

T.C.
İZMİR KÂTİP ÇELEBİ ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MALİYE VE MALİ YÖNETİM ANABİLİM DALI

VERGİ GÜVENLİK UYGULAMALARI:
TÜRKİYE DEĞERLENDİRMESİ

Yüksek Lisans Tezi

BİROL SAYAN

İZMİR-2019

T.C.
İZMİR KÂTİP ÇELEBİ ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MALİYE VE MALİ YÖNETİM ANABİLİM DALI

VERGİ GÜVENLİK UYGULAMALARI: TÜRKİYE
DEĞERLENDİRMESİ

Yüksek Lisans Tezi

BİROL SAYAN

DANIŞMAN: DOÇ. DR. ALPER DOĞAN

İZMİR-2019

YEMİN METNİ

Yüksek Lisans Tezi olarak sunduğum “Vergi Güvenlik Uygulamaları: Türkiye Değerlendirmesi” adlı çalışmanın, tarafımdan, akademik kurallara ve etik değerlere uygun olarak yazıldığını ve yararlandığım eserlerin kaynakçada gösterilenlerden oluştuğunu, bunlara atıf yapılarak yararlanılmış olduğunu belirtir ve bunu onurumla doğrularım.

A large, light gray watermark of a stylized signature is positioned in the center of the page. The signature is composed of several overlapping, diagonal strokes that form a complex, abstract shape.

Tarih
Birol SAYAN
İmza

 TS EN ISO 9001:2015	T.C. İZMİR KÂTİP ÇELEBİ ÜNİVERSİTESİ Sosyal Bilimler Enstitüsü	
	TEZ SINAVI TUTANAK FORMU	Dok. No: FR/604/21
		İlk Yayın Tar.: 03.10.2017
		Rev. No/Tar.: 00/..
		Sayfa 1 / 1

GÖNDEREN : Maliye ve Mali Yönetim İşletme Anabilim Dalı Başkanlığı
GÖNDERİLEN : Sosyal Bilimler Enstitüsü

Anabilim Dalımız Yüksek Lisans Programı öğrencisi Birol SAYAN ile ilgili Tez Sınav Tutanağı aşağıdadır.

Tarih: Maliye ve Mali Yönetim Anabilim Dalı Başkanı
Sayı : 
İmza

SINAV TUTANAĞI

Tez Sınav Jürimiz tarafından incelenen "*Vergi Güvenlik Uygulamaları: Türkiye Değerlendirmesi*" başlıklı tezli yüksek lisans tezi ile ilgili olarak jürimiz 09.07.2019 tarihinde toplanmış ve adı geçen öğrenciyi Tez Sınavına tabi tutmuştur. Sınav sonucunda adayın tezi hakkında OYBİRLİĞİ/ÇOKLUĞU ile aşağıdaki karar verilmiştir.

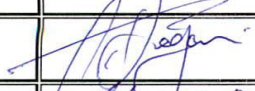

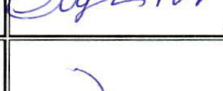


KABUL

Kabul Edilen Tezli Yüksek Lisans tezi:

- i) Bilime yenilik getirmiştir
- ii)Yeni bir bilimsel yöntem geliştirmiştir
- iii)Bilinen bir yöntemi yeni bir alana uygulamıştır
- iv) Uygulama yapmıştır (sadece Yüksek Lisans'ta geçerlidir)

RED

DÜZELTME *

Tez Sınav Jürisi	Unvanı ve Adı Soyadı	İmza
Tez Danışmanı	Doç Dr. Alper DOĞAN	
Üye	Prof. Dr. Ahmet ÖZEN	
Üye	Doç. Dr. Engin HEPAKSAZ	
Üye		
Üye		

Eki : Tez Değerlendirme Formu (Her bir jüri için).

* Tez sınavında düzeltme kararı verilmesi halinde jüri tarafından öngörülen düzeltmelere ilişkin bir jüri raporu eklenmelidir. Düzeltmeler için Ek süre her defasında en fazla yüksek lisans öğrencileri için 3 ay, doktora öğrencileri için 6 aydır.

ÖZET

Yüksek Lisans Tezi

VERGİ GÜVENLİK UYGULAMALARI:TÜRKİYE DEĞERLENDİRMESİ

Birol SAYAN

İzmir Kâtip Çelebi Üniversitesi

Sosyal Bilimler Enstitüsü

Maliye ve Mali Yönetim Anabilim Dalı

Vergi devletin vazgeçilmez gelir kaynaklarından biridir. Devlet, vergileri zamanında ve eksiksiz toplamak adına vergi sistemlerine bazı uygulamalar dâhil etmektedir. Mükelleflerin vergiden kaçınmasını ya da vergi kaçakçılığını da engelleyen bu yöntemlere vergi güvenlik müessesesi adı verilmektedir.

Bu çalışmada vergi güvenlik müessesesi uygulamasının diğer vergi kavramları ile olan ilişkisi açıklanmış ve devamında ülkemizdeki gelir üzerinden alınan vergilerde yasal düzenlemeler kapsamında mevcut olan vergi güvenlik müessesesi iki bölüm halinde açıklanmıştır. Bu vergi güvenlik müesseselerinden en önemlileri transfer fiyatlandırması, örtülü sermaye ve kontrol edilen yabancı kurum uygulamalarıdır. İlgili bölümlerde ayrıca bu uygulamaların uygulanmasında karşılaşılan sorunlara yer verilerek bu sorunlar açıklığa kavuşturulmuştur.

Anahtar Kelimeler: Vergi, Vergi Alacağı, Vergi Güvenliği, Transfer Fiyatlandırması, Örtülü Sermaye, Kontrol Edilen Yabancı Kurum

ABSTRACT

Master's Thesis

SECURITY TAX PRACTICE: ASSESSMENT OF TURKEY

DECISIONS

Birol SAYAN

İzmir Kâtip Çelebi University

Graduate School of Social Sciences

Department of Finance and Financial Management

Tax is one of the indispensable income sources of the state. The state includes some practices in tax systems to collect taxes on time and in full. These methods, which also prevent tax evasion or tax evasion of taxpayers, are called tax security institutions.

In this study, the relationship between the application of tax security institution and other tax concepts is explained and the tax security institution, which is present in the scope of legal regulations in taxes on income in our country, is explained in two sections. The most important of these tax security institutions are transfer pricing, implicit capital and controlled foreign institution practices. These issues were also clarified in the related sections by introducing the problems encountered in the implementation of these practices.

Keywords: Tax, Tax Receipt, Tax Security, Transfer Pricing, Implicit Capital And Controlled Foreign Institution

İÇİNDEKİLER

ÖZET.....	İV
ABSTRACT.....	V
İÇİNDEKİLER	VI
TABLO LİSTESİ	X
ŞEKİL LİSTESİ.....	XI
KISALTMALAR LİSTESİ.....	XII
ÖNSÖZ.....	XIV
GİRİŞ	1
1. VERGİ GÜVENLİK MÜESSESİ.....	4
1.1. Vergi Güvenlik Müessesesi Kavramı	4
1.2. Vergi Güvenlik Müesseseleri Gerekliliği	5
1.3. Küreselleşme ve Vergi Rekabeti Olgusunun Vergi Güvenlik Müessesesi ile İlişkisi	6
1.4. Vergi Cennetleri ve Vergi Güvenlik Müessesesi İlişkisi.....	12
1.5. Vergi Kapasitesi ve Vergi Gayretinin Vergi Güvenlik Müessesesi ile İlişkisi... 14	
2. VERGİ GÜVENLİK MÜESSESESİ: TÜRKİYE UYGULAMASI.....	18
2.1. Türkiye’de Uygulanan Vergi Güvenlik Müesseseleri	18
2.2. Emsal Kira Bedeli Uygulaması	19
2.3. Kontrol Edilen Kurum Kazancı Uygulaması.....	24
2.3.1. Uygulamanın Getiriliş Amacı ve Tarihsel Gelişimi	24
2.3.2. Çeşitli Ülkerlerde KEYK Uygulaması	29
2.3.2.1. Almanya	32
2.3.2.2. İngiltere	32
2.3.2.3. Fransa	32

2.3.2.4. İtalya.....	32
2.3.3. KEYK Oluşma Şartları	33
2.3.3.1. Mukim Ülke Dışındaki İştirake Ortak Olma (Yabancılık) Unsuru....	33
2.3.3.2. Kontrol Unsuru	34
2.3.3.2.1. Kontrol Oranı.....	35
2.3.3.2.2. Kontrol Zamanı	36
2.3.3.3. Elde Edilen Gelirin Niteliği (Pasif Gelir/Üs Şirket Geliri)	37
2.3.3.3.1. Pasif Gelir.....	37
2.3.3.3.2. Üs Şirket Gelirleri.....	37
2.3.4. Türkiye’de KEYK Uygulaması	38
2.3.4.1. Yasal Mevzuat.....	38
2.3.4.2. Kontrol Edilen Kurum Kavramı.....	39
2.3.4.3. Kontrol Oranı Ve Kontrol Zamanı.....	41
2.3.4.4. Yurtdışı Kurumun Elde Edeceği Gelirlerin Mahiyeti Ve Asgari Kazanç Tutarı	42
2.3.4.5. Vergi Yüğü Şartı	44
2.3.4.6. Türkiye’de Beyannameye Dâhil Edilecek Keyk Kazanç Tutarı	45
2.3.4.7. Özellikli Hususlar.....	45
2.3.4.7.1. Zarar Mahsubu.....	45
2.3.4.7.2. Türkiye’de Beyan Edilen KEYK Kazançlarında Yurt Dışında Ödenen Vergilerin Mahsubu	46
2.4. Vergi Cennetlerine Yapılan Ödemelere Tevkifat Yapılması.....	47
3. İLİŞKİLİ KİŞİLERDE VERGİ GÜVENLİK MÜESSESELERİ.....	49
3.1. Örtülü Sermaye.....	49
3.1.1. Müessesenin Getiriliş Amacı	49
3.1.2. Türkiye’de Örtülü Sermaye Uygulaması	57

3.1.2.1. Türk Vergi Yapısında Örtülü Sermaye Tanımı.....	57
3.1.2.2. 5422 Sayılı Kanun Ve 5520 Sayılı Kanun'da Yer Alan Örtülü Sermaye Uygulamasının Karşılaştırılması.....	58
3.1.2.3. Örtülü Sermayenin Unsurları	59
3.1.2.3.1. Borcun Ortak ve Ortakla İlişkili Kişiden Temin Edilme Şartı	60
3.1.2.3.2. Borcun İşletmede Kullanması Gerekliliği Şartı	62
3.1.2.3.3. Alınan Borcun Öz Sermayenin Üç Katını Aşması Şartı	63
3.1.2.4. Örtülü Sermaye Kapsamında Borcun Tespiti Ve Özellikli Durumlar	65
3.1.2.4.1. Yapılan Borçlanmada Örtülü Sermaye Hesaplaması	65
3.1.2.4.2. Yabancı Para Üzerinden Borçlanılma Yapılması Durumunda Dikkate Alınacak Borç Tutarı	66
3.1.2.4.3. Alınan Avansların Örtülü Sermaye Karşısındaki Durumu.....	66
3.1.2.4.4. Vadeli Mal Alımında Ortaya Çıkan Vade Farklarının Durumu ..	67
3.1.2.4.5. Bankalardan Yapılan Borçlanmaların Durumu	68
3.1.2.4.6. Örtülü Sermaye Sayılmayacak Borçlanmalar	69
3.1.2.4.7. Yabancı Para Üzerinden Yapılan Borçlanmalarda Kur Farklarının Durumu.....	69
3.1.2.4.7.1. Olumsuz Kur Farklarının Durumu.....	69
3.1.2.4.7.2. Olumlu Kur Farklarının Durumu	69
3.1.2.4.8. Örtülü Sermaye Faizi ve KDV İlişkisi	70
3.1.2.4.9. Örtülü Sermaye Üzerinden Yapılan Ödemeler veya Hesaplanan Tutarların Durumu.....	73
3.1.2.4.10. Örtülü Sermayede Düzeltme İşlemleri	75
3.1.2.4.11. Düzeltme İşleminde Karşılaşılan Temel Sorun; Borç Kullanan Kurumun Zararlı Olması Halinde Düzeltme Nasıl Yapılacak?.....	76
3.2. Transfer Fiyatlandırması Uygulaması	77

3.2.1. Transfer Fiyatlandırmasının Tarihsel Gelişimi.....	78
3.2.2. Türkiye’de Transfer Fiyatlandırması	79
3.2.2.1. Transfer Fiyatlandırması Yasal Mevzuatı.....	79
3.2.2.2. Transfer Fiyatlandırmasının Unsurları.....	80
3.2.2.2.1. İlişkili Kişi Unsuru	81
3.2.2.2.2. Alım-Satım Unsuru	83
3.2.2.2.3. Emsallere Uygunluk İlkesine Aykırılık Unsuru	83
3.2.2.2.3.1. Karşılaştırılabilirlik Analizi	85
3.2.2.2.3.2. Emsalle Ulaşmada Kullanılan Yöntemler.....	86
3.2.2.2.3.2.1. Karşılaştırılabilir Fiyat Yöntemi	86
3.2.2.2.3.2.2. Maliyet Artı Yöntemi	88
3.2.2.2.3.2.3. Yeniden Satış Fiyatı Yöntemi	89
3.2.2.2.3.2.4. İşlemsel Kar Yöntemleri	90
3.2.2.2.4. Hazine Zararı Şartı	91
3.2.3. Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtım İşlemlerinde Düzeltme İşlemleri.....	97
3.2.4. Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtım Uygulamasında Karşılaşılan Sorunlar	99
3.2.4.1. Hazine Zararının Hesaplanacağı Yıl	99
3.2.4.2. Üzerinde Uzlaşılan Tarhiyatlarda Düzeltme Tutarının Tespiti	100
SONUÇ.....	102
KAYNAKÇA	104

TABLO LİSTESİ

Tablo 1: Vergi Rekabetinde Kullanılan Teşvik Araçları	11
Tablo 2: Vergi Oranlarının Kar Üzerindeki Etkisi.....	26
Tablo 3:Örtülü Sermayenin Şematik Konumu.....	50
Tablo 4: 5542 (Eski) Ve 5520 (Yeni) Kurumlar Vergisi Kanunu Karşılaştırması	59
Tablo 5: Örtülü Sermaye Hesaplaması	66



ŞEKİL LİSTESİ

Şekil 1: Doğrudan Ortaklık	35
Şekil 2: Dolaylı Ortaklık	36
Şekil 3: Örtülü Sermaye Uygulamasında Ortak Ve Ortakla İlişkili Kişi	62
Şekil 4: Kurumlar Vergisi Kanununa Göre İlişkili Kişi	82



KISALTMALAR LİSTESİ

AATUHK	: 6183 Sayılı “Amme Alacakları ve Tahsili Usulü Hakkında Kanun”
a.g.e.	: Adı geçen eser
a.g.m.	: Adı geçen makale
BİST	: Borsa İstanbul A.Ş
ÇUŞ	: Çok Uluslu Şirket
DBÖS	: Dönem Başı Öz Sermaye
GİB	: Gelir İdaresi Başkanlığı
GVK	: 193 Sayılı “Gelir Vergisi Kanunu”
İMKB	: İstanbul Menkul Kıymetler Borsası
KEYK	: Kontrol Edilen Yabancı Kurum
KEYKK	: Kontrol Edilen Kurum Kazancı
KDV	: Katma Değer Vergisi
KKEG	: Kanunen Kabul Edilmeyen Gider
KVK	: 5520 Sayılı “Kurumlar Vergisi Kanunu”
Kurumlar Vergisi Tebliği	: 1 Seri Nolu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği
Transfer Tebliği	: 1 Seri Nolu Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımını Hakkında Genel Tebliğ
md	: Madde
M.B	: Maliye Bakanlığı (Hazine ve Maliye Bakanlığı)
OECD	: Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Örgütü (Organisation for Economic Co-operation and Development)

RG : Resmi Gazete

TCMB : Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası

VUK : 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu



ÖNSÖZ

Bu tez çalışmasının amacı, ülkemizde uygulanmakta olan vergi güvenlik müesseselerini güncel mevzuat doğrultusunda değerlendirmektir. Çalışmanın daha iyi anlaşılabilmesi için vergi güvenlik müesseselerinin vergi cennetleri, vergi gayretleri, vergi rekabeti ve küreselleşme ile olan ilişkileri açıklanmıştır. Devamında Türk vergi mevzuatımızda bulunan ve gelir üzerinden alınan vergiler olan gelir ve kurumlar vergisi uygulamalarında mevcut olan vergi güvenlik müesseseleri detaylı olarak açıklanmıştır. Vergi sistemimizde yer alan bu güvenlik müesseseleri emsal kira bedelli, örtülü sermaye, kontrol edilen kurum uygulaması, transfer fiyatlandırması uygulaması ve vergi cenneti sayılan ülkelere yapılan kesinti uygulamasından oluşmaktadır. Bu bölümlerde konunun daha iyi anlaşılabilmesi için bu uygulamaların getirilmesinde yatan temel gerekçelere yer verilmiştir. Ayrıca her bir güvenlik müessesesi için verilen örnekler vasıtasıyla durum pekiştirilmiştir.

Yüksek lisans tez çalışmamın tamamlanması sürecinde gösterdiği sonsuz anlayış nedeniyle sevgili eşim **Ayşe Nur ALKOÇ SAYAN**'a teşekkür etmek istiyorum. Tez yazım sürecinde yeteri kadar ilgilenemediğim ve yakın zamanda kucağımıza almayı planladığımız biricik kızımız **Gül Nisa SAYAN**'a bu tezi ithaf etmek istiyorum. Yine, bu vesileyle, tez çalışmamın her aşamasında göstermiş olduğu yakın ilgi ve hoşgörüsü ile engin tecrübe ve bilgilerini benimle paylaşması nedeniyle tez danışmanım **Sayın Doç. Dr. Alper DOĞAN**'a bu vesileyle şükranlarımı sunuyorum.

Birol SAYAN

İzmir-2019

GİRİŞ

Vergiler, devletin kamu harcamalarının finansmanında en önemli kaynaklarından biridir. Gerek klasik maliye sisteminde gerekse de modern maliye sisteminde bu durum değişmemiştir. Her iki sistemin kendi içlerinde görüş ayrılıkları olsa da, vergilerin kamu harcamalarının finansmanında en önemli gelir kaynağı olduğu sonucu değişmemiştir. Vergiyi kısaca tanımlayacak olursak vergi; devletin kamu harcamalarını finanse etmek üzere kişilerden zorunlu ve karşılıksız olarak aldığı ekonomik değerlerdir. Vergiler devlet için alacak, yükümlüler için bir borçtur.

Devletlerin vergi kanunlarını hazırlarken güttükleri temel amaçları, konulacak verginin konusuna giren tüm iş ve işlemleri vergilemektir. Konulacak vergi için ekonomik ve sosyal sebeplerle yaratılan istisna ve muafiyetler haricinde kalan tüm iş ve işlemlerden vergi alınması gerekmektedir. Bir diğer deyişle vergiye tabi olan tüm işlemlere verginin tarh edilip, bu verginin tahsil edilmesi gerekmektedir. Devletlerin zaman içerisinde ekonomi içindeki rolleri sürekli artan oranda değişim göstermiştir. Klasik maliye görüşüne göre devletin ekonomi içindeki payı küçük olması gerekirken, modern maliye sisteminde ise devletin ekonomi içerisindeki payı büyük olmalıdır. Sosyal devlet anlayışı da modern maliye sistemin getirdiği bir olgudur.

Bilindiği üzere vergilerin konuluşunda bazı amaçlar bulunmaktadır. Vergilerin yapılacak kamu harcamalarının finansmanında kullanılması verginin klasik ve mali amacını oluşturmaktadır. Buna verginin fiskal amacı da denilmektedir. Vergilerin mali amacının yanında vergi adaletinin sağlanması, kaynak dağılımında etkinlik, ekonomik istikrarın sağlanması vb. amaçları da verginin ekstra fiskal amaçlarını oluşturmaktadır. Sosyal devlet, müdahaleci devlet anlayışlarının ortaya çıkması ve yaygınlaşması verginin mali olmayan amaçlarının önem kazanmasına neden olmuştur. Fakat siyasal örgütlenmenin simgesi olan devlet var oldukça, verginin mali amacının ihmali söz konusu olamayacaktır.

Günümüzde kamu maliyesi anlayışındaki köklü değişikliklere rağmen vergi, kamu harcamalarını karşılamada kullanılan en sağlam kaynak olma özelliği hala korumaktadır. Günümüz ekonomilerinde toplam kamu gelirlerinin içinde vergi gelirleri %70 seviyelerinde olmakla birlikte batılı bazı ülkelerde %90 seviyelerine

yaklaşabilmektedir¹. Çünkü vergilemenin mali olmayan amaçlarının gerçekleşmesi de, mali amacın sağlıklı bir şekilde gerçekleşmesine bağlıdır². Ülkemizde uygulanan 2018 yılı merkezi yönetim bütçesinde devletin vergi gelirlerinin toplam gelirlerine oranı % 86'dır³. Yani devletin kasasına giren 100 TL'nin 86 TL'si vergilerden gelmektedir. 2017 yılı için bu oran %87 civarındadır⁴.

Kamu harcamalarının bu denli vergi gelirlerine bağlı olması beraberinde bazı olumsuz durumları da getirmiştir. Özellikle tam kamusal mal olarak tabir edilen adalet, iç ve dış güvenlik vb harcamaların özel sektör tarafından yapılmasının sakıncalı olduğu alanlarda bu hizmetler devlet veya kamu tüzel kişileri tarafından yapılmaktadır. Söz konusu bu hizmetlerde, hizmetten hangi bireyin ne kadar faydalandığı tam olarak ölçülememektedir. Örneğin sınır noktasında bulunan bir köyde ikamet eden bir vatandaşın, ülkenin iç noktalarında ikamet eden diğer vatandaşa oranla almış olduğu güvenlik hizmeti daha fazla olacaktır. Bu hizmetlerden, hizmetlerinin finansmanına katılanlar da katılmayanlar da faydalanabilmektedir. Kısaca hizmetten yararlanan vatandaş, finansmanına katılmasa da söz konusu hizmetten yararlanmaya devam edeceğini, hizmetten dışlanamayacağını bilir. Maliye literatüründe bedavacılık (free-rider) sorunu adlandırılan bu durum, kamunun finansman sıkıntısı çekmesine neden olmaktadır.

Modern vergiciliğin gelişmesine bağlı olarak uygulama alanı genişleyen beyan sisteminde verginin hesaplanmasına esas işlem tutarı, yükümlüler tarafından vergi idaresine bildirilmekte, mükelleflerce bildirilen bu tutarlar üzerinden vergi idaresi tarafından tarh ve tahsil işlemleri yapılmaktadır. Beyan sistemi beraberinde mükelleflerce bazı suiistimalleri getirmiştir. Mükellefler tarafından bilinçli veya bilinçsiz olarak bazı işlemlerin beyannamelere dâhil edilmemesi ve üzerinden vergi hesaplanmaması vergi kanunlarının konuluşundaki amaca hizmet etmemektedir. Kazanç veya vergiye tabi işlemi tam olarak beyan etmeyen mükelleflerin bu davranışlarının temelinde bedavacılık sorunu da yatmaktadır. Vergiye tabi işlemin tam olarak beyan edilmemesi olgusu, devleti kamu harcamalarının finansmanı için

¹ Salih Turhan, *Vergi Teorisi ve Politikası*, İstanbul, Filiz Kitapevi, 1998, s.23.

² Harun Yeniçeri, *Türk Vergi Sisteminde Vergi Güvenlik Önlemleri*, Doktora Tezi, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul 2005, s. 1.

³ <http://www.bumko.gov.tr/TR,8115/vergi-gelirleri.html> (erişim tarihi: 21.01.2019)

⁴ <http://www.bumko.gov.tr/TR,7452/2017-butce-gelirlerinin-dagilimi.html> (erişim tarihi: 21.01.2019)

ekonomik olarak külfete sokacak olan iç ve dış borçlanma gibi alternatif kaynaklara yönlendirmektedir. Devletler söz konusu bu durumları engelleyebilmek ve finansman sıkıntısı çekmemek için vergi sistemlerine bazı uygulamaları dâhil ederek, mükellefleri verginin konusuna giren işlemleri doğru beyan etmeye zorlamakta ve buna bağlı olarak da tahsil edilecek olan vergi alacaklarını arttırmaktadırlar. Vergi alacağının güvence altına alınması için vergi sistemlerine dâhil edilen bu uygulamalara vergi güvenlik müesseseleri denilmektedir.

Tez çalışmasının başlığının “Vergi Güvenlik Uygulamaları: Türkiye Değerlendirmesi” olarak belirlenmesi nedeniyle çalışmamız ulusal vergi hukukuyla sınırlandırılmış ve böylece karşılaştırmalı ülke analizine girilmemiştir. Çalışmamız üç kısımdan oluşmaktadır. Çalışmamızın birinci bölümünde vergi güvenlik müessesesinin detaylı tanımları yapılmış, söz konusu uygulamanın diğer vergisel tanımlarla olan bağlantısı açıklamaya çalışılmıştır. Çalışmamızın ikinci bölümünde ülkemizde uygulanmakta olan vergi güvenlik müesseselerinden olan emsal kira bedeli, KEYK uygulaması ve vergi cenneti sayılan ülkelere yapılacak ödemelerde tevkifat uygulaması yürürlükteki mevzuat çerçevesinde açıklanmaya çalışılmıştır.

Çalışmamızın üçüncü ve son bölümünde ise mükelleflerin ilişkili kişilerle gerçekleştirdikleri işlemlerine özgü vergi güvenlik mekanizmaları olan örtülü sermaye ve transfer fiyatlandırması uygulamaları yürürlükteki mevzuat çerçevesinde açıklanmaya çalışılmıştır. Çalışmamızın ikinci ve üçüncü bölümlerinde vergi güvenlik müesseseleri gelir üzerinden alınan vergiler ile sınırlı tutulmuştur.

1. VERGİ GÜVENLİK MÜESSESİ

1.1. Vergi Güvenlik Müessesesi Kavramı

Vergi güvenlik müessesesi adından da anlaşılacağı üzere vergi ve güvenlik kelimelerinin birleşiminden oluşur. “Vergiyi” kamu harcamalarının finansmanı için cebri ve karşılıksız olan işlemlerden alınan maddi tutarlar olarak tanımlamıştık. “Güvenlik” kelimesi de “*kişi, kurum ya da kuruluşların içeriden veya dışarıdan gelebilecek tehdit, taciz, sabotaj, yangın gibi olaylara karşı alınacak tedbirler zinciri*” olarak tanımlayabiliriz⁵. Güvenlik kelimesinin tanımına dikkat edilirse çeşitli olaylar karşısında, bu olaylardan etkilenmemek üzere alınan önlemler olduğu sonucuna ulaşılabılır. Çeşitli kaynaklarda yazarlar tarafından vergi güvenlik müesseseleri; vergi güvenlik önlemi, vergi güvenlik tedbiri, vergi güvenlik kurumu, otokontrol tedbiri, özdenetim olarak kullanılmakla birlikte bu kavramın tanımlarını şu şekilde sıralayabiliriz.

Vergilemenin en önemli amacı mali amaçtır. Bu amaç kamu harcamalarının finansmanı anlamına gelmektedir. Bu amacın daha iyi yerine getirebilmesi için vergi gelirlerinin en yüksek seviyede olması gerekmektedir. Bu amacın sağlanabilmesi için mükelleflerin vergi kanunlarında yer alan zorunluluklara uymaları gerekmektedir. Bir diğer deyişle vergilerini tam ve zamanında ödemeleri gerekmektedir. Vergi güvenliği kavramı, vergilerin getiriliş maksadına uyumlu olarak, düzenli ve en yüksek getiriye sağlayacak şekilde uygulanmalarını temin eden tedbirlerinin tümünü ifade etmektedir⁶.

Vergi güvenlik müesseseleri, mükelleflerin vergi kanunlarında yer alan düzenlemelere aykırı davranmasını engelleyen ve vergileri tam ve eksiksiz bir şekilde beyan etmelerini sağlamaya çalışan uygulamalardır⁷.

O halde vergi güvenlik müessesini kısaca mali idarenin vergi kanunların konuluşundaki maksada hizmet edebilmesi ve yükümlülerin ilgili kanuna tam olarak

⁵ <https://www.turkcebilgi.com/g%C3%BCvenlik> Erişim: 04.02.2019

⁶ Şerafettin Aksoy, *Vergi Hukuku Ve Türk Vergi Sistemi*, İstanbul, 6. Baskı, 2010, s.274-275

⁷ İnci Solak, *Türk Vergi Sisteminde Güvenlik Önlemleri*, Yüksek Lisans Tezi, Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara 2004, s. 8

uyumasını sağlamak üzere vergi sistemine dâhil ettiği uygulamalar olarak tanımlayabiliriz. Vergi güvenlik müesseselerini birçok yazar dar(teknik) anlamda ve geniş anlamda yorumlamaktadır. Dar anlamda vergi güvenlik müesseseleri genel olarak beyan sisteminin yaratacağı sakıncaları gidermek üzere yükümlülerin vergiye tabi işlemlerini olması gerektiği şekilde beyan etmelerini sağlamaktır.

1.2. Vergi Güvenlik Müesseseleri Gerekliği

20'nci yüzyılda başta küreselleşme ve özel sektörün ekonomi içindeki payının artmasına bağlı olarak girişimci sayısı ve buna bağlı olarak da çalışan işçi sayısı artmıştır. Bu artış ile birlikte vergiye tabi olan işlem sayısında da bir artış olmuştur.

Modern vergilendirmede beyan esası sistemine geçilmesi ile birlikte mükellefler tarafından vergiye tabi işlemlerinin daha az vergi ödemek için daha az beyan edilmesi sorununu yaratmıştır. Her beyan sistemi devamında denetim sistemini de getirmektedir.

Esasta yükümlünün beyanına dayanan ve yükümlü sayısı milyonlarla ifade edilen bir vergileme düzeninde İdare'nin bu beyanların yasalara göre doğru olup olmadığını kontrol etmesi yeni hakkı hem de görevidir. Burada akla şöyle bir soru gelebilir: Niçin mutlaka bir kontrol? Yükümlüler dürüst davranıp doğru beyanda bulunmuş olamazlar mı? Beyanların, yükümlülerin kendi vicdanlarının çağrısına uyarak ve yasalara saygılı davranarak doğru yapılacağını sanmak aşırı iyimserlik olur. Nitekim, gelir vergisinin ilk kez uygulandığı İngiltere'de 18. yüzyılda yükümlülerin kendiliklerinden dürüst davranacakları varsayımından hareketle beyanların doğruluğunu araştırmaya gerek duyulmamıştır. Ancak, kısa bir süre sonra durumun sanıldığı gibi olmadığı anlaşılmış ve kontrol yöntemlerinin uygulanmasına başlanmıştır⁸.

⁸ Halil Nadaroğlu, "Vergi Güvenlik Önlemlerinin Niteliği ve Özellikleri", *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı: 20, 1979, s.9-10

1.3. Küreselleşme ve Vergi Rekabeti Olgusunun Vergi Güvenlik Müessesesi ile İlişkisi

Küreselleşmenin birden fazla tanımı mevcuttur. En kolay tanımıyla ülkeler arasındaki ilişkilerin yoğunlaşması, ülkelerin birbirleriyle bütünleşmesi ve dünyanın tek bir pazar haline gelmesi olarak tanımlanabilir⁹.

Küreselleşme tabiri bünyesinde bazı unsurları barındırır. Söz konusu bu unsurlar:

- Uluslararası ticaret,
- Sermayenin mobilizesi,
- Emek piyasasının mobilizesidir¹⁰.

Küreselleşme ile birlikte ülkeler arasındaki ekonomik, siyasi, ideolojik ve kültürel kutuplaşmalar kalkmış, ulusal ekonomiler uluslararası ekonomilere entegre olmuş ve hatta ayrılmaz bir parçası haline gelmiştir. Küreselleşme ile beraber üretim faktörlerinin mobilitesi de artmıştır. Özellikle sermaye en mobil üretim faktörü haline gelmiştir. Sermaye çoğu zaman fiziki yatırıma dönüşmekten ziyade spekülasyon amaçlı bir boyut kazanmış ve ülke ekonomilerine anlık giriş çıkış yapar hale gelmiştir. Küreselleşme ile kapitalizmin doğrudan ilişkili olduğunu ifade eden yazarlar vardır. Bu yazarlara göre küreselleşme, kapitalizmin gelişmesine olanak sağlayan bir kavramdır¹¹.

Sanayi devriminden günümüze kadarki süreç içerisinde makineli ve seri üretim sürekli artış göstermiştir. Kapitalist sistem beraberinde getirdiği rekabet ve üretimde etkinlik tanımları işletmeleri bir mal veya hizmeti minimum maliyetle üretim ve maksimum karı sağlayacak fiyat üzerinden satışın gerçekleştirilmesini zorunlu kılmıştır. Girişimciler yapacakları fiziki yatırımlarını daha az vergi yükünün, daha az işçilik maliyetlerinin olduğu, hammaddeye ve pazara daha yakın konumda olan

⁹ Ahmet Hulusi Feriştat, “Küreselleşen Ekonomide Türkiye’nin Vergi Rekabeti Konumları”, Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Gelişim Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul 2017, s.1.

¹⁰ A. Bora Elçin, “Küreselleşmenin Tarihçesi”, <http://www.meritymm.com/wp-content/uploads/2013/05/kuresellesme.pdf> (Erişim tarihi: 22.01.2019).

¹¹ Sezgin Kızılcıkelik, “Kapitalizmin Diasporası Olarak Küreselleşme”, *Eğitim Araştırmaları Dergisi*, Sayı:2, 2002, s.15.

ülkelere yapmanın yollarını aramaktadırlar. Sermaye sahipleri tarafından bir maliyet unsuru olan vergiler bu noktada daha da önemli bir hal almıştır.

Küreselleşme ile birlikte ülkeler vergisel konularda da rekabet eder hale gelmiştir. Küreselleşme ile birlikte ülkeler vergi politikalarını belirlerken sadece kendi hükümler alanındaki gelişmelere göre değil aynı zamanda uluslararası ekonomik gelişmelere göre de vergi sistemlerini şekillendirmeye başlamışlardır¹².

Küreselleşme her alanda olduğu gibi vergi alanında da rekabeti beraberinde getirmiştir. Bu süreçte ülkeler sermayeleri kendi ülkelerine çekebilmek için çeşitli avantajlar sunmaktadır. Sermayenin mevcut olduğu ülkeler de sermayenin yurtdışına çıkışını engellemek için çeşitli teşvikler sağlamaktadır. Sonuç olarak vergi politikası bir rekabet aracı haline gelmektedir¹³.

Ekonomik ilişkilerin artan etkileşimi, ülkelerin vergi politikalarının birbirleri üzerindeki etkisini de arttırmıştır. Küreselleşme ile üretim faktörlerinin oynaklığı artmıştır. Ülkeler bu süreçte vergi gelirlerini arttırabilmek için çeşitli teşviklere başvurmuşlardır. Bu şekilde ülkeler arasında küreselleşmenin meydana getirdiği bu durum vergi rekabeti olarak anılmaktadır¹⁴. Vergi rekabeti, vergilendirme yetkisine sahip ülkelerin yerli sermayenin ülke dışına çıkmasını engellemek, yabancı sermayeyi ülkeye çekebilmek için vergisel anlamda yapmış oldukları fedakârlıklar veya verilen tavizler olarak da ifade edilebilir.

Sermaye sahipleri işçilik fiyatlarının kaynak ülkeye oranla düşük olduğu, bürokratik engellerin az olduğu ve hepsinden de önemlisi vergi oranlarının kaynak ülkeye göre düşük olduğu ülkelere yatırım yapmakta ve hatta tüm yatırımlarını bu ülkelere taşımaktadırlar. Devletler sermaye sahiplerini yatırımlarını kendi ülkelerine çekebilmek için gerek bürokratik gerek de ekonomik birçok kolaylık sağlamaktadır. Yer tahsis, uzun süreli kiralama, evrak işlerinin hızlı bitirilmesi bürokratik kolaylıklar olarak gösterilebilir. Ekonomik kolaylıkların en başında vergi gelmektedir. Sermaye sahibinin kazancından az vergi alınması ya da hiç vergi alınmaması, kar payı dağıtımı

¹² Savaş Çevik, “Küreselleşen Dünyada Vergi Politikası: Vergi Politikasında Dönüşüm ve Küresel Sorunlar”, *Vergi Dünyası*, Sayı:271, 2004, s.150

¹³ Türkan Öncel, S. Yenal Öncel, “Uluslararası Vergi Rekabeti”, İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi, *Maliye Araştırma Merkezi Konferansları*, Sayı:43-44, 2003, s.5.

¹⁴ Coskun Can Aktan, İstiklal Vural, ‘Vergi Rekabeti’, *Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, Sayı 22, 2004, s. 2.

üzerinden verginin düşük oranlı alınması veya hiç alınmaması buna örnek verilebilir. Hal böyle olunca sermaye sahipleri hem ilave yatırımlarını bu ülkelere yapmakla birlikte hem de uzun vadede başka ülkelerde kurulu bulunan yatırımlarını da bu ülkelere kaydırmaktadır. Dolayısıyla yatırım yapılan ülkenin vergi gelirleri artmakta iken veyahut vergi alınmamasından dolayı artmasa dahi yatırımı kaybeden ülkenin vergi gelirleri azalmaktadır.

Vergi rekabeti tanımlarını göz önünde bulundurarak, vergi rekabetinin üç yönü olduğu neticesine varılabilir. Bunlardan birincisi vergi rekabetinin işletme ve bireylerin uluslararası rekabet güçlerini arttırarak yabancı yatırımları ülkeye çekmeye dönük faaliyetler olması, ikincisi vergi rekabetinin küresel rekabeti de içermesi olmaktadır. Devletler, küresel rekabet neticesinde öteki devletlerin vergi sistemlerinden etkilenecek şanslı ya da şanssız konuma geçebilmektedir. Üçüncüsü ise vergi rekabeti nedeniyle kazanılacak vergi avantajlarının türlü vergisel teşviklerle gerçekleşmesidir¹⁵.

Vergi rekabeti, etkileri bakımından yararlı ve zararlı olarak ikiye ayrılmaktadır. Rekabet ortamında genel olarak bir taraf diğer tarafın aleyhine olarak zenginleşmektedir. Aynı durum ülkeler arasında da geçerlidir. Vergi rekabetinin olduğu her durumda her iki tarafın da yarar sağlaması söz konusu olamaz. Vergi rekabetindeki olumlu etkilerin temelinde vergi oranlarının indirilmesi ve yabancı yatırım artması vardır. Vergi oranlarındaki indirimler mükelleflerin vergi yükünü azaltacaktır. Vergi yükü azalan mükellef daha kolay yatırım ve tasarruf yapacaktır¹⁶. Ülkeler vergi politikalarını belirlerken çeşitli amaçları vardır. Bunlar uluslararası alanda rekabet edebilmek suretiyle ülkesel refah seviyesini yükseltmek, global ekonomide ekonomik açıdan olumlu görünmek ve ülkeler arası ikili ilişkilerin iyileştirilmesidir. Bu şekilde ülkelerin vergi politikalarını belirlerken kendi ülke çıkarının yanında başka ülkelerin de çıkarını olumlu etkiliyorsa bu vergi politikası

¹⁵ Filiz Giray, “Küreselleşme Sürecinde Vergi Rekabeti ve Boyutları”, *Akdeniz Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 2005, s. 94.

¹⁶ Gamze Tosun, *Zararlı Vergi Rekabeti Kapsamında Vergi Matrahı Aşındırması Ve Sınır Ötesi Kar Aktarımı Uygulamalarının Değerlendirilmesi*, Yüksek Lisans Tezi, Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Manisa, 2016, s. 20.

istenilen yapı meydana getirir. Fakat bu etki bir seviyeden sonra diğer ülkeleri olumsuz manada etkiliyorsa o durumda zararlı vergi rekabeti meydana gelir¹⁷.

Vergi rekabeti mükelleflerin vergisel durumları üzerinde olumlu etki yapmaktadır. Mükelleflerin vergi yüklerinde azalış sağlamaktadır. Vergi rekabeti sayesinde girişimcilerin ellerinde net yatırım sermayesinin daha fazla kalması sağlanmakta ve girişim arzuları da desteklenmiş olmaktadır¹⁸.

Günümüzde vergi rekabeti dendiğinde ilk akla gelen zararlı vergi rekabetleridir. Vergi uzmanı Wallace zarar teşkil eden vergi rekabetini birtakım ülkelerin vergilendirme yöntemlerinin başkaca ülkelere göre vergi matrahlarını olumsuz yönde etkileyecek bir biçimde dışsallık içermesi olarak nitelendirmiştir¹⁹. Zararlı vergi rekabeti uygulamada vergi oranlarının düşürülmesi veya çeşitli teşviklerle hiç vergi alınmaması şeklinde karşımıza çıkmaktadır.

OECD zararlı vergi rekabetleri konusunda son 30 yılda kayda değer çalışmalarda bulunmuş ve ülkelerin bu zararlı vergi rekabeti karşısında alması gereken önlemlere ilişkin tavsiyelerde bulunmuştur. OECD ‘Zararlı Vergi Rekabeti: Acil Bir Küresel Sorun’ isimli çalışmasında zararlı vergi rekabetini tanımlamıştır. Tanıma göre zararlı vergi rekabeti; cüretkâr bir tavırla finansal yatırımların yer ve eğilimlerinin değişmesine ve başka ülkelerin vergi matrahlarında aşınmaya sebep olmasına neden olan vergi sistemidir²⁰.

OECD eliyle 1990’lı yılların sonunda ortaya konulan tebliğde zarar teşkil eden vergi rekabetinin altı zararlı yönüne dikkat çekilmiştir²¹.

- İktisadi ya da reel yatırım hareketlerinde dengesizliğe yol açar,
- Vergilendirme modellerinde etik anlayışı hiçe sayar,

¹⁷ Zeynep Arıkan, H.Ahmet Akdeniz, “Küreselleşen Dünyada Vergi Cennetlerinin Ekonomik Analizi” Review of Social, Economic & Business Studies, Vol.5/6, 285 – 338, 2005, s.291

¹⁸ Özgür Saraç, “Küresel Vergi Rekabeti ve Ulusal Vergi Rekabeti Türkiye Değerlendirmesi”, *Maliye ve Hukuk Yayınları*, Ankara, 2006, s.139

¹⁹ Muhsin Halis vd. “Yabancı Girişimciliği Etkileyen Faktörlerin Değerlendirilmesine Yönelik Bir Araştırma” *Selçuk Üniversitesi İİBF Dergisi*, sayı 12, 2007, <http://dergi.kmu.edu.tr/userfiles/file/haziran2007/24.pdf> (Erişim Tarihi 23.01.2019).

²⁰ OECD, Harmful Tax Competition An Emerging Global Issue, Paris, 1999, s. 23. <http://www.oecd.org/dataoecd/33/o/1904176.pdf>

²¹ GİRAY, a.g.m. s. 94.

- Mükelleflerin vergilendirme sistemine karşı sorumluluklarını hiçe saymasının önünü açar,
- İlgili vergilendirme kurumunun giderlerini fazlalaştırır,
- Kamu için harcanması düşünülen meblağda dengesizlikler yaratır,
- Vergi sorumluluğunun durağan matrahlar tarafına yönelmesine sebebiyet verir.

Devletler vergi rekabeti ile mücadele etmek için bazı enstrümanlar kullanmaktadırlar. Aşağıdaki tabloda vergi rekabetinde kullanılan teşvik araçları sayılmıştır. Söz konusu tabloda bulunan teşvik araçlarından en çok kullanılan ve en etkin olanı vergi teşvikleridir.



Tablo 1: Vergi Rekabetinde Kullanılan Teşvik Araçları

1- Aynı Teşvikler	<ul style="list-style-type: none">• Arazi ve Arsa Tahsisi• Bina Teminin
2- Nakdi Teşvikler	<p style="text-align: center;">Karşılıksız</p> <ul style="list-style-type: none">• Hibeler• Primler <p style="text-align: center;">Karşılıklı</p> <ul style="list-style-type: none">• Uygun Koşullu Krediler (düşük faiz, uzun vade)
3- Vergi Teşvikleri	<p style="text-align: center;">Gelir ve Kurumlar Vergisi Teşvikleri</p> <ul style="list-style-type: none">• Düşük Oranlı Gelir ve Kurumlar Vergisi• Vergi Muafiyeti• Zarar Mahsubu• Hızlandırılmış Amortisman• Yatırım İndirimi• Bazı Harcamaların Vergiden Düşülmesi• Vergi Kredisi (finansman fonu) <p style="text-align: center;">KDV Teşvikleri</p> <ul style="list-style-type: none">• Sermaye Mallarına KDV İstisnası• Gelişmemiş Bölgelere ve/veya bazı ürünlere düşük KDV oranı <p style="text-align: center;">Gümrük Vergisi Teşvikleri</p> <ul style="list-style-type: none">• Makine-teçhizat, hammadde, parça ve yedek parça gibi sermaye mallarına gümrük muafiyeti• Gümrük Vergisi İadesi
4- Garanti ve Kefaletler	<ul style="list-style-type: none">• Kredi Garantileri• Yüksek ticari risk taşıyan projelere kamu kaynaklı risk sermayesi katılı• Ekonomik ve ticari riskleri kapsayan ayrıcalıklı kamu sigortası
5- Diğer Teşvikler	<ul style="list-style-type: none">• Altyapı hazırlanması• Ucuz enerji desteği• Yatırım öncesi hizmetler; finansman kaynakları, yatırım projesi hazırlama ve yönetme, Pazar araştırması, hammadde ve altyapı durumu, üretim prosesi ve pazarlama teknikleri, eğitim, know-how veya kalite ve kontrol geliştirme teknikleri ile ilgili yardımlar,• Ayrıcalıklı kamusal anlaşmalar

Kaynak: Mustafa Duran, **Teşvik Politikaları ve Doğrudan Sermaye Yatırımları**, T.C. Başbakanlık Hazine Müsteşarlığı Ekonomik Araştırmalar Genel Müdürlüğü, Araştırma ve İnceleme Dizisi No: 33, 2003, s.27.

Ülkemizde vergi rekabeti aracı olarak uygulanan müesseselere; indirimli kurumlar vergisi, yatırım teşvik belgesinde öngörülen yatırım mallarına yönelik KDV istisnası örnek olarak verilebilir.

1.4. Vergi Cennetleri ve Vergi Güvenlik Müessesesi İlişkisi

Vergi cenneti kavramı meydana çıkmadan önce aynı anlama gelen farklı tanımları ortaya çıkmıştır. Bu tanımlar “**vergi limanı**” ya da “**vergi sığınağı**”dır. Bu kavramlar şirketlerin vergisel açıdan en az vergi yüküne sahip ve en korunaklı olan yerleri tarif etmektedir. Bu tanımlardan sonra aynı anlama gelen “vergi cenneti” tabiri yaygın olarak kullanılmaya başlanılmıştır²².

Vergi cennetlerin literatürde tek bir tanımı yoktur. Vergi cennetleri birçok kaynakta, özelliklerinden yola çıkılarak bir tanımlamaya gidilmiştir. Vergi cennetleri, ya çok düşük vergi oranları uygulayan ya da hiç uygulamayan devletler için kullanılan bir terimdir²³. Vergi cennetleri, genellikle düşük vergi oranlarının uygulandığı, ticari gizlilik taşıyan ve çoğunlukla off-shore finans merkezi olarak bilinen yerlerdir²⁴.

Bu tanımlardan yola çıkarak vergi cennetini şu şekilde tanımlayabilir: Vergi Cenneti; “Vergi oranının az uygulandığı ya da hiç uygulanmadığı, bilgi değişimi konularında diğer ülkelerle anlaşma yapmayan, kendi ülkesindeki ticari ve mali bilgilerin korunmasına azami özen gösteren, fiziki yatırımdan ziyade kaydi yatırımların mevcut olduğu, mali idarenin ve denetim sisteminin gelişmemiş olduğu yerlerdir.”

Vergi cenneti tabiri yeni bir kavram değildir. Antik çağlarda kişiler belli ülke menşeli ülke mallarına uygulanan gümrük vergilerinden kaçınmak için malları önce bir diğer ülkeye göndermekte, ardından nihai ülkeye göndermişlerdir. Aynı şekilde 1940’lı yıllarda savaşın hakim olduğu dönemlerde savaşa katılmayan İsviçre, sermaye sahipleri için güvenilir bir liman olmuştur. Savaş sonrası savaşın tarafı olan ülkelerin savaştan doğan giderlerinin finansmanı için vergileri arttırmaları sonucunda da İsviçre’nin bu özelliği adeta perçinlenmiştir²⁵.

Vergi cennetleri, kaynak ülkenin vergilendirme yetkisinde bulunan bazı işlemleri vergi yükünden kurtarmaya çalışan oluşumlar olarak değerlendirilebilir. Bu

²² Ayşe Yiğit Şakar, “*Vergi Hukukunda Serbest Bölgeler*”, *Yaklaşım Yayıncılık*, Ankara 2008, s.45-46

²³ Mustafa Çamlıca, “*Uluslararası Vergiden Kaçınma, Vergi Kaçakçılığı ve Vergi Anlaşmalarının İstismarı*”, *Vergi Sorunları*. Sayı 93, Haziran 1996, s.95.

²⁴ Danial J. Mitchell, “An OECD Proposal To Eliminate Tax Competition Would Mean Higher Taxes And Less Privacy I”, (The Heritage Foundation, Erişim 25.01.2019)

²⁵ Mehmet Çavuş, “Vergi Arbitrajı Açısından Vergi Rekabetinin Ve Türkiye’deki Uygulamalarının Analizi, Sonuçlarının Değerlendirilmesi ve Vergi Cennetleri”, *E-Yaklaşım*, Şubat 2006, s.31

şekilde yapılan işlemle vergi cenneti olan ülke, kaynak ülkenin aleyhinde vergi rekabeti yapmaktadır. Vergi cenneti sayılan ülkelerin genellikle ada ülkesi şeklinde olmasından ve yeraltı kaynaklarının yetersizliğinden dolayı söz konusu bu ülkelerin sanayisi ya az gelişmiş ya da hiç gelişmemiştir. Söz konusu ülkelerin uluslararası arenada fiziki yatırımlarla söz sahibi olamayacaklarını bildikleri için ülke gelirlerini arttırmanın tek yolu vergiden kaçınan şirketlerden az da olsa bir vergi almaktan geçmektedir.

OECD kriterlerinde;

- Vergilerin hiç olmadığı ya da düşük oranlı olduğu,
 - Verginin konusuna giren işlemlerde gizliliğe önem veren,
 - Diğer ülkelerle bilgi değiş-tokuşuna yanaşmayan,
 - Fiziki yatırımlardan ziyade sermaye piyasası araçlarına yatırımların yapıldığı yerler,
- vergi cenneti olarak adlandırılmaktadır²⁶.

Vergi güvenlik müessesinde amaç olması gereken vergi tarhını sağlayıp, söz konusu bu vergilerin tahsilini sağlamaktır. Mükellefler de vergiden kaçınma veya vergi kaçırma saikiyle vergi cenneti sayılan ülkelerle gerçekleştirdikleri işlemlerle kazançlarını bu ülkelere aktararak mukim ülkeye vergi vermemeye çalışmaktadırlar. Genellikle bu işlemler çokuluslu firmaların grup firmaları arasında geçekleşmektedir. Vergi cenneti ülkeye olduğundan düşük bedelli mal satılıp, yine olduğundan yüksek bedelle mal veya hizmet alınarak karın bu ülkeye aktarılması olayında temel amaç, kaynak ülkede oluşan ve vergi cenneti ülkeye göre görece yüksek vergi oranına sahip kazancı vergi cennetine aktararak daha az vergi ödemektir.

Spitz vergi cennetlerini ;

- Vergilerin hiç olmadığı,
- Düşük vergi oranlarının uygulandığı,
- Bazı mükellef veya işlemlere çeşitli teşviklerin uygulandığı

²⁶ Niyazi Özperhiz, "Liechtenstein Buzdağının Görünen Yüzü", *Vergi Dünyası Dergisi*. Sayı 322, 2008, s. 66-71.

yerler olarak sınıflandırmıştır²⁷.

Yabancı sermayelerin vergi cenneti sayılan ülkelere gitmesinde rol oynaya faktörler;

- Mukim olunan ülkede vergi oranlarının yüksek oluşu,
- Mukim ülkede miras ya da ivazsız intikallerde alınan vergini yüksek oluşu,
- Varlıklarının bir kısmının gizlenmek istenmesi,
- Sermaye sahiplerinin mukim ülkede bulunan istikrarsızlıktan kaçınmak istemeleri,
- Eşlerinden ayrılmak isteyen bireylerin nafaka vb vermemek için varlıklarını yurtdışına taşımaları,
- Kimi işletmelerin rakiplerinde uzak yerlerde bulunmak istemeleri²⁸.

1.5. Vergi Kapasitesi ve Vergi Gayretinin Vergi Güvenlik Müessesesi ile İlişkisi

Vergi kapasitesi “...kamu giderlerinin karşılanabilmesi bakımından vergiye dayanma gücünün sınırlarını...” veya “...mükelleflerin kendileri ve ailelerinin yaşamlarını asgari düzeyde sürdürmeye yetecek finansal gücün üzerindeki kısmı yansıtmaktadır²⁹.

Saraçoğlu ise “...bir ülkenin üzerinde daha fazla vergi yükü taşıyamayacağı sınır ya da ekonomide devletçe alınabilecek vergi tutarını belirleyen unsurların ortaya koyduğu ve ülkede alınan vergiler toplamının ötesine geçemeyeceği kurumsal sınır...” olarak tanımlamaktadır³⁰.

Bireysel anlamda kamu harcamalarının finansmanını sağlamak için, mükelleflerin vergiye katlanabilme sınırı olarak tanımlanabilecek olan bu kavram, ülkesel bazda her bir mükellefin bu şekilde hesaplanan bireysel sınırının toplamından oluşmaktadır³¹.

²⁷ Aktaran Erkan Yetkiner, “Vergi Cennetleri Ve Yabancı Sermayenin Vergi Cenneti Ülkeleri Seçme Nedenleri”, *Denge Akademi*, 2001, s. 1

²⁸ Ginsberg Anthony, *International Tax Havens*, Butterworths, USA, 1990

²⁹ Abdurrahman Akdoğan, *Kamu Maliyesi*, Ankara, Gazi Kitabevi, s.45

³⁰ Fatih Saraçoğlu, “Vergi Kapasitesini Belirleyen Faktörler ve Türkiye’de Vergi Kapasitesi”, *Vergi Raporu Dergisi*, (71), 2004, s.92

³¹ Akdoğan a.g.e. s. 176

Vergi kapasitesi, ülkenin belli bir dönemde toplayabileceği en yüksek vergi hasılatını göstermektedir. Vergi kapasitesi kişi başına düşen milli gelirle doğru orantılıdır. Kişi başına gelir vergi kapasitesini doğrudan etkilemekte, kişi başına gelirin yüksekliği vergi kapasitesini artırıcı etki yapmaktadır. Yani ülkenin vergi kapasitesi, ekonomik verimliliğin doğrudan bir fonksiyonu olup verimlilik arttıkça milli gelir artmakta, vergi kapasitesi de milli gelirden daha yüksek oranda artmaktadır³².

Kamu maliyesinde vergilerin optimal oranının belirlenmesinde çeşitli görüşler ortaya atılmıştır. Fizyokratlara göre vergilerin kişi başına gelire oranı %20 olması gerekirken, mali sınır anlamında en çok tanınan Colin Clark'a göre vergiler kişi başına milli gelirin %25 ve daha az oranına sahip olmalıdır.

Vergi gayreti; fiilen toplanan vergi hasılatının ülkede mevcut olan vergi kapasitesine oranlanması ile bulunur. Vergi gayreti mükelleflerin vergi ödeme bilincini ve isteğini de göstermesi bakımından önemlidir. Vergi gayreti birden küçükse vergi kapasitesi tam olarak kullanılmamakta, birden büyük olması durumunda vergi gayreti vergi kapasitenin üstündedir. Vergi gayretinin bire eşit olması durumunda da vergi kapasitesinin tamamının vergilendirildiği sonucu ortaya çıkmaktadır.

Devletler vergi kapasitesinin mümkün olduğunca tamamını vergilendirmeye çalışmaktadırlar. Ancak siyasi ve ekonomik nedenler başta olmak üzere bazı amaçlarla yaratılan istisna ve muafiyetler vergi kapasitenin azalmasına neden olmaktadır. Vergi gayretini olumsuz etkileyen bazı durumlar söz konusudur. Bunların başında kayıt dışı ekonomi, vergi oranlarının yüksekliği, sık çıkan mali aflar ve seçim ekonomisi (oy toplamak için verilen mali tavizler) gelmektedir. Kayıt dışı ekonomi genel manada vergiyi gerektiren bazı iş ve işlemlerin vergi ödenmemesi sonucunu doğuracak şekilde gerçekleştirilmesi olarak tanımlanabilir. Kayıt dışılığın söz konusu olduğu bir ekonomide vergi gayretinin düşük çıkması muhtemel bir sonuçtur. Çünkü vergi kapasitesinin içerisinde yer alan bir işlem vergilendirilememektedir. Beyana dayalı vergileme sistemi vergi gayretini, mükellefler lehine devlet aleyhine düşüren bir durum olarak karşımıza çıkabilmektedir. Vergi oranlarının yüksek olduğu

³² Damla Şimşek, *Türkiye'de Bölge Düzeyinde Vergi Esnekliği, Vergi Canlılığı, Vergi Kapasitesi Ve Vergi Gayreti*, Yüksek Lisans Tezi, Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara 2013, s. 8

ekonomilerde, mükellefler kayıt dışı ekonomiye yönelerek veyahut muvazaa yolu ile daha az vergi ödemek için kazançlarını düşük göstermektedirler. Seçim ekonomisinin uygulandığı durumda iktidar, bir dönem daha yönetimde kalabilmek için bazı vergisel teşvikleri devreye sokabilmekte yahut çeşitli indirim, istisna ve muafiyet gibi uygulamalarla vergi alacağından vazgeçebilmektedir. Söz konusu durumlara örnek olarak yapılandırma kanunları (mali aflar) örnek verilebilir. Yakın tarihimizde ülkemizde neredeyse her iki yılda bir yapılandırma kanununun çıktığı ve ilgili düzenlemelerde yer alan matrah artırım müesseseleri vergisini düzenli ödeyen mükelleflerin vergi gayretini olumsuz etkilemektedir. Ülkemizde enflasyonun var olduğu gerçeği göz önüne alındığında verginin zamansal değerinden istifade etmek isteyen ve yapılandırma kanunu çıkacağı beklentisinde olan mükellefler vergisel yükümlülüklerini erteleme yoluna gidebilmektedir. Bu beklenti içinde olan mükellefler eksik ödedikleri vergi kadar finansman sıkıntısı yaşamamakta, borcunu ilerleyen yıllara ötelemektedir. Bu da vergisini zamanında ödeyen mükellefe göre haksız rekabete zemin oluşturmaktadır. Vergilerin mükellefler için birer maliyet olarak düşünüldüğü göz önüne alındığında, verginin eksik ödenmesi veyahut geç ödenmesi mükelleflere maliyet avantajı yaratmakta ve vergiyi ödemeyen kişileri rekabette güçlü duruma getirebilmektedir.

Vergi denetimi söz konusu olumsuzluklarla mücadele için şüphesiz etkili bir yöntem olarak akla gelse de ülkemizde denetim oranının düşük olduğu göz önüne alındığında, vergi denetiminin yanında mükelleflerin vergiye tam uyumunu sağlayabilmek için vergi sistemine dâhil edile bazı araçlara ihtiyaç duyulmuştur. Buradan hareketle mükelleflerin vergi yasalarına tam olarak uyumunu sağlamak ve vergi gayretini vergi kapasitesine daha da yakınlaştırmak amacıyla vergi sistemlerinde bir takım uygulamaların varlığına ihtiyaç duyulmuştur. Ülkelerin vergi kanunlarında bulunan ve vergi güvenlik müessesesi adı verilen uygulamalar bu amaca hizmet etmek üzere tasarlanmışlardır. Vergi güvenlik müesseseleri mükellefleri, kapsamına giren vergi konularında gönüllü ve/veya zorunlu olarak uyumunu sağlamak ve optimal vergi hasılatını sağlamak üzere tasarlanmış uygulamalardır.

Küreselleşme ile birlikte çokuluslu firmalar da artış göstermiştir. Kaynak ülkedeki ana firma ile bu firmaya ortak olan ve vergi oranlarının düşük olduğu ülke mukimi firmanın aralarında gerçekleştirmiş oldukları işlemler nedeniyle vergiye tabi

olan kazançlarını en az vergi yükü doğuracak şekilde vergi oranının düşük olduğu ülkeye transfer edebilmektedirler. Söz konusu bu durumda ana firmanın faaliyet gösterdiği ülkenin vergi gelirleri azalırken, ana firmaya ortak olan firmanın mukim olduğu ülkenin vergi gelirleri artmaktadır.

Devletler de söz konusu bu ihtimali bertaraf etmek ve maksimum vergi hasılatını sağlamak için vergi sistemlerine bazı uygulamalar dâhil ederek bu etkiden kurtulmaya çalışmaktadırlar. Genel anlamda vergi güvenlik müesseseleri adı verilen bu uygulamalara örnek olarak KEYK ve transfer fiyatlandırması verilebilir.



2. VERGİ GÜVENLİK UYGULAMALARI: TÜRKİYE DEĞERLENDİRMESİ

Çalışmanın bu bölümünde Türk Vergi Hukuku'nda mevcut olan ve vergi güvenlik müessesesi olarak tabir edilen bazı uygulamalar ve bu uygulamalar kapsamında karşılaşılan sorunlar detaylı olarak açıklanmaya çalışılacaktır. Bu bölümde verginin tarhına yönelik olan güvenlik müesseseleri açıklanmaya çalışılmıştır. Verginin bir kamu alacağı olması nedeniyle söz konusu alacağın tahsili için 6183 sayılı AATUHK'nda yer alan ve verginin tahsilini güvence altına almaya çalışan ihtiyati haciz, ihtiyat tahakkuk vb. uygulamalara ilerleyen bölümlerde yer verilmemiş, çalışma sadece tarha yönelik olan güvenlik müesseseleri ile sınırlı tutulmuştur.

2.1. Türkiye'de Uygulanan Vergi Güvenlik Müesseseleri

Bu bölümde vergi kanunlarımızda yer alan vergi güvenlik müesseselerine geçmeden önce verginin tarhını açıklamamız yerinde olacaktır. 213 sayılı Vergi Usul Kanununa göre tarh işlemi, “*vergi alacağının kanunlarında gösterilen matrah ve nispetler üzerinden vergi dairesi tarafından hesaplanarak bu alacağı miktar itibarıyla tesbit eden idari muameledir.*” şeklinde tanımlanmıştır. 20.nci yüzyılın ilk yarılarında dünya genelinde verginin tarhına esas teşkil edecek matrahlar çeşitli karinelere dayanarak ve çeşitli yöntemlerden faydalanarak saptanmaya çalışılmıştır. Bunun en önemli örneği karine usulüdür. Bu yöntemde verginin konusunu oluşturan eylemlerin sonucu önemsenmemekte, vergi alacağı çeşitli emarelere göre saptanmaya çalışılmaktadır. Örneğin ev ve işyerlerinin vergilendirilmesinde kapı-pencere sayısı, işyerinde çalışan işçi sayısı vb. Bir diğer yöntem tarh yöntemi ise götürü vergilendirmedir. Bu yöntemde vergiye tabi her bir mükellef grubu için idarece belirlenen bir matrah ve vergi oranı belirlenir ve gruba dâhil olan tüm mükellefler bu matrah ve oran üzerinden hesaplanan aynı miktarda vergiyi öderler. Hesaplanması ve uygulanması oldukça kolay olsa da vergi adaletinin olmamasından dolayı eleştirilmiştir. Günümüzde uygulama alanı oldukça azalmıştır.

Modern vergi sistemlerinin gelişmesine paralel olarak 20'nci yüzyılın özellikle ikinci yarısından sonra vergilendirmede beyan sistemine geçilmiştir. Bu yöntemde vergiye esas faaliyeti en iyi mükelleflerin kendilerinin bileceğinden bahisle, mükellefler vergiye tabi işlemlerini mali idareye beyan etmişler ve mevcut oranlar üzerinden hesaplanan vergiyi devlete borçlanmışlardır. Şüphesiz ki bu durum iyi niyet üzerine kuruludur. Yani mali idareler mükelleflerin vergiye tabi tüm işlemlerini eksiksiz olarak beyan edeceğini düşünmektedirler. Ancak ilerleyen yıllarda sistemin bu şekilde işlemediği fark edildiğinde bu durumu ortadan kaldırmak için çeşitli uygulamalar devreye sokulmuştur. Beyan sisteminin en önemli sonucu beraberinde söz konusu beyanları denetimini de getirmiş olmasıdır. Vergi denetimi bu noktada önem arz etmektedir. Türkiye özelinde özellikle 1980'li yıllardan sonra beyannameli mükellef sayısında ciddi artışlar yaşanmıştır. Mükellef sayısının artmasına paralel olarak vergi denetim elemanının yeterli oranda artmamasından beyanname veren tüm mükelleflerin beyanlarının doğruluğu tespit edilememiştir. Halen daha günümüzde vergi denetim oranı toplam mükellef sayısının %2-3 civarındadır. Hal böyle olunca vergi tarhını güvence altına almak için vergi sistemlerine bazı uygulamalar dâhil edilmiştir. Söz konusu bu uygulamalar sayesinde mükellefler tarafından beyannameye dâhil edilmeyen veyahut eksik beyan edilen matrahın tamamı veya en azından bir kısmı vergiye tabi tutulmaktadır. Vergiden kaçınmanın önlenmesi amacıyla getirilen ve otokontrolü sağlayan bu uygulamalara vergi güvenlik müesseseleri denilmektedir. Ülkemizde hali hazırda yürürlükte olan bu uygulamaların en önemlileri, örtülü sermaye, emsal kira bedeli esas, KEYK, transfer fiyatlandırması ve vergi cenneti ülkelere yapılan ödemelerdeki tevkifat uygulamalarıdır. Diğer vergi kanunlarımızda da bu kapsamda sayılabilecek bazı uygulamalar mevcut olup, çalışmamızın ilerleyen bölümlerinde sadece gelir ve kazanç üzerinden alınan güvenlik müesseselerine yer verilmiş olup, diğer kanunlarda yer alan otokontrol sistemlerine ilişkin bir çalışma yapılmamıştır.

2.2. Emsal Kira Bedeli Uygulaması

Bilindiği üzere gelir vergisinin konusunu oluşturan işlemler 7 adet olup bunlardan biri de gayrimenkul sermaye iradıdır. Gayrimenkul sermaye iradı; kanunda tadadi olarak sayılan kıymetlerin kiralanması sonucunda elde edilen kazançlara verilen

isimdir. Kanuni tanımından da görüleceği üzere bu gelir unsurunu elde edebilmek için bu mal ve hakların sahibi olunmasına gerek olmadığı gibi bu mal ve hakları tasarrufunda bulunduran zilyetleri ve üzerinde hak sahibi olan kişiler bu kazancı elde edebilecek ve hatta bu mal ve hakları kiralayanlar da başkalarına kiraladıklarında verginin mükellefi olabileceklerdir.

Gayrimenkul sermaye iratlarında vergileme sistemi tahsil esasına bağlanmıştır. Şöyle ki mal ve hakların kiralaması sonucu kiracıdan alınması gereken toplam bedelden tahsil edilen kısım gelir vergisi uygulamasında gayrisafi hasılat olarak adlandırılmıştır. Burada tahsilattan kasıt sadece nakdi tahsilat olmayıp aynı zamanda aynı tahsilatları da kapsamaktadır. Mevcut alacaklardan tahsil edilmeyen kısmın vergilendirilmesi tahsilatın gerçekleştiği yıla ertelenmiştir. Mükellefler fiilen tahsil ettikleri gayrisafi hasılatın kanuni oranda belirledikleri götürü gideri ya da gerçek gider yöntemini seçmeleri halinde GVK md:74'te yer alan giderleri gayrisafi hasılatlarından indirme haklarına sahiptir. Bunun sonucunda bulunacak olan safi gayrimenkul sermaye iradından varsa konut istisnasının düşülmesi sonucunda kalan tutar verginin matrahının oluşturacaktır.

Görüleceği üzere gayrimenkul sermaye iratlarında vergileme elde edilen kira gelirine bağlandığından mükellefler tarafından tahsil edilen kira gelirinin doğru beyan edilmesi büyük önem taşımaktadır. Mükelleflerce zaman zaman tek taraflı olarak kira gelirlerinin eksik beyan edilmesi veyahut kira geliri elde edildiği halde hiç beyan edilmeme durumlarıyla karşılaşılabilir. Emsal kira bedeli uygulaması da bu noktaya devreye girmekte ve verginin doğru hesaplanabilmesi için vergi güvenlik müessesesi rol üstlenmektedir. İlgili maddede kira bedellerinin emsalden düşük olamayacağına ve karşılıksız olarak yapılan kiraya verme işlemlerinde vergi uygulamasında en az emsal kira kadar gelirin elde edilmiş sayılacağı hüküm altına alınmıştır³³.

Emsal kira bedeli uygulamasının bir vergi güvenlik müessesesi olarak, gerçek gelirlerinin beyanını sağlayıcı vasfının yanı sıra, zaman zaman elde edilmemiş gelirleri vergilendirdiği de bir gerçektir. Kira miktarlarının her zaman ülkede yaşanan yüksek oranlı enflasyona göre ayarlanması mümkün olmayabilmektedir. Bu sebeple

³³ 193 Sayılı GVK md:73

başlangıçta makul sayılabilecek kira miktarları aradan birkaç yıl geçtikten sonra emseline göre son derece düşük kalabilmektedir. Böyle bir ortamda, beyan edilecek kira geliri için her yıl enflasyon oranına göre arttırılan bir alt sınır tespit edilmesi, etkisi bir süre sonra daha fazla hissedilebilecek bir olumsuzluk olarak değerlendirilmektedir³⁴.

Kanunun bu uygulamasının amacı esasen mükellefler tarafından kiralanan ve karşılığında bir tahsilatın yapılmasına karşın vergiyi daha az ödemek için kira gelirlerinin eksik beyan edilmesi veya hiç beyan edilmemesinin önüne geçmektir. Emsal kira bedeli fiili durum üzerinden vergi almaya yarayan bir vergi güvenlik müessesidir. Bunun doğal sonucu olarak mükellefler beyan ettikleri tutarlardan daha fazla vergi istenmekle birlikte bu durum olması gereken vergiye eşittir. Yani mükelleflerden olması gereken vergi borcundan fazla bir vergi tahsil edilmemektedir.

Mükellefler tarafından kira gelirlerinin emsallerine nazaran düşük beyan edilmesi söz konusu olmaktadır. Şüphesiz bu durumunun en temel nedenlerinden biri de kira konusu olan mal veya hakkın kendine özgü özelliklerinden kaynaklı olabilir. Örneğin konut kiralamasında konutun yaşı, konumu, cephesi, ısıtma sistemi, yalıtımlı olup olmaması gibi birçok etken kira bedelini etkilemektedir. Bununla birlikte kira bedelleri serbest piyasa şartlarına göre belirlendiği göz önüne alındığında mükellef tarafından fiili durum olan düşük bedelli kiralama işleminde düşük bedelin fiilen tahsil edilen kira olduğu kira kontratı, banka dekontu, taraf ifadeleri ile ispatlanabildiği durumda emsal kira bedeli esasın gidilemeyecektir. Konu ile ilgili olarak Maliye Bakanlığının 1999/1 nolu iç genelgesinde;³⁵ emsal kira bedeline göre düşük kira geliri elde edildiği durumlarda, bu durumun gerçekliğinin ispatlanabildiği hallerde emsal kira uygulamasına başvurulamayacağı vurgulanmıştır.

İlgili genelgede emsal kira uygulamasının amacının kanunda sayılan kişiler dışındaki kimselere muvazaa yoluyla bedelsiz olarak kullandırılmasının önüne geçilmek istenildiği ve vergiyi daha az ödemek için düşük kira geliri elde edilmiş gibi

³⁴ Arman Zafer Yalçın, *Türk Vergi Sisteminde Vergi Güvenlik Önlemlerinin Analizi*, Karadeniz Teknik Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Trabzon Haziran 1999, s.23

³⁵ 5 Ocak 1999 tarihli 1999/1 No.lu Gelir Vergisi İç Genelgesi

beyan edilmesinin engellenmesi için bu uygulamanın bir güvenlik müessesesi olarak düzenlendiği belirtilmiştir.

Geçmişte ülkemizde bazı ev sahiplerinin evlerini kiracılara bedelsiz olarak kiraya verdikleri, bunun karşılığında kiracısına olan borçlarına faiz ödemedikleri tespit edilmiştir. Ticari hayatta bedelsiz olarak bir mal teslimi veya hizmet sunulamayacağından bahisle vergi idaresi bu konuda düzenleme yapma ihtiyacı görmüştür.

89 Nolu Gelir Vergisi Genel Tebliğine ilgili bölümünde vergiden kaçınmak amacıyla borç olarak verilen tutarlardan faiz alınmayıp, buna karşın borcunun sahip olduğu binada ikamet etmesi durumunun vergisel yönlerine açıklık getirilmiştir. İlgili tebliğe göre bu durum paranın faizsiz evin kirasız olması olarak tanımlanmıştır. GVK md.75'e göre alacak faizleri menkul sermaye iradı, aynı kanununun 70'İnci maddesine göre de konut kira gelirleri gayrimenkul sermaye iradıdır. Gayrimenkul sermaye iradının vergisel işleme tabi tutulabilmesi için kira bedellerinin tahsili şarttır. Bu tahsilat nakdi olabileceği gibi aynı de olabilmektedir. Menkul sermaye iratlarının vergilendirilebilmesi için de hukuki ve ekonomik tasarruf şartı vardır. Taraflar arasında belirtilen şekilde işlem yapılmasındaki amaç vergisel işlemlere tabi olmaksızın kazanç elde edilmek istenilmesidir. Zira gayrimenkul sahibi her ne kadar da borç almışsa da bunun karşılığı faizi aynı olarak ödemekte, gayrimenkulünün kirasını bu şekilde elde etmektedir. Ancak ilgili gayrimenkulle ilgili gelir vergisi beyannamesi verme durumuna gelindiğinde bu işlem beyana konu edilmemektedir. Başka bir deyişle taraflar birbirlerinden hem alacaklı hem borçlu hale gelerek kendi aralarındaki alacak ve borçlarını mahsuplaşma yoluyla ödemektedirler.

Vergiden kaçınma amacına yönelik yapılan bu işlem nedeniyle Maliye Bakanlığı ilgili tebliğde evinin kira bedeli faiz borcuna mahsuben tahsil eden kişinin gayrimenkul sermaye iradı elde ettiği, para verip bunun karşılığında borçlunun evinde ikamet eden tarafın ise menkul sermaye iradı elde ettiğini ve kanunun ilgili kısımlarına göre beyan etmeleri gerektiğini belirtmiştir.

Görüleceği üzere vergini konusu itibariyle her bir işlem birbirinden bağımsız olarak düşünülmektedir. Tersine yorum bu işlemlerden vergi alınmaması sonucunu beraberinde getirecektir. Emsal kira uygulaması mevzuatımızda şu şekilde

hesaplanmaktadır. “Bina ve arazide emsal kira bedeli, yetkili özel mercilerce veya mahkemelerce takdir veya tespit edilmiş kirası, bu suretle takdir veya tespit edilmiş kira mevcut değilse Vergi Usul Kanunu'na göre belirlenen vergi değerinin % 5'idir. Diğer mal ve haklarda emsal kira bedeli, bu mal ve haklarının maliyet bedelinin, bu bedel bilinmiyorsa, Vergi Usul Kanunu'nun servetlerin değerlendirilmesi hakkındaki hükümlerine göre belli edilen değerlerinin %10'udur”³⁶.

Örneğin Bay (A) tarafından sahip olunan ve vergi değeri 400.000-TL olan gayrimenkulün bedelsiz kiralanması işleminde vergi uygulamasında $400.000\text{-TL} * \%5 = 20.000\text{-TL}$ bu gayrimenkulün emsal kira bedeli sayılacaktır. Ayrıca mükellef tarafından söz konusu gayrimenkul için elde edilecek hasılat da bu bedelin altında olamayacaktır.

Emsal kira bedeli uygulamasının detayları yukarıdaki bölümde anlatıldığı gibi olmakla birlikte sosyal devlet anlayışı ve ekonomik nedenlerle bazı kiralama işlemlerinde emsal kira bedeli uygulanmaması gerekmektedir. GVK'nın 73'üncü maddesinde yer verildiği üzere aşağıdaki işlemlerde emsal kira bedeli uygulanmaz;

- Boş olan evlerin korunması amacıyla bedelsiz şekilde oturma amaçlı tahsis edilmesi
- Binaların, bina sahiplerinin altsoy ve üstsoyları ile kardeşlerine oturma amacıyla kullanımına bırakılması,
- Ev sahibiyle akrabalarının birlikte ikamet etmesi,
- Genel olarak kamu kurumlarınca yapılan kiralamalarda.

İlk duruma örnek olarak özellikle yazlık evlerde evin veya sitenin kış döneminde bakımlarının yapılması, çeşitli onarım işlerinin yapılması gayesiyle evlerin bedelsiz olarak bu hizmetleri yapacak kişilere kullanımının bırakılması örnek verilebilir.

İkinci durumda evlerin, ev sahiplerinin usul veya furuuna bedelsiz olarak ikamet amaçlı verilmesidir. Medeni kanunumuza göre usul ve furu aynı soydan gelen ve birbirinden olan akrabalıklardır. Bunlarda usul anne, baba gibi kendinden sonraki soya esas teşkil edenler, furu ise bunlardan doğan çocuk ve torunlardır. Akriba

³⁶ Bknz. GVK md:73

sayılmakla birlikte usul ve fûru sayılmayan hala, amca, dayı, yeğen bu uygulamanın kapsamı dışındadır. Dikkat edileceği üzere burada bedelsiz kiralanmasına izin verilen mal sadece ikamet amaçlı kullanılacak konut olup, sayılan kişilere bedelsiz işyeri kiralanması bu kapsamın dışında kalmakla birlikte bu işleme emsal kira bedeli uygulanacaktır. Maddede sayılan kişilere bu şekilde birden fazla konut tahsis edilmesi durumunda sadece bir konuta ilişkin emsal kira bedeli uygulanmayacak, diğer konut ve/veya konutlara emsal kira uygulaması yapılacaktır. Aynı şekilde evli olan kişilerden her birine bu kapsamda akrabaları tarafından ikamet amaçlı konut tahsisi yapılsa bile bu konutlardan yalnızca birisi için emsal kira bedeli uygulanmayacak, diğerine uygulanacaktır. Burada emsal kira bedeli uygulanacak olan konutun belirlenmesinde mükelleflere tercih hakkı tanınmıştır.

Üçüncü durumda mal sahibi ile akrabalarının birlikte oturmaları halinde emsal kira bedeli uygulanmayacağı belirtilmiştir. Ancak buradaki temel şart diğer kişilerin mal sahibi ile aynı daire veya evde ikamet etme zorunluluğudur. Ev sahibi tarafından akrabalarına yeni bir ev tahsis edilmesi durumunda akrabaların yukarıdaki bent dışında kalmaları halinde (usul-fûru) emsal kira bedeli uygulanabilecektir.

Dördüncü durumda da kamu kurumlarınca yapılan kiralamalarda emsal bedel yöntemine başvurulamayacaktır.

Emsal kira bedeli esasının uygulamada bazı aksaklıkları mevcuttur. Vergi dairelerince konut sahibi olan ve kira beyannamesi veren mükelleflerin söz konusu gayrimenkullerini satmadıklarının tespiti halinde beyanname verip vermedikleri net olarak tespit edilememektedir. Mükellefler gayrimenkullerini kiraya verdikleri halde beyanlarını yapmamaktadırlar.

Vergi dairelerinin iş yoğunluğunun fazlalığı ve buna karşın personel yetersizliği göz önüne alındığında bu durumun sebebi ortaya çıkacaktır.

2.3. Kontrol Edilen Kurum Kazancı Uygulaması

2.3.1. Uygulamanın Getiriliş Amacı ve Tarihsel Gelişimi

Küreselleşme ile birlikte üretim faktörlerinden olan işgücü ve özellikle sermayenin mobilizesi artmıştır. Uluslararası yatırımlar ve çok uluslu şirketlerin

artmış olması bunun en önemli göstergesidir. Şirketlerin karlarını ve şirket değerlerini maksimize etme amacıyla girdi maliyetlerinin ucuz olduğu ülkelere yatırımlarını kaydırmışlardır. Aynı şekilde ülkeler de yabancı yatırımları kendi ülkelerine çekebilmek için çeşitli avantajlar sunmuşlardır. Bu avantajların başında yer tahsisi, ücret giderlerinde devlet desteği, çeşitli istisna ve muafiyetler sayesinde vergi avantajı gelmektedir.

Vergilerin şirketlerin karlılıklarında bir maliyet unsuru olduğu göz önüne alındığında sermayenin mobilizesinin nedeni daha iyi anlaşılacaktır. Şirketlerin mukim oldukları ülkelerde yeni bir verginin konması ya da mevcut verginin kapsamının genişletilmesi nedeniyle vergi mükellefleri yatırımlarını daha az vergilendirilen ülkelere kaydırmakla mukim ülkedeki vergi sistemine olan tepkilerini göstermiş olacaktırlar.

Küreselleşme ile birlikte vergi uluslararası alanda bir rekabet unsuru haline gelmiştir. Bu kapsamda kendilerini vergi cenneti olarak tabir edilen bazı ülkelerde veya bölgelerde yapılan yatırımlardan ya vergi hiç alınmamakta ya da çok düşük düzeylerde alınmaktadır. Bazen de yabancı yatırımcıları çekmek için ilgili yatırımlardan elde edilen gelirlerin belli bir süre vergi alınmayacağı taahhüt edilmektedir. Bu uygulamaya vergi tatili (tax holiday) denilmektedir. Vergi tatili uygulamalarına, genellikle gelişmekte olan ülkelerde, söz konusu ülkelerin, kalkınmaları açısından gerekli sermaye birikiminin sağlanması, istihdam ve dövizlerin artırılması amacıyla; gelişmiş ülkelerde ise; satışların artırılması amacıyla başvurulmaktadır. Günümüzde bu uygulama yabancı yatırımları, ülkeye çekmek için vergi teşvik yöntemi olarak kullanılmaktadır³⁷.

Uluslararası şirketin mukim olduğu ülkenin vergi gelirleri vergi cennetlerine yatırım yapan ya da karlarını aktaran firmalar nedeniyle azalmakta ve vergi tabanı erozyona uğramaktadır. Mukim ülkede kurulu bulunan işletmeler yurtdışında yatırım yaparak ya da yapmış gözükerek kazançlarını vergi oranlarının düşük olduğu ya da hiç vergilerin olmadığı ülkelere aktararak mukim ülkede daha az vergi ödemektedirler. Ancak bu az vergi ödenmesine karşın kamusal hizmetlerden eskisi gibi yararlanmaya

³⁷ Erkan Yetkiner, "Vergi Tatilinin (Tax Holidays) Doğrudan Yabancı Yatırımların Teşvikindeki Yeri", *Vergi Dünyası*, Sayı.75, Temmuz 2004, s. 55-56

devam ettirmekte ve hatta arttırmaktadırlar. Bu da kamu maliyesinde belirtilen “bedavacılık” sorununa neden olmakta, vergi yükü uluslararası yatırım yapamayan girişimciler veya emek sahiplerinin üzerinde yoğunlaşarak vergi adaletini olumsuz etkilemektedir.

Çoğu zaman vergi cenneti sayılan ülkelerde elde edilen kazançlar pay sahiplerine dağıtımı yapılmamakta ve yurtdışındaki işletmenin geliri mukim ülkedeki ana işletmeye transfer edilinceye kadar vergilendirilmemekte ya da dağıtım tarihine bağlı olarak geç vergilendirilmektedir. Başka bir deyişle yabancı bir kuruma yatırım yapan mukim ülke mükellefi ülkede bulunan işletmenin vergilendirilmesi yabancı ülkede bulunan işletmenin karlarını dağıttığı tarihe kadar ertelenmiş olmaktadır.

Vergi ertelemesinin, işletmelere sağladığı getirisi; yabancı ülkede elde edilen kazanç tutarı, yurtiçi ve yurt dışı efektif vergi oranları arasındaki fark, erteleme süresi ve piyasa faiz oranına bağlı olarak farklılaşmaktadır. Bu itibarla;

“Vergi Sonra Kar=Sermaye×(1+Getiri×(1-Efektif Vergi Oranı))-Sermaye”³⁸.

Tablo 2: Vergi Oranlarının Kar Üzerindeki Etkisi

	Almanya 29.83% Vergi Oranı	Kıbrıs %10 Vergi Oranı	Vergi Cenneti %0 Vergi Oranı
%5 Getiri 10 Yıl	%41	%55	%63
%10 Getiri 20 Yıl	%288	%460	%573

Kaynak: Alexander Rust, “CFC Legislation and EC Law”, Intertax, Vol: 36, Issue 11, 2008, s. 492

Konunun daha iyi anlaşılabilmesi için yukarıdaki formül üzerinden yapılan örnek hesaplamada görülebileceği üzere vergi oranının en yüksek olduğu ülke olan Almanya’da vade ve getiri oranına göre her iki durumda da en düşük getiriyi sağlamıştır. Aynı şekilde verginin olmadığı vergi cenneti sayılan ülkede de vade ve getiri oranına göre her iki durumda da en yüksek getiriyi sağlamıştır. Net kazançlarını

³⁸ Alexander Rust, “CFC Legislation and EC Law”, Intertax, Vol: 36, Issue 11, 2008, s. 492.

en yüksek seviyeye çıkarmak isteyen işletmeler de yatırımlarını veya kazançlarını vergi oranının olmadığı ya da görece düşük olduğu ülkelere aktararak bu amaçlarını ulaşıma çalışmaktadırlar.

Vergi ertelemesinin olumsuz etkilerinden kendilerini korumaya çalışan ülkelerin konuya ilişkin düzenlemeleriyle amaçlanan; ülkelerin vergi matrahlarının aşındırılmasının engellenmesi ve vergi mükelleflerinin eşit vergilendirilmesinin sağlanması amacıyla düşük vergileme yapılan ülkelerde yatırımlarını gerçekleştiren mükelleflerin bahse konu yerlerden sağladıkları vergisel avantajların uluslararası yatırım kararları üzerindeki olumsuz etkilerinin giderilmesi suretiyle yurtdışı yatırımlar üzerindeki vergi yükünün ikamet ülkesindeki vergi yüküne eşitlenecek şekilde arttırılarak sermaye ihracının tarafsızlığının sağlanmasıdır³⁹.

KEYK düzenlemeleri ise; ülkede yerleşik olan mükelleflerin, vergi cenneti ülkelerde elde ettikleri şirket kazançlarını, diğer bir ifadeyle ülke dışına aktarılan sermayeyi konu almaktadır⁴⁰.

KEYK müessesesi, yurt dışındaki bağlı şirket kârlarının, fiilen dağıtılmadığı durumda da ortakların mükellefi oldukları ülkelerde ortaklara dağıtılmış varsayılarak vergiye tabi tutulması olarak ifade edilebilir⁴¹.

KEYK müessesesini benimsemiş çoğu vergi sisteminde, KEYK'ler, yabancı ülkelerde mukim olan ve ana ülkede vergilendirilmeyen oluşumlar olarak da kabul edilebilmektedir. Kaynak ülkede mukim olmayan KEYK'te iştiraki bulunan tam mükellefler KEYK uygulaması sayesinde kendi ülkelerinde vergilendirilmektedir. Bu şekilde KEYK'lara yatırım yapan şirketlerinin vergilerin ertelenmesi yoluyla vergiden kaçınması engellenmektedir⁴².

OECD vergi cennetleri, tercihli vergi rejimleri ve haksız vergi rekabeti ile ilgili konularda 1996 yılında çalışmaya başlamıştır. 27-28 Nisan 1998'de Paris'te

³⁹ Elif Cenkeri, *Kontrol Edilen Yabancı Kurumların Vergilendirilmesi*, Doktora Tezi, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, 2011, s.3

⁴⁰ Namık Kemal Uyanık, "Örtülü Sermaye Kontrol Edilen Yabancı Kurum Kazancı Çifte Vergilendirmenin Önlenmesi Düzenlemeleri", *Türmob Yayınları*, Yayın No:32, Ankara, 2007, s.229.

⁴¹ N. Semih Öz: "Kurumlar Vergisi Kanunu'na Göre Türkiye'de Kontrol Edilen Yabancı Kurum Uygulaması", *TÜRMOB Sirküler Rapor*, Sayı: 2006-10, Ekim 2006, s. 7-8.

⁴² Renata Fontana: "The Uncertain Futures of CFC Regimes in the Member States of the European Union-Part I", *European Taxation*, Haziran 2006, s. 260

yayımlanan, üye ülkelerde bireysel hakların daha iyi korunmasına ve daha yüksek seviyede refahın oluşmasına yardımcı olmayı amaçlayan, “Haksız Vergi Rekabeti-Yükselen Global Bir Sorun” başlıklı raporda OECD tarafından geleceğin temel vergi meselesi olarak, haksız vergi rekabeti deklare edilmiştir⁴³.

Söz konusu raporda genel olarak üye ülkelere haksız vergi rekabeti konusunda örnek tavsiye kararları yer almakla birlikte, zararlı vergi rekabetinin dünya genelinde refah kaybına sebebiyet vermemesi için mevzuatsal öneriler de bulunmaktadır. Bu öneriler;

- KEYK düzenlemeleri,
- Yabancı yatırım fonları ve benzeri kuruluşlara ilişkin düzenlemeleri,
- Haksız vergi rekabeti bağlamında, iştirak kazançları istisnasında ya da yurt dışı kaynaklı kazançlarda, istisna sağlayan diğer sistemlerde sınırlandırmalara ilişkin düzenlemeleri,
- Ülkelerin bilgi toplama kuralları,
- İdari uygulamalara yönelik kuralları,
- Transfer fiyatlandırmasına yönelik düzenlemeleri içermektedir⁴⁴.

OECD'nin 2000 yılında hazırlamış olduğu raporunda⁴⁵ dünya çapında şüpheli para hareketlerini yönlendiren otuzbeş adet vergi cenneti yerlere ilişkin liste yayımlanmıştır. Burada dikkati çeken; listede bulunan yerlerin, yarısının, yirmidokuz OECD üyesi ülkenin egemenliği altındaki topraklarda olmasıdır. Bunlardan, İngiltere'nin dokuz, ABD ve Hollanda'nın ikişer, Fransa'nın ise bir vergi cenneti toprağı vardır. OECD ilgili listede yer ülkelerin vergi yasalarını 31 Temmuz 2001 tarihine kadar uluslararası normlara uygun hale getirmelerini ve şüpheli sermaye hareketlerine, merkez olmaya son vermeleri açısından süre tanınmaktadır. Bu bağlamda, sürenin sonunda gerekli yasal düzenlemeleri gerçekleştirilmeyen merkezlerin, uluslararası müeyyidelerle karşılaşacağı ifade edilmiştir⁴⁶.

⁴³ Elif Cenkeri a.g.e. s.44-45

⁴⁴ Elif Cenkeri a.g.e. s.48

⁴⁵ 26 Haziran 2000 tarihli “Küresel Vergi Rekabetine Doğru: Haksız Vergi Uygulamalarını Belirleme ve Elimine Etmede İlerlemeler” Raporu

⁴⁶ Elif Cenkeri a.g.e. s.54-55

Söz konusu müeyyideler; indirim, istisna ve diğer vergisel kolaylıkların kaldırılması, zarar verici vergi uygulamalarına ilişkin işlemlerin tevkifata tabi tutulması, işlemler üzerinden harç alınması, yabancı ülkede ödenen vergilerin mahsubunun yapılmaması, kapsamlı ve sıkı vergi denetimlerinin yapılması, gerçekleşen işlemlerin vergi incelemesi niteliği taşıyan ayrıntılı raporlama kurallarına tabi tutulması, ulusal mevzuatta karşı önlemlere gidilmesi, kapsamlı çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları yapılmaması, hâlihazırdaki anlaşmaların iptaline yönelik işlemler yapılması, vergi cenneti kaynaklı gelirlere uygulanan iştirak kazançları istisnası ve diğer vergisel ayrıcalıkların kaldırılması, şirket kurulması ya da elden çıkarılması durumunda bahse konu işlemlere ilişkin maliyet ve indirimleri kabul edilmemesi, şeklindedir⁴⁷.

Bir başka ifade ile kontrol edilen yabancı kurum düzenlemelerindeki temel amaç, yabancı ülkedeki vergi oranının ana işletmenin bulunduğu ülke vergi oranına eşitlenmesi veya yakınlaştırılması suretiyle “sermaye ihracının tarafsızlığının” sağlanmaya çalışılmasıdır. Bu şekilde kaynak ülke içindeki ve dışındaki farklı vergi uygulamalarının yatırımcıların kararlarındaki etkisi minimum seviyeye indirilmeye çalışılmaktadır.

Nitekim KVK'nın 7. Maddesi ile yürürlüğe giren uygulamanın gerekçesinde uygulamanın getirilme amacının ülkeler arası zararlı vergi rekabeti uygulamalarının etkisini bertaraf edebilmek ve vergi oranlarının ülkemize göre düşük olduğu ülkelere yatırım yapan mükellefler ile ülkemizde mukim mükellefler arasındaki fırsat eşitsizliğinin ortadan kaldırılması olduğu belirtilmiştir.

KEYK uygulamaları ile yabancı ülkeye yatırım yapan mükelleflerin yabancı ülke mukimi şirket tarafından fiilen kar dağıtımını yapmasa da yapmış kabul edilerek ana firmanın bulunduğu ülkede vergilendirilmesi amaçlanmaktadır. Bu açıdan bakıldığında yabancı ülke mukimi işletme kar dağıtımına zorlanmaktadır.

2.3.2. Çeşitli Ülkelerde KEYK Uygulaması

⁴⁷ Fethi Heper, Şennur Hoşyumruk, “Vergi Cennetleriyle İlgili Çalışmalarda Son Durum-II”, *Yaklaşım*, Sayı.117, 2002, s.30-31; Saygın Eyüpgiller, “Zararlı Vergi Rekabeti ve Vergi Cennetleri”, *Mali Çözüm* Sayı.53, 2000, s. 125; Nurettin Bilici, *Avrupa Birliği ve Türkiye*, Seçkin Yayıncılık Ankara,2010,s. 171.

KEYK uygulaması özellikle 20. Yüzyılın ortalarından itibaren ortaya çıkmaya başlamıştır. Konuya ilişkin olarak; ABD’de 1937 yılında, düşük vergi oranları uygulayan, diğer bir ifadeyle vergi cennetleri ve tercihli vergi rejimlerinde kurulan, KEYKlere ilişkin “Foreign Personal Holding Company” düzenlemesi ile vergiden kaçınma amacı ile yabancı ülkelerde kurulan işletmelerin, kullanımının engellenmesi hedeflenmekteydi. Söz konusu düzenlemeyi takiben, ABD’de yerleşik işletmelerin, II. Dünya Savaşı sonrası, vergi cennetleri ya da düşük vergi oranları uygulayan ülkeleri, yoğun olarak kullanarak, karlarını yurt dışında bırakmaya başlamaları sebebiyle, KENNEDY yönetimi, 16 Ekim 1962’de, yabancı bağlı işletmeler aracılığıyla vergi erteleme olanaklarını sınırlandırmak ve yurt dışına yatırılan fonların, ABD’ne geri getirilmesi amacıyla, önlem niteliğinde “Subpart F” düzenlemesi olarak adlandırılan, KEYK düzenlemelerini uygulamaya başlamıştır⁴⁸. Subpart F uygulamasında, KEYK sermayesinin yarısından fazlasının her bir kişi için %10’dan fazlasına ABD’li vatandaşların sahip olduğu kurumlar olarak tanımlanmaktadır. ABD’li vatandaş tabirinin içine; ABD vatandaşları ve ABD mukimi olan şirketler dâhildir. Kontrol edilen yabancı kurum Subpart F’de tanımlanan bir kazanç sağlamışsa, bu kuruma ortak olan her bir ABD vatandaşı bu kazançtan kendi payına düşen kısmı gelirlerine dahil etmek zorundadır⁴⁹.

ABD’yi müteakiben Almanya’da 1972’de; Kanada’da 1972’de; Japonya’da 1978’de; Fransa’da 1980’de; İngiltere’de 1984’de; Yeni Zelanda’da 1987’de; İsveç ve Avustralya’da 1990’da; Norveç ve İtalya’da 1992’de; Finlandiya’da 1993’de; İspanya, Endonezya ve Portekiz ve Danimarka’da 1995’de; Kore’de 1996’da, Macaristan ve Meksika’da 1996’da; Güney Afrika’da 1997’de; Estonya’da 1999’da; Litvanya ve Hollanda’da 2001’de; İsrail’de 2002’de KEYK uygulamasına geçmiştir. Ülkemizde ise söz konusu uygulamaya gelir vergisinde 193 sayılı GVK’ya eklenen 75’inci maddesi ile 2007 yılında, 5520 Sayılı KVK’nın 7’nci maddesi ile 2006 yılında geçilmiştir. Bu açıdan değerlendirildiğinde ülkemizin diğer batılı ve gelişmiş ülkelere nazaran daha geç bu uygulamaya geçtiği söylenebilir.

⁴⁸Semih Öz, a.g.e. s. 9-10; Mehlika Sultan Ak, “Amerika Birleşik Devletleri’nde KEYK Rejimi Uygulaması”, *Vergi Dünyası*, Sayı: 350, Ekim 2010, s. 51

⁴⁹ Hakan Erkuş-Leyla Ateş: “Kontrol Edilen Yabancı Kurumlar ve 5520 Sayılı Kanunla Yapılan Düzenlemelerin İrdelenmesi”, *Vergi Dünyası Dergisi*, Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayınları, , Sayı: 310, Haziran 2007, s. 5.

Kontrol edilen yabancı kurum uygulamasının ülkemiz değerlendirilmesine geçmeden önce söz konusu bu uygulamanın ülkemizde diğer batılı ve gelişmiş ülkelere göre yeni olması nedeniyle örnek ülke uygulamalarına yer verilerek konunun ülkemiz açısından değerlendirilmesi daha anlaşılır olacaktır.



2.3.2.1. Almanya

Almanya’da; yabancı bağılı işletmenin, KEYK kapsamında değerlendirilebilmesi için söz konusu işletmede, Alman vatandaşı hissedar ya da ortakların, hakim güce sahip olmaları gerekmektedir. Ayrıca ilgili bağılı işletme, düşük vergi oranlarının uygulandığı bir bölge ya da ülkede kurulmalı ve pasif nitelik arz eden gelir elde etmelidir⁵⁰.

2.3.2.2. İngiltere

İngiltere düzenlemelerine göre, bir dönemde bir işletme İngiltere dışında mukimse, bahse konu işletme İngiltere’de yerleşik kişi ya da işletmelerce kontrol altında tutuluyorsa ve de ayrıca, ilgili işletmenin yerleşik olduğu ülkede elde ettiği gelir üzerinden ödediği vergi, İngiltere’de yerleşik olması durumunda ödeyeceği verginin, 3/4’ünden az ise söz konusu işletmeler, KEYK olarak değerlendirilmektedir.

2.3.2.3. Fransa

Fransa’da yerleşik bir şirketin doğrudan ya da dolaylı %50 veya daha fazla bir oranda hisseye sahip olduğu, avantajlı vergi rejimi sunan vergi cennetleri ya da tercihli vergi rejimlerinde kurulmuş bir bağılı işletmenin, sadece pasif gelirinin değil, tüm gelirinin, Fransa’da yerleşik şirkete, bahse konu yabancı kurumda sahip olduğu hisse oranında atfedilmesi gerekmektedir.

2.3.2.4. İtalya

İtalya’da yerleşik bir kişi, yurt dışındaki bir kurum, işletme ya da herhangi bir birimi doğrudan veya dolaylı olarak kontrol etmekteyse ve de ayrıca, bahse konu yabancı işletme siyah listede yer alan, diğer bir ifadeyle avantajlı vergi ortamı sunan bir bölge ya da ülkede yerleşik ise; söz konusu işletme İtalyan düzenlemeleri uyarınca KEYK olarak değerlendirilip, ilgili işletmelerden elde edilen gelir, İtalya’da yerleşik kişinin geliri olarak dikkate alınarak, vergiye tabi olmaktadır.

⁵⁰ Aussensteuergesetz (Alman Dış Vergi Yasası) md. 8

2.3.3. KEYK Oluşma Şartları

Bu örnek uygulamalardan hareketle kontrol edilen yabancı kurumların bazı özelliklere sahip olması gerekmektedir. Bu özellikler;

- Mukim Ülke Dışındaki İştirake Ortak Olma(Yabancılık) Unsuru
- Kontrol Unsuru
- Elde Edilen Gelirin Niteliği Unsurlarıdır.

2.3.3.1. Mukim Ülke Dışındaki İştirake Ortak Olma (Yabancılık) Unsuru

Geçmiş dönemlerde ülkelerin vergileme alanları sadece hâkimiyet altındaki topraklarının sınırlarından ibaret. Özellikle Sanayi devriminden sonra üretim araçlarının ülkeler arasındaki hareketliliğinin yoğunlaşmasından sonra ülkeler yalnızca kendi sınırları içindeki işe ve işlemlerden değil, vatandaşı olan veya kendi ülkesinde kurulu bulunan işletmelerin diğer ülkelerinde bulunan iş ve işlemlerini de vergilendirmeye başlamıştır. Kontrol edilen yabancı kurum da bu anlayışın sonucunda meydana gelmiştir.

KEYK'ler adından da anlaşılabilceği üzere bir ülke mukimi gerçek kişi ve kurumların o ülke dışında farklı bir ülkede bulunan “yabancı” nitelikteki yatırımlarının veya faaliyetlerinin vergilendirilmesi amacıyla oluşturulmuş vergi sistemleridir. Bu sistemin olmazsa olmaz koşulu yabancılık unsurudur. Yabancı konumunda olan işletmeleri buldukları ülkeler genellikle vergi oranlarının az olduğu veyahut ticari bir nitelik olmaksızın sıcak para olarak tabir edilen para hareketliliklerin yoğun olduğu ülkelerdir. Bu ülkelere yatırım yapan işletmelerin temel amacı daha düşük vergi ödemek ya da ödeyecek oldukları vergilerin ertelenmesini sağlayarak bu şekilde bir finansman sağlamaktır.

Ana ülkede mukim ülkeler yabancı ülkede bulunan kurumlara ortak olarak KEYK'ların birinci şartını sağlamış olmaktadır. Yabancı ülkedeki şirkete ortak olma ya mevcut şirketin paylarını satın alarak ya da yeni bir işletmenin kurulması yoluyla sağlanmaktadır. Yabancı şirkete ortak olunması sonrasında kazancın yabancı kurumun bulunduğu ülkede bırakılması için ya yurtiçi kazanç yabancı kuruma transfer edilmektedir ya da yabancı ülkede elde edilen kazanç ana ülkeye getirilmeyerek gerçekleştirilmektedir.

Ana ülke harici diğer ülkelerde kurulan firmaların tamamı KEYK statüsünde olmamasına karşın, her KEYK yabancı şirket statüsündedir. Bir diğer anlatımla yabancı ülkede doğrudan yatırım yapan ve esas amacının o ülkede bulunan üretim girdilerinin ucuzluğundan veya pazara yakınlığından faydalanmak amacıyla kurulan ve pasif nitelikli gelirlerden ziyade bu yatırımları işletilmesinden kazanç elde eden işletmeler KEYK sayılmamaktadır.

2.3.3.2. Kontrol Unsuru

Yurt dışında kurulu bulunan yabancı bir işletmenin ana ülke vergi kanunları açısından KEYK sayılabilemesinin bir diğer şartı da ana ülkede bulunan kişilerce yönetimin kontrol altında bulundurulmasıdır. Çeşitli ülkelerde uygulanan KEYK müesseseleri incelendiğinde ana ülkedeki kişi veya kurumların yabancı işletmenin üzerinde söz sahibi oldukları sonucuyla karşılaşılacaktır.

Kontrol ibaresiyle; söz konusu işletmenin hisselerinin, belirli bir oranına, genellikle çoğunluğuna (%50'den fazlasına) sahip olunması ifade edilmektedir. Kontrole sadece pay sahipliği ile olunmasından ziyade oy hakkı veya kar payının sahip olunması şeklinde de sağlanabilir.

Yabancı işletmenin kontrolünün büyük bir çoğunluğunun ana ülkede bulunan kurum ve kişiler tarafından

OECD tarafından; "Controlled Foreign Company Legislation" başlıklı yayında belirtildiği üzere, kontrol kavramı ile; yabancı bağlı işletmeler üzerindeki "önemli etki" diğer bir anlatımla, bahse konu yabancı işletmenin, ilgili işletmenin hissedarlarının arzuları doğrultusunda idare edilmesi ifade edilmektedir. Bu itibarla, herhangi bir ülkede yerleşik hissedarların, yabancı bağlı işletmede %50 ve daha fazla işletme hissesine sahip olmaları halinde; bu kişiler, işletmenin diğer hissedarlarına başvurmaksızın, işletme hakkında karar almaya, diğer bir anlatımla müdürleri seçme, işletmeyi kontrol etme ve karlar üzerinde karar verme yetkisine sahip olmaktadır. Konuya ilişkin olarak, KEYK'lere yönelik farklı ülke düzenlemeleri uyarınca, birçok ülkede yabancı bağlı işletme üzerinde kontrole sahip olduğu; genellikle şirkete

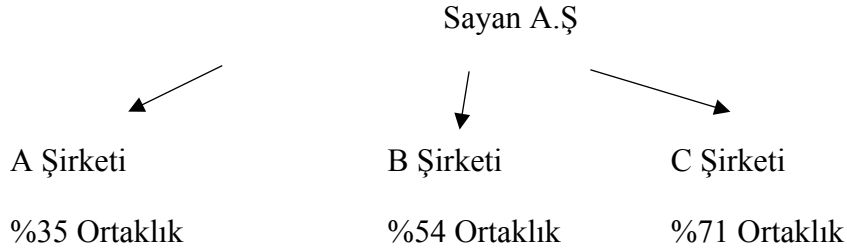
ekonomik katılımı ifade eden, şirket hisselerinin %50'sine ya da oy kullanma hakkı sunan hisselerinin %50'sine sahiplik ile belirlenmektedir⁵¹.

2.3.3.2.1. Kontrol Oranı

Birçok ülkede kontrol oranının tespitinde asgari % 50 oranında ortaklık, kar payı veya oy kullanma hakkı şartı aranmaktadır. Bu oranının tespitinde doğrudan veya dolaylı ortaklıklar dikkate alınacaktır. Kontrol yetkisi bir kişi veya kurumun elinde olabileceği gibi birden fazla kişi veya kurum ile birlikte de kullanılabilir.

Doğrudan ortaklıklarda yurtiçinde bulunan bir firma yabancı bir firmaya doğrudan ortak olurken dolaylı ortaklıkta ise yurtiçi firma ile yurtdışı firma arasında bir veya daha fazla firma girmektedir. Dolaylı ortaklığın tespitinde yurtiçindeki bir firmanın yabancı işletmeye olan ortaklık oranının belirlenmesinde yurtiçi firmanın aradaki firmaya olan ortaklık oranı ile bu firmanın yabancı işletmeye olan ortaklık oranı çarpılmaktadır. Aşağıdaki 2 tabloda doğrudan ve dolaylı ortaklık oranları şekil üzerinden açıklanmaya çalışılmıştır.

Şekil 1: Doğrudan Ortaklık



KEYK için en az %50 kontrol oranı gerektirdiğine göre Sayan A.Ş'nin bu şartı sağlayan yurtdışında mukim (B) ve (C) iştirakleri Sayan A.Ş için KEYK statüsündedirler. Bu ortaklık türü doğrudan ortaklıktır.

⁵¹J. Arnold Brian,, The Taxation of Controlled Foreign Corporations: An International Comparison, Canadian Tax Foundation, Canada, 1986 s.414, Michael Lang vd., CFC Legislation, Tax Treaties and EC Law, Kluwer Law International, Netherlands 2004 s.19

Şekil 2: Dolaylı Ortaklık



Sayan A.Ş, yurtdışı mukim A şirketinin %90'ına doğrudan sahiptir. (A) Şirketi de yurtdışı mukim (B) şirketinin %80'ine sahip olmasından dolayı, SAYAN A.Ş (B) şirketinin dolaylı olarak (90×80) %72'sine sahip olmaktadır. Buradaki Ortaklık dolaylı ortaklıktır. (B) Şirketi yurtdışı mukim (C) Şirketinin %75'ine sahip olmasından dolayı Sayan A.Ş'nin (C) Şirketi üzerindeki ortaklık oranı ($90 \times 80 \times 75$) %54 olmaktadır. Buradaki ortaklık türü de dolaylı ortaklıktır. Her iki dolaylı ortaklıkta da ortaklık oranının %50'yi aşmasından dolayı (B) ve (C) şirketleri Sayan A.Ş için kontrol edilen kurum vasfındadır.

2.3.3.2.2. Kontrol Zamanı

Yurt dışındaki yabancı bağlı işletme üzerindeki, kontrolün mevcudiyetinin sorgulanmasında, dünya uygulamalarında genellikle, KEYKin ilgili hesap döneminin sonundaki durumu dikkate alınmaktadır. Ancak, Danimarka, Yeni Zelanda, İngiltere, ABD, Kanada ve Türkiye gibi ülkelerde, bahse konu kontrol oranına, yılın herhangi bir döneminde sahip olunması, düzenlemelerin uygulanabilmesi açısından yeterli görülmektedir.⁵²

Kurumlar vergisi tebliği kontrol zamanı ile ilgili olarak ilgili vergilendirme dönemi içinde ulaşılan en yüksek oranın dikkate alınacağı belirtmiştir. Yabancı iştirakin paylarının iştirakin vergilendirme döneminin kapanmasından önce elden çıkarılması halinde de elden çıkararak Türkiye mukimi kimseler için KEYK müessesesi hükümlerinin tatbik edilmeyeceği de belirtilmiştir.⁵³

⁵² OECD, Controlled Foreign Company Legislation, s. 39;64;123;133;146

⁵³ Bknz. Kurumlar Vergisi Genel Tebliği Bölüm-7.1

Örneğin, Türkiye’de mukim (S) kurumu yurtdışı mukim (T) Kurumunun %40’ına sahiptir. Türkiye’de tam mükellef (C) gerçek kişisi de (T) kurumunun %20’sine sahiptir. Yurtdışı iştirakin hesap dönemi içerisinde toplam sermayesinin %60’ının tam mükellef olan (S) ve (C) kurumunun sahip olmasında dolayı yurtdışındaki (T) kurumu, (S) ve (C) kişi/kurumları için kontrol edilen ortaklık statüsündedir. (C) kurumu ilgili hesap dönemi içerisinde ortaklık paylarını yurtdışındaki başka bir mükellefe satmış olsun. Bu durumda ilgili dönemdeki en yüksek oranının dikkate alınmasından dolayı (T) kurumu (S) kurumu için kontrol edilen kazanç hükmündedir. (S) kurumu (T)’nin kazancının sermaye oranın kadarlık kısmını (%40) kendi vereceği beyannamesine dâhil etmelidir. (C) gerçek kişinin ise iştirakin hesap döneminin kapanmasından önce paylarını elden çıkartmış olduğundan beyannamesine eklemesi gereken bir tutar bulunmamaktadır.

2.3.3.3. Elde Edilen Gelirin Niteliği (Pasif Gelir/Üs Şirket Geliri)

Gelirin özelliği ile ilgili KEYK uygulamaları, pasif gelir ve üs şirket gelirlerini içermektedir. Aşağıda her iki durum açıklanmıştır.

2.3.3.3.1. Pasif Gelir

Pasif gelirler genel olarak yurtdışında ortak olunan firmanın esas faaliyetlerinden olmayan, genellikle sermaye kazançları üzerinden elde edilen gelirlerden oluşmaktadır. Bir diğer anlatımla pasif gelirler sermaye piyasası araçlarının getirilerinden oluşmaktadır. Pasif gelirlerin temel niteliklerinden birisi vergi cenneti sayılan ülkelere çok rahat şekilde kaydırılabilir oluşudur. Pasif gelirler genelde likit varlıklardan oluşmaktadır.

Pasif gelirler, genellikle faiz gelirleri, kira bedelleri, sigorta gelirleri, hizmet gelirleri ve gayri maddi hak bedelleri ve kâr payları gibi gelir unsurlarından oluşmaktadır⁵⁴.

2.3.3.3.2. Üs Şirket Gelirleri

Üs şirket geliri tanımı, daha çok mal ve hizmet satışıyla bağlantılı olarak yurt içinde yerleşik ortakların elde ettikleri gelirler için kullanılmaktadır. Örneğin, bir yurt

⁵⁴ Cumhuriyet İnan Bilen, *Bir Vergi Güvenlik Müessesesi Olarak Kontrol Edilen Yabancı Kurum (Cfc) Müessesesi Ve Türkiye Uygulamasının Dünya Uygulamaları Işığında Değerlendirilmesi*, Yüksek Lisans Tezi, Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara, 2010, s.32

dışı satış firması, ekonomik gerekçelerden ziyade bizatihi vergiden kaçınmak amacıyla kurulmuş olabilir. Yine, vergi cennetinde yerleşik bir dağıtım merkezi işletmesi, vergi oranları yüksek bir ülkede yerleşik bağlı işletmenin ürettiği ürünleri düşük fiyatla satın alarak yüksek fiyatlarla satabilir. Transfer fiyatlandırması ile ilgili düzenlemeler, bu tür işlemleri genel olarak kavraya da; uygulamadaki idari zorluklar bu tür hareketlerin olmasına izin verebilmektedir. Bu durumlarda, KEYK rejimi düzenlemeleri, bu faaliyetlerden elde edilen gelirlerin, ortakların vergilendirilebilir gelirleri kapsamına dâhil edilmesini gerektirmektedir⁵⁵.

Bu anlamda; vergi cennetleriyle mücadelede KEYK düzenlemesinin, transfer fiyatlandırması müessesesinin açıklarını tamamlayan bir işleve sahip olduğu söylenebilir⁵⁶.

2.3.4. Türkiye’de KEYK Uygulaması

2.3.4.1. Yasal Mevzuat

Küreselleşme ile birlikte ülkelerin uluslararası işlemlerden daha çok vergi geliri elde edebilme ve vergiden kaçınmaları önlemek için çeşitli önlemler aldığı günümüz ekonomisinde vergi güvelik müessesesi olarak KEYK ülkemizde 2006 yılından itibaren uygulanmaktadır⁵⁷.

Bu madde yatırımlarını düşük vergi oranlarının olduğu ülkelere yapan ve buralardan elde ettiği karları Türkiye’ye getirmeksizin vergi ertelemesinden faydalanan mükellefler ile Türkiye’deki firmalara yatırım yapanlar mükellefler arasındaki adaletsizliğin ortadan kaldırılmasını amaçlamıştır.

KVK’nın 7’nci maddesine göre; “

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:

⁵⁵ ÖZ, a.g.e., s. 22.

⁵⁶ Cumhuri İnan Bilen, a.g.e. s. 44

⁵⁷ Cumhuri İnan Bilen, a.g.e. s. 88

a) İştirakin toplam gayrisafî hasulatının % 25 veya fazlasının faaliyet ile orantılı sermaye, organizasyon ve eleman istihdamı suretiyle yürütülen ticarî, zirâî 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 hasulatının 100.000 YTL karşılığı yabancı parayı geçmesi.

(2) Birinci fıkrada yer alan toplam vergi yükü, Kanunun 5 inci 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 dâhil 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.” düzenlemesi mevcuttur.

Gelir vergisi mükellefleri için kontrol edilen yabancı kurum hükümleri GVK'nın 75/2'nci maddesinde düzenlenmiştir. Anılan maddeye göre Kurumlar Vergisi Kanunundaki KEYK şartlarının mevcudiyeti durumunda Türkiye'de mukim gerçek şahısların yurtdışındaki işletmeye asgari %50 hissesine sahip olmaları durumunda KEYK şartları sağlanmaktadır. Ortaklık payının tespitinde doğrudan paylar dikkate alınacağı gibi dolaylı ortaklık payları da hesaplama dâhil edilecektir. Bu şekilde yabancı kurum fiilen kar dağıtmasa da Türk vergi kanunlarına göre kar dağıtım yapmış sayılacak ve ortakları karı elde etmiş sayılacaktır. Yurtdışındaki yabancı iştirakin karlarını ilerleyen dönemlerde fiilen dağıtması durumunda dağıtılmış sayılan karlar bu tutardan düşülecek ve kalan tutar üzerinden tevkifat yapılacaktır.

2.3.4.2. Kontrol Edilen Kurum Kavramı

İlgili yasa hükmünde de açıkça ifade edildiği üzere; yurt dışındaki bir kurumun KEYK kapsamında değerlendirilmesi açısından; bahse konu kurumun sermayesinin, karpayının veya oy hakkının yarısından fazlasının Türkiye’de mukim mükelleflerin sahip olması zorunludur. Ayrıca, yapılacak değerlendirmelerde dikkate alınacak kontrol oranı, ilgili dönemdeki en fazla olan oran göz önünde tutulacaktır⁵⁸. KVK’ya göre bir şirketin KEYK sayılabilmesi için;

- Türkiye’de mukim kişi ve kurumlar tarafından ortak olunması,
- Bu ortakların asgari %50’sine sahip olunması,
- Yabancı kurumun elde ettiği gelirlerinin en az %25’inin pasif nitelikli gelirlerden oluşması,
- Yabancı kurumun elde ettiği kazancının %10’dan daha az vergi yükü taşıması,
- Yabancı kurumun brüt hasılatının 100.000-TL karşılığı yabancı parayı geçmesi,
- Tam mükellef gerçek kişi ve kurumlarca ortak olunan kurumun yurtdışında kurulu (yabancı) olması

Şarttır.

KEYK uygulamasında gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri için yukarıda sayılan şartlardan yalnızca biri farklılık göstermektedir. %50 ortaklık payının tespitinde kurumlar vergisi uygulamasında gerçek kişi ve kurum ortaklarının ortaklık oranlarını toplamı dâhil edilirken, gelir vergisi uygulamasında ise sadece gerçek kişi ortakların dikkate alınmaktadır.

Yurtdışında kurulu bir firmanın Türk vergi kanunları açısından kontrol edilen kurum sayılabilmesi için en temel şart kontrol oranının varlığıdır. Kontrol oranı, kontrol edilen kurum müessesesinin en temel özelliğidir. Türkiye’de mukim gerçek kişi veya kurumların yurtdışı bir iştirake ortak olmaları bu iştiraklere Türkiye’den sermaye göndermekle sağlanmaktadır. Hazine Müsteşarlığı (Hazine ve Maliye Bakanlığı) ve Ekonomi Bakanlığı mevzuatlarına göre Türkiye’den belli miktarı aşan para çıkışları ilgili kurumların iznine tabi olup, mükelleflerce ilgili kurumlara bildirimde bulunulması gerekmektedir. Bu nedenle mükelleflerin yurtdışında bulunan işletmelere ortak olmaları durumunda, ortak olunan firmaların diğer ortaklarının da

⁵⁸ Elif Cenkeri, a.g.e. s.186

tespiti gerekmektedir. Sayılan kurumlardan elde edilecek bilgiler doğrultusunda ortak olunan firmanın diğer tam mükellef ortakları ile birlikte toplam ortaklık oranının kanunda belirlenen %50 ortaklık şartının sağlanması durumunda ortak olunan firma ülkemiz vergi uygulamasında kontrol edilen kurum olarak nitelendirilecektir.

Ortaklık oranının sağlandığı dönemlerin tam olarak tespit edilebilmesi için vergi idarelerince yurtdışı mukimi olan firmalara bilgi isteme kapsamında ortaklık oranları ve ortak olunan dönemlerin istenilmesi gerekmektedir. Genellikle kontrol edilen kurumların mukim oldukları ülkelerin vergi cenneti sayılan ülkelerde bulunduğu göz önüne alındığında bu kurumlardan istenilen bilgilerin cevaplanması uzun sürmekte ve çoğu zaman da vergi cenneti olmasından dolayı cevap verilmemektedir. Bu nedenle ülkemiz açısından kontrol edilen kurum müessesesi getiriliş amacının yerinde olmasına rağmen çoğu zaman uygulanmasında yaşanan zorluklar nedeniyle pratik değildir. Bunun için mevzuatsal değişiklikler yapılması gerektiği düşünülmektedir.

2.3.4.3. Kontrol Oranı Ve Kontrol Zamanı

Yurtdışı iştirake ortak olunması durumunda kontrol edilen kurum olabilmesi için ortaklığın hangi tarihteki sermaye yapısının dikkate alınacağı önem arz etmektedir. Yürürlükte bulunan Kurumlar Vergisi Tebliğinde açıklandığı üzere; “

...

Yurt dışı iştirakin kontrol edilen yabancı kurum olup olmadığının tespitinde, kontrol oranı olarak ilgili hesap dönemi içinde herhangi bir tarihte sahip olunan en yüksek oran dikkate alınacaktır.

Yurt dışı iştirake ilişkin iştirak payının (sermaye, kâr payı veya oy kullanma hakkının) tamamının, yurt dışı iştirakin hesap döneminin kapanmasından önce herhangi bir tarihte muvazaa olmaksızın elden çıkartılmış olması halinde, ilgili yurt dışı iştirak hakkında bu madde hükümleri uygulanmayacaktır.” düzenlemeleri yapılmıştır.

Bu düzenlemelere göre ilgili dönem içinde herhangi bir tarihte Türkiye’de mukim kişi ve kurumların yurtdışı iştirakin %50 ve daha fazlasına sahip olmaları durumunda o hesap dönemi için yurtdışı iştirak “kontrol edilen kurum” sayılacaktır.

Ancak bu tarihten hesap döneminin sonuna kadar olan tarihte söz konusu iştiraki hisselerinin tamamının elden çıkarılması (satılması) durumunda satışı yapan mükellef için söz konusu iştirakin gelirlerini beyan etme yükümlülüğü getirilemeyecektir. Bir diğer anlatımla %50 şartı hesap dönemi içinde herhangi bir tarihte gerçekleşmesi yeterli sayılmakta, söz konusu bu iştirake hesap dönemi sonu itibariyle sahip olan mükellefler ise bu tarihteki mevcut ortaklık oranları üzerinden iştirakin elde ettiği kazançları beyannamelerine dâhil edeceklerdir.

2.3.4.4. Yurtdışı Kurumun Elde Edeceği Gelirlerin Mahiyeti Ve Asgari Kazanç Tutarı

Kontrol edilen yurtdışındaki iştirakin madde kapsamında değerlendirilmesinin bir diğer şartı da iştirakin elde ettiği gelirlerin türü ve miktarıdır. Madde hükmünde yer aldığı üzere bir kurumun kontrol edilen kuru sayılabilmesi için kurumun elde ettiği gelirlerin %25 ve daha fazlasının pasif nitelikteki gelirlerden oluşması gerekmekte ve ilgili yıldaki brüt hasılat toplamının 100.000-TL karşılığı yabancı paraya eşit veya fazla olması gereklidir.

Kurumlar Vergisi Tebliğinde “Pasif nitelikli gelirlerin organize yapılmış bir faaliyetten ziyade gen olarak sermaye üzerinden elde edilen gelirleri kapsadığı göze çarpmaktadır. Bu gelirlere örnek olarak faiz, temettü, kira, lisans, menkul kıymetlerinin satışından elde edilen gelirlerden verilmiştir⁵⁹. Pasif gelirlerden kasıt genellikle üretim veya esas faaliyet konuları dışında sermaye piyasası araçlarından elde edilen gelirlerdir.

Bu düzenlemede örnek olması için bazı gelirler sayılmıştır. Pasif nitelikli gelirler sadece kanun ve tebliğde sayılan kazançlarla sınırlı tutulmamıştır. Sayılan örnek gelirlerin sonuna “gibi” edatı getirilene sayılan kazançlarla aynı vasıfta bulunan diğer işlemler de anılan madde kapsamında dikkate alınabilecektir.

Kurumlar vergisi tebliğinin ilgili bölümünde gelir şartının tespiti ile ilgili olarak aşağıdaki örnek verilmiştir.

“Örneğin; yurt dışı iştirakin toplam 100 birim olan gayrisafi hasılatının bileşimi aşağıdaki gibi olsun;

⁵⁹ Bknz. Kurumlar Vergisi Genel Tebliği Bölüm-7

- Faaliyeti ile orantılı sermaye, organizasyon ve eleman istihdamı suretiyle elde edilen ticari kazanç.....	30 birim
- Kâr payı	10 birim
- Faiz	50 birim
- Menkul kıymet alım satım kazancı	10 birim

Bu durumda pasif nitelikli gelirlerin (Kâr payı + faiz + menkul kıymet alım satım kazancı) toplam gayrisafi hasılatı oranı (70/100=) %70 olduğundan kontrol edilen yabancı kurum için belirtilen şart sağlanmış olacaktır”⁶⁰.

Bu şekilde ortaklık hakkı şartı ve gelir türü şartını sağlayan kurumların ortaklarının vergilendirilebilmesinin bir diğer şartı da iştiraki elde ettiği gayrisafi hasılatın 100.000-TL karşılığındaki yabancı parayı geçmesidir. Kazancın TL’ye çevrilmesinde TCMB döviz alış kuru kullanılır. Söz konusu bu şart kanunun yayımlandığı 2006 yılında yaklaşık 74.000-\$ (Amerikan Doları) iken günümüzde 16.000-\$ civarındadır. Vergi kanunlarında miktar olarak belirtilen tutarlar ilgili kanun maddelerine koyulan hükümlerle her yıl yeniden değerlendirilmektedir. Ancak kontrol edilen kurumlara ilişkin madde hükmünde bu şekilde bir belirleme yapılmadığından bu şekilde tutar güncellemesi yapılamamaktadır. Hal böyle olunca 2006 yılında kontrol edilen kurumun 73.000-\$ kazanç elde etmesinde asgari kazanç şartı sağlanamamış olmakta ancak 2019 yılında bu şart gerçekleşmiş (yaklaşık 5 katı gibi bir oranda) olmaktadır. Bu durumda 2019 yılında aynı şartlar altında yurtdışındaki bir iştirake yatırım yapan mükellefler bu kazançları üzerinden Türkiye’de vergiye tabi tutulmaktadır. Söz konusu bu miktarın güncellenmemesi devletin lehine, mükelleflerin ise aleyhinedir. Kanunda yer alan miktarın güncellenmemesi nedeniyle mükelleflerin eskiden beyana tabi olmayan tutardaki kazançları döviz kurlarının değerlendirilmesi neticesinde git gide daha düşük seviyeleri kapsayacak şekilde vergilendirilmektedir. Kazanç miktarının yeniden değerlendirme oranı veya endeksleme suretiyle güncellenmemesi vergi teorisinde eleştirilmektedir.

⁶⁰ Bknz. Kurumlar Vergisi Genel Tebliği Bölüm-7.2.1

2.3.4.5. Vergi Yüğü Şartı

Yurtdışı iştirakin ortaklarının Türkiye’de vergiye tabi tutulabilmesi için vergi yükü şartını sağlamış olması gerekmektedir. Vergi yükünden genel anlamda toplam verginin toplam dönem kazancına bölünmesiyle bulunan orandır. Bu oranın %10’a eşit ve daha az olması gerekmektedir. İlgili kanun maddesi uyarınca vergi yükünün tespitinde Kanunun 5/1-b maddesinde yer alan hükümlere göre hesaplama yapılacaktır. KVK 5/1-b maddesine vergi yükü iştirakin bulunduğu yerde kazancı üzerinden hesaplanan ve de kar payına ilişkin olarak hesaplanan vergi toplamının, p dönemdeki iştirakin brüt dağıtılabilecek kar toplamı ile hesaplanan vergi toplamına oranlanması yoluyla bulunur. Dağıtılabılır kar tabiri o dönemde ayrılan karşılıklar ile yedek akçeleri de ihtiva eder. İştirakin mukim olduğu ülke mevzuatında karın tespitinde KKEG sayılan harcamaların fiilen işletmede olmadığından dağıtılabılır kara eklenmesine gerek bulunmamaktadır. Vergi yükünün tespitinde nominal vergi yükü değil, fiili vergi yükü baz alınmalıdır. İştirakin karının içinde istisnaya tabi gelirlerin olması durumunda istisna düşüldükten sonraki gelire isabet eden vergi hesaplamaya dahil edilecektir. Aynı şekilde iştirakin devreden geçmiş yıl zararlarının mahsup edilmesinden sonraki tutara ilişkin vergi hesaplamaya dahil edilecektir.

Aynı bölümün devamında vergi yükü hesaplaması için aşağıdaki örnek verilmiş ve açıklamalar yapılmıştır.

“Örnek: Sayan A.Ş’nin 2 yıldır %22 oranında ortağı olduğu yurtdışı mukim Çakmar A.Ş kurumu mobilya sektöründe faaliyetini sürdürmektedir. Çakmar A.Ş’nin ticari bilanço karı 540-\$, KKEG mahiyetindeki harcaması 60-\$, olduğu durumda vergiye esas kazanç tutarı 600-\$ olacaktır. Bu kazancın 400-\$’ının istisna olduğunu düşünelim. Çakmar A.Ş’nin kurulu olduğu ülkede vergi oranının %20 olması durumunda, vergiye tabi kurum kazancı $[(540+60)-400=]$ 200-\$ olacaktır. Hesaplanacak kurumlar vergisi benzeri vergi ise $(200 \times \%20=)$ 40-\$ olacak ve bu verginin, dağıtılabılır kazanç olan $(540-40=)$ 500 ile hesaplanan kurumlar vergisi olan 40’in toplamı olan 540’a oranlanması $(40/540)$ sonucu bulunacak vergi yükü %7,41 olacaktır.

İlgili ülkede istisna kazancının bulunmaması durumunda iştirakin kurumlar vergisi $[600 \times 0,20=]$ 120-\$ olacak ve bu verginin, dağıtılabılır dönem karı olan 540-

\$'a oranlanması (120/540) sonucu ortaya çıkacak olan vergi yükü %22,22-\$ olacaktır⁶¹.

2.3.4.6. Türkiye’de Beyannameye Dâhil Edilecek KEYK Kazanç Tutarı

KEYK şartlarını sağlayan yurt dışı iştiraki olan mükelleflerin söz konusu iştiraktan elde edeceği gelirleri beyannamelerine ne şekilde dâhil edecekleri önem arz etmektedir. Kurumlar vergisi tebliğine göre beyannameye dâhil edilecek olan kazanç tutarı iştirakin geçmiş yıl zararlarını indirdikten, istisnaları indirmeden önceki kazancıdır⁶². Vergi öncesi karın dâhil edilmesindeki temel amaç iştirakin bulunduğu ülkede ödenen vergilerin mahsubu ve bu şekilde çifte vergilendirmeyi önleme amacındandır. Aksi durumda vergi sonrası kazancın beyannameye eklenmesi ve vergi mahsubunun yapılmaması durumunda çifte vergilendirme durumu ortaya çıkmaktadır.

KEYK'lara yatırım yapan tam mükellef gerçek kişi ve kurumların beyannamelerine intikal edecekleri kazançlar, yurtdışı iştirakin toplam kazancının hesap döneminin kapanmasındaki ortaklık payları nispetinde beyannamelerine dâhil edeceklendir.

Yurtdışı iştirakin elde ettiği karı dağıtmayıp sermayesine eklemesi durumunda da söz konusu kazançların, ortaklar tarafından verilecek olan gelir ve kurumlar vergisi beyannamelerine intikal ettirilmeleri gerekmektedir. Söz konusu madde hükmünün genel amacının verginin ertelenmesini engellemek amacıyla yurtdışı iştirakin kazançlarını dağıtmasa dahi Türk vergi kanunlarınca dağıtılmış varsayılması göz önüne alındığında, aynı mantık yurtdışı iştirakin kazançlarını dağıtmayıp sermayeye eklemesinde de geçerli olacaktır. Kanunda geçen “*dağıtılsın veya dağıtılmasın...*” hükmü bu amaçla getirilmiştir.

2.3.4.7. Özellikli Hususlar

2.3.4.7.1. Zarar Mahsubu

Vergi mevzuatımızda KEYK'lardan elde edilen zararların bu kurumlara ortak olanlarca mahsup edilip edilmeyeceği ile ilgili bir düzenleme bulunmamaktadır. KEYKK ile ilgili madde hükmü ve tebliğ düzenlemeleri incelendiğinde bir işlemin

⁶¹ Bknz. Kurumlar Vergisi Genel Tebliği Bölüm-5.2.1.5

⁶² Bknz. Kurumlar Vergisi Genel Tebliği Bölüm-7.3

KEYK kapsamında olabilmesi için o faaliyetten kazanç doğmuş olması gerekmektedir. Bir diğer deyişle vergi idaresi mükelleflerin KEYK hükümlerine tabi iştiraklerinden elde ettikleri gelirle ilgilenmektedir. Mali idare KEYK'ların zararları ile ilgili düzenleme yapmamaktan kaçınmıştır.

Kurumlar vergisi tebliğinin ilgili kısmına göre,⁶³ KEYK zararlarının bu kuruma ortak olanlarca indirim konusu yapmaları olanaksızdır. Bir başka deyişle KEYK hükümlerine tabi iştiraki olan tam mükellef gerçek kişi ve kurumlar söz konusu zararları kendi beyannamelerinde indirim olarak dikkate alamazlar.

Türk vergi kanunlarının genel hükümlerine göre de bu sonuca ulaşılmaktadır. İştirakçi kişi/kurum ile iştirak olunan kurumların farklı tüzel kişiliklere sahip olmasından dolayı her iki taraf da vergi mükellefi konumundadır. Bir vergi mükellefinin elde ettiği zarar, yalnızca kendi beyannamesinde takip eden yıllarda mahsup edilebilmektedir. Bir mükellefe ilişkin olan zararın o mükellefe ortak olan kişi/kurumlarca mahsup imkânı vergi kanunlarımızda düzenlenmediğinden, aynı husus KEYK zararları için de geçerlidir.

2.3.4.7.2. Türkiye’de Beyan Edilen KEYK Kazançlarında Yurt Dışında Ödenen Vergilerin Mahsubu

KEYK kazançlarının fiilen dağıtılmadan bu kuruma ortak olan kişi ve kurumlarca beyannamelerine intikal ettirilmemesinden dolayı, KEYK'ların bu kazançlarını ileride fiilen dağıtmaları durumunda vergilendirme işleminin nasıl yapılacağı ve iştirakin bulunduğu ülkede ödenen vergilerin Türkiye’de ödenecek vergilerden mahsup edilip edilmeyeceği önem arz etmektedir.

KVK'nın 32/2'nci maddesine göre KEYK müessesesinin uygulandığı hallerde iştirakin ilgili ülkede ödediği vergiler, Türkiye’de ödenmesi gereken vergiden indirilebilecektir.

Yurtdışı iştirakin bulunduğu ödediği vergiler, bu madde uyarınca bu kuruma ortak olan mükelleflerin bu kazançları üzerinden hesaplanan vergiden mahsup edilebilmektedir. Aksi bir uygulama aynı kazançtan iki defa vergi alınması sonucunu

⁶³ Bknz. Kurumlar Vergisi Genel Tebliği Bölüm-7.3

doğurmakta olup, çifte vergilendirmeyi önlemek amacıyla bu şekilde bir düzenleme yapılmıştır.

KVK'nın 7/5'inci maddesine göre yurtdışından henüz dağıtılmasa da Türkiye'de vergiye tabi tutulmuş olan kazançların sonradan dağıtımı halinde, Türkiye'de vergilendirilmesi gereken kısım dağıtılmamış kısım olmalıdır. İlgili maddeden açıkça anlaşılabilceği üzere yurtdışı iştirakin kazançlarını, tam mükellef gerçek kişi be ortakların beyan etmesinden sonra fiilen dağıtması halinde vergilendirme işlemi daha önce vergilendirilmemiş kısma uygulanacaktır. Örneğin ilgili yılda tam mükellef Sayan AŞ'ye 60-TL kazanç isabet edip bu kısmın Sayan A.Ş tarafından beyannameye eklenmesinden sonraki tarihlerde yurtdışı iştirak fiilen 100-TL kar payı dağıtması halinde Türkiye'de vergiye tabi olacak kısım daha önce vergilendirmeye konu olmayan 40-TL olacaktır. Aksi bir uygulama aynı kazançtan iki defa vergi alınması sonucunu doğurmakta olup, çifte vergilendirmeyi önlemek amacıyla bu şekilde bir düzenleme yapılmıştır.

2.4. Vergi Cennetlerine Yapılan Ödemelere Tevkifat Yapılması

Türkiye'de mükellef olan gerçek kişi ve kurumlar tarafından yurtdışında özellikle de vergi cenneti sayılan ülkelerde bulunan işletmelere yapılan ödemeler kullanılmak suretiyle Türkiye'deki mükelleflerin kazançlarını eksik beyan edebilme ihtimali mevcuttur. Söz konusu bu ihtimali bertaraf edebilmek için kurumlar vergisi için 2006 yılında gelir vergisinde için de 2007 yılında vergi kanunlarımızda bazı eklemeler yapılmıştır. Söz konusu madde metinleri aşağıdadır.

GVK'nın 94'üncü maddesinde "Cumhurbaşkanınca belirlenecek olan ülkelerde mukim kişi ve firmalara Türkiye'den yapılacak olan ödemelerde ödemelerin verginin konusuna girip girilmediğine bakılmaksızın %30 oranında tevkifat yapılacaktır. Cumhurbaşkanınca ülkelerin belirlenmesi sırasında ilgili ülkelerin bilgi değişimlerine taraf olup olmamaları ile o ülkelerde uygulanan vergi oranları etken olacaktır. Aynı madde kapsamında Cumhurbaşkanına vergi oranını sektörler itibariyle farklılaştırma yetkisi ile oranı sifira kadar indirme yetkisi de verilmiştir. Gelir vergisi için düzenlenmiş olan bu hükmün aynısı KVK'nın "*Dar Mükelleflerde Vergi Kesintisi*" başlıklı 30/7'nci fıkrasında *da mevcuttur.*

Söz konusu bu düzenlemelerin esas amacı Cumhurbaşkanınca (2018 öncesi Bakanlar Kurulu idi) vergi cenneti sayılan ödemeler yoluyla vergi matrahının azaltılmasının önlenmesi, aynı zamanda da bilgi verme zorunluluğuna uymayan ve bu nedenle o ülkede bulunan kişi/kurumların vergilendirilmesinin mümkün olamayacağından dolayı en azından kaynakta vergilendirme anlayışı yatmaktadır. Bu maddeler aynı zamanda hem vergi tarhına yönelik güvenlik müesseseleri hem de tevkifat uygulamasından kaynaklı olarak hem de vergi tahsiline yönelik güvenlik müesseseleridir.

Uluslararası haksız vergi rekabeti ve vergi cennetleri ile mücadele konusunda ülkemizde, Kurumlar Vergisi Kanununun “Dar Mükellefiyette Vergi Kesintisi”ne ilişkin hükmü uyarınca vergi cennetleri ile mücadeleye yönelik; bahse konu yerlere yapılan ödemelerin, Türkiye’deki vergi matrahını aşındırmasının engellenmeye çalışılması amacıyla, Bakanlar Kurulu’nca, vergi cenneti olarak ilan edilmiş ülkelere, tam mükellef kurumlar tarafından, ödeme şeklinde yapılan tüm transferler, bunların vergi konusuna dâhil olup olmadığına ya da ödeme yapılan kurumun, vergi mükellefi olup olmadığı dikkate alınmaksızın, %30 oranında tevkifata tabi tutulacaktır.

İlgili madde hükmünde, vergi cenneti olarak nitelendirilen ve haksız vergi rekabetine sebebiyet veren ülkelere yapılan, her türlü ödemeler üzerinden, Türkiye mukimi şirketlerin yüklendiği vergi oranına yaklaşık bir oranda tevkifat yapılması gerektiği düzenlenmektedir. Bu itibarla, nakden veya hesaben yapılan ya da tahakkuk ettirilen ödemelerin, bahse konu yerlerde yerleşik ya da buralarda faaliyetlerini gerçekleştiren kurumlara yapılmış olması, vergi kesintisinin uygulanması açısından yeterli olmaktadır⁶⁴.

Getiriliş amacı vergi güvenlik müessesesi olsa da maddenin yürürlüğe girdiği 2006-2007 yıllarından itibaren günümüze kadar geçen 12-13 yıllık süre zarfında ne Bakanlar Kurulunca ne de Cumhurbaşkanınca ilgili maddeler kapsamında tevkifat yapılacak ülkelere ilişkin liste yayınlanmamıştır. Bu kapsamda değerlendirildiğinde her iki madde hukuken yürürlükte olmasına rağmen fiilen uygulanmamaktadır.

⁶⁴ İbrahim Kocabey, “Vergi Cennetlerini Cehenneme Dönüştürecek Düzenlemeler”, *Yaklaşım*, Yıl: 14, Sayı: 168, Aralık 2006, s. 114; Selahattin Tuncer, “Vergileme ile İlgili Yeni Deyim ve Kavramlar”, *Vergi Dünyası*, Aralık 2006, s. 6.

3. İLİŞKİLİ KİŞİLERDE VERGİ GÜVENLİK MÜESSESELERİ

Çalışmanın bu bölümünde Türk Vergi Sisteminde yer alan ve mükellefler ile ilişki içinde bulunan kimseler arasında gerçekleştirilen işlemlere özgü olarak uygulanan vergi güvenlik müesseselerine yer verilmiştir. Bu bölümün ikinci bölümden ayrıca ele alınmasının nedeni işlemlerin ilişkili kişilerle yapılmış olmasıdır. Söz konusu bu güvenlik müesseseleri örtülü sermaye ile transfer fiyatlandırması uygulamalarıdır.

3.1. Örtülü Sermaye

Uluslararası vergi uygulamalarında örtülü sermaye kavramı “*Thin Capitalization*” veya “*hidden Capitalization*” olarak adlandırılır. Örtülü sermaye uygulaması kazanç üzerinden alınan vergilere özgü bir vergi güvenlik müessesesidir.

3.1.1. Müessesenin Getiriliş Amacı

Örtülü sermaye adından da anlaşılacağı üzere sermayenin işletmeye örtülü olarak konulmasına denir. Söz konusu bu uygulamanın temel amacı, şirketin sermaye artışı yapmak suretiyle öz kaynaklarını arttırmak yerine ilişki içinde bulunduğu kişi ve kurumlardan borçlanarak bu borç faizlerini kurum bünyesinde gider yazmak ve ilişkili kişi veya kuruma vergisiz olarak kazanç aktarmanın önüne geçmektir. Örtülü sermaye uygulaması ile işletme içindeki kazanç, vergi dışı veya düşük vergili ünitelerden yapılan borçlanmaya bağlı faiz ödemeleri ile vergi dışı bırakılmaktadır⁶⁵. Örtülü sermaye düzenlemeleri ile vergi mükelleflerinin, ortak veya ortakla ilişkili kişilerde yapılan borçlanmalar üzerinden hesaplanıp vergiye tabi kurum kazancının tespitinde indirim konusu yapabilecekleri faiz giderlerinin indirimi, çeşitli yöntemler kullanılarak sınırlandırılmaktadır⁶⁶.

Örtülü sermaye kavramı, işletme ortaklarınca sermaye adı altında konması gereken tutarların, onlardan alınan borç olarak nitelendirilerek bunlara faiz tahakkuk

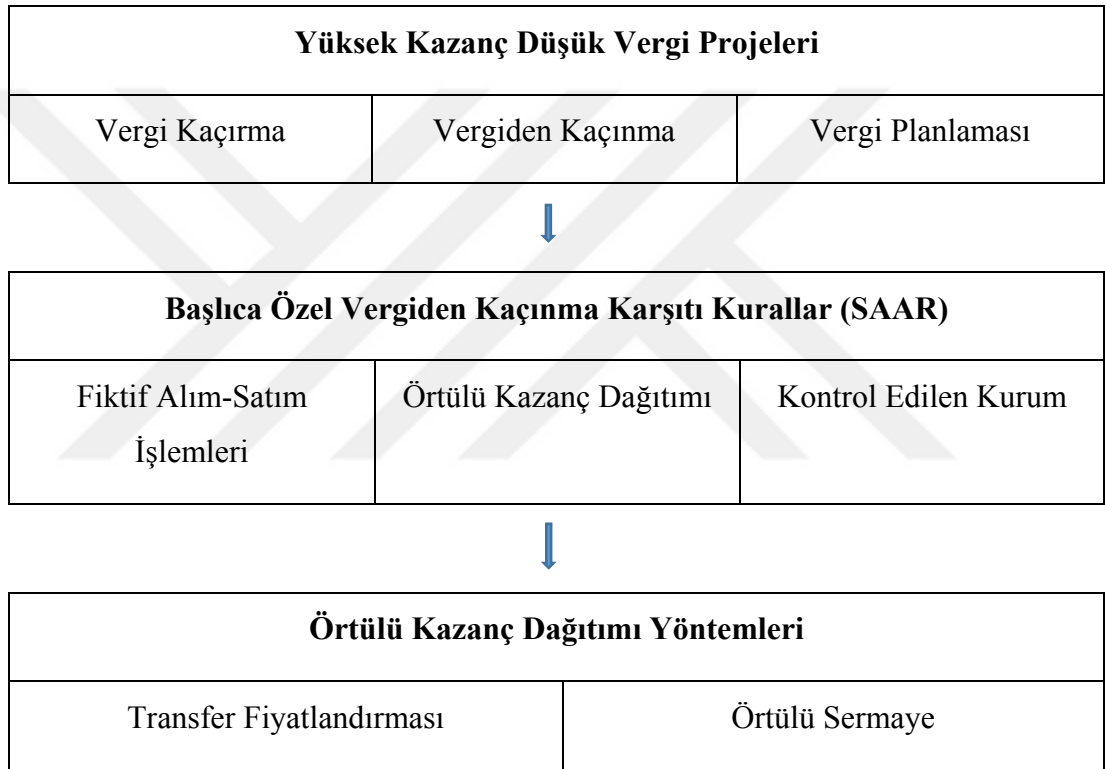
⁶⁵ John R. Graham, “Taxes and Corporate Finance: A review, Review of Financial Studies” 16, 2003, s. 1074-1128

⁶⁶ İsmail Onay, *Örtülü Sermaye (Teorik Açıklamalar- Uygulamalı Soru ve Cevaplar)*, Maliye Hesap Uzmanları Derneği, İstanbul 2017, s. 9.

ettirilmesi ve hesaplanan faizlerin kurumlar vergisi matrahının tespitinde gider olarak indirilmek suretiyle kârların bir bölümünün faiz adı altında ortağa verilme şeklidir⁶⁷.

Sermaye sahipleri “düşük vergi ve yüksek kazanç” amacı taşımaktadırlar. Verginin sermaye sahipleri için maliyet unsuru olduğu ve varlıklarında azaltma yaptığı göz önüne alındığında vergiyi daha az ödemek için çeşitli yöntemlere başvurabilecekleri ihtimali ortaya çıkmaktadır. Bu yöntemler vergiden kaçınma, vergi kaçırma ve vergi planlaması şeklinde gerçekleşebilmektedir.

Tablo 3:Örtülü Sermayenin Şematik Konumu



Kaynak: İsmail ONAY, a.g.e. s. 10

Kurumlar için geçerli olan örtülü sermaye uygulaması gerçek kişiler için de geçerlidir. Ticari ve zirai kazanç sahibi mükelleflerin girişimcilik yeteneklerini gerçekleştirmek için ihtiyaç duydukları parasal miktarları sermaye olarak koymak yerine ilgili işletmelere borç da verebilmektedirler. Bu şekilde işletme sahibi adına hesaplanacak borç faizleri eşi ve 18 yaşından (tahsilde olmaları durumunda 25

⁶⁷ Selim Yüksel Pazarçeviren ve Filiz Aygen, “ÇUŞ’larda Transfer Fiyatlandırması Manipülasyonları ve Konunun Türkiye Açısından Değerlendirilmesi”, *Mali Çözüm Dergisi*, Sayı.71, Nisan-Haziran 2005, s.99

yaşından) küçük çocuklarının işletmeden olan alacakları üzerinden hesaplanacak faizler kanunen kabul edilmeyen gider olarak sayılmaktadır⁶⁸.

Mükelleflerin faaliyetleri ile ilgili olarak yapmış oldukları borçlanmalara ilişkin ödedikleri faizlerin matrahın tespitinde gider yazılabılmesinde esasen herhangi bir sınır bulunmamaktadır. Mükellefler almış oldukları borçları işletmelerinde faaliyetleri ile ilgili olarak kullandıkları müddetçe vergisel açıdan herhangi bir sakınca bulunmamaktadır. Ancak yapılan bu borçlanmaların ortaklardan veya ortakla ilişkili kişilerden yapılması durumunda sonuç değişmektedir. Kurumlar vergisine tabi bir kurumun normal kar dağıtımı şu şekilde olmaktadır. Öncelikle dağıtım tabi tutulacak kar kurum bünyesinde kurumlar vergisine tabi tutulmakta, daha sonra kar payı dağıtımına bağlı olarak KVK md:15-30 ve GVK md:94 hükmüne istinaden ortağın statüsüne göre kurum nezdinden tevkifat yapılacak, söz konusu kar payını alan gerçek veya tüzel kişi ortak ise bunu brüt tutar üzerinden beyannamesine dâhil edecek ve çıkan vergiden daha önce kurum nezdinde tevkif edilen vergiyi düştükten sonra kalan tutarı vergi dairesine ödeyecektir. Ancak mükellefler ve ona ortak olan kişi ve kurumlar gerçekleştirdikleri bazı işlemlerle daha az vergi ödemek için çeşitli yollara başvurmaktadır.

Kurumlar vergisi kanunumuzun 11/a maddesince öz sermaye üzerinden ödenen veya hesaplanan faizlerin vergiden indirimine imkân verilmemektedir. Ancak mükellefler çeşitli yollarla kanunun bu hükmünü dolanmaya çalışmaktadırlar. İşletmelerin finansman ihtiyacı genel olarak iki yöntemle giderilir. Bunlardan ilki şirkete getirilen ayni veya nakdi sermaye diğeri de borçlanmadır. Bilindiği üzere sermayenin getirisi kar payıdır ve riski vardır. Yani sermaye sahibi kar payı elde etme düşüncesiyle kurumlara ortak olur ancak çeşitli nedenlerle bu durum gerçekleşmeyebilir. Borç para verilmesinin de temel getirisi faizdir. Faiz kar payına göre risksiz bir yatırım aracıdır. Borç para veren bir kimse vade sonunda anapara ve faizi her hal ve şartta geri alabilme hakkına sahiptir. Sermaye sahiplerinin yatırdıkları sermayeyi şirket iflas etse geri alamama durumu olmakla birlikte borç verenlerin böyle bir riski bulunmamakta, şirketin iflası halinde cebri icra yoluyla şirket varlıklarının

⁶⁸ Deniz Coşkun, *Vergi Güvenlik Müessesesi Olarak 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nda Örtülü Sermaye, Yüksek Lisans Tezi*, Hasan Kalyoncu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Gaziantep, 2015, s.13

satışını sağlayarak alacağını tahsil etme şansı bulunmaktadır. İşte bu nedenle şirket ile şirkete borç veren ortaklar veya ortağın ilişkili olduğu kimseler şirkete sermaye koymanın beraberinde getireceği risklerden kaçınmak için riskin çok az olduğu veya hiç olmadığı borç verme suretiyle şirkete finansman sağlamaktadırlar.

Örtülü sermaye uygulaması kurum kazancının kurum bünyesinde vergilendirilmeden ortaklara aktarılmasını engelleyen bir yapıya sahiptir. Bu yönüyle vergi güvenlik müessesesi olarak adlandırılmaktadır. Esas itibariyle örtülü sermaye, kurumun öz sermayesine dâhil olması gerekirken, yabancı sermaye şeklinde işletmeye verilen kıymetler tutarıdır. İşletmeler çoğu kez, iş ve faaliyet hacminin gerektirdiği sermayeyi tam olarak koymayıp, maksatlı bir davranışla, yabancı kaynaklarla finansman yolunu tutarlar. Bu amaçla öz sermayenin bir kısmı yabancı sermaye şeklinde oluşturulacak, bu sermayeye faiz ödemek veya tahakkuk ettirmekle, dolaylı olarak öz sermayeye faiz ödemek olanaklı olacaktır⁶⁹.

Kurumlar vergisi, safi kurum kazancı üzerinden hesaplanmaktadır. Safi kurum kazancı da Kanunun 6'ncı maddesine göre Gelir Vergisi Kanunu'nun ticari kazanç hükümleri uyarınca bulunur. KVK'nın yapmış olduğu atıf nedeniyle gelir vergisi kanununun ticari kazanç hükümlerine gitmek gerekmektedir. Kurumlar vergisi mükellefleri VUK'un 177/5'nci maddesine göre birinci sınıf tacir sayılmakta ve aynı kanunun 176'ncı maddesine göre de bilanço usulüne göre defter tutmak zorundadırlar. Buna göre kurumlar vergisi mükellefleri için ticari kazanç bilanço usulüne göre saptanacaktır. GVK md:38'e göre bilanço usulünde defter tutanlar için ticari kazancın özsermaye karşılaştırması yöntemiyle bulunacağı belirtilmiştir. Vergilendirme döneminin başında ve sonunda özsermayenin olumlu tutarına işletmeye dahil olan tutarların bu tutardan indirilmesi aynı şekilde işletmeden çekilen tutarların bu farka ilave edilmesi neticesinde ticari kazanca ulaşılacaktır⁷⁰ şeklinde tanımlanmıştır.

KVK'nın 11/b maddesine göre örtülü sermaye üzerinden ödenen giderler vergiden indirilememektedir. Şayet mükelleflerce bu tutarlar gider olarak dönem

⁶⁹ Şükrü Kızılot, *Türk Vergi Hukukunda Örtülü Kazanç ve Örtülü Sermaye, Yaklaşım Yayınları*, 2002, s. 457

⁷⁰ Gelir Vergisi Kanunu, md:38

sonuç hesaplarına intikal ettirildiyse beyanname üzerinde “*Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler*” adı altında matrahın oluşumunda kurum kazancına dâhil edilmelidir.

Yukarıda değinildiği üzere yatırımlar sermaye ile veya borçlanma suretiyle yapılabilmektedir. Her iki durumda da şirketin dönem karı ve ortakların ödedikleri nihai vergi değişmektedir. Örtülü sermaye uygulamasına neden gerek duyulduğunu bir örnek vasıtasıyla anlatalım.

İki ortaklı ve Türkiye’de mukim Sayan AŞ’nin %25 payına X, %75 payına ise Z şahsı sahiptir. Sayan A.Ş 2018 hesap döneminde 400.000-TL ticari kar elde etmiştir ve sermayesi 500.000-TL’dir.

Durum-1: Şirketin sermayesinin tamamı ortaklar tarafından ödenmiş olması ve ortaklardan herhangi bir borç alınmaması durumunda;

Öncelikle elde edilen ticari kar diğer şartların değişmediği varsayımıyla matrah olacak kabul edilecek ve üzerinden Sayan A.Ş için kurumlar vergisi hesaplanacaktır. %20 Kurumlar vergisi oranıyla hesaplanan 80.000-TL Sayan AŞ’nin vergi borcunu oluşturacaktır. Kazançtan geriye kalan 320.000-TL ise ortaklara payları nispetinde dağıtılacaktır. Sayan A.Ş tarafından ortaklara dağıtılacak olan kar payı için ortaklar adına %15 oranında tevkifat yapılacaktır. Bu durumda ortak X’e dağıtılacak olan brüt 80.000-TL için 12.000-TL, ortak Z’ye dağıtılacak olan brüt 240.000-TL için 36.000-TL tevkifat yapılacaktır. Sayan A.Ş tarafından ortaklar adına yapılan bu tevkifatlar, ortakların kar paylarını beyan etmeleri halinde hesaplanacak gelir vergisinden mahsup edilebilecektir. Kar paylarının beyanı özellik arz etmektedir. GVK’ya göre tam mükellef kurumlardan elde edilen kar paylarının yarısı istisna olup, kalan tutarın beyan edilmesi halinde kar payı dağıtımında anında tevkif edilen verginin tamamı mahsup edilebilecektir⁷¹. Kar paylarının beyan edilip edilmemesinde aynı Kanununun 86/1-c maddesine göre 2018 yılında kar payı tutarının 34.000-TL’yi geçmesi halinde beyan edilecektir.

Bu veriler doğrultusunda ortak (X)’nin elde ettiği brüt 80.000-TL’nin yarısı istisna olacak, kalan 40.000-TL ise beyan haddi olan 34.000-TL’nin üzerinde olduğu için beyan edilecektir. Bu beyan neticesinde ortak (X) adına GVK Md:103’e göre

⁷¹ Bknz. GVK Md:22

7.680-TL gelir vergisi çıkacaktır. Ortak (X) tarafından daha önce kazancından tevkif suretiyle kesilen 12.000-TL'nin mahsup edilmesinden sonra Ortak (X) tarafından ödenecek bir vergi çıkmayacak, hatta fazladan kesilen $12.000 - 7.680 = 4.320$ TL vergiyi iade alabilecektir.

Diğer ortak (Z)'nin elde ettiği brüt 240.000-TL'nin yarısı istisna olacak, kalan 120.000-TL'nin beyan haddi olan 34.000-TL'nin üzerinde olması nedeniyle tamamı beyan edilecektir. Bunun sonucunda ortak (Z)'nin beyan ettiği 120.000-TL için GVK md:103'e göre hesaplanacak vergi tutarı 29.280-TL olacaktır. Ancak yapılacak olan mahsup nedeniyle ortak (Z) vergi ödemeyecek, hatta fazladan tevkif edilen $36.000 - 29.280 = 6.720$ TL vergiyi iade alabilecektir.

Bu açıklamalar ışığında Sayan AŞ'nin ve ortakların ödemiş oldukları toplam nihai vergi tutarı $(80.000 + 12.000 + 36.000 - 4.320 - 6.720)$ 116.960-TL olacaktır.

Durum-2: Şirketin ödenmiş sermayesinin 300.000-TL olduğu ve ortaklardan da payları nispetinde 200.000-TL borçlanılarak yatırım yapıldığı ve bu borçlara yıllık %10 oranında faiz ödemesi yapılacağını ve bu faizlerin gider yazıldığı varsayımında;

Varyasyon-1 (faizlerin fiilen ortaklara ödenmediği varsayımında)

Bu durumda toplam kurum kazancı, borç faizlerin gider yazılması haline $(200.000 * 0,10 = 20.000)$ kurumun kazancı $400.000 - 20.000 = 380.000$ TL olacaktır. Bu tutar aynı zamanda da Sayan AŞ'nin matrahı olacak ve üzerinden %20 oranında 76.000-TL kurumlar vergisi hesaplanacaktır. Kalan kurum kazancının $(380.000 - 76.000 = 304.000)$ TL ortaklara dağıtımına karar verilmesi halinde ortak (Z)'ye brüt 76.000-TL, ortak (Z)'ye ise brüt 228.000-TL kar payı düşmektedir. Sayan A.Ş tarafından ortak (X) adına %15 oran üzerinden 11.400-TL, ortak (Z) adına ise 34.200-TL gelir vergisi tevkifatı yapılacaktır.

Ortak (X)'nin payına düşen 76.000-TL'nin yarısı gelir vergisinde istisna olacak, kalan 38.000-TL ise 2018 yılı beyan sınırının altında üzerinde olduğundan ortak (X) tarafından beyan edilecektir. 38.000-TL'nin beyan edilmesi halinde GVK md:103'e göre 7.140-TL gelir vergisi hesaplanacak, daha önce Sayan A.Ş tarafından kazancından tevkif edilen 10.400-TL mahsup edildikten sonra iade alınacak vergi tutarı 3.260-TL olacaktır.

Ortak (Z)'nin payına düşen brüt 228.000TL'nin yarısı gelir vergisinden istisna olacak, kalan 114.000-TL'de 2018 yılı beyan haddi olan 34.000-TL'nin üzerinden olduğundan tamamı beyan edilecektir. 114.000-TL'nin beyan edilmesi halinde ortak (Z)'ye GVK md:103'e göre 30.380-TL gelir vergisi hesaplanacak, daha önce Sayan A.Ş tarafından kazancından tevkif edilen 34.200-TL'nin düşülmesi sonrasında ödenecek bir vergi çıkmayacak, fazladan ödenen $30.380-34.200 = 3.280$ -TL'yi iade alabilecektir.

Bu açıklamalar ışığında Sayan AŞ'nin ve ortakların ödemiş oldukları toplam nihai vergi tutarı $(76.000 + 11.400 + 34.200 - 3.260 - 3.280) = 114.520$ -TL olacaktır.

Yukarıdaki örnekten açıkça görüleceği üzere yatırımların şirkete sermaye konularak yapılması halinde toplam şirket ve ortaklar nezdinde ödenen vergi tutarı 116.960-TL iken, yatırımların bir kısmının ortaklardan borç alınmak suretiyle gerçekleştirilmesi halinde şirket ve ortaklar nezdinde ödenen vergi tutarı 114.520-TL olarak gerçekleşmiştir. Dikkat edilirse bu varyasyonda borç faizleri ortaklara fiilen ödenmemiştir. Amaç faiz gideri tahakkuk ettirerek kurum kazancını azaltma ve vergi yükünü azaltmadır. Ortaklar faiz gelirlerini tahsil etmedikleri için kendi beyannamelerine bu gelirlerini dâhil etmemişlerdir. Dolayısıyla bu varyasyonda toplam vergi tutarı 114.520-TL olarak düşük çıkmıştır.

Varyasyon-2 (faizlerin fiilen ortaklara ödenmediği varsayımında)

Bu varyasyonda borç alınan paralara ilişkin faiz ödemelerinin Sayan A.Ş tarafından kurum ortaklarına fiilen ödendiği varsayımıyla, her bir ortağa düşen faiz gelirleri GVK'nın mevcut uygulamaları çerçevesinde ortakların beyannamelerine dâhil edilecek ve ortakların matrahları ve ödenecek/iade alınacak gelir vergisi tutarları değişecektir. Bu varyasyonda şirketin ödenecek vergisine ve şirketin dağıtılabilir kurum kazancında herhangi bir değişiklik olmayacaktır. Tek değişiklik ortakların gelirleri ve vergileri olacaktır.

Şirketin ödeyecek olduğu kurumlar vergisi 76.000-TL, şirket tarafından ortak (X) adına yapılacak gelir vergisi tevkifatı 11.400-TL, ortak (Z) adına ise yapılacak gelir vergisi tevkifatı 34.200-TL olacaktır.

Ortak (X)'nin payına düşen brüt 76.000-TL temettünün yarısı istisna olacak, bakiye 38.000-TL ile tahsil edilen 5.000-TL faiz gelirinin toplamı 2018 yılı beyan

sınırının üzerinde olacağından ortak (X) tarafından beyan edilecektir. Ortak X tarafından beyan edilecek gelir toplamı 43.000-TL olacak, bu tutar üzerinden hesaplanacak gelir vergisi tutarı 8.490-TL olacaktır. Bu tutardan daha önce Sayan A.Ş tarafından tevkif edilen 11.400-TL mahsup edilecek, Ortak X'e 2.910-TL tevkifat iadesi yapılacaktır. Ortak X'in toplam vergisi 8.490-TL olarak gerçekleşecektir.

Ortak (Z)'nin payına düşen brüt 228.000TL temettünün yarısı istisna olacak, kalan 114.000-TL'de 2018 yılı beyan haddi olan 34.000-TL'nin üzerinden olduğundan tamamı beyan edilecektir. Ortak Z'ye ödenen 15.000-TL faiz geliri de 2018 yılı beyan sınırı olan (GVK md:86/1-d) 1.800-TL'nin üzerinde olduğu için faiz geliri de beyan edilecektir. Ortak B'nin toplam kazancı 129.000-TL olacaktır. Bu tutar üzerinde ortak (Z)'ye GVK md:103'e göre 32.130-TL gelir vergisi hesaplanacak, daha önce Sayan A.Ş tarafından kazancından tevkif edilen 34.200-TL'nin mahsup edilmesi sonrasında ödenen gelir vergisi çıkmayacak, fazla ödenene (32.130-TL - 34.200-TL) 2.070-TL tevkifat iadesi yapılacaktır. Ortak Z'nin toplam vergisi 32.130-TL olarak gerçekleşecektir.

Sonuç olarak bu varyasyonda Sayan AŞ'nin ve ortakların ödemiş oldukları toplam nihai vergi tutarı $(76.000 + 8.490 + 32.130) = 116.620$ -TL

Şirket ve ortaklar nezdindeki toplam vergi tutarı her üç durumda da birbirinden farklıdır. Sermayenin tamamının ortaklar tarafından ödendiği ve ortaklardan borç alınmadığında şirket ve ortaklar nezdindeki toplam vergi tutarı 116.960-TL olmakta iken. Sermayenin 300.000-TL'si ödenip ortaklardan 200.000-TL borç alınarak yatırım yapıldığında ise; faizin gider tahakkuku yapıp fiilen ödenmediğinde şirket ve ortaklar nezdindeki toplam vergi tutarı 114.520-TL, ortaklara fiilen ödendiğinde ise 116.620-TL olarak gerçekleşmektedir. Dikkat edilirse sermayenin doğrudan şirkete konulması ve ortaklardan borçlanılmaması halinde ödenecek olan vergi tutarı diğer iki varyasyondan daha fazladır. Sermayenin bir kısmının borç adı altında şirkete konulması durumunda; borç faizlerinin ortaklara ödenmediği durumundaki vergi tutarı, faizin ödendiği durumdan vergisel açıdan daha avantajlıdır. Faiz oranları ve borç olarak verilen miktarların değişmesi durumlarında yukarıda hesaplanan rakamlar farklılaşacak ve aralarındaki fark da artabilecektir.

Şirketler ve ortakları yukarıdaki örnekte yer verilen vergisel avantajlardan faydalanmak için şirkete sermaye koymak yerine borç verme yoluna gidebilmektedirler. Böylelikle vergi yüklerini azaltma yoluna gidebilmektedirler. Ortaklar yaptıkları bu muvazaalı işlem nedeniyle aslında belirsiz olan ve şirketin karlılık durumuna göre miktarı değişecek olan kar payının bu belirsizliğini gidermekte ve alacakları parasal tutarların bir kısmını garanti altına almaktadırlar. Bu işlem sayesinde ortakların alacakları parasal tutarlar, şirketin kar-zarar durumundan bağımsız hale gelecektir. Devletler de söz konusu bu durumun önüne geçebilmek için özellikle şirket nezdindeki vergi alacağını güvence altına alabilmek için örtülü sermaye adı verilen vergi güvenlik müessesesini hayata geçirmişlerdir. Söz konusu düzenlemeyle şirket nezdindeki kazancın vergilendirilmeden ya da daha az vergilendirilerek ortaklara aktarılmasının önüne geçmektedir.

3.1.2. Türkiye’de Örtülü Sermaye Uygulaması

Bu bölümde ülkemizde uygulanmakta olan örtülü sermayenin tanımına, örtülü sermaye sayılmayan durumlara yer verilecek ve çeşitli durumların örtülü sermaye karşısındaki durumları irdelenerek, konu hakkında verilecek örneklerle konu pekiştirilmeye çalışılacaktır.

Örtülü sermaye uygulaması ülkemizde kurumlar vergisi olan mükellefler için getirilmiş olan bir vergi güvenlik müessesesidir. Gelir vergisi mükellefleri için bu şekilde bir vergi güvenlik müessesesi vergi kanunlarımızda öngörülmemiştir. Ülkemizde yürürlükte olan KVK’nın 12’nci maddesinde örtülü sermaye uygulamasına yer verilmiştir.

3.1.2.1. Türk Vergi Yapısında Örtülü Sermaye Tanımı

Örtülü sermaye uygulaması vergi sistemimize yeni giren bir uygulama değildir. Mevcut 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunumuzdan önce yürürlükte olan 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununda da uygulaması mevcuttu. 5422 Sayılı (Eski) Kurumlar Vergisi Kanununun 17’nci maddesine göre; “*Kurumların aralarında vasıtalı, vasıtasız bir şirket münasebeti veya devamlı ve sıkı bir iktisadi münasebet bulunan gerçek ve tüzelkişilerden yaptıkları istikrazlar, teşebbüste devamlı olarak kullanılır ve bu istikrazlarla, kurumun öz sermayesi arasındaki nispet, emsali kurumlarınkine*

nazaran bariz bir fazlalık gösterirse mezkür istikrazlar örtülü sermaye sayılır.” düzenlemesi mevcuttu. Söz konusu kanun ve maddeleri 5520 sayılı Yeni KVK'nın yürürlüğe girmesi ile mülga olmuştur. Söz konusu yeni kanunla birlikte örtülü sermaye uygulamasında da ciddi değişiklikler yapılmıştır. Bu değişikliklerin en başlıcası örtülü sermayenin tanımı ve kapsamıyla ilgilidir.

KVK'nın 12'nci maddesinde; örtülü sermayenin tanımı yapılmış ve hangi şartlarda örtülü sermaye oluşacağı hüküm altına alınmıştır. Aynı maddede ortak ve ortakla ilişkili kişi ve özsermaye tanımları yapılmış maddenin devamında örtülü sermaye sayılmayan borçlanmalar ile örtülü sermayeye isabet eden faiz vb. giderler için düzeltme işlemlerinin detaylı olarak açıklanmıştır.

3.1.2.2. 5422 Sayılı Kanun Ve 5520 Sayılı Kanun'da Yer Alan Örtülü Sermaye Uygulamasının Karşılaştırılması

Eski uygulamasında yaşanan bazı problemlerden dolayı örtülü sermayenin net bir tanımı ortaya koyulmuştur. Buna göre işletmenin hissedarlarında veya onlarla ilişkili kişilerden yapılan borçlanmaların, kurumun dönem başı öz sermayesinin 3 katını aşması halinde aşan kısma örtülü sermaye denilmiştir. Önceki düzenlemesinde bir borcun örtülü sermaye sayılabilmesi için “*emsali kurumlarinkine nazaran bariz bir fazlalık göstermesi*” gerekmektedir. Buradaki bariz bir farklılığın net olarak belirlenememesinden dolayı uygulamada ihtilaflar ortaya çıkmak ve hatta yapılan tarhiyatlar dava konusu yapıp neticede devlet aleyhine davalar kaybedilmekteydi. Yeni düzenleme ile bu tür ihtilaflar azami derecede azalmıştır.

Yeni kurumlar vergisi kanunu ile eski kanunun uygulanmasında tereddüte düşülen örtülü sermayeye isabet eden faiz ve giderlerin hukuki durumu da netliğe kavuşturulmuştur. Örtülü sermaye üzerinden ödenen veya hesaplanan kur farkları hariç faiz vb. giderlerin durumu, borcu kullanan kurumca dağıtılmış kar payı sayılacağı veya ana merkeze aktarılmış temettü sayılacağı belirtilmiştir. Maddede ayrıca kar payı dağıtımı sayılan bu işlem öncesinde tarafların gider-gelir yazdıkları işlemlerin tam mükellef kurumlar nezdinde yapılacak düzeltilebileceği belirtilmiştir⁷².

⁷² Deniz Coşkun, a.g.e, s.16

**Tablo 4: 5542 (Eski) ve 5520 (Yeni) Kurumlar Vergisi Kanunu
Karşılaştırması**

5542 Sayılı KVK	5520 Sayılı KVK
İlişkili kişilerden temin edilen borçlar örtülü sermaye	İlişkili kişilerin sınırı belirlendi
Borcun sürekliliği esas	Borcun sürekliliği esası kaldırıldı
Borcun Tamamı Örtülü Sermaye	Öz sermayenin 3 katını aşan kısmı örtülü sermaye olarak kabul edilmiştir
Faiz giderlerinin tamamı KKEG	Faiz gideri KKEG'dir ve kâr payı sayılıyor
Kur farkının durumu ihtilaflı	Kur farkı gideri KKEG'dir
Borç veren açısından bir düzenleme yok	Kâr dağıtım stopajı ve vergide düzeltme esası getirildi
İştirak kazancı açısından tartışmalı	İştirak kazanç istisna uygulaması getirildi
Örtülü sermaye sayılmayacak haller tanımlanmamıştır	Örtülü sermaye sayılmayacak haller tanımlanmıştır

Kaynak: (Mehmet Akif Özmen, Gelir ve Kurumlar Vergisi Mevzuatında Vergi Güvenlik Müesseseleri, Ankara: (2008). Yaklaşım Yayıncılık)

3.1.2.3. Örtülü Sermayenin Unsurları

Mevcut uygulamamızda alınan borcun örtülü sermaye olabilmesi için ortak veya ortakla ilişkili kişilerden doğrudan veya dolaylı olarak temin edilmesi ve kullanan işletmenin öz sermayesinin 3 katını aşması gerekmektedir. Dolayısıyla örtülü sermaye sayılan borcun ana unsurları;

- Ortak ve Ortakla ilişkili kişilerden sağlanması,
- İşletme faaliyetlerinde kullanılması,
- Öz sermayenin üç katını aşmasıdır.

3.1.2.3.1. Borcun Ortak ve Ortakla İlişkili Kişiden Temin Edilme Şartı

Kurumlar vergisi mükellefleri için alınan bir borcun ülkemiz uygulamasında örtülü sermaye olabilmesi için ortak veya ortakla ilişkili kişilerden temin edilmesi şarttır. Bunun esas amacı şirket ortaklarının aynı zamanda şirket yönetiminde bulunmaları nedeniyle daha az vergi ödeyerek toplam refahlarını arttırmak amacıyla muvazaalı olarak sermaye koymak yerine borç verme yoluna gitmeleridir. Dikkat edilirse sadece ortaktan değil ortakla ilişkili kişilerden yapılan borçlanmalar da örtülü sermaye uygulamasına dâhil edilmiştir. Bunun esas amacı ortak tarafından, ilişkili bulunduğu kişilerin iradesi üzerinde etkin olabileceği ihtimalidir. Ortak örtülü sermaye uygulamasından kaçınabilmek için bu borcu ortağı olduğu işletmeye kendisi adına değil de yakın ilişki içinde bulunduğu başka bir kişi üzerinden verebilmektedir. Kanun bu hüküm sayesinde söz konusu bu ihtimali bertaraf etme amacındadır.

“Örtülü sermaye uygulamasında yalnızca ortaktan alınan borçlar değil aynı zamanda ortakla ilişkili kişilerden yapılan borçlanmalar kapsama dahil edilmiştir. Ortak ve onunla ilişkili kişiler haricindeki kimselerden elde edilen borçlanmalar bu kapsamda değerlendirilmez”⁷³.

Ortak tanımı Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinde detaylı olarak açıklanmıştır. Tebliğe göre **ortaklık ilişkisi**; *“Bir kurumun hem ortak olduğu kurumlarla hem de söz konusu kuruma ortak olan gerçek kişi ve kurumlar ile olan ilişkisini kapsamaktadır.”* şeklinde açıklanmıştır. Bu ilişkide herhangi bir ortaklık payı oranı aranmamaktadır. Ancak bir kurumun İMKB (BİST)’de işlem gören bir kurum olması halinde bu kuruma ortak olabilmek için ortaklık payı oranının en az %10 olması gerekmektedir. Gerçek kişi olarak tabir edilen gelir vergisine tabi olan gerçek kişi, şahıs ortaklıklarını ve adi ortaklıkları, kurum tabiri ise kurumlar vergisine tabi olan mükellefleri ifade etmektedir.

Aynı tebliğe göre Ortakla İlişkili Kişi; *“Ortağın, doğrudan veya dolaylı olarak en az %10 oranında ortağı olduğu veya en az %10 oranında oy veya kâr payı hakkına sahip olduğu bir kurumu ya da*

⁷³ Deniz ÇOŞKUN, a.g.e. s.18

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 ifade etmektedir.” açıklaması yapılmıştır.

Kurumlar vergisi kanununun 22/4'üncü maddesinde dar mükellefleri kişi için özel belirleme yapılmıştır. Anılan maddeye göre dar mükelleflerin kullandıkları borçlar için örtülü sermaye uygulamasında %10 ortaklık oranı şartı aranmaktadır. Bu hükme göre dar mükellef kurumları ortaklık payı ne olursa olsun ortaklarından ve şirketle olan ilişkinin payı ne olursa olsun ortakla ilişki içinde bulunan kimselerden yapılacak borçlanmaların tamamı örtülü sermaye kapsamında değerlendirilecektir.

Aşağıda örnek teşkil etmesi için ortak ve ortakla ilişkili kişiler Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinde yer alan tablo yardımıyla açıklanmaya çalışılmıştır.

“Borcu alan (A) Kurumunun ortak olduğu (K) ve kendisine ortak olan (B) kurumu ve (U) kişisi (A) kurumu açısından ortak olarak değerlendirilecektir. Bu ortaklık münasebetinde asgari bir oran aranılmayacaktır. Buna göre (A)'nın

Ortak (B), (U) ve (K) dan yaptıkları borçlanmalar,

Ortak (B)'nin doğrudan %11'ine sahip olduğu (D)'den yaptığı borçlanmalar,

Ortak (B)'nin dolaylı olarak %10,01'ine sahip olduğu (E)'den yaptığı borçlanmalar,

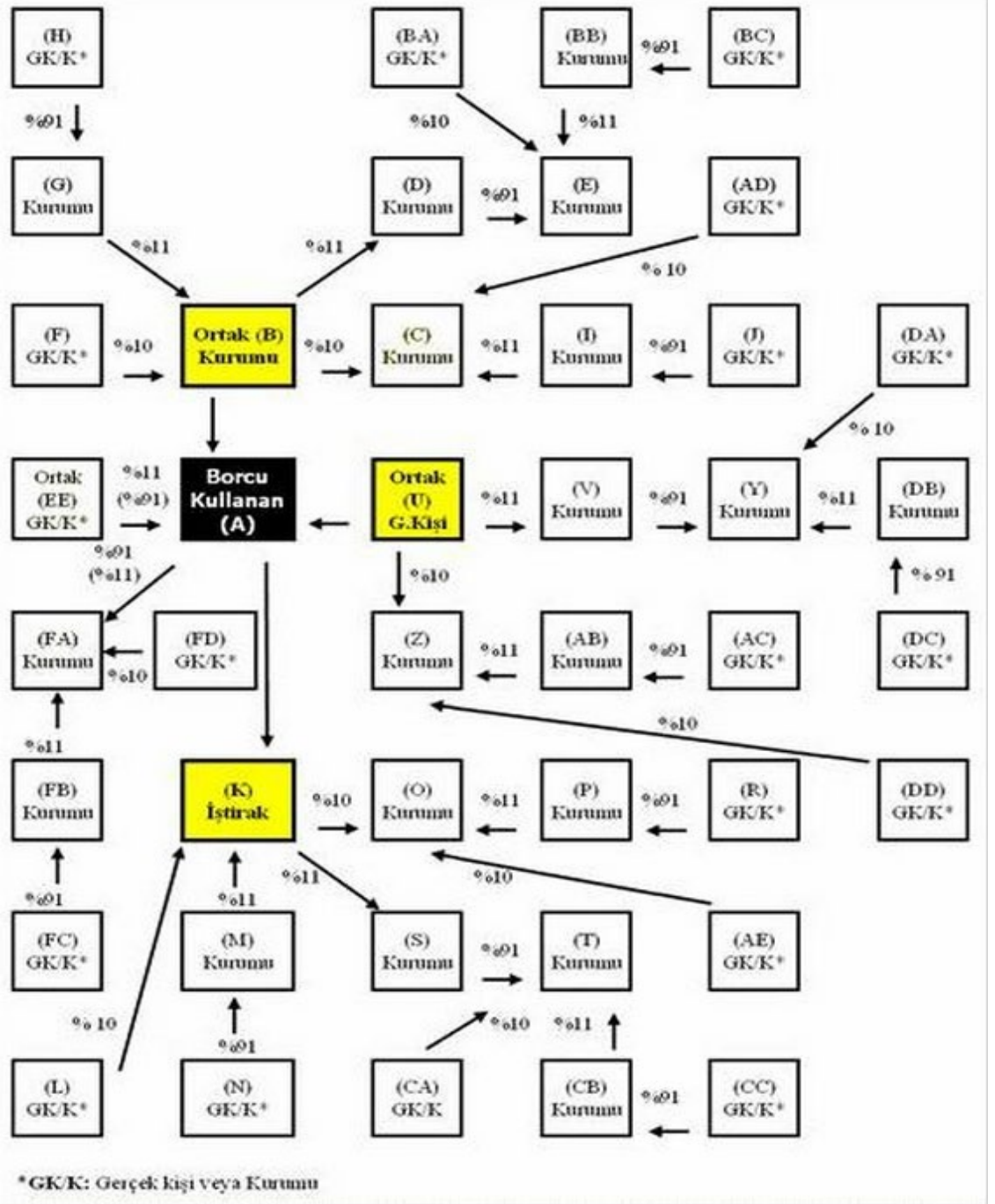
Ortak (B)'nin ilişkili olduğu (E)'nin %11 payına sahip (BB)'den yaptığı borçlanmalar,

Ortak (K)'nin %11 payına sahip olduğu (S)'den yaptığı borçlanmalar,

Ortak (K)'nin dolaylı olarak %10,01'ine sahip olduğu (T)'den yaptığı borçlanmalar,

örtülü sermaye hesaplamasında dikkate alınacaktır.”

Şekil 3: Örtülü Sermaye Uygulamasında Ortak ve Ortakla İlişkili Kişi



Kaynak: 1 Seri Nolu Kurumlar Vergisi Tebliği (Tarih: 11.04.2019)

3.1.2.3.2. Borcun İşletmede Kullanması Gerekliliği Şartı

Kurumlar vergisi mükelleflerinin ortaklarından veya ortakla ilişkili kişilerden aldıkları borçların örtülü sermayeye konu edilebilmesinin bir diğer koşulu da alınan borcun işletmede kullanılması gerektiğidir. İşletmede kullanılmasından kasıt; borcun

işletme ve/veya yatırım harcamalarında kullanılmasıdır. Alınan borcun aynı şartlarla diğer başka bir kuruma aktarılması halinde, bu borç işletmede kullanılmamış sayılacaktır. Aktarılan bu tutar örtülü sermaye hesaplamalarına dahil edilmeyecektir. Alınan bir borcun aynı şartlarla diğer bir grup firmasına aktarılması halinde, borcu alıp aktaran kurum tarafından kendisine nihai olarak borç verilen kimseye bir finansman hizmeti verilmekte olacaktır. Bu husus transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımını müessesesine girdiğinden ileride teferruatlı bir şekilde anlatılacaktır.

“İşletmede kullanılma” şartı vergi kanunlarımıza yeni girmiş bir uygulama değildir. Eski 5422 sayılı eski KVK’da örtülü sermaye sayılabilecek bir borcun “sürekli olarak işletmede kullanılması gerektiği” şartı mevcuttu. Ancak mükellefler ve vergi idaresi tarafından ihtilafı olan “sürekli kullanma” şartına, yeni 5520 sayılı KVK’da yer verilmemiştir. Yeni uygulamada sadece borcun işletmede kullanılması yeterli sayılmıştır. Borcun sürekli-süreksiz olarak işletmede kullanılıp kullanılmadığı fark etmeksizin kullanılan öz sermayenin üç katını aşması halinde sermaye örtülü olarak konulmuş sayılacaktır.

3.1.2.3.3. Alınan Borcun Öz Sermayenin Üç Katını Aşması Şartı

Örtülü sermaye müessesesinin sadece iç mevzuatımızda uygulama alanı yoktur. Özellikle küreselleşmeye bağlı olarak ortaya çıkan çok uluslu şirketlerde, şirketlerin bazı birimleri ulusal ülke sınırları dışında örgütlenmeye başlamıştır. Dolayısıyla örtülü sermaye sadece ulusal bir uygulama olmaktan çıkmış uluslararası vergilendirmede de önemli bir işlev üstlenmiştir.

Kurumların finansman yapıları kârlarını doğrudan etkilemektedir. Yukarıda verilen örnekte de görülebileceği üzere öz sermaye ile finansman yöntemine alternatif olarak finansmanın bir kısmının borçlanma suretiyle yapılmasında dönem karı azalacaktır. “*Bu nedenle ülke vergi idareleri bir şirketin vergiye tabi kazancının tespitinde indirilebilir faiz tutarına kısıtlamalar getiren düzenlemeler gitmektedirler. Bu düzenlemeler aşırı düzeye isabet eden borca bağlı ülkelere arası kazanç aktarımının önüne geçmek amacıyla yönelik olarak düzenlenmekte ve böylece bir ülkede vergilendirilecek kazancın korunması amaçlanmaktadır. Bu bakış açısına göre, vergi idarelerinin alacağı önlemlerdeki başarısızlık, bu tip vergisel avantajlara sahip*

olmayan ulusal şirketler karşısında çok uluslu şirketler lehine büyük bir avantaj yaratmaktadır”⁷⁴.

Çeşitli ülkelerde uygulanan örtülü sermaye düzenlemelerinde farklı yöntemlere başvurulmaktadır. Bu yöntemlerin başında faiz indirimi kısıtlamaları ve borçlanma düzeyi kısıtlamaları gelmektedir. Faiz indirimi kısıtlamasında şirketlerin kullandıkları borçlara ilişkin ödedikleri faizlerin miktarına sınırlama getirilmektedir. Bu sınırın üzerindeki borç faizlerinin öz sermayeye ilişkin oluşu kabul edilmekte ve kazancın tespitinde indirimi kabul edilmemektedir.

Borçlanma düzeyi kısıtlamaları ise mükelleflerin örtülü sermaye kapsamında borçlanabilecekleri sınırı göstermekte olup, bu sınırın üzerindeki borçlanmaların ise örtülü sermaye sayılması gerektiğini ifade eden yöntemdir. Bu yöntem rasyo adı da verilmektedir. Dünya genelinde en çok uygulama alanı bulan rasyo; alınan borcun öz sermayeye oranlamasıdır. Rasyo uygulaması pratik bir yöntemdir. Ülkemizde de bu yöntem uygulanmaktadır. Ülkemizde uygulanan rasyo 3:1’dir. Yani alınan borç olarak alınan değerler öz sermayenin üç katını aşmadığı müddetçe örtülü sermaye oluşmamaktadır.

Bu bölümde konunun daha iyi anlaşılabilmesi için borç ve öz sermayenin tanımları yapılacak, örtülü sermaye kapsamındaki yeri ve önemine değinilerek, örtülü sermaye sayılmayan borçlanmalara da yer verilecektir.

Ortaklardan ve ortakla ilişkili kişilerden alınan borcun örtülü olarak işletmeye sermaye olarak konulduğunun kabulü için DBÖS’nin 3 katını aşması gerekmektedir. Borç, ortaklar veya çeşitli finans kurumları veya kişilerden alınan ve belli bir vade sonunda daha önceden anlaşılan koşullarda geri ödeme yükümlülüğü olan parasal değerdir. Öz sermaye; işletmenin aktif tarafı ile pasif tarafı arasındaki farktır. Muhasebenin temel kavramlarından olan bilanço denkliği ilkesine göre aktif toplamı ile pasif toplamının her zaman birbirine eşit olması gerekmektedir. Pasif tarafta işletmenin borçları ile birlikte işletmeye konulan sermaye de yer almaktadır. Öz sermaye buradan hareketle aktif toplamından pasiflerde yer alan borçların çıkarılması

⁷⁴ İsmail Onay, a.g.e. s. 51

ile bulunur. Bulunan bu tutarın 3 katını aşan bir tutarda ortak ve ortakla ilişkili kişilerden borçlanma durumunun varlığında örtülü sermaye oluşmaktadır.

Bu çıkarma işleminin sonucu her zaman pozitif olmayabilir. Bir başka deyişle işletmenin aktif borcuna eşit veya daha azı da olabilmektedir. Bu durumda örtülü sermayenin varlığının araştırılmasında herhangi bir kıyaslama yapılamayacak olup, ortaklardan ve ortakla ilişkili kişilerden alınan tüm borçlanmalar örtülü sermaye sayılacaktır.

3.1.2.4. Örtülü Sermaye Kapsamında Borcun Tespiti Ve Özellikli Durumlar

Ortak ve ortakla ilişkili kişilerden yapılacak borç alma işlemlerinde mükelleflerce dikkat edilmesi gereken belli başlı hususlar aşağıdaki gibidir.

3.1.2.4.1. Yapılan Borçlanmada Örtülü Sermaye Hesaplaması

Kurumların ortaklarından veya bunlarla ilişkili kişilerden aldıkları borçların örtülü olarak işletmeye konulduğunun kabulü için DBÖS'nin üç katını geçmesi gerekmektedir. Üç katını aşması halinde sadece aşan kısım örtülü sermaye sayılacaktır. Bu noktada tek bir kişi veya kurumdan yapılan borçlanma işleminde örtülü sermaye hesaplaması pratiktir. Ancak birden fazla kişi ve kurumdan borçlanılması halinde hesaplama oranlama suretiyle bulunacaktır. Oranlamadan kasıt, alınan her bir borcun, toplam borca oranıdır. Bu oran sayesinde, her bir kişi ve kurumdan yapılan borçlanmanın ne kadarının örtülü sermaye sayıldığı bulunacak ve bu tutara karşılık gelen faiz, kur farkı vb. giderlerin indirilmesine izin verilmeyecektir.

Örnek: Sayan AŞ'nin dönem başı öz sermayesi 200,00 birim ve alınan borçlar aşağıdaki tablodaki gibi olması halinde toplam örtülü sermaye ve borç temin edilen kişilere isabet eden örtülü sermaye tutarları aşağıdaki gibi olacaktır.

Dönem başı öz sermaye 200,00 birim olduğundan bunun 3 katı olan 600,00 birimi aşan borçlanmalar örtülü sermaye sayılacaktır. O halde Sayan A.Ş'nin ortaklarından veya ortakla ilişkili kişilerden aldığı toplam borç tutarı 1.000,00 olduğundan, örtülü sermaye sayılmama sınırı olan 600,00 birimi aşan 400,00 birim borçlanma örtülü sermaye sayılacaktır.

Tablo 5: Örtülü Sermaye Hesaplaması

Borç Veren	Alınan Borç	Alınan Borcun Toplam Borca Oranı	Toplam Örtülü Sermaye	Her Bir Kişiyeye İsbet Eden Örtülü Sermaye
(X)	200,00	0,20	400,00	80,00
(Y)	300,00	0,30	400,00	120,00
(Z)	500,00	0,50	400,00	200,00
Toplam	1.000,00	1,00	400,00	400,00

Yukarıdaki tabloda ortak veya ortakla ilişkili kişilerden alınan ve örtülü sermaye sayılan borçların borç alınan her bir kişiye isabet eden kısmının bulunmasındaki esas amaç, söz konusu bu kişilerden yapılan borçlanmaya ilişkin faiz, kur farkı vb. giderlerin ne kadarının red edileceği ve ne kadarının ortaklara dolaylı olarak dağıtılmış karpayı sayılacağını tespit etmektir.

3.1.2.4.2. Yabancı Para Üzerinden Borçlanılma Yapılması Durumunda Dikkate Alınacak Borç Tutarı

Yabancı para üzerinden yapılan borçlanma işlemlerinde örtülü sermaye hesaplamasında hangi kurun dikkate alınacağı önem arz etmektedir. Söz konusu bu durumla ilgili tebliğ açıklaması aşağıdaki gibidir. Bu hususla ilgili olarak tebliğin 12.1.5 bölümünde açıklama yapılmıştır. Tebliğe göre Türk lirası harici diğer para birimleriyle borçlanılması durumunda borçların alındıkları tarihte geçerli olan döviz alış kuru üzerinden TL'ye çevrilecektir. Geçmiş yılda alınıp vadesi cari yıla sarkan borçlanmalarda cari dönemde dikkate alınacak örtülü sermaye hesaplamasında alınan borcun geçmiş bilanço günündeki (31.12.20**) değerlenmiş tutarları hesaplamaya dâhil edilecektir.

3.1.2.4.3. Alınan Avansların Örtülü Sermaye Karşısındaki Durumu

Alınan avanslar tek düzen hesap planına göre bilançonun pasif kısmında gösterilmektedir. Bilindiği üzere bilançonun aktif ve pasif olmak üzere iki tarafı mevcuttur. Bilançonun aktif tarafı işletmenin mevcudunda bulunan varlıkları, bilançonun pasif tarafı ise aktif tarafın kaynağını oluşturmaktadır. Pasif tarafın içinde

sermaye, geçmiş yıl karları, özel fonlar olmakla birlikte işletmenin borçları da bulunmaktadır. Alınan avanslar da işletme için bir borç mahiyetindedir. Bu nedenle bilançonun pasif tarafında bulunmaktadır.

Kurumlar vergisi tebliğinde alınan avanslarla ilgili şu açıklamalar yapılmıştır; *“Öte yandan, gelecekte yapılacak bazı mal ve hizmet teslimleri karşılığında peşin alınan ya da verilen değerleri ifade eden avanslar, sipariş yöntemi ile mal alan işletmenin, sipariş ettikleri iktisadi değerlerin üretiminde üretici işletmeye finansman imkânı sağlamak amacıyla verilebileceği gibi, satış fiyatını düşük tutmak veya satış garantisi sağlamak amacıyla da verilebilmektedir. Avanslar hangi amaçla verilirse verilsin işletmeye finansman imkânı sağladığı açıktır. Dolayısıyla, alınan avanslar da işletme bakımından alınan borç olarak değerlendirilecek ve örtülü sermaye hesaplamasında dikkate alınacaktır. Ancak, inşaat işlerinde yapılan iş kısmı ile orantılı olarak hesaplanıp ödenen istihkak bedellerinin avans olarak kabul edilip örtülü sermayenin hesabında borç unsuru olarak dikkate alınması söz konusu değildir”⁷⁵.*

Tebliğin ilgili düzenlemesi uyarınca ortaklardan ve ortakla ilişkili kişilerden avans vb. her ne ad altında olursa olsun alınan değerler örtülü sermaye hesaplamasına dâhil edilecektir. Buradaki amaç alınan borcun alınan avans şeklinde değerlendirilmesinin önüne geçilmesidir. Ayrıca alınan avanslar işletmenin finansman yapısını iyileştirici etki yaratacağından alınan borç gibi değerlendirilmektedir. Yalnızca inşaat işi ile ilgili olarak yapılan hakediş ödemeleri hesaplamaya dâhil edilmeyecektir.

3.1.2.4.4. Vadeli Mal Alımında Ortaya Çıkan Vade Farklarının Durumu

İşletmeler ortaklarından veya ortakla ilişkili kişi durumunda olan kimselerden mal veya hizmet alımı yapabilmektedirler. Bu alımlar peşi olabileceği gibi vadeli de olabilmektedir. Vadeli yapılan alımlarda ödenecek olan vade farklarının örtülü sermaye hesaplamasına dâhil edilip edilmeyeceği özellik arz eden bir durumdur. Söz konusu bu hususla ilgili tebliğ açıklaması şu şekildedir.

⁷⁵ Bknz. Kurumlar Vergisi Genel Tebliği Bölüm-12.1.6.

“Piyasa koşulları ve ticari teamüllere göre yapılan vadeli mal ve hizmet alımları ile ilgili olarak ortaya çıkan borçlanmalarda, vade farkı tutarları ayrıca hesaplanmış olsa da bu borç tutarları örtülü sermayenin varlığının tespitinde dikkate alınmayacaktır. Söz konusu süreleri aşan vadeli alımlar nedeniyle ortaya çıkan borçlar örtülü sermayenin varlığının tespitinde dikkate alınacak; bu şekilde hesaplanan örtülü sermaye tutarına isabet eden vade farkları tespit edilerek örtülü sermaye üzerinden ödenen faiz olarak kabul edilecektir”⁷⁶.

Bu açıklamalar doğrultusunda ortaklar ve ortakla ilişkili kişilerden yapılan vadeli mal ve hizmet alımlarında, vade farklarının piyasa koşulları ve ticari teamüllere uyumlu olan kısmı örtülü sermaye hesaplamasında alınan borç olarak hesaplamaya dâhil edilmeyecektir. Ancak bu süreleri aşan alımlarda vade farkları alınan borç olarak hesaplamaya dâhil edilecektir.

3.1.2.4.5. Bankalardan Yapılan Borçlanmaların Durumu

Örtülü sermaye uygulamasında ortaya çıkabilecek bir diğer olasılık da borç alınan bankanın, işletme için ortak veya ortakla kişi olma durumudur.

Kanununun 12/2’nci maddesinde söz konusu bu durumda, ilişkili olan bankalardan alınacak borçlanmanın yarısının hesaplamaya dâhil edileceği belirtilmiştir. Ancak bunun için bankanın sadece kendi grup firmalarına finansman temin etmekten ziyade herkese finansman sağlayan bir yapıda olması gerekmektedir.

Yukarıda yer alan mevzuat düzenlemelerinden işletme ile ilişkili kişi konumunda olan bankalardan yapılan borçlanmaların %50’si hesaplamaya dâhil edilecek ve bu tutara tekabül eden faiz, kur farkı vb. giderlerin kazançtan indirilmesine izin verilmeyecektir. Ancak sadece ilişki içinde bulunduğu şirketlere finansman sağlayan bankalardan yapılan borçlanmaların tamamı örtülü sermaye hesaplamasına dâhil edilecektir. Bu düzenlemenin yurtiçi piyasasında uygulaması basittir. Şöyle ki ülkemizde faaliyet gösteren banka sayısı sınırlı olduğundan bu bankaları hemen hepsi tüm kişi ve kurumlara hizmet vermektedir. Dolayısıyla Türkiye’de kurulu bankalardan yapılan borçlanmaların %50’si örtülü sermaye hesaplamasına dahil edilmesi gerekir diyebiliriz. Özellikle kurumların ilişki içinde buldukları yabancı bankalardan

⁷⁶ Bknz. Kurumlar Vergisi Genel Tebliği Bölüm-12.1.6.

kullandıkları kredilerin tamamı mı yoksa %50'si mi örtülü sermaye hesaplamasında dikkate alınacağı uygulaması muğlaktır. Kredi kullandıran yabancı banka üçüncü kişi ve kurumlara da hizmet vermesi halinde %50'si hesaplamaya dâhil edilecek, sadece ilişkili firmalara finansman temin etmesi halinde alınan borcun tamamı örtülü sermaye hesaplamasına dâhil edilecektir.

3.1.2.4.6. Örtülü Sermaye Sayılmayacak Borçlanmalar

KVK'nın 12/6'ncı maddesinde örtülü sermaye sayılmayacak borçlanmalar hüküm altına alınmıştır. Maddeye göre;

- *İşletmelerin ilişkili olduğu kişilerce sağlanan nakdi olmayan varlıklar güvencesinde üçüncü şahıslardan aldıkları borçlar,*
- *İşletmelerin ilişkili kişilerinin bankalardan temin edip kredinin aynı şartları ile işletmeye aktardığı borçlar,*
- *Bankalar kendi kanunları çerçevesinde yaptıkları borçlanmalar.*
- *Finansal kiralama, finansman ve faktoring şirketleri ile ipotek finansman kuruluşlarının bu faaliyetleriyle ilgili olarak ortak veya ortakla ilişkili kişi sayılan bankalardan yaptıkları borçlanmalar.”*

örtülü sermaye uygulaması kapsamı dışında bırakılmıştır.

3.1.2.4.7. Yabancı Para Üzerinden Yapılan Borçlanmalarda Kur Farklarının Durumu

3.1.2.4.7.1. Olumsuz Kur Farklarının Durumu

KVK'nın 11'inci maddesinin birinci fıkrasının (b) bendi gereğince örtülü sermaye üzerinden oluşacak olumsuz kur farklarının vergiden gider olarak indirilmesine izin verilmemiştir.

3.1.2.4.7.2. Olumlu Kur Farklarının Durumu

Örtülü sermayeye isabet eden olumsuz kur farklarının kazançtan indirilmesine izin verilmediğinden döviz kurunun düşmesi borçta bir azalma meydana getirecektir. Borcu kullanan kurum için borcu azaltan bu kur farkı geliri vergilendirilecek bir kazanç olarak dikkate alınmayacaktır. Dolayısıyla, örtülü sermaye kabul edilen

borçlanmalarda kur farkı geliri olarak dikkate alınan tutarların kurum kazancından düşülmesi gerekmektedir.

3.1.2.4.8. Örtülü Sermaye Faizi ve KDV İlişkisi

Kurumların örtülü sermaye düzenlemeleri çerçevesinde ilişkili oldukları kişi ve firmalara verdikleri borçların KDV karşısındaki durumu ve söz konusu borcu alan kişilerce örtülü sermaye olarak değerlendirilmesi durumunda KDV indiriminin nasıl yapılacağı üzerinde önemle durulması gereken konudur.

3065 sayılı KDV Kanununun 1. Maddesinde KDV'nin konusunu oluşturan işlemler sayılmıştır. KDVK'nın 1/1'nci maddesinde Türkiye'de gerçekleştirilen teslim ve hizmetlerin KDV'nin konusuna girdiği belirtilmektedir. Aynı kanunun 6'ncı maddesinin (b) fıkrasında işlemlerin Türkiye'de yapılmasından kasıt, hizmetin Türkiye'de ifa edilmesi veya Türkiye'de faydalanılması olarak belirlenmiştir. Kanunun 4 maddesinde hizmet; "Hizmet, teslim ve teslim sayılan haller *ile mal ithalatı dışında kalan işlemlerdir. Bu işlemler; bir şeyi yapmak, işlemek, meydana getirmek, imal etmek, onarmak, temizlemek, muhafaza etmek, hazırlamak, değerlendirmek, kiralamak, bir şeyi yapmamayı taahhüt etmek gibi, şekillerde gerçekleştirilir.*" olarak tanımlanmıştır. Söz konusu madde hükümleri birlikte değerlendirildiğinde bir kurumca diğer kişi ve kurumlara borç para verilmesi finansman temini sayılacak ve toplam faiz bedeli üzerinden KDV hesaplanması gerekecektir. 1 Seri Nolu KDV Genel Uygulama Tebliğinin ilgili bölümünde kar paylarının KDV'nin konusuna girmediği açıkça belirtilmiştir.

Kurumlar Vergisi Kanununun 11/b maddesinde "Örtülü sermaye üzerinden ödenen giderlerin kurumlar vergisi matrahının tespitinde indirilemeyeceği, Katma değer Vergisi Kanununun 30/d maddesinde "*Gelir ve Kurumlar Vergisi kanunlarına göre kazancın tespitinde indirimi kabul edilmeyen giderler dolayısıyla ödenen katma değer vergisi*"nin hesaplanan KDV'den indirilemeyeceği" hüküm altına alınmıştır.

Kurumlar tarafından kullanılan borçlara ilişkin olarak örtülü sermaye şartların gerçekleşmesi durumunda örtülü sermayeye isabet eden faizlerin kurum kazancından indirilmesine izin verilmemesi ve borç kullandıran mükellefin durumuna göre dağıtılmış kar payı veya ana merkeze aktarılan tutar sayılması hallerinde borç alan

kurum nezdinde KDV indiriminin nasıl yapılacağı önem arz etmektedir. Ayrıca borç veren kurum nezdinde hesaplanan KDV'nin düzeltilip düzeltilemeyeceği de uygulamada tartışmalıdır.

Güncel mevzuatta söz konusunu bu soruların cevapları olmamakla birlikte bu durum vergi idaresi tarafından verilen özelgelerle karşılanmaya çalışılmaktadır.

Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından verilen Özelge'de⁷⁷;

Mükellef tarafından örtülü sermayenin olduğu durumlarda verilen finansman hizmetin KDV'nin konusuna girip girmediği, girmişse vergi indiriminin nasıl yapılacağı sorulmuştur. Vergi idaresi tarafından verilen cevapta, örtülü sermaye üzerinden ödenen faiz, kur farkı vb. giderlerin dönem sonunda dağıtılmış kar payı sayılacağı, kar paylarının KDV'nin konusuna girmediği, daha önceden indirim konusu yapılmış olan KDV'nin ilgili kanunun 35'inci maddesi kapsamında matrahta değişiklik olarak dikkate alınması ve düzeltilmesi gerektiği belirtilmiştir.

Ancak mali idarenin yukarıdaki görüşünün aksi yönünde borcu kullanan kurum nezdinde gider olarak kabul edilmeyen faiz üzerinden hesaplanan KDV'lerin KDVK md:30/d hükmüne göre indirilemeyeceği yönünde görüşleri de mevcuttur.

Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından verilen Özelge'de⁷⁸ bu durum:

İlişkili kişilerden alınan borcun finansman hizmeti kapsamında olup KDV'ye tabi olduğu, örtülü sermayeye isabet eden borca isabet eden faiz ve kur farklarının gelir ve kurumlar vergisi uygulamasında gider olarak indirilmesine izin verilmediği, KDV'nin 30/d maddesi kapsamınca da bu tutara isabet eden faizlerin indirilecek kdv olarak dikkate alınamayacağını belirtmiştir.

Kişisel görüşümüz vergi idaresinin ikinci görüşüdür. Örtülü sermaye sayılan borçlanmalara isabet eden faiz giderlerine isabet eden faiz, KDVK'nın 30/d bendi kapsamında indirim olarak dikkate alınmaması gerekmektedir. İlgili vergilendirme döneminde indirim olarak dikkate alınan söz konusu faize ilişkin KDV, örtülü sermayenin olduğu vergilendirme dönemi beyannamesinde "İlave Edilecek KDV"

⁷⁷ Gelir İdaresi Başkanlığı, 09.06.2008 Tarih ve B.07.1.GİB.0.04.99.16.01./01/KVK-12-2008- MUK-30 Sayılı Özelge

⁷⁸ Gelir İdaresi Başkanlığı, 11.07.2013 Tarih ve 39044742-KDV.1.1021 Sayılı Özelge.

olarak eklenilmelidir. Örtülü sermaye sayılmayan kısma ilişkin KDV anlamında yapılacak herhangi bir düzeltme işlemi bulunmamaktadır.

Borç kullanan kurum nezdinde örtülü sermayeye isabet eden borç faizleriyle ilgili yapılması gereken düzeltme işlemleri yukarıdaki gibidir. Borç veren kişi/kurum nezdinde KDV açısından yapılması gereken işlemler ise uygulamada belirsizliğini korumaktadır. Birinci görüşe göre borcu kullanan kurum nezdinde gider olarak kabul edilmeyen ve aynı zamanda dağıtılmış kar payı sayılan borç faizleri için kar paylarının KDVK'nın kapsamı dışında bırakılmış olmasından dolayı borç veren tarafından tüm borç faizleri üzerinden hesaplanan KDV'nin örtülü sermayeye isabet eden kısmının KDVK md:35'e göre matrahta değişiklik olarak addedilmesi gerektiği ileri sürülmektedir. Kısaca bu görüşü savunanlara göre borç alan için dağıtılmış kar payı sayılan faizlere ilişkin, borç veren tarafından bu kısma isabet eden faizlerin verilecek düzeltme beyannamesi ile ilgili dönem KDV beyannamelerindeki Hesaplanan KDV" kısmından çıkarılması (tenzil) edilmesi gerekmektedir.

İkinci görüşe göre ise borcu kullanan kurum nezdinde Kurumlar Vergisi anlamında gider olarak kabul edilmeyen faizler üzerinden hesaplanan KDV'nin borcu kullanan kurum nezdinde indirimi KDV md:30/d maddesinin özel belirlemesinden dolayı indirim KDV olarak dikkate alınmayacak, borcu kullanan tarafından indirilemeyecek olan KDV'nin borcu veren tarafından verilen finansman hizmeti olma vasfını değiştirmeyeceğinden borcu veren nezdinde yapılacak bir işlem olmadığı kanaatindeyiz. Yukarıda yer alan mali idare tarafında verilen ve ilkinde göre daha yakın tarihli olan ikinci özelge de bu görüşü savunmuştur. Kişisel görüşümüz de bu yöndedir. Aksi yorum, alıcı mükellefler tarafından gerek gelir vergisi gerekse e kurumlar vergisi anlamında kanunen kabul edilmeyen tüm giderlere ilişkin alıcı nezdinde indirilemeyen KDV'nin satıcı nezdinde de hesaplanmaması gereken KDV anlamı taşır ki bu durum KDV'nin temel işleyiş mantığına terstir.

60 Seri No'lu Katma Değer Vergisi Sirkülerinde⁷⁹ söz konusu bu duruma açıklık getirilmiştir. İlgili sirkülerin 8.1.4.'ncü bölümünde "*örtülü sermaye üzerinden ödenen veya hesaplanan faiz, kur farkları ve benzeri giderlerin kurum kazancının tespitinde indirim konusu yapılması kabul edilmediğinden, bu giderler dolayısıyla*

⁷⁹ 08/08/2011 tarih ve KDVK-60/2011-1 Seri No'lu Katma Değer Vergisi Sirküleri

ödenen KDV'nin de indirim konusu yapılması mümkün bulunmadığı" açıklaması yapılmış ve bu konudaki tereddütler giderilmiştir.

3.1.2.4.9. Örtülü Sermaye Üzerinden Yapılan Ödemeler veya Hesaplanan Tutarların Durumu

KVK'nın 12/7'nci maddesinde örtülü sermayeye isabet eden borç faizleri ve kur farkları hakkında dağıtılmış kâr payı veya dar mükellefler için ana merkeze aktarılan tutar sayılmaktadır.

Söz konusu bu düzenlemenin yapılması temel amaç ortaklar veya ortakla ilişkili kişilerce şirkete ortak olmak yerine borç verme yoluna gidilerek kar payı olarak alınması gereken tutarların faiz adı altında ödenerek/tahsil edilerek tevkifat yükümlülüğünden kaçınılmasının önüne geçilmek istenilmesidir. Bilindiği üzere şirketlerin normal kar payı dağıtımlarında dönem karlarından yasal yedekler ayrıldıktan sonra dağıtılacak olan kar payı üzerinden elde edenin hukuki statüsüne göre %15 oranında tevkifat yapılmaktadır. Kar payını alan kişi ve kurumlar söz konusu tutarları güncel mevzuata göre kendi beyannamelerine dâhil etmekte ve varsa indirim ve istisnalardan da faydalanmaktadırlar. Örtülü sermaye uygulamasında örtülü sermaye sayılan kısma isabet eden faiz vb. giderler dağıtılan kar payı veya yurtdışındaki merkeze aktarılmış sayılmasındaki temel amaç, tevkifat yükümlülüğünden kaçınan kişi ve kurumların vergilendirilmesini sağlamaktır. Böylelikle normal kar dağıtımı ile örtülü yoldan kar payı dağıtımı arasındaki vergisel eşitsizliğin giderilmesi amaçlanmaktadır.

Kurumlar Vergisi Genel Tebliğine göre örtülü sermaye sayılan borçlanmalar üzerinden ödenen veya hesaplanan faizlerin durumu borç veren kurumun hukuki statüsüne göre dağıtılmış kar payı veya dar mükelleflerce ana merkeze aktarılmış tutar olarak adlandırılmaktadır. Buna göre;

- Borç Veren Taraf Tam Mükellef ise;

Düzeltilme işlemi 3 farklı zamanda yapılabilmektedir.

Borç alan nezdinde giderleştirilen faiz, vb. giderler işlemin gerçekleştirildiği geçici vergi döneminde gerekli düzeltme yapılabilecektir. Aynı dönem içinde de borç veren tarafında da gerekli düzeltme işlemleri yapılabilecektir.

Borç kullanan tarafında düzeltme işlemi işlemin olduğu geçici vergilendirme döneminden sonra yapılması halinde, borcu kullanan nezdinde tarh edilen vergilerin kesinleşip ödenmesi şartıyla borç veren tarafında da yapılabilecektir. Borç veren nezdinde düzeltme işlem yapılırken örtülü sermayeye tekabül eden faiz vb. giderler kanundaki diğer şartların sağlanması durumunda iştirak kazancı istisnasına konu edilebilecektir.

Düzeltilme işleminin son zamanı ise örtülü sermaye kullanan kurumun söz konusu bu sermayeye ilişki giderleri kaydettiği hesap döneminin kapanmasından sonraki dönemdir. Bu durumda düzeltme işlemi vergi dairesince yerine getirilecektir. Bu işlem sonucunda borcu kullanan nezdinde bir verginin ortaya çıkması durumunda verginin kesinleşmesi ve ödenmesi koşuluyla borç veren nezdinde de düzeltme işlemi yapılabilecektir.

Kurumlar Vergisi tebliğine göre verginin kesinleşmesinden kasıt; tarhiyata dava açılmaması, dava açılması durumunda mahkemelerce son kararın verilmiş olması veya üzerinde uzlaşılması gibi hallerde bu işlemlere itiraz edilmeyecek aşamaya gelinmesi anlaşılmaktadır.

- Borç Veren Taraf Dar Mükellef ise;

Borç verenin dar mükellef olması durumunda, örtülü sermaye üzerinden ödenen faizler borç veren nezdinde, dağıtılmış net kâr payı olarak kabul edilecektir. Bu kar payı kanunda yazılı olan tevkifat oranı ile brüte iblağ edilerek vergi tevkifatına tabi tutulacaktır.

Borcu kullanan kurumların örtülü sermayeye tekabül eden tutarları gider olarak dikkate almamaları ve ödemedikleri durumlarda ortada dağıtılmış bir karpayı olmayacağından tevkifat yükümlülüğü oluşmayacaktır. Tevkifat yükümlülüğü ödeme anında doğacaktır.

Borcun kullanıldığı hesap döneminin kapanmasından sonraki dönemlerde ilgili dönem için bir tarhiyat yapılması durumunda, faiz tutarlarının ödenip ödenmediğine

bakılmaksızın, borcun kullanıldığı vergilendirme döneminin sonu itibarıyla kâr dağıtımına bağlı tevkifat yapılmalıdır.

3.1.2.4.10. Örtülü Sermayede Düzeltme İşlemleri

Kanunun 12/7 nci maddesinin devamında tam mükellefler kurumlar nezdinde düzeltme işlemi yapılacağı hükmedilmiştir. Bu düzeltmenin yapılabilmesi için örtülü olarak sermaye konulan kurum nezdinde yapılan tarhiyatın kesinleşmesi ve aynı zamanda da ödenmesi gerekmektedir.

Bu düzeltme işleminin temel amacı mükerrer vergilemenin önlenmesi amacıyla. Şöyle ki düzeltme yapılamadan önceki durumda örtülü sermaye sayılan borcu kullanan taraf faiz giderlerini arttırır, borç veren taraf ise söz konusu faizi gelirlerine dâhil ederek beyannamesine ekleyerek dönem kazancını arttırır. Daha sonrasında borç kullanan kurum nezdinde alınan borçların örtülü sermaye sayılması ve bu borçlara ödenen faizlerin vergi uygulamasında gider addedilmemesi durumunda borç kullanan kurumun faiz giderlerinde azalma yaşanır ve matrahı artarak ilave vergi tarh edilir. Şayet düzeltme işlemi olmaması halinde söz konusu bu durumda borcu kullanan kurumun giderlerini azaltılacak, ancak azaltılan bu giderin borç veren kurumun gelirleri arasında bulunmasından dolayı aynı işlem üzerinden iki defa vergi alınması sonucunu doğuracaktır. Söz konusu düzeltme işlemiyle bu durum ortadan giderilmeye çalışılmaktadır.

Yapılan bu düzenleme ile bir kurumda indirimi reddedilen faiz vb giderlerin, mükerrer vergilendirmenin önüne geçilmesi amacıyla karşı taraf nezdinde vergi matrahından indirilmesinin temini için iştirak kazançları istisnası kapsamına alınmıştır. Bu şekilde yapılacak olan düzeltme işlemi sadece borç alan ve veren kurumlar tarafından yapılacaktır. Bu mükelleflerin ortakları nezdinde bir düzeltme işlemi yapılmayacaktır⁸⁰.

Örnek: Tam mükellef Sayan A.Ş'nin 2018 yılı DBÖS'si 1.000.000-TL olup, yıl içinde ortağının %14 oranında sahibi olduğu Bayrak A.Ş'den 2.000.000 Euro borç almış ve söz konusu bu borca ilişkin %20 oranında hesaplanan faizi dönem kazancının

80 Mehmet Yıldırım, "Örtülü Sermaye Tespiti Sonucunda Yapılacak İşlemler Ve Karşı Kurum Düzeltmelerindeki Hususlar", *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı.309, Haziran 2014,

tespitinde dikkate almıştır. Borcun alındığı tarihte 1 Euro= 6-TL, dönem sonunda 1 Euro= 7-TL olarak kabul edilecektir. Örtülü sermayeye isabet eden faiz ve kur farkı tutarı nedir?

Sayan A.Ş'nin %14 oranında ortağı olduğu Bayrak A.Ş. örtülü sermaye uygulamasında ilişkili kişidir. Ortaklıklarda ortaklığın borsada işlem görmesi durumu hariç pay oranının herhangi bir önemi bulunmamaktadır.

Öncelikle alınan borcun alındığı tarihteki döviz alış kuru üzerinden TL'ye çevrilmesi gerekmektedir. Bu çerçevede alına borcun TL değeri 12.000.000-TL'dir. Dönem başı özsermayenin 3 katı da 3.000.000-TL olup, bu sınırı aşan borç tutarı 9.000.000-TL'dir. bir başka deyişle alınan 12.000.000-TL'nin 9.000.000-TL'si örtülü sermaye olup, oran olarak da borcun %75'ine tekabül etmektedir.

Alınan borç için ödenen toplam faiz %20 oranı üzerinden 400.000 Euro olup, TL karşılığı 2.800.000-TL'dir. Bu faizin de %75'i örtülü sermayeye ilişkin olduğundan, örtülü sermayeye isabet eden faiz tutarı 2.100.000-TL'dir.

Alınan borç Euro üzerinden olması nedeniyle kur farklarının hesaplanması gerekmektedir. Alınan borç 6-TL Euro/TL üzerinden alınıp 7-TL Euro/TL 1-TL olumsuz kur farkı oluşmuştur. Toplam borca isabet eden olumsuz kur farkı da 2.000.000-TL'dir. bu kur farkının da %75'i örtülü sermayeye ilişkin olduğundan, örtülü sermayeye isabet eden kur farkı gideri 1.500.000-TL'dir.

3.1.2.4.11. Düzeltme İşleminde Karşılaşılan Temel Sorun; Borç Kullanan Kurumun Zararlı Olması Halinde Düzeltme Nasıl Yapılacak?

Örtülü sermaye kullanan kurumun zararlı olması halinde borç veren nezdinde yapılacak düzeltme işleminin nasıl olacağına ilişkin iki farklı fikir bulunmaktadır.

Birinci görüşe göre; örtülü sermaye kullanan kurumun söz konusu dönem itibariyle zararlı olması durumunda, karşı kurum düzeltmesinin yapılması mümkün değildir. Çünkü KVK'nın 12/7. fıkrasında açık şekilde, borç veren nezdinde düzeltme yapılması için örtülü olarak sermaye konulan taraf nezdinde tarh edilen verginin kesinleşmiş olması ve ödenmesi gerekmektedir. Dolayısıyla, zararlı kurumlarda gider reddinden kaynaklanan fark kurumu kara geçirmediği sürece ilgili dönem için vergi tarhı söz konusu olmayacağından, tarh edilen verginin kesinleşip ödenmesi şartı

gerçekleşmemiş olacak ve bu nedenle borç veren nezdinde ilgili dönem için düzeltme yapma imkânı olmayacaktır.

İkinci görüşe göre ise, borcu kullanan kurum zararda olsa bile düzeltme yapılması mümkündür. Bu görüşü savunanların temel gerekçesi, borcu kullanan kurum nezdinde örtülü sermaye şartlarının gerçekleşmiş olması nedeniyle indirimi reddedilen tutarların “KKEG” adı altında dönem beyannamesine ilave edilmesidir. Bu ilave işlemi yapılırsa dahi kurumun cari dönem zararı ya da geçmiş yıllar zararlarından dolayı ilgili yılda kesinleşen ve ödenen verginin olup olmaması karşı kurum düzeltmesi için şart olmadığını ileri sürmektedirler. Kanunda yazan düzeltme işlemi için verginin kesinleşmiş ve ödenmiş olma şartı kurumların genel olarak faaliyetlerinden kar edeceği ve gider reddiyatı nedeniyle karlarının ve de ödenmesi gereken vergilerin artacağı varsayımdır. Yargının bu yönde vermiş oldukları çokça karar mevcut olup, borç alan kurumun zararlı olması halinde düzeltmenin ne şekilde yapılacağı uygulamada belirsizliğini korumaktadır.

3.2. Transfer Fiyatlandırması Uygulaması

Günümüz dünya ekonomisinde küreselleşme ile birlikte ülke sınırları ekonomik anlamda kalkmıştır. Ülke ekonomileri birbirine entegre olmuş, bir ülkede ortaya çıkacak risklerden etkilenir hale gelmişlerdir. Küreselleşme ve kapitalizm ile birlikte Çok Uluslu Şirketlerin sayısı artmıştır. Bu firmaların esas gayeleri üretim maliyetlerini ve diğer idari maliyetleri minimize ederek karlarını en yüksek seviyeye çıkarmak ve bu şekilde uluslararası alanda rekabet gücünü arttırmaktır.

Genel olarak bir ana merkeze ve bu merkeze bağlı olarak değişik ülkelerde faaliyet gösteren bu şirketler çoğu kez sonuçları üretim merkezleri olarak emek ve işgücü maliyetlerinin düşük olduğu ülkeleri seçmektedirler. Transfer fiyatlandırması ÇUŞ’ların uluslararası vergi planlamasında en sık kullandıkları yöntemlerden biridir⁸¹.

⁸¹ Ceyhan Deniz, “Etik Açısından Transfer Fiyatlandırması”, *Yaklaşım Yayıncılık*, Sayı:276, Aralık/2015 s.66

Transfer fiyatlandırması ÇUŞ'ların global seviyede yaptıkları vergi manipülasyonlarını önlemek için OECD örgütünün bulup geliştirdiği bir vergi güvenlik önlemidir.⁸²

Transfer fiyatlandırmasının çeşitli tanımlar yapılmıştır. Bu tanımlardan bazılarına aşağıda yer verilmiştir.

“Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Örgütü'nün 2010 yılında yayımladığı Çok Uluslu Şirketler ve Vergi İdareleri için Transfer Fiyatlandırması Rehberi (Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations) transfer fiyatını, bir işletmenin mal, gayri maddi hak veya hizmetlerinin bağlı bir işletmeye satış fiyatı tanımlaması yapmıştır”⁸³.

Transfer fiyatı, bir ticari işletmenin kendi bölümleri ya da kolları arasındaki mal ve hizmet satışlarında uyguladığı fiyatlandırma⁸⁴⁸⁵.

Bu tanımlamalardan yola çıkarak transfer fiyatlandırmasını; işletmelerin yönetimi ve deneti altında bulunduğu veya bulundurdukları işletmelerle yapmış oldukları alım-satım işlemlerinde uyguladıkları fiyattır. Transfer fiyatlandırması işlemlerinin yapılmasındaki en temel amaç bağlı işletmeler arasında kar ayarlaması yaparak toplam ödenecek verginin azaltılması fikridir. Bu vergisel amaçtan sonra yönetim amaçlı işlemler gelmektedir. Bu çalışmamızın bundan sonraki kısımlarında transfer fiyatlandırmasının vergisel amaçları çerçevesinde açıklamalar yapılacaktır.

3.2.1. Transfer Fiyatlandırmasının Tarihsel Gelişimi

Transfer fiyatlandırması olgusu her ne kadar da 1800'lü yıllarda kavram olarak ortaya atılsa da vergilendirme işlemlerinde esas uygulama alanının 1950'li yıllardan itibaren kullanılmaya başlanılmıştır. Söz konusu bu uygulamayı ilk olarak ABD uygulamıştır.

⁸² Selâhattin Tuncer, *Vergi Hukuku ve Uygulaması*, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara 2012, s.234

⁸³ Coşkun Uğur, *Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Ve Hazine Zararı*, Yüksek Lisans Tezi, Okan Üniversitesi, İstanbul 2017, s. 4

⁸⁴ Tuncay Kapusuzoğlu, *Vergisel Yönden Transfer Fiyatlandırması*, Oluş Yayıncılık, İstanbul 2003, s.3

⁸⁵ Serkan Acuner, “Seçilmiş Ülkeler Nezdinde Transfer Fiyatlandırması Uygulaması: Avrupa Birliği Üye Ülkeler-I-II,” *Yaklaşım Dergisi*, Sayı: 244-245, Nisan-Mayıs 2013. s.243

20. yüzyılın ikinci yarısından sonra uluslararası ticaretin artması sonucunda zararlı vergi uygulamalarını önlemek için uluslararası vergi rekabetinin çözüm yolları aranmaya başlanılmıştır. Bu kapsamda düzenlemeleri OECD yapmıştır.

“OECD’nin transfer fiyatlandırmasına yönelik ilk düzenlemesi 1977 yılında gerçekleştirilen OECD model anlaşmasıdır. Modelde, iki girişimci arasında oluşturulan ticari veya mali ilişki, bağımsız girişimciler arasındaki ilişkiden farklıysa, anılan girişimlerin birbirleriyle olan ilişkisinden doğan kar için düzeltme yapılacağı belirtilmektedir”⁸⁶.

OECD çeşitli tarihlerde transfer fiyatlandırması ile ilgili rapor ve rehberler hazırlamıştır. OECD’nin bu kapsamda en son hazırlamış olduğu rehber 2017 yılında hazırlanmış olan transfer fiyatlandırması rehberidir.

3.2.2. Türkiye’de Transfer Fiyatlandırması

Transfer fiyatlandırması uygulamasının temel ekonomik amacı, ödenmesi gereken vergiyi azaltmak ya da en azından ertelemektir. Vergi tarh ve tahakkukunu azaltmaya yönelik bu tarz işlemler karşısında vergi hukukumuzda transfer fiyatlandırması sonucunda oluşan olumsuz etkiyi bertaraf edebilmek için bazı hukuki düzenlemeler yapılmıştır.

Transfer fiyatlandırmasına yönelik mevzuatın esas amacı, mükelleflerce matrahlarını azaltmak için yapılan işlemlerde bu şekilde örtülü olarak dağıtıldığı kabul edilen kazancın dönemin vergi matrahına ilave edilmesini zorunlu tutarak ödenmesi gereken seviyeyi olması gereken noktaya çıkartmaktır. Bu düşünceyle gelir ve kurumlar vergisi uygulamalarında örtülü olarak dağıtılmış sayılan kazançlar ilgili dönemin beyanlarına ilave edilmek suretiyle transfer fiyatının vergi gelirlerinde yaratmış olduğu olumsuz etki bertaraf edilmektedir.

3.2.2.1. Transfer Fiyatlandırması Yasal Mevzuatı

Türkiye’de transfer fiyatlandırması düzenlemeleri gelir üzerinden alınan vergilerde düzenlenmiştir.

⁸⁶ Çoşkun Uğur, a.g.e, s.7

GVK'nın ticari kazançlarda "İndirilemeyecek Giderler" başlıklı 41/5'nci maddesinde bireysel işletme sahibinin kendisi ile ilişki bulunan kimselerle gerçekleştirdiği alım sayım işlemlerinde emsale aykırı ve işletmenin zararına oluşacak olan farkların teşebbüsten çekilmiş sayılacağını belirtmiştir. İşletme sahibince çekilmiş sayılan bu tutarlar dönemin kazancına ilave edilmesi gerekmektedir.

Aynı maddede ilişkili kişinin tanımı yapılmıştır. Buna göre işletme sahibinin resmi nikâhlı eşi, 3. Dereceye kadar usul ve fûruu ile ortağı olduğu şirketler ile bunların hissedarları ilişkili kişidir.

Yukarıdaki düzenlemenin hemen hemen aynısı 13'üncü maddesinde mevcuttu. İlgili maddeye kurumların emsaline aykırı olarak gerçekleştirdikleri işlemler nedeniyle işletmenin zararına oluşan tutarlar transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılmış sayılmaktadır.

Aynı maddede ilişkili kişinin tanımı yapılmış ve alım-satım işlemlerinden neyin anlaşılması gerektiği belirtilmiştir. Emsale uygunluğun ne anlama geldiği belirtilmiş ve emsale ulaşmak için kullanılacak yöntemler tadadi olarak sayılmıştır. Emsale aykırı bedelden gerçekleştirilen işlemler neticesinde işletme aleyhine oluşan farkların örtülü olarak dağıtılan karpayı sayılmış ve düzeltme işleminin nasıl yapılacağı belirtilmiştir. Aynı maddeye daha sonradan eklenen hükümlerle hazine zararı şartı getirilmiştir. Hazine zararından kastın ne anlaşılması gerektiği yine aynı maddede açıkça belirtilmiştir.

3.2.2.2. Transfer Fiyatlandırmasının Unsurları

Yukarıda yer verilen iki kanunun transfer fiyatlandırması hükümlerinin birlikte değerlendirilmesi sonucunda bir işlemin transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımını yapıldığını sonucuna varılabilmesi için bazı unsurların sağlanmış olması gerekmektedir. Söz konusu bu unsurlar;

- İlişkili Kişi Unsuru
- Alım-Satım Unsuru
- Emsallere Uygunluk İlkesine Aykırılık Unsuru
- Hazine Zararı Şartı'dır.

Söz konusu bu unsurların detaylarına aşağıda başlıklar itibariyle yer verilmiştir.

3.2.2.2.1. İlişkili Kişi Unsuru

Transfer fiyatlandırmasının en önemli koşullardan biri olan ilişkili kişi kavramı çok geniştir. OECD ve Birleşmiş Milletler model vergi anlaşmaları ile uluslararası vergi hukukunda “bağımlı teşebbüs” kavramı olarak tanımlanan müessese, vergi hukukumuzda “ilişkili kişi” olarak karşımıza çıkmaktadır⁸⁷.

Transfer fiyatlandırması tebliğine göre ilişkili kişi;

- Kurumların kendi ortaklarını,
- Kurumların veya ortaklarının ilgili bulunduğu gerçek kişi veya kurumları,
- Kurumların veya ortaklarının idaresi, denetimi veya sermayesi bakımından doğrudan veya dolaylı olarak bağlı bulunduğu gerçek kişi veya kurumları,
- Kurumların veya ortaklarının etkisi altında olan kişi/ kurumları,
- Ortakların eşlerini,
- Ortakların veya eşlerinin üstsoy ve altsoyu, üçüncü derece dâhil yansoy hısımları ve kayın hısımlarını ifade etmektedir.” düzenlemesi mevcuttur.

6728 Sayılı Yatırım Ortamının İyileştirilmesi Amacıyla Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun ile ilişkili kişi uygulamasına yeni bir boyut kazandırılmıştır. Maddeye bu kanun ile eklenen hüküm ile ortakla ilişkili olmak için asgari %10 hisse sahibi olma şartı getirilmiştir.

Transfer Fiyatlandırması Genel Tebliğinde konu ile ilgili olarak aşağıdaki tablodaki örneğe yer verilmiştir⁸⁸.

“(A) ’nın;

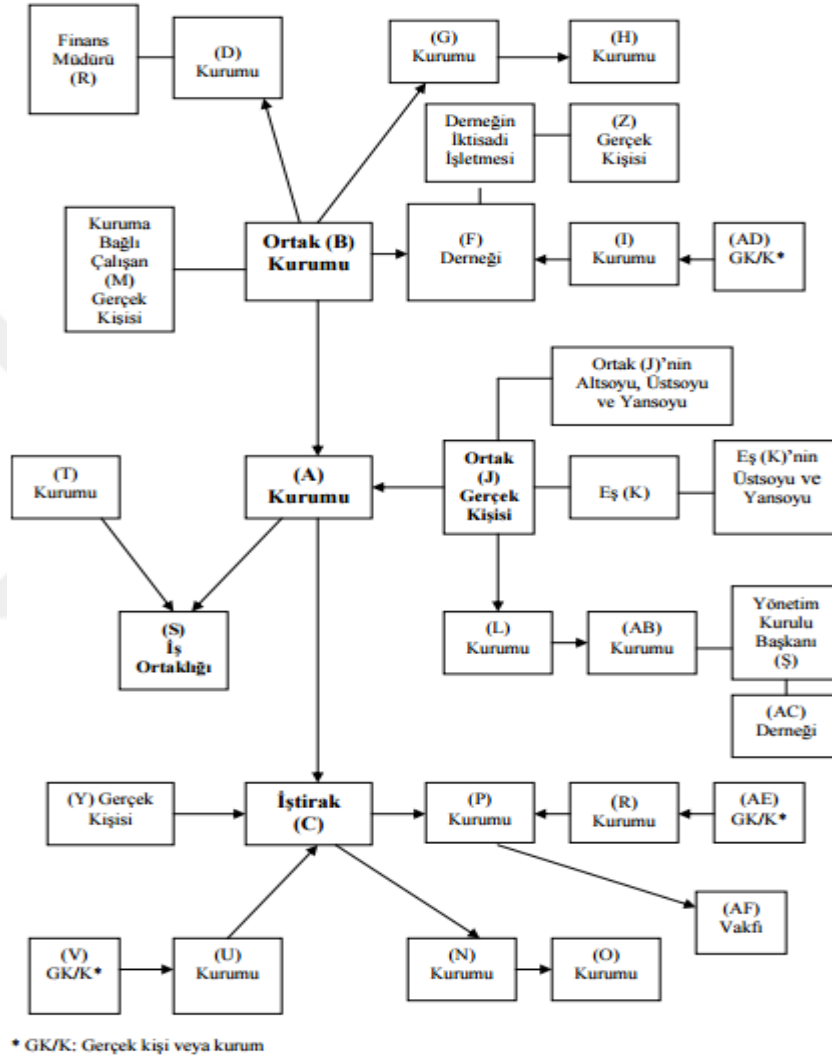
- Ortağı olan (B),
- Ortak (B) ’nin ortak olduğu (G),
- Ortak (B) ’nin dolaylı ortak olduğu (H),
- Ortak olunan (C),

⁸⁷ Coşkun Uğur, a.g.e. s.13

⁸⁸ Bknz. Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliği s.4-5

- (C)'nin ortağı olan (P),
İlişkili kişi sayılmaktadır.”

Şekil 4: Kurumlar Vergisi Kanununa Göre İlişkili Kişi



Kaynak: 1 Seri Nolu Kurumlar Vergisi Tebliği (Tarih: 11.04.2019)

Bir işletmede, işletme sahiplerinden birinin oğlunun çalışması durumunda bu kişi ile işletme arasındaki ilişki işçi-işveren ilişkisinden müteşekkil değildir. Bu kişi ile

*işletme ortağı arasında hısımlık ilişkisi mevcuttur. O yüzden bu kişi işletme açısından ilişkili kişi konumundadır*⁸⁹.

*“Kurum ortağının ilgili olduğu kurum tabiri, ortağın başka bir işletme ile olan paydaşlık ilişkisin anlatmaktadır. Bu paydaşlık ilişkisinin tarafı kurumlar vergisi mükellefi olan işletmeler olabileceği gibi şahıs şirketleri de olabilmektedir. Bu şekilde doğrudan veya dolaylı olarak ortak olunan bu kurumlar işlete için ilişkili kişi kapsamındadır*⁹⁰.

3.2.2.2.2. Alım-Satım Unsuru

Mükelleflerce yapılan bir işlemin transfer fiyatlandırmasına konu olabilmesi için bu işlemin ilişkili kişilerle yapılan alım-satım işlemi olması gerekmektedir. KVK'nın 13'üncü maddesinde hangi işlemlerin mal veya hizmet alım-satımı sayılacağına yer verilmiş olup, anılan maddeye göre; *“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.”* hükmü bulunmaktadır.

Mükelleflerce yapılan işlemlerin alım-satım işlemi olup olmadığı konusundaki tereddütleri gidermek için bu şekilde özel bir düzenleme yapılmıştır.

3.2.2.2.3. Emsallere Uygunluk İlkesine Aykırılık Unsuru

Mükelleflerin ilişkili kişilerle yaptıkları alım-satım işlemlerinin transfer fiyatlandırmasına konu olabilmesi için uygulanan fiyatın emsallere aykırı olması gerekmektedir. Bu bilgiden yola çıkılarak emsal bedelin ne olduğu ve nasıl belirleneceği akla gelmektedir.

*“Vergi hukukunda “emsal” kavramı, aynı/benzer koşullar altındaki vergi mükellefleri ve/veya aynı/benzer vergi konuları için vergilendirme bakımından hayatın olağan akışı içinde normal ve mutad durumun kanuni ölçütüdür”*⁹¹.

⁸⁹ Cem Tekin, Emre Kartaloğlu, “Örtülü Sermaye ve Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımında Dönem Sonu İşlemleri”, *İSMMM Yayınları*, İstanbul/2007, s. 99.

⁹⁰ Tekin-Kartaloğlu, a.g.e. s.100

⁹¹ Billur Yaltı, “Transfer Fiyatlandırmasında Bağımsız ve Açık Emsal”, *Vergi Sorunları Dergisi*, Ağustos/2011, s.275

“Emsallere uygunluk ilkesi ile ilgili en çok kabul gören açıklama ise, OECD üyesi ülkelerin ve OECD üyesi olmayan ülkelerin yer aldığı ve sayısı giderek artan ikili vergi anlaşmalarının temelini oluşturan OECD Model Vergi Anlaşmasının 9 uncu maddesinin birinci bendinde yer almaktadır. Madde hükmü aşağıda belirtildiği gibidir:

İki ilişkili kuruluş arasındaki ticari ve finansal ilişkilerde belirlenen ya da kabul ettirilen koşulların, birbirinden bağımsız kuruluşlar arasında uygulanan koşullardan farklı olması durumunda, bu koşulların bulunmadığı durumda tahakkuk etmesi gereken, ancak bu koşullar nedeniyle işletmelerden biri lehine tahakkuk etmeyen kârlar; o kuruluşun kârlarına dâhil edilir ve vergiye tabi kâr olarak vergilendirilir’⁹².

KVK'nın 13/3'üncü maddesince emsallere uygunluk ilkesi, mükelleflerin ilişki içinde buldukları kişilerle yaptıkları işlem bedellerinin ilişkisiz kişilerle gerçekleştirilen işlemlerdeki bedele uyumunu ifade etmektedir.

“OECD'nin oluşturduğu rehber, işlemlerde tekdüze bir emsal bedelin saptanmasının olanaksız olduğu dolayısıyla emsal bedel aralığının “güvenilir eş” fiyat şeklinde kabullenileceğini; çünkü transfer fiyatlandırmasının herhangi bir kesinliğe sahip olmadığını kabullenmiştir”⁹³.

Bilindiği üzere holdingler, kendilerine idari veya ekonomik açıdan bağlı birden fazla işletmeden meydana gelmektedir. Genel olarak her bir işletmenin ayrı bağımsız tüzel kişilikleri olsa da aynı yapı içinde bulunmalarından dolayı kendi aralarında gerçekleştirdikleri işlemlerin emsallere aykırı olma ihtimali daha yüksektir.

Mükelleflerce aralarında ilişki bulunan kişi ve kurumlarla yapılan işlemlerde aradaki bu ilişkinin ticari işletme politikaları üzerinde bir etkisinin bulunmaması gerekmektedir. Söz konusu ilişkiyi alım-satım işlemlerinde de etkisinin olması durumunda emsallere aykırılıktan söz etmek gerekir ve bu işlem transfer fiyatlandırmasına konu olmaktadır. Mükellefler tarafından emsallere aykırı şekilde alış veya satış yapılması taraflardan birinin lehine olurken diğerinin aleyhine olmaktadır.

⁹²Ramazan Biçer, *Transfer Fiyatlandırması Uygulama Rehberi*, Türmob Yayınları 365, Ankara 2009 s.35

⁹³Yasemin Taşkın, *Transfer Fiyatlandırmasında Emsallere Uygunluk İlkesi*, Türkmen Kitabevi, İstanbul 2012, s.76

Çoğunlukla lehine olan tarafın zararlı veyahut yurt dışında mukim bir firma olması ve aleyhine olan kurumun da kar eden bir firma olması durumunda bu işlem nedeniyle bilinçli olarak vergi kaybına sebep olacaktır.

Emsallere uygunluk ilkesinde ilişkili taraflarla yapılan işlemlerde mükelleflerce uygulanan fiyatla bu ilişkinin olmaması durumunda olması gereken fiyatın ne olacağı saptanmaya çalışılır. Bunun sonucuna göre gerekli vergisel ek tahakkuklar yapılır. Vergiden kaçınma ya da vergi kaçırma amacıyla kullanılabilen yöntemlerin başında yüksek fiyatlı alım düşük fiyatlı satım yöntemi gelmektedir. Emsallere aykırılık unsuru yüksel fiyatlı alım-düşük fiyatlı satım işlemlerinde gerçekleştirilebileceği gibi, bedelsiz satışlarda (hibe) da gerçekleştirilmektedir. Özellikle holding bünyesinde bulunan işletmelerin, holding veya ona bağlı diğer ortaklıklardan fiilen hizmet almadıkları durumlarda da hizmetin alınmış gibi gösterilerek kazancın bu firmalara aktarılması işlemi de sıklıkla karşılaşılmaktadır. Özellikle hizmet sektöründe bu durum yaygındır. Mal sektöründe alındığı iddia edilen malın alınmadığı sevk irsaliyesi yoluyla veyahut işletmenin faaliyet konuyla ilgili olup olmaması durumlarında alınmadığı ya da alımının gereksiz olduğu tespit edilebilecektir.

Transfer fiyatlandırması tebliğinde emsal bedel iç ve dış emsal olarak ikiye ayrılmıştır. Mükelleflerin ilişki içinde oldukları kişilerle yapacakları işlemlerde öncelikle varlığı halinde iç emsal uygulanacak olup, iç emsalin bulunmaması durumunda dış emsal yöntemine başvurulabilecektir. İç emsal; mükelleflerin aynı ürünleri ilişkisiz firmalara satış fiyatıdır. Dış emsal ise; iç emsalin bulunmadığı durumlarda aynı ürünlerin piyasada ilişkisiz kişiler arasında gerçekleşen piyasa fiyatıdır.

3.2.2.2.3.1. Karşılaştırılabilirlik Analizi

Emsallere uygunluk ilkesinin işletilebilmesi için kontrol altındaki işlem ile kontrol dışındaki işlemlerin karşılaştırılabilir olması gerekmektedir. Bu amaçla ilişkili ve ilişkisiz firmalar arasında fiyatı aşağı ya da yukarı yönlü etkileyecek farklılıkların düzeltilmesi gerekmektedir.

Karşılaştırılabilirlik analizi iki aşamada gerçekleşir. İlk olarak ilişkisiz firmalar arasındaki karşılaştırılabilir nitelikte bir emsali ticari işlem tespit edilir, daha sonra da

inceleme konusu ilişkili firmalar arasındaki işlem, bu emsali ticari işleme göre değerlendirilir⁹⁴.

Transfer fiyatlandırması tebliği karşılaştırmada ilişkili kişilerle yapılan işlemi “kontrol altındaki işlem”, piyasada ilişkisiz kişilerin yapmış oldukları işlemleri de “kontrol dışı işlem” olarak tanımlamıştır. Karşılaştırma işlemindeki amaç, kontrol altındaki işlem fiyatının kontrol dışı işlem fiyatına yaklaştırılması hatta eşitlenmesidir. Karşılaştırma sırasında göz önünde bulundurulacak etkenler; mal ve hizmetlerin nitelikleri, işlem anındaki piyasa koşulları ve üstlenilen riskler ile iş stratejileridir.

OECD Rehberi’ne göre; bu tür karşılaştırmaların yararlı olabilmesi için, karşılaştırma konusu durumların ekonomik yönden birbiriyle yeterli düzeyde karşılaştırılabilir olmaları gerekmektedir. Bir başka ifadeyle, karşılaştırmanın faydalı sonuç vermesi için kıyaslamaya konu edilen olayların ekonomik karakterlerinin yeterince karşılaştırılabilir olması gerekmektedir⁹⁵.

3.2.2.2.3.2. Emsalle Ulaşmada Kullanılan Yöntemler

Ülkemizde emsal bedele ulaşmada kullanılacak yöntemler KVK’nın 13/4 maddesinde sayılmıştır. Anılan maddeye göre bu yöntemler; Karşılaştırılabilir fiyat yöntemi, Maliyet artı yöntemi, Yeniden satış fiyatı yöntemi ve işlemsel kar yöntemleridir. Bu yöntemlerden herhangi birisi ile emsale ulaşamaması halinde mükelleflerin kendi belirleyecekleri yöntemleri kullanabilecekleri belirtilmiştir. Karşılaştırılabilir fiyat, maliyet artı ve yeniden satış fiyatı yöntemlerine geleneksel yöntemler, işlemsel kar yöntemlerine de modern yöntemler de denilmektedir.

3.2.2.2.3.2.1. Karşılaştırılabilir Fiyat Yöntemi

KVK’nın 13/4-a maddesine göre bu yöntem; “*Bir mükellefin uygulayacağı emsallere uygun satış fiyatının, karşılaştırılabilir mal veya hizmet alım ya da satımında bulunan ve aralarında herhangi bir şekilde ilişki bulunmayan gerçek veya tüzel kişilerin birbirleriyle yaptıkları işlemlerde uygulayacağı piyasa fiyatı ile karşılaştırılarak tespit edilmesini*” ifade etmektedir.

⁹⁴ Hüseyin Işık, *Çok Uluslu Şirketlerde Örtülü Kazanç ve Örtülü Sermaye*, Maliye Bakanlığı -Araştırma, Planlama ve Koordinasyon Kurulu Başkanlığı, Yayın No:2005/ 370, Ankara 2005, S.90-91

⁹⁵ Kadir Kahraman, *Transfer Fiyatlandırması ve Finansal Raporlama Üzerindeki Etkisi*, T.C İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Muhasebe Bilim Dalı Yüksek Lisans Tezi, İstanbul 2012, s. 50

Transfer fiyatlandırması tebliğine göre yöntemin kullanılabilmesi için kotal altındaki ve kontrol dışındaki işlemlerin karşılaştırılabilmesi gerekmektedir. *Örneğin; bir işlemde depozito mahiyetindeki kap bedelinin işlem fiyatına dahil edildiği ve edilmediği durumlarda emsale ulaşmak için ilgili kap bedelinin düzeltilmesi ve karşılaştırmanın ona göre yapılması gerekmektedir*⁹⁶.

Bu yöntemde ilişkili kişilere yapılan alış ve satışların içeriği ile ilişkisiz kişilerle yapılan alış ve satışlarının aynı veya birbirine yakın oldukları durumlarda uygulanılabilmektedir. İşlem bedelleri üzerinde etkili olabilecek farklılıkların düzeltilmesi gerekmektedir.

Kontrollü bir işlem ile kontrol dışındaki işlemin karşılaştırılabilmesi için aşağıdaki şartların sağlanması gerekmektedir. Bunlar⁹⁷;

- İşlemler arasındaki farklılıklar karşılaştırılabilir nitelikte olmalı ve eğer varsa kuruluşlar arasındaki farklılıklar, fiyatı açık piyasa şartlarında ciddi anlamda etkiler nitelikte olmamalıdır.
- Sonuçları maddi anlamda etkileyen farklılıklar, bir takım makul düzeltmelerle ortadan kaldırılabilir nitelikte olmalıdır.

Bu yöntemle özellikle ilgili olabilecek faktörler şunlardır⁹⁸;

- Ürünün kalitesi,
- Sözleşme süreleri (örn., sağlanan garantilerin dönemi ve kapsamı, alım satım hacmi, kredi süreleri, ulaştırma süreleri),
- Pazarın seviyesi,
- Coğrafi Pazar,
- İşlem tarihi,
- Satışla ilişkili gayri maddi varlık,
- Döviz kuru riski,

⁹⁶ Bknz. 1 Seri No.lu Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliği, Bölüm-5.1

⁹⁷ Mehmet Aktaş, *Uluslararası Transfer Fiyatlandırması ve Türk Vergi Mevzuatında Uygulama Olanakları*, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara 2004, s.100

⁹⁸ Metin Duran, "Transfer Fiyatlandırması", *Vergi Sorunları*, Sayı:236, Mayıs 2008 s.14

Örnek: Türkiye mukimi yerleşik (Z) Kurumu, ilişkili (L)'ye ve ilişkisiz (R)'ye otomotiv lambaları pazarlamaktadır.

Bu durumda satışı yapılan ürün tamamen aynı olduğu için ilişkili kişiye yapılan satışlarında emsal olarak ilişkisiz kişi olan (R)'ye satış fiyatı esas alınacaktır. Bu şekilde bulunan emsal iç emsale örnektir.

Örnek 2: Türkiye'de yerleşik (E) Kurumunun ilişkili kurumu (F) ye cep telefonu ekipmanları satmakta olup, başka firmalara satışı bulunmamaktadır. Aynı sektörde faaliyet süren (P) ve (R) işletmeleri ilişkisiz kişilere aynı ürünü satılmı olsunlar Bu durumda (E)'nin ilişkili (F)'ye satışlarında içi emsalin bulunmaması nedeniyle emsal bedel olarak (P) ve (R) kurumunun satış bedelleri dikkate alınacaktır. Bu durumda kullanılacak olan emsal, dış emsal olacaktır.

3.2.2.2.3.2.2. Maliyet Artı Yöntemi

KVK'nın 13/4-b maddesine göre bu yöntem; *“Emsallere uygun fiyatın, ilgili mal veya hizmet maliyetlerinin makul bir brüt kâr oranı kadar artırılması suretiyle hesaplanmasını”* ifade etmektedir.

Buradaki kâr oranı, işlemi yapan mükellefin ilişkisiz kişilerle yaptığı işlemlerde uyguladığı brüt kâr oranıdır. Böyle bir kâr marjı yoksa dış emsal yöntemine de başvuru olacaktır⁹⁹.

Bu yöntemin temeli maliyete dayandığından emsal bedele ulaşmak için maliyetlerin doğru belirlenmesi gerekmektedir. Örneğin dış emsalin kullanıldığı durumlarda işletmelerin kullandıkları maliyetlendirme sistemlerinin farklı olması emsal bedeli doğrudan etkileyecektir. Örneğin bir firma genel yönetim giderlerini dönemin üretimi ile ilişkilendirmeksizin doğrudan gider hesaplarına kaydetmekte, diğer firma ise söz konusu genel yönetim giderlerini dönemde ürettiği mallara dağıtım yaparak maliyetleri içinde izlemektedir. Dolayısıyla emsal bedelin tespitinde karşılaştırma yapılabilmesi için söz konusu durumun maliyet üzerindeki etkisi düzeltilmelidir.

⁹⁹Mühittin Doğruyol, “Yeni Kurumlar Vergisi Kanunu Kapsamında Transfer Fiyatlandırması”, *Vergi Denetmenleri Derneği Yayını*, 2008, s.62

3.2.2.2.3.2.3. Yeniden Satış Fiyatı Yöntemi

KVK'nın 13/4-c maddesine göre bu yöntem; emsallere uygun bedelin ilgili mal veya hizmetlerin ilişkisiz kişilere tekrardan satılması durumunda oluşacak fiyattan, ortalama bir karın indirilmesini ifade etmektedir.

Transfer fiyatlandırması tebliğinde bu yöntemle ilgili olarak şu açıklamalar yapılmıştır.

“Bu yöntem, ilişkili kişiden satın alınan bir ürünün, ilişkisiz bir gerçek veya tüzel kişiye yeniden satılması durumunda uygulanan fiyatı esas almaktadır. Bu fiyattan (yeniden satış fiyatı) makul bir brüt satış kârı düşülecektir. Makul brüt satış kârı hesaplanırken yeniden satışı gerçekleştiren satıcının satış ve diğer faaliyet giderleri ile üstlenilen riskler ve kullanılan varlıklar göz önüne alınacaktır. Diğer bir ifadeyle, makul brüt satış kârı söz konusu mal veya hizmet için işlem anında uygulanabilecek, piyasa koşullarına göre belirlenen veya üstlenilen işlev ve riskleri dikkate alarak belirlenebilecek objektif nitelikte bir oran ile saptanan kârı ifade etmektedir. Bu kâr düşüldükten sonra mal veya hizmetin ilişkili kişilere satılmasında uygulanabilecek emsallere uygun fiyata ulaşılabilecektir.

Farklı ürünlerin söz konusu olduğu işlemler için de kullanılabilir olan bu yöntem, özellikle pazarlama ve dağıtım faaliyetleri gibi ilişkili şirketin satın aldığı mal veya hizmeti ilişkisiz kişilere sattığı işlemlerde güvenilir sonuçlar vermektedir”¹⁰⁰.

Konunun daha iyi anlaşılabilmesi için Transfer fiyatlandırması tebliğinin ilgili bölümünde yer alan örnekten faydalanılacaktır.

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

– (B) firması, (A) firması tarafından üretilen plazma televizyonların dağıtımını yapmaktadır.

¹⁰⁰ Bknz. 1 Seri No.lu Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtım Hakkında Genel Tebliği, Bölüm-5.3

– (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 hiç bir 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 kârı % 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, kâr 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 kârı olarak da % 10 oranı esas alınacaktır.

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

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

3.2.2.2.3.2.4. İşlemsel Kar Yöntemleri

Modern yöntemler olarak da bilinen işlemsel kar yöntemleri KVK'nın 13/4-ç maddesine göre; “Emsallere uygun fiyat veya bedelin tespitinde, ilişkili kişiler arasındaki işlemde doğan kârı esas alan yöntemleri ifade eder. Bu yöntemler, işleme dayalı net kâr marjı yöntemi ve kâr bölüşüm yöntemidir. İşleme dayalı net kâr marjı yöntemi, mükellefin kontrol altındaki bir işlemde; maliyetler, satışlar veya varlıklar gibi ilgili ve uygun bir temele dayanarak tespit ettiği net kâr marjının incelenmesi esasına dayanır. Kâr bölüşüm yöntemi, ilişkili kişilerin bir veya daha fazla sayıdaki kontrol altındaki işlemlere ilişkin toplam faaliyet kârı ya da zararının, üstlendikleri işlevler ve yükledikleri riskler nispetinde ilişkili kişiler arasında emsallere uygun olarak bölüştürülmesi esasına dayanır.” düzenlemesi mevcuttur.

Kar Bölüşüm Yöntemi, bu yöntemde ilişkili kişilerin toplam kar/zararının üstlendikleri işlevler ve risklere göre dağıtılması gerektiği esasına dayanmaktadır. Transfer fiyatlandırması tebliğinde aşağıdaki açıklamalar yapılmıştır.

Bu yöntem, ilişkili kişilerin yaptıkları işlemlerde oluşan kar veya zararın, tarafların yükledikleri görev ve risklere göre paylaştırılmasını esas almaktadır.

Bu yöntemin kullanılması durumunda şu unsurların dikkate alınması gerekmektedir:

- Bir malın elde edilmesi veya bir hizmetin tamamlanması için gereken harcamalar,
- Bir malın üretilmesi veya hizmetin gerçekleştirilmesi için sermaye, kullanılan kıymet ve üstlenilen risklilik derecesi,
- İşlem aşamalarında oluşan fonksiyonların görece önemi,
- Diğer faktörler¹⁰¹.

“İşleme dayalı net kâr marjı yöntemi (transactional net margin method), işletmelerin bağlı ortaklıkları ile gerçekleştirdikleri işlemler sonucu ortaya çıkan net kar marjı ile bağımsız işletmeler ile yapmış oldukları benzer işlemler sonucu elde ettikleri net kar marjlarını karşılaştırmaya yarayan bir yöntemdir”¹⁰².

Bu yöntem, mükelleflerin kontrol altındaki bir işlemlerinden; maliyetler, satışlar veya varlıklar gibi ilgili ve uygun bir temele dayanarak tespit ettiği net kâr marjının incelenmesi esasına dayanan bir yöntemdir¹⁰³.

3.2.2.2.4. Hazine Zararı Şartı

Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtım uygulamasında her iki tarafı da Türkiye’de bulunan ilişkili şirketler arasındaki işlemlerin transfer fiyatlandırması kapsamından çıkarılması yönünde çeşitli talepler olmuştur. Bu durumun temelinde ise her ikisi de Türkiye’de bulunan kurumlar arasında gerçekleştirilen işlemlerde bir vergi kaybının oluşmayacağı, en fazla, bu işlemler

¹⁰¹ Bknz. 1 Seri No.lu Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtım Hakkında Genel Tebliği, Bölüm-5.4

¹⁰² Muharrem Çakır, “Agresif Vergi Planlaması Yöntemi Olarak Transfer Fiyatlandırması ve Türkiye Düzenlemelerinin Değerlendirilmesi”, *Vergi Sorunları*, Sayı:328, Ocak 2016. s.158

¹⁰³ Bknz. 1 Seri No.lu Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtım Hakkında Genel Tebliği, Bölüm-5.5

dolayısıyla vergide bir dönem kaymasından bahsedilebileceği durumu yatmaktadır. Vergi idaresi bu işlemlerin kanun kapsamı dışına çıkarılmaması gerektiğini düşünmektedir¹⁰⁴.

Transfer fiyatlandırması müessesesinin ilk halinde “Hazine Zararı” şartına yer verilmemiştir. 5766 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunda ve Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun’un 27.maddesi ile bu şart getirilmiştir. Bu kanun ile kurumlar vergisine getirilen düzenleme şu şekildedir. “*Tam mükellef kurumlar ile yabancı kurumların Türkiye'deki işyeri veya daimi temsilcilerinin aralarında ilişkili kişi kapsamında gerçekleştirdikleri yurt içindeki işlemler nedeniyle kazancın örtülü olarak dağıtıldığı kabulü Hazine zararının doğması şartına 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*”¹⁰⁵.

Hazine zararı uygulamasında zararın tespiti için her türlü vergi toplamının dikkate alınmasına ilişkin eleştirel olarak farklı görüşler ortaya çıkmıştır. Birinci görüşe göre hazine zararı sadece gelir üzerinden alınan vergiler dikkate alınarak hesaplanması gerekmektedir. Danıştay’ın geçmiş dönemlerde bu yönde verdikleri kararlar mevcut olup bu görüşle aynı doğrultudadır. İkinci görüşe göre ilişkili kişilerle yapılan bir işlemde hazine zararı hesaplanırken türü fark etmeksizin tüm vergiler yönünden hesaplama yapılmalıdır. Kanununun lafzi yorumundan da bu çıkmaktadır.

Konu ile ilgili transfer fiyatlandırması tebliğinin ilgili bölümü aşağıdaki gibidir.

Hazine zararının kapsamını değerlendirdiğimizde durum aşağıdaki gibidir:

- İşlem iki tam mükellef kurum arasında gerçekleşirse,
- İşlem tam mükellef kurum ve yabancı kurumların Türkiye’deki işyeri veya daimi temsilcileri arasında gerçekleşirse,

¹⁰⁴ M.Fatih Köprü, “Transfer Fiyatlandırması Uygulamasında “Hazine Zararı” Kavramı”, *Vergide Gündem*, Ağustos, 2008

¹⁰⁵ Bknz. Kurumlar Vergisi Kanunu Md:13/7

- İşlem bir yabancı kurumun Türkiye’deki işyeri veya daimi temsilciliğinin bir diğer yabancı kurumun Türkiye’deki işyeri veya daimi temsilciliğiyle arasında gerçekleşirse,

işlemin tarafları ilişkili kişi ise, kazancın örtülü olarak dağıtıldığı kabulünde hazine zararı kriteri aranacaktır¹⁰⁶.

Hazine zararı şartı sadece yukarıdaki durumlarda geçerli olacak ve hesaplanacaktır. Ancak kurumların gerçek kişilerle veya şahıs şirketleri ile yaptıkları işlemlerde ya da gerçek kişilerin kendi aralarında yaptıkları işlemlerde hazine zararı şartı aranılmayacak olup, örtülü olarak kazanç dağıtıldığı kabulü gerekecektir.

Hazine zararı tespit edilirken emsallere aykırı fiyat veya bedel üzerinden alım satıma ilişkin her iki tarafın mevcut vergisel durumu ile söz konusu işlemin emsale uygun olması durumundaki her iki tarafın vergi durumu karşılaştırılacak olup, birinci durumda ödenecek verginin ikinci durumda ödenmesi gereken vergiden düşük olması durumunda hazine zararının varlığı oluşmuş olacaktır.

Hazine zararı bulunurken emsale aykırı satış yapan tarafı beyannamesine emsal ile arasındaki farklılık kadar tutar KKEG (kanunen kabul edilmeyen gider) olarak ilave edilecektir. Emsal bedeli ile emsale aykırı bedel arasındaki farklılık kanunun hükmü uyarınca şartların sağlandığı dönem için dağıtılmış kar payı sayılacağından işlemin muhatabı alıcı farklılık tutarı kadar kısım için iştirak kazançları istisnasından faydalanabilecektir.

Hazine zararına tespiti için şu örnekler verilebilir.

Örnek:1 Tam mükellef (T) kurumu, ilişkili olduğu tam mükellef (R) kurumuna emsali 200-TL olan bir malı 120-TL’den satmıştır. (T) Kurumunun vergiye tabi geliri 400-TL, (R) kurumunun vergiye tabi geliri ise 200-TL olsun.

	<i>Emsale Aykırı Fiyatla Oluşan Durum</i>	<i>Emsale Uygun Olunması Halinde Oluşacak Durum</i>
<i>(T) Kurumu Vergiye Tabi Gelir</i>	400	480

¹⁰⁶ Emre Kartaloğlu, “Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımında Hazine Zararı Kavramı ve Serbest Bölgelerdeki Mükellefler”, *Vergi Sorunları*, Sayı:251, Ağustos 2009, s.165

<i>(R) Kurumu Vergiye Tabi Gelir</i>	200	200
<i>İştirak Kazançları İstisnası</i>	0	-80
<i>Toplam Vergiye Tabi Gelirler</i>	600	600
<i>Toplam Vergi(%20)</i>	120	120

Tablodan görüleceği üzere bedelin emsal seviyeye çekilmesi sonucunda her iki mükellefin de Hazineye ödediği toplam vergi tutarı değişmemiştir. Bu durumda hazine zararı şartı oluşmamıştır.

Örnek:2 Tam mükellef (I) kurumu, ilişkili olduğu tam mükellef (Y) kurumuna emsali 200-TL olan bir malı 120-TL'den satmıştır. (I) Kurumunun vergiye tabi geliri 100-TL, (Y) kurumunun 200-TL zararı olsun.

	<i>Emsale Aykırı Fiyatla Oluşan Durum</i>	<i>Emsale Uygun Olunması Halinde Oluşacak Durum</i>
<i>(I) Kurumu Vergiye Tabi Gelir</i>	100	180
<i>(Y) Kurumu Vergiye Tabi Gelir</i>	-200	-200
<i>İştirak Kazançları İstisnası</i>	0	-80
<i>Toplam Vergiye Tabi Gelirler</i>	100	180
<i>Toplam Vergi(%20)</i>	20	36

Bu örnekte görüleceği üzere işlem bedelinin emsale çekilmesi durumunda ödenecek vergi, emsale aykırılığın olduğu duruma göre 16-TL artarak 36-TL olmuştur. Bu nedenle bu işlemde hazine zararı şartı sağlanmıştır.

Yukarıdaki her iki örnekte de hazine zararı hesaplamasında sadece kurumlar vergisi yönünden hesaplama yapılmıştır. Aşağıda yer verilen örnekte kanunun amir hükmü dolayısıyla KDV de hazine zararı hesaplanmasına dâhil edilmiştir.

Örnek:3 Türkiye’de mukim (K) kurumu 2017 yılında ilişkili (L)’ye 30.000 TL’lik satış yapmıştır¹⁰⁷.

(K) kurumunun beyan bilgileri şöyledir.

Kur. Ver		KDV	
Satış Tutarı	30.000	Hesaplanan KDV	5.400
İşlem Maliyeti	22.000	İndirilecek KDV	1.500
Kar	8.000	Önceki Dönemden Devreden KDV	4.000
Matrah	8.000	Sonraki Döneme Devreden KDV	100
Hes. Kurumlar Vergisi	1.600		

(L)’nin beyan bilgileri ise şu şekildedir:

Kur. Ver		KDV	
Satış Tutarı	45.000	Hesaplanan KDV	8.100
İşlem Maliyeti	30.000	İndirilecek KDV	5.400
Kar	15.000	Ödenecek KDV	1.050
Matrah	15.000		
Hes. Kurumlar Vergisi	3.000		

Söz konusu bu satış işleminde emsalin 25.000 TL olduğunu varsayalım. Buna göre tarafların beyanları aşağıdaki gibi olacaktır.

(L)’nin düzeltilmiş beyanı;

Kur.Ver.	KDV

¹⁰⁷ Elif Çetin, “Transfer Fiyatlandırması Düzenlemelerimizde Hazine Zararı Kavramı”, *Vergide Gündem*, Mart/2013, s.30

Satış Tutarı	45.000	Hesaplanan KDV	8.100
İşlem Maliyeti	25.000	İndirilecek KDV	4.500
Kar	20.000	Ödenecek KDV	3.600
Matrah	20.000		
Hes. Kurumlar Vergisi	4.000		

(K)'nın düzeltilmiş beyanı;

Kur. Ver.		KDV	
Satış Tutarı	25.000	Hesaplanan KDV	4.500
İşlem Maliyeti	22.000	İndirilecek KDV	1.500
Kar	3.000	Önceki Dönemden Devreden KDV	4.000
Matrah	3.000	Sonraki Döneme Devreden KDV	1.000
Hes. Kurumlar Vergisi	600		

Sonuç olarak özetle; emsallere aykırı bedelin olduğu durumda (K) ve(L) kurumlarının toplam vergi yükü 7.300 iken, bedelin emsale uygun olması durumunda ise 8.200 olmuştur. Bu farklılığın kaynağı KDV'dir. Çünkü her iki durumda da toplam kurumlar vergisi yükü 4.600'dür.

Vergi	Emsallere Aykırı Fiyat		Emsallere Uygun Fiyat	
	(K) Kurumu	(L) Kurumu	(K) Kurumu	(L) Kurumu
Kur. Vergisi	1.600	3.000	600	4.000

KDV	100*	2.700	1.000*	3.600
Toplam	1.600	5.700	600	7.600
Vergi Yüğü	7.300		8.200	

*Sonraki dönemlere devreden KDV

Genel olarak hazine zararı, emsale aykırı satış yapan kurumun karlı ve ödenecek KDV'si bulunması ve alıcı kurumun da zararlı ve devreden KDV'nin bulunması durumlarında gerçekleşmektedir.

3.2.3. Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtım İşlemlerinde Düzeltme İşlemleri

Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç aktarımına yönelik hükümlerde bir takım düzeltme türleri ve işlemleri gündeme gelmektedir. Transfer fiyatlandırması uygulamaları kapsamında gündeme gelen düzeltme işlemleri OECD tarafından hazırlanan ve 2010 yılında güncellenmiş olan “Çok Uluslu İşletmeler ve Vergi İdareleri İçin Transfer Fiyatlandırması Rehberinde” detaylı bir şekilde açıklanmıştır. OECD Rehberinin Tanımlar bölümünde, birincil düzeltme (Primary Adjustment), mütekebil düzeltme (Corresponding Adjustment), telafi edici/denkleştirici düzeltme (Compensating Adjustment) ve ikincil düzeltme (Secondary Adjustment) olmak üzere, 4 farklı düzeltme öngörülmüştür¹⁰⁸.

Mükelleflerin transfer fiyatlandırması kapsamında gerçekleştirdikleri işlemler nedeniyle aleyhlerine oluşan tutarlar vergi uygulamasında kar payı olarak örtülü olarak dağıttı varsayılmaktadır. Genellikle işlem yapılan ilişkili kişiler ya mükellef kurumun ortağı ya da onun ortak olduğu kurumlardır. Transfer fiyatlandırması işlemlerinin esas amacı toplam ödenecek vergileri azaltmak ve tevkifata tabi olmaksızın kar pay dağıtmaktır. Vergi idaresi de söz konusu bu ihtimalin olumsuz etkisini bertaraf etmek için kurumlar vergisi uygulamasında örtülü olarak dağıtılan tutarları kurumlar vergisi matrahlarına ilave ederek hem kurumlar vergisine tabi tutmakta, hem de söz konusu

¹⁰⁸Tahir Erdem, “Transfer Fiyatlandırması Kapsamına Giren İşlemler Nedeniyle Dönem Sonu Düzeltme”, *Vergi Sorunları*, Sayı:303, Aralık/2013, s.24

dağıtılmış sayılan tutarlara ilişkin KDV'nin indirimi kabul edilmemektedir. Bu şekilde örtülü olarak dağıtılan tutarlar ayrıca kar payı dağıtımına bağlı olarak tevkifata konu edilmektedir. Bu işlemler sonucunda emsale uygun bedelle satış yapılmaması nedeniyle taraflardan biri veya ikisi lehine, devletin aleyhine oluşan durum arasındaki farklılık ortadan kaldırılmaktadır.

Düzeltilme işlemlerinin kanuni dayanağı KVK'nın 13/6'ncı maddesidir. Anılan maddeye 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 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.”* hükmü mevcuttur.

Kurumlar Vergisi tebliğine göre verginin kesinleşmesinden kasıt; tarhiyata dava açılmaması, dava açılması durumunda mahkemelerce son kararın verilmiş olması veya üzerinde uzlaşılması gibi hallerde bu işlemlere itiraz edilmeyecek aşamaya gelinmesi anlaşılmaktadır.

Örtülü olarak kazanç dağıtan kurum nezdinde gerekli tarhiyatlar yapıldıktan sonra lehine kar payı dağıtılan kurum fazla vergi ödemiş pozisyonda olmaktadır. Mükerrer vergilendirmenin önlenmesi için bu tarafta evvelden yapılan bu vergisel işlemlerin düzeltilmesi icap etmektedir. Karşı taraf düzeltmesinin yapılabilmesi için örtülü kazanç dağıtan kurum nezdinde gerekli tarhiyat işlemlerin yapıp tahakkukunun kesinleşmesi ve ödemesinin yapılması gerekir. Ödeme şartının olmaması ve yapılan tarhiyatın yeterli sayıldığı durumda örtülü kazanç dağıtan kurum vergi ödemeksizin, karşı kurumun beyanlarını düzeltmesi ve gerekirse vergi iadesi alması anlamına gelecek olup, bu durum vergi kaybına sebebiyet verecektir. Kanunun gerekçesinde bu minvalde bir açıklama yapılmıştır.

Düzeltilme işleminde de çeşitli yöntemle bulunmaktadır. Bunlardan en önemli ikisi faturalaştırma yoluyla düzeltme diğeri ise hesaben düzeltmedir. Faturalaştırma yoluyla düzeltmede örtülü kar payı dağıtımında bulunan kurum lehine örtülü olarak kar payı dağıtılan kuruma emsal bedel farkı üzerinden fatura düzenlemektedir. Bu

işlem neticesinde kar payı dağıtımı yapan kurumun vergiye tabi gelirleri artmakta, karşı kurumun ise aynı oranda azalmaktadır. Bu yöntem vergi mevzuatımızda öngörülen bir düzeltme olmayıp, mükelleflerin fiiliyatta buldukları pratik çözüm yöntemidir.

Diğer bir düzeltme yöntemi ise hesaben düzeltmedir. Bu düzeltme yönteminde taraflar arasında bir faturalaşma olmamakta, yalnızca vergisel işlemlerin beyanname üzerinde emsal bedele uygun olmasında gerçekleşecek olan durumuna dönüştürülmektedir.

“Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak kazanç dağıtımında dağıtılan kazancın; kazanç dağıtımı yapılan kurum açısından iştirak kazancı istisnası kapsamına alınması uygulamasının altında bir kurumda matraha eklenen tutarın diğer kurumda matrahin azalmasına yol açan bir unsur olarak kabulü varsayımı yatmaktadır. Örtülü kazanç dağıtımına konu işlemin sadece ve sadece bir kurumda mutlak gelir diğer, kurumda da mutlak gider unsuru olması halinde düzeltme işlemi mutlak şekilde mükerrer vergilemeyi önleyecektir”¹⁰⁹.

3.2.4. Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Uygulamasında Karşılaşılan Sorunlar

3.2.4.1. Hazine Zararının Hesaplanacağı Yıl

Uygulamada karşılaşılabilecek bir başka sorun ise, matrahta meydana gelen değişikliğin farklı dönemlerde ortaya çıkmasıdır¹¹⁰.

Bu durumda zamanaşımı süresince mükellefin örtülü kazanç riski ile karşı karşıya kalması söz konusu olacaktır. Hazine zararının doğduğunun; sadece işlemin yapıldığı vergilendirme dönemi itibariyle değil, takip eden vergilendirme dönemlerine olan etkisi yönüyle değerlendirilmesi gerekirse, ilişkili kişilerle gerçekleştirilen işlemlerde, işlemlerin sadece gerçekleştiği vergilendirme döneminde değil takip eden

¹⁰⁹ Salih Bayram, “Transfer Fiyatlandırmasında Karşı Kurum Düzeltmesi ve Hazine Zararı Uygulaması”, *Vergi Dünyası*, Sayı:339, Kasım 2009

¹¹⁰ Nadir Gülhan, “Hazine Zararı” Tespitinde Karşılaşılan Sorunlar”, *Vergi Dünyası*, Sayı:390, Şubat 2014, s.64

vergilendirme dönemlerinde de, eksik veya geç tahakkuka sebep olup olmadığı araştırılmalıdır¹¹¹.

3.2.4.2. Üzerinde Uzlaşılan Tarhiyatlarda Düzeltme Tutarının Tespiti

Çalışmamızın önceki bölümlerinde yer verildiği üzere düzeltme işleminin yapılabilmesi için örtülü kazanç dağıtan kurum adına yapılan tarhiyatın kesinleşmesi ve ödenmesinin şart olduğu belirtilmişti. Verginin kesinleşme durumlarından birinin uzlaşma olduğu da belirtilmişti.

Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı hallerinde yapılan tarhiyatın, tarhiyat öncesi uzlaşma ve tarhiyat sonrası uzlaşmaya konu edilip uzlaşılması durumunda karşı kurum düzeltmesinin hangi tutar üzerinden yapılacağı önem arz etmektedir. Bu konuda vergi mevzuatımızda bir hüküm bulunmamakta olup, vergi idaresi tarafından verilen özelgelerle söz konusu açıklık giderilmeye çalışılmaktadır.

Yapılan tarhiyatın uzlaşmaya konu edilmesi durumunda karşı kurum düzeltmesinin yapılan tarhiyat tutarından üzerinde uzlaşılan tutar kadar kısmı üzerinden düzeltmeye konu edilmesi gerekmektedir. Aksi durumun vergi kaybına sebebiyet vereceği aşikardır.

Aynı inceleme raporlarında hem transfer fiyatlandırması yönünden bir matrah farkı hem de diğer fiiller nedeniyle matrah farkı bulunduğu durumlarda toplam matrah farkı üzerinden hesaplanan vergilerin uzlaşmaya konu edilmesi ve uzlaşılması durumunda karşı kurumun düzeltme işleminin nasıl yapılacağı önem arz etmektedir.

Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından verilen bir özelgede¹¹² söz konusu bu durumda uzlaşılan verginin oranlama yapılması suretiyle düzeltme yapılacak miktarın bulunması gerektiğini belirtmiştir.

Örneğin; “X A.Ş.’nin 2012 hesap dönemi hesaplarının incelenmesi sonucunda yapılan ikmalen ve re’sen tarhiyatlara ilişkin 1.500.000 TL matrah farkı bulunduğu ve toplam matrah farkınının 1.000.000 TL’lik kısmınının transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı gerekçesiyle tarh edildiği, toplam tarhiyat üzerinden 300.000

¹¹¹ Çoşkun Uğur, a.g.e. s. 97

¹¹² İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı, 18/01/2012 tarihli ve B.07.1.GİB.4.35.16.01-176300-56 sayılı özelge.

TL ödenmesi gereken kurumlar vergisi farkı tespit edildiği ve tarhiyat öncesi uzlaşma sonucu 250.000 TL vergi tutarı üzerinde uzlaşma sağlandığı anlaşılmıştır.

Bu durumda, ödenmesi gereken kurumlar vergisi miktarında uzlaşma sonucu meydana gelen değişimin oranlama yapmak suretiyle tespit edilerek (250.000/300.000), toplam matrah farkının transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımına isabet eden kısmı olan ve düzeltmede dikkate alınacak matrah tespit edilecektir.

Dolayısıyla, X A.Ş nezdinde yapılan inceleme sonucu bulunan 1.500.000 TL toplam matrah farkının transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımına isabet eden kısmı olan 1.000.000TL'ye yukarıda belirtilen oranının uygulanması sonucu bulunan 833.333.33 TL [=1.000.000*(250.000/300.000)] tutarın iştirak kazançları istisnası kapsamında dikkate alınması gerekecektir¹¹³.

¹¹³ M. Celaletdin Yağmur, Haydar Gürsoy, “Transfer Fiyatlandırmasında Düzeltme İşlemleri ve Özellik Arz Eden Durumlar”, *Vergi Sorunları*, Sayı:315, Aralık/2014

SONUÇ

“Vergi Güvenlik Uygulamaları: Türkiye Değerlendirmesi” başlıklı çalışmamız kapsamında çalışmamız üç bölüme ayrılmıştır. Birinci bölümde vergi güvenlik müessesesinin tanımına, niçin bu düzenlemelere gerek duyulduğuna, vergi güvenlik müessesesinin küreselleşme, vergi cenneti, vergi rekabeti, vergi kapasitesi ve gayreti ile olan ilişkilerine yer verilmiştir.

Çalışmanın ikinci bölümünde ülkemizde uygulanmakta olan vergi güvenlik müessesesi sayılan emsal kira bedeli esaslı, kontrol edilen yabancı kurum kazancı ve vergi cenneti sayılan ülkelere yapılan ödemelerde tevkifat uygulaması güncel mevzuat çerçevesinde açıklanmıştır.

Çalışmanın üçüncü bölümünde ülkemizde mükelleflerin ilişki içinde bulunduğu kişilerle yapmış oldukları işlemlere yönelik olarak uygulanan örtülü sermaye ve transfer fiyatlandırması müesseseleri güncel mevzuat çerçevesinde açıklanmıştır. İkinci ve üçüncü bölümde belirtilen ve ülkemizde uygulanmakta olan düzenlemelerin getirilme amaçlarına yer verilerek konunun daha anlaşılabilir olması sağlanmış ve verilen örnekler sayesinde bu durum pekiştirilmiştir.

Genel olarak değerlendirmek gerekirse ülkemizde uygulanmakta olan ve çalışmamızın önceki bölümlerinde yer verdiğimiz beş vergi güvenlik müessesesinin getirilme amaçlarını şu şekilde belirtebiliriz.

Emsal kira bedeli uygulaması genel olarak sahibi oldukları gayrimenkulleri kiraya verdiği halde kira geliri tahsil etmediğini ya da emsal kiradan düşük elde ettiğini beyan eden mükelleflerin yapmış oldukları bu kiralama hizmetinden vergisel olarak en az emsal kira bedeli kadar kira geliri elde etmesi gerektiği varsayılarak vergi alacağı güvence altına alınmaktadır.

Kontrol edilen yabancı kurum kazancının getirilme sebebi özellikle küresel vergi rekabeti sonucunda şirketlerin vergi cennet sayılan yabancı ülkelerde yatırım yapması durumunda bu ülkelerdeki ortak olunan işletmelerin kar edip karlarını ortaklarına dağıtmaması durumunda dahi ana ülkede vergilendirilmesini sağlamaktır. Karın ortaklara fiili dağıtım tarihinde vergilendirilmesi hem vergi gelirlerinin

gecikmesine yol açmakta hem de yatırım yapılan ülkenin vergi cenneti statüsünde bulunması nedeniyle ileride vergi alınmama ihtimalinin önlenmesi yatmaktadır.

Vergi cennetlerine yapılan ödemelerde tevkifat uygulamasının getirilme sebebi ise; vergi cenneti ülkelerin genel olarak bilgi değişimine yanaşmama ve ikili vergi anlaşması da imzalamamış olmaları nedeniyle bu ülkelerde yapılan ticari işlemlerin vergilendirilmesinin başka yolu olmaması nedeniyle, söz konusu ülkelerde bulunan kişi ve şirketlere ödeme yapan kişilerce tevkif edilmesi ve hazine ödenmesidir. Ancak ülkemizde bu uygulama ödeme yapılacak ülkelerin belirlenmemesi nedeniyle uygulanmamakta olup, vergi alacağını güvence altına almak için acilen söz konusu ülke listesinin belirlenmesi gerekmektedir.

Örtülü sermaye uygulamasının getirilme amacı, borç faizlerinin kazancın tespitinde gider olarak dikkate alındığı ülkemizde işletme ortaklarının işletme sermaye koyma yoluyla değil de borç verme yoluna gidip bu borçlara ilişkin faizleri giderleştirmesinin önüne geçmek yoluyla vergi alacağının düşmesini engellemek yatmaktadır. Söz konusu bu uygulamanın olmaması durumunda esasen kar payı sayılan ödemelerin gider olarak dikkate alınması gerekir ki bu durum vergi yasalarımızda öngörülmemiştir.

Transfer fiyatlandırması uygulamasının getirilme sebebi ise bağlı şirketlerin kendi aralarında yaptıkları alım satım işlemlerinde aralarında mevcut bulunan ilişkinin ticari hayata da sirayet etmesi sonucu verginin taraflar arasında ayarlanmasının önüne geçilmek istenmesidir.

KAYNAKÇA

- ACUNER, Serkan, “Seçilmiş Ülkeler Nezdinde Transfer Fiyatlandırması Uygulaması: Avrupa Birliği Üye Ülkeler-I-II,” *Yaklaşım Dergisi*, Sayı: 244-245, Nisan-Mayıs 2013
- AK, Mehlika Sultan, “Amerika Birleşik Devletleri’nde KEYK Rejimi Uygulaması”, *Vergi Dünyası*, Sayı: 350, Ekim 2010,
- AKDOĞAN, Halil, *Kamu Maliyesi*, Ankara, Gazi Kitabevi, S.45
- AKSOY, Şerafettin, *Vergi Hukuku Ve Türk Vergi Sistemi*, İstanbul, 6. Baskı, 2010
- AKTAN, Coskun Can, VURAL, İstiklal ‘Vergi Rekabeti’, *Erciyes Üniversitesi İktisadi Ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, Sayı 22, 2004, s.1-18
- AKTAŞ, Mehmet, *Uluslararası Transfer Fiyatlandırması Ve Türk Vergi Mevzuatında Uygulama Olanakları*, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara 2004
- ANTHONY, Ginsberg, *International Tax Havens*, Butterworths, USA,1990
- ARIKAN Zeynep Ve AKDENİZ H. Ahmet, Küreselleşen Dünyada Vergi Cennetlerinin Ekonomik Analizi, *Review Of Social Economic Business Studies*, 2005, 285-338
- AUSSENSTEUERGESETZ (Alman Dış Vergi Yasası)
- BAYRAM, Salih, “Transfer Fiyatlandırmasında Karşı Kurum Düzeltmesi Ve Hazine Zararı Uygulaması”, *Vergi Dünyası*, Sayı:339, Kasım 2009
- BERK, Gözde Saruhan, “Örtülü Sermaye Ve KDV”, *Nazalı Gündem*, 2018/Yaz, s. 13-17
- BİLEN, Cumhur İnan, *Bir Vergi Güvenlik Müessesesi Olarak Kontrol Edilen Yabancı Kurum (Cfc) Müessesesi Ve Türkiye Uygulamasının Dünya Uygulamaları Işığında Değerlendirilmesi*, Yüksek Lisans Tezi, Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara, 2010
- BİLİCİ, Nurettin, *Avrupa Birliği Ve Türkiye*, Seçkin Yayıncılık Ankara,2010
- BRIAN, J. Arnold, *The Taxation Of Controlled Foreign Corporations: An International Comparison*, Canadian Tax Foundation, Canada, 1986

- BİÇER, Ramazan, *Transfer Fiyatlandırması Uygulama Rehberi, Türmob Yayınları* 365, Ankara 2009
- ÇAMLICA, Mustafa “*Uluslararası Vergiden Kaçınma, Vergi Kaçakçılığı Ve Vergi Anlaşmalarının İstismarı*”, *Vergi Sorunları*. Sayı 93, Haziran 1996
- ÇAKIR, Muharrem, “Agresif Vergi Planlaması Yöntemi Olarak Transfer Fiyatlandırması Ve Türkiye Düzenlemelerinin Değerlendirilmesi”, *Vergi Sorunları*, Sayı:328, Ocak 2016
- ÇAVUŞ, Mehmet, “Vergi Arbitrajı Açısından Vergi Rekabetinin Ve Türkiye’deki Uygulamalarının Analizi, Sonuçlarının Değerlendirilmesi Ve Vergi Cennetleri”, *E-Yaklaşım*, Şubat 2006
- CENKERİ, Elif, *Kontrol Edilen Yabancı Kurumların Vergilendirilmesi*, Doktora Tezi, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, 2011
- COŞKUN, Deniz, *Vergi Güvenlik Müessesesi Olarak 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu’nda Örtülü Sermaye, Yüksek Lisans Tezi*, Hasan Kalyoncu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Gaziantep, 2015
- ÇETİN, Elif, “Transfer Fiyatlandırması Düzenlemelerimizde Hazine Zararı Kavramı”, *Vergide Gündem*, Mart/2013, s.28-31
- ÇEVİK, Savaş, “Küreselleşen Dünyada Vergi Politikası: Vergi Politikasında Dönüşüm Ve Küresel Sorunlar”, *Vergi Dünyası*, Sayı:271, 2004, s.154-155
- Daniel J. Mitchell, “An OECD Proposal To Eliminate Tax Competition Would Mean Higher Taxes And Less Privacy I”, (The Heritage Foundation, Erişim Tarihi: 25.01.2019)
- DENİZ, Ceyhan, “Etik Açısından Transfer Fiyatlandırması”, *Yaklaşım Yayıncılık*, Sayı:276, Aralık/2015, s.62-73
- DOĞRUYOL, Mühittin, “Yeni Kurumlar Vergisi Kanunu Kapsamında Transfer Fiyatlandırması”, *Vergi Denetmenleri Derneği Yayını*, 2008
- DURAN, Metin, “Transfer Fiyatlandırması”, *Vergi Sorunları*, Sayı:236, Mayıs 2008 s.9-16
- ERDEM, Tahir, “Transfer Fiyatlandırması Kapsamına Giren İşlemler Nedeniyle Dönem Sonu Düzeltme”, *Vergi Sorunları*, Sayı:303, Aralık/2013, s.23-29

- ERKUŞ, Hakan, ATEŞ, Leyla, “Kontrol Edilen Yabancı Kurumlar Ve 5520 Sayılı Kanunla Yapılan Düzenlemelerin İrdelenmesi”, *Vergi Dünyası Dergisi*, Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayınları, , Sayı: 310, Haziran 2007
- EYÜPGİLLER, Saygın, “Zararlı Vergi Rekabeti Ve Vergi Cennetleri”, *Mali Çözüm* Sayı.53, 2000
- FERŞAT, Ahmet Hulusi, “Küreselleşen Ekonomide Türkiye’nin Vergi Rekabeti Konumları, Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Gelişim Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul 2017
- GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI, 09.06.2008 Tarih ve B.07.1.GİB.0.04.99.16.01./01/KVK-12-2008- MUK-30 Sayılı Özelge
- GİRAY, Filiz, “Küreselleşme Sürecinde Vergi Rekabeti Ve Boyutları”, *Akdeniz Üniversitesi İktisadi Ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 2005, s.93-122
- GRAHAM, John R, “Taxes And Corporate Finance: A Review, Review Of Financial Studies” 16, 2003
- GÜLHAN, Nadir, “Hazine Zararı” Tespitinde Karşılaşılan Sorunlar”, *Vergi Dünyası*, Sayı:390, Şubat 2014 s.85-100
- HALİS Muhsin, Vd. “Yabancı Girişimciliği Etkileyen Faktörlerin Değerlendirilmesine Yönelik Bir Araştırma” *Selçuk Üniversitesi İİBF Dergisi*, Sayı 12, 2007, s.304-318
- HEPER, Fethi, HOŞYUMRUK, Şennur, “Vergi Cennetleriyle İlgili Çalışmalarda Son Durum-II”, *Yaklaşım*, Sayı.117, 2002, s.26-31
- <http://www.bumko.gov.tr/TR,8115/vergi-gelirleri.html> (Erişim Tarihi: 21.01.2019)
- <http://www.bumko.gov.tr/TR,7452/2017-butce-gelirlerinin-dagilimi.html> (Erişim Tarihi: 21.01.2019)
- <https://www.turkcebilgi.com/g%C3%BCvenlik> Erişim Tarihi: 04.02.2019
- A. Bora Elçin, “Küreselleşmenin Tarihçesi”,
<http://www.meritymm.com/wp-content/uploads/2013/05/kuresellesme.pdf> (Erişim Tarihi: 22.01.2019)
- İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı, 18/01/2012 tarihli ve B.07.1.GİB.4.35.16.01-176300-56 sayılı özelge.

- KARTALOĞLU, Emre, “Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımında Hazine Zararı Kavramı Ve Serbest Bölgelerdeki Mükellefler”, *Vergi Sorunları*, Sayı:251, Ağustos 2009, s.164-170
- KAPUSUZUOĞLU, Tuncay, *Vergisel Yönden Transfer Fiyatlandırması*, Oluş Yayıncılık, İstanbul 200
- KIZILÇELİK, Sezgin, “Kapitalizmin Diasporası Olarak Küreselleşme”, *Eğitim Araştırmaları Dergisi*, Sayı:2, 2002, s.12-33
- KIZILOT, Şükrü, *Türk Vergi Hukukunda Örtülü Kazanç Ve Örtülü Sermaye, Yaklaşım Yayınları*, 2002
- KOCABEY, İbrahim, “Vergi Cennetlerini Cehenneme Dönüştürecek Düzenlemeler”, *Yaklaşım*, Yıl: 14, Sayı: 168, Aralık 2006, S. 114;
- KÖPRÜ, M.Fatih, “Transfer Fiyatlandırması Uygulamasında “Hazine Zararı” Kavramı”, *Vergide Gündem*, Ağustos, 2008
- NADAROĞLU, Halil, “Vergi Güvenlik Önlemlerinin Niteliği Ve Özellikleri”, *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı: 20, 1979, s.9-18
- OECD, Harmful Tax Competition An Emerging Global Issue, Paris, 1999, s. 23.
<http://www.oecd.org/dataoecd/33/o/1904176.pdf>
- OECD, 26 Haziran 2000 tarihli “Küresel Vergi Rekabetine Doğru: Haksız Vergi Uygulamalarını Belirleme ve Elimine Etmede İlerlemeler” Raporu
- ONAY, İsmail, *Örtülü Sermaye (Teorik Açıklamalar- Uygulamalı Soru Ve Cevaplar)*, Maliye Hesap Uzmanları Derneği, İstanbul 2017
- ÖNCEL, Türkan, ÖNCEL, S. Yenal, “Uluslararası Vergi Rekabeti”, İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi, *Maliye Araştırma Merkezi Konferansları*, Sayı:43-44, 2003, s.1-25
- ÖZ, N. Semih, “Kurumlar Vergisi Kanunu’na Göre Türkiye’de Kontrol Edilen Yabancı Kurum Uygulaması”, *TÜRMOB Sirküler Rapor*, Sayı: 2006-10, Ekim 2006
- ÖZPERHİZ, Niyazi, “Liechtenstein Buzdağının Görünen Yüzü”, *Vergi Dünyası Dergisi*. Sayı 322, 2008, s.66-71
- PAZARÇEVİREN, Selim Yüksel, AYGEN, Filiz “ÇUŞ’larda Transfer Fiyatlandırması Manipülasyonları Ve Konunun Türkiye Açısından Değerlendirilmesi”, *Mali Çözüm Dergisi*, Sayı.71, Nisan-Haziran 2005

- RUST, Alexander, “CFC Legislation And EC Law”, Intertax, Vol: 36, Issue 11, 2008
- SARAÇ, Özgür, “Küresel Vergi Rekabeti Ve Ulusal Vergi Rekabeti Türkiye Değerlendirmesi”, *Maliye Ve Hukuk Yayınları*, Ankara, 2006
- SARAÇOĞLU, Fatih, “Vergi Kapasitesini Belirleyen Faktörler Ve Türkiye’de Vergi Kapasitesi”, *Vergi Raporu Dergisi*, (71), 2004, s.91-103
- SOLAK, İnci, *Türk Vergi Sisteminde Güvenlik Önlemleri*, Yüksek Lisans Tezi, Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara 2004
- ŞAKAR, Ayşe Yiğit “*Vergi Hukukunda Serbest Bölgeler*”, *Yaklaşım Yayıncılık*, Ankara 2008
- ŞİMŞEK, Damla, *Türkiye’de Bölge Düzeyinde Vergi Esnekliği, Vergi Canlılığı, Vergi Kapasitesi Ve Vergi Gayreti*, Yüksek Lisans Tezi, Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara 2013
- TAŞKIN, Yasemin, *Transfer Fiyatlandırmasında Emsallere Uygunluk İlkesi*, Türkmen Kitabevi, İstanbul 2012
- TEKİN, Cem, KARTALOĞLU, Emre “Örtülü Sermaye Ve Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımında Dönem Sonu İşlemleri”, *İSMMMO Yayınları*, İstanbul/2007
- TOSUN, Gamze , *Zararlı Vergi Rekabeti Kapsamında Vergi Matrahı Aşındırması Ve Sınır Ötesi Kar Aktarımı Uygulamalarının Değerlendirilmesi*, Yüksek Lisans Tezi, Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Manisa, 2016
- TUNCER, Selâhattin, *Vergi Hukuku Ve Uygulaması*, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara 2012, “Vergileme İle İlgili Yeni Deyim Ve Kavramlar”, *Vergi Dünyası*, Aralık 2006
- TURHAN, Salih, *Vergi Teorisi Ve Politikası*, İstanbul, Filiz Kitapevi, 1998
- UĞUR, Çoşkun, *Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Ve Hazine Zararı*, Yüksek Lisans Tezi, Okan Üniversitesi, İstanbul 2017
- UYANIK, Namık Kemal , “Örtülü Sermaye Kontrol Edilen Yabancı Kurum Kazancı Çifte Vergilendirmenin Önlenmesi Düzenlemeleri”, *Türmob Yayınları*, Yayın No:32, Ankara, 2007
- YALÇIN, Arman Zafer, *Türk Vergi Sisteminde Vergi Güvenlik Önlemlerinin Analizi*, Karadeniz Teknik Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Trabzon Haziran 1999

- YALTI, Billur, “Transfer Fiyatlandırmasında Bağımsız Ve Açık Emsal”, *Vergi Sorunları Dergisi*, Ağustos/2011, s.273-288
- YAĞMUR, M. Celalettin, GÜRSOY Haydar, “Transfer Fiyatlandırmasında Düzeltme İşlemleri Ve Özellik Arz Eden Durumlar”, *Vergi Sorunları*, Sayı:315, Aralık/2014
- YENİÇERİ, Harun, *Türk Vergi Sisteminde Vergi Güvenlik Önlemleri*, Doktora Tezi, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul 2005
- YETKİNER, Erkan, “Vergi Cennetleri Ve Yabancı Sermayenin Vergi Cenneti Ülkeleri Seçme Nedenleri”, *Denge Akademi*, 2001, - Vergi Tatilinin (Tax Holidays) Doğrudan Yabancı Yatırımların Teşvikindeki Yeri”, *Vergi Dünyası*, Sayı.75, Temmuz 2004, s.55-61
- YILDIRIM, Mehmet, “Örtülü Sermaye Tespiti Sonucunda Yapılacak İşlemler Ve Karşı Kurum Düzeltmelerindeki Hususlar”, *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı.309, Haziran 2014
- 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu
- 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu
- 1 Seri Nolu Kurumlar Vergisi Tebliği
- 1 Seri Nolu Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtım Hakkında Genel Tebliği
- 89 Nolu Gelir Vergisi Genel Tebliği
- 8/08/2011 tarih ve KDVK-60/2011-1 Seri No’lu Katma Değer Vergisi Sirküleri
- 5 Ocak 1999 tarihli 1999/1 No.lu Gelir Vergisi İç Genelgesi

ÖZGEÇMİŞ

Adı Soyadı: Birol SAYAN

Doğum Tarihi ve Yeri: 10.10.1990- Çine/AYDIN

Email: Y161310001@ikc.edu.tr

Eğitim Bilgileri

İlkokul: Cumhuriyet İlköğretim Okulu

Ortaokul: Feride Raşit Kalkan İlköğretim Okulu

Lise: Çine Lisesi

Lisans: Adnan Menderes Üniversitesi- İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi- Maliye-
(2007-2011)

Yüksek Lisans: İzmir Kâtip Çelebi Üniversitesi- Sosyal Bilimler Enstitüsü- Maliye
ve Mali Yönetim- (2016-2019)

Meslek Tecrübesi: Sosyal Güvenlik Kurumu Denetmen Yardımcısı (2012-2014)
Maliye Bakanlığı Vergi Müfettişi (2014 -...)