

5520 SAYILI KURUMLAR VERGİSİ KANUNUNDA VERGİ GÜVENLİK MÜESSESELERİ

Aysel DUMAN
Gelirler Başkontrolörü

TÜRMOB YAYINLARI- 340

Sirküler Rapor Serisi

Seri No: 2008 - 7

TÜRMOB Adına Sahibi
Mehmet TİMUR

Sorumlu Yazışleri Müdürü
Ali E. DOĞANOĞLU

Dizgi - Düzenleme

TÜRMOB
Basın - Yayın Servisi

Yayın Türü

Yaygın Süreli

Baskı

Yorum Basın Yayın San. Ltd.Şti.

İvedik Organize San.Bölgesi Matbaacılar Sit.35.Cd. No:36-38
Yenimahalle/ANKARA

Tel: (0.312) 395 21 12

Baskı Tarihi

27 Haziran 2008

TÜRMOB Basın Yayın Dağıtım İşletmesi tarafından yayınlanmaktadır.
TÜRMOB - Gençlik Cad. No:107 Anıttepe/ANKARA

Sirküler Rapor kitaplarında yer alan yazılarda ileri sürülen görüşler yalnızca yazarlarına aittir. Yayıncı kuruluş TÜRMOB'u bağlamaz.

ÖNSÖZ

Bilgi ve iletişimin ön plana çıktığı bir çağı yaşıyoruz. Muhasebecilik, Mali Müşavirlik mesleği doğası gereği bilgiye ve bilgininde sürekli güncel olmasına dayanmaktadır. Bu yapısı itibarıyla mesleğimiz çağımızın en önemli mesleklerinden birisi haline gelmiştir. TÜRMOB ve Odalarımız, meslektaşlarımızın ihtiyaç duyduğu bilgi ve eğitimi karşılaması temel öncelikleri arasındadır.

Meslektaşlarımızın ve aday meslek mensuplarımızın ihtiyaç duyacakları bilgiye, en kolay şekilde ulaşmalarını sağlamak, TÜRMOB'un temel hedeflerinden birisidir. Geniş bir yayın yelpazesi ile bu eğitim ve bilgilenmeye yönelik ihtiyacı karşılamaya çalışıyoruz. **Sirküler Rapor** yayınımla mevzuatta meydana gelen değişiklikleri ve uygulamaya yönelik bilgilendirmeyi sağlama gayreti içindeyiz.

Sirküler kitaplarımız, bir plan doğrultusunda hazırlanarak, her ay bir kitap olarak sizlere ulaştırılmaktadır. Kitaplarımız bir okuma komisyonu tarafından incelendikten sonra basılarak sizlerin istifadesine sunulmaktadır.

Siz değerli meslektaşlarımızın ve stajyerlerimizin beğeni ve takdirini toplayacağına inandığımız 2008-7 Seri Numaralı bu kitabı; Gelirler Başkontrolörü Aysel Duman tarafından hazırlanan “**5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanununda Vergi Güvenlik Müesseseleri**” isimli eser oluşturuyor. Bu çalışma bir kaynak kılavuz niteliğinde olup konuyu örnekleri ile açıklamaktadır.

Kitabın, meslek camiamıza ve uygulamacılara faydalı olmasını diliyorum.

Nail SANLI
Genel Sekreter

İÇİNDEKİLER

5520 SAYILI KURUMLAR VERGİSİ KANUNUNDA VERGİ GÜVENLİK MÜESSESELERİ	1
---	---

BİRİNCİ BÖLÜM ÖRTÜLÜ SERMAYE

I- GENEL AÇIKLAMA	4
II- ÖRTÜLÜ SERMAYENİN TANIMI VE KAPSAMI	5
A- Örtülü Sermaye Sayılan Borçlanmalar	9
B- Örtülü Sermaye Sayılmayan Borçlar	20
C- Dar Mükellef Kurumlarda Örtülü Sermaye	25
D- Örtülü Sermaye ve Öz Sermaye İlişkisi	27
III- ÖRTÜLÜ SERMAYE ÜZERİNDEN HESAPLANAN GİDERLERİN TESPİTİ	29
A- Örtülü Sermayenin Kabul Edildiği Dönem	29
B- Örtülü Sermayeye İlişkin Giderler	31
C- Örnek	33
IV- DAĞITILMIŞ KABUL EDİLEN KÂR PAYI VE VERGİ KESİNTİSİ	36
A- Tam Mükellef Kurumlarca Dağıtılan Kar Payı ve Vergi Kesintisi	38
B- Dar Mükellef Kurumlarda Ana Merkeze Aktarılan Tutar ve Vergi Kesintisi	44
V- TARHİYAT VE DÜZELTME İŞLEMLERİ	45
A- Düzeltme Yapılabilmesi İçin Örtülü Sermaye Kullanan Kurum Adına Tarh Edilen Vergilerin Kesinleşmiş ve Ödenmiş Olması Şartı	46
B- Mükelleflerin Kendiliğinden Yapabilecekleri Düzeltme İşlemleri	54
C- Vergi İncelemesi Sonucu Örtülü Sermaye Kullanan Mükelleflerde Tarhiyat	58
D- Borç Veren Mükelleflerde Düzeltme İşlemleri	60
E- Tarhiyat ve Düzeltme İşlemlerine İlişkin Örnek	64

İKİNCİ BÖLÜM
TRANSFER FİYATLANDIRMASI YOLUYLA
ÖRTÜLÜ KAZANÇ DAĞITIMI

I-	GENEL AÇIKLAMA	68
II-	TRANSFER FİYATLANDIRMASI YOLUYLA ÖRTÜLÜ KAZANÇ DAĞITIMININ TANIMI VE KAPSAMI	71
	A- Yasal Düzenlemeler	71
	B- Yorum ve Açıklamalar	82
III-	EMSALLERE UYGUNLUK İLKESİNİN UYGULANMASI	90
IV-	EMSALLERE UYGUN FİYATIN TESPİTİ VE KULLANILACAK YÖNTEMLER	95
	A- Emsallere Uygun Fiyatın Tespitinde Kullanılacak Yöntemler	97
	B- Yöntemlerin Uygulanması Sonucu Emsal Bedelin Tespiti ve Emsal Fiyat Aralığı	103
	C- Özellik Arzeden Ticari Faaliyetlerde Emsal Uygun Bedelin Tespiti ve Kullanılacak Yöntemler	105
V-	TRANSFER FİYATLANDIRMASINDA UYGULANACAK YÖNTEMİN İDARE İLE BİRLİKTE TESPİT EDİLMESİ: PEŞİN FİYATLANDIRMA ANLAŞMASI	112
	A- Peşin Fiyatlandırma Anlaşmasının Amacı ve Avantajları	112
	B- Peşin Fiyatlandırma Anlaşması Sürecinin İşleyişi	114
	C- Peşin Fiyatlandırma Anlaşmasının Sonuçları	115
VI-	TRANSFER FİYATLANDIRMASINDA BELGELENDİRME VE İBRAZ ZORUNLULUĞU	119
	A- Peşin Fiyatlandırma Anlaşması Yapmayan Mükellefler	119
	B- Peşin Fiyatlandırma Anlaşması Yapan Mükellefler	123
VII-	TRANSFER FİYATLANDIRMASI YOLUYLA ÖRTÜLÜ KAZANÇ DAĞITIMINDA TARHİYAT VE DÜZELTME İŞLEMLERİ	126
	A- Dağıtılmış Kabul Edilen Kar Payı ve Vergi Kesintisi	127
	B- Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmalarının Kar Payı (Temettü) Vergilemesi İle İlgili Hükümleri	131

C- Düzeltme İşlemleri (Karşı Taraf Düzeltmesi)	133
D- Tarhiyat ve Düzeltme İşlemlerine İlişkin Örnek	135
E- Dağıtılmış Kabul Edilen Kar Payına İlişkin Vergi Kesnitisi ve Kar Payı Elde Edenlerin Vergilendirilmesine İlişkin Örnek	143
VIII- İLİŞKİLİ KİŞİLERLE YAPILAN ÖDÜNÇ PARA İŞLEMLERİNİN ÖRTÜLÜ SERMAYE VE ÖRTÜLÜ KAZANÇ DAĞITIMI HÜKÜMLERİ AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ	151

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM KONTROL EDİLEN YABANCI KURUM KAZANCI

I- GENEL AÇIKLAMA	154
II- İŞTİRAK KAZANÇLARININ VERGİLENDİRİLMESİ	155
III- KONTROL EDİLEN YABANCI KURUM KAZANCININ TANIMI VE KAPSAMI	158
A- Kontrol Edilen Yabancı Kurumun Tanım ve Kapsamı	164
B- Kontrol Edilen Yabancı Kurumlardan Elde Edilen İştirak Kazançlarının Vergilendirilmesine İlişkin Şartlar	166
IV- KONTROL EDİLEN YABANCI KURUMLARDAN ELDE EDİLEN İŞTİRAK KAZANÇLARININ VERGİLENDİRME ESASLARI	168
A- Tam Mükellef Kurumların Kurumlar Vergisi Matrahında Dikkate Alınacak Kontrol Edilen Yabancı Kurum Kazancı	169
B- İştirakin Yurt Dışında Ödediği Vergilerin Mahsubu	171
C- Yurt Dışı İştirakin Kar Dağıtımı Yapması Durumunda Vergilendirme ve Düzeltme Esasları	174
D- Düzenlemenin Yürürlük Tarihi	174
V- KONTROL EDİLEN YABANCI KURUM DÜZENLEMELERİNİN ÇİFTE VERGİLENDİRMEYİ ÖNLEME ANLAŞMALARINI KARŞISINDAKİ DURUMU	175

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

VERGİ CENNETLERİNE YAPILAN ÖDEMELERDE VERGİ TEVKİFATI

I-	GENEL AÇIKLAMA	183
II-	DAR MÜKELLEFİYETTE VERGİ KESİNTİSİ	184
	A- Vergi Kesintisi Yapmakla Sorumlu Olanlar	185
	B- Vergi Kesintisi Uygulamasına İlişkin Bakanlar Kuruluna Verilen Yetki	185
	C- Dar Mükellef Kurumlar Tarafından Türkiye’de Bulunan İşyeri veya Daimi Temsilci Vasıtasıyla Elde Edilen Kazanç ve İratlarda Vergi Kesintisi	186
	D- Vergi Kesintisine Tabi Kazanç ve İratlar	188
III-	VERGİ CENNETİ OLARAK NİTELENDİRİLEN ÜLKELERDE BULUNAN KURUMLARA YAPILAN ÖDEMELERDEN VERGİ KESİNTİSİ	190
	A- Yasal Düzenlemeler	190
	B- Uygulama Kapsamındaki Ülkeler	192
	C- Vergi Kesintisi Kapsamındaki Ödemeler	193
	D- Vergi Kesintisi Kapsamında Olmayan Ödemeler	195
	E- Stopaj Oranı Bakanlar Kurulu’nca Belirlenecek Ödemeler	196
	F- Uygulamanın Yürürlük Tarihi	196
IV-	VERGİ CENNETLERİNDE FAALİYETTE BULUNAN KONTROL EDİLEN YABANCI KURUMLAR	197
V-	VERGİ CENNETLERİNE YAPILAN ÖDEMELERİN TRANSFER FİYATLANDIRMASI YOLUYLA ÖRTÜLÜ KAZANÇ DAĞITIMI HÜKÜMLERİ AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ	198
VI-	TAM MÜKELLEF KURUMLARIN VERGİ CENNETLERİNDE FAALİYETTE BULUNAN ŞUBELERİNE YAPILAN ÖDEMELERDEN KESİLEN VERGİLERİN MAHSUBU	200
	Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları Gereğince Temettüleri Üzerinden Kaynak Devlette Alınacak Vergi Oranları	201
	YARARLANILAN KAYNAKLAR	207

5520 SAYILI KURUMLAR VERGİSİ KANUNUNDA VERGİ GÜVENLİK MÜESSESELERİ

03/06/1949 tarih ve 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu ile ek ve değişikliklerini 01/01/2006 tarihinden geçerli olmak üzere yürürlükten kaldıran, 21/06/2006 tarih ve 26205 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 13/06/2006 tarih ve 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu 2006 yılı başından itibaren yürürlüğe girmiştir.

5520 sayılı Yasa ile yapılan önemli değişikliklerin amacı kanun gerekçesinde aşağıdaki gibi belirtilmiştir:

1-Bugüne kadar 5422 sayılı Kanun uygulamasında değişik hükümler arasında bütünlük arz etmekten çok uzak kalan bir dağınıklıkla serpiştirilmiş bulunan dar mükellefiyet rejimine ilişkin hükümler, yeni Yasada sistematik biçimde bir araya getirilmiş ve hükümlerin içsel bütünlüğü sağlanmıştır.

2-Uluslararası vergilemede karşılaşılan en önemli sorunlardan birisi olan transfer fiyatlandırması, dünya uygulamalarına paralel olarak düzenlenmiştir.

3-Özellikle yabancı sermayeyi çekmek ve çevre ülke konumundan kurtularak uluslararası iktisadi faaliyetlerin yoğunlaştığı bir merkez düzeyine erişebilmek için kurumlar vergisi oranı yeniden düzenlenmiştir.

4-Kanunun içerdiği önemli bir diğer yenilik de bugüne kadar kurumları ve kurumlar vergisini ilgilendirdiği halde Gelir Vergisi Kanunu çerçevesinde gerçekleştirilen vergi kesintisi hükümlerinin Kurumlar Vergisi Kanununa alınmış olmasıdır.

03/04/2007 tarih ve 26482 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 1 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği ile Kanunun uygulanmasına ilişkin yorum ve açıklamalar yapılmıştır.

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununda düzenlenen vergi güvenlik müesseseleri, mükellef bazında vergi kayıp ve kaçacağını önlemeye yönelik hükümlerin yanı sıra uluslararası sermaye hareketliliği ve uluslararası vergi rekabetinin getirdiği ulusal düzeyde vergi kayıp ve kaçacağını önlemeye yönelik yeni hükümler de içermektedir. Örneğin;

-Kanununun 30’uncu maddesinin yedinci fıkrasında yapılan düzenleme ile vergi cennetlerine yapılan her türlü ödemeler vergi kesintisine tabi tutulmuştur.;

-Kanununun 7’nci maddesinde yer alan kontrol edilen yabancı kurum kazançlarına ilişkin düzenleme ile ticari ve sınai mahiyette olmayan, yatırımlarını yurt dışında düşük vergi oranlı ülkelere yönlendiren tam mükellef kurumların bu iştiraklerinin kazançları fiilen dağıtılsa bile vergi uygulamaları açısından dağıtılmış kabul edilerek, bu iştiraklerin kazançlarının Türkiye’de kurumlar vergisine tabi tutulması öngörülmüştür.

-Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımına ilişkin 13’üncü maddenin 2’nci fıkrasında yapılan düzenleme ile kazancın elde edildiği ülke vergi sisteminin, Türk vergi sisteminin yarattığı vergilendirme kapasitesi ile aynı düzeyde bir vergilendirme imkanı sağlayıp sağlamadığı hususunun göz önünde bulundurulması suretiyle Bakanlar Kurulunca ilan edilen ülkelerde veya bölgelerde bulunan kişilere yapılmış tüm işlemler, kötüye kullanımların önlenmesi amacıyla ilişkili kişi sayılmış ve vergilendirilmesi öngörülmüştür.

-Dar mükellefiyette safi kurum kazancının düzenlendiği 22’nci maddenin 4’üncü fıkrasında yapılan düzenleme ile de dar mükellef

kurumların işletmede kullandıkları borçlanmalar için örtülü sermaye hükümlerinin uygulanmasında, ortakla ilişkili kişinin tespiti açısından %10'luk sermaye payı veya oy hakkı şart aranmayacağı hüküm altına alınarak; dar mükellef kurumların ortaklarından veya ortaklarının ilişkili olduğu kişilerden yapılan borçlanmalarda ortaklık yapısına ilişkin herhangi bir oran dikkate alınmaksızın öz sermayenin üç katını aşan kısmının örtülü sermaye sayılarak vergilendirilmesi öngörülmüştür.

Mülga 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununda yer alan vergi güvenlik müesseselerinin yeniden düzenlenmesinin yanı sıra yeni vergi güvenlik müesseseleri ihdas edilen 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununda; Örtülü Sermaye, Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı, Kontrol Edilen Yabancı Kurum Kazancı ve Vergi Cennetlerine Yapılan Ödemelerde Vergi Kesintisi olmak üzere dört adet vergi güvenlik müessesesi yer almakta olup, söz konusu düzenlemeler çalışmamızın konusunu oluşturmaktadır.

BİRİNCİ BÖLÜM

ÖRTÜLÜ SERMAYE

I- GENEL AÇIKLAMA

Bilindiği üzere, 5422 sayılı eski Kurumlar Vergisi Kanununun 16'ncı maddesinde örtülü sermaye başlığı altında düzenlenen ve kurumların yakın ilişki içinde bulunduğu kişilerden yapılan örtülü sermaye niteliğindeki borçlanmalara ilişkin faizlerin indiriminin kabul edilemeyeceğine ilişkin hükümler, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 12'nci maddesinde "Örtülü Sermaye" başlığı altında yeniden düzenlenmiştir.

Uluslararası gelişmeler ve genel kabul görmüş ilkeler dikkate alınarak yapılan yeni düzenlemede; örtülü sermayenin kapsamı sınırlandırılmış, borç/öz sermaye oranı, ortakla ilişkili kişi ve öz sermaye tanımlarına açıklık getirilmek suretiyle objektif kıstaslar konulmuş ve mükerrer vergilemenin önüne geçmek amacıyla da karşı tarafta düzeltme gerektiren vergileme işlemlerinin yapılması yasal olarak zorunlu hale getirilmiştir.

03/04/2007 tarih ve 26482 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 1 seri no.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği ile Kanunun uygulanmasına ilişkin yorum ve açıklamalar yapılmıştır.

5520 sayılı Kanununun 11 ve 12'nci maddelerinde yer alan ve 1/1/2006 tarihinden sonraya sarkan ödünç işlemlerine de uygulanmak ve 1/1/2006 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere yürürlüğe giren ve esas itibarıyla bir vergi güvenlik müessesesi olan "Örtülü Sermaye" düzenlemelerini 4 ana başlık altında toplamak mümkündür.

1-Örtülü Sermayenin Tanımı ve Kapsamı

2-Örtülü Sermaye Üzerinden Hesaplanan Giderlerin Tespiti

3-Dağıtılmış Sayılan Kâr Payı ve Vergi Tevkifatı

4-Tarhiyat ve Düzeltme İşlemleri

II- ÖRTÜLÜ SERMAYENİN TANIMI VE KAPSAMI

Örtülü sermaye düzenlemelerinin yapıldığı 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 12'inci maddesinde örtülü sermayenin tanımını belirleyen hükümler ve gerekçeleri aşağıdaki gibidir.

Madde 12, Örtülü sermaye:

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

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

(3) Bu maddenin uygulanmasında;

a) Ortakla ilişkili kişi, ortağın doğrudan veya dolaylı olarak en az %10 oranında ortağı olduğu veya en az bu oranda oy veya kâr payı hakkına sahip olduğu bir kurumu ya da doğrudan veya dolaylı

olarak, ortağın veya ortakla ilişkili bu kurumun sermayesinin, oy veya kâr payı hakkına sahip hisselerinin en az %10'unu elinde bulunduran bir gerçek kişi veya kurumu,

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

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

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

Maddenin söz konusu fıkralarının düzenleniş gerekçesi ile Plan ve Bütçe Komisyonu değişiklik gerekçeleri ise aşağıdaki gibidir.

Gerekçe: Bu madde ile “örtülü sermaye” müessesesi, uluslararası gelişmeler ve genel kabul görmüş ilkeler dikkate alınarak yeniden düzenlenmiştir.

Buna göre, örtülü sermaye uygulamasında borç/öz sermaye oranı, ortakla ilişkili kişi ve öz sermaye tanımlarına açıklık getirilerek objektif kıstaslar konulmakta ve örtülü sermaye kapsamına girmeyecek borçlanmalar sayılmaktadır.

Bu maddenin uygulanmasında ortakla ilişkili kişi;

- Ortağın doğrudan veya dolaylı olarak en az %10 oranında ortağı olduğu veya en az %10 oranında oy veya kâr payı hakkına sahip olduğu bir kurumu ya da,

- Doğrudan veya dolaylı olarak, ortağın veya ortakla ilişkili bu kurumun sermayesinin, oy veya kâr payı hakkına sahip hisselerinin en az %10'unu elinde bulunduran bir gerçek kişi veya kurumu,

ifade etmektedir.

Fıkra da geçen “gerçek kişi” ifadesi, Gelir Vergisi Kanununun uygulamasında gerçek kişi olarak kabul edilip vergiye tabi tutulan şahıslar ile şahıs şirketleri ya da adi ortaklıkları; “kurum” ifadesi de, sermaye şirketleri, kooperatifler, iktisadi kamu kuruluşları, dernek veya vakıflar ile bunlara ait iktisadi işletmeler ve iş ortaklıklarını kapsamaktadır.

Buna bağlı olarak kurumların İstanbul Menkul Kıymetler Borsasında işlem gören hisselerinin edinilmesi ve borç verilen kurumla sadece bu hisse senetlerinin alınması nedeniyle ortaklık bağlantısının kurulmasını önlemek amacıyla en az %10 oranında ortaklık payı ölçütü getirilmektedir. Bu şekilde, ortak veya ortakla ilişkili kişi sayılanlardan temin edilen borçlanmalarda en az %10 ortaklık payı aranması kuralı konmak suretiyle, finansal enstrümanların ekonomik gereklerle alım-satımına ve finans piyasasının gelişmesine olumsuz etki yapabilecek sübjektif değerlendirmeler engellenmeye çalışılmıştır.

Madde ile işletmede kullanılan borçların örtülü sermaye sayılabilmesi, bu borçların ortak veya ortakla ilişkili kişiden alınması ve belirlenen borç/öz sermaye oranını aşması koşullarına bağlanmıştır.

Uluslararası genel kabul görmüş uygulamalara paralel olarak örtülü sermaye, ortakların işletmeye verdiği borçların öz sermayenin 2 katını aşan kısmı olarak belirlenmiştir. Buna göre ortaklar ve ortaklarla ilişkili kişilerden yapılan toplam borçlanmaların, kurumun

öz sermayesinin iki katını aşan kısmı, diğer şartlarında gerçekleşmesi halinde örtülü sermaye sayılmıştır. Bu karşılaştırma sırasında;

- Ana faaliyet konusuna uygun olarak faaliyette bulunan ve
- Ortak veya ortakla ilişkili kişi sayılan

banka ve benzeri kredi kurumlarından yapılan borçlanmalar %50 oranında dikkate alınacaktır. Yalnızca ilişkili şirketlere finansman temin eden kredi şirketlerinden yapılan borçlanmalar için %50 oranı değil, genel kurallar çerçevesinde işlem yapılacaktır.

Ayrıca öz sermaye karşılaştırmasında, kurumun Vergi Usul Kanunu uyarınca tespit edilmiş öz sermayesinin dikkate alınacağı hususu da açıkça belirlenmiştir.

Maddeyle yapılan diğer bir düzenleme ile örtülü sermaye uygulamasında kapsama giren borcun tümünün değil, sadece öz sermayenin iki katını aşan kısmının örtülü sermaye sayılması ve bu kısma ilişkin faizlerin gider olarak kabul edilmemesi hüküm altına alınmıştır. Maddede ayrıca hesap dönemi içinde herhangi bir tarihte kurumun öz sermayesinin iki katını aşan kısmı örtülü sermaye olarak kabul edildiğinden, bu limiti aşan kısma isabet eden faizin geçici vergi dönemleri de dâhil olmak üzere vergi matrahından indirilmesi mümkün olmayacaktır.

Plan ve Bütçe Komisyonu Alt Komisyon Değişiklik Gerekçesi: Kurumların, ortaklarından veya ortaklarla ilişkili olan kişilerden doğrudan veya dolaylı bir şekilde temin ederek işletmede kullandıkları borçların, hesap dönemi içinde herhangi bir tarihte kurumun öz sermayesinin iki katını aşan kısmının örtülü sermaye sayılmasının öz kaynak yetersizliği nedeniyle dış kaynaklara yönelmek zorunda kalan kurumlar aleyhine bir yük oluşturacağı, kurumların sermaye temininde büyük güçlükler yaşamasına ve ticari hayatın olumsuz yön-

de etkilenmesine neden olunacağından birinci fıkradaki “iki katı” ibaresinin “üç katı” şeklinde değiştirilmesi.

A- ÖRTÜLÜ SERMAYE SAYILAN BORÇLANMALAR

Kanununun 12’nci maddesinin birinci fıkrası uyarınca; kurumların, ortaklarından veya ortaklarla ilişkili kişilerden, doğrudan veya dolaylı olarak temin ederek işletmede kullandıkları borçların, hesap dönemi içinde herhangi bir tarihte kurumun öz sermayesinin üç katını aşan kısmı, ilgili hesap dönemi için örtülü sermaye sayılmaktadır. Buna göre borcun örtülü sermaye sayılabilmesi için aranan unsurlar:

- 1- Borcun ortaklardan veya ortaklarla ilişkili kişilerden alınması,
- 2- Doğrudan veya dolaylı olarak temin edilmesi,
- 3- Borcun işletmede kullanılması,
- 4- Borçların hesap dönemi içinde herhangi bir tarihte öz sermayenin üç katını aşması.

1- Borcun Kurumların Ortaklarından veya Ortaklarla İlişkili Kişilerden Alınması

Kurumların, ortaklarından veya ortaklarla ilişkili kişilerden kullandıkları krediler, diğer şartların yerine gelmesi halinde örtülü sermaye sayılmaktadır.

a- Ortaklar

Kanununun 12’nci maddesinin birinci fıkrasında “borçlanmanın kurumların ortaklarından yapılması” ifadesi; kurumların sadece kendi ortaklarından yaptığı borçlanmaları kapsamakta, kurumun iştirak et-

tiği diğer bir ifade ile ortağı olduğu kurumlardan yaptığı borçlanmaları kapsamamaktadır.

Bununla birlikte maddenin 6'ncı fıkrasında örtülü sermaye sayılmayan borçlanmalar sayılırken, (b) bendinde “kurumların iştiraklerinin, ortaklarının veya ortaklarla ilişkili kişilerin, banka ve finans kurumlarından ya da sermaye piyasalarından temin ederek aynı şartlarla kısmen veya tamamen kullandırdığı borçlanmalar örtülü sermaye sayılmaz” hükmü, aslında kanun koyucunun iştiraklerden yapılan borçlanmaları da örtülü sermaye kapsamında değerlendirmek istediğini göstermektedir.

Nitekim 1 seri no.lu Kurumlar Vergisi Kanunu Genel Tebliğinin 12.1.1. Ayrımında ortaklık ilişkisi, “bir kurumun hem ortak olduğu kurumlarla hem de söz konusu kuruma ortak olan gerçek kişi ve kurumlar ile olan ilişkisini kapsar” şeklinde tanımlanmıştır. Tebliğde yapılan açıklamalar ve verilen örnekler, kurumların iştiraklerinden ve iştiraklerinin ilişkili olduğu kişilerden yapılan borçlanmaların da diğer şartların yerine gelmesi halinde örtülü sermaye olarak değerlendirileceği yönündedir.

Ancak yapılan bu düzenlemenin yeterli olmadığı, istisna hükmün mefhumu muhalifinden hareketle verginin konusu tespit edilemeyeceğinden, iştiraklerden yapılan borçlanmaların örtülü sermaye kapsamında değerlendirilmesinin mümkün olmadığı ve ihtilaflara neden olacağı kanaatindeyiz. Bu itibarla kurumların iştiraklerinin sadece, maddenin 3/a bendi kapsamında, doğrudan veya dolaylı olarak en az %10 oranında sermaye, oy veya kâr payı hakkına sahip olması şartıyla ve “ortaklarla ilişkili kişi” sıfatıyla örtülü sermaye kapsamında değerlendirilebileceği kanaatindeyiz.

Örneğin; (A) Kurumu, (B) kurumunun %50 oranında ortağıdır. (B) Kurumu da (C) Kurumuna %20 oranında iştirak etmektedir. Bu durumda ortak (A), dolaylı olarak ($50 \times 20 = 10$) %10 oranında (C) kurumunun ortağı olduğundan, (C) Kurumu ortakla ilişkili kişi sayılmaktadır. Bu durumda (B) kurumunun ortağı olduğu (C) kurumdandan yaptığı borçlanmalar örtülü sermaye kapsamında değerlendirilecektir.

Diğer taraftan ortaklarla ilişkili kişiler örtülü sermaye kapsamında değerlendirilirken, iştiraklerden yapılan borçlanmaların dikkate alınmaması anlamlı olmamakta ve örtülü sermaye müessesesi, ortaklar ve ortaklarla ilişkili kişiler kadar, kurumların iştirakleri ve onlarla ilişkili kişilerde de uygulama ortamı bulacağından, yasanın ilgili maddesinin iştirakler ve iştiraklerle ilişkili kişileri de kapsayacak şekilde değiştirilmesi gerektiği kanaatindeyiz.

Yapılan düzenleme ile örtülü sermaye şartlarının oluşmasından sonra ortağın hisselerini devretmesi nedeniyle şirketle ilişkisinin kalmaması durumu, örtülü sermayenin gerçekleşmiş olmasına engel teşkil etmeyecektir.

b- Ortaklarla İlişkili Kişiler

Maddenin 3'üncü fıkrasının (a) bendinde tanımlanmıştır.

- Ortağın doğrudan veya dolaylı olarak en az %10 oranında ortağı olduğu veya en az bu oranda oy veya kâr payı hakkına sahip olduğu bir kurumu ya da,

- Doğrudan veya dolaylı olarak, ortağın veya ortakla ilişkili bu kurumun sermayesinin, oy veya kâr payı hakkına sahip hisselerinin en az %10'unu elinde bulunduran bir gerçek kişi veya kurumu,

ifade etmektedir.

Maddenin dördüncü fıkrasında geçen “gerçek kişi” ifadesi, Gelir Vergisi Kanununun uygulamasında gerçek kişi olarak kabul edilip vergiye tabi tutulan şahıslar ile şahıs şirketleri ya da adi ortaklıkları; “kurum” ifadesi de sermaye şirketleri, kooperatifler, iktisadi kamu kuruluşları, dernek veya vakıflar ile bunlara ait iktisadi işletmeler ve iş ortaklıklarını kapsamaktadır.

c- İstanbul Menkul Kıymetler Borsasında İşlem Gören Hisse Senetlerinin Edinilmesi

Söz konusu maddenin dördüncü fıkrasında kurumların, İstanbul Menkul Kıymetler Borsasında işlem gören hisselerinin edinilmesi durumunda, söz konusu hisse nedeniyle ortak veya ortakla ilişkili kişi sayılanlardan temin edilen borçlanmalarda en az % 10 oranında ortaklık payı aranacağı hüküm altına alınmıştır.

Bu şekilde, borsada işlem gören hisse senetlerinin alınması suretiyle ortaklık bağının kurulmasını önlemek amacıyla en az % 10 oranında ortaklık payı ölçütü getirilmiş ve bu suretle finansal enstrümanların ekonomik gereklerle alım-satımına ve finans piyasasının gelişmesine olumsuz etki yapabilecek subjektif değerlendirmeler engellenmeye çalışılmıştır.

d- Banka ve Benzeri Kredi Kurumlarından Yapılan Borçlanmaların Yarıısı

12’inci maddenin ikinci fıkrası gereğince, ortak veya ortakla ilişkili kişi olmakla birlikte ana faaliyet konusuna uygun olarak banka veya benzeri kredi kurumlarından yapılan borçlanmalar % 50 oranında dikkate alınacaktır. Yalnızca ilişkili şirketlere finansman temin eden kredi şirketlerinden yapılan borçlanmalarda % 50 oranı dikkate alınmayacak olup, genel kurallar çerçevesinde işlem yapılacaktır.

Banka; Türkiye’de 5411 sayılı Bankacılık Kanununa göre faaliyette bulunan bir bankayı,

Banka Benzeri Kredi Kurumu; Esas faaliyet konusu mevduat benzeri veya özel cari ve katılma hesapları benzeri hesaplar yoluyla fon toplayan ve kredi kullandıran kurumları,

Yurt dışında ise; Bulunduğu ülkede 5411 sayılı Kanun benzeri bir kanun ile ayrıntılı olarak düzenlenmiş ve yaptırımları olan bir mevzuat çerçevesinde yukarıda belirtilen benzer faaliyetlerde bulunan kurumları,

ifade etmektedir. (1 seri no.lu KVKGT 12.1.5.)

e- Devamlı ve Sıkı İktisadi Münasebet

Kurumla, borç alınan gerçek veya tüzel kişi arasındaki devamlı ve sıkı iktisadi münasebet doğrudan veya dolaylı şirket ilişkisinin dışında bir ilişkidir. Şirket ilişkisinde ister doğrudan ister dolaylı olsun, bir sermaye iştiraki veya buna bağlı, belirli yönetim ve murakabe unsuru bulunmaktadır ve yapılan borçlanmanın da bu sermaye iştirakinden hareketle değerlendirilmesi söz konusu olmaktadır.

Devamlı ve sıkı iktisadi münasebette ise borç alınan (gerçek-tüzel) kişi ile kurum arasında dolaylı veya dolaysız bu tarz objektif bir ortaklık ilişkisine gerek bulunmayıp, söz konusu münasebet bünyesinde, esas itibariyle sebep ve sonuç ilişkisini birlikte taşımaktadır. Devamlı ve sıkı iktisadi ilişki içinde bulunulan kişilerden yapılan ve ticari hayatın normal icapları ile izah edilemeyen borçlanmalar bu kapsamda değerlendirilmektedir.

5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 16’ncı maddesinde vasıtalı vasıtasız bir şirket münasebeti dışında kurumların, devamlı ve sıkı

bir iktisadi münasebet bulunan gerçek ve tüzel kişilerden yaptıkları borçlanmalar da diğer şartların varlığı halinde örtülü sermaye kapsamında değerlendirilmekte iken, 5520 sayılı Kanunla yapılan düzenlemede bu hükme yer verilmemiştir. Oysa ekonomide yaşanan gelişmeler şirket ortaklıkları (sermaye, oy hakkı, kâr payı hakkı) dışında, faaliyet (iş) ortaklıklarını ve yapılan işle ilgili gizli sermaye ortaklıklarını da doğurmaktadır. Bu yolla gizli ortaklık amaçlayan gerçek veya tüzel kişilerin bu amaçlarının nedenleri;

- Aralarında oluşturulan ticari ilişkinin gerçekleştirilebilmesi için sermaye temin etmek,
- Muhtemel bir kâr payı yerine daha garantili olan faiz almak,
- İşletmenin yönetimini zımni olarak ele geçirmek,
- Alış veya satış politikalarını yönlendirmek ve

bunların yanı sıra kurum açısından da ödenen faizlerin kurum kazancından indirilmesi suretiyle vergiye tabi matrahın azaltılması olabilmektedir.

Bu itibarla söz konusu hükmün daha çok uygulama alanı bulunduğu günümüzde, devamlı ve sıkı iktisadi münasebet içinde bulunan gerçek ve tüzel kişilerden yapılan borçlanmaların da nitelik itibarıyla örtülü sermaye kapsamında değerlendirilmesi gerektiği ve yasa hükmünün bu tür ilişkileri de kapsayacak şekilde genişletilmesi gerektiği kanaatindeyiz.

2- Borcun Doğrudan veya Dolaylı Olarak Temin Edilmesi

Örtülü sermayenin tespitinde borcun doğrudan temin edilmesi dışında, dolaylı olarak temin edilmesi de örtülü sermaye kapsamında değerlendirilmektedir.

Borcun doğrudan temin edilmesi; kurumun ortaklarından veya ortaklarla ilişkili kişilerden doğrudan temin ettikleri kredileri,

Borcun dolaylı olarak temin edilmesi ise; kurumun ortaklarından veya ortaklarla ilişkili kişilerden bir veya birden fazla aracı vasıtasıyla temin ettiği kredileri,

ifade etmektedir.

Her iki durumda da temin edilen borçlar, diğer şartların mevcudiyeti halinde örtülü sermaye olarak değerlendirilmektedir.

3- Borcun İşletmede Kullanılması Gereği

Maddenin birinci fıkrasına göre örtülü sermayenin tanımında yer alan unsurlardan bir diğeri de, ortaklardan veya ortaklarla ilişkili kişilerden doğrudan veya dolaylı olarak temin edilen borçlanmaların fiilen işletmede kullanılmış olması gerektiğidir. Yapılan düzenleme ile alınan kredilerin aynı şartlarla grup şirketlerine aktarılması halinde söz konusu kredilerin örtülü sermaye kapsamında değerlendirilmeyeceği açıkça hüküm altına alınmış ve bu suretle 5422 sayılı Yasanın uygulanmasında ihtilafli olan konularından biri de yasal olarak çözüme bağlanmıştır.

4- Borcun Öz Sermayenin Üç Katını Aşması

Kanunun 12'nci maddesinin birinci fıkrasında yer alan düzenleme ile kurumların, ortaklarından veya ortaklarla ilişkili kişilerden doğrudan veya dolaylı olarak yaptığı ve işletmede kullandıkları toplam borçların, hesap dönemi içinde herhangi bir tarihte kurumun öz sermayesinin üç katını aşan kısmı örtülü sermaye sayılmaktadır.

Yapılan düzenlemede borcun tamamı değil, sadece öz sermayenin üç katını aşan kısmı örtülü sermaye olarak kabul edilmektedir. Bu durumda şirketlerin ödenmemiş sermayeleri mevcut iken, ortaklarından yaptıkları öz sermayenin üç katını aşmayan borçlanmalar da örtülü sermaye kapsamında değerlendirilmeyecektir.

a- Oranların Topluca Dikkate Alınması

12'nci maddenin beşinci fıkrasında yer alan düzenleme ile maddede belirtilen oranların, borç veren ortaklar ve ortakların ilişkide bulunduğu kişiler için topluca dikkate alınacağı hükme bağlanmıştır.

Bu durumda kurumun 3 ortağının %5'er oran ile ortak oldukları kurum en az %10 şart gerçekleşmiş olduğu için ilişkili kişi sayılacaktır. Ayrıca birden fazla ilişkili kişiyle yapılan borçlanmalarda borç/öz sermaye oranının hesabında, ilişkili kişilerle yapılan borçlanmaların tamamı dikkate alınacaktır.

b- Öz Sermaye

Maddenin üçüncü fıkrasının (b) bendine göre öz sermaye, kurumun Vergi Usul Kanunu uyarınca tespit edilmiş hesap dönemi başındaki öz sermayesini, yeni işe başlayanlarda ise işe başlama tarihindeki öz sermayeyi ifade etmektedir.

Vergi Usul Kanununun 192'nci maddesinde öz sermaye;

“Bilanço, envanterde gösterilen kıymetlerin tasnifli ve karşılıklı olarak değerleri itibariyle tertiplenmiş hülasasıdır.

Bilanço aktif ve pasif olmak üzere iki tabloyu ihtiva eder.

Aktif tablosunda mevcutlar ile alacaklar (ve varsa zarar), pasif tablosunda borçlar gösterilir.

Aktif toplamı ile borçlar arasındaki fark, müteşebbisin işletmeye mevzu varlığını (öz sermayeyi) teşkil eder.

Öz sermaye pasif tablosuna kaydolunur ve bu suretle aktif ve pasif tablolarının toplamaları denkleşir. İhtiyatlar ve kâr ayrı gösterilseler dahi öz sermayenin cüzileri sayılırlar.”

c- Dövizli Borçlar

Yabancı para cinsinden borçlanmalarda borç/öz sermaye hesabında, her bir borcun alındığı tarihte geçerli olan döviz kuru, vadenin izleyen yıla sarkması halinde ise borcun ödenmeyen tutarının bilânço günü (dönem başı) itibariyle V.U.K. hükümlerine göre değerlendirilmiş tutarları esas alınacaktır. (1 seri no.lu KVKGT 12.1.5.)

Bu düzenleme ile şirketlerin örtülü sermayeyi oluşturan borçları, döviz kurundaki dalgalanmalardan arındırılmaya çalışılmıştır.

d- Borcun Yanı Sıra Alacağın Bulunması

Maddede bu konuda bir düzenleme yapılmamış olup, kurumun borç kullandığı ortak veya ortakla ilişkili kişiden aynı zamanda alacağının olması durumunda, örtülü sermaye tespit edilirken alacaklar borçtan mahsup edilmeyecektir.(1 seri no.lu KVKGT 12.1.4.)

e- Vade Farkları

Ortak veya ilişkili kişilerle ticari ilişkiden kaynaklanan borçların örtülü sermaye kapsamında değerlendirip, değerlendirilmeyeceği tartışmalıdır.

İdarenin bu konudaki görüşü ticari borçlanmaların örtülü sermaye kapsamında değerlendirilmeyeceği ancak, mal ve hizmet alımları ile ilgili olarak piyasa koşulları ve ticari teamüllere uygun olmayan

borçların örtülü sermayenin varlığının tespitinde dikkate alınacağı ve örtülü sermayeye isabet eden vade farklarının indiriminin kabul edilmeyeceği yönündedir. (1 seri nolu KVKGT 12.1.6.)

Bununla birlikte ticari ilişkilerden kaynaklanan borçların örtülü sermaye kapsamında değerlendirilmesinde kullanılacak kıstasın piyasa koşulları ve ticari teamüllere uygun olmayan borçlar olarak belirlenmiş olması, yeni düzenlemenin özellikle grup şirketlerinde sorun yaratacak yönü olarak görülmektedir.

f- Alman Avanslar

Kanunda bir düzenleme bulunmayıp, 1 seri no.lu Kurumlar Vergisi Kanunu Genel Tebliğinin 12.1.6. Ayrımında açıklanan İdarenin bu konudaki görüşü, avanslar (inşaat işlerinde fiilen yapılan iş ile orantılı istihkak bedelleri hariç) hangi amaçla verilirse verilsin, işletmeye finansman imkânı sağladığından, kurum açısından alınan borç olarak değerlendirilmesi ve örtülü sermaye hesaplamasında dikkate alınması yönündedir.

g- Faiz Uygulanmayan Borçlar

Faiz uygulanmayan borçların örtülü sermaye kapsamında değerlendirilip değerlendirilmeyeceği tartışma konusu olup, görüşümüz bu tür borçların örtülü sermaye kapsamında değerlendirilmesi gerektiği yönündedir. Şöyle ki:

i- Faiz Uygulanmış Ancak Gider Kaydedilmemiş Borçlar:

Kurum kazancının tespitinde faizin gider olarak indirim konusu yapılmamış olması, örtülü sermaye nedeniyle sadece kurumlar vergisi açısından vergi ziyana neden olmamakta, ancak söz konusu borçlar üzerinden ödenen veya hesaplanan faizlerin kâr payı olarak dağıtıl-

mış kabul edilmesine engel teşkil etmemektedir. Bu itibarla bu nitelikteki borçlar örtülü sermaye kapsamında değerlendirilmeli ve borç/öz sermaye oranının hesabında dikkate alınmalıdır.

ii- Faiz Uygulanmamış ve Gider Kaydedilmemiş Borçlar:

Vergi sistemimizde şirket ortaklarının sıfır faiz ile vermiş oldukları borçlar vergisel açıdan kabul görmeyip, Gelir Vergisi Kanununun 41/5'inci maddesi ve Kurumlar Vergisi Kanununun 13'üncü maddesinde yer alan "Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı" hükümleri uyarınca değerlendirilerek emsal faiz oranının uygulanmasını gerektirmektedir.

Kurumlar Vergisi Kanununun 13'üncü maddesinin birinci fıkraya hükmüne göre; kurumlar ilişkili kişilerle emsallerine uygunluk ilkesine aykırı olarak tespit ettikleri bedel veya fiyat üzerinden mal veya hizmet alım ya da satımında bulunursa, kazanç tamamen veya kısmen transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılmış sayılmaktadır. Alım, satım, imalat ve inşaat işlemleri, kiralama ve kiraya verme işlemleri, ödünç para alınması ve verilmesi, ikramiye, ücret ve benzeri ödemeleri gerektiren işlemler her hal ve şartta mal veya hizmet alım ya da satım olarak değerlendirileceği kanunen hükme bağlanmıştır.

13'üncü maddenin üçüncü fıkrasında emsallere uygunluk ilkesi; "ilişkili kişilerle yapılan mal veya hizmet alım ya da satımında uygulanan fiyat veya bedelin, aralarında böyle bir ilişkinin bulunmaması durumunda oluşacak fiyat veya bedele uygun olması" olarak tanımlanmıştır. İkinci fıkrada ise ilişkili kişi; "kurumların kendi ortakları, kurumların veya ortaklarının ilgili bulunduğu gerçek kişi veya kurum ile idaresi, denetimi veya sermayesi bakımından doğrudan veya dolaylı olarak bağlı bulunduğu ya da nüfuzu altında bulundur-

duğu gerçek kişi veya kurumları ifade eder” şeklinde tanımlanmıştır.

Maddede yer alan ilişkili kişi tanımı, örtülü sermayenin tanımında yer alan ortak veya ortakla ilişkili kişiyi de kapsar nitelikte daha geniş bir ilişkiler ağını kapsamaktadır.

Vergi Kanunlarında yer alan söz konusu düzenlemeler ile faiz uygulanmadan yapılan borçlanmalar kişisel inşiyatif içinde olmakla birlikte, vergisel açıdan mükelleflerin kendi inşiyatifine bırakılmamıştır.

Diğer taraftan örtülü sermaye sayılamayacak borçlanmaların neler olduğunun maddede sayılmış olması, bu durumların dışındaki tüm borçlanmaların örtülü sermaye hesabında dikkate alınacağına dair karine teşkil etmektedir. Ayrıca 12’nci maddenin beşinci fıkrasında maddede belirtilen oranların, ortaklar ve ortakların ilişkide bulunduğu kişiler için tek tek değil, topluca dikkate alınacağı belirtilmiştir.

Sonuç olarak; kurumların yapmış oldukları borçlanmaların topluca dikkate alındığı borç/öz sermaye oranının hesaplanmasında, ortak veya ilişkili kişilerden temin edilen faiz uygulanmayan borçlanmaların da dikkate alınması gerektiği kanaatindeyiz.

B- ÖRTÜLÜ SERMAYE SAYILMAYAN BORÇLAR

Kanun metninde yer alan örtülü sermaye sayılmayan borçlanmalara ilişkin hükümler ve gerekçeleri aşağıdaki gibidir.

Madde 12:

“(6) Aşağıda sayılan borçlanmalar örtülü sermaye sayılmaz:

a) Kurumların ortaklarının veya ortaklarla ilişkili kişilerin sağladığı gayri nakdi teminatlar karşılığında üçüncü kişilerden yapılan borçlanmalar,

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

c) 5411 sayılı Bankacılık Kanununa göre faaliyette bulunan bankalar tarafından yapılan borçlanmalar,

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

Gerekeçe: Maddenin altıncı fıkrasında, örtülü sermaye kapsamına girmeyecek borçlanmalar, tereddüde yer vermemek amacıyla sayılmıştır.

Buna göre, kurumların ortaklarının veya ortaklarla ilişkili kişilerin sağladığı gayri nakdi teminatlar karşılığında üçüncü kişilerden temin ettikleri borçlanmalar örtülü sermaye sayılacak tutarın tespitinde dikkate alınmayacaktır. Nakdi teminat karşılığında sağlanan krediler ise kötüye kullanımı engellemek amacıyla, borç/öz sermaye oranının hesabında işletmeye verilen borç olarak dikkate alınacaktır.

(b) bendinde ise kurumların iştiraklerinin, ortaklarının veya ortaklarla ilişkili kişilerin banka ve finans kurumlarından ya da sermaye piyasalarından temin ederek aynı şartlarla, yani kredi sözleşmesi-

nin içerdığı vade, faiz oranı ve benzeri kullandırma şartlarında herhangi bir değişiklik yapılmadan kısmen veya tamamen kullandırdığı borçlanmalar, örtülü sermaye kapsamı dışında tutulmuştur. Böylece grup şirketlerinde kredi temin etmek için kredibilitesi olan grup şirketinin, anılan kaynaklardan kredi temin ederek ihtiyacı olan diğer grup şirketlerine aynı şartlarla kısmen veya tamamen aktarabilmesine olanak sağlanmaktadır. Örtülü sermaye kapsamı dışına çıkarılan bu tipteki borçlanmaların, transfer fiyatlandırması açısından normal koşullar altında değerlendirileceği ve transfer fiyatlandırması işlemleri için bir istisna getirilmediği tabiidir.

Plan ve Bütçe Komisyonu Alt Komisyon Değişiklik Gerekçesi: Finansal sektörün, mali kaynakları reel sektörün ihtiyaç duyduğu alanlara yönlendiren, sermaye birikimini sağlayan ve ekonomik büyüme sürecini doğrudan etkileyen önemli sektörlerden biri olması nedeniyle; ekonominin bütünü açısından hayati önemi haiz olan güven ve istikrarın sağlanması ve sağlıklı finansal alt yapının oluşturulması amacıyla, bütün finansman kuruluşlarının daha fazla fon elde etme yönünde desteklenmesi gerektiği; bankacılık sisteminin fon ihtiyacının söz konusu olduğu ve bu ihtiyaçların da yurt dışından karşılanacağı, bankacılık sektörünün bu şekilde büyüyeceği, bankalar tarafından alınan kredilere ilişkin olarak Bankacılık Kanununda gerekli düzenlemelerin yer aldığı; bu nedenle Kurumlar Vergisi Kanununda ayrıca düzenleme yapılmasına gerek olmadığı, bu değerlendirmeler ışığında, bankaların öz sermayelerini artırmaları için aldıkları kredilere veya yaptıkları borçlanmalara belirli bir sınırlamanın getirilmemesini temin etmeye yönelik bir hükmün altıncı fıkraya (c) bendi olarak eklenmesi;

“leasing” ve “factoring” şirketlerinin esas amaçlarının bankalar gibi sermaye temini ve kullandırılması olduğu, bunların fon alım satımı esasına göre faaliyet gösterdikleri, bu nedenle bu kurumların

da şahıs ortak dışında yaptıkları borçlanmalarda öz sermayenin 6 katının aşılması durumunda örtülü sermaye sayılmamasını; İpotek finansman kuruluşlarının Konut Finansmanı Kanununun yürürlüğe girmesiyle büyük oranda fona ihtiyaçlarının olacağı ve bu fonların da yurt dışından karşılanacağı, tüketici finansman kuruluşlarının yapı olarak factoring şirketlerine benzemesi nedeniyle benzer işi yapan kuruluşların benzer hükümlere tabi olmaları gerektiği, ayrıca tüketici finansman kuruluşlarının da Konut Finansmanı Kanununun kabulünün ardından konut kredisi verecek olmaları nedeniyle büyük miktarda sermaye-fona ihtiyaçlarının olacağı, bu nedenle bu kurumların banka ve finansman kuruluşlarından yapacakları borçlanmalara ilişkin bir sınırlamanın olmamasını temine yönelik bir hükümün altıncı fıkraya (d) bendi olarak eklenmesi;

Maddenin altıncı fıkrasında örtülü sermayenin tespitinde dikkate alınmayacak borçlanmalar tadadi olarak sayılmıştır.

- 1- Gayri nakdi teminatlar karşılığında üçüncü kişilerden yapılan borçlanmalar,
- 2- Banka ve finans kurumlarından temin edilerek aynen kullanılan borçlar,
- 3- Bankaların yaptığı borçlanmalar,
- 4- Finansal kiralama şirketleri, finansman ve faktoring şirketleri ile ipotek finansman kuruluşlarının bankalardan yaptıkları borçlanmalar.

Örtülü sermaye sayılmayacak borçlanmaların neler olduğunun Kanunda sayılmış olması, bu durumların dışındaki tüm borçlanmaların örtülü sermaye kapsamında değerlendirileceğine dair bir karine teşkil etmektedir.

1- Gayri Nakdi Teminatlar Karşılığında Üçüncü Kişilerden Yapılan Borçlanmalar

Söz konusu maddenin altıncı fıkrasının (a) bendinde, kurumların ortaklarının veya ortaklarla ilişkili kişilerin sağladığı gayri nakdi teminatlar karşılığında üçüncü kişilerden yapılan borçlanmalar örtülü sermaye sayılmamaktadır.

Kurumun kasasında veya bankada bulunan yerli, yabancı paralar ile her an nakde çevrilebilen çekler, altın, Devlet Tahvili, Hazine Bonosu, Toplu Konut İdaresince çıkarılan veya İMKB’de işlem gören hisse senetleri, tahvil ve bonolar dışındaki her türlü teminat gayri nakdi teminat olarak değerlendirilmektedir. (Gerekçe ve Tebliğ) Aksi durumda ortakların veya ortaklarla ilişkili kişilerin nakdi teminat karşılığı üçüncü kişilerden sağladığı krediler, ortaklar veya ortaklarla ilişkili kişilerden alınan borç olarak nitelendirilerek örtülü sermaye kapsamında değerlendirilecektir.

2- Banka ve Finans Kurumlarından Temin Edilerek Aynen Kullanılan Borçlar

Altıncı fıkranın (b) bendinde ise kurumların iştiraklerinin, ortaklarının veya ortaklarla ilişkili kişilerin banka ve finans kurumlarından ya da sermaye piyasalarından temin ederek aynı şartlarla, yani kredi sözleşmesinin içerdiği vade, faiz oranı ve benzeri kullandırma şartlarında herhangi bir değişiklik yapılmadan kısmen veya tamamen kullandığı borçlanmalar, örtülü sermaye kapsamı dışında tutulmuştur. Böylece grup şirketlerinde kredi temin etmek için kredibilitesi olan grup şirketinin, anılan kaynaklardan kredi temin ederek ihtiyacı olan diğer grup şirketlerine aynı şartlarla kısmen veya tamamen aktarabilmesine olanak sağlanmaktadır. Ancak örtülü sermaye kapsamı dışına çıkarılan bu tipteki borçlanmaların, Kanununun 13’ün-

cü maddesinde yer alan “transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı” hükümleri açısından değerlendirileceği tabiidir.

3- Bankalar Tarafından Yapılan Borçlanmalar

Altıncı fıkranın (c) bendi uyarınca ise, 5411 sayılı Bankacılık Kanununa göre faaliyette bulunan bankalar tarafından yapılan borçlanmalar örtülü sermaye sayılmamaktadır.

Bu düzenleme ile örtülü sermaye hükümleri bankalar için uygulanmayacak olup, bankaların faaliyet konuları çerçevesinde, ulusal ve uluslararası piyasalardan yaptığı borçlanmalar, herhangi bir şarta bağlı olmaksızın örtülü sermaye kapsamında değerlendirilmeyecektir.

4- Finansal Kiralama Şirketleri, Finansman ve Faktoring Şirketleri ile İpotek Finansman Kuruluşlarının Bankalardan Yaptıkları Borçlanmalar

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

C- DAR MÜKELLEFLERİN KURUMLARDA ÖRTÜLÜ SERMAYE

Kurumlar Vergisi Kanununa göre vergileme yapılabilmesi için safi kurum kazancının tespit edilmesi gerekmektedir. Safi kurum kazancı mükelleflerin, hasılatlarından bu Kanuna göre indirilebilecek gider veya maliyet unsurları ile diğer indirimleri düşmeleri ve indiri-

mi kabul edilmeyen giderleri ise matraha ilave etmeleri suretiyle bulunmaktadır.

Tam mükellefiyet ile dar mükellefiyet arasındaki kazanç unsurları arasındaki paralellik vergileme ilkelerinin doğası gereği tespit aşamasından sonra ayrılmaktadır. Tam mükellefiyet esasındaki kurumlar Türkiye içinde ve dışında elde ettikleri tüm gelirler üzerinden vergilendirilirken, dar mükellefiyet esasındaki kurumlar sadece Türkiye’de elde ettikleri kazançlar üzerinden vergilendirilmektedirler. Bu itibarla dar mükellefiyet esasında vergilendirilen kurumların iş yeri veya daimi temsilci vasıtasıyla elde ettikleri kazançla ilişkin safi kurum kazancının tespitinde, tam mükellef kurumlar için geçerli olan hükümler uygulanmakta ve bu kazançlar kurumlar vergisi uygulamasında ticari kazanç veya zirai kazanç olarak vergilendirilmektedir.

Dar mükellefiyet 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 3’üncü maddesinin ikinci fıkrasında, “Kanunun 1’inci maddesinde sayılı kurumlardan kanuni ve iş merkezlerinin her ikisi de Türkiye’de bulunmayanlar, sadece Türkiye’de elde ettikleri kazançları üzerinden vergilendirilir” şeklinde tanımlanmıştır.

Kanuni merkez söz konusu maddenin beşinci fıkrasında, vergiye tabi kurumların kuruluş kanunlarında, tüzüklerinde, ana statülerinde veya sözleşmelerinde gösterilen merkez olarak; iş merkezi ise altıncı fıkrada, iş bakımından işlemlerin fiilen toplandığı ve yönetildiği merkez olarak tanımlanmıştır.

Kurumlar Vergisi Kanununun 22’nci maddesinin birinci fıkrasında; dar mükellef kurumların iş yeri veya daimi temsilci vasıtasıyla elde

edilen kazançlarının tespitinde, aksi belirtilmediği takdirde tam mükellef kurumlar için geçerli olan hükümlerin uygulanacağı hüküm altına alınmıştır. Dolayısıyla bu şartları taşıyan dar mükellef kurumlar için de örtülü sermaye düzenlemeleri geçerli olmaktadır. Ancak söz konusu maddenin dördüncü fıkrasında yapılan düzenlemede, dar mükellef kurumların işletmede kullandıkları borçlanmalar için örtülü sermaye hükümlerinin uygulanmasında, ortakla ilişkili kişinin tespiti açısından %10'luk sermaye payı veya oy hakkı şartı aranmayacağı belirtilmektedir. Dolayısıyla dar mükellef kurumların ortaklarından veya ortaklarının ilişkili olduğu kişilerden yapılan borçlanmalarda ortaklık yapısına ilişkin herhangi bir oran dikkate alınmaksızın öz sermayenin üç katını aşan kısmı örtülü sermaye olarak kabul edilecektir.

Örtülü sermaye düzenlemelerinin yapıldığı 12'nci maddenin yedinci fıkrasında, örtülü sermaye üzerinden kur farkı hariç, faiz ve benzeri ödemeler veya hesaplanan tutarlar, Gelir ve Kurumlar Vergisi kanunlarının uygulanmasında, gerek borç alan gerekse de borç veren nezdinde, örtülü sermaye şartlarının gerçekleştiği hesap döneminin son günü itibarıyla dar mükellefler için ana merkeze aktarılan tutar sayılacağı hüküm altına alınmıştır.

D- ÖRTÜLÜ SERMAYE VE ÖZ SERMAYE İLİŞKİSİ

Vergi güvenlik müessesesi olarak vergi sistemimizde yer alan örtülü sermaye uygulamasının asıl amacı, öz sermaye üzerinden ödenen veya hesaplanan faizlerin kurum kazancının tespitinde gider olarak indirim konusu yapılmasının önüne geçmektir.

5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 15/1 maddesinde, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun ise 11/1-a maddesinde "öz sermaye üzerinden ödenen veya hesaplanan faizlerin" kurum kazancının

tespitinde indiriminin kabul edilemeyeceği hükme bağlanmıştır. Bu hükmün doğal sonucu ise borçlanma adı altında gizli sermaye (örtülü sermaye) konulması durumunda da ödenen veya hesaplanan borçlanma faizlerinin gider olarak indiriminin kabul edilmemesidir.

Bilindiği üzere, kâr elde etmek amacıyla kurulan sermaye şirketleri ve diğer kurumların temel gereksinimleri sermayedir. Yatırılan sermayenin neması ise dönem sonunda elde edilmesi beklenen kâra dayanmaktadır. Ancak sermaye koymak yerine, kuruma borç vermek suretiyle, ortakların daha garantili olan faiz almak yoluna gitmeleri durumunda aslında sermaye niteliğinde olan bu paralar, kurumun borcuymuş gibi gösterilerek faiz hesaplanmakta ve dolaylı bir şekilde Kurumlar Vergisi Kanununun 11/1-a maddesinde yer alan öz sermaye üzerinden faiz yürütülmesi hükmü ihlal edilmiş olmaktadır. Bu nedenle kanun koyucu örtülü sermayeyi tanımlamış ve örtülü sermaye üzerinden ödenen veya hesaplanan faizlerin kurum kazancının tespitinde indirim konusu yapılamayacağını hükme bağlamıştır.

5520 sayılı Kanunda yapılan örtülü sermaye düzenlemeleri ile öz sermaye ve örtülü sermaye arasındaki söz konusu tamamlayıcı ilişkinin aşağıda belirtilen unsurlar itibariyle koptuğu ve örtülü sermaye düzenlemelerinin aslında borçlanma yoluyla öz sermayenin üç katına kadar gizlenmiş sermaye (öz sermaye) üzerinden faiz hesaplanmasına ve indirilmesine imkan sağlayan bir düzenleme niteliğine dönüştüğu kanaatindeyiz.

1- Şartları taşıyan borcun tamamının değil sadece üç katını aşan kısmının örtülü sermaye sayılması,

2- Devamlılık unsurunun aranmaması, örtülü sermaye şartlarının gerçekleşmesi halinde bir günlük kullanılan borcun örtülü sermaye kapsamında değerlendirilmesi,

3- Örtülü sermayenin hesap dönemi için değil, şartların oluştuğu sürece geçerli olduğunun kabul edilmesi,

4- Gizli ortaklıkların kabul edilmemesi ve buna bağlı olarak devamlı ve sıkı iktisadi ilişki içinde bulunan gerçek ve tüzel kişilerden yapılan borçlanmaların örtülü sermaye kapsamında değerlendirilmemesi.

III- ÖRTÜLÜ SERMAYE ÜZERİNDEN HESAPLANAN GİDERLERİN TESPİTİ

Kurumlar Vergisi Kanununun 11'inci maddesinde, kurum kazancının tespitinde indirimi kabul edilmeyen giderler topluca sıralanmış ve maddenin birinci fıkrasının (b) bendinde; örtülü sermaye üzerinden ödenen veya hesaplanan faiz, kur farkları ve benzeri giderlerin kurum kazancının tespitinde indirim konusu yapılamayacağı hüküm altına alınmıştır.

Ana faaliyet konusuna uygun olarak faaliyette bulunan ve ortak veya ortakla ilişkili kişi sayılan banka ve benzeri kredi kurumlarından yapılan borçlanmalar %50 oranında örtülü sermaye kapsamında değerlendirildiğinden, örtülü sermayeye ilişkin giderlerin hesabında söz konusu borçlara ilişkin yapılan giderlerin de %50 oranında dikkate alınması gerekmektedir. (1 seri no.lu KVKGT. 12.5. Örnek 2)

Örtülü sermayeye isabet eden giderlerin hesabına ilişkin 1 seri no.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinde yapılan açıklamalar ve bu farklı yorumumuz ile nedenlerine aşağıda yer verilmiştir.

A- ÖRTÜLÜ SERMAYENİN KABUL EDİLDİĞİ DÖNEM

Kanunun 12'nci maddesinin birinci fıkrasında yer alan düzenleme ile kurumların, ortaklarından veya ortaklarla ilişkili kişilerden yap-

tığı toplam borçların, hesap dönemi içinde herhangi bir tarihte kurumun öz sermayesinin üç katını aşan kısmı, ilgili hesap dönemi için örtülü sermaye sayılmaktadır.

Örtülü sermayenin kullanıldığıının kabul edildiği dönemin tespiti, örtülü sermayeye isabet eden indirim konusu yapılamayacak giderlerin hesabı açısından önem arz etmektedir.

1- Tebliğde Benimsenen Uygulama

Tebliğin 12.1.5. Ayrımında yapılan açıklamalar ve verilen örnek; borç tutarlarının öz sermayenin üç katını aştığı tarihten itibaren ve oranı aştıkları sürece örtülü sermaye sayılması yönündedir. Benimsenen yaklaşımın sonucunda ise, örtülü sermayeye ilişkin giderlerin hesabında, örtülü sermayeyi oluşturan borçlara ilişkin şartlarının oluştuğu ve devam ettiği sürece indirim konusu yapılan giderlerin dikkate alınması, bu dönem dışında indirim konusu yapılan giderlerin ise dikkate alınmaması gerekmektedir.

2- Görüşümüz

Kanunun 12'nci maddesinde örtülü sermaye;

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

Örtülü sermayeye isabet eden giderlerin tespitinde, tanımda yer alan unsurlar:

1- Hesap dönemi içinde herhangi bir tarihte öz sermayenin üç katını aşan borç,

2- İlgili hesap dönemi için örtülü sermaye kabul edilmektedir.

Yasa hükmünde yer alan bu unsurlar, örtülü sermayenin bir sürece bağlı olduğunu değil aksine bir tarihe bağlı olduğunu göstermektedir. Bu itibarla hesap dönemi içinde herhangi bir tarihte gerçekleşen örtülü sermayenin ne kadar devam ettiğinin bir önemi bulunmamaktadır olup, örtülü sermaye şartları bir gün dahi sürse ilgili kurumlar vergisi hesap dönemi için örtülü sermaye şartları gerçekleşmiş sayılmaktadır. Hesap dönemi için örtülü sermaye sayılmasının sonucu ise, hesap dönemi başından hesap dönemi sonuna kadar indirim konusu yapılan örtülü sermaye giderlerinin reddedilmesi olacaktır. Örneğin 2006 hesap döneminde gerçekleşen örtülü sermaye 5 gün ya da 5 ay sürse de sonuç aynı olacak, 2006 yılı hesap döneminin örtülü sermayesi kabul edilecek ve hesap dönemi içinde gerçekleşen örtülü sermaye giderlerinin tamamı reddedilecektir.

Yapılan yasal düzenleme ile hesap dönemi içinde gerçekleşen örtülü sermayenin, şartların devamı süresince örtülü sermaye sayılmasının mümkün olmadığı ve ancak, “borcun öz sermayenin üç katını aşan kısmı örtülü sermaye sayılır ya da şartların devamı süresince örtülü sermaye sayılır” şeklindeki bir yasal düzenleme ile böyle bir yorum yapmanın mümkün olacağı kanaatindeyiz.

B- ÖRTÜLÜ SERMAYEYE İLİŞKİN GİDERLER

Tebliğde yapılan açıklamalar uyarınca örtülü sermaye, ilgili hesap döneminin değil, şartların devam ettiği sürece örtülü sermaye olarak kabul edilmekte, bu nedenle de sadece bu sürede indirim konusu yapılan giderlerin reddi söz konusu olabilecektir.

1- Tebliğde Benimsenen Uygulama

Tebliğin 12.1.5. Ayrımında yapılan açıklama ile borç tutarlarının, öz sermayenin üç katını aştığı tarihten itibaren ve oranı aştığı sürece örtülü sermaye sayılmaktadır. Benimsenen yaklaşımın sonucu ise örtülü sermayeye ilişkin giderlerin hesabında, şartlarının olduğu ve devam ettiği sürece örtülü sermayeyi oluşturan borçlara ilişkin indirim konusu yapılan giderlerin dikkate alınması, bu dönem dışında indirim konusu yapılan giderlerin ise dikkate alınmamasıdır. Diğer bir ifadeyle örtülü sermaye şartlarının devam ettiği sürece indirim konusu yapılan gider bulunmaması durumunda, örtülü sermaye üzerinden hesaplanan gider tutarı da sıfır olarak kabul edilecektir.

2- Görüşümüz

Maddede “hesap dönemi içinde herhangi bir tarihte borcun öz sermayenin üç katını aşan kısmı ilgili hesap dönemi için örtülü sermaye sayılır” ifadesi ile hesap dönemi içinde herhangi bir tarihte gerçekleşen örtülü sermaye, şartların devam ettiği sürece değil, yasa hükmü gereğince ilgili hesap dönemi için örtülü sermaye kabul edilmektedir. Bu itibarla, hesap dönemi içinde gerçekleşen örtülü sermaye üzerinden hesaplanan giderlerin, kurum kazancından indirilmesinin mümkün olmayacağı kanaatindeyiz.

Diğer bir ifadeyle, örtülü sermaye şartlarının ne zaman oluştuğunun ve ne kadar süre ile devam ettiğinin ve giderlerin örtülü sermaye şartlarının gerçekleştiği tarihten önce ya da sonra indirim konusu yapılmış olmasının bir önemi bulunmamaktadır. Örneğin 2’nci ayda alınan krediye ilişkin 6’ncı ayda faiz ödemesi yapılmış ve gider kaydedilmiş ve 8’inci ayda da bu borç dâhil olmak üzere örtülü sermaye şartları oluşmuş ise, örtülü sermaye nedeniyle reddi gereken giderlerin hesabında 6’ncı ayda indirim konusu yapılan faiz giderlerinin de dikkate alınması gerektiği kanaatindeyiz.

Ayrıca, borcun öz sermayenin üç katını aşan kısmının, aştığı tarihten itibaren örtülü sermaye kabul edilmesi ve sadece bu tarihten sonra indirim konusu yapılan giderlerin örtülü sermaye kapsamında reddedilmesi durumunda, bu yorumun diğer bir sonucu da, örtülü sermaye şartlarının devam ettiği sürenin tespit edilmesi olacak ve diğer bir ifade ile örtülü sermaye şartlarının bozulduğu tarihten itibaren de indirim konusu yapılan örtülü sermaye giderlerinin reddi mümkün olmayacaktır.

Bu durumda, aynı hesap dönemi içinde indirim konusu yapılan giderlerin sadece belli bir süre ile indiriminin kabul edilmemesinin, maddenin amacına ters olduğu ve uygulamada örtülü sermayeye isabet eden giderlerin, indirim konusu yapılacağı dönemlerin ayarlanması suretiyle hem vergi ziyayı yaratılmasına, hem de yasa hükmünün yürütülmesine engel olacağı kanaatindeyiz. Kaldı ki şirketlerin, ödenmemiş sermayeleri mevcut iken ortaklarından yaptıkları öz sermayenin üç katını aşmayan borçlara ilişkin giderlerini kurum kazancından indirmeleri zaten kanunen mümkün bulunmaktadır.

Bu itibarla oranı aşan borçların ilgili hesap dönemi için örtülü sermaye kabul edilmesi ve bu bağlamda örtülü sermayeye isabet eden giderlerin hesabında, söz konusu borçlara ilişkin hesap dönemi içinde indirim konusu yapılan giderlerin tamamının dikkate alınması, yasa hükmüne uygun olarak maddeye de işlerlik kazandıracaktır.

C- ÖRNEK

Deniz A.Ş.'nin 01/01/2006 tarihindeki öz sermayesi 5.000 YTL dir. Kurumun 2006 hesap döneminde indirim konusu yaptığı faiz giderleri ve borç bilgileri aşağıdaki gibidir.

-%5 oranında ortağı olduğu (A) Bankasından 2005 yılında alınan 5.000 YTL borç için 15.03.2006 tarihinde 500 YTL faiz ve

15.08.2006 tarihinde 500 YTL faiz ödemesi yapılmış ve 15.12.2006 tarihinde de 5.000 YTL anapara geri ödenmek suretiyle borç kapatılmıştır.

-Ortak (B) Kurumundan 2004 yılında alınan 5.000 YTL borç için 15.04.2006'da 200 YTL , 15.08.2006 tarihinde de 200 YTL faiz ödemesi yapılmıştır.

-Ortak (C) gerçek kişisinden 01.06.2006 tarihinde 10.000 YTL borç alınmış ve 15.06.2006 tarihinden başlamak üzere her ay 100 YTL faiz ödemesi yapılmıştır.

Örtülü Sermaye Tutarı:

$2.500 + 5.000 + 10.000 = 17.500 - (5.000 \times 3 = 15.000) = 2.500$ YTL dir.

Ortaklara İsbet Eden Örtülü Sermaye Tutarı:

- (A) Bankası: $2.500 / 17.500 \times 2.500 = 357,14$

- (B) Kurumu: $5.000 / 17.500 \times 2.500 = 714,29$

- (C) Gerçek Kişisi: $10.000 / 17.500 \times 2.500 = 1.428,57$

Tebliğde Benimsenen Uygulama:

Örtülü Sermayenin gerçekleştiği tarih: 01.06.2006

Örtülü Sermaye şartlarının bozulduğu tarih: 15.12.2006

- Örtülü Sermaye kapsamındaki borçlara ilişkin hesap döneminde indirim konusu yapılan giderlerin toplamı: $(1.000/2=500 + 400 + 700 =) 1.600$ YTL

- Örtülü Sermaye kapsamındaki borçlara ilişkin örtülü sermaye süresince (01.06 -15.12.2006) indirim konusu yapılan giderlerin toplamı:(500/2=500 +200+600=) 1.050 YTL

İndirimi Kabul Edilmeyen Örtülü Sermaye Gideri ve Dağıtılan Kâr Payı:

- (A) Bankası: $357,14/ 2.500 \times 500/2 = 35,71$

- (B) Kurumu: $714,29/ 5.000 \times 200 = 28,57$

- (C) Gerçek Kişisi: $1.428,57/ 10.000 \times 600 = 85,71$

Toplam : $(1.050) = 149,99$ YTL

Görüşümüz:

İndirimi kabul Edilmeyen Örtülü Sermaye Gideri ve Dağıtılan Kâr Payı:

-(A) Bankası: $357,14/ 2.500 \times 1.000/2 = 71,43$

-(B) Kurumu: $714,29/ 5.000 \times 400 = 57,14$

-(C) Gerçek Kişisi: $1.428,57/ 10.000 \times 700 = 99,99$

Toplam : $(1.600) = 228,56$ YTL

Bu tutarlar ortaklar açısından elde edilmiş net kâr payı olarak da kabul edilecek ve tam mükelleflerin elde ettikleri hariç olmak üzere brüte tamamlanan tutarlar aynı zamanda vergi kesintisi matrahını oluşturacaktır.

Diğer taraftan Tebliğde yapılan açıklamalar uyarınca, (A) Bankasından alınan borcun 15.06.2006 tarihinde geri ödenmesi durumunda ise örtülü sermaye gerçekleşmiş, ancak şartların devam ettiği süre-

de indirim konusu yapılan gider bulunmadığından, örtülü sermaye nedeniyle indirimi kabul edilmeyen gider ve dağıtılan kâr payı tutarı bulunmamaktadır.

IV- DAĞITILMIŞ KABUL EDİLEN KÂR PAYI VE VERGİ KESİNTİSİ

Kanun metninde yer alan örtülü sermaye nedeniyle dağıtılmış kabul edilen kâr payına ilişkin hükümler ve gerekçeleri aşağıdaki gibidir.

Madde 12:

“(7) Örtülü sermaye üzerinden kur farkı hariç, faiz ve benzeri ödemeler veya hesaplanan tutarlar, Gelir veya Kurumlar Vergisi Kanunlarının uygulanmasında, gerek borç alan gerekse borç veren nezdinde, örtülü sermaye şartlarının gerçekleştiği hesap döneminin son günü itibariyle dağıtılmış kâr payı veya dar mükellefler için ana merkeze aktarılan tutar sayılır.

Gerekeç: *Maddenin yedinci fıkrasında ise, örtülü sermaye üzerinden ödenen veya hesaplanan faizlerin Gelir veya Kurumlar Vergisi Kanunlarının uygulamasında, gerek borç alan gerekse borç veren nezdinde, örtülü sermaye şartlarının gerçekleştiği hesap döneminin son günü itibariyle dağıtılmış kâr payı ve dar mükellefler için ana merkeze aktarılan tutar sayılacağı hüküm altına alınmıştır. Bu şekilde dağıtılmış kâr payının net kâr payı tutarı olarak kabul edilmesi ve brüte tamamlanması sonucu bulunan tutar üzerinden ortakların hukuki niteliğine göre belirlenen oranlarda vergi kesintisi yapılacaktır.*

Böylece, bir kurumda örtülü sermaye şartlarını taşıması sebebiyle indirimi reddedilen borçlar için nakden veya hesaben ödenen faizlerin, mükerrer vergilemeyi önlemek amacıyla elde eden yönünden

kâr payı olarak yeniden tasnif edilmesi ve buna göre gerekli düzeltmelerin yapılması amaçlanmıştır. Ancak düzeltme işlemi, sadece tarafların mükellefler nezdinde yapılacak olup bu mükelleflerin ortaklarına ilişkin daha alt kademelerde düzeltme yapılması söz konusu olmayacaktır.

Ödenen faizlerin reddedilmesi nedeniyle her borç veren yönünden kâr payı olarak kabul edilecek tutarlar, reddedilen faiz tutarına, borç verenlerin verdikleri borçların toplam borca oranı dikkate alınarak belirlenecektir.

Örneğin,

- Ortak (A) nun borç verdiği tutar 100,*
- Ortak (B) nin borç verdiği tutar 200,*
- Ortak (C) Bankasının borç verdiği tutar ise 400 ve*

İşletme öz sermayesinin 150 birim olduğu varsayımı ile toplam borcun 300 birimi aşan kısmı örtülü sermaye sayılacak; bu hesaplamada ortak (C) nin banka olması nedeniyle verdiği borç tutarının %50'si olan $(400/2=)200$ birim dikkate alınacaktır.

Buna göre, örtülü sermaye sayılacak olan tutar $[(100+200+200) - (2 \times 150) =]200$ birim olup, bu tutarın dağılımı aşağıdaki gibidir: {Ortaklara isabet eden örtülü sermaye tutarı = (Ortağın borç verdiği tutar/Örtülü sermayenin hesabında dikkate alınacak toplam borç tutarı) x Örtülü sermaye tutarı}

- Ortak (A) için $\{(100/500) \times 200 =\}$ 40,*
- Ortak (B) için $\{(200/500) \times 200 =\}$ 80,*
- Ortak (C) için $\{(200/500) \times 200 =\}$ 80 ve*

birime isabet eden tutarlar, ortaklara isabet eden kısım olarak dikkate alınacaktır.

Örtülü sermayeye taraf olan borç veren mükelleflerde daha önce yapılan vergilendirme işlemlerinin düzeltilebilmesi için, maddenin yedinci fıkrasında, örtülü sermaye üzerinden kur farkı hariç, faiz ve benzeri ödemeler veya hesaplanan tutarların, Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunlarının uygulanmasında, gerek borç alan gerekse borç veren nezdinde, örtülü sermaye şartlarının gerçekleştiği hesap döneminin son günü itibariyle dağıtılmış kâr payı veya dar mükellefler için ana merkeze aktarılan tutar sayılacağı hüküm altına alınmıştır. Bu suretle elde edilen kâr payları ise elde edenin hukuki durumuna göre vergi tevkifatına tabi bulunmakta olup, söz konusu hükümlere çalışmamızın izleyen bölümlerinde yer verilmiştir.

A- TAM MÜKELLEF KURUMLARCA DAĞITILAN KÂR PAYI VE VERGİ KESİNTİSİ

1- Dağıtılmış Kâr Payı Olarak Kabul Edilen Tutar

Söz konusu maddenin yedinci fıkrasında, örtülü sermaye üzerinden kur farkı hariç, faiz ve benzeri ödemeler veya hesaplanan tutarlar, Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunlarının uygulanmasında, gerek borç alan gerekse borç veren nezdinde, örtülü sermaye şartlarının gerçekleştiği hesap döneminin son günü itibariyle dağıtılmış kâr payı sayılmaktadır.

Yapılan düzenleme ile mükelleflerin örtülü sermaye üzerinden hesaplanan faiz giderlerini ödemiş olmaları ve/veya kurum kazançlarının tespitinde indirim konusu yapmamaları, kâr payının hesap dönemi sonu itibariyle dağıtılmış kabul edilmesine ve vergi tevkifatına engel teşkil etmemektedir.

Örtülü sermayeye isabet eden faiz ve benzeri gider tutarı dağıtılmış net kâr payı olarak kabul edilecek ve brüte tamamlanan tutarlar üzerinden gelir vergisi ve/veya kurumlar vergisi kesintisi yapılacaktır.

Örtülü sermayeye isabet eden kur farkları ise kanunen dağıtılmış kâr payı olarak kabul edilmemektedir. Ancak tam mükellef kurumlar nezdinde yapılacak düzeltmede, örtülü sermayeye ilişkin kur farklarını da kapsayacak şekilde düzeltme yapılması gerektiği anılan fıkrada ayrıca hüküm altına alınmıştır.

Diğer taraftan T.T.K. hükümleri uyarınca kâr dağıtımı için ticari kârın olması gerekmekte olup, ilgili hesap döneminde mali zararın olması bir önem arz etmemektedir. Maddenin yedinci fıkrasında yer alan bu düzenleme ise, vergisel açıdan kabul edilen bir kâr dağıtımı olduğundan; gerek mali, gerekse de ticari zararın olması halleri, örtülü sermaye nedeniyle kâr payı dağıtımının yapıldığının kabul edilmesine engel teşkil etmeyecektir.

2- Kâr Payının Dağıtılmış Kabul Edildiği Dönem

Maddenin yedinci fıkrasında ödenmiş ya da hesaplanmış örtülü sermaye giderleri, örtülü sermaye şartlarının gerçekleştiği hesap döneminin son günü itibariyle dağıtılmış kâr payı olarak kabul edilmektedir. Vergi Usul Kanununun 174'üncü maddesinde, “hesap dönemi normal olarak takvim yılıdır” şeklinde tanımlanmıştır. Kurumlar Vergisi Kanununun 16'ncı maddesinde ise kurumlar vergisinde vergilendirme dönemi, hesap dönemi olarak kabul edilmiştir.

Yasanın söz konusu hükmü uyarınca; örtülü sermayeye ilişkin faiz ve benzeri giderler, hesap dönemi içinde ödenmiş olsalar dahi, 31.12 (kendilerine özel hesap dönemi tayin edilenlerde bu dönemin son günü) itibariyle dağıtılmış kâr payı olarak kabul edilmektedir.

Bununla birlikte Tebliğin 12.4.2. Ayrımında; örtülü sermayeye ilişkin faiz giderlerinin hesap dönemi içinde ödenmiş olması halinde, kâr payı dağıtımının gerçekleşmiş kabul edileceği, ödemenin yapılmamış olması halinde ise hesap döneminin son günü itibariyle kâr payının dağıtıldığı kabul edileceği yönünde bir açıklama yapılmıştır.

Tebliğde yapılan bu düzenleme, Tebliğin 15.6.6. Ayrımında düzenlenen avans kâr paylarının dağıtılması ve vergilendirilmesine yönelik düzenlemelere paralellik gösteriyor olmakla birlikte, kâr payının elde edildiği tarih açısından farklılık göstermektedir. Şöyle ki;

- Hesap dönemi içinde avans kâr payı dağıtılabilecek ve dağıtılan avans kâr payları üzerinden elde edenin hukuki niteliğine göre kesilen vergiler, avans kâr payı dağıtımının yapıldığı aya ait muhtasar beyanname ile beyan edilecek;

- Ancak kurum ortakları açısından kâr payının elde edildiği tarih, ilgili hesap döneminin sonu yani, kurumun safi kazancının kesinleşip, nakden veya hesaben kâr dağıtımının yapıldığı tarih olarak kabul edilmiştir.

Örtülü sermaye nedeniyle dağıtılmış kabul edilen kâr paylarının ise elde edildiği 3 tarih bulunmaktadır.

- Borç veren tam mükellef kurumların geçici vergi dönemlerin kendiliğinden yapmış oldukları düzeltme işlemlerinde, faiz gelirlerinden örtülü sermayeye isabet eden kısımlar kâr payı geliri ve şartların oluşması durumunda iştirak kazançları istisnası kabul edilmiş, (1 seri no.lu KVKGT 12.4.1.)

- Cari dönemlerde (hesap dönemi içinde) örtülü sermaye isabet eden faizlerin ödenmesi durumunda kâr payı dağıtımının yapıldığı kabul edilmiş, (1 seri no.lu KVKGT 12.4.2.)

- Hesap dönemi kapandıktan sonra herhangi bir faiz reddi veya düzeltme yapılması durumunda hesap döneminin son günü.

Sonuç olarak Tebliğde yer alan bu düzenleme, elde ettiği kâr payları iştirak kazancı niteliğinden olan kurumlar vergisi mükellefleri açısından, geçici vergi matrahlarını da etkileyecek uygulanması zor bir düzenleme olduğu gibi, Kurumlar Vergisi Kanununun 12, 15 ve 30'uncu maddeleriyle de çeliştiği kanaatindeyiz.

3- Kâr Payları Üzerinden Yapılacak Vergi Kesintisi

Maddenin yedinci fıkrasında örtülü sermayeye ilişkin faizler, Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunlarının uygulanmasında gerek borç alan gerekse de borç veren nezdinde hesap döneminin sonunda dağıtılmış kâr payı sayıldığından, tam mükellef kurumlar tarafından dağıtılan kâr payları elde edenin hukuki durumuna göre gelir ve/veya kurumlar vergisi kesintisine tabi tutulacaktır. Ancak, örtülü sermayeye isabet eden kur farkı giderlerinin kâr payı olarak kabul edilmesi ve dolayısıyla vergi kesintisine tabi tutulması söz konusu değildir.

4842 sayılı Kanunun 12'nci maddesiyle değişik, Gelir Vergisi Kanununun 94'üncü maddesinin birinci fıkrasının (6) numaralı bendinin (b-i) ve (b-ii) alt bentlerinde, tam mükellef kurumlar tarafından; tam mükellef gerçek kişilere, gelir ve kurumlar vergisi mükellefi olmayanlara ve bu vergilerden muaf olanlara dağıtılan kâr paylarından; tam mükellef kurumlar tarafından; dar mükellef gerçek kişilere, dar mükellef kurumlara (Türkiye'de bir işyeri veya daimi temsilci aracılığıyla kâr payı elde edenler hariç) ve gelir ve kurumlar vergisinden muaf olan dar mükelleflere dağıtılan kâr paylarından vergi kesintisi yapılacağı hükmüne yer verilmiştir.

Öte yandan, Kurumlar Vergisi Kanununun 15'inci maddesinin ikinci fıkrasında, vergiden muaf kurumlara dağıtılan kâr payları üzerin-

den vergi kesintisi yapılacağı; 30'uncu maddesinin üçüncü fıkrasında da Türkiye'de bir işyeri veya daimi temsilci aracılığıyla kâr payı elde edenler hariç olmak üzere, dar mükellef kurumlara veya kurumlar vergisinden muaf olan dar mükelleflere dağıtılan kâr payları üzerinden vergi kesintisi yapılacağı hükme bağlanmıştır.

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu düzenlemelerinde kanunun içsel bütünlüğünün sağlanması amacıyla, kurum kazançları ile ilgili olduğu halde Gelir Vergisi Kanununda düzenlenmiş bulunan vergi kesintisine dair hükümler ile yapılan kesintilerin beyanına ilişkin diğer düzenlemeler tamamen Kurumlar Vergisi Kanununun içine alınmıştır. Bu durumun mükerrer vergilemeye yol açmaması amacıyla yine Kurumlar Vergisi Kanununun geçici 1'inci maddesinin 1 ve 2'nci fıkralarında yapılan düzenlemeler ile Kurumlar Vergisi Kanununa göre vergi kesintisine tabi tutulmuş kazanç ve iratlar üzerinden ayrıca Gelir Vergisi Kanununun 94'üncü maddesi uyarınca kesinti yapılmayacağı; Gelir Vergisi Kanununun geçici 67'inci maddesi uyarınca kesintiye tabi tutulmuş kazanç ve iratların da bu Kanuna göre ayrıca vergi kesintisine tabi tutulmayacağı açıkça hüküm altına alınmıştır.

Söz konusu yasa hükümleri uyarınca tam mükellef kurumlar tarafından:

- Kurumlar vergisinden muaf olan kurumlara,
 - Türkiye'de bir işyeri veya daimi temsilci aracılığıyla kâr payı elde edenler hariç dar mükellef kurumlara,
 - Kurum statüsünde olup bu Kanunla veya özel kanunlarla kurumlar vergisinden muaf olan dar mükelleflere,
- dağıtılan, Gelir Vergisi Kanununun 75'inci maddesinin ikinci fıkrası

sının (1), (2) ve (3) numaralı bentlerindeki kâr payları üzerinden; Kurumlar Vergisi Kanununun 15'inci maddesinin ikinci fıkrası ve 30'uncu maddesinin üçüncü fıkrası uyarınca (2006/10731 sayılı B.K.K. ile 23.7.2006 tarihinden geçerli olmak üzere) %15 oranında vergi kesintisi yapılacaktır.

Ayrıca tam mükellef kurumlar tarafından:

- Tam mükellef gerçek kişilere,
- Gelir ve Kurumlar Vergisi mükellefi olmayanlara,
- Gelir Vergisinden muaf olanlara,
- Dar mükellef gerçek kişilere,
- Gelir Vergisinden muaf olan dar mükellef gerçek kişilere,

dağıtılan, Gelir Vergisi Kanununun 75'inci maddesinin ikinci fıkrasının (1), (2) ve (3) numaralı bentlerinde yazılı kâr payları üzerinden de; Gelir Vergisi Kanununun 94'üncü maddesinin birinci fıkrasının (6) numaralı bendinin (b)/i ve ii alt bentlerine göre (2006/10731 sayılı B.K.K. ile 23.7.2006 tarihinden geçerli olmak üzere) %15 oranında vergi kesintisi yapılacaktır.

Öte yandan, kâr paylarında vergi tevkifatına ilişkin söz konusu hükümler uyarınca tam mükellef kurumlar tarafından;

- Tam mükellef kurumlara,
- Türkiye'de bir işyeri veya daimi temsilci aracılığıyla kâr payı elde eden dar mükellef kurumlara,

dağıtılan kâr payları üzerinden vergi tevkifatı yapılmayacaktır.

B- DAR MÜKELLEFLERİN KURUMLARDA ANA MERKEZE AKTARILAN TUTAR VE VERGİ KESİNTİSİ

Bilindiği üzere, 4842 sayılı Kanunun 7'nci maddesiyle değişik Gelir Vergisi Kanununun 75'inci maddesinin ikinci fıkrasının (4) numaralı bendinde, Kurumlar Vergisi Kanunu uyarınca yıllık veya özel beyanname veren dar mükellef kurumların indirim ve istisnalar düşülmeden önceki kurum kazancından, hesaplanan kurumlar vergisi düşüldükten sonra kalan kısmın menkul sermaye iradı olduğu hükmüne bağlanmıştır.

Kurumlar Vergisi Kanununun 30'uncu maddesinin altıncı fıkrasında ise, yıllık veya özel beyanname veren dar mükellef kurumların, indirim ve istisnalar düşülmeden önceki kurum kazancından, hesaplanan kurumlar vergisi düşüldükten sonra kalan kısımdan ana merkeze aktardıkları tutar üzerinden, kurum bünyesinde 2006/10731 sayılı B.K.K. ile 23.7.2006 tarihinden geçerli olmak üzere %15 oranında kesinti yapılacağı hüküm altına alınmıştır.

Buna göre, Kurumlar Vergisi Kanunu uyarınca yıllık veya özel beyanname veren dar mükellef kurumların, anılan maddede yazılı menkul sermaye iradını ana merkezlerine aktarmaları sırasında, aktardıkları bu tutarlar üzerinden gelir vergisi tevkifatı yapmaları gerekmektedir.

Öte yandan, dar mükellef kurumların Türkiye'de elde edilen kârı ana merkezlerine aktarmamaları halinde ise Kurumlar Vergisi Kanununun 30'uncu maddesinin altıncı fıkrası gereğince kurumlar vergisi tevkifatı yapılmayacaktır.

Örtülü sermaye düzenlemelerinin yapıldığı 12'nci maddenin yedinci fıkrasında örtülü sermaye üzerinden kur farkı hariç, faiz ve benze-

ri ödemeler veya hesaplanan tutarlar, Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunlarının uygulanmasında, gerek borç alan gerekse borç veren nezdinde, örtülü sermaye şartlarının gerçekleştiği hesap döneminin son günü itibariyle dar mükellefler için ana merkeze aktarılan tutar sayılmıştır.

Bu durumda örtülü sermaye kullandığı tespit edilen dar mükellefler açısından örtülü sermayeye ilişkin indirimi reddedilen faiz giderleri, ana merkeze aktarılan tutar sayılacağından, kurum bünyesinde brüte tamamlanan tutarlar üzerinden %15 oranında kurumlar vergisi kesintisi yapılması gerekmektedir.

V- TARHİYAT VE DÜZELTME İŞLEMLERİ

Madde metninde yer alan örtülü sermaye nedeniyle yapılacak tarhiyat ve düzeltme işlemlerine ilişkin hükümler ve gerekçeleri aşağıdaki gibidir.

Madde 12:

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

Gerekeçe: *Böylece, bir kurumda örtülü sermaye şartlarını taşıması sebebiyle indirimi reddedilen borçlar için nakden veya hesaben*

ödenen faizlerin, mükerrer vergilemeyi önlemek amacıyla elde eden yönünden kâr payı olarak yeniden tasnif edilmesi ve buna göre gerekli düzeltmelerin yapılması amaçlanmıştır. Ancak düzeltme işlemi, sadece taraf olan mükellefler nezdinde yapılacak olup bu mükelleflerin ortaklarına ilişkin daha alt kademelerde düzeltme yapılması söz konusu olmayacaktır.

Yedinci fıkrada yer alan bir diğer düzenleme ile düzeltmenin yapılması için örtülü sermaye kullanan kurum adına tarh edilen vergilerin kesinleşmiş ve ödenmiş olması şartı getirilmektedir.

Yapılan düzenleme ile mükellefler açısından vergi mükerrerliğinin önlenmesi amacıyla gerçekleştirilecek düzeltme işleminin yasal olarak yapılması sağlanmış, diğer taraftan da 5422 sayılı Kanunda yer alan örtülü sermaye hükümlerinin uygulanmasında en güçlü ihtilaf konusu olan ve bu nedenle yasa hükmünün yürütülmesinde engel olarak çıkan “gelir-gider dengesi içinde hazine zararının doğmadığı” savının işlerliğinin kaldırılması sağlanmıştır.

A- DÜZELTME YAPILABİLMESİ İÇİN ÖRTÜLÜ SERMAYE KULLANAN KURUM ADINA TARH EDİLEN VERGİLERİN KESİNLEŞMİŞ VE ÖDENMİŞ OLMASI ŞARTI

1- Tarh Edilen Vergilerin Kesinleşmiş ve Ödenmiş Olması Şartı

Söz konusu yedinci fıkrada yer alan düzenleme ile örtülü sermayeye isabet eden indirim kabul edilmeyen giderlerin, kâr payı olarak kabul edilmesi suretiyle gerekli düzeltmelerin yapılması sağlanarak mükerrer vergilendirmenin önlenmesi amaçlanmıştır. Maddede sadece borç alan ve borç veren mükelleflere düzeltme imkânı tanınmış olup, bu zincirde yer alan diğer mükelleflere düzeltme imkânı tanınmamıştır.

Ayrıca kur farkları kâr payı olarak kabul edilmediğinden tam mükellef kurumlar nezdinde yapılacak düzeltmede, kur farklarını da kapsayacak şekilde düzeltme yapılması kanunen hüküm altına alınmıştır.

Söz konusu hüküm gereğince düzeltmenin yapılabilmesi için örtülü sermaye kullanan kurum adına tarh edilen vergilerin kesinleşmiş ve ödenmiş olması gerekmektedir. “Tarh edilen vergiler” ifadesi sadece kurumlar vergisini kapsamamakta olup, kullanılan örtülü sermaye nedeniyle ziya uğratılan kurumlar vergisinin yanı sıra, geçici vergi, gelir vergisi stopajı, katma değer vergisi gibi tarhiyatları da kapsadığı kanaatindeyiz. Diğer taraftan düzeltmenin yapılabilmesi için vergi cezalarının ödenmesi şartı kanunen aranmamaktadır.

“Tarh edilen vergilerin kesinleşmiş ve ödenmiş olması” ifadesi ise düzeltmenin söz konusu olabilmesi için verginin tarh edilmesinin yeterli olmadığını, kesinleşmiş ve ödenmiş olması da gerektiğini ifade etmektedir. Zira en yalın haliyle örtülü sermaye kullanan mükellef adına yapılan tarhiyat nedeniyle karşı kurumda düzeltme işlemlerinin yapılması sonucu iade edilmesi gereken verginin çıktığı durumda; ödenmemiş bir vergiye ilişkin düzeltme ve iade yapılabilmesi mümkün olmayacaktır.

Vergi Usul Kanununun 20’nci maddesinde verginin tarhı, vergi alacağının kanunlarında gösterilen matrah ve nispetler üzerinden vergi dairesi tarafından hesaplanarak bu alacağı miktar itibarıyla tespit eden idari muamele; 22’nci maddesinde ise verginin tahakkuku, tarh ve tebliğ edilen bir verginin ödenmesi gereken bir safhaya gelmesi olarak tanımlanmıştır. Söz konusu Kanunda yer alan düzenlemeler gereğince tarhiyatın kesinleşmesi aşağıdaki durumlar ile oluşmaktadır.

- 1- Tarhiyat Öncesi Uzlaşmanın vaki olması,
- 2- Tarhiyat Sonrası Uzlaşmanın vaki olması,
- 3- Yapılan tarhiyat için VUK.nun 376'ncı madde hükmünün uygulanması,
- 4- Dava açma süresi içinde dava açılmaması,
- 5- Yargı mercilerince nihai kararın verilmiş olması,

Uzlaşma konusu yapılan vergilerde düzeltilecek vergi tutarı, tarh edilen ya da tarhi istenen vergi tutarı değil uzlaşılan ve ödenen vergi tutarı olacaktır.

2- Matrah Farkı Bulunmakla Birlikte Zarar veya İndirim Nedeniyle Vergi Tarhiyatı Önerilmeyen Vergi İnceleme Raporları ve Karşı Kurumda Düzeltme

Diğer taraftan yapılan incelemeler sonucu örtülü sermayenin tespiti nedeniyle matrah (kazanç) farkı bulunmakla birlikte zarar ya da indirimler nedeniyle tarhiyat önerilmeyen vergi inceleme raporlarına ilişkin karşı mükelleflerde düzeltme işleminin yapılıp yapılmayacağı ya da ne zaman yapılacağı hususu tereddüt oluşturmaktadır.

Vergi Usul Kanununun 34'üncü maddesinde ikmalen ve re'sen tarh edilen vergilerin; 366'ncı maddesinde ise kesilen vergi cezalarının "ihbarname" ile ilgililere tebliğ olunacağı hükme bağlanmıştır. Söz konusu Kanunun "Dava Konusu" başlıklı 378'inci maddesinde ise Vergi Mahkemesinde dava açabilmek; "verginin tarh edilmesi, cezanın kesilmesi, tadilat ve takdir komisyonları kararlarının tebliğ edilmiş olması; tevkif yoluyla alınan vergilerde istihkak sahiplerine ödemenin yapılmış ve ödemeyi yapan tarafından verginin kesilmiş olması" şartına bağlanmıştır.

Bu itibarla 66 seri no.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinde: “Vergi incelemesinin (mükellefin beyan ettiği zararın matrah teşkil etmeyecek daha az bir miktara icrai) şeklinde sonuçlanması halinde, mükellefin ileriki hesap dönemleriyle ilgili vergi matrahına müessir olan bu durumu belirten inceleme raporunun vergi dairesine tevdiinde bir nüshanın mükellefe bilgi için yazı ile tebliğ edilmesi ve alınacak imzalı belgenin raporun vergi dairesinde kalan ikinci nüshası ile birlikte dosyasında muhafaza olunması” gerektiği şeklinde açıklama yapılmıştır.

Örtülü sermaye tespit edilmekle birlikte mali zarar ya da diğer indirimler nedeniyle vergi tarhi bulunmayan ve ceza kesilmesi istenmeyen vergi inceleme raporları dava konusu oluşturmamaktadır. Bununla birlikte söz konusu inceleme nedeniyle izleyen dönemlerde vergi ziyayı oluşmakta ve böylece tarhi istenen vergilerin dönemi değişmektedir. Bu durumda “tarhi istenen verginin kesinleşmesi ve ödenmesi şartının” gerçekleşebilmesi için yapılan tarhiyata bağlı vergi ziyasının oluştuğu dönemin beklenmesi gerekmektedir. Örneğin; 2006 hesap döneminde örtülü sermaye tespit edilmiş ancak, zarar mahsubu nedeniyle 2007 hesap döneminde kurumlar vergisi tarhiyatı yapılabilmesi durumunda, bu defa 2007 hesap dönemine ilişkin tarh edilen söz konusu vergilerin kesinleşip, ödenmesi gerekecektir.

Diğer taraftan örtülü sermaye kullandığı tespit edilen mükelleflerde yapılacak tarhiyatın zarar, mahsup veya indirimler nedeniyle daha sonraki yıllarda yapılması durumunda; tarh edilen vergilere ilişkin karşı mükelleflerde yapılacak düzeltme işlemi de buna bağlı olarak gecikmeli olarak yapılabilecektir. Örneğimizde karşı mükellefte düzeltme işlemi 2006 yılına ilişkin olarak 2008 yılında yapılabilecektir.

Bununla birlikte mükelleflerin zarar mahsubu nedeniyle vergi tarhiyatı içermeyen vergi inceleme raporlarını dava konusu yaparak kesinleştirmeleri durumunda, henüz tarh edilmemiş (dolayısıyla tahsil edilmemiş) bir vergi için de düzeltme işleminin yapılması söz konusu olabilecektir.

Nitekim Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulunun 23/12/2005 tarih ve Esas No:2005/201, Karar No:2005/308 no.lu Kararı aşağıdaki gibidir.

“Konusu: Beyan edilen zararın azaltılması veya matrah farkı bulunmakla birlikte yararlanılabilecek yatırım indirimi tutarı nedeniyle vergi tarhiyatı önerilmeyen; ancak, izleyen yıla devreden indirimin azaltılması sonucunu doğuran vergi inceleme raporunun, idari davaya konu olacak kesin ve yürütülmesi gereken işlem niteliğinde olduğu hk.

İstemin Özeti: Un imalat ve ticareti faaliyetinde bulunan ve 1998 yılını zararla kapatan davacı şirketin, bu dönemde gerçeği yansıtmayan faturaları kayıtlarına alarak kurum kazancını azalttığı tespit edilmekle birlikte, yararlanabileceği yatırım indirimi tutarı nedeniyle, üzerinden kurumlar vergisi alınması önerilmeyen kurum kazancının kaldırılması ve dönem zararının beyan edilen tutarda olduğuna karar verilmesi istemiyle dava açılmıştır.

...2. Vergi Mahkemesi 16.9.2003 günlü ve E:2003/125, K:2003/923 sayılı kararıyla; 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 378’inci maddesinde yer alan düzenleme karşısında, vergi mahkemesinde dava açabilmek için vergi tarh edilmesi, ceza kesilmesi gibi davacının hukuki durumuna etki yapan kesin ve yürütülmesi zorunlu bir işlemin bulunması gerektiği, olayda ise, düzenlenen vergi inceleme raporuyla, davacının 1998 yılında kurum kazancı bulunduğu tespit edil-

miş ise de, yatırım indirimi nedeniyle vergi inceleme elemanı tarafından tarhi gereken kurumlar vergisi hesaplanmadığı, davalı idare tarafından da, davacı adına idari davaya konu olacak kesin ve yürütülmesi zorunlu bir işlem tesis edilmediği gerekçesiyle davanın 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununun 15/1-b maddesi uyarınca reddine karar vermiştir.

Yükümlünün temyiz istemini inceleyen Danıştay Üçüncü Dairesi 23.11.2004 günlü ve E:2003/2093, K:2004/2880 sayılı kararıyla; vergi inceleme raporlarının gereklerinin vergi dairesi müdürlüklerince yerine getirilmesi gerektiği, vergi dairesi müdürlüklerinin rapor sonuçlarını değiştirmeye, düzeltmeye veya kaldırmaya yetkisi bulunmadığı, bir vergi inceleme raporuyla, beyan edilen zararın azaltılması veya matrah farkı bulunmakla birlikte, vergi yasalarının indirim kuralları nedeniyle vergi tarhi gerekmesede, izleyen yıla devreden indirimin azaltılması gerektiği sonucuna ulaşılması halinde, vergi dairesi müdürlüklerince ilgililerin dönem zararları yahut izleyen yıla devreden zarar veya indirim tutarının raporda saptanan düzeyden daha yüksek kabulüne olanak bulunmadığı, dolayısıyla, bu kapsamdaki vergi inceleme raporları, inceleme dönemine ait ve izleyen yıla devreden zarar ve indirim tutarlarını azaltıcı etkileri nedeniyle yükümlülerin haklarını sınırlayıcı nitelik taşıdıklarından, idari davaya konu oluşturabilecekleri gerekçesiyle kararı bozmuştur.

Bozma kararına uymayan ... 2. Vergi Mahkemesi 10.5.2005 günlü ve E:2005/449, K:2005/495 sayılı kararıyla; vergi mahkemesinde dava açılabilmesi için mükellefler adına vergi ve ceza ihbarnamesi düzenlenip tebliğ edilmiş olması gerektiği, olayda ise, davacı adına düzenlenmiş herhangi bir ihbarname veya tahakkuk fişi bulunmadığı, vergi ve ceza tarhiyatına ilişkin olmayan, sadece davacının uyuşmazlık yılı olan 1998 yılını takip eden yıllarda dikkate alması gere-

ken yatırım indirimi miktarını gerekçeli olarak açıklayan ve tek başına hukuki bir sonuç doğurmayan bir vergi inceleme raporu tebliğ edilmiş bulunduğu, davacının icrai niteliği bulunmayan, sadece bilgi verme amacını taşıyan vergi inceleme raporuna karşı dava açma imkanı bulunmadığı, diğer yandan ihtilafli dönemi takip eden yıllarda söz konusu inceleme raporuyla verilen bilgilere göre beyanda bulunmaması halinde, vergi dairesince inceleme raporundaki öneriler doğrultusunda vergilendirme işlemi yapılacağı ve bu işleme karşı her zaman dava açabileceği, işleme konulmadığı sürece vergi inceleme raporunun icrai niteliği bulunmadığından, tek başına dava konusu edilemeyeceği gerekçesiyle, davanın 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununun 15/1-b maddesi uyarınca reddi yolundaki kararında ısrar etmiştir.

Israr kararı yükümlü şirketçe temyiz edilmiş, kararın hukuka aykırı olduğu ileri sürülerek bozulması istenmiştir.

Karar: Un imalat ve ticareti faaliyetinde bulunan ve 1998 yılını zararla kapatan davacı şirketin bu dönemde gerçeği yansıtmayan faturaları kayıtlarına alarak kurum kazancını azalttığı yolunda düzenlenen vergi inceleme raporuyla, yararlanabileceği yatırım indirimi tutarı nedeniyle, üzerinden kurumlar vergisi alınması önerilmeyen kurum kazancının kaldırılması ve dönem zararının beyan edilen tutarda olduğuna karar vermesi istemiyle açılan davayı, idari davaya konu olacak kesin ve yürütülmesi gereken bir işlem bulunmadığı gerekçesiyle, 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununun 15/1-b maddesi uyarınca reddeden vergi mahkemesi ısrar kararı temyiz edilmektedir.

2577 sayılı Kanunun "İdari dava türleri ve idari yargı yetkisinin sınırı" başlıklı 2'nci maddesinde, idari işlemler hakkında yetki, şekil, sebep, konu ve maksat yönlerinden biri ile hukuka aykırı olmaları

nedeniyle, menfaati ihlal edilenler tarafından açılan davalar iptal davaları olarak tanımlanmıştır.

İdari işlemler, idari makamlar tarafından bir kamu hizmetini yürütmek üzere kendilerine tanınan kamu gücü kullanılarak, tek yanlı iradeyle tesis edilen kesin ve yürütülmesi zorunlu her türlü işlemlerdir. Bu işlemler, tesis edildikleri alan kapsamında bulunan kişilerin hukukunu etkileyen sonuçlar doğuruyor ve menfaatlerini ihlal ediyor ise, bu kişilerin yukarıda belirtilen yasa hükmü gereği iptal davası açma hakları Anayasamızın 125'inci maddesi ile güvence altına alınmıştır. Dava konusu olayda, davalı idarenin, kanunların kendisine tanıdığı yetki çerçevesi içinde yaptırdığı inceleme sonucu düzenlettirdiği raporda, 1998 yılını zararlı kapadığını beyan eden davacının bu yıla ait bildirdiği kurum kazancı re'sen belirlenmiş, zararı kabul edilmemiş, ancak sahip olduğu yatırım indirimi hakkı nedeniyle tarhu gereken bir kurumlar vergisi hesaplanmamıştır. Ancak, Vergi Usul Kanununun 134 ve müteakip maddeleri gereğince ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamak amacıyla düzenlenen bu raporun davacının sonraki yıllara sarkan zarar miktarı ve yatırım indirimi miktarını doğrudan etkileyeceği açık olduğundan ve vergi dairelerinin Vergi Usul Kanununun 30'uncu maddesine göre düzenlenen rapor gereklerini yerine getirmekle yükümlü oldukları göz önüne alındığında, daha sonraki yıllarda davacının mali tablolarını etkileyecek bu inceleme sonucunun, ortada tarh ve tahakkuk bulunmadığından bahisle kesin ve yürütülmesi gerekli bir idari işlem olmadığını söylemeye hukuken olanak bulunmamaktadır.

Bu durumda, yükümlülerin inceleme dönemine ait ve izleyen yıla devreden zarar ve indirim tutarlarının azaltılması yolundaki vergi inceleme raporları, yükümlülerin haklarını sınırlamaları, daha sonraki dönemdeki vergilendirilmelerini doğrudan etkilemeleri ve yü-

rütülmesi zorunlu nitelik taşımaları nedeniyle idari davaya konu oluşturacağından, aksi görüşle davanın reddi yönünde verilen ısrar kararı hukuka uygun bulunmamıştır.

Açıklanan nedenlerle temyiz isteminin kabulü ile ... 2. Vergi Mahkemesinin 10.5.2005 günlü ve E:2005/449, K:2005/495 sayılı ısrar kararının bozulmasına 23.12.2005 gününde oy çokluğu ile karar verildi.

Karşı Oy: Temyiz dilekçesinde ileri sürülen iddialar ısrar kararının bozulmasını gerektirecek nitelikte görülmediğinden temyiz isteminin reddi gerektiği görüşüyle karara katılmıyoruz.”

Yapılan incelemeler sonucu bulunan matrah farkları ile zarar azaltımı nedeniyle vergi tarhiyatı içermeyen vergi inceleme raporlarının Yargıya taşınması ve yapılan tarhiyatların kesinleşmesi durumunda, bu defa ödenmesi gereken bir verginin de olmadığından bahisle düzeltme yapma hakkı ya da savı istisnai de olsa elde edilmiş olabilecektir.

B- MÜKELLEFLERİN KENDİLİĞİNDEN YAPABİLECEKLERİ DÜZELTME İŞLEMLERİ

Genel Tebliğinin 12.4. Ayrımında; örtülü sermaye kullanan mükelleflere gerek hesap dönemi içinde, gerekse de hesap dönemi sonunda kendiliğinden düzeltme yapmalarına imkan tanınmaktadır.

1- Borç Veren Tam Mükellef Kurum Olması

Tebliğin 12.4.1. Ayrımında borç veren tam mükellef kurumların kendiliğinden yapabilecekleri düzeltme işlemleri açıklanmıştır. Buna göre;

a- Hesap Dönemi İçinde

Kullanılan borç nedeniyle, geçici vergi dönemi içinde örtülü sermaye şartlarının gerçekleşmesi halinde, o dönemde daha önce borç alan kurum tarafından giderleştirilen faiz, kur farkı ve benzeri giderler, bu işlemin yapıldığı geçici vergi döneminde hesaben gerekli düzeltmeye tabi tutulabilecektir. Borç veren kurum tarafından da aynı dönem içinde düzeltme yapılabilecektir.

Düzeltilmenin, gider yazılan geçici vergi döneminden sonra yapılması halinde, borç alan kurum tarafından verilen düzeltme beyannamesi ile tahakkuk eden vergilerin kesinleşmiş ve ödenmiş olması şartıyla, borç veren kurum tarafından da (bir sonraki geçici vergi döneminde) düzeltme yapılabilecektir.

Örtülü sermayeye ilişkin kur farkı giderleri ve YTL'nin değer kazanması sonucu oluşan kur farkı gelirleri, gerek borç alan gerekse de borç veren kurumlar nezdinde, geçici vergi matrahlarının tespitinde dikkate alınmayacaktır.

Tebliğde ayrıca, örtülü sermayeye isabet eden faizlerin hesap dönemi içinde de dağıtılmış kâr payı kabul edilmesi suretiyle, borç veren kurumlar tarafından geçici vergi dönemlerinde yapılacak düzeltmelerde, iştirak kazancı ve şartların varlığı halinde iştirak kazancı istisnası olarak beyan edilmesine imkân tanınmıştır.

Tebliğde yer alan bu düzenleme olmamış olsa idi, Kanunun 7'nci maddesi uyarınca "örtülü sermaye üzerinden faiz ve benzeri ödemeler veya hesaplanan tutarlar gerek borç alan gerekse de borç veren nezdinde hesap döneminin son günü itibarıyla dağıtılmış ve elde edilmiş kâr payı olarak dikkate alınacağından, mükelleflerin geçici vergilendirme dönemlerinde yaptıkları düzeltmelerde; örtülü sermaye kullanan mükellef açısından giderlerin matraha ilavesi, borç ve-

ren mükellef açısından da sadece kur farklarını kapsayacak şekilde düzeltme işlemi yapılabilecekti. Örtülü sermayeye ilişkin ödenmiş veya hesaplanmış faiz ve benzeri giderler ise ancak ilgili hesap döneminin sonunda, dağıtılmış kâr payı ve borcu veren tam mükellef kurum açısından da iştirak kazancı ve şartların varlığı halinde de iştirak kazancı istisnası olarak beyan edilip düzeltme işlemi yapılabilecekti.

Tebliğde yapılan söz konusu düzenlemeler ile hesap dönemi içinde kâr payı dağıtıldığının kabul edilmesinin sonucu olarak; geçici vergi düzeltmelerinin yanı sıra KDV nin de düzeltilmesi gerekmektedir. Borca ilişkin faiz üzerinden fatura düzenlenmesi ve KDV hesaplanması durumunda örtülü sermaye kullandığı tespit edilen şirkette faiz giderinin reddedilmesi ve KKEG olarak kabul edilmesi nedeniyle, bu tutara isabet eden KDV nin de İndirilecek KDV tutarından tenzil edilmesi gerekmektedir. (KDVK md.30/d)

Tam mükellef kurumlar tarafından tam mükellef kurumlara dağıtılan kâr payları stopaja tabi olmadığından, kurumlar vergisi kesintisi yapılması söz konusu olmayacaktır.

b- Hesap Dönemi Sonunda

Tebliğin 12.4.1. Ayrımına göre; hesap dönemi kapandıktan sonra örtülü sermaye kullanan kurumun yapacağı düzeltme talebi, Vergi Dairesince Vergi Usul Kanunu uyarınca değerlendirilip sonuçlandırılacaktır.

Böylece düzeltme sonucu tarh edilen vergilerin kesinleşmiş ve ödenmiş olması şartıyla, vergi incelemesi olmaksızın borç veren mükelleflere de düzeltme ve iade işlemlerinin yapılmasına imkan tanınmıştır.

Tebliğde ayrıca, örtülü sermaye kapsamında borç kullanan kurumun, zamanaşımı süresi içinde düzeltme talebinde bulunmuş olması halinde, düzeltme sonucu tarh edilen verginin kesinleşip ödenmesi şartıyla karşı tarafta da süreye bakılmaksızın gerekli düzeltme işlemi yapılacaktır denilmekle birlikte, zamanaşımı süresinin dolmasından sonra yapılacak düzeltme ve iade işlemleri için yasal düzenlemenin yapılması gerektiği kanaatindeyiz.

2- Borç Veren Dar Mükellef Kurum, Gerçek Kişi, Vergiye Tabi Olmayan veya Vergiden Muaf Olan Kişi Olması

a- Hesap Dönemi İçinde

Tebliğın 12.4.2. Ayrımına göre; mükelleflerin, örtülü sermaye uygulaması nedeniyle kullandıkları borçların örtülü sermayeye isabet eden tutarına ilişkin faizleri giderleştirmemeleri ve tahakkuk eden bu faiz tutarını ödememeleri halinde, tahakkuk eden ancak ödenmemiş olan bu tutarların henüz dağıtılmış bir kâr payı olarak değerlendirilmesi mümkün olmayacağından, kâr payı stopajına tabi tutması da söz konusu olmayacaktır. Ancak, anılan faiz tutarlarının ödenmesi halinde ise kâr payının dağıtıldığı kabul edilecektir.

Bu durumda Tebliğde yapılan düzenleme ile örtülü sermayeye isabet eden faizlerin hesap dönemi içinde ödenmiş olması halinde, kâr payının dağıtılmış olduğu kabul edildiğinden, brüte tamamlanan tutarlar üzerinden kesilen vergilerin de, kâr payı dağıtımının yapıldığı aya ait muhtasar beyanname ile beyan edilmesi gerekecektir.

b- Hesap Dönemi Sonunda

Tebliğın 12.4.2. Ayrımına göre; hesap dönemi kapandıktan sonra örtülü sermaye kullanımını nedeniyle düzeltme yapılması durumunda, faiz tutarlarının ödenip ödenmediğine bakılmaksızın, örtülü sermaye

şartlarının gerçekleştiği hesap döneminin son günü itibarıyla (31.12 veya özel hesap döneminin son günü) hesaplanan ya da ödenen tutarlar üzerinden kâr dağıtımına bağlı vergi kesintisinin yapılması gerekmektedir.

Ayrıca, örtülü sermaye sayılan borçlara ilişkin dar mükellef kurumlara ödenen faizler üzerinden yapılmış vergi kesintisi, düzeltme neticesine göre kâr payından yapılması gereken vergi kesintisine mahsup edilebilecektir.

C- VERGİ İNCELEMESİ SONUCU ÖRTÜLÜ SERMAYE KULLANAN MÜKELLEFLERDE TARHİYAT

Örtülü sermaye kullanan ve buna ilişkin giderleri kurum kazancının tespitinde indirim konusu yapan kurumlar vergisi mükellefleri nezdinde yapılacak tarhiyat ve düzeltme işlemleri aşağıdaki gibi olacaktır.

1- Kurumlar Vergisi

Örtülü sermaye kullandığı ve buna ilişkin faiz, kur farkı ve benzeri giderleri indirim konusu yaptığı tespit olunan mükellefler için, indirim kabul edilmeyen söz konusu giderlerin matraha ilavesi kurumlar vergisi tarhiyatı gerektirecektir.

Kurumlar Vergisi Kanununun 11'inci maddenin birinci fıkrasının (b) bendine göre kur farklarının gider yazılması mümkün olmadığından, örtülü sermaye kabul edilen borçlara ilişkin YTL'nin değer kazanması sonucu oluşacak kur farkı gelirlerinin de, kurum kazancının tespitinde gelir olarak dikkate alınması söz konusu olmayacaktır.

2- Geçici Vergi

Örtülü sermaye üzerinden hesaplanan veya ödenen faiz, kur farkı ve benzeri giderlerin kurum kazancının tespitinde indirimi kabul edilmediğinden, örtülü sermaye şartlarının oluşması durumunda, söz konusu giderlerin geçici vergi matrahlarından da indirilmesi mümkün olmayacaktır.

3- KDV Düzeltmeleri

Borca ilişkin faiz üzerinden KDV hesaplanması ve fatura düzenlenmesi durumunda örtülü sermaye kullandığı tespit edilen şirkette faiz giderinin reddedilmesi ve KKEG olarak kabul edilmesi nedeniyle, bu tutara isabet eden KDV nin de İndirilecek KDV tutarından tenzil edilmesi gerekmektedir. (KDVK md.30/d)

4- Dağıtılmış Sayılan Kâr Payından Vergi Kesintisi

Tebliğe göre vergi incelemesi ile örtülü sermayenin tespiti durumunda, örtülü sermayeye ilişkin faizlerin hesap dönemi içinde ödenmiş olmaları dikkate alınmayacak ve hesap döneminin sonu (31.12 veya özel hesap döneminin son günü) itibariyle kâr payının dağıtılmış olduğu kabul edilecektir. Böylece örtülü sermaye faizleri üzerinden yapılacak stopajların hesap dönemi sonunda yapılması, yıl içinde ödenen örtülü sermaye faizleri üzerinden ise stopaj yapılması gerekmektedir.

Çalışmamızın “IV-Dağıtılmış Kabul Edilen Kâr Payı ve Vergi Kesintisi” Bölümünde açıkladığı üzere tam mükellef kurumlar tarafından dağıtılmış kabul edilen kâr payları, elde edenin hukuki niteliğine göre Gelir Vergisi Kanununun 94/6-b-i,ii ve/veya Kurumlar Vergisi Kanununun 15 ve 30’uncu maddelerinde yer alan düzenlemeler uyarınca vergi kesintisine tabi tutulacaktır.

Örtülü sermaye kullanan mükelleflerin hesap dönemi sonu itibariyle örtülü sermaye üzerinden ödenmiş ya da hesaplanmış faiz giderlerini kurum kazancından indirim konusu yapmamaları, örtülü sermaye üzerinden kâr payının dağıtılmış sayılmasına ve buna bağlı vergi tevkifatının yapılmasına engel teşkil etmemektedir.

Diğer taraftan daha önce belirtildiği üzere mükellefleri cari dönemde kendiliklerinden yapacakları düzeltme işlemlerinde, Tebliğin 12.4.2. Ayrımına göre; mükelleflerin örtülü sermaye uygulaması nedeniyle kullandıkları borçların örtülü sermayeye isabet eden tutarına ilişkin faizleri giderleştirmemeleri ve tahakkuk eden bu faiz tutarını ödememeleri halinde, tahakkuk eden ancak ödenmemiş olan bu tutarların henüz dağıtılmış bir kâr payı olarak değerlendirilmesi mümkün olamayacağından, kâr payı stopajına tabi tutması da söz konusu olmayacaktır. Ancak, anılan faiz tutarlarının ödenmesi halinde ise kâr payının dağıtıldığı kabul edilecektir.

Bu durum bir taraftan mükellefleri bu düzeltmelerde kâr payı stopajını yapmak için hesap dönemi sonunu bekleme ve/veya vergi incelemesi yapılmasını bekleme; diğer taraftan da vergi tarhiyatının, mükellef beyanı ile farklı, vergi incelemesi ile farklı olması sonucunu doğurmaktadır. Bu durumun diğer bir sonucu ise; Vergi Usul Kanunu'nun 134'üncü maddesinde yer alan "vergi incelemesinden maksat, ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamaktır" hükmüne aykırılıktır.

D- BORÇ VEREN MÜKELLEFLERDE DÜZELTME İŞLEMLERİ

Söz konusu yedinci fıkra uyarınca örtülü sermaye kullanan kurum adına yapılan vergi tarhiyatlarının kesinleşmiş ve ödenmiş olması halinde, borç veren mükellefler nezdinde de düzeltme işlemleri ya-

pılabilecektir. Diğer bir ifade ile düzeltmede dikkate alınacak tutarlar, uzlaşmal tarhiyatlarda tarh istenen değil uzlaşılıp, kesinleşen ve ödenen tutarlar olacaktır.

rtl sermayeye ilişkin olmakla birlikte mali zarar nedeniyle tarhiyat dönemi değişen vergiler de bu kapsamda tutulacaktır. Örneğin; 2006 yılında örtülü sermaye tespit edilmiş ancak, zarar mahsubu nedeniyle 2007 hesap döneminde kurumlar vergisi tarhiyat yapılabilmesi durumunda, bu defa 2007 yılında tarh edilen söz konusu vergilerin kesinleşişip, ödenmesi gerekecektir.

Diğer taraftan düzeltmenin yapılabilmesi için vergi cezalarının ödenmesi şartı kanunen aranmamaktadır.

Kullanılan rtl sermayeye borç vererek taraf olan kurumlar vergisi mükellefleri ve diğer kişilerin hukuki durumlarına göre yapılacak tarhiyat ve düzeltmeler ise aşağıdaki gibi olacaktır.

1- Kurumlar Vergisi

Tam mükellef kurumlar nezdinde kurumlar vergisi tarhiyatnı etkileyen düzeltme işlemleri aşağıdaki gibi olmaktadır:

a- Faiz Gelirleri

rtl sermayeye isabet eden kısımlar kr payı olarak dikkate alınacağından, faiz gelirleri iştirak kazancı olarak değerlendirilecek ve şartların varlığı halinde de iştirak kazancı istisnası olacağından yapılacak düzeltmede iade doğabilecektir.

Ancak, borç veren kurum ile borç alan kurum arasındaki ilişkinin durumu ve Kanunun 5'inci maddesinde yer alan iştirak kazançları istisna şartlarının oluşmaması durumunda, sadece bu nedenle iştirak

kazançları istisnasından yararlanmak mevcut düzenlemelerle mümkün görülmemektedir.

b- Kur Farkı Gelir ve Giderleri

Örtülü sermaye kullanan mükelleflerde örtülü sermayeye isabet eden kur farkı gider ve gelirleri kurum kazancının tespitinde dikkate alınmamaktadır. Bu itibarla borcu veren mükelleflerde de, örtülü sermaye isabet eden kur farkı gelir ve giderleri kurum kazancının tespitinde dikkate alınmayacaktır.

Örtülü sermaye sağlayan tam mükellef kurumlar nezdinde yapılacak düzeltme işlemlerinin kur farklarını da kapsayacak şekilde yapılmasının zorunlu olduğu, Kanunen hüküm altına alınmış bulunmaktadır. Diğer bir ifadeyle kur farklarına ilişkin olarak tam mükellef kurumlar dışında düzeltme işlemi yapılmayacaktır.

2- Geçici Vergi

Maddenin birinci fıkrası uyarınca; örtülü sermaye üzerinden hesaplanan veya ödenen faiz, kur farkı ve benzeri giderlerin kurum kazancının tespitinde indirimi kabul edilmediğinden, örtülü sermaye şartlarının oluşması durumunda, söz konusu giderlerin geçici vergi matrahlarından da indirilmesi mümkün olmamaktadır.

Maddenin yedinci fıkrası ile örtülü sermaye üzerinden faiz ve benzeri ödemeler veya hesaplanan tutarlar gerek borç alan gerekse de borç veren nezdinde hesap döneminin son günü itibariyle dağıtılmış kâr payı olarak kabul edilmektedir.

Tebliğde ise vergi incelemesi ile örtülü sermayenin tespiti durumunda, örtülü sermayeye ilişkin faizlerin hesap dönemi içinde ödenmiş olmalarının dikkate alınmayacağı ve kâr payının hesap döneminin

sonu (31.12 veya özel hesap döneminin son günü) itibariyle dağıtılmış olduğunun kabul edileceği belirtilmektedir.

Bu durumda; örtülü sermaye nedeniyle indirimi reddedilen giderlerin borç veren kurumlar açısından da elde edilen faiz gelirlerinin ve/veya kur farkı gelirlerinin bu tutar kadar azaltılması suretiyle geçici vergi beyanlarının düzeltilmesi gerekebilecektir.

Ancak maddenin yedinci fıkrasında örtülü sermayenin tespiti nedeniyle yapılacak düzeltme işleminin hesap dönemi sonu itibariyle kâr payı dağıtımı yapıldığının kabulü ile birlikte düzeltme işleminin yapılması öngörülmüş olduğundan, örtülü sermayeye taraf olan borç veren mükelleflerdeki düzeltme işleminin, hesap dönemi sonu itibariyle yapılması ve hesap dönemi içinde geçici vergi düzeltmelerinin yapılmaması gerektiği kanaatindeyiz.

3- KDV Düzeltmeleri

Borç veren şirkette katma değer vergisine ilişkin olarak düzeltme işlemi yapılmasına gerek bulunmamaktadır. Elde edilen kâr payları katma değer vergisine tabi olmamakla birlikte, başka bir kurumdan tahsil edilen KDV nin vergi dairesine beyan edilerek ödenmesi söz konusu olmaktadır.

4- Kâr Payını Alanın Diğer Kişi ve Kurum Olması

Elde edilen kâr payları üzerinden yapılan vergi kesintisi nihai vergi olabileceği gibi, kâr payını elde eden kişilerin vergi karşısındaki durumlarına göre ilave tarhiyat gerekebilecektir.

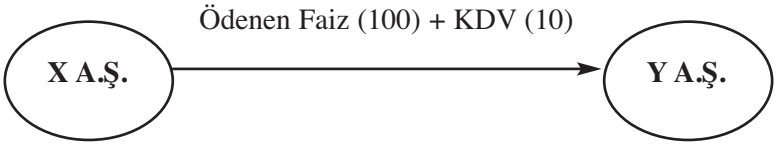
Örtülü sermaye sayılan borçlara ilişkin dar mükellef kurumlara ödenen faizler üzerinden yapılmış vergi kesintisi, düzeltme neticesine göre kâr payından yapılması gereken vergi kesintisine mahsup edilebilecektir.

E- TARHİYAT VE DÜZELTME İŞLEMLERİNE İLİŞKİN ÖR- NEK

İki kurum arasında yapılan borçlanmalarda örtülü sermaye şartlarının gerçekleşmesi durumunda; örtülü sermaye üzerinden ödenen veya hesaplanan faiz, kur farkı ve benzeri giderler kurum kazancının tespitinde indirim konusu yapılamamakta; kur farkı hariç diğer giderler şartların gerçekleştiği hesap döneminin son günü itibariyle dağıtılmış kâr payı olarak kabul edilmekte ve daha önce yapılan vergilendirme işlemlerinin de buna göre düzeltilmesi gerekmektedir. Tam mükellef kurumlar nezdinde yapılacak düzeltmede örtülü sermayeye ilişkin kur farklarını da kapsayacak şekilde, düzeltme yapılması gerekmektedir.

Yapılacak tarhiyat ve düzeltme işlemleri en yalın haliyle ve yan unsurlardan arındırılmış bir biçimde örneklendirilmeye çalışılmıştır. Örneğimiz gerçeğe uygun olmasa da, konuyu sadeleştirmenin kavrama ve kavramları yerine oturtma bakımından önemli olduğu ve gerçeğe ışık tutacağı kanaatindeyiz.

2007 hesap dönemi sonu itibariyle (X) A.Ş. nin (Y) A.Ş. den almış olduğu borç karşılığı örtülü sermayeye ilişkin olarak 100 YTL faiz ve 10 YTL KDV ödediği tespit edilmiş olup, her iki kurumda da söz konusu işlem kayıtlara intikal ettirilerek beyan edilmiştir.



1- (X) A.Ş. ve (Y) A.Ş. Bağımsızdır ve Örtülü Sermaye Şartları Gerçekleşmemiştir:

Kurumların Beyanları:

	X A.Ş.	Y A.Ş.
-Kurumlar Vergisi Beyanı:	- 100 YTL	+ 100 YTL
-Katma Değer Vergisi:	- 10 YTL	+ 10 YTL

2- (X) A.Ş. ve (Y) A.Ş. Ortaktır ve Örtülü Sermaye Şartları Gerçekleşmiştir:

Kurumların Beyanları:

	X A.Ş.	Y A.Ş.
-Kurumlar Vergisi Matrahı:	- 100 YTL	+ 100 YTL
-Katma Değer Vergisi:	- 10 YTL	+ 10 YTL

3- Yapılacak Tarhiyat ve Düzeltme İşlemleri:

	<u>Yapılacak Tarhiyat:</u>	<u>Yapılacak Düzeltme:</u>
	(X A.Ş.)	(Y A.Ş.)
-Kurumlar Vergisi Beyanı:	+ 100 YTL	- 100 YTL
-Katma Değer Vergisi:	+ 10 YTL	-

X A.Ş.

i- Kurumlar Vergisi tarhiyatı gerekmektedir. Yapılan 100 YTL kurumlar vergisi matrah farkı tarhiyatı ile örtülü sermaye üzerinden ödenen veya hesaplanan faizler kurum kazancının tespitinde indirim olarak kabul edilmemiştir.

ii- Katma Değer Vergisi Tarhiyatı gerekmektedir. Yapılan 10 YTL katma değer vergisi tarhiyatı ile kanunen kabul edilmeyen giderlere ilişkin katma değer vergisinin indirimi reddedilmiştir.

Y A.Ş.

i- Elde ettiği 100 YTL faiz, kâr payı olarak kabul edildiğinden şartları taşıması durumunda, 100 YTL iştirak kazançları istisnasından yararlanabilmesi için kurumlar vergisine ilişkin olarak düzeltme işlemi yapılması gerekmektedir. Yaptığımız düzeltme işleminde mükellefin iştirak kazançları istisnasından yararlandığı kabul edilmiştir.

ii- Katma Değer Vergisine ilişkin olarak düzeltme yapılmasına gerek bulunmamaktadır. Elde edilen kâr payları KDV ne tabi değildir ve (Y) A.Ş. vergi dairesine beyan edip ödediği 10 YTL katma değer vergisini (X) A.Ş.den tahsil etmiştir.

Sonuç Olarak;

i- (Y) A.Ş. nezdinde düzeltme yapılması gerektiğinde iade edilecek kurumlar vergisi doğacağından; düzeltme işleminin yapılabilmesi için, (X) A.Ş. nezdinde örtülü sermaye nedeniyle tarh edilen vergilerin kesinleşmesi ve de ödenmesi gerekmektedir.

ii- Yasanın “örtülü sermaye üzerinden ödenen veya hesaplanan faizler, örtülü sermaye şartlarının gerçekleştiği hesap döneminin son günü itibariyle dağıtılmış kâr payı sayılır” hükmü gereğince; (Y) A.Ş., (X) A.Ş.den elde ettiği temettü gelirini kurum kazancına dahil etmiş olmakta ve şartları taşıyorsa ayrıca düzeltme işlemi ile iştirak kazançları istisnasından yararlanabilecektir. Kanunda bu suretle elde edilen kâr paylarının her halükarda istisna olduğuna dair düzenleme yapılmadığından, istisna şartlarının oluşmadığı durumlarda kurumlar vergisi açısından da düzeltme işlemi yapılmasına gerek bulunmamaktadır.

Gelir Vergisi Kanununun 4842 sayılı Kanunla değişik 94/6-b maddesinin (i) ve (ii) alt bentleri ve Kurumlar Vergisi Kanununun 15 ve 30’un maddeleri uyarınca, tam mükellef kurumlar ile Türkiye’de bir işyeri veya daimi temsilci aracılığıyla kâr payı elde eden dar mükellef kurumlara dağıtılan kâr payları üzerinden kurumlarca tevkifat yapılmaması gerekmektedir. Ancak yapılması durumunda, tevkif edilen bu vergilerin nakden ve mahsuben iadesinin 81 seri no.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinde belirtilen esaslar çerçevesinde gerçekleştirilebileceği kanaatindeyiz.

İKİNCİ BÖLÜM

TRANSFER FİYATLANDIRMASI YOLUYLA ÖRTÜLÜ KAZANÇ DAĞITIMI

I- GENEL AÇIKLAMA

Bilindiği üzere, 5422 sayılı eski Kurumlar Vergisi Kanununda “örtülü kazanç” başlığı altında yer alan ve sermaye şirketlerinin yakın ilişki içinde bulunduğu kişilerle olan ticari ilişkilerinde, emsaline göre yüksek veya düşük fiyatların uygulanması suretiyle kurum kazançlarının vergilendirilmeden kurum dışına çıkarılmasını önlemeye yönelik hükümler, 5520 sayılı yeni Kurumlar Vergisi Kanununda, sermaye şirketleri dışında diğer kurumlar vergisi mükelleflerine de uygulanmak üzere “Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı” olarak yeniden düzenlenmiştir.

Düzenlemenin amacı, ilişkili kişilerle mal veya hizmet alım ya da satımında bulunan kurumların gelirlerinin tam ve doğru olarak beyan edilmesini sağlamak ve transfer fiyatlandırması yoluyla vergi matrahının aşındırılmasına engel olmak şeklinde belirlenmiştir.

Yeni düzenleme eski düzenlemeden farklı olarak; emsal bedelin hesaplanmasında kullanılacak yöntemleri tespit etmekte, Peşin Fiyatlandırma Anlaşmasına imkan vermekte, ispat zorunluluğunu mükelleflere yüklemekte ve belgelendirme zorunluluğu getirmekte, ayrıca örtülü olarak dağıtılan kazanç tutarı elde edenler açısından kâr payı olarak kabul edilmekte ve örtülü kazanç dağıtımı nedeniyle tarhiyat yapılması durumunda mükerrer vergilendirmenin önlenmesi amacıyla karşı tarafta düzeltme yapma imkanı ve zorunluluğu getirmektedir.

Transfer fiyatı, bağılı işletmeler grubu içerisinde bir işletmeden diğeri bir işletmeye yapılan mal ve hizmet teslimlerinde kullanılan satış fiyatı olarak tanımlanmaktadır. Transfer fiyatlandırmasında işletmeler arası işlemler, ulusal düzeyde olduğu gibi uluslararası düzeyde de gerçekleşebilmektedir. Özellikle işletme faaliyetlerinin ithalat ve ihracat gibi nedenlerle birden fazla devleti içine alması durumu, işletmelerin, farklı devletlerin farklı vergi uygulamalarına muhatap kalmalarına neden olmaktadır. Bu ise, işletme faaliyetlerini olumsuz etkilemektedir. Bu nedenle, transfer fiyatlandırması konusunda uluslararası işbirliğine gereksinim duyulmuş ve bu işbirliği çalışmaları ilk olarak OECD çatısı altında gerçekleşmiştir. Bu kapsamda OECD'nin 1979 yılında çıkardığı ve daha sonra çeşitli yıllarda revize ettiği “Çok Uluslu İşletmeler ve Vergi İdareleri İçin Transfer Fiyatlandırması Rehberi” ile üye ülkelere, bu konuda önerilerde bulunulmaktadır.

Türkiye’de 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu ile getirilen transfer fiyatlandırması düzenlemeleri de, esas itibariyle OECD'nin bu rehberinden hareketle hazırlanan ve diğeri ülkelerde uygulanan sistemlere benzer özellikler taşımaktadır.

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 13’üncü maddesinde yer alan transfer fiyatlandırması düzenlemelerine, 5615 sayılı Yasayla Gelir Vergisi Kanununun “Gider Kabul Edilmeyen Ödemeler” başlıklı 41’inci maddesine eklenen 5 numaralı bendinde de yer verilmek suretiyle 01/01/2007 tarihinden itibaren gelir vergisi mükellefleri için de geçerli olması sağlanmıştır.

18/11/2007 tarih ve 26704 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 1 seri no.lu Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımını Hakkında Genel Tebliği ile maddenin uygulanmasına ilişkin açıklamalar yapılmıştır.

Kurumlar Vergisi Kanununda Transfer Fiyatlandırması düzenlemelerinin yapıldığı 13'üncü maddenin yedinci fıkrasında, transfer fiyatlandırması ile ilgili usullerin belirlenmesi konusunda Bakanlar Kuruluna yetki verilmiştir. Bakanlar Kurulunca yapılan düzenlemeler ise, 2007/12888 sayılı "Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında" Karar ile 06/12/2007 tarih ve 26722 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmış ve 01/01/2007 tarihinden itibaren yürürlüğe girmiştir.

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 13'üncü maddesinde yer alan ve 01/01/2007 tarihinden itibaren yürürlüğe giren "Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı" düzenlemelerini 6 ana başlık altında toplamak mümkündür.

1- Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımının Tanımı ve Kapsamı

2- Emsallere Uygunluk İlkesinin Uygulanması

3- Emsallere Uygun Fiyatın Tespiti ve Kullanılacak Yöntemler

4- Transfer Fiyatlandırmasında Uygulanacak Yöntemin İdare İle Birlikte Tespit

Edilmesi: Peşin Fiyatlandırma Anlaşması

5- Transfer Fiyatlandırmasında Belgelendirme ve İbraz Zorunluluğu

6- Tarhiyat ve Düzeltme İşlemleri

II- TRANSFER FİYATLANDIRMASI YOLUYLA ÖRTÜLÜ KAZANÇ DAĞITIMININ TANIMI VE KAPSAMI

Kurumlar Vergisi Kanununun 13'üncü maddesinde transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımını düzenlemelerine yer verilmiş ve 11'inci maddenin (c) bendinde ise transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazançların kurum kazancının tespitinde indiriminin kabul edilmeyeceği hüküm altına alınmıştır.

A- YASAL DÜZENLEMELER

1- Kanun Hükmü ve Gerekeçesi

Madde 13, Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı:

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

(2) İlişkili kişi; kurumların kendi ortakları, kurumların veya ortaklarının ilgili bulunduğu gerçek kişi veya kurum ile idaresi, denetimi veya sermayesi bakımından doğrudan veya dolaylı olarak bağlı bulunduğu ya da nüfuzu altında bulundurduğu gerçek kişi veya kurumları ifade eder. Ortakların eşleri, ortakların veya eşlerinin üstsoy ve altsoyu ile üçüncü derece dahil yansoy hısımları ve kayın hısımları da ilişkili kişi sayılır. Kazancın elde edildiği ülke vergi sisteminin, Türk Vergi Sisteminin yarattığı vergilendirme kapasitesi ile aynı dü-

zeyde bir vergilendirme imkanı sağlayıp sağlamadığı ve bilgi değişimi hususunun göz önünde bulundurulması suretiyle Bakanlar Kurulunca ilan edilen ülkelerde veya bölgelerde bulunan kişilerle yapılmış tüm işlemler, ilişkili kişilerle yapılmış sayılır.

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

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

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

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

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

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

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

(6) Tamamen veya kısmen transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazanç, Gelir ve Kurumlar Vergisi kanunlarının uygulanmasında, bu maddedeki şartların gerçekleştiği hesap döneminin son günü itibariyle dağıtılmış kâr payı veya dar mükellefler için ana merkeze aktarılan tutar sayılır. Daha önce yapılan vergilendirme işlemleri, taraf olan mükellefler nezdinde buna göre düzeltilir. Şu kadar ki, bu düzeltmenin yapılması için örtülü kazanç dağıtılan kurum adına tarh edilen vergilerin kesinleşmiş ve ödenmiş olması şarttır.

(7) Transfer fiyatlandırması ile ilgili usuller Bakanlar Kurulunca belirlenir.”

Söz konusu maddenin düzenleniş gerekçesi ile Plan ve Bütçe Komisyonu değişiklik gerekçeleri aşağıdaki gibidir.

Gerekeçe: Bu madde ile “transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı” müessesesi, uluslararası gelişmeler özellikle Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Teşkilatı (OECD) nin düzenlemeleri dikkate alınarak düzenlenmiştir.

Maddenin birinci fıkrasında, “kurumlar, ilişkili kişilerle emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak tespit ettikleri bedel veya fiyat üze-

rinden mal veya hizmet alım veya satımı işlemlerinde bulunursa, kazanç tamamen veya kısmen transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılmış sayılır.” denilmiş ve ilişkili kişi kavramı maddenin yine üçüncü fıkrasında, emsallere uygunluk ilkesi tanımı da maddenin beşinci fıkrasında yapılmıştır.

Buna göre ilişkili kişi, “kurumların kendi ortakları, ortakların ilgili bulunduğu gerçek kişi veya kurum ile idaresi, denetimi veya sermayesi bakımından doğrudan veya dolaylı olarak bağlı bulunduğu ya da nüfuzu altında bulundurduğu gerçek kişi veya kurumları ifade eder. Ortakların eşleri, ortakların veya eşlerinin üstsoy ve altsoyu ile üçüncü derece dahil yansoy hısımları ve kayın hısımları da ilişkili kişi sayılır” biçiminde tanımlanmıştır. Fıkroda geçen “gerçek kişi” ifadesi, Gelir Vergisi Kanununun uygulamasında gerçek kişi olarak kabul edilip vergiye tabi tutulan şahıslar ile şahıs şirketleri ya da adi ortaklıkları; kurum ifadesi de, sermaye şirketleri, kooperatifler, iktisadi kamu kuruluşları, dernek veya vakıflar ile bunlara ait iktisadi işletmeler ve iş ortaklıklarını kapsamaktadır.

Ayrıca, kazancın elde edildiği ülke vergi sisteminin, Türk vergi sisteminin yarattığı vergilendirme kapasitesi ile aynı düzeyde bir vergilendirme imkanı sağlayıp sağlamadığı hususunun göz önünde bulundurulması suretiyle Bakanlar Kurulunca ilan edilen ülkelerde veya bölgelerde bulunan kişilerle yapılmış tüm işlemler kötüye kullanımların önlenmesi amacıyla ilişkili kişilerle yapılmış sayılacaktır.

Maddenin birinci fıkrasında geçen “mal veya hizmet alım veya satımı” ifadesinin; alım, satım, imalat, inşaat işlemleri, kiralama, kiraya verme işlemleri, ödünç para alınması, verilmesi, ikramiye, ücret ve benzeri ödemeleri gerektiren işlemlerinin da her halükarda

mal veya hizmet alım veya satımı olarak değerlendirileceği, maddenin ikinci fıkrasında açıkça belirtilmiştir.

Maddenin beşinci fıkrasında “emsallere uygunluk ilkesi” nin tanımı yapılmıştır. OECD’nin “Uluslararası Şirketler ve Vergi İdareleri İçin Transfer Fiyatlandırması Rehberi” esas alınarak yapılan bu tanım, “emsallere uygunluk ilkesi, ilişkili kişilerle yapılan mal veya hizmet alım veya satımında uygulanan fiyat ya da bedelin, aralarında böyle bir ilişkinin bulunmaması durumunda oluşacak fiyat ya da bedele uygun olmasını ifade eder” şeklindedir. Burada, emsallere uygun fiyat ya da bedel, aralarında ilişkili kişi tanımı kapsamında söz konusu bu fiyat ya da bedeli etkileyecek herhangi bir bağ, ilişki olmayan kişilerin, tamamen işlemin gerçekleştiği andaki koşullar altında oluşturduğu, piyasa ya da pazar fiyatı olarak da adlandırılan tutarı ifade etmektedir. Bu şekilde oluşan fiyat ya da bedel, işlem anında hiçbir etki olmaksızın objektif olarak belirlenen ideal tutardır.

Emsallere uygun fiyat ya da bedelin tespitinde mükelleflerin uygulayabileceği üç ayrı yöntem öngörülmüştür. Bu yöntemler, OECD’nin “Uluslararası Şirketler ve Vergi İdareleri İçin Transfer Fiyatlandırması Rehberi”nde “geleneksel işlem yöntemleri” olarak öncelikle önerilen temel yöntemlerdir. Mükellefler, ilişkili kişilerle yaptıkları işlemlerde bu yöntemlerden işlemin niteliğine en uygun olanını seçerek, söz konusu yöntem doğrultusunda fiyat ya da bedeli belirleyeceklerdir. Bu yöntemlerden hiç birisi yukarıda açıklanan emsallere uygunluk ilkesi çerçevesinde fiyat ya da bedel tespitine olanak vermiyorsa, mükellefler kendi belirleyecekleri bir yöntem ile anılan fiyat ya da bedeli belirleyebileceklerdir. Ancak, bu şekilde bir belirleme yapabilmeleri için maddede öngörülen üç yönteme de başvurabilme olanağının olmaması gerekmektedir. Bu durum, maddede 4’üncü yöntem olarak belirtilmiştir. Bu yöntemler arasında uy-

gulama açısından herhangi bir öncelik sırası yoktur, uygulama kistası, “işlemin niteliğine en uygun yöntem” dir. Bu bağlamda, işleme uygulanacak yöntemlerden birisi, emsallere uygun fiyat ya da bedeli yansıtma açısından diğer yöntemlerden daha belirleyici ise yani “işlemin niteliğine en uygun yöntem” ise, uygulanacak yöntem olarak söz konusu bu yöntem seçilecek, diğer yöntemlere kesinlikle başvurulmayacaktır.

Maddede emsallere uygun fiyat ya da bedele ulaşmak için belirlenen yöntemler, karşılaştırılabilir fiyat yöntemi, maliyet artı yöntemi ve yeniden satış yöntemidir.

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

Maliyet artı yöntemi, emsallere uygun fiyatın, ilgili mal ya da hizmet maliyet bedelinin uygun bir brüt kâr oranı kadar artırılması suretiyle hesaplanmasını ifade etmektedir. Buradaki uygun brüt kâr oranı, söz konusu mal veya hizmet alım veya satım anında ilişkisiz kişilere satılması halinde uygulanacak fiyatı yansıtan kâr oranını ifade etmektedir. Eğer koşullar uygunsa, işlemi yapan mükellefin bu mal veya hizmetlere ilişkin olarak ilişkisiz kişilerle yaptığı işlemlerde uyguladığı genel brüt kâr marjı (iç emsal), ideal oran olacaktır. Karşılaştırma için gerekli işlem sayısı yetersizse, uygun brüt kâr oranı kıstası, söz konusu mal veya hizmetin ilişkisiz kişilere satılması halinde uygulanacak fiyatı yansıtan kâr oranı olarak dikkate alınacaktır. Bu yöntem özellikle hammadde ve yarı mamuller ile imal edilen mallara ilişkin işlemlerde uygulama alanı bulmaktadır.

Yeniden satış fiyatı yöntemi, emsallere uygun fiyatın, işlem konusu mal veya hizmetlerin aralarında herhangi bir bağlantı bulunmayan gerçek veya tüzel kişilere yeniden satılması halinde uygulanacak fiyattan uygun bir brüt satış kârı düşülerek hesaplanmasını ifade etmektedir. Bu yöntemde emsallere uygun fiyat ya da bedele ulaşmak için temel alınan unsur, aralarında herhangi bir bağlantı bulunmayan gerçek veya tüzel kişilere yapılması muhtemel satış ve bu satışa uygulanacak fiyat ya da bedeldir. Varsayımlara dayalı olarak saptanan söz konusu fiyat ya da bedelden uygun bir brüt satış kârı düşülerek ilgili işlem için emsallere uygun fiyata ulaşılabacaktır. Buradaki uygun brüt satış kârı, söz konusu mal ya da hizmet için işlem anında uygulanabilecek, piyasa koşullarına göre belirlenen ya da belirlenebilecek objektif nitelikte bir oran ile saptanan kârı ifade etmektedir. Bu kâr tutarı düşüldükten sonra da mal ya da hizmetin ilişkili kişilere satılmasında uygulanabilecek emsallere uygun fiyata ulaşılabacaktır.

Emsallere uygun fiyata ulaşmada bu yöntemlerin hiç birisi uygulanamıyorsa, mükellef kendi belirleyebileceği ve daha doğru sonuç verdiğine inandığı bir yöntemi de transfer fiyatlandırmasına konu işlemlere uygulayabilir. Mükellefler, bu kapsamda uygulayabilecekleri yöntemleri tamamen kendi belirleyecekleri gibi, maddede sayılmayan ancak OECD'nin "Uluslararası Şirketler ve Vergi İdareleri İçin Transfer Fiyatlandırması Rehberi" nde belirtilen ya da diğer ülkelerin uygulamalarında karşılaşılabilen yöntemleri de kullanabileceklerdir. Bu bağlamda uygulama olanağı bulabilecek yöntemlerin en önemlileri, OECD'nin Uluslar arası Şirketler ve Vergi İdareleri İçin Transfer Fiyatlandırması Rehberi'nde "geleneksel işlem yöntemleri" ne başvurma olanağının olmadığı haller için "diğer yöntemler" başlığı altında önerilen kâr bölüşüm yöntemi ve işleme dayalı net kâr marjı yöntemidir. Bu yöntemler, bağlantılı şirketler arasındaki işlemlerden doğan kârı temel almaktadır.

Emsallere uygun fiyat ya da bedele ulaşmak için bu yöntemlere başvurulmasında en güvenilir karşılaştırma unsuru olması açısından öncelikle mükellefin ilişkisiz kişilerle yaptığı işlemlerde kullandığı fiyat ya da bedel (iç emsal) karşılaştırmaya esas ölçü olarak alınacaktır. Bu şekilde kullanılan fiyat ya da bedellerin bulunmaması ya da güvenilir olmaması halinde doğrudan benzeri nitelikteki mükellef ya da kurumların işlemleri (dış emsal) karşılaştırmada esas alınacaktır. Bu belirleme, iç emsallerin ya da dış emsallerin birbirlerinin karşıt seçeneği olduğu, yani bu emsallerden yalnızca birisinin kullanılması gerektiği anlamına gelmemektedir. Emsallere uygunluğun saptanması amacıyla karşılaştırma yapılması esnasında, gerek iç emsallerin gerekse dış emsallerin birlikte kullanılması her zaman mümkündür. Amaç, en doğru ve güvenilir şekilde emsallere uygun fiyat ya da bedeli tespit etmektir.

Emsallere uygunluk ilkesi doğrultusunda tespit edilen fiyat veya bedellere ilişkin hesaplamalara ait kayıt, cetvel ve belgelerin ispat edici kağıtlar olarak saklanması zorunludur. Bu doğrultuda, seçilen yöntem ve uygulamasına ilişkin bütün hesaplama ve işlemler ayrıntılı olarak tutulmalı ve saklanmalıdır. Bu hesaplama ve belgeler, yöntemin seçilme gerekçelerini açıklayan en önemli unsurlardır.

Maddenin sekizinci fıkrası ile mükellefin ilişkili taraflarla yaptığı işlemlere ilişkin olarak belirleyeceği yöntem konusunda Maliye Bakanlığına başvurarak anlaşma yapma olanağı getirilmiştir. Uygulayacağı yöntem konusunda tereddüdü bulunan mükellef, Maliye Bakanlığına başvurarak belli bir dönem için yöntem tespiti isteğinde bulunabilecektir. OECD'nin Uluslararası Şirketler ve Vergi İdareleri İçin Transfer Fiyatlandırması Rehberinde de önerilen ve birçok gelişmiş ülkenin vergi sisteminde yer alan bu uygulama (advance pricing arrangements ya da advance pricing agreements) için mükellefin Maliye Bakanlığına gerekli bilgi ve belgelerle birlikte başvurması gerekmektedir. Yöntem üzerinde anlaşma sağlanması halinde, bu yöntem üç yılı aşmamak üzere belirlenen süre ve koşullar altında kesinlik taşıyacaktır. Bu şekilde tespit edilen yöntem, belirlenen koşullar altında eleştiri konusu yapılmayacaktır. Bu sistemin en büyük avantajı, mükellefler açısından belli bir süre için uygulanan yöntemin kesinlik taşıması ve herhangi bir eleştiri, ceza riski olmadan plan yapabilme, önünü görebilme olanağı vermesidir. İdare açısından en büyük avantajı ise konunun başlangıçta belli bir anlaşma ile belirlenmesi ve eleştiri sürecinden başlayarak yargı sürecine kadar taşınabilecek bir işlemin getirdiği zaman ve iş yükünden tasarruf sağlanmasıdır.

Maddenin dokuzuncu fıkrasında yapılan düzenleme ile “tamamen veya kısmen transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan

kazanç, gelir ve kurumlar vergisi kanunlarının uygulanmasında, bu maddedeki şartların gerçekleştiği hesap döneminin son günü itibarıyla dağıtılmış kâr payı veya dar mükellefler açısından ana merkeze aktarılan tutar sayılacaktır”. Bu hükmün getirilmesindeki temel amaç, transfer fiyatlandırılması nedeniyle örtülü kazanç dağıtımı yapan mükellef nezdinde bir eleştiri getirildiği zaman, örtülü kazanç dağıtılan mükellef nezdinde de bir düzeltmenin yapılmasını sağlamaktır. Örtülü olarak dağıtılan kazancın kâr payı sayılması ile mükellefler bu kâr payına ilişkin olarak istisna hükümlerinden yararlanacağından, “karşı taraf düzeltilmesi” bu şekilde, işleme taraf olanlar arasında gerçekleşmiş olacaktır. Böylece, aynı işlem üzerinden mükerrer vergilemenin önüne de geçilmektedir. Bu şekilde dağıtılmış kâr payı tutarı olarak kabul edilmesi ve brüte tamamlanması sonucu bulunan tutar üzerinden ortakların hukuki niteliğine göre belirlenen oranlarda vergi kesintisi yapılacaktır.

Onuncu fıkra ile transfer fiyatlandırması düzenlemesi; gerek tanımlar, gerek yöntemler, gerekse de getirilen yeni uygulamalar açısından ayrıntılı açıklamaları ve süreçleri gerektirmektedir. Maddede ayrıca Bakanlar Kuruluna, düzenlemenin işleyişine ilişkin olarak usulleri belirleme yetkisi verilmektedir.”

Plan ve Bütçe Komisyonu Alt Komisyon Değişiklik Gerekçesi:

“13’üncü maddesi; transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı konusunda Bakanlar Kurulunca ülkeler veya bölgeler ilan edilirken bu ülkelerle bilgi değişiminin söz konusu olup olmadığı hususunun da göz önünde bulundurulmasını teminen dördüncü fıkraya “sağlayıp sağlamadığı” ibaresinden sonra gelmek üzere “ve bilgi değişimi” ibaresinin eklenmesi; anlama açıklık kazandırılması ve kanunların hazırlanmasında uygulanan esas ve usuller doğrul-

tusunda birbirleriyle bağlantılı olan birinci ve ikinci fıkraların birinci fıkra; üçüncü ve dördüncü fıkraların ikinci fıkra; beşinci ve yedinci fıkraların üçüncü fıkra olarak birleştirilmesi ve diğer fıkraların buna göre teselsül ettirilmesi suretiyle”

Madde 11, Kabul edilmeyen indirimler:

Aynı Kanununun “Kabul Edilmeyen İndirimler” başlıklı 11’inci maddesinin (1) numaralı fıkrasının (c) bendinde ise transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazançların kurum kazancının tespitinde gider olarak indiriminin kabul edilmeyeceği hükme bağlanmıştır.

2- Bakanlar Kurulu Kararı

Transfer Fiyatlandırması düzenlemelerinin yapıldığı 13’üncü maddenin yedinci fıkrasında, transfer fiyatlandırması ile ilgili usullerin Bakanlar Kurulunca belirleneceği belirtilmiştir.

06/12/2007 tarih ve 26722 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 2007/12888 sayılı “Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında” Bakanlar Kurulu Kararı 01/01/2007 tarihinden itibaren yürürlüğe girmiştir.

Bakanlar Kurulu Kararı:

- Kapsam, amaç ve tanımlar,
- Emsallere uygunluk ilkesi,
- Transfer fiyatlandırmasında uygulanacak yöntemler,
- Peşin fiyatlandırma anlaşması,

- Transfer fiyatlandırmasında belgelendirme,
- Yürürlük ve yürütme

olmak üzere 6 Bölüm başlığı altında düzenlenmiştir.

3- Genel Tebliğ

18/11/2007 tarih ve 26704 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 1 seri no.lu Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliği ile maddenin uygulanmasına ilişkin açıklamalar (ve düzenlemeler) yapılmıştır.

Ancak, Bakanlar Kurulu Kararından önce Genel Tebliğin yayımlanmış olması, Tebliğ ile yapılan açıklamalara, düzenleme niteliği kazandırmış ve söz konusu düzenlemelerin hukuksal anlamda geçerli olup olmadığı tartışmasını da beraberinde getirmiştir.

B- YORUM VE AÇIKLAMALAR

Kanunun 13’üncü maddesinin birinci fıkrasında transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı; kurumların ilişkili kişilerle emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak tespit ettikleri bedel veya fiyat üzerinden mal veya hizmet alım veya satımında bulunması olarak tanımlanmıştır. Buna göre transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımından söz edebilmek için aranan unsurlar:

- 1- İlişkili kişilerle,
- 2- Mal veya hizmet alım veya satımında bulunulması,
- 3- Alım veya satım bedelinin emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak tespit edilmesi.

Kanunun 11’inci maddesinin (c) bendinde ise transfer fiyatlandır-

ması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazançların kurum kazancının tespitinde indiriminin kabul edilemeyeceği hüküm altına alınmıştır.

1- İlişkili Kişiler

Kurumların ilişkili kişilerle emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak tespit ettikleri bedel veya fiyat üzerinden mal veya hizmet alım ya da satımında bulunmaları durumunda, kazanç tamamen veya kısmen transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılmış sayılmaktadır.

Maddenin ikinci fıkrasında tanımlanan kurumla ilişkili kişiler:

- Kurumların kendi ortaklarını,
- Kurumların veya ortaklarının ilgili bulunduğu gerçek kişi veya kurumları,
- Kurumların veya ortaklarının idaresi, denetimi veya sermayesi bakımından doğrudan veya dolaylı olarak bağlı bulunduğu ya da nüfuzu altında bulundurduğu gerçek kişi veya kurumları,
- Ortakların eşlerini,
- Ortakların veya eşlerinin üstsoy ve altsoyu ile üçüncü derece dahil yansoy hısımları ve kayın hısımları,
- Bakanlar Kurulunca ilan edilen ülkelerde veya bölgelerde bulunan kişileri,

ifade etmektedir.

Maddenin ikinci fıkrasında geçen “gerçek kişi” ifadesi, Gelir Vergisi Kanununun uygulamasında gerçek kişi olarak kabul edilip vergiye tabi tutulan şahıslar ile şahıs şirketleri ya da adi ortaklıkları; “ku-

rum” ifadesi de, sermaye şirketleri, kooperatifler, iktisadi kamu kuruluşları, dernek veya vakıflar ile bunlara ait iktisadi işletmeler ve iş ortaklıklarını kapsamaktadır. (Tebliğ ve Gereğçe)

a- Kurumların Kendi Ortakları

Kurumlar vergisine tabi olan tam ve dar mükellef kurumların gerçek ve tüzel kişi ortaklarını ifade etmektedir. Yapılan düzenleme ile kurumlar vergisine tabi olan mükelleflerin gerçek ve tüzel kişi ortakları Kanununun 13’üncü maddesi gereğince ilişkili kişi sayılmakta ve bu kişilerle emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak yapılan mal veya hizmet alım ya da satım işlemleri transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımını olarak değerlendirilmektedir. Bu ilişkilerde sermaye veya kâr payı oranının herhangi bir önemi bulunmamaktadır.

Yapılan düzenleme ile transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımının gerçekleşmesinden sonra ortağın hisselerini devretmesi nedeniyle şirketle ilişkisinin kalmaması durumu da örtülü kazanç dağıtımının yapılmış olduğunun kabulüne engel teşkil etmeyecektir.

b- Kurumların veya Ortaklarının İlgili Bulunduğu Gerçek Kişi veya Kurum

Çok geniş bir kavram olup, Genel Tebliğın 3.1.2. Ayrımında bu kapsamdaki ilişkilere açıklık getirilmiştir. Buna göre;

i- Kurumun İlgili Bulunduğu Gerçek Kişi: Kurumların ortağı olduğu şahıs şirketlerinin diğer gerçek kişi ortakları ile kurum çalışanları gibi şahısları kapsamaktadır. Ancak, kurum çalışanlarının söz konusu kurum ile ilişkisinin sadece işveren-hizmet erbabı ilişkisini kapsamaması durumunda, kurum ile kurum çalışanı arasındaki ilişki ücret ödemeleri bakımından ilişkili kişi kapsamında değerlendiril-

meyecektir. Ancak, istihdam ilişkisi dışındaki işlemler ilişkili kişilerle yapılan işlem kapsamında değerlendirilecektir.

ii-Kurumun İlgili Bulunduğu Kurum: Kurumların ortak oldukları diğer kurumları (iştiraklerini) kapsamaktadır. Kurumların ortak oldukları kurumların, başka bir kuruma ortak olmaları durumunda ise kurulan dolaylı ilişki, ilişkili kişi kapsamında değerlendirilecektir. Diğer bir ifadeyle, kurumların doğrudan veya dolaylı olarak iştirak ettiği kurumlar ve şahıs şirketleri ilişkili kişi kapsamında değerlendirilecek ve bu kişilerle emsallere uygun olmayan bedel üzerinden yapılan işlemler örtülü kazanç dağıtımı olarak değerlendirilecektir.

iii-Kurum Ortağının İlgili Bulunduğu Gerçek Kişiler: Söz konusu maddenin ikinci fıkrasında belirtildiği üzere, ortakların eşleri, ortakların veya eşlerinin üstsoy ve altsoyu ile üçüncü derece dahil yan-soy hısımları, kayın hısımlarını ya da kurum ortakları ile ekonomik ve sosyal olarak ilişkisi bulunan gerçek kişileri ifade etmektedir.

iv-Kurum Ortağının İlgili Bulunduğu Kurum: Kurum ortaklarının ortak oldukları diğer kurumları ve şahıs şirketlerini kapsamaktadır. Diğer bir ifadeyle, kurum ortaklarının doğrudan veya dolaylı olarak ortak olduğu kurumlar ve şahıs şirketleri ile söz konusu kurum ve şahıs şirketlerinin diğer kurum ortakları ilişkili kişi sayılmaktadır.

Öte yandan, bir kurumun ilgili bulunduğu gerçek kişi veya kurumların kendi aralarındaki ilişki ve bir kurumun ortaklarının ilgili bulunduğu gerçek kişi veya kurumların kendi aralarındaki ilişki transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı hükümlerinin uygulanmasında ilişkili kişi olarak değerlendirilecektir.

c- Kurumların veya Ortaklarının İdaresi, Denetimi veya Sermayesi Bakımından Doğrudan veya Dolaylı Olarak Bağlı Bulunduğu ya da Nüfuzu Altında Bulundurduğu Gerçek Kişi veya Kurumlar

Yukarıda ilişkili kişiler kapsamında değerlendirilen ve (a) ve (b) başlıkları altında toplanan ilişkiler sermaye ortaklığı bağlı olarak ortaya çıkan ilişkileri kapsamaktadır. Bu ilişkiler dışında olan ve yasanın 13'üncü maddesinin uygulanmasında ilişkili kişi kapsamında değerlendirilen ilişkiler de Genel Tebliğin 3.1.3. Ayrımında aşağıdaki gibi açıklanmıştır:

i- Kurumun veya Ortaklarının İdaresi Bakımından Doğrudan veya Dolaylı Olarak Bağlı Bulunduğu Gerçek Kişiler: Ortaklık ilişkisi olmaksızın kurumun kararlarında doğrudan veya dolaylı olarak etkisi bulunabilecek kurumun yönetim kurulu başkan ve üyeleri, genel müdürü, üst düzey müdürleri, aynı düzeydeki yüksek memurları gibi şahısları ifade etmektedir. Ayrıca, ortaklık ilişkisi olmaksızın kurumun kararlarında doğrudan veya dolaylı olarak etkide bulunabilecek herhangi bir gerçek kişi veya kurum ilişkili kişi sayılmaktadır.

ii- Kurumun veya Ortaklarının Denetimi Bakımından Doğrudan veya Dolaylı Olarak Bağlı Bulunduğu Gerçek Kişi veya Kurumlar: Ortaklık ilişkisi olmaksızın kurumun kararlarında doğrudan veya dolaylı olarak etkisi bulunabilecek kurumun denetçileri gibi gerçek ve tüzel kişiler anlaşılmaktadır. Örneğin, bir limited şirket denetçisinin eşinin ortak olduğu diğer şirketin limited şirket ile yaptığı mal veya hizmet alım ya da satım işlemleri, kurumun denetimi bakımından bağlı bulunduğu ilişkili kişilerle yapılan işlemleri ifade etmektedir.

iii- Kurumun veya Ortaklarının Nüfuzu Altında Bulundurduğu Gerçek Kişi veya Kurumlar: Kurumun ekonomik ve ticari kararlarını doğrudan ya da dolaylı olarak etkileyecek şekilde sürekli bir iktisadi ilişki veya devamlı borç para verme ya da alma ilişkisi içinde bulunduğu gerçek kişi veya kurumları ifade etmektedir.

Ayrıca bir şirket ile söz konusu şirketin kurucu hisse senetleri ve/veya intifa senetlerine sahip olan gerçek kişi ve kurumlar da ilişkili kişi kapsamında değerlendirilmektedir.

iv- Dolaylı Olarak Kontrol Altında Bulundurma: Bir kurumun diğer bir kurumla ilişkili sayılabilmesi, kurumun diğer bir kurum tarafından kontrol edilmesi, kurumun başka bir kurumu kontrol etmesi ya da aynı kurum ile ortak kontrol altında bulunması durumunda da mümkün bulunmaktadır.

d- Ortakların Eşleri, Ortakların veya Eşlerinin Üstsoy ve Altsoy ile Üçüncü Derece Dahil Yansoy Hısımları ve Kayın Hısımları

Kurum ortaklarının eşleri, söz konusu ortak ile aralarında yasal evlilik bağı bulunan kişiyi ifade etmektedir. Ortakların veya eşlerinin anne, baba, büyükanne ve büyükbabaları, çocukları ve torunları ile üçüncü derece dahil yansoy hısımları (ortak bir kökten gelen kişiler) ve kayın hısımları (eşlerden biri ile diğer eşin kan hısımları) ilişkili kişi sayılmaktadır. Evliliğin sona ermesi durumunda ise kayın hısımlığı ortadan kalkmamaktadır.

e- Bakanlar Kurulunca İlan Edilen Ülkelerde veya Bölgelerde Bulunan Kişiler

Kazancın elde edildiği ülke vergi sisteminin, Türk Vergi Sisteminin yarattığı vergilendirme kapasitesi ile aynı düzeyde bir vergilendirme

imkanı sağlayıp sağlamadığı ve bilgi değişimi hususunun göz önünde bulundurulması suretiyle Bakanlar Kurulu'nca ilan edilen ülkelerde veya bölgelerde bulunan kişilerle yapılmış tüm işlemler ilişkili kişilerle yapılmış kabul edilmektedir.

f- İlişkili Kişi Kapsamında Değerlendirilmeyecek Ticari İlişki: Bayilik İlişkisi

Bir gerçek kişi/kurum ile bir başka gerçek kişi/kurum arasında olağan ticari faaliyet çerçevesinde sadece bayilik ilişkisinin bulunması durumunda söz konusu gerçek kişi veya kurumlar bayiliğe ilişkin mal ve hizmetler bakımından ilişkili kişi kapsamında değerlendirilmeyecek, bayiliğin konusunu oluşturan mal ve hizmet alım satımları dışındaki işlemler bakımından ise ilişkili kişi kapsamında değerlendirilebilecektir. Ayrıca bayilik ilişkisi dışındaki başka bir nedenle ilişkili sayılan kurum veya kişiler arasında bayiliğe ilişkin mal ve hizmet alım satımı bakımından da ilişkinin varlığı kabul edilebilecektir.

2- Mal veya Hizmet Alım veya Satımında Bulunması

Kurumların ilişkili kişilerle emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak tespit ettikleri bedel veya fiyat üzerinden mal veya hizmet alım ya da satımında bulunmaları durumunda, kazanç tamamen veya kısmen transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılmış sayılmaktadır.

13'üncü maddenin birinci fıkrasında ilişkili kişilerle yapılan "mal veya hizmet alım ya da satımı" dışında; alım, satım, imalat ve inşaat işlemleri, kiralama ve kiraya verme işlemleri, ödünç para alınması ve verilmesi, ikramiye, ücret ve benzeri ödemeleri gerektiren işlemlerin de her hal ve şartta mal veya hizmet alım ya da satımı olarak değerlendirileceği ayrıca hüküm altına alınmıştır.

3- Alım veya Satım Bedelinin Emsallere Uygunluk İlkesine Aykırı Olarak Tespit Edilmesi

Yapılan düzenleme ile ilişkili kişilerle emsal bedelden farklı fiyat uygulanmak suretiyle yapılan ticari işlemler transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı olarak kabul edilmektedir.

Söz konusu maddenin üçüncü fıkrasına göre emsallere uygunluk ilkesi, ilişkili kişilerle yapılan mal veya hizmet alım ya da satımında uygulanan fiyat veya bedelin, aralarında böyle bir ilişkinin bulunmaması durumunda oluşacak fiyat veya bedele uygun olmasını ifade etmektedir.

Diğer bir ifadeyle, ilişkili kişiler arasında yapılan işlemlerde uygulanan fiyatın emsal bedele uygun olup olmadığının tespit edilebilmesi için bu fiyatın karşılaştırılabilir kontrol dışı işlemlerde uygulanan fiyat ile karşılaştırılması gerekmektedir. İlişkili kişilerle uygulanan işlemlerdeki bedel ile karşılaştırma suretiyle bulunan emsal bedel arasındaki fark ise “transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazanç” olarak kabul edilmektedir.

Mükelleflerce, ilişkili kişilerle yapılan işlemlerde uygulanacak, emsallere uygunluk ilkesine göre tespit edilen emsal bedelin oluşturulmasında esas alınacak karşılaştırılabilir nitelikteki kontrol dışı işlemlerde göz önünde bulundurulacak unsurlar ve fiyatı etkileyen işlem ve işletme unsurlarının dikkate alınarak kontrol dışı işlem bedelinde yapılacak düzeltmeler ve nihai olarak emsal bedelin hesaplanmasında kullanılacak yöntemler çalışmamızın izleyen bölümlerinde açıklanmıştır.

III- EMSALLERE UYGUNLUK İLKESİNİN UYGULANMASI

Yasa hükmüne göre; emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak tespit edilen bedel üzerinden ilişkili kişilerle yapılan ticari işlemler transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı olarak değerlendirilmektedir.

Emsallere uygunluk ilkesine göre tespit edilen fiyat veya bedel ise, aralarında ilişkili kişi tanımına uygun herhangi bir ilişki bulunmayan kişilerin tamamen işlemin gerçekleştiği andaki koşullar altında oluşturduğu piyasa ya da pazar fiyatı olarak da adlandırılmaktadır. Aralarında ilişki bulunmayan gerçek kişi veya kurumlar arasındaki işlemlerde fiyat, piyasa koşullarına göre belirlendiğinden, ilişkili kişiler arasındaki işlemlerde de aynı koşulların geçerli olması aranmaktadır. Diğer bir ifadeyle, taraflar arasındaki ilişkinin mal veya hizmet fiyatlandırmasına herhangi bir etkisi bulunmamalıdır. Dolayısıyla bu fiyat veya bedel, işlem anında hiçbir etki olmaksızın objektif olarak belirlenen en uygun tutar olup, ilişkili kişilerle yapılan işlemlerde uygulanan fiyat veya bedelin bu tutar olması gerekmektedir.

İlişkili kişiler arasındaki ticari işlemlerde uygulanan fiyat veya bedelin piyasa fiyatını yansıtmaması durumunda, ilişkili kişiler arasındaki işlemlerde uygulanan bu fiyat veya bedelin emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak tespit edildiği ve bu suretle ilişkili kişilere transfer edilen (emsal bedel - transfer fiyatı =) kazançların transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtıldığı kabul edilmektedir.

Bu bağlamda emsal bedelin tespit edilebilmesi için her durumda aynı nitelikte karşılaştırılabilir kontrol dışı işlemlerin bulunması gerekmektedir. Bu karşılaştırmada, öncelikle iç emsalin kullanılması, bu şekilde kullanılacak fiyat veya bedelin bulunmaması ya da güveni-

lir olmaması durumunda ise dış emsalin esas alınması öngörülmektedir. İşlemin gerektirdiği durumlarda iç ve dış emsalin birlikte kullanılması da söz konusu olabilecektir.

İlişkili kişiler arasındaki işlemlerle, ilişkisiz kişiler arasındaki işlemler arasında iç emsal ve/veya dış emsal esas alınmak suretiyle yapılacak karşılaştırma doğal olarak her şeyden önce bu işlemlerin karşılaştırılabilir nitelikte olmasına ve kontrol dışı işlem fiyatının piyasa fiyatı olarak belirlenmiş olmasına dayanmaktadır.

Bu suretle karşılaştırılabilir nitelikteki kontrol dışı işlemde uygulanan fiyat esas alınarak, işlem ve işletmeler arasındaki fiyatı etkileyecek farklılıkların da düzeltilmesi suretiyle emsal bedel oluşturulması gerekmektedir. Nitekim karşılaştırılabilir fiyat yönteminde aynı nitelikteki kontrol dışı işlemde uygulanan fiyat, emsal bedel olarak alınmakta ve benzer biçimde maliyet artı ve yeniden satış yöntemlerinde ise kontrol dışı işlemlerden alınan kâr oranı emsal olarak alınarak emsal bedel oluşturulmaktadır.

Kanaatimizce, transfer fiyatlandırmasında emsal bedelin bu suretle tespit edilmesi, teorik olarak doğru ve güvenilir olduğu da tartışmasızdır. Ancak transfer fiyatlandırması hükümleri gereğince mükellefler ve vergi inceleme elemanları tarafından emsallere uygunluk ilkesine göre emsal bedel oluşturulması; kontrol dışı benzer nitelikteki en uygun işlemlerin bulunmasını, araştırma yapılıp, bilgi ve veri toplanmasını, değerlendirilmesini ve gerekli düzeltmelerin yapılarak emsal bedele ulaşılmasını gerektirmektedir. Uygulamada, özellikle iç emsalin bulunmadığı ve dış emsalin esas alınması gerektiği durumlarda karşılaştırılabilir nitelikteki kontrol dışı işlemlerin bulunması ve/veya tam olarak uymayan ancak bulunabilen işlemlerde gerekli düzeltmelerin yapılması, zor ve varsayımlara dayandırılacaktır. Yapılan bu işlemler; bilgi toplanması ve analiz yapılması gerektirdi-

ği için uygulanması zor ve varsayımlara dayandığı için tenkit edilebilecek ve söz konusu bilgilere ulaşamadığı için de ihtilaf konusu olabilecek niteliktedir.

Ayrıca yapılan vergi incelemelerinde özellikle dış emsalin uygulanması suretiyle emsal bedele ulaşılması ve bu suretle örtülü kazanç dağıtıldığına ilişkin tarhiyat istenmesi durumunda; mükelleflerce, tarhiyata esas teşkil eden verilerin elde edilmesinin mümkün olmadığı ve dolayısıyla değerlendirilmesinin de mümkün olamayacağı savı ileri sürülerek dava konusu yapılabilecektir. Diğer bir ifadeyle mükellef; erişemediği verileri dikkate almadığından dolayı ya da elinde bulunmayan verileri gerektiren transfer fiyatlandırması yöntemlerini uygulamadığından dolayı yapılan cezalı tarhiyatın haksız olduğunu iddia edilebilecektir. Bu durumun, transfer fiyatlandırması düzenlemelerinin uygulanmasında en çok zorlayacak konulardan biri olacağı kanaatindeyiz.

İlişkili kişilerle yapılacak işlemlerde uygulanacak emsal bedelin tespitinde dayanak oluşturan kontrol dışı işlemin ve işletmesinin seçilmesi ve karşılaştırılmasında, aşağıda belirtilen unsurların göz önünde bulundurulması gerekmektedir.

1- Karşılaştırılabilirlik Analizi

Emsallere uygunluk ilkesinin uygulanması, genellikle kontrol edilen işlemler ile kontrol dışı işlemlerin karşılaştırılması ve karşılaştırılabilir nitelikteki kontrol dışı işlemlerde uygulanan fiyatların emsal bedel olarak kabul edilerek ilişkili kişiler arasındaki işlemlere uygulanması esasına dayanmaktadır. Bu tür karşılaştırmaların yararlı olabilmesi, karşılaştırma konusu işlem ve koşulların, ekonomik yönden birbiriyle yeterli düzeyde karşılaştırılabilir nitelikte olmalarını gerektirmektedir.

Bu karşılaştırmaların güvenilir sonuç vermesi, karşılaştırılan durumlar arasında farklılıklar varsa, bu farklılıkların işlemi somut bir biçimde etkilememesi veya söz konusu makul farklılıkların etkisini ortadan kaldırmak için uygun düzeltmelerin yapılmasına bağlıdır. Bu çerçevede yapılacak karşılaştırılabilirlik analizinde; karşılaştırılmakta olan mal veya hizmetlerin nitelikleri, ilişkili ilişkisiz kişilerin yerine getirdikleri işlevler ve üstlendikleri riskler, işlemlerin gerçekleştiği pazarın yapısı (pazar hacmi, pazarın yeri gibi) ve pazardaki ekonomik koşullar ile kurumların iş stratejileri dikkate alınacaktır.

Sonuç olarak Karşılaştırılabilirlik Analizi, genel olarak ilişkili kişiler arasındaki mal veya hizmet alım ya da satım işlemlerindeki koşullarla, aralarında ilişki bulunmayan kişiler arasındaki benzer nitelikteki işlemlerin koşullarının karşılaştırılabilirliğinin araştırılmasına dayanmaktadır.

Bu çerçevede, kontrol altındaki işlemler ile kontrol dışı işlemlerin karşılaştırılabilir işlemler olup olmadıklarının belirlenmesinde aşağıda belirtilen unsurların göz önünde bulundurulması, salt ürün karşılaştırılabilirliğinin yanı sıra daha geniş kapsamlı ticari işlevlerin fiyat üzerindeki etkilerinin de dikkate alınması ve makul farklılıkların da düzeltilmek suretiyle emsal fiyatın oluşturulması gerekmektedir.

a- Mal ve Hizmetlerin Nitelikleri: Mal ve hizmetlerin niteliklerindeki farklılıklar, malın bedelinde de farklılıklara neden olmaktadır. Örneğin aynı nitelikteki mallardan birinin marka özelliği taşıması durumunda, her iki işlem karşılaştırılabilir nitelikte olmayacaktır.

b- İşlev Analizi: Kontrol altındaki ve kontrol dışı işlemleri gerçekleştiren kişilerin karşılaştırmasında, ilişkisiz kişilerin üstlendiği işlevlerde belli maddi farklılıklar varsa, emsale esas alınacak bedel üzerinde düzeltme yapılması zorunlu olacaktır.

c- Ekonomik Koşullar: İşlem konusu mal veya hizmet aynı olmasına karşın, pazardaki ekonomik koşullar farklıysa, emsallere uygun fiyat farklı olabilecektir. Örneğin (A) Kurumu tarafından, (B) ülkesindeki ilişkili kuruma rekabet nedeniyle 100 YTL na satılan bir ürün, Türkiye'deki ilişkisiz kuruma 150 YTL na satılıyor ise, pazarın içinde bulunduğu şartların fiyat üzerindeki etkisinin önemli olduğu kabul edilmeli ve dikkate alınmalıdır. Bu durumda aynı nitelikteki ürünün satışı söz konusu olmakla birlikte, yapılan işlemler karşılaştırılabilir nitelikte olmayıp pazarın fiyat üzerindeki etkisinin düzeltilmesi gerekecektir.

d- İş Stratejileri: Pazar payının artırılması ve/veya korunması, yenileme ve yeni ürün geliştirilmesi, riskten kaçınma, portföy çeşitlendirilmesi ve işin gündelik akışına ilişkin diğer faktörler iş stratejilerin farklı olmasını sağlayabilecektir. Örneğin mükellef (B) kurumu tarafından aynı niteliklere sahip bir malın ilişkili kişilere vadeli, ilişkisiz kişilere peşin satılması durumunda, ödeme koşullarındaki farklılığı dikkate alan bir düzeltme yapılmadığı sürece söz konusu işlemler karşılaştırılabilir nitelikte olmayacaktır.

2- Emsal Fiyat Aralığı

Emsallere uygunluk ilkesi açısından en güvenilir sonuç, karşılaştırmalar sonucunda ulaşılan tek bir fiyat veya bedel olarak öngörülmektedir. Bununla birlikte, yapılan karşılaştırmalar ve uygulanan yöntemler sonucu tek bir fiyat veya bedelden ziyade birbirine yakın birden çok sonucu içeren belli bir fiyat veya bedel aralığına ulaşmak da mümkün olabilecektir.

Emsal fiyat aralığı, aynı yöntemin farklı karşılaştırılabilir kontrol dışı işlem verilerine uygulanmasından veya aynı verilere farklı transfer fiyatlandırması yöntemlerinin uygulanmasından elde edilen deği-

şik emsal fiyatların oluşturduğu bir fiyat dizisi olarak tanımlanmaktadır. Mükellef bu sonuç aralığı içinde aritmetik ortalama, mod, medyan veya başka bir ölçüden en makul olanını kullanmak suretiyle bir tutar belirleyebilecektir. Dolayısıyla, mükellefin emsal fiyat aralığının içinde bulunması şartıyla belirleyeceği bu fiyat ya da bedel emsal bedel olarak kabul edilecektir.

Ancak, belirlenen emsal fiyat aralığının içindeki fiyatların birbirinden büyük ölçüde farklı olması durumunda, karşılaştırılabilirlik analizindeki unsurların veya yapılan düzeltme işlemlerinin yeniden değerlendirilmesi gerekmektedir. Örneğin, (A) Kurumunun ilişkili kişilere sattığı (X) malının emsallere uygun fiyatının tespiti ile ilgili olarak farklı transfer fiyatlandırması yöntemlerinin kullanılması sonucu 10, 40, 75 ve 100 olmak üzere dört fiyat bulunması durumunda söz konusu fiyatların büyük ölçüde farklı olması nedeniyle, kurumun karşılaştırılabilirlik analizini veya kontrol altındaki ve kontrol dışı işlemler arasındaki maddi farklılıkların düzeltilmesini yeniden gözden geçirmesi gerekmektedir.

Bununla birlikte emsal fiyat aralığının oluşturulması zorunlu değildir. Ancak mükellefler oluşturdukları emsal bedel aralığını, transfer fiyatlandırmasında uyguladıkları bedelin emsal bedel olduğunu ispat etmede en önemli araç olarak kullanabileceklerdir.

IV- EMSALERE UYGUN FİYATIN TESPİTİ VE KULLANILACAK YÖNTEMLER

İlişkili kişiler arasında yapılan işlemlerde emsallere uygunluk ilkesine göre belirlenecek fiyat veya bedelin tespitinde kullanılacak yöntemler gerek yasa hükmünde gerekse de Bakanlar Kurulu Kararında belirlenmiş olup, mükellefler bu yöntemlerden işlemin mahiyetine en uygun olanını seçmek ve uygulamak suretiyle emsallere uygun bedeli tespit edebileceklerdir.

İlişkili kişiler arasında gerçekleşen işlemlerde uygulanan fiyatları belirlemek üzere veya yapılan incelemelerde uygulanan fiyatın emsallere uygun olup olmadığının belirlenmesinde uygulanabilecek en dolaysız yöntem; ilişkili kişiler arasındaki işlemlerde uygulanan fiyatın, karşılaştırılabilir nitelikteki kontrol dışı işlemlerle uygulanan fiyat ile karşılaştırılmasıdır ki, bu suretle emsal bedelin tespit edilmesi, karşılaştırılabilir fiyat yöntemi olarak adlandırılmaktadır. Fiyatın esas alınabileceği nitelikte karşılaştırılabilir kontrol dışı işlemin bulunmadığı, kontrol dışı işlemlerde uygulanan kâr oranlarının dikkate alınmasının mümkün olduğu durumlarda ise, karşılaştırma brüt kâr oranları dikkate alınarak yapılacak ve kontrol dışı işlemlerde uygulanan kâr oranının ilişkili kişilerdeki işlem maliyetlerine uygulanması suretiyle emsal bedel tespit edilecektir. Bu suretle kâr oranlarının dikkate alınarak emsal bedelin tespit edilmesi ise, maliyet artı ya da yeniden satış fiyatı yöntemi olarak adlandırılmaktadır.

Kontrol edilmeyen işlemlere ilişkin yetersiz veri bulunduğu ya da bu verilerin güvenilir kabul edildiği durumlarda geleneksel işlem yöntemlerinin uygulanması ve bu suretle emsal bedelin tespit edilmesinin mümkün olmadığından, son çare olarak işlemsel kâr yöntemlerine başvurulması gerekmektedir. Bu yöntemlerin de emsallere uygunluk ilkesi çerçevesinde fiyat ya da bedel tespitine olanak vermemesi durumunda ise mükellefler kendi belirleyecekleri ve daha doğru sonuç verdiği inandıkları bir yöntemi kullanabileceklerdir.

Mükellefler tarafından aynı verilere farklı transfer fiyatlandırma yöntemlerinin uygulanması veya aynı yöntemin farklı kontrol dışı işlem verilerine uygulanması sonucu, tek bir emsal fiyata ulaşılabileceği gibi, birbirinden farklı birden fazla emsal fiyata ulaşmakta mümkün olabilecektir. Bu durumda oluşan değişik emsal fiyatların, birbirinden makul derecede farklı olması koşuluyla mükellefler ta-

rafından bu aralıktan alınacak herhangi bir fiyat, emsallere uygunluk ilkesine göre tespit edilen emsallere uygun fiyat olarak kabul edilecektir.

Diğer taraftan yapılan vergi incelemelerinde mükellefler tarafından belirlenen fiyatın söz konusu emsal fiyat aralığının dışında olduğunun tespit edilmesi durumunda, örtülü kazanç dağıtımının hesabında kullanılacak emsal bedel, söz konusu aralıktaki en yüksek bedel değil, aralıktaki fiyatlar dikkate alınarak aritmetik ortalama, mod, medyan ya da başka bir ölçüden en makul olanı kullanarak belirlenecektir.

Bulunan emsal fiyat aralığının içindeki fiyatların birbirinden büyük ölçüde farklı olması durumunda ise, karşılaştırılabilirlik analizinin veya kontrol altındaki ve kontrol dışı işlemler arasındaki maddi farklılıkların düzeltmelerinin yeniden gözden geçirilmesi gerekmektedir.

A- EMSALLERE UYGUN FİYATIN TESPİTİNDE KULLANILACAK YÖNTEMLER

Mükellefler, işlemin koşullarını ve özelliklerini en iyi yansıtan yöntemi kullanarak, ilişkili kişilerle yaptıkları mal veya hizmet alım ya da satımında emsallere uygunluk ilkesiyle tutarlı fiyat veya bedeli uyguladıklarını göstermek zorundadırlar.

Buna göre mükellefler ilişkili kişilerle yaptığı işlemlerde uygulayacakları emsallere uygun fiyat veya bedelleri, aşağıda belirtilen yöntemlerden işlemin mahiyetine en uygun olanını kullanarak tespit edebileceklerdir.

1- Geleneksel Yöntemler:

- Karşılaştırılabilir Fiyat Yöntemi,

- Maliyet Artı Yöntemi,
 - Yeniden Satış Fiyatı Yöntemi.
- 2- Diğer Yöntemler (İşleme Dayalı Kâr Yöntemleri):
- Kâr Bölüşüm Yöntemi,
 - İşleme Dayalı Net Kâr Marjı Yöntemi,
- 3- Mükelleflerin Kendi Belirleyebilecekleri Yöntem.

1- Geleneksel Yöntemler

İlişkili kişiler arasında yapılan işlemlerde emsallere uygunluk ilkesine göre belirlenecek fiyat veya bedelin tespitinde kullanılacak geleneksel yöntemler, gerek yasa hükmünde gerekse de Bakanlar Kurulu Kararında belirlenmiş olup, bunlar Karşılaştırılabilir Fiyat Yöntemi, Maliyet Artı Yöntemi ve Yeniden Satış Fiyatı Yöntemidir.

Geleneksel Yöntemlerin uygulanması esas itibariyle karşılaştırılabilir nitelikte kontrol edilen işlemlerin bulunmasına bağlıdır. Karşılaştırılabilir Fiyat Yöntemi, kurumların kontrol edilen işleme karşı piyasadaki mevcut alternatiften yararlanmaları durumunda kabul etmiş olacakları fiyat hakkında doğrudan bir tahminde bulunabilmek üzere kontrol edilen işlemi, benzer nitelikteki kontrol dışı bir işlemle karşılaştırmaktadır. Diğer bir ifadeyle kontrol dışı işlemler karşılaştırılabilir nitelikte olmadığına, bu yöntem de emsallere uygun fiyatın belirlenmesinde güvenilir bir yöntem olmayacaktır. Benzer bir biçimde, maliyet artı ve yeniden satış yöntemlerinde de, kontrol edilen işlemden elde edilen kâr oranı, benzer nitelikteki kontrol dışı işlemden elde edilen kâr oranı ile karşılaştırmakta ve işlem maliyetlerine kontrol dışı işlem kâr oranının uygulanması suretiyle emsal bedel hesaplanmaktadır.

Bu itibarla emsal bedelin tespiti için geleneksel yöntemler kullanıldığında:

- İlişkili kişilerle gerçekleştirilen işlemlerin analiz edilmesi,
- Karşılaştırılabilir nitelikte kontrol dışı işlem bulunması: Karşılaştırılabilir nitelikte kişiler arasında aynı koşullarda gerçekleşen benzer nitelikte işlemlerin bulunması,
- Kontrol dışı işlemde uygulanan fiyatın doğruluğunun araştırılması ve piyasa koşullarında belirlendiğinin tespit edilmesi,
- Yapılan karşılaştırmada, ilişkili kişilerle yapılan işlemlerin değerini etkileyecek farklılıkların dikkate alınarak fiyat üzerinde gerekli düzeltmelerin yapılması,
- Bulunan emsal ve verilere göre kullanılacak yönteme karar verilmesi,
- Karar verilen yöntemin uygulanması ile emsal bedelin hesaplanması,
- Hesaplanan emsal bedelin transfer fiyatlandırmasında kullanılması,

gerekmektedir.

Mükellefler geleneksel işlem yöntemlerini uygulamak suretiyle emsallere uygun fiyata ulaşamaması durumunda, işlemlerin mahiyetine göre diğer yöntemlere başvurabilecektir.

a- Karşılaştırılabilir Fiyat Yöntemi

Bir mükellefin uygulayacağı emsallere uygun satış fiyatının, karşılaştırılabilir mal veya hizmet alım ya da satımında bulunan ve arala-

rında herhangi bir şekilde ilişki bulunmayan gerçek ve tüzel kişilerin birbirleriyle yaptıkları işlemlerde uyguladığı piyasa fiyatı ile karşılaştırılarak tespit edilmesini ifade etmektedir.

Karşılaştırılabilir Fiyat Yöntemi özellikle, ilişkili iki firma arasında alım-satıma konu edilen bir ürünün, ilişkisiz bir kişiye satılması ya da benzer ürünün aynı şekilde kontrol dışı bir firma tarafından satıldığı durumlarda uygulanabilecektir. Örneğin, kurumun ilişkili kişiye sattığı ürünü, aynı zaman dilimi içinde ilişkisiz kişiye satması, ürünün tür, kalite ve miktarının aynı olması durumunda bu yöntem uygulanabilecektir. Ürün bedeli üzerinde etkisi olabilecek ölçülebilir farklılıkların (örneğin vadeli satış) fiyat üzerindeki etkisinin düzeltilmesi suretiyle emsal bedelin oluşturulması gerekmektedir.

Yöntemin Kullanım Alanları: Ticari ürünler, lisans ödemeleri, finansman (faiz oranının tespiti açısından) ve komisyon ödemeleri.

b- Maliyet Artı Yöntemi

Emsallere uygun fiyatın, ilgili mal veya hizmet maliyetlerinin makul bir brüt kâr oranı kadar artırılması suretiyle hesaplanmasını ifade eder.

Kurumların, ilişkili kişilerle yaptıkları işlemlerde (kontrol altındaki işlemlerde) makul brüt kâr oranı, işlemi yapan mükellefin bu mal ve hizmetlere ilişkin olarak ilişkisiz kişilerle yaptığı işlemlerde (kontrol dışı işlemlerle) uyguladığı brüt kâr oranı (iç emsal) olacak ve brüt kâr oranı da aşağıdaki gibi hesaplanacaktır.

$$\frac{\text{Satışlar} - \text{Maliyet}}{\text{Maliyet}} = \text{Brüt Kâr Oranı}$$

Böyle bir brüt kâr oranı mevcut değilse ya da karşılaştırma için gerekli işlem sayısı yetersizse (diğer bir ifadeyle iç emsalin uygulanması mümkün değilse), karşılaştırılabilir işlemler arasında belirlenen fiyat ya da bedeli etkileyen bir farklılık bulunmaması veya var olan farklılıkların düzeltilebilir nitelikte olması şartıyla ilişkisiz kişilerin karşılaştırılabilir işlemlerine ait brüt kâr oranları da (dış emsal) bu yöntemin uygulanmasında kullanılabilir.

Yöntemin Kullanım Alanları: Sözleşmeye dayalı üretim, fason üretim, yarı mamul satışları, uzun süreli ticari alım-satım anlaşmaları ve hizmet ifaları.

c- Yeniden Satış Fiyatı Yöntemi

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

Makul brüt satış kârı, söz konusu mal veya hizmetin yeniden satışında yüklenilen satış veya diğer faaliyet giderleri ile üstlenilen riskler ve kullanılan varlıklar esas alınarak gerçekleştirilen işlevlerin gerektirdiği kâr tutarını ifade etmektedir.

$$\frac{\text{Yeniden Satış Fiyatı}}{1 + \text{Brüt Satış Kâr Oranı}} = \text{Emsallere Uygun Satış veya Bedel}$$

Bu yöntem özellikle pazarlama faaliyetlerinde uygulanabilecek en verimli yöntem olarak kabul edilmektedir. Örneğin aynı zaman diliminde aynı tür, kalitede ve miktarda satılan ürünlerin karşılaştırılmasında kullanılabilir. Ancak emsal alınan kâr oranının tespiti ve uygulamasında, işlemlere ilişkin maliyet giderlerinin aynı nitelikte olup olmadığının tespiti büyük önem arz etmektedir.

Yöntemin Kullanım Alanları: Ürün üzerinden satıcı tarafından ek işlem yapılmadan satış yapılan ticari faaliyetler, distribütörlük (dağıtıcı) faaliyetleri, satıcının çok fazla risk ve fonksiyon üstlenmediği durumlar.

2- Diğer Yöntemler (İşleme Dayalı Kâr Yöntemleri)

Kontrol edilmeyen işlemlere ilişkin yetersiz veri bulunduğu ya da bu verilerin güvenilir kabul edildiği durumlarda geleneksel işlem yöntemlerinin uygulanması ve bu suretle emsal bedelin tespit edilmesi mümkün olmayacaktır. Emsallere uygun fiyata geleneksel işlem yöntemlerinden herhangi birisiyle ulaşma olanağı yoksa mükellef, işlemlerin mahiyetine uygun olarak diğer yöntemleri kullanabilecektir.

İşleme dayalı kâr yöntemleri olarak da adlandırılan diğer yöntemler; Bakanlar Kurulu Kararının 12'nci maddesinde düzenlenen "kâr bölüşüm yöntemi" ve 13'üncü maddesinde düzenlenen "işleme dayalı net kâr marjı yöntemi" dir.

a- Kâr Bölüşüm Yöntemi

İlişkili kişilerin bir veya daha fazla sayıda kontrol altındaki işlemlere ilişkin toplam faaliyet kârı ya da zararının, üstlendikleri işlevler ve yükledikleri riskler nispetinde ilişkili kişiler arasında emsallere uygun olarak bölüştürülmesi esasına dayanan bir yöntemdir.

b- İşleme Dayalı Net Kâr Marjı Yöntemi

Mükellefin kontrol altındaki bir işlemde maliyetler, satışlar veya varlıklar gibi ilgili ve uygun bir temele dayanarak tespit ettiği net kâr marjının incelenmesi esasına dayanan bir yöntemdir.

3- Mükelleflerin Kendi Belirleyebilecekleri Yöntemler

Kurumlar Vergisi Kanununun 13'üncü maddesinin dördüncü fıkrasının (ç) bendinde; emsallere uygun fiyata Kanunda belirtilen geleneksel yöntemlerden herhangi birisi ile ulaşma olanağı olmayan mükelleflerin, işlemlerin mahiyetine uygun olarak kendi belirleyeceği diğer yöntemleri kullanabileceği hüküm altına alınmıştır.

Mükelleflerin bu suretle başvurabilecekleri diğer yöntemler Bakanlar Kurulu Kararının 11'inci maddesinde düzenlenmiştir. İşleme dayalı kâr yöntemleri olarak da adlandırılan bu yöntemler başlığı altında önerilen yöntemler, kâr bölüşüm yöntemi ve işleme dayalı net kâr marjı yöntemidir.

Bu yöntemlerin de emsallere uygunluk ilkesi çerçevesinde fiyat ya da bedel tespitine olanak vermemesi durumunda, mükellef kendi belirleyebileceği ve daha doğru sonuç verdiği inandığı bir yöntemi de kullanabilecektir.

B- YÖNTEMLERİN UYGULANMASI SONUCU EMSAL BEDELİN TESPİTİ VE EMSAL FİYAT ARALIĞI

Emsallere uygunluk ilkesi açısından en güvenilir sonuç, karşılaştırmalar sonucunda ulaşılan tek bir fiyat veya bedeldir. Bununla birlikte, yapılan karşılaştırmalar ve uygulanan yöntemler sonucu tek bir fiyat veya bedelden ziyade birbirine yakın birden çok sonucu içeren belirli bir fiyat veya bedel aralığına ulaşmak da mümkün olabilecektir. Emsal Fiyat Aralığı aynı yöntemin farklı karşılaştırılabilir kontrol dışı işlem verilerine uygulanmasından veya aynı verilere farklı transfer fiyatlandırması yöntemlerinin uygulamasından elde edilen değişik emsal fiyatların oluşturduğu fiyat dizisi olarak tanımlanmaktadır.

1- Uygulanan Yöntemler Sonucu Tespit Edilen Bedellerin Makul Derecede Birbirine Yakın Olması

Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliğin 4.2. Ayrımında açıklandığı üzere; mükellef bu sonuç aralığı içerisinde aritmetik ortalama, mod, medyan veya başka bir ölçüden en makul olanını kullanmak suretiyle bir tutar belirleyecektir. Diğer bir ifadeyle mükellefin emsal fiyat aralığının içinde bulunması şartıyla belirleyeceği bu fiyat ya da bedel emsal bedel olarak kabul edilecektir.

2- Uygulanan Yöntemler Sonucu Tespit Edilen Bedellerin Büyük Ölçüde Birbirinden Farklı Olması

Belirlenen emsal fiyat aralığının içindeki fiyatların birbirinden büyük ölçüde farklı olması durumunda, karşılaştırılabilirlik analizindeki unsurların veya yapılan düzeltme işlemlerinin yeniden değerlendirilmesi gerekmektedir. Örneğin, (A) Kurumunun ilişkili kişilere sattığı (X) malının emsallere uygun fiyatının tespiti ile ilgili olarak farklı transfer fiyatlandırması yöntemlerinin kullanılması sonucu 10, 40, 75 ve 100 olmak üzere dört fiyat bulunması durumunda söz konusu fiyatların büyük ölçüde farklı olması nedeniyle, kurumun karşılaştırılabilirlik analizini veya kontrol altındaki ve kontrol dışı işlemler arasındaki maddi farklılıkların düzeltilişini yeniden gözden geçirmesi gerekmektedir.

Diğer taraftan mükellef tarafından tespit edilen fiyatın emsal fiyat aralığının dışında olması durumunda, fiyat ya da bedel söz konusu aralık dikkate alınarak aritmetik ortalama, mod, medyan ya da başka bir ölçüden en makul olanı kullanılarak belirlenecektir. Diğer bir ifadeyle vergi incelemelerinde, mükelleflerce oluşturulan emsal fiyat aralığındaki en yüksek bedel esas alınarak tarhiyat istenemeyecektir.

C- ÖZELLİK ARZEDEN TİCARİ FAALİYETLERDE EMSALLE UYGUN BEDELİN TESPİTİ VE KULLANILACAK YÖNTEMLER

Yasanın 13'üncü maddesinin birinci fıkrasında ilişkili kişilerle yapılan "mal veya hizmet alım ya da satımı" dışında; alım, satım, imalat ve inşaat işlemleri, kiralama ve kiraya verme işlemleri, ödünç para alınması ve verilmesi, ikramiye, ücret ve benzeri ödemeleri gerektiren işlemlerin her hal ve şartta mal veya hizmet alım ya da satımı olarak değerlendirileceği hüküm altına alınmıştır.

Emsallere uygunluk ilkesinin uygulanışına ilişkin yapılan genel düzenlemeler, gerek ilişkili kişiler arasında uygulanan gayri maddi haklara ilişkin işlemlerde ve gerekse de grup içi işlemlerde de aynen geçerlidir. Bununla birlikte söz konusu ticari işlemlerin özellikleri nedeniyle emsal değer belirlenmesi konusunda güçlükler yaşanabileceği dikkate alınmak suretiyle; Genel Tebliğin 10'uncu Ayrımında, özellik arz eden söz konusu ticari faaliyetlerde uygulanacak yöntemler ve emsal bedelin tespitine ilişkin açıklamalar yapılmıştır.

1- Gayri Maddi Haklarda Emsallere Uygun Bedelin Tespiti ve Kullanılacak Yöntemler

a- Gayri Maddi Hakların Tanımı

Gayri maddi haklar; sinema filmleri, radyo-televizyon yayınlarında kullanılan filmler ve bantlar dahil olmak üzere edebi, artistik, bilimsel her nevi telif hakkının veya her nevi patentin, alameti farikanın, desen veya modelin, planın, gizli formül veya üretim yönteminin veya sınai, ticari, bilimsel tecrübeye dayalı bilgi birikiminin kullanma imtiyazı, kullanma hakkı veya satışı ile sınai, ticari, bilimsel teçhizatın kullanma imtiyazı veya kullanma hakkını ifade etmektedir.

Başka bir ifadeyle, gayri maddi haklar, patent, ticari marka, ticari unvan, tasarım ya da model gibi sınai varlıkların kullanım hakkı ile edebi, sanatsal eserlerin mülkiyet hakları ile ticari bilgi birikimi (know how) ve ticari sırlar gibi fikri hakları kapsamaktadır.

Gayri maddi haklar özellikleri nedeniyle ticari gayri maddi haklar ve pazarlama amaçlı gayri maddi haklar olmak üzere iki grupta değerlendirilmektedir.

i- Ticari Gayri Maddi Haklar: Bir malın üretiminde ya da bir hizmetin sağlanmasında kullanılan patentler, know-how, dizaynlar ve modeller ile müşterilere transfer edilen ya da ticari faaliyetin işletiminde kullanılan (bilgisayar yazılım programları gibi) ticari varlık niteliğine sahip gayri maddi hakları ifade etmektedir.

ii- Pazarlama Amaçlı Gayri Maddi Haklar: Bir ürün ya da hizmetin ticari amaçlı olarak kullanımına yardımcı olan ticari markalar ve ticari unvanlar, müşteri listeleri, dağıtım kanalları ile ilgili ürün açısından önemli bir promosyon değerine sahip nevi şahsına münhasır isimler, semboller ya da resimler gibi gayri maddi hakları ifade etmektedir.

b- Gayri Maddi Haklarda Emsallere Uygunluk İlkesi ve Kullanılabilecek Yöntemler

Gayri maddi hakların devri, bir gayri maddi varlığın doğrudan satışına ilişkin olabileceği gibi, imzalanan bir lisans anlaşması sonucunda gayri maddi varlığa ilişkin hakkın karşılığında bir royalti (gayri maddi hak bedeli) ödemesi biçiminde de gerçekleşebilmektedir.

Gayri maddi haklara ilişkin olarak ilişkili kişiler arasında gerçekleştirilen işlemlerde; emsallere uygunluk ilkesinin uygulanabilmesi

için kontrol altındaki işlemler ile kontrol dışı işlemler arasında karşılaştırılabilirlik analizinin yapılması gerekmektedir. Daha sonra gayri maddi hakkın alım ya da satım işleminde kullanılacak en uygun transfer fiyatlandırması yöntemi belirlenecektir.

Gayri maddi haklara ilişkin emsallere uygun bedelin öncelikle gayri maddi hakkı devreden ve devralan taraf açısından ayrı ayrı değerlendirmesi gerekmektedir. Devreden yönünden; gayri maddi hakkın sahibinin karşılaştırılabilir nitelikteki kontrol dışı işlemde başkasına devretmeyi kabul edebileceği bedel olmalıdır. Devralan yönünden ise; karşılaştırılabilir ilişkisiz bir kurumun faaliyetlerinde kullanmayı düşündüğü gayri maddi hak için ödemeyi kabul ettiği tutarı ifade etmektedir.

Bir gayri maddi hakkın satışı ya da lisanslanması işlemlerinde ve gayri maddi hakları içeren ürünlerin satışında karşılaştırılabilir fiyat yöntemi uygulanabilecektir. Ancak karşılaştırılabilir kontrol dışı işlemlerin bulunmadığı yüksek düzeyde değerli gayri maddi hakların yer aldığı işlemlerde, emsallere uygun bedelin tespitinde karşılaştırılabilir fiyat yönteminin dışındaki diğer yöntemlerin kullanılabilmesi mümkün olacaktır.

2- Grup İçi Hizmetlerde Emsallere Uygun Bedelin Tespiti ve Kullanılacak Yöntemler

a- Grup İçi Hizmetlerin Tanımı ve Kapsamı

Grup içi hizmet, ilişkili kişiler arasında gerçekleşen, genellikle ana şirketin bağlı şirketlerine veya aynı gruba bağlı şirketlerden birinin diğerine verdiği hizmetleri ifade etmektedir. Bu hizmetler tüm grup içi yönetim, koordinasyon ve kontrol işlevlerinin sağlanmasını da içermekte olup, bu tür hizmetleri sağlamanın maliyeti, ana şirket ve-

ya bu amaç için görevlendirilen bir grup üyesi veya diğer bir grup üyesi (grup hizmet merkezi) tarafından üstlenilebilmektedir.

Grup içi hizmetlerle ilgili olarak:

- Hizmetin fiilen sağlanıp sağlanmadığı,
- Hizmeti alan şirket/şirketlerin söz konusu hizmete ihtiyacı olup olmadığı,
- Hizmetin alınmış olması halinde hizmet bedelinin emsallere uygunluk ilkesine uygun olup olmadığının,

belirlenmesi gerekmektedir.

Grup içi şirket tarafından sağlandığı belirtilen hizmetler karşılığı ilişkili kişilere ödeme yapılmış olması söz konusu hizmetin fiilen sağlandığını göstermemekte olup, hizmeti alan grup üyesinin ticari pozisyonunu güçlendirecek ticari veya ekonomik bir değer sağlanması gerekmektedir.

Grup içi hizmetlerin, grubun bir veya daha fazla sayıdaki üyesi tarafından tanımlanan bir ihtiyacı karşılamak üzere grubun bir üyesi tarafından sağlandığı durumlarda, hizmetin fiilen sağlanıp sağlanmadığının belirlenmesi kolaylıkla mümkün bulunmaktadır.

Öte yandan, ilişkili bir şirketin ana şirketten veya aynı grubun üyesi olan başka bir şirketten ihtiyacı olmayan bir hizmeti alması ya da bir hizmetin grup üyesine, sadece grup üyesi olması nedeniyle verilmesi durumunda, söz konusu şirketin grup içi hizmet elde ettiğinin kabulü mümkün bulunmamaktadır.

b- Grup İçi Hizmetlerde Emsallere Uygunluk İlkesi ve Kullanılabilecek Yöntemler

Grup içi hizmetlerin fiilen sağlanıp sağlanmadığının yanı sıra hizmet bedelinin, hem hizmeti alan hem de hizmeti veren tarafından ayrı ayrı ele alınarak emsallere uygunluğun değerlendirilmesi gerekmektedir.

Grup içi şirketlerden birine ya da birkaçına verilen hizmetlerde emsallere uygun bedelin tespiti Genel Tebliğde belirtilen yöntemler çerçevesinde gerçekleştirilecek olup, hizmet bedelinin emsallere uygun bedel olması gerekmektedir.

Karşılaştırılabilir fiyat yöntemi, hizmeti alan tarafın faaliyet gösterdiği piyasadaki ilişkisiz kuruluşlar arasında karşılaştırılabilir nitelikte bir hizmetin bulunduğu durumlarda uygulanabilecektir. Ancak, karşılaştırılabilir bir fiyatın olmadığı durumlarda Maliyet Artı Yöntemi kullanılması uygun olacaktır. Bu yöntemin uygulanmasında, kontrol altındaki ve kontrol dışı işlemler arasındaki maliyet bazının aynı olması gerekmektedir. Söz konusu yöntemlerin uygulanmasının mümkün olmadığı durumlarda da diğer yöntemlerin uygulanması mümkün bulunmaktadır.

c- Grup İçi Hizmetlere İlişkin Örnekler

OECD'nin "Çok Uluslu İşletmeler ve Vergi İdareleri İçin Transfer Fiyatlaması Rehberi"nin son bölümünde yer alan grup içi hizmetlere ilişkin örnekler aşağıdaki gibidir. (OECD Rehberinin çevirisi İYMMO tarafından yapılmıştır, Mali Mevzuat Platformu 15.4.2007 Rapor)

"Bu bölümde, grup içi hizmetlerin sağlanmasında transfer fiyatlamasının uygulanmasına yönelik bazı örnekler sunulmaktadır. Bu ör-

nekler yalnızca açıklama amaçları için verilmiştir. Tek tek durumlar ele alındığında, herhangi bir transfer fiyatlaması yönteminin uygulanabilirliği konusunda bir yargıya varabilmek için, mevcut gerçeklerin ve durumların belirlenmesi gerekir.

i- Bir ÇÜİ (Çok Uluslu İşletme) grubunun ekonomik nedenlerden dolayı faaliyetlerini merkezileştirme konusunda aldığı karar çerçevesinde borçlarını faktoring yoluyla devretmesi bir örnek olarak gösterilebilir. Örneğin, kur risklerini ve borçlanma risklerini sınırlandırmak ve idari masrafları minimuma indirebilmek üzere “debt factoring” faaliyetlerini bir merkezde toplamak, ihtiyatlı bir davranış olarak değerlendirilebilir. Bu sorumluluğu üstlenen bir “debt factoring” merkezi, bu şekilde bir grup içi hizmet sağlamaktadır ve bu hizmet karşılığında bu merkeze emsal değer üzerinden bir ücret ödenmesi gerekir.

ii- Sözleşme bazında imalat faaliyeti, grup içi hizmetleri kapsayan bir diğer faaliyet türüdür. Böyle durumlarda üretici, ne tür ürünleri imal edeceği ve bu ürünlerin kalitesinin ve miktarının ne olacağı konularında ayrıntılı birtakım talimatlar almaktadır. Üretici şirket böyle bir durumda düşük bir risk oranına maruz kalmaktadır ve ürün kalitesine ilişkin koşulları yerine getirmesi şartıyla, ürettiği tüm ürünlerin satın alınacağı konusunda kendisine bir güvence sağlanmaktadır. Böyle bir durumda, üretici firmanın bir hizmet sağlayıcısı olarak kabul edilmesi gerekir ve Bölüm II’de belirtilen şartlara tabi olacak biçimde, maliyet artı yönteminin uygulanması yerinde olur.

iii- Sözleşme bazında araştırma faaliyeti, grubun başarısında kritik önem taşıyan yüksek düzeyde beceriye sahip personel gerektiren grup içi hizmetlere bir diğer örnek oluşturmaktadır. Sözleşme bazında araştırma faaliyetlerine ilişkin düzenlemeler, işlemlerde baş-

lıca rolü üstlenen taraşça belirlenen ayrıntılı programlardan, araştırma şirketinin geniş bir kapsam içinde tanımlanan kategoriler içinde çalışma hakkına sahip olduğu anlaşmalara kadar çeşitli biçimlerde gerekleēebilmektedir. Genellikle sınır araştırmalarını kapsayan bu ikinci tür araştırmalarda, ticari yönden değerli alanların tanımlanması ve başarısız araştırma riskinin değerlendirilmesi gibi ilave işlevler, bir bütün olarak grup performansının değerlendirilmesinde son derece önemli bir rol üstlenebilirler. Bununla birlikte araştırma şirketinin kendisi, uyguladığı araştırmanın başarıyla sonuçlanıp sonuçlanmadığına bakılmaksızın, araştırma için üstlenmiş olduğu tüm giderler normal olarak kendisine geri ödeneceğinden dolayı, genellikle finansal risklerden yalıtılmış durumdadır. Ayrıca, araştırma faaliyetleri sonucu geliştirilen gayri maddi varlıkların mülkiyeti, genellikle araştırmayı üstlenen ana şirkete aittir ve bu nedenle de, söz konusu varlıkların ticari kullanımına ilişkin riskler araştırma şirketi tarafından üstlenilmez. Böyle bir durumda, Bölüm II’de belirtilen ilkelere tabi olacak biçimde, maliyet artı yönteminin uygulanması doğru olacaktır.

iv- Grup içi hizmetlere ilişkin bir diğer örnek, lisansların yönetimi ile ilgilidir. Gayri maddi hakların yönetimi ve uygulanmasının, söz konusu hakların bu amaç için kullanılmasından ayrı tutulması gerekir. Bir lisansın kontrolü, muhtemel lisans ihlallerinin izlenmesinden ve lisans haklarının uygulanmasından sorumlu bir grup hizmet merkezi tarafından üstlenilebilir.”

V- TRANSFER FİYATLANDIRMASINDA UYGULANACAK YÖNTEMİN İDARE İLE BİRLİKTE TESPİT EDİLMESİ: PEŞİN FİYATLANDIRMA ANLAŞMASI

Mükellefler, işlemin koşullarını ve özelliklerini en iyi yansıtan yöntemi kullanarak, ilişkili kişilerle yaptıkları mal veya hizmet alım ya da satımında emsallere uygunluk ilkesiyle tutarlı fiyat veya bedel tespiti için geleneksel yöntemleri, bu yöntemlerin yeterli olmaması durumunda işleme dayalı kâr yöntemlerini bu yöntemlerin yeterli olmaması durumunda da mükelleflerin kendi belirleyebileceği ve daha doğru sonuç verdiği inandığı bir yöntemi kullanabileceklerdir.

Kurumlar Vergisi Kanununun 13'üncü maddesinin (5) numaralı fıkrasında, mükellefin ilişkili kişilerle yaptığı işlemlere ilişkin olarak belirleyeceği yöntem konusunda Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı'na başvurarak anlaşma yapma olanağı getirilmiş ve yöntem üzerinde anlaşma sağlanması halinde, bu yöntemin üç yılı aşmamak üzere belirlenen süre ve koşullar altında kesinlik taşıyacağı ve bu şekilde tespit edilen yöntemin, belirlenen koşullar altında eleştiri konusu yapılamayacağı belirtilmiştir.

Bu suretle mükelleflerle idare arasında transfer fiyatlandırmasına ilişkin olarak karşılaşılabilecekleri olası vergi ihtilaflarının önüne geçilmesi sağlanmıştır.

A- PEŞİN FİYATLANDIRMA ANLAŞMASININ AMACI VE AVANTAJLARI

1- Peşin Fiyatlandırma Anlaşmasının Amacı

Bakanlar Kurulu Kararının 14'üncü maddesinde düzenlemenin amacı; mükelleflerin ilişkili kişilerle yapacakları mal veya hizmet alım

ya da satımında uygulayacakları transfer fiyatlandırmasına ilişkin olarak karşılaşılabilecekleri olası vergi ihtilaflarının önüne geçmek olarak belirlenmiştir.

2- Anlaşma Yapılmasının Sağladığı Avantajlar

Bu sistemin en büyük avantajı, mükellefler açısından belli bir süre için uygulanacak yöntemin kesinlik taşıması ve herhangi bir eleştiri, ceza riski olmadan plan yapabilme, önünü görebilme olanağı vermesidir.

İdare açısından en büyük avantajı ise konunun başlangıçta belli bir anlaşma ile belirlenmesi ve eleştiri sürecinden başlayarak yargı sürecine kadar taşınabilecek bir işlemin getirdiği zaman ve iş yükünden tasarruf sağlanmasıdır.

3- Anlaşmanın Kapsamı

Peşin Fiyatlandırma Anlaşması talebinde bulunacak mükelleflerin, transfer fiyatlandırmasına konu işlemlerin tamamı için mi, yoksa anlaşma talebini belirli bağlı şirketleri ve kurum içi işlemleri kapsayacak biçimde sınırlandırmasının mümkün olup, olmadığı konusunda bir açıklama yapılmamıştır.

Ancak Tebliğin .. Ayrımında yer alan “*Diğer bir ifadeyle, Peşin Fiyatlandırma Anlaşması yapan mükelleflerin ayrıca anlaşma dışı transfer fiyatlandırma işlemlerinin olması durumunda her iki raporda düzenleneceği tabiidir.*” ifadesinden hareketle mükelleflerin peşin fiyatlandırma anlaşmasını belirledikleri kontrol edilen işlemlerle sınırlı olarak yapmaları mümkün olabilecektir.

B- PEŞİN FİYATLANDIRMA ANLAŞMASI SÜRECİNİN İŞLEYİŞİ

1- Anlaşmadan Yararlanabilecek Mükellefler

Yasanın 13'üncü maddesinin beşinci fıkrasında ilişkili kişilerle yapılan mal veya hizmet alım ya da satımında uygulanacak fiyat veya bedelin tespitine ilişkin yöntemler, mükellefin talebi üzerine Maliye Bakanlığı ile anlaşarak belirlenebileceği ve bu şekilde belirlenen yöntemin, üç yılı aşmamak üzere anlaşmada tespit edilen süre ve şartlar dahilinde kesinlik taşıyacağı hüküm altına alınmıştır.

Bakanlar Kurulu Kararının 15'inci maddesine göre, peşin fiyatlandırma anlaşmasının kapsamına kurumlar vergisi mükellefleri girmektedir. Bu çerçevede, 01/01/2008 tarihinden itibaren Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı'na kayıtlı mükelleflerin, 01/01/2009 tarihinden itibaren de tüm kurumlar vergisi mükelleflerinin ilişkili kişilerle yaptıkları yurt dışı işlemlerine ilişkin olarak belirlenecek yöntem konusunda İdare'ye başvurmaları mümkün olabilecektir.

2- Mükelleflerin Anlaşma Talep Başvurusu

Peşin Fiyatlandırma Anlaşmasına ilişkin süreç, mükellefin İdareye yazılı başvurusu ile başlamakta olup, söz konusu dilekçe ile birlikte, Tebliğin (7.2.) Ayrımında yer alan asgari bilgi ve belgeleri İdare'ye sunulması gerekmektedir.

Ayrıca peşin fiyatlandırma anlaşmasına ilişkin başvuruda bulunacak mükellefler, iki taraflı veya çok taraflı peşin fiyatlandırma anlaşması talep edebilecektir. İdarenin, iki taraflı ya da çok taraflı peşin fiyatlandırma anlaşmasına ilişkin talebi değerlendirmesi sonucu birden fazla ülkeyi ilgilendirmesi durumunda, ilgili ülke veya ülkeler-

le anlaşma/anlaşmalar bulunması şartıyla bu anlaşmalar çerçevesinde değerlendirme yapması mümkün bulunmaktadır.

3- İdarece Yapılacak Analiz

İdare yapılan analiz sonucunda, mükelleflerin başvurusunu aynen kabul edebilir veya gerekli değişikliklerin yapılması koşuluyla kabul edebilir ya da reddedebilecektir.

C- PEŞİN FİYATLANDIRMA ANLAŞMASININ SONUÇLARI

1- İmzalanan Peşin Fiyatlandırma Anlaşması İlgili Mükellef İçin Hüküm İfade Edecek Başka Mükellefler Tarafından Emsal Olarak Kullanılmayacaktır

İdare'nin mükellefin başvurusunu kabul etmesi durumunda mükellef ile idare arasında peşin fiyatlandırma anlaşması imzalanacaktır. Yapılan her anlaşma ilgili mükellefe özgü olup, başka mükellefler tarafından emsal olarak kullanılması veya yapılan işlemlere gerekçe gösterilmesi mümkün bulunmamaktadır.

2- Anlaşma Sürelidir

Peşin fiyatlandırma anlaşmalarının süresi en fazla 3 yıl olup, söz konusu anlaşma imzalandığı tarihten itibaren geçerli olabilecektir. Örneğin, mükellef tarafından 17/03/2008 tarihinde yapılan başvuru sonucunda anlaşmanın 22/07/2008 tarihinde imzalanması durumunda peşin fiyatlandırma anlaşmasının hükümleri 22/07/2008 tarihinden itibaren geçerli olacaktır.

Bu durumda mükellefler 01/01/2008–22/07/2008 tarihleri arasında uyguladıkları yöntem konusunda inceleme ve eleştiri ile karşılaşabileceklerdir.

3- İdare Anlaşma Süresince Mükellefleri Takip Edecektir

İdare mükellefin söz konusu koşullara uyup uymadığını, anlaşmada belirlenen süre boyunca mükellefin hazırladığı Yıllık Raporlardan takip edecektir.

Mükellefler söz konusu raporu, anlaşma süresi boyunca her yıl kurumlar vergisi beyannamesinin verilme süreci içinde bir yazı ekinde İdare'ye vereceklerdir. Söz konusu Rapor Tebliğin 1 no.lu ekinde yer alan formata uygun olarak düzenlenecektir.

4- Anlaşma Yenilenebilecektir

Mükellef mevcut bir peşin fiyatlandırma anlaşmasının yenilenmesi talebinde bulunabilecektir. Bu durumda mükelleflerin anlaşma süresinin bitiminden en az 9 ay önce İdare'ye başvurması gerekmektedir. Mükelleflerin başvuruda, mevcut anlaşmada belirtilen koşullar ile varsayımlarda herhangi bir değişiklik meydana gelip gelmediğini, anlaşmanın yenilenmesi sonucunda anlaşmada herhangi bir değişiklik yapılması gerekip gerekmediğini ve tespit edilen yöntemin anlaşmada kavranan işlemlerin mahiyetine en uygun olarak emsallere uygunluk ilkesini karşıladığını gösterecek gerekli bilgi ve belgeleri sunmaları gerekmektedir.

İdarenin söz konusu başvurunun incelenmesi sonucunda, mevcut anlaşmada belirtilen koşullar ile varsayımların devam ettiğine ve tespit edilen yöntemin emsallere uygunluk ilkesini kavradığına karar vermesi durumunda, mevcut anlaşmanın aynı koşulları, varsayımları ve yöntemi kapsayacak şekilde bir dönem daha devam ettirilmesi mümkün bulunmaktadır. Bununla birlikte İdarenin, anlaşmada kavranan işlemlerin mahiyetinin, belirtilen koşulların ve varsayımların değiştiğine ya da farklı bir yöntem tespit edilmesi gerek-

tiğine karar vermesi durumunda, mükellefin yeni bir peşin fiyatlandırma anlaşması başvurusunda bulunması gerekecektir.

5- Anlaşma Revize Edilebilecektir

İdare ve mükellef arasında imzalanmış ve yürürlükte olan bir peşin fiyatlandırma anlaşmasının, aşağıda belirtilen durumların gerçekleşmesi durumunda revize edilmesi mümkün bulunmaktadır.

- Anlaşmada yer alan kritik bir varsayımın gerçekleşmemesi,
- Anlaşma koşullarında esasa ilişkin bir değişikliğin gerçekleşmesi veya anlaşmada belirlenen koşulların geçerliliğini sürdürmemesi,
- Çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları da dahil, yasal düzenlemelerde anlaşmayı etkileyecek değişikliklerin gerçekleşmesi,
- İki veya çok taraflı peşin fiyatlandırma anlaşmalarında, diğer ülke idaresinin anlaşmayı revize etmesi, yürürlükten kaldırması veya iptal etmiş olması.

Mükellef, İdare ile imzaladığı peşin fiyatlandırma anlaşmasının revize edilmesi amacıyla İdare'ye başvurabilecektir. Söz konusu başvuruda mükellef, anlaşmanın revize edilmesi talebinin nedenlerini de içerecek şekilde gerekli bilgi ve belgeleri İdare'ye ibraz etmek zorundadır. Anlaşmanın revize edilmesi hususunun İdare tarafından kabul edildiği durumda, anlaşmanın revize edildiği tarihten itibaren mevcut anlaşmanın süresinin bitimine kadar yeniden belirlenen anlaşma koşulları geçerli olacaktır. İdarenin anlaşmanın revize edilmesini kabul etmediği durumda ise anlaşma aynen devam edecektir. Ancak mükelleflerin yukarıda yer alan nedenleri ileri sürerek anlaşmanın iptalini isteme hakkı bulunmaktadır.

Mevcut bir peşin fiyatlandırma anlaşmasının revize edilmesine ilişkin nedenler İdare tarafından da tespit edilebilecektir. Anlaşmanın revize edilmesi konusunda taraflar anlaşmaya varırsa, anlaşmanın revize edildiği tarihten mevcut anlaşmanın süresinin bitimine kadar yeniden belirlenen anlaşma koşulları geçerli olacaktır. Mükellefin anlaşmanın revize edilmesini kabul etmediği durumda ise İdare anlaşmayı tek taraflı olarak iptal edebilecektir.

Anlaşmanın iptal edildiği durumda iptal kararının verildiği tarihten itibaren anlaşma hükümleri geçerliliğini kaybedecektir.

6- İdare Anlaşmayı Tek Taraflı Olarak İptal Edebilecektir

Aşağıda belirtilen durumlarda İdare, mevcut bir peşin fiyatlandırma anlaşmasını tek taraflı olarak ve anlaşmanın imzalandığı tarihten itibaren geçerli olmak üzere iptal edebilecek ve anlaşmayı hiç yapılmamış kabul ederek mükellefi vergi incelemesine sevk edebilecektir.

- Mükellefin peşin fiyatlandırma anlaşmasında belirtilen koşullara uymadığının tespit edilmesi,
- Mükellef tarafından gerek başvuru esnasında gerekse de sonraki aşamalarda (yıllık rapor dahil) ibraz edilen bilgi ve belgelerin eksik, yanlış ve yanıltıcı olduğunun tespit edilmesi.

Ayrıca, anlaşma süresince her yıl kurumlar vergisi beyanname verme süresi içinde İdare'ye gönderilmesi gereken Yıllık Raporların zamanında ibraz edilmemesi durumunda da, İdare mevcut anlaşmayı raporun ilgili bulunduğu hesap dönemi başından geçerli olmak üzere iptal edebilecektir.

7- Anlaşma Yapan Mükellef Nezdinde Sınırlı İnceleme Yapılabilecektir

İdare ile mükellef arasında peşin fiyatlandırma anlaşması yapılmış olması durumunda, anlaşma konusu işlemlere ilişkin olarak belirlenen yöntemin uygulanması konusunda sınırlı olarak vergi incelemesi yapılabilecektir. Ancak, anlaşma yapan mükellef nezdinde yapılacak vergi incelemelerinde; belirlenen yöntem dışında başka bir yöntemin uygulanması suretiyle vergi tarhiyatı yapılması mümkün bulunmamaktadır.

VI- TRANSFER FİYATLANDIRMASINDA BELGELENDİRME VE İBRAZ ZORUNLULUĞU

İlişkili kişilerle işlem yapan mükelleflerce transfer fiyatlandırılmasında uygulanan fiyatın emsal fiyat olarak tespit edilmesine ilişkin hesaplamalara ait kayıt, cetvel ve belgelerin ispat edici belgeler olarak ibraz edilmek üzere saklanması gerekmekte olup, ayrıca bu işlemlere ilişkin olarak yıllık olarak hazırlanan rapor ve formların da saklanması ve ibraz edilmesi gerekmektedir. Konuya ilişkin düzenlemelere gerek Bakanlar Kurulu Kararının 5'inci Bölümünde ve gerekse de Genel Tebliğde yer verilmiştir.

A- PEŞİN FİYATLANDIRMA ANLAŞMASI YAPMAYAN MÜKELLEFLER

1- Transfer Fiyatlandırılmasının Belgelendirmesi ve İbraz Edilmek Üzere Saklanması Zorunluluğu

Bakanlar Kurulunun Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtım Hakkında Kararının 18'inci maddesinde yapılan düzenlemeler uyarınca; belgelendirmede amaç, transfer fiyatlandırmasına ilişkin sürecin anlaşılması ve hesaplamaların ayrıntılı gösteril-

mesi olduğundan, yöntemin seçilme gerekçelerini açıklayan hesaplama ve belgeler ile seçilen yöntemin uygulanmasına ilişkin hesaplama ve belgelerin, ispat edici kağıtlar olarak saklanması gerekmektedir. Bu nedenle mükellefler tarafından, emsallere uygunluk ilkesi doğrultusunda işlem yapıldığını gösteren bilgi ve belgelerin hazırlanması ya da temin edilmesi, ayrıca belgelendirmeye ilişkin bu bilgi ve belgelerin istenmesi durumunda İdare'ye ve vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlara ibraz edilmek üzere saklanması gerekmektedir.

Bu düzenleme ile mükelleflere, ilişkili kişilerle gerçekleştirdikleri işlemlerde uyguladıkları fiyatın emsal bedel olduğunu ispat etme yükümlülüğü getirilmektedir.

2- Transfer Fiyatlandırması Formu

Kurumlar vergisi mükelleflerinin, ilişkili kişilerle bir hesap dönemi içinde yaptıkları mal veya hizmet alım ya da satım işlemleri ile ilgili olarak Genel Tebliğin 2 no.lu ekinde yer alan “Transfer Fiyatlandırması Formu” nu doldurmaları ve kurumlar vergisi beyannamesi ekinde, bağlı buldukları vergi dairesine vermeleri gerekmektedir.

3- Yıllık Transfer Fiyatlandırması Raporu Düzenleme, Saklama ve İbraz Zorunluluğu

Söz konusu Bakanlar Kurulu Kararının 19'uncu maddesi ile Genel Tebliğin 7.1. Ayrımında belirtilen bilgi ve belgeleri içeren “Yıllık Transfer Fiyatlandırması Raporu”nun;

- Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığına kayıtlı olan mükelleflerde ilişkili kişilerle yapılan yurt içi ve yurt dışı işlemlere,

- Diğer kurumlar vergisi mükelleflerinde ilişkili kişilerle yapılan yurt dışı işlemlere,

ilişkin olarak, yıllık olarak kurumlar vergisi beyannamesinin verilme süresinin sonuna kadar hazırlanması ve bu süre sona erdikten sonra da istenmesi durumunda İdare'ye veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlara ibraz edilmesi gerekmektedir.

Öte yandan, yukarıda belirtilen Yıllık Transfer Fiyatlandırması Raporunu hazırlamak zorunda olan kurumlar vergisi mükelleflerinin istihdam ilişkisi içinde bulunmaları nedeniyle ilişkili kişi sayılanlarla yaptığı işlemlere ilişkin bilgi ve belgelere düzenlenecek raporda yer vermelerine gerek bulunmamaktadır. Ancak söz konusu bilgi ve belgelerin istenmesi durumunda İdareye ve vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlara ibraz edileceği tabiidir.

4- Diğer Kurumlar Vergisi Mükelleflerinden İlişkili Kişilerle Yapılan Yurt İçi İşlemlere İlişkin İstenen Bilgi ve Belgeler

Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığına kayıtlı olmayan diğer kurumlar vergisi mükelleflerinin ilişkili kişilerle yaptıkları yurt içi işlemlere ilişkin olarak da aşağıda belirtilen bilgi ve belgelerin hesap dönemini kapsayacak şekilde hazırlanması ve istenmesi durumunda İdare'ye ve inceleme elemanlarına ibraz edilmesi gerekmektedir. (B.K.K.. md.19)

- *Mükellefin faaliyetlerinin tanımı, organizasyon yapısı (merkez, şube) ve ortakları, sermaye yapısı, içinde bulunduğu sektör, ekonomik ve hukuki geçmiş hakkında özet bilgiler, ilişkili kişilerin tanımı (vergi kimlik numaraları, adresleri, telefon numaraları vb.) ve bu kişiler arasındaki mülkiyet ilişkilerine ilişkin bilgiler,*

- Üstlenilen işlevleri, sahip olunan riskleri ve kullanılan varlıkları içeren tüm bilgiler,
- İşlem konusu yıla ilişkin fiyat listeleri,
- İşlem konusu yıla ilişkin üretim maliyetleri,
- İşlem konusu yıl içinde ilişkili ve ilişkisiz kişilerle yapılan işlemlerin miktarı ile fatura, dekont ve benzeri belgeler,
- İşlem konusu yıl içinde ilişkili kişilerle yapılan tüm sözleşme örnekleri,
- İlişkili kişilere ait özet mali tablolar,
- İlişkili kişiler arasındaki işlemlere uygulanan şirket içi fiyatlandırma politikası,
- İlişkili kişiler tarafından farklı muhasebe standartları ve yöntemleri kullanılıyor ise bunlara ilişkin bilgi,
- Gayri maddi varlıkların mülkiyetine ait alınan veya ödenen gayri maddi hak bedellerine ilişkin bilgi,
- Kullanılan transfer fiyatlandırması yönteminin seçilme nedeni ve uygulanmasına ilişkin bilgi ve belgeler (iç ve/veya dış emsaller, karşılaştırılabilirlik analizi),
- Emsallere uygun fiyat ya da kâr marjının saptanmasında kullanılan hesaplamalar ve yapılan varsayımlara ilişkin ayrıntılı bilgiler,
- Belli bir emsal fiyat aralığı tespit edilmişse, bu aralığın tespitinde kullanılan yöntem,
- Emsal fiyatın tespit edilmesi için gerekli diğer belgeler.

5- İdare’ce İstenebilecek Diğer Bilgi ve Belgeler

İdare gerekli gördüğü takdirde mükelleften ilave bilgi talebinde bulunabilecek ve ilgili bilgi ve belgelerin yabancı dilde yazılmış olmaları halinde, bunların Türkçe çevirilerinin de ibraz edilmesi zorunlu bulunmaktadır. (B.K.K..md.19)

B- PEŞİN FİYATLANDIRMA ANLAŞMASI YAPAN MÜKELLEFLER

1- İdare’ye Başvuruda Bulunan Mükelleflerin Sunmaları Gereken Bilgi ve Belgeler

Bakanlar Kurulu Kararının 17’nci maddesi gereğince, Peşin Fiyatlandırma Anlaşması için İdareye başvuruda bulunan mükelleflerin sunmaları gereken bilgi ve belgeler aşağıdaki gibidir.

a) Yazılı Başvuru: Yazılı başvuruda anlaşmanın süresine ilişkin talep, anlaşma sürecine katılacak mükelleflerin ya da temsilcilerin adları, T.C. kimlik numaraları, adresleri, telefon numaraları, mükellefin faaliyet konusu, kurumun yapısı (merkez, şube) ve ortakları, sermaye yapısı, içinde bulunduğu sektör, ekonomik ve hukuki geçmişi hakkında özet bilgiler, ilişkili kişilerin tanımı ve bu kişiler arasındaki mülkiyet ilişkilerine ilişkin bilgiler yer alır.

b) Üstlenilen işlevleri, sahip olunan riskleri ve kullanılan varlıkları içeren tüm bilgiler,

c) Kritik varsayımlara ilişkin bilgiler ve gerekçeleri (önerilen transfer fiyatlandırması yöntemi ile bu yöntemin seçimine ve uygulanmasına esas teşkil eden koşullara ve varsayımlara ilişkin açıklamalar, analizler ve yapılan diğer çalışmalar),

c) Gayri maddi varlıkların mülkiyetine ve alınan veya ödenen gayri maddi hak bedellerine ilişkin bilgi,

d) İlişkili kişiler tarafından farklı muhasebe standartları ve yöntemleri kullanılıyor ise bunlara ilişkin bilgi,

e) Başvuru tarihinin içinde bulunduğu hesap dönemine ilişkin ürün fiyat listeleri,

f) Başvuru tarihinin içinde bulunduğu hesap dönemine ilişkin üretim maliyetleri,

g) İlişkili kişiler arasındaki işlemlere uygulanan şirket içi fiyatlandırma politikası,

ğ) Başvuru tarihinin içinde bulunduğu hesap döneminde ilişkili ve ilişkisiz kişilerle yapılan işlemlerin miktarı ile fatura, dekont ve benzeri belgeler,

h) İlişkili kişilerin son üç yıla ilişkin mali tabloları, gelir ve kurumlar vergisi beyanname örnekleri, yurt dışı işlemlerine ait sözleşmelerin örnekleri,

ı) Önerilen transfer fiyatlandırması yöntemini destekleyen son üç yıla ait finansal veriler ve bunlarla ilgili belgeler,

i) İki veya daha fazla karşılaştırılabilir işlemin olması durumunda belirlenen emsal fiyat aralığı ve bu aralığın tespitinde kullanılan yöntem,

j) Emsal fiyatın tespit edilmesi için gerekli diğer belgeler.

İdare gerekli gördüğü takdirde mükelleften ilave bilgi ve belge talebinde bulunabilecek, yabancı dilde yazılanlar ise Türkçe çevirileri ile birlikte ibraz edilecektir.

2- Peşin Fiyatlandırma Anlaşmasına İlişkin Yıllık Rapor

Peşin Fiyatlandırma Anlaşması yapmış olan mükellefler anlaşma süresi boyunca her hesap dönemi için “Peşin Fiyatlandırma Anlaşmasına İlişkin Yıllık Rapor” düzenlemeleri gerekmektedir. Söz konusu Raporun Genel Tebliğin 1 no.lu ekinde yer alan formata uygun olarak hazırlanması ve kurumlar vergisi beyannamesinin verilme süresi içinde bir yazı ekinde İdare’ye gönderilmesi gerekmektedir. (B.K.K..md.16 ve Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliğin 6 no.lu Ayrımı)

İdare, mükellefin söz konusu anlaşma koşullarına uyum gösterip göstermediğini ve/veya bu koşulları geçerliliğini sürdürüp sürdürmediğini, anlaşmada belirlenen süre boyunca mükellefin sunacağı bu rapor üzerinden takip edecektir.

Mükelleflerin Peşin Fiyatlandırma Anlaşması yaptığı işlemleri ile ilgili olarak ayrıca, “Yıllık Transfer Fiyatlandırma Raporu” hazırlamalarına gerek bulunmamaktadır. Diğer bir ifadeyle, Peşin Fiyatlandırma Anlaşması yapan mükelleflerin ayrıca anlaşma dışı transfer fiyatlandırma işlemlerinin olması durumunda her iki raporun da düzenleneceği tabiidir.

Diğer taraftan, anlaşma süresince her yıl kurumlar vergisi beyannamesinin verilme süresi içinde İdare’ye gönderilmesi gereken “Peşin Fiyatlandırma Anlaşmasına İlişkin Rapor”un zamanında ibraz edilmemesi durumunda, mevcut anlaşma, söz konusu raporun ilgili bulunduğu hesap döneminin başından itibaren İdarece iptal edilebilecektir.

VII- TRANSFER FİYATLANDIRMASI YOLUYLA ÖRTÜLÜ KAZANÇ DAĞITIMINDA TARHİYAT VE DÜZELTME İŞLEMLERİ

Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımının tespit edildiği durumlarda yapılacak düzeltme işlemleri 13'üncü maddenin altıncı fıkrasında;

“Tamamen veya kısmen transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazanç, Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunlarının uygulanmasında, bu maddedeki şartların gerçekleştiği hesap döneminin son günü itibariyle dağıtılmış kâr payı veya dar mükellefler için ana merkeze aktarılan tutar sayılır. Daha önce yapılan vergilendirme işlemleri, taraf olan mükellefler nezdinde buna göre düzeltilir. Şu kadar ki, düzeltmenin yapılması için örtülü kazanç dağıtan kurum adına tarh edilen vergilerin kesinleşmiş ve ödenmiş olması şarttır.”

şeklinde hüküm altına alınmış ve örtülü kazanç dağıtımını nedeniyle yapılacak tarhiyatlarda düzeltme işleminin yapılması kanunen zorunluluk haline getirilmiştir.

Tamamen veya kısmen transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazancın kâr payı olarak kabul edilmesi suretiyle, taraf olan mükelleflere iştirak kazançları istisnasından (şartların varlığı halinde) yararlanma imkanı sağlanmış böylece de aynı işlem üzerinden gerçekleşecek mükerrer vergilendirme önlenmeye çalışılmıştır.

Ancak, bu düzeltmenin yapılabilmesi için örtülü kazanç dağıtan kurum adına tarh edilen vergilerin kesinleşmiş ve ödenmiş olması gerekmektedir. Uzlaşılan vergilerde örtülü kazanç dağıtılan kurum nezdinde yapılacak düzeltmede dikkate alınacak tutar, uzlaşılan ve ödenen vergi tutarı olacaktır.

Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımında yapılacak tarhiyat ve düzeltme işlemleri, örtülü sermaye düzenlemelerinde yer alan tarhiyat ve düzeltme işlemlerine paralellik göstermektedir.

A- DAĞITILMIŞ KABUL EDİLEN KÂR PAYI VE VERGİ KESİNTİSİ

Maddenin altıncı fıkrasında yapılan düzenleme ile transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazanç şartların gerçekleştiği hesap döneminin son günü itibariyle, dağıtılmış kâr payı veya dar mükellefler için ana merkeze aktarılan tutar sayıldığından, dağıtılmış kâr payının net kâr payı olarak kabul edilmesi ve brüte tamamlanması sonucu bulunan tutar üzerinden elde edenin hukuki durumuna göre gelir veya kurumlar vergisi kesintisine tabi tutulması gerekmektedir.

1- Tam Mükellef Kurumlar Tarafından Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Dağıtılan Kâr Paylarında Vergi Kesintisi

Tam mükellef kurumlar tarafından dağıtılan kâr payları elde edenin hukuki durumuna göre gelir veya kurumlar vergisi kesintisine tabi tutulacaktır. Şöyle ki:

4842 sayılı Kanununun 12'nci maddesiyle değişik, Gelir Vergisi Kanununun 94'üncü maddesinin birinci fıkrasının (6) numaralı bendinin (b-i) ve (b-ii) alt bentlerinde, tam mükellef kurumlar tarafından; tam mükellef gerçek kişilere, gelir ve kurumlar vergisi mükellefi olmayanlara ve bu vergilerden muaf olanlara dağıtılan kâr paylarından; tam mükellef kurumlar tarafından; dar mükellef gerçek kişilere, dar mükellef kurumlara (Türkiye'de bir işyeri veya daimi temsilci aracılığıyla kâr payı elde edenler hariç) ve gelir ve kurumlar vergisinden muaf olan dar mükelleflere dağıtılan kâr paylarından vergi kesintisi yapılacağı hükme bağlanmıştır.

Öte yandan, Kurumlar Vergisi Kanununun 15'inci maddesinin ikinci fıkrasında, vergiden muaf kurumlara dağıtılan kâr payları üzerinden vergi kesintisi yapılacağı; 30'uncu maddesinin üçüncü fıkrasında da Türkiye'de bir işyeri veya daimi temsilci aracılığıyla kâr payı elde edenler hariç olmak üzere, dar mükellef kurumlara veya kurumlar vergisinden muaf olan dar mükelleflere dağıtılan kâr payları üzerinden vergi kesintisi yapılacağı hükme bağlanmıştır.

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu düzenlemelerinde kanunun içsel bütünlüğünün sağlanması amacıyla, kurum kazançları ile ilgili olduğu halde Gelir Vergisi Kanununda düzenlenmiş bulunan vergi kesintisine dair hükümler ile yapılan kesintilerin beyanına ilişkin diğer düzenlemeler tamamen Kurumlar Vergisi Kanununun içine alınmıştır. Bu durumun mükerrer vergilemeye yol açmaması amacıyla yine Kurumlar Vergisi Kanununun geçici 1'inci maddesinin 1 ve 2'nci fıkralarında yapılan düzenlemeler ile Kurumlar Vergisi Kanununa göre vergi kesintisine tabi tutulmuş kazanç ve iratlar üzerinden ayrıca Gelir Vergisi Kanununun 94'üncü maddesi uyarınca kesinti yapılmayacağı; Gelir Vergisi Kanununun geçici 67'inci maddesi uyarınca kesintiye tabi tutulmuş kazanç ve iratların da bu Kanuna göre ayrıca vergi kesintisine tabi tutulmayacağı açıkça hüküm altına alınmıştır.

Söz konusu yasa hükümleri uyarınca tam mükellef kurumlar tarafından:

- Kurumlar vergisinden muaf olan kurumlara,
- Türkiye'de bir işyeri veya daimi temsilci aracılığıyla kâr payı elde edenler hariç dar mükellef kurumlara,
- Kurum statüsünde olup bu kanunla veya özel kanunlarla kurumlar vergisinden muaf olan dar mükelleflere,

dağıtılan, Gelir Vergisi Kanununun 75'inci maddesinin ikinci fıkrasının (1), (2) ve (3) numaralı bentlerindeki kâr payları üzerinden; Kurumlar Vergisi Kanununun 15'inci maddesinin ikinci fıkrası ve 30'uncu maddesinin üçüncü fıkrası uyarınca (2006/10731 sayılı B.K.K. ile 23.7.2006 tarihinden geçerli olmak üzere) %15 oranında vergi kesintisi yapılacaktır.

Ayrıca tam mükellef kurumlar tarafından:

- Tam mükellef gerçek kişilere,
- Gelir ve Kurumlar Vergisi mükellefi olmayanlara,
- Gelir Vergisinden muaf olanlara,
- Dar mükellef gerçek kişilere,
- Gelir vergisinden muaf olan dar mükellef gerçek kişilere,

dağıtılan, Gelir Vergisi Kanununun 75'inci maddesinin ikinci fıkrasının (1), (2) ve (3) numaralı bentlerinde yazılı kâr payları üzerinden de; Gelir Vergisi Kanununun 94'üncü maddesinin birinci fıkrasının (6) numaralı bendinin (b)/i ve ii alt bentlerine göre (2006/10731 sayılı B.K.K. ile 23.7.2006 tarihinden geçerli olmak üzere) %15 oranında vergi kesintisi yapılacaktır.

Öte yandan, kâr paylarında vergi tevkifatına ilişkin söz konusu hükümler uyarınca tam mükellef kurumlar tarafından;

- Tam mükellef kurumlara,
- Türkiye'de bir işyeri veya daimi temsilci aracılığıyla kâr payı elde eden dar mükellef kurumlara,

dağıtılan kâr payları üzerinden vergi tevkifatı yapılmayacaktır.

2- Dar Mükellef Kurumlar Tarafından Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Ana Merkeze Aktarılan Tutar ve Vergi Kesintisi

Bilindiği üzere, 4842 sayılı Kanunun 7'nci maddesiyle değişik Gelir Vergisi Kanununun 75'inci maddesinin ikinci fıkrasının (4) numaralı bendinde, Kurumlar Vergisi Kanunu uyarınca yıllık veya özel beyanname veren dar mükellef kurumların indirim ve istisnalar düşülmeden önceki kurum kazancından, hesaplanan kurumlar vergisi düşüldükten sonra kalan kısmın menkul sermaye iradı olduğu hükmüne bağlanmıştır.

Kurumlar Vergisi Kanununun 30'uncu maddesinin altıncı fıkrasında ise, yıllık veya özel beyanname veren dar mükellef kurumların, indirim ve istisnalar düşülmeden önceki kurum kazancından, hesaplanan kurumlar vergisi düşüldükten sonra kalan kısımdan ana merkeze aktardıkları tutar üzerinden, kurum bünyesinde 2006/10731 sayılı B.K.K. ile 23.7.2006 tarihinden geçerli olmak üzere %15 oranında kesinti yapılacağı hüküm altına alınmıştır.

Buna göre, Kurumlar Vergisi Kanunu uyarınca yıllık veya özel beyanname veren dar mükellef kurumların, anılan maddede yazılı menkul sermaye iradını ana merkezlerine aktarmaları sırasında, aktardıkları bu tutarlar üzerinden gelir vergisi tevkifatı yapmaları gerekmektedir.

Öte yandan, dar mükellef kurumların Türkiye'de elde edilen kârı ana merkezlerine aktarmamaları halinde ise Kurumlar Vergisi Kanununun 30'uncu maddesinin altıncı fıkrası gereğince kurumlar vergisi tevkifatı yapılmayacaktır.

Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımını düzenlemelerinin yapıldığı 13'üncü maddenin altıncı fıkrasında yapılan düzenleme ile tamamen veya kısmen transfer fiyatlandırması yoluyla örtü-

l olarak dağıtılan kazanç, Gelir ve Kurumlar Vergisi kanunlarının uygulanmasında dar mükellefler için ana merkeze aktarılan tutar sayılmıştır.

Bu durumda dar mükellefler açısından tamamen veya kısmen transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazanç tutarı, ana merkeze aktarılan tutar sayılacağından, kurum bünyesinde brüte tamamlanan tutarlar üzerinden %15 oranında kurumlar vergisi kesintisi yapılması gerekmektedir.

Öte yandan yurt dışı işlemlerle ilgili olarak yapılacak ikincil düzeltme işlemleri, vergi anlaşmaları çerçevesinde ve söz konusu anlaşmaların imkan verdiği ölçüde yapılabilmesi mümkün olacaktır.

3- Kâr Payını Elde Edenlerin Vergilendirilmesi

Tam mükellef kurumlar tarafından transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak kazanç dağıtılmak suretiyle kâr payı elde eden gerçek ya da tüzel kişiler hukuki durumlarına göre elde edilen kâr payları vergiye tabi tutulacak; vergilendirme gerekmediği durumlarda ise kâr payları üzerinden tevkif edilen vergiler nihai vergi olacaktır. Bu konuya ilişkin örnek, çalışmamızın izleyen kısmında yer almaktadır.

B- ÇİFTE VERGİLENDİRMEYİ ÖNLEME ANLAşMALARININ KÂR PAYI (TEMETTÜ) VERGİLEMESİ İLE İLGİLİ HÜKÜMLERİ

1- Çifte Vergilendirmeyi nleme Anlaşmaları Uyarınca Temettü Gelirleri

Türkiye'nin akdettiği ifte vergilendirmeyi nleme anlaşmalarında, Akit Devletlerden birisinde mukim olanların diğer Akit Devlette mukim bir teşebbüsten elde ettiği temettülerin vergilendirilmesine

ilişkin ayrıntılı düzenlemeler yer almaktadır. Akdedilen bu anlaşmaların temettülere ilişkin maddeleri büyük ölçüde birbirine paralel hükümler içermektedir.

Genel olarak temettü terimi geniş kapsamlı tanımlanmış, maddede özellikle belirtilenler dışında kalan ve alacak niteliğinde olmayıp teşebbüsün kazancına katılmayı sağlayan diğer haklardan ve Akit Devletlerin iç mevzuatları uyarınca hisse senetleri ile aynı muameleyi gören her türlü şirket haklarından tanımlanan gelirler de temettü kapsamında değerlendirilmektedir.

Anlaşmalar, temettü gelirlerinin vergilendirilmesinde temettü elde edenin mukim olduğu devletin vergileme hakkını sınırlamazken, temettü ödeyen şirketin mukim olduğu Devletin vergileme hakkını belli açılardan sınırlama yoluna gitmektedir.

Anlaşma hükümleri ile genelde temettü ödeyen şirketin mukim olduğu Devletin vergileme hakkını, temettüler üzerinden ödenecek verginin üst sınırını belirlemek suretiyle sınırlandırmaktadır. Ayrıca, temettülere uygulanacak vergi oranı yatırım yapanın iştirak nispetine göre de farklılaştırılmaktadır.

2- Temettülerin Vergilendirmesi ve Fazla Ödenen Vergilerin İadesi

İç mevzuatta yer alan vergi oranı yerine Vergi Anlaşmalarında öngörülen oranların uygulanabilmesi için Vergi Anlaşmalarında belirtilen şartlar dışında aşağıda belirtilen şartların da sağlanması gerekmektedir. (2 no.lu Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları Genel Tebliği)

- Kurumun anonim şirket olması halinde, hisse senetlerinin nama yazılı olması,

- Yetkili makamlardan alınmış “Mukimlik Belgesi” ve noter onaylı Türkçe tercümesi ile tevsiki,
- Temettü elde ediş olayı ile Türkiye’deki bir işyeri arasında etkin bir bağın bulunmaması,
- Belli bir oranda sermayeye iştirak şartının bulunduğu anlaşmalar- da bu koşulun temettünün elde edildiğı tarih itibariyle yerine geti- rilmesi,
- Varsa anlaşmada belirtilen diğerk koşulların yerine getirilmesi.

Bununla birlikte temettüler üzerinden anlaşmada belirtilen orandan daha yüksek oranda vergi kesintisi yapılması durumunda fazladan ödenen vergiler iade edilebilecektir. Başvurular, kâr dağıtımı yapan kurumun bağılı bulunduğu vergi dairesine kâr payı elde edenlerce ve- ya vekillerince yazılı olarak yapılabilecektir.

C- DÜZELTME İŞLEMLERİ (KARŞI TARAF DÜZELTMESİ)

Yasada transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan ka- zancın kâr payı olarak kabul edilmesi ile mükelleflere iştirak ka- zançları istisnası hükümlerinden yararlanma imkanı sağlanmış ve “karşı kurum düzeltmesinin” de bu şekilde gerçekleştirilmesi amaç- lanmıştır.

Düzeltilme işleminin yapılabilmesi için örtülü kazanç dağıtan mükel- lef kurum adına tarh edilen vergilerin kesinleşmiş ve ödenmiş olma- sı gerekmektedir. Örtülü sermaye düzenlemelerinde olduğu gibi ör- tülü kazanç dağıtımı şartlarının gerçekleşmesi durumunda da mükel- leflerin kendiliğinden düzeltme yapma imkanları bulunmaktadır.

1- Hesap Dönemi İçinde

Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı şartlarının gerçekleşmesi halinde, örtülü kazanç dağıtan kurum tarafından işlemin yapıldığı geçici vergi döneminde hesaben gerekli düzeltme işlemleri yapılabilecektir. Örtülü kazanç dağıtılan tarafından da aynı dönem içinde düzeltme yapılabilmesi mümkündür.

Düzeltilmenin geçici vergi döneminden sonra yapılması halinde, örtülü kazanç dağıtan kurum tarafından verilen düzeltme beyannamesi ile tahakkuk edilen vergilerin kesinleşmiş ve ödenmiş olması şartıyla, örtülü kazanç dağıtılan kurum tarafından da (bir sonraki geçici vergi döneminde) düzeltme yapılabilecektir.

Tebliğin 9.1. Ayrımında yapılan bu düzenleme ile transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazanç hesap dönemi içinde de kâr payı olarak kabul edildiğinden ve düzeltme yapılması imkanı getirildiğinden; ödenmiş kâr paylarının brüte tamamlanan tutarları üzerinden vergi tevkifatına tabi tutulması ve kesilen vergilerin de, kâr payı dağıtımının yapıldığı aya ait muhtasar beyanname ile beyan edilmesi gerekmektedir.

2- Hesap Dönemi Sonunda

Hesap dönemi kapandıktan sonra transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı yapan kurumun düzeltme talebi, vergi daire-since V.U.K. hükümleri uyarınca değerlendirilip sonuçlandırılacaktır. Bu düzeltme sonucu tarh edilen vergilerin kesinleşmiş ve ödenmiş olması halinde, karşı tarafta da gerekli düzeltme işleminin mükelleflerce yapılması mümkün olacaktır.

Verginin kesinleşmesi; dava açma süresi içinde dava açılmaması, yargı mercilerince nihai kararın verilmiş olması veya uzlaşmanın va-

ki olması gibi haller nedeniyle verginin kesinleşmesi ve itiraz edilemeyecek duruma gelmesidir.

3- Düzeltmede Zamanaşımı

Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtan kurumun, zamanaşımı süresi içinde düzeltme talebinde bulunmuş olması halinde, düzeltme sonucu tarh edilen verginin kesinleşip ödenmesi şartıyla karşı tarafta da süreye bakılmaksızın gerekli düzeltme işlemi yapılabilecektir. (Tebliğin 9.1. Ayrımı)

Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımında düzeltmenin, düzeltmenin yapılabileceği yıl değil, bu düzeltmeye yol açan kontrol edilen işlemin ilgili olduğu yılla ilişkilendirilerek yapılması esası benimsenmiş ve böylece gelir-gider mutabakatına ve dönemsellik ilkesine uyum sağlanmıştır. Bununla birlikte, kontrol edilen işlemin gerçekleştiği yıl ile nihai mahkeme kararının alındığı yıl arasında uzun bir sürenin geçmesi durumunun, mükellefin düzeltme hakkını ortadan kaldırmasının da önüne geçmek amacıyla, zamanaşımı hükümlerinin esnetilerek uygulanması yoluna gidilmiştir.

D- TARHİYAT VE DÜZELTME İŞLEMLERİNE İLİŞKİN ÖRNEK

Örtülü Kazanç Dağıtımı; kurumların ilişkili kişilerden,

- Emsalinden yüksek bedelle mal ve hizmet satın alması ve/veya,
- Bu kişilere emsalinden düşük bedelle mal ve hizmet satışı yapması

ile gerçekleşmektedir.

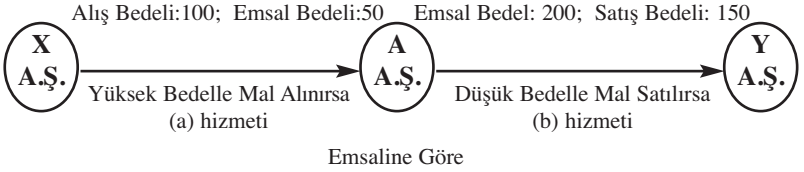
Bu suretle olduğundan yüksek gösterilen mal ve hizmet maliyetleri ve/veya olduğundan düşük gösterilen satış hasılatı ile kurum matrahı eksik hesaplanmakta ve kazanç vergilendirilmeksizin örtülü olarak dağıtılmış olmaktadır.

İki kurum arasında yapılan işlemlerde transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımının şartlarının gerçekleşmesi durumunda; tamamen veya kısmen örtülü olarak dağıtılan kazanç kurum kazancının tespitinde indirim konusu yapılamamakta; hesap döneminin son günü itibariyle dağıtılmış kâr payı olarak kabul edilmekte ve daha önce yapılan vergilendirme işlemlerinin de buna göre düzeltilmesi gerekmektedir.

Yapılacak tarhiyat ve düzeltme işlemleri en yalın haliyle ve yan unsurlardan arındırılmış bir biçimde örneklendirilmeye çalışılmıştır. Örneğimiz gerçeğe uygun olmasa da, konuyu sadeleştirmenin kavrama ve kavramları yerine oturtma bakımından önemli olduğu ve gerçeğe ışık tutacağı kanaatindeyiz.¹

2007 hesap dönemi sonu itibariyle (A) A.Ş. ilişkili kişi olan (X) A.Ş.den emsal bedeli 50 YTL olan (a) hizmetini 100 YTL ye satın almış; ilişkili kişi olan (Y) A.Ş. ne de emsal bedeli 200 YTL olan (b) hizmetini 150 YTL na satmıştır. Söz konusu ticari işlemler üzerinden ayrıca %10 oranında katma değer vergisi hesaplanmıştır. Her üç kurum da tam mükellef olup, söz konusu işlemleri kayıtlarına intikal ettirerek beyan etmiştir.

1 Aysel DUMAN; Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımında Düzeltme İşlemlerinin Örnek Üzerinde İrdelenmesi, Vergi Sorunları Dergisi 2008/3



1- Olması Gereken Kurum Beyanları:

	X A.Ş.	A A.Ş.	Y A.Ş.
-Kurumlar Vergisi Matrahı:	50 YTL	150 YTL	- 200 YTL
(A Kurum Kazancı = Emsal Satış Bedeli – Emsal Alış Bedeli = 200-50= 150 YTL)			

-Katma Değer Vergisi:	5 YTL	15 YTL	-20 YTL
(A Kurumu KDV Beyanı = 20 - 5 = 15 YTL)			

2- Kurumların Beyanları:

	X A.Ş.	A A.Ş.	Y A.Ş.
-Kurumlar Vergisi Matrahı:	100 YTL	50 YTL	- 150 YTL
(A Kurum Kazancı = Satış-Alış= 150-100= 50 YTL)			
-Katma Değer Vergisi:	10 YTL	5 YTL	- 15 YTL
(A Kurumu KDV Beyanı = 15-10 = 5 YTL)			

3- Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Olarak Dağıtılan Kazanç Tutarı:

i- (A) A.Ş.nin (X) A.Ş. ne Dağıttığı Örtülü Kazanç Tutarı:

(a) Hizmeti Alış Bedeli – Emsal Bedel = 100 – 50 = 50 YTL

ii- (A) A.Ş.nin (Y) A.Ş. ne Dağıttığı Örtülü Kazanç Tutarı:

(b) Hizmeti Emsal Satış Bedeli – Satış Bedeli = 200 – 150 = 50 YTL

iii- (A) A.Ş.nin Dağıttığı Toplam Örtülü Kazanç Tutarı = Matrah Farkı =

[(b Hizmeti Emsal Satış Bedeli – a Hizmeti Emsal Alış Bedeli =) – Beyan Edilen Matrah]

= [(200 – 50 =)150 – 50] = 100 YTL

Veya (50 + 50 =) 100 YTL

4- Yapılacak Tarhiyat ve Düzeltme İşlemleri:

Yapılacak Tarhiyat: Yapılacak Düzeltme:

A A.Ş. X A.Ş. Y A.Ş.

-Kurumlar Vergisi Matrahı: + 100 YTL - 50 YTL - 50 YTL

(A Kurumu Matrah Farkı = 50 + 50 = 100 YTL)

-Katma Değer Vergisi: + 10 YTL

(A Kurumu KDV Beyanı = 5 + 5 = 10 YTL)

Kurumlar itibariyle yapılan tarhiyat ve düzeltme işlemlerinde dikkate alınacak hususlar aşağıdaki gibidir.

(A) A.Ş.

i- 100 YTL Kurumlar Vergisi tarhiyatı gerekmektedir. Yapılan kurumlar vergisi tarhiyatı ile transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtıldığı tespit edilen kazanç, kurum kazancının tespitinde indirim olarak kabul edilmemiştir.

ii- 10 YTL Katma Değer Vergisi tarhiyatı gerekmektedir. Örtülü olarak dağıtıldığı tespit edilen kazanç üzerinden hesaplanan katma değer vergisinin tarhiyatı aşağıdaki gibi gerçekleştirilecektir.

-(X) A.Ş.den 100 YTL ye fatura edilen (a) hizmetinin gerçek bedelinin 50 YTL olduğu ve kalan 50 YTL nin ise örtülü olarak dağıtılmış kazanç niteliğinde kanunen kabul edilmeyen gider olduğu tespit edildiğinden, KDV Kanununun 30/d maddesi gereğince haksız yere indirim konusu yapılmış 5 YTL nin tarhiyatı istenecektir.

-(Y) A.Ş. ne emsal bedeli 200 YTL olan (b) hizmetinin, örtülü kazanç dağıtmak amacıyla 150 YTL üzerinden katma değer vergisinin hesaplandığı tespit edildiğinden; KDV Kanununun 27'nci maddesi gereğince noksan hesaplanan 5 YTL nin tarhiyatı istenecektir.

(X) A.Ş.

i- Beyan ettiği 100 YTL kazancın; 50 YTL si hizmet bedeli, 50 YTL si de örtülü kazanç yoluyla elde ettiği kâr payı olarak kabul edildiğinden; şartları taşınması durumunda 50 YTL iştirak kazançları istisnasından yararlanabilmesi için kurumlar vergisine ilişkin olarak düzeltme işlemi yapılması gerekmektedir. Yaptığımız düzeltme işleminde mükellefin iştirak kazançları istisnasından yararlandığı kabul edilmiştir.

ii- Katma Değer Vergisine ilişkin olarak düzeltme yapılmasına gerek bulunmamaktadır. Elde edilen kâr payları KDV ne tabi değildir ve (X) A.Ş. vergi dairesine fazladan beyan edip ödediği (Satış Hesaplanan KDV 10 – Emsal Hesaplanan KDV 5 =) 5 YTL katma değer vergisini (A) A.Ş.den tahsil etmiştir.

(Y) A.Ş.

i- Beyan ettiği 150 YTL zarar, elde ettiği tespit edilen 50 YTL örtülü kazançtan sonraki tutardır. Şartları taşınması durumunda, 50 YTL iştirak kazançları istisnasından yararlanabilmesi için kurumlar vergisine ilişkin olarak düzeltme işlemi yapılması gerekmektedir. Yaptığımız düzeltme işleminde mükellefin iştirak kazançları istisnasından yararlandığı kabul edilmiştir. Düzeltme yapılması durumunda kurumun ticari zararı 200 YTL olmaktadır.

ii- Katma Değer Vergisine ilişkin olarak düzeltme yapılmasına gerek bulunmamaktadır. Katma Değer Vergisi Kanununa göre indirilebilir KDV şartları (belge düzenlenmesi ve kayıtlara intikal ettirilmesi) oluşmadığından; (Emsal Alış İndirilebilir KDV 20 – Alış İndirilen KDV 15 =) 5 YTL katma değer vergisini indirim hakkı bulunmamaktadır.

Sonuç Olarak;

i- (A) A.Ş. ilişkili kişi (X) A.Ş.den yapmış olduğu yüksek bedelli mal alışı ile maliyetlerini artırmış olması nedeniyle kurum kazancından fazladan indirim konusu yapılan 50 YTL kanunen kabul edilmeyen gider olarak kabul edilmekte ve kurum matrahına ilavesi istenmektedir. Dolayısıyla burada kanunen kabul edilmeyen gider ve KDV ilişkisi doğmaktadır.

Ancak (A) A.Ş. ile (Y) A.Ş. arasındaki ilişki bu nitelikte bir ilişki ol-

mayıp, fazladan gider yazmak suretiyle değil, hasılatın eksik gösterilmesi nedeniyle kurum matrahının azaltılması söz konusu olmaktadır. Diğer bir ifadeyle (A) A.Ş. (b) hizmetini 200 YTL na almış ancak, 50 YTL örtülü kazanç dağıttığı için 150 YTL ödeme yapmıştır. Dolayısıyla burada (X) A.Ş.nin taraf olduğu işleme benzer kanunen kabul edilmeyen gider ile KDV ilişkisi doğmamaktadır.

Dağıtılan örtülü kazancın kâr payı olarak kabulü ise; örtülü kazanç dağıtan kuruma tevkifat sorumluluğu getirmekte, kâr payını elde edenler açısından ise iştirak kazançları istisnasından yararlanabilme ve düzeltme yapma imkanı sağlamaktadır.

Malın gerçek bedelinin emsal bedel olduğu kabul edilerek, tespit edilen gerçek (emsal) bedel ile satış bedeli arasındaki farkın örtülü kazanç dağıtımını sayılması ve kanunen kabul edilmeyen indirim olarak kabul edilmesi Kurumlar Vergisi Kanununda yapılmış bir düzenleme olup, başka bir vergi olan KDV nin matrahını belirlememektedir. KDV Kanununun 20 ve 27'nci maddeleri gereğince, emsal bedel üzerinden KDV tarhiyatı yapılması gerekmektedir.

Bununla birlikte, (A) A.Ş. nezdinde yapılan KDV tarhiyatlarının kanunen kabul edilmeyen kazanç üzerinden hesaplandığı olası iddiasının kabulü; transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımını fiilini cezai işlem gerektiren bir hüküm değil, aksine faydalanılması gereken ve vergisel avantajları olan bir işlem haline de dönüştürecektir. Örneğimizde görüldüğü üzere kâr dağıtımında vergilendirme işlemleri aynı olmakla birlikte dağıtımdan önce kazancın vergilendirilmesinde farklılık oluşmaktadır. (A) A.Ş. emsal bedel uygulayarak yaptığı söz konusu işlemler dolayısıyla 150 YTL kurum matrahı, 15 YTL hesaplanan KDV beyan etmesi gerekirken; transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıttığı için 150 YTL kurumlar vergisi matrahı ve 5 YTL KDV beyan etmiş olmaktadır.

ii- Yasanın, “transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazançlar, şartların gerçekleştiği hesap döneminin son günü itibarıyla dağıtılmış kâr payı sayılır” hükmü; örtülü kazanç dağıtan kuruma tevkifat sorumluluğu getirmekte, kâr payını elde edenler açısından ise iştirak kazançları istisnasından yararlanabilme ve düzeltme yapma imkanı sağlamaktadır.

Buna göre de; (X) A.Ş. ve (Y) A.Ş. nin (A) A.Ş.den elde ettikleri temettü gelirleri kurum kazançlarına dahil etmiş olmakta ve şartları taşıyorlarsa ayrıca düzeltme işlemi ile iştirak kazançları istisnasından yararlanabileceklerdir. Kanunda bu suretle elde edilen kâr paylarının her halükarda istisna olduğuna dair düzenleme yapılmadığından, istisna şartlarının bulunmadığı durumlarda kurumlar vergisi açısından da düzeltme işlemi yapılması mümkün bulunmamaktadır.

Yurt içinden elde edilen iştirak kazançları istisnası Kurumlar Vergisi Kanununun 5’inci maddesinin birinci fıkrasının (a) bendinde düzenlenmiştir. Buna göre;

Kurumların;

- Tam mükellefiyete tabi başka bir kurumun sermayesine katılmaları nedeniyle elde ettikleri kazançlar (Fonların katılma belgeleri ile yatırım ortaklıklarının hisse senetlerinden elde ettikleri kâr payları hariç),

- Tam mükellefiyete tabi başka bir kurumun kârına katılma imkanı veren kurucu senetleri ile diğer intifa senetlerinden elde ettikleri kâr payları,

Kurumlar Vergisinden istisna tutulmuştur.

Bu durumda transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtan

kurumlarla, sermaye ilişkisi ve kurucu senetleri ve diğer intifa senetlerini elde bulundurma dolayısıyla kâra katılma ilişkisi bulunmayan kurumların, düzeltme yapma imkanının bulunmadığı kanaatindeyiz.

iii- (X) A.Ş. ve (Y) A.Ş. nezdinde düzeltme yapılması gerektiğinde iade edilecek kurumlar vergisi doğacağından; düzeltme işleminin yapılabilmesi için, transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak kazanç dağıttığı tespit edilen (A) A.Ş. adına tarh edilen vergilerin kesinleşmesi ve de ödenmesi gerekmektedir.

iv- 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 15 ve 30'uncu maddelerine göre; tam mükellef kurumlar tarafından, tam mükellef kurumlara ve Türkiye'de bir işyeri veya daimi temsilci aracılığıyla kâr payı elde eden dar mükellef kurumlara dağıtılan kâr payları tevkifata tabi değildir.

v- Diğer taraftan T.T.K. hükümleri uyarınca kâr dağıtımını için ticari kârın olması gerekmekte olup, ilgili hesap döneminde mali zararın olması bir önem arz etmemektedir. Örtülü kazanç dağıtımında ise vergisel açıdan kabul edilmiş bir kâr dağıtımını söz konusu olduğundan; gerek mali, gerekse de ticari zararın olması halleri, örtülü kazanç nedeniyle kâr payı dağıtımının yapıldığının kabul edilmesine engel teşkil etmemektedir.

E- DAĞITILMIŞ KABUL EDİLEN KÂR PAYINA İLİŞKİN VERGİ KESİNTİSİ VE KÂR PAYI ELDE EDENLERİN VERGİLENDİRİLMESİNE İLİŞKİN ÖRNEK

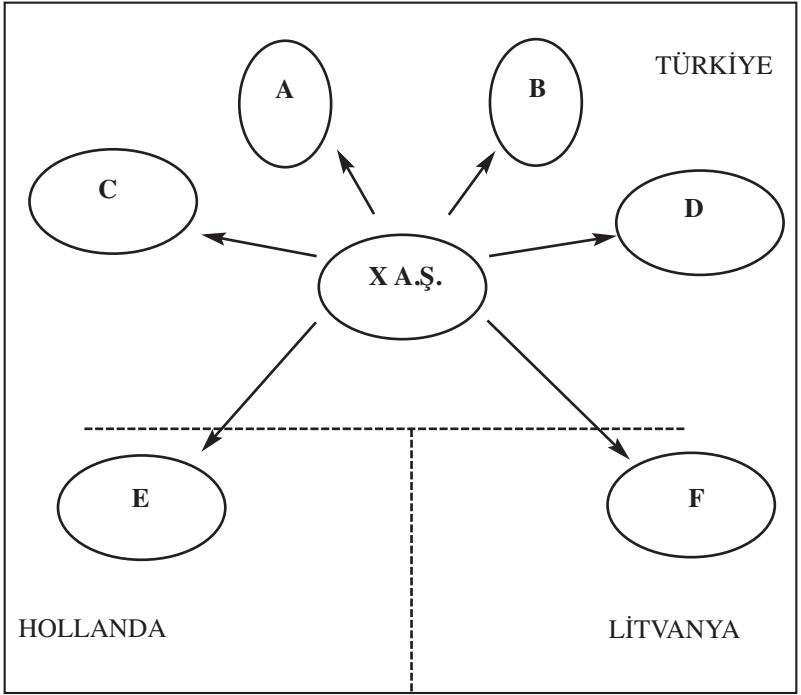
Maddenin altıncı fıkrasında, transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazanç şartların gerçekleştiği hesap döneminin son günü itibariyle, dağıtılmış kâr payı veya dar mükellefler için ana merkeze aktarılan tutar sayıldığından; dağıtılmış kâr payının, net kâr

payı olarak kabul edilmesi ve brüte tamamlanması sonucu bulunan tutar üzerinden elde edenin hukuki durumuna göre gelir ve/veya kurumlar vergisi kesintisine tabi tutulması gerekmektedir.

Kurumlar Vergisi Kanununun geçici 1'inci maddesinin 1 ve 2'nci fıkralarında yapılan düzenlemeler ile Kurumlar Vergisi Kanununa göre vergi kesintisine tabi tutulmuş kazanç ve iratlar üzerinden ayrıca Gelir Vergisi Kanununun 94'üncü maddesi uyarınca kesinti yapılmayacağı; Gelir Vergisi Kanununun geçici 67'inci maddesi uyarınca kesintiye tabi tutulmuş kazanç ve iratların da bu Kanuna göre ayrıca vergi kesintisine tabi tutulmayacağı açıkça hüküm altına alınmıştır.

Dağıtılmış kabul edilen kâr payları üzerinden yapılacak vergi kesintisi ve kâr payını elde edenlerin vergilendirilmesi işlemleri en yalın haliyle ve yan unsurlardan arındırılmış bir biçimde örneklendirilmeye çalışılmıştır. Örneğimiz gerçeğe uygun olmasa da, konuyu sadeleştirmenin kavrama ve kavramları yerine oturtma bakımından önemli olduğu ve gerçeğe ışık tutacağı kanaatindeyiz.

Tam mükellef (X) A.Ş. nin 2007 hesap dönemi (sonu) itibariyle transfer fiyatlandırması yoluyla ortaklarına toplam 1.000.000 YTL örtülü kazanç dağıttığı tespit edilmiştir.



- Ortak (A) tam mükellef kurum olup, dağıtılan örtülü kazanç nedeniyle elde ettiği kâr payı 200.000 YTL dir.
- Ortak (B) Türkiye’de işyeri olan ve bu işyeri aracılığıyla kâr payı alan dar mükellef kurumdur. Dağıtılan örtülü kazanç nedeniyle elde ettiği kâr payı 200.000 YTL dir.
- Ortak (C) kurumlar vergisinden muaf kurum olup, dağıtılan örtülü kazanç nedeniyle elde ettiği kâr payı 100.000 YTL dir.

- Ortak (D) tam mükellef gerçek kişi olup, dağıtılan örtülü kazanç nedeniyle elde ettiği kâr payı 200.000 YTL dir.

- Ortak (E) Hollanda mukimi gerçek kişi olup, sermayeye iştiraki %10 dur. Dağıtılan örtülü kazanç nedeniyle elde ettiği kâr payı 200.000 YTL dir.

- Ortak (F) Litvanya mukimidir. Dağıtılan örtülü kazanç nedeniyle elde ettiği kâr payı 100.000 YTL dir.

Bu durumda (X) A.Ş. tarafından yapılacak kâr payı stopajı ve elde edenler yönünden vergilendirilmesi aşağıdaki gibi gerçekleşecektir.

1- Ortak (A) Tam Mükellef Kurum:

Tam mükellef kurum (X) A.Ş. tarafından, tam mükellef kurum Ortak (A) ya dağıtılan kâr payları tevkifata tabi değildir.

Ortak (A) nın tam mükellefiyette vergiye tabi kurum (X) A.Ş. den transfer fiyatlandırması yoluyla elde ettiği 200.000 YTL kâr payı, iştirak kazançları istisnası kapsamında kurumlar vergisine tabi olmadığından kurumlar vergisine ilişkin olarak düzeltme işlemi yapılması gerekmektedir.

2- Ortak (B) Türkiye’de İşyeri Bulunan Dar Mükellefiyete Tabi Kurum:

Tam mükellef kurum (X) A.Ş. tarafından, Türkiye’de işyeri bulunan dar mükellef kurum Ortak (B) ye dağıtılan kâr payları tevkifata tabi değildir.

Ortak (B) nin tam mükellefiyette vergiye tabi kurum (X) A.Ş. den transfer fiyatlandırması yoluyla elde ettiği 200.000 YTL kâr payı, iştirak kazançları istisnası kapsamında kurumlar vergisine tabi olma-

diğından, kurumlar vergisine ilişkin olarak düzeltme işlemi yapılması gerekmektedir.

3- Ortak (C) Kurumlar Vergisinden Muaf Kurum:

Tam mükellef kurum (X) A.Ş. tarafından, kurumlar vergisinden muaf kurum Ortak (C) ye dağıtılan kâr payları üzerinden K.V.K. nun 15'inci maddesi gereğince %15 oranında vergi tevkifatı yapılacaktır.

Ortak (C) nin kurumlar vergisinden muaf olması nedeniyle elde ettiği gelir (kâr payı) kurumlar vergisine tabi değildir. Kâr payı üzerinden yapılan vergi tevkifatı nihai vergi olacaktır.

4- Ortak (D) Tam Mükellef Gerçek Kişi:

Tam mükellef kurum (X) A.Ş. tarafından, tam mükellef gerçek kişi Ortak (D) ye dağıtılan kâr payları üzerinden G.V.K. nun 94-6-b/i maddesi gereğince %15 oranında gelir vergisi tevkifatı yapılacaktır.

Tam mükellef gerçek kişi Ortak (D) nin elde ettiği kâr payı, Gelir Vergisi Kanununun 75'inci maddesinin ikinci fıkrasının (1) inci bendinde menkul sermaye iradı olarak tanımlanmıştır.

G.V.K. nun 22'nci maddesinin ikinci fıkrası uyarınca elde edilen kâr payının yarısı gelir vergisinden istisna tutulacak ve yıllık beyanname ile beyan edilmesi gerektiği durumda (kâr payının 86'ncı maddenin birinci fıkrasının (c) bendi gereğince 103'üncü maddede yazılı tarihin ikinci gelir diliminde yer alan tutarın üzerinde olması durumunda), kâr payı üzerinden tevkif edilen verginin tamamı yıllık beyanname üzerinden hesaplanan vergiden mahsup edilecektir.

Örneğimizde tam mükellef gerçek kişi Ortak (D) nin elde ettiği brüt kâr payı $(200.000 \times 100 / 100 - 15 =)$ 235.294,12 YTL dir ve yarısı 117.647,06 YTL gelir vergisinden istisnadır. Kalan yarısı 117.647,06

YTL ise beyan sınırı olan 19.000 YTL nı aştığı için beyan edilecektir. Kurum bünyesinde kâr payı üzerinden yapılmış olan vergi kesintisinin tamamı ise hesaplanan vergiden mahsup edilecektir.

Bu durumda ödenecek vergi aşağıdaki gibi olacaktır.

- Brüt Kâr Payı	:	235.294,12 YTL
- İstisna Tutarı	:	117.647,06 YTL
- Gelir Vergisi Matrahı	:	117.647,06 YTL
- Hesaplanan Vergi	:	36.031,47 YTL
- Mahsup Edilecek Vergi	:	35.294,12 YTL
(Kâr payı stopajı : $235.294,12 \times \% 15 = 35.294,12$)		
- Ödenecek Gelir Vergisi	:	737,35 YTL

5- Ortak (E) Hollanda Mukimi Gerçek Kişi:

Türkiye-Hollanda Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmasının Temettüleriyle ilgili 10'uncu maddesinin ilgili fıkraları aşağıdaki gibidir.

“1- Devletlerden birinin mukimi olan bir şirket tarafından diğer Devletin bir mukimine ödenen temettüler, bu diğer Devlette vergilendirilebilir.

2- Bununla beraber söz konusu temettüler, temettü ödeyen şirketin mukim olduğu Devlette, o Devletin mevzuatına göre de vergilendirilebilir; ancak bu şekilde alınacak vergi aşağıdaki oranları aşmayacaktır:

a) *Temettü elde eden, temettü ödeyen şirketin sermayesinin doğrudan doğruya en az yüzde 25'ini elinde tutan bir şirket ise (ortaklıklar hariç), gayrisafî temettü tutarının yüzde 15'i;*

b) *Tüm diğer durumlarda gayrisafî temettü tutarının yüzde 20'si.*

Bu fıkra hükümleri, bünyesinde temettü ayrılan şirket kazancının vergilenmesine etki etmeyecektir.”

Anlaşmaya ek Protokol'ün 10 ve 23'üncü maddelere ilave 9'uncu maddesi ise aşağıdaki gibidir.

“ix- 10'uncu Maddenin 2'nci fıkrasının (a) bendi hükümlerinden sapma olarak, Hollanda Kurumlar Vergisi Kanunu ve ilerdeki değişiklikler gereğince, Hollanda'da mukim bir şirket Türkiye'de mukim bir şirketten elde ettiği temettüler dolayısıyla Hollanda kurumlar vergisine tabi tutulmadığı sürece, söz konusu bentte öngörülen oranlar aşağıdaki oranlara indirilecektir:

a) *Türkiye'de mukim bir şirketin ödediği temettüler yönünden yüzde 10'a ve*

b) *Hollanda'da mukim bir şirketin ödediği temettüler yönünden yüzde 5'e.”*

Buna göre; Hollanda mukimine, Türkiye'de mukim bir şirket tarafından ödenen temettülerin, birinci fıkraya göre Hollanda'da; gelirin Türkiye'de doğmuş olmasından dolayı da ikinci fıkrada belirtilen sermaye iştirakinin %25'den az olması durumunda %20 oranını aşmayacak şekilde Türkiye'de vergilendirilmesi gerekmektedir.

Söz konusu anlaşma hükümleri gereğince Türkiye'de mukim (X) A.Ş. tarafından Hollanda mukimine ödenecek temettü üzerinden yapılacak kâr payı tevkifatı %15 olacaktır.

6- Ortak (F) Litvanya Mukimi:

Türkiye-Litvanya Cumhuriyetleri Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmasının Temettüleriyle ilgili 10'uncu maddesinin ilgili fıkraları aşağıdaki gibidir.

“1-Bir Akit Devletin mukimi olan bir şirket tarafından diğer Akit Devletin bir mukimine ödenen temettüler, bu diğer Devlette vergilendirilebilir.

2-Bununla beraber söz konusu temettüler, temettüyü ödeyen şirketin mukim olduğu Akit Devlette ve bu Devletin mevzuatına göre de vergilendirilebilir; ancak, temettünün gerçek lehdarı diğer Akit Devletin bir mukimi ise, bu şekilde alınacak vergi gayrisafi temettü tutarının %10'unu aşmayacaktır.

Bu fıkra, bir şirketin, içinden temettü ödenen kazancı ile ilgili olarak vergilendirilmesini etkilemeyecektir.”

Buna göre; Litvanya mukimine, Türkiye’de mukim bir şirket tarafından ödenen temettülerin, birinci fıkraya göre Litvanya’da; gelirin Türkiye’de doğmuş olmasından dolayı da ikinci fıkrada belirtilen %10'luk oranı aşmayacak şekilde Türkiye’de vergilendirilmesi gerekmektedir.

Söz konusu anlaşma hükümleri gereğince Türkiye’de mukim (X) A.Ş. tarafından Litvanya mukimine ödenecek temettü üzerinden yapılacak kâr payı tevkifatı ($111.111,11 \times \%10 =$) 11.111,11 YTL olacaktır.

Sonuç Olarak:

Kâr Payı Tevkifat Matrahı: $\frac{500.000 \times 100}{100-15} = 588.235,29 + 111.111,11 = 699.346,4$ YTL

Kâr Payı Tevkifatı: 99.346,4 YTL

$588.235,29 \times \%15 = 88.235,29$ YTL

$111.111,11 \times \%10 = 11.111,11$ YTL

Beyan Dönemi: Aralık-2007 dönemine ilişkin muhtasar beyanname ile beyan edilecektir.

VIII- İLİŞKİLİ KİŞİLERLE YAPILAN ÖDÜNÇ PARA İŞLEMLERİNİN ÖRTÜLÜ SERMAYE VE ÖRTÜLÜ KAZANÇ DAĞITIMI HÜKÜMLERİ AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ

Kurumlar Vergisi Kanununun 13/1'inci maddesine göre kurumların, ilişkili kişilerle emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak tespit ettikleri bedel veya fiyat üzerinden mal veya hizmet alım ya da satımında bulunmaları, transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı sayılarak kurum kazancının tespitinde indirim olarak kabul edilmemiş; ödünç para alınması ve verilmesi işlemlerinin de her hal ve şartta mal ve hizmet alım ya da satımı olarak değerlendirileceği hüküm altına alınmıştır.

Kanunun 12'nci maddesinde ise kurumların ortakları veya ortaklarla ilişkili kişilerden temin ederek işletmede kullandıkları borçların, kurumun öz sermayesinin üç katını aşan kısmı örtülü sermaye sayılmış ve örtülü sermaye üzerinden ödenen veya hesaplanan faiz, kur farkları ve benzeri giderlerin kurum kazancının tespitinde indirim konusu yapılamayacağı 11'inci madde ile hüküm altına alınmıştır.

Bu durumda kurumların ilişkili kişilerle yapmış oldukları ödünç para alma verme işlemlerinde; emsal faiz oranının uygulanmasını gerektiren örtülü kazanç hükümleri ile borcun faizini gider kabul etmeyen örtülü sermaye hükümlerinin çeliştiği ve/veya çakıştığı görülmüyorsa da aslında hükümler birbirlerini tamamlamaktadır. Şöyle ki:

1-Örtülü sermayede yer alan “ilişkili kişi” tanımı gizli sermaye kayıtları durumu göz önünde bulundurularak, örtülü kazanç dağıtımında yer alan “ilişkili kişi” tanımından daha dar kapsamlı tutulmuştur.

2-Örtülü sermayede öz sermayenin 3 katını aşan borç; ödünç para olarak kabul edilmeyerek örtülü sermaye sayılmıştır.

Bu durumda ilişkili kişilerle yapılan para alışverişlerinde örtülü sermaye hükümleri öncelikli hüküm olarak değerlendirilecek ve örtülü sermaye kapsamında olmayan borçlanmalar için örtülü kazanç hükümleri uygulanabilecektir. Yasa hükmü ile örtülü (gizli) sermaye niteliğini kazanan borçlanmaların, borç olarak kabul edilmesi ve örtülü kazanç hükümleri gereğince emsal faiz oranının uygulanması mümkün olmayacaktır.

Bu itibarla yapılan incelemelerde; ortaklardan ve ilişkili kişilerden alınan borçların öncelikle 12’nci maddede yer alan örtülü sermaye hükümleri çerçevesinde değerlendirmesi; örtülü sermaye kapsamında olduğu tespit edilen borçlara ilişkin örtülü sermaye faizlerinin tamamının reddedilmesi, örtülü sermaye niteliğinde olmayan borçlar için ise emsale göre hesaplanan faiz farkının dikkate alınması suretiyle hesaplanan örtülü kazancın kurum matrahından indiriminin kabul edilmemesi gerekmektedir.

Bununla birlikte kaynağı aynı olan borçlar için bir taraftan faiz reddi (örtülü sermaye) suretiyle tarhiyat yapılır iken, diğer taraftan emsal uygulanmak suretiyle faiz farkı (örtülü kazanç) için tarhiyat yapılması gerekse de bu durum örtülü sermayenin “şartları taşıyan borçların tamamını değil öz sermayenin üç katını aşan kısmı”nı kapsamasına yönelik hukuki tanımdan kaynaklanmaktadır.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

KONTROL EDİLEN YABANCI KURUM KAZANCI

I- GENEL AÇIKLAMA

Uluslararası sermayeden yararlanmak, fon ve yatırımları çekmek isteyen bazı ülkeler, zararlı vergi rekabetine yol açan ve vergi erteleme olanağı getiren politika ve uygulamalara başvurabilmektedirler. Bu durum, ticari ve sınai mahiyette olmayan yatırımlarını yurt dışında düşük vergi oranlı ülkelere yönlendiren mükellefler ile Türkiye’de yatırım yapan mükellefler arasında vergi eşitsizliği yaratmakta ve ulusal düzeyde vergi kayıp ve kaçığına neden olmaktadır.

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu ile vergi sistemimize getirilen yeni uygulamalardan biri “Kontrol Edilen Yabancı Kurum Kazancı” düzenlemesidir. Yapılan düzenleme ile bu nitelikteki yurt dışı iştirak kazançları, fiilen dağıtılsa bile vergi uygulamaları açısından dağıtılmış kabul edilmekte ve Türkiye’de kurumlar vergisine tabi tutulması öngörülmektedir.

Uluslararası vergi rekabetinin yol açtığı vergi kayıp ve kaçığına önlemeye yönelik hükümler içeren “Kontrol Edilen Yabancı Kurum Kazancı” düzenlemeleri bu bağlamda, yeni bir vergi güvenlik müessesesi olarak vergi sistemimizdeki yerini almış bulunmaktadır. Ancak söz konusu hükümlerin yürütülmesi, yurt dışı iştiraklerin mükellefiyet ve kurum beyanına ilişkin ayrıntılı bilgi edinilmesini gerektirmekte olup, bu da düzenlemenin işlerliğinin en zayıf noktasını oluşturmaktadır.

Kurumlar Vergisi Kanununun 7'nci maddesinde yer alan "Kontrol Edilen Yabancı Kurum Kazancı" düzenlemeleri 1/1/2006 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere Kanunun yayımı tarihi olan 21.06.2006 tarihinden itibaren yürürlüğe girmiştir.

II- İŞTİRAK KAZANÇLARININ VERGİLENDİRİLMESİ

Vergi mevzuatımızda iştirak yoluyla yapılan yatırımlardan elde edilen gelirler, iştirakin Türk Ticaret Kanunu hükümlerine göre kâr dağıtımını yapmasına bağlı olarak vergilendirilmektedir. İştirak kazançları kurumların sermaye iştirakleri nedeniyle elde ettikleri kâr payları olup, esas itibariyle kazancın elde edildiği kurumda kurumlar vergisine tabi tutulduğundan, mükerrer vergilendirilmenin önüne geçilmesi amacıyla kazancın kâr dağıtımını yoluyla diğer kurumlara intikalinde istisnalar kapsamına alınarak kurumlar vergisine tabi tutulmamıştır.

Kurumlar Vergisi Kanununun 5'inci maddesinin birinci fıkrasının (a) bendinde yer alan iştirak kazançları istisnası aşağıdaki gibi düzenlenmiştir.

"5/a - Kurumların,

1) Tam mükellefiyete tabi başka bir kurumun sermayesine katılmaları nedeniyle elde ettikleri kazançlar (Fonların katılma belgeleri ile yatırım ortaklıklarının hisse senetlerinden elde edilen kâr payları hariç),

2) Tam mükellefiyete tabi başka bir kurumun kârına katılma imkanı veren kurucu senetleri ile diğer intifa senetlerinden elde ettikleri kâr payları,"

kurumlar vergisinden istisna tutulmuştur.

Bu maddedeki düzenleme, yalnızca tam mükellefiyete tabi kurumun sermayesine katılımlar nedeniyle elde edilen iştirak kazançlarını kapsamaktadır. Kurumların, kurucu senetleri ile diğer intifa senetlerinden elde ettikleri kâr payları da iştirak kazancı olarak kabul edilmiş ve istisna kapsamına alınmış ancak, fonların katılma belgeleri ve yatırım ortaklıklarının hisse senetlerinden elde ettikleri kâr payları ise iştirak kazançları istisnası kapsamında değerlendirilmemiştir.

Maddenin (b) bendinde ise kurumların yurt dışından elde ettikleri iştirak kazançları belli koşullar altında kurumlar vergisinden istisna edilmiştir.

“5/b- Kanuni ve iş merkezi Türkiye’de bulunmayan anonim ve limited şirket niteliğindeki şirketlerin sermayesine iştirak eden kurumların, bu iştiraklerinden elde ettikleri aşağıdaki şartları taşıyan iştirak kazançları;

1-İştirak payını elinde tutan şirketin, yurt dışı iştirakin ödenmiş sermayesinin en az %10’una sahip olması,

2-Kazancın elde edildiği tarih itibariyle iştirak payının kesintisiz olarak en az bir yıl süreyle elde tutulması (Rüçhan hakkı kullanılmak suretiyle veya yurt dışı iştirakin iç kaynaklarından yapılan sermaye artırımları nedeniyle elde edilen iştirak payları için sahip olunan eski iştirak paylarının elde edilme tarihi esas alınır.),

3-Yurt dışı iştirak kazancınının kâr payı dağıtımına kaynak olan kazançlar üzerinden ödenen vergiler dahil iştirak edilen kurumun faaliyette bulunduğu ülke vergi kanunları uyarınca en az %15 oranında gelir ve kurumlar vergisi benzeri toplam vergi yükü taşıması; iştirak edilen şirketin esas faaliyet konusunun, finansal kiralama dahil finansman temini veya sigorta hizmetlerinin sunulması ya da menkul kıymet yatırımı olması durumunda, iştirak edilen kurumun

faaliyette bulunduğu ülke vergi kanunları uyarınca en az Türkiye’de uygulanan kurumlar vergisi oranında gelir ve kurumlar vergisi benzeri toplam vergi yükü taşıması,

4-İştirak kazancının elde edildiği hesap dönemine ilişkin kurumlar vergisi beyannamesinin verilmesi gereken tarihe kadar Türkiye’ye transfer edilmesi.

Yurt dışındaki inşaat, onarım, montaj işleri ve teknik hizmetlerin yapılabilmesi için ilgili ülke mevzuatına göre ayrı bir şirket kurulmasının zorunlu olduğu durumlarda, özel amaç için kurulduğunun ana sözleşmelerinde belirtilmesi ve fiilen bu amaç dışında faaliyetinin bulunulmaması şartıyla, söz konusu şirketlere iştirak edilmesinden elde edilen kazançlar için bu bentte belirtilen şartlar aranmaz.”

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununda yer alan söz konusu düzenlemeler ile kurumların Türkiye’de yerleşik kurumlardan elde ettikleri iştirak kazançları kurumlar vergisinden istisna olmakla birlikte, avantajlı vergi uygulamaları olan ülkelerde, genellikle kâr dağıtım yapma zorunluluğu olmaması ve bu durumun vergi planlaması ve vergi ertelenmesi için elverişli ortam hazırlaması nedeniyle, kurumların yurt dışındaki kurumlardan elde ettikleri iştirak kazançlarının istisna tutulması belli şartların gerçekleşmesine bağlanmıştır.

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 7’nci maddesinde düzenlenen “Kontrol Edilen Yabancı Kurum” hükümleri ile ise, belli şartlar altında yurt dışı iştiraklere yatırım yapan mükelleflerin yurt dışı iştirak kârları, fiilen dağıtılsa bile vergi uygulamaları açısından dağıtılmış kabul edilerek, bu iştiraklerin kazançlarının Türkiye’de kurumlar vergisine tabi tutulması öngörülmektedir.

III- KONTROL EDİLEN YABANCI KURUM KAZANCININ TANIMI VE KAPSAMI

Madde 7 : Kontrol Edilen Yabancı Kurum Kazancı

“(1) Tam mükellef gerçek kişi ve kurumların doğrudan veya dolaylı olarak ayrı ayrı ya da birlikte sermayesinin, kâr payının veya oy kullanma hakkının en az %50’sine sahip olmak suretiyle kontrol ettikleri yurt dışı iştiraklerinin kurum kazançları, dağıtılın veya dağıtılmasın aşağıdaki şartların birlikte gerçekleşmesi halinde, Türkiye’de kurumlar vergisine tâbidir.

(a) İştirakin toplam gayrisafi hâsılatının %25 veya fazlasının faaliyet ile orantılı sermaye, organizasyon ve eleman istihdamı suretiyle yürütülen ticari, zirai veya serbest meslek faaliyeti dışındaki faiz, kâr payı, kira, lisans ücreti, menkul kıymet satış geliri gibi pasif nitelikli gelirlerden oluşması.

(b) Yurt dışındaki iştirakin ticari bilanço kârı üzerinden %10’dan az oranda gelir ve kurumlar vergisi benzeri toplam vergi yükü taşıması.

c) Yurt dışında kurulu iştirakin ilgili yıldaki toplam gayrisafi hâsılatının 100.000 YTL karşılığı yabancı parayı geçmesi.

(2) Birinci fıkrada yer alan toplam vergi yükü, Kanunun 5’inci maddesinin birinci fıkrasının (b) bendindeki tanıma göre tespit edilir.

(3) Kontrol oranı olarak, ilgili hesap dönemi içinde herhangi bir tarihte sahip olunan en yüksek oran dikkate alınır.

(4) Birinci fıkradaki şartların gerçekleşmesi durumunda yurt dışında kurulu iştirakin elde etmiş olduğu kâr, yurt dışı iştirakin hesap döneminin kapandığı ayı içeren hesap dönemi itibariyle tam mükellef-

lef kurumların, kurumlar vergisi matrahına hisseleri oranında dahil edilir.

(5) Bu maddeye göre Türkiye’de vergilenmiş kazancın yurt dışındaki kurum tarafından sonradan dağıtılması durumunda, elde edilen kâr paylarının vergilenmemiş kısmı kurumlar vergisine tabi tutulur.
”

Söz konusu maddenin düzenleniş gerekçesi ile TBMM Genel Kurulunda kabul edilen önerge gerekçesi aşağıdaki gibidir:

Gerekeçe: *Bu Kanunla vergi sistemimize getirilen yeni uygulamalardan birisi “kontrol edilen yabancı kurum”dur. Bazı ülkeler, diğer ülkeler aleyhine fon ve yatırımları çekmek için vergi erteleme olanağı getiren, zararlı vergi rekabetine yol açan uygulamalara yer vermektedirler. Vergi sistemimizde vergi kayıp ve kaçığına yol açan ve vergiden kaçınmada kullanılabilen, bu yerlerdeki iştiraklere ilişkin işlemlerin düzenlenmesi amacıyla kontrol edilen yabancı kurum uygulaması vergi mevzuatımız kapsamına alınmış bulunmaktadır. Bu madde ile uluslararası vergi uygulamalarındaki gelişmelere paralel olarak, ticari ve sınai mahiyette olmayan, yatırımlarını yurt dışında düşük vergi oranlı ülkelere yönlendiren mükellefler ile Türkiye’de yatırım yapan mükellefler arasındaki vergi eşitsizliğinin giderilmesi amaçlanmaktadır.*

Vergi mevzuatımızda kurumlar vergisi yönünden iştirak yoluyla yapılan yatırımlardan elde edilen gelirler, iştirakin kâr dağıtımına bağlı olarak vergilendirilmektedir. Öte yandan avantajlı vergi uygulamaları olan ülkelerde, genellikle kâr dağıtımını yapma zorunluluğu olmadığı ve bu durumun vergi planlaması ve vergi ertelenmesi için elverişli ortam hazırladığı bilinmektedir. Kurumların Türkiye’de yerleşik kurumlardan elde ettikleri iştirak kazançları ku-

rumlar vergisinden müstesna olmakla birlikte, yurt dışındaki kurumlardan elde ettikleri iştirak kazançları için bu olanak, belli koşulların uygulanması halinde sağlanmaktadır. Bu madde de ise, belli şartlar altında yurt dışı iştiraklere yatırım yapan mükelleflerin yurt dışı iştirak kârları, fiilen dağıtılmasa bile vergi uygulamaları açısından dağıtılmış kabul edilerek, bu iştiraklerin kazançlarının Türkiye’de kurumlar vergisine tabi tutulması öngörülmektedir.

Madde kapsamındaki yurt dışı iştirakler, tam mükellef kurumların doğrudan veya dolaylı olarak ayrı ayrı ya da birlikte sermayesinin, kâr payının veya oy kullanma hakkının en az %50’sine sahip olmak suretiyle kontrol ettikleri iştiraklerden oluşmaktadır. Burada sözü edilen “doğrudan veya dolaylı” ve “ayrı ayrı ya da birlikte” ifadeleri ile iştirak paylarının grup şirketleri arasında paylaştırılıp, madde belirtilen iştirak oranının altında kalınarak yapılan düzenlemenin dışına çıkılması engellenmektedir.

Kontrol edilen yurt dışı iştirakin elde etmiş olduğu kârdan bu kuruma iştirak eden tam mükellef kuruma hissesi oranında isabet eden kısmın matraha dâhil edilerek vergilendirilebilmesi için aşağıda yer alan şartların birlikte gerçekleşmesi gerekir.

Maddenin birinci fıkrasının (a) bendinde aranan şart, iştirakin ilgili yıldaki toplam gayri safi hâsılatının %25 veya fazlasının faaliyeti ile orantılı sermaye, organizasyon ve eleman istihdamı suretiyle yürütülen ticari, zirai veya serbest meslek faaliyetlerinden elde edilen gelirler dışındaki faiz, kâr payı, lisans ücreti, menkul kıymet satış geliri gibi pasif nitelikli gelirlerden oluşmasıdır. İfadedeki ticari, zirai veya serbest meslek kazancı, belli bir sermayenin yanı sıra, belli bir emek ve organizasyon ihtiyacı gerektirdiği için aktif nitelikteki gelir olarak değerlendirilmekte ve bu tip iştirakler kontrol edilen yabancı kurum kazancı dışında bırakılmaktadır.

Örneğin, kurumun toplam 100 olan yurt dışı iştirak hasılatının bileşimi aşağıdaki gibi olsun:

- Ticari hasılat	30
- Kâr payı	10
- Faiz	50
- Menkul kıymet satış geliri	10

Bu durumda pasif nitelikli gelirlerin toplam gayri safi hasılatına oranı ($70/100=$) %70 olduğu için yukarıda kontrol edilen yabancı kurum için belirtilen koşul gerçekleşmiş olacaktır.

Fıkranın (b) bendinde belirtilen, yurt dışında kurulu iştiraklerin kurum kazançlarının %10'dan az oranda gelir ve kurumlar vergisi benzeri gelir üzerinden alınan bir vergi yükü taşıması ifadesi ile nominal vergi oranı değil, efektif vergi yükü karşılaştırmaya esas alınacak; vergi yükü toplam gelir ve kurumlar vergisi benzeri verginin bu dönemde elde edilen toplam dağıtılabilir kurum kazancı ile tahakkuk eden gelir ve kurumlar vergisi toplamına oranlanması suretiyle tespit edilecektir.

Örneğin, kurumun ticari kazancı 90, vergiye tabi kazancın tespitinde gider olarak kabul edilmeyen tutar da 10 ise vergiye tabi kazanç 100 olacaktır. Bu kazancın yarısı vergiden istisna edilmişse ve ilgili ülkedeki vergi oranı da %15 ise hesaplanacak kurumlar vergisi tutarı ($100/2 \times 0,15=$) 7,5 olacaktır. Bu verginin vergi öncesi kâr oranı da ($7,5 / 90 =$) % 8,33 olacaktır. Bu durumda, her ne kadar ülke mevzuatına göre uygulanan nominal vergi oranı %15 olsa da efektif vergi yükü %8,33 olduğu için, iştirak edilen şirketin kontrol edilen yabancı kurum olarak değerlendirilmesi için, kazançları üye-

rinden maddede belirtilen “%10’dan az oranda gelir ve kurumlar vergisi veya benzeri gelir üzerinden alınan vergi yükü” taşıması şartı gerçekleşmiş olacaktır.

Fıkranın (c) bendinde, yurt dışındaki iştiraklerin “kontrol edilen yabancı kurum” çerçevesinde değerlendirilebilmesi için minimum bir hasılat tutarı öngörülmüştür. Buna göre, yurt dışındaki iştiraklerin ilgili yıldaki toplam gayrisafî hasılatının 100.000 YTL karşılığı yabancı parayı geçmesi gerekmektedir. Bu toplam hasılatın altında kalan iştirakler, diğer tüm koşullar bulursa dahi madde kapsamında değerlendirilmeyeceklerdir.

Yurt dışındaki iştirakin hâsılatının YTL na çevrilmesinde, ilgili iştirakin hesap döneminin son gününde geçerli olan T.C.Merkez Bankası’nca açıklanan döviz alış kuru esas alınacaktır.

Madde kapsamına giren yurt dışı iştiraklerin Türkiye’de vergiye tabi tutulacak kârları, vergi öncesi kurum kazancı olarak anlaşılmalıdır. Diğer bir anlatımla ilgili yurt dışı iştirakin hesap dönemi sonu itibariyle gelir tablosunda yer alan vergi öncesi kurum kazancı vergilemede esas alınacaktır. Türkiye’de vergiye tabi tutulacak kurum kazancı, Türkiye’deki kurumun yurt dışı iştirakinde ilgili hesap dönemi içerisinde sahip olduğu en yüksek hisse oranı dikkate alınmak sureti ile bulunacaktır. Eğer yıl içerisinde ortak olunan yurt dışı iştirakin hisseleri hesap döneminin son gününe gelmeden herhangi bir muvazaa olmaksızın elden çıkarılmış ise madde hükümleri uygulanmayacaktır. Ancak kapanış günü itibariyle halen kontrol unsuru devam ediyor ise o zaman Türkiye’de vergiye tabi tutulacak kazanç, hesap döneminin son günü itibariyle hesaplanan kontrol oranı değil, ilgili hesap dönemi içinde sahip olunan en yüksek kontrol oranı esas alınarak hesaplanacaktır.

Bu maddenin uygulanmasında yurt dışındaki iştirakin ödemiş olduğu gelir üzerinden alınan vergiler Kurumlar Vergisi Kanununun 33'üncü maddesinde düzenlenen yurt dışında ödenen vergilerin mahsubuna ilişkin hükümlere göre Türkiye'de hesaplanan kurumlar vergisinden mahsup edilebilecektir. Böylece yurt dışı iştirakin kazancı üzerinden çifte vergileme yapılmaması önlenmiş olacaktır.

Maddenin beşinci fıkrasında, yurt dışında kurulu iştirakin elde ettiği gelirleri üzerinden kâr payı dağıtımında bulunması halinde, elde edilen kâr paylarının daha önce Türkiye'de bu madde kapsamında vergilenmiş kısmı üzerinden Türkiye'de kurumlar vergisi hesaplanmaması gerektiği hükmü yer almaktadır. Bu hüküm ile aynı kazanç üzerinden çifte vergilemenin önlenmesi sağlanmaktadır. Ancak yurt dışında kurulu iştirakin daha önce bu madde kapsamında Türkiye'de vergiye tabi tutulmuş gelirinden daha fazla kâr payı dağıtılması halinde, aşan kısım kurumlar vergisine tabi tutulacaktır. Zira söz konusu bu kısım daha önce Türkiye'de vergiye tabi tutulmamıştır.”

TBMM Genel Kurulunda Kabul Edilen Önerge ve Gerekçesi:

Önerge: Görüşülmekte olan kanun tasarılarının 7'nci maddesinin (1) numaralı fıkrasında yer alan “Tam mükellef kurumların” ifadesinin “Tam mükellef gerçek kişi ve kurumların” şeklinde değiştirilmesini arz ve teklif ederiz.

Gerekçesi: Kontrol edilen yabancı kurum kazançlarının Türkiye'de vergilendirilmesinden kaçınmayı önleyecek düzenleme yapılmaktadır. Bu düzenleme ile kontrol şartının tespitinde kurumların yanı sıra gerçek kişi ortakların da dikkate alınması sağlanmaktadır.

A- KONTROL EDİLEN YABANCI KURUMUN TANIM VE KAPSAMI

Kurumlar Vergisi Kanununun 7'nci maddesiyle belli şartlar altında yurt dışı iştiraklere yatırım yapan mükelleflere bu iştiraklerinden fiilen kâr payı dağıtılsa bile vergi uygulamaları açısından kâr payı dağıtılmış olduğu kabul edilmekte ve bu suretle bu iştiraklerin kazançlarının Türkiye'de kurumlar vergisine tabi tutulması sağlanmaktadır.

Kanunun 7'nci maddesinin birinci fıkrasında “kontrol edilen yabancı kurum” kavramı; tam mükellef gerçek kişi ve kurumların doğrudan veya dolaylı olarak, ayrı ayrı ya da birlikte sermayesinin, kâr payının veya oy kullanma hakkının en az %50'sine sahip olmak suretiyle kontrol ettikleri yurt dışı iştirakler olarak tanımlanmıştır. Yurt dışı iştirake ilişkin iştirak payının (sermaye, kâr payı ve oy kullanma hakkının) en az %50 olmasına ilişkin yapılacak tespitte dikkate alınacak “gerçek kişiler ile kurumlar” arasında ilişki olup olmaması (ortaklık gibi) önem taşımamaktadır.

Buna göre yurt dışı iştiraklerin kontrol edilen yabancı kurum statüsünde sayılabilmeleri için aranan unsurlar:

- 1- Tam mükellef gerçek kişi ve kurumlarca,
- 2- Doğrudan ya da dolaylı olarak, ayrı ayrı ya da birlikte olmak suretiyle,
- 3- Sermayesinin, kâr payının veya oy kullanma hakkının en az %50'sine sahip olunmasıdır.

Tam mükellef kurumlar ile birlikte tam mükellef gerçek kişilerin de kontrol edilen yabancı kuruma ortak olmaları halinde, gerçek kişile-

rin elinde bulunan hisse senetleri ve iştirak hisseleri yurt dışında kurulu şirketin kontrol edilen yabancı kurum olup olmadığının tespitinde dikkate alınmaktadır. Yoksa tam mükellef gerçek kişilerin anılan iştirakleri dolayısıyla elde edecekleri kazançlar bu madde kapsamında vergiye tabi değildir.

Bununla birlikte gerçek kişilerin elde ettikleri bu nitelikteki kazançların da, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 75’inci maddesinin ikinci fıkrasının (2) numaralı bendine, birinci paragraftan sonra gelmek üzere, 5615 sayılı Kanunun 4’üncü maddesiyle eklenen “5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 7’nci maddesindeki şartların birlikte gerçekleşmesi halinde; Türkiye’de yerleşik kişilerin doğrudan veya dolaylı olarak ayrı ayrı ya da birlikte sermayesinin, kâr payının veya oy kullanma hakkının en az %50’sine sahip olmak suretiyle kontrol ettikleri yurtdışı iştiraklerin kazançları dağıtılsın veya dağıtılmasın, iştirakin hesap döneminin kapandığı ayı içeren yıl itibarıyla dağıtılan kâr payı sayılır. Türkiye’de vergilendirilmiş kazancın iştirak tarafından sonradan dağıtılması durumunda, elde edilen kâr paylarının vergilendirilmiş kısmı bu tutardan indirilir.” hükmü kapsamında değerlendirilmesi gerekmektedir.

Maddede sözü edilen “doğrudan veya dolaylı” ve “ayrı ayrı ya da birlikte” ifadeleri ise yurt dışındaki iştirakin ortaklık paylarının grup şirketleri veya gerçek kişiler arasında paylaştırılıp, maddede belirtilen kontrol oranının altında kalınarak kapsam dışına çıkılmasını engellenmeye yönelik düzenlenmiş bulunmaktadır.

Kontrol edilen yabancı kurum tespiti yapılırken dolaylı iştirak ilişkisinin birkaç kademeli olması halinde, en sondaki dolaylı iştirake kadar ortaklık ilişkisi dikkate alınacaktır.

Maddenin üçüncü fıkrasında yapılan düzenlemeye göre ise yurt dışı iştirakin kontrol edilen yabancı kurum olup olmadığının tespitinde, kontrol oranı olarak ilgili hesap dönemi içinde herhangi bir tarihte sahip olunan en yüksek oran dikkate alınacaktır.

Yurt dışı iştirake ilişkin iştirak payının (sermaye, kâr payı ve oy kullanma hakkının) tamamının, yurt dışı iştirakin hesap dönemi döneminin kapanmasından önce herhangi bir tarihte muvazaa olmaksızın elden çıkartılmış olması halinde, ilgili yurt dışı iştirak hakkında bu madde hükümleri uygulanması mümkün olmayacaktır.

B- KONTROL EDİLEN YABANCI KURUMLARDAN ELDE EDİLEN İŞTİRAK KAZANÇLARININ VERGİLENDİRİLMESİNE İLİŞKİN ŞARTLAR

Kurumların yurt dışı iştiraklerinin “kontrol edilen yabancı kurum” niteliğinde olması durumunda; yurt dışı iştirak kazançları, aşağıda belirtilen şartların birlikte gerçekleşmesi halinde dağıtılsın veya dağıtılmasın kurumlar vergisine tabi olacaktır.

1- Yurt Dışı İştirakin İlgili Yıldaki Toplam Gayri Safi Hasılatının % 25 veya Fazlasının Pasif Nitelikteki Gelirlerden Oluşması

Söz konusu 7’nci maddenin (a) bendinde yapılan düzenleme ile “iştirakin toplam gayrisafi hasılatının % 25 veya fazlasının faaliyet ile orantılı sermaye, organizasyon ve eleman istihdamı suretiyle yürütülen ticari, zirai veya serbest meslek faaliyeti dışındaki faiz, kâr payı, kira, lisans ücreti, menkul kıymet satış geliri gibi pasif nitelikli gelirlerden oluşması” gerekmektedir. Yapılan düzenlemede ticari, zirai veya serbest meslek kazancı belli bir sermayenin yanı sıra, belli bir emek ve organizasyon ihtiyacı da gerektirdiğinden aktif nitelikli ge-

lir olarak değerlendirilmiş ve bu tip iştirak kazançları kontrol edilen yabancı kurum kazancı kapsamı dışında bırakılmıştır.

Yurt dışı iştirakin faaliyeti ile orantılı olmayan sermaye, organizasyon ve eleman istihdamı suretiyle ticari, zirai veya serbest meslek faaliyetlerinden elde edilen gelirler de pasif nitelikli gelir olarak kabul edilmektedir. Kontrol edilen yabancı kurumların aktif ticari faaliyetlerde bulunan iştiraklerinden elde ettiği kâr payları, kontrol edilen yabancı kurumlar açısından pasif nitelikli gelir olarak kabul edilecektir.

2- Yurt Dışı İştirakin %10'dan Az Vergi Yükü Taşınması

Söz konusu 7'nci maddenin (b) bendinde yapılan düzenleme ile “yurt dışındaki iştirakin ticari bilanço kârı üzerinden %10'dan az oranda gelir ve kurumlar vergisi benzeri toplam vergi yükü taşınması” gerekmektedir.

Vergi Yükünün Tespiti:

7'nci maddenin ikinci fıkrasında ise, toplam vergi yükünün, Kurumlar Vergisi Kanununun 5'inci maddesinin birinci fıkrasında (b) bendindeki tanıma göre tespit edileceği hüküm altına alınmıştır.

Vergi yükü, yurt dışındaki iştirakin bulunduğu ülkede ilgili dönemde tahakkuk eden ve kâr payı dağıtımına kaynak olan kazançlar üzerinden ödenen vergiler de dahil olmak üzere, toplam gelir ve kurumlar vergisi benzeri verginin, bu dönemde elde edilen toplam dağıtılabilir kurum kazancı (ticari bilanço kârı) ile tahakkuk eden gelir ve kurumlar vergisi toplamına oranlanması suretiyle tespit edilecektir.

Yurt dışındaki iştirakin kazancı içinde istisna kazanç bulunması durumunda, istisna tutarı düşülen kazanç üzerinden hesaplanan verginin, vergi yükünün tespitinde dikkate alınması gerekmektedir.

3- Yurt Dışı İştirakin Gayrisafi Hasılatının 100.000 YTL nı Aşması

7'nci maddenin (c) bendinde yapılan düzenleme ile “yurt dışında kurulu iştirakin ilgili yıldaki toplam gayrisafi hasılatının 100.000 YTL yabancı parayı geçmesi” gerekmektedir. İlgili yıldaki toplam gayrisafi hasılatı bu tutarın altında kalan iştirakler, diğer tüm koşullar bulursa dahi “Kontrol Edilen Yabancı Kurum Kazancı” hükümleri gereğince vergiye tabi tutulmayacaktır.

Yurt dışındaki iştirakin hasılatının YTL karşılığının tespitinde, ilgili iştirakin hesap döneminin son gününde geçerli olan T.C. Merkez Bankasınca açıklanan döviz alış kuru esas alınacaktır.

Yukarıdaki şartları taşıyan yurtdışı iştiraklere yatırım yapan mükelleflerin yurtdışı iştirak kârları, fiilen dağıtılmasa bile vergi uygulamaları açısından dağıtılmış kabul edilerek, bu iştiraklerin kazançları kurumlar vergisine tabi tutulmaktadır.

IV- KONTROL EDİLEN YABANCI KURUMLARDAN ELDE EDİLEN İŞTİRAK KAZANÇLARININ VERGİLENDİRME ESASLARI

Kontrol edilen yabancı kurum kazancının Türkiye’de vergiye tabi tutulabilmesi için ilgili hesap döneminin sonunda dağıtılabilir nitelikte kârın bulunması gerekmekte olup, yurt dışı iştirak kazançları, yukarıda belirtilen şartların birlikte gerçekleşmesi durumunda dağıtılsın veya dağıtılmasın kurumlar vergisine tabi olacaktır. Kontrol edilen yabancı kurumun geçmiş yıl zararları nedeniyle dağıtılabilir kârının olmaması durumunda Türkiye’de vergilendirilecek bir kazançtan söz edilemeyecektir.

A- TAM MÜKELLEF KURUMLARIN KURUMLAR VERGİSİ MATRAHINDA DİKKATE ALINACAK KONTROL EDİLEN YABANCI KURUM KAZANCI

1- Vergiye Tabi Tutulacak Kazancın Tespiti

Söz konusu 7'nci maddenin dördüncü fıkrasında yapılan düzenleme gereğince maddenin birinci fıkrasındaki şartların gerçekleşmiş olması durumunda yurt dışında kurulu iştirakin elde etmiş olduğu kâr, yurt dışı iştirakin hesap döneminin kapandığı ayı içeren hesap dönemi itibariyle tam mükellef kurumların, kurumlar vergisi matrahına hisseleri oranında dahil edilecektir.

Kontrol edilen yabancı kurum kazancının Türkiye'de vergiye tabi tutulabilmesi için ilgili hesap döneminin sonunda dağıtılabilir nitelikte kârın bulunması gerekmektedir. Hesap döneminin zararla kapanması durumunda dağıtılacak kâr bulunmadığından Türkiye'de vergiye tabi tutulacak bir kazançtan söz edilemeyecektir. Diğer taraftan bu madde hükümlerinin uygulanması için dağıtılabilir kârın bulunması yeterli olup, kâr dağıtım kararının alınmaması ya da kontrol edilen yabancı kurumun kârının sermayeye eklenmesi durumları söz konusu madde hükümlerinin uygulanmasına engel teşkil etmemektedir.

Nitekim Genel Tebliğin 7.3. Ayrımında belirtildiği üzere; madde kapsamına giren kontrol edilen yabancı kurumların Türkiye'de vergiye tabi tutulacak kazancı, zarar mahsubu dahil giderler düşüldükten istisnalar düşülmeden önceki, vergi öncesi kurum kazançları olacaktır. Kontrol edilen yabancı kurumun geçmiş yıl zararları nedeniyle dağıtılabilir kârının olmaması durumunda Türkiye'de vergilendirilecek bir kazançtan söz edilemeyecektir.

Yurt dışı iştiraktan elde edilmiş sayılan kazancın hesaplanmasında, yurt dışı iştirakin ilgili hesap döneminin kapandığı tarihte sahip olunan iştirak oranı (sermaye, kâr payı ve oy kullanma hakkı oranı) dikkate alınacaktır.

Tam mükellef kurumlar ile birlikte tam mükellef gerçek kişilerin de kontrol edilen yabancı kuruma ortak olmaları halinde, gerçek kişilerin elinde bulunan hisse senetleri ve iştirak hisseleri yurt dışında kurulu şirketin kontrol edilen yabancı kurum olup olmadığının tespitinde dikkate alınmaktadır. Söz konusu gerçek kişilerin kontrol edilen yabancı kurum üzerinden elde edecekleri kazançlar, bu madde kapsamında değerlendirilmeyecek, sadece tam mükellef kurum tarafından elde edilen kazançlar bu madde kapsamında kurumlar vergisine tabi tutulacaktır.

Bununla birlikte gerçek kişilerin elde ettikleri bu nitelikteki kazançların da, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 75'inci maddesinin ikinci fıkrasının (2) numaralı bendine, birinci paragraftan sonra gelmek üzere, 5615 sayılı Kanunun 4'üncü maddesiyle eklenen "5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 7'nci maddesindeki şartların birlikte gerçekleşmesi halinde; Türkiye'de yerleşik kişilerin doğrudan veya dolaylı olarak ayrı ayrı ya da birlikte sermayesinin, kâr payının veya oy kullanma hakkının en az %50'sine sahip olmak suretiyle kontrol ettikleri yurtdışı iştiraklerin kazançları dağıtılsın veya dağıtılmasın, iştirakin hesap döneminin kapandığı ayı içeren yıl itibariyle dağıtılan kâr payı sayılır. Türkiye'de vergilendirilmiş kazancın iştirak tarafından sonradan dağıtılması durumunda, elde edilen kâr paylarının vergilendirilmiş kısmı bu tutardan indirilir." hükmü kapsamında değerlendirilmesi gerekmektedir.

Öte yandan, kontrol edilen yabancı kurumun zararlarının söz konusu kuruma iştirak eden tam mükellef kurumların kazançlarının tespitinde dikkate alınması da mümkün bulunmamaktadır.

2- Vergiye Tabi Tutulacak Kazancın Elde Edildiği Tarih

7'nci maddenin dördüncü fıkrasında yapılan düzenlemeye göre birinci fıkradaki şartların gerçekleşmesi durumunda yurt dışında kurulu iştirakin elde etmiş olduğu kâr, yurt dışı iştirakin hesap döneminin kapandığı ayı içeren hesap dönemi itibariyle tam mükellef kurumların, kurumlar vergisi matrahına hisseleri oranında dahil edilecektir.

Bu durumda kontrol edilen yabancı kurum şartlarının gerçekleşmesi halinde yurt dışında kurulu iştirakin elde etmiş olduğu kâr, söz konusu iştirakin hesap döneminin kapandığı ayı içeren hesap dönemi itibariyle tam mükellef kurumların kurumlar vergisi matrahına ve geçici vergi dönemleri itibariyle de geçici vergi matrahlarına iştirak hissesi oranında dahil edilecektir.

Genel Tebliğin 7.3. Ayrımında belirtildiği üzere kontrol edilen yabancı kurumun bulunduğu ülkede 12 ayı aşan bir hesap döneminin bulunması halinde, kazancın elde edilme tarihinin belirlenmesinde yurt dışındaki şirketin hesap dönemi takvim yılı olarak dikkate alınacaktır.

B- İŞTİRAKİN YURT DIŞINDA ÖDEDİĞİ VERGİLERİN MAHSUBU

Kurumlar Vergisi Kanununun 33'üncü maddesinde yapılan düzenleme esas itibariyle yurt dışında elde edilip de Türkiye'de vergilendirilen kazançlar için daha önce yurt dışında mahallinde ödenen vergilerin, Türkiye'de bu kazançlar nedeniyle hesaplanacak kurumlar vergisinden mahsup edilebilmesine imkan sağlamakta ve yapılacak mahsup işleminin esaslarını belirlemektedir. Ayrıca yurt içi faaliyetlerin mali zararlar sonuçlanmış olması nedeniyle mahsubu gerçekleştirilemeyen yurt dışı kazançlar üzerinden ödenen vergilerin mahsup

hakkının, izleyen üçüncü hesap dönemi sonuna kadar da kullanabilme hakkı sağlanmaktadır.

Kontrol edilen yabancı kurumların Türkiye’de vergilendirilecek kazançlarında yapılacak mahsup işlemi ise söz konusu 33’üncü maddenin ikinci fıkrasında düzenlenmiştir. Buna göre kontrol edilen yabancı kurum düzenlemelerinin uygulandığı hallerde, yurt dışındaki iştirakin ödemiş olduğu gelir ve kurumlar vergisi benzeri vergilerin kontrol edilen yabancı şirketin Türkiye’de vergilendirilecek kazancı üzerinden hesaplanan kurumlar vergisinden mahsup edilebilecektir.

Yurt dışında ödenen söz konusu vergilerin mahsup işleminde dikkat edilecek hususlar 33’üncü maddenin diğer fıkralarında aşağıdaki gibi düzenlenmiştir.

Dördüncü fıkrada yapılan düzenleme ile yurt dışı kazançlar üzerinden Türkiye’de tarh olunacak vergilere mahsup edilebilecek tutar, hiçbir surette yurt dışında elde edilen kazançlara Kanununun 32’nci maddesinde belirtilen kurumlar vergisi oranının uygulanması suretiyle bulunacak tutardan fazla olamaz. Bu sınır dahilinde, ilgili bulunduğu kazancın Türkiye’de genel sonuç hesaplarına intikal ettirildiği hesap döneminde tamamen veya kısmen indirilemeyen vergiler, dönemi izleyen üçüncü hesap dönemi sonuna kadar indirim konusu yapılabilecektir.

Beşinci fıkrada yapılan düzenleme ile geçici vergilendirme dönemi içinde yurt dışından elde edilen gelirlerin bulunması halinde, bu gelirler üzerinden elde edildiği ülkelerde kesinti veya diğer şekillerde ödenen vergiler, o dönem için hesaplanan geçici vergi tutarından da mahsup edilebilecektir. Bu durumda indirilecek tutar, yurt dışında elde edilen kazançlara Kanununun 32’nci maddesinde belirtilen geçici-

ci vergi oranının uygulanmasıyla bulunacak tutardan fazla olamayacaktır.

Altıncı fıkrada yapılan düzenleme gereğince, yabancı ülkelerde vergi ödediği, yetkili makamlardan alınarak mahallindeki Türk elçilik veya konsoloslukları, yoksa mahallinde Türk menfaatlerini koruyan ülkenin aynı nitelikteki temsilcileri tarafından tasdik olunan belgelerle tevsik olunmadıkça, yabancı ülkede ödenen vergiler Türkiye’de tarh olunan vergiden indirilemeyecektir.

Yedinci fıkrada yapılan düzenleme gereğince ise, kurumlar vergisinden indirim konusu yapılan vergilerin yabancı ülkelerde ödendiğini gösterir belgelerin, tarhiyat sırasında mükellef tarafından ibraz edilmemesi halinde, yabancı ülkede ödenen veya ödenecek olan vergi, Kanunun 32’nci maddesindeki kurumlar vergisi oranını aşmamak şartıyla o ülkede geçerli olan oran üzerinden hesaplanır ve tarhiyatın bu suretle hesaplanan tutara isabet eden kısmı ertelenir. İbraz edilmesi gereken belgeler, tarh tarihinden itibaren en geç bir yıl içinde ilgili vergi dairesine ibraz edildiği takdirde, bu belgelerde yazılı kesin tutara göre tarhiyat düzeltilir.

Sekizinci fıkrada ise mücbir sebep olmaksızın belgelerin bu süre zarfında ibraz edilmemesi veya bu belgelerin ibrazından sonra ertelenen vergi tutarından daha düşük bir mahsup hakkı olduğunun anlaşılması halinde, ertelenen vergiler için Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun hükümlerine göre gecikme zammı hesaplanacaktır.

Dokuzuncu fıkrada ise, yabancı para ile ödenen vergilere, bunların ilgili bulunduğu kazançların genel sonuç hesaplarına intikali esnasındaki kurun uygulanacağı hüküm altına alınmıştır.

Yurt dışında ödenen vergilerin Türkiye’de hesaplanacak kurumlar vergisinden mahsup edilmesi durumunda, Türkiye’de vergi matrahına dahil edilen yurt dışı kazanç tutarının bu vergileri de içerecek şekilde brüt tutar üzerinden kayıtlara intikal ettirilmiş olması gerekmektedir.

C- YURT DIŞI İŞTİRAKİN KÂR DAĞITIMI YAPMASI DURUMUNDA VERGİLENDİRME VE DÜZELTME ESASLARI

Kanununun 7’nci maddesinin beşinci fıkrası ile bu maddeye göre Türkiye’de vergilendirilmiş kazancın yurt dışındaki kurum tarafından sonradan dağıtılması durumunda, elde edilen kâr paylarının vergilenmemiş kısmının kurumlar vergisine tabi tutulacağı hüküm altına alınmıştır.

Bu durumda yurt dışı iŐtiraktan elde edilen kâr payının Türkiye’de vergiye tabi tutulan kontrol edilen yabancı kurum kazancından düşük olması halinde düzeltme işlemi yapılmayacaktır. Ancak ülkeler arasında çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmasının bulunması halinde ise düzeltme ve iade işleminin yapılması gerektiği tabiidir.

D- DÜZENLEMENİN YÜRÜRLÜK TARİHİ

Kurumlar Vergisi Kanununun kontrol edilen yabancı kurum kazancına ilişkin 7’nci maddesi, 01/01/2006 tarihinden itibaren elde edilen kazançlara uygulanmak ve bu tarihten geçerli olmak üzere yayımı tarihinde yürürlüğe girmiş bulunmaktadır. Kontrol edilen yabancı kurumların bu tarihten sonra kapanan hesap dönemlerine ilişkin kurum kazançları bu madde hükmü gereğince vergiye tabi bulunmaktadır.

Diğer taraftan kontrol edilen yabancı kurum kazancına dahil edilen iştirak kazançlarının (temettü gelirlerinin) geçmiş yıllara ait olmasının madde hükmünün uygulanmasında bir önemi bulunmamaktadır.

V- KONTROL EDİLEN YABANCI KURUM DÜZENLEMELERİNİN ÇİFTE VERGİLENDİRMEYİ ÖNLEME ANLAŞMALARINI KARŞISINDAKİ DURUMU

Konuya ilişkin açıklamalar 1 seri no.lu Kurumlar Vergisi Kanunu Genel Tebliğinin 7.6. Ayrımında aşağıdaki gibi yapılmıştır.

Yürürlükte bulunan çifte vergilelendirmeyi önleme anlaşmaları, Kurumlar Vergisi Kanununun 7'nci maddesinde yer alan "Kontrol Edilen Yabancı Kurum" hükümlerine göre Türkiye'nin kendi mukimlerini vergilendirme hakkını sınırlandırmamaktadır. Diğer bir anlatımla, diğer devlet mukimi bir kurum tarafından Türkiye'de mukim bir kuruma kâr payı dağıtılsın ya da dağıtılmasın Kurumlar Vergisi Kanununun "kontrol edilen yabancı kurum kazancı" hükümleri uygulanacaktır.

Bununla birlikte, diğer bir devlette mukim olan kurum tarafından kontrol edilen yabancı kurum kazancı olarak Türkiye'de vergiye tabi tutulmuş olan kazancın, kâr payı olarak Türkiye'de mukim bir kuruma dağıtıldığı durumlarda, Anlaşmalarda yer alan "temettüleri"nin vergilendirilmesi ve "çifte vergilemenin önlenmesi" ile ilgili hükümler normal şekilde uygulanacaktır.

Kaynak ülke tarafından dağıtılan kâr payları üzerinden bir vergileme yapılması ve bu kâr paylarının Türkiye'de kurumlar vergisinden istisna edilmemiş olması durumunda, kâr payının, elde edildiği yıl kurum kazancına eklenerek üzerinden kurumlar vergisinin hesaplanması ve bu kâr payı ile ilgili olarak diğer ülkede ödenen vergilerin anlaşma ve Kurumlar Vergisi Kanununun yurt dışında ödenen vergilerin mahsubuyla ilgili hükümler çerçevesinde mahsup edilmesi, bu mahsup sonrasında arta kalan bir tutarın mevcut olması halinde, daha önce kontrol edilen yabancı kurum kazancı olarak vergiye tabi

tutulmuş bulunan kazanç üzerinden hesaplanıp ödenen kurumlar vergisinin söz konusu kâr payına atfedilen kısmının da kalan tutar üzerinden mahsup edilmesi gerekmektedir. Mahsup edilemeyen kısım, kâr payının Türkiye'ye getirilmiş olması kaydıyla iade edilebilecektir.

İlgili anlaşma hükümlerinin, dağıtılan söz konusu kâr payının Türkiye'de istisna edilmesini öngörmesi halinde ise kâr payının dağıtılıp Türkiye'ye getirildiği dönemde daha önce kontrol edilen yabancı kurum kazancı hükümleri çerçevesinde vergilendirilen kazanç üzerinden hesaplanıp ödenen kurumlar vergisinden, dağıtılan kâr payına isabet eden kısım iade edilebilecektir.

ÖRNEK:

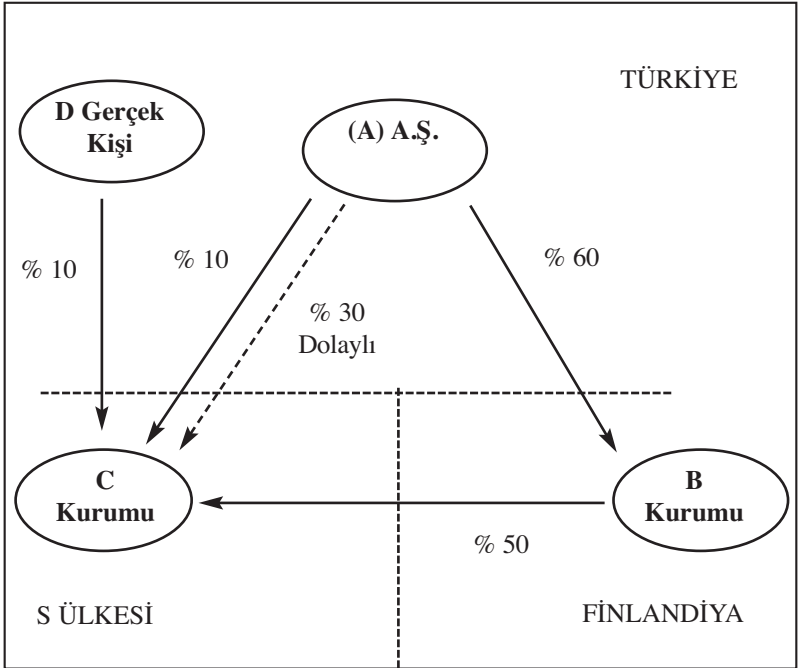
Türkiye'de tam mükellef olan kurum olan (A) A.Ş. (B) kurumunun %60, (C) kurumunun ise %10 hisseli ortağıdır. Türkiye'de bulunan tam mükellef gerçek kişi (D) %10 hisse ile (B) kurumu ise %50 hisse ile (C) kurumunun sermayesine iştirak etmektedir.

- Yurt dışında bulunan (B) ve (C) kurumlarının kontrol edilen yabancı kurum şartlarını taşıdığı kabul edilmiştir.

- (B) Kurumu 31/12/2006 hesap dönemi sonu itibariyle kurum kazancı 400.000 \$ olup, bu kazanç üzerinden bulunduğu ülkede ($400.000 \times \%5 =$) 20.000 \$ kurumlar vergisi ödemiştir.

- (C) Kurumu ise 31/12/2006 hesap dönemi sonu itibariyle kurum kazancı 200.000 \$ olup, bu kazanç üzerinden bulunduğu ülkede ($200.000 \times \%5 =$) 10.000 \$ kurumlar vergisi ödemiştir. (S) ülkesi Türkiye ile vergi anlaşması yapmayan bir ülkedir.

- (C) Kurumu 2007 yılında 2006 yılı kârını dağıtmış ve %4 oranında temettü stopajı ödemiştir. (B) Kurumu ise 2008 yılında 2006 yılı kârını dağıtmış ve %15 oranında temettü stopajı ödemiştir.



1- Kontrol Edilen Yabancı Kurum Kazancının Vergilendirilmesi, (A) Kurumunun 2006 Hesap Dönemi Kurumlar Vergisi Beyanı:

(A) Kurumunun 2006 yılı kurum kazancı iştirak kazançlarından oluşmakta olup, 2006 hesap dönemi kurumlar vergisi beyanı aşağıdaki gibidir.

-(C) Kurumundan elde edilen kontrol edilen kurum kazancı: 80.000 \$

Dolaysız İştirak: $(200.000 \times \%10 =) 20.000 \$$

Dolaylı İştirak $(200.000 \times \%30 =) 60.000 \$$

-(B) Kurumundan elde edilen kontrol edilen kurum kazancı:
 $(400.000 \times \%60 =) 240.000 \$$

-Kurumlar Vergisi Matrahı: 320.000 \$

-Hesaplanan Kurumlar Vergisi: $(320.000 \times \%20=) 64.000 \$$

-Mahsup Edilecek Kurumlar Vergisi: 16.000 \$

(C) Kurumu : $(10.000 \times \%40 =) 4.000 \$$

(B) Kurumu : $(20.000 \times \%60 =) 12.000 \$$

-Ödenecek Kurumlar Vergisi: $(64.000 -16.000 =) 48.000 \$$

2- Kontrol Edilen Yabancı Kurum Kazancına Konu Kâr Paylarının Dağıtılması Durumunda Yapılacak Vergilendirme:

a) (A) Kurumunun 2007 Hesap Dönemi Kurumlar Vergisi Beyanı:

-(C) Kurumundan elde ettiği temettü geliri $(190.000 \times \%10 =)$

19.000 \$, ödenen kâr payı stopajı ise $(190.000 \times \%4 \times \% 10 =)$ 760 \$ dir.

Kontrol edilen yabancı kurum kazançlarına ilişkin 7'nci maddenin 5'inci fıkrasında, “bu maddeye göre Türkiye’de vergilenmiş kazancın yurt dışındaki kurum tarafından sonradan dağıtılması durumunda, elde edilen kâr paylarının vergilenmemiş kısmının kurumlar vergisine tabi tutulacağı hüküm altına alınmıştır. Bu durumda (A) kurumunun, (C) kurumundan elde ettiği kâr payı $(190.000 \times \%10 =)$ 19.000 \$ vergiye tabi tutulan kontrol edilen yabancı kurum kazancından düşük olduğu için vergiye tabi tutulacak bir gelir bulunmadığından beyana tabi bir gelir bulunmamaktadır.

b) (A) Kurumunun 2008 Hesap Dönemi Kurumlar Vergisi Beyanı:

-(B) Kurumundan elde edilen temettü geliri $(380.000 \times \%60 =)$ 228.000 \$ dir.

Türkiye Cumhuriyeti ile Finlandiya Cumhuriyeti Arasında Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması 01.01.1989 tarihinden itibaren uygulanmaktadır.

Söz konusu Anlaşmanın “Temettüler”e ilişkin 10’uncu maddesinin 1 ve 2’nci fıkraları;

“1.Bir Akit Devletin mukimi olan bir şirket tarafından diğer Akit Devlet mukimine ödenen temettüler, bu diğer Devletle vergilendirilebilir.

2. Bununla beraber söz konusu temettüler, ödemeyi yapan şirketin mukimi olduğu Devletçe de kendi mevzuatına göre vergilendirilebilir; ancak bu şekilde alınacak vergi, aşağıdaki oranları aşamayacaktır:

a) *Temettü elde eden, temettü ödeyen şirketin sermayesinin doğrudan doğruya en az yüzde 25'ini elinde tutan bir şirket ise (ortaklıklar hariç), gayrisafi temettü tutarının %15'i;*

b) *Tüm diğer durumlarda gayrisafi temettü tutarının %20'si.*

Bu fıkra, bünyesinde temettü ayrılan şirket kazancının vergilenmesine etki etmeyecektir.”

hükümünü öngörmektedir.

Bu hükme göre, Türkiye’de mukim olan bir şirkete Finlandiya’da mukim olan bir şirket tarafından ödenen temettülerin birinci fıkraya göre Türkiye’de; gelirin Finlandiya’da doğmuş olmasından dolayı da ikinci fıkranın (a) ve (b) bentlerinde bahsedilen maksimum vergi oranlarından birini aşmayacak şekilde Finlandiya’da vergilendirilebilecektir.

Diğer taraftan, Anlaşmanın “Çifte Vergilendirmenin Önlenmesi” ne ilişkin 22’nci maddesinin ikinci fıkrası;

“2.Türkiye’de çifte vergilendirme aşağıda şekilde önlenecektir:

a) *Bir Türkiye mukimi, bu anlaşma hükümleri çerçevesinde Finlandiya’da vergilendirilebilen bir gelir elde ettiğinde, Türkiye, Türk vergi mevzuatının yabancı vergilerin mahsubuna ilişkin hükümleri saklı kalmak üzere, bu kişinin gelirin isabet eden vergiden Finlandiya’da gelir üzerinden ödenen verginin mahsubuna müsaade edecektir.*

Bununla beraber söz konusu mahsup, Finlandiya’da vergilendirilebilen gelir için, mahsuptan önce Türkiye’de hesaplanan vergi miktarını aşmayacaktır.

b) Finlandiya’da mukim bir şirket tarafından Türkiye’de mukim bir şirkete ödenen temettüler Türk vergisinden istisna edilecektir. Ancak bunun için, her iki şirketin Türkiye’de mukim olmaları durumunda da ödenen temettülerin Türk vergi mevzuatına göre istisna edilmiş olması şarttır.”

hükümünü öngörmektedir.

Bu hükme göre, Türkiye’de mukim olan kurumların Finlandiya’daki teşebbüslere iştirak etmeleri nedeniyle elde edecekleri temettü gelirlerinin, Türkiye’de kurumlar vergisi matrahına dahil edilmemesi ve kurumlar vergisine tabi tutulmaması gerekmektedir. Kurumlar vergisine tabi tutulmayacak temettü gelirleri için de geçici vergi hesaplanması söz konusu olmayacaktır.

Türkiye’de vergiye tabi tutulmayacak olan temettüler nedeniyle de bu temettüler üzerinden Finlandiya’da ödenen vergilerin mahsubu mümkün olmayacaktır.

Nitekim Genel Tebliğin 7.6. Ayrımında konu ile ilgili olarak çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarının hükümlerinin, dağıtılan söz konusu kâr payının Türkiye’de istisna edilmesini öngörmesi halinde kâr payının dağıtılıp Türkiye’ye getirildiği dönemde daha önce kontrol edilen yabancı kurum kazancı hükümleri çerçevesinde vergilendirilen kazanç üzerinden hesaplanıp ödenen kurumlar vergisinden, dağıtılan kâr payı tutarına isabet edilen verginin iade edilebileceği belirtilmektedir.

Bu durumda (B) Kurumundan 228.000 \$ temettü geliri elde eden (A) kurumunun kontrol edilen yabancı kurum kazancı üzerinden ödediği $[(240.000 \times \%20 =) 48.000 - \text{mahsup edilen yurt dışında ödenen kurumlar vergisi } 12.000 \$ =]$ 36.000 \$ kurumlar vergisin-

den dağıtılan kâr payına isabet eden $(228.000 / 240.000 \times 36.000 =)$ 34.200 \$ nın iade edilmesi gerekmektedir.

Sonuç olarak, örneğimiz bu kapsamda vergilendirilmenin sonuçlarını göstermek amacıyla yan unsurlardan arındırılmış ve Amerikan Doları cinsinden gösterilmiştir. Bununla birlikte söz konusu işlemlerin Türkiye’de vergilendirilmesinde, yurtdışındaki hasılatın YTL karşılığının tespitinde ilgili iştirakin hesap döneminin son gününde geçerli olan T.C. Merkez Bankasınca açıklanan döviz alış kurunun; yabancı para ile ödenen vergilerde ise bunların ilgili bulunduğu kazançların genel sonuç hesaplarına intikali esnasındaki kurun uygulanması gerektiği dikkate alınmalıdır.

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

VERGİ CENNETLERİNE YAPILAN ÖDEMELERDE VERGİ TEVKİFATI

I- GENEL AÇIKLAMA

Sermayenin uluslararası hareketliliği beraberinde uluslararası vergi rekabetini doğurmuştur. Mükellefler tarafından vergiden kaçmak (ve/veya kaçınmak) amacıyla kullanılan ve vergi cenneti olarak adlandırılan ülkeler, ulusal kamu idareleri tarafından vergi tabanını yok eden ve sermayenin kaçışını sağlayan, uluslararası düzeyde adaletsizlik kaynağı olan ülkeler olarak tanımlanmaktadır.

OECD Komitesinin Raporuna göre, bir ülkenin vergi cenneti olmasını belirleyen dört faktör bulunmaktadır.

- Düşük ya da hiç vergi olmaması,
- Uluslararası bilgi değişiminin olmaması,
- Vergi mevzuatı, idari ve yargısal hükümlerin belirsiz olması,
- Mükelleflerce fiilen bu ülkelerde faaliyette bulunulmaması.

Vergi cenneti ülkeler bu özellikleri itibariyle sermayenin gelir sağlayıcı faaliyetlerde bulunduğu ülkelerde vergilendirilemeden kaçmasına imkan sağlamaktadırlar.

Uluslararası vergi rekabetinin yol açtığı söz konusu vergi kayıp ve kaçığının önlenmesi amacıyla 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 30'uncu maddesinin yedinci fıkrasında; Bakanlar Kurulunca ilan edilen ülkelerde yerleşik olan veya faaliyette bulunan kurumlara nakden veya hesaben yapılan veya tahakkuk ettirilen her türlü

ödemeler üzerinden, bu ödemelerin verginin konusuna girip girmediğine veya ödeme yapılan kurumun mükellef olup olmadığına bakılmaksızın % 30 oranında vergi kesintisine tabi tutulacağı hüküm altına alınmıştır.

Yapılan düzenleme ile vergi cenneti olarak nitelenen ülkelerde yerleşik olan veya faaliyette bulunan kurumlara çeşitli adlar altında yapılacak ödemelerin Türkiye'deki kurum kazançlarının taşıdığı vergi yüküne yaklaşık oranda bir vergi kesintisine tabi tutularak, söz konusu ülkelere yapılan ödemelerin Türkiye'deki vergi matrahlarını (söz konu hüküm 5615 sayılı Kanunun 6'ncı maddesiyle Gelir Vergisi Kanununa da eklenmiştir) azaltılması amacıyla kullanılmasının önüne geçilmesi amaçlanmıştır.

Uluslararası vergi rekabetinin yol açtığı vergi kayıp ve kaçakını önlemeye yönelik hükümler içeren "Vergi Cennetlerine Yapılan Ödemelerde Vergi Tevkifatı" düzenlemeleri de bu bağlamda, yeni bir vergi güvenlik müessesesi olarak vergi sistemimizdeki yerini almış bulunmaktadır. Bu haliyle söz konusu hüküm, kontrol edilen yabancı kurumlarla ilgili düzenlemeye de paraleldir. Ancak her iki düzenlemenin aynı yabancı kuruma uygulandığı durumlarda mükerrer vergilendirmenin önlenmesi amacıyla vergi mahsuplarını düzenleyen maddede özel bir hüküm sevk edilmiş bulunmaktadır.

II- DAR MÜKELLEFİYETTE VERGİ KESİNTİSİ

Dar mükellefiyete tabi kurumların Türkiye'de elde ettiği kazanç ve iratlar üzerinden yapılacak vergi kesintisi Kurumlar Vergisi Kanununun 30'uncu maddesinde düzenlenmiştir.

Bu maddeye göre vergi kesintisi, kazanç ve iratların nakden veya hesaben ödenmesi veya tahakkuk ettirilmesi aşamasında, avanslar da dahil olmak üzere %15 oranında yapılacaktır.

A- VERGİ KESİNTİSİ YAPMAKLA SORUMLU OLANLAR

Söz konusu 30'uncu maddeye göre, dar mükellefiyete tabi kurumların bu madde uyarınca vergi kesintisine tabi kazançlarına ilişkin kesinti, bu kazanç ve iratları avanslar da dahil olmak üzere nakden veya hesaben ödeyen veya tahakkuk ettirenler tarafından yapılacaktır.

B- VERGİ KESİNTİSİ UYGULAMASINA İLİŞKİN BAKANLAR KURULUNA VERİLEN YETKİ

Kanunun 30'uncu maddesinin sekizinci fıkrası uyarınca, Bakanlar Kurulu, bu maddede belirtilen vergi kesintisi oranlarını, gelir unsurları veya faaliyet konuları itibariyle ayrı ayrı belirlemeye, sıfıra kadar indirmeye veya maddenin önceki fıkralarında belirtilen oranı bir katına kadar artırmaya yetkilidir.

Aynı Kanunun geçici 1'inci maddesinin dördüncü fıkrasında, bu Kanunla tanınan yetkiler çerçevesinde Bakanlar Kurulu tarafından yeni kararlar alınıncaya kadar, Gelir Vergisi Kanunu ile mülga 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu kapsamında vergi oranlarına ve diğer hususlara ilişkin olarak yayınlanan Bakanlar Kurulu Kararında yer alan düzenlemelerin, bu Kanunda belirlenen yasal sınırları aşmamak üzere geçerliliğini koruyacağı belirtilmiştir.

Buna göre, Kurumlar Vergisi Kanununun 30'uncu maddesinde vergi kesintisine tabi kazançlar arasında sayılıp, anılan Kanun öncesinde herhangi bir Bakanlar Kurulu Kararı ile kesinti oranı tayin edilmiş kazançlar için yapılacak kesinti oranı bu konuda bir Bakanlar Kurulu Kararı alınıncaya kadar %15 olarak uygulanacaktır.

C- DAR MÜKELLEFLER KURUMLAR TARAFINDAN TÜRKİYE'DE BULUNAN İŞYERİ VEYA DAİMİ TEMSİLCİ VASİTASIYLA ELDE EDİLEN KAZANÇ VE İRATLARDA VERGİ KESİNTİSİ

Anılan 30'uncu maddenin birinci fıkrası uyarınca, dar mükellefiyete tabi kurumların:

- Gelir Vergisi Kanununda belirtilen esaslara göre birden fazla takvim yılına yaygın inşaat ve onarım işleri ile uğraşan kurumlara bu işleri ile ilgili olarak yapılan hakediş ödemeleri,

- Serbest meslek kazançları,

- Gayrimenkul sermaye iratları,

- Gelir Vergisi Kanununun 75'inci maddesinin ikinci fıkrasının (1), (2), (3) ve (4) numaralı bentlerinde sayılanlar hariç olmak üzere menkul sermaye iratları,

üzerinden vergi kesintisi yapılacaktır.

Kanunun 22'nci maddesinin birinci fıkrasında, dar mükellef kurumların işyeri veya daimi temsilci vasıtasıyla elde ettikleri kazançlarının tespitinde, aksi belirtilmediği takdirde tam mükellef kurumlar için geçerli olan hükümlerin uygulanacağı belirtilmiştir.

Anılan Kanunun 15'inci maddesine göre, tam mükellef kurumların, birden fazla takvim yılına yaygın inşaat ve onarım işleri ile ilgili hakedişlerinden, her nevi tahvil ve Hazine bonusu faizleri ile Toplu Konut İdaresi ve Özelleştirme İdaresince çıkarılan menkul kıymetlerden sağlanan gelirlerinden, mevduat faizlerinden, katılım bankaları tarafından katılma hesabı karşılığında ödenen kâr paylarından, kâr ve zarar ortaklığı belgesi karşılığında ödenen kâr paylarından, repo

kazançlarından ve kooperatiflere ait taşınmazların kiralanması karşılığında bunlara yapılan kira ödemelerinden vergi kesintisi yapılmaktadır.

Bu nedenle, tam mükellef kurumların vergi kesintisine tabi tutulan kazanç ve iratlarının, Türkiye’de bir işyeri ve daimi temsilci bulundurmamak suretiyle ticari faaliyette bulunan dar mükellef kurumlar tarafından da elde edilmesi halinde, söz konusu kazanç ve iratlar üzerinden Kurumlar Vergisi Kanununun 30’uncu maddesine göre her halükarda vergi kesintisi yapılacaktır.

Öte yandan, dar mükellefiyete tabi kurumların, Türkiye’de bir işyeri veya daimi temsilci bulundurmamak suretiyle yaptıkları ticari ve ziraî faaliyet kapsamında, bu işyerleri veya daimi temsilcileri vasıtasıyla elde ettikleri serbest meslek kazançları, gayrimenkul sermaye iratları (dar mükellef kooperatiflere ait taşınmazların kiralanması karşılığında bunlara yapılan kira ödemeleri hariç) ve menkul sermaye iratları (kâr payları ile Kanunun 15’inci maddesinin birinci fıkrasında vergi kesintisine tabi tutulan menkul sermaye iratları hariç) üzerinden anılan Kanunun 30’uncu maddesine göre vergi kesintisi yapılmayacaktır.

Ancak, dar mükellefiyete tabi kurumların Türkiye’de bir işyeri veya daimi temsilci bulunmadan veya Türkiye’de bir işyeri veya daimi temsilci bulunsa da bu işyerlerinde yürüttükleri ticari faaliyetle bağlantılı olmamak suretiyle elde ettikleri, serbest meslek kazançlarından, gayrimenkul sermaye iratlarından ve kâr payları hariç menkul sermaye iratlarından Kanunun 30’uncu maddesine göre vergi kesintisi yapılacağı tabiidir.

Örneğin; yabancı bankaların Türkiye’de bulunan şubelerinin bizzat bankacılık faaliyeti çerçevesinde elde ettikleri kazanç ve iratları üze-

rinden Kurumlar Vergisi Kanununun 30'uncu maddesinin birinci fıkrasına göre vergi kesintisi yapılmayacaktır. Ancak, bu bankaların şube dışında elde ettikleri ve bankacılık faaliyetine dahil olmayan kazanç ve iratları üzerinden yine anılan madde uyarınca vergi kesintisi yapılacaktır.

Vergi kesintisi yapma sorumluluğu bulunanların dar mükelleflere nakden veya hesaben ödeme yapmaları sırasında, dar mükellefin Türkiye'de işyerlerinin veya daimi temsilcilerinin bulunup bulunmadığının bilinmemesi halinde anılan madde uyarınca vergi kesintisi yapılması gerekmektedir.

Diğer taraftan, telif, imtiyaz, ihtira, işletme, ticaret unvanı, marka ve benzeri gayrimaddi hakların satışı, devir ve temlik karşılığında yapılan ödemeler üzerinden bu kazanç ve iratların ticari veya zirai kazançta dahil olup olmadığına bakılmaksızın sorumlularca kurumlar vergisi kesintisi yapılacaktır. Kurumlar Vergisi Kanununun 30'uncu maddesinin diğer fıkralarına göre yapılacak vergi kesintilerinde ilgili fıkralardaki hükümlerin dikkate alınacağı tabiidir.

D- VERGİ KESİNTİSİNE TABİ KAZANÇ VE İRATLAR

Kurumlar Vergisi Kanununun 30'uncu maddesinde dar mükelleflerin elde ettikleri kazanç ve iratlardan vergi kesintisine tabi tutulacak olanlar tek tek sayılmıştır. Buna göre, dar mükellef kurumların elde edecekleri aşağıdaki kazanç ve iratlar, anılan maddeye göre vergi kesintisine tabi olacaktır.

- 1- Birden fazla takvim yılına yaygın inşaat ve onarım işleri ile uğraşan kurumlara bu işleri ile ilgili olarak yapılan hakediş ödemeleri,
- 2- Serbest meslek kazançları,

3- Gayrimenkul sermaye iratları,

4- Gelir Vergisi Kanununun 75'inci maddesinin ikinci fıkrasının (1), (2), (3) ve (4) numaralı bentlerinde sayılanlar hariç olmak üzere menkul sermaye iratları,

5- Ticari veya zirai kazançta dahil olup olmadığına bakılmaksızın telif, imtiyaz, ihtira, işletme, ticaret unvanı, marka ve benzeri gayrimaddi hakların satış, devir ve temlik karşılığında nakden veya hesaba ben ödenecek veya tahakkuk ettirilen bedeller,

6- Tam mükellef kurumlar tarafından, dar mükellef kurumlara veya kurumlar vergisinden muaf olan dar mükelleflere dağıtılan ve Gelir Vergisi Kanununun 75'inci maddesinin ikinci fıkrasının (1), (2) ve (3) numaralı bentlerinde sayılan kâr payları (Türkiye'de bir işyeri veya daimi temsilci aracılığıyla kâr payı elde edenler hariç),

7- Kurumlar Vergisi Kanununun 5'inci maddesinin birinci fıkrasının (c) bendinde belirtilen kurumlar vergisinden istisna edilen kazançlar ile (c) bendinde belirtilen şirketlerin (b) bendindeki şartları taşıyan iştirak kazançlarından anonim veya limited şirket niteliğindeki dar mükellef kurumlara dağıtılan kâr payları,

8- Türkiye'de işyeri ve daimi temsilcisi bulunmayan dar mükelleflerin, yetkili makamların izniyle açılan sergi ve panayirlarda yaptıkları ticari faaliyetlerden elde ettikleri kazançlar,

9- Yıllık veya özel beyanname veren dar mükellef kurumların, indirim ve istisnalar düşülmeden önceki kurum kazancından, hesaplanan kurumlar vergisi düşüldükten sonra kalan kısımdan ana merkeze aktardıkları tutarlar,

10- Kazancın elde edildiği ülke vergi sisteminin, Türk vergi sisteminin yarattığı vergilendirme kapasitesi ile aynı düzeyde bir vergilen-

dirme imkanı sağlayıp sağlamadığı ve bilgi değişimi hususunun göz önünde bulundurulması suretiyle Bakanlar Kurulunca ilan edilen ülkelerde yerleşik olan veya faaliyette bulunan kurumlara (tam mükellef kurumların bu nitelikteki ülkelerde bulunan işyerleri dahil) nakden veya hesaben yapılan veya tahakkuk ettirilen her türlü ödemeler.

III- VERGİ CENNETİ OLARAK NİTELENDİRİLEN ÜLKELERDE BULUNAN KURUMLARA YAPILAN ÖDEMELERDEN VERGİ KESİNTİSİ

A- YASAL DÜZENLEMELER

Madde 30, Vergi Kesintisi ve Muhtasar Beyanname:

“(7) Kazancın elde edildiği ülke vergi sisteminin, Türk vergi sisteminin yarattığı vergilendirme kapasitesi ile aynı düzeyde bir vergilendirme imkanı sağlayıp sağlamadığı ve bilgi değişimi hususunun göz önünde bulundurulması suretiyle Bakanlar Kurulunca ilan edilen ülkelerde yerleşik olan veya faaliyette bulunan kurumlara (tam mükellef kurumların bu nitelikteki ülkelerde bulunan işyerleri dahil) nakden veya hesaben yapılan veya tahakkuk ettirilen her türlü ödemeler üzerinden, bu ödemelerin verginin konusuna girip girmediğine veya ödeme yapılan kurumun mükellef olup olmadığına bakılmaksızın %30 oranında vergi kesintisi yapılır.

(a) Emsaline uygun fiyatlarla satın alınan mal ve iştirak hisseleri için yapılan ödemeler, emsaline uygun fiyatlarla deniz ve hava ulaştırma araçlarının kiralanması için yapılan ödemeler ile yapılan işin tamamlanabilmesi bakımından zorunluluk arz eden geçiş ücreti, liman ücreti gibi ödemeler üzerinden yapılacak kesinti oranını; her bir ödeme türü, faaliyet konusu ya da sektör itibariyle ayrı ayrı belirlemeye, sınıra kadar indirmeye veya kanuni seviyesine kadar getirmeye Bakanlar Kurulu yetkilidir.

(b) Yurtdışındaki finans kuruluşlarından temin edilen borçlanmalara ilişkin ana para, faiz ve kar payı ödemeleri ile sigorta ve reasürans ödemeleri üzerinden bu fıkra uyarınca vergi kesintisi yapılmaz.

(c) Bu fıkraya göre vergi kesintisine tabi tutulan ödemeler, Gelir ve Kurumlar Vergisi kanunlarına göre ayrıca vergi kesintisine tabi tutulmaz.

Söz konusu maddenin düzenleniş gerekçesi ile Plan ve Bütçe Komisyonu değişiklik gerekçeleri aşağıdaki gibidir.

Gerekeçe: *Yedinci fıkroda, vergi cennetleriyle mücadele amacıyla getirilmiş özel bir hüküm yer almaktadır. Buna göre, zararlı vergi rekabeti uygulayan ülkelerde yerleşik kurumlara yapılan her türlü ödemeler üzerinden, Türkiye'deki kurum kazançlarının taşıdığı vergi yüküne yaklaşık oranda bir vergi kesintisi yapılması öngörülmüştür.*

Zararlı vergi rekabeti uygulayan ülkelerde yerleşik kurumlara veya bu ülkelerde bulunan tam mükellef kurumlara ait iş yeri veya daimi temsilcilere yapılacak her türlü ödemeler bu kapsamdadır. Ancak transfer fiyatlandırması esaslarına göre emsaline uygun fiyatlarla satın alınan mal ve iştirak hisseleri için yapılan ödemelerle kredi anapara ve kar payı ödemeleri üzerinden bu fıkra uyarınca vergi kesintisi yapılmayacaktır.

Yapılan düzenleme ile vergi cenneti olarak nitelenen ülkelerde yerleşik gerçek veya tüzel kişilere çeşitli adlar altında yapılacak ödemelerin, Türkiye'deki vergi matrahlarını azaltmak amacıyla kullanılmasının önüne geçilmesi amaçlanmaktadır. Bu haliyle söz konusu hüküm, kontrol edilen yabancı kurumlarla ilgili düzenlemeye de paraleldir. Ancak her iki düzenlemenin aynı yabancı kuruma uygulandığı durumlarda mükerrer vergilendirmeye yol açmamak için,

vergi mahsuplarını düzenleyen madde de özel bir hüküm sevk edilmiş bulunmaktadır.

Plan ve Bütçe Komisyonu Alt Komisyon Değişiklik Gerekçesi:

“Vergi cenneti olarak nitelendirilen ülkelerde yerleşik gerçek ve tüzel kişilere çeşitli adlar altında yapılacak ödemelerin Türkiye’deki vergi matrahlarını azaltmak amacıyla kullanılmasının önüne geçilmesini teminen bu ülkelerde faaliyet gösteren kurumlara herhangi bir ödeme yapılması durumunda % 30 oranında vergi kesintisine tabi tutulmasına; ancak bu vergilendirilmenin yapılabilmesi amacıyla Bakanlar Kurulunun söz konusu ülkelerdeki bilgi değişimi esası göz önünde bulundurularak belirlemesi ve emsaline uygun fiyatlarla satın alınan mal ve iştirak hisseleri için yapılan ödemeler, emsaline uygun fiyatlarla deniz ve hava ulaştırma araçlarının kiralanması için yapılan ödemeler ile yapılan işin tamamlanabilmesi bakımından zorunluluk arz eden ödemeler üzerinden yapılacak kesinti oranını, her bir ödeme türü, faaliyet konusu ya da sektör itibariyle ayrı ayrı belirlemeye, sifra kadar indirmeye veya kanuni seviyesine kadar getirmeye Bakanlar Kurulunun yetkili kılınmasına yönelik bir hükmün yedinci fıkraya (a) bendi olarak eklenmesi; yurt dışındaki finans kuruluşlarından temin edilen borçlanmalara ilişkin ana para, faiz ve kâr payı ödemeleri ile sigorta ve reasürans ödemelerinin de tamamen istisna edilmesine yönelik bir hükmün yedinci fıkraya (b) bendi olarak eklenmesi suretiyle,”

B- UYGULAMA KAPSAMINDAKİ ÜLKELER

Kurumlar Vergisi Kanununun 30’uncu maddesinin yedinci fıkrası uyarınca, kazancın elde edildiği ülke vergi sisteminin, Türk vergi sisteminin yarattığı vergilendirme kapasitesi ile aynı düzeyde bir vergilendirme imkanı sağlayıp sağlamadığı ve bilgi değişimi hususunun göz önünde bulundurulması suretiyle Bakanlar Kurulunca

ilan edilen ülkelerde yerleşik olan veya faaliyette bulunan kurumlara (tam mükellef kurumların bu nitelikteki ülkelerde bulunan iş yerleri dahil) nakden veya hesaben yapılan veya tahakkuk ettirilen her türlü ödemeler üzerinden, bu ödemelerin verginin konusuna girip girmediğine veya ödeme yapılan kurumun mükellef olup olmadığına bakılmaksızın % 30 oranında vergi kesintisi yapılacaktır.

Fıkranın (a) bendi uyarınca, emsaline uygun fiyatlarla satın alınan mal ve iştirak hisseleri için yapılan ödemeler, emsaline uygun fiyatlarla deniz ve hava ulaştırma araçlarının kiralanması için yapılan ödemeler ile yapılan işin tamamlanabilmesi bakımından zorunluluk arz eden geçiş ücreti, liman ücreti gibi ödemeler üzerinden yapılacak kesinti oranıyla ilgili olarak Bakanlar Kuruluna bu oranı her bir ödeme türü, faaliyet konusu veya sektör itibarıyla ayrı ayrı belirleme, sıfıra kadar indirme veya kanuni seviyesine kadar çıkarma yetkisi verilmiştir.

Söz konusu düzenleme kapsamına girecek ülkelerin belirlenmesine ilişkin yetki, Bakanlar Kuruluna bırakılırken yapılacak seçime ilişkin iki temel kriter öngörülmektedir.

i- Kazancın elde edildiği ülke vergi sisteminin, Türk vergi sisteminin yarattığı vergilendirme kapasitesi ile aynı düzeyde bir vergilendirme imkanı sağlayıp sağlamadığı,

ii- Bilgi değişimi.

Bununla birlikte düzenleme kapsamına girecek ülkeler Bakanlar Kurulunca bugüne değin belirlenmemiştir.

C- VERGİ KESİNTİSİ KAPSAMINDAKİ ÖDEMELER

Bakanlar Kurulunca belirlenen ülkelerde:

- Yerleşik olan veya faaliyette bulunan kurumlar ile,

- Tam mükellef kurumların söz konusu ülkelerde bulunan işyeri veya daimi temsilcilerine,

nakden veya hesaben yapılan veya tahakkuk ettirilen her türlü ödemeler, bu ödemelerin verginin konusuna girip girmediğine veya ödeme yapılan kurumun mükellef olup olmadığına bakılmaksızın vergi kesintisi kapsamındadır. Dolayısıyla, anılan ülkelerde yerleşik olan veya buralarda faaliyette bulunan kurumlara ödenen kredi anaparası, tasfiye bakiyesi gibi değerler de vergi kesintisi kapsamında bulunmaktadır.

Bakanlar Kurulunca ilan edilen ülkelerde yerleşik olan veya faaliyette bulunan gerçek kişilere yönelik ödemeler ise tevkifat kapsamına alınmamıştır.

1 seri no.lu Kurumlar Vergisi Kanunu Genel Tebliğin 30.5.2. Ayrıntısında Bakanlar Kurulunca belirlenen ülkelerde yerleşik olan veya faaliyette bulunan kurumlara yapılacak kâr payı ödemeleri Kanunun 30'uncu maddesinin yedinci fıkrasına göre değil, kâr dağıtımına bağlı vergi kesintisinin düzenlendiği genel hükümlere göre yapılacağı belirtilmiş olmakla birlikte madde hükmünde böyle bir düzenleme yapılmamıştır.

Bakanlar Kurulunca belirlenen ülkelerde yerleşik olan veya faaliyette bulunan kurumlar ile tam mükellef kurumların söz konusu ülkelerde bulunan işyeri veya daimi temsilcilerine, kapsam dışında olan bir ülke üzerinden ödeme (dolaylı ödeme) yapılması halinde de vergi kesintisi uygulanacaktır. Ödemeye esas teşkil eden bir belgenin Bakanlar Kurulunca belirlenecek ülkelerde düzenlenmesi, vergi kesintisi için yeterli görülmektedir.

Vergi kesintisi kapsamında olup mükellef açısından gider niteliğinde olan ödemeler, kurum kazancının tespitinde dikkate alınabilecektir.

D- VERGİ KESİNTİSİ KAPSAMINDA OLMAYAN ÖDEME- LER

Söz konusu 30'uncu maddenin yedinci fıkrasının (b) bendine göre, ilan edilen listede bulunan ülkelere yapılırsa bile;

1- Yurtdışındaki finans kuruluşlarından temin edilen borçlanmalara ilişkin anapara, faiz ve kâr payı ödemeleri ile,

2- Sigorta ve reasürans ödemeleri,

üzerinden vergi kesintisi yapılmayacaktır.

Genel Tebliğin 30.5.3. Ayrımında belirtildiği üzere finans kuruluşu, münhasıran finansman hizmeti veren, muhkimi bulunduğu ülkenin mevzuatına göre finansal kaynak sağlamaya yetkili olan kuruluşları ifade etmektedir. Ancak, sadece ilişkili şirketlere finansman temin eden kuruluşlar bu kapsamda değerlendirilmeyecektir.

Yine Genel Tebliğin söz konusu ayrımında açıklandığı üzere bankalar, nakit akışı sağlayan varlıklara dayalı olarak yurt dışında ihraç edilen menkul kıymetler karşılığında uzun vadeli fon temin edebilmekte ve bu işleme konu olan bir akım veya varlık portföyü (ihracat alacakları, kredi kartı alacakları, çeklere dayalı akımlar, yurt dışı havale akımları, ipotēge dayalı konut, taşıt ve tüketici kredileri gibi) yalnız bu amaçla kurulan “Özel Amaçlı Kurumlara (SPV, SPC)” devredilebilmektedir. Söz konusu kurumlar ise bu akım veya varlık portföyüne dayalı olarak yurt dışında menkul kıymet ihracı yoluyla temin ettikleri fonları Türkiye’de kurulu bankalara kullandırmaktadırlar. Bu amaçla kurulan “Özel Amaçlı Kurumlar” da bu fıkra uygulamasında finans kuruluşu sayılacak olup, bu kurumların sadece varlıklarını devraldıkları bankalara finansman temin etmesi finans kuruluşu olarak kabul edilmelerine engel teşkil etmeyecektir.

Bankaların, sekuritizasyon yöntemiyle finansman temin etmesi halinde, SPV'nin kuruluş sermayesi, ortaklık yapısı, yöneticileri, çıkarılan menkul kıymetlerin sayısı, ihraç edilen menkul kıymetlerin kimler tarafından hangi tutarda satın alındığı gibi bilgilerin, bankalar tarafından, SPV'nin menkul kıymet ihraç ettiği tarihten itibaren bir ay içinde, bu menkul kıymetlerin geri dönüşlerinin kimlere yapıldığının geri dönüşlerin tamamlandığı tarihten itibaren bir ay içinde birer yazı ile bağlı oldukları vergi dairelerine bildirilmesi gerekmektedir.

E- STOPAJ ORANI BAKANLAR KURULU'NCA BELİRLENECEK ÖDEMELER

Bakanlar Kurulunca ilan edilen ülkelere yapılan ve vergi kesintisine tabi olan ödemelerden:

Emsaline uygun fiyatlandırılmış olması koşuluyla:

- 1- Mal ve iştirak hissesi alımı için yapılan ödemeler,
- 2- Deniz ve hava ulaştırma araçlarının kiralanması için yapılan ödemeler,
- 3- Yapılan işin tamamlanabilmesi bakımından zorunluluk arz eden geçiş ücreti, liman ücreti gibi ödemeler,

üzerinden uygulanacak stopaj oranını belirleme konusunda Bakanlar Kuruluna yetki verilmiş olup, bu yetki, her bir ödeme türü, faaliyet konusu ya da sektör itibarıyla stopaj oranını sıfıra kadar indirme veya kanuni seviyesine (% 30' a) çıkarma yetkisidir.

F- UYGULAMANIN YÜRÜRLÜK TARİHİ

Kurumlar Vergisi Kanununun 30'uncu maddesinin yedinci fıkrası uyarınca vergi cennetlerinde faaliyet gösteren kurumlara yapılan

ödemeler üzerinden % 30 oranında yapılacak tevkifat uygulaması Kanunun 37'nci maddesi gereğince 01.01.2006 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere Kanunun yayım tarihi olan 21.06.2006 tarihinde yürürlüğe girmiştir.

Bununla birlikte düzenleme kapsamına girecek ülkeler Bakanlar Kurulunca bugüne değin belirlenmediğinden madde hükmü henüz uygulanamamıştır.

IV- VERGİ CENNETLERİNDE FAALİYETTE BULUNAN KONTROL EDİLEN YABANCI KURUMLAR

Kurumlar Vergisi Kanununun 7'nci maddesinde düzenlenen "Kontrol Edilen Yabancı Kurum Kazançları" hükümleri ile, vergiden tamamen ya da büyük ölçüde arındırılmış ülkeler ile düşük vergi oranlı ülkelerde belli şartları olan tam mükellef kurumların bu iştiraklerinin kazançlarının Türkiye'deki ortaklara dağıtımını beklenmeden tam mükellef kurumlar nezdinde Türkiye'deki kazançta dahil edilerek vergilendirilmesi öngörülmektedir.

Bu durumda vergi cennetinde mukim olması nedeniyle kendisine ödeme anında % 30 oranında tevkifat yapılan kurum kazancının, aynı zamanda bu kurumun kontrol edilen yabancı kurum olması nedeniyle Türkiye'de kurumlar vergisine tabi tutulması durumunda mükerrer vergilendirmenin önlenmesi, kesilen vergilerin mahsup edilmesini gerektirmektedir.

Kurumlar Vergisi Kanununun 34'üncü maddesinin üçüncü fıkrasında yapılan düzenleme ile kontrol edilen yabancı kurumlara yapılan ödemeler üzerinden Kurumlar Vergisi Kanununun 30'uncu maddesinin yedinci fıkrası uyarınca kesilen vergiler, bu şirketin Türkiye'deki beyannameye dahil edilen kurum kazancı üzerinden hesaplanacak kurumlar vergisinden mahsup edilebilecektir.

Ancak söz konusu mahsup edilecek verginin, kontrol edilen yabancı kurumun bu ödemelerden kaynaklanan kazancına isabet eden kurumlar vergisini aşmaması gerekmektedir.

V- VERGİ CENNETLERİNE YAPILAN ÖDEMELERİN TRANSFER FİYATLANDIRMASI YOLUYLA ÖRTÜLÜ KAZANÇ DAĞITIMI HÜKÜMLERİ AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ

Kurumlar Vergisi Kanununun 13'üncü maddesinin birinci fıkrasında, kurumların ilişkili kişilerle emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak tespit ettikleri fiyat veya bedel üzerinden mal veya hizmet alım ya da satımında bulunması durumunda, kazancın tamamen veya kısmen transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılmış sayılacağı hüküm altına alınmıştır.

Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazanç, kurum kazancının tespitinde indirim konusu yapılamamakta; hesap döneminin son günü itibariyle dağıtılmış kâr payı olarak kabul edilmekte ve daha önce yapılan vergilendirme işlemlerinin de buna göre düzeltilmesi gerekmektedir.

Söz konusu maddenin üçüncü fıkrasında yer alan ilişkili kişi tanımında; kazancın elde edildiği ülke vergi sisteminin, Türk vergi sisteminin yarattığı vergilendirme kapasitesi ile aynı düzeyde bir vergilendirme imkanı sağlayıp sağlamadığı ve bilgi değişimi hususunun göz önünde bulundurulması suretiyle Bakanlar Kurulu'nca ilan edilen ülkelerde veya bölgelerde bulunan kişilerle yapılmış tüm işlemlerin de ilişkili kişi kapsamında değerlendirileceği hüküm altına alınmıştır.

Bu durumda kurumların, vergi cennetinde bulunan kişilerle yaptığı işlemlerin emsaline uygun fiyatlandırılmamış olması durumunda

transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılmış sayılan kazancın kurum kazancına ilave edilmesi ve hesap döneminin son günü itibariyle de dağıtılmış kâr payı olarak kabul edilmesi gerekmektedir.

Diğer taraftan Kanununun 30'uncu maddesinin yedinci fıkrası uyarınca da Bakanlar Kurulunca ilan edilen ülkelere yapılan ve vergi kesintisine tabi olan ödemeler üzerinden % 30 oranında vergi kesintisi yapılması gerekmektedir.

Örneğin: Bakanlar Kurulunca belirlenen (X) ülkesinden mal alımında bulunan kurumun ($30 \times 1.000 =$) 30.000 YTL mal bedeli üzerinden 30/7'nci madde gereğince ($30.000 \times \%30 =$) 9.000 YTL vergi kesintisi yapmıştır. Yapılan incelemede malın emsal bedelinin 20 YTL olduğu ve kurumun ($10 \times 1.000 =$) 10.000 YTL örtülü kazanç dağıttığı tespit edilmiştir.

Bu durumda örtülü olarak dağıtıldığı tespit edilen 10.000 YTL üzerinden kurumlar vergisi ve kâr dağıtım stopajının yapılması gerekmektedir.

Vergi cennetlerine yapılan ödemeler üzerinden Kurumlar Vergisi Kanununun yedinci fıkrası uyarınca kesilen vergilerin, bu şirketin Türkiye'deki beyannameye dahil edilen kurum kazancı üzerinden hesaplanacak kurumlar vergisinden mahsup edilebileceğine ilişkin bir düzenleme bulunmamaktadır.

Sonuç olarak her iki düzenlemenin aynı yabancı kuruma uygulanması durumunda mükerrer vergilendirme doğmaktadır. Bu durum söz konusu yedinci fıkranın (a) bendinde yapılan düzenleme ile emsaline uygun fiyatlarla yapılan belli ödemeler için yapılacak kesinti oranını; her bir ödeme türü, faaliyet konusu ya da sektör itibariyle ayrı ayrı belirlemeye, sifıra kadar indirmeye veya kanuni seviyesine

kadar getirme konusunda Bakanlar Kuruluna yetki verilerek aşılmaya çalışılmıştır. Ancak emsal bedelin söz konusu olmadığı durumlarda her iki madde hükmünün çakışması ile mükerrer vergilendirmenin oluşacağı kanaatindeyiz.

VI- TAM MÜKELLEF KURUMLARIN VERGİ CENNETLERİNDE FAALİYETTE BULUNAN ŞUBELERİNE YAPILAN ÖDEMELERDEN KESİLEN VERGİLERİN MAHSUBU

Kurumlar Vergisi Kanununun 3'üncü maddesi gereğince tam mükellefiyette kurumlar, gerek Türkiye içinde gerekse de Türkiye dışında elde ettikleri kazançları üzerinden vergilendirilmektedirler.

Vergi cennetlerinde işyeri veya şube vasıtasıyla faaliyette bulunan tam mükellef kurumların da bu şube ya da işyerlerine yapacakları ödemeler de Kanunun 30'uncu maddesinin yedinci fıkrası uyarınca tevkifata tabidir.

Yurt içinde kesilen vergilerin mahsubunun düzenlendiği 34'üncü maddede tam mükellef kurumların kurum kazancına dahil ettikleri ve vergi cennetlerinde faaliyette bulunan işyeri ve şubelerine yapılan ödemelerden 30/7'nci madde gereğince kesilen vergilerin mahsubuna ilişkin bir düzenleme bulunmadığından, söz konusu mahsup işleminin yapılması mümkün görülmemektedir.

ÇİFTE VERGİLENDİRMEYİ ÖNLEME ANLAŞMALARINI GEREĞİNCE TEMETTÜLER ÜZERİNDEN KAYNAK DEVLETTE ALINACAK VERGİ ORANLARI

TARAF DEVLET	SERMAYE PAYI (%)	VERGİ ORANI (%)
1. AVUSTURYA	25'den fazla ise	25
	Tüm diğer durumlarda	35
2. NORVEÇ	25'den fazla ise Türkiye'de	25
	Norveç'de	20
	25'den az ise Türkiye'de	30
	Norveç'de	25
3. GÜNEY KORE	25'den fazla ise	15
	Tüm diğer durumlarda	20
4. ÜRDÜN	25'den fazla ise	10
	Tüm diğer durumlarda	15
5. TUNUS	25'den fazla ise	12
	Tüm diğer durumlarda	15
6. ROMANYA	-	15
7. HOLLANDA (*)	25'den fazla ise	15
	Tüm diğer durumlarda	20
8. PAKİSTAN	25'den fazla ise	10
	Tüm diğer durumlarda	15
9. İNGİLTERE	25'den fazla ise	15
	Tüm diğer durumlarda	20

10. FİNLANDİYA	25'den fazla ise	15
	Tüm diğer durumlarda	20
11. K.K.T.C.	25'den fazla ise	15
	Tüm diğer durumlarda	20
12. FRANSA	10'dan fazla ise	15
	Tüm diğer durumlarda	20
13. ALMANYA	10'dan fazla ise	15
	Tüm diğer durumlarda	20
14. İSVEÇ	25'den fazla ise	15
	Tüm diğer durumlarda	20
15. BELÇİKA (**)	10'dan fazla ise	15
	Tüm diğer durumlarda	20
16. DANİMARKA	25'den fazla ise	15
	Tüm diğer durumlarda	20
17. İTALYA	-	15
18. JAPONYA	25'den fazla ise	10
	Tüm diğer durumlarda	15
19. B.A.E. (***)	25'den fazla ise	10
	Tüm diğer durumlarda	12
20. MACARİSTAN	25'den fazla ise	10
	Tüm diğer durumlarda	15

21. KAZAKİSTAN	-	10
22. MAKEDONYA	25'den fazla ise	5
	Tüm diğer durumlarda	10
23. ARNAVUTLUK	25'den fazla ise	5
	Tüm diğer durumlarda	15
24. CEZAYİR	-	12
25. MOĞOLİSTAN	-	10
26. HİNDİSTAN	-	15
27. MALEZYA	25'den fazla ise	10
	Tüm diğer durumlarda	15
28. MISIR	25'den fazla ise	5
	Tüm diğer durumlarda	15
29. ÇİN H. CUM.	-	10
30. POLONYA	25'den fazla ise	10
	Tüm diğer durumlarda	15
31. TÜRKMENİSTAN	-	10
32. AZERBAJYCAN	-	12
33. BULGARİSTAN	25'den fazla ise	10
	Tüm diğer durumlarda	15
34. ÖZBEKİSTAN	-	10
35. A.B.D.	10'dan fazla ise	15

	Tüm diğer durumlarda	20
36. BEYAZ RUSYA	25'den fazla ise	10
	Tüm diğer durumlarda	15
37. UKRAYNA	25'den fazla ise	10
	Tüm diğer durumlarda	15
38. İSRAİL	-	10
39. KUVEYT	-	10
40. RUSYA	-	10
41. SLOVAKYA	25'den fazla ise	5
	Tüm diğer durumlarda	10
42. ENDONEZYA	25'den fazla ise	10
	Tüm diğer durumlarda	15
43. LİTVANYA	Tüm durumlarda	10
44. HIRVATİSTAN	Tüm durumlarda	10
45. MOLDOVA	25'den fazla ise	10
	Tüm diğer durumlarda	15
46. SİNGAPUR	25'den fazla ise	10
	Tüm diğer durumlarda	15
47. KIRGIZİSTAN	-	10
48. TACİKİSTAN	-	10
49. ÇEK CUM.	-	10

50. BANGLADEŞ	-	10
51. LETONYA	-	10
52. İSPANYA	Türkiye için; a) %25'den fazla ise (5.fıkıradaki belirtilen şekilde vergiye tabi tutulmuş olan kazançlardan ödenen temettülerden)	5
	b) Tüm diğer durumlarda	15
	İspanya için; a) %25'den fazla ise	5
	b) Tüm diğer durumlarda	15
53. SUDAN	-	10
54. SLOVENYA	-	10
55. SURİYE	-	10
56. YUNANİSTAN	-	15
57. TAYLAND	25'den fazla ise	10
	Tüm diğer durumlarda	15
58. LÜKSEMBURG	Türkiye için; a) %25'den fazla ise	10
	b) Tüm diğer durumlarda	20
	Lüksemburg için; a) %25'den fazla ise	5
	b) Tüm diğer durumlarda	20
59. ESTONYA	-	10

60. İRAN	25'den fazla ise	15
	Tüm diğer durumlarda	20
61. FAS	25'den fazla ise	7
	Tüm diğer durumlarda	10
62. LÜBNAN	15'den fazla ise	10
	Tüm diğer durumlarda	15
63. G.AFRİKA CUM.	25'den fazla ise	10
	Tüm diğer durumlarda	15
64. PORTEKİZ	25'den fazla ise	5
	Tüm diğer durumlarda	15
65. SIRBİSTAN VE KARADAĞ	25'den fazla ise	5
	Tüm diğer durumlarda	15
66. ETİYOPYA	-	10
67. BAHREYN	25'den fazla ise	10
	Tüm diğer durumlarda	15
68. BOSNA-HERSEK	25'den fazla ise	5
	Tüm diğer durumlarda	15

(*) Protokol hükümlerine göre Hollanda'da iştirak kazançları istisnası uygulandığı sürece vergi oranı azami Hollanda'da % 5, Türkiye'de %10 olacaktır.

(**) Protokol hükümlerine göre Belçika'da azami % 5, Türkiye'de % 10 olarak uygulanacaktır.

(***) Temettü elde edenin diğer Akit Devletin Hükümeti veya tamamı diğer Akit Devlete veya politik alt bölümlerine ya da mahalli idarelerine ait bir kamu kuruluşuna ait olması halinde % 5.

YARARLANILAN KAYNAKLAR

- 1- 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu ve Gerekçesi
- 2- 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu ve Gerekçesi
- 3- 1 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği
- 4- 2007/12888 sayılı Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Bakanlar Kurulu Kararı
- 5- 1 Seri No.lu Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliğ
- 6- Dr. A. Bumin Doğrusöz 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu Şerhi İSMMMÖ
- 7- İstanbul Yeminli Mali Müşavirler Odası tarafından hazırlanan OECD'nin "Çok Uluslu İşletmeler ve Vergi İdareleri İçin Transfer Fiyatlandırma Rehberi"nin Türkçe çevirisi, İYMMO Mali Mevzuat Platformu 15/01/2007, 15/02/2007, 15/03/2007, 15/04/2007 Tarihli Raporlar
- 8- Cem Tekin, Emre Kartaloğlu; Örtülü Sermaye ve Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımında Dönem Sonu İşlemleri, İSMMMÖ Yayınları 96
- 9- Ali Haydar Yıldırım, Serbülent Bayrak; Kurumlar Vergisi Kanunu, TÜRMOB Sirküler Rapor 2006-7
- 10- İYMMO Mali Mevzuat Platformu 15 Eylül 2006 Rapor
- 11- Sakıp Şeker; Sermaye Kullanımı veya Örtülü Kazanç Dağıtımı Yapıldığının Tespiti Halinde Vergilendirme ve Düzeltme, Vergi Sorunları 2007/6
- 12- D.Erkan Ateşli, B.Kaan Şener; Örtülü Sermayenin Örtüsü Açılıyor, Vergi Sorunları 2007/6

13- Mustafa Tan; Yeni KVK Uyarınca Örtülü Sermayeye Konu Borçlar ve KKEG Kaydedilecek Tutarın Hesabı, Vergi Sorunları 2006/10

14- Aysel Duman; Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımında Düzeltme İşlemlerinin Örnek Üzerinde İrdelenmesi, Vergi Sorunları 2008/3

15- G. Hülya Yılmaz; Transfer Fiyatlandırması, www.verginet.net