

**T.C.
GALATASARAY ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İKTİSAT ANABİLİM DALI**

**DÜNYADA VE TÜRKİYE'DE KURUMLAR VERGİSİ
KANUNU'NDA YER ALAN
VERGİSEL AVANTAJLAR**

Yüksek Lisans Tezi

Yahya AFACAN

Tez Danışmanı : Prof.Dr.Z.Sacit Önen

Nisan 2006

ÖNSÖZ

“Teşvik sistemi kötü değildir, ama yine de tehlikelidir. Teşvik nedeniyle müdahalelere başlayan iktidarların bu müdahalelerini başka alanlara da yayma istekleri kolay önlenemez. Öte yandan, aşırı teşvik önlemleri ekonomiyi doğal gidişinden saptırabilir. Girişimler doğal olarak kar getiren alanlara yönelir. İktidarın desteği olmadan yaşayamayan girişimler ise, zarar eden girişimlerdir. Bu zararı karşılayan iktidar ise, bu parayı vergilerden sağlayacaktır. Yani, toplum zarar eden girişimlerin yükünü taşımak zorunda bırakılacaktır. Bunun gibi devlet teşvikleri girişimcilerin serbest piyasa düzenine göre hareket etmelerini engelleyecektir”

Benjamin Constant (1767-1830)

Devletler, amansız yarışları içerisinde gerek vergi konusunda gerekse diğer konularda teşviklerden vazgeçmeye pek yanaşmasalar da özellikle vergi konusunda yapılan teşvikler, dengenin bazı tarafları lehine aktarım yapılması açısından adilliği ve rekabeti önleyici unsurlar içermesi nedeniyle kamu vicdanında ve milletlerarası ilişkilerde tepkilere mahzar olmaya devam etmektedir.

Devlet teşvikleri bir bütün olarak değerlendirildiğinde, belli amaçlara ulaşmak uğruna kamunun ekonomiye müdahalesi anlamını taşımaktadır. Ülke deneyimlerinin gösterdiğine göre, devlet müdahalesiyle, sanayileşme hamlesini hızlandırmak mümkündür. Yoksulluk sınırının geçilmesi ve belli bir gelişmişlik düzeyine ulaşılması amacıyla sanayileşme atılımlarının desteklenmesi kaçınılmaz olmaktadır. Özellikle, sanayi dallarının kuruluş aşamasında korunması ve desteklenmesi gerektiği konusunda önemli teorik destekler mevcuttur. Sanayileşmenin ileriki aşamasında da rekabet gücünün artırılması için kısa süreli teşvik mekanizmalarının uygulanması kaçınılmaz olmaktadır. Ayrıca, piyasa mekanizması kendi başına bırakıldığı zaman bölgesel eşitsizlik, çevre ve istihdam sorunları gibi bazı olumsuzluklar ve negatif dışsallıklar ortaya çıkmaktadır. Bu sorunların çözümü amacıyla da destek unsurlarını kullanmak mümkündür.

Serbest piyasa ekonomisinin benimsendiği ülkelerde, iktisadi kalkınmayı desteklemek amacıyla uygulanan vergi politikalarının başında yatırımları teşvik edici politikalar gelmektedir. Son zamanlarda gelişmiş ülkeler dahi, yatırımları geliştirmek amacıyla vergi teşvik politikalarına artan oranda başvurmaktadır. Gelişmekte olan ülkelerde ise, sermaye birikiminin yetersizliği nedeniyle, çeşitli vergi teşvikleri ile yatırımları artırma arzusu daha da belirgindir. Vergi teşvikleri genel teşvik uygulamaları içinde önemli bir yere sahiptir. Bu açıdan bu tür teşviklerin ne kadar etkili olduğu göz ardı edilmeden gerekli teşvik tedbirleri alınmalıdır. AB ile nihai entegrasyon konusunda müzakerelerin başladığı günümüzde, Birliğin uygulaya geldiği vergi teşvik sistemleri ve bunların ülkemizde uygulanabilirliği konusunda etütlerin yapılması, vergi idaremizin ve mükelleflerimizin gereğince bilgilendirilmesi giderek daha büyük anlam kazanmaktadır.

Bu amaç doğrultusunda çalışmaya yön vermeye çalıştım. Çalışmam boyunca yardımını esirgemeyen sayın hocalarım Prof.Dr.Doğan Şenyüz ve Doç.Dr.Hakan Üzeltürk'e özellikle teşekkür ederim.

İÇİNDEKİLER

ÖNSÖZ	II
İÇİNDEKİLER	III
KISALTMALAR	VII
TABLolar	VIII
GİRİŞ	1
I) BİRİNCİ BÖLÜM : VERGİ VE VERGİ AVANTAJLARI KONUSUNDAKİ TEMEL KAVRAMLAR	5
A) VERGİ İLE İLGİLİ TEMEL KAVRAMLAR	5
1) Verginin Tanımı ve Kurumlar Vergisi İle ilgili Genel Bilgiler	5
2) Vergi Yüğü ve Mükellefler Üzerindeki Etkisi	7
3) Vergiden Kaçınma ve Vergi Kaçırma Kavramları	8
B) VERGİ AVANTAJI KAVRAMINA GENEL BAKIŞ	9
1) Vergi Avantajı Kavramı	9
2) Vergi Avantajları Çeşitleri	10
a) Vergi İstisnaları	10
b) Vergi Muafiyetleri	11
c) Vergi Oran İndirimi	11
d) Vergi Ertelemesi	12
e) Vergi Korumaları	13
3) Vergi Harcamaları Kavramı	13
4) Vergi Rekabeti Kavramı	16
5) Kurumların Vergi Avantajı Sağlama İhtiyaçları	17
6) Devletlerin Vergi Avantajı Sunma Nedenleri	20
a) İdari Nedenler	22
b) Siyasi Nedenler	23
c) Sosyal Nedenler	24
d) Ekonomik Nedenler	25
II) İKİNCİ BÖLÜM : TÜRKİYE'DE UYGULANAN KURUMLAR VERGİSİ AVANTAJLARI	28
A) VERGİ İSTİSNALARI	28
1) Gayrimenkul ve İştirak Hissesi Satış Kazancı	30
2) Yatırım İndirimi İstisnası	37

3) Serbest Bölgelerde Faaliyet Gösterme İstisnası	43
4) İştirak Kazançları İstisnası	54
5) Yurt Dışı Kazançlar İstisnası	55
6) Emisyon Primleri İstisnası	62
7) Rüçhan Hakkı İstisnası	63
8) AR-GE İstisnası	64
9) Zararlı Şirketlerin Karlı Şirketlere Devrolması : Birleşme ve Devir İstisnaları	72
10) Kooperatiflerde Risturn İstisnası:	74
11) Yatırım Fonları ve Ortaklıklarının Portföy İşletmeciliği Kazançları İstisnası:	75
12) Yurt Dışında Yapılan İnşaat, Onarma, Montaj İşleri ve Teknik Hizmetlerden Sağlanan Kazançlara İlişkin İstisna:	78
13) Olağanüstü Hal Bölgesi ve Kalkınmada Öncelikli Yörelere İstihdam Yararlanması ve Yatırımların Teşvik Edilmesine İlişkin İstisna:	79
14) Türk Uluslararası Gemi Siciline Kayıtlı Gemilerin İşletilmesinden ve Devrinden Elde Edilen Kazançlara İlişkin İstisna:	80
15) Teknoloji Geliştirme Bölgelerinde Yapılan Faaliyetlere İlişkin İstisna:	83
16) Okul Öncesi Eğitim, İlköğretim, Özel Eğitim Orta Öğretim Özel Okulları ile Vergi Muafiyeti Tanınan Vakıflar ve Kamuya Yararlı derneklere Bağlı Rehabilitasyon Merkezlerinin İşletilmesinden Sağlanan Kazançlara Ait İstisna:	86
17) Emeklilik Fonları İstisnası	87
18) Finansman Fonu	89
19) Uluslararası Anlaşmalarda Yer Alan İstisnalar:	90
B) VERGİ MUAFİYETLERİ	90
1) Ekonomik Amaçlı Muafiyetler	92
1.1. Sergiler, Panayırlar, Fuarlar	92
1.2. Kooperatifler	92
1.3. Kredi Teminatı Sağlayan Kurumlar Muafiyeti	93
1.4. Organize Sanayi Bölgeleri Oluşturan Kamu Kurumları ve Meslek Kuruluşları Muafiyetleri	95
1.5. Teknoloji Geliştirme Yönetici Şirketleri Muafiyeti	95
1.6. Dar Mükelleflerde İhracatçı Muafiyeti	96

2. Sosyal Amaçlı Muafiyetler	96
2.1. Kamu İdare ve Müesseseleri	96
2.2. Sanatoryum, Dispanser, Kanser, Cüzzam Hastaneleri Muafiyeti	97
2.3. Sosyal Amaçlı Kamu Müesseseleri	98
2.4. Bazı Kamu Kurumlarınınca Doğrudan veya Dolaylı Olarak Yönetilen İşletmeler	98
2.5. İdman ve Spor Müesseseleri	99
2.6. Vakıflar Muafiyeti	100
2.7. Bilimsel Araştırma ve Geliştirme Yapan Kurumlar Muafiyeti	103
2.8. Gazeteciler Cemiyeti Muafiyeti	104
3. İdari Amaçlı Muafiyetler	104
3.1. Darphane ve Damga Matbaası Muafiyeti	104
3.2. Milli Piyango İdaresi Muafiyeti	104
3.3. Askeri fabrika ve atölyeler Muafiyeti	105
3.4. Özel Kanunlarla veya sözleşmelerle Muafiyet verilen kurumlar	105
3.5. Toplu Konut ve Kamu Ortaklığı İdaresi Başkanlığı ile buna ait fonların Muafiyeti	106
3.6. Menkul Kıymetler Tanzim Fonu Muafiyeti	106
3.7. Özelleştirme İdaresi Başkanlığı ile Özelleştirme Fonu muafiyeti	107
3.8. T.P.A.Ortaklığı Muafiyeti	107
3.9. İş ya da Hizmet Karşılığı Resim ve Harç Alan Kamu Müesseseleri	108
3.10. Trafikle İlgili Basılı Kağıt ve Plaka Satışı Yapan Kurumlar	108
4. Diğer Muafiyetler	109
C. Kurumlar İçin Vergi Avantajı Sağlayan Diğer Hususlar	110
1. Kurumlar Vergisinin Gelir Vergisine Göre Avantajları	110
2. Vergi Avantajı Sağlayan Bazı İşletme Türleri	111
III) ÜÇÜNCÜ BÖLÜM: AB ÜLKELERİ VE DÜNYA'DA KURUMLAR VERGİSİ TEŞVİK VE AVANTAJ UYGULAMALARI	115
A) Avrupa Birliği Ülkelerinde Kurumlar Vergisi ve Uygulanan Teşvikler	120
1) Almanya	121
a) Genel Bilgiler	121
b) Avantajlı Uygulamalar	123
2) Fransa	127

a.Genel Bilgiler	127
b.Avantajlı Uygulamalar	129
3) İngiltere	132
a.Genel Bilgiler	132
b.Avantajlı Uygulamalar	133
4) İrlanda	135
a.Genel Bilgiler	135
b.Avantajlı Uygulamalar	136
5) İtalya	139
a.Genel Bilgiler	139
b.Avantajlı Uygulamalar	140
6) Yeni Üye Ülkeler	141
B) Dünya’da Kurumlar Vergisi ve Uygulanan Teşvikler	145
1. Genel Bakış	145
2. Vergi Cennetleri	149
C) AB ÜLKELERİ VE TÜRKİYE’DE KURUMLAR VERGİSİ TEŞVİK VE AVANTAJ UYGULAMALARI KARŞILAŞTIRILMASI	155
1) Zarar Verici Vergi Rekabeti	155
2) AB Direktifleri Işığında Türkiye’nin Zarar Verici Rekabet Uygulamaları Konusundaki Durumu	158
SONUÇ VE DEĞERLENDİRMELER	169
KAYNAKÇA	174
TABLolar	186

KISALTMALAR LİSTESİ

AB	: Avrupa Birliği
a.g.e.	: Adı Geçen Eser
a.g.m.	: Adı Geçen Makale
BSMV	: Banka ve Sigorta Muamele Vergisi
C.	: Cilt
ev.	: Çeviren
EU	: European Union
GSMH	: Gayri safi milli hasıla
GSYİH	: Gayri safi yurt içi hasıla
GV	: Gelir Vergisi
IDA	: Industrial Development Agency
IMF	: International Monetary Found
KHK	: Kanun Hükmünde Kararname
KV	: Kurumlar Vergisi
KVK	: Kurumlar Vergisi Kanunu
KDV	: Katma Değer Vergisi
Md.	: Madde
OECD	: Organisation for Economic Cooperation and Development
s.	: Sayfa
TBMM	: Türkiye Büyük Millet Meclisi
TSE	: Türkiye Standartları Enstitüsü
TTK	: Türk Ticaret Kanunu
UNCTAD	: United Nations Conference On Trade and Development
VUK	: Vergi Usul Kanunu
www.	: World Wide Web

TABLolar LİSTESİ

Tablo A.1: Gelir, Kurumlar ve Katma Değer Vergisinin Genel Bütçe Vergi Gelirleri İçindeki Payı(1988-2004)	186
Tablo A.2: Kurum Gelirleri Üzerinden Alınan Vergilerin (1200) GSYİH İçindeki Payı (1965-2003)	187
Tablo A.3 : Kurum Gelirleri Üzerinden Alınan Vergilerin (1200) Toplam Vergi Gelirleri İçindeki Payı (1965-2003)	188
Tablo A.4 : Kurumlar Vergisi Tahsilatının GSMH'ya Göre Esneklikleri (1965-2004).	189
Tablo A.5 : Vergi Gelirlerinin Ana Başlıklar İtibariyle GSYİH İçindeki Payı (1965-2004)	190
Tablo A.6 : Vergi Gelirlerinin Ana Başlıklar İtibariyle Toplam Vergi Gelirleri İçindeki Payı (2003)	191
Tablo A.7 : OECD üyesi ülkelerde KV Oranları (2000-2005)	192
Tablo A.8 : OECD'nin vergi cenneti ülkeler listesi	193
Tablo A.9 : OECD üyesi ülkelerin tercihli vergi rejimleri (2004)	194
Tablo A.10 : Türkiye'de KV hesaplamaları	196
Tablo A.11: Ülke Grupları İtibariyle Türkiye'nin Yurtdışına Toplam Sermaye İhracı (2001-2005)	197
Tablo A.12: Kurumlar Vergisi Faal Mükellef Sayıları (2001-2005)	198
Tablo A.13: Yıllar İtibariyle İstanbul ve Türkiye Vergi Gelirlerinin Gerçekleşme Oranları (2000-2005)	199
Tablo A.14: Kurumlar Vergisi Faal Mükellef Sayılarının İllere Göre Dağılımı (Aralık 2004- 2005)	200
Tablo A.15 : OECD ve AB ülkelerinde KV Oranları Eğilimi(1997-2004)	201
Tablo A.16 : Uluslar arası İş Yapma Kolaylığı Derecelendirilmesi (2005)	202
Tablo A.17 : Rekabet Edebilirlik Endeksi 2004-2005 Karşılaştırmaları	203
Tablo A.18 : Ekonomik Kalkınma ve Büyümenin Dolaylı - Dolaysız Vergi İlişkisi	204
Tablo A.19 : Ükelere Göre Kurumlar Vergisi Oranları (2006)	205
Tablo A.20 : AB ve AB'ye aday ülkelerde Kurumlar Vergisi Oranları (2004-2005)	206
Tablo A.21 : Yabancı Sermayeli Şirketlerin Yatırımlarına Verilen Teşvik Belgeleri (2000-2005)	207
Tablo A.22 : Doğrudan Yabancı Yatırımlar (Fiili Girişler) (1995-2005)	208
Tablo A.23 : Yab. Serm. Şirk. Kuruluş Türleri Açısından Ükelere Göre Dağılımı	209

GİRİŞ

“Kanunlar ne kadar fazla ise yolsuzluk o kadar fazla olur.”¹

Tacitus

“Kanunların ve diğer mevzuatın fazla olması halinde hırsızların ve soyguncuların sayısı da artacaktır.”²

*Lao-Tzu**

Avrupa Birliği'ne tam üyelik sürecine girdiğimiz şu günlerde, ülkemizin yeni bir ufka doğru yöneldiği herkesçe aşikardır. Bu noktada gelişmekte olan ülkemiz, hem birliğe dahil olmak için hem de ulusal kalkınmamızı istenilen seviyeye getirmek amacıyla yönelik olarak bir çok sorunun temelden çözümünü sağlamak yönünde bir takım önlemler almak durumunda kalacaktır. Üzerinde önlem alınması öncelikle gereken konuların başında, genel kabul gören bir konu da vergilendirme ve bununla ilgili konular gelmektedir.

Bir çok gelişmiş yada gelişmekte olan ülke, vergi sistemlerine ekonomik ve sosyal bir araç olma özelliğini de kazandırmaktadır. Bu özellik vergi politikası yoluyla tasarrufları, yatırımları, ihracat ve mali kesimi etkilemek yada teşvik etmek zorunluluğundan doğmaktadır. Bu üç fonksiyonun bileşimindeki ağırlık ekonominin içinde bulunduğu konjonktür ile yakından ilişkilidir. Türk vergi sisteminin mali bir araç olma özelliği yanında, ekonomik ve sosyal bir araç olarak kullanılması, özellikle 1980'li yılların başından itibaren ağırlık kazanmıştır. 1963 yılından itibaren uygulanmakta olan yatırım indirimi teşvikine ilave olarak, 1980li yılların başında dışa açık büyüme stratejisinin benimsenmesi sonucu, ihracat ve döviz kazandırıcı faaliyetlerin vergi yoluyla teşviki de sisteme dahil edilmiştir. Ayrıca, sermaye piyasasının geliştirme isteği, son yıllarda kurumlar vergisinin ekonomik bir araç olma özelliğini daha da belirginleştirmiştir. Bu gelişmelerin doğal bir sonucu olarak efektif

¹ Tacitus tarafından söylenmiş bu sözün orijinali şöyledir :*“The more corrupt the state, the more numerous the laws”*.

² Lao Tsu tarafından söylenmiş bu sözün orijinali şöyledir: *“The greater the number of laws and enactments, the more thieves and robbers there will be”*.

* Bu sözler Prof.Dr.Can Aktan'ın **“Plutokrasi ve Teşvik Kollamacılık”** yazısından alınmıştır: (<http://www.canaktan.org/din-ahlak/ahlak/rant-kollama/plutokrasi.htm>, Erişim Tarihi: 31/12/2005).

kurumlar vergisi oranı, kanuni oranın oldukça altında gerçekleşmektedir. Bu durum, kurumlar vergisinin ekonomik bir araç olma özelliğini belirginleştirmesi ve mali araç olma özelliğinin ikinci planda kaldığını göstermesi bakımından önemlidir. Son yıllarda gerek dünyada ve gerekse Türkiye’de vergilerin ekonomik bir araç olma özelliği tartışılır hale gelmiştir.

Öte yandan zaman içinde değişen devlet anlayışına istinaden devletin vatandaşları üzerindeki vergi ağırlığı giderek artmış, artan nüfus ve gelişen, değişen ihtiyaçların karşılanması vergi oranlarındaki artış ile sağlanmaya başlanmıştır. Bu düzenlemelerle sağlanacak vergi gelirlerinin artışı, vergi yükünün kurumlar üzerindeki etkisinin artması anlamına gelmiştir. Kurumlar vergisinin yükü, verginin ilk yürürlüğe girdiği yıllarda %8 civarında iken, bu oran zaman içinde %51,65’e kadar çıkmıştır. Bu vergi yükünü ağırlaştırıcı oranlar, kişi başına gelir düzeyine göre de, çok yüksektir.

Bu yükün altından kalkamayan mükellefler, yüksek oranlı vergilerden kurtulmanın³ yollarını aramaya başlamakta çoğunlukla yasal olmasa da bir yolunu bulabilmektedirler. Bu noktada yüksek oranlı vergilerden nasıl kurtulabiliriz sorusunun en çarpıcı cevabı da, söz konusu vergileri azaltmak olacaktır⁴.

Devlet, gerek siyasal iktidarı elinde tutan 20-25 milyon civarındaki vergilendirmeyi fiilen istemeyen köylü ve esnaf kitlesini⁵ hoş tutmak için gerekse bazı sektörleri kalkındırmak, gelişmesine ön ayak olmak istediği sektörlerde faaliyet gösteren kurumları teşvik etmek yada sosyal niteliği olan işleri özendirmek adına vergisel avantajları sağlamaktadır.

Yukarıda sözü edilen ağır vergilerden kurtulma yollarından biri olan vergi kaçırmak ne kadar etik olmayan ve yasal açıdan hoş görülür bir davranış değilse, devletin sağladığı vergi avantajlarından yararlanarak bu yükün kurum üzerinde yarattığı kamburdan kurtulmaya çalışmak yasalar tarafından mükelleflere tanınmış bir haktır⁶. Vergi avantajlarından faydalanmak ne kadar normal olarak algılansa da,

³ Somchai Richupan, “**Vergi kayıp ve kaçığının ölçülmesi**”, Çeviren: Nevzat Yılmaz, Vergi Sorunları Dergisi , Sayı:67, Temmuz- Ağustos 1993, s.43.

⁴ Jeff A.Schnepper, “**How to pay zero taxes**”, 13.Baskı,New York 1996,s.4.

⁵ Akalın Güneri , “**Maliye Bilimi Açısından Son Vergi Reformunun Değerlendirilmesi**”, Vergi Dünyası, Sayı 151,Mart 1994, s.7.

⁶ Ergülen Güneri, Erdem Hayreddin “**Vergi Kanunlarındaki Vergi Avantajları**”, Yaklaşım Yayınları, 2.Baskı, 2000, sunuş bölümü.

toplumda “vergi kaçırma” ve “vergi avantajlarından faydalanmak” birbirleriyle karıştırıldığından, çoğu zaman vergi avantajları da korkuyla karşılanmıştır. Nitekim ülkemizdeki işletmelerin batıdaki benzerlerine oranla daha küçük çaplı işletmeler olması nedeniyle vergi planlaması yapmak adına, kanunlar tarafından tanınmış hakların analizini yapıp, bunları kullanmak mümkün olmamaktadır. Buna karşın daha az vergi ödemek çabaları dahilinde, vergi kanunlarının aksine hareket etmek, yanlış beyanda bulunmak, hatta kayıt dışılık anlamında hiç beyan etmeme gibi yöntemlere başvurmak daha sık rastlanılır bir durum olarak ortaya çıkmıştır. Vergi kaçırma olaylarının nispeten daha kolay olduğu ülkemizde vergiden kurtulmanın en kolay yolu olarak vergi kaçırmak görülmüş, devletin sağlamış olduğu teşviklere çok da rağbet olmamıştır.

Diğer taraftan bir çok araştırma göstermektedir ki, yapılan vergi teşviklerinin bir çoğu yabancı doğrudan yatırımlar (FDI-Foreign Direct Investment) denen yabancı kaynaklı sermayenin ülkeye çekilmesi amacıyla düzenlenmektedir. Nitekim 20 yıl içerisinde bir çok ülkenin doğrudan yabancı sermaye yatırımları karşısındaki davranışları oldukça değişmiştir⁷. Ülkeler, çokuluslu şirket yatırımlarını bünyelerine çekebilmek için önemli düzeyde politik liberalleştirme süreci içerisine girmişlerdir. Ülkelerin çokuluslu şirketlerden beklentisi; istihdamın, ihracatın, vergi gelirlerinin artırılması ve yeni teknoloji ve dışsallıklarından faydalanma yönünde olmaktadır. Söz konusu faydaların elde edilebilmesi için ülkeler bir takım teşvikleri yoğun bir biçimde uygulamaya başlamışlardır. Araştırmaların da açıkça gösterdiği gibi Sahra-altı Afrika ülkeleri bile yabancı sermaye çekebilmek için teşvikleri yoğun bir biçimde kullanmaya başlamışlardır⁸.

Bu noktada, teşviklerin bunca rağbet gördüğü bir dönemde yukarıda yıllardır tekrarlandığı üzere Kurumlar Vergisi ve diğer bir çok vergi mevzuatı içerisine dağıtılan teşvikler ile ilgili kanun ve düzenleme enflasyonu yaratıp kargaşaya yer vermeden, AB ve diğer uluslararası kuruluşların rekabeti önleyici düzenlemeleri de göz önüne alınarak, yerinde, adil ve dengeleri sarsmayacak, devletin en önemli geliri vergi gelirini baltalamayan, teşvik yoluyla sunulan avantajlarla dolaylı olarak

⁷ Klemm Alexander, Griffith Rachel, “What Has Been The Tax Competition Experience of The Last 20 Years”, IFS, www.ifs.org.uk/tlrc/people.php?person_id=45, (Erişim Tarihi: 20/12/2005).

⁸ Benk Serkan, “Doğrudan Yabancı Sermaye Yatırımları ve Vergisel Teşvikler” <http://www.isguc.org>, e-dergi Cilt:6 Sayı:1, 2004, (Erişim Tarihi : 11/01/2006).

vazgeçilen gelirlerin hizmetleri aksatmayacağı bir teşvik sistemi oluşturmak çok önemlidir.

Bu amaç doğrultusunda yeni Kurumlar Vergisi Kanunu Tasarısı'nda gösterdikleri üstün bir çalışma ile Vergi Konseyi, AB ile aramızdaki mevzuat farklılıklarını gidermiş, uzun yıllardır eksikliği çekilen kavramları mevzuatımıza kazandırmıştır. Bu bağlamda, vergi sistemimiz tarafından sunulmuş olan teşvikler (avantajlar) ve AB ülkelerinin gerek ülke bazında gerekse Birliğin genel ilkeleri doğrultusunda sunduğu teşvikler karşılaştırmalı bir şekilde incelenerek, ülkemizde vergi avantajları alanındaki mevzuat ve uygulamaların haritası çıkarılacak, Birliğe uyumlu hale getirilmesi için yapılması gerekenlere mevcut uygulamaların yanında, yeni Kurumlar Vergisi Kanunu Tasarısı'nın yaklaşımlarına bu çalışma boyunca yer verilecektir.

Birinci bölümde vergi kavramını, vergi yükünün ne anlama geldiğini, vergi avantajının ne olduğunu, işletmelerin ve aynı zamanda vergi koyucunun neden böyle bir kavrama gereksinim duyduklarını ve diğer anlamda vergi kaçırmanın vergi sistemi ve işletmeler üzerindeki etkilerini anlatılacaktır.

İkinci bölümde Türk Vergi Mevzuatı'nda Kurumlar Vergisi kapsamında kurumlara tanınan vergisel avantajları örneklerle detaylandırılarak aktarılacak, yeni değişikliklerle kapsamı genişletilen teşvikler de sıralanacaktır. Kanun koyucu vergi kanunlarına bir çok teşvikler eklemiştir. Bunların anlaşılması ancak gerekli kanunların detaylı analizleri ve bu teşviklerin takipçisi olarak, bunlardan haberdar olmakla mümkün olacağından bunların birer birer sıralaması yapılmıştır.

Üçüncü bölümde ise vergi avantajları açısından başta AB ülkeleri olmak üzere diğer ülkelerdeki durumun ne olduğu ve bu ülkelerdeki farklı uygulamalar anlatılacaktır. Ülkeler kendi sosyo-ekonomik şartları ölçüsünde değişik teşvik müesseselerine başvurma yöntemlerine gitmişlerdir. Bu açıdan diğer ülkelerin durumlarını incelenerek ülkemizin değerlendirmesine yer verilecektir.

BİRİNCİ BÖLÜM

VERGİ KONUSUNDAKİ GENEL KAVRAMLAR

“Yüksek vergiler, bazen vergiye tabi malların tüketimini azaltmak ve bazen vergi kaçakçılığını teşvik etmek suretiyle, düşük vergilerden sağlanacak hasılatın daha düşük bir hasılat sağlar. Gelirin azalması, tüketimin azalmasının bir sonucu olarak ortaya çıkmışsa, çözüm yollarından birisi vergi oranlarını indirmektir.”

Adam Smith(Milletlerin Zenginliği)

A.VERGİ İLE İLGİLİ TEMEL KAVRAMLAR

1. Verginin Tanımı ve Kurumlar Vergisi İle ilgili Genel Bilgiler

Mükelleflerin biraz olsun yükünü hafifletmek için elinden geleni yaptığı “vergi” kavramını çok kısada olsa anlatmakta konunun açıklanması açısından fayda görmektediriz.

Vergi; devletin kamu harcamalarının finansmanını karşılamak üzere toplumu meydana getiren fert ve kurumlardan ödeme güçlerine göre, karşılıksız ve zorunlu olarak aldığı ekonomik değerlerdir⁹. Bir başka tanımda ise vergi, devletin veya devletten aldığı yetkiye dayanan kamu tüzel kişilerinin geniş anlamdaki kamusal faaliyetlerinin gereklerini yerine getirmek amacıyla ve yasal esaslara uymak kaydıyla hukuki cebir altında, özel bir karşılık vaadi olmaksızın gerçek kişilerle gerçek olmayan kişilerden aldıkları tutarlardır¹⁰.

Kurumlar Vergisi ise, ilke olarak mükellef veya vergi sorumlusunun beyanı üzerine tarh olunan dolaysız bir vergidir. Kurumlar Vergisi Kanunu'nun (K.V.K) 1.maddesine göre, kurumlar vergisinin konusu kurum kazançlarıdır. Genel olarak kurum ile, bir amacı gerçekleştirmek üzere bir araya gelmiş bir insan topluluğu ifade

⁹ Pehlivan Osman, “**Kamu Maliyesine Giriş**” Trabzon,1994 s.84'den aktaran Şişman Bülent, “**İşletmelerde Vergi Planlaması Yöntemleri**”, Yaklaşım Yayınları, 2003, s.3.

¹⁰ Nadaroğlu Halil, “**Kamu Maliyesi Teorisi**” Gözden geçirilmiş ve düzeltilmiş 10.Baskı, Beta Basım, İstanbul 1998, s.216.

edilir. Kurumlar vergisi ise, bu topluluk yada tüzel kişilerin kazançları üzerinden alınan bir vergidir.

Kurumlar, gerçek kişiler dışında ayrı bir hukuki kişiliğe sahip olmaları, gerçek kişiler gibi kamu hizmetlerinden yararlanmaları ve ödeme güçlerinin varlığı nedeniyle vergi mükellefi olmak durumundadırlar¹¹.

Kurumlar Vergisi Kanunu'nda iki tür mükellefiyet vardır. Kurumlar vergisinde vergiye tabi kurumlardan kanuni veya iş merkezleri Türkiye'de bulunanlar tam mükellefiyete tabidir. Bunlar gerek Türkiye'de, gerek diğer ülkelerde elde ettikleri kazançların toplamı üzerinden Türkiye'de vergilendirilirler. Kanuni ve iş merkezlerinden her ikisinin de Türkiye'de bulunmaması halinde dar mükellefiyet söz konusudur. Dar mükellefler, sadece Türkiye'de elde ettikleri kurum kazançları üzerinden vergilendirilirler.

Kurumlar Vergisinin mükellefleri, genelde, tüzel kişiliği bulunan kurum ve kuruluşlardır. Diğer yandan, Kurumlar Vergisi mükellefi olan iş ortaklıklarının ve cemaatlerin tüzel kişiliği bulunmadığı gibi, dernek ve vakıfların tüzel kişiliği değil bunların iktisadi işletmeleri Kurumlar Vergisi mükellefidir. İktisadi kamu müesseselerinin tüzel kişiliklerinin olmaması mükellefiyetlerini etkilemez. Bununla birlikte, tüzel kişiliğe haiz şahıs şirketleri (kollektif ve adi komandit şirketler) ise Kurumlar Vergisi mükellefiyetine tabi tutulmamış bulunmaktadır.

Kurumlar Vergisinin mükellefleri;

- Sermaye şirketleri : Anonim şirketler, Eshamli komandit şirketler, Limited şirketler
- Yatırım fonları
- Kooperatifler,
- İktisadi kamu müesseseleri,
- Dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmeler,
- İş ortaklıkları,

olup, bunlar tarafından elde edilen kazanç, Kurumlar Vergisine tabidir.

¹¹ Bilici Nurettin, “**Vergi Hukuku**”, Yaklaşım Yayınları, Ankara, Ekim 2003, s.229.

Kurum kazancı, Gelir Vergisi Mevzuuna giren gelir unsurlarından oluşur. Söz konusu gelir unsurları;

- Ticari kazançlar,
- Zirai kazançlar,
- Ücretler,
- Serbest meslek kazançları,
- Gayrimenkul sermaye iratları,
- Menkul sermaye iratları,
- Diğer kazanç ve iratlardır.

Gelir Vergisi Kanununun (GVK.) 1. maddesinde sayılan bu gelir unsurları, Kurumlar Vergisi açısından kurum kazancı niteliğindedir.

2. Vergi Yükü ve Mükellefler Üzerindeki Etkisi

Vergi en başta devlete olan karşılıksız bir ödeme olması nedeniyle ödeyenler üzerinde bir yük teşkil eder. Bir başka boyutuyla düşünülürse, devlet yurt içinde oluşturulan değerlerin bir bölümünü özel sermayeden kamu kesimine yönlendirmektedir. Vergi yükü böylece hem kişisel bazda hem de genel anlamda bir yük olarak düşünülmektedir.

Her ne kadar vergi karşılıksız bir ödeme olarak görülse de devletçe sunulan hizmetler dikkate alındığında ödenilen miktarın bir kısmının geri alındığı düşünüldüğünde net vergi yükünü bulmak mümkün olur.

Bu yük mükellefler üzerinde, özellikle de ödemek istemeyenler üzerinde bir baskı oluşturur. Lakin bu yük subjektif olması nedeniyle, ölçülmesi imkansız olduğundan mükellefler üzerinde farklı etkileri meydana getirir.

Vergi yükü ile ilgili araştırmalar ilginç sonuçlar vermektedir. Vergi yükü artışı bakımından, OECD ülkeleri ile kıyaslandığında, 1985-2002 döneminde; Türkiye'nin OECD ülkeleri içinde vergi yükünü, en çok artıran ülke olduğu göze çarpmaktadır. TİSK'in araştırmasına göre, 1985 yılında Türkiye'de verginin milli gelire oranı yüzde 15.4 iken, 18 puanlık artışla 2002 yılında yüzde 33.2'ye çıktığı görülmektedir¹².

¹² Kızılot, Şükrü “Vergi Yükü Artışında Rekor Türkiye'de” [http:// www. Turizm Gazetesi.com/articles](http://www.TurizmGazetesi.com/articles) (Erişim Tarihi: 27/12/2005).

Vergi, bireyler tarafından genelde hoş karşılanmayan bir “kölfe”tir. Bu nedenle bireylerin en azından bir kısmının her zaman vergiye karşı doğal bir tepki içerisinde olacaklarını söylemek mümkündür. Vergiler, nihayetinde bireyin kullanılabilir gelir yada servetinin azalması sonucunu doğurur. Bu nedenle, bireylerin vergi ödemekten kaçınmak istemelerini insanın doğasına uygun bir reaksiyon olarak değerlendirmek gerekir. Bu şekildeki bir “doğal tepki” hareketi, bilinçli bir “vergi ödememe” yada “vergiden kaçınma” eylemine dönüşebilir¹³.

3. Vergiden Kaçınma ve Vergi Kaçırma Kavramları

Vergiden kaçınma veya vergi kaçırma genel olarak kamu gelirlerindeki azalmayı ifade eden bir kavramdır. Dar bir çerçeveden bu kavram; devletin vergi kanunlarında isteyerek yada istemeyerek yarattığı yasal boşluklardan yararlanılması nedeniyle kamu gelirlerinde meydana gelen azalmayı ifade etmektedir.

Vergiden kaçınma vergiyi oluşturan duruma neden olmayarak vergi borcundan kurtulmak olarak tanımlanabilir. Vergi yasalarındaki istisna ve muafiyetlerden yararlanmak, vergi avantajlarını takip etmek , örneğin yükümlülerin vergi konusuna girmeyen konulardan kazanç ve irat sağlaması yada vergiye tabi olmayan mal ve hizmetleri satın almamak suretiyle vergiden kaçınması mümkündür ve suç unsuru oluşturmaz¹⁴.

Vergi kaçırma konusuna gelince, vergi kaçakçılığı vergi baskısına karşı yasa dışı bir tepkidir. Ödenmesi gereken vergiyi, yasalara aykırı bir surette hiç ödememek veya eksik ödemek vergi kaçakçılığı olarak nitelendirilir. Böyle bir davranış, vergiden kaçınmanın tersine bir suç oluşturur. Vergi kaçakçılığı, mükelleflerin bilerek veya bilmeyerek vergiye tabi olan geliri beyan dışı bırakmaları suretiyle meydana gelen ve suç teşkil eden bir kavram olarak karşımıza çıkar.

Vergi kayıp ve kaçaklarının nedenleri şu şekilde sıralanabilir :

- Mali ve ekonomik nedenler (enflasyon, gelir dağılımı, vergi adaleti)
- Hukuki nedenler (yasaların basit ve açık olmaması, sık değişikliğe uğraması, istisna ve muafiyetlerin yaygın varlığı, cezalardaki yetersizlik)

¹³ Aktan, C.Can “Vergi Dışı Piyasa Ekonomisinin Ortaya Çıkma Nedenleri” http://www.canaktan.org/ekonomi/kamu_maliyesi/vergi-disi/nedenler.htm (Erişim Tarihi: 09/01/2006).

¹⁴ Şişman Bülent , a.g.e., s.27.

- İdari nedenler (vergi idaresinin organik yapısı, personel yetersizliği, denetim mekanizması)
- Sosyal nedenler (vergi ahlakı, mükellef psikolojisi)
- Siyasal ve baskı gruplarından kaynaklanan nedenler¹⁵

Dünyanın her yerinde “**vergiden kaçınmak**” her vatandaşın en doğal hakkıdır. Çünkü hiç kimse, alın teri ile kazandığı paranın ne kadar küçük bir parçası olursa olsun, bir kısmını Devlete ödemek istemez. Vergiden kaçınmak ne kadar olağansa, “**vergi kaçırmak**” da topluma karşı işlenmiş o kadar büyük bir suçtur¹⁶.

B. Vergi Avantajı Kavramına Genel Bakış

1. Vergi Avantajı Kavramı

Vergi avantajı kavramının yerleşmiş bir tanımı yoktur. Ancak neticede vergi avantajında firmalarca izlenen yol incelendiğinde, başlangıçta vergi kanunlarının tetkik edildiği ve vergiye sebebiyet veren iki durum yahut iki indirim mukayese edilerek hangisinin daha çok avantajlı olduğu ve miktarının ne kadar olacağı hesaplandığı görülmektedir.

Nihayetinde vergi avantajlarından faydalanmak, durumlardan karşılaştırma yoluyla avantaj sağlayanın yeğlenmesi diğerinden kaçınılması veya azaltılıp başka bir şeyle ikame edilmesi suretiyle üstünlük sağlamak anlamına gelmekte ve yasal mevcudiyetini korumaktadır.

Vergi avantajı kavramı kanunların yorumunu yapan bir çok bilim adamı ve vergi takibi yapan devlet memurlarının çalışmalarında yer alan jargonda da kullanılmış ve daha az vergi vermek yönüyle bu kavram daha çok bir “tasarruf” olarak görülmüştür¹⁷.

Ayrıca vergi avantajları kavramı için “teşvik” tabiri de kullanılmaktadır. Vergisel teşvikleri tanımlamak gerekirse, belirli makro ekonomik hedeflere ulaşabilmek için, vergi kanunlarında değişiklik yapmak suretiyle bazı ekonomik

¹⁵ Tosuner Mehmet, “Türkiye’de Vergi Kayıp ve Kaçakları Üzerine Değerlendirmeler ve Öneriler”, XI. Türkiye Maliye Sempozyumu, Anadolu Matbaacılık, İzmir 1997, s. 84.

¹⁶ Yaşar, Ertuğ, “Ashnda Vergiyi Kim Ödüyor”, <http://www.nethaber.com>, (Erişim Tarihi: 10/01/2006).

¹⁷ Ergülen Güneri, Erdem Hayreddin “Vergi Kanunlarındaki Vergi Avantajları”, Yaklaşım Yayınları, 2.Baskı, 2000, s.21.

unsurlara yada faaliyetlere vergisel kolaylıklar ve ayrıcalıklar sağlamak şeklinde tanımlanabilir¹⁸. Yatırımları teşvik edici vergi politikaları ise belirli bir kazanç veya iradın vergiden istisna edilmesi veya işletmelerin ödeyeceği vergilerin çeşitli yollarla ertelenmesi olarak tanımlanabilir¹⁹.

Vergi avantajlarını esasen bir tür “negatif vergi” olarak görmek mümkündür. Devlet belirli kesimleri vergiden muaf tutabilmekte, belirli kesimlere ise toplanan vergilerin bir kısmını bir karşılık mukabilinde veya karşılıksız olarak transfer edebilmektedir. Bir başka deyişle “iktisadi gayeli transfer harcaması”dır.

2. Vergi Avantajları Çeşitleri

a. Vergi İstisnaları

Vergi istisnası, vergi kanunlarında vergilendirilmesi öngörülen bir konunun kısmen veya tamamen, devamlı yada geçici bir şekilde vergi dışında tutulmasıdır²⁰. İstisnalara ekonomik, sosyal, siyasal vb. nedenlerle tüm vergi kanunlarında az veya çok yer verilmiştir²¹.

Bizim sistemimizde 26.12.1993 tarihli 3946 sayılı yasa ile büyük oranda azaltılmış olsa da bu kanun öncesinde başka kanunlarda yer alan KV istisnalarının süreceği bildirilerek, istisnaların devam edeceği öngörülmüştür. (KVK geç.md.22) KVK'nın 8.maddesi büyük ölçüde istisnaları bir araya toplamıştır.

Vergi istisnaları çeşitli şekillerde vergi yasalarında yer almaktadırlar. Bunlar tam istisna –kısmi istisna, devamlı-geçici istisna, mutlak-şarta bağlı istisnalar olarak sıralanabilir. Bu istisnalar adından da anlaşılacağı üzere, tam istisna gelirin tümünü kapsayan, kısmi de ise belirli bir limit bazında uygulanan istisnalardır. Devamlı veya geçici istisnada ayırt edici unsur zaman mefhumudur. Mutlak veya şarta bağlı istisnada ise kanun koyucunun uygulanacak istisnayı herhangi bir şartın yerine getirilmesine bağlayıp bağlamadığı önemlidir. Örneğin, Olağanüstü Hal Bölgesinde yer alan illerde 10'dan daha fazla işçi çalıştıran mükelleflerin buradan elde ettikleri kazançları KV'den müstesnadır. Eğer ki çalışan sayısı 10'un altına düşerse bundan

¹⁸ Shah, Anvar, “Fiscal Incentives for Investment and Innovation”, Oxford University Press, New York, 1995.s.2.

¹⁹ Bildirici Ziyaettin, “Çeşitli Ülkelerde ve Ülkemizde Yatırımları Özendirici Vergi Teşvikleri”, Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Yayınları No: 329, 1989, s.10.

²⁰ Nadaroğlu Halil, “Kamu Maliyesi Teorisi” Beta Basım Yayım, İstanbul, 1998, s.237.

²¹ Şenyüz, Doğan, “Türk Vergi Sistemi” Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 2005, s.365.

yararlanamayacaktır. Vergi konusunu sınırlayıcı hükümler ise genellikle mutlak istisna sayılmaktadır. Belirli niteliklerin bulunması, istisnanın uygulanması için yeterli bulunmuştur²².

b. Vergi Muafiyetleri

Vergi teorisinde, vergi kanunlarına göre vergilendirilmesi gereken mükelleflerin taşıdıkları özellikler nedeniyle iktisadi, sosyal, siyasal vb. nedenlerle kanun tarafından vergi dışına çıkarılmasına muafiyet denmektedir²³. Tanımdan da anlaşılacağı üzere, esas itibariyle mükellef olması gereken kişiler ve grupların, örneğin dernek ve vakıfların, aynı kanunun açık hükümleriyle o verginin mükellefi sayılmaması, muafiyet olarak adlandırılır²⁴.

Kurumlar Vergisi Kanunumuzun 7. maddesi muafiyetlere yer vermektedir. Genel olarak bakıldığında, muafiyetlerin ortak noktası olarak, muafiyete hak kazanan kurumların ya kamu kuruluşu olduğu yada hizmetlerinde bir kamu yararı gözetmek durumunda olduğu söylenilebilir²⁵.

c. Vergi Oran İndirimi

Kanunlarca yaratılan vergi avantajlarından biri de düşük oranlı vergi uygulamasıdır. Düşük oranlı vergi uygulaması genelde göreceli olarak diğerlerine göre geride kalmış sektör veya bölgelere girişimcileri çekmek adına gerçekleştirilmektedir. Yani girişimcilerin yatırım kararlarını verdikleri noktada onların kararlarına etki ederek, onları istenilen alanlara yönlendirmek asıl gayedir.

Yoğunlukla hükümetler, yabancı sermaye yatırımlarını bünyelerine çekebilmek ve spesifik sektör yada bölgelere aktarabilmek adına yabancı firmaları, ülkede uyguladıkları genel vergi oranlarından daha düşük bir vergi oranıyla vergileme yoluna gitmektedirler. Hong Kong, Endonezya, İrlanda, Güney Kıbrıs Rum Yönetimi ve Estonya gibi birkaç ülke bu tip vergisel teşviki uygulamaktadırlar²⁶. Bu teşvikte temel amaç, ek yabancı sermaye yatırımı

²² Edizdoğan, Nihat, “**Kamu Maliyesi**” Ekin Kitabevi, Bursa, 2000 s.78-79.

²³ Şenyüz, Doğan, **a.g.e.**, s.347.

²⁴ Erginay Akif, “**Kamu Maliyesi**”, Savaş Kitabevi, Ankara, 1998, s.45.

²⁵ Şenyüz, Doğan, **a.g.e.**, s.347.

²⁶ “**Tax Incentives and Foreign Direct Investment A Global Survey**” United Nations Conference on Trade and Development, Geneva, ASIT Advisory Studies No:16, 2000, s.19-22.

çekebilmektir. Ayrıca bu tür bir vergisel teşvikte kısa dönemli sermaye kazançları normal vergi oranlarıyla vergilendirilirken, uzun dönemli sermaye kazançları kısa dönemli sermaye kazançlarına göre yaklaşık yarı yarıya daha düşük bir vergi oranıyla vergilendirilmektedir. Uzun dönemli sermaye kazançlarına getirilen bu ayrıcalıklı uygulama yatırımcının fonları daha uzun bir süre için ülke içerisinde tutmasını teşvik etmektedir.

Düşük oranlı vergiler sayesinde sermayenin belli alanlara yığılması önlenerek bölgeler ve sektörler arası dengelerin bir nebze de olsa eşitlenmesi sağlanmış, sermayenin daha verimli olacağı mecraya yönleneceği de sağlanmış olmaktadır.

d. Vergi Ertelemesi

Vergi ertelenmesi; verginin ödenmesinin ertelenmesi şeklinde ortaya çıkan vergi rahatlamasıdır²⁷. Devlet, girişimcilerin faaliyetlerinin başlangıcında gerekli olan sermaye ihtiyacını minimize ederek, yatırımlarını daha kolay yapmalarını sağlamakta, başlangıçta alacağı vergiden feragat ederek, gelecekte, faaliyetin sağlam temellere oturtulup, kazanç sağlandığında oluşacak daha büyük orandaki vergi gelirini hesap etmekte, bir bakıma geleceğe yatırım yapmaktadır.

Şimdilerde 5228 sayılı yasa ile, vergi ertelenmesi olmaktan çıkıp, indirim mahiyetine bürünse de, önceleri, KVK'nın 14/6 maddesi ile işletmelerin araştırma ve geliştirme giderlerini teşvik amacıyla uygulanan avantaj, vergi ertelenmesi uygulamasına bir örnektir.

Vergi ertelenmesi özellikle gelişmekte olan ülkeler arasında en yaygın olan teşvik türüdür. Uygulanan bu teşvikle, özellikle yeni yerleşen firmanın, ödemesi gereken kurumlar vergisi belirli bir dönem için (çoğunlukla 5 yıl) ertelenir. Bu yöntem firmanın ödemesi gereken diğer vergiler için de uygulanabilir. Vergi ertelenmesi, erteleme dönemi içerisinde firma geliri üzerindeki vergi maliyetini ortadan kaldırır. Vergi ertelenmesi düşük uygulama maliyeti bakımından uygulanması son derece basit bir yöntemdir. Çünkü erteleme dönemi içerisinde firmanın ödemesi gereken verginin hesaplanması gerekmemektedir. Bu özelliğinden dolayı vergi ertelenmesi yöntemi özellikle KV sistemine yeni geçmiş olan ülkeler arasında en sık

²⁷ Gönül Hasan Halil, “**Vergi Harcamaları-1**”, Yaklaşım, Yıl 10 Sayı 111, Mart 2002, s.80.

başvurulan teşvik türüdür. Ayrıca uzun dönemli yatırım projelerinde yatırımcının en çok talep ettiği teşvik türüdür.

e. Vergi Korumaları

Vergi kanunlarının genel hükümleri karşısında zaman zaman bazı özel durumlardaki mükelleflerin, bu özel durumlarının dikkate alınması ve buna uygun düzenlemeler yapılması zorunluluğu ortaya çıkabilir. Bu zorunluluk kişisel, bölgesel veya ülke çapında olabilir. Bu ihtiyacı karşılamak üzere vergi mevzuatında indirim ve istisnalar öngörülebilir. Bu indirim ve istisnaların amacı, herhangi bir konuyu teşvik etmek değil, genel düzenlemelerin uygulanmayarak mükellefin çeşitli gerekçelerle korunmasını sağlamaktır. Ülkelerin vergi sisteminde yer alan koruma önlemine en iyi örnek olarak, ne yazık ki bizim vergi sistemimizde bulunmayan, sosyal adalet ve en az geçim için gerekli zorunlu olan gelirin vergi dışı kalmasını amaçlayan en az geçim indirimi gösterilebilir²⁸.

2006 yılı başlarında yaşanan Kuş Gribi neticesinde zarar gören tavukçuluk sektörü mükelleflerine getirilmesi düşünülen kolaylıkları da vergi korumaları içinde gösterebiliriz.

3. Vergi Harcamaları Kavramı

Belli faaliyetleri desteklemek için devletin alacağı gelirden vazgeçmesi kamu maliyesi literatüründe “vergi harcaması” olarak adlandırılmaktadır²⁹. Vergi harcaması genel olarak, vergi sistemi yoluyla devletin vazgeçtiği gelir olarak tanımlanabilir. Bu harcamalar temelde vergi sistemi içerisinde ortaya çıkan ve vergi kaybına yol açan uygulamalardır³⁰.

“Vergi harcaması” adından da anlaşılacağı gibi bir harcama türüdür. Vergi harcamaları, vergi sistemi yoluyla devletin vazgeçtiği gelir olarak tanımlanabilir. Bu harcamalar vergi sisteminde istisna, muafiyet, vergi erteleme, düşük vergi oranı şekillerinde ortaya çıkıp vergi kaybına yol açan uygulamalardır.

²⁸ Bıyık Recep, Kıratlı Aydın, “**Vergi Teşvikleri ve Vergi Korumaları**”, Maliye Hesap Uzmanları Derneği, İstanbul 2001, s.6.

²⁹ Khalilzadeh, Javad-Shirazi, Anwar Shah “**Tax Reform in Developing Countries**” Finance & Development, Vol:28, No:2, 1991, s.44.

³⁰ Coşkun Kemal, Bilen Yasin, “**Vergi Harcaması Kavramı ve Günümüz Türkiye’sinde Vergi Harcamaları**”, Vergi Dünyası, Sayı 246, Şubat 2002, s.161.

“Vergi harcaması” olgusu, ilgili yükümlülükler çerçevesinde vergi toplanmasına yönelik harcamaları değil, sosyo-politik amaçlı uygulamalara yönelik vergi sisteminde (veya yasalarında) oluşturulabilecek mali teşvikler bazındaki muafiyet, istisna, vergi indirim ve diğer mali yükümlülüklerle ilişkin terkin ve indirimleri ifade etmektedir.

Bir ülkede izlenen maliye politikasının fayda ve maliyetleri toplumda bireyler arasında iki şekilde dağıtılabılır. Birincisi, kamu harcamaları yoluyla olanıdır ki, bu görülebilir bir mekanizmadır. İkincisi, vergi sistemi ile olup, daha az görülebilen, fakat eşit öneme sahip, kamu hizmetleri finansman yükünün yeniden dağılımını sağlayan, vergi harcamaları şeklinde olanıdır³¹.

Yukarıda denildiği üzere, vergi harcaması genel olarak, devletin vergi sistemi yoluyla vazgeçtiği gelir olarak tanımlanmaktadır. Bu nedenle vergi harcaması, sanılan aksine vergi toplanmasına yönelik giderleri değil, vergi sisteminde (veya yasalarında) yer alan muafiyet, istisna, vergi indirim ve diğer mali yükümlülüklerle ilişkin terkin ve indirimleri ifade etmektedir³². Mali teşvikler olarak da ifade edilebilen sosyo-politik amaçlı bu uygulamaların toplam kamu gelirlerine olan oransal değeri de, vergi harcamalarının dönemselsayısal değerini vermektedir³³.

KVK bünyesinde sunulan istisnalar, muafiyetler ve diğer teşvikler bir tür vergi harcaması kapsamına girmektedir. Devletin yaptığı diğer harcamaların aksine vergi harcamaları teşvikler yoluyla dolaylı olarak yapıldığı için ne kadar bir gelirden vazgeçildiğinin, harcamanın devlete olan külfetinin ne kadar olduğunu hesaplamak tam olarak mümkün olmamaktadır. Zira bir harcama doğrudan bütçeden yapıldığında, toplam harcamalar içinde yer alır ve istatistiklerde harcamayı artıran bir kalem olarak görülür. Harcamanın doğrudan yapılması yerine, vergiden çeşitli şekillerde vazgeçilerek yapılması halinde harcama görülmez. Bu harcamadan yararlanan bakımından ise değişen bir şey yoktur. Devletten doğrudan yardım almak yerine, ödeyeceği vergiyi ödemeyerek aynı faydayı sağlamaktadır. Dolayısıyla

³¹ Giray, Filiz “**Vergi Harcamaları: Harcama Vergileri Açısından Analizi**”, Uludağ Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, Cilt XXI, Sayı 1, 2002, s.27.

³² Bails Dale G., “**The Effectiveness of Tax-Expenditure Limitations: A Re Evaluation**”, American Journal of Economics and Sociology, Vol. 49, No.2, April, 1990, s.224-225’den aktaran Niyazi ÖZKER, “**Vergi Hukuku ve Bütçe Politikalarında Vergi Harcaması Olgusu ve Uygulanabilir Etkinliği**”, <http://www.e-akademi.org/makaleler/nozker-1.htm>, (Erişim Tarihi: 05.01.2005).

³³ Bails Dale G., “**A Critique on The Effectiveness of Tax-Expenditure Limitations**”, Public Choice, Vol.:38, No.2, April,1982, s.134-135’den aktaran ÖZKER, **a.g.m.** (Erişim Tarihi: 05.01.2005).

harcamaların sadece devletin doğrudan yaptığı harcamalar şeklinde alınıp analiz edilmesi gerçeği gösterme açısından doğru bir yöntem değildir. Devletin bütçe sistemi içerisinde yaptığı harcamalara görev zararları ve vergi harcamaları da eklendiğinde, gerçek harcamaların çok daha yüksek olduğu görülecektir.

Avrupa Birliği'nde vergi harcaması kavramı ülkeden ülkeye farklılıklar arz etmektedir. Örneğin Avusturya, “Genel vergi normundan gerçek veya tüzel kişilerin faaliyetleri dolayısıyla avantaj elde ettikleri istisnalar nedeniyle kaybedilen Federal Hükümet gelirleri” tanımını kullanmaktadır. Benzer şekilde, Hollanda vergi harcamalarını “Kanunun öngördüğü temel yükümlülük sistemiyle uyumlu olmayan ve kanuni bir hükümden kaynaklanan vergi geliri kaybı veya ertelenmesi şeklindeki kamu harcaması” olarak tanımlamaktadır. Finlandiya ise daha özlü bir ifadeyle “destek amacıyla, temel vergilendirme yapısından sapma” şeklinde tanımlamaktadır³⁴.

Genelde devletin vergi sistemi yoluyla yaptığı harcamaların amacına ulaştığı noktasında yoğun kuşkular vardır. Örneğin vergi ile belirli bölgelerde yatırımlar daha fazla teşvik edilmesine rağmen, bu bölgelerdeki yatırımların teşvik nedeniyle diğer bölgelere nazaran daha fazla arttığına ilişkin bir kuvvetli bir kanıt henüz elde edilememiştir. Ayrıca daha çok başka faktörlere bağlı olan bu nedenle mükelleflerin kararında etkisi olmayan bir vergi teşviki gereksiz bir vergi harcaması olmaktadır. Bu nedenle vergi teşviklerinin mükelleflerin davranışlarını, kararlarını ne ölçüde istenilen yönde etkileyeceği bu teşviklerin hazırlanmasında dikkatle üzerinde durulması gereken bir konudur³⁵.

Ayrıca vergi harcamalarının bir rapor olarak bütçe dokümanlarına eklenmesi mali saydamlığın temel gereği olarak nitelendirilmektedir. Vergi harcaması raporları, her bir düzenlemenin kamusal amacını, yürürlük süresini ve bu düzenlemeden kimlerin yararlandığını göstermekte ve bu önemli vergi harcamalarının mümkün olduğunca hesaplanması gerekmektedir. Günümüzde Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Örgütü (OECD) ülkelerinin $\frac{3}{4}$ 'ü düzenli olarak vergi harcamaları hakkında yıllık rapor yayınlamaktadırlar. Bu ülkelerin yarısı ise bunu bütçe sürecinde yapmakta ve bütçe dokümanları olarak yayınlamaktadırlar. Vergi sistemimiz

³⁴ “Oecd Ülkelerinde Vergi Harcamalarının Raporlanması(1)” <http://www.gelirler.gov.tr/gelir2.nsf/verharoeecd> (Erişim tarihi : 08/01/2006).

³⁵ T.C. Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü, “Vergi Harcamaları 2001 Yılı”, Ocak/2001, Ankara, s.2.

içerisinde vergi türü ve gelir kaynağına göre ekonomik ve sosyal amaçlı bazı istisna, muafiyet ve indirimlerden söz edilse de uygulamada sistemli ve bilimsel vergi harcaması olgusunu ön plana çıkarttığını söylemek olanaklı değildir³⁶.

Vergi harcamalarının hesaplanmasında ise, üç temel yöntem kullanılmaktadır. Gelir kaybı yöntemi, en basit olanıdır. Kayıp gelirlerin ölçülmesine dayanır. Gelir kaybı, vergi ayrıcalıklarının olduğu durumdaki vergi yükümlülüğü ile vergi ayrıcalığının olmadığı bir durumdaki vergi yükümlülüğü arasındaki farktır³⁷. Diğer bir yöntem ise gelir sağlama yöntemidir. Bu yöntem ise vergi ayrıcalıkları kaldırıldığı zaman beklenen gelirin ne olacağını tahmin etmeye dayanır³⁸. Son yöntem ise, eşdeğer harcama yöntemidir. Bu yöntem de bir vergi harcamasının yerini alacak eşit kamu harcaması tutarını hesaplamaya dayanan bir yöntemdir. Uygulamada ise en çok kullanılan yöntem gelir kaybı yöntemidir³⁹. Bir çok Avrupa ülkesi vergi harcamaları adı altında sunduğu vergi istisna, muafiyet ve teşviklerinden dolayı vazgeçtiği gelirlerinin yarattığı külfeti hesaplamada bu yönteme başvurumaktadırlar.

Görüldüğü üzere, belli bir ekonomik amaca yönelik olarak yaratılan vergi avantajları, muafiyet, istisna, vergi oranı indirimi, vergi ertelemeşi şeklinde ana başlık olarak “vergi harcamaları” kavramı altında incelenmektedir. Bu noktada devletlerin ve kurumların ne gibi amaçlarla bu tür harcamalara ihtiyaç duyduklarını incelemek gerekir.

4. Vergi Rekabeti Kavramı

Uluslararası vergi rekabeti, bir devletin diğer bir ülkede gerçekleşen ekonomik faaliyetleri kendi ülkesine çekmek için uyguladığı vergi politikası ile ilgili bir kavramdır ve göreceli olarak diğer ülkeye göre daha düşük oranda vergi alınması sonucunu doğurmaktadır⁴⁰.

³⁶ Özkara, Mehmet, “Türk Vergi Sisteminde İstisna ve Muafiyet Uygulamalarının Vergilemenin Mali Amacı Bakımından Değerlendirilmesi”, Eskişehir Anadolu Üniversitesi Yayınları, 2004, s.42.

³⁷ Giray, Filiz, a.g.e. ,s.40.

³⁸ Özkara, Mehmet, a.g.e. , s.40.

³⁹ Özkara, Mehmet, a.g.e. , s.41.

⁴⁰ Öz N.Semih, “Vergi Cennetleri İle Yapılan Bilgi Değişim Andlaşmaları” <http://www.vergi-sorunlari.com.tr/htm/SOZ281105.htm> (Erişim.Tarihi:10/01/2006).

Vergi rekabeti, bir bölge veya ülkedeki bireyler ve işletmelere teşvik sağlamak üzere, vergisel ayrıcalıklar kullanılarak farklı vergilendirme yetkisine sahip birimler arasında gerçekleştirilen rekabet olarak tanımlanabilir⁴¹.

Daha kapsamlı olarak vergi rekabeti, bir ülkede işletmelerin rekabet gücünü artırmak veya yabancı yatırımları ülkeye çekebilmek için, vergi yükümlülerinin vergi yüklerini azaltarak, bir ülkenin ulusal ekonomisini geliştirme olarak tanımlanmaktadır⁴².

Vergi rekabeti için yapılan tanımlara dayanarak vergi rekabetinin üç unsurunun olduğu söylenebilir:

Birincisi; vergi rekabeti, birey veya işletmelerin uluslararası rekabet gücünü artırarak yabancı yatırımları ülkeye çekmeye yönelik bir uygulamadır. İkincisi, vergi rekabeti uluslararası rekabeti içerir. Uluslararası vergi rekabeti kavramı, diğer ülkelerin vergi politikalarından etkilenen bir ülkenin daha iyi bir durumda olması veya tersi durum için kullanılır. Vergi rekabetinde yükümlüler (yatırımcı, şirket veya çalışanlar) kendileri için daha uygun bir vergi sistemine sahip ülkeye gideceklerdir. Bu anlamda uluslararası vergi rekabeti, dışa açık ekonomilerde optimal vergilemeden farklıdır. Üçüncüsü ise, vergi rekabetiyle sağlanacak vergi avantajlarının çeşitli vergisel teşvikler yoluyla gerçekleştirilmesidir⁴³.

5. Kurumların Vergi Avantajı Sağlama İhtiyaçları

Ülkemizde son 15 Yılda vergi yükü iki kattan fazla artmıştır. Türkiye, OECD'nin en yoksul ülkesidir. Buna karşılık, vergi yükü ABD ve Japonya gibi en zengin ülkelerin üzerindedir. 1980'li yıllarda ki vergi almamaya dayanan popülist yaklaşımlar, etkilerini açıkları finanse etmek adına günümüzde ağırlaşan vergi yükü olarak etkisini göstermektedir. Bu çarpıklık mükellefler üzerinde baskı oluşturmaktadır.

⁴¹ James S. “*A Dictionary of Taxation*”, Cheltenham: Edward Elger Publishing , 1998 s.144'den aktaran Giray, Filiz “*Küreselleşme Sürecinde Vergi Rekabeti ve Boyutları*” www.akdeniz.edu.tr/iibf/yeni/genel/dergi/Sayi09/10Giray.pdf (Erişim Tarihi: 10/01/2006).

⁴² Pinto Carlo, “*(Harmful) Tax competition within the EU: Concept and Overview of Certain Tax Regimes in selected Member States*”, http://www.lof.nl/artikel/harm_tax.html (Erişim Tarihi: 10/01/2006).

⁴³ Giray Filiz, **a.g.e.**, www.akdeniz.edu.tr/iibf/yeni/genel/dergi/Sayi09/10Giray.pdf (Erişim Tarihi : 10/01/2006).

Buradan hareketle, nasıl ki gerçek kişiler bir şekilde devlete vergi ödemediği imtina ediyorlar, en azından minimuma indirgemeye çalışıyorlarsa, tüzel kişilikler olan kurumlar da daha az vergi ödemek için bir takım vergi avantajlarını bularak onlardan faydalanma yoluna gitmektedirler.

Vergi avantajı sağlamak isteyen kurumlar vergisi mükellefleri dendiğinde akla, şahıs şirketleri, sermaye şirketleri, kooperatifler, dernekler, cemaatler, iş ortaklıkları ve yatırım fonlarını getirmek gerekir. Bu sayılanlar arasında ilk ikisi dışındakilerin genel özelliği, sağlanan vergi avantajlarından faydalanmak için statülerini değiştiremeyecek olmalarıdır. Örnek vermek gerekirse, bir dernek vergi avantajı düşüncesiyle yapısını sermaye şirketine çeviremez.

Yukarıda da değinildiği gibi bir çok yolla kişiler ödedikleri vergileri azaltmak yoluna gitmektedirler. Ülkemizde de beyannameli vergi mükellefleri, hakiki vergi ödeme güçleri üzerinden değil, ödemek istedikleri vergi üzerinden vergi ödemektedirler⁴⁴.

İşletmeler gayeleri ve doğaları gereği faaliyetlerinde bir kar amacı gütmek durumundadırlar. Bu amaç doğrultusunda yıl sonunda belirlenen dönem karı dağıtımı esnasında pay alan önemli aktörlerden biri de devlettir. Devlet, bu payı çeşitli isimler altında almaktadır. Bunlar; kurumlar vergisi, gelir vergisi tevkifatı ve fon payları olarak sıralanabilir.

Devlet alacağındaki öncelik ile kardan pay alan vazgeçilmez ortaktır. Ayrıca uzun süreli veya aşırı zarara hoşgörüsü olmaması gerçeğiyle aynı zamanda karın kaprisli ortağıdır. Diğer taraftan kanunlar çerçevesinde hükümlendirdiği giderler dışında olan giderleri vergi gelirinin azalmaması için kabul etmez. Hüküm dışındaki bir gideri kabul etmemekle birlikte, oluşan kardan pay talep etmek hakkını saklı tutmaktadır. Bunların dışında nakit sıkıntısı durumunda diğer kar ortakları sabretmek durumunda olsalar bile devlet en tahammülsüz ortak olarak vergi payını almak için

⁴⁴ Pamuk Mehmet, “Sosyal adalet Açısından Türk Gelir vergisinde En az geçim İndirimi Müterakkılık ve Ayırma Prensibi” Maliye Enstitüsü Konferansları 24.Seri, 1975; İ.Ü.İkt. Fak. Yay.İstanbul 1978 s.222.

bir gün bile beklemez.⁴⁵ Aksi taktirde her geçen gün için aylık %3 gecikme faizini alır.(434 Seri No'lu Tahsilat Genel Tebliği)⁴⁶

Bu noktadan hareketle işletmeler, böylesine kaprisli ve tahammülsüz bir ortağın payına düşen geliri aşıkardır ki, kar azaltıcı bir külfet olarak görmektedirler ve bu külfeti en aza indirmek için elinden gelen çabayı göstermeleri doğal karşılanmalıdır.

Diğer taraftan vergi kaçırmak da işletmeler üzerinde bir maliyet getirmektedir. Yani mükellefler vergi kaçırmak yerine sağlanan vergi avantajlarından faydalanarak belli bir mali külfetten de kurtulmuş olurlar. Devlet sürekli olarak vergi denetimi yapmaktadır. İşletmeler yıllar boyunca kaçırdıkları vergileri rasyonel bir şekilde kullanmadılarsa aradan geçen zamanla birlikte yüklenen gecikme zamları ile tüm varlıklarını devlete aktarmak zorunda kalabilirler. Kalmasalar bile büyük bir prestij kaybederler⁴⁷.

İşletmelerin vergi planlaması yapma gereği duymalarının nedenini anlamak için, vergilerin yatırımların üzerindeki etkilerini de incelemek gerekir. Zira mali bir yaptırım olarak vergiler, yatırımlara aktarılacak fonların bu amaca yönlendirilmesini bir bakıma engeller. Vergi, tüketim ve yatırımda yapacağı azalmaya bağlı olarak, talebin düşmesine neden olarak, yatırımların getiri beklentisini azaltıp, vergi öncesi kar beklentisini düşürür. Bütün bunların akabinde, getiri azalması nedeniyle işletmelerin yatırım konusunda verecekleri kararları da etkiler⁴⁸.

Son olarak özetlemek gerekirse, verginin nakdi bir zorunluluk olarak, işletmelerin herhangi bir nedenle yaptığı harcamalardan, faaliyetlerindeki maliyetlerden herhangi bir farkı yoktur. Dolayısıyla işletmeler, vergi ödemek suretiyle ellerindeki nakitlerin bir kısmını devlete aktararak, likiditesini azaltır ve buna binaen de manevra yeteneklerini bir nebze de olsa yitirmiş olurlar.

⁴⁵ Ergülen Güneri, Erdem Hayreddin **a.g.e.**, Yaklaşım Yayınları, 2.Baskı, 2000, s.29-30.

⁴⁶ **“434 Seri No'lu Tahsilat Genel Tebliği”**, <http://www.gelirler.gov.tr/gelir2.nsf> (Erişim Tarihi: 25/12/2005).

⁴⁷ Şişman Bülent, **a.g.e.**, s.29.

⁴⁸ Acar Mustafa Gürhan, **“Türkiye’de Vergi Yüğü, Vergi Yükünün Ekonomik ve Sosyal Etkileri ile Vergi Yükünü Adil Dağılımı için Vergi Sisteminde Yapılması Gereken Değişiklikler”**, Hesap Uzmanlığı Yeterlik Etüdü Bilim Raporu, s.63.

İşletmeler bu nedenle ellerindeki mali gücün büyüklüğünün sürekli artması için çaba sarf ederler. Bu da bir maliyet olarak verginin azaltılması ile mümkün olacaktır. Bu noktadan hareketle bilinçli bir işletme vergi kanunlarının kendisine yasal çerçeveler içinde izin verdiği hakları kullanarak, diğer işletmeler ile arasındaki rekabette bir üstünlük sağlar. Bu açıdan günümüzde vergi planlaması yapmak işletmeler açısından önemli bir unsur olarak görülmektedir.

Mali krizlerin sık sık yaşandığı ülkemizde işletmelerin ellerinde likit fazlalığı bulundurmaları doğaldır ki faydalarına olacaktır. Bu likit, kendilerine farklı durumlara karşı esnek bir yapıya sahip olmalarını, bu durumlara daha kolay adapte olmalarını sağlayacaktır. Gerektiğinde kriz nedeniyle veya pazardaki değişen talep azalmasından ötürü oluşacak zorlu durumlara karşı direnci artar ve piyasadaki kalıcılığı sağlamış olur.

Buradan da anlaşılacağı üzere, vergi planlamasına ihtiyaç duyan ve bu konuda girişimlerde bulunan firmalar genelde iyi örgütlenmiş büyük firmalar ve kurumlar olmaktadır. Vergi avantajlarından faydalanmak ancak bunların bilincinde olan firmalara düşmektedir. Şüphesiz verginin ağırlığını azaltmak herkes tarafından istense de bu, ancak, bu araştırma boyunca aktarılacak avantajların farkında olup bunlardan aktif olarak yararlanan işletmelerin faaliyetleri sonucu ortaya çıkacaktır.

6. Devletlerin Vergi Avantajları Sunma Nedenleri

Devletin vergi sistemi yoluyla yaptığı harcamaların amacına ulaştığı noktasında yoğun kuşkular vardır. Örneğin vergi ile belirli bölgelerde yatırımlar daha fazla teşvik edilmesine rağmen, bu bölgelerdeki yatırımların teşvik nedeniyle diğer bölgelere nazaran daha fazla arttığına ilişkin bir kuvvetli bir kanıt henüz elde edilememiştir. Ayrıca daha çok başka faktörlere bağlı olan bu nedenle mükelleflerin kararında etkisi olmayan bir vergi teşviki gereksiz bir vergi harcaması olmaktadır. Bu nedenle vergi teşviklerinin mükelleflerin davranışlarını, kararlarını ne ölçüde istenilen yönde etkileyeceği bu teşviklerin hazırlanmasında dikkatle üzerinde durulması gereken bir konudur.

Diğer taraftan, vergi harcamaları ile ilgili en çarpıcı noktalardan birisi, uygulamadaki zorluklar nedeniyle vergi harcamalarının amacından saparak

hedeflenen grup yada faaliyet dışındakilere bir transfer haline dönüşmesidir⁴⁹. Örneğin, 3218 sayılı Serbest Bölgeler Yasası'nın 1.maddesine göre serbest bölgelerin amacı “İhracat için yatırım ve üretimi artırmak, yabancı sermaye ve teknoloji girişini hızlandırmak ekonominin girdi ihtiyacını ucuz ve düzenli şekilde temin etmek, dış finansman ve ticaret imkanlarından daha fazla yararlanmak” olarak belirlenmiştir. Lakin günümüzde Serbest Bölgelerde ulaşılan noktaya bakıldığında, Serbest Bölgelerde 31.05.2005 tarihi itibariyle toplam 3930 firma faaliyet göstermektedir. Bu firmaların 3296'sı yerli 634'ü ise yabancıdır. Sadece 756 firma üretim yapmaktadır. Serbest Bölgelerde kurulu bulunan firmaların % 81'i ise üretim dışında kalan alım-satım, depo işletmeciliği, bankacılık vb. ile uğraşmaktadır. Bölgelerden çıkan malların %61'i Türkiye'ye gönderilmektedir⁵⁰. Bu rakamlar ülkemizde bulunan Serbest Bölgelerin ihracat için yatırım ve üretimi artırma, yabancı sermaye ve teknoloji girişini hızlandırma ve ekonominin girdi ihtiyacını, ucuz ve düzenli şekilde temin etme fonksiyonlarını gereği gibi yerine getirmediklerini ortaya koymaktadır.

Teşvik edici vergi politikalarının yatırımları hiç etkilemediğini söylemek yerinde olmaz. Ancak bunda pek etkili olmadığı görülmektedir. Teşvik edici vergi politikalarının etkinliği ile ilgili yirmisekiz gelişmekte olan ülkede yapılan uygulamalı bir araştırma sonucunda elde edilen bulgular, vergi teşvik önlemlerinin etkinliğinin yok denebilecek düzeyde olduğunu göstermektedir⁵¹. Milli Produktivite Merkezi tarafından yapılan bir araştırmaya göre de, özel yatırımların yatırım teşviklerine karşı esnekliği %0.4'dür. Dolayısıyla teşvik oranlarını yükseltmek yatırımları artırmak için etkin bir yol değildir⁵².

Daha önce de belirtildiği gibi Benjamin Constant'ın ifadelerinde açık bir şekilde yer almaktadır: “Teşvikler kötü ve yararsız değildir, ama tehlikelidir”. O halde devlet bunca eleştirilen, tehlikesi belirtilen vergi avantajlarını, neden uygulama ihtiyacı hissetmektedir. Bir çok sebebin yanında günümüzde bunun en önemli sebebi küreselleşme gibi görülmektedir. Sermaye ve emeğin böylesine esneklik ve hareket

⁴⁹ TC Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü, “**Vergi Harcamaları 2001 Yılı**”, Ocak/2001, Ankara, önsöz, M. Akif Hamzaçebi.

⁵⁰ Gençyürek Levent, “**Serbest Bölgeler Gerçeği**”, http://www.alomaliye.com /levent_genc_yurek_serbest_bolgeler.htm (Erişim Tarihi: 28/12/2005).

⁵¹ Önder İzzettin, “**Kaynak Dağılımı, Vergiler ve Teşvikler**”, Vergi Reformu, İstanbul: İFMC Yayını, 1993,s.139.

⁵² Korkmaz Ali , Gerçek C. Korhan , Pazarçık Orhan , “**Ülkemizde Uygulanan Teşvik Sistemi, Ekonomi Üzerindeki Etkileri ve Verimlilik Temeline Dayandırma İmkanları**”, Ankara: Milli Produktivite Merkezi Yayınları No: 381, 1989, s.29.

kazandığı bir dönemde devletler artık kendilerini daha az güvende hissetmektedirler. Dünya entegrasyonu arttıkça emek ve sermaye gibi üretim faktörlerinin vergi oranı düşük olan ülkelere kayma endişesi, ülkelerin vergilendirmede yüksek oran uygulama yetkisine sınır getirmektedir. Zira Avrupa Birliği Parlamentosu da her ülke vergi oranlarının doğal düzeylerine çekilmesi yönünde fikir beyan etmektedir. Günümüzde sanayileşmiş ülkelerin çoğu yirmi yada otuz yıl öncesine göre daha fazla vergi toplayabilmekle birlikte dikkatli biçimde bakıldığında mali boşlukların ülkelerin vergi sistemlerinin temelini ciddi biçimde kemirdikleri fark edilebilir⁵³. Bu mali boşlukların çoğunluğu da küreselleşme olgusunun bir parçasıdır. Artan küreselleşme, vergileme alanında ulusal politikaların gücünü sınırlamakta, vergi rekabetini artırmaktadır.⁵⁴ Bu da devletlerin daha çok vergi avantajı sunma gereksinimi artırmaktadır. Aksi taktirde yabancı sermayeyi çekemediği gibi, yerli sermayenin de rakip ülkelere doğru kaymasına engel olamayacaktır. Vergi rekabeti kavramına üstte değinilmişti. Belirtildiği üzere artan rekabet, zarar verici hale gelip, uluslararası yaptırımlara maruz kalsa da, devletler vergi rekabetinden vazgeçememektedir.

Küreselleşme olgusu bir tarafa, devletlerin vergi avantajları uygulama ihtiyaçlarını başlıca dört başlıkta toplamak mümkün olabilmektedir⁵⁵:

- a. İdari Nedenler
- b. Siyasi Nedenler
- c. Sosyal Nedenler
- d. Ekonomik Nedenler

a. İdari Nedenler

Bazı faaliyet alanlarının yapıları gereği vergiye konu olmalarını sağlamak, vergi idaresine önemli bir külfet getirmektedir. Özellikle küçük matrahlı işlerde, mükelleflerin çok ve dağınık olduğu idarelerde gereğince verginin ödenip, ödenmediğini tespiti de zor olmaktadır. Bu durumda vergi idarelerine iki seçenek düşmektedir. Örneğin ülkemiz gibi neredeyse %50 oranında kayıt dışı ekonomiye

⁵³ Tanzi Vito, “Globalization and the Work of Fiscal Termittes”, Finance & Development, Vol : 38, No: 1, Martch 2001, s. 34-37. Çev : Hüseyin Şen, “Globalleşme ve Mali Boşluklar”, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı : 241, Eylül 2001, s.165.

⁵⁴ Giray Filiz, a.g.e., www.akdeniz.edu.tr/iibf/ yeni/genel/dergi/Sayi09/10Giray.pdf (Erişim Tarihi : 10/01/2006).

⁵⁵ Özkara, Mehmet, a.g.e., Eskişehir Anadolu Üniversitesi Yayınları, 2004, s.27-32.

sahip ülkelerde vergiden tamamen vazgeçmek yerine götürü usul kabul edilebilir. Bunun da olası olmadığı durumlarda vergi idaresi, söz konusu faaliyet ve kişileri idari zorluklar nedeniyle vergi dışında bırakmaktadır⁵⁶. Aslında uygulamada pek hayata geçmese de vergi idaremizin insan kaynakları açısından idari acizlikten ötürü vergi takibinden vazgeçmesi gibi bir durumun vuku bulmaması gereklidir. Zira Amerika Birleşik Devletleri Vergi Teşkilatında (IRS) çalışan 99.000 personelin 55 Milyon mükellefin hizmetindeyken ve memur başına 556 mükellef düşerken, Gelir İdaresi Başkanlığı'nda çalışan 60.000 personel ve 3 Milyon 600 Bin mükellef düştüğü göz önüne alındığında, ülkemizde bir memura sadece 60 mükellefin⁵⁷ düştüğü hesap edilirse vergi idaremiz, vergi kayıplarının üzerine daha etkin bir şekilde gidebilmelidir.

b. Siyasi Nedenler

Vergi harcamaları kavramı anlatılırken de söylenildiği gibi vergi harcamalarının külfeti kamu harcamalarının mali külfeti gibi doğrudan hissediliyor olmadığından, siyasi iktidarı elinde bulunduran güç tarafından, bazı kişi veya kurumların lehinde bir kaynak aktarımı yapılması söz konusu olduğunda, bunları, vergi istisnası, vergi erteleme gibi nedenlerle yapması daha az tepkiye neden olacaktır. Bir başka deyişle ekonomik çıkarlar, sektörleri veya bölgeyi güçlendirmek gibi nesnel olan sebeplerin ardında, bir çok zaman iktidar üzerinde sözü geçen baskı gruplarının varlığı görülebilir.

Örneğin, yasama, yürütme ve yargı kuvvetlerinin hemen ardından dördüncü kuvvet medyaya ilişkin getirilen vergi avantajları buna güzel bir örnektir. Kitleleri etkilemeye muktedir olan bu gücü, onların istekleri dışında bir vergilendirmeye tabi tutmak, böylesine büyük bir gücü karşısına almak demektir ki, kanun koyucular bunu pek de göze almak istemezler. 5 Nisan Kararlarının ertesinde hükümete tüm gücüyle yüklenen medyanın, o dönemde neredeyse bir günde çıkarılan KDV ayrıcalığının ardından, hükümet aleyhinde oluşturduğu haberleri bir anda kesmesi vergi fonksiyonunun devlet-medya denkleminde ne denli önemli bir koz olduğunun, siyasi erkin bu kozu nasıl kullandığının önemli bir kanıtıdır. Aynı şekilde, 1949 yılında TBMM'ne sevk edilen GV kanun tasarısında, tarım sektörü de vergilendirilmek

⁵⁶ Bulutoğlu Kenan, “**Türk Vergi Sistemi**”, Fakülteler Matbaası, 1976, s.24'den aktaran Özkara, Mehmet a.g.e., s.30.

⁵⁷ Gençyürek Levent, “**Biliyor musunuz?**”, http://www.alomaliye.com/kasim_05/levent_gencyurek_biliyormusunuz.htm (Erişim Tarihi:29/12/2005).

istenmiş, Mecliste toprak sahiplerinin ağır baskısı sonucu, tarımın vergilendirilmesi tasarından çıkarılmış ve kabul edilen kanun metninde tarım kazançları gelir vergisi kapsamına alınmamıştır. 1954 yılında kamu oyunun baskısı ile tarım kazançlarının vergilendirilmesi tekrar teklif edilmiş ise de, yine aynı tepkiyle karşılanmış ve tasarı geri çevrilmiştir⁵⁸.

Diğer yandan teşvikleri ve sağlanan vergi avantajlarının peşinden koşmayı bir tür kamusal hırsızlık olarak kabul eden bilim adamlarımız da mevcuttur. Bireylerin ve örgütlü bazı kesimlerin, yani çıkar ve baskı gruplarının devletten üretken bir hizmet karşılığı olmaksızın bir ekonomik transfer sağlamaya çalışmalarına, Rant Kollama yada Transfer Kollama adı verilmektedir. Burada belirli kesimler siyasi iktidar ve bürokrasi üzerinde lobicilik faaliyetleri ile etkili olmaya çalışarak, fazladan yada tamamen haksız bir kazanç elde etmeye çalışmaktadırlar⁵⁹.

Mükelleflerin kayıp ve kaçaklar konusunda davranışlarını etkileyen en önemli nedenlerden biri siyasilerin şimdiye kadar uygulamış oldukları popülist politikalarıdır. Ülkemizde siyasi iktidarlar, şimdiye kadar genellikle baskı gruplarının istekleri doğrultusunda kararlar alarak oy uğruna vergilendirmeden vazgeçebilmiş ve vergi yükünü belirli kesimlere yükleyebilmişlerdir. Ayrıca, istikrarlı bir vergi politikasının uygulanmaması ve sık tekrarlanan vergi afları da siyasi nedenler arasında yer almaktadır.

c. Sosyal Nedenler

Devlet politikalarının en önemli hedeflerinden biri de sosyal kesimler arasında oluşan dengesizlikleri gidermek ve refahın tabana yayılmasını sağlamaktır. Bunu sağlamak adına nispeten güçsüz olan ve desteklenmesi gereken kesimlere doğru kaynak aktarımına gitmek durumunda kalınmaktadır.

Vergi konusunun seçilmesinde, matrahın belirlenmesinde ve oranların saptanmasında sosyal amaç büyük ölçüde etkilidir⁶⁰. Sosyal amaçlı verilen amaçlara sakatlık indirimini, kültür ve sanatın gelişmesine yönelik teşvikleri, eğitim ve

⁵⁸ Tuncer Selahattin, “**Vergi Uygulamaları**”, Okan Yayıncılık, İstanbul, 1984, s.95’den aktaran Özkara, Mehmet, **a.g.e.**, s31-32.

⁵⁹ Aktan Can, “**Plütokrasi Ve Teşvik Kollamacılık**”, <http://www.canaktan.org> (Erişim Tarihi: 25/12/2005).

⁶⁰ Edizdoğan,Nihat, **a.g.e.**, s.61.

öğretim işletmelerinde 5 yıllık süre için kazanç istisnası teşviki, 5225 sayılı Kanun gereğince kültür yatırım ve girişimlerine yönelik vergi teşvikleri gösterebiliriz.

Sosyal politikalar gerek AB içinde gerek ülkemizde ses getirdikçe, devletin sosyal amaçları yerine getirmek adına, vergi politikalarından faydalanmak yoluna gitmesi daha sık rastlanır bir durum haline gelmiştir. Bir çok ülkede, özellikle sosyal hizmetler alanında geniş ölçüde kullanılmaktadır. Örneğin, gündüz çocuk bakım hizmetlerinin yaygınlaştırılması, yaşlıların yada özürlü hemşerilerin bakımı, dar gelirli için konut programları, özel müzeler ve sanat merkezleri gibi hizmetler bu tür vergisel teşviklerden yararlanan hizmetlerdir. Bir başka uygulama örneği olarak çevreyi kirletici nitelikteki bir sanayi kuruluşuna kendi arıtma tesisini kurması şartıyla birtakım vergi yada harç indirimleri gibi kolaylıklar sağlanmasıdır⁶¹.

d. Ekonomik Nedenler

Takdir etmek gerekir ki, vergi politikaları, iktisat politikaları üzerinde önemli etkilere sahiptir. Bunun farkında olan hükümetler, gelişmesini sağlamak istedikleri bölgelere ve sektörler vergi ertelemeleri, vergi muafiyetleri ve düşük oranlı vergi gibi değişik vergi avantajları uygulayarak ekonomik açıdan bu yörelerin ve sektörlerin de gelişmesi için vergiyi ekonomik amaçlı bir politika unsuru olarak kullanmaktadırlar. Bunun aksi de söz konusu olabilmektedir. Ülkeler, fazla yatırım girdisi nedeniyle doyuma ulaşmış bölgelere ağır vergiler uygulayarak diğer bölgelere bir avantaj sağlamak yoluna gitmektedirler. Örneğin Japonya'nın Tokyo'da, İrlanda'nın Dublin'de uyguladığı yüksek oranlı vergiler buna örnek gösterilebilir.

Ülkeler vergisel teşvikleri kullanarak yatırımları belli bir alana yada bölgeye veya sektörler yönlendirebilirler. Bölgesel kalkınma amaçlarını kırsal bölgelerin kalkınmasını hızlandırmak, yeni endüstriyel merkezler oluşturmak, çevresel riskleri azaltmak ve nüfusun dengeli bir biçimde dağılımını sağlamak şeklinde sıralayabiliriz. Angola, Ekvator, Gana, Hindistan, Pakistan ve Tayland gibi bazı ülkeler vergisel teşvikleri bu saydığımız amaçlar için kullanmaktadırlar. Ülkeler bazı sektörlerdeki faaliyetleri artırabilmek için vergisel teşvikleri kullanabilmektedirler. Bu faaliyetler madencilik, endüstriyel teknoloji parkları, ihracata önderlik eden faaliyetler, film endüstrisi ve yeni teknoloji alanlarıdır. Gelişmekte olan ülkelerdeki

⁶¹ Doç.Dr Ulusoy Ahmet, Vural Tarık, “**Yerel Hizmetleri Özelleştirme Yöntemleri**”, <http://birimweb.icisleri.gov.tr/tid/dergi>, (Erişim Tarihi: 09/01/2006).

vergisel teşvikler genellikle imalat, madencilik ve turizm gibi sektörlerde yoğunlaşmıştır. Bu ülkelerdeki teşvikler genellikle şirket merkezini ülkeye çekmeyi hedeflemekle birlikte Malezya, Singapur ve Filipinler, KV oranlarını aşağıya çekerek, şirket merkezlerini bünyelerine çekmeyi amaçlamaktadırlar.

Vergisel teşvikler, ihracat promosyonları, işgücünün eğitimi ve ülke içi katma değer artırılması yönünde de kullanılabilir. Serbest ticaret bölgeleri, ihracat potansiyelinin artırılması için uygulanan teşviklere örnek olabilir.

Gelişmekte olan ülkelerin vergisel teşvikleri uygulamadaki bir diğer amaç, teknoloji transferi sağlayabilmektir. Vergisel teşvik türleri temel olarak bu amacı yerine getirebilmek için dizayn edilmişlerdir⁶².

Netice olarak vergi sistemlerinde çeşitli ekonomik ve sosyal nedenlerle bir kısım vergi mükellefleri vergi dışında bırakılmak istenebilir. Bunun yanı sıra, bazı faaliyetler ve işlemler de vergi konusu dışında tutulabilir. Vergi hukuku terminolojisinde “istisna” ve “muafiyet” olarak adlandırılan bu vergi imtiyazlarına vergi sistemlerinde yer verilmesi her ne kadar çeşitli nedenlerle (ekonomik kalkınma amacı, bölgesel kalkınmayı destekleme, yatırımları teşvik, ihracatı teşvik vs.) gerekli görülürse de, bu tür imtiyazlara açık bir vergi sisteminin zaman içinde asıl amacından sapma tehlikesi de her zaman mevcuttur. Vergi imtiyazlarına açık bir sistemde belirli kesimlerin siyasal iktidarla gizli yada açık olarak lobicilik girişimlerini artırma ve kaynaklarının bir kısmını yasal yollardan yada yasal olmayan yollardan (örneğin, maliye bürokratlarını etkileyerek) bu tür verimli olmayan faaliyetlere yönlendirmeleri söz konusu olabilir. Nitekim, tüm dünyada vergi imtiyazlarına açık olan vergi sistemlerinde lobicilik ve rant kollama faaliyetlerinin çok yaygın olduğu açık olarak görülmektedir. Bu tür faaliyetler, lobicilik gücü ve pazarlığı yüksek olan çıkar ve baskı gruplarının başarısı ile sonuçlanır ve gerçekte teşvik verilmesi gereken kişi ve kurumların bundan yeterince yararlanmaması durumu ortaya çıkabilir. Bu ciddi kaygılar neticesinde günümüzde maliyecilerin önemli bir kısmı “standart indirim” (en az geçim indirimi) dışında vergi sisteminde – mümkün olduğu kadar- hiç bir imtiyaza yer verilmemesi gerektiğini savunmaktadırlar. Vergi imtiyazları, devlet açısından da ciddi vergi kayıplarına neden olmakta ve bunun neticesinde ister istemez vergi oranlarının artırılması

⁶² Benk Serkan, “Doğrudan Yabancı Sermaye Yatırımları ve Vergisel Teşvikler” <http://www.isguc.org>, e-dergi Cilt:6 Sayı:1, 2004, (Erişim Tarihi : 11/01/2006).

gündeme gelmektedir. Özetle, vergi imtiyazları vergi dışı piyasa ekonomisinin genişlemesine neden olan uygulamalardır⁶³.

Şimdi bu bilgiler ışığında ülkemizde uygulanan Kurumlar Vergisi avantajlarını ele alalım.

⁶³ Aktan C.Can “**Vergi Dışı Piyasa Ekonomisinin Ortaya Çıkma Nedenleri**”, http://www.canaktan.org/ekonomi/kamu_maliyesi/vergi-disi/nedenler.htm, (Erişim Tarihi: 09/01/2006).

İKİNCİ BÖLÜM

TÜRKİYE’DE UYGULANAN KURUMLAR VERGİSİ AVANTAJLARI

“Vergi konuları üzerine düşük vergiler yüklendiğinde bu, yükümlülerin çalışma ve bir şeyler yapma arzularını geliştirir. Düşük vergiler vergi yükümlülerini tatmin edeceği için, kültürel teşebbüs büyür ve artar. Öte yandan, kültürel teşebbüsün büyümesi ile birlikte, yükümlülere tarh edilen vergi matrahı genişler. Netice olarak, kişisel matrahların toplamı ile vergi geliri artmış olur.”

İbni Haldun, Mukaddime

A. VERGİ İSTİSNALARI

1980’li yıllarda KVK’da yapılan bazı düzenlemelerle değişik istisnalara yer verilmiştir. Bu istisnalar neticesinde vergi gelirleri büyük bir oranda düşmüştür. Aynı zamanda Gelir Vergisi Kanunu’nda getirilen hayat standardı prensibi kişiler üzerinde baskı yaratırken bu durum şahıs şirketlerinin sermaye şirketlerine dönüşlerini hızlandırmış, bir bakıma kurumsallaşmayı özendirmiştir.

Burada görüldüğü ve bilim adamlarınca vurgulandığı üzere işletmeler kurumsallaşma gereğinden değil, vergi avantajlarından faydalanma amacından kurumsallaşma yoluna gitmişlerdir. Lakin istisnalar vergi kaybına neden olduğundan bir çokları günümüzde kaldırılmış olsa da ortaklara ve yöneticilere fayda sağlanması, holdingleşme, devir ve birleşme konularında yer alan bazı istisnalar günümüzde de geçerliliklerini korumaktadırlar. 1994’te çıkarılan 3946 sayılı kanunla bir çok avantaj kaldırılmış, 4369 sayılı kanunla da büyük ölçüde bugünkü uygulama şekillenmiştir. Bu avantajlar; KVK’unda yer alan maddelerde vurgulanan istisnalar, KVK’ya eklenen geçici maddelerle ifade edilen istisnalar ve diğer kanunlarla hayata geçirilen KV ile ilgili istisnalar olarak sınıflandırılabilir. Bu istisnaların bazı sürekli, bazıları ise geçici olmak kaydıyla vergi mevzuatımıza girmişlerdir. Bu istisnaları aşağıdaki gibi sıralayabiliriz :

- Gayrimenkul ve iştirak hissesi satış kazancı,
- Yatırım indirimi istisnası,
- Serbest bölgelerde elde edilen kazançlar,
- İştirak kazançları istisnası, (KVK madde: 8/1)
- Kurumların yurtdışı iştirak kazançları ile yurtdışında bulunan iş yeri veyadaimi temsilcisi aracılığı ile elde ettikleri kurum kazançlarına yönelik istisna, (KVK geçici madde: 33)
- Rüçhan hakkı kupon satış kazancı, emisyon primleri istisnası, (KVK madde: 8/5)
- AR-GE indirimi, (KVK madde: 14/6)
- Birleşme ve devir istisnaları,
- Bankaların ve özel finans kurumlarının birleşme ve devir kazançları,
- Kooperatiflerde risturn istisnası,
- Yatırım fonları ve yatırım ortaklıklarının portföy işletmeciliğinden doğan kazançlara ilişkin istisna, (KVK madde: 8/4)
- Eğitim, öğretim ve rehabilitasyon merkezlerinin işletilmesinden elde edilen kazançlara ilişkin istisna, (KVK madde 8/8)
- Emeklilik fonları istisnası,
- Finansman Fonu, (4369 Sayılı Yasa ile kaldırılmıştır. Geriye dönük uygulanmaktadır.)

Diğer vergi yasalarında yer alan avantajlar da şöyle sıralanabilir:

- Olağanüstü hal bölgesi ve kalkınmada öncelikli yörelerde istihdam yaratılması ve yatırımların teşvik edilmesine ilişkin istisna, (4325 sayılı yasa)
- Türk uluslararası gemi siciline kayıtlı gemilerin işletilmesinden ve devrinden elde edilen kazançlara ilişkin istisna, (4490 sayılı yasa)
- Teknoloji geliştirme bölgelerinde yapılan faaliyetlere ilişkin istisna, (4691 sayılı yasa)
- Uluslararası vergi anlaşmaları kapsamındaki istisnalar,

Bu istisnalar ayrıntılı olarak aşağıda ele alınmaktadır.

1.Gayrimenkul ve İştirak Hissesi Satış Kazancı

Kurumlar Vergisi Kanunu uygulamasında çok önemli yer teşkil eden bir istisnadır. Bu istisna gereğince şirketler, sahip olduğu **İştirak hisselerini** ve **gayrimenkullerinin** satışından elde ettikleri kazançları, sermayelerine ilave etmeleri koşulu ile; çeşitli vergi ve harçlardan müstesna tutulmuştur. Şirketlere önemli bir vergi avantajı sağlayan bu istisna, Kurumlar Vergisi Kanunu'na değişik tarihlerde eklenen geçici maddeler ile, yaklaşık 20 yıldan beri uygulanmaktadır. Daha önce 4783 sayılı kanunun 10. maddesi hükümleri ile KVK'ya eklenen geçici 28. madde hükümlerince 1.1.1999-31.12.2004 tarihleri arasında uygulanmak üzere geçici bir istisna iken, 5281 sayılı Vergi Kanunlarının Yeni Türk Lirasına Uyumunu ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanunun⁶⁴ 31'inci maddesi ile Kurumlar Vergisi Kanununun 8'inci maddesinin birinci fıkrasına 12 numaralı bent olarak eklenmek suretiyle sürekli hale getirilmiştir. Yapılan yeni düzenleme sonrası 01.01.2005 tarihinden itibaren uygulanmaya başlanmıştır⁶⁵.

Bu istisna ile, kurumların aktiflerinde bulunan taşınmaz (gayrimenkul) ve iştirak hissesi gibi atıl kalmış değerlerin satılarak finansal kaynakların değerini işletmeye kazandırılması, böylelikle sağlanan kaynakların ticari faaliyetlerinde kullanılması ve dolayısıyla borçlanma yoluna gidilmeden öz kaynaklara dayanan mali yapılarının sağlamaştırılması amaçlanmıştır⁶⁶.

Bu istisna ile ilgili kanun hükmü şöyledir :

“Kurumların, en az iki tam yıl süreyle aktiflerinde yer alan iştirak hisseleri ile gayrimenkullerinin satışından doğan ve sermayeye eklenmesine karar verilen kazançları.

Sermayeye ilave edilme işleminin satışın yapıldığı yılı izleyen ikinci takvim yılının sonuna kadar gerçekleştirilmesi şarttır. Vadeli satış halinde, ilk yapılan tahsilatın iştirak hissesi veya gayrimenkulün maliyet bedeline ilişkin olduğu kabul edilir. Bu süre içinde sermayeye eklenmeyen kazanç kısmı için uygulanan istisna dolayısıyla zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler ziyaa uğramış sayılır.

⁶⁴ 31.12.2004 tarih ve mükerrer 25687 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

⁶⁵ Kaya Şükran, “İştirak Hissesi Satışından Doğan Kazançlarda İstisna Uygulaması, Vergi ve Muhasebe Açısından Özellik Arzeden Hususlar”, <http://www.mazarsdenge.com.tr/index.php?contentId=253>, (Erişim Tarihi: 29/01/2006)

⁶⁶ Şenyüz Doğan, a.g.e., s.377.

Bankalara borçlu durumda olanlar ile bunların kefillerinin bu borçlara karşılık bankalara devrettikleri gayrimenkul ve iştirak hisseleri ile bankaların alacaklarına karşılık iktisap ettikleri gayrimenkul ile iştirak hisselerinin satışında iki tam yıl süreyle elde tutulma şartı aranmaz. Bedelsiz olarak yada rüçhan hakkı kullanılmak suretiyle itibarî değeriyle iktisap edilen hisse senetlerinin iktisap tarihi olarak, sahip olunan eski hisse senetlerinin iktisap tarihi esas alınır. Menkul kıymet veya gayrimenkul ticareti ile uğraşan kurumların bu amaçla ellerinde bulundurdukları değerlerin satışından elde ettikleri kazançlar istisna kapsamı dışındadır.

Tam mükellef sermaye şirketleri dışındaki kurumlar ile dar mükellef kurumlarda, satıştan doğan kazancın sermayeye ilave edilmesi şartı aranmaz, bu kazançlar özel bir fon hesabında tutulur. Sermayeye eklenen veya fon hesabında tutulan kazançların beş yıl içinde; herhangi bir suretle işletmeden çekilmesi, dar mükellef kurumlar tarafından yurt dışına transfer edilmesi veya bu süre içinde işletmelerin tasfiyesi (devir, birleşme ve bölünme halleri hariç) halinde, bu kazançlar o yılın kazancı sayılarak vergiye tâbi tutulur.

Türk Ticaret Kanununun 391 inci maddesinin bu suretle gerçekleştirilecek sermaye artırımına aykırı hükümleri uygulanmaz. İstisnanın uygulanmasına ilişkin esas ve usûlleri tespit etmeye Maliye Bakanlığı yetkilidir.”

5281 sayılı yasa ile gelen değişiklikler arasında ilk planda, istisnadan faydalanabilecek mükelleflerin kapsamının genişletildiğini söylemek mümkündür. Daha önce geçici 28.maddede sadece tam mükellefler bu istisnadan yararlanabiliyorken, yeni uygulama ile birlikte dar mükelleflerin de bu istisnadan yararlanabilmesi kabul edilmiştir. Zaman limiti ise daha önce düzenlendiği gibi, gayrimenkul veya iştirak hissesinin, az 2 tam yıl (2x 365 gün) işletmenin aktifinde saklandıktan sonra satılması şeklinde, temel şart olarak kalmıştır.

KVK hükümlerine göre yapılan birleşme, devir ve bölünme hallerinde iktisap tarihi olarak birleşen, devir alınan ve bölünen kurumların iktisap tarihi esas alınacağı gibi bedelsiz edinilen hisse senetlerinde de bedelsiz senet verilmesine sebep olan ilk hisse senedinin edinim tarihi esas alınacaktır. İstisnadan yararlanmanın bir diğer şartı olan satıştan doğan kazancın sermayeye eklenmesi önceki hükümlere göre biraz daha yumuşatılmıştır. Bu alandaki değişikliklerden ilki; tam mükellef sermaye şirketleri

dışındaki kurumlar (iktisadi kamu müesseseleri, dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmeler ile iş ortaklıkları) ile dar mükellef kurumların satışlardan elde ettikleri kazançları sermayelerine ekleme şartının aranmamasıdır. Ancak, bu mükellefler satışlardan elde ettikleri kazancı özel bir fon hesabında tutmak zorunda oldukları gibi 5 yıl süreyle de başka bir hesaba nakledilemeyecek, işletme dışına çıkartılmayacak, yurt dışına transfer edilemeyecek ve bu sürece işletme tasfiye edilmeyecektir. (Kurumlar Vergisi Kanununa göre yapılan devir, birleşme ve bölünme halleri hariç) Bu alandaki diğer bir önemli imkan ise peşin satışlara da satıştan elde edilen kazancı satış takip eden ikinci hesap döneminin sonuna kadar sermayeye ilave etme hakkı tanınmış olmasıdır. Eski düzenleme de bu hak sadece vadeli satışlar için geçerli olup peşin satışlarda elde edilen kazancın satışın yapıldığı yılda sermayeye eklenme şartı aranmaktaydı.

Önceleri gayrimenkul⁶⁷ tabiri Medeni Kanun hükümleri çerçevesinde değerlendirilmekte ve Maliye Bakanlığı bu konudaki görüşünü 51 Seri No'lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği ile açıklamıştı. Anılan tebliğde, istisnaya konu olacak gayrimenkulun tapuya kayıtlı olmasının şart olduğu belirtilmiş iken Danıştay'ın gayrimenkul tanımlamasında fiili durumu esas alarak tapuya tescil şartının aranmaması gerektiği şeklinde kararları da bulunmaktaydı. Yeni kanun maddesinin gerekçesinde gayrimenkul tabirinin Medeni Kanun hükümleri çerçevesinde ele alınacağı, bu bağlamda henüz cins tashihi ve kurum adına tescili yapılmamış bir binanın satışından doğan kazançta, binanın bağımsız bir birim olarak veya üzerinde bulunduğu arsa yada arazinin kurum adına tescili yapılmadan gerçekleşecek satışlarda istisna uygulaması söz konusu olmayacak, kurum adına tescil yapıldıktan sonra yapılacak satışlar istisna kapsamında değerlendirilebileceği belirtilip şu açıklamaya yer verildikten sonra fiiliyatta çeşitli nedenlerle tapuda tescilin kurum adına yapılmasında gecikmeler olabildiği, bu nedenle fiilen işletme tarafından iki yıldan fazla süreyle sahip olduğu yapı inşaatı ruhsatı veya vergi dairesi tespiti veya resmi kurum kayıtlarından birisi ile tevsik edilen ancak, çeşitli nedenlerle tapu kaydında gecikmelerin söz konusu olduğu gayrimenkullerin satışından doğan kazançların istisnadan yararlanacağı belirtilmiştir.

⁶⁷ Gayrimenkullerin mütemmim cüzleri de aynı gayrimenkul gibi değerlendirilerek istisnadan faydalanabilirken teferruatın istisnadan faydalanması mümkün değildir.

İştirak hissesi tabirinin ise 10.02.1995 tarih ve 22198 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 49 Seri No’lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği hükümleri çerçevesinde değerlendirilmesi gerekmektedir. Anılan tebliğe göre, menkul kıymetler portföyüne dahil hisse senetleri ile ortaklık payları iştirak hissesi olarak değerlendirilecektir. Bu bağlamda, anonim şirket hisse senetleri (SPK’ya göre kurulan yatırım ortaklıkları hisse senetleri dahil ancak yatırım fonları katılma belgeleri hariç), limited şirket iştirak payları, eshamlı komandit şirketlerin komanditer ortaklarının payları, iş ortaklıkları ile adi ortaklıklar payları iştirak hissesi olarak kabul edilecektir. Benzer şekilde kooperatif payları da iştirak hissesi olarak kabul edilir. İştirak hissesinin yabancı ülkedeki bir şirkete aidiyeti istisnadan faydalanmaya engel teşkil etmemektedir.

Menkul kıymet veya gayrimenkul ticareti ile uğraşanların ticaret amaçlı olarak ellerinde buldukları bu değerlerin satışından doğan kazanç istisna kapsamına dahil değildir. Bunların iki yıldan uzun bir süredir bulunduruluyor olması sonucu değiştirmemektedir. Belirtilen değerlerin ticareti ile uğraşanların ticari amaçlar dışında nedenlerle ellerinde buldukları gayrimenkul ve iştirak hisseleri için istisnadan faydalanılması mümkündür.

Maddenin yeni halinde üretim ve turizm tesisleri ile bu tesislere ait gayrimenkullerin elden çıkarılmasına tanınan istisnaya ilişkin hükme yer verilmemiştir. Kurumların üretim ve turizm yatırım veya işletme belgesine sahip turizm tesislerinin ve bu tesislere ilişkin gayri menkullerinin tamamının veya bir kısmının, teşvik belgeli yatırım yapmak üzere kurulacak olan bir anonim şirkete aynı sermaye olarak konulması halinde uygulanan bu istisna, bilindiği gibi, Geçici 28’inci madde düzenlemesinde bu kazançlar aynı maddedeki diğer kazançlardan ayrı olarak % 10’luk stopaja da tabi tutulmamaktaydı. Yeni düzenlemede bu hükme yer verilmemiş olmakla birlikte mükelleflerin bu işlemlerden elde ettikleri kazançları; anılan maddenin ilk fıkrası hükmü ve de işlemin mahiyetine göre KVK’da yer alan “bölünme” müessesesi sayesinde vergi dışında tutabilmelerinin mümkün olduğu düşünülmektedir⁶⁸.

⁶⁸ Koçak Bülent “Gayrimenkul ve İştirak Hisseleri Satış Kazancı İstisnasına İlişkin Son Düzenleme”, http://www.alomaliye.com/bulent_kocak_gayrimenkul_istirak.htm (Erişim Tarihi :14/12/2005).

Gayrimenkuller ile iştirak hisselerinin para karşılığı olmaksızın devri, temlik ve trampa şeklindeki işlemler ile elden çıkarılması istisna kapsamına girmemektedir. Benzer şekilde, icra gibi mükelleflerin kendi iradeleri dışındaki elden çıkarmalarda da istisnadan uygulanmamaktaydı. Danıştay 4'üncü Dairenin 29.05.1998 tarih ve E.1997/2540 K.1998/2301 sayılı kararı da bu yöndedir⁶⁹. Bu konudaki temel sav ise, istisnanın amacı işletmenin mali bünyesini güçlendirmek olduğudur. Ancak, bu dönemde kamulaştırma işlemlerinde 51 Seri Nolu KV Genel Tebliği hükümleri dairesinde istisna uygulanmaktaydı. (Bedel artımı davası açılması halinde, artırılan bedelin tahsil edildiği yıl kurum sermayesine eklenmesi halinde bu tutar için de istisnadan faydalanılmaktadır. Geç ödeme dolayısıyla alınan faizlere istisna tanınmamaktaydı.) Keza, borç karşılığı takas işlemleri de işletmelerin finansman imkanlarını artırdığı gerekçesiyle, aynı tebliğ uyarınca, istisna kapsamında değerlendirilmekteydi. Belirtilen konuya ilişkin olarak yeni düzenlemenin madde gerekçesinde icra ile elden çıkmış olan gayrimenkullerden doğan kazançların da istisnadan faydalanabileceği belirtilmiştir. Söz konusu gerekçe hükmü aynen aşağıdaki gibidir:

“...Ancak, bu tür kıymetlerin mevcut borçlar karşılığında rızaen veya icra yoluyla devredilmesi işlemleri ile kamulaştırma işlemleri kurumların finansman imkanının artıracığından istisna uygulaması kapsamında bulunmaktadır. Satış bedeline ilişkin uyuşmazlıkların belirtilen 2 yıllık sermayeye ekleme süresi içinde sonuçlandırılarak, varsa ek olarak alınan bedelin de (geç ödeme dolayısıyla alınan faiz ve benzeri unsurlar hariç) sermayeye ilave edilmesi halinde, uyuşmazlığın son bulunduğu tarih itibariyle ek olarak alınan bedel ile ilgili olarak istisna uygulanabilecektir. Kat karşılığında arsa devrinde olduğu gibi, bir mal veya hakkın başka bir mal veya hak ile değiştirilmesini ifade eden trampa işlemleri ise istisna uygulaması açısından satış hükmünde değildir.”

Bu kapsamdaki işlemler Geçici 28'inci maddenin a fıkrasının son paragrafı hükmü uyarınca tapu ve sicil harcı ile BSMV'den istisna tutulmakta iken yapılan değişiklik sonrasında; bu işlemlere tanınan Tapu ve Kadastro Harcı istisnasına son verilmiştir. 5281 sayılı Kanunun 39'uncu maddesiyle 6802 sayılı Gider Vergileri Kanununun istisnaları düzenleyen 29'uncu maddesine eklenen “v” bendi ile

⁶⁹ Kızılot, Şükrü “Danıştay Kararları ve Özelgeler (Muktezalar)”, c.5, Yaklaşım Yayınları, Ankara,2000 s.501.

Kurumlar Vergisi Kanununun 8'inci maddesinin birinci fıkrasının 12 numaralı bendi kapsamındaki işlemlerin BSMV'den istisna olduğu belirtilmiş, dolayısıyla daha önce KV maddesinde yer alan istisnanın ilgili kanun maddesinin kendi içine çekilerek devamlı şekilde uygulanması sağlanmıştır.

Değişiklik öncesi dönemde kurumlar vergisinden istisna tutulan işlemlere ilişkin olarak düzenlenen kağıtlar damga vergisine tabi iken artık bu işlemler için düzenlenen kağıtlardan damga vergisi alınmayacaktır. 5281 sayılı Kanunun 8'inci maddesiyle 488 sayılı Damga Vergisinin vergiden istisna kağıtları içeren 2 sayılı tabloya eklenen 35 numaralı fıkra ile Kurumlar Vergisi Kanununun 8'inci maddesinin birinci fıkrasının 12 numaralı bendi kapsamındaki işlemlerin damga vergisinden istisna olduğu hükme bağlanmıştır.

Konuya ilişkin düzenlemeye ilişkin son olarak bahsedilebilecek husus bankalara borçlu durumda olanlar ile bunların kefillerine ait düzenlemedir. Anılan düzenlemeye göre; bankalara borçlu durumda olanlar ile bunların kefillerinin borçlarına karşılık bankalara devrettikleri gayrimenkuller ve iştirak hisseleri ile bankaların alacaklarına karşılık iktisap ettikleri gayrimenkuller ve iştirak hisseleri satışında iki yıllık elde tutulma şartı aranmaksızın istisna uygulanacaktır. Ancak, bankaların belirtilen haller dışındaki iktisaplarında 2 yıllık süre şartı aranacaktır. Söz konusu düzenleme daha önce KVK'nın geçici 29'uncu maddesinde yer almaktaydı. Anılan düzenlemenin yürürlük süresi 31.12.2004 tarihinde sona ermiştir. Mezkur düzenlemeler arasındaki farklılık, geçici 29'uncu maddede bankaya borcu olan tam mükellef sermaye şirketleri ile bunların kefillerinin borçlarına karşılık devrettikleri kıymetlere istisna tanınmış iken 5281 sayılı Kanun ile yapılan düzenlemede borçlunun tam mükellef sermaye şirketi olması şartı aranmamaktadır. Geçici 29'uncu madde uygulamasında kefilin KVK kapsamında kurum olup olmaması gerektiği konusunda tereddüt yaşanmıştır. Bu durum maalesef yeni düzenleme yapılırken dikkate alınmamıştır, dolayısıyla aynı tereddüt bundan sonra da devam edecektir⁷⁰.

Ancak 2006 yılında meclise sunulacak, yeni kurumlar vergisi kanunu taslağında bu istisna ile ilgili yeni düzenlemeler getirilmiş, söz konusu istisnanın, kurumların bağlı değerlerinin ekonomik faaliyetlerde daha etkin bir şekilde

⁷⁰ Koçak Bülent, **a.g.m.**, (Erişim Tarihi :14/12/2005).

kullanılmasına olanak sağlanması ve kurumların mali bünyelerinin güçlendirilmesi amaçlanmıştır.

Yeni düzenlemedeki önemli bir fark bu bentte belirtilen koşulların sağlanması halinde, gayrimenkullar ve iştirak hisselerine ilave olarak, soru işaretlerini gidermek açısından kurucu hisse senetleri, intifa hisse senetleri ve rüçhan haklarının satışından doğan kazançların istisna kapsamında olduğu açıkça ifade edilmiştir.

Yeni istisna uygulamasında söz konusu menkul ve gayrimenkulların en az iki tam yıl kurumun aktifinde yer alması ve bunların satışından elde edilecek kazancın istisnadan yararlanan kısmının beş yıl süreyle pasifte özel bir fon hesabında tutulması şarttır. Diğer taraftan, istisnadan yararlanacak kurumların bağlı değerlerinin ekonomik faaliyetlerinde daha etkin bir şekilde kullanılmasına olanak sağlanması ve kurumların mali bünyelerinin güçlendirilmesi amacıyla satış bedelinin, satışın yapıldığı yılı izleyen ikinci takvim yılının sonuna kadar tahsil edilmesi gerekmektedir.

Ancak, geçmişte kazancın %100'ü istisna kapsamında iken, 1.1.2006 tarihinden sonra söz konusu aktiflerin satışından doğan kazançlar için %75 olarak uygulanacaktır. Diğer bir deyişle, bu kazançlar %5 ($25 \times \%20=$) kurumlar vergisi yükü taşıyacaktır⁷¹.

Ayrıca, 2001 yılındaki kriz ile birlikte hayatımıza giren bankaların alacaklarına dair edindikleri gayrimenkul ve iştirak hisselerinden doğan kazançlar için de yeni kurumlar vergisi kanunu taslağında bazı düzenlemeler getirilmiştir.

Hazırlanan Kanun Taslağında benzer farklılaştırmalara paralel olarak, "Bankalara borçları nedeniyle kanuni takibe alınmış kurumlar veya Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonuna borçlu durumda olan kurumlar ile bunların kefillerinin sahip oldukları taşınmazlar, iştirak hisseleri, kurucu hisse senetleri ve intifa hisse senetleri ile rüçhan haklarının, bu borçlara karşılık bankalara veya bu Fona satışından veya diğer şekilde devrinden sağlanan hasılatın bu borçların tasfiyesinde kullanılan kısmına isabet eden kazançlar ile bankaların bu şekilde iktisap ettikleri söz konusu kıymetlerin satışından doğan kazançlar" istisna olarak hükme bağlanmıştır.

⁷¹ Kahraman Abdulkadir (Deloitte), "Vergi Reformunda İlk Adım", Kurumlar Vergisi Taslağı, Aralık 2005, s.7.

Bu düzenleme ile, bankalar tarafından kredi borçlan nedeniyle takibe alınmış veya Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonu'na boşlu durumda olan kurumlar ile bunların kefillerinin (kurum olanlar), iştirak hisseleri, kurucu hisse senetleri ve intifa hisse senetleri ile rüçhan haklarının, bu borçlara karşılık bankalara veya bu Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonu'na satışından veya diğer şekilde devrinden doğan kazançlar ile bankaların bu şekilde iktisap ettikleri söz konusu kıymetlerin satışından doğan kazançlar kurumlar vergisinden istisna olacaktır. İstisna uygulaması sırasında, diğer kurumlarda olduğu gibi en az iki yıl elde tutulma şartı aranmayacak ve istisna kazancın tamamına (%100) uygulanacaktır. Diğer bir deyişle, bu düzenlemeye kadar bu aktiflerin satışından elde edilen kazancın sermayeye ilave edilme şartı diğer kurumlar için devam ederken, bankalar için sermayeye ilave şartı aranmayacaktır.

Ancak, banka ve finans kurumları (katılım bankaları) tarafından kredi borçlan nedeniyle takibe alınmış ve bankalara borçlu durumda olan kurumlar ile bunların kefillerinden (kurum olanlar) iktisap edilenler dışında kalan ve çeşitli nedenlerle iktisap edilmiş olan söz konusu aktiflerin satışından elde edilen kazançlar, bir önceki açıklama notunda belirtildiği üzere sermayeye ilave edilmek şartıyla %75 oranındaki kısmi istisna konusu olabilecektir⁷².

2. Yatırım İndirimi İstisnası

Yatırım indirimi istisnası yatırım yapan kurumların teşvik edilmesini amaçlayan bir vergi istisnasıdır. Ayrıca, verginin extra-fiskal amaçlarının gerçekleştirilebilmesi bakımından önemli fonksiyonu olan yatırım indirimi istisnasıyla;

- Tasarruf sahiplerinin daha fazla ve belirli büyüklüklerde yatırım yapmaları açısından,
- İstihdam olanaklarının artırılması ve istihdam düzeyinin yükseltilmesi açısından,
- İdari ve mali yönden daha uygun bir muhasebe sisteminin benimsetilmesi açısından,
- Ekonomik kalkınmaya katkı sağlanması açısından,
- Kurumlaşmanın sağlanması açısından,

⁷² Kahraman Abdulkadir (Deloitte), **a.g.e.**, s.7.

➤ önemli etkiler yaratılabilmektedir⁷³.

Yatırım indirimi GVK'nın 19. maddesinde KV'yi de kapsayacak şekilde düzenlenmiştir⁷⁴. 4842 Sayılı Kanun⁷⁵ ile 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun (GVK) 19 uncu maddesi 24.04.2003 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere "Ticari ve Zirai Kazançlarda Yatırım İndirimi İstisnası" başlığı altında yeniden düzenlenmiştir. Yapılan düzenleme ile yatırım indirimi istisnası daha basit, anlaşılır ve kolay uygulanabilir bir şekil almıştır⁷⁶.

Kurumlar vergisi istisnaları bakımından, KVK'nın 8. maddesinde yer alanlar dışında, GVK'nın 19. maddesi hükümlerine göre uygulanan yatırım indirimi istisnası da önemli bir yer tutmaktadır. Kurumlarda yatırım indirimi istisnası uygulaması, GVK hükümlerine tabi olarak uygulanacaktır. Kurumlar vergisi mükelleflerinin yatırım indirimi istisnası uygulamasıyla ilgili olarak, 4842 sayılı Kanunla Gelir Vergisi Kanununa eklenen Geçici 61. maddesinin ikinci fıkrasında; bu Kanunun 4842 sayılı Kanunla değiştirilmeden önceki hükümleri çerçevesinde yatırım indirimi istisnasından yararlanan kazançlar üzerinden dağıtılsın, dağıtılmasın % 19.8 oranında tevkifat yapılması öngörülmüştür. Yatırım indirimi istisnasından yararlanacak olan kazançlara uygulanacak bu tevkifat oranı fon payını da içerecek şekilde tespit edildiğinden, tevkifat tutarı üzerinden ayrıca fon payı hesaplanmayacaktır⁷⁷. Bu konu ile ilgili düzenleme 80 Seri No'lu Kurumlar Vergisi Tebliği'nde verilmiştir⁷⁸.

Ancak, isteyen mükellefler, bu maddenin yürürlük tarihinden önce yapılan müracaatlara istinaden düzenlenen yatırım teşvik belgeleri kapsamında bu tarihten itibaren yaptıkları harcamaları (öngörülen harcamalar kapsamında daha önce yatırım indirimi istisnasından yararlanmış harcamalar hariç) için bu Kanunun 19. maddesinde yer alan hükümler çerçevesinde yatırım indirimi istisnasından yararlanabilirler. Bunun için bu maddenin yürürlüğe girdiği tarihten sonraki ilk geçici vergilendirme dönemine ilişkin beyannamenin verileceği tarihe kadar bağlı

⁷³ Saraçoğlu Fatih , "İşletmelerin Vergilendirilmesi ve Kurumsallaşma", Ankara, Turhan Kitabevi, 2005, s.89-90.

⁷⁴ Şenyüz Doğan, a.g.e.,s.373.

⁷⁵ 24.04.2003 tarih ve 25088 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

⁷⁶ Geçyürek, Levent "Yatırım İndiriminde Özellik Arz Eden Durumlar", [http:// www.alomaliye.com/levent_gencyurek_yatirim.htm](http://www.alomaliye.com/levent_gencyurek_yatirim.htm) (Erişim Tarihi: 09/01/2006).

⁷⁷ Özkara, Mehmet "Yeni Düzenlemeler Işığında Yatırım İndirimi İstisnası Uygulaması", http://www.alomaliye.com/mehmet_ozkara_yatirim.htm, (Erişim Tarihi: 25/12/2005).

⁷⁸ 08 Mayıs 2003 Tarihli Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

bulunulan vergi dairesine bir bildirimde bulunulması ve tercihin, alınmış olan yatırım teşvik belgelerinin tamamı için yapılması gerekmektedir⁷⁹.

Yatırım indirimi istisnası ile ilgili daha kapsamlı açıklamalar, GVK kapsamında ele alındığından bu kanunda yer alan ayrıntılara kısaca bakmak gerekir.

Öncelikle GVK'nun 19 uncu maddesinde, mükellefler tarafından iktisap edilse de üzerinden yatırım indirimi hesaplanmayacak iktisadi kıymetlere göz atmak gerekir:

- Bedeli 5 milyar liradan (2003/6578 sayılı BKK ile 1.1.2004'ten itibaren 6 milyar liradan) (2004/8295 sayılı BKK ile 1.1.2005'ten itibaren 10.000 YTL'den) az olan iktisadî kıymetler (iktisadî ve teknik bakımdan bütünlük arz eden iktisadî kıymetler haddin aşıp aşılmadığının tespitinde bir bütün olarak dikkate alınır.)
- Yurt içinde veya dışında daha önce kullanılmış olan iktisadî kıymetler (yüzer havuzlar ile oniki yaşından küçük gemiler hariç).
- Gayri maddî haklar ile ekonomik ömrü 5 yıldan daha kısa olan özel maliyet bedelleri (yatırım indiriminden yararlanan iktisadî kıymetlerin kullanılabilmesi için gerekli olan bilgisayar programları hariç).
- Mal ve hizmet üretimi ile doğrudan ilgili olmayan; alet, edevat, mefruşat ve büro demirbaşları.
- Bedelsiz olarak iktisap edilen iktisadî kıymetler.
- Satın alma suretiyle iktisap edilen veya inşa edilen binalar (mal ve hizmet üretim yeri olarak kullanılmak üzere inşa edilenler hariç).
- Arazi veya arsalar.

Bunların dışında GVK içinde yatırım indirimi ile ilgili özel durumlarda söz konusudur. Bunlara bakmak kurumlar açısından da faydalı olacaktır.

➤ **Tıbbi Makine ve Cihaz Alımları**

⁷⁹ Özkara, Mehmet, **a.g.m.**, http://www.alomaliye.com/mehmet_ozkara_yatirim.htm (Erişim Tarihi: 25/12/2005).

22 Seri No.'lu Gelir Vergisi Sirkülerinde; Alet, edevat, mefruşat ve büro demirbaşlarının mal ve hizmet üretimi ile doğrudan ilgili olup olmadığının işletmelerin faaliyetlerine göre ayrı ayrı değerlendirilmesi gerektiği ifade edilmiştir. Bir başka deyişle işletmenin faaliyetine doğrudan etkisi olan ekipman yatırım istisnasına konu olabilecektir. Örneğin, otel işletmeciliğinde kullanılan televizyon, masa, sandalye vb. demirbaşlar hizmet üretimi ile doğrudan ilişkili bulunduğundan yatırım indirimi istisnasından yararlanacaktır.

➤ **Tahta Palet ve Mangal Kömürü İmal Eden Firmanın Üretilen Malın Taşınması ve Pazarlanması İçin Aldığı Kamyon ve Dört Çeker Kamyonet**

GVK'nun 19 uncu maddesinde düzenlenmiş olan "Yatırım İndirimi" istisnasının uygulanmasında, binek otomobili ve benzeri kara taşıtları, yat, kotra, tekne ve benzeri motorlu deniz araçları ile uçak ve helikopter gibi hava taşıtlarına ilişkin iktisap bedelleri kapsam dışında tutulmuştur. Ancak, işletmenin esas faaliyet konusunun sayılan taşıtların kısmen veya tamamen işletilmesi olması halinde yatırım indirimi istisnası uygulanabilecektir.

➤ **Reklamcılık ve Tanıtım Hizmetleri Faaliyetinde Bulunan Şirketin Satın Aldığı Laser Printer, Santral, Yedekleme Cihazı ve Güç Kaynağı**

Reklamcılık ve Tanıtım faaliyetlerinin sürdürülebilmesi için gerekli olan laser printer, santral, yedekleme cihazı ve güç kaynağı cihazları için yapılan harcamalar için ; söz konusu iktisadi kıymetlerin işletmede sürekli olarak kullanılmaları, reklamcılık faaliyetinin sürecine doğrudan katılmaları ve yurt içinde veya yurt dışında daha önce kullanılmamış olmaları şartıyla Gelir Vergisi Kanunu'nun 19.maddesinde yer alan yatırım indirimi istisnası hükmünden yararlanılması mümkündür.

➤ **Banka Şubesinde Kullanılan Demirbaşlar**

Banka Şubesinin müşterilerine sunduğu telefonla hisse senedi alım-satımı hizmeti için, alım-satım emirlerini kayıt etmek suretiyle kullandığı ses kayıt sistemi ve para çekme makinalarıyla ilgili olan kiosk (para çekme makinalarının içine monte

edildiği çerçeve) için yaptığı harcamalar ile şubelerinin güvenlik sistemi nedeniyle aldığı kamera, monitör, video, kayıt cihazı için yaptığı harcamalar, söz konusu iktisadi kıymetlerin işletmede sürekli olarak kullanılmalarından ve üretim sürecine doğrudan katılmalarından dolayı yatırım indirimi istisnasına konu harcamalar olarak kabul edilebilecektir.

➤ **Özel Maliyet Bedelleri**

5228 sayılı Kanun ile GVK'nun 19 uncu maddesinin 4 numaralı fıkrasının üçüncü bendi değiştirilerek yatırım indirimi hesaplanacak iktisadi kıymetler arasına ekonomik ömrü 5 yıldan daha fazla olan özel maliyet bedelleri eklenmiştir. Yapılan bu düzenleme ile 31 Temmuz 2004 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere, iktisadi bir faaliyetin icrası için kiralanan taşınmaz mallarda kiracı tarafından taşınmazı genişletmek ve iktisadi kıymetini devamlı olarak artırmak için yapılan özel maliyet bedeli kapsamındaki iktisadi kıymetlerin ekonomik ömrü 5 yıldan fazla ise bunların maliyet bedelleri yatırım indirimine konu olabilecektir. Buna göre, 5228 sayılı Kanunun yürürlüğe girdiği 31.07.2004 tarihinden sonra ekonomik ömrü 5 yıldan daha kısa olan özel maliyet bedeli niteliğindeki harcamalarla ilgili olarak yatırım indirimi istisnasından yararlanma imkanı bulunmamaktadır.

➤ **Yazılım Programları**

GVK'nun 19 uncu maddesi uyarınca, Gayri maddi haklardan sadece, yatırım indiriminden yararlanan iktisadi kıymetlerin kullanılabilmesi için gerekli olan bilgisayar programları yatırım indirimine konu olabilmektedir. Bilgisayar programlarının yatırım indiriminden yararlanabilmesi için, programın yatırım indiriminden yararlanan iktisadi kıymetlerle ilgili olması yanında, iktisadi kıymetlerin kullanılabilmesi için programın gerekli olması koşulu da sağlanmalıdır.

➤ **Mal ve Hizmet Üretim Yeri Olarak Kullanılan Bölümlere Yapılan İlaveler**

GVK'nun 19 uncu maddesine göre, bina harcamalarının yatırım indirimine konu edilebilmesi için mal ve hizmet üretim yeri olarak kullanılmak üzere inşa edilmiş olması şartı aranmaktadır. Arazi veya arsalar her ne kadar binanın maliyet

unsuru içerisinde yer alsa da, 19 uncu maddenin 4/7 nci bendinde yatırım indiriminden yararlanamayacak iktisadi kıymetler arasında sayıldığından, binalar için yatırım indirimi uygulanırken arsa bedeli hariç değerleri dikkate alınacaktır⁸⁰.

4842 sayılı kanunla yapılan değişiklikler önemli eleştiriler almıştır. Bu değişikliğin büyük bir hata olduğu söylenmiş, 202 sayılı kanunla kurulan sistem terk edilerek, adeta her harcama teşvik edilir hale geldiği belirtilmiştir⁸¹.

Bununla birlikte, 2005 yılının son günlerinde yeni çıkarılacak KVK ile ilgili hükümet tarafından yapılan açıklamalardan yeni kanun ile birlikte yatırım indirimi istisnasının kaldırılacağı anlaşılmaktadır. Bu tasarı da, vergi camiasında geniş yankı uyandırmış ve menfi eleştirilerle karşılaşmıştır. Eleştiriler, öngörülen değişikliğin, ticaret ve finans kesimi için rahatlatıcı, yatırımcılar için cezalandırıcı bir sonuç vereceği yönündedir. Bir yandan büyük yatırımları çekmeye çalışan, yabancı sermayeye sürekli davetler yapan bir ülke için, yatırımcının vergi yükünü artırma, yerinde bir vergi politikası değildir⁸².

Öte yandan yüzde 100 yatırım indiriminden yararlananların zaten yüzde 19,8 oranında stopaj ödedikleri, dolayısıyla onlar için verginin zaten binde 2 oranında arttığını, bunun da önemli bir oran artışı olmadığını söylemek de yanıltıcıdır. Zira yüzde 19,8 oranında stopaj, yüzde 33 -fon dahil- vergi oranına göre hesaplanmış ve eski ve yeni yatırım indirimi düzenlemeleri arasında eşitliği sağlamak amacıyla ihdas edilmiş, bir tür telafi edici vergi niteliğindedir. Dolayısıyla, kurumlar vergisi oranındaki 10 puanlık indirimin bu stopaj oranına da yansması ve stopajın oranının yüzde 12' ye indirilmesi gerekmektedir.

Netice olarak bu müesseseyi amaca hizmet eden bir teşvik müessesesi şeklinde yeniden düzenleyerek muhafaza etmek gereklidir. Kurumlar Vergisi oran indiriminin yaratacağı gelir kaybını, yatırım indirimini kaldırarak telafi etmeye çalışmak ise, bir hatadır⁸³.

⁸⁰ Geçyürek Levent, **a.g.m.**, [http://www.alomaliye.com/levent_gencyurek_yatirim .htm](http://www.alomaliye.com/levent_gencyurek_yatirim.htm) (Erişim Tarihi: 09/01/2006).

⁸¹ Doğrusöz, A. Bumin, “**Yatırım indirimi kaldırılmalı mıdır?**” Dünya Gazetesi (22/12/2005), http://ww.dunyagazetesi.com.tr/news_display, (Erişim Tarihi: 28/12/ 2005).

⁸² Doğrusöz, A. Bumin, “**Oran İndirimi Ve Yatırım İndiriminin Kaldırılması**”, Dünya Gazetesi (08/12/2005) http://ww.dunyagazetesi.com.tr/news_display (Erişim Tarihi: 28/12/2005).

⁸³ Doğrusöz, A. Bumin, **a.g.m.**, Dünya Gazetesi (22/12/2005), http://www.dunya_gazetesi.com.tr/news_display (Erişim Tarihi : 28/12/2005).

3. Serbest Bölgelerde Faaliyet Gösterme İstisnası

Tarihsel süreç olarak, 16'ncı yüzyıla kadar uzanan oldukça uzun bir uygulama geçmişine sahip bulunan serbest bölgeler⁸⁴ "bir ülkenin siyasi sınırları içinde olmakla birlikte gümrük sınırları dışında kalan, çeşitli amaçlarla kurulabilen ve bu amaçlara hizmet eden faaliyetlerin ev sahibi ülkenin diğer yörelerine göre daha çok teşvik edildiği bölgeler" şeklinde veya "tüketim ve ara yatırım mallarının gümrük denetimi olmaksızın girdiği, işlendiği, üretildiği, korunduğu yada yeniden ihraç olunduğu, ulusal sınırlar içinde kalan, ancak gümrük sınırları dışında kabul edilen liman veya bölge" olarak tanımlanabilir⁸⁵. Bu bölgelerde ticari, sınai ve hizmet faaliyetlerinde bulunan işletmelere sağlanan vergi ve diğer teşviklerle;

- Türkiye’de ihracat için yatırım ve üretimi artırmak,
- Yabancı sermaye ve teknoloji girişini hızlandırmak,
- Ekonominin girdi ihtiyacını ucuz ve düzenli bir şekilde temin etmek,
- Dış finansman ve ticaret imkanlarından daha fazla yararlanmak gibi amaçları gerçekleştirmeye çalışılır⁸⁶.

Serbest bölgeler ayrıca;

- Ülkeye yabancı sermaye ve teknolojilerin getirilmesine imkan sağlayacak uygun zemin yaratılması,
- Sanayicinin ihtiyaç duyduğu bazı hammadde ve ara malların kolaylıkla, istenilen miktarda ve zaman kaybı olmadan temin edilebilmesi,
- Sağlanan teşvik ve avantajlarla düşük maliyetli mal üretimi ve ihracı,
- Türkiye dışından gelen malların transit olarak diğer ülkelere satımı,
- Yeni istihdam olanaklarının yaratılması,

⁸⁴ “Serbest Bölge Kavramı”, <http://www.ant-free-zone.org.tr/>, (Erişim Tarihi: 29/12/2005).

⁸⁵ Doğrusöz, A.Bumin “Serbest bölgelerin vergisel sonuçları” [http:// www.dunyagazetesi.com.tr](http://www.dunyagazetesi.com.tr) (Erişim Tarihi: 13/01/2006).

⁸⁶ “Serbest Bölgeler Hakkında Genel Bilgi”, <http://www.dtm.gov.tr/sb/Atinterb.htm>, (Erişim Tarihi: 29/12/2005).

- Türk ihracat ürünlerinin ihracatını kolaylaştırmak ve hızlandırmak bakımından bir basamak olması işlevlerini görmektedir⁸⁷.

Halen ticari faaliyette bulunan serbest bölgeler ve faaliyete geçiş yılları aşağıdaki gibidir:

Mersin ve Antalya Serbest Bölgeleri (1987), Ege ve İstanbul Atatürk Havalimanı Serbest Bölgeleri (1990), Trabzon ve Adana (Yumurtalık) Serbest Bölgeleri (1992), İstanbul (Tuzla Deri), Doğu Anadolu (Erzurum), Mardin Serbest Bölgeleri (1995), Avrupa (Çorlu) Serbest Bölgesi (1996), İstanbul Menkul Kıymetler Serbest Bölgesi (1997), İzmir (Menemen), Rize, Samsun İstanbul (Trakya), Kayseri ve Gaziantep Serbest Bölgeleri (1998)'de, Bursa ve Denizli Serbest Bölgeleri (2000)'de, Kocaeli ve TUBİTAK-MAM (2001)⁸⁸.

Serbest bölgede faaliyette bulunmanın aşağıdaki firmalar için daha avantajlı olduğu söylenebilir:

- Bürokrasiden kurtulmak isteyen firmalar,
- İthal girdi kullanarak ürettiği ürünleri dış pazarlara satan firmalar,
- Emek yoğun sektörlerde faaliyette bulunan firmalar,
- Transit ticaret, reeksport ve takas ticareti faaliyetinde bulunan firmalar,
- Dövizle işlem yapmak isteyen üreticiler, toptancılar, bankalar ve sigortacılar,
- Altyapısı hazır modern iş ortamı arayan firmalar⁸⁹.

Türkiye'de Serbest Bölgeler Kanunu 06.06.1985 Tarih ve 3218 Sayı ile 15.06.1985 Tarihli Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir. Söz konusu kanunun yürürlüğe girmesiyle birlikte, gelir vergisi mükellefi olan Türkiye'deki tam ve dar mükellef gerçek kişilerin serbest bölgedeki faaliyetleri dolayısıyla elde ettikleri kazanç ve iratlar, Türkiye'nin diğer yerlerine getirildiğinin kambiyo mevzuatına göre belgelenmesi halinde gelir vergisinden istisna edilmişti (SBK madde 6). Ancak 5084 sayılı Kanunla serbest bölgelere tanınmış olan süresiz ve sınırsız vergi teşvikleri kaldırılmış, ancak bu bölgelerde halihazırda faaliyet gösteren

⁸⁷ “Serbest Bölge Nedir”, http://www.kobifinans.com.tr/index.php/article/article_view/60149/1/250/, (Erişim Tarihi: 28/12/2005).

⁸⁸ Gölgeci Bülent, “Serbest Bölgeler ve Vergisel Boyutları” http://www.alo.maliye.com/bulent_golgeli_serbest.htm (Erişim Tarihi: 13/01/2006).

⁸⁹ “Serbest Bölgelerde Sağlanan Teşvik ve Avantajlar”, <http://www.turkexport.net/trehber/trehber>, (Erişim Tarihi: 28/12/2005).

mükelleflerin belli bir süre için haklarının korunması amacıyla geçiş döneminde istisnaların uygulanması mümkün kılınmıştır. Buna göre bu düzenlemeler şöyledir :

- **06.02.2004 Tarihinden Sonra Ruhsat Alan Mükellefler**

Serbest Bölgelerde faaliyet gösteren mükelleflerin elde ettikleri kazançları üzerinden vergiye tâbi olmamaları ve aynı zamanda bu mükelleflerin bölgeden Türkiye'ye doğru herhangi bir sınırlama olmaksızın faaliyette bulunabilmelerinin aynı alanlarda serbest bölge dışında çalışan mükellefler açısından haksız rekabete neden olduğu düşüncesi ile 3218 Sayılı Serbest Bölgeler Kanununun 5084 sayılı Kanun ile değişik "Muafiyetler ve Teşvikler" başlıklı 6. maddesinde;

"Serbest bölgeler gümrük bölgesi dışında sayılır. Bu bölgelerde gümrük ve kambiyo mükellefiyetine dair mevzuat hükümleri uygulanmaz. Kullanıcıların tutmak zorunda oldukları defterler ile düzenleyecekleri belgelere ilişkin olarak, 4.1.1961 tarihli ve 213 sayılı Vergi Usul Kanununun hükümlerine bağımlı olmaksızın düzenleme yapmaya Maliye Bakanlığı yetkilidir. İşleticiler ve kullanıcılar yatırım ve üretim safhalarında Bakanlar Kurulu'nca belirlenecek vergi dışı teşviklerden yararlandırılabilir." hükmüne yer verilmiştir.

3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanununun 6. maddesinde 06.02.2004 tarihinde Resmi Gazetede yayımlanan 5084 sayılı Kanunun 8. maddesi ile yapılan değişiklikle serbest bölgeler gümrük hattı dışında sayılmış olup bu bölgelerde gümrük ve kambiyo mükellefiyetine dair mevzuat hükümlerinin uygulanmayacağı belirtilerek bu bölgelerde vergi mevzuatının geçerli olması sağlanmış ve tam ve dar mükelleflerin serbest bölgelerdeki Gelir ve Kurumlar Vergisi muafiyetine son verilmiştir. Kısacası getirilen yeni düzenleme ile serbest bölgelerde "Muafiyet" uygulamasından "İstisna" uygulamasına geçilmiştir⁹⁰.

Yapılan düzenleme ile 06.02.2004 tarihinden sonra Serbest Bölgelerde faaliyet göstermek amacıyla ruhsat alarak Serbest bölgelerde kurulan şirketler veya Türkiye'nin diğer yerlerinde kurulup da serbest bölgede şube açan mükellefler serbest bölgelerde elde ettikleri kazançlar için vergi ödeme mükellefiyeti altına girmişlerdir. Gelir ve Kurumlar Vergisi açısından bu bölgede bulunan mükelleflerin

⁹⁰ Gençyürek Levent "Serbest Bölgelerde Vergileme Esasları", http://www.alomaliye.com/levent_gencyurek_serbest_bolge_vergileme.htm, (Erişim Tarihi: 28/12/2005).

ülkeminin diğer yerlerinde faaliyet gösteren mükelleflerden herhangi bir farkı kalmamıştır.

Diğer taraftan, serbest bölgelerde elde edilen kazançların vergilendirilmesi kazancın belgelendirilmesi konusunu da gündeme getirdiğinden kayıt ve belge düzeni ile ilgili olarak serbest bölgelerde faaliyet gösteren mükelleflerin uluslararası ilişkileri ve ortaklıkları da dikkate alınarak, Maliye Bakanlığı özel düzenlemeler yapma konusunda yetkili kılınmıştır.

5084 sayılı Kanun ile Serbest Bölgeler Kanununun 6. maddesinde yapılan değışiklik ile ilgili olarak Kanun'un madde gerekçelerinde şu açıklamalara yer verilmiştir:

“Türkiye'de uygulanmakta olan serbest bölge rejiminin en belirgin özelliğı bölgede faaliyette bulunan kullanıcılara (mükelleflere) hiçbir koşula bağılı olmaksızın tanınan, sınırsız ve süresiz vergisel teşviklerdir. Bu teşvikler 6.6.1985 tarihli ve 3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanununun 6. maddesinde yer alan, bölgede vergi resim ve harç mükellefiyetlerine dair hükümlerin uygulanamayacağı ve bölgede elde edilen kazançların Türkiye'nin diğer yerlerine getirilmesi halinde Gelir ve Kurumlar Vergisi'nden muaf olacağına ilişkin düzenlemelerde ifadesini bulmaktadır.

Bölgede faaliyet gösteren mükelleflerin elde ettikleri kazançları üzerinden vergiye tâbi olmamaları ve aynı zamanda bu mükelleflerin bölgeden Türkiye'ye doğru herhangi bir sınırlama olmaksızın faaliyette bulunabilmeleri, aynı alanlarda serbest bölge dışında çalışan mükellefler açısından haksız rekabete neden olmaktadır.

Serbest bölgede dolaysız vergi yükümlülüğünün olmaması transfer fiyatlandırması yoluyla vergiye tâbi olacak kazançların bölgeye kaydırılmasına neden olmaktadır. Bölgede yer alan mükelleflerin incelemeye tâbi olmaması ve bu mükelleflerden Türkiye'deki mükelleflerle ilişkileri konusunda bilgi alınamaması bu durumun önlenmesini de engellemiştir.

Yapılan değışiklikle bölgede Türk vergi kanunlarının geçerli olması sağlanmaktadır. Ancak, serbest bölgelerde faaliyet gösteren mükelleflerin uluslararası açılımları dikkate alınarak kayıt ve belge düzeni konusunda esneklik sağlanması amacıyla Maliye Bakanlığına bölgede yer alacak firmalar ile ilgili özel düzenlemeler yapılabilmesi konusunda yetki verilmiştir.

Yapılan düzenleme sonrasında, katma değer vergisi ve benzeri dolaylı vergiler açısından bugüne kadar geçerli olan uygulama devam edecektir.”

Ancak, *imalat işi* uğraşanlar için farklı bir uygulama söz konusudur. 5084 sayılı kanun ile 3218 Sayılı Kanuna eklenen Geçici 3. madde uyarınca 06.02.2004 tarihinden sonra serbest bölgede faaliyet göstermek için ruhsat almış olan mükelleflerden *imalat işi* ile uğraşanların elde etmiş oldukları kazançlar Türkiye'nin Avrupa Birliği'ne tam üyeliğin gerçekleştiği tarihi içeren yıllık vergilendirme döneminin sonuna kadar Gelir ve Kurumlar Vergisi'nden müstesnadır. Elde edilen kazancın istisna edilmesinde, imal edilen ürünün yurt dışına yada yurt içinde satılmasının bir önemi bulunmamaktadır.

Bu durumda olan mükellefler vermiş oldukları Gelir ve Kurumlar Vergisi beyannamelerinde üretim faaliyetlerinden elde ettikleri kazançları beyannamenin istisna kazançları arasında göstererek vergi dışı tutacaklardır. 06.02.2004 tarihinden sonra serbest bölgede faaliyet göstermek için ruhsat almış olup *imalat dışı* işlerde faaliyet gösteren firmaların kazancı istisna kapsamında olmadığından genel esaslara göre beyan edilerek vergilendirilecektir. Ancak;

- Üretim dışı faaliyetlerden,
- Serbest bölge dışında üretilen malların satışından,
- Faaliyet ruhsatında belirtilen alan dışında üretilen malların satışından,
- Serbest bölgede veya serbest bölge dışında fason olarak imal ettirilen ürünlerin satışından elde edilen kazançlar istisna kapsamında değerlendirilmeyecektir.

Bu nedenle, serbest bölgede imalat faaliyetiyle işigal eden bir mükellefin aynı zamanda bölge dışında bulunan fabrikasında imal ettiği malları da serbest bölgedeki şubesi üzerinden ihraç etmesi durumunda; serbest bölgede imal edilen emtianın satışından elde edilen kazanç istisna kapsamında değerlendirilecek, serbest bölge dışında imal edilen emtianın satışı dolayısıyla şubede oluşan kazanç istisna kapsamında değerlendirilmeyecektir. Serbest bölgelerde faaliyet gösteren mükelleflerin imal ettikleri ürünlerin satışından elde ettikleri kazançların gelir veya kurumlar vergisinden müstesna tutulabilmesi için;

- Bölgelerde "imalat" faaliyetinde bulunmak üzere almış oldukları ruhsatın bir örneğini,
- Sanayi sicil belgesi ve kapasite raporunun bir örneğini,
- İmalat faaliyetinde kullanılacak araç parkını gösteren bir listeyi,

yeni mükellefiyet tesis ettirenler mükellefiyet tesisinde, halen serbest bölgelerde faaliyete devam edenler 2004 yılı sonuna kadar, durum değişikliklerinde ise (yeni bir alanda imalata başlayacak mükelleflerin bu durumu ruhsatlarına işlettirdikten sonra) değişikliği müteakip verecekleri ilk geçici vergi beyannamesi ekinde, ilgili vergi dairesine vermeleri gerekmektedir.

İstisna uygulaması açısından, imalat faaliyetinin serbest bölgede yapılması gerekmekte olup imalatın belli safhalarında dışarıdan fason hizmet satın alınması istisna uygulamasına engel teşkil etmemektedir. Ancak,

- Fason imalatın sadece, sanayi sicil belgesi veya faaliyet ruhsatında yazılı üretim kapsamında yaptırılması,
- Söz konusu istisna serbest bölgelerde yapılan imalata tanınmış olduğundan imalatın fason imalattan çok işletmenin kendi imalatından oluşması,
- İmalat faaliyetleriyle ilgili olarak istisnadan yararlanacak kazanç tutarının fiili kapasite kullanımı ile sınırlı olması,
- İş riskinin ve organizasyonunun üstlenilmesi,
- Ham madde ve yardımcı maddelerin temin edilmesi gerekmektedir.

-06.02.2004 Tarihinden Önce Alınmış Ruhsata Göre Faaliyette Bulunan Mükellefler

3218 sayılı Kanuna 5084 sayılı Kanun ile eklenen geçici 3. madde aşağıdaki gibidir:

“Geçici Madde 3- Bu maddenin yürürlüğe girdiği tarih itibarıyla bu Kanuna göre kurulan serbest bölgelerde faaliyette bulunmak üzere ruhsat almış mükelleflerin;

a) Bu bölgelerde gerçekleştirdikleri faaliyetleri dolayısıyla elde ettikleri kazançları, bu maddenin yürürlüğe girdiği tarih itibarıyla faaliyet ruhsatlarında

belirtilen süre ile sınırlı olmak üzere Gelir ve Kurumlar Vergisi'nden müstesnadır. Bu istisnanın 31.12.1960 tarihli ve 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 94. maddesinin birinci fıkrasının (6) numaralı bendinin (b) alt bendi kapsamında yapılacak tevkifata etkisi yoktur.

b) Bu bölgelerde istihdam ettikleri personele ödedikleri ücretler 31.12.2008 tarihine kadar gelir vergisinden müstesnadır. Ancak, bu maddenin yürürlüğe girdiği tarih itibarıyla ruhsatlarında belirtilen süre 31.12.2008 tarihinden daha önceki bir tarihte sona eriyorsa, istisna uygulamasında ruhsatta yer alan sürenin bitiş tarihi dikkate alınır.

c) Bu bölgelerde gerçekleştirdikleri faaliyetleri ile ilgili olarak yaptıkları işlemler 31.12.2008 tarihine kadar her türlü vergi, resim ve harçtan müstesnadır.

Serbest bölgelerde faaliyette bulunan gelir veya kurumlar vergisi mükelleflerinin bu bölgelerde imal ettikleri ürünlerin satışından elde ettikleri kazançları Avrupa Birliğine tam üyeliğin gerçekleştiği tarihi içeren yıllık vergileme döneminin sonuna kadar gelir veya kurumlar vergisinden müstesnadır. Bu istisnanın Gelir Vergisi Kanununun 94. maddesinin birinci fıkrasının (6) numaralı bendinin (b) alt bendi kapsamında yapılacak tevkifata etkisi yoktur.”

3218 sayılı Kanuna 5084 sayılı Kanun ile eklenen geçici 3. maddesi ile serbest bölgelerde 6 Şubat 2004 tarihi itibarıyla faaliyette bulunmak üzere ruhsat almış mükelleflerin faaliyet ruhsatlarında belirtilen süre ile sınırlı olmak üzere serbest bölgelerde gerçekleştirdikleri faaliyetler dolayısıyla elde ettikleri kazançlar gelir ve kurumlar vergisinden istisna edilerek mevcut firmaların dolaysız vergilere yönelik kazanılmış hakları korunmaya çalışılmıştır. Ancak bu istisna sadece faaliyet ruhsatında belirtilen süre ile sınırlı olmak üzere serbest bölgelerde yürütülen esas faaliyetlerden elde edilen kazançları kapsamakta olup serbest bölgelerde elde edilmiş olsa bile faiz, repo vb. faaliyet dışı gelirler istisna kapsamı dışında olup vergilendirilmesi gerekmektedir. Serbest Bölgeler Kanununda yapılan değişikliklerden sonraki durum aşağıdaki tabloda özetlenmiştir⁹¹.

⁹¹ Ertürk Yeminli Mali Müşavirlik Ltd. Şti. Sirküler No: 2004/48, <http://www.turofed.org.tr/sirkuler/2004/48.doc> (Erişim Tarihi: 27/12/2005).

	MEVCUT RUHSAT SAHİPLERİ (6.2.2004'ten önce ruhsat almışlar)	YENİ RUHSAT ALACAK OLANLAR (6.2.2004'ten itibaren ruhsat alanlar)
Gelir veya Kurumlar Vergisi İstisnası	Ruhsat süresince devam edecektir.(İmalatçılar için imalat faaliyetiyle sınırlı olarak, AB'ye tam üyeliğin gerçekleştiği dönemin sonuna kadar)	Sadece imalatçılar için imalat faaliyetiyle sınırlı olarak vardır. (AB'ye tam üyeliğin gerçekleştiği dönem sonuna kadar)
Kâr Dağıtım Stopajı (GVK 94/6-b)	Yapılacaktır. (2002 ve önceki yıllara ilişkin karların dağıtımında yapılmayacaktır.)	Yapılacaktır.

Serbest Bölgeler ile ilgili yeni düzenlemelerin ayrıntılarına 85 No'lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği içinde de yer verilmiştir⁹².

Bu istisnanın nasıl uygulanacağına dair bilgileri öğrenmek adına bu tebliğe de göz atmak da fayda vardır. İstisna kazançların kapsamı dışında özellik arz eden bazı durumlar şöyle özetlenebilir :

➤ Defter ve Belge Düzeni

Serbest bölgelerde faaliyet gösteren mükelleflerin Serbest Bölgeler Uygulama Yönetmeliğinin 23. maddesi uyarınca Bölge Müdürlüklerine onaylattırdıkları defter ve belgeleri kullanmaları Maliye Bakanlığı'nca uygun görülmüştür. 31.12.2004 tarihinden sonra başlayacak hesap dönemlerinde, Vergi Usul Kanununu hükümleri çerçevesinde defter tutulması, belge ve kayıt düzenine uyulması gerekmektedir.

➤ Müşterek Genel Giderler ve Amortismanların Dağıtımı

Merkezi veya şubesi serbest bölgelerde bulunan mükelleflerin, hem serbest bölgedeki faaliyetleri hem de serbest bölge dışındaki faaliyetlerine ilişkin müşterek genel giderler, merkezde ve şubede oluşan maliyetlerin toplam maliyetler içindeki oranı dikkate alınarak dağıtılacaktır. Maliyetlerin hesabında, merkezde ve şubede oluşan satılan malın maliyeti ile faaliyet giderlerinin toplamı dikkate alınacaktır.

Aynı şekilde hem serbest bölgelerde hem de serbest bölge dışındaki faaliyetlerde kullanılan amortismanına tabi iktisadi kıymetlerin amortismanları, esas

⁹² 04/09/2004 tarih ve 25573 sayılı **Resmi Gazete**'de yayımlanmıştır.

itibariyle her bir işte kullanıldıkları gün sayısı dikkate alınarak dağıtılması gerekmektedir. Hangi işlerde ne kadar süreyle kullanıldığı tespit edilemeyen sabit kıymetlere ilişkin amortismanlar müşterek genel giderlerle birlikte dağıtımına tabi tutulacaktır.

➤ **Banka ve Finans Kurumlarınca Mevduat Faizi ve Repo Geliri Üzerinden Yapılacak Tevkifat**

Serbest bölgelerde faaliyet gösteren Gelir ve Kurumlar Vergisi mükelleflerinin serbest bölgelerdeki banka veya diğer finans kurumlarında bulunan mevduat hesaplarına tahakkuk ettirilen faizler ile repo kazançları üzerinden, 06.02.2004 tarihinden itibaren Gelir Vergisi Kanununun 94. veya Kurumlar Vergisi Kanununun 24. maddeleri uyarınca vergi tevkifatı yapılması gerekmektedir.

Serbest bölgelerdeki banka şubeleri veya diğer finans kurumlarınca yapılacak olan söz konusu tevkifatlar, bu kurumlarca mahal vergi dairesine mükellefiyet tesis ettirilerek sorumlu sıfatıyla beyan edilip ödenecektir.

➤ **Birleşme ve Devir Halleri**

Serbest bölgede faaliyet gösteren bir firmanın, Türk Ticaret Kanununun ilgili maddeleri ile Kurumlar Vergisi Kanununun 36. ve 37. maddelerinde düzenlenmiş bulunan birleşme ve devir hallerinde tasfiyesiz olarak infisah etmesi ve bu meyanda infisah eden kurum adına düzenlenmiş bulunan faaliyet ruhsatının da Dış Ticaret Müsteşarlığı tarafından devralan kurum adına yenilenmesi ve yenileme işlemi sonrası da devralan şirketin bölgede faaliyet gösteriyor olması durumunda devralan şirket anılan Kanunun geçici 3. maddesi hükmünden yararlanabilecektir. Diğer taraftan, yalnızca faaliyet ruhsatının devri veya satın alınması şeklinde gerçekleşen işlemler, Kanunun geçici 3. maddesi ile öngörülen istisnalar kapsamında değerlendirilmeyecektir.

➤ **Yatırım İndirimi Uygulaması**

Tebliğ'de yer alan açıklamalara göre; gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin beyan ettikleri kazancın, sadece serbest bölgelerde elde edilen istisna kazançtan oluşması halinde sözü edilen istisna hükmü sebebiyle vergilendirilecek bir kazanç oluşmayacağından, mükellefler yararlanamadıkları yatırım indirimi tutarlarını her yıl Devlet İstatistik Enstitüsü Toptan Eşya Fiyatları Genel Endeksinde meydana

gelen artış oranında artırarak kazançlarının oluştuğu yıllarda Gelir ve Kurumlar Vergisi matrahının tespitinde indirim olarak dikkate alabileceklerdir.

Bu açıklamalarla serbest bölgelerde faaliyet gösteren şirketlerin yatırım indiriminden yararlanabileceği hususu açıklığa kavuşmuştur.

Sonuç olarak ülkemizde vergi istisna ve muafıklarının daraltılması yönünde atılan adımlardan sonuncusu serbest bölgelerde uygulanmakta olan vergileme rejiminde yapılan düzenlemeler olmuştur. Yaklaşık 36 bin kişinin istihdam edildiği ve 2003 yılı sonu itibariyle yıllık 16 Milyar Dolar tutarında bir işlem hacmine sahip olan serbest bölgeler ile ilgili olarak yapılan vergi düzenlemelerinin ihracatın artırılması ve yabancı sermayenin ülkeye girişinin özendirilmesi açısından olumsuz etkilerinin olacağı ileri sürülmektedir. Ancak, ülkemizde bulunan serbest bölgelerin ekonomik yapısı ve bugün itibariyle ulaştığı nokta göz önünde bulundurulduğunda daha objektif ve tutarlı sonuçlara ulaşmak mümkün olabilecektir.

Türkiye’de faaliyet gösteren serbest bölgelerde 30.05.2005 tarihi itibariyle 33.378 kişi istihdam edilmektedir. Çalışan sayısı bakımından birinci sırada 11.100 kişi ile Ege Serbest Bölgesi, ikinci sırada ise 6278 çalışanı ile Mersin Serbest Bölgesi bulunmaktadır. 2002 yılında 11 Milyar Dolar civarında olan Serbest Bölgelerin toplam ticaret hacmi, 2003 yılında 17 Milyar Dolar, 2004 yılında ise 22 Milyar Dolar seviyesine yükselmiştir. 2005 yılının ilk beş ayında ise 9 Milyar 175 Milyon Dolar düzeyinde bir ticaret hacmine ulaşılmıştır. Bu rakamlar, geçen yılın ilk beş ayına göre %5.8 oranında bir artışı ifade etmektedir⁹³.

Serbest Bölgelerde 31.05.2005 tarihi itibariyle toplam 3930 firma faaliyet göstermektedir. Bu firmaların 3296’sı yerli 634’ü ise yabancıdır. Sadece 756 firma üretim yapmaktadır. Serbest Bölgelerde kurulu bulunan firmaların % 81’i ise üretim dışında kalan alım-satım, depo işletmeciliği, bankacılık vb. ile uğraşmaktadır. Bölgelerden çıkan malların % 61 i Türkiye’ye gönderilmektedir. Bu rakamlar ülkemizde bulunan Serbest Bölgelerin ihracat için yatırım ve üretimi artırma, yabancı sermaye ve teknoloji girişini hızlandırma ve ekonominin girdi ihtiyacını ucuz ve

⁹³ Gençyürek Levent, “**Serbest Bölgeler Gerçeği**”, http://www.alomaliye.com /levent_genc_yurek _serbest_bolgeler.htm (Erişim Tarihi: 28/12/2005).

düzenli şekilde temin etme fonksiyonlarını gereği gibi yerine getirmediklerini ortaya koymaktadır⁹⁴.

Bu gerçeklerin yanında, başta Dış Ticaretten Sorumlu Devlet Bakanı Kürşad Tüzmen olmak üzere, IMF'nin de isteğiyle bir gecede günah keçisi ilan edilen serbest bölgelerin teşviklerinin kaldırılmasıyla IKEA, Hugo Boss gibi firmaların serbest bölge yatırımlarından vazgeçtiği konusunda eleştiriler de gelmektedir⁹⁵.

İşlem hacminde ve istihdamda önceki yıla göre çok ciddi azalma vardır. Belki bu kapanan firmaların bazıları konjonktürden etkilenmiştir, ama bazıları da yaşanan olumsuzluklardan kaçmışlardır. Serbest Bölgeler üzerine yapılan asılsız haberlerden sonra, bürokratlar korkarak imza atmaktadırlar. Birçok emtianın Bölgeye giriş çıkışı, ticareti, transit ticareti zorlaştırılmakta veya yasaklanmaktadır. Bu durumda kullanıcılar, taahhütlerini yerine getirmekte zorlanmakta, zamana karşı yarışın yaşandığı uluslararası pazarlarda rekabet avantajını kaybetmektedirler. Bunun üzerine birde komşularımızın sunduğu olanaklar, yatırımcıyı imalatını Suriye’de veya Akdeniz’deki diğer bazı serbest bölgelerde yapabilmenin arayışına sokmuştur.

Avrupa Birliği uyum süreciyle birlikte yaşanan değişimden, serbest bölgeler de nasibini almış, vergi avantajları kaldırılmıştır. Ticaret ve istihdam üzerindeki kamu ve zorunlu istihdam yükleri, yeni yatırım taleplerini azalttığı gibi, mevcut yatırımcıların yatırımdan vazgeçmelerine neden olmuştur. AB uyum süreciyle bazı uygulamaların yeniden şekilleneceği kaçınılmazdır. Serbest Bölgelerimizde kaybolan avantajların yerine, mevzuatla ilgili kolaylaştırmalar, vergi veya fonların kaldırılması, tapu tahsisleri gibi yatırımcıları çekebilecek avantajların sunulması gereklidir. Bu avantajların sağlanması demek, bölgelerde yaşanan sorunların çözümü anlamına gelmektedir. Aksi takdirde bölgelerin yaşama şansı da kalmayacaktır⁹⁶.

4. İştirak Kazançları İstisnası

⁹⁴ Gençyürek Levent, **a.g.m.**, [http://www.alomaliye.com/levent_gencyurek_serbest_bolgeler .htm](http://www.alomaliye.com/levent_gencyurek_serbest_bolgeler.htm) (Erişim Tarihi: 28/12/2005).

⁹⁵ “**İkea Yatırım Yapmadı.**” Sabah Gazetesi (16/11/2005), www.sabah.com.tr/2005/11/16/eko00.html (Erişim Tarihi: 21/12/2005).

⁹⁶ ŞAMAN Kadri, “**Serbest Bölge Kan Kaybediyor**”, <http://www.mtso.org.tr/mp /contents.php?id=668>, (Erişim Tarihi: 29/12/2005).

Kurumların tam mükellefiyete tabi başka bir kurumun sermayesine iştiraklerinden elde ettikleri kazançlar kurumlar vergisinden istisna edilmiştir. İştirak kazançları istisnası yatırım fonlarının katılma belgeleri ile yatırım ortaklıklarının hisse senetlerinden elde edilen kâr payları için söz konusu değildir (KVK. Md. 8/1).

Ekonomik hayatta bir kurumun başka bir kuruma sermaye koyarak, ortak sıfatına haiz olması sıklıkla karşılaşılan bir durumdur. Bu ilişki ortak sıfatına haiz kurumların portföyündeki hisse senetleri veya ortaklık payları ile ifade edilmektedir. Böyle bir durumda, biri sahip olduğu sermayesini başka bir kuruma koyan “iştirak eden” (ana kurum), diğeri başka bir kurumun sermayesini kabul eden “iştirak edilen” (yavru kurum) kurumlardan söz edilebilir. Bu ilişki içinde iştirak edilen yavru kurum önce kazancı elde edecek ve sonra bunu iştirak eden ana kuruma aktaracaktır.

İştirak edilen kurum elde ettiği kazancı dağıtmadan önce üzerinden kurumlar vergisi ödeyecektir. Bir başka deyişle yavru kurumdan ana kuruma verilen kazanç esasen yavru kurumda kurumlar vergisine tabi tutulmuş kazançtır. Bu kazancın ayrıca bir defa daha ana kurumun vergi matrahına girip vergilendirilmesi, daha önceden iştirak edilen kurum tarafından vergisi ödenen kazancın bir defa daha iştirak eden kurum tarafından vergilendirilmesinden başka bir şey olmayacaktır. Aynı kazancın iki ayrı kurumda vergilendirilmesi ise mükerrer vergileme anlamına gelecektir. Mükerrer vergilendirmeyi önlemek için ihdas edilen “iştirak kazançları istisnası” yavru kurumda vergilendirilen kazancın ana kurumda ikinci defa vergilendirilmesini önlemek amacıyla getirilmiştir⁹⁷.

İştirak kazançları istisnası, bir kurumun kazancının gelir vergisi mükellefi olan ortaklarına doğrudan intikal etmesi ile araya girecek bir yada daha fazla kurum aracılığıyla intikal etmesinin vergi yükü bakımından farklılık yaratmasını önlemektedir⁹⁸.

İştirak kazançları istisnası uygulamasında ana kurumun tam veya dar mükellefiyete tabi olmasının önemi yoktur. Türkiye’de dar mükellefiyet esasında vergilendirilen kurumların, başka bir kurumun sermayesine iştirâk karşılığı elde ettikleri kârlar da istisnadan yararlanacaktır. İştirâk kazançları istisnasından yararlanmak için kazancın elde edildiği yavru kurumun tam mükellefiyet esasında

⁹⁷ Şenyüz, Doğan, a.g.e., s.366.

⁹⁸ Özbalcı Yılmaz, “Kurumlar Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları” Ankara 1999, s.161.

vergilendirilmiş olması gerekmektedir. Dar mükellefiyete tabi kurumlardan elde edilen kazançlar istisna kapsamı dışındadır⁹⁹.

İştirak edilen kurumun vergiye tabi olması da gerekir. İştirak edilen kurumun vergiden muaf olması halinde kazancın iştirak eden kurumda vergilendirilmesi gerekir. İştirak edilen yavru kurumun vergiden muaf olması halinde elde edilen iştirak kazançları, vergiden muaf olan yavru kurumda vergilendirilmeyeceğinden kazancın ana kurumda da vergilendirilmemesi durumunda hiç vergi alınmamış olacaktır.

İştirak edilen yavru kurumun kazançları içinde vergiden istisna edilmiş kazançlar bulunması halinde yavru kurum ilgili kazançlar için vergi ödemeyecektir. Ana kurumda elde edilen bu kazançlara isabet eden tutar üzerinden vergi ödemeyecektir. Burada muafiyetten farklı olarak vergi dışı tutulan kazançların hangi kurum tarafından kaçınıcı derecede elde edilirse edilsin vergi dışında bırakılması söz konusudur¹⁰⁰.

İştirak kazançları istisnası, işletmelere yeni faaliyet alanlarına açılım olanağı yaratması ve diğer işletmelerle koordinasyon sağlanması bakımından etkili olabilir. Ayrıca özellikle iştirakte bulunulan kurumların sermaye yapılarının güçlenmesine yardımcı olarak, kurumlaşmaları bakımından olumlu sonuçlar yaratabilir.

İstisna, farklı faaliyet alanlarındaki işletmelere yada aynı faaliyet alanındaki işletmelere katılımı özendirerek, zor durumda bulunan işletmelerin işlevlerini sürdürebilmeleri açısından diğer işletmelerden sermaye temin etmelerini de sağlayabilir. Ayrıca üretimden tüketime kadarki aşamalarda birbirini tamamlayan işletmeler arasında koordinasyon kurulmasında yönlendirici olabilir¹⁰¹.

5. Yurt Dışı Kazançlar İstisnası

Bilindiği üzere, KVK'nın 8/1 maddesinin 1 numaralı bendi uyarınca tam mükellef kurumlar arasındaki iştirak kazançlarının Kurumlar Vergisinden ve vergi kesintisinden müstesna tutulmak kaydıyla çifte vergilendirme daha önceden

⁹⁹ Konor, Vedat, "İştirak Kazançları İstisnası ve Buna İlişkin Giderler", Mükellefin Dergisi, Ağustos 1996, s.44.

¹⁰⁰ Şenyüz, Doğan, a.g.e., s.367.

¹⁰¹ Saraçoğlu Fatih, "İşletmelerin Vergilendirilmesi ve Kurumsallaşma", Ankara, Turhan Kitabevi, 2005, s.86.

önlenmiş olduğu yukarıda anlatılmıştır. 5228 sayılı kanun¹⁰² ile yapılan değişiklik neticesinde bu maddeye eklenen 9 numaralı bent ile belli şartlarla yurtdışı iştiraklerden elde edilen gelirler, 10 numaralı bent ile de yurtdışındaki şubelerden elde edilen kazançlar belli şartlar ile kurumlar vergisinden istisna edilmektedir. Maddenin gerekçesinde, düzenlemenin amacının, kurumların yurtdışındaki iştiraklerden elde ettikleri kar payları ve şube kazançları ile ilgili olarak ortaya çıkan çifte vergilendirmenin ortadan kaldırılabilmesi olarak açıklanmıştır.

Ayrıca yeni Kurumlar Vergisi Kanunu tasarısı ile birlikte, Türkiye’de faaliyet gösteren şirketlerin kanuni veya iş merkezi Türkiye’de bulunmayan anonim ve limited şirket niteliğindeki şirketlerin sermayesine iştirak dolayısıyla elde ettikleri iştirak kazançlarının kurumlar vergisinden istisna olabilmesi için gereken şartlarda bazı değişiklikler yapılmıştır¹⁰³.

Mevcut olan duruma bakacak olursak; 8.maddeye eklenen 9.bent uyarınca yurtdışı iştirak kazançları istisnasından faydalanılması için şu şartlar aranmaktadır:

- **İştirak edilen yabancı kurumun kanuni ve iş merkezinin Türkiye’de veya Bakanlar Kurulunun belirlediği ülkelerden birinde bulunması gerekmektedir.**

Bu madde ile sağlanan istisnayı, kazancın elde edildiği ülke, Türk vergi sisteminin oluşturmuş olduğu vergi standardına eş düzeyde veya yakınında bir vergilendirme seviyesine sahip olup olmadığını analiz ederek, her bir bent için ayrı ayrı uygulanabilecek şekilde ülkelere göre sınırlandırma yetkisi Bakanlar Kurulu’na verilmiştir. Buradan anlaşılacağı üzere, Bakanlar Kurulu tam anlamıyla bir vergi sistemine sahip olmayan yada aşırı veya zararlı bir şekilde sadece yatırım çekmek amacıyla özel uygulamalar yapan vergi cenneti ülkelere bu istisnanın uygulanmasını istemeyebilecektir.

- **İştirak edilen yabancı kurumun anonim veya limited şirket mahiyetindeki bir şirket olması gerekmektedir.**

¹⁰² 31/07/2004 tarihinde 25539 Sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

¹⁰³ Kurtçu Zeki, Yılmaz Güler Hülya, “Kurumlar Vergisi Kanunu’nda Beklenen Yeni Düzenlemeler (Taslak)”, <http://www.verginet.net/Gundem.aspx?ID=20>, (Erişim Tarihi:18/02/2006).

Bu bağlamda kanunca kurum mahiyeti tescillense de anonim veya limited şirket özelliğinde olmayan kurumlardan, örneğin yatırım fonlarından, kazanılacak iştirak kazançları bu avantajdan faydalanamayacaktır.

- **İştirak edilen kurumun esas faaliyet konusunun finansal kiralama veya her nevi menkul kıymet alım satımı olmaması gerekmektedir.**

Yurt dışındaki firma her ne şekilde olursa olsun esas faaliyetini finansal kiralama veya menkul kıymetler alım satımı konusunda sürdürüyorsa, diğer bütün şartlar yerine getirilmiş olsa dahi bu tür iştiraklerden elde edilen kazançlara istisna uygulanması mümkün değildir.

- **İştirak edilen yabancı kurumun sermayesine, kazancın elde edildiği tarihte devamlı surette en az iki yıl süreyle %25 ve daha fazla oranda iştirak edilmesi gerekmektedir.**

Burada süre ve oran zorunluluğu getirilerek, ticari amaçlarla yapılmış iştirak kazançlarını avantaj kapsamı dışında tutmak niyeti güdüldüğü görülmektedir. Bu iki şarttan herhangi biri yerine getirilmediği takdirde istisnadan yararlanmak mümkün olmayacaktır.

- **İştirak edilen yabancı kurumun bulunduğu ülke itibariyle kazançların en az %20 oranında vergi yükü taşıyor olması gereklidir.**

Bu vergi yükü oranını %25'e kadar artırmaya veya kanuni orana kadar indirmeye Bakanlar Kurulu yetkili kılınmıştır. Kazancın elde edildiği ülke vergi sisteminin yarattığı vergilendirme kapasitesi ile aynı düzeyde bir vergilendirme imkanı sağlayıp sağlamadığı hususunu göz önünde bulundurarak her bir bent için ayrı ayrı uygulanabilecek şekilde elde edildiği ülkeler bakımından sınırlandırmaya Bakanlar Kurulu, bu bentler ile ilgili uygulamaya ilişkin usul ve esasları belirtmeye Maliye Bakanlığı yetkilidir¹⁰⁴.

- **Bu oran esas faaliyet konusu finansman temini ve sigortacılık olan banka ve sigorta şirketlerinde en az Türkiye'deki oran kadar olmalıdır.**

¹⁰⁴ Şenyüz, Doğan, a.g.e. , s.369.

- **İştirak edilen yabancı kurumun dağıttığı karın en az %75'inin ticari, zirai ve serbest meslek kazancından oluşması aranır.**
- **İştirak kazancı Kurumlar Vergisi Beyannamesinin verilmesi gereken tarihe kadar Türkiye'ye transfer edilmesi gerekir.**

5228 sayılı Kanun ile Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 8 inci maddesine eklenen 10 uncu bent ile ise; kazancın elde edildiği tarihte devamlı surette en az iki yıl süreyle aktif toplamının % 75 veya daha fazlası kanunî ve iş merkezi Türkiye'de bulunmayan anonim veya limited şirket mahiyetindeki şirketlerin (esas faaliyet konusu finansal kiralama veya her nevi menkul kıymet yatırımı olanlar hariç) her birinin sermayesine en az % 25 oranında iştirakten oluşan tam mükellef anonim şirketlerin, kurum kazancının % 75 veya daha fazlasını oluşturması koşuluyla bu iştiraklerin kanunî veya iş merkezinin bulunduğu ülke vergi kanunları uyarınca en az % 20 oranında (esas faaliyet konusu finansman temini veya sigortacılık olanlarda en az Türkiye'de uygulanan kurumlar vergisi oranında) kurumlar vergisi benzeri bir vergi yükü taşıyan ve en az % 75'i ticarî, zirai veya serbest meslek kazancı niteliğinde olan kazançları üzerinden elde ettikleri ve elde edildiği vergilendirme dönemine ilişkin yıllık kurumlar vergisi beyannamesinin verilmesi gereken tarihe kadar Türkiye'ye transfer ettikleri iştirak kazançları 01.01.2005 tarihinden itibaren kurumlar vergisinden istisnadır¹⁰⁵.

11.bentte yer alan ayrıntılara bakıldığında, aşağıdaki şartları karşılayan tam mükellef anonim şirketler yurtdışı iştiraklerinden elde ettikleri temettü gelirlerini 11. bent kapsamında kurumlar vergisinden istisna tutabileceklerdir.

Bu bent kapsamında uygulanacak istisnanın 9. bent kapsamında uygulanacak istisnadan farkı, temettü stopajına ilişkindir. 11. bent kapsamında istisnadan yararlandırılan yurtdışı iştirak kazançlarının anonim ve limited şirket statüsündeki ortaklarına dağıtımı halinde uygulanacak temettü stopajı %5'i geçemeyecektir. Yukarıda da ifade edildiği üzere, yürürlükte bulunan hükümlere göre Türkiye'de tam mükellef statüsünde olan kurumlara yapılan temettü ödemelerine zaten stopaj uygulanmamaktadır. Dolayısıyla temettü stopajına getirilen %5 sınırı, sadece tüzel

¹⁰⁵ Ernst Young Turkey, 12 No'lu Sirküler, “**2005 Yılında Elde Edilen Menkul Kıymet Gelirlerinin Beyanı ve Vergilendirilmesi**”, <http://www.vergidegundem.com/files/SIRKULER-012-EkTablo.doc>, (Erişim Tarihi: 31/1/2006).

kişi yabancı ortaklara yapılacak temettü ödemeleri için ilave bir avantaj sağlamaktadır. Bunun dışında, 9. bende göre uygulanacak istisna ile 11. bent kapsamında uygulanacak istisna arasında sağlanan avantaj yönünden bir farklılık bulunmamaktadır.

Dolayısıyla bu bentte yapılan düzenleme, yurtdışı yatırımların Türkiye'de kurulacak kurumlar aracılığıyla yönlendirmesi yoluyla yabancı yatırımcının Türkiye'ye çekilmesini teşvik etme amacını taşımaktadır.

Bu bent kapsamında istisnadan yararlanılabilmesi için 9. bentte belirtilen şartlara ilaveten, iştirak eden kuruma ilişkin bazı şartlar da aranmaktadır.

Buna göre, KVK md. 8/11 kapsamında kurumlar vergisi istisnasından yararlanabilmek için aranan şartlar şunlardır;

- Madde 8/9'daki koşulların aynen sağlanması,
- İştirak kazancını elde eden kurumun Türkiye'de tam mükellef bir anonim şirket olması,
- İştirak kazancını elde eden anonim şirketin yurtdışı iştiraklerinin bu kurumun aktif toplamı içindeki payının geçmiş 2 yıl boyunca devamlı surette en az %75 olması,
- İştirak oranının her bir iştirak için asgari %25 olması,
- İştirak kazancını elde eden anonim şirketin yıllık kazancının asgari %75'inin yurt dışı iştirak kazançlarından oluşması,

Bu madde kapsamında istisnadan yararlanılabilmesi için de iştirak kazancının, elde edildiği vergilendirme dönemine ilişkin kurumlar vergisi beyannamesinin verilmesi gereken tarihe kadar Türkiye'ye transfer edilmesi gerekmektedir.

Yurt dışı kazanç üzerindeki vergi yükünün %15 olması durumunda kazancın yarısı, %10 olması durumunda ise 1/3'ü istisnadan yararlanabilecektir¹⁰⁶.

Benzeri bir uygulama yurtdışı yatırımların yönlendirilmesi için Türkiye'de kurulan holding şirketler için öngörülmüştür. Holding şeklinde örgütlenen yabancı

¹⁰⁶ “Vergi Gazetesi - 41, 5228 sayılı Kanunla Kurumlar Vergisi Kanunu'nda Yapılan Düzenlemeler”, <http://www.erdikler.com.tr/41.asp>, (Erişim Tarihi: 31/01/ 2006).

yatırımcılar yukarıda belirtilen koşullar çerçevesinde elde ettikleri iştirak kazançları için vergi ödemeyecekler sadece kar dağıtım sırasında %5 vergi kesintisi yapacaklardır. (5228 md. 30, KVK md.8) Anonim ve limited şirketlerin kendi bünyesindeki şirketlere dağıtılan kar paylarından da GVK'nın 94. maddesinin 1. fıkrası (6) numaralı bendinin b/ii numaralı alt bendi uyarınca %5'ten fazla bir oranda vergi kesintisi yapılmaz. Bu oranın sifıra kadar indirilmesi yada kanuni orana kadar artırılmasına Bakanlar Kurulu yetkili kılınmıştır.

Görüldüğü üzere, 16.7.2004 tarihinde kabul edilen 5288 sayılı Kanun ile Kurumlar Vergisi Kanununun 8 inci maddesine eklenen üç bent (9,10 ve 11 inci bentler) ile kurumların yurt dışından elde ettikleri iştirak kazançları ile şube kazançları belirli şartların yerine getirilmesi halinde kurumlar vergisinden istisna edilmiştir. Ancak, bu şartların yerine getirilmesinin güçlüğü nedeniyle söz konusu bentlerde yer alan istisnalardan yararlanmak neredeyse mümkün gözükmemektedir¹⁰⁷.

Yukarıda açıklanan nedenler ile diğer ülke uygulamaları ışığında, yeni kurumlar vergisi taslağında, yurt dışı iştirak kazançları yeniden düzenlenerek (istisnaları düzenleyen maddenin 2 ve 3 no'lu bentleri); yurt dışında kurulu iştiraklerden elde edilen temettü dağıtımına kaynak olan kazançlar üzerinden ödenen veya hesaplanan vergiler dahil en az % 15 oranında gelir ve kurumlar vergisi veya benzeri bir vergi yükü taşıması şartı ile vergi yükü; nominal vergi yükü (ilgili ülkedeki geçerli vergi oranı) yerine efektif vergi yükü esas alınmıştır.

Yurt dışı iştirakin ödenmiş sermayesinin en az %10'una sahip olunması ve kazancın elde edildiği tarih itibarıyla (hesap donemi sonu itibarıyla) iştirak payının kesintisiz olarak en az 1 yıl süreyle elde tutulmuş olması şartının yurt dışı iştirakin mali yılının kapanış günü itibari ile var olup olmadığı dikkate alınarak değerlendirilmektedir.

Bunlara ilave olarak, uluslararası yatırım şirketleri, aynı maddenin A fıkrasının 2 numaralı bendinin a alt bendinde belirtildiği üzere; yurt dışı iştirakin ödenmiş sermayesinin en az %10'una sahip olunan iştiraklerin elden çıkarılmasından doğan kurum kazançları da vergiden istisna edilmiştir. Diğer bir deyişle, bu

¹⁰⁷ Kahraman Abdulkadir (Deloitte), “Vergi Reformunda İlk Adım”, Kurumlar Vergisi Taslağı, Aralık 2005, s.4.

nitelikleri taşıyan "uluslararası yatırım şirketleri"ndeki iştiraklerin elden çıkarılmasından doğan değer artış kazançları da istisnadan yararlanacaktır. Bu çerçevede "uluslararası yatırım şirketi", kazancın elde edildiği tarih itibariyle devamlı olarak en az 1 yıl süreyle nakit varlıklar dışında kalan aktif toplamının %75 veya daha fazlası, kanuni ve is merkezi Türkiye'de bulunmayan anonim veya limited şirket niteliğindeki şirketlerin sermayesine en az %10 oranında iştiraktan oluşan tam mükellef anonim şirketleri olarak tanımlanmıştır.

Aynı maddenin A fıkrasının 8 inci bendi ile; ana faaliyet konusu, ilişkili kişilere finansal kiralama dahil finansman temini, sigorta hizmetleri sunma veya menkul kıymet yatırımı olanlar hariç olmak üzere, kurumların yurt dışında bulunan is yerleri veya daimi temsilcileri aracılığıyla elde ettikleri kurum kazançları kurumlar vergisinden istisna edilmiştir.

Ancak, bu kazançların istisna olması için, kazançların doğduğu ülke vergi kanunları uyarınca ticari bilanço kari üzerinden en az %15 oranında gelir ve kurumlar vergisi veya benzeri bir vergi yükü taşınması olmazsa olmaz bir şart olarak düzenlenmiştir. Söz konusu istisna (uluslararası yatırım şirketi ile ilgili) için de nominal vergi yükü (ilgili ülkedeki geçerli vergi oranı) yerine efektif vergi yükü esas alınmıştır.

İstisnaları düzenleyen maddenin B fıkrası hükmüne göre; istisnaları düzenleyen maddenin A fıkrasının 2, 3 ve 8 numaralı bentlerindeki diğer koşulların yerine getirilmesi kaydıyla, söz konusu istisnalar; gelir ve kurumlar vergisi veya benzeri vergi yükünün en az %10 olması durumunda, iştirak kazancı veya is yeri veya daimi temsilci aracılığı ile elde edilen kurum kazancınının 1/2'sine uygulanacaktır. Diğer bir deyişle, % 15 efektif vergi yükü yerine, %10 efektif vergi yükü taşıyan kazançların %50'si istisna olarak dikkate alınacaktır.

Sonuç olarak, söz konusu bentlerde yer alan şartları taşıyan yurt dışı iştiraklerden elde edilen iştirak kazançları, uluslararası yatırım şirketlerindeki iştiraklerin elden çıkarılmasından doğan değer artış kazançları istisnası ile Türkiye'yi merkez seçmek suretiyle yurtdışı yatırımlarını Türkiye'den yönetmek üzere yabancı yatırımcıların Ülkemize çekilmesi mümkün olabilecektir. Dolayısıyla, Kurumlar

Vergisi Kanununda yer alan düzenleme ile Türkiye, kendine rakip olabilecek diğer ülke düzenlemeleri ile rekabet edecek hale gelmiş olacaktır¹⁰⁸.

6. Emisyon Primleri İstisnası

Emisyon primi, anonim şirketlerin kuruluşunda veya sermaye artırımında ihraç ettikleri hisse senetleri karşılığında, bu hisselerin nominal değeri üzerinde yani itibari değerinden yüksek bir bedelle çıkarılması nedeniyle oluşan değer farkı olarak tahsil edilen paralardır¹⁰⁹.

Emisyon primini şöyle de tanımlayabiliriz :

Anonim ve sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketlerin gerek kuruluş gerekse sermaye artırımları sırasında ihraç ettikleri payları nominal değerlerin üzerinde bir fiyatla satmaları durumunda ortaya çıkan ve bedelli sermaye artırımında olduğu gibi, ortaklar tarafından işletmeye konan paraları ifade eden bir öz sermaye unsurudur¹¹⁰.

Emisyon primi, ortaklar tarafından işletmeye ilave edilen paraları ifade eden bir sermaye unsuru olarak karşımıza çıkmakta ve ortakların sermaye yapılarının güçlendirilmesi amacıyla vergiden istisna tutulmuş bulunmaktadır¹¹¹.

Emisyon primi, hisse senetlerinin ilk ihracında oluşur. Daha önce ihraç edilmiş bir hisse senedinin itibari değeri veya alım değeri üzerinde bir bedelle elden çıkarılması halinde, kazanç emisyon primi değil, hisse senedi alım-satım karıdır¹¹².

TTK'nun 286 ncı maddesine göre itibari kıymetlerinden yüksek bir bedel ile hisse çıkarılması ana sözleşmede bu hususta bir hüküm bulunmasına veya bunun genel kurulca kararlaştırılmasına bağlıdır. Sermaye artırımlarında rüçhan haklarını kullanmayan ortaklara ait hisselerin, bu hisseleri talep eden yeni veya mevcut ortaklara nominal bedelinin üzerinde bedelle tahsisi sonucu ele geçen ve nominal bedeli aşan paralar da emisyon primi niteliğindedir.

¹⁰⁸ Kahraman Abdulkadir, **a.g.e.**, s.6-7.

¹⁰⁹ Maç Mehmet, **"Emisyon Primleri"**, http://denet.com.tr/tr/haberdetay.asp?new_sid=224, (Erişim Tarihi: 30/12/2005).

¹¹⁰ Şişman Bülent, **a.g.e.**, s.328.

¹¹¹ Yılmaz Celali, **"Kurumlar Vergisinde Emisyon Primi İstisnası"** Vergi Dünyası Dergisi, Sayı:161, Ocak 1995, s.118,119.

¹¹² Doğrusöz A.Bumin, **"1996 Yılı Kurum Kazancının Saptanması Açısından Kurumlar Vergisi İstisnalarına Toplu Bir Bakış"**, Yaklaşım, Yıl 5, S.52, Nisan 1997, s.80.

Türk Ticaret Kanunu'nun 466 ncı maddesi uyarınca, hisse senedi ihraç masrafları ile yardım ve hayır işlerine sarf edilen kısımlar indirildikten sonra kalan emisyon primi tutarlarının yasal yedek akçe olarak muhafaza edilmesi zorunludur¹¹³. Bu kazançların elde edildikleri yada daha sonraki yıllarda gizli veya açık biçimde dağıtmaları durumunda şart ihlal edilmiş olunacağından istisnadan yararlanılamayacaktır. Dağıtılma söz konusu olması halinde dağıtıldığı yılın dönem kazancına eklenecektir¹¹⁴.

Emisyon primlerinin kurumlar vergisinin konusuna girip girmediği, uzun süre tartışma konusu olmuş, sonuçta emisyon primleri, kurumlar vergisinden istisna edilmek suretiyle, (KVK'nun 8/5 nci maddesi) bu primlerin prensip olarak kurumlar vergisinin konusuna girdiği (fakat bu vergiden istisna edildiği) hükme bağlanmıştır. Emisyon primlerini kurumlar vergisinden uzak tutan hüküm (KVK Md.8/5) süre sınırı olmaksızın yürürlüktedir.

Emisyon primleri istisnası, ortakların mali yapılarının güçlendirilmesi amacına yönelik olduğu gibi, halka açılmayı da teşvik etmektedir¹¹⁵.

7. Rüşhan Hakkı Kupon Satış Kazancı İstisnası

Kurumların (anonim şirketler, eshamlı komandit şirketler) sermayelerini artırmaları halinde pay sahibi kişiler artırılan sermayeden bedelli veya bedelsiz öncelikle pay alma hakkına sahiptir. Buna rüşhan (öncelik) hakkı denir¹¹⁶.

Anonim şirketler ile eshamlı komandit şirketlerin sermaye artırımını gerçekleştirmeleri durumunda, bu şirketlerin hisse senetlerini aktifinde bulunduran kurumlar, bedelli veya bedelsiz olarak yapılan bu sermaye artırımına katılabilecekleri gibi yeni hisse senedi öncelikli alma (rüşhan hakkı) kuponlarını başkalarına da satabilmektedirler. Örneğin bir anonim şirketin %10 oranında hissesine sahip olan bir gerçek veya tüzel kişi, bu şirketin sermaye artırımına gitmesi durumunda, çıkarılacak yeni hisse senetlerinin %10'unu öncelikle alma hakkına sahiptir.¹¹⁷

¹¹³ Maç Mehmet, **a.g.m.**, <http://denet.com.tr/tr/haberdetay.asp?NewsId=224>, (Erişim Tarihi: 30/12/2005).

¹¹⁴ Şenyüz Doğan, **a.g.e.**, s.376.

¹¹⁵ Yılmaz Celali, **a.g.m.**, s.122.

¹¹⁶ Şenyüz Doğan, **a.g.e.**, s.375.

¹¹⁷ Özyürek Mustafa, **"Emisyon Primleri ve Vergi" Finansal Forum**", 28.09.2000, [http://www.turmob.org.tr/turmob/basin/28-09\(2\).htm](http://www.turmob.org.tr/turmob/basin/28-09(2).htm), (Erişim Tarihi: 20/01/2006)

Kurumların, rüçhan hakkı kuponlarının satışından elde ettikleri kazançlar ile anonim şirketlerin kuruluşlarında veya sermayelerini artırdıkları sırada çıkardıkları hisse senetlerinin itibari değerlerinin üzerinde elden çıkarılmasından sağlanan kazançlar, Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 8. maddesinin 5 numaralı bendini ile kurumlar vergisinden müstesna tutulmuştur.

8. AR-GE İstisnası

Ar-Ge faaliyetlerinin bir çok yasal düzenlemelerde tanımlandığını görmek mümkündür. Diğer yandan vergi kanunlarında ise bir tanım bulunmamaktadır. 86 Seri No'lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği¹¹⁸nde araştırma ve geliştirme faaliyetleri ile bu faaliyetlerle ilintili bir çok kavramın açıklandığı görülmektedir. Söz konusu tebliği III/A başlığı "Ar-Ge Faaliyetleri" başlığını taşımakta ve şu açıklamaları barındırmaktadır.

Yapılan bir harcamanın Ar-Ge indirimine konu edilebilmesi için Ar-Ge faaliyeti kapsamında yapılmış olması gerekir. Aşağıda belirtilen amaçlara yönelik faaliyetler Ar-Ge faaliyetleridir.

- 1- Bilimsel ve teknolojik alanlardaki belirsizlikleri gidermek ve bunları aydınlatmak amacıyla, bilim ve teknolojinin gelişmesini sağlayacak yeni teknik bilgilerin elde edilmesi.
- 2- Yeni üretim yöntem, süreç ve işlemlerinin araştırılması veya geliştirilmesi.
- 3- Yeni ürünler, madde ve malzemeler, araçlar, gereçler, işlemler, sistemler geliştirilmesine yönelik olarak yeni yöntemler geliştirilmesi veya yeni teknikler üretilmesi.
- 4- Bir ürünün maliyetini düşürücü, kalite, standart veya performansını yükseltici yeni tekniklerin / teknolojilerin araştırılması.
- 5- Yeni ve özgün tasarıma dayanan yazılım faaliyetleri.

Diğer yandan tebliği III/B başlığı Ar-Ge faaliyetlerinde sayılmayan durumları belirtmektedir. Buna göre şu haller Ar-Ge faaliyetleri olarak değerlendirilmeyecektir.

- Pazar araştırması yada satış promosyonu,
- Kalite kontrol,
- Sosyal bilimlerdeki araştırmalar,
- Petrol, doğalgaz, maden rezervleri arama ve sondaj faaliyetleri,

¹¹⁸ 20 Şubat 2005 Tarihli ve 25733 Sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

- İcat edilmiş yada mevcut geliştirilmiş süreçlerin kullanımı,
- Biçimsel değişiklikler (Tebliğin III-A bölümündeki amaçlara yönelik olmayan şekil, renk, dekorasyon vb. gibi estetik ve görsel değişiklikler),
- Bilimsel ve teknolojik yenilik doğurmayan rutin faaliyetler (rutin veri toplama, rutin analizler için kullanılan program, yazılım vs, üretilen prototiplerin rutin ayarlamaları),
- İlk kuruluş aşamasında kuruluş ve örgütlenmeyle ilgili araştırma giderleri,
- Proje sonucunda geliştirilen ürüne ilişkin fikri mülkiyet haklarının korunmasına yönelik çalışmalar,
- Numune verilmek amacıyla prototiplerden kopyalar çıkarılıp dağıtılması ve reklam amaçlı tüketici testleri.

Kurumlar Vergisi Kanununun 5228 sayılı Kanunla¹¹⁹ değişmeden önce 4842 sayılı Kanun¹²⁰ ile değişik 14'üncü maddesini 6 numaralı bendine göre, mükelleflerin, yıl içinde yaptıkları kendi araştırma ve geliştirme harcamaları tutarını geçmemek üzere ilgili dönemde ödemeleri gereken yıllık kurumlar vergisinin % 20'sinin kanuni süresinde tahsilinden vazgeçilerek, bu orana isabet eden vergi üç yıl süre ile faizsiz olarak ertelenebilmekteydi. Ertelenen bu vergi üç yıl içinde kurumlar vergisinin ödenme süreleri içerisinde eşit taksitler halinde ödenir. Vergi ertelemesini öngören maddelerde ertelemeden yararlanabilecek olan mükellefler için herhangi bir sınırlama öngörülmemiştir. Bu nedenle Ar-Ge harcaması niteliğinde harcama yapan bütün tam veya dar gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin yararlanması mümkündür.

Bu erteleme ile ilgili usul ve esasları belirleme yetkisi Maliye Bakanlığı'na verilmiştir. Maliye Bakanlığı da konu hakkında 31, 40 ve 67 seri no'lu Kurumlar Vergisi Tebliğlerinde açıklamalarda bulunmuştur. Buna göre;

Bu haktan yararlanmak isteyen mükelleflerin ilgili yıl kurumlar vergisi beyannamesinin verilme süresinden önce aşağıda belirtilen hususları tevsik eden belgeleri dilekçelerine ekleyerek Maliye Bakanlığı'na (Gelirler Genel Müdürlüğü'ne) başvurmaları gerekmektedir.

¹¹⁹ 31.07.2004 tarih ve 25539 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

¹²⁰ 24.04.2003 tarih ve 25088 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

- İşletme içinde kurulan araştırma ve geliştirme ünitesinin amaçları,
- Araştırma ve geliştirme ünitesinde çalışan personelin sayısı ve eğitim durumu,
- Araştırma ve geliştirme faaliyeti ile ilgili projeler,
- Varsa araştırma ve geliştirme ünitesine ait yatırım teşvik belgesinin noterden onaylı bir örneği.

Bakanlık, bu kurumların araştırma ve geliştirme faaliyetlerine ilişkin müracaatlarını, yeni teknoloji arayışına yönelik olup olmadığı açısından incelenmek üzere, TÜBİTAK'a ve/veya üniversitelerle, kurumun araştırma yaptığı konuda uzmanlaşmış kuruluşlara intikal ettirecektir. Araştırma ve geliştirme faaliyetinde bulunanların ertelenecek gelir veya kurumlar vergisi tutarı ilgili dönemde ödemeleri gereken kurumlar vergisinin % 20'sidir. Ancak, bu tutarın yapılan araştırma ve geliştirme harcaması tutarından yüksek olması halinde erteleme harcama tutarı ile sınırlı olacaktır¹²¹.

Vergi erteleme şeklindeki uygulama geçmiş dönemlerde yüksek enflasyon nedeniyle görevini yeterince yerine getirmemekte, diğer yandan geçici vergi alınması da eklenince etkinliğini yitirmekteydi. Dolayısıyla Ar-Ge faaliyetlerine yönelik bu vergi teşvik aracının revize edilmesi şart idi¹²².

5228 sayılı Kanun ile araştırma ve geliştirme faaliyetlerine yönelik vergi erteleme şeklinde düzenlenen uygulama değişikliğe uğrayarak "Ar-Ge Vergi İndirimi" şeklinde yeniden düzenlenmiştir.

Ar-Ge vergi indirimi, K.V.K.'nun 14. maddesinin 6. bendinde düzenlenmiştir. Aynı bend G.V.K.'nun ilgili maddesi (89/1-9) ile paralellik göstermektedir. K.V.K.'nun söz konusu maddesine göre, mükelleflerin, işletmeleri bünyesinde gerçekleştirdikleri münhasıran yeni teknoloji ve bilgi arayışına yönelik araştırma ve geliştirme harcamaları tutarının % 40'ı oranında Ar-Ge indiriminden faydalanılabilecektir.

Araştırma ve geliştirme faaliyetleri ile doğrudan ilişkili olmayan giderlerden ve tamamen araştırma ve geliştirme faaliyetlerinde kullanılmayan amortismanı tâbi

¹²¹ Arpacı Altar Ömer, "Araştırma ve Geliştirme (AR-GE) Giderlerinde Eski ve Yeni Teşvik Sistemi", http://www.alomaliye.com/altar_omer_arge.htm, (Erişim Tarihi:24/12/2005).

¹²² Biyan Özgür, "Ar-Ge Vergi İndirimi", <http://www.muhasabetr.com> (Erişim Tarihi: 23/12/2005).

iktisadî kıymetler için hesaplanan amortisman tutarlarından verilen paylar üzerinden Ar-Ge vergi indirimi hesaplanmayacaktır. Ar-Ge indiriminden yararlanılacak harcamaların kapsamını ve uygulamadan yararlanılabilmesi için gerekli belgeler ile usulleri belirlemeye Maliye Bakanlığı yetkili kılınmıştır.

5228 sayılı Kanun ile anlaşılacağı üzere Ar-Ge faaliyetlerine yönelik harcamalar için faizsiz bir kredi sağlama boyutunda düzenlenen vergi ertelenmesi uygulamasından, beyanname üzerinden yapılan bir indirim şekline dönüştürülmüştür. Ar-Ge harcamaları önceden olduğu gibi hem gider kaydetme hem de söz konusu harcamaların % 40'ını gelir ve kurumlar vergisi matrahından indirme imkanı getirmektedir. Bu indirim söz konusu harcamaların giderleştirilmesi dışında yükümlülere sağlanan ek bir olanak olarak değerlendirilmelidir.

Ar-Ge faaliyetinin esas itibariyle işletme bünyesinde yapılması gerekmektedir. Fiili kullanım durumunun tespit edilmesi ve ortak giderlerin de buna göre paylaşılması şartıyla bir kuruma ait olduğu halde diğer kurumlarla ortak kullanılan Ar-Ge departmanında yapılan Ar-Ge faaliyetleri işletme bünyesinde yapılmış sayılır. İşletmenin organizatörlüğünde olmak şartıyla, kamu kurum ve kuruluşlarına ait Ar-Ge merkezleriyle üniversiteler bünyesinde yapılan Ar-Ge faaliyetleri de bu kapsamda bulunmaktadır.

Diğer yandan Ar-Ge faaliyetlerinin yürütülmesi esnasında, proje bazında yerli ve yabancı teknik personelden mesleki ve teknik destek alınması veya bazı analizlerin dışarıda yaptırılması halinde bunlarla ilgili olarak yapılan ödemeler de Ar-Ge harcaması kapsamında değerlendirilecektir. (86 No'lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği)

5228 sayılı Kanun ile yapılan düzenlemelerde indirimden yararlanma konusunda herhangi bir sınırlama getirilmemiştir. Diğer deyişle teşvikten söz konusu madde kapsamında harcama yapan tüm tam ve dar mükelleflerin yararlanması mümkündür.

86 No'lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'ne göre; Ar-Ge faaliyeti, esas itibariyle denemelerin son bulduğu, ilk üretimin yapıldığı aşamada sona erer. Ar-Ge projesi neticesinde elde edilen ürünün pazarlanabilir aşamaya geldiği andan itibaren Ar-Ge projesi bitmiş sayılır. Bu tarihten sonra yapılan harcamalar Ar-Ge harcaması kapsamında değerlendirilmez. Tamamlanan bir proje sonucunda elde edilen ürünün

geliştirilmesi amacıyla yapılacak çalışmalar, yeni Ar-Ge projesi olarak değerlendirilir. Nihai ürünün oluşturulması aşamasında elde edilen ürünlerin kullanılabilirliğini ölçmek ve gerektiğinde değişiklik yapılmak üzere işletme içinde veya dışında test edilmesi amacıyla yapılan harcamalar Ar-Ge faaliyeti kapsamındadır. Ancak, ticari üretimin planlanması ve seri üretim sürecine ilişkin harcamalarla, ürünün tanıtılması amacıyla üretilip dağıtılan numuneler için yapılan harcamalar Ar-Ge faaliyeti kapsamı dışındadır.

5228 sayılı Kanun ile düzenlenen Ar-Ge vergi indirimi kapsamındaki harcamaların niteliği hakkında kanunda düzenleme bulunmamasıyla beraber, kanuni yetkisine dayanarak Maliye Bakanlığı tebliğ ile bu konuda düzenleme yapmıştır. 86 No'lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'ne göre, Ar-Ge harcamaları esas itibarıyla şu harcama gruplarından oluşmaktadır:

- İlk Madde ve Malzeme Giderleri: Her türlü direkt ilk madde, yardımcı madde, işletme malzemesi, ara mamul, yedek parça ve benzeri giderleri ile amortisman uygulamasına konu olmayan maddi ve gayri maddi kıymet iktisaplarına ilişkin giderleri kapsar. Hammadde ve diğer malzeme stoklarından Ar-Ge faaliyetlerinde fiilen kullanılan kısma ilişkin maliyetler Ar-Ge harcaması kapsamındadır. Bu nedenle, henüz Ar-Ge faaliyetlerinde kullanılmamış olan hammadde ve diğer malzemelere ilişkin maliyetler tutarlarının stok hesabında, kullanılan, satılan yada elden çıkarılanların da stok hesabından mahsup edilmek suretiyle izlenmesi gerekmektedir.

- Personel Giderleri: Ar-Ge faaliyetlerinin yürütülmesi amacıyla çalıştırılan ve faaliyetin gerektirdiği nitelikte personel ile ilgili olarak tahakkuk ettirilen ücretler ile bu mahiyetteki giderlerdir.

İşletmenin Ar-Ge departmanında çalıştırılan hizmetliler ve benzeri vasıfsız personel ile Ar-Ge departmanına tahsis edilmemiş olup günün bir kısmında Ar-Ge departmanında çalışan personele ödenen ücretler bu kapsamda değerlendirilmeyecektir.

- Genel Giderler: Ar-Ge faaliyetlerini yürütmek amacıyla elektrik, su, gaz, bakım- onarım, haberleşme, nakliye ile Ar-Ge faaliyetlerinde kullanılan makine ve teçhizata ilişkin bakım ve onarım giderleri gibi Ar-Ge faaliyetinin devamlılığını

sağlamak için katlanılan diğer giderleri kapsar. Sigorta giderleri, Ar-Ge faaliyetlerinin bizzat yürütülmesi amacıyla kullanılan tesis için ödenen kira giderleri ile kitap, dergi ve benzeri bilimsel yayınlara ait giderler bu kapsamdadır.

Bu giderlerin, Ar-Ge harcaması olarak değerlendirilebilmesi için, Ar-Ge departmanında fiilen kullanıldığının tespit ve tevsik edilmesi gerekmektedir. Çeşitli kıstaslara göre genel işletme giderleri üzerinden hesaplanacak paylar bu kapsamda değerlendirilmeyecektir.

- **Dışarıdan Sağlanan Fayda ve Hizmetler:** Normal bakım ve onarım giderleri dışında Ar-Ge faaliyetleriyle ilgili olarak işletme dışında yerli veya yabancı diğer kurum ve kuruluşlardan mesleki veya teknik destek alınması veya bunlara yaptırılan analizlerle ilgili olarak yapılan ödemelerle, bu mahiyetteki diğer ödemelerdir.

- **Vergi, Resim ve Harçlar:** Doğrudan Ar-Ge faaliyetlerine ilişkin olan ve gelir veya kurumlar vergisi matrahının tespitinde gider olarak dikkate alınan aynı vergi, resim ve harçları kapsar. Doğrudan Ar-Ge faaliyetlerinin yürütüldüğü gayrimenkuller için ödenen vergiler, Ar-Ge projesinde kullanılmak üzere ithal edilen mallarla ilgili gümrük vergileri ile benzeri vergi, resim ve harçlar bu kapsamdadır.

- **Amortisman ve Tükenme Payları:** Doğrudan Ar-Ge faaliyetlerinde kullanılan bina, makine-tesis ve cihazlar, taşıtlar, döşeme ve demirbaş gibi maddi ve maddi olmayan duran varlıklar için ayrılan amortisman ve tükenme paylarından oluşur. Ar-Ge faaliyetleri dışında diğer faaliyetlere tahsis edilen sabit kıymetlere ilişkin olarak ayrılan amortismanlar da Ar-Ge harcaması kapsamında bulunmamaktadır.

Diğer taraftan, iktisadi kıymetin münhasıran Ar-Ge faaliyetlerinde kullanılması ve bu kullanımın sürekli olması gerekmektedir. Ar-Ge departmanı dışında başka faaliyetlerde de kullanılan iktisadi kıymetlere ilişkin amortismanlar Ar-Ge harcaması kapsamında bulunmamaktadır.

- **Finansman Giderleri:** Ar-Ge projesi bazında yerli, yabancı ve uluslararası kurumlardan temin edilen kredilere ilişkin finansman giderleridir.

5228 sayılı Kanun'da uygulamadan yararlanılabilmesi için gerekli belgeler ile usuller belirlemeye Maliye Bakanlığı yetkili kılınmıştır. Maliye Bakanlığı bu yetkisini kullanarak 86 No'lu genel tebliğ yayınlamış ve uygulamaya yön vermiştir.

Mükellefler dönem içinde genel esaslara göre indirim konusu yaptıkları Ar-Ge harcamalarının % 40'ı oranında hesaplayacakları Ar-Ge indirimini beyanname üzerinde kazançtan indirebileceklerdir. Ar-Ge indirimini, Ar-Ge faaliyetine başladığı andan itibaren hem yıllık beyannamede hem de geçici vergi beyannamelerinde uygulanabilecektir.

Alanında uzman kuruluşlarca hazırlanan "Ar-Ge Projesi Değerlendirme Raporunun" olumsuz olması halinde, Ar-Ge indirimini dolayısıyla eksik ödenen vergilerle ilgili olarak gerekli tarhiyat yapılacaktır.

Mükelleflerin Ar-Ge projesi kapsamındaki harcamalarını, işletmenin diğer faaliyetlerine ilişkin harcamalarından ayırarak, Ar-Ge indiriminin doğru hesaplanmasına imkan verecek şekilde muhasebeleştirmeleri gerekmektedir.

Ar-Ge indirimin uygulandığı ilk geçici vergi beyannamesinin verildiği tarihi takip eden ayın sonuna kadar, sürdürülen Ar-Ge faaliyetiyle ilgili olarak tebliğ Ek 1'de yer alan formata uygun olarak hazırlanacak rapor, bir yazı ekinde Maliye Bakanlığına (Gelirler Genel Müdürlüğü) elden veya posta yoluyla gönderilecektir.

Bakanlık, raporun genel değerlendirmesini yaptıktan sonra, projenin bilimsel olarak incelenerek münhasıran yeni bilgi ve teknoloji arayışına yönelik olup olmadığının tespit edilmesi amacıyla, projeyi Türkiye Bilimsel ve Teknik Araştırma Kurumu'na (TÜBİTAK) ve/veya üniversiteler ile araştırma yapılan konuda uzmanlaşmış kuruluşlara intikal ettirecektir. Mükellefe, proje bütçesinin % 0,3 ü oranında bir tutarı incelemeyi yapan kuruluşa ödenmesi için bir yazı gönderilecek, ancak bu tutar 15.000 YTL'nı aşmayacaktır.

Ar-Ge projesine ilişkin incelemeyi yapacak kuruluş, ihtiyaç duyması halinde ilave bilgi veya belgeleri de isteyerek, kendi uzmanları veya görevlendireceği başka kuruluşlara ait uzmanlar marifetiyle gerekli incelemeleri kısa sürede yaptıracak, Tebliğin 2 numaralı ekinde yer alan formata göre düzenlenen değerlendirme raporunun bir örneğini Gelirler Genel Müdürlüğüne ve başvuru sahibine

gönderecektir. Para – Kredi ve Koordinasyon Kurulu Kararlarına istinaden uygulanan “Ar-Ge Yardımına” ilişkin mevzuat çerçevesinde TÜBİTAK tarafından daha önce incelemesi yapılmış olan projelerle ilgili olarak yeniden inceleme yapılmasına gerek bulunmamakta olup, bu projelerle ilgili olarak daha önce yazılmış olan raporlar TÜBİTAK tarafından Bakanlığa gönderilecektir.

Ar-Ge indiriminden yararlanan mükelleflerin, yıllık gelir ve kurumlar vergisi beyannamesinde yararlanılan Ar-Ge indiriminin doğru hesaplandığı ve uygulandığına ilişkin YMM tasdik raporunu ilgili mevzuatta belirtilen süre içinde bağlı buldukları vergi dairelerine vermeleri gerekmektedir. Ar-Ge indirimine ilişkin hususlara tam tasdik raporunda yer verilmiş olması durumunda, Ar-Ge indirimine ilişkin olarak ayrıca tasdik raporu düzenlenmesine gerek bulunmamaktadır. (Tasdik Raporunda olması gereken bilgiler için bkz. 86 Seri No’lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği)

5228 sayılı Kanunun genel gerekçesinde şu şekilde açıklama yapılmıştır. “Teknoloji alanında yeterli gelişmenin sağlanamıyor olması, ülkemiz ekonomisi için öncelikle önemli bir kaynak aktarımı sonucunu doğurmakta sağlıklı ekonomik büyümeye imkân vermemektedir. Araştırma ve geliştirme harcamalarının düşük düzeyde kalması teknoloji geliştirme alanındaki yetersizliğimizin en önemli nedenidir. Bu türden harcamaların özel sektör tarafından yapılmasını teşvik etmek için öteden beri faizsiz vergi erteleme formunda uygulanan teşvik, enflasyon ve buna paralel olarak faiz oranlarının düşmesi nedeniyle önemini kaybetmiştir. Bu nedenle bu teşvik unsuru yeniden düzenlenerek yapılan harcama tutarına bağlı olarak daha etkin bir sistem getirilmiştir.”

Araştırma ve geliştirmeye yönelik faaliyetleri teşvik etmek amacıyla vergi sistemimizde yer alan vergi erteleme yönelik düzenleme önce üçer aylık kazançlar üzerinden geçici vergi alınması uygulamasına geçilmesi ve özellikle enflasyon oranının önemli ölçüde aşağıya çekilmesi ile teşvik edici niteliğini önemli ölçüde kaybetmiştir. Ülkemizin kalkınmasında ve uluslararası rekabet gücümüzün artırılmasında araştırma ve geliştirmeye yönelik harcamaların gayri safi millî hasıla içindeki payının artırılması büyük önem taşımaktadır. Bu nedenle araştırma ve geliştirme harcaması yapan özel sektör kurumlarının bu alandaki çabalarının desteklenmesi için etkisi azalmış olan vergi erteleme teşviki kaldırılarak yerine

araştırma ve geliştirmeye yönelik harcamaların % 40'ının beyan edilen gelirden indirilmesine olanak sağlayan bir düzenleme yapılmaktadır.

Araştırma ve geliştirme harcamaları niteliklerine göre, muhasebe uygulamaları çerçevesinde, doğrudan veya amortisman yoluyla gider olarak kaydedilmek suretiyle kurum kazancının tespitinde dikkate alınmaktadır. Yine kurumların araştırma ve geliştirme departmanlarında kullandıkları amortismanla tâbi iktisadî kıymetler, diğer şartları da taşımaları kaydıyla, yatırım indirimi uygulamasından yararlanmaktadır. Getirilen Ar-Ge indirimi uygulaması ile, ilgili dönemde gider kaydedilen Ar-Ge harcamalarına ilave olarak bunların % 40'ının ilgili dönemde beyan edilen gelirden indirilmesine imkân sağlanmaktadır.

Kapsama sadece işletme içi araştırma ve geliştirme faaliyetlerine yönelik harcamalar girmektedir. Bu yönüyle Ar-Ge faaliyetlerine yönelik olarak 4691 sayılı Teknoloji Bölgeleri Kanunu'nda yer alan teşvik edici düzenlemenin bir tamamlayıcısı niteliğindedir¹²³.

9. Zararlı Şirketlerin Karlı Şirketlere Devrolması: Birleşme ve Devir İstisnaları

Birleşme ve devir, şirketler arasında ekonomik gelişmelerin ortaya çıkardığı bir büyüme şeklidir. Genel işletme literatüründe işletmelerin büyümesi içsel ve dışsal büyüme şeklinde ikili bir ayrıma tabi tutulur. Bu ayrım kapsamında birleşme ve devrin tipik bir dışsal büyüme şekli olduğu kabul edilir. Dışsal büyümede (birleşme ve devir), daha önce birbirinden bağımsız olarak faaliyette bulunan iki veya daha çok sayıda ticari işletme bağımsızlıklarını kısmen yada tamamen kaybetmek suretiyle bir araya gelmektedir. Bu bir araya gelmenin sonucu olarak, yeni bir ticari işletme ortaya çıkmaktadır.

KVK' ya Göre Birleşme

Kurumlar Vergisi Kanunu madde 36' ya göre; bir yada birkaç kurumun diğer bir kurumla birleşmesi, birleşme sebebiyle infisah eden kurumlar bakımından tasfiye hükmündedir. Ancak birleşmede tasfiye karı yerine birleşme karı hesaplanarak vergiye matrah olur. KVK' daki bu düzenleme ile TTK' daki düzenleme arasındaki

¹²³ Arpacı Altar Ömer, **a.g.m.** http://www.alomaliye.com/altar_omer_arge.htm, (Erişim Tarihi: 24/12 / 2005).

temel fark şudur: TTK’ da birleşme, tasfiyesiz infisahtır. Oysa KVK’ da birleşme, infisah eden kurumlar açısından tasfiye hükmündedir. Ancak bu durumda tasfiye karı değil, birleşme karı vergilemeye esas alınır.

KVK’ ya Göre Devir

Kurumlar Vergisi Kanunu madde 37 ise katılma şeklinde olan birleşmeleri devir olarak tanımlamıştır. KVK’ ya göre devir, koşulları kanunda belirtilen özel bir birleşme şeklidir. Bu koşullar :

- Birleşme sonucunda infisah eden kurum ile birleşilen kurumun kanuni veya iş merkezleri Türkiye’de bulunacaktır. (Her iki kurum da tam mükellef olacaktır.) (Kanuni ve iş merkezlerinin her ikisi de Türkiye dışında bulunan bir kurumun tam mükellefiyete tabi diğer bir kuruma iltihak durumunda devir hükümleri değil, birleşme hükümleri uygulanacaktır.)
- Münfesih kurumun devir tarihindeki bilanço değerlerini birleşilen (devralan) kurum, kül halinde devralacak ve aynen bilançosuna geçirecektir.

Kurumlar Vergisi Kanunu yukarıda belirtilen iki koşulun sağlanması ile meydana gelen birleşmeleri devir olarak kabul etmiştir.

Birleşme ve devir işletmelere ne gibi avantajlar sağlamakta olduğunu ise KVK’nın kurum kazancının tespitinde indirilecek giderleri konu eden 14. maddesine bakmak suretiyle aktarılabilir. Söz konusu kanunun 14/7 (Değişik: 20/6/2001-4684/18 md.) maddesinde şöyle denmektedir:

“Kurumlar vergisi beyannamelerinde her yılın zararı ayrı ayrı gösterilmek ve beş yıldan fazla nakledilmemek koşuluyla geçmiş yılların mali bilançolarına göre meydana gelen zararlar (aynı sektörde faaliyet göstermesi, son beş yıla ilişkin Kurumlar Vergisi beyannamelerinin kanuni süresinde verilmiş olması koşullarıyla 37. ve 39. maddeler çerçevesinde devir alınan kurumların, devir tarihi itibarıyla zarar dışındaki aktif toplamını geçmeyen zararları ile 38. maddede belirtilen bölünme işlemi sonucu münfesih olan kurumun zarar dışındaki aktif toplamını geçmeyen zararları dahil.)”

Bu kanun hükümden de anlaşılacağı üzere geçmiş yılların mali bilançolarına göre meydana gelen zararlar kurum kazancının tespitinde indirilecek giderler arasında sayılmıştır. Bu da firmalar için önemli bir vergi avantajı sağlamaktadır.

Bankaların birleşmeleri ve devirleri ile ilgili olarak ise, bu kurumların, 01/01.2005 -31/12/2010 tarihleri arasında uygulanmak üzere, hisseleri kısmen veya tamamen Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonu tarafından devralınması halinde, devir veya birleşmeden doğan kazançlar Kurumlar Vergisinden müstesnadır¹²⁴.

Devir ve birleşme avantajları yanında yeni Kurumlar Vergisi Kanun Taslağı yürürlüğe girdiği takdirde mükelleflere, konsolide kurumlar vergisi beyanı yapabilmeye imkanı tanınacaktır. Tam mükellefiyete tabi kurumlar ve bu kurumların, sermayesinin doğrudan veya dolaylı olarak %90 ve fazlasına sahip oldukları diğer tam mükellefiyete tabi kurumlar için aynı hesap dönemini kullanmaları koşuluyla kazançlarını birleştirip konsolide kurumlar vergisi beyannamesi ile beyan etmeleri imkanı getirilmiştir. Bu beyan usulünü seçenler belli bir süre (Taslak metne göre 5 hesap dönemi) boyunca bu usulden dönemeyeceklerdir¹²⁵.

10. Kooperatiflerde Risturn İstisnası

Risturn terimi genel olarak geri verme anlamına gelmektedir. Burada ifade ettiği anlam ise kooperatiflerin ortaklarıyla yaptıkları işlemlerden sağladıkları kazançların, kooperatifle yaptıkları işlem hacmi oranında ortaklara geri verilmesi yada iade edilmesidir. Böyle bir uygulama ortağın kooperatifle yapmış olduğu işlemin fiyatının daha sonradan ortak lehine azaltılmasından yada telafi edilmesinden başka bir şey değildir. Bir başka ifadeyle bu paylar, kooperatif kazancı olmayıp ortağın parasıdır¹²⁶.

Kooperatiflerde amaç kazanç sağlamak değil, ortaklara ekonomik imkanlar sağlamaktır. Risturn, kooperatif ortaklarına yaptıkları işlemler oranında hesaplanır.

Aşağıda yazılı kooperatiflerin ortaklar için hesapladıkları risturnlardan;

¹²⁴ Şenyüz Doğan, a.g.e. , s.378.

¹²⁵ Şenalp Şükrü, “Örtülü Kazanç, Transfer Fiyatlandırması Ve İlişkili Taraf Kavramları”, www.alomaliye.com/ocak_06/sukru_senalp_ortulu_kazanc.htm, (Erişim Tarihi: 18/02/2006).

¹²⁶ Karyagdi, Nazmi “Kooperatiflerin Dağıttıkları Risturnların ve Kâr Paylarının Elde Edenler Yönünden Vergilendirilmesi”, Vergi Dünyası, Mayıs 1996, s.177.

- Tüketim kooperatiflerinde; ortakların şahsi ve ailevi gıda ve giyecek ihtiyaçlarını karşılamak için satın aldıkları malların kıymetlerine göre hesaplanan risturnlar,
- Üretim kooperatiflerinde; ortakların üreterek kooperatife sattıkları veya kooperatiften üretim faaliyetinde kullanmak üzere satın aldıkları malların kıymetine göre hesaplanan risturnlar,
- Kredi kooperatiflerinde; ortakların kullandıkları kredilere göre hesaplanan risturnlar,
- Ortakların idare gideri karşılığı olarak ödedikleri paralardan sarf olunmayarak iade edilen kısımlar, Kurumlar Vergisi'nden müstesnadır.

Yukarıda açıklandığı üzere, Kanun metninde, tüketim kooperatiflerinde risturn istisnası sadece **“ortakların şahsi ve ailevi gıda ve giyecek ihtiyaçlarını karşılamak için satın aldıkları mallar”** için tanınmış ise de, Vergi İdaresi **“Temizlik maddeleri de risturn kapsamındadır”** şeklinde görüşünü açıklamıştır.

Risturn istisnası, yalnızca üretim, tüketim ve kredi kooperatiflerine uygulandığından, taşıma kooperatifleri bundan yararlanamazlar¹²⁷.

Risturnlar aynen veya nakden ödenebilir. Ortaklıktan başka kişilerle yapılan işlemlerden kaynaklanan, kazançlar ile ortaklarla ortaklık statüsü dışında yapılan işlemlerden doğan kazançlar istisna kapsamı dışındadır. Bunların genel kazançtan ayrılmasında ortaklarla yapılan iş hacminin genel iş hacmine olan oranı esas tutulur.

Vergiden müstesna risturnlar GVK.'nun 94. maddesine göre tevkifata tabi tutulmaz. Ortaklara dağıtımı, kâr dağıtımı sayılmaz.

11. Yatırım Fonları ve Ortaklıklarının Portföy İşletmeciliği Kazançları İstisnası

Sermaye piyasasında, belirli şartlar altında faaliyet gösteren kurumlardan yatırım fonları ve yatırım ortaklıklarının kazançları vergi dışında bırakılmıştır. Böylece sermaye piyasasının teşvik edilmesi amaçlanmıştır¹²⁸.

¹²⁷ 29.05.1984 Tarih ve 2210635446 sayılı T.C.Maliye Bakanlığı özelgesi kararıdır.

¹²⁸ Arslan Mehmet, **“Türk Vergi Sistemi”**, Ankara, Nobel Yayın Dağıtım, 2001, s.146.

Yatırım fonları emanet (trust müessesinden yararlanmak suretiyle kurulan ve çeşitli menkul kıymetlerden oluşan bir portföyü yed-i emin (güvenilir kişi) sıfatıyla işleten kuruluşlardır. Yatırım fonlarının tüzel kişiliği olmayıp inançlı mülkiyet esasına göre kurulmaktadır¹²⁹.

Yatırım ortaklıkları, sermaye piyasası araçları, gayrimenkul, altın ve diğer kıymetli madenler portföylerini işletmek amacıyla kurulan anonim ortaklıklardır¹³⁰.

KVK.'nun 8. maddesinin 4 numaralı bendine göre;

- Portföyünün en az % 25'i hisse senetlerinden oluşan menkul kıymetler yatırım fonları (Döviz yatırım fonları hariç) ile aynı nitelikteki menkul kıymetler yatırım ortaklıklarının portföy işletmeciliğinden doğan kazançları, (A tipi yatırım fonları)
- Yukarıda belirlenen (a)bendi dışında kalan menkul kıymetler yatırım fonları (Döviz yatırım fonları hariç) ile menkul kıymetler yatırım ortaklıklarının portföy işletmeciliğinden doğan kazançları, (B tipi yatırım fonları)
- Risk sermayesi yatırım fonları veya ortaklıklarının kazançları, (bu istisnanın kaldırılması planlanmaktadır.)
- Gayrimenkul yatırım fonları veya ortaklıklarının kazançları, kurumlar vergisinden müstesnadır.

A tipi yatırım fon ve ortaklıklarında % 25 oranında hisse senedi bulundurma koşulu, aylık ağırlıklı ortalama esasında değerlendirilir. Yabancı borsalara kayıtlı döviz esasında hisse senetleri söz konusu oranın hesabında nazara alınmaz. Döviz yatırım fonları, altın alım satımı yapan fonlar istisnadan yararlanmaz. Portföy işletmeciliği dışında kalan faaliyetlerden elde edilen kazançlar istisna kapsamı dışındadır.

Yukarıda açıklanan portföy işletmeciliğinden doğan kazançlara ilişkin istisnanın, KVK.'nun 24. ve GVK.'nun 94. maddeleri uyarınca tevkif suretiyle ödenecek vergiye şümulü yoktur. KVK.'nun 24., GVK.'nun 94. maddelerine göre

¹²⁹ Bıyık Recep, Kıratlı Aydın, **a.g.e.**, s.592.

¹³⁰ Sermaye Piyasası Kanunu, md.35.

tevkif edilen ve ödenen vergiler, sadece GVK.'nun 94. maddesinin 6 numaralı bendinin (a)alt bendine göre yapılan vergi tevkifatına mahsup edilir, mahsup edilemeyen vergiler hiç bir şekilde iade edilmez.

93/5148 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile sözü geçen 94. maddenin (a)alt bendinin (i)pozisyonunda yer alan A tipi menkul kıymetler, risk sermayesi ve gayrimenkul yatırım fonları ve ortaklıklarında kurum kazancı tevkifat oranı % 0 (sıfır), (ii) pozisyonunda yer alan B tipi menkul kıymetler yatırım fonu ve ortaklıklarından ise tevkifat oranı % 10 olarak tespit edilmiştir.

Bu duruma göre, A tipi menkul kıymetler yatırım fonları ve ortaklıkları ile risk sermayesi ve gayrimenkul yatırım fonları ve ortaklıklarında tevkifat oranı sıfır, yani vergi yükü sıfır olduğundan, bunların kazançlarından yapılan tevkifatın mahsup imkanı bulunmamaktadır.

Sözü geçen fon ve ortaklıklardan kurumlarca elde edilen kâr payları iştirak kazancı istisnası sayılmamış, diğer yandan (b)bendi hariç bu gelirleri Kurumlar Vergisinden istisna eden KVK. 8. maddesinin (6)numaralı bendi de 4369 sayılı Kanunla 1.1.1999 tarihinden itibaren yürürlükten kaldırılmıştır. Bu durumda, kurumlarca söz konusu fon ve ortaklıklardan elde edilen kâr payları Kurumlar Vergisine tabi tutulacaktır.

Bu fon ve ortaklıklardan kâr payı elde eden gerçek kişiler açısından, A ve B tipi menkul kıymetler yatırım fonlarından 01.01.1999-31.12.2004 tarihleri arasında elde edilen kâr payları GVK.'nın Geçici 55. maddesine göre beyan edilmeyecektir.

Türkiye'de işyeri veya daimi temsilcisi bulunan ve 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanununa göre kurulan dar mükellef niteliğindeki yatırım fonları ve ortaklıkları ile aynı nitelikte olduğu Maliye Bakanlığı'nca belirlenen dar mükellefiyete tabi yatırım fonları ve ortaklıklarının istisnadan faydalanma şartlarını, bu hususta düzenlenecek belgeleri ve uygulamaya ilişkin diğer usul ve esasları tayin ve tespiti Maliye Bakanlığı yetkilidir.

12. Yurt Dışında Yapılan İnşaat, Onarma, Montaj İşleri ve Teknik Hizmetlerden Sağlanan Kazançlara İlişkin İstisna

4842 sayılı Kanunla Kurumlar Vergisi Kanununun 8. maddesine eklenen (7) numaralı bent hükmü ile yurtdışında yapılan inşaat, onarma, montaj işleri ve teknik hizmetlerden sağlanan ve Türkiye’de genel netice hesaplarına intikal ettirilen kazançların, kurumların döviz kazandırıcı işlerinin ve yerli kurumların uluslararası ihalelere katılmalarının desteklenmesi amacıyla, inşaat, onarma, montaj ve teknik hizmetler neticesinde elde edilen kazançlara Kurumlar Vergisinden istisna edilmesi öngörülmüştür¹³¹.

Yapılan bu düzenlemeyle, Kurumlar Vergisi Kanununun Geçici 24. maddesinde yer alan ve 31/12/2003 tarihinde sona eren istisna hükmü sürekli hale getirilmiş, ayrıca yeni düzenlemede yurtdışından elde edilen hasılatın %15’inin Türkiye’ye getirilmesi şartı da kaldırılmıştır.

Söz konusu düzenleme 01/01/2004 tarihinden geçerli olmak üzere yürürlüğe girmiş bulunmaktadır. İstisnanın uygulanması için yurt dışından elde edilen kazancın münhasıran inşaat, onarma, montaj ve teknik hizmetler karşılığı olması gerekmektedir.

İnşaat onarma ve montaj işi, faaliyetin niteliği ve doğası gereği hizmetin yurt dışında olması gerekir. Ancak, teknik hizmetler kapsamına giren faaliyetlerin, yurt dışı inşaat, onarma ve montaj faaliyetleriyle ilgili olmakla birlikte, Türkiye’de gerçekleştirilmesini yeterli kabul etmek gerekir. Bununla beraber yabancı işverenlere karşı döviz karşılığı olsa bile taahhüt edilen yurt içi inşaat onarma montaj ve hizmetler istisnadan yararlanmaz.

Yurt dışında yapılan inşaat, onarma ve montaj işleriyle teknik hizmetlerden sağlanan kazançların elde edildiği yılda Türkiye’de genel netice hesaplarına intikal ettirilmesi halinde bu istisna uygulanabilecektir¹³².

¹³¹ “2004 Yılı Kurumlar Vergisi Beyannamesi Düzenleme Rehberi”, http://www.dengeymm.com.tr/3_yayinlarimiz/yay_ozel_bulten/oz_bult/oz%202005-138%2004.doc, (Erişim Tarihi: 25/01/2006).

¹³² Şenyüz Doğan, **a.g.e.** , s.376.

13. Olağanüstü Hal Bölgesi ve Kalkınmada Öncelikli Yörelere İstihdam Yaratılması ve Yatırımların Teşvik Edilmesine İlişkin İstisna:

21.1.1998 tarih ve 4325 sayılı Kanunun 1.1.1998 tarihinde yürürlüğe giren 3. maddesiyle; Olağanüstü Hal Bölgesinde ve Kalkınmada Öncelikli Yörelere Gelir ve Kurumlar Vergisi mükelleflerinin elde ettikleri kazançlara ilişkin istisna hükmü getirilmiştir.

Bu maddenin yürürlüğe girdiği 1.1.1998 tarihi ile 31.12.2000 tarihleri arasında Olağanüstü Hal Bölgesi Kapsamında sayılan illerde (Batman, Bingöl, Bitlis, Diyarbakır, Hakkari, Mardin, Ordu, Muş, Siirt, Şırnak, Tunceli, Van, Adıyaman, Şanlıurfa, Ağrı, Ardahan, Bayburt, Erzurum, Gümüşhane, Iğdır, Kars, Yozgat) yeni işe başlayan Gelir ve Kurumlar Vergisi mükelleflerinin, bu yerlerdeki işyerlerinde fiilen ve sürekli olarak 10 ve daha fazla işçi çalıştırmaları şartıyla, münhasıran bu işyerlerinden elde ettikleri kazançları işe başlama tarihinden itibaren yatırım dönemi dahil 5 vergilendirme dönemi Gelir ve Kurumlar Vergisinden müstesnadır.

12.05.2005 tarihinde kabul edilen ve 17.05.2005 tarihinde Cumhurbaşkanlığı'nın onayı ile yürürlüğü giren 5350 sayılı kanun ile teşvikli il sayısını artmış, bu düzenleme kamuoyunda uzun süre tartışılmakla birlikte ve IMF ile de sorunların yaşanmasına neden olmuştur. IMF, bu düzenlemeye ek mali yük getireceği gerekçesiyle, iş dünyası da rekabet eşitsizliğine neden olacağı gerekçesiyle karşı çıkmıştır.

5350 sayılı Kanunla yapılan yeni düzenleme ile Devlet Planlama Teşkilatı Müsteşarlığınca 2003 yılı için belirlenen sosyo-ekonomik gelişmişlik sıralamasına göre endeks değeri eksi olan iller de kapsama dahil edildi. Böylece 36 olan teşvikli il sayısı 49'a çıkmıştır. Yeni düzenlemeye göre Kilis, Tunceli, Kastamonu, Niğde, Kahramanmaraş, Çorum, Artvin, Kütahya, Trabzon, Rize, Elazığ, Karaman ve Nevşehir de kapsama dahil olmuştur¹³³.

Bu kazançlar hakkında GVK.'nun 94. maddesinin 6 numaralı bendinin b alt bendi uygulanmaz. Vergi tevkifatı yapılmaz.

¹³³ Apak Talha "Yatırımların Ve İstihdamın Teşviki Kapsamı Genişletildi - Yararlanma Şartları Değişti - Ancak Mevzuat Ve Uygulama Karmaşası Devam Etmektedir.", http://www.alomaliye.com/talha_apak_5350_5084.htm, (Erişim Tarihi : 27/12/2005).

Yukarda belirtilen Gelir ve Kurumlar Vergisi mükelleflerinin (a) fıkrasındaki istisna süresinin sonundan başlayarak (1.1.2001) ve 31.12.2007 tarihinde sona ermek üzere, bu yerlerdeki işyerlerinde fiilen ve sürekli olarak 10 ve daha fazla işçi çalıştırmaları şartıyla, münhasıran bu yerlerden elde ettikleri kazançlar üzerinden hesaplanan Gelir ve Kurumlar Vergisinden aşağıda belirtilen oranlarda indirim yapılır.

İndirim oranı, 10 işçi çalıştıranlarda %40, 51 ve daha aşağı işçi çalıştıranlarda % 60'dır. 10 ilâ 50 arasında işçi çalıştıranlar için uygulanacak indirim oranı % 40 indirim oranına her bir işçi için 0,50 puan eklenmek suretiyle bulunur.

Bu maddenin yürürlüğe girdiği 1.1.1998 tarihinden önce kapsama dahil illerde işyeri bulunan Gelir ve Kurumlar Vergisi mükelleflerinin 31.10.1997 tarihinden önce vermiş oldukları en son 4 aylık sigorta prim bordrolarında bildirdikleri işçi sayısına ilave olarak yeni işe aldıkları ve bu işyerlerinde fiilen çalıştırdıkları işçi sayısının 10 ve daha yukarı olması halinde 1.1.1998-31.12.2007 tarihleri arasında bu işyerlerinden elde ettikleri kazançlar üzerinden hesaplanan Gelir ve Kurumlar Vergisine yukarda belirtilen indirim oranları uygulanır.

14. Türk Uluslararası Gemi Siciline Kayıtlı Gemilerin İşletilmesinden ve Devrinden Elde Edilen Kazançlara İlişkin İstisna:

Türk Ticaret Kanunu kapsamındaki mevcut Milli Gemi Sicili'nden ayrı olarak İstanbul'da oluşturulan ikinci bir gemi sicili, 4490 sayılı Türk Uluslararası Gemi Sicili Kanunu (TUGSK) ile yasalaşmış (21.12.1999 RG) ve bu yasaya ilişkin yönetmelik 23.06.2000 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanmıştır. Konu ile ilgili ayrıntılara 69 seri no'lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği¹³⁴ yer vermiştir.

Yasaya göre; 21.12.1999 tarihinde Milli Gemi Sicili'ne kayıtlı bulunan bütün gemiler ve yatlar, tonaj sınırı aranmaksızın yurtiçinde inşa edilen gemiler ve yatlar ile yurtdışından ithal edilecek 12000 DWT' un üzerindeki gemiler Türk Uluslararası Gemi Sicili'ne (TUGS) tescil ettirilebilecektir.

Türk ve yabancı uyruklu gerçek kişiler Türkiye'de mukim olmak, şirketler ise Türkiye'de Türk mevzuatına göre kurulmuş olmak kaydıyla sahip oldukları gemi ve yatları tescil ettirebileceklerdir.

¹³⁴ 03/11/2000 tarihli ve 24219 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

Yasanın kapsamına ilişkin bu düzenlemelere göre, TUGS'ye başvuru bütünüyle gemi ve yat sahibinin isteğine bağlı olup, herhangi bir zorunluluk bulunmamaktadır.

Yasanın Mali Hükümler başlıklı 12'nci maddesinde düzenlenmiş bulunan vergi istisnaları ve bu istisnalara ilişkin olarak doğabilecek sorunlara yönelik görüşlere aşağıda yer verilmiştir. Tartışmaya açık konularda bakanlığın farklı görüşler benimseme ihtimali her zaman göz önünde tutulmalıdır¹³⁵.

4490 sayılı Türk Uluslararası Gemi Sicili Kanunu ile oluşturulan Türk Uluslararası Gemi Siciline kayıtlı gemilerin işletilmesinden elde edilen kazançlar,

- a. Faaliyetin Gelir Vergisi mükelleflerince (Dar mükellefler dahil) yapılması halinde Gelir Vergisi'ne,
- b. Faaliyetin Kurumlar Vergisi mükelleflerince (Dar mükellefler dahil) yapılması halinde Kurumlar Vergisi'ne,
- c. Türk Uluslararası Gemi Siciline kayıtlı gemilerin devrinden doğan kazançlar Gelir ve Kurumlar Vergisi'ne tabi tutulmayacaktır.

Bu düzenlemeye göre istisna, sadece gemilere yönelik olup yatların işletilmesinden ve devrinden sağlanacak kazançlarda istisna uygulanmayacaktır.

Kurum olan mükelleflerin ortaklarına bu kazançtan kâr payı dağıtmaları halinde, ortaklar menkul sermaye iradı elde edecekler ve gerçek kişi ortakların beyan durumu GVK.'nun 86/1-c maddesine göre belirlenecektir. GVK md. 86/1-c' ye göre;

- Gerçek usulde vergilendirilmeyen zirai kazançlar,
- Md. 75/15'te zikredilen menkul sermaye iratları (sandıklardan, emeklilik ve sigorta şirketlerinden ayrılırken alınan paralar),
- Kazanç ve iratların istisna haddi içinde kalan kısımları,
- Md. 86/1-b şartlarını havi ücretler ,

hariç olmak (toplama dahil edilmemek) üzere, yıllık beyan sınırını (2005 yılı gelirlerine uygulanmak üzere 15.000 YTL) aşmayan ve tevkifata tabi tutulmuş

¹³⁵ Çakır Veysel, Özüt Tuğrul, “**Türk Uluslararası Gemi Sicili Kanunu İle Sağlanan Vergisel Teşvikler**”, http://www.dunyagazetesi.com.tr/news_display.asp?upsale_id=12938, (Erişim Tarihi: 01/01/2006).

gayrimenkul ve menkul sermaye iratları için beyanname verilmeyeceği gibi, başka gelirler için beyanname verilse dahi, bu gelirler beyannameye dahil edilmezler.

4842 sayılı yasa ile stopaj uygulaması kar dağıtımına bağlanmış bulunmaktadır. Buna göre, dağıtılan karın istisna kazancından olup olmadığına bakılmaksızın gerçek kişilere dağıtılan kısım üzerinden % 10 gelir vergisi tevkifatı yapılacaktır¹³⁶.

Gemi işletilmesi kavramının standart bir tanımının olmaması bazı gelirlerin istisna kapsamında olup olmadığı tartışmasına neden olacaktır. Bu tür gelirler; repo gelirleri, mevduat faizleri, kur farkı gelirleri, sabit kıymet satış kârları, bazı kira gelirleri, ihtiyaç fazlası malzeme satışı vb. gibi olabilecektir. Bu tür gelirlerin gemi işletmeciliği kapsamında düşünülmesi gerekli olduğu fikri ağır basmaktadır¹³⁷.

Mükellefin gemi işletmeciliğinden sağladığı kârların veya atıl fonların sarf edilmeyerek repoda veya mevduat hesabında değerlendirilmesi sonucunda elde edilen gelirlerin, başka bir kaynaktan elde edilmiş sayılıp vergilendirilmesi gerçekçi bir yaklaşım değildir. Böyle bir yaklaşımın yanlışlığı sadece gemi işletmek amacıyla kurulan firmalarda daha açık bir şekilde görülecektir.

Benzeri bir durumda yıllara sari inşaat işlerinin hak edişlerinden kaynaklanan faiz gelirleri ile kur farklarının inşaat işine ait kazancın bir unsuru olduğu Danıştay kararları ile kabul edilmiştir. Gemi işletilmesinden kaynaklanan fonlarla ilgili bu türden gelirlerin de aynı yaklaşımla istisna kapsamında değerlendirilmesi gerekecektir.

Gemiye ilişkin ihtiyaç fazlası malzeme -sabit kıymet satışı ve kiraya verilmesi gibi zaten gemi işletmesinden kaynaklanan ve onun bir unsuru olan işlemlerden sağlanacak gelirler- de istisna kazanç olarak değerlendirilmelidir.

Gemi işletmesinden ve devrinden doğan kazançların bütünüyle gelir ve kurumlar vergisinden istisna edilmiş olması, bu faaliyetlerden doğacak zararların başka faaliyetler nedeniyle oluşacak vergiye tabi kârlardan mahsup edilme şansını ortadan kaldırmış olacaktır.

¹³⁶ “2004 Yılı Kurumlar Vergisi Beyanname Düzenleme Rehberi”, http://www.dengeymm.com.tr/3_yayinlarimiz/yay_ozel_bulten/oz_bult/oz%202005-138%2004.doc, (Erişim Tarihi: 25/01/2006).

¹³⁷ Çakır Veysel, Özüt Tuğrul, **a.g.m.**, (Erişim Tarihi: 01/01/2006).

Yine gemi işletme kavramına bağlı bir konuda geminin farklı amaçlarla kullanılması halidir. Örneğin; geminin yüzer otel olarak kullanılması, üzerinde bir imalat tesisi taşıması gibi hallerde de geminin işletilmesinden söz edilebilecek midir sorusu akla gelmektedir. Tartışmaya fazlasıyla açık bir konu olmakla birlikte, yasanın lafzi ifadesi bu türden işletmelerin de gemi işletmesi sayılmasına elverişlidir.

Finansal kiralama veya normal kiralama yoluyla edinilen sicile kayıtlı gemilerin işletilmesinden elde edilecek kazançlara istisna uygulanmasında herhangi bir sorun yaşanmaması gerekir. Zira teşvik edilen, gemi işletmeciliğidir.

Diğer taraftan, çıplak kiralamada kiraya veren konumundaki gemi sahibinin elde ettiği kazancın gemi işletmeciliğinden çok kira geliri olduğu söylenebilir. Buna karşılık, time charter olarak isimlendirilen ve taşıyanın zamana bağlı olarak, navlun karşılığında gemisinin tamamını veya bir kısmını taşıtana tahsis ederek eşyayı taşımayı taahhüt ettiği sözleşmeler kapsamında yapılan işlerin gemi işletmeciliği olduğunda herhangi bir tereddüt bulunmamaktadır¹³⁸.

15. Teknoloji Geliştirme Bölgelerinde Yapılan Faaliyetlere İlişkin İstisna:

4691 Sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu 26.06.2001 tarih 24454 Sayılı Resmi Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir. Daha sonra 19.06.2002 Tarih 24790 sayılı Resmi Gazete’de yayınlanan Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Uygulama Yönetmeliği ile düzenlemeler yapılmıştır. 5035 Sayılı Kanun ile belirli düzenlemeler yapılmış, Maliye Bakanlığı’nca 28.10.2003 tarihinde çıkarılan KVK-1/2003-1 Teknoloji Geliştirme Bölgeleri-1, 15.03.2004 tarihinde çıkarılan KVK-6/2004-4 Teknoloji Geliştirme Bölgeleri-2 ve 04.03.2005 tarihinde çıkarılan KVK-16/2005-4 Teknoloji Geliştirme Bölgeleri-3, Sirküleri ile açıklık getirilmeye çalışılmıştır¹³⁹.

4691 Sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu 3.Madde/B bendine göre;

“Teknoloji Geliştirme Bölgesi (Bölge): Yüksek/ileri teknoloji kullanan yada yeni teknolojilere yönelik firmaların, belirli bir üniversite veya yüksek teknoloji enstitüsü yada AR-GE merkez veya enstitüsünün olanaklarından yararlanarak

¹³⁸ ÇAKIR Veysel, Özüt Tuğrul, a.g.m., (Erişim Tarihi: 01/01/2006).

¹³⁹ Yargıç Bora, “Teknoloji Geliştirme Bölgelerinde (Teknoparklar) Uygulanan Vergisel Teşvikler”, <http://www.mazarsdenge.com.tr/index.php?contentId=269>, (Erişim Tarihi: 29/01/2006).

teknoloji veya yazılım ürettikleri/geliştirdikleri, teknolojik bir buluşu ticari bir ürün, yöntem veya hizmet haline dönüştürmek için faaliyet gösterdikleri ve bu yolla bölgenin kalkınmasına katkıda buldukları, aynı üniversite, yüksek teknoloji enstitüsü yada AR-GE merkez veya enstitüsü alanı içinde veya yakınında; akademik, ekonomik ve sosyal yapının bütünleştiği siteyi veya bu özelliklere sahip teknoparkı, ifade etmektedir.

Teknoparkların kuruluş amaçları, kendi ülkelerindeki örneklerden yola çıkarak birbirine benzer durumlarla açıklanmaktadır¹⁴⁰.

- Üniversite ve endüstri kesimleri arasındaki işbirliğinin geliştirilmesi,
- Bölgesel ekonomik canlanmanın sağlanması,
- Kent çevresinin çeşitli etkinliklerle canlandırılması
- İleri teknoloji içeren sektörlerde istihdamı hızla arttırmak,
- Bazı geleneksel endüstrilerdeki istihdam durgunluğunu azaltmak,
- Yenilik yaratmada bölgeler arasındaki ayırt edici farklılıkları belirlemek,
- Uzun dönemde istihdam artışı ve yeniliğin kaynağı olarak teknolojiye dayalı küçük işletmeler ve ortak girişim (Join Venture)lerin oluşumuna katkıda bulunmak
- Araştırma geliştirmeye dayalı çalışmalarla ekonominin yerel veya bölgesel bazda yeniden yapılanmasına yardımcı olmak,
- Bir bölgenin ekonomisi, araştırma kapasitesi, eğitim kuruluşları arasında daha sıcak ve verimli ilişkiler kurmak,
- Yerel endüstrinin ürüne veya sürece ilişkin yenilikleri destekleyen modernizasyonuna destek vermek.

26.6.2001 tarih ve 4691 sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanununun 8. maddesine göre; Bölgede yer alan Gelir ve Kurumlar Vergisi mükelleflerinin münhasıran bu bölgedeki yazılım ve AR-GE'ye dayalı üretim faaliyetlerinden elde ettikleri kazançları, faaliyete geçirmesinden itibaren 5 yıl süre ile Gelir ve Kurumlar Vergisinden müstesnadır.

Bakanlar Kurulu, seçilen, hedef alınan, belirli teknolojik alanlar ve ürünler için 10 yıla kadar süreyi uzatabilir.

¹⁴⁰ Babacan Muazzez, **Dünyada ve Türkiye’de Teknoparklar (Bilim ve Teknoloji Parkları)**, Asil Ofset Matbaası, İzmir, 1995, s.1.

Nitekim 5035 sayılı Kanunla 4691 sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanununa eklenen Geçici 2. Madde ile istisna süresi 31.12.2013 tarihine kadar uzatılmıştır. Yapılan yasal düzenleme ile istisna kapsamı da genişletilmiş bulunmaktadır. Yasal değişiklik aşağıdaki gibidir:

GEÇİCİ MADDE 2. - Yönetici şirketlerin bu Kanun uygulaması kapsamında elde ettikleri kazançlar ile bölgede faaliyet gösteren gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin, münhasıran bu bölgedeki yazılım ve AR-GE faaliyetlerinden elde ettikleri kazançları 31.12.2013 tarihine kadar Gelir ve Kurumlar Vergisi'nden müstesnadır.

4691 sayılı Kanunda; Araştırma ve Geliştirme (AR-GE), bilim ve teknolojinin gelişmesini sağlayacak yeni bilgileri elde etmek veya mevcut bilgilerle yeni malzeme, ürün ve araçlar üretmek, yazılım üretimi dahil olmak üzere yeni sistem, süreç ve hizmetler oluşturmak veya mevcut olanları geliştirmek amacı ile yapılan düzenli çalışmalar; yazılım ise, "bir bilgisayar, iletişim cihazı veya bilgi teknolojilerine dayalı bir diğer cihazın çalışmasını ve kendisine verilen verilerle ilgili gereken işlemleri yapmasını sağlayan komutlar dizisinin veya programların ve bunların kod listesini, işletim ve kullanım kılavuzlarını da içeren belgelerin ve hizmetlerin tümü", olarak tanımlanmıştır.

Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanununun 8 inci maddesinde yer alan istisna, bir kazanç istisnasıdır. Dolayısıyla, istisna kapsamında olan projeler ile ilgili olarak elde edilen hasıllardan proje maliyetinin düşülmesi sonucu bulunacak kazancın tamamı istisna olacaktır. İstisna kazancın ve bu bağlamda gelir veya kurumlar vergisi matrahının tespiti açısından, istisna kapsamında olan faaliyetler ile diğer faaliyetlere ilişkin hasılat, maliyet ve gider unsurlarının ayrı ayrı izlenmesi gerekmektedir. Kazancı istisna kapsamında olacak projelere ait giderlerin diğer faaliyetlerle ilişkilendirilmesi, beyan edilecek matrahın hatalı tespitine yol açacaktır. Kazancı istisna kapsamında olan projelerin zararlı sonuçlanması halinde bu zararların diğer faaliyetlerden elde edilen kazançlardan indirilmesi mümkün değildir.

İstisna kapsamına giren faaliyetler ile bu kapsama girmeyen işlerin birlikte yapılması halinde, müşterek genel giderlerin bu faaliyetler ile ilgili olarak cari yılda oluşan maliyetlerin birbirine oranı esas alınarak dağıtılması gerekir.

Mükelleflerin istisna kapsamına girmeyen üretim faaliyetlerinde müştereken kullandığı tesisat, makine ve ulaştırma vasıtalarının amortismanlarının ise bunların her bir işte kullandıkları gün sayısına göre dağıtımının yapılması gerekmektedir.

Bölgede faaliyet gösteren mükelleflerin esas faaliyetleri dışında ancak, normal ticari işlemleri kapsamında elde edecekleri gelirleri ile olağandışı gelirlerinin istisna kapsamında değerlendirilmesi mümkün değildir. Bu kapsamda nakitlerin değerlendirilmesi sonucu oluşan faiz gelirleri, yabancı para cinsinden aktifler dolayısıyla oluşan kur farkları, iktisadi kıymetlerin elden çıkarılmasından doğan gelirler istisna kapsamında değerlendirilmez. 4691 sayılı Kanunun 8 inci maddesinde yönetici şirketlerin faaliyet gelirlerinin gelir ve kurumlar vergisinden müstesna olduğuna ilişkin bir hükme yer verilmediğinden, bu şirketlerin faaliyetlerinden elde edilen gelirlerin anılan istisna kapsamında değerlendirilmesi mümkün değildir.

Ancak, bu şirketler Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu'nun uygulamasıyla ilgili olarak yaptıkları işlemler dolayısıyla her türlü vergi, resim ve harçtan muaf tutulmuşlardır¹⁴¹.

16. Okul Öncesi Eğitim, İlköğretim, Özel Eğitim Orta Öğretim Özel Okulları ile Vergi Muafiyeti Tanınan Vakıflar ve Kamuya Yararlı Derneklere Bağlı Rehabilitasyon Merkezlerinin İşletilmesinden Sağlanan Kazançlara Ait İstisna:

Bu istisna 31.07.2004 tarihinde yürürlüğe girmiş olup okulların faaliyete geçtiği dönemden başlamak üzere 5 vergilendirme dönemi için geçerlidir.

Eğitim ve öğretim işletmelerine tanınan vergi istisnası, ticari kazanç mükellefleri ile kurumlar vergisi mükellefleri tarafından işletilen okul öncesi eğitim, ilköğretim, özel eğitim ve orta öğretim özel okulları ile Bakanlar Kurulu'nca vergi muafiyeti tanınan vakıflar veya kamu yararına çalışan derneklere bağlı rehabilitasyon merkezlerinden elde edilen kazançları kapsar.

Özel okullara ilişkin istisna, okullarda eğitim-öğretim, rehabilitasyon merkezlerinde ise tedavi-iyileştirme faaliyetlerinden elde edilen kazançlara uygulanacaktır. Dolayısıyla, eğitim tesisleri ile rehabilitasyon merkezlerinde yer alan

¹⁴¹ Gelirler Genel Müdürlüğü, “Kurumlar Vergisi Sirküleri/1”, Tarih: 28/10/2003 Sayı : KVK-1/2003-1 / Teknoloji Geliştirme Bölgeleri – 1.

kantin, büfe, kafeterya, kitap satış yeri gibi tesislerin gerek bizzat işletilmesinden gerekse kiraya verilmesinden elde edilen kazançlar üzerinden vergi ödenecektir. Ancak, yemek ve konaklama hizmetlerinin de okul bünyesinde verildiği ve yemek ve yatma bedelinin okul ücretine dahil olduğu durumlarda, herhangi bir ayrıma tabi tutulmaksızın elde edilen kazancın tamamı için 5 yıl süre ile gelir veya kurumlar vergisi ödenmeyecektir.

01.01.2004 tarihinden sonra faaliyete geçen özel okulun başka bir kişi/kuruma devredilmesi halinde, devralan kişi veya kurum, devreden faydalanmadığı dönem kadar vergi avantajına sahip olacaktır¹⁴².

İstisnaya ilişkin usul ve esaslar 254 sayılı Gelir Vergisi Genel Tebliğinde açıklanmış bulunmaktadır.

17. Emeklilik Fonları İstisnası

Ülkemizde emeklilik sistemine, özel sektör tabanlı ilave bir enstrüman sokulmuştur. Bireysel emeklilik kapsamında oluşturulan bu fonların kazançları vergiden istisna edilmiştir.

Bu kazançlar GVK'nın 94.maddesine göre tevkifata tabi tutulmaz.¹⁴³

“Çalışanların çalışma hayatları boyunca elde ettikleri gelirden tasarruf ederek, emeklilik döneminde sürdürülebilir bir hayat düzeyi sağlamalarına olanak tanıyan ve koşulları önceden belirlenmiş bir “emeklilik planı” çerçevesinde işverenler, çalışanlar veya her iki grubun yada herhangi bir işverene bağlı olarak çalışmayan bireylerin, düzenli olarak yaptıkları belirli tutardaki katkıların bir fonda toplanarak, profesyonel portföy yönetim ilkeleri çerçevesinde yatırıma yöneltildiği kurumsal yapılar”¹⁴⁴ olarak tanımlanan özel emeklilik fonları, sosyal güvenlik alanında olduğu kadar finansal sistemde “kurumsal yatırımcı” kimliği ile de önem taşımaktadırlar¹⁴⁵.

¹⁴² Gençyürek Levent, “Eğitimde Vergi Avantajı”, www.alomaliye.com/ekim_05/levent_gencyurek_egitimde_vergi.htm, (Erişim Tarihi: 27/12/2005).

¹⁴³ Şenyüz Doğan, a.g.e., s.378.

¹⁴⁴ Derelioğlu Deniz, “Türkiye’de Özel Emeklilik Fonu Uygulamaları” TÜGİAD Ankara, 2001, s.15.

¹⁴⁵ Yazıcı Bilgehan, Kaya Abdullah, “Sermaye Piyasalarını Gelişmesinde Kurumsal Yatırımcının Rolü”, http://www.bilgehanyazici.com/pdf/Kurumsal_Yatirimci_B_Yazici.pdf, (Erişim Tarihi: 29/01/2006).

Ülkemizde çalışanların sosyal güvenlikleri, Devlet tarafından işletilen ve denetlenen sosyal güvenlik kurumları vasıtasıyla sağlanmakta iken, gelişmiş ülkelerdekine benzer bir sistem olan bireysel emeklilik sistemine geçiş, ülkemizde de kaçınılmaz bir gereksinim halini almıştır. Bu gereksinimi karşılamak için 2001 yılında çıkarılan “Bireysel Emeklilik Tasarruf ve Yatırım Sistemi Kanunu” ile sisteme işlerlik sağlamak adına ilk adım atılmış olmaktadır.

Günümüzde bireysel emeklilik şirketleri kurulmuş olup, bu şirketlerin katılımcılardan toplayacakları katkı paylarını yatırımlara yönlendirmek amacıyla kuracakları emeklilik yatırım fonları ile ilgili çalışmalar sürdürülmektedir. Emeklilik yatırım fonları, katılımcılar tarafından ödenen katkı paylarının, riskin dağıtılması ve inancılı mülkiyet esaslarına göre işletilmesi amacıyla oluşturulan mal varlığı olarak tanımlanmaktadır. Kurulacak olan emeklilik fonlarının tüzel kişiliği olmayıp, bu fonlar Bireysel Emeklilik Kanunu’nda belirtilen amaçlar dışında, hiç bir amaçla kullanılamayacaktır.

Bilindiği üzere, Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 8. maddesinin 4 numaralı bendi uyarınca, döviz yatırım fonları hariç olmak üzere menkul kıymet yatırım fonlarının portföy işletmeciliğinden elde ettikleri kazançlar kurumlar vergisinden istisna edilmiştir. Buna göre bir menkul kıymet yatırım fonunun kazancının kurumlar vergisinden istisna olabilmesi için söz konusu yatırım fonunun döviz yatırım fonu olmaması gerekmekte ve istisna sadece yatırım fonunun portföy işletmeciliğinden elde ettiği kazançlara uygulanabilmektedir.

Kurumlar Vergisi Kanunu’nun sözü geçen maddesine eklenen yeni bir alt bent ile bu kazanç istisnası, bireysel emeklilik yatırım fonlarını da kapsar hale getirilmiştir. Ancak bu istisna bireysel emeklilik yatırım fonları açısından değerlendirildiğinde, diğer menkul kıymet yatırım fonlarında söz konusu olan sınırlamaların bireysel emeklilik fonları için geçerli olmadığı görülmektedir. Başka bir ifade ile bireysel emeklilik yatırım fonları “Emeklilik Yatırım Fonlarının Kuruluş ve Faaliyetlerine İlişkin Esaslar Hakkında Yönetmelik” hükümlerinde yer alan sınırlamalara uyması şartı ile döviz yatırım fonu olması durumunda dahi kurumlar vergisi istisnasından yararlanabilmektedir.

Ayrıca yukarıda değinildiği gibi diğer menkul kıymet yatırım fonlarının portföy işletmeciliğinden elde ettikleri kazançlar için kurumlar vergisi istisnası

öngörülüşken, Kurumlar Vergisi Kanunu'na eklenen alt bentte bireysel emeklilik yatırım fonlarının kazançları ifadesine yer verilerek sadece portföy işletmeciliği kazançları değil yukarıdaki yönetmelik uyarınca gerçekleştirilen tüm faaliyetlerden elde edilen kazançlara istisna getirilmiştir.

Yukarıdaki açıklamalardan da anlaşılacağı üzere, sözü geçen yönetmelik çerçevesinde kurulan ve faaliyette bulunan bireysel emeklilik yatırım fonlarının kazançları için Kurumlar Vergisi Kanunu'nda yer alan istisna mutlak bir istisna olarak karşımıza çıkmakta ve dolayısıyla herhangi bir şarta bağlı olmaksızın bu fonların elde etmiş oldukları kazançlar üzerinde kurumlar vergisi yükü bulunmamaktadır¹⁴⁶.

18. Finansman Fonu

4369 sayılı kanun ile 1.1.1999 itibarı ile yürürlükten kaldırılmış olsa bile geriye yönelik etkileri hala devam ettiğinden ötürü finansman fonu konusuna kısaca değinmekte fayda vardır. Zira bu uygulama yürürlükten kaldırılmakla birlikte 31.12.1998 tarihine kadar teşvik belgesi alınmış yatırımlar için finansman fonu uygulaması geçerliliğini korumaktadır¹⁴⁷.

Finansman fonu, yatırım indiriminden faydalanması kabul edilmiş ve yatırım yapacak olan kurumlar vergisi mükelleflerinin kurum kazancı üzerinden ödeyecekleri kurumlar vergisinin, stopajın ve fon paylarının bir kısmının belli bir süre ile faizsiz ertelenmesi uygulamasıdır. Finansman fonu safi kurum kazancının bir kısmının en az bir dönemi için kurumlar vergisinden hariç tutularak oluşturulan fonun teşvik belgesine bağlanmış yatırım harcamalarında kullanılmasına imkan tanıyan bir uygulamadır.

KVK'nın mükerrer 8.maddesine göre; sermaye şirketleri ile kooperatifler, yatırım indiriminden faydalanması kabul edilen yatırımlarının finansmanında kullanılmak üzere, finansman fonu ayırarak kurum kazancından indirebilirler.

¹⁴⁶ Köprü Fatih, "Bireysel Emeklilik Yatırım Fonlarında Kurumlar Vergisi Uygulamaları", http://www.vergidegundem.com/files/BES_BULTEN1_Agst03.pdf (Erişim Tarihi: 16/01/2006).

¹⁴⁷ Ergülen Güneri, Erdem Hayreddin "Vergi Kanunlarındaki Vergi Avantajları", Yaklaşım Yayınları, 2.Baskı, 2000, s.362.

Kanunda geçen ifade gereği bu miktar vergi matrahının %25'ini geçemez. Ayrılan miktar T.C Merkez Bankası'nda devlet tahvili hesabına yatırılır ve ancak Hazine Müsteşarlığı'nın izni ile çekilebilir. Ayrıca bir önceki yıl kazancından indirilen miktar hesap dönemi sonunda safi kurum kazancına eklenir.

Bu uygulama açıktır ki, bir vergi ertelemesidir. Nihayetinde kurum için faydalı bir tasarruf olması, kurumun bu kazancı nerede ve nasıl şekilde değerlendirdiğine göre zaman içinde belirlenecektir. Eğer bu ertelemeden sağlanacak geliri yerinde kullanmazlarsa bu firmaya herhangi bir fayda sağlamayacaktır. Bu açıdan bakıldığında bu avantajdan sermaye şirketleri ve kooperatifler faydalandığından, adı geçen kurumların diğerlerine göre bir avantaj sağladığı söylenilebilir.

19. Uluslararası Anlaşmalarda Yer Alan İstisnalar:

Kanunla onaylanmış bulunan uluslararası anlaşmalarda yer alan Kurumlar Vergisine ilişkin istisnalar ile uluslararası kuruluşlara (Birleşmiş Milletler, NATO gibi) ilişkin istisnalar Kurumlar Vergisi matrahının tayininde dikkate alınacaktır.

B. VERGİ MUAFİYETLERİ

Muafılık, doğrudan doğruya mükellefi vergi dışı bırakmayı amaçlayan, sübjektif bir durumdur¹⁴⁸. Vergi teorisinde vergi kanunlarına göre vergilendirilmesi gereken kişilerin (mükelleflerin) taşıdıkları özellikler nedeniyle iktisadi, sosyal, siyasal vb. nedenlerle kanun tarafından vergi dışına çıkarılmasına muafiyet denmektedir¹⁴⁹. Vergi hukuku bakımından yapılan tanımdan anlaşılacağı üzere, bir vergi kanununun hükümlerine uygun olarak, esas itibariyle mükellef olması gereken bazı kişiler veya kişi gruplarının, örneğin dernek veya vakıfların, aynı kanunun açık hükümleriyle o verginin mükellefi sayılmaması, muafiyet olarak adlandırılır¹⁵⁰. Kişiler iktisadi olarak bir kazanç elde etse bile kanunlarca vergiden muaf tutulabilir. Ancak bu hakkı elde etmesi için bazı şartları yerine getirmelidir.

¹⁴⁸ **Beyanname Düzenleme Kılavuzu 2004**, Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayınları, İstanbul, 2004, s.487.

¹⁴⁹ Şenyüz Doğan, **a.g.e.**, s.347.

¹⁵⁰ Erginay Akif, **a.g.e.**, s.45.

KV muafiyetleri daha önceleri KVK yanında bir çok kanun içine dağılmışken, 4008 sayılı kanun¹⁵¹ ile birlikte, muafiyetlerin KVK, GVK, VUK'na hüküm eklenmek veya değişiklik yapmak kaydıyla düzenlenebileceği hükmü getirilmiş, böylece mevcut karmaşıklığın önüne geçmek amaçlanmıştır. (KVK mük.md.45). Anılan yeni maddenin, 2. fıkrasında ise uluslararası anlaşma hükümlerinin saklı olduğu belirtilmiştir¹⁵².

KVK'nın Geçici 22. maddesi de “Kurumlar Vergisi Kanunu'na bu kanunla eklenen mükerrer 45' inci madde hükmünün yürürlüğünden önce kurumlar vergisine ilişkin olarak başka kanunlarda yer alan muafiyet, istisna ve indirim hükümlerinin uygulanmasına devam olunur.” ifadesiyle 26.12.1993 kabul tarihli 3946 sayılı Kanunla yapılmış olan değişiklik öncesinde diğer kanunlarda var olan hükümlerin devam edeceğini dile getirmiştir.

KVK'nunda düzenlenmiş 25 çeşit muafiyet vardır. Ama bunların büyük bir ekseriyeti kamu kurum ve kuruluşlarını ilgilendirmektedir¹⁵³.

Vergiden muaf kurumlar, muafiyetlerinin devamı süresince kurumlar vergisi mükellefiyeti tesis ettirmez ve kurumlar vergisi beyannamesi vermezler. Ancak, kurumlar vergisinden muaf olan bu kurumlar stopaja tabi ödemeleri nedeniyle stopaj sorumlusu olabilecekleri gibi, K.D.V.'den istisna edilmeyen işlemleri dolayısıyla katma değer vergisi mükellefi de olabilirler. Bir kurumun kurumlar vergisinden muaf olması, V.U.K. hükümleri uyarınca varolan bildirim, defter tasdiki ve tutma, kayıtların tevsiki, muhafazası, ibrazı gibi ödevleri ortadan kaldırmaz¹⁵⁴.

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 7. maddesinde muafiyete hak kazanan kurumlar açıklanmıştır.

¹⁵¹ 24/06/1994 tarih ve 4008 sayılı Kanun, 06/07/1994 tarih ve 21982 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

¹⁵² Doğrusöz, A.Bumin, “İndirim, istisna ve muafiyetler sadece vergi kanunlarında mı yer alır?”, Dünya Gazetesi, [http://www.turmob.org.tr/turmob/basin/13-09-2004\(1\).htm](http://www.turmob.org.tr/turmob/basin/13-09-2004(1).htm), (Erişim Tarihi: 25/01/2006).

¹⁵³ Erdağ Nevzat, “Türk Vergi Sistemi”, Beta Basım Yayım, İstanbul, 2002, s.475.

¹⁵⁴ **Beyanname Düzenleme Kılavuzu 2004**, Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayınları, İstanbul, 2004, s.487.

1. Ekonomik Amaçlı Muafiyetler

1.1.Sergiler, Panayırlar, Fuarlar

KVK'nın 7/6. maddesinde "Kamu idare ve müesseseleri tarafından hükümetin veya yetkili idare mercilerinin müsaadesi ile açılan mahalli, milli veya milletlerarası mahiyetteki sergiler, fuarlar, panayırlar;" demek suretiyle muafiyetin kapsamı verilmiştir. Uluslararası İzmir Fuarını buna örnek verebiliriz. Sergi, fuar, panayır alanında faaliyet gösteren kurumlar bu muafiyetten yararlanamazlar.

1.2.Kooperatifler

5422 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu' nun 7. maddesinin 2362 Sayılı Kanun' la değişik 16 numaralı bendinde, kooperatiflerin, esas mukavelelerinde;

- a) Sermaye üzerinden kazanç dağıtmak,
- b) İdare meclisi başkan ve üyelerine kazanç üzerinden hisse vermemek,
- c) İhtiyat akçelerini ortaklara dağıtmamak,
- d) Münhasıran ortaklarıyla iş görmek, şartlarının yazılı bulunması ve fiiliyatta da bu kayıt ve şartlar dahilinde faaliyet göstermeleri halinde kurumlar vergisinden muaf oldukları hükme bağlanmıştır.

Diğer taraftan, 1163 Sayılı Kooperatifler Kanunu' nun 93. maddesinin 4. fıkrasında; kooperatifler, kooperatif birlikleri ve kooperatif merkez birliklerinin faaliyete geçen üst kuruluşlara girmedikleri taktirde, Kurumlar Vergisi Kanunu' nun 7. maddesinin 16 numaralı bendinde yazılı kurumlar vergisi muafılığından yararlanamayacakları hükme bağlanmıştır. Uygulamada, 1163 Sayılı Kooperatifler Kanunu' nun 93 / 4 maddesindeki bu hükme rağmen, üst birliğe üye olmama halinin, kooperatiflerin kurumlar vergisinden muaf olmalarını engellemeyeceği yönünde bazı yargı kararları üzerine, 4369 Sayılı Kanun' un 81/D-7 maddesiyle, Kurumlar Vergisi Kanunu' nun 7/16 maddesine; "... faaliyete geçen üst kuruluşlara girmeyen kooperatifler muafiyetten faydalanamaz" hükmü eklenmiştir. Böylece, kooperatiflerin kurumlar vergisinden muaf olabilmeleri için gerekli olan " üst birliğe girme" şartı, hem Kurumlar Vergisi Kanunu' nun 7/16 maddesinde, hem de Kooperatifler Kanunu' nun 93/4 maddesinde mükerreren düzenlenmiş olmaktadır¹⁵⁵.

¹⁵⁵ "Kooperatiflerde Vergi Muafiyeti", <http://www.orkoop.org.tr/bilgi/vergi2.htm> (Erişim Tarihi: 20/01/2006).

2006 yılında yürürlüğe girmesi beklenen yeni KVK ile birlikte, kooperatif görüntüsü altında yürütülen ticari faaliyetlerin, vergilendirme kapsamı dışına çıkmasını önlemek için, kooperatiflere sağlanan vergi muafiyeti sınırlandırılmaktadır. Tüketim ve nakliye kooperatifleri, vergilendirme kapsamına alınmaktadır. Yapı kooperatiflerinde ise, muafiyetten yararlanabilmek için, ayrıca aşağıdaki koşullar aranacaktır:

- a. Kuruluşlarından, yapı inşaatlarının sona erdiği tarihe kadar yönetim ve denetim kurullarından, inşaat işlerini üstlenen, gerçek kişilerle tüzel kişi temsilcilerinin ve bunların ilişkili olduğu kişiler veya işveren ilişkisi bulunan kişilere yer verilmemesi,
- b. Yapı ruhsatı ile arsa tapusunun kooperatif tüzel kişiliği adına olması gerekmektedir¹⁵⁶.

1.3. Kredi Teminatı Sağlayan Kurumlar Muafiyeti

Kurumlar Vergisi Kanununun 7. maddesine eklenen 29. bent hükmü ile küçük ve orta ölçekli işletmelere kredi teminatı sağlayan kurumlarda kurumlar vergisinden muaf tutulmuşlardır. Konuya ilişkin olarak Maliye Bakanlığı tarafından yayımlanan 51 Seri Nolu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinde¹⁵⁷ aşağıdaki açıklamalarda bulunulmuştur. 4108 sayılı Kanunun 29. maddesi ile Kurumlar Vergisi Kanununun 7. maddesine aşağıdaki 24 numaralı bent eklenmiştir.

“Yabancı ülkeler veya uluslararası finans kuruluşları ile yapılan mali ve teknik işbirliği anlaşmaları çerçevesinde münhasıran küçük ve orta ölçekli işletmelere kredi teminatı sağlamak üzere kurulan ve bu faaliyetlerinden elde ettikleri kazançları teminat sorumluluk fonlarına ekleyen ve sahip oldukları bu fonları ortaklarına dağıtmayarak küçük ve orta ölçekli işletmelere kredi sağlayan banka ve kuruluşlara yatıran kurumlar.”

Söz konusu bent hükmü, 4108 sayılı Kanunun 40/c maddesi hükmüne göre, 01.01.1995 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere bu Kanunun yayımı tarihinde yürürlüğe girmiştir.

¹⁵⁶ Kızılot Şükrü, “**Kurumlar Vergisi’nde Galataport ve Dubai Towers’a indirim yok.**”, Hürriyet Gazetesi, 20/01/2006.

¹⁵⁷ 6.7.1995 tarih ve 22335 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

12.04.1990 Tarihli ve 3624 sayılı Küçük ve Orta Ölçekli Sanayi Geliştirme ve Destekleme İdaresi Başkanlığı Kurulması Hakkında Kanununun 2. maddesinde, İmalat sanayi sektöründe 1-50 arasında işçi çalıştıran sanayi işletmeleri küçük sanayi işletmelerini, 51-150 arası işçi çalıştıran sanayi işletmeleri orta ölçekli sanayi işletmelerini ifade eder. hükmü yer almaktadır.

Muafiyetten yararlanacak olan kurumun, münhasıran anılan Kanunda tanımlanan küçük ve orta ölçekli işletmelerin kredi teminatı sağlama alanında karşılaştıkları güçlüklerin giderilmesi amacıyla kurulmuş olması gerekir.

Diğer taraftan, söz konusu muafiyetten yararlanacak kurumun statüsü önem arz etmemektedir. Bu kurumun Kurumlar Vergisi Kanununun 1. maddesinde yazılı kurumlar arasında yer alması yeterlidir. Ancak, söz edilen kurumların kuruluş sözleşmelerinde münhasıran küçük ve orta ölçekli işletmelere kredi teminatı sağlamak üzere kurulduklarını ve faaliyetlerini bu çerçevede sürdürecekleri, ortaklara kâr payı dağıtmayacakları açıkça yazılı olacaktır.

Yukarıda açıklanan şekilde kurulan kurumların, Kurumlar Vergisi Kanununun 7.maddesinin 24 numaralı bendinde yer alan muafiyetten yararlanabilmeleri için:

- Kurumun, Türkiye Cumhuriyeti Hükümeti ile yabancı devletler veya uluslararası finans kuruluşları arasında imzalanan mali ve teknik işbirliği anlaşmaları çerçevesinde faaliyette bulunmak üzere kurulmuş olması,
- Kurumun elde ettiği kazançların kanuni yükümlülüklerin yerine getirilmesinden sonra kalan tutarının tamamının teminat sorumluluk fonuna eklenmesi,
- Teminat sorumluluk fonunun ortaklara dağıtılmaması sadece küçük ve orta ölçekli işletmelere kredi temininde teminat sağlamak için kullanılması,
- Teminat sorumluluk fonunun küçük ve orta ölçekli işletmelere kredi sağlayan banka ve kuruluşlarda değerlendirilmesi şarttır¹⁵⁸.

¹⁵⁸ “Küçük ve orta ölçekli işletmelere kredi teminatı sağlayan kurumlar kurumlar vergisinden muaf mıdır?” [http:// malihaber.com/modules .php?name= Encyclopedia &op= content&tid=2739](http://malihaber.com/modules.php?name=Encyclopedia&op=content&tid=2739), (Erişim Tarihi: 25/01/2006)

1.4. Organize Sanayi Bölgeleri Oluşturan Kamu Kurumları ve Meslek Kuruluşları Muafiyetleri

Organize sanayi bölgeleri ile küçük sanayi sitelerinin altyapılarını hazırlamak ve buralarda faaliyette bulunanların arsa, elektrik, gaz buhar ve su gibi ortak ihtiyaçlarını karşılamak amacıyla,

- Kamu kurumları,
- Kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşları,
- Gerçek ve tüzel kişiler birlikte oluşturulan iktisadi işletmeler, kazancın tamamını bu yerlerin ortak ihtiyaçlarının karşılanmasında kullanılması koşuluyla vergiden muaf tutulmuşlardır. (KVK Md.7/25)¹⁵⁹

1.5. Teknoloji Geliştirme Yönetici Şirketleri Muafiyeti

Yönetici Şirket, Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu'na uygun ve anonim şirket olarak kurulan, bölgenin yönetimi ve işletmesinden sorumlu şirketi ifade eder¹⁶⁰. Bu şirketler teknoloji geliştirme konusunda elde ettikleri gelirlerden ötürü KV'den muaf tutulmuşlardır.

5035 sayılı Kanun¹⁶¹ ile 4691 sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanununun vergilemeye yönelik hükümler içeren 8. maddesinin üçüncü, dördüncü ve beşinci fıkraları yürürlükten kaldırılmış, bu hükümler söz konusu Kanuna eklenen ve aşağıda yer verilen geçici 2 nci maddede yeniden düzenlenmiştir¹⁶²:

“GEÇİCİ MADDE 2 - Yönetici şirketlerin bu Kanun uygulaması kapsamında elde ettikleri kazançlar ile bölgede faaliyet gösteren gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin, münhasıran bu bölgedeki yazılım ve AR-GE faaliyetlerinden elde ettikleri kazançları 31/12/2013 tarihine kadar gelir ve kurumlar vergisinden müstesnadır.

¹⁵⁹ Şenyüz Doğan, a.g.e., s.354.

¹⁶⁰ “Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu” 4691 Sayılı Kanun, 26/06/2001’de kabul edilip, 06/07/2001 tarih 24454 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

¹⁶¹ 5035 sayılı Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun 02/01/2004 tarih ve 25334 (Mükerrer) sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

¹⁶² T.C. MALİYE BAKANLIĞI, Gelirler Genel Müdürlüğü, Kurumlar Vergisi Sirküleri/6, “Teknoloji Geliştirme Bölgelerinde Uygulanan Vergisel Teşvikler”, http://www.alo.maliye.com/kurumlar_sirkuleri_6.htm, (Erişim Tarihi: 20/01/2006).

Bölgede çalışan araştırmacı, yazılımcı ve AR-GE personelinin bu görevleri ile ilgili ücretleri 31/12/2013 tarihine kadar her türlü vergiden müstesnadır. Yönetici şirket, ücreti gelir vergisi istisnasından yararlanan kişilerin bölgede fiilen çalışıp çalışmadığını denetler. Bölgede fiilen çalışmayanlara istisna uygulandığının tespit edilmesi halinde, ziyaa uğratılan vergi ve buna ilişkin cezalardan yönetici şirket de ayrıca sorumludur.”

1.6. Dar Mükelleflerde İhracatçı Muafiyeti

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 12.maddesinin 1. bendinde yer alan parantez içi hüküm ile mükellef olup da ihracat yapanlar için bir muafiyet tesis edilmiştir.

Dar mükellefiyete tabi kurumlar, ihraç edilmek üzere Türkiye'de satın aldıkları veya imal ettikleri malları Türkiye'de satmaksızın yabancı memleketlere göndermelerinden doğan kazançlar dolayısıyla kurumlar vergisinden muaf tutulmuşlardır. Bu uygulamanın geçerli olması için; en az alıcı veya satıcısından irinin veya her ikisinin Türkiye dışında bulunması yada satış akdinin Türkiye dışında yapılmış olması gerekir¹⁶³.

2. Sosyal Amaçlı Muafiyetler

2.1. Kamu idare ve müesseseleri

Kamu idare ve müesseseleri tabiri, genel bütçeye dahil daireler, katma bütçeli idareler, il özel idareleri, belediyeler ve köy tüzel kişilikleri ile bunlar tarafından teşkil olunan müesseseleri kapsamaktadır¹⁶⁴. KVK aşağıdaki maddelerle muafiyet kapsamına giren kamu müesseselerini belirlemiştir. Buna göre;

“Kamu idare ve müesseseleri tarafından ilim, fen ve güzel sanatlar ile tarım ve hayvancılığı öğretmek, yaymak, ıslah ve teşvik etmek maksadıyla işletilen müesseseler (Okullar, okul atölyeleri, konservatuarlar, genel kütüphaneler, tiyatrolar, müzeler, sergiler, numune fidanlıkları, tohum ve hayvan ıslah ve üretme istasyonları, yarış yerleri, kitap, gazete ve mecmua yayınevleri ve emsali müesseseler) Md.7/3;

Kamu idare ve müesseseleri tarafından genel insan ve hayvan sağlığını korumak ve tedavi maksadıyla işletilen müesseseler (Hastane, nekahathane, klinik,

¹⁶³ Şenyüz Doğan, a.g.e., s.363-364.

¹⁶⁴ “Türk Vergi Kanunları 2004”, <http://vergiturk.com/ack/kvkm7b4.htm#ust>, (Erişim Tarihi: 26/01/2006).

dispanser, prevantoryum, sanatoryum, çocuk bakımevleri, hayvan hastaneleri ve dispanserleri, hayvan bakımevleri, veteriner bakteriyoloji, seroloji ve distofajin gibi müesseseler) Md.7/4;

Kamu idare ve müesseseleri tarafından içtimai maksatlarla işletilen müesseseler (Şefkat, rehin ve yardım sandıkları, fukara aşhaneleri, ceza ve ıslah evleri atölyeleri, darülaceze atölyeleri, içtimai sigorta kurumları, öğrenci yurtları ve pansiyonları gibi müesseseler)Md.7/5” , muafiyet kapsamına girmektedir.

Bu bentlerde görüldüğü üzere muafiyet için aranan temel şartlar, işletmenin kamuya ait olması ticari amacının değil bentlerde sayılan amaçların ön planda tutulmasıdır. Bunun yanında benzeri işletmelerin dernek veya vakfa ait olması ve bu benzerliğin Maliye Bakanlığı'nca onaylanması halinde söz konusu işletmeler de muaf olabilirler. Bu konuda bir çok mukteza bulunmaktadır.

2.2. Sanatoryum, Dispanser, Kanser, Cüzzam Hastaneleri Muafiyeti

Bu muafiyetle belirli nitelikteki sağlık kurumları için getirilerek sağlık hizmetlerinin desteklenmesi amaçlanmıştır. Muafiyetten kamu veya özel hangi tür kurum olursa olsun münhasıran verem tedavisi amacıyla sanatoryum ve prevantoryumlar ile bir anlamda ihtisas hastaneleri diyebileceğimiz münhasıran kanser, cüzzam ve trahom tedavi eden hastaneler yararlanmaktadır¹⁶⁵.

Verem tedavi eden hastanenin diğer branşlarında poliklinikleri bulunması muafiyet ihlal edilmiş olacaktır¹⁶⁶. KVK'nın önceki 7/7 maddesi uyarınca 7/4. maddede sayılan dernek veya vakıflara ait olması ve söz konusu amaçla işletildikleri ilgili Bakanlıkların mütalaası alınmak suretiyle, Maliye Bakanlığı'nca kabul edilenler de kurumlar vergisi muafiyetine konu olabilmektedirler. Örneğin bir dernek tarafından işletilen özel hastanenin Maliye Bakanlığı'na muafiyet tanınması yönünde yaptığı müracaat bu hastanenin kapasitesinin %7'sini yardıma muhtaç oldukları ilgili kuruluşlarca belirlenen kişilere tahsis edilmesi şartıyla kabul edilmiştir¹⁶⁷.

¹⁶⁵ Şenyüz Doğan, a.g.e, s.352.

¹⁶⁶ **Beyanname Düzenleme Kılavuzu 2004**, Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayınları, İstanbul, 2004, s.487.

¹⁶⁷ “**Türk Vergi Kanunları 2004**”, <http://vergiturk.com/ack/kvkm7b4.htm#ust>, (Erişim Tarihi: 26/01/2006).

2.3. Sosyal amaçlı kamu müesseseleri

T.C. Emekli Sandığı, Sosyal Sigortalar Kurumu, Bağ-Kur, Ordu Yardımlaşma Kurumu ve Memur Yardımlaşma Kurumu gibi kanunla kurulan emekli ve yardım sandıkları ile sosyal sigorta kurumlar, 3269 Sayılı Kanunun 73.maddesiyle değişen KVK'nin 7/9. maddesiyle kurumlar vergisinden muaf tutulmuştur.

Bent hükmünden de anlaşılacağı üzere tüm sosyal güvenlik kurumları bir şart aranmaksızın kurumlar vergisinden muaf tutulmuşlardır. Dolayısıyla kurumun kendisi ile iktisadi teşebbüsü arasında ayırım yapmak mümkün değildir. Muafiyetten yararlanmamaları için ancak bu kurumların sosyal güvenlik amacından uzaklaşmaları gerekmektedir. Ancak, kurumların ortağı olduğu şirketlerin bu muafiyetten yararlanmaları mümkün değildir. Kurumun bu bağlı şirketlerdeki hisse oranının büyüklüğü muafiyetten yararlanamama durumunu ortadan kaldırmaz.

2.4. Bazı Kamu Kurumlarınca Doğrudan veya Dolaylı Olarak Yönetilen İşletmeler

K.V.K. kapsamı içinde aşağıdaki kurumlar da kurumlar vergisinden muaf tutulmuşlardır:

İl özel idareleri, belediyeler ve köyler ile bunların teşkil ettikleri birlikler veya bunlara bağlı müesseseler tarafından işletilen Su, elektrik, havagazı ve soğuk hava deposu işletmeleri, Belediye sınırları içindeki yolcu taşıma işletmeleri, mezbahalar,(Md.7/11)

Köylere, köy birliklerine ve köy belediyelerine ait tarım işletmeleri ile bunlar tarafından köylünün umumi ve müşterek ihtiyaçlarını karşılamak maksadıyla işletilen hamam, çamaşırhane ve değirmenler ile bunların bağlı oldukları il sınırı içindeki yolcu taşıma işletmeleri, (Md.7/12)

Genel ve katma bütçeli dairelere ait olup sadece kamu mensuplarına hizmet veren, kar amacı gütmeyen ve üçüncü kişilere kiralanmayan kreş, konuk evleri ve bunların kantinleri de muafiyet kapsamındadır. (Md.7/13).

2.5. İdman ve spor müesseseleri

KVK'nın 7. Maddesinin 8 no. lu bendi ile beden terbiyesi teşkilatına dahil derneklere veya kamu idare ve müesseseleri ile sadece idman ve spor faaliyetlerinde bulunan anonim şirketler kurumlar vergisinden muaf tutulmuşlardır. Bu maddede bahsedilen Beden Terbiyesi Teşkilatı 29.06.1938 tarih ve 3520 sayılı Kanunla kurulmuş olup, bu teşkilata dahil olduğu belirtilen dernekler tüzel kişiliği bulunan spor kulüpleridir. Bu kapsama dahil olan spor kulüplerinin, rekabetçi pazar ekonomisi içerisinde önemli bir paya sahip olmalarına rağmen böyle bir muafiyete konu edilmeleri, sporun teşvik edilmesi amacına dayanmaktadır.

Kulüplerin spor dışı denebilecek faaliyetlerde bulunmaları halinde bu teşebbüsler idman ve spor müessesesi olarak kabul edilemeyeceğinden kurumlar vergisine tabi olacaktır. Bu açıklamalar çerçevesinde kulüplerin profesyonel futbol şubelerinin sportif faaliyetleri ile ilgili kazançları kurumlar vergisi muafiyetine tabi olacaktır.

Spor kulüplerinin futbol şubelerini T.T.K. hükümlerine göre kurulacak anonim şirketlere devredebileceklerinin gündeme gelmesi ile birlikte K.V.K'nda da buna paralel bir düzenleme yapılmış, 3239 sayılı Kanun'la 7.maddesinde yapılan değişiklikle beden terbiyesi teşkilatına dahil derneklere veya kamu idare ve müesseselerine ait idman ve spor müesseseleri yanında "...sadece idman ve spor faaliyetlerinde bulunan anonim şirketler" de muafiyet kapsamına alınmışlardır.

Bu düzenleme ile ilgili olarak 31 sıra no.lu K.V.K. Genel Tebliği¹⁶⁸,nde şu açıklama yapılmıştır:

"KVK'nın 7.maddesinin 8 numaralı bendinde yapılan değişiklikle, sadece idman ve spor faaliyetlerinde bulunan anonim şirketler, kurumlar vergisinden muaf tutulmuşlardır. Kurulacak olan anonim şirketler, Beden Terbiyesi Teşkilatının yayınlacağı tüzük ve genelgeler çerçevesinde idman ve spor faaliyetlerinde bulunacaklar, bunun dışında herhangi bir faaliyette bulunmayacaklardır. Bu şartların ihlali halinde muafiyetten yararlanmaları mümkün olmayacaktır. Ancak, anılan şirketlerin sporcuların formalarına aldıkları reklamlar, idman ve spor faaliyeti çerçevesinde mütalaa edilecektir. Öte yandan Beden Terbiyesi teşkilatına dahil

¹⁶⁸ 03 Nisan 1986 Tarih 19067 Sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

derneklere veya kamu idare ve müesseselerine ait idman ve spor müesseselerine ait idman ve spor müesseselerinin muafiyetleri aynen devam etmekte olup, bunlar için bir değişiklik söz konusu değildir.”

Yapılan açıklamalara göre spor kulüplerine ait profesyonel futbol şubeleri, K.V.K'nın 1,4 ve 5. Maddeleri çerçevesinde derneğe ait iktisadi işletmeler, sadece idman ve spor faaliyetlerinde bulunan anonim şirketler aynı kanun'un 1.maddesinde belirtilen sermaye şirketleri olarak kurumlar vergisinin kapsamına girmektedirler, ancak söz konusu kurumlar, çeşitli nedenlerle kurumlar vergisinden muaf tutulmuşlardır.

Spor kulüplerine ait olup bu kulüplerce işletilen lokal, spor okulları, mağazalar, plaj tesisleri, otopark işletmeleri, halı sahalar, spor salonları gibi müesseselerin ise derneklere ait iktisadi işletmeler olarak kurumlar vergisine tabi olduğu hususu, ilk bakışta çok açık gibi görülmektedir. Diğer taraftan bu müesseselerin yaptıkları faaliyetin kurumlar vergisinden istisna olup olmadığının yada müesseselerle ilgili bir muafiyet hükmünün olup olmadığının, bu işletmelerin özelinde incelenmesi gerekmektedir.

Sadece spor faaliyetinde bulunmayıp, bu faaliyetin yanısıra çeşitli alanlarda da ticari faaliyet gösterilmesi durumunda K.V.K'nın 7.maddesinin 8 nolu bendinde yazılı muafiyetten yararlanılamayacağı açıktır.

Spor faaliyeti dışında (ticari nitelikte olan) sosyal tesis, lokal, otopark, okul ve kurslar, spor sahaları, sağlık merkezleri, plaj işletmeciliği karşılığı elde edilen gelirler ile atkı, bayrak, şapka, anahtarlık gibi hediyelik eşya ve futbolcu poster ve resimlerinin satışı, çikolata, bisküvi, kredi kartı gibi ticari emtia üzerinde kullanılacak biçimde devredilen isim, arma ve benzeri hakların satışı gibi ticari faaliyetlerden elde edilen gelirler muafiyetten yararlanmayı engelleyecektir¹⁶⁹.

2.6. Vakıflar muafiyeti

Vakıflara tanınan muafiyetler 83 No'lu KV Tebliği¹⁷⁰ ile detaylı olarak anlatılmıştır. Bu tebliğ uyarınca, 07.08.2003 tarihli ve 25192 sayılı Resmi Gazete'de

¹⁶⁹ Başaran Murat, “Spor ile İlgili Kuruluşların Vergilendirme Durumları”, <http://www.fesam.org/uzman/mb002.htm>, (Erişim Tarihi: 27/01/2006).

¹⁷⁰ 02/09/2003 tarih ve 25217 Sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

yayımlanarak yürürlüğe giren 30.07.2003 tarihli ve 4962 sayılı Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması ve Vakıflara Vergi Muafiyeti Tanınması Hakkında Kanunun 20 nci maddesinde, "Gelirlerinin en az üçte ikisini nevi itibarıyla genel, katma ve özel bütçeli idarelerin bütçeleri içinde yer alan bir hizmetin veya hizmetlerin yerine getirilmesini amaç edinmek üzere kurulan vakıflara, Maliye Bakanlığının önerisi üzerine Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınabilir. Bunların vergi muafiyetinden yararlanması ve muafiyetlerinin kaybedilmesine ilişkin şartlar, usul ve esaslar Maliye Bakanlığınca belirlenir.

4962 sayılı Kanunun 20 nci maddesi uyarınca vergi muafiyeti tanınması talebinde bulunacak vakıfların başvuru tarihi itibarıyla aşağıda belirtilen şartların hepsini bir arada taşıması gerekmektedir:

Bakanlar Kurulu'nca vergi muafiyeti tanınacak vakfın; sağlık, sosyal yardım, eğitim, bilimsel araştırma ve geliştirme, kültür ve çevre koruma ile ağaçlandırma konularında faaliyette bulunmayı amaç edinmiş olması gerekir. Vakfın faaliyet konusu bu sayılanlardan birisi veya birden fazlası ile ilgili olabilir. Ancak, vergi muafiyeti talebinde bulunacak vakfın bu faaliyetlerinin kamuya açık ve devletin kamu hizmeti yükünü azaltıcı etki yapacak düzeyde olması gerekir. Belli bir yöre veya belli bir kitleye hizmeti amaçlayan vakıflara vergi muafiyeti tanınması mümkün değildir.

Vakıfların, vergi muafiyeti talebinde bulunmadan önce kuruldukları tarihten itibaren en az bir yıl süre ile faaliyette bulunuyor olması ve bu süre içindeki faaliyetleri ile devletin kamu hizmeti yükünü azaltıcı etki sağlamış olmaları gerekmektedir.

Vergi muafiyeti tanınacak vakıfların bilanço esasına göre defter tutmaları gerekir. Bu vakıfların, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre birinci sınıf tüccarlar tarafından tutulması gereken defterleri aynı Kanunda belirtilen süreler içinde tasdik ettirerek kullanmaları ve muhasebe kayıtlarının Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğine uygun olması, vakfa ait iktisadi işletmeler bulunması halinde bunlar için de ayrıca defter tasdik ettirmeleri ve vakfın muhasebe kayıtları ile iktisadi işletmesinin muhasebe kayıtlarını birbiriyle karışmasını önleyecek şekilde ayrı ayrı izlemeleri gerekmektedir.

Vergi muafiyeti talebinde bulunan vakıfların vergi muafiyeti talebinde bulduklarında, tahsis edilen varlığı ve yıllık gelirin ayrı ayrı yıldan yıla belirlenen belirli bir parasal tutarı sahip olmaları gerekir. Yıllık gelirin tespitinde; genel, özel ve katma bütçeli idareler bütçelerinden yapılan yardımlar ile bağış niteliğindeki gelirler dikkate alınmaz. Bu tutarlar, her yıl Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre o yıl İçin belirlenen yeniden değerlendirme oranında artar ve izleyen yılda bu miktarlar esas alınır. Artırma işleminde 50 YTL'yi aşan miktarlar için üst tam, altında kalanlar için ise alt tam tutarlar dikkate alınır.

Yıl içinde elde edilen brüt gelirlerin %20'sinin yönetim ve idare giderleri ile ihtiyata ve vakfın mal varlığını artırıcı yatırımlara, kalan %80'ini ise sağlık, sosyal yardım, eğitim, bilimsel araştırma ve geliştirme, kültür ve çevre koruma ile ağaçlandırma faaliyetlerinden oluşan amaçlara harcanacağı yazılı olması ve son bir yılda bu koşulu fiilen yerine getirmiş olması ve vergi muafiyetinin devamı süresince de bu şarta uyulması gerekir. Vakfın amaçlarına ayrılması ve harcanması gereken miktarlar hiçbir şekilde başka bir amaçla kullanılamaz. Ancak, yönetim ve idame giderleri ile ihtiyata ve vakıf malvarlığını artırıcı yatırımlara ayrılan miktarların, tamamının veya bir kısmının vakfın amaçlarına yönelik hizmetlere harcanması mümkündür.

Vakıfların vergi muafiyetleri taleplerinin Maliye Bakanlığınca ilk değerlendirilmesi yapıldıktan sonra, vakfa vergi muafiyeti tanınıp tanınmayacağı konusunda Vakıflar Genel Müdürlüğü'nün ve vakıf resmi senedinde amaç edinilen konulara göre ilgili diğer kuruluşların görüşleri alınır. Vakıflar Genel Müdürlüğü ve ilgili kuruluşların bu konudaki görüşlerini vergi muafiyeti talebinde bulunan vakfın kurulduğu tarihten itibaren vergi muafiyeti talebinde bulunduğu tarihe kadarki faaliyetleri ile Devletin kamu hizmeti yükünü ne ölçüde azalttığını kendi denetim elemanlarına (denetim birimi bulunmayan kuruluşların yetkili organlarınca) yaptıracakları incelemelere dayanarak bildirmeleri ve yazıları ekinde inceleme raporu ve tutanağın bir örneğini de Maliye Bakanlığına göndermeleri gerekmektedir. Herhangi bir incelemeye dayanmayan görüşler, ilgili vakfa vergi muafiyeti tanınmasında göz önünde bulundurulmaz.

Yukarıda sayılan şartların yerine getirilmesi halinde, vergi muafiyeti talebinde bulunan vakfın, kurulduğu tarihten inceleme tarihine kadar olan faaliyet ve

çalışmaları, görevlendirilecek Bakanlık merkezi denetim elemanınca incelenir. Bakanlık merkezi denetim elemanlarınca yapılacak incelemelerde; vakfın son bir yıl içindeki faaliyetleri ile Devletin kamu hizmeti yükünü ne ölçüde azalttığı ve bu Genel Tebliğ ile belirlenen diğer şartları taşıyıp taşımadığı tespit edilir. İnceleme elemanının ilgili vakfa vergi muafiyeti verilip verilmemesi konusundaki görüşü raporda açık olarak belirtilir. Bakanlar Kurulu kararı ile vergi muafiyeti tanınan vakıfların, Bakanlıkta oluşan dosyalarının incelenmesi veya olağan denetimler yada yaptırılacak özel denetimler sonucunda;

- Yasal yükümlülüklerine uymadıklarının,
- Resmi senetlerinde yazılı sağlık, sosyal yardım, eğitim, bilimsel araştırma ve geliştirme, kültür ve çevre koruma ile ağaçlandırmaya yönelik amaçları dışında faaliyette bulduklarının,
- Son yıllardaki faaliyetleri dikkate alındığında resmi senette yazılı amaçlarını gerçekleştirmelerinin mümkün olmadığı,
- Genel Tebliğ ile belirlenen yükümlülükleri yerine getirmediklerinin,

tespiti halinde, tespit edilen hususlar hakkında ilgili vakıftan açıklama istenir. Vakıf yönetimince Bakanlıkça verilen süre içinde açıklama yapılmaz veya yapılan açıklamalar yeterli görülmezse veya açıklamalar yeterli görülmeyle beraber vakıf Bakanlıkça yapılan uyarıya rağmen benzeri ihlalleri tekrarlarsa, Maliye Bakanlığınca Vakıflar Genel Müdürlüğünün de görüşü alınarak Bakanlar Kurulu'ndan vakfın vergi muafiyetinin kaldırılması istenir.

Vergi muafiyeti kaldırılan vakıflar, muafiyetin kaldırıldığı tarihten itibaren beş yıl geçmedikçe yeniden vergi muafiyeti talebinde bulunamazlar. Bu sürenin bitiminden sonra vergi muafiyeti talebinde bulunan vakıflara bu Genel Tebliğde yazılı şartları taşımaları koşulu ile yeniden vergi muafiyeti tanınabilir.

2.7. Bilimsel Araştırma ve Geliştirme Yapan Kurumlar Muafiyeti

5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 7 nci maddesinin 15 inci bendinde, kurulduktan sonra Bakanlar Kurulu'nca vergi muafiyeti tanınan vakıflar ile bilimsel araştırma ve geliştirme faaliyetlerinde bulunan kurum ve kuruluşların vergiden muaf olduğu, vakıflara tanınan muafiyetin bunların iktisadi işletmelerini kapsamadığı hükme bağlanmıştır. Ayrıca, aynı maddenin son fıkrası ile, bunların vergi

muafiyetinden yararlanma ve muafiyetlerinin kaybedilmesine ilişkin şartlarla, usul ve esasların Maliye Bakanlığı'nca belirlenmesi öngörülmüştür.

2.8. Gazeteciler Cemiyeti Muafiyeti

Diğer günlük gazetelerin yayınlanmadığı dinî bayramlarda münhasıran günlük gazete yayım ve satış faaliyetlerinde bulunan gazeteciler cemiyetlerine ait müesseseler kurumlar vergisinden muaf tutulmuşlardır. (KVK md.7/22) Bu müesseselerin söz konusu faaliyetlerinden elde ettiği kazançlar Gelir Vergisi Kanununa göre tevkifata tabi tutulmaz.

3. İdari Amaçlı Muafiyetler

3.1. Darphane ve Damga Matbaası muafiyeti

Darphane ve Damga Matbaası 29 Mayıs 1936 tarih ve 2996 sayılı Maliye Vekaleti Teşkilat ve Vazifeleri Hakkındaki Kanununun 14. maddesine göre kurulmuş genel müdürlüktür. Kanunla, madeni para, ziynet eşyası, madalya, daire ve müesseselerin pul ve kıymetli evrakın basma görevi verilmişse de istek üzerine özel ve tüzel kişilerin basım işlerini de yapmaktadır. Kamuj idaresi hüviyetinde olan bu kuruluşlar yaptıkları işlemin niteliği gereği teşkilat kanunlarında veya statülerinde belirtilen işlerle sınırlı olarak kurumlar vergisi muafiyetine konu edilmişlerdir. Fakat bu kuruluşların kuruluş amaçları dışında kalan işleri itibariyle kurumlar vergisine tabi olacaklardır.

Örneğin Damga Matbaasının ücret karşılığında bir yayın evine kitap basması veya bir askeri atölyenin, bir anonim şirketin siparişi üzerine ücret karşılığında kalıp yapması gibi işlemlerden sağlanan kazançlar kurumlar vergisine tabi olacaklardır.

3.2. Milli Piyango İdaresi muafiyeti

5 Temmuz 1939 tarih ve 3670 sayılı Milli Piyango Teşkiline Dair Kanun ile kurulmuştur. Ancak, Milli Piyango İdaresine Türkiye'de nakit karşılığ piyango düzenleme yetkisi tanınmıştır. Piyango idaresinin hasılatı, Milli Piyango İdaresi Genel Müdürlüğü Kuruluş Ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde

Kararname¹⁷¹'nin 53.maddesinde yer alan; “*İdarenin hasılatı ile bilet, kupon, ilanları, resmi dairelerle olan muhaberatı, tertiplediği bilumum oyunları ile yaptığı çekilişlerde kazananların ikramiye ve amortileri her türlü vergi, resim ve harçtan muaftır. (Eklenen cümle, R.G. : 15.08.2003 / 25200) İdarenin taraf olduğu işlemlerden noter ve yargı harçları alınmaz.*” ifadesi ile muafiyet kapsamına alınmıştır.

KVK'nın 7/1'inci maddesi uyarınca da piyango idaresi vergiden muaftır. Diğer muafiyetlerin devamı için kurumun maksatı dışına çıkmaması beklenmiştir. Lakin çıkıldığı taktirde irat getirici faaliyetler kurumlar vergisine tabil olmakla birlikte, piyango faaliyeti için muafiyet devam edecektir.

3.3.Askeri fabrika ve atölyeler muafiyeti

Fabrika ve atölyeler döner sermayeye dayanarak askeri ihtiyaçlar için siparişleri kabul etmektedir. Milli Savunma Bakanlığına bağlı iken 5591 sayılı Kanunla Makina ve Kimya Endüstrisi Kurumuna devredilmiştir. Milli savunma için yaptığı işlerden sağladığı karlar, kurumlar vergisinden muaftır. Bu fabrikaların ve atölyelerin milli savunma ihtiyaçları dışında kabul ettikleri özel sipariş ve imalatlardan elde edilen kazanç vergiye tabidir.

Ayrıca 12 Haziran 1959 tarih ve 7356 sayılı Kara, Deniz ve Hava Kuvvetlerine Bağlı Fabrikalara Mütedavil Sermaye Tahsisine Dair Kanunun 1'inci maddesi ile, kara, deniz ve hava kuvvetlerine bağlı fabrikalara Milli Savunma Bakanlığınca lüzum görülenlere döner sermaye tahsisi için yetki tanınmıştır.

Bunlar, kuruluş amaçlarının gerektirdiği faaliyetlerde buldukları sürece, gelir, kurumlar ve katma değer vergilerinden muaftırlar¹⁷².

3.4. Özel Kanunlarla veya sözleşmelerle muafiyet verilen kurumlar

Bazı kurumlara gerek başlangıçta gerekse sonradan yapılan özel kanuni düzenlemelerle kurumlar vergisinden muafiyet tanınabilir. Bu muafiyet Kurumlar Vergisi Kanunu dışındaki kanunlar tarafından getirilen muafiyetlerdir. Örneğin,

¹⁷¹ 6.6.1988 tarih ve 19834 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

¹⁷² “**Askeri fabrika ve atölyeler**”, <http://www.malihaber.com/modules.php?name=Encyclopedia&op=content&tid=144>, (Erişim Tarihi: 27/01/2006).

Merkez Bankası Kanunu'nda ve Serbest Bölgeler Kanunu'nda bu konuda hükümler bulunmaktadır.

Devletin kanunların verdiği yetkiye dayanarak gerçekleştirdiği uluslararası anlaşmalarla doğrudan kurumlar vergisi belirtilmek yada her türlü vergiler denilmek suretiyle kurumlar vergisinden muafiyet getirilebilir¹⁷³.

3.5. Toplu Konut ve Kamu Ortaklığı İdaresi Başkanlığı ile buna ait fonların muafiyeti

Ülkemizin yasadığı hızlı nüfus artışı ve hızlı kentleşme sebebiyle oluşan konut ve kentleşme sorunlarının çözülmesi ve üretimin artırılarak işsizliğin azaltılması amacıyla, 1984 yılında Genel İdare dışında Toplu Konut ve Kamu Ortaklığı İdaresi Başkanlığı kurulmuştur. Bu tarihte yürürlüğe giren 2985 sayılı Toplu Konut Kanunu ile özerk Toplu Konut Fonu oluşturulmuştur.

Toplu Konut İdaresi Başkanlığının işlevi Türkiye'de konut üretim sektörünün teşvik edilerek hızlı artan konut talebinin planlı bir şekilde karşılanmasını sağlamak yönünde belirlenmiştir. 2985 sayılı Toplu Konut Kanunu Toplu Konut İdaresi Başkanlığına özerk ve esnek hareket etme imkanı sağlamıştır. Aynı zamanda, Genel Bütçe dışındaki Toplu Konut Fonu ile de İdare konut uygulamaları için sürekli ve yeterli kaynağa sahip olmuştur¹⁷⁴.

3.6. Menkul Kıymetler tanzim fonu muafiyeti

Menkul Kıymetler Tanzim Fonu, 45 sayılı Kanun Hükmünde Kararnameyle değişik 35 sayılı Kanun Hükmünde Kararname ile kurulmuş olup, tahvil arz ve talebi arasındaki dengesizlikleri gidermek ve tahvil piyasasının istikrarını sağlamak amacıyla faaliyet göstermektedir.

Kurumlar Vergisi Kanununun 7 nci maddesine 3332 sayılı Kanunla eklenen 21 inci bent hükmü ile "Menkul Kıymetler Tanzim Fonu" kurumlar vergisinden muaf tutulmuştur. Dolayısıyla bu Fon, dahili tevkifata da tabi olmayacaktır. Aynı bent hükmüne göre, bu Fon'un portföy işletmeciliğinden doğan kazançları gelir vergisi tevkifatına da tabi tutulmayacaktır.

¹⁷³ Şenyüx Doğan, a.g.e., s.362.

¹⁷⁴ T.C. Başbakanlık Toplu Konut İdaresi Başkanlığı, [http://www.toki.gov.tr / page.asp?link=html/tanitim/tarihce.html](http://www.toki.gov.tr/page.asp?link=html/tanitim/tarihce.html), (Erişim Tarihi: 27/1/2006).

3.7. Özelleştirme İdaresi Başkanlığı ile Özelleştirme Fonu muafiyeti

Başbakan'a bağlı kamu tüzel kişiliğine sahip, özel bütçeli Özelleştirme İdaresi Başkanlığı 27 Kasım 1994 tarih, 4046 sayılı Kanun'la kurulmuştur¹⁷⁵. İdare, kuruluşların Özelleştirme kapsamına alınmasına veya Özelleştirme kapsamına alınmış olan kuruluşların eski statüsüne iade edilmesi veya Özelleştirme programındaki kuruluşlardan gerekli görülenlerin Özelleştirmeye hazırlanmasına karar verilmesi konusunda Kurula teklifte bulunmak gibi bir çok özelleştirme süreci boyunca bir çok görevi, devletin ekonomideki sınai ve ticari aktivitesinin en aza indirilmesi, rekabete dayalı piyasa ekonomisinin oluşturulması, devlet bütçesi üzerindeki KİT finansman yükünün azaltılması, sermaye piyasasının geliştirilmesi ve atıl tasarrufların ekonomiye kazandırılması amacıyla yerine getirir¹⁷⁶.

4046 Sayılı Kanunun değişik 27.maddesi muafiyete şöyle yer verir:

“Bu Kanun hükümleri gereğince yapılacak özelleştirme uygulamalarına ilişkin işlemler “(danışmanlık hizmet alımları ile nihai devir işlemlerine ilişkin sözleşmeler dahil) Katma Değer vergisi hariç her türlü vergi, resim ve harçtan muaftır. İdarenin taraf olduğu dava ve takiplerde, İdare her türlü harçtan muaftır. Özelleştirme uygulamalarına ilişkin idari davalar, ilk derece mahkemesi olarak Danıştay’da görülür.”

Özelleştirme faaliyetleri neticesinde elde edilen gelirlerin ve yapılan giderlerin takibi için kurulan Özelleştirme Fonu da kurumlar vergisinden muaftır. Muafiyete KVK'nın 7/23. maddesinde de yer verilmiştir.

3.8. T.P.A.Ortaklığı muafiyeti

Türkiye Petrolleri Anonim Ortaklığı'nın (TPAO) yurt dışı yatırımlarına ilişkin 2005 yılına kadar vergi muafiyeti getiriyor. Buna göre, TPAO'nin dış yatırımlarının finansmanı için kullandığı kaynakların değerlendirilmesi nedeniyle

¹⁷⁵ 27.11.1994 tarih, 22124 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmış, 21.7.2005 tarihli ve 25882 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 3/7/2005 tarihli ve 5398 sayılı Kanun’un 1 inci maddesi ile değiştirilmiştir.

¹⁷⁶ “Türkiye’de özelleştirme”, <http://www.oib.gov.tr>, (Erişim Tarihi: 28/01/2006).

kurum lehine oluşan kur farkı vergilendirilmeyecektir¹⁷⁷. İlgili muafiyeti açıklayan KVK'nın geçici 31. maddesi¹⁷⁸ni şöyledir:

“2001-2005 yılları kazançlarına uygulanmak üzere Türkiye Petrolleri Anonim Ortaklığının faaliyet konusu ile ilgili olarak yurt dışı iştiraklerinin finansmanından doğan alacaklarının değerlendirilmesinden kaynaklanan kur farkları pasifte özel bir karşılık hesabında gösterilerek dönem kazancına dahil edilmez. Bu karşılıklar sermayeye eklendikleri takdirde işletmeden çekiş ve kâr dağıtımını sayılmaz. Aleyhlerine oluşan kur farkları ise aktifte özel bir karşılık hesabında tutulur ve gelecek yıllarda lehlerine oluşacak kur farkları ile kapatılır. Lehte kur farkı ile kapatılmayan tutarlar yurt dışı iştirakin işi bırakması halinde zarar addolunur.”

Muafiyet sadece Türkiye Petrolleri Anonim Ortaklığı'nın yukarıda belirtilen kur farkı gelirleri için tanınmıştır¹⁷⁹. Ancak, konu hakkında geçici 31.madde ile getirilen imkanın tüm şirketler için geçerli olması gerektiği savı getirilip, tek bir şirket için getirilen düzenlemenin aynı durumda olan başka şirketlere uygulanmamasının anayasaya aykırı olacağı düşüncesi de savunulmaktadır¹⁸⁰.

3.9. İş yada Hizmet Karşılığı Resim ve Harç Alan Kamu Müesseseleri

KVK'nun muafiyetlere yer veren 7.maddenin 10.bendinde yaptıkları iş karşılığında resim ve harç alan kamu müesseseleri kurumlar vergisinden muaf tutulmuşlardır. Örneğin, Hudut ve Sahiller Sağlık Genel Müdürlüğü ve Mezat Salonları bu müesseselerdendir¹⁸¹.

3.10. Trafikle ilgili Basılı Kağıt Ve Plaka Satışı Yapan Kurumlar

Kurumlar Vergisi Kanunu nun 7.maddesinin 19.bendinde münhasıran 13.10.1983 tarih ve 2918 sayılı Karayolları Trafik Kanununun 131.maddesinde yer alan basılı kâğıt ve plakaların satış faaliyetlerinde bulunan müesseselerin kurumlar

¹⁷⁷ “Mini vergi paketine onay”, <http://ntvmsnbc.com/news/155648.asp#BODY>, (Erişim Tarihi: 28/01/2006).

¹⁷⁸ 4761 sayılı Kanununun 4 üncü maddesiyle eklenen geçici maddedir. Adı geçen kanun, 22/06/2002 tarih ve 24793 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

¹⁷⁹ Şenyüz Doğan, **a.g.e.**, s.365.

¹⁸⁰ Gündüz Zeki, “117 Vergi Avantajı”, İstanbul, PriceWaterhouseCoopers Türkiye Yayınları, Kasım 2003.

¹⁸¹ **Beyanname Düzenleme Kılavuzu 2004**, Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayınları, İstanbul, 2004, s.487.

vergisinden muaf olacağı hüküm altına alınmış ve yine anılan bendin ikinci fıkrasında bu müesseselerin söz konusu faaliyetlerinden elde ettiği kazançların Gelir Vergisi Kanununa göre tevkifata tabi tutulamayacağı belirtilmiştir. Konuya ilişkin olarak Maliye Bakanlığı tarafından yayınlanan 31 Seri No'lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği ile aşağıdaki açıklamalarda bulunulmuştur.

2918 sayılı Karayolları Trafik Kanunu'nun 131. maddesinde, Trafik şube ve bürolarında işleri gereği, iş sahiplerince verilmesi, kullanılması zorunlu basılı kâğıtlarla plakaların cins ve nevilerinin İçişleri ve Bayındırlık ve İskân Bakanlıkları'nca tespit edileceği ve bu belgeler ile plakaların Şoförler ve Otomobilciler Federasyonu'nca bastırılacağı ve anılan Bakanlıklarla birlikte tespit edilecek bedel mukabilinde satılacağı belirtilmiştir.

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 7. maddesine eklenen 19 numaralı bent hükmüne göre; Türkiye Şoförler ve Otomobilciler Federasyonu ile bu Federasyona bağlı şoförler ve otomobilciler derneklerinin Karayolları Trafik Kanununun 131. maddesinde belirtilen basılı kâğıt ve plakaların satışı faaliyeti kurumlar vergisinden muaf tutulmaktadır. Ancak muafiyeti yapan müesseselerin münhasıran bu faaliyette bulunmaları halinde geçerlidir¹⁸².

4. Diğer Muafiyetler

Kurumlar Vergisi Kanunu dışında yer alan, diğer kanunlarla açıklanmış maddelerle muafiyet kazanan başka kurumlar da vardır:

Bunları ve yer aldığı kanunlar aşağıdaki gibi özetleyebiliriz¹⁸³:

- 4389 Sayılı Bankalar Kanunu ile Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonu; (Md.15)
- 4628 Sayılı Elektrik Piyasası Kanunu ile Elektrik Piyasası Düzenleme Kurulu ; (Md.4)
- Sermaye Piyasası Kanunu ile Yatırımcıları Koruma Fonu; (Md.46/b)
- 587 Sayılı KHK ile Doğal Afetler Sigortaları Kurumu; (Md.4)

¹⁸² “Trafikle ilgili basılı kağıt ve plaka satışı yapan kurumlar, kurumlar vergisinden muaf mıdır?”, <http://malihaber.com/modules.php?name=Encyclopedia&op=content&tid=2605>, (Erişim Tarihi: 28/01/2006).

¹⁸³ **Beyanname Düzenleme Kılavuzu 2004**, Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayınları, İstanbul, 2004, s.498-500.

- 4447 Sayılı Kanun ile İşsizlik Sigortası Fonu; (Md.53)
- 4054 Sayılı Kanun ile Rekabet Kurumu; (Md.63)
- 3813 Sayılı Türkiye Futbol Federasyonu Kuruluş ve Görevleri Hakkında Kanun ile Türkiye Futbol Federasyonu;
- 2820 Sayılı Siyasi Partiler Kanunu ile siyasi partiler; (Md.61)
- 2690 Sayılı Türkiye Atom Enerjisi Kanunu ile Türkiye Atom Enerjisi;
- 132 Sayılı Türk Standartları Enstitüsü Kuruluş Kanunu ile TSE;
- 222 Sayılı İlköğretim ve Eğitim Kanunu ile ilköğretim;
- 3294 Sayılı Kanun ile Sosyal Yardımlaşma ve Dayanışma Teşvik Fonu;
- 3259 Sayılı Kanun ile İslami Kalkınma Bankası;
- 1600 Sayılı Kanun ile, Türkiye Kızılay Derneği, Darülaceze, Türk Hava Kurumu, Sosyal Hizmetler ve Çocuk Esirgeme Kurumu, Darüşşafaka Cemiyeti, Türkiye Yardım Sevenler Derneği, Yeşilay Derneği,
- 6200 Devlet Su İşleri (Md.49)
- 3388 Sayılı Kanun ile Türk Silahlı Kuvvetlerini Güçlendirme Vakfı, (Md.3)
- 3350 Sayılı Kanun ile Sağlık Hizmetleri Kurumları; (Md.5c)
- 625 Sayılı Kanun ile Özel Eğitim Kurumları (Madde 3/2)

Kurumlar Vergisi'nden muaf edilmişlerdir.

C. Kurumlar İçin Vergi Avantajı Sağlayan Diğer Hususlar

1. Kurumlar Vergisinin Gelir Vergisine Göre Avantajları

Tüm bu istisnaların ve muafiyetlerin yanında kurumlar vergisinin gelir vergisine göre bazı avantajlarından da kısaca bahsetmek gerekir. Kurumlar vergisi, giderlerin yazılması açısından ve vergi borçlarından sorumluluk sınırı bakımından gelir vergisine göre üstünlüğü vardır.

Gelir vergisinde işletme sahipleri ticari faaliyetin yürütülmesiyle ilgili olsa bile kendisine, eşine ve çocuklarına yaptığı ödemeler kanunen kabul edilmemektedir. Oysa, kurumlar vergisi için belirli bazı sınırlamalar dışında benzer ödemelerin gider yazılmasına bir engel bulunmamaktadır.

Gelir vergisinde işletme sahiplerinin vergi borçlarına karşı sorumluluğu sınırsız iken kurumlar vergisinde ortakların (limited şirket ortakları hariç) sorumlulukları yoktur.

Sınırlı sorumluluk esaslı kurumlar açısından önemli bir avantajdır¹⁸⁴.

2. Vergi Avantajı Sağlayan Bazı İşletme Türleri

Ayrıca teşkil edilecek işletmenin türünün seçiminde vergi avantajı sağlanan işletme nevi cinsinden yapılarak da işletmenin lehine vergi üstünlüğü sağlanılabilir. Zira kurumlar vergisi kanunu bazı kurumlar lehine, yalnızca bu kurumlara mahsus ayrıcalıklar sunmuştur. Burada özellikle adi ortaklık ve halka açık şirket kurmak konusunda söz konusu olan avantajlara değinilecektir.

➤ Adi Ortaklık Kurmak

İş ortaklıklarının bu yapıları yerine adi ortaklık şeklinde mükellefiyet tesis edebilecekleri yönünde KVK'nın mükerrer 6.maddesinde değişiklik yapılmıştır. Bu değişiklik sonucu daha önceden iş ortaklığı şeklinde kurulması gereken mükellefiyetlerin artık talep edilmesi halinde iş ortaklığı halinde tesis edileceği hüküm altına alınmış, böylece iş ortaklığı şeklinde örgütlenmek zorunlu halden çıkmıştır¹⁸⁵.

KVK mükerrer 6. maddenin değişiklik sonrası metni şöyledir:

“Birinci maddenin, A, B, C ve D bentlerinde yazılı kurumların kendi aralarında, şahıs ortaklıkları veya gerçek kişilerle belli bir işin birlikte yapılmasını müştereken taahhüt etmek ve kazancını paylaşmak amacıyla kurdukları ortaklıklardan vergi dairesinden bu şekilde mükellefiyet tesis edilmesini talep edenler iş ortaklığıdır.

Bunların tüzel kişiliklerinin olmaması mükellefiyetlerini etkilemez.”

Bu maddenin eski metni şöyleydi :

¹⁸⁴ Şenyüz, Doğan, a.g.e, s.256.

¹⁸⁵ Yıldız A.Murat, Tunca Ayfer, “İş ortaklıkları veya Adi Ortaklık Şeklinde Örgütlenmenin vergi yükü açısından Karşılaştırılması”, Vergi Sorunları Dergisi, Sayı:132, s.54.

(*) Mükerrer Madde 6 – (3239 sayılı Kanunun 72 nci maddesiyle eklenen madde) Birinci maddenin, A, B, C ve D bentlerinde yazılı kurumların kendi aralarında, şahıs ortaklıkları veya gerçek kişilerle belli bir işin birlikte yapılmasını müştereken taahhüt etmek ve kazancını paylaşmak amacıyla kurdukları ortaklıklar iş ortaklığıdır.

Bunların tüzel kişiliklerinin olmaması mükellefiyetlerini etkilemez.

Görüldüğü gibi KVK’ da çok kısa şekilde tanımlanan iş ortaklığı kurumlar vergisi mükellefi olan şirketlerin kendi aralarında şahıs ortaklıkları veya gerçek kişilerle, belli bir işin birlikte yapılmasını müşterek taahhüt ettikleri ve kazancını paylaşmak için kurdukları ortaklıklardır. 4369 sayılı kanunla değişen şekilde iş ortaklıkları isteğe bırakılmıştır. Daha önce tesis edilen iş ortaklıkları istedikleri takdirde kanunun değişikliğe uğradığı tarihten itibaren bir ay içerisinde müracaat ederek ihtiyarilikten yararlanırlar denmektedir. Bunu ortaya koyan değişiklik KVK ’nun Geçici 27. Maddesi şöyle düzenlenmiştir:

(4369 sayılı Kanunun 58 inci maddesiyle eklenen ve 29.07.1998 tarihinden geçerli olarak yürürlüğe giren şekli) “Bu Kanunun yayımı tarihinden önce mükellefiyetini iş ortaklığı olarak tesis ettirmiş olan kurumlar, bu Kanunun yayımı tarihinden itibaren bir ay içerisinde vergi dairesine başvurarak Kurumlar Vergisi Kanununun bu Kanunla değiştirilen mükerrer 6 ncı maddesindeki ihtiyarilik hakkından yararlanabilirler. Bu hükmün uygulanmasına ilişkin usul ve esasları tespit etmeye Maliye Bakanlığı yetkilidir” denilmektedir. İş ortaklığı olarak kurulmayanlar adi ortaklık şeklinde kurulabilir denilmektedir. Adi ortaklık Borçlar Kanunu’nun 520. ve devam eden maddelerinde tanımlanmıştır. 520/1.maddesinde yer alan düzenlemede ortaklık iki veya daha çok kişinin emeğini yada malını bir amaca ulaşmak için birleştirdikleri bir sözleşme türü olarak tanımlanmaktadır.

Adi ortaklık veya iş ortaklığı kurmak arasında seçim şansı verilmesi, mükelleflere vergi avantajı açısından en uygun olan örgütlenmeyi seçme üstünlüğü getirmiştir. Adi ortaklıklarda elde edilebilecek zararın ortakların diğer kazançlarından mahsubu, ödenen stopajların mahsup edilebilmesi, diğer ortakların vergi borçlarından sorumlu olmama dikkate alınması gereken önemli noktalardır¹⁸⁶.

¹⁸⁶ Şişman Bülent, a.g.e. , s.325.

➤ Halka Açık Şirket Kurmak

Kurumlar zaman zaman, faaliyetlerini geliştirerek, büyümek amacıyla finansman kaynağı bulma çabası içine girmektedirler. Faaliyetlerin genişletilmesi, yeni yatırımların yapılması ve kaynaklar bulunması ise, yeni ortakların alınmasına, hükümetin desteklerinden yararlanılmasına yada finans kuruluşlarından kredi alınmasına bağlıdır. Ancak faaliyetlerin genişletilmesi vb. gibi amaçlarla ulaşılmak istenilen fonlar her zaman hükümet yardımları yada banka kredileri ile karşılanamamaktadır¹⁸⁷. Halka açılma, bu noktada vergi mevzuatımızda kolaylıklar da sağlanan bir finansman yoludur. Halka açık şirket olmanın şartını ifşa eden Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 2 maddesi şöyledir:

“2499 Sayılı Sermaye Piyasası Kanunu'na göre, Sermaye Piyasası Kurulunca halka açık şirket olduğu kabul edilen şirketler, bu Kanun ve Gelir Vergisi Kanunu uygulaması bakımından da “halka açık şirket” sayılır”. Sermaye Piyasası Kanununun 3. maddesinde ise, halka açık şirketler; “hisse senetleri halka arz edilmiş olan veya halka arz edilmiş sayılan anonim ortaklar” şeklinde tanımlanmıştır.

Kanun halka açık şirketler için bazı vergi avantajları tanımlamıştır. Örnek vermek icap ederse, Geçici 24.maddede yurt dışı inşaat ve onarım işlerine yönelik uygulanan stopajda, halka açık şirketlere özel indirimler uygulanacağı bildirilmektedir. (%10'luk bir indirim sağlanmaktadır.) Firmalar bu avantajdan faydalanmak gerekse firmanın gerek nakit akışını rahatlatmak gerekse finansman kolaylığı sağlamak yoluna giderler.

Farklı GV tevkifatı uygulaması sadece KV'ne tabi kazançlar için geçerlidir. İstisna kazançlar için, halka açık şirketlere farklı oran belirleme imkanı yoktur. Düşük oranlı tevkifat uygulamasına, şirketin halka açıldığı yıl başlanılabilmektedir¹⁸⁸.

Ancak halka açılmak da bazı yönlerden firmalar açısından dezavantajlardan doğurabilir. Örneğin, bu tür işletmeler Sermaye Piyasası Kurulu'nun muhasebesel ve mali standartlarına uymak, bağımsız denetim yaptırmak, mali tablolarını ilan etmek,

¹⁸⁷ Şengül Selami, “100 Soruda Halka Açılma”, Ankara 1997, s. 17.

¹⁸⁸ Bıyık Recep, Kıratlı Aydın, a.g.e. , s.592.

kayda alma ücreti ödemek (sermayenin binde ikisi ve bunun dörtte biri kadar eğitime katkı payı), temettü ve bedelsiz pay dağıtım esaslarına uymak gibi SPK'dan kaynaklanan zorunlulukları yerine getirmelidirler.

Bu yüzden işletmeler bu istisnalardan faydalanmak için halka açılmak kararı almadan bu dezavantajları da düşünmelidirler¹⁸⁹.

¹⁸⁹ Şişman Bülent , **a.g.e.**, s.327-328.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

AB ÜLKELERİ VE DÜNYA'DA KURUMLAR VERGİSİ KANUNU'NDA GETİRİLMİŞ TEŞVİK VE AVANTAJ UYGULAMALARI

*“Vergi koyma sanatı, bir kazı yolduğunda, en fazla tüyü elde ederken, en az
bağırtyı çıkartmaya dayanır.”*

Jean Louis Colbert (Kral IV. Louis dönemi Hazine Bakanı)¹⁹⁰

Devlet teşvikleri bir bütün olarak değerlendirildiğinde, belli amaçlara ulaşmak uğruna kamunun ekonomiye müdahalesi anlamını taşımaktadır. Ülke deneyimlerinin gösterdiğine göre, devlet müdahalesiyle, sanayileşme hamlesini hızlandırmak mümkündür. Yoksulluk sınırının geçilmesi ve belli bir gelişmişlik düzeyine ulaşılması amacıyla sanayileşme atılımlarının desteklenmesi kaçınılmaz olmaktadır. Özellikle, sanayi dallarının kuruluş aşamasında korunması ve desteklenmesi gerektiği konusunda önemli teorik destekler mevcuttur. Sanayileşmenin ileriki aşamasında da rekabet gücünün artırılması için kısa süreli teşvik mekanizmalarının uygulanması kaçınılmaz olmaktadır. Ayrıca, piyasa mekanizması kendi başına bırakıldığı zaman bölgesel eşitsizlik, çevre ve istihdam sorunları gibi bazı olumsuzluklar ve negatif dışsallıklar ortaya çıkmaktadır. Bu sorunların çözümü amacıyla da destek unsurlarını kullanmak mümkündür.

Dünyada yaşanmış kriz örnekleri, serbest piyasa mekanizması içinde çalışan özel sektörün bazen kısa vadeli sonuçlar üzerinde fazlaca yoğunlaştığı ve uzun döneme ilişkin öngörü hatasına düştüğünü göstermiştir. Özellikle belli alanlarda yoğunlaşan aşırı yatırımlar, daha sonra ekonomi içinde eritilemediği için balon ekonomisi (bubble economy) diye bilinen sürecin yaşanmasına neden olmaktadır. 1980’li yılların ikinci yarısında Japonya’da hisse senedine ve gayri menkule yapılan aşırı yatırımlar, 1987 krizi öncesi Güneydoğu Asya ülkelerinin aşırı boyutlara ulaşan

¹⁹⁰ Bu sözün aslı aşağıdaki gibidir ve 8 Nisan 2005 tarihinde yayımlanan Economist dergisinden alınmıştır : “The art of taxation consists in so plucking the goose as to obtain the largest possible amount of feathers with the smallest possible amount of hissing.”

dış kaynak girişinin verimsiz alanlara yatırılması, ABD’de 1990’lı yılların sonlarında internet ve e-ekonomi alanlarına yapılan aşırı yatırımlar özel sektörün sağlıksız öngörülerine dayanan gelişmelerin örneklerini oluşturmaktadır. Bu gibi durumlarda, diğer ekonomi politikaları yanında, vergilerin artırılması suretiyle uygulanacak politikanın, önleyici bir mekanizma olarak kullanılması mümkündür¹⁹¹.

Ülkeler arasında farklı kurumlar vergisi sistemlerinin uygulanıyor olması, uluslararası yatırım ve tasarruf dalgalarını belirleyen en önemli etkenlerden biridir. Ekonomik alanda küresel bağımlılığın gittikçe güçlendiği çağımızda, bir ülkede varolan kurumlar vergisi uygulamaları, o ülkeye yapılacak yatırımların geleceğini doğrudan etkiler hale gelmiştir. Bunun sonucu olarak, klasik anlamda ekonomik faaliyetleri etkileyen rekabet, ülkelerin vergi sistemlerine de yansımıştır. AB ülkelerinin de dahil olduğu pek çok ülke vergi sistemlerini yeniden düzenlemek durumunda kalmış ve kurumlar vergisi oranlarını düşürürken, vergi matrahını genişletmiştir. Birçok ülke vergi oranlarının düşürülmesini büyük bir gelir kaybı olarak görmektedir. Zira, bir ülkedeki kurumlar vergisi oranlarının yatırımcıları çekmek amacıyla düşürülmesi, istihdamı artırarak kurumlar vergisi gelirindeki azalmayı telafi edebilmektedir¹⁹².

Bu noktada bir çok ülke ekonomideki gidişatı yönlendirmek, makro hedefler anlamında uluslararası planda rekabet gücünü artırmak amacıyla vergi politikalarında teşvik ve avantaj unsurlarından faydalanmaktadır. Bu anlamda vergi teşvikleri genel teşvik uygulamaları içinde önemli bir yere sahiptir. Dünyada uygulanan başlıca vergi teşvikleri şu şekilde sınıflandırılabilir¹⁹³:

Düşük oranlı vergi uygulaması: Düşük oranlı kurumlar vergisi uygulaması da teşvik aracı olarak kullanılmaktadır. Bu yöntem, basit olması, kısa dönem-uzun dönem yatırımı ayırımı yaratmaması, yabancı sermaye için cazip olması gibi avantajlara karşın kamu geliri yönünden sakınca yaratabilir. Lao Demokratik Cumhuriyeti, Kamboçya, Hong Kong, İrlanda, Estonya, Endonezya gibi ülkeler bu teşvike başvurumaktadırlar. Ülkemizde de 2006 yılından itibaren kurumlar vergisi

¹⁹¹ “Vergi Politikalarının Üretim Ve İhracata Etkileri”, <http://www.dtm.gov.tr/ead/ekonomi/sayi%2011/vergi.htm>, (Erişim Tarihi: 04/02/2006).

¹⁹² Suer M. Ziya, “Avrupa Birliği’nde Vergi Uyumlaştırması ve Türk Vergi Sistemi Üzerine Etkileri”, Ankara:Hesap Uzmanları Vakfı Yayınları, 1999, s.216.

¹⁹³ “Tax Incentives and Foreign Direct Investment A Global Survey” United Nations Conference on Trade and Development, Geneva, ASIT Advisory Studies No:16, 2000, s.19-22.

oranı %30'dan %20'ye indirilecektir. 30 Kasım 2005 tarihli 2005/75 sayılı Vergi Sirkülerimizde daha detaylı açıklandığı üzere, ayrıca gelir vergisi oranlarında da bazı indirimlerin yapılması planlanmaktadır¹⁹⁴. Ayrıca yeni kanun taslak şekliyle kanunlaşırca ülkemizde aşağıda sayılan alanlara yönelik olarak belli tutarların üstünde ve belli şartları sağlayan yatırımlar yapacak olan tam ve dar mükellef kurumlar Maliye Bakanlığı ile düzenleyecekleri ve Bakanlar Kurulu'nca onaylanacak sözleşmede taahhüt ettikleri şartları yerine getirmeleri şartıyla, belirlenen indirimli vergi oranlarından yararlanabileceklerdir :

- İstihdam ve ihracatı arttırmaya yönelik yatırımlar,
- Mahsul ve ürünleri ıslaha yönelik yatırımlar,
- Yeni teknolojiye yönelik araştırma-geliştirme yatırımları,
- Türkiye'nin turizm kapasitesini arttırmaya yönelik yatırımlar,
- Petrol Kanunu ve Maden Kanunu'na göre yürütülen arama ve sondaj faaliyetlerine yönelik yatırımlar,
- Madenlerin işletilmesine yönelik yatırımlar¹⁹⁵

Yeni Kurumlar Vergisi Kanunu, yatırımların Bakanlar Kurulunca belirlenecek yörelerde yapılması, yapılan yatırımların en az 500 milyon YTL veya muadili döviz tutarında (genişletme yatırımları dahil) olması, yatırımın sözleşmenin onay tarihinden itibaren 5 yıl içinde tamamlanacak olması, yatırıma konu işyerlerinde indirimli oranın uygulanacağı vergilendirme dönemleri boyunca fiilen ve sürekli olarak en az 500 işçi çalıştırılması (yoğun olarak yeni teknolojiye yönelik araştırma ve geliştirme faaliyetlerinde bulunanlar için bu koşulun aranmaz.), yapılan yatırım dolayısıyla yıllık en az 100 milyon YTL karşılığı ihracat hasılatı elde edilmesi ve söz konusu hasılatın o yıla ait kurumlar vergisi beyanname verme süresi sonuna kadar getirilmesi (yoğun olarak yeni teknolojiye yönelik araştırma ve geliştirme faaliyetlerinde bulunanlar için bu koşulun aranmaz) gibi şartları taahhüt etmeleri ve sözleşmenin bitiş tarihinin işletmenin faaliyete geçtiği tarihten itibaren azami 10 yıllık bir süre içinde olmak kaydıyla; bu yatırımlardan sözleşmede belirtilen hesap dönemlerinde elde edilecek kazançta uygulanacak kurumlar ve gelir

¹⁹⁴ “KV oranını %20'ye düşüren tasarı TBMM'ye sunuldu”, <http://www.malihaber.com/modules.php?name=News&file=article&sid=527>, (Erişim Tarihi: 18/02/ 2006).

¹⁹⁵ Kurtçu Zeki, Yılmaz Güler Hülya, “Kurumlar Vergisi Kanunu'nda Beklenen Yeni Düzenlemeler (Taslak)”, <http://www.verginet.net/Gundem.aspx?ID=20>, (Erişim Tarihi:18/02/2006).

vergi oranlarını ayrı ayrı veya birlikte %2 oranına kadar indirmeye Bakanlar Kurulu yetkilidir¹⁹⁶ diyerek vergi oranının indirilmesinin sınırlarını çizmiştir.

Zararların ileriye doğru yansıtılması: Düşük oranlı kurumlar vergisi uygulayan hükümetler bunun yanında diğer teşvik daha uygularlar. Bu tür bir işleyiş içerisinde yatırımcılara ayrıca, belli bir müddet süresince, (genellikle 3 veya 5 yıl) ödenecek kurumlar vergisinin hesaplanmasında, zararların ileriye yada geriye doğru yansıtılması için verilir.

Vergi Tatili: Şirketlerin, genellikle kuruluş aşamasından itibaren belli bir seneye kadar vergilerden muaf tutulması (tax holiday) şeklindeki uygulama; yönetiminin basit olması, vergi koşulları konusunda kesinlik taşıması, şirketin kuruluş aşamasında büyük bir avantaj sağlaması, ilk kuruluş aşamasında firmanın tanınmamasından kaynaklanan borçlanma güçlüğüne karşı borçlanma ihtiyacını azaltması, vergi teşkilatının rüşvet ve benzeri nedenlerle yozlaşmış olduğu ülkelerde yatırımcının vergi teşkilatıyla muhatap olmamasını sağlaması gibi bazı avantajlar taşımakla birlikte, önemli dezavantajlara da sahiptir. İlk olarak, geleceğe yönelik büyük bir belirsizlik varsa ve yatırım ortamı uygun değilse, bu sistemle yatırımlar teşvik edilememektedir. İkinci olarak, firmalar muafiyet süresiyle eş ömre sahip alanlara yönelmekte ve uzun vadeli yatırımlara girişmemektedirler. Üçüncü olarak, bu sistem, yaygın olarak kullanılması durumunda önemli vergi kaybına yol açmakta ve kamu mali dengesinin zaafa uğramasına neden olmaktadır. Son olarak, firmalar, muafiyet süresi sonunda mevcut şirketlerini kapatarak yeniden şirket kurma yoluna gidebildikleri için sınırlı süreli olan muafiyet sürekli hale gelmektedir.

Yatırım İndirimi: Teşvik kapsamına alınan yatırımların vergiden düşülmesini sağlayan yatırım indirimi (investment allowance) uygulaması; vergi kaybının hesaplanmasının kolay olması, belli sektörlerle ve uzun döneme yönelik yatırımlar için uygun olması, geçici olması gibi avantajlarına karşın, yönetiminin zor olması, ayrımcılığa ve suiistimallere açık olması, daha çok mevcut firmaların kullanımına açık olması gibi sakıncalar taşımaktadır.

Hızlandırılmış Amortisman: Şirket aktifine giren duran varlıkların, normal amortisman kayıt yöntemine göre daha kısa sürede kardan düşülerek, gider

¹⁹⁶ Kahraman Abdulkadir (Deloitte), a.g.e. , s.7.

yazılabilmesini sağlayan hızlandırılmış amortisman (accelerated depreciation) kayıt yöntemi sayesinde, şirketlere vergi avantajı sağlanmaktadır.

Vergi teşvikleri ekonomiye büyük katkılar sağlamakla birlikte, eleştirilere de açık bir konudur. Ekonominin her kesimini aynı oranda desteklemek mümkün olmadığı için, teşvikler, rekabet eşitsizliğine yol açmaktadır. Koruma ve desteklerle ayakta durmaya alışan sanayilerin kendilerini geliştirmek ve yenilemek konusunda zorlayıcı bir güç hissetmedikleri bir gerçektir. Ayrıca, teşvikler belli kesimlere kaynak transferi sağladığından sosyal açıdan da eleştiriye açık bir konudur.

Her müdahalede olduğu gibi teşvikler konusunda da, elde edilen faydalar ile katlanılan maliyet arasındaki fark, müdahalelerin haklılığını yada haksızlığını oluşturmaktadır. Vergi teşvik uygulamalarının da sürdürülmesini savunabilmek için, amaçların gerçekleştiğinin toplum gözünde kabul edilmesi gerekir. Mevcut teşviklere yönelik en büyük eleştiriler de bu noktada yoğunlaşmakta, mevcut teşvik yöntemlerinin etkisiz ve gereksiz olduğu yönünde şikayetler dile getirilmektedir¹⁹⁷.

Öte yandan uygulanan avantajlı vergi politikaları devletler arasında farklılıklar gösterdiği için bu durum ülkeler arasında eşitsizlikler yaratmakta ve bu özellikle OECD olmak üzere uluslararası kuruluşların gündemlerinde önemli yer tutmaya başlamaktadır. Zarar verici vergi rekabeti ile mücadele çalışmalarına ilk defa 1996 yılında OECD tarafından başlanmış, Birleşmiş Milletler, G-8, Avrupa Birliği ve Mali Eylem Gücü gibi çokuluslu organizasyonlar da çalışmalara destek vermiştir.

Avrupa birliğinde vergi politikası Roma Antlaşması'ndan beri tartışma konusu olmakla birlikte ve ülkeler, vergi ile ilgili düzenlemeleri mali ihtiyaçları ile izledikleri ekonomik ve sosyal politika amaçlarına göre kendileri belirlemelerine rağmen, yine de vergi politikası, AB'nin temel amaçlarına ulaşılmasında önemli rol oynar¹⁹⁸. Bu politika, üye ülkelerdeki vergilendirmedeki farkların azaltılması ve vergi mevzuatlarının uyumlaştırılarak özellikle sermaye kaçışının ve üyeler arasında

¹⁹⁷ “**Vergi Politikalarının Üretim Ve İhracata Etkileri**”, <http://www.dtm.gov.tr/ead/ekonomi/sayi%2011/vergi.htm>, (Erişim Tarihi: 04/02/2006).

¹⁹⁸ Rödler Friedrich, “**Tax Competition vs. Tax Harmonisation**” Konferansı Konuşması, Brüksel, Kasım 2004, www.cfe-eutax.com/pdf_word_documents/semi_nar2004/Presscommunication.doc, (Erişim Tarihi: 04/02/2006).

özel tüketim harcamaları yapmasının önlenmesi amacıyla sürdürülmektedir¹⁹⁹. Avrupa Birliği'nin amacı olan ekonomik ve parasal birlik üye ülkelerinin ekonomilerinin dengeli bir biçimde bütünleştirilmesini gerektirmektedir. Bir üye ülkenin diğerlerine oranla çok avantajlı olması, diğerlerinin aleyhine olacak şekilde bütün sermayenin ve yatırımlarının bu avantajlı olan ülkeye kayması kaçınılmaz olacaktır. Ayrıca Avrupa Birliği, sektörlerinin de dengeli gelişmesine ve büyümesine katkı yapacak çok sayıda ortak politika yüklenmiştir. İşte üye ülkelerin uygulayacağı vergi politikalarının AB ortak politikaları hedeflerine etki etmemesi ve bu politikaların gerçekleşmesine katkıda bulunması gerekir. Bu kaygılarla Avrupa Birliği de tıpkı OECD gibi bu avantajlı uygulamaların bir düzene sokulması için çalışmaktadır.

Bunların dışında yer alan vergi cennetleri diye tabir edilen ülkeler de vergi gündemini oldukça işgal etmektedirler. Vergi cenneti kavramı, genel olarak vergilerin bulunmadığı ülkeleri veya vergi oranlarının sıfır ve sıfıra yakın olduğu ülkeleri ifade etmektedir. Söz konusu ülkeler, tarım alanları ve fiziki yatırım alanları sınırlı olduğu için başka gelir kaynakları bulunmayan küçük ada ülkelerinden oluşmaktadır. Ekonomik kalkınmalarını sağlamada yabancı sermayeye ihtiyaç duyan bu ülkeler vergileri araç olarak kullanmaya başlamışlar ve global alandaki sermayenin ve yatırımların yönünü olumsuz yönde değiştirmişlerdir. Böylece, dünyanın gündemini uzun süre meşgul edecek olan tercihli vergi rejimleri ile zarar verici vergi rekabeti olgularının ortaya çıkmasına neden olmuşlardır.

Bu bilgiler ışığında bu bölümde ülkelere göre vergi avantajları uygulamaları birer birer ele alınacaktır. Bölüm boyunca öncelikle ülkelerin kurumlar vergisi birkaç satırla özetlenecek ve ülkede geçerli olan vergi teşvikleri açıklanacaktır.

A. Bazı Avrupa Birliği Ülkelerinde Kurumlar Vergisi ve Uygulanan Teşvikler

Avrupa Birliği, serbest rekabet ve serbest ticaret sistemine zarar verebilecek her türlü teşvike karşıdır. Ancak üye devletlerin farklı gelişmişlik düzeyinde olması göz önünde tutularak, bazı şartlarda devlet yardımlarının gerekli olabileceği de kabul edilmektedir.

¹⁹⁹ “Commission wants to harmonise corporate tax base across the EU”, [http:// www.euractiv.com /Article?tcaturi=tcm:29-146482-16&type=News](http://www.euractiv.com/Article?tcaturi=tcm:29-146482-16&type=News), (Erişim Tarihi :04/02/2006).

Toplulukta devlet yardımları 1970’li yıllarda yaşanan petrol krizi ile birlikte daha da artmış; tek pazara uyum sağlama, yeniden yapılanma ve diğer gelişmiş ülkelerle teknolojik bakımdan başa çıkabilme ve AR-GE faaliyetlerini artırma gibi sebeplerle, üye devletlerin kendi ulusal sanayilerine yaptıkları yardımlar daha da artmıştır.

Üye ülkelerin çoğunda yardımlar daha çok vergi indirimi ve hibe şeklindedir. Bu arada sermayeye iştirak ve ucuz kredi tarzındaki yardımların da önemli bir yer tuttuğu gözlenmektedir. Topluluk antlaşmasınının 92. maddesinde, bir üye devletin ekonomisinde ciddi bir sarsıntı olması halinde ortaya çıkan bozukluğu gidermek için yardım sağlanması öngörülmüştür. Toplulukta uygulanan teşvikleri iki grupta toplamak mümkündür:

* **Dolaylı Teşvikler:** Doğrudan nakdi yardıma dayanmayan, daha çok bilgi, beceri aktaran ve kazandıran, yönlendirici önlemleri kapsar. Bunlar, iç ve dış pazarlar hakkında bilgi, ihracat sigortası, AR-GE sübvansiyonu, hizmetiçi eğitim sübvansiyonu, ilk yol tam amortisman, Kurumlar Vergisi indirimi, Kurumlar Vergisi’nden muafiyet, yerel vergilerden muafiyet, meslek vergisi muafiyeti, indirimli KDV oranları gibi uygulamalardır.

* **Doğrudan Teşvikler:** doğrudan yapılan nakdi yardımlardır. Bunlar yatırım sübvansiyonları, KOBİ’lere yardım, yeni yaratılan istihdama prim, doğal afet garantisi, ihracat kredisi ve sübvansiyonu, sosyal yüklerin hafifletilmesi, özel koşullu krediler, üretim girdilerinde sübvansiyon, navlun yardımı, çevre kirliliğini önleme yardımı, makina parkı ve bina yardımı, enerji yardımı, kredi erteleme gibi uygulamalardır. Kurumlar Vergisi avantajları dolaylı teşviklere giren vergi harcamalarıdır.

1. Almanya

a. Genel Bilgiler

Almanya’da Kurumlar Vergisi’ne²⁰⁰ sadece sermaye şirketleri konudur. Kurumlar Vergisi konusunda, Alman Vergi Hukuku iki mükellefiyet belirlemiştir:

- Tam mükellefiyet (Unbeschränkte Steuerpflicht) : Tüm dünya kaynaklı kazançları vergilendirilir.

²⁰⁰ Kurumlar Vergisi, Alman vergi literatüründe Körperschaftssteuer olarak yer almaktadır.

- Dar Mükellefiyet (Beschränkte Steuerpflicht) : Sadece Almanya kaynaklı kazançlar vergilendirilir²⁰¹.

Tüm “AG” (Aktiengesellschaft- Anonim şirket) , "GmbH" (Gesellschaft mit beschränkter Haftung- Limited Şirket) ve "KgaA" (Kommanditgesellschaft auf Aktien- Sermayesi Paylara Bölünmüş Şirket) statüsünde kurulmuş şirketler Kurumlar Vergisi ödemekle yükümlüdür²⁰². Alman Vergiler Genel Kanununun 10.maddesine göre yönetimi ve merkezi Almanya’da bulunan bir şirket yerleşik sayılmakta ve tam olarak vergilendirilmektedir. Kararların alındığı yer belirleyicidir. Ne idaresi ne de sosyal merkezi Almanya’da bulunmayan bir şirket ise mukim sayılmaz, ancak ulusal sınırlar içinde kazandıkları ile vergilendirilirler²⁰³.

Federal Kurumlar Vergisi oranı %25 ve bu oranın %5 i oranında dayanışma katkısı olarak belirlenmiştir. Yerel yönetimlerin uyguladığı ve yaklaşık %10 ila %20 arasında değişen vergilerle birlikte ülke ortalaması %37 ile %41 arasında değişmektedir. Bu oran sadece 2004 senesine yaşanan sel felaketi nedeniyle %26,5’a yükselmiştir²⁰⁴. %25’lik kurumlar vergisi oranı yanında, vergi oranının %5,5’u kadar ekstra dayanışma vergisi alınmaktadır. Ticari vergi ve stopaj vergisi de dahil edilince Almanya’da kurumların üzerindeki vergi yükü %42,9’a kadar yükselmektedir.

Almanya 2000 yılından beri yoğun bir vergi reformu sürecine girmiştir. Bu durum, bir yandan bireysel vergi mükelleflerinin cebinde daha fazla parayı bırakırken, yatırımcıların üzerinde de pozitif bir etki yaratmaktadır²⁰⁵. 2001 yılından itibaren yürürlüğe giren Vergi İndirim Kanunu (Steuersenkungsgesetz) özellikle KOBİ’lere olmak üzere önemli kazançlar sağlamıştır²⁰⁶.

²⁰¹ Editör:Blaise Yves “Les Impôts en Europe-Taxation In Europe ”, Delmas, Edition Dalloz, Paris, 2005, s.14

²⁰² “A guideline for Corporate taxes in Germany”, http://www.amcham.de/index.php?id=german_company_tax, (Erişim Tarihi: 06/02/2006)

²⁰³ Editör: Blaise Yves, a.g.e., s.14.

²⁰⁴ “Tax Reform 2000 An Overview” , Federal Ministry of Finance, http://www.bundesfinanzministerium.de/cln_02/nn_2152/EN/Taxes/003.html, (Erişim Tarihi:06 /02/2006).

²⁰⁵ “Paying Taxes in Germany”, www.howtogermany.com/pages/germantaxes.html, (Erişim Tarihi: 06/02/2006).

²⁰⁶ “Invest in Germany”, www.kpmg.de/library/english_language_publications/8997.htm, (Erişim Tarihi: 06/02/2006).

Alman Parlamentosu, Maliye Bakanlığı tarafından hazırlanan tüm vergi mevzuatını kanunlaştırma yetkisine sahiptir. Her eyalette yerel vergileri ayarlamak yetkisine sahip, ayrıca eyalet Maliye Bakanları da mevcuttur²⁰⁷.

Kurumlar üzerinde vergi yükü şöyle özetlenebilir²⁰⁸ :

Yatırım Türü	Kurumlar	Şube	Ortaklık
Vergi Öncesi Gelir	100	100	100
- Ticari Vergi (Çarpan:450%)*	18,37	18,37	18,37 ¹
= Kurumlar Vergisi Öncesi Gelir	81,63	81,63	81,63
- Kurumlar Vergisi (%25)	20,41	20,41	20,41
- Birlik Ek Vergisi (Kurumlar Vergisinin %5,5'u)	1,12	1,12	1,12
= Vergi Sonrası Gelir	60,10	60,10	60,10
Vergilenebilir Kazanç/Brüt Kar Payı	60,10	60,10	60,10
- Stopaj Vergisi (%5)	3,01 ²	0	0
= Stopaj Vergisi sonrası Net dağıtılacak Miktar/ Net Kar Payı	57,09	60,10	60,10
Alman Vergi Yükü (ana veya yan şirketler) ³	42,91	39,9	39,9

- Çarpan %0 ila %510 arasında bölgeye göre değişmektedir.
- ¹ Ticari vergi sonrası gelir ortaklara tahsis edilirken ve bunların uygulanabilir vergi oranları üzerinden vergilendirilirken, ticari vergi ortaklık düzeyinde gerçekleşir.
- ² Eğer yabancı ana şirket başka bir Avrupa Birliği ülkesinde yerleşmişse, kar temettüleri üzerindeki stopaj vergisi ödemekten imtina edilebilir.
- ³ Yabancı yatırımcı, bir kurum olarak varsayılmaktadır.

b. Avantajlı Uygulamalar

Almanya özellikle 90'lı yıllarda yabancı sermayeyi çekmek amacıyla sağlamış olduğu teşviklerle avantajlı konuma geçmiş ve bu yıllarda yatırımda

²⁰⁷ "Business Taxation in Germany", www.euroexpats.com/business/accountingandtaxation/business_taxation_in_germany, (Erişim Tarihi:07/02/2006)

²⁰⁸ "Corporate Tax Calculation", Invest In Germany, www.invest-in-germany.de (Erişim Tarihi: 06/02/2006).

patlama yaşanmıştır. Buradan hareketle “foreign direct investment (FDI)” yani yabancı direkt yatırım firmalarına önemli haklar sağlanmıştır. Kurumlar Vergisi’ndeki bu haklar yerli firmalara da tanınmıştır. Bu bağlamda, Joint Regional Development Programme (JRDP), (Gemeinschaftsaufgabe Verbesserung der Regionalen Wirtschaftsstruktur) yani Müşterek Bölgesel Kalkınma Planı em önemli adımlarda biridir. Bölge bazında özellikle eski Doğu Alman illerinde Kurumlar Vergisi istisnalarına yer verilmiştir²⁰⁹.

Almanya yatırımcılara uluslararası platformda rekabet yaratabilecek vergi imkanları sunmaktadır²¹⁰.

- Kurumlar vergisi matrahından indirilen amortisman tutarının hesaplanmasında uygulanan oran Avrupa Birliği ortalamasının üstündedir. Azalan bakiyeler ve doğrusal (normal) yöntemden birini seçmek mükellefe bırakılmıştır²¹¹.
- Zararların hesaplanabilir kurum kazancından düşülmesine izin verilmektedir. Geriye doğru bir mali yıl içinde gösterilmiş zararlar tümüyle kazançtan düşülebilir. Ancak zararlar aynı yasal ve iktisadi unvan altında meydana gelmiş olmalıdır. Zararların geriye doğru yansıtılması ile ilgili sınır 511.500 € (617.000 \$) dur. Zararların ileriye doğru nakli için ise bir limit yoktur. Lakin yıl başına 1 Milyon Euro’yu aşan zararların ancak gelirin toplam tutarının %60’ına kadar olan zararların düşürülmesine izin verilir²¹².
- Sermaye gelirleri ve temettüler üzerinden avantajlar sağlanabilir. Zira yerel veya yabancı kurumsal kişilikler tarafından elde edilen temettü ve sermaye gelirleri 2002 vergileme döneminden itibaren, belirli bir bulundurma veya katılım oranından bağımsız olarak kurumlar vergisi’nden muaftır²¹³.

²⁰⁹ “Global Guides- Germany Country Guides”, http://www.deloitwebguides.com/index.asp?layout=countryGuideDtt&country_id=1360000136, (Erişim Tarihi: 07/02/2006).

²¹⁰ “Germany-Gateway to Europe”, <http://www.invest-in-germany.de/en/>, (Erişim Tarihi: 07/02/2006).

²¹¹ “Global Guides- Germany Country Guides”, http://www.deloitwebguides.com/index.asp?layout=countryGuideDtt&country_id=1360000136, (Erişim Tarihi: 07/02/2006).

²¹² “World Tax 2006”, <http://www.internationaltaxreview.com/default.asp?page=52&PUBID=236&ISS=20750&type=6&SID=591921>, (Erişim Tarihi: 08/02/2006).

²¹³ Editör: Blaise Yves, a.g.e., s.16-17.

- Ayrıca devlet Doğu Almanya'nın gelişimi için yatırımcılara bir çok kolaylıklar tanımıştır. Örneğin yatırım bedellerinin bir kısmını yatırımcıya geri ödenmektedir. Bu doğu illeri sırasıyla, Berlin, Brandenburg, Mecklenberg-Batı Pomeranya, Saksonya, Saksonya-Anhalt ve Thüringiya illeridir²¹⁴.
- Avrupa Birliği'nin en zengin ülkesi olması nedeniyle Birlik fonundan fazla bir pay alamasa da, Almanya gemicilik, uçak sanayi, maden arama gibi araştırma ve ileri teknoloji gerektiren sektörlerle özel amortisman usulleri, krediler, yardımlar yapmaktadır. Münih özellikle son yirmi yıl içindeki performansı ile Almanya'nın en önemli yüksek teknoloji bölgesi olmuş ve Londra, Silikon Vadisi ve Tel Aviv ile küresel düzeyde rekabet eder hale gelmiştir²¹⁵.
- Almanya'da Fransa, Belçika ve İspanya'daki benzerlerine nazaran çok büyük kurumlar vergisi avantajı sağlanmasa da koordinasyon merkezlerine, masraflarının toplam %5-10 üzerinden normal kurumlar vergisi oranı üzerinden vergilendirilerek bir vergi avantajı sağlanmıştır. Diğer kurumsal kişiliklerin normal muhasebe karı üzerinden vergilendirildiği düşünülürse bu, koordinasyon merkezlerine göreceli bir avantaj sağlamaktadır²¹⁶.
- Sigorta şirketlerinin gelecek 15-20 yıl müddetince oluşabilecek borçları için kazançlarından bir bölümünü fon oluşturmak üzere ayırmalarına izin verilir²¹⁷.
- Almanya'da kayıtlı olan veya gemilerinin çoğunluğu Almanya'da kayıtlı, denizcilik şirketlerine gelir yada tonaj usulüne göre vergilendirilme arasında seçim yapma serbestisi tanınır. Lakin bir kere seçim yapıldığında on yıl boyunca geri dönüş olmaması bu avantajı köreltmektedir²¹⁸.

²¹⁴ **“Invest in Germany”**, www.kpmg.de/library/english_language_publications/8997.htm, (Erişim Tarihi: 06/02/2006).

²¹⁵ **“Doing Business in Germany 2005”**, http://www.lexmundi.com/images/lexmundi/PDF/guide_germany.PDF, (Erişim Tarihi: 07/02/2006).

²¹⁶ **“Co-ordination Centres”** <http://www.lowtax.net/lowtax/html/offon/germany/gercoord.html>, (Erişim Tarihi: 08/02/2006).

²¹⁷ **“Special Corporate Income Tax Regimes”**, <http://www.lowtax.net/lowtax/html/offon/germany/gerspec.html>, (Erişim Tarihi: 08/02/2006).

²¹⁸ **“Special Corporate Income Tax Regimes”**, <http://www.lowtax.net/lowtax/html/offon/germany/gerspec.html>, (Erişim Tarihi: 08/02/2006).

Bunların yanında ekonominin kötü gidişi, Berlin'i Kurumlar Vergisi Reformu yapmaya zorlamaktadır. Hükümet'in, iş dünyasının, rekabet gücünün sağlanabilmesi için Kurumlar Vergisi yükünün düşürülmesi çağrısını uygun bulmasıyla birlikte Almanya'da Kurumlar Vergisi oranlarının düşürülmesi beklentisi artmıştır. Başbakan Schröder, Mayıs ayında oranın %19 indirilmesini önermiştir²¹⁹. Ancak yapılan seçimlerde Schröder'in kaybı Kurumlar vergisi değişikliğinin gerçekleştirilmesini engellemiştir.

İktisatçılar, uzun zamandır, ülkenin rekabetçi gücünün artırılıp, yatırımcılar için cazip hale getirilmesi için, Kurumlar Vergisi'nin gözden geçirilmesini istemektedirler. Konunun gündeme gelmesinde en önemli etken, Ocak ayı işsizlik rakamlarının, son 73 yılın en yüksek seviyesine yükselmesi ve yapısal reformların devam ettirilmesi için yapılan baskıların artması olmuştur.

Avrupa Ekonomik Araştırmalar Merkezi'nde (ZEW) çalışan vergi uzmanı Heinemann'a göre, efektif ve nominal oranlar açısından Almanya, Avrupa'da en yüksek vergi yüküne sahip olan ülkedir. Bu yüzden şirketler, olabildiğince hareketli olmaya çalışıyor ve ülkedeki birimlerini yurtdışına kaydırıyor. Bu ise ülkenin kaldırmabileceği bir şey değil. ZEW'e göre efektif Kurumlar Vergisi oranı %37 ile Avrupa ortalaması olan %29'un çok üstündedir. Maliye bakanlığından alınan bilgilere göre nominal vergi oranı, %38,7 ile AB üyesi 25 ülke arasından en yüksek düzeydedir²²⁰.

Alman Kurumlar Vergisi'nin diğer bir sorunu ise karmaşık olmasıdır. Ülkede iki farklı oran mevcut: %26,4'lük federal oran ve yerel yönetimlerin topladığı ortalama %16,7'lik oran uygulamada zaman zaman problemler yaratmaktadır.

Şu anda uygulanan model, farklı hukuki nitelikteki mükellefleri farklı şekilde vergileme, yerine iki farklı alternatif öngörüyor. Birincisi opsiyon modeli olarak adlandırılıyor. Bu modelde şahıs ortaklıkları, Gelir veya Kurumlar Vergisi mükellefi olmayı tercih etme hakkına sahip olacaktır. Diğer sistem ise ikili sistem olarak adlandırılmaktadır. Bu modele göre Gelir ve Kurumlar Vergisi yerine emekten elde edilen gelir ve sermayeden elde edilen gelirin ayrı ayrı vergilendirilmesi söz

²¹⁹ "Germany's Schröder proposes to cut corporate tax rate", The Guardian, 17/05/2005, <http://www.guardian.co.uk/germany/article/0,,1440284,00.html>, (Erişim Tarihi : 07/02/2006).

²²⁰ "Ekonominin Kötü Gidişi, Berlin'i Kurumlar Vergisi Reformu Yapmaya Zorluyor" , [http://www.hud.org.tr/modules .php?name = World_Economy](http://www.hud.org.tr/modules.php?name = World_Economy), (Erişim Tarihi: 06/02/2006).

konusudur. Sermayenin, emeğe göre daha hareketli olduğunu ve bu yüzden ülkeler arasında sermayeye uygulanan vergi oranları arasındaki farkın çok büyük olamayacağını savunan bu sisteme göre, şirketlerin yurtdışında yatırım yapmalarını engellemenin yolu, sermayenin daha az vergilendirilmesinden geçmektedir.

Siemens, Volkswagen, Electrolux, Continental gibi dev Alman firmalarının bile kurumlar vergisi avantajları nedeniyle diğer Avrupa Birliği ülkelerine kaçmaya başlamaları ile birlikte, Angela Merker hükümeti de kurumlar vergisi oranını düşürerek vergi avantajı sağlamanın, işsizliğin önlenmesi açısından en önemli politikardan biri olduğu düşünerek harekete geçmeyi planlamaktadır. Şimdiden vergi avantajları ile ilgili yoğun çalışmalar bulunmaktadır²²¹.

2. Fransa

a. Genel Bilgiler

1949 yılı itibariyle uygulanmaya başlayan Kurumlar Vergisi²²², Fransa’da az sayıda mükellef olmasına rağmen yüksek hasılat toplayan bir vergidir²²³.

Kurumlar Vergisi’ne tabi olan başlıca kurumlar aşağıdaki gibidir:

- d. Anonim Şirketler (SA, la société anonyme)
- e. Paylı Adi Şirket (SAS, la société par actions simplifiée)
- f. Limited Şirket (SARL, la société à responsabilité limitée)
- g. Eshamlı Komandit Şirket (SCA, la société en commandite par actions)

Sivil toplum kuruluşları (SC, société civile), kolektif şirket (SNC, les sociétés en nome collectif), adi komandit şirketler (SCS, les sociétés en commandite simple) normalde Gelir Vergisi’ne tabi olsalar da, ortakların rızasıyla, Kurumlar Vergisine tabi olmayı da tercih edebilirler. Payları tek bir tüzel kişiye ait olan limited şirketler (EURL, entreprises unipersonnelles à responsabilité limitée) Kurumlar Vergisine

²²¹ “Germany is urged to cut corporate taxes to make economy 'competitive'” International Herald Tribune, 30/01/2006, www.iht.com/articles/2006/01/30/business /gtax.php, (Erişim Tarihi: 07/02/2006).

²²² Kurumlar Vergisi, Fransız vergi literatüründe “Impôt sur les Sociétés” olarak yer almaktadır.

²²³ Methibay Yaşar, “Avrupa Topluluğu’nda Vergi Uyumlaştırması ve Türk Kurumlar Vergisi”, Turhan Kitabevi, Ankara, 1996, s.172.

tabidirler. Eğer paylara sahip ortak gerçek bir kişiye ait ise, bu tür şirketler Gelir Vergisi'ne tabidir²²⁴.

Bir şirketin Fransa'da mukim sayılması için etkin idare merkezinin bu ülkede olması yeterlidir. Uluslararası anlaşmalar aksini gerektirmedikçe, mukim şirket, Fransa'da sadece Fransız toprakları üzerinde gerçekleştirilen kazançları üzerinden vergilendirilir.

Bir şirket, eğer etkin idare merkezi Fransa'da değil ise yerleşik sayılmaz. Bu durumda yabancı şirketlerin Fransa şubeleri, Fransa'da gerçekleşmiş faaliyetlerinin sonucu üzerinden, normal Kurumlar Vergisi oranlarında vergilendirilirler²²⁵.

Fransa'da Kurumlar Vergisi oranı ise biraz karmaşıktır. Genel ortalama oran %33.3 tür. İşletmelerin bir çoğu bu orandan vergilendirilir. Ancak buna, 01.01.2005 tarihinden itibaren %1,5 oranında geçici ek bir vergi eklenmektedir. Lakin yeni iyileştirmelerle bu katkı 01/01/2006 tarihinden itibaren geçerli olmak kaydıyla kaldırılmıştır. Ayrıca bir de Kurumlar Vergisi matrahı 763.000 €'yu geçen ve toplam geliri 7.630.000 €'yu aşan mükelleflerde bir de %3,3 oranında bir sosyal katkı payı genel orana eklenmekte globalde oran %34,39'e kadar yükselebilmektedir²²⁶.

Uzun dönemli sermaye kazançları ise değişik oranlı Kurumlar Vergisi'ne tabidir. Uzun dönemden kasıt bu kazançların en azından 2 yıl elde bulundurulmasıdır. 2004 yılına kadar olan kazançlar %19 artı bunun %3'ü oranında ek vergi ile vergilendirilir. 2005 yılından itibaren ise oran %15'e, ek vergi ise %1,5'a düşürülmüştür. 2006 yılından itibaren ise iştirak payları gibi bazı %8 lik bir oran ile vergilendirilecektir. 2006 yılından itibaren ek vergi de yoktur. İştirak payları dışında lisanslı patent hakları gibi kazançlar ise yine %15'ten vergilendirilecektir. 2007 yılında başlamak üzere şirketler, 2006 yılında %8 ile vergilendirilen kazançlar, sadece masrafların %5 lik payı üzerinden ödenecek kurumlar vergisi dışında vergiden muaf olacaklardır²²⁷.

²²⁴ Editör: Blaise Yves, a.g.e., s.91.

²²⁵ Editör: Blaise Yves, a.g.e., s.92.

²²⁶ "France Country Profile taxation trade issues", www.fita.org/countries/fiscalite_20.html, (Erişim Tarihi: 09/02/2006).

²²⁷ "Investment in France February 2005", www.fidal.fr/international/en/files_en/tax-news_en/Investment%20in%20France_vf_February%202005_v20050601.pdf, (Erişim Tarihi: 08/02/2006)

b. Avantajlı Uygulamalar

Fransız Kurumlar Vergisi sistemi, yatırımların artırılması, bölgesel kalkınma, ve uluslararası genişleme amacıyla şekillendirilmiştir²²⁸. Ancak buna karşın, Fransa mali avantajlar açısından çekici bir ülke olamamıştır. Ancak yine de bazı durum ve şartlarda kurumlara bazı avantajlar sağlanmıştır.

Avantajlı uygulamaları şöyle sıralayabiliriz:

- “Koordinasyon merkezleri” adı altında oluşturulan genelde, stoklama, paketlenme, etiketleme, dağıtım veya lojistik sektörlerinde yer alan işletmelere sabitlenmiş oranda faaliyet harcamalarının %6-10 gibi bir oranda Kurumlar Vergisi uygulanmaktadır. Ancak bu uygulama OECD ve Avrupa Komisyonu tarafından zarar verici vergi rekabetine neden olan faaliyetler arasına alınmıştır²²⁹.
- “Venture Capital” (Risk Sermayesi Kuruluşları) işletmelerine Kurumlar Vergisi muafiyeti tanınmıştır. Bu işletmeler temettü transferlerini de serbestçe yaparlar²³⁰.
- Fransa AB ve OECD gibi kuruluşların vergi direktiflerine uysa da yine de bazı sektörlerde farklı avantajlar sağlamıştır. Bunları üç başlık altında toplayabiliriz: Düşük veya sıfır oranlı kurumlar vergisi uygulaması yapılan sektörler, istisnai olarak vergi indirici izinler uygulanan sektörler, yatırımlar için yaratılmış vergi fonları. Düşük veya sıfır oranlı kurumlar vergisi uygulanan sektörlerin başında, patent holding firmaları (patent holding companies) gelir. Bunlar %19 oranında bir Kurumlar Vergisi oranına sahiptir. Aynı sektörde enerji muhafaza şirketleri de yer alır. Ancak bu işletmeler tüm kazançlarından ötürü vergiden muafırlar. (Genel Vergi Kanunu Madde 208)²³¹.

²²⁸ “**Doing Business–Taxation**”, http://www.investinfrance.org/France/DoingBusiness/db_2005_taxation_en.pdf, (Erişim Tarihi: 10/02/2006).

²²⁹ “**Co-ordination Centres**”, <http://www.lowtax.net/lowtax/html/offon/france/fracoord.html>, (Erişim Tarihi: 10/02/2006).

²³⁰ “**Private Equity and Venture Capital Incentives in Europe**”, http://www.evca.com/images/attachments/tmp1_9_art_58_att_855.pdf, (Erişim Tarihi: 10/02/2006).

²³¹ “**Special Corporate Tax Regimes**”, <http://www.lowtax.net/lowtax/html/offon/france/fraspec.html>, (Erişim Tarihi: 11/02/2006).

- KOBİ'ler de düşük oranlı vergiye tabi işletmelerdir. Fransız kanunlarınca, çalışanlarının sayısı 250 kişiyi, toplam cirosu 40 milyonu, toplam kazancı 27 milyonu geçmeyen KOBİ olarak kabul edilmektedir. Eğer bir KOBİ bir şirketler grubunun ana şirketi değilse ödeyeceği Kurumlar Vergisi oranı sadece %19 dur. Bu indirimin süresi 36 aydır²³².
- Korsika Serbest Bölgesi'nde yer alan firmalara yıl başına (yaklaşık 60.000 Euro) bir Kurumlar Vergisi muafiyeti 5 yıl boyunca tanınmıştır. Ayrıca 2003'te buradaki işletmelere duruma göre %20 ile %80 arası vadesi 2004-2007 arası olmak üzere indirim oranları sunulmuştur²³³. Diğer taraftan ekonomik olarak geride kalmış olarak nitelendirilmiş 44 bölgede kurulan firmalarda aynı şekilde 5 yıllık bir muafiyet tanınmıştır. (Kanun no 96-987, 14 Kasım 1996)²³⁴. 2004 yılında 41 adet yeni bölgenin (zone franche urbaine) daha Kurumlar Vergisi muafiyetlerinden faydalanması kararlaştırılmıştır. (Kanun no 2004-219, 12 Mart 2004)²³⁵
- Denizaşırı illere de geniş ayrıcalıklar tanınmıştır. Örneğin burada ki işletmeler 10 yıl boyunca kurumlar Vergisi'nden muaf tutulmuşlardır²³⁶. Bu süre, araştırma ve madenlerin işletilmesi gibi konularda yada Guyana gibi bölgelerde yatırım yapan işletmeler olduğunda 10 yılın da üzerine çıkmaktadır. Ayrıca bu bölgede dağıtılmamış şirket içinde kalmış karlar 25 yıl boyunca vergiden muafırlar²³⁷.
- Sermayelerinin en azından %60'ını KOBİ'leri destek amacıyla kullanan yerel yatırım fonları temettülerin vergilendirilmesinden muafırlar²³⁸.

²³² “**Doing Business–Taxation**”, http://www.investinfrance.org/France/Doing_Business/db_2005_taxation_en.pdf, (Erişim Tarihi: 10/02/2006).

²³³ “**Are you wanting to do business in the island of Corsica?**” <http://www.corsica-isula.com/enterprise.htm>, (Erişim Tarihi: 09/02/2006).

²³⁴ “**Special Corporate Tax Regimes**”, <http://www.lowtax.net/lowtax/html/offon/france/fraspec.html>, (Erişim Tarihi: 11/02/2006).

²³⁵ “**Zone franchises urbaines**”, <http://www.ville.gouv.fr/infos/dossiers/index.html>, (Erişim Tarihi: 11/02/2006).

²³⁶ “**2005 Investment Climate Statement-France**”, <http://www.state.gov/e/eb/afd/2005/42036.htm>, (Erişim Tarihi: 11/02/2006).

²³⁷ “**Special Corporate Tax Regimes**”, <http://www.lowtax.net/lowtax/html/offon/france/fraspec.html>, (Erişim Tarihi: 11/02/2006).

²³⁸ “**Special Corporate Tax Regimes**”, <http://www.lowtax.net/lowtax/html/offon/france/fraspec.html>, (Erişim Tarihi: 11/02/2006).

- Maden çıkarılması, petrol ve gaz şirketleri, günlük gazeteler ve medya kuruluşları da vergi indirimlerine sahiptirler²³⁹.
- Ayrıca sinema ve televizyon yapımcılarından Kurumlar Vergisine tabi olanlara kanunların gösterdiği ölçüde vergi indirimine izin verilir. Bu konudaki vergi indirimi bir mali yılda, uygun harcamaların %20'sine eşittir. İndirim miktarı belgesel, kurgu veya animasyon bir film için 1 milyon Euro'ya ulaşabilir. Vergi indirimi ancak harcamanın yapıldığı yıl kullanılabilir. Vergi indirimi tutarı, o yıl ödenecek vergiyi aşarsa, aradaki fark geri ödenir²⁴⁰.
- Teknolojik gelişmelere, araştırmalara finansörlük eden firmalara vergi kolaylıkları sağlanır²⁴¹.
- Genç AR-GE (Jeunes Entreprises Innovatives-JEI) firmalarına ilk 3 yıl sıfır vergi 4 ve 5. yılda ise standart Kurumlar Vergisi oranının %50'si oranında vergi uygulanır²⁴². ANVAR Teknoloji İnovasyonu ve Transferi Fransız Hükümet Ajansı), elektronikler, biyoteknoloji, metalurji, enerji, kirlilik kontrolü, ölçüm kontrolü ve tıbbi endüstriler alanlarındaki iç sermayeye ve yabancı finansal katılımlı Ar&Ge projelerini finanse etmektedir. Bu devlet yardımları ve sübvansiyonlar genellikle yeni Ar&Ge merkezleri kurulması, mühendislik ve yazılım geliştirme faaliyetleri için verilmektedir. Fransız hükümeti inovasyon ve teknolojik ilerlemeleri teşvik etmek için çeşitli finansal ve mali yardımlar sağlamakta, bu alana çok önem vermektedir. Mevcut Avrupa programlarına ilave olarak verilen bu destekler arasında, Ar&Ge vergi teşvikleri, iş yaratma sübvansiyonları, vergi muafiyetleri gibi araçlar sayılabilir.

²³⁹ “**Special Corporate Tax Regimes**” , <http://www.lowtax.net/lowtax/html/offon/france/fraspec.html>, (Erişim Tarihi: 11/02/2006).

²⁴⁰ “**Doing Business–Taxation**”, http://www.investinfrance.org/France/DoingBusiness/db_2005_taxation_en.pdf, (Erişim Tarihi: 10/02/2006).

²⁴¹ “**Special Corporate Tax Regimes**” , <http://www.lowtax.net/lowtax/html/offon/france/fraspec.html>, (Erişim Tarihi: 11/02/2006).

²⁴² “**A Guide To Doing Business In France**” , http://sandiegoprogrammer.com/gba507/Doing_Business_in_France.pdf, (Erişim Tarihi: 11/02/2006).

- Öncelikli bölgelerde yatırım yapan yeni kurulmuş şirketlerle ilk 24 ay vergiden muafiyet getirilmiştir. Bu şirketler Aralık 2004 ten evvel kurulmuş olmalıdır²⁴³.
- Zararların ileriye doğru sınırsız ve geriye dönük olarak 3 yıl yansıtılmalarına izin verilmektedir²⁴⁴.
- Azalan bakiyeler ve doğrusal yöntem de değişik durumlarda amortisman uygulaması olarak kullanılabilir. Genel olarak doğrusal yöntem kullanılır. 01/01/2006 öncesi tamamlanmış, hava kirliliği ile ilgili kontrol binaları hızlandırılmış amortisman yöntemiyle de düşülebilir²⁴⁵.

3. İngiltere

a. Genel Bilgiler

İngiltere’de Kurumlar Vergisi ayrı bir kanun olarak geçmişi 1965’lere dayanmaktadır. Bundan öncesinde Gelir Vergisi ile birlikte, Gelir ve Kazanç Vergisi olarak yürütülüyordu²⁴⁶. Tüm şirketler kazançları neticesinde kurumlar vergisi (corporation tax) ödemekle yükümlüdürler²⁴⁷.

İngiltere’de bir şirketin mukim sayılması için, şirketin ticaret siciline kayıtlı olması veya merkez yönetiminin bu ülkede bulunması yeterli şart olarak kabul edilmektedir. Ancak, İngiltere’de ticari sicile kayıtlı olsa bile, yönetimi üçüncü ülkelerin toprakları üzerinde kurulan şirketler bir çok mali anlaşmada yerleşik olarak kabul edilmemişlerdir. İngiltere’de yerleşik olmayan şirketler, bu ülke üzerindeki şubeleri tarafından gerçekleştirilen şubelerinin kazançları üzerinden Kurumlar Vergisine tabi olurlar²⁴⁸.

²⁴³ “**Special Corporate Tax Regimes**”, <http://www.lowtax.net/lowtax/html/offon/france/fraspec.html>, (Erişim Tarihi: 11/02/2006).

²⁴⁴ “**France-Tax rates at a glance**”, <http://www.internationaltaxreview.com/default.asp?page=52&PUBID=236&ISS=20748&type=6&SID=591903>, (Erişim Tarihi: 11/02/2006).

²⁴⁵ “**Worldwide Corporate Tax Guide 2005**”, Ernst Young, <http://www.tecbrand.com/taxwatch2-int/corporate-tax/pdfs/Corptax2005.pdf>, (Erişim Tarihi: 11/02/2006).

²⁴⁶ “**Introduction of the tax**”, http://en.wikipedia.org/wiki/United_Kingdom_corporation_tax#Corporation_tax_reform, (Erişim Tarihi: 11/02/2006).

²⁴⁷ “**UK tax rates**”, <http://www.lestersybersolve.com/tax/uk.html>, (Erişim Tarihi: 11/02/2006)

²⁴⁸ Editör: Blaise Yves, **a.g.e.**, s.181.

İngiltere’de Kurumlar Vergisi oranları Gelir Vergisi oranlarına göre çok daha düşüktür. Ayrıca şirket sahipleri, diğer gelir türlerine göre çok daha hafif vergilendirilen kar paylarını (temettü) kendileri ödeyebilirler. Bir şirket kurarak faaliyet göstermek, çoğu kez daha az vergi yükü getirmektedir²⁴⁹.

İngiltere’de Kurumlar Vergisi oranı %30 dur. 1 Nisan 2005 – 31 Mart 2006 tarihleri arasında uygulanacak Kurumlar Vergisi oranları aşağıdaki gibidir²⁵⁰.

Gelirler (£ olarak)	KV Oranı
10.000’e kadar	0
10.001’den 50.000’e kadar	%23,75
50.001’den 300.000’e kadar	%19
300.001’den 1.500.000’e kadar	%32,75
1.500.001’den yukarısı	%30

Sermaye kazançları da Kurumlar Vergisi’ne bu oranlarla tabidirler²⁵¹.

İngiltere için kurumlar vergisi çok önemli bir gelir kaynağıdır. 2005-2006 mali yılı kazançlarından yaklaşık 41,8 milyar £ gelir beklenmektedir²⁵².

b. Avantajlı Uygulamalar

İngiltere çok fazla avantajlı işlemler uygulayan bir ülke değildir. Bununla birlikte, İngiltere diğer gelişmiş AB ülkeleri gibi yabancı yatırımlara yönelik ciddi devlet yardım programları uygulamaktadır. Süreç içerisinde yaptığı vergi reformlarıyla vergi sistemini olabildiğince iş-dostu hale getirmiştir. Kendini “Avrupa’da iş yapılacak en iyi yer” olarak betimleyen İngiltere, en iyi yatırım, inovasyon ve risk alma çevresini yaratmaya çalışmıştır. 2003 *Vergi İstirap Endeksinde (Tax Misery Index)* İrlanda’dan sonra AB ülkeleri arasında en alt düzeylerde kalmış olan ikinci ülkedir. Vergi oranları da önemli düzeyde

²⁴⁹ “Corporation Tax UK & Company Incorporation”, <http://www.taxcafe.co.uk/incorporate.html>, (Erişim Tarihi: 09/02/2006).

²⁵⁰ Editör: Blaise Yves, a.g.e., s.183.

²⁵¹ “Worldwide Corporate Tax Guide 2005”, Ernst Young, <http://www.tecbrand.com/taxwatch2-int/corporate-tax/pdfs/Corptax2005.pdf>,(Erişim Tarihi:11/02/2006).

²⁵² Stuart Adam, Browne James, “A survey of UK tax system”, 2005, http://www.ifs.org.uk/publications.php?publication_id=1711, (Erişim Tarihi: 11/02/2006).

düşmüştür²⁵³. Ayrıca temettü alımı gibi bazı konularda uyguladığı avantajlı uygulamalarla çokuluslu tam mükelleflerin ülkesinde yatırım yapmasını sağlamayı başarmıştır²⁵⁴.

Avantajlı uygulamaları kısaca belirtmek gerekirse,

- %19 minimum vergi oranına sahip firmaların işletme dışı (non-compagnies) kişilere kazanç dağıtımları vergi dışıdır. Ayrıca bir İngiliz firmasının diğer bir İngiliz firmasına verdiği temettülerde, hissedarın satıcı olması koşuluyla vergiden muaftır. Öte yandan İngiltere 110 ülkeyle imzaladığı çifte vergilendirme anlaşmasıyla, çokuluslu şirketlerin diğer ülkelerden en az vergi kesintisiyle temettü aktarımı yapabileceği bir ülkedir²⁵⁵.
- Küçük işletmelerin, büyümeye cesaretlendirilmesi amacıyla hükümet bu tür, işletmelerin makine veya yerleşim konusunda yaptığı sermaye geliştirici harcamalar, 2006 yılıyla birlikte %50 oranında, Kurumlar Vergisi'ne tabi kurum kazancından indirilebilmektedir (First year capital allowance)²⁵⁶.
- İngiltere AR-GE çalışmaları açısından çok önemli bir yerde bulunmaktadır. Cambridge, Doğu İngiltere'nin en hızlı büyüyen, "Silikon Vadisinin İngiliz Eşdeğeri" olarak anılan Avrupa'nın bir numaralı Ar-Ge merkezidir. Büyük firmaların, AR-GE harcamalarını %125 oranında kurum kazancından düşmelerine izin verilir. KOBİ'ler için ise bu oran %150'ye çıkmaktadır. Eğer indirim yapılacak miktar kurum kazancını aşarsa, aşan kısım %16'lık bir oranla nakit iadesi olarak teslim edilir. Aşı ve tıbbi araştırmalarla ilgili ARGE çalışmalarında vergi indirim oranına %50'lik ek bir oran daha eklenir²⁵⁷.

²⁵³ Kovancılar Birol, "Ülkemizde Yatırım Ortamının İyileştirilmesi, Yatırımların Teşviki ve Avrupa Birliği Uygulamaları Çerçevesinde Alternatif Modeller", s.43, http://www.tugiad.org.tr/bultendosya/Birol_Kovancilar_1%5B1%5D.doc, (Erişim Tarihi: 12/02/2006).

²⁵⁴ "United Kingdom – Corporation Tax Country Guides", http://www.deloittecountryguides.com/index.asp?layout=countryHomeDtt&country_id=1460000146&image.x=8&image.y=9, (Erişim Tarihi: 10/02/2006).

²⁵⁵ "Corporate Taxation for Resident Multinationals" <http://www.lowtax.net/lowtax/html/offon/uk/ukcorp.html>, (Erişim Tarihi: 11/02/2006).

²⁵⁶ "First Year Allowances For Small Businesses", http://www.pwc.com/uk/eng/insol/topics/pre_budget_2005/business/FYAs.html, (Erişim Tarihi: 11/02/2006).

²⁵⁷ "R&D Tax Credit", http://www.deloittecountryguides.com/report_dl.asp?mode=pdf&issue_id=1678296367, (Erişim Tarihi: 11/02/2006).

- İngiltere’de muhtaç kişilere ve yörelere yapılan bağışlar çok önemlidir. Eğer bu tür bağışlar yapılırsa, bunlar tümüyle kurumlar vergisine tabi kazançtan düşülebilir²⁵⁸.
- Risk sermayesi şirketlerine vergi kolaylıkları tanınmaktadır²⁵⁹.
- Zararlar bir yıl geriye ve zaman limiti olmaksızın ileriye doğru kurum kazancına yansıtılabilir²⁶⁰.
- İngiltere duruma ve konuya göre azalan bakiyeler ve doğrusal yöntemlerin her ikisini de amortisman yöntemi olarak uygulamaktadır²⁶¹.
- Film şirketlerine de vergi indirimi izni verilmiştir²⁶².
- 2002 yılından başlayarak iştirak kazançlarına (%10’dan daha büyük oranlarda) da Kurumlar Verginden muafiyet getirilmiştir²⁶³.

4. İrlanda

a. Genel Bilgiler

İrlanda’da Kurumlar Vergisi mükellefleri olarak şirketler ifadesi kullanılmıştır. Sağlık kurumları, tarım idareleri, mahalli idareler, kredi birlikleri, yardım dernekleri, amatör spor tesisleri, tarımsal birlikler, şans oyunları, liman idareleri, sendikalar, gönüllü sağlık sigortası şirketleri ve emekli sandıkları dışında yer alan tüm şirketler türleri ne olursa olsun Kurumlar Vergisine tabidirler²⁶⁴.

²⁵⁸ “A guide to tax incentives” , www.hmrc.gov.uk/charities/guide_tax_incentives.pdf, (Erişim Tarihi: 12/02/2006).

²⁵⁹ “Private Equity and Venture Capital Incentives in Europe”, http://www.evca.com/images/attachments/tmpl_9_art_58_att_855.pdf, (Erişim Tarihi:10/02/ 2006).

²⁶⁰ “UK-Tax Rates at a Glance”, <http://www.internationaltaxreview.com/default.asp?page=52&PUBID=236&ISS=20790&type=6&SID=592399>, (Erişim Tarihi: 11 /02/2006).

²⁶¹ “Tax Rates 2005-2006”, Deloitte, http://www.ukbudget.com/UKBudget2005/TaxRatesAllowances/Rates_pdf/Tax%20Rates%202005-06.pdf, (Erişim Tarihi: 12/02/2006).

²⁶² “Reform of film tax incentives”, <http://www.hm-treasury.gov.uk/media/624/CA/filmcondocv1.pdf>, (Erişim Tarihi: 09/02/2006).

²⁶³ “Is the UK becoming a corporate tax haven?”, <http://www.taxationweb.co.uk/articles/article.php?id=32>, (Erişim Tarihi: 11/02/2006).

²⁶⁴ Methibay Yaşar, “Avrupa Topluluğu’nda Vergi Uyumlaştırması ve Türk Kurumlar Vergisi”, Turhan Kitabevi, Ankara, 1996, s.192.

11 şubat 1999'dan sonra İrlanda'da kurulmuş her şirket, vergisel açıdan yerleşik sayılır. Bu tarihten önce kurulan her şirket ise, 1 Ekim 1999 tarihi itibarıyla yerleşik sayılmıştır. Ancak şu durumlarda yerleşiklik ve yasa arasındaki uygulanmaz:

- Bir şirket İrlanda'da faaliyet gösteriyor ve asıl idaresi Avrupa Birliği'nde veya İrlanda'nın anlaşma imzaladığı ülkelerde ikamet eden kişiler tarafından ikamet ediyorsa veya şirket borsaya kote ise,
- Bir şirket, İrlanda ve bir başka devletin arasında imzalanan vergi sözleşmesinin maddelerine göre İrlanda'da yerleşik değil olarak kabul edildiyse.

Yerleşik olarak kabul edilen bir şirket tüm dünya üzerindeki gelirlerinin bütününden, yerleşik olmayan şirketler ise, İrlanda kaynaklı tüm kazançlarından ötürü kurumlar vergisine tabi olurlar²⁶⁵.

İrlanda'da Kurumlar Vergisi oranı 01/01/2003 tarihi itibarıyla aşağıdaki gibi yürürlüktedir:

- %10 23/07/1998 tarihinden evvel kurulmuş ve bazı hakları iktisap etmiş faaliyetler,
- %12,5 ticari kazançlar üzerinden normal oran,
- %25 ticari kazançlar dışındaki faaliyetler (non-trading incomes, bu tür kazançlara, telif hakları, temettüler, mülkiyetlerden gelen kiralar gibi pasif kazançlar örnek gösterilebilir.)²⁶⁶

Bu Avrupa Birliği'nin en düşük vergi oranlarından biridir. Bu düşük oranlı vergi sistemiyle bile İrlanda bir çok firmanın yatırım merkezi olmuştur. İrlanda'da vergi politikası, kişisel gelirlerin desteklenerek satın alma gücünün artırılması ve kurumların ihracata yönelmesi için teşvik aracı olarak kullanılmıştır.

b. Avantajlı Uygulamalar

İrlanda doğrudan yabancı yatırımlar için uygun bir ekonomik ortam oluşturulması sayesinde, bir bölgenin nasıl refah yaratabildiğinin ve yüzlerce yıldır

²⁶⁵ Editör: Blaise Yves, a.g.e., s.104.

²⁶⁶ "Tax Rates", http://www.idaireland.com/uploads/documents/IDA_Publications/IDA_Tax_Brochure_2005.pdf, (Erişim Tarihi: 11/02/2006).

süregelen ekonomik bahtsızlığını 15 yıl gibi bir süreçte nasıl yenebildiğinin çarpıcı bir örneğidir. İrlanda tüm dünyada örnek olarak gösterilen, doğrudan yabancı yatırımlar ve yenilik ekonomisi (*innovation economy*) ile bağlantılı ekonomik modeli sayesinde mucize ülke olarak anılmaktadır. İrlanda modeli ekonomik kalkınma vasıtasıyla ülkelerini içinde bulunduğu yapıdan kurtarmaya çalışan pek çok dünya ekonomisi için esin kaynağı durumundadır²⁶⁷.

Genel teşvikler ise esas olarak aynı sektörlere uygulanmakta olan düşük kurumlar vergisi haddidir. Yabancı ve yerli firmalar arasında kesin bir ayırım yapılmamaktaysa da esas olarak doğrudan yabancı sermaye yatırımı çekmek için tasarlanmış bir mekanizma olduğu ifade edilmektedir. Uluslararası çifte vergilemeyi önleme anlaşmaları ile tamamlanan düşük vergi haddi, başta ABD’li olmak üzere, yabancı firmalara cazip gelmektedir²⁶⁸.

İrlanda 90’lı yılların başındaki işsizlik sıkıntısını uyguladığı doğru vergi politikaları ile aşabilmiş bir ülkedir. IDA’nın vergi teşvik prensibinin odak noktası İrlanda’nın herhangi bir yabancı yatırımcıya daima mümkün olan en uzun zaman sürecini sunmasıdır. Yabancı yatırımları çekmek için İrlanda hükümeti 20 yıllık vergi fayda paketi hazırlamıştır. Çoğu yıllar İmalatçılara ve veri işleme şirketlerine sağladığı maksimum % 10’luk kurumlar vergisi ile dikkat çekmiştir. Bununla birlikte 2003’te başlayan % 12’lik yeni vergi oranını tüm şirketlere uygulamaya başlamıştır. Yatırımcılar 10-20 yıllık bir süreç için rahatlıkla ve güvenilir bir şekilde vergi mükellefiyetlerini öngörebilmekte ve net karlarını tahmin edebilmektedirler²⁶⁹.

Başlıca vergi kolaylıklarını şöyle sıralayabiliriz:

- İmalat sektörü diye tabir edilen (Manufacturing Relief) alanda ve Uluslararası Finans Hizmetleri Merkezi’nde (Dublin) yatırım yapan firmalara %10’luk bir vergi oranı uygulanmaktaydı. Ancak bu ayrıcalıklı uygulama imalat sektörü için 2005 yılında, finans sektörü için 2010 yılında son bulacaktır²⁷⁰.

²⁶⁷ Kovancılar Birol, a.g.e., s.23.

²⁶⁸ “**Ireland Country Guide**”, http://www.deloittecountryguides.com/report_dl.asp?mode=pdf&issue_id=198300819, (Erişim Tarihi: 12/02/2006).

²⁶⁹ Kovancılar Birol, a.g.e., s.33.

²⁷⁰ “**Corporation tax and tax incentives in Ireland**”, http://www.pwcglobal.com/ie/eng/ins-sol/publ/pwc_dobiz05_c6.pdf, (Erişim Tarihi: 12/02/2006).

- Önemli vergi avantajlarından biri de coğrafi olarak geride kalmış yerlerin, kırsal bölgelerin gelişmesini sağlamaktır. Bu amaçla, buralarda yer alan yatırımlara ait binaların hızlandırılmış amortismanlarına izin verilmesidir²⁷¹.
- Bir diğer ayrıcalıklı uygulama patent, telif hakları gelirleri istisnasıdır. Onaylanmış patent sahiplerine bu muafiyet verilir. Ancak telif hakkı gelirini elde eden kurum, İrlanda vergi mevzuatı açısından yerleşik bir kurumlar vergisi (resident) mükellefi olmalıdır²⁷².
- Diğer taraftan normal şartlar altında, İrlanda Vergi Sistemine tabi olması gerekirken vergiden muaf tutulan gelirler vardır. Örneğin, aygır, tazi, damızlık at gibi hayvanların yetiştirilmesi ile ilgili gelirler, kar amacıyla yapılan orman ve ağaç ticareti gibi. Bunların dağıttığı kar payları da İrlanda'da yerleşik hissedarların elinde ise vergiden muafır²⁷³.
- Yenilik, Ar-Ge Politikası'na da çok önem verilir. Bilim, teknoloji, yenilik ve AR-GE politikası Forfas (Girişim, Ticaret, Bilim, Teknoloji ve Yenilik için Ulusal Politika ve Tavsiye Kurulu) adlı kamu kurumu tarafından yürütülmekte olup, başta kamu bütçesi ve AB olmak üzere değişik kaynaklardan sağlanan fonların hem eğitim kurumları hem de uygulayıcı kuruluşlara kullandırılması yolu izlenmektedir. Tüm bu yardımların yanında AR-GE harcamalarına, %20'lik bir vergi indirim imkanı tanınmıştır. Bu vergi indirim harcamanın yapıldığı yıl geçerlidir. İndirim bir şekilde kullanılmadığı takdirde ileriye doğru sınırsız olarak yansıtılır²⁷⁴.
- Bölgesel Politika genel olarak doğrudan yabancı sermaye yatırımlarının, daha önce büyük yatırımlardan yararlanmayan yerlere yönlendirilmesi tarzında uygulanmaktadır. Ayrıca, Dublin bölgesinin hem nüfus hem de altyapı

²⁷¹ “**Doing Business In Ireland: tax Incentives**”, http://www.kpmg.ie/inv_irl/Pubs / DB_IRL/Tax_Incentives.pdf, (Erişim Tarihi: 12/02/2006).

²⁷² “**Doing Business In Ireland: tax Incentives**”, http://www.kpmg.ie/inv_irl/Pubs / DB_IRL/Tax_Incentives.pdf, (Erişim Tarihi: 12/02/2006).

²⁷³ “**Doing Business In Ireland: tax Incentives**”, http://www.kpmg.ie/inv_irl/Pubs / DB_IRL/Tax_Incentives.pdf, (Erişim Tarihi: 12/02/2006).

²⁷⁴ “**Corporation tax and tax incentives in Ireland**”, http://www.pwcglobal.com /ie/eng/ins-sol/publ/pwc_dobiz05_c6.pdf, (Erişim Tarihi: 12/02/2006).

bakımından doymuş hale gelmesi nedeniyle, altyapı yatırımlarıyla İrlanda'nın Batı kısmında yeni çekim noktaları oluşturulması hedeflenmektedir²⁷⁵.

- İrlanda Holding Şirketler yasası da özellikle ana şirket ile alt şirketler ilişkilerinde önemli muafiyetler sağlamıştır²⁷⁶.
- Zararlar geriye doğru bir yıl ileriye doğru sınırsız olarak yansıtılabilir²⁷⁷.
- Amortisman uygulaması ise şöyledir: Bina ve makineler %25, endüstriyel binalar %4, Bilgisayar yazılımları 12,5 oranında amortismanına tabidir. Bazı belirlenmiş bölge ve sektörlerde yer alan binaların %50 oranında hızlandırılmış amortismanına imkan tanınmaktadır²⁷⁸.

5.İtalya

a. Genel Bilgiler

İtalya'da hisseli şirketler, eshamlı komandit şirketler, limited şirketler, kooperatif şirketleri, sigorta şirketleri, ticarete bulunan tüm diğer özel ve kamu kurumları kurumlar vergisi mükellefidirler. Papalığa ait binaların geliri, tarımla uğraşan kooperatif şirketleri, küçük balıkçılık kooperatifleri ve işçi yada üretim kooperatiflerinin gelirlerine ise vergiden muafiyet getirilmiştir²⁷⁹.

İtalyan vergi sistemi halihazırda dayandığı geleneksel prensiplere nazaran köklü değişiklikler içeren bir reform sürecinden geçmiştir. 7 Nisan 2003 tarihinde kabul edilen 80 sayılı kararname ile İtalyan Vergi Sisteminde iki yıl içerisinde önemli değişikliklere gidilmesini öngören bir çerçeve reform tasarısı benimsenmiştir. Bu kapsamda, İtalyan vergi sisteminde halen mevcut bazı doğrudan ve dolaylı vergilerin elimine edilmesi, mevcut sistemin basitleştirilmesi ve etkinleştirilmesi hedeflenmektedir²⁸⁰.

²⁷⁵ "İrlanda'nın Ekonomik Kalkınması", <http://www.dtm.gov.tr/ead/DTDERGI/Nisan2004/irlanda.htm>, (Erişim Tarihi: 12/02/2006).

²⁷⁶ "Taxation in Ireland", <http://www.shannondev.ie/business/shannonfreezone/publications/documents/filename,2024,en.pdf>, (Erişim Tarihi: 12/02/2006).

²⁷⁷ "World Tax 2006- Ireland-Tax Rates at a Glance", <http://www.internationaltaxreview.com/default.asp?page=52&PUBID=236&ISS=20758&type=6&SID=591974>, (Erişim Tarihi: 12/02/2006).

²⁷⁸ "Taxation in Ireland", <http://www.shannondev.ie/business/shannonfreezone/publications/documents/filename,2024,en.pdf>, (Erişim Tarihi: 12/02/2006).

²⁷⁹ Methibay Yaşar, "Avrupa Topluluğu'nda Vergi Uyumlaştırması ve Türk Kurumlar Vergisi", Turhan Kitabevi, Ankara, 1996, s.204.

²⁸⁰ "Will Italy's Tax Reform Reduce The Corporate Tax Burden?", www.unipv.it/websiepw/403.pdf, (Erişim Tarihi: 12/02/2006).

Bahse konu reform paketi uygulamasının ilk ayağını, yeni İtalyan Kurumlar Vergisine –IRES- ilişkin 12 Aralık 2003 tarihli ve 344/2003 sayılı Kanun’un kabul edilmesi ile 1.1.2004 tarihinden itibaren yeni Kurumlar Vergisi IRES’in uygulanmaya konulması oluşturmuştur²⁸¹.

İtalya’da şu andaki yürürlükteki Kurumlar Vergisi % 33 tür²⁸².

b. Avantajlı Uygulamalar

Yukarıda değinilen vergi reformunun tamamlanması neticesinde sistemde yalnızca beş yeni verginin uygulanması hedeflenmektedir. 1) Gelir Vergisi, 2) Kurumlar Vergisi, 3) KDV, 4) Hizmet Vergisi ve 5) Özel Tüketim Vergisi.

Kurumsal gelirlere tahsil edilen önceki Kurumlar Vergisi IRPEG %37 olarak uygulanmakta iken, yeni uygulama ile söz konusu vergi oranı %33 oranına indirilmiş ve yeni İtalyan Kurumlar Vergisi (imposta sulle società) IRES adını almıştır. Ayrıca, yeni Kurumlar Vergisi sisteminde yabancı yatırımları teşvik edecek bir dizi düzenlemeye gidilmiştir. Bunlar arasında grup şirketlerine bağlı ortaklıklarının hesaplarının vergi bakımından konsolide edebilmeleri imkanı gibi (Corporate Grouping Rules) mali karmaşıklıkların önlenmesi, vergi tahsilatında ekonomik ve mali etkinliğin sağlanması amaçlı kolaylıklar yer almaktadır. Ayrıca, yabancı yatırımlara vergi kredisi, sürekli yerleşim halinde vergi istisna ve kolaylıkları, ‘thin capitalisation’, ‘flow-through taxation’ gibi uluslararası alanda geçerli bir dizi yeni prensipler getirmek suretiyle de rekabetçi bir vergi düzenine geçilmesi, yerli ve yabancı yatırımların teşvik edilmesi amaçlanmaktadır²⁸³.

Bunlara ilave olarak IRES, AB ülkelerindeki uygulamalar paralelinde İtalyan sistemi için tamamen yeni olan, sermaye kazançlarının, şirketlere katılım (participation) ve kar paylarından (dividend) elde edilen gelirlerin vergilendirilme sinde vergi istisnası sağlanması hükümleri de içermektedir.

²⁸¹ “İtalya’da Vergi Sistemi”, www.italyaonline.net/business/news /vergi_sistemi. htm, (Erişim Tarihi: 13/02/2006).

²⁸² “Corporate Income Tax (IRES)”, http://www.investinitaly.com/context_investmentguide 01.jsp?ID_LINK=284&area=17&page=1, (Erişim Tarihi: 13/02/2006).

²⁸³ “Corporate tax system in Italy”, www.itemb.se/economy/docs /corporate %20 tax_E&Y.pdf, (Erişim Tarihi: 13/02/2006).

Ayrıca bölgesel bazda üretken faaliyetlerden tahsil edilen %4,25 oranındaki IRAP (bölgesel gelir vergisi)nin kademeli olarak kaldırılması hedeflenmektedir²⁸⁴.

Bunların dışında vergi avantajı olarak bazı kuruluşlara hızlandırılmış amortisman uygulama izni verilmekte, spesifik sektörlerde ve geri kalmış yörelerde yatırım yapan firmalara vergi yardımı yapılmaktadır. Özellikle Güney İtalya’da yatırım yapan, şirketlerin vergi oranı on yıl boyunca yarıya indirilir. Bu bölgedeki yatırımcılara kredi sağlama, sosyal güvenlik primlerini düşürme gibi kolaylıklar da sağlanır²⁸⁵. Belirli sektörlerde yerel şirketlerin korunması ve geliştirilmesi amacıyla KOBİ’lere yönelik bir dizi yardım programları yürütülmektedir. Yardımlar 488/92, 341/95 ve Sabatini Law olarak bilinen 1329/65 sayılı kanunlar, ayrıca Ar-Ge faaliyetlerinin desteklenmesine yönelik 46/82 ve 488/92 sayılı kanunlar çerçevesinde yapılmaktadır. Ülkede mesleki eğitim harcamalarının yüzde 90’ını kapsayan destek, Ar-Ge maliyetlerinin yüzde 50’sini kapsayan hibeler, yüzde 70’ini kapsayacak soft loan ve hibe şeklinde destekler de bulunmaktadır²⁸⁶.

Zararların yansıtılmasında prensip aynı yıl içinde yansıtılmasıdır. Lakin zararlar ilk 3 mali yılı içerisinde gerçekleşiyse sınırsız olarak ileriye yansıtılabilir. Amortisman yöntemi olarak ise doğrusal yönteme izin verilir²⁸⁷.

6. Yeni Üye Ülkeler

Kurumlar Vergisi uygulamalarının etkilerini anlamak açısından, Avrupa Birliği’ne üye olan yeni ülkeler tarafından uygulanan düşük oranlı Kurumlar Vergisi düzenlemelerine ve ayrıcalıklı işlemlere yer vermek gerekir. Zira, son yıllarda bu ülkelerdeki Kurumlar Vergisi oranları, Almanya ve Fransa gibi AB’nin ekonomide nabzını tutan ülkeleri ziyadesiyle endişelendirmekte ve bu uygulamalardan ötürü önemli sermaye birikimine sahip yerel ve yabancı yatırımcıların ülkelerinden bu ülkelere doğru kaymasını önlemek adına girişimlerde bulunmaktadırlar²⁸⁸. Bu ülkelerin uygulamaları kısaca belirtmek gerekirse;

²⁸⁴ “İtalyan Vergi Reformu”, <http://www.dtm.gov.tr/pazaragiris/ulkeler/ita/ita-ith-ver.htm>, (Erişim Tarihi:13/02/2006).

²⁸⁵ “İtalyan Vergi Reformu”, <http://www.dtm.gov.tr/pazaragiris/ulkeler/ita/ita-ith-ver.htm>, (Erişim Tarihi:13/02/2006).

²⁸⁶ “AB’nin giriş kapısı İtalya’da”, KOBİ Efor Dergisi, Ocak 2006 Sayısı, <http://www.kobi-efor.com.tr/print.asp?id=1477>, (Erişim Tarihi: 13/02/2006).

²⁸⁷ “Corporate tax system in Italy”, www.itemb.se/economy/docs/corporate%20tax_E&Y.pdf, (Erişim Tarihi: 13/02/2006).

²⁸⁸ “Germany Fears Low EU Taxes after Expansion”, <http://www.dw-tv.de/dw/article/0,1564,1156238,00.html>, (Erişim Tarihi: 13/02/2006).

Çek Cumhuriyeti: Yeni yatırım yapanlara 10 yıllık vergi tatili sunmaktadır. Çek hükümeti, özellikle yabancı yatırımı teşvik etmektedir. Vergi tatilleri, hızlandırılmış amortismanlar ve bir kısım vergisiz ithalatlar ve eğitim programları devlet sübvansiyonlarını kapsayan teşvikler sunar.

Hükümet önceleri sabit kurun ucuz ve eğitilmiş işgücü ve iyi altyapının ülkeye rekabet açısından avantaja sağlayacağını düşünüyordu. Ancak büyük çaplı bir çok yatırım projesini kaybettikten sonra hükümet 01.05.2000 tarihinde yeni bir yatırım teşvikleri yasası kabul etti. Bunun dışında yaşanan büyük oranlı bütçe açığı hükümeti eylül 2003'te vergi reformları paketi açılmaya itmiştir. Bu paketle, 2004 yılında %28 olan oran 2005 yılı için %26'ya, 2006 yılı içinse %24'e düşürülecektir²⁸⁹.

Estonya: 5 yıllık vergi tatili sunulmaktadır²⁹⁰.

Macaristan: Ar-Ge faaliyetlerine yapılan harcamaların yüzde 300'ü Kurumlar Vergisi dışında tutulmaktadır.(AR-GE firması üniversite veya kamusal araştırma bölgelerinde kurulmak şartıyla bu oran geçerlidir.) Bazı gelir kalemlerinde vergi avantajı sağlanmaktadır. Vergi borçlarında yüzde 25-30'a varan indirim sağlanmaktadır. Vergi 5 yıla yayılabilmektedir²⁹¹. Macaristan'da off shore kapsamı altında kurulan firmalar 2005 yılı sonuna kadar %4 oranında bir Kurumlar Vergisi uygulanmaktadır. Ancak bu firmaların 2003 yılı evvelinde kurulmuş olması gerekmektedir²⁹².

Letonya: 17 milyon doların üzerinde yatırım yapanlara 3 yıl boyunca yüzde 40'luk kurumlar vergisi indirimi verilmektedir. Vergi 10 yıla yayılmaktadır. Zararlar 5 yıllık bir zaman yelpazesinde ileriye doğru yansıtılabilir. Şirketler grubu içerisinde zararlar diğer şirketler tarafından kullanılabilir. Teknolojik teçhizat için %70'i aşan oranlarda çifte amortisman yapılabilir. Yabancı ülkelerde ödene vergiler kurumlar vergisi matrahından düşülebilir. Letonya'da dört adet serbest bölge vardır. Bunlar sırasıyla, Ventspils, Riga, Liepaja ve iç bölge olan Rezekne şehri, Doğu

²⁸⁹ "The tax system in the Czech Republic", OECD Economic Department Working Paper, www.oecd.org, (Erişim Tarihi: 13/02/2006).

²⁹⁰ Tansu Mete "Yeni AB ülkeleri 10 yıllık teşvikle devleri tavladı", Sabah Gazetesi, 20/09/2004.

²⁹¹ "Hungarian Tax Incentives for Research and Development", <http://www.nkth.gov.hu/main.php?folderID=891&articleID=3943&ctag=articlelist&iid=1>, (Erişim Tarihi: 13/02/2006).

²⁹² "Hungary Income Taxes and Tax Laws", http://www.worldwide-tax.com/hungary/hungary_tax.asp, (Erişim Tarihi: 13/02/2006).

Letonya ve Rusya ve Belarus sınırları yakınına kadar olan bölgelerdir. Burada yapılan ticaretten elde edilen gelirler kurumlar vergisinden %80 oranında indirimlere tabi olurlar²⁹³.

Litvanya: Serbest bölgelerde kurumlar vergisinden 5 yıl boyunca yüzde 80 indirim sağlanmaktadır. Daha sonraki 5 yıl için elde edilecek kârın yarısı yüzde 50 vergi indirimine tabi tutulacaktır. Serbest bölgelerde 1 milyon doların üzerinde yatırıma gidenlere 10 yıl boyunca yüzde 50 vergi indirimi verilmektedir. Özetlemek gerekirse;

1 Milyon Dolar'dan Büyük Yatırımlar için;

- İlk 5 yılda kurumlar vergisi muafiyeti,
- Müteakip 10 yılda vergi tutarında %50 indirim,

1 Milyon Dolar'dan Küçük Yatırımlar için:

- İlk 5 yılda kurumlar vergisi tutarında %80 indirim,
- Müteakip 5 yılda vergi tutarında %50 indirim,
- Yurtdışına transfer edilen kar ve temettülerin vergiden muafiyeti,
- Serbest Bölgelerde yer almayan firmalara tanınmış yasal güvencelerin hepsi,
- Sabit kıymetler ve teknoloji yatırımları için hızlandırılmış amortisman olanağı sağlanmaktadır²⁹⁴.

Malta: Yatırım için alınacak demirbaşlarda yüzde 50'lik vergi teşviki sağlanmaktadır. Ar-Ge harcamalarında Kurumlar Vergisinin yüzde 150'si vergi dışı tutulmaktadır. Kazancını yeniden yatırıma dönüştürenler, yüzde 17.5'lik vergi indiriminden faydalanabilmektedirler. Yatırımda, miktarı veya istihdam maliyetinden hangisi yüksekse o kaleme yüzde 50'lik vergi teşviki bulunmaktadır. Verginin 7 yıla yayılmasına izin verilmektedir²⁹⁵.

Polonya: Yüksek düzeyde istihdam sağlayan türde yatırım yapan firmalar yatırım harcamalarının %50'sini gelirleri üzerinden düşebilirler,

²⁹³ “Tax incentives”, Latvia Investment and Development Agency, http://www.liaa.gov.lv/eng/Incentives/Tax_incentives/, (Erişim Tarihi: 13/02/2006).

²⁹⁴ “Litvanya Ülke Profili”, <http://www.kosgeb.com/Ekler/Dosyalar/Yayin/133%5CLitvanya%20Ulke%20Raporu.doc>, (Erişim Tarihi:14/02/2006).

²⁹⁵ Tansu Mete “Yeni AB ülkeleri 10 yıllık teşvikle devleri tavladı”, Sabah Gazetesi, 20/09/2004.

Yatırım indirimi süresince firmalar aşağıdaki giderlerini vergi öncesi kazançlarından indirebilirler:

- Yapılan toplam yatırım harcamalarının %25'i,
- Yatırım için yapılan sınai üretim izin belgeleri giderleri, patent ücretleri, yurt içi araştırma harcamalarının %50'si,
- ISO 9000 standardı belgesi almak için yapılan yatırım harcamalarının %50'si.

Polonya'da bazı bölgelerdeki yatırımları teşvik etmek ve bölgedeki sanayiye geliştirmek amacıyla Özel Ekonomik Bölgeler kurulmuştur. Bu bölgelerde yapılan yatırımlar belli sermaye miktarının üzerinde olmalı veya belli sayıda kişiye istihdam sağlayıcı nitelik taşımalıdır. Bu şartları taşıyarak bölgede kurulan şirketlere önemli ölçüde vergi muafiyetleri tanınmaktadır. Halen Polonya'da faaliyette bulunan 6 özel ekonomik bölge vardır. Bunlar; Mielec, Katowice, Lodz, Legnica, Walbrzych ve Suwalki'dir. Bölgede kurulan şirket kuruluş tarihinden itibaren 10 yıl şirket gelirleri üzerinden alınan vergilerden muafır. Geri kalan faaliyet süresi boyunca da %50'ye varan vergi indiriminden yararlanırlar²⁹⁶.

Slovakya: Mevcut yatırımı genişletme ve yenileme projesine 10 yıllık vergi tatili verilmektedir. Yeni yatırımlarda ise yüzde 50'lik vergi avantajı sağlanmaktadır²⁹⁷. Slovakya, 2004 yılında, gelir vergisi ve kurumlar vergisi olmak üzere her iki verginin oranını da düz oranlı olarak % 19'a indirmiştir. Slovakya'nın önceki vergi oranlarına göre, gelir vergisi % 10 ile % 38 arasında beş kademeli iken kurumlar vergisi oranı da % 25'di. Söz konusu değişiklikten sonra, önceki sisteme göre vergilendirme oldukça basitleşmiştir. Önceki sistemde, 90 adet istisna ile 66 adet muafiyet, 90 adet vergilendirilmeyen gelir kaynağı ve farklı oranlarla vergilenen 27 çeşit vergi türü bulunmaktaydı. Kurum kazançları üzerinden Kurumlar Vergisi alındıktan sonra ise kar dağıtımı vergiye tabi tutulmuyordu. Bu değişiklik özellikle Orta Avrupa ülkeleri arasında Slovakya'yı ön plana çıkarmıştır. Özellikle Çek

²⁹⁶ “**Yabancı Sermaye İle İlgili Mevzuat**”, <http://www.polonya.org.tr/sec4-ito3.html>, (Erişim Tarihi: 14/02/2006).

²⁹⁷ “**Investment in Slovakia**”, www.slovakembassy-us.org/text/InvestmentinSK-KPMG.pdf, (Erişim Tarihi: 13/02/2006).

Cumhuriyeti'nde faaliyet gösteren bir çok firma Slovakya'ya doğru kayma eğilimine girmişlerdir²⁹⁸.

Slovenya: Slovenya'da yapılan yatırımlardan ötürü gerçekleştirilen masraflar vergiye konu olacak matrahtan %10 oranında indirilebilme imkanı vardır. Yine ülkede gerçekleştirilen AR-GE harcamalarını da %10 oranından vergiden düşebilmek mümkündür. Hızlandırılmış amortisman ve doğrusal yöntemle amortismanına izin verilmiştir. Firmalara yıllık % 50 oranına kadar amortisman düşme izni verilmektedir. Zararlar takip eden 5 yıllık bir periyot içerisinde yansıtılabilir. Yerel yönetimler de firmalara yerel bazı vergilerden muaf tutmak suretiyle avantajlar sağlamaktadırlar. Ayrıca daha önce hiç işe yerleştirilmemiş, son 12 ayda İşçi Bulma kurumuna kayıtlı olup ta iş bulamamış veya doktorası olup hiçbir işe yerleştirilmemiş kimselere iş imkanı tanıyan firmalar bu çalışanlarının maaşlarının %30 unun vergiden düşme hakkına sahiptirler. Ancak bu çalışanları, en az iki yıl istihdam etmelidirler. Düşülecek miktar da genel matrahtan yüksek olamaz. Özürlülere istihdam sağlayan firmalar için bu oranın artırılması da söz konusudur. Maribor ve Koper özel ekonomik bölgelerinde yapılan yatırımlar normal oran yerine %10'luk bir vergi oranı ile vergilendirilir²⁹⁹.

B. Dünya'da Kurumlar Vergisi ve Uygulanan Teşvikler

1. Genel Bakış

Vergi politikası açısından gelişmekte olan ekonomilerde devletin vergi kapasitesini zayıflatan önemli bir faktör de küreselleşmenin sermaye unsurunu hem coğrafi, hem de faaliyet alanları itibariyle mobil konuma getirmiş olmasıdır. Sermayenin seyyaliyet derecesi, onun yüksek vergi yükü alanlarından görece düşük vergi yükü alanlarına kaymasına neden olduğundan, özellikle finansal sermaye üzerindeki yük başta olmak üzere, kurumlar vergileri ve gerekli diğer vergiler de dünya çapında ahenleştirilmeye çalışılmaktadır. Küreselleşmenin vergileme açısından ortaya koyduğu bu önemli olgunun uygulanmaması durumunda, diğer koşulların sabit olması koşuluyla, vergi nedeniyle sermaye unsurları en düşük yük alanına doğru kayabilir. Hal böyle olunca, gelişmiş ülkelerde bir yandan sermayenin verimli olması, diğer yandan da etkin vergi idaresi nedeniyle görece düşük oranlarda

²⁹⁸ “**Düz oranlı Vergi Mutluluğu**”, http://www.estonya.com/front.php ?article_id= 72, (Erişim Tarihi: 14/02/2006).

²⁹⁹ “**Slovenia**”, www.seeurope.net/en/pdf/ig2005/slovenia.pdf, (Erişim Tarihi: 14/02/2006).

vergi uygulamasının gerçekleştiriliyor olması, gelişmekte olan ekonomileri zor koşullara sürüklemektedir, çünkü bu ekonomilerde sermaye verimliliği düşük olduğu gibi, vergi idaresi de etkin ve etkili değildir. Gelişmekte olan ekonomilerde vergi oranlarının yükseltilmesi, sermaye unsurunun diğer uygun merkezlere doğru hareketine yol açacağından, devleti güç durumda bırakmaktadır³⁰⁰. Küreselleşme gibi bir kıskacın içinde kalan ülkeler, emeğe göre daha akışkan olduğu kabul edilen sermayenin rakibe aktarılmasını önlemek adına, kurumsal anlamda yatırımcıya vergisel teşvikler sağlamak yoluna gitmektedirler. Bu tür uygulamalar sermayeyi ülkeye çekmek için etkili olmakla birlikte, çoğu zaman sosyal politikaları ön plana çıkaran hareketler tarafından eleştiriler almaktadır. Social Watch 2005, "Sermaye iki yüzyıl öncesine göre çok daha hızlı hareket edebiliyor, ama işçiler öyle değil. Yatırıma aç hükümetler giderek daha fazla imtiyaz ve vergi muafiyeti sunma rekabetine girişmişken, işçiler sonu dibe varan bir yarışta rekabet etmeye zorlanıyor. Dengesiz kurallar, dengesiz sonuçlar yaratıyor³⁰¹." diyerek kurumlar vergisindeki sermaye lehine yaşanan gelişmelere eleştirel bir bakış getirmektedir. Bu bilgilerin ışığında, aşağıda kısaca AB dışındaki, dünya ekonomisine yön veren diğer ülkelerde uygulanan avantajlara göz atmakta fayda vardır.

ABD: ABD'deki federal yönetim biçiminden dolayı, şirket kurma ve teşvik mekanizmaları uygulama bazında eyaletler arasında farklılık göstermektedir. Bu itibarla, ABD'de faaliyet gösterilecek bölgenin seçilmesinin ardından, şirket kurma prosedürlerinin belirlenmesi ve teşvik imkanlarının araştırılması önemlidir³⁰².

Örneğin Forbes dergisinin 500 büyük şirket listesinde yer alan firmaların bir çoğu avantajlarından ötürü ana merkezlerini Delaware eyaletine çevirmişlerdir. Bu karşılık bankacılık devi Citibank Nevada eyaletini seçmiştir³⁰³. Anlaşılacağı üzere eyaletlerin birbirleri arasındaki vergi rekabeti firmaların faaliyet gösterdiği alanda bir ayrıcalık yaratıyorsa, yatırımcılar bu eyaleti seçme yoluna gitmektedirler. Bu itibarla, ABD'de faaliyet gösterilecek bölgenin seçilmesinin ardından, şirket kurma

³⁰⁰ Önder İzzettin, "Dünya Piyasa Yapılanmasında Devletin Konumu", http://www.petroil-is.org.tr/yayinlar/yillik/2003_yillik/03_devlet/govde.htm, (Erişim Tarihi : 13/02/2006).

³⁰¹ "Dünya daha Zengin, Yoksullar Daha Yoksul", <http://www.bianet.org/2005/09/16/67324.htm>, (Erişim Tarihi: 13/02/2006).

³⁰² "ABD'de Şirket Kurma", http://www.abm-istanbul.org/dokumanlar/abm/bilgi/bankasi/ulkeler/buro_acma/abd-yab.htm, (Erişim Tarihi: 14/02/2006).

³⁰³ "Corporate Taxes: Choosing A State", http://www.lowtax.net/lowtax/html/offon/usa_new/us_states.html, (Erişim Tarihi:14/02/2006).

prosedürlerinin belirlenmesi ve teşvik imkanlarının araştırılması önemlidir. Ancak uygulanan vergi avantajları şu genel başlıklar altında toplanabilir³⁰⁴:

- Özel tahsis edilen girişim bölgelerinde (enterprise zone) yaratılan her bir istihdam için özel vergi kredilendirilmesine gidilir.
- Girişimci Bölgesindeki şirketler, mülkiyet vergisi ile gelir vergisi iadesinden yararlanmakta, ayrıca istihdam yaratma programı dahilinde de vergi iadesi alabilmektedir. Ayrıca bazı durumlarda, şirketler yararlanmakta oldukları vergi iadelerini katlı olarak alabilmektedir.
- Binaların restorasyonunu teşvik etmek için vergi azaltılması yoluna gidilir.
- Serbest Liman Kanunu kapsamında transit kargolara vergi muafiyeti verilmiştir. Böylece bir çok üretici firma hammaddelerini vergi yükü olmadan getirebilmektedirler.
- Dış ticaret alanları (Foreign Trade Zones) yaratılmıştır. Buralarda da özel hükümler bulunmaktadır.
- İşgücü geliştirme ve eğitim faaliyetlerine vergi iadeleri verilmektedir. Bazı eyaletlerde şirketler personeline verecekleri teknik eğitim programları maliyetlerinin % 30'u nispetinde vergi iadesi alabilmektedir.

Çin Halk Cumhuriyeti: Çin'de faaliyet gösteren yabancı şirketler için vergi çok önemli bir faktördür. yabancı yatırımları çekmek amacıyla ÇHC Hükümeti, yabancı sermaye yatırım şirketlerine ve yabancı firmalara birçok vergi imtiyazı tanımaktadır. Bu çerçevede, uygulamada olan başlıca tercihli politikalar aşağıdaki gibidir³⁰⁵:

- Yabancı sermayeli şirketler ve tamamen yabancı mülkiyetindeki firmalar tarafından kurulan araştırma ve geliştirme merkezlerinin

³⁰⁴ “**Inward Investment Incentive Programs**”, http://www.lowtax.net/lowtax/html/offon/usa_new/usainc.html, (Erişim Tarihi:14/02/2006).

³⁰⁵ “**Çin'de İş Yapma Rehberi**”, www.kobifinans.org/icerik.php?Article=297&Where=dis_pazar&Category=040606, (Erişim Tarihi: 14/02/2006).

gelirleri ve yabancı firmaların ve yabancı uyruklu şahısların teknoloji transferi, teknoloji geliştirme ve ilgili danışmanlık ve teknik hizmetlerden elde ettiği gelirler şirketler vergisinden muafır.

- Şangay, Shenzhen, Zhuhai, Shantou, Xiamen ve Hainan özel ekonomi bölgelerdeki yabancı sermayeli şirketlere vergi muafiyetlerine varan özel avantajlar sunulmaktadır.
- Özel ekonomi bölgelerinde ve Devlet Konseyi tarafından belirlenmiş diğer özel alanlarda yerleşik, 10 milyon ABD Dolarını aşan yabancı sermaye yatırımı ve 10 yıldan fazla faaliyet süresi öngörülen yabancı sermayeli bankalar, Çin-yabancı ortak yatırımı bankalar ve diğer finansal kurumlar.
- Ayrıca, çeşitli vilayetlerin, otonom bölgelerin ve belediyelerin idareleri, yabancı yatırımların teşvik edildiği sektörler veya projeler için yerel özel gelir vergisi muafiyetleri veya indirimleri vermektedir.

Japonya: Japonya, Doğrudan Yabancı Yatırımlara, yerli yatırımcılara uyguladığı yatırım teşvik tedbirlerinden farklı teşvikler uygulayabilen bir sisteme sahiptir. Özel Yabancı Yatırımcı Statüsü (ÖYYS)³⁰⁶ elde eden firmalar, genelde 5 yıl için öngörülen zararların ileriye taşınması hakkının 10 yıl için verilmesi, Yabancı Yatırımcı İş Bölgeleri (Foreign Access Zone)'nde iş yapan yabancı yatırımcıların gayri menkul edinimi ve duran varlıklar üzerinden vergilerde indirim ve daha avantajlı amortisman uygulamalarından faydalanabilmesi, 38 vilayet, bölgelerindeki yeni yatırım ve AR-GE faaliyetlerinin değişen oran ve miktarlarda sübvansede edilmesi, 42 vilayet, bölgelerine yeni yatırımlar yapılması, varolan yatırımların kaydırılması, AR-GE ve benzeri faaliyet birimlerinin kurulması amacıyla, uygun koşullarla makine-ekipman ve işletme sermayesi kredisi sağlanması gibi özel vergi avantajları sunulmaktadır³⁰⁷.

³⁰⁶ Bu statünün elde edilmesi için, yabancı yatırımcının Japonya'da bir şubesi veya en az 1/3 hissesine sahip olduğu bir iştirakinin olması, başvuru sahibi şirketin Japonya'da kuruluşunun üzerinden 8 yıldan fazla zaman geçmemiş olması, başvuru sahibi şirketin önceden tanımlanmış 151 iş sahasından birinde üretim, toptancılık, perakendecilik veya servis ile iştigal ediyor olması gerekmektedir.

³⁰⁷ “Yatırım Teşvikleri”, <http://www.hmtokyo.jp/tesvikler.htm>, (Erişim Tarihi: 14/02/2006).

2. Vergi Cennetleri

Vergi cennetleri, yabancı yatırımcıyı ülkelerine çekmek amacıyla başta gelir ve kurumlar vergisi gibi vergiler olmak bir çok vergiden vazgeçen, yada tamamıyla vazgeçmeksizin, bu tür işletmelere özel muafiyetler, istisnalar ve indirimler sunan, en azından vergi oranlarını düşük tutan, ekseriyetle off-shore faaliyetleri ile öne çıkan, coğrafi ve fiziki yapısından ötürü üretim yapmaya pek elverişli olmayan, yüzölçümü açısından küçük ülkelerdir olarak tanımlanabilir³⁰⁸.

Vergi cennetleri, ya çok düşük vergi oranları uygulayan yada hiç uygulamayan devletler için kullanılan bir terimdir³⁰⁹. Vergi cennetleri, vergi mükelleflerinin vergiden kaçınmasını sağlayan ve işlemlerin gizli şartlar altında yapılabilmesine olanak veren bir yargısal düzenlemedir³¹⁰.

Vergi cennetleri, genellikle düşük vergi oranlarının uygulandığı, ticari gizlilik taşıyan ve çoğunlukla off-shore finans merkezleri olarak bilinen yerlerdir³¹¹.

Vergi cennetleri, yabancı sermayeyi ülkelere çekebilmek amacıyla yabancı yatırımları çok düşük vergi oranlarıyla vergileyen ülkelerdir³¹².

Günümüzdeki vergi cenneti uygulamalarının şekillenmesine II. Dünya Savaşı'ndan önce İsviçre'de başlatılan uygulamalar öncülük etmiştir. 1960'lardan 1990'lı yıllara gelindiğinde aradan geçen otuz yıllık sürede dünyada çok şey değişim ve gelişim göstermiş ve tabii ki vergi cenneti olarak nitelenen ülkeler (tercihli vergi rejimleri ve zararlı vergi rekabeti gibi uzantılarla birlikte) de bu süreyi kendi lehlerine olmak üzere çok iyi değerlendirmişlerdir. Bu olgudan bütün dünya ülkelerinin zarar görmeye başlamasıyla birlikte 1996 yılında OECD konuya el koymuş ve vergi cennetleri ile ilgili olarak ilk ciddi çalışmaya bu tarihten itibaren

³⁰⁸ Hoşyumruk Şennur, “**Vergi cennetleri,tercihli vergi rejimleri ve zarar verici vergi rekabetinin OECD ülkeleri ve Türkiye açısından değerlendirilmesi.**” T.C. Anadolu Üniversitesi Yayınları ; No.1459, Eskişehir, 2003, s.5.

³⁰⁹ Çamlıca Mustafa , “**Uluslararası Vergiden Kaçınma, Vergi Kaçakçılığı ve Vergi Anlaşmalarının İstismarı**”, Vergi Sorunları, Haziran 1996,s. 95.

³¹⁰ Yetkiner Erkan, “**Vergi Cennetleri ve Yabancı Sermayenin Vergi Cenneti Ülkeleri Seçme Nedenleri**”, Vergi Dünyası, Mart 2001.

³¹¹ OECD, “**Harmful Tax Competition: An Emerging Global Issue,**” p. 23.’den aktaran, Mitchell Danial J., “**An OECD Proposal To Eliminate Tax Competition Would Mean Higher Taxes And Less Privacy I**”, **The Heritage Foundation, 20 April 2002**; <http://www.heritage.org/Research/Taxes/BG1395.cfm>, (Erişim Tarihi: 14/02/2006).

³¹² Günaydın İhsan, “**Vergi Cennetlerinin Özellikleri ve Kullanımları**”, Vergi Sorunları, 1999, Sayı: 126, s.76.

başlanmıştır. 1996 yılındaki bu girişimden sonra OECD tarafından 1998 yılında (1998 Raporu olarak anılan) “Harmful Tax Competition -An Emerging Global Issue” (Zararlı Vergi Rekabeti – *Yükselen Global Bir Konu*), 2000 yılında (2000 Raporu olarak anılan) “To-wards Global Tax Co-Operation: Progress in Identifying and Eliminating Harmful Tax Practices” (Küresel Vergi İşbirliğine Doğru: *Zarar Verici Vergi Uygulamalarını Tanımlama ve Elimine Etmede İlerlemeler*), 2001 yılında (2001 Raporu olarak anılan) “The OECD’s Project On Harmful Tax Practices: The 2001 Progress Report” (OECD’nin Zararlı Vergi Uygulamaları Projesi: *2001 Yılı İlerleme Raporu*), 28 Şubat 2002’de List of Unco-operative Tax Havens (İşbirliği Yapmayan Vergi Cenneti Ülkeler Listesi) yayınlanmış ve 1996 yılından itibaren vergi cennetleri ve bu şekilde nitelenen ülkelerdeki tercihli vergi rejimleri ile bu uygulamaların neden olduğu zarar verici vergi rekabeti üzerine gidilerek bunların ortadan kaldırılması yada en azından birtakım uluslararası standartlara oturtulması konusunda çalışmalar yapılmıştır³¹³.

Vergi cennetleri genel olarak iki grupta sınıflandırılmaktadırlar³¹⁴. Üretici vergi cennetleri olarak tanımlanan birinci grup ülkelerde, üretim faaliyetlerinden elde edilen gelirlere çok düşük oranda vergi uygulanmaktadır. Bu ülkelerin amacı, fiziksel yatırım ve ekonomik faaliyetleri, ülkelerine çekmektir. Genel vergi sistemi içerisinde düşük oranda vergilendirilen bu rejimler, diğer gelir gruplarının ayrı değerlendirilmektedir. İkinci grup vergi cennetlerinde ise, yasal ikametgahı bu ülkede olan işletmelerin çok düşük oranda vergi uygulanmaktadır. Bu tür vergi cennetlerine “geleneksel vergi cennetleri” de denir. Üretici vergi cennetlerine İrlanda’da belirli alanlarda faaliyet gösteren firmalara %10 vergi uygulaması ve Belçika Koordinasyon Merkezleri uygulaması örnek verilebilir³¹⁵. Geleneksel vergi cennetleri ise küçük ada ülkelerinin uyguladığı neredeyse sıfır oranlı kurumlar vergisi oranları örnek gösterilebilir.

Vergi cennetlerinin sunmuş olduğu avantajları şu şekilde sıralayabiliriz³¹⁶:

³¹³ Tanrıverdi Sezai, “Karşılaştırmalı Vergi Sistemleri : “Vergi Sistemlerinin ve Vergi Yükü Farklılıklarının Globalleşme Süreci Üzerine Etkileri”, http://www.malihaber.com/modules.php?name=Kose_Yazilari&op=viewarticle&artid=663#_ftn24, (Erişim Tarihi: 14/02/2006).

³¹⁴ UN, the Interaction of tax,trade and investment, ST/SG/AC/8/2003/L.4,15-24 June 2003,s.8’den aktaran Öz N.Semih, “Uluslararası Vergi Rekabeti ve Vergi Cennetleri”, Maliye ve Hukuk Yayınları, 2005, s.125.

³¹⁵ Öz N.Semih, a.g.e, s.125.

³¹⁶ “Karapara Aklamannın Yöntemleri”, <http://www.masak.gov.tr/tr/kpYontem.htm>, (Erişim Tarihi: 15/02/2006).

- Gizlilik
- Politik istikrar
- Vergilendirme olmaması (sıfır yada sıfıra yakın)
- Sermaye hareketlerinde tam serbesti
- Coğrafi konum olarak gelişmiş ülkelere yakınlık
- Gerekli altyapı (telekomünikasyon, ulaşım, konaklama)
- Uzman personel veya kurum (vergi danışmanları, avukatlar vs).

OECD 1998 raporunda vergi cenneti ülkelerinde göze çarpan uygulamalar, şu şekilde özetlenmektedir³¹⁷ :

1- Hiç vergi olmaması veya sadece nominal vergileme yapılması;

Vergi cennetlerindeki düşük veya sıfır oranlı vergiler ile istisna ve muafiyetlerin geniş olması, mükellefleri, üzerindeki vergi yükünü azaltmak gayesiyle bir vergi cenneti ülkeyi tercihe itmektedir. Örneğin, İspanya'nın güney batısında yer alan İngiliz egemenliğindeki Cebelitarık'ta KDV uygulaması bulunmamaktadır. Hong Kong ve Panama'da yabancı kaynaklı gelirler vergilendirilmemektedir. Barbados, Jamaica, Liberya, Cebelitarık'ta mukim olmayanların yabancı kaynaklı gelirleri vergilendirilmemektedir. Avusturya, Lüksemburg, Hollanda, İsviçre'de holding şirketlere yönelik ayrıcalıklı vergi düzenlemeleri yürürlüktedir.

2- Vergi istihbaratından diğer ülkelerin yararlandırılmaması

Gizlilik ve güvenlik ilkeleri doğrultusunda, bankalarla iş yapan kişi yada kuruluşlara ait bilgiler ve ticari sırlar, hiç bir şart ve koşulda üçüncü kişi, kuruluş yada ülkeye verilmemektedir. Bu şekilde bu ülkelere yatırılan bir paranın Latin Amerikalı bir uyuşturucu kaçakçısından mı, bir Rus mafyasından mı yoksa bir Alman vergi kaçakçısından mı geldiğinin öğrenilmesi önlenmektedir.

3- Vergi yasalarının şeffaflıktan yoksun olması

Bu ülkelerde, idare ile vergi mükellefleri arasında oran ve matrah konusunda özel anlaşmalara imkan veren yasal düzenlemeler bulunmaktadır. Bu şekilde, kara para aklama faaliyetleri ile vergi kaçakçılığı da kolaylaştırılmaktadır.

³¹⁷ OECD, "Harmful Tax Competition-An Emerging Global Issue,1998", [http:// www.oecd.org/dataoecd/33/1/1904184.pdf](http://www.oecd.org/dataoecd/33/1/1904184.pdf), (Erişim Tarihi:05/03/2006).

4- Fiilen faaliyette bulunulmaması

Asli faaliyet vergi cenneti ülkelerde gerçekleşmemekte, buralarda faaliyette bulunuyor görünen kişi yada kurumların, vergi cennetlerindeki varlığı çoğunlukla bir daire, bir masa, bir telefon, bir sekreterden daha öteye geçmemektedir. Örneğin *The Guardian* gazetesinde yer alan bir habere göre İngiliz egemenliğindeki 30.000 nüfuslu Cebelitarık'ta 28.000 kayıtlı şirket bulunmaktadır. Karayipler'deki 35.000 kişinin yaşadığı Cayman Adalarında 32.000 uluslararası ticaret şirketi, 550 banka, 900 uluslararası yatırım fonu, 400 sigorta şirketi bulunmaktadır. İşlemler sadece kağıt üzerinde buralarda gerçekleşiyor gibi gösterilmektedir. Örneğin dünyaca ünlü spekülör Soros, 21 milyar dolarlık fonun % 90'ı ile danışmanlık yaptığı yüz milyarlarca doları, vergi cennetleri üzerinden yönetmektedir³¹⁸.

Ancak, OECD vergi cennetleri ile ilgili çalışmalarına devam etmekte ve söz konusu ülkelerin vergi cenneti olma kriterlerini, taahhütler yoluyla ortadan kaldırarak bu ülkelerin sunduğu vergi avantajlarının cazibelerini kaybetmelerini sağlamaya çalışmaktadır. OECD'nin düşük oranda vergilendirme yada hiç vergilendirmeme, etkin bilgi değişimi olmaması, saydamlıktan yoksunluk ve ekonomik faaliyetlerin olmaması ölçütlerini esas alarak başlattığı bu çalışma sonucunda, 2000 yılında 38 ülke vergi cenneti olarak ilan edilmiştir. Bu ülkelerin, 2005 yılı sonuna kadar OECD ile işbirliğine gitme taahhüdünde bulunmaları ve sistemlerindeki zarar verici uygulamaları elimine etmeleri durumunda bu listeden çıkabilecekleri belirtilmiştir. Bu ülkelerden, 33'ü OECD ile işbirliğine gitme taahhüdünde bulunurken, 5 ülke OECD ile işbirliğine gitme yolunda herhangi bir girişimde bulunmamıştır. Bu ülkeler ek tabloda belirtilmiştir. OECD, 2000 yılından sonra ayrıca 2001 ve 2004 yıllarında bu ülkelerle ilgili olarak yapılan çalışmaları içeren ilerleme raporları yayınlamıştır.

2004 yılı itibariyle OECD'nin vergi cenneti ülkeler listesi aşağıdaki gibidir³¹⁹:

I - OECD ile işbirliğine gitme taahhüdünde bulunanlar: Bermuda, Cayman Adaları, Güney Kıbrıs Rum Yönetimi, Malta, Mauritius, San Marino, Angilla,

³¹⁸ Bilici Nurettin, "Vergi Cenneti Ülkeler, Türkiye'deki Vergi Kaçakçılığına Etkisi ve Soruna Çözüm Arayışları", Yaklaşım, 2004 Haziran adlı eserden aktaran, Tanrıverdi Sezai, "Karşılaştırmalı Vergi Sistemleri : "Vergi Sistemlerinin ve Vergi Yükü Farklılıklarının Globalleşme Süreci Üzerine Etkileri", http://www.malihaber.com/modules.php?name=Kose_Yazilari&op=view_article&artid=663#_ftn24, (Erişim Tarihi: 14/02/2006).

³¹⁹ Öz N.Semih, "Uluslararası Vergi Rekabeti ve Vergi Cennetleri", Maliye ve Hukuk Yayınları, 2005,s.98.(Bu listeye tablo 8'de yer verilmiştir.Bkz.s.199).

Antigua and Barbuda, Aruba, Bahama, Bahreyn, Belize, İngiliz Virgin adaları, Cook Adası, Dominica, Cebelitarık, Grenada, Guernsey and Sark/Alderney, Isle of Man, Jersey, Montserra, Hollanda Antilleri, Niue, Panama, Samua, Seyşel Cumhuriyeti, St. Lucia, The Federation of St. Christopher Nevis, St. Vincent and the Grenadines, Turks & Caicos, ABD Virgin Adaları, Vanuatu Cumhuriyeti, Nauru Cumhuriyeti.

II- İşbirliğine gitmeyenler: Andora, Liberya, Lihteştayn, Marshal Adaları Cumhuriyeti, Monaka.

Bugün vergi cenneti ülkelerde, yılda 150 binin üstünde şirket kurulmaktadır. Şu anda, bu tür şirketlerin sayısı, bir milyonu aşmış durumdadır. Sadece şirketler değil, ünlü kişiler de vergiden kaçınmak için bu yola başvurmaktadır. Örneğin, dünyaca ünlü İtalyan sanatçı Pavarotti, İtalya'nın yüksek vergilerinden kaçınmak için Monako'ya yerleşmiş. Tenis yıldızı Boris Becker, yüksek vergiler nedeniyle Monako ve İsviçre'den ikametgah talep etmiştir.

Vergi cennetleri dünyanın GSYİH'sının sadece yüzde 3'üne sahip olmalarına rağmen, dünya ticaretinin yarısı, vergi cennetleri yoluyla gerçekleşmektedir³²⁰. Bu oran da, vergi cennetlerinin dünya ekonomisinde ne kadar büyük bir yer kapladığının göstergesidir.

OECD çalışmalarına vergi cenneti olarak tanımlanan ülkelerin kamu oylarından gelen tepkiler ve özellikle OECD'nin lider ülkelerinden ABD'nin politikalarındaki değişim sonucu, vergi cenneti olma ölçütlerinden biri olan ekonomik faaliyet olmamasının OECD ile işbirliğine gitme taahhüdünün geçerliğinin bir ölçütü olarak aranılmasından vazgeçilmiştir. Vergi cenneti ülkelerin yalnızca saydamlık ve etkin bilgi değişimi konularında taahhütlerde bulunmaları yeterli görülmüştür.

Bu gelişmeler sonucunda, vergi cenneti ülkelerde gerçekleştirildiği belirtilen faaliyetlerle ilgili bilgi edinilmesi daha ön plana çıkmıştır. Bu amaçla, OECD üyesi ülkelerle vergi cenneti ülkelerin ortaklaşa çalışmaları sonucunda 2002 yılında "Vergi Konularında Bilgi Değişim Andlaşması Modeli" oluşturularak, bilgi değişiminin temel standartları açıklanmıştır. Vergi cenneti ülkeler, OECD ile işbirliğinin

³²⁰ Kızılot Şükri, "Bu Da Bir Başka Cennet", <http://www.hurriyetim.com.tr/yazarlar/yazar/0,,authorid~82@sid~9@tarih~2004-05-19-t@nvid~414414,00.asp>, (Erişim Tarihi: 15/02/2006).

göstergesi olarak üye ülkelerin talepte bulunmaları durumunda bu modeli esas alarak bilgi değişim anlaşması imzalamaktadırlar.

Vergi cenneti ülkelerle bilgi değişim anlaşması imzalayan ilk ülke ABD'dir. ABD; Aruba, Antigua and Barbuda, Bahama ve İngiliz Virgin Adaları, Cayman Adaları, Guernsey, Isle of Man, Jersey ve Hollanda Antilleri ile bilgi değişim anlaşmaları imzalamıştır. ABD dışında vergi cenneti ülkelerle bilgi değişim anlaşması imzalayan diğer bir ülke ise, Ekim ayında Isle of Man ile anlaşma imzalayan Hollanda olmuştur. Önümüzdeki günlerde anlaşma imzalayan ülkelerin sayısında artış beklenmektedir.

Bu anlaşmalar çerçevesinde, taraflar, vergi konusunda yapılmakta olan inceleme veya soruşturmalar kapsamında birbirlerinden bilgi isteyebilecektir. Özellikle uluslararası finans merkezi özelliğine sahip vergi cenneti ülkelerle yapılan bilgi değişim anlaşmaları, OECD üyesi ülkelerin vergi idarelerine önemli bilgi akışı sağlayacaktır. Diğer taraftan, Türkiye, henüz OECD'nin vergi cennetleri listesinde yer alan ülkelerle herhangi bir bilgi değişim anlaşması imzalamamıştır³²¹.

Yeni KVK taslağında vergi cennetleri mücadele ile ilgili düzenlemeler de yer almıştır. Tasarıda yer alan önemli bir düzenleme ile, dar mükellefiyette vergi kesintisi maddesi altında vergi cennetleri ile yapılan işlemlerdeki vergi kaybını telafi etmek ve vergi cennetleri ile mücadele etmek üzere, bu ödemelerin verginin konusuna girip girmediğine veya ödeme yapılan kurumun mükellef olup olmadığına bakılmaksızın, bu tutarlardan %30 oranında vergi kesintisi yapılacak olmasıdır. Ancak, emsaline uygun fiyatlarla gerçekleştirilen mal ithalatı işlemleri ve iştirak hissesi edinimi için yapılan ödemelerle kredi ana para ve temettü ödemeleri üzerinden bu fıkra uyarınca herhangi bir vergi kesintisi yapılamayacaktır.

Bu çerçevede yapılacak vergi kesintisi; zararlı vergi rekabetine yol açtığı kabul edilen ülkelerde yerleşik olan veya faaliyette bulunan kurumlara (tam mükellef kurumların yurtdışındaki işyerleri dahil) yapılan her türlü ödemeler üzerinden, bu

³²¹ Öz N. Semih, "Vergi Cennetleri İle Yapılan Bilgi Değişim Anlaşmaları", Dünya Gazetesi, 28/11/2005.

ödemelerin verginin konusuna girip girmediğine veya ödeme yapılan kurumun mükellef olup olmadığına bakılmaksızın yapılacaktır³²².

C. AB ÜLKELERİ VE TÜRKİYE’DE KURUMLAR VERGİSİ TEŞVİK VE AVANTAJ UYGULAMALARI KARŞILAŞTIRILMASI

1.Zarar Verici Vergi Rekabeti

Giderek artan etkisini göstermeye başlayan küreselleşme ekonomileri de yeniden şekillendirmektedir. Küreselleşmenin getirdiği en önemli gerçeklerden biri vergi rekabetidir. Bu durum doğal olarak vergilendirmeye ilişkin politikaların da gözden geçirilmesini, revize edilmesini gerekli kılmaktadır. Zira hareketlilik kazanan vergi kaynakları uluslararası vergi farklılıklarından yararlanmaktadır. Ülkelerin ciddi vergi rekabetine girdiği bu yarışta vergi oranları düşmekte, devletler tarafından milyon dolarlarla ifade edilen teşvikler sağlanmakta, birçok alanda istisna ve muafiyetler gündeme gelmekte ve meydana gelen açıklar vergi tabanlarının genişletilmesi suretiyle karşılanmaktadır³²³.

Vergi konusundaki rekabet kızışmaya başladıkça, vergi rekabeti giderek zarar verir bir yapıya dönüşmektedir. Zarar veren verici vergi rekabeti, ülkelerin sermaye çekmek amacıyla tanıdıkları vergisel teşviklerin diğer ülkelerin vergi tabanlarında aşınmaya neden olmasıdır. Sermaye hareketlerindeki esneklik, A.B. yi büyük bir vergi cennetine dönüştüreceği endişesi yaşanmaktadır. Bu süreç; finansal sermaye üzerindeki vergi yükünü hafifleterek küçük ülkelere diğer ülkelerden kaynak akışı temin etme yönünde yararlı olurken, büyük ülkeler açısından da vergi kaybı doğurduğu açıktır. Bu rekabet belirli bir limite kadar kabul edilebilir uygulamaları içerirken belirli bir limite kadar kabul edilebilir uygulamaları içerirken bu noktadan sonra yatırımcının ikamet ettiği yada vatandaşı olduğu ülke vergi idaresine zarar verici olmaya başlamaktadır³²⁴.

OECD zararlı vergi uygulamalarının kriterlerini aşağıdaki gibi belirlemiş ve bunların üzerine gitmiştir. Bunlar genel olarak,

³²² Kahraman Abdulkadir (Deloitte), **a.g.e.** , s.22.

³²³ Gonca Gülen , “Avrupa Birliği Ülkelerinde Vergi Kayıp Ve Kaçakları” <http://www.muhasabetr.com/yazarlarimiz/gulen/>, (Erişim Tarihi: 11/02/2006).

³²⁴ Öz N.Semih, “Uluslararası Vergi Rekabeti ve Vergi Cennetleri”, Maliye ve Hukuk Yayınları, 2005, s.57.

- Etkili bilgi alış-verişi eksikliği
- Şeffaflık eksikliği
- Dışlama (sağlam bir iç ekonominin olduğu yerde) veya asıl faaliyetlerin dışında yatırım çekme (Off-shore sektörünün ekonomiye hakim olduğu yerlerde)³²⁵.

Yukarıda söylenildiği gibi OECD'nin önlemlerinin yanında, AB de, ülkelerin vergi tabanlarını aşındıran bu rekabetin makul bir çerçeve içerisinde şekillenmesi için çeşitli düzenlemeler ve önlemler alma yoluna gitmiştir. Bazı önemli bakımlardan farklı olsa da, Avrupa Birliği ve OECD projeleri birbirini güçlendirmektedir.

AB'nin çalışmalarının özünde, kaynakların dağılması esnasında var olan eşit koşullar altında rekabete dayanan mekanizmanın vergilerin indirilmesi nedeniyle, bozulmasını önlemek amacı yatmaktadır. Mevcut normatif düzenlemelerde AB vergi sisteminde dolaylı vergilerde Topluluk kurumlarının açık yetkilendirilmesine karşılık, dolaysız vergilerde böyle bir düzenleme bulunmamaktadır³²⁶. Bu vergilerin uyumlaştırılması, sermayenin serbest dolaşımının gerçekleştirilmesini hedeflemektedir. Çünkü KV farklılıklarının, Topluluk sermaye hareketlerini kesin olarak etkilediği kabul edilmektedir.

1990'lı yılların ikinci yarısından itibaren, (Verona'da 1996'da düzenlenen gayri resmi ECOFIN toplantısı ile başlamıştır.) Birlik, vergi ahenginin olmayışının yarattığı olumsuzlukların önlenmesi, vergi gelirlerinin aşırı azalmasının önüne geçilmesi adına bir yaklaşımın gerekliliği konusunda hem fikir olup çalışmalara başlamıştır.

Avrupa Birliği amaçları doğrultusunda ECOFIN Konseyi tarafından 1.12.1997 tarihinde kabul edilen the Code of Conduct on Business Taxation (İşletme Vergilendirmesi Temel Kuralları) veya kısaca Code of Conduct (Temel Kurallar) olarak çevrilebilecek olan metin, tasarruflarla ilgili direktif ile bağlı şirketler arasında faiz ve gayrimaddi hak bedelleri ödemeleri konusundaki direktifle birlikte bir vergi

³²⁵ Frances M.Horner, "The OECD, Tax Competition and The Future of Tax Reform" Head of Tax Competition Unit, Fiscal Affairs, OECD, 2000, <http://www.oecd.org/daf/FSM/taxcompetitionarticle.html>, Çeviren: Ersan Öz, "OECD, Vergi Rekabeti ve Vergi Reformunun Geleceği", <http://www.maliye.gov.tr/apk/md145/ersanoz.pdf>

³²⁶ Soydan Billur Yatlı, "Avrupa Birliği'nde Dolaysız Vergiler", İstanbul, Beta Basım Yayım Dağıtım A.Ş., 2002, s.17.

paketi olarak içinde yer almakta ve bütün zararlı vergi uygulamalarının en geç 1 Ocak 2003 tarihinde ortadan kaldırılmasını amaçlamaktadır.³²⁷

Bu amaç neticesinde oluşturulan “Temel Kurallar” (code of conduct), 1997 senesinde yapılan ECOFIN toplantısı ile zarar verici rekabete neden olan vergi teşviklerinin önüne geçilmesi amacıyla siyasi bir anlaşma olarak kabul edilmiştir³²⁸. Lakin ECOFIN hangi uygulamaların zarar verici vergi rekabeti yaratacağına dair belirli bir kriter oluşturmamıştır. Ancak yeni zarar verici vergi teşviklerinin yasalaşmasını önlemek, mevcutları makul limitler oluşturmak adına etütler yapılmış, bu tür vergi teşviki sunan ülkelere gerekli ikazları yapmak adına girişimlerde bulunulmuştur. Ayrıca her ülke kendi “İş Davranış Kuralları” komiteleri kurarak, var olan çalışmaların 2 yılda bir gözden geçirilmesi kararlaştırılmıştır.

1999 yılında yapılan çalışma ile 270 adet teşvik programı incelenmiş bunların 66 adedi potansiyel olarak zararlı bulunmuş ve gerekli uyarılar yapılmıştır³²⁹. Bu uygulamaların arasında, Belçika Koordinasyon Merkezleri Rejimleri, İrlanda Uluslararası Finans ve Hizmet Merkezleri Rejimi, Hollanda Dağıtım Merkezleri Rejimi, Lüksemburg 1929 Holding Şirketleri ve SOPARFI, Portekiz Madeira Serbest Bölgesi, İspanya Kanarya Adaları Vergi Rejimi gibi rejimler bulunmaktadır³³⁰.

Zarar verici rekabette, başlıca kriter belirli bir sektörde bir ülke tarafından uygulanan vergi oranı diğerlerinin uyguladığı oranın çok altındaysa ve yada söz konusu sektör hiç bir vergiye tabi tutulmuyorsa, bu uygulamanın potansiyel olarak zarar verici olabileceği yönündedir. Ayrıca,

- Vergi avantajlarının yalnızca, mukim olmayanlara yada mukim olmayanlarca gerçekleştirilen işlemlere uygulanıp uygulanmadığı,

³²⁷ Üzeltürk Hakan, “**Mali devlet yardımları: Vergi hukuku boyutu**”, Dünya Gazetesi, 13 Temmuz 2001, http://www.dunyagazetesi.com.tr/news_display.asp?upsale_id=42678, (Erişim Tarihi: 05/03/2006).

³²⁸ Öz N.Semih, **a.g.e.**, s.116-117.

³²⁹ “**Code of Conduct**”, (Business Taxation)/ Primarolo Grup, EC, http://europa.eu.int/comm/taxation_customs/taxation/law/primarolo.htm, (Erişim Tarihi: 16/02/ 2006).

³³⁰ TOBB, “**Vergilemede Global Eğilimler AB ve Türk Vergi Sistemi**”, Ankara, TOBB Genel Yayın No: 359- BÖM-59, 2001,s.35-37.

- Vergi avantajlarının iç piyasadan ayrı özel bir rejim işletmelerine uygulanması ve dolayısıyla ulusal vergi matrahlarının bunlardan etkilenip etkilenmediği,
- Vergi avantajlarının gerçekten gerçekleşmeyen ekonomik işlemlere tanınmış bir ayrıcalık olup olmadığı,
- Çok uluslu şirketlerin grup içi faaliyetlerine göre belirlenen karlarına ilişkin kuralların özellikle OECD ülkelerince uzlaşmış uluslararası kabul edilen transfer fiyatlandırma ilkelerinden ayrılıp ayrılmadığı,
- Yasal düzenlemelerin idari düzeyde gerçekleştirilen işlemlerle yumuşatılması dahil olmak üzere saydam olup olmadığı,

yönlerinden de bir işlemin zarar verici bir vergi rekabetine yol açıp açmadığı incelenmelidir³³¹.

AB çalışmasında, üye ülkelerin yeni zarar verici uygulamalara başlamamaları ve mevcut rejimlerinin sağladığı avantajları 31/12/2005'te sona erdirilmesi öngörülmektedir. Fakat, Belçika'nın Koordinasyon Merkezi, Lüksemburg 1929 Holding Şirketleri ve SOPARFI, İrlanda Uluslararası Finans ve Hizmet Merkezleri Rejimi, Hollanda Dağıtım Merkezleri Rejimi 31.12.2010, Portekiz Madeira Serbest Bölgesi uygulamasının 31.12.2011 tarihine kadar devam etmesi yönünde özel ayrıcalıklar (grandfather clause) tanınmıştır. AB uygulamaları OECD'nin yaptıklarının tersine üye ülkelere sorumluluklar yüklemektedir³³².

2. AB Direktifleri Işığında Türkiye'nin Zarar Verici Rekabet Uygulamaları Konusundaki Durumu

Yukarıda da değinildiği üzere, vergi rekabeti ülkelerin sermaye çekmek amacıyla tanıdıkları vergisel teşviklerin diğer ülkelerin vergi tabanlarında aşınmaya neden olmasıdır. Sermaye hareketlerindeki liberizasyonun, bu rekabetlerin de paralelinde, A.B. yi büyük bir vergi cennetine dönüştüreceği endişesi yaşanmaktadır.

³³¹ Official Journal of the European Communities, EN 6.1.98.c 2/1'den aktaran, Öz N.Semih, **a.g.e.** , s.118.

³³² Öz N.Semih, **a.g.e.** ,s.119.

Bu süreç; finansal sermaye üzerindeki vergi yükünü hafifleterek küçük ülkelere diğer ülkelerden kaynak akışı temin etme yönünde yararlı olurken, büyük ülkeler açısından da vergi kaybı doğurduğu açıktır.

Belçika, 1982 yılında ilk özel vergi rejimi uygulayan ülkedir. Çok uluslu finansal şirketlerin Avrupa 'da en rağbet ettiği ülke iştirak ve temettülerin yurtdışına transferi vergi dışı olduğu için Lüksembourg' dur. Hollanda sınırları içinde kurulmuş çok uluslu finans şirketleri için 1997' de özel vergi rejimi kabul etmiştir. Portekiz özel bölgelerde yerel idarelerin kontrolünde otonom vergi sistemleri uygulamaktadır. İrlanda bankacılık, sigortacılık gibi akışkan faaliyetleri yürüten yabancı kuruluşlara 2005 yılı sonuna kadar sürecek olan %10 luk oran (normal oran %32) uygulamaktadır. İspanya' da A.B. ülkesi şirketler ile uluslararası holding ve finansman şirketlerinin avantajlı vergi rejimine tabi tutulmaları söz konusudur. Ayrıca İspanya, Kanarya Adaları'nın ekonomik gelişimini desteklemek amacıyla ZEC serbest bölgesinde -İspanya'ya yerleşmiş olmayan kişilere mahsus - %35 yerine % 1 vergi oranı uygulamaktadır. İngiltere 1979 yılında döviz işlemleri üzerindeki denetimi kaldırdıktan sonra gelir ve kurumlar vergisi oranlarında indirim gitmiş, 1984'te de yabancı firmaları kontrol kurallarını kanunlaştırmıştır. Almanya ise 1990lı yıllarda % 60 olarak uyguladığı kurumlar vergisi oranını 2002 yılında kademeli olarak %38 e kadar indirmek zorunda kalmıştır.

Bu durumu bertaraf etmek için A.B. içinde vergi ahenkleştirilmesi uygulaması gündeme gelmiştir. Ancak vergi rekabeti açısından avantajlı ülkeler bu duruma karşı çıkmaktadırlar.

Zararlı vergi rekabetinin önüne geçilmesi yolunda AB etkin bir statüye sahiptir. AB Adalet Mahkemesinin vereceği kararlar yavaş da olsa AB üyesi ülkeler arasında yaptırım gücüne sahiptir.

Ülkeler; çeşitli konularda ve bölgelerde uyguladıkları vergi muafiyetleri sınırlandırılmalı, karşılıklı olmak şartıyla uluslararası işlemlerle ilgili bilgi alışverişini kısıtlayıcı işlemleri ortadan kaldırmalıdır. Uluslararası çifte vergilendirmeyi önleyici anlaşmalar yapılmalıdır. Buna ilaveten vergi cennetleriyle çifte vergilendirmeyi önleyici çalışmalar yapılmamalıdır³³³.

³³³ Şenalp Şükrü, "Örtülü Kazanç, Transfer Fiyatlandırması Ve İlişkili Taraf Kavramları", www.alomaliye.com/ocak_06/sukru_senalp_ortulu_kazanc.htm, (Erişim Tarihi: 18/02/2006).

Türkiye de üye ülke olarak OECD tarafından, aday ülke olarak da AB tarafından bazı çalışmalara tabi tutulmuştur. İlk olarak OECD tarafından 1998 yılında başlanılan çalışmalar neticesinde, 2000 yılında düzenlenen raporda, Türkiye'nin iki uygulaması zarar verici vergi rekabetine neden olan rejimler arasında yer almış, OECD, AB ve IMF bu istisnaların kaldırılması yönünde hükümete tavsiyede bulunulmuştur: İstanbul Kıyı Bankacılığı Rejimi ve Serbest Bölgeler Rejimi.

➤ İstanbul Kıyı Bankacılığı

Türkiye'de 06.12.1990 tarih ve 20717 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 90/1210 sayılı BKK ve 20/10/1990 tarih ve 20671 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 90/999 sayılı BKK ile "İstanbul Atatürk Hava Limanı Kıyı Bankacılığı Bölgesi oluşturulmuş, ancak bölge fiilen hiç uygulamaya girmemiştir. Bu rejim, fiilen uygulamaya girmese de hukuken varolduğu için tercihli rejimler arasında yer almıştır. Rejim daha sonra, "Bankacılık Kuruluş ve Faaliyetleri Hakkında Yönetmelik" ile uygulamadan tamamen kalkmıştır³³⁴.

➤ Serbest Bölgeler

Tercihli vergi rejimi olduğuna dair Avrupa Birliği'nden gelen tavsiyeler nedeniyle 2004 yılından itibaren Serbest Bölgeler Rejim tekrar düzenlenmiştir.

Rejimin Dünya Ticaret Örgütü kurallarıyla da uyumlu olan temel özelliği, ihracatçıyla ithalatçı arasında hiç bir ayırım gözetilmemesidir; dış piyasaları hedefleyen her türlü faaliyet iç pazara dönük olarak da yapılabilmektedir; rejimin tanıdığı tüm teşvikler mevzuatta açık olarak sıralanmış ve kamuya duyurulmuştur; gizli yada pazarlığa tabi daha ileri bir teşvik bulunmamaktadır, rejimden yararlanan firmalara ilişkin bilgiler, yetkili resmi kuruluşlar tarafından yürütülen her türlü ulusal ve uluslararası incelemeye açıktır. Böylece, serbest bölgeler OECD listesinden çıkarılmıştır³³⁵.

Ancak dünyada ve Avrupa'da birçok serbest bölge rejimi varken sadece Türkiye'deki rejimin AB ve OECD tarafından zararlı bulunması tesadüf veya bir

³³⁴ Öz N.Semih, "Uluslararası Vergi Rekabeti ve Vergi Cennetleri", Maliye ve Hukuk Yayınları, 2005, s.319.

³³⁵ Erçakar Mehmet Emin, "Serbest Bölgelerin Ülkemiz Ekonomisindeki Yeri Ve Önemi" , <http://www.isguc.org>, e-dergi Cilt:6 Sayı:2, 2004, (Erişim Tarihi : 18/02/2006).

haksızlık değildir. Türkiye’deki rejim ile AB’deki rejim incelendiğinde, ülkemizdeki rejimin neden zarar verici bir vergi rejimi olarak kabul edildiği açıkça görülmektedir:

- AB ülkelerinde serbest bölgeler, gümrük mevzuatı içinde bir bölüm diğer bir deyişle bir gümrük düzenlemesidir.
- Türkiye’de ise serbest bölgeler, hem Dış Ticaret Müsteşarlığı’nın yetki alanında bulunmakta hem de gümrük mevzuatı AB’den alınıp aynen tercüme edildiği için tanım ve işleyiş olarak Gümrük mevzuatı kuralları uygulanmaktadır. Serbest bölge uygulamaları ile ilgili kararların Dış Ticaret Müsteşarlığı tarafından mı alınacağı yoksa Gümrük mevzuatı tarafından mı uygulanacağı konusunda tam bir açıklık söz konusu değildir. Başka bir ifade ile serbest bölge uygulamaları ile ilgili olarak tam bir şeffaflık bulunmamaktadır.
- AB’de, serbest bölgeler, (bazı serbest bölgelerdeki istisnalar dışında) kullanıcı ve işleticilere genel ekonomik politikalarından farklı bir rekabet avantajı sunulmayan, ülke içinde faaliyet gösterenlere haksız rekabet oluşturmayan, ülke içinde ihtiyaç duyulan girdi ve malların fiyat ve zaman maliyetini en aza indirme işlevini yerine getiren yerler olarak kullanılmaktadır.
- Türkiye’deki serbest bölgeler ise bölgede faaliyet gösteren firmalar açısından AB’dekilerin aksine bölgedeki faaliyetleri nedeniyle elde ettikleri tüm gelirler ile ilgili olarak 2004 yılına kadar; Gelir Vergisi, Kurumlar Vergisi ve KDV dahil bütün vergilerden muaf idi. Ayrıca, serbest bölgelerde elde edilen kazançlar ve iratlar, Türkiye dahil istenen herhangi bir ülkeye hiçbir vergi ve izne tabi olmaksızın serbestçe transfer olabilmekteydi³³⁶.

Bütün bu sebeplerden ötürü, Bakanlar Kurulu’nun 12 Ocak 2002’de alınan vergi sisteminin yeniden yapılandırılması ile ilgili karar neticesinde serbest

³³⁶ Hoşyumruk Şennur, “**Vergi cennetleri,tercihli vergi rejimleri ve zarar verici vergi rekabetinin OECD ülkeleri ve Türkiye açısından değerlendirilmesi.**” T.C. Anadolu Üniversitesi Yayınları ; No.1459, Eskişehir, 2003, s.190-191.

bölgelerde uygulana gelen Kurumlar Vergisi muafiyetleri kaldırılması kararlaştırılmıştır.

Bütün sakıncalara ve karşı duruşlara rağmen, gerek serbest bölge uygulamacılığı gerekse bu bölgelere çekilmeye çalışılan yabancı sermaye açısından caydırıcı olması muhtemel uygulamalar çok yakın geçmişte Maliye Bakanlığı tarafından uygulamaya konulmuştur. Maliye Bakanlığı'nın hazırladığı ve Türkiye Serbest Bölgelerinde sunulan teşviklere de köklü değişiklikler getiren 5084 sayılı "Yatırımların ve İstihdamın Teşviki ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun" 06.02.2004 tarihinde yürürlüğe girmiştir. Vergisel teşviklerde yeni düzenlemeler öngören yeni kanun çerçevesinde 3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanunu'nun 6. maddesi değiştirilmiş ve serbest bölge kullanıcıları geçici 3.maddede belirtilen koşullarla vergi mükellefi yapılmıştır. Geçici 3. maddeye göre daha önceki bölümde bildirildiği gibi;

-06.02.2004 tarihinden önce (5084 sayılı Kanunun yürürlüğe girdiği tarih) faaliyet ruhsatı almış olan gerçek yada tüzel kişiler; faaliyet ruhsatı süreleriyle sınırlı olmak üzere, gelir veya kurumlar vergisi istisna ve muafiyetlerinden yararlanmaya devam edecekler, çalıştırdıkları işçilerin ücretleri üzerinden 2009 yılına kadar gelir vergisi ödemeyeceklerdir. Bu kişiler bölgelerde gerçekleştirdikleri faaliyetleri ile ilgili olarak yaptıkları işlemler nedeniyle doğan her türlü vergi, resim ve harçtan 2009 yılına kadar muaf tutulacaklardır.

- 06.02.2004 tarihinde ve bu tarihten sonra serbest bölge kullanıcısı olan gerçek yada tüzel kişilerden sadece; üretim ruhsatı ile faaliyet gösterenlerin imal ettikleri ürünlerin satışından elde ettikleri kazançları, Avrupa Birliği üyeliğinin gerçekleşeceği yılın vergileme dönemi sonuna kadar gelir veya kurumlar vergisinden muaf olacaktır³³⁷.

Sonuç olarak, son yapılan değişiklikle kabul edilen 5084 no'lu Kanun ile 3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanun'unun değiştirilen 6. maddesi serbest bölgelerde yatırım yapmak isteyenleri bu kararlarından büyük ölçüde caydırmış ve halihazırda yatırımı bulunan kullanıcıları ise gelecekleri konusunda karamsar hale büründürmüştür.

³³⁷ Erçakar Mehmet Emin, a.g.m. , <http://www.isguc.org>, e-dergi Cilt:6 Sayı:2, 2004, (Erişim Tarihi : 18/02/2006).

Avrupa Birliği uyum süreciyle birlikte yaşanan değişimden, serbest bölgeler de nasibini almış, vergi avantajları kaldırılmıştır. Ticaret ve istihdam üzerindeki kamu ve zorunlu istihdam yükleri, yeni yatırım taleplerini azalttığı gibi, mevcut yatırımcıların yatırımdan vazgeçmelerine neden olmuştur. AB uyum süreciyle bazı uygulamaların yeniden şekilleneceği kaçımlıdır. Serbest Bölgelerimizde kaybolan avantajların yerine, mevzuatla ilgili kolaylaştırmalar, vergi veya fonların kaldırılması, tapu tahsisleri gibi yatırımcıları çekebilecek avantajların sunulması gereklidir. Bu avantajların sağlanması demek, bölgelerde yaşanan sorunların çözümü anlamına gelmektedir. Aksi takdirde bölgelerin yaşama şansı da kalmayacaktır³³⁸.

Bu iki konu dışında Türkiye, genel olarak Kurumlar Vergisi mevzuatı aşıından AB ile uyumlu olsa da aşağıda sayılan hususlar bakımından AB ile müzakereler sırasında problemler yaşabilecektir:

Muafiyetler ve İstisnalar:

Türkiye'deki Kurumlar Vergisi sistemiyle AB'deki sistem arasında farklılıklar mevcuttur. Bunlardan biri de istisnalar ve muafiyetler konusundadır. Daha önceki bölümde anlatıldığı üzere Türkiye'de uygulanan Kurumlar Vergisi'ne bir çok istisna ve muafiyet getirilmiřtir³³⁹. Topluluk bünyesinde olmayan olduğu çok sayıda istisna ve muafiyet bulunmaktadır³⁴⁰. Avrupa Birliği, bünyesine yeni katılmış ölkelerden de vergi sistemlerindeki muafiyet ve istisnaların, eşit bir hibe şekline dönüştürmeleri konusundaki tavsiyelerini yerine getirmelerini beklemiřtir³⁴¹.

Oranlar :

Türkiye'de şu anda uygulanan Kurumlar Vergisi oranı %30 dur. Avrupa Birliği geneline bakıldığında oranlarda göze çarpan önemli farklılıklar yoktur. Üstelik Birlik genelinde uygulanan tek bir oran olmadığı için Türkiye'nin buna uyumu söz konusu deđildir³⁴². Geçtiğimiz günlerde Meclise sunulan KVK ile bu

³³⁸ şAMAN Kadri, "Serbest Bölge Kan Kaybediyor", <http://www.mtso.org.tr/mp /contents.php?id=668>, (Erişim Tarihi: 29/12/2005).

³³⁹ Çapanoğlu Gencay Sema, "Türk Vergi Sistemi AB Sistemi ile Uyumlu mudur?", Avrupa Birliği'nin Vergi Politikası, İKV Yayın No:3,2005,s.28.

³⁴⁰ Üzeltürk Hakan, "Avrupa Birliği-Türkiye Vergi Hukuku Aşıından Uyum Problemleri", Analiz Basım Yayım, İstanbul, 2002, s.248.

³⁴¹ Hankin Robert "Avrupa Birliği Yatırım Teşvikleri Sistemi ve Türkiye'deki Durum" Seminer Konuşma Metinleri, İstanbul Ticaret Odası, Seminer, 4/10/2004, İstanbul, Yayın No:2005-6, s.37.

³⁴² Çapanoğlu Gencay Sema, a.g.e.,s.28.

oran %20'ye indirilecektir³⁴³. Hükümet, KV'deki oran düşüşüyle üç yılda Türkiye'ye çekmeyi amaçladığı 15 milyar dolarlık yabancı sermayenin, rakip ülkeler olan Çek Cumhuriyeti, Polonya, Bulgaristan ve Macaristan gibi ülkelere gitmesini engellemeye çalışmaktadır³⁴⁴. Muafiyetlerin ve istisnaların devamı ile birlikte düşük oranlı Kurumlar Vergisi sorunlar yaratabilir. Çünkü Avrupa Birliği'nin fonlarının neredeyse tümünü sağlayan Almanya ve Fransa, Birliğe yeni üye ülkelerin düşük vergi oranları uygulayarak, bu ülkelerin büyük sermayelerini kendilerine doğru çekmelerini finanse etmek istemediklerini açıkça beyan etmektedirler. Bu da bu ülkelerin refahı için, genişleme sürecinde Almanya ve Fransa gibi büyük ülkelerin akıttıkları para musluğunun (sadece 2004-2006 arasında 40 Milyar Euro) kapanması demektir. Bu yüzden yeni ülkelere bir an evvel haksız rekabete neden olan uygulamalarından vazgeçmeleri konusunda uyarılarda bulunmaktadır³⁴⁵.

Amortismanlar

Amortismanların hem oranları hem de kapsamlarının yeniden düzenlenmesi gerekmektedir. Zira teknolojiye gelişmeler sebebiyle iktisadi kıymetlerin kullanım süreleri eskisine nazaran çok daha uzundur³⁴⁶. Avrupa Birliği'nde standart bir usul yoktur. Ancak diğer ülkelerin sağladığı hızlandırılmış amortisman (İrlanda ve bazı yeni üyeler gibi) gibi vergi avantajlarını yakalamak açısından yeni düzenlemeler yapılmalıdır.

Zararların Yansıtılması

Avrupa Birliği ülkelerinin bir çoğunda zararların geriye doğru yansıtılmasına izin verilirken, ülkemizde buna izin verilmemektir. Hali hazırdaki K.V.K. düzenlemelerine göre, mali zararlar 5 yıl ileriye taşınabilmekte, ancak mali zararların geriye taşıma imkanı bulunmamaktadır. KVK Tasarısı'ndaki yeni düzenlemelerle mükellefe, - istediği takdirde - geriye doğru 1 yıl mali zarar aktarımı imkanı getirilmesi planlanmaktadır. Geriye doğru nakledilen zararlar, mahsup

³⁴³ Kurtçu Zeki, Yılmaz Güler Hülya, “Kurumlar Vergisi Kanunu'nda Beklenen Yeni Düzenlemeler (Taslak)”, <http://www.verginet.net/Gundem.aspx?ID=20>, (Erişim Tarihi:18/02/2006).

³⁴⁴ “KV oranını %20'ye düşüren tasarı TBMM'ye sunuldu”, <http://www.malihaber.com/modules.php?name=News&file=article&sid=527>, (Erişim Tarihi: 18/02/2006).

³⁴⁵ Barysch Katinka “Is Tax Competition Bad?”, August/September 2004 – CER Bulletin, Issue 37, http://www.cer.org.uk/articles/37_barysch.html, (Erişim Tarihi: 19/02/2006).

³⁴⁶ Üzeltürk Hakan, **a.g.e.**, s.249.

edilecek geçmiş yıl zararları gibi işleme tabi tutulacaktır³⁴⁷. Geriye doğru bir yıl süreyle zarar mahsubu uygulaması için; mükelleflerin bu uygulamayı tercih etmeleri, bir önceki hesap döneminde kurumlar vergisi açısından kazanç beyan edilmesi ve bu beyan edilen kazanç üzerinden genel oranlı kurumlar vergisi ödenmiş olması şarttır.

Vergi teşvikleri

Vergi teşvikleri azaltılması ve bu konuda oluşturulacak politikalarla hem ekonomik ve sosyal amacın sağlanması hem de vergi sisteminin işlemesi sağlanmalıdır³⁴⁸. Kurumlar Vergisinde mükelleflerinin yüzde 55'i sıfır matrah beyan etmektedirler. Kurumlar Vergisi mükelleflerinin kalan yüzde 45'i vergiye tabi matrah beyan etmekte ve dolayısıyla kurumlar vergisinin tamamı mükelleflerin %45'i tarafından ödenmektedir. Beyanname bilgilerine bakıldığında kurumlar vergisinin çoğunun tıpkı gelir vergisinde olduğu gibi az sayıda mükellef tarafından ödendiği görülmektedir. Mükelleflerin yüzde 8'i verginin yüzde 93'ünü ödemektedir. Bir başka deyişle, mükelleflerin yüzde 92'si verginin yüzde 7'sini ödemektedir³⁴⁹.

Zarar yada sıfır matrah beyan eden mükellefin oranı yüksek olması, vergi hasılasının az sayıda mükellef tarafından karşılanması, yada mükelleflerin çoğunluğunun çok az tutarda vergi ödemesi, bildirilen matrahların bu kadar düşük olması, kayıt dışı ekonomi yanında vergi teşviklerinin çokluğundan kaynaklanmaktadır. Bu durum AB müzakerelerinde problem yaratacaktır.

Fonların Kaldırılması

AB ile uyum açısından kurumlar vergisi ile ilgili olarak uygulanan fonların kaldırılması gerekmektedir³⁵⁰. Aksi takdirde Topluluk bünyesinde yer alan ülkelerin mevzuatlarıyla uyumsuzluklar söz konusu olacaktır³⁵¹.

Bunların dışında aşağıdaki konular hakkında da mevzuatımızda eksiklikler bulunmaktadır:

³⁴⁷ Kurtçu Zeki, Yılmaz Güler Hülya, **a.g.m.**, <http://www.verginet.net/Gundem.asp?ID=20>, (Erişim Tarihi:18/02/2006).

³⁴⁸ Üzeltürk Hakan, **a.g.e.**, s.249.

³⁴⁹ **“Türkiye'nin mali görünümü (2004 yılının kesinleşmiş verileriyle) : ekonominin değerlendirilmesi, bütçenin değerlendirilmesi, vergi sisteminin değerlendirilmesi.”** İstanbul : İSMMMO, [2005].

³⁵⁰ Çapanoğlu Gencay Sema, **a.g.e.**, s.28.

³⁵¹ Üzeltürk Hakan, **a.g.e.**, s.250.

Transfer Fiyatlandırması

Transfer Fiyatlandırması açısından Türkiye'nin eksiklikleri vardır. Elimizde bu konuda Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 16. ve 17. maddeleri olmasına rağmen yoruma oldukça açık ifadelerin bulunması sebebiyle çalışmalar yapılması ve kanuni düzenlemeler getirilmesi gerekmektedir³⁵².

Yeni Kurumlar Vergisi Kanunu Tasarısında bu konuya da açıklık getirmeye çalışılmıştır:

Mevcut K.V.K.'nin "Örtülü Kazanç" hakkındaki 17. Maddesi "**Transfer Fiyatlandırması**" başlığı ile yeniden düzenlenmiştir. Söz konusu yeni düzenlemeler, tamamıyla OECD'nin 1995'te yayımlanmış bulunan Transfer Fiyatlandırması ile ilgili kavram ve metotların açıklandığı rapora dayalıdır. Böylece, uluslararası vergi uygulamalarında 1995'ten beri genel kabul gören ve çeşitli Avrupa ülkeleri ve A.B.D.'de zaten uygulanmakta olan ancak bizim mevzuatımızda hiçbir şekilde tanımlanmadığı için şimdiye kadar uygulanamamış metotlar, bu konuda getirilen yeni düzenlemelerle yakın bir zamanda artık uygulanabilir hale gelecektir.

Bunun yanında transfer fiyatlandırması yoluyla dağıtılan kazançlar kurumlar vergisine tabi olacaktır. Halihazırda mevcut K.V.K.'nin 15. Maddesinin 3. bendine göre sermaye şirketlerince dağıtılan "örtülü kazançlar" kurumlar vergisine tabidir. Yapılan yeni düzenlemelerle "Örtülü Kazanç" kavramı "Transfer Fiyatlandırması" çerçevesinde tanımlanmış ve yeniden düzenlenmiş olduğu için ; bu yeni düzenlemeler çerçevesinde, bundan böyle "sermaye şirketlerince transfer fiyatlandırması yoluyla dağıtılan kazançlar" vergiye tabi olacaktır³⁵³.

Örtülü Sermaye

Örtülü kazançlar konusu da mevcut kurumlar vergisi mevzuatımızda eksik kalan ve AB ile müzakerelerimiz sırasında problem yaratacak konular arasındadır. Geçtiğimiz günlerde Meclise sunulan yeni KVK, bu konuda AB ile aramızda mevcut bulunan açıkları gidermek adına aşağıdaki düzenlemeleri getirmiştir:

³⁵² Üzeltürk Hakan, a.g.e., s.250.

³⁵³ Şenalp Şükrü, "Örtülü Kazanç, Transfer Fiyatlandırması Ve İlişkili Taraf Kavramları", www.alomaliye.com/ocak_06/sukru_senalp_ortulu_kazanc.htm, (Erişim Tarihi: 18/02/2006).

Yeni K.V.K. düzenlemelerinde, “Örtülü Sermaye” sayılma koşulları daha somut olarak açıklanmış ve bu çerçevede ; "Ana Ortak" ; "Ana Ortakla İlişkili Kişi" kavramları tanımlanmıştır. Borç / Öz sermaye oranı, uluslararası genel kabul görmüş uygulamalar çerçevesinde “üç” olarak belirlenmiştir. Şimdiye kadar mevzuatımızda hiçbir şekilde açık bir biçimde belirtilmemiş bu oran, aslında uzun zamandan beri belli Avrupa ülkelerince kabul edilerek uygulanmakta olan bir orandır. Bu konuda getirilen yeni düzenlemelerle ; ilişkili kişilerin sağladığı a) “nakdi teminat” karşılığında, b) “gayr-i nakdi teminat” karşılığında üçüncü kişilerden temin edilen krediler, “Örtülü Sermaye” sayılıp sayılmama açısından ayrı ayrı değerlendirilmiştir. Buna göre, kurumların ana ortaklarının veya ana ortaklarının ilişkili olduğu kişilerin sağladığı gayr-i nakdi teminatlar karşılığında üçüncü kişilerden temin edilen borçlanmalar örtülü sermaye sayılmayacaktır. İlişkili kişilerin sağladığı nakdi teminat karşılığında üçüncü kişilerden temin edilen borçlanmalar ise örtülü sermaye kapsamında değerlendirilecektir. Öte yandan, ticari teamüllere uygun olarak, ilişkili kişi ve kuruluşlarla cari hesap ilişkisi içinde yürütülen mal ve hizmet alımlarından kaynaklanan borçlar da örtülü sermaye sayılmayacaktır. Böylece, transfer fiyatlandırması kurallarına ve ticari teamüllere uygun olarak grup şirketlerinin birbirleriyle vadeli mal ve hizmet alışverişinde bulunmalarına imkan sağlanmış olacaktır³⁵⁴.

Tasfiye Hükümleri, Devir-Bölünme-Hisse Değişimi

Birçok konuda eksiklere sahip mevcut kanunda yapılan değişiklikler yeni kanun ile sorunlar giderilmeye çalışılmıştır. Tasfiye sırasında şimdiye kadar yaşanan bazı belirsizlikleri giderici ilave açıklamalar yapılmış ve ayrıca “dar mükellefiyette tasfiye ve bölünme” konusu da ayrıca ele alınarak bu konuda açıklayıcı hükümler getirilmiştir.

Devir ve bölünme işlemlerinde aynı sermaye tespitine yönelik ilave açıklamalar yapılmıştır. Yapılan yeni düzenlemelerle A.B.’nin konu ile ilgili direktiflerine uygunluk sağlanmasına çalışılmıştır. Bu konu yeni KVK’nın 6.bölümü boyunca ayrıntılı olarak incelenmiştir.

³⁵⁴ Kurtçu Zeki, Yılmaz Güler Hülya, **a.g.m.**, <http://www.verginet.net/Gundem.asp?x?ID=20>, (Erişim Tarihi:18/02/2006).

Kontrol Edilen Yabancı Şirket Kavramı

Son olarak, vergi mevzuatımıza “Kontrol Edilen Yabancı Şirket” – “KEYŞ”(“Controlled Foreign Company” – “CFC”) kavramı getirilmiştir. Kısa ve öz olarak ülkeler arasında diğerleri aleyhine fon ve yatırımları çekmek ve vergilemeyi ertelemek amacı ile kullanılan daha çok zararlı özel vergilendirme rejimleri ile yatırımları çekmeye çalışan bazı ülkelerde kurulan iştiraklerin ortaya çıkardığı vergi kayıplarını önlemek üzere bu tanımların yapılmasına ve Türk Kurumlar Vergisi Yasası kapsamına alınmasına gerek görülmüştür³⁵⁵.

Yurt dışı iştirakleri olan Türk şirketleri açısından bu kavram önem taşımaktadır. Yeni K.V.K.’nda yer alan bu yeni düzenleme ile uluslararası vergi uygulamaları çerçevesinde, ticari veya sınai mahiyette olmayan yatırımlarını yurt dışında düşük vergi oranlı ülkelere yönlendiren mükellefler ile Türkiye’de yatırım yapan mükellefler arasında oluşan vergi eşitsizliğinin ortadan kaldırılması mümkün olabilecektir. Kurumların, Türkiye’de yerleşik kurumlardan elde ettikleri iştirak kazançları kurumlar vergisinden istisna olmakla birlikte, yurt dışındaki kurumlardan elde edilen iştirak kazançları için istisna, belli şartların sağlanması halinde uygulanmaktadır (Bu şartlar bir önceki bölümde, 5228 sayılı Kanun ile 1.1.2005 tarihinden itibaren yürürlüğe girmek üzere K.V.K.’nun 8. Maddesine eklenmiş bulunan 9., 10. ve 11. bentler ile bu bentlere ilişkin eklenmiş fıkralar aktarılrken anlatılmıştır.). “KEYŞ” kavramı ve ilgili yeni düzenlemelerin getirilmesi ile, belirli şartları sağlayan yurt dışı iştiraklere yatırım yapan kurumlar vergisi mükelleflerinin, yurt dışı iştirakleri karlarını fiilen dağıtmasa bile vergisel açıdan dağıtmış kabul edilerek bu iştiraklerinin gelirlerinin Türkiye’de kurumlar vergisine tabi tutulması söz konusu olabilecektir. Bu yeni düzenleme ile bu konudaki uluslararası vergi uygulamaları ile de uyum sağlanmış olacaktır.³⁵⁶ Yeni KVK Tasarısının hazırlanmasında, Vergi Konseyinin çabalarını unutmamak gerekir. Konseyin çabaları ile, AB ile aramızdaki mevzuat farklılıklarını giderecek, modern vergi kavramlarının mevzuatımıza dahil edilecek bir KVK tasarısı ortaya çıkmıştır. Eğer meclisteki görüşmeler neticesinde büyük tırpanlar söz konusu olmadıkça, yeni KVK Tasarısı ile birlikte mevzuat açısından sorunumuz kalmayacaktır.

³⁵⁵ Seviğ Veysi, “Kurumlar Vergisi Yasası'nın Yeni Görüntüsü”, Dünya Gazetesi, 29/11/2005.

³⁵⁶ Şenalp Şükrü, a.g.m., www.alomaliye.com/ocak_06/sukru_senalp_ortulu_kazanc.htm, (Erişim Tarihi: 18/02/2006).

SONUÇ VE DEĞERLENDİRMELER

Günümüzde, ülkelerin, artan nüfusun ihtiyaçlarını karşılamak adına girdiği hizmet yarışı, bu hizmetlerin maliyetindeki artışı, dolayısıyla da mükelleflerin üzerindeki verginin de ağırlaşmasını beraberinde getirmiştir. Bu durum yatırım yapmak isteyen işletmeleri, vergi yükünü hafifletmek adına bir takım arayışlara itmiştir. Bu arayış zaman zaman buldukları ülkenin tanıdığı olduğu avantajları kullanmak, zaman zaman da kanunların arasından boşlukları değerlendirip vergiden kaçınmak şeklini almıştır. Bunun yanında küreselleşmenin getirdiği bir gerçek olarak, işletmeler, ülkelerindeki avantajları yeterli bulmayıp, nispeten daha iyi avantajlar sunan ülkelere doğru yönelmeyi seçmektedirler. Bu nedenle, ülkeler, gerek kendi yatırımcısını kaçırmamak gerekse yabancı yatırımcıyı kendine çekmek adına bir çok avantajlı uygulamaya yer vermektedirler. Ülkemiz de avantajlı uygulamalar açısından dikkat çekici yapıya da sahiptir.

Öte yandan, uluslararası arenada dünya çapında dolaşan sermayeyi çekmek adına süren yarış her geçen gün daha da kızışmaya devam etmektedir. Bir yandan, ülkeler, bölgesel birlikler oluşturup standardize olmaya başlasa da, bu birlikler içerisinde dahi olsa diğerlerinden bir yönden farklılık yaratıp, dönen yerli veya yabancı sermayeye cezp etme çabasına da hız kesmeden devam etmekte, uyguladığı avantajlı rejimlere yenilerini eklemektedirler. Bu yarış içerisinde bazı ülkelerin avantajlı uygulamaları, gerek coğrafi yapılarının özelliğinden gerekse rejimlerinin liberal karakterinden ötürü diğerlerine göre dengesizlik oluşturacak seviyelere ulaştığında, yukarıda bahsettiğim uluslararası kuruluşların, özellikle OECD ve Avrupa Birliği, bu “zarar verici vergi rekabeti”ne karşı önlem alma yoluna gittikleri, söz konusu uygulamadan ötürü ülkeyi uyarıp, gerekli önlemlerin alınması konusunda vade koymaktadırlar.

Avantajlı uygulamalar denince tüm kaynakların üzerinde birleştiği gibi teşvik deyimini anlamak gerekir. Çeşitli şekillerde tanımlanabilen teşvik deyimini genel anlamda, ülkelerin kalkınma stratejilerine ve mevcut sosyo-ekonomik ve toplumsal

yapılarına bağılı olarak belirli aktivitelerin yapılmasına veya yapılmamasına teşvik amacıyla kamu tarafından sağlanan nakdi veya gayri nakdi destekler olarak tanımlanabilir.

Bu çerçevede, yatırımların teşvikini; bölgelerarası dengesizlikleri gidermek, sermayeyi tabana yaymak, istihdamı artırmak, katma değeri yüksek ileri ve uygun teknolojilerin kullanılmasını sağlamak ve uluslararası rekabet gücünü artırmak amaçlarıyla uluslararası yükümlülüklerin de dikkate alınması koşulu ile yatırımların kamu tarafından desteklenmesi olarak tanımlamak mümkündür.

Tanımdan anlaşılacağı üzere, ekonomik teşviklerin temelinde, kaynakların, ülke ekonomisi açısından daha yararlı olduğu kabul edilen alanlara yönlendirilmesi anlayışı bulunmaktadır. Bu bağlamda, teşvik politikaları, ülkelerin zaman içerisindeki gelişmelerine paralel olarak, ihracata, yatırımlara, demografik yapıya vb. alanlara öncelik verilmek suretiyle değişebilmektedir. Devletlerin teşvikler ile neleri amaçladığı tespit ettikleri hedeflere göre değişmekle birlikte temel amaç, genel anlamda halkın refah seviyesinin yükseltilmesidir. Teşvik, bazen vergi muafiyet ve istisnası, bazen devlet yardımı şeklinde aynı amacı sağlamak üzere kullanılmaktadır. Özel amortisman vergi iadesi, indirimli navlun tarifesi, düşük faizli kredi, fon ödemesi, vergi taksitlendirilmesi gibi çeşitli adlar altında teşvik araçları vardır.

Bu noktadan hareketle, dünya üzerinde tüm kamu müdahalelerinden arındırılmış bir ekonomi düşünmek imkansızdır. Devletler diğerleri ile arasında oluşan dengesizliklerin önüne geçmek adına bir çok teşvik sistemi uygulamaktadırlar. Ülkemizde bu yönde çaba sarf etmektedir. Zira, gerek gelir vergisi, gerekse Kurumlar Vergisi oranlarının yüksekliği, bir de üstüne yüksek orandaki sosyal güvenlik primleri bindiğinde Türkiye'de kayıt dışını artırmakta, rekabeti olumsuz etkilemekte, istihdam artışını engellemekte, varolan istihdam artışını kayıt dışına itmekte, yatırımları kösteklemekte ve sonuçta bizi sağlıklı ve inişli çıkışlı bir büyüme eğilimine sokmaktadır.

Bununla birlikte hala Avrupa Birliği'nin ve diğer ülkelerin teşvik sistemi, Türk mevzuatına göre daha zengin mekanizmaları içermektedir. Bunun yanında Avrupa Birliği'nde verilen teşviklerin finansal boyutları, ülkemizdeki teşviklerin finansal boyutlarından çok daha yüksek seviyededir. Günümüzde "zararlı rekabet" ile her ne kadar savaşılsa da Avrupa Birliği ülkelerinde yerel yönetimler eliyle belirli

sektör ve kurumlara verilen ismi belli olmayan gizli teşvikler mevcuttur. Amerika Birleşik Devletleri ve Japonya olmak üzere diğer ülkelere karşı rekabet üstünlüğünün korunması amacıyla ihtiyaç duyulan hallerde birlik içinde yardım programları uygulanabileceği kabul edilmektedir.

Ülkemizde vergi sistemindeki aksaklıklar nedeniyle uygun bir yatırım ortamı oluşamamıştır. Yatırım teşvikleri, sistemin aksayan yönlerini bir ölçüde tamir etmeye çalıştıysa da tam olarak başarılı olamamıştır. Bu başarısızlık kısmen teşvik araçlarının eksik ve etkisiz oluşundan, kısmen de genel vergi yapısının bozukluğundan kaynaklanmıştır.

Genel vergi reformuna paralel olarak, vergi teşvikleri de yeniden ele alınmalıdır. Uygulamadaki aksaklıkları görmezden gelen teşvik uygulamalarına son verilerek, yabancı sermaye ve ihracat yönlerini de kapsayan geniş çaplı bir teşvik politikası belirlenmelidir. Vergi teşvikleri genel teşviklerin bir unsuru olarak ve amaca göre farklılaştırılarak hazırlanmalıdır. Bu politikaların, mevzuat ve idari yapının bir bütün olduğu fikrinden hareketle hazırlanması zaruridir. Buna göre aşağıdaki unsurlar dikkate alınmalıdır :

- Vergi teşviklerinin gücü abartılmamalı, ekonomik kalkınma için başka düzenlemelere de ihtiyaç duyulduğu unutulmamalıdır.

- Yaygın teşvik uygulamalarına gidilmemeli, rekabet gücünü ve dünya ile entegrasyonu artıracak, yatırım-üretim-ihracat zincirini kuracak teşviklere öncelik veren politikalar izlenmelidir. Bu kapsamda üretim kapasitesini ve verimliliği artırmaya ve pozitif dışsallık (AR-GE, teknoloji, çevre vb.) sağlamaya yönelik yatırımlara öncelik verilmelidir.

- Teşvik politikaları istikrarlı olmalıdır. Bunun için, bütün teşvik hükümlerinin ana esaslarını belirleyen bir çerçeve yasa çıkarılmalı, uygulama açısından esneklik sağlamak amacıyla da yasanın verdiği sınırlar dahilinde Bakanlar Kuruluna yetki verilmelidir.

- Hangi alanlara ne tür teşviklerin verileceği orta ve uzun vadeli bir strateji kapsamında belirlenmelidir. Kaynak dağılımını tahrip edici, aşırı kapasiteye yol açıcı teşviklerden kaçınılmalıdır.

- Vergi teşvikleri vergilerin eşitliği, basitliği, etkililiği, açıklığı, etkinliği ve kesinliği ilkelerine mümkün olduğunca zarar vermemeye çalışılarak hazırlanmalıdır. Suiistimallere açık teşvik araçları kesinlikle tercih edilmemelidir.

- Serbest piyasa mekanizmasına en az zarar veren teşvik araçları seçilmelidir.

- Teşvik sistemi uluslararası yükümlülüklerle uygun olmalıdır.

- Doğrudan ihracata yönelik vergi teşviklerine mümkün olduğu kadar az başvurulmalı, ihracat teşvikleri büyük ölçüde pazar araştırması, tanıtım ve markalaşma ile ülkelerin uyguladığı tarife dışı engellerin ortadan kaldırılmasına yönelik önlemler üzerinde yoğunlaşmalıdır. Vergi teşviklerinin, kısa süreli iyileşmeler yaratmakla birlikte, istikrarlı ihracat artışı konusunda başarılı olmadıkları gerçeği unutulmamalıdır.

- Teşvik uygulamaları konusunda yetkili olan kamu birimleri tek bir kurum çatısı altında toplanmalı, yetki ve sorumluluk karmaşasına son verilmelidir.

- Politika oluşturma ve uygulama safhalarında iş dünyası, yerel yönetimler gibi özel ve kamu kesimlerinin görüşlerinden faydalanmayı sağlayacak bir mekanizma kurulmalıdır.

Kurumlar Vergisi Kanunu gecen 56 yıllık sürede neredeyse ana maddeler kadar geçici madde ilave edilerek uygulanmaktadır. Dolayısıyla, Kurumlar Vergisi Kanununun 56 yıllık geçmişinde uğradığı değişiklikler, ek madde ilaveleri ile etkinlik ve bütünlüğünü yitirme noktasına gelen Kurumlar Vergisi Kanunu, dünyada yaşanan hızlı ekonomik ve siyasal gelişmelerin sonucu kapalı bir ekonomi olmaktan çıkarak yaşanan tüm ekonomik krizlere rağmen stratejik konumu ve büyüyen gayri safi milli hasılası ile gelişmekte olan ekonomiler arasında olan ülkemiz için dar bir elbise olmaya başladığı her çevrede kabul görmektedir.

Küreselleşme sürecinin hızlanması, serbest ticaret ortamının sunduğu fırsatlar ile artan ticaret hacmi sonucunda, yakın zamanda bir çok ülke ve Avrupa Birliği'nin genişleme sürecinde yer alan ülkeler vergi sistemlerini; vergilendirmede adalet, haksız vergi rekabetinin önlenmesi, vergi sisteminde sadelik ve basitlik, vergilendirmede etkinlik ve verimlilik ilkeleri çerçevesinde yeniden yapılandırmış bulunmaktadır. Diğer taraftan bu yeniden yapılandırmayı gerçekleştirilmemiş olan

bazı ülkeler ise belirtilen amaçlar doğrultusunda bu süreci tamamlama çabasındadır. Ülkemizde bu çabalar içinde yer alarak, yeni kanun taslağıyla dünya ve özellikle AB ile kurumlar vergisi entegrasyonunu sağlayacak, küreselleşme sürecinde, sermayenin pazarımıza doğru yönelmesini, güvenli ve istikrarlı bir ortamda yatırım yapılmasını garanti edecek düzenlemeleri yapacaktır. Zira ülkemizin kanayan yarası kayıt dışı ekonominin sınırların daraltılması da bu çabaların neticesinde olacaktır.

BİBLİYOGRAFYA

KİTAPLAR

Arslan Mehmet, “*Türk vergi sistemi*”, Ankara : Nobel , 2001.

Babacan Muazzez, “*Dünyada ve Türkiye’de Teknoparklar (Bilim ve Teknoloji Parkları)*”, Asil Ofset Matbaası, İzmir, 1995, s.1

Bıyık Recep, Kıratlı Aydın, “*Vergi teşvikleri ve korumaları*”, İstanbul : Maliye Hesap Uzmanları Derneği, 2001.

Bildirici Ziyaettin, “*Çeşitli Ülkelerde ve Ülkemizde Yatırımları Özendirici Vergi Teşvikleri*”, Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Yayınları No: 329, 1989.

Bilici Nurettin, “*Vergi Hukuku*”, Yaklaşım Yayınları, Ankara, Ekim 2003,

Blaise Yves (Editör), “*Les Impots En Europe 2005*”, Paris, Delmas, 2005.

Bulutoğlu Kenan, “*Türk Vergi Sistemi*”, Fakülteler Matbaası, 1976.

Edizdoğan, Nihat, “*Kamu Maliyesi*” Ekin Kitabevi,Bursa,2000.

Erdağ Nevzat, “*Türk vergi sistemi : vergi avantajları, vergi cezaları.*”, İstanbul : Beta, 2002.

Erginay Akif, “*Kamu Maliyesi*”, Savaş Kitabevi, Ankara, 1998

Ergülen Güneri, Erdem Hayreddin, “*Vergi Kanunlarındaki Vergi Avantajları*”, Yaklaşım Yayınları, 2.Baskı, 2000.

Fantorini S., Üzeltürk H., “*Türkiye’nin Avrupa Birliği’ne katılım süreci 3 : Avrupa Birliği’nin vergilendirme politikası ve Türkiye’nin uyumu*”, İstanbul : İktisadi Kalkınma Vakfı, 2001.

Gündüz Zeki, “*117 Vergi Avantajı*”, İstanbul, PriceWaterhouseCoopers Türkiye Yayınları, Kasım 2003.

Hoşyumruk Şennur, “*Vergi cennetleri,tercihli vergi rejimleri ve zarar verici vergi rekabetinin OECD ülkeleri ve Türkiye açısından değerlendirilmesi.*” T.C. Anadolu Üniversitesi Yayınları ; No.1459, Eskişehir, 2003.

James S. “*A Dictionary of Taxation*”, Cheltenham: Edward Elger Publishing , 1998.

Jeff A.Schnepper, “*How to pay zero taxes*”, 13.Baskı,New York 1996.

Kahraman Abdulkadir (Deloitte), “*Vergi Reformunda İlk Adım*”, Kurumlar Vergisi Taslağı, Aralık 2005, s.7.

Kızılot, Şükrü **“Danıştay Kararları ve Özelgeler (Muktezalar)”**, c.5, Yaklaşım Yayınları, Ankara, 2000.

Korkmaz Ali , Gerçek C. Korhan , Pazarcık Orhan , **“Ülkemizde Uygulanan Teşvik Sistremi, Ekonomi Üzerindeki Etkileri ve Verimlilik Temeline Dayandırma İmkanları”**, Ankara: Milli Produktuvite Merkezi Yayınları No: 381, 1989.

Kovancılar Birol, **“Ülkemizde Yatırım Ortamının İyileştirilmesi, Yatırım ların Teşviki ve Avrupa Birliği Uygulamaları Çerçevesinde Alternatif Modeller”**,http://www.tugiad.org.tr/bultendosya/Birol_Kovancılar_1%5B1%5D.doc (Erişim Tarihi: 12/02/2006).

Küçükçolak R. Ali, **“KOBİ’lerin Finansman Sorununun Sermaye Piyasası Yoluyla Çözümü”**, İstanbul Menkul Kıymetler Borsası, İstanbul 1997.

Methibay Yaşar, **“Avrupa Topluluğu’nda vergi uyumlaştırması ve Türk kurumlar vergisi : Avrupa Topluluğu ve Türkiye açısından değerlendirme”**, Ankara : Turhan Kitabevi, 1996.

Nadaroğlu Halil, **“Kamu Maliyesi Teorisi”** Gözden geçirilmiş ve düzeltilmiş 10.Baskı, Beta Basım, İstanbul 1998, s.216.

Önder İzzettin, **“Kaynak Dağılımı, Vergiler ve Teşvikler”**, Vergi Reformu, İstanbul: İFMC Yayını, 1993.

Öz N.Semih, **“Uluslararası Vergi Rekabeti ve Vergi Cennetleri”**, Maliye ve Hukuk Yayınları, 2005.

Özbalcı Yılmaz, **“En son kanun değişiklikleri ile kurumlar vergisi kanunu yorum ve açıklamaları”**, Ankara : Oluş Yayıncılık, 2003.

Özkara, Mehmet, **“Türk Vergi Sisteminde İstisna ve Muafiyet Uygulamalarının Vergilemenin Mali Amacı Bakımından Değerlendirilmesi”**, Eskişehir Anadolu Üniversitesi Yayınları, 2004.

Pehlivan Osman, **“Kamu Maliyesine Giriş”** Trabzon,1994.

Saraçoğlu Fatih, **“İşletmelerin Vergilendirilmesi ve Kurumsallaşma”**, Ankara, Turhan Kitabevi, 2005.

Shah Anvar, **“Fiscal Incentives for Investment and Innovation”**, Oxford University Press, New York, 1995.

Şengül Selami, **“100 Soruda Halka Açılma”**, Ankara 1997.

Soydan Billur Yatlı, **“Avrupa Birliği’nde Dolaysız Vergiler”**, İstanbul, Beta Basım Yayım Dağıtım A.Ş., 2002.

Stuart Adam, Browne James, **“A survey of UK tax system ”, 2005**, http://www.ifs.org.uk/publications.php?publication_id=1711, (Erişim Tarihi: 11/02/2006).

Şenyüz Doğan, *“Türk vergi sistemi” : (gelir, kurumlar ve katma değer vergisi)*, Ankara, Yaklaşım, 2005.

Şişman Bülent, *“İşletmelerde Vergi Planlaması Yöntemleri”*, Yaklaşım Yayınları, Nisan 2003.

Tanzi Vito, *“Globalization and the Work of Fiscal Termittes”*, Finance & Development, Vol : 38, No: 1, Martch 2001, s. 34-37. Çev : Hüseyin Şen, *“Globalleşme ve Mali Boşluklar”*, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı : 241, Eylül 2001

Tosuner Mehmet, *“Türkiye’de Vergi Kayıp ve Kaçakları Üzerine Değerlendirmeler ve Öneriler”* , XI. Türkiye Maliye Sempozyumu, Anadolu Matbaacılık, İzmir 1997, s. 84.

Tuncer Selahattin, *“Vergi Uygulamaları”*, İstanbul, Okan Yayıncılık 1984.

Turhan Salih, *“Vergi Teorisi ve Politikası”*, Filiz Kitabevi, 5.Baskı, 1993.

Uludağ Ramazan, *“Türkiye’de Kurumsallaşmanın Teşviki ve Gelişmesi”*, Maliye ve Gümrük Bakanlığı Yayını, Ankara, 1987.

Üzeltürk Hakan, *“Avrupa Birliği-Türkiye Vergi Hukuku Açısından Uyum Problemi”*, İstanbul, 2002

MAKALELER

Akalın Güneri , *“Maliye Bilimi Açısından Son Vergi Reformunun Değerlendirilmesi”*, Vergi Dünyası, Sayı 151, Mart 1994, s.7.

Aktan Can, *“Plütokrasi Ve Teşvik Kollamacılık”*, <http://www.canaktan.org> (Erişim Tarihi: 25/12/2005).

Aktan C.Can *“Vergi Dışı Piyasa Ekonomisinin Ortaya Çıkma Nedenleri”*, http://www.canaktan.org/ekonomi/kamu_maliyesi/vergi-disi/nedenler.htm, (Erişim Tarihi: 09/01/2006).

Arpacı Altar Ömer, *“Araştırma ve Geliştirme (AR-GE) Giderlerinde Eski ve Yeni Teşvik Sistemi”*, http://www.alomaliye.com/altar_omer_arge.htm, (Erişim Tarihi:24/12/2005).

Bails Dale G., *“The Effectiviness of Tax-Expenditure Limitations: A Re Evulation”*, American Journal of Economics and Sociology, Vol. 49, No.2, April.1990.

Bails Dale G., *“A Critique on The Effectiviness of Tax-Expenditure Limitations”*, Public Choise, Vol.:38, No.2, April,1982.

Başaran Murat, *“Spor ile İlgili Kuruluşların Vergilendirme Durumları”*, <http://www.fesam.org/uzman/mb002.htm>, (Erişim Tarihi: 27/01/2006).

Benk Serkan, “**Doğrudan Yabancı Sermaye Yatırımları ve Vergisel Teşvikler**” <http://www.isguc.org>, e-dergi Cilt:6 Sayı:1, 2004, (Erişim Tarihi : 11/01/2006).

Bıyan Özgür, “**Ar-Ge Vergi İndirimi**”, <http://www.muhasibetr.com> (Erişim Tarihi: 23/12/2005).

Coşkun Kemal, Bilen Yasin, “**Vergi Harcaması Kavramı ve Günümüz Türkiye’sinde Vergi Harcamaları**”, Vergi Dünyası, Sayı 246, Şubat 2002.

Çakır Veysel, Özsüt Tuğrul, “**Türk Uluslararası Gemi Sicili Kanunu İle Sağlanan Vergisel Teşvikler**”, http://www.dunyagazetesi.com.tr/news_display.asp?upsale_id=12938 (Erişim Tarihi: 01/01/2006)

Çamlıca Mustafa “**Uluslararası Vergiden Kaçınma, Vergi Kaçakçılığı ve Vergi Anlaşmalarının İstismarı**”, Vergi Sorunları, Sayı: 93, Haziran 1996

Dakın Mustafa, “**Maliyet Artış Fonunda Yapılan En Son Düzenlemeler**”, Vergi Dünyası, Sayı:240, Ağustos 2001.

Demircan Siverekli Esra, “**Vergilendirmenin Ekonomik Büyüme ve Kalkınmaya Etkisi**”, Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, Sayı:21, Temmuz-Aralık 2003.

Derelioğlu Deniz, “**Türkiye’de Özel Emeklilik Fonu Uygulamaları**” TÜGİAD Ankara, 2001, s.15.

Doğrusöz A.Bumin, “**1996 Yılı Kurum Kazancının Saptanması Açısından Kurumlar Vergisi İstisnalarına Toplu Bir Bakış**”, Yaklaşım, Yıl 5, S.52, Nisan 1997.

Doğrusöz A. Bumin, “**Yatırım indirimi kaldırılmalı mıdır?**” Dünya Gazetesi (22/12/2005) http://ww.dunyagazetesi.com.tr/news_display (Erişim Tarihi : 28/12/2005).

Doğrusöz, A.Bumin, “**İndirim, istisna ve muafiyetler sadece vergi kanunlarında mı yer alır?**”, Dünya Gazetesi, [http://www.turmob.org.tr/turmob/basin/13-09-2004\(1\).htm](http://www.turmob.org.tr/turmob/basin/13-09-2004(1).htm), (Erişim Tarihi: 25/01/2006).

Doğrusöz A. Bumin, “**Oran İndirimi Ve Yatırım İndiriminin Kaldırılması**”, Dünya Gazetesi (08/12/2005), http://ww.dunyagazetesi.com.tr/news_display (Erişim Tarihi: 28/12/2005).

Doğrusöz A. Bumin, “**Uluslararası Gemi Sicili’ne kayıtlı gemiler ve Maliye Bakanlığı’nın yorumu**”, http://www.dunyagazetesi.com.tr/news_display.asp?upsale_id=18792, (Erişim Tarihi: 29/01/2006).

Doğrusöz, A.Bumin “**Serbest bölgelerin vergisel sonuçları**” <http://www.dunyagazetesi.com.tr> (Erişim Tarihi: 13/01/2006).

Gençyürek Levent, “**Biliyor musunuz?**”, http://www.alomaliye.com/kasim_05/levent_gencyurek_biliyormusunuz.htm (Erişim Tarihi:29/12/2005).

Gençyürek Levent, **“Eğitimde Vergi Avantajı”**, www.alomaliye.com/ekim_05/levent_gencyurek_egitimde_vergi.htm, (Erişim Tarihi: 27/12/2005)

Gençyürek Levent, **“Serbest Bölgeler Gerçeği”**, http://www.alomaliye.com/levent_genc_yurek_serbest_bolgeler.htm (Erişim Tarihi: 28/12/2005).

Gençyürek Levent, **“Serbest Bölgelerde Vergileme Esasları”**, http://www.alomaliye.com/levent_gencyurek_serbest_bolge_vergileme.htm, (Erişim Tarihi: 28/12/2005).

Gençyürek, Levent **“Yatırım İndiriminde Özellik Arz Eden Durumlar”**, http://www.alomaliye.com/levent_gencyurek_yatirim.htm (Erişim Tarihi: 09/01/2006).

Giray, Filiz **“Vergi Harcamaları: Harcama Vergileri Açısından Analizi”**, Uludağ Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, Cilt XXI, Sayı 1, 2002

Giray, Filiz **“Küreselleşme Sürecinde Vergi Rekabeti ve Boyutları”** www.akdeniz.edu.tr/iibf/yeni/genel/dergi/Sayi09/10Giray.pdf (Erişim Tarihi: 10/01/2006).

Goodspeed T. J., **“Vergi Rekabeti , Fayda Vergileri ve Mali Federalizm”**, Çev. Yrd. Doç. Dr. İ. Sağbaş, *Maliye Dergisi Sayı: 139, Ocak-Mayıs 2002.*

Gölgeli Bülent, **“Serbest Bölgeler ve Vergisel Boyutları”** http://www.alomaliye.com/bulent_golgeli_serbest.htm (Erişim Tarihi: 13/01/2006).

Gönül Hasan Halil, **“Vergi Harcamaları-1”**, Yaklaşım, Yıl 10 Sayı 111, Mart 2002.

Khalilzadeh, Javad-Shirazi, Anwar Shah **“Tax Reform in Developing Countries”** Finance & Development, Vol:28, No:2, 1991

Karyağdı, Nazmi **“Kooperatiflerin Dağıttıkları Risturnların ve Kâr Paylarının Elde Edenler Yönünden Vergilendirilmesi”**, Vergi Dünyası, Mayıs 1996.

Kaya Şükran, **“İştirak Hissesi Satışından Doğan Kazançlarda İstisna Uygulaması ,Vergi ve Muhasebe Açısından Özellik Arzeden Hususlar”**, <http://www.mazarsdenge.com.tr/index.php?contentId=253>, (Erişim Tarihi: 29/01/2006).

Kızılot Şükrü **“Vergi Yüğü Artışında Rekor Türkiye'de”** <http://www.turizm gazetesi.com/articles> (Erişim Tarihi: 27/12/2005).

Kızılot Şükrü, **“Kurumlar Vergisi'nde Galataport ve Dubai Towers'a indirim yok.”**, Hürriyet Gazetesi, 20/01/2006.

Klemm Alexander, Griffith Rachel, **“What Has Been The Tax Competition Experience of The Last 20 Years”**, IFS, www.ifs.org.uk/tlrc/people.php?person_id=45, (Erişim Tarihi: 20/12/2005).

Koçak Bülent, **“Gayrimenkul Ve İştirak Hisseleri Satış Kazancı İstisnasına İlişkin Son Düzenleme”**, http://www.alomaliye.com/bulent_kocak_gayrimenkul_istirak.htm (Erişim Tarihi :14/12/2005).

Konor, Vedat, “**İştirak Kazançları İstisnası ve Buna İlişkin Giderler**”, Mükellefin Dergisi, Ağustos 1996.

Köprü Fatih, “**Bireysel Emeklilik Yatırım Fonlarında Kurumlar Vergisi Uygulamaları**”, http://www.vergidegundem.com/files/BES_BULTEN1_Agst03.pdf (Erişim Tarihi: 16/01/2006).

Kurtçu Zeki, Yılmaz Güler Hülya, “**Kurumlar Vergisi Kanunu'nda Beklenen Yeni Düzenlemeler (Taslak)**”, <http://www.verginet.net/Gundem.aspx?ID=20>, (Erişim Tarihi:18/02/2006).

Maç Mehmet, “**Emisyon Primleri**”, http://denet.com.tr/tr/haberdetay.asp?new_sid=224, (Erişim Tarihi: 30/12/2005).

Öz N.Semih, “**Vergi Cennetleri İle Yapılan Bilgi Değişim Andlaşmaları**” <http://www.vergi.sorunlari.com.tr/htm/SOZ281105.htm> (Erişim.Tarihi:10/01/2006).

Özker Niyazi, “**Vergi Hukuku ve Bütçe Politikalarında Vergi Harcaması Olgusu ve Uygulanabilir Etkinliği**”, <http://www.e-akademi.org/makaleler/nozker-1.htm>, (Erişim Tarihi: 05.01.2005).

Özkara, Mehmet “**Yeni Düzenlemeler Işığında Yatırım İndirimi İstisnası Uygulaması**”, http://www.alomaliye.com/mehmet_ozkara_yatirim.htm, (Erişim Tarihi: 25/12/2005).

Pinto Carlo, “**(Harmful) Tax competition within the EU: Concept and Overview of Certain Tax Regimes in selected Member States**”, http://www.lof.nl/artikel/harm_tax.html (Erişim Tarihi: 10/01/2006).

Rödler Friedrich, “**Tax Competition vs. Tax Harmonisation**”, Konferansı Konuşması, Brüksel, Kasım 2004, www.cfe-eutax.com/pdf_word_documents/semi_nar2004/Presscommunication.doc, (Erişim Tarihi: 04/02/2006).

Somchai Richupan, “**Vergi kayıp ve kaçığının ölçülmesi**”, Çeviren: Nevzat Yılmaz, Vergi Sorunları Dergisi , Sayı:67, Temmuz- Ağustos 1993, s.43.

Suer M. Ziya, “**Avrupa Birliği'nde Vergi Uyumlaştırması ve Türk Vergi Sistemi Üzerine Etkileri**”, Ankara:Hesap Uzmanları Vakfı Yayınları, 1999, s.216.

Şaman Kadri, “**Serbest Bölge Kan Kaybediyor**”, <http://www.mtso.org.tr/mp/contents.php?id=668>, (Erişim Tarihi: 29/12/2005).

Ulusoy Ahmet, Vural Tarık, “**Yerel Hizmetleri Özelleştirme Yöntemleri**”, <http://birimweb.icisleri.gov.tr/tid/dergi>, (Erişim Tarihi: 09/01/2006).

Yargıç Bora, “**Teknoloji Geliştirme Bölgelerinde (Teknoparklar) Uygulanan Vergisel Teşvikler**”, <http://www.mazarsdenge.com.tr/index.php?contentId=269>, (Erişim Tarihi: 29/01/2006).

Yaşar Ertuğ, “**Aslında Vergiyi Kim Ödüyor**”, <http://www.nethaber.com>, (Erişim Tarihi: 10/01/2006).

Yazıcı Bilgehan, Kaya Abdullah, “**Sermaye Piyasalarını Gelişmesinde Kurumsal Yatırımcının Rolü**”, http://www.bilgehanyazici.com/pdf/Kurumsal_Yatirimci_B_Yazici.pdf, (Erişim Tarihi: 29/01/2006)

Yetkiner, Erkan “**Vergi Cennetleri ve Yabancı Sermayenin Vergi Cenneti Ülkeleri Seçme Nedenleri**”, Vergi Dünyası, Sayı:235, Mart 2001.

Yıldız A.Murat, Tunca Ayfer, “**İş ortaklıkları veya Adi Ortaklık Şeklinde Örgütlenmenin vergi yükü açısından Karşılaştırılması**”, Vergi Sorunları Dergisi, Sayı:132, s.54.

Yılmaz Celali, “**Kurumlar Vergisinde Emisyon Primi İstisnası**”, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı:161, Ocak 1995, s.118,119.

GAZETELER, RAPORLAR, DİĞERLERİ

“**434 Seri No’lu Tahsilat Genel Tebliği**” <http://www.gelirler.gov.tr/gelir2.nsf> (Erişim Tarihi: 25/12/2005).

“**2004 Yılı Kurumlar Vergisi Beyannamesi Düzenleme Rehberi**”, http://www.dengeymm.com.tr/3_yayinlarimiz/yay_ozel_bulten/oz_bult/oz%202005-138%2004.doc, (Erişim Tarihi: 25/01/2006).

“**2005 Investment Climate Statement-France**”, <http://www.state.gov/e/eb/ifa/2005/42036.htm>, (Erişim Tarihi:11/02/2006).

Acar Mustafa Gürhan, “**Türkiye’de Vergi Yükü, Vergi Yükünün Ekonomik ve Sosyal Etkileri ile Vergi Yükünü Adil Dağılımı için Vergi Sisteminde Yapılması Gereken Değişiklikler**”, Hesap Uzmanlığı Yeterlik Etüdü Bilim Raporu.

“**A guideline for Corporate taxes in Germany**”, http://www.amcham.de/index.php?id=german_company_tax, (Erişim Tarihi: 06/02/2006).

“**A Guide To Doing Business In France**” , http://sandiegoprogrammer.com/gba507/Doing_Business_in_France.pdf , (Erişim Tarihi: 11/02/2006).

“**A guide to tax incentives**”, www.hmrc.gov.uk/charities/guide_tax_incentives.pdf, (Erişim Tarihi: 12/02/2006).

“**Are you wanting to do business in the island of Corsica?**” <http://www.corsica-isula.com/enterprise.htm>, (Erişim Tarihi: 09/02/2006).

“**Askeri fabrika ve atölyeler**”, <http://www.malihaber.com/modules.php?name=Encyclopedia&op=content&tid=144>, (Erişim Tarihi: 27/01/ 2006).

“**Avrupa Birliği Yatırım Teşvikleri Sistemi ve Türkiye’deki Durum**” **Seminer Konuşma Metinleri**, İstanbul Ticaret Odası, Seminer, 4/10/2004, İstanbul,Yayın No:2005-6.

Beyanname Düzenleme Kılavuzu 2004, Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayınları, İstanbul, 2004.

“Business Taxation in Germany”, www.euroexpats.com/business/accounting_and_taxation/business_taxation_in_germany, (Erişim Tarihi:07/02/2006).

“Commission wants to harmonise corporate tax base across the EU”, <http://www.euractiv.com/Article?cmuri=tcm:29-146482-16&type=News>, (Erişim Tarihi 04/02/2006).

“Co-ordination Centres” <http://www.lowtax.net/lowtax/html/offon/germany/gercoord.html>, (Erişim Tarihi: 08/02/2006).

“Corporate Tax Calculation”, Invest In Germany, www.invest-in-germany.de (Erişim Tarihi: 06/02/2006).

“Corporation Tax UK & Company Incorporation”, <http://www.taxcafe.co.uk/incorporate.html>, (Erişim Tarihi: 09/02/2006).

“Corporate Taxation for Resident Multinationals”, <http://www.lowtax.net/lowtax/html/offon/uk/ukcorp.html>, (Erişim Tarihi: 11/02/2006).

Çapanoğlu Sema Gençay, **“Avrupa Birliği’nin Vergi Politikası”**, İstanbul, İKV Yayınları, 3.Baskı, 2005.

“Doing Business in Germany 2005”, http://www.lexmundi.com/images/lexmundi/PDF/guide_germany.PDF, (Erişim Tarihi: 07/02/2006).

“Doing Business–Taxation”, http://www.investinfrance.org/France/DoingBusiness/db_2005_taxation_en.pdf, (Erişim Tarihi: 10/02/2006).

“Ekonominin Kötü Gidişi, Berlin’i Kurumlar Vergisi Reformu Yapmaya Zorluyor”, http://www.hud.org.tr/modules.php?name=World_Economy, (Erişim Tarihi: 06/02/2006).

Ertürk Yeminli Mali Müşavirlik Ltd. şti. Sirküler No: 2004/48, <http://www.turofed.org.tr/sirkuler/2004/48.doc> (Erişim Tarihi: 27/12/2005).

“First Year Allowances For Small Businesses”, http://www.pwc.com/uk/eng/inssol/topics/pre_budget_2005/business/FYAs.html, (Erişim Tarihi: 11/02/2006).

“France Country Profile taxation trade issues”, www.fita.org/countries/fiscalite_20.html, (Erişim Tarihi: 09/02/2006).

“France-Tax rates at a glance”, <http://www.internationaltaxreview.com/default.asp?page=52&PUBID=236&ISS=20748&type=6&SID=591903>, (Erişim Tarihi: 11/02/2006).

Gelirler Genel Müdürlüğü, **“Kurumlar Vergisi Sirküleri/1”**, Tarih: 28/10/2003 Sayı : KVK-1/ 2003-1 / Teknoloji Geliştirme Bölgeleri – 1.

“Germany's Schröder proposes to cut corporate tax rate”, The Guardian, 17/05/2005, <http://www.guardian.co.uk/germany/article/0,,1440284,00.html>, (Erişim Tarihi : 07/02/2006).

“Germany is urged to cut corporate taxes to make economy 'competitive'”
International Herald Tribune, 30/01/2006, www.iht.com/articles/2006/01/30/business/gtax.php, (Erişim Tarihi: 07/02/2006).

“Global Guides- Germany Country Guides”, http://www.deloittewebguides.com/index.asp?layout=countryGuideDtt&country_id=1360000136, (Erişim Tarihi: 07/02/2006).

“İkea Yatırım Yapmadı.” Sabah Gazetesi (16/11/2005), www.sabah.com.tr/2005/11/16/eko00.html (Erişim Tarihi: 21/12/2005).

“Introduction of the tax”, http://en.wikipedia.org/wiki/United_Kingdom_corporation_tax#Corporation_tax_reform, (Erişim Tarihi: 11/02/2006).

“Invest in Germany”, www.kpmg.de/library/english_language_publications/8997.htm, (Erişim Tarihi: 06/02/2006).

“Investment in France February 2005”, www.fidal.fr/international/en/files_en/taxnews_en/Investment%20in%20France_vf_February%202005_v20050601.pdf, (Erişim Tarihi: 08/02/2006).

“Kooperatiflerde Vergi Muafiyeti”, <http://www.orkoop.org.tr/bilgi/vergi2.htm> (Erişim Tarihi: 20/01/2006).

“Küçük ve orta ölçekli işletmelere kredi teminatı sağlayan kurumlar kurumlar vergisinden muaf mıdır?”, <http://malihaber.com/modules.php?name=Encyclopedia&op=content&tid=2739>, (Erişim Tarihi: 25/01/2006).

“KV oranını %20'ye düşüren tasarı TBMM'ye sunuldu”, <http://www.malihaber.com/modules.php?name=News&file=article&sid=527>, (Erişim Tarihi: 18/02/2006).

“Mini vergi paketine onay”, <http://ntvmsnbc.com/news/155648.asp#BODY>, (Erişim Tarihi: 28/01/2006).

“Oecd Ülkelerinde Vergi Harcamalarının Raporlanması(1)” <http://www.gelirler.gov.tr/gelir2.nsf/verharoecd> (Erişim tarihi : 08/01/2006).

Özyürek Mustafa, **“Emisyon Primleri ve Vergi” Finansal Forum**, 28.09.2000, [http://www.turmob.org.tr/turmob/basin/28-09\(2\).htm](http://www.turmob.org.tr/turmob/basin/28-09(2).htm), (Erişim Tarihi: 20/01/2006)

Pamuk Mehmet, **“Sosyal adalet Açısından Türk Gelir vergisinde En az geçim İndirimi Müterakkılık ve Ayırma Prensibi”** Maliye Enstitüsü Konferansları 24.Seri, 1975; İ.Ü.İkt.Fak.Yay.İstanbul 1978.

“Paying Taxes in Germany”, www.howtogermaany.com/pages/germantaxes.html, (Erişim Tarihi: 06/02/2006).

“Private Equity and Venture Capital Incentives in Europe”, http://www.evca.com/images/attachments/tmpl_9_art_58_att_855.pdf, (Erişim Tarihi:10/02/2006).

“R&D Tax Credit”, http://www.deloittecountryguides.com/report_dl.asp? mode =pdf&issue_id=1678296367, (Erişim Tarihi: 11/02/2006).

“Serbest Bölgeler Hakkında Genel Bilgi”, <http://www.dtm.gov.tr/sb/Atinterb .htm>, (Erişim Tarihi: 29/12/2005).

“Serbest Bölge Nedir”, <http://www.kobifinans.com.tr/index.php/article/articleview/60149/ 1/250/>, (Erişim Tarihi: 28/12/2005).

“Serbest Bölge Kavramı”, <http://www.ant-free-zone.org.tr/>, (Erişim Tarihi: 29/12/2005).

“Serbest Bölgelerde Sağlanan Teşvik ve Avantajlar”, <http://www.turkex port .net/trehber/ trehber>, (Erişim Tarihi: 28/12/2005).

“Special Corporate Income Tax Regimes”, <http://www.lowtax.net/lowtax/html/offon/germany/gerspec.html>, (Erişim Tarihi: 08/02/2006).

Tanzi Vito, Zee Howell H., *“Tax Policy for Emerging Markets: Developing Countries”*, IMF Working Paper, March 2000.

“Tax Incentives and Foreign Direct Investment A Global Survey” United Nations Conference on Trade and Development, Geneva, ASIT Advisory Studies No:16, 2000, s.19-22.

“Tax Reform 2000 An Overview”, Federal Ministry of Finance, http://www.bundesfinanzministerium.de/cln_02/nn_2152/EN/Taxes/003.html, (Erişim Tarihi:06 /02/2006).

T.C. Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü, **“Vergi Harcamaları 2001 Yılı”**, Ocak/2001, Ankara.

T.C. Maliye Bakanlığı, Gelirler Genel Müdürlüğü, Kurumlar Vergisi Sirküleri/6, **“Teknoloji Geliştirme Bölgelerinde Uygulanan Vergisel Teşvikler”**, http://www.alo maliye.com/ kurumlar_sirkuleri_6.htm, (Erişim Tarihi: 20/01/2006).

T.C. Başbakanlık Toplu Konut İdaresi Başkanlığı, <http://www.toki.gov.tr / page.asp? link=html/tanitim/tarihce.html>, (Erişim Tarihi: 27/1/2006)

“Trafikle ilgili basılı kağıt ve plaka satışı yapan kurumlar, kurumlar vergisinden muaf mıdır?”, <http://malihaber.com/modules.php?name=Encyclopedi a&op=content &tid=2605>, (Erişim Tarihi: 28/01/2006).

Türkan E. *“Türkiye’de Kurumlar Vergisi Uygulamasının Firma Davranışları Üzerindeki Etkisi”*, DPT Uzmanlık Tezi, Ekim 1993.

“Türk Vergi Kanunları 2004”, <http://vergiturk.com/ack/kvkmd7b4.htm#ust>, (Erişim Tarihi: 26/01/2006).

“Türkiye’de özelleştirme”, <http://www.oib.gov.tr>, (Erişim Tarihi: 28/01/ 2006).

“Türkiye'nin mali görünümü (2004 yılının kesinleşmiş verileriyle) : ekonominin değerlendirilmesi, bütçenin değerlendirilmesi, vergi sisteminin değerlendirilmesi.” İstanbul : İSMMM, [2005].

“UK tax rates” , <http://www.lestersybersolve.com/tax/uk.html>, (Erişim Tarihi: 11/02/2006).

“United Kingdom – Corporation Tax Country Guides”, http://www.deloittecountryguides.com/index.asp?layout=countryHomeDtt&country_id=1460000146&image.x=8&image.y=9, (Erişim Tarihi: 10/02/2006).

“Vergi Politikalarının Üretim Ve İhracata Etkileri”, <http://www.dtm.gov.tr/ead/ekonomi/sayi%2011/vergi.htm>, (Erişim Tarihi: 04/02/2006).

“Worldwide Corporate Tax Guide 2005”, Ernst Young, <http://www.tecbrand.com/taxwatch2-int/corporatetax/pdfs/Corptax2005.pdf>,(Erişim Tarihi: 11/02/2006).

“World Tax 2006”, <http://www.internationaltaxreview.com/default.asp?page=52&PUBID=236&ISS=20750&type=6&SID=591921>, (Erişim Tarihi: 08/02/2006).

“Zone franchises urbaines”, <http://www.ville.gouv.fr/infos/dossiers/index.html> (Erişim Tarihi: 11/02/2006).

İNTERNET SİTELERİ

www.lowtax.net
 www.pwc.com
 www.oecd.org
 www.finfacts.com
 www.alomaliye.com
 www.economist.com
 www.referansgazetesi.com
 www.finansalforum.com.tr
 www.dunyagazetesi.com.tr
 www.radikal.com.tr
 www.milliyet.com.tr
 www.hurriyetim.com.tr
 www.dtm.gov.tr
 www.abgs.gov.tr
 www.ito.org.tr
 www.ey.com
 www.kpmg.com
 www.deloitte.com
 www.sabah.com.tr
 www.maliye.gov.tr
 www.gelirler.gov.tr
 www.kobifinans.com
 www.internationaltaxreview.com

TABLO A.1									
GELİR, KURUMLAR VE KATMA DEĞER VERGİSİNİN GENEL BÜTÇE VERGİ GELİRLERİ İÇİNDEKİ PAYI									
(1988 - 2004)									
(MİLYAR TL.)									
YILLAR	VERGİ	GELİR	VERGİ	KURUMLAR	VERGİ	TOPLAM K.D.V.	VERGİ	GELİR	VERGİ
	GELİRLERİ	VERGİSİ	İÇİNDEKİ	VERGİSİ	İÇİNDEKİ	TAHSİLATI	İÇİNDEKİ	+KURUMLAR	GELİRLERİ
TAHSİLATI	TAHSİLATI	PAYI (%)	TAHSİLATI	PAYI (%)	(DAHİLDE + İTHALDE)	PAYI (%)	TAHSİLATI	PAYI (%)	
1988	14.232	4.801	33,7	2.118	14,9	4.177	29,3	11.096	78,0
1989	25.550	9.871	38,6	3.598	14,1	6.461	25,3	19.930	78,0
1990	45.399	18.609	41,0	4.637	10,2	12.371	27,2	35.617	78,5
1991	78.643	33.355	42,4	7.063	9,0	22.832	29,0	63.250	80,4
1992	141.602	60.056	42,4	10.078	7,1	42.088	29,7	112.222	79,3
1993	264.273	106.661	40,4	19.132	7,2	81.877	31,0	207.670	78,6
1994	534.888	(1) 181.884	34,0	43.976	8,2	176.742	33,0	402.602	75,3
1994	587.760	(2) 181.884	30,9	43.976	7,5	176.742	30,1	402.602	68,5
1995	1.084.350	329.795	30,4	103.241	9,5	354.980	32,7	788.016	72,7
1996	2.244.094	676.017	30,1	189.338	8,4	743.026	33,1	1.608.381	71,7
1997	4.745.484	1.500.245	31,6	396.238	8,3	1.561.562	32,9	3.458.045	72,9
1998	9.228.596	3.481.752	37,7	748.383	8,1	2.725.083	29,5	6.955.218	75,4
1999	14.802.280	4.936.551	33,3	1.549.525	10,5	4.164.334	28,1	10.650.410	72,0
2000	26.503.698	6.212.977	23,4	2.356.787	8,9	8.379.554	31,6	16.949.318	64,0
2001	39.735.928	11.579.424	29,1	3.675.665	9,3	12.438.860	31,3	27.693.949	69,7
2002	59.631.868	13.717.660	23,0	5.575.495	9,3	20.400.201	34,2	39.693.356	66,6
2003	84.316.169	17.063.761	20,2	8.645.345	10,3	27.031.099	32,1	52.740.205	62,6
2004	101.038.904	19.689.593	19,5	9.619.359	9,5	34.325.208	34,0	63.634.160	63,0
(1) EDV. NAV. VE EMTV. HARIÇ									
(2) EDV. NAV. VE EMTV. DAHİL									
NOT : 2004 YILI BÜTÇE KANUNUNDA VE ÖNCEKİ YILLARDA RED VE									
İADELER GELİRLER İÇERİSİNDE YER ALDIĞINDAN, 2004 YILI RAKAMLARINA DA RED VE İADELER DAHİL EDİLMİŞTİR.									
Kaynak : Gelir İdaresi Başkanlığı, "Vergi İstatistikleri",									
http://www.gib.gov.tr/fileadmin/HTML/VI/CVI/Tablo_37.xls.htm , (Erişim Tarihi: 01/03/2006)									

Tablo A.2: Kurum Gelirleri Üzerinden Alman Vergilerin (1200) GSYİH İçindeki Payı

	1965	1970	1975	1980	1985	1990	1995	2000	2002	2003
Kanada	3,8	3,5	4,3	3,6	2,7	2,5	2,9	4,4	3,4	3,5
Meksika										
ABD	4,0	3,6	2,9	2,8	1,9	2,4	2,9	2,6	1,7	2,1
Avustralya	3,5	3,8	3,3	3,3	2,7	4,1	4,4	6,5	5,2	5,3
Japonya	4,0	5,2	4,3	5,5	5,8	6,5	4,2	3,6	3,1	3,3
Kore			1,3	1,9	1,9	2,5	2,4	3,3	3,1	3,9
Yeni Zelanda	5,0	4,6	3,4	2,4	2,6	2,4	4,4	4,2	4,4	4,7
Avusturya	1,8	1,5	1,6	1,4	1,4	1,4	1,4	2,0	2,2	2,2
Belçika	1,9	2,5	3,0	2,2	2,5	2,4	2,8	3,6	3,5	3,4
Çek Cum.							4,6	3,5	4,4	4,6
Danimarka	1,4	1,0	1,2	1,4	2,3	1,8	2,4	3,3	2,9	2,9
Finlandiya	2,5	1,7	1,8	1,2	1,4	2,0	2,3	6,0	4,3	3,5
Fransa	1,8	2,1	1,8	2,1	1,9	2,2	2,1	3,1	2,9	2,5
Almanya	2,5	1,8	1,6	2,0	2,3	1,7	1,0	1,8	1,0	1,3
Yunanistan	0,4	0,4	0,7	0,9	0,8	1,6	2,0	4,6	3,7	3,3
Macaristan							1,9	2,2	2,4	2,2
İzlanda	0,5	0,6	0,8	0,7	0,9	0,9	1,0	1,5	1,1	1,5
İrlanda	2,3	2,5	1,4	1,4	1,1	1,7	2,8	3,8	3,8	3,8
İtalya	1,8	1,7	1,6	2,4	3,2	3,9	3,6	2,9	3,2	2,9
Lüksemburg	3,1	5,2	5,9	6,6	8,0	6,5	7,5	7,2	8,4	7,9
Hollanda	2,6	2,4	3,2	2,9	3,0	3,2	3,1	4,2	3,5	2,9
Norveç	1,1	1,1	1,1	5,7	7,4	3,7	3,8	9,0	8,2	8,1
Polonya							2,8	2,5	2,1	1,8
Portekiz						2,3	2,5	4,1	3,6	3,2
Slovak Cum.								2,9	2,7	2,8
İspanya	1,4	1,3	1,3	1,1	1,4	2,8	1,7	3,1	3,2	3,1
İsveç	2,1	1,7	1,8	1,2	1,7	1,7	2,8	4,0	2,4	2,5
İsviçre	1,4	1,7	2,1	1,7	1,8	2,0	1,8	2,8	2,7	2,5
Türkiye	0,5	0,8	0,8	0,7	1,5	1,3	1,5	2,4	2,2	2,6
İngiltere	1,3	3,2	2,2	2,9	4,7	3,6	2,8	3,6	2,9	2,8
OECD Toplam	2,2	2,3	2,2	2,4	2,7	2,7	2,8	3,7	3,4	3,4
OECD Amerika Kıtası	3,9	3,5	3,6	3,2	2,3	2,5	2,9	3,5	2,6	2,8
OECD Pasifik Bölgesi	4,2	4,5	3,1	3,3	3,2	3,9	3,9	4,4	4,0	4,3
OECD Avrupa	1,7	1,8	1,9	2,1	2,6	2,5	2,7	3,7	3,4	3,2
AB 19	1,9	2,1	2,1	2,1	2,5	2,6	2,8	3,6	3,3	3,1
AB 15	1,9	2,1	2,1	2,1	2,5	2,6	2,7	3,8	3,4	3,2

KAYNAK: OECD, REVENUE STATISTICS OF OECD MEMBER COUNTRIES, PARIS,2005 (TABLE 12)

Tablo A.3: Kurum Gelirleri Üzerinden Alınan Vergilerin (1200) Toplam Vergi Gelirleri İçindeki Payı										
	1965	1970	1975	1980	1985	1990	1995	2000	2002	2003
Kanada	14,9	11,3	13,6	11,6	8,2	7,0	8,2	12,2	10,1	10,4
Meksika										
ABD	16,4	13,2	11,4	10,8	7,5	8,9	10,3	8,7	6,4	8,1
Avustralya	16,3	17,0	12,4	12,2	9,4	14,1	14,8	20,3	16,7	16,7
Japonya	22,2	26,3	20,6	21,8	21,0	22,4	15,9	13,8	12,2	13,0
Kore			8,9	11,0	11,4	13,5	12,3	14,1	12,8	15,3
Yeni Zelanda	20,7	17,8	11,8	7,8	8,3	6,5	11,9	12,4	12,5	13,6
Avusturya	5,4	4,4	4,3	3,5	3,5	3,6	3,5	4,8	5,2	5,1
Belçika	6,2	7,2	7,4	5,1	5,5	5,7	6,2	8,0	7,6	7,4
Çek Cum.							12,2	9,8	11,8	12,3
Danimarka	4,5	2,6	3,1	3,2	4,8	3,7	4,8	6,6	6,0	5,9
Finlandiya	8,1	5,3	4,8	3,4	3,4	4,5	5,0	12,5	9,3	7,7
Fransa	5,3	6,3	5,2	5,1	4,5	5,3	4,9	6,9	6,6	5,7
Almanya	7,8	5,7	4,4	5,5	6,1	4,8	2,8	4,8	2,9	3,5
Yunanistan	1,8	1,6	3,4	3,8	2,7	5,5	6,3	12,1	10,1	9,2
Macaristan							4,5	5,7	6,1	5,8
İzlanda	1,8	2,0	2,6	2,5	3,1	2,8	3,0	3,7	3,0	3,9
İrlanda	9,1	8,8	4,8	4,5	3,2	5,0	8,5	11,7	13,1	12,9
İtalya	6,9	6,5	6,3	7,8	9,2	10,0	8,7	6,8	7,6	6,6
Lüksemburg	11,0	19,3	15,6	16,2	17,7	15,8	17,7	17,8	20,4	19,1
Hollanda	8,1	6,7	7,7	6,6	7,0	7,5	7,5	10,1	8,8	7,6
Norveç	3,8	3,3	2,9	13,3	17,2	9,0	9,2	20,8	18,7	18,5
Polonya							7,7	7,6	5,9	5,3
Portekiz						8,0	7,4	11,3	9,9	8,7
Slovak Cum.								8,3	8,3	9,1
İspanya	9,2	8,2	6,9	5,1	5,2	8,8	5,4	8,9	9,3	9,0
İsveç	6,1	4,4	4,3	2,5	3,5	3,1	5,8	7,5	4,7	5,0
İsviçre	7,1	7,6	7,8	5,8	6,8	7,6	6,6	9,0	8,8	8,5
Türkiye	4,8	6,4	5,1	4,1	9,5	6,7	6,7	7,3	7,2	8,0
İngiltere	4,4	8,7	6,2	8,4	12,6	9,8	7,9	9,7	8,2	7,8
OECD Toplam	8,8	8,7	7,6	7,6	8,0	8,0	8,1	10,1	9,3	9,3
OECD Amerika Kıtası	15,6	12,2	12,5	11,2	7,9	8,0	9,2	10,5	8,2	9,2
OECD Pasifik Bölgesi	19,7	20,4	13,4	13,2	12,5	14,1	13,7	15,1	13,5	14,7
OECD Avrupa	6,2	6,4	5,7	5,9	7,0	6,7	6,9	9,2	8,7	8,4
AB 19	6,7	6,8	6,0	5,8	6,4	6,7	7,0	9,0	8,5	8,1
AB 15	6,7	6,8	6,0	5,8	6,4	6,7	6,8	9,3	8,6	8,1

KAYNAK: OECD, REVENUE STATISTICS OF OECD MEMBER COUNTRIES PARIS,2005 (TABLE 13)

TABLO A.4 :						
KURUMLAR VERGİSİ TAHSİLATININ GSMH'YA GÖRE ESNEKLİKLERİ						
(1969 - 2004) (MİLYAR TL)						
YILLAR	GSMH (1)	ARTIŞ (%)	KURUMLAR VERGİSİ TAHSİLATI	ARTIŞ (%)	ESNEKLİK	
		1		2	2/1	
1969	183,4	11,90	1,2	33,33	2,80	
1970	207,8	13,30	1,6	33,33	2,51	
1971	261,1	25,65	1,5	-6,25	-0,24	
1972	314,1	20,30	2,1	40,00	1,97	
1973	399,1	27,06	3,1	47,62	1,76	
1974	537,7	34,73	3,8	22,58	0,65	
1975	690,9	28,49	5,2	36,84	1,29	
1976	868,1	25,65	6,3	21,15	0,82	
1977	1.108,3	27,67	8,1	28,57	1,03	
1978	1.646,0	48,52	16,9	108,64	2,24	
1979	2.876,5	74,76	19,1	13,02	0,17	
1980	5.303,0	84,36	36,9	93,19	1,10	
1981	8.022,7	51,29	124,9	238,48	4,65	
1982	10.611,9	32,27	185,9 (2)	48,84	1,51	
1983	13.933,0	31,30	215,0	15,65	0,50	
1984	22.167,7	59,10	271,7	26,37	0,45	
1985	35.350,3	59,47	448,0	64,89	1,09	
1986	51.184,8	44,79	949,2	111,88	2,50	
1987	75.019,4	46,57	1.331,6	40,29	0,87	
1988	129.175,1	72,19	2.117,6	59,03	0,82	
1989	230.369,9	78,34	3.597,8	69,90	0,89	
1990	397.177,5	72,41	4.636,9	28,88	0,40	
1991	634.392,8	59,73	7.063,2	52,33	0,88	
1992	1.103.604,9	73,96	10.077,6	42,68	0,58	
1993	1.997.322,6	80,98	19.131,8	89,84	1,11	
1994	3.887.902,9	94,66	43.975,8	129,86	1,37	
1995	7.854.887,2	102,03	103.241,4	134,77	1,32	
1996	14.978.067,3	90,68	189.337,6	83,39	0,92	
1997	29.393.262,1	96,24	396.237,3	109,28	1,14	
1998	53.518.331,6	82,08	748.383,6	88,87	1,08	
1999	78.282.966,8	46,27	1.549.524,7	107,05	2,31	
2000	125.596.128,8	60,44	2.356.787,0	52,10	0,86	
2001	176.483.953,0	40,52	3.675.665,0	55,96	1,38	
2002	275.032.366,0	55,84	5.575.494,7	51,69	0,93	
2003	356.680.888,0	29,69	8.645.345,4	55,06	1,85	
2004	428.932.343,0	20,26	9.619.359,0	11,27	0,56	
(1)	CARİ FİYATLARLA (YENİ SERİ)					
(2)	12 AYLIK (MALİ YIL 1 OCAK - 31 ARALIK OLARAK UYGULANMAYA BAŞLADIĞINDAN, 10 AYLIK OLAN TAHSİLAT MUKAYESE İÇİN 12 AYLIĞA DÖNÜŞTÜRÜLMÜŞTÜR.)					
NOT: 2004 YILI BÜTÇE KANUNUNDA VE ÖNCEKİ YILLARDA RED VE İADELER KURUMLAR VERGİSİ İÇERİSİNDE YER ALDIĞINDAN, 2004 YILI RAKAMLARINA DA RED VE İADELER DAHİL EDİLMİŞTİR.						
Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı, "Vergi İstatistikleri"						
http://www.gib.gov.tr/fileadmin/HTML/VI/GBG/Tablo_7.xls.htm				(Erişim Tarihi: 01/03/2006)		

**Tablo A.5 : Vergi Gelirlerinin Ana Başlıklar İtibariyle GSYİH İçindeki Payı
2003**

	1000 Gelir ve Kurumlar	2000 Sosyal Güvenlik	3000 Ücretler	4000 Emlak	5000 Mal ve Hizmetler	6000 Diğer
Kanada	15,5	5,2	0,7	3,4	8,8	0,1
Meksika	5,0	3,2	0,3	0,3	10,0	0,1
ABD	11,1	6,7	-	3,1	4,6	-
Avustralya	17,5	-	1,8	3,0	9,4	-
Japonya	7,7	9,7	-	2,6	5,1	0,1
Kore	7,1	4,9	0,1	3,0	9,4	0,8
Yeni Zelanda	20,8	-	-	1,8	12,3	-
Avusturya	12,8	14,5	2,7	0,6	12,1	0,3
Belçika	17,7	14,4	-	1,5	11,2	0,0
Çek Cum.	9,6	16,4	-	0,5	11,2	0,0
Danimarka	29,0	1,2	0,2	1,8	16,0	0,0
Finlandiya	17,3	12,0	-	1,1	14,3	0,0
Fransa	10,1	16,4	1,1	3,2	11,1	1,5
Almanya	9,7	14,4	-	0,8	10,4	0,0
Yunanistan	8,3	12,9	-	1,6	12,8	0,0
Macaristan	9,5	11,7	1,0	0,8	15,2	0,3
İzlanda	17,6	3,4	-	2,4	16,3	0,1
İrlanda	11,7	4,4	0,2	1,9	11,4	-
İtalya	13,3	12,7	-	3,4	11,1	2,6
Lüksemburg	15,0	11,5	-	3,1	11,6	0,1
Hollanda	9,9	14,1	-	2,0	12,3	0,2
Norveç	18,8	10,0	-	1,1	13,5	-
Polonya	6,2	14,1	0,2	1,4	12,2	-
Portekiz	9,1	11,7	-	1,5	13,6	1,0
Slovak Cum.	6,9	12,3	-	0,6	11,2	0,0
İspanya	9,8	12,3	-	2,6	9,8	0,2
İsveç	18,3	14,7	2,5	1,6	13,3	0,2
İsviçre	12,6	7,5	-	2,5	6,9	-
Türkiye	7,8	6,8	-	1,0	16,2	0,9
İngiltere	13,0	6,6	-	4,2	11,6	-
OECD Toplam	12,6	9,5	0,4	1,9	11,5	0,3
OECD Amerika Kıtası	10,6	5,1	0,3	2,3	7,8	0,1
OECD Pasifik Bölgesi	13,3	3,7	0,5	2,6	9,1	0,2
OECD Avrupa	12,8	11,1	0,3	1,8	12,4	0,3
AB 19	12,5	12,0	0,4	1,8	12,2	0,3
AB 15	13,7	11,6	0,4	2,1	12,2	0,4

KAYNAK: OECD, REVENUE STATISTICS OF OECD MEMBER COUNTRIES, PARIS, 2005 (TABLE 6)

Tablo A.6: Vergi Gelirlerinin Ana Başlıklar İtibariyle Toplam Vergi Gelirleri İçindeki Payı 2003

	1000 Gelir ve Kurumlar	2000 Sosyal Güvenlik	3000 Ücretler	4000 Emlak	5000 Mal ve Hizmetler	6000 Diğer
Kanada	46,0	15,4	2,1	10,0	26,1	0,4
Meksika	26,5	16,9	1,8	1,6	52,5	0,7
ABD	43,3	26,4	-	12,1	18,2	-
Avustralya	55,2	-	5,6	9,5	29,7	-
Japonya	30,6	38,5	-	10,3	20,3	0,3
Kore	28,0	19,5	0,2	11,8	37,1	3,3
Yeni Zelanda	59,6	-	-	5,2	35,2	-
Avusturya	29,7	33,7	6,2	1,3	28,2	0,7
Belçika	39,0	31,8	-	3,3	24,6	0,1
Çek Cum.	25,3	43,6	-	1,4	29,7	0,0
Danimarka	59,9	2,5	0,4	3,8	33,0	0,0
Finlandiya	38,7	26,7	-	2,3	32,0	0,1
Fransa	23,2	37,7	2,5	7,3	25,5	3,6
Almanya	27,4	40,5	-	2,4	29,4	0,0
Yunanistan	23,3	36,1	-	4,5	35,8	0,0
Macaristan	24,8	30,5	2,5	2,2	39,4	0,7
İzlanda	44,3	8,6	-	5,9	41,0	0,2
İrlanda	39,3	14,8	0,6	6,5	38,4	-
İtalya	30,9	29,5	-	8,0	25,7	6,0
Lüksemburg	36,3	27,9	-	7,5	28,1	0,1
Hollanda	25,5	36,3	-	5,2	31,8	0,5
Norveç	43,3	22,9	-	2,5	31,2	-
Polonya	18,2	41,4	0,6	4,0	35,8	-
Portekiz	24,5	31,7	-	4,1	36,7	2,8
Slovak Cum.	22,3	39,6	-	1,8	36,2	0,0
İspanya	28,2	35,3	-	7,5	28,2	0,5
İsveç	36,3	29,1	4,9	3,1	26,3	0,3
İsviçre	42,9	25,5	-	8,3	23,3	-
Türkiye	23,7	20,8	-	3,2	49,5	2,9
İngiltere	36,5	18,5	-	11,8	32,7	-
OECD Toplam	34,4	26,1	0,9	5,6	32,1	0,8
OECD Amerika Kıtası	38,6	19,6	1,3	7,9	32,3	0,3
OECD Pasifik Bölgesi	43,3	14,5	1,5	9,2	30,6	0,9
OECD Avrupa	32,3	28,9	0,8	4,7	32,3	0,8
AB 19	31,0	30,9	0,9	4,6	31,4	0,8
AB 15	33,2	28,8	1,0	5,2	30,4	1,0

KAYNAK: OECD, REVENUE STATISTICS OF OECD MEMBER COUNTRIES, PARIS, 2005 (TABLE 7)

Tablo A.7 : OECD üyesi ülkelerde KV Oranları (2000-2005).				
Ülke	Kurumlar Vergisi	Kurumlar Vergisi	Sıralama (2005)	2000-2005 KV İndirim Oranı
ABD ²	39.4	39.3	1	0.3
Japonya	40.9	39.0*	2	4.6
Almanya	52.0	38.9	3	25.2
Kanada	44.0	36.1	4	19.1
İspanya	35.0	35.0	5	0.0
Yunanistan	40.0	35.0	6	12.5
Fransa	37.8	35.0	7	7.4
Belçika	40.2	34.0	8	15.4
Yeni Zelanda	33.0	33.0	9	0.0
İtalya	37.0	33.0	9	10.8
Hollanda	35.0	35.0	11	10.0
Lüksemburg	37.5	30.4	12	18.9
İngiltere	30.0	30.0	13	0.0
Türkiye	33.0	30.0	13	9.1
Meksika	35.0	30.0	13	14.3
Danimarka	32.0	30.0	13	6.3
Australya	34.0	30.0	13	11.8
İsveç	28.0	28.0	18	0.0
Polonya	30.0	28.0*	18	6.7
Norveç	28.0	28.0	18	0.0
Portekiz	35.2	27.5	21	21.9
G.Kore	30.8	27.5	21	10.7
Finlandiya	29.0	26.0	23	10.3
Çek Cumhuriyeti	31.0	26.0	23	16.1
Avusturya	34.0	25.0	25	26.5
İsveç	24.9	24.1	26	3.3
Slovakya	29.0	19.0	27	34.5
İzlanda	30.0	18.0	28	40.0
Macaristan	18.0	16.0	29	11.1
İrlanda	24.0	12.5	30	47.9
OECD Ortalaması³	33.6%	29.2%		13.0%
¹ 2000 ve 2005 oranlarında merkezi ve yerel vergi oranları birlikte dikkate alınmıştır. Yerel vergi oranlarının merkezi hükümet vergisinden indirilebildiği yerlerde, bu durum oranın geneline yansıtılmıştır.				
² ABD için yerel vergi oranı, eyaletlerin marjinal kurumlar vergisi oranının ağırlıklı ortalaması olarak hesaplanmıştır.				
Bu oran 2000'de 6.7, 2005'de 6.6'dır ki, her iki yılda da federal vergilendirilebilir gelirden düşülebilir.				
³ Ağırlıksız Ortalama				
* 2005 için ayarlanmış merkezi oran olmadığından, 2004 verileri kullanılmıştır.				
Kaynak: SPECIAL REPORT, November 2005, No. 136. The US Corporate Income Tax System				
"Corporate Income Tax Rates Falling Worldwide"				
www.taxfoundation.org/files/f6c39320f8909945da06abb30f781a58.pdf (Erişim Tarihi:20/02/2006)				

Tablo A.8: OECD Vergi Cenneti Ülkeler Listesi				
Ülke Adı			Tarih	
I - Listeden Çıkarılanlar				
1	Tonga			28.08.2001
2	Barbados			31.01.2002
3	Maldiv Cumhuriyeti			07.03.2002
II - 2000 Yılı Raporundan Önce Taahhütte Bulunanlar				
1	Bermuda			15.05.2000
2	Cayman Adaları			18.05.2000
3	Güney Kıbrıs Rum Yönetimi			24.05.2000
4	Malta			19.05.2000
5	Mauritius			24.05.2000
6	San Marino			04.04.2000
II - 2000 Yılı Raporundan Sonra Taahhütte Bulunanlar				
1	Angilla			05.03.2002
2	Antigua And Barbua			20.02.2002
3	Aruba			31.05.2001
4	Bahama			15.03.2002
5	Bahreyn			
6	Belize			08.03.2002
7	İngiliz Virgin Adaları			
8	Cook Adası			22.03.2002
9	Dominica			
10	Cebelitark			27.02.2002
11	Grenada			27.02.2002
12	Guernsey and Sark/Alderney			21.02.2002
13	Isle of Man			13.12.2002
14	Jersey			22.02.2002
15	Montserrat			27.02.2002
16	Hollanda Antilleri			27.02.2002
17	Niue			11.04.2002
18	Panama			15.04.2002
19	Samua			09.04.2002
20	Seyşel Cumhuriyeti			13.02.2001
21	St.Lucia			28.02.2002
22	The Federation of St.Christopher Nevis			05.03.2002
23	St.Vincent and the Grenadines			28.03.2002
24	Turks&Caicos			08.03.2002
25	ABD Virgin Adaları			04.03.2002
26	Vanuatu Cumhuriyeti			20.05.2003
27	Nauru Cumhuriyeti			12.12.2003
IV - İşbirliğine Gitmeyenler				
1	Andorra *			
2	Liberya			
3	Lihtenştayn			
4	Marshall Adaları Cumhuriyeti			
5	Monaka			
* 09/02/2005'te saydamlık ve bilgi değişimi konusunda yapılan Küresel Forum Toplantılarına katılacağını açıklamıştır.				
Kaynak: Öz N.Semih, "Uluslararası Vergi Rekabeti ve Vergi Cennetleri", Maliye ve Hukuk Yayınları, 2005,s.98.				

Tablo A.9 :OECD üyesi ülkelerin tercihli vergi rejimleri (2004).					
Ülke	Rejimler	Münfesiñ Rejimler	Devam Eden Rejimler		
			Değiştirilen Rejimler	Zararlı Değil	Zararlı
Sigorta					
Avustralya	Kıyı Bankacılığı Birimleri			✓	
Belçika	Koordinasyon Merkezleri	✓			
Finlandiya	Aland Şirket Sigortacılığı (Captive Insurance) Rejimi	✓			
İtalya	Trieste Finansal Hizmetler ve Sigorta Merkezi	✓			
İrlanda	Uluslararası Finans Hizmetleri Merkezi	✓			
Portekiz	Madeira Uluslararası İş Merkezi	✓			
Lüksemburg	Reasürans Şirketlerine Dalgalanmalar Karşı Tanınan Ayrıcalıklar		✓		
İsveç	Yabancı Non-Life (Hayat Dışı) Sigorta Firmaları	✓			
Finans ve Leasing					
Belçika	Koordinasyon Merkezleri	✓			
Macaristan	Risk Sermayesi Şirketleri			✓	
Macaristan	Yurtdışı İşlemlerde Bulunan Şirketler için Tercihli Rejimler	✓			
İzlanda	Uluslararası Ticari Firmalar	✓			
İrlanda	Uluslararası Finansal Hizmetler merkezi	✓			
İrlanda	Shanon Havaalanı Bölgesi	✓			
İtalya	Trieste Finansal Hizmetler ve Sigorta Merkezi	✓			
Lüksemburg	Finans Bölümü		✓		
Hollanda	Uluslar arası Grup Finansmanı için Risk Rezervleri ¹	✓			
Hollanda	Grup İçi Finans Faaliyetleri ²		✓		
Hollanda	Finans Bölümü		✓		
İspanya	Bask Ülkesi ve Navarra Koordinasyon Merkezleri	✓			
İsviçre	%50-%50 Uygulaması ³	✓			
Fon Yöneticileri					
Yunanistan	Yatırım Fonu/Portföy Yatırımı (Fon Yönetiminin Vergilendirilmesi)			✓	
İrlanda	Uluslar arası Finansal Hizmet Merkezi (Fon Yönetiminin Vergilendirilmesi)	✓			
Lüksemburg	Fon Yönetimi Firmaları (1929 Holding Rejimi) ⁴				
Portekiz	Madeira Uluslararası İş Merkezi (Fon Yönetiminin Vergilendirilmesi)	✓			
Bankacılık					
Avustralya	Kıyı Bankacılığı Birimleri			✓	
Kanada	Uluslar arası Bankacılık Merkezleri			✓	
İrlanda	Uluslar arası Finansal Hizmet Merkezi	✓			
İtalya	Trieste Finansal Hizmetler ve Sigorta Merkezi	✓			
Güney Kore	Dövizle İşlem Yapan Bankaların Kıyı Bankacılığı Faaliyetleri	✓			
Portekiz	Madeira Uluslararası İş Merkezindeki Dış Şubele	✓			
Türkiye	İstanbul Kıyı Bankacılığı Rejimi	✓			

Tablo A.9 :OECD üyesi ülkelerin tercihli vergi rejimleri (2004).					
Ülke	Rejimler	Münfesih Rejimler	Devam Eden Rejimler		
			Değiştirilen Rejimler	Zararlı Değil	Zararlı
Merkez Rejimleri					
Belçika	Koordinasyon Merkezleri	✓			
Fransa	Merkez Rejimleri		✓		
Almanya	İzleme ve Koordinasyon Ofisleri		✓		
Yunanistan	Yabancı İşletme Ofisleri	✓			
Hollanda	Transfer Fiyatlandırma (Artı Maliyet Yönetimi) ⁵		✓		
Portekiz	Madeira Uluslararası İş Merkezi	✓			
İspanya	Bask Ülkesi ve Navarra Koordinasyon Merkezleri	✓			
İsviçre	%50-%50 Rejimi (Idare Rejimi yerine)				
İsviçre	Hizmet İşlemleri		✓		
Dağıtım Merkezi Rejimleri					
Belçika	Dağıtım Merkezleri ⁶		✓		
Fransa	Lojistik Merkezleri		✓		
Hollanda	Transfer Fiyatlandırma (Artı Maliyet Yönetimi) ⁷		✓		
Türkiye	Serbest Bölgeler			✓	
Hizmet Merkezi Rejimleri					
Belçika	Hizmet Merkezleri		✓		
Hollanda	Transfer Fiyatlandırma (Artı Maliyet Yönetimi)		✓		
Denizcilik					
Kanada	Uluslar arası Gemicilik			✓	
Almanya	Uluslar arası Gemicilik			✓	
Yunanistan	Gemicilik Ofisleri			✓	
Yunanistan	Gemicilik Rejimi (27/75 sayılı yasa)			✓	
İtalya	Uluslar arası Gemicilik			✓	
Hollanda	Uluslar arası Gemicilik			✓	
Norveç	Uluslar arası Gemicilik			✓	
Portekiz	Madeira Uluslar arası Gemixilik Kaydı			✓	
Değişik Faaliyetler					
Belçika	Informal Capital Düzenlemeleri ⁸		✓		
Belçika	Dış Satım Şirketleri ile ilgili Düzenleme (Ruling Foreign Sales Corporation Activities)	✓			
Kanada	Dar Mükelleflerin Sahip Olduğu Yatırım İşletme	✓			
Hollanda	Informal Capital Düzenlemeleri		✓		
Hollanda	Dış Satım Şirketleri ile ilgili Düzenleme (Ruling Foreign Sales Corporation Activities)	✓			
ABD	Dış Satım Şirketleri	✓			
	1 Hollanda bu rejimi "Önceden Yapılan Düzenleme Sözleşmeleri/ Önceden Yapılan Vergi Düzenlemeleri" rejimi ile değiştirmiştir.				
	2 Hollanda bu rejimi "Önceden Yapılan Düzenleme Sözleşmeleri/ Önceden Yapılan Vergi Düzenlemeleri" rejimi ile değiştirmiştir.				
	3 Bu Rejim 2000 yılında "İdari İşletmeleri" olarak yer almaktaydı.				
	4 Bu rejimle ilgili AB "Code of Conduct" çalışması devam etmekte olup Parlamente'ye değişiklik için kanun tasarısı sunuldu.				
	5 "Önceden Yapılan Düzenleme Sözleşmeleri/ Önceden Yapılan Vergi Düzenlemeleri" rejimi ile değiştirmiştir.				
	6 Bu rejim "Önceden Yapılan Vergi Düzenlemeleri" rejimi ile değiştirilmiştir.				
	7 "Önceden Yapılan Düzenleme Sözleşmeleri/ Önceden Yapılan Vergi Düzenlemeleri" rejimi ile değiştirmiştir.				
	8 Bu rejim "Önceden Yapılan Vergi Düzenlemeleri" rejimi ile değiştirilmiştir.				
Kaynak: OECD, "The OECD's Project on Harmful Tax Practices: The 2004 Progress Report" www.oecd.org/dataoecd/60/33/30901115.pdf , s.7-10, (Erişim Tarihi: 01/03/2006)					

Tablo A.10 : Türkiye’de Kurumlarda Vergi Yüğü.	
	2005 Yılı İçin
1.Kurum Kazancı	100.000
2.Kurumlar Vergisi (1x%30)	30.000
3.Gelir Vergisi Tevkifat Matrahı (1-2)	70.000
4.Gelir Vergisi Tevkifatı (3x%10)	7.000
5.Toplam Vergi (2+4)	37.000
6.Vergi Yüğü (5/1)	%37.00
7.Vergi Sonrası Kalan (Dağıtılan Kazanç) (1 - 5)	63.000
8.Dağıtılan Kazancın Brüt Tutarı (1 - 2)	70.000
9.Dağıtılan Kazancın GV'den İstisna Kısmı (8/2)	35.000
9.Dağıtılan Kazancın Beyan Edilecek Kısmı (8/2)	35.000
11.Hesaplanan GV (10 x Gelir Vergisi tarifesi)	9.670
12.Mahsup Edilecek Tutar (GV Tevkifatı) (4)	7.000
13.Ödenecek Gelir Vergisi (11-12)	2.670
14.Ödenecek Toplam Vergi (5+13)	39.670
15.Toplam Vergi Yüğü (14/1)*	%39.70
* 4842 Sayılı Kanun'un (24.04.2003 tarih ve 25088 Sayılı resmi Gazete'de yayımlanmıştır.) 37/3 maddesi ile 3824 Sayılı Kanun'un gelir vergisi ve kurumlar vergisi üzerinden fon payı alınmasını düzenleyen 18.maddesi 1.1.2004 tarihinden itibaren kaldırıldığından hesaplamalarda fon payı dikkate alınmamıştır.	
Kaynak: Saraçoğlu Fatih, “İşletmelerin Vergilendirilmesi ve Kurumsallaşma”, Ankara, Turhan Kitabevi, 2005, s.116.	

TABLO A.11- ÜLKE GRUPLARI İTİBARIYLA TÜRKİYE'NİN YURTDIŞINA TOPLAM SERMAYE İHRACI						
(ABD Doları)						
Ülke Grupları	2001	2002	2003	2004	(01.01.2005-31.10.2005)	Toplam-Total
Afrika	825.933	42.494.952	4.294.755	5.960.550	3.204.375	56.780.565
Batı Avrupa	598.814.469	167.383.641	67.217.601	215.643.641	316.574.876	1.365.634.228
Doğu Asya ülk.	0	1.040.512	200.000	3.143.878	543.000	4.927.390
Doğu Avrupa- Balkan Ülkeleri	51.735.333	11.328.159	14.770.177	23.842.972	43.138.293	144.814.934
K.K.T.C.-	1.503.197		810.162	49.055	564.901	2.927.315
Kuzey Amerika	2.838.652	6.303.686	3.582.355	1.766.867	2.506.500	16.998.060
Latin Amerika	140.000	0	0	0	0	140.000
Off-shore merkezleri	67.141.734	9.141.757	9.621.110	10.720.290	10.198.000	106.822.891
Orta Asya- Kafkas ülk.	728.463.146	186.343.360	307.247.532	587.492.246	291.072.235	2.100.618.519
Orta Doğu	7.400.000	1.621.006	2.900.292	7.728.337	3.342.911	22.992.546
Toplam	1.458.862.464	425.657.073	410.643.984	856.347.836	671.145.090	3.822.656.447

Kaynak: T.C. Başbakanlık Hazine Müsteşarlığı, "Yabancı Sermaye İstatistikleri",

http://www.hazine.gov.tr/stat/yabser_ist.htm (Erişim Tarihi: 20/02/2006)

TABLO A. 12: KURUMLAR VERGİSİ FAAL MÜKELLEF SAYILARI	
YILLAR	MÜKELLEF SAYISI
2001	565.556
2002-OCAK	567.986
2002-ŞUBAT	569.616
2002-MART	572.259
2002-NİSAN	571.030
2002-MAYIS	576.267
2002-HAZİRAN	577.943
2002-TEMMUZ	579.293
2002-AĞUSTOS	580.970
2002-EYLÜL	581.619
2002-EKİM	583.730
2002-KASIM	584.674
2002-ARALIK	585.981
2003-OCAK	588.739
2003-ŞUBAT	589.992
2003-MART	591.519
2003-NİSAN	593.355
2003-MAYIS	594.977
2003-HAZİRAN	596.603
2003-TEMMUZ	597.990
2003-AĞUSTOS	600.005
2003-EYLÜL	601.515
2003-EKİM	602.308
2003-KASIM	603.259
2003-ARALIK	605.020
2004-OCAK	607.645
2004-ŞUBAT	609.574
2004-MART	612.545
2004-NİSAN	614.620
2004-MAYIS	616.845
2004-HAZİRAN	619.622
2004-TEMMUZ	621.328
2004-AĞUSTOS	623.820
2004-EYLÜL	625.811
2004-EKİM	628.488
2004-KASIM	630.499
2004-ARALIK	632.093
2005-OCAK	632.062
2005-ŞUBAT	627.077
2005-MART	620.379
2005-NİSAN	609.500
2005-MAYIS	600.867
2005-HAZİRAN	596.454
2005-TEMMUZ	595.853
2005-AĞUSTOS	595.938
2005-EYLÜL	595.654
2005-EKİM	594.410
2005-KASIM	593.371
2005-ARALIK	593.166

NOT : OCAK 2005-ARALIK 2005 DÖNEMİNDE RE SEN TERK
İŞLEMİNE TABİ TUTULARAK KAYDI SİLİNEN
MÜKELLEF SAYISI 69.431' DİR.

Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı, "Vergi İstatistikleri"
http://www.gib.gov.tr/fileadmin/HTML/VI/AIGMS/2005/TABLO_9.xls.htm
(Erişim Tarihi: 01/03/2006)

Tablo A.13: YILLAR İTİBARIYLA İSTANBUL VE TÜRKİYE VERGİ GELİRLERİNİN GERÇEKLEŞME ORANLARI						
(Muhasebat Genel Müdürlüğü NET Rakamları,Aylık Kümülatif)						
-Bin YTL-						
AYLAR	İSTANBUL VERGİ GELİRLERİ					
	2000	2001	2002	2003	2004	2005
OCAK	634.086	989.530	1.506.775	2.189.185	2.305.086	2.907.713
ŞUBAT	1.637.544	1.882.625	3.020.837	4.888.092	5.125.174	5.663.234
MART	2.382.048	2.980.435	4.720.663	7.194.410	7.938.101	8.823.476
NİSAN	3.134.446	3.960.757	6.141.133	9.661.270	10.492.459	11.874.717
MAYIS	4.120.271	5.514.016	8.750.830	13.249.544	14.674.864	16.256.775
HAZİRAN	4.977.082	6.709.393	10.610.174	16.131.130	17.176.568	19.365.411
TEMMUZ	5.812.229	7.954.288	12.650.790	19.150.203	20.798.427	22.733.779
AĞUSTOS	7.133.714	9.886.345	15.219.389	23.223.668	24.841.809	27.747.594
EYLÜL	8.075.588	11.228.577	17.874.175	26.229.121	28.133.146	31.035.070
EKİM	9.036.126	12.721.127	20.020.590	29.304.264	30.890.628	34.402.784
KASIM	10.212.541	14.752.676	23.051.519	32.652.412	34.992.868	38.872.448
ARALIK	11.026.219	16.326.796	25.286.921	36.954.397	38.429.734	43.074.448
PROGRAM	10.800.000	15.295.000	23.778.257	36.101.100	39.112.841	46.702.140
PROGRAMA GÖR.GERÇ.%	102,1	106,7	106,3	102,4	98,3	92,2
PROGRAMA GÖR.FARK%	-9,9	-14,5	-14,1	-10,1	-6,0	

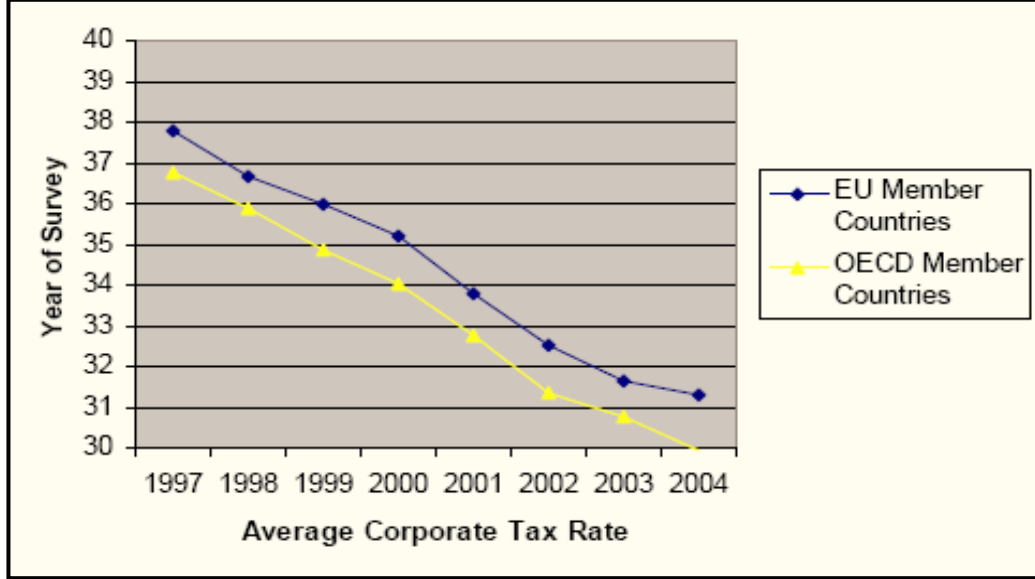
AYLAR	TÜRKİYE VERGİ GELİRLERİ					
	2000	2001	2002	2003	2004	2005
OCAK	1.622.924	2.498.490	3.888.819	5.299.243	5.522.915	7.590.705
ŞUBAT	4.098.482	4.859.819	7.698.960	11.573.485	11.893.118	15.144.594
MART	5.976.327	7.064.918	11.695.960	16.710.962	18.747.845	23.045.109
NİSAN	7.927.989	9.783.904	15.306.086	22.395.502	24.734.371	30.538.598
MAYIS	10.186.037	13.483.015	21.037.076	30.747.894	33.995.506	40.625.202
HAZİRAN	12.315.151	16.560.761	25.485.181	37.110.540	39.838.651	48.570.453
TEMMUZ	14.373.159	19.737.883	30.462.289	44.056.062	48.304.528	57.210.948
AĞUSTOS	17.517.484	24.201.542	36.480.634	53.295.782	57.164.117	69.166.969
EYLÜL	19.741.335	27.439.037	41.978.523	60.144.861	64.850.910	77.816.797
EKİM	22.057.753	31.155.334	47.207.535	67.322.473	71.172.103	86.317.724
KASIM	24.648.760	36.023.154	54.022.790	74.657.044	81.046.992	93.346.506
ARALIK	26.514.127	39.767.892	59.634.483	84.334.247	90.092.896	106.932.118
PROGRAM	24.000.000	37.710.000	57.911.000	85.955.000	88.892.821	106.617.000
PROGRAMA GÖR.GERÇ.%	110,5	105,5	103,0	98,1	101,4	100,3
PROGRAMA GÖR.FARK%	-10,2	-5,2	-2,7	2,2	-1,1	

Kaynak: İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı, "Vergi İstatistikleri",
<http://www.ivdb.gov.tr/istatistikler/vistb.htm>
(Erişim Tarihi: 01/03/2006)

TABLO A.14: KURUMLAR VERGİSİ FAAL MÜKELLEFLERİNİN İLLERE GÖRE DAĞILIMI

İL KODU	İLLER	ARALIK-2004	OCAK-2005	ŞUBAT-2005	MART-2005	NİSAN-2005	MAYIS-2005	HAZİRAN-2005	TEMMUZ-2005	AĞUSTOS-2005	EYLÜL-2005	EKİM-2005	KASIM-2005	ARALIK-2005
01	ADANA	13.136	13.156	13.088	12.973	12.838	12.754	12.676	12.629	12.629	12.628	12.554	12.518	12.497
02	ADIYAMAN	1.435	1.455	1.460	1.481	1.502	1.516	1.531	1.540	1.551	1.563	1.540	1.514	1.495
03	AFYON	3.248	3.255	3.269	3.214	3.118	3.078	3.083	3.094	3.108	3.100	3.092	3.017	2.996
04	AĞRI	906	915	923	929	937	928	926	921	928	938	947	956	968
05	AMASYA	1.109	1.111	1.110	1.102	1.103	1.072	1.059	1.065	1.070	1.083	1.075	1.082	1.098
06	ANKARA	74.989	74.947	74.402	73.573	72.876	72.274	71.102	70.869	70.367	70.287	70.050	69.925	69.945
07	ANTALYA	23.790	24.028	24.220	24.238	24.300	24.436	24.558	24.701	24.856	24.924	25.052	25.203	25.261
08	ARTVİN	764	768	772	774	777	780	786	786	782	782	788	766	746
09	AYDIN	5.474	5.455	5.405	5.391	5.391	5.355	5.354	5.363	5.377	5.486	5.518	5.500	5.484
10	BALIKESİR	5.436	5.476	5.459	5.420	5.192	5.077	5.002	5.014	5.012	5.021	5.006	4.929	4.903
11	BİLECİK	762	769	792	796	780	776	776	786	788	789	793	789	789
12	BİNGÖL	832	789	789	797	805	803	804	808	812	815	810	809	814
13	BİTLİS	576	577	582	587	594	598	604	604	605	608	613	611	606
14	BOLU	1.714	1.723	1.718	1.621	1.556	1.561	1.522	1.523	1.517	1.519	1.523	1.515	1.511
15	BURDUR	1.186	1.190	1.197	1.206	1.214	1.223	1.230	1.236	1.248	1.264	1.269	1.263	1.267
16	BURSA	20.624	20.404	20.325	20.159	20.049	19.669	19.255	19.248	19.248	19.185	19.247	19.179	19.178
17	ÇANAĞKALE	2.549	2.560	2.473	2.428	2.400	2.332	2.326	2.331	2.339	2.327	2.308	2.271	2.271
18	ÇANKIRI	514	523	521	512	503	502	503	506	504	511	510	508	501
19	ÇORUM	1.944	1.954	1.944	1.915	1.861	1.819	1.781	1.780	1.784	1.794	1.798	1.786	1.788
20	DENİZLİ	6.335	6.268	6.016	5.777	5.614	5.545	5.544	5.551	5.571	5.585	5.582	5.595	5.565
21	DIYARBAKIR	4.401	4.349	4.345	4.319	4.279	4.250	4.235	4.268	4.274	4.268	4.274	4.245	4.259
22	EDİRNE	2.186	2.184	2.180	2.153	2.128	2.051	2.051	2.063	2.052	2.049	2.042	2.035	2.013
23	ELAZIĞ	1.990	2.010	2.042	2.057	2.023	2.011	2.009	2.015	2.028	2.035	2.043	2.046	2.059
24	ERZİNCAN	569	585	598	599	586	591	609	612	613	622	619	619	619
25	ERZURUM	2.342	2.368	2.384	2.399	2.395	2.402	2.413	2.416	2.441	2.459	2.460	2.461	2.456
26	ESKİŞEHİR	4.710	4.726	4.699	4.658	4.539	4.516	4.490	4.502	4.510	4.530	4.519	4.515	4.506
27	GAZİANTEP	8.089	8.117	8.111	8.048	7.878	7.740	7.751	7.777	7.798	7.823	7.861	7.855	7.909
28	GİRESUN	1.547	1.557	1.563	1.570	1.574	1.562	1.596	1.571	1.591	1.586	1.576	1.565	1.587
29	GÜMÜŞHANE	279	286	293	298	301	305	318	321	321	323	324	325	334
30	HAKKARİ	485	488	489	489	491	498	500	504	508	515	515	513	518
31	HATAY	6.365	6.304	6.167	6.062	6.003	5.973	5.982	5.985	6.015	6.026	6.037	5.999	5.999
32	İSPARTA	1.920	1.923	1.924	1.911	1.915	1.915	1.926	1.927	1.929	1.932	1.918	1.906	1.902
33	İÇEL	11.909	11.987	11.962	11.939	11.912	11.856	11.828	11.805	11.805	11.717	11.594	11.518	11.433
34	İSTANBUL	253.587	253.355	249.598	244.945	238.489	233.079	230.697	229.938	229.875	229.360	228.770	228.872	229.040
35	İZMİR	52.412	52.209	51.953	51.817	50.151	48.857	48.351	48.236	48.150	47.992	47.659	47.388	47.135
36	KARS	656	662	675	685	690	689	691	700	700	734	737	727	725
37	KASTAMONU	940	955	958	971	967	953	959	968	969	970	972	971	979
38	KAYSERİ	6.643	6.670	6.640	6.624	6.471	6.427	6.429	6.431	6.437	6.445	6.435	6.436	6.461
39	KIRKLARELİ	1.375	1.389	1.398	1.408	1.417	1.423	1.428	1.435	1.440	1.441	1.442	1.440	1.437
40	KIRŞEHİR	908	916	918	926	936	944	927	928	927	933	934	933	929
41	KOCAELİ	10.856	10.892	10.902	10.884	10.895	10.907	10.939	10.985	11.010	11.018	11.032	11.062	11.080
42	KONYA	13.432	13.452	13.399	13.314	13.242	13.160	13.098	13.082	13.059	13.047	12.967	12.808	12.752
43	KÜTAHYA	2.187	2.166	2.133	2.121	2.092	2.094	2.092	2.094	2.099	2.111	2.100	2.098	2.097
44	MALATYA	2.621	2.639	2.660	2.671	2.676	2.672	2.648	2.658	2.668	2.668	2.655	2.622	2.611
45	MANİSA	4.741	4.721	4.706	4.686	4.616	4.561	4.572	4.570	4.571	4.555	4.527	4.523	4.512
46	MARAŞ	2.338	2.353	2.373	2.405	2.411	2.415	2.437	2.455	2.475	2.505	2.516	2.526	2.533
47	MARDİN	1.932	1.945	1.857	1.874	1.886	1.888	1.864	1.872	1.877	1.883	1.898	1.902	1.923
48	MUĞLA	8.722	8.727	8.792	8.834	8.870	8.923	8.977	9.033	9.098	9.147	9.172	9.191	9.200
49	MUŞ	660	669	676	681	686	697	703	708	718	721	724	752	756
50	NEVŞEHİR	1.485	1.494	1.526	1.523	1.520	1.524	1.533	1.541	1.544	1.552	1.555	1.541	1.544
51	NİĞDE	883	893	883	889	891	892	902	909	917	919	914	918	915
52	ORDU	2.147	2.139	2.144	2.131	2.129	2.134	2.107	2.109	2.117	2.116	2.109	2.094	2.067
53	RİZE	1.407	1.407	1.383	1.338	1.323	1.317	1.312	1.326	1.344	1.345	1.351	1.345	1.354
54	SAKARYA	4.790	4.801	4.811	4.826	4.836	4.869	4.888	4.910	4.934	4.946	4.954	4.923	4.944
55	SAMSUN	5.032	5.020	4.985	4.945	4.882	4.835	4.821	4.832	4.826	4.811	4.798	4.766	4.762
56	SİRT	442	442	444	444	415	405	406	402	402	406	395	382	374
57	SİNOP	610	609	612	617	622	625	631	631	634	630	623	610	609
58	SİVAS	1.864	1.863	1.872	1.879	1.891	1.888	1.889	1.899	1.912	1.913	1.906	1.894	1.906
59	TEKİRDAĞ	4.879	4.906	4.891	4.851	4.794	4.790	4.787	4.794	4.814	4.846	4.858	4.839	4.836
60	TOKAT	1.773	1.772	1.776	1.776	1.746	1.760	1.768	1.760	1.763	1.767	1.764	1.750	1.744
61	TRABZON	3.439	3.432	3.416	3.387	3.193	3.152	3.146	3.123	3.148	3.151	3.159	3.137	3.134
62	TUNCELİ	166	168	167	169	172	171	169	168	169	169	170	161	160
63	ŞANLIURFA	2.906	2.936	2.961	2.984	3.010	3.032	3.061	3.081	3.105	3.133	3.148	3.164	3.146
64	UŞAK	1.643	1.642	1.656	1.648	1.628	1.620	1.615	1.620	1.625	1.625	1.617	1.623	1.631
65	VAN	2.281	2.295	2.310	2.333	2.349	2.355	2.356	2.365	2.377	2.388	2.393	2.383	2.389
66	YOZGAT	1.502	1.509	1.514	1.530	1.537	1.542	1.547	1.555	1.564	1.546	1.538	1.533	1.537
67	ZONGULDAK	2.308	2.329	2.340	2.357	2.260	2.247	2.241	2.238	2.246	2.258	2.265	2.240	2.243
68	AKSARAY	1.384	1.398	1.412	1.425	1.432	1.443	1.456	1.466	1.471	1.481	1.488	1.491	1.488
69	BAYBURT	168	171	172	175	174	177	181	183	183	188	186	185	187
70	KARAMAN	942	948	959	935	925	929	928	933	937	938	931	925	918
71	KIRIKKALE	1.344	1.349	1.356	1.355	1.326	1.312	1.309	1.312	1.317	1.316	1.308	1.296	1.289
72	BATMAN	1.489	1.499	1.505	1.522	1.532	1.543	1.546	1.550	1.559	1.567	1.570	1.602	1.601
73	ŞİRNAK	1.563	1.568	1.586	1.599	1.603	1.514	1.533	1.540	1.553	1.561	1.574	1.565	1.574
74	BARTIN	549	548	554	551	556	554	560	561	565	570	570	576	578
75	ARDAHAN	170	170	172	172	176	178	176	174	175	175	176	177	164
76	İĞDIR	667	668	668	666	669	671	683	684	685	689	689	689	689
77	YALOVA	1.460	1.463	1.443	1.417	1.409	1.401	1.403	1.403	1.412	1.430	1.422	1.412	1.411
78	KARABÜK	1.058	1.057	1.061	1.056	1.048	1.032	1.027	1.024	1.019	1.015	1.002	993	982
79	KİLİS	222	222	223	226	228	231	234	235	236	240	240	233	220
80	OSMANIYE	1.316	1.324	1.317	1.311	1.214	1.214	1.230	1.239	1.248	1.253	1.244	1.242	1.269
81	DÜZCE	2.079	2.093	2.098	2.101	2.081	2.053	2.067	2.072	2.083	2.087	2.096	2.093	2.054
	TOPLAM	632.093	632.062	627.077	620.379	609.500	600.867	596.454	595.853	595.938	595.654	594.410	593.371	593.166

NOT : OCAK 2005-ARALIK 2005 DÖNEMİNDE RE'SEN TERK İŞLEMİNE TABİ TUTULAN KAYDI SİLİNEBİLİR MÜKELLEFLERİNİN SAYISI
Kaynak : Gelir İdaresi Bşk. , "Vergi İstatistikleri", [http://www.gib.gov.tr/fileadmin](http://www.gib.gov.tr/fileadmin/HTML/VI/AIGMS/2005/TABLO_10.xls)

Tablo 15 : OECD ve AB ülkelerinde Kurumlar Vergisi Oranları Eğilimi

Kaynak: KPMG, "Corporate Tax Rate Survey for 2004-Rates still falling"
<http://www.kpmg.ca/en/news/pr20040517.html>
 Erişim Tarihi: 20/02/2006

Tablo A.16 : Uluslar arası İş Yapma Kolaylığı Derecelendirilmesi

Ekonomi	İş Yapma Kolaylığı	İşe Başlama (Firma Kuruluşu)	Lisans ve İzin İşlemleri	İşe Alma-İşten Çıkarma Prosedürü	Emlak Alım ve Kayıt İşlemleri	Kredi Temini	Yatırımcıların Korunması	Vergi Ödeme İşlemleri	Dış Ticaret İşlemleri	Ticari Sözleşme Yaptırım Gücü	Firma İflası
Yeni Zelanda	1	4	2	4	1	7	1	16	15	4	21
Singapur	2	5	7	7	14	8	2	9	6	11	2
ABD	3	3	17	6	12	15	7	30	17	10	17
Kanada	4	1	21	24	27	10	3	12	13	34	4
Norveç	5	19	11	46	7	39	16	40	7	1	3
Avustralya	6	2	12	14	34	3	26	14	22	12	15
Hong Kong, Çin	7	6	77	3	70	2	4	2	26	16	14
Danimarka	8	15	6	17	31	22	18	61	1	2	25
İngiltere	9	9	29	15	23	1	9	81	21	30	10
Japonya	10	81	5	20	36	18	14	50	12	3	1
İrlanda	11	11	14	59	69	11	10	21	18	32	7
İzlanda	12	14	27	31	11	17	69	56	23	5	12
Finlandiya	13	18	19	84	16	23	39	68	4	23	6
İsveç	14	20	13	86	8	30	95	38	2	14	18
Litvanya	15	37	16	93	2	36	61	31	31	7	29
Estonya	16	43	9	111	29	48	27	18	14	19	42
İsviçre	17	28	26	11	13	31	119	13	57	9	33
Belçika	18	34	31	43	141	45	13	33	9	17	9
Almanya	19	47	20	131	33	5	57	54	3	25	30
Tayland	20	29	8	23	22	59	33	34	89	49	37
Malezya	21	57	101	34	53	6	5	19	36	61	43
Porto Rico	22	7	51	44	46	27		37	40	77	26
Mauritius	23	24	30	35	131	86	11	20	20	26	62
Hollanda	24	42	66	70	20	14	103	120	5	20	8
Şili	25	23	35	37	30	32	36	63	42	41	82
Letonya	26	26	47	103	89	26	40	83	62	15	11
G.Kore	27	97	25	105	64	25	87	44	16	18	13
Güney Afrika	28	51	37	66	77	40	8	84	55	38	53
İsrail	29	12	83	58	134	12	6	97	11	103	38
İspanya	30	86	50	150	37	29	94	25	10	24	16
Türkiye	93	46	137	141	49	103	75	66	95	37	125

Kaynak:The World Bank Group, "Doing Business in 2005", <http://www.doingbusiness.org/> (Erişim Tarihi:20/02/2006)

Tablo A.17: Rekabet Edebilirlik Endeksi 2004-2005 Karşılaştırmaları					
Ulke	2005	2005	2004	2004-2005	2004-2005
Finland	1	5,94	1	→	0
United States	2	5,81	2	→	0
Sweden	3	5,65	3	→	0
Denmark	4	5,65	5	↗	1
Taiwan	5	5,58	4	↘	-1
Singapore	6	5,48	7	↗	1
Iceland	7	5,48	10	↗	3
Switzerland	8	5,46	8	→	0
Norway	9	5,40	6	↘	-3
Australia	10	5,21	14	↗	4
Netherlands	11	5,21	12	↗	1
Japan	12	5,18	9	↘	-3
United Kingdom	13	5,11	11	↘	-2
Canada	14	5,10	15	↗	1
Germany	15	5,10	13	↘	-2
New Zealand	16	5,09	18	↗	2
Korea, Rep.	17	5,07	29	↗	12
United Arab Emirates	18	4,99	16	↘	-2
Qatar	19	4,97	—	n/a	n/a
Estonia	20	4,95	20	→	0
Austria	21	4,95	17	↘	-4
Portugal	22	4,91	24	↗	2
Chile	23	4,91	22	↘	-1
Malaysia	24	4,90	31	↗	7
Luxembourg	25	4,90	26	↗	1
Ireland	26	4,86	30	↗	4
Israel	27	4,84	19	↘	-8
Hong Kong SAR	28	4,83	21	↘	-7
Spain	29	4,80	23	↘	-6
France	30	4,78	27	↘	-3
Belgium	31	4,63	25	↘	-6
Slovenia	32	4,59	33	↗	1
Kuwait	33	4,58	—	n/a	n/a
Cyprus	34	4,54	38	↗	4
Malta	35	4,54	32	↘	-3
Thailand	36	4,50	34	↘	-2
Bahrain	37	4,48	28	↘	-9
Czech Republic	38	4,42	40	↗	2
Hungary	39	4,38	39	→	0
Tunisia	40	4,32	42	↗	2
Slovak Republic	41	4,31	43	↗	2
South Africa	42	4,31	41	↘	-1
Lithuania	43	4,30	36	↘	-7
Latvia	44	4,29	44	→	0
Jordan	45	4,28	35	↘	-10
Greece	46	4,26	37	↘	-9
Italy	47	4,21	47	→	0
Botswana	48	4,21	45	↘	-3
China	49	4,07	46	↘	-3
India	50	4,04	55	↗	5
Turkey	66	3,68	66	→	0

Kaynak: World Economic Forum, "Growth Competitiveness Index rankings 2005 and 2004 comparisons"
<http://www.weforum.org/site/homepublic.nsf/Content/Growth+Competitiveness+Index+rankings+2005+and+2004+comparisons>
(Erişim Tarihi: 22/02/2006)

Tablo A.18: Ekonomik Kalkınma ve Büyümenin Dolaylı-Dolaysız Vergi İlişkisi					
Dolaylı Vergiler			Dolaysız Vergiler		
Yurt İçi Sanayinin Korunması ; *Gümrük Vergisi			Vergi İndirimleri;	*	İstihdamın Artışı
Tüketimin Kısılması;	*	Dolaylı Vergilerin Artırılması		*	Milli Gelir Artışı
	*	Lüks Tüketimin Azaltılması		*	Verimlilik ve Üretim Artışı
				*	Yatırımların Artışı
Tasarrufun Teşviki;	*	Tüketimin Kısılması	Vergi Sistemi ve İdaresi;	*	Etkin Vergi Tahsilatı
	*	Harcamaların Yatırıma Aktarımı		*	Vergi Gelirlerinde Artış
				*	Etkin Vergi Politikası
				*	Üretim Artışı
Döviz Tasarrufu;	*	Yüksek İthalat Vergileri	Vergisel Teşvikler;	*	Yatırım ve Tasarruf Artışı
				*	Bölgesel Eşitsizliklerin Azaltılması
Kaynak: Demircan, Sivrekli Esra, "Vergilendirmenin Ekonomik Büyüme ve Kalkınmaya Etkisi" Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, Sayı:21, Temmuz-Aralık 2003, s.113.					

Tablo A.19 : Ülkelere Göre Kurumlar Vergisi Oranları					
Ülke	Yıl	Kurumlar Vergisi Oranı	Ülke	Yıl	Kurumlar Vergisi Oranı
Bahamalar	2006	0.0	Kenya	2006	30.0
Bahreyn	2006	0.0	Madagaskar	2006	30.0
Estonya	2006	0.0	Malawi	2006	30.0
Kuwait	2006	0.0	Meksika	2006	30.0
Katar	2006	0.0	Moğolistan	2006	30.0
Suudi Arabistan	2006	0.0	Nikaragua	2006	30.0
Birleşik Arap Emirlikleri	2006	0.0	Nijerya	2006	30.0
Güney Kıbrıs Rum Kesimi	2006	10.0	Panama	2006	30.0
Umman	2006	12.0	Paraguay	2006	30.0
İrlanda	2006	12.5	Peru	2006	30.0
Bulgaristan	2006	15.0	Sierra Leone	2006	30.0
Letonya	2006	15.0	Güney Afrika	2006	30.0
Lübnan	2006	15.0	Swaziland	2006	30.0
Litvanya	2006	15.0	Tanzanya	2006	30.0
Makedonya	2006	15.0	Tayland	2006	30.0
Özbekistan	2006	15.0	Trinidad & Tobago	2006	30.0
Macaristan	2006	16.0	Türkiye	2006	30.0
Romanya	2006	16.0	Uganda	2006	30.0
Şili	2006	17.0	İngiltere	2006	30.0
Hong Kong	2006	17.5	Uruguay	2006	30.0
İzlanda	2006	18.0	Zimbabve	2006	30.5
Moldova	2006	18.0	Fiji	2006	31.0
Polonya	2006	19.0	Guatemala	2006	31.0
Slovakya	2006	19.0	Hollanda	2006	31.5
Ermenistan	2006	20.0	Yunanistan	2006	32.0
Kamboçya	2006	20.0	Mozambik	2006	32.0
Hırvatistan	2006	20.0	Sri Lanka	2006	32.5
Gürcistan	2006	20.0	Hindistan	2006	33.0
Kırgızistan	2006	20.0	İtalya	2006	33.0
Moritanya	2006	20.0	Yeni Zelanda	2006	33.0
Singapur	2006	20.0	Senegal	2006	33.0
Türkmenistan	2006	20.0	Jamaika	2006	33.3
Kanada	2006	22.5	Fransa	2006	33.8
Lüksemburg	2006	22.5	Belçika	2006	34.0
Arnavutluk	2006	23.0	İsrail	2006	34.0
İsviçre	2006	23.0	Venezuela	2006	34.0
Azerbaycan	2006	24.0	Angola	2006	35.0
Rusya	2006	24.0	Argentina	2006	35.0
Avusturya	2006	25.0	Burkina Faso	2006	35.0
Belize	2006	25.0	Burundi	2006	35.0
Bolivya	2006	25.0	Küba	2006	35.0
Botswana	2006	25.0	Ekvator Ginesi	2006	35.0
Brezilya	2006	25.0	Gabon	2006	35.0
Cibuti	2006	25.0	Gambia	2006	35.0
Dominik Cum.	2006	25.0	Gine	2006	35.0
Ekvador	2006	25.0	Guinea-Bissau	2006	35.0
El Salvador	2006	25.0	Haiti	2006	35.0
İran	2006	25.0	Fildişi Sahilleri	2006	35.0
Mauritius	2006	25.0	Ürdün	2006	35.0
Nepal	2006	25.0	Laos	2006	35.0
Portekiz	2006	25.0	Lesotho	2006	35.0
Slovenya	2006	25.0	Mali	2006	35.0
Tayvan	2006	25.0	Malta	2006	35.0
Tacikistan	2006	25.0	Fas	2006	35.0
Ukrayna	2006	25.0	Namibia	2006	35.0
Çek Cumhuriyeti	2006	26.0	Filipinler	2006	35.0
Finlandiya	2006	26.0	Rwanda	2006	35.0
Almanya	2006	26.5	İspanya	2006	35.0
Güney Kore	2006	27.5	Suriye	2006	35.0
Danimarka	2006	28.0	Tunus	2006	35.0
Malezya	2006	28.0	A.B.D	2006	35.0
Norveç	2006	28.0	Yemen	2006	35.0
İsveç	2006	28.0	Zambia	2006	35.0
Vietnam	2006	28.0	Surinam	2006	36.0
Cezayir	2006	30.0	Benin	2006	38.0
Avustralya	2006	30.0	Kongo	2006	38.0
Bangladeş	2006	30.0	Kamerun	2006	38.5
Barbados	2006	30.0	Kolombiya	2006	38.5
Belarus	2006	30.0	Pakistan	2006	39.0
Bosna Hersek	2006	30.0	Orta Afrika Cumhuriyeti	2006	40.0
Burma	2006	30.0	Mısır	2006	40.0
Cape Verde	2006	30.0	Nijer	2006	40.0
Çin Halk Cum.	2006	30.0	Togo	2006	40.0
Kosta Rika	2006	30.0	Çad	2006	45.0
Etiyopya	2006	30.0	Guyana	2006	45.0
Gana	2006	30.0	Libya	2006	64.0
Honduras	2006	30.0			
Endonezya	2006	30.0			
Japonya	2006	30.0			
Kazakistan	2006	30.0			

Kaynak: "2006 Index of Economic Freedom", <http://www.heritage.org/research/features/index/indexoffreedomtax.cfm> (Erişim Tarihi:25/02/2006)

Tablo A.20 : AB ve AB'ye aday ülkelerde Kurumlar Vergisi Oranları		
	Gelir Vergisi	Kurumlar Vergisi
	2004 - 2005	2004 - 2005
Avusturya	50 - 50	34 - 34
Belçika	50 - 50	33 - 34
<i>Bulgaristan</i>	<i>29 - 29</i>	<i>15 - 19.5</i>
<i>Hırvatistan</i>	<i>35 - 45</i>	<i>20 - 20</i>
Çek Cumhuriyeti	32 - 32	31 - 28
Güney Kıbrıs Rum Kesimi	30 - 30	15 - 15
Danimarka	59 - 26.5	30 - 30
Estonya	26 - 26	0 - 0 (Tekrar yatırıma Dönüştürülmüş karlar)
Finlandiya	36 - 35.5	29 - 29
Fransa	49.6 - 49.6	34.3 - 34.3
Almanya	48.5 - 47	27.9 - 26.4
Yunanistan	40 - 40	35 - 35
Macaristan	40 - 38	18 - 16
İrlanda	42 - 42	12.5 - 12.5
İtalya	45 - 45.6	34 - 34
Letonya	25 - 25	19 - 15
Litvanya	33 - 33	15 - 15
Lüksemburg	38.95 - 38.95	30.38 - 22.9
Malta	35 - 35	35 - 35
Hollanda	52 - 52	34.5 - 34.5
Polonya	40 - 40	27 - 19
Portekiz	40 - 40	30 - 30
<i>Romanya</i>	<i>40 - 40</i>	<i>25 - 25</i>
Slovakya	38 - 19	25 - 19
Slovenya	50 - 50	25 - 25
İspanya	48 - 45	35 - 40
İsveç	60 - 60	28 - 28
<i>Türkiye</i>	<i>40 - 40</i>	<i>33 - 30</i>
İngiltere	40 - 40	30 - 30

Kaynak: Heritage Foundation and National Reports, "Top income tax and corporate tax rates in the EU-25 and the four candidate states" ,
<http://www.euractiv.com/Article?tcmuri=tcm:29-136190-16&type=LinksDossier>
(Erişim Tarihi: 21/02/2006)

TABLO A.21 : YABANCI SERMAYELİ ŞİRKETLERİN YATIRIMLARINA VERİLEN TEŞVİK BELGELERİ			
Yıllar-Years	Belge Adedi- Number of Certificates	Toplam Yatırım (Milyon \$)- Total Investment Cost (Million \$)	Yabancı Ortak Payı (%)- Share of Foreign Shareholder (%)
2000	251	11.459,6	45,6
2001	198	2.546,9	38,6
2002	228	1.429,7	40,5
2003	225	1.747,1	72,4
2004			
Ocak-January	21	79,2	48,3
Şubat- February	22	278,9	50,2
Mart-March	20	126,0	33,5
Nisan-April	23	132,3	41,0
Mayıs-May	23	130,7	56,6
Haziran-June	21	304,0	46,9
Temmuz-July	21	148,8	55,8
Ağustos-August	9	193,2	56,5
Eylül-September	16	43,9	41,0
Ekim-October	16	91,2	67,6
Kasım-November	21	235,1	69,1
Aralık-December	26	2.107,1	55,5
Toplam-Total	239	3.870,3	41,2
2005			
Ocak-January	10	257,6	45,4
Şubat-February	24	554,0	55,0
Mart-March	16	58,1	61,5
Nisan-April	27	153,2	79,1
Mayıs-May	11	162,3	88,0
Haziran-June	19	65,1	75,2
Temmuz-July	19	126,6	47,1
Ağustos-August	10	32,3	66,1
Eylül-September	17	910,2	45,7
Ekim-October	20	466,5	58,1
2005 Ocak-Ekim 2005 January-October	173	2.785,9	54,6
2004 Ocak-Ekim 2004 January-October	192	1.528,1	47,2

**Kaynak: T.C. Başbakanlık Hazine Müsteşarlığı, "Yabancı Sermaye İstatistikleri",
http://www.hazine.gov.tr/stat/yabser_ist.htm (Erişim Tarihi: 20/02/2006)**

TABLO A.22 : DOĞRUDAN YABANCI YATIRIMLAR (Fiili Girişler)											
											(Milyon \$)-(Million \$)
	Sermaye-Capital									Gayri menkul (Net)	Toplam (Net)-Total (Net)
	Sermaye-Equity Capital			Diğer Sermaye*-Other			Toplam-Total				
	Giriş-Inflow	Çıkış-Outflow	Net	Kullanım-Usage	Geri Ödeme-Back Pay	Net	Giriş-Inflow	Çıkış-Outflow	Net		
1995	934	-49	885	--	--	--	934	-49	885	--	885
1996	914	-192	722	--	--	--	914	-192	722	--	722
1997	852	-47	805	--	--	--	852	-47	805	--	805
1998	953	-13	940	--	--	--	953	-13	940	--	940
1999	813	-30	783	--	--	--	813	-30	783	--	783
2000	1.707	-725	982	--	--	--	1.707	-725	982	--	982
2001	3.288	-22	3.266	--	--	--	3.288	-22	3.266	--	3.266
2002	590	-5	585	512	-98	414	1.102	-103	999	--	999
2003	659	-8	651	324	-236	88	983	-244	739	987	1.726
2004	1.225	-100	1125	555	-258	297	1.780	-358	1422	1343	2765
2005											
Ocak	88	-30	58	7	-15	-8	95	-45	50	118	168
Şubat	259	-2	257	13	--	13	272	-2	270	91	361
Mart	97	-76	21	52	-103	-51	149	-179	-30	130	100
Nisan	264	-169	95	5	-21	-16	269	-190	79	69	148
Mayıs	109	-1	108	9	-212	-203	118	-213	-95	122	27
Haziran	202	-36	166	31	-63	-32	233	-99	134	132	266
Temmuz	1.058	-5	1.053	14	--	14	1.072	-5	1.067	103	1.170
Ağustos	519	-1	518	42	-9	33	561	-10	551	139	690
Eylül	738	-13	725	41	-18	23	779	-31	748	107	855
Ekim	48	-5	43	19	-8	11	67	-13	54	200	254
2005 Ocak-Ekim	3.382	-338	3.044	233	-449	-216	3.615	-787	2.828	1.211	4.039
2004 Ocak-Ekim	1.038	-74	964	534	-163	371	1.572	-237	1.335	1.132	2.467

Kaynak: T.C. Başbakanlık Hazine Müsteşarlığı, "Yabancı Sermaye İstatistikleri", http://www.hazine.gov.tr/stat/yabser_ist.htm
(Erişim Tarihi: 20/02/2006)

TABLO A.23- YABANCI SERMAYELİ ŞİRKETLERİN KURULUŞ TÜRLERİ AÇISINDAN ÜLKELERE GÖRE DAĞILIMI ^a								
(Adet)-(Number)								
Ülkeler-Countries	2004				2005 -Ekim/2005-October			
	Yeni-New	İştirak-Participation	Şube-Branch	Toplam-Total	Yeni-New	İştirak-Participation	Şube-Branch	Toplam-Total
AB Ülkeleri (25)-EU Countries (25)	827	227	33	1.087	1.137	207	25	1.369
Almanya -Germany	290	80	11	381	335	74	12	421
Hollanda-The Netherlands	108	33	4	145	140	35	3	178
İngiltere- United Kingdom	116	25	3	144	237	29	2	268
İtalya- Italy	57	17	7	81	43	8	1	52
Fransa- France	52	23	0	75	55	6	0	61
Diğer AB Ülkeleri- Other EU Countries	204	49	8	261	327	55	7	389
Diğer Avrupa Ülkeleri (AB Harıç) - Other European Countries (Except EU Countries)	216	75	8	299	242	45	5	292
Rusya Federasyonu-Russian Federation	84	24	2	110	94	13	0	107
İsviçre- Switzerland	26	6	2	34	21	4	2	27
Bulgaristan- Bulgaria	20	9	0	29	23	6	0	29
Ukrayna- Ukraine	16	10	2	28	24	3	1	28
Kuzey Kıbrıs T.C. - Turkish Republic of Northern Cyprus	18	5	0	23	16	0	1	17
Diğer - Other	52	21	2	75	64	19	1	84
Kuzey Afrika Ülkeleri- North African Countries	22	4	1	27	30	6	0	36
Diğer Afrika Ülkeleri- Other African Countries	13	4	1	18	9	3	1	13
Kuzey Amerika-Norh America	78	28	5	111	74	22	5	101
ABD- USA	69	27	5	101	65	18	4	87
Kanada- Canada	9	1	0	10	9	4	1	14
Orta Amerika ve Karayipler Central America and the Caribbeans	3	4	1	8	8	1	0	9
Güney Amerika- South America	2	2	0	4	1	1	0	2
Yakın ve Orta Doğu Ülkeleri- Near and Middle East Countries	296	83	5	385	272	77	3	352
İran -Iran	113	22	0	135	91	18	--	109
Azerbaycan- Azerbaijan	43	17	1	61	40	10	--	50
Irak -Iraq	38	16	1	55	41	16	--	57
İsrail- Israel	28	6	0	34	20	6	--	26
Suriye-Syria	15	6	0	21	23	9	--	32
Diğer - Other	59	16	3	79	57	18	3	83
Diğer Asya- Other Asia	129	38	7	174	98	25	4	127
Afganistan- Afghanistan	51	7	1	59	6	0	0	6
Çin Halk Cum.- Peoples Republic of China	11	6	1	18	21	3	0	24
Japonya-Japan	8	0	2	10	5	1	0	6
Güney Kore Cum. -Republic of Sotuh Korea	7	6	2	15	11	3	0	14
Diğer- Others	48	13	3	64	67	18	4	89
Avustralya ve Yeni Zellanda- Australia and New Zealand	13	6	2	21	10	2	1	13
Diğer Okyanusya ve Kutup Böl. Ülkeleri- Other Oceanian and Polar Regions Countries	8	7	1	16	6	3	0	9
Toplam-Total	1.608	478	64	2.150	1.887	392	44	2.323
^a Yabancı sermayeli şirketler, kuruluş türlerine göre yeni şirket kuruluşlarını, mevcut bir şirkete iştirakleri ve şube kuruluşlarını içermektedir.								
Not: Firma adedinin hesaplanmasında, baskın ülke esas alınmıştır.								
Geçici Veriler								

Kaynak: T.C. Başbakanlık Hazine Müsteşarlığı, "Yabancı Sermaye İstatistikleri",

http://www.hazine.gov.tr/stat/yabser_ist.htm

(Erişim Tarihi: 20/02/2006)