

T.C.
DOKUZ EYLÜL ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MALİYE ANABİLİM DALI
MALİ HUKUK PROGRAMI
YÜKSEK LİSANS TEZİ

**KURUMLAR VERGİSİ KANUNUNA GÖRE MATRAHIN
TESPİTİ: TÜRKİYE UYGULAMASI**

Öznur AKYOL

Danışman
Yrd. Doç. Dr. Yusuf KILDİŞ

2009

Yemin Metni

Yüksek Lisans Tezi olarak sunduğum “Kurumlar Vergisi Kanununa Göre Matrahın Tespiti: Türkiye Uygulaması” adlı çalışmanın, tarafımdan, bilimsel ahlak ve geleneklere aykırı düşecek bir yardıma başvurmaksızın yazıldığını ve yararlandığım eserlerin kaynakçada gösterilenlerden oluştuğunu, bunlara atıf yapılarak yararlanılmış olduğunu belirtir ve bunu onurumla doğrularım.

Tarih

.../.../.....

Adı SOYADI

İmza

YÜKSEK LİSANS TEZ SINAV TUTANAĞI

Öğrencinin

Adı ve Soyadı : Öznur AKYOL
Anabilim Dalı : Maliye
Programı : Mali Hukuk
Tez Konusu : Kurumlar Vergisi Kanununa Göre Matrahın
Tespiti:Türkiye Uygulaması
Sınav Tarihi ve Saati :

Yukarıda kimlik bilgileri belirtilen öğrenci Sosyal Bilimler Enstitüsü'nün tarih ve sayılı toplantısında oluşturulan jürimiz tarafından Lisansüstü Yönetmeliği'nin 18. maddesi gereğince yüksek lisans tez sınavına alınmıştır.

Adayın kişisel çalışmaya dayanan tezini dakikalık süre içinde savunmasından sonra jüri üyelerince gerek tez konusu gerekse tezin dayanağı olan Anabilim dallarından sorulan sorulara verdiği cevaplar değerlendirilerek tezin,

BAŞARILI OLDUĞUNA	<input type="radio"/>	OY BİRLİĞİ	<input type="radio"/>
DÜZELTİLMESİNE	<input type="radio"/>	OY ÇOKLUĞU	<input type="radio"/>
REDDİNE	<input type="radio"/>		

ile karar verilmiştir.

Jüri teşkil edilmediği için sınav yapılamamıştır. ***
Öğrenci sınava gelmemiştir. **

* Bu halde adaya 3 ay süre verilir.
** Bu halde adayın kaydı silinir.
*** Bu halde sınav için yeni bir tarih belirlenir.

Tez burs, ödül veya teşvik programlarına (Tüba, Fulbright vb.) aday olabilir.	Evet
Tez mevcut hali ile basılabilir.	<input type="radio"/>
Tez gözden geçirildikten sonra basılabilir.	<input type="radio"/>
Tezin basımı gerekliliği yoktur.	<input type="radio"/>

JÜRİ ÜYELERİ

İMZA

.....	<input type="checkbox"/> Başarılı	<input type="checkbox"/> Düzeltme	<input type="checkbox"/> Red
.....	<input type="checkbox"/> Başarılı	<input type="checkbox"/> Düzeltme	<input type="checkbox"/> Red
.....	<input type="checkbox"/> Başarılı	<input type="checkbox"/> Düzeltme	<input type="checkbox"/> Red

ÖZET
Yüksek Lisans Tezi
Kurumlar Vergisi Kanununa Göre Matrahın Tespiti: Türkiye Uygulaması
Öznur AKYOL

Dokuz Eylül Üniversitesi
Sosyal Bilimler Enstitüsü
Maliye Anabilim Dalı
Mali Hukuk Programı

Tarihsel gelişim süreci içerisinde vergiler esas itibariyle insanların topluluk olarak yaşamaya başlamalarından itibaren, ortak nitelikteki ihtiyaçlarını karşılayabilmek için, alınmaya başlanmış olan ekonomik değerlerdir. Bu süreç içerisinde önceleri vergi bireylerin krala sundukları hediye olarak gönüllülük esasına bağlanmışken, artan devlet anlayışı ile birlikte gönüllülük ilkesi kendini zorunlu ödemeye dönüştürmüştür. Bu yaşanan değişimin en önemli sebepleri değişen devlet anlayışı, ekonomik ve toplumsal yapının farklılaşması ve insanların benimsedikleri ideolojik ve ahlaki normlarda meydana gelen değişikliklerdir.

Vergilendirme olayının iki tarafı bulunmaktadır. Bunlardan biri cebirlik esasına bağlı olarak gelir elde etmek isteyen devlet, diğeri ise vergi borçlusunu, sorumlusu durumundaki bireylerdir. Vergi borçlusunu durumundaki bireylerin veya kurumların asıl amacı ise kendilerine tanınmış yasal veya yasal olmayan yollardan yararlanarak en az vergiyi ödeyebilmektir. Bu nedenle giderler ve indirimler devletin bireylere tanımış olduğu yasal haklardır. Matrahlarının daha az çıkmasını arzulayan mükellefler günümüzde, kendilerine tanınmış olan bu haklardan mümkün olduğunca yararlanabilmek için büyük tutarlardan feragat ederek danışmanlık/müşavirlik hizmetlerine başvurumaktadırlar.

Çalışmanın amacı, Türk Vergi Sistemi içerisinde yer alan Kurumlar Vergisinde matrahın tespitinin gerçekleştirilmesidir. Bu amaçla mükelleflere tanınmış giderler, indirimler ve kanunen kabul edilmeyen indirimler bir bütün olarak ele alınmış, konu Danıştay kararları, özelemler ve örneklerle zenginleştirilip ve eksiklikleri ile irdelenmeye çalışılmıştır.

Anahtar Kelimeler : Matrah, Giderler, İndirimler.

ABSTRACT

Master Thesis

Evaluation of Tax Basis According to Corporate Tax Law: Applications in Turkey

Öznur AKYOL

Dokuz Eylül University

Institute of Social Sciences

Department of Finance

Financial Law Program

During the historical development period, taxes are mainly the economic nominals began to have been collected in order to meet the common needs of the citizens beginning from the times they have started to exist as a society. In this period, while at first taxes were collected as tributes of individuals to the King on voluntary basis, with the increasing governmental conception, voluntariness principle changed itself into mandatory payment. The changing governmental view, the diversification of social and economic structure and the alteration that occurs on the ideological and moral norms people adopt are amongst the very essential reasons of the transformation taken place.

In taxing, there are two parties. One of these parties is the government who wants to draw an income depending on the compulsive principles and the other is the tax debtor, in this case, the individuals that have the liability. The main goal of the individuals and corporations that are considered to be the tax debtors is being able to pay the minimum tax by taking benefit of the legal and illegal methods they are entitled to. Thus, costs and allowances are the legal rights that governments entitle to the individuals. Nowadays, the liables who desire a lower tax base, refer to consultancy and counselling services by dispensing of huge amounts in order to take benefit of these rights they are entitled to as much as possible.

This study aims to determine the basis of taxation in Corporation Income Tax that takes place in the Turkish Law System. To this end, expenses, allowances and allowances that are not accepted under the law entitled to liables are considered as a whole and the subject is attempted to be

examined with its inadequacies being enriched with tax ruling, examples and the assessments of the Council of State.

Key Words : Basis of Taxation, Expenses, Allowances.

**KURUMLAR VERGİSİ KANUNUNA GÖRE MATRAHIN TESPİTİ:
TÜRKİYE UYGULAMASI**

YEMİN METNİ	ii
TUTANAK.....	iii
ÖZET.....	iv
ABSTRACT	v
KISALTMALAR.....	xv
TABLolar LİSTESİ.....	xvi
ŞEKİLLER LİSTESİ	xvii
GİRİŞ.....	1

BİRİNCİ BÖLÜM

VERGİLERİN SINIFLANDIRILMASI VE MATRAHLA İLGİLİ KAVRAMLAR

1.1.VERGİNİN TANIMI	4
1.2.VERGİLEMENİN TEORİK GELİŞİMİ	5
1.2.1.Fayda Teorisi	5
1.2.2.Ödeme Gücü Teorisi.....	6
1.3.VERGİLERİN SINIFLANDIRILMASI	7
1.3.1.Aynî (Nesnel) ve Nakdi (Parasal) Vergiler Sınıflandırması	8
1.3.2.Objektif ve Subjektif Vergiler Sınıflandırması.....	8
1.3.3.Dolaylı ve Dolaysız Vergiler Sınıflandırması.....	8
1.3.4.Gelir, Servet ve Gider Üzerinden Alınan Vergiler Sınıflandırması.....	11
1.3.4.1.Gelir Üzerinden Alınan Vergiler	11
1.3.4.1.1.Şahsi Gelir Vergisi.....	11
1.3.4.1.1.1.Gelir Kavramı.....	12
1.3.4.1.1.1.1.Kaynak Teorisi (Dar Anlamda Gelir).....	12
1.3.4.1.1.1.2.Safi Artış Teorisi (Geniş Anlamda Gelir).....	13
1.3.4.1.1.2.Vergileme Teknikleri	16
1.3.4.1.1.2.1.Üniter (Toplam) Vergi Sistemi	16
1.3.4.1.1.2.2.Sedüler (Ayrı Sınıflı, Parçalı) Vergi Sistemi.....	16
1.3.4.1.2.Kurumlar Vergisi.....	17
1.3.4.1.2.1.Kurumlar Vergisinin Tarihi Gelişimi	19
1.3.4.1.2.2.Gelir Vergisinden Ayrı Olarak Kurumlar Vergisi Alınmasının Nedenleri	20
1.3.4.1.2.3.Kurumlar Vergisinin Diğer Ülkelerdeki Gelişimi	24

1.3.4.2.Servet Üzerinden Alınan Vergiler	25
1.3.4.3.Gider Üzerinden Alınan Vergiler	26
1.4.MATRAH KAVRAMI.....	27
1.4.1.Matrah Çeşitleri.....	28
1.4.1.1.Spesifik (Miktar) Esas.....	28
1.4.1.2.Advalorem (Değer) Esas	29
1.4.2.Matrah Tespit Usulleri	29
1.4.2.1.Beyan Usulü.....	29
1.4.2.2.Karineler Usulü.....	30
1.4.2.3.Götürü Usul	31
1.4.2.4.İdarece Takdir Usulü	32
1.4.2.4.1.Matrahın İkmalen Tarihi	32
1.4.2.4.1.1.Matrah Farkının Defter, Kayıt ve Belgeler Üzerinden Tespiti	33
1.4.2.4.1.2.Matrah Farkının Kanuni Ölçüler Üzerinden Tespiti.....	33
1.4.2.4.2.Matrahın Re'sen Tarihi.....	34
1.4.2.4.3.Verginin İdarece Tarihi	35

İKİNCİ BÖLÜM

KURUM KAZANCININ TESPİTİNDE GİDERLER VE İNDİRİMLER

2.1.KURUM KAZANCININ TESPİTİNDE KANUNEN KABUL EDİLEN GİDERLER	37
2.1.1.Gelir Vergisi Kanununa Göre İndirilecek Giderler	37
2.1.1.1.Genel Giderler.....	37
2.1.1.1.1. Belgeli Giderler.....	38
2.1.1.1.2. Götürü Gider Uygulaması	41
2.1.1.1.2.1. Götürü Gider Uygulamasında Hasılat	42
2.1.1.1.2.2. İhracat Hasılatı	42
2.1.1.1.2.3. Yurt Dışı Taşımacılık Hasılatı.....	43
2.1.1.1.2.4. Yurt Dışında Yapılan İnşaat, Onarma, Montaj ve Teknik Hizmetlerden Sağlanan Hasılat	43
2.1.1.2. Çalışanların Yiyecek, Giyecek, Sigorta Primi vb. Giderleri.....	44
2.1.1.3. İşle İlgili Zarar-Ziyan ve Tazminatlar	47
2.1.1.4. Seyahat ve İkamet Giderleri	49
2.1.1.5. Taşıt Giderleri.....	50

2.1.1.6. Aynı Vergi, Resim ve Harçlar.....	51
2.1.1.7. Amortismanlar	53
2.1.1.8. İşveren Sendikalarına Ödenen Aidatlar	55
2.1.1.9. Bireysel Emeklilik Sistemine Ödenen Katkı Payları	55
2.1.1.10. Gıda Bankacılığı Faaliyetinde Bulunan Dernek ve Vakıflara Bağışlanan Gıda Maddeleri.....	56
2.1.2. Kurumlar Vergisi Kanununa Göre İndirilecek Giderler	57
2.1.2.1. Menkul Kıymet İhraç Giderleri	58
2.1.2.2. Kuruluş ve Örgütlenme Giderleri	58
2.1.2.3. Genel Kurul Toplantıları İçin Yapılan Giderler İle Birleşme, Devir, Bölünme, Fesih ve Tasfiye Giderleri.....	60
2.1.2.4. Eshamlı Komandit Şirketlerde Komandite Ortağın Kar Payı	61
2.1.2.5. Katılım Bankalarının Katılma Hesabı Karşılığında Ödenen Kar Payları.....	62
2.1.2.6. Sigorta ve Reasürans Şirketleri Tarafından Ayrılan Teknik Karşılıklar	62
2.1.2.6.1. Muallak Hasar Karşılıkları.....	63
2.1.2.6.2. Kazanılmamış Prim Karşılıkları.....	64
2.1.2.6.3. Hayat Sigortalarında Matematik Karşılıklar.....	65
2.1.2.6.4. Deprem Hasar Karşılıkları	66
2.2.KURUM KAZANCININ TESPİTİNDE KANUNEN KABUL EDİLMEYEN GİDERLER	67
2.2.1.Gelir Vergisi Kanununa Göre Kabul Edilmeyen Giderler	67
2.2.2.Kurumlar Vergisi Kanununa Göre Kabul Edilmeyen İndirimler.....	68
2.2.2.1. Özsermaye Üzerinden Ödenen veya Hesaplanan Faizler	68
2.2.2.2. Örtülü Sermaye Üzerinden Ödenen veya Hesaplanan Faizler.....	70
2.2.2.2.1. Örtülü Sermaye Kavramı	71
2.2.2.2.2. Yasal Düzenleme	73
2.2.2.2.3. Örtülü Sermaye Kapsamında Değerlendirilecek Borçların Unsurları	74
2.2.2.2.3.1. Borcun Doğrudan veya Dolaylı Olarak Ortak veya Ortakla İlişkili Kişiden Temin Edilmesi.....	75
2.2.2.2.3.2. Kurum Ortaklarından Yapılan Borçlanmalar.....	75
2.2.2.2.3.3. Ortaklarla İlişkili Kişilerden Yapılan Borçlanmalar	76
2.2.2.2.3.4. Borcun İşletmede Kullanılması Gereği.....	79
2.2.2.2.3.5. Borcun Özsermayenin Üç Katını Aşması Gereği.....	79

2.2.2.2.4. Örtülü Sermaye Sayılmayacak Borçlanmalar.....	84
2.2.2.2.4.1. Gayrinakdi Teminatlar Karşılığında Üçüncü Kişilerden Yapılan Borçlanmalar	84
2.2.2.2.4.2. Banka ve Finans Kurumlarından Temin Edilerek Aynı Şartlarla Kullandırılan Borçlar	85
2.2.2.2.4.3. Bankalar Tarafından Yapılan Borçlanmalar.....	86
2.2.2.2.4.4. Finansal Kiralama Şirketleri, Finansman ve Faktoring Şirketleri ile İpotek Finansman Kuruluşlarının Bankalardan Yaptıkları Borçlanmalar	87
2.2.2.2.5. Örtülü Sermaye Uygulamasında Düzeltme İşlemleri.....	87
2.2.2.2.5.1. Borç Veren Tam Mükellef Kurum Olması Halinde Yapılacak Düzeltme İşlemi.....	88
2.2.2.2.5.2. Borç Veren Tam Mükellef Gerçek Kişi, Gelir veya Kurumlar Vergisi Mükellefi Olmayanlar veya Bu Vergiden Muaf Olanlar Olması Halinde Yapılacak Düzeltme İşlemi	89
2.2.2.3. Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Olarak Dağıtılan Kazançlar ..	91
2.2.2.3.1. Transfer Fiyatlandırması Kavramı.....	91
2.2.2.3.2. Türk Vergi Sisteminde Transfer Fiyatlandırması	94
2.2.2.3.3. Yasal Düzenleme	95
2.2.2.3.4. Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımının Unsurları	97
2.2.2.3.5. Transfer Fiyatlandırmasında Hazine Zararı	97
2.2.2.3.6. Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımına Konu Olabilecek İşlemler	99
2.2.2.3.7. İlişkili Kişi.....	100
2.2.2.3.7.1. Kurumların Kendi Ortakları	100
2.2.2.3.7.2. Kurumların İlgili Bulunduğu Gerçek Kişi ve Kurumlar	101
2.2.2.3.7.3. Kurumun veya Ortaklarının İdaresi, Denetimi veya Sermayesi Bakımından Doğrudan veya Dolaylı Olarak Bağlı Bulunduğu ya da Nüfuzu Altında Bulundurduğu Gerçek Kişi veya Kurumlar	103
2.2.2.3.7.4. Ortakların Eşleri, Ortakların veya Eşlerin Üstsoy ve Altsoy, Üçüncü Derece Dahil Yansoy Hısımları ve Kayın Hısımları	105
2.2.2.3.7.5. Bakanlar Kurulunca İlan Edilen Ülkelerde veya Bölgelerde Bulunan Gerçek ve Tüzel Kişiler.....	106
2.2.2.3.8. Emsallere Uygunluk İlkesi.....	106

2.2.2.3.8.1. İç Emsal – Dış Emsal.....	107
2.2.2.3.9. Karşılaştırılabilirlik Analizi	109
2.2.2.3.10. Emsallere Uygun Fiyat veya Bedelin Tespitinde Uygulanacak Yöntemler	110
2.2.2.3.10.1. Geleneksel İşlem Yöntemleri	111
2.2.2.3.10.1.1. Karşılaştırılabilir Fiyat Yöntemi.....	111
2.2.2.3.10.1.2. Maliyet Artı Yöntemi.....	112
2.2.2.3.10.1.3. Yeniden Satış Fiyatı Yöntemi.....	114
2.2.2.3.10.2. İşleme Dayalı Kar Yöntemleri.....	115
2.2.2.3.10.2.1. Kar Bölüşüm Yöntemi	115
2.2.2.3.10.2.2. İşleme Dayalı Net Kar Marjı Yöntemi	116
2.2.2.3.11. Grup İçi Hizmetlerde Emsallere Uygun Bedelin Belirlenmesi	117
2.2.2.3.12. Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı İle Anlaşma Usulü (Peşin Fiyatlandırma Anlaşmaları).....	118
2.2.2.3.13. Transfer Fiyatlandırmasında Yıllık Belgelendirme.....	121
2.2.2.3.14. Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımında Düzeltme İşlemleri.....	122
2.2.2.3.14.1. Örtülü Kazanç Dağıtılan Kişinin Tam Mükellef Kurum Olması Halinde Yapılacak Düzeltme İşlemleri	124
2.2.2.3.14.2. Örtülü Kazanç Dağıtılan Kişinin Dar Mükellef Kurum, Gerçek Kişi, Vergiye Tabi Olmayan veya Vergiden Muaf Herhangi Bir Kişi Olması Halinde Yapılacak Düzeltme İşlemleri	124
2.2.2.4. Her Türlü Yedek Akçeler	126
2.2.2.5. Hesaplanan Kurumlar Vergisi ile Her Türlü Para Cezaları, Vergi Cezaları ve Gecikme Zamları.....	127
2.2.2.6. Menkul Kıymetlerin İtibari Değerinin Altında İhracından Doğan Zararlar	128
2.2.2.7. İşletmenin Esas Faaliyet Konusu İle İlgili Olmayan Deniz ve Hava Taşıtlarına İlişkin Giderler ve Amortismanlar	129
2.2.2.8. Kurumun Kendisinin, Ortaklarının, Yöneticilerinin ve Çalışanlarının Suçlarından Doğan Tazminat Giderleri.....	129
2.2.2.9. Basın Yoluyla İşlenen Fiillerden Dolayı Ödenen Tazminatlar.....	131
2.2.2.10. Alkol ve Alkollü İçkiler İle Tütün ve Tütün Mamullerine Ait İlan ve Reklam Giderleri	131

2.2.3. Diğer Kanunlara Göre Kabul Edilmeyen İndirimler	133
2.2.3.1. Hesaplanan KDV ve İndirilecek KDV	133
2.2.3.2. Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu	134
2.3. KAZANÇTAN YAPILACAK İNDİRİMLER	134
2.3.1. Zarar Mahsubu	134
2.3.1.1. Yasal Düzenleme	135
2.3.1.2. Geçmiş Yıl Zararlarının Mahsubu	136
2.3.1.3. Devralınan veya Bölünen Kurumlara Ait Zararların Mahsubu	137
2.3.1.4. Yurt Dışı Faaliyetlerden Doğan Zararların Mahsubu	139
2.3.2. Bağış ve Yardımlar	140
2.3.2.1. Kurumlar Vergisi Kanunu'na Göre İndirilebilecek Bağış ve Yardımlar	141
2.3.2.1.1. Kurum Kazancının %5'i İle Sınırlı Genel Nitelikli Bağış ve Yardımlar	142
2.3.2.1.2. Eğitim ve Sağlık Tesislerine İlişkin Bağış ve Yardımlar	145
2.3.2.1.3. Kültür ve Turizm Amaçlı Bağış ve Yardımlar	147
2.3.2.1.4. Doğal Afetlere İlişkin Bağış ve Yardımlar	149
2.3.2.2. Diğer Kanunlara Göre Kurum Kazancından İndirilebilecek Bağış ve Yardımlar	149
2.3.3. Ar-Ge İndirimi	150
2.3.3.1. Kurumlar Vergisi Kanunu'na Göre Ar-Ge İndirimi	151
2.3.3.1.1. Ar-Ge Harcamalarının Aktifleştirilmesi veya Doğrudan Gider Kaydedilmesi	153
2.3.3.2. 5746 Sayılı Ar-Ge Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanuna Göre Ar-Ge İndirimi	154
2.3.3.2.1. 5746 Sayılı Kanuna Göre Uygulanacak Ek Ar-Ge İndirimi	155
2.3.4. Sponsorluk Harcamaları	156
2.3.4.1. Sponsorluk Harcamalarının Kapsamı	157
2.3.4.2. Sponsorluk Harcamalarında Belge Düzeni	158
2.4. KONTROL EDİLEN YABANCI KURUM KAZANÇLARI	159
2.4.1. Yasal Düzenleme	162
2.4.2. Kontrol Edilen Yabancı Kurum Kavramı	162
2.4.3. İştirakteki Dolaylı ve Doğrudan Payın Tespiti	163
2.4.4. Kontrol Edilen Yabancı Kurum Kazancının Türkiye'de Vergilendirilmesinin Şartları	166

2.4.4.1.Yurt Dışı İştirakin Gayri Safi Hasılatının %25 veya Fazlasının Pasif Nitelikli Gelirden Oluşması	167
2.4.4.2. Yurt Dışındaki İştirakin Gelir ve Kurumlar Vergisi Benzeri Toplam Vergi Yükünün %10'un Altında Olması.....	168
2.4.4.3.Yurt Dışı İştirakin İlgili Yıldaki Toplam Gayrisafi Hasılatının 100.000 TL Karşılığı Yabancı Parayı Geçmesi.....	169
2.4.5.Türkiye'de Vergiye Tabi Tutulacak Kontrol Edilen Yabancı Kurum Kazancının Hesaplanması	171
2.4.6.Kontrol Edilen Yabancı Kurumlarca Yurt Dışında Ödenen Vergilerin Mahsubu	172

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

TÜRK KURUMLAR VERGİSİ UYGULAMASINDA MATRAHIN TESPİTİNDE ORTAYA ÇIKAN ÇEŞİTLİ SORUNLAR VE ÇÖZÜM ÖNERİLERİ

3.1. ÖRTÜLÜ SERMAYE ÜZERİNDEN ÖDENEN VEYA HESAPLANAN FAİZLERE İLİŞKİN SORUNLAR VE ÇÖZÜM ÖNERİLERİ	175
3.2. TRANSFER FİYATLANDIRMASI YOLUYLA ÖRTÜLÜ OLARAK DAĞITILAN KAZANÇLARLA İLGİLİ OLARAK YAŞANAN SORUNLAR VE ÇÖZÜM ÖNERİLERİ	180
3.2.1. Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımını İle İlgili İdari Düzenlemelerde Yaşanan Sorunlar ve Çözüm Önerileri	180
3.2.2. Hazine Zararı İle İlgili Yaşanan Sorunlar ve Çözüm Önerileri	181
3.2.3. İlişkili Kişi Kavramına İlişkin Sorunlar ve Çözüm Önerileri	184
3.2.4. Emsal Kıyaslaması İle İlgili Sorunlar ve Çözüm Önerileri	188
3.2.5. Grup Şirketleri Arasındaki Mal ve Hizmet Alım Satımında Yaşanan Sorunlar ve Çözüm Önerileri	189
3.2.6. Emsal Bedelin Bulunmasında İdare İle Anlaşma Yönteminin Yaratabileceği Sorunlar ve Çözüm Önerileri.....	190
3.2.7. Düzeltme İşlemine Yönelik Sorunlar ve Çözüm Önerileri.....	192
3.2.8. Transfer Fiyatlandırması İle Muvazaa Müessesesinin Farklılıkları	193
3.3. KONTROL EDİLEN YABANCI KURUM KAZANCI UYGULAMASINDA ORTAYA ÇIKAN SORUNLAR VE ÇÖZÜM ÖNERİLERİ	194
3.3.1. Tanıma İlişkin Sorunlar ve Çözüm Önerileri	195

3.3.2. Yurt Dışındaki İştirak Tarafından Beyanname Verilmeden Önce Kar Dağıtımında Bulunulması Durumunda Ortaya Çıkan Sorunlar ve Çözüm Önerileri	197
3.3.3. Kontrol Oranı ve Türkiye’de Vergilendirilecek Kazancın Tespitine İlişkin Sorunlar ve Çözüm Önerileri.....	198
3.3.4. Dolaylı Olarak Kontrol Edilen Yabancı Kurum Kazançlarının Vergilendirilmesinde Yaşanacak Sorunlar ve Çözüm Önerileri.....	201
3.3.5. Tam Mükellef Gerçek Kişilerin Vergilendirilmesinde Yaşanacak Sorunlar ve Çözüm Önerileri.....	203
3.3.6. Türkiye’deki KEYK Rejiminin Bilgi Değişim Anlaşmaları ile Desteklenmesi	205
SONUÇ	208
KAYNAKÇA.....	228

KISALTMALAR

AB	: Avrupa Birliği
a.g.e.	: Adı Geçen Eser
a.g.m.	: Adı Geçen Makale
A.Ş.	: Anonim Şirket
BKK	: Bakanlar Kurulu Kararı
G.V.K	: Gelir Vergisi Kanunu
K.D.V	: Katma Değer Vergisi
KEYK	: Kontrol Edilen Yabancı Kurum
KPK	: Kazanılmamış Prim Karşılığı
K.V.K	: Kurumlar Vergisi Kanunu
LTD. ŞTİ.	: Limited Şirketi
OECD	: Organisation for Economic Co-operation and Development - Ekonomik Kalkınma ve İşbirliği Örgütü
S.S.K	: Sosyal Sigortalar Kanunu
T.C	: Türkiye Cumhuriyeti
TL	: Türk Lirası
T.M.K	: Türk Medeni Kanunu
SPK	: Sermaye Piyasası Kurulu
V.U.K	: Vergi Usul Kanunu

TABLULAR LİSTESİ

Tablo 1 : Genel Bütçe Vergi Gelirleri Tahsilatının Yüzde Dağılımı.....	10
Tablo 2 : Onbeş Avrupa Birliği Ülkesinin Gelir Vergisi Sistemlerinde Benimsediği Yaklaşımlar	14
Tablo 3 : Bazı Ülkelerdeki Çeşitli Vergisel İstatistikler	15
Tablo 4 : Gelir ve Kurumlar Vergisinin Bütçe Vergi Gelirleri İçindeki Payı	24
Tablo 5 : İşleme Taraf Olanlarca Hazine Zararı Şartının Varlığı	98
Tablo 6 : Kontrol Edilen Yabancı Kurum Kazançlarının Şartları.....	167

ŞEKİLLER LİSTESİ

Şekil 1 : İlişkili Kişi Kavramı.....	77
--------------------------------------	----

GİRİŞ

Devletin en önemli gelir kaynağını oluşturan verginin, günümüzde artan kamu harcamaları ile önemi daha çok artmıştır. Ancak küreselleşen dünyada artık vergi devletin sadece kamu harcamalarını karşılamak amacıyla kullanmış olduğu ekonomik değer değil aynı zamanda devletlerin birbirleri ile rekabetini sağlayan önemli bir araç olmuştur. Günümüz devletleri vergiyi hem yapmış olduğu harcamaları karşılamak amacıyla kullanırken, hem de diğer taraftan yabancı sermayeyi kendine çekme ve mevcut sermayenin ülkeden kaçışını engellemek amacıyla kullanmaktadır. Bu ekonomik amaçların yanı sıra adil gelir dağılımını sağlama ve toplumda meydana gelen eşitsizlikleri gidermede vergilerin sosyal boyutunu oluşturmaktadır.

Devletlerin kullanmış olduğu ekonomi ve mali politikaların önemli araçlarından biri olan vergi, devletin elde etmiş olduğu en önemli gelir kaynağıdır. Türkiye’de esas itibari ile vergiler üç temel kaynaktan; gelir, servet ve harcamalar üzerinden alınmaktadır. Toplam vergi gelirleri içinde birinci sırada harcamalar üzerinden alınan vergiler yer almakta iken bunu gelir üzerinden alınan vergiler takip etmektedir. Gelir üzerinden alınan vergilerde ise ağırlık gelir vergisinde iken kurum kazançları üzerinden alınan kurumlar vergisi tahsilatı gelir vergisinin ancak yarısını oluşturmaktadır.

Türk Vergi Sistemi’nin mihenk taşlarından biri olan ve 1 Ocak 1950 tarihi itibariyle yürürlüğe giren 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu günümüze kadar birçok değişikliğe uğramış ve son olarak da değişiklik yapılmak yerine kanun bütün olarak kaldırılmış ve yerine 21 Haziran 2006 tarih ve 26205 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe giren 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu getirilmiştir. Yeni kanunla sisteme özellikle uluslararası vergilemeye ilişkin yeni müesseseler getirilmesi kurum kazançları üzerinden yapılacak kesintileri (stopaj) bünyesine alması yanında uygulamada bugüne kadar karmaşık hale gelen bazı konular, ölçüler getirilerek belirgin hale getirilmeye ve sadeleştirilmeye çalışılmıştır.

Yürürlüğe girmesinden itibaren üç yıl geçmesine rağmen, yazın hayatında hala yeni kurumlar vergisi olarak ifade edilen 5520 sayılı Kurumlar vergisi, çalışmamızda esas itibariyle matrah tespiti olarak ele alınacaktır.

Bu bağlamda değerlendirildiğinde, çalışma aşağıdaki bölüm ve alt bölümler kapsamında şu şekilde kurgulanmıştır.

Birinci Bölümde, vergilerin sınıflandırılması ve matrahla ilgili kavramlar genel hatları itibarıyla ele alınmış ve bu kapsamda; vergi kavramı başta olmak üzere vergilemenin fayda ve ödeme gücü teorisine değinilmiş, daha sonra, kurumlar vergisinin uygulanan vergiler içerisinde konumlandırmasını açıklayabilmek adına vergiler dört başlık altında sınıflandırılmıştır. Bu sınıflandırma; aynî (nesnel) ve nakdi (parasal) vergiler, objektif ve subjektif vergiler, dolaylı ve dolaysız vergiler ve gelir, servet ve gider üzerinden alınan vergiler olarak incelenmiştir. Ardından kurumlar vergisinin tarihi gelişimi, gelir vergisinden ayrı olarak ayrıca bir kurumlar vergisine ihtiyaç olup olmadığı, bunun bir çifte vergilendirme yaratıp yaratmayacağı ele alınmıştır. Daha sonra çalışmamızın başlığını oluşturan matrah kavramı irdelenmeye çalışılmış, matrah çeşitleri; spesifik (miktar) ve advoalorem (değer) esas olarak açıklanmış ve en son olarak da safi kazancın ortaya çıkartılabilmesi için uygulanan matrah tespit usulleri dört başlık altında; beyan usulü, karineler usulü, götürü usul ve idarece takdir usulü olarak değerlendirilmiştir.

İkinci Bölüm de, matrahı tespit edebilmek adına kurum kazancında giderler ve indirimler mevzuat hükümleri uyarınca ele alınmıştır. Bu bakımdan kazancın tespitinde giderler, kanunen kabul edilen giderler ile kanunen kabul edilmeyen giderler olarak ele alınmıştır. Bilindiği üzere safi kurum kazancı K.V.K.'nın 6 maddesinin yollaması nedeniyle G.V.K.'nın ticari kazanç hakkındaki hükümleri uygulanarak tespit edilmektedir. Bu nedenle, kanunen kabul edilen giderler; G.V.K.'nın 40 maddesinde yer alan giderler ile, K.V.K.'nın 8. maddesi gereğince indirilebilecek giderlerden oluşmaktadır. Bu bakımdan kanunen kabul edilmeyen giderlerde yine G.V.K.'nın ticari kazançlar hakkındaki hükümleri göz önüne alınarak G.V.K.'nın 41. maddesi ve K.V.K.'nın 11. maddesi uyarınca ele alınmıştır. Bu bölümde özellikle 5422 sayılı eski K.V.K.'da yer alan ve 5520 sayılı kanunla uygulamaya yeni giren kavramlar (özsermaye üzerinden ödenen veya hesaplanan faizler, örtülü sermaye ve transfer fiyatlandırması kavramları vb.) detayları ile ele alınmıştır. Daha sonra safi kurum kazancının tespit edilmesi için kazançtan yapılacak indirimler; zarar mahsubu, bağış ve yardımlar, Ar-Ge indirimi ve sponsorluk harcamaları başlığı altında ele alınmış ve bu bölümde en son 5520 sayılı yeni K.V.K. ile uygulamaya giren kontrol edilen yabancı kurum kazançları ayrıntıları ile açıklanmıştır.

Üçüncü Bölümde ise, kurumlar vergisi uygulamasında ortaya çıkan çeşitli sorunlar ve çözüm önerileri ele alınmıştır. Bu bölümde özellikle 5520 sayılı yeni Kurumlar Vergisi Kanunu ile ortaya konan transfer fiyatlandırması ve kontrol edilen

yabancı kurum kazancı uygulamasında yaşanan sorunlar irdelenmiştir ve çözüm önerileri sunulmuştur.

BİRİNCİ BÖLÜM

VERGİLERİN SINIFLANDIRILMASI VE MATRAHLA İLGİLİ KAVRAMLAR

Devletlerin en önemli gelir kaynağı olan vergiye ilişkin farklı tanımlar yer almaktadır. Bu tanımlar ve çalışma konumuzu oluşturacak matrahla ilgili kavramlar aşağıdaki şekilde ele alınacaktır.

1.1. VERGİNİN TANIMI

Vergi devletin, kamu harcamalarını finanse etmek amacıyla, fert ve işletmelerden, karşılıksız olarak ve hukuki cebir altında aldığı paralardır. Bu tarifte yer alan unsurları gözden geçirmek gerekirse kısaca denilebilir ki, vergi alma yetkisi sadece devlete aittir. Ancak alt kademedede yer alan kamu idare üniteleri de (belediye, il özel idareleri vb.) devletin devrettiği yetkiye dayanarak vergi koyabilirler. Vergi kamu harcamalarını finanse etmek için alınır. Ancak bazen de hükümetler sadece ekonomik istikrarı sağlamak amacıyla da vergi koymak veya mevcut vergilerin oranlarını yükseltmek yönünde çaba harcayabilmektedirler. Vergiyi fertler ve işletmeler hukuki cebir altında öderler ve bu ödeme karşılığında devletten herhangi bir hak iddia edemezler. Özel ekonomi alanında geçerli olan ilke yani ferdin gönüllü ödeme yapıp karşılığında bir mal veya hizmete sahip olması kamu ekonomisi alanında bazı istisnalar dışında söz konusu değildir¹.

Verginin tanımı, tarih boyunca birçok değişikliğe uğramasına karşın, verginin değişmeyen özelliği kamu harcamalarını karşılamak amacıyla toplanmasıdır. Vergi kavramında meydana gelen en önemli değişiklik, mübadele ekonomilerinin ortaya çıkmasıyla, “ aynı bir değer olarak ödenen vergi”den “parasal veya nakdi bir değer olarak ödenen vergi”ye doğru görülen gelişmedir. Bunun yanında, toplumsal örgütlenme biçimlerine ve yönetim şekillerine göre de vergiler, kabile reisi, derebeyi, imparator veya kralın harcamalarını karşılayacak bir ödeme olmaktan çıkmıştır. Bunun yerine, kamusal ihtiyaç ve hizmetlerin maliyetini karşılamak amacıyla toplum tarafından yapılan bir ödeme haline gelmiştir².

¹ Arif NEMLİ, **Kamu Maliyesine Giriş**, Günay Matbaası, İstanbul, 1979, s. 108.

² Asuman ALTAY, “Kamu Malları ve Vergileme”, İçinde: **İktisada Giriş**, Editör: Ömer Faruk ÇOLAK, Gazi Kitabevi, Ankara, 2007, s. 255.

1.2. VERGİLEMENİN TEORİK GELİŞİMİ

Ortaçağdan günümüze sayısız yazar, ekonomist ve politik teorisyenin vergilemenin teorik gelişimine ilişkin pek çok görüşleri olmuştur. Bu görüşlerde göstermektedir ki vergi ödeme sorumluluğu ve vergilendirme gücü vatandaşlar ile egemen güç (devlet) arasındaki en karmaşık bağlardan bir tanesidir³.

Vergilemenin teorik gelişimini izleyebilmek için özellikle fayda teorisi ve ödeme gücü teorisine bakmak gerekmektedir.

1.2.1. Fayda Teorisi

Vergilemede fayda teorisi, kişilerin kamusal mal ve hizmetlerden elde ettikleri faydaya eşit vergi ödemeleri olarak tanımlanabilir. Bu ilkeye göre, kamu hizmetlerinden yararlanma derecesine bağlı olarak, kişilerin vergi ödemeleri gerekir. Örneğin kamusal mal ve hizmetlerden az yarar elde edenler az vergi öderlerken; daha çok fayda sağlayanlar daha çok vergi ödemek durumundadırlar. Bu durumda kamusal mal ve hizmetlerden herhangi bir yarar sağlamayanların vergi ödemeleri söz konusu olmayacaktır. Fayda teorisinin en güçlü tarafı; piyasa ekonomisi ile uyumu yanında, kamu hizmetlerinde sıfır fiyatla arzın ve bedavacılığın, yani ödeme gücü ilkesinin yarattığı israfa da engel olmasıdır⁴. Bu teori daha çok geçen yüzyılda, Kara Avrupası ülkelerinde uygulanmıştır. Bu düşünce hiçbir hizmet götürmeksizin halktan ağır vergiler alan iktidarlara karşı öne sürülmüştür. Siyasi bilinçlenme açısından teori, Ortaçağ ve sonrasında da despot devletin vatandaşı ezmesini önleyici bir görüş olarak savunulmuştur⁵. Ancak, fayda ilkesi kamusal mal ve hizmetlerin dışlama ilkesine tabi olan türleri için geçerli olmaktadır. Buna karşın, birlikte tüketim ve dışlamama ilkesine tabi olan çok sayıdaki kamusal mal ve hizmet için fayda ilkesini uygulama imkanı yoktur. Bu nedenle fayda ilkesinin uygulandığı vergilerin toplam kamu gelirleri içindeki payı oldukça küçüktür⁶.

³ Richard A. MUSGRAVE, **The Theory Of Public Finance**, McGraw – Hill Book Company, New York 1959, s. 61.

⁴ Güneri AKALIN, **Türkiye’de Ekonomi – Politik Kriz ve Piyasa Ekonomisine Geçiş**, Akçağ Yayınları, Ankara, 2002, s. 215.

⁵ Kenan BULUTOĞLU, **Kamu Ekonomisine Giriş**, Yapı Kredi Yayınları, İstanbul, 2003, s. 342.

⁶ Orhan ŞENER, **Kamu Ekonomisi**, Beta Yayıncılık, İstanbul, 2006, s. 212.

1.2.2. Ödeme Gücü Teorisi

Eşitlik teorisinden hareketle herkesin ödeme gücüne göre vergilendirilmesi bu teoride ileri sürülmektedir. Ödeme gücü ilkesi benzer gelir düzeyine sahip kişileri eşit oranda vergileyerek onlar arasında “yatay eşitlik” sağlarken, farklı gelir düzeyleri arasındaki kişiler de farklı vergilendirilerek “dikey eşitliği” sağlamayı kapsamaktadır. Bu yaklaşımda diğerlerinden farklı olarak, kamusal hizmetlerin maliyeti ile vergileme arasında bir ilişki kurmayıp, yalnızca vergi ödeme gücü dikkate alınmaktadır. Bu ise devlet ve vatandaş arasında bir ödev paylaşımını ortaya çıkarmaktadır. Devlet açısından “vergi almak ödevi”, vatandaş açısından ise “vergiyi ödemek ödevi” oluşmaktadır⁷.

Çağdaş toplumlarda ödeme gücü saptanırken; gelir, tüketim ve servet düzeyi kapsamlı bir biçimde vergi matrahına sokulmaktadır. Bu amaçla gelişmiş ülkelerde vergi sistemlerinin temelini kişisel gelir vergisi, kişisel servet vergisi ve kişisel harcama vergilerinin oluşturması için etkin düzenlemelere gidilmektedir. Her üç gelir matrahı da kişisel istisna ve muafiyetler indirildikten sonra vergilendirilmektedir. Bu vergilerin dışında kalan kişisel olmayan kurumlar vergisi ise, şirketlerin ödeme gücünü belirleyen kazançlar üzerinden alınmaktadır⁸.

Günümüzde genel görüş birliği olan verginin nitelikleri sözü edilen temel dayanaklardan hareketle şu şekilde açıklanabilir⁹.

- * Verginin vergilendirme yetkisine sahip kuruluşlarca alınması: Kural olarak vergilendirme yetkisi, egemenlik gücüne sahip olan devlete aittir. Devlet bu yetkiyi isterse mahalli idare birimlerine devredip kullanmasına izin verebilir.
- * Mali, sosyal ve ekonomik amaçlarla alınması: Klasik liberal iktisadi görüşün tarafsız vergi anlayışı, ekonomik ve sosyal yapı üzerinde çeşitli etkilere yol açmak amacıyla vergilerin taraflı kullanılması anlayışıyla yer değiştirmiştir.
- * Karşılıksız olması: Verginin ödenmesi karşılığında mükellefler daha önceden belirlenmiş kamusal mal ve hizmeti satın almazlar yani vergiler ile kamu hizmetleri arasında birebir ilişki yoktur.
- * Cebri olması: Vergi mükellefleri kendilerine yasalar çerçevesinde yükümlülük olarak verilmiş vergileri ödemek zorundadırlar.

⁷ ALTAY, a.g.e, s. 256.

⁸ ŞENER, a.g.e., s. 219.

⁹ ALTAY, a.g.e, s. 257.

- * Gerçek veya tüzel kişilerden alınması: Vergi vatandaşın elde ettiği gelir üzerinden alındığı gibi, tüzel kişilikte olan kuruluşlardan da alınır. Çünkü bir toplumda kamu hizmetleri sunumu gerçek ve tüzel kişi ayrımı yapılmaksızın gerçekleşir.
- * Nakdi bir ödeme olması: Verginin günümüzdeki en önemli anlamı onun nakdi olmasıdır. Nakdi vergiler yerine uzun yıllar aynı vergiler alınmış, ancak modern vergi sistemlerinin oluşturulmasından sonra ödemeler tamamen nakdi hale gelmiştir.

1.3. VERGİLERİN SINIFLANDIRILMASI

Modern demokrasilerde devletin en önemli kalemini vergi oluşturur. Vergi, devletin kamu gücüne dayanarak özel kesimden kamu kesimine aktardığı fonlardır. Vergiler değişik açılardan sınıflandırılabilirler. Verginin kaynağı açısından gelir-harcama-servet vergileri olarak genel bir sınıflandırmanın yanında, ekonomik faaliyetlerle ilişkilerine göre dolaylı-dolaysız vergi şeklinde sınıflandırma da yapılabilmektedir¹⁰.

Verginin alınması sırasında yükümlünün kişisel durumunun göz önünde tutulup tutulmamasına göre subjektif ve objektif vergiler ayrımı söz konusu olur. Vergiyi ödeyen ile vergi yükünü fiilen taşıyan kişinin aynı olup olmamasına göre yapılan ayırimda ise dolaysız ve dolaylı vergiler kategorileri karşımıza çıkar. Verginin kapsamına göre yapılan bölümlenme sonucu genel vergi ve özel vergi ayrımı gerçekleştirilir¹¹.

Bir vergi sisteminde yer alan vergileri, bunların vergilendirdiği ekonomik kaynağa göre bölümlenme, geniş kapsamlı çalışmalar bakımından en uygun inceleme sistematizini sağlar. Böylelikle vergi türleri, vergilendirilen konu unsuruna göre kategorileştirilmiş olmaktadır. Başka bir anlatımla, bu bölümlenme çerçevesinde değişik vergiler, kavradıkları ekonomik unsura, yükümlendirdikleri ekonomik kavrama göre gruplandırılmış olmaktadır¹². Genel hatları ile baktığımızda vergileri şu bölümlere ayırabiliriz.

¹⁰ Abuzer PINAR, **Maliye Politikası**, Nurel Yayınları, Ankara, 2006, s. 37.

¹¹ Muâlla ÖNCEL, Ahmet KUMRULU, Nami ÇAĞAN, **Vergi Hukuku**, Turhan Kitabevi, Ankara, 2008, s. 226.

¹² ÖNCEL / KUMRULU / ÇAĞAN, a.g.e., s. 226.

1.3.1. Aynî (Nesnel) ve Nakdi (Parasal) Vergiler Sınıflandırması

Aynî ve nakdi vergi ayrımı ödemede kullanılan araçlara göre yapılan bir sınıflandırmadır. Aynî vergiler daha çok para ekonomisinin gelişmemiş olduğu dönemlerde görülmüştür. Örneğin, Türkiye’de 1925 yılında kaldırılan âşar bu verginin tipik bir örneğidir. Âşar’da devlet üretilen ürünün bir kısmını vergi olarak almaktadır. Aynî vergilerde, vergi karşılığı alınan malların depolama ve hareket zorluğunun yarattığı sakıncalar verginin uygulanmasını güçleştiren en önemli unsurlar olmaktadır¹³.

Vergiler günümüzde genellikle doğrudan para ile ödenmektedir. Bununla birlikte vergilerin çek, havale vb. şekillerde ödenmesi de söz konusudur.

1.3.2. Objektif ve Subjektif Vergiler Sınıflandırması

Objektif ve subjektif vergiler, vergi yükümlüsünün kişisel ve ailevi durumunun dikkate alınıp alınmamasına göre yapılan bir ayrımdır. Vergi yükümlüsünün kişisel ve ailevi durumları göz önüne alınmaksızın bir iktisadi unsurdan (örneğin, üretim, ithalat, tüketim) alınan vergiler objektiftir. Bu vergiler malı hedefler. Örneğin tüketim vergileri objektif karakterli olup, vergilemede malı tüketen yükümlünün ödeme gücünü ve sosyal durumunu hiç dikkate almaz. Yani vergi tüm kişilere aynı şekilde uygulanır ve kişiler arasındaki çocuk sayısı, meslek, sıfat vb. farklılıkları gözetilmmez¹⁴.

Subjektif vergiler ise kişilerin çeşitli durumlarına uyumlaştırılabilen yani kişiselleştirilebilen vergilerdir. Böyle bir durumda, yükümlünün kişisel ve ailevi özellikleri dikkate alınmaktadır.

1.3.3. Dolaylı ve Dolaysız Vergiler Sınıflandırması

Potansiyel bir vergi kaynağına ulaşmak, iki türlü vergileme ile mümkündür; ya vergiye konu olacak kaynakları doğrudan tayin etmek yolu aranacak ki, bu durumda vergi herhangi bir gelir veya servet üzerine doğrudan konulacaktır, yani dolaysız

¹³ Metin ERDEM, Doğan ŞENYÜZ, İsmail TATLIOĞLU, **Kamu Maliyesi**, Ekin Kitabevi, Bursa, 1998, s. 99.

¹⁴ ERDEM/ ŞENYÜZ/ TATLIOĞLU, a.g.e., s. 100.

vergileme suretiyle, ya da vergiye konu olacak kaynağı dolaylı ya da dıştan bir yolla ulaşılabacaktır, ki bu durumda da dolaylı vergileme söz konusudur¹⁵.

Vergilerin dolaylı olup olmadıklarının saptanmasında teorik düzeyde ve uygulamada “yansıma” ve “vergi konusunun sürekliliği” şeklinde iki ölçüt kullanılmaktadır. “Yansıma ölçütü”, vergilerin dolaylı olup olmadıklarını belirlemede en sık kullanılan ölçüttür. Vergi yükünün mükellef tarafından başkalarına devredilip devredilmeyeceğini ifade eder. Buna göre, vergiyi ödeyen kanuni mükellef, vergi nedeniyle, üzerinde kalan yükü fiilen başkalarına devredemiyorsa o vergiler dolaysız vergilerdir. Vergi ödeyicisi, vergi yükünü fiyat yoluyla başkasına devredebiliyorsa bu vergi dolaylı vergidir. Ancak yansıma ölçüsü her zaman vergilerin dolaylı ve dolaysız olduklarını net olarak ifade etmeyebilir. Çünkü hangi verginin ne zaman mükellefi üzerinde kalacağı ve ne zaman başkalarına aktarılacağı önceden bilinmemektedir¹⁶.

Teknik ölçü adı verilen vergilemede sürekliliğe göre, bazı vergiler yıllık olmak üzere periyodik olarak ve süreklilik gösterecek şekilde alınır. Konusu sürekli bir biçimde vergi verme yeteneği gösteren vergiler dolaysız olmaktadır. Bina vergisinin süreklilik göstermesi yükümlüsünün belli olması ve belirli devreler içinde tarh, tebliğ tahakkuk ve tahsil edilmesi özelliği söz konusu vergiyi dolaysız vergi yapmaktadır. Vergiyi doğuran olay, verginin tarhi, tebliği, tahakkuku ve tahsili belirli olmayan zamanlarda gerçekleşiyor, yani süreklilik göstermiyorsa vergi dolaylıdır. Örneğin tüketim vergileri belirli dönemler yerine, tüketimin tüketici tarafından yapıldığı anda tahsil edilir. Tüketicinin tüketiminin ne zaman gerçekleşeceği bilinen bir husus değildir. Bu vergilerde vergiyi doğuran olayın ne zaman gerçekleştirilebileceğini önceden tesbit etmek son derece zordur. Bu nedenle vergi doğuran olay süreklilik göstermez¹⁷.

Dolaylı ve dolaysız vergiler vergi adaleti ve verimlilik açısından karşılaştırılabilir. Dolaylı vergiler, fiyat içine saklı olduğundan vergi yükü hissedilmez. Vergiye karşı tepki daha az olur. Vergiyi yaygınlaştırma ve oranlarını artırma imkanları artar. Dolayısıyla hazine için daha yüksek gelir sağlamak mümkün olur. Bununla birlikte dolaylı vergiler adil değildir. Çünkü vergide adaleti sağlayacak, artan oranlılık, en az geçim indirimi vb. unsurları uygulamak imkanı azdır. Bu vergilerde vergi adaletini sağlamada, tüketimin farklı oranda vergilendirilmesi, lüks mallara

¹⁵ Esfender KORKMAZ, **Vergi Yapısı ve Gelişimi**, Gür-ay Matbaası, İstanbul, 1982, s. 24.

¹⁶ ALTAY, a.g.e., s. 260.

¹⁷ ERDEM/ ŞENYÜZ/ TATLIOĞLU, a.g.e., s. 103.

yüksek oranda vergi uygulamak veya zorunlu tüketim mallarını vergi dışı bırakmak gibi çok sınırlı imkanlardan ancak yararlanılmaktadır¹⁸.

Bir verginin verimliliği denildiğinde konu mali ve iktisadi olmak üzere iki şekilde ele alınabilir. Mali verimlilik vergilerin sağladıkları vergi hasılatı açısından karşılaştırılması esasına dayanmaktadır. Zaman zaman dolaylı vergilerin dolaysız vergilerden daha fazla vergi sağladıkları savunulmaktadır. Dolaylı vergilerin daha fazla vergi hasılatı sağlama özelliği bu vergilerin fiili yükümlülerinin anonim oluşuna dayandırılmıştır. Çünkü, yükümlüsü bilinmeyen bir vergi gelir sağlamak açısından daha şanslı görülmektedir¹⁹.

Vergilerin mali açıdan verimliliğini etkileyen bir husus da vergi tahsil giderleridir. Dolaylı ve dolaysız vergilerin idare açısından tahsil masrafları bunların matrahları ve beyan esasına göre tesbit edilip edilmemesiyle ilgilidir. Beyan esası idarenin masraflarını ikmalen ve re'sen matrah tesbitine göre azaltmaktadır. İkmalen ve re'sen tarhiyatların idareye maliyetleri daha yüksektir²⁰.

Ülkemizde 1980 yılı itibariyle dolaylı ve dolaysız vergi gelirlerinin bütçe içerisindeki dağılımına tablodan baktığımızda 1992 yılından itibaren ağırlığın dolaylı vergilere kaydığını görmekteyiz.

Tablo 1 : Genel Bütçe Vergi Gelirleri Tahsilatının Yüzde Dağılımı

YILLAR	VERGİ GELİRLERİ (1000 TL)	DOLAYSIZ VERGİLER (1000 TL)	%	DOLAYLI VERGİLER (1000 TL)	%
1980	749.849.431	470.770.957	63	279.078.474	37
1982	1.304.865.756	777.105.470	60	527.760.286	40
1983	1.934.491.872	1.107.961.517	57	826.530.355	43
1984	2.372.211.072	1.356.231.375	57	1.015.979.697	43
1985	3.829.116.958	1.795.733.830	47	2.033.383.128	53
1986	5.972.033.930	3.106.014.912	52	2.866.019.018	48
1987	9.051.003.125	4.492.169.973	50	4.558.833.152	50
1988	14.231.761.223	7.065.885.861	50	7.165.875.362	50
1989	25.550.319.857	13.644.960.836	53	11.905.359.021	47
1990	45.399.534.298	23.656.790.314	52	21.742.743.984	48
1991	78.642.770.254	41.093.677.371	52	37.549.092.883	48
1992	141.602.093.850	71.392.139.056	50	70.209.954.794	50
1993	264.272.936.382	128.324.179.797	49	135.948.756.585	51
1994	587.760.247.715	283.733.274.009	48	304.026.973.706	52
1995	1.084.350.504.039	441.787.096.000	41	642.563.408.039	59
1996	2.244.093.829.920	884.067.428.115	39	1.360.026.401.805	61
1997	4.745.484.020.950	1.931.968.730.255	41	2.813.515.290.695	59

¹⁸ KORKMAZ, a.g.e., s. 26.

¹⁹ ERDEM/ ŞENYÜZ/ TATLIOĞLU, a.g.e., s. 105.

²⁰ ERDEM/ ŞENYÜZ/ TATLIOĞLU, a.g.e., s. 105.

1998	9.228.596.187.270	4.302.829.162.253	47	4.925.767.025.017	53
1999	14.802.279.916.274	6.715.637.982.320	45	8.086.641.933.954	55
2000	26.503.698.413.260	10.849.961.708.330	41	15.653.736.704.930	59
2001	39.735.928.149.700	16.058.048.860.090	40	23.677.879.289.610	60
2002	59.631.867.852.060	20.060.524.607.610	34	39.571.343.244.450	66
2003	84.316.168.755.700	27.780.137.575.950	33	56.536.031.179.750	67
2004	101.038.904.000	31.147.157.000	31	69.891.747.000	69
2005	131.948.778.000	43.081.460.000	33	88.867.318.000	67
2006	151.271.701.000	47.334.572.000	31	103.937.129.000	69
2007	171.098.466.000	57.473.256.000	34	113.625.210.000	66
2008	189.966.082.000	67.239.305.000	35	122.726.777.000	65

Kaynak: http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/VI/GBG/Tablo_3.xls.htm Erişim: 21.04.2009.

1.3.4. Gelir, Servet ve Gider Üzerinden Alınan Vergiler Sınıflandırması

Türk Vergi Sisteminde vergiler esas itibariyle gelir, servet ve gider üzerinden alınmaktadır.

1.3.4.1. Gelir Üzerinden Alınan Vergiler

Gelir üzerinden alınan vergiler ikiye ayrılmaktadır. Bunlardan ilki sadece gerçek kişilerin gelirlerinden alınan gelir vergisi, ikincisi ise kurumların gelirlerini vergilendiren kurumlar vergisidir.

1.3.4.1.1. Şahsi Gelir Vergisi

Türk vergi hukukunda sadece gelir vergisi şeklinde ifade edilen şahsi gelir vergisinin vergi sistemi içinde önemli bir yeri vardır. Gerçekten gelir vergisinin kişiselleştirilebilmesi, yükümlünün ailevi durumuna uyumlaştırılabilmesi ve artan oranlı tarifeye göre alınabilmesi nedeniyle adaletli bir yapıya sahip olduğu söylenebilir. Gelir vergisinin adaletli olması yanında, devletin vergi gelirleri içinde büyük bir paya sahip olması diğer üstün bir noktasını oluşturmaktadır²¹.

²¹ ERDEM/ ŞENYÜZ/ TATLIOĞLU, a.g.e., s. 163.

1.3.4.1.1.1. Gelir Kavramı

Gelirin ne olduğu konusunda klasik iktisatçılardan günümüze farklı tarifler yapılmıştır. Vergileme bakımından gelir dar anlamda ve geniş anlamda ele alınabilmektedir.

1.3.4.1.1.1.1. Kaynak Teorisi (Dar Anlamda Gelir)

Kaynak teorisi belli bir üretim faaliyetine katılma sonucu elde edilen ekonomik değerleri gelir olarak kabul eder. Başka bir anlatımla, üretim faktörlerinden emek, sermaye, doğa unsuru ve girişimin üretime katılmalarına karşılık faktör sahiplerinin (ücret, faiz, rant ve kar gibi) elde ettikleri ekonomik değerler akımına gelir denilmektedir. Örneğin kişinin üretime emeği ile katılması, toprağın kiralanması, biriktirilmiş paranın başkasının kullanımına bırakılması ya da kişinin kendi teşebbüsünde kullanılması sonucunda sırasıyla ücret, rant, faiz ve kar gibi gelir türleri doğar ve bunlar bölüşülür²².

Bir değerın kaynak teorisine göre gelir sayılabilmesi için, iki unsurun birlikte var olması gerekir. Bu unsurlardan birisi, gelirin üretim faktörlerinin bir veya birkaçının etkisi sonucu ortaya çıkmasıdır. Diğeri de, elde edilen gelirin sürekli olmasıdır. Bu nedenle bağış, milli piyango ikramiyesi veya esas işi gayrimenkul alım satımı olmayan bir kişinin gayrimenkulünün satılması gibi yollardan elde edilen değerler, kaynak teorisi taraftarlarınca gelir olarak kabul edilmemektedir. Çünkü verilen örneklerdeki, bağış, miras ve piyango ikramiyesinde ekonomik faktörlerin herhangi bir etkisi olmadığı gibi, bunlarda süreklilik de bulunmamaktadır²³.

Kaynak teorisinde gelir kaynaklarının yıpranması dikkate alınmaktadır. Bu teoride üretime arz edilen faktörlerin değerlerinde meydana gelen yıpranma payının, gayri safi hasıladan indirilmesi gerekmektedir. Ancak uygulamada tüm üretim faktörlerinin üretime katılmaları sonucu ne kadar yıprandığını hesaplayarak, gelir akımından düşmek mümkün değildir²⁴.

Bu teori taraftarlarına göre, öz tüketim gelir olarak kabul edilmektedir. Yani bir kimsenin kendi üretimi üzerinden yaptığı tüketimler, gelir olarak kabul edilir. Ancak öz tüketimin hesaplanarak gelir akımına dahil edilmesi vergilendirmede çeşitli

²² Mehmet TOSUNER, Zeynep ARIKAN, **Türk Vergi Sistemi**, Neşa Ofset, İzmir, 2008, s.10.

²³ Kâmil MUTLUER, Erdoğan ÖNER, Ahmet KESİK, **Teoride ve Uygulamada Kamu Maliyesi**, İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları, İstanbul, 2007, s.283.

²⁴ TOSUNER/ARIKAN, a.g.e., s. 11.

sorunlar doğurmaktadır. Bu bakımdan öz tüketim gelir vergisi kanunlarında gelir olarak kabul edilmemektedir²⁵.

1.3.4.1.1.2. Safi Artış Teorisi (Geniş Anlamda Gelir)

Safi artış teorisi, geliri geniş biçimde kavrar. Bu teori taraftarlarına göre gelir, kişilerin sahip olduğu değerlerde her türlü artış yaratan fazlalıklardır, şeklinde tanımlanır. Diğer bir ifadeyle net artış teorisine göre gelir, bir kimsenin belirli bir dönem içinde yaptığı tüketim ile o dönem içinde varlığında meydana gelen artış ve azalışlar arasındaki müspet farktır²⁶.

Bu teori taraftarlarına göre miras, bağış ve benzeri yollardan elde edilen değerler süreklilik niteliği olmayan ücret, irat ve diğer varlıklarda –herhangi bir üretim söz konusu olmaksızın- kendiliğinden meydana gelen değer artışları gelir sayılmaktadır. Safi artış teorisinde haksız kazançlar, karşılıksız zenginleşmeler, üretime faktör arz edilmeksizin elde edilen değerler (transferler) gelir sayılmaktadır. Bu teoride sermayenin kendi değerinde meydana gelen artışlar gelir kavramına dahil edilmektedir²⁷.

Bu iki önemli anlayıştan geniş kapsamlı gelir kavramının kamu oyunda daha fazla sempati ile karşılandığı, iktisat teorisi açısından da daha doğru sayıldığını söylemek yanlış olmamaktadır. Gerek kamu oyunda gerek profesyonel iktisatçılardan gelen bu iki önemli destek iki temel nedene bağlanabilir²⁸.

- Böyle bir gelir kavramı toplumsal adalet anlayışına genel olarak daha uygun düşmektedir. Kişilerin ödeme güçlerinin, her tür zenginleşmeyi kapsayan bir gelir kavramıyla daha iyi yakalanabileceği pek çok kişi tarafından kabul edilmektedir.
- Geniş biçimde anlaşılan gelir kavramına dayalı bir gelir vergisinin çeşitli iktisadi faaliyetler arasında, bazılarını vergi dışı tutmak gibi bir ayırım yapmayacağı, dolayısıyla iktisadi kararları fazla değiştirmeyeceği tahmin edilmektedir. Böyle bir tarafsızlık beklentisi, özellikle profesyonel iktisatçıların bu kavrama karşı sempatisini açıklayan önemli bir unsurdur.

Gelir Vergisi Kanunu'ndaki gelirin tanımından ve vergi unsurlarının düzenlenmesinden, ilk altı gelir unsurunun kaynak teorisine, yedinci gelir unsurunun

²⁵ TOSUNER/ARIKAN, a.g.e., s. 11.

²⁶ MUTLUER/ÖNER/KESİK, a.g.e., s. 283.

²⁷ TOSUNER/ARIKAN, a.g.e., s. 11.

²⁸ Özhan ULUATAM, **Kamu Maliyesi**, İmaj Yayınevi, Ankara, 2003, s. 322.

ise safi artış teorisine uygun olduğu görülmektedir. Ancak yedinci gelir unsuru olan diğer kazanç ve iratlarda gelirdeki bütün artışların değil, sadece diğer kazanç ve iratlar kapsamında sayılan bazı safi artışların vergilendirilmesi sebebiyle safi artış teorisinin tam olarak uygulandığı söylenemez. Gelir Vergisi Kanunu, büyük ölçüde kaynak teorisini kabul etmiştir. Zira emek faktöründen elde edilen gelir ücret; emek ve girişim yeteneği gibi üretim faktörleri karışımını içine alan gelir kazanç; emek katılmaksızın sadece sermaye faktörünün karşılığı olan gelir ise irat olarak belirtildikten sonra gelirden meydana gelen ve sürekli olmayan bazı artışlarında vergiye tabi olacağı kabul edilmiştir²⁹.

Vergilenen gelirin tanımında Avrupa Birliği ülkelerine baktığımızda hiçbir ülkenin ne pür olarak kaynak teorisini ne de safi artış teorisini uyguladığını görmekteyiz.

Tablo 2 : Onbeş Avrupa Birliği Ülkesinin Gelir Vergisi Sistemlerinde Benimsediği Yaklaşımlar

Ülkeler	Kaynak Teorisi	Kaynak Teorisi Baskın	Safi Artış Teorisi Baskın	Safi Artış Teorisi
Almanya	-		X	-
Avusturya	-	X		-
Belçika	-	X		-
Danimarka	-		X	-
Finlandiya	-		X	-
Fransa	-		X	-
Hollanda	-	X		-
İngiltere	-		X	-
İrlanda	-		X	-
İspanya	-	X		-
İsveç	-		X	-
İtalya	-	X		-
Lüksemburg	-		X	-
Portekiz	-	X		-
Yunanistan	-		X	-

Kaynak: Emrah FERHATOĞLU, "Gelir Teorileri Bağlamında Avrupa Birliği ve Türkiye' deki Gelir Tanımlaması ve Sonuçları: Karşılaştırmalı Bir Analiz", <http://www.e-akademi.org/makaleler/eferhatoglu-1.htm> Erişim: 20.04.2009.

Söz konusu ülkelerin gelir vergisinin toplam vergi gelirleri içerisindeki payının dağılımının yer aldığı Tablo 2 göz önüne alındığında, en yüksek değer %53,1 ile net artış teorisinin ağırlıklı olduğu bir yaklaşımı benimsemiş olan Danimarka'ya aittir. Ülkelerin gelir vergilerinin toplam vergi gelirleri içerisindeki payı dikkate alındığında,

²⁹ TOSUNER/ARIKAN, a.g.e., s. 12.

Danimarka'yı %35.3 ile İsveç, %35 ile Finlandiya, %31,3 ile İrlanda izlemektedir. Bu ülkeler de Danimarka gibi net artış teorisinin ağırlıklı olduğu bir yaklaşım ile geliri tanımlamıştır.

Kaynak teorisinin ağırlıklı olduğu bir yaklaşımla geliri tanımlayan Slovakya, Kore, Portekiz ve Hollanda'da ise gelir vergisinin toplam vergi gelirlerinden almış olduğu pay %10,8 ile %17,9 arasında değişmektedir³⁰.

Tablo 3'te OECD ülkelerinde gelir üzerinden alınan vergilerden kişisel gelir vergisinin toplam vergi gelirleri içerisindeki payı ve mükellef sayısı itibarıyla gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin karşılaştırması yer almaktadır

Tablo 3 : Bazı Ülkelerdeki Çeşitli Vergisel İstatistikler

ÜLKELER	VERGİ GELİRİ (Milyon \$)	VERGİ GELİRLERİNİN GSYİH İÇİNDEKİ PAYI (%)	GELİR VERGİSİNİN TOPLAM VERGİ GELİRLERİ İÇİNDEKİ PAYI (%)	NÜFUS (BİN)	MÜKELLEF SAYISI		TOPLAM MÜKELLEF SAYISI (BİN)
					GV (BİN)	KV (BİN)	
A.B.D.	2.758.142	25,6	35,3	285.500	130.900	7.900	138.800
ALMANYA	714.934	35,5	23,9	81.400	28.500	4.900	33.400
AVUSTURYA	129.023	43,1	23,1	8.100	3.300	140	3.440
BELÇİKA	113.421	45,4	31,4	10.200	6.300	430	6.730
DANİMARKA	84.270	48,3	53,1	5.400	4.100	600	4.700
FINLANDİYA	60.408	44,8	31	5.200	4.600	540	5.140
FRANSA	632.620	43,4	17,5	59.200	33.400	3.500	36.900
HOLLANDA	164.179	38,8	17,9	16.000	7.000	2.000	9.000
İNGİLTERE	559.141	35,6	28,7	59.800	29.000	500	29.500
İRLANDA	34.541	29,7	26,5	4.000	1.860	121	1.981
İSPANYA	233.238	34,9	18,6	40.300	14.000	1.400	15.400
İSVEÇ	121.113	50,6	31,3	8.900	7.000	1.000	8.000
İTALYA	507.784	43,1	25,1	57.300	37.000	2.000	39.000
KORE	133.444	25,3	12,7	47.300	4.430	470	4.900
LUKSEMBURG	8.854	41,3	17,1	400	125	74	199
POLONYA	62.348	34,2	12,8	38.600	23.770	1.300	25.070
PORTEKİZ	41.363	37,1	15,8	10.300	3.800	280	4.080
SLOVAKYA	8.004	31,1	10,8	5.400	3.000	160	3.160
TÜRKİYE	57.244	32,8	15,7	68.600	2.100	630	2.730
YUNANİSTAN	47.772	35,7	13,7	10.600	3.500	1.000	4.500

Kaynak: Revenue Statistics 1965-2004, OECD 2005; Semih ÖZ, "Karşılaştırmalı Vergi İstatistikleri ve Uluslararası Vergilendirmede Geleceğe Yönelik Eğilimler", **Vergi Sorunları**, Sayı:196, Ocak 2005, s. 16.

³⁰ Mustafa BULUT, Mefkür Seda ÇALIŞKAN, "Gelir Vergisinin Tanımlanmasında Teori Tercihi: Kaynak Teorisine Karşı Net Artış Teorisi", **Yaklaşım**, Sayı: 186, Haziran 2008, s. 99.

1.3.4.1.1.2. Vergileme Teknikleri

Kişiler gelirlerini sadece bir kaynaktan sağlayabilecekleri gibi birkaç kaynaktan da sağlayabilmektedirler. Bu nedenle vergilemede kişilerin çeşitli unsurlardan elde ettikleri gelirlerin ayrı ayrı veya toplu biçimde vergileme durumu ortaya çıkmaktadır.

1.3.4.1.1.2.1. Üniter (Toplam) Vergi Sistemi

Üniter bir gelir vergisi sisteminde temel ilke çeşitli gelir unsurlarından elde edilen kazanç ve iratların yıllık beyannamede toplanarak beyan edilmesidir. Gelirin toplanması, vergilendirilebilir toplam gelire ulaşılabilmesi açısından önemlidir. Bu durum, mükelleflerin ödeme gücüne ulaşarak vergilemede adalet ve eşitlik ilkelerinin de gerçekleştirilebilmesi açısından önem arz etmektedir³¹.

Üniter gelir vergilerinin iki uygulama şekli bulunmaktadır. Üniter gelir vergileri tek elemanlı veya çift elemanlı olabilir. Tek elemanlı üniter gelir vergilerinde mükellefin bütün kaynaklardan elde ettiği kazanç ve iratlar birleştirilerek vergilendirilir. Tek elemanlı üniter gelir vergilerine “Cermen Tipi” gelir vergisi de denir. Türkiye’de uygulanan gelir vergisi tek elemanlı gelir vergisidir³².

Üniter gelir vergisinin ikinci türü çift elemanlı üniter gelir vergisidir. Çift elemanlı üniter gelir vergisi sisteminde mükellefin kazanç ve iratları toplanmak suretiyle önce tek oranlı bir tarifeye göre vergiye tabi tutulur. Eğer gelir belli bir miktarı aşıyorsa, o zaman artan oranlı bir tarifeye daha tabi tutulur ve böylece yeni bir vergi daha alınır³³.

1.3.4.1.1.2.2. Sedüler (Ayrı Sınıflı, Parçalı) Vergi Sistemi

Sedüler vergi sisteminin esasını, sedül adı verilen gelir unsurlarının her birinin diğerinden bağımsız olarak düşünülerek vergilendirilmesi oluşturur. Çeşitli gelir kaynaklarından (ticari kazanç, serbest meslek kazancı, ücret, gayrimenkul sermaye iradı, menkul sermaye iradı, diğer kazanç ve iratlar) elde edilen gelirlerden

³¹ Selçuk İPEK, “Gelir Vergisinin Üniter Yapılanmasına İlişkin Bazı Düzenlemeler ve Son Durum”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Mart 2004, Sayı:186, s. 156.

³² TOSUNER/ARIKAN, a.g.e., s. 14.

³³ TOSUNER/ARIKAN, a.g.e., s. 14.

her biri ayrı tarifeler üzerinden vergilendirilir³⁴. Ancak bu kazanç ve iratların toplamı belli bir miktarı aşıyorsa o zaman tekrar global nitelikte bir vergilemeye tabi tutulur³⁵.

Sedüler vergiler ilk bakışta çift elemanlı üniter gelir vergilerine benzer bir görünüm arz etmekteyse de aralarında esaslı bir fark mevcuttur. Sedüler gelir vergilerinde önce birbirinden bağımsız gelir unsurlarından tek oranlı ayrı ayrı vergiler alınmakta, üniter gelir vergilerinde ise tek oranlı vergi gelir unsurlarından ayrı ayrı değil, gelir unsurlarının toplamı üzerinden yani, genel toplam üzerinden alınmaktadır. Kazanç ve iratların toplamı belli bir miktarı aşıyorsa üniter gelir vergilerinde artan oranlı bir tarife uygulamasına gidilir; sedüler gelir vergilerinde ise tamamlayıcı mahiyette subjektif global bir vergi alınır³⁶.

1.3.4.1.2. Kurumlar Vergisi

Kurumlar vergisi, Türk Vergi Sisteminde geliri vergilendiren ikinci vergi türüdür; gelir vergisinden ayrı bir yasa ile düzenlenmiştir. Kurumlar vergisi gerçek kişiler, bireysel işletmeler ve şahıs şirketleri dışında bir kısım tüzel kişilerle tüzel kişiliği bulunmayan bir kısım oluşumların gelirini vergilendirir.

Kurumlar vergisi; gelir vergisinin kapsamına giren gelir unsurlarının, ilgili yasada belirtilmiş olan kurumlar tarafından elde edilmesi halinde, bu kurumların ayrı hukuki kişilikleri sonucu net kazançlarından alınan vergilerdir³⁷.

Gelir vergisinin subjektif dolaysız vergi olmasına karşın, kurumlar vergisi objektif dolaysız bir vergidir. Bu bakımdan genel niteliktedir. Gelir vergisi gerçek kişilerin gelirini vergilendirirken, kurumlar vergisi genel olarak tüzel kişilerin kazançlarını vergilendirmektedir. Kurumlar vergisi bakımından burada söz konusu olan tüzel kişiler, aslında, ticari amaçlarını daha geniş imkanlarla geliştirmek için, kişilerin iktisadi imkanlarının bir kısmını ya da tamamını, birleştirmek suretiyle kurdukları ve hukuk düzeninde hak ve borçlara ehil sayıldığı ortaklıklardır. Genellikle kurumlar vergisi, gerçek kişileri yükümlü kılan gelir vergisinin tüzel kişilerdeki karşılığı olduğu sanılır. Başka bir deyişle, kurumlar vergisi, bir çeşit gelir vergisi şeklinde sayılmak istenir. Ancak böyle bir anlayış doğru değildir. Çünkü gelir vergisi, gerçek kişilerden alınan subjektif bir vergi olduğu halde, kurumlar vergisi, niteliği

³⁴ ERDEM/ ŞENYÜZ/ TATLIOĞLU, a.g.e., s. 165.

³⁵ TOSUNER/ARIKAN, a.g.e., s. 15.

³⁶ TOSUNER/ARIKAN, a.g.e., s. 15.

³⁷ Nihat EDİZDOĞAN, **Kamu Maliyesi 2**, Ekin Kitabevi, Bursa, 2000, s. 198.

gereği objektiftir. Bir kurumun bireysel ve aile durumu, en az geçim indirimi vb. hususları söz konusu değildir³⁸.

İyi bir vergi sisteminde kurumlar vergisinin rolü yadsınamaz şekilde açıktır. Ancak kurumlar vergisinin gerekliliği sorgulanırsa; eğer uygun vergi tabanı tüketim açısından irdeleniyorsa, kurumlar vergisi gibi bir vergi söz konusu olmamaktadır. Buna göre kurumun kazancı ortaklara dağıtılıyorsa veya mal / hizmet şeklinde satın alınıyorsa işte bu durumda vergilendirilmelidir. Fakat kurumlar vergisi ile ilgili bu durum gelir tabanı yaklaşımı çerçevesinde sorgulandığında; bu durumda kurumlar üzerinde gerçekleştirilecek bir vergilendirme kişisel gelir vergisi gibi değerlendirilebilir³⁹.

Gelir Vergisi'nden ayrı olarak Kurumlar Vergisi'ne gerek olup olmadığına ilişkin tartışmalar, kendisini ülkelerin Kurumlar Vergisi uygulamasında da göstermiştir. Diğer bir ifade ile söz konusu görüşlerin benimsenmiş biçimlerine göre ülkeler, kendi görüşleri doğrultusunda değişik sistemler uygulamıştır. Bu konudaki uygulamaları şu şekilde bir ayrıma tabi tutabiliriz⁴⁰.

- Bütünleşme Yöntemi: Sözü edilen yönteme göre, kurumların kazançlarının ortaklara ait olduğu kabul edilir. Yani kurum tarafından elde edilen kurum kazancı ortaklara ister dağıtılsın ister dağıtılmasın, bunların ortaklara ait olması gerektiği savunulur. Bu durumda ortaklar, dağıtılmak suretiyle elde etmiş oldukları veya kurum bünyesinde bırakılmış olan paylarına düşen kazançları kendi beyannamelerinde göstererek vergisini öder. Böyle bir durumda kurumların ödemiş oldukları Kurumlar Vergisi yükümlülüğünü, vergi sorumlusu gibi görev yapmaya benzetmek mümkündür.
- Ayrı Kişilik Yöntemi: Bu sistemin uygulamasında kurumlar ile onu meydana getiren kişiler hukuken ayrı kişi olarak düşünülür. Böyle bir durumda ise, önce kurum kazancı üzerinden Kurumlar Vergisi ödenir. Kurumlar daha sonra kurum kazançlarını dağıttıklarında da, ortaklar elde etmiş oldukları bu kısım üzerinden Gelir Vergisi mükellefi olurlar. Doğal olarak bu durumda, aynı kazanç üzerinden iki kez vergi alınmış olması gibi bir sonuç ortaya çıkmaktadır.
- Ayrı Oranlar Uygulama Yöntemi: Bu tür uygulamalarda kurumlar tarafından dağıtılan ve dağıtılmayan kurum kazançları farklı oranlarda vergiye tabi

³⁸ EDİZDOĞAN, a.g.e., s. 199.

³⁹ Richard A. MUSGRAVE, Peggy B. MUSGRAVE, **Public Finance in Theory and Practice**, Fifth Edition, Mcgraw – Hill Book Company, 1989, s. 372.

⁴⁰ MUTLUER/ÖNER/KESİK, a.g.e., s. 298.

tutulur. Dağıtılmayan kurum kazançları dağıtılan kurum kazançlarına göre, daha yüksek oranlarda vergilendirilir. Bu tür uygulamayla ulaşılmak istenilen hedef, kurum kazançlarının dağıtılmayarak kurumda alıkonulmasını önlemektir.

- Vergi Alacağı Yöntemi: Vergi alacağı yönteminde önce kurum, kazancı üzerinden Kurumlar Vergisi öder. Kurumlar Vergisi ödemesinden sonra kurum kazançları ortaklara dağıtıldığında, ortaklar kendilerine düşen payları Gelir Vergisi matrahına ekleyerek vergilerini hesap ederler. Daha sonra da, hesap edilen tutar üzerinden vergi alacağı olarak kabul edilen tutar indirilerek ödenecek vergi tutarı ortaya çıkarılır. Bu yöntemde, aynı kazanç üzerinden iki kez vergi alınması engellenmek istenmektedir.

1.3.4.1.2.1. Kurumlar Vergisinin Tarihi Gelişimi

Kurumlar vergisi, 10.6.1949 tarih ve 5422 sayılı Kanunla vergi sistemimize girmiştir. 2.1.1961 tarih ve 192 sayılı Kanunla önemli değişikliklere tabi tutulmuştur. Günümüze kadar önemli değişiklikler geçiren 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu, son olarak 5520 sayılı Kanunla yürürlükten kaldırılmış, günün koşullarını dikkate alan bir bakış açısı içerisinde olmak üzere söz konusu yasal düzenleme ile yeni Kurumlar Vergisi Kanunu yürürlüğe konulmuştur⁴¹.

Birinci Dünya Savaşından sonra, gerçek kişilerin yanında tüzel kişilerin ve özellikle sermaye şirketlerinin ayrı bir vergi rejimine tabi tutulması, yaygın bir hal almıştır. Aslında tüzel kişilerin kazançları bunların ortaklarına ait olduğuna ve ortakların gelirleri arasında vergilendirildiğine göre, ayrı bir kurumlar vergisinin konulmasının nedeni ilk bakışta anlaşılmamaktadır. Ancak ileri sürülen bazı düşüncelere göre, özellikle sermaye şirketleri (anonim, limited, hisseli komandit ve kooperatif şirketler) çoğu kez, geniş sermaye olanaklarına dayandıkları için, büyük kazançlar elde edebilmektedirler. Öte yandan, ortaklarca kurulmuş olmalarına rağmen, tüzel kişiliği olan bu şirketler, gerçek kişilerden ayrı birer varlık oldukları için, hukuki anlamda, ayrı kişilerdir. Bu iktisadi ve hukuki düşüncelere dayanılarak tüzel kişilerin kazançları dolayısıyla, ayrıca vergi mükellefleri olmaları sonucuna varılmaktadır⁴².

⁴¹ Abdurrahman AKDOĞAN, **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, Gazi Kitabevi, Ankara, 2006, s. 345.

⁴² Akif ERGİNAY, **Kamu Maliyesi**, Savaş Yayınları, Ankara, 1990, s. 95.

13 Haziran 2006 yılında kabul edilen 5520 Sayılı Kanunla vergi cennetleri ile mücadele konusunda başta OECD ve AB tarafından yapılan çalışmalar olmak üzere, diğer uluslararası çalışmalar bu kanuna yansımıştır.

Vergi cenneti (tax heaven) kavramı ilk kez ortaya atıldığında, “vergi limanı” ya da “vergi sığınağı” (tax haven) deyimini ile tanımlanmıştır. Vergi cenneti ülkelerin ayırıcı özelliği, uluslararası alanda haksız vergi rekabetine yol açarak ülkelerinde daha fazla yabancı yatırımı ve para hareketlerini gerçekleştirmeyi amaçlamalarıdır. Bu ülkelerde genellikle yurt dışı gelirlere ya hiç vergi uygulanmaz ya da çok düşük oranda vergi uygulanır. Uluslararası alanda etkili bilgi değişimi bulunmamaktadır; yönetimde saydamlık yoktur. Vergi kolaylıkları yaygındır; uluslararası transfer fiyatlandırması kuralları uygulanmaz. Üs şirketler, vergi cenneti olarak nitelendirilen ülkelerde kurulan ve kendi ülkesindeki vergilerden kaçmak amacıyla kullanılan yapay şirketlerdir. Bir holding ya da bağlı şirketler grubu yapısı içinde gelirler; bir üs şirketlerde toplanarak vergi yükümlülüğü bertaraf edilmeye çalışılır. Kıyı bankacılığı (off-shore banking) ve serbest bölge rejimleri bu çerçevede vergi cenneti parselleri oluşturur. Çünkü gerek kıyı bankacılığında, gerek serbest bölgelerde diğer kolaylıkların yanı sıra “elverişli vergi iklimi” yaratma özelliği bulunmaktadır. Bu anlamda, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi kanunu uluslararası vergilendirme alanında önemli bir adım atmıştır⁴³.

1.3.4.1.2.2. Gelir Vergisinden Ayrı Olarak Kurumlar Vergisi Alınmasının Nedenleri

Gelir vergisinin dışında ayrı bir kurumlar vergisinin alınmasının ortaya çıkışı ve giderek daha yaygın bir hale gelişi Birinci Dünya Savaşı'nı takibeden yıllara rastlamaktadır. Gelir vergisinin yanı sıra ayrı bir kurumlar vergisinin alınması bazılarınca bir çifte vergileme olarak yorumlanmaktadır. Çünkü, kurum kazancı sonuçta kurumun ortakları arasında dağıtılmakta ve ortaklar paylarına düşen bu kazanç üzerinden gelir vergisi ödemektedirler. Şu halde kurum kazancı üzerinden ayrıca bir kurumlar vergisi alınmanın ne gereği vardır? Bu bir çifte vergileme değil midir⁴⁴? Bu soruların cevabı için maliye literatüründe ileri sürülen savları şu şekilde özetlemek mümkündür:

- i) Gayri Şahsi Ödeme Gücü Teorisi:

⁴³ ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN, a.g.e., s. 330.

⁴⁴ Halil NADAROĞLU, **Kamu Maliyesi Teorisi**, Beta, Ankara, 1998, s. 345.

Kurumların, devletin çıkardığı kanunların verdiği yetkiyle, onu oluşturan ortakların gerçek kişiliği dışında bir tüzel kişiliği vardır. Bunun doğal sonucu olarak da, kurumun ayrı bir ödeme gücü vardır. Ödeme gücüne sahip gerçek kişiler gelir vergisine tabi olduklarına göre, aynı biçimde bir ödeme gücüne sahip, fakat tüzel kişi oldukları için de gelir vergisi konusu dışında kalan kurumların, ayrıca vergilendirilmesi gerekmektedir⁴⁵.

Bu yaklaşıma karşı yapılan tenkitlerin en önemlisi ve klasiği, şüphesiz vergi ödeme gücünün ölçülememesi olmaktadır. Aynı zamanda, kurumların safi kazançlarının miktarı ne olursa olsun, aynı oranda vergilendirilmesi, kurumların iktisadi güçlerinin arasındaki farkların dikkate alınmadığını göstermektedir⁴⁶.

ii) Fayda ya da İmtiyaz Bedeli Teorisi:

Kurumların yapmış oldukları aktiviteler dolayısıyla elde ettikleri kazançlar için vergi uygulanması normal karşılanmaktadır. Bunun nedeni, kurumların yapıları sonucu gerçek kişilere kıyasla bazı imtiyaz ve üstünlüklerinin bulunması ve bu yüzden ortaklarına ek fayda sağlamalarıdır. Bu ek faydalara örnek, uzun ömürlü olmaları, pay senetlerini pazarlama yoluyla kurum sahipliğinin el değiştirebilmesi, kazancın dağıtılmaması veya sınırlı boyutta dağıtılarak oto finansman sonucu büyümenin gerçekleştirilmesi, pazarlık ve rekabet güçlerinin büyük olması gösterilebilir. Ayrı kişilikleri bulunan kuruluşlar, devletin sunduğu kamu hizmetlerinden de geniş ölçüde yararlanmaktadırlar. Kamu hizmetleri tüm topluma yönelik olarak yapıldığından ve finansmanına herkesin katılması gerektiğinden, bu kuruluşlarında mali güçlerine orantılı katkıda bulunmaları gerekir⁴⁷.

Kurumsallaşma, şirketin ortaklarının yasal mükellefiyetinin sınırlandırılması gibi önemli bir yasal avantajı da beraberinde getirmektedir. Bu mükellefiyet ortakların devlet borçlarına karşı kuruma koymuş oldukları veya taahhüt ettikleri sermaye miktarı ile sınırlıdır⁴⁸. (Ancak limited şirketlerde ortaklar kamu borçlarına karşı şahsi sermayeleri ile sorumludurlar.) buna karşılık

⁴⁵ EDİZDOĞAN, a.g.e., s. 200.

⁴⁶ Şerafettin AKSOY, **Kamu Maliyesi**, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1998, s. 343.

⁴⁷ İsa SAĞBAŞ, **Vergi Teorisi**, Ece Matbaası, Ankara, 2008, s. 189.

⁴⁸ C. V. BROWN, P.M. JACKSON, **Public Sektor Economics**, 4th Edition, Basil Blackwell, Cambridge, 1990, s.524.

şahısların veya şahıs şirketlerinin ödeyemedikleri borçları varsa, alacaklılar kayıplarını şahıstan / şirket ortaklarından geri alma yoluna gidebilirler⁴⁹.

iii) Ayırma Teorisi:

Ayırma ilkesi, gelirleri kaynaklarına göre birbirinden ayırarak; emek gelirleri, emek sermaye karışımı gelirler ve sermaye gelirleri olmak üzere sınıflandırmakta ve birinci kategoriye ikinciden, ikinci kategoriye de üçüncüden hafif vergilendirme amacını gütmektedir. Başka bir deyişle, emekten kaynaklanan gelirin, sermaye gelirlerine kıyasla korunmaya ihtiyaç gösterdiği varsayımından hareketle; emek gelirlerinden, sermaye gelirlerine göre daha düşük oranda vergi alınmasına ayırma ilkesi denilmektedir⁵⁰.

Sermaye vergisi olarak da adlandırılan kurumlar vergisinin alınması, vergilemede gelirin elde edildiği kaynağa göre farklı vergilendirme yapılması düşüncesine dayanan ayırma ilkesinin hayata geçirilmesi olarak değerlendirilmektedir⁵¹.

iv) Gelir Vergisini Tamamlama Aracı Teorisi:

Bir başka ve daha kuvvetli bir gerekçe, kurumların ortaklarına dağıtmadıkları kârlarına dayanmaktadır. Eğer tüm kazançlar kâr payı olarak dağıtılıyorsa, gerçek kişi ortakların geliri Gelir Vergisi ile vergilendirilir ve Kurumlar Vergisine gerek kalmayabilirdi. Ancak kurum kazançlarının bir kısmının dağıtılmaması ve kurum içinde tutulması, tüm kazancın Gelir Vergisi bünyesinde vergilendirilmesini zorlaştırmaktadır⁵². Kurumlar vergisinin varlığı, gelir vergisinin bütünlüğünü sağlar (tamamlayıcı vergi)⁵³.

v) İktisadi ve Sosyal Denetleme Aracı Olması:

Şirketlerin çok fazla büyümesini engellemek, monopolleşmeyi ve aşırı sermaye birikiminin verdiği iktisadi güçlenmeyi engellemek gayesiyle, kurumlar vergisi bir alet olarak kullanılmaktadır. Nitekim kurumlar vergisi yoluyla, büyük kurumları iktisadi ve sosyal gayelerle kontrol altında tutmak ve toplum aleyhine teşekkül etmiş bir uygulama içine girmelerine mani olunmak istenmektedir⁵⁴.

vi) Hizmet ve Sosyal Maliyetler Yaklaşımı:

⁴⁹ Joseph E. STIGLITZ, **Economics of the Public Sektor**, Third Edition, W.W. Norton & Company, London, 1999, s.647.

⁵⁰ Selçuk İPEK, "Vergilemede Ayırma İlkesi ve Türkiye'de Gelir Vergisi Uygulamaları", **E-Yaklaşım**, Mart 2005, Sayı: 20.

⁵¹ TOSUNER/ARIKAN, a.g.e., s. 190.

⁵² EDİZDOĞAN, a.g.e., s. 201.

⁵³ Güneri AKALIN, **Kamu Ekonomisi**, Akçağ Yayınları, Ankara, 2000, s. 344.

⁵⁴ AKSOY, a.g.e., s. 344.

Devlet kamu harcamaları yoluyla, çeşitli hizmetler arz etmektedir. Bir manada devlet, bütün işletmelere bazı hizmetler arz eden üretim birimidir. İşte, devletin arz etmiş olduğu bu hizmetlerden bir gerçek kişi gibi, tüzel kişilerinde yararlanması, bunların kazançlarının bir miktarını, devletin kurumlar vergisi adı altında almasını haklı kılmaktadır. Bunun yanında, işletmelerin meydana getirdiği bir takım zararlar, işletmelerin maliyetlerine girmediği halde, sosyal maliyetlere girdiği için, örneğin, çevre kirlenmesi, iş kazaları, gürültü ve görüntünün bozulması gibi, ortaya çıkan sosyal zararlarında hesaba katılarak kurumlar vergisi alınması gereklidir. Diğer bir ifade ile, bir taraftan devletin bedava arz ettiği hizmetlerin karşılığı olarak, diğer taraftan bu işletmelerin ekonomik faaliyetleri sonucunda ortaya çıkan zararların telafisi için böyle bir vergiye ihtiyaç vardır denilmektedir⁵⁵.

vii) Devlet İçin Uygun Gelir Kaynağı Olma Teorisi:

Günümüzde Kurumlar Vergisinin alınmasının temel nedeni; verginin önemli bir gelir yaratma potansiyeline sahip olmasından ileri gelmektedir. Aynı zamanda kurumlar vergisi yükümlülerinin gerçek kişi olmaması, vergiye karşı psikolojik bir tepkiyi ortadan kaldırmakta, dolayısıyla verginin tahsili de kolaylaşmaktadır⁵⁶.

⁵⁵ AKSOY, a.g.e., s. 344.

⁵⁶ EDİZDOĞAN, a.g.e., s. 202.

Tablo 4'te 1988 – 2008 yılları arasında vergi gelirleri içerisinde gelir ve kurumlar vergisinin payları yer almaktadır.

Tablo 4 : Gelir ve Kurumlar Vergisinin Bütçe Vergi Gelirleri İçindeki Payı

YILLAR	GELİR VERGİSİNİN VERGİ GELİRLERİ İÇİNDEKİ PAYI	KURUMLAR VERGİSİNİN VERGİ GELİRLERİ İÇİNDEKİ PAYI
1988	33,7	14,9
1989	38,6	14,1
1990	41,0	10,2
1991	42,4	9,0
1992	42,4	7,1
1993	40,4	7,2
1994	34,0	8,2
1994	30,9	7,5
1995	30,4	9,5
1996	30,1	8,4
1997	31,6	8,3
1998	37,7	8,1
1999	33,3	10,5
2000	23,4	8,9
2001	29,1	9,3
2002	23,0	9,3
2003	20,2	10,3
2004	19,5	9,5
2005	19,1	9,6
2005	20,3	10,3
2006	21,0	8,2
2007	22,2	9,2
2008	23,4	9,8

Kaynak: http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/VI/CVI/Tablo_56.xls.htm Erişim: 21.04.2009.

1.3.4.1.2.3. Kurumlar Vergisinin Diğer Ülkelerdeki Gelişimi

Hangi nedene dayanırsa dayansın, zamanımızda başlıca Almanya, Fransa, İtalya, İsviçre, İngiltere, Amerika Birleşik Devletleri ve Türkiye vergi sistemlerinde bazı uygulama farklılıklarına rağmen kurumlar vergisini uygulamaktadırlar. Yurdumuzda 1950 yılından beri uygulanmakta olan Kurumlar Vergisi, sermaye şirketlerinin bilanço esasına göre saptanan kazançları üzerinden alınmaktadır⁵⁷.

Ülkelerdeki kurumlar vergisi uygulamalarının tarihsel gelişimini ise şu şekilde özetlemek mümkündür.

⁵⁷ ERGİNAY, a.g.e., s. 95.

Almanya'da kurumların vergilendirilmesi 19. yüzyılın ortalarında başlar. Bu dönemde anonim şirketlerde görülen büyüme süreci, "Maliye"nin dikkatini, sermaye şirketlerini yürürlükteki gelir vergisine tabi tutma olayı üzerine çekmişti. Fakat, gelir vergisi yükümlülüğünü gerçek olmayan kişilere yayma arzusu, daha başlangıçtan itibaren şiddetli eleştirilere konu olmuş ve ancak 1920 yılında – özellikle tarifesi itibariyle gelir vergisinden farklı olan ve bütün tüzel kişileri yükümlü kılan – gerçek anlamda bir kurumlar vergisi kabul edilmişti⁵⁸.

Amerika Birleşik Devletleri'nde genel servet vergisinin başarısızlığa uğraması üzerine, ilkin, geçen asrın ortalarına doğru federe devletlerde mütevazı özel bir vergi olarak ortaya çıkmış olan kurumlar vergisi, 1909'da sadece %1 oranlı federal bir yükümlülük şeklini almış ve Birinci Dünya Savaşı'ndan sonra özel tarifeye sahip bağımsız bir vergi haline getirilmiştir.

İngiltere, kısa süren bir "ara deneme" bir yana bırakılırsa, 1937 yılına kadar gelir vergisinden ayrı bir kurumlar vergisi tanıımıyordu. Kurumlar, öteden beri toplam net kazançları üzerinden normal gelir vergisi ödüyorlar ve dağıtılan kazançlar "surtax" ile yükümlü kınıyorlardı. 1920 yılında kabul edilen özel bir "Corporation Profit Tax" ile bu uygulamadan vazgeçildiyse de, ağır eleştirilere uğrayan bu vergiyi 1924'de tekrar kaldırmak zorunluluğu oluşmuştu. Bununla beraber 1937'de "National Defence Contribution" adı altında böyle bir vergiye tekrar başvurulmuştu; ne var ki, 1937 tarihli vergi sermaye şirketlerinin yanı sıra gerçek kişilerin ticari gelirlerini de yükümlü kıldığı için, gerçek anlamda bir kurumlar vergisi değildi. "National Defence Contribution", ancak 1947'de gerçek kurumlar vergisi haline getirilmiştir.

Bağımsız bir kurumlar vergisinin doğuşu, Fransa'da oldukça yenidir. Gerçi 1917 tarihli Fransız gelir vergisi, sermaye şirketlerinin gerek dağıtılan gerekse dağıtılmayan kazançları yükümlü kılmaktaydı. Fakat gerçek anlamda bir kurumlar vergisinin kabulü, 1948 yılına rastlar⁵⁹. Fransız Hukukunda kurumlar vergisi sermaye şirketlerini kapsar. Bu yapının içinde şirketler, sermaye ortaklıları, küçük sermaye şirketleri, sınırlı sorumlu şirketler yer alır⁶⁰.

1.3.4.2. Servet Üzerinden Alınan Vergiler

Amaçlanan vergi hasılatının sağlanması ya da sosyo-ekonomik politikaların gerçekleştirilmesi bakımından çeşitli vergi uygulamalarına dayanan bir vergi

⁵⁸ Salih TURHAN, **Vergi Teorisi ve Politikası**, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1998, s. 134.

⁵⁹ TURHAN, a.g.e., s. 134.

⁶⁰ Nihal SABAN, **Vergi Hukuku**, Beta, İstanbul, 2006, s. 460.

sisteminin benimsenmiş olmasının bir uzantısı olarak servetin, vergi ödeme gücünün önemli bir göstergesi olduğunun kabul edilmesi sonucu, servetten ve servetin el değiştirmesinden dolayı vergi uygulaması yoluna gidilmektedir. Servet üzerinden yıllık olarak alınan servet vergilerinin bütün şekillerinde; bir taraftan devletin finansal ihtiyaçlarını giderme isteği, diğer taraftan yatay ve dikey vergi eşitliğini sağlayıcı yönde etkili olma düşüncesi düşüncesi yatmaktadır. Servet vergilemesi ile vergileme kapasitesi bulunan mükelleflerin eşit işlem görmeleri amaçlanmaktadır. Servet vergileri; birey tarafından herhangi bir servete sahiplik ya da servetin el değişimi dolayısıyla alınan bir grup vergiden oluşmaktadır.⁶¹ Türk Vergi Sistemi içerisinde; emlak vergisi, motorlu taşıtlar vergisi ve veraset ve intikal vergisi servet üzerinden alınan vergilerdir.

1.3.4.3. Gider Üzerinden Alınan Vergiler

Vergi ödeme gücüne ulaşmanın yanında kamu hizmetlerinin gerçekleştirilebilmesi için gerekli finansmanı sağlayabilmek bakımından günümüzde harcamalarında vergilendirilmesi yoluna gidilmektedir. Gider vergileri; üretilen, satılan ya da tüketilen mal ve hizmetler üzerine konulan vergilerdir. Burada gelir veya servetin elde edildikleri zaman değil, harcandıkları aşamada, mal ve hizmetlerin fiyatları içerisinde gizlenmiş olarak vergilendirilmesi söz konusudur. Vergi ödeme gücüne ulaşılabilmesi için en iyi gösterge gelir olmakla birlikte, gerek vergi ödeme gücünün niteliklerinden doğan ve gerekse verginin uygulanması bakımından içerisinde bulunan idari, mali, siyasi ve ekonomik koşullar, yalnız başına gelirin esas alınmasını yetersiz kılmaktadır. Bu anlamda gelir üzerinden alınan vergiler yanında, bir taraftan da servet ve servet transferi üzerinden vergiler uygulanması, diğer taraftan da giderlerin vergilendirilmesi zorunlu ve gerekli olmaktadır⁶².

Ülkelerin mali gelişmişlik düzeylerine göre farklı ağırlıklarda olmak üzere gider üzerinden alınan vergiler önemli bir fonksiyona sahiptirler. Türk Vergi Sistemi içerisinde; katma değer vergisi, özel tüketim vergisi, banka ve sigorta muameleleri vergisi, özel iletişim vergisi, şans oyunları vergisi ve damga vergisi tüketim üzerinde alınan vergilerdir.

⁶¹ Abdurrahman AKDOĞAN, **Kamu Maliyesi**, Gazi Kitabevi, Ankara, 2006, s.256.

⁶² AKDOĞAN, a.g.e., s.266.

1.4. MATRAH KAVRAMI

Verginin matrahı, vergi konusunun hesaplanmasına esas alınan değer ya da miktarı⁶³ olarak değerlendirilebilir. Vergi konusunun verginin alınmasına esas olacak değer ve de miktarının ne olduğunun, nasıl hesaplanacağı ve işleme tabi tutulacağı yasalarla belirlenmesi gerekir. Her verginin bir matrahı vardır ve bu matrahı üzerine bir vergi tarifesi uygulanır⁶⁴.

Vergi ne üzerinden alınıyorsa, o şey verginin konusunu oluşturmaktadır. Oysa ki matrah, verginin üzerinden hesaplandığı değer veya miktardır. Diğer bir ifade ile matrah, mükellefin ödemesi gereken verginin hesaplanmasına esas alınan teknik, fiziki ya da ekonomik büyüklüktür⁶⁵.

Her verginin bir matrahı bulunmakta ve bu matrah üzerine bir vergi tarifesi uygulanmak suretiyle mükellefin vergi borcu saptanmaktadır. Bu bakımdan, bir verginin hesaplanması için konusunun bilinmesi yeterli olmamakta, matrahının da açık ve net olarak belirtilmesi gerekmektedir. O halde, verginin konusu, üzerinden vergi alınan bir iktisadi unsur veya hukuki muamele, verginin matrahı ise vergi konusunun kıymet veya miktarı olmaktadır. İşte vergi hesaplanırken bu değer ve miktarlar esas alınmaktadır⁶⁶.

Verginin tarh edilebilmesi ve devamında tebliğ, tahakkuk ve tahsil işlemlerinin gerçekleşebilmesi için verginin matrahının bilinmesi gerekmektedir. Matrah her vergide farklılık gösterebilmektedir. Matrah baş vergisinde şahsın kendisi olurken, gelir üzerinden alınan vergilerde safi gelir, servet üzerinden alınan vergilerde sahip olunan servet unsurları veya harcamalarda harcanan tutar olabilmektedir. Matrahın doğruluğu, ödenecek verginin doğruluğunu da belirlemektedir⁶⁷.

⁶³ Mahmut SEKDUR, Muhsin ALTUN, **Mali Hukuk Ansiklopedisi**, Yaklaşım Yayınları, Ankara, 2001, s. 470.

⁶⁴ Kadir IŞIK, Ekrem KARAYILMALAR, İbrahim ORGAN, Hayriye IŞIK, **Kamu Maliyesi**, Ekin Kitabevi, Bursa, 2005, s. 117.

⁶⁵ Kâmil MUTLUER, **Vergi Genel Hukuku**, İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları, İstanbul, 2006, s. 128.

⁶⁶ AKSOY, a.g.e, s. 196.

⁶⁷ Yusuf KILDİŞ, **Gelir Vergisinde Matrahın Tespitinde Giderler ve İndirimler**, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, 2009, s. 5.

1.4.1. Matrah Çeşitleri

Ödenecek verginin hesaplanmasında vergi matrahı önemli bir yer tutar. Verginin matrahı, üzerine bir oran ya da tarife uygulanarak ödenecek vergi miktarının hesaplanmasına yarayan bir ekonomik değer veya fiziki bir unsurdur. Matrahı oluşturan nesnelere zaman içinde değişime uğramıştır. Aynî ekonominin geçerli olduğu dönemlerde matrahlar da buna uygun olarak sayı, adet, metre, metreküp, kilo, ton gibi fiziki ölçüler içinde ele alınmaktaydı paralı ekonomiye geçilmekle birlikte, verginin matrahı da bu tür fiziki varlıklar yerine parasal değerler ile ifade edilmeye başlanmıştır⁶⁸.

Vergi matrahı değer veya miktar şeklinde ortaya çıkabilir. Eğer matrah; miktar olarak ifade ediliyorsa spesifik, değer olarak ifade ediliyorsa advalorem matrah söz konusudur⁶⁹.

1.4.1.1. Spesifik (Miktar) Esas

Verginin matrahını oluşturan değer, sayılabilir veya ölçülebilir nitelikte fiziksel miktarlar olabilir. Matrah bu şekilde sayı, adet, metre, litre vb. miktarlarla ifade edilirse, bu vergilere, spesifik vergiler denir⁷⁰. Matrahın miktar esasına göre saptanmasına örnek olarak şu durumlar gösterilebilir; yurda getirilen televizyonun ekran büyüklüğü, havagazının metrekübü, sahip olunan taşıtın modeli ve ağırlığı vb. Ülkemizde Motorlu Taşıtlar Vergisi ve bazı gümrük vergileri spesifik vergilere örnektir⁷¹.

Günümüzde vergi sistemlerinde spesifik matrahlara çok az yer verilmektedir. Çünkü bunlar donmuş matrahlar olup, mal ve eşyanın değer artışlarını izleyememektedir⁷². Dünyadaki gelişmelere baktığımızda da spesifik vergiler yerlerini advalorem vergilere bırakmaktadır denilebilir⁷³.

⁶⁸ Fevzi DEVRİM, **Kamu Maliyesi**, Anadolu Matbaacılık, İzmir, 1998, s. 244.

⁶⁹ SEKDUR/ALTUN, a.g.e., s. 470.

⁷⁰ Mehmet TOSUNER, Zeynep ARIKAN, **Vergi Usul Hukuku**, İlkem Ofset, İzmir, 2008, s. 75.

⁷¹ Emine ORHANER, **Kamu Maliyesi**, Gazi Kitabevi, Ankara, 2000, s. 137.

⁷² ERGİNAY, a.g.e., s. 41.

⁷³ MUTLUER, a.g.e., s. 128.

1.4.1.2. Advalorem (Değer) Esas

Verginin matrahı, ekonomik-parasal bir değer olarak ifade edilmişse advalorem (değer esasına dayalı) vergiler söz konusudur. Bu tür vergilerin uygulama alanı gittikçe genişlemektedir⁷⁴.

Dünyada ve ülkemizde uygulama alanı gittikçe genişleyen değer esasına dayanan vergiler, daha adil oldukları yani, vergi adaletine daha uygun düştükleri için tercih edilmektedirler. Aynı zamanda vergi hasılatının kendiliğinden artmasını sağlamaktadırlar. Çünkü, spesifik (miktar esaslı) matrahlar donmuş olup mal ve eşyanın veya hizmetlerin değerinde ve dolayısıyla fiyatlarında meydana gelen artışları takip edememektedirler. Halbuki, advalorem (değer esaslı) matrahlar değer ve fiyat artışlarına bağlı olarak, vergi hasılatı ve verimi kendiliğinden yani otomatik olarak artmaktadır. Ayrıca, miktar esasına dayanan vergiler, değeri düşük olan vergi konularını da aynı oranda vergilendirdiği için, vergi adaletinin ihlali söz konusu olmaktadır⁷⁵.

1.4.2. Matrah Tespit Usulleri

Vergi matrahının belirlenmesi vergilemede en önemli sorunlardan birini meydana getirmektedir. Vergi matrahının tespitine ilişkin çeşitli usuller bulunmaktadır. Bu usullerden bir kısmı geçmişte uygulanmış olup, günümüzde uygulanmamaktadır.

1.4.2.1. Beyan Usulü

Beyan usulünün esası, vergi matrahının yükümlülerce veya vergi sorumluları tarafından vergi kanunlarında öngörülen kurallara uygun olarak belirlenip beyanname adı verilen bir belge ile vergi dairesine bildirilmesidir. Bu usulde vergi idaresinin görevi, beyan edilen matrahların doğruluğunu kontrol etmektir. Bugün pek çok vergi türünde başarı ile uygulanan ve modern bir tarh yöntemi olarak da kabul edilen beyan usulünün gerek yükümlüler, gerekse vergi idaresi bakımından sayısız faydaları vardır⁷⁶.

⁷⁴ Recai DÖNMEZ, **Kamu Maliyesi**, Anadolu Üniversitesi Yayınları, Eskişehir, 2006, s. 192.

⁷⁵ AKSOY, a.g.e., s. 197.

⁷⁶ Osman PEHLİVAN, **Kamu Maliyesi**, Derya Kitabevi, Trabzon, 2007, s. 109.

Beyan usulünde mükellefin beyan ettiği matrah, daha sonra vergi idaresi tarafından incelemeye tabi tutularak, gelirini doğru beyan etmeyen mükellefler için ilave vergi tarhi ve ceza uygulamasına gidilebilmektedir⁷⁷.

Mükellef, matrahı kendisi belirtirken giderlerini de göz önünde bulundurmak zorundadır. Bu aşamada mükellefin beyanındaki bazı giderler idare tarafından kanunen kabul edilmeyen gider olarak değerlendirilmektedir. Dolayısıyla, mükellef veya vergi sorumlusu, ikmalen, re'sen tarhiyat ve cezalara muhatap olabilmektedir. Mükellef veya sorumlunun herhangi bir cezalı tarhiyatla karşılaşmaması için indirdiği giderlerin ilgili vergi kanununda indirilebilecek giderler arasında sayılması veya indirilemeyecek giderler arasında sayılmaması gerekmektedir⁷⁸.

Bu usulün yararlı ve sakıncalı yönleri vardır. Yararı şudur: Mükellef, vergi matrahının tam ve doğru miktarını herkesten daha iyi bilecek durumdadır. Sakıncalı yönü ise, mükellefe oldukça karmaşık ve zor bir görev verilmektedir. Ayrıca mükellefin itirafı her zaman içten olmayabilmektedir. Bu yöntemin başarısı mükellefin iyi niyetine kalmaktadır. Bu arada etkin bir denetimi de zorunlu kılmaktadır⁷⁹.

1.4.2.2. Karineler Usulü

Bu usulde matrah tespitinde vergi dairesi vergi yükümlüsünün elinde bulundurduğu hakiki vergi matrahından, dış işaretlere; alâmetlere göre, net bir şekilde varlığı kabul edilen vergi matrahı ile yetinmek üzere vazgeçer. Onun için, bu usulde matrah tespitine dış alâmetlere göre matrah tespiti de denir. Bu usulün dayandığı esas şudur: Bir vergi yükümlüsünün elde ettiği gelir ne derece yüksekse oturduğu apartman dairesi de o derece büyüktür; bu sebeple, gelir vergisi yükümlüsünün vergi matrahının tespiti oturduğu apartman dairesinin kirasına veya apartman dairesinin kapı veya pencere sayısına göre yapılır⁸⁰.

Karinelerin başında kira, kapı, pencere, işçi sayısı, makine ve alet sayısı vb. gibi göstergeler gelmektedir. Bu göstergelere bakarak mükellefin vergi ödeme gücüne ulaşılmaya çalışılır. Fransa'da 20. yüzyıl başlarına kadar Belçika'da 20.

⁷⁷ Nurettin BİLİCİ, **Vergi Hukuku**, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2008, s. 63.

⁷⁸ KILDİŞ, a.g.e., s. 7.

⁷⁹ Sadık KIRBAŞ, **Vergi Hukuku**, Siyasal Kitabevi, Ankara, 2002, s. 107.

⁸⁰ İsmail TÜRK, **Kamu Maliyesi**, Turhan Kitabevi, Ankara, 1996, s. 150.

yüzyıl ortalarına kadar karine usulüne göre matrah tespit edilmiştir⁸¹. Türkiye’de ise 1907 tarihli temettü vergisi bu esasa dayanmaktaydı⁸².

Dış işaretlere göre matrah tespitinin basitliği, üstünlüğünü teşkil eder. Bu usulde vergi dairesi ile vergi yükümlüsü arasındaki ilişkiler en aza inmektedir. Vergi incelemelerinde ve kontrollerinde de bu durum böyledir. Bu usulün vergi yükümlüsünün serbestisini, hürriyetini sağlama gibi bir özelliği vardır. Aynı zamanda bu usulde matrah tespiti vergilemede tasarruf prensibine de uygundur. Ancak karineler usulüne göre matrah tespiti adaletsiz ve verimsiz oldukları gerekçesi ile terk edilmiştir⁸³.

Günümüzde ülkemizde yazılı bir kurala dayanmadan; bazı vergi daireleri, beyanname veren mükelleflerden, daha yüksek kazanç beyan etmiş bazı mükelleflerin beyannamelerini emsal göstererek bir çeşit karineler usulü yoluyla beyan ettikleri matrahları artırmalarını istemektedirler. Bu durum, karineler usulünün ülkemizde uygulanan gayri resmi şeklini oluşturmaktadır⁸⁴.

1.4.2.3. Götürü Usul

Götürü kelimesinin sözlük anlamı, bir şeyin büyüklüğünü iyice ölçüp tartmadan göz kararı tahmin etmektir. Vergilemede götürü usul, matrahın gerçek miktarını araştırmadan, tahmini olarak belirlemesidir. Bu nedenle, götürü usul, beyan usulünün karşıtı bir usuldür. Götürü usule göre tespit edilen vergi matrahları, gerçek vergi matrahının altında olabileceği gibi, üzerinde de olabilir⁸⁵.

Bu uygulamanın bazı avantaj ve dezavantajları vardır. Yöntemin avantajları; formaliteleri azaltması, uygulamasının kolay olması, mükellef üzerinde psikolojik açıdan daha az baskı yaratmasıdır. Dezavantajları ise; vergilemede adalet ilkesine ters bir yapı sergilemesi, vergi denetim etkinliğini azaltması ve vergi erozyonuna neden olmasıdır. Dezavantajları daha ağır basan yöntem, Türk vergi sisteminde büyük ölçüde terk edilmiştir⁸⁶.

⁸¹ ORHANER, a.g.e., s. 138.

⁸² KIRBAŞ, a.g.e., s. 109.

⁸³ TÜRK, a.g.e., s. 151.

⁸⁴ KILDİŞ, a.g.e., s. 8.

⁸⁵ PEHLİVAN, a.g.e., s. 109.

⁸⁶ IŞIK/KARAYILMALAR/ORGAN/IŞIK, a.g.e., s. 118.

Ülkemizde 1998 yılına kadar gelir vergisinde ticari kazançlarda uygulanan bu yöntem, 4369 Sayılı Kanun ile yerini 1999 tarihinden itibaren basit usule bırakmıştır⁸⁷.

1.4.2.4. İdarece Takdir Usulü

Doğrudan doğruya takdir usulü olarak da nitelendirilen bu usulün esası, vergi idaresinin, her bir vergi yükümlüsüne ilişkin vergi borcunu ayrı ayrı tespit etmesidir. Son derece subjektif bir uygulama esasına dayanan ve yükümlülerin aleyhine olarak matrahların çok yüksek belirlenmesi tehlikesini taşıyan bu usul günümüzde ancak bazı istisnai hallerde uygulanmaktadır. Bu uygulamanın en tipik örneği, 1942 yılında ülkemizde bir defaya mahsus olmak üzere uygulanan varlık vergisidir. Bu vergiye ilişkin matrahın tespit görevi idare elemanlarının çoğunlukla bulunduğu bir komisyona bırakılmıştı. Bu yüzden uygulamada son derecede haksızlıklar olmuştu. Bunun sonucu olarak da bu vergi geniş ölçüde eleştiri konusu edilmişti⁸⁸.

Ülkemizde beyan esasını tamamlayıcı nitelikte olan ikmalen, re'sen ve idarece vergi tarihinde matrah idarece tespit edilmektedir⁸⁹.

1.4.2.4.1. Matrahın İkmalen Tarihi

Vergi Usul Kanunu'nun 29. maddesine göre, "ikmalen vergi tarihi, her ne şekilde olursa olsun bir vergi tarh edildikten sonra bu vergiye bağlı olarak ortaya çıkan defter, kayıt ve belgelere veya kanuni ölçülere dayanılarak miktarı tespit olunan bir matrah veya matrah farkı üzerinden alınacak verginin tarh edilmesidir" şeklinde belirtilmiştir.

Vergi matrahının ikmalen belirlenmiş sayılması açısından tarihyatın taşıması gereken temelde bazı özellikler vardır⁹⁰.

1. Yöntemi ne olursa olsun daha önceden tarh edilmiş bir vergi olmalıdır,
2. Önceden yapılan tarihyatın beyan edilmesi gereken tüm matrahı kapsamaması, (matrahın bir kısmının beyan dışında bırakılmış dolayısıyla matrah farkı bulunmuş olması),

⁸⁷ KILDİŞ, a.g.e., s. 8.

⁸⁸ PEHLİVAN, a.g.e., s. 108.

⁸⁹ KILDİŞ, a.g.e. s. 9.

⁹⁰ Şükrü KIZILOĞLU, Doğan ŞENYÜZ, Metin TAŞ, Recai DÖNMEZ, **Vergi Hukuku**, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 2006, s. 156.

3. Tespit edilen matrah farkının önceden tarhiyatı yapılan vergiyle ilgili olması gerekir,
4. Matrah farkı kısmı mükellefin defter, kayıt ve belgeler veya kanuni ölçüler (değerleme, emsal kira bedeli vb.) üzerinden bulunmalıdır.

Daha önce yapılmış bir tarhiyat mevcut değil ise, matrah, defter kayıt ve belgelere veya kanuni ölçülere göre de tespit edilmiş olsa, ikmalen tarhiyat mümkün değildir, bu durumda re'sen tarhiyat yapılması gerekmektedir⁹¹.

İkmalen vergi tarhının gerçekleşmesi iki koşula bağlıdır.

1. Daha önce bir tarhiyat yapılmış olmalı,
2. İkmalen yapılacak tarhiyatta matrah veya matrah farkı maddi delillere dayanılarak saptanılabilir.

Örneğin, beyannamesini süresi içerisinde vermiş olan bir mükellefin defter ve kayıtlarının incelenmesinden gelirini eksik gösterdiği anlaşılmışsa veya bazı kazançlarda asgari vergi, emsal kira bedeli gibi kanuni ölçüler kullanılarak matrah farkı saptanabiliyorsa ikmalen vergi tarhına gidilebilir. İkmalen vergi tarhi yanında kanun hükümlerine uygun olarak vergi cezası da kesilebilir⁹².

1.4.2.4.1.1. Matrah Farkının Defter, Kayıt ve Belgeler Üzerinden Tespiti

Usulüne uygun düzenlenmiş belge, yapılmış kayıt ve tutulmuş defterlerin sonucunda matrahın doğru tespit edilerek usulüne uygun beyan edilmiş olması beklenir. İlk bakışta beyan edilen matrah doğru kabul edilir. Buna ilk görünüş karinesi denir. Sonra inceleme elemanları gerçekleştirdikleri vergi incelemeleri ile beyanların doğru yapıp yapılmadığını araştırırlar. Araştırmada kullanılan en önemli delillerin başında matrahın tespitinde kullanılan temel unsurlar olan belge, kayıt ve defterler gelir⁹³.

1.4.2.4.1.2. Matrah Farkının Kanuni Ölçüler Üzerinden Tespiti

Vergi Usul kanunu hükümlerine göre, ticari işletmelere dahil mevcutlar kanunda tespit edilmiş ölçülere göre değerlendirilir. Bu ölçülerin yanlış uygulanması ya da uygulanmaması durumunda, kullanılması gereken değerlendirme ölçüsünün uygulanması suretiyle matrahın yeniden belirlenmesi ikmalen tarhiyatı ifade

⁹¹ TOSUNER/ARIKAN, a.g.e., s. 82.

⁹² Özhan ULUATAM, Yaşar METHİBAY, **Vergi Hukuku**, İmaj Yayıncılık, Ankara, 2000, s. 109.

⁹³ KIZILOT/ŞENYÜZ/TAŞ/DÖNMEZ, a.g.e., s. 156.

etmektedir⁹⁴. Kanuni ölçülere örnek olarak; amortismanlar, emsal kira bedeli vb. gösterilebilir. Örneğin amortisman konusu iktisadi varlıkların amortisman süresinin faydalı ömürleri dikkate alınmadan hesaplanması ve dolayısıyla gerektiğinden fazla amortisman ayrılması, gayrimenkul sermaye iradı ile ilgili verilen bir beyannameye emsal kira bedelinin altında bir beyanın tespit edilmesi veya alacakların dönem sonunda yanlış bir değerlendirme ölçüsüyle değerlendirilmesi ve sonucunda matrah farklarının bulunması gibi durumlarda ikmalen tarhiyat gerçekleştirilir⁹⁵.

1.4.2.4.2. Matrahın Re'sen Tarhı

Re'sen vergi tarhı, vergi matrahının tamamen veya kısmen defter, kayıt veya kanuni ölçülere dayanılarak tespitine imkân bulunmayan hallerde takdir komisyonları tarafından takdir edilen veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlarca düzenlenmiş vergi inceleme raporlarıyla belirtilen matrah veya matrah kısmı üzerinden vergi tarh olunmasıdır. İnceleme raporunda bu maddeye göre belirlenen matrah farkı re'sen takdir olunmuş sayılır⁹⁶.

Vergi incelemesi ve re'sen tarh usullerinde amaç, vergiye konu olabilecek matrahın gerçek veya gerçeğe en yakın tutarının belirlenmesidir. Hukuken geçerli bir re'sen tarhiyat yapabilmenin şekli-koşulu, geçerli bir takdir nedeni bulunabilmesine bağlıdır. Bunun için de, takdir komisyonu kararında, kararın kanuni dayanağının gösterilmesi zorunludur⁹⁷.

Aşağıdaki hallerden herhangi birinin bulunması durumunda, vergi matrahının tamamen veya kısmen defter, kayıt ve belgelere ya da kanuni ölçülere dayanılarak saptanmasının mümkün olmadığı kabul edilir.

1. Vergi beyannamesinin kanuni süresi geçtiği halde verilmemiş olması,
2. Vergi beyannamesinin kanuni ya da ek süreler içinde verilmesine rağmen, beyannameye vergi matrahına ilişkin bilgilerin gösterilmemiş olması,
3. VUK'na göre tutulması zorunlu defterlerin tümünün ya da bir kısmının tutulmamış ya da tasdik ettirilmemiş olması ya da vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlara herhangi bir nedenle gösterilmemesi,

⁹⁴ TOSUNER/ARIKAN, a.g.e., s. 85.

⁹⁵ KILDİŞ, a.g.e. s. 10.

⁹⁶ SABAN, a.g.e., s. 134.

⁹⁷ Ersan ÖZ, **Vergilemede Kanunilik ve Türk Vergi Sistemi**, Gazi Kitabevi, Ankara, 2004, s. 126.

4. Defter kayıtları ve bunlarla ilgili belgelerin, vergi matrahının doğru ve kesin olarak saptanmasına imkân vermeyecek derecede noksan, usulsüz ve karışık olması dolayısıyla belgelemeye elverişli bulunmaması,
5. Tutulması zorunlu olan defterlerin ya da verilen beyannamelerin gerçek durumlarını yansıtmadığına ait delil bulunması,
6. Maliye müfettişleri, hesap uzmanları ve gelirler kontrolörlerince yapılan incelemeler sırasında, mükellefler, her türlü harcama ve tasarruflarını vergisi ödenmiş veya vergiye tabi olmayan kazançlardan sağladıklarını kanıtlayamazlarsa, harcama ve tasarrufların vergiye tabi tutulmuş ya da vergiye tabi olmayan kazançlardan sağlandığı kanıtlanamayan kısmı, harcama ve tasarrufun varlığının saptandığı dönemden bir önceki dönemde elde edilmiş ve vergisi ödenmemiş kazanç olarak ilgili dönem matrahının takdirinde dikkate alınır.
7. VUK'nun, vergi beyannamelerinin imzalanması ve yeminli mali müşavir tasdik raporları ile ilgili mükerrer 227. maddesi uyarınca 3568 sayılı Kanuna göre yetki almış meslek mensuplarına imzalatma zorunluluğu getirilen beyanname ve ekleri imzalatılmazsa ya da tasdik kapsamına alınan konularda yeminli mali müşavir tasdik raporu zamanında gösterilmezse.

Yukarıdaki 2. bent de yazılı durum olduğunda yükümlüye Takdir Komisyonu tarafından 15 günden az olmamak üzere bir süre verilerek vergi matrahına ilişkin bilgileri vermeye ve kanuni defterlerini göstermeye davet olunur. Bu davet üzerine yükümlü istenilen bilgileri verir ve kanuni defterlerini gösterirse, defter ve belgeler belgelendirmeye elverişli bulunmak koşulu ile, yükümlüye takdir olunacak matrah, defter ve belge kayıtlarına göre saptanacak miktardan az olamaz⁹⁸.

1.4.2.4.3. Verginin İdarece Tarhı

Verginin idarece tarhı ikmalen ve re'sen tarhiyat kapsamı dışında kalan hallerde, zamanında normal şekilde tarh edilmeyen vergilerin kanunen belli matrahlar üzerinden idarece tarh edilmesidir⁹⁹. (VUK. Mükerrer md. 30).

Mükellefin, vergi borcuna ilişkin ödevlerini yerine getirmediği ve Vergi Usul Kanunu'na göre re'sen ve ikmalen tarhiyatın geçerli olmadığı durumlarda matrah idarece tarh edilir. Bu tarh işleminin idarece saptanan diğer matrah tespit

⁹⁸ EDİZDOĞAN, a.g.e., s. 75.

⁹⁹ Yılmaz ÖZBALCI, **Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları**, Oluş Yayıncılık, Ankara, 2008, s. 270.

yöntemlerinden farkı; idarece tarh usulünün beyan esasının uygulanmadığı durumlarda söz konusu olmasdır¹⁰⁰.

¹⁰⁰ KILDİŞ, a.g.e., s. 11.

İKİNCİ BÖLÜM

KURUM KAZANCININ TESPİTİNDE GİDERLER VE İNDİRİMLER

Çalışmamızın bu bölümünde Kurumlar Vergisi Kanunu'nda matrah tespitinde yer alan giderler ve indirimler konusu ele alınacaktır.

2.1. KURUM KAZANCININ TESPİTİNDE KANUNEN KABUL EDİLEN GİDERLER

Kurum kazancının tespitinde kanunen indirilmesine olanak tanınan giderler Gelir Vergisi Kanunu'na göre ve Kurumlar Vergisi Kanunu'na göre indirilebilecek giderler olarak ele alınabilmektedir.

2.1.1. Gelir Vergisi Kanununa Göre İndirilecek Giderler

Gelir Vergisi Kanunu'na göre indirilecek giderler, Kanunu'nun 40. maddesinde düzenlenmiştir. Buna ilişkin genel bilgiler aşağıdaki gibidir.

2.1.1.1. Genel Giderler

Kurumlar vergisi yönünden indirilecek giderlerin nelerden oluştuğu, her ülkenin vergi kanunlarında ayrı ayrı belirtilmiştir. Kuşkusuz yabancı ülkelerde de, yapılan her türlü masrafın tamamının gider yazılması söz konusu değildir. Gider olarak indirilebilecek harcamalar yönünden her ülkenin mevzuatında, ayrı ve diğerine benzemeyen hükümler yer almasına karşın genelde hakim olan görüş, gelirin elde edilmesi ve faaliyetin sürdürülmesi ile yapılan giderler arasında belli bir ilişkinin bulunmasıdır. Yabancı ülkelerin bazılarında, indirilecek giderler açısından kapsam geniş tutulurken, bazılarında belirli sınırlamalar getirilmiştir. Genelde göze çarpan özellik, indirilecek giderler açısından kapsamı geniş tutan ülkelerde vergi oranı yüksek, diğerlerinde ise düşüktür¹⁰¹.

Türk Vergi Sistemi uygulamasında G.V.K'nın 40. maddesinin (1) numaralı bendinde; ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için yapılan genel giderlerin, safi kazancın tespitinde gider olarak dikkate alınabileceği belirtilmiştir.

¹⁰¹ Yaşar METHİBAY, **Avrupa Topluluğu'nda Vergi Uyumlaştırması ve Türk Kurumlar Vergisi**, Turhan Kitabevi, Ankara 1996, s. 472.

Buna göre, giderler kendi içerisinde belgeli giderler ve belgesiz giderler ayrımına tabi tutulabilir.

2.1.1.1.1. Belgeli Giderler

Genel giderler, yapılan faaliyetin maddi yapısı ile ilgili olmayan, her ne şekilde olursa olsun, bir ticari organizasyonun varlığı durumunda yapılması gerekli olan giderlerdir. Bir başka anlatımla genel giderler, faaliyete değil ticari organizasyona bağlı olan giderlerdir. Yapılan giderle kazancın elde edilmesi ve idamesi arasında açık bir nedensellik ilişkisinin bulunması gerektiği gibi ayrıca yapılan gider karşılığında iktisadi kıymet edinilmemelidir¹⁰².

Yapılan gider karşılığında gayrimaddi bir kıymet iktisap edilmesi durumunda amortisman uygulaması söz konusu olacaktır. Kurumlar vergisi mükellefleri tarafından yapılan bir harcamanın gider olarak safi kurum kazancından indirilebilmesi için harcamanın yapıldığı gelir doğurucu olayın vergiye tabi bulunması gerekmektedir. Aksi takdirde vergiye tabi bulunmayan bir faaliyet için yapılan harcamaların gider olarak kurum kazancından indirilmesi mümkün değildir¹⁰³.

Gelir Vergisi Kanunu'nda ticari kazancın tespitinde indirilecek genel giderlerin tanımının yapılmaması ya da gelirin elde edilmesi ve devam ettirilmesi dışında bir ölçü getirilmemesi bu giderlerin özelliği nedeniyledir. Genel giderler esas olarak işletmelerin faaliyet konularına, büyüklüklerine, ticari ilişkilerine ve benzeri işletme özelliklerine bağlı olarak değişebilecek giderlerdir. Bir gider, bir işletme için kabul edilebilirken, bir başka işletme için gereksiz ve kabul edilmez olabilir. Bu nedenle her bir giderin işletmeler itibariyle kabul edilebilir olup olmadığının tespitinde giderin, gelirin elde edilmesi ve idamesi için yapıp yapılmadığına bakılması gerekli ve yeterlidir¹⁰⁴.

Yapılan bir harcamanın, ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için yapılan genel gider olarak kabul edilebilmesi için öncelikle, harcamanın ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi ile illiyet bağının kurulabilmesi gerekmektedir. Örneğin yapılan iş ve işletme ile alakalı olmak şartıyla kırtasiye, büro kiralari, su, elektrik, telefon, seyahat ve konaklama giderleri, müşterilerin seyahat ve konaklama masrafları vb. harcamalar genel gider kapsamında değerlendirilecek

¹⁰² Cem TEKİN, "Kurumlar Vergisi Rehberi", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 247, Nisan 2009, s. 90.

¹⁰³ Cem TEKİN, Emre KARTALOĞLU, **Kurumlar Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları**, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, 2007, s. 366.

¹⁰⁴ Recep BIYIK, Aydın KIRATLI, **Giderler ve İndirimler**, Yaklaşım Yayınları, Ankara, 2005, s. 62.

harcamalarıdır. Ancak işle direkt bağlantısı kurulamayan harcamaların genel gider olarak kabul edilmesi mümkün değildir. Örneğin, işletme sahibinin yakınlarının düğün törenine çiçek göndermesi karşılığında yapılan harcamalar, ticari kazancın elde edilmesi ile alakası olmayan ve tamamen işletme sahibini ilgilendiren harcamalardır. Yine işletme sahibinin tatil harcamaları gibi şahsi nitelikteki harcamaları da kesinlikle ticari kazancın tespitinde gider olarak dikkate alınmayacak giderlerdir¹⁰⁵.

Yapılan giderlerin, kazancın tespitinde indirim olarak dikkate alınabilmesi için Vergi Usul Kanunu'nda belirtilen belgelerle belgelendirilmesi gerekir. (VUK Md. 227/1) Kayıtların tevsikinde kullanılan belgeler de Vergi Usul Kanunu'nun 229 ve izleyen maddelerinde ayrı ayrı belirtilmiştir¹⁰⁶.

Kurumlar vergisi mükellefleri tarafından kazancın elde edilmesi veya idame ettirilmesi amacıyla yapılan ve kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınabilecek harcamalara iş ve işletme ile ilgili olmak üzere şunları örnek verebiliriz¹⁰⁷;

- Aydınlatma, ısıtma, su, elektrik, telefon giderleri, (Bu mahiyetteki giderler dönemsellik ilkesi çerçevesinde ait oldukları dönem kazancının tespitinde dikkate alınabilir. Ancak hesap dönemi kapandıktan sonra gelen bu mahiyetteki faturalar cari yılda gider kaydedilebilir.)
- İşyeri kirası,
- Kırtasiye, temsil, ağırlama giderleri,
- Reklam giderleri,
- Doğrudan üretimde çalışmayan personel ücretleri,
- Sigorta giderleri,
- Pazarlama, satış ve dağıtım giderleri,
- Mesleki dernek, oda ve birliklere ödenen aidat ve gider katkı payları,
- Maliyete eklenmesi zorunlu olmayan türden finansman giderleri,
- Değeri 2009 yılı için 670 TL'yi aşmayan alet, edevat, mefruşat ve demirbaş alımları,
- İşle ilgili seyahat ve konaklama giderleri,

İşletmenin aktifinde kayıtlı olan ve münhasıran işle ilgili olarak bulunan haberleşmelerde kullanılan cep telefonları için ödenen faturaların, bu hususların

¹⁰⁵ **Gelir Vergisi Rehberi**, Gelirler Kontrolörleri Derneği, Ankara, 2005, s. 128.

¹⁰⁶ **Kurumlar Vergisi Rehberi**, Gelirler Kontrolörleri Derneği, İstanbul, 2005, s. 224.

¹⁰⁷ TEKİN, "Kurumlar Vergisi Rehberi", s. 91.

tevsiki kaydıyla gider olarak gösterilmesi mümkün olup işletme aktifine kayıtlı olmayan cep telefonları işletmede kullanılsa dahi bunlara ait haberleşme ücretlerinin kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınması mümkün değildir¹⁰⁸.

İstanbul Defterdarlığı'nın 07.06.1999 tarihli özelgesine göre; şirket personelini eğitmek amacıyla düzenlenen eğitim programları için çeşitli mekanlar kiralanması ile ilgili olarak yapılan ödemeler, bu harcamaların ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için yapılması, masrafla şirketin faaliyet konusu arasında güçlü bir illiyet bağının bulunması, ayrıca masrafın işin önem ölçüsünde yapılmış olması durumunda gider olarak kabul edilebilir. Bu durumda bu giderlerin ücret olarak değerlendirilmesi söz konusu değildir¹⁰⁹.

Ticari kazancın tespitinde tahakkuk esası geçerlidir. Bu nedenle bir giderin safi kurum kazancın tespitinde indirim konusu yapılabilmesi için mahiyet ve tutar itibarıyla kesinleşmiş olması yeterlidir. Buna göre, elektrik tüketiminin yapılmasıyla elektrik tüketimine ilişkin gider, mahiyet ve tutar itibarıyla kesinleşmiş sayılmaktadır. Diğer taraftan elektrik faturasının süresinden sonra ödenmesi nedeniyle söz konusu bedel gecikme zammı olarak isimlendirilse de, gecikme zammı niteliğinde olmayıp vade farkı niteliği taşımaktadır. Vade farkı ise satış bedelinin cüzü olduğundan kullanılan elektriğin maliyetini oluşturan unsurlardan olması nedeniyle indirilmesi gereken gider olarak dikkate alınması gerekir. Bu çerçevede gider, elektriğin kullanıldığı dönemde belediye adına tahakkuk etmiş olsa bile, elektrik kullanımına ilişkin faturanın mahkeme kararına göre 2003 yılında mükellef kurum tarafından gecikme zammıyla birlikte ödenmesi nedeniyle, söz konusu fatura ve gecikme zammı tutarlarının mükellef kurum tarafından 2003 yılı hesaplarından gider olarak indirilmesi mümkündür¹¹⁰.

İşletmelerin mevcut veya muhtemel müşteri, firma, yönetici veya temsilcilerine, fiilen karşılıksız ancak, özünde karşılık bekleyerek sundukları hizmet bedelleri temsil ve ağırlama giderleri adı altında genel gider olarak değerlendirilir. Bu tür harcamaların genel özelliği, yapılan harcamaların muhatabının işletme ile ticari bağlantısı olan veya olması muhtemel olan kişi ve firmalar olmasıdır. Ancak bu giderle kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi arasındaki illiyet bağının açıkça kurulabilmesi gerekir¹¹¹.

¹⁰⁸ Kurumlar Vergisi Rehberi, s. 225.

¹⁰⁹ Maliye Bakanlığı'nın; 07.06.1999 tarih ve KVK-14-3898 sayılı özelgesi, (BIYIKLI/KIRATLI, a.g.e., s.160).

¹¹⁰ Ankara Defterdarlığı'nın 10.10.2003 tarih ve 11/KVK-2003-13000-121/09912 sayılı özelgesi, (BIYIKLI/KIRATLI, a.g.e., s. 163).

¹¹¹ TEKİN/KARTAOĞLU, a.g.e., s. 371.

Buna ilişkin bir Danıştay kararına göre; Bir kamu iktisadi teşebbüsü olan bankanın tesislerinin genişletilmesi, yeni tesisler kurulması, faaliyet halindeki tesislerin daha verimli bir tarzda çalışmasının temini için çalışmalar yapılması, malzeme ve makine ihtiyaçlarının temini ve yeni tekliflerin alınması için devamlı olarak yerli ve yabancı firma ve şahısların bankaca davet edilmesi ve görüşmelerde bulunması ticari kazancın elde edilmesi ve sürdürülmesi için zorunlu olup, davet edilen iş adamları ve heyetlerin ağırlanması da ticari örf ve adetlerin gereğidir. Bu nedenle yerli ve yabancı müşteriler için yapılan ağırlama masraflarının gider olarak yazılması mümkündür¹¹².

Ancak vefat eden şirket ortağının ailesine başsağlığı niteliği taşıyan gazete ilanı için yapılan harcama Gelir Vergisi Kanunu'nun 40. maddesi ile Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 14. maddesinde sayılan giderlerden olmadığı gibi, söz konusu ilan Türk Ticaret Kanunu hükümlerine göre de şirketi temsile yetkili kişinin bu yetkisinin kalmadığının açıklanması ve üçüncü kişilere duyurulması amacını güden bir ilan da değildir. Bu nedenle ilan nedeni ile ödenen bedel gider yazılamaz¹¹³.

2.1.1.1.2. Götürü Gider Uygulaması

GVK'nın 40'ıncı maddesinin birinci bendinin parantez içi hükmü ile; ihracat, yurt dışında inşaat, onarma, montaj ve taşımacılık faaliyetlerinde bulunan mükelleflere, bu bentte yazılı giderlere ilaveten, bu faaliyetlerden dolayı döviz olarak elde ettikleri hasılatın binde beşini aşmamak koşulu ile, yurt dışındaki bu işlerle ilgili giderlerine karşılık olmak üzere götürü olarak hesapladıkları giderleri de indirebilme imkanı getirilmiştir. Böylece bu hükümle, bazı giderlerin Vergi Usul Kanunu'nun ilgili hükümlerine göre tevsik edilemediği hallerde de ticari kazancın tespitinde indirimine müsaade edilmiştir. Götürü gider olarak da isimlendirilen bu uygulamaya ilişkin olarak Maliye Bakanlığı'nca 194, 197 ve 233 seri no.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğlerinde ayrıntılı açıklama yapılmıştır¹¹⁴. Bu madde yurt dışında iş yapan mükelleflerin tevsik edemedikleri giderlerini belgesiz bir biçimde muhasebe kaydıyla vergi matrahından indirebilmelerine olanak sağlamaktadır. Söz konusu hüküm her ne kadar mal teslimleri ve hizmet ifaları sırasında mükelleflerin yurt dışında üstlendikleri ve belgelendiremedikleri giderleri için kanun da yer almışsa da, mükellefler yurt

¹¹² Danıştay Onüçüncü Dairesinin E.1977/2197 K.1978/160 sayılı kararı, (BIYIKLI/KIRATLI, a.g.e., s. 208).

¹¹³ Danıştay Dördüncü Dairesinin 26.09.1974 tarih ve E.1973/5778 K. 1974/3286 sayılı karar, (BIYIKLI/KIRATLI, a.g.e., s. 207).

¹¹⁴ **Beyanname Düzenleme Kılavuzu**, Maliye Hesap Uzmanları Derneği, İstanbul 2007, s. 30.

dışında yaptıkları yasal olmayan ödemeleri de bu madde kapsamında götürü gider olarak matrahlarından indirebileceklerdir¹¹⁵. Götürü gider uygulamasından yararlanılabilmesi için öncelikle harcamanın yapılmış ve işletmenin malvarlığında bir azalmanın meydana gelmiş olması gerekmektedir. Götürü gider uygulamasından yararlanmada yurt dışında döviz cinsinden elde edilen hasılatın yurda getirildiğinin kambiyo mevzuatı hükümleri çerçevesinde tevsiki şartı da aranmamaktadır¹¹⁶.

2.1.1.1.2.1. Götürü Gider Uygulamasında Hasılat

Götürü gider uygulamasında yurt dışında elde edilen hasılatın ne şekilde belirleneceğine ilişkin açıklamalar 194 Seri Numaralı Gelir Vergisi Genel Tebliğinde¹¹⁷ yapılmış bulunmaktadır.

2.1.1.1.2.2. İhracat Hasılatı

Her türlü ihracat ve yurt dışı taşımacılıktan döviz cinsinden sağlanan hasılat, götürü gider kaydına esas azami tutarın hesaplanmasında dikkate alınabilecektir. Türk Lirası karşılığı yapılan ihracat hasılatı azami gider tutarının tespitinde dikkate alınmayacaktır. Ancak, Kuzey Kıbrıs Türk Cumhuriyeti'ne Türk Lirası karşılığı yapılmış ihracat, döviz cinsinden hasılat olarak kabul edilecektir.

İlgili mevzuat çerçevesinde yapılan serbest ihracat, kredili ihracat, konsinyasyon ve müşterek hesap yoluyla ihracat, prefinansman yoluyla ihracat, bedelli ticari numune ihracatı, serbest bölgelere yapılan ihracat ile sınır ve kıyı ticareti yoluyla yapılan ihracattan sağlanan hasılat götürü gider hesaplanmasına konu olabilecektir. Yurt dışında ortak olunan firmalara aynı sermaye olarak mal gönderilmesi şeklinde yapılan ihracat ile müteahhitlerin yurt dışındaki şantiyelerine şube, büro, temsilcilik ve acentalık gibi yerlere mal gönderilmesi durumunda da anılan mal bedelleri ihracat hasılatı kapsamında değerlendirilecektir.

Ancak, gümrük hattı dışındaki mağaza ve işletmelere yapılan mal teslimleri, yabancı gemi ve uçaklara ve uluslararası taşımacılık yapanlara akaryakıt, su, kumanya ve sair malzeme teslimleri, Türkiye'deki konsolosluklara diplomatik temsilciliklere, uluslararası kuruluşlara ve askeri tesislere yapılan mal teslimleri,

¹¹⁵ Burhan GÜNDOĞDU, "Kazançtan İndirilebilecek ve İndirilemeyecek Yasal Olmayan Ödemeler", **Yaklaşım**, Sayı:196 Nisan 2009, s. 65.

¹¹⁶ TEKİN, "Kurumlar Vergisi Rehberi", s. 92.

¹¹⁷ 07.03.1996 Tarih ve 22573 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanmıştır.

Türkiye'de ikamet etmeyenlere yurt içinde yapılan mal teslimleri, uluslararası ihaleye çıkarılan projelere ilişkin olarak Türkiye'de yapılan mal teslimlerinden sağlanan hasılat ile transit ticaretten sağlanan hasılat götürü gider kaydedilmesinde ihracat hasılatı olarak dikkate alınmayacaktır. Bu şekilde satılan malların yurt dışına çıkarılmış olması önem arz etmemektedir.

Döviz olarak elde edilen ihracat hasılatının Türk Lirası karşılığının tespitinde, hasılatın kanuni defterlere kaydedildiği tarihte geçerli olan ve T.C. Merkez Bankasınca tespit ve ilan edilmiş döviz alış kurlarının esas alınması gerekmektedir.

Hasılatın kanuni süreden sonra kayıtlara intikal ettirilmesi halinde, götürü gider uygulamasında dikkate alınacak hasılat, kayıtlara intikal ettirilmesi gerektiği tarihteki kur üzerinden hesaplanacaktır. Dövizlerin yurda getirilmesi gerektiği tarihe kadar doğan kur farklarının ise bu uygulamada dikkate alınmayacağı tabiidir.

2.1.1.1.2.3. Yurt Dışı Taşımacılık Hasılatı

Her türlü yurt dışı taşımacılık faaliyetinden döviz olarak sağlanan hasılat götürü gider uygulamasına konu olabilecektir "Yurt dışı taşımacılık" ifadesinden başlangıç veya bitiş noktasından herhangi biri veya her ikisi yurt dışında bulunan taşımacılık işlerinin anlaşılması gerekir. Yük taşımacılığının yanısıra yolcu taşımacılığında sağlanan hasılat da götürü gider uygulamasına konu olabilecektir.

Döviz olarak elde edilen yurt dışı taşımacılık hasılatının Türk Lirası karşılığının tespitinde, hasılatın kanuni defterlere kaydedildiği tarihte geçerli olan ve T.C. Merkez Bankasınca tespit ve ilan edilmiş döviz alış kurları esas alınacaktır. Hasılatın kanuni süreden sonra kayıtlara intikal ettirilmesi halinde götürü gider uygulamasında dikkate alınacak hasılat, kayıtlara intikal ettirilmesi gerektiği tarihteki kur üzerinden hesaplanacaktır. Dövizlerin yurda getirilmesi gerektiği tarihe kadar doğan kur farklarının ise bu uygulamada dikkate alınmayacağı tabiidir.

2.1.1.1.2.4. Yurt Dışında Yapılan İnşaat, Onarma, Montaj ve Teknik Hizmetlerden Sağlanan Hasılat

Kurumlar Vergisi Kanununun 9 uncu maddesine göre, kanuni veya iş merkezlerinden herhangi birisi Türkiye'de bulunan kurumlar gerek Türkiye'de gerekse yabancı memleketlerde elde ettikleri kazanç ve iratların tamamı üzerinden vergilendirilmektedir. Bununla birlikte, yabancı memleketlerde elde edilerek

Türkiye'de genel netice hesaplarına intikal ettirilen kazançlardan mahallinde ödenen benzeri vergiler, aynı Kanununun 43 üncü maddesi hükmü uyarınca Türkiye'de tarh olunan kurumlar vergisinden indirilebilmektedir.

Yurt dışında inşaat, onarma, montaj ve teknik hizmet faaliyetlerinde bulunan kurumlar, bu işlerden elde ettikleri hasılatın binde beşini aşmamak şartıyla götürü olarak hesapladıkları giderleri, söz konusu yurt dışı faaliyetlerden sağlanan kazançlardan düşecekler ve kalan kısmı Türkiye'de genel netice hesaplarına intikal ettireceklerdir.

İnşaat, onarma, montaj ve teknik hizmet faaliyetlerinde götürü gider uygulamasına esas alınacak hasılat, mükelleflerin bu faaliyetlerinden elde edilen ve genel esaslar çerçevesinde tevsik edilen döviz cinsinden yurt dışı hasılatı ifade etmektedir. Azami götürü gider tutarının hesaplanmasında, kazancın Türkiye'de genel netice hesaplarına intikal ettirildiği tarihte geçerli olan T.C. Merkez Bankası döviz alış kuru esas alınacaktır. Buna göre, azami götürü gider tutarı, mükellefin döviz cinsinden inşaat, onarma, montaj ve teknik hizmet hasılatına söz konusu tarihteki döviz kurunun uygulanması suretiyle tespit edilecektir.

Yurt dışında inşaat, onarma, montaj ve teknik hizmetlere ilişkin faaliyetlerin zararlı sonuçlanmış olması götürü gider hesaplanmasına engel teşkil etmemektedir. Bu durumda, götürü olarak hesaplanan giderler, bu zararları artırıcı bir unsur olacak ve genel hükümler çerçevesinde indirim konusu yapılacaktır.

2.1.1.2. Çalışanların Yiyecek, Giyecek, Sigorta Primi vb. Giderleri

G.V.K'nın 40. maddesinin (2) numaralı bendi uyarınca; işyerinde çalışan hizmetli ve işçilerin işyerinde veya işyerinin müstemilatında iâşe ve ibate giderleri, tedavi ve ilaç giderleri, sigorta primleri ve emekli aidatı (Bu primlerin ve aidatın istirdat edilmemek üzere Türkiye'de kain sigorta şirketlerine veya emekli ve yardım sandıklarına ödenmiş olması ve emekli ve yardım sandıklarının tüzel kişiliği haiz bulunmaları şartıyla), 27. maddede yazılı giyim giderleri de ticari kazancın tespitinde gider olarak dikkate alınmaktadır.

Hizmet erbabına işin icabı olarak verilen ve bunların işten ayrılımları halinde geri alınan giyim eşyalarının gelir vergisinden muaf olduğu 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 27/2. maddesinde belirtilmiş ve Gelir Vergisi Kanunu'nun 40/2. maddesi ile söz konusu niteliklere sahip giyim giderlerinin ticari kazancın tespitinde indirim olarak dikkate alınacağı hüküm altına alınmıştır. Ancak maddede geçen "geri alınan"

ibaresini, gider yazılabilmesi için mutlaka geri alınması gerekir şeklinde yorumlamamak gerekir. Burada önemli olan husus, giyeceklerin yapılan işin gereği olarak verilmesidir. (iş tulumları, eldivenler, koruyucu kask, bot, gözlükler gibi.)¹¹⁸

İşverenlerce hizmet erbabına işyerinde veya işyerinin müstemilatında yemek verilmek suretiyle sağlanan menfaatler, herhangi bir tutarla sınırlı olmaksızın vergiden müstesna tutulacaktır. Söz konusu istisnanın uygulanmasında, işverenin işyerinde yemek hazırlatması şart olmayıp, yemeğin dışarıdan temin edilmesi ve işyerinde ayın olarak yemek verilmesi suretiyle sağlanan menfaat niteliğinde olması da yeterli bulunmaktadır¹¹⁹.

Bu konuda verilmiş bir Danıştay kararına göre; "İşyerinde personele verilecek olan, kanunen vergiden müstesna tutulmuş ve gider olarak kabulü gerekli bulunan iaşe bedellerinin, münhasıran Türkiye'de günün örf ve adetlerine göre tüketimi mutad ve müteamil olan içeceklerden ibaret olması gerekir. Yabancı uyruklu personel ve işçilerin şantiyelerde iaşeleri sırasında, tükettikleri şarap, rakı ve bira gibi içkilerin esas itibarıyla mükeyyifattan bulunması nedeniyle bunların bedellerinin şu veya bu sebeple ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için yapılan genel giderlerden sayılmasına hukuki sebep ve mahal yoktur. Aksine hareket, yabancı uyruklu mükellef ve müstahdemlere üstünlük ve imtiyaz sağlamak demek olacağından ve aynı zamanda kanunların mülkiliği prensibini ihlal edici bir mahiyet arz edeceğinden, yabancı işçilere verilen şarap ve bira bedellerinin gider olarak yazılması mümkün değildir."¹²⁰ hükmü verilmiştir.

İşyeri ve müstemilatı dışındaki yerlerde verilen yemek bedellerinin gider yazılabilmesi için; işverenlerce yemek bedelinin hizmet erbabına yapılmaması gerekmektedir. Başka bir ifade ile işverenler, yemek bedeli doğrudan yemek hizmetini sağlayan veya bu işe aracılık yapan kişi veya kuruluşlara ödenmelidir. Ancak bu şekilde verilen yemeklerin bir işçi için günlük KDV hariç 2009 yılı için 10,00TL'yi aşmaması gerekmektedir. Bu tutarın aşılması durumunda aşan kısım çalışana ödenen ücret olarak kabul edilip vergiye tabi tutulacaktır¹²¹. Hizmet erbabına nakit veya erzak verilmesi halinde ise bu ödemeler de ücret niteliğindedir ve genel gider olarak ticari kazancın tespitinde dikkate alınır. Personele ayın olarak verilen mallar, verildiği gün ve yerdeki ortalama perakende fiyatlara göre

¹¹⁸ Özgür BAYRAKTAR, "Ticari Kazancın Tespitinde İndirilebilecek Giderler", **Mali Pusula**, Sayı:31, Temmuz 2007, s. 93.

¹¹⁹ Altar Ömer Arpacı, "Hizmet Erbabına İaşe Harcamalarında 2007 Yılı Uygulaması", **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, Sayı:40, Nisan 2007, s. 110.

¹²⁰ Danıştay Dördüncü Dairesinin 14.10.1964 tarih ve E.1969/3773 K. 1969/4260 sayılı kararı, (BIYIKLI/KIRATLI, a.g.e., s. 276).

¹²¹ KILDİŞ, a.g.e., s. 61.

değerlenerek bu bedel net ücret ödemesi kabul edilir ve brütü üzerinden gelir vergisi stopajına tabi tutulur¹²².

İş yerinde veya iş yerinin müştemilatının haricinde, hizmetli ve işçilere konut tedariki, Gelir Vergisi Kanunu'nun 61. maddesi uyarınca ücret sayıldığından dolayı gelir vergisi tevkifatına tabidir. Ancak Gelir Vergisi Kanunu'nun 23/9. maddesine göre genel olarak maden işletmelerinde ve fabrikalarda çalışan işçilere konut tedariki ile mülkiyeti işverene ait brüt alanı 100 m²'yi aşmayan konutların hizmet erbabına mesken olarak tahsisi suretiyle sağlanan menfaatler ücret istisnasından faydalanmakta olup, dolayısıyla gelir vergisi tevkifatına tabi değildir (Bu konutların 100 m²'yi aşması halinde aşan kısma isabet eden menfaat için bu istisna hükmü uygulanmaz)¹²³.

İşletmede çalışan personelin ilaç ve tedavi giderleri, ticari kazançta matrah hesaplanırken indirilebilecek giderler arasında sayılmıştır. Sağlık hizmetinin yurt içi ve yurt dışından sağlanmasının herhangi bir önemi bulunmamaktadır. Bu şekilde sağlanan menfaatin tutarı ne kadar olursa olsun gider yazılabilecektir. Burada bahsedilen ilaç ve tedavi giderlerinin işçinin çalışma gücüne tekrar sahip olması için yapılan tedavi giderleri içinde olması gerekmektedir. Örneğin çalışanın estetik açıdan daha güzel görünebilmek için burun ameliyatı yaptırması, cildini gerdirmesi veya benlerini aldırması sebebiyle yapılan tedavi ilaç harcamalarının gider yazılması mümkün değildir. Çünkü giderlerin yapılmasındaki temel amaç işletmenin faaliyetlerine devam edebilmesidir. İşletmenin faaliyetlerine devam edebilmesi için de personelin estetik ameliyata ihtiyacı yoktur¹²⁴.

506 Sayılı Sosyal Sigortalar Kanunu'nun 80. maddesinde, kuruma ödenmeyen SSK primlerinin Gelir Vergisi ve Kurumlar Vergisi uygulamasında gider yazılamayacağı hüküm altına alınmıştır. G.V.K.'nın 40. maddesinin (2) numaralı bendinin parantez içi hükmünde de "ödenen" ibaresine yer verilmek suretiyle sigorta primlerinin gider yazılabilmeleri için, ödenmiş olmaları şartı getirilmiş bulunmaktadır. Buna göre ilgili olduğu döneme bakılmaksızın SSK primleri hangi dönemde ödenmişler ise, o dönemde gider olarak dikkate alınabilecektir. Ancak aralık ayına

¹²² Altan YILMAZ, "Hizmet Erbabına yemek Verilmesi Suretiyle Sağlanan Menfaatlere İstisna Uygulaması", **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, Sayı:33, Eylül 2006, s. 127.

¹²³ Altar Ömer ARPACI, "Ticari Kazancın Tespitinde Sosyal Giderler", **E-Yaklaşım**, S:10, Mayıs 2004, İnternet Erişim: http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read_frame.asp?file_name=2004054481.htm Erişim: (30.04.2009).

¹²⁴ KILDİŞ, a.g.e., s. 63.

ait sigorta primlerinin ertesi yılın ocak ayında ödenmesi durumunda, bu primler dönemsellik ilkesi gereğince aralık ayının gideri olarak dikkate alınabilecektir¹²⁵.

2.1.1.3. İşle İlgili Zarar-Ziyan ve Tazminatlar

G.V.K.'nın 40. maddesinin (3) numaralı bendi uyarınca, işle ilgili olmak şartıyla mukavelenameye, ilama veya kanun emrine istinaden ödenen zarar, ziyan ve tazminatlar, kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınabilecektir. Zarar, ziyan ve tazminatların gider olarak indirilebilmesi belirli şartlar altında mümkündür. Söz konusu şartları şu şekilde sıralamak mümkündür¹²⁶:

- Zarar, ziyan ve tazminatın işle ilgili olması,
- Zarar, ziyan ve tazminatların mukavelenameye, ilama veya kanun emrine istinaden ödenmesi,
- Zarar, ziyan ve tazminatların, teşebbüs sahibinin kusurundan kaynaklanmış olmaması, gerekmektedir.

5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 11/1-g maddesine göre; *“sözleşmelerde ceza şartı olarak konulan tazminatlar hariç olmak üzere kurumun kendisinin, ortaklarının, yöneticilerinin ve çalışanlarının suçlarından doğan maddi ve manevi tazminat giderleri”* kurum kazancının tespitinde gider olarak kabul edilmemektedir. Gelir Vergisi Kanunu'nda yer alan düzenlemeden daha geniş olan bu düzenlemede, işletme sahibinin yanı sıra işletmenin kendisi, yöneticisi ve çalışanlarının da kapsama alındığı görülmektedir¹²⁷.

Örneğin hız sınırı kuralını ihlal eden mükellefin ödediği ceza, kanun emrine dayanılarak ödendiği gerekçesiyle gider yazılamaz. Konuyla ilgili belirtilmesi gereken bir diğer önemli nokta ise; bu zarar, ziyan ve tazminatların mutlaka ödenmiş olması gerekmektedir. Yani bu tip giderlerin indirilebilmesinde tahakkuk esası geçerli değildir. Uygulamada mükelleflerin tahakkuk etse dahi bu zarar, ziyan ve tazminatların kanuni defterlerine gider yazdıkları görülmektedir. Oysa maddede açıkça ödemededen bahsedildiği için tahakkuk etmiş ancak ödenmemiş zarar, ziyan ve tazminatların gider yazılması mümkün değildir¹²⁸.

¹²⁵ TEKİN, “Kurumlar Vergisi Rehberi”, s. 95.

¹²⁶ Hasan YALÇIN, **Ticari Kazanç ve Kurum Kazancının Tespitinde Giderler**, Maliye Hesap uzmanları Derneği, İstanbul, 2006, s. 247.

¹²⁷ Zekai ÖZCAN, “İşletme Tarafından Ödenen Zarar, Ziyan ve Tazminatların Gelir ve Kurumlar Vergisi Karşısındaki Durumu”, **Lebib Yalın Mevzuat Dergisi**, Sayı: 42, Haziran 2007, s. 54.

¹²⁸ BAYRAKTAR, a.g.m., s. 93.

Mükellefin işiyle ilgili olarak yaptığı sözleşme hükümlerine uymaması nedeniyle ödediği tazminat cezai şart niteliğinde olup, Gelir Vergisi Kanunu'nun 41. maddesinin 5 numaralı bendinin parantez içindeki (akitlerde cezai şartı olarak derpiş edilen tazminatlar cezai mahiyette tazminat sayılmaz) hükmü uyarınca ve 40. maddesinin 3 numaralı bendi kapsamında gider yazılabilir¹²⁹.

İstanbul Defterdarlığı'nın vermiş olduğu bir özelveye göre; "İşletmenin aktifinde kayıtlı nakil vasıtasının (minibüsün) binek bir otomobile çarparak zarar vermesi nedeniyle Trafik Raporuna dayanılarak aracın şirketçe tamir ettirilmesi halinde fatura bedelinin Gelir Vergisi Kanunu'nun 40/3. maddesi uyarınca gider yazılması mümkün bulunmaktadır. Ancak, söz konusu aracın yola çıkmadan önce noksanlıklarının ve bakımının tam olarak yapılmış olması, eksikliğinin bulunmaması; ayrıca sürücünün ehliyetinin bulunması ve taşıtın fenni muayenesinin yapılmış olmasının gerekeceği tabiidir. Söz konusu kazanın yukarıda sayılan veya benzeri teknik noksanlıklar veya hukuki eksikliklerden kaynaklandığının, kaza raporunda belirtilmesi halinde ise mezkur kanununun 41/5 maddesi uyarınca teşebbüs sahibinin şahsi kusurundan doğan bir tazminat niteliğinde olacağından gider olarak kaydedilmesi mümkün bulunmamaktadır¹³⁰.

İşten çıkarılan işçiler için İş Kanunu hükümleri uyarınca hesaplanıp tahakkuk ettirilen kıdem tazminatı tutarları teşebbüs için kati bir borç teşkil ettiğinden, bu tutarlar gider olarak yazılabilir¹³¹.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 40/3. maddesinde, işle ilgili olmak şartıyla, mukavelenameye, ilama veya kanun emrine istinaden ödenen zarar, ziyan ve tazminatların, safi kazancın tespitinde gider olarak indirileceği belirtilmiş, Vergi Usul Kanunu'nun 262. maddesinde ise iktisadi bir kıymetin iktisap edilmesi veyahut değerinin artırılması münasebetiyle yapılan ödemelerle bunlara müteferri bilumum giderler toplamının maliyet bedelini oluşturacağı ifade edilmiş, aynı Kanunun 274. maddesinde de satın alınan emtianın maliyet bedeli ile değerlendirileceği hükme bağlanmıştır.

Yurt dışından döviz karşılığı satın alınan mallar için, mal bedelinin ödenmesi sırasında ülkemizde uygulanan serbest kur sisteminin bir sonucu olarak kur farkı ödenmektedir. Alım ile ödeme tarihleri arasındaki zaman farklılığı nedeniyle ödenen kur farklarıyla yine bu malların alımı nedeniyle şirketin yüklenmek durumunda

¹²⁹ Danıştay Dördüncü Dairesinin 26.04.1973 tarih ve E.1972/1958 K. 1973/2318 sayılı kararı, (BIYIKLI/KIRATLI, a.g.e., s. 301).

¹³⁰ İstanbul Defterdarlığı'nın 26.02.1997 tarih ve 3013-1326 Sayılı Özelve, (Yalçın, a.g.e., s. 353).

¹³¹ Danıştay Dördüncü Dairesinin 16.12.1974 tarih ve E.1974/1377 K. 1974/4429 sayılı kararı, (BIYIKLI/KIRATLI, a.g.e., s. 298).

kaldığı faiz-komisyon giderlerinin, yukarıda belirtilen yasal düzenlemeler karşısında doğrudan gider olarak kaydedilmesinde bir isabetsizlik olmadığı gibi, söz konusu ödemelerin mal maliyetine dahil edilerek değerlendirileceği ve dönem sonu mevcutlarının bu şekilde belirleneceğine dair bir yasal düzenleme veya zorlayıcı bir hüküm mevcut değildir. Bu nedenle yurt dışından döviz karşılığı satın alınan mallar dolayısıyla ödenen kur farklarının doğrudan gider yazılması mümkündür¹³².

2.1.1.4. Seyahat ve İkamet Giderleri

G.V.K.'nın 40. maddesinin (4) numaralı bendine göre, işle ilgili ve yapılan işin önemi ve genişliği ile orantılı seyahat ve ikamet giderleri de seyahat amacının gerektirdiği süre ile sınırlı olmak şartıyla kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınabilmektedir. Kanunda işin genişliği ile orantının nasıl saptanacağı, hangi ölçüler içinde yapılan seyahat ve ikamet giderlerinin işle orantılı olduğunun kabul edileceği konusunda bir belirleme yapılmamıştır. Her işletmenin faaliyet konusuna, işin hacmine ve seyahati gerektiren işin niteliğine göre bu ölçünün aranması gerekir¹³³.

Özellikle şehir içinde, iş takibi ve çeşitli nedenlerle bir kısım personelin işyeri dışında çalışmasını gerektiren işler olabilir. Bu tür işlerde personelin bu işleri kendi özel araçlarıyla yapmaları ve işverenin benzin ve diğer masraflar için kilometre başına bir ödeme yapması durumunda bu ödemelerin işveren tarafından gider olarak yazılması mümkündür. Bazı işletmeler, çalışanlarına belgelendirdikleri seyahat, yemek ve yatma giderlerini ödemek yerine gündelik belirli bir harcırah (yol harçlığı) ödeyebilirler. Ödenen bu harcırahın, devletçe verilen en yüksek harcırah tutarından fazla olmaması gerekir. Ödenen tutarın fazla olması durumunda aradaki fark ücret kabul edilecek gelir vergisine tabi tutulacaktır¹³⁴. Harcırah gündelikleri her yıl Bütçe Kanunu'nun H Cetveli ile belirlenmektedir¹³⁵.

Şirket yönetim kurulu üyeleri ile kurucu ortaklarının, şirketin faaliyet konusuyla ilgili temaslarda bulunmak amacıyla yaptıkları yurt dışı seyahat ve yol masraflarının, Vergi Usul Kanunu hükümleri çerçevesinde belgelendirilmesi ve Gelir

¹³² Danıştay Dördüncü Dairesinin 06.06.1994 tarih ve E.1993/4040 K.1994/3336 sayılı kararı, (BIYIKLI/KIRATLI, a.g.e., s. 303).

¹³³ TEKİN/KARTAOĞLU, a.g.e., s. 381.

¹³⁴ KILDİŞ, a.g.e., s. 71.

¹³⁵ 2009 yılı Bütçe Kanunu H Cetveline göre en yüksek devlet memuru harcırahı, 41,00 TL olarak belirlenmiştir. İnternet Erişim: <http://www.bumko.gov.tr/TR/dosyagoster.aspx?DIL=1&BELGEANAH=12011&DOSYAISIM=2009H Cetveli.pdf> Erişim: 30.04.2009.

Vergisi Kanunu'nun 40/4. maddesinde yer alan şartlar çerçevesinde safi kurum kazancının tespitinde gider olarak indirilmesi mümkündür¹³⁶.

Verilmiş olan çeşitli yargı kararlarına göre; seyahatin meslek örgütlerince düzenlenmiş olması, bu seyahatin işle ilgili olduğunu göstermez. Bu nedenle meslek örgütlerince düzenlenmiş olsa dahi turistik amaçlı ve işle ilgisi olmayan seyahat masraflarının kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınması mümkün değildir¹³⁷.

Bununla birlikte yurt dışı seyahatlerde, giderlerin, kazancın tespitinde dikkate alınması için şu esaslara uyulması gerekir¹³⁸:

- Yurt dışı seyahatinin işle ilgisi olduğunu ve süresi ve güzergahının seyahat konusu için gereklerine uygun bulunduğunu tevsik ve ispat etmek mükellefe düşer.
- Bu esas ve ölçü içinde, başlangıç ve bitimi yurt dışında bulunan güzergahlara ait olanlar dahil, gerçek yol giderleri ile, yeme ve yatma giderleri karşılığı ödemeler, pasaport ve benzeri giderler, masraf yazılabilir.

Danıştay Dördüncü Dairesinin vermiş olduğu karara göre; "kurumun geçici ve daimi personeli durumunda olmayan şahıslar ve eşleri için ödenen seyahat ve otel masrafları gider olarak yazılamaz."¹³⁹

2.1.1.5. Taşıt Giderleri

G.V.K.'nın (5) numaralı bendine göre; kiralama yoluyla edinilen veya işletmeye dahil olan ve işte kullanılan taşıtların giderleri de kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınmaktadır.

Taşıtlarla ilgili yapılabilecek giderler, yakıt, lastik, tamir, bakım gibi taşıtların kullanımından doğan giderlerdir. Bunların dışında taşıtın iktisadi kıymetini devamlı olarak arttırma amacıyla yapılan giderler, Vergi Usul Kanunu'nun 269 ve 272. maddeleri uyarınca doğrudan gider yazılmayıp maliyet bedeline ilave edilmek ve amortisman ayırmak suretiyle giderleştirilebilir. Burada dikkat edilmesi gereken husus, taşıtların finansal kira gideri ile taşıt kiralama faaliyetiyle uğraşan

¹³⁶ İstanbul Defterdarlığı'nın 26.11.1991 tarih ve VSZ-GVK-1-1-840/4-1504-2027 sayılı özeldesesi, (BIYIKLI/KIRATLI, a.g.e., s. 312).

¹³⁷ TEKİN/KARTAOĞLU, a.g.e., s. 381.

¹³⁸ Yılmaz ÖZBALCI, **Gelir Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları**, Oluş Yayıncılık, Ankara, 2003, s. 389.

¹³⁹ Danıştay Dördüncü Dairesi'nin 11.06.1975 tarih ve E. 1974/2119, K. 1975/2008 sayılı kararı, (YALÇIN, a.g.e., s. 375).

işletmelerden kiralanan taşıtların kullanımından kaynaklanmadığı için bu kapsamda değerlendirilemeyeceklerdir. Ancak bu tür giderlerin Gelir Vergisi Kanunu'nun 40/1. maddesi kapsamında değerlendirilmesi söz konusudur¹⁴⁰.

Hem şahsi hem de ticari işlerde müştereken kullanılan taşıtların gider ve amortismanlarının kazancın tespitinde indirim konusu yapılması mümkün değildir. Aracın işletmenin aktifine alındığı tarihten itibaren, şahsi işlerde kullanılmamak ve sadece ticari işletme işlerinde kullanılmak şartı ile gider ve amortismanın kazançtan düşülmesi mümkündür¹⁴¹.

Demirbaş olarak satın alınmış otomobillerin aktife girdiği tarihten hesap dönemi sonuna kadar olan kredi faizlerinin otomobillerin maliyetine eklenmesi zorunludur. Aktifleştirildikleri hesap döneminden sonra tahakkuk eden faizlerin maliyete intikal ettirilmesi suretiyle amortisman tabi tutulması veya doğrudan gider olarak muhasebe kayıtlarına intikal ettirilmesi mümkün bulunmaktadır.

Ancak, otomobillerle ilgili kredi faizlerinin ilgili buldukları yılda doğrudan gider mi yazılacağı, yoksa amortisman tabi tutulacağı hususundaki tercihin başlangıçta yapılması gerekir. Önce gider yazılması yolunun seçilmesi haline daha sonraki yıllarda bu tür giderlerin sabit kıymetin maliyetine eklenerek amortisman yoluyla itfa edilmesi veya önce amortisman ayırmaya başlayıp sonra gider yazma yoluna gidilmesine kanunen imkan bulunmamaktadır¹⁴².

Danıştay Onüçüncü Dairesinin vermiş olduğu karara göre; özel taşıtlardan alınan vergi ve cezalar, gelir ve kurumlar vergisi matrahlarının belirlenmesinde gider olarak kabul edilemez¹⁴³.

2.1.1.6. Aynı Vergi, Resim ve Harçlar

G.V.K.'nın 40. maddesinin (6) numaralı bendi hükmü uyarınca, işletme ile ilgili olmak şartıyla; bina, arazi, gider, istihlak, damga, belediye vergileri, harçlar ve kaydiyeler gibi aynı vergi, resim ve harçlar gider olarak hasılatından indirilebilir. Bu giderlerin safi kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınabilmesi için söz konusu vergi, resim ve harcın işletme ile ilgili muamelelere ilişkin olması gerekir.

¹⁴⁰ Altar Ömer ARPACI, **Kurum Matrahının Tespitinde Giderler**, Yaklaşım Yayınları, Ankara 2007, s. 111.

¹⁴¹ TEKİN/KARTAOĞLU, a.g.e., s. 382.

¹⁴² Maliye Bakanlığı'nın 04.11.1999 tarih ve 29/2940-262-139/047726 sayılı özelgesi, (BIYIKLI/KIRATLI, a.g.e., s. 324).

¹⁴³ Danıştay Onüçüncü Dairesi'nin 02.02.1979 tarih ve E. 1973/6221, K. 1975/2491 sayılı kararı, (YALÇIN, a.g.e., s. 406).

Aksi takdirde işletme ile ilgili olmayan bu nitelikteki giderlerin safi kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınması mümkün değildir¹⁴⁴.

Her ne kadar bu bent hükmü uyarınca işletmeler tarafından ödenen Motorlu Taşıtlar Vergilerinin gider yazılabileceği sonucu ortaya çıkmakla birlikte, Motorlu Taşıtlar Kanunu'nun 14. maddesi hükmü uyarınca motorlu araçlardan sadece (II) Sayılı Tarifede yer alan Minibüs, Otobüs ve benzeri, Kamyon, Kamyonet, Çekici vb. ile ticari maksatla kullanılan uçak ve helikopterler ile taşıt kiralama faaliyeti ile uğraşan işletmelerin bu amaçla kiraya verdikleri taşıtlar için ödenen Motorlu Taşıtlar Vergisi gider olarak dikkate alınabilecek, bunun dışında kalan (I), (III) ve (IV) Sayılı Tarifelerde sayılan taşıtlar (örnek; binek otomobili, panel vb.) için ödenen vergiler ise gider olarak dikkate alınmayacaktır¹⁴⁵.

Bununla birlikte özel işlem ve özel iletişim vergilerinin ticari kazancın tespitinde gider olarak indirilmesi mümkün bulunmamaktadır¹⁴⁶.

Vergi Usul Kanunu'nun 270. maddesinin son fıkrasında yer alan hüküm gereği özel tüketim vergisinin ve tapu harcının maliyete dahil edilmesi veya doğrudan doğruya gider yazılması konusunda seçimlik hak tanınmıştır. Ancak Gelir Vergisi Kanunu'nun 41. maddesinin 7 numaralı bent hükmü ile kiralama yoluyla edinilen veya işletmede kayıtlı olan yat, kotra, tekne, sürat teknesi gibi motorlu deniz taşıtlarıyla uçak ve helikopter gibi hava taşıtlarının işletmenin ana faaliyet konusuyla ilgili olmaması halinde bu taşıtlara ilişkin giderlerin giderler ile amortismanların indirilmesi kabul edilmemiştir. Buna göre, esas faaliyet konusuna girmeyen bu taşıtların özel tüketim vergilerinin gider yazılması veya taşıtların maliyetine eklenerek amortisman yoluyla itfa edilmesi mümkün değildir¹⁴⁷.

Damga vergisi kanunu gereğince ödenen damga vergisi ile Harçlar Kanunu'na göre ödenen harçlar, tahakkuk ettikleri tarih itibarıyla gider yazılır. Maliye Bakanlığı'nın verdiği bir özalgede geçmiş bir yıla ilişkin olarak sonradan pişmanlıkla ödenen damga vergisinin, ödendiği yıl kazancın tespitinde dikkate alınabileceği belirtilmiştir. Bu çerçevede gider yazılacak vergi ve harçlar, asıl mükellefleri tarafından ödenen vergi ve harçlardır. Verginin asıl mükellefçe başka bir işletmeye yansıtılması durumunda, diğer işletmenin bu tutarı vergi olarak gider yazması mümkün değildir¹⁴⁸.

¹⁴⁴ TEKİN/KARTAOĞLU, a.g.e., s. 382.

¹⁴⁵ TEKİN, "Kurumlar Vergisi Rehberi", s. 98.

¹⁴⁶ BAYRAKTAR, a.g.m., s. 94.

¹⁴⁷ ARPACI, a.g.e., s. 113.

¹⁴⁸ BIYIKLI/KIRATLI, a.g.e., s. 330.

2.1.1.7. Amortismanlar

G.V.K.'nın 40. maddesinin (7) numaralı bendi uyarınca; Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre ayrılan amortismanların kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınması mümkündür.

Bir iktisadi kıymete amortisman ayırabilmenin koşulları V.U.K.'nun 313. maddesinde belirlenmiştir. Buna göre bir iktisadi kıymete amortisman ayırabilmek için şu dört koşulun gerçekleşmiş olması gerekmektedir.

- Bir iktisadi kıymetin amortisman konusu yapılabilmesi için gerekli şartlardan ilki işletmede bir yıldan fazla kullanılmasıdır. Bir yıldan fazla kullanılması mümkün olmayan iktisadi kıymetler değeri yüksek de olsa amortisman konusu yapılamazlar. Kullanıldıkları yılda doğrudan gider yazılırlar¹⁴⁹.
- İktisadi kıymetler için amortisman ayırmanın koşullarından biride, iktisadi kıymetin yıpranma, aşınma veya değerden düşme ihtimalinin olmasıdır. Bundan dolayı V.U.K.'nun 314. maddesinde boş arazi ve arsalarla amortisman ayrılmayacağı hüküm altına alınmıştır. Değer kaybı; yıpranma, aşınma ve benzeri olaylar sonucu iktisadi kıymetin fiziki ömrünün tükenmesinden ileri gelebileceği gibi, teknolojik gelişmeler, moda ve benzeri olaylar sonucu iktisadi kıymetin değer taşıyamaz hale gelmesinden de ortaya çıkabilir. Kanun koyucu neden sıralaması yapmayarak her türlü yıpranma, değerden düşme etkilerini, amortisman ayrılması nedeni kabul etmiştir¹⁵⁰.
- Bir iktisadi kıymet için envanter ayrılabilmesinin bir diğer koşulu ise, söz konusu bu iktisadi kıymetin işletmenin envanterine dahil olması gerekir. İşletmenin aktifinde kayıtlı olan kıymetler kullanılmaya dahi amortisman tabi tutulabilir¹⁵¹.
- Amortisman ayırabilme ile ilgili son şart iktisadi kıymetin değerinin belli bir tutarı aşmasıdır. Değeri belli bir tutarı aşmayan peştemallıklar ile işletmede kullanılan alet, edevat, mefruşat ve demirbaşlar amortisman tabi tutulmuyarak doğrudan gider olarak kaydedilebilecektir. Söz konusu tutar 388 Sıra No'lu V.U.K. Genel Tebliği tarafından 2009 yılı için 670.- TL olarak belirlen-

¹⁴⁹ Vefa TOROSLU, "Amortisman Uygulamaları", **Vergi Sorunları Dergisi**, S:246, Mart 2009, s. 252.

¹⁵⁰ TOROSLU, a.g.m., s. 252.

¹⁵¹ Danıştay Dördüncü Dairesinin 23.01.1978 tarih ve E. 1977/1418 K. 1978/165 sayılı kararı, (BIYIKLI/KIRATLI, a.g.e., s. 404).

miştir. İktisadi ve teknik anlamda bütünlük gösteren kıymetler söz konusu tutarın tespitinde topluca dikkate alınır¹⁵².

Mükellefler amortisman uygulaması kapsamındaki iktisadi kıymetleri için normal veya azalan bakiyeler usulünde olmak üzere iki farklı şekilde amortisman ayırabileceklerdir. V.U.K.'nın 5024 sayılı Kanunla değişik 315. maddesi uyarınca mükellefler amortisman tabi iktisadi kıymetlerini Maliye Bakanlığı'nın iktisadi kıymetin faydalı ömrü dikkate alınmak üzere tespit ve ilan edeceği oranlar üzerinden itfa edeceklerdir. Bununla birlikte bilanço esasına göre defter tutan mükelleflerden dileyenler, amortisman tabi iktisadi kıymetlerin değerini azalan bakiyeler üzerinden amortisman usulü ile yok edebilirler¹⁵³.

Vergi Usul Kanunu'nun 01.01.2004 tarihinden itibaren yürürlükte bulunan 315. maddesine göre; mükellefler Maliye Bakanlığı tarafından tespit ve ilan edilecek oranlar üzerinden amortisman tabi iktisadi kıymetlerini itfa edeceklerdir. Buna göre Maliye Bakanlığınca duran varlıklar için belirlenmiş olan oranlar 1-6 numaralı bölümlerde belirlenmiştir.

Mükellefler uygun amortisman oranlarını tespit ederken öncelikle sektörel bazda belirlenen amortisman oranlarını dikkate alacaklar, bu ayrımlarda bulunmayan duran varlıklar için uygulanacak oranları 1-6 bölümündeki genel sınıflamada yer verilen oranlara göre tespit edeceklerdir. Listenin herhangi bir bölümündeki sınıflamada yer almayan duran varlıklara uygulanacak amortisman oranları için mükelleflerin müracaatları üzerine Maliye Bakanlığınca belirlenecek oranlar üzerinden amortisman ayrılacaktır¹⁵⁴.

Örnek vermek gerekirse; amortisman oran listesinin, taşıma araçları ile ilgili 6.3. no.lu pozisyonundaki, yüksüz ağırlığı 6 tona kadar olan kamyonlar ve kamyonetler % 25 oranla amortisman tabidir. Bu nitelikteki kamyonla taşımacılık işi yapmak üzere 2008 yılında kurulan bir firma, 2008 yılında ve izleyen yıllarda % 25 yerine % 10 oranda amortisman ayırırsa, her yıl % 15 nispetindeki amortisman ayırma hakkını kaybeder, 2012 ve izleyen yıllarda amortisman ayıramaz. Çünkü resmi amortisman oranına göre bu kamyonların amortisman süresi 2011 yılında sona ermektedir. Aynı şekilde bu firma, 2008, 2009, 2010 ve 2011 yıllarında isterse

¹⁵² TOROSLU, a.g.m., s. 253.

¹⁵³ Cem TEKİN, "Oran Değişikliğinde Amortisman Uygulaması", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 245, Şubat 2009, s. 118.

¹⁵⁴ Mehmet Yaşar AKÇAY, "Amortisman Uygulamasında Özellikli Konular", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 232, Ocak 2008, s. 51.

bu kamyonlar için hiç amortisman ayırmayabilir. Bu durumda da 2012 ve izleyen yıllarda amortisman ayırma hakkı olmaz¹⁵⁵.

Gayrimenkullerle ilgili olarak; binalara sonradan eklenen kalorifer, elektrik, su, asansör ve havalandırma sistemlerine ait giderlerin binalardan ayrı olarak amortisman tabi tutulması konusunda birçok yargı kararı bulunmaktadır. Fakat gayrimenkulün değerini arttırıcı nitelikte olmayan bakım, onarım gibi giderler amortisman ayrılmadan direkt gider yazılmaktadır¹⁵⁶.

2.1.1.8. İşveren Sendikalarına Ödenen Aidatlar

G.V.K.'nın 40. maddesinin (8) numaralı bendi hükmü uyarınca, işverenlerce, Sendikalar Kanunu hükümlerine göre sendikalara ödenen aidatlar da kurum kazancının tespitinde dikkate alınabilecek bir diğer gider unsurudur. Ancak anılan aidatın gider olarak dikkate alınabilmesi için ödenen aidatın bir aylık tutarının, işyerinde işçilere ödenen çıplak ücretin bir günlük tutarını aşmaması gerekmektedir.

149 numaralı Gelir Vergisi Kanunu Genel Tebliği'ne göre; sendika aidatının, işverenler tarafından gider yazılabilmesi için, aidatın ilgili bulunduğu yılda sendikaya ödenmesi gerekir. İlgili bulunduğu yılda ödenmeyen sendika aidatlarının daha sonraki yıllarda ödenmesi halinde ilgili yıl kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınması mümkün değildir¹⁵⁷.

2.1.1.9. Bireysel Emeklilik Sistemine Ödenen Katkı Payları

G.V.K.'nın 40. maddesinin (9) numaralı bendi uyarınca, işverenler tarafından ücretliler adına bireysel emeklilik sistemine ödenen katkı payları kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınabilecektir.

İşverenler tarafından ücretliler adına bireysel emeklilik sistemine ödenen katkı payları kanunda belirtilen limitler içerisinde kalmak şartıyla ticari kazancın tespitinde gider olarak dikkate alınacaktır. Burada yapılan ödeme işveren tarafından yapılmakta ve çalışanın ücretinden kesilmeden yapılmaktadır. Ancak kanunda belirtilen sınırın aşılması durumunda fazlalık, ücret olarak değerlendirilecek ve

¹⁵⁵ Mehmet MAÇ, "Amortisman Ayırmama veya Eksik Amortisman Ayırma Uygulamasının Sonuçları", **Yaklaşım**, Sayı: 194, Şubat 2009, s.78.

¹⁵⁶ KILDİŞ, a.g.e., s. 79.

¹⁵⁷ TEKİN/KARTAOĞLU, a.g.e., s. 384.

üzerinden gelir vergisi stopajının yapılması gerekecektir¹⁵⁸. İndirim konusu yapılabilecek prim, aidat ve katkıların toplamı, ödendiği ayda elde edilen ücretin %10'unu (bireysel emeklilik sistemi dışındaki şahıs sigorta poliçeleri için ödenen primlerde, ödendiği ayda elde edilen ücretin %5'ini) ve yıllık olarak asgari ücretin yıllık tutarını aşamaz.

2.1.1.10. Gıda Bankacılığı Faaliyetinde Bulunan Dernek ve Vakıflara Bağışlanan Gıda Maddeleri

5035 sayılı Kanununun 12. maddesi ile 01.01.2004 tarihinden geçerli olmak üzere Gelir Vergisi Kanunu'nun 40. maddesine eklenen (10) numaralı bent hükmü uyarınca; fakirlere yardım amacıyla gıda bankacılığı faaliyetinde bulunan dernek ve vakıflara Maliye Bakanlığı tarafından belirlenen usul ve esaslar çerçevesinde bağışlanan gıda maddelerinin maliyet bedeli kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınabilecektir.

Gıda bankacılığı; bağışlanan veya üretim fazlası sağlığa uygun her türlü gıdayı tedarik eden, uygun şartlarda depolayan ve bu ürünleri doğrudan veya değişik yardım kuruluşları vasıtasıyla fakirlere ve doğal afetlerden etkilenenlere ulaştıran ve kâr amacı gütmeyen dernek ve vakıfların oluşturduğu organizasyonlardır¹⁵⁹. 30.12.2004 tarih ve 5281 sayılı Vergi Kanunlarının Yeni Türk Lirasına Uyumu İle Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkındaki Kanun ile ise gıda bankacılığının kapsamı genişletilerek indirim konusu yapılabilecek giderlere giyecek, temizlik ve yakacak maddeleri de eklenmiştir¹⁶⁰.

Maliye Bakanlığı indirimle ilişkin esasları 251 sayılı Gelir Vergisi Genel tebliği ile açıklamıştır. Buna göre¹⁶¹;

- Gıda maddesi bağışının dernek veya vakfa yapılmış olması gerekmektedir. İhtiyacı bulunanlara doğrudan veya başka organizasyonlar aracılığıyla yapılacak gıda yardımlarının yukarıda belirtilen maddeler kapsamında yapılmış bağış olarak değerlendirilmesi mümkün değildir. Bağışı kabul edecek dernek veya vakfın tüzüğünde veya senesinde ihtiyacı bulunanlara gıda yardımı yapabilmesine ilişkin hükümlerin bulunması gerekmektedir.

¹⁵⁸ KILDİŞ, a.g.e., s. 80.

¹⁵⁹ Salim DEMİREL, "Gıda Bankacılığı Kapsamında Yapılan Bağış ve Yardımların Vergisel Boyutu", **Yaklaşım**, Sayı:190, Ekim 2008, s. 118.

¹⁶⁰ DEMİREL, a.g.m., s. 118.

¹⁶¹ Nedim Tolga SÜER, "Gelir Vergisi Beyannamesinde Bildirilecek Gelirden Yapılacak İndirimler", **Vergi Dünyası**, Sayı:319, Mart 2008, s. 101.

Bununla beraber, dernek veya vakfın başka alanlarda da faaliyet gösteriyor olmasının, kamuya yararlı dernek veya vergiden muaf vakıf olup olmamasının uygulama açısından herhangi bir önemi bulunmamaktadır.

- Gıda bankacılığı kapsamında yapılacak bağışların gıda, temizlik, giyecek ve yakacak maddesi niteliğinde olması ve bağışın şartlı olarak, bedelsiz olarak ihtiyaç sahiplerine dağıtılmak üzere yapılması şarttır.
- Gelir Vergisi Kanununun 89 uncu maddesinde yapılan düzenleme çerçevesinde, yıllık beyannamede yer alacak gelir vergisi matrahının tespitinde indirim konusu yapılacak işlemlerde bağışı yapan tarafından bir belge düzenlenmesine gerek bulunmamakta olup, varsa bağış yapılan malın edinimine ilişkin belgelerin saklanması zorunludur.

G.V.K.'nın 40. maddesine eklenen hüküm çerçevesinde indirim konusu yapılacak bağışlar, bağışa konu mal bedeli Vergi Usul Kanunu'nun 232. maddesinde belirtilen fatura ile belgelendirilecek ve ayrıca taşıma için sevk irsaliyesi düzenlenecektir. Bağışlanan mala ilişkin bilgileri eksiksiz olarak içerecek fatura, bağış yapılan dernek veya vakıf adına düzenlenecektir. Mal bedeli olarak faturada, bağışa konu malın maliyet bedeli yazılı olacaktır. Faturada "İhtiyaç sahiplerine yardım şartıyla bağışlandığından KDV hesaplanmamıştır." İbaresinin yer alması zorunludur¹⁶².

2.1.2. Kurumlar Vergisi Kanununa Göre İndirilecek Giderler

5520 sayılı K.V.K.'nın "Tam Mükellefiyet Esasında Verginin Tarhı ve Ödenmesi" başlıklı ikinci kısmında yer alan 8. madde de tam mükellef kurumların bir hesap döneminde elde ettikleri kurum kazancının tespitinde hasılatlarından indirim konusu yapabilecekleri giderler tadadi (sayılı) olarak belirtilmek suretiyle hüküm altına alınmıştır. Anılan Kanunun "Dar Mükellefiyet Esasında Verginin Tarhı ve Ödenmesi" başlıklı Üçüncü Kısmında yer alan 22. maddenin (1) numaralı fıkrasında dar mükellef kurumların iş yeri veya daimi temsilci vasıtasıyla elde ettikleri kazançların tespitinde, aksi belirtilmediği takdirde tam mükellef kurumlar için geçerli olan hülümlerin uygulanacağı hüküm altına alınmıştır. Buna göre 5520 sayılı K.V.K.'nın 8. maddesi uyarınca tam mükellef kurum kazancı ile dar mükellef

¹⁶² YALÇIN, a.g.e., s. 460.

kurumların Türkiye’de elde ettikleri ticari kazançların tespitinde hasılatların indirim konusu yapabilecekleri giderler şunlardır¹⁶³;

2.1.2.1. Menkul Kıymet İhraç Giderleri

5520 sayılı K.V.K.’nın 8. maddesinin (1) numaralı fıkrasının (a) bendi uyarınca kurumlar vergisi mükelleflerinin ihraç ettikleri menkul kıymetlere ilişkin tüm giderlerin kurum kazancının tespitinde gider olarak hasılattan indirilmesi mümkündür. Bu giderleri aşağıdaki gibi sıralayabiliriz¹⁶⁴:

- Senetlerin, kağıt ve baskı giderleri,
- Mahkeme ve noter ile diğer tasdik ve tescil giderleri,
- Damga resmi ve ihraç dolayısıyla ödenen sair harç ve resimler,
- İhraç dolayısıyla bankalara verilen komisyonlar,
- Hisse senedi ve tahvillerin borsa kaydı için yapılan giderler,
- Bunlara benzer nitelikteki giderler.

Söz konusu bent hükmünde 5422 sayılı eski K.V.K.’ndan farklı olarak “Hisse ve tahvil senetlerinin ihraç giderleri” ifadesi yerine “Menkul kıymet ihraç giderleri” ifadesi kullanılarak hisse senedi ve tahvil dışında kalan menkul kıymetlerin ihracı sırasında oluşacak giderlerin de kurum kazancından indirilmesine imkan verilmiştir¹⁶⁵.

2.1.2.2. Kuruluş ve Örgütlenme Giderleri

5520 sayılı K.V.K.’nın 8. maddesinin (1) numaralı fıkrasının (b) bendi uyarınca kurumların; ilk tesis ve taazzuv (kuruluş ve örgütlenme) giderlerinin indirimi mümkündür. Bu giderler V.U.K.’nun 282. maddesinde kurumların kuruluşu, yeni şube açmaları veya işlerini devamlı olarak genişletmeleri dolayısıyla yaptıkları fakat karşılığında maddi herhangi bir kıymet iktisap etmedikleri giderlerdir¹⁶⁶.

5422 sayılı K.V.K.’nın 14. maddesinin (2) numaralı fıkrasının parantez içi hükmünde, bu giderlerin aktifleştirildiği takdirde bunların Vergi Usul Kanunu gereğince belirlenecek değeri üzerinden ayrılacak amortismanların gider olarak dikkate alınacağı belirtilerek kuruluş ve örgütlenme giderlerinin doğrudan gider

¹⁶³ TEKİN, “Kurumlar Vergisi Rehberi”, s. 107.

¹⁶⁴ **Kurumlar Vergisi Rehberi**, s. 246.

¹⁶⁵ TEKİN/KARTAOĞLU, a.g.e., s. 355.

¹⁶⁶ ARPACI, a.g.e., s. 128.

yazılmaları ile amortisman yoluyla itfa edilmesi konusunda kurumlar vergisi mükelleflerine seçimlik hak tanınmıştır. Ancak, söz konusu parantez içi hüküm yeni K.V.K.'nın 5. maddesinin (b) bendinde yer verilmemiştir. Bu durum akıllara kuruluş ve örgütlenme giderleri açısından eski K.V.K.'da tanınan seçimlik hakkın ortadan kalkmış olabileceğini getirmektedir. Ancak kurumlar vergisi mükelleflerinin bu seçimlik hakkının yeni K.V.K.'nın uygulandığı dönemde de devam etmektedir. Bu durum şuradan anlaşılmaktadır; yapılan kuruluş ve örgütlenme giderlerinin amortisman yoluyla itfa edileceği yönündeki hüküm halen Vergi Usul Kanunu'nda mevcuttur. Mükellefler kuruluş ve örgütlenme giderlerini V.U.K hükümlerine göre itfa edebilecekleri gibi 5520 sayılı K.V.K.'nın 8. maddesinin 1/b bendi hükmüne göre doğrudan gider olarak da dikkate alabileceklerdir¹⁶⁷.

Kuruluş ve örgütlenme giderleri (5422 sayılı K.V.K.'na göre ilk tesis ve taazzuv giderleri) Vergi Usul Kanununa göre açık olarak tanımlanmakla birlikte uygulamada birçok giderin bu kapsama girip girmediği açık değildir. Kuruluş ve örgütlenme giderlerine ilişkin en geniş açıklama 182 Yayın Numaralı Hesap Uzmanları Kurulu Danışma Komisyonu Kararında yapılmış olup, bu Karar çerçevesinde işletmelerin kuruluşu ve faaliyetlerine devamı sırasında yapılan ilk kuruluş ve örgütlenme giderleri aşağıda sayılmıştır¹⁶⁸.

İşletmenin Kuruluş Sırasında Yapılan Kuruluş Giderleri

- İş ve piyasa etüdü ile proje ve fizibilite raporunun hazırlanması ile ilgili giderler,
- Şirket esas mukavelesinin düzenlenmesi için yapılan giderler,
- Kuruluşun gerçekleştirilmesi için yapılan seyahat giderleri,
- Aynı sermaye konulması halinde ilgili iktisadi kıymetlerin ekspertizine ilişkin giderler,
- Kuruluş genel kurulu için yapılan giderler,
- Hisse senedi ihraç giderleri;
 - * Hisse senedi basım giderleri,
 - * Mahkeme, noter ve diğer tasdik ve tescil giderleri,
 - * Damga vergisi,
 - * İhraç dolayısıyla ödenen sair harç ve resimler,
 - * İzahname ve broşür giderleriyle ilan ve reklam giderleri,
 - * Hisse senetlerinin satışı için ödenen komisyonlar,

¹⁶⁷ TEKİN/KARTAOĞLU, a.g.e., s. 356.

¹⁶⁸ BIYIKLI/KIRATLI, a.g.e., s. 676.

- * Hisse senetlerinin borsaya kaydı için yapılan giderler.
- Kuruluşlarla ilgili diğer giderler.

Faaliyeti Devam Eden İşletmelerde Kuruluş Giderleri

- Esas sermayenin arttırılması için yapılan giderler (hisse senedi çıkarma giderleri dahil),
- Tahvil çıkarma giderleri;
 - * Tahvil çıkartılmasına karar vermek için yapılan genel kurul toplantısı giderleri,
 - * Genel kurul kararının tescil ve tasdik giderleri,
 - * Tahvillerin kağıt ve basım giderleri,
 - * Tahviller için ödenen damga vergisi,
 - * İzahname, broşür ve reklam giderleri,
 - * Bankalara ödenen satış komisyonları,
 - * Yapılmış ise tahvil sahipleri genel kurulu toplantısı giderleri,
 - * Başa başın altından satış halinde verilen primler.
- Yeni bir şube açılması için yapılan giderler,
- Faaliyetin genişletilmesi veya değiştirilmesi için yapılan giderler.

Örgütlenme Giderleri

- İşletmenin veya kurumun hukuki kuruluşunu tamamladığı andan normal faaliyetine başladığı ana kadar yapılan genel idare giderleri niteliğindeki giderler,
- İşçi ve personelin tedarik ve eğitim giderleri,
- Tecrübe imalatı giderleri, (Tecrübe imalatı giderlerinin karşılığında bozuk veya düşük kalitede olsa da bir miktar mamül elde edilimesi durumunda bu gider kuruluş ve örgütlenme gideri sayılmamaktadır.)
- Yeni malların ve işletmenin tanıtılması için yapılan reklam ve tanıtma giderleri,
- Kuruluş döneminde yapılan genel idare giderleri niteliğindeki giderler.

2.1.2.3. Genel Kurul Toplantıları İçin Yapılan Giderler İle Birleşme, Devir, Bölünme, Fesih ve Tasfiye Giderleri

Kurumlar vergisi mükelleflerinin genel kurul toplantıları için yapacakları giderler; ilan ve posta giderleri, toplantı salonu kira bedeli ve benzeri giderlerden

oluşur. Ancak hissedar ve ortakların, toplantıya katılmak için yaptıkları giderlerin, kurum kazancının tespitinde indirim olarak dikkate alınması mümkün değildir. Bunun gibi, kurumca üstlenilmiş olsa bile, toplantı dolayısıyla yapılan ziyafet ve kokteyl giderleri gibi özel nitelikteki giderlerde, hasıllattan indirim konusu yapılamaz¹⁶⁹.

Türk Ticaret Kanunu hükümlerine göre, sermaye şirketlerinin genel kurulları adi veya fevkalade olarak toplanır. Adi toplantı her hesap döneminin sonundan itibaren üç ay içinde ve yılda en az bir defa olmak üzere gerçekleştirilir. Yılda birkaç kez kazanç dağıtımında bulunan şirketlerde her dağıtım için genel kurul toplantıya çağırılır¹⁷⁰.

Genel kurul üyelerinin genel kurula katılmak için yaptıkları giderler, kurumlarca karşılanırsa dahi gider kaydedilemez. Çünkü bu tür giderler genel kurulu yapan kuruma ait giderler olmayıp, ortakların kuruma koydukları sermayenin idaresi ile ilgili giderlerdir. Genel kurul toplantılarında, genel kurul üyelerinin ağırlanmaları ile ilgili giderler, genel örf ve adetlere uygun temsil ve ağırlama giderlerinin ötesine geçmemek koşuluyla gider kaydedilir¹⁷¹.

Aynı bentte yer alan bir başka gider grubu ise kurumların, tasfiye, birleşme ve fesih dolayısıyla yapacakları giderlerdir. Birleşme (ve devir) halinde, hem münfesih (birleşen veya devir alınan) hem de yeni (birleşilen veya devir alan) kurum bünyesinde, birleşme ve devre bağlı olarak bir takım giderler yapılır. Bu giderlerden birleşilen veya devir alan kurum bünyesinde yapılanlar, kuruluş ve örgütlenme gideri niteliğindedir. Çünkü birleşilen veya devir alan kurumda yapılan bu giderler işlerin devamlı olarak genişletilmesine yöneliktir. Dolayısıyla, bu türden giderler kuruluş ve örgütlenme giderleri kapsamında değerlendirilecektir. Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 8. maddesinin (3) numaralı bendine göre hasıllattan indirilebilecek birleşme ve devir giderleri, münfesih kurumlardaki giderleri kapsar¹⁷².

2.1.2.4. Eshamlı Komandit Şirketlerde Komandite Ortağın Kar Payı

5520 sayılı K.V.K.'nın 8. maddesinin (1/ç) bendinde eshamlı komandit şirketlerde komandite ortağın kar hissesinin, kurum kazancının tespitinde gider olarak indirilebileceği hüküm altına alınmıştır.

¹⁶⁹ TEKİN, "Kurumlar Vergisi Rehberi", s. 109.

¹⁷⁰ **Kurumlar Vergisi Rehberi**, s. 247.

¹⁷¹ 03.04.2007 tarih 26482 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanan 1 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği.

¹⁷² **Kurumlar Vergisi Rehberi**, s. 248.

Sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketlerde komandite ortaklar, şirketteki sermaye payını aşacak şahsi mal varlıklarıyla sorumluluğa tabi olup, bunların payı gelir vergisine göre şahsi ticari kazanç kabul edilir ve komandite ortaklarının bizzat kendilerinin beyanı üzerine gelir vergisine tabi tutulur. Sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketlerde kurumlar vergisi matrahına ulaşılrken, şirketin toplam kazancından komandite ortaklara isabet eden pay düşölür. Çünkü komandite ortaklar şirketten aldıkları kar payının vergisini kendileri öderler. Vergi mükerrerliğine meydan vermemek için bunların şirket kazancındaki paylarının düşölme zarureti ortaya çıkar. Komandit ve komanditer ortakların paylarından oluşan şirket kazancından komandite ortaklara düşen pay dışındaki tutar kurum kazancını oluşturur¹⁷³.

2.1.2.5. Katılım Bankalarınca Katılma Hesabı Karşılığında Ödenen Kar Payları

5520 sayılı K.V.K.'nın 8. maddesinin (1/d) bendinde katılma bankalarınca katılma hesabı karşılığında ödenen kar paylarının, söz konusu kurum kazançlarının tespitinde gider olarak dikkate alınabileceği hüküm altına alınmıştır.

Öte yandan, katılma bankalarının faizsiz olarak kredi temin etmeleri karşılığında yaptıkları kar payı ödemeleri, finansman gideri niteliğinde olduğundan söz konusu giderlerin Gelir Vergisi Kanunu'nun 40. maddesinin (1) numaralı bendi uyarınca gider olarak dikkate alınabileceği tabiidir¹⁷⁴.

Ayrıca, mükelleflerin katılım bankalarından sağladıkları bu nitelikteki krediler için hesapladıkları finansman giderleri de ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için yapılan genel gider mahiyetinde olduğundan, kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınabilecektir¹⁷⁵.

2.1.2.6. Sigorta ve Reasürans Şirketleri Tarafından Ayrılan Teknik Karşılıklar

5520 sayılı K.V.K.'nın 8. maddesinin (1/e) bendinde sigorta ve reasürans şirketlerinde bilanço gününde hükmü devam eden sigorta sözleşmelerine ait

¹⁷³ Doğan ŞENYÜZ, **5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu**, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 2007, s. 38.

¹⁷⁴ 1 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği.

¹⁷⁵ 1 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği.

ayrılacak teknik karşılıkların bent metninde yer alan hesaplama ve şartlar dikkate alınarak kurum kazancından indirim konusu yapılabileceği hüküm altına alınmıştır¹⁷⁶.

Sigorta teknik karşılıkları, sigorta şirketlerine özgü bir indirim unsurudur. Sigorta şirketlerinin bilanço gününde hükmü devam eden sigorta mukavelelerinin içerdiği riskler nedeniyle bu karşılıklar ayrılmakta ve kurum kazancının tespitinde dikkate alınmaktadır¹⁷⁷.

Bir bilanço döneminde ayrılan sigorta teknik karşılıkları, ertesi bilanço döneminde aynen kara eklenir, (K.V.K. Md. 8/e-5) bunun anlamı, ayrılan karşılıkların ertesi yıl gelir kabul edileceğidir. Tazminat ödemelerinin yapılması halinde nihai gider olarak değerlendirileceğine şüphe yoktur¹⁷⁸.

Bu giderler, sigorta şirketlerince bilanço gününde hükmü devam etmekte olan sigorta sözleşmelerinin gerektirdiği, muallak hasar karşılıkları, kazanılmamış prim karşılıklar ve hayat matematik karşılıklarından ibarettir.

2.1.2.6.1. Muallak Hasar Karşılıkları

5520 sayılı Kanununun 8/1-e maddesinin (1) numaralı alt bendinde, muallak hasar ve tazminat karşılıkları düzenlenmiştir. Bu karşılıklar, tahakkuk etmiş ve hesaben tespit edilmiş hasar ve tazminat bedelleri veya bu hesap yapılmamışsa hasar ve tazminatın ve bunlarla ilgili tüm masrafların tahmini değerleri ile gerçekleşmiş ancak rapor edilmemiş hasar ve tazminat bedellerinden kurumlar vergisi beyannamesinin verildiği tarihe kadar rapor edilenler ve bunlara ilişkin masraflardan, reasürör payı düşüldükten sonra kalan tutardır¹⁷⁹.

Sigorta kapsamına giren bir hasarın ortaya çıkması, sigorta şirketinin poliçede öngörülen şartlarla hasar bedelini ödemesini gerektirmektedir. Hesap dönemi içinde ortaya çıkmış hasarlarla ilgili tazminat, aynı dönem içinde ilgili kişiye ödenmiş ya da mahiyet ve miktar olarak kesinleşmiş olmasına rağmen henüz ödenmemiş olabilir. Bu gibi durumlarda ödenmiş veya tahakkuk etmiş olan tazminat bedeli, ticari kazancın tespitine ilişkin esaslar dahilinde aynı dönemde gider olarak dikkate alınabilecektir¹⁸⁰.

¹⁷⁶ TEKİN, "Kurumlar Vergisi Rehberi", s. 110.

¹⁷⁷ BIYIKLI/KIRATLI, a.g.e., s. 680.

¹⁷⁸ ŞENYÜZ, a.g.e., s. 39.

¹⁷⁹ Sema KÜÇÜK, "2008 Yılı Kurum Kazançlarının Vergilendirilmesi ve Beyanname Düzenleme Klavuzu", *Yaklaşım*, Sayı: 196, Nisan 2009, s. 51.

¹⁸⁰ 1 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği.

Bazı durumlarda ise hasarla ilgili gerekli evrakların temin edilememesi, ekspertiz işlemlerinin sonuçlandırılmaması veya sigorta şirketi ile sigortalı arasındaki anlaşmazlık dolayısıyla ödenecek tazminat tutarı hesap dönemi sonuna kadar belirli bir hale gelip kesinleşmemektedir. Bu durumda, tazminatın tahmini değeri üzerinden bu madde uyarınca hesaplanacak muallak hasar karşılığı giderlere intikal ettirilebilecektir¹⁸¹.

Belirsiz hasarlara özgü tazminat karşılığı ayırabilmek için meydana gelen hasarın hesap döneminin son gününden önce hesaplanması veya hesap yapılmamış ise tahmini değerinin belirlenmesi gerekir. Belirlenen bu değerler üzerinden karşılık ayrılması mümkündür. bir önceki yıl meydana gelmiş ancak hesap döneminin son günü itibariyle ihbarı yapılmamış, bir sonraki hesap döneminde kurumlar vergisi veya geçici vergi beyannamesi verme süresi sonuna kadar ihbarı yapılan ve işleme alınan hesaplar için karşılık ayrılarak bir önceki hesap dönemi hasılatından indirilmesi mümkün değildir¹⁸².

2.1.2.6.2. Kazanılmamış Prim Karşılıkları

Bu grupta yer alan karşılıklar, sigortalılardan alınan primlerden, hükmü izleyen hesap dönemine taşan sözleşmeler nedeni ile hesap dönemi sonlarında ayrılan karşılıklardır. Başka bir deyişle bu karşılıklar, yürürlükte bulunan sigorta sözleşmeleri için tahakkuk etmiş primlerden komisyonlar düşüldükten sonra kalan tutarın gün esasına göre bilanço gününden sonraya sarkan kısmından, aynı esasa göre hesaplanan reasürör payının düşülmesinden sonra kalan tutardır¹⁸³.

Bu tutar, nakliyat emtia sigortalarında yıllık primin komisyon düşüldükten sonraki tutarından şirketlerin kendi saklama paylarında kalanının %25'ini geçemez. Ayrıca, gün bazlı hesaplama yöntemi uygulamasının istisnası olarak kazanılmamış prim karşılığının gün esasına göre hesaplanması mümkün olmayan reasürans ve retroesyon işlemlerinde 1/8 yöntemi uygulanabilir¹⁸⁴.

Sigorta ve reasürans şirketlerine münhasır olmak üzere, kurum kazancından, anılan bent hükmüne istinaden karşılık ayrılabilmesi suretiyle istisnai bir uygulamaya yer verilmiştir. Buna göre sigorta ve reasürans şirketlerinin, tahakkuk esasına göre

¹⁸¹ 1 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği.

¹⁸² İstanbul Defterdarlığı'nın 21.08.1998 tarih ve KVK-14/4/3553/6126 sayılı özeldesesi, (BIYIKLI/KIRATLI, **Giderler ve İndirimler**, s. 680.)

¹⁸³ TEKİN, "Kurumlar Vergisi Rehberi", s. 111.

¹⁸⁴ 1 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği.

tespit ettikleri kurum kazançlarından, kazanılmamış prim karşılıklarını ayrıca indirebilmeleri mümkün bulunmaktadır¹⁸⁵.

Örneğin; kesilen poliçe tutarının 100 birim, 2006'ya isabet eden gün sayısının 219, 2007'ye isabet eden gün sayısının 146, ödenen komisyonun da 20 birim olması halinde, kazanılmamış prim karşılığı (KPK):

$(100-20=) 80$ birim $[(80*146)/365=]$ 32 birim olarak hesaplanacaktır.

Buna göre,

2006 yılında gider yazılacak tutar; 20 birim komisyon gideri doğrudan gider, 32 birim KPK olmak üzere,

Toplam 52 birimdir.

Dolayısıyla, 2006 yılı net geliri $[100-(20+32)=]$ 48 birim olacaktır.

2007 yılında ise 32 birim KPK gelire intikal ettirilecektir¹⁸⁶.

Cari yıl gelirin bir kısmının, karşılık olarak ayrılmak suretiyle izleyen yıla devredilmesi uygulaması sadece sigorta ve reasürans şirketlerince yapılabileceğinden, sigorta acentelerinin, bu hükme istinaden komisyon gelirlerini gün esasına göre tespit ederek ilgili oldukları dönemde gelir yazabilmeleri imkanı bulunmamaktadır¹⁸⁷.

Dolayısıyla, sigorta acentelerince sigorta komisyon gelirlerinin tamamının tahakkuk ettiği dönemde gelir olarak dikkate alınması gerekmektedir. Sigorta şirketlerince ödenen komisyon gelirleri de yukarıdaki örnekte olduğu gibi tahakkuk ettiği dönemde gider olarak dikkate alınacaktır¹⁸⁸.

2.1.2.6.3. Hayat Sigortalarında Matematik Karşılıklar

Hayat matematik karşılıkları her sözleşme üzerinden ayrı ayrı hesaplanacak olup karşılıkların, gelirleri vergiden istisna edilmiş olan menkul kıymetlere yatırılan kısmına ait faiz ve kar payları giderler arasında gösterilmeyecektir.

Sigortacılıkta matematik karşılıklar, sigortalılardan alınan primler üzerinden hesaplanan karşılıklar ile bu şekilde ayrılan karşılıklara yürütülen faizler olmak üzere iki kısımdan meydana gelir. Başka bir ifade ile bu karşılıklar, kendine ait giderleri olan bir fondur. Matematik karşılıklar her sigorta sözleşmesi üzerinden ayrı ayrı olmak üzere, sigorta aktüerya hesaplarına göre ve belirli istatistiki veriler dikkate

¹⁸⁵ 1 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği.

¹⁸⁶ 1 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği.

¹⁸⁷ 1 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği.

¹⁸⁸ 1 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği.

alınarak hesaplanır. Kesinleşmemiş hasarlar ve kazanılmamış prim karşılıkları hesap dönemleri arasındaki bir düzenlemeyi ifade ettiği halde, matematik karşılıklar, sigortacılığın gereği olarak ortaya çıkan bir durumu ilgilendirir. Süreklilik ve faaliyetin bünyesine bağlı olma özelliği vardır ve bu yanı ile matematik karşılıklardan oluşan fon, sigorta şirketlerinde bir şekilde işletilip değerlendirilir. Bu şekilde sağlanan gelirler de normal olarak sigorta şirketlerinin vergilendirilecek kazancına dahil olursa matematik karşılıklar genellikle faizi vergiye tabi olmayan devlet tahviline ya da hazine bonosuna yatırılır. Kendisine ait giderleri olan bu karşılıkların yukarıdaki alanlara yatırılmak suretiyle vergiye tabi olmayan kazanç elde edilmesi şeklinde değerlendirilmesi, matematik karşılıkların kendine ait faiz şeklindeki giderlerinin de vergi matrahı ile ilişkilendirilmemesini gerektirmektedir. Bu durum, madde metninde “Matematik karşılıkların, gelirleri vergiden istisna edilmiş olan menkul kıymetlere yatırılan kısmına ait faiz ve kar payları, giderler arasında gösterilemez” hükmüyle sağlanmaktadır¹⁸⁹.

2.1.2.6.4. Deprem Hasar Karşılıkları

Deprem hasar karşılıkları, kurumlar vergisi uygulamasında indirilecek giderler arasında sayılmıştır. Bu karşılıklar yangın ve mühendislik sigorta branşlarında verilen deprem teminatı karşılığında alınan ve şirketlerin kendi saklama paylarında kalan primlerin 7397 sayılı Sigorta Murakabe Kanunu uyarınca hesaplanan kısmı ile önceki hesap dönemlerinde ayrılan karşılıkların yatırıldığı fonların gelirleri toplamından oluşmaktadır¹⁹⁰.

Sigorta Murakabe Kanununun 25. maddesine göre, sigorta ve reasürans şirketleri yangın ve mühendislik sigorta branşlarında verilen deprem teminatı karşılığında aldıkları ve kendi saklama paylarında kalan primlerle bu primlerin net gelirlerini onbeş yıl süre ile deprem hasar karşılığı olarak ayırmak zorunda olup deprem hasar karşılıkları ayrılmasına esas primler ve prim gelirlerinin hesaplanma usulleri ile karşılık oranı Hazine Müsteşarlığınca belirlenmektedir¹⁹¹.

26.12.1994 tarih ve 22153 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan Sigorta ve Reasürans Şirketleri Kuruluş ve Çalışma Esasları Yönetmeliği’nin maddesinde, sigorta ve reasürans şirketlerinin, yıl sonu itibarıyla yangın ve mühendislik sigorta branşlarında verdikleri deprem teminatı karşılığında yazdıkları ve kendi saklama

¹⁸⁹ TEKİN/KARTAOĞLU, a.g.e., s. 363.

¹⁹⁰ ARPACI, a.g.e., s. 133.

¹⁹¹ 1 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği.

paylarında kalan primlerin üçte birini ödenen komisyon ve diğer masraf payı olarak düşüktükten sonra kalan tutarın %50'sini 15 yıl süre ile deprem hasar karşılığı olarak ayıracakları; bu hesapta toplanan fonları, taşınmazlar hariç olmak üzere 19. maddede belirtilen kıymetlere yatıracakları; verilen deprem teminatı nedeniyle ödenen hasar ve tazminatları ise deprem hasar karşılıklarından düşecekleri hükmü bulunmaktadır¹⁹².

Deprem hasar karşılığı hesabına intikal ettirilen primler, bu Kanunun uygulamasında kazanılmamış prim karşılığı hesaplamasına konu edilmeyecektir. Deprem hasar karşılıklarının kurum kazancının tespitinde indirim konusu yapılmasına ilişkin olarak deprem primleri üzerinden öncelikle deprem hasar karşılığının ayrılması, deprem hasar karşılığı hesabına intikal ettirilen primler düşüldükten sonra kalan tutar üzerinden kazanılmamış prim karşılığının hesaplanması gerekmektedir¹⁹³.

2.2. KURUM KAZANCININ TESPİTİNDE KANUNEN KABUL EDİLMİYEN GİDERLER

Kurumlar vergisi mükellefleri bir hesap dönemi içinde yürüttükleri faaliyetler neticesinde elde ettikleri safi kurum kazancının tespitinde K.V.K.'nın 8. maddesi ile G.V.K.'nın 40. maddesinde yer alan giderleri gayrisafi kurum kazancının tespitinde indirim konusu yapabilirler. Diğer taraftan safi kurum kazancının tespitinde indirim konusu yapılamayacak giderler K.V.K.'nın 11. maddesinde hüküm altına alınmış olup, ticari kazancın tespitinde kanunen kabul edilmeyen gider olarak dikkate alınacak olan harcamaların safi kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınması mümkün değildir¹⁹⁴.

2.2.1. Gelir Vergisi Kanununa Göre Kabul Edilmeyen Giderler

Gelir Vergisi kanunu'nun 41. maddesinde yer alan giderler kurumlar vergisi mükellefleri arasında işlerliğini sadece eshamlı komandit şirketlerde komandite ortakların kendileri ile aile fertlerine yapılacak ödemelerin kurum hasılatından indirilmemesinde göstermektedir. Gelir Vergisi Kanunu'nun 41. maddesinin ilk beş bendinde yer alan "teşebbüs sahibi" kavramının içinde eshamlı komandit şirketlerin

¹⁹² 1 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği.

¹⁹³ TEKİN/KARTAOĞLU, a.g.e., s. 364.

¹⁹⁴ TEKİN/KARTAOĞLU, a.g.e., s. 450.

komandite ortakları da yer almaktadır. Bu hüküm nedeniyle, eshamlı komandit şirketlerin bir hesap dönemi içinde elde ettikleri safi kurum kazancının tespitinde, Gelir Vergisi Kanunu hükümlerine göre gayri safi hasılatlarından indirmeleri mümkün olmayan giderler şunlardır¹⁹⁵.

- Eshamli komandit şirketin komandite ortağı ile bu ortağın eşinin ve çocuklarının işletmeden çektikleri paralar veya aynen aldıkları sair değerler, (Bu kişiler tarafından alınan aynı değerlerin emsal bedeli ile değerlendirilerek işletmeden çekilen değerlere ilave edilmesi gerekmektedir.)
- Eshamli komandit şirketin komandite ortağının kendisine, **eşine**, küçük çocuklarına işletmeden ödenen aylıklar, ücretler, ikramiyeler, komisyonlar ve tazminatlar,
- Eshamli komandit şirketin komandite ortağının işletmeye koyduğu sermaye için yürütülecek faizler,
- Eshamli komandit şirketin komandite ortağının eşinin ve küçük çocuklarının işletmede cari hesap veya diğer şekillerdeki alacakları üzerinden yürütülecek faizler,
- Komandite ortağın suçlarından doğan tazminatlardır.

2.2.2. Kurumlar Vergisi Kanununa Göre Kabul Edilmeyen İndirimler

Kurumlar vergisi mükelleflerinin Kurumlar Vergisi Kanunu'na göre kabul edilmeyen indirimleri aşağıda on başlık altında ele alınmaktadır.

2.2.2.1. Özsermaye Üzerinden Ödenen veya Hesaplanan Faizler

K.V.K.'nın 11. maddesinin (1/a) bendine göre, özsermaye üzerinde ödenen veya hesaplanan faizler gider olarak kabul edilemez.

Vergi Usul Kanunu'nun 192. maddesine göre özsermaye, bilançonun aktif toplamı ile, borçlar arasındaki farktan ibarettir. Aynı madde gereğince, ihtiyatlar ve kar aynı gösterilirseler dahi özsermayeden sayılırlar. Şu halde özsermaye deyimi ile sermaye kavramının ifade ettiği anlamlar farklıdır. Muhasebe tekniğinde sermaye deyimi işletmeye konulan varlığı özsermaye ise, bu varlığın belli bir tarihteki gerçek miktarını tanımlar. Bu sebeple sermaye genellikle sabit bir karakter taşıdığı halde

¹⁹⁵ TEKİN/KARTAOĞLU, a.g.e., s. 451.

özsermaye deęişkindir¹⁹⁶. Özsermaye, aktif (mevcut ve alacaklar) toplamı ile borçlar arasındaki farkı ya da sermaye ile yedek akçeler ve birikmiş karı ifade eder.¹⁹⁷ Ayrıca 1 nolu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'nin ekindeki işletme ayrıntılı bilanço tipinde yer alan "III. ÖZKAYNAKLAR" başlığı altındaki bölüm özsermaye unsurlarını aşağıdaki şekilde göstermektedir¹⁹⁸.

- A. Ödenmiş Sermaye
 - 1. Sermaye
 - 2. Ödenmemiş Sermaye (-)
- B. Sermaye Yedekleri
 - 1. Hisse Senetleri İhraç Primleri
 - 2. Hisse Senetleri İptal Karları
 - 3. Sermaye Yedekleri
- C. Kar Yedekleri
 - 1. Yasal Yedekler
 - 2. Statü Yedekleri
 - 3. Olağanüstü Yedekler
 - 4. Diğer Kar Yedekleri
- D. Geçmiş Yıl Karları
- E. Geçmiş Yıl Zararları
- F. Dönem Net Karı (Zararı)

Nominal sermaye ise, ihtiyatlar ve dağıılmamış kârlar gibi hesapları içerir ve bunlardan nominal sermaye dışındakilerin ortaklara aidiyeti söz konusu olamayacağından aslında faiz ödemeleri sadece nominal sermaye üzerinden yapılabilir. Ancak nominal sermayeye faiz ödenmesine uygulamada sıkça karşılaşılmamaktadır¹⁹⁹.

Özsermaye üzerinden ödenen veya hesaplanan faizlerin matrahtan indirilemeyeceği kuralı, kurum ortak ve sahiplerinin, koydukları sermayenin karşılığındaki edinimlerin kar payı olması gerektiğini ve bunun dışında nemalandırılmasının mümkün olmadığını ifade eder²⁰⁰. Ancak kurumların kullanacakları yabancı sermaye için ödeyeceği faizi gider yazabilmeleri mümkündür.

¹⁹⁶ YALÇIN, a.g.e., s. 507.

¹⁹⁷ Serhat SEVER, "Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunları Açısından Gider Olarak Kabul Edilmeyen Ödemeler", **Vergi Dünyası**, Sayı:329, Aralık 2008, s. 215.

¹⁹⁸ YALÇIN, a.g.e., s. 507.

¹⁹⁹ Niyazi ÖZKAYA, "Kurum Kazancının Tespitinde Kabul Edilmeyen İndirimler", **Yaklaşım**, Sayı: 196, Nisan 2009, s. 147.

²⁰⁰ İlker KIRCALI, "Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunları Açısından Gider Kabul Edilmeyen Ödemeler", **Vergi Dünyası**, Sayı:316, Aralık 2007, s. 44.

Ancak burada da indirilecek giderin örtülü sermaye kapsamında olmaması gerekmektedir²⁰¹.

Sermaye üzerinden faiz hesaplanması veya ödenmesi, ilgili mevzuat hükümlerine göre sadece belli hallerde sınırlandırılmıştır. Türk Ticaret Kanunu'nun 470. maddesi esas sermaye için faiz ödenemeyeceğini belirtmiştir; 471. maddesi ise, işletmenin tam bir şekilde faaliyete başlamasına kadar geçecek olan hazırlık devresi için pay sahiplerine muayyen bir faiz ödenmesinin esas mukavelede şart kılınabileceğini hüküm altına almıştır²⁰². Esas olarak Türk Ticaret Kanunu'nda ticaret şirketlerinin esas sermaye üzerinden faiz yürütmeleri yasaklanmıştır. Ancak anonim şirketlerin, işletmenin faaliyetine başlamasına kadar geçecek olan süre için pay sahiplerine "hazırlık devresi faizi" denilen belirli bir faizi ödemelerine izin verilmiştir. Ancak bu faizin ödenmesi iki şarta bağlanmıştır. Bunlardan birincisi, hazırlık dönemi faizi ödenmesine ilişkin ana sözleşmede (esas mukavelede) hüküm bulunması, ikincisi de faizle ilgili işlemlerin hesaba geçirilmesidir²⁰³.

1163 sayılı Kooperatifler Kanunu'nun 38. maddesi ise; kooperatif ana sözleşmesinde kooperatifin gelir gider farkının en az %50'sinin ortaklara dağıtılmasından sonra ortakların sermaye paylarına genel kurul kararı ile Devlet Tahvillerine verilen en yüksek faiz haddini geçmemek üzere faiz ödeneceğinin belirtilebileceği hüküm altına alınmıştır²⁰⁴.

Kurumlar vergisi mükellefleri için, sermaye üzerinden faiz ödenmemesi bu iki hal ile sınırlıdır.

2.2.2.2. Örtülü Sermaye Üzerinden Ödenen veya Hesaplanan Faizler

K.V.K.'nın 11. maddesinin (1-b) bendinde, örtülü sermaye üzerinden ödenen veya hesaplanan faiz, kur farkları ve benzeri giderlerin kurum kazancının tespitinde indirim olarak kabul edilmeyeceği hükmü yer almaktadır.

5422 sayılı K.V.K.'da yalnızca örtülü sermaye üzerinden ödenen veya hesaplanan faizlerin kurum kazancının tespitinde indirim unsuru olarak kabul edilmeyeceği hükmü yer almakta iken, 5520 sayılı K.V.K.'da ise faizlerin yanı sıra

²⁰¹ Yusuf KILDİŞ, "Kurumlar Vergisinde Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler", **Yaklaşım**, Sayı: 184, Nisan 2008, s. 176.

²⁰² İrfan VURAL, **Yorum ve Açıklamalarla Kurumlar Vergisi**, Gelirler Kontrolörleri Derneği, Ankara, 2009, s. 539.

²⁰³ Altar Ömer ARPACI, "Kurum Kazancının Tespitinde İndirilemeyecek Giderler (Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler)", **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, Sayı: 45, Eylül 2007, s. 61.

²⁰⁴ VURAL, a.g.e., s. 540.

kur farkları ve benzeri giderler de kurum kazancının tespitinde indirilemeyecek gider unsurları olarak sayılmış; bu şekilde indirimi kabul edilmeyecek gider unsurları daha geniş tutulmuştur²⁰⁵.

Örtülü sermaye müessesesi 5520 sayılı K.V.K.'nın 12. maddesinde ayrıntıları ile şu şekilde düzenlenmiştir.

Örtülü sermaye müessesesi Türk vergi sistemine 1949 yılında dahil olmuş ve uzun yıllar mükellef ile vergi idaresi arasında pek çok ihtilafa kaynaklık etmiştir²⁰⁶. Bu durumun bir sonucu olarak 5520 sayılı K.V.K. ile uluslararası gelişmeler ve genel kabul görmüş ilkeler dikkate alınarak yeniden gözden geçirilmiş örtülü sermaye müessesesi 01.01.2006 tarihinden sonraya sarkan ödünç işlemlerine de uygulanmak üzere 01.01.2006 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere kanunun yayımı tarihi olan 21.06.2006 tarihinde yürürlüğe girmiştir.

2.2.2.2.1. Örtülü Sermaye Kavramı

Şirketler mevcut faaliyetlerini sürdürebilmek ya da yeni yatırımlar yapmak için zaman zaman değişik finansman kaynakları kullanmak zorundadırlar. Bu kullanılan kaynaklar bazen bir banka veya finans kuruluşundan, bazen yabancı bir şirketten bazen de şirketin kendi ortaklarından ya da ortağın ilişkili olduğu kişi veya kuruluşlardan sağlanabilmektedir. Yasal olarak bu borçlanmalara bir mani yoktur²⁰⁷.

Uygulamada, kurumların finansmanları özsermaye "equity capital" ya da borçlanma "debt capital" olmak üzere iki şekilde sağlanmaktadır. Kurumların finansman ihtiyaçlarını karşılamak konusunda alternatifler arasından yaptıkları seçimleri, finansman yönteminde özsermaye ya da borçlanmaya ağırlık vermeleri çeşitli nedenlere dayanmaktadır²⁰⁸. Bunlar temel olarak hukuki, mali ve ekonomik nedenler olarak karşımıza çıkmaktadır. İşletmenin finansman ihtiyacının ne şekilde karşılanacağı işletmenin faaliyet sonuçlarına ve başarısına doğrudan etki edecek niteliktedir. Diğer yandan, işletmenin sermaye bileşiminin oluşumu bazı durumlarda

²⁰⁵ VURAL, a.g.e., s. 540.

²⁰⁶ Dursun Erkan ATEŞLİ, Babür Kaan ŞENER, "Örtülü Sermayenin Örtüsü Açılıyor", **Vergi Sorunlar Dergisi**, Sayı:225, Haziran 2007, s. 43.

²⁰⁷ Ali Türker PİRTİNİ, "Örtülü Sermaye Kavramı Artık Farklı Uygulanacak", **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, Sayı:37, Ocak 2006, s. 100.

²⁰⁸ Tahir ERDEM, "5520 Sayılı kanun Çerçevesinde Örtülü Sermaye Uygulaması", **Mali Pusula**, Sayı:28, Nisan 2007, s. 51.

vergisel sonuçları da dikkate alınarak vergiden kaçınma aracı olarak kullanılmaktadır²⁰⁹.

Örtülü sermaye yapısal olarak bir vergi güvenlik müessesesidir ve kurumların borçlanma yoluyla vergi matrahını eritmelerinin önüne geçilmeye çalışılır²¹⁰. Örtülü sermayede kanun koyucunun amacı, aslında sermaye niteliğinde olan paraların, kurumun borcu imiş gibi gösterilmesi suretiyle, sermaye üzerinden faiz yürütülmesi yasağının bertaraf edilmesini önlemektir²¹¹. Örtülü sermayenin mantığı ortakların şirkete borç vermelerinin kötüye kullanılmasıdır. Çünkü şirket aslında öz sermayeye dahil olması gereken fonları ortaklarından alınmış kredi gibi göstererek, bu kredilere ilişkin faizleri gider olarak kurumlar vergisi matrahından indirebilir. Böylece şirketin kurumlar vergisi matrahı küçülmüş, kârın bir kısmı sadece gelir vergisi ödemek suretiyle ortağın eline geçmiş olur²¹².

Örtülü sermaye bir tür muvazaalı işlemdir. Adından da anlaşılacağı üzere ortada bir sermaye vardır ve bu sermaye olarak gözükmekte, gizlenmektedir. Görünürdeki işlem borçlanma işlemi, gerçek işlem ise sermaye tahsisi işlemidir. Örtülü sermayede sermayenin varlığı tespit edildiğinden ve sermayeler kurumlarca kar payı dışında başka bir şekilde nemalandırılmayacağından bu sermaye üzerinden hesaplanan tutarlar kurum kazancının tespitinde gider olarak değerlendirilemez. K.V.K.'da yer alan örtülü sermaye belirlemesi, bu sermaye üzerinden bir gider hesaplanması halinde geçerlik kazanır. İşletmede örtülü sermaye olmakla birlikte bunun üzerinden herhangi bir gider ve maliyet hesaplanmamış ve kayıtlara yansıtılmamışsa örtülü sermaye hükmü herhangi bir sonuç doğurmaz²¹³.

Denetim elemanları vergi incelemeleri sırasında kurumların gider kaydettiği borç faizlerini gözden geçirirken, bu faizlere neden olan borçların durumuna bakmaktadır. Şayet faize konu olan borç, "örtülü sermaye" niteliğinde ise ve kurum bu borç üzerinden hesaplayıp gider yazdığı faizi kanunen kabul edilmeyen gider olarak dikkate almamışsa, söz konusu faizi reddederek matrah farkı ihdas edecektir. Bu açıklamalardan da anlaşılacağı üzere böyle bir tarhiyatın yapılabilmesi için²¹⁴;

²⁰⁹ Tahir ERDEM, "Örtülü Sermaye Sayılmayan Borçlanmalar (I)", **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, Sayı: 41, Mayıs 2007, s. 108.

²¹⁰ Burhan GEZGİN, "Yeni Örtülü Sermaye Müessesesinde Kim Kimdir?", **Vergi Dünyası**, Sayı:301, Eylül 2006, s. 29.

²¹¹ Mehmet Akif ÖZMEN, "Örtülü Sermaye Üzerinden Hesaplanan Faiz Tutarının Hesabı", **Yaklaşım**, Sayı:181, Ocak 2008, s. 149.

²¹² Burhan GÜNDOĞDU, "5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nda Örtülü Sermaye", **Yaklaşım**, Sayı:172, Nisan 2007, s. 108.

²¹³ Sema KÜÇÜK, "5520 Sayılı KVK Uyarınca Örtülü Sermaye Uygulaması", **Yaklaşım**, Sayı:170, Şubat 2007, s. 74.

²¹⁴ ÖZMEN, a.g.m., s. 150.

- Faizin örtülü sermaye niteliğinde bir borç üzerinden hesaplanmış olması,
- Söz konusu faizin gider kaydedilmiş olması,
- Bu faizin kurumlar vergisi matrahı tespit edilirken kanunen kabul edilmeyen gider olarak kurum kazancına eklenmemiş olması gerekmektedir.

2.2.2.2. Yasal Düzenleme

5520 sayılı K.V.K.'nın örtülü sermayeyi düzenleyen 12. maddesi aşağıdaki gibidir.

“(1) Kurumların, ortaklarından veya ortaklarla ilişkili olan kişilerden doğrudan veya dolaylı olarak temin ederek işletmede kullandıkları borçların, hesap dönemi içinde herhangi bir tarihte kurumun öz sermayesinin üç katını aşan kısmı, ilgili hesap dönemi için örtülü sermaye sayılır.

(2) Yukarıda belirtilen karşılaştırma sırasında, sadece ilişkili şirketlere finansman temin eden kredi şirketlerinden yapılan borçlanmalar hariç olmak üzere, ana faaliyet konusuna uygun olarak faaliyette bulunan ve ortak veya ortakla ilişkili kişi sayılan banka veya benzeri kredi kurumlarından yapılan borçlanmalar % 50 oranında dikkate alınır.

(3) Bu maddenin uygulanmasında;

a) Ortakla ilişkili kişi, ortağın doğrudan veya dolaylı olarak en az % 10 oranında ortağı olduğu veya en az bu oranda oy veya kâr payı hakkına sahip olduğu bir kurumu ya da doğrudan veya dolaylı olarak, ortağın veya ortakla ilişkili bu kurumun sermayesinin, oy veya kâr payı hakkına sahip hisselerinin en az % 10'unu elinde bulunduran bir gerçek kişi veya kurumu,

b) Öz sermaye, kurumun Vergi Usul Kanunu uyarınca tespit edilmiş hesap dönemi başındaki öz sermayesini ifade eder.

(4) Kurumların İstanbul Menkul Kıymetler Borsası'nda işlem gören hisselerinin edinilmesi durumunda, söz konusu hisse nedeniyle ortak veya ortakla ilişkili kişi sayılanlardan temin edilen borçlanmalarda en az % 10 ortaklık payı aranır.

(5) Yukarıda belirtilen oranlar, borç veren ortaklar ve ortakların ilişkide bulunduğu kişiler için topluca dikkate alınır.

(6) Aşağıda sayılan borçlanmalar örtülü sermaye sayılmaz:

a) Kurumların ortaklarının veya ortaklarla ilişkili kişilerin sağladığı gayrinakdi teminatlar karşılığında üçüncü kişilerden yapılan borçlanmalar.

b) Kurumların iştiraklerinin, ortaklarının veya ortaklarla ilişkili kişilerin, banka ve finans kurumlarından ya da sermaye piyasalarından temin ederek aynı şartlarla kısmen veya tamamen kullandığı borçlanmalar.

c) 5411 sayılı Bankacılık Kanunu'na göre faaliyette bulunan bankalar tarafından yapılan borçlanmalar.

ç) 3226 sayılı Finansal Kiralama Kanunu kapsamında faaliyet gösteren finansal kiralama şirketleri, 90 sayılı Ödünç Para Verme İşleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname kapsamında faaliyet gösteren finansman ve faktoring şirketleri ile ipotek finansman kuruluşlarının bu faaliyetleriyle ilgili olarak ortak veya ortakla ilişkili kişi sayılan bankalardan yaptıkları borçlanmalar.

(7) Örtülü sermaye üzerinden kur farkı hariç, faiz ve benzeri ödemeler veya hesaplanan tutarlar, Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunlarının uygulanmasında, gerek borç alan gerekse borç veren nezdinde, örtülü sermaye şartlarının gerçekleştiği hesap döneminin son günü itibarıyla dağıtılmış kâr payı veya dar mükellefler için ana merkeze aktarılan tutar sayılır. Daha önce yapılan vergilendirme işlemleri, tam mükellef kurumlar nezdinde yapılacak düzeltmede örtülü sermayeye ilişkin kur farklarını da kapsayacak şekilde, taraf olan mükellefler nezdinde buna göre düzeltilir. Şu kadar ki, bu düzeltmenin yapılması için örtülü sermaye kullanan kurum adına tarh edilen vergilerin kesinleşmiş ve ödenmiş olması şarttır.”

2.2.2.2.3. Örtülü Sermaye Kapsamında Değerlendirilecek Borçların Unsurları

İşletmede kullanılan borçların örtülü sermaye sayılabilmesi için²¹⁵;

- Doğrudan veya dolaylı olarak ortak veya ortakla ilişkili kişiden temin edilmesi,
- İşletmede kullanılması,
- Bu şekilde kullanılan borcun hesap dönemi içinde herhangi bir tarihte kurumun özsermayesinin üç katını aşması gerekmektedir.

²¹⁵ ARPACI, Kurum Matrahının Tespitinde Giderler, s. 221.

2.2.2.2.3.1. Borcun Doğrudan veya Dolaylı Olarak Ortak veya Ortakla İlişkili Kişiden Temin Edilmesi

Örtülü sermayenin asli unsuru, borcun ortak veya ortakla ilişkili kişilerden temin edilmesidir. Eğer borç veren kişi veya kurum, ortak veya ortakla ilişkili kişi tanımına girmiyorsa örtülü sermayeden bahsedilmesi mümkün değildir. Ancak kanun maddesinde "... doğrudan veya dolaylı olarak..." ifadesine yer verdiğiinden, yapılan bir borçlanmada dolaylı da olsa bu türden bir ilişki kurulabiliyorsa örtülü sermaye söz konusu olabilecektir. Buna göre, borcun üçüncü kişi veya kurumlar aracılığı ile ortak veya ortakla ilişkili kişilerden temin edilmesi halinde de örtülü sermayenin varlığı ileri sürülebilecektir. Dolaylı olarak temin edilen borçlanmalarda araya birden fazla kişi veya kurumun girmesi borcun örtülü sermaye olarak kabul edilmesine engel değildir²¹⁶.

2.2.2.2.3.2. Kurum Ortaklarından Yapılan Borçlanmalar

Kurumların ortaklarından elde ettiği borçlanmalar diğer şartların gerçekleşmesi halinde örtülü sermaye sayılacaktır. Ortaklık ilişkisi iki boyutludur ve bir kurumun hem ortak olduğu kurumlarla hem de söz konusu kuruma ortak olan gerçek kişi ve kurumlar ile olan ilişkisini kapsamaktadır²¹⁷.

Ortak, Türk Ticaret Kanunu ve kuruluş kanunları gibi diğer kanunlar ile statü ve sözleşmelerinde ortak olarak belirtilen kişilerdir. Ortağın gerçek ya da tüzel kişi (bir başka kurum) olmasının önemi olmadığı gibi hisse tutarının veya oranının büyüklüğü de örtülü sermaye bağlamında önem arz etmemektedir. Şirkette onbinde 1 oranında paydaş kişi ile yüzde 99 oranında paydaş kişi açısından herhangi bir fark bulunmamaktadır²¹⁸. Örneğin, kurum sermayesine %3 oranında katılmış olan bir kişi veya kurumdan alınan borca ödenen faiz, kur farkı ve benzeri giderler, örtülü sermayenin diğer şartlarını taşıması halinde örtülü sermaye olarak dikkate alınacaktır²¹⁹.

Örtülü sermayede ortaklık ilişkisinde herhangi bir ortaklık pay sınırı bulunmama ile birlikte İstanbul Menkul Kıymetler Borsası'nda işlem gören hisselerin elde bulundurulması halinde, bu hisselerin ait olduğu kurumlardan yapılan

²¹⁶ VURAL, a.g.e., s. 583.

²¹⁷ ERDEM, "5520 Sayılı kanun Çerçevesinde Örtülü Sermaye Uygulaması", s. 55.

²¹⁸ GEZGİN, a.g.m., s. 30.

²¹⁹ Tufan GÜLDİKEN, "Örtülü Sermaye", **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, Sayı:42, Haziran 2007, s. 47.

borçlanmalarda örtülü sermayenin oluşabilmesi için bu şekilde elde bulundurulan hisselerin sağladığı ortaklık payının en az %10 olması gerekmektedir²²⁰. Burada dikkatten kaçmaması gereken bir nokta ise, borç alınan İMKB'de işlem gören şirkete en az %10 oranında ortaklık payı aranmış olmakla birlikte, İMKB'de işlem gören firmanın karşı tarafa ortaklığında böyle bir oran aranmamıştır. İMKB'de işlem gören şirketlere yönelik olarak avantaj sağlayan bu sınırın getirilmesine yönelik olarak düzenleme gerekçesinde, finansal enstrümanların ekonomik gereklerle alım-satımına ve finans piyasasının gelişmesine olumsuz etki yapabilecek subjektif değerlendirmelerin engellenmesi amaçlanmaktadır²²¹.

2.2.2.2.3.3. Ortaklarla İlişkili Kişilerden Yapılan Borçlanmalar

“Ortakla İlişkili Kişi” kavramının tanımı Kanunun 12/3-a maddesinde yapılmıştır. Buna göre “ortakla ilişkili kişi” kavramı, ortağın doğrudan veya dolaylı olarak en az %10 oranında ortağı olduğu ve en az bu oranda oy veya kar payı hakkına sahip olduğu bir kurumu ya da doğrudan veya dolaylı olarak, ortağın veya ortakla ilişkili bu kurumun sermayesinin oy veya kar payı hakkına sahip hisselerinin en az %10'unu elinde bulunduran bir gerçek kişi veya kurumu ifade etmektedir.

Fıkarda geçen “**gerçek kişi**” ifadesi, Gelir Vergisi Kanunu'nun uygulanmasında gerçek kişi olarak kabul edilip vergiye tabi tutulan şahıslar ile şahıs şirketleri (adi komandit şirket, kolektif şirket) ya da adi ortaklıkları; “**kurum**” ifadesi de, sermaye şirketleri, kooperatifler, iktisadi kamu kuruluşları, dernek veya vakıflar ile bunlara ait iktisadi işletmeler ve iş ortaklıklarını kapsamaktadır²²².

Yapılan bu açıklamaları, aşağıdaki şekil ile açıklayabiliriz²²³.

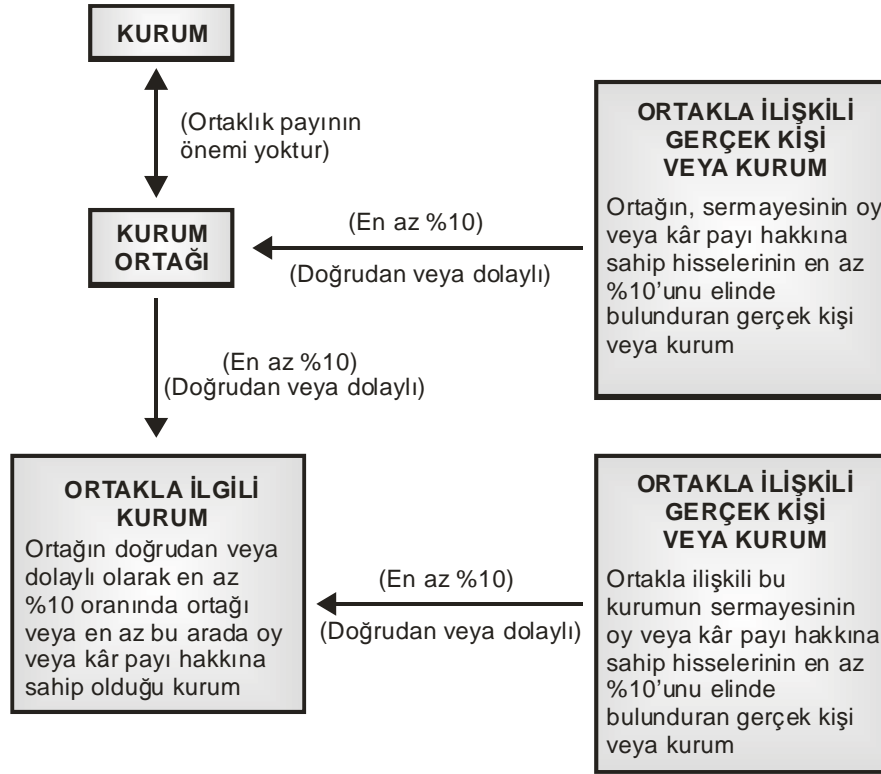
²²⁰ GÜNDOĞDU, “5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nda Örtülü Sermaye”, s. 109.

²²¹ ERDEM, “5520 Sayılı kanun Çerçevesinde Örtülü Sermaye Uygulaması”, s. 55.

²²² GÜNDOĞDU, “5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nda Örtülü Sermaye”, s. 109.

²²³ VURAL, a.g.e., s. 593.

Şekil 1 : İlişkili Kişi Kavramı



Borç ilişkisinin örtülü sermaye olarak değerlendirilmesinde, borcun doğrudan ya da dolaylı olarak temin edilmesi durumu değiştirmemektedir. Dolayısıyla borcu kullanan kurumun, borcu ortaklık ilişkisi olan bir kurumdan veya ortakları ile ilişkili bir başka kurumdan doğrudan temin etmemesi örtülü sermayenin mevcut olmayacağı anlamına gelmemektedir. Borcun ortak veya ortakla ilişkili kişiden ancak üçüncü kişi üzerinden dolaylı olarak temin edilmesi durumunda da örtülü sermaye söz konusu olabilecektir. Dolaylı olarak temin edilen borçlanmalarda araya birden fazla kurumun girmesi borcun örtülü sermaye olarak kabul edilmesine engel teşkil etmemektedir²²⁴.

Örnek:

(A) Kurumu, (B) Kurumundan borç almıştır. (A) Kurumunun %5 paylı ortağı olan Bay (C) aynı zamanda (B) Kurumunun %15 paylı ortağıdır.

Örnek olaydaki borçlanma işlemi örtülü sermaye kapsamındadır. Şöyle ki, (A) Kurumunun ortağı olan (C), aynı zamanda borcun temin edildiği (B) Kurumunun %15 paylı ortağı olduğundan (B) Kurumu (A) Kurumunun ortakla ilişkili kişisidir. Burada önemli olan borcu kullanan (A) Kurumunun ortağı (C)'nin en az %10 paylı

²²⁴ ERDEM, "5520 Sayılı kanun Çerçevesinde Örtülü Sermaye Uygulaması", s. 57.

olmak üzere (B) Kurumuna ortak olmasıdır. (C)'nin (A) Kurumundaki ortaklık payının ise bir önemi yoktur. Dolayısıyla (A)'daki ortaklık payının %5 olması borçlanmanın örtülü sermaye kapsamında değerlendirilmesine engel teşkil etmez²²⁵.

Örnek:

Halka açık olmayan (A) A.Ş. 200.000-TL, (B) A.Ş. ise 300.000-TL sermayeli olup ortaklık yapıları aşağıdaki gibidir.

(A) A.Ş. Ortakları	Ortaklık Payları (%)	(B) A.Ş. Ortakları	Ortaklık Payları (%)
Ortak C	9	Ortak H	9
Ortak D	1	Ortak K	33
Ortak E	51	Ortak L	25
Ortak F	27	Ortak M	18
Ortak G	12	Ortak N	15
Toplam	100	Toplam	100

Kanun maddesinde aranan özsermaye-borç oranının gerçekleştiği varsayımı ile (A) A.Ş.'nin C, D, E, F ve G ortaklarından yapacağı borçlanmalarda örtülü sermayenin varlığı kabul edilecektir. Borçlanmanın %1 paylı ortak D'den yapılmasıyla %51 paylı ortak E'den yapılması arasında herhangi bir fark bulunmamaktadır. Çünkü örtülü sermayeyi ortaya çıkaran ortaklık sıfatıdır.

Borçlanmanın (B) A.Ş. nin ortakları olan H, K, L, M ve N'den yapılması halinde, bunların (A) A.Ş. nin ortakları ile ilişkili kişiler olup olmadıklarının araştırılması gerekecektir. Bu durumda ilişkili kişilere ilişkin olarak kanunda belirtilen şartlara bakılacaktır. (B) A.Ş. tüzel kişilik olduğundan bunun %10 hissesini, oy veya kar payı hakkını elinde bulunduran Ortak K, L, M ve N ilişkili kişi kapsamında değerlendirilecektir. Ortak H'nin ortaklık payı anılan oranın altında kaldığından ilişkili kişi kapsamına girmeyecektir²²⁶.

Örnek:

(A) Kurumunun ortağı olan (B) aynı zamanda (C) Kurumunun %20 paylı ortağıdır. (C) Kurumu da (D) Kurumunun %60 paylı ortağıdır. (A) Kurumu, (D) Kurumundan borç kullanmıştır.

²²⁵ VURAL, a.g.e., s. 589.

²²⁶ KÜÇÜK, Yeni Örtülü Sermaye Müessesesine İlişkin Önemli Durumlar", s. 31.

Örnek olayda doğrudan bir ilişki kurulmamakla birlikte söz konusu borçlanma işlemi örtülü sermaye kapsamında değerlendirilecektir. Çünkü, ortak (B), (D) Kurumunun (%20x%60=) %12 paylı ortağı olarak kabul edilecektir. Bu dolaylı ilişki nedeniyle (D) Kurumu, (A) Kurumunun ortakla ilişkili kişisi sayılacaktır²²⁷.

2.2.2.2.3.4. Borcun İşletmede Kullanılması Gereği

Örtülü sermayeden bahsedilebilmesi için borcu alan kurumun bu borcu işletme veya yatırım harcamalarında kullanması gerekmektedir. Bu borcun aynı şartlarla diğer bir kuruma aktarılması halinde, işletmede kullanılan bir borçtan söz etmek mümkün olmayacak ve bu borçlanma nedeniyle örtülü sermaye oluşmayacaktır²²⁸.

Diğer taraftan, borcu kullanan kurumun aynı zamanda borç kullandığı ortak veya ortakla ilişkili kişiden alacağıının olması durumunda örtülü sermayenin varlığının tespitinde bu kurumdan olan alacağın bu kuruma olan borca mahsup edilmesi söz konusu olmayacaktır²²⁹.

Bununla birlikte söz konusu borcun örtülü sermaye sayılabilmesi için, bu borcun işletmede bir gün bile kullanılmış olması yeterlidir.

2.2.2.2.3.5. Borcun Özsermayenin Üç Katını Aşması Gereği

Ortak veya ortakla ilişkili kişiden temin edilerek işletmede kullanılan borçların, örtülü sermaye olarak kabul edilmesi için, bu borçların hesap dönemi içinde herhangi bir tarihte, hesap dönemi başındaki özsermayenin üç katını aşması gerekmektedir. Dolayısıyla özsermayenin üç katına kadar olan borçlanmalar hiçbir şekilde örtülü sermaye sayılmayacaktır. Ancak, bu sınır borç veren ortaklar ve ortakların ilişkide bulunduğu kişiler için topluca dikkate alınacaktır²³⁰. Bununla birlikte yeni K.V.K. düzenlemesine göre, borçlanma ilişkisi ister nakit verilerek, isterse mal ve hizmet alım-satımı dolayısıyla oluşsun, örtülü sermaye olarak sayılmaktadır²³¹.

²²⁷ VURAL, a.g.e., s. 590.

²²⁸ ARPACI, **Kurum Matrahının Tespitinde Giderler**, s. 229.

²²⁹ VURAL, a.g.e., s. 601.

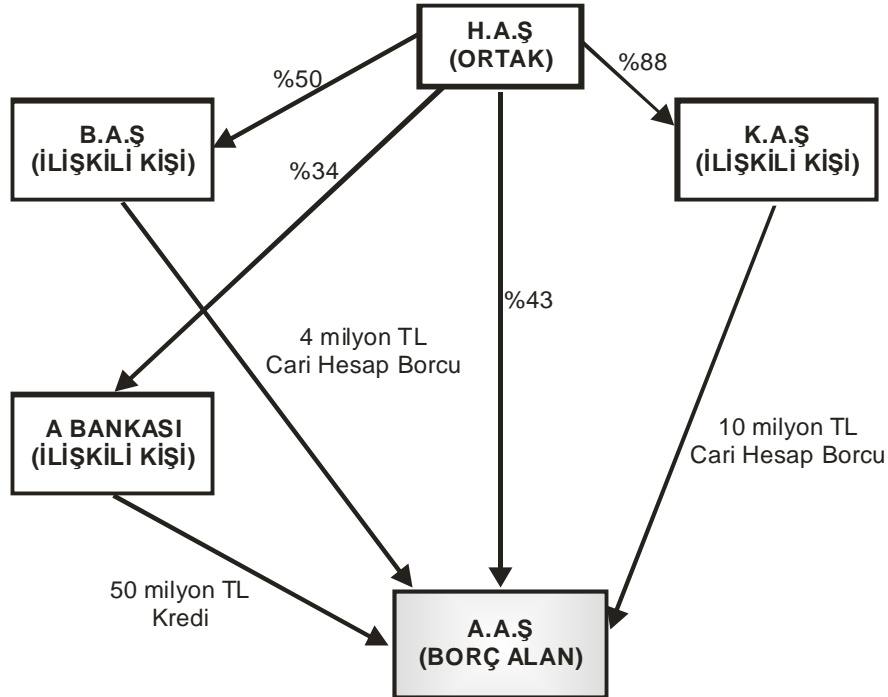
²³⁰ VURAL, a.g.e., s. 601.

²³¹ Şerafettin KARAKIŞ, "Yeni Kurumlar Vergisi Kanununda Yer Alan Örtülü Sermaye Müessesesi", **Vergi Dünyası**, Sayı:305, Ocak 2007, s. 58.

Hesap dönemi başı kavramı, özsermayenin tespitinde dikkate alınacak tarihi ifade etmekte olup 12 aylık hesap döneminin başlangıç günüdür. Yeni işe başlayanlarda ise işe başlama tarihidir²³².

K.V.K.'nın 12. maddesinin 3/a bendi uyarınca borç öz sermaye karşılaştırmasında, sadece ilişkili şirketlere finansman temin eden kredi şirketlerinden yapılan borçlanmalar hariç olmak üzere, ana faaliyet konusuna uygun olarak faaliyette bulunan ve ortak veya ortakla ilişkili kişi sayılan banka veya benzeri kredi kurumlarından yapılan borçlanmalarda % 50 oranında dikkate alınacaktır. Eğer işletmenin ortakları veya ilişkili kişiler arasında banka veya benzeri kredi kuruluşları varsa bu işletmelerden alınan borçlar, örtülü sermaye kıyaslamasında dikkate alınacak borç toplamının tespitinde ½ oranında dikkate alınacaktır²³³. Bu fıkra hükmünden anlaşılmaktadır ki ilişkili şirketlere finansman temin eden kredi şirketlerinden yapılan borçlanmalar ve ilişkili kişi sayılan banka veya benzeri kredi kurumlarından yapılan borçlanmalar örtülü sermaye sayılabilecektir. Ancak banka ve benzeri kredi kurumlarında bu borçların yarısı dikkate alınırken ilişkili şirketlere finansman temin eden kredi şirketlerinde yapılan borçlanmanın tamamı dikkate alınmaktadır²³⁴.

Örnek:



²³² ERDEM, "5520 Sayılı Kanun Çerçevesinde Örtülü Sermaye Uygulaması", s. 59.

²³³ KÜÇÜK, "5520 Sayılı KVK Uyarınca Örtülü Sermaye Uygulaması", s.75.

²³⁴ Emre KARTALOĞLU, "Örtülü Sermaye Müessesesinin Ortakla İlişkili Kişi Kavramı Çerçevesinde Değerlendirilmesi, Önlenebilir Tartışmalar ve Olası Bazı Sorunlar", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 216, Eylül 2006, s. 110.

A A.Ş.(Halka açık)'nin öz sermayesi 13.000.000,-TL olup, aşağıda nitelikleri belirtilen borçlanmaları yapmıştır.

- %43 paylı ortağı H A.Ş.'nin %34 paylı iştiraki A Bankasından 50.000.000,-TL kredi almıştır.
- H A.Ş.'nin % 88 paylı iştiraki K A.Ş. ile yaptığı ticari işlemler nedeniyle cari hesabında bulunan borç tutarı 10.000.000,-TL'dir.
- H A.Ş.'nin % 50 ortağı B A.Ş. ile yaptığı ticari işlemler nedeniyle cari hesabında bulunan borç tutarı 4.000.000,-TL'dir.

Hangi Borçlanmalar Örtülü Sermaye Hesabında Dikkate Alınacaktır?

- A Bankasına, A A.Ş.'nin ortağı H A.Ş.'nin %10 oranından fazlasına iştirak ettiğinden dolayı hesaplamada dikkate alınması gerekmektedir. A kurumu banka olduğundan dolayı da kredinin %50 oranında dikkate alınacaktır.
- K A.Ş.'ne, A A.Ş.'nin ortağı H A.Ş.'nin %10 oranından fazlasına iştirak ettiğinden dolayı hesaplamada dikkate alınması gerekmektedir. Ayrıca A A.Ş.'nin cari hesabından kaynaklanan borçlanmanın ticari icaplara aykırı olması şartıyla hesaplamada dikkate alınması gerekmektedir. Fakat Maliye İdaresinin yorumunun dar olacağı varsamıyla yapılan 10.000.000,-TL borçlanma örtülü sermayenin hesabında dikkate alınacaktır.
- B A.Ş., K Kordbezi A.Ş. ile aynı şartları taşıdığından 4.000.000,-TL borçlanma örtülü sermayenin hesabında dikkate alınacaktır.

➤ İlişkili kişi A Bankası

(50.000.000 x % 50=) 25.000.000,-TL

➤ İlişkili kişi K A.Ş ile cari hesabından

kaynaklanan 10.000.000,-TL

➤ İlişkili kişi B A.Ş. ile cari hesabından

kaynaklanan 4.000.000,-TL

➤ TOPLAM(Örtülü Sermayenin Hesabında Dikkate Alınabilecek Borç Tutarı) 39.000.000,-TL

A A.Ş'nin öz sermayesi 13.000.000,-TL olduğuna göre, işletmenin ortaklarından ve ilişkili kişilerden yapacağı borçlanmanın (13.000.000,-TL X 3 =) 39.000.000,-TL'yi aşan kısmı bulunmadığından dolayı örtülü sermaye sayılacak her hangi bir tutar bulunmamaktadır. Yani A A.Ş. örtülü sermaye müessesesi nedeniyle her hangi bir vergisel işlem yapmayacaktır.

1 seri numaralı Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinde, yabancı para üzerinden yapılan borçlanmalara ilişkin borç/özsermaye hesabında, "her bir borcun alındığı

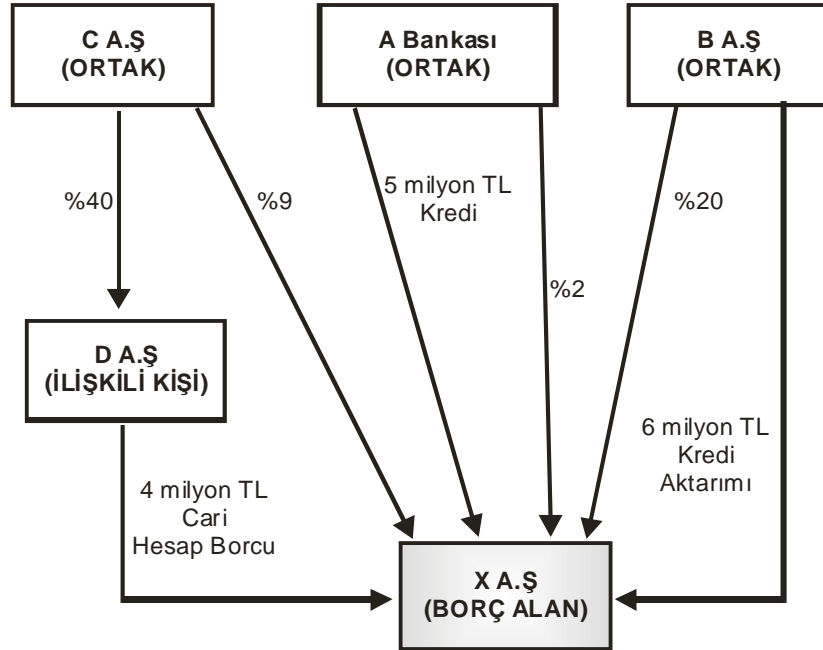
tarihte geçerli olan döviz kuru'nun esas alınacağı belirtilmiştir. Dolayısıyla, borç alma tarihinden sonra döviz kurunda meydana gelen değişiklikler örtülü sermaye değerlendirmesinde dikkate alınacak borç tutarını etkilemeyecektir.

Gelecekte teslim edilecek mal veya hizmetler nedeniyle alınacak peşin alınan avanslar da hangi nedenle alınırsa alınsın işletmeye verilen bir borç gibi düşünülecek ve örtülü sermaye hesaplamasında şartların oluşması halinde dikkate alınacaktır²³⁵.

Örnek:

X A.Ş.'nin öz sermayesi 1.000.000,-TL olup, aşağıda nitelikleri belirtilen borçlanmaları yapmıştır.

- %2 ortağı A Bankasından 5.000.000,-TL
- % 20 ortağı B A.Ş., Y Bankasından kullandığı 6.000.000,-TL krediyi aynı koşullarda X A.Ş.'ye borç olarak vermiştir.
- % 9 ortağı C A.Ş.'nin % 40 iştiraki olan D A.Ş. ile olan cari hesabından kaynaklanan 4.000.000,-TL borcu bulunmaktadır.
- X A.Ş. A Bankasından aldığı krediye ilişkin olarak 200.000,-TL ve ilişkili kişi olan D A.Ş.'den aldığı borca ilişkin ise 250.000,-TL faiz, kur farkı, komisyon ve benzeri giderleri hesaplayıp gider hesaplarına ilgili kayıtlarını yapmıştır.



²³⁵ GÜLDİKEN, a.g.m., s. 49.

Hangi Borçlanmalar Örtülü Sermaye Hesabında Dikkate Alınacaktır?

Ortak A Bankasından alınan borcun örtülü sermaye hesaplamasında %50 oranındaki tutarı dikkate alınması gerekmektedir. Ortak C A.Ş.'nin ortağının %10'dan fazla iştirak etmesi nedeniyle ilişkili olan D.A.Ş.'den aldığı borcun da dikkate alınması gerekmektedir. Fakat Ortak B A.Ş.'nin kullandığı krediyi aynen X A.Ş.'ne aktarmasından dolayı 6.000.000 TL tutarındaki bu borçlanma örtülü sermaye hesaplanmasında dikkate alınmayacaktır.

Yukarıda yer alan açıklamalar çerçevesinde örtülü sermaye tutarının hesaplanması aşağıdaki gibidir.

- Ortak A Bankasından alınan borç
(5.000.000,-YTL X % 50) 2.500.000,-TL
- İlişkili Kişi D A.Ş'ten alınan borç
4.000.000,-TL
- TOPLAM(Örtülü Sermayenin Hesabında Dikkate Alınabilecek Borç Tutarı)
6.500.000,-TL

X A.Ş.'nin öz sermayesi 1.000.000,-TL olduğuna göre, işletmenin ortaklarından ve ilişkili kişilerden yapacağı borçlanmanın (1.000.000,-TL X 3 =) 3.000.000,-TL'yi aşan kısmı olan (6.500.000 – 3.000.000=) 3.500.000,-TL tutarı, örtülü sermaye sayılacak ve bu kısım için ödenecek ve hesaplanan faiz, kur farkı ve benzeri giderler, X A.Ş açısından Kanunen Kabul Edilmeyen Gider olarak dikkate alınacaktır.

Ortak ve ilişkili kişiye isabet eden Örtülü Sermaye Tutarı

- Ortak A Bankası için [(2.500.000/6.500.000) X 3.500.000=]
1.346.153,-TL
- İlişkili Kişi D A.Ş için [(4.000.000/6.500.000) X 3.500.000=]
2.153.847,-TL
- TOPLAM(Örtülü Sermaye Tutarı)
3.500.000,-TL

X A.Ş., Örtülü sermaye üzerinden hesaplanan, Ortak A Bankasına isabet eden [(1.346.153/5.000.000) X 200.000=] 53.846,12 TL ve İlişkili kişi D A.Ş.'ne isabet eden [(2.153.847/4.000.000) X 250.000=] 134.615,43 TL olmak üzere toplam (53.846,12 + 134.615,43=) 188.461,55,-TL tutarındaki gideri ilgili Kurumlar Vergisi Beyannamelerinde Kanunen Kabul Edilmeyen Gider olarak beyan edecektir.

Belirtilen kurumların tam mükellef kurum olması nedeniyle kar dağıtımı sayılan bu tutarlar nedeniyle bir stopaj işlemi yapılmayacaktır.

Ayrıca X A.Ş., Ortak A Bankasına ve İlişkili Kişi D A.Ş.'ne ilgili tutarları bildirecektir.

Ortak A Bankası 53.846,12 TL'yi ve ilişkili kişi D A.Ş. 134.615,43 TL'yi gelirlerinden çıkarıp iştirak kazançlarına dahil edecek ve kurumlar vergisi beyannamesinde iştirak kazancı istisnası olarak dikkate alacaklardır²³⁶.

2.2.2.2.4. Örtülü Sermaye Sayılmayacak Borçlanmalar

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 12. maddesinin (6) numaralı fıkrasında, örtülü sermaye tanımına girmekle beraber hangi borçların örtülü sermaye sayılmayacağı dört bent halinde sayılmıştır. Buna göre aşağıdaki borçlanmalar örtülü sermaye sayılmayacaktır.

- Gayrinakdi teminatlar karşılığında üçüncü kişilerden yapılan borçlanmalar,
- Banka ve finans kurumlarından temin edilerek aynı şartlarla kullanılan borçlar,
- Bankalar tarafından yapılan borçlanmalar,
- Finansal kiralama şirketleri, finansman ve faktoring şirketleri ile ipotek finansman kuruluşlarının bankalardan yaptıkları borçlanmalar.

2.2.2.2.4.1. Gayrinakdi Teminatlar Karşılığında Üçüncü Kişilerden Yapılan Borçlanmalar

Kurumların ortaklarının veya ortaklarla ilişkili kişilerin sağladığı gayrinakdi teminatlar karşılığında üçüncü kişilerden yaptıkları borçlanmalar örtülü sermaye sayılmaz. Nakdi teminat karşılığında sağlanan krediler ise borç/özsermaye oranının hesabında işletmeye verilen borç olarak dikkate alınacaktır²³⁷.

Buna göre örneğin ortağın şahsi kefaleti, gayrimenkulü gibi gayrinakdi teminatlar karşılığında şirketin ilişkisiz bankadan aldığı kredinin örtülü sermaye niteliği yoktur. Başka bir anlatımla, kurumun aldığı kredinin teminatını ortaklar veya

²³⁶ KARAKIŞ, a.g.m., s. 63.

²³⁷ ERDEM, "Örtülü Sermaye Sayılmayan Borçlanmalar (I)", s. 111.

ortaklarla ilişkili kişiler sağlamışsa ve sağlanan teminat gayrinakdi ise, bu borçlanma örtülü sermaye sayılmayacaktır²³⁸.

1 seri no.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinde; aşağıda yer alanlar dışındaki her türlü teminatın, gayrinakdi teminat olarak değerlendirilmesi gerektiği belirtilmiştir.

- Kurumların kasasında veya bankada bulunan yerli ve yabancı paralar,
- Her an nakde çevrilebilen çekler,
- Altın,
- Devlet Tahvili,
- Hazine bonosu,
- Toplu Konut İdaresince çıkarılan veya İMKB'de işlem gören hisse senetleri, tahvil ve bonolar.

Buna göre, nakdi teminat olarak kabul edilen yukarıdaki iktisadi kıymetler dışında kalan her türlü teminat gayrinakdi teminat olarak değerlendirilecek ve ortak veya ortaklarla ilişkili kişiler tarafından sağlanmış olsa dahi bu teminatlar karşılığında üçüncü kişilerden yapılan borçlanmalar örtülü sermaye olarak kabul edilmeyecektir²³⁹.

Örnek:

Kitap Basım A.Ş., ortağı olan Kitap Satım A.Ş.'nin finansman ihtiyacını karşılaması için Fon Bankasından aldığı krediye karşılık kendi baskı tesislerini teminat olarak göstermiştir. Bu durumda, gayrinakdi teminat niteliği taşımayan makine ve teçhizatın ortağı üçüncü kişiden borçlanmasında güvence olarak rehnedilmesi örtülü sermaye olarak değerlendirilmeyecektir²⁴⁰.

2.2.2.2.4.2. Banka ve Finans Kurumlarından Temin Edilerek Aynı Şartlarla Kullandırılan Borçlar

K.V.K.'nın 12. maddesinin (6-b) bendinde; kurumların iştiraklerinin, ortaklarının veya ortaklarla ilişkili kişilerin, banka veya finans kurumlarından ya da sermaye piyasalarından temin ederek aynı şartlarla kısmen veya tamamen kullandığı borçlanmaların örtülü sermaye sayılmayacağı belirtilmektedir.

Maddede geçen "aynı şartlar" ifadesinden; gerek ilgili madde gerekçesinde, gerekse 1 no.lu Tebliğde belirtildiği üzere, kredi sözleşmesinin içerdiği vade, faiz

²³⁸ Mehmet MAÇ, "Örtülü Sermaye Sayılmaması Gereken Borçlanmalara", **Vergi Dünyası**, Sayı:306, Ocak 2007, s. 20.

²³⁹ VURAL, a.g.e., s. 611.

²⁴⁰ ERDEM, "Örtülü Sermaye Sayılmayan Borçlanmalar (I)", s. 113.

oranı ve benzeri kullandırma şartlarında herhangi bir değişiklik yapılmamış olmasının anlaşılması olması gerekmektedir. Dolayısıyla grup şirketinin finans kuruluşlarından temin etmiş olduğu krediyi, aynı faiz ve vade ile birden fazla şirkete paylaşması durumunda örtülü sermayeden söz edilmeyecektir. Ancak, söz konusu finans kuruluşlarından temin edilen kredilerin vadesinde, faiz oranında veya diğer kullandırma şartlarında bir değişiklik olması halinde örtülü sermayeye ilişkin hükümler uygulanabilecektir²⁴¹.

Örnek:

Demir A.Ş. Fon Bankasından yıllık %15 faiz oranı ile 2 yıl vadeli 100.000 TL kredi kullanmıştır. Demir A.Ş. bu kredi tutarını aynı faiz ve vade koşulu ile ortağı Çelik A.Ş.'ye aktarmıştır.

Örnek dikkate alındığında, alınan kredi aynı koşullarla aktarıldığından örtülü sermaye uygulaması gündeme gelmeyecektir. Bu noktada, kredi alan kurumun kredinin tamamını ya da bir kısmını aktarması mümkün olmakla birlikte vade ya da faiz koşulunu değiştirmesi mümkün değildir. Örnekte, Demir A.Ş.'nin kredinin yarısını aynı vade ve faiz koşulu ile aktarması durumu da örtülü sermaye kapsamı dışında kalacaktır. Ancak, 2 yıl vadeli almış olduğu krediyi 1 yıl vade ile vermesi ya da aynı vadeyi uygulamakla beraber faiz oranını daha düşük (%14) veya daha yüksek (%16) belirlemesi durumunda bu borç ilişkisi şartlarda değişiklik yapıldığından örtülü sermaye kapsamında değerlendirilecektir²⁴².

Bu noktada, döviz cinsinden alınan kredinin TL cinsinde kullandırılması veya TL cinsinden alınan kredinin döviz olarak kullandırılması durumunda da, kredi koşulları değişeceğinden, borç ilişkisi örtülü sermaye olarak değerlendirilmek durumundadır²⁴³.

2.2.2.2.4.3. Bankalar Tarafından Yapılan Borçlanmalar

5411 sayılı Bankacılık Kanunu'na göre faaliyette bulunan bankalar tarafından yapılan borçlanmalar örtülü sermaye sayılmaz.

Bankalar tarafından alınan kredilere ilişkin olarak Bankacılık Kanunu'nda gerekli düzenlemeler yer aldığından Kurumlar Vergisi Kanunu'nda ayrıca düzenleme yapılmasına gerek görülmemiştir. Bu nedenle, bankalar tarafından kendi faaliyet

²⁴¹ VURAL, a.g.e., s. 612.

²⁴² Tahir ERDEM, "Örtülü Sermaye Sayılmayan Borçlanmalar (II)", **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, Sayı:42, Haziran 2007, s.154.

²⁴³ ERDEM, "Örtülü Sermaye Sayılmayan Borçlanmalar (II)", s. 154.

konuları çerçevesinde, ulusal ve uluslararası piyasalardan yapılan borçlanmalar, herhangi bir şarta bağlı olmaksızın örtülü sermaye kapsamında değerlendirilmeyecektir²⁴⁴.

2.2.2.2.4.4. Finansal Kiralama Şirketleri, Finansman ve Faktoring Şirketleri ile İpotek Finansman Kuruluşlarının Bankalardan Yaptıkları Borçlanmalar

Finansal kiralama şirketleri, finansman ve faktoring şirketleri ile ipotek finansman kuruluşlarının bankalardan kullandıkları borçların örtülü sermaye kapsamı dışında kalması için aşağıdaki şartların varlığı gerekir²⁴⁵;

- Kullanılan borçların bu faaliyetleri ile ilgili olması (finansal kiralama, finansman ve faktoring, ipotek finansman)
- Borçlanmanın bankadan yapılması gerekmektedir.

2.2.2.2.5. Örtülü Sermaye Uygulamasında Düzeltme İşlemleri

5520 sayılı K.V.K.'nın 12. maddesinin (7) numaralı fıkrası uyarınca örtülü sermaye üzerinden (kur farkı hariç) ödenen veya hesaplanan faiz ve benzeri tutarlar, Gelir ve Kurumlar Vergisi uygulamaları açısından gerek borç alan gerekse borç veren nezdinde, örtülü sermaye şartlarının gerçekleştiği hesap döneminin son günü itibariyle dağıtılmış kar payı veya dar mükellefler için ana merkeze aktarılan tutar sayılacaktır. Öte yandan anılan fıkra uyarınca daha önce yapılan vergilendirme işlemleri, tam mükellef kurumlar nezdinde yapılacak düzeltmede örtülü sermayeye ilişkin kur farklarını da kapsayacak şekilde, taraf olan mükellefler nezdinde buna göre düzeltilecektir. Ancak söz konusu düzeltme işleminin yapılabilmesi için örtülü sermaye kullanan kurum adına tarh edilen vergilerin kesinleşmiş ve ödenmiş olması gerekmektedir²⁴⁶.

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. Örtülü sermaye kapsamındaki finansmanı kullandıran kurum nezdinde yapılacak düzeltmede dikkate alınacak tutar, kesinleşen ve ödenen tutar olacaktır. Örtülü

²⁴⁴ ERDEM, "5520 Sayılı Kanun Çerçevesinde Örtülü Sermaye Uygulaması", s. 60.

²⁴⁵ VURAL, a.g.e., s. 614.

²⁴⁶ TEKİN, "Kurumlar Vergisi Rehberi", s. 127.

sermaye kapsamında borç kullanan kurumun, zamanaşımı süresi içinde düzeltme talebinde bulunmuş olması halinde, düzeltme sonucu tarh edilen verginin kesinleşip ödenmesi şartıyla karşı tarafta da süreye bakılmaksızın gerekli düzeltme işlemi yapılacaktır²⁴⁷.

Örtülü sermaye uygulamasında, borcu kullanan kurumlarca yapılması gereken düzeltme işlemleri üç farklı şekilde ortaya çıkmaktadır. Bunlar:

- Geçici vergi dönemi içinde örtülü sermaye şartlarının gerçekleşmesi halinde, mükellefler tarafından hesaben düzeltmelerin yapılması,
 - Gider yazılan geçici vergilendirme döneminden sonra düzeltme beyannamesi verilerek düzeltmenin yapılması,
 - Hesap dönemi kapandıktan sonra örtülü sermaye kullanan kurumun yapacağı düzeltme talebi üzerine, vergi dairesince Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre düzeltme yapılması
- şeklindedir.

Borç alan başka bir ifade ile örtülü sermayeyi kullanan kurumun düzeltme işlemlerini gerçekleştirmemesi, yani kabul edilmeyen giderleri vergi matrahına eklememesi halinde, ilgili dönemler için cezalı vergi tarhı söz konusu olabilecektir. Dolayısıyla borcu (örtülü sermayeyi) kullanan kurum nezdinde yapılması gereken düzeltme işleminin bir yolunun da vergi incelemesi olduğunu söylemek yanlış olmayacaktır²⁴⁸.

2.2.2.2.5.1. Borç Veren Tam Mükellef Kurum Olması Halinde Yapılacak Düzeltme İşlemi

Tam mükellef kurumlardan yapılan borçlanmalarda ödenen veya hesaplanan faiz veya benzeri tutarlar için herhangi bir vergi kesintisi yapılması mümkün değildir. Çünkü, G.V.K.'nın 94. maddesinin 6/b bendinde tam mükellef kurumlara dağıtılan kar payları için vergi kesintisi yapılacağı yönünde herhangi bir düzenleme yapılmamıştır. Bu nedenle tam mükellef kurumların elde ettikleri kar payları için vergi kesintisi yapılması mümkün değildir. Borç verenin tam mükellef kurum olması durumunda, 5520 sayılı yeni K.V.K.'nın 12. maddesinin (7) numaralı bendine göre

²⁴⁷ Mustafa TAN, "Yeni KVK Uyarınca Örtülü Sermaye Sayılmayan Borçlar Dolayısıyla Ödenecek Faizlerde Tevkifat Sorunu", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:226, Temmuz 2007, s. 74.

²⁴⁸ VURAL, a.g.e., s. 621.

kar payı sayılan faiz ve benzeri ödemeler üzerinden vergi kesintisi yapılmayacaktır²⁴⁹.

Kur farkları dağıtılmış sayılan kar payının hesabında dikkate alınmayacaktır. Ancak, tam mükellef kurumlar nezdinde yapılacak düzeltmenin örtülü sermayeye ilişkin kur farklarını da kapsayacak şekilde yapılması gerekmektedir. Dolayısıyla örtülü sermaye üzerinden hesaplanan kur farkları dağıtılmış sayılan kar payı hesabında dikkate alınmayacak olmasına karşın borç verenin tam mükellef kurum olması halinde bu kurumlar nezdinde yapılacak düzeltmede dikkate alınacaktır²⁵⁰.

Borç veren tam mükellef tarafından düzeltme yapılırken, faiz gelirlerinden örtülü sermayeye isabet eden kısımlar kar payı geliri olarak dikkate alınacak ve şartların varlığı halinde iştirak kazançları istisnası olarak vergiden istisna edilecektir; kur farkı gelirlerinden ötürü sermayeye isabet eden herhangi bir tutar var ise bu gelirler de vergiye tabi kazancın tespitinde dikkate alınmayacak (ancak borç verenin tam mükellef kurum olması halinde aksi geçerlidir); TL'nin değer kazanması sonucu örtülü olarak konulmuş sermayeye isabet eden bir kur farkı giderinin mevcut olması durumunda da bu gider vergiye tabi kazancın tespitinde dikkate alınmayacaktır²⁵¹.

2.2.2.2.5.2. Borç Veren Tam Mükellef Gerçek Kişi, Gelir veya Kurumlar Vergisi Mükellefi Olmayanlar veya Bu Vergiden Muaf Olanlar Olması Halinde Yapılacak Düzeltme İşlemi

Tam mükellef kurumlar tarafından aşağıda sayılan kişi ve kurumlara yapılan kar payı ödemeleri %15 oranında vergi kesintisine tabidir.

- Tam mükellef gerçek kişiler (GVK md. 94/6-b-i)
- Gelir ve kurumlar vergisi mükellefi olmayanlar (GVK md. 94/6-b-i)
- Gelir vergisinden muaf olanlar (GVK md. 94/6-b-i)
- Dar mükellef gerçek kişiler (GVK md. 94/6-b-ii)
- Gelir vergisinden muaf olan dar mükellefler (GVK md. 94/6-b-ii)
- Kurumlar vergisinden muaf kurumlar (KVK md. 15/2)
- Türkiye'de hiçbir işyeri veya daimi temsilci aracılığıyla kar payı elde edenler hariç olmak üzere dar mükellef kurumlar (KVK md. 30/3)

²⁴⁹ Emre KARTALOĞLU, "Örtülü Sermayenin Tespiti Sonucunda Yapılacak İşlemler ve Karşı Kurum Düzeltmesi", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:217, Ekim 2006, s. 83.

²⁵⁰ VURAL, a.g.e., s. 622.

²⁵¹ Gündoğan DURAK, "5520 Sayılı KVK'da Düzenlenen Örtülü Sermaye Müessesesi", **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, Sayı:44, Ağustos 2007, s. 55.

- Kurumlar vergisinden muaf olan dar mükellefler (KVK md. 30/3)

Dolayısıyla, örtülü sermaye kullanan kuruma borç verenin yukarıda sayılanlardan olması halinde, örtülü sermaye şartlarının gerçekleştiği hesap döneminin son günü itibariyle dağıtılmış kabul edilecek olan kar payı üzerinden vergi kesintisi yapılması gerekmektedir²⁵².

Kurum kazancı üzerinden önce %20 oranında kurumlar vergisi hesaplanmakta, kalan 80 birim kar yukarıda belirtilen şirket ortaklarına dağıtıldığı veya dar mükellef kurumlar tarafından ana merkeze aktarıldığı takdirde, ayrıca dağıtılan/aktarılan tutar üzerinden %15 oranında ikinci bir vergilendirme daha yapılmaktadır²⁵³. Vergi kesintisi, örtülü sermaye şartlarının gerçekleştiği hesap döneminin son günü itibariyle kar payının net kar payı olarak kabul edilmesi ve brüte tamamlanması sonucunda bulunan tutar üzerinden yapılacak ve izleyen ayın 23. günü akşamına kadar verilecek muhtasar beyanname ile beyan edilecektir.

Örnek:

(A) Kurumu 2007 hesap döneminde ortağı (B) gerçek kişisinden döviz cinsinden borç almış olup, yapılan hesaplamalara göre kullanmış olduğu borcun 200.000 TL'lik kısmı örtülü sermaye sayılmaktadır. Söz konusu tutara isabet eden 34.000 TL faiz gideri ve 40.000 TL kur farkı ilgili dönemde gider olarak kayıtlara yansıtılmıştır.

Örnek olaydaki verilere göre (A) Kurumunun örtülü sermaye üzerinden hesaplayarak gider hesaplarına intikal ettirdiği toplam (34.000 + 40.000=) 74.000 TL'yi kanunen kabul edilmeyen gider olarak dikkate alması gerekmektedir. Öte yandan borç bir gerçek kişiden temin edildiği için, bu kişiye dağıtılmış sayılan kar payı üzerinden %15 oranında vergi kesintisi yapılması gerekecektir. Kur farkları, kar payı sayılan tutara dahil edilmeyeceğinden hesap dönemi sonu itibariyle (31.12.2007) dağıtılmış kabul edilecek kar payı tutarı 34.000 TL olarak hesaplanacaktır. 34.000 TL'lik bu tutar dağıtıldığı kabul edilen net kar payı tutarını ifade etmektedir. Bu nedenle, kesinti matrahının bulunması için bu tutarın brüte tamamlanması gerekir.

$$\begin{aligned}\text{Brüt Kar Payı} &= \text{Net Kar Payı} / (1 - 0,15) \\ &= 34.000 / 0,85 \\ &= 40.000 \text{ TL}\end{aligned}$$

$$\text{Kesilecek Vergi} = 40.000 \times 0,15 = 6.000 \text{ TL}$$

²⁵² VURAL, a.g.e., s. 625.

²⁵³ Sakıp ŞEKER, "Örtülü Sermaye Kullanımı veya Örtülü Kazanç Dağıtımını Yapıldığının Tespiti Halinde Vergilendirme ve Düzeltme", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:225, Haziran 2007, s. 22.

Yukarıda ki hesaplamalar sonucunda 31.12.2007 tarihi itibariyle dağıtılmış sayılan brüt kar payı olarak tespit edilen 40.000 TL üzerinden 6.000 TL vergi kesintisi yapılması ve kesilen verginin izleyen ayın 23. günü akşamına kadar muhtasar beyanname ile beyan edilmesi gerekir²⁵⁴.

2.2.2.3. Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Olarak Dağıtılan Kazançlar

K.V.K.'nın 11. maddesinin (1-c) bendine göre; transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazançların kurum kazancının tespitinde indirim olarak dikkate alınması mümkün değildir.

Eski K.V.K.'nın "Kabul Edilmeyen İndirimler" başlıklı 15. maddesinde ise, "sermaye şirketlerince dağıtılan örtülü kazançlar" ifadesine yer verilmek suretiyle, örtülü kazanç müessesesinin özel olarak sadece sermaye şirketleri yönünden uygulanması öngörülmekteydi. Dolayısıyla sermaye şirketleri dışında kalan diğer kurumlar vergisi mükellefleri yönünden örtülü kazanç hükümlerinin uygulanıp uygulanmayacağı tereddütlere yol açmaktaydı. 5520 sayılı K.V.K.'da ise "sermaye şirketlerince" ifadesine veya benzeri bir ifadeye yer verilmeyerek, dağıtılan örtülü kazançların indirim olarak dikkate alınamayacağı şeklindeki uygulama tüm kurumlar vergisi mükellefleri için uygulanabilir hale gelmiştir²⁵⁵.

5520 sayılı K.V.K.'da transfer fiyatlandırması ile ilgili açıklamalar 13. maddede yer almaktadır.

2.2.2.3.1. Transfer Fiyatlandırması Kavramı

Çok uluslu şirketlerin faaliyetlerinin üst noktalara ulaştığı günümüzde, ülkeler kendi topraklarındaki faaliyetlerden elde edilen karların vergilendirilmeden diğer ülkelere transfer edilmesini önlemek için çaba göstermektedirler. Bu çaba bir yandan, çok uluslu şirketlere kapılarını açıp, vergi sığınağı oluşturarak haksız vergi rekabeti yaratan küçük vergi cennetleri ile mücadele şeklinde gerçekleşirken; diğer yandan şirketlerin faaliyetlerindeki fiyatlandırmaların mercek altına alınıp sıkı denetimi şeklinde gerçekleşmektedir²⁵⁶. Çok uluslu şirketlerin vergilendirilmesindeki

²⁵⁴ VURAL, a.g.e., s. 626.

²⁵⁵ VURAL, a.g.e., s. 541.

²⁵⁶ Yakup TÜRK, "Geçmişten Günümüze Transfer Fiyatlandırması", **Vergi Dünyası**, Sayı: 318, Şubat 2008, s. 105.

en büyük problem maliyetin birden fazla ülkeye paylaştırılmasıdır²⁵⁷. Bu nedenle çok uluslu şirketlerin, global ve nihai vergi yükünü en aza indirecek davranış ve uygulama içinde oldukları için, transfer fiyatlandırması böyle bir çatışma ve çabanın ürünü olarak doğmuştur. Öyle ki bazı işletmelerin karlarını yüksek oranlı vergilerden kaçırıp düşük oranlı vergilere yöneltmek için fiyatları olduğundan düşük veya yüksek gösterdiğine ilişkin bulgular mevcuttur²⁵⁸. Transfer fiyatlandırması kullanılmak suretiyle uluslararası bir şirket, yüksek vergi oranının olduğu bir ülkedeki bağlı şirketine yüksek fiyatla mal satarak ya da düşük fiyatla mal alarak bu firmanın karını ve dolayısıyla ödeyeceği vergiyi düşürmeye çalışabilmektedir²⁵⁹. Transfer fiyatlandırması, bunu uygulayan ülkeler lehine, fakat bundan etkilenen ülkeler aleyhine olmak üzere vergi rekabeti doğurmaktadır²⁶⁰.

Çokuluslu işletmeler, transfer fiyatlamasını çeşitli amaçlarla kullanabilmektedirler. Çokuluslu işletmelerde transfer fiyatlamasının başlıca amaçları şunlardır²⁶¹:

- Vergileri azaltmak,
- Gümrük vergilerini azaltmak ve kota engellerini aşmak,
- Döviz kontrollerinden kaçınmak,
- Çokuluslu işletmenin ortak girişimden aldığı kar payını/oranını artırmak,
- Bağlı firmanın gerçek karlılığını gizlemek,
- Grup şirketleri arasında dolaylı yoldan fon transferi yapmak,
- Adil bir performans değerlemesi sağlamak,
- Rekabet üstünlüğü elde etmek veya rekabetçi pozisyonunu korumak.

Transfer fiyatlandırması sisteminin önemli bir stratejik amacı, vergi yükünü ulusal ve uluslararası boyutta asgari düzeye çekmektir. Mamulün yüksek bir fiyattan vergi oranlarının daha yüksek olduğu bir ülkeye transfer edilmesi firmanın vergi yükünü azaltacaktır. Transfer, satın alan taraf için maliyetlerde artışa ve bulunduğu ülkede daha az vergi ödenmesine neden olacaktır. Aynı zamanda, satın alan tarafın

²⁵⁷ Harvey S. ROSEN, **Public Finance**, Fifth Edition, Irwin McGraw – Hill, London 1998, s.416.

²⁵⁸ Soner YAKAR, Elif ÜNAL, "Transfer Fiyatlama ve Çok Uluslu İşletmeler Açısından Bir Değerlendirme", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 222, Mart 2007, s. 124.

²⁵⁹ Ayşe PAMUKÇU, "Yeni K.V.K.'na Göre Örtülü Sermaye ve Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı", **Lebib Yalkın Mrvzuat Dergisi**, Sayı:34, Ekim 2006, s. 249.

²⁶⁰ Selahattin TUNCER, "Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımında Kaos", **Yaklaşım**, Sayı:182, Şubat 2008, s. 11.

²⁶¹ Adem ANBAR, "Çokuluslu İşletmelerde Transfer Fiyatlandırması", **Vergi Dünyası**, Sayı:324, Ağustos 2008, s. 148.

ülkesinde göreceli olarak daha düşük vergi oranlarının uygulanması, yüksek kar marjları üzerinden daha az vergi ödenmesine neden olacaktır²⁶².

Transfer fiyatlarının değiştirilmesi ile ulaşılmak istenen vergi ile ilgili amaçları şöyle sıralamak mümkündür²⁶³;

- Vergi oranı yüksek olan ülkelerde, bağlı şirketlerden yüksek fiyatla alış ve düşük fiyatla satışlar, vergi oranı düşük olan ülkelerde ise tersi uygulamalarla daha az vergi ödenmesi,
- Dışarıya ödenen karpayı, patent, know-how ve marka hakkı karşılığı stopaj vergisi alınacaksa bunlar için yapılacak ödemelerin dışarıdan alınan malların fiyatı içinde yurtdışına kaydırılmasıyla daha az stopaj vergisi ödenmesi,
- Vergi oranı yüksek olan ülkelerdeki firma tarafından bağlı olduğu şirket grubundaki diğer şirketlere uygulanması gereken hizmet, gayrimaddi haklar vb. karşılığı bedellerin düşük veya hiç gösterilmemesi ve böylece diğer şirketlere ait olan maliyetlerinde üstlenilmesi yoluyla vergilerin azaltılması,
- Dışarıdan ithal edilen malların transfer fiyatının düşük gösterilerek gümrük vergileri ve KDV'nin daha az ödenmesi,
- Kar transferlerine, döviz ve kurlara konulan sınırlamalardan korunmak için transfer fiyatları değiştirilerek daha az vergi ödenmesi,
- Çokuluslu şirketin merkezinde yapılan ve bağlı şirketlerin yararlandığı hizmet bedellerinin bağlı şirketlere paylaştırılmasında, vergi oranı yüksek olan ülkelerdeki bağlı şirketlerin payı artırılırken vergi oranı düşük olan ülkelerdeki bağlı şirketin payı azaltılarak vergi oranı yüksek olan ülkedeki şirketin maliyetlerinin artırılması suretiyle daha az kar ve böylece daha az vergi ödenmesi.

Mal ve hizmet satışlarının çok uluslu şirketler grubunun çeşitli ülkelerdeki kolları, iştirakleri arasında yapılması durumunda transferler uluslararası düzeyde gerçekleşmekte ve fiyatlandırmalarda uluslararası transfer fiyatlandırması başlığı altında değerlendirilmektedir. Aynı ülkede grup içi şirketler arasında gerçekleşen işlemler sadece o ülkenin vergi gelirlerini ilgilendiriyor olmasına karşılık, uluslararası

²⁶² İbrahim ORGAN, Muhsin ÇELİK, "İşletmelerde Vergisel Bir Planlama Unsuru: Transfer Fiyatlandırması", **Vergi Dünyası**, Sayı:301, Eylül 2006, s. 136.

²⁶³ İhsan GÜNAYDIN, "Uluslararası Transfer Fiyatlarının Vergisel Amaçları", **Vergi Dünyası**, Sayı: 216, Ağustos 1999, s. 169.

karakterli yapılan mal ve hizmet transferlerinin fiyatlandırması birden fazla ülkenin milli gelirini yakından ilgilendirmektedir²⁶⁴.

Uluslararası ekonomi de meydana gelen bu gelişmeler yalnızca çok uluslu şirketlerle vergi idareleri arasında problemler çıkmasına sebep olmamakta aynı zamanda ülkeler arasında da sorunlara neden olmaktadır. Bu nedenle uluslararası işbirliği zorunlu hale gelmektedir. Bu konuda OECD tarafından 1977 yılında hazırlanmış olan OECD Vergi Anlaşma Modeli, 1979 yılında tüm ülkeler tarafından kullanılacak bir rehber haline getirilmiştir; bu rehber, üzerindeki geniş çaplı revizyon sonrasında 1995 yılında son şeklini almıştır. Üye ülkeleri bir düzene uymaya teşvik eden; transfer fiyatlandırmasından kaynaklanan sorunları ve çözümleri içeren bu rehber uyulması zorunlu bir kanun niteliği taşımamaktadır. Ancak OECD üyesi ülkeler, kendi kanuni düzenlemelerinde bu rehberi esas almaktadır²⁶⁵.

2.2.2.3.2. Türk Vergi Sisteminde Transfer Fiyatlandırması

Transfer fiyatlandırması deyimi Türk Vergi Mevzuatına 5520 sayılı yeni K.V.K.'nu ile girmiştir. Bu açıdan K.V.K.'nın 13. maddesinin başlığını oluşturan transfer fiyatlandırması kavramı AB mevzuatından ve OECD çalışmalarından çeviri yoluyla Türkçeye kazandırılmış asıl temel kavramdır. Buna karşılık yine aynı maddenin başlığında yer alan "örtülü kazanç dağıtımı" eski K.V.K.'nin içinde de mevcut bir kavramdı. Böylece her iki kavram, birbirini tamamlar nitelikte, yeni bir vergi güvenlik müessesesi oluşturmuştur²⁶⁶.

K.V.K.'nın 13. maddesi uyarınca; kurumların ilişkili kişilerle emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak tespit ettikleri bedel veya fiyat üzerinden mal veya hizmet alım ya da satımında bulunması halinde, kazanç tamamen veya kısmen transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılmış sayılacaktır.

Transfer fiyatlandırmasının özünü emsallere uygunluk prensibi ve bu prensibe uygun/aykırı şekilde ilişkili kişilerle yapılan mal/hizmet ya da değerlendirmeler oluşturur. Transfer fiyatlandırması uygulamasının omurgası budur²⁶⁷.

²⁶⁴ Zeynep ARIKAN, Ersan ÖZ, "Uluslararası Transfer Fiyatlandırması ve Önleme Faaliyetleri", **Mali Pusula**, Sayı:27, Mart 2007, s. 85.

²⁶⁵ Fatih SARAÇOĞLU, "Transfer Fiyatlandırmasının Vergisel Amaçları, Karşılaşılan Sorunlar ve OECD – AB Yaklaşımını", **Lebib Yalkın Mvzuat Dergisi**, Sayı:32, Ağustos 2006, s. 110.

²⁶⁶ Selahattin TUNCER, "Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımını Yönteminin Genel Eleştirisi ve Değerlendirmesi", **Yaklaşım**, Sayı:186, Haziran 2008, s. 13.

²⁶⁷ İsmail Hakkı GÜNEŞ, "Transfer Fiyatlandırması ve Grup Şirketleri Arasındaki Köprü Kredi İlişkileri", **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, Sayı:36, Aralık 2006, s. 53.

Yeni K.V.K.'nın getirmiş olduğu yeni düzenleme ile hem mükellefe hem de idareye büyük kolaylıklar getirilmektedir. Bunları sıralarsak²⁶⁸:

1. 1949'da düzenlenmiş ve aslında bir torba madde işlevi gören bir madde yürürlükten kalkmış ve çağdaş bir düzenleme getirilmiş olmaktadır.
2. Kazanç dağıtımı objektif kurallara bağlanmaktadır. Böylece mükellefler yaptıkları her işlemin sonucunu baştan kestirebilecek durumda olacaklardır.
3. Mükellefe Maliye Bakanlığı ile emsal fiyatın belirlenmesi hususunda anlaşma yapmak suretiyle eleştirilmeme garantisi verilmekte riskini sınırlama imkanı tanınmıştır.
4. İdare açısından bir avantajı da ispat yükümlülüğünü mükellefe yüklemiştir.
5. Mükellefler emsallere uygunluk ilkesi uyarınca tespit ettikleri yöntemlere ilişkin olarak hesaplamalarına esas teşkil edecek belgeleri muhafaza etmek ve istenildiğinde ibraz etmek zorundadırlar.

2.2.2.3.3. Yasal Düzenleme

MADDE 13- (Yürürlük: 01.01.2007) (1) Kurumlar, ilişkili kişilerle emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak tespit ettikleri bedel veya fiyat üzerinden mal veya hizmet alım ya da satımında bulunursa, kazanç tamamen veya kısmen transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılmış sayılır. Alım, satım, imalat ve inşaat işlemleri, kiralama ve kiraya verme işlemleri, ödünç para alınması ve verilmesi, ikramiye, ücret ve benzeri ödemeleri gerektiren işlemler her hal ve şartta mal veya hizmet alım ya da satımı olarak değerlendirilir.

(2) İlişkili kişi; kurumların kendi ortakları, kurumların veya ortaklarının ilgili bulunduğu gerçek kişi veya kurum ile idaresi, denetimi veya sermayesi bakımından doğrudan veya dolaylı olarak bağlı bulunduğu ya da nüfuzu altında bulundurduğu gerçek kişi veya kurumları ifade eder. Ortakların eşleri, ortakların veya eşlerinin üstsoy ve altsoyu ile üçüncü derece dahil yansoy hısımları ve kayın hısımları da ilişkili kişi sayılır. Kazancın elde edildiği ülke vergi sisteminin, Türk vergi sisteminin yarattığı vergilendirme kapasitesi ile aynı düzeyde bir vergilendirme imkânı sağlayıp sağlamadığı ve bilgi değişimi hususunun göz önünde bulundurulması suretiyle Bakanlar Kurulunca ilan edilen ülkelerde veya bölgelerde bulunan kişilerle yapılmış tüm işlemler, ilişkili kişilerle yapılmış sayılır.

²⁶⁸ Adnan ERSOY, Ömer GÜZELDAL, "Transfer Fiyatlaması Düzenlemesinden Korkmalı mıyız?", **Vergi Dünyası**, Sayı: 299, Temmuz 2006, s. 96.

(3) Emsallere uygunluk ilkesi, ilişkili kişilerle yapılan mal veya hizmet alım ya da satımında uygulanan fiyat veya bedelin, aralarında böyle bir ilişkinin bulunmaması durumunda oluşacak fiyat veya bedele uygun olmasını ifade eder. Emsallere uygunluk ilkesi doğrultusunda tespit edilen fiyat veya bedellere ilişkin hesaplamalara ait kayıt, cetvel ve belgelerin ispat edici kâğıtlar olarak saklanması zorunludur.

(4) Kurumlar, ilişkili kişilerle yaptığı işlemlerde uygulayacağı fiyat veya bedelleri, aşağıdaki yöntemlerden işlemin mahiyetine en uygun olanını kullanarak tespit eder:

a) Karşılaştırılabilir fiyat yöntemi: Bir mükellefin uygulayacağı emsallere uygun satış fiyatının, karşılaştırılabilir mal veya hizmet alım ya da satımında bulunan ve aralarında herhangi bir şekilde ilişki bulunmayan gerçek veya tüzel kişilerin birbirleriyle yaptıkları işlemlerde uygulayacağı piyasa fiyatı ile karşılaştırılarak tespit edilmesini ifade eder.

b) Maliyet artı yöntemi: Emsallere uygun fiyatın, ilgili mal veya hizmet maliyetlerinin makul bir brüt kâr oranı kadar artırılması suretiyle hesaplanmasını ifade eder.

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

ç) Emsallere uygun fiyata yukarıdaki yöntemlerden herhangi birisi ile ulaşma olanağı yoksa mükellef, işlemlerin mahiyetine uygun olarak kendi belirleyeceği diğer yöntemleri kullanabilir.

(5) İlişkili kişilerle yapılan mal veya hizmet alım ya da satımında uygulanacak fiyat veya bedelin tespitine ilişkin yöntemler, mükellefin talebi üzerine Maliye Bakanlığı ile anlaşarak belirlenebilir. Bu şekilde belirlenen yöntem, üç yılı aşmamak üzere anlaşmada tespit edilen süre ve şartlar dahilinde kesinlik taşır.

(6) 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 sayılır. Daha önce yapılan vergilendirme işlemleri, taraf olan mükellefler nezdinde buna göre düzeltilir. Şu kadar ki, bu düzeltmenin yapılması için örtülü kazanç dağıtan kurum adına tarh edilen vergilerin kesinleşmiş ve ödenmiş olması şarttır.

(7) (5766 Sayılı Kanununun 21. maddesi ile eklenen fıkra, Yürürlük; 2008 yılı kazançlarına uygulanmak üzere yayımı tarihinde) Tam mükellef kurumlar ile yabancı kurumların Türkiye'deki işyeri veya daimi temsilcilerinin aralarında ilişkili kişi

kapsamında gerçekleştirdikleri yurt içindeki işlemler nedeniyle kazancın örtülü olarak dağıtıldığıının kabulü Hazine zararının doğması şartına bağlıdır. 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.

(8) Transfer fiyatlandırması ile ilgili usûller Bakanlar Kurulunca belirlenir.

2.2.2.3.4. Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımının Unsurları

K.V.K.'nın 13/1. maddesinde yer alan transfer fiyatlandırması yolu ile örtülü kazanç dağıtımı tanımlamasından hareketle, transfer fiyatlandırması yolu ile örtülü kazanç dağıtımının unsurlarını aşağıdaki gibi sıralamak mümkündür²⁶⁹.

- Bir mal veya hizmet alım ya da satımının yapılmış olması.
- Mal veya hizmet alım ya da satımının ilişkili kişilerle yapmış olması.
- Mal veya hizmet alım ya da satımında emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak fiyat veya bedel tespitinin yapılmış olması gerekmektedir.

Yapılan bir işlemin transfer fiyatlandırması yolu ile örtülü kazanç dağıtımı sayılabilmesi için yukarıdaki şartların tamamının gerçekleşmiş olması gerekmektedir.

2.2.2.3.5. Transfer Fiyatlandırmasında Hazine Zararı

5766 sayılı Kanun ile K.V.K.'nın 13. maddesine (7) numaralı fıkra olarak eklenen hükme göre; tam mükellef kurumlar ile yabancı kurumların Türkiye'deki işyeri veya daimi temsilcilerinin aralarında ilişkili kişi kapsamında gerçekleştirdikleri yurt içindeki işlemler nedeniyle kazancın örtülü olarak dağıtıldığıının kabulü hazine zararının doğması şartına bağlıdır.²⁷⁰ Hazine zararı şartı yurt içi işlemlerde aranmakta olup, yurt dışı işlemlerde bu koşul aranmayacaktır.

Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı hükümleri, tüm ilişkili kişilerle yapılan işlemlerde eskiden olduğu gibi uygulanmaya devam edilecektir.

²⁶⁹ VURAL, a.g.e., s. 653.

²⁷⁰ VURAL, a.g.e., s. 653.

Ancak aşağıda açıklanan bazı şirket ilişkilerinde ek olarak hazine zararı olup olmadığı kıstası aranacaktır. Bu şirket ilişkileri aşağıdaki gibidir²⁷¹.

- İşlem iki tam mükellef kurum arasında gerçekleşirse,
- İşlem tam mükellef kurum ve yabancı kurumların Türkiye'deki işyeri veya daimi temsilcileri arasında gerçekleşirse,
- İşlem bir yabancı kurumun Türkiye'deki işyeri veya daimi temsilciliğinin bir diğer yabancı kurumun Türkiye'deki işyeri veya daimi temsilciliğiyle arasında gerçekleşirse,

İşlemin tarafları ilişkili kişi ise, transfer fiyatlandırması hükümleri uygulanacak ancak hazine zararı kriteri aranacaktır.

Aşağıdaki tabloda, hazine zararı şartının işleme taraf olanlar bakımından kapsamı, örnekleme yoluyla gsterilmiřtir²⁷².

Tablo 5 : İşleme Taraf Olanlarca Hazine Zararı şartının Varlığı

İşleme Taraf Olanlar		Hazine Zararı şartı
Sermaye şirketi	Sermaye şirketi	Var
Sermaye şirketi	Kooperatif	Var
Sermaye şirketi	Vakıf İktisadi İşletmesi	Var
Kooperatif	İş Ortaklığı	Var
İş Ortaklığı	Sermaye şirketi	Var
Sermaye şirketi	Yabancı Kurumun Türkiye'deki İşyeri	Var
Sermaye şirketi	Gerçek Kişi	Yok
Kooperatif	Kolektif şirket	Yok
İş Ortaklığı	Adi Ortaklık	Yok
Sermaye şirketi	Vakıf	Yok
Kooperatif	Sendika	Yok
Sermaye şirketi	Dernek	Yok

²⁷¹ Ramazan YAKIŞIKLI, "Kazancın rtl Olarak Dağıtıldığının Kabulünde Hazine Zararının Doğması", **Vergi Dünyası**, Sayı:327, Kasım 2008, s. 36.

²⁷² VURAL, a.g.e., s. 655.

Hazine zararının gerçekleşmesi için yukarıda adı geçen mükelleflerce Türk vergi sistemindeki yer alan tüm vergilerden herhangi birinin eksik veya geç tahakkuk ettirilmiş olması gerekmektedir. Hazine zararı resim ve harçlar ve diğer kamu gelirlerinin kapsam dışı bırakmıştır. Bu nedenle örneğin, gayrimenkulün ilişkili kişiye emsal bedelinin altında satılmasında, tapu kayıt harcı düşük ödendiği için Hazine zararı olduğu iddia edilemeyecektir²⁷³.

Örnek:

Bir bankanın ilişkili olduğu kuruma verdiği mevduat faizini emsalinden daha düşük belirlemesi halinde, her iki kurumda karlı ise ve fiili vergi yükünün de %20 olduğu düşünülürse, toplumda herhangi bir kurumlar vergisi ziyası olmamasına rağmen; mevduat faizi üzerinden G.V.K.'nın geçici 67. maddesine göre tevkif edilmesi gereken verginin eksik tahakkuk ettirilmesi nedeni ile, hazine zararı olduğu kabul edilebilecektir. Burada aslında vergi miktarı bakımından bir hazine kaybı söz konusu değildir. Fakat; faiz geliri elde eden kurumun ödeyeceği kurumlar vergisi değişmemekle birlikte tevkifat yapılmamakla, kurumun ödeyeceği aynı miktar vergiyi daha geç ödeme olanağına sahip olacağından, hazine zararı olduğu kabul edilecektir²⁷⁴.

2.2.2.3.6. Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımına Konu Olabilecek İşlemler

Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımının tanımı 1. fıkrada "kurumlar, ilişkili kişilerle emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak tespit ettikleri bedel veya fiyat üzerinden mal veya hizmet alım ya da satımında bulunursa, kazanç tamamen veya kısmen transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılmış sayılır." şeklinde yapılmıştır. Alım, satım, imalat ve inşaat işlemleri, kiralama ve kiraya verme işlemleri, ödünç para alınması ve verilmesi, ikramiye, ücret ve benzeri ödemeleri gerektiren işlemler her hal ve şartta mal veya hizmet alım ya da satımı olarak değerlendirilir²⁷⁵.

Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımında emsallere uygun fiyatı aşan kısım örtülü olarak dağıtılan kazancı ifade etmektedir. Dolayısıyla sistemin temel unsurları şunlardır;

²⁷³ Erdoğan ÖCAL, "Transfer Fiyatlandırmasında Hazine Zararı", **Yaklaşım**, Sayı:188, Ağustos 2008, s. 33.

²⁷⁴ ÖCAL, "Transfer Fiyatlandırmasında Hazine Zararı", s. 36.

²⁷⁵ Sema KÜÇÜK, "Örtülü Kazanç Dağıtımında Yeni Dönem", **Yaklaşım**, Sayı:171, Şubat 2007, s. 53.

- İlişkili kişi,
- Emsallere uygunluk,
- Değerleme yöntemleri.

2.2.2.3.7. İlişkili Kişi

Transfer fiyatlandırması uygulamasında İlişkili kişinin tanımı 13. maddenin 3. bendinde yapılmıştır. Örtülü kazanç dağıtımı uygulamasında kurumla ilişkili kişiler;

- Kurumların kendi ortakları,
- Kurumların veya ortaklarının ilgili bulunduğu gerçek kişi veya kurumlar,
- İdaresi, denetimi veya sermayesi bakımından doğrudan veya dolaylı olarak bağlı bulunduğu ya da nüfuzu altında bulundurduğu gerçek kişi veya kurumlar,
- Ortakların eşleri, ortakların veya eşlerinin üstsoy ve altsoyu ile üçüncü derece dahil yansoy hısımları ve kayın hısımları,
- 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 ülkeler veya bölgelerde bulunan gerçek veya tüzel kişilerdir.

İlgili maddenin gerekçesinde belirtildiği üzere, fıkrada geçen;

“Gerçek kişi” ifadesi, Gelir Vergisi Kanunu'nun uygulanmasında gerçek kişi olarak kabul edilip vergiye tabi tutulan şahıslar ile şahıs şirketleri (adi komandit, kolektif) ya da adi ortaklıkları,

“Kurum” ifadesi de, sermaye şirketleri, kooperatifler, iktisadi kamu kuruluşları, dernek veya vakıflar ile bunlara ait iktisadi işletmeler ve iş ortaklıklarını, kapsamaktadır²⁷⁶.

2.2.2.3.7.1. Kurumların Kendi Ortakları

Kurumların ortakları gerçek kişi veya tüzel kişi ya da tüzel kişiliği bulunmayan diğer kurumlar olabilir. Ortakların tamamı gerçek kişi olabileceği gibi, bir kısmı gerçek kişi bir kısmı da tüzel kişi ya da kurum olabilir. Kurumun normal yollardan

²⁷⁶ VURAL, a.g.e., s. 660.

kazanç dağıtması halinde, kurum ortakları kazançtan kurumun sermayesine iştirakleri oranında kar payı alırlar²⁷⁷.

Kurumların gerçek kişi veya kurum ortakları transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımını uygulamasında ilişkili kişi sayılmaktadır. Kurumun ortaklarının ilişkili kişi olup olmadığının tespitinde sermaye paylarının herhangi bir önemi bulunmamaktadır. Bir başka deyişle, sermaye payları ne olursa olsun kurumun ortakları ilişkili kişi kapsamında değerlendirilecektir. Örneğin (A) kurumunun %10 paylı gerçek kişi ortağı (B), %90 paylı kurum ortağı (C) ile (A) kurumunun mal veya hizmet alım ya da satım işlemleri ilişkili kişiler arasında yapılmış kabul edilmektedir²⁷⁸.

Diğer taraftan, gerek ortakların doğrudan veya dolaylı ortak oldukları kurumlarla, gerekse bu kurumların kendi aralarındaki ilişkiler Kurumlar Vergisi Kanunu'nun uygulamasında ilişkili kişi kapsamında değerlendirilecektir²⁷⁹.

2.2.2.3.7.2. Kurumların İlgili Bulunduğu Gerçek Kişi ve Kurumlar

Kurumun ilgili bulunduğu gerçek kişi ifadesi, kendi ortağı olan gerçek kişiler dışında kalan, kurumların ortağı olduğu şahıs şirketlerinin diğer gerçek kişi ortakları ile kurum çalışanları gibi şahısları ifade etmektedir. Kurum çalışanlarının söz konusu kurum ile ilişkilerinin sadece işveren-hizmet erbabı ilişkisi içinde bulunması durumunda ilgili kurum ile kurum çalışanı, yapılan ücret ödemeleri bakımından ilişkili kişi kapsamında değerlendirilmeyecektir. Ancak, kurum ile çalışanları arasında yukarıda belirtilen istihdam ilişkisi dışındaki işlemler, ilişkili kişilerle yapılan işlemler kapsamında değerlendirilecektir²⁸⁰. Kurumların ilgili bulunduğu gerçek kişileri şu şekilde sıralayabiliriz²⁸¹:

- Kurumların ortak olduğu adi ortaklıkların diğer gerçek kişi ortakları,
- Kurumların ortak olduğu şahıs şirketlerinin diğer gerçek kişi ortakları,
- Kurumların ortak olduğu adi ortaklıkların diğer gerçek kişi ortakları,
- Kurumların ortak olduğu şahıs şirketlerinin diğer gerçek kişi ortakları,

²⁷⁷ Ali UYSAL, Nurettin EROĞLU, **Açıklamalı ve Örnekli Kurumlar Vergisi Kanunu**, Sözkese Matbaacılık, Ankara, 2008, s. 544.

²⁷⁸ Özlem TUNCER TOKUR, "Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımında İlişkili Kişi Kavramı ve Grup İçi Hizmetler", **Vergi Dünyası**, Sayı:317, Ocak 2008, s. 173.

²⁷⁹ İbrahim GÜRLER, "Gelir Vergisi ve Kurumlar Vergisi Kanunları'nda Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımını Uygulama Esasları", **E-Yaklaşım**, Sayı:184, Nisan 2008.

²⁸⁰ Onur ELELE, "Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımında İlişkili Kişi Kavramı ve Değerlendirmeler", **Vergi Dünyası**, Sayı:318, Şubat 2008, s. 84.

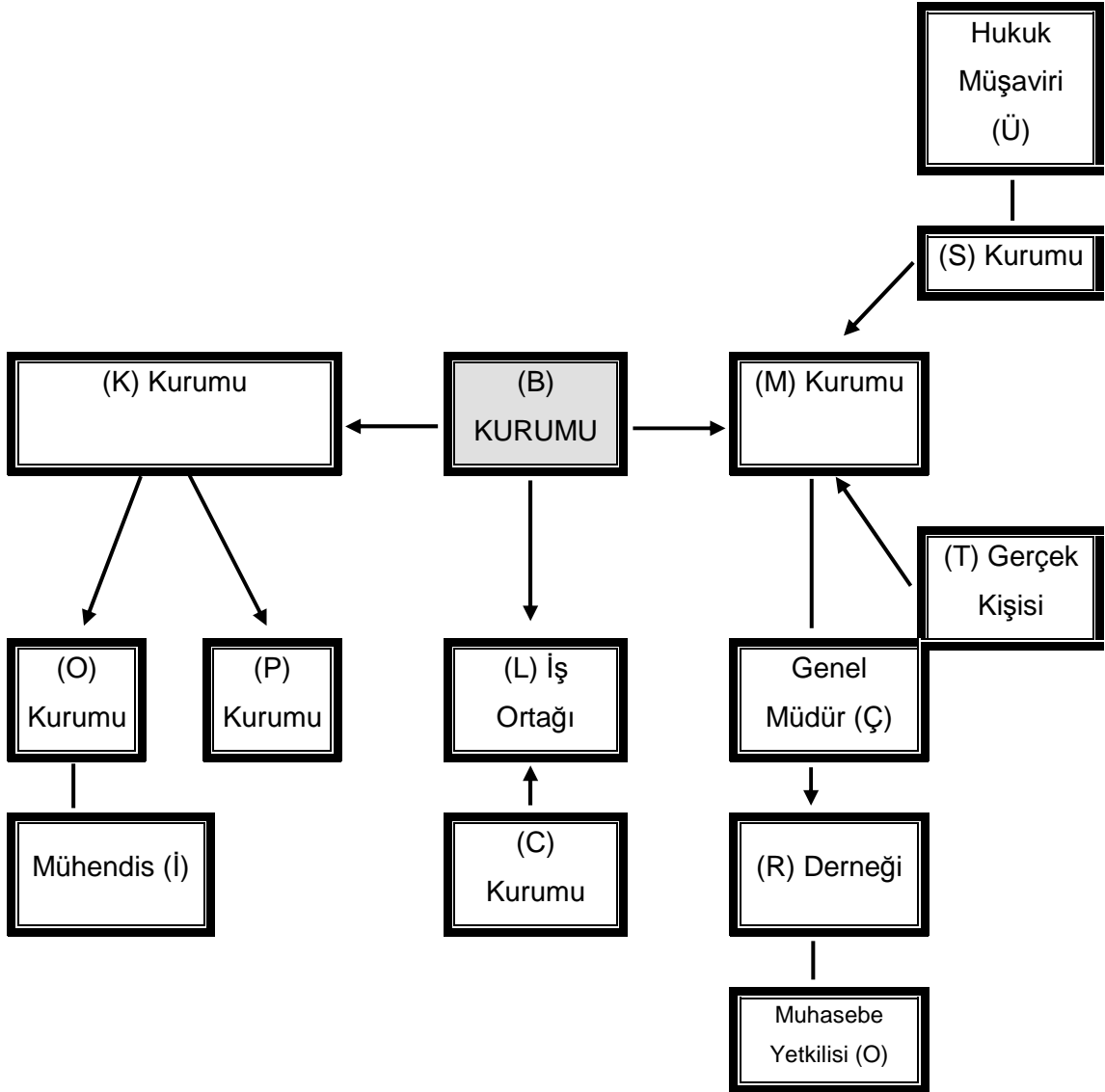
²⁸¹ VURAL, a.g.e., s. 668.

- Kurumların ortak olduğu iş ortaklıklarının diğer gerçek kişi ortakları.

Kurum ortağının ilgili bulunduğu kurum ise, kurum ortağının başka bir kurum ile olan ortaklık ilişkisini ifade etmektedir. Ayrıca kurum ortağının ortak olduğu şahıs şirketlerinin diğer kurum ortakları ilişkili kişi sayılacaktır. Diğer bir ifadeyle, kurum ortaklarının doğrudan veya dolaylı olarak ortak olduğu kurumlar ve şahıs şirketleri ile söz konusu kurum ve şahıs şirketlerinin diğer kurum ortakları ilişkili kişi sayılacaktır²⁸².

Konuya ilişkin 18.11.2007 tarih ve 26704 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe girmiş 1 seri numaralı Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtım Hakkında Genel Tebliğ’de yer alan örnek şu şekildedir.

Örnek:



²⁸² GÜRLER, a.g.m., E-Yaklaşım.

(B) Kurumunun;

- İştiraki (K) Kurumu,
- (K) Kurumunun iştirak olarak katıldığı (O) Kurumu,
- (O) Kurumunda çalışan Mühendis (İ),
- (K) Kurumunun iştirak olarak katıldığı (P) Kurumu,
- İştiraki (L) İş Ortaklığı,
- (L) İş Ortaklığının diğer ortağı (C) Kurumu,
- İştiraki (M) Kurumu,
- İştirak olarak katıldığı (M) Kurumuna ortak olan (S) Kurumu,
- (S) Kurumunda çalışan Hukuk Müşaviri (Ü),
- İştirak olarak katıldığı (M) Kurumuna ortak olan (T) Gerçek Kişisi,
- (M) Kurumunun Genel Müdürü (Ç),
- Genel Müdür (Ç)'nin üye olduğu (R) Derneği,
- (R) Derneğinde çalışan Muhasebe Yetkilisi (O)

ile yaptığı mal veya hizmet alım ya da satım işlemleri, ilişkili kişilerle yapılan işlemler olarak değerlendirilecektir.

2.2.2.3.7.3. Kurumun veya Ortaklarının İdaresi, Denetimi veya Sermayesi Bakımından Doğrudan veya Dolaylı Olarak Bağlı Bulunduğu ya da Nüfuzu Altında Bulundurduğu Gerçek Kişi veya Kurumlar

Kurumun veya ortaklarının idaresi bakımından doğrudan veya dolaylı olarak bağlı bulunduğu gerçek kişiler; ortaklık ilişkisi olmaksızın kurumun kararlarında doğrudan veya dolaylı olarak etkisi bulunabilecek kurumun yönetim kurulu başkan ve üyeleri, genel müdürü, üst düzey müdürleri, aynı düzeydeki yüksek memurları gibi şahısları ifade etmektedir. Ayrıca, ortaklık ilişkisi olmaksızın kurumun kararlarında doğrudan veya dolaylı olarak etkide bulunabilecek herhangi bir gerçek kişi veya kurum ilişkili kişi sayılacaktır²⁸³.

Kurumun veya ortaklarının denetimi bakımından doğrudan veya dolaylı olarak bağlı bulunduğu gerçek kişi veya kurumlar ifadesinden, ortaklık ilişkisi olmaksızın kurumun kararlarında doğrudan veya dolaylı olarak etkisi bulunabilecek

²⁸³ ELELE, "Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımında İlişkili Kişi Kavramı ve Değerlendirmeler", s. 84.

kurumun denetçileri gibi gerçek ve tüzel kişiler anlaşılmaktadır. Nüfuzu altında bulundurduğu gerçek kişi veya kurumlar ifadesi, kurumun ekonomik ve ticari kararlarını doğrudan ya da dolaylı olarak etkileyecek şekilde sürekli bir iktisadi ilişki veya devamlı borç para verme ya da alma ilişkisi içinde bulunduğu gerçek kişi veya kurumları ifade etmektedir²⁸⁴.

Örnek:

İmalat faaliyeti ile uğraşan (A) Ltd. Şti.'nin sürekli olarak aynı gerçek kişiden sağladığı girdileri kullanması ya da alımlarının veya satışlarının büyük bir kısmını aynı kurumdaki yapması durumunda da söz konusu şirketin ilgili gerçek kişi/kurumun nüfuzu altında olduğu kabul edilebilir.

1 seri numaralı tebliğin 7. paragrafında bir gerçek kişi/kurum ile bir başka gerçek kişi/kurum arasında olağan ticari faaliyet çerçevesinde sadece bayilik ilişkisinin bulunması durumunda söz konusu gerçek kişi veya kurumların bayiliğe ilişkin mal ve hizmetler bakımından ilişkili kişi kapsamında değerlendirilmeyeceği, bayiliğin konusunu oluşturan mal ve hizmet alım satımları dışındaki işlemler bakımından ise ilişkili kişi kapsamında değerlendirileceği belirtilmiş, kişi veya kurumlar arasında bayilik ilişkisi dışındaki başka bir nedenle ilişki bulunması halinde bu kişi veya kurumlar arasında bayiliğe ilişkin mal ve hizmet alım satımı bakımından da ilişkinin varlığı kabul edilebileceği yer almıştır²⁸⁵. Konuya ilişkin söz konusu tebliğde verilen örnek şöyledir:

Almanya'da bulunan (A) şirketi Türkiye'de yerleşik (B) şirketine motorlu araç ve yedek parça satmakta olup (B) şirketi söz konusu ürünlerin Türkiye'ye ithali ile yurt içine satış hakkına sahip bulunmaktadır. (A) şirketi ile Türkiye pazarında dağıtıcı (distribütör) olarak faaliyette bulunan (B) şirketi ilişkili kişi kapsamında değerlendirilecektir. Yurt dışında bulunan şirketin Türkiye pazarında bir veya birden fazla dağıtıcı ile alım-satım faaliyetinde bulunması durumu değiştirmeyecektir. Dolayısıyla aralarında ortaklık ilişkisi bulunup bulunmadığına bakılmaksızın, yurt dışında bulunan bir kurum ile Türkiye'de dağıtıcı olarak faaliyette bulunan kurum ilişkili kişi kapsamında değerlendirilecektir. Öte yandan (B) şirketinin, (A) şirketinden aldığı motorlu araç ve yedek parça satışını Türkiye'de yirmibir ilde bulunan bayileri

²⁸⁴ ELELE, "Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımında İlişkili Kişi Kavramı ve Değerlendirmeler", s. 84.

²⁸⁵ Feyyaz YAZAR, "Transfer Fiyatlandırmasına İlişkin Düzenlemelerde Yapılan Son Değişiklikler", **Vergi Dünyası**, Sayı:321, Mayıs 2008, s. 41.

aracılığıyla gerçekleştirmesi durumunda, (B) şirketi ile bayileri, bayiliğin konusunu oluşturan işlemler bakımından ilişkili kişi kapsamında değerlendirilmeyecektir²⁸⁶.

Yapılan değişiklikle aralarında ortaklık ilişkisi bulunup bulunmadığına bakılmaksızın, yurt dışında bulunan bir kurum ile Türkiye’de dağıtıcı (distribütör) olarak faaliyette bulunan kurum ilişkili kişi kapsamında değerlendirilecektir²⁸⁷.

2.2.2.3.7.4. Ortakların Eşleri, Ortakların veya Eşlerin Üstsoy ve Altsoy, Üçüncü Derece Dahil Yansoy Hısımları ve Kayın Hısımları

Kurum ortaklarının eşleri, ortakların veya eşlerin üstsoy ve altsoy, üçüncü derece dahil yansoy hısımları ve kayın hısımları transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı uygulamasında ilişkili kişi kabul edilmektedir.

Kan hısımlığı, kan bağına dayanan hısımlıktır. Buna soy hısımlığı da denmektedir. Kan hısımlığı, iki kişi arasındaki ortak kan bağına dayanır. Kan hısımlığı ya birinin soyundan gelenler arasındaki hısımlıktır; (altsoy-üstsoy hısımlığı) ya da müşterek bir kökten gelenler arasındaki hısımlıktır (yansoy hısımlığı)²⁸⁸. Kişiler arasındaki kan hısımlığının derecesi, hısımlar arasındaki doğumların sayısı ile belli olur.

Kayın hısımlığı ise evlenme akdi ile doğan bir hısımlık çeşididir. Kayın hısımlığı, eşlerden birinin, diğerinin kan bağı ile bağlandığı hısımları arasındaki hısımlıktır. Yalnız eşler birbiriyle hısımlık olmadığı gibi, eşlerin hısımları da kendi aralarında hısımlık değildir²⁸⁹. Kayın hısımlığında evlilik birliği sona ermiş olsa bile bu evlilik ile ortaya çıkan hısımlık ilişkisi devam eder (TMK. 18/II).

Bu kapsamda ilişkili kişi sayılacak olanlar aşağıdaki gibi sıralanabilir²⁹⁰.

- Kurum ortağının eşi,
- Kurum ortağının üst soyu ve alt soyu (Anne, baba, büyükanne, büyükbaba, çocuk, torun, torun çocuğu),
- Kurum ortağının eşinin üst soyu ve alt soyu (Kayınpeder, kayınvalide, bunların üst soyu, üvey çocuk ve altsoyu),
- Kurum ortağının ikinci derece yan hısımları (Kardeş),
- Kurum ortağının ikinci derece kayın hısımları (Kayınbirader, baldız),

²⁸⁶ VURAL, a.g.e., s. 680.

²⁸⁷ YAZAR, a.g.m., s. 41.

²⁸⁸ Bilge ÖZTAN, **Medeni Hukuk’un Temel Kavramları**, Turhan Kitabevi, Ankara, 2007, s. 305.

²⁸⁹ ÖZTAN, a.g.e., s. 307.

²⁹⁰ VURAL, a.g.e., s. 684.

- Kurum ortağının üçüncü derece yansoy hısımları (Yeğen, amca, dayı, hala, teyze),
- Kurum ortağının üçüncü derece kayın hısımları (Eşinin yeğen, amca, dayı, hala ve teyzesi).

2.2.2.3.7.5. Bakanlar Kurulunca İlan Edilen Ülkelerde veya Bölgelerde Bulunan Gerçek ve Tüzel Kişiler

Kazancın elde edildiği ülke vergi sisteminin, Türk vergi sisteminin yarattığı vergilendirme kapasitesi ile aynı düzeyde bir vergilendirme imkânı sağlayıp sağlamadığı ve bilgi değişimi hususunun göz önünde bulundurulması suretiyle Bakanlar Kurulunca ilan edilen ülkelerde veya bölgelerde bulunan kişilerle yapılmış tüm işlemler, ilişkili kişilerle yapılmış sayılmaktadır.

- K.V.K. Md. 30/7 e göre bu ülkelere yapılan ödemeler üzerinden %30 tevkifat yapılır.
- Ancak, Bakanlar Kurulundan bu ülkeleri tanımlayan bir karar henüz çıkmamıştır.
- Vergi cenneti olarak adlandırılan ülkelere 35'i OECD ile işbirliği yapmayı kabul etmişlerdir. Ancak, bugün itibarıyla 3 ülke henüz OECD ile işbirliği yapacağına ilişkin bir beyan da bulunmamışlardır bu ülkeler Andorra, The Principle of Liechtenstein, ve Monaco'dur²⁹¹.

2.2.2.3.8. Emsallere Uygunluk İlkesi

Emsallere uygunluk ilkesi uluslararası bir transfer fiyatlaması standardıdır. Bu ilke, karşılaştırılabilir işlemleri ve karşılaştırılabilir bir ortamda bağımsız işletmeler arasında oluşması gereken koşulları referans alarak karların yeniden ayarlanmasını öngörmektedir²⁹².

Emsallere uygunluk ilkesinin tanımı K.V.K.'nın 13. maddesinin (3) numaralı fıkrasında yapılmıştır. Buna göre, emsallere uygunluk ilkesi; ilişkili kişilerle yapılan mal veya hizmet alım ya da satımında uygulanan fiyat veya bedelin, aralarında

²⁹¹ Metin DURAN, "Transfer Fiyatlandırması (1)", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:236, Mayıs 2008, s. 11.

²⁹² PAMUKÇU, a.g.m., s. 251.

böyle bir ilişkinin bulunmaması durumunda oluşacak fiyat veya bedele uygun olmasını ifade etmektedir.

Emsallere uygunluk ilkesinin, ilişkili kişilerle yapılan işlemlerde uygulanan fiyat veya bedelin emsal fiyat veya bedelle aynı (eşit) olması gerektiği şeklinde algılamamak gerekir. Aksi takdirde, emsal olarak belirlenen tutarlardan çok küçük sapmalar dahi transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı kapsamında değerlendirilecek olup, Kanun maddesinin konuluşundaki maksat aşılabilecektir. Bu nedenle, uygulanan fiyat/bedel ile emsal fiyat/bedel arasındaki çok küçük ve makul farklılıklar bulunması halinde, bunların emsallere uygun olduğunun kabul edilmesi ve dolayısıyla transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı olarak değerlendirilmemesi gerekir. Örneğin, ilişkili kişiye yapılan mal satışında 90.000 TL fiyat uygulanmış, buna karşın söz konusu işleme ilişkin emsal fiyat 92.000 TL olarak tespit edilmişse, uygulanan fiyatın emsal fiyatla aynı olmamakla birlikte, emsal fiyata uygun olduğu kabul edilmektedir. Makul fiyattan ne kastedildiği önceden kesin ifadelerle veya belli yüzdelerle ortaya konmamıştır. Bu nedenle ortaya çıkan sonuçların olayın özüne göre değerlendirilmesi gerekir²⁹³.

Emsallere uygun fiyat veya bedele ulaşmak için öncelikle iç emsal kullanılacak, bu şekilde kullanılacak fiyat veya bedelin bulunmaması ya da güvenilir olmaması halinde dış emsal karşılaştırmada esas alınacaktır²⁹⁴.

2.2.2.3.8.1. İç Emnal – Dış Emnal

İncelenen işletmenin kontrol altındaki işlemleri için en iyi emsal, hiç şüphesiz ki, yine aynı işletmenin benzer şartlarla üçüncü kişilerle yaptığı kontrol dışı işlemlerde kullandığı fiyat olacaktır²⁹⁵.

İç emsal, kurumların ilişkisiz kişilerle yapmış olduğu işlemlerde uyguladığı fiyat veya bedeli; dış emsalse kurum dışındaki ilişkisiz kişilerin kendi aralarında uyguladıkları fiyat veya bedeli ifade eder²⁹⁶.

İç emsal bulunamaması ve dış emsal kullanılması halinde dikkat edilecek asıl husus, kontrol altındaki işlemle kontrol dışı işlemin karşılaştırılması sırasında, işletmeler arasındaki, kayıt ve finansman raporlama tekniklerinin farklı olabileceğinin dikkate alınmasıdır. Ayrıca, tek bir yıl yerine birden fazla yıl mümkünse beş yıllık

²⁹³ VURAL, a.g.e., s. 686.

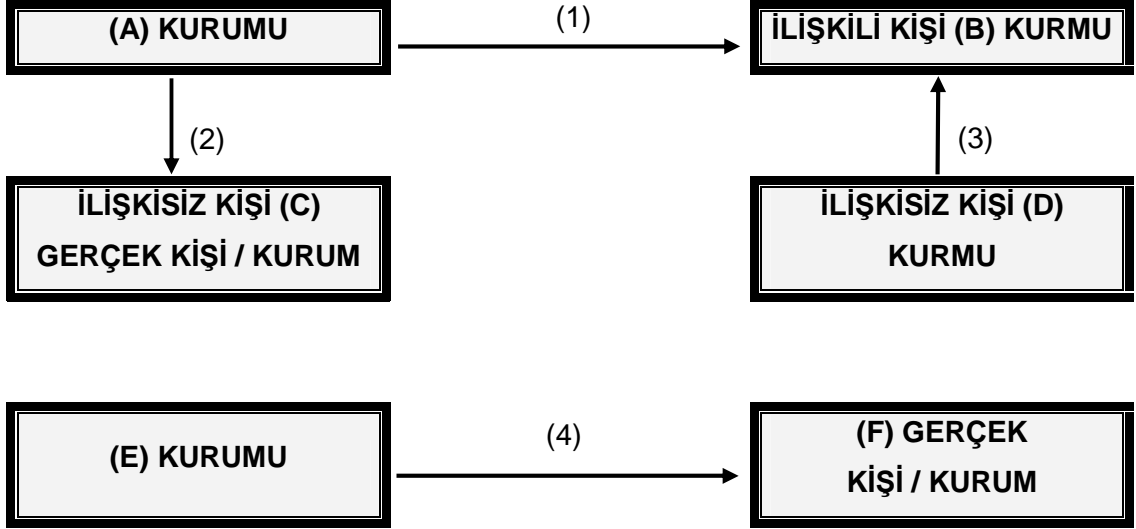
²⁹⁴ GÜRLER, a.g.m., **E-Yaklaşım**.

²⁹⁵ Erdoğan ÖCAL, "Transfer Fiyatlandırmasında Emnal Sorunu", **Yaklaşım**, Sayı:187, Temmuz 2008, s. 34.

²⁹⁶ VURAL, a.g.e., s. 687.

rakamların dikkate alınması gerekmektedir. Buradaki amaç, seçilen bir yılda normal olmayan ekonomik şartların, fiyat üzerindeki etkisinin azaltılmış olmasıdır²⁹⁷.

Örnek:



Yukarıdaki örnekte, aynı maldan;

- (A) Kurumunun ilişkili kişi (B) Kurumuna (1 nolu işlem)
- Yine (A) Kurumunun ilişkisiz kişi (C) Kurumuna (2 nolu işlem)
- (D) Kurumunun (B) Kurumuna (3 nolu işlem)
- (E) Kurumunun (F) Gerçek kişi/kurumuna (4 nolu işlem)

satışı olduğu varsayılmıştır.

Örneğe göre (A) Kurumunun ilişkili kişiye yapmış olduğu mal satışı bulunmaktadır. Dolayısıyla bu satışta uygulanan fiyatın emsallere uygun olup olmadığının tespiti gerekir.

Emsal fiyatın belirlenmesinde öncelikle iç emsal, yani (A) Kurumunun ilişkisiz kişi (C) Gerçek kişi/kurumuna yapmış olduğu satışta (2 nolu işlem) uyguladığı fiyat esas alınmaktadır.

Örnekte, emsal bedeli tespit edilecek işleme (1 nolu işlem) taraf olan kurumun aynı maldan ilişkisiz kişi (D) Kurumundan da alımı (3 nolu işlem) olduğu görülmektedir. Bu işlemde uygulanan fiyatta iç emsal olarak kabul edilecektir.

İç emsal bulunamadığının varsayımı halinde ise; dış emsal yani (E) aralarında ilişkili kişi kapsamında ilişki bulunmayan (E) ve (F) arasındaki satış işleminde (4 nolu işlem) uygulanan fiyat dikkate alınacaktır²⁹⁸.

²⁹⁷ ÖCAL, "Transfer Fiyatlandırmasında Emsal Sorunu", s. 36.

²⁹⁸ VURAL, a.g.e., s. 689.

2.2.2.3.9. Karşılaştırılabilirlik Analizi

Karşılaştırılabilirlik analizi, genel olarak ilişkili kişiler arasındaki mal veya hizmet alım ya da satım işlemlerindeki koşullarla, aralarında ilişkili bulunmayan kişiler arasındaki benzer nitelikteki işlemlerin koşullarının karşılaştırılmasına dayanmaktadır. Karşılaştırılan durumlar arasında işlemin fiyat veya bedelini etkileyecek farklılıkların bulunması halinde ise bu farklılıkların etkisini ortadan kaldıracak düzeltmelerin yapılması gerekir²⁹⁹.

Ayrıca işlemler karşılaştırılırken aşağıda yer alan unsurların da dikkate alınması gerekmektedir.

- **Mal ve hizmetlerin nitelikleri:** Malların fiziksel özellikleri, kalite ve güvenilirliği, arz miktarı ve bulunabilirliği gibi özellikler; hizmetlerde hizmetin yapısı ve büyüklüğü gibi özellikler; gayri maddi varlıklarda ise işlemin biçimi (satış, lisans gibi), malın tipi (patent, marka, know-how gibi), garanti süresi ve kapsamı, malın kullanımından sağlanan faydalar gibi özellikler karşılaştırılabilirlik analizinde dikkate alınmalıdır. Örneğin; bilinen bir marka ile üretim yapan bir kuruluşun fiyatı ile aynı pazarda benzer özelliklere sahip bir ürünü üreten kuruluşun fiyatı “marka” özelliği dikkate alınmadan karşılaştırıldığında, emsallere uygun fiyata ulaşmak mümkün olmayacaktır³⁰⁰.
- **İşlev Analizi:** Tasarım, üretim montaj, araştırma ve geliştirme, hizmet, satın alma, dağıtım, pazarlama, reklam, nakliye, finansman ve yönetim faaliyetleri ve tarafların üstlendiği riskler, işlev analizinde dikkate alınması gerekmektedir³⁰¹.
- **Ekonomik Koşullar:** Karşılaştırma sırasında pazardaki ekonomik koşullar da belirleyici olmaktadır. Ekonomik koşullar arasında coğrafi konum, pazar hacmi, pazardaki rekabetin boyutu alıcı ve satıcının pozisyonları, mal ve hizmetlerin benzerlerinin bulunabilirliği, bölgeler itibarıyla mal ve hizmet arz ya da talep düzeyi, pazarda devlet tarafından yapılan düzenlemeler, arazi,

²⁹⁹ VURAL, a.g.e., s. 690.

³⁰⁰ Onur ELELE, “Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımında Emsallere Uygunluk İlkesi ve Karşılaştırılabilirlik Analizine İlişkin Değerlendirmeler”, **Yaklaşım**, Sayı:182, Şubat 2008, s. 59.

³⁰¹ Ali Haydar YILDIRIM, “Transfer Fiyatlandırmasına Yönelik Düşünceler”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:228, Eylül 2007, s. 68.

işçilik ve sermaye unsurlarını da içeren ürün maliyetleri, ulaşım masrafları, perakendeci ya da toptancı olma koşulları ve benzeri olacaktır³⁰².

- **Kurumların İş Stratejileri:** Karşılaştırılabilirlik analizinin yapılmasında göz önünde bulundurulması gereken önemli unsurlardan biri de işleme taraf olan kişi veya kurumların iş stratejileridir. Bu stratejiler içinde pazar payının arttırılması veya korunması, yenileme ve yeni ürün geliştirilmesi, riskten kaçınma, portföy çeşitlendirmesi ve işin gündelik akışına ilişkin diğer faktörler sayılabilir³⁰³.

Örnek:

Bodrum'da bir balık çiftliğinde üretilen balıkları yine Bodrum'da balık lokantasına satan A firması ile aynı balıkları İstanbul'da ilişkili olduğu şirkete satan B firması eğer A firmasının sattığı balıkların fiyatını dış emsal olarak dikkate almak istiyorsa bu fiyata Bodrum-İstanbul nakliye masraflarını ve diğer masrafları da eklemelidir. Aynı zamanda İstanbul'daki pazarın yapısı da önem teşkil etmektedir. Ancak her zaman farklılıklar düzeltilebilecek nitelikte olmamaktadır. Örnekte olduğu gibi pazar yapısından kaynaklanan farklılıkların somut olarak ölçülmesi son derece güçtür. Bu durumda karşılaştırılabilirlik analizinin ön plana çıkmadığı farklı yöntemlerin kullanılmasında veya emsal teşkil edecek malı aynı koşullarda satan yeni bir firma bulunmasında fayda vardır³⁰⁴.

2.2.2.3.10. Emsallere Uygun Fiyat veya Bedelin Tespitinde Uygulanacak Yöntemler

K.V.K.'nın 13. maddesi ile, emsallere uygun fiyat veya bedelin tespitinde mükelleflerin uygulayabilecekleri üç ayrı yöntem bulunmaktadır. Bunlar geleneksel işlem yöntemleri olarak da ifade edilen; karşılaştırılabilir fiyat yöntemi, maliyet artı yöntemi ve yeniden satış fiyatı yöntemidir. Mükellefler bu üç yönteme göre de fiyat veya bedeli tespit edemiyorlarsa, bu durumda işlemin mahiyetine göre kendi belirleyecekleri diğer yöntemler yoluyla emsallere uygun fiyat veya bedeli belirleyeceklerdir.

Madde gerekçesine göre; mükellefler, bu kapsamda uygulayabilecekleri yöntemleri tamamen kendileri belirleyecekleri gibi, maddede sayılmayan ancak

³⁰² YILDIRIM, "Transfer Fiyatlandırmasına Yönelik Düşünceler", s. 69.

³⁰³ VURAL, a.g.e., s. 693.

³⁰⁴ Kazım Okan EROL, "Emsallere Uygunluk İlkesinin Uygulanabilirliği", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:231, Aralık 2007, s. 133.

OECD'nin "Uluslararası Şirketler ve Vergi İdareleri İçin Transfer Fiyatlandırması Rehberi"nde belirtilen ya da diğer ülkelerin uygulamalarında karşılaşılabilen yöntemleri de kullanabileceklerdir. Bu bağlamda uygulama olanağı bulabilecek yöntemlerin en önemlileri, OECD'nin Uluslararası Şirketler ve Vergi İdareleri İçin Transfer Fiyatlandırması Rehberi'nde "geleneksel işlem yöntemleri"ne başvurma olanağının olmadığı haller için "diğer yöntemler" başlığı altında önerilen ve "işleme dayalı kar yöntemleri" olarak adlandırılan kar bölüşüm yöntemi ve işleme dayalı net kar marjı yöntemidir³⁰⁵.

2.2.2.3.10.1. Geleneksel İşlem Yöntemleri

Bu yöntemler karşılaştırılabilir fiyat yöntemi, maliyet artı yöntemi ve yeniden satış fiyatı yöntemidir.

2.2.2.3.10.1.1. Karşılaştırılabilir Fiyat Yöntemi

Karşılaştırılabilir fiyat yöntemi, bir mükellefin uygulayacağı emsallere uygun satış fiyatının, karşılaştırılabilir mal veya hizmet alım veya satımında bulunan ve aralarında herhangi bir şekilde ilişki bulunmayan gerçek ya da tüzel kişilerin birbirleriyle yaptıkları işlemlerde uygulayacağı piyasa fiyatı ile karşılaştırılarak tespit edilmesini ifade etmektedir. Bu yöntemin uygulanabilmesi için ilişkili kişilerle yapılan işlemin, birbiriyle ilişkili olmayan kişilerin yaptıkları işlem ile karşılaştırılabilir nitelikte olması gerekmektedir. Burada karşılaştırılabilir nitelik kavramı, işleme konu mal veya hizmet ile işlemin koşullarının gerek ilişkili kişiler arasındaki işlemlerde, gerekse aralarında ilişki bulunmayan kişilerin arasındaki işlemlerde benzer nitelikte olmasını ifade etmektedir. Söz konusu işlemler arasında, ölçülebilir nitelikte küçük farklılıklar varsa, bu farklılıklar düzeltilerek yöntemin uygulanması mümkündür. Ancak, farklılıkların büyük olması ya da farklılıkların ölçülebilmesinin yani somut bir biçimde, tespit işlemlerinde dikkate alınabilme olanağının mümkün olmaması halinde, yöntemin de uygulanabilmesi mümkün olmayacaktır. Doğrudan karşılaştırma yapılmasına olanak veren bu yöntem, karşılaştırılabilir kontrol dışı işlemler için uygulamada en sık kullanılan yöntemdir³⁰⁶.

Örnek:

³⁰⁵ VURAL, a.g.e., s. 697.

³⁰⁶ Ersin NAZALI, "Transfer Fiyatlandırması-II", **Yaklaşım**, Sayı:176, Ağustos 2007, s. 132.

Türkiye'deki zeytinyağı üreticisi A şirketi Fransa'da bulunan ve aynı zamanda ortağı olduğu B şirketine 1 litrelik özel şişelerde sızma zeytinyağı satmaktadır. Bununla birlikte aynı A şirketi Fransa'da aynı alanda faaliyet gösteren ancak herhangi bir ortaklık ilişkisi olmayan C şirketine 10 Euro/şişe fiyatla zeytinyağı satmaktadır. Bağımsız şirket C ile yapılan anlaşmaya göre nakliye giderleri üretici firma A tarafından yüklenilmektedir. Ancak A şirketinin aynı zamanda ortağı olduğu Fransa'daki B şirketi ile olan anlaşmaya göre ise nakliye giderleri B şirketi tarafından yüklenilecektir. Diğer satış şartları bağımsız şirket C ile A şirketi arasında yapılan ticarete olduğu gibidir. 1 şişe zeytinyağının Fransa'daki perakende satış fiyatı ise 15 Euro'dur. Nakliye gideri şişe başına 1 Euro'dur.

Bu durumda 5520 sayılı KVK 13. maddesi uyarınca karşılaştırılabilir fiyat yöntemi kullanılabilir ancak, üçüncü kişilere uygulanan fiyatın, transfer fiyatı olarak dikkate alınmasında, sözleşmeler arasındaki farklılıklar göz önünde bulundurularak uyumlaştırma (düzeltme) yapılacaktır.

Karşılaştırılabilir fiyat yöntemi şu şekilde uygulanacaktır. Bağımsız Fransız şirketine satış fiyatı nakliye gideri kadar düzeltilecek ve ilişkili kişi için uygulanacak karşılaştırılabilir transfer fiyatı (10 Euro -1 Euro =) 9 Euro /şişe olarak tespit edilecektir. A şirketinin B ve C şirketi ile sözleşme şartları aynı olsaydı, zeytinyağının B şirketi için uygulanacak karşılaştırılabilir transfer fiyatı 10 Euro /şişe olacaktır. Mevcut şartlarda, A şirketinin ilişkili B şirketine satmış olduğu zeytinyağlarına, C şirketine uyguladığı fiyatla aynı fiyatı uygulamış olsaydı, B şirketi nakliye gideri dolayısıyla 1 Euro /şişe kadar kazancını A şirketine transfer etmiş olacaktır³⁰⁷.

2.2.2.3.10.1.2. Maliyet Artı Yöntemi

Maliyet artı yöntemi, emsallere uygun fiyatın, ilgili mal ya da hizmet maliyet bedelinin uygun bir brüt kar oranı kadar artırılması suretiyle hesaplanmasını ifade etmektedir. Bu yöntem aslında VUK'nun 267'nci maddesinin 2 numaralı bendinde yer alan "Maliyet Bedeli Esasına" benzemektedir. 267'nci maddede maliyet artının ne kadar olacağı toptan ve perakende satışlar için belirlenmiştir. Yeni düzenlemede ise makul bir kar oranı kadar artırılması suretiyle denmiş ve bir oran verilmemiştir. Makul brüt kar oranı ifadesi eğer o mal veya hizmet ilişkisiz kişilere satılsaydı olacak fiyatı gösteren kar oranıdır. Bu yöntem özellikle hammadde ve yarı mamullerle

³⁰⁷ KÜÇÜK, "Örtülü Kazanç Dağıtımında Yeni Dönem", s. 56.

üretim, montaj gibi aşamalardan sonra satılan ürünlere ilişkin işlemlerde uygulama alanı bulmaktadır³⁰⁸.

Yapılan bir ekonometrik çalışmaya göre; yüksek vergi uygulayan ülkelerde maliyet artı yöntemi seçildiğinde; vergi gelirlerinin en yüksek olduğu ortaya çıkmıştır³⁰⁹.

Maliyet artı yöntemi, ilişkili kişilere yapılan mal veya hizmet satışlarında uygulanması gereken emsal fiyat veya bedelin tespitine yönelik bir yöntem olup, bu yöntemin ilişkili kişilerden yapılan alışlar için kullanılması mümkün değildir. Bir başka ifadeyle maliyet artı yöntemi emsal satış fiyatının tespitine yönelik bir yöntemdir³¹⁰.

Maliyet artı yönteminin karşılaştırılabilir fiyat yöntemine göre avantajları bulunmaktadır. Mal ve hizmetlerdeki teknik ve fiziksel benzerlikler fazla olmasa dahi maliyet artı yöntemi uygulanabilir. Mal veya hizmetlerin aynı kategori içinde olması halinde yine maliyet artı yöntemi kolaylıkla uygulanabilecektir. Ancak, ürünün markası gibi büyük farklılıklar karşılaştırmanın güvenilirliğini etkileyebilecek ve maliyet artı yönteminin uygulamasını zorlaştıracaktır. Bu gibi durumlarda ise karşılaştırılabilir fiyat yöntemi uygulanabilir³¹¹.

Örnek:

Türkiye’de tam mükellef olan (A) Kurumu, çanta üretimi yapmaktadır.

(A) Kurumu çantaları Romanya’da bulunan iştiraki (B)’ye satmaktadır. Her bir çantanın maliyeti 50 TL olup, çanta üretimine ilişkin olarak yapılan genel yönetim giderleri üretim maliyetleri içinde izlenmektedir. (A) Kurumu söz konusu üretimine ilişkin satışlardan %5 brüt kar elde etmiştir. (A) Kurumunun aynı ürünü ilişkisiz kişilere satışı bulunmamaktadır.

Türkiye’deki tam mükellef (C) ve (D)’nin aralarında ilişki bulunmadığı ve çanta üretimi yaparak Fransa’daki ilişkisiz alıcılara sattıkları tespit edilmiştir. Ancak (C) ve (D) kurumları genel yönetim giderlerini faaliyet giderleri arasında izlemekte ve söz konusu üretime ilişkin satışlardan %10 brüt kar elde etmektedir.

(A) Kurumunda maliyet bazının içerisinde genel yönetim giderleri de yer almakta iken, (C) ve (D) Kurumlarının maliyet bazında genel yönetim giderleri bulunmamaktadır. Bu durumda, ilişkili kişilerle ve ilişkisiz kişilerle yapılan işlemlerin karşılaştırılmasında, maliyetlerin bileşenlerinin farklı olması nedeniyle muhasebeden

³⁰⁸ Ömer GÜZELDAL, “Transfer Fiyatlandırmasında Uygulanacak Yöntemler”, **Vergi Dünyası**, Sayı:317, Ocak 2008, s. 165.

³⁰⁹ Işıl Fulya ORKUNOĞLU, “Transfer Fiyatlandırmasında Yöntem Seçimi”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:242, Kasım 2008, s. 121.

³¹⁰ VURAL, a.g.e., s. 707.

³¹¹ GÜZELDAL, a.g.m., s. 166.

kaynaklanan farklılıklar düzeltilmelidir. Böylece, (A) Kurumu %5 brüt kar oranı yerine dış emsali kullanmak suretiyle %10 brüt kar oranını esas alacaktır. Bu durumda, (A) Kurumunun genel yönetim giderlerinin 5 TL olduğu varsayımı altında, 45 TL (50 TL – 5 TL=) üzerine %10 brüt kar oranı ilave edilmek suretiyle iştirak (B)'ye satılan her bir çanta için transfer fiyatı 49,5 TL olarak belirlenecektir³¹².

2.2.2.3.10.1.3. Yeniden Satış Fiyatı Yöntemi

Yeniden satış fiyatı yöntemi, ilişkili bir kişiden satın alınan ürünün bağımsız bir kişiye satıldığı fiyat açısından olayı ele almaktadır. Yeniden satış fiyatı olarak adlandırılan bu fiyat, bu durumda gösterilen fonksiyon ışığında (kullanılan varlıklar ve öngörülen riskler dikkate alınarak) satış ve diğer faaliyet giderlerini karşılama peşinde olan yeni satıcının kullandığı miktarı (yeniden satış fiyatı marjı) yansıtan uygun bir brüt karın düşülmesi sonucu elde edilir³¹³.

Bu yöntemde emsallere uygun fiyat ya da bedele ulaşmak için temel alınan unsur, aralarında herhangi bir bağlantı bulunmayan gerçek veya tüzel kişilere yapılması muhtemel satış ve bu satışta uygulanacak fiyat ya da bedeldir. Varsayımsal olarak saptanan söz konusu fiyat ya da bedelden uygun bir brüt satış kârı düşülerek ilgili işlem için emsallere uygun fiyata ulaşılabilecektir. Buradaki uygun brüt satış kârı, söz konusu mal ya da hizmet için işlem anında uygulanabilecek, piyasa koşullarına göre belirlenen ya da belirlenebilecek objektif nitelikte bir oran ile saptanan kârı ifade etmektedir. Bu kâr tutarı düşüldükten sonra da mal ya da hizmetin ilişkili kişilere satılmasında uygulanabilecek emsallere uygun fiyata ulaşılabilecektir³¹⁴.

Bu yöntem, gerçekleştirilen işlevlerin değerlerini dikkate almaktadır. Bu yöntemin uygulandığı olaylarda genellikle yeniden satışı yapan kişi ya da kuruluş, satmak üzere aldığı mallara kendisi herhangi bir şekilde değer artırıcı bir katkıda bulunmamakta, fiziksel olarak ürünün yapısını değiştirmemekte, söz konusu ürünü aldığı biçimde satmaktadır³¹⁵.

Örnek:

(B) firması, uluslararası faaliyette bulunan (A) firmasının Türkiye'deki ilişkili kuruluşu olup, yapılan işlemlere ilişkin açıklamalar aşağıda verilmiştir.

³¹² VURAL, a.g.e., s. 708.

³¹³ Ramazan BİÇER, "Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Uygulaması ve Kullanılan Yöntemler", **Mali Pusula**, Sayı:28, Nisan 2007, s. 124.

³¹⁴ Ersin NAZALI, "Transfer Fiyatlandırması-III", **Yaklaşım**, Sayı:177, Eylül 2007, s. 149.

³¹⁵ KÜÇÜK, "Örtülü Kazanç Dağıtımında Yeni Dönem", s. 58.

- (B) firması, (A) firması tarafından üretilen plazma televizyonların dağıtımını yapmaktadır.
- (B) firması, söz konusu ürünleri kendisi ve (A) şirketi ile ilişkisi bulunmayan (D) firmasına 3.150 TL/adet'ten satmaktadır.
- (A) firması, ayrıca daha düşük kalitede ürettiği plazma televizyonları, Türkiye'de kendisi ve (B) firması ile hiçbir şekilde ilişkisi bulunmayan dağıtıcı (C) firmasına da satmaktadır.
- (B) firması ile (C) firmasının gerçekleştirdikleri işlevler aynı olup, (C) firmasının sattığı televizyonlardan elde ettiği brüt satış karı %10'dur.

Yukarıda yer alan bilgilerden anlaşılacağı üzere, kontrol altındaki işlemle kontrol dışı işlem arasında bir ürün kalitesi farklılığı söz konusudur. Ancak, iki ürün arasındaki fiyat farklılığına karşın, kar oranlarında belirli bir farklılık olmadığı tespit edilmiştir. (B) ve (C) firmalarının gerçekleştirdiği işlevler aynıdır. Bu durumda, (B) firmasının (A) firmasından yaptığı alımlarda emsallere uygun satış fiyatına ulaşmak için yeniden satış fiyatı yöntemi uygulanacak ve brüt satış karı olarak da %10 oranı esas alınacaktır.

(B) firmasının (A) firmasından yaptığı alışlarda emsallere uygun birim fiyat şu şekilde hesaplanacaktır³¹⁶:

$$[3.150/(1+0,10)] = 2.864 \text{ TL}$$

2.2.2.3.10.2. İşleme Dayalı Kar Yöntemleri

K.V.K.'da düzenlenen geleneksel işlem yöntemleri ile emsallere uygun bedel veya fiyat tespiti mümkün değilse, mükellefler işlemin mahiyetine göre kendi belirleyecekleri yöntemi uygulayabilirler. Bu bakımdan OECD'nin "Uluslararası Şirketler ve Vergi İdareleri İçin Transfer Fiyatlandırması Rehberi"nde yer alan ve diğer ülkelerde uyguladıkları yöntemleri kullanabilirler. Bu yöntemler kar bölüşüm yöntemi ve işleme dayalı net kar marjı yöntemidir.

2.2.2.3.10.2.1. Kar Bölüşüm Yöntemi

Kar bölüşüm yönteminin kullanılması durumunda ilk adım olarak, kontrollü işleme taraf olanların kazandığı toplam karın tespit edilmesi gerekir. Bu da bir bütün

³¹⁶ VURAL, a.g.e., s. 716.

olarak grubun toplam karını, kontrollü işleme taraf olanların karlarından ayırmak yoluyla yapılacaktır. Dağıtılacak kar, genellikle ödeyecek yasal yükümlüler ve vergilerin kardan ayrılmasından önceki aşamada bulunan faaliyet karını ifade etmektedir³¹⁷.

İkinci adımda yapılması gereken ise işleme taraf olmayanlarla yapılmış olunan benzeri kar payı dağıtımlarını (Kullanılan varlıklar, ilişkili kişilerin dışındaki taraflardan her birinin öngördüğü riskler, işleme taraf olanların elde etmiş olabileceği karlar ve ortaya konan fonksiyonları da göz önünde bulundurarak) esas alarak işleme taraf olanlar arasında gerçekleşen kar payını yeniden bölüştürmek olacaktır³¹⁸.

2.2.2.3.10.2.2. İşleme Dayalı Net Kar Marjı Yöntemi

İşleme dayalı net kâr marjı yöntemi, doğrudan ve dolaylı maliyetlerin indirilmesinden sonra elde edilen faaliyet kârını, satışlara, maliyetlere, varlıklara ve benzeri mali büyüklüklere oranlayarak elde edilen kâr düzey göstergelerini esas almaktadır. Yöntem, uygun bir temelde (maliyetler, satışlar, varlıklar gibi) mükellefin gerçekleştirdiği kontrol altındaki işlemin net kârlılık payını kontrol etmektedir. Bu yöntemde mükellefin kontrol altındaki işlemde kaynaklanan net kârı, aynı mükellefin kontrol dışı işlemlerden elde edebileceği net kâra göre oluşturulmalıdır. Bu mümkün değilse, bağımsız şirketlerin karşılaştırılabilir işlemleri sonucunda elde edilen net kâr tutarı yol gösterici olabilecektir. Daha sonraki aşamada, bağlantılı şirketle bağımsız şirket arasında yapılacak işlevsel analiz, işlemlerin karşılaştırılabilirliğinin saptanmasına ve sağlıklı sonuçlar için gerekli düzeltmelerin yapılmasına ihtiyaç göstermektedir³¹⁹.

Bu yöntemin güçlü yönü şudur: Kar düzey göstergeleri, işlem farklılıklarından, karşılaştırılabilir fiyat yöntemine göre daha az etkilenmektedir. Diğer bir güçlü yön, yerine getirilen işlevin ve üstlenilen sorumluluğun birden fazla bağlantılı şirket için ayrı ayrı saptanmasını gerektirmemesidir. Bu durum, taraflardan birine ait işlemlerin karmaşık olması, birbiriyle ilişkisiz çok sayıda faaliyet alanı bulunması veya taraflardan birisinden güvenilir bilgi elde etme olanağının güç

³¹⁷ Ramazan BİÇER, "Kurumlar Vergisi Kanununda Düzenlenen Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Uygulamasında Kullanılan Yöntemler", **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, Sayı:43, Temmuz 2007, s. 143.

³¹⁸ BİÇER, "Kurumlar Vergisi Kanununda Düzenlenen Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Uygulamasında Kullanılan Yöntemler", s. 143.

³¹⁹ NAZALI, "Transfer Fiyatlandırması-III", s. 150.

olması halinde pratik avantaj sağlamaktadır. Bu yöntemin belki de en zayıf yönü, bir mükellefin brüt kar tutarı veya fiyatı üzerinde hiç etkisi olmayan ya da çok az etkisi olan bazı hususlardan etkilenebilmesidir. Bu durum, emsallere uygunluğun bu yöntemde doğru ve güvenilir biçimde saptanmasını etkilemektedir³²⁰.

2.2.2.3.11. Grup İçi Hizmetlerde Emsallere Uygun Bedelin Belirlenmesi

5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 1 Seri No'lu Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkındaki Genel Tebliği'nde yer alan mevzuat hükümlerine göre **grup içi hizmetler**;

"... ilişkili şirketler arasında gerçekleşen, genellikle ana şirketin bağlı şirketlerine veya aynı gruba bağlı şirketlerden birinin diğerlerine verdiği hizmetleri ifade etmektedir. Bu hizmetler tüm grup için yönetim, koordinasyon ve kontrol işlevlerinin sağlanmasını da içermekte olup, bu tür hizmetleri sağlamanın maliyeti, ana şirket, bu amaç için görevlendirilen bir grup üyesi veya diğer bir grup üyesi (grup hizmet merkezi) tarafından üstlenilebilmektedir."

şeklinde açıklanmış bulunmakla birlikte, grup içi hizmetlere ilişkin giderlerin Kurumlar Vergisi hesabında kabul edilebilir nitelikte olabilmesi için³²¹;

- Hizmetin fiilen sağlanıp sağlanmadığının,
- Hizmeti alan şirket/şirketlerin söz konusu hizmete ihtiyacı olup olmadığına,
- Hizmetin alınmış olması halinde hizmet bedelinin emsallere uygunluk ilkesine uygun olup olmadığına belirlenmesinin gerekliliği konusunda hükümlere yer verilmiştir.

Emsallere uygunluk ilkesi gereği grup içi hizmetin verilip verilmediğinin belirlenmesinde, hizmeti alan grup üyesinin ticari pozisyonunu güçlendirecek ticari veya ekonomik bir değer sağlayıp sağlamadığı dikkate alınmalıdır. İlişkili bir şirketin ana şirketten veya aynı grubun üyesi olan diğer bir şirketten ihtiyacı olmayan bir hizmeti alması ya da bir hizmetin grup üyesine, sadece grup üyesi olması nedeniyle verilmesi durumunda, söz konusu şirketin grup içi hizmet elde ettiğinin kabulü mümkün bulunmamaktadır³²².

³²⁰ GÜZELDAL, "Transfer Fiyatlandırmasında Uygulanacak Yöntemler", s. 170.

³²¹ Mehmet MÜSTEHLİK, "Transfer Fiyatlandırması Açısından İlişkili Kişilerde Grup İçi Hizmetler", **E-Yaklaşım**, Sayı:184, Nisan 2008.

³²² Kadir ÇEKİRDEKOĞLU, "İlişkili Şirketlerde Grup İçi Hizmetlerin Dağıtımı ve Transfer Fiyatlandırması Karşısındaki Durumu", **Vergi Dünyası**, Sayı:329, Ocak 2009, s. 103.

Grup içi hizmetlerde emsallere uygun bedelin belirlenmesinde kullanılacak yöntemlerin, 1 seri numaralı Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımını Hakkında Genel Tebliğin ilgili bölümlerine göre tespit edileceği tabidir. Ancak, grup içi hizmetlerin fiyatlandırılmasında “Karşılaştırılabilir Fiyat Yöntemi veya Maliyet Artı Yöntemi”nin uygulanması diğer yöntemlere tercih edilebilir³²³.

Karşılaştırılabilir fiyat yöntemi, hizmeti alan tarafın faaliyet gösterdiği piyasadaki ilişkisiz kuruluşlar arasında karşılaştırılabilir nitelikte bir hizmetin bulunduğu durumlarda uygulanabilecektir. Örneğin, muhasebe, hukuk ya da bilgisayar alanında sağlanan hizmetlerde bu yöntem kullanılabilecektir. Ancak, karşılaştırılabilir bir fiyatın bulunmadığı durumlarda “Maliyet Artı Yöntemi”nin kullanılması uygun olacaktır. Bu yöntemin uygulanmasında, kontrol altındaki ve kontrol dışındaki işlemler arasındaki maliyet bazının aynı olması gerekmektedir. Örneğin, kontrol altındaki işlemde genel giderlerin doğrudan giderlere olan oranının, karşılaştırılabilir işlemlere kıyasla daha yüksek olması durumunda; o işlemde elde edilen kar marjını, ilişkili kuruluşun maliyet bazı üzerinde düzeltme yapmadan uygulamak bu tür işlemlerde uygun olmayacaktır³²⁴.

2.2.2.3.12. Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı İle Anlaşma Usulü (Peşin Fiyatlandırma Anlaşmaları)

OECD tarafından yayınlanan Transfer Fiyatlandırması Rehberinde Peşin Fiyatlandırma Anlaşmaları “ilişkili kişilerle yapılan ticari işlemlerin gerçekleştirilmesinden önce bu işlemler için uygun transfer fiyatının belirlenmesinde kullanılacak metod, emsal kurum, emsal işlem gibi bir takım kriterlerin tespit edilmesi amacıyla mükellef ile vergi idaresi arasında gerçekleştirilen anlaşmadır” diye tanımlanmaktadır³²⁵.

Çok uluslu şirketler genellikle aşağıdaki durumlarda vergi idareleri ile peşin fiyatlandırma anlaşması yapmayı tercih etmektedirler³²⁶:

- Yöntem tespitinde karşılaştırma yapılabilecek bir emsal bulunmaması ve karşılaştırma yapabilmek için kamuya açık yeterli ve güvenilir bir veriye ulaşılamaması,

³²³ VURAL, a.g.e., s. 736.

³²⁴ VURAL, a.g.e., s. 736.

³²⁵ Mehmet Akif TUNÇ, “Transfer Fiyatlandırması Uyuşmazlıklarının Çözümünde Peşin Fiyatlandırma Anlaşmaları”, **E-Yaklaşım**, Sayı:47, Haziran 2007.

³²⁶ Erhan GÜMÜŞ, “Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımında Peşin Fiyatlandırma Anlaşmaları”, **Vergi Dünyası**, Sayı:313, Eylül 2007, s. 141.

- Mükellefin kendine has bir faaliyet sisteminin bulunması, bu sistemin niteliklerinin emsal firmalara göre karşılaştırma yapılamayacak düzeyde farklılık göstermesi,
- Mükellefin mevcut fiyatlandırma yönteminin sürekli olarak değişik vergi idarelerince denetim altında olması

Peşin fiyatlandırma anlaşmaları, mükelleflerin tüm transfer fiyatlaması konularını kapsayabileceği gibi, belli işlemlere veya belli bir döneme ait olmak üzere düzenlenebilir.

Peşin Fiyatlandırma Anlaşması ile güdülen temel amaç, transfer fiyatlandırması nedeniyle karşılaşılan sorunların daha kısa yoldan çözümünü sağlamaktır. Çünkü, bu anlaşmalar hem vergi idarelerine hem de mükellefe çeşitli avantajlar sağlamaktadır. Mükellefler, idare ile yapmış olduğu anlaşma ile gelecekte yapacağı işlemlerde kullanacağı yöntemin belirginleşmesi sonucu yerine getirmesi gereken yasal yükümlülüklerini kolaylıkla öngörebilecektir. Bu da, mükellefe vergi planlaması yapma imkanı vermekte olup özellikle mükellefin yapacağı yatırımlar – özellikle yabancı yatırımlar- üzerinde önemli bir etki yaratmaktadır. Peşin Fiyatlandırma Anlaşmaları, mükellef ve vergi idaresi için transfer fiyatlamasına ilişkin tartışmaların azalması ve oldukça uzun sürebilecek ve maliyetli olabilecek vergi incelemelerini önlemek gibi bir amacı da gütmektedir³²⁷.

Peşin fiyatlandırma anlaşmaları temelde üç şekilde uygulanmaktadır³²⁸:

Tek taraflı (unilateral) peşin fiyatlandırma anlaşmaları sadece mükellef ve vergi idaresi arasında gerçekleştirilen anlaşmalardır. Bu durumda sadece mükellefin tabi olduğu vergi mevzuatı göz önüne alınacaktır. İlişkili kurumun bulunduğu ülkeyle bir vergi ihtilafı oluşması durumunda mükellef İdare'den sorunun çözümü için karşı ülkeye yapılan bir uzlaşma prosedürü isteyecektir. Bu yöntem özellikle Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması olmayan ülkeler arasında sorun yaratacaktır.

Ülkemizde de uygulanan yöntem tek taraflı peşin fiyatlandırma anlaşması yöntemidir.

İki taraflı (bilateral) ve çok taraflı (multilateral) peşin fiyatlandırma anlaşmaları OECD tarafından tavsiye edilen ve üye ülkeler arasında en çok tercih edilen peşin fiyatlandırma anlaşmalarıdır. İki ayrı ülkedeki mükelleflerin ve vergi idarelerinin yaptıkları anlaşmalara iki taraflı, ikiden fazla ülkenin mükellef ve vergi dairelerinin

³²⁷ Ramazan BİÇER, "Transfer Fiyatlandırması Uygulamasında Peşin Fiyatlandırma Anlaşmaları", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:243, Aralık 2008, s. 142.

³²⁸ Cihan YILDIRIM, "Transfer Fiyatlandırmasında Peşin Fiyatlandırma Anlaşmaları: Uygulamaları ve Mükelleflere Yaşatabileceği Bazı Sıkıntılar", **Mali Pusula**, Sayı:34, Ekim 2007, s. 46.

yaptıkları anlaşmalara ise çok taraflı peşin fiyatlandırma anlaşmaları adı verilmektedir. İki taraflı ve çok taraflı peşin fiyatlandırma anlaşmaları hem OECD'nin hem de ABD'nin Gelir İdaresi Birimi'nin (IRS) teşvik ettiği anlaşmalardır; nitekim bu tarz anlaşmaların en büyük avantajı anlaşmayı yapan mükellefler için çifte vergilendirme sorununu ortadan kaldırmasıdır.

OECD'nin Uluslararası Şirketler ve Vergi İdareleri İçin Transfer Fiyatlandırması Rehberi'nde önerilen ve birçok gelişmiş ülkenin vergi sisteminde yer alan bu uygulama (advance pricing arrangements ya da advance pricing agreements) için mükelleflerin Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığına gerekli bilgi ve belgelerle birlikte başvurması gerekmektedir. Yöntem üzerinde anlaşma sağlanması halinde, bu yöntem üç yılı aşmamak üzere belirlenen süre ve koşullar altında kesinlik taşıyacaktır. Bu şekilde tespit edilen yöntem, belirlenen koşullar altında eleştiri konusu yapılmayacaktır³²⁹.

01.01.2008 tarihinden itibaren Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı'na kayıtlı mükelleflerin ilişkili kişilerle yaptığı yurt dışı işlemleri;

01.01.2009 tarihinden itibaren ise;

- Tüm kurumlar vergisi mükelleflerinin ilişkili kişilerle yaptıkları yurt dışı işlemleri,
- Tüm kurumlar vergisi mükelleflerinin serbest bölgelerde faaliyette bulunan kurumlar vergi mükellefleri ile ilişkili kişi kapsamında yaptıkları işlemleri,
- Serbest bölgelerde faaliyette bulunan kurumlar vergisi mükelleflerinin bu bölgelerde faaliyette bulunmayan kurumlar vergi mükellefleri ile ilişkili kişi kapsamında yaptıkları işlemleri,

ile ilgili olarak belirlenecek yöntem konusunda İdare'ye başvuruları mümkün bulunmaktadır.

Peşin fiyatlandırma anlaşmasına ilişkin süreç, mükellefin yazılı başvurusu ile başlayacaktır. Başvuru için gerekli bilgi ve belgeler, anlaşmadan yararlanmak isteyen mükelleflerin oldukça ayrıntılı bir doküman çalışması yapmalarını gerekli kılmaktadır. Yapılan başvuru, sunulan bilgi ve belgelerle birlikte Gelir İdaresi tarafından bir ön değerlendirmeye tabi tutulacaktır. Gerekli veriler tamamlandıktan sonra, karşılaştırılabilir işlemlerin, kullanılan varlıkların, diğer düzeltimlerin, uygulanabilir yöntemlerin, anlaşma şartlarının ve diğer temel hususların seçim ve değerlendirilmesi yapılacaktır. Gelir İdaresi, yaptığı analiz sonucunda, mükellefin başvurusunu aynen kabul edebilir veya gerekli değişikliklerin yapılması koşuluyla

³²⁹ VURAL, a.g.e., s. 741.

kabul edebilir ya da reddedebilir. Gelir İdaresi'nin başvuruyu kabul etmesi halinde mükellef ile İdare arasında peşin fiyatlandırma anlaşması imzalanacaktır.³³⁰ Peşin fiyatlandırma anlaşmasının süresi en fazla 3 yıl olup, söz konusu bu tarih anlaşmanın imzalandığı tarihten itibaren başlamaktadır.

Mükellef, mevcut bir peşin fiyatlandırma anlaşmasının süresinin bitiminden en az 9 ay önce İdare'ye başvurmak suretiyle yenilenmesini talep edebilir. Bu durumda, mevcut şartlar ve varsayımların geçerliliği tekrar gözden geçirilir. İdare ile mükellef arasında imzalanmış ve yürürlükte olan bir peşin fiyatlandırma anlaşması; anlaşmada yer alan kritik bir varsayımın gerçekleşmemesi, anlaşma koşullarında esasa ilişkin bir değişikliğin gerçekleşmesi veya anlaşmada belirlenen koşulların geçerliliğini sürdürmemesi, çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları da dahil, yasal düzenlemelerde anlaşmayı etkileyecek değişikliklerin gerçekleşmesi, iki veya çok taraflı peşin fiyatlandırma anlaşmalarında, diğer ülke idaresinin/idarelerinin anlaşmayı revize etmesi, yürürlükten kaldırması veya iptal etmiş olması durumlarının gerçekleşmesi halinde revize edilebilir³³¹.

Diğer taraftan, İdare mevcut bir peşin fiyatlandırma anlaşmasını tek taraflı olarak anlaşmanın imzalandığı tarihten itibaren iptal edebilir ve anlaşmayı hiç yapılmamış kabul ederek mükellefi vergi incelemesine sevk edebilir. Bu durumlar şunlardır³³²:

- Mükellefin peşin fiyatlandırma anlaşmasında belirtilen koşullara uymaması,
- Mükellef tarafından gerek başvuru esnasında gerekse sonraki aşamalarda (yıllık raporda dahil) ibraz edilen bilgi ve belgelerin eksik, yanlış ve yanıltıcı olduğunun tespit edilmesi.

2.2.2.3.13. Transfer Fiyatlandırmasında Yıllık Belgelendirme

K.V.K.'nın 13. maddesine göre Transfer Fiyatlandırması ile örtülü kazanç dağıtımında ispat yükümlülüğü tamamen mükellefe aittir. Söz konusu maddenin 3. fıkrasında "..... Emsallere uygunluk ilkesi doğrultusunda tespit edilen fiyat veya bedellere ilişkin hesaplamalara ait kayıt, cetvel ve belgelerin ispat edici kağıtlar olarak saklanması zorunludur." ibaresi yer almaktadır. Dolayısıyla mükellef hangi

³³⁰ Gündoğan DURAK, "Transfer Fiyatlandırmasında Yöntem Riskinden Kaçınma: Peşin Fiyatlandırma Anlaşması", **Yaklaşım**, Sayı:178, Ekim 2007, s. 116.

³³¹ Salih TANRIKULU, "Transfer Fiyatlandırmasında İdare ile Anlaşma Yöntemi Neler Getiriyor?", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:232, Ocak 2008, s. 130.

³³² VURAL, a.g.e., s. 747.

yöntemi seçerse seçsin, bu yöntemi hangi verilere dayanarak seçtiğini vergi idaresine ispat etme yükümlülüğündedir³³³.

Bu bağlamda belgelendirmedeki amaç, transfer fiyatlandırmasına ilişkin sürecin anlaşılması ve hesaplamaların ayrıntılarının gösterilmesidir. Bu nedenle mükellef tarafından, emsallere uygunluk ilkesi doğrultusunda işlem yapıldığını gösteren bilgi ve belgelerin hazırlanması ya da temin edilmesi, ayrıca belgelendirmeye ilişkin bu belgelerin istenmesi durumunda İdare'ye veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlara ibraz edilmek üzere hazır tutulması zorunludur³³⁴.

İlişkili kişilerle yapılan işlemlere yönelik olarak, kurumlar vergisi mükelleflerince doldurulması gereken Transfer Fiyatlandırması, Kontrol Edilen Yabancı Kurum ve Örtülü Sermayeye İlişkin Formun yanı sıra; 2007/12888 sayılı BKK ile yine kurumlar vergisi mükellefleri için ilişkili kişilerle yapılan bazı işlemlerin raporlanması zorunluluğu getirilmiştir. Buna göre³³⁵;

- Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı'na kayıtlı mükelleflerin bir hesap dönemi içinde ilişkili kişilerle yaptıkları yurt içi ve yurt dışı işlemleri,
 - Serbest bölgelerde faaliyette bulunan kurumlar vergisi mükelleflerinin bir hesap dönemi içinde ilişkili kişilerle yaptıkları yurt içi işlemleri,
 - Diğer kurumlar vergisi mükelleflerinin bir hesap dönemi içinde ilişkili kişilerle yaptıkları yurt dışı işlemleri,
- çin Yıllık Transfer Fiyatlandırması Raporu hazırlamaları gerekmektedir.

2.2.2.3.14. Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımında Düzeltme İşlemleri

K.V.K.'nın transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımının düzenlendiği 13. maddesinin (6) numaralı fıkrasına göre; tamamen veya kısmen transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazanç, Gelir ve Kurumlar Vergisi kanunlarının uygulamasında, bu maddedeki şartların gerçekleştiği hesap döneminin son günü itibariyle dağıtılmış kar payı veya dar mükellefler için ana merkeze aktarılan tutar sayılmaktadır.

³³³ Erkan YETKİNER, "K.V.K.'da Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Kazanç Dağıtımı Düzenlemesinde Yanıtlanması Gereken Bazı Sorular", **Vergi Dünyası**, Sayı:306, Şubat 2007, s. 50.

³³⁴ Zihni KARTAL, "Transfer Fiyatlaması Nasıl Belgelenir?", **Vergi Dünyası**, Sayı:317, Ocak 2008, s. 152.

³³⁵ VURAL, a.g.e., s. 753.

Düzeltilme işlemlerinde kar payının başka bir kuruma aktarılmış olması durumunda, bu kazanç iştirak kazancı olarak değerlendirilecek, kar payının dar mükellef kuruma, gerçek kişilere, vergiye tabi olmayan veya vergiden muaf herhangi bir kişi veya kuruma aktarılmış olması halinde, bu kar payının net kar payı kabul edilerek bu tutarın brüte tamamlanması sonucu bulunan tutar üzerinden kar dağıtımına bağlı vergi kesintisi yapılması gerekecektir³³⁶.

Bu şekilde dağıtılmış kar payı, net kar payı tutarı olarak kabul edilecek ve brüte tamamlanması sonucu bulunacak tutar üzerinden ortakların hukuki niteliğine göre belirlenen oranlarda vergi kesintisi yapılacaktır. Daha önce yapılan vergilendirme işlemleri ise taraf olan mükellefler nezdinde buna göre düzeltilecektir. Ancak bu düzeltmenin yapılabilmesi için, örtülü kazanç dağıtan kurum adına tarh edilen vergilerin kesinleşmesi ve ödenmiş olması gerekmektedir. Örtülü kazanç dağıtılan kurum nezdinde yapılacak düzeltmede dikkate alınacak tutar, kesinleşen ve ödenen tutar olacaktır³³⁷.

Vergilerin kesinleşmiş ve ödenmiş olması ifadesinden anlaşılması gereken şey; yasa koyucunun örtülü olarak dağıtıldığı varsayılan kazanç kısmının ilgili dönem matrahına eklenmesi ile varsa geçmiş yıl zararları da dikkate alındıktan sonra ödenecek vergi çıkması halinde bu verginin kesinleşip ödenmiş olmasıdır³³⁸.

Düzeltilme işleminde şu hususlar dikkate alınmalıdır³³⁹:

- Düzeltilme işlemi için, karşı tarafın hukuken ortaklık statüsünde olup olmaması önemli değildir, KVK 13. madde kapsamında ilişkili kişi sayılması yeterlidir.
- Düzeltilme ancak, tarh edilen vergilerin kesinleşmesi ve ödenmesinden sonra yapılabilecektir.
- Düzeltilme, yurt dışındaki ilişkili kişi için yurt dışında yapılan vergilendirme dolayısıyla ortaya çıkacak olan çifte vergilendirmeyi kapsama almamaktadır. Bu sorunun çifte vergilendirmeyi önleme (OECD Model) anlaşmalarınının 9. maddesiyle düzenlendiğinden vergi anlaşması olan ülkelerdeki ilişkili kişiler için zaten çözümlenmiş olduğu düşünsek bile, vergi anlaşması olmayan ülkelerle ilgili olarak hala bir sorun olarak devam etmektedir.

³³⁶ Adnan ERSOY, "Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı ve Düzeltilme İşlemleri", **Vergi Dünyası**, Sayı:317, Ocak 2008, s. 161.

³³⁷ VURAL, **Yorum ve Açıklamalarla Kurumlar Vergisi**, s. 757.

³³⁸ Cevdet Okan BAHAR, "Transfer Fiyatlandırmasına İlişkin Düzenlemelerde Ayrık ve Çelişkili Hükümler", **Yaklaşım**, Sayı:182, Şubat 2008, s. 123.

³³⁹ Erdoğan ÖCAL, "Transfer Fiyatlandırmasında Düzeltilme (2008)", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:243, Aralık 2008, s. 8.

Düzeltilme, düzeltmeyi yapacak olan mükellef açısından “transfer fiyatlandırması yoluyla kazanç dağıtan” ve “transfer fiyatlandırması yoluyla kazanç dağıtılan” tarafından yapılacak düzeltmeler olarak iki gruba ayırabilmektedir. Düzeltilmenin yapılacağı zaman açısından da; beyandan önce, beyannamede ve beyandan sonra yapılacak düzeltmeler olarak üçe ayırabilmektedir³⁴⁰.

2.2.2.3.14.1. Örtülü Kazanç Dağıtılan Kişinin Tam Mükellef Kurum Olması Halinde Yapılacak Düzeltme İşlemleri

Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazanç tutarı kâr payı geliri olarak dikkate alınacak olup, şartların varlığı halinde iştirak kazançları istisnasından yararlanılacak ve düzeltme işlemi gerçekleşecektir. Düzeltme yapılabilmesi için ilgili tutarın örtülü kazanç dağıtan mükellef tarafından ödenmesi gerekmektedir. Bu tutar ödendikten sonra, transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtılan mükellefin bu düzeltmeleri ilgili dönem beyannameleri üzerinde yapması gerekmektedir³⁴¹.

2.2.2.3.14.2. Örtülü Kazanç Dağıtılan Kişinin Dar Mükellef Kurum, Gerçek Kişi, Vergiye Tabi Olmayan veya Vergiden Muaf Herhangi Bir Kişi Olması Halinde Yapılacak Düzeltme İşlemleri

Tam mükellef kurumlar tarafından aşağıda sayılan kişi ve kurumlara yapılan kar payı ödemeleri %15 oranında vergi kesintisine tabidir³⁴²:

- Tam mükellef gerçek kişiler (G.V.K. md. 94/6-b-i)
- Gelir ve kurumlar vergisi mükellefi olmayanlar (G.V.K. md. 94/6-b-i)
- Gelir vergisinden muaf olanlar (G.V.K. md. 94/6-b-i)
- Dar mükellef gerçek kişiler (G.V.K. md. 94/6-b-ii)
- Gelir vergisinden muaf olan dar mükellefler (G.V.K. md. 94/6-b-ii)
- Kurumlar vergisinden muaf kurumlar (K.V.K. md. 15/2)

³⁴⁰ Erdoğan ÖCAL, “Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımında Düzeltme”, **Yaklaşım**, Sayı:183, Mart 2008, s. 43.

³⁴¹ Mustafa TAN, “Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı ve Örtülü Sermaye Müesseselerinde Karşı Kurum Düzeltmesi ve Olası Bazı Soru(n)lar”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:232, Ocak 2008, s. 173.

³⁴² VURAL, a.g.e., s. 760.

- Türkiye’de bir iş yeri veya daimi temsilci aracılığıyla kar payı elde edenler hariç olmak üzere dar mükellef kurumlar (K.V.K. md. 30/3)
- Kurumlar vergisinden muaf olan dar mükellefler (K.V.K. md. 30/3)

Dolayısıyla, örtülü kazanç dağıtılan kurumun yukarıda sayılanlardan olması halinde, 13. maddede sayılan şartların gerçekleştiği hesap döneminin son günü itibariyle dağıtılmış kabul edilecek olan kar payı üzerinden vergi kesintisi yapılması gerekecektir. Bu şekilde dağıtılmış kar payı, net kar payı tutarı olarak dikkate alınacak ve brüte tamamlanarak belirlenen oranlarda vergi kesintisine tabi tutulacaktır³⁴³.

Örnek:

X A.Ş.’nin ortağı (A) Ltd. Şti’ne emsal fiyatı 100.000 TL olan bir malı 80.000 TL’ye satması halinde yapılacak işlemler aşağıdaki gibidir:

(A) Kurumu tam mükellef ise:

20.000 TL transfer fiyatlandırması yoluyla (A)’ya aktarıldığından, söz konusu tutar kanunen kabul edilmeyen gider kabul edilmek suretiyle, X A.Ş.’nin dönem kazancına ilave edilecektir. Eksik beyan edilen kazanç için cezalı vergi tarhiyatı yapılacaktır.

Örtülü kazanç dağıtımı dolayısıyla gelir elde eden (A) nezdinde düzeltme yapılacaktır. Düzeltme yapılabilmesi için X A.Ş. adına tarh edilen vergilerin kesinleşmiş ve ödenmiş olması gerekmektedir.

(A) Ltd. 100.000 TL tutarındaki malı 80.000 TL’ye satın almıştır. Kanunen 20.000 TL tutarındaki fark bu kurum için kâr payı niteliğindedir.

Bu çerçevede;

Örtülü kazanç dağıtımı yapılan (A) Ltd. Şti. tam mükellef kurum olduğundan dağıtılan örtülü kazanç Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 5 inci maddesinin birinci fıkrasının (a) bendine göre, iştirak kazancı istisnası kapsamında değerlendirilecek olup, düzeltme beyanname üzerinde yapılacaktır.

Şayet örtülü kazanç dağıtımı yapılan (A), Türkiye’de işyeri veya daimi temsilci aracılığıyla kâr payı elde edenler hariç olmak üzere dar mükellef kurum veya kurumlar vergisinden muaf olan dar mükellef ise dağıtılan örtülü kazanç tutarı, örtülü kazanç dağıtılan nezdinde dağıtılmış net kâr payı olarak kabul edilecek ve bu miktar brüte tamamlanarak Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 30’uncu maddesinin üçüncü fıkrasına göre vergi kesintisi yapılacaktır.

³⁴³ VURAL, a.g.e., s. 761.

$$\text{Brüt Tutar: } \frac{20.000 \times 100}{100 - 15} = 23.529,41 \text{ TL}$$

$$\text{Kâr Payı Tevkifatı: } 23.529,41 \times \% 15 = 3.529,41 \text{ TL}$$

Örtülü kazanç dağıtımı yapılan (A) kurumlar vergisinden muaf bir kurum ise dağıtılan örtülü kazanç tutarı, örtülü kazanç dağıtılan nezdinde dağıtılmış net kâr payı olarak kabul edilecek ve bu miktar brüte tamamlanarak Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 15'inci maddesinin ikinci fıkrasına göre vergi kesintisine tabi tutulacaktır.

Örtülü kazanç dağıtımı yapılan (A) tam veya dar mükellef gerçek kişi ise dağıtılan örtülü kazanç tutarı, örtülü kazanç dağıtılan nezdinde dağıtılmış net kâr payı olarak kabul edilecek ve bu miktar brüte tamamlanarak Gelir Vergisi Kanunu'nun 94 üncü maddesinin 6/b bendine göre vergi kesintisine tabi tutulacaktır.

(X) Kurumu dar mükellef ise:

(X) Kurumu tarafından, yurt dışında bulunan ana merkeze aktarılan örtülü kazanç tutarı, örtülü kazanç dağıtılan nezdinde net kâr payı olarak kabul edilecek ve bu miktar brüte tamamlanarak Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 30'uncu maddesinin altıncı fıkrasına göre vergi kesintisine tabi tutulacaktır.

Öte yandan, yurt dışı işlemlerle ilgili olarak yapılacak ikincil düzeltme işlemlerinin, vergi anlaşmaları çerçevesinde ve söz konusu anlaşma hükümlerine göre yapılabilecektir³⁴⁴.

2.2.2.4. Her Türü Yedek Akçeler

5520 sayılı K.V.K.'nın 11. maddesinin (1/ç) bendi uyarınca kurumların her ne şekilde ve ne isimle olursa olsun ayırmış oldukları yedek akçeler safi kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınmaz. Yedek akçelerin vergiye tabi kazançtan indirilmesi hiçbir şekilde düşünülemez. Bu nedenle, vergi kanunlarımızda elli yılı aşkın bir süreden beri konulmuş olan bu hükme göre, her ne şekilde ve ne isimle ayrılmış olursa olsun ayrılan yedek akçeler indirim konusu yapılamayacaktır³⁴⁵.

Yedek akçeler ileride ortaya çıkabilecek riskleri karşılamak ve mali bünyeyi sağlam tutmak amacını taşır. Kazancın elde edilmesi ile değil fakat elde edilmiş

³⁴⁴ TAN, "Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı ve Örtülü Sermaye Müesseselerinde Karşı Kurum Düzeltmesi ve Olası Bazı Soru(n)lar", s. 173.

³⁴⁵ Mehmet Tahir UFUK, "Kurum Kazancından İndirilecek ve İndirilemeyecek Giderler", **Yaklaşım**, Sayı:170, Şubat 2007, s. 60.

kazancın tahsis yeri ile ilgili olduğundan gider olarak indirimi mümkün değildir. Günümüz vergilendirme rejimine göre gerek kanuni gerekse fevkalade ihtiyat akçeleri (yedek akçeler) vergi sonrası kar üzerinden ayrıldığından gider olarak indirimi ne hukuken ne de fiilen mümkündür³⁴⁶.

Bendin parantez içi hükmü ile Türk Ticaret Kanunu'na, kurumların kuruluş kanunlarına, tüzüklerine, ana statülerine veya sözleşmelerine göre safi kazançtan ayırdıkları tüm yedek akçeler ile Bankacılık Kanunu'na göre ayrılan genel karşılıklar bende göre indirim konusu yapılamaz.

Bankacılık Kanunu'na göre ayrılan özel karşılıklar ise bankalarca gider yazılabilecektir. 5411 sayılı Bankacılık Kanunu'nun 53. maddesine göre; bankalar, krediler ve diğer alacaklarla ilgili olarak, doğmuş veya doğması muhtemel zararların karşılanması ve bunlar dışında kalan varlıkların değer azalışları için yeterli düzeyde karşılık ayrılması mecburiyetindedir³⁴⁷.

2.2.2.5. Hesaplanan Kurumlar Vergisi ile Her Türü Para Cezaları, Vergi Cezaları ve Gecikme Zamları

K.V.K.'nın 11. maddesinin (1/d) bendinde, 5520 sayılı K.V.K.'ya göre hesaplanan kurumlar vergisi ile her türlü para cezalarının, vergi cezalarının, 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun hükümlerine göre ödenen cezalar, gecikme zamları ve faizleri ile Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre ödenen gecikme faizlerinin, kurum kazancının tespitinde kanunen kabul edilmeyen gider olarak dikkate alınması gerekmektedir. 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun hükümlerine göre tecil edilen vergilere ilişkin tecil faizleri de bu kapsamda olup kurum kazancından indirilmesi mümkün değildir³⁴⁸.

Ödenen vergi cezalarının gider olarak yazılamamasının nedeni cezaların şahsiliği prensibinden ileri gelmektedir. Bu prensibe göre suçu işleyen cezayı da ödemesi gerekmektedir. Ceza, suçu işleyen kişi dışında başka bir kişiden alınamaz. Eğer ceza gider olarak yazılabılıseydi cezalar şahsi olmaktan çıkar bütün topluma paylaştırılmış olurdu. Bunun dışında da cezaların caydırıcılık özelliği de kaybolurdu. 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun hükümlerine göre ödenen gecikme zamları ve faizleri ile Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre ödenen

³⁴⁶ ARPACI, "Kurum Kazancının Tespitinde İndirilemeyecek Giderler (Kanunen Kabul Edilemeyen Giderler)", s. 66.

³⁴⁷ VURAL, a.g.e., s. 542.

³⁴⁸ TEKİN, KARTALOĞLU, a.g.e., s. 455.

gecikme faizleri de gider olarak yazılamaz. Gecikme zammı ve faizi birer ceza değildir. Ancak bunların gider yazılması durumunda kamu alacaklarının zamanında tahsil edilmesi güçleşecektir³⁴⁹.

Bu konuda verilmiş bir özalgeye göre Petrol Kanunu'nun ilgili maddesinin ihlal edilmesi dolayısıyla Enerji Piyasası Düzenleme Kurulu tarafından şirkete kesilen İdari Para Cezasının Kurum kazancının tespitinde indirim olarak dikkate alınması mümkün bulunmamaktadır³⁵⁰.

2.2.2.6. Menkul Kıymetlerin İtibari Değeri Altında İhracından Doğan Zararlar

K.V.K.'nın 11. maddesinin (1/e) bendine göre, kanunlarla ve kanunların verdiği yetkiye dayanılarak tespit edilen hadler saklı kalmak üzere, menkul kıymetlerin itibari değerinin altında ihracından doğan zararlar ile bu menkul kıymetlere ödenen komisyonlar vb. her türlü giderler kabul edilmeyen gider olarak değerlendirilir³⁵¹.

Türk Ticaret Kanunu'nun 286/1. maddesinde, hisse senedi ihracında nominal değer altında ihraç yasaklanmıştır. Anonim şirketlerde, sermaye artırım safhasında zararına hisse senedi çıkarılması söz konusu değildir. Dolayısıyla, hisse senetleri açısından bu maddenin uygulanabilirliği yoktur. Hükmün uygulanabilirliği, tahvil, finansman bonusu vb. menkul kıymetler ihraç eden kurumlar üzerindedir. Söz konusu kıymetler V.U.K.'un 286. maddesine göre itibari değeri ile değerlendirilmektedir. K.V.K.'da yapılan düzenleme ile bu kıymetlerin itibari değerinden daha düşük bir bedelle ihraç edilerek aradaki farkın gider olarak dikkate alınmasının önüne geçilmiştir³⁵².

Tahviller için ise durum farklıdır; tahvillerin nominal değerinin %5 noksanı satılabilmesi ve yine %5'inden fazla olmamak üzere satış komisyonu verilebileceği öngörülmüştür. Bu sebeple bu rakamları aşmayan tutarların gider olarak yazılması mümkün fakat bu rakamları aşan rakamların gider olarak yazılması mümkün değildir³⁵³.

³⁴⁹ KILDİŞ, "Kurumlar Vergisinde Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler", s. 177.

³⁵⁰ Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 19.01.2007 tarih ve B.07.1GİB.04.99.16.01/2-58/MUK-3-954 sayılı özalgesi (VURAL, a.g.e., s.543).

³⁵¹ ŞENYÜZ, **5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu**, s. 60.

³⁵² VURAL, a.g.e., s. 545.

³⁵³ KILDİŞ, "Kurumlar Vergisinde Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler", s. 177.

2.2.2.7. İşletmenin Esas Faaliyet Konusu İle İlgili Olmayan Deniz ve Hava Taşıtlarına İlişkin Giderler ve Amortismanlar

K.V.K.'nın 11. maddesinin (1/f) bendinde, 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 amortismanlarının tamamı kurum kazancının tespitinde kanunen kabul edilmeyen gider olarak dikkate alınması gerekmektedir.

Sözü edilen bentte yer alan deniz ve hava taşıtlarının işletmenin esas faaliyet konusu ile alakası olmaması durumunda zati ve ailevi ihtiyaçlarda kullanılması veya sadece iletmede kullanılmış olması sonucu değiştirmemektedir³⁵⁴.

İşletmenin esas faaliyet konusu, kurumun ana sözleşmesine göre değil, fiilen yapılan faaliyete göre tespit edilmelidir. 180 numaralı Gelir Vergisi Genel Tebliği'nde, şirket sözleşmesinde turizm faaliyeti sayılmış olsa bile fiilen bu faaliyeti yürütmeyen bir kurumun aktifinde kayıtlı yata ilişkin giderlerinin ve amortismanlarının kanunen kabul edilen gider olarak dikkate alınamayacağı belirtilmiştir. Ayrıca, söz konusu yatın devamlılık arz etmeyecek şekilde turistlerin gezdirilmesinde kullanılması durumunda bile, giderlerin ve amortismanların kurum kazancının tespitinde dikkate alınamayacağı aynı tebliğde belirtilmiştir³⁵⁵.

Kanun koyucunun bu bent hükmündeki amacı, matrah aşınmalarının önüne geçebilmektir. Çünkü pek çok aile şirketi özel amaçlarla kullandıkları bu tarz taşıtları kurumun aktifinde göstererek bunlara ait gider ve amortismanları gider yazma yoluyla önemli ölçüde matrah aşınmasına sebep olmaktadır.

2.2.2.8. Kurumun Kendisinin, Ortaklarının, Yöneticilerinin ve Çalışanlarının Suçlarından Doğan Tazminat Giderleri

K.V.K.'nın 11. maddesinin (1/g) bendine göre; kurumun kendisinin, ortaklarının, yöneticilerinin ve çalışanlarının suçlarından doğan maddi ve manevi tazminat giderlerinin indirim olarak dikkate alınması mümkün değildir. Ancak, işletmenin ticari faaliyetlerine ilişkin sözleşmelerde cezai şart olarak konulan

³⁵⁴ Altar Ömer ARPACI, "Kurum Kazancının Tespitinde İndirilemeyecek Giderler (Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler)", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:187, Nisan 2004, s. 44.

³⁵⁵ TEKİN, KARTALOĞLU, a.g.e., s. 458.

tazminatlar, bu bendin kapsamına dahil edilmediğinden anılan sözleşmelere göre ödenen tazminatlar gider olarak indirilebilecektir³⁵⁶.

G.V.K.'nın 40/3. maddesine göre: İşle ilgili olmak şartıyla, mukavelenameye veya ilama veya kanun emrine istinaden ödenen zarar; ziyan ve tazminatlar ticari kazancın tespitinde gider olarak kabul edilmektedir. Ancak tazminata yol açan fiilin kanunlarla suç kabul edildiği hallerde tazminat, sözleşmeye veya mahkeme kararına yahut kanun emrine istinaden ödense dahi gider yazılamayacaktır. Suç kavramı, hukuk düzeninin ceza veya güvenlik tedbiri yaptırımına bağladığı yasaklanmış davranışı ifade etmektedir. Dolayısıyla örneğin iş kazasının oluşumunda işverenin suç niteliğinde fiili söz konusu değilse, işçiye (veya mirasçılara) yahut yaptığı masrafların rücuu dolayısıyla SSK'ya ödenen tazminatın gider yazılabilmesi gerekmektedir. KVK'da da (md. 11/g) aynı esaslar benimsenmiştir. Buna karşılık madde gerekçesi hukuk kavramlarını son derece özensiz olarak kullanmış olup, bir yerde suç sayılan fiillerden, bir yerinde de kusur sayılan hallerden söz etmektedir. Ancak bunun hiçbir önemi yoktur. Çünkü Vergi Usul Kanunu'nun 3. maddesinde açıkça, lafzın açık olduğu hallerde, başka bir yorum yönteminin kullanılması yolunu kapatmıştır³⁵⁷.

Bu bağlamda toplumun hayatını ilgilendiren pek çok hukuki düzenlemede suç kapsamında yer alan fiilin yaptırımı olan parasal cezalarının, vergilendirme aşamasında kamu geliriyle ilinti kurulmaması doğrudur. Gelir Vergisi Kanunu'nda yıllardan beri var olan ve "teşebbüs sahibinin suçundan tazminatların gider kabul edilmeyeceği"ni öngören düzenlemenin, bu kez Kurumlar Vergisi Kanunu'nda daha geniş biçimde tekrarlanması isabetli olmuştur. Özellikle, haklı ve kabul edilebilir neden olmaksızın işlenen fiillerin parasal yükünü kazançtan indirmek suretiyle kısmen Hazine'ye ödetmek yerine, olayla ilgili kişilerin taşıması çok doğal ve hukuk anlayışına uygun bir sonuçtur. Çünkü, sosyo-ekonomik yaşantımızın farklı boyutlarında artan suç olaylarını caydırmak ve önlemek amacına dönük mali yaptırımların, vergi alanında indirim unsuru olarak kullanılması nedeniyle suça yönelmeyi "teşvik edici" niteliğe bürünmesi kaçınılmazdır. Oysa vergi hukukunun böyle bir işlevi kesinlikle yoktur³⁵⁸.

³⁵⁶ VURAL, a.g.e., s. 546.

³⁵⁷ Bumin DOĞRUSÖZ, "İş Kazası Nedeniyle Ödenen Tazminatların Gider Yazılması", **Yaklaşım**, Sayı:187, Temmuz 2008, s. 42.

³⁵⁸ Yakup TOKAT, "Ödenen Zarar ve Tazminatların Kazançla İlişkilendirilmesi", **Yaklaşım**, Sayı:191, Kasım 2008, s. 77.

2.2.2.9. Basın Yoluyla İşlenen Fiillerden Dolayı Ödenen Tazminatlar

K.V.K.'nın 11. maddesinin (1/h) bendine göre; basın yoluyla işlenen fiillerden veya radyo ve televizyon yayınlarından doğan maddi ve manevi zararlardan dolayı ödenen tazminat giderlerinin indirimi kabul edilemez. Bu tazminatların gider olarak dikkate alınmamasının temel mantığı yine cezaların şahsiliği ilkesidir³⁵⁹.

2.2.2.10. Alkol ve Alkollü İçkiler İle Tütün ve Tütün Mamullerine Ait İlan ve Reklam Giderleri

Gelir Vergisi Kanunu'nun "Gider Kabul Edilmeyen Ödemeler" başlıklı 41. maddesinin birinci fıkrasının 7 numaralı bendinde, "Her türlü alkol ve alkollü içkiler ile tütün ve tütün mamullerine ait ilan ve reklam giderlerinin % 50'si (Bakanlar Kurulu bu oranı % 100'e kadar artırmaya, sıfıra kadar indirmeye yetkilidir)" hükmüne yer verilmiştir. Aynı hüküm 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 15. maddesinin 11 numaralı bendinde ve 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 11. maddesinin birinci fıkrasının (ı) bendinde de yer almıştır.

Yukarıda değinilen hükümlerle Bakanlar Kurulu'na verilen oran belirleme yetkisi son olarak 90/1081 sayılı BKK ile % 0 (sıfır) olarak belirlenmiştir. Yani bu tür harcamalardan gider kabul edilmeyecek kısım bu amaçla yapılan harcamanın yüzde sıfırıdır. Başka bir deyişle, yapılan harcamanın tamamı gider olarak düşülebilecektir³⁶⁰.

Bu konu ihtilafsız bir şekilde aydınlatılmışken 4207 sayılı Kanun'da yapılan değişiklikle kafalar karışmıştır. Buna göre, 4207 sayılı Kanun'da yer alan kısıtlama ve hukuki değerine bakacak olursak³⁶¹;

4207 sayılı Kanun tütün ürünlerinin zararlarının önlenmesini amaçlayan bir kanun niteliğindedir. Kanun'un adı "Tütün Mamullerinin Zararlarının Önlenmesine Dair Kanun" iken, 03.01.2008 tarih ve 5727 sayılı Kanun'un 1. maddesiyle 19.05.2008 tarihinden geçerli olmak üzere "Tütün Ürünlerinin Zararlarının Önlenmesi ve Kontrolü Hakkında Kanun" olarak değiştirilmiştir.

Anılan değişiklikle birlikte 4207 sayılı Kanun'un "Kontrolün Sağlanması" başlıklı 4. maddesinin 11 numaralı fıkrasıyla, "31.12.1960 tarih ve 193 sayılı Gelir

³⁵⁹ KILDİŞ, "Kurumlar Vergisinde Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler", s. 178.

³⁶⁰ Metin TAŞ, "Alkollü İçkilere İlişkin Reklam Harcamalarının Gider Yazılabileceği", **Yaklaşım**, Sayı:193, Ocak 2009, s. 25.

³⁶¹ TAŞ, "Alkollü İçkilere İlişkin Reklam Harcamalarının Gider Yazılabileceği", s. 25.

Vergisi Kanunu'nun 41. maddesinin birinci fıkrasının (7) numaralı bendinde belirtilen ilan ve reklam giderleri gelir ve kurumlar vergisi matrahının tespitinde gider olarak gösterilemez." hükmü getirilmiştir.

Bu hükmün yürürlüğe girmesiyle birlikte iki noktada kafalar karışmıştır. Bu hüküm vergi yasalarında yer alan hükümlerle çelişkili olması dolayısıyla "kanunlar çatışması" yaratmaktadır. Dolayısıyla ilk husus, hükmün hukuki değeri ve geçerliliği noktasındadır.

4207 sayılı Kanun'un özel nitelik taşıması ve yeni olması nedeniyle kanun koyucunun son iradesini ortaya koyduğu açıktır. Dolayısıyla bu noktada fazla bir sorun yoktur. Yani, vergi yasalarındaki hüküm değil; 4207 sayılı Kanun'daki hüküm esas alınacaktır.

Asıl sorun, bu hüküm ile getirilen gider kısıtlamasının kapsamı ile ilgilidir. Başka bir deyişle, "belirtilen ilan ve reklam giderleri" ifadesinin kapsamı tütün ve tütün mamulleri olarak mı, yoksa bunlarla birlikte alkol ve alkollü içkiler olarak mı değerlendirilmelidir? Bu düzenleme ile birlikte ortaya çıkan temel sorun bu noktada düğümlenmiştir.

Ortaya çıkan bu soruna ilişkin idari görüş 2 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Kanunu Genel Tebliği ile ortaya konulmuştur. Tebliğin 6. bölümünün 4. paragrafında "Bu nedenle, anılan hükmün yürürlüğe girdiği 19.05.2008 tarihinden itibaren yapılacak olan, her türlü alkol, alkollü içkiler ile tütün ve tütün mamullerine ait ilan ve reklam giderlerinin tamamının, ticari kazancın ve kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınması mümkün bulunmamaktadır." denilmiş, 6. paragrafında ise "Dolayısıyla, her türlü alkol ve alkollü içkiler ile tütün ve tütün mamullerinin tanımına yönelik bu tür reklam harcamalarının da kurum kazancının tespitinde kanunen kabul edilmeyen gider olarak dikkate alınması gerekmektedir." denilmektedir. Söz konusu kısıtlamanın sadece tütün ve tütün mamulleri için getirildiği, alkol ve alkollü içkilere ilişkin ilan ve reklam giderlerini kapsamadığı ileri sürülerek işlemin iptali istenmiştir³⁶².

Danıştay 4. Dairesi de konuyu inceleyerek yürütmenin durdurulması kararını vermiştir. Bu karara göre; 4207 sayılı Kanun md. 1'de "amaç", kişileri ve gelecek nesilleri tütün ürünlerinin zararlarından, bunların alışkanlıklarını özendirici reklam, tanıtım ve teşvik kampanyalarından koruyucu tertip ve tedbirleri almak ve herkesin temiz hava soluyabilmesinin sağlanması yönünde düzenlemeler yapmak olarak

³⁶² Erhan GÜMÜŞ, "Her Türlü Alkol ve Alkollü İçkilere Ait İlan ve Reklam Giderleri", **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, Sayı:62, Şubat 2009, s. 95.

belirtilmiştir. Bu nedenle, 2 seri No.lu K.V.K. Genel Tebliği'nin 6. bölümünün 4 ve 6. paragraflarında yer alan, her türlü alkol ve alkollü içkiler ve tütün ve tütün mamullerine ait ilan ve reklam giderlerinin tamamının ticari kazancın ve kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınamayacağı ve dolayısıyla bu tür reklam harcamalarının kanunen kabul edilmeyen gider olarak dikkate alınması gerektiği yolundaki düzenlemenin alkol ve alkollü içkilere ilişkin ilan ve reklam giderleri yönünden yürütülmesinin durdurulmasına karar verilmiştir³⁶³.

Bu karara göre, alkol ve alkollü içki üreten ve satan firmalar tarafından, ürünlerinin tanıtımına ilişkin olarak yapılan ilan ve reklam giderlerinin, gider olarak değerlendirilebilmesi mümkün olabilecektir.

2.2.3. Diğer Kanunlara Göre Kabul Edilmeyen İndirimler

Diğer kanunlara göre kabul edilmeyen indirimler Katma Değer Vergisi Kanunu'na göre ve Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu'na göre ele alınmıştır.

2.2.3.1. Hesaplanan KDV ve İndirilecek KDV

Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 58. maddesinde; mükelleflerin vergiye tabi işlemleri üzerinden hesapladıkları katma değer vergisi ile indirilecek katma değer vergisini gelir ve kurumlar vergisi matrahının tespitinde gider olarak indiremeyecekleri hüküm altına alınmıştır.

1 seri numaralı Katma Değer Vergisi Genel Tebliğinde;

- Vergiye tabi malların ayın olarak çalışanlara verilmesi ile
- Vergiye tabi malların çeşitli kişi ve kuruluşlara bağışlanması durumunda,

hesaplanan katma değer vergisinin gider olarak dikkate alınabileceği belirtilmiştir. Örneğin, bir konfeksiyon işletmesinin çalışanlarına elbise hediye etmesi durumunda, işletmenin bu elbiselerin emsal bedeli üzerinden katma değer vergisi hesaplaması ve katma değer vergisi dahil toplam bedeli kayıtlarına intikal ettirmesi gerekmektedir³⁶⁴.

Ancak madde hükmünden de anlaşılacağı üzere, indirilemeyecek katma değer vergisinin gider olarak kabul edilebileceği anlaşılmaktadır. Dolayısıyla K.D.V. Kanunu hükümlerine göre hesaplanan K.D.V.'den indirilmesi kabul edilmeyen

³⁶³ GÜMÜŞ, "Her Türlü Alkol ve Alkollü İçkilere Ait İlan ve Reklam Giderleri", s. 95.

³⁶⁴ TEKİN, KARTALOĞLU, a.g.e., s. 460.

K.D.V.'lerin safi kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınması mümkündür. ancak, K.D.V. Kanunu'nun 30/d maddesinde yer alan, Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunlarına göre kazancın tespitinde indirimi kabul edilmeyen giderler dolayısıyla ödenen katma değer vergisinin ise kurum kazancının tespitinde gider olarak kabul edilmeyeceği tabiidir. Zira giderin aslının kabul edilmediği bir halde K.D.V.'sinin gider olarak kabul edilebileceğini düşünmek mümkün değildir³⁶⁵.

2.2.3.2. Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu

Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu'nun 14. maddesinde, ticari maksatla kullanılan uçak ve helikopter ile taşıt kiralama faaliyeti ile uğraşan işletmelerin bu amaçla kiraya verdikleri taşıtlar hariç olmak üzere, bu kanunun (I), (II) ve (IV) sayılı tarifelerinde yer alan taşıtlardan alınan motorlu taşıtlar vergisi ve cezalar ve gecikme zamları, Gelir ve Kurumlar Vergileri matrahının tespitinde gider olarak kabul edilemeyeceği hüküm altına alınmıştır³⁶⁶.

2.3. KAZANÇTAN YAPILACAK İNDİRİMLER

Kazançtan yapılacak indirimler, zarar mahsubu, bağış ve yardımlar, ar-ge indirimi ve sponsorluk harcamaları olmak üzere dört başlık olarak ele alınmıştır.

2.3.1. Zarar Mahsubu

İşletmelerin temel kuruluş amacı kar elde etmektir. Fakat bazen yatırım kararlarındaki hatalar, bazen işletmelerin içinde buldukları sektördeki olumsuzluklar, bazen de ülke ekonomilerindeki durgunluklar işletmelerin ticari faaliyetleri sonucunda zarar etmelerine sebep olmaktadır³⁶⁷.

Vergi sistemimizde kurumların faaliyetleri sonucunda oluşan zararların belirli koşullar çerçevesinde ileriki yıllarda kurum kazançlarından indirme imkanı

³⁶⁵ VURAL, a.g.e., s. 553.

³⁶⁶ TEKİN, "Kurumlar Vergisi Rehberi", **Vergi Sorunları Dergisi**, s. 134.

³⁶⁷ Ali Türker PİRTİNİ, "Yeni Kurumlar Vergisi Kanunu'na Göre Zarar Mahsubu Nasıl Yapılacak?", **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, Sayı:36, Aralık 2006, s. 115.

bulunmaktadır. Kurumlar vergisi matrahının tespitinde yapılacak zarar mahsubunun esasları, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 9. maddesinde yer almaktadır³⁶⁸.

2.3.1.1. Yasal Düzenleme

MADDE 9- (1) Kurumlar vergisi matrahının tespitinde, kurumlar vergisi beyannamesinde her yıla ilişkin tutarlar ayrı ayrı gösterilmek şartıyla aşağıda belirtilen zararlar indirim konusu yapılır:

a) Beş yıldan fazla nakledilmemek şartıyla geçmiş yılların beyannamelerinde yer alan zararlar.

Kanunun 20 nci maddesinin birinci fıkrası çerçevesinde devralınan kurumların devir tarihi itibarıyla öz sermaye tutarını geçmeyen zararları ile 20 nci maddenin ikinci fıkrası kapsamında gerçekleştirilen tam bölünme işlemi sonucu bölünen kurumdaki öz sermayesinin devralınan tutarını geçmeyen ve devralınan kıymetle orantılı zararların indirilmesinde aşağıdaki şartlar ayrıca aranır:

1) Son beş yıla ilişkin kurumlar vergisi beyannamelerinin kanunî süresinde verilmiş olması.

2) Devralınan kurumun faaliyetine devir veya bölünmenin meydana geldiği hesap döneminden itibaren en az beş yıl süreyle devam edilmesi.

Bu şartların ihlâli halinde, zarar mahsupları nedeniyle zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler için vergi ziyayı doğmuş sayılır.

b) Türkiye'de kurumlar vergisinden istisna edilen kazançlarla ilgili olanlar hariç olmak üzere, beş yıldan fazla nakledilmemek şartıyla yurt dışı faaliyetlerden doğan zararlar;

1) Faaliyette bulunan ülkenin vergi kanunlarına göre beyan edilen vergi matrahlarının zarar dahil, her yıl o ülke mevzuatına göre denetim yetkisi verilen kuruluşlarca rapora bağlanması,

2) Bu raporun aslı ile tercüme edilmiş bir örneğinin Türkiye'deki ilgili vergi dairesine ibrazı,

halinde indirim konusu yapılır.

Denetim kuruluşlarınca hazırlanacak raporun ekinde yer alan vergi beyanlarının, bilânço ve gelir tablosunun, o ülkedeki yetkili malî makamlarca onaylanması zorunludur. Faaliyette bulunan ülkede denetim kuruluşu olmaması

³⁶⁸ Mehmet Tahir UFUK, "5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanununa Göre Zarar Mahsubu", **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, Sayı:50, Şubat 2008, s. 22.

halinde, her yıla ait vergi beyannamesinin, o ülke yetkili makamlarından alınan birer örneğinin mahallindeki Türk elçilik ve konsoloslukları, yoksa orada Türk menfaatlerini koruyan ülkenin aynı mahiyetteki temsilcilerine onaylatılarak, aslının ve tercüme edilmiş bir örneğinin ilgili vergi dairesine ibrazı yeterlidir.

Türkiye'de indirim konusu yapılan yurt dışı zararın, ilgili ülkede de mahsup edilmesi veya gider yazılması halinde, Türkiye'deki beyannameye dahil edilecek yurt dışı kazanç, mahsup veya gider yazılmadan önceki tutardır.

(2) Bu maddenin uygulanmasına ilişkin usulleri belirlemeye Maliye Bakanlığı yetkilidir.

Kanunun 9. maddesi hükmüne göre mahsuba konu olabilecek zararlar şunlardır;

- Geçmiş yıl zararları,
- Devralınan veya bölünen kurumların zararları,
- Yurt dışı faaliyetlerden kaynaklanan zararlardır.

2.3.1.2. Geçmiş Yıl Zararlarının Mahsubu

İlgili kanun maddesinde geçmiş yıllara ilişkin olarak meydana gelen zararların indirim konusu yapılabilmesi için mutlaka ilgili yılda beyannameye gösterilmiş olmalıdır. Geçmiş yıla ilişkin olarak meydana gelen zarar ilgili yıl beyannamesinde gösterilmezse, kurum indirim hakkını kullanamaz. Geçmiş yıllara ilişkin meydana gelen zararların belirli bir sürede indirim konusu yapılması gerekir. Söz konusu süre ilgili kanun maddesinde "...Beş yıldan fazla nakledilmemek şartıyla..." ibaresiyle açıklanmıştır. Yani geçmiş yıla ilişkin zarar 5 yıl içinde indirim konusu yapılmalıdır. Örneğin 2003 yılına ilişkin zarar en son 2008 yılı beyannamesinde indirim konusu yapılmalı aksi takdirde ilerleyen yıllarda söz konusu zarara ilişkin indirim hakkı kullanılamamaktadır³⁶⁹.

Geçmiş yıl zararlarına ilişkin özellik arz eden bir takım hususlar söz konusudur. Bunları şu şekilde sıralamak mümkündür³⁷⁰:

- Birden fazla dönemin zararları sonuçlanması durumunda, zarar mahsubu en eski yıldan başlanılarak yapılmalıdır. Zarar mahsubunun azami 5 yıl içinde

³⁶⁹ Fatih GÜNDÜZ, "Kurumlar Vergisi Kanunu'na Göre Zarar İndiriminin Esasları", **E-Yaklaşım**, Sayı:196, Nisan 2009.

³⁷⁰ Volkan AKSOYOĞLU, "Kurumlar Vergisi Matrahının Tespitinde Zarar Mahsubu", **E-Yaklaşım**, Sayı:196, Nisan 2009.

yapılabilmesinin mümkün olması, en önceki yıl zararının mahsubunu zorunlu kılmaktadır.

- Geçmiş yıl zararları bilançolarda ve yıllık beyannamelerde yıllar itibariyle ayrı ayrı gösterilmeleri şarttır. Ancak bu şart bir şekil şartıdır ve zararın yıllar itibarıyla ayrı ayrı gösterilmemiş olması, zarar mahsubunu önlememeli, yeter ki mahsup edilecek zarar geçmiş 5 yılın zararı olmalı ve zararlı dönemi izleyen 5 yıllık dönemde faaliyet sonucu kâr çıktığı takdirde mahsup işlemi yapılmış olmalıdır.
- Zarar mahsup hakkının kullanılmış olması halinde defter ve belgelerin incelemeye ibraz süresindeki zamanaşımı mahsup işleminin yapıldığı yıldan itibaren başlar, örneğin: 2003 yılı zararının 2005 yılında mahsup edilmesi halinde 2003 yılına ilişkin defter ve belgelerin incelemeye ibrazında zamanaşımı süresi 2006 yılında başlar 2010 yılının sonunda biter.
- Birden fazla yıla sirayet eden inşaat ve onarma işi zararları sonuçlandırıldığında bu zarar işin bittiği yıla aittir ve 5 yıllık mahsup süresi işin bitim yılından itibaren başlar.
- Faaliyet sonucu kâr çıktığı halde geçmiş yıl zararını mahsup etmeyen mükellefler, bu haklarından vazgeçmiş sayılırlar ve (5 yıllık süreye bakmaksızın) ileriki yıl kârından söz konusu zararları mahsup edemezler.

2.3.1.3. Devralınan veya Bölünen Kurumlara Ait Zararların Mahsubu

Ekonomik faaliyetin ana amacı kar elde etmek olmakla birlikte, zaman zaman faaliyet bazı kurumlarda zararları sonuçlanmaktadır. Bünyesinde zarar oluşan firmaların ekonomiye tekrar kazandırılması için, bu kurumların zararlarının belli şartların varlığı halinde, devir veya tam bölünme hallerinde varlıkları devralan kurum bünyesinde mahsubuna imkan verilmektedir³⁷¹.

Devir ve bölünme halinde zarar mahsubu, devir işleminin K.V.K.'nın 20. maddesinin birinci fıkrası çerçevesinde yapılmasına, tam bölünme işleminin de 20. maddenin ikinci fıkrası kapsamında gerçekleştirilmesine bağlanmıştır³⁷².

Bunun yanı sıra, Kanununun 9. maddesinin (1-a) bendinin 1 ve 2 numaralı alt bentlerine göre aranılan şartlar şunlardır:

³⁷¹ Uğur UĞURLU, "Kurumlar Vergisi Matrahının Tespitinde Zarar Mahsubu ve Diğer İndirimler", **Mali Pusula**, Sayı:36, Aralık 2007, s. 64.

³⁷² Emin AKYOL, "5520 Sayılı Kanun'a Göre Kurumlarda Zarar Mahsubu", **Yaklaşım**, Sayı:171, Mart 2007, s. 40.

- Devralınan veya bölünen kurumların son beş yıla ilişkin kurumlar vergisi beyannamelerinin kanuni süresinde verilmiş olması,
- Devir veya bölünme neticesinde zarar mahsubu yapacak kurumun. Aynı faaliyete devir veya bölünmenin meydana geldiği hesap döneminden itibaren en az beş yıl süreyle devam etmesi gerekmektedir.

Söz konusu son şart, 5422 sayılı Kanun'un mükerrer 14. maddesinde yer alan "aynı sektörde faaliyet gösterme" şartından daha dar kapsamlı bir şarttır.³⁷³ Vergiden kaçınma amacına yönelik olarak ekonomiye kazandırılması mümkün olmayan kurumların devir veya bölünme suretiyle devralınması veya devralınan veya bölünen kurumların faaliyetinin 5 yıllık süre içerisinde arıza hale getirilerek kısmen durdurulması veya sona erdirilmesi gibi ekonomik olmayan sebeplerle devir veya bölünme işleminin yapılması halinde zarar mahsubu mümkün değildir. Şartların ihlali halinde zarar mahsubu olanağı ortadan kalkacağından, gerekli düzeltme işlemi yapılacak; yersiz zarar mahsubu nedeniyle zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler için vergi ziyayı doğmuş sayılacaktır³⁷⁴.

Devir ve bölünme hallerinde mahsup edilecek zarar tutarı, devralınan veya bölünen kurumun devir veya bölünme tarihindeki öz sermayesi ile sınırlıdır. Bu nedenle devralınan veya bölünen kurumun öz sermayelerinin sıfır veya negatif olması halinde bu kurumların zararlarının mahsubu mümkün olmayacaktır. Devir halinde, devralan kurum, devralınan kurumun devir tarihindeki öz sermayesi tutarındaki zararı mahsup edebilecektir. Tam bölünme işlemi ise, devralan kurum, bölünen kurumun zararlarından, bu kurumun öz sermayesinin devralınan tutarını geçmeyen ve devralınan kıymetle orantılı kısmını mahsup edebilecektir³⁷⁵.

"Devralınan kıymetle orantılı zararlar" ibaresinden kasıt, zarar mahsup hakkının devralan kurumlar arasında hangi esasa göre paylaşılacağını belirlemektedir. Bu doğrultuda, devralan kurumlar, bölünen kurumun öz sermayesinin ne kadarını devralmışsa (%70-%30 ise), toplam zararın da o kadarını (%70-%30 gibi) mahsup edebileceklerdir. Mahsup edilebilecek zararlar, hangi hesap dönemine ait olduğu devralan kurumların beyannameleri ekinde ayrıca bildirilmek şartıyla, mükelleflerce serbestçe belirlenebilecektir³⁷⁶.

³⁷³ Serkan SALALI, "Zarar Mahsubu ve Diğer İndirimler", **Vergi Dünyası**, Sayı:308, Nisan 2007, s. 65.

³⁷⁴ Rifat ENGİN, "Son Düzenlemeler Doğrultusunda Kurumlarda Zarar Mahsubu", **Mali Pusula**, Sayı:29, Mayıs 2007, s. 59.

³⁷⁵ AKYOL, a.g.m., s. 40.

³⁷⁶ Onur ELELE, "5520 Sayılı Yeni Kurumlar Vergisi Kanunu Uyarınca Zarar Mahsubu Uygulaması", **Vergi Dünyası**, Sayı:308, Nisan 2007, s. 77.

Devralınan kurum zararlarının özsermaye tutarı ile kıyaslamasında, sadece devir tarihi itibarıyla oluşan cari dönem zararının değil, geçmiş yıl zararının da topluca dikkate alınması gerekmektedir. Konuyla ilgili şu örnek verilebilir³⁷⁷:

(A) A.Ş., 24.07.2008 tarihi itibarıyla (B) Ltd. Şti.'ni tüm aktif ve pasifiyle birlikte devralmış olup, devir tarihi itibarıyla bilançosu aşağıdaki gibidir.

AKTİF		PASİF	
Banka	250.000	Borçlar	1.200.000
Alacak Senetleri	450.000	Sermaye	1.800.000
Taahhütler	600.000	Zarar	(400.000)
Binalar	700.000	Geçmiş Yıl Zararı	(600.000)
	2.000.000		2.000.000

Devralınan kurumun devir tarihi itibarıyla özsermayesi şu şekilde hesaplanacaktır.

$$\begin{aligned}\text{Özsermaye} &= \text{Toplam Aktif} - \text{Borçlar} \\ &= 2.000.000 - 1.200.000 \\ &= 800.000 \text{ TL}\end{aligned}$$

Buna göre yapılabilecek zarar mahsubunun üst sınırı 800.000 TL olup, devralınan kurumun toplam 1.000.000 TL olan zararının 800.000 TL'lik kısmı, devralan kurum tarafından 2008 hesap dönemi kurum kazancından mahsup edilecektir.

2.3.1.4. Yurt Dışı Faaliyetlerden Doğan Zararların Mahsubu

K.V.K.'nın 9/1-b maddesinde, kurumların, Türkiye'de kurumlar vergisinden istisna edilen kazançlarla ilgili olanlar hariç olmak üzere ve beş yıldan fazla nakledilmemek şartıyla yurt dışı faaliyetlerden doğan zararlarını kurum kazancından indirim konusu yapabileceği hüküm altına alınmıştır. Buna göre, yurt dışı inşaat, onarım, montaj işleri ile teknik hizmetlerden elde edilen kazançların K.V.K.'nın 5/1-h maddesi uyarınca Türkiye'de kurumlar vergisinden istisna edilmesinden dolayı, bu faaliyetlerden doğan zarar Türkiye'de diğer faaliyetlerden elde edilen kazançlardan indirim konusu yapılamaz. Ayrıca K.V.K.'nın 9'uncu maddesinde belirtildiği üzere, Türkiye'de mahsup edilen yurt dışı zararının, ilgili ülkede elde edilen kazançlardan

³⁷⁷ VURAL, a.g.e., s. 460.

mahsup edilmesi veya gider olarak yazılması durumunda, Türkiye’de beyannameye dahil edilecek yurt dışı kazanç, mahsup veya gider olarak yazılmadan önceki tutar olacaktır³⁷⁸.

Kurumların yurt dışı faaliyetlerinden doğan zararlarını, Türkiye’de beyan ettikleri kazançlardan indirebilmeleri için faaliyette buldukları ülkenin vergi kanunlarına göre beyan ettikleri vergi matrahlarını (zarar dahil), her yıl o ülke mevzuatına göre denetim yetkisini haiz kuruluşlara incelettirip rapora bağlatmaları ve bu raporun aslı ile birlikte tercüme edilmiş bir örneğini Türkiye’deki ilgili vergi dairesine vermeleri şarttır. Ayrıca, söz konusu denetim kuruluşlarınca hazırlanan rapor ekinde yer alacak vergi beyanları ile bilanço ve gelir tablosunun, yabancı ülkedeki yetkili makamlara onaylatılması zorunludur. Faaliyette bulunan yabancı ülkede denetim yetkisini haiz bir denetim kuruluşunun olmaması halinde, her yıla ait vergi beyanamesi ve eki bilanço ile gelir tablosunun, yabancı ülkenin yetkili makamlarından alınacak veya onaylatılacak birer örneğinin, mahallindeki Türk elçilik veya konsoloslukları, yoksa orada Türk menfaatlerini koruyan ülkenin aynı mahiyetteki temsilcilerine onaylatılarak, aslının ve tercüme edilmiş bir örneğinin ilgili vergi dairesine verilmesi gereklidir³⁷⁹.

Yurt dışı faaliyetlerden doğan karlar, Türkiye’de genel sonuç hesaplarına hangi para cinsinden intikal ettirilmişse, zararların da aynı para cinsinden intikal ettirilmesi gerekmektedir³⁸⁰.

2.3.2. Bağış ve Yardımlar

Matrahın tespitinde indirilebilecek giderlerin kazancın elde edilmesi ile ilgili olması gerekir. Kazancın sağlanmasında bağış ve yardımların elde etme ile bir ilgisi olmadığından hasıllardan indirilmesi prensip olarak mümkün değildir. Ancak çeşitli nedenlerle yapılan bağış ve yardımların belli kuruluşlara kanalize edilerek gider olarak dikkate alınması veya KKEG olarak kaale alınmasına rağmen beyanname üzerinden belli sıra ve sınırlar içerisinde kazançtan indirilmesi bir teşvik vasıtası olarak düşünülüp hükme bağlanmıştır³⁸¹.

³⁷⁸ Mehmet Emek KURT, “Kurumlarda Zarar Mahsubu ve Diğer İndirimler”, **Vergi Dünyası**, Sayı:320, Nisan 2008, s. 84.

³⁷⁹ Burhan GÜNDOĞDU, “Yurt Dışı Zararların Mahsubu”, **Yaklaşım**, Sayı:184, Nisan 2008, s. 104.

³⁸⁰ ENGİN, “Son Düzenlemeler Doğrultusunda Kurumlarda Zarar Mahsubu”, s. 61.

³⁸¹ Osman Necdet ORHUN, “Yeni Kurumlar Vergisi Yasası’nda Bağış ve Yardımlar”, **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, Sayı:50, Şubat 2008, s. 55.

Kurumlar Vergisi Kanununa göre, bağış ve yardımlar iki kısımdan oluşmaktadır. Buna göre, “Kurumlar Vergisi Kanunu’na göre indirilecek bağış ve yardımlar” ve “diğer kanunlara göre indirilecek bağış ve yardımlar” olarak incelenmektedir.

2.3.2.1. Kurumlar Vergisi Kanunu’na Göre İndirilebilecek Bağış ve Yardımlar

Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 10. maddesinin (c), (ç), (d) ve (e) alt bentlerine göre, kurumlar vergisi mükellefleri hesap dönemi içerisinde yapmış oldukları belli bağış ve yardımların bir kısmını veya tamamını ilgili dönem kurum kazancından beyannamede göstererek indirebileceklerdir. Söz konusu bent hükmüne göre, kurum kazancından indirilebilecek bağış ve yardımlar şunlardır³⁸²:

- Kurum kazancının %5’i ile sınırlı genel nitelikli bağış ve yardımlar,
- Eğitim ve sağlık tesislerine ilişkin bağış ve yardımlar,
- Kültür ve turizm amaçlı bağış ve yardımlar,
- Doğal afetlere ilişkin bağış ve yardımlar.

Bağış ve yardımların kurumlar vergisi matrahından indirilebilmesi için şu şartlara uymak gerekmektedir³⁸³:

- Bağış ve yardım, genel ve özel bütçeli kamu idarelerine, il özel idarelerine, belediyelere ve köylere, Bakanlar Kurlunca vergi muafiyeti tanınan vakıflara ve kamu yararına çalışan dernekler ile bilimsel araştırma ve geliştirme faaliyetinde bulunan kurum ve kuruluşlara yapılmalıdır.
- Bağış ve yardım, makbuz karşılığı olmalıdır.

İletişim ve basın yayın araçlarının gelişmesine paralel olarak, bağış ve yardımların yapılış şeklinde de hızlı bir değişim yaşanmaktadır. Örneğin son dönemde TV yayıncı kuruluşlarının Mehmetçik Vakfı için düzenlediği kampanyaya telefon ile yüksek tutarlı pek çok bağış alınmış bulunmaktadır. Bu bağış sahiplerinin, bağışlarını makbuz karşılığı ispatlamalarında güçlükler olacağı açıktır. Yine son yıllarda hızla yaygınlaşan, cep telefonlarından mesaj atmak veya banka hesap numaralarına havale ve EFT yapmak suretiyle yapılan bağışlarda da, makbuz ile ispat sorunu ile karşılaşılacağı açıktır. Ancak, bilindiği üzere VUK 3. madde uyarınca

³⁸² VURAL, a.g.e., s. 519.

³⁸³ Mehmet ARABACI, “Mükellefler Tarafından İndirim Konusu Yapılabilen Bağış ve Yardımlar”, **Vergi Dünyası**, Sayı:316, Aralık 2007, s. 93.

vergilendirmede vergiyi doğuran olayın gerçek mahiyeti esastır. Bu nedenle yapılmış bağış ve yardımların ispatı için cep telefonları ile yapılan bağışlarda detaylı telefon faturalarının, bankaya yapılan havalelerde yapılan havaleye ilişkin banka dekontlarının, yayıncı kuruluşlara yapılan bağışlarda ise yayıncı kuruluş hesabına havale edilen para ile ilgili dekontun indirim için yeterli belge kabul edilmektedir. Bu konuda verilmiş özelemler bu yöndedir³⁸⁴.

- Anılan kuruluşlara yapılan ödemenin bağış kapsamında indirim konusu yapılabilmesi için bağış ve yardımın karşılıksız yapılması gerekmektedir. Açıktır ki bir karşılık bulunduğu yapılan ödeme, bağış ve yardım olmaktan çıkacaktır. Örneğin; kamu menfaatine yararlı sayılan bir derneğin yardım amaçlı bile olsa düzenleyeceği bir konserin bilet bedeli karşılıksız sayılmayacağından, gider yazılamayacaktır.
- Bağış ve yardımın sadece ilgili dönem kazancından indirilmesi gerekir. İndirilemeyen kısım diğer yıllara nakledilemez.

Bağış ve yardımda bulunabilmek için öncelikle bağış ve yardım yapıldığı dönemde müspet bir kazancın varlığı söz konusu olmalıdır. Çünkü bağış ve yardımda bulunmak; dönem kazancına tasarruf etmek, diğer bir ifadeyle dönem kazancının harcanması demektir. Bu nedenle, dönem sonucunda zarar doğması durumunda yapılan bağış ve yardımların gider yazılarak sonuç hesaplarına intikal ettirilmesi mümkün değildir. Dönem faaliyetinin zararlı sonuçlanması durumunda gider olarak dikkate alınmayan bağış ve yardımların gelecek hesap dönemlerinde dikkate alınması mümkün değildir. Bağış ve yardımlar ancak ilgili dönemde kazancın tespitinde gider olarak hasıllardan indirilebilmektedir³⁸⁵.

2.3.2.1.1. Kurum Kazancının %5'i İle Sınırlı Genel Nitelikli Bağış ve Yardımlar

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 10. maddesinin (1) numaralı fıkrasının (c) alt bendi hükmüne göre kurumları;

- Genel bütçeli kamu idarelerine,
- Özel bütçeli kamu idarelerine,
- İl özel idarelerine,

³⁸⁴ Halil BAĞDINLI, "Vergisel Avantaj Olarak Bağış ve Yardımlar", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:232, Ocak2008, s. 126.

³⁸⁵ Mehmet Tahir UFUK, "Kurumlarda Bağış ve Yardımların Matrahtan İndirilme Esası", **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, Sayı:49, Ocak 2008, s. 55.

- Belediyelere,
 - Köylere,
 - Bakanlar kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflara,
 - Kamu yararına çalışan derneklere,
 - Bilimsel araştırma ve geliştirme faaliyetinde bulunan kurum ve kuruluşlara,
- makbuz karşılığı yapılan bağış ve yardımların toplamının o yıla ait kurum kazancının %5'ine kadar olan kısmı, kurumlar vergisi beyannamesinde ayrıca gösterilmek şartıyla indirim konusu yapılabilecektir.

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 10. maddesinin başında *“Kurumlar vergisi matrahının tespitinde; kurumlar vergisi beyannamesi üzerinde ayrıca gösterilmek şartıyla, kurum kazancında sırasıyla aşağıdaki indirimler yapılır...”* hükmüne yer verilmiştir. Buna göre söz konusu maddede yer alan indirimler belli bir sıra dahilinde uygulanacak ve bu sıra dahilinde yapılan indirimlerden sonra sıra bağış ve yardımlara geldiğinde kurum kazancı yeterli olduğu ölçüde indirim yapılabilecektir³⁸⁶.

Burada %5'lik oran uygulamasında baz alınacak kurum kazancının tespiti önem arz etmektedir. İndirilebilecek bağış ve yardım tutarının tespitinde baz alınacak kurum kazancı, zarar mahsubu dahil giderler ile iştirak kazançları istisnası düşüldükten sonra, indirim ve istisnalar düşülmeden önceki tutardır. Bunu formülize edersek; %5'lik oranın uygulanacağı kurum kazancı = [ticari bilanço karı – (iştirak kazançları + geçmiş yıl zararları)] şeklinde olmaktadır³⁸⁷.

Örnek:

(A) Kurumunun 2007 hesap dönemi faaliyet sonuçları aşağıdaki gibidir:

- Ticari Bilanço Karı	:800.000 TL
- İştirak Kazançları İstisnası	:200.000 TL
- Geçmiş Yıl Zararı	:100.000 TL
- Bağış ve Yardım	:150.000 TL (kayıtlara gider olarak yansıtılmış)
- KKEG	:50.000 TL
- Taşınmaz Satış Kazancı İstisnası	:250.000 TL

³⁸⁶ Fatih GÜNDÜZ, “Kurumlar Vergisi Beyannamesi Üzerinden İndirilecek Olan Bağış ve Yardımlara İlişkin Usul ve Esaslar”, **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, Sayı:40, Nisan 2007, s. 84.

³⁸⁷ ARABACI, a.g.m., s. 93.

Yukarıdaki verilere göre, indirilebilecek bağış ve yardım tutarının tespiti ve indirimin uygulanması şöyle olacaktır.

A	Ticari Bilanço Karı	800.000
B	Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler -Bağış ve Yardım: 150.000 -Diğer KKEG: 50.000	200.000
C	İştirak Kazançlar İstisnası	200.000
D	Geçmiş Yıl Zararı	100.000
E	Oran Uygulamasının Esas Tutarı (A+B-C-D)	700.000
F	Üst Sınır (E×0,05)	35.000

Görüleceği üzere, ticari bilanço karına kanunen kabul edilmeyen giderlerin eklenmesi sonucu bulunan tutardan, iştirak kazançları istisnası ve geçmiş yıl zararlarının düşülmesi ile elde edilen tutara dış yüzde yoluyla %5'lik oranın uygulanması suretiyle, indirilebilecek bağış ve yardımın üst sınırı 35.000 TL olarak hesaplanmıştır. Buna göre, ilgili dönemde 150.000 TL olan bağış ve yardım tutarının 35.000 TL'lik kısmı kurum kazancından indirilebilecektir. Elde edilen verilere göre, kurumlar vergisi beyannamesinde yer alması gereken bilgiler aşağıdaki gibi olacaktır³⁸⁸.

A	Ticari Bilanço Karı	800.000
B	Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler -Bağış ve Yardım: 150.000 -Diğer KKEG: 50.000	200.000
C	Zarar Olsa Dahi İndirilecek İstisnalar -İştirak Kazançları İstisnası: 200.000 -Taşınmaz Sat. Kaz. İst.: 250.000	450.000
D	Kar (A+B-C)	550.000
E	Geçmiş Yıl Zararı	100.000
F	İndirime Esas Tutar (D-E)	450.000
G	İndirilecek Bağış ve Yardımlar	35.000
H	Kurumlar Vergisi Matrahı (F-G)	415.000

³⁸⁸ VURAL, a.g.e., s. 521.

2.3.2.1.2. Eğitim ve Sağlık Tesislerine İlişkin Bağış ve Yardımlar

Eğitim, sağlık ve bakım hizmetlerini geliştirmek ve devam ettirmek amacıyla yapılan harcamalar kurum kazancının tespitinde indirim konusu olarak dikkate alınabilecektir³⁸⁹.

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 10. maddesinin (1-ç) bendine göre (c) bendinde sayılan kamu kurum ve kuruluşlarına bağışlanan okul, sağlık tesisi, 100 yatak (kalkınmada öncelikli yörelerde 50 yatak) kapasitesinden az olmamak kaydıyla öğrenci yurdu ve çocuk yuvası, yetiştirme yurdu, huzurevi ve bakım ve rehabilitasyon merkezi inşası dolayısıyla yapılan harcamalar veya bu tesislerin inşası için bu kuruluşlara yapılan her türlü bağış ve yardımlar ile mevcut tesislerin faaliyetlerini devam ettirebilmeleri için yapılan her türlü nakdi ve aynî bağış ve yardımların tamamı kurum kazancından indirilebilecektir. Söz konusu bağış ve yardımların herhangi bir sınırlamaya tabi olmaksızın kurum kazancından indirilebilmesi için, bu bağış ve yardımların aşağıdaki kamu kurum ve kuruluşlarına yapılması gerekir³⁹⁰.

- Genel bütçeli idareler,
- Özel bütçeli idareler,
- İl özel idareleri,
- Belediyeler,
- Köyler,

Sözü edilen tesislerin yapımı için yukarıda sayılan kuruluşlar dışında yer alan kamuya yararlı dernekler ile Bakanlar Kurulu'nca vergi muafiyeti tanınan vakıflara yapılan bağış ve yardımlar ise o yılki kurum kazancının %5'i ile sınırlı olmak üzere bu kapsamda indirim konusu yapılabilecektir³⁹¹.

K.V.K.'nın 10. maddesinin (1-ç) bendinde yer alan düzenleme yeni okul inşaatı kadar mevcut okulların faaliyetlerine devam etmeleri için gerekli bağış ve yardımları da kapsamaktadır. Buna göre bir liseye yakacak, sıra, masa ve perde alınması için yapılan bağışlarda vergiye tabi kazançtan indirilebilecektir. Bağış ve yardımların para yerine aynî olarak yapılması durumunda, bağışlanan veya yardım

³⁸⁹ Burhan GÜNDOĞDU, "Bağış ve Yardımların Kurumlar Vergisi Matrahından İndirilmesi", **Yaklaşım**, Sayı:178, Ekim 2007, s. 110.

³⁹⁰ VURAL, a.g.e., s. 523.

³⁹¹ GÜNDOĞDU, "Bağış ve Yardımların Kurumlar Vergisi Matrahından İndirilmesi", s. 110.

konusu yapılan mal veya hakkın varsa mukayyet (kayıtlı) değeri, bu değer yoksa takdir komisyonunca belli edilecek emsal bedeli indirim esas alınacaktır³⁹².

Düzenlemedeki “okul” ifadesinden kast edilen, doğrudan eğitim-öğretim hizmetlerinin verildiği temel birimlerdir. Bu nedenle rehberlik ve araştırma merkezi, mesleki eğitim merkezi, iş eğitim merkezi, mesleki ve teknik eğitim merkezi ve akşam sanat okulları da bu kapsamda değerlendirilecektir. Düzenlemedeki “sağlık tesisi” ifadesinden kast edilen ise Sağlık Bakanlığı’nca sağlık tesisi kapsamında değerlendirilen kurum ve kuruluşlardır³⁹³.

Okul, sağlık tesisi veya öğrenci yurduna ilişkin olarak yapılmış olsa dahi kamu idare ve kuruluşları dışında kalan kurum veya kuruluşlara yapılacak bağış ve yardımların vergi matrahının tespitinde indirim konusu yapıp yapılamayacağı veya hangi limitler içinde yapılabileceği genel hükümler çerçevesinde değerlendirilecektir³⁹⁴.

Bununla beraber, eğitim ve sağlık tesislerine yapılan bağış ve yardımların belgelendirilmesi konusunda 1 seri numaralı Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinde “Bağış ve yardımın belgelendirilmesi” başlığı altında belirlemeler yapılmıştır.

Söz konusu tebliğde yer alan açıklamalara göre;

Aynî bağış ve yardımın, işletmenin aktifinden veya stokundan çekilerek bağışlanmış olması durumunda, mükelleflerin işletmeden çekip bağışladıkları değerler için fatura düzenlenmesi; düzenlenen faturanın arka yüzüne faturada belirtilen değerlerin ilgili kamu kurum ve kuruluşu tarafından bağış ve yardım olarak alındığına ilişkin şerh konularak yetkili kimseler tarafından imzalanmış olması yeterlidir.

Aynî değerlerin, mükelleflerce dışarıdan alınarak kamu kurum ve kuruluşuna bağlanmış olması durumunda ise bu kurum ve kuruluş tarafından teslim alınacak değerler için teslim ilişkili bir belge düzenlenmiş olması yeterli olup, düzenlenen belgede bağışlanan kıymetin değerinin, cinsinin ve miktarının tereddüde mahal bırakmayacak şekilde belirtilmiş olması gerekmektedir.

Nakdi bağışların indirilebilmesi, bağışı kabul eden kuruluşlarca verilecek makbuzla veya bu amaçla bankalarda açtırılan hesaplara yatırıldığına ilişkin banka dekontlarıyla belgelendirilmesi şartıyla mümkündür.

³⁹² İsmail IŞIK, “**Türk Vergi Siteminde Bağış ve Yardımlar**”, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Maliye Anabilim Dalı, Mali Hukuk Programı, 2006, s. 125.

³⁹³ GÜNDOĞDU, “Bağış ve Yardımların Kurumlar Vergisi Matrahından İndirilmesi”, s. 111.

³⁹⁴ VURAL, a.g.e., s. 524.

Tebliğdeki bu açıklamalar genel açıklamalar olmayıp, eğitim ve sağlık tesislerine ilişkin bağış ve yardımların açıklanmış olduğu bölüm içerisinde düzenlenmiştir. Eğitim ve sağlık tesislerine ilişkin bağış ve yardımların düzenlenmiş olduğu (ç) bendinde “makbuz karşılığı” ifadesine yer verilmemiş, diğer bağış ve yardımların düzenlendiği (c), (d) ve (e) bentlerinde ise açık şekilde “makbuz karşılığı” ifadesine yer verilmiştir. Dolayısıyla, eğitim ve sağlık tesislerine ilişkin olanlar dışındaki bağış ve yardımların, bağış makbuzu ile belgelendirilmesi zorunludur³⁹⁵.

2.3.2.1.3. Kültür ve Turizm Amaçlı Bağış ve Yardımlar

KVK'nın 10/1-d maddesine göre, kültür ve turizm amaçlı bağış ve yardımların tamamı beyanname üzerinden indirim konusu yapılmaktadır. Bu madde düzenlenmesinde referans olarak Kültür ve Turizm Bakanlığı çalışmaları esas alınmıştır. Genel ve özel bütçeli kamu idareleri, il özel idareleri, belediyeler ve köyler, Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflar ve kamu yararına çalışan dernekler ile bilimsel araştırma ve geliştirme faaliyetinde bulunan kurum ve kuruluşlar *tarafından yapılan* veya Kültür ve Turizm Bakanlığınca *desteklenen* ya da desteklenmesi uygun görülen;

1) Kültür ve sanat faaliyetlerine ilişkin ticari olmayan ulusal veya uluslararası organizasyonların gerçekleştirilmesine,

2) Ülkemizin uygarlık birikiminin kültürü, sanatı, tarihi, edebiyatı, mimarisi ve somut olmayan kültürel mirası ile ilgili veya ülke tanıtımına yönelik kitap, katalog, broşür, film, kaset, CD ve DVD gibi manyetik, elektronik ve bilişim teknolojisi yoluyla üretilenler de dahil olmak üzere görsel, işitsel veya basılı materyallerin hazırlanması, bunlarla ilgili derleme ve araştırmaların yayınlanması, yurt içinde ve yurt dışında dağıtımı ve tanıtımının sağlanmasına,

3) Yazma ve nadir eserlerin korunması ve elektronik ortama aktarılması ile bu eserlerin Kültür ve Turizm Bakanlığı koleksiyonuna kazandırılmasına,

4) 21/7/1983 tarihli ve 2863 sayılı Kültür ve Tabiat Varlıklarını Koruma Kanunu kapsamındaki taşınmaz kültür varlıklarının bakımı, onarımı, yaşatılması, rölöve, restorasyon, restitüsyon projeleri yapılması ve nakil işlerine,

5) Kurtarma kazıları, bilimsel kazı çalışmaları ve yüzey araştırmalarına,

³⁹⁵ VURAL, a.g.e., s. 526.

6) Yurt dışındaki taşınmaz Türk kültür varlıklarının yerinde korunması veya ülkemize ait kültür varlıklarının Türkiye'ye getirilmesi çalışmalarına,

7) Kültür envanterinin oluşturulması çalışmalarına,

8) Kültür ve Tabiat Varlıklarını Koruma Kanunu kapsamındaki taşınır kültür varlıkları ile güzel sanatlar, çağdaş ve geleneksel el sanatları alanlarındaki ürün ve eserlerin Kültür ve Turizm Bakanlığı koleksiyonuna kazandırılması ve güvenliklerinin sağlanmasına,

9) Somut olmayan kültürel miras, güzel sanatlar, sinema, çağdaş ve geleneksel el sanatları alanlarındaki üretim ve faaliyetler ile bu alanlarda araştırma, eğitim veya uygulama merkezleri, atölye, stüdyo ve film platosu kurulması, bakım ve onarımı, her türlü araç ve teçhizatının tedariki ile film yapımına,

10) Kütüphane, müze, sanat galerisi ve kültür merkezi ile sinema, tiyatro, opera, bale ve konser gibi kültür ve sanat faaliyetlerinin sergilendiği tesislerin yapımı, onarımı veya modernizasyon çalışmalarına,

ilişkin harcamalar ile makbuz karşılığı yapılan bağış ve yardımların %100'ü kurumlar vergisi matrahından indirilebilecektir. Bu çerçevede yapılacak bağış ve yardımlar için bağış yapılan projenin Kültür ve Turizm Bakanlığı tarafından desteklendiği veya desteklenmesinin uygun görüldüğüne ilişkin ilgili Bakanlığın yazısının kurumlar vergisi beyannamesi ekinde bağlı bulunulan vergi dairelerine verilmesi gerekmektedir. Burada dikkat edilmesi gereken husus, çalışmaların yukarıda sayılan kurum ve kuruluşlar tarafından yapılması veya Kültür ve Turizm Bakanlığınca desteklenmesi gerekliliğidir³⁹⁶.

Kurumlar vergisi mükellefleri açısından, tamamının beyan edilecek kurum kazancından indirimi mümkün olan bağış ve yardımlarda uygulama esas itibarıyla gelir vergisi mükellefleri açısından geçerli olan ve yukarıda anlatılan bağış ve yardım türlerinde olduğu gibidir. Ancak kurumlar vergisi mükellefleri tarafından gıda bankacılığı faaliyetinde bulunan dernek ve vakıflara bağışlanan gıda, temizlik, giyecek ve yakacak maddelerinin maliyet bedelinin beyan edilen kurum kazancından beyanname üzerinden indirimi mümkün değildir. Bu nitelikteki bağış ve yardımlar aşağıda belirtileceği üzere kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınabilirken, bunların beyanname üzerinden indirilmesine olanak veren bir hüküm bulunmamaktadır³⁹⁷.

³⁹⁶ Cem ARSLAN, "Kurumlar Vergisi Beyannamesi Üzerinden İndirilecek Giderler", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:247, Nisan 2009, s. 243.

³⁹⁷ Abdulkadir DEMİRCİ, "Vergisel Açıdan Bağış ve Yardımlar", **Vergi Dünyası**, Sayı:304, Aralık 2006, s. 104.

2.3.2.1.4. Doğal Afetlere İlişkin Bağış ve Yardımlar

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 10/1-e maddesine göre; *“Bakanlar Kurulu'nca yardım kararı alınan doğal afetler dolayısıyla Başbakanlık aracılığı ile makbuz karşılığı yapılan aynı ve nakdi bağışların tamamı”* kurum kazancı ile sınırlı olarak indirim konusu yapılabilmektedir³⁹⁸.

2.3.2.2. Diğer Kanunlara Göre Kurum Kazancından İndirilebilecek Bağış ve Yardımlar

Özel kanunlar uyarınca, kurumlar vergisi mükelleflerinin kurumlar vergisi matrahının tespitinde indirim olarak dikkate alabilecekleri bağış ve yardımlar maddeler itibariyle şunlardır:

- 3294 sayılı Sosyal Yardımlaşma ve Dayanışmayı Teşvik Kanunu ile ihtiyaç sahiplerine yardımda bulunmak amacıyla her il ve ilçede sosyal yardımlaşma ve dayanışma vakıfları kurulmuş olup anılan Kanunun 9. maddesinde fona ve vakfa yapılacak bağış ve yardımların her türlü vergi, resim ve harçtan muaf olduğu, söz konusu bu bağış ve yardımların kurumlar vergisi ve gelir vergisi matrahından indirilebileceği hüküm altına alınmıştır.
- 7269 sayılı Umumi Hayata Müessir Afetler Dolayısıyla Alınacak Tedbirlerle Yapılacak Yardımlara Dair Kanun'un 45. madde hükmü gereğince yapılan bağış ve yardımların matrahtan indirilebileceği hüküm altına alınmıştır.
- 222 sayılı İlköğretim ve Eğitim Kanunu'nun 76. maddesinin (g) bendi hükmü uyarınca makbuz karşılığında nakit olarak yapılan bağışlar.
- 4306 sayılı Kanun uyarınca sekiz yıllık kesintisiz eğitime katkıda bulunmak için yapılan bağış ve yardımlar.
- 278 sayılı Türkiye Bilimsel ve Teknik Araştırma Kurumu Kurulması Hakkında Kanun'un 13. maddesi uyarınca para karşılığı yapılan bağışlar.
- 2547 sayılı Yüksek Öğretim Kanunu'nun 56. maddesinin (b) bendi uyarınca gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri tarafından üniversitelere ve ileri teknoloji enstitülerine makbuz karşılığında yapılacak nakdi bağışlar.

³⁹⁸ Mehmet Tahir UFUK, “5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'na Göre İndirilecek Bağış ve Yardımlar”, **Yaklaşım**, Sayı:175, Temmuz 2007, s. 67.

- 2828 sayılı Sosyal Hizmetler ve Çocuk Esirgeme Kurumu Kanunu'nun 20. maddesinin (b) bendi hükmü uyarınca gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri tarafından Sosyal Hizmetler ve Çocuk Esirgeme Kurumu'na makbuz karşılığında yapılan nakdi bağışlar.
- 2876 sayılı Atatürk Kültür, Dil ve Tarih Yüksek Kurumu Kanunu uyarınca, yapılan bağış ve yardımlar.
- 2955 sayılı Gülhane Askeri Tıp Akademisi Kanunu'nun 46. maddesinin (b) bendi uyarınca kurumlar ve gelir vergisi mükelleflerinin makbuz karşılığı yaptıkları nakdi yardımlar.
- 4122 sayılı Milli Ağaçlandırma ve Erezyon Kontrolü Seferberlik Kanunu'nun 12. maddesine göre yapılan bağış ve yardımlar matrahın tespitinde indirim konusu yapılabilecektir.

2.3.3. Ar-Ge İndirimi

Ülkemizin kalkınmasında ve uluslararası rekabet gücünün artırılmasında araştırma ve geliştirmeye yönelik harcamaların artırılması büyük önem taşımaktadır. Bu sebeple 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nda 10/1-a maddesi ile araştırma ve geliştirme harcaması yapan kurumları teşvik amacıyla bu harcamaların %40'ının beyan edilen gelirden indirilmesine olanak tanınmıştır.

Ancak bilimsel araştırma ve geliştirme faaliyetlerini daha etkin bir şekilde teşvik etmek ve desteklemek amacıyla 1 Nisan 2008 tarihinden itibaren yürürlüğe giren 5746 sayılı Kanunla mükelleflere yaptıkları bilimsel araştırma ve geliştirme harcamalarının %100'ünün gelir veya kurumlar vergisi beyannamesi üzerinde indirimine imkan tanınmasının yanında, ar-ge personeli için gelir vergisi teşviki ile işveren sigorta primi desteği sağlanmış, ayrıca teknogirişim sermayesi desteği, damga vergisi istisnası gibi yeni teşvikler getirilmiştir. Daha önce sadece teknokentlerde yürütülen ar-ge faaliyetleri için tanınan mali kolaylıklar (ar-ge personeline yönelik gelir vergisi teşviki) faaliyetin yürütüldüğü yere bakılmaksızın bütün işletmelere yaygınlaştırılmıştır³⁹⁹.

5746 sayılı Kanunun 4. maddesinin 5. fıkrasına göre, bu kanun kapsamındaki Ar-Ge indiriminden yararlananlar; K.V.K.'nın 10. maddesinin (1-a)

³⁹⁹ Sakıp ŞEKER, "Ar-Ge Harcamalarının Muhasebesi ve İndirimi", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:245, Şubat 2009, s. 31.

bendinde yer alan Ar-Ge indiriminden ayrıca yararlanamayacaklardır⁴⁰⁰. Bu nedenle Ar-Ge harcamalarının kurum kazancından indirilmesinde; biri 5520 sayılı K.V.K. diğeri de 5746 sayılı Ar-Ge Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanun olmak üzere iki ayrı Kanun uygulanmaktadır.

5520 sayılı K.V.K.'nda yapılan düzenlemede indirimden yararlanabilecek olan mükellefler için herhangi bir sınırlama öngörülmemiştir. Bu nedenle teşvikten Ar-Ge harcaması niteliğinde harcama yapan bütün tam ve dar mükelleflerin yararlanmasının mümkün olduğu söylenebilir. Teşvik almak için asgari bir harcama tutarı da belirlenmemiştir. Bu yüzden mükellefler, harcama yaptığı her tutar için teşvikten yararlanabilmektedir⁴⁰¹.

2.3.3.1. Kurumlar Vergisi Kanunu'na Göre Ar-Ge İndirimi

Ar-Ge faaliyeti, esas itibariyle denemelerin son bulunduğu, ilk üretimin yapıldığı aşamada sona erer, Ar-Ge projesi neticesinde elde edilen ürünün pazarlanabilir aşamaya geldiği andan itibaren Ar-Ge projesi bitmiş sayılır. Bu tarihten sonra yapılan harcamalar Ar-Ge harcaması kapsamında değerlendirilmez. Ancak tamamlanan bir proje sonucunda elde edilen ürünün geliştirilmesi amacıyla yapılacak çalışmalar, yeni Ar-Ge projesi olarak değerlendirilir. Nihai ürünün oluşturulması aşamasında elde edilen ürünlerin kullanılabilirliğini ölçmek ve gerektiğinde değişiklik yapılmak üzere işletme içinde veya dışında test edilmesi amacıyla yapılan harcamalar Ar-Ge faaliyeti kapsamındadır. Ancak, ticari üretimin planlanması ve seri üretim sürecine ilişkin harcamalarla, ürünün tanıtılması amacıyla üretilip dağıtılan numuneler için yapılan harcamalar Ar-Ge faaliyeti kapsamı dışındadır⁴⁰².

Ar-Ge harcamaları, mükelleflerin işletmeleri bünyesinde gerçekleştirdikleri yeni teknoloji ve bilgi arayışına yönelik harcamalardır. Bu nedenle Ar-Ge faaliyetlerinin kapsamı aşağıdaki şekilde sayılabilir⁴⁰³;

- Bilimsel ve teknolojik alanlardaki belirsizlikleri gidermek ve bunları aydınlatmak amacıyla, bilim ve teknolojinin gelişmesini sağlayacak yeni teknik bilgilerin elde edilmesi,

⁴⁰⁰ VURAL, a.g.e., s. 472.

⁴⁰¹ İhsan GÜNAYDIN, Fatih CAN, "Dünyada ve Türkiye'de Ar-Ge Vergi Teşvikleri", **Vergi Dünyası**, Sayı:316, Şubat 2008, s. 21.

⁴⁰² Sakıp ŞEKER, "Ar-Ge İndirimi ve Uygulaması", **Yaklaşım**, Sayı:181, Ocak 2008, s. 123.

⁴⁰³ Nalan TANIŞ, "Araştırma ve Geliştirme (Ar-Ge) Giderleri Bir Sabit Kıymet midir?", **Yaklaşım**, Sayı:189, Eylül 2008, s. 148.

- Yeni yöntemlerle yeni ürünler, madde ve malzemeler, araçlar, gereçler, işlemler, sistemler geliştirilmesi, tasarım ve çizim çalışmaları ile yeni teknikler ve prototipler üretilmesi,
- Yeni ve özgün tasarıma dayanan yazılım faaliyetleri,
- Yeni üretim yöntem, süreç ve işlemlerinin araştırılması veya geliştirilmesi,
- Bir ürünün maliyetini düşürücü, kalite, standart veya performansını yükseltici yeni tekniklerin /teknolojilerin araştırılması.

Bu faaliyetler sonucunda yeni bilgi, ürün, yazılım, teknik, araç-gereç, makine ve sistem ortaya çıkmaktadır.

5746 sayılı kanun ile birlikte mükellefler 01.04.2008 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere, Ar-Ge indirimini %100 oranında uygulamaya başlamışlardır. 2 Seri Nolu Kurumlar Vergisi Tebliğinde, 2008/1 geçici vergi dönemi için uygulanacak indirim oranının %40 olması gerektiğinde bahsedilmiştir. Ancak ikinci ve müteakip geçici vergi dönemlerinde, birinci geçici vergi dönemi de dahil olmak üzere, 2008 yılında yapılan Ar-Ge harcamalarının tamamı üzerinden %100 Ar-Ge indirimini hesaplanması gerektiği belirtilmiştir⁴⁰⁴.

Gerek aktifleştirilerek üzerinden amortisman hesaplanan Ar-Ge harcamaları, gerekse doğrudan gider olarak dikkate alınan Ar-Ge harcamaları üzerinden %100 oranında hesaplanacak olan Ar-Ge indirimini, ilgili dönem kurum kazancından indirilecek, kurum kazancının yetersiz olması nedeniyle indirilemeyen tutar bulunması halinde ise, bu tutar sonraki hesap dönemlerine devredilecektir. İlgili olduğu dönemde indirilemeyen Ar-Ge indiriminin sonraki yıllara devredilmesinde süre sınırı bulunmamaktadır⁴⁰⁵.

Bu noktada kurumlar vergisi mükelleflerinin gelir vergisi mükelleflerine göre avantajlı olduğu nokta ortaya çıkmaktadır. Gelir Vergisi mükellefleri de, işletmeleri bünyesinde gerçekleştirdikleri münhasıran yeni teknoloji ve bilgi arayışına yönelik araştırma ve geliştirme harcamaları tutarının %100'ü oranında hesaplanacak Ar-Ge indirimini kazançları üzerinden düşebilmektedirler. Ancak gelir vergisi mükellefleri kanuni düzenlemedeki farklılıktan dolayı indirim haklarını sadece ilgili dönemde kullanabilmekte, matrahın yetersiz olması nedeniyle indiremedikleri tutarları ise sonraki dönemlerde indirim konusu yapamamaktadırlar⁴⁰⁶.

⁴⁰⁴ Tahir ÖZIRMAK, "Arge Kanunu İle Kurumlar Vergisi Çelişkisi", **E-Yaklaşım**, Sayı:193, Ocak 2009.

⁴⁰⁵ VURAL, a.g.e., s. 474.

⁴⁰⁶ İbrahim KARADUMAN, "Gelir ve Kurumlar Vergisi Açısından Ar-Ge Teşvikleri, Uygulamadaki Farklılıklar ve Ar-Ge Teşvikine İlişkin Yeni Çalışmalar", **Vergi Sorunlar Dergisi**, Sayı:230, Kasım 2007, s. 192.

1 No.lu K.V.K. Genel Tebliği'nde mükelleflerin Ar-Ge indiriminden yararlanabilmeleri için işletmelerin ayrı bir Ar-Ge departmanı kurmalarının zorunlu olduğu belirtilerek Ar-Ge faaliyetinin kapsamında değerlendirilecek gider çeşitlerinin; "İlk Madde ve Malzeme Giderleri, Personel Giderleri, Genel Giderler, Dışarıdan Sağlanan Fayda ve Hizmetler, Vergi, Resim ve Harçlar, Amortisman ve Tükenme Payları, Finansman Giderleri"nden ibaret olduğu belirtilmiş olup, bu giderler arasında amortisman tabi iktisadi kıymet alımlarına ilişkin harcamalar sayılmamıştır⁴⁰⁷.

2.3.3.1.1. Ar-Ge Harcamalarının Aktifleştirilmesi veya Doğrudan Gider Kaydedilmesi

Araştırma ve geliştirme harcamaları niteliklerine göre, muhasebe uygulamaları çerçevesinde, doğrudan ve amortisman yoluyla gider olarak kaydedilmek suretiyle kurum kazancının tespitinde dikkate alınmaktadır. Ar-Ge harcamalarına ilave olarak bunların %100'ünün ilgili dönemde beyan edilen kurum kazancından indirilmesine imkan sağlanmaktadır⁴⁰⁸.

Ar-Ge harcamalarının aktifleştirme ve itfasıyla ilgili olarak Vergi Usul Kanunu'nda doğrudan bir düzenleme yer almamakta ancak 1 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nde ve 38 Seri No.lu Muhasebe Standardında bu konu hakkında düzenlemeler bulunmaktadır. Aktifleştirme işlemleri sadece kurumlar vergisi mükellefleri için söz konusu olmaktadır⁴⁰⁹.

Mükellefler tarafından yapılan araştırma ve geliştirme harcamaları genel esaslar çerçevesinde doğrudan gider yazılabilir. Burada dikkat edilmesi gereken husus yapılan araştırma ve geliştirme harcamalarının, kazancın elde edilmesine yönelik olarak yapılmış işle ilgili olması ve amortisman tabi iktisadi kıymet mahiyetinde olmamasıdır. Ar-ge faaliyetine ilişkin olarak yapılan harcamanın işletmede bir yıldan fazla süreyle kullanılabilir nitelikte bir harcama olması durumunda yapılan harcama, maliyet bedeli üzerinden "263- Araştırma ve Geliştirme Giderleri" hesabında aktifleştirilerek amortisman tabi tutulacaktır. Bu durumda mükellefler, yapmış oldukları araştırma ve geliştirme giderlerini maliyet bedelleri üzerinden "263- Araştırma ve Geliştirme Giderleri" hesabının borcunda

⁴⁰⁷ ŞEKER, "Ar-Ge İndirimi ve Uygulaması", s. 123.

⁴⁰⁸ Mehmet Tahir UFUK, "Ar-Ge İndirimi", **Yaklaşım**, Sayı:187, Temmuz 2008, s. 54.

⁴⁰⁹ Duran BÜLBÜL, Selin ERTÜRK, "Ar-Ge Harcamalarının Aktifleştirilmesi ve Vergi Kanunları Karşısındaki Durumu", **Yaklaşım**, Sayı:176, Ağustos 2007, s. 160.

takip edecekler ve 333 sıra nolu VUK Genel Tebliği ek listesinde yer alan orana göre itfa edeceklerdir. 01.01.2004 tarihinden itibaren aktifleştirilen Ar-ge giderleri için uygulanacak amortisman oranı % 20 olarak belirlenmiştir⁴¹⁰.

Amortisman yoluyla gider yazılan projeden izleyen yıllarda vazgeçilmesi veya projenin tamamlanamaması halinde, Ar-Ge faaliyeti kapsamında yapılan ve önceki yıllarda aktifleştirilen tutarlar doğrudan gider yazılabilecektir. Ancak, ister aktifleştirilsin, ister doğrudan gider yazılsın ilgili dönemde yapılan Ar-Ge harcamalarının tamamı Ar-Ge indirimi olarak indirim konusu yapılacaktır⁴¹¹.

2.3.3.2. 5746 Sayılı Ar-Ge Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanuna Göre Ar-Ge İndirimi

1.4.2008 tarihi ile 31.12.2023 tarihi arasında yürürlükte kalmak üzere çıkarılan 5746 Sayılı Araştırma ve Geliştirme Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanununun 1. Maddesinde bu kanunun amacı , “Ar-Ge ve yenilik yoluyla ülke ekonomisinin uluslararası düzeyde rekabet edebilir bir yapıya kavuşturulması için teknolojik bilgi üretilmesini, üründe ve üretim süreçlerinde yenilik yapılmasını, ürün kalitesi ve standardının yükseltilmesini, verimliliğin artırılmasını, üretim maliyetlerinin düşürülmesini, teknolojik bilginin ticarileştirilmesini, rekabet öncesi işbirliklerinin geliştirilmesini, teknoloji yoğun üretim, girişimcilik ve bu alanlara yönelik yatırımlar ile Ar-Ge'ye ve yeniliğe yönelik doğrudan yabancı sermaye yatırımlarının ülkeye girişinin hızlandırılmasını, Ar-Ge personeli ve nitelikli işgücü istihdamının artırılmasını desteklemek ve teşvik etmek” şeklinde belirtilmiştir. Kanun ayrıca, 3624 sayılı Kanuna göre oluşturulan teknoloji merkezleri (teknoloji merkezi işletmeleri) ile Türkiye'deki Ar-Ge merkezleri, Ar-Ge projeleri ve rekabet öncesi işbirliği projeleri ve teknogirişim sermayesine ilişkin destek ve teşvikleri de kapsamına almış olup, ar-ge faaliyetlerinin bir bütün halinde desteklenmesini hedef almıştır⁴¹².

5746 sayılı kanunla ve 12/04/1990 tarih ve 3624 sayılı Küçük ve Orta Ölçekli Sanayi Geliştirme ve Destekleme İdaresi Başkanlığı Kurulması Hakkında Kanun hükümlerine göre oluşturulan

- Teknoloji merkezi işletmelerinde,
- Ar-Ge merkezlerinde,

⁴¹⁰ Ahmet TUNALI, “Ar-Ge Faaliyeti Kapsamında Aktifleştirilen Bazı Harcamalarda Kapsam”, **Vergi Dünyası**, Sayı:321, Mayıs 2008, s. 108.

⁴¹¹ BÜLBÜL / ERTÜRK, a.g.m., s. 161.

⁴¹² ŞEKER, “Ar-Ge Harcamalarının Muhasebesi ve İndirimi”, s. 31.

- Kamu kurum ve kuruluşları ile kanunla kurulan vakıflar tarafından veya uluslararası fonlarca desteklenen Ar-Ge ve yenilik projelerinde,
- Rekabet öncesi işbirliği projelerinde ve Teknogirişim sermaye desteklerinden yararlananlarca gerçekleştirilen Ar-Ge ve yenilik harcamalarının tamamı ile
- 500 ve üzerinde tam zaman eşdeğer Ar-Ge personeli istihdam eden Ar-Ge merkezlerinde

Ayrıca o yıl yapılan Ar-Ge ve yenilik harcamasının bir önceki yıla göre artışının yarısının, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 10 uncu maddesine göre kurum kazancının ve 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 89 uncu maddesi uyarınca ticari kazancın tespitinde indirim konusu yapılmasına imkan tanınmış bulunmaktadır⁴¹³.

Yapılan Ar-Ge harcamasının indirime konu edilebilmesi için bu harcamanın işletme bünyesinde gerçekleştirilen ve münhasıran yeni teknoloji ve bilgi arayışına yönelik Ar-Ge harcaması olması gerekmektedir. Diğer bir ifadeyle, harcamanın Ar-Ge faaliyeti kapsamında yapılmış olması gerekir⁴¹⁴.

2.3.3.2.1. 5746 Sayılı Kanuna Göre Uygulanacak Ek Ar-Ge İndirimi

5746 sayılı Kanunun 3. maddesine göre, 500 ve üzeri tam zaman eşdeğer Ar-Ge personeli istihdam eden Ar-Ge merkezlerinde, ayrıca o yıl yapılan Ar-Ge ve yenilik harcamasının bir önceki yıla göre artışın yarısı da indirim konusu yapılabilecektir. Örneğin, 2007 yılında yapılan Ar-Ge harcaması 10 birim, 2008 de yapılan Ar-Ge harcaması 20 birim ise; 2008 yılında yararlanılacak Ar-Ge indirimi $\{ 20 + [(20 - 10) \times \frac{1}{2}] = \}$ 25 birim olarak hesaplanacaktır⁴¹⁵.

Öte yandan, 5746 sayılı Kanunun 3. maddesinde de, kazancın yetersiz olması nedeniyle indirim konusu yapılamayan tutarların, sonraki hesap dönemlerine devredileceği hükmüne yer verilmiş; takip eden yıllarda 213 sayılı Kanuna göre her yıl belirlenen yeniden değerlendirme oranında arttırılarak dikkate alınacağı belirtilmiştir.⁴¹⁶ 5746 sayılı Kanun 5520 sayılı K.V.K.'dan bu yönüyle ayrılmaktadır. Çünkü K.V.K.'da bir sonraki yıla aktarılan Ar-Ge indiriminde endeksleme yapılmamaktadır.

⁴¹³ Sani AK, "Araştırma ve Geliştirme Faaliyetlerine İlişkin Yeni İndirim, İstisna, Destek ve Teşvikler", **Vergi Dünyası**, Sayı:320, Nisan 2008, s. 52.

⁴¹⁴ Ömer TEKŞEN, "Ar-Ge Faaliyetleri ve Muhasebeleştirilmesi", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:236, Mayıs 2008, s. 156.

⁴¹⁵ VURAL, a.g.e., s. 498.

⁴¹⁶ VURAL, a.g.e., s. 500.

2.3.4. Sponsorluk Harcamaları

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 10. maddesinin 1. fıkrasının (b) bendinde yer alan düzenleme ile ülkemizdeki sportif faaliyetleri teşvik etmek amacıyla sportif faaliyetlere dönük sponsorluk harcamalarının kazançtan indirimine olanak verilmektedir. Söz konusu bent hükmüne göre,

- 21.05.1986 tarihli ve 3289 sayılı Gençlik ve Spor Genel Müdürlüğü'nün Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun ile,
- 17.06.1992 tarih ve 3813 sayılı Türkiye Futbol Federasyonu Kuruluş ve Görevleri Hakkında Kanun,

kapsamında yapılan sponsorluk harcamalarının söz edilen kanunlar uyarınca tespit edilen,

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

kurumlar vergisi matrahının tespitinde, ilgili oldukları hesap döneminde beyan edilen kurum kazancından indirilebilecektir.

Kelime anlamı ile sponsorluk; gerçek veya tüzel kişilerce, dolaylı olarak ticari fayda sağlamak veya sosyal sorumluluklarını yerine getirmek amacıyla iletişim olanakları karşılığında aynı ve/veya nakdi destekte bulunmaktır⁴¹⁷.

Günümüzde yüksek bir düzeye ulaşan sponsorluk harcamalarının yıllar itibariyle çeşitlenerek ve artarak yapılmasının çeşitli sebepleri bulunmaktadır. Bu sebepler ana hatlarıyla⁴¹⁸;

- Reklamı yasak ürünlerin (alkol, ilaç) tanıtımının yapılması,
- Medya reklamından daha ucuz olması,
- Sponsorluğu yapılan etkinliğin daha fazla kitle iletişim aracında yer alması,
- Hedef kitlenin medyadaki reklamlara daha az ilgi göstermesi,
- Kitle ile daha güçlü bağ kurulmasının sağlanması,
- Sosyal sorumluluk kampanyalarını desteklemek, şeklinde sıralanabilmektedir.

⁴¹⁷ Talha APAK, "Spor Kulüplerine Yapılan Sponsorluk Harcamaları Vergi Matrahından İndirilir", **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, Sayı:37, Ocak 2006, s. 88.

⁴¹⁸ İlyas Emre YAYLA, "Spor Sponsorluğu Kavramı ve Vergi Kanunları Karşısındaki Konumu", **Vergi Dünyası**, Sayı:329, Ocak 2009, s. 118.

2.3.4.1. Sponsorluk Harcamalarının Kapsamı

Sponsorluk harcamaları (Sponsor olan kurumun adının anılması şartıyla) şu şekilde sıralanabilir⁴¹⁹.

- Resmi spor organizasyonları için yapılan saha, salon veya tesis kira bedelleri,
- Sporcuların i e, seyahat ve ikamet giderleri,
- Spor malzemesi bedeli,
- Gençlik ve Spor Genel Müdürlüğü'nün uygun göreceği spor tesisleri için yapılan ayni ve nakdi harcamalar,
- Sporcuların transfer edilmesini sağlayacak bonservis bedelleri,
- Spor müsabakaları sonucuna göre sporculara veya spor adamlarına prim mahiyetinde ayni ve nakdi  demeler.

Buna karşılık, spor sahalarına, sporcuların veya diğer ilgililerin spor giysilerinin ya da spor araç ve gereçlerinin üzerine yazılı veya elektronik sinyaller yardımıyla sanal olarak kurumun tanıtımının yapılmasını sağlayacak amblem, marka, isim ve benzeri işaretler konulması gibi doğrudan ticari fayda sağlayan ve kurumun tanıtımını amaçlayan harcamalar ise reklam harcaması sayılmaktadır.⁴²⁰ Bu reklam giderleri kurumun genel giderleri arasında yer alır. Öte yandan reklam giderleri sponsorluk giderlerinden farklı olarak, kazancın yetersiz olması veya zarar beyanı nedeniyle indirilememesi durumunda daha sonraki yıllarda indirim konusu yapılabilir veya zarar olarak devredilebilir⁴²¹.

Yukarıda belirtilen sponsorluk harcamalarının yapılabilereği kurum ve kuruluşlara öyle sıralanabilir⁴²²;

- Gençlik ve Spor Genel Müdürlüğü,
- Kamu kurum ve kuruluşları,
- Yerel Yönetimler,
- Federasyonlar,
- Gençlik ve spor kulüpleri,
- Sporcular,

⁴¹⁹ Mehmet Tahir UFUK, "Sponsorluk Harcamalarının Kurum Kazancından İndirilme Esasları", **Yaklaşım**, Sayı:196, Nisan 2009, s. 57.

⁴²⁰ UFUK, "Sponsorluk Harcamalarının Kurum Kazancından İndirilme Esasları", s. 57.

⁴²¹ Hakan BOZTAŞ, "Gelir ve Kurumlar Vergisi Mükelleflerince Yapılan Sportif Harcamaların Değerlendirilmesi", **Yaklaşım**, Sayı:180, Aralık 2007, s. 130.

⁴²² Fehmi GÜNAY, "Spor Alanında Sponsorluk Harcamaları ve Vergi Avantajları", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:238, Temmuz 2008, s. 84.

- Türkiye Milli Komitesi ile Paralimpik Komitesidir.

Bununla birlikte K.V.K.'na göre indirim hakkı tanınan amatör ve profesyonel spor dalı ayrımında sporcunun katıldığı gösteri, maç, yarış ve benzeri sportif organizasyonlarda ferdi ya da takım, grup, kulüp ve kuruluş şeklinde örgütlenmiş bir toplulukla belli bir gelir elde edilip edilmediğine bakılması gerektiği ve gelir getirici nitelikli olan veya ticari bir organizasyon içinde yapılan faaliyetlerin tamamının profesyonel spor dalı olarak nitelendirilebileceği; buna karşın gelir getirici özelliği bulunmayan ya da maddi nitelikli bir ödül elde etmek niyetiyle yapılmayan spor faaliyetlerinin amatör spor dalı olarak kabul edilebileceği ileri sürülebilir. Öte yandan sporun kazanç sağlamak için düzenli olarak sürdürülmesi ya da sporun yapılması veya öğretilmesinin belirli bir bedel karşılığında olması halinde ilgili spor dalına ilişkin etkinliği yürüten kişi profesyonel sporcu olarak kabul edilebilecektir⁴²³.

Sponsorluk yapılabilecek olan kurum ve kuruluşlar bunlarken, bu sponsorluğu yapamayacak olanlar şunlardır⁴²⁴;

- Genel ahlak ve adaba aykırı, zararlı ve kötü alışkanlıkları özendirici faaliyette bulunanlar.
- Kamu ihalelerine katılmaktan yasaklananlar.
- İlgili mercilerce hileli iflas ettiğine karar verilenler.
- Sponsorluk yapan ancak taahhüdünü yerine getirmeyen veya eksik yerine getirenler.
- Vergi ve SSK prim borcu olanlar.

Sponsorluğu sağlayacak ve sponsorluğun sağlanacağı kişi veya kuruma ilişkin koşulların sağlanması halinde, bu harcamanın vergi teşviğinden yararlanabilmesi için, sponsorluk alan ile sponsorlar arasında tarafların hak ve yükümlülüklerini içeren yazılı bir sözleşme yapılması zorunludur⁴²⁵.

2.3.4.2. Sponsorluk Harcamalarında Belge Düzeni

Gençlik ve Spor Genel Müdürlüğü çıkarılan sponsorluk Yönetmeliği'nde, sponsorluk hizmetini alan kişi, kurum ve kuruluşlara aynı ya da nakdi olarak verilen

⁴²³ Erkan AYDIN, "Gelir ve Kurumlar Vergisi Uygulamaları Bakımından Sporda Sponsorluk Harcamaları", **Vergi Dünyası**, Sayı:323, Temmuz 2008, s. 124.

⁴²⁴ Mehmet SAY, Ali Rıdvan SAMANCI, "Sponsorluk Harcamalarının Boyutu", **E-Yaklaşım**, Sayı:59, Haziran 2008.

⁴²⁵ Melek SARGIN, "Sponsorluk Harcamalarının Vergilendirilecek Kazançtan İndirimi", **Vergi Dünyası**, Sayı:297, Mayıs 2006, s. 106.

desteklerin, Vergi Usul Kanunu uyarınca düzenlenmiş belgelere bağlanmasının zorunlu olduğu hususunda özel bir düzenleme bulunmamaktadır⁴²⁶.

Yapılan sponsorluk hizmetinin nakdi olması durumunda; sponsorluk hizmetini alan kişi, kurum ve kuruluşlara sponsorlarca nakdi bir destekte bulunulması ve bu desteğin de hizmeti alanlar adına açılmış bir banka hesabına yatırılmış olunması durumunda, sponsorlara yatırılan tutarlar için bankalar tarafından verilecek makbuz veya dekontun yapılan bağışın tevsik edici belgesi olarak kabul edilmesi gerekir. Ancak, banka dekontu veya makbuzda paranın “sponsorluk amacıyla” yatırıldığına dair bir ifadeye yer verilmesi şarttır⁴²⁷.

Aynı olması durumunda ise; İşletmenin varlıklarından aynı olarak yapılan desteğin sponsorluk hizmetini alan kişi, kurum ve kuruluşlara teslim edilmesi halinde, teslimi yapılan değerler için fatura düzenlenmesi; faturada, teslimin sponsorluk maksatlı olduğuna, teslimi yapılan değerlerin cinsi, nev'i ve miktarına ilişkin olarak tereddüde mahal bırakmayacak bilgilere yer verilmesi; faturanın hizmeti alanlar adına düzenlenmiş olunması; faturanın arka yüzünün de hizmeti alan kişilere veya kanuni temsilcilerine imzalatılması gerekmektedir⁴²⁸.

2.4. KONTROL EDİLEN YABANCI KURUM KAZANÇLARI

Küreselleşme sonucu ticari alanda sınırların genişlemesiyle birlikte, uluslararası boyutta yatırım yapan özellikle çokuluslu şirketlerin vergi yüklerini hafifletmek için başvurduğu birkaç yol bulunmaktadır. Bunlardan birisi, bu şirketlerin yurtdışında elde edilen iştirak hisseleri üzerindeki vergi yüklerini hem yurtiçinde hem yurtdışında erteleyebilmeleridir⁴²⁹.

Vergi erteleme, mükellefler tarafından elde edilen ya da tahakkuk eden gelirler üzerinden ödenmesi gereken verginin ödenmesinin geciktirilmesi olarak açıklanabilir. Bilindiği gibi yurt dışında bulunan kurumların elde ettiği kazançlar, iştirak sahibinin kendi ülkesinde doğrudan vergiye tabi tutulamamaktadırlar. Bu nedenle, yurt dışındaki kurumlardan elde edilen kazançların vergilendirilmesi temettü olarak dağıtılıp ülkeye getirilinceye kadar ertelenmektedir. Vergi erteleme

⁴²⁶ Burhan GÜNDOĞDU, “Sponsorluk Harcamalarının Kurumlar Vergisi Matrahından İndirilmesi”, **Yaklaşım**, Sayı:177, Eylül 2007, s. 133.

⁴²⁷ Yüksel DUMAN, “Sponsorluk ve Sponsorluk Harcamalarının Beyanname İndirimi”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:246, Mart 2009, s. 147.

⁴²⁸ DUMAN, “Sponsorluk ve Sponsorluk Harcamalarının Beyanname İndirimi”, s. 147.

⁴²⁹ Onur GÜNER, “Bir Güvenlik Müessesesi Olarak “Kontrol Edilen Yabancı Kurum Kazancı””, **Vergi Dünyası**, Sayı:305, Ocak 2007, s. 180.

nedeniyle “paranın zaman değeri” avantajından faydalanmakta, buna karşın yurt içindeki tam mükellef kurumlar vergisini zamanında ödemektedirler⁴³⁰.

Küreselleşme nedeniyle ülkelerin tek başına vergilendirme yapabilmesi çok güç hale gelmiştir. Sermayenin hareketliliği, işyeri kavramının elektronik ticaret ile kavranmasının güçlenmesi, sınırların kıtaları aşan çok uluslu şirketlerin ekonomik faaliyetinin neresi olduğunun belirlenmesi çok fazla probleme sebep olmaktadır.⁴³¹ Bu ortamda ortaya çıkan vergi cenneti ülkeler, minimum vergi ve finansal gizlilik sağladıkları için kurumsal ve bireysel yatırımları çekmektedir. Vergi cenneti ülkeler üç ana hizmet sunmaktadır⁴³²:

- Pasif yatırımların elde tutulması için imkan sağlamakta, yani para kasası görevi görmekteler,
- Kağıt üzerindeki karların tutulabilmesi için yer sağlamaktalar,
- Vergi mükelleflerinin işlemlerini ve özellikle banka hesaplarını diğer ülkelerin vergi otoritelerinden saklamak amacıyla örtü görevi görmekteler.

Kontrol edilen yabancı kurum uygulamasında genel ilke olarak, vergi cennetleri yoluyla elde edilen gelirlerin yurt dışında bırakılarak, ikamet ülkesinde vergiden kaçınma önlenmeye çalışılmaktadır. Diğer yandan, vergiden kaçınma amacı bulunmayan mükelleflerin de zarar görmemesi hedeflenmektedir⁴³³.

Uluslararası rekabetin arttığı bu ortamdan en az zararla kurtulma çabasında olan ekonomimize 5520 sayılı K.V.K. ile giren kontrol edilen yabancı kurum kazançları, belirli şartları sağlayan yurt dışı iştiraklere yatırım yapan kurumlar vergisi mükelleflerini vergilendirmeyi amaçlamaktadır.

Vergi mevzuatımızda kurumlar vergisi yönünden iştirak yoluyla yapılan yatırımlardan elde edilen gelirler, iştirakin kar dağıtımına bağlı olarak vergilendirilmektedir. Öte yandan avantajlı vergi uygulamaları olan ülkelerde, genellikle kar dağıtımını yapma zorunluluğu olmadığı ve bu durumun vergi planlaması ve vergi erteleme için elverişli ortam hazırladığı bilinen bir gerçektir. Kurumların Türkiye’de yerleşik kurumlardan elde ettikleri iştirak kazançları kurumlar vergisinden müstesna olmakla birlikte, yurt dışındaki kurumlardan elde edilen iştirak kazançları için bu olanak belli koşulların sağlanması halinde uygulanmaktadır. 5520 sayılı

⁴³⁰ Hakan ERKUŞ, Leyla ATEŞ, “Kontrol Edilen Yabancı Kurumlar ve 5520 Sayılı Kanunla Yapılan Düzenlemenin İrdelenmesi”, **Vergi Dünyası**, Sayı:310, Haziran 2007, s. 115.

⁴³¹ Ali Haydar YILDIRIM, “Kontrol Edilen Yabancı Kurumdan Elde Edilmiş Sayılan Kazanç”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:247, Nisan 2009, s. 97.

⁴³² ERKUŞ, ATEŞ, a.g.m., s. 113.

⁴³³ Tahir ERDEM, “Türkiye’de Kontrol Edilen Yabancı Kurum (KEYK) Rejimi”, **Mali Pusula**, Sayı:27, Mart 2007, s. 136.

K.V.K.'na 7. madde ile eklenen kontrol edilen yabancı kurum kazançları uygulaması ile belli şartlar altında yurt dışı iştiraklere yatırım yapan mükelleflerin yurt dışı iştirak karları, fiilen dağıtılmasa bile vergi uygulamaları açısından dağıtılmış kabul edilerek, bu iştiraklerin kazançlarının Türkiye'de kurumlar vergisine tabi tutulması gerekmektedir⁴³⁴.

Bu sistem tam mükellef gerçek kişi ve/veya kurumların yurt dışında ortağı oldukları ve çoğu kez bu amaçla kurulmuş, genellikle sermaye şirketi niteliğindeki kurumlardan yararlanarak; bu kurumlarda kâr dağıtımı yapılmadığı gerekçesiyle, gerçekte üzerinde tasarrufta buldukları gelirleri, Türkiye'de vergi ödememek veya vergi yükünü düşük tutmak amacıyla ülkeye getirmedikleri varsayımlarından hareket edilerek getirilmiştir⁴³⁵.

Kontrol edilen yabancı kurum kazancı rejimi vergicilikte iki temel teorik yaklaşımdan hareketle uygulanmaktadır. Birinci yaklaşıma göre KEYK rejiminin kullanılma amacı, "sermaye ihraç tarafsızlığının" sağlanmasıdır. Sermaye ihraç tarafsızlığı, yurt dışında yapılan yatırımlar üzerindeki vergi yükünün, yurt içinde yapılan yatırımlarla aynı olması gerektiği yaklaşımını ifade eder. Böylece yatırımların yurt içi ve yurt dışı arasında dağılımında vergi belirleyici bir faktör olmaktan çıkacaktır. Bu yaklaşıma göre; KEYK rejimi, yurt dışı yatırımlar üzerindeki vergi yükünü yurtiçi yatırımlarinkine eşitleyecek bir mekanizma niteliğindedir. İkinci yaklaşım, KEYK mevzuatının vergiden kaçınmaya karşı geliştirilmiş vergisel bir önlem olduğunu kabul eder. Dolayısıyla, asıl amaç vergi almaktan çok; mükelleflerin bir vergiden kaçınma sistemini kullanmasının önüne geçilmesidir⁴³⁶.

Kontrol edilen yabancı kurum kazancı uygulamasının genel faydaları şöyle sıralanabilir⁴³⁷:

- Kamu finansmanı için gerekli olan kaynaklar daha adaletli ve uygun yollarla temin edilir,
- Yatırım kararlarında verginin olumsuz etkisi minimize edilir,
- Uluslararası normlarla uyum sağlanır,
- Vatandaşlar haksız rekabetten kaynaklanan yükten kurtulur.

⁴³⁴ Gürol ÜREL, "Kontrol Edilen Yabancı Kurum Kazancı Uygulaması", **Mali Pusula**, Sayı:29, Mayıs 2007, s. 18.

⁴³⁵ Bayazıt BALCI, "Kontrol Edilen Yabancı Kurumlar (CFC) Müessesesiyle KVK'daki Diğer Önlemler Arasındaki İlişkiler", **Yaklaşım**, Sayı:179, Kasım 2007, s. 119.

⁴³⁶ Bayazıt BALCI, "Yeni Bir Vergi Müessesesi Olarak Kontrol Edilen Yabancı Kurum Düzenlemesi", **Yaklaşım**, Sayı:178, Ekim 2007, s. 143.

⁴³⁷ ERKUŞ, ATEŞ, a.g.m., s. 115.

2.4.1. Yasal Düzenleme

Madde 7- (Yürürlük: 1/1/2006 tarihinden itibaren elde elde edilen kazançlara uygulanmak ve 1/1/2006 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere 21.06.2006) (1) Tam mükellef gerçek kişi ve kurumların doğrudan veya dolaylı olarak ayrı ayrı ya da birlikte sermayesinin, kâr payının veya oy kullanma hakkının en az % 50'sine sahip olmak suretiyle kontrol ettikleri yurt dışı iştiraklerinin kurum kazançları, dağıtılın veya dağıtılmasın aşağıdaki şartların birlikte gerçekleşmesi halinde, Türkiye'de kurumlar vergisine tâbidir:

a) İştirakin toplam gayrisafî hasılatının % 25 veya fazlasının faaliyet ile orantılı sermaye, organizasyon ve eleman istihdamı suretiyle yürütülen ticarî, ziraî veya serbest meslek faaliyeti dışındaki faiz, kâr payı, kira, lisans ücreti, menkul kıymet satış geliri gibi pasif nitelikli gelirlerden oluşması.

b) Yurt dışındaki iştirakin ticarî bilânço kârı üzerinden % 10'dan az oranda gelir ve kurumlar vergisi benzeri toplam vergi yükü taşıması.

c) Yurt dışında kurulu iştirakin ilgili yıldaki toplam gayrisafî hasılatının 100.000 YTL karşılığı yabancı parayı geçmesi.

2) Birinci fıkrada yer alan toplam vergi yükü, Kanun'un 5. maddesinin birinci fıkrasının (b) bendindeki tanıma göre tespit edilir.

3) Kontrol oranı olarak, ilgili hesap dönemi içinde herhangi bir tarihte sahip olunan en yüksek oran dikkate alınır.

4) Birinci fıkradaki şartların gerçekleşmesi durumunda yurt dışında kurulu iştirakin elde etmiş olduğu kâr, yurt dışı iştirakin hesap döneminin kapandığı ayı içeren hesap dönemi itibarıyla tam mükellef kurumların, kurumlar vergisi matrahına hisseleri oranında dahil edilir.

5) Bu maddeye göre Türkiye'de vergilenmiş kazancın yurt dışındaki kurum tarafından sonradan dağıtılması durumunda, elde edilen kâr paylarının vergilenmemiş kısmı kurumlar vergisine tâbi tutulur.

2.4.2. Kontrol Edilen Yabancı Kurum Kavramı

Kontrol edilen yabancı kurum kavramı; basit tanımıyla, tam mükellef gerçek kişi ve kurumların doğrudan veya dolaylı olarak ayrı ayrı ya da birlikte sermayesinin,

kar payının veya oy kullanma hakkının en az %50'sine sahip olmak suretiyle kontrol ettikleri yurt dışı iştirakleri ifade etmektedir.

Kontrol edilen yabancı kurum kazancından bahsedebilmek için bu kontrolü tam mükellef gerçek kişi ve kurumun gerçekleştirmesi gerekmektedir. Kontrol edilen yabancı kurum kazançları yasanın belirttiği koşulları taşıması koşuluyla tam mükelleflerin kurumlar vergisi matrahına eklenir⁴³⁸.

2.4.3. İştirakteki Dolaylı ve Doğrudan Payın Tespiti

Yurt dışı iştirakin kontrol edilen yabancı kurum sayılabilmesi için, söz konusu kuruma doğrudan iştirak edilmesi şart olmayıp, bir başka kurum aracılığıyla dolaylı olarak iştirak edilmesi halinde de uygulama söz konusu olabilecektir. Kontrol edilen yabancı kurum tespiti yapılırken dolaylı iştirak ilişkisinin birkaç kademeli olması halinde, en sondaki dolaylı iştirake kadar ortaklık ilişkileri dikkate alınacaktır⁴³⁹.

Örnek:

Türkiye'de tam mükellef olan (A) Kurumu, (S) ülkesinde kurulu (B) Kurumunun sermayesine %100 oranında iştirak etmektedir. (T) ülkesinde kurulu (C) Kurumunun ise %50 hissesi (B) Kurumuna aittir. Bu durumda, (A) Kurumu, (C) Kurumuna dolaylı olarak ($\%100 \times \%50 =$) %50 oranında iştirak ettiğinden (C) Kurumu, diğer şartların da gerçekleşmesi halinde, kontrol edilen yabancı kurum olarak değerlendirilecektir⁴⁴⁰.

Dolaylı ilişkinin kurulmasında, sermayeye iştirak edilmesine aracılık eden kurumun muhakkak yurt dışında bulunan bir kurum olması gerekmektedir. Bir başka ifadeyle, tam mükellef kurum Türkiye'de bulunan bir başka kurum aracılığıyla, bir yurt dışı kuruma iştirak ediyorsa, buradaki dolaylı iştirak ilişkisi KEYK uygulaması kapsamında değerlendirilmeyecektir. Çünkü yabancı kuruma doğrudan iştirak eden kurum zaten Türkiye'dedir ve bu kurum diğer şartlarla birlikte uygulama kapsamında değerlendirilecektir. Konuya bir örnek yardımı ile açıklama getirmek gerekirse; Türkiye'de tam mükellef olan (K) Kurumu, yine Türkiye'deki (L) Kurumunun sermayesine %90 oranında iştirak etmektedir. Türkiye'deki (L) Kurumu, (X) ülkesindeki (Y) Kurumunun sermayesine %40 oranında iştirak etmektedir. Bu

⁴³⁸ Salih ÖZEL, "Kontrol Edilen Yabancı Kurum Kazancının Vergilendirilmesi", **Yaklaşım**, Sayı:186, Haziran 2008, s. 22.

⁴³⁹ VURAL, a.g.e., s. 385.

⁴⁴⁰ Burhan GÜNDOĞDU, "Kontrol Edilen Yabancı Kurum (KEYK) Kazancı", **Yaklaşım**, Sayı:174, Haziran 2007, s. 116.

verilere göre kontrol oranı %40'tır bir başka deyişle yurt dışındaki kurum sermayesinin %40'lık kısmı Türkiye'den kontrol edilmektedir. Yabancı kurum sermayesinin kalan %60'lık kısmının ise Türkiye ile doğrudan veya dolaylı bir bağlantısı yoktur. Bu örnekte, Türkiye'deki (K) Kurumunun da yurt dışındaki kuruma dolaylı olarak iştirak ettiği ve bu nedenle de dolaylı iştirak payının da kontrol oranının hesabında dikkate alınması gerektiğinin düşünülmesi halinde şöyle bir sonuç ortaya çıkacaktır.

(K) Kurumunun dolaylı iştirak payı = (%90 x %40=) %36

(L) Kurumunun iştirak payı= %40

Toplam kontrol oranı= %76

Görüüleceği gibi bu durumda kontrol oranı olması gerekenden yüksek hesaplanmıştır. Açık şekilde görüleceği üzere, yurt dışındaki şirketin sermayesinin sadece %40'lık kısmı Türkiye'de bulunan kurumlara aittir. Türkiye'de bulunan kurumların kendi aralarındaki iştirak ilişkisi, yurt dışındaki kurumun sermayesinin %40'ının Türkiye'den kontrol edildiği verisini hiçbir şekilde değiştirmemektedir. Kaldı ki, böyle bir yaklaşımla hareket edildiğinde, yabancı kuruma doğrudan iştirak eden Türkiye'deki kurumun tüm ortaklarının ve de ortakların ortaklarının ve hatta sonraki aşamalarda ortaklarının da dolaylı olarak iştirak paylarının dikkate alınması gerekmektedir. Böyle bir durumda da kontrol oranı %100'ün üzerinde çıkabilecektir⁴⁴¹.

İlgili kanun maddesinde "ayrı ayrı ya da birlikte" ifadesine yer verilmiş olması, %50'lik sınırın tespitinde, söz konusu yabancı kuruma iştirak eden diğer tam mükellef kurum ve gerçek kişilerinde iştirak payının dikkate alınmasını gerektirmektedir.

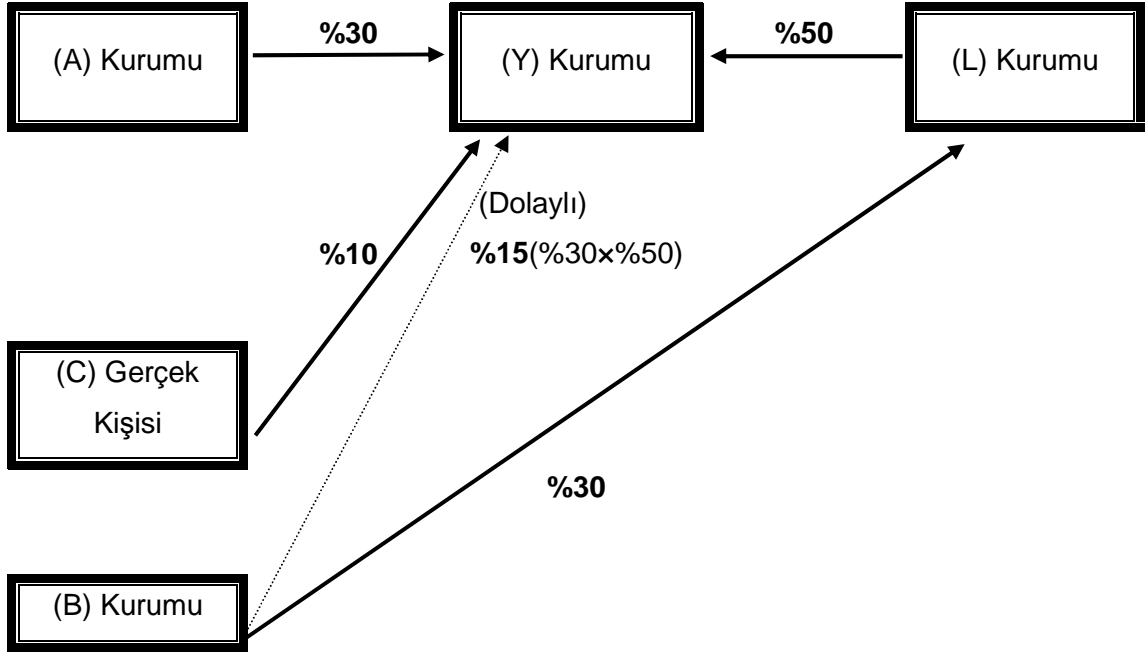
Örnek:

(X) Ülkesinde kurulu (Y) Kurumunun sermayesine, Türkiye'de tam mükellef olan (A) Kurumu ile (C) gerçek kişisi aşağıda gösterilen oranlarda iştirak etmektedir.

- (A) Kurumu %30 oranında,
- (C) Kişisi %10 oranında,

Tam mükellef (B) kurumu'nun sermayesine %30 oranında iştirak ettiği (K) Ülkesindeki (L) Kurumunun (Y) Kurumundaki iştirak payı %50'dir.

⁴⁴¹ VURAL, a.g.e., s. 387.



Yukarıdaki şemadan görüleceği üzere, Türkiye'deki tam mükellef gerçek kişi ve kurumların (X) Ülkesindeki (Y) Kurumundaki toplam iştirak payları (%30+%10+%15=) %55'tir. Dolayısıyla (Y) Kurumu kontrol edilen yabancı kurum sayılacaktır.

Birden fazla tam mükellef gerçek kişi veya kurumun aynı yurt dışı kuruma iştirak etmeleri halinde, kontrol oranı olarak her birinin ayrı ayrı en yüksek oranı değil, toplam bazda en yüksek oranın dikkate alınması gerekecektir⁴⁴².

Örnek:

Yurt dışında kurulu (X) Kurumunun sermayesine iştirak eden, tam mükellef (A) ve (B) gerçek kişinin belli tarihler itibariyle söz konusu yabancı kurumdaki iştirak payları aşağıdaki gibidir. (X) Kurumunun hesap dönemi takvim yılıdır.

Tarih	(A) Kurumunun Payı	(B) Gerçek Kişinin Payı	Toplam Pay (A + B)
01.01.2007	%40	%5	%45
15.05.2007	%35	%12	%47
25.10.2007	%20	%27	%47
15.12.2007	%8	%40	%48

Yukarıdaki verilere göre, (A) ve (B) nin söz konusu kurumdaki toplam iştirak paylarının en yüksek olduğu tarih olan 15.12.2007 tarihi itibariyle mevcut %48'lik

⁴⁴² VURAL, a.g.e., s. 389.

kontrol oranının dikkate alınması gerekmektedir. Dolayısıyla (X) yabancı kurumu, %50'lik kontrol oranı aşılacağından kontrol edilen yabancı kurum sayılmayacaktır. (A) Kurumunun ve (B) gerçek kişinin ayrı ayrı en yüksek oranlarının dikkate alınması ise yanlış değerlendirme yapılmasına neden olacaktır⁴⁴³.

2.4.4. Kontrol Edilen Yabancı Kurum Kazancının Türkiye'de Vergilendirilmesinin Şartları

Kontrol edilen yabancı kurum kazançlarının, dağıtılın veya dağıtılmasın Türkiye'de kurumlar vergisine tabi tutulması belli şartlara bağlanmış olup, bu şartlar K.V.K.'nın 7. maddesinin (1) numaralı fıkrasında üç bent halinde sıralanmıştır. Söz konusu şartlar şunlardır:

- a. İştirakin toplam gayrisafi hasılatının %25 veya fazlasının faaliyet ile orantılı sermaye, organizasyon ve eleman istihdamı suretiyle yürütülen ticari, zirai ve serbest meslek faaliyeti dışındaki faiz, kar payı, kira, lisans ücreti, menkul kıymet satış geliri gibi pasif nitelikli gelirden oluşması,
- b. Yurt dışındaki iştirakin ticari bilanço karı üzerinden %10'dan az oranda gelir ve kurumlar vergisi benzeri toplam vergi yükü taşınması,
- c. Yurt dışında kurulu iştirakin ilgili yıldaki toplam gayrisafi hasılatının 100.000 TL karşılığı yabancı parayı geçmesi.

Bir kazancın kontrol edilen yabancı kurum kazancı olarak değerlendirilebilmesi için bu şartların üçünün birden aynı anda gerçekleşmiş olması gerekmektedir.

Kontrol edilen yabancı kurum kazançlarının hangi durumda beyana tabi olup olmayacağı aşağıdaki tabloda gösterilmektedir.

⁴⁴³ VURAL, a.g.e., s. 394.

Tablo 6 : Kontrol Edilen Yabancı Kurum Kazançlarının Şartları

KOŞULLAR	Aşağıdaki Şartların Tümü Aynı Anda gerçekleşiyorsa Yurtdışı İştirakten Elde Edilen Kazanç Kontrol Edilen Yabancı Kurum Kazancı Olarak Beyana Tabi	Aşağıdaki Şartlardan En Az Biri Varsa Yurtdışı İştirakten Elde Edilen Kazanç Kontrol Edilen Yabancı Kurum Kazancı Olarak Beyana Tabi Değil
Doğrudan ya da Dolaylı İştirak Oranı	En az %50 ise,	%50'den az ise,
Kazancın Kaynağı	Gayrisafi hasılatının %25 veya fazlası faiz, kar payı, kira, lisans ücreti, menkul satış geliri gibi gelirlerden oluşuyorsa,	Gayrisafi hasılatının %75 veya fazlası ticari, zirai veya serbest meslek faaliyetinden elde edilen, esas faaliyete yönelik gelirlerden oluşuyorsa,
Kazancın Kaynağı	Gayrisafi hasılatının %25 veya fazlası faiz, kar payı, kira, lisans ücreti, menkul satış geliri gibi gelirlerden oluşuyorsa,	Gayrisafi hasılatının %75 veya fazlası ticari, zirai veya serbest meslek faaliyetinden elde edilen, esas faaliyete yönelik gelirlerden oluşuyorsa,
Kazanç Üzerindeki Vergi Yükü	Bilanço karı üzerinden %10'dan az oranda gelir ve kurumlar vergisi benzeri vergi yükü taşıyorsa,	Bilanço karı üzerinden %10'dan fazla oranda gelir ve kurumlar vergisi benzeri vergi yükü taşıyorsa,
Gayrisafi Hasılat Tutarı	Gayrisafi hasılatı 100.000 TL karşılığı yabancı paradan fazla ise,	Gayrisafi hasılatı 100.000 TL karşılığı yabancı paradan az ise,
Beyan Dönemi	Hesap döneminin kapandığı dönem sonu itibarıyla	Kar payı olarak elde edildiği dönemde

Kaynak: Mesut KOYUNCU, "Kontrol Edilen Yabancı Kurum Kazancı Ne Demektir?", **Mali Çözüm**, Sayı:76, Haziran-Temmuz 2006, s. 118.

2.4.4.1. Yurt Dışı İştirakin Gayri Safi Hasılatının %25 veya Fazlasının Pasif Nitelikli Gelirden Oluşması

KEYK rejimi ya "gelirin elde edildiği yeri" ya da "gelirin özelliğini" dikkate alarak düzenlenmektedir. 5520 sayılı Yasa ile getirilen sistem "gelirin özelliği" rejimine dayanmaktadır. Türkiye'deki sistem, Almanya, Portekiz gibi ülkelerdeki rejime benzer şekilde pasif gelirleri dikkate almaktadır. Ancak, yurt dışındaki yerleşik işletmenin elde ettiği gelir tutarı, pasif gelir tutarına göre belirlenmemekte, pasif gelir sadece işletmenin KEYK rejimine tabi olup olmasının bir ölçütü olarak dikkate alınmaktadır. Burada dikkate alınması gereken bir özellik, esas alınan ölçütün pasif

gelirin toplam gelirin %25'ini oluşturmasını değil; pasif gelirle bağlantılı hasılatın, toplam hasılatın %25'ini oluşturması gerekliliğidir. pasif gelir ölçütünün sağlanması durumunda, KEYK rejimine tabi olan gelir sadece pasif gelir tutarı değil, işletmenin toplam geliri olacaktır⁴⁴⁴.

Pasif nitelikli gelirler, aktif işletme yatırımları ile karşılaştırıldığında düşük vergi oranı uygulayan ülkelerdeki KEYK'lara daha kolay yönlendirilebilmektedir. Bu tip gelirler, üretim, ticaret gibi faaliyetler dışında gerçekleştirilen faaliyetlerden elde edilen gelirlerdir. KEYK'lar tarafından elde edilen ve ilgili KEYK kurallarına göre vergilendirilen bütün gelirler "lekelenmiş gelir" (tainted income) olarak tanımlanmaktadır⁴⁴⁵.

Örnek:

Yurt dışı iştirakin toplam gayrisafi hasılatı 100.000 Dolar olup, bu hasılatın bileşimi aşağıdaki gibidir.

Ticari Hasılat	65.000 Dolar
Kar Payı	20.000 Dolar
Faiz	5.000 Dolar
Menkul Kıymet Satış Geliri	10.000 Dolar

Yukarıdaki verilere göre, yurt dışındaki iştirakin pasif nitelikteki gelirlerinin toplamı (Kar payı + faiz + menkul kıymet alım satım kazancı) 35.000 Dolardır. Bu tutarın toplam gayrisafi hasılat içindeki payı ise $(35.000/100.000) = \%35$ 'tir. Dolayısıyla, pasif nitelikleri gelirlerin gayrisafi hasılat içindeki payına ilişkin şart gerçekleşmiştir⁴⁴⁶.

2.4.4.2. Yurt Dışındaki İştirakin Gelir ve Kurumlar Vergisi Benzeri Toplam Vergi Yükünün %10'un Altında Olması

Yurt dışındaki iştirak kazançlarının Türkiye'de KEYK olarak vergi matrahına dahil edilebilmesi için yurt dışındaki "efektif" vergi yükünün % 10'nun altında olması gerekmektedir. Efektif vergi yükü K.V.K.'nun 7. maddesinin 2. fıkrasına atfı gereği K.V.K.'nun 5. maddesinin 1. fıkrasının b. bendine göre tespit edilmektedir. Buna göre, vergi yükü KEYK'un bulunduğu ülkede ilgili dönemde tahakkuk eden ve kâr

⁴⁴⁴ Semih ÖZ, "Kontrol Edilen Yabancı Kurum Uygulaması", Sirküler Rapor, **Türmob Yayınları**, Yayın No:299, Ankara 2006, s. 40.

⁴⁴⁵ ERKUŞ, ATEŞ, a.g.m., s. 115.

⁴⁴⁶ VURAL, a.g.e., s. 396.

payı dağıtımına kaynak olan kazançlar üzerinden ödenen vergiler de dahil olmak üzere toplam gelir ve kurumlar vergisi benzeri verginin, bu dönemde elde edilen toplam dağıtılabilir kurum kazancı ile tahakkuk eden gelir ve kurumlar vergisi toplamına oranlanması suretiyle tespit edilir⁴⁴⁷.

Bir başka ifadeyle, vergi yükü aşağıdaki formülle hesaplanacaktır.

$$\text{VERGİ YÜKÜ} = \frac{\text{Gelir ve kurumlar vergisi benzeri vergiler toplamı}}{\text{Dağıtılabilir kurum kazancı + Gelir ve kurumlar vergisi benzeri vergiler toplamı}}$$

Örnek:

Kurumun ticari kazancı 90, vergiye tabi kazancın tespitinde gider olarak kabul edilmeyen tutar da 10 ise vergiye tabi kazanç 100 olacaktır. Bu kazancın yarısı vergiden istisna edilmişse ve ilgili ülkedeki vergi oranı da % 15 ise hesaplanacak kurumlar vergisi tutarı $(100/2 \times 0,15=)$ 7,5 olacaktır. Bu verginin vergi öncesi kâra oranı da $(7,5/90=)$ % 8,33 olacaktır. Bu durumda, her ne kadar ülke mevzuatına göre uygulanan nominal vergi oranı % 15 olsa da efektif vergi yükü % 8,33 olduğundan, iştirak edilen şirketin kontrol edilen yabancı kurum olarak değerlendirilmesi için, kazançları üzerinden maddede belirtilen “% 10’dan az oranda gelir ve kurumlar vergisi veya benzeri gelir üzerinden alınan vergi yükü” taşıması şartı gerçekleşmiş olacaktır⁴⁴⁸.

2.4.4.3. Yurt Dışı İştirakin İlgili Yıldaki Toplam Gayrisafi Hasılatının 100.000 TL Karşılığı Yabancı Parayı Geçmesi

Yurt dışındaki iştiraklerin “kontrol edilen yabancı kurum” çerçevesinde değerlendirilebilmesi için minimum bir hasılat tutarı öngörülmüştür. Buna göre, yurt dışındaki iştiraklerin ilgili yıldaki toplam gayrisafi hasılatının 100.000 TL karşılığı yabancı parayı geçmesi gerekmektedir. Bu toplam hasılatın altında kalan iştirakler, diğer tüm koşullar bulunsa dahi, madde kapsamında değerlendirilmeyeceklerdir. Yurt dışındaki iştirakin hasılatının TL’ye çevrilmesinde, ilgili iştirakin hesap döneminin son gününde geçerli olan T.C. Merkez Bankası’nca açıklanan döviz alış kuru esas alınacaktır.

⁴⁴⁷ ERKUŞ, ATEŞ, a.g.m., 123.

⁴⁴⁸ GÜNDOĞDU, “Kontrol Edilen Yabancı Kurum (KEYK) Kazancı”, s. 118.

Örnek:

(B) A.Ş. yurt dışında kurulu bir A.Ş. olup hisselerinin %72'si 11 Nisan 2006 tarihinde (A) A.Ş. tarafından satın alınmıştır. (B) A.Ş.'nin 2006 yılı gayrisafi hasılatı 300.000 TL olup bu hasılatın 90.000 TL'lik kısmı pasif nitelikli olmayan ticari kazançtan, bakiye 210.000 TL'lik kısmı ise (30.000 TL'lik kısmı kar payından (iştirak kazancından), 150.000 TL'lik kısmı faizden ve 30.000 TL'lik kısmı da menkul kıymet satış geliri olmak üzere) pasif nitelikli kazançlardan oluşmaktadır. (B) A.Ş.'nin 2006 yılı –bilanço karı- kazancı 110.000 TL, ülkedeki nominal vergi oranı %15, iştirak kazançları ile menkul kıymet satış gelirleri vergiden istisnadır. (B) A.Ş.'nin ödeyeceği vergi tutarı $[110.000 - (30.000 + 30.000) \times \%15 =]$ 7.500TL, efektif vergi oranı ise $(7.500 / 110.000 =)$ %6,81'dir.

Buna göre;

(A) A.Ş.'nin kontrol ettiği iştirak oranı %72	> %50
(B) A.Ş.'nin pasif nitelikli gelirlerin gayrisafi hasılatı oranı %70 (210 / 300 =)	> %25
(B) A.Ş.'nin bilanço karı üzerindeki efektif vergi yükü %6,81 (7.500 / 110.000 =)	< %10
(B) A.Ş.'nin gayrisafi hasılatı 300.000 TL	> 100.000 TL

olduğundan (A) A.Ş., (B) A.Ş.'nin 2006 yılı kazancı olan 110.000 TL'den hissesine düşen $(110.000 \times \%72 =)$ 79.200 TL'yi kendi 2006 yılı kurumlar vergisi beyannamesine dahil ederek beyan edecektir.

Eğer (B) A.Ş.'nin 2006 yılı kazancının tamamı vergiye tabi olsaydı, faaliyette bulunduğu ülkede ödeyeceği vergi $(110.000 \times \%15 =)$ 16.500 TL, efektif vergi oranı ise $(16.500/110.000 =)$ %15 olacaktı. Bu durumda da efektif vergi yükü %10'dan büyük olacağı için, iştirak edilen şirket "kontrol edilen yabancı kurum" olarak değerlendirilemeyecek ve onun elde ettiği 2006 yılı kazancı (A) A.Ş. tarafından konsolide edilemeyecekti⁴⁴⁹.

⁴⁴⁹ İbrahim KOCABEY, "Kontrol Edilen Yabancı Kurum Kazancının Vergilendirilmesine İlişkin Usul ve Esaslar", **Mali Pusula**, Sayı:23, Kasım 2006, s. 25.

2.4.5. Türkiye’de Vergiye Tabi Tutulacak Kontrol Edilen Yabancı Kurum Kazancının Hesaplanması

Madde kapsamına giren yurt dışı iştiraklerin Türkiye’de vergiye tabi tutulacak kârları, vergi öncesi kurum kazancı olarak anlaşılmalıdır. Diğer bir anlatımla, ilgili yurt dışı iştirakin hesap dönemi sonu itibarıyla gelir tablosunda yer alan vergi öncesi kurum kazancı vergilemede esas alınacaktır. Türkiye’de vergiye tabi tutulacak kurum kazancı, Türkiye’deki kurumun yurt dışı iştirakinde ilgili hesap dönemi içerisinde sahip olduğu en yüksek hisse oranı dikkate alınmak sureti ile bulunacaktır. Eğer yıl içerisinde ortak olunan yurt dışı iştirakin hisseleri hesap döneminin son gününe gelmeden herhangi bir muvazaa olmaksızın elden çıkarılmış ise madde hükümleri uygulanmayacaktır. Ancak kapanış günü itibarıyla halen kontrol unsuru devam ediyor ise o zaman Türkiye’de vergiye tabi tutulacak kazanç, hesap döneminin son günü itibarıyla hesaplanan kontrol oranı değil, ilgili hesap dönemi içinde sahip olunan en yüksek kontrol oranı esas alınarak hesaplanacaktır⁴⁵⁰.

Örnek:

- (X) yabancı kurumunun hesap dönemi, 1 Temmuz – 30 Hazirandır.
- (X) Kurumunun 14.02.2007 tarihi itibarıyla ortaklık yapısı aşağıdaki gibidir. (Kontrol oranının en yüksek olduğu tarih)

Ortak	Ortaklık payı
Tam Mükellef Kurum (A)	% 35
Tam Mükellef Gerçek Kişi (B)	%20
Dar Mükellef Kurum (C)	%45

- (X) Kurumunun hesap dönemi sonu (30.06.2007) itibarıyla kurum kazancı 1.000.000 Dolardır.
- (X) Kurumunun ilgili dönemde hesaplanan kurumlar vergisi benzeri vergisi 50.000 Dolardır.
- (X) Kurumunun pasif nitelikli gelirlerinin gayrisafi hasılatına oranı %40’tır.
- 30.06.2007 tarihi itibarıyla, tam mükellef (A) Kurumunun (X)’teki hasılat payı %10’dur.

Bu verilere göre, tam mükellef (A) ile tam mükellef gerçek kişi (B)’nin elinde bulunan ortaklık payları, (X) Şirketinin kontrol edilen yabancı kurum olup olmadığı hususunda

⁴⁵⁰ GÜNDOĞDU, “Kontrol Edilen Yabancı Kurum (KEYK) Kazancı”, s. 119.

birlikte değerlendirilecek olup (A) ve (B)'nin (X) şirketine toplam iştirak oranı 14.02.2007 itibariyle %55 olduğundan (X) Şirketinin 01.07.2006 – 30.06.2007 hesap dönemi için kontrol edilen yabancı kurum olarak değerlendirilmesi gerekmektedir.

(X) Şirketinin tabi olduğu hesap döneminin kapandığı 30.06.2007 tarihi itibariyle tam mükellef kurum (A)'nın aktifinde, anılan şirketin %10 hissesi bulunduğundan, bu tarih itibariyle şirketin kazancının%10'u dağıtılsın veya dağıtılmasın tam mükellef kurum (A) tarafından elde edilmiş sayılacaktır.

Bu orana göre hesaplanan ($1.000.000 \times \%10 =$) 100.000 Dolar, tam mükellef kurum (A) tarafından 30.06.2007 tarihi itibariyle elde edilmiş kar payı sayılacak ve ikinci geçici vergilendirme döneminin vergi matrahına dahil edilecektir⁴⁵¹.

2.4.6. Kontrol Edilen Yabancı Kurumlarca Yurt Dışında Ödenen Vergilerin Mahsubu

5520 sayılı K.V.K.'nın 33. maddesinin (2) numaralı fıkrasında tam mükellef kurumlar tarafından yurt dışında elde edilen kazançlar üzerinden bizzat değil de iştirak edilen kurum tarafından ödenmiş bulunan vergilerin Türkiye'de tarh olunan kurumlar vergisinden mahsup edilebileceği hüküm altına alınmıştır. 5520 sayılı K.V.K.'nın 33. maddesinin (2) numaralı fıkrası şu şekildedir;

“(2) Kanunun 7 nci maddesinin uygulandığı hallerde, yurt dışındaki iştirakin ödemiş olduğu gelir ve kurumlar vergisi benzeri vergiler, kontrol edilen yabancı şirketin Türkiye’de vergilendirilecek kazancı üzerinden hesaplanan kurumlar vergisinden mahsup edilebilir.”

Söz konusu fıkrada yer alan düzenleme uyarınca yurt dışındaki iştirakin ödemiş olduğu gelir ve kurumlar vergisi benzeri vergiler, kontrol edilen yabancı şirketin Türkiye’de vergilendirilecek kazancı üzerinden hesaplanan kurumlar vergisinden mahsup edilebilecektir. Buna göre tam mükellefiyeti haiz kurumlarca yurt dışında kontrol edilen kurumların dönem kazancının tam mükellef kurumun hissesine isabet eden kısmı, dağıtılsın dağıtılmasın Türkiye’de kurum kazancına dahil edilerek vergilendirilecek, bununla birlikte yurt dışındaki iştirak edilen kurumun kazancı üzerinden mahallinde ödemiş olduğu kurumlar vergisi ve benzeri vergilerin tam mükellef kurumun hissesine isabet eden kısmı Türkiye’de tarh edilecek kurumlar vergisinden mahsup edilebilecektir. Ancak bu şekilde mahsup edilebilecek

⁴⁵¹ VURAL, a.g.e., s. 402.

tutarın, bu iştiraktan elde edilen brüt kar payı tutarının kurumlar vergisi oranı ile çarpılması sonucu bulunacak tutarı aşması mümkün değildir.⁴⁵²

Bununla birlikte, yabancı ülkelerde vergi ödendiği, yetkili makamlardan alınarak mahallindeki Türk elçilik ve konsoloslukları, yoksa mahallindeki Türk menfaatlerini koruyan aynı nitelikteki temsilcileri tarafından tasdik olunan belgelerle tevsik olunmadıkça, yabancı ülkelerde ödenen vergiler Türkiye’de tarh olunan vergiden indirilemeyecektir⁴⁵³.

Örnek:

Tam mükellefiyeti haiz (A) A.Ş. yurt dışında kurulu bulunan (B) Şirketinin %60 oranında ortağıdır. Yurt dışındaki kurumun 2006 yılı kurum kazancının tamamı iştirak ettiği kurumdan elde ettiği 200.000 ABD Doları tutarındaki kar payından ibaret olup, söz konusu kar payı %10 oranında vergi kesintisine tabi tutularak bakiye 180.000 ABD Doları (B) Şirketine aktarılmıştır. (B) Şirketi, iştirakinden elde ettiği kar payı üzerinden faaliyette bulunduğu ülkede ayrıca %5 oranında kurumlar vergisi ödemiştir.

Bu kapsamda olmak üzere 5520 sayılı K.V.K.’nın 7. maddesi uyarınca yurt dışında kontrol edilen yabancı kurumun 2006 yılında elde ettiği kazancın (vergi öncesi) tam mükellef kurumun hissesine isabet eden kısmı dağıtılsın dağıtılmasın Türkiye’de kurum kazancına dahil edilecektir. Buna karşılık, kontrol edilen yabancı kurum tarafından faaliyette bulunduğu ülkede ödenen verginin Türkiye’de vergilendirilecek kazancı üzerinden hesaplanacak kurumlar vergisinden mahsup edilebilecektir. Ancak kontrol edilen yabancı kurum tarafından yurt dışında ödenen vergilerin Türkiye’de tarh olunan kurumlar vergisinden mahsup edilmesi mümkün değildir⁴⁵⁴. (1 ABD Doları=1,5 TL olduğu ve mükellef kurumun başkaca gelir elde etmediği varsayılmıştır.)

⁴⁵² Cem TEKİN, “Kontrol Edilen Yabancı Kurum Tarafından Ödenen Vergilerin Mahsubu”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:224, Mayıs 2007, s. 57.

⁴⁵³ Mehmet Tahir UFUK, “Kontrol Edilen Yabancı Kurum Kazancı”, **Yaklaşım**, Sayı:172, Nisan 2007, s. 86.

⁴⁵⁴ Cem TEKİN, “Kontrol Edilen Yabancı Kurum Tarafından Ödenen Vergilerin Mahsubu”, s. 58.

Kontrol edilen kurum kazancının tam mükellef kurumun hissesine isabet eden kısmı ($200.000 * \%60 * 1,5 =$)	180.000TL
Kurumlar vergisi matrahı	180.000TL
Kurumlar vergisi ($180.000,00 * \%20 =$)	36.000TL
Kontrol edilen kurum tarafından faaliyette bulunulan ülkede ödenen vergi ($200.000 * \%5 * 1,5 =$)	15.000TL
Kontrol edilen kurum tarafından faaliyette bulunulan ülkede ödenen verginin Türkiye'de mahsup edilebilecek kısmı ($15.000 * \%60 =$)	9.000TL
Ödenecek kurumlar vergisi ($36.000 - 9.000 =$)	27.000TL

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

TÜRK KURUMLAR VERGİSİ UYGULAMASINDA MATRAHIN TESPİTİNDE ORTAYA ÇIKAN ÇEŞİTLİ SORUNLAR VE ÇÖZÜM ÖNERİLERİ

Kurumlar Vergisi uygulamasında matrahın tespiti sırasında ortaya çıkan sorunları başlıca üç başlık altında ele almak mümkündür. Bunlar örtülü sermaye üzerinden ödenen veya hesaplanan faizlere ilişkin sorunlar, transfer fiyatlandırması yolu ile örtülü kazanç dağıtımına ilişkin yaşanan sorunlar ve kontrol edilen yabancı kurum kazancı kavramında yaşanan sorunlardır. Bu sorunlar ve bunlara yönelik çözüm önerileri aşağıdaki bölümlerde ayrıntıları ile ele alınmıştır.

3.1. ÖRTÜLÜ SERMAYE ÜZERİNDEN ÖDENEN VEYA HESAPLANAN FAİZLERE İLİŞKİN SORUNLAR VE ÇÖZÜM ÖNERİLERİ

5520 sayılı K.V.K.'nın 12. maddesinde düzenlenen örtülü sermaye müessesesi; Kurumların, ortaklarından veya ortaklarla ilişkili olan kişilerden doğrudan veya dolaylı olarak temin ederek işletmede kullandıkları borçların, hesap dönemi içinde herhangi bir tarihte kurumun öz sermayesinin üç katını aşan kısmıdır.

Bununla birlikte aslında, kurumun iştirakleri “ortak” tanımlamasına girmemektedir. Kaldı ki, 12. maddenin (6) numaralı fıkrasında örtülü sermaye sayılmayacak borçlanmalar sıralanırken, fıkranın (b) bendinde “kurumların iştiraklerinin, ortaklarının veya ortaklarla ilişkili kişilerin, ...” ifadesine yer verilmiştir. Bentte iştiraklerinin ve ortakların ayrı ayrı belirtilmiş olması bu ifadelerin farklı kavramlar olduğunu ortaya koymaktadır. Bu yönüyle bakıldığında kurumun iştiraklerinden yapılan borçlanmaların ortaklardan yapılan borçlar gibi değerlendirilemeyeceği, dolayısıyla örtülü sayılmayacağı düşünülebilir. Ancak, maddenin konuluşundaki maksat göz önünde tutulduğunda ortaklık ilişkisinin iştirakleri de kapsayacak şekilde yorumlanması, dolayısıyla iştiraklerden yapılan borçlanmaların da örtülü sermaye uygulaması kapsamında değerlendirilmesi gerekmektedir. Madenin örtülü sermayenin tanımının yapıldığı 1. fıkrasında “iştirakler” ifadesine ayrıca yer verilmemiş olmasına karşın, maddenin diğer fıkralarından ve gerekçesinden, iştiraklerden temin edilen borçlarında örtülü

sermaye hükümleri çerçevesinde değerlendirilmesi gerekmektedir⁴⁵⁵. Bu nedenle 12. maddenin 1 numaralı bendinde yapılan tanımların netleştirilmesi gerekmektedir.

Şirketten alacağı olan bir kişinin şirkete ortak olması veya ortak iken ortaklıktan çıkartılması hallerinde değerlemenin nasıl yapılacağı ise belirsizdir. Konuya ilişkin olarak Gelir İdaresince de henüz herhangi bir belirleme yapılmamıştır. Yapılan yorumlara göre, her dönem itibariyle değerlendirmenin ayrı yapılması, aynı yıl içinde hem ortaklık hem de alacaklılık durumu olan kişilerin, dönem sonu itibariyle ortaklıktan çıkmış veya ortaklığa yeni girenlerin kurumdaki alacağı ortaklığa giriş tarihi öncesinden kaynaklansa da örtülü sermaye açısından ortak olarak değerlendirilmesi gerektiği yönündedir⁴⁵⁶.

12. maddenin 3-a bendinde ortakla ilişkili kişi kavramının tanımı yapılmıştır. Buna göre "ortakla ilişkili kişi" kavramı, ortağın doğrudan veya dolaylı olarak en az %10 oranında ortağı olduğu ve en az bu oranda oy veya kar payı hakkına sahip olduğu bir kurumu ya da doğrudan veya dolaylı olarak, ortağın veya ortakla ilişkili bu kurumun sermayesinin oy veya kar payı hakkına sahip hisselerinin en %10'unu elinde bulunduran bir gerçek kişi veya kurumu ifade etmektedir.

Örnek:

(X) A.Ş. 100.000-TL, (Y) A.Ş. ise 250.000-TL sermayeli olup ortaklık yapıları aşağıdaki gibidir. Her iki şirkette halka açık şirket statüsünde değildir.

(X) A.Ş. Ortakları	Ortaklık Payları (%)	(Y) A.Ş. Ortakları	Ortaklık Payları (%)
Ahmet D.	9	Nazlı Z.	70
Mehmet K.	20	Ayşe K.	8
Yavuz A.	1	Aydın N.	5
Fatma Y.	59	Yavuz A.	6
(Y) A.Ş.	11	Zeynep P.	11
Toplam	100	Toplam	100

Bu durumda (X) A.Ş.'nin ortakları Ahmet D, Mehmet K, Yavuz A, Fatma Y veya (Y) A.Ş. 'den borçlanması halinde (özsermaye-borç oranında gerçekleştiği varsayımı altında) örtülü sermayenin varlığı gerçekleşecektir. Borçlanmanın %1 paylı Yavuz A.'dan yada %59 paylı Fatma Y.'den yapılması arasında herhangi bir

⁴⁵⁵ VURAL, a.g.e., s. 585.

⁴⁵⁶ Muzaffer KÜÇÜK, Yeni Örtülü Sermaye Müessesesine İlişkin Önemli Durumlar", **Vergi Dünyası**, Sayı:307, Mart 2007, s. 30.

fark bulunmamaktadır. Ortağın tüzel kişi (Y AŞ.) olması da durumu değiştirmeyecektir. Çünkü borçlanma ortak konumundaki kişi ya da kişilerden yapılmaktadır.

Borçlanmanın (Y) AŞ. nin ortakları olan Nazlı Z, Ayşe K, Aydın N, Zeynep P yada Yavuz A,'dan yapılması halinde, bu şahısların (X) AŞ.nin ortakları ile ilişkili kişiler olup olmadıklarının araştırılması gerekecektir. Buna göre;

- Yavuz A: Hem (X) AŞ. nin hem de (Y) AŞ. nin ortağıdır. Yavuz A ortakla ilişkili kişi olarak değil doğrudan ortak olarak değerlendirmeye alınır ve örtülü sermayeye konu edilir.
- Nazlı Z ve Zeynep P: (X) AŞ. nin sadece bu kişilerden borçlanması örtülü sermayeye konu edilebilir.
- Aydın N ve Ayşe K'nın tek başlarına ve birlikte pozisyonları yada "oranlar, borç veren ortaklar ve ortakların ilişkide bulunduğu kişiler için topluca dikkate alınır" sorunsalı:

Ayşe K ve Aydın N' den borçlanması durumunda, bu kişilerin Ortak (Y) AŞ. nin sermayesinin, oy veya kâr payı hakkına sahip hisselerinin sırasıyla % 8 ve %5 ini ellerinde bulundurduklarından tek tek örtülü sermaye kapsamında değerlendirilemeyecektir. Ancak birlikte hisselerin (8+5=) %13'üne sahip olduklarından aynı hesap dönemi içinde borç vermeleri durumunda örtülü sermayeden söz edilecek midir? 5520 sayılı Kanununun 3. fıkrasında;

“(3) Bu maddenin uygulamasında;

a) Ortakla ilişkili kişi, ortağın doğrudan veya dolaylı olarak en az % 10 oranında ortağı olduğu veya en az bu oranda oy veya kâr payı hakkına sahip olduğu bir kurumu ya da doğrudan veya dolaylı olarak, ortağın veya ortakla ilişkili bu kurumun sermayesinin, oy veya kâr payı hakkına sahip hisselerinin en az % 10'unu elinde bulunduran bir gerçek kişi veya kurumu,

b) Öz sermaye, kurumun Vergi Usul Kanunu uyarınca tespit edilmiş hesap dönemi başındaki özsermayesini ifade eder.”

hükmüne yer verildikten sonra 5. fıkrada ise aynen aşağıda yer alan hükme yer verilmiştir:

“(5) Yukarıda belirtilen oranlar, borç veren ortaklar ve ortakların ilişkide bulunduğu kişiler için topluca dikkate alınır.”

Madde hükümleri birlikte değerlendirildiğinde, borç veren ortakla ilişkili kişiler için sermaye paylarının toplanması gerektiği ilk çağrışım olarak ' doğru ' izlenimini

vermektedir⁴⁵⁷. Ancak bu düşünüş, sadece ilk çağrışımla sınırlıdır ve yanılsama halini taşımaktadır. Çünkü:

Maddenin 3/a fıkrasında ortakla ilişkili kişi tanımlanırken '...**bir** kurumu ya da ... hisselerinin en az % 10'unu elinde bulunduran **bir** gerçek kişi veya kurumu,' ifade ettiği belirtilirken bir sözcüğü özenle vurgulanmıştır. Bu durumda şahısların toplama yapılmaksızın tek tek ele alınması gerekliliğine işaret edilmektedir.

Ortakla ilişkili kişi tanımlaması yönünden, dar mükellef kurumlarda farklı bir durum oluşturulmuştur. 5520 sayılı Kanun'un dar mükellef kurumların safi kurum kazancının ne şekilde belirleneceğine yönelik 22. maddesinin ilk fıkrasında, dar mükellef kurumların iş yeri veya daimi temsilci vasıtasıyla elde edilen kazançlarının tespitinde, aksi belirtilmediği takdirde tam mükellef kurumlar için geçerli olan hükümlerin uygulanacağı hükme bağlanmıştır⁴⁵⁸.

Buna karşın aynı maddenin 4. fıkrasında dar mükellef kurumların işletmede kullandıkları borçlanmalar için Kanun'un 12. maddesinde yer alan hükümlerin uygulanmasında, ortakla ilişkili kişinin tespiti açısından sermaye veya oy hakkı şartı aranmayacağı belirtilmiştir. Buna göre dar mükellef kurumların işletmede kullandıkları borçlanmalar için örtülü sermaye hükümlerinin uygulanmasında, ortakla ilişkili kişinin tespitinde %10'luk sermaye payı veya oy hakkı şartı aranmayacağı belirtilmektedir. Dolayısıyla dar mükellef kurumların ortaklarından veya ortaklarının ilişkili oldukları kişilerden yapılan borçlanmalarda ortaklık yapısına ilişkin herhangi bir oran dikkate alınmaksızın diğer şartların yerine getirilip getirilmediğine bakılır⁴⁵⁹.

Ortakla ilişkili kişi tanımlamasının yapıldığı Kanun hükmünde, ortakla ilişkili kişi, eş, üstsoy, altsoy vb. ifadelerle yer verilmemiştir. Bu da, kurum ortaklarının eş, üstsoy, altsoy vb. hısımlarının örtülü sermaye uygulamasında ortakla ilişkili kişi sayılmayacağı anlamına gelmektedir. Ancak, bu durum, bu kişilerden yapılan borçlanmaların hiçbir şekilde örtülü sermaye kapsamında değerlendirilemeyeceği şeklinde algılanmamalıdır. Zira, muvazaalı olarak ortaklardan yapılan borçlanmaların bu kişilerden yapılmış gibi gösterilmesi halinde, olayın gerçek mahiyetinin esas alınmasıyla, tahmin edilen borç örtülü sermaye kapsamında değerlendirilebilecektir⁴⁶⁰. Bu sorunlar göz önünde bulundurularak ilgili maddenin tekrar gözden geçirilmesinde fayda vardır.

⁴⁵⁷ GEZGİN, a.g.m., s. 31.

⁴⁵⁸ ERDEM, "5520 Sayılı kanun Çerçevesinde Örtülü Sermaye Uygulaması", s. 56.

⁴⁵⁹ ERDEM, "5520 Sayılı kanun Çerçevesinde Örtülü Sermaye Uygulaması", s. 56.

⁴⁶⁰ VURAL, a.g.e., s. 600.

Örtülü sermaye üzerinden ödenen veya hesaplanan faiz ve benzeri ödemeler bu kapsamda değerlendirilirken kur farkı dikkate alınmamaktadır. Yabancı para ile yapılan borçlanmalar konusunda iki farklı görüş söz konusudur. Bunlardan biri, yabancı para ile yapılan borçlanmaların borç veren ortağa herhangi bir faiz tahakkuk ettirilmemesi halinde, örtülü sermaye uygulamasına konu olmayacağı, diğeri ise, yabancı para ile yapılan borçlanmalarda, borç veren ortağa herhangi bir faiz tahakkuk ettirilmese dahi, dönem sonunda oluşan kur farklarının kurum kazancını azalttığı, dolayısıyla, örtülü sermayeye faiz ödenmesi ile aynı sonucu oluşturduğu yönündedir⁴⁶¹

Yabancı para üzerinden yapılan borçlanmalarda, borç veren ortağa herhangi bir faiz tahakkuk ettirilmemesi halinde, kişi aynı tutarda döviz geri alacağından borç verme nedeniyle döviz cinsinden bir kazanç doğmamaktadır. Bu nedenle, döviz cinsinden işletmeye borç verilmesi ve aynı tutarın da geri alınması olayında borç veren yönünden bir kazanç elde edilmesi söz konusu değildir ve bu gerekçeyle vergilendirme yoluna gidilmesi de uygun değildir. Dolayısıyla, borç verme ile oluşan kur farklarının da hizmet karşılığında alınan bir bedel olmaması nedeniyle gider olarak kurum matrahından indirilmesinde bir sakınca olmadığı ifade edilmektedir ki, Danıştay'ın görüşü de bu yöndedir. Ancak borç alınan dövizin, kurumun vergi matrahını azaltmak amacıyla işletmenin kasasında muhafazası ya da ortaklardan birine borç verilmiş olması durumunda meydana gelen kur farklarının gider yazılması, alınan borç dövizin şirketin kazanç elde etmesi ya da faaliyetini sürdürmesi amacıyla kullanılmadığı için, kabul edilmesi olanaklı değildir. Dolayısıyla, bu tür muvazaalı işlemlerin dikkate alınması gerekmektedir⁴⁶².

Diğer görüşe göre kurumların ortaklarından ve diğer şahıslardan döviz üzerinden yaptığı borçlanmalar Türk Lirası üzerinden yapılan borçlanmaların aksine, dönem sonunda yapılan değerlendirme sonucu oluşan kur farkları nedeniyle kurum kazancını azaltıcı yönde etkilemektedir. Dolayısıyla, kurumların 12. maddede belirtilen kişilerden döviz üzerinden yaptıkları borçlanmalar da örtülü sermaye niteliğine sahip olabilmektedir. Bu müessesenin asıl amacı, gerçekte sermaye niteliğine sahip borçlanmalar nedeniyle kurum kazancında herhangi bir azalmanın meydana gelmesini engellemektir. Olaya bu açıdan bakıldığında, dönem sonunda

⁴⁶¹ Şükrü KIZILLOT, **Türk Vergi Hukukunda Örtülü Kazanç ve Örtülü Sermaye**, Yaklaşım Yayınları, Ankara, 2005, s. 586.

⁴⁶² <http://archive.ismmmo.org.tr/docs/malicozum/48MaliCozum/12%20%2048%20H.H%C3%9CSEY%C4%B0N%20SAVA%C5%9E.doc> Erişim: 10.06.2009.

faiz ödemesi veya hesaplanmasının yapacağı etki ile kur farkı hesaplanmasının yapacağı etki arasında bir fark yoktur⁴⁶³.

Örneğin, gerekli sermayenin yetersiz düzeyde konulması veya sermaye gereksinimine karşın artırıma gidilmemesi ve bu gereksinimin kuruma döviz üzerinden borçlanmada bulunmak suretiyle sağlanması, bu borç için ortaklara bir faiz tahakkuk ettirilmediğinde, ortak açısından net bir gelir sağlanması söz konusu olmamakla birlikte, kurumun bu borçlanmadan doğan kur farklarını gider olarak indirme imkanına sahip olması; kurum matrahının aşındırılmasına yönelik bir işlem olarak değerlendirilmektedir. Çünkü, ortakların Türk Lirası cinsinden borç vermeleri örtülü sermaye olarak değerlendirildiği halde (ki bu tür borç vermeler dolayısıyla kendilerine tahakkuk ettirilecek faiz, hemen hemen kur farkı düzeyindedir), döviz cinsinden yapılan borçlanmaların örtülü sermaye olarak değerlendirilmemesi, bu tür borçlanma yönteminin yaygın olarak kullanılmasına sebep olacağından; örtülü sermaye müessesesi işlevselliğini yitirebilecektir. Dolayısıyla, her olayın kendi özel koşulları içerisinde ve yasanın bu müesseseden beklediği fonksiyonlar çerçevesinde değerlendirilmesi gerekmektedir⁴⁶⁴.

3.2. TRANSFER FİYATLANDIRMASI YOLUYLA ÖRTÜLÜ OLARAK DAĞITILAN KAZANÇLARLA İLGİLİ OLARAK YAŞANAN SORUNLAR VE ÇÖZÜM ÖNERİLERİ

Transfer fiyatlandırması deyimi, Türk Vergi Sistemine 5520 sayılı K.V.K.'nu ile girmiştir. 13. maddede düzenlenen transfer fiyatlandırması kavramı pek çok kolaylığı da beraberinde getirdiği gibi, uygulamada bir takım sorunların ortaya çıkmasına da neden olmuştur.

3.2.1. Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı ile İlgili İdari Düzenlemelerde Yaşanan Sorunlar ve Çözüm Önerileri

K.V.K.'nın 13. maddesinin (8) numaralı fıkrası ile, transfer fiyatlandırması ile ilgili usulleri belirleme yetkisi Bakanlar Kurulu'na bırakılmıştır. Bu yetki çerçevesinde Bakanlar Kurulunca 2007/12888 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı (BKK) çıkarılmıştır. Söz konusu karar 06.12.2007 tarih ve 26722 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak,

⁴⁶³ <http://archive.ismmmo.org.tr/docs/malicozum/48MaliCozum/12%20%2048%20H.H%C3%9CSEY%C4%B0N%20SAVA%C5%9E.doc> Erişim: 10.06.2009.

⁴⁶⁴ KIZILOT, a.g.e., s. 587.

01.01.2007 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere yürürlüğe girmiştir. Söz konusu düzenlemede OECD'nin konu ile ilgili düzenlemeleri esas alınmıştır⁴⁶⁵.

Öte yandan, Maliye Bakanlığı tarafından transfer fiyatlandırması düzenlemelerine ilişkin açıklamaların yer aldığı, 1 seri numaralı Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliğ ise 18.11.2007 tarih ve 26704 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir. Dikkat edileceği üzere, Maliye Bakanlığı tarafından çıkarılan genel tebliğin yayım tarihi, bu tebliğdeki açıklamalara dayanak teşkil eden BKK'nın yayım tarihinden öncedir. Esasında söz konusu iki idari düzenleme eş zamanlı olarak hazırlanmış ve henüz taslak aşamasında iken kamuoyunun bilgisine sunulmuştur. Bu açıdan idarenin kontrol hazırlıksızlığı içerisinde olduğuna denebiliriz⁴⁶⁶.

BKK'nın daha önce yayımlanması ve sonrasında Maliye Bakanlığı tebliği yayımlanması gerekirken, bunun tam tersi olmuş ve ilk olarak Maliye Bakanlığı'nın genel tebliği yayımlanmıştır. Bu durum, özellikle söz konusu düzenlemelerin yayımlandığı tarihlerde düzenlemelerin hukuki geçerliliği yönünden tartışmalara konu olmuştur⁴⁶⁷.

3.2.2. Hazine Zararı ile İlgili Yaşanan Sorunlar ve Çözüm Önerileri

Transfer fiyatlandırması uygulamasında yaşanan sorunlardan ilki, 06.06.2008 tarihli ve 26898 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanan 04.06.2008 tarihli 5766 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunda ve Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanunla K.V.K.'nın 13. maddesine (7). numaralı fıkra olarak eklenen hazine zararı hükmüdür. Yasa hükmü; *Tam mükellef kurumlar ile yabancı kurumların Türkiye'deki işyeri veya daimi temsilcilerinin aralarında ilişkili kişi kapsamında gerçekleştirdikleri yurt içindeki işlemler nedeniyle kazancın örtülü olarak dağıtıldığıнын kabulü Hazine zararının doğması şartına bağlıdır. 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.*

Transfer fiyatlandırması müessesesine ilişkin olarak getirilen bu yeni düzenleme yurt içindeki işlemlerle sınırlı olmak üzere sadece kurumlar arası ilişkilerde geçerlidir. Kurumlar ile ilişkili gerçek kişiler, dernekler veya vakıflar

⁴⁶⁵ VURAL, a.g.e., s. 651.

⁴⁶⁶ http://www.serberkerymm.com/web/egitim/transfer_fiyatlandirmasi.ppt Erişim: 10.06.2009.

⁴⁶⁷ VURAL, a.g.e., s. 652.

arasındaki işlemlerde örtülü kazanç dağıtımının varlığı Hazine zararının doğması şartına bağlı değildir. Bu işlemlerde emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak tespit edilen fiyat veya bedeller uygulanması halinde, Hazine zararı doğmasa da kazancın örtülü olarak dağıtıldığı kabul edilecektir. Diğer taraftan; bir tam mükellef kurumun diğer bir tam mükellef kurumla; bir tam mükellef kurumun yabancı kurumların Türkiye'deki işyeri veya daimi temsilcileriyle; bir yabancı kurumun Türkiye'deki işyeri veya daimi temsilciliğinin bir diğer yabancı kurumun Türkiye'deki işyeri veya daimi temsilciliği ile yapacağı işlemlerde, işlemin tarafları ilişkili kişi kapsamında olsa dahi, Hazine zararı oluşmadıysa transfer fiyatlandırması hükümleri uygulanmayacaktır⁴⁶⁸.

Bu düzenlemede kilit kavram "Hazine zararı" kavramıdır. Fıkırdaki bu kavram, "vergi ziyarı" kavramına benzetilerek, "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 ettirilmesi" şeklinde tanımlanmıştır. Tanımdaki kilit kavram ise, "her türlü vergi" kavramıdır. Aslında, burada kastedilen vergiler, kurum kazancı üzerinden ödenen vergilerdir. Yani Kurumlar Vergisi ile kurum kazancı üzerinden yapılan stopajdır. Gelir üzerinden alınan bir vergi kanununun, diğer vergiler (örneğin Katma Değer Vergisi, sözleşmelerde Damga Vergisi vb) için de hüküm ifade edebilmesi veya diğer vergileri kapsamına alabilmesi için kanunda açık hüküm bulunması gerekir. Oysa fıkrada böylesi açık bir hüküm yer almadığından genişletici yorum yapılamaz⁴⁶⁹. Bu nedenle kanun hükmünde yer alan "her türlü vergi" ifadesinin en kısa zamanda açıklığa kavuşturulması gerekmektedir.

Eğer Hazine zararının mevcudiyetinin tespitinde K.D.V.'nin eksik veya geç tahakkuk ettirilmesinin dikkate alınması veya alınmaması durumu sorun çıkaracaktır. Şöyle ki⁴⁷⁰;

Eğer dikkate alınırsa; hukuksal bir sorun doğacaktır. Bu takdirde transfer fiyatlandırması ile ilgili bir hüküm, açıkça öngörülmemesine rağmen salt genişletici bir yorumla mükelleflerin K.D.V. Kanunu'ndan kaynaklanan K.D.V. indirim haklarını kullanmasını engellemiş olacaktır.

Eğer dikkate alınmazsa; grup şirketleri arasında devreden K.D.V.'nin istenildiği gibi dolaştırılması imkan dahilinde olacaktır. Halihazırda karda olan iki şirketten birisinin ödenecek K.D.V.'si çıkarken diğerinin K.D.V.'si çıkıyorsa, bu iki

⁴⁶⁸ Ergun ŞENLİK, "Transfer Fiyatlandırmasında Hazine Zararının Doğması Şartının Aranmasına Yönelik Değerlendirme ve Tavsiyeler", **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, Sayı:57, Eylül 2008, s. 47.

⁴⁶⁹ Ali Haydar YILDIRIM, "Hazine Zararı", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:240, Eylül 2008, s. 53.

⁴⁷⁰ ŞENLİK, a.g.m., s. 47.

şirket arasında emsallere uygunluk ilkesine aykırı olmak üzere tespit edilen bedeller üzerinden hizmet alışverişi yapılarak grubun ödeyeceği toplam K.D.V. tutarının düşürülmesi mümkündür.

Hazine zararının tespiti işlem bittikten dönem kapandıktan (geçici vergi dönemi veya hesap dönemi) sonra mümkün olup, işlem anında sonucunun hazine zararına neden olup olmayacağı bilinmesi mümkün değildir. Bu nedenle mükelleflerin "emsallere uygunluk kıstasına" her halükarda dikkat etmeleri gerekmektedir. Yoksa karşı tarafın yıl içerisindeki işleminden dolayı daha az vergi ödeyip ödemeyeceğini bilinmesi mümkün değildir⁴⁷¹.

Hazine zararının tespiti yapılırken; transfer fiyatlandırması uygulamasını gerektiren işlemin yapıldığı vergilendirme döneminde vergilendirmeyi etkileyecek indirim, istisna ve zarar mahsubu işlemleri de dikkate alınacaktır. Dolayısıyla, ilişkili kişilerle işlem yapan kurum ya da kurumların hem işlemin yapıldığı dönemi, hem de ilişkilendirilmesi gerekli önceki vergi dönemleri de değerlendirmeye esas alınacaktır. K.V.K.'nın 13. maddesinin (6). fıkrasında, emsallere aykırılık ilkesine göre yapılacak transfer fiyatlandırması uygulamasına esas alınacak kâr dağıtım zamanı, işlemin gerçekleştiği hesap döneminin son günüdür. Yani bu fıkra hükmüne göre Hazine zararının tespiti zamanı her halükârda dönemin son günü olduğu düşünülebilir. Ancak, aynı maddenin (7). fıkrasındaki hükme göre, Hazine zararının olup olmadığının ön şartı, yapılan işlem nedeniyle her türlü vergi toplamının eksik veya geç tahakkuk ettirilmesine bağlanmıştır⁴⁷².

Sorunun çözümü için, Hazine zararının mevcudiyetinin sadece işlemin yapıldığı vergilendirme dönemi itibariyle aranacağı doğrultusunda bir düzenleme yapılması yerinde olacaktır. Zira kurumların geleceği önceden kestirmeleri olanaksızdır⁴⁷³.

"Hazine zararı" aranması son derece geniş ve uygulamada mükellef bireyselliğini dikkate almayan bir çözüm ve bununla birlikte Dünya'da hiçbir ülkede uygulanmayan bir hükümdür. 5520 sayılı Kanun ile "kar payı" kabulü yolu ile düzeltim mekanizması yolu getirilerek, mükerrer vergileme mümkün olduğunca önlenmeye çalışılmıştır. Ancak, halihazırda düzeltim varken, hazine zararı gibi hukuki niteliği tartışmalı olan bir yöntem daha yasa metnine sokularak mükerrer

⁴⁷¹ YAKIŞIKLI, "Kazancın Örtülü Olarak Dağıtıldığının Kabulünde Hazine Zararının Doğması", s. 37.

⁴⁷² Cevdet Okan BAHAR, "Transfer Fiyatlandırması Uygulamasında Hazine Zararı Kriteri" **Yaklaşım**, Sayı:197, Mayıs 2009, s. 86.

⁴⁷³ ŞENLİK, a.g.m., s. 48.

vergillemenin önlenmesi için ikinci ilave mekanizma getirilerek, dünyada başka bir uygulaması bulunmayan sistem yasamıza girmiştir⁴⁷⁴.

3.2.3. İlişkili Kişi Kavramına İlişkin Sorunlar ve Çözüm Önerileri

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 13. maddesinin 1. fıkrasında; transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı yapılacak olanların ilişkili kişiler olduğu belirtilmiş olup, ikinci fıkrasında da ilişkili kişi sayılan gerçek kişi ve kurumlar açıklanmıştır. İlişkili kişilerin kimler olduğu şu şekilde belirtilmiştir; kurumların kendi ortakları, kurumların veya ortaklarının ilgili bulunduğu gerçek kişi ve kurumlar ile idaresi, denetimi veya sermayesi bakımından doğrudan veya dolaylı olarak bağlı bulunduğu ya da nüfuzu altında bulundurduğu gerçek kişi veya kurumları ifade eder.

Ortakların eşleri, ortakların veya eşlerin üst soy ve alt soyu ile üçüncü derece dahil yan soy hısımları da ilişkili kişi sayılır. Ayrıca Bakanlar Kurulunca ilan edilen ülkelerde veya bölgelerde bulunan kişilerle yapılan tüm işlemlerde, ilişkili kişilerle yapılır.

Genişletilen ilişkili kişi kavramı içersinde yer verilen, Türk Vergi Sisteminin yarattığı vergilendirme kapasitesiyle aynı düzeyde bir vergilendirme imkanı sağlamayan ve bilgi değişimine izin vermeyen ülke ve bölgelerin belirlenmesinde hangi ölçülerin dikkate alınacağı; özellikle, vergi cennetleri yanında, AB ülkesi olan ve düşük vergi oranlarına sahip İrlanda ve Kıbrıs Rum Kesimi ve pazarlıkla vergi oranlarının düşürülme imkanı olan ve sınırlı bilgi değişimine izin veren İsviçre gibi ülkelerin bu listede yer alıp almayacağı merak konusudur. Listenin dar tutulması amacın gerçekleşmesini engelleyecek, geniş tutulması ticari hayat için bir engel oluşturacaktır⁴⁷⁵.

İlişkili kişilerin tanımlandığı bent metninde "ilgili bulunma" ifadesine yer verilmiş olması ve bu ifadeden ne anlaşılması gerektiğinin belirtilmemiş olması, ilişkili kişi tanımını, sınırları önceden kestirilemeyecek derecede genişletmektedir. Zira, ekonomik ve maddi ilişkilerin yanı sıra akrabalık ilişkileri ve sosyolojik ilişkilerde ilgili bulunmanın bir göstergesi olarak kabul edilmektedir. Bu yönüyle bakıldığında, kurum ortaklarının akrabası, yakın arkadaşı vb. kişilerin de transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı uygulamasında ilişkili kişi sayılması mümkün

⁴⁷⁴ Tuncay KAPUSUZUĞLU, "Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Uygulamasında "Hazine Zararı" Aranmasının Sakıncaları", **Vergi Dünyası**, Sayı:323, Temmuz 2008, s. 34.

⁴⁷⁵ Erdoğan ÖCAL, "Yeni Transfer Fiyatlandırması Uygulamasında Karşılaşılması Beklenen Sorunlar", <http://www.ortakpayda.com/articles.php?ID=4592> Erişim:10.06.2007.

olabilecektir. Ancak, bu şekilde bir ilişkili kişi belirlenmesi yapılabilmesi için, söz konusu ilişkinin kurum kararlarında doğrudan veya dolaylı olarak etkisi bulunabilecek düzeyde bir ilişki olup olmadığının da ortaya konması gerekecektir. Bu nedenle “ilgili bulunma” ifadesinin geniş şekilde yorumlanmakla beraber, her olayın kendine özgü bir biçimde değerlendirilmesi gerekir⁴⁷⁶.

1 Seri numaralı tebliğin “Kurumların veya Ortaklarının İlgili Bulunduğu Gerçek Kişi veya Kurum” başlıklı 3.1.2 bölümünde; “Kurum ortağının ilgili bulunduğu gerçek kişiler, Kanununun 13 üncü maddesinin (2) numaralı fıkrasında da belirtildiği üzere, ortakların eşleri, ortakların veya eşlerinin üstsoy ve altsoy ile üçüncü derece dahil yansoy hısımları, kayın hısımlarını ya da kurum ortakları ile ekonomik ve sosyal olarak ilişkisi bulunan gerçek kişileri ifade etmektedir.” ifadesi yer almaktadır. Ne var ki, K.V.K.’nın atıf yapılan maddesinde “ekonomik ve sosyal olarak ilişkisi bulunan” ifadesi yer almamaktadır. Tebliğin “ilgili gerçek kişi” tanımını bu şekilde değerlendirmesi anlaşılır olmakla beraber, olmayan bir kanun hükmünü bu değerlendirmenin dayanağı olarak göstermesi hukuken doğru değildir ve dava konusu olmaya açıktır. Diğer taraftan söz konusu değerlendirmenin yerindeliği de tartışmalıdır. Tebliğ de yer alan ifade ekonomik ve sosyal herhangi bir ilişkiyi yeterli görmekte, bu ilişkinin yoğunluğunu dahi sorgulamamaktadır. Kurumsallaşmamış KOBİ’lerin hemen tüm işlemlerinin, büyük pay sahibi ortağı ile ekonomik ve sosyal ilişkisi bulunan kişilerle gerçekleştirmiş olması muhtemeldir. Bu noktadan hareketle yapılacak transfer fiyatlandırması eleştirileri sağlıklı olmayacaktır. Ayrıca, bir işletmenin ekonomik ilişkisini dahi tam kavrayamazken, “sosyal ilişki” yaklaşımı açıklamaya muhtaçtır⁴⁷⁷.

Madde hükmüne göre örnek vermek gerekirse; bir kurumun %1 ortağı kişinin %1 ortağı olduğu bir kurumun %1 ortağı olan kişi, bir kurumun %1 ortağı olan kişinin eşinin dedesi ya da torunu, bir kurumun yönetim kurulu başkanının %1 ortağı olan bir şirketin %1 ortağı olduğu şirketin yönetim kurulu üyesi ya da bir şirketin denetçisinin eşinin ortak olduğu diğer bir şirket ilişkili kişi kapsamında yer almaktadır⁴⁷⁸.

Örnek:

X A.Ş., gerçek kişi ortağı Bay A’ya mal ve hizmet alım satımı ile ilişkili olmayan nakit borç veriyor. Şirket, örneğin ilk aşamasında faiz geliri hesaplamıyor.

⁴⁷⁶ VURAL, a.g.e., s. 667.

⁴⁷⁷ ELELE, “Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımında İlişkili Kişi Kavramı ve Değerlendirmeler”, s. 85.

⁴⁷⁸ http://www.serberkerymm.com/web/egitim/transfer_fiyatlandirmasi.ppt Erişim: 10.06.2009.

Örnek olayda karşımıza ilk çıkan problem, bu işlemin transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç aktarımı sayılıp sayılmayacağıdır. 5520 sayılı yasanın 13. maddesinde yer alan açıklamalar ışığında bu konu açılmaya çalışılırsa, sorgulamada dikkate alınacak sıralama şu şekilde olacaktır:

- İşlemin ilişkili kişi ile yapılıp yapılmadığı,
- İlişkili kişi ile yapılan işlemin yasada belirtilen türde bir işlem olup olmadığı,
- İlişkili kişi ile yasada belirtilen türdeki işlemin emsallere uygunluk ilkesine göre yapılıp yapılmadığı şeklindedir.

Buna göre;

- Kurumun gerçek kişi ortağı yasaya göre ilişkili kişi olduğundan düzenleme kapsamında yer almaktadır.
- Aynı şekilde ilişkili kişiye ödünç para verilmesi de yine düzenleme kapsamındadır.
- Bu durumda bakılacak konu, bu ödünç para verme işleminin emsaline uygunluk ilkesine uygun olarak yapılıp yapılmadığının tespiti olmalıdır. Transfer fiyatlandırması uygulamasının bir anlamda omurgasını oluşturan emsaline uygunluk ilkesi, kanunda yer alan ifadeyle, ilişkili kişilerle yapılan mal veya hizmet alım ya da satımında uygulanan fiyat veya bedelin, aralarında böyle bir ilişkinin bulunmaması durumunda oluşacak fiyat veya bedele uygun olmasını ifade eder. Şirketin faiz geliri hesaplamaması emsallere uygunluk ilkesine göre olmadığını göstermektedir.

Bu durumda, yasanın öngördüğü şekilde bir işlem mevcuttur ve transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç aktarılmış olmaktadır.

Bir sonraki sorun, şirketin ortağa verdiği borca faiz uygulaması halinde faiz oranının ne olacağı ve nasıl hesaplanacağı hususudur. 5520 sayılı Kanunun 13. maddesinde transfer fiyatlandırması yöntemleri, Karşılaştırılabilir Fiyat Yöntemi, Maliyet Artı Yöntemi ve Yeniden Satış Fiyatı Yöntemi olarak sayılmış, kurumların ilişkili kişilerle yapacakları işlemlerde uygulayacakları fiyat veya bedelleri bu yöntemlerden işin mahiyetine uygun olanını kullanarak tespit edecekleri belirtilmiştir. Ayrıca, bu yöntemlerin uygun olmaması halinde kurumun bu fiyat veya bedeli bir başka yöntemle de tespit edeceği yasaya eklenmiştir. Yani getirilen bir başka uygulama ise Maliye Bakanlığı ile anlaşmak suretiyle bir fiyat veya bedel tespiti yapılabileceği konusudur.

Ortağa verilen borç paraya uygulanacak faiz oranının tespiti ile ilgili olarak bulunacak yöntemde, her olaya göre uygulanacak yöntemin değişebileceği göz

önüne alınırsa bir genelleme yapmak doğru olmamaktadır. Örnekte, ortağa verilen paranın bankadan çekilip verilmesi halinde bankaya ödenecek faiz tutarını oluşturacak olan, “maliyet artı” yöntemi uygulanabilecekken, kurumun kendi kaynaklarından verilmesi halinde ise, bu paranın başka kaynaklarda değerlendirilmesi halinde oluşacak getiriye esas alan “karşılaştırılabilir fiyat” yöntemi esas alınabilecektir. Bu işlemde;

- Yüklenilen gider veya
- Mahrum kalınan gelir, kurumun yükünü oluşturmaktadır. Yasada belirtilen yöntemlerden birisi veya kurumun seçeceği ve işleme uygun yöntem kullanılabilir.

Görülebileceği üzere, bir kurumun ilişkili bir kişiyle yapacağı aynı mahiyetteki işlemde bile konunun özelliğine göre farklı transfer fiyatlandırması yöntemi tespit edilebilecektir⁴⁷⁹.

1 Seri numaralı Tebliğde salt aynı derneğe üye olan kişilerin birbirleriyle olan işlemlerinin ilişkili kişi kapsamında değerlendirilemeyeceği ifade edilmektedir. Burada eleştirilecek herhangi bir husus yoktur. Diğer taraftan herhangi bir derneğe yönetime girmeden sadece üye olmak, o üyenin ortağı olduğu bir şirketin o dernekle ilişkili kişi sayılması için yeterlidir. Diğer bir anlatımla dernekler üyelerinin ortak olduğu şirketleri, o şirketlerin ortak olduğu diğer şirketleri ya da üyelerinin eşlerini ve eşlerinin amcalarının ortak olduğu şirketleri bilmek ve bu kişilerle olan işlemlerini ona göre yapmak zorundadırlar. Tebliğin 3.1.2 bölümünde verilen örnekte, (B) kurumunun ortak olduğu (M) kurumunun genel müdürünün üyesi olduğu derneği (B) ile ilişkili kişi olarak değerlendirmiştir. (B) kurumunun söz konusu genel müdürün hangi derneğe üye olup olmadığını nereden bileceği ise sorgulanmamıştır. Hele hele söz konusu genel müdürün üye olup olmadığı bilinmeyecek bir dernekte çalışan muhasebecinin (B) ile ilişkili kişi sayılmasının mantığı her türlü izahtan uzaktır. Uygulanabilir ve gerçekçi bir düzenleme yapılmak isteniyorsa, derneklerle ilgili olarak ilişkili kişi kapsamının dernek yöneticileri ile sınırlandırılması yeterli olacaktır. (Ama yerinde olur mu, onun da tartışılması gerek. Malum eğer ticaret odasının yönetiminde yer alırsanız, odanıza bağlı şirketlerle bir daha zor iş yaparsınız!)⁴⁸⁰.

⁴⁷⁹ <http://www.istanbulymmo.org.tr/iymmo/DOSYALAR/MaliPlatform/58.%20transfer%20fiyatlamasi%20uygulamasinda%20bazi%20sorunlar.pdf> Erişim: 10.06.2009.

⁴⁸⁰ ELELE, “Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımında İlişkili Kişi Kavramı ve Değerlendirmeler”, s. 86.

3.2.4. Emsal Kıyaslaması İle İlgili Sorunlar ve Çözüm Önerileri

Örtülü kazanç (transfer fiyatlandırması) yönünden yapılan vergi incelemeleri sonucunda düzenlenen vergi inceleme raporlarında, emsal gösterilmesi gerekmektedir. İnceleme elemanınca emsal gösterilmediği ya da gösterilen emsalin, örtülü kazanç iddiasına konu olan işleme yeterince benzemediği gerekçesiyle, davaya konu tarhiyatı kısmen ya da tamamen kaldırmakta ya da bunu kaldıran Vergi Mahkemesi kararlarını onamaktadır. Danıştay, emsal gösterilen işlem veya bedelin; sağlıklı, isabetli, ekonomik ve ticari icaplara uygun olmasını, mükellef tarafından emsal konusunda yapılan itirazın ve buna ilişkin açıklamaların göz önüne alınmasını, örtülü kazanç iddiasına konu işleme yeterince benzemesini gerekli görmektedir. Buna göre inceleme elemanı tarafından örtülü kazanç uygulamasında öncelikle işletme içi eğer bu mümkün değilse işletme dışı emsalin belirlenmesi gerekmektedir. Ancak bu aşamada işletme içi ya da dışından, örtülü kazanç konusu olabilecek işleme benzeyen emsalin bulunması sorunu ortaya çıkmaktadır⁴⁸¹.

Emsallere uygunluk ilkesi 5520 sayılı K.V.K.'nın 13. maddesinin (3) numaralı fıkrasında tanımlanmıştır. Buna göre emsallere uygunluk ilkesi; ilişkili kişilerle yapılan mal veya hizmet alım ya da satımında uygulanan fiyat veya bedelin, aralarında böyle bir ilişkinin bulunmaması durumunda oluşacak fiyat veya bedele uygun olmasını ifade etmektedir.

Bu tanım ucu çok açık bir tanımdır. Yasa koyucunun daha net bir tanım yapması gerekmektedir. Şöyle ki, emsallere uygunluk ilkesinin, ilişkili kişilerle yapılan işlemlerde uygulanan fiyat veya bedelin emsal fiyat veya bedelle aynı (eşit) olması gerektiği şeklinde algılamamak gerekir. Aksi takdirde, emsal olarak belirlenen tutarlardan çok küçük sapmalar dahi transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımını kapsamında değerlendirilecek olup, Kanun maddesinin konuluşundaki maksat aşılabilecektir. Bu nedenle, uygulanan fiyat/bedel ile emsal fiyat/bedel arasındaki çok küçük ve makul farklılıklar bulunması halinde, bunların emsallere uygun olduğunun kabul edilmesi ve dolayısıyla transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımını olarak değerlendirilmemesi gerekir. Ancak makul fiyattan ne kastedildiği önceden kesin ifadelerle veya belli yüzdelerle ortaya konmamıştır. Bu nedenle ortaya çıkan sonuçların olayın özüne göre değerlendirilmesi gerekir⁴⁸².

⁴⁸¹ KIZILOT, a.g.e., s. 441.

⁴⁸² VURAL, a.g.e., s. 686.

Emsalin isabetli seçilebilmesi için öncelikle iktisadi istikrarın, tam rekabet koşullarının ve serbest piyasa ekonomisinin sağlanmasının şartı olan fiyat istikrarının ekonomide mevcut olması gerekmektedir. Fiyat artış ve azalışlarının yaşanmadığı bir ekonomide tespit edilen emsalin daha sağlıklı olduğu, örtülü kazanç iddiasına konu işleme yeterince benzediği hiç kuşkusuzdur⁴⁸³.

Doğru emsal bedelinin bulunması, yeterli ve güvenilir bilgiye ulaşılması ile olanaklıdır. Ancak, Türkiye gibi halka açık şirketlerin azlığı ve şeffaflıktan çok mali bilgilerin gizlenmesi eğiliminin yaygın olduğu ülkelerde bu bilgilere ulaşmak hemen hemen imkansızdır. Mükellefler için kötü olan durumlardan biri, diğer ülke uygulamalarında olduğu gibi, vergi idaresinin elindeki vergi beyanları ve incelemeleri kaynaklı emsal bilgilerine ulaşamayacak olmalarıdır. Şirketlerin finansal tablolarının gözden geçirilerek, bunların şirketlerin kendilerine ait internet sayfalarında ilanını zorunlu kılan yeni Türk Ticaret Kanununun bir an önce çıkması gerekmektedir⁴⁸⁴.

Bununla birlikte, ülkemizde yaşanan enflasyondan dolayı işletmelerde aynı yıla ait alış ve satış fiyatları bile farklılık göstermektedir. Döviz kurları ve faizler sürekli değişmektedir. Böyle bir ortamda, gerek işletme içi, gerekse işletme dışı emsal tespitinde alım, satım, imalat, inşaat muameleleri, hizmet ilişkileri, kiralama veya kiraya verme muamelelerindeki fiyat veya bedellerin ölçüt olarak dikkate alınması yanıltıcı olmaktadır⁴⁸⁵.

K.V.K.'nın transfer fiyatlandırmasına ilişkin hükümlerinde, kazancın tamamen veya kısmen örtülü olarak dağıtılmış sayılmasında “emsal işlemler” yerine hasılatın belli bir %'si vb. bir kriterin getirilmesi bu uygulamanın olumsuz sonuçlarını ortadan kaldırmaya yarayacaktır. Kanun lafzındaki “emsaline göre göze çaracak derecede” ibaresinin tanımlanmasına ihtiyaç bulunmaktadır⁴⁸⁶.

3.2.5. Grup Şirketleri Arasındaki Mal ve Hizmet Alım Satımında Yaşanan Sorunlar ve Çözüm Önerileri

5520 sayılı ile tanımlanmış bulunan transfer fiyatlandırması müessesesi uluslararası ilişkilerin yanı sıra yurt içindeki şirketler arasında ve özellikle sıklıkla uygulanan grup şirketleri arasındaki mal ve hizmet alım satımı işlemlerinde karşımıza çıkacağı ve bu konuda yoğun ihtilafların yaşanabileceği tahmin

⁴⁸³ KIZILOT, a.g.e., s. 442.

⁴⁸⁴ ÖCAL, “Yeni Transfer Fiyatlandırması Uygulamasında Karşılaşılabilecek Beklenen Sorunlar”, <http://www.ortakpayda.com/articles.php?ID=4592> Erişim:10.06.2007.

⁴⁸⁵ KIZILOT, a.g.e., s. 442.

⁴⁸⁶ METHİBAY, *Avrupa Topluluğu'nda Vergi Uyumlaştırması ve Türk Kurumlar Vergisi*, s. 479.

edilmektedir. Kurumlar vergisi kanunu tasarısında yer alan konsolide mali tablolar uygulaması kanunda yer almış olsaydı ve bu çerçevede grup şirketleri konsolide edilmiş mali tablolar üzerinden vergilendirilmiş olsaydı, bu problem önemli ölçüde giderilmiş olacaktı ancak bu haliyle uluslararası uygulamalar için getirilmiş bir düzenlemenin yurt içindeki şirketler arasında uygulanması son derece tehlikeli bir şekilde ortada durmaktadır⁴⁸⁷.

Mevzuatımızda, grup içi işlemlerde uygulanacak fiyat tespitine yönelik bir belirleme ya da uygulanan fiyatın emsaliyle kıyaslanmasına yönelik standartlar olmadığı gibi, mükelleflerin konuya ilişkin uygulamalarının doğruluğu ise ancak vergi incelemeleri ile tespit edilebilmektedir. Denetim birimleri arasındaki koordinasyonsuzluk ve yorum farklılıkları, mükellefleri her halükarda bir eleştiriye karşı karşıya bırakabilmektedir. Bu nedenle mükelleflere beyan döneminden önce, özellikle belli bir tutarın üzerindeki grup içi transfer bedellerini, ileride bir eleştiriye maruz kalmamak adına, Maliye Bakanlığına ya da Bakanlığın belirleyeceği standartlar ve koşullar çerçevesinde Yeminli Mali Müşavirlere onaylatmak imkanı yaratılmalıdır. Böylelikle, önceden onaylanan ve belirlenmiş standartlara uygun transfer fiyatlarının ileride eleştiri konusu yapılmasının önüne geçilmiş olacaktır. Diğer taraftan ülkemizde, her mükellefin bütün dönemlerinin vergi incelemesine tabi tutulması mümkün olmadığından, en azından belli bir tutarı aşan transfer işlemlerinin fiyatlandırılmasının önceden onaylanması, muhtemel vergi kayıplarının da önüne geçecektir⁴⁸⁸.

3.2.6. Emsal Bedelin Bulunmasında İdare ile Anlaşma Yönteminin Yaratabileceği Sorunlar ve Çözüm Önerileri

Emsallere uygun fiyat veya bedelin bulunmasında mükelleflerin kullanabilecekleri geleneksel işlem yöntemleri, işleme dayalı kar yöntemleri ve Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı ile anlaşma usulü (peşin fiyatlandırma anlaşmaları) yöntemleri bulunmaktadır. Mükellefler işlemlerine uygun olarak ilk önce geleneksel işlem yöntemlerinden yararlanmaya çalışacaklardır. Bu yöntemlerde kendi içerisinde üçe ayrılır; karşılaştırılabilir fiyat yöntemi, maliyet artı yöntemi ve yeniden satış fiyatı yöntemidir. Bu üç yöntemden mükellef yararlanamazsa

⁴⁸⁷ ÖCAL, "Yeni Transfer Fiyatlandırması Uygulamasında Karşılaşılması Beklenen Sorunlar", <http://www.ortakpayda.com/articles.php?ID=4592> Erişim:10.06.2007.

⁴⁸⁸ MesutKOYUNCU, **Örtülü Sermaye Örtülü Kazanç Dağıtımı ve Uluslararası Transfer Fiyatlandırması**, Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayınları, İstanbul, 2005.s. 421.

OECD'nin de uyguladığı işleme dayalı kar yöntemleri; kar bölüşüm yöntemi veya işleme dayalı net kar marjı yönteminin koşulları değerlendirilecektir. Eğer bu yöntemlerin hiç biri mükellefin işleminin emsal bedelini veya fiyatını tespit edemiyorsa o zaman Maliye Bakanlığı ile anlaşma yoluna gideceklerdir. Bu uygulamaya peşin fiyatlandırma anlaşmaları da denilmektedir.

Bu anlaşmalar temelde üç şekilde uygulanmaktadır. Ülkemizde de uygulanan ilk yöntem tek taraflı peşin fiyatlandırma anlaşmalarıdır. Bu anlaşma sadece mükellef ve vergi idaresi arasında gerçekleştirilmektedir. Diğer yöntemler iki taraflı ve çok taraflı peşin fiyatlandırma anlaşmalarıdır ki, bu anlaşmalar aslında OECD tarafından tavsiye edilen anlaşma yöntemleridir. Çünkü iki ayrı ülkenin/daha fazla ülkenin mükelleflerinin ve vergi idarelerinin yapmış olduğu anlaşmalardır.

Peşin fiyatlandırma anlaşmaları, emsal değer belirleme konusunda sıkıntı yaşayacak mükellefler için kesin bir çözüm olarak görülebilir. Ancak, bu noktada peşin fiyatlandırma anlaşmalarının ortaya çıkarabileceği bazı dezavantajlar ve talepte bulunacak mükelleflere yaşatabileceği sıkıntılarda söz konusu olmaktadır⁴⁸⁹.

- Tek taraflı peşin fiyatlandırma anlaşmaları çifte vergilendirmeyi engellemede yetersiz kalacaktır; nitekim anlaşma sadece mükellef ve vergi idaresi arasında karşı ülkedeki ilgili vergi kurumunun katılımı olmadan gerçekleşecektir.
- Çok taraflı peşin fiyatlandırma anlaşmaları ise zaten şu anki mevzuatın bu uygulama için yeterince aydınlatıcı olmaması sebebiyle ve özellikle de Türkiye ile çifte vergilemeyi önleme anlaşması bulunmayan ülkeler söz konusu olduğundan uygulanabilir gözükmemektedir.
- Tek taraflı peşin fiyatlandırma anlaşmalarının yapıldığı ülkede fiyat, emsallere uygun bulunurken karşı ülkedeki emsallere uygunluk ilkesine ters düşebilir.
- Mükellefler anlaşma yaparken geleceğe dönük iyi bir projeksiyon yapmalıdırlar. Nitekim hızlı değişen veya kırılğan sektörler için yapılan anlaşma bir süre sonra mükellefi sıkıntıya sokabilir. Dolayısıyla anlaşmalar “esnek” ve kısa süreli olmalıdır. Buradaki esneklikten kasıt, ileride mükellef için değişebilecek önemli parametreleri anlaşma yaparken göz önünde bulundurmak, anlaşmanın bazı şartlarını buna göre belirlemektir.

⁴⁸⁹ YILDIRIM, “Transfer Fiyatlandırmasında Peşin Fiyatlandırma Anlaşmaları: Uygulamaları ve Mükelleflere Yaşatabileceği Bazı Sıkıntılar”, s. 47.

- Mükellefler tarafından zorlu ve maliyetli bir başvuru süreci olacaktır. Mükellefler açısından başvuru için bu kapsamlı hazırlığı yapabilecek, idare açısından da başvuru değerlendirmelerini kısa sürede ve etkin bir biçimde yapabilecek ek personele ve ilgili sektörlerde bilgi sahibi uzmanlara ihtiyaç olacaktır. İhtiyacı karşılayabilecek elemanları tedarik edebilmek, ilgili alanda yetiştirmek ise zaman alacaktır.
- Başvuru için yapılan ayrıntılı ve maliyetli hazırlıklardan sonra idare başvuruyu herhangi aşamada reddedebilir.
- İdarenin peşin fiyatlandırma anlaşmalarıyla elde ettiği bilgi ve belgeleri anlaşma süresinin haricinde denetim, kontrol, dava konuları vs. gibi konular için de kullanabileceği göz önünde bulundurulmalıdır. Dolayısıyla gizleyecek bir şeyi olmayan firmaların başvuruda bulunmaları gerekmektedir.
- Peşin fiyatlandırma anlaşmasının yapılmış olması idare tarafından transfer fiyatlandırmasıyla ilgili bir denetim yapılmayacağı anlamına gelmeyecektir. Ancak yapılabilecek denetimde fiyat tespit yöntemi ile ilgili bir eleştiri yapılamaz. Çünkü yapılan anlaşma idareyi de bağlayacaktır.

3.2.7. Düzeltme İşlemine Yönelik Sorunlar ve Çözüm Önerileri

K.V.K.'nın 13. maddesinin (6) numaralı fıkrasına göre; tamamen veya kısmen transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazanç, Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunları'nın uygulamasında, bu maddedeki şartların gerçekleştiği hesap döneminin son günü itibariyle dağıtılmış kar payı veya dar mükellefler için ana merkeze aktarılan tutar sayılmaktadır. Düzeltmenin yapılabilmesi için, örtülü kazanç dağıtan kurum adına tarh edilen vergilerin kesinleşmesi ve ödenmiş olması gerekmektedir. Örtülü kazanç dağıtan kurum nezdinde yapılacak düzeltmede dikkate alınacak tutar kesinleşen ve ödenen tutar olacaktır.

Yasada belirtilen kar dağıtımı Türk Ticaret Kanunu bakımından kar dağıtımı hükmünde bir işlem olmayıp, sadece vergilendirme ile ilgili yükümlülükler bakımından kar dağıtımı olarak dikkate alınmaktadır⁴⁹⁰.

Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç aktarımında bulunan mükellef zarar eden bir işletme ise ve inceleme sonucunda da ödenecek vergi çıkmamış ise düzeltme yapılacak mıdır? Kanun metnine baktığımızda düzeltmenin yapılabilmesi

⁴⁹⁰ <http://www.istanbulymmo.org.tr/iymmo/DOSYALAR/MaliPlatform/58.%20transfer%20fiyatlamasi%20uygulamasinda%20bazi%20sorunlar.pdf> Erişim: 10.06.2009.

için örtülü kazanç dağıtan kurum adına tarh edilen vergilerin kesinleşmiş ve ödenmiş olmasının yasal şart olduğu görülmektedir. Düzeltmeye konu tutar ise kesinleşen ve ödenen vergi tutarı olacaktır. Zarar eden bir işletmenin örtülü kazanç dağıtmasının gerekli olmadığı gibi bir değerlendirme yapılabilir. Ancak sorun şu ki bu iki düzenlemenin her zaman vergi matrahlarını aşındırmak için yapıldığını düşünmek doğru bir yaklaşım olmayacaktır. Sonuçta bu iki düzenleme teknik hesaplamalar gerektiren konular içermektedir. Bazı durumlarda yorum farkı ile de bu konularda eleştiri yapılması mümkün olabilir. Kanundaki ifadelere bakıldığında zarar eden bir işletmede, yapılan inceleme sonucunda tarhi gereken bir vergi çıkmazsa, yani ödenecek bir vergi çıkmamış ise düzeltme yapılamayacaktır. Kurumlar Vergi Kanunu uyarınca kurumlar, Gelir Vergisi Kanunu'na göre gerçek kişiler beş yıl boyunca zararlarını mahsup edebileceklerdir. Bu süre zarfı içerisinde örtülü kazanç dağıtan işletmenin vergi matrahı çıkmış ve vergi ödemiş ise karşı kurum düzeltmesinin bu dönemde yapılması gerekir. Çünkü Kanun açık olarak ödeme şartını öngörmektedir. Örtülü sermaye kullandıran kurum karlı, örtülü sermaye kullanan kurum zararlı ise örtülü sermaye kullanan kurum nezdinde herhangi bir vergi tarh edilmeden ve bu vergi kesinleşip ödenmeden karşı kurum düzeltmesinin yapılması hazinenin zararıyla sonuçlanacaktır⁴⁹¹.

3.2.8. Transfer Fiyatlandırması ile Muvazaa Müessesesinin Farklılıkları

Vergi Usul Kanunu'nun 3. maddesine göre "vergilemede vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti esastır." Vergi mükellef ve sorumluları özel hukuk biçimlerini ve kurumlarını olağan kullanımları dışında kötüye kullanarak vergi kaçırma güdüsüyle hareket ediyorlarsa buna peçeleme denilmektedir. Bu durumda, yani vergi kaçırma güdüsüyle bir sözleşme yapılmışsa, idare ve vergi yargıları vergilemedeki görünüşteki sözleşmeyi değil, gerçek ekonomik ve hukuki durumu dikkate alırlar⁴⁹².

Peçeleden bahsedebilmek için şu şartların aranacaktır⁴⁹³:

- Mükellef veya vergi sorumlusu, önce vergiye tabi bir işlemde özel hukukun öngördüğü bir biçim veya kurumu yasaya uygun biçimde kullanacaktır.

⁴⁹¹ TAN, "Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı ve Örtülü Sermaye Müesseselerinde Karşı Kurum Düzeltmesi ve Olası Bazı Soru(n)lar", s. 176.

⁴⁹² ARIKAN, ÖZ, a.g.e., s. 93.

⁴⁹³ Hamit SARI, "Örtülü Sermaye ve Örtülü Kazanç Dağıtımı Müesseselerinin Muvazaa ve Kanuna Karşı Hile Bağlamında Değerlendirilmesi", **Vergi Dünyası**, Sayı:293, Ocak 2006, s. 130.

- Bu kullanım, iyi niyetle değil, vergiyi dolanma veya vergiyi kaçırma amacına yönelik olacaktır. Diğer bir deyimle, mükellef veya vergi sorumlusu, vergi yasasını dolanmak için hukuksal kalıp veya biçimlerden yararlanma olanağını kötüye kullanmış olacaktır.
- Özel hukukun öngördüğü bir biçim veya kurum görünüşe göre değil, gerçek ekonomik duruma göre değerlendirilecek ve vergileme buna göre yapılacaktır.

Bu şartlar göz önüne alındığında ilişkili kişiler arasındaki mal/hizmet/gayrimaddi varlık/ödünç sözleşmelerinin emsallere göre düşük veya yüksek fiyatlar aracılığı ile kötüye kullanılmasında amaç verginin azaltılması hatta ortadan kaldırılmasıdır. Yasa, vergi yasasının normal olarak vergilendirdiği bir sonuca, yasanın bu mahiyette bir vergisel sonuç bağlamadığı bir başka işleme (örtü) başvurmak suretiyle ulaşmak istendiğini varsayarak, kanuna karşı hilenin vergi hukukuna özgü bir türü olan peçelemeyi önlemek istemektedir⁴⁹⁴.

Ancak, örtülü sermaye ve örtülü kazanç dağıtımı yoluyla transfer fiyatlandırması müesseseleri ile muvazaa hükümleri sık sık birbirleriyle karıştırılmaktadır. Muvazaa müessesesine yönelik bir tespit yapıldığında, vergilendirmede olayların gerçek mahiyetinin tespiti ve vergilemenin bu gerçek mahiyet üzerinden yapılması gerekir. Dolayısıyla taraf şirketler arasındaki bir düzeltme yapılması gerekmektedir. Oysa örtülü sermaye ve örtülü kazanç müesseselerinde bir muvazaa bulunmamaktadır. Çünkü görünürdeki işlem doğrudur. Eleştiri bu doğru olayın vergisel sonuçları üzerine yapılmaktadır. Bu doğrultuda işleme taraf kurumlarda eleştiri sonrasında herhangi bir düzeltme yapılmamaktadır. Birbirinden oldukça farklı bu iki müessesenin farklılıklarının çıkarılacak bir tebliğde açıkça ortaya konulması ile, aynı olayın farklı denetim elemanlarınca farklı yorumlanmasının önüne geçilmesi gerekmektedir⁴⁹⁵.

3.3. KONTROL EDİLEN YABANCI KURUM KAZANCI UYGULAMASINDA ORTAYA ÇIKAN SORUNLAR VE ÇÖZÜM ÖNERİLERİ

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu ile uygulamaya başlanan kontrol edilen yabancı kurum kazancı, uygulaması bir hayli yeni olan bir düzenlemedir. Bu

⁴⁹⁴ Billur YALTI, "Transfer Fiyatlandırmasında Vergi Anlaşmaları Uygulaması", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:222, Mart 2007, s. 10.

⁴⁹⁵ KOYUNCU, **Örtülü Sermaye Örtülü Kazanç Dağıtımı ve Uluslararası Transfer Fiyatlandırması**,s. 421.

düzenlemeye ilişkin yaşanan sorunlar ve bunlara ilişkin çözüm önerileri aşağıdaki gibi ele alınmıştır.

3.3.1. Tanıma İlişkin Sorunlar ve Çözüm Önerileri

K.V.K.'nın 7. maddesine göre; Tam mükellef gerçek kişi ve kurumların doğrudan veya dolaylı olarak ayrı ayrı ya da birlikte sermayesinin, kâr payının veya oy kullanma hakkının en az % 50'sine sahip olmak suretiyle kontrol ettikleri yurt dışı iştiraklerinin kurum kazançları, dağıtılın veya dağıtılmasın gerekli şartların birlikte gerçekleşmesi halinde, Türkiye'de kurumlar vergisine tâbidir.

Kanunun bu maddesinde KEYK rejimiyle ilgili olarak yurt dışı faaliyette bulunan düzenlemeye konu işletme için "iştirak" ifadesi kullanılmıştır. Oysa, genel olarak ulusal düzenlemelerde, uluslararası kurumlarca ve öğretilerde yapılan tanımlarda bir işletmenin %10'una kadar pay sahibi olunması halinde yatırım "portföy yatırımı", %10 - %50 arasında pay sahibi olunması halinde "iştirak (associate)", %50'nin üzerinde pay sahibi olunması halinde ise "bağlı işletme (subsidiary)" olarak tanımlanmaktadır. Örneğin, Türkiye'de SPK'nın konsolide mali tablolara ilişkin düzenlemelerinde ya da 1 seri No'lu Tek Düzen Muhasebe Tebliğindeki ayırım bu şekildedir. Bu durumda, Yasada KEYK rejimi için "ayrı ayrı ya da birlikte i) sermayesinin, ii) kar payının veya iii) oy kullanma hakkının en az %50'sine sahip olunması" koşulu getirildiği için "iştirak" yerine "bağlı işletme" ifadesinin kullanılması daha yerinde bir ifade olacaktır⁴⁹⁶.

Maddenin uygulanabilmesi üç şartın varlığına bağlanmıştır. Bu şartlardan ilki olan a bendinde; iştirakin toplam gayrisafi hasılatının % 25 veya fazlasının faaliyet ile orantılı pasif nitelikli gelirlerden oluşması şartı yer almaktadır. Yasada pasif gelir olarak tanımlanan gelirlere sınırlama getirilmemiş "...ticarî, ziraî veya serbest meslek faaliyeti dışındaki faiz, kâr payı, kira, lisans ücreti, menkul kıymet satış geliri gibi..." ifadesi kullanılarak bunlar dışında pasif gelir özelliğine sahip gelirlerinde, KEYK rejimi uygulamasında dikkate alınabileceği belirtilmiştir. Ancak, pasif gelir kavramı, Türk Vergi Sistemi içinde yeni bir kavramdır. Yasaya göre pasif gelir, "ticari, zirai veya serbest meslek faaliyeti dışındaki" ve örnekleri verilen gelirlerdir. Ancak, bu maddede ve K.V.K.'da ticari, zirai veya serbest meslek faaliyeti tanımı bulunmadığı için, bu faaliyetlerin K.V.K.'nın 3. maddesinin 4. fıkrasına göre G.V.K.'na belirlenebilecektir. Yine

⁴⁹⁶ ÖZ, "Kontrol Edilen Yabancı Kurum Uygulaması", Sirküler Rapor, s. 37.

de, pasif gelir kavramının K.V.K.'da daha açık ve net bir şekilde tanımlanması gerekmektedir⁴⁹⁷.

Bununla birlikte maddenin tanımına ilişkin getirebileceğimiz eleştirilerden bir diğeri ise yurt dışı iştiraklerin vergiye tabi tutulacak olan karlarına yöneliktir. Bu karlardan yurt dışındaki iştirakin vergi öncesi kurum kazancı anlaşılmalıdır. Diğer bir anlatımla, ilgili yurt dışı iştirakin hesap dönemi sonu itibariyle gelir tablosunda yer alan vergi öncesi kurum kazancı vergilemede esas alınacaktır. Bu itibarla, Türkiye'de vergiye tabi tutulacak kazanç, zarar mahsubu dahil giderler düşüldükten istisnalar düşülmeden önceki kurum kazancıdır. Bu şekilde yurt dışındaki şirketin gelir tablosu ana kurumun gelir tablosu ile konsolide edilerek vergi matrahı hesaplanacaktır. Yasa da yurt dışındaki iştirakin zarar etmesi halinde ne yönde bir işlem yapılacağı belirlenmemiş olmakla birlikte, bu durumda 1 Seri Nol.lu K.V.K Genel Tebliğine göre zararın Türkiye'deki kazançtan mahsup edilmesi mümkün değildir⁴⁹⁸.

Türkiye'deki merkezin kurum kazancına dahil edilerek vergilendirilmesi gereken "kontrol edilen yabancı kurum"un faaliyette bulunduğu ülkede elde ettiği ve Türkiye'de konsolide edilen kazançları üzerinden henüz ödenmemiş ancak ödenmesi gereken vergilerin varlığı halinde, bu vergilerin Türkiye'de hesaplanacak kurumlar vergisinden mahsup edilmesi olanağı getirilmelidir. Ancak mahsuba konu olan bu ödenmemiş vergilerin belli bir süre (örneğin bir yıl) içerisinde ilgili ülke mevzuatı uyarınca ödendiğine ilişkin bir belge ibrazı ve mahsubun bundan sonra kesinleşmesi aksi halde vergi ziyayı doğmuş sayılacağına ilişkin düzenlemelerin yapılması gerekmektedir⁴⁹⁹.

K.V.K.'nın 7. maddesinin (1) numaralı bendi uyarınca, kontrol ilişkisini sağlayacak kontrol oranına birden fazla kişi ya da kurum tarafından birlikte sahip olunabileceği belirtilmiştir. Bu noktada iki önemli sorun ortaya çıkmaktadır. Bunlardan ilki, kontrol oranını sağlamakla birlikte birden fazla kişi veya kurumun bir arada incelenmesinde, bunlar arasında bir ilişkinin aranıp aranmayacağı meselesi iken, diğeri birden fazla kişi ya da kurum tarafından ayrı ayrı kurulan ortaklık ilişkisinin zaman yönünden ne şekilde dikkate alınacağıdır.

İlk konuya bakıldığında, Yasa metnine (lafzına) sadık kalındığında, bir hesap döneminde KEYK rejiminin geçerlilik kazanması için aranan kontrol oranının sağlanması bakımından tam mükellef gerçek kişi ve kurumlar arasında bir bağlantının aranmadığı iddia edilebilir. Nitekim, Yasa metninde, "ayrı ayrı ya da birlikte" ibaresinin

⁴⁹⁷ ÖZ, "Kontrol Edilen Yabancı Kurum Uygulaması", Sirküler Rapor, s. 40.

⁴⁹⁸ ÜREL, "Kontrol Edilen Yabancı Kurum Kazancı Uygulaması", s. 20.

⁴⁹⁹ KOCABEY, "Kontrol Edilen Yabancı Kurum Kazancının Vergilendirilmesine İlişkin Usul ve Esaslar", s. 26.

dışında, tam mükellef gerçek kişilerin ve kurumların kontrol oranının sağlanması bakımından birlikte değerlendirilmesinde, yurt dışındaki iştirake aynı zamanda ortak olmaları dışında herhangi bir ilişkinin bulunmasından bahsedilmemiştir. Dolayısıyla da, yurt dışındaki bir kuruma aynı zamanda ortak olan gerçek kişi veya kurumların kontrol oranı bakımından birlikte değerlendirilmelerinde bir engel bulunmadığı gibi, madde metninde buna aykırı bir düzenleme de yer almamaktadır⁵⁰⁰

İdarenin görüşüne karşın, yurt dışı kuruma birden fazla tam mükellef gerçek kişi ya da kurumun aynı anda ortak olması durumunda, kontrol oranının sağlanması bakımından birden fazla kişi ya da kurum arasında yurt dışındaki iştiraki kontrol iradesini ortaya koyan doğrudan ya da dolaylı bir ilişkinin bulunup bulunmadığı aranmalıdır. Nitekim, aksi yönde uygulama, KEYK uygulamasının gayesi ile uyumlu olmayacaktır. Birden fazla kişi ya da kurumun aynı yurt dışı iştirakin kar payı ya da oy hakkına belirli oranlarda birlikte sahip olmaları, kontrol ilişkisinin kurulması bakımından tek başına yeterli bir unsur değildir. Burada, kontrol iradesini ortaya koyması bakımından kişi ya da kurumlar arasında bir ilişkinin varlığı aranmalıdır⁵⁰¹.

3.3.2. Yurt Dışındaki İştirak Tarafından Beyanname Verilmeden Önce Kar Dağıtımında Bulunulması Durumunda Ortaya Çıkan Sorunlar ve Çözüm Önerileri

5520 sayılı K.V.K.'nın 7. maddesinde yer alan şartları haiz olan yurt dışındaki iştirakin, tam mükellef kurumlar tarafından yıllık kurumlar vergisi beyanname verilmeden önce kar dağıtımında bulunulması durumunda, söz konusu kar payının elde edildiği döneme ait kurum kazancına ilave edilmesi gerekmektedir. Her ne kadar 5520 sayılı K.V.K.'nın 7. maddesinde yurt dışında kurulu iştirakin elde etmiş olduğu kâr, yurt dışı iştirakin hesap döneminin kapandığı ayı içeren hesap dönemi itibarıyla tam mükellef kurumların, kurumlar vergisi matrahına hisseleri oranında dahil edileceği hüküm altına alınmış olsa da söz konusu hükmün yurt dışındaki kurum tarafından dönem kazancının dağıtılmadığı durumlarda geçerli olması gerekmektedir⁵⁰².

Örneğin, tam mükellef statüsündeki (ABC) A.Ş.'nin 5520 sayılı K.V.K.'nın 7. maddesinin (1) numaralı fıkrasında yer alan şartları haiz olmak suretiyle kontrol ettiği

⁵⁰⁰ ERDEM, "Türkiye'de Kontrol Edilen Yabancı Kurum (KEYK) Rejimi", s. 144.

⁵⁰¹ ERDEM, "Türkiye'de Kontrol Edilen Yabancı Kurum (KEYK) Rejimi", s. 144.

⁵⁰² Cem TEKİN, "Kontrol Edilen Yabancı Kurum Kazançlarının Vergilendirilmesinde Ortaya Çıkması Muhtemel Sorunlar", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:217, Ekim 2006, s. 52.

(DEF) Şirketinin, 2006 yılı kurum kazancının 01.02.2007 tarihi itibariyle dağıtılmasına karar vermiş ve aynı ay içinde söz konusu kar payları ortaklara ödenmiştir. Doğal olarak (ABC) A.Ş.'de ortaklık payına isabet eden kar payını elde ederek yasal kayıtlarına intikal ettirmiştir. Bu durumda tam mükellef kurum tarafından kontrol edilen yabancı kurum kazancına ilişkin olarak hissesine isabet eden kar payının fiilen tahsil edilmiş olması nedeniyle kontrol edilen kurum kazançlarının Türkiye'de vergilendirilmesine ilişkin 7. madde hükümlerinin geçerli olmaması gerekmektedir. Doğal olarak her iki uygulama arasında söz konusu kazancın Türkiye'de vergilendirileceği dönem açısından farklılık bulunmaktadır. Buna göre yurt dışındaki kontrol edilen kurumun 2006 yılı kazancının dağıtılmaması durumunda tam mükellef kurumun hissesine isabet eden tutar hesap döneminin kapandığı tarih (31.12.2006) itibariyle elde edilmiş kabul edilerek 2006 yılı kurum kazancına dahil edilecektir. Buna karşılık yurt dışındaki kontrol edilen kurum tarafından 01.02.2007 tarihinde dağıtılan 2006 yılına ait kar payı, söz konusu kar payı dağıtımının 2007 yılı içinde gerçekleşmiş olması nedeniyle 2007 yılı kurum kazancına dahil edilmek suretiyle vergilendirilecektir⁵⁰³

3.3.3. Kontrol Oranı ve Türkiye'de Vergilendirilecek Kazancın Tespitine İlişkin Sorunlar ve Çözüm Önerileri

5520 sayılı K.V.K.'nın 7. maddesinin (3) numaralı fıkrasında anılan madde uygulaması açısından kontrol oranı olarak, ilgili hesap döneminin herhangi bir tarihinde sahip olunan en yüksek oranın esas alınacağı hüküm altına alınmıştır. Diğer taraftan anılan maddenin gerekçesinde ise eğer yıl içerisinde ortak olunan yurt dışı iştirakin hisseleri hesap döneminin son gününe gelmeden herhangi bir muvazaa olmaksızın elden çıkarılmış olması durumunda madde hükümlerinin uygulanmayacağı, ancak hesap döneminin kapandığı tarih itibarıyla halen kontrol unsuru devam etmesi durumunda ise o zaman Türkiye'de vergiye tabi tutulacak kazancın hesap döneminin son gün itibarıyla hesaplanan kontrol oranı değil, ilgili hesap dönemi içinde sahip olunan en yüksek kontrol oranı esas alınarak hesaplanacağı belirtilmiştir.

Yurt dışı iştirake ilişkin iştirak payının (sermaye, kâr payı veya oy kullanma hakkının) tamamının, yurt dışı iştirakin hesap döneminin kapanmasından önce

⁵⁰³ TEKİN, "Kontrol Edilen Yabancı Kurum Kazançlarının Vergilendirilmesinde Ortaya Çıkması Muhtemel Sorunlar", s. 53.

herhangi bir tarihte muvazaa olmaksızın elden çıkartılmış olması halinde ilgili yurt dışı iştirak hakkında 7. madde hükümleri uygulanmayacaktır. Ancak böyle bir işlemde muvaza olduğunun tespiti veya denetim elemanınca ispatı güçlük taşımaktadır. Diğer taraftan bu tespitın yapılması için objektif esasların belirlenmesine ihtiyaç vardır⁵⁰⁴.

Kontrol edilen yabancı kurum tespiti yapılırken dolaylı iştirak ilişkisinin birkaç kademeli olması halinde, en sondaki dolaylı iştirake kadar ortaklık ilişkileri dikkate alınacaktır. Ancak bunun tespit ve ispatı da her zaman kolay olmayacaktır. Yabancı ülkede kurulan işletmelerin ortaklık yapısının Türkiye'den tespit ve izlenmesi olanaksızdır. Dolayısıyla sistem büyük ölçüde mükellefin beyanına dayalı olarak işleyecektir. Ya da bu ortaklık ilişkileri, bankalar aracılığıyla yapılan sermaye ve kâr transferlerinin izlenmesi suretiyle tespit edilebilecektir. Bir vergi güvenlik müessesesinin mükellef beyanına dayalı olarak sağlıklı bir şekilde işlemesi ise tartışmaya açıktır⁵⁰⁵.

Diğer taraftan anılan maddenin (4) numaralı fıkrasında ise; (1) numaralı fıkrada yer alan şartların gerçekleşmesi durumunda yurt dışında kurulu bulunan iştirakin elde etmiş olduğu karın, yurt dışındaki iştirakin hesap döneminin kapandığı ayı içeren hesap dönemi itibariyle tam mükellef kurumların kurumlar vergisi matrahına hisseleri oranında dahil edileceği hüküm altına alınmıştır. Dikkat edileceği üzere 5520 sayılı Kanunun 7. maddesinin gerekçesinde, anılan madde de yer alan şartların mevcut olması ve hesap döneminin kapandığı tarih itibariyle kontrol unsurunun devam etmesi durumunda tam mükellef kurumun yıl içinde yurt dışındaki iştirakteki en yüksek oran esas alınmak suretiyle Türkiye'de vergilendirilecek kazanç tutarının tespit edileceği belirtilmiştir. Buna karşılık aynı maddenin (4) numaralı fıkrası uyarınca ise sadece yurt dışındaki iştirakin hesap döneminin kapandığı ayı içeren hesap dönemi itibariyle tam mükellef kurum kazancına hissesi oranında ilave edileceği hüküm altına alınmıştır. Buna göre anılan fıkra hükmü uyarınca yurt dışındaki iştirakin hesap döneminin kapandığı tarih itibariyle ortaklık ilişkisi bulunmayan kurumların Türkiye'de vergilendirilecek yurt dışı iştirak kazancı kaynaklı kazancının mevcut olmaması gerekmektedir. Söz konusu bu durum anılan maddenin gerekçesinde de (muvazaalı durumlar hariç) yer almaktadır. Diğer taraftan yıl içinde en yüksek hisse oranının hesap döneminin kapandığı tarih

⁵⁰⁴ Sema KÜÇÜK, "Kontrol Edilen Yabancı Kurum Kazançlarının Türkiye'de Vergilendirilmesi", **Yaklaşım**, Sayı:175, Temmuz 2007, s. 74.

⁵⁰⁵ KÜÇÜK, "Kontrol Edilen Yabancı Kurum Kazançlarının Türkiye'de Vergilendirilmesi", s. 75.

itibariyle mevcut olmaması durumunda (örneğin söz konusu hisse senetlerinin kısmen elden çıkarılmış olması durumunda), tam mükellef kurum kazancına dahil edilerek Türkiye’de vergilendirilecek kontrol edilen kurum kazancının hesap döneminin kapandığı tarih itibariyle mevcut hisse oranı dikkate alınmak suretiyle hesaplanması gerekmektedir. Başka bir deyişle tam mükellef kurumların yurt dışındaki kurumları 5520 sayılı Kanunun 7. maddesi çerçevesinde kontrol edip etmediklerine ilişkin %50 oranındaki asgari sermaye, kar payı ve oy kullanma hakkının gerçekleşip gerçekleşmediğinin tespitinde, yıl içindeki en yüksek hisse oranının esas alınması buna karşılık Türkiye’de tam mükellef kurum kazancına dahil edilecek yurt dışı iştirak kazancı tutarının ise söz konusu iştirakin hesap döneminin kapandığı tarih itibariyle mevcut bulunan hisse oranı esas alınmak suretiyle tespit edilmesi gerekmektedir⁵⁰⁶.

Örnek:

Tam mükellef statüsündeki (ABC) A.Ş. 5520 sayılı K.V.K.’nın 7. maddesinin (1) numaralı fıkrasında yer alan şartları haiz yurt dışındaki (DEF) Şirketi’nin 2006 yılı itibariyle ortağı olup, söz konusu hisse oranı yıl içinde %55 olmakla birlikte adı geçen yabancı kurumun hesap döneminin kapandığı 31.12.2006 tarihi itibariyle %30’dur.

Bu durumda hesap döneminin kapandığı tarih itibariyle sahip olunan hisse oranı %50 oranının altında kalmasına rağmen, anılan maddenin (3) numaralı fıkrasında yer alan kontrol oranı olarak, ilgili hesap döneminin herhangi bir tarihinde sahip olunan en yüksek oranın esas alınacağı hükmü nedeniyle ve örnekte yer alan yıl içindeki en yüksek hisse oranının bu oranın üstünde yer alması nedeniyle söz konusu yabancı kurumun tam mükellef kurum tarafından kontrol edildiği sonucuna ulaşılabacaktır. Diğer taraftan gerekçe uyarınca söz konusu kontrol edilen yabancı kurumun 2006 yılı kurum kazancının %55’inin Türkiye’deki tam mükellef kurum kazancına dahil edilmek suretiyle vergilendirilmesi gerekmektedir. Ancak aslında yurt dışındaki iştirakin hesap döneminin kapandığı tarih itibariyle tam mükellef kurumun sahip olduğu hisse oranına (%30) isabet eden kazancın Türkiye’de kurum kazancına dahil edilerek vergilendirilmesi gerekmektedir. Doğal olarak muvazaalı işlemlerin mevcut olması halinde, yıl içinde en yüksek hisse oranına isabet eden

⁵⁰⁶ TEKİN, “Kontrol Edilen Yabancı Kurum Kazançlarının Vergilendirilmesinde Ortaya Çıkması Muhtemel Sorunlar”, s. 54.

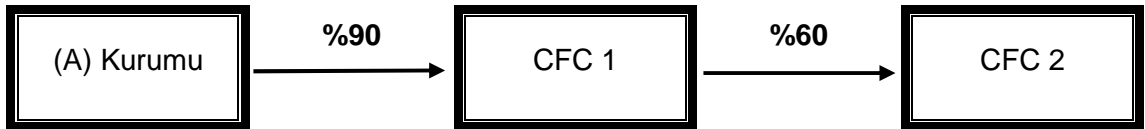
kurum kazancının Türkiye’de tam mükellef kurum kazancına ilave edilmek suretiyle vergilendirileceği durumlar söz konusu olabilir⁵⁰⁷.

3.3.4. Dolaylı Olarak Kontrol Edilen Yabancı Kurum Kazançlarının Vergilendirilmesinde Yaşanacak Sorunlar ve Çözüm Önerileri

5520 sayılı K.V.K.’nın 7. maddesi ile G.V.K.’nın 75. maddesinin birinci fıkrasının (2) numaralı bendi uyarınca tam mükellef gerçek ve tüzel kişilerin asgari %50 oranında sermayesine, kar payına veya oy kullanma hakkına sahip oldukları kurumlar KEYK olarak değerlendirilecektir. Dolaylı ortaklık ilişkisinin mevcut olması durumunda, yurt dışındaki kurumun bu kapsamda değerlendirilip değerlendirilmeyeceği hususu özellik arz etmektedir.

Gerek 5520 sayılı Kanunun 7. maddesinde, gerekse G.V.K.’nın 75. maddesinin (2) numaralı bendinde tam mükellef gerçek ve tüzel kişilerin doğrudan veya dolaylı olarak birlikte veya ayrı ayrı asgari %50 oranında sermayesine, oy hakkına ve kar payına sahip oldukları kurumların KEYK olarak değerlendirileceği hüküm altına alınmıştır. Buna göre tam mükellef gerçek ve tüzel kişilerin dolaylı olarak %50 oranında sermayesine, oy hakkına ve kar payına sahip oldukları kurumlarda KEYK olarak değerlendirilecektir. Söz konusu bu husus, 1 seri numaralı 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinde de belirtilmiş ve şu örnekle açıklama getirilmiştir.

Örnek:



Örnekte yer alan (A) kurumu tam mükellef olup (CFC1) ve (CFC2) kurumları ise yurt dışında bulunmaktadır. (A) kurumu (CFC1)’in %90 oranında, (CFC1) ise (CFC2)’nin %60 oranında iştirakidir. Buna göre (A) kurumu (CFC1)’i doğrudan, (CFC2) kurumunu ise dolaylı olarak kontrol etmektedir.

Doğal olarak 5520 sayılı Kanunun 7. maddesinde yer alan şartların tamamının mevcut olması durumunda, (CFC1) ve (CFC2) kurumlarının kazançları dağıtılın dağıtılmasın Türkiye’de kurumlar vergisine tabi olacaktır. Buna karşılık her iki şirketin kazancının da Türkiye’de vergiye tabi tutulmasından sonra, şirketler

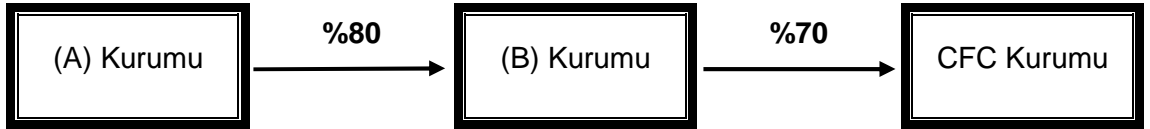
⁵⁰⁷ TEKİN, “Kontrol Edilen Yabancı Kurum Kazançlarının Vergilendirilmesinde Ortaya Çıkması Muhtemel Sorunlar”, s. 55.

arasında kar dağıtımı olması durumunda (Örneğin CFC2'nin CFC1'e kar dağıtması durumunda); daha önce vergilenen (CFC 2) karının (CFC1) karı olarak tekrar Türkiye'de vergiye tabi tutulması söz konusu olmayacaktır.

Tam mükellef gerçek ve tüzel kişilerce kontrol edilen yabancı kurum kazançlarının dağıtılın dağıtılmasının Türkiye'de vergilendirilmesine ilişkin uygulama genel olarak bu şekilde olmakla birlikte, dolaylı olarak kontrol edilen yabancı kurum kazançlarının anılan düzenlemeler çerçevesinde vergilendirilmesi mümkün değildir. Şöyle ki; 5520 sayılı K.V.K.'nın 7. maddesinin (4) numaralı fıkrasında; yurt dışında kurulu iştirakin elde etmiş olduğu karın, yurt dışı iştirakin hesap döneminin kapandığı ayı içeren hesap dönemi itibariyle tam mükellef kurumların, kurumlar vergisi matrahlarına hisseleri oranında dahil edileceği hüküm altına alınmıştır. Doğal olarak tam mükellef kurumların yurt dışında dolaylı olarak kontrol ettikleri yabancı kurumlarda hisseleri bulunmadığından, Türkiye'de kurumlar vergisi matrahına dahil edilmesi gereken bir kazancın da mevcut olmaması gerekmektedir⁵⁰⁸.

Kaldı ki, dolaylı olarak kontrol edilen yabancı kurum kazançlarının Türkiye'de vergilendirilecek olması, bir kısım tereddüt ve ihtilafları da beraberinde getireceği gibi mükerrer vergileme durumunun da ortaya çıkmasına neden olmaktadır. Dolaylı olarak iştirak edilen yabancı kurum kazançlarının vergilendirilmesinde en sık karşılaşılabilecek muhtemel ve en önemli sorun, tam mükellef bir kurumun iştirak ettiği kurumun, yurt dışındaki iştirakinin mevcut olması durumu olup, bu durumda mükerrer vergilemenin ortaya çıkması kaçınılmaz olmaktadır⁵⁰⁹.

Örnek:



Örnekte yer alan (A) ve (B) kurumları tam mükellefiyeti haiz olup, (CFC) kurumu ise yurt dışında bulunmaktadır. (B) kurumu (CFC)'nin %70 oranında, (A) kurumu ise (B) kurumunun %80 oranında ortağıdır. Buna göre (B) kurumu (CFC)'i doğrudan, (A) kurumu ise yurt dışındaki kurumu dolaylı olarak kontrol etmektedir. Yurt dışındaki (CFC)'nin ilgili olduğu hesap döneminde kazancının tamamı vergiden istisna olan 1.000.000 Dolar tutarındaki kar payından oluştuğu varsayılmaktadır.

⁵⁰⁸ Cem TEKİN, "Dolaylı Olarak Kontrol Edilen Yabancı Kurum Kazançlarının Türkiye'de Vergilendirilmesi Mümkün Değildir (!)", **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, Sayı:43, Temmuz 2007, s. 70.

⁵⁰⁹ TEKİN, "Dolaylı Olarak Kontrol Edilen Yabancı Kurum Kazançlarının Türkiye'de Vergilendirilmesi Mümkün Değildir (!)", s. 70.

Buna göre 1 seri numaralı Tebliğde yer alan açıklamalar uyarınca yurt dışındaki (CFC) kurumunun ilgili hesap dönemindeki kurum kazancının %70'i (B) kurumunun, %56'sı ise ($\%80 \times \%70 =$) (A) kurumunun bu hesap dönemine ait kurum kazancına ilave edilmek suretiyle kurumlar vergisine tabi tutulması gerekmektedir. Buna göre 700.000 Dolar ($1.000.000 \times \%70 =$) karşılığı TL (B) kurumunun, 560.000 Dolar ($1.000.000 \times \%56 =$) karşılığı TL ise (A) kurumunun, bu döneme ait kurum kazancına ilave edilmek suretiyle kurumlar vergisine tabi tutulması gerekmektedir. Dikkat edileceği üzere Türkiye'de vergilendirilecek kurum kazancı ($700.000 + 560.000 = 1.260.000$ Dolar), yurt dışındaki KEYK kazancını aşmaktadır⁵¹⁰.

Eğer yurt dışındaki KEYK kazancının (A) kurumunun hissesine isabet eden kısmı, (B) kurumunun hissesine isabet eden kısımdan mahsup edilerek kalan bakiye tutar (B) kurumu bünyesinde vergilendirilecek olsaydı, bu sorun ortadan kalkacaktı. Ancak, 5520 sayılı K.V.K.'nın 7. maddesinde anılan mahsup işleminin yapılmasına imkan verecek herhangi bir düzenleme yer almamaktadır.

3.3.5. Tam Mükellef Gerçek Kişilerin Vergilendirilmesinde Yaşanacak Sorunlar ve Çözüm Önerileri

21.06.2006 da kabul edilen K.V.K.'nın 7. maddesinde yer alan düzenleme ile tam mükellef kurumlar ile birlikte tam mükellef gerçek kişilerinde şartların oluşması durumunda yurt dışındaki kurumu kontrol ettikleri iddiasında bulunulabilmektedir. Kaldı ki, madde metninde yer alan "ayrı ayrı" ifadesi de sadece tam mükellef gerçek kişilerin en az %50 oranında ortağı oldukları yabancı kurumların kontrol edilen kurum olarak değerlendirilebileceği sonucunu ortaya çıkarmaktadır. Bununla birlikte madde metninde sadece tam mükellef kurumların kontrol ettikleri yabancı kurum kazançlarının hisselerine isabet eden kısmının Türkiye'de kurum kazancına dahil edilmek suretiyle vergilendirileceği belirtilmiş olup, tam mükellef gerçek kişiler açısından herhangi bir düzenleme yapılmamıştır. Tam mükellef gerçek kişilerin vergilendirilmesine ilişkin yasa maddesinde yer alan bu açıklık ancak 04.04.2007 tarih ve 26483 sayılı Resmi Gazete ile yayınlanan 5615 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu ve Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun ile G.V.K.'nın 75/2. maddesinde yapılan değişiklik sonucu giderilmiştir.

⁵¹⁰ TEKİN, "Dolaylı Olarak Kontrol Edilen Yabancı Kurum Kazançlarının Türkiye'de Vergilendirilmesi Mümkün Değildir (!)", s. 71.

Bu süre zarfında yaşanan kanuni boşluğun sebebi, esasen, kanun teklifinin yasalaşması sürecinde yaşanan gelişmelerdendir. Nitekim, KEYK rejimi, başta sadece tam mükellef kurumlar açısından öngörülmüş iken, teklife daha sonra tam mükellef gerçek kişiler eklenmiştir. Yasa teklifinde, KEYK rejimi sadece tam mükellef kurumlar tarafından öngörülmüş ve KEYK rejimine yönelik vergileme esasları da bu çerçevede düzenlenmiştir. Söz konusu düzenleme Plan ve Bütçe Komisyonu'nda da aynı içerikle kabul edilmesine karşın, Meclis Genel Kurulu'nda verilen ve kabul edilen bir önerge ile "tam mükellef gerçek kişi"ler de KEYK rejimine dahil edilmiştir⁵¹¹.

Yurt dışında kurulu kontrol edilen yabancı kurumdan elde edilen kâr paylarının vergilemesine ilişkin olarak, 5615 sayılı Kanunla 75. maddenin 2. bendine 01.01.2007 tarihinden sonra yapılacak işlemlere uygulanmak üzere şu paragraf eklenmiştir. *"5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 7. maddesindeki şartların birlikte gerçekleşmesi halinde; Türkiye'de yerleşik gerçek kişilerin doğrudan veya dolaylı olarak ayrı ayrı ya da birlikte sermayesinin, kâr payının veya oy kullanma hakkının en az % 50'sine sahip olmak suretiyle kontrol ettikleri yurt dışı iştiraklerinin kazançları dağıtılsın veya dağıtılmasın, iştirakin hesap döneminin kapandığı ayı içeren yıl itibarıyla dağıtılan kâr payı sayılır. Türkiye'de vergilendirilmiş kazancın iştirak tarafından sonradan dağıtılması durumunda, elde edilen kâr paylarının vergilendirilmiş kısmı bu tutardan indirilir."* Buna göre, örneğin; tam mükellef gerçek kişi (A)'nın %10 ortaklığı bulunan kontrol edilen (X) yabancı kurumunun, KVK'nın 7. maddesi kapsamına girdiği ve 30 Nisan 2007 tarihinde sona eren vergilendirme döneminde 50.000 Euro kazanç elde ettiğini kabul edildiğinde, bu kurum kazancı ile ilgili olarak gerçek kişi (A), 2007 yılında (50.000x%10=) 5.000 Euro kazanç (GVK md. 75/2 uyarınca) beyan edecektir. Kazanç 30.04.2007 tarihli döviz alış kuru ile TL'ye çevrilecektir⁵¹².

Gelir Vergisi Kanunu'nun 75/2-2. maddesine ilave edilen bu hükümde, kontrol oranının tespitinde, sadece gerçek kişiler dikkate alınmaktadır. Kurumlar vergisi uygulamasındaysa, hem gerçek kişiler hem de kurumlar birlikte dikkate alınmaktadır. Yabancı kuruma hem tam mükellef gerçek kişi hem de tam mükellef kurum iştirak etmişse, kontrol oranının tespitinde, her iki mükellefin iştirak payları birlikte dikkate alınacaktır.

⁵¹¹ ERDEM, "Türkiye'de Kontrol Edilen Yabancı Kurum (KEYK) Rejimi", s. 150.

⁵¹² Sema KÜÇÜK, "Kontrol Edilen Yabancı Kurum Tam Mükellef Gerçek Kişi Ortakları Nezdinde Yapılacak Vergileme", **Yaklaşım**, Sayı:177, Eylül 2007, s. 105.

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 33. maddesine göre; yabancı kurumun bulunduğu ülkede ödemiş olduğu gelir ve kurumlar vergisi benzeri vergiler, Türkiye'de vergilendirilecek iştirak kazancı üzerinden mahsup edilebilecektir. Bu maddeye paralel bir düzenlemenin de, Gelir Vergisi Kanunu'nun 123. maddesine eklenmesi gerekmektedir. Gelir Vergisi Kanunu ve Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun Tasarısı ile 123. maddeye; "Kanunun kontrol edilen yabancı kurumlara ilişkin hükümlerinin uygulandığı durumlarda, yurt dışı iştirakin toplam vergi yükünün hesabında esas alınan vergiler, ödenmiş olmaları şartıyla, Türkiye'de vergilendirilecek kontrol edilen yabancı kurum karları üzerinden hesaplanan gelir vergisinden mahsup edilir" hükmü ilave edilecektir⁵¹³.

3.3.6. Türkiye'deki KEYK Rejiminin Bilgi Değişim Anlaşmaları ile Desteklenmesi

Uluslararası vergi rekabetinin arttığı bir ortamda, devletler vergi cennetleriyle mücadele etmek amacıyla KEYK rejimi düzenlemelerini uygulamaya başlamaktadır. OECD'nin zarar verici vergi rekabeti çalışmalarıyla ilgili olarak yayınlanan Raporlarında da üye devletlere vergi cennetleriyle mücadele etmeleri için sunulan yöntemler arasında KEYK düzenlemeleri de yer almaktadır. Ancak, vergi cennetlerinde bilgi gizliliği uygulamaları ile kurumaların kolaylıkla kurulabilmesi gibi nedenlerle, iştiraklerin dolaylı ya da dolaysız kontrolüyle ilgili düzenlemelerin dışında kalınması mümkün olmaktadır. Bu nedenle, KEYK düzenlemelerinin en azından OECD'nin yürütmekte olduğu çalışmalar kapsamında, vergi cennetleriyle bilgi değişim anlaşmaları yoluyla mutlaka desteklenmesi gerekmektedir. Aksi durumda, ortağın iştirak üzerindeki kontrolünün bilinmesi veya ispatlanması mümkün olmayabilecektir⁵¹⁴.

Bu nedenle şu andaki düzenleme, bu haliyle daha çok vergi cenneti olarak ilan edilecek ülkeler dışında kalacak ülkelerdeki iştirakler için uygulama alanı bulabilecektir⁵¹⁵. Kaldı ki, Türkiye'nin imzalamış olduğu çifte vergiyi önleme anlaşmalarında bilgi değişimi ile ilgili madde olmakla birlikte, vergi cenneti olarak ilan edilen ülkelerle çifte vergiyi önleme anlaşmaları bulunmamaktadır. Bu nedenle, Türkiye'nin en azından OECD çalışmalarında vergi cennetleri listesinde yer alan ve

⁵¹³ Zübeyir BAKMAZ, "Vergi Mevzuatımızda Yapılan Son Düzenlemeler Işığında Kontrol Edilen Yabancı Kurum Müessesesi", **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, Sayı:41, Mayıs 2007, s. 128.

⁵¹⁴ ÖZ, "Kontrol Edilen Yabancı Kurum Uygulaması", Sirküler Rapor, s .46.

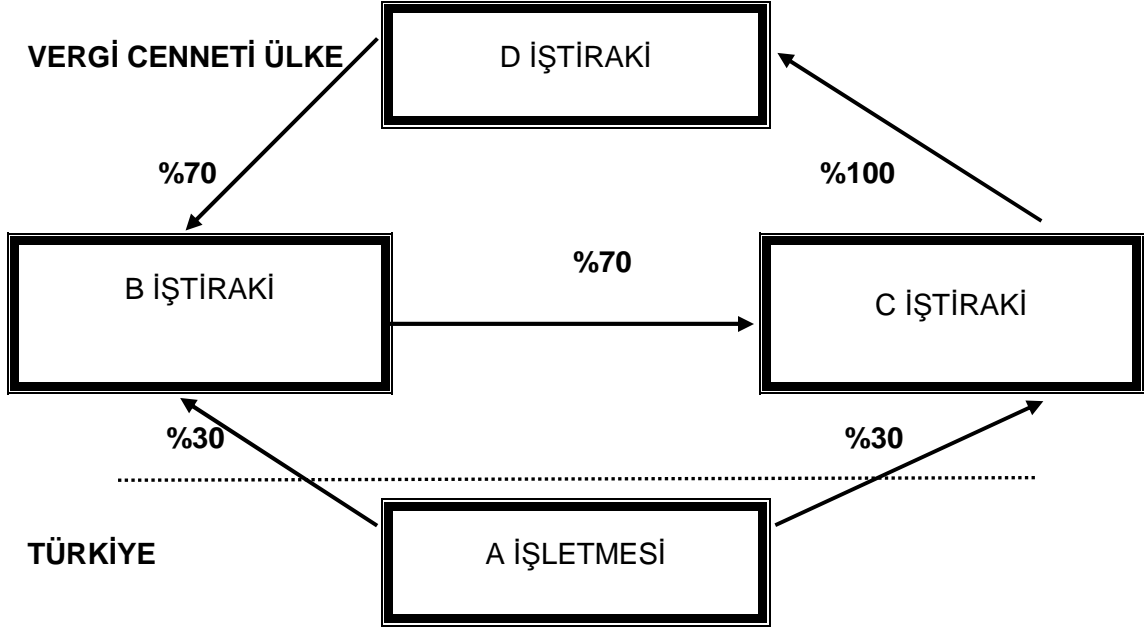
⁵¹⁵ Atilla BUDAK, "Kontrol Edilen Yabancı Kurum Kazançlarının Vergilendirilmesi", **Yaklaşım**, Sayı:169, Ocak 2007, s. 93.

OECD ile işbirliğine gitme taahhüdünde bulunan ülkelerle Türkiye ile olan ekonomik bağları da dikkate alınarak “bilgi değişim anlaşması” imzalaması yararlı olacaktır⁵¹⁶.

Özellikle Türkiye’deki ortağın dolaylı olarak sahip olduğu iştiraklerin, KEYK rejimi içerisinde vergilendirilebilmesi için bunların ortaklarına ilişkin bilgilerin bilinmesi zorunlu olmaktadır.

Örnek:

(A) Ana işletmesinin Türkiye’de ikamet eden bir kurum olduğu varsayılmaktadır. Bu işletme, vergi oranları düşük bir ülkede, (B) işletmesi ile (C) işletmesine %30 oranında ortaktır. (C) işletmesi (D) iştirakine %100 oranında, (D) işletmesi ise (B) iştirakine %70, (B)’de (C)’ye %70 oranında iştiraktır. Bu durum aşağıdaki şekilde gösterilmiştir.



Gerçekte (A) işletmesi, (B), (C) ve (D) işletmelerinin tamamına (%100) ortaktır. Ancak, Türkiye’deki verilere göre iki ayrı işletme olan (B) ve (C)’ye %30 oranında ortak gibi görünmektedir. Bu durumda, KEYK kurallarına göre %50 ortaklık koşulu gerçekleşmediği için, (A) KEYK düzenlemelerine tabi olmayacaktır. Ayrıca, (D) işletmesi transfer fiyatlandırma gibi teknikler kullanarak karın yurt dışında bırakılması için de kullanılabilir.

Ancak, K.V.K.’da yer alan düzenlemeye göre “kurumların doğrudan veya dolaylı olarak ayrı ayrı ya da birlikte sermayesinin, kar payının veya oy kullanma hakkının en az %50’sine sahip olmak suretiyle kontrol ettikleri” işletme düzenlemesi

⁵¹⁶ VURAL, a.g.e., s. 413.

dikkate alındığında, (A)'nın KEYK düzenlemelerine tabi olması gerekir. Bunun içinse (A) ile (B), (C) ve (D) arasındaki dolaylı ilişkinin ortaya konması gerekir. Oysa vergi cenneti ülkelerin en önemli özelliklerinden biri de kurumsal formların kolaylıkla kurulabilmeleri yanında yükümlü ile ilgili "bilgilerin gizliliği" özellikleridir. Bu durumda, vergi cenneti ülkeden bu bilgilerin elde edilmesi gerekmektedir. Bu ise ancak, Türkiye ile bu devlet arasında "bilgi değişim anlaşmasının" olması ve Türkiye'nin bu bilgiyi isteyerek alması durumunda kullanılabilir. Bu örnekte olduğu gibi sadece KEYK düzenlemelerine sahip olunması, uluslararası vergi rekabeti ile mücadelede yeterli değildir. Bu uygulamalar, mutlaka bilgi değişim anlaşmaları ile desteklenmelidir⁵¹⁷.

⁵¹⁷ ÖZ, "Kontrol Edilen Yabancı Kurum Uygulaması", Sirküler Rapor, s. 47.

SONUÇ

21.06.2006 tarihinde kabul edilen 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu ile mülga 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nda yer almayan önemli değişiklikler gerçekleştirilmiştir. Yeni kanunla getirilen yeniliklerden ilki transfer fiyatlandırması, diğeri ise kontrol edilen yabancı kurum kazancı kavramıdır. Bu iki kavramın getiriliş amacı küresel bir köy haline gelen dünyamızda, sermaye hareketliliği nedeniyle devletin vergi kaybının önüne geçilebilmesidir. Özü itibarıyla vergi günümüzde devletlerin sadece topluma sundukları hizmetlerin bedelini karşılamak amacıyla mükelleflerden tahsil ettikleri gelir kaynakları olmaktan çıkmış, aynı zamanda dünyada serbestçe dolaşan sermayeyi ülkelerine çekmek amacıyla kullandıkları önemli bir mali araç haline gelmiştir. Çalışmamızda üzerinde önemle durmuş olduğumuz bu kavramların, bahsedilen amaçların gerçekleştirilebilmesi için yeterli olup olmadığı sorusunun şu şekilde özetlenmesi mümkündür.

5520 sayılı K.V.K. ile ilk defa kullanılmış olan transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç kavramının getirmiş olduğu büyük kolaylıklar bulunmaktadır. Öncelikle kazanç kavramı objektif kurallara bağlanmış, 1949 yılında düzenlenmiş ve aslında bir torba madde olan kanun maddesi yürürlükten kalkmış, idare açısından ispat yükümlülüğü mükellefe yüklenmiştir bu anlamda idarenin iş yükü azalmıştır.

Ancak bunların ötesinde getirilmiş olan bu yeni kavram ile idarenin uygulamalarına pek çok eleştiride getirilebilmektedir. Günümüz dünyasında vergi artık, devletlerin tek başına belirleyebilecekleri bir düzenleme değildir. Vergi ile ilgili yapılan düzenlemelerin dünya uygulamaları göz önünde bulundurularak yapılması gerekmektedir. Bu nedenle transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç uygulamasına getirilebilecek en önemli eleştiri 06.06.2008 tarihli ve 26898 sayılı Resmi Gazetede yayınlanan 04.06.2008 tarih ve 5766 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunda ve Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanunla K.V.K.'nın 13. maddesine (7) numaralı fıkra ile eklenen hazine zararı uygulamasıdır. Dünyada hiçbir ülkede uygulaması olmayan son derece geniş bu bent hükmü ile zaten uygulaması zor olan bir yasa maddesi içinden çıkılamayacak bir karmaşıklığa bürünmüştür. Bu düzenleme sadece yurt içindeki işlemlerle sınırlı olmak üzere, yalnızca kurumlar arası ilişkilerde geçerlidir ve yasa maddesinin uygulanması için bir vergi ziyanının meydana gelmiş olması gerekmektedir. Fakat maddede bu ziyanın hangi vergilerin eksik veya geç ödenmesinden meydana geldiği belirtilmemiştir. Bununla birlikte bu eksikliğin hangi dönemde meydana

gelmiş olacağı da ayrıca belirtilmemiştir. Bu nedenle özellikle yasa maddesinde yer alan eksikliklerin, uygulamanın daha sağlıklı bir hale gelebilmesi için bir an önce giderilmesi gerekmektedir.

Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımına getirilebilecek ikinci ve en büyük eleştiri ise ilişkili kişi kavramı sorunudur. Bu kavram o kadar geniş tutulmuştur ki, kurumların bazı durumlarda ilişki içerisinde olduğu kişileri bilebilmesi bile mümkün değildir. Ayrıca bent metninde yer alan “ilgili bulunma” ifadesine yer verilmiş olması ve bu ifadeden ne anlaşılması gerektiğinin belirtilmemiş olması, ilişkili kişi tanımını, sınırları önceden kestirilemeyecek derecede genişletmektedir. Zira ilgili bulunma deyiminin içinde yalnızca ekonomik ve maddi ilişkiler yer almamakta, aynı zamanda sosyal ve ailevi ilişkilerde yer almaktadır. Yasa metninin olumlu yönlerinde ele almış olduğumuz idarenin iş yükünün hafiflemesi, bu gibi çarpıklıklardan dolayı mümkün gözükmemektedir.

Bununla birlikte transfer fiyatlandırmasında örtülü kazancın ne kadar olduğunun tespiti için kullanılan emsallere uygunluk ilkesi de büyük bir handikaptır. 5520 sayılı K.V.K.’nın 13. maddesinin (3) numaralı fıkrasında yer alan tanıma göre emsallere uygunluk ilkesi; “ilişkili kişilerle yapılan mal veya hizmet alım ya da satımında uygulanan fiyat veya bedelin, aralarında böyle bir ilişkinin bulunmaması durumunda oluşacak fiyat veya bedele uygun olmasını ifade etmektedir” şeklinde tanımlanmıştır. Fakat bu tanım ucu açık bir tanımdır. Yasa koyucunun daha net bir tanım yapması gerekmektedir. Ayrıca, emsal bedel veya fiyatın uygun bir şekilde seçilebilmesi için ekonomide istikrarın mevcut olması gerekmektedir. Bu durum ülkemiz şartlarında pek mümkün görünmemektedir.

Emsal bedelin bulunmasında kullanılan yöntemler arasında yer alan idare ile anlaşma yönteminin de uluslararası vergilendirme göz önünde bulundurularak tek taraflı anlaşma yönteminden vazgeçilip, en az iki veya çok taraflı anlaşma yönteminin gerçekleştirilmesi gerekmektedir ki, dünyadaki uygulamalar bu yöndedir. Bu şekilde çifte vergilemenin de önüne geçilmiş olunmaktadır.

Küreselleşme nedeniyle ülkelerin tek başına vergilendirme yapabilmeleri çok güç hale gelmiştir. Sınırları kıtaları aşan çok uluslu şirketlerin varlığı, sermayenin hareketliliği gibi sebeplerden dolayı şirketlerin ekonomik faaliyetlerini nerede sürdürdüğünü tespitinin giderek zorlaştığı günümüz ekonomilerinde, devletlerin uyguladıkları vergi güvenlik müesseselerinden biri de kontrol edilen yabancı kurum kazancı düzenlemesidir. Bu düzenleme, ülkemizde ilk defa 5520 sayılı K.V.K. ile uygulamaya konmuştur.

Matrah tespitinde önemli bir yeri olan bu uygulamada da pek çok eksiklik bulunmaktadır. Bu eksikliklerden ilki tanımda bulunan boşluklardır. Kontrol edilen yabancı kurum kazancı uygulamasının gerçekleştirilebilmesi için K.V.K.'nın 7. maddesinin birinci bendinde yer alan üç şartın birlikte gerçekleşmesi gerekmektedir. Ancak bu üç şartın ilkinin meydana getiren pasif nitelikli gelirden ne kastedildiği yasa da açık bir şekilde tanımlanmamıştır. Pasif gelir için "...ticarî, ziraî veya serbest meslek faaliyeti dışındaki faiz, kâr payı, kira, lisans ücreti, menkul kıymet satış geliri gibi..." ifadesi kullanılarak bunlar dışında pasif gelir özelliğine sahip gelirlerinde, KEYK rejimi uygulamasında dikkate alınabileceği belirtilmiştir. Ancak, pasif gelir kavramı, Türk Vergi Sistemi içinde yeni bir kavramdır. Yasa maddesine göre pasif gelirle kastedilen şey, , "ticari, zirai veya serbest meslek faaliyeti dışındaki" ve örnekleri verilen gelirlerdir. Ancak K.V.K.'da ticari, zirai veya serbest meslek faaliyeti tanımı yer almadığı için, bu faaliyetler K.V.K.'nın 3. maddesinin 4. fıkrasına göre G.V.K.'na belirlenebilecektir. Uygulamada ilk defa yer alan bu kavramın daha net bir şekilde tanımlanmasında fayda vardır.

Yine kontrol edilen yabancı kurum kazancı uygulamasının gerçekleştirilebilmesi için gerekli olan şartlardan bir diğeri, tam mükellef gerçek kişi ve kurumların doğrudan veya dolaylı olarak ayrı ayrı ya da birlikte sermayesinin, kâr payının veya oy kullanma hakkının en az % 50'sine sahip olmak şartına getirilebilecek eleştiridir. İdarenin görüşüne karşın, yurt dışı kuruma birden fazla tam mükellef gerçek kişi ya da kurumun aynı anda ortak olması durumunda, kontrol oranının sağlanması bakımından birden fazla kişi veya kurum arasında yurt dışındaki iştiraki kontrol iradesini ortaya koyan doğrudan veya dolaylı ilişkinin bulunup bulunmadığı aranmalıdır. Aksi yönde bir uygulamanın gerçekleştirilmesi durumunda, transfer fiyatlandırmasında ileri sürmüş olduğumuz gibi uygulama içinden çıkılmaz bir hal alır. Birden fazla kişi ya da kurumun aynı yurt dışı iştirakin kar payı ya da oy kullanma hakkına belirli oranlarda birlikte sahip olmaları, kontrol ilişkisinin kurulması bakımından tek başına yeterli olmamalıdır. Bu ortaklıkta kişilerin ya da kurumların aralarında bir ilişkinin varlığı aranmalıdır. Eğer idarenin uygulaması bu haliyle devam edecekse, o halde Türkiye'deki KEYK rejiminin bilgi değişim anlaşmaları ile desteklenmesi gerekmektedir ki, uluslararası ticaretin önemli noktalara ulaştığı günümüzde hem idarenin hem de vergi mükelleflerinin iş yükü hafiflesin.

Devletin kendi sınırları içerisinde yaşayan mükelleflere sunmak zorunda olduğu hizmetleri yerine getirmesi için temel finansman kaynağı olan vergilerin sınırlarının iyi belirlenmiş olması gerekmektedir. Vergilemenin taraflarını meydana

getiren vergi mükelleflerinin en temel amacı olabildiğince az vergi ödeyebilmektir. Bu nedenle mükellefler gerek yasal, gerekse yasal olmayan yollardan faydalanmaya çalışmaktadırlar. Çalışmamızın konusunu oluşturan Kurumlar Vergisinde matrah tespitinde de yer alan gider ve indirimlere ilişkin hükümlerde mükelleflerin yararlanabilecekleri pek çok yasal boşluk yer almaktadır. Daha mükemmel bir vergi tahsilatının gerçekleştirilebilmesi için vergi idaresinin ilgili maddeleri tekrar gözden geçirmesinde fayda vardır ki, bir toplumun oluşturulmasında ve o toplumun devamının sağlanabilmesinde temel finansman kaynağı olan vergi, eğer sınırları iyi belirlenmeden oluşturulmuşsa aynı zamanda o toplumun önemli ölçüde zedelenmesine de sebep olmaktadır.

Bununla birlikte artan küreselleşme hareketi nedeniyle uygulamadaki vergilerin dünyadaki örnekleri göz önünde bulundurulması gerekmektedir. 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunumuz da bu örnekler dikkate alınarak hazırlanmıştır. Ancak uygulaması henüz çok yeni olan Kanunumuz da diğer bölümlerde de belirttiğimiz gibi bir takım noksanlıklar diğer dünya ülkeleri ve OECD uygulamaları göz önünde bulundurularak yeniden ele alınmalıdır.

KAYNAKÇA

AK, Sani. "Araştırma ve Geliştirme Faaliyetlerine İlişkin Yeni İndirim, İstisna, Destek ve Teşvikler", **Vergi Dünyası**, Sayı:320, Nisan 2008.

AKALIN, Güneri. **Kamu Ekonomisi**, Akçağ Yayınları, Ankara, 2000.

AKALIN, Güneri. Türkiye'de Ekonomi – Politik Kriz ve Piyasa Ekonomisine Geçiş, Akçağ Yayınları, Ankara, 2002.

AKÇAY, Mehmet Yaşar. "Amortisman Uygulamasında Özellikli Konular", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 232, Ocak 2008.

AKDOĞAN, Abdurrahman. **Kamu Maliyesi**, Gazi Kitabevi, Ankara, 2006.

AKDOĞAN, Abdurrahman. **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, Gazi Kitabevi, Ankara, 2006.

AKSOY, Şerafettin. **Kamu Maliyesi**, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1998.

AKSOYOĞLU, Volkan. "Kurumlar Vergisi Matrahının Tespitinde Zarar Mahsubu", **E-Yaklaşım**, Sayı:196, Nisan 2009.

AKYOL, Emin. "5520 Sayılı Kanun'a Göre Kurumlarda Zarar Mahsubu", **Yaklaşım**, Sayı:171, Mart 2007.

ALTAY, Asuman. "Kamu Malları ve Vergileme", İçinde: **İktisada Giriş**, Editör: Ömer Faruk ÇOLAK, Gazi Kitabevi, Ankara, 2007.

ANBAR, Adem. "Çokuluslu İşletmelerde Transfer Fiyatlandırması", **Vergi Dünyası**, Sayı:324, Ağustos 2008.

APAK, Talha. "Spor Kulüplerine Yapılan Sponsorluk Harcamaları Vergi Matrahından İndirilir", **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, Sayı:37, Ocak 2006.

ARABACI, Mehmet. "Mükellefler Tarafından İndirim Konusu Yapılabilen Bağış ve Yardımlar", **Vergi Dünyası**, Sayı:316, Aralık 2007.

ARIKAN, Zeynep / ÖZ, Ersan. "Uluslararası Transfer Fiyatlandırması ve Önleme Faaliyetleri", **Mali Pusula**, Sayı:27, Mart 2007.

ARPACI, Altar Ömer. "Hizmet Erbabına İlaşe Harcamalarında 2007 Yılı Uygulaması", **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, Sayı:40, Nisan 2007.

ARPACI, Altar Ömer. “Kurum Kazancının Tespitinde İndirilemeyecek Giderler (Kanunen Kabul Edilemeyen Giderler)”, **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, Sayı: 45, Eylül 2007.

ARPACI, Altar Ömer. “Kurum Kazancının Tespitinde İndirilemeyecek Giderler (Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler)”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:187, Nisan 2004.

ARPACI, Altar Ömer. “Ticari Kazancın Tespitinde Sosyal Giderler”, **E-Yaklaşım**, Sayı:10, Mayıs 2004.

ARPACI, Altar Ömer. **Kurum Matrahının Tespitinde Giderler**, Yaklaşım Yayınları, Ankara 2007.

ARSLAN, Cem. “Kurumlar Vergisi Beyannamesi Üzerinden İndirilecek Giderler”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:247, Nisan 2009.

ATEŞLİ, Dursun Erkan / ŞENER, Babür Kaan. “Örtülü Sermayenin Örtüsü Açılıyor”, **Vergi Sorunlar Dergisi**, Sayı:225, Haziran 2007.

AYDIN, Erkan. “Gelir ve Kurumlar Vergisi Uygulamaları Bakımından Sporda Sponsorluk Harcamaları”, **Vergi Dünyası**, Sayı:323, Temmuz 2008.

BAĞDINLI, Halil. “Vergisel Avantaj Olarak Bağış ve Yardımlar”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:232, Ocak2008.

BAHAR, Cevdet Okan. “Transfer Fiyatlandırması Uygulamasında Hazine Zararı Kriteri” **Yaklaşım**, Sayı:197, Mayıs 2009.

BAHAR, Cevdet Okan. “Transfer Fiyatlandırmasına İlişkin Düzenlemelerde Ayrık ve Çelişkili Hükümler”, **Yaklaşım**, Sayı:182, Şubat 2008.

BAKMAZ, Zübeyir. “Vergi Mevzuatımızda Yapılan Son Düzenlemeler Işığında Kontrol Edilen Yabancı Kurum Müessesesi”, **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, Sayı:41, Mayıs 2007.

BALCI, Bayazıt. “Kontrol Edilen Yabancı Kurumlar (CFC) Müessesesiyle KVK’daki Diğer Önlemler Arasındaki İlişkiler”, **Yaklaşım**, Sayı:179, Kasım 2007.

BALCI, Bayazıt. “Yeni Bir Vergi Müessesesi Olarak Kontrol Edilen Yabancı Kurum Düzenlemesi”, **Yaklaşım**, Sayı:178, Ekim 2007.

BAYRAKTAR, Özgür. “Ticari Kazancın Tespitinde İndirilebilecek Giderler”, **Mali Pusula**, Sayı:31, Temmuz 2007.

Beyanname Düzenleme Kılavuzu, Maliye Hesap Uzmanları Derneği, İstanbul 2007.

BIYIK, Recep / KIRATLI, Aydın. **Giderler ve İndirimler**, Yaklaşım Yayınları, Ankara, 2005.

BİÇER, Ramazan. “Kurumlar Vergisi Kanununda Düzenlenen Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtım Uygulamasında Kullanılan Yöntemler”, **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, Sayı:43, Temmuz 2007.

BİÇER, Ramazan. “Transfer Fiyatlandırması Uygulamasında Peşin Fiyatlandırma Anlaşmaları”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:243, Aralık 2008.

BİÇER, Ramazan. “Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtım Uygulaması ve Kullanılan Yöntemler”, **Mali Pusula**, Sayı:28, Nisan 2007.

BiLiCi, Nurettin. **Vergi Hukuku**, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2008.

BOZTAŞ, Hakan. “Gelir ve Kurumlar Vergisi Mükelleflerince Yapılan Sportif Harcamaların Değerlendirilmesi”, **Yaklaşım**, Sayı:180, Aralık 2007.

BROWN, C. V./JACKSON, P.M. . **Public Sektor Economics**, 4th Edition, Basil Blackwell, Cambridge, 1990.

BUDAK, Atilla. “Kontrol Edilen Yabancı Kurum Kazançlarının Vergilendirilmesi”, **Yaklaşım**, Sayı:169, Ocak 2007.

BULUT, Mustafa/ ÇALIŞKAN, Mefkûre Seda. “Gelir Vergisinin Tanımlanmasında Teori Tercihi: Kaynak Teorisine Karşı Net Artış Teorisi”, **Yaklaşım**, Sayı: 186, Haziran 2008.

BULUTOĞLU, Kenan. **Kamu Ekonomisine Giriş**, Yapı Kredi Yayınları, İstanbul, 2003.

BÜLBÜL, Duran/ERTÜRK, Selin. “Ar-Ge Harcamalarının Aktifleştirilmesi ve Vergi Kanunları Karşısındaki Durumu”, **Yaklaşım**, Sayı:176, Ağustos 2007.

ÇEKİRDEKOĞLU, Kadir. “İlişkili Şirketlerde Grup İçi Hizmetlerin Dağıtım ve Transfer Fiyatlandırması Karşısındaki Durumu”, **Vergi Dünyası**, Sayı:329, Ocak 2009.

DEMİRCİ, Abdulkadir. “Vergisel Açından Bağış ve Yardımlar”, **Vergi Dünyası**, Sayı:304, Aralık 2006.

DEMİREL, Salim. "Gıda Bankacılığı Kapsamında Yapılan Bağış ve Yardımların Vergisel Boyutu", **Yaklaşım**, Sayı:190, Ekim 2008.

DEVİRİM, Fevzi. **Kamu Maliyesi**, Anadolu Matbaacılık, İzmir, 1998.

DOĞRUSÖZ, Bumin. "İş Kazası Nedeniyle Ödenen Tazminatların Gider Yazılması", **Yaklaşım**, Sayı:187, Temmuz 2008.

DÖNMEZ, Recai. **Kamu Maliyesi**, Anadolu Üniversitesi Yayınları, Eskişehir, 2006.

DUMAN, Yüksel. "Sponsorluk ve Sponsorluk Harcamalarının Beyanname İndirimi", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:246, Mart 2009.

DURAK, Gündoğan. "5520 Sayılı KVK'da Düzenlenen Örtülü Sermaye Müessesesi", **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, Sayı:44, Ağustos 2007.

DURAK, Gündoğan. "Transfer Fiyatlandırmasında Yöntem Riskinden Kaçınma: Peşin Fiyatlandırma Anlaşması", **Yaklaşım**, Sayı:178, Ekim 2007.

DURAN, Metin. "Transfer Fiyatlandırması (1)", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:236, Mayıs 2008.

EDİZDOĞAN, Nihat. **Kamu Maliyesi 2**, Ekin Kitabevi, Bursa, 2000.

ELELE, Onur. "5520 Sayılı Yeni Kurumlar Vergisi Kanunu Uyarınca Zarar Mahsubu Uygulaması", **Vergi Dünyası**, Sayı:308, Nisan 2007.

ELELE, Onur. "Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımında İlişkili Kişi Kavramı ve Değerlendirmeler", **Vergi Dünyası**, Sayı:318, Şubat 2008.

ELELE, Onur. "Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımında Emsallere Uygunluk İlkesi ve Karşılaştırılabilirlik Analizine İlişkin Değerlendirmeler", **Yaklaşım**, Sayı:182, Şubat 2008.

ENGİN, Rıfat. "Son Düzenlemeler Doğrultusunda Kurumlarda Zarar Mahsubu", **Mali Pusula**, Sayı:29, Mayıs 2007.

ERDEM, Metin/ ŞENYÜZ, Doğan/ TATLIOĞLU, İsmail. **Kamu Maliyesi**, Ekin Kitabevi, Bursa, 1998.

ERDEM, Tahir. "5520 Sayılı Kanun Çerçevesinde Örtülü Sermaye Uygulaması", **Mali Pusula**, Sayı:28, Nisan 2007.

ERDEM, Tahir. "Örtülü Sermaye Sayılmayan Borçlanmalar (I)", **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, Sayı: 41, Mayıs 2007.

ERDEM, Tahir. "Örtülü Sermaye Sayılmayan Borçlanmalar (II)", **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, Sayı:42, Haziran 2007.

ERDEM, Tahir. "Türkiye'de Kontrol Edilen Yabancı Kurum (KEYK) Rejimi", **Mali Pusula**, Sayı:27, Mart 2007.

ERGİNAY, Akif. **Kamu Maliyesi**, Savaş Yayınları, Ankara, 1990.

ERKUŞ, Hakan/ATEŞ, Leyla. "Kontrol Edilen Yabancı Kurumlar ve 5520 Sayılı Kanunla Yapılan Düzenlemenin İrdelenmesi", **Vergi Dünyası**, Sayı:310, Haziran 2007.

EROL, Kazım Okan. "Emsallere Uygunluk İlkesinin Uygulanabilirliği", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:231, Aralık 2007.

ERSOY, Adnan / GÜZELDAL, Ömer. "Transfer Fiyatlaması Düzenlemesinden Korkmalı mıyız?", **Vergi Dünyası**, Sayı: 299, Temmuz 2006.

ERSOY, Adnan. "Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı ve Düzeltme İşlemleri", **Vergi Dünyası**, Sayı:317, Ocak 2008.

FERHATOĞLU, Emrah. "Gelir Teorileri Bağlamında Avrupa Birliği ve Türkiye' deki Gelir Tanımlaması ve Sonuçları: Karşılaştırmalı Bir Analiz", <http://www.e-akademi.org/makaleler/eferhatoglu-1.htm> Erişim: 20.04.2009.

Gelir Vergisi Rehberi, Gelirler Kontrolörleri Derneği, Ankara, 2005.

GEZGİN, Burhan. "Yeni Örtülü Sermaye Müessesesinde Kim Kimdir?", **Vergi Dünyası**, Sayı:301, Eylül 2006.

GÜLDİKEN, Tufan. "Örtülü Sermaye", **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, Sayı:42, Haziran 2007.

GÜMÜŞ, Erhan. "Her Türlü Alkol ve Alkollü İçkilere Ait İlan ve Reklam Giderleri", **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, Sayı:62, Şubat 2009.

GÜMÜŞ, Erhan. "Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımında Peşin Fiyatlandırma Anlaşmaları", **Vergi Dünyası**, Sayı:313, Eylül 2007.

GÜNAY, Fehmi. "Spor Alanında Sponsorluk Harcamaları ve Vergi Avantajları", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:238, Temmuz 2008.

GÜNAYDIN, İhsan / CAN, Fatih. "Dünyada ve Türkiye'de Ar-Ge Vergi Teşvikleri", **Vergi Dünyası**, Sayı:316, Şubat 2008.

GÜNAYDIN, İhsan. "Uluslararası Transfer Fiyatlarının Vergisel Amaçları", **Vergi Dünyası**, Sayı: 216, Ağustos 1999.

GÜNDOĞDU, Burhan. "5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nda Örtülü Sermaye", **Yaklaşım**, Sayı:172, Nisan 2007.

GÜNDOĞDU, Burhan. "Bağış ve Yardımların Kurumlar Vergisi Matrahından İndirilmesi", **Yaklaşım**, Sayı:178, Ekim 2007.

GÜNDOĞDU, Burhan. "Kazançtan İndirilebilecek ve İndirilemeyecek Yasal Olmayan Ödemeler", **Yaklaşım**, Sayı:196 Nisan 2009.

GÜNDOĞDU, Burhan. "Kontrol Edilen Yabancı Kurum (KEYK) Kazancı", **Yaklaşım**, Sayı:174, Haziran 2007.

GÜNDOĞDU, Burhan. "Sponsorluk Harcamalarının Kurumlar Vergisi Matrahından İndirilmesi", **Yaklaşım**, Sayı:177, Eylül 2007.

GÜNDOĞDU, Burhan. "Yurt Dışı Zararların Mahsubu", **Yaklaşım**, Sayı:184, Nisan 2008.

GÜNDÜZ, Fatih. "Kurumlar Vergisi Beyannamesi Üzerinden İndirilecek Olan Bağış ve Yardımlara İlişkin Usul ve Esaslar", **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, Sayı:40, Nisan 2007.

GÜNDÜZ, Fatih. "Kurumlar Vergisi Kanunu'na Göre Zarar İndiriminin Esasları", **E-Yaklaşım**, Sayı:196, Nisan 2009.

GÜNER, Onur. "Bir Güvenlik Müessesesi Olarak "Kontrol Edilen Yabancı Kurum Kazancı"", **Vergi Dünyası**, Sayı:305, Ocak 2007.

GÜNEŞ, İsmail Hakkı. "Transfer Fiyatlandırması ve Grup Şirketleri Arasındaki Köprü Kredi İlişkileri", **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, Sayı:36, Aralık 2006.

GÜRLER, İbrahim. "Gelir Vergisi ve Kurumlar Vergisi Kanunları'nda Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtım Uygulama Esasları", **E-Yaklaşım**, Sayı:184, Nisan 2008.

GÜZELDAL, Ömer. "Transfer Fiyatlandırmasında Uygulanacak Yöntemler", **Vergi Dünyası**, Sayı:317, Ocak 2008.

İŞİK, İsmail. "**Türk Vergi Siteminde Bağış ve Yardımlar**", Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Maliye Anabilim Dalı, Mali Hukuk Programı, 2006.

IŞIK, Kadir/ KARAYILMALAR, Ekrem/ ORGAN, İbrahim / IŞIK, Hayriye. **Kamu Maliyesi**, Ekin Kitabevi, Bursa, 2005.

İPEK, Selçuk. "Gelir Vergisinin Üniter Yapılanmasına İlişkin Bazı Düzenlemeler ve Son Durum", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:186, Mart 2004.

İPEK, Selçuk. "Vergilemede Ayırma İlkesi ve Türkiye'de Gelir Vergisi Uygulamaları", **E-Yaklaşım**, Sayı: 20, Mart 2005.

KAPUSUZOĞLU, Tuncay. "Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtım Uygulamasında "Hazine Zararı" Aranmasının Sakıncaları", **Vergi Dünyası**, Sayı:323, Temmuz 2008.

KARADUMAN, İbrahim. "Gelir ve Kurumlar Vergisi Açısından Ar-Ge Teşvikleri, Uygulamadaki Farklılıklar ve Ar-Ge Teşvikine İlişkin Yeni Çalışmalar", **Vergi Sorunlar Dergisi**, Sayı:230, Kasım 2007.

KARAKIŞ, Şerafettin. "Yeni Kurumlar Vergisi Kanununda Yer Alan Örtülü Sermaye Müessesesi", **Vergi Dünyası**, Sayı:305, Ocak 2007.

KARTAL, Zihni. "Transfer Fiyatlaması Nasıl Belgelenir?", **Vergi Dünyası**, Sayı:317, Ocak 2008.

KARTALOĞLU, Emre. "Örtülü Sermaye Müessesesinin Ortakla İlişkili Kişi Kavramı Çerçevesinde Değerlendirilmesi, Önlenebilir Tartışmalar ve Olası Bazı Sorunlar", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 216, Eylül 2006.

KARTALOĞLU, Emre. "Örtülü Sermayenin Tespiti Sonucunda Yapılacak İşlemler ve Karşı Kurum Düzeltmesi", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:217, Ekim 2006.

KILDİŞ, Yusuf. "Kurumlar Vergisinde Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler", **Yaklaşım**, Sayı:184, Nisan 2008.

KILDİŞ, Yusuf. Gelir Vergisinde Matrahın Tespitinde Giderler ve İndirimler, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, 2009.

KIRBAŞ, Sadık. **Vergi Hukuku**, Siyasal Kitabevi, Ankara, 2002.

KIRCALI, İlker. "Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunları Açısından Gider Kabul Edilmeyen Ödemeler", **Vergi Dünyası**, Sayı:316, Aralık 2007.

KIZILOT, Şükrü. "Türk Vergi Hukukunda Örtülü Kazanç ve Örtülü Sermaye", **Yaklaşım Yayınları**, Ankara, 2005.

KIZILOT, Şükrü/ ŞENYÜZ, Doğan/ TAŞ, Metin/ DÖNMEZ, Recai. **Vergi Hukuku**, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 2006.

KOCABEY, İbrahim. "Kontrol Edilen Yabancı Kurum Kazancının Vergilendirilmesine İlişkin Usul ve Esaslar", **Mali Pusula**, Sayı:23, Kasım 2006.

KORKMAZ, Esfender. **Vergi Yapısı ve Gelişimi**, Gür-ay Matbaası, İstanbul, 1982.

KOYUNCU, Mesut. "Kontrol Edilen Yabancı Kurum Kazancı Ne Demektir?", **Mali Çözüm**, Sayı:76, Haziran-Temmuz 2006.

KOYUNCU, Mesut. **Örtülü Sermaye Örtülü Kazanç Dağıtımı ve Uluslararası Transfer Fiyatlandırması**, Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayınları, İstanbul, 2005.

KURT, Mehmet Emek. "Kurumlarda Zarar Mahsubu ve Diğer İndirimler", **Vergi Dünyası**, Sayı:320, Nisan 2008.

Kurumlar Vergisi Rehberi, Gelirler Kontrolörleri Derneği, İstanbul, 2005.

KÜÇÜK, Muzaffer. Yeni Örtülü Sermaye Müessesesine İlişkin Önemli Durumlar", **Vergi Dünyası**, Sayı:307, Mart 2007.

KÜÇÜK, Sema. "2008 Yılı Kurum Kazançlarının Vergilendirilmesi ve Beyanname Düzenleme Klavuzu", **Yaklaşım**, Sayı: 196, Nisan 2009.

KÜÇÜK, Sema. "5520 Sayılı KVK Uyarınca Örtülü Sermaye Uygulaması", **Yaklaşım**, Sayı:170, Şubat 2007.

KÜÇÜK, Sema. "Kontrol Edilen Yabancı Kurum Kazançlarının Türkiye'de Vergilendirilmesi", **Yaklaşım**, Sayı:175, Temmuz 2007.

KÜÇÜK, Sema. "Kontrol Edilen Yabancı Kurum Tam Mükellef Gerçek Kişi Ortakları Nezdinde Yapılacak Vergileme", **Yaklaşım**, Sayı:177, Eylül 2007.

KÜÇÜK, Sema. "Örtülü Kazanç Dağıtımında Yeni Dönem", **Yaklaşım**, Sayı:171, Şubat 2007.

MAÇ, Mehmet. "Amortisman Ayırmama veya Eksik Amortisman Ayırma Uygulamasının Sonuçları", **Yaklaşım**, Sayı: 194, Şubat 2009.

MAÇ, Mehmet. "Örtülü Sermaye Sayılmaması Gereken Borçlanmalara", **Vergi Dünyası**, Sayı:306, Ocak 2007.

METHİBAY, Yaşar. Avrupa Topluluğu'nda Vergi Uyumlaştırması ve Türk Kurumlar Vergisi, Turhan Kitabevi, Ankara 1996.

MUSGRAVE, Richard A. . **The Theory Of Public Finance**, Mcgraw – Hill Book Company, New York 1959.

MUSGRAVE, Richard A./MUSGRAVE, Peggy B. **Public Finance in Theory and Practice**, Fifth Edition, Mcgraw – Hill Book Company, 1989.

MUTLUER, Kâmil. **Vergi Genel Hukuku**, İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları, İstanbul, 2006.

MUTLUER, Kâmil/ ÖNER, Erdoğan/ KESİK, Ahmet. **Teoride ve Uygulamada Kamu Maliyesi**, İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları, İstanbul, 2007.

MÜSTEHLİK, Mehmet. "Transfer Fiyatlandırması Açısından İlişkili Kişilerde Grup İçi Hizmetler", **E-Yaklaşım**, Sayı:184, Nisan 2008.

NADAROĞLU, Halil. **Kamu Maliyesi Teorisi**, Beta, Ankara, 1998.

NAZALI, Ersin. "Transfer Fiyatlandırması-II", **Yaklaşım**, Sayı:176, Ağustos 2007.

NAZALI, Ersin. "Transfer Fiyatlandırması-III", **Yaklaşım**, Sayı:177, Eylül 2007.

NEMLİ, Arif. **Kamu Maliyesine Giriş**, Günay Matbaası, İstanbul, 1979.

ORGAN, İbrahim / ÇELİK, Muhsin. "İşletmelerde Vergisel Bir Planlama Unsuru: Transfer Fiyatlandırması", **Vergi Dünyası**, Sayı:301, Eylül 2006.

ORHANER, Emine. **Kamu Maliyesi**, Gazi Kitabevi, Ankara, 2000.

ORHUN, Osman Necdet. "Yeni Kurumlar Vergisi Yasası'nda Bağış ve Yardımlar", **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, Sayı:50, Şubat 2008.

ORKUNOĞLU, Işıl Fulya. "Transfer Fiyatlandırmasında Yöntem Seçimi", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:242, Kasım 2008.

ÖCAL, Erdoğan "Transfer Fiyatlandırmasında Hazine Zararı", **Yaklaşım**, Sayı:188, Ağustos 2008.

ÖCAL, Erdoğan. "Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımında Düzeltme", **Yaklaşım**, Sayı:183, Mart 2008.

ÖCAL, Erdoğan. "Transfer Fiyatlandırmasında Düzeltme (2008)", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:243, Aralık 2008.

ÖCAL, Erdoğan. "Transfer Fiyatlandırmasında Emsal Sorunu", **Yaklaşım**, Sayı:187, Temmuz 2008.

ÖCAL, Erdoğan. "Yeni Transfer Fiyatlandırması Uygulamasında Karşılaşılması Beklenen Sorunlar", <http://www.ortakpayda.com/articles.php?ID=4592>
Erişim:10.06.2007.

ÖNCEL, Muâlla/ KUMRULU, Ahmet/ ÇAĞAN, Nami. **Vergi Hukuku**, Turhan Kitabevi, Ankara, 2008.

ÖZ, Ersan. **Vergilemede Kanunilik ve Türk Vergi Sistemi**, Gazi Kitabevi, Ankara, 2004.

ÖZ, Semih. "Karşılaştırmalı Vergi İstatistikleri ve Uluslararası Vergilendirmede Geleceğe Yönelik Eğilimler", **Vergi Sorunları**, Sayı:196, Ocak 2005.

ÖZ, Semih. "Kontrol Edilen Yabancı Kurum Uygulaması", Sirküler Rapor, **Türmob Yayınları**, Yayın No:299, Ankara 2006.

ÖZBALCI, Yılmaz. **Gelir Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları**, Oluş Yayıncılık, Ankara, 2003.

ÖZBALCI, Yılmaz. **Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları**, Oluş Yayıncılık, Ankara, 2008.

ÖZCAN, Zekai. "İşletme Tarafından Ödenen Zarar, Zıyan ve Tazminatların Gelir ve Kurumlar Vergisi Karşısındaki Durumu", **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, Sayı: 42, Haziran 2007.

ÖZEL, Salih. "Kontrol Edilen Yabancı Kurum Kazancının Vergilendirilmesi", **Yaklaşım**, Sayı:186, Haziran 2008.

ÖZIRMAK, Tahir. "Arge Kanunu İle Kurumlar Vergisi Çelişkisi", **E-Yaklaşım**, Sayı:193, Ocak 2009.

ÖZKAYA, Niyazi. "Kurum Kazancının Tespitinde Kabul Edilmeyen İndirimler", **Yaklaşım**, Sayı: 196, Nisan 2009.

ÖZMEN, Mehmet Akif. "Örtülü Sermaye Üzerinden Hesaplanan Faiz Tutarının Hesabı", **Yaklaşım**, Sayı:181, Ocak 2008.

ÖZTAN, Bilge. **Medeni Hukuk'un Temel Kavramları**, Turhan Kitabevi, Ankara, 2007.

- PAMUKÇU, Ayşe. “Yeni K.V.K.’na Göre Örtülü Sermaye ve Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı”, **Lebib Yalkın Mrvzuat Dergisi**, Sayı:34, Ekim 2006.
- PEHLİVAN, Osman. **Kamu Maliyesi**, Derya Kitabevi, Trabzon, 2007.
- PINAR, Abuzer. **Maliye Politikası**, Naturel Yayınları, Ankara, 2006.
- PİRTİNİ, Ali Türker. “Örtülü Sermaye Kavramı Artık Farklı Uygulanacak”, **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, Sayı:37, Ocak 2006.
- PİRTİNİ, Ali Türker. “Yeni Kurumlar Vergisi Kanunu’na Göre Zarar Mahsubu Nasıl Yapılacak?”, **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, Sayı:36, Aralık 2006.
- ROSEN, Harvey S. **Public Finance**, Fifth Edition, Irwin McGraw – Hill, London 1998.
- SAĞBAŞ, İsa. **Vergi Teorisi**, Ece Matbaası, Ankara, 2008.
- SALALI, Serkan. “Zarar Mahsubu ve Diğer İndirimler”, **Vergi Dünyası**, Sayı:308, Nisan 2007.
- SARAÇOĞLU, Fatih. “Transfer Fiyatlandırmasının Vergisel Amaçları, Karşılaşılan Sorunlar ve OECD – AB Yaklaşımını”, **Lebib Yalkın Mrvzuat Dergisi**, Sayı:32, Ağustos 2006.
- SARGIN, Melek. “Sponsorluk Harcamalarının Vergilendirilecek Kazançtan İndirimi”, **Vergi Dünyası**, Sayı:297, Mayıs 2006.
- SARI, Hamit. “Örtülü Sermaye ve Örtülü Kazanç Dağıtımı Müesseselerinin Muvazaa ve Kanuna Karşı Hile Bağlamında Değerlendirilmesi”, **Vergi Dünyası**, Sayı:293, Ocak 2006.
- SAY, Mehmet/SAMANCI, Ali Rıdvan. “Sponsorluk Harcamalarının Boyutu”, **E-Yaklaşım**, Sayı:59, Haziran 2008.
- SEKDUR, Mahmut / ALTUN, Muhsin. **Mali Hukuk Ansiklopedisi**, Yaklaşım Yayınları, Ankara, 2001.
- SEVER, Serhat. “Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunları Açısından Gider Olarak Kabul Edilmeyen Ödemeler”, **Vergi Dünyası**, Sayı:329, Aralık 2008.
- STIGLITZ, Joseph E. **Economics of the Public Sektor**, Third Edition, W.W. Norton & Company, London, 1999.

SÜER, Nedim Tolga. "Gelir Vergisi Beyannamesinde Bildirilecek Gelirden Yapılacak İndirimler", **Vergi Dünyası**, Sayı:319, Mart 2008.

ŞEKER, Sakıp. "Ar-Ge Harcamalarının Muhasebesi ve İndirimi", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:245, Şubat 2009.

ŞEKER, Sakıp. "Ar-Ge İndirimi ve Uygulaması", **Yaklaşım**, Sayı:181, Ocak 2008.

ŞEKER, Sakıp. "Örtülü Sermaye Kullanımı veya Örtülü Kazanç Dağıtımı Yapıldığı Tespiti Halinde Vergilendirme ve Düzeltme", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:225, Haziran 2007.

ŞENER, Orhan. **Kamu Ekonomisi**, Beta Yayıncılık, İstanbul, 2006.

ŞENLİK, Ergun. "Transfer Fiyatlandırmasında Hazine Zararının Doğması Şartının Aranmasına Yönelik Değerlendirme ve Tavsiyeler", **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, Sayı:57, Eylül 2008.

ŞENYÜZ, Doğan. **5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu**, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 2007.

TAN, Mustafa. "Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı ve Örtülü Sermaye Müesseselerinde Karşı Kurum Düzeltmesi ve Olası Bazı Soru(n)lar", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:232, Ocak 2008.

TAN, Mustafa. "Yeni KVK Uyarınca Örtülü Sermaye Sayılmayan Borçlar Dolayısıyla Ödenecek Faizlerde Tevkifat Sorunu", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:226, Temmuz 2007.

TANIŞ, Nalan. "Araştırma ve Geliştirme (Ar-Ge) Giderleri Bir Sabit Kıymet midir?", **Yaklaşım**, Sayı:189, Eylül 2008.

TANRIKULU, Salih. "Transfer Fiyatlandırmasında İdare ile Anlaşma Yöntemi Neleri Getiriyor?", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:232, Ocak 2008.

TAŞ, Metin. "Alkollü İçkilere İlişkin Reklam Harcamalarının Gider Yazılabileceği", **Yaklaşım**, Sayı:193, Ocak 2009.

TEKİN, Cem / KARTALOĞLU, Emre. **Kurumlar Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları**, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, 2007.

TEKİN, Cem. "Dolaylı Olarak Kontrol Edilen Yabancı Kurum Kazançlarının Türkiye'de Vergilendirilmesi Mümkün Değildir (!)", **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, Sayı:43, Temmuz 2007.

- TEKİN, Cem. “Kontrol Edilen Yabancı Kurum Kazançlarının Vergilendirilmesinde Ortaya Çıkması Muhtemel Sorunlar”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:217, Ekim 2006.
- TEKİN, Cem. “Kontrol Edilen Yabancı Kurum Tarafından Ödenen Vergilerin Mahsubu”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:224, Mayıs 2007.
- TEKİN, Cem. “Kurumlar Vergisi Rehberi”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:247, Nisan 2009.
- TEKİN, Cem. “Oran Değişikliğinde Amortisman Uygulaması”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:245, Şubat 2009.
- TEKŞEN, Ömer. “Ar-Ge Faaliyetleri ve Muhasebeleştirilmesi”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:236, Mayıs 2008.
- TOKAT, Yakup. “Ödenen Zarar ve Tazminatların Kazançla İlişkilendirilmesi”, **Yaklaşım**, Sayı:191, Kasım 2008.
- TOROSLU, Vefa. “Amortisman Uygulamaları”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:246, Mart 2009.
- TOSUNER, Mehmet / ARIKAN, Zeynep. **Türk Vergi Sistemi**, Neşa Ofset, İzmir, 2008.
- TOSUNER, Mehmet / ARIKAN, Zeynep. **Vergi Usul Hukuku**, İlkem Ofset, İzmir, 2008.
- TUNALI, Ahmet. “Ar-Ge Faaliyeti Kapsamında Aktifleştirilen Bazı Harcamalarda Kapsam”, **Vergi Dünyası**, Sayı:321, Mayıs 2008.
- TUNCER TOKUR, Özlem. “Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımında İlişkili Kişi Kavramı ve Grup İçi Hizmetler”, **Vergi Dünyası**, Sayı:317, Ocak 2008.
- TUNCER, Selahattin. “Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Yönteminin Genel Eleştiri ve Değerlendirmesi”, **Yaklaşım**, Sayı:186, Haziran 2008.
- TUNCER, Selahattin. “Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımında Kaos”, **Yaklaşım**, Sayı:182, Şubat 2008.
- TUNÇ, Mehmet Akif. “Transfer Fiyatlandırması Uyuşmazlıklarının Çözümünde Peşin Fiyatlandırma Anlaşmaları”, **E-Yaklaşım**, Sayı:47, Haziran 2007.
- TURHAN, Salih. **Vergi Teorisi ve Politikası**, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1998.

TÜRK, İsmail. **Kamu Maliyesi**, Turhan Kitabevi, Ankara, 1996.

TÜRK, Yakup. “Geçmişten Günümüze Transfer Fiyatlandırması”, **Vergi Dünyası**, Sayı: 318, Şubat 2008.

UFUK, Mehmet Tahir. “5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu’na Göre İndirilecek Bağış ve Yardımlar”, **Yaklaşım**, Sayı:175, Temmuz 2007.

UFUK, Mehmet Tahir. “5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanununa Göre Zarar Mahsubu”, **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, Sayı:50, Şubat 2008.

UFUK, Mehmet Tahir. “Ar-Ge İndirimi”, **Yaklaşım**, Sayı:187, Temmuz 2008.

UFUK, Mehmet Tahir. “Kontrol Edilen Yabancı Kurum Kazancı”, **Yaklaşım**, Sayı:172, Nisan 2007.

UFUK, Mehmet Tahir. “Kurum Kazancından İndirilecek ve İndirilemeyecek Giderler”, **Yaklaşım**, Sayı:170, Şubat 2007.

UFUK, Mehmet Tahir. “Kurumlarda Bağış ve Yardımların Matrahtan İndirilme Esası”, **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, Sayı:49, Ocak 2008.

UFUK, Mehmet Tahir. “Sponsorluk Harcamalarının Kurum Kazancından İndirilme Esasları”, **Yaklaşım**, Sayı:196, Nisan 2009.

UĞURLU, Uğur. “Kurumlar Vergisi Matrahının Tespitinde Zarar Mahsubu ve Diğer İndirimler”, **Mali Pusula**, Sayı:36, Aralık 2007.

ULUATAM, Özhan / METHİBAY, Yaşar. **Vergi Hukuku**, İmaj Yayıncılık, Ankara, 2000.

ULUATAM, Özhan. **Kamu Maliyesi**, İmaj Yayınevi, Ankara, 2003.

UYSAL, Ali/EROĞLU, Nurettin. **Açıklamalı ve Örnekli Kurumlar Vergisi Kanunu**, Sözkese Matbaacılık, Ankara, 2008.

ÜREL, Gürol. “Kontrol Edilen Yabancı Kurum Kazancı Uygulaması”, **Mali Pusula**, Sayı:29, Mayıs 2007.

VURAL, İrfan. **Yorum ve Açıklamalarla Kurumlar Vergisi**, Gelirler Kontrolörleri Derneği, Ankara, 2009.

YAKAR, Soner / ÜNAL, Elif. “Transfer Fiyatlandırma ve Çok Uluslu İşletmeler Açısından Bir Değerlendirme”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 222, Mart 2007.

YAKIŞIKLI, Ramazan. "Kazancın Örtülü Olarak Dağıtıldığıının Kabulünde Hazine Zararının Doğması", **Vergi Dünyası**, Sayı:327, Kasım 2008.

YALÇIN, Hasan. **Ticari Kazanç ve Kurum Kazancının Tespitinde Giderler**, Maliye Hesap uzmanları Derneği, İstanbul, 2006.

YALTI, Billur. "Transfer Fiyatlandırmasında Vergi Anlaşmaları Uygulaması", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:222, Mart 2007.

YAYLA, İlyas Emre. "Spor Sponsorluğu Kavramı ve Vergi Kanunları Karşısındaki Konumu", **Vergi Dünyası**, Sayı:329, Ocak 2009.

YAZAR, Feyyaz. "Transfer Fiyatlandırmasına İlişkin Düzenlemelerde Yapılan Son Değişiklikler", **Vergi Dünyası**, Sayı:321, Mayıs 2008.

YETKİNER, Erkan. "K.V.K.'da Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Kazanç Dağıtımı Düzenlemesinde Yanıtlanması Gereken Bazı Sorular", **Vergi Dünyası**, Sayı:306, Şubat 2007.

YILDIRIM, Ali Haydar. "Hazine Zararı", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:240, Eylül 2008.

YILDIRIM, Ali Haydar. "Kontrol Edilen Yabancı Kurumdan Elde Edilmiş Sayılan Kazanç", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:247, Nisan 2009.

YILDIRIM, Ali Haydar. "Transfer Fiyatlandırmasına Yönelik Düşünceler", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:228, Eylül 2007.

YILDIRIM, Cihan. "Transfer Fiyatlandırmasında Peşin Fiyatlandırma Anlaşmaları: Uygulamaları ve Mükelleflere Yaşatabileceği Bazı Sıkıntılar", **Mali Pusula**, Sayı:34, Ekim 2007.

YILMAZ, Altan. "Hizmet Erbabına yemek Verilmesi Suretiyle Sağlanan Menfaatlerde İstisna Uygulaması", **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, Sayı:33, Eylül 2006.

<http://archive.ismmmo.org.tr/docs/malicozum/48MaliCozum/12%20%2048%20H.H%C3%9CSEY%C4%B0N%20SAVA%C5%9E.doc> Erişim: 10.06.2009.

<http://www.bumko.gov.tr/TR/dosyagoster.aspx?DIL=1&BELGEANAH=12011&DOSY AISIM=2009HCetveli.pdf> Erişim: 30.04.2009.

http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/VI/CVI/Tablo_56.xls.htm Erişim: 21.04.2009.

http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/VI/GBG/Tablo_3.xls.htm Erişim:
21.04.2009.

<http://www.istanbulymmo.org.tr/iymmo/DOSYALAR/MaliPlatform/58.%20transfer%20fiyatlamasi%20uygulamasinda%20bazi%20sorunlar.pdf> Erişim: 10.06.2009.

http://www.serberkerymm.com/web/eqitim/transfer_fiyatlandirmasi.ppt Erişim:
10.06.2009.