

Vergi Planlaması

Türk Vergi Mevzuatı ve Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları Kapsamında Değerlendirilmesi

Cem Adil YILMAZ

ÖZ

Vergi planlaması ya da işletme vergiciliği, mevcut yasal sınırlar içinde, teşebbüs sahibi açısından karı azaltan ve işletme açısından bir gider sayılan verginin en aza indirilme çabasıdır.

Günümüzde yabancı sermaye hareketlerin ve büyük çaptaki özelleştirmelerin sonucunda globalleşen ekonomide çok uluslu şirketlerin, vergisel yükümlülüklerini en aza indirmek için, yerel ve uluslararası vergi hukuku düzenlemelerin ışığı altında vergi planlaması sürecinin gerçekleştirilmesi gerekmektedir.

Vergi planlaması uygulama ile vergi erteleme veya vergi tasarrufu sonucuna ulaşılmakta bu durumun ise işletmecilik bilgileri ışığında işletmeye dolayısıyla da müteşebbise kar payı olarak hem güncel hemde gelecekteki yaratacağı reel faydanın değerlendirilmesi zorunluluğu bulunmaktadır.

Çalışmada vergi planlaması Türk Vergi Mevzuatı ve Türkiye'nin taraf olduğu çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları kapsamında değerlendirilmeye çalışılmış; kavramsal olarak; vergiden kaçınma ve vergi peçeleme, işletme vergiciliği, vergi tasarrufu, vergi yükünün işletmelerin yatırım kararları üzerine etkisi, mükelleflerin vergisel reaksiyon nedenleri konularına değinilmiş ve vergi planlaması başlığı altında yerel vergi planlaması ve global vergi planlaması olarak iki ana bölümde; Kurumlar Vergisi Planlaması, Gelir Vergisi Planlaması ve Katma Değer Vergisi Planlaması başlıkları altında ilgili kanun ve diğer mevzuatlar da yer alan yerel vergi planlaması yöntemlerine ait örneklere yer verilmiş ve diğer ana bölümde ise vergi anlaşmaları, vergi cennetleri ile global vergi planlaması konusu değerlendirilmeye çalışılmıştır.

Sonuç olarak, vergi planlama çalışması, yerel ve uluslararası mali mevzuatta yer alan indirim, istisna ve muafiyetlerden faydalanarak tamamen yasal olarak maksimum vergi tasarrufu sağlayarak işletmenin kendi yapısına uygun olarak uygulanabilecek faydalı çözümler üretilmesini amaçlamaktadır.

İÇİNDEKİLER

BİRİNCİ BÖLÜM

1-KAVRAMLAR	13
1.1- Vergiden Kaçınma ve Vergi Peçelemesi.....	13
1.1.1-Genel Bilgi	13
1.1.2-Vergiden Kaçınma-Vergi Kaçakçılığı Ayrımı	14
1.1.3- Vergiden Kaçınma ve Vergi Peçelemesi Ayrımı.....	14
1.1.4- Meşru ve Meşru Olmayan Vergiden Kaçınma Ayrımı	16
1.1.4.1- Meşru Vergiden Kaçınma	16
1.1.4.2- Meşru Olmayan Vergiden Kaçınma	17
1.1.5- Vergiden Kaçınma Yollarının Uluslararası Kuruluşlarca Sınıflandırılması.....	18
1.1.5.1- Birleşmiş Milletler Raporuna Göre Vergiden Kaçınma	18
1.1.5.2-OECD Raporuna Göre Vergiden Kaçınma	19
1.1.5.3- Vergiden Kaçınmaya Karşı Uygulamalarla İlgili Uluslararası Ticaret Odası (ICC) Politika Kararı.....	19
1.1.5.4-Vergiden Kaçınmaya İlişkin ICC Tespitleri	20
1.1.5.5- Vergiden Kaçınmaya İlişkin ICC Tavsiyeleri.....	21
1.1.6- Uygulamada Vergiden Kaçınmaya İlişkin Bazı Tespitler	22
1.1.7- Değerlendirme.....	24
1.2- İşletme Vergiciliği	24
1.3- Vergi Tasarrufu	32
1.3.1-Genel Bilgi	32
1.3.2- Analizde Göz Önünde Bulundurulması Gereken Hususlar	33
1.3.3- Net Bugünkü Değer Yöntemi	34
1.3.4- Değerlendirme.....	35
1.4- Vergi Cenneti	36
1.4.1- Vergi Cenneti Kavramı	36
1.4.2- Vergi Cennetlerini Belirleyen Faktörler.....	39
1.4.2.1- Hiç Vergi Olmaması veya Sadece Nominal Vergileme Yapılması	39
1.4.2.2- Vergi İstihbaratından Diğer Ülkelerin Yararlandırılmaması	40
1.4.2.3- Vergi Yasalarının Şeffaflıktan Yoksun Olması	40
1.4.2.4- Fiilen Faaliyette Bulunulmaması	41
1.5. Vergi Yüğü	43
1.5.1. Başlıca Vergi Yüğü Kavramları :	43
1.5.1.1 Toplam Vergi Yüğü :	43
1.5.1.2 Sektörel Vergi Yüğü ;	44
1.5.1.3 Ferdi Vergi Yüğü :	44

1.5.1.4. Net Vergi Yüğü :	45
1.5.2. Vergi Yüğü'nün İşletmelerin Yatırım Kararları Üzerine Etkisi	45
1.6- Vergisel Reaksiyon.....	47
1.6.1-Vergisel Reaksiyon Nedenleri	47
1.6.1.1-Vergi Yüğü'nün Ağır Olması	48
1.6.1.2- Vergi İdaresinin Etkinsizliğı	48
1.6.1.3- İnceleme Oranının Düşüklüğü	48
1.6.1.4- Bazı Kesimlere Sağlanan Vergisel Kolaylık ve Teşvikler	49
1.6.1.5- Etkin Maliye Politikası Bulunmamaktadır.....	49
1.6.1.6-Enflasyon Muhasebesi Henüz Uygulan(ma)maktadır	50
1.6.1.7-Verginin Özel Sektör Yatırım Kararları Üzerinde Azaltıcı Etkisi bulunmaktadır	51
1.6.1.8-Kayıtdışı Ekonomi Haksız Rekabet Yaratmaktadır	53
1.7-Vergi Planlaması	53

YEREL VERGİ PLANLAMASI

İKİNCİ BÖLÜM

2-KURUMLAR VERGİSİ PLANLAMASI.....	55
2.1- Birleşmenin Vergi Avantajları	55
2.1.1- Bir Ortaklığın Tamamen Tüzel Kişiliğini Kaybederek Diğer Ortaklığa Katılması	56
2.1.2- Bir Ortaklığın Aktif Değerlerinin Diğer Ortaklığa Katılması.....	58
2.1.3- Hisse Değişimi	59
2.1.3.1- Vergisiz Hisse Değişiminin Şartları	59
2.1.3.2- Hisse Değişimi Uygulaması	61
2.1.3.2.1- Devralan Şirket Açısından Hisse Değişimi	61
2.1.3.2.2- Şirketin, Hisse Değişiminde Kullanmak Üzere Kendi Hisselerini Satın Alması	61
2.1.3.2.3- Devralan Kurumun Sermaye Artırımı Yoluyla Hisse Değişimi	62
2.1.3.2.4- Hisseleri Devralınan Kuruma İlişkin İşlemler	63
2.1.3.2.5- Uygulama Örnekleri	64
2.1.3.3- Değerlendirme	67
2.2- Birleşme, Devir ve Bölünmede Zarar Mahsubu	68
2.3- Birleşmelerin Diğer Vergi Türlerindeki Avantajları.....	72
2.3.1- Katma Değer Vergisi	72
2.3.2- Harç ve Damga Vergisi	72
2.3.3- Birleşmenin Türk ve Avrupa Birliğı Hukuku Açısından Değerlemesi	73
2.4 Finansal Kiralama (Leasing)	75
2.5 Araştırma ve Geliştirme (AR-GE) Faaliyetlerine Yönelik Teşvikler	76
2.5.1- Genel Bilgi	76
2.5.2- Araştırma ve Geliştirme (AR-GE) Faaliyeti.....	77
2.5.2.1- Vergi Mevzuatında AR-GE Faaliyeti	77
2.5.2.2- 4691 Sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu'na Göre AR-GE Faaliyeti	77
2.5.3- AR-GE Harcaması Yapan Mükelleflere Sağlanan Gelir ve Kurumlar Vergisi Ertelemesi	77
2.5.3.1- Vergi Ertelemesi Uygulamasının Kanuni Dayanağı	77
2.5.3.2- AR-GE Faaliyetleri	79
2.5.3.3- Kapsam Dışında Kalan Faaliyetler	79
2.5.3.4-AR-GE Faaliyetinin Sınırı	80
2.5.3.5- AR-GE Harcamaları	80
2.5.3.6- AR-GE İndiriminin Uygulanması	82
2.5.3.7- Diğer Hususlar	83

2.5.3.7.1- Dışarıdan Sağlanan Fayda ve Hizmetler	83
2.5.3.7.2-Mükelleflerden İstenecek Belgeler	83
2.5.3.7.3- Geçiş Döneminde Uygulama	85
2.5.3.8-Yatırım İndirimi ve Ar-Ge İndiriminin Birlikte Uygulanması	85
2.5.3.9- Teknokentlerde Yapılan Ar-Ge Harcamaları	86
2.5.3.10- Diğer Kurumlardan Sağlanan Ar-Ge Destekleri	87
2.5.3.11- Ar-Ge İndiriminden Yararlanılan Kazancın Dağıtılması	87
2.6- Götürü Gider Uygulaması	87
2.6.1- Genel Bilgi	87
2.6.2- Vergi Mevzuatımızda İhracatta Götürü Gider	88
2.6.3- İhracatta Götürü Gider Uygulamasına İlişkin Esaslar	89
2.7 Amortisman Uygulaması ve Azalan Bakiyeler Usulünden Normal Usule Geçişte Ortaya Çıkan Vergisel Avantaj	91
2.7.1-Amortisman mevzuu	91
2.7.2-Azalan Bakiyeler Usulüne Göre Amortisman Uygulaması	93
2.7.3- Amortisman Ayırma Usulleri	93
2.8-Şüpheli Alacak Karşılığı Ayırma	97
2.9- Değersiz Alacaklar ve Vazgeçilen Alacaklar.....	98
2.9.1- Değersiz Alacaklar	98
2.9.2- Vazgeçilen Alacaklar	100
2.10- Personel Temettüsü.....	101
2.11- Sabit Kıymet Yenileme Fonu:.....	103
2.11.1- Yenileme Fonu Ayrılmasının Şartları.....	104
2.11.2- Yenileme Fonunun Kullanılma Süresi	104
2.12- İştirak ve Gayrimenkul Satışından Doğan Kazançlarda İstisna.....	105
2.13- Sponsorluk Harcamaları ile Bağış ve Yardımlar	106
2.13.1- Sponsorluk harcamaları	107
2.13.2- Bağış ve yardımlar	110
2.13.2.1- Kurum kazancının %5'i ile sınırlı bağış ve yardımlar	110
2.13.2.2- Eğitim ve sağlık tesislerine ilişkin bağış ve yardımlar.....	111
2.13.2.2.1- Kapsam	111
2.13.2.2.2- Kapsama dahil olan bağış ve yardımlar	112
2.13.2.2.3- Kapsam dışında kalan bağış ve yardımlar.....	112
2.13.2.2.4- Bağış ve yardımın belgelendirilmesi.....	113
2.13.2.3- Kültür ve turizm amaçlı bağış ve yardımlar.....	113
2.13.2.4- Doğal afetlere ilişkin bağış ve yardımlar.....	115
2.14- Ortaklara Kâr Payı Dağıtmama ve Kârın Sermayeye İlavesi.....	115
2.15. Serbest Bölgeler	117
2.15.1. Serbest Bölgelerde Uygulanan Kurumlar Vergisi İstisnası	119
2.15.1.1. Yasal Düzenleme	119
2.15.1.2. Geçiş Döneminde Kurumlar Vergisi İstisnasının Kapsamı.....	121
2.15.1.3. İstisna Kazanç Tutarının Tespiti.....	121
2.15.1.4. Müşterek Genel Giderler Ve Amortismanların Dağıtımı.....	122
2.15.1.5. Vergi Kesintisi Sorumluluğu	123
2.15.1.5.1. Kâr Paylarının Dağıtılması Halinde Vergi Kesintisi	123
2.15.1.5.2. Mevduat Faizi Ve Repo Gelirinde Vergi Kesintisi	123
2.15.1.5.3. Muhtasar Beyanname Verilmesi	124
2.15.1.6. İstisna Uygulamasında Süre.....	124
2.15.1.7. İmalat Faaliyetlerine Uygulanacak İstisna	124

2.15.1.7.1. Genel Olarak	124
2.15.1.7.2 İstisna Kapsamındaki Fason İmalat	125
2.15.1.8. Diğer Hususlar	126
2.15.1.8.1. Defter ve Belge Düzeni.....	126
2.15.1.8.2. Serbest Bölgelerde Gerçekleşen Birleşme Ve Devir Hallerinde İstisna Uygulaması	126

2.16-Yatırım Teşvikleri:.....127

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

3-GELİR VERGİSİ PLANLAMASI 128

3.1 Belirli İllerde Yapılacak Yatırımlara 5084 Sayılı Kanunla Sağlanan Vergi Avantajları ve Diğer Avantajlar..... 128

3.1.1- Gelir Vergisi Stopajı Desteği.....	128
3.1.1.1- Uygulamanın içeriği.....	128
3.1.1.2- Uygulamanın süresi	130
3.1.1.3- Uygulama kapsamında bulunan iller.....	130

3.2 Şahıs Sigorta Primleri 130

3.2.1- Vergi Uygulamaları	131
3.2.1.1- Ödenen Katkı Payları Vergi Matrahından İndirilmesi.....	131
3.2.1.2- Aynı Dönemde Hem Bireysel Emeklilik Katkı Payı Hem de Şahıs Sigorta Primi Ödenmesi Durumunda, Gelir Vergisi Matrahının Hesaplanması	132
3.2.1.3- İşverenlerce Çalışanları Adına Bireysel Emeklilik Şirketlerine Ödenecek Katkı Payları Gider Olarak Gösterilebilmesi	134
3.2.1.4- Aynı Dönemde, İşverenin Çalışanı Adına Katkı Payı ve Şahıs Sigortası Primi Ödemesi Halinde, Bunların İşverenin ve Çalışanın Vergi Matrahlarının Hesabında Gider ve İndirim Olarak Dikkate Alınması	135
3.2.1.5- Aynı Yıl İçinde Hem Bireysel Emeklilik Sistemine Katkı Payı ve Hem de Şahıs Sigortası Primi Ödeyen Bir Mükellefin, Ödediği Katkı Payı ve Primlerin Vergi Matrahından İndirimi....	136
3.2.1.6- Bireysel Emeklilik Şirketi Tarafından, Emeklilik Süresi Sonunda, Katılımcıya Yapılan Toplu Ödeme Üzerindeki Vergi Yüğü	137
3.2.1.7- Bireysel Emeklilik Şirketleri Tarafından Ödenecek Emekli Aylıkları Üzerinden Vergi Kesintisi Yapılması	137
3.2.1.8- Emeklilik Hakkı Kazanmadan Ayrılma Halinde Birikimlerin Vergilendirilmesi	137
3.2.1.9- Katılımcının Zorunlu Nedenlerle Sistemden Ayrılması Halinde Birikimlerin Vergilendirilmesi.....	138

3.3- Hazine Bonosunda Vergi Avantajı..... 139

3.4- Gıda Bankacılığına Yönelik Vergisel Düzenleme 140

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

4-KATMA DEĞER VERGİSİ PLANLAMASI..... 144

4.1 Kredi Aktarmalarında Vergi Planlaması..... 144

4.1.1- Genel Bilgi	144
4.1.2- Yasal Açıklamalar	144
4.1.3- Konuya İlişkin Vergi İdaresinin Görüşü	146
4.1.4- Kredi Aktarmalarında KDV Hesaplatılmasının Vergi Planlama Aracı Haline Dönüşmesi	147
4.1.5- Değerlendirme	154

4.2- İşletmeye Otomobil Yerine Minibüs veya Panel Van Almanın Avantajı 155

4.2.1- KDV İndirimi Avantajı	155
------------------------------------	-----

4.2.2- ÖTV Avantajı.....	155
4.2.3- Motorlu Taşıtlar Vergisi Avantajı	156
4.2.4- Amortisman Avantajı	157
4.3- Konsinye Satışlar ile KDV Ertelemesi.....	157
4.4.-Teşvik Belgeli Makina ve Teçhizat Teslimlerinde KDV İstisnası	158

GLOBAL VERGİ PLANLAMASI

BEŞİNCİ BÖLÜM

5-VERGİ ANLAŞMALARİ.....160

5.1-Temettüler160

5.1.1- Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları Kapsamında Temettü Vergilemesi	160
5.1.1.1-Genel Bilgi.....	160
5.1.1.2- Mevzuatımızda Temettü Vergilemesi.....	161
5.1.1.2.1-Temettülerin Beyan Esasında Vergilendirilmesi	161
5.1.1.2.2- Kurumların Kurumlar Vergisi Sonrası Kârlar Üzerinden Gelir Vergisi Tevkifatı..	163
5.1.1.3- ÇVÖ Anlaşmaları Kapsamında Temettü Vergilemesi.....	164
5.1.1.3.1-Vergileme Hakkının Paylaşımı ve Vergi Oranları.....	164
5.1.1.3.2- Temettü Tanımı ve Anlaşmanın Uygulanacağı Vergiler	165
5.1.1.3.3- Düşük Vergi Oranı Uygulamasından Yararlanma Şartları.....	166
5.1.1.3.4- Düşük Vergi Oranı Uygulamasında Yöntem	168
5.1.1.3.5- Diğer Hususlar	172
5.1.1.3.6- Değerlendirme	176
5.1.2- Kâr Paylarının Vergilendirilmesinin Doğurduğu Uluslararası Vergi Problemleri.....	179
5.1.2.1- Uluslararası Vergi Hukukunda Kâr Paylarının Vergilendirilmesi ve Türk Uygulaması	179
5.1.2.2- Vergi Anlaşmaları Uygulamasında Temettünün " Gerçek Lehdarı" nın Tespiti	181

5.2- ÇVÖ Anlaşmaları Kapsamında Uluslararası Taşımacılık Kazançlarının Vergilendirilmesi.....183

5.2.1-Genel Bilgi	183
5.2.2- İç Mevzuata Göre Vergileme	183
5.2.3 -Anlaşma Uyarınca Vergileme	186
5.2.3.1- Genel Esaslar	186
5.2.3.2-Vergilendirme Hakkının Tespiti	189
5.2.3.3- Gemicilik, Hava ve Kara Taşımacılığı Kazancının Kapsamı	191
5.2.3.3.1-Uluslararası Trafik Teriminin Tanımı	191
5.2.3.3.2-Taşımacılık Kazancının Kapsamı.....	192
5.2.3.3.3-Kiralama Gelirleri:	192
5.2.3.3.4-Bir Ortak Girişime İştirak Dolayısıyla Elde Edilen Kazançlar	197
5.2.3.3.5-Taşımacılık İşletmesinin Faiz ve Temettü Gelirleri	198
5.2.3.3.6-Türkiye'de Elde Edilen Kazançların Vergilendirilmesi	199
5.2.3.4- Değerlendirme	200

5.3- Hollanda Türkiye Vergi Anlaşması Çerçevesinde Şube Kazançlarının Vergilendirilmesi.....203

5.3.1-Genel Bilgi	203
5.3.2-Uluslararası Vergi Anlaşmalarının Türk Vergi Hukukundaki Yeri.....	203
5.3.2.1-Vergi Anlaşmalarının Olumsuz Etkisi	204
5.3.2.2- Anlaşmaların Üstünlüğü	205
5.3.3 –Türkiye-Hollanda Vergi Anlaşması'nda Şube Vergilemesi Yönünden Kaynak Ülkenin Vergileme Hakkına Getirilen Sınırlamalar	207
5.3.3.1- İç Mevzuatımıza Göre Şubelerin Vergilendirilmesi	207
5.3.3.2 -Hollanda Vergi Anlaşması'na Göre Şube Vergilemesi.....	207

5.3.3.3- Hollanda Vergi Anlaşması'na Göre Salınacak Ek Şube Vergisi İçin Anlaşma'nın Koyduğu Sınırlar.....	208
5.3.3.3.1 -Ek Şube Vergisi Nedir?.....	208
5.3.3.3.2 -Anlaşmaya Göre Ek Şube Vergisi'nin Matrahı Nedir?.....	209
5.3.3.3.3-Anlaşma'ya Göre Ek Şube Vergisi'nin Oranı Nedir?.....	210
5.3.4 -Danıştay Kararı.....	215

ALTINCI BÖLÜM

6-VERGİ CENNETLERİ.....217

6.1- Yabancı Sermayenin Vergi Cenneti Ülkeleri Seçme Nedenleri217

6.1.1-Genel Bilgi	217
6.1.2- Vergi Cenneti ve Sınıflandırılması:	218
6.1.3- Yabancı Sermayenin Vergi Cenneti Ülkeleri Seçim Nedenleri:.....	219
6.1.4- Yabancı Sermayenin Vergi Cenneti Ülkeleri Seçerken Uyduğu Prensipler ve İlkeler:	220
6.1.5-Değerlendirme	221

6.2-Vergi Cennetlerinin Sağladığı Avantajlar222

6.2.1- Gemi Şirketlerinin Kullandıkları Avantajlar	222
6.2.2-Turizm Şirketlerinin Kullandıkları Avantajlar	222
6.2.3- Taşınmaz Mal Sahiplerinin Kullandıkları Avantajlar.....	223
6.2.4- Off-Shore Holding Şirketlerinin Kullandıkları Avantajlar	223
6.2.5- Off-Shore Finans Şirketlerinin Kullandıkları Avantajlar	223
6.2.6-Kısıtlayıcı Döviz Politikalarından Etkilenmek İstemeyen Şirketlerin Kullandıkları Avantajlar	224
6.2.7- Üretim Şirketlerinin Kullandıkları Avantajlar:.....	224
6.2.8- Off-Shore Lisans ve Patent - Holding Şirketlerinin Kullandıkları Avantajlar:.....	225
6.2.9- Değerlendirme	226

6.3-Vergi Cenneti Ülkeler, Türkiye'deki Vergi Kaçakçılığına Etkisi ve Soruna Çözüm Arayışları.....229

6.3.1. Genel Bilgi.....	229
6.3.2. Vergi Cenneti Ülkelerin Özellikleri ve Listesi	231
6.3.2.1- Hiç Vergi Olmaması veya Düşük Vergileme Yapılması	232
6.3.2.2- Gizlilik Kuralına Sıkı Sıkıya Bağlı Kalınması.....	232
6.3.2.3 -Vergi Yasalarının Şeffaf Olmaması.....	233
6.3.2.4- Fiilen Faaliyette Bulunulmaması.....	233
6.3.3- Vergi Cenneti Ülkeler Yardımıyla Vergiden Kaçma Yolları	235
6.3.4- Vergi Cennetleri İle Mücadele	237
6.3.4.1- OECD Bünyesinde Yürütülen Çalışmalar.....	237
6.3.4.2-Avrupa Birliği Bünyesinde Yürütülen Çalışmalar.....	240
6.3.4.3- G8 Finansal Eylem Görev Grubu Bünyesinde Yürütülen Çalışmalar	241
6.3.5-Türkiye ve Vergi Cenneti Ülke Uygulamaları.....	242

6.4- Vergi Cennetlerine Yapılacak Ödemelerin Vergisel Boyutu.....245

6.4.1- Genel Bilgi	245
6.4.2- Bakanlar Kurulu'na Verilen Yetkiler	246
6.4.2.1- Vergi Cennetlerini Belirleme Yetkisi.....	246
6.4.2.2- Stopaj Oranı Bakanlar Kurulu'nca Belirlenecek Ödemeler.....	247
6.4.3- Yurt Dışındaki Finans Kuruluşlarından Temin Edilen Kredilerin Durumu.....	247
6.4.4- Vergi Cennetlerinde Yerleşik Kurumlara Ödenecek Kâr Payları.....	248
6.4.5- Değerlendirme.....	248

YEDİNCİ BÖLÜM

7-ZARARLI VERGİ REKABETİ.....	250
7.1- Vergi Rekabetinin Tanımı.....	250
7.2- Vergi Rekabetine Devletlerin Tepkileri	250
7.2.1- Ülkelerin Tek Taraflı Yaptıkları Çalışmalar.....	251
7.2.2- Uluslar Arası İşbirliği Çalışmaları	252
7.2.2.1- OECD Çalışmaları	252
7.2.2.2- OECD ile İşbirliğine Giden Ülkelerle İlgili Saydamlık ve Bilgi Değişimi Çalışmaları	254
7.2.2.3- Adil Rekabetin Sınırlarının Belirlenmesi.....	255
2- Berlin Küresel Toplantısı.....	256
7.2.2.4- Bilgi Değişim Anlaşması Modeli	257
7.2.2.5- Muhasebe Konusunda Birleşik Uzmanlar Grubu Çalışması.....	257
7.2.3- İşbirliğine Gitmeyen Ülkelerle İlgili Olası Yaptırımlar	258
7.2.3.1- Yaptırımların Genel İlkeleri	259
7.2.3.2- Uygulanacak Yaptırım Önerileri	260
7.2.4- Değerlendirme	261

SEKİZİNCİ BÖLÜM

8- KÜRESELLEŞME	262
8.1.-Küreselleşme Kavramı	262
8.2- Küreselleşmeyi Ortaya Çıkaran Nedenler	263
8.3- Küreselleşmenin Boyutları	264
8.4- Küreselleşmenin Ortaya Çıkardığı Fırsatlar ve Tehditler	266
8.5- Küreselleşmenin Vergi Politikaları Üzerindeki Etkileri.....	267
8.6- Küreselleşmenin Vergi Kayıp ve Kaçakları Üzerindeki Etkisi	269
8.6.1- Sıcak Para Hareketleri	270
8.6.2- E-Ticaret.....	273
8.6.3- Zararlı Vergi Rekabeti.....	277
8.6.4- Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları.....	283
8.6.5- Çok Uluslu Şirketlerin İşletme İçi Kazançları	284
9.5.6- Doğrudan Yabancı Yatırımlar	286
8.6.7- Türev Ürünler	289
8.7- Değerlendirme ve Öneriler	290
SONUÇ.....	293
BİBLİYOGRAFYA	295

TABLÖLAR

- Tablo 1: ÇVÖ Anlaşmalarına Göre Temettü Tevkifat Oranları
- Tablo 2: Yürürlükteki Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmalarına Göre Taşımacılık Kazançlarının Vergilendirilmesi
- Tablo 3: Şirketler İçin Vergi ve Yatırım Avantajları Sunan Ülkeler
- Tablo 4: Şahıslar İçin Vergi ve Yatırım Avantajları Sunan Ülkeler
- Tablo 5: OECD'nin Vergi Cennetleri Ülkeler Listesi
- Tablo 6: AB Üyesi Ülkelerde ve Türkiye'de Gelir Vergisi Oranları
- Tablo 7: Faiz ve Gayrimaddi Hak Bedelleri Üzerinden Kaynak Devlette Alınacak Vergi Oranları

KISALTMALAR

a.g.e	adı geçen eser
a.g.m	adı geçen makale
A.Ş.	anonim şirket
AB	Avrupa Birliği
ABD	Amerika Birleşik Devletleri
AR-GE	Araştırma-Geliştirme
BAE	Birleşik Arap Emirlikleri
bkz.	bakınız
CD	Compact Disc
ÇUŞ	çok uluslu şirketler
ÇVÖ	çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları
DVD	Digital Versatile Disc
	Economic and Financial Affairs (The Council of Economics and Finance Minister of The European Union)
EDİ	Elektonic Data Interchange (Elektronik veri değişimi sistemleri)
FATF	Financial Action Task Force
FSF	Financial Stability Forum
GATT	Gümrük Tarifeleri ve Ticaret Genel Anlaşması
HK	Harçlar Kanunu
HUD	Hesap Uzmanları Derneği
ICC	International Chamber of Commerce
IMF	International Monetary Fund
İSMMMO	İstanbul Serbest Muhasebeci, Serbest Muhesebeci Mali Müşavirler Odası
JAGHA	Joint Ad Hoc Group on Accaunts
KDV	Katma Değer Vergisi
KKTC	Kuzey Kıbrıs Türk Cunhuriyeti
KV	Kurumlar Vergisi
KVK	Kurumlar Vergisi Kanunu
LIFO	Last Import First Output (Son Giren İlk Çıkar)
MASAK	Mali Suçları Araştırma Kurulu
NBD	net bugünkü değer
OECD	Organization of Economic Co-operation and Development
s.	sayfa
THY	Türk Hava Yolları
TMUD	Türkiye Muhasebe Uzmanları
TTK	Türk Ticaret Kanunu
TÜBİTAK	Türkiye Bilimsel ve Teknik Araştırma Kurumu
UN	United Nations
VUK	Vergi Usul Kanunu
YMM	Yeminli Mali Müşavir
YTL	Yeni Türk Lirası

GİRİŞ

Vergi, herkesin kamu giderlerini karşılamak üzere , mali gücüne göre ödemekle yükümlü olduğu paralardır¹

Kamu hizmetlerinin gerçekleştirilebilmesi için gerekli finansmanı sağlamak vergi sisteminin temel fonksiyonu olmakla birlikte, tasarrufların ve sermaye birikiminin artırılması yoluyla ekonomik büyümenin teşviki de vergi sisteminin üstlendiği diğer bir fonksiyondur.

Ayrıca vergi sistemi, gelir dağılımının daha adil hale getirilmesinde, toplam tasarrufların ve dolayısı ile ekonomik büyümenin teşvikinde devletin sahip olduğu en önemli maliye politikasının aracıdır.²

Bir toplumun sahip olduğu statüye (yazılı olsun veya olmasın) o toplumun anayasası denilmektedir. Anayasalar, devletin kuruluşu, kişilerin hak ve ödevleri, devlet ve organlarının şekil ve çeşitlerini ve görevlerini vb. belirten kurallar koydukları gibi, vergiler için de genel kurallara yer verirler. Vergilerin yasaya dayanması ilkesi de ilk temelini Anayasa'da bulmaktadır.³

Tüm Anayasal kurallar sınırlandırılmış potansiyel güç kuralları olarak yorumlanmaktadır. Anayasalarda yer alan vergilemeye ilişkin hükümler vergilerle ilgili kuralları öngörmektedir.⁴

1 18.10.1982 Tarihinde Kurucu Mecliste Kabul; 20.10.1982 Tarih ve 17844 Sayılı Resmi Gazete'de Halkoyuna Sunulmak Üzere İlan edilen; 07.11.1982 Tarihinde Halkoyu İle Kabul Edilen ve 09.11.1982 Tarih ve 17863 Tarihli Resmi Gazete'de Halkoyu Sonucunun yayınlanarak Yürürlüğe giren Türkiye Cumhuriyeti Anayasası'nın IV. Vergi Ödevi Başlığında yer alan 73'üncü maddesinin birinci fıkrasında; "Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür." Hükümü yer almaktadır.

2 1982 Anayasası'nın 73 maddesinin üçüncü fıkrasına göre; "Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı, maliye politikasının sosyal amacıdır."

3 Akif ERGİNAY, Vergi Hukuku, 14. Baskı, Savaş Yayınları, Ankara, 1990, s. 11; A. Tavşancı, agm

4 Ahmet KUMRULU, "Vergi Hukukunun Bir Kısım Anayasal Temelleri", AÜHFD, Cilt: 36, Sayı: 1, Ankara, 1979, s. 15; A. Tavşancı, agm

Dolayısıyla, vergilendirme yetkisinin hangi boyutta kime ait olacağı, devletin temel kuruluşunu yakından ilgilendiren bir konudur. Ayrıca vergilendirme konusu, kişilerin temel hak ve ödevleri ile de iç içedir. Anayasa’da yer alan bazı kurallar ile vergi hukukunun temel kuralları (verginin yasallığı, vergi yasası önünde eşitlik vs.) birbirlerine sıkı bir şekilde bağlı bulunmaktadır.⁵

Devlet egemenliği gibi onun içerdiği yetkilerden biri olan vergilendirme yetkisi de kural olarak ülke sınırları içinde geçerlidir. Devletler vergilendirme yetkilerini uluslararası ilişkilerindeki çıkarları doğrultusunda bağımsız ve özgür bir şekilde belirlemektedir. Bununla birlikte, devletler egemenliklerini kullanarak, diğer devletlerle uluslararası ikili veya çok taraflı anlaşmalar yaparak, vergilendirme yetkilerini sınırlandırabilecekleri gibi, uluslararası ekonomik bütünleşmelere katılarak da bu yetkilerini sınırlandırabilirler. Bugüne kadar gerçekleştirilmiş ekonomik bütünleşmeler içinde en başarılı olan Avrupa Birliği’dir. Birliğe üye devletler egemenliklerinin içerdiği yetkileri belli ölçülerde sınırlandırmakta ve böylece birlik kurumlarına uluslar üstü yetkiler vermektedir. Avrupa Birliği, bir taraftan bu birliği kuran Roma Anlaşmasının hükümleri ile diğer taraftan birlik kurumlarının anlaşmanın öngördüğü hedefler doğrultusundaki işlemleri ile üye devletlerin vergilendirme yetkilerini sınırlandırmaktadır.⁶

Avrupa Birliği, üye devletlerin egemenliklerini belli ölçüde sınırlandırdıkları, egemenliğin kapsadığı yetkilerin bir kısmını birlik kurumlarına devrettikleri bir ekonomik bütünleşmedir.⁷

Birlik hukukunun hangi kurallarının doğrudan doğruya uygulanabileceği Adalet Divanının çeşitli içtihatlarında belirtilmiştir⁸. Buna göre:

5 Sadık KIRBAŞ, Vergi Hukuku, 10. Baskı, Siyasal Kitabevi, Ankara, 1998, s. 29

6 Aykut TAVŞANCI, E-yaklaşım , Ocak 2005 / Sayı: 18, Vergilendirme Yetkisi Açısından Türkiye Cumhuriyeti Anayasası’nın Avrupa Birliği’ne Uyumu, www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read_frame.asp?file_name_2005016120

7 Nami ÇAĞAN, Avrupa Topluluğunda Vergi Politikası ve Türk Vergi Sistemi, Hacettepe Üniversitesi, İİBF Maliye Bölümü Yayını, Ankara, 1990, s. 87

8 Hüseyin PAZARCI, “Topluluk Hukukunun Üye Devletler Hukukuyla İlişkisi”, Avrupa Topluluğu Hukuku Sempozyumu, Danıştay Yayınları, Ankara, 1989, s. 90

Kurucu sözleşmelerin koşula bağlı olmayan, yürütülmeleri üye devletlerin ya da birlik organlarının başkaca bir faaliyetini gerekli kılmayan, kendi kendine yeterli ve uygulamaya elverişli olacak ölçüde somutlaşmış bulunan kuralları doğrudan uygulanabilmektedir.

Birliğin tüzükleri doğrudan doğruya uygulanabilmektedir.

Yönergeler, üye devletlerin birine, bir kaçına ya da tümüne, sonuç belirtilerek yöneltilir; şekil ve araçların seçimini üye devletlerin makamlarına bırakırlar. Kural olarak vatandaş ancak gerekli ulusal düzenlemelerin yönergeye uygun olarak gerçekleştirilmesinden sonra, haklar elde etmekte ve yüküm altına girmektedir. Ne var ki, Adalet Divanının içtihatına göre, yönergenin öngördüğü zaman sınırı aşıldığında, üye devletçe alınacak önlemin sonuçları konusunda takdir hakkı bırakmayacak ölçüde kesin ve koşulsuz bir yönerge de doğrudan uygulama gücü kazanabilmektedir. Örneğin bir verginin belirli bir süre içinde kaldırılmasını öngören yönergeye dayanarak, bu konuda verilen sürenin sonunda, vatandaş vergiyi ödemekten kaçınabilmektedir.⁹

Avrupa Birliği hukuk düzeni, üye devletlerin egemenlik yetkilerinin bir bölümünü süresiz olarak Birlik Kurumları lehine devretmeleri sonucunda münhasır yetkiler ile donatılan, tasarrufları bazen üye devletleri, bazen de üye devletler ile birlikte kişileri de bağlayan kendine özgü hukuki koruma düzeni bulunan üye devletlerin hukuk düzenlerinden de bağımsız yeni uluslar üstü bir hukuk düzenidir¹⁰.

Roma Anlaşmasınının 95 ve onu izleyen hükümlerinin üye devletlerin vergi koyma yetkilerini sınırlamasının yanı sıra üye devletler arasındaki ithalat ve ihracatta da her türlü yükümü yasaklamıştır.¹¹ Bu durumda Anayasanın 73/3 ve 167/2 maddeleri Anlaşma hükümleriyle çelişmektedir. **“Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır”** hükmü ile Roma

⁹ Selim KANETİ, Vergi Hukuku, 2. Bası, İstanbul-1989 s.134

¹⁰ İzzettin DOĞAN, Türk Anayasal Düzeninin Avrupa Toplulukları Hukuk Düzeniyle Bütünleşme Sorunları, İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayını No: 2473/555, İstanbul, 1979, s. 189

¹¹ Avrupa Topluluğunda vergilendirme ve dolaysız vergilerde uyumlaştırma konusunda ayrıntılı bilgi için bkz.; Billur YALTI SOYDAN, Avrupa Birliğinde Dolaysız Vergiler, Beta Yayın Dağıtım A.Ş., İstanbul, Kasım 2002, s.17-101.

Anlaşması'nın doğrudan geçerliliğe sahip 95. maddesinde yer alan hükümlere ve Topluluk direktiflerine göre değişikliğe uğraması gerekmektedir¹².

Bir devlete ait vergi kanunları kural olarak o devletin egemenlik alanı sayılan sınırlar içerisinde geçerlidir.¹³ Uluslararası ekonomik ilişkilerin ve değişimlerin yoğunlaşması ile birlikte vergi hukuku alanında uluslararası boyutta ortaya çıkan en önemli sorun çifte vergileme sorunu olmaktadır.¹⁴

İşte uluslararası vergi anlaşmalar, yalnızca çifte vergilenmenin önlenmesine yönelik olmakla kalmayıp, bu anlaşmalarda devletlerin mali yönetimleri arasında işbirliği ve bilgi alışverişine ilişkin hükümler de yer alır; uluslararası vergi kaçakçılığı bu yoldan önlenmeye çalışılır.¹⁵ Devletlerin hukuki anlamda çifte vergilendirmeyi önlemeleri için vergilendirme yetkilerini sınırlandırmaları, ekonomik anlamda çifte vergilendirmeyi önlemek için ise, buna ek olarak vergi sistemlerinin belli ölçülerde uyumlaştırmaları gerekir.¹⁶

Uluslararası çifte vergilendirme emek ve sermayenin serbest dolaşımını olumsuz etkiler. Çifte vergilendirmenin önlenmesi hem sermaye, emek ve teknoloji ihraç eden, hem de bunları ithal eden ülkelerin yararınadır. Bu açıdan çifte vergilendirme, devletlerin yürüttüğü uluslararası ekonomi politikasını doğrudan doğruya etkiliyecek bir niteliğe sahiptir. Vergi anlaşması yapılmış olması, bir güven sağlaması bakımından yatırımların yöneleceği ülkeleri belirleyen bir ögedir.¹⁷

Günümüzde iletişim teknolojilerindeki gelişmeler ile iktisadi ve politik sistemlerdeki liberalleşme sonucunda; mal, hizmet, sermaye ve işgücünün ülkeler arasındaki hareketliliği artmış, ülkeler arasındaki sınırlar ekonomik faaliyetler bakımından önemini yitirmiş, ülkeler iktisadi ve sosyal bakımdan bütünleşmeye yönelmiştir. Bu süreç **“globalizasyon”** ya da **“küreselleşme”** olarak adlandırılmaktadır.

12 Gülsen GÜNEŞ, Verginin Yasallığı İlkesi, Afa Basım Yayın Dağıtım, İstanbul, 1998, s. 190, 191

13 GÜNEŞ, age, s.185

14 Selim KANETİ, Vergi Hukuku, 2. Bası, İstanbul1989; GÜNEŞ, age, s.185

15 Maaalla ÖNCEL/Ahmet KUMRULU/Nami ÇAĞAN, Vergi Hukuku, Ankara 1992; GÜNEŞ, age, s.185

16 Nami ÇAĞAN, Vergilendirme Yetkisi, İstanbul, 1982, s.214

17 Nami ÇAĞAN, Vergilendirme Yetkisi, İstanbul, 1982, s.214

Günümüzdeki ekonomik küreselleşmenin GATT (General Agreement of Tariffs and Trade) ile başlayan bir süreç olduğunu söyleyebiliriz. 1947’de imzalanan GATT Anlaşması, taraf ülkeler arasında gümrük tarifelerini indirerek ve ticari anlaşmazlıkları çözecek mekanizmalar geliştirerek serbest ticareti teşvik etmeyi amaçlamıştır. GATT, 1994’de Uruguay Round’un ardından Dünya Ticaret Örgütü’ne (World Trade Organization) dönüşmüştür.¹⁸

Çokuluslu firmalar (multinational enterprises) ortaklarına daha fazla getiri sağlayabilmek amacıyla, birden fazla ülkede yatırım yapan firmalardır. Çokuluslu firmalar “**kâr maksimizasyonu**” açısından tüm dünyayı tek bir pazar ve hammadde kaynağı olarak görürler. 1980’li ve 1990’lı yıllarda hız kazanan liberalleşme hareketi sonucunda, üretim ve tüketim faaliyetleri belli bir ülkenin sınırlarını aşarak, dünya bağlamında algılanır hale gelmiştir. Küreselleşme, iktisadi düzlemde küresel kültür piyasası, küresel çarşı, küresel işyeri ve küresel finans ağı gibi yüzlere sahip olan bir gelişme/süreç olmak durumundadır. Bu unsurların yönetimi ise dünya çapında bağlantılara sahip şirketler tarafından gerçekleştirilmektedir. Çokuluslu şirket girişimciliği denilebilecek bu organizasyonlar, bir bakıma küreselleşmenin de mimarları durumundadırlar¹⁹

Günümüzde, ülkelerarası sermaye hareketleri hızlanmıştır, kalifiye işgücünün sınır ötesi faaliyetleri yaygınlaşmıştır, çokuluslu firmaların sayısı ve faaliyette buldukları ülkelerin sayıları artmıştır. Teknolojik gelişmeler sayesinde pek çok ekonomik faaliyet aynı anda birden fazla ülkedeki kişiler arasında ve elektronik ortamlarda gerçekleştirilebilmektedir. Yaşanan gelişmeler, insanlara ve firmalara ülkeler arasındaki vergi farklılıklarından avantaj sağlama imkanı da vermiştir.²⁰

18 M.Yavuz ÖNER, Küreselleşme Sürecinde Ortaya Çıkan Vergi Sorunları ,www.yaklasim.com.tr, e-yaklaşım / Şubat 2004 / Sayı: 7

19 A.Osman BALKANLI, “Küresel Ekonominin Belirleyici Faktörleri Üzerine”, Uludağ Üniversitesi İİBF Dergisi, Cilt: XXI, Sayı: 1, 2002, s. 14

20 İhsan GÜNAYDIN - Serkan BENK, “Globalleşmenin Vergi Sistemlerinde Ortaya Çıkardığı Sorunlar ve Çözüm Yolları-I”, Vergi Sorunları, Sayı 179, s.139

Küreselleşme, bir yandan ülkelerin vergi idarelerinin gelişimi için fırsatlar sunarken ve vergi tabanını genişleten oransal indirimleri teşvik edici bir rekabet ortamı yaratırken, aynı zamanda ülkeleri zarar verici rekabete sürükleyen “**vergi cennetlerinin**” gelişimine de zemin hazırlamıştır.

Vergi cennetlerinin sayısındaki artış, iletişim ve sermaye transferini kolaylaştıran elektronik araçların da gelişimi ile birlikte, bireyler ve şirketler için paralarını ve servetlerini, ülkelerinin vergi idarelerinin erişiminden koruyacakları yerlere aktarmayı kolay hale getirmiştir. Bu açıdan vergi cennetleri, özellikle zayıf vergi tabanına sahip olan gelişmekte olan ülkeler açısından önem taşımaktadır. Ayrıca, bu ülkelerde vergi cennetlerinin sunduğu avantajlardan yararlanacak olan grup, iyi eğitilmiş elit sınıfa mensup kişi ve gruplardır.²¹

Vergi cennetleri olarak tanımlanan ülkelerin uygulamaları, ticarete ve yatırımlara zarar verir, ulusal vergi tabanlarının erozyona uğramasına ve vergi yükünün daha az mobil olan kaynaklar (emek, tüketim gibi) üzerinde kalmasına yol açar. Dolayısıyla, istihdam ve vergi sisteminin adaleti üzerinde olumsuz etki yaratır.²²

Çokuluslu firmaların vergi sistemleri açısından oluşturduğu temel sorun transfer fiyatlamasıdır (Transfer Pricing). Transfer fiyatlaması, çokuluslu firmaların ödeyecekleri global vergileri azaltmak amacıyla, yüksek vergi oranlarına sahip ülkelerdeki işletmelerinde elde ettikleri kârlarını, düşük vergi oranlı ülkelerdeki bağlı şirketleri ile yaptıkları işlemlerde fiyat, faiz, ücret, temettü vb. mekanizmaları kullanarak, söz konusu düşük vergi oranlı ülkelere aktarmalarıdır.

Çokuluslu şirketler vergi oranı düşük olan ülkelerdeki bağlı şirketlerinden mal veya hizmetleri yüksek fiyatla satın almakta ve bu şirketlere mal veya hizmetleri düşük

21M.Yavuz ÖNER, a.g.m; William Mc CLOSKY, Tax Administrations and International Cooperation, Erişim:

www.ciat.org/doc/docu/pape/impact_gobalization_ta_mc_closkey.pdf;

22M.Yavuz ÖNER, a.g.m; OECD Issues Hit List of Tax Havens and Harmful Tax Regimes, Erişim: www.kpmg.ca/english/services/docs/tax/ctl/ctl00071.pdf

fiyatla satarak vergi oranı yüksek ülkelerdeki şirketlerini zarar ettirmekte ya da kârlarını azaltmakta, buna karşılık bu gelirlerini düşük vergi oranlı ülkelere aktarmak suretiyle ödeyecekleri toplam vergiyi düşürmektedirler.²³

Sermaye hareketlerinin serbestleşmesi ile birlikte gelişen bankacılık ve finans sektörü, internetin de katkısıyla, yeni finansal araçlar ortaya çıkarmaktadır. Bu tür yatırım araçları işlemlerini gerçekleştiren kurum ve kuruluşlar, off-shore merkezlerde faaliyette buldukları için, buralardan kazanç elde edenleri tanımlamak büyük problem olmaktadır.²⁴

Ekonomik belirsizliklere ve risklere karşı korunmak amacıyla geliştirilen swap, options, futures ve forward gibi türev finansal araçlar son yıllarda oldukça yaygın hale gelmiştir. Bu araçların karmaşık yapıları nedeniyle bir taraftan elde edilen getirinin kar payı ya da faiz geliri olup olmadığını ayırtmak ve sağlanan getirinin tutarını tespit etmek konusu güçlük yaratmaktadır.²⁵

Sermayenin daha yüksek getiri oranları araması, risklerin sınırlandırılması, sermaye hareketlerinin denetimi veya vergiler gibi engellerin aşılması, mali piyasaların uluslararasılaşmasına ve daha sonra da sermaye birikimin küreselleşmesine katkıda bulunmuştur. Küresel sermaye istikrarlı para istemekte, fakat vergi ödemek istememektedir. Bu nedenle vergilerden ve develüasyondan kaçmak için serbest hareket etme imkanı aramaktadır.²⁶

Küreselleşme ile sermayenin serbest dolaşımına engel olan diğer sınırlandırmaların da kaldırılması, ekonomik kalkınmayı teşvik etmektedir. Fakat, bu gelişmeler vergi

23 M.Yavuz ÖNER, a.g.m

24 Selda AYDIN, "Küreselleşme ve Vergisel Boyutu", Yaklaşım, Sayı: 103, Temmuz 2001, s. 141

25 M.Yavuz ÖNER, a.g.m

26 Tülay ARIN; "Türkiye'de Mali Küreselleşme ve Mali Birikim İle Reel Birikimin Birbirinden Kopması", Der: A.H.Köse-F.Şenses-E.Yeldan; Küresel Düzen: Birikim, Devlet ve Sınıflar, İktisat Üzerine Yazılar I, Korkut Boratav'a Armağan, İletişim Yayınları, İstanbul-2003, s.577.

kaçırma ve vergiden kaçınma imkanlarını artırmakta ve vergi gelirlerinde önemli ölçüde kayıplara neden olmaktadır.²⁷

Küreselleşmenin vergi idarelerinin önüne koyduğu uluslararası sorunları özetlersek;

1- Elektronik ticaret uygulamaları, mükelleflerin ve vergi konusu olan işlemlerin izlenmesini ve kontrolünü zorlaştırmaktadır.

2- Uluslararası şirketler işlemlerini vergisel açıdan en tercih edilir yerlerde gerçekleştirmekte ya da gelirlerini muvazaalı yollarla bu tür bölgelere kaydırmaktadırlar.

3- Vergi cennetlerinin çoğalması ve yeni geliştirilen finansal teknikler teknolojik gelişmenin de katkısıyla finansal sermayenin transferini hızlandırmakta ve mükelleflerin paralarını kendi ülkelerinin vergi idarelerinin erişiminden uzak tutmalarına yardımcı olmaktadır.²⁸

Sonuç olarak, gerek ulusal vergi idareleri gerekse uluslararası kuruluşlar küreselleşmenin getirdiği vergileme güçlüklerine karşı teknolojik imkanlardan faydalanmak suretiyle ve karşılıklı işbirliği çerçevesinde birlikte hareket etmek zorundadırlar. Uluslararası vergisel meselelerin uzlaşma ile çözülmesine yönelik genel kabul görmüş kriterler ve ilkeler benimsenmeli ve bu kriterlere tüm ülkelerin uyması sağlanmalıdır. Vergi idareleri mükelleflere adil, etkin ve kaliteli hizmet sunmak için gerekli yapısal değişiklikleri gerçekleştirmelidir.²⁹

Küreselleşmenin hızlanması ile birlikte, olası yan etkileri ve bunların sonuçları bir kenara bırakılırsa, vergi sistemlerinin geleceğini belirleyen üç temel eğilimden söz etmek mümkündür.

- Malların ve hizmetlerin dolaşımı, finansal yapıların ve sermaye hareketlerinin küreselleşmesiyle giderek büyüyen bir sorun haline gelen haksız vergi

27Hakan AY, MetinMERİÇ; Küreselleşme Olgusu Bağlamında Vergi Kayıp ve Kaçakları; E-yaklaşım / Haziran 2004 / Sayı: 11; www.yaklasim.com.tr

28 M.Yavuz ÖNER, a.g.m , William Mc CLOSKEY, Tax Administrations and International Cooperation, United Nations, November 11, 2002, Erişim: http://www.ciaf.org/doc/docu/pape/impact_globalization_ta_mc_clos-key.pdf

29 M.Yavuz ÖNER, a.g.m

rekabetinin zararlı sonuçlarına karşı mücadelenin dayattığı uluslararası işbirliği gerekliliği.

- Çevre kirliliğiyle mücadelenin ekonomik bir aracı olarak ortaya çıkan çevre vergilerinin getirdiği uluslararasılık boyutu.
- Enformasyon teknolojilerinin gelişiminden kaynaklanan yeni ekonomik potansiyellerin doğurduğu, özellikle elektronik ticaretin vergilendirilmesi ile ilgili sorunlar ve bu sorunların doğasından kaynaklanan uluslararasılık boyutu.³⁰

Vergi, bireylerin kullanılabilir gelirlerinde, servetlerinde, harcamalarında azalmalara sebep olan ve aynı zamanda bireylerin tasarruf yapabilme potansiyelini daraltan bir unsurdur. Bu özelliği ile vergi genel olarak bireyler tarafından hoş karşılanmaz ve çoğunlukla bir yük ve külfet olarak kabul edilir.³¹

Vergi oranlarındaki artışın mükellef davranışları üzerinde nasıl bir değişmeye neden olacağını tespiti açısından ikame etkisi önemli bir yer tutmaktadır. Çünkü vergi yükü artan mükellefler aylaklığı tercih edebilmekte, üretim ve tüketim tercihlerinde değişiklik yapabilmektedir. Bir başka deyişle ikame etkisi, mükellef davranışlarında vergi artışı öncesine göre saptırıcı etkiler meydana getirmekte, gerek bireysel gerekse sosyal açıdan refah kaybına neden olabilmektedir.³²

Vergilere karşı tepkileri ilk olarak pasif tepki aşaması olarak;

- Aylaklığı tercih ederek, çok çalışarak çok vergi ödemektense çalışmamanın tercih edilmesi,
- Bazı lüks maddelerin tüketiminde ve tasarruf eğilimde azaltılması,

³⁰ Esra EKMEKÇİ, Küreselleşme ve Vergilendirmede Yeni Eğilimler, Kazancı Yayınevi, 2003, sf.8

³¹ Coşkun Can AKTAN- Dilek DİLEYİCİ- İstiklal Y. VURAL, Vergileme Ekonomisi ve Vergileme Psikolojisi, Seçkin Yayınları, Ankara, 2006, s.136

³² C. C. AKTAN- D. DİLEYİCİ- İ. Y. VURAL, a.g.e.; Abdurrahman AKDOĞAN, “Vergileme Politikası, Gelir ve İkame Etkileri Açısından İzlenebilecek Gelir Vergisi Politikasının Değerlendirilmesi”, Gazi Üniversitesi, İİBF dergisi, Cilt:1, Sayı:2.

- Vergi artışlarının kullanılabilir gelir düzeyini azaltacağından tüketim ile birlikte üretim maliyetlerini de artıracığından firmanın üretimlerini azaltması,
- Verginin yatırımcı açısından en önemli karlılığı etkileyen maliyet unsuru olması nedeniyle vergi artışı nedeniyle yatırımın cazibesini azalması anlamına geldiği için yatırımcı açısından riske girme arzusunun azalması,
- Vergi yükünün yansıtılması ve
- Yasalara uygun olarak, verginin konusu ile ilişki kurmamak veya boşluklardan yararlanarak vergi yükünün azaltılması şeklinde görülebilmektedir.

Vergiye karşı aktif tepki ise;

- Vergi ile ilgili yükümlülüklerin vergi kanunlarına aykırı olarak kısmen veya tamamen yerine getirmemek şeklinde vergi kaçakçılığı olarak ve
- Vergi mükelleflerin vergi karşısında bireysel tepkilerden çok topluca tepki göstermeleri şeklinde çeşitli iktisadi, mali ve siyasi nedenlerle vergiyi ödenmemesine yönelik toplu ve yasadışı davranışlar olarak görülebilmektedir.

Kamu hizmetlerinin gerçekleştirilebilmesi için gerekli finansmanı sağlamak vergi sisteminin temel fonksiyonu olmakla birlikte, tasarrufların ve sermaye birikiminin artırılması yoluyla ekonomik büyümenin teşviki de vergi sisteminin üstlendiği diğer bir fonksiyondur.

Ayrıca vergi sistemi, gelir dağılımının daha adil hale getirilmesinde, toplam tasarrufların ve dolayısı ile ekonomik büyümenin teşvikinde devletin sahip olduğu en önemli maliye politikasıdır.³³

³³ 1982 Anayasası'nın 73 maddesinin üçüncü fıkrasına göre; "Vergi yükünün adeetli ve dengeli dağılımı, maliye politikasının sosyal amacıdır."

Ancak, Türkiye’de vergi politikası kayıtlı vergi mükelleflerinin vergi yüklerinin olabildiğince artırılması anlamını taşıdığından ekonomik büyümenin teşvikini değil yatırım ve istihdamın önünü kesmek gibi anlaşılması zor bir uygulama ile karşı karşıya kalınmaktadır.

Bu durum, vergi mükelleflerinin ve potansiyel mükelleflerin yüksek vergi yükünden kurtulmak için çeşitli çözüm yolları aramaya itmekte; yasal veya yasal olmayan yollarla vergi ödememektedirler.

Bu yollardan yasal olanı vergilemede **vergiden kaçınma**³⁴- **vergi planlaması** olarak adlandırılmakta, yasa dışı yol ise **vergi kaçakçılığı**³⁵ şeklinde ifade edilmektedir.³⁶

Vergiden kaçınmayı tetikleyen faktörler arasında, mükelleflerin gelir düzeyi önemli bir rol oynamaktadır. Mükellefler gelirlerini ilk aşamada yaşamın bir şartı olarak, yatırıma daha sonrada gelecekleri için rant veya ileriye dönük saklama ve servetin büyüklüğüne göre gerektiğinde yurt dışına çıkarmaya yönelirler. Ayrıca; vergi oranları, vergiden kaçınma için tetikleyici bir rol oynar. Mükelleflerin sosyal halleri, yaşamları, meslekleri ve tercihleri yanında, cezalar, denetim faktörleri ve yüzdeleri ve geçmiş denetimlerin sonuçları mükelleflerin vergi idaresine ve vergiye bakış açısının nasıl olacağına bir yapılanmasıdır. Tabii vergiden kaçınmada geçmiş örnekler ve bu örneklerde verginin toplanamayışı ve vergi kaçırılmalarının üzerine gidilmeyişi üzerindeki sübjektif ve objektif ölçü ve davranışlar önem arz etmektedir. Mali Mevzuatın karmaşıklığı yanında teşvik, indirim ve istisnalar ile mali mevzuatın sık sık değişimi ve geriye doğru yorum ve uygulanması mükellefi gelecekte yapacağı yatırımlar ve alacağı

³⁴ Bülent ŞİŞMAN, İşletmelerde Vergi Planlaması Yöntemleri; Yaklaşım Yayınları, Nisan 2003, syf.27; “Vergiden Kaçınma, vergiyi doğuran olaya sebebiyet vermemek suretiyle vergi borcundan kurtulmayı ifade eder. Vergi yasalarındaki istisna ve muafiyet hükümlerinden yararlanmak, örneğin, yükümlülerin vergi konusuna girmeyen kazançlardan kazanç ve irat sağlaması yada vergiye tabi olmayan mal ve hizmetleri satın almamak suretiyle vergiden kaçınması mümkündür. Bu durum hiç şüphesiz her hangi bi suç teşkil etmez.”

³⁵ Bülent ŞİŞMAN, a.g.e. syf.27; “Vergi Kaçakçılığı, vergi baskısına karşı yasa dışı tepkidir. Ödenmesi gereken vergiyi, yasalara aykırı bir surette hiç ödememek veya eksik ödemek vergi kaçakçılığı olarak nitelendirilir. Böyle bir davranış, vergiden kaçınmanın aksine suçtur.”

³⁶ Cemal İBİŞ, İşletmelerde Vergi Planlaması, Mali Çözüm Dergisi, İSMMMO yayını, Yıl:14 , Sayı:68 Temmuz-Ağustos-Eylül 2004, s.72-79

kararlara olumsuz olarak yansımaktadır. Vergi toplanmamasına karşın alınan tedbirlerin yetersizliği toplumda yahu biz vergimizi versek ne olacak? sorusunu akla getirmektedir. Cevap hemen hazırdır. Ya hükümetler birilerine peşkeş çekecek veya birileri hortumlayacak tabi bunun sonucu az vergi veya hiç vergi vermemektir. İstmeden de olsa meslek mensuplarının etik ve meslek uygulamalarında yeterli itina ve özeni göstermeyişi mükellefin ve bazı meslek mensuplarının yaptığı işi sadece vergi dairesine karşı bir işlem olarak yapılandırması vergiciliği ve ekonomiyi olumsuz olarak etkilemektedir. Tabi hükümetlerin kalıcı çözümler yerine ileriye görememiş olması nedeni ile kısa aralıklar ile çıkarılan vergi afları işlemlerin kayıt altına alınamamasında önemli bir faktör teşkil etmektedir.³⁷

Çalışmanın birinci bölümünde vergi planlaması kavramı ile ilişkili kavramlar açıklanmaya çalışılmış ve vergi planlamasının ne demek olduğu, neden yapılması gerektiği ortaya konulmaya çalışılmış ve ikinci, üçüncü ve dördüncü bölümde yerel vergi planlamasına ilişkin temel vergi kanunları itibariyle vergi planlamasının nasıl yapılacağına ve yöntemlere ilişkin örnekler verilecektir. Beşinci bölüm ile sekizinci bölümde ise global vergi planlaması veya uluslararası vergi planlaması olarak isimlendirebilen uluslararası anlaşmalar ve kuruluşların vergilendirme yetkisi üzerindeki etkileri değerlendirilmiş vergi anlaşmaları ile vergi cennetleri ile ilgili uluslararası faaliyetler vergi planlaması açısından değerlendirilmeye çalışılacaktır.

37 Arif AYTULUN, Vergi Sadece Tabana Mı Yayılmalı?; E-yaklasim / Nisan 2005 / Sayı: 21, www.yaklasim.com.tr

BİRİNCİ BÖLÜM

1-KAVRAMLAR

1.1- Vergiden Kaçınma ve Vergi Peçeleme

1.1.1-Genel Bilgi

Vergiden kaçınma kavramı en kısa şekilde, üçüncü bir şahsa devretmeksizin vergi yükünü taşımaktan kurtulma olarak tanımlanmaktadır. Vergi kaçakçılığından daha geniş kapsamlı bir kavram olması ve kendi başına bir vergi suçu olmaması nedeniyle maliye literatüründe genellikle “vergi kaçakçılığı vergiden kaçınmanın meşru olmayan halidir” şeklinde tanımlara konu olmuştur³⁸. Oysa uluslararası kuruluşların tanımlamaları ve birçok ülkede karşılaşılan yasal düzenlemeler, vergiden kaçınmanın bazı şekillerinin meşru olmadığını ve mükellefleri vergi idaresiyle karşı karşıya getirebildiğini ortaya koymaktadır.

Gerçekten de vergi yasalarındaki boşluklar, mükelleflere yasal çerçevede vergi matrahlarını minimize edebilme hak ve imkanını sağladığından, vergiden kaçınma yoluyla önemli vergi kayıplarına neden olabilmektedir. Vergiden kaçınma imkanlarını sağlayan vergi boşluklarının tamamen doldurulması mümkün olmadığından vergi tabanındaki erozyona engel olunabilmesi için vergiden kaçınma imkanlarının kısıtlanması bir zorunluluk olarak ortaya çıkmaktadır. Ancak bu şekilde efektif vergi oranları nominal vergi oranlarına yakın hale gelebilecek, böylece bir yandan vergi adaleti sağlanırken diğer yandan gelir kaybına neden olunmadan vergi oranlarının indirilmesi mümkün olabilecektir³⁹. Bu yaklaşım içerisinde, vergiden kaçınma kavramı ve vergiden kaçınmaya karşı vergi idarelerinin geliştirdikleri uygulamalar vergi adaletini sağlayıcı temel araçlardan biri olarak son yıllarda ulusal ve uluslararası ilgili kurum ve kuruluşlar nezdinde büyük önem kazanmaktadır.⁴⁰

38 Halil NADAROĞLU, Kamu Maliyesi Teorisi, Beta Yayınları, 11. Baskı, İstanbul 2000, s. 278/279

39 Paul A. SAMUELSON, Economics: An Introductory Analysis, McGraw Hill; 6. B., New York, 1964, s.169-170

⁴⁰ Saygın EYÜPGİLLER, Vergiden Kaçınma ve Vergi Peçeleme; Yaklaşım/Mayıs 2002/s.148-156

1.1.2-Vergiden Kaçınma-Vergi Kaçakçılığı Ayrımı

Vergi borcu doğmuş olmasına rağmen vergi kanunlarına aykırı düşen hareketlerle, verginin hiç ödenmemesi veya kısmen ödenmesi olarak tanımlanan vergi kaçakçılığı, vergi hasılatı, vergi adaleti, sosyal ve ekonomik yapı üzerinde olumsuz şekilde etkili olan, vergi uygulamasının en önemli sorunlarından biridir. Öte yandan, vergiden kaçınma, vergi kanunlarındaki açık kapılardan, yani boşluklardan yararlanarak ve vergiyi doğuran olaya neden olmamak suretiyle vergi borcunun doğmasına engel olmaktadır⁴¹.

Vergi kaçakçılığının yasaya aykırı, vergiden kaçınmanın ise yasaya uygun olması ölçütüne bağlı olarak yapılan ayırım, gelişmiş ülkelerin ulusal vergi hukuku düzenlemelerine bakıldığında önemini kaybetmektedir. Bazı devletler yasanın özüne aykırı işlemleri de kaçakçılık çerçevesinde ele almakta ve kaçınma ile kaçakçılık arasında bir ayırım yapmayarak, vergiden kaçınmaya da mükellefin yasal hakkı olan bir hukuksal durum olarak yaklaşmamaktadırlar⁴². Nitekim, vergi kaçırma ile vergiden kaçınma arasında belli belirsiz bir ayırım olduğu ileri sürülmektedir⁴³.

Birleşmiş Milletlere göre, vergi kaçakçılığı ile vergiden kaçınmanın farkı vergi kaçakçılığının yasaya aykırı, vergiden kaçınmanın ise kendi başına yasaya uygun olmasıdır. Ancak, vergiden kaçınma durumunda mükellef, vergi konusuna giren bir işlemin yarattığı sonuca başka bir şekil altında ulaşmaya çalışmaktadır⁴⁴.

1.1.3- Vergiden Kaçınma ve Vergi Peçeleme Ayrımı

Uluslararası planda vergiden kaçınma olarak adlandırılan durum, ulusal planda özellikle Türk vergi hukukunda kavram olarak ayrıca düzenlenmemiş olmasına karşılık,⁴⁵ literatürde ve uygulamada “peçeleme işlemi” olarak ifade edilmektedir.

41 Abdurrahman AKDOĞAN, Kamu Maliyesi, Gazi Üniversitesi İİBF, Yayın No: 67/34, Ankara 1985, s. 138-139

42 Billur YALTI SOYDAN, Uluslararası Vergi Anlaşmaları, Beta Basın Yayım Dağıtım, İstanbul 1995, s. 288-291

43 Şükrü KIZILOĞLU, Türk Vergi Hukukunda Örtülü Sermaye ve Örtülü Kazanç, Yaklaşım Yayınları, Ankara 2002, s. 43

44 UN, International Cooperation in Tax Matters, Guidelines for International Cooperation Against the Evasion and Avoidance of Taxes (with special reference to Taxes on Income, Profits, Capital and Capital Gains, DECOSOC, Doc.No. ST/ESA/142, New York 1984, s. 12

45 Vergi Usul Kanunu'nun 2365 sayılı Kanun'un 1. maddesiyle değişik 3. maddesinin B) fıkrası hükmü, “vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti

Vergi yükümlüleri ve sorumluları özel hukuk biçimlerini ve kurumlarını olağan kullanımları dışında kötüye kullanarak vergi kaçırma amacı güdüüyorsa bu amaca yönelik sözleşmelere “**peçeleme sözleşmesi**” adı verilir. Bu durumda idare ve vergi yargısı organları vergilendirmede görünüşteki sözleşmeyi değil, gerçek ekonomik durumu gözönüne almaktadır⁴⁶.

Peçeleme işleminde, vergi mükellefi veya sorumlusunun durumun gereklerine göre normalde başvurmayacakları bir hukuki biçime vergi yasasını dolanmak amacıyla başvurmaları sözkonusudur. Seçilen hukuki biçim, görüşteki şekliyle geçerli bir nitelik taşımakta, ancak bu biçim, vergi yasasının doğrudan kapsamadığı bir hukuki biçimle yaratılmakta, ortaya konulmaktadır. Böylece, mükellef, yasanın lafzına uyuyor görünse de özünü ihlal etmektedir⁴⁷. Belli bir hukuki biçimin sadece vergiden kaçmak amacıyla kullanılması, hukukun objektif iyi niyet ilkesine de ters düşmektedir⁴⁸.

İdare veya yargı organları vergi peçelemesi sonucuna ekonomik yorum yaklaşımı ile ulaşmaktadırlar. Bu durumda ispat yükü de kural olarak idareye ait olmaktadır. İdare, vergi kaçırmaya yönelik iradenin varolduğunu, yemin dışında her çeşit delile başvurarak kanıtlayabilmekte, vergi yargısı ise re’sen araştırma ilkesi çerçevesinde delilleri araştırarak karara ulaşmaktadır⁴⁹.

Vergiden kaçınmanın temel noktası, vergi yükümlülüğünün seviyesini, yasama organının belirli koşullarda belirli bir gelirin katlanmasını öngörüldüğü vergi miktarının altına düşürme girişiminde bulunulmasıdır. Bu işlemlerin taşıdığı özellikler şunlardır⁵⁰:

1. Vergiden kaçınma içeren hemen her durumda ortada bir “**yapay unsur**”

esastır.” ifadesini içermektedir. Bu hüküm vergi peçelemesi durumunda olay ve muamelelerin gerçek mahiyetinin esas alınacağını belirlemektedir.

46 Mualla ÖNCEL-Ahmet KUMRULU-Nami ÇAĞAN, Vergi Hukuku, Turhan Kitabevi, 13. Baskı, Ankara Mayıs 2006, s. 26

47 Selim KANETİ, Vergi Hukuku, 2. Baskı, İstanbul 1989, s. 49-50; ÖNCEL-KUMRULU-ÇAĞAN, a.g.e., s. 25-29; Salih ŞANVER, İşletme Vergiciliği ve Türk Vergi Sistemi, İstanbul 1968, s.124

48 ÖNCEL- KUMRULU-ÇAĞAN, a.g.e., s. 28

49 ÖNCEL-KUMRULU-ÇAĞAN, a.g.e., s. 27

50 OECD, OECD Work on Tax Avoidance and Evasion, Summary of the Work of OECD’s Committee on Fiscal Affairs on Combatting Tax Avoidance and Evasion, International Tax Avoidance and Evasion Colloquy Strasbourg, 1980, Bureau of Fiscal Documentation, Amsterdam, 1981, s.13; UN, Guidelines, a.g.e., s.12

bulunmaktadır. Başvurulan işlem, verginin dikkate alınmadığı bir ortamda normal olarak başvurulacak işlem değildir.

2. Bu işlemle, genellikle yasalarda bulunan boşluklardan yararlanılmakta veya yasa hükümleri amaçları dışında kullanılmaktadır.

3. Vergiden kaçınmayla olguların gerçek niteliği gizlenmektedir.

Vergi peçelemesinde, vergilendirme işleminin “**sebe**p” unsurunu oluşturan vergiyi doğuran olay, idare veya yargı tarafından, yorum yoluyla başlangıcından itibaren geçersiz sayılacaktır.⁵¹

Vergi hukukumuzda düzenlenmiş olan bir peçeleme sözleşmesi örneği, Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 16 ve 17. maddelerinde düzenlenmiş olan örtülü sermaye durumudur.

Örtülü sermaye için yasada öngörülen koşullar ortaya çıktığında, sözleşmenin normal sınırları aşan kısmı geçersiz sayılmaktadır. Bu durumda örtülü sermaye veya örtülü kazanç dağıtımı olarak hükme bağlanan peçeleme sözleşmesi hükümleri adi yasal karine hükmünde olduğundan, sözkonusu sözleşmelerin ekonomik gerçekliği yansıttığını ispat yükü mükellefe veya vergi sorumlusuna ait olmaktadır.⁵²

1.1.4- Meşru ve Meşru Olmayan Vergiden Kaçınma Ayrımı

Yukarıdaki açıklamalarımızdan fark edileceği üzere, vergiden kaçınmanın meşru ve meşru olmayan şekli sözkonusudur.

1.1.4.1- Meşru Vergiden Kaçınma

Meşru vergiden kaçınma için aşağıdaki esasların gözönüne alınması gerekmektedir:

- a) Yasalarla açıkça yasaklanmamış olan uygulamalar meşrudur.
- b) Vergi yükümlülüğünü zamanında ve gereğince yerine getiren mükellefin, vergiden tasarruf etmeye da hakkı vardır.

51 ÖNCEL-KUMRULU-ÇAĞAN, a.g.e., s. 29

52 ÖNCEL-KUMRULU-ÇAĞAN, a.g.e., s. 28

- c) Kişiler, ulusal veya uluslararası vergi kanunlarının boşluklarından yararlanarak vergi planlaması yoluyla gerekli yapısal düzenlemeleri yapabilirler.
- d) Vergi idaresinin vergi planlamasına yönelik düzenlemeleri inceleme ve gerektiğinde mükellefe açıklama yükümlülüğü getirebilecek vergi düzeltmelerinde bulunma hakkı vardır.

Girişimcinin, üçüncü şahıslarla ve yabancı ülkelerle hukuki ve iş ilişkilerini şekillendirmede prensip olarak serbest olması, Türk medeni Hukuku, ticaret hukuku, şirketler ve Vergi Hukuku'nun temel ilkelerinden olmalıdır. Yapılanma ve düzenleme imkanlarının seçimindeki serbestlik, mevcut vergi yasası hükümleri veya idari düzenlemelerine uygun olmalı, uygulamalar, yabancı ülkelerdeki vergi sistemi farkının suistimali anlamına gelecek şekilde haksız kullanılarak, sadece Türk vergi tasarrufuna yönelik olmamalıdır.

Esas olarak, vergi ödemek zorunda olan kimse, vergiden kaçınmak, tasarruf etmek hakkına da sahiptir. Vergi tasarrufu amacıyla yurt için veya yabancı ülkedeki vergi matrah düzenleme farklarından yararlanmak, sadece yerel vergiden kaçınmaya hizmet etmemelidir. Herkesi bağlayıcı olan yasalar böyle bir kaçınmaya izin vermez, yerel vergi yasalarına tabi olan herkesin eşit biçimde vergilendirilmesini ve tüm yerel vergi mükelleflerinin ortak yararı için vergi gelirlerinin güvence altına alınması gerekmektedir.

1.1.4.2- Meşru Olmayan Vergiden Kaçınma

Vergi idarelerinin meşru olmayan vergiden kaçınma mücadelesinde yararlandığı bir uygulama, hakkın suistimali ilkelerinin kullanımınıdır. Vergi hukukunun hakkın kötüye kullanımıyla mücadele ilkesi, tüm modern hukuk düzenlerinde anayasalarla düzenlenmiştir.

Bir vergi mükellefinin, ekonomik teamüllere, şartlara uygun olmayan veya gerekçesi izah edilemeyen kanuni düzenlemeleri seçmesi halinde, hakkın kötüye kullanımı ortaya çıkar. Vergilendirme hakkının, tüm faktörleri göz önüne alan hukuki takdir yoluyla sağlanması vergiden kaçışı engeller.

Örneğin bir yabancı üs şirketin, işleriyle bağlantılı faaliyetlerini kendisinin

yürütmemesi halinde, hakkın suiistimali sözkonusu olur. Merkezlerinin bulunduğu ülkelerde yapıları gereği veya gerçekten hiçbir faaliyet göstermeyen üs şirketlerin, hukuki ve ticari işlemlerde genellikle devreye sokulup kullanılmaları hak suiistimali çerçevesinde değerlendirilmektedir.

Esas olarak hakkın suistimalinden söz edebilmek için, vergi dışında başka makul baskın sebeplerin görülmemesi ve vergiden kaçınma niyetinin dış görüntüde seçilmiş olan düzenlemeye esas teşkil etmesi gerekir.

Vergi tasarrufu amacının, vergi mükellefi tarafından seçilmiş düzenleme için bilinen ve benimsenen tek motif olması halinde, düzenleme imkanlarının suistimalinin sözkonusu olduğu ileri sürülebilecektir.

Tüm vergi mükelleflerinin eşit vergilendirilmesi açısından, vergi ziyasını açığa çıkartıp mücadele etmek, sadece vergi adaletini sağlamakla kalmayacak, aynı zamanda Türk şirketlerinin yurtdışındaki rekabet konumlarını iyileştirecek ve yurtdışına yönelişin artmasını da engelleyecektir.

Yerel ve uluslararası vergi yasalarının sadece boşluklarından yararlanan yapılanmalar ve vergi planlamaları kusurlu bulunmamalıdır. Suistimal kabul edilerek vergisel açıdan kabul görmeyen düzenlemeler, mutlak vergi tasarrufu maksadıyla yapılmış ve başka hiçbir ekonomik amaç taşımayan düzenlemelerdir.

1.1.5- Vergiden Kaçınma Yollarının Uluslararası Kuruluşlarca Sınıflandırılması

1.1.5.1- Birleşmiş Milletler Raporuna Göre Vergiden Kaçınma

Birleşmiş Milletler 1984 tarihli konuyla ilgili raporunda⁵³, tam mükelleflerin başvurdukları başlıca uluslararası vergiden kaçınma yollarını aşağıdaki şekilde belirlemiştir:

1. Gelirin servete veya servetin gelire dönüştürülmesi,
2. Mal ve hizmet karşılığı ödemelerin vadesiz veya faizsiz borç olarak gösterilmesi,

⁵³ UN, Guidelines, a.g.e., s.12 vd.

3. Gelir veya varlıkların yasal sahipliğinin (düşük vergili ülkelerde bulunan üs şirketler gibi) bağlı şirketlere aktarılması,
 4. Örtülü sermaye yatırımlarıyla vergisel yarar sağlanması,
 5. Kârın düşük vergili ülkelerde bulunan bağlı şirket veya şubelerde toplanması sağlayacak işlemler yapılması,
- olarak ortaya çıkmaktadır.

1.1.5.2-OECD Raporuna Göre Vergiden Kaçınma

OECD (Milletlerarası İktisadi İşbirliği ve Kalkınma Teşkilatı)'nin konu ile ilgili raporuna göre⁵⁴ en yaygın vergiden kaçınma halleri şunlardır:

1. Yabancı bir yatırımdan elde edilen gelirlerin çok düşük oranda vergi ödeyen veya hiç ödemeyen bir ara işletmede toplanması,
2. Kârların, vergi mükellefiyeti doğurmayacak veya çok düşük vergi yükümlülüğü yaratacak şekilde, banka unsurlara dönüştürülmesi (örneğin ticari kazancın değer artış kazancına dönüştürülmesi),
3. Suni gider tahakkukları,
4. Vergi anlaşmalarının sağladığı yararları azamiye çıkarmak için değişik kaynaklardan elde edilen yabancı gelirleri toplamak üzere yabancı şirketler kurulması,
5. “1” ve “4” şıklarının birlikte uygulanması.

1.1.5.3- Vergiden Kaçınmaya Karşı Uygulamalarla İlgili Uluslararası Ticaret Odası (ICC) Politika Kararı

130 ülkenin kurumlarını temsil eden ve bu ülkelerin işletmeleri (özel sektörü) adına beyanda bulunma konusunda yetkili kurum olan Uluslararası Ticaret Odası (ICC), çifte vergilemenin önlenmesinin yanısıra, uluslararası ticaret ve yatırımları olumsuz

⁵⁴ OECD; International Tax Avoidance and Evasion: Four Related Issues, Issues in International Taxation, No: 1, Paris 1987, s.13.

etkileyen veya yönünü çarpıtan, vergi yükünü artırıcı veya belirsizliğe neden olan uygulamaları gündemine almaktadır. Bu tür uygulamalardan olan, vergi otoritelerinin vergiden kaçınmaya karşı geliştirdikleri uygulamalarla ilgili politika kararı 2000 yılında revize edilerek yayımlanmıştır⁵⁵.

1.1.5.4-Vergiden Kaçınmaya İlişkin ICC Tespitleri

Vergiden kaçınmaya karşı vergi idarelerinin geliştirdikleri uygulamalarla ilgili ICC tespitleri şunlardır:

1. Birçok ülkede vergi otoriteleri, vergi tarhiyatlarını vergiden kaçınma yönünde engellemelerle yeniden değerlendirmeye tabi tutma eğilimi göstermekte ve bu eğilim artış göstermektedir. Bu eğilim, mükelleflerin vergi maliyetlerini minimize etmeye yönelik yapılanmalarını yasalarla ve muvazaa ve vergi kaçakçılığı yorumuna tabi tutarak engelleme şeklinde ortaya çıkmaktadır.
2. ICC'ye göre, yasaya aykırı olmayan vergiden kaçınma ile yasaya aykırı olan kaçakçılık arasında yapılacak bir ayrımla, muvazaa iddiası ile mükelleflerin vergi suçu işlediklerin varsayılmasını ve cezalı tarhiyatlara muhatap olmalarını öngören bu kural ve uygulamalar, globalleşen dünyamızda, ticaretin önünde üretimi engelleyici ciddi bir engel oluşturmakta, bu nedenle bu tür uygulamaların durdurulması gerekmektedir.
3. Vergiden kaçınmanın, vergi kaçakçılığından farklı olarak, yasalarla yasaklanmamış olmasına rağmen, ICC, vergi otoritelerinin mükelleflerin kasıtlı olarak vergiden kaçınmasını önlemeye yönelik çalışmalarını kabul etmekte ve uygulanabilir yasal sistemler içinde (kanun hükümlerinin suistimaline yönelik spesifik ve/veya genel kurallar veya bunlara eşdeğer uygulamalar kapsamında) makul karşılamaktadır. Ancak, bu tür kuralların uygulanması mantıklı ve adil olmalı ve işletmeler için asli olan kanunların kesinliği (legal certainty) temel ilkesine uygun olmalıdır.^{56 57}

55 ICC,Vergiden Kaçınmaya Karşı Uygulamalarla İlgili ICC-Uluslararası Ticaret Odası Politika Kararı, ICC Policy Document 180/434 (27 Haziran 2000).

⁵⁶ Eyüpgiller, a.g.m.

⁵⁷ Düzeltme

1.1.5.5- Vergiden Kaçınmaya İlişkin ICC Tavsiyeleri

ICC'nin yukarıda ayrıntılarına yer verilen “**politika kararı**”nda, belirlenen hususlar ışığında hükümetlerden aşağıdaki ilkelerin uygulanması talep edilmiştir.

1. Vergi otoriteleri, belirli bir yasal ticari işlem biçimine, genel vergi maliyetlerini azaltmaya imkan tanınması gerekçesiyle karşı çıkmamalıdır. Yasal ticari karar kavramı, global piyasalarda teknolojik nedenlerle hızla değişen ortamda geniş bir şekilde tanımlanmalıdır.
2. Spesifik Vergiden Kaçınmayı Önleyici Kurallar, yasalara harfiyen uyan bir mükellefin sorgulanmayacağından emin olabileceği şekilde, yeterince açık ve kesin olmalıdır. Vergi yasaları tamamen lafzına uygun olarak uygulanmalıdır.
3. Vergi otoritelerinin ve vergi incelemelerinden sorumlu idarelerin lafzı açık olan bir yasayı kendilerine göre “**ruhunu**” gözönüne alarak yorumlamaları kabul edilemez. Özellikle yasanın idari yorumlarının (tebliğlerin) yayımlanmamış olduğu durumlarda bu hususa dikkat edilmelidir.
4. Genel Vergiden Kaçınmayı Önleyici Kurallar hükme bağlanırken de (yasanın suistimali veya eşdeğer durumlar) aynı kanunların kesinliği gereği aşağıdaki ilkelerin gözönüne alınması gerekmektedir.
5. Bu tür genel kuralların uygulanması, ekonomik öze uygunluğun bulunmadığı veya bir işlemin yapılması için aslı bir sebebin var olmadığı durumlarla sınırlı kalmalıdır. Ekonomik öze uygunluk (economic substance) bir işlemin olgularına ve gerçekleşme şartlarına dayandırılması gereken bir ticari değerlendirme (test) olmalı, mekanik ölçülerden (testler) kaçınılmalıdır.
6. Vergi usul kuralları adil ve tutarlı biçimde uygulanmalı, ispat külfetinin keyfi olarak mükellefe yöneltilmesine izin verilmemelidir.
7. Özel olarak hükme bağlanmış ve mevzuatı oluşturulmamış vergi teşvik önemlerinin “**suistimale karşı**” uygulamalarda sorgulanması kabul edilemez. Yasa koyucunun bu tür teşvikleri kaldırma konusunda yetkisi tartışmasız ise de, bu teşvikler geriye dönük olarak kaldırılmamalıdır.
8. Ticari bir işlem Spesifik Bir Vergiden Kaçınmayı Önleyici Kuralların dışında

birakıldığı takdirde, Genel Vergiden Kaçınmayı Önleyici Kurallar kapsamına da alınmamalıdır. Örtülü sermaye konusunda olduğu gibi, bu tür uygulamalarla karşılaşıldığı takdirde kanunların kesinliği kuralı ciddi ölçüde tahrip edilmiş olacaktır.

9. Genel Vergiden Kaçınmayı Önleyici Kuralları kabul edip uygulayan ülkelerin, aynı zamanda vergi mükellefine önceden, uygun bir dönem içerisinde, belirli bir işlemin bu tür uygulamalara muhatap olup olmayacağına dair “**muktezalar**” (ön idari görüşler) (advance rulings) vererek açıklık sağlamaları gerekmektedir. Ancak, bu muktezaların yüksek maddi ve zaman kaybı şeklindeki maliyetlerine istisnai durumlar dışında neden olmaması yönünden, vergi kuralları (hükümlerin işleyişi) yeterince açık olmalıdır.
10. Vergi anlaşmalarına taraf olan Devletlerin karşılıklı olarak birbirlerini kendi Vergiden Kaçınmayı Önleyici Kurallarını uygulama konusunda yetkilendirmesi halinde, bu kurallar açık bir şekilde belirlenmeli ve mütekabiliyet ve eşitlik ilkesine uygun olmalıdır.

1.1.6- Uygulamada Vergiden Kaçınmaya İlişkin Bazı Tespitler

Birçok ülkede vergi otoriteleri, vergi matrahlarını vergiden kaçınma yönünden yeniden değerlendirerek cezalı veya cezasız olarak tarhiyat yapma eğilimini artırmaktadırlar.

Bu eğilim, mükelleflerin vergi maliyetlerini minimize etmeye yönelik yapılanmalarını yasal düzenlemelerle, peçeleme, muvazaa veya vergi ziyana neden olma yorumuna tabi tutarak engelleme şeklinde ortaya çıkmaktadır. Bazı ülkelerde, bu tür durumlar yasalarla da düzenlenmiştir.

Örneğin Fransa’da normal olmayan davranış karinesi (presomption d’anormalite) karinesi yasalarla düzenlenmiştir⁵⁸.

⁵⁸ François DERVEL, Finances Publiques, Dalloz, 12. Baskı, Paris 1996, s. 41; Konunun örtülü sermaye ve örtülü kazanç yönünden değerlendirmesi için Bkz. KIZILOT, a.g.e., s. 162 vd.

Mükellefin işlemlerini işin ve işlemin gereği olmayan şekilde yapılandırmak suretiyle vergiyi minimize etme çabaları, birçok ülkede yasalarla engellenmiştir. Ancak, bu konuda özel hükümlerle (örtülü kazanç benzeri) veya genel kurallarla açık ve net bir sistem geliştirilmemiş ise, mükellefin alacağı uygulama öncesi muktezarlarla aydınlatılması hayati önem kazanmaktadır. Özel bir vergiden kaçınmama (anti-avoidance) kuralını ihlal etmediği halde genel kurala tabi tutularak vergi cezasına muhatap olmak istemeyen mükelleflerin idare tarafından önceden bilgilendirilmesi ve vergi riskinin ortadan kaldırılması şarttır.

Yasaların kesinliği (legal certainty) ve geriye yürümezliği kurallarının ihlal edilmemesi bu konuda özellikle önem taşımaktadır. Örneğin mükellefe yasalar çerçevesinde tanınmış bir vergi teşvikinin geriye dönük olarak kaldırılması veya bu teşvikten yararlanılması için yapılan bir yapılanmanın yasadışı bir vergiden kaçınma olarak değerlendirilmesi iki taraflı olarak adaletsiz olacaktır. Buna benzer bir uygulama, 1999 yılı bittikten sonra, 50 yıllık uygulamada kabul edilen, vadesi izleyen yılda sona eren vadeli mevduatın faizlerinin yıl sonunda değerlemeye tabi tutulmaması uygulamasının bir vergi tebliği ile kaldırılması ile Türkiye’de ortaya çıkmıştır.

Benzer bir örnek, repo faizlerinin belirli bir kısmının mülkiyetini elinde bulunduran kişilere değil bankalara ait olacağı yönünde tebliğle yapılan düzenlemedir.

Ülkemizde, vergi tebliğlerinin yasaların uygulandığı dönem tamamlanıp beyan döneminin yaklaştığı tarihlerde yayımlanması da bu tür mükellefi zor durumda bırakabilen uygulamalara yol açabilmektedir. Vergi yasalarında çok sık farklı yöndeki değişikliklerin yaşandığı ülkemizde bu konu daha da fazla önem kazanmaktadır.

1999 yılı öncesinde Vergi Usul Kanunu’nun 344. maddesi başlığında yer verilen ve madde metninde “**kasten vergi ziyana neden olmak**” şeklinde tanımlanan vergi kaçakçılığı kavramı, 4369 sayılı Kanun’un 11. maddesiyle, başlığı ile birlikte değiştirilerek vergi ziyayı suçu olarak düzenlenmiştir. Bu düzenleme sonrasında, vergi idaresinin vergiden kaçınma hallerinde de, vergi ziyana neden olunması halinde vergi cezalarının uygulanmasının kolaylaştırılmış olduğu ileri sürülebilir.

1.1.7- Değerlendirme

Uluslararası Ticaret Odası (ICC) Politika Kararı'nda da yer aldığı üzere, yasaya aykırı olmayan vergiden kaçınma ile yasaya aykırı olan kaçakçılık arasında yapılacak bir ayrımla, muvazaa iddiası ile mükelleflerin vergi suçu işledikleri kabulünü ve cezalı tarhiyatlara muhatap olmalarını öngören bu kural ve uygulamalar, globalleşen dünyamızda ticaretin önünde üretimi engelleyici ciddi bir engel oluşturmakta, bu nedenle bu tür uygulamaların sınırlandırılmasında yarar görülmektedir.

Ancak, örtülü sermaye ve örtülü kazanç gibi konularda herhangi bir mekanik ölçünün (sektörler itibariyle emsal kurumlarda) bulunmaması halinde de, ya bu hükümler uygulanamaz hale gelmekte, ya da mükellefi ve ihtilaf halinde sistemi (idare ve yargıyı) gereksiz maliyetlere katlanmaya zorlayabilmektedir.

Vergi Usul Kanunu'nun 344. maddesinde **“kasten vergi ziyanına neden olmak”** şeklinde tanımlanan vergi kaçakçılığı suçunun, madde metninde yer alan kasıt unsuru kaldırılarak vergi ziyayı suçu olarak düzenlenmesi Türk vergi hukukunda da vergiden kaçınma ile ilgili durumların vergi cezalarına muhatap olmasını kolaylaştırmıştır.

1.2- İşletme Vergiciliği

Gelir ve kurumlar vergileri, bir işletme için en önemli vergilerdendir. Gelir vergisi ve kurumlar vergisi, mali bilançonun yardımıyla bulunan kara bağlıdır. Kar ne kadar yüksek olursa, cari dönemde ödenecek olan gelir vergisi ve kurumlar vergisi de o kadar yüksek olacaktır. İşletme sahibinin yıllık mali bilançosunu hazırlarken iki sorunun cevabı önem taşımaktadır:⁵⁹

- Yıllık kar ve buna bağlı olarak yıllık vergi *nasıl* etkilenmelidir?
- Vergi yükünün asgari hale getirebilmesi için *neler* yapılmalıdır?

Burada işletme vergiciliğinin görevi, daha yüksek kar payı elde etmek hedefine en uygun biçimde ulaşabilmek için vergiye tabi olayları yönlendirmektir. *Mali bilanço*

⁵⁹ Dr. Joachim Behrendt -Arş. Gör. E. Şule Gökşenli, “Mali Bilanço Hazırlama Politikaları,” <http://www.boun.edu.tr/~behrendt/Steuerbilanzpolitik.htm>

politikasının izlenmesindeki amaç ise yukardaki iki soruya cevap verebilmek olacaktır.

Mali bilanço politikasının araçları olarak vergiye tabi olan müteşebbisleri yönlendirmek ve seçimlik haklarının kullanılması önem kazanacaktır. İşletmeciler, vergi yükünü en aza indirmeye çalışmaktadırlar. Bir işletmecinin bir makineyi satın almak veya kiralamak gibi iki alternatifi olabilir. Böylece yıllık amortisman oranları ve makine satın alınırken yapılan harcamalar veya yıllık kira bedeli, vergiye tabi gider olarak kaydedilebilecektir. Ancak işletmeci, vergi bilançosu hazırlanmadan önce makine konusunda kararını vermelidir. İşletmeci, geleceğe dönük tedbirler aldığı için vergiye tabi olanlarının, bilançonun hazırlanışı sırasında direk olarak bir bağlantısı bulunmamaktadır. Bu durumdan sadece vergi kazancı değil, aynı zamanda başka parametreler de etkilenmektedir. Örnek olarak her iki alternatifin nakit akışı, kredi miktarı, vb. durumlar gösterilmektedir.

Mali bilançonun araçlarından biri olan *seçimlik haklarının kullanılmasında* buna benzer bir sorun ortaya çıkmamaktadır. Vergi haklarının ne zaman ve nasıl kullanılacağı kararı, mali bilançonun hazırlandığı dönemde verilmektedir.⁶⁰ Dolayısıyla seçimlik hakları kullanılırken geçmişe dönük tedbirler alınmaktadır. Vergisel tercihler kullanılırken sadece vergi kazancı ve vergi ödemeleri önemlidir; diğer işletme büyüklükleri ise dikkate alınmayabilmektedir. Bu gruptaki araçlara örnek olarak amortisman hesaplama yönteminin seçimi, maliyetlerin belirlenmesi veya stok değerlemede LİFO⁶¹ veya ortalama fiyat metodunun kullanılması verilebilmektedir.

Bu konuyu açıklığa kavuşturabilmek için bir örnekten hareket edilmiştir: t_0 zamanında kurulmuş olan bir işletmenin faaliyete geçebilmesi için 60 Bin YTL tutarında makine satın alınmıştır. Gelecek 4 yıl içerisinde 165 Bin YTL tutarında satış geliri hedeflenmiştir. Amortisman dışında üretim için 75 Bin YTL ödeme

⁶⁰ Ancak bunun geçerli olabilmesi için bilançonun sürekliliği önemlidir. Seçimlik haklarının kullanılması, her yıl keyfi olarak değiştirilmemelidir.

⁶¹ Mükellefler, satın aldıkları veya imal ettikleri emtiyanın maliyet bedelini, son giren ilk çıkar (LIFO) yöntemini uygulamak suretiyle de tespit ediliyorlardı. Ancak, 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 274'üncü maddesinde 5024 Sayılı Kanunun 1'inci maddesiyle değişen madde ile 01.01.20004 tarihinden itibaren LIFO değerlendirme yöntemi kaldırılmıştır.

gerektiren giderler oluşmuştur. İşletme, satın aldığı makina için - vergi mevzuatı tarafından da kabul edilmiş olan - amortisman hesaplama yöntemlerinden birini seçebilmektedir.⁶²

Bunun için de ya normal amortisman yöntemi seçilerek yıllık % 25 ini (yani 15 Bin YTL) muhasebeleştirilecek ya da azalan amortisman tutarları yöntemini seçerek yıllık % 50 sini ve kalan değer de 4. yılda itfa edilecektir. Azalan amortismanlar yöntemi seçildiği takdirde yıllar itibarıyla amortisman tutarları, t_1 'den t_4 'e kadar sırası ile 30 Bin, 15 Bin, 7,5 Bin ve 7,5 Bin YTL olur.

Satış gelirleri, ödeme gerektiren giderler ve amortismanlar hesaplanarak kar (K) bulunmaktadır. Her iki alternatifin dönemler itibarıyla karları (K_1 'den K_4 'e kadar) ve toplam karları (K_{top}) aşağıdaki gibidir:

	(1) Normal Amortisman (Bin YTL)	(2) Azalan Bakiyeli Amortisman (Bin YTL)	Giderler	Satış Hasılatı	(1) Kar	(2) Kar
t1	15	30	75	165	75	60
t2	15	15	75	165	75	75
t3	15	7,5	75	165	75	82,5
t4	15	7,5	75	165	75	82,5
Toplam	60	60			300	300

Bu örnekten, mali bilanço politikası için birtakım temel bilgiler ortaya çıkmaktadır:

⁶² 5024 sayılı Kanunla Vergi Usul Kanununun 315 inci maddesinde, normal amortisman usulünde amortisman tabi iktisadi kıymetlerin faydalı ömürlerinin dikkate alınarak amortisman ayrılacağı, mükerrer 315 inci maddesinde de azalan bakiyeler usulünde amortisman oranının normal amortisman oranının iki katı olduğu yönünde değişiklik yapılmıştır.

5228 sayılı Kanunun 59 uncu maddesiyle yapılan bu ibare değişikliği ile azalan bakiyeler usulüyle amortisman ayırmada üst sınır getirilmiş ve azalan bakiyeler usulüyle amortisman ayrılırken her halükarda amortisman oranının % 50'yi geçmeyeceği belirtilmiştir.

Amortisman oranları için bakınız;

333 Seri Nolu VUK Genel Tebliği, 28.4.2004 tarih ve 25446 Sayılı Resmi Gazete,

337 Seri Nolu VUK Genel Tebliği, 13.8.2004 tarih ve 25552 Sayılı Resmi Gazete,

339 Sıra Nolu VUK Genel Tebliği, 24.8.2004 Tarih ve 25563 Sayılı Resmi Gazete

1. Ödeme fazlası, her iki alternatif için de vergi öncesi 90 bin YTL (165 Bin - 75 Bin) ve bu, toplam kardan bağımsız bir şekilde oluşmaktadır. Araç olarak vergisel tercihlerin kullanılması ile mali bilanço politikası oluşturulursa, verginin nakit olarak ödenmesi dışında, nakit akımı etkilenmemektedir. Buna karşın bilançoda yeralan varlık birimlerinin veya borçların pozisyonları etkilenmektedir.
2. Seçimlik haklarının kullanılması, karların daha sonraki dönemlere ertelenmesini sağlayacaktır. İki alternatifin birbirinden farkı ise dönemseldir; toplam karları ise aynıdır. Bunun sebebi ise bilanço ve değerlendirme yöntemlerinin farklı ele alınmasıdır; böylece gayri nakdi değerler, bilançoda yüksek değerlendirilmiştir. Bir işletmenin kuruluş ve kapanış döneminde gayri nakdi değerler olmadığı için bilanço ve değerlendirme yönteminin seçimine gerek kalmamaktadır.
3. Her iki alternatifte nakit akımı aynı ve işletme sahibi açısından sadece kar dağıtımını önem taşıdığı için karın düşük veya yüksek ilan edilmesi bir önem taşımamaktadır. Nakit akımı açısından kar dağıtımının, ilan edilen karla bir ilişkisi bulunmamaktadır.⁶³
4. Herhangi bir dönemde bilançoda gösterilen aktifler ne kadar düşük (borçlar ne kadar yüksek) olursa cari dönem karı da o kadar düşük ve gelecek dönemlerde oluşacak olan karlar da o kadar yüksek olmaktadır.

Bir işletmenin, seçimlik haklarını nasıl kullanması gerektiği henüz açıklık kazanmamıştır. Uygulamada işletmelerin amaçları, her bir dönemde oluşan karlarını mümkün olduğu kadar düşük göstermektir. Bu sebepten dolayı normal amortisman yerine azalan bakiyeli amortisman yöntemi seçilecektir. Bu tercih sonucunda 1. dönemde, normal amortismanına göre daha az kar sebebiyle daha düşük vergi ödenmektedir.

⁶³ Şirket anlaşmasında hisse sahiplerine yapılan kar dağıtımı, o yılın karının çözülmesiyle bu durum geçerli olmaktadır. Bazı işletmelerde, özellikle sermaye şirketlerinde, daha önceki yıllarda elde edilen karlar, yedek akçe olarak ayrıldığı zaman bu ilke geçerli olmaktadır.

Ancak 3. ve 4. dönemlerde daha yüksek kar sebebiyle daha fazla vergi ödenmektedir. Uygulamada algılandığı gibi vergi tasarrufu sözkonusu değildir. Vergi ödemeleri, sadece daha sonraki dönemlere ertelenmektedir.

Ancak dönem karlarının ertelenmesi ile birtakım avantajlar doğmaktadır: Ödenmeyen vergi sebebiyle işletmenin nakit akışında bir azalma meydana gelmemektedir. Bu etki “*Nakit (Likit) Etkisi*” olarak adlandırılmaktadır. Vergisel tercihlerin kullanılması yoluyla ertelenen vergiler, işletmenin kendi bünyesinde veya piyasada faize yatırılmaktadır.

Bu etkiye de “*Faiz Etkisi*” denilecektir. Vergide seçimlik haklarının kullanılması yoluyla kar, her dönemde mümkün olduğu kadar düşük gösterilirse işletme, hem faiz, hem de nakit etkisinden tam olarak yararlanmış olmaktadır.

İşletme, kendisini feshetmeden önce vergi mevzuatı tarafından kendine yeterli vergisel tercihler sunulursa faiz etkisinden tümüyle yararlanabilmek için toplam karlarını son döneme erteleyerek vergilendirmektedir. Bu seçenek, adi ve şahıs şirketlerinde de olumsuz etki yaratmaktadır; çünkü gelir vergisinde basamaklı vergilendirmeye (progresyon) tabi oldukları için karlarını son döneme erteledikleri zaman daha fazla vergi ödemek zorunda kalmaktadırlar.

Bu olumsuz durum “*Basamaklı Vergilendirme (Progresyon) Etkisi*” olarak adlandırılmaktadır. Günümüzde Türkiye’de uygulanan gelir vergisi oranları⁶⁴: 75 Bin YTL nin 40.000 YTL’si için 9.190 YTL fazlası için % 35 dir. Tekrar örneğe dönüldüğü zaman gelir vergisi ödemeleri aşağıdaki gibi olur:

64 259 Seri Nolu Gelir Vergisi Genel Tebliği ile 2007 yılında uygulanmak üzere aşağıdaki tutarlar belirlenmiştir.

7.500 YTL'ye kadar	% 15
19.000 YTL'nin 7.500 YTL'si için 1.125 YTL, fazlası	% 20
43.000 YTL'nin 19.000 YTL'si için 3.425 YTL, fazlası	% 27
43.000 YTL'den fazlasının 43.000 YTL'si için 9.905 YTL, fazlası	% 35

oranında vergilendirilir.

	Normal Amortisman		Azalan Bakiyeli Amortisman	
	Kar (Bin.)	Vergi (Bin.)	Kar (Bin.)	Vergi (Bin.)
t1	75	21,44	60	16,19
t2	75	21,44	75	21,44
t3	75	21,44	82,5	24,065
t4	75	21,44	82,5	24,065
Toplam	300	85,76	300	85,76

İşletme, azalan bakiyeler amortismanını seçerek faiz ve nakit etkisinden tümüyle yararlandığı zaman 75 Bin YTL yerine 75,75 milyon TL; yani basamaklı vergilendirmenin etkisi ile 0,75 milyon TL daha fazla vergi ödemektedir. Faiz ve basamaklı vergilendirme (Progresyon) etkisi, karşılıklı etkileşim içindedirler ve mali bilanço politikası için belirli bir strateji oluşturulurken birbirleri ile çatışmaması gerekecektir.

Faiz etkisinden optimal bir şekilde yararlanabilmek için karları, daha sonraki dönemlere, mümkünse son döneme ertelemek gerekmektedir. Basamaklı vergilendirmenin (Progresyon) olumsuz etkisinden kaçınmak için karları, dönemlere eşit olarak dağıtılması gerekecektir. İşletme, bu iki etkiyi gözönüne alarak nasıl bir mali bilanço politikası izlemelidir?

Sermaye şirketleri ve en üst vergi basamağında bulunan şahıs şirketleri için bu sorunun cevabı oldukça basittir: Basamaklı vergilendirme (Progresyon) etkisi olmadığı için karlar, daha sonraki dönemlere ertelenerek faiz ve nakit etkisi, en etkin şekilde kullanılmaktadır. Likiti sınırlı olan işletmeler için de bir sorun bulunmamaktadır. Bu işletmeler, varlıklarını sürdürebilmeleri için nakite ihtiyacı olduğundan en az vergi ödeme politikasını izleme yerine likit elde etme politikası ağırlık kazanmaktadır. Optimal bir mali bilanço politikasını izlemek için karlarını ve dolayısıyla vergi ödemelerini ertelemektedirler.

Adi şirketler ve likiti sınırlı olmaması sebebiyle vergilendirmede en üst basamakta bulunmayan şahıs şirketleri için bu sorunun cevabı oldukça zordur. Faiz ve progresyon etkisini dikkate alarak vergi yükünü en aza indirmek gerekmektedir. Genelde işletme vergiciliğinin kullandığı yöntem, her iki etkiyi de gözönüne alarak verginin bugünkü değerini enaz değerine getirmektir.

Her bir döneme ait vergi ödemelerinin, belirli bir faiz oranı (işletme, tasarruf ettiği vergiyi bu oran üzerinden faize yatırabilir) üzerinden bugünkü değeri hesaplanmakta ve vergi ödemelerinin toplamı ile verginin bugünkü değerleri toplamı karşılaştırılmaktadır. Verginin bugünkü değeri ne kadar düşük olursa, işletmenin toplam vergi yükü de o kadar düşük olmaktadır. Vergi ödemeleri hesaplanırken progresyon etkisi de gözönüne alınmaktadır. Faiz etkisi, hesaplanan faiz oranı ile gözükmemekte ve bugünkü değeri gittikçe azalacaktır.

Örnekte her iki alternatif için hesaplanan verginin bugünkü değeri (t dönemindeki vergi ödemesi S_t ; t_0 baz alınarak hesaplanan verginin bugünkü değeri S_0 ; İşletmenin izlediği faiz oranı i):

Enflasyonun olmadığı bir ortamda faizin fırsat maliyeti % 5 ve % 10 olduğu zaman verginin bugünkü değeri:

	Normal Amortisman (Bin YTL)			Azalan Bakiyeli Amortisman (Bin YT)		
	S_t	$i = \% 5$ iken S_0	$i = \% 10$ iken S_0	S_t	$i = \% 5$ iken S_0	$i = \% 10$ iken S_0
t_1	21,44	20,42	19,49	16,19	15,42	14,72
t_2	21,44	19,45	17,72	21,44	19,45	17,72
t_3	21,44	18,52	16,11	24,07	20,79	18,08
t_4	21,44	17,64	14,64	24,07	19,80	16,44
Toplam	85,76	76,03	67,96	85,76	75,45	66,95

Faiz oranı % 5 alındığı zaman normal amortisman tercih edilmektedir; çünkü azalan bakiyeli amortismanda verginin bugünkü değeri 75,45 Bin YTL iken normal amortismanda verginin bugünkü değeri 76,03 Bin YTL dir. Ancak faiz oranı % 10 olduğu zaman verginin bugünkü değeri normal amortismanda 67,96 Bin YTL iken

azalan bakiyeli amortisman da 66,95 Bin YTL olduğu için azalan bakiyeli amortisman tercih edilmektedir. Faiz oranı % 5 olduğu zaman faizin olumlu etkisinden yararlanabilmek yerine progresyonun olumsuz etkisini ortadan kaldırmak önem kazanmaktadır. Ancak faiz oranının yükselmesiyle, yani % 10'a çıkmasıyla faiz etkisi önem kazanmaktadır.

Örnekte her iki alternatif için hesaplanan verginin bugünkü değeri (t dönemindeki vergi ödemesi S_t ; t_0 baz alınarak hesaplanan verginin bugünkü değeri S_0 ; İşletmenin izlediği faiz oranı i):

Enflasyonun olmadığı bir ortamda faizin fırsat maliyeti % 5 ve % 10 olduğu zaman verginin bugünkü değeri:

	Normal Amortisman (Bin YTL)			Azalan Bakiyeli Amortisman (Bin YTL)		
	S_t	i = % 5 iken S_0	i = % 10 iken S_0	S_t	i = % 5 iken S_0	i = % 10 iken S_0
t_1	21,44	20,42	19,49	16,19	15,42	14,72
t_2	21,44	19,45	17,72	21,44	19,45	17,72
t_3	21,44	18,52	16,11	24,07	20,79	18,08
t_4	21,44	17,64	14,64	24,07	19,80	16,44
Toplam	85,76	76,03	67,96	85,76	75,45	66,95

Faiz oranı % 5 alındığı zaman normal amortisman tercih edilmektedir; çünkü azalan bakiyeli amortisman da verginin bugünkü değeri 75,45 Bin YTL iken normal amortisman da verginin bugünkü değeri 76,03 Bin YTL dir. Ancak faiz oranı % 10 olduğu zaman verginin bugünkü değeri normal amortisman da 67,96 Bin YTL iken azalan bakiyeli amortisman da 66,95 Bin YTL olduğu için azalan bakiyeli amortisman tercih edilmektedir. Faiz oranı % 5 olduğu zaman faizin olumlu etkisinden yararlanabilmek yerine progresyonun olumsuz etkisini ortadan kaldırmak önem kazanmaktadır. Ancak faiz oranının yükselmesiyle, yani % 10'a çıkmasıyla faiz etkisi önem kazanmaktadır.

Faiz oranı düştüğü zaman faizin olumlu etkisinden yararlanabilmek yerine progresyonun olumsuz etkisini ortadan kaldırmak önem kazanmaktadır. Ancak faiz oranının yükselmesiyle faiz etkisi önem kazanmaktadır.

Adi ve şahıs şirketleri, verginin bugünkü değerini en aza indirmeye çalışarak her dönem ayrı bir mali bilanço politikası izlenmelidir. Bu şirketler için bir sorun daha mevcuttur: Bugünkü net değer hesaplama yöntemi, verginin bugünkü değerini en aza indirmek için yapılan hesaplamalarda birtakım zorluklara neden olmaktadır. Bugünkü net değer hesaplanırken gelecek dönemler için kesin değerler verilmektedir. Ancak gerçek hayatta faiz ve vergi oranları ve gelir-giderler değişebilmektedir. Bunun yanında faiz oranlarını sabit ve borç - alacak faiz oranlarının aynı kabul edilmesi, bu yöntemin kullanım alanını sınırlandırmaktadır. İşletme, değişken faiz oranları sebebiyle ödeme fazlasını ya piyasada ya da kendi bünyesinde faize yatırabilmektedir. Borç - alacak faiz oranları aynı kabul edildiği takdirde ara dönemlerdeki faiz ödemeleri, birtakım yanlış sonuçlara yolaçabilmektedir. Bu yöntemin sınırlı kullanım alanı sebebiyle pratikte geçerli olan “Her dönemde en az vergi ödeme“ ilkesi tercih edilmektedir.

1.3- Vergi Tasarrufu

1.3.1-Genel Bilgi

Artan rekabet koşullarında işletmeler maliyetlerini düşürmek, rekabet avantajı elde etmek ve teknolojik gelişmelere ayak uydurmak gibi nedenlerle sahip oldukları makine ve benzeri maddi duran varlık veya bir sistemi tümüyle terk ederek yerine yeni bir sistem oluşturma çalışmalarında makineleri teknik ve/veya ekonomik ömürleri sona ermeden değiştirme kararları veya mevcut makinelerini yenisiyle değiştirme önerileri ile karşı karşıya kalabilmektedirler.

Makine değişimi analizi yapılırken, yapılan analizin geçerli ve kapsamlı olmasına da dikkat edilmelidir. Kapsamlı maliyet analizi ile makine değişiminin işletme sonuçlarını nasıl etkilediği belirlenebilmekte ve bu analiz sonuçlarına göre daha sağlıklı makine değişim kararları verilebilmektedir. Kapsamlı ve geçerli bir analiz yapılmaması durumunda, işletmeler yanlış makine değişim kararı verilebilmektedir. Bu nedenle analizde, paranın zaman değerini de dikkate alan Net Bugünkü Değer (NBD) yöntemi kullanılmalı ve makine değişimi sonucunda ortaya çıkan nakit giriş ve çıkışlarının işletmenin vergi yükünü nasıl etkilediği de dikkate alınmalıdır. Ancak

bu şekilde makine değişimi kararının, işletme sonuçlarını net olarak nasıl etkilediği belirlenebilecektir.⁶⁵

1.3.2- Analizde Göz Önünde Bulundurulması Gereken Hususlar

Makine değişiminin NBD yöntemi ile analizinde, işletmelerin göz önünde bulundurulması gerekli hususlar, işletmeden işletmeye ve faaliyette bulunduğu sektörden sektöre farklılık göstermesine rağmen, genel olarak aşağıdaki hususlar dikkate alınmalıdır. Bunları aşağıdaki gibi açıklamakta yarar vardır.

Eski ve yeni makinenin hurda değeri; İşletmenin sahip olduğu veya olacağı makinenin, işletmeden çıkarıldığı dönemdeki piyasa değeri (hurda değer), işletmelere nakit girişi sağladığından dolayı analizde dikkate alınmalıdır.

İşletme maliyetlerindeki değişim; Yeni makinenin alımı, işletmenin mevcut üretim maliyetlerinde (işçilik, enerji, bakım, onarım vb.) önemli tasarruflar elde etmesini sağlayabilir. Bu nedenle, yeni makinenin yıllar itibariyle işletme maliyetlerde nasıl bir değişime meydana getirdiği analizde dikkate alınmalıdır.

Paranın zaman değeri; Makine veya maddi duran varlık değişiminden kaynaklanan nakit giriş ve çıkışlarının zamana yayılmış olması nedeniyle, enflasyonunun etkisi altında bulunan ülkelerde paranın zaman değeri dikkate alınmalıdır. NBD yönteminin en önemli özelliği de paranın zaman değerini dikkate almasıdır. Buna göre, eski makinenin satışından elde edilen nakit girişi, makinenin kullanım süresi boyunca elde edilen maliyet tasarrufları veya yeni makinenin hurda değeri, analizin yapıldığı zamandaki değeri ile değerlenmesi gereklidir. Paranın zaman değerini dikkate almadan nominal para giriş ve çıkışları ile yapılan analiz yanıltıcı sonuçlar verebilir. Bu nedenle, zaman içinde oluşan nakit giriş çıkışları analizin yapıldığı andaki net değeri üzerinden yapılması gereklidir.⁶⁶

⁶⁵ Süleyman YÜKÇÜ- Süleyman BARUTÇU, Makine ve Benzeri Maddi Duran Varlık Değişiminde (Tüm Yönleriyle) Maliyet Analiz ve Vergi Tasarrufu, Vergi Dünyası Dergisi, HUD Yayını, Ekim 2001, Yıl:20 Sayı:242

⁶⁶ Behrend-Gökşenli, a.g.m.

Amortisman giderleri; Makine değişim kararının analizinde paranın zaman değeri dikkate alınmadığında, eski makinenin amortisman giderleri geçersiz maliyettir. Başka bir ifade ile makine değiştirme kararını etkilemez. Çünkü, eski makinenin amortismanına tabi tutulmamış kısmının satış anında doğrudan gider kaydedilmesi ile her yıl bir kısmının amortisman gideri olarak kaydedilmesi arasında bir fark yoktur. Ancak, paranın zaman değeri dikkate alındığında eski makinenin amortisman giderleri farklı dönemlerde gerçekleşeceğinden her yılın vergi matrahını farklı biçimde etkileyeceğinden amortisman giderleri geçerli maliyet olarak değerlendirilmeli ve dikkate alınmalıdır.

Yatırım teşvikleri; Devlet, uyguladığı politikalar ile işletmeleri yeni yatırımlara ve yeni makine alımlarına teşvik etmek amacıyla çeşitli yatırım teşvikleri sunmaktadır. Bu teşviklerin işletmenin maliyetlerine, giderlerine ve vergi yükü üzerindeki etkisi analizde dikkate alınmalıdır.

Vergi etkisi; İşletmenin makine değişimi sonucu uğradığı zararlar, elde ettiği gelirler üzerindeki vergi etkisi (vergi tasarrufunun olup olmaması) de dikkate alınmalıdır. Vergi etkisi dikkate alındığında; işletmelerin vergi sonrası net nakit giriş ve çıkışları belirlenebilecektir. Ancak, işletme uzun süreden beri zarar ediyorsa, nakit çıkışı gerektiren bir vergi yükü yok ise, analizde vergi etkisi dikkate alınmamalıdır.

1.3.3- Net Bugünkü Değer Yöntemi

Konuya ilişkin örnek vermeden önce daha çok finansmancılarının kullandığı net bugünkü değer kavramının ve kullanım biçiminin açıklanmasında yarar vardır. Net bugünkü değer ifadesini açıklamak için paranın zaman değerini, basit bir anlatımla açıklanabilir.

Paranın zaman değeri bu formül ile hesaplanabileceği gibi değişik faiz oranları ve süreler için bugünkü değer faktörü finansman kitaplarında hesaplanmış olarak bulunabilir.

$$BD = GD \frac{1}{(1 + i)^t}$$

BD: Bugünkü Değer

GD: Gelecek Dönemdeki Değer

i: İskonto Oranı

t= 1,2,3.....n

Örneğimizde belirttiğimiz gibi 1 yıl sonra elde edilecek 110 Milyar TL'nin, %10 iskonto oranında bugünkü değeri,

$$BD=110 \frac{1}{(1+0.10)^1} = 100 \text{ Milyar TL'dir.}$$

1.3.4- Değerlendirme

İşletmeler makine değişimi kararlarını analiz ederken paranın zaman değerini dikkate alan NBD yöntemini tercih etmelidirler. Makinenin NBD'ni hesaplarken, makine değişiminden kaynaklanan nakit giriş ve çıkışlarının analizinde temel olarak makinelerin hurda değeri, yeni makinenin sağladığı maliyet avantajları, amortisman giderleri, yatırım teşvikleri ve vergi yükü analizde dikkate alınmalıdır.

Özellikle, makine değişimi kararının analizinde vergi yükünün dikkate alınmasının ayrı bir önemi vardır. Çünkü, işletmenin nakit giriş ve çıkışları, maliyet tasarrufları işletmenin vergi yükünü etkileyecektir. Vergi etkisinin ve tasarrufunun analiz edilmesi ile makine değişiminin işletme sonuçlarını nasıl etkilediği net rakamlarla belirlenebilecektir. Fakat, burada gözden uzak tutulmaması gereken husus, işletmenin nakit çıkışı gerektiren bir vergi yükünün bulunmasıdır. İşletmenin önceki yıllardan dolayı mahsup edilecek büyük zararları var ise, makine değişimi analizinde vergi etkisi ihmal edilebilir.

Ancak bir çok işletmenin veya şirketler topluluğunun değişimi bir makine için değil tümüyle sistemler için (üretim sistemleri, bilgi işlem sistemleri vb.) gerçekleştirmek istedikleri düşünülürse böylesine bir analiz yapılmadan değişime karar vermek işletmeleri çok yanlış sonuçlara götürebilir.

Günümüzde milyon dolarlar ile satın alınan ERP programları buna örnek gösterilebilir. Rasyonel işletmecilik anlayışı böyle bir analizi her zaman gerekli kılar. Aynı zamanda bu analiz, muhasebe, finansman ve vergi hukuku bilimi dallarının keşiştiği bir noktada yapılması açısından da ayrı bir öneme sahiptir.

1.4- Vergi Cenneti

1.4.1- Vergi Cenneti Kavramı

Vergi cenneti (tax haven) kavramı yaygın olarak kullanılmasına rağmen, uluslararası alanda henüz kabul edilebilir nitelikte bir tanımı yapılamamıştır. Bunun nedeni, bu kavramı bütün boyutlarıyla ortaya koyacak tek ve kesin bir kriterin bulunmamasıdır.

Bu açıdan hemen hemen her kaynakta bir tanım verilmek yerine vergi cennetlerinin özellikleri anlatılmak yoluyla kavram açıklanmaya çalışılmıştır. Ancak tatmin edici olmasa da vergi cennetleri şu şekillerde tanımlanabilmektedir;

“Vergi cennetleri, ya çok düşük vergi oranları uygulayan ya da hiç uygulamayan devletler için kullanılan bir terimdir⁶⁷; Vergi cennetleri, vergi mükelleflerinin vergiden kaçınmasını sağlayan ve işlemlerin gizli şartlar altında yapılabilmesine olanak veren bir yargısal düzenlemedir⁶⁸; Vergi cennetleri, yabancı sermayeyi ülkelerine çekebilmek amacıyla yabancı yatırımları çok düşük vergi oranlarıyla vergileyen ülkelerdir.⁶⁹” Vergi cennetleri, genellikle düşük vergi oranlarının uygulandığı, ticari gizlilik taşıyan ve çoğunlukla off-shore finans merkezleri olarak bilinen yerler olarak da tanımlanmaktadır.

⁶⁷ Mustafa ÇAMLICA, “Uluslararası Vergiden Kaçınma, Vergi Kaçakçılığı ve Vergi Anlaşmalarının İstisması”, Vergi Sorunları, Haziran 1996, Sayı: 93, s. 95

⁶⁸ Erkan YETKİNER, Vergi Cennetleri ve Yabancı Sermayenin Vergi Cenneti Ülkeleri Seçme Nedenleri”, Vergi Dünyası, Mart 2001, Sayı: 235, s. 92

⁶⁹ İhsan GÜNAYDIN, “Vergi Cennetlerinin Özellikleri ve Kullanımları”, Vergi Sorunları, 1999, Sayı: 126, s. 76

Günümüzdeki vergi cenneti uygulamalarının gerçekleşmesine II. Dünya Savaşı'ndan önce İsviçre'de başlatılan uygulamalar öncülük etmiştir. Savaşın patlak verdiği dönemde, Rusya, Almanya, İspanya, Güney Amerika ve Balkan ülkeleri sermayelerini, savaşın neden olduğu politik ve sosyal karmaşanın etkilerinden korumak amacıyla İsviçre'deki banka hesaplarına yatırmışlardır. Savaş, gerçekten de ülkelerin ellerinde kalan sermayenin tümünü alıp götürmüştür. Savaş sona erip barış sağlandığında Kuzey Amerika ve bütün Avrupa'da savaşın neden olduğu yıkımları telafi ve tamir etmek ve kamusal harcamaları karşılamak için vergiler kaçınılmaz olarak artırılmıştır. Diğer ülkelerin, sermayelerini İsviçre'deki bankalara aktarmaları İsviçre'nin önemli bir finans merkezi olmasını sağlamış ve İsviçre bu fırsatı iyi değerlendirerek ülkeye gelir sağlamış bu nedenle de herhangi bir vergi artışı yapılmamıştır. Bu dönemden sonra, o gün için adlandırılmamış olsa da bugün anladığımız anlamdaki vergi cenneti kavramı ve uygulamaları önemli bir yer edinmeye başlamıştır. Aslında 1930'larda Kanada ve Amerikan vatandaşları, Bahamalar'ı servetlerini değerlendirmek için bir sığınak olarak kullanmaya başlamışlardır. Ancak onların kullandığı yöntem, İsviçre'deki gibi modern ve yasal bir yol değil, Amerikan mafyasının yasal olmayan uygulamalardan oluşmuştur.

İkinci Dünya Savaşı'ndan sonra 1960'ların sonu ve 1970'lerin başında bir çok Amerikan bankası, Caribbean vergi cennetini oluşturmuş ve bu tarihten sonra da diğer vergi cenneti ülkeler mantar gibi türemeye başlamıştır⁷⁰.

Bu gelişmeler üzerine, teorik açıdan kesin bir tanımla yapılamasa bile vergi cennetleri ile ilgili olarak 1960'lardan itibaren bir çok ülke, vatandaşlarını vergi cenneti işlemlerinden men amacıyla kendilerine özgü bir takım ulusal tanımlamalar geliştirmiştir. Federal Almanya 1960'lı yıllarda konuya dikkat çekmiş ve yürütülen çalışmalar sonucunda 1972 yılında kabul edilen bir yasa ile vergi cenneti sayılan ülkeler liste halinde ilan edilmiştir⁷¹.

⁷⁰ Fethi Heper- Şennur Hoşyumruk, Vergi Cennetleri ile İlgili Çalışmalarda Son Durum I,II; Yaklaşım, Ağustos ,Eylül 2002

⁷¹ M. Erol KARSAN, Vergi Kaçırma ve Vergiden Kaçınma İle Mücadelede Uluslararası İşbirliği, Maliye ve Gümrük Bakanlığı Araştırma, Planlama ve Koordinasyon Kurulu Yayını, 25 Mart 1984, İstanbul, s. 55

Vergi cenneti olarak nitelenen ülkeler, yine bu tarihlerde Avustralya ve Japonya tarafından da liste halinde ilan edilmiştir. Japonya’da ayrıca 1978’de kabul edilen bir yasayla vergi cennetlerinin tanımı da yapılmıştır.

Japonya’nın tanımında **“her tür veya sadece belli türdeki kurum kazançlarının tabi olduğu vergi yükünün Japonya’daki kurumlarınkine kıyasla önemli ölçüde düşük bulunması”** ölçü olarak alınmıştır 1970’li yıllarda İngiltere ve Fransa herhangi bir liste yayınlamamakla birlikte vergi cennetleri ile ilgili olarak benzer tutumlar sergilemişlerdir. Diğer pek çok ülke de vergi cennetlerine ilişkin sorunları ele almış ancak herhangi bir yasal tanımlamaya gitmemişlerdir⁷².

1960’lardan 1990’lı yıllara gelindiğinde aradan geçen otuz yıllık sürede dünyada çok şey değişim ve gelişim göstermiş ve tabii ki vergi cenneti olarak nitelenen ülkeler (tercihli vergi rejimleri ve zararlı vergi rekabeti gibi uzantılarla birlikte) de bu süreyi kendi lehlerine olmak üzere çok iyi değerlendirmişlerdir. Bu olgudan bütün dünya ülkelerinin zarar görmeye başlamasıyla birlikte 1996 yılında OECD konuya el koymuş ve vergi cennetleri ile ilgili olarak ilk ciddi çalışmaya bu tarihten itibaren başlamıştır.

1996 yılındaki bu girişimden sonra OECD tarafından 1998 yılında (1998 Raporu olarak anılan) *“Harmful Tax Competition -An Emerging Global Issue”*⁷³ (Zararlı Vergi Rekabeti – *Yükselen Global Bir Konu*), 2000 yılında (2000 Raporu olarak anılan) *“To-wards Global Tax Co-Operation: Progress in Identifying and Eliminating Harmful Tax Practices”*⁷⁴ (Küresel Vergi İşbirliğine Doğru: *Zarar Verici Vergi Uygulamalarını Tanımlama ve Elimine Etmede İlerlemeler*), 2001 yılında (2001 Raporu olarak anılan) *“The OECD’s Project On Harmful Tax Practices: The 2001 Progress Report”*⁷⁵ (OECD’nin Zararlı Vergi Uygulamaları Projesi: *2001 Yılı*

⁷² KARSAN, a.g.e, s. 55

⁷³ Raporun ayrıntıları için Bkz. Harmful Tax Competition - An Emerging Global Issue, 10 February 2002; <http://www.financialexpress.com/fe/daily/20000814/fco14062.html>

⁷⁴ Raporun ayrıntıları için Bkz. Towards Global Tax Co-Operation: Progress in Identifying and Eliminating Harmful Tax Practices. 10 February 2002. http://www.oecd.org/daf/fa/harm_tax/harntax.htm#Report

⁷⁵ Raporun ayrıntıları için Bkz The OECD’s Project On Harmful Tax Practices: The 2001 Progress Report; 25 February 2002; <http://www.oecd.org/pdf/M00021000/M00021182.pdf>

İlerleme Raporu) ve son olarak 28 Şubat 2002’de List of Unco-operative Tax Havens (İşbirliği Yapmayan Vergi Cenneti Ülkeler Listesi) yayınlanmış ve 1996 yılından itibaren vergi cennetleri ve bu şekilde nitelenen ülkelerdeki tercihli vergi rejimleri ile bu uygulamaların neden olduğu zarar verici vergi rekabeti üzerine gidilerek bunların ortadan kaldırılması ya da en azından birtakım uluslararası standartlara oturtulması konusunda çalışmalar yapılmıştır.

1.4.2- Vergi Cennetlerini Belirleyen Faktörler

OECD Vergi Komitesinin 1998 yılında hazırladığı rapora göre bir ülkenin vergi cenneti olduğunu belirleyen dört önemli faktör bulunmaktadır⁷⁶. Eğer bir ülke bu dört faktörü bünyesinde barındırıyor ve uygulamalarını bu yönde devam ettiriyor ise OECD’ye göre vergi cenneti kavramını tam anlamıyla karşılıyor demektir.

1.4.2.1- Hiç Vergi Olmaması veya Sadece Nominal Vergileme Yapılması

Herhangi bir ülkenin, vergi cenneti kapsamında değerlendirilebilmesi için, ülkede gerçekleştirilen ekonomik aktivitelerin düşük oranda vergilendirilmesi veya hiç vergilendirilmemesi, diğer ülkelerin vergi sistemlerinde yer alan gelir, harcama ve servetler üzerinden alınan vergilerin söz konusu ülke mevzuatında bulunmaması, bulunduğu halde uygulanmaması ya da önemsiz düzeyde kalması halinde ülkenin vergi cenneti olma kriterlerinden ilkinin taşıdığı kabul edilmektedir. Ancak her zaman bu kriterin tek başına yeterli olmayabileceği ifade edilmekte, bu nitelemede söz konusu ülkenin kendini vergi cenneti olarak tanıtmaması veya kendisi tarafından böyle bir tanım yapılmamış olsa bile, vergi mükelleflerince bu şekilde algılanıyor olması tamamlayıcı bir unsur olarak görülmektedir⁷⁷. Herhangi bir ülkede bu kriterlerin bir arada bulunması, o ülkenin bir vergi cenneti olduğunu belirleme yolunda ilk başlangıç noktasını oluşturmaktadır.

⁷⁶ OECD Report On Tax Havens. Canadian Tax Foundation. 2 May 2002; <http://www.ctf.ca/ctfpubs/cth/980607.htm>

⁷⁷ Niyazi CANGİR, “Vergide Rekabet ya da Vergi Politikasının Değişen İşlevi-I”, Yaklaşım, Temmuz 2000, Yıl: 8, Sayı: 91, s. 111

1.4.2.2- Vergi İstihbaratından Diğer Ülkelerin Yararlandırılmaması

Vergi cennetleri genellikle çok sıkı gizlilik esaslarıyla donatılmış yasal ve idari düzenlemelere sahiptir. Bu nedenle diğer ülkelerin vergi otoriteleriyle bilgi değişimi de yapmazlar. Genellikle vergi cennetinin avantajlarından yararlanan ve bir başka ülkede ikamet eden kişiler hakkında diğer ilgili ülkelerle bilgi değişiminde bulunulmaz. Bu şekilde, bir ülkenin vergi istihbaratından diğer ülkelerin yararlandırılmaması vergi cennetlerini, karapara aklama ve vergi kaçakçılığı gibi yasal olmayan faaliyetler için de elverişli hale getirmiştir. Öyle ki vergi cennetleri, kara para aklama yöntemleri arasında hızla üst sıralara tırmanmaya devam etmektedir⁷⁸. Bu suretle de vergi cennetleri yararlananlar açısından çok büyük avantajlar sağlamış olmaktadır.

1.4.2.3- Vergi Yasalarının Şeffaflıktan Yoksun Olması

Vergi cennetlerini belirleyen faktörlerden üçüncüsü; vergi mevzuatının, idari ve yargısal hükümlerin şeffaflıktan yoksun olması, açık ve net olmamasıdır. Bir vergi rejiminin şeffaf olarak nitelendirilebilmesi için iki temel şartı sağlaması gereklidir. **İlk şart;** vergi mükelleflerine uygulanacak hükümlerin ilk bakışta bile kolayca anlaşılabilir şekilde açık ve net olması ve gerektiğinde mükelleflerin vergilemeden doğacak mağduriyetlerini önlemek amacıyla yasada yer alan hükümlerin vergi idaresine karşı ileri sürülebilecek şekilde net olarak ortaya konulmuş olmasıdır⁷⁹.

Bu, mükellef haklarının korunması ve mükelleflerin vergi yasaları ile idarenin bu yasalara dayanan uygulamaları karşısında mağdur olmaması için gerekli bir unsurdur. Örneğin; bir mükellef, yaptığı faaliyet nedeniyle kendisine uygulanacak olan vergi oranını, matrahın tespit yöntemini, matraha dahil olan ve olmayan unsurlar gibi konuları açık ve net olarak bilmelidir. Aksi halde idarenin keyfî bir takım uygulamalarına maruz kalabilir.

⁷⁸ Karapara Aklama Suçu ile Mücadele, 8 Ocak 2002; <http://www.kom.gov.tr/yayinlar/99kitaptr-4.htm+vergi+cennetleri&hl=tr>

⁷⁹ OECD Report On Tax Havens, Canadian Tax Foundation, 2 May 2002; <http://www.ctf.ca/ctfpubs/cth/980607.htm>

İkinci şart ise; vergi rejiminin ayrıntılarının gerektiğinde diğer ülkelerin vergi idarelerine açık olmasıdır. Bu sayede vergilendirme konusunda birden fazla ülkeyi ilgilendiren herhangi bir durum söz konusu olduğunda, vergi idareleri karşılıklı bilgi alış verişinde bulunabilmekte ve vergi rejimlerinden kaynaklanan sorunlar daha kolay çözüme kavuşturulabilmektedir. Sistemin şeffaflıktan yoksun olması etkin bilgi değişimini de zorlaştırmaktadır⁸⁰.

Vergi cenneti ülkelerde mükellefler ile vergi idaresi arasında vergi oranları yada matrah konusunda özel anlaşmalar yapılmasına imkan sağlayan idari ve yasal düzenlemelerin mevcut oluşu ve diğer ülkeler ile söz konusu ülkelerin vergi idareleri arasında bilgi değişiminin bulunmaması bu iki kriterin açıkça ihlal edildiğini göstermektedir. Vergi cenneti ülkelerde, vergi sisteminin şeffaf olmaması altyapı eksikliğinden kaynaklanabileceği gibi, bazı ülkelerde sırdaş hesap benzeri uygulamalarda olduğu gibi sistemin şeffaf olmaması kasten sağlanmakta, bu yolla da bu tür ülkelerin önemli gelir kaynakları arasında yer alan vergi kaçakçılığı ve kara para aklama faaliyetleri kolaylaştırılmaktadır⁸¹.

1.4.2.4- Fiilen Faaliyette Bulunulmaması

Vergi cennetlerini belirleyen faktörlerin sonucusu, kişi ya da kurumların belirli bir düzeyde faaliyette bulunma zorunluluğunun olmamasıdır. Asli faaliyet vergi cenneti ülkelerde gerçekleşmez ve bu ülkeler de böyle bir talepte bulunmaz. Bu nedenle, buralarda faaliyette bulunuyor görünen kişi ya da kurumların, vergi cennetlerindeki varlığı çoğunlukla bir bina veya daire, bir masa, bir telefon, bir fax, bir bilgisayar ve bir sekreterden daha öteye geçmemektedir. İşlemler sadece kağıt üzerinde buralarda gerçekleşiyor gibi gösterilmektedir.

Kişi ya da kurumlar sadece vergi cennetlerinin sunduğu vergisel avantajlardan yararlanmak için bu ülkelere gitmektedirler. Zaten bu tür ülkeler coğrafik nedenlerden dolayı fiili yatırımlar için elverişli bir ortama da sahip değildir⁸².

⁸⁰ OECD Report On Tax Havens, Canadian Tax Foundation, 2 May 2002; <http://www.ctf.ca/ctfpubs/cth/980607.htm>

⁸¹ Yüksel KARACA, "Zararlı Vergi Rekabeti ve Vergi Cennetleri: OECD Bünyesindeki Çalışmalar Ne Aşamada?", Vergi Dünyası, Haziran 2001, Sayı: 238, s. 94

⁸² Karaca, a.g.m.

OECD sözü edilen bu dört faktörü bünyesinde barındıran ülkeleri vergi cenneti olarak ilan etmiş ve bunlara karşı bir mücadele başlatmıştır. Bilindiği gibi OECD, üye ülkelerin küresel alanda ortaya çıkan ekonomik boyuta sahip her türlü sorununun çözümünde önderlik görevi yapmaktadır.

Ancak bu kez OECD, geçmiş 1930'lara dayanan ve sadece üye ülkeleri değil bütün dünya ülkelerini ilgilendiren küresel bir sorunla karşı karşıya kalmıştır. Vergi cennetleri, tercihli vergi rejimleri ve zarar verici vergi rekabeti olarak adlandırılan bu sorunun küresel alanda neden olduğu olumsuz etkileri gidermek amacıyla OECD 1996 yılından itibaren üye ülkelerin de desteği ve işbirliği ile bu soruna çözüm yolları aramaya başlamıştır. Ancak, sorun öyle büyük boyutlara ulaşmıştır ki sadece üye ülkelerin işbirliği çözüme ulaşmada yetersiz kalmış ve OECD'ye üye olmayan ülkelerin de işbirliği ve desteği istenmiştir.

Bu süreç içinde, OECD'nin sorunu çözümlene konusundaki çalışmalarının yanı sıra bu küresel sorunun çözümü için devletler, tek tek veya gruplar halinde vergi cennetleri ve tercihli vergi rejimlerinden elde edilen gelirlerin istisna kapsamı dışında bırakılması ve ülke mevzuatlarında bu tür gelirlerin vergi kapsamına alınması gibi bir takım korunma önlemlerine başvurmuşlardır. Ancak ülkeden ülkeye farklılık gösteren bu tür önlemler, küresel nitelikte olan söz konusu sorun ile etkin bir mücadele için yeterli olmamıştır. Bu etkisizliğin birkaç nedeni vardır. Öncelikle, özellikle tercihli vergi rejimlerinin ülkeye çekmeyi amaçladıkları faaliyetler, mobilitesi yüksek olan diğer bir deyişle, her an yer değiştirebilen bir ülkeden diğerine çok çabuk kayabilen faaliyetlerdir. Bu nedenle soruna bir bütün olarak müdahale etmek gerekmektedir. Aksi halde ülkelerin tek tek müdahalesi sorunu çözmeye yetmeyecek sadece mobilitesi yüksek olan bu faaliyetlerin sürekli yer değiştirmesi gibi bir sonucu ortaya koyacaktır.

Diğer taraftan, ülkelerin tek başına bu sorun ile mücadeleleri vergi cennetleri ve tercihli vergi rejimlerinden yararlanan kendi mükelleflerini vergilemeleri ile sonuçlanabilmektedir. Bu önlem diğer ülkelerce de alınmadığı sürece vergileme yapan ülkenin vergi cennetleri ve tercihli vergi rejimlerinden yararlanan şirketleri rekabet açısından dezavantajlı duruma düşmektedir. Ayrıca, zararlı vergi uygulamalarının izlenmesi ve bunlarla mücadele (inceleme ve araştırma

komisyonlarının kurulması, bu komisyonlarda çalışacak uzman kişilerin istihdam edilmesi vb.) maliyetli bir iştir. Global haldeki bir sorunun çözümü için bu maliyete sınırlı sayıda devletin katlanmasını beklemek de çok akılcı bir davranış tarzı olmayacaktır⁸³. Sıralanan bu nedenlerden dolayı, ülkelerin tek başlarına verecekleri bir mücadelenin başarıya ulaşma şansının olmadığı ve mutlaka uluslararası işbirliğinin olması gerektiği sonucuna varılmaktadır.

1.5. Vergi Yüğü

Vergilendirme, bir yönü ile kişilerin hak ve özgürlük alanlarına, malvarlıklarına yönelen bir müdahale niteliğini taşıırken diğer yönü ile de devlet için demokratik rejimi finanse eden, siyasal iktidarların ekonomik ve sosyal politikalarının yürütülmesini sağlayan önemli ve etkili bir araçtır.⁸⁴

Vergilerin, muhatapları tarafından adil olarak algılanması onların vergiye ve onun ödenmesine karşı olan tavırlarında da önemli bir etkidir. Bu nedenle, yapılan araştırmalarda, vergi nedeniyle oluşan yükün adaletli olarak dağıtıldığına inanılan ülkelerde, vergiye karşı oluşan tepkilerin azaldığını gösterdiği ifade edilmektedir.⁸⁵

1.5.1. Başlıca Vergi Yüğü Kavramları :

1.5.1.1 Toplam Vergi Yüğü :

Toplam vergi yüğü, bir ekonomide toplanan vergi ve benzeri kamu gelirlerinin o ekonomi üzerinde yarattığı yük olarak tanımlanabilir.

⁸³ Niyazi CANGİR, “Vergide Rekabet ya da Vergi Politikasının Değişen İşlevi – II”, Yaklaşım, Ağustos 2000, Yıl: 8, Sayı: 92, s. 69.

⁸⁴ Nami ÇAĞAN, Anayasa Tasarısında Vergi ve Benzeri Mali Yükümlülükler, Vergi Dünyası, Eylül 1982, Sayı:13

⁸⁵ Halit ÇİÇEK, Psikolojik ve Sosyal Yönden Yükümlülerin Vergiye Karşı Tutum ve Tepkileri (İstanbul İli Anket Çalışması), İSMMMO Yayınları No:65, s.51; bu konuda bkz, Elif SONSUZUĞLU, Ödeme Gücüne Göre Vergileme İlkesi, Yayınlanmamış Doktora Tezi, İstanbul Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, 1997, 1-242 s.

Toplam vergi yükünde, ekonominin içinde bulunduğu durum ve vergilenebilir kapasite önem taşımaktadır.

Bir yılda elde edilen mal ve hizmetlerin ne kadarının devlete ve diğer kamu tüzel kişilerine vergi (ve benzeri) olarak ödendiğini gösteren toplam vergi yükü hesabı, sosyal refah durumu ile vergiler arasındaki fonksiyonu gösterdiği gibi, ülkelerarası karşılaştırmalarda da kullanılan başlıca vergi yükü kavramlarından birisi olmaktadır.⁸⁶

1.5.1.2 Sektörel Vergi Yükü ;

Ekonomide yaratılan değerın gayri safi milli hasıla veya milli gelirin hesaplanmasında sektörel (Tarım, Sanayi, Hizmetler) bazlar esas alınmaktadır. Bu nedenle, vergi yükünün sadece global (toplam) olarak bilinmesi sektörel politikaların tespitinde yeterli olamaz.

Milli ekonominin çeşitli sektörleri arasındaki dağılımının tespiti ve sektörler arası karşılaştırılmaların yapılabilmesi için gerekli olan sektörel vergi yükü kavramı, bir sektörün ne ölçüde vergi yükü altında kaldığını gösteren kriter olmaktadır.

1.5.1.3 Ferdi Vergi Yükü :

Kişi başına düşen vergi (benzeri ödemeler de dahil olmak üzere) miktarının, yine kişi başına düşen gayri safi milli hasılaya oranlanması kişisel vergi yükünü ifade etmektedir.

Ferdi (kişisel) vergi yükü genellikle iki tür ayırımı tabi tutulmaktadır. Bunlardan birincisi, subjektif yükür ki bireylerin gelirlerine, zevk ve özel durumlarına, alışkanlıklarına göre değişen ve bireylerce hissedilen iktisadi ve psikolojik baskı olmaktadır. Objektif yük olarak adlandırılan ikinci tür ferdi vergi yükü ise, ödenen verginin, ödeyenin geliri, aile bireyleri gibi iktisadi durumu gözönünde bulundurulurak belirlenen ölçüdür. Objektif yük genel, subjektif yük ise özeldir Bu nedenle, uygulamada daha çok objektif yük üzerinde durulmaktadır.

⁸⁶ Mustafa Saim UYSAL, Vergi Yükü Kavramı ve Ülkemizdeki Toplam Vergi Yükü, vergi dünyası, 1983.06.09, SAYI:22

1.5.1.4. Net Vergi Yüğü :

Ekonomide toplanan vergilerin bütününden vergi ile finanse edilen transfer, yardım ve buna benzer ödemelerin çıkarılmasından sonra kalan kısmın milli gelire oranlanması, net vergi yükünü ifade etmektedir. Bu hesabı birey düzeyinde yapacak olursak fert bakımından net vergi yükünü bulmuş oluruz. Fakat, bireylerin ödedikleri vergi karşısında elde ettikleri faydanın değerlendirilmesi çok güç olduğundan uygulamada, genellikle ekonomideki net vergi yükü hesapları kullanılmamaktadır.

1.5.2. Vergi Yükünün İşletmelerin Yatırım Kararları Üzerine Etkisi

İşletmelerin varlıklarını sürdürebilmek, değişen ve gelişen çevre koşullarına ayak uydurabilmek için birtakım yatırımlar (yenileme, genişleme, modernizasyon yatırımları vb.) yapmak zorunda kalırlar. Yatırım kararlarına ise pek çok faktör etki etmektedir.⁸⁷ Bu faktörler; yatırımın riski ve verimliliği, çevresel, sosyal ve teknolojik faktörler, vergi, teşvik tedbirleri, potansiyel fonlar, üretim sistemi, moda ve tüketici zevklerindeki değişimler gibi unsurları içermektedir.⁸⁸

Bu faktörlerin en önemlilerinden biri olan vergi, özellikle yeni yatırım kararlarında diğer faktörlere göre daha etkilidir. Şöyle ki, vergi yükü arttıkça işletme sahibinin eline geçecek olan vergi sonrası kazanç azalacağından; vergi ile yatırım arasında ters bir etkileşim söz konusu olacaktır. Böylelikle vergi yükünün artması, yatırımları azaltıcı bir etki doğuracaktır. Bu nedenle işletmelerin yatırım kararları üzerinde verginin etkilerinin incelenmesi önem kazanmaktadır.

Vergi, devletin üstlendiği görevleri yerine getirebilmesi için özel kesimden kamu kesimine para ile ifade edilen bazı değerlerin zorlamaya dayanarak karşılıksız ve kesin biçimde aktarılması olarak tanımlanır.⁸⁹

⁸⁷ Azzem ÖZKAN-Aytekin ALTIPARMAK, Vergi Yükünün İşletmelerin Yatırım Kararları Üzerine Etkisi, Yaklaşım, Sayı:55 Temmuz 1995, s.123-128

⁸⁸ Öztin AKGÜÇ, Finansal Yönetim, 7. baskı, Avcıol Yayınları, İstanbul 1998, s. 324-326.

⁸⁹ Akif ERGİNAY, Kamu Maliyesi, 11. Baskı, Turhan Kitabevi, Ankara, 1985, s. 26.

Fakat günümüzde Türkiye şartları dikkate alındığında sermaye sahiplerinin hiçbir riske katlanmadan, işçi sorunları, teknolojik yenilikler, rekabet, pazarlama, finansman, vergi daireleri, bankalar vb. işlerle ve sorunlarla uğraşmadan zahmetsizce repo, döviz, faiz vb. spekülasyon alanlarından % 100'lere varan gelir elde etmesinin mümkün olması, yatırımları olumsuz yönde etkilemektedir. Bu alternatifler karşısında yatırım yapmak akılcı bir davranış olmayacaktır. Neticede işsizliğin artması, rant ekonomisinin başlaması, üretimin durma noktasına gelmesi gibi ekonomik sonuçlar kaçınılmaz olacaktır. Böyle bir durum ise ülkede sosyoekonomik açıdan olumsuz sonuçlar doğuracaktır.

Şayet devlet elde etmiş olduğu vergi gelirlerini, üretken yatırımlarda kullanırsa böyle bir olumsuz durumu ortadan kaldıracaktır. Fakat günümüzde devletin elde ettiği gelirleri üretken yatırımlarda kullanmayıp; cari harcamaları, transfer harcamaları gibi üretken olmayan yatırım alanlarında kullandığını görmekteyiz. Sonuçta bu olumsuz durumun devam etmesi kaçınılmaz olmaktadır.

Günümüzde şirketler bu ağır vergi yükünden kurtulabilmek için, vergiden kaçınma veya vergi kaçırma yollarına başvurabilmektedirler. Bu şirketler genellikle faaliyet dışından elde edilen faiz, repo, hazine bonusu, devlet tahvili gibi vergi yükünü azaltıcı etkisi olan alanlara yönelmişlerdir. Bu tür vergiden kaçınma uygulamaları, şirketleri faaliyet dışı alanlarda yatırım yapmağa teşvik edeceğinden, reel yatırımlarda bir artış sözkonusu olmayacaktır.

Fakat şu hususu da belirtmek gerekir ki, vergi yükünü azaltıcı bir niteliğe sahip olan yatırım indirimi uygulaması reel yatırımları teşvik eden bir faktördür. Bu ve benzeri vergiyi azaltıcı uygulamalar, mevcut şirketlerin varlıklarını sürdürmelerine ve reel yatırım yapmalarına imkan vermektedir. Ayrıca Türkiye'deki vergi incelemelerinin % 2-3 gibi düşük bir seviyede olması, şirketleri bu ağır vergi yükünden kurtulma çabalarına yönelmektedir.

Bu durum hem devletin vergi gelirlerini azaltmakta; hem de toplumsal refahı düşürmektedir. Girişimcilerin reel yatırımlara yöneltilmesi için repo, faiz, hazine

bonosu, devlet tahvili gibi spekülâtif amaçlı yatırımlardan elde ettikleri kazançların yüksek bir oranda vergilendirilmesi gerekir. Böylece reel yatırımlar artırılarak, toplumsal refah yükseltilebilecektir.

Reel yatırımları artırabilmek amacıyla bu yatırımlara verilen devlet teşvikleri artırılmalı ve bunlar tamamen vergi dışı bırakılmalıdır. Vergi yükünün hafifletilmesi, iktisadi faaliyet hacmini genişleteceğinden vergi hasılatını azaltmayıp bilakis artırıcı bir etkiye sahip olacaktır. Bu sayede hem devletin vergi gelirlerinde bir artış hem de toplumun refah seviyesinde bir yükseliş söz konusu olacaktır.

Vergi yükünün ağır olması tasarruf ve yatırımları düşürdüğü gibi mükelleflerin vergi yüklerini de azaltma eğilimine girmelerine neden olmaktadır. Çünkü vergi oranları ile vergi kaçakçılığı veya vergiden kaçınma arasında yakın bir ilişki vardır. Ayrıca vergilerde azalan verimler kanunu geçerlidir. Yani belli bir noktadan sonra vergi oranındaki artış vergi hasılatını artırmayıp, önceki vergi hasılatının altına düşürebilir. Böylece vergi oranını artırmakla devletin beklediği vergi hasılatı gerçekleşmeyebilir.

1.6- Vergisel Reaksiyon

Devletin tek taraflı, egemenlik gücüne dayalı ihdas ederek kamudan talep ettiği “vergi” olgusuna karşı mutlak tepki normaldir. Zira verginin esprisi karşılıksız olmasıdır. Bu ise beraberinde özellikle Türkiye’de de facto sonuçlarıyla doğal bir reaksiyonu da ortaya çıkarmaktadır.

1.6.1-Vergisel Reaksiyon Nedenleri

Reaksiyonunun çıkış noktalarına genel ve makro açıdan bakıldığında maddeler halinde göze çarpan unsurlar şu şekilde tasnif edilebilir⁹⁰:

⁹⁰ Mustafa ÇOLAK, Vergisel Reaksiyon, Çözüm Önerileri, Asgari Kazanç Projeksiyonu ve Fahri Müfettişlik Kurgusu, E-yaklaşım / Kasım: 2003 / Sayı: 4

1.6.1.1-Vergi Yükünün Ağır Olması

Güncelliğini koruyan ve halen tartışılan kayıt dışı ekonominin temel sebeplerinden biri vergi yükünün, işletmelerin faaliyetlerini belirleyici bir eleman olmasıdır. Hem vergi sisteminde yapılan sadeleştirme ve basitleştirme girişimlerine rağmen sayısı hem de ölçeği artan bir vergileme sisteminin kendi eliyle piyasa dışına kaydıracağı ajanlar, ekonomik faaliyetlerini bu yolla sürdürmeyi genel zorunlu tercih olarak benimsemişlerdir.

Birincil planda, kayıt dışına gerek kendi istekleri ve gerekse büyük çoğunlukta idari veya yasal tasarruflarla sevk edilen faaliyetlerin kayda alınmasını sağlayacak vergi yüklerinin, ekonomik faaliyetin icrasında temel büyüklük olma önceliğinin kaldırılması olmalıdır. Bunun için ise tabi ki vergi oranları düşürülmeli, vergi sistemi herkesin anlayabileceği bir basitliğe ulaştırılmalı, vergi idaresi ile ilişkilerde de mutlaka toplam kalite anlayışına yönelik düzenlemelerin ivedi (tam otomasyon projesi bu kapsamda değerlendirilmelidir) hayata geçirilmesi sağlanmalıdır.

1.6.1.2- Vergi İdaresinin Etkinsizliği

Bugün özelde vergi dairelerinin yani vergi kanunlarını birebir uygulamakta olan birimlerin, bürokratik işlemlere boğulmuş olması önemli bir sorundur. Vergi Usul Kanunu'nda tanımlanan vergi daireleri; mükellefi tespit, tarh ve tahakkuk işlemlerini yerine getirme, yoklama ve inceleme fonksiyonlarından sadece maalesef beyanname ile bildirilen matrahların tarh ve tahakkukunu yapar üniteler haline getirilmişlerdir. Evrak sirkülasyonu, günümüz koşullarına cevap veremeyen vergi daireleri işlem yönergeleri, mükellef sayısında artışa paralel bir türlü çözüm üretilmeyen nitelikli eleman sorunu başta olmak üzere etkinsizliğe götüren bir kısır döngünün varlığı devam etmektedir.

1.6.1.3- İnceleme Oranının Düşüklüğü

İstatistiki bilgiler, vergi mükelleflerinin inceleme oranının binde bir bile olmadığını kanıtlamaktadır. İnceleme oranının bu kadar düşük oranlarda seyretmesi, doğal olarak mükelleflerin beyan esasına dayalı tercihlerinde esnek davranabilmelerinin

sonucunu doğurabilmektedir. Adil bir vergi düzenlemesi kadar hazırlanacak inceleme programları ile adil inceleme koşulları da temin edilmelidir.

1.6.1.4- Bazı Kesimlere Sağlanan Vergisel Kolaylık ve Teşvikler

Vergi harcaması denilen ve sistemde önemli vergisel kayıplara neden olan birtakım düzenlemeler bulunmaktadır. İndirim, istisna, muafiyet vs. müesseselerinin getiriliş amaçları, yatırımı teşvik, ekonomik canlanmayı sağlamaya yöneliktir. Birtakım düzenlemelerin geri planında ise siyasi tasarruflar yatmaktadır. Yerinde kullanılıp kullanılmadıkları veya yeterince beklenen faydayı sağladıkları konusu muğlaktır. Ekonomide haksız rekabeti körükleyen, vergi tarh ve tahakkukunda önemli düşüşlere yol açan geniş vergisiz alanların oluşturulması, bir yandan vergi ödeyen mükelleflerin doğal tepkisine neden olmakta, diğer yandan ise vergi ödemekten kaçınma mekanizmalarını gündeme getirmektedir.

Bazı kurumlar diğer kurumlara göre farklı vergi yapılarına sahip olabilmekte, işlemler çeşit ve süreçlerine bağlı olarak değişik vergisel sonuçlar yaratabilmektedir. Buna en güzel örnek olarak finansman gideri kısıtlaması⁹¹ uygulamasını gösterebiliriz.

Artık ilk çıkış amaçlarından sapmalara neden olan vergi harcamaları selektif olarak uygulanmalı ve takip-koordinasyonunda ciddi adımlar atılmalıdır⁹².

1.6.1.5- Etkin Maliye Politikası Bulunmamaktadır

Borç kısır döngüsü içerisinde aldığı borç anapara ve faizlerini ödemekle yükümlü hazinenin borç kaynaklarını emmesi, yükselen faiz ve ödenen reel faizlerle, aslında

⁹¹ 5422 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5024 Sayılı Kanun'un 9/c maddesiyle 01.01.2004 tarihinden itibaren (Enflasyon Düzeltmesi nedeniyle)yürürlükten kaldırılan 15/13'üncü maddesine göre; "Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre, dönem sonu stoklarını son giren ilk çıkar yöntemine göre değerleyen veya amortismanına tabi sabit kıymetlerini yeniden değerlemeye tabi tutan kurumların (Bankalar, Sigorta Şirketleri ve Diğer Finans Kurumları hariç) Gelir Vergisi Kanunu'nun 41'inci maddesinin 8 numaralı bendindeki esaslar çerçevesinde hesapladıkları giderler" vergi hesabında gider olarak kabul edilmemektedir.

⁹² Yine IMF direktifleriyle de olsa; serbest bölge gelirlerinin vergilenmesine dönük atılımlar bu bağlamda olumlu değerlendirilmektedir.

sermayesini üretime yönlendiren kesimler arasında adaletsiz uygulamalara neden olmuştur.

Mali idare üretim ve istihdamı artırıcı yatırım yapılması için gerekli kaynakları ya hazine bonusu ve devlet tahvili ihraç ederek veya artırılan vergiler ile kendinde toplamaktadır.

Bu durum ise, işletmecilerin kaynaklarını etkin bir biçimde kullanmaları arayışına itmektedir. Böylelikle yatırımlar ertelenmekte, üretim ve istihdam daraltılmakta, giderler asgariye indirilmeye çalışılmaktadır. Ama işletmenin mali kaynaklarının en önemli kısmı vergi ve diğer yükümlülöklere gitmektedir.

1.6.1.6-Enflasyon Muhasebesi Henüz Uygulan(ma)maktadır

İşletmeler kazançları üzerinden değil, özkaynakları üzerinden vergilendirilmektedir. Özkaynaklar bu şekilde erimektedir. Yukarıda yer alan sav enflasyon düzeltmesinin uygulanmadığı dönemlerde geçerli idi.

Ancak 5024 Sayılı Kanun⁹³ ile Enflasyon düzeltmesi mevzuatımızda yerini aldıktan sonra ise, “5024 sayılı Kanunla getirilen düzenleme, adil bir vergileme vergilendirme amacından oldukça uzak olup, yabancı kaynakla finanse edilmiş işletmelerde, “fiktif servet artış vergisi”nin tahakkuk ettirilip tahsil edilmesine yol açacaktır. Kuşkusuz bu gelişme çok yönlü bir şekilde pek çok kesimi olumsuz bir şekilde etkileyecektir.”⁹⁴

Vergi Usul Kanunu'nun Geçici 25'inci maddesi⁹⁵ ile 31.12.2003 tarihli bilançoda yer alan parasal olmayan kıymetlerin nasıl düzeltileceği bu madde de hüküm bulunmayan hallerde ise Vergi Usul Kanunu'nun 5024 Sayılı Kanunla değişik mükerrer 298'inci maddesine göre düzeltilmektedir. Bu enflasyon düzeltmesi 31.12.2003 tarihli bilançonun güncellenmesi ve parasal olmayan aktifler ile parasal

⁹³ 5024 Sayılı Kanun 30.12.2003 tarih ve 25332 Sayılı Resmi Gazetede yayımlananarak yürürlöğe girmiştir.

⁹⁴ Prof. Dr. Recep Pekdemir Enflasyon Muhasebesi mi? Yoksa Enflasyon Düzeltmesi Vergisi mi? www.tmud.org.tr/Enflasyon_Vergisi.html 31.08.2004

⁹⁵ 5024 Sayılı Kanun'un 5'inci maddesiyle 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'na eklenmiş olup, 01.01.2004 tarihinde yürürlöğe girmiş bulunmaktadır.

olmayan pasiflerin enflasyon karşısındaki değer kayıplarının düzeltilmesi anlamını taşımaktadır.

Bununla birlikte 01.01.2004 tarihinden itibaren uygulanacak enflasyon düzeltilmesinde ise oluşacak farklar Geçici Vergi ve Kurumlar Vergisi matrahlarına etki etmek suretiyle işletmelerin bilançolarındaki finansman yapısının yabancı kaynak /öz kaynak oranlarındaki değişikliğe göre farklı vergi yükleri ile karşı karşıya kalabilmeleri sözkonusu olabilecektir.

Bu konuda tespit edilebilen bazı olumsuzlar aşağıdaki gibidir:⁹⁶

- Yabancı kaynakla finanse edilmiş işletmelerin kazançlarının vergilendirilmesinde vergi yükü artabilecektir.
- Gayri faal durumdaki işletmeler, kazanç vergisi yükü altına girebilecektir.
- Parasal olmayan aktif/varlık yatırımlarının hızında azalmalar olabilecektir.
- Parasal varlık yatırımlarına doğru veya yabancı para cinsinden yatırımlara doğru bir eğilim ortaya çıkabilecek ve bu durum da döviz fiyatlarını yükseltebilecektir.
- Mali sektör enflasyon oranının altında kalan faiz kredi müşterisi bulmakta güçlük çekebilecektir.

1.6.1.7-Verginin Özel Sektör Yatırım Kararları Üzerinde Azaltıcı Etkisi bulunmaktadır

Verginin, yatırımlar üzerindeki etkisi üç şekilde olur.⁹⁷

1-Vergi sonrası kullanılabilir gelirin azalması, tüketimin ve tasarrufların azalmasına neden olur. Böylece, yatırımlara tahsis edilen miktar azalır.

2-Verginin, tüketim ve yatırımda yapacağı azalmaya bağlı olarak, toplam talepteki düşme nedeniyle; yatırımların uzun vadedeki getirisi hakkındaki beklentileri değiştirir. Yani; vergi öncesi kar beklentileri azalacaktır.

⁹⁶ Prof. Dr. Recep Pekdemir a.g.m.

⁹⁷ Bülent Şişman, a.g.e, s.29; Mustafa Gürhan Acar, Türkiye’de Vergi Yükü, Vergi Yükünün Ekonomik ve Sosyal Etkileri İle Vergi Yükünün Adil Dağılımı İçin Vergi Sisteminde Yapılması Gereken Değişiklikler, Hesap Uzmanlığı Yeterlik Etüdü Bilim Raporu, s.63

3-Bunların yanında, vergi sonrası karı değiştireceğinden işletmenin yatırım kararlarını etkileyecektir.

Verginin, işletmenin vergi öncesi gelirini değiştirmeyeceği varsayımı altında, verginin yatırımlar üzerindeki etkisi iki şekilde olacaktır.

- Yatırım mallarının fiyatını değiştirerek,
- Yatırımın vergi sonrası getirisini değiştirerek, etkide bulunur.

Yatırım mallarından alınan dolaylı vergilerin, bu malların fiyatlarına yansıtılacağı ileri sürülmektedir. Vergi sebebiyle, yatırım malları fiyatlarındaki artış, kendisine maksimum karı getirecek bir yatırıma karar veren işletmenin bu kararlarını değiştirecektir.

Vergi nedeniyle, üretim maliyetindeki artış, işletmenin vergi sonrası yatırım miktarını azaltır. Yatırımları azaltan diğer bir etken ise; vergi dışı kalan üretim faktörlerinin, nispi olarak ucuzlaması nedeniyle, sermaye yerine ikame edilmesidir.

Bazı vergiler ise, yatırımların getirisinden alınır ve vergi sonrası firma kararını değiştirerek firmanın yatırım kararlarını etkiler. Bu vergiler kar üzerinden alınan gelir ve kurumlar vergisi gibi dolaysız vergilerdir.

Örnek verecek olursak, enflasyon düzelmesinden önce, öz sermaye yetersizliği nedeniyle ortaklardan borç para kullanarak üretim ve yatırımlarının finanse eden şirketler, parasal olmayan kalemlerde yer alan ortaklara borçlarda yer alan bu tutarları sermayeye eklemesi nedeniyle, 2004 yılında yapacağı enflasyon düzeltmesi nedeniyle aktifinde yer alan stok, sabit kıymetler gibi parasal olmayan kalemlerinden gelecek enflasyon düzeltme farklarının vergiye tabi kar (matrah) üzerindeki artış etkisini azaltarak finansal fayda yaratmışlardır. Enflasyon düzeltmesi sonucunda mali tablolarında yaratacak etkileri hesaba katmayan mükellefler ise ilave vergi yükü (enflasyon vergisi) ile karşı karşıya kalmaktadır. Öz sermayenin çok güçlü olması

durumunda ise mali tablolara zarar olarak yansıtacağı için işletmelerin sermaye ihtiyacının hesaplanması büyük önem taşımaktadır.

İşletmeler 01.01.2004 tarihinden itibaren yatırım, üretim ve ticari faaliyetlerini sürdürürken kısa, orta ve uzun vadeli planlar yapmak, stokların ve alacakların devir hızı ile sermaye ihtiyacını belirlemek ve dengeli bir mali yapı kurmak zorundadır.

1.6.1.8-Kayıtdışı Ekonomi Haksız Rekabet Yaratmaktadır

Her sektörde en büyük rekabet kayıtdışılığı seçmiş işletmelerden gelmektedir. Kayıtdışı işletmeler vergi başta olmak üzere bir çok mali yükümlülüğü yerine getirmediğinden haksız rekabet yaratmaktadır. Yaratılan haksız rekabetin oranı en az % 50 dir.

Maliyenin 2006 Faaliyet Raporuna göre, gelir vergisinde %50, kurumlar vergisinde %45, veraset ve intikal vergisinde %91 matrah farkı bulunmakta olup; beyana dayalı vergilerde kayıp ve kaçığın beyana eşit olduğu ortaya çıkmaktadır.⁹⁸ 2006 takvim yılında yapılan vergi incelemelerinde 46,8 milyar YTL matrah üzerinden 47,4 milyar YTL matrah farkı bulunmuştur.⁹⁹

1.7-Vergi Planlaması

Vergi planlaması;

- şirketlerin yapıların ve örgütlenmesinin,
- iş yapma şekil ve süreçlerinin,
- vergi kanunları ile ilgili diğer mevzuatta yer alan indirim istisna ve muafiyetlerin,
- çifte vergilemeyi önleme anlaşmalarının,

⁹⁸ Mahfi EĞİLMEZ, “Kayıtdışı Ekonomi ve Denetim”, Radikal İnternet Baskısı, 6 Mayıs 2007, www.radikal.com.tr/haber.php?haberno=220523;

⁹⁹ Gelir İdaresi Başkanlığı, “2006 Faaliyet Raporu”, http://www.gib.gov.tr/file_admin/user_upload/yayinlar/2006_Faaliyet_Raporu.pdf, s.94-95.

vergisel avantaj sağlayarak ve vergi yükünü en aza indirecek şekilde yasal düzenlemeler ile uyumlu olarak gerçekleştirilen sistemli bir çalışma olarak tanımlanabilmektedir.

“İşletmeler açısında vergi planlaması, işletmelerin vergiye karşı tepkilerinin ve uyum sağlama süreçlerinin, vergi mevzuatının çizdiği sınırlar içinde yönetimi yoluyla, vergi yükünün en aza indirilmesi amacıyla yönelik olarak uygulanan bir vergi tasarrufu sağlama yöntemidir.”¹⁰⁰

Vergi kanunlarının kendilerine verdiği hakları kullanarak daha az vergi ödeyenler yasaların kendilerine vermiş olduğu en doğal haklarını kullanmaktadırlar. İki işletmeden biri yasaların kendisine vermiş olduğu hakları kullanıyor ve daha az vergi ödüyor iken, diğer işletme bilinçsizliği sebebiyle bu haklarını kullanmıyor ve daha fazla vergi ödüyorsa fazla vergi ödeyen işletmenin az vergi ödeyen işletme ile rekabet etme şansının daha az olacağı muhakkaktır. Bu sebeple işletmeler rakipleriyle daha iyi rekabet edebilmek amacıyla da vergi planlaması yapmaktadırlar ki bu da en doğal hakları arasındadır.¹⁰¹

¹⁰⁰ Cholpan OKTAR, İşletmelerde Vergi Planlaması ve Türkiye Örneği, Filiz Kitapevi, İstanbul-2004, s.8

¹⁰¹ Bülent ŞİŞMAN, a.g.e. s35

YEREL VERGİ PLANLAMASI

İKİNCİ BÖLÜM

2-KURUMLAR VERGİSİ PLANLAMASI

2.1- Birleşmenin Vergi Avantajları

Türk vergi sisteminin “birleşme”¹⁰² için getirdiği hukuk normları, “değerleme” olayını ortadan kaldırarak “kayıtlı değer” üzerinden devir olanağı getirmek suretiyle, değerlendirme değeri ile kayıtlı değer arasında oluşabilecek “sermaye geliri”nin doğmasını sonraya ertelemek suretiyle, “vergiyi doğuran olayı” dolayısıyla “vergileme”yi erteleyen bir avantaj niteliğindedir.¹⁰³

Birleşme, hukuk açısından iki ya da daha fazla ortaklığın birbiriyle birleşerek yeni bir ortaklık kurmalarından ya da bir yahut daha fazla ortaklığın mevcut diğer bir ortaklığa katılmalarıdır.¹⁰⁴

Sermaye şirketleri kavramı, 29.06.1956 tarihli ve 6762 sayılı Türk Ticaret Kanunu hükümlerine göre kurulmuş olan, anonim, limited ve sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketler ile benzer nitelikteki yabancı ortaklıkları kapsamaktadır.¹⁰⁵

Kurumlar Vergisi Yasası sermaye ortaklıklarındaki “birleşme” kavramını “Tasfiye, Birleşme, Devir, Bölünme ve Hisse Değişimi” olmak üzere, değişik amaçlı işlemler olarak ele almıştır.¹⁰⁶

¹⁰² Salih ÖZEL, Birleşen Sermaye Ortaklıklarında Vergi Avantajları Yaklaşım Dergisi / Ekim 2004 / Sayı:142, s.19-28.

¹⁰³ Yerel vergi planlaması için ayrıntılı bilgi için bkz.,Güneri ERGÜLEN-Hayrettin ERDEM, Vergi Kanunlarındaki Vergi Avantajları, Yaklaşım Yayınları, Ankara- 2000, s.70-357.

¹⁰⁴ TTK md. 146/1

¹⁰⁵ 5520 Sayılı KVK md. 2; 21.06.2006 tarih ve 26205 Sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

Türk Ticaret Kanunu ise “birleşme” ve “devir” kavramları ile konuyu iki türde ele almış bulunmaktadır. (TTK md. 434/1, 7).

Bir anonim şirket, diğer bir şirketle birleşerek yeni bir ortaklık kurabilir bu hale yasa diliyle “birleşme” denir. Bu birleşmede her iki ortaklıkta tüzel kişiliğini kaybetmekte ve birleşerek yeni bir tüzel kişilik oluşturmaktadır. Bir anonim ortaklık, tüzel kişiliğini kaybetmeyen bir ortaklığa katılabilir, bu hale de “devir” adı verilmektedir. Katılmada katılan ortaklık tüzel kişiliğini kaybettiği halde, katılan ortaklığı içine alan ortaklık tüzel kişiliğini korumaktadır. İster birleşme olsun ister devir olsun “birleşme”nin bir takım sonuçları doğmaktadır.¹⁰⁷

2.1.1- Bir Ortaklığın Tamamen Tüzel Kişiliğini Kaybederek Diğer Ortaklığa Katılması

Bir ortaklığın tamamen tüzel kişiliğini kaybederek diğer bir ortaklığa katılması suretiyle birleşmesine vergi yasası “bölünme” (KVK md. 19) adını vermiştir. Bölünme olayı Türk Ticaret Kanunu diliyle bir birleşme olayıdır.

Kanunun anılan maddesinde; “a) Tam bölünme: Tam mükellef bir sermaye şirketinin tasfiyesiz olarak infisah etmek suretiyle bütün mal varlığını, alacaklarını ve borçlarını kayıtlı değerleri üzerinden mevcut veya yeni kurulacak iki veya daha fazla tam mükellef sermaye şirketine devretmesi ve karşılığında devredilen sermaye şirketinin ortaklarına devralan sermaye şirketinin sermayesini temsil eden iştirak hisseleri verilmesi, bu Kanunun uygulanmasında tam bölünme hükmündedir. Devredilen şirketin ortaklarına verilecek iştirak hisselerinin itibarî değerinin % 10'una kadarlık kısmının nakit olarak ödenmesi, işlemin bölünme sayılmasına engel değildir.” Açıklanmaktadır.

¹⁰⁶ Bkz. KVK md. 17,18,19

¹⁰⁷ Şükrü KIZILOĞLU, Şirketler Muhasebesi Vergilendirilmesi ve Hukuku, Yaklaşım Yayınları, Ankara 1999, s.1471

5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 20'inci maddesine göre;

“(2) Kanununun 19 uncu maddesinin üçüncü fıkrasının (a) bendine göre gerçekleştirilen bölünmelerde, aşağıdaki şartlara uyulduğu takdirde bölünme suretiyle münfesi kurumun sadece bölünme tarihine kadar elde ettiği kazançlar vergilendirilir; bölünmeden doğan kârlar ise hesaplanmaz ve vergilendirilmez:

a) Şirket yetkili kurulunun bölünmeye ilişkin kararının Ticaret Sicilinde tescil edildiği tarih, bölünme tarihidir. Bölünen kurum ile bu kurumun varlıklarını devralan kurumlar,

1) Bölünme tarihi itibarıyla hazırlayacakları ve müştereken imzalayacakları bölünen kuruma ait kurumlar vergisi beyannamesi ile,

2) Bölünme işleminin hesap döneminin kapandığı aydan kurumlar vergisi beyannamesinin verildiği ayın sonuna kadar geçen süre içerisinde yapılması halinde, bölünen kurumun önceki hesap dönemine ilişkin olarak hazırlayacakları ve müştereken imzalayacakları bölünen kuruma ait kurumlar vergisi beyannamesini,

bölünmenin Ticaret Sicili Gazetesinde ilan edildiği tarihten itibaren otuz gün içinde bölünen kurumun bağlı olduğu vergi dairesine verirler.

b) Bölünen kurumun varlıklarını devralan kurumlar, bölünen kurumun bölünme tarihine kadar tahakkuk etmiş ve edecek vergi borçlarından müteselsilen sorumlu olacaklarını ve diğer ödevlerini yerine getireceklerini, bölünen kurumun bölünme nedeniyle verilecek olan kurumlar vergisi beyannamesine ekleyecekleri bir taahhütname ile taahhüt ederler. Mahallin en büyük mal memuru, bu hususta bölünen kurum ile bu kurumun varlıklarını devralan kurumlardan teminat isteyebilir.”

Hem katılan, hem de katılanı tüzel kişiliğine kabul eden ortaklık Kurumlar Vergisi Kanunu'nun bölünme başlığı ile düzenlediği koşulları tam ve noksansız olarak yerine getirecek olur ise, o takdirde bölünme tarihine kadar olan kurum kazançları hariç bölünmeden oluşabilecek kârlar hesaplanmamakta ve vergilendirilmemektedir.

2.1.2- Bir Ortaklığın Aktif Değerlerinin Diğer Ortaklığa Katılması

Bu tür birleşme olayına söz konusu Vergi Yasası “**bölünme**” adını vermektedir.

Bu bölünme olayında, Yasa’da yer aldığı şekliyle; “(3) Aşağıdaki işlemler bölünme veya hisse değişimi hükmündedir:

b) Kısmî bölünme: Tam mükellef bir sermaye şirketinin veya sermaye şirketi niteliğindeki bir yabancı kurumun Türkiye'deki iş yeri veya daimî temsilcisinin bilançosunda yer alan taşınmazlar ile en az iki tam yıl süreyle elde tutulan iştirak hisseleri ya da sahip oldukları üretim veya hizmet işletmelerinin bir veya birkaçını kayıtlı değerleri üzerinden aynî sermaye olarak mevcut veya yeni kurulacak tam mükellef bir sermaye şirketine devretmesi, bu Kanunun uygulanmasında kısmî bölünme hükmündedir. Ancak, üretim veya hizmet işletmelerinin devrinde, işletme bütünlüğü korunacak şekilde faaliyetin devamı için gerekli aktif ve pasif kalemlerin tümünün devredilmesi zorunludur. Kısmî bölünmede devredilen varlıklara karşılık edinilen devralan şirket hisseleri, devreden şirkette kalabileceği gibi doğrudan bu şirketin ortaklarına da verilebilir. Taşınmaz ve iştirak hisselerinin bu bent kapsamında devrinde, devralan şirketin hisselerinin devreden şirketin ortaklarına verilmesi halinde, devredilen taşınmaz ve iştirak hisselerine ilişkin borçların da devri zorunludur.”

5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 20’inci maddesine göre;

“ (3) Bu Kanunun 19 uncu maddesinin üçüncü fıkrasının (b) ve (c) bentlerinde belirtilen işlemlerden doğan kârlar hesaplanmaz ve vergilendirilmez. 19 uncu maddenin üçüncü fıkrasının (b) bendine göre gerçekleştirilen kısmî bölünme işlemlerinde, bölünen kurumun bölünme tarihine kadar tahakkuk etmiş ve edecek vergi borçlarından bölünen kurumun varlıklarını devralan kurumlar, devraldıkları varlıkların emsal bedeli ile sınırlı olarak müteselsilen sorumlu olurlar.”

Bu hukuk normuna uygun olarak yapılacak bölünmeler de verginin ertelenmesi suretiyle vergi avantajından yararlandırılmaktadır.

2.1.3- Hisse Değişimi

Hisse değişimine¹⁰⁸ ilişkin düzenleme, 5422 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 38. maddesinin birinci fıkrasının 3 numaralı bendinde¹⁰⁹) 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 19/c bendinde yapılmıştır. Son derece kısa ve özür:

“c) Hisse değişimi: Tam mükellef bir sermaye şirketinin, diğer bir sermaye şirketinin hisselerini, bu şirketin yönetimini ve hisse çoğunluğunu elde edecek şekilde devralması ve karşılığında bu şirketin hisselerini devreden ortaklarına kendi şirketinin sermayesini temsil eden iştirak hisselerini vermesi, bu Kanunun uygulanmasında hisse değişimi hükmündedir. Hisseleri devralınan şirketin ortaklarına verilecek iştirak hisselerinin itibari değerinin %10'una kadarlık kısmının nakit olarak ödenmesi, işlemin hisse değişimi sayılmasına engel değildir. ”

5520 Sayılı Kanun'un 20. maddesinin (3) fıkrasında ise 19. maddenin üçüncü fıkrasının (c) bendinde belirtilen işlemlerden doğan kârların hesaplanmayacağı ve vergilendirilmeyeceği hüküm altına alınmıştır. Buna göre, hisse değişiminde bir kazanç hesaplanmayacağından hem kurumlar vergisi hem de istisna stopajı söz konusu olmayacaktır. Ayrıca, dağıtımı mümkün bir kazanç ortaya çıkmayacağından, bir temettü vergilemesinden de bahsedilemeyecektir.

2.1.3.1- Vergisiz Hisse Değişiminin Şartları

Vergisiz hisse değişiminin şartları şu şekilde tespit edilebilir:

- Hisse değişimi yapacak her iki şirketin de sermaye şirketi olması gerekmektedir. Sermaye şirketleri, anonim şirket, limited şirket ve eshamlı komandit şirketlerden meydana gelmekte olup, kurumlar vergisi uygulamasında aynı mahiyetteki yabancı şirketler de sermaye şirketi sayılmaktadır.

¹⁰⁸ A. Feridun GÜNGÖR, Vergisiz Hisse Değişimi Yoluyla Ortaklık Yapılarının Değiştirilmesi Uygulaması, Yaklaşım Dergisi, Kasım-2002

¹⁰⁹ “3. Tam mükellef bir sermaye şirketinin, diğer bir sermaye şirketinin hisselerini, bu şirketin yönetimini ve hisse senedi çoğunluğunu elde edecek şekilde devralması ve karşılığında bu şirketin ortaklarına kendi şirketinin sermayesini temsil eden iştirak hisselerini vermesi (hisseleri devralınan şirketin ortaklarına verilecek iştirak hisselerinin itibari değerinin %10'nuna kadarlık kısmının nakit olarak ödenmesi işlemin hisse değişimi sayılmasına engel değildir.)”

- Şirketin hisselerini, yönetim ve hisse senedi çoğunluğunu elde edecek şekilde devralacak olan şirket tam mükellef olmalıdır. Hisseleri devralınacak şirketin tam mükellef olma şartı bulunmamaktadır. Bu açıdan bakıldığında, tam mükellef bir kurumun, Türkiye'deki bir kurumun yabancı bir ülkede bulunan bir iştirakinin hisselerini de hisse değişimine konu edebileceği anlaşılmaktadır.
- Hisse senedi değişiminin, hisseleri devralınacak şirketin yönetim ve hisse senedi çoğunluğu elde edilecek şekilde gerçekleştirilmesi gerekmektedir. Düzenlemenin gerekçesinde de belirtildiği gibi, her iki şart bir arada aranacaktır.
- Devralınan hisse senetleri karşılığında, devralınan şirketin ortaklarına devralan şirketin hisseleri verilecektir.
- Devralınan hisseler karşılığında verilecek iştirak paylarının %10'una kadarlık kısmın nakit olarak ödenmesi mümkün olup, hisse değişimi şartlarını ihlal etmeyecektir.

Kurumlar Vergisi Kanunu'na söz konusu hüküm eklenmeden önce, böyle bir hisse değişimi işleminin vergisiz olarak gerçekleştirilmesi sadece, hisseleri devredilen şirketlerin ortaklarının gerçek kişi olması durumunda mümkündür. Bilindiği üzere, gerçek kişilerin üç aydan daha uzun süre elde tuttuğu hisselerin elden çıkarılmasından sağladıkları kazanç, gelir vergisinden istisna edilmiştir. Dolayısıyla, gerçek kişilerce ortak olunan bir şirketin hisselerinin devrini gerektiren bir hisse değişiminde, hisselerin üç aydan daha uzun süre tutulduğu durumda devredenler bakımından vergiye tabi bir kazanç ortaya çıkmayacaktır.

Çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları kapsamında da yine bazı işlemlerin, 38. madde değiştirilmeden önce de yapılabileceği anlaşılmaktadır. Bu anlaşmaların 13. maddesinde genellikle 1 veya 2 yıldan uzun süre elde tutulan hisselerin elden çıkarılması halinde, elden çıkaran yabancı kurumun Türkiye'de vergilendirilmemesi öngörülmüştür. Buna göre, yabancı ortaklı bir kurumun yabancı ortaklarının hisse değişimi yaparak anlaşmada öngörülen süreden daha önce iktisap ettikleri hisseleri elden çıkarmaları durumunda yine işlem vergisiz gerçekleştirilebilecektir.

Yapılan değişiklikle, bu imkan gerçek kişi veya kurum olup olmadığına veya mükellefiyet durumuna bakılmaksızın herkese uygulanabilir hale getirilmiştir.

2.1.3.2- Hisse Değişimi Uygulaması

2.1.3.2.1- Devralan Şirket Açısından Hisse Değişimi

Hisse değişimi işlemine devralan şirket yönünden bakıldığında, şu tespiti yapmak mümkündür.

- Devralan şirket tam mükellef sermaye şirketi olmalıdır.
- Devraldığı hisseler karşılığında devralınan kurumun ortaklarına kendi iştirak hisselerini vermelidir.

Devralan kurumun ortaklarının tam veya dar mükellef olmasının veya gerçek kişi olup olmamasının bir önemi bulunmamaktadır.

2.1.3.2.2- Şirketin, Hisse Değişiminde Kullanmak Üzere Kendi Hisselerini Satın Alması

Hedef şirketin hisselerini devralacak şirketin bunlar karşılığında kendi hisselerini vermesi ne şekilde gerçekleştirilebilir, bu hususun tartışılması yararlı olacaktır.

TTK'nın 329. maddesine göre bir şirket istisnai bazı haller dışında kendi hisselerine sahip olamaz. Bu açıdan bakıldığında, hisse değişimi yapmak maksadıyla bir şirketin ortaklarından kendi hisselerini satın almasının mümkün olmadığı söylenebilir. Ancak yine de şirketin hisselerine çok kısa bir süre için sahip olduğu, bunun geçici ve zorunlu bir işlem olduğu düşüncesiyle bu durumun mevcut düzenlemeye aykırılık teşkil etmeyeceği de iddia edilebilir.

Zira, TTK'nın engellemeye çalıştığı, şirketlerin kendi hisselerine sahip olmak yoluyla sermaye azaltımı yapmalarıdır. Oysa, hisselerin, hisse değişiminde kullanılmak üzere satın alınmasında böyle bir durumdan kalıcı olarak bahsedilemez.

Şirketin hisselerini satın alabileceği kabul edilirse, ortaklarından satın aldığı hisseleri kısa bir süre içinde elden çıkaracağı düşünüldüğünde, elden çıkarmanın hisselerin alış fiyatı ile yapılmasında bir sakınca gözükmemektedir. Bu nedenle, bu işlemde vergiye tabi bir kazanç çıkması beklenmemektedir. Ancak, herhangi bir nedenle bir kazanç çıktığı durumda, Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 39/D maddesi uyarınca bu

kazancın da vergiden istisna olduğu düşüncesindeyiz.

Ortakların şirkete hisse satışında ise satan ortağın vergi statüsüne göre vergi çıkabilir yada çıkmaz. Ancak, KVK'nın 38. maddesi bu şekilde ortaya çıkacak kazancın kurumlar vergisinden istisna edilmesine yönelik bir hüküm içermemektedir.

2.1.3.2.3- Devralan Kurumun Sermaye Artırımı Yoluyla Hisse Değişimi

Hisse değişiminde devralan şirketin kendi hisselerini verebildiği ikinci bir yöntem ise, şirketin devraldığı hisseler karşılığında sermaye artırımına gitmesi, bu artırılan sermaye karşılığı çıkarılan hisse senetlerini devralınan şirket ortaklarına vermesidir. Bu işlemin ne devralan şirket yönünden ne de mevcut ortakları yönünden bir vergileme sorunu yoktur. Bu açıdan, işlemin 38. madde kapsamında yapılıp yapılmamasının da bir önemi yoktur.

Birinci yöntemin TTK'ya aykırılık yarattığı kabul edildiği durumda, ikinci yöntem dışında hisse değişimi açısından uygulanabilir başka bir yöntem yok gözükmektedir. Ancak, bu yöntem, devralınan hisselerin aynı sermaye olarak konulması dışında başkaca bir şart içermediğinden, ciddi bir uygulama güçlüğü de taşımamaktadır. Dolayısıyla, hisse değişiminin gerçekleştirilmesinin önünde bir engel teşkil etmemektedir. Bununla birlikte, TTK'nın 404. maddesinde yer alan, aynı sermaye karşılığı çıkarılan hisselerin iki yıl süreyle devir yasağı, hisse değişimi sonrasında gerçekleştirilecek başka işlemlerin de bulunması durumunda bir olumsuzluk yaratabilir. Söz konusu devir yasağının ticaret hukuku yönüyle detaylı bir incelemeye muhtaç olduğunu düşünüyoruz.

Hisse değişiminin gerçekleştirilmesinde, devralan şirkete aynı sermaye olarak konulacak hisselerin ticaret mahkemesince atanacak bilirkişilerce değerlendirilmesi TTK çerçevesinde zorunludur. Kurumlar Vergisi Kanunu'nda, devralınan hisseler karşılığı verilecek hisse senetlerinin miktarının nasıl belirleneceği, başka bir deyişle hisse değişim oranının nasıl tespit olacağı konusunda bir belirleme yoktur.

Dolayısıyla, bu konuda bir kısıtlama olmadığını kabul etmek gerekir. Zaten aksi bir uygulama, yani bu konuda tarafların serbest iradesine müdahale edecek bir yaklaşım, hisse değişimi uygulamasını yapılamaz hale getirebilir.

Bu durumda, devralan şirket devraldığı hisseler karşılığında, bu hisselerin gerçek değeri neyse, ona karşılık gelecek kendi hisselerinden verebilecektir. Değişimin, devralınan şirket hisselerinin nominal bedeline veya iktisap bedeline eş bir tutarda hisse ile yapılması zorunluluğu yoktur.

2.1.3.2.4- Hisseleri Devralınan Kuruma İlişkin İşlemler

Hisseleri devralınan şirketin ortaklarının, bu hisseler karşılığı devraldığı artırılmış sermaye karşılığı hisseleri kayıtlarına nasıl alacağı tartışmalıdır.

Örneğin, 100 lira iktisap bedeli olan hisse senetlerini vererek 500 lira nominal bedelli diğer şirket hissesini alan ortaklar, bu hisseleri iştiraklerine hangi değerle alacaklardır?

Bizim görüşümüz, 500 lira nominal bedelli hisselerin iktisap bedelinin bu durumda 100 lira olarak kabulünün gerektiği şeklindedir.

Devredilen hisselerin iktisap bedeli, bunlar karşılığında alınan hisselerin de iktisap bedeli olmaktadır. Zaten, istisnayı düzenleyen hükümde, hisse değişimi nedeniyle kâr hesaplanmaz denilmek suretiyle, $500-100=400$ şeklinde bir kâr hesaplanmasının yapılmayacağı noktasından hareket etmiştir.

Buna rağmen, farklı değerlendirmeler de mümkün gözükmektedir.¹¹⁰ Alınan yeni hisselerin iştirakler hesabına nominali ile; örneğimizde 500 lira olarak konulması, 400 liranın ise pasifte bir fon hesabına konulması da mümkün gözükmektedir. Böyle bir muhasebeleştirme, şirket bilançolarının daha gerçekçi olarak çıkarılmasına, gizli yedeklerinde muhasebeleştirilmesine hizmet edecektir.

Kanaatimizce, bu şekilde oluşturulacak bir fon hesabının veya benzeri düzenleyici bir hesabın, işletmeden çekilmesi ve sermaye dahil başka bir hesaba nakli mümkün değildir. Bu fonun, ilgili olduğu hisse senetlerinin elden çıkarılması halinde gelir yazılması gerekeceği düşüncesindeyiz.

¹¹⁰ İstanbul YMM Odası, **Mali Mevzuat Platformu**, 15.12.2001, s.79

2.1.3.2.5- Uygulama Örnekleri

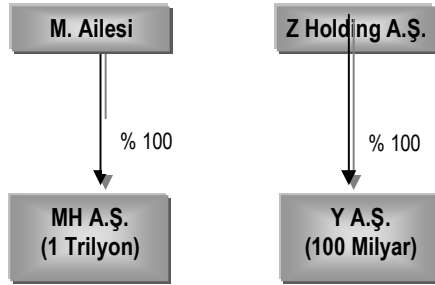
Hisse değişimi bir çok halde kullanılabilir önemli bir yeniden yapılanma aracıdır. Bu araç, bazı hallerde tek başına ortaya çıkan bir ihtiyacı karşılamaya yetebileceği gibi bazı hallerde de başka araçlarla birlikte uygulanabilecek ve ancak bu diğer araçlarla birlikte bir model içinde kullanıldığında ihtiyaçları karşılayabilecektir.

Aşağıdaki örneklerde hisse değişimi, tanımlanmış bazı ihtiyaçları karşılamak üzere yapılandırılmış olmakla birlikte, aynı yapılar çok farklı ihtiyaçların da karşılanması amacıyla kullanılabilir.

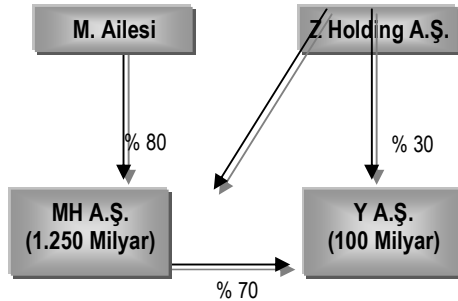
ÖRNEK 1:

(M) ailesine ait (M) Holding A.Ş., hisse senedi değişimi suretiyle (Z) Holding A.Ş.'ye ait (Y) A.Ş. hisselerinin % 70'ini devralmaya karar vermiştir. (M) Holding A.Ş.'nin sermayesi 1 trilyon TL olup, devraldığı hisseler karşılık gelmek üzere, bu hisselerin ticaret mahkemesi tarafından tespit ettirilen rayiç bedeli tutarında; 250 milyar TL'lik sermaye artışı yapacaktır. Çıkarılan yeni hisseler, 70 milyar TL iktisap bedelli (Y) şirketi hisselerine karşılık verilecektir.

Hisse Değişimi Öncesi



Hisse Değişimi Sonrası



Bu işlemler sonucunda, (Z) holding A.Ş 70 milyar TL iktisap bedeli olan (Y) şirketi hisselerini vererek, 250 milyar nominal bedelli (M) Holding hissesini almaktadır. (M) Holding hisse senetleri, (Z) holding tarafından, iktisap bedeli olan 70 milyar TL bedelle kayıtlara alınacaktır.

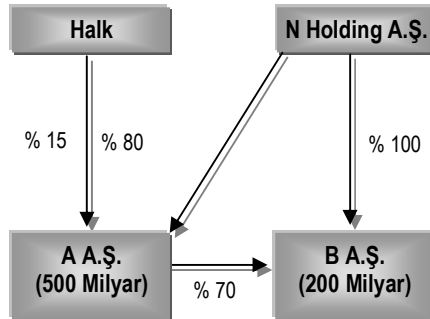
Dolayısıyla, bu işlemle ilgili bir kâr hesaplanmayacak ve vergileme yapılmayacaktır.

Daha önce de bahsettiğimiz üzere, kanımızca alınan hisselerin 250 milyar TL bedelle iştirakler hesabına alınması da mümkündür, bu takdirde (250-70=) 180 milyar TL'nin pasifte bir fon hesabına konulması gerekir. İştiraklerin gelecekte satılması durumunda ise, satış kârının hesaplanmasında 180 milyar TL'nin gelir yazılması gerekecektir.

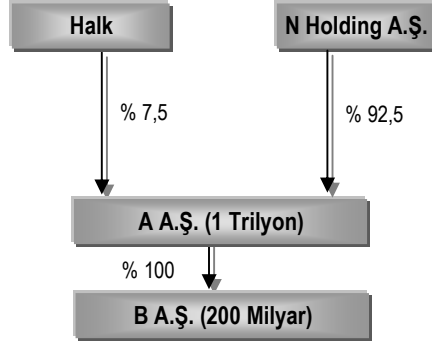
ÖRNEK 2:

(N) Holding A.Ş. hisselerinin % 85'ine sahip olduğu, % 15 oranında halka açık üretim şirketi (A) A.Ş yatırımcılarına güven verecek daha şeffaf bir yapı oluşturmak amacıyla, bu şirketin ürünlerinin dağıtımını yapan % 100 hissesi kendisine ait olan (B) A. Ş.'nin hisselerini (A) A.Ş hisseleri ile değiştirme kararı almıştır. Ticaret mahkemesi tarafından yaptırılan değerlemede, (B) A.Ş'nin 200 milyar TL nominal ve iktisap bedelli hisse senetlerinin rayiç değeri 500 milyar TL olarak saptanmış ve (A) A.Ş'nin 500 milyar TL olan sermayesinin bu hisseler karşılığı vermek üzere 500 milyar TL artırılarak 1 trilyon TL'ye çıkarılmasına karar verilmiştir.

Hisse Değişimi Öncesi



Hisse Değişimi Sonrası



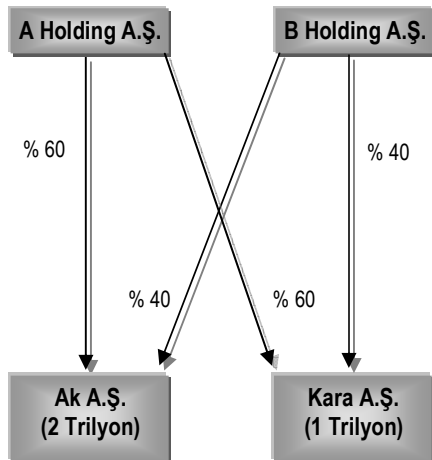
(N) Holding bu işlem sonucunda, 200 milyar nominalli (B) şirketi hisseleri karşılığında 500 milyar TL nominalli (A) şirketi hissesi almıştır. Bu işlem nedeniyle (N) Holding bünyesinde bir kâr hesaplanmayacak ve vergilendirilmeyecektir.

ÖRNEK 3:

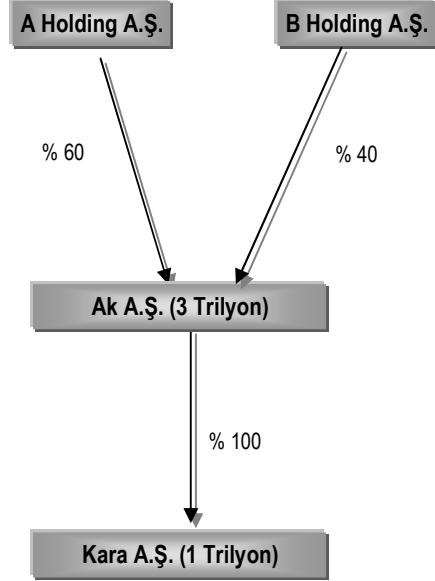
(A) ve (B) Holding A.Ş.'ler sırasıyla %60 ve %40 oranlarında Ak A.Ş ile Kara A.Ş.'ye ortaklardır. Ak A.Ş pet şişe üretip, tek alıcısı olan şişe su üreticisi Kara A.Ş.'ye satmaktadır. Kara A.Ş.'ye sermayesi 1 trilyon TL ve Ak A.Ş.'deki sermayesi 2 trilyon TL'dir. İki grup aralarında anlaşarak, Kara A.Ş.'deki hisselerini Ak A.Ş. hisseleri ile değiştirme kararı almışlardır. Yapılan hisse değerlemesinde, Kara A.Ş.'nin 1 trilyon iktisap ve nominal bedelli hisselerinin rayiç değerinin de 1 trilyon TL olduğu tespit edildiğinden, Ak A.Ş.'de bu tutarda sermaye artışı yapılarak, çıkarılan hisseler payları oranında (A) ve (B) Holdinglere verilmiştir.

Şirketlerin iştirak yapıları şu şekilde değişecektir.

Hisse Değişimi Öncesi



Hisse Değişimi Sonrası



Aslında bu modelde, devredilen kâra A.Ş hisseleri iktisap bedeli ile devralınan Ak A.Ş hisse bedeli aynı olduğundan bir kâr çıkmamıştır. Dolayısıyla, her halükârda vergilendirme sözkonusu değildir.

2.1.3.3- Değerlendirme

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 19. maddesinde düzenlenen vergisiz hisse değişimi uygulaması, aynı maddede düzenlenen devir ve bölünme gibi diğer vergisiz yapılanma uygulamalarında olduğu gibi, bu işlemler sonucu doğan kazancın tümüyle vergiden istisna tutulmasını değil, kazancın oluşmasını ve dolayısıyla o aşamada vergilendirilmesini önlemeye yöneliktir. Bir istisna değil, vergi erteleme uygulamasıdır.

Hisse değişiminde devredilen hisseler sonucunda devralınan hisseler, iktisap bedelleri ile; başka bir deyişle devrolunan hisselerin kayıtlı iktisap bedeli ile yeniden kayda alındığından, bu işlem nedeniyle kâr hesaplanmamaktadır.

Ancak, herhangi bir şekilde, devralınan hisselerin daha sonra elde çıkarılması durumunda, daha önce vergilendirilmeyen kâr da dahil, oluşan tüm kazanç vergiye tabi kurum kazancına dahil olmaktadır.

Kanımızca, mevcut düzenlemeler çerçevesinde hisse değişiminin yapılmasına engel bir husus yoktur. TTK'nın 404. maddesindeki aynı sermaye karşılığı hisse senetlerinin iki yıl süreyle devir yasağı bir engel olmamakla beraber, geleceğe yönelik bir kısıtlama içermesi nedeniyle, sorun oluşturabilecek niteliktedir.

KVK'nın 19/3c. maddesinde bölünme işlemleri için öngörülen, TTK'nın 404. maddesinin uygulanmaması hükmünün hisse değişimini de kavrayacak tarzda genişletilmesi doğru olacaktır.

2.2- Birleşme, Devir ve Bölünmede Zarar Mahsubu

Mülga 5422 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun Zarar Mahsubu ve Diğer İndirimler Başlıklı Mükerrer 14'üncü Maddesinde "Her yıla ilişkin tutarlar ayrı ayrı gösterilmek ve beş yıldan fazla nakledilmemek koşuluyla geçmiş yılların malî bilançolarına göre meydana gelen zararlar (*aynı sektörde faaliyet göstermesi, son beş yıla ilişkin kurumlar vergisi beyannamelerinin kanunî süresinde verilmiş olması koşullarıyla 37 ve 39 uncu maddeler çerçevesinde devir alınan kurumların, devir tarihi itibarıyla aktif toplamını geçmeyen zararları ile 38 inci maddede belirtilen bölünme işlemi sonucu müfeseh olan kurumun aktif toplamını geçmeyen zararları dahil*) kurumlar vergisi matrahının tespitinde, kurumlar vergisi beyannamesi üzerinde ayrıca gösterilmek üzere, kurum kazancından indirilebileceği" belirtilmiştir.

Zararın indirimden yararlanmasının koşullarını söz konusu maddenin incelenmesinden çıkarabildiğimiz sonuca göre şöylece özetlemek olanaklıdır.¹¹¹

1- Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 37, 38 ve 39.¹¹² maddelerine göre ancak, gerçekleştirilen ortaklık "**devri**" ile "**bölünme**"lere söz konusu vergi avantajı uygulanabilir.

2- Zarar indirimi, devreden ve devralan ortaklıkların "**aynı sektör**"de faaliyet göstermesini gerektirmektedir (Sektör kavramının açıklığı kavuşturulması zorunludur).

¹¹¹ Salih ÖZEL, a.g.m.

¹¹¹ TTK md. 146/1

¹¹² 5520 sayılı Kanun da 19-20'inci maddelerde düzenlenmiştir.

- 3- Zarar indirimi, devralan ve devreden ortaklıkların son beş yılını kapsamaktadır.
- 4- Zarar indirimi toplamı devrolunan ortaklığın zarar dışındaki net aktif toplamını aşmayacaktır (Zarar dışındaki net aktif toplamının bilanço düzenleme teknikleri açısından ne anlama geldiğinin açıklığa kavuşturulması gerekmektedir. Aksi takdirde uygulamada yorum farkları ileride sorunlar yaratabilecektir.).
- 5- Son beş yıla ilişkin kurumlar vergisi beyannamelerinin kanuni süresinde verilmiş olması gerekmektedir.

Sayılan koşulları yerine getiren ortaklıklar ortaklık devir ve bölünmelerinde devrolunan ya da bölünen ortaklıklardan devralan ortaklık ya da bölünme sonrası oluşan ortaklığa aktarılan zararları mali kârlarının hesaplanması sırasında mali kârlarından indirebileceklerdir.¹¹³

Ancak, “5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 9’uncu maddesinde ise;

“(1) Kurumlar vergisi matrahının tespitinde, kurumlar vergisi beyannamesinde her yıla ilişkin tutarlar ayrı ayrı gösterilmek şartıyla aşağıda belirtilen zararlar indirim konusu yapılır:

a) Beş yıldan fazla nakledilmemek şartıyla geçmiş yılların beyannamelerinde yer alan zararlar.

Kanununun 20 nci maddesinin birinci fıkrası çerçevesinde devralınan kurumların devir tarihi itibarıyla öz sermaye tutarını geçmeyen zararları ile 20 nci maddenin ikinci fıkrası kapsamında gerçekleştirilen tam bölünme işlemi sonucu bölünen kurumdaki öz sermayesinin devralınan tutarını geçmeyen ve devralınan kıymetle orantılı zararların indirilmesinde aşağıdaki şartlar ayrıca aranır:

1) Son beş yıla ilişkin kurumlar vergisi beyannamelerinin kanunî süresinde verilmiş olması.

2) Devralınan kurumun faaliyetine devir veya bölünmenin meydana geldiği hesap döneminden itibaren en az beş yıl süreyle devam edilmesi.

¹¹³ İrfan SARIKAYA, “Şirket Devirlerinde Zarar İndirimi Açısından Aktif Büyüklüğünün Anlamı”, Vergi Dünyası, Sayı:246, s.3

Bu şartların ihlâli halinde, zarar mahsupları nedeniyle zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler için vergi ziyai doğmuş sayılır.

b) Türkiye'de kurumlar vergisinden istisna edilen kazançlarla ilgili olanlar hariç olmak üzere, beş yıldan fazla nakledilmemek şartıyla yurt dışı faaliyetlerden doğan zararlar;

1) Faaliyette bulunulan ülkenin vergi kanunlarına göre beyan edilen vergi matrahlarının zarar dahil, her yıl o ülke mevzuatına göre denetim yetkisi verilen kuruluşlarca rapora bağlanması,

2) Bu raporun aslı ile tercüme edilmiş bir örneğinin Türkiye'deki ilgili vergi dairesine ibrazı,

halinde indirim konusu yapılır.

Denetim kuruluşlarınca hazırlanacak raporun ekinde yer alan vergi beyanlarının, bilanço ve gelir tablosunun, o ülkedeki yetkili malî makamlarca onaylanması zorunludur. Faaliyette bulunulan ülkede denetim kuruluşu olmaması halinde, her yıla ait vergi beyannamesinin, o ülke yetkili makamlarından alınan birer örneğinin mahallindeki Türk elçilik ve konsoloslukları, yoksa orada Türk menfaatlerini koruyan ülkenin aynı mahiyetteki temsilcilerine onaylatılarak, aslının ve tercüme edilmiş bir örneğinin ilgili vergi dairesine ibrazı yeterlidir.

Türkiye'de indirim konusu yapılan yurt dışı zararın, ilgili ülkede de mahsup edilmesi veya gider yazılması halinde, Türkiye'deki beyannameye dahil edilecek yurt dışı kazanç, mahsup veya gider yazılmadan önceki tutardır.

(2) Bu maddenin uygulanmasına ilişkin usûlleri belirlemeye Maliye Bakanlığı yetkilidir.”

Yeni Kurumlar Vergisi Kanununda düzenlenmiş olan zarar mahsubu hakkına ilişkin 5 yıllık sürede herhangi bir değişiklik yapılmamıştır. Eski düzenlemede de “geçmiş yılların mali bilançolarına göre meydana gelen zararlar” ibaresi “geçmiş yılların beyannamelerinde yer alan zararlar” olarak değiştirilerek konuya açıklık getirilmiş ve uygulamada kabul gören, yasaya ve mantığa uygun anlayış kanuna monte edilmiştir.

Ayrıca, devir ve tam bölünme suretiyle devralınan kurum zararlarının indirimi yeni esaslara bağlanmıştır. Eski düzenlemede “*ayni sektörde faaliyet gösterme*” şartıyla devir tarihi itibarıyla mevcut aktif toplamını aşmayan zararların mahsubu mümkündür. Bu defa devir tarihi itibarıyla mevcut öz sermaye tutarını geçmeyen zararların mahsubu mümkün olacaktır. Aynı şekilde tam bölünmede bölünen kurumun öz sermaye tutarını geçmeyen ve devralınan kıymetle orantılı zararların indirimi mümkün olacaktır. Devralınan kurum zararlarının indirilebilmesi için, devralınan kurumun faaliyetine en az 5 yıl süre ile devam etmesi şarttır. Bu şart aynı sektörde faaliyette bulunma şartından daha dar kapsamlı bir şart olup, faaliyetin devir tarihinden sonra herhangi bir şekilde sınırlandırılmamasını ifade etmektedir. Faaliyetin daha sonra arızı hale getirilmesi veya sona erdirilmesi halinde zarar mahsup olanağından yararlanılamayacak, mahsup nedeniyle zamanında ödenmemiş vergiler ziyaa uğramış sayılacaktır. Yeni düzenleme devralınan zararlı kurumların ekonomiye kazandırılmasını teşvik etme amacını gütmektedir.

Zarar mahsup hakkının öz sermaye ile sınırlandırılması aktif toplamı ile sınırlı eski uygulamaya nazaran mahsup imkanını sınırlandırmaktadır. Zira genellikle zarar mahsup hakkı bulunan kurumların özsermayeleri düşüktür veya bu kurumlar sermayelerini kaybetme tehlikesi ile karşı karşıyadır. Özetle ifade etmek gerekirse, devralan kurum zararının mahsubu uygulaması eskisine oranla önemli ölçüde sınırlandırılmış, bu konunun vergi planlama aracı olarak kullanılması engellenmek istenmiştir.”¹¹⁴

Ancak, zararlı firmanın karlı firma tarafından devralınması yöntemi yerine karlı firmanın zararlı firma tarafından devralınması durumunda devralınan kurum zararlarının mahsubu sözkonusu olmadığından zararların kullanılması konusunda öz varlık sınırında bulunmamaktadır. Bu şekilde gerçekleştirilecek devir yoluyla birleşme etkin bir vergi planlama aracı olmaktadır.

¹¹⁴ DENET sirküler , “5520 Sayılı Yeni Kurumlar Vergisi Kanunu” Sirküler No:2006/066
Tarih:22.06.2006

2.3- Birleşmelerin Diğer Vergi Türlerindeki Avantajları

Vergi yasasındaki koşullara uymayan işletmeler her zaman “**vergili**” olarak birleşebileceklerdir. Koşullara uygun olarak yapılan işlemler ise Kurumlar Vergisi dışında “**Katma Değer Vergisi, Harç ve Damga Vergisi**” gibi vergi avantajlarından da yararlanmaları olanaklıdır.¹¹⁵

2.3.1- Katma Değer Vergisi

Katma Değer Vergisi Kanunu’nun VI. bölümünün “**diğer istisnalar**” bölümüne eklenen bir fıkra ile, birleşen ortaklıklar katma değer vergisi istisna avantajından yararlanabilmektedir.

Eklenen fıkra aynen; “*Gelir Vergisi Kanunu’nun 81. maddesinde belirtilen işlemler ile Kurumlar Vergisi Kanunu’na göre yapılan “devir ve bölünme” işlemleri (Bu kapsamda vergiden istisna edilen işlemler bakımından Katma Değer Vergisi Kanunu’nun 30. maddesinin (a) bendi hükmü uygulanmaz. İşlem sonunda faaliyeti bırakan, bölünen veya infisah eden mükelleflerce yüklenilen ve indirilmeyen vergiler, faaliyete başlayan veya devir ve bölünme sonrasında devredilen veya bölünen kurumların varlıklarını devralan mükellefler tarafından mükerrer indirimde yol açmayacak şekilde indirim konusu yapılır.*” (KDV md. 17/4-c).

Bütün aktif ve pasifiyle devrolunan ticaret ortaklıklarının, devirden önceki döneme ilişkin olarak vermek zorunda oldukları beyannameye, yüklenilen katma değer vergisini indirilecek vergi olarak göstermeleri Kanuna uygundur.¹¹⁶

Devir niteliğinde olmayan vergili birleşmeler söz konusu vergi avantajından yararlanamaz.

2.3.2- Harç ve Damga Vergisi

Harçlar Kanunu’na göre, ortaklıklarda “**birleşme, devir ve bölünmeler**” nedeniyle yapılacak işlemler harca tabi değildir (HK md. 123/3). Keza, Damga Vergisi Kanunu da Kurumlar Vergisi Kanunu’na göre “**birleşme, devir ve bölünmeler**” nedeniyle düzenlenen “**kağıtları**” damga vergisinden bağışık tutmuştur (2 sayılı tablo, IV-

¹¹⁵ Salih ÖZEL, a.g.m.

¹¹⁶ Dn. 7. D.’nin, E. 2003/2107, K 2003/4494 sayılı Kararı

Ticari ve medeni işlemlerle ilgili kağıtlar/17). Görüldüğü gibi birleşme, devir ve bölünme nedeniyle yapılan işlemler ile bu işlemlerle ilgili olarak düzenlenen kağıtlar bu vergi avantajından yararlanmaktadırlar.

2.3.3- Birleşmenin Türk ve Avrupa Birliği Hukuku Açısından Değerlemesi

Avrupa Topluluğu “birleşme yönergesi” ile ortaklıkların yeniden yapılandırılmasına “bölünme, birleşme, devir” gibi işlemleri kapsayan yeni bir sistem kurma amacıyla, “işletme varlıklarının devri, hisse değişimi” gibi işlemler için vergi kolaylıkları getirmiş bulunmaktadır. Sistem genellik, eşitlik ve adalet ilkeleri gözetilmek suretiyle düzenlenmiştir. Hem kurumlar vergisi, hem de gelir vergisi yükümlülerinin hepsini kapsamaktadır. Birleşme devri nedeniyle varlıkların devri ve hisse değişimi sonucunda işletmenin kayıtlı değerleri ile değerlendirme değerleri arasında bir olumlu fark olacak olur ise bu gelire “sermaye geliri” adı verilmektedir. Sermaye gelirleri bir ticari işlemde doğmamıştır. Sermaye gelirinin özelliği henüz gerçekleşmemiş olması ve tahakkuk sonucu doğmuş olmasıdır.¹¹⁷

Bir çok ülke sermaye gelirini vergileme dışı bırakmıştır. Bir kısım ülkeler gerçekleşirse de sermaye gelirini vergilendirmekte (Avusturya, Almanya, İtalya, İsveç ve Türkiye)dir. Sermaye gelirinin gerçekleşmesi halinde vergilendiren ülkelerde (Amerika, İngiltere) mevcuttur. Uzun dönem, kısa dönem sermaye geliri ayırımı yaparak, ayrı oranlarla vergileyen ülkelerde vardır (Amerika, İngiltere gibi). Sermaye gelirini vergilendirmede Avrupa Topluluğu henüz kendi aralarında tam bir birlik ve beraberlik sağlayamamıştır. Yönerge bu farklı uygulamaları birleştirme amacı taşımamaktadır. Sadece sermaye gelirini vergilendiren topluluğa dahil ülkelerde “vergiyi doğuran olayı” dolayısıyla “vergilendirme”yi sonraya bırakmak suretiyle bir avantaj sağlama amacındadır. Uyumlaştırma elastikidir ve “vergi kaçırma”, “vergiden kaçınma” gibi nedenler gerekçe gösterilerek yönergeye uyulmayabilmektedir.

Yönerge üç tür birleşmeyi ayrı ayrı tanımlamıştır. Birleşmelere koşul getirmemiş hem kurumlar vergisi hem de gelir vergisi yükümlülerine kapıyı açık tutmuştur.

¹¹⁷ Salih ÖZEL, a.g.m.

Halbuki Türk vergi sistemi birleşmeyi sadece belirli koşulları yerine getiren kurumlar vergisi yükümlülerine olanak tanımış, gelir vergisi yükümlüleri kapsam dışı bırakılmıştır. Türk vergi sistemi hem kapsamı dar tutmuş, hem de önemli koşullar ileri sürmüştür. Ülkemizde kurumlar vergisi yükümlüsü gelir vergisi yükümlülerine göre sayıca zaten çok azdır. Koşullar birleşme zorlukları yaratmak suretiyle vergi avantajından yararlanacakları daha da azaltacaktır.

Birleşmeler Türk vergi sisteminde tanımlanmamış, genel açıklamalarla yetinilmiştir. Bu durumda yorum farklarına neden olmaktadır. Türk vergi sistemi Türk Ticaret Kanunu'nun bu konudaki hukuk normlarına uyma gereği görmemiş, halbuki Avrupa Topluluğu'nda bu konuya da gereken özen gösterilmiştir. Bu durumda Türk vergi sisteminin eksik bir yönünü oluşturmaktadır.

Sermaye ortaklıklarında birleşme, büyük ölçüde açıklık ilkesini gerektirmekte ve bu nedenle denetim altında gerçekleşmesi gerekmektedir. Birleşmenin hukuk açısından sağlıklı yapılabilmesi için, birleşme işlem ve aşamaları yönetmelik, tebliğ gibi hukuk tamamlayıcılarıyla kurala bağlanmalıdır.

Türk Ticaret Kanunu'nun sermaye şirketlerinin birleşmeleriyle ilgili maddeleri oldukça yetersiz kalmaktadır. Özellikle Avrupa Topluluğu'nun bu konudaki **“Üçüncü Konsey Yönergesi”** (90/434)nin hukuki açıdan çok gerisinde kalmaktadır. Yönerge'ye uyum sağlanması ergeç kaçınılmazdır.

Vergileme işletmelerde yatırım ve finansman kararlarının alınmasında çok önemli rol oynamaktadır ve bu durum kuramsal olarak kanıtlanmıştır. Ancak, birleşme kararlarında da etkili olduğu uygulamacılar tarafından ileri sürülmekte ve yazılmakta ise de kuramsal olarak ne oranda etkili olduğu henüz tam olarak saptanamamıştır. Bu konu ayrıntılı kuramsal çalışmaları gerektirmektedir. Ancak, küreselleşme işletmelerin sınır ötesi aktivitelerini sürekli artırmaktadır. Ülkemiz bu akımın dışında kalamaz ve bize göre kalmamalıdır. Bu nedenle vergisel açıdan sermaye ortaklıklarının **“birleşme”** konusu yeni yasalarla Avrupa Topluluğu paralelinde açık seçik hukuk kurallarına bağlanmalıdır.

2.4 Finansal Kiralama (Leasing)

4842 sayılı Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanunun¹¹⁸ 25 inci maddesi ile 213 sayılı Vergi Usul Kanununa¹¹⁹ finansal kiralama işlemlerinde değerlendirme hükümlerini düzenleyen Mükerrer 290 ıncı madde eklenmiştir. Ancak, 4842 sayılı Kanunun 39 uncu maddesinin h bendi hükmü gereğince 25 inci madde 01.07.2003 tarihinden itibaren yapılacak finansal kiralama işlemlerinde uygulanmak üzere yayımı tarihinde yürürlüğe girdiğinden belirtilen tarihten sonra yapılacak finansal kiralama işlemlerinde 319 Seri Nolu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğ hükümlerine uyulması gerekmektedir.

319 Seri Nolu Vergi Usul Kanunu Genel tebliğine göre; *“Finansal kiralama işlemine konu iktisadi kıymeti kullanma hakkı ve sözleşmeden doğan borç, kiralama konusu iktisadi kıymetin rayiç bedeli veya sözleşmeye göre yapılacak kira ödemelerinin bugünkü değerinden düşük olanı ile değerlendirilecektir. Finansal kiralama konusu iktisadi kıymet, kullanma hakkı olarak aktife alınacak karşılığında ise kiralayana olan borç pasife kaydedilecektir.*

Kiracı tarafından aktifleştirilen finansal kiralamaya konu iktisadi kıymeti kullanma hakkı, Vergi Usul Kanununun üçüncü kitabının üçüncü kısmının birinci bölümü ve ilgili genel tebliğlerde kiralama konusu iktisadi kıymet için belirlenmiş usul ve esaslar çerçevesinde amortisman ve Kanunun Mükerrer 298 inci maddesi uyarınca da yeniden değerlemeye tâbi tutulacaktır. Diğer bir ifadeyle, kullanım hakkı, Vergi Usul Kanunu ve ilgili genel tebliğlerde bu iktisadi kıymet için tespit edilmiş amortisman sürelerinde amorti edilecektir. Sözleşmenin fesholması halinde kalan dönemler için iktisadi kıymetle ilgili olarak amortisman ayrılma ve yeniden değerlendirme işlemleri yapılmayacaktır.

Finansal kiralama sözleşmesine göre yapılan kira ödemeleri, borç anapara ödemesi ve faiz gideri olarak ayrıştırılacak ve bu ayrıştırma işlemi her bir dönem sonunda kalan borç tutarına sabit bir dönemsel faiz oranı uygulanmasını sağlayacak şekilde

¹¹⁸ 24.04.2003 tarih ve 25088 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.; <http://www.gelirler.gov.tr/gelir2.nsf/VUK213?OpenFrameSet>

¹¹⁹ 10.01.1961 tarih ve 10703 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

yapılacaktır. Kiralayan açısından yorumu yapılan “her bir dönem sonu” ifadesi, kiracı açısından sözleşmede belirtilen kira ödeme tarihidir.

Finansal kiralama borçlarının Vergi Usul Kanununun 285 inci maddesi kapsamında reeskonta tabi tutulması mümkün bulunmamaktadır.

Finansal kiralama işlemi esas olarak bir kredi işleminden farklı değildir. Kiralayana ödenen finansal kiralama bedellerinin faiz kısmı finansman gider kısıtlamasına tabidir.

Mükerrer 290 ıncı madde hükümleri 01/07/2003 tarihinden sonra yapılacak kiralama işlemlerine uygulanmak üzere yürürlüğe gireceğinden bu tarihten önce yapılan finansal kiralama sözleşmelerindeki ödeme planına göre fatura edilen finansal kiralama bedelleri gider kaydedilmeye devam edilecektir.”

Dolayısıyla 01.102003 tarihinden sonra yapılan finansal kiralama sözleşmelerine kapsamında finansal kiralama yoluyla sabit kıymet edinen mükelleflerin ödeyecekleri faizler ile birlikte sabit kıymetin tabi olduğu amortisman süresine göre hesaplayacağı amortismanları gider kaydetmesi mümkün bulunmaktadır.

2.5 Araştırma ve Geliştirme (AR-GE) Faaliyetlerine Yönelik Teşvikler

2.5.1- Genel Bilgi

Ülkemiz ekonomisinin gelişip dünyada söz sahibi olabilmesinde en önemli hususlardan birisi teknolojik gelişmelere ayak uydurabilmektir. Gelişmiş ülkelerin ekonomik stratejileri; yeni teknolojilerin etkin kullanımı ve AR-GE faaliyetleri ile ekonomik potansiyelin harekete geçirilmesi noktasında yoğunlaşmaktadır. Bilim ve teknoloji için yapılan planlama ve örgütlenme, bilgi üretiminin yanında bilginin yayılması ve ekonomik uygulama alanı bulabilmesi ile başarıya ulaşabilecektir. Ülkemiz ekonomisinin de teknolojik gelişmelere ayak uydurabilmesi AR-GE faaliyetlerine verilen önemle gerçekleşecektir.

Bu doğrultuda araştırma ve geliştirme (AR-GE) faaliyetlerine yönelik olarak mevzuatımızda bir kısım teşvikler düzenlenmiştir.¹²⁰ Bu teşviklerden birisi araştırma ve geliştirme harcaması yapan mükelleflere gelir ve kurumlar vergisi ertelemevidir. 4691 sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu ile de bu bölgelerde AR-GE'ye dayalı üretim faaliyetinde bulunan mükelleflere gelir ve kurumlar vergisi istisnası yanında diğer bazı vergisel teşvikler getirilmiştir. Ayrıca teşvik mevzuatında AR-GE yatırımlarına yönelik teşvik düzenlemeleri mevcuttur.

2.5.2- Araştırma ve Geliştirme (AR-GE) Faaliyeti

2.5.2.1- Vergi Mevzuatında AR-GE Faaliyeti

Vergi mevzuatımızda AR-GE faaliyetinin tanımına ilişkin herhangi bir hüküm bulunmamaktadır. Yalnızca Gelir Vergisi Kanunu ve Kurumlar Vergisi Kanunu'nda araştırma ve geliştirme harcaması kavramı kullanılmıştır. 31 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nde, araştırma ve geliştirme faaliyetlerinin yeni teknoloji arayışına yönelik faaliyetlerden olması gerektiği belirtilmiştir.

2.5.2.2- 4691 Sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu'na Göre AR-GE Faaliyeti

4691 sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu'nun 3. maddesinde araştırma ve geliştirme (AR-GE) faaliyeti; Bilim ve teknolojinin gelişmesini sağlayacak yeni bilgileri elde etmek veya mevcut bilgilerle yeni malzeme, ürün ve araçlar üretmek, yazılım üretimi dahil olmak üzere yeni sistem, süreç ve hizmetler oluşturmak veya mevcut olanları geliştirmek amacı ile yapılan düzenli çalışmalar olarak tanımlanmıştır.

2.5.3- AR-GE Harcaması Yapan Mükelleflere Sağlanan Gelir ve Kurumlar Vergisi Ertelemesi

2.5.3.1- Vergi Ertelemesi Uygulamasının Kanuni Dayanağı

Gelir Vergisi Kanunu'nun 89/9. maddesinin son paragrafında;

¹²⁰ Beytullah YURTTUTAN, Araştırma ve Geliştirme (Ar-Ge) Faaliyetlerine Yönelik Teşvikler, Yaklaşım Dergisi / Ocak - 2004 / Sayı: 133

“Mükelleflerin, işletmeleri bünyesinde gerçekleştirdikleri münhasıran yeni teknoloji ve bilgi arayışına yönelik araştırma ve geliştirme harcamaları tutarının % 40’ı oranında hesaplanacak "Ar-Ge indirimi".

Araştırma ve geliştirme faaliyetleri ile doğrudan ilişkili olmayan giderlerden ve tamamen araştırma ve geliştirme faaliyetlerinde kullanılmayan amortisman tabi iktisadi kıymetler için hesaplanan amortisman tutarlarından verilen paylar üzerinden Ar-Ge indirimi hesaplanmaz. Ar-Ge indiriminden yararlanılacak harcamaların kapsamı ile uygulamadan yararlanılabilmesi için gerekli belgeleri ve usulleri belirlemeye Maliye Bakanlığı yetkilidir.”¹²¹

5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 10/1’inci maddesinde¹²²; “Kurumlar vergisi matrahının tespitinde; kurumlar vergisi beyannamesi üzerinde ayrıca gösterilmek şartıyla, kurum kazancından sırasıyla aşağıdaki indirimler yapılır:

a) *Mükelleflerin, işletmeleri bünyesinde gerçekleştirdikleri münhasıran yeni teknoloji ve bilgi arayışına yönelik araştırma ve geliştirme harcamaları tutarının % 40’ı oranında hesaplanacak "Ar-Ge indirimi".*

Araştırma ve geliştirme faaliyetleri ile doğrudan ilişkili olmayan giderlerden ve tamamen araştırma ve geliştirme faaliyetlerinde kullanılmayan amortisman tabi iktisadî kıymetler için hesaplanan amortisman tutarlarından verilen paylar üzerinden Ar-Ge indirimi hesaplanmaz. Matrahın yetersiz olması nedeniyle ilgili dönemde indirim konusu yapılamayan tutar, sonraki hesap dönemlerine devreder. Ar-Ge indiriminden yararlanılacak harcamaların kapsamını ve uygulamadan yararlanılabilmesi için gerekli belgeler ile usûlleri belirlemeye Maliye Bakanlığı yetkilidir.”

hükümleri yer almaktadır.

¹²¹ 86 Nolu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği, 20.02.2005 tarih ve 25733 sayılı Resmi Gazete

¹²² 5422 Sayılı Mülga 5422 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 5528 Sayılı Kanunla değiştirilen 14/6. maddesinde ise; “mükelleflerin, işletmeleri bünyesinde gerçekleştirdikleri münhasıran yeni teknoloji ve bilgi arayışına yönelik araştırma ve geliştirme harcamaları tutarının % 40’ı oranında hesaplanacak "Ar-Ge indirimi".

Araştırma ve geliştirme faaliyetleri ile doğrudan ilişkili olmayan giderlerden ve tamamen araştırma ve geliştirme faaliyetlerinde kullanılmayan amortisman tabi iktisadî kıymetler için hesaplanan amortisman tutarlarından verilen paylar üzerinden Ar-Ge indirimi hesaplanmaz. Ar-Ge indiriminden yararlanılacak harcamaların kapsamını ve uygulamadan yararlanılabilmesi için gerekli belgeler ile usulleri belirlemeye Maliye Bakanlığı yetkilidir.” Hükümü yer almaktaydı.

2.5.3.2- AR-GE Faaliyetleri

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

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

2.5.3.3- Kapsam Dışında Kalan Faaliyetler

Aşağıda sayılan faaliyetler Ar-Ge faaliyetleri kapsamında değerlendirilmez.

- Pazar araştırması yada satış promosyonu,
- Kalite kontrol,
- Sosyal bilimlerdeki araştırmalar,
- Petrol, doğalgaz, maden rezervleri arama ve sondaj faaliyetleri,
- İcat edilmiş yada mevcut geliştirilmiş süreçlerin kullanımı,
- Biçimsel değişiklikler (Tebliğin III-A bölümündeki amaçlara yönelik olmayan şekil, renk, dekorasyon vb. gibi estetik ve görsel değişiklikler),
- Bilimsel ve teknolojik yenilik doğurmayan rutin faaliyetler (rutin veri toplama, rutin analizler için kullanılan program, yazılım vs, üretilen prototiplerin rutin ayarlamaları),
- İlk kuruluş aşamasında kuruluş ve örgütlenmeyle ilgili araştırma giderleri,
- Proje sonucunda geliştirilen ürüne ilişkin fikri mülkiyet haklarının korunmasına yönelik çalışmalar,

- Numune verilmek amacıyla prototiplerden kopyalar çıkarılıp dağıtılması ve reklam amaçlı tüketici testleri,

2.5.3.4-AR-GE Faaliyetinin Sınırı

Ar-Ge faaliyeti, esas itibariyle denemelerin son bulunduğu, ilk üretimin yapıldığı aşamada sona erer. Ar-Ge projesi neticesinde elde edilen ürünün pazarlanabilir aşamaya geldiği andan itibaren Ar-Ge projesi bitmiş sayılır. Bu tarihten sonra yapılan harcamalar Ar-Ge harcaması kapsamında değerlendirilmez. Tamamlanan bir proje sonucunda elde edilen ürünün geliştirilmesi amacıyla yapılacak çalışmalar, yeni Ar-Ge projesi olarak değerlendirilir. Nihai ürünün oluşturulması aşamasında elde edilen ürünlerin kullanılabilirliğini ölçmek ve gerektiğinde değişiklik yapılmak üzere işletme içinde veya dışında test edilmesi amacıyla yapılan harcamalar Ar-Ge faaliyeti kapsamındadır. Ancak, ticari üretimin planlanması ve seri üretim sürecine ilişkin harcamalarla, ürünün tanıtılması amacıyla üretilip dağıtılan numuneler için yapılan harcamalar Ar-Ge faaliyeti kapsamı dışındadır.

Tebliğin III-A bölümünde belirtilen amaçlara yönelik olmayıp, mevcut teknolojinin kullanılması ile elde edilen, şekil ve estetiğe yönelik değişiklikler Ar-Ge faaliyeti kapsamı dışındadır.

2.5.3.5- AR-GE Harcamaları

Tebliğin “II- Tanımlar” bölümünde belirtilen Ar-Ge harcamaları, esas itibariyle aşağıdaki harcama gruplarından oluşur.

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

elden çıkarılanların da stok hesabından mahsup edilmek suretiyle izlenmesi gerekmektedir.

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

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

- **Genel Giderler:** Ar-Ge faaliyetlerini yürütmek amacıyla elektrik, su, gaz, bakım - onarım, haberleşme, nakliye ile Ar-Ge faaliyetlerinde kullanılan makine ve teçhizata ilişkin bakım ve onarım giderleri gibi Ar-Ge faaliyetinin devamlılığını sağlamak için katlanılan diğer giderleri kapsar. Sigorta giderleri, Ar-Ge faaliyetlerinin bizzat yürütülmesi amacıyla kullanılan tesis için ödenen kira giderleri ile kitap, dergi ve benzeri bilimsel yayınlara ait giderler bu kapsamdadır.

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

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

- **Vergi, Resim ve Harçlar :** Doğrudan Ar-Ge faaliyetlerine ilişkin olan ve gelir veya kurumlar vergisi matrahının tespitinde gider olarak dikkate alınan aynı vergi, resim ve harçları kapsar. Doğrudan Ar-Ge faaliyetlerinin yürütüldüğü gayrimenkuller

için ödenen vergiler, Ar-Ge projesinde kullanılmak üzere ithal edilen mallarla ilgili gümrük vergileri ile benzeri vergi, resim ve harçlar bu kapsamdadır.

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

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

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

2.5.3.6- AR-GE İndiriminin Uygulanması

Bu Tebliğ kapsamında belirtilen Ar-Ge faaliyetleri çerçevesinde işletme bünyesinde yapılan Ar-Ge harcamalarının %40'ı Ar-Ge indirimi oluşturmaktadır.

Mükellefler dönem içinde genel esaslara göre indirim konusu yaptıkları Ar-Ge harcamalarının % 40'ı oranında hesaplayacakları Ar-Ge indirimi beyanname üzerinde kazançtan indirebileceklerdir. Ar-Ge indirimi, Ar-Ge faaliyetine başladığı andan itibaren hem yıllık beyanname hem de geçici vergi beyannamelerinde uygulanabilecektir. Hesaplanan Ar-Ge indirimi tutarı, kurumlar vergisi mükellefleri tarafından yıllık kurumlar vergisi beyannamesinde “Tablo 5- Zarar Olsa Dahi İndirilecek İstisna ve İndirimler” bölümünün ilgili satırına, gelir vergisi mükellefleri tarafından yıllık gelir vergisi beyannamesinde “Tablo 2- Gelir Bildirimi” bölümünün ilgili satırına, geçici vergi beyannamesinde ise; kurumlar vergisi mükellefleri tarafından “Tablo I – Matrah Bildirimi” bölümünün 10 numaralı satırına, gelir

vergesi mükellefleri tarafından aynı bölümün 20 numaralı satırına yazılarak kazançtan indirilecektir.

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

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

2.5.3.7- Diğer Hususlar

2.5.3.7.1- Dışarıdan Sağlanan Fayda ve Hizmetler

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

Ancak, Ar-Ge faaliyetlerinin yürütülmesi esnasında, proje bazında yerli ve yabancı teknik personelden mesleki ve teknik destek alınması veya bazı analizlerin dışarıda yaptırılması halinde bunlarla ilgili olarak yapılan ödemeler de Ar-Ge harcaması kapsamında değerlendirilecektir.

2.5.3.7.2-Mükelleflerden İstenecek Belgeler

Ar-Ge indiriminden yararlanmak isteyen mükellefler, proje ve uygulama aşamalarında aşağıda belirtilen belgeleri ilgili birimlere göndereceklerdir.

2.5.3.7.2.1. Ar-Ge Projesi İle İlgili Olarak İstenecek Belgeler

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

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

Ar-Ge projesine ilişkin incelemeyi yapacak kuruluş, ihtiyaç duyması halinde ilave bilgi veya belgeleri de isteyerek, kendi uzmanları veya görevlendireceği başka kuruluşlara ait uzmanlar marifetiyle gerekli incelemeleri kısa sürede yapacaktır, Tebliğin 2 numaralı ekinde yer alan formata göre düzenlenen değerlendirme raporunun bir örneğini Gelirler Genel Müdürlüğüne ve başvuru sahibine gönderecektir. Para – Kredi ve Koordinasyon Kurulu Kararlarına istinaden uygulanan “Ar-Ge Yardımına” ilişkin mevzuat çerçevesinde TÜBİTAK tarafından daha önce incelemesi yapılmış olan projelerle ilgili olarak yeniden inceleme yapılmasına gerek bulunmamakta olup, bu projelerle ilgili olarak daha önce yazılmış olan raporlar TÜBİTAK tarafından Bakanlığa gönderilecektir.

2.5.3.7.2.2. Yıllık Gelir ve Kurumlar Vergisi Beyannamesi İle Birlikte İstenecek Belgeler

Ar-Ge indiriminden yararlanan mükelleflerin, yıllık gelir ve kurumlar vergisi beyannamesinde yararlanan Ar-Ge indirimini doğru hesaplandığı ve uygulandığına ilişkin YMM tasdik raporunu ilgili mevzuatta belirtilen süre içinde

bağlı buldukları vergi dairelerine vermeleri gerekmektedir. Ar-Ge indirimine ilişkin hususlara tam tasdik raporunda yer verilmiş olması durumunda, Ar-Ge indirimine ilişkin olarak ayrıca tasdik raporu düzenlenmesine gerek bulunmamaktadır.

2.5.3.7.3- Geçiş Döneminde Uygulama

Ar-Ge indirimine ilişkin hükümler 5228 sayılı Kanunla 31.07.2004 tarihinde yürürlüğe girmiş olduğundan, bu tarihe kadar yapılan Ar-Ge harcamaları ile ilgili olarak Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunlarının 5228 sayılı Kanunla değişmeden önceki vergi ertelemesine ilişkin hükümleri uygulanacaktır. Bu nedenle, 31/07/2004 tarihinden önce başlayıp devam eden projelerle ilgili olarak, vergi erteleme uygulamasından yararlanılabilmesi için 31, 40 ve 67 seri numaralı Kurumlar Vergisi Genel Tebliği ile yapılan düzenlemeler çerçevesinde Bakanlığa (Gelirler Genel Müdürlüğü) müracaat edilmesi gerekmektedir.

Önceki dönemlerde vergi erteleme uygulamasından yararlanmak üzere başvuruda bulunulan ve uzman kuruluşlar tarafından teknik inceleme ve değerlendirmesi yapılmış bulunan veya 2004 yılında Ar-Ge harcamalarına ilişkin vergi ertelemesinden yararlanacak projelerin devam eden harcamalarıyla ilgili olarak Ar-Ge indirimi açısından yeni bir teknik inceleme yapılmasına gerek bulunmamaktadır. Yeni Ar-Ge projeleri ile ilgili olarak inceleme yapılacağı tabiidir.

5228 sayılı Kanunun yürürlük tarihinden sonra başlatılan ve vergi erteleme uygulaması kapsamında bulunmayan Ar-Ge projeleriyle ilgili başvurular, bu Tebliğin yayımını müteakip 3 ay içinde Bakanlığa yapılabilecektir.

2.5.3.8-Yatırım İndirimi ve Ar-Ge İndiriminin Birlikte Uygulanması

Ar-Ge faaliyetlerinde kullanılan amortisman tabi iktisadi kıymetler için yatırım indiriminden yararlanılmış olması, Ar-Ge indiriminden yararlanılmasına engel teşkil etmemektedir. Ar-Ge indiriminden yararlanacak kurumlar vergisi mükelleflerinin

aynı zamanda yatırım indirimi istisnasından yararlanması halinde, öncelikle Ar-Ge indirimi daha sonra da yatırım indirimi uygulanacaktır. Gelir vergisi mükellefleri ise Gelir Vergisi Beyannamesinin ekinde yer alan kazanç bildirim bölümünde yatırım indirimini uyguladıktan sonra, beyannamenin gelir bildirim bölümünde Ar-Ge indirimini uygulayacaklardır.

2.5.3.9- Teknokentlerde Yapılan Ar-Ge Harcamaları

5228 sayılı Kanunun gerekçesinde, Ar-Ge indirimine ilişkin yeni düzenlemenin, Ar-Ge faaliyetlerine yönelik olarak 4691 sayılı Teknoloji Bölgeleri Kanununda yer alan teşvik edici düzenlemenin bir tamamlayıcısı niteliğinde olduğu belirtilmiştir. Ar-Ge indirimi uygulaması açısından, Ar-Ge departmanının bulunduğu yerin önemi bulunmamaktadır. Firmanın faaliyet yeri olması şartıyla, gerek firma merkezinin bulunduğu yerde veya ayrı bir yerde, gerekse teknokentlerde kurulan Ar-Ge departmanlarında yapılan harcamalardan bu Tebliğde belirtilen kriterlere uyanlar Ar-Ge indirimi kapsamındadır.

Bilindiği üzere, Kurumlar Vergisi Kanununun 8 inci maddesinin son fıkrasında “kurumların kurumlar vergisinden istisna edilen kazançlarına ilişkin ödemelerin kurum kazancından gider olarak indirilmesinin kabul edilemeyeceği” hüküm altına alınmış bulunmaktadır. Dolayısıyla, teknokentlerdeki Ar-Ge faaliyetlerinden bir kazanç doğması ve bu kazançla ilgili olarak 4691 sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanununun Geçici 2’nci maddesinde öngörülen istisnadan yararlanılacak olması durumunda, istisna uygulanacak kazancın elde edilmesine yönelik olarak yapılan harcamalar Ar-Ge indirimi kapsamında değerlendirilmeyecektir. Diğer bir ifadeyle, kazancına istisna uygulanacak Ar-Ge faaliyetleri için yapılan harcamaların Ar-Ge indiriminden yararlanması söz konusu değildir. Ancak, teknokentlerde yürütülen Ar-Ge faaliyetlerinin işletmenin kendi faaliyetiyle ilgili olması ve 4691 sayılı Kanunla öngörülen istisnaya konu olmaması durumunda, bu tür harcamalar Ar-Ge indirimi kapsamında değerlendirilecektir. Teknokentlerde yürütülen ve Ar-Ge indiriminden yararlanan proje sonucunda elde edilen ürünün veya hakkın satılması durumunda, giderleri diğer kazançlardan indirim konusu yapılmış olan bu proje dolayısıyla elde edilen kazançla ilgili olarak 4691 sayılı Teknoloji Geliştirme

Bölgeleri Kanununun Geçici 2'nci maddesinde öngörülen istisnadan yararlanılması söz konusu olmayacaktır.

2.5.3.10- Diğer Kurumlardan Sağlanan Ar-Ge Destekleri

94/6401 sayılı İhracata Yönelik Devlet Yardımları Kararı çerçevesinde Para – Kredi Koordinasyon Kurulunun 9/9/1998 tarih ve 98/16 sayılı Kararına istinaden yayımlanan 98/10 sayılı Araştırma – Geliştirme (Ar-Ge) Yardımına İlişkin Tebliğ çerçevesinde Dış Ticaret Müsteşarlığı tarafından, sanayi kuruluşlarının uzman kurumlar tarafından Ar-Ge niteliğine sahip olduğu tespit edilen projeleri kapsamında izlenip değerlendirilebilen giderlerinin belli bir oranının hibe şeklinde karşılanmakta veya bu projelere geri ödeme koşuluyla sermaye desteği sağlanmaktadır.

Yukarıda belirtilen mevzuat çerçevesinde geri ödeme koşuluyla sermaye desteği olarak sağlananlar, borç mahiyetinde olup ticari kazançta dahil edilmesi söz konusu değildir. Ancak, bu mevzuat çerçevesinde hibe şeklinde sağlanan destek tutarları ile diğer kurumlardan bu mahiyette sağlanacak her türlü destek tutarları ticari kazancın bir unsuru olarak kazançta dahil edilecektir. Maliyetleri sağlanan bu tür desteklerle karşılanan Ar-Ge harcamaları da, Ar-Ge indiriminin hesabında dikkate alınacaktır.

2.5.3.11- Ar-Ge İndiriminden Yararlanılan Kazancın Dağıtılması

Gelir Vergisi Kanununun 94/6-b alt bendinde, 4842 sayılı Kanunla yapılan değişiklikle kar payları üzerinden yapılan vergi tevkifatı karın dağıtılması aşamasına bırakılmış olduğundan, Ar-Ge indirimi nedeniyle kurumlar vergisi matrahına dahil edilmeyen kazancın dağıtılması durumunda, dağıtılan kazançlar üzerinden %10 oranında tevkifat yapılacaktır.

2.6- Götürü Gider Uygulaması

2.6.1- Genel Bilgi

Gelir Vergisi Kanunu'nun "İndirilecek Giderler" başlığı altında yer alan 40. maddesinin 1 numaralı bendinde, ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için yapılan genel giderler düzenlenmiştir. Bu giderlerin, Vergi Usul Kanunu'nun

227 ve müteakip maddeleri hükümlerinde belirtilen şekilde tevsikleri zorunludur. Dolayısıyla, Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre tevsik edilemeyen giderlerin ticari kazancın tespitinde indirim konusu yapılması mümkün olmamaktadır. Ancak, 4108 sayılı Kanunla¹²³ Gelir Vergisi Kanunu'nun 40. maddesine eklenen hükümle, ihracat işlemlerinde bazı giderlerin Vergi Usul Kanunu'nun ilgili hükümlerine göre tevsik edilemediği hallerde de ticari kazancın tespitinde indirimine izin verilmiştir.¹²⁴

2.6.2- Vergi Mevzuatımızda İhracatta Götürü Gider

İhracatta götürü gider uygulamasına ilişkin hüküm, Gelir Vergisi Kanunu'nun 40. maddesinin 1. bendinde yer almaktadır. Mezkur hükme göre, götürü gider, safi kazancın tespiti aşamasında ticari kazancın elde edilmesi ve idamesine ilişkin genel giderler arasındadır.

İhracatta götürü gider uygulamasına ilişkin Kanun hükmü, *“İhracat, yurt dışında inşaat, onarma, montaj ve taşımacılık faaliyetlerinde bulunan mükellefler, bu bentte yazılı giderlere ilaveten bu faaliyetlerden döviz olarak elde ettikleri hasılatın binde beşini aşmamak şartıyla yurt dışındaki bu işlerle ilgili giderlerine karşılık olmak üzere götürü olarak hesapladıkları giderleri de indirebilirler.”* şeklindedir.

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 13. maddesine göre, safi kurum kazancının tespitinde Gelir Vergisi Kanunu'nun ticari kazanç hakkındaki hükümleri uygulanır; dolayısıyla götürü giderle ilgili yukarıdaki hükmün kurumlar vergisi mükellefleri bakımından da uygulanacağı tabiidir.

İhracat hasılatından indirilecek götürü gidere ilişkin diğer düzenlemeler 194¹²⁵, 197¹²⁶ ve 233¹²⁷ Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğlerinde yer almaktadır.

¹²³ 02.06.1995 tarih ve 22301 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

¹²⁴ Emrah AKIN, İhracattan Elde Edilen Hasılatta Götürü Gider Uygulaması, Yaklaşım Dergisi / Temmuz 2006 / Sayı: 163; <http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/makaleler/2006078246.htm>
124 02.06.1995 tarih ve 22301 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

125 03.07.1996 tarih ve 22573 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

126 16.04.1996 tarih ve 22613 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

127 15.06.2000 tarih ve 24080 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

2.6.3- İhracatta Götürü Gider Uygulamasına İlişkin Esaslar

Götürü gider uygulamasından yararlanabilecek olan mükellefler, ihracat, yurt dışında inşaat, onarma, montaj ve teknik hizmetler ile taşımacılık faaliyetinde bulunan, dar mükellefiyet esasında vergilendirilenler de dahil olmak üzere gelir ve kurumlar vergisi mükellefleridir. Bu tür faaliyetleri bulunmayan mükelleflerin, götürü gider kaydı ve bu giderleri kazancın tespitinde indirim konusu yapmaları mümkün bulunmamaktadır.

Mükelleflerin, ihracat işlemlerine ilişkin götürü gider kaydetmeleri, genel esaslara göre tevsik edilmiş giderlerini gider olarak kaydederek bunları indirmelerine engel teşkil etmeyecektir. Ancak, tevsik edilemeyen giderlere karşılık olmak üzere, götürü olarak gider kaydedilebilecek tutar, ihracat ve yurt dışında yapılan inşaat, onarma, montaj, teknik hizmetler ile taşımacılık faaliyetlerinden döviz olarak elde edilen hasılatın binde beşini aşamayacaktır.

Her türlü ihracat ve yurt dışı taşımacılıktan sadece döviz cinsinden (KKTC'ye TL cinsinden yapılan ihracat hariç) sağlanan hasılat götürü gider kaydına esas, binde beşlik tutarın hesaplanmasında dikkate alınacaktır. Ancak 194 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği'nde de belirtildiği üzere, gümrük hattı dışındaki mağaza ve işletmelere yapılan mal teslimleri, yabancı gemi ve uçaklara ve uluslararası taşımacılık yapanlara akaryakıt, su, kumanya ve sair malzeme teslimleri, Türkiye'deki konsolosluklara, diplomatik temsilciliklere, uluslararası kuruluşlara ve askeri tesislere yapılan mal teslimleri, Türkiye'de ikamet etmeyenlere yurt içinde yapılan mal teslimleri, uluslararası ihaleye çıkarılan projelere ilişkin olarak Türkiye'de yapılan mal teslimlerinden sağlanan hasılat ile transit ticaretten sağlanan hasılat götürü gider kaydedilmesinde ihracat hasılatı olarak dikkate alınmayacaktır.

İhracat Yönetmeliği'nin¹²⁸ 4. maddesinin "e" bendi hükmüne göre, ihracat; bir malın veya değer in yürürlükteki İhracat Mevzuatı ile Gümrük Mevzuatı'na uygun şekilde fiili ihracatının yapılması ve Kambiyo Mevzuatı'na göre bedelinin (bedelsiz ihracat hariç) yurda getirilmesini veyahut Dış Ticaret Müsteşarlığı'nca ihracat olarak kabul

128 06.01.1996 tarih ve 22515 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

edilecek sair çıkışları ifade eder. Dolayısıyla, ihracat işleminin tamamlanabilmesi için -bedelsiz ihracat hariç- **ihracat bedelinin yurda getirilmesi** gereklidir. Türk Parasının Kıymetini Koruma Hakkında 32 sayılı Karar'ın¹²⁹ 8. maddesine göre, ticari amaçlarla ihraç edilen malların bedelinin, 32 sayılı Karar'da öngörülen özel haller ile Hazine Müsteşarlığı'nın bağlı olduğu bakanlıkça uygun görülen mücbir sebeplerden kaynaklanan gecikmeler hariç, fiili ihraç tarihinden itibaren en çok 180 gün içinde ihracatçılar tarafından yurda getirilerek bankalara Türk parası olması halinde tevsiki; döviz ise satılması zorunludur. Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası'nın I-M sayılı Genelgesi'nin¹³⁰ 9. maddesinde, ihracat bedellerinin, uluslararası kurallar ile bankacılık teamüllerine ve satış akdinin hükümlerine göre yurda getirileceği düzenlenmiştir.

Ancak, **götürü gider uygulamasından yararlanma bakımından “hasılat” kavramı içerisinde değerlendirilebilecek dövizlerin, kambiyo mevzuatı gereğince Türkiye'ye getirilme şartı bulunmamaktadır.**

194 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği'ndeki açıklamalara göre, mükellef tarafından götürü gider hesaplanabilmesi için, **harcamanın yapılmış ve işletmenin malvarlığında bir azalma meydana gelmiş olması** gerekmektedir. Diğer bir anlatımla, anılan Tebliğ'e göre, işletmeden fiilen eksilmeyen bir değer götürü gider olarak indirilmesi mümkün değildir. Ancak, fiilen işletmeden eksilmesi gereken bu harcamanın tespitinin zorluğu da dikkatten kaçırılmamalıdır. Kaldı ki; Danıştay 4. Dairesi'nin 31.03.2005 tarih ve E. 2004/1293, K. 2005/529 sayılı Kararı'nda, ihracat hasılatının binde 5'i oranındaki tutarın, götürü gider olarak indirim konusu yapılabilmesi için **belgesi temin edilemeyen bir harcamanın mevcut olduğunun ve bu harcamanın muhasebe kayıtlarına intikal ettiğinin ispatına gerek olmadığı** belirtilmiştir ve karara gerekçe olarak Gelir Vergisi Kanunu'nda bu hususa ilişkin ek bir şart getirilmemiş olduğu gösterilmiştir.

İhracat harcamalarında götürü gider uygulamasında bir diğer önemli husus, bu giderlerin muhasebeleştirilme usulüdür. Mükellefin ihracat faaliyetlerine ilişkin

129 11.08.1989 tarih ve 20249 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

130 03.07.1991 tarih ve 20918 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

olarak yapılan belgesiz giderlerin de Tekdüzen Muhasebe Sistemi'nde ilgili gider hesaplarında izlenmesi ve dönem sonunda kâr-zarar hesabına aktarılması gerekir. İhracat işlemlerine ait belgesi bulunmayan giderlerin, anılan faaliyetlerden döviz olarak elde edilen hasılatın binde beşini aşan kısmının "**Kanunen Kabul Edilmeyen Gider**" olarak ticari kara ilavesi gerekmektedir.

Danıştay 4. Dairesi'nin, 17.03.1999 tarih ve E. 1998/594 ve K. 1999/1152 sayılı Kararı'na kadar, **ihraç kaydıyla ihracatçıya mal teslim edenlerin** de bu uygulamadan yararlanabileceği kabul edilmekteydi. Anılan Karar'da "... 193 sayılı Kanun'un 40. maddesinin 1. bendinde yer alan götürü olarak hesaplanan giderleri indirme hakkının, yurt dışında yaptıkları ve belgelendirme imkanı bulamadıkları harcamalarına karşılık olmak üzere ihracatçılara verildiğini göstermektedir. İhracatçı ise, fiili ihracatı yapan işletme veya şahıs olduğundan, kanun hükmünü aşar nitelikte bir düzenlemeyle, hesaplanacak götürü giderleri indirme hakkının, ihracatçı ve ihraç kaydıyla mal tesliminde bulunan işletmenin ihracattaki katkıları oranında yapılmasına olanak tanınmasında hukuka uyarlık bulunmamaktadır." denilerek; 194 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği'nin 1/4-b bölümünün ilk paragrafında yer alan "ihraç kaydıyla yapılan mal teslimlerinde, bu ihracat hasılatı dolayısıyla götürü gider uygulaması, ihracatçı ve ihracatçıya ihraç kaydıyla mal tesliminde bulunan işletmenin ihracattaki katkıları oranında yapılacaktır." ifadesi iptal edilmiştir. Bu durumda, götürü gider uygulamasından sadece ihracatçılar yararlanabilecek; ihraç kaydıyla mal teslim edenlerin işlemleri ise bu uygulamaya konu olmayacaktır.

2.7 Amortisman Uygulaması ve Azalan Bakiyeler Usulünden Normal Usule Geçişte Ortaya Çıkan Vergisel Avantaj

2.7.1-Amortisman mevzuu

Vergi Usul Kanunu'nun 313. maddesinin 1. fıkrasına göre, "(2791 sayılı Kanununun 6'ncı maddesiyle değişen fıkra) İşletmede bir yıldan fazla kullanılan ve yıpranmaya, aşınmaya veya kıymetten düşmeye maruz bulunan gayrimenkullerle 269'uncu madde gereğince gayrimenkul gibi değerlendirilen iktisadi kıymetlerin, alet, edavat, mefruşat, demirbaş ve sinema filmlerinin birinci kısımdaki esaslara göre tespit edilen

değerinin bu Kanun hükümlerine göre yok edilmesi amortisman mevzuunu teşkil eder.

(4369 sayılı Kanununun 8 inci maddesiyle eklenen fıkra Yürürlük:29.7.1998) İlgili mevzuat gereğince sözleşme süresinden sonra bedelsiz olarak devlete veya devletçe tensip olunan bir teşekküle veya belediyeye intikali öngörülen amortismanına tabi iktisadi kıymetlerden (sözleşme süresinde yenilenmesi gerekenler hariç), sermayenin veya özel maliyet bedellerinin itfası hükümlerine göre amortismanına tabi tutulanlar, genel hükümler uyarınca ayrıca amortismanına tabi tutulamazlar.

(2365 sayılı Kanununun 54'üncü maddesiyle eklenen fıkra) (4369 sayılı Kanununun 19 uncu maddesiyle değişik 414'üncü madde hükmüyle belirlenen tutar, Yürürlük: 29.7.1998) Değeri 50.000.000.- lirayı (364 Sıra No.lu V.U.K Genel Tebliği ile 1.1.2007'dan itibaren 560, - YTL) aşmayan peştemallıklar ile işletmede kullanılan ve değeri 50.000.000.- lirayı (364 Sıra No.lu V.U.K Genel Tebliği ile 1.1.2007'den itibaren 560, - YTL) aşmayan alet, edevat, mefruşat ve demirbaşlar amortismanına tabi tutulmayarak doğrudan doğruya gider yazılabilir. İktisadi ve teknik bakımdan bütünlük arz edenlerde bu had topluca dikkate alınır.”¹³¹

Amortismanın konusu, işletmeye dahil gayrimenkul ve sabit kıymet niteliğindeki diğer maddi kıymetlerle, gayrimaddi kıymetlerin değerinde meydana gelen azalmaların muhasebe kayıtlarına alınarak, sonuç hesaplarına yansıtılması ve bu suretle değeri düşen kıymetin değerindeki düşmenin meydana geldiği yıl gider veya maliyet unsuru olarak dikkate alınmasıdır.

İşletmeye dahil amortisman konusu maddi kıymetler; bina,makina ve teçhizat , taşıt araçları, demirbaş eşya, maden ocakları ve galerileri, petrol kuyuları, ulaştırma boruları ve benzeri sabit kıymetlerle, sinema filmleridir.

Gayrimaddi kıymetler ise, patent, telif, ihtira, imtiyaz hakları, peştamallık ve bu nitelikteki hakları ifade eder.

¹³¹ Vergi Usul Kanunu ; <http://www.gelirler.gov.tr/gelir2.nsf/VUK213?OpenFrameSet>; 364 Seri Nolu VUK Genel Tebliği, 20.12.2006 tarih ve 26382 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

Vergi Usul Kanunu'nun 313. maddesinin 1. fıkrasına göre iktisadi bir kıymetin amortismanına tabi tutulması için şu şartların bulunması gerekir.

- a) İktisadi kıymet envantere dahil olmalıdır.
- b) İşletmede bir yıldan fazla kullanılmalıdır.
- c) Yıpranmaya, aşınmaya veya kıymetten düşmeye maruz bulunmalıdır.

2.7.2-Azalan Bakiyeler Usulüne Göre Amortisman Uygulaması¹³²

5024 sayılı Kanun ile Vergi Usul Kanununun mükerrer 315 inci maddesinde yapılan değişiklikle; her yıl üzerinden amortisman hesaplanacak değer, evvelce ayrılmış olan amortismanlar toplamının tenzili suretiyle tespit olunacak ve enflasyon düzeltmesi yapılan dönemlerde, üzerinden amortisman ayrılacak değer, amortismanına tabi iktisadi kıymetin düzeltilmiş değerinden daha evvel ayrılmış olan amortismanların toplamının taşınmış değerleri indirilmek suretiyle tespit edilecektir. Bu usulde amortisman süresi normal amortisman nispetlerine göre hesaplanacak ve de bu sürenin son yılına devreden bakiye değerini, o yıl içinde tamamen yok edilmesi gerekecektir. Bu usulde uygulanacak amortisman oranı normal amortisman oranının iki katıdır.

2.7.3- Amortisman Ayırma Usulleri

V.U.K.'nin 313. ve 314. maddelerinde amortismanına tabi iktisadi kıymetlerin neler olduğu belirtilmiştir. Amortismanına tabi iktisadi kıymetlerin değerlerinin, dönem giderlerine yansıtılmasında esas itibariyle iki yöntem benimsenmiştir.

Bu yöntemlerden ilki normal amortisman, ikincisi ise azalan bakiyeler usulü ile amortismandır.

Üçüncü bir yöntem olarak fevkalade amortisman kabul edilmiştir. Ancak adından da anlaşıldığı üzere, bu yöntem olağanüstü durumlar içindir. Ayrıca madenler için de özel bir amortisman şekli öngörülmüştür.

¹³² 333 Seri Nolu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği, 28.04.2004 Tarih ve 25446 Sayılı Resmi Gazete'de Yayımlanmıştır. 365 Seri Nolu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği, 30.12.2006 Tarih ve 26392 Sayılı Resmi Gazete'de Yayımlanmıştır.

Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 320. maddesine göre,

-İktisadi ve teknik bakımdan bir bütünlük teşkil eden değerler için normal veya azalan bakiyeler usulü ile amortisman usullerinden yalnız birisi uygulanabilir.

-Bir iktisadi değer üzerinden normal amortisman usulüne göre amortisman ayrılmasına başlandıktan sonra bu usulden dönülemez.

-Bir iktisadi değer üzerinden azalan bakiyeler usulüne göre amortisman ayrılmaya başlandıktan sonra normal amortisman usulüne geçilebilir. Bu suretle usul değiştirenler keyfiyeti beyannamelerinde veya eki bilançolarında belirtmeye mecburdurlar. Kabul edilen yeni usul bu bildirim yapıldığı beyannamenin taalluk ettiği dönemden itibaren nazara alınır. Bu takdirde henüz yok edilmemiş değer kısmı bakiye amortisman süresine bölünmek suretiyle eşit miktarlarla yok edilir.

Azalan bakiyeler usulüne göre amortisman ayırırken normal amortisman usulüne geçilmesi durumunda, usulün değiştirildiği yıl henüz itfa edilmemiş kısım kalan amortisman süresi içinde eşit miktarlarda amortisman ayrılmak suretiyle itfa edilir.

Azalan bakiyeler usulünden normal usule geçildikten sonra ayrılacak amortisman tutarı hesaplanırken alınacak oran, azalan bakiyeler usulünde uygulanmış olan oranın yarısı değildir. Bu durum da orana bakılmadan, kalan tutar geriye kalan sürede eşit olarak itfa edilir. Kanunun emredici hükmü olan bu duruma göre azalan bakiyeler usulünü kullanan bir mükellefin belli bir yıldan sonra normal usulde amortisman ayırmaya başlaması vergisel avantaj yaratmaktadır.¹³³

Aşağıda verilen örneklerde sırasıyla 5, 10 ve 20 yılda itfa edilen amortisman tabi iktisadi kıymetlerde hangi yıldan sonra azalan bakiyeler usulünden normal usule geçilirse vergisel avantajın doğacağı gösterilmiştir.

¹³³ Mehmet SARITAŞ-Bülent ŞİŞMAN, Amortisman Uygulaması ve Azalan Bakiyeler Usulünden Normal Usule Geçişte Ortaya Çıkan Vergisel Avantaj, Vergi Dünyası,19990514

Örnek 1 (Amortisman süresinin 5 yıl olması hali)

Yıllar	Amortisman Oranı	Kayıtlı Değer	Ayrılacak Amortisman	Kalan Değer
2006	40	100.000.000	40.000.000	60.000.000
2007	40	60.000.000	24.000.000	36.000.000
2008	40	36.000.000	14.400.000	21.600.000
2009	40	21.600.000	8.640.000	12.960.000
2010	40	12.960.000	12.960.000	—

Dördüncü yılda azalan bakiyeler usulünden normal amortisman usulüne geçildiğinde ayrılacak amortisman tutarları şöyle olacaktır.

2009	50	21.600.000	10.800.000	10.800.000
2010	50	12.960.000	10.800.000	—

Örnekte de görüldüğü gibi 4. Yıl azalan bakiyeler usulüne devam edilseydi ayrılacak amortisman tutarı 8.640.000.-TL olacağı halde normal amortisman usulüne geçilmesi sonucunda ayrılacak amortisman tutarı 10.800.000.-TL olmaktadır. 3. yıldan sonra azalan bakiyeler usulünden normal usule geçilmesi, 4. yıl, daha fazla amortisman ayırma imkanı doğurmaktadır.

Her iki durumda da son iki yılda toplam olarak ayrılan amortisman tutarı birbirine eşittir. Özellikle faiz oranlarının çok yüksek olduğu ülkelerde 5. yılda ayrılacak olan amortismanın bir kısmının 4. yılda ayrılması bu yılda vergiye tabi matrahın daha az oluşmasına sebep olmakta bu da vergisel avantaj yaratmaktadır. Paranın zaman değeri gözönüne alındığında sonraki yılda ayrılacak amortismanın bir kısmının şimdiden ayrılması mükellefe avantaj sağlamaktadır.

ÖRNEK 2: (Amortisman süresinin 10 yıl olması hali)

Yıllar	Amortisman Oranı	Kayıtlı Değer	Ayrılacak Amortisman	Kalan Değer
2006	20	100.000.000	20.000.000	80.000.000
2007	20	80.000.000	16.000.000	64.000.000
2008	20	64.000.000	12.800.000	51.200.000
2009	20	51.200.000	10.240.000	40.960.000
2010	20	40.960.000	8.192.000	32.768.000
2011	20	32.768.000	6.553.600	26.214.400
2012	20	26.214.400	5.242.880	20.971.520
2012	20	20.971.520	4.194.304	16.777.216
2013	20	16.777.216	3.355.443	13.421.772
2014	20		13.421.772	—

Yedinci yılda azalan bakiyeler usulünden normal amortisman usulüne geçilmesi halinde son dört yıl için ayrılacak amortisman tutarları şöyle olacaktır.

Yıllar	Amortisman Oranı	Kayıtlı Değer	Ayrılacak Amortisman	Kalan Değer
2012	25	26.214.400	6.553.000	19.660.800
2012	25	19.660.800	6.553.000	13.107.200
2013	25	13.107.200	6.553.000	6.553.600
2014	25	6.553.600	6.553.000	—

Örnekte görüldüğü üzere 10 yılda itfa edilen amortisman tabi iktisadi kıymetlerde 6. yıldan sonra azalan bakiyeler usulünden normal usule geçilmesi 3 yıl süreyle daha yüksek oranda amortisman ayırma imkanı vermektedir. Bu durum 7., 8. ve 9. yıllarda vergiye tabi matrahın daha düşük tutarda oluşmasına neden olduğundan mükellefin daha az vergi ödemesine sebep olacaktır.

Kullanılan amortisman usulü değiştirilse de, değiştirilirse de mükellefin ayıracağı toplam amortisman tutarı her hal ve karda birbirine eşit olacaktır. Ancak sonraki yıllarda ayrılacak amortisman tutarının bir kısmının daha önceden ayrılması mükelleflerin ödeyecekleri vergilerin bir kısmının ertelenmesini sağlamaktadır. Özellikle faiz oranlarının yüksek olduğu ülkelerde ödeyecekleri vergilerin bir kısmını bu yöntemle ertelemelerinin mükelleflere mali açıdan yarar sağlayacağı kuşkusuzdur.

2.8-Şüpheli Alacak Karşılığı Ayırma

Şüpheli alacak karşılığı ile ilgili düzenleme¹³⁴ Vergi Usul Kanununun 323. maddesinde yer almaktadır. Söz konusu madde aynen aşağıdaki gibidir.

“Ticari ve zirai kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi ile ilgili olmak şartıyla;

1. Dava veya icra safhasında bulunan alacaklar;

2. Yapılan protestoya veya yazı ile bir defadan fazla istenilmesine rağmen borçlu tarafından ödenmemiş bulunan dava ve icra takibine değmeyecek derecede küçük alacaklar;

şüpheli alacak sayılır.

Yukarıda yazılı şüpheli alacaklar için değerlendirme günününün tasarruf değerine göre pasifte karşılık ayrılabilir.

Bu karşılığın hangi alacaklara ait olduğu karşılık hesabında gösterilir. Teminatlı alacaklarda bu karşılık teminattan geri kalan miktara inhisar eder.

¹³⁴ 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu, 323.md; 238 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği, 02.03.2995 Tarih ve 22218 Nolu Resmi Gazete; http://www.gelirler.gov.tr/gelir2.nsf/VUK_213?OpenFrameSet

Şüpheli alacakların sonradan tahsil edilen miktarları tahsil edildikleri dönemde kar zarar hesabına intikal ettirilir.”

Buna göre şüpheli alacak karşılığı ayırabilmek için gerekli şartlar aşağıda açıklanmıştır.

- 1.Alacak Ticari ve Zirai Kazancın Elde Edilmesi ve İdame Ettirilmesi İle İlgili Olmalıdır
- 2.Mükellef Bilanço Usulünde Defter Tutmalıdır.
- 3.Alacağın Tahsili Şüpheli Hale Gelmelidir
- 4.Alacak Teminatsız Olmalıdır.
- 5.Alacağın Şüpheli hale geldiği dönemde karşılık Ayrılmalıdır
- 6.Alacakların bilançonun pasifinde karşılık ayrılmadan doğrudan kar zarar hesabının borcuna zarar olarak intikal ettirilmemelidir.
- 7.Şüpheli alacakların sonradan tahsil edilen miktarlarının, tahsil edildikleri dönemde kar zarar hesabına intikal ettirilmelidir.

Dolayısıyla, şüpheli hale gelen alacaklar için karşılık ayrılarak gider yazılması henüz elde edilemeyen ve elde edilmesinde de risk bulunan kazançlar üzerinden alınacak verginin ödeme gücünün olacağı tahsilat dönemine ertelenmesi anlamını taşımaktadır.

2.9- Değersiz Alacaklar ve Vazgeçilen Alacaklar

2.9.1- Değersiz Alacaklar

Vergi Usul Kanunu'nun 322. maddesine göre;"*Kazai bir hükme ve kanaat verici bir vesikaya göre tahsiline artık imkan kalmayan alacaklar değersiz alacaktır. Değersiz alacaklar bu mahiyete girdikleri tarihte tasarruf değerlerini kaybederler ve mukayyet kıymetleri ile rara geçirilerek yok edilirler. İşletme hesabına göre defter tutan mükelleflerin bu madde hükmüne giren değersiz alacakları, gider kaydedilmek suretiyle yok edilirler."*

Yukarıda yer alan kanun maddesinden hareketle; herhangi bir alacağın değersiz alacak haline geldiğinin kabul edilebilmesi için gereken şartlar aşağıdaki şekilde sınıflandırılabilir :

1. Alacak ticari işle veya işletmeyle ilgili olmalıdır
2. Değersiz alacaklar bilanço ve işletme hesabı esasına göre defter tutan ticari ve zirai kazanç sahiplerince gider olarak kaydedilebilir
3. Alacağın tahsili kazai bir hükme(mahkeme kararına) veya kanaat verici bir vesikaya göre imkansız hale gelmelidir

Vergi hukuku uygulaması bakımından kanaat verici vesikalara örnek olarak aşağıdaki belgeler sayılabilir.

-Borçlunun gaipliğine ilişkin mahkeme kararı ve buna bağlı olarak herhangi bir mal varlığının bulunmadığına dair resmi makam belgesi,

-Borçlunun herhangi bir mal varlığı bırakmadan ölümü ve mirasçılarının da mirası reddettiklerine dair resmi belgeler,

-Borçlunun, alacaklı tarafından açılan davayı kazandığına dair, mahkeme kararı,

-Mahkeme huzurunda alacaktan vazgeçildiğine ilişkin olarak düzenlenmiş belgeler,

-Alacaktan vazgeçildiğine dair konkordato anlaşması, (Sadece alacaklının borçluyu ibra ettiği miktar değersiz alacak olarak kabul edilebilir.)

-Borçlunun, ülkeyi dönmek üzere terk ettiğini belirleyen gazeteler ve bunu doğrulayan resmi makam belgeleri. Örnek olarak, yabancı bir ülkeye kaçma veya sığınma talebine ilişkin belgeler verilebilir.

-Borçlunun dolandırıcılıktan mahkum olması ve herhangi bir mal varlığı bulunmadığını belgeleyen resmi evrak ve diğerleri,

-Medeni Kanunu'nun 31. ve izleyen maddelerine göre mahkemelerce borçlu hakkında verilen gaiplik kararı,

-Borçlunun adresinin saptanamaması nedeniyle icra takibat dosyasının kaldırıldığını gösteren icra memurluğu yazısı,

-Borçlunun ölümünü ve mirasçılarının bulunmadığını kanıtlayan resmi soruşturma belgesi,

-Borçlunun ölümü ve mirasçılar adına Sulh Mahkemelerince verilmiş bulunan mirası ret kararı,

-Gerek doğuşu gerekse vazgeçilmesi bakımından belli ve inandırıcı sebepleri olmak şartıyla alacaktan vazgeçildiğini gösteren anlaşmalar,¹³⁵

-Ticaret mahkemesince borçlu hakkında verilmiş ve ilgili masa tarafından tasfiyeye tutulmuş bulunan iflas kararına ilişkin belgeler

kanaat verici nitelikte belge veya belgelere örnek olarak gösterilebilir.¹³⁶

2.9.2- Vazgeçilen Alacaklar

Değersiz hale gelen bir alacağı, alacaklı zarar yazarken, bu alacağın borçlusunun da ödemekten kurtulduğu borcu kar olarak kaydetmesi gerekir. Değersiz alacaklar için yapılan düzenlemenin simetriği olarak kabul edilmesi mümkün olan vazgeçilen alacaklara ilişkin düzenleme V.U.K.'nun 324. maddesinde yer almaktadır. Anılan madde "*Konkordato veya sulh yoluyla alınmasından vazgeçilen alacaklar, borçlunun defterlerinde özel bir karşılık hesabına alınır. Bu hesabın muhteviyatı alacaktan vazgeçildiği yılın sonundan başlayarak üç yıl içinde zararlar itfa edilmediği takdirde kar hesabına naklonulur.*" Hükümlerini içermektedir.

Vazgeçilen alacaklar, konkordato veya sulh yoluyla alınmasından vazgeçilen alacakları içermektedir.

Bu maddeye göre bir Alacağın konkordato yada sulh yoluyla alınmasından vazgeçilmiş olunmalıdır. Vazgeçilen alacakları, değersiz alacaklardan ayıran en önemli nokta budur. Alacağın değersiz hale geldiğini kabul etmek için kazai bir hükme veya kanaat verici bir vesikaya ihtiyaç duyulurken vazgeçilen alacaklar için kanunda, alacaklının rızasıyla alacağından vazgeçtiğini gösteren konkordato ve sulh

¹³⁵ Alacaklının tek taraflı irade beyanı ile alınmasından vazgeçilen alacakların, değersiz alacak olarak zarar kaydı mümkün değildir.

¹³⁶Noyan Alper ÜNAL, Değersiz Alacaklar ve Vazgeçilen Alacaklar, Vergi Dünyası, Aralık 2002, Sayı:256

Doğan, Z; ÖZULUCAN, A; "Değersiz ve Vazgeçilen Alacaklarda Muhasebe işlemleri"; Vergi Dünyası; Temmuz 1998, Sayı. 203

yoluna yer verilmiştir. Kanun koyucunun sulh yoluyla vazgeçilen alacak için herhangi bir belge aramaması , vazgeçilen alacağın gelir sayılmasından kaynaklanmaktadır.¹³⁷

Bu maddenin alacaklı işletme (alacakların değerlemesi) yönünden ifade ettiği anlam; bir alacağın vazgeçilen alacak olarak değerlendirilip zarar kaydedilebilmesi için bir alaktan sadece konkordato veya sulh yoluyla (alacaklı ve borçlunun serbest irade beyanlarına uygun bir anlaşmaya varmalarıyla) vazgeçilmesi gerektiğidir. Bu nedenle, örneğin tek taraflı beyanla alaktan vazgeçildiğini bildiren belgeye dayanılarak, bu alacağın vazgeçilen alacak (değersiz alacak) olarak değerlendirilmesi, diğer bir deyimle zarar kaydı olanaksızdır.

Vazgeçilen alacaklarda da değersiz alacaklara ilişkin esaslar geçerlidir. Örneğin; vazgeçilen alacağın zarar kaydedileceği dönemin tespitinde, alaktan vazgeçildiği diğer bir deyimle alacağın değersiz hale geldiği konkordato veya sulh anlaşmasına varılan dönem dikkate alınmalıdır. Bu dönemde vazgeçilen alacak için borçlu, bilançonun pasifinde karşılık ayırmalı ve bu yılın sonundan itibaren bu karşılık, üç yıl içinde zararlar itfa edilmediği takdirde üçüncü yılın karına ilave edilmeli dolayısıyla vergi matrahına dahil edilmelidir.¹³⁸

2.10- Personel Temettüsü

Kurumlarda Genel Kurul tarafından dönem kazancından pay ayrılmak suretiyle kurum personeline verilmesi kararlaştırılan temettü ikramiyeleri ücret gideri niteliğindedir.¹³⁹

¹³⁷ Mehmet Ali ÖZYER, Vergi Usul Kanunu Uygulaması, HUD Yayınları, S. 516, İstanbul, 2001

¹³⁸ Ömer DUMAN; "Değersiz Alacaklar ve Vazgeçilen Alacaklar"; Vergi Dünyası, Aralık 2001 s. 244,

¹³⁹ Mehmet MAÇ, Personele Verilen Temettü İkramiyelerinin Gider Kaydedilmesi ve Stopaja Tabî Tutulması, Vergi Dünyası; Nisan 1990, sayı:104, HUD Yayını, vergi dünyası 1981-2003 Arama rehberi-CD

Bu konuda tahaddüs eden ihtilâflar dolayısıyla Devlet Şûrası tarafından verilen çeşitli kararlarda, Gelir Vergisi Kanununa göre temettü ikramiyesinin ücret olarak kabul edildiği ve anılan kanuna göre ticarî kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için yapılan genel giderlerin masraf olarak yazılabileceği gerekçesine istinaden şirketlerin idare meclisi başkan ve üyeleriyle memur ve müstahdemlere temettü ikramiyesi olarak veya aynı mahiyette olup başka bir nam altında dağıtılan ödemelerin kurum kazancının tespitinde masraf olarak indirilmesi Maliye uygun görülmüştür.¹⁴⁰

Maliye ve Gümrük Bakanlığı'nın 25.11.1987 tarih ve K.V.K./22113-1166 Sayılı muktezasında aynı şu ifadeler yer almaktadır. "..... Ticarî kazancın belirlenmesinde her yılın gider ve gelirlerinin o yıl hesaplan içerisinde yer alması esastır...

"Öte yandan, kurumların hesap dönemi sonunda tahakkuk eden safî kazançlarından muhtelif nispetler dahilinde, memur ve müstahdemlerine temettü ikramiyesi olarak veya aynı mahiyette olup başka bir nam altında tevzî edilen meblağlar, Gelir Vergisi Kanununun değişik 61. maddesinde ücret olarak sayılmış bulunmaktadır. Bu nedenle, söz konusu ikramiyelerin kurumlar vergisi beyannamesinin verileceği sürenin (Nisan ayı) sonuna kadar şirket yetkili organının dağıtım kararı uyarınca, nakden veya hesaben ödenmesi halinde, ödenen bu ücretlerin, Gelir Vergisi Kanununun 40. maddesinin 1 numaralı bendi hükmü uyarınca hangi yılın kazancından ayrılmış ise o yıla ait kurumlar vergisi matrahının tespitinde gider olarak hasılatından indirilmesi mümkündür."

Dikkat edilirse bu muktezada Bakanlık temettü ikramiyelerin, hangi yıl kazancından ayrılmış ise o yılın kurum matrahının tespitinde gider olarak dikkate alınacağını kabul etmekte fakat bunu temettü ikramiyesinin beyanname verme dönemi içinde personele nakden veya hesaben ödenmesi şartına bağlamaktadır.¹⁴¹

¹⁴⁰ 5 Seri Nolu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği; 04/01/1955 Tarihli Resmi Gazete; <http://www.gelirler.gov.tr/gelir2.nsf/KVK5422?OpenFrameSet>

¹⁴¹ Mehmet MAÇ, a.g.m.

2.11- Sabit Kıymet Yenileme Fonu:¹⁴²

Amortismanına tabi iktisadi kıymetlerin satılmasından veya hasar halinde sigortadan alınan tazminatlar nedeniyle ortaya çıkan karın yenileme fonuna alınması, kaynağına göre satış veya sigorta tazminatı olarak V.U.K.'nun 328. ve 329. maddelerinde düzenlenmiştir.

Amortismanına tabi malların satılmasını düzenleyen VUK'nun 328. maddesinin 4. ve 5. fıkraları şöyledir.

"Şu kadar ki, satılan iktisadi kıymetlerin yenilenmesi, işin mahiyetine göre zaruri bulunur veya bu hususta işletmeyi idare edenlerce karar verilmiş ve teşebbüse geçilmiş olursa bu takdirde satıştan tahassül eden kar, yenileme giderlerini karşılamak üzere pasifte geçici bir hesapta azami üç yıl süre ile tutulabilir. Her ne sebeple olursa olsun, bu süre içinde kullanılmamış olan karlar üçüncü yılın vergi matrahına eklenir. Üç yıldan önce işin terki, devri veya işletmenin tasfiyesi halinde bu karlar o yılın matrahına eklenir.

Yukarıdaki esaslar dahilinde yeni değerlerin iktisabında kullanılan kar, yeni değerler üzerinden bu kanunun hükümlerine göre ayrılacak amortismanlara tahsis edilir. Bu mahsup tamamlandıktan sonra itfa edilmemiş olarak kalan değerlerin amortismanına devam olunur."

Amortismanına tabi malların yangın, deprem, sel, su basması gibi afetler nedeniyle kısmen veya tamamen hasara uğraması karşılığı alınan sigorta tazminatlarının, bu malların ayrılmış amortismanları dikkate alınarak hesaplanacak net değerleri ile farkı kar veya zarara yazılacağı gibi, yukarıdaki hükme paralel olarak düzenlenen VUK'nun 329. maddesinin 2, 3 ve 4 numaralı fıkraları uyarınca yenileme fonu olarak da ayrılacaktır.¹⁴³

¹⁴² Hasan YALÇIN, Yenileme Fonu Ayrılması ve Muhasebesi, Vergi Dünyası, Aralık 1996, sayı :184 HUD Yayını, vergi dünyası 1981-2003 Arama rehberi-CD

¹⁴³ Hasan YALÇIN, a.g.m.;O.S. KOCAHANOĞLU, M.N. YÜKSEL, "Amortisman Hukuku ve Uygulaması" İstanbul 1985 s. 118

2.11.1- Yenileme Fonu Ayrılmasının Şartları

Yenileme fonu uygulamasından yararlanabilmek için aranan şartları aşağıdaki şekilde özetleyebiliriz:

1. Bilanço esasına göre defter tutulması
2. Sabit kıymetin yenilenmesinin zaruri bulunması veya işletmeyi idare edenlerce karar verilip teşebbüse geçilmiş olması
3. Satın alınacak iktisadi kıymetin daha önce satılan kıymetle aynı nitelikte olması gerekir

2.11.2- Yenileme Fonunun Kullanılma Süresi

V.U.K.'nun 328 ve 329. maddelerinde yenileme fonunun pasif geçici hesapta azami üç yıl tutulabileceği ve her ne sebeple olursa olsun bu süre içinde kullanılmamış olan karların üçüncü yılın vergi matrahına ekleneceği hüküm altına alınmıştır. Uygulamada üç yıllık sürenin nasıl hesaplanacağı, başka bir deyişle Kanun Maddesi'nde yer alan üç yıl ifadesinden ne anlaşılması gerektiği konusunda tereddütler ve farklı görüşler ortaya çıkmaktadır. Konuya ilişkin görüşleri gerekçeleri ile birlikte aşağıdaki şekilde özetleyebiliriz.

1. Görüş: Yenileme fonu olarak ayrılan karlar üç yıl içinde kullanmadığı takdirde üçüncü yılın vergi matrahına eklenmesi gerekmektedir. Bu hükümden anlaşılacağı üzere burada sözü edilen yıldan takvim yılı değil hesap yılını anlamak gerekir. Örneğin 29.12.1995 tarihinde tesis edilen yenileme fonu 31.12.1997 tarihi itibarıyla vergi matrahına eklenmelidir. Burada fiili süre 2 yıl 2 gün olmasına rağmen yenileme fonu iki yıl vergi dışı bırakılmış olduğundan üçüncü yıl olan 1997 yılı matrahına ilavesi gerekmektedir. Nasıl yılın son gününde satın alınan bir demirbaş için bir yıllık amortisman ayrılabilirse buradaki iki günlük süre de bir takvim yılı olarak dikkate alınacaktır.¹⁴⁴

¹⁴⁴ Maliye Bakanlığı, 10.08.1993 tarih ve VUK/24459-328-72 Sayılı Özelgesi; Hızır TARAKÇI, "Vergi Mevzuatında Amortismanlar ve Enflasyon Karı Oluşturan Müesseseler", Kılavuz Yayınları, Mart 1997, s.53.

2. Görüş: Üç yıllık sürenin satış tarihinden değil değerlendirme gününden itibaren hesaplanması gerekmektedir. Başka bir ifadeyle amortismanına tabi iktisadi kıymetin satıldığı yılı izleyen üç tam yıl esas alınmalıdır.¹⁴⁵

3. Görüş: Sürelerin hesaplanmasını düzenleyen V.U.K.'nın 18. maddesinde yıl olarak belirtilmiş sürelerde hesap şekli açıklanmamış olmakla beraber maddenin genel esprisinden hareketle, sürenin sabit kıymet satış tarihinin ertesi gününden başlaması ve üç yıl sonraki satışa tekabül eden günün akşamı bitmesi gerekmektedir. Örneğin, 29.1.1995 tarihinde satılan otonun yerine 29.12.1998 günü akşamına kadar bir başka binek oto satın alınmadığı takdirde yenileme fonunun amortismanlara mahsup imkanı ortadan kalkacak ve yenileme fonunda bekleyen sabit kıymet satış karı 1995 yılı kar/zarar hesabına alacak kaydedilmek suretiyle kapatılacaktır.¹⁴⁶

Yukarıda yer alan görüşlerden birinci görüşün belirtilen gerekçeler dolayısıyla daha geçerli olduğu kanısındayız.¹⁴⁷

Ayrıca, sözkonusu üç yıldan önce işin terki, devri veya işletmenin tasfiyesi halinde yenileme fonunda takip edilen karlar o yılın vergi matrahına eklenecektir.¹⁴⁸

2.12- İştirak ve Gayrimenkul Satışından Doğan Kazançlarda İstisna

5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5/e maddesine göre ; Kurumların, en az iki tam yıl süreyle aktiflerinde yer alan taşınmazlar ve iştirak hisseleri ile aynı süreyle sahip oldukları kurucu senetleri, intifa senetleri ve rüçhan haklarının satışından doğan kazançların % 75'lik kısmı istisnadır.

Bu istisna, satışın yapıldığı dönemde uygulanır ve satış kazancının istisnadan yararlanan kısmı satışın yapıldığı yılı izleyen beşinci yılın sonuna kadar pasifte özel bir fon hesabında tutulur. Ancak satış bedelinin, satışın yapıldığı yılı izleyen ikinci

¹⁴⁵ Danıştay 4. Dairesi, 20.02.1974 tarih ve Esas No:1973/4073, Karar No:1974/55 Sayılı Kararı

¹⁴⁶ Hızır TARAKÇI, a.g.e., s.54

¹⁴⁷ Hasan YALÇIN, a.g.m.;Maliye Bakanlığının 10.08.1993 tarih ve VUK/24459-328-72 sayılı özelgesi bu yöndedir.

¹⁴⁸ Hasan YALÇIN "Yenileme Fonu Uygulaması ve Muhasebesi", Vergi Dünyası, Sayı: 148

takvim yılının sonuna kadar tahsil edilmesi şarttır. Bu süre içinde tahsil edilmeyen satış bedeline isabet eden istisna nedeniyle zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler ziyaa uğramış sayılır.

İstisna edilen kazançtan beş yıl içinde sermayeye ilave dışında herhangi bir şekilde başka bir hesaba nakledilen veya işletmeden çekilen ya da dar mükellef kurumlarca ana merkeze aktarılan kısım için uygulanan istisna dolayısıyla zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler ziyaa uğramış sayılır. Aynı süre içinde işletmenin tasfiyesi (bu Kanuna göre yapılan devir ve bölünmeler hariç) halinde de bu hüküm uygulanır.

Bedelsiz olarak veya rüçhan hakkı kullanılmak suretiyle itibarî değeriyle elde edilen hisse senetlerinin elde edilme tarihi olarak, sahip olunan eski hisse senetlerinin elde edilme tarihi esas alınır.

Devir veya bölünme suretiyle devralınan taşınmazlar, iştirak hisseleri, kurucu senetleri ve intifa senetleri ile rüçhan haklarının satışında iki yıllık sürenin hesabında, devir olunan veya bölünen kurumda geçen süreler de dikkate alınır.

Menkul kıymet veya taşınmaz ticareti ve kiralanmasıyla uğraşan kurumların bu amaçla ellerinde bulundukları değerlerin satışından elde ettikleri kazançlar istisna kapsamı dışındadır.

2.13- Sponsorluk Harcamaları ile Bağış ve Yardımlar ¹⁴⁹

Kurumlar tarafından yapılan sponsorluk harcamaları ile bağış ve yardımlar, aşağıda yapılan açıklamalar çerçevesinde kurumlar vergisi matrahının tespitinde indirim olarak dikkate alınmaktadır.

Bunların nakden yapılmayarak aynı olarak yapılması halinde, bağışlanan veya yardım konusunu oluşturan mal veya hakkın maliyet bedeli veya kayıtlı değeri, bu

¹⁴⁹ 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 10'uncu maddesinde yer almaktadır. Bu konuda bkz. Kurumlar Vergisi Kanunu Tebliğ Taslağı, http://www.gelirler.gov.tr/gelir2.nsf/KVK_25422?OpenFrameSet, 11.03.2007

değer mevcut değilse Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre takdir komisyonlarınca tespit edilecek değerinin esas alınması gerekmektedir.

Kurumlar tarafından yapılan sponsorluk harcamaları ile bağış ve yardımlar, harcamanın veya bağış ve yardımın yapıldığı tarihte kayıtlarda gider olarak dikkate alındığından, söz konusu harcamalar ile bağış ve yardımların kurum kazancının tespitinde kanunen kabul edilmeyen gider olarak dikkate alınması ve kurum kazancının yeterli olması halinde, bu bölümde yer alan açıklamalar çerçevesinde, beyanname üzerinde ayrıca gösterilmek şartıyla kurumlar vergisi matrahından indirilmesi gerekmektedir.

2.13.1- Sponsorluk harcamaları

Bir ürün veya hizmetin ilan ve reklam yoluyla tanıtılmasını destekleyen firma veya kuruluşa sponsor, yaptığı hizmete sponsorluk denilmektedir. Sporda sponsorluk; sportif bir gösteri, müsabaka, şov gibi bir etkinliğin masraflarını kendi adının anılması koşulu ile üstüne alan kişi veya kuruluşların ortak adı olarak tanımlanabilir.

3289 sayılı Gençlik ve Spor Genel Müdürlüğünün Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun ile 3813 sayılı Türkiye Futbol Federasyonu Kuruluş ve Görevleri Hakkında Kanun kapsamında yapılan sponsorluk harcamalarının; sözü edilen kanunlar uyarınca tespit edilen amatör spor dalları için tamamı, profesyonel spor dalları için %50'si kurumlar vergisi matrahının tespitinde, beyan edilen kurum kazancından indirim unsuru olarak dikkate alınabilecektir.

Sponsorluk uygulamasına ilişkin usul ve esaslar 16/6/2004 tarih ve 25494 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan Gençlik ve Spor Genel Müdürlüğü Sponsorluk Yönetmeliğinde düzenlenmiştir. Buna göre, gerçek ve tüzel kişiler; federasyonlara, gençlik ve spor klüplerine veya sporculara, spor tesisleri ve faaliyetlerine ilişkin olarak anılan Yönetmelikte belirtilen usul ve esaslar dahilinde sponsor olabileceklerdir.

Yönetmeliğin 8 inci maddesine göre sponsorluk hizmeti alan ile sponsor arasında her iki tarafın hak ve yükümlülüklerini içeren yazılı bir sözleşme yapılması gerekmekte olup sponsorlar ile sözleşme yapmaya, sponsorluk hizmetini alan kişi, kurum veya

kuruluş yetkilidir. Yapılacak sözleşmede yer verilmesi gereken bilgiler anılan maddede gösterilmiştir.

Yönetmeliğin 4 ve 13 üncü maddelerinin tetkikinden de anlaşılacağı üzere, sponsorluk hizmetini alan kişi, kurum ve kuruluşlara aynı ya da nakdi olarak verilen desteklerin, Vergi Usul Kanunu uyarınca düzenlenmiş belgelere bağlanmasının zorunlu olduğu hususunda özel bir düzenleme bulunmamaktadır.

Anılan Yönetmeliğin 4 üncü maddesinde “belge”, sponsorluk ve reklam hizmet ve işlemlerine ilişkin belge; “nakdi destek” sponsor tarafından sponsorluğu alana yapılan parasal ödeme; “aynı destek” ise sponsorluk konusu işle ilgili olarak sponsor tarafından yapılan mal ve hizmet alımlarına ilişkin harcama olarak tanımlanmıştır.

Yönetmeliğin 13 üncü maddesinde ise sponsorluğa konu hizmet ve işle ilgili yüklenilen sponsorluk bedelinin sponsor tarafından bizzat harcanabileceği gibi, bu bedelin sponsorluğu alanın hesabına da yatırılabilmesi; sponsorluğu alan tarafından gelir kaydedilen bu tutara ilişkin harcamalarda ise sponsorluğu alanın tabi olduğu mevzuat hükümlerinin uygulanacağı belirtilmiştir.

Sponsorluk hizmetini alan kişi, kurum ve kuruluşlara sponsorlarca nakdi bir destekte bulunulması ve bu desteğin de hizmeti alanlar adına açılmış bir banka hesabına yatırılmış olunması durumunda, sponsorlara yatırılan tutarlar için bankalar tarafından verilecek makbuz veya dekontun yapılan bağışın tevsik edici belgesi olarak kabul edilmesi gerekir. Ancak, banka dekontu veya makbuzda paranın “sponsorluk amacıyla” yatırıldığına dair bir ifadeye yer verilmesi şarttır.

Söz konusu nakdi desteğin; sponsorluk hizmeti alanlara nakden elden teslim edilmiş olması halinde ise hizmeti alan kişi, kurum ve kuruluşlarca düzenlenecek alındı makbuzu, bağışa ilişkin tevsik edici belge olarak kabul edilebilecektir.

Diğer taraftan, desteğin nakdi olarak değil de aynı olarak yapılmış olunması durumunda ise;

- Aynı yapılan desteğin işletmeden çekilerek sponsorluk hizmetini alan kişi, kurum ve kuruluşlara teslim edilmesi halinde, işletmeden çekilerek teslimi yapılan değerler için fatura düzenlenmesi; faturada, teslimin sponsorluk maksatlı olduğuna, teslimi yapılan değerlerin cinsi, nev'i ve miktarına ilişkin olarak tereddüde mahal

bırakmayacak bilgilere yer verilmesi; faturanın hizmeti alanlar adına düzenlenmiş olunması; faturanın arka yüzünün de hizmeti alan kişilere veya kanuni temsilcilerine imzalatılmış olunması,

- Aynı değerlerin, mükelleflerce dışarıdan sağlanarak sponsorluk hizmeti alanlara bağışlanmış olunması durumunda da hizmeti alanlarca teslim alınacak bu değerler için alındı makbuzunun düzenlenmesi şarttır. Makbuzda, bağışlanan kıymetlerin değerlerinin, cinsinin, miktarlarının, adedinin vb. hususların tereddüde mahal bırakmayacak şekilde yer alması şarttır.

Ayrıca, bağışlanan değerlere ilişkin olarak mükellefler adına düzenlenmiş olan faturaların arka yüzünün de yukarıda belirtilen açıklamalar dahilinde hizmeti alan bu kişi veya kanuni temsilcilerine imzalatılmış olması gerekmektedir.

Ancak, makbuz karşılığı olmaksızın yapılan bağış veya yardımların mükelleflerce indirim olarak dikkate alınabilmesi mümkün değildir.

Ticari kazancın tespitinde geçerli olan tahakkuk ilkesi gereğince, Sponsorluk Yönetmeliği kapsamında aynı ya da nakdi olarak yapılan harcamalar kurumlar vergisi mükelleflerince harcamanın yapıldığı yılda, indirim olarak dikkate alınabilecektir.

Yukarıda kapsamı belirtilen sponsorluk harcamalarının indirimi için söz konusu beyannamelerin ekinde herhangi bir belgenin ibraz zorunluluğu bulunmamaktadır.

Yönetmelik gereğince, gerçek ve tüzel kişiler, süresiz bir şekilde sponsor olamayacakları gibi; herhangi bir şekilde vergi borçları da bulunmamalıdır. Bu nedenle kurumların sponsor olabilmeleri için bağlı buldukları vergi dairesine müracaat ederek, “vergi borcu olmadığına dair” bir yazı almaları ve yapılan sponsorluk sözleşmesinin bir örneğini ilgili vergi dairesine vermeleri gerekmektedir.

Sponsorların, sponsor olunan dönemlerde tahakkuk eden vergi borçlarını ödememeleri halinde, ilgili vergi dairelerinin durumu derhal bir yazı ile bulunulan mahaldeki Gençlik ve Spor İl Müdürlüğüne bildirmeleri gerekmektedir.

2.13.2- Bağış ve yardımlar

2.13.2.1- Kurum kazancının %5'i ile sınırlı bağış ve yardımlar

Genel ve özel bütçeli kamu idarelerine, il özel idarelerine, belediyelere, köylere, Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflara ve kamu yararına çalışan dernekler ile bilimsel araştırma ve geliştirme faaliyetinde bulunan kurum ve kuruluşlara makbuz karşılığında yapılan bağış ve yardımların toplamının o yıla ait kurum kazancının %5'ine kadar olan kısmı, kurumlar vergisi beyannamesinde ayrıca gösterilmek şartıyla kurum kazancından indirim konusu yapılabilecektir.

Bağış ve yardımların matrahtan indirilmesi için şu şartlara uymak gerekmektedir:

- Bağış ve yardım, genel ve özel bütçeli kamu idarelerine, il özel idarelerine, belediyelere ve köylere, Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflara, kamu yararına çalışan dernekler ile bilimsel araştırma ve geliştirme faaliyetlerinde bulunan kurum ve kuruluşlara yapılmalıdır.
- Bağış ve yardım makbuz karşılığı olmalıdır.
- Anılan kuruluşlara yapılan ödemenin bağış kapsamında indirim konusu yapılabilmesi için bağış ve yardımın karşılıksız yapılması gerekmektedir.
- Bağış ve yardımın sadece ilgili dönem kazancından indirilmesi gerekir. İndirilemeyen kısım diğer yıla nakledilemez.

Bu bölümde yer alıp da kurumlar vergisi matrahının tespitinde indirim konusu yapılabilecek bağış ve yardımlar, o yıla ait kurum kazancının %5'i ile sınırlıdır. Buna göre %5'lik oranın uygulamasında baz alınacak kurum kazancının tespiti önem arz etmektedir.

Bu uygulamada, indirilebilecek bağış ve yardım tutarının tespitinde esas alınan kurum kazancı, zarar mahsubu dahil giderler ile iştirak kazançları istisnası düşüldükten sonra, indirim ve istisnalar düşülmeden önceki [Ticari bilanço kârı – (iştirak kazançları istisnası + geçmiş yıl zararları)] tutardır.

2.13.2.2- Eğitim ve sağlık tesislerine ilişkin bağış ve yardımlar

Eğitim, sağlık ve bakım hizmetlerini geliştirmek ve devam ettirmek amacıyla yapılan harcamalar kurum kazancının tespitinde indirim unsuru olarak dikkate alınabilecektir.

- Genel ve özel bütçeli kamu idarelerine, il özel idarelerine, belediyelere ve köylere bağışlanan okul, sağlık tesisi ve yüz yatak (kalkınmada öncelikli yörelerde elli yatak) kapasitesinden az olmamak üzere öğrenci yurdu, çocuk yuvası, yetiştirme yurdu, huzurevi, bakım ve rehabilitasyon merkezi inşası dolayısıyla yapılan harcamaların,
- Söz konusu tesislerin inşası için yukarıda belirtilen kamu kuruluşlarına yapılan her türlü bağış ve yardımların,
- Mevcut okul, sağlık tesisi ve öğrenci yurtları ile çocuk yuvası, yetiştirme yurdu, huzurevi, bakım ve rehabilitasyon merkezlerinin faaliyetlerini devam ettirebilmeleri için yapılan nakdi ve aynı bağış ve yardımların

tamamı kurumlar vergisi matrahının tespitinde indirim konusu yapılabilecektir.

Sözü edilen tesislerin yapımı için bentte sayılan kuruluşlar dışında yer alan kamuya yararlı dernekler ile Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflara yapılan bağış ve yardımlar ise o yılki kurum kazancının %5'i ile sınırlı olmak üzere bu kapsamda indirim konusu yapılabilecektir.

2.13.2.2.1- Kapsam

Okul, sağlık tesisi, öğrenci yurdu, çocuk yuvası, yetiştirme yurdu, huzurevi ve bakım ve rehabilitasyon merkezi yapımı veya bu tesislerin faaliyetlerini devam ettirebilmeleri için yapılan bağış ve yardımların (harcamaların) herhangi bir sınırlamaya tabi olmaksızın kurum kazancından indirilebilmesi, bu bağış ve yardımların aşağıdaki kamu idare ve kuruluşlarına yapılması halinde mümkündür.

- Genel bütçeli idareler
- Özel bütçeli idareler

- İl özel idareleri
- Belediyeler
- Köyler

2.13.2.2.2- Kapsama dahil olan bağış ve yardımlar

- Bağışlanan okul, sağlık tesisi ve 100 yatak kapasitesinden az olmamak üzere (kalkınmada öncelikli yörelerde 50 yatak) öğrenci yurdu, çocuk yuvası, yetiştirme yurdu, huzurevi ve bakım ve rehabilitasyon merkezlerinin inşası için yapılan harcamalar,
 - Bu tesislerin inşası için yapılan bağış ve yardım,
 - Mevcut okul, sağlık tesisi ve öğrenci yurtlarının faaliyetlerine devam etmelerini sağlamak amacıyla yapılan bağış ve yardım,
- niteliğinde olmalıdır.

Düzenlemedeki “okul” ifadesinden, doğrudan eğitim-öğretim hizmetlerinin verildiği temel birimlerin anlaşılması gerekmekte olup, rehberlik ve araştırma merkezi, mesleki eğitim merkezi, iş eğitim merkezi, mesleki ve teknik eğitim merkezi ve akşam sanat okulları da bu kapsamda değerlendirilecektir.

Düzenlemedeki “sağlık tesisi” ifadesinden ise Sağlık Bakanlığınca sağlık tesisi kapsamında değerlendirilen kurum ve kuruluşların anlaşılması gerekmektedir.

2.13.2.2.3- Kapsam dışında kalan bağış ve yardımlar

Bir önceki bölümde açıklanan düzenleme sadece doğrudan kamu kuruluşlarına yapılacak bağış ve yardımlar açısından geçerlidir. Okul, sağlık tesisi veya öğrenci yurduna ilişkin olarak yapılmış olsa dahi kamu idare ve kuruluşları dışında kalan kurum veya kuruluşlara yapılacak bağış ve yardımların vergi matrahının tespitinde indirim konusu yapıp yapılamayacağı veya hangi limitler içinde yapılabileceği genel hükümler çerçevesinde değerlendirilecektir.

2.13.2.2.4- Bağış ve yardımın belgelendirilmesi

Aynı veya nakdi olarak yapılan bağış ve yardımların kurumlar vergisi mükelleflerince gider veya indirim olarak dikkate alınabilmesi için makbuz karşılığı yapılmış olması gerekli ve yeterlidir.

Aynı bağış ve yardımın, işletmenin aktifinden veya stokundan çekilerek bağışlanmış olması durumunda, mükelleflerin işletmeden çekip bağışladıkları değerler için fatura düzenlemesi; düzenlenen faturanın arka yüzüne “faturada belirtilen değerlerin ilgili kamu kurum ve kuruluşu tarafından bağış veya yardım olarak alındığına ilişkin” şerh konularak yetkili kimseler tarafından imzalanmış olması yeterlidir.

Aynı değerlerin, mükelleflerce dışarıdan alınarak kamu kurum ve kuruluşuna bağışlanmış olması durumunda ise bu kurum ve kuruluş tarafından teslim alınacak değerler için teslime ilişkin bir belge düzenlenmiş olması yeterlidir. Bu durumda, düzenlenen belgede bağışlanan kıymetin değerinin, cinsinin ve miktarının tereddüde mahal bırakmayacak şekilde belirtilmiş olması gerekmektedir. Ayrıca, bağışlanan değerlere ilişkin olarak düzenlenmiş olan faturaların arka yüzünün de yukarıda belirtilen açıklamalar dahilinde ilgili kamu kurum ve kuruluşlarının yetkililerince imzalanmış olması gerekmektedir.

Nakdi bağışların indirilebilmesi veya gider kaydedilebilmesi, bağış kabul eden kuruluşlarca verilecek makbuz veya bu amaçla bankalarda açtırılan hesaplara yatırıldığına ilişkin banka dekontlarıyla belgelendirilmesi şartıyla mümkündür.

Kamu kurum ve kuruluşları ile imzalanan protokol gereğince kamu arazisi üzerine okul yaptırılması halinde, söz konusu okulun inşasına ilişkin olarak yapılan harcamalar harcamanın yapıldığı yıla ilişkin kazancın tespitinde indirim konusu yapılabilecektir.

2.13.2.3- Kültür ve turizm amaçlı bağış ve yardımlar

Genel ve özel bütçeli kamu idareleri, il özel idareleri, belediyeler ve köyler, Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflar ve kamu yararına çalışan dernekler ile bilimsel araştırma ve geliştirme faaliyetinde bulunan kurum ve kuruluşlar tarafından

yapılan veya Kültür ve Turizm Bakanlığınca desteklenen ya da desteklenmesi uygun görülen;

- 1) Kültür ve sanat faaliyetlerine ilişkin ticari olmayan ulusal veya uluslararası organizasyonların gerçekleştirilmesine,
- 2) Ülkemizin uygarlık birikiminin kültürü, sanatı, tarihi, edebiyatı, mimarîsi ve somut olmayan kültürel mirası ile ilgili veya ülke tanıtımına yönelik kitap, katalog, broşür, film, kaset, CD ve DVD gibi manyetik, elektronik ve bilişim teknolojisi yoluyla üretilenler de dahil olmak üzere görsel, işitsel veya basılı materyallerin hazırlanması, bunlarla ilgili derleme ve araştırmaların yayınlanması, yurt içinde ve yurt dışında dağıtımı ve tanıtımının sağlanmasına,
- 3) Yazma ve nadir eserlerin korunması ve elektronik ortama aktarılması ile bu eserlerin Kültür ve Turizm Bakanlığı koleksiyonuna kazandırılmasına,
- 4) 21/7/1983 tarihli ve 2863 sayılı Kültür ve Tabiat Varlıklarını Koruma Kanunu kapsamındaki taşınmaz kültür varlıklarının bakımı, onarımı, yaşatılması, rölöve, restorasyon, restitüsyon projeleri yapılması ve nakil işlerine,
- 5) Kurtarma kazıları, bilimsel kazı çalışmaları ve yüzey araştırmalarına,
- 6) Yurt dışındaki taşınmaz Türk kültür varlıklarının yerinde korunması veya ülkemize ait kültür varlıklarının Türkiye'ye getirilmesi çalışmalarına,
- 7) Kültür envanterinin oluşturulması çalışmalarına,
- 8) Kültür ve Tabiat Varlıklarını Koruma Kanunu kapsamındaki taşınır kültür varlıkları ile güzel sanatlar, çağdaş ve geleneksel el sanatları alanlarındaki ürün ve eserlerin Kültür ve Turizm Bakanlığı koleksiyonuna kazandırılması ve güvenliklerinin sağlanmasına,
- 9) Somut olmayan kültürel miras, güzel sanatlar, sinema, çağdaş ve geleneksel el sanatları alanlarındaki üretim ve faaliyetler ile bu alanlarda araştırma, eğitim veya uygulama merkezleri, atölye, stüdyo ve film platosu kurulması, bakım ve onarımı, her türlü araç ve teçhizatının tedariki ile film yapımına,

10) Kütüphane, müze, sanat galerisi ve kültür merkezi ile sinema, tiyatro, opera, bale ve konser gibi kültür ve sanat faaliyetlerinin sergilendiği tesislerin yapımı, onarımı veya modernizasyon çalışmalarına

ilişkin harcamalar ile makbuz karşılığı yapılan bağış ve yardımların %100'ü kurumlar vergisi matrahının tespitinde indirilebilecektir. Bakanlar Kurulu, bölgeler ve faaliyet türleri itibarıyla bu oranı yarısına kadar indirmeye veya kanuni seviyesine kadar getirmeye yetkilidir.

2.13.2.4- Doğal afetlere ilişkin bağış ve yardımlar

Bakanlar Kurulunca yardım kararı alınan doğal afetler dolayısıyla Başbakanlık aracılığı ile makbuz karşılığında yapılan aynı ve nakdi bağışların tamamı kurum kazancından indirilebilecektir.

2.14- Ortaklara Kâr Payı Dağıtmama ve Kârın Sermayeye İlavesi

Kurumlar, kâr dağıtımını yapmaları halinde “temettü stopajı” adı verilen gelir vergisini ödemek zorundadırlar. Ancak “kârın sermayeye ilavesi kâr dağıtımını sayılmaz” hükmü gereğince, Gelir vergisi stopajından kurtulmak mümkündür.¹⁵⁰

231 Seri Nolu Gelir Vergisi Kanunu Genel Tebliğinde¹⁵¹ kurumların karlarını sermayeye eklemek suretiyle gerçekleştirdikleri kar dağıtım işlemlerinde, kar payı elde eden ortaklar nezdinde yapılacak vergileme konusunda aşağıdaki açıklamalara yer verilmiştir.

“4369 sayılı Kanunla Gelir Vergisi Kanunuyla değişik 94 üncü maddesinin birinci fıkrasının 6/b-i numaralı bendinde yer alan hükümlerle, kurumların kurumlar vergisinden istisna edilmemiş kazançları üzerinden yapılacak tevkifat kazancın dağıtımına bağlanmıştır. Ayrıca, yapılan düzenleme ile karın sermayeye ilavesinin kar dağıtımını sayılmayacağı belirtilerek, sermayeye eklenen karlar üzerinden tevkifat yapılmaması öngörülmüştür.

¹⁵⁰ Cholpan OKTAR, a.ge, s. 34 ile s.100

¹⁵¹ 231 Seri Nolu Gelir Vergisi Kanunu Genel Tebliği, 06.02.2000 tarih ve 23956 Sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

Karın sermayeye ilave edilmesinin kar dağıtımını sayılmayacağına ilişkin olarak Gelir Vergisi Kanununun vergi tevkifatını düzenleyen 94 üncü maddesinde yer alan hüküm, bu madde uyarınca yapılacak tevkifat açısından bir belirleme yapmaktadır. Dolayısıyla gerçek kişi ortaklar tarafından, karın sermayeye ilavesi suretiyle elde edilen kar paylarının menkul sermaye iradı olarak Gelir Vergisi Kanununun 85 ve 86 ncı madde hükümleri çerçevesinde beyan edilmesi gerekmektedir.

Bununla birlikte, Kurumlar Vergisi Kanununun 4503 sayılı Kanunla¹⁵² değişik geçici 28 inci maddesinin (a) bendinin üçüncü alt bendinde “Bu kazançların sermayeye ilavesi nedeniyle ortaklarca elde edilen menkul sermaye iradı için beyanname verilmez, başka gelirler nedeniyle verilen beyannameye bu gelir dahil edilmez..” hükmü yer almaktadır.

Bu hüküm uyarınca, geçici 28 inci madde kapsamındaki kazançların sermayeye ilave edilmesi nedeniyle ortaklarca elde edilen kar payları için tutarı ne olursa olsun beyanname verilmeyecek, diğer gelirler nedeniyle beyanname verilmesi halinde de bu kar payları beyannameye dahil edilmeyecektir.”

Yukarıda yer verdiğimiz tebliğ açıklamasında Gelir Vergisi Kanununun vergi tevkifatını düzenleyen 94 üncü maddesinde yer alan karın sermayeye ilave edilmesinin kar dağıtımını sayılmayacağına ilişkin hüküm, bu madde uyarınca yapılacak tevkifat açısından bir belirleme yaptığından gerçek kişi ortaklar tarafından bu şekilde elde edilen kar paylarının gelirin toplanması ve yıllık beyan esasına göre beyan edilmesinin gerekmele birlikte Kurumlar Vergisi Kanunu’nun geçici 28’inci maddesinde yapılan değişiklikle bu maddeye göre gayrimenkul ve/veya iştirak hisselerinin satışından kaynaklanan karların sermayeye eklenmesi nedeniyle ortaklarca elde edilen kar payları için tutarı ne olursa olsun beyanname verilmeyecek, diğer gelirler nedeniyle beyanname verilmesi halinde de bu kar payları beyannameye dahil edilmeyeceğine ilişkin düzenleme Kurumlar Vergisi Kanunu’nda yapılan düzenleme ile Gelir Vergisi Mükelleflerini etkileyen bir avantajlı durum yaratılmıştır.

¹⁵² 4503 Sayılı Kanun, 29/1/2000 tarih ve 23948 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

2.15. Serbest Bölgeler

Genel olarak serbest bölgeler; ülkenin siyasi sınırları içinde olmakla beraber gümrük bölgesi dışında sayılan, ülkede geçerli ticari, mali ve iktisadi alanlara ilişkin hukuki ve idari düzenlemelerin uygulanmadığı veya kısmen uygulandığı, sınai ve ticari faaliyetler için daha geniş teşviklerin tanındığı ve fiziki olarak ülkenin diğer kısımlarından ayrılan yerler olarak tanımlanabilir.

Ülkemizdeki serbest bölge uygulamaları bir gümrük rejimi değil, bir ekonomi ve dış ticaret politikası uygulamasıdır. Bu nedenle, serbest bölgelerle ilgili yasal düzenlemeler gümrük mevzuatı dışında ayrı bir kanun ve yönetmelikle yapılmıştır.

Mevzuatımızda serbest bölgeler konusunda düzenleme getiren anayasal düzenleme, 3218 Sayılı “Serbest Bölgeler Kanunu”dur.¹⁵³ Söz konusu Kanun genel hükümleri ortaya koyan kısa bir kanundur. Uygulamaya yönelik daha ayrıntılı hükümler ise bu kanunu istinaden çıkarılan “Serbest Bölgeler Uygulama Yönetmeliği”nde¹⁵⁴ yer almaktadır.

Avrupa Birliği'nin genişleme sürecinde ekonomik ve sosyal açıdan birbirinden farklı ülkelerin aynı birlik içerisinde yer alarak, aynı ekonomik politikalara uymak zorunda kalması ortaya çeşitli sorunlar çıkarmaktadır. Aday ülkeler ve birliğe yeni katılan ülkelerin daha önce içinde buldukları ekonomik koşullara göre uyguladıkları politikalar ve aldıkları önlemler bir çok açıdan Avrupa Birliği normlarından farklılık göstermektedir. Pek çok konu gibi serbest bölgeler de Avrupa Birliği ile aday ülke veya yeni katılan ülkeler arasında önemli bir tartışma konusunu oluşturmaktadır. Katılım sürecindeki hemen her ülkede Avrupa Birliği'ndeki uygulamalardan çeşitli farklılıklar gösteren bir uygulaması bulunması ve bu tür uygulamaların bir çok ülkede ulusal ekonomiye önemli katkılar sağlaması, Avrupa Birliği ile aday ülkeler arasında ciddi tartışmaların çıkmasına neden olmuştur.

¹⁵³ 15.06.1985 tarih ve 18785 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

¹⁵⁴ 10.03.1993 tarih ve 21520 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

Türkiye 1 Ocak 1996'dan itibaren Gümrük Birliği'ne girmiş bulunmaktadır. Diğer aday ülkelerden farklı olarak tam üye olmadan Gümrük Birliği'ne girdiği için Türkiye'nin durumu özel bir önem kazanmıştır. Türkiye'deki serbest bölgeler özellikle Gümrük Birliği açısından AB'nin dışa açılan kapıları olmuşlardır. Ticaret hacimlerine bakıldığında Avrupa Birliği ülkelerini % 30'luk oranla serbest bölgedeki ticaret hacminin en yoğun gerçekleştiği kalem olarak görülmektedir.

Türkiye'nin 1 Ocak 1996 tarihinde Avrupa Birliği ile Gümrük Birliği uygulamaya başladığı dikkate alındığında serbest bölgelerin durumu bir çok açıdan tartışmalı hale gelmiştir. Çünkü Avrupa Birliği'ndeki serbest bölgeler ile Türkiye'deki serbest bölge uygulamaları arasında bazı yönlerden farklılıklar bulunmaktadır. Gümrük Birliği'ne uyum çerçevesinde gümrük kapılarının azaltılması gibi bir çok düzenleme hayata geçirilirken, serbest bölgeler konusundaki uygulamalar bir çok açıdan belirsizliğini devam ettirmektedir. Avrupa Birliği ile Türkiye'nin serbest bölgeler konusundaki temel tartışma konuları genel olarak yasal uygulamalardaki farklılıklar, grev ve sendika yasağı ve vergi muafiyetleri ile ilgilidir. Özellikle vergileme açısından serbest bölge uygulamalarının sübvansiyon niteliğini sağladıkları söylenebilir. Bu da Avrupa Birliği'nin rekabet kuralları ile çelişmektedir. Bu nedenle son değişikliklerle, bölgedeki vergisel teşviklerin azaltılması yoluna gidilmiş, bununla birlikte bölgede önceden ruhsat almış firmaların ruhsat tarihleri sona erene kadar hakları korunmuş, fakat bu koruma 31.12.2008 tarihine kadar olmak kaydıyla sınırlandırılmıştır.¹⁵⁵

Avrupa Birliği üyeliği sürecindeki diğer ülkelerde de benzer sorunlar ortaya çıkmaktadır. Aday ülkelerin ekonomilerine önemli katkıları bulunan serbest bölgelerden kolaylıkla vazgeçmesi mümkün görünmemektedir. Ancak, serbest bölgeler sorununun ileride Gümrük Birliği'ne dahil edilebilecek aday ülkeler açısından da önemi büyüktür. Çünkü Avrupa Birliği, sınırları içerisinde tek tip gümrük uygulamalarını aksatacak veya rekabet kuralları gibi birliğin ortak politikalarına aykırı uygulamalara sıcak bakmamaktadır. Diğer yandan, hem oldukça yaygın serbest bölge uygulamalarına sahip olan ve hem de bir bölgesel birleşme

¹⁵⁵ ÇELİK Gökalp Kırca-ÖZÇELİK Gül-KILIÇ Ahmet, age, s. 26

hareketine katılacak veya katılmış olan ülkelerin iki farklı uygulamayı entegre etmeleri oldukça zor görünmektedir.¹⁵⁶

Serbest bölgeler siyasi ve ideolojik farklılıklara rağmen tüm dünyada uygulanmış ve uygulanmakta olan bir ekonomi politikası aracıdır. Ülkemizde de özellikle 1980'li yıllara egemen olan ekonominin dışa açılması, ihracata dayalı büyüme modelinin benimsenmesi ve liberalleşme akımı sonucunda serbest bölge uygulamaları başlamış bulunmaktadır. İhracata yönelik yatırımların ve üretimlerin artması, yabancı sermaye ve teknoloji girişinin hızlandırılması, ekonomi girdi ihtiyacının ucuz ve düzenli bir şekilde temin edilmesi ve dış finansman ve ticaret imkanlarından daha fazla yararlanılması amaçlarıyla kurulan serbest bölgelerin Türkiye'deki kısa geçmişinin pek de başarısız olduğu söylenemez. Kendinden beklenen hacmi, potansiyeli gösterememelerine rağmen serbest bölgeler ekonomimizde önemli bir yer tutmaktadır.

2.15.1. Serbest Bölgelerde Uygulanan Kurumlar Vergisi İstisnası¹⁵⁷

2.15.1.1. Yasal Düzenleme

3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanununun 5084¹⁵⁸ sayılı Kanunun 8 inci maddesiyle değişik 6 ncı maddesi ve 9 uncu maddesiyle eklenen geçici 3 üncü maddesi aşağıdaki gibidir:

“Madde 6 - Serbest bölgeler gümrük bölgesi dışında sayılır.

Bu bölgelerde gümrük ve kambiyo mükellefiyetine dair mevzuat hükümleri uygulanmaz.

¹⁵⁶ Avrupa Birliği Sürecinde Serbest Bölgeler, www.dtm.gov.tr/ead/DTDERGI/nisan2003/AB.htm, 15.11.2004

¹⁵⁷ 85 Seri Nolu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği, 04.09.2004 Tarih ve 25573 Sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

¹⁵⁸ 5084 sayılı Kanunla Serbest Bölgeler Kanununda yapılan söz konusu değişiklikler 6/2/2004 tarih ve 25365 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak, yayımlandığı tarih itibarıyla yürürlüğe girmiş bulunmaktadır.

Kullanıcıların tutmak zorunda oldukları defterler ile düzenleyecekleri belgelere ilişkin olarak, 4/1/1961 tarihli ve 213 sayılı Vergi Usul Kanununun hükümlerine bağımlı olmaksızın düzenleme yapmaya Maliye Bakanlığı yetkilidir.

İşleticiler ve kullanıcılar yatırım ve üretim safhalarında Bakanlar Kurulunca belirlenecek vergi dışı teşviklerden yararlandırılabilir.”

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

a) Bu bölgelerde gerçekleştirdikleri faaliyetleri dolayısıyla elde ettikleri kazançları, bu maddenin yürürlüğe girdiği tarih itibarıyla faaliyet ruhsatlarında belirtilen süre ile sınırlı olmak üzere gelir veya kurumlar vergisinden müstesnadır. Bu istisnanın 31/12/1960 tarihli ve 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesinin birinci fıkrasının (6) numaralı bendinin (b) alt bendi kapsamında yapılacak tevkifata etkisi yoktur.

b) Bu bölgelerde istihdam ettikleri personele ödedikleri ücretler 31/12/2008 tarihine kadar gelir vergisinden müstesnadır. Ancak, bu maddenin yürürlüğe girdiği tarih itibarıyla ruhsatlarında belirtilen süre 31/12/2008 tarihinden daha önceki bir tarihte sona eriyorsa, istisna uygulamasında ruhsatta yer alan sürenin bitiş tarihi dikkate alınır.

c) Bu bölgelerde gerçekleştirdikleri faaliyetleri ile ilgili olarak yaptıkları işlemler 31/12/2008 tarihine kadar her türlü vergi, resim ve harçtan müstesnadır.

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

3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanunda 5084 sayılı Kanunla yapılan düzenleme ile serbest bölgelerde vergi mevzuatına ilişkin hükümlerin uygulanmasına başlanılmış, tam ve dar mükelleflerin bölgedeki gelir ve kurumlar vergisi muafiyeti sona

endirilmekle birlikte eklenen geçici 3 üncü madde ile de geçiş dönemine ilişkin istisna uygulamasına yer verilmiştir.

2.15.1.2. Geçiş Döneminde Kurumlar Vergisi İstisnasının Kapsamı

Serbest Bölgeler Kanununun geçici 3 üncü maddesinin birinci fıkrasının (a) bendi uyarınca, 6/2/2004 tarihine kadar (bu tarih dahil) serbest bölgelerde faaliyette bulunmak üzere faaliyet ruhsatı almış mükelleflerin, ruhsatlarında belirtilen süre ile sınırlı olmak üzere bölgelerde gerçekleştirdikleri faaliyetler dolayısıyla elde ettikleri kazançların kurumlar vergisi istisnası bulunmaktadır.

Faaliyet ruhsatı almak üzere ilgili mercilere başvurmuş olmakla birlikte, 6/2/2004 tarihine kadar henüz faaliyet ruhsatı alamamış mükelleflerin bu istisna hükümlerinden faydalanabilmeleri mümkün bulunmamaktadır.

İstisna, sadece faaliyet ruhsatlarında belirtilen süre ile sınırlı olmak üzere serbest bölgelerde yürütülen faaliyetlerden elde edilen kazançlara ilişkindir. Dolayısıyla, serbest bölgelerde şubesi bulunan kurumlar ile kanuni veya iş merkezi serbest bölgelerde olan mükelleflerin, bu bölgeler dışında yürüttükleri faaliyetlerden elde ettikleri kazançlar istisna kapsamında bulunmamaktadır.

2.15.1.3. İstisna Kazanç Tutarının Tespiti

Serbest Bölgeler Kanununun geçici 3 üncü maddesinin birinci fıkrasının (a) bendinde yer alan istisna, bir kazanç istisnasıdır. Dolayısıyla, mükelleflerin serbest bölgelerdeki faaliyetlerinden elde ettikleri hasıllardan bu faaliyetlere ilişkin olarak yapılan giderlerin düşülmesi sonucu bulunacak kazanç, kurumlar vergisinden istisna edilmektedir.

Bu istisna serbest bölgelerde yürütülen faaliyetlerden elde edilen kazançlara ilişkin olduğundan, bu istisnanın serbest bölgelerde elde edilmiş olsa dahi faiz, repo ve benzeri faaliyet dışı gelirleri kapsamı söz konusu değildir. Bununla birlikte, serbest bölgelerde yürütülen faaliyetlerden doğan alacaklara ilişkin kur farkı ve vade farkı gelirleri istisna kapsamında değerlendirilmektedir.

İstisna kazancın ve bu kapsamda kurumlar vergisi matrahının tespiti açısından, istisna kapsamında bulunan ve bulunmayan hasılat, maliyet ve gider unsurlarının ayrı ayrı izlenmesi ve istisna kapsamında olan faaliyetlere ait hasılat, maliyet ve gider unsurlarının, diğer faaliyetlerle ilişkilendirilmemesi ve kayıtların da bu ayrımı sağlayacak şekilde tutulması gerekmektedir.

Serbest bölgelerde yürütülen ve istisna kapsamında olan faaliyetlerin zararlar sonuçlanması halinde, bu zararların istisna kapsamında olmayan diğer faaliyetlere ilişkin kazançlardan indirilmesi mümkün olmadığı gibi ertesi yıla devredilmesi de mümkün bulunmamaktadır.

Diğer taraftan, teknoloji geliştirme bölgelerinde olduğu gibi serbest bölgelerde faaliyet gösteren mükelleflere, TÜBİTAK ve benzeri kurumlar tarafından Ar-Ge projelerine ilişkin olarak ilgili mevzuat çerçevesinde hibe şeklinde sağlanan destek tutarları, kurum kazancına dahil edilmesi ve istisnadan yararlandırılması mümkün bulunmaktadır.

2.15.1.4. Müşterek Genel Giderler Ve Amortismanların Dağıtımı

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

Aynı şekilde hem serbest bölgelerde hem de serbest bölge dışındaki faaliyetlerde kullanılan amortismanına tabi iktisadi kıymetlerin amortismanlarının, esas itibarıyla her bir işte kullanıldıkları gün sayısı dikkate alınarak dağıtılması gerekmektedir. Hangi işlerde ne kadar süreyle kullanıldığı tespit edilemeyen sabit kıymetlere ilişkin amortismanlar, müşterek genel giderlerle birlikte dağıtımına tabi tutulması sözkonusu olacaktır.

2.15.1.5. Vergi Kesintisi Sorumluluğu

Serbest bölgelerde faaliyette bulunan kurumlar vergisi mükelleflerinin, 06/02/2004 tarihinden sonra Gelir Vergisi Kanunu ve Kurumlar Vergisi Kanunu uyarınca vergi kesintisine tabi ödemeler üzerinden kestikleri vergileri, bağlı buldukları vergi dairesine mükellefiyet tesis ettirerek sorumlu sıfatıyla beyan edip ödemeleri gerekmektedir.

2.15.1.5.1. Kâr Paylarının Dağıtılması Halinde Vergi Kesintisi

Serbest Bölgeler Kanununun geçici 3 üncü maddesinin birinci fıkrasının (a) bendindeki istisna hükmünün, kâr dağıtımına bağlı olarak yapılacak vergi kesintisine etkisi bulunmamaktadır.

Dolayısıyla, serbest bölgelerde faaliyette bulunan kurumlar vergisi mükelleflerinin, bu bölgelerde elde ettikleri kazançları dağıtımları halinde, dağıtılan kâr payları üzerinden elde edenin hukuki niteliğine göre Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesinin birinci fıkrasının (6) numaralı bendinin (b) alt bendi ile Kurumlar Vergisi Kanununun 15 inci maddesinin ikinci fıkrası ve 30 uncu maddesinin üçüncü ve altıncı fıkraları uyarınca vergi kesintisi yapmaları gerekmektedir.

2.15.1.5.2. Mevduat Faizi Ve Repo Gelirinde Vergi Kesintisi

Serbest bölgelerde faaliyet gösteren kurumlar vergisi mükelleflerinin serbest bölgelerdeki banka veya diğer finans kurumlarında bulunan mevduat hesaplarına tahakkuk ettirilen faizler ile repo kazançları üzerinden, Kurumlar Vergisi Kanununun 15 ve 30 uncu maddeleri uyarınca vergi kesintisi yapılması gerekmektedir. Öte yandan, mevduat faizi ve repo kazançları Gelir Vergisi Kanununun geçici 67 nci maddesi kapsamında vergi kesintisine tabi bulunduğundan, söz konusu kazançlar üzerinden yürürlükte olduğu müddetçe bu maddeye göre vergi kesintisi yapılması gerekmektedir.

Dolayısıyla, serbest bölgelerdeki banka şubeleri veya diğer finans kurumlarınca yapılacak olan söz konusu vergi kesintileri, bu kurumlarca mahallin vergi dairesine mükellefiyet tesis ettirilerek sorumlu sıfatıyla beyan edilip ödenmesi gerekecektir.

2.15.1.5.3. Muhtasar Beyanname Verilmesi

Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesi ile Kurumlar Vergisi Kanununun 15 ve 30 uncu maddeleri uyarınca vergi kesintisi yapmaya mecbur olanlar, bir ay içinde yaptıkları ödemeler veya tahakkuk ettirdikleri kârlar ve iratlar ile bunlardan kestikleri vergileri¹⁵⁹ ertesi ayın yirmiüçüncü günü akşamına kadar beyan etmeleri gerekmektedir. Ancak, istisna uygulaması veya diğer nedenlerle kesilen bir verginin olmaması durumunda muhtasar beyanname verilmesine gerek bulunmamaktadır.

2.15.1.6. İstisna Uygulamasında Süre

Serbest Bölgeler Kanununun geçici 3 üncü maddesinin birinci fıkrasının (a) bendinde yer alan kazanç istisnası, serbest bölgelerde faaliyet gösteren mükelleflerin faaliyet ruhsatlarında belirtilen süre ile sınırlı olduğundan, istisna uygulaması mükelleflerin faaliyet ruhsatlarında belirtilen sürenin son günü (son gün dahil) bitecektir.

2.15.1.7. İmalat Faaliyetlerine Uygulanacak İstisna

2.15.1.7.1. Genel Olarak

Serbest bölgelerde imalat faaliyetinde bulunan mükelleflerin bölgelerde imal ettikleri ürünlerin satışından elde ettikleri kazançları, Türkiye'nin Avrupa Birliğine tam üyeliğinin gerçekleştiği tarihi içeren yıllık vergileme döneminin sonuna kadar kurumlar vergisinden istisnadır.

Bu istisnadan, bölgede yeni faaliyete geçen mükellefler ile faaliyet ruhsatlarında yer alan sürenin dolmasıyla normal vergileme rejimine tabi olacak mükellefler yararlanacaktır.

Ancak,

- Üretim dışı faaliyetlerden,
- Serbest bölge dışında üretilen malların satışından,
- Faaliyet ruhsatında belirtilen alan dışında üretilen malların satışından,

¹⁵⁹ 5615 Sayılı Kanun'un 10'uncu maddesi ile değişen ve 04.04.2007 tarihinde yürürlüğe giren ibare; değişmeden önceki şekli "ertesi ayın yirminci günü akşamına kadar"

- Serbest bölgede veya serbest bölge dışında fason olarak imal ettirilen ürünlerin satışından

elde edilen kazançlar istisna kapsamında değerlendirilmeyecektir.

İstisna uygulamasında, imal edilen ürünün yurt dışına ya da yurt içine satılmasının bir önemi bulunmamaktadır.

Serbest Bölgeler Kanununun geçici 3 üncü maddesinin ikinci fıkrası uyarınca, serbest bölgelerde faaliyet gösteren mükelleflerin imal ettikleri ürünlerin satışından elde ettikleri kazançların gelir veya kurumlar vergisinden istisna edilebilmesi için;

- Bölgelerde “imalat” faaliyetinde bulunmak üzere almış oldukları ruhsatın bir örneğini,

- Sanayi sicil belgesi ve kapasite raporunun bir örneğini,

- İmalat faaliyetinde kullanılacak araç parkını gösteren bir listeyi

yenı mükellefiyet tesis ettirenler mükellefiyet tesisinde, durum değışikliklerinde ise (yenı bir alanda imalata başlayacak mükelleflerin bu durumu ruhsatlarına işlettirdikten sonra) değışikliği müteakiben verecekleri ilk geçici vergi beyannamesi ekinde, ilgili vergi dairesine vermeleri gerekmektedir.

2.15.1.7.2 İstisna Kapsamındaki Fason İmalat

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

Ancak,

- Fason imalatın sadece, sanayi sicil belgesi veya faaliyet ruhsatında yazılı üretim kapsamında yaptırılması,

- Söz konusu istisna serbest bölgelerde yapılan imalata tanınmış olduğundan imalatın fason imalattan çok işletmenin kendi imalatından oluşması,

- İmalat faaliyetleriyle ilgili olarak istisnadan yararlanacak kazanç tutarının fiili kapasite kullanımı ile sınırlı olması,
- İş riskinin ve organizasyonunun üstlenilmesi,
- Ham madde ve yardımcı maddelerin temin edilmesi,

gerekmektedir.

Serbest bölgede imalat faaliyetinde bulunan bir mükellefin emtia alım satımı ile de uğraşması durumunda, imalat faaliyetlerinden elde edilen kazançlar istisna kapsamında değerlendirilecek; faaliyet ruhsatının 6/2/2004 tarihinden önce alınmış olması hali saklı kalmak kaydıyla, ticari faaliyetlerden elde edilen kazançlar ise istisna kapsamında değerlendirilmesi sözkonusu olmamaktadır.

2.15.1.8. Diğer Hususlar

2.15.1.8.1. Defter ve Belge Düzeni

Serbest bölgelerde faaliyet gösteren mükelleflerin Vergi Usul Kanununun defter tutma ve belge düzenine ilişkin hükümlerine uyma zorunlulukları bulunmaktadır. Bununla beraber, Serbest Bölgeler Kanununun 6 ncı maddesi ile kullanıcıların tutmak zorunda oldukları defterler ve düzenleyecekleri belgelere ilişkin olarak Vergi Usul Kanunu hükümlerine bağlı olmaksızın düzenleme yapma konusunda Maliye Bakanlığına yetki verilmiştir.

Buna göre, serbest bölgelerde faaliyet gösteren mükelleflerin Vergi Usul Kanununu hükümleri çerçevesinde defter tutmaları, belge ve kayıt düzenine uymaları gerekmektedir.

2.15.1.8.2. Serbest Bölgelerde Gerçekleşen Birleşme Ve Devir Hallerinde İstisna Uygulaması

Serbest bölgede faaliyet gösteren bir şirketin, Türk Ticaret Kanununun ilgili maddeleri ile 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 18 inci maddesi ile 19 uncu maddesinin birinci ve ikinci fıkralarında düzenlenmiş bulunan birleşme ve devir hallerinde infisah eden kurum adına düzenlenmiş bulunan faaliyet ruhsatının, Dış

Ticaret Müsteşarlığı tarafından devralan kurum adına yenilenmesi ve yenileme işlemi sonrası da devralan şirketin bölgede faaliyet gösteriyor olması durumunda, devralan şirket 3218 sayılı Kanunun geçici 3 üncü maddesi hükmünden yararlanabilecektir.

Yalnızca faaliyet ruhsatının devri veya satın alınması şeklinde gerçekleşen işlemler, 3218 sayılı Kanunun geçici 3 üncü maddesi ile öngörülen istisnalar kapsamında değerlendirilmeyecektir.

2.15.1.8.3. Faaliyet Ruhsatlarında Belirtilen Sürenin Uzatılması

Serbest Bölgeler Kanununun geçici 3 üncü maddesinde;

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

a) Bu bölgelerde gerçekleştirdikleri faaliyetleri dolayısıyla elde ettikleri kazançları, bu maddenin yürürlüğe girdiği tarih itibarıyla faaliyet ruhsatlarında belirtilen süre ile sınırlı olmak üzere gelir veya kurumlar vergisinden müstesnadır....”

hükmü yer almaktadır.

Dolayısıyla, serbest bölgelerde faaliyette bulunmak üzere ruhsat almış mükellefler, maddenin yürürlüğe girdiği 6/2/2004 tarihi itibarıyla faaliyet ruhsatlarında öngörülen sürenin sonuna kadar kurumlar vergisi istisnasından yararlanabilecektir. 6/2/2004 tarihinden sonra, mükelleflerin faaliyet ruhsatlarının süresinin çeşitli nedenlerle uzatılması durumunda, istisna süresinin uzaması söz konusu olmayacaktır.

2.16-Yatırım Teşvikleri:

Bunlar Yatırımlarda Devlet Yardımları Mevzuatında yer alan vergi teşvikleri¹⁶⁰ ve vergi dışı teşviklerdir. Yatırım teşvikleri şunlardır:

Yatırım indirimi, gümrük vergisi, KDV istisnası, vergi, resim ve harç istisnası, enerji desteği, arsa tahsis ve fondan kredi tahsisidir.

¹⁶⁰ Ayrıntılı bilgi için bkz., Recep BIYIK-Aydın KIRATLI, **Vergi Teşvikleri ve Korumaları**, Maliye Hesap Uzmanları Derneği yayını, İstanbul-2001

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

3-GELİR VERGİSİ PLANLAMASI

3.1 Belirli İllerde Yapılacak Yatırımlara 5084 Sayılı Kanunla Sağlanan Vergi Avantajları ve Diğer Avantajlar

3.1.1- Gelir Vergisi Stopajı Desteği

3.1.1.1- Uygulamanın içeriği

01.10.2003 tarihinden sonra faaliyete başlayan gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin bu işyerlerinde çalıştırdıkları işçiler ile belirtilen tarihten önce faaliyete geçmiş olan gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin, 01.10.2003 tarihinden önceki son (4) aylık sigorta beyannamesinde (beyannamenin ilgili olduğu dönemin son ayında) gösterilen işçi sayısına ilave olarak çalıştırdıkları işçilerin ücretleri üzerinden hesaplanacak gelir vergisinin, organize sanayi bölgeleri ile endüstri bölgelerinde tamamının, diğer yerlerdeki yatırımlarda ise % 80'inin terkin edilmesi hükme bağlanmıştır. Her iki durumdaki mükellefler için de, gelir vergisi stopajı avantajından yararlanabilmek için konulmuş bir işçi sayısı sınırı bulunmamaktadır. (Kanunda, mevcut ve faaliyette bulunan işletmelerin devredilmesi, birleşmesi, bölünmesi veya nevi değiştirmesi gibi hallerin, çalışanlardan yapılacak gelir vergisi stopajının terkinin uygulamasında yeni işe başlama olarak değerlendirilmeyeceği hükme bağlanmıştır)

Kanun koyucu, bu uygulamanın kapsamına giren illerde 01.10.2003 tarihinden sonra faaliyete başlayan gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin bu işyerlerinde çalıştırdıkları işçilerin (sayıları ne olursa olsun) ücretleri üzerinden hesaplanacak gelir vergisi stopajının, iki sonraki paragrafta belirlenen sınırı aşmamak kaydıyla, organize sanayi bölgeleri ile endüstri bölgelerinde tamamının, diğer yerlerdeki yatırımlarda ise % 80'inin terkin edilmesini kararlaştırmış bulunmaktadır.

Bu avantajdan, belirtilen tarihten önce faaliyete başlamış mükellefler, ancak, 01.10.2003 tarihinden önceki son (4) aylık sigorta beyannamesinde (beyannamenin ilgili olduğu dönemin son ayında) gösterilen işçi sayısına ilave olarak çalıştırdıkları işçiler için yararlanabileceklerdir.

Ancak, Kanunkoyucu, bu hüküm kapsamında terkin edilecek gelir vergisinin azami tutarının, yeni işe alınan işçi sayısı ile asgari ücret üzerinden ödenmesi gereken verginin çarpımı sonucu bulunacak tutarın organize sanayi ve endüstri bölgelerindeki iş yerlerinde tamamını, diğer yerlerdeki iş yerlerinde ise % 80'ini aşamayacaktır.

Örneğin, kapsama giren illerden birinin organize sanayi bölgesinde iki yıldır faaliyette bulunan bir mükellefin, 01.10.2003 tarihinden önce vermiş olduğu en son (4) aylık sigorta prim bordrosunun ilgili olduğu dönemde (50) işçi istihdam ettiğini, mükellefin 01.10.2003 tarihinden itibaren işletmesinde çalıştırdığı işçi sayısını 75'e çıkardığını varsayalım. Yeni işe alınan işçilerden Mart 2004 ayında kesilmesi gereken gelir vergisinin toplam tutarı da, 1,5 milyar lira olsun.

Bu durumda mükellefin yeni işe aldığı (25) işçi dolayısıyla muhtasar beyanname üzerinden tahakkuk eden vergiden terkin edilecek tutar, işçilerin ücretleri üzerinden hesaplanan toplam gelir vergisi stopajının tutarı ile yeni işe alınan (25) işçi için asgari ücret tutarı dikkate alınarak hesaplanacak toplam gelir vergisi stopajından düşük olanı olacaktır. Asgarî ücret üzerinden hesaplanan vergi ile işçi sayısının çarpımı sonucu bulunan tutar olan (32.265.000 x 25=) 806.625.000.- lira, işçilerin ücretleri üzerinden hesaplanan gelir vergisi stopajından (1.500.000.000.-) daha düşük olduğu için mahsup edilmek suretiyle terkin edilecek tutar, 806.625.000.- lira olacaktır. (Mükellefin organize sanayi bölgesi veya endüstri bölgesi dışında faaliyet gösteriyor olması durumunda, terkin edilecek tutar, 806.625.000.- liranın % 80'i olacaktır.) Kıyaslama yukarıda olduğu gibi toplu olarak yapılacak olup, her bir işçi için ayrı ayrı hesaplama yapılmayacaktır.

3.1.1.2- Uygulamanın süresi

Uygulamaya, Maliye Bakanlığınca uygulamanın usul ve esaslarının açıklanmasından sonra, Mart/2004 ayı başından itibaren geçilecek ; 31.12.2008 tarihinde de son verilecektir. Kolayca anlaşılabilceği gibi, teşvikin büyüklüğü ek istihdamın yaratıldığı tarihten itibaren azalarak devam edecektir. Örneğin, 2004 yılı başında sağlanan bir ilave istihdam için (5) yıl süreyle teşvik sağlanırken, 2008 yılının son aylarında sağlanan bir ilave istihdam için sağlanacak teşvik ancak birkaç aylık olacaktır. Bu şekilde ilave istihdamın mümkün olduğunca erken sağlanması amaçlanmaktadır.

3.1.1.3- Uygulama kapsamında bulunan iller

Uygulamanın kapsamında, Devlet İstatistik Enstitüsü Başkanlığınca 2001 yılı için belirlenen fert başına gayrisafi yurt içi hâsıla tutarı 1500 ABD Doları veya daha az olan iller bulunmaktadır.

3.2 Şahıs Sigorta Primleri¹⁶¹

Gelir Vergisi Kanunu'nun 5228 sayılı Kanununun 28 inci maddesiyle başlığı ile birlikte değişen 89 maddesine göre (Yürürlük; 31.07.2004) ;

“Beyan edilen gelirin % 10'unu (bireysel emeklilik sistemi dışındaki şahıs sigorta primleri için, beyan edilen gelirin % 5'ini) ve asgarî ücretin yıllık tutarını aşmamak şartıyla, mükellefin şahsına, eşine ve küçük çocuklarına ait hayat, ölüm, kaza, hastalık, sakatlık, analık, doğum ve tahsil gibi şahıs sigorta primleri ile bireysel emeklilik sistemine ödenen katkı payları (sigortanın veya emeklilik sözleşmesinin Türkiye'de kâin ve merkezi Türkiye'de bulunan bir sigorta veya emeklilik şirketi nezdinde akdedilmiş olması, prim ve katkı tutarlarının gelirin elde edildiği yılda ödenmiş olması ve ücret geliri elde edenlerin ücretlerinin safi tutarının hesaplanması

¹⁶¹ Bkz. Gelir Vergisi Sirküleri/3, 13/08/2003 Tarih ve GVK-3/2003-3/Bireysel Emeklilik Sistemi-1 Sayılı

sırasında ayrıca indirilmemiş bulunması şartıyla, eşlerin veya çocukların ayrı beyanname vermeleri halinde, bunlara ait prim ve katkı payları kendi gelirlerinden indirilir.” Gelir vergisi matrahının tespitinde, gelir vergisi beyannamesinde bildirilecek gelirlerden indirimler yapılabilmektedir.

3.2.1- Vergi Uygulamaları

3.2.1.1- Ödenen Katkı Payları Vergi Matrahından İndirilmesi

Bireysel emeklilik sistemine ödenen katkı paylarının belli limitler dahilinde vergi matrahından indirilmesi esası benimsenmiştir.

- Ücretli çalışanlar; ödedikleri katkı paylarını, ödendiği ayda elde edilen ücretin %10'unu ve yıllık olarak asgari ücretin yıllık tutarını aşmamak kaydıyla gelir vergisi matrahından indirebilirler.
- Yıllık beyanname verenler; gelirlerinin %10'unu ve asgari ücretin yıllık tutarını aşmamak şartıyla, bireysel emeklilik sistemine ödenen katkı payları toplamını, katkı tutarlarının gelirin elde edildiği yılda ödenmiş olması şartıyla vergi matrahından indirebilirler.¹⁶²

Örnek1: Bir ücretlinin ücret matrahının tespitinde indirim konusu yapabileceği katkı payı ödemelerine ilişkin bilgiler aşağıdaki gibidir:

Aylık Brüt Ücret	1.000 YTL
Katkı Payı Ödemesi	75 YTL
Asgari Ücretin Yıllık Tutarı	6.372 YTL
Brüt Ücretin %10'u	100 YTL
İndirim Konusu Yapılabilecek Katkı Payı Tutarı	75 YTL

Bu bilgilere göre, brüt ücreti 1.000 YTL olan ücretli, bireysel emeklilik sistemi için ödediği 75 YTL'lik katkı payının tamamını gelir vergisi matrahının hesaplanmasında

¹⁶² <http://emeklilik.anadoluhayat.com.tr/rehber/index.asp#sorular> 28 Mart 2007

indirim konusu yapabilecektir. Çünkü; ödenen katkı payı tutarı (75 YTL) aylık brüt ücretin %10'unu (100 YTL) aşmamaktadır,

Örnek 2: Yıllık beyanname verecek olan bir mükellefin matrah tespitinde indirim konusu yapabileceği katkı payı tutarlarına ilişkin bilgiler aşağıdaki gibidir:

Yıllık Beyan Edilen Gelir	30.000 YTL
Katkı Payı Ödemesi	3.000 YTL
Asgari Ücretin Yıllık Tutarı	6.372 YTL
Beyan Edilen Gelirin %10'u	3.000 YTL
İndirim Konusu Yapılabilecek Katkı Payı Tutarı	3.000 YTL

Bu örnekte, mükellef tarafından ödenen 3.000 YTL'lik katkı payının tamamı gelir vergisi matrahının hesaplanmasında indirim konusu yapılabilecektir. Çünkü;

a. Ödenen katkı payı tutarı (3.000 YTL) beyan edilen gelirin %10'unu (3.000 YTL) aşmamaktadır,

b. Ödenen katkı payı tutarı asgari ücretin yıllık tutarından düşüktür.

3.2.1.2- Aynı Dönemde Hem Bireysel Emeklilik Katkı Payı Hem de Şahıs Sigorta Primi Ödenmesi Durumunda, Gelir Vergisi Matrahının Hesaplanması

Bireysel emeklilik sistemine ödenen katkı payları ile şahıs sigortaları için ödenen primlerin birlikte olması halinde matrahtan indirim konusu yapılabilecek tutar ücretin ya da beyan edilen gelirin %10'u ile sınırlı olacaktır. Ancak bu durumda şahıs sigorta primleri için %5'lik sınır ayrıca aranacaktır.

Örnek3: Bir ücretlinin ücret matrahının tespitinde indirim konusu yapabileceği katkı payı ve prim ödemelerine ilişkin bilgiler aşağıdaki gibidir:

Aylık Brüt Ücret	1.000 YTL
Katkı Payı Ödemesi	75 YTL
Şahıs Sigorta Primleri Ödemesi	75 YTL
Asgari Ücretin Yıllık Tutarı	6.372 YTL
Brüt Ücretin %10'u	100 YTL
Brüt Ücretin %5'i	50 YTL
İndirim Konusu Yapılabilecek Tutar	100 YTL

Bu bilgilere göre, ücretlinin, şahıs sigorta primi ile ilgili olarak matrahının tespitinde indirim konusu yapılabilecek tutar ücretinin %5'i olan 50 YTL ile sınırlıdır. Dolayısıyla 75 YTL'lik prim ödemesinin 50 YTL'lik kısmı indirim konusu yapılabilecektir. Bireysel emeklilik sistemine ödenen 75 YTL'lik katkı payının da 50 YTL'lik kısmı indirim konusu yapılabilecektir. Çünkü ilk %5'lik kısım şahıs sigorta priminin indirim konusu yapılmasıyla kullanılmıştır. Böylece toplam indirim konusu yapılabilecek tutar 100 YTL olmaktadır.

Örnek4: Yıllık beyanname verecek olan bir mükellefin matrah tespitinde indirim konusu yapabileceği katkı payı tutarlarına ilişkin bilgiler aşağıdaki gibidir:

Beyan Edilen Gelir	30.000 YTL
Katkı Payı Ödemesi	2.500 YTL
Şahıs Sigorta Primleri Ödemesi	400 YTL
Asgari Ücretin Yıllık Tutarı	6.372 YTL
Beyan Edilen Gelirin %10'u	3.000 YTL
Beyan Edilen Gelirin %5'i	1.500 YTL
İndirim Konusu Yapılabilecek Tutar	2.900 YTL

Bu örnekte, mükellef tarafından ödenen 2.500 YTL'lik katkı payının ve 400 YTL'lik şahıs sigorta priminin tamamı gelir vergisi matrahının hesaplanmasında indirim konusu yapılabilecektir. Çünkü;

- a. Ödenen katkı payı tutarı (2.500 YTL) beyan edilen gelirin %10'unu (3.000 YTL) aşmamaktadır,
- b. Ödenen şahıs sigorta primi beyan edilen gelirin %5'ini (1.500 YTL) aşmamaktadır,
- c. Ödenen katkı payı ve şahıs sigorta primi toplamı beyan edilen gelirin %10'unu aşmamaktadır,
- d. Ödenen katkı payı tutarı ve şahıs sigorta primi toplamı asgari ücretin yıllık tutarından düşüktür.

3.2.1.3- İşverenlerce Çalışanları Adına Bireysel Emeklilik Şirketlerine Ödenecek Katkı Payları Gider Olarak Gösterilebilmesi

Çalışanlar adına işverenlerce bireysel emeklilik şirketlerine ödenen katkı payları, bordroyla ilişkilendirilmeksizin, vergi matrahının tespitinde gider olarak indirilebilecektir. Ancak, 4697 sayılı Kanun'la, işverenlerce gider olarak dikkate alınacak tutar ile çalışan tarafından indirim konusu yapılan katkı payı tutarı toplamının, çalışanın, katkı paylarının ödendiği aydaki ücretinin % 10'unu ve yıllık tutarının asgari ücretin yıllık tutarını geçemeyeceği hükme bağlanmıştır.

Hem işveren hem de ücretli tarafından katkı payı ödenmesi ve toplam tutarın yukarıda belirtilen sınırı aşması halinde, indirimin öncelikli olarak ücret matrahının tespitinde mi yoksa ticari kazancın tespitinde mi yapılacağı konusu taraflarca serbestçe belirlenebilecektir.

Örnek5: Ücretlinin bireysel emeklilik sistemine ödediği katkı payı tutarı 300 YTL'dir. Bu tutarın yarısı işveren tarafından emeklilik şirketine ödenmektedir.

Aylık Brüt Ücret	2.000 YTL
Katkı Payı Ödemesi (Ücretli)	150 YTL
Katkı Payı Ödemesi (İşveren)	150 YTL
Asgari Ücretin Yıllık Tutarı	6.372 YTL
Brüt Ücretin %10'u	200 YTL
İndirim Konusu Yapılabilecek Tutar	200 YTL

Ödenen katkı payı toplam tutarı 300 YTL olmasına rağmen brüt ücretin %10'unun 200 YTL olması nedeniyle, hem işçi hem de işveren tarafından toplam indirilebilecek katkı payı tutarı 200 YTL olacaktır.

İndirimde ücret matrahının tespitine öncelik verilmesi durumunda, ücretli tarafından ödenen katkı payı tutarı olan 150 YTL ücretin safi tutarının tespitinde indirim konusu yapılacaktır. Aynı dönemde işveren tarafından ödenen tutarın sadece 50 YTL'lik kısmı ücretle ilişkilendirilmeksizin ticari kazancın tespitinde gider olarak indirilecektir. İşveren tarafından ödenen, ancak indirilemeyen 100 YTL ise ücret olarak vergilendirilmek suretiyle ticari kazancın tespitinde dikkate alınacaktır.

3.2.1.4- Aynı Dönemde, İşverenin Çalışanı Adına Katkı Payı ve Şahıs Sigortası Primi Ödemesi Halinde, Bunların İşverenin ve Çalışanın Vergi Matrahlarının Hesabında Gider ve İndirim Olarak Dikkate Alınması

İşverenin, aynı dönemde çalışanı adına, hem bireysel emeklilik katkı payı ve hem de şahıs sigortası primi ödemesi halinde, bunların, işverenin ve çalışanın vergi matrahlarının hesaplanması sırasında gider ve indirim olarak dikkate alınması, belli şartlarla mümkün olabilecektir.

Örneğin; bir işverenin brüt aylığı 1.800 YTL olan çalışanı adına, 120 YTL bireysel emeklilik katkı payı ve 80 YTL da şahıs sigortası primi ödediğini varsayalım.

Böyle bir durumda, işveren, çalışanı adına ödediği 120 YTL katkı payının tamamını (çalışanın brüt ücretinin % 10'unu aşmıyor olması sebebiyle), çalışanın bordrosu ile

ilişkilendirmeksizin, doğrudan gider olarak kaydedebilecektir. Ödenen 80 YTL'lik şahıs sigortası primini çalışanın bordrosunda gösterecek, ancak bu tutarın 60 YTL'lik kısmı ücretin vergi matrahının hesabında indirim olarak dikkate alınacaktır (brüt ücret tutarınının 120 YTL'lik kısmının katkı payı ile kullanılmış olması sebebiyle). Geri kalan 20 YTL tutarındaki şahıs sigortası primi ise net ücret ödemesi kabul edilerek ve çalışanın vergi dilimi dikkate alınarak brütleştirilecek ve işverence ücret ödemesi olarak gider yazılabilecektir.

3.2.1.5-Aynı Yıl İçinde Hem Bireysel Emeklilik Sistemine Katkı Payı ve Hem de Şahıs Sigortası Primi Ödeyen Bir Mükellefin, Ödediği Katkı Payı ve Primlerin Vergi Matrahından İndirimi

Aynı yıl içinde hem katkı payı, hem de şahıs sigortası primi ödeyen bir beyannameli mükellefin ödediği prim ve katkı payları, belirli koşullarla, beyan ettiği gelirden indirilebilecektir. Daha açık bir ifade ile, bu mükellefin ödediği katkı payları, beyan ettiği gelirin % 10'unu ve asgari ücretin yıllık tutarını aşmamak kaydıyla; şahıs sigortası primleri ise, beyan ettiği gelirin % 5'ini ve asgari ücretin yıllık tutarını aşmamak kaydıyla, beyan ettikleri gelirden indirilebilecektir.

Örneğin, 1.600 YTL katkı payı ve 1.200 YTL şahıs sigortası primi ödeyen bir beyannameli gelir vergisi mükellefinin anılan yıla ilişkin beyannamesinde gösterilen gelir tutarınının 19.000 YTL olduğunu varsayalım; mükellefin, beyan ettiği gelirden indirebileceği prim ve katkı payı toplamı 1.900 YTL'yi geçemeyecektir. Bu sınırlar, ayrı ayrı, katkı payı için 1.900 YTL ve şahıs sigortası primi için 950 YTL olarak dikkate alınacaktır. Örneğimizdeki mükellefin, ödediği 1.600 YTL katkı payının tamamı ile 1.200 YTL şahıs sigortası primininin 300 YTL'lik kısmını, beyan ettiği gelirden indirmesi mümkün olabilecektir.

3.2.1.6- Bireysel Emeklilik Şirketi Tarafından, Emeklilik Süresi Sonunda, Katılımcıya Yapılan Toplu Ödeme Üzerindeki Vergi Yükü

Bireysel emeklilik sisteminden emeklilik hakkı kazananlar ve sistemden zorunlu nedenlerle ayrılanlara yapılan ödemelerin %25'i gelir vergisinden istisna edilmiştir. %25'lik kısmı aşan tutar üzerinden %5 oranında vergi kesintisi (stopaj) yapılacaktır.

ÖRNEK	Bireysel Emeklilik Sistemi
Birikim	40.000
Gelir vergisinden istisna edilen tutar	10.000
Vergilendirilen tutar	30.000
Kesilecek vergi	-1.500
Ödenecek net tutar	38.500

3.2.1.7- Bireysel Emeklilik Şirketleri Tarafından Ödenecek Emekli Aylıkları Üzerinden Vergi Kesintisi Yapılması

Emeklilik birikimleri ile (yapılan vergi kesintilerinden sonra) aylık, 3 aylık, 6 aylık ya da yıllık dönemler halinde emeklilik aylığı bağlanmak üzere gelir sigortası yaptırılabilir.

Tek primli yıllık gelir sigortası kapsamında yapılan ödemelerin tamamı gelir vergisinden istisnadır.

3.2.1.8- Emeklilik Hakkı Kazanmadan Ayrılma Halinde Birikimlerin Vergilendirilmesi

Zorunlu haller (ölüm, iş göremezlik) dışında emeklilik hakkı kazanmadan sistemden ayrılma halinde katkı payı ödeme süresine bakılarak birikimler vergilendirilecektir:

• 10 yıl ve daha fazla süreyle katkı payı ödeyen ancak sistemden 56 yaşını doldurmadan ayrılan katılımcıların birikimleri üzerinden %10 tutarında gelir vergisi stopajı yapılacaktır,

• 10 yıldan az süreyle katkı payı ödeyen katılımcıların birikimleri üzerinden %15 oranında gelir vergisi stopajı yapılacaktır.

ÖRNEK	10 yıl katkı payı ödedikten sonra emeklilik hakkı kazanmadan ayrılanlar	10 yıl katkı payı ödemedi ayrılanlar
Birikim	40.000	40.000
Gelir vergisinden istisna edilen tutar	-	-
Vergilendirilen tutar	40.000	40.000
Kesilecek vergi	4.000	6.000
Ödenecek net tutar	36.000	34.000

3.2.1.9- Katılımcının Zorunlu Nedenlerle Sistemden Ayrılması Halinde Birikimlerin Vergilendirilmesi

Katılımcı ölüm ya da iş göremezlik gibi nedenlerle sistemden zorunlu olarak ayrılırsa, kendisine ya da hak sahiplerine ödenecek birikimlerde aynen emekliliğe hak kazanma halinde olduğu gibi vergilendirme yapılır. Birikimlerin %25'lik kısmı istisna tutulur, kalan %75'lik kısma %5 oranında gelir vergisi stopajı uygulanır.

2.2.1.10- Emekli olduktan sonra, toplu para almak yerine emekli aylığı almak tercih edilirse net birikimden yine stopaj kesintisi yapılıyor mu?

Bireysel Emeklilik Sisteminden emeklilik hakkı kazananlara yapılan ödemelerin %25'i gelir vergisinden istisna edilmiştir. %25'lik kısmı aşan tutar üzerinden %5 oranında vergi kesintisi (stopaj) yapılacaktır.

Vergi kesintisinden sonra emeklilik birikimleriyle, emekli maaşı bağlanmak üzere gelir sigortası yaptırılabilir. Yıllık gelir sigortası kapsamında yapılan ödemelerin tamamı gelir vergisinden istisnadır.

3.3- Hazine Bonosunda Vergi Avantajı

Parasını değişik yatırım araçlarından bir veya birkaçında değerlendirmek suretiyle en yüksek getiriyi elde etmeyi düşünenlerin, ödenecek vergiyi de göz önünde bulundurmaları gerekmektedir. Yatırım yaparken sonradan ödenecek vergiyi ve beyan edilecek kazancı düşünmeyen yatırımcılar, karşılaştıkları vergi yüküne şaşırmakta ve vergiyi ödeme konusunda zorlanabilmektedirler.

Devlet tahvili ve hazine bonoları karşılığında elde edilen faizlerin vergilendirilmesinde sağlanan kolaylık ve avantaj¹⁶³, bu kıymetlerin 31.12.2005 tarihine kadar ihraç edilmiş olması halinde kullanılabilir. Buna göre, 31.12.2007 tarihine kadar geçerli olmak üzere , 31.12.2001 -31.12.2005 tarihleri arasında ihraç edilen Devlet Tahvili ve Hazine bonolarının faiz gelirleri ve bunların elden çıkarılmasından sağlanan kazançlar önce enflasyondan arındırılmakta, daha sonra da her yıl için belirlenen belli bir tutarı gelir vergisinden istisna tutulduktan sonra kalan beyan edilmektedir. Sözgelisi, 2004 yılı için belirlenen enflasyondan arındırma oranı % 43.8 ve istisna rakamı 156 Milyar 506 Milyon TL dikkate alındığında , 303 Milyar 391 Milyon TL'ye kadar olan hazine bonusu ve devlet tahvili geliri beyan dışı kalmaktadır. Bu tür gelirlerde stopaj oranı da 0 (sıfır) olduğundan kısacası yukarıda belirtilen tutara kadar olan hazine bonusu ve devlet tahvili faizleri dolayısıyla herhangi bir vergi ödenmemektedir. Eurobond faiz gelirlerinde de yukarıda belirtilen istisna tutarının düşülmesi söz konusu olmakta ancak bunlar döviz cinsinden olduğu için enflasyon indirimi yapılmamaktadır.

Devletin iç ve dış borçlanma politikasının sonucu olarak Hazine bonusu ve devlet tahvili faizlerinin yüksekliği yanında, bu tür kazançlar için 2007 yılı sonuna kadar geçerli olacak şekilde sağlanan vergisel kolaylık ve avantajda hazine bonusu ve

¹⁶³ http://www.alomaliye.com/levent_gencyurek_hazine_bonusu.htm

devlet tahviline olan ilgiyi artırmaktadır. Yüksek tutarlardaki faiz gelirlerinin vergi dışı bırakılmasının gelir dağılımının düzeltilmesi yanında vergide adaletin sağlanması ve toplumsal barışın tesisi noktalarında sıkıntı yarattığı göz önünde bulundurularak bir yandan devletin düşük faizle ve daha az borçlanması için önlemler alınmalı öte yandan da faiz gelirlerinin vergilendirilmesinde sözünü ettiğimiz kaygıları giderecek çözümler üretilmelidir.

3.4- Gıda Bankacılığına Yönelik Vergisel Düzenleme

5035 sayılı Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun ile Gelir Vergisi Kanunu'nun 40 ve 89. maddelerinde ve Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 17. maddesinde yapılan değişikliklerle Türk Vergi Sisteminde ilk defa Gıda Bankacılığı sistemi vergisel açıdan hukuki bir zemine oturtulmuştur. 251 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği'nde de uygulamaya yönelik detaylı bilgilere yer verilmiştir.

Gelir Vergisi Kanunu'nun (GVK) Ticari Kazancın Tespitinde İndirilecek Giderler başlıklı 40. maddesine 5035 sayılı Kanun ile eklenen 10. bendinde; *“Fakirlere yardım amacıyla gıda bankacılığı faaliyetinde bulunan dernek ve vakıflara Maliye Bakanlığınca belirlenen usul ve esaslar çerçevesinde bağışlanan gıda maddelerinin maliyet bedelinin”* matrahın tespitinde gider olarak dikkate alınabileceği ifade edilmiştir. Buna göre, hem ticari kazanç elde eden gelir vergisi hem de kurumlar vergisi mükellefleri Gıda Bankacılığı kapsamında yapmış oldukları bağışlara konu malların maliyet bedellerini vergiye tabi kazancın tespitinde gider olarak göz önünde bulundurabileceklerdir.

Yine GVK'nın Sigorta Primi, Teberru ve Diğer İndirimler başlıklı 89. maddesine 5035 sayılı Kanun ile eklenen bent ile, fakirlere yardım amacıyla gıda bankacılığı faaliyetinde bulunan dernek ve vakıflara Maliye Bakanlığınca belirlenen usul ve esaslar çerçevesinde bağışlanan gıda maddelerinin maliyet bedelinin tamamının, yıllık beyanname ile bildirilen gelirden indirilebilmesi imkanı getirilmiştir.

Yapılan düzenlemeye göre, vergi avantajından yararlanabilmek için gıda maddesi bağışının tüzüğünde veya senedinde ihtiyacı bulunanlara gıda yardımı yapabilmesine ilişkin hükümler bulunan dernek veya vakfa yapılmış olması gerekmektedir. Gıda bankacılığı yapabilmesine ilişkin tüzük veya senedinde hüküm bulunan dernek veya vakfın başka alanlarda da faaliyet gösteriyor olmasının, kamuya yararlı dernek veya vergiden muaf vakıf olup olmasının uygulama açısından herhangi bir önemi bulunmamaktadır.

Gıda Bankacılığı yapmak için yeni kurulan dernek ve vakıfların kuruluş aşamasında hazırladıkları tüzük veya senetlerinde “ihtiyacı bulunanlara gıda yardımı yapabilmesine imkan sağlayan” hükme yer vermeleri gerekmektedir.

Başka alanlarda halen faaliyet gösteren ancak üyelerine veya üyeleri dışında ihtiyacı bulunanlara gıda yardımı yapmak suretiyle hizmet vermek isteyen dernek veya vakıflar, olağan veya olağanüstü genel kurullarında karar almak suretiyle tüzük veya senetlerine “*iḣtiyacı bulunanlara gıda yardımı yapabilmesine*” ilişkin maddeyi ilave ettikten sonra gıda bankacılığı kapsamında faaliyet gösterebileceklerdir. Tüzüğünde veya senedinde gıda bankacılığı yapılabilmesine imkan veren bir dernek veya vakıf olmaksızın ihtiyacı bulunan kişilere doğrudan doğruya veya bunun dışındaki başka organizasyonlar aracılığıyla yapılacak gıda yardımlarının verginin hesabında gider yazılması veya vergiye tabi gelirden indirilmesi mümkün değildir.

Gıda bankacılığı kapsamında yapılacak bağışların konusunun kesinlikle *gıda maddesi* niteliğinde olması gerekmektedir. Ev ve giyim eşyası, kırtasiye maddesi, vb. nitelikte gıda ürünü niteliği bulunmayan malların gıda bankacılığı kapsamında değerlendirilmesi mümkün değildir. Bunun yanında, gıda bankacılığı sistemi içerisinde yapılan bağışlar karşılığında belli bazı görev ve yükümlülükleri şart koşan nitelikte olmayıp sadece bedelsiz olarak ihtiyaç sahiplerine dağıtılmak üzere yapılacaktır.

Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 5035 sayılı Kanun ile değişik 17/2. maddesine göre, fakirlere yardım amacıyla gıda bankacılığı faaliyetinde bulunan dernek ve

vakıflara Maliye Bakanlığınca belirlenen usul ve esaslar çerçevesinde bağışlanan gıda maddelerinin teslimi vergiden müstesnadır. Katma değer vergisi mükellefleri, bu kapsamda bir vergilendirme döneminde yaptıkları bağışların toplam tutarını ilgili dönem beyannamesinin 6 ve 7. satırlarına dahil etmek suretiyle beyanda bulunacaklardır.

Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 30/a ve 32. maddelerine göre, kısmi istisna niteliğindeki gıda maddesi bağışlarının bünyesine giren katma değer vergisi tutarının indirim konusu yapılması mümkün bulunmamakta olup bunlar gider olarak dikkate alınacaktır. Bu nedenle, bağışın yapıldığı dönemde, bağışlanan gıda maddelerinin iktisabı dolayısıyla yüklenilen katma değer vergisi tutarının hesaplanması ve aynı döneme ait katma değer vergisi beyannamesinin 20. satırına dahil edilmesi, aynı tutarın defter kayıtlarında "*İndirim KDV*" hesaplarından çıkarılarak, gider hesaplarına aktarılması gerekmektedir.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 40. maddesine eklenen hüküm çerçevesinde indirim konusu yapılacak bağışlar, bağışa konu mal bedeli Vergi Usul Kanunu'nun 232. maddesinde belirtilen fatura düzenleme sınırının altında kalsa dahi(2004 yılı için 440 Milyon TL) mutlaka fatura ile belgelendirilecek ve ayrıca taşıma için sevki irsaliyesi düzenlenecektir. Bağışlanan mala ilişkin bilgileri eksiksiz olarak içerecek fatura, bağış yapılan dernek veya vakıf adına düzenlenecektir. Mal bedeli olarak faturada, bağışa konu malın maliyet bedeli (yüklenilen katma değer vergisi hariç) yazılı olacaktır. Faturada "*İhtiyaç sahiplerine yardım şartıyla bağışlandığından KDV hesaplanmamıştır.*" ibaresinin yer alması zorunludur.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 89. maddesinde yapılan düzenleme çerçevesinde, yıllık beyannamede yer alacak gelir vergisi matrahının tespitinde indirim konusu yapılacak işlemlerde bağışı yapan tarafından bir belge düzenlenmesine gerek bulunmamakta olup, varsa bağış yapılan malın edinimine ilişkin belgelerin saklanması zorunludur. Dernek ve vakıflar kendi mevzuatlarının öngördüğü belgeleri düzenleyecek ve bağış yapanlara bir örneğini vereceklerdir.

Ticari faaliyetle uğraşanlarca düzenlenen faturalar dernek ve vakıf tarafından muhafaza edilecektir. Ticari işletmeye dahil gıda maddelerinin bağışlanması durumunda bu malların maliyet bedeli Gelir Vergisi Kanunu'nun 40. maddesi çerçevesinde gider kaydedilecektir. Bu işlem, faturanın bir yandan gelir bir yandan da gider kaydedilmesi suretiyle gerçekleştirilecektir.

Bağışlanan gıda maddelerinin işletmeye dahil olmaması halinde ise, söz konusu malın maliyet bedeli (KDV dahil) Gelir Vergisi Kanunu'nun 89. maddesi çerçevesinde yıllık beyannamenin bağış ve yardımlara ilişkin bölümüne yazılarak gelir vergisi matrahının tespitinde indirim olarak dikkate alınacaktır.

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

4-KATMA DEĞER VERGİSİ PLANLAMASI

4.1 Kredi Aktarmalarında Vergi Planlaması¹⁶⁴

4.1.1-Genel Bilgi

Firmalar bazen kullandıkları kredileri başka firmalara aktarabilmektedir. Bunun karşılığında da krediler için yükledikleri faiz giderleri ve kur farklarını aynı şekilde krediyi asıl kullanan firmaya aktarmaktadır. Krediyi asıl kullanan firma bu işlem sonucundaki maliyetini kazanç tespitinde gider olarak dikkate almaktadır. Krediyi aracı olan firma ise, bir taraftan gelir diğer taraftan gider yazdığı için dönem kazancı bu kredi sebebiyle değişmemektedir.

Ancak KDV açısından durum burada bitmemektedir. Krediyi kullandıran firma finansman hizmeti verdiği için KDV hesaplamak zorundadır. Esasında buradaki hizmetin finansman hizmeti mi, finansman sağlama hizmetini veya kredi kullanılmasına aracılık hizmeti mi olduğu hususu da ayrı bir tartışma noktasıdır.

İlk bakışta ödenen faizler ve kur farkları için KDV hesaplanması vergi idaresi açısından çekici görünebilir ve daha fazla vergi tahsilatı yapılacağı izlenimini uyandırabilir. Ancak görünen durum ile uygulamada ortaya çıkan durum tamamen birbirinden farklıdır. Kredi aktarmaları ve borç para kullandırmalarında KDV hesaplanması artık önemli bir vergi planlama aracı haline dönüşmüştür.

4.1.2- Yasal Açıklamalar

Şirketler arasında yapılan “finansman temini” işlemi, bir hizmet niteliği taşımaktadır. Bu hizmetin de bir bedeli olması gerekmektedir.

Burada finansman temininin bağlı şirketten yada holdingten sağlanması faaliyetin hizmet niteliğini değiştirmez.

Bu hizmetin karşılığını teşkil eden bedel, emsallerine uygun olmalıdır. Aksi takdirde

¹⁶⁴ Bülent ŞİŞMAN, İşletmelerde Vergi Planlaması Yöntemleri; Yaklaşım Yayınları, Nisan 2003

olay, KVK'nın 15 ve 17. maddeleri çerçevesinde örtülü kazanç eleştirisini gerektirecektir.

KDVK'nın 1/1. maddesi uyarınca, Türkiye'de ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetler Katma Değer Vergisi'ne tabidir.

Hizmetin tanımı ise KDVK'nın 4/1. maddesinde yapılmıştır.

Buna göre; ***“Hizmet, teslim ve teslim sayılan haller ile mal ithalatı dışında kalan işlemlerdir. Bu işlemler, bir şeyi yapmak, işlemek, meydana getirmek, imal etmek, onarmak, temizlemek, muhafaza etmek, hazırlamak, değerlendirmek, kiralamak, bir şeyi yapmamayı taahhüt etmek gibi şekillerde gerçekleştirilir.”***

KDVK'nın 24. maddesinin “c” bendinde de; ***“vade farkı, fiyat farkı, faiz, prim gibi çeşitli gelirler ile servis ve benzer adlar altında sağlanan her türlü menfaat, hizmet ve değerler”*** matraha dahil unsurlar olarak sayılmıştır.

Şirketlerarası finansman temininde yapılan işlem, yukarıdaki maddeler çerçevesinde ***“hizmet”*** niteliği taşımaktadır. Burada finansman sağlanan şirket, bu hizmeti, ilişkili olduğu firmaların yanısıra ilişkisiz üçüncü kişilerden de bir bedel karşılığında temin edebilecek durumdadır. Bu tip hizmeti sağlayan firmalar piyasada vardır. Finansman temini işlemiyle, sağlanan bir avantaj sözkonusudur.

Bu nedenle de olay hizmet kapsamı içine girmektedir. Finansman temininin bağlı şirketlerden sağlanmış olması, işlemin ***“hizmet”*** niteliğini değiştirmemektedir. Hizmet niteliğindeki bir işlem ise, yukarıda da belirtilen KDVK'nın 1 ve 4. maddeleri uyarınca KDV'ye tabi bulunmaktadır.

Yine bağlı şirketlerarası finansman temini, atıl fonların aktarımı şeklinde olabileceği gibi, dışarıdan sağlanan kredilerin kendi faizi dışında herhangi bir ek faiz yada bedel alınmaksızın doğrudan aktarımı şeklinde de olabilmektedir. Sağlanan kredilerin doğrudan bağlı şirkete aktarılmasında da olay, ***“hizmet”*** niteliği içermektedir. Burada da bağlı şirkete bir avantaj sağlanmaktadır. Bağlı şirkete atıl fon aktarımı ile bankadan alınan kredilerin doğrudan aktarımı arasında işlev olarak herhangi bir farklılık yoktur.

Krediyi alan şirket, bu krediyi kendi unvanını, saygınlığını kullanarak, kendi tüzel kişiliği üzerine almaktadır.

Bu kredinin bağlı bir şirkete doğrudan aktarılmasıyla da krediye ilişkin tüm avantajlar, krediyi kullanan sözkonusu bağlı şirkete geçmektedir. Burada, temin edilen kredinin kullanılmamasına ve doğrudan bağlı bir başka şirkete aktarılmasına rağmen kredinin aktarıldığı kuruluşa sağlanan bir avantajın olması, olayın “**hizmet**” niteliğini doğurmaktadır. Bu nedenle gerek atıl fon aktarımı şeklinde olsun, gerekse bankadan alınan kredilerin doğrudan aktarımı şeklinde olsun, bağlı şirkete yapılan her türlü finansman temini, hizmet niteliğindedir ve KDV’ye tabidir.

4.1.3- Konuya İlişkin Vergi İdaresinin Görüşü

Bu konuya ilişkin olarak gelir idaresi fazla bir görüş bildirmemiştir. Ancak vermiş olduğu bir kaç Özelge’de kredi kullandırma işleminin bir finansman hizmeti olarak kabul edilmesi ve KDV’ye tabi tutulması gerektiğini bildirmiştir. Konuya ilişkin olarak verilmiş olan Özelge¹⁶⁵ örnekleri aşağıdadır:

- *“Ayrı tüzel kişiliğine sahip şirketlerin faiz karşılığı birbirlerine kredi vermesi veya birinin bankadan aldığı krediyi diğer şirkete vermesi işlemleri, devamlı yapılıyorsa Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi’ne, devamlı yapılmıyorsa finansman hizmeti olarak KDV’ye tabi tutulması gerekir.”*

- *“Holding şirketlerin, bağlı şirketlerine karşı yaptıkları finansman hizmetleri vergiye tabidir.*

Holding şirketlerin, öz kaynaklarından veya kendi kullandıkları banka kredilerinden, bağlı şirketlerine kredi verme işlemi, finansman hizmeti niteliğinde olduğundan, Katma Değer Vergisi Kanunu’nun 1/1. maddesi hükmü uyarınca vergiye tabi bulunmaktadır. Ancak söz konusu işlemin banka ve sigorta muameleleri kapsamına girmesi halinde, anılan Kanun’un 17/4-e maddesi uyarınca vergiden müstesna olacağı şüphesizdir.

Holding şirketlerin, öz kaynaklarından veya kullandıkları banka kredilerinden, bağlı şirketlerine kredi vermeleri, bir finansman hizmeti olduğu ve Banka ve Sigorta

¹⁶⁵ Hayrettin TURAN, “Sermaye Şirketlerinin Aldıkları Kredileri Başka Şirketlere Kullandırmasınının, Katma Değer Vergisi Karşısında Durumu”, Vergi Dünyası, Sayı: 211, Mart 1999, s. 100

Muameleleri Vergisi'ne tabi bulunmadığı cihetle, bu krediler dolayısıyla aldıkları faizlere Katma Değer Vergisi uygulamaları gerekir.

Öte yandan sözkonusu işlemlerin dekont ile belgelendirilmesi mümkün olmayıp fatura düzenlenmesi gerekmektedir.¹⁶⁶”

4.1.4- Kredi Aktarmalarında KDV Hesaplatılmasının Vergi Planlama Aracı Haline Dönüşmesi

KDVK'da kredi aktarılması durumunda bu işlemin matrahının ne olacağı açıkça belirtilmemiştir. Kredi aktarması durumunda da bir krediyi aktaran firmanın bir hizmet verdiği hususu ise tartışmaya yer vermeyecek kadar açıktır.

Başka şirketlere kredi aktarmalarında veya borç para kullandırmalarında KDV hesaplatılması veya KDV hesaplanması gerektiğinin ileri sürülmesi bir bakıma daha fazla vergi geliri sağlanması düşüncesinden kaynaklanmaktadır.

Ancak bu durum tam tersine dönüşebilir ve KDV hesaplatılması durumu firmanın vergi yükünün azaltılmasına sebebiyet verebilir.

Firma, kredi aktarma durumunda krediyi kullanan firmadan aldığı faizler ve kur farkları için KDV hesapladığı zaman bir taraftan Hesaplanan KDV mekanizması yaratılırken diğer taraftan da krediyi kullanan firma için İndirilecek KDV mekanizması yaratılmış olmaktadır. İşte vergi planlaması da İndirim KDV'nin yaratıldığı tam bu noktada doğmaktadır.

Aşağıda verilen örneklerle bu durum net olarak gözler önüne serilecektir.

ÖRNEK 1:

Aynı gruba bağlı firmalardan yatırım yapan (A) firmasının devreden KDV tutarı 3 trilyon TL'dir. Aynı zamanda bu firmanın devreden KDV'yi her ay 100 milyar TL artış göstermektedir. Yüksek kârlılığı olan sektörde çalışan (B) firması ise her ay 500 milyar TL KDV ödemektedir. (B) firması aynı zamanda bankalardan kredi kullanmakta ve kullandığı bu krediler sebebiyle aylık 2 trilyon TL finansman giderine katlanmaktadır.

¹⁶⁶ M.B.'nin 13.12.1994 tarih ve 81791 sayılı Özelgesi

Holdıng yöneticileri (B) firmasının kendi başına kredi kullanması yerine kredi kullandırma işlemlerinin (A) firması üzerinden yapılmasına ve krediye ilişkin olarak ödenen tüm giderlerin (B) firmasından tahsil edilmesine, bu işlem sonucunda (B) firmasına fatura kesilmesine ve Vergi İdaresi'nin görüşüne uygun olarak da KDV hesaplatılmasına karar vermişlerdir. Her ay itibariyle 2 trilyon TL üzerinden fatura düzenlenecek ve % 18 oranında (2.000.000.000.000 x 0,18=) 360.000.000.000 TL tutarında KDV hesaplanacaktır.

(A) firması bu KDV'yi hesaplanan KDV olarak, (B) firması ise indirim KDV olarak dikkate alacaktır.

ÖNCE				
(A) FİRMASI			(B) FİRMASI	
İNDİRİM	KDV	3.000.000.000.000	ÖDENECEK KDV	500.000.000.000
TOPLAMI				
1. AY		3.100.000.000.000	1. AY ÖDENECEK	500.000.000.000
2. AY		3.200.000.000.000	2. AY ÖDENECEK	500.000.000.000
3. AY		3.300.000.000.000	3. AY ÖDENECEK	500.000.000.000
4. AY		3.400.000.000.000	4. AY ÖDENECEK	500.000.000.000
5. AY		3.500.000.000.000	5. AY ÖDENECEK	500.000.000.000
6. AY		3.600.000.000.000	6. AY ÖDENECEK	500.000.000.000
7. AY		3.700.000.000.000	7. AY ÖDENECEK	500.000.000.000
8. AY		3.800.000.000.000	8. AY ÖDENECEK	500.000.000.000
9. AY		3.900.000.000.000	9. AY ÖDENECEK	500.000.000.000
TOPLAM		3.900.000.000.000	TOPLAM ÖDENEN KDV	4.500.000.000.000
DEVREDEN KDV				
SONRA				
(A) FİRMASI			(B) FİRMASI	

İNDİRİM KDV TOPLAMI	3.000.000.000.000	ÖDENECEK KDV	500.000.000.000
1. AY (3.000+100-360=)	2.740.000.000.000	1. AY ÖDENECEK (500-360=)	140.000.000.000
2. AY (2.740+100-360)	2.480.000.000.000	2. AY ÖDENECEK	140.000.000.000
3. AY (2.480+100-360)	2.220.000.000.000	3. AY ÖDENECEK	140.000.000.000
4. AY (2.220+100-360)	1.960.000.000.000	4. AY ÖDENECEK	140.000.000.000
5. AY (1.960+100-360)	1.700.000.000.000	5. AY ÖDENECEK	140.000.000.000
6. AY (1.700+100-360)	1.440.000.000.000	6. AY ÖDENECEK	140.000.000.000
7. AY (1.440+100-360)	1.180.000.000.000	7. AY ÖDENECEK	140.000.000.000
8. AY (1.180+100-360)	920.000.000.000	8. AY ÖDENECEK	140.000.000.000
9. AY (920+100-360)	660.000.000.000	9. AY ÖDENECEK	140.000.000.000
TOPLAM DEVREDEN KDV	660.000.000.000	TOPLAM ÖDENEN KDV	1.260.000.000.000
VERGİSEL AVANTAJ TUTARI			
ÖNCEDEN ÖDENEN TOPLAM KDV (A)		4.500.000.000.000	
SONRADAN ÖDENEN TOPLAM KDV (B)		1.260.000.000.000	
EKSİK ÖDENEN KDV (C)=A-B		3.240.000.000.000	

Yukarıdaki tablodan da görüleceği üzere 9 aylık dönemde (B) firması 3.240.000.000.000 TL'lik KDV'yi ödemekten kurtulmaktadır. (A) firmasının da aynı dönemde devreden KDV'si aynı tutarda azalmaktadır. Böylece (A) firmasının mahsup edemediği ve kısa sürede mahsup etmesine imkan bulunmayan devreden

KDV'ler mahsup edilmekte, buna karşılık aynı tutarda KDV'nin de bir başka firma tarafından devlete ödenmesinin önüne geçilmektedir.

ÖRNEK 2:

(A) firmasının devreden KDV tutarı 2 trilyon TL'dir. Firmanın devreden KDV'si artış veya azalış göstermemektedir. Yüksek kârlılığı olan sektörde çalışan (B) firması ise her ay 400 milyar TL KDV ödemektedir. (B) firması aynı zamanda bankalardan kredi kullanmakta ve kullandığı bu krediler sebebiyle aylık 2 trilyon TL finansman giderine katlanmaktadır.

(B) firmasının kredi işlemleri (A) firması üzerinden yapılmaya başlanmıştır. Krediyeye ilişkin olarak ödenen tüm giderlerin (B) firmasından tahsil edilecek, bu işlem sonucunda (B) firmasına fatura kesilecek ve Vergi İdaresi'nin görüşüne uygun olarak da KDV hesaplanacaktır. Her ay itibariyle 2 trilyon TL üzerinden fatura düzenlenecek ve % 18 oranında ($2.000.000.000.000 \times 0,18=$) 360.000.000.000 TL tutarında KDV hesaplanacaktır. (A) firması bu KDV'yi hesaplanan KDV olarak, B firması ise indirim KDV olarak dikkate alacaktır.

ÖNCE				
(A) FİRMASI			(B) FİRMASI	
İNDİRİM TOPLAMI	KDV	2.000.000.000.000	ÖDENECEK KDV	400.000.000.000
1. AY		2.000.000.000.000	1. AY ÖDENECEK	400.000.000.000
2. AY		2.000.000.000.000	2. AY ÖDENECEK	400.000.000.000
3. AY		2.000.000.000.000	3. AY ÖDENECEK	400.000.000.000
4. AY		2.000.000.000.000	4. AY ÖDENECEK	400.000.000.000
5. AY		2.000.000.000.000	5. AY ÖDENECEK	400.000.000.000
6. AY		2.000.000.000.000	6. AY ÖDENECEK	400.000.000.000
7. AY		2.000.000.000.000	7. AY ÖDENECEK	400.000.000.000
8. AY		2.000.000.000.000	8. AY ÖDENECEK	400.000.000.000

9. AY	2.000.000.000.000	9. AY ÖDENECEK	400.000.000.000
TOPLAM DEVREDEN KDV	2.000.000.000.000	TOPLAM ÖDENEN KDV	3.600.000.000.000
SONRA			
(A) FİRMASI		(B) FİRMASI	
İNDİRİM KDV TOPLAMI	2.000.000.000.000	ÖDENECEK KDV	400.000.000.000
1. AY (2.000-360=)	1.640.000.000.000	1. AY ÖDENECEK (400-360=)	40.000.000.000
2. AY (1.640-360)	1.280.000.000.000	2. AY ÖDENECEK	40.000.000.000
3. AY (1.280-360)	920.000.000.000	3. AY ÖDENECEK	40.000.000.000
4. AY (920-360)	560.000.000.000	4. AY ÖDENECEK	40.000.000.000
5. AY (560-360)	200.000.000.000	5. AY ÖDENECEK	40.000.000.000
6. AY (200-360)	(-) 160.000.000.000	6. AY ÖDENECEK	40.000.000.000
7. AY (0-360)	(-) 360.000.000.000	7. AY ÖDENECEK	40.000.000.000
8. AY (0-360)	(-) 360.000.000.000	8. AY ÖDENECEK	40.000.000.000
9. AY (0-360)	(-) 360.000.000.000	9. AY ÖDENECEK	40.000.000.000
TOPLAM ÖDENEN KDV	1.240.000.000.000	TOPLAM ÖDENEN KDV	360.000.000.000
VERGİSEL AVANTAJ TUTARI			
ÖNCEDEDEN ÖDENEN TOPLAM KDV (A)		3.600.000.000.000	
SONRADAN ÖDENEN TOPLAM KDV (B)=1.240+360		1.600.000.000.000	
EKSİK ÖDENEN KDV (C)=A-B		2.000.000.000.000	

Yukarıdaki tablodan görüleceği üzere 5. ayın sonuna kadar (B) firması sadece 40 milyarlık KDV ödemekte ve her ay itibariyle 360 milyarlık KDV'yi ödemekten kurtulmaktadır. (A) firmasının indirim KDV'lerinin sıfırlandığı 7. aydan itibaren ise

(A) firması 360 milyar KDV ödemekte ve (B) firması ise 40 milyar TL KDV ödemektedir.

7. aydan itibaren kredinin doğrudan kullanılması yerine (A) firması üzerinden kullanılması vergi yükünde herhangi bir azalış sağlamamaktadır.

ÖRNEK 3:

(A) firmasının devreden KDV tutarı 2 trilyon TL'dir. Firmanın devreden KDV'si artış veya azalış göstermemektedir. Yüksek kârlılığı olan sektörde çalışan B firması ise her ay 500 milyar TL KDV ödemektedir. (B) firması aynı zamanda bankalardan kredi kullanmakta ve kullandığı bu krediler sebebiyle aylık 3 trilyon TL finansman giderine katlanmaktadır.

B firmasının kredi işlemleri (A) firması üzerinden yapılmaya başlanmıştır.

Krediye ilişkin olarak ödenen tüm giderlerin (B) firmasından tahsil edilecek, bu işlem sonucunda (B) firmasına fatura kesilecek ve Vergi İdaresi'nin görüşüne uygun olarak da KDV hesaplanacaktır. Her ay itibarıyla 2 trilyon TL üzerinden fatura düzenlenecek ve % 18 oranında ($3.000.000.000.000 \times 0,18=$) 540.000.000.000 TL tutarında KDV hesaplanacaktır. (A) firması bu KDV'yi hesaplanan KDV olarak, (B) firması ise indirim KDV olarak dikkate alacaktır.

ÖNCE				
(A) FİRMASI			(B) FİRMASI	
İNDİRİM	KDV	2.000.000.000.000	ÖDENECEK KDV	500.000.000.000
TOPLAMI				
1. AY		2.000.000.000.000	1. AY ÖDENECEK	500.000.000.000
2. AY		2.000.000.000.000	2. AY ÖDENECEK	500.000.000.000
3. AY		2.000.000.000.000	3. AY ÖDENECEK	500.000.000.000
4. AY		2.000.000.000.000	4. AY ÖDENECEK	500.000.000.000
5. AY		2.000.000.000.000	5. AY ÖDENECEK	500.000.000.000

6. AY	2.000.000.000.000	6. AY ÖDENECEK	500.000.000.000
7. AY	2.000.000.000.000	7. AY ÖDENECEK	500.000.000.000
8. AY	2.000.000.000.000	8. AY ÖDENECEK	500.000.000.000
9. AY	2.000.000.000.000	9. AY ÖDENECEK	500.000.000.000
TOPLAM DEVREDEN KDV	2.000.000.000.000	TOPLAM ÖDENEN KDV	4.500.000.000.000
SONRA			
A ŞİRKETİ		B ŞİRKETİ	
İNDİRİM KDV TOPLAMI	2.000.000.000.000	ÖDENECEK KDV	500.000.000.000
1. AY (2.000-540=)	1.460.000.000.000	1. AY DEVREDEN (540-500)	40.000.000.000
2. AY (1.460-540)	920.000.000.000	2. AY DEVREDEN (40+540-500)	80.000.000.000
3. AY (920-540)	380.000.000.000	3. AY DEVREDEN (80+540-500)	120.000.000.000
4. AY (380-540)	(-) 160.000.000.000	4. AY DEVREDEN (120+540-500)	160.000.000.000
5. AY (-540)	(-) 540.000.000.000	5. AY DEVREDEN (160+540-500)	200.000.000.000
6. AY (-540)	(-) 540.000.000.000	6. AY DEVREDEN (200+540-500)	240.000.000.000
7. AY (0-540)	(-) 540.000.000.000	7. AY DEVREDEN (240+540-500)	280.000.000.000
8. AY (0-540)	(-) 540.000.000.000	8. AY DEVREDEN (280+540-500)	320.000.000.000
9. AY (0-540)	(-) 540.000.000.000	9. AY DEVREDEN (320+540-500)	360.000.000.000

TOPLAM ÖDENEN KDV	2.860.000.000.000	TOPLAM DEVREDEN KDV	360.000.000.000
VERGİSEL AVANTAJ TUTARI			
ÖNCEDEDEN ÖDENEN TOPLAM KDV (A)		4.500.000.000.000	
SONRADAN ÖDENEN TOPLAM KDV (B)		2.860.000.000.000	
EKSİK ÖDENEN KDV (C)=A-B		1.640.000.000.000	

Yukarıdaki tablodan da görüleceği üzere 4. ayın sonuna kadar A firmasının indirim KDV'leri devamlı olarak azalmıştır. (B) firmasının yararlandığı finansman hizmeti dolayısıyla yüklendiği KDV tutarı ödediği KDV'den fazla olduğu için ilk aydan itibaren KDV devretmeye başlamıştır. (A) firmasının indirim KDV'lerinin sıfırlandığı 4. ayın sonuna kadar vergisel olarak devlete daha az KDV ödenmiştir. (A) firmasının her ay itibariyle devreden KDV'si 40 milyarlık artış göstermekte ve buna karşılık her ay itibariyle 500 milyarlık KDV'yi ödemekten kurtulmaktadır. 5. aydan itibaren ise ters bir durum ortaya çıkmaktadır.

Finansman hizmeti dolayısıyla yüklendiği KDV (B) firmasının ödeyeceği KDV'den daha fazla olduğu için bu kez (B) firmasının devreden KDV'leri artarken (A) firmasının da ödeyeceği KDV'ler artmaktadır.

Buradan da görüleceği üzere 4. aydan sonra (B) firmasının (A) firması üzerinden kredi kullanmasının ekonomik olarak bir mantığı yoktur.

4.1.5- Değerlendirme

Kredi aktarmalarında veya borç para kullandırmalarında alınan faizler ve kur farklarının KDV'ye tabi olup olmadığı önemli bir problem halini almıştır. Vergi İdaresi vergi kaybı olur endişesi ile görüşünü **“vergiye tabidir”** şeklinde açıklamakta, mükellefler ise vergi ödememek düşüncesi ile **“vergiye tabi değildir”** yönünde fikir beyan etmektedir.

Bir an için tamamen Vergi İdaresi'nin görüşünü kabul etsek bile bu durum tamamen mükellef lehine dönebilmekte, vergi hesaplanırken mükellefin vergisel yükü artmamakta ve aksine azalmaktadır.

Mükellefin vergisel yükünün nasıl azaldığı örneklerle ortaya konulmuştur. Bu durum krediyi aktaran için hesaplanan KDV mekanizması yaratılırken bunun sonucu olarak krediyi kullanan için de indirim KDV mekanizması yaratılmış olmasından kaynaklanmaktadır.

4.2- İşletmeye Otomobil Yerine Minibüs veya Panel Van Almanın Avantajı

4.2.1- KDV İndirimi Avantajı

Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 30. maddesinin birinci fıkrasının (b) bendine göre, faaliyetleri kısmen veya tamamen binek otomobillerinin kiralanması veya çeşitli şekillerde işletilmesi olanların bu amaçla kullandıkları hariç olmak üzere işletmelere ait binek otomobillerin alış belgelerinde gösterilen katma değer vergisi mükelleflerin vergiye tabi işlemleri üzerinden hesaplanan katma değer vergisinden indirilemiyor. İndirilemeyen KDV, otomobilin maliyetine ekleniyor ya da doğrudan gider yazılıyor. Yüklenen KDV'nin taşıtın maliyetine eklenmesi veya doğrudan gider yazılması, mükellefin tercihinə bağlıdır.¹⁶⁷

Diğer yandan, panel van ve minibüslerin alış belgelerindeki KDV'nin vergiye tabi işlemler üzerinden hesaplanan KDV'den indirilmesinde yasal bir engel bulunmamaktadır.¹⁶⁸

4.2.2- ÖTV Avantajı

Çok amaçlı araç olarak tanımlanan, azami ağırlığı 3,5 tonu aşmayan ve yolcu taşıma kapasitesi istiap haddinin % 50'sinin altında olan motorlu araçlardan motor silindir hacmi 2.800 cm³'ün altında olan Doblo, Connect, Kango, Expres, Combi, Partner, Caddy, Transpter, Starex gibi araçların ÖTV oranı % 10; şoför dahil 10 veya daha fazla kişi taşımaya mahsus araçlardan minibüslerin ÖTV oranı % 9'dur.

¹⁶⁷ Geniş bilgi için Bkz. Şükrü KIZILOL, KDV Kanunu ve Uygulaması, Föy volant, Yaklaşım Yayınları, Cilt: 4, s. 1552-1553

¹⁶⁸ Sezai ÖZCAN, İşletmeye Otomobil Yerine Minibüs veya Panel Van Almanın Avantajı, Yaklaşım Dergisi / Eylül 2005 / Sayı: 153

Otomobillerin ÖTV oranı ise, silindir hacimlerine göre % 37 ile % 84 arasında değişmektedir.

Bu durumda, silindir hacmi yüksek bir otomobilin fiyatı, yüzde 84 ÖTV ve ÖTV dahil tutar üzerinden hesaplanan yüzde 18 KDV, yüksek oranlı ÖTV nedeniyle ciddi anlamda artıyor. Öyle oluyor ki, otomobilin ÖTV ve KDV'sinin tutarı, bir panel van veya minibüsün fiyatını bile aşmaktadır.

4.2.3- Motorlu Taşıtlar Vergisi Avantajı

Panel van ve minibüslerin, motorlu taşıtlar vergisi otomobile kıyasla daha düşük. Otomobillerin motorlu taşıtlar vergisi, silindir hacimlerine göre değişiyor. Örneğin, 1-3 yaşındaki otomobillerin 2005 yılı vergileri 278 YTL ile 10.008 YTL arasında değişiyor.

Diğer yandan, panel vanların motorlu taşıtlar vergisi 1.900 cm³'ün altındaki ve üstündeki araçlar için değişmekte olup, 1-6 yaşındaki ve 1.900 cm³'ün altındaki bir panel vanın 2005 yılı vergisi 444 YTL, 1.900 cm³'ün üstündeki bir panel vanın 2005 yılı vergisi 667 YTL'dir. MTV Kanunu'nda minibüslerin vergi tarifesi için ise silindir hacmi dikkate alınmamış olup, 1-6 yaşındaki minibüslerin 2005 yılı vergisi 333 YTL'dir.

Görüldüğü gibi panel van ve minibüsler için MTV avantajı söz konusu olmaktadır.

Ayrıca, MTV Kanunu'nun 14. maddesine göre otomobillerden (taşıt kiralama faaliyeti ile uğraşanların bu amaçla kiraya verdikleri araçlar hariç) alınan vergi ve cezalar ile gecikme zamları, gelir ve kurumlar vergisi matrahının tespitinde gider yazılamıyor. Ancak, panel van ve minibüsler için ödenen motorlu taşıtlar vergisinin gider yazılmasında bir engel bulunmamaktadır.¹⁶⁹

¹⁶⁹ Şükrü KIZILOĞLU, "Firmaya Otomobil Yerine Minibüs Almanın Avantajları", Hürriyet, 26.07.2005

4.2.4- Amortisman Avantajı

Vergi Usul Kanunu'nun 320. maddesinin ikinci fıkrası hükmüne göre, faaliyetleri kısmen veya tamamen binek otomobillerinin kiralanması veya çeşitli şekillerde işletilmesi olanların bu amaçla kullandıkları binek otomobilleri hariç olmak üzere işletmelere alınan binek otomobillere, alındığı yılda kıst amortisman uygulanmaktadır. Otomobilin aktife alındığı ay dahil, yıl sonuna kaç ay kalmışsa, o süre için amortisman ayrılıp, gider yazılabiliyor. Amortisman ayrılmayan süreye isabet eden bakiye değer, itfa süresinin son yılında tamamen itfa edilmektedir.

Panel van ve minibüslerde ise, yılın son ayında satın alınıp aktife girse dahi, bir tam yıl üzerinden amortisman hesaplanıp, gider yazılmaktadır.

4.3- Konsinye Satışlar ile KDV Ertelemesi

Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 10/d maddesine göre, komisyoncular vasıtasıyla veya konsinyasyon suretiyle yapılan satışlarda, malların alıcıya teslimi vergiyi doğuran olay olarak kabul edilmiştir.

Komisyoncular vasıtasıyla veya konsinye suretiyle yapılan satışlarda; mal sahiplerince komisyonculara veya konsinye ye yapılan mal tevdiinde, malın tasarruf hakkı devredilmemekte, mal sadece satılmak üzere bunlara verildiğinden, bu aşamada Kanunun anladığı anlamda bir teslimden söz etmek mümkün değildir.

Bu nedenle teslim, malların komisyoncuya ve konsinyeye tevdiinde değil, malların bunlar tarafından gerçek alıcısına verilmesi anında meydana gelmektedir.

Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 10/b maddesine göre malın tesliminden önce fatura veya benzeri belgeler verilmesi hallerinde, bu belgelerde gösterilen miktarla sınırlı olmak üzere fatura veya benzeri belgelerin düzenlenmesi anında vergiyi doğuran olay meydana gelmektedir.

4.4.-Teşvik Belgeli Makina ve Teçhizat Teslimlerinde KDV İstisnası

4369 sayılı Kanununun 59 uncu maddesi ile 3065 sayılı Kanununun 13 üncü maddesine eklenen (d) bendinde, yatırım teşvik belgesi sahibi mükelleflere belge kapsamındaki makina ve teçhizat teslimleri katma değer vergisinden istisna edilmektedir.

Buna göre, yatırım teşvik belgesinde yer alan mallardan "makina ve teçhizat" niteliği taşıyanların yurtiçi teslimleri ile ithalinde 01/08/1998 tarihinden itibaren katma değer vergisi uygulanmayacaktır.

Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğinde¹⁷⁰ makina ve cihazlar, üretimde kullanılan her türlü makina ve cihazlar ile bunların eklentileri ve bu amaçla kullanılan taşıma gereçleri şeklinde tanımlanmıştır.

Buna göre makina ve teçhizat, amortismanına tabi iktisadi kıymet niteliği taşıyan ve mal ve hizmet üretiminde kullanılan sabit kıymetlerdir. Bir sabit kıymetin istisnadan yararlanabilmesi için, öncelikle makina ve teçhizat niteliğinde olması, ayrıca mal ve hizmet üretiminde kullanılması gerekmektedir. Sektörlerin yapısı itibarıyla üretim faaliyetinin yanısıra idari ve pazarlama gibi üretim dışı alanlarda kullanılan aynı cins sabit kıymetler ise bu kapsama girmeyecektir.

Sarf malzemeleri ve yedek parçalar ile hizmet üretiminde doğrudan ve zorunlu olarak kullanılanlar dışındaki masa, sandalye, koltuk, dolap, mefruşat gibi demirbaşlar makina ve teçhizat kapsamına girmediğinden istisnadan yararlanamayacaktır.

Taşıt araçları da makina ve teçhizat kapsamına girmemektedir. Bu nedenle otomobil, panel, arazi taşıtı, otobüs, minibüs, kamyonet, kamyon, treyler ve çekici (Euro I ve Euro II normlarına uygun yeşil motoru haiz olanlar hariç) gibi taşıt araçları istisnadan faydalanamayacaktır.

¹⁷⁰ 1 sıra No.lu Muhasebe sistemi Uygulama Genel Tebliği 26/12/1992 tarihli ve 21447 mükerrer sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

Ancak; yüklü ağırlığı 45 tonu geçen off road truck tipi kamyonlar ile karayoluna çıkması mümkün olmayan kaya tipi damperli kamyonlar, madencilikte kullanılan damperli kamyonlar, frigorifik kamyonlar, forkliftler, iş makinaları, vinçler, tarım makinaları ve benzerlerinin teslim ve ithalinde istisna kapsamında işlem yapılacaktır.

Hava, deniz ve demiryolu taşıma araçları da makina ve teizat kapsamına girmemektedir. Ancak Katma Değer Vergisi Kanununun 13/a maddesindeki şartların mevcudiyeti halinde bu araçların teslim ve ithalinde, sözü edilen 13 üncü maddede düzenlenen "araçlara ilişkin istisna" hükümleri çerçevesinde istisna uygulanabilecektir.

GLOBAL VERGİ PLANLAMASI

BEŞİNCİ BÖLÜM

5-VERGİ ANLAŞMALARI

5.1-Temettüler

5.1.1- Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları Kapsamında Temettü Vergilemesi

5.1.1.1-Genel Bilgi

946 Sayılı Kanun ile Kurumlar Vergisi Kanunu'nda yapılan değişiklikler öncesi; 1 .1.1994 tarihinden önceki dönemde, kurumlar vergisi oranı % 46 olarak uygulanmakta, kurum bünyesinde temettü tevkifatı veya benzeri bir ikinci vergileme söz konusu olmamaktaydı. Anılan değişikliklerle, % 46 olan kurumlar vergisi oranı % 25'e çekilmiş,ancak kurumların kurumlar vergisi sonrası kârları, dağıtılsın dağıtılmasın % 20 oranında (halka açık anonim şirketlerde % 10 oranında) gelir vergisi tevkifatma tabi tutulmuştur.

Hatırlanacağı üzere, kamu maliyesi alanında 1994 öncesi en çok tartışılan konuların başında, yine "**vergi reformu**" gelmekteydi. Adil, basit ve geniş tabanlı bir vergi sistemine olan ihtiyaç her kesim tarafından dile getirilmekte, haklı olarak istikrarlı bir ekonomik kalkınmanın önkoşulu olarak görülmekteydi. Kuşkusuz, gelişmekte olan ve hızlı bir değişim sürecinden geçen çoğu ülkede olduğu gibi bizde de yapısal reformların gerçekleştirilmesi kolay olmamaktadır. Anılan dönemde biraz yıllardır ertelenmiş bazı temel sorunların etkisiyle ve biraz da yeni bir hükümetin getirdiği heyecanla kapsamlı bir vergi reformu çabasına girildi.¹⁷¹

¹⁷¹ A.Feridun GÜNGÖR, Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları Kapsamında Temettü Vergilemesi, Yaklaşım, Yıl:5, Mart 1997, Sayı: 51 s.18-26, Yıl:3, Nisan 1997 Sayı: 52, s.51-61.

Gelir ve kurumlar vergisi sisteminde varolan ve vergi tabanını aşındıran çeşitli istisna ve muafiyetlerin ortadan kaldırılarak vergi tabanının genişletilmesi, sistemin verimliliğini azaltan uygulamalara son verilmesi, sistemin basitleştirilmesi ve vergi yükünün tüm kesimler üzerinde daha adil olarak paylaşılması bu reform çabasının temel amaçları olarak ortaya çıkmaktaydı.

Bu amaçlar doğrultusunda, 3946 Sayılı Kanun'la sistemin üniter yapısında uzun yıllar içinde meydana gelen bozulmanın düzeltilmesi hedeflendi. Gelir Vergisi Kanunu'nda yapılan önemli değişikliklerle, gelirin beyanı ve toplanması müessesesi yeniden düzenlendi, daha geniş bir mükellef kitlesinin gelirlerinin yıllık beyanname ile beyanı sağlandı. Böylece, daha önce beyan edilmeyen faiz ve temettülerin elde edenlerce beyanı zorunlu hale getirildi.

Bu yazımızda dar mükelleflerce elde edilen temettülerin¹⁷² vergilendirilmesi konusu, Türkiye'nin sonuçlandırdığı Çifte Vergilendirmeyi Önleme (ÇVÖ)' Anlaşmaları kapsamında incelenmekte, bu Anlaşmaların dar mükelleflere sağladığı vergisel imkanlar hem teorik hem de pratik sonuçlarıyla ayrıntılı olarak değerlendirilmektedir.

5.1.1.2- Mevzuatımızda Temettü Vergilemesi

5.1.1.2.1-Temettülerin Beyan Esasında Vergilendirilmesi

Gelir Vergisi Kanununda kar paylarının vergilendirilmesi ve kurum bünyesinde yapılacak vergi tevkifatına ilişkin olarak 4842 sayılı Kanunla yapılan düzenlemeler 24/04/2003 tarihinde yürürlüğe girmiş bulunmakla birlikte, Gelir Vergisi Kanununun Geçici 61 ve Geçici 62 inci maddelerinde geçiş dönemine ilişkin düzenlemelere yer verilmiştir.

¹⁷² Yazı içinde "temettü" terimi, en genel anlamıyla kurumlardan elde edilen kar paylarını ifade etmek üzere kullanılmaktadır. Kurumlardan elde edilen kar paylarının mevzuatımız kapsamında vergilendirilmesi esasları 191 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde ayrıntılı olarak açıklanmıştır.

Bu düzenlemelere göre;

- 24/04/2003 tarihinden önce yapılan müracaatlara istinaden düzenlenen yatırım teşvik belgeleri kapsamında yatırım indirimi istisnasından yararlanan kazançlar ile aynı tarihten önce gerçekleşen yatırımlar üzerinden hesaplanan ve kazancın yetersiz olması nedeniyle sonraki dönemlere devreden yatırım indiriminden yararlanan kazançlar üzerinden dağıtılsın dağıtılmasın %19,8 oranında tevkifat yapılacaktır.

- Kurumların 31/12/1998 ve daha önceki tarihlerde sona eren hesap dönemlerinde elde ettikleri kazançlarını dağıtmaları halinde tevkifat yapılmayacaktır.

- Kurumların 01/01/1999-31/12/2002 tarihleri arasında sona eren hesap dönemlerinde elde edilen ve kurumlar vergisinden istisna edilmiş kazançlar ile Gelir Vergisi Kanununun Geçici 61 inci maddesi kapsamında tevkifata tabi tutulmuş olan yatırım indiriminden yararlanan kazançların dağıtımı halinde tevkifat yapılmayacaktır.

Gerçek kişilerce elde edilen ve 75 inci maddenin ikinci fıkrasının (1), (2) ve (3) numaralı bentlerinde yazılı kar payları, beyana tabi başka gelirlerin bulunmaması, Türkiye’de tevkifata tabi tutulmuş olması ve 103 üncü maddede yazılı tarifinin ikinci gelir diliminde yer alan 15.000 (**2007 yılında 19.000 YTL**) lirayı aşmaması koşuluyla beyan edilmeyecektir. Gelir Vergisi Kanununun Geçici 55 inci maddesi uyarınca menkul kıymet yatırım fonlarından elde edilen kar payları tutarı ne olursa olsun beyan edilmeyecektir.

Gelir Vergisi Kanununun 22 nci maddesinin 2 numaralı fıkrasında; tam mükellef kurumlardan elde edilen kar paylarının yarısı gelir vergisinden istisna edilmiş, kar payının beyanı halinde, karın dağıtımı aşamasında kurum bünyesinde yapılan tevkifatın tamamının yıllık beyanname üzerinden hesaplanan gelir vergisinden mahsup edileceği hükme bağlanmıştır.

Buna göre, tam mükellef kurumlardan elde edilen 75 inci maddenin ikinci fıkrasının (1), (2) ve (3) numaralı bentlerinde yazılı kar paylarının yarısı gelir vergisinden istisna olduğundan; kalan tutar 15.000 (**2007 yılında 19.000 YTL**) lirayı aşıyor ise

beyan edilecektir. Beyan edilen tutar üzerinden hesaplanan gelir vergisinden karın dağıtım aşamasında kurum bünyesinde yapılan tevkifatın tamamı mahsup edilecektir. Mahsup sonrası kalan tutar genel hükümler çerçevesinde red ve iade edilecektir.

Karın sermayeye ilavesi sonucu elde edilen kar payları için beyanname verilmeyecektir.

5.1.1.2.2- Kurumların Kurumlar Vergisi Sonrası Kârlar Üzerinden Gelir Vergisi Tevkifatı

Gelir Vergisi Kanununun 94/6-b alt bendinde 4842 sayılı Kanunla yapılan değişiklikle kar payları üzerinden yapılan vergi tevkifatı, kar payına kaynak teşkil eden kurum kazancının istisna olup olmadığına bakılmaksızın karın dağıtılması aşamasına bırakılmıştır.

Tevkifat oranı 03/05/2003 tarih ve 2003/5590 ve 10/12/2003 tarih ve 2003/6577 sayılı Bakanlar Kurulu Kararları ile % 10 olarak belirlenmiştir.¹⁷³

Şirket türleri itibarıyla farklı tevkifat oranı uygulamasına 4842 sayılı Kanunla yapılan düzenleme ile son verildiğinden, söz konusu oran halka açık olan ve olmayan tüm şirketler için uygulanacaktır.

Ancak, karın sermayeye ilavesi kar dağıtım sayılmadığından tevkifat yapılmayacaktır.

Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmalarının temettülerin vergilendirilmesine ilişkin 10. maddesi bir çok durumda, iç mevzuatın önüne geçerek temettüler için daha düşük vergi oranlarını öngörmektedir.

¹⁷³ 2006/10731 nolu Bakanlar Kurulu Kararı ile kar payı stopajı %15'e çıkarılmıştır. ;23.07.2006 tarih ve 26237 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

5.1.1.3- ÇVÖ Anlaşmaları Kapsamında Temettü Vergilemesi

5.1.1.3.1-Vergileme Hakkının Paylaşımı ve Vergi Oranları

ÇVÖ Anlaşmalarının 10. maddesi temettülerin vergilendirilmesine ilişkindir. Anlaşmaya taraf devletlerden birinde mukim bulunan bir kurumdan, diğer devlette mukim birisinin temettü alması durumunda vergileme hakkının hangi devlete ait olacağı bu madde hükümleri ile açıklığa kavuşturulmaktadır.

Türkiye'nin sonuçlandığı ve halen yürürlükte olan Anlaşmalara bakıldığında, OECD ve Birleşmiş Milletler Anlaşma Modellerindeki anlayışa da uygun olarak, temettülerin vergilendirilmesinde, temettü elde eden kişinin mukim olduğu devletin vergilendirme hakkı sınırlandırılmamıştır. Bu devlet, kendi mukimlerinin Anlaşmaya taraf diğer devletten elde ettiği temettüleri iç mevzuatında öngörülen şekil ve şartlarla vergilendirebilecektir. Temettü ödeyen kurumun mukim olduğu, başka bir deyişle temettü gelirin doğduğu (kaynak) devletin vergileme hakkı ise tüm Anlaşmalarda belli bir oranla sınırlandırılmıştır. Buna göre, eğer söz konusu devlette temettüler Anlaşmada öngörülen oranın üzerinde bir oranda vergiye tabi ise, iç mevzuatta yer alan oran değil Anlaşmada belirtilen oran uygulanacaktır.

Türkiye'nin yaptığı bir çok ÇVÖ Anlaşmasında, temettülere uygulanacak vergi oranının, sermayeye iştirak nispetine bağlı olarak farklılaştırıldığı da görülmektedir. Buna göre eğer, temettü elde eden temettü ödeyen şirketin sermayesine, örneğin % 25'den daha yüksek bir nispette iştirak etmiş ise Almanya Anlaşmasında¹⁷⁴ olduğu gibi % 15 oranı, daha düşük bir iştirak halinde ise % 20 oranı uygulanmaktadır.

ÇVÖ Anlaşmalarının temettülerin vergilendirilmesine ilişkin hükümleri, Hollanda Anlaşması esas alınarak I Seri No.lu ÇVÖ Anlaşmaları Genel Tebliğinde¹⁷⁵ açıklanmıştır. Tebliğde, yapılan açıklamaların Türkiye'nin diğer Devletlerle akdettiği ÇVÖ Anlaşmalarının mahiyet itibarıyla aynı ve benzer hükümleri için de geçerli olacağı ifade edilmiştir.

¹⁷⁴ 20.4.1986 Tarih ve 86/10610 Sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile onaylanmış, 9.7.1986 Tarih ve 19159 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

¹⁷⁵ 15.5.1996 tarih ve 22637 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

5.1.1.3.2- Temettü Tanımı ve Anlaşmanın Uygulanacağı Vergiler

Anlaşmalar ile temettüyü ödeyen kurumun mukimi olduğu devletin vergileme hakkı önemli ölçüde sınırlandırıldığından, Anlaşma ile öngörülen vergi oranının uygulanacağı "**temettülerin**" belirlenmesi önem taşımaktadır. Bu öneme bağlı olarak, tüm Anlaşmaların 10. maddelerinde temettü tanımına yer verilerek, madde kapsamındaki vergilemenin çerçevesi de çizilmektedir. Örneğin, 1 Seri No.lu ÇVÖ Anlaşmaları Genel Tebliğindeki açıklamalar için de esas alınan Hollanda Anlaşmasında¹⁷⁶, bu kavram şu şekilde tanımlanmaktadır.

"4. Bu maddede kullanılan 'temettü' terimi, hisse senetlerinden, intifa senetlerinden veya intifa haklarından, kurucu hisse senetlerinden veya alacak niteliğinde olmayıp kazanca katılmayı sağlayan diğer haklardan elde edilen gelirleri, bunun yanı sıra dağıtımını yapan şirketin mukim olduğu Devletin mevzuatına göre, vergileme yönünden hisse senetlerinden elde edilen gelirle aynı muameleyi gören diğer şirket haklarından elde edilen gelirleri kapsar."

Söz konusu tanım çerçevesinde, vergi mevzuatımızda tanımlanan şekliyle Anlaşmaların uygulanacağı temettüler şu şekilde ayırt edilebilir:

- Her nevi hisse senetlerinin kâr payları (kurucu hisse senetleri ve diğer intifa hisse senetlerine verilen kâr payları ve pay sahiplerine hazırlık dönemi için faiz olarak veya başka adlarla yapılan her türlü ödemelerle Sermaye Piyasası Kanununa göre kurulan yatırım fonları katılma belgelerine ödenen kar payları dahil);
- İştirak hisselerinden doğan kazançlar (limited şirket ortaklarının, iş ortaklıkları ortaklarının ve eshamlı komandit şirketlerin komanditer ortaklarının kâr payları ile kooperatiflerin ortakların dağıttıkları kazançlar).

Dar mükellef gerçek kişilerin temettü elde etmesi halinde ise bunlar için vergi

¹⁷⁶ 4.7.1988 tarih ve 88/13122 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile onaylanarak 22.8.1988 tarih ve 1990 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

alacağı hesaplanmayacağı gibi, Gelir Vergisi Kanunu'nun 86. maddesinin 2 numaralı fıkrasında belirtildiği üzere, yıllık beyanname de verilmeyecektir.

Maliye Bakanlığı, ÇVÖ Anlaşmalarının 10. maddesinin söz konusu vergilemeyi içerip içermediği hususunu, bu vergilemeye ilişkin kanuni düzenlemenin gerekçesinde¹⁷⁷ yer alan belirlemeye paralel olarak, 1 Seri No.lu ÇVÖ Anlaşmaları Genel Tebliğinde açıklığa kavuşturmuştur. Buna göre, Türkiye'de mukim kurumlar tarafından dağıtılan temettüler, Türkiye'nin ÇVÖ Anlaşması yaptığı diğer bir devlette mukim olan gerçek ve tüzel kişiler tarafından elde edildiği takdirde, Gelir Vergisi Kanunu'nun 75. maddesinin ikinci fıkrasının 4 numaralı bendinde tanımlanan menkul sermaye iradından bu kişilere dağıtılan temettüye isabet eden kısım en çok Anlaşmanın 10.maddesinde belirlenen oranda vergilendirilecektir. Başka bir deyişle, bu kısım Anlaşmada % 10 oranı kabul edilmişse, 94. maddede öngörülen %15 oranında değil % 10 oranında vergilendirilecektir.

5.1.1.3.3- Düşük Vergi Oranı Uygulamasından Yararlanma Şartları

ÇVÖ Anlaşmalarında, iç mevzuatımıza göre daha düşük bir vergi oranının belirlendiği durumda, Gelir Vergisi Kanunu'nun 75. maddesinin ikinci fıkrasının 4 numaralı bendinde tanımlanan menkul sermaye iradına, başka bir deyişle "**farazi temettü**" tutarına Anlaşmada öngörülen oranın uygulanabilmesi için aşağıda belirtilen şartlar aranacaktır:

Temettü elde eden gerçek veya tüzel kişinin ÇVÖ Anlaşmasına taraf olan diğer devletin mukimi olması ve bu durumunu söz konusu devletin yetkili makamından¹⁷⁸ **alınan "Mukimlik Belgesi"** ve noterce onaylı Türkçe tercümesi ile tevsik etmesi gerekmektedir.

¹⁷⁷ Gerekçede şu açıklama yer almaktadır: "Vergi anlaşmalarında temettüler için Gelir Vergisi Kanunu'nun 75/4 ve 94/6. maddelerine göre yapılan tevkifattan daha düşük bir tevkifat kabul edilmesi halinde, lehtarın müracaatı üzerine fazladan tevkif edilen vergi iade edilecektir. Halka açık şirketler ve yatırım fonları ve ortaklıklarının dağıttığı kar paylarından böyle bir iade yapılmayacaktır."

¹⁷⁸ " Yetkili makam" terimi ÇVÖ Anlaşmalarının "Genel Tanımlar" başlıklı 3'üncü maddelerinde tanımlanmaktadır. Genel olarak, akit Devletlerin Maliye Bakanlarını ve onun yetkili temsilcilerini ifade etmektedir Uygulamada Maliye Bakanları, Anlaşmalar kapsamındaki görevleri ilgili bakanlık birimlerine vermektedir Dolayısıyla bazı ülkelerde, mukimlik belgesinin verilmesi yetkisi, mahalli vergi birimlerine de bırakılabilmektedir.

ÇVÖ Anlaşmalarının sağladığı ayrıcalıklardan, genel olarak sadece Anlaşmaya taraf devletlerde mukim olanlar yararlanabilir. Dolayısıyla, her iki devletin de mukimi olmayanların, is tsnai bazı durumlar hariç Anlaşm hükümlerine dayanarak bir hak iddi etmeleri mümkün değildir. Mukim terimi Anlaşmaların 4. maddesinde tanımlanmaktadır. Örneğin, bu terim Fransa Anlaşmasının¹⁷⁹ söz konusu maddesinin 1 numaralı fıkrasında "**Bu Anlaşmanın amaçları bakımından 'bir Akit Devletin mukimi' terimi o Devletin mevzuatı gereğince ikametgah, ev, kanuni merkez, iş merkez veya benzer yapıda diğer herhangi bir kriter nedeniyle vergi mükellefiyeti altına giren kişi anlamına gelir.**" şeklinde tanımlanmıştır.

Tanımda bahsedilen vergi mükellefiyeti mevzuatımızda yeralan şekliyle "**tam mükellefiyeti**" ifade etmektedir. Dolayısıyla, ÇVÖ Anlaşmalarında kullanılan mukim terimini, tam mükelle olarak anlamakta bir sakınca bulunmamaktadır. Ancak bazı hallerde Anlaşmaya taraf Devletlerin tam mükellefiyet için öngördükleri kriterler nedeniyle, bir kişi iki devletin birden mukimi, yani tam mükellefi olabilir. "**Çifte mukimlik**" olarak adlandırılan bu gibi durumlarda kişinin Anlaşma uygulaması bakımından hangi devletin mukimi sayılacağı sorunu da yine Anlaşmaların 4. maddelerinde yer alan ilkelere göre belirlenmektedir. Mukim (tam mükellef), ülke içinde ve dışında elde ettiği tüm kazançlar üzerinden vergilendirildiğinden, vergilendirme hakkının iki devlet arasında paylaşılmasında önem arz etmektedir.

- Temettü ödeyen kurumun anonim şirket olması halinde, düşük vergi oranından yararlanacak yabancı ortağa ait hisse senetlerinin nama yazılı olması gerekmektedir. Dolayısıyla hamiline yazılı hisse senetlerini elinde bulunduranların, Anlaşmalar kapsamında düşük vergi oranından yararlanmayı talep etmeleri mümkün bulunmamaktadır.

¹⁷⁹ 5.1.1989 tarih ve 89/13682 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile onaylanmış, 10.4.1989 tarih ve 20135 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

• Temettü elde edilmesi ile temettü elde edene ait Türkiye'de bulunan bir işyeri arasında etkin bir bağ bulunmaması gerekmektedir. En genel anlamıyla bu husus, Anlaşmaya taraf diğer devlette mukim olup Türkiye'de dar mükellef sayılan kişinin, sahip olduğu işyerine (Türkiye'de bulunan işletmesine) dahil hisse senetleri, iştirak hisseleri ve ortaklık payları nedeniyle doğan temettülerin düşük oran uygulamasından yararlanamayacağını ifade etmektedir. Bu hallerde, iç mevzuat hangi oranı öngörüyorsa o oran uygulanacaktır.

Bazı Anlaşmalarda, Anlaşmaya taraf diğer devlette "**iştirak kazancı istisnası**" benzeri bir istisnanın uygulanması halinde, düzenlenen Protokol hükümleri ile temettülere ilişkin 10. maddede belirlenenin ötesinde daha düşük oranlar da saptanabilmektedir. Bu daha düşük vergi oranlarından yararlanabilmek için, kendisine temettü ödemesinde bulunulan kurumun tam mükellefi olduğu Devlette iştirak kazançları istisnasından yararlanma hakkının olduğunu, başka bir deyişle bu temettülerin vergilendirilmeyeceğini, o Devletin yetkili makamlarından alman bir belge ve bu belgenin noter onaylı tercümesi ile tevsik etmeleri gerekmektedir.

Anlaşmada öngörülen oranın üzerinde vergileme yapılması nedeniyle fazladan ödenen vergilerin iadesi için başvurular, 1 Seri No.lu Genel Tebliğin 2 No.lu ekinde yer alan dilekçeyle yapılacaktır. Başvuru bizzat temettü elde eden kişi veya vekili tarafından yapılabilecektir.

Başvurunun vekil tarafından yapılması halinde, vergi dairesi temettüyü elde eden tarafından noterler aracılığıyla düzenlenmiş özel vekaletnameyi arayacaklardır. Ayrıca, yurtdışındaki noterler tarafından düzenlenen vekaletnamelerin Türk Büyükelçilik veya konsoloslukları tarafından tasdik edilmiş olması gerekmektedir.

5.1.1.3.4- Düşük Vergi Oranı Uygulamasında Yöntem

Daha önce de izah edildiği üzere, Anlaşma kapsamında düşük vergi oranı uygulaması, Gelir Vergisi Kanunu'nun 75. maddesinin ikinci fıkrasının 4 numaralı

bendi uyarınca menkul sermaye iradı sayılan kısımdan, yabancı ortağa dağıtılan temettüye isabet eden kısma Anlaşmaların 10. maddelerinde yer alan oranın uygulanmasını ifade etmektedir, 1 No.lu ÇVÖ Anlaşmaları Genel Tebliğinde belirtildiği üzere, düşük oranlı vergileme, iki yöntemle sağlanabilmektedir:

İade Yöntemi: Türkiye'de tam mükellefiyet esasında vergilendirilen (mukim) kurumlardan temettü alan ve düşük oranlı vergilemeden yararlanma hakkına sahip yabancılar veya bunların vekillerince, temettü dağıtan kurumun bağlı bulunduğu vergi dairesine yazılı olarak başvurulması halinde, fazladan ödenen vergiler kendilerine iade edilebilecektir.

Düşük Oranda Tevkifat Yöntemi: Kurum tevkifat matrahına Anlaşmada öngörülen düşük vergi oranını uygulama imkanını sağlamaktadır. Ancak, bu yöntemin uygulanabilmesi bakımından vergi tevkifatının yapılmasından önce, nakden veya hesaben kar dağıtımının gerçekleştirilmiş olması gerekmektedir. Zira, düşük oranda vergileme sadece yabancı ortaklara intikal eden temettüler için sözkonusu olup, karın dağıtılmadığı durumda bu uygulamadan yararlanma imkanı söz konusu değildir.

1 No.lu Genel Tebliğde iade yöntemi ve bu yöntem çerçevesinde Anlaşmalarda belirlenen orana göre fazladan tevkif edilen ve iadesi gereken gelir vergisinin nasıl hesaplanacağı açıklanmıştır. Düşük oranlı tevkifat yönteminde ise önce iç mevzuat uyarınca kurumun tevkifat yükümlülüğünün hesaplanacağı, daha sonra iade yönteminde fazladan tevkif edilen vergi nasıl hesaplanıyorsa, aynı yöntemle fazla tevkif edilen verginin hesaplanarak bu tutarın kurumun tevkifat yükümlülüğünden indirileceği belirtilmektedir. Kurumun gelir vergisi ve fon payı yükümlülüğünden indirilecek bu tutar, yabancı ortağın elde ettiği temettünün bir unsuru olduğundan, yabancı ortağa intikal ettirilecektir.

Genel Tebliğde yer alan açıklamalara göre iadesi gereken vergi ve fon payı veya vergi tevkifatından önce kar dağıtımını gerçekleştirilmişse kurumun tevkifat yükümlülüğünden indirilerek yabancı ortağın kar payına ilave edilecek vergi ve fon payı tutarı aşağıda belirtilen şekilde hesaplanacaktır:

1. İşlem: Dağıtılan karın vergi sonrası kara oranının hesaplanması

Vergi sonrası kar, kurum kazancından (vergi öncesi ticari kar) kurumlar vergisi, kurumlar vergisi üzerinden hesaplanan fon payı, gelir vergisi tevkifatı ve gelir vergisi tevkifatı üzerinden hesaplanan fon payı düşülmek suretiyle hesaplanacaktır.

Dağıtılan kar, toplam dağıtılan karı ifade etmektedir.

Dağıtılan kar birden fazla yılın kazancından karşılanmış ise, bu oran her bir yıl için ayrı ayrı hesaplanacaktır.

2.İşlem: İlgili yıl gelir vergisi tevkifat matrahından yabancı ortağın payına isabet eden kısmın hesaplanması

Yabancı ortağın kurumun sermayesine iştirak nispeti, kurumun gelir vergisi tevkifat matrahına uygulanmak suretiyle, bu matrahtan yabancı ortağın payına isabet eden kısım hesaplanacaktır.

3.İşlem: Yabancı ortağın payına isabet eden tevkifat matrahının dağıtılan kara ilişkin kısmının hesaplanması

Daha önce, 2. işlem olarak hesaplanan yabancı ortağın payına isabet eden gelir vergisi tevkifat matrahına, 1. işlem olarak hesaplanan dağıtılan karın vergi sonrası kara oranının uygulanması suretiyle, yabancı ortağın payına isabet eden tevkifat matrahının dağıtılan kara ilişkin kısmı hesaplanacaktır.

4. İşlem: Gelir vergisi tevkifat matrahı üzerinden ödenen gelir vergisinden yabancı ortağın payına isabet eden kısmın hesaplanması

Kurumun toplam gelir vergisi tevkifat tutarına, 1. işlemde hesaplanan dağıtılan karın vergi sonrası kara oranı ile yabancı ortağın kurumun sermayesine iştirak nispeti uygulanmak suretiyle gelir vergisi tevkifat matrahı üzerinden ödenen gelir vergisinden yabancı ortağın payına isabet eden kısım hesaplanacaktır.

5. İşlem: Tevkifat matrahının Anlaşmada öngörülen tevkifat oranından daha düşük bir oranda tevkifata tabi kısmından ("0" oranı dahil) yabancı ortağın payına isabet eden kısmın hesaplanması

4. işlemde açıklanan yöntemle hesaplanacaktır.

6. İşlem: Anlaşmada öngörülen oranda vergilendirilmesi gereken tevkifat matrahının hesaplanması

3. işlemde hesaplanan yabancı ortağın payına isabet eden tevkifat matrahının dağıtılan kara ilişkin kısmından 5. işlemde hesaplanan Anlaşmada öngörülen tevkifat oranından daha düşük bir oranda tevkifata tabi kısım düşülmek suretiyle Anlaşmada öngörülen oranda vergilendirilmesi gereken matrah kısmı hesaplanacaktır.

7. İşlem: Anlaşmaya göre alınması gereken gelir vergisi tutarının hesaplanması

Anlaşmaya göre alınması gereken gelir vergisi tutarı, 6. işlemde hesaplanan tevkifat matrahına Anlaşmada tespit edilen vergi oranı uygulanmak suretiyle bulunan tutara, 5. işlemde hesaplanan Anlaşmada tespit edilen orandan daha düşük oranda vergilendirilen matrah kısmı üzerinden yabancı ortağın payına isabet eden gelir vergisi tutarı eklenmek suretiyle hesaplanacaktır.

9. İşlem: İadesi gereken gelir vergisi tutarının hesaplanması

İadesi gereken gelir vergisi, 4. işlemde hesaplanan gelir vergisi tevkifat tutarından 7. işlemde hesaplanan gelir vergisi tevkifat tutarı indirilmek suretiyle hesaplanacaktır.

Kar dağıtımının gelir vergisi tevkifatının yapılmasından önce gerçekleştirilmesi durumunda, kurum önce Anlaşma hükümlerini dikkate almaksızın tevkifat yükümlülüğünü hesaplayacak, daha sonra yukarıda açıklanan yöntemle iadesi gereken gelir vergisini bulacaktır. Bu tutar, kurumun gelir vergisi yükümlülüğünden indirilerek, yabancı ortaklarına ödenecektir.

Kar dağıtımının birden fazla yıl karından karşılanması halinde, iade edilecek gelir vergisi dağıtılan temettünün ilgili yıl karından karşılanan kısmı üzerindeki vergi yükü dikkate alınarak her bir yıl için ayrı ayrı tespit edilecektir.

Ayrıca, iç mevzuata göre yapılan vergileme nedeniyle temettülerin bu vergi yükünü aşan bir yük taşıması halinde, aşan yüklerin arındırılması gerekecektir.

I. No.lu Genel Tebliğde tevkifat matrahının, vergi ve fon payı tutarının aşama aşama düzeltildiği daha ayrıntılı ve kompleks bir yöntem tercih edilmiştir.

5.1.1.3.5- Diğer Hususlar

I-Hollanda'da" İştirak Kazançları" İstisnası Uygulandığı Durumda Türkiye'de Temettü Vergilemesi

Hollanda Anlaşmasının 10. maddesinin 2 numaralı fıkrasına göre, temettü ödeyen şirketin mukimi (tam mükellefi) olduğu Devlet, temettü elde eden, temettü ödeyen şirketin sermayesine doğrudan doğruya en az % 25 oranında iştirak etmişse, ödenen temettüleri en çok % 15 oranında, tüm diğer durumlarda ise % 20 oranında vergilendirilebilecektir. Bununla birlikte, Anlaşmanın eki Protokolde bu oranların belli durumda daha da aşağıya çekilmesi kabul edilmiştir. Söz konusu Protokolün konuyla ilgili IX . maddesi aşağıdaki gibidir:

"IX. 10. ve 23. maddelere ilave 10.maddenin 2. fıkrasının a) bendi hükümlerinden sapma olarak, Hollanda Kurumlar Vergisi Kanunu ve ilerideki 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.

Böyle bir durumda, 23. maddenin 2. fıkrasının d) bendi hükümleri de aynı şekilde uygulanacaktır."

Hollanda mevzuatına göre, belli şartların sağlanması halinde gerek bu ülkede mukim gerekse başka ülkelerde mukim kurumlardan elde edilen temettülere, iştirak kazançları istisnası uygulanmakta, vergilendirilmemektedir. Böylece, temettülerin hem ödeyen hem de alan şirkette vergilendirilmesi neticesi doğabilecek çifte vergilendirmenin önüne geçilmektedir. Söz konusu iştirak kazançları istisnasından

yararlanılabilmesi için şu şartların sağlanması gerekmektedir:

1. Temettü elde eden şirket, temettü ödeyen şirketin ödenmiş sermayesinin en az % 5'ine sahip olmalıdır; veya
2. Temettü elde eden şirketin ortaklık payının % 5'in altında olması halinde, pay sahipliği bu şirket tarafından yürütülen normal faaliyetin bir parçası olmalıdır.

Diğer taraftan, temettü elde eden veya temettü ödeyen şirketin bir yatırım kurumu (yatırım fon veya ortaklığı gibi) olması halinde bu istisna uygulanmamaktadır. Bunun yanında, istisnanın portföy yatırımı nedeniyle elde edilen temettülere de uygulanması mümkün bulunmamaktadır. İstisna uygulaması için I Seri No.lu Genel Tebliğde bahsedilen bir diğer şart ise istisnanın uygulanacağı kazancın temettüyü ödeyen şirketin mukimi olduğu Devlette vergilendirilmiş olmasıdır.

Buna göre, yukarıdaki şartların sağlandığının ve iştirak kazançları istisnasından yararlanma hakkı bulunduğu Hollanda yetkili makamlarından alınacak bir belge ile tevsik edilmesi halinde, Hollanda'da mukim şirketlere, Anlaşmanın 1 O. maddesinin 2 numaralı fıkrasının (a) bendindeki % 15 oranı yerine, Protokolün IX. maddesinde öngörülen % 10 oranı uygulanabilecektir. Bu durumun tevsik edilemediği hallerde sadece % 15 oranı uygulanabilecektir.

2- Belçika'da "Alınan Temettüleri" İndiriminin Uygulandığı Durumda Türkiye'de Temettü Vergilemesi

Belçika Anlaşmasının¹⁸⁰ "Temettüleri"i düzenleyen 10. maddesinin 2 numaralı fıkrasına göre, Hollanda Anlaşmasına paralel olarak temettü ödeyen şirketin mukimi (tam mükellefi) olduğu Devlet, temettü elde eden temettü ödeyen şirketin sermayesine doğrudan doğruya en az % 25 oranında iştirak etmişse, ödenen temettüleri en çok % 15 oranında, tüm diğer durumlarda ise % 20 oranında vergilendirebilecektir. Bununla birlikte, Anlaşmanın eki Protokolde bu oranların

¹⁸⁰ 08.08.1991 tarih ve 91/2110 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile onaylanmış ve 15.09.1991 tarih ve 20992 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

belli durumda daha da aŖađıya çekilmesi kabul edilmiŖtir. Söz konusu Protokolün konusuyla ilgili 4(b) maddesi aŖađıdaki gibidir:

" 4(b) Belçika mevzuatı hükümleri ve ilerideki deđiŖiklikler gereğince, Belçika'da mukim bir Ŗirket Türkiye'de mukim bir Ŗirketten elde ettiği temettüler dolayısıyla kurumlar vergisine tabi tutulmadığı sürece, 10. maddenin 2 nci fıkrasının (a) ve (b) bentlerinde öngörülen oranlar aŖađıdaki oranlara indirilecektir;

- i) Türkiye'de mukim bir Ŗirketin, Belçika'da mukim bir Ŗirkete ödediği temettüler yönünden yüzde 10'a;*
- ii) Belçika'da mukim bir Ŗirketin, Türkiye'de mukim bir Ŗirkete ödediği temettüler yönünden yüzde 5'e."*

Belçika mevzuatı uyarınca, yabancı kaynaklı temettü geliri elde eden Ŗirketler, belli Ŗartların sağlanması halinde "**alman temettüler**" indiriminden yararlanmakta ve temettü gelirlerinin % 95'i kurumlar vergisine tabi tutulmamaktadır. Bu indirimin uygulanabilmesi bakımından esas itibariyle, iŖtirak eden kurumun iŖtirak nispetinin en az % 5 olması veya temettüyü dağıtan kurumdaki iŖtirakinin en az 50 Milyon Belçika Frangı alıŖ bedeline sahip olması gerekmektedir.

Ancak, bu Ŗartların uygulanmadığı bazı haller bulunduğu gibi, bu Ŗartların sağlandığı bazı durumlarda da indirim imkanından yararlanmak mümkün olmamaktadır.

Maliye Bakanlığı bir muktezasında¹⁸¹, söz konusu Ŗartların sağlandığının ve "**alman temettüler**" indiriminden yararlanılabileceğinin Belçika yetkili makamlarından alınacak bir belge ile tevsik edilmesi halinde, Belçika'da mukim Ŗirketlere dağıtılacak temettülerin %95 oranına tekabül eden kısmı üzerinden, gelir vergisi tevkifat nispetinin AnlaŖma eki Protokolün 4(b) maddesindeki % 10 oranını aŖmayacađı belirtilmiŖtir. Dağıtılan temettünün % 5'lik kısmı üzerinden ise AnlaŖmanın 10. maddesinin 2 numaralı fıkrasının (a) ve (b) bentleri uyarınca duruma göre, % 15

¹⁸¹ Maliye Bakanlığı, 06.11.1996 tarih ve B.0.7.0.GEL.0.85/8505-3-52358 sayılı muktezası

veya % 20 oranında vergi tevkifatı yapılacaktır. İndirimli oranın uygulanmasında 1 No.lu ÇVÖ Anlaşmaları Genel Tebliğindeki açıklamaların dikkate alınacağı tabiidir.

3-Japonya'da Mukim Olanların Türkiye'de Elde Ettikleri Temettülerde Tevkifat Oranı

Japonya Anlaşmasının¹⁸² 10. maddesinin 2 numaralı fıkrasına göre, temettüyü ödeyen şirketin mukim olduğu Devletin temettüler üzerinden alacağı vergi, temettü elde eden, kar dağıtımına ilişkin hesap döneminin bitiminden hemen önceki 6 aylık süre içinde, temettü ödeyen şirketin hisselerinin en az yüzde 25'ini elinde tutan bir şirket ise gayrisafi temettü tutarının yüzde 10'unu, diğer tüm durumlarda gayrisafi temettü tutarının yüzde 15'ini geçemeyecektir.

Bununla birlikte, Anlaşmanın eki Protokolün 6. maddesi bazı hallerde farklı vergi oranlarının uygulanmasına imkan vermektedir. Söz konusu madde aşağıdaki gibidir:

"6. Anlaşmanın 10. maddesinin 2. fıkrasının a) ve b) bentleri ile ilgili olarak, Türkiye'de, sözkonusu temettüleri ödeyen şirketin gelirine uygulanan Türk vergisi miktarının, bu temettülerin ödenebilir hale gelmesinden hemen önce sona eren hesap döneminde elde edilen gelirin % 40 'undan daha az olması halinde, Anlaşmada belirtilen vergi oranları, sırasıyla, a) bendi için % 15, b) bendi için % 20 olacaktır."

Yukarıda açıklanan Hollanda ve Belçika Anlaşmalarının Protokollerinin aksine, Japonya Anlaşmasının Protokolü, temettü tevkifat oranlarını belli durumlarda artırmaktadır. Buna göre, eğer temettünün dağıtımına konu olabileceği tarihten önce sona eren hesap dönemi kurum kazancına uygulanan kurumlar vergisi oranı (fon payı dahil) % 40 oranından daha düşük ise, Protokolde öngörülen oranlar uygulanacaktır.

Halen kurum kazançları, % 25'i kurumlar vergisi ve % 2,5'u fon payı olmak üzere toplam % 27,5 oranında vergiye tabi tutulmaktadır. Dolayısıyla, Anlaşma eki

¹⁸² 17.10.1994 tarih ve 94/6130 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile onaylanmış ve 13.11.1994 tarih ve 22110 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

Protokolde belirtilen % 40 oranından daha düşük oranda bir vergileme söz konusudur. Bu durumda, Türkiye'de tam mükellefiyet esasında vergilendirilen kurumlardan temettü alan Japonya'da mukim kişiler, bu temettülerin gayrisafi tutarı üzerinden, sermayeye iştirak nispetlerin % 25 ve daha büyük olması halinde % 15, tüm diğer durumlarda % 20 oranında vergilendirilecektir.

5.1.1.3.6- Değerlendirme

Temettülerin uluslararası çifte vergilendirilmesi, yabancı sermaye hareketleri üzerinde caydırıcı etkisi olan en önemli faktörlerden birisidir. Bu manada çifte vergilendirmenin önlenmesi bakımından, iki temel koşulun sağlanması gerekmektedir.

- 1. Tek ve yüksek oranlı bir kurumlar vergisi yerine, kurumlar vergisi ile temettü tevkiyatının birlikte yer aldığı bir vergileme yapısı,*
- 2. Temettüler üzerindeki verginin temettüyü elde edenin mukim olduğu devlette ödenecek vergiden mahsubu.*

Gelir ve kurumlar vergisi sistemimizde 3946 Sayılı Kanun'la yapılan değişikliklerin bir amacı da, vergileme yapısının temettülerin uluslararası çifte vergilendirmesine yol açmamasını temin etmektir. Zira, tek ve yüksek oranlı bir vergi yapısında, temettüyü elde edenin mukim olduğu devlette, kurumlar vergisi temettüler üzerinden ödenen bir vergi olmadığından temettüler üzerinden bu devlette ödenecek vergilerden mahsubu mümkün olmamaktaydı.

Dolayısıyla bu gelirler ikinci defa vergilendirilebilmekteydi. Kurumlar vergisinden ayrı bir temettü vergilemesi, bu sorunu çözmeyi amaçlamaktadır. Temettüler üzerinden ödenen ayrı bir vergi bulunduğundan, diğer devlette bunların mahsubu da mümkün olmaktadır.

Ancak, böyle bir vergileme yapısında bile çifte vergilendirmeyi önlemek mümkün

olmayabilir. Çünkü bir çok ülke iç mevzuatında diğer ülkelerde ödenen vergilerin mahsubuna izin vermemekte veya sınırlı ölçüde izin vermektedir. ÇVÖ Anlaşmalarının önemi bu noktada görülmektedir. Bu Anlaşmalarla bu sorun giderilmekte, aynı gelir üzerinden diğer ülkede ödenen vergiler varsa bu vergilerin mahsubuna imkan sağlanmaktadır.

Türkiye, bir yandan gelir ve kurumlar vergisi yapısında yaptığı değişikliklerle, bir yandan da sonuçlandırdığı ÇVÖ Anlaşmalarıyla, yabancı sermaye için daha elverişli bir mevzuatın yaratılmasına gayret göstermektedir.

Bununla birlikte, özellikle ÇVÖ Anlaşmalarının hukuki alt yapısını kurduğu uluslararası vergilendirme alanının geniş ve herkes için yeni olan kapsamı ve gerekse iç mevzuatımızın bu alanla ilişkisinin yeterli ölçüde geliştirilememiş olması nedeniyle, halen bir çok soru cevaplanmayı beklemektedir.

Tablo 1

ÇVÖ ANLAŞMALARINA GÖRE TEMETTÜ TEVKİFAT ORANLARI			
	Doğrudan Yatırım ¹⁸³ İştirak Nispeti (%)	Doğrudan Yatırımlarda Tevkifat Oranı (%)	Portföy Yatırımlarında Tevkifat oranı (%)
1 Avusturya	25	25	35
2 Norveç	25	20-25 ¹⁸⁴	25-30 ¹⁸⁵
3 Güney Kore	25	15	20
4 Ürdün	25	10	15
5 Tunus	25	12	15
6 Romanya	-	15	15
7 Hollanda	25	15 ¹⁸⁶	20

¹⁸³ Temettüyü ödeyen şirketin sermayesine iştirak nispetini ifade etmektedir. Anlaşmalarda böyle bir oran öngörüldüğünde, bu oranı aşan iştirakler doğrudan yatırım, aşmayanlar portföy yatırımı olarak adlandırılmıştır.

¹⁸⁴ Doğrudan yatırımlarda, temettülerin gayrisafi tutarının Türkiye'de % 25'ini, Norveç'te % 20'sini aşmayacaktır.

¹⁸⁵ Portföy yatırımlarında, temettülerin gayrisafi tutarının Türkiye'de % 30'unu, Norveç'te % 25'ini aşmayacaktır.

8	Pakistan	25	10 ¹⁸⁷	15
9	İngiltere	25	15	20
10	Finlandiya	25	15	20
11	KKTC	25	15	20
12	Fransa	10	15	20
13	Almanya	10	15	20
14	İsveç	25	15	20
15	Belçika	10	15 ¹⁸⁸	20
16	Danimarka	25	15	20
17	İtalya	-	15	15
18	Japonya	25	10 ¹⁸⁹	15
19	BAE	25	10 ¹⁹⁰	12
20	Macaristan	25	10	15
21	Kazakistan	-	10	10
22	Makedonya	25	5	10
23	Cezayir	-	12	12
24	Malezya	25	10	15
25	Mısır	25	5	15
26	Moğolistan	-	10	10
27	Çin H.C.	-	10	10
28	Hindistan	-	15	15
29	Arnavutluk	25	5	15

¹⁸⁶ Türkiye'den elde edilen temettüler Hollanda'da iştirak kazançları istisnasına tabi tutulduğu takdirde, Türkiye'de mukim kurumlarca ödenen temettüler en çok % 10, Hollanda'da mukim kurumlarca ödenen temettüler en çok % 5 oranında vergilendirilecektir.

¹⁸⁷ Temettüyü ödeyen şirket sınıai faaliyetle uğraşıyorsa tevkifat oranı % 10'u aşmayacaktır. Temettüyü ödeyen şirketin sermayesine iştirak nispetini ifade etmektedir. Anlaşmalarda böyle bir oran öngörüldüğünde, bu oranı aşan iştirakler doğrudan yatırım, aşmayanlar portföy yatırımı olarak adlandırılmıştır.

¹⁸⁸ Gerek doğrudan yatırımlar ve gerekse portföy yatırımları dolayısıyla elde edilen temettüler, elde edenin mukim olduğu Devlette vergilendirilmiyorsa, tevkifat oranı Türkiye'de mukim olanlar için % 5'e, Belçika'da mukim olanlar için %10'a düşmektedir.

¹⁸⁹ Türkiye'de temettü ödeyen kurumun kazancı % 40'dan daha düşük oranda vergilendirildiyse, tevkifat oranı doğrudan yatırımlarda % 15'e, portföy yatırımlarında % 20'ye yükselecektir.

¹⁹⁰ Temettüyü alan diğer Akit Devletin hükümeti veya kamu kuruluşu ise, tevkifat oranı temettülerin gayrisafi tutarının %5'ini aşmayacaktır.

5.1.2- Kâr Paylarının Vergilendirilmesinin Doğurduğu Uluslararası Vergi Problemleri¹⁹¹

Bu bölümde konuyu iki ana başlık altında inceleyeceğiz.

5.1.2.1- Uluslararası Vergi Hukukunda Kâr Paylarının Vergilendirilmesi ve Türk Uygulaması

Gerek Birleşmiş Milletlerin (BM) gerekse OECD'nin çifte vergilendirmeyi önlemeye ilişkin örnek Anlaşmalarında "kâr payları"nın hem kaynak ülkede hem de mukim ülkede vergiye tabi olabileceği ifade edilmiştir. Türk uygulaması da söz konusu Anlaşmalara paralellik içermektedir.

Buna göre, anlaşmaya taraf olan ülkelerden kaynak ülke olanı kendi hükümlerine, sahası içinde elde edilen kâr payı üzerinden belli bir oranda vergi tevkifatı yapma hakkına sahiptir. Türk Vergi Anlaşmaları için bu oran %25 oranındaki (Almanya %10) hisse payları için, ülkeler itibarıyla farklılık göstermekle birlikte; genelde %15'tir.

Türkiye'nin taraf olduğu vergi anlaşmalarında "**kâr** payı'ndan ne anlaşılacağı açıkça ifade edilmiştir. Buna göre, kâr payı (temettü) terimi; hisse senetlerinden, intifa senetlerinden veya intifa haklarından, kurucu hisse senetlerinden veya alacak niteliğinde olmayıp kazanca katılmayı sağlayan diğer haklardan elde edilen gelirleri, bunun yanı sıra dağıtım yapan şirketin mukimi olduğu Devletin mevzuatına göre, vergileme yönünden hisse senetlerinden elde edilen gelirler aynı muameleyi gören gelirleri kapsar.

Konuyla ilgili örneğimiz aşağıdadır.

191 Mustafa ÇAMLICA, Kurumlar Vergisi Sistemimiz ve Kâr Paylarının Vergilendirilmesinin Türk Vergi Uygulaması ve Uluslararası Vergilendirme Açısından Değerlendirilmesi ; Yaklaşım,Yıl:3 Sayı:26, Şubat:1995, sf:88-92

Türk Ortaklı Şirket

Stopaj Matrahı	100
Gelir Vergisi	10
Kullanılabilir Mali Kaynak	90

Yabancı Ortaklı Şirket

Stopaj Matrahı	100
Gelir Vergisi	5
Kullanılabilir Mali Kaynak	95

Örnekte yer alan her iki şirketin kâr dağıtımını yapmadığını ve her iki şirketin o yıl için 95 birimlik ek finansmana ihtiyaç duyduğunu kabul ediyoruz. Bu durumda, Türk şirketinin 5 birimlik finansman açığı ortaya çıkacaktır ki şirket bu açığı ya sermaye artırımını yoluyla ya da borçlanarak kapatacaktır. Eğer, Türk Şirketi öz kaynak yoluyla bu finansman açığını kapatamaz ise geriye bir tek yol kalacaktır o da borçlanmadır. Borçlanma şirketlere belli bir finansman yükü getirmenin ötesinde iflas riskini de getirmektedir. Türk Şirketinin söz konusu finansman açığını hiçbir yoldan kapatamadığı durumda ise, firmanın rekabet gücü giderek düşecek ve sonuçta sektördeki yerli firmalar daha ağır vergi yükünden, dolayı giderek yabancılar karşısında zorlanacak ve sonuçta piyasadan çekilmek zorunda kalacaklardır. Bu ise ulusal ekonominin giderek yabancıların kontrolü altına girmesi demektir.

Konunun diğer bir boyutunu ise Türk Şirketi ortaklarının ağır vergi yükünden kurtulmak için paravan şirketler yoluyla Anlaşma hükümlerinden yararlanma ve vergi cennetlerine kâr aktarımı girişimleri oluşturacaktır. Böylesi bir yönelimin beklenen sonuçları ise,

- 1- Yurt dışına servet kaçışı,
 - 2- Vergi gelirlerinde azalma,
- şeklinde ortaya çıkacaktır.

5.1.2.2- Vergi Anlaşmaları Uygulamasında Temettünün " Gerçek Lehdarı" nın Tespiti

İkili Vergi Anlaşmalarının temettülerin vergilendirilmesine ilişkin 10. maddesinde bir şart yer almaktadır. Belirtilen şarta göre, Anlaşmanın uygulanabilmesi için temettüyü elde eden kişinin "gerçek lehdar" (İngilizce "beneficial owner" Fransızca "bénéficiaire effectif") olması gerekir. Söz konusu terim OECD Model Vergi Anlaşmalarına 1977 revizyonu ile birlikte getirilmiştir. Belirtilen değişikliğin amacı anlaşma istismarının önlenilmesidir. Uluslararası vergi jargonunda "anlaşma alışverişi" (treaty shopping) olarak adlandırılan ikili vergi anlaşmalarının istismarı, vergi anlaşmasına taraf olmayan üçüncü ülke mukimi şirket veya kişilerin söz konusu anlaşma hükümlerinden faydalanmak için anlaşma ülkelerinin birinde "aktarma" (conduit) şirketi kurması ve bu yolla kendisine vergi avantajı sağlamasıdır.

Anlaşmaya taraf olan ülkenin mukimi olmayan kişi ve kişilerce veya bunların sahip olduğu herhangi bir yerdeki bir ya da birden çok şirketlerce doğrudan veya dolaylı olarak yalnız veya birlikte yönetilen veya kontrol edilen şirket "aktarma şirketi"dir.¹⁹²

Diğer taraftan, Vergi Anlaşmalarına taraf ülkelerin bazıları Anlaşma hükümlerine bu konuda özel ve ayrıntılı hükümler getirirken (örneğin: ABD-Hollanda Vergi Anlaşması Madde26) diğerleri, Vergi Anlaşmalarının 10,11,12 maddelerinde "gerçek lehdar" ifadesini kullanarak anlaşmaların üçüncü taraflar tarafından istismarını önlemeyi amaç edinmişlerdir.

Öte yandan anlaşma metinlerinin tamamında "gerçek lehdar" ile ne ifade edildiği açıklanmamıştır.¹⁹³ Ancak, OECD Model Anlaşmanın maddeye ait yorumunun 12.

192 OECD, International Tax Avoidance and Evasion, 1987

193 KKTC Anlaşması hariç, KKTC Anlaşmasındaki Gerçek Lehdar tanımı şu şekildedir (Madde 11):"Gerçek lehdar deyimi, bir Akit Devlette doğan temettü, faiz, gayrimaddi hak bedelini gerçekten elde eden ve mamelekine (tasarrufuna) geçiren Akit Devlet Mukimlerini ifade eder. Bu deyim,diğer Akit Devlette mukim bir aracı kişi veya Devletete mukim bir aracı kişi veya kurum vasıtasıyla temettü

paragrafında şöyle bir açıklama görüyoruz:

“Gerçek lehdar anlaşmaya taraf diğer ülkenin mukimi olmadığı sürece, gerçek lehdar ile temettü ödeyen arasında yerleştirilen bir aracı örneğin bir vekil veya göstermelik bir kuruluş veya kişi bulunduğu anda, kaynak ülkedeki vergi sınırlaması (düşük vergileme) mümkün değildir.”

Buna göre, örneğin Türk uygulaması için bir ABD şirketinin Türkiye'deki iştirakinden elde ettiği kar payını Belçika'da kurduğu bir "aktarma" şirketi vasıtasıyla düşük oranda vergiye tabi tutması Türk Belçika vergi Anlaşmasının istisması anlamına gelir ki 10. maddeye göre "gerçek lehdar" ABD şirketi olduğundan kendisine herhangi bir vergi iadesi yapılmaması anlaşma metnine ve uluslararası vergi uygulamalarına aykırılık teşkil etmeyecektir.

Bu uygulama esnasında yukarıda bahsedilen "Gerçek Lehdar" tespit etme meselesi son derece önemlidir. İade işlemleri ile ilgili olarak yapılacak düzenlemede özellikle bu husus üzerinde durularak anlaşma istisması yoluyla doğabilecek vergi kayıp ve kaçığının önlenmesi bir zaruret teşkil etmektedir.

Konuya ilişkin kişisel önerimiz, bu tespitin iade işlemlerinden önce Yeminli Mali Müşavirlerce yerine getirilmesi olacaktır. Aksi takdirde, Bakanlık her bir iade talebi için inceleme ve araştırma yapmak zorunda kalacaktır. Bunun anlamı ise anlaşmaya taraf olan diğer ülkelerin vergi idareleri ile bilgi isteme üzerine çok sayıda yazışma demektir. Dahası bu uygulama iade miktarlarının hak sahiplerine ödenmesini geciktireceğinden, anlaşmanın uygulanması yüksek enflasyon ortamında bu kişiler için anlamını yitirecektir.

faiz ve gayrimaddi hak bedeli elde eden bir üçüncü devlet mukimini bu anlaşmadan yararlandırmama yönünden uygulanacaktır."

5.2- ÇVÖ Anlaşmaları Kapsamında Uluslararası Taşımacılık Kazançlarının Vergilendirilmesi

5.2.1-Genel Bilgi

Uluslararası taşımacılık kazançları ülkelerin iç mevzuatlarının yanı sıra diğer ülkelerle yaptıkları Çifte Vergilendirmeyi Önleme (ÇVÖ) Anlaşmalarında da özel olarak düzenlenen bir kazanç türüdür. Türkiye açısından da aynı şey söylenebilir. Dolayısıyla, bu tür kazançlar hem iç mevzuatımızda hem de ÇVÖ Anlaşmalarında özel düzenlemelere konu edilmiştir.¹⁹⁴

5.2.2- İç Mevzuata Göre Vergileme

Gelir Vergisi Kanunu'nun 45. maddesinde dar mükellefiyete tabi olanların Türkiye ile yabancı memleketler arasında yaptıkları ulaştırma işlerinden elde ettikleri kazançların, kurumlar vergisine tabi yabancı ulaştırma kurumlarının kazançlarının tayinine ait esaslara göre tespit edileceği belirtilmiş, ayrıntılı düzenlemelere Kurumlar Vergisi Kanunu'nda yer verilmiştir.

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 18 ve 19. maddeleri bu konuyu düzenlemektedir. Kanun'un 18. maddesine göre, yabancı ulaştırma kurumlarının vergiye matrah olacak kurum kazancı, 19. maddesine uygun olarak tespit edilecek hasılatla ortalama emsal nispetlerinin uygulanması suretiyle hesaplanır. Ortalama emsal nispetlerinin tespiti yetkisi Maliye Bakanlığı'na ait olup, Maliye Bakanlığı 19 no.lu Kurumlar Vergisi Tebliğ ile bu nispetleri daimi veya arizi olarak çalışan bütün kurumlara uygulanmak üzere kara, deniz ve hava ulaştırma işleri için ayrı ayrı tespit etmiştir. Söz konusu Tebliğ ile belirlenen nispetler şöyledir:

- Kara ulaştırmaları için %12
- Deniz ulaştırmaları için %15
- Hava ulaştırmaları için %5

¹⁹⁴ Feridun GÜNGÖR, ÇVÖ Anlaşmaları Kapsamında Uluslararası Taşımacılık Kazançlarının Vergilendirilmesi, Yaklaşım, Yıl:5 Sayı:54, Haziran:1997, sf:46-52, Yıl:5 Sayı:55, Temmuz:1997, sf:28-35

Bu nispetlerin Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 19. maddesinde belirtilen esaslara göre tespit edilen hasıllata uygulanması suretiyle bulunan tutar, Türkiye ile yabancı memleketler arasında ulaştırma işi yapan dar mükellef gerçek kişiler ve kurumlar açısından vergiye tabi matrahlar olmaktadır. Türkiye'de elde edilen hasılat ise 19. maddede açıklandığı üzere şu unsurlardan oluşmaktadır:

1. Türkiye hudutları içinde cereyan eden kara ulaştırmalarında yolcu, yük ve bagaj taşıma ücreti (Bilet bedeli ile birlikte alınan gider karşılıkları dahil) olarak ne isimle olursa olsun alınan paralar;

2. Türkiye'deki yükleme limanlarından yabancı memleketlerdeki varış limanlarına veya diğer bir kurumun gemisine aktarma yapılacak yabancı limana kadar cereyan eden deniz ve hava ulaştırmalarında yolcu, yük ve bagaj taşıma ücreti (Bilet bedeli ile birlikte alınan gider karşılıkları dahil) olarak ne isimle olursa olsun alınan paralar;

3. Türkiye dışındaki ulaştırma işleri için diğer kurumlar hesabına Türkiye'de satılan yolcu ve bagaj biletleri ile Türkiye'de yapılan navlun mukaveleleri dolayısıyla alınan komisyonlar ve ücretler.

Yukarıda açıklanan maddeler çerçevesinde hesaplanan vergi matrahına, ulaştırma işini yapanın gelir vergisi veya kurumlar vergisi mükellefi olmasına göre ya Gelir Vergisi Kanunu'nun 103. maddesinde belirtilen vergi oranları ya da Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 25. maddesindeki vergi oranı tatbik edilecektir.

Diğer taraftan, söz konusu her iki maddede de Bakanlar Kurulu'na mütekeliyet esasında bu oranları ülkeler itibariyle sıfır oranına kadar indirme yetkisi verilmiştir. Bakanlar Kurulu, bazı yabancı memleketler için bu yetkisini kullanmış ve vergi oranını sıfıra indirmiştir. Bu ülkeler şunlardır:¹⁹⁵

•31.12.1986 tarih ve 19328 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 23.12.1986 tarih ve

¹⁹⁵ Esra EKMEKÇİ, Kurumlar Vergisinde Dar Yükümlülük, Kazancı Hukuk Yayınları No:132, İstanbul-1994, s.93-106

86/11330 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile Amerika Birleşik Devletleri kişi ve kurumlarının 1.1.1987 tarihinden itibaren hava ve deniz taşımacılığında elde edecekleri kazançlara (0) oranında gelir vergisi ve kurumlar vergisi uygulanması öngörülmüştür.

•6.6.1987 tarih ve 19479 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 27.4.1987 tarih ve 87/11812 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile Suudi Arabistan milli hava yolu kurumunun (Saudi Airlines C.) 1.1.1987 tarihinden itibaren elde ettiği ve edeceği hava taşımacılığı kazançlarına (0) oranında gelir vergisi ve kurumlar vergisi uygulanması öngörülmüştür.

•30.12.1989 tarih ve 20388 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 27.12.1987 tarih ve 89/14919 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile İsviçre'de mukim gerçek kişi ve kurumların 1.1.1989 tarihinden itibaren hava taşımacılığında elde edecekleri kazançlara (0) oranında gelir vergisi ve kurumlar vergisi uygulanması öngörülmüştür.

•28.5.1992 tarih ve 21241 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 20.5.1992 tarih ve 92/3078 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile İsrail'de mukim gerçek kişi ve kurumların 1.1.1992 tarihinden itibaren hava ve deniz taşımacılığında elde edecekleri kazançlara (0) oranında gelir vergisi ve kurumlar vergisi uygulanması öngörülmüştür.

•29.4.1997 tarih ve 22974 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 9.1.1997 tarih ve 97/9186 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile Umman, Katar, Bahreyn ve Birleşik Arab Emirliklerinde mukim gerçek kişi ve kurumların 1.1.1987 tarihinden itibaren hava taşımacılığında elde edecekleri kazançlara (0) oranında gelir vergisi ve kurumlar vergisi uygulanması öngörülmüştür.

Dikkat edilmesi gereken bir husus, Kurumlar Vergisi Kanunu'nda düzenlenen bu özel vergileme rejiminin yabancı ulaştırma kurumlarının sadece Türkiye ile yabancı memleketler arasında gerçekleştirdikleri taşımacılık faaliyetlerini kapsadığı,

faaliyetin Türkiye'de başlayıp bitmesi halinde ise genel hükümlerin uygulanacağıdır.

5.2.3 -Anlaşma Uyarınca Vergileme

5.2.3.1- Genel Esaslar

Ulaştırma işi esas itibariyle bir ticari,. faaliyetdir. ÇVÖ Anlaşmalarında ticari faaliyetten doğan kazanç, Anlaşmaların işyeri ve ticari kazanç maddeleri hükümleri çerçevesinde değerlendirilmektedir. Bununla beraber, tıpkı Türk vergi sisteminde olduğu üzere, ulaştırma işlerinin kendine özgü yapısına bağlı olarak, Anlaşmalarda da bu faaliyet kazançlarının vergilendirilmesine yönelik olarak özel düzenlemelere yer verilmektedir. Başka bir deyişle, ulaştırma işlerinden elde edilen kazancın vergilendirilmesinde Anlaşmaların işyerine ve ticari kazanç ilişkisi hükümleri uygulanmamakta, Anlaşmada özel olarak öngörülen hükümlere göre işlem yapılmaktadır.

Türkiye'nin sonuçlandırdığı ÇVÖ Anlaşmalarında gemi, uçak ve kara nakil vasıtalarının uluslararası trafikte işletilmesinden elde edilen taşımacılık kazancının vergilendirilmesi konusu, büyük ölçüde uluslararası vergileme anlayışına paralel olarak ele alınmış olmakla, birlikte, özellikle bazı konularda OECD Anlaşma Modeline konulan çekince ve şerhler doğrultusunda farklı özellikler de göstermektedir.¹⁹⁶

OECD Anlaşma Modelinin konuyla ilgili 8. maddesi özetle, uluslararası gemi ve

¹⁹⁶ Türkiye, bir OECD ülkesi olarak OECD Model Anlaşması hükümlerine ve Model hükümlerinin açıklandığı yorumlara bazı çekinceler ve gözlem şerhleri koymuştur. Model Anlaşma hükümlerine konulan Çekinceler, üye ülkelerin sözkonusu hükmü anlaşma görüşmelerinde dikkate almayabileceğini ve çekince ile ortaya konulan çerçevede bir tutum takınabileceğini ifade etmektedir. Üye ülkelerin, Model Anlaşma Yorumuna koydukları gözlem şerhleri ise, madde hükümlerinin metnine yönelik bir çekinceyi ifade etmemekle birlikte, bu metnin yorumlanmasında Model yorumundan ayrılman hususlara işaret etmektedir. Türkiye'nin Model Anlaşmaya ve Yorumuna koyduğu çekince ve şerhler, bir anlamda Türkiye'nin Modelden uzaklaştığı alanları göstermekte ve anlaşma politikasına dair ipuçları vermektedir. Başka bir deyişle, OECD Modeli sözkonusu çekince ve şerhlerle birlikte değerlendirildiğinde, Türk Anlaşma Modelinin çerçevesi de ortaya çıkmaktadır.

uçak taşımacılığında ve iç su yolları ile yapılan uluslararası taşımacılıktan elde edilen gelirlerin, taşıtlan işleten teşebbüsün mukimi olduğu devlette vergilendirilmesini öngörmektedir. Bu yaklaşım, ticari kazancın bir işyerine bağlı olarak elde edildiğinde işyeri kazancı ile sınırlı olmak üzere, işyerinin bulunduğu devlette vergilendirilmesini öngören, 7. madde hükümlerinden sapma teşkil etmektedir. Ancak, uluslararası taşımacılığın kendine özgü özellikleri dikkate alınarak böyle bir farklılaştırma OECD üyesi ülkeler tarafından kabul edilmiştir.

Türkiye'nin Model Anlaşma'nın 8. maddesi yorumuna koyduğu bir şerh, uluslararası taşımacılık kazançlarının, kaynak devlette de vergilendirilmesini sağlamaya yöneliktir.¹⁹⁷ Özellikle, devletlerin gemi taşımacılığı alanında farklı gelişmişlik düzeyinde bulunmaları, Türkiye'nin gemi taşımacılık filosunun nispeten zayıf olması, bazı hallerde kaynak devlet vergilemesini Türkiye'nin menfaatlerine daha uygun kılmaktadır. Bu gerekçeden hareketle, bazı devletlerle akdedilen anlaşmalarda OECD Modeline uygun bir vergileme tercih edilmekle birlikte, deniz taşımacılık filoları Türkiye'ye nazaran önemli ölçüde gelişmiş olan İsveç, Norveç, Danimarka ve Finlandiya gibi devletlerle yapılan anlaşmalarda olduğu gibi, gemi taşımacılığı gelirlerinin yansının kaynak devlette; yani gelirin elde edildiği devlette de vergilendirilmesi sağlanmıştır.

Türkiye'nin 8. madde yorumuna koyduğu bir başka şerh ise uluslararası taşımacılıkla bağlantılı olarak, taşınan malların alıcıya ulaştırılmasına yönelik iç taşımacılıktan elde edilen gelirlerin de uluslararası taşımacılık geliri olarak değerlendirileceğine ilişkin yoruma, uluslararası taşımacılıkta kullanılan taşıtlar dışında taşıtlarla yapılan iç taşımacılık durumunda katılmadığı hususunu açıklığakavuşturmuştur.¹⁹⁸

Buna göre, Anlaşma maddelerinin Türkiye'nin şerhi doğrultusunda yorumlanması, belirtilen iç taşımacılık gelirlerinin uluslararası taşımacılık geliri sayılmaması gerekir.

¹⁹⁷ OECD Model, s. C(8)6, p.26.

¹⁹⁸ OECD Model, s. C(8)6, p.27.

Diğer bir şerh ise konteyner kiralama gelirlerinin, uluslararası taşımacılık kazançlarına bağlı ve arızı olsun olmasın 8. madde kapsamında uluslararası taşımacılık kazancı sayılmayacağını açıklamaya yöneliktir.¹⁹⁹ Dolayısıyla, eğer Türkiye'nin yaptığı anlaşmalarda bu gelirlerin uluslararası taşımacılık geliri sayılacağına ilişkin olarak 8. maddede özel bir düzenleme yoksa, Model Anlaşma yorumuna dayalı olarak bunu iddia etmek mümkün olmayacaktır. Buna bağlı olarak, aktedilen çok sayıda anlaşmada, konteyner kiralama gelirlerinin gayrimaddi hak bedeli olarak belli bir oranda gelirin elde edildiği devlette de vergilendirilmesi sağlanmıştır.

Ayrıca, 8. madde hükmüne ilişkin konulan bir çekinceyle iç su yolları taşımacılık gelirlerinin uluslararası taşımacılık geliri sayılmayacağı hususu belirlenmiştir.²⁰⁰ Bu çekince Türkiye'nin iç taşımacılığa elverişli su yolları olmadığı düşünülürse pek fazla pratik sonuç yaratmamaktadır. Bununla birlikte Model Anlaşma metninde bulunmayan uluslararası kara taşımacılık gelirleri, kara taşımacılığı imkanı olan devletlerle yapılan anlaşmalarda 8. maddeye ilave edilen hükümlerle bu madde kapsamında değerlendirilmiştir.

Türkiye akdettiği ÇVÖ Anlaşmalarında özellikle deniz taşımacılığı alanında, diğer ülkelerin Türkiye'de deniz taşımacılığından elde edeceği kazancın Türkiye'nin bu ülkede elde edeceği benzeri kazançlara göre önemli bir dengesizliğinin olmadığı durumda kazancın tümüyle sadece kazancı elde edenin mukim olduğu ülkede vergilendirilmesini kabul etmiştir. Bu dengenin Türkiye aleyhine olduğu durumlarda ise, kazancın elde edildiği ülke olarak vergilendirme hakkını belli ölçüde de olsa elinde tutmaya çalışmıştır. Böyle olmakla birlikte, karşılıklı olarak sözkonusu faaliyetlerden elde edilen kazancın birbiriyle mütenasip olmasını vergileme hakkının paylaşımında tek gösterge olarak düşünmek yanlış olacaktır. Anlaşmanın genel dengesi, diğer gelir unsurlarında vergilendirme hakkının paylaşımı, konunun ikili ekonomik ve siyasi ilişkilerin geliştirilmesindeki önemi ve bunun gibi bir çok faktör vergilendirme hakkının paylaşımında dikkate alınabilmektedir.

¹⁹⁹ OECD Model, s. C(8)6, p.28.

²⁰⁰ OECD Model, s. C(8)7, p.32.

5.2.3.2-Vergilendirme Hakkının Tespiti

Anlaşmanın 8. maddesinin I numaralı fıkrasında, kara, deniz ve hava ulaştırmasından elde edilen gelirin vergilendirme hakkının hangi Akit devlete ait olacağı belirlenmektedir:

"1. Devletlerden birinin bir teşebbüsünün uluslararası trafikde gemi, uçak veya kara nakil vasıtaları işletmeciliğinden elde ettiği kazanç, yalnızca bu Devlette vergilendirilebilecektir."

Bu hükme göre, Anlaşma kapsamına giren ulaştırma işlerinden elde edilen kazanç, kazancı elde eden teşebbüsün mukim olduğu Devlet tarafından vergilendirilecektir. Kazancın elde edildiği diğer Devletin, sözkonusu teşebbüsü bu kazançları üzerinden vergilendirmesi mümkün değildir.

"Devletlerden birinin bir teşebbüsü" terimi, Anlaşmanın **"Genel Tanımlar"** bölümünde, Devletlerden birinin bir mukimi tarafından işletilen teşebbüs olarak tanımlanmıştır. Bu tanımın yukarıda bahsedilen 8. maddenin I numaralı fıkrası hükmü ile birlikte değerlendirilmesinden de anlaşılacağı üzere, kazancın elde edildiği Devlette vergilendirme yapılmaması için, kazancın **diğer Devlette mukim bir teşebbüs tarafından işletilmesi gerekmektedir. Örneğin, deniz ulaştırmasında geminin hangi ülke limanına kayıtlı olduğunun veya hangi ülke bayrağı taşıdığıının ya da geminin kime ait olduğunun bir önemi bulunmamaktadır.**

Diğer taraftan, örneğin İngiltere'de mukim bir teşebbüsün bir başka ülke teşebbüsünden kiraladığı uçak ile Türkiye ile İngiltere arasında yaptığı taşımacılık faaliyetinden elde edilen gelir, uçağın hangi teşebbüsten kiralandığına ve kiralayan teşebbüsün mukimlik durumuna bakılmaksızın Türkiye'de vergilendirilmeyecek, uçağı işleten teşebbüsün mukimi olduğu İngiltere'de vergilendirilecektir.

Ek Tablodan da görüleceği üzere, Türkiye'nin yürürlükte bulunan Anlaşmalarının tamamında hava ve kara taşımacılığında elde edilen gelirlerin, geliri elde edenin mukim olduğu devlette vergilendirilmesi kabul edilmiştir. Gemi taşımacılığında ise Türkiye ile karşılaştırıldığında gemicilik filosu nispeten daha geniş olan ülkelerle yapılan Anlaşmalarda mukim ve kaynak devlet vergilemesi birlikte düzenlenmiştir, isveç, Norveç, Danimarka, Finlandiya ve KKTC Anlaşmalarında böyle bir yaklaşım benimsenmiştir. Örneğin Norveç Anlaşması konuya ilişkin olarak şu düzenlemeyi içermektedir:

" 1. Bir Akit Devlet Teşebbüsünün, diğer Akit Devletle uluslararası seyrüseferde deniz taşıtlarının işletilmesinden sağladığı kazançlar, bu diğer Akit Devlette ve bu Devletin kanunlarına göre vergilendirilebilir, fakat bu gibi gelirler üzerinden, bu diğer Akit Devlet'te alınabilecek vergi, % 50 nispetinde indirilir."

Bu hükme göre, örneğin Türkiye Norveç'te mukim bir teşebbüs tarafından Türkiye'de deniz taşımacılığında elde edilen gelirleri, gelirin doğduğu devlet (kaynak devlet) olarak vergileme hakkını elinde tutacaktır. Ancak, kaynak devlet olarak alacağı vergi % 50 nispetinde indirilecektir. Bu durumda Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 18 ve 19. maddelerine göre hesaplanan taşımacılık hasılatına % 15 ortalama emsal nispeti uygulanmak suretiyle bulunan kazanç üzerinden alınacak fon payı dahil kurumlar vergisi ve gelir vergisi tevkifatı % 50 oranında indirimli uygulanacaktır.

ÇVÖ Anlaşmalarının 8. maddesinde uluslararası taşımacılık kazançlarına ilişkin yer alan düzenlemeler, kazancın Türkiye'de bir işyeri veya daimi temsilci vasıtasıyla devamlı olarak veya bunlar olmaksızın arızı olarak elde edilip edilmediğine bakılmaksızın uygulanacaktır. Bununla beraber, arızı veya devamlı olsun olmasın eğer belli bir tür taşımacılık faaliyeti 8. maddede yer almıyorsa, bu faaliyetten doğan kazançta Anlaşmanın ticari kazançlara ilişkin 5 ve 7. maddelerinin uygulanacağı gözden uzak tutulmamalıdır.

Ekli Tabloda, Anlaşmalarda hangi tür taşımacılık faaliyetlerinin 8. madde

kapsamında değerlendirildiği de ayrıca gösterilmiştir.

5.2.3.3- Gemicilik, Hava ve Kara Taşımacılığı Kazancının Kapsamı

5.2.3.3.1-Uluslararası Trafik Teriminin Tanımı

Anlaşma'nın 8. maddesi hükmü sadece uluslararası trafikte işletilen gemi, uçak ve kara nakil vasıtası gelirlerini kapsamaktadır. Dolayısıyla, uluslararası trafik tanımı kapsamı içinde değerlendirilmeyen faaliyetlerden elde edilen gelirler, ilgisine göre Anlaşmanın diğer maddelerine göre vergilendirilecektir. "**Uluslararası trafik**" terimi, Türkiye'ye İngiltere ÇVÖ Anlaşmasının "**Genel Tanımlar**" başlığı altında 3. maddesinin 1 (j) bendinde tanımlanmıştır. Bu tanım şu şekildedir:

"1(j) "Uluslararası trafik" terimi, bir Akit Devletin teşebbüsü tarafından gemi, uçak veya kara nakil vasıtası işletilerek yapılan taşımacılığı ifade eder. Şu kadar ki, yalnızca diğer Akit Devletin sınırları içinde gerçekleştirilen gemi, uçak veya kara nakil vasıtası işletmeciliği bu kapsama dahil değildir."

Bu tanımdan da anlaşılacağı üzere, Anlaşmanın 8. maddesi hükmü, Türkiye'de elde edilen kazançlar açısından değerlendirildiğinde, **Türkiye sınırları içinde başlayıp biten taşımacılık faaliyetlerinden doğan kazançlar hariç olmak üzere**, Türkiye'de başlayıp bir başka ülkede biten veya başka bir ülkede başlayıp Türkiye'de biten veya başka bir ülkede başlayıp Türkiye'de devam ettikten sonra bir başka ülkede biten taşımacılıktan elde edilen kazançlara uygulanabilecektir.

Örneğin, İngiltere'de mukim bir havayolu şirketinin İstanbul-Londra-İstanbul hattındaki uçuşları karşılığında elde ettiği taşımacılık kazancının yanısıra, bu havayolu şirketinin New York-İstanbul-New York hattı uçuşları varsa, bu hatdaki uçuşlardan elde edilen kazanç da 8. madde kapsamına girecektir. Aynı şekilde transit uçuşlar da madde kapsamında değerlendirilmektedir.

5.2.3.3.2-Taşımacılık Kazancının Kapsamı

Taşımacılık kazancı esas itibariyle yolcu, yük ve bagaj taşıma faaliyeti karşılığında elde edilen kazançları ifade etmektedir. Taşımacılık faaliyetine ferî olarak ortaya çıkan, benzeri faaliyetler de taşımacılık faaliyeti olarak 8. madde kapsamında değerlendirilmekte olup, sözkonusu faaliyetlerden elde edilen kazançlar da uluslararası taşımacılık kazancı olarak nitelendirilmektedir. Söz konusu faaliyetlere örnek olarak şunlar sayılabilir.²⁰¹

- Başka teşebbüsler adına bilet satışı. Örneğin, Türk Hava Yolları eğer Londra ofisinde Türkmenistan Hava Yollarına ait biletlerin satışından komisyon geliri elde ediyorsa, bu komisyonlar da Türk Hava Yollarının taşımacılık kazancı arasında sayılacak ve İngiltere ÇVÖ Anlaşmasına göre sadece Türkiye'de vergilendirilecektir.
- Havaalanı ile şehir arasında yapılan otobüs servisi. Örneğin, THY'nın İstanbul Londra seferi ile Londra'ya giden yolcuların havaalanından şehir merkezine taşınması veya şehir merkezinden havaalanına taşınması karşılığı elde edilen kazançlar 8. madde kapsamında değerlendirilecektir.
- Reklam ve ticari tanıtım faaliyetleri.
- Bir liman veya havaalanı ile malın depolandığı yere kadar kamyonla yapılan taşımacılık.

5.2.3.3.3-Kiralama Gelirleri:

CVÖ Anlaşmalarında 8. maddesinde kapsanan taşımacılık faaliyetinde kullanılan gemi ve uçakların kiralanmasından elde edilen gelirler ile ticari mal ve eşyaların uluslararası trafikte taşınmasında kullanılan konteynerlerin kullanımından, bakımından ve kiralanmasından elde edilen gelirlerin vergilendirilmesine ilişkin hükümler özellik arz etmektedir. Konuyu çeşitli alt başlıklar altında incelemek sistematik bir yaklaşım geliştirilebilmesi bakımından yararlı olacaktır.

²⁰¹ OECD Model, s. C(8)2, p.8.

a)Gemi ve Uçağın Tam Donanımlı Olarak Kiralanması

Bir geminin ve uçağın, tam teçhizatlı, tedarikli ve personeli ile beraber kiralanması karşılığında elde edilen gelirler, gemi ve uçağın uluslararası trafikte işletilmesinden elde edilen kazanç kapsamına girmektedir. Başka bir deyişle bu kiralamalardan elde edilen gelirler 8. madde kapsamında yük ve yolcu taşımacılık kazancı kabul edilmekte, bu maddede öngörülen esaslara göre vergilendirilmektedir.²⁰²

Maliye Bakanlığı bir özelgesinde²⁰³ bu hususu şu cümlelerle belirtmiştir:

"Yurt dışında kiralanın uçakların yakıt, sigorta, bakım onarım, yedek parça, ekipman giderlerinin kiralanın yüklediği, bazen de personeli de içerecek şekilde komple kiralama söz konusu olduğunda ise, bu tür gelirler navlun geliri mütalaa edilecek ve Anlaşmaların, uluslararası taşımacılığa ilişkin birer örneği ekli 8. madde hükümleri çerçevesinde vergilendirilecektir."

Bu açıklamaların aynı koşullarda gerçekleştirilen gemi kiralamaları içinde geçerli olduğuna kuşku yoktur.

c)Gemi ve Uçağın Çıplak Olarak Kiralanması

Gemi ve uçakların çıplak olarak kiralanması şeklinde ifade edilen; genel olarak işletmecilik riskinin kiracı tarafından üstlenildiği ve personelin, gerekli ekipmanın ve diğer ihtiyaçların kiracı tarafından karşılandığı kiralamalarda 8. maddede özel bir hüküm bulunmadığı sürece bu kiralamalardan elde edilen gelir uluslararası taşımacılık kazancı olarak değerlendirilmez ve 8. madde hükmü uygulanmaz.

OECD Modelinin 8. maddesinin yorumunda bu tür kiralamalardan elde edilen gelirlere Model Anlaşmanın ticari kazançlara ilişkin 7.maddesinin uygulanacağı belirtilmektedir. Ancak, eğer kiralama uluslararası trafikte gemi ve uçak işletmeciliği

²⁰² OECD Modelinin 8. maddesi yorumunda (C(8)2, p.5), gemi ve uçakların tam teçhizatlı, personeli ile birlikte ve tedarikli olarak kiralanmasından elde edilen gelirin yük ve yolcu taşımacılık geliri olarak kabul edileceği belirtilmiştir. Türkiye, maddenin bu yorumuna ilişkin olarak bir gözlem şerhi koymadığından, yoruma katıldığı sonucu çıkarılmaktadır.

²⁰³ Maliye Bakanlığının 11.3.1993 tarih ve GEL2302607316284 sayılı özelgesi.

ile uğraşan teşebbüs bakımından arızı bir nitelik taşıyorsa bu takdirde 8. maddede kavranacağı belirtilmektedir.²⁰⁴

Çıplak kiralamalara 7. madde hükümlerinin uygulanması, elde edilen kazancın doğduğu devlette kiralayanın bir işyerinin veya daimi temsilcisinin bulunmasına ve kazancın bu işyerinde veya bu daimi temsilci vasıtasıyla elde edilmiş olmasını gerektirmektedir. Dolayısıyla, işyeri veya daimi temsilci bulunmadığı durumlarda elde edilen bu kira gelirlerinin ödemenin yapıldığı kaynak devlette vergilendirilmesi imkanı bulunmamaktadır. Gelir Vergisi Kanunu'nun 70. maddesine göre bu maddenin birinci fıkrasının 7.bendinde yer alan gemi ve gemi paylan (Motorlu olup olmadıklarına ve tonitolarına bakılmaksızın) ile bilumum motorlu tahmil ve tahliye vasıtalarının ve 8. bendinde yer alan motorlu nakil ve cer vasıtaları, her türlü motorlu araç, makine ve tesisat ile bunların eklentilerinin kiralanmasından elde edilen iratlar gayrimenkul sermaye iradıdır. Bu iratlar, Kanun'un 94. maddesi uyarınca gerçek kişilere ödendiğinde % 20 oranında gelir vergisi tevkifatına tabi tutulurlar. Dar mükellef kurumlara ödendiğinde ise 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 30. maddesi uyarınca, finansal kiralama kapsamında kiralamalarda % 1 ve diğer şekillerdeki kiralamalarda % 20 oranında kurumlar vergisi tevkifatı yapılır.

Gemi ve uçakların çıplak kiralamasından elde edilen kazanç ticari kazanç olarak kabul edildiğinde, kiralayanın Türkiye'de işyeri veya daimi temsilcisi bulunmadığı durumda OECD Modelinin yukarıda belirtilen yaklaşımı sonucu, Türkiye'nin gelir ve kurumlar vergisi tevkifatından tümüyle vazgeçmesi gerekmektedir. Bu yaklaşım önemli bir vergi kaybına neden olacağından Türkiye'nin sonuçlandırdığı ÇVÖ Anlaşmalarında Modelden farklı bir anlayış benimsenmiştir.

Anlaşmaların 12. maddesi gayrimaddi hak bedellerine (royaltilere) ilişkindir. Her türlü gayrimaddi hakkın kullanma hakkı ve kullanma imtiyazı karşılığında yapılan ödemelerin vergilendirilmesine yönelik düzenlemeler bu maddede yer almaktadır. Türkiye sonuçlandırdığı Anlaşmalarda, bu maddenin gayrimaddi hak bedeli

²⁰⁴ OECD Model, s. C(8)2, p.5.

kavramının tanımlandığı 3 numaralı fıkralarına şuna benzer bir ilaveyi yapmıştır: "...
sinai, ticari veya bilimsel teçhizatın kullanma imtiyazı veya kullanma hakkı karşılığında ödenen her türlü bedelleri kapsar:"

Türkiye'nin Model Anlaşmanın 12. maddesine ilişkin çekincelerinden birisi de bu tür kiralamalardan elde edilen gelirlere ilişkindir. Söz konusu çekince ile Türkiye bu gelirleri kaynak devlet olarak vergileyebileceğini belirtmektedir.

Dolayısıyla, Türkiye yukarıda belirtilen hükme benzer hükümlerin yer aldığı ÇVÖ Anlaşmaları kapsamında yapılan gemi ve uçakların çıplak kiralamalarında, 7. ve 8. madde hükümlerini değil 12. madde hükümlerini uygulayacaktır. Bu maddenin uygulanması Türkiye'ye madde kapsamına giren ödemelerden yürürlükte olan Anlaşmalara göre % 10 oranında bir vergileme yapma hakkı verecektir. Dolayısıyla, iç mevzuata göre % 20 olan tevkifattan (finansal kiralamalarda % 1) tümüyle değil kısmen vazgeçilmekte, bu oran % 10 olarak uygulanmaktadır.

Ancak, Maliye Bakanlığı'nın daha önce bahsedilen özelgesinde konu çok farklı değerlendirilmiş, çıplak kiralamadan elde edilen gelirlere Anlaşmaların "Diğer Gelirler" maddesi hükümlerinin uygulanacağı belirtilmektedir. Söz konusu özelgenin ilgili bölümü şu şekildedir.

"Yurt dışından kiralama yoluyla temin edilen uçakların sadece gövde ve motorlarının kiralanması şeklinde gerçekleşen normal kiralama durumunda, anlaşma hükümlerine göre gemiler ve uçaklar gayrimenkul sayılmadığından, elde edilen çıplak kiralama (bareboat) gelirleri, Anlaşmaların birer örneği ekli "Diğer Gelirler" maddesine göre (B. Britanya ve Kuzey İrlanda ve Fransa mukimlerinden yapılan kiralamalarda bu ülkelerde; F. Almanya, İsveç ve Romanya mukimlerinden yapılan kiralamalarda Türkiye'de vergilendirilecektir) taraf devletlerden birinde iç mevzuat hükümlerine göre vergilendirilecektir."

Bu yorumun tümüyle hatalı olduğunu düşünmekteyiz. Gemi ve uçakların Anlaşmalar kapsamında gayrimenkul sayılmamasının konuyla bir ilgisi yoktur. Gemi ve uçağın

gayrimenkul sayılmaması bunların işletilmesinden veya herhangi bir şekilde kullanımından elde edilen gelirlere 6. madde hükümlerinin uygulanmayacağını ifade etmektedir. Yoksa bunun, 8. maddenin ve 12. maddenin açık hükümlerinin uygulaması bakımından bir sınırlama getirdiği iddia edilemez.

d)Konteynerlerin Kullanımından, Bakımından ve Kiralanmasından Elde Edilen Gelirler

OECD Modelinin 8. maddesi yorumunda, uluslararası taşımacılık yapan teşebbüslerin bu faaliyetlerinin bir uzantısı ve bu faaliyetlerine bağlı olarak; başka bir deyişle arazi hallerde konteyner kiralaması yaptıkları durumda, bu faaliyetlerden elde edilen gelirlerin de 8. madde kapsamında taşımacılık kazancı olduğu belirtilmektedir.²⁰⁵

Bununla birlikte, Türkiye'nin Modelin yorumuna koyduğu ve önceki bölümlerde açıklanan bir şerh ile konteyner kiralama gelirlerinin, uluslararası taşımacılık kazançlarına bağlı veya arazi olsun olmasın 8. madde kapsamında uluslararası taşımacılık kazancı sayılmayacağı belirtilmiştir.²⁰⁶ Dolayısıyla, eğer Türkiye'nin yaptığı Anlaşmalarda bu gelirlerin uluslararası taşımacılık geliri sayılacağına ilişkin olarak 8. maddede özel bir düzenleme yoksa, Model Anlaşma yorumuna dayalı olarak bunu iddia etmek mümkün değildir.

Böyle bir düzenlemenin olmadığı durumda, bu gelirler gemi ve uçakların çıplak kiralamasından elde edilen gelirlerin vergilendirilmesinde olduğu gibi, gayrimaddi hak bedellerine ilişkin 12. madde kapsamında değerlendirilecek, sınai, ticari veya bilimsel ekipmanın kiralınması olarak nitelendirilerek, bu maddede öngörülen oranda vergilendirilecektir.

Ancak bazı ÇVÖ Anlaşmalarında konteyner kiralmasına yönelik olarak özel hükümlere yer verilmektedir. Örneğin, Danimarka Anlaşmasının 8.maddesinin 1

²⁰⁵ OECDModel,s.C(8)3,p.10.

²⁰⁶ OECD Model, s. C(8)6, p.28.

numaralı fıkrasının ikinci paragrafı şu ifadeyi içermektedir²⁰⁷:

"Bu kazançlar, aynı zamanda, ticari mal ve eşyaların uluslararası trafikte taşınmasında kullanılan konteynerlerin (çekici, mavnalı ve konteyner taşımacılığı ile ilgili ekipmanlar dahil) kullanımından, bakımından ve kiralanmasından, bir önceki paragrafta belirtilen kazançların yanı sıra arızı olarak elde edilen gelirleri de kapsar."

Bu hükme göre, arızı konteyner kiralamalarına 8. madde hükmü uygulanacaktır. Ancak bunun dışında kalan kiralamalara, ticari ekipmanın kiralanması karşılığında alınan paralar gayrimaddi hak bedeli kabul edildiğinden 12. madde hükmü uygulanacaktır.

5.2.3.3.4-Bir Ortak Girişime İştirak Dolayısıyla Elde Edilen Kazançlar

Türkiye'nin İngiltere ile akdettiği Anlaşman'ın 8. maddesinin 2 numaralı fıkrası, günümüzde özellikle hava taşımacılığı alanında sıkça rastlanan çeşitli türlerdeki ortak girişimlere Akit Devlet teşebbüslerinin iştiraki halinde vergilemenin nasıl yapılacağı hususuna açıklık getirmektedir.

Buna göre: *"2. Bu maddenin 1. fıkrası hükümleri, aynı zamanda bir ortaklığa, bir bağlı işletmeye veya uluslararası işletilen bir acentaya iştirak dolayısıyla elde edilen kazançlara da uygulanacaktır."* Bahse konu ortak girişimler içinde Akit Devletlerden birisinin bir teşebbüsü de yer aldığına, diğer Akit Devlette bu ortaklığın elde ettiği taşımacılık kazancının bu teşebbüse isabet eden kısmı vergilendirilmeyecektir. Anlaşmanın 8. madde hükümlerinden yararlanabilecek kazanç kısmı teşebbüsün ortak girişimdeki sermaye payı dikkate alınarak tespit edilecektir.

²⁰⁷ 28.4.1993 tarih ve 93/4352 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile onaylanmış, 23.5.1993 tarih ve 21589 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

Türkiye'nin sonuçlandığı bazı diğer Anlaşmalarda ise söz konusu türden ortaklıklar ismen belirtilmek suretiyle uygulamanın nasıl yapılacağına açıklık getirilmiştir. Örneğin İsveç, Norveç ve Danimarka Anlaşmalarında, bu ülkelerin iştirakiyle oluşturulan SAS (Scandinavian Airlines System) adlı havacılık konsorsiyumundan elde edilen kazançların nasıl vergilendirileceği açıklanmıştır. Danimarka Anlaşması'nın 8. maddesinin 3 numaralı fıkrasında şu hükme yer verilmiştir:

"3. İskandinav Havayolları Sistemi (SAS) hava taşımacılığı konsorsiyumunun elde ettiği kazançlar bakımından, 2. fıkra hükümleri yalnızca, bu konsorsiyumdaki iştiraki dolayısıyla İskandinav Havayolları Sisteminin Det Danske Luftfartsselskab (DLL) adlı Danimarkalı ortağın payına düşen kazanç kısmına uygulanacaktır."

Benzeri hükümlere İsveç ve Norveç Anlaşmalarında da yer verilmiştir. Körfez Havayolları Şirketine (Gulf Airlines) yönelik olarak da aynı nitelikteki bir hükme Türkiye'nin Birleşik Arab Emirlikleri ile yaptığı Anlaşmada rastlanmaktadır.²⁰⁸

5.2.3.3.5. Taşımacılık İşletmesinin Faiz ve Temettü Gelirleri

ÇVÖ Anlaşmalarının 8. maddesinin uygulanacağı taşımacılık kazançlarına, teşebbüsün faiz ve temettü gelirleri dahil edilmeyecektir. Bu tür gelirlere Anlaşmaların ilgili maddeleri uygulanacaktır.

Örneğin, İngiltere'de mukim olup Türkiye'de işyeri bulunan bir havayolu şirketi, elde ettiği taşımacılık kazancını Türkiye'de mevduat olarak veya başka şekillerde yatırması karşılığında kazandığı faiz gelirin Anlaşma'nın 8. maddesi değil faizleri düzenleyen 11. maddesi uygulanacaktır. Dolayısıyla, bu faizlerin taşımacılık geliri kapsamında sadece işletmenin mukim olduğu İngiltere'de vergilendirilmesi; Türkiye'de vergilendirilmemesi söz konusu olmayacaktır. Anlaşma'nın 11. maddesine göre bu faizlerin Türkiye'de de vergilendirilmesi mümkün olacaktır.

²⁰⁸ 18.11.1994 tarih ve 94/6258 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile onaylanmış, 27.12.1994 tarih ve 22154 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

Aynı durum işletmenin elde ettiği temettüleri için de söz konusudur. Bununla birlikte, Türkiye'nin sonuçlandığı bir kısım Anlaşmalarda istisnai bazı düzenlemeler de yapılmıştır. Örneğin, Birleşik Arab Emirlikleri ile akdedilen Anlaşmanın 8. maddesinde şu hükme yer verilmiştir:

"3. Bu maddenin amaçları yönünden, bir Akit Devlet teşebbüsünün uluslararası trafikte hava taşımacılığı veya deniz taşımacılığı faaliyetleri ile bağlantılı mevduat hesabından doğan faiz diğer Akit Devlette vergiden muaf tutulacaktır."

Bu hüküm ile uluslararası taşımacılık faaliyetine bağlı olarak doğan faizlerin de taşımacılık gelirleri gibi sadece teşebbüsün mukim olduğu devlette vergilendirilmesi, kaynak devlette vergilendirilmemesi öngörülmüştür.

Aynı nitelikte bir hükme Hindistan ile yapılan Anlaşmada da yer verildiğinden Hindistan'da mukim gemi ve hava taşımacılık teşebbüslerinin de Türkiye'de taşımacılık faaliyetine bağlı olarak elde edecekleri mevduat faizleri vergilendirilmeyecektir.²⁰⁹ Ancak, bu istisnanın sadece mevduat faizlerini kapsadığı diğer tür sermaye yatırımlarından elde edilen gelirlere yukarıda açıklanan genel hükümlerin uygulanacağına şüphe yoktur.

5.2.3.3.6-Türkiye'de Elde Edilen Kazançların Vergilendirilmesi

ÇVÖ Anlaşmalarının 8. maddesi kapsamında gerçekleştirilen uluslararası taşımacılık kazançlarının Türkiye'de vergilendirilmemesi bakımından deniz, hava veya kara taşıma aracını uluslararası trafikte işleten teşebbüsün Anlaşma'nın 4. maddesinde tanımlandığı şekilde diğer Akit Devlette mukim olduğunun tevsik edilmesi gerekmektedir.

²⁰⁹ 04.11.1996 tarih ve 96/8779 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile onaylanmış, 30.12.1996 tarih ve 22863 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

Bu tevsik, ilgili ülkenin Anlaşmada belirlenen yetkili makamı (çoğu zaman Maliye Bakanı) veya onun yetkilendirdiği kişi veya kurumlar tarafından verilecek bir "**mukimlik belgesi**" ile yapılacaktır. Mukimlik belgesinin, teşebbüsün ilgili Anlaşma'nın 4. maddesi hükümlerine göre söz konusu ülkede mukim olduğunu; gerek bu ülkede gerekse başka ülkelerde elde ettiği gelirler üzerinden tam mükellefiyet esasında bu ülkede vergiye tabi olduğunu belirtmesi gerekmektedir.

Gerekli şartları taşımadığı tespit edilen gerçek kişi veya kurumların alınmayan gelir ve kurumlar vergilerinin asıl ve cezaları ile gecikme faizlerinden dar mükellef kişi veya kurumun Türkiye'de işyeri veya daimi temsilcisi bulunduğu durumda, olayına göre kanuni temsilcileri veya daimi temsilcisi sorumlu olacaktır, işyeri veya daimi temsilci bulunmadığı durumda ise kazancı dar mükellefe sağlayanların sorumlu olacağı unutulmamalıdır. Bu nedenle her hangi bir tarihyata ve cezalı işleme muhatap olunmaması bakımından, taşımacılık faaliyetlerinin Anlaşmaların 8. maddesine göre yapıldığının da bu kişiler tarafından tevsik edilmesi gerekmektedir. Özellikle taşıtın sahibibi ve işletenin veya donatanının farklı kişiler olduğu durumda, kazancın Türkiye'de taşıtı işleten tarafından elde edildiğinin tereddüte yer bırakmayacak şekilde belgelendirilmesi doğru olacaktır.

İç mevzuatımız, gerek dar mükelleflerin kendilerine ve kanuni temsilcilerine, gerekse daimi temsilcilerine ve bunların bulunmadığı durumda kazancı sağlayanlara verginin tarh ve ödenmesine yönelik bir takım sorumluluklar yüklemektedir. Anlaşmaların varlığı tek başına bu sorumlulukları ortadan kaldırmamaktadır. Bu kişiler işlemlerin Anlaşmalar kapsamında gerçekleştirildiğini ve şartların sağlandığını genel esaslara göre usulüne uygun şekilde kamtlamadıkları sürece iç mevzuat kapsamında belirlenen sorumlulukları devam edecektir.

5.2.3.4- Değerlendirme

Bu genel nitelikli açıklamaların tek başına belli bir ÇVÖ Anlaşması kapsamındaki taşımacılık faaliyetlerinin değerlendirilmesi için yeterli olmayacaktır. Çünkü, bir çok Anlaşma az ya da çok bir diğerinden farklılık göstermektedir. Özellikle Belçika,

Suudi Arabistan, Japonya, Mısır, Hindistan, Ürdün, Arnavutluk ve Kazakistan Anlaşmalarının 8 ve 12. madde hükümlerinin, bu bölümde incelenmeye çalışılan Anlaşma hükümlerinden belli açılarda farklılaştığı gözden kaçırılmamalıdır.

Tablo 2

YÜRÜRLÜKTEKİ ÇIFTE VERGİLENDİRMEYİ ÖNLEME ANLAŞMALARINA GÖRE TAŞIMACILIK KAZANÇLARININ VERGİLENDİRİLMESİ ²¹⁰						
	Taşımacılık Faaliyetleri			Deniz Taşımacılığında Vergileme Hakkı	Konteyner Kiralamaları	
	Deniz	Hava	Kara		Arızı	Devamlı
1 Avusturya	X	X	-	Mukim	%10	%10
2 Norveç	X	X	X	% 50 Kaynak	%10	%10
3 Güney Kore	X	X		Mukim	%10	%10

²¹⁰ TABLOYA İLİŞKİN NOTLAR:

Tabloda yer alan (X) işaretleri, söz konusu taşımacılık faaliyetinin Anlaşma kapsamında olduğunu ifade etmektedir.

Hava ve kara taşımacılığının kapsandığı tüm Anlaşmalarda, taşımacılık kazancının sadece taşıtı uluslararası trafikte işletenin mukim olduğu devlette vergilendirilmesi öngörülmekte, kaynak devlet vergilendirmesi kabul edilmemektedir.

Deniz taşımacılığında doğan kazancın vergilendirme hakkı da mukim devlete bırakılmakla birlikte, bazı Anlaşmalarda bu vergilemenin kaynak devlette de yapılması, ancak verginin % 50 oranında indirilmesi öngörülmüştür. "Deniz Taşımacılığında Vergilendirme Hakkı" sütunu, kaynakdevlet vergilemesine izin verildiği halleri, % 50 vergi indirimini de göstermek üzere "50 Kaynak" ibaresi ile ifade etmektedir.

Anlaşmalarda aksi öngörülmediği sürece taşıma araçlarının tam teçhizatı, tedarikli ve personeli ile birlikte kiralanmasından elde edilen kazançlar uluslararası taşımacılık kazancı olarak 8. madde hükümlerine tabidir.

Anlaşmalarda aksi öngörülmediği sürece taşıma araçlarının çıplak kiralanmasından elde edilen kazançlar 12. madde kapsamında % 10 oranında vergiye tabidir. Çok az sayıda Anlaşmada bu tür kiralamalardan elde edilen gelirlerin 8. madde kapsamında değerlendirilmesi öngörülmüştür.

Anlaşmalarda aksi öngörülmediği sürece konteynerlerin kiralanmasından elde edilen kazançlar 12. madde kapsamında % 10 oranında vergiye tabidir. Uluslararası taşımacılık faaliyetine bağlı ve arızı olarak yapılan bu tür faaliyetler bazı Anlaşmalarda 8. madde kapsamında değerlendirilmiştir.

Tabloda "Konteyner Kiralamaları" sütununda yer alan "% 10" ibaresi kaynak devlet vergilemesi yapıldığı durumda azami vergi oranını, "M" ibaresi sadece mukim devletin vergileme hakkının bulunduğu, "işyeri" ibaresi ise kiralama gelirinin ticari kazancın vergilendirilmesine ilişkin hükümlere göre yapılacağını ifade etmektedir.

4 Ürdün	X	X	X	Mukim	İşyeri	İşyeri
5 S. Arabistan	-	X	-	Mukim	M	M
6 Tunus	X	X		Mukim	%10	%10
7 Romanya	X	X	X	Mukim	%10	%10
8 Hollanda	X	X	X	Mukim	%10	%10
9 Pakistan	X	X		Mukim	%10	%10
10 İngiltere	X	X	X	Mukim	%10	%10
11 Finlandiya	X	X	X	% 50 Kaynak	%10	%10
12 KKTC	X	X	X	% 50 Kaynak	%10	%10
13 Fransa	X	X	X	Mukim	%10	%10
14 Almanya	X	X	X	Mukim	%10	%10
15 İsveç	X	X	X	% 50 Kaynak	%10	%10
16 Belçika	X	X	X	Mukim	M	%10
17 Danimarka	X	X	X	% 50 Kaynak	M	%10
18 İtalya	X	X	X	Mukim	%10	%10
19 Japonya	X	X		Mukim	%10	%10
20 BAE	X	X	X	Mukim	%10	%10
21 Macaristan		X	X	Mukim	%10	%10
22 Kazakistan	X	X	X	Mukim	M	%10
23 Makedonya		X	X	Mukim	%10	%10
24 Cezayir	X	X		Mukim	%10	%10
25 Malezya	X	X		Mukim	%10	%10
26 Moğolistan	X	X	X	Mukim	%10	%10
27 Çin H.C.	X	X	X	Mukim	%10	%10
28 Hindistan	X	X		Mukim	M	%10
29 Arnavutluk	X	X	X	Mukim		

30 Mısır	X	X		Mukim	%10	%10
31 Polonya	X	X	X	Mukim	%10	%10

5.3- Hollanda Türkiye Vergi Anlaşması Çerçevesinde Şube Kazançlarının Vergilendirilmesi

5.3.1-Genel Bilgi

3946 Sayılı Kanun²¹¹, Türk Vergi Sisteminde önemli değişikliklere yol açmıştır. Bu önemli değişikliklerden biri, anılan Kanun'un yabancı şirketlerin vergilemesine yönelik getirdiği ve Gelir Vergisi Kanunu'nun 75/4 ve 94/6b-ii maddelerinde yer alan "*ek şube vergilemesidir.*"

Bu tür yeni bir vergileme, Türkiye için ilk defa Vergi Anlaşmalarını uygulama yükümlülüğü doğurmuştur.

Uygulama ile birlikte ortaya çok sayıda problem çıkmış ve bunlardan bir kısmı yargıya intikal etmiştir.

5.3.2-Uluslararası Vergi Anlaşmalarının Türk Vergi Hukukundaki Yeri

Vergi Anlaşmaları iki veya çok taraflı anlaşmalardır. Vergi Anlaşmalarının ilk ve en önemli işlevi, uluslararası vergi hukukunun kaynağını oluşturmasıdır.

Vergi Anlaşmaları yapı itibarıyla iki yönlüdür: Birincisi, iki akit devletin vergilendirme yetkilerini paylaşma iradelerini ortaya koydukları uluslararası anlaşma olmalarıdır. İkincisi ise, iç hukukta öngörülen onay işlemlerinin tamamlanması ve

²¹¹ 30.12.1993 tarih ve 21804 mükerrer Sayılı Resmî Gazetede yayımlanmıştır.

uluslararası hukukta yürürlüğe girmeleri ile kendiliğinden ya da aktarma işlemi yoluyla iç hukuk kuralı niteliği kazanmalarındır.²¹²

Vergi anlaşmaları, devletler arasında akdedildiği için uluslararası hukuktan kaynaklanan ve uluslararası vergi hukukunun kaynağını yaratan yasal anlaşma niteliğine sahiptirler. Uluslararası hukuk kurallarınca yapılan vergi anlaşması sonuçta ulusal hukuka yansımakta ve iç hukukun bir parçası haline gelerek yasa niteliğini kazanmaktadır.²¹³

5.3.2.1-Vergi Anlaşmalarının Olumsuz Etkisi

Vergi Anlaşmalarının esas işlevi, anlaşmaya taraf olan devletlerin vergilendirme yetkilerini çakışma kuralları aracılığıyla, çakıştıkları nokta itibariyle birbirinden ayırmaktır. Bu işlevin gerçekleşmesi taraf devletlerin vergilendirme yetkilerinin kapsamının sınırlandırılması ile olmaktadır. Vergi Anlaşmaları taraf devletlerin vergileme yetkilerini ya değiştirmeksizin bırakır ya da sınırlandırır; ancak hiçbir şekilde genişletmezler.²¹⁴

Vergi Anlaşmaları, taraf devletlerin vergilendirme yetkilerini kullanmaktan vazgeçip geçmediklerini ve vazgeçtikleri takdirde ne oranda vazgeçtiklerini göstermektedirler. Anlaşmaya taraf olan devletlerden birine vergilendirme yetkisini kullanma hakkının tanınması halinde bu yetkinin kullanılması, sadece bir maddi hukuk kuralının iç hukukta mevcut olmasına bağlıdır. Eğer Vergi Anlaşması bu hakkı “**sınırlı**” bir biçimde tanımış ise uygulama için ilk önce iç hukukta gerekli maddi kuralın varlığı araştırılmalıdır. Eğer kural mevcut ise, bu kural vergi anlaşmasının çizdiği “**sınırlar**” dahilinde uygulanacaktır. Vergi anlaşmalarının vergilemeye ilişkin sınırları iki konuda ortaya çıkmaktadır; “**matrah**” ve “**oran**”.

²¹² Billur Yaltı SOYDAN, Uluslararası Vergi Anlaşmaları, Beta Yayın A.Ş., 1. Baskı, İstanbul 1995, s. 67

²¹³ Mustafa ÇAMLICA, Hollanda Türkiye Vergi Anlaşması Çerçevesinde Şube Kazançlarının Vergilendirilmesi, Yaklaşım, Ekim-1999, s.153-162

²¹⁴ Manuel PIREs, International Juridical Double Taxation of Income, Dewenter 1989, s. 236; bkz. Mustafa ÇAMLICA, a.g.m.

Eğer vergi anlaşması her iki konuda sınırlama getirmiş ise vergileme, anlaşmanın tanımladığı “**matrah**” ve “**oran**” çerçevesinde yapılacaktır.

5.3.2.2- Anlaşmaların Üstünlüğü

1982 Anayasası'nın 90. maddesinde, anlaşmaların, iç hukuk kurallarından üstün olduğuna ilişkin açık bir düzenleme getirilmemiştir. Anayasal düzenlemeye göre, usulüne göre yürürlüğe konulmuş uluslararası anlaşmalar yasa hükmündedir ve bunlar hakkında Anayasa'ya aykırılık iddiası ile Anayasa Mahkemesi'ne başvurulamaz (Md. 90/5). Anayasa'nın, açıkça anlaşmalara üstünlük tanımaması, anlaşmaların iç hukukla ilişkileri bakımından öğretide tartışma yaratmıştır. Hükmün ilk cümlesinden, anlaşmaların Türk hukuk düzeninde yasa gücünde olduğu ve doğrudan hüküm doğurduğu anlaşılmakta, ancak ikinci cümle, anlaşmaların Türk hukuk düzenindeki yeri konusunda tartışmalara neden olmaktadır.

Bir görüşe göre, anlaşmalara karşı Anayasa Mahkemesi'ne başvurulamıyor olması onları yasalardan farklı kılmakta, dolayısıyla Anayasamız, anlaşmaları yasaların üstünde bir konuma yerleştirmektedir. Diğer görüş, Anayasa'daki hükmün bu açıdan açık olmadığını ve çeşitli yorumlara olanak tanıdığını belirtmekte ve yasa ile anlaşmaları eş değerde görmektedir. Anlaşma ile yasa arasındaki öncelik sorunu Anayasamız'da açıkça düzenlenmediğine göre, herhangi bir çatışma durumunda yasa biçimini alan anlaşmalar da her yasa gibi, sonraki hukuk kuralı ya da özel hüküm genel hüküm ilkeleri çerçevesinde ele alınmalıdır.

Bu ikinci görüşe göre anlaşmaya aykırı hükümler içeren sonraki yasa, uluslararası hukuk bakımından getireceği bütün sorumluluklara karşın iç hukuk açısından geçerli olarak kabul edilmelidir. Öncelikle çatışan hükümler getiren sonraki tarihli yasa ile anlaşma hükümlerinin bağdaştırılması, her ikisinin de uygulanmasını sağlayacak bir yoruma gidilmesi gerekir. Bu yapılmadığı takdirde, yargı organları yasa koyucunun sonraki iradesi ile bağlı olmalıdır, ancak bunun için yasa koyucunun anlaşma

düzeninden sapmak ve bu düzeni ihlal etmek niyetini açıkça ortaya koyması gerekmektedir.

Gerçekten tek açıdan ele alındığında, uluslararası anlaşmaların yasa hükmünde olması; onları diğer yasalarla eşit seviyeye getirmektedir. Dolayısıyla, burada bir altlık üstlük sorunu değil, ancak eşit kurallar arasında geçerli olan öncelik sonralık veya özellik genellik sorunu olabilir. Diğer açıdan denebilir ki, Anayasa'ya aykırılık iddiası ile anlaşmalara karşı Anayasa Mahkemesi'ne gidilememesi, anlaşmalarla yasalar arasında bir seviye farkı yaratmakta ve anlaşmaların iç hukuk kurallarına üstünlüğüne işaret etmektedir.

Anlaşmanın Anayasa'ya aykırılığı iddiası ile Anayasa Mahkemesi'ne gidilemiyor olması, yasa ile anlaşma arasındaki eşitliği bozmaktadır. Artık bu durumda, Anayasa'ya aykırılığı tartışılabilen ve aykırılığın belirlenmesi ile iptal edilebilen bir yasa ile Anayasa'ya aykırılığı tartışılmayan ve aykırı olsa dahi uygulama gücü olan bir anlaşmanın eşitliğinden bahsetmek olanaksız görülmektedir. 90. maddede yer alan **“kanun hükmündedir”** deyimini tek başına yorumlamaktan ziyade, iki cümleyi beraber değerlendirmek ve bu deyim, anlaşmanın iç hukukun bir parçası haline gelmesini ortaya koyan bir anlam yüklemek gerekmektedir. Anayasa'nın 90. maddesini bu şekilde yorumlamak, uluslararası anlaşmalardan doğan sorumluluklara ve anlaşmaların iyi niyetle uygulanması ilkesine de uygun düşmektedir.

Türkiye'nin taraf olduğu vergi anlaşmaları iç hukuk bakımından birer vergi yasası hükmünde olmakla birlikte, yürürlükteki vergi yasaları ile eşit seviyede değil aksine, iç hukuk hükümlerine üstündür. Dolayısıyla vergi anlaşması hükümlerini bertaraf edecek, vergi anlaşmalarına açıkça aykırılık iradesi taşıyan bir vergi kanunu hükmünün uygulanması tamamen imkansızdır.²¹⁵

²¹⁵ SOYDAN, a.g.e., s. 67

5.3.3 –Türkiye-Hollanda Vergi Anlaşması’nda Şube Vergilemesi Yönünden Kaynak Ülkenin Vergileme Hakkına Getirilen Sınırlamalar

5.3.3.1- İç Mevzuatımıza Göre Şubelerin Vergilendirilmesi

İç mevzuatımıza göre şubeler, Türkiye’de mukim olmayan kurumlar olarak değerlendirilmektedirler. Bu statü altında şubeler “**dar mükellef**” kurum olarak Türkiye’de vergiye tabi tutulmaktadırlar. Söz konusu şubelerin kazançları ilk aşamada % 20 oranında kurumlar vergisine tabi tutulmaktadır.

İkinci aşama vergileme ise, Gelir Vergisi Kanunu’nun 75/4 ve 94/6bii maddelerine göre yapılan vergileme olan ek şube vergilemesidir. Bu aşamada vergilemeye esas alınan matrah şubenin kurumlar vergisi düşüldükten sonraki kazancıdır. Söz konusu matrahın tespitinde fon payı, şubenin kazancından düşülmemektedir. Vergi oranı % 15 olarak tespit edilmiştir.

Anılan stopaj vergilemesinin tam mükellef şirketlerden gelir elde edenler yönünden bir “**temettü**” vergilemesi olduğu Maliye Bakanlığınca kabul edilmiş ve vergi anlaşmalarının temettülere ilişkin vergileme hükümlerinin bu vergileme esnasında uygulanacağı 1 seri No.lu Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları Genel Tebliği’nde kabul edilmiştir.²¹⁶

5.3.3.2 -Hollanda Vergi Anlaşması’na Göre Şube Vergilemesi

Türkiye ile Hollanda arasında akdedilen Anlaşma²¹⁷,nın 7, 10 ve 24. maddeleri hükümleri ile Anlaşma Protokolünün V, IX ve XV. maddeleri şube karlarının vergilendirilmesi ile ilgili hükümleridir. Anılan maddelerde yer alan düzenlemelere göre:

²¹⁶ 15.05.1996 tarih ve 22637 Sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

²¹⁷ 01.06.1988 tarih ve 19829 Sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

i Bir Hollanda şirketinin Türkiye’de (şubesinin) vergilendirilebilmesi için, söz konusu şirketin Anlaşma’nın 5. maddesi çerçevesinde Türkiye’de bir “işyeri” ne sahip olması ve kazancın bu işyeri vasıtasıyla elde edilmesi gerekmektedir (Anlaşma Md. 71).

ii Türkiye’nin söz konusu şubeden alacağı vergi, ilgili şubeye atfedilebilen kazançla sınırlı olacaktır (Anlaşma Md. 71).

iii Türkiye ilgili şubeye atfedilebilen kazancı kendi şirketlerine saldıği kurumlar vergisini aşmamak üzere vergileme hakkına sahiptir (Md. 24).

iv Anlaşma’nın 10/7 maddesi ve 24. maddesinden bir sapma olarak; Anlaşma’nın 10/5 ve 24/2 maddeleri hükümlerine göre Türkiye söz konusu şubenin kazancından kurumlar vergisine ilaveten ek bir vergi daha alabilir.

5.3.3.3- Hollanda Vergi Anlaşması’na Göre Salınacak Ek Şube Vergisi İçin Anlaşma’nın Koyduğu Sınırlar

5.3.3.3.1 -Ek Şube Vergisi Nedir?

Şubelerin vergilemesi konusunda her ülke kendine özgü vergileme yöntemi geliştirmiştir. Genelde çoğu ülke şubelerin temettü dağıtmamasından dolayı, yurt dışına transfer ettikleri karları ikinci kez vergileyebilmek için “**temettü vergisi benzeri**” stopaj vergileri ihdas etmişlerdir. Söz konusu ek şube vergilemesine OECD model Vergi Anlaşması izin vermemekle birlikte, Türkiye Model’in 10. maddesinin 5. paragrafına koyduğu çekince ile “**ek şube vergilemesi**” hakkını muhafaza etmektedir.²¹⁸

²¹⁸ OECD Model Tax Convention on Income and on Capital, September 1996, Condensed Version, 10. maddeye İlişkin Yorum, satır 85, s. 128, OECD,Paris 1996; çeviren Mustafa Çamlıca

Bu çekinceye dayanarak, Türkiye akdettiği vergi anlaşmalarına kurumlar vergisinden ayrı ek bir şube vergisini sınırlı oranlarda alma hakkını 10. maddeye koymaktadır.

Öte yandan söz konusu ek vergi, şubelerin vergi yükünü yerli şirketlere nazaran ağırlaştırdığından, bu kez karşımıza 24. maddede yer alan “**Ayrım Yapılmaması**” maddesi çıkmaktadır. Bu sorunu da çözmek için Türkiye ayrıca 24. maddeye de özel bir hüküm koyarak alınan “**ek şube vergisi**”nin ayırım sayılmayacağını belirtmektedir. Söz konusu hüküm Hollanda Anlaşması’nın 24/2. maddesinde yer almaktadır.

Mezkur hükme göre: 10. maddenin 5. fıkrası hükümleri (ek şube vergilemesine ilişkin hükümler) saklı kalmak üzere, şubeler Türk şirketlerine göre daha az lehe bir vergilemeyle karşı karşıya kalamayacaktır.

5.3.3.3.2 -Anlaşmaya Göre Ek Şube Vergisi’nin Matrahı Nedir?

Ek şube vergisinin matrahı Anlaşma’nın 10. maddesinin 5 No.lu paragrafında “...7. *maddeye göre vergilendirildikten sonra kalan kısım ...*” olarak tanımlanmıştır. Daha önce de ifade ettiğimiz üzere, Türkiye’de 7. maddeye göre yapılacak vergileme kurumlar vergisi ve fon payını içermektedir.

Gerek Anlaşma’nın 2. maddesinde ve gerekse Maliye Bakanlığı’nın Anlaşma’ya ilişkin uygulamasında fon paylarının anlaşma kapsamındaki vergilerin içinde olduğu tartışmasızdır. Hal böyle olunca, 7. maddeye göre vergilendirildikten sonra kalan kısım yani ek şube vergisinin matrahı kurumlar vergisine ilişkin fon paylarının da düşümünden sonra kalan kısmı ifade etmektedir.

Anılan anlaşma hükmüne göre, “**ek şube vergisi**”nin matrahının aşağıdaki şekilde tespiti gerekmektedir.

Mali Kar = 100
Kurumlar Vergisi=(20)
7. maddeye göre yapılan
vergilemeden sonraki kar=80

Anlaşma'nın
7. maddesine
göre yapılan
vergileme

Daha öncede ifade edildiği gibi, Türkiye'nin taraf olduğu vergi anlaşmaları iç hukuk bakımından birer vergi yasası hükmünde olmakla birlikte, yürürlükteki vergi yasaları ile eşit seviyede değil; aksine, iç hukuk hükümlerine üstündür. Dolayısıyla, vergi anlaşması hükümlerini bertaraf edecek, vergi anlaşmalarına açıkça aykırılık iradesi taşıyan bir vergi kanunu hükmünün (Gelir Vergisi Kanunu eski Md. 75/4) uygulanması olanak dışıdır.

Bu itibarla, stopaj matrahından kurumlar vergisi fon payına isabet eden kısmın düşülmesi reddi gerekmektedir.

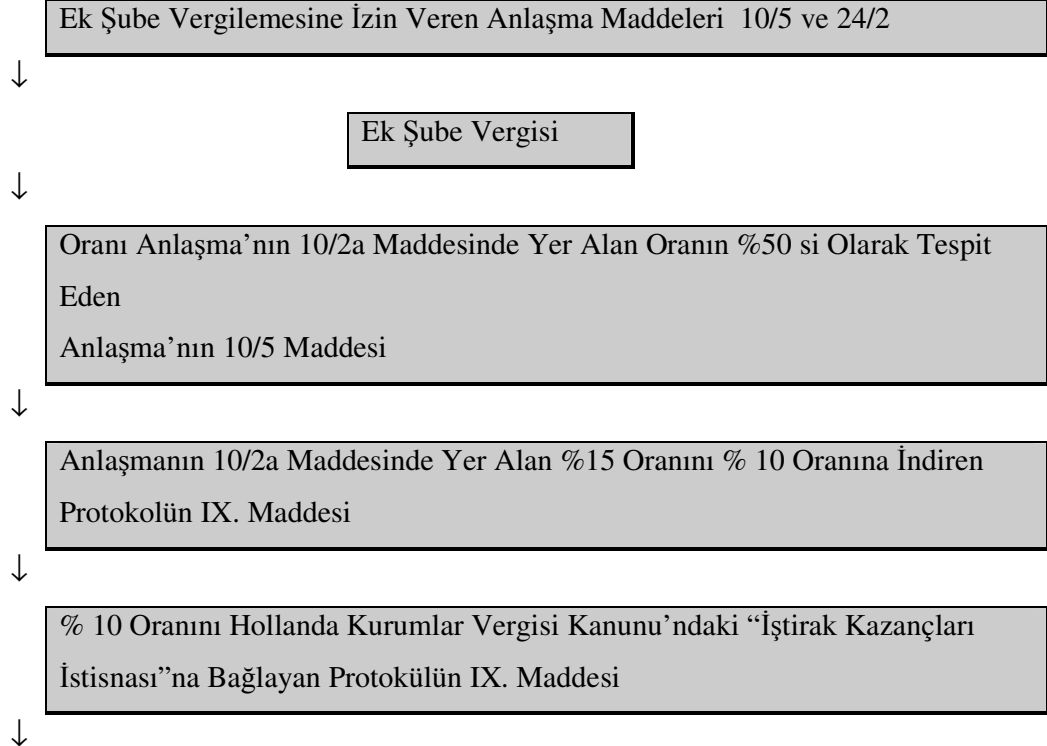
5.3.3.3-Anlaşma'ya Göre Ek Şube Vergisi'nin Oranı Nedir?

Anlaşma'nın 10/5. maddesi hükmüne göre, Türkiye'nin bir Hollanda Şirketi'ne ait bir şubeyi kurumlar vergisine ilaveten bir defa daha vergileme hakkı mevcuttur. Ancak, bu vergileme hakkı sınırsız bir hak değildir. Anlaşma'nın 10. maddesinin 5. fıkrasına göre, Türkiye'nin alabileceği azami vergi, (%25 veya daha fazla hisseyi elde tutan) ortaklara ödenen temettüleri için tespit edilmiş olan Anlaşma'nın 10/2a maddesindeki oranın %50'sini geçemeyecektir. İlgili madde hükmü dikkatle incelendiğinde, görülecektir ki, anlaşma tarafları sözkonusu %15 oranının %50'si olan %7.5 oranını madde hükmüne koymaktansa, anılan Anlaşma'nın 10/2a maddesindeki orana atıfta bulunmuşlardır. Hal böyle olunca, Anlaşma'nın 10/2a maddesindeki oranın ne olduğu, Anlaşmanın 10/5. maddesindeki vergileme hakkının sınırının tespitinde son derece belirleyici bir husus olmaktadır.

Mevcut anlaşma hükümleri böyle iken, Maliye Bakanlığı'nın temettülere ilişkin vergi oranlarının şube vergilemesi ile ilgisi bulunmadığı şeklindeki yorum ve uygulaması anılan Anlaşma'nın düzenleniş şekli ve Anlaşma'nın 10/5. maddesi hükmüne aykırıdır. Anlaşma'nın düzenleniş şekline baktığımızda, temettüler için hangi oran öngörülüyor ise bu oranın yarısı oranında bir oranın ek şube vergilemesi için tatbik edileceği ortaya çıkmaktadır. Böyle bir düzenleme de OECD Model Anlaşma yönünden tutarlıdır. Daha önce belirttiğimiz üzere, OECD Model bu tür vergilemeye müsaade dahi etmemektedir. Hal böyle olunca, temettü vergilemesinden daha düşük bir oranda bir ek şube vergilemesinin Anlaşma'da öngörülmesi gayet doğaldır.

Bu genel değerlendirmeden sonra, yazımızın konusu olan temettü vergilemesindeki Anlaşma'nın 10/2a maddesinde yer alan oranın ne olduğu meselesini irdelersek aşağıdaki tablo ile karşı karşıya kalıyoruz:

Hollanda Vergi Anlaşması'ndaki Ek Şube Vergisi Oranının Tespitine İlişkin Tablo



Hollanda Kurumlar Vergisi Kanunu'nda "İştirak Kazançları İstisnası"nın Uygulandığına İlişkin 1 Seri No.lu Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları Genel Tebliği'ndeki Açıklama



Ek Şube Vergisi Oranı =
% 5

Anlaşma'nın 10/2a maddesindeki oran %15 olarak tespit edilmiştir.

Ancak, protokolün IX. maddesi ile %15 oranı, Hollanda Kurumlar Vergisi Kanunu'nda "**İştirak kazançları istisnası**" uygulandığı sürece %10'a indirilmiştir.

Halihazırda, Hollanda Kurumlar Vergisi Kanunu "**İştirak kazançları istisnası**" hükümlerini içermektedir.

Buna göre, Anlaşma'nın 10/2a maddesinde yer alan vergi oranı protokol maddesi IX ile fiili olarak %10 oranına düşmüştür.

Ek şube vergilemesine cevaz veren ve bu verginin oranını belirleyen Anlaşma'nın 10/5 maddesindeki oran, Anlaşma'nın 10/2a maddesindeki oranın %50'si olarak tespit edildiğinden, vergi tarihine esas alınması gereken vergi oranı halen Hollanda Şirketleri'ne ödenen temettüler için tatbik edilen %10 oranının yarısı olan %5 oranı olmalıdır. Aksi takdirde, Hollanda Şirketleri'ne ödenen temettüler için de %10 yerine %15 oranı tatbik edilmelidir. Halihazırda, Maliye Bakanlığı 1 Seri No.lu Uluslararası Vergi Anlaşmaları Genel Tebliği'nde bu oranın %10 olarak uygulanacağını kabul etmiştir.

Tüm bu değerlendirmeler ışığında, Maliye Bakanlığı'nın "**olayın temettü vergilemesi ile, dolayısıyla Anlaşma'nın 10/2a maddesi ve Protokol Madde IX ile ilgisi yoktur**" şeklindeki yorum ve tutumu ilgili anlaşmaya tamamen aykırı, hukuken dayanaksız bir yorumdur.

Bu açıdan, Hollanda Kurumlar Vergisi'ndeki İştirak Kazançları İstisnası'na ilişkin açıklamalar 1 Seri No.lu Genel Tebliğ'de yer almaktadır. Yine aynı konuya ilişkin resmi açıklamalar anılan Tebliğ'in yayımından önce Hollanda Maliyesince Türk Maliyesi'ne gönderilmiştir. Bu sebeptendir ki halihazırda Hollandalı kurumlara ödenen temettüler Türk Maliyesince %10 oranında vergiye tabi tutulmaktadır.

Söz konusu uygulamanın dayanağı, İkili Anlaşma'ya ekli Protokolün IX. maddesi aşağıdaki gibidir;

“10. maddenin 2. fıkrasının a bendi hükümlerinden sapma olarak, Hollanda Kurumlar Vergisi Kanunu ve ilerideki 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,

b-Hollanda'da mukim bir şirketin ödediği temettüler yönünden yüzde 5'e.

Böyle bir durumda, Anlaşma'nın 23. maddenin 2. fıkrasının (d) bendi hükümleri de aynı şekilde uygulanacaktır”

hükmüdür. Daha önce de belirtildiği üzere, Hollanda Kurumlar Vergisi Kanunu'nda yurtdışından elde edilen temettü geliri için **“iştirak kazançları istisnası”** mevcuttur. Bu durumda, Anlaşma'nın 10/2a maddesi yönünden uygulanması gereken hüküm protokol hükmüdür. Bu husus Maliye Bakanlığınca yayımlanan 1 Seri No.lu Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları Genel Tebliği'nin IIB6b bölümünde teyit edilmiştir.

Dolayısıyla, Hollanda şirketlerinin şubelerine uygulanması gereken gelir vergisi stopaj oranı temettü vergisi oranının (%10) yüzde ellisi yani %5 olmalıdır.

Ancak, Maliye Bakanlığı bu hükmü dikkate almaksızın, anılan hükme aykırı olarak, %7.5 stopaj oranı uygulamaktadır. Oysa ki protokolün ilk paragrafında protokol

hükümlerinin anlaşmanın bir cüzü olduğu ve anlaşma metinleri gibi hüküm doğuracağı açıkça ifade edilmiştir.

İlgili vergi anlaşmasının 30. maddesi hükmüne göre, geçerli olan anlaşma metni İngilizce dilinde yazılmış olan metindir (Bir başka ifade ile Türkçe metnin hukuki bir hükmü yoktur). Anlaşma'ya Ekli Protokol'ün IX. maddesi İngilizce olarak aşağıdaki şekilde kaleme alınmıştır.

“IX. Ad. Articles 10 and 23

Notwithstanding the provisions of subparagraph a) of paragraph 2 of Article 10, as long as, under the provisions of the Netherlands Company Tax Act and to the future amendments there to, a company which is a resident of the Netherlands is not charged to Netherlands company tax with respect to dividends the company receives from a company which is a resident of Turkey, the percentage provided for in that subparagraph shall be lowered to:

a- 10 per cent with respect to dividends paid by a company which is a resident of Turkey; and

b- 5 per cent with respect to dividends paid by a company which is a resident of the Netherlands. In such case the provisions of subparagraph d) of paragraph 2 of Article 23 shall be applied accordingly.”

İngilizce metin ile Türkçe metin arasında anlam bakımından en kritik husus Anlaşma'nın 10/2a maddesinde yer alan %15 oranını %10'a indiren şartın ifade şeklidir. İngilizce metinde bu şart, şu şekilde ifade edilmektedir:

“....., as long as, under the provisions of the Netherlands Company Tax Act and to the future amendments there to, a company which is a resident of the Netherlands is not charged to Netherlands company tax with respect to dividends the company receives from a company which is a resident of Turkey,”

Yukarıdaki şart cümlesini incelediğimizde, şartın Hollanda kurumlar vergisi uygulamasında **“iştirak kazancı istisnası”**na bağlandığını görüyoruz. Nitekim **“a**

company” ifadesi genel anlamda bir şirketi tarif etmektedir. Dolayısıyla, mezkur protokol maddesi uygulaması bakımından, temettüyü elde eden şirketin spesifik olarak bu istisnadan faydalanıp faydalanmadığına bakılmayacaktır. Aksi bir yorum için; sözkonusu İngilizce ifadenin **“the company”** şeklinde olması gerekir idi. İngilizce dilindeki ön isim takılarında **“a”** geneli, **“the”** ise spesifik olanı ifade etmektedir. Türkçe’de ön isim takısı olmadığı için, bir İngilizce metindeki **“a”** ve **“the”**ların gerçek anlamıyla Türkçe’ye çevirisi çok zordur.²¹⁹

Bu bağlamda, esasen 1 seri no.lu Uluslararası Vergi Anlaşmaları Genel Tebliği’nin Hollanda Anlaşması’na yönelik açıklamalarında da belirtildiği üzere (Genel Tebliğ, Bölüm IIB6b) **“iştirak kazançları istisnası”** Hollanda kurumlar vergisinde mevcuttur. Dolayısıyla, Hollanda Anlaşması’nda temettüler için belirlenen oran, protokol maddesindeki şart halihazırda Hollanda tarafınca yerine getirildiğinden, otomatikman %10’a düşmüştür. Bu sebepten, şubelerin vergi sonrası karları üzerinden anlaşma oranının %50’si olarak yapılan vergilemenin bu oran esas alınarak %5 nispetinde uygulanması gerekir kanaatindeyiz.

5.3.4 -Danıştay Kararı

Konuya ilişkin olarak Danıştay’a intikal eden bir davada, yukarıda yeralan görüşü kabul eden İstanbul 6. Vergi Mahkemesinin Kararı²²⁰, vergi oranı ile ilgili hüküm yönünden bozulmuş, fon payının stopaj matrahından düşülmesi açısından ise yerinde görülmüştür.²²¹

Karar’ın gerekçesi aşağıda yer almaktadır:

“Hollanda’da mukim Türkiye şubesi olan davacı kurumun 1997 Nisan ayı gelir (stopaj) vergisi matrahının hesabı sırasında fon payının da indirilmesi ve bu matraha uygulanacak vergi oranının %5 olması gerektiği yolundaki ihtirazi kaydın kabul edilmemesi nedeniyle açılan dava üzerine fazla tahakkuk ettirilen vergileri kaldıran mahkeme kararının bozulması istenilmektedir.

²¹⁹ Çamlıca, a.g.m. s.161 Çev.

²²⁰ 31.12.1997 tarih ve E: 1997/660, K: 1997/1472 Sayılı Kararı

²²¹ TC Danıştay Dördüncü Daire, Esas No: 1998/1104, Karar No:1999/1355

Vergi Dairesi Müdürlüğü'nün gelir (stopaj) vergisi matrahının hesabı sırasında fon payının matrahtan indirilmesinin mümkün olmadığı yolunda ileri sürdüğü iddia bozulması istenilen kararın dayandığı gerekçeler karşısında yerinde ve kararın bozulmasını sağlayacak durumda görülmemiştir.

Türkiye Cumhuriyeti ile Hollanda Krallığı Arasında Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi Önleme ve Vergi Kaçakçılığına Engel Olma Anlaşması'nın 10. maddesinin 5. fıkrasında, "Devletlerden birinin bir şirketinin, diğer Devlette bulunan bir işyerinde icra ettiği ticari faaliyetten elde ettiği kazanç, 7. maddeye göre vergilendirildikten sonra kalan kısım üzerinden de işyerinin bulunduğu Devlette vergilendirilebilir, ancak bu şekilde alınacak vergi, bu maddenin 2. fıkrasının a bendine öngörülen oranın yüzde ellisini aşamayacağı" kurala bağlanmıştır. Bu hüküm uyarınca Hollanda'da mukim olan mükellefin, Türkiye'de sahip olduğu şube vasıtasıyla elde ettiği ticari kazanç üzerinden, Anlaşma'nın ticari kazanç hükümleri uyarınca vergilendirildikten sonra kalan kısım üzerinden Anlaşma'nın 10. maddesinin ikinci fıkrasının (a) bendinde belirtilen oranın yüzde 50'si yani yüzde 7,5 oranında vergilendirilmesinde Anlaşma maddelerine aykırılık görülmemiştir.

Anlaşmaya ekli Protokolün IX. maddesinde, Hollanda'da mukim bir şirketin Türkiye'de mukim bir şirketten elde ettiği temettüler Hollanda'da kurumlar vergisine tabi tutulmadığı sürece, 10. maddenin 2. fıkrasının (a) bendindeki vergi oranı, Türkiye'de mukim bir kurumdan temettü alması durumunda uygulanacağı açıktır. Oysa olayda Hollanda'da mukim olan mükellefin Türkiye'deki işyeri olan şubesi Türkiye'de mukim olmadığından bu hükmün uygulanmasına olanak bulunmadığından davacının ek protokolde öngörülen vergilendirme oranından yararlanması gerektiği yolundaki mahkeme kararında isabet görülmemiştir.

Bu nedenle, Vergi Dairesi Müdürlüğünün temyiz isteminin kısmen kabulüyle İstanbul 6. Vergi Mahkemesinin 31.12.1997 günlü ve E:1997/660, K:1997/1472 sayılı kararının vergi oranı ile ilgili hüküm fıkrasının bozulmasına diğer temyiz iddialarının reddine 13.04.1999 gününde oybirliğiyle karar verildi."

ALTINCI BÖLÜM

6-VERGİ CENNETLERİ

6.1- Yabancı Sermayenin Vergi Cenneti Ülkeleri Seçme Nedenleri

6.1.1-Genel Bilgi

Yabancı sermaye yatırımları temel olarak iki ana yapıda gerçekleşmektedir. Bunlar, yabancı sermayenin yaptığı doğrudan yatırımlar (Foreign Direct Investment) ve portföy yatırımlarıdır (Portfolio Investment). Yabancı sermayenin geldiği ülkede yeni bir tesis kurması veya var olan bir tesisi satın alması yabancı sermayenin doğrudan doğruya yaptığı bir yatırım türüdür. Yabancı sermayenin borsada işlem gören bir şirketin hisse senetlerini alması ise bir portföy yatırımdır. Yabancı sermayenin bir ülkeye doğrudan doğruya yatırım yapma nedeni ancak sözkonusu yabancı sermayenin yatırım amacına bağlıdır. Yabancı sermaye yatırımı ülkedeki ucuz işgücünden yararlanmak isteği ile, veya o ülkenin zengin doğal kaynaklarından yararlanmak isteği ile, veya yatırım yapılacak ülkede faaliyette bulunan ve global pazarda rakibi olan firmaları bu tür piyasalarda yalnız bırakmamak isteğiyle, veya yatırım yapılacak ülkelerde uygulanan vergi ve döviz politikalarının daha avantajlı olması nedeniyle yapılmaktadır. Ancak, özellikle bazı çok uluslu şirketler vergi cenneti adı verilen ülkelerin sunmuş olduğu vergi kolaylıkları ve ticari işlem sınırlarını saklama hizmetlerinden yararlanmak amacıyla bu ülkelerde yatırım yapmayı tercih etmektedirler. Ancak şu bir gerçektir ki özellikle kara para aklamak amacıyla bir çok yabancı sermaye sahibi bu tip ülkelere yönelmektedir.²²²

Yabancı sermaye, vergi cenneti ülkelerin sunduğu; sıfır veya düşük oranlı vergi yükümlülüğünden veya ticari ve bankacılık işlemlerinin gizli tutulmasına yönelik katı kuralların uygulanmasından, veya döviz kontrolünün bulunmaması gibi avantajlardan yararlanmak istemektedir. Yabancı sermayenin vergi cennetlerini tercih etmesinin nedenlerine yazımızın ileriki bölümlerinde değinilecektir.

²²² Erkan YETKİNER, Vergi Cennetleri ve Yabancı Sermayenin Vergi Cenneti Ülkeleri Seçme Nedenleri, Vergi Dünyası, 2001.03.17

6.1.2- Vergi Cenneti ve Sınıflandırılması:

Vergi cennetleri üç ayrı sınıfa ayrılmaktadır.²²³

- 1- Verginin bulunmadığı ülkeler (örneğin Cayman adaları, Bahama ve Bermuda gibi)
- 2- Sadece vergi cennetlerinde elde edilen gelir üzerinden vergi alınması veya diğer ülkelerden elde edilen gelirlerden çok düşük oranlı vergi alınması (örneğin Honk Kong, Panama ve Liberya gibi)
- 3- Belli tip şirketlere veya işlemlere vergi kolaylıkları ve avantajları sağlayan ülkeler (Örneğin Channel adaları, Lüksemburg, The Isle of man ve Monako gibi)

Vergi cennetleri bir çok yazar tarafından farklı sınıflara ayrılmıştır. Ancak genel olarak vergi cennetlerini altı sınıfa ayırmak mümkündür.

- 1- Sıfır Vergi Alınan Ülkeler
- 2- Düşük Oranlı Vergi Alınan Ülkeler
- 3- Yabancı Ülkelerden Elde Edilen Gelirlerden Vergi Almayan Ülkeler
- 4-Off-Shore Şirketlere Ve Holding Şirketlere Özel Teşvik Sağlayan Ülkeler
- 5- İhracat Ve İmalata Sıfır Vergi Uygulayan Ülkeler
- 6-Uluslararası Şirketlere Vergi Kolaylıkları Tanıyan Ülkeler

Bunun yanısıra vergi cennetleri bazı yazarlar tarafından coğrafik olarakta sınıflandırılmaktadır. Buna göre vergi cennetleri beş ayrı coğrafik bölgeye ayrılabilir:

- 1- *The Caribbean bölgesi*, Bahama,Bermuda, Cayman adaları, İngiliz adaları,Hollanda antilleri,Turks and Caicos adaları, Aruba, Barbados, Nevis,Montserrat, Anegada,Panama vs.
- 2- *Akdeniz bölgesi*, Gilbertar ve Kıbrıs,
- 3- *Avrupa bölgesi*, Hollanda, İsviçre, Lehictan, Andora, Lüksemburg, Kapione ve Monako,
- 4- *Channel adaları bölgesi*, Gurnsey, Jersey, The Isle of Man,

²²³ Tax Havens Encyclopaedia, London, Butterwoths,1988

5- *Pasifik bölgesi*, Hong Kong, Vanutu ve Nauru,

Yukarıda belirtilen Vergi cenneti ülke isimlerinden de görüleceği üzere Vergi Cenneti olarak adlandırılan ülkelerin büyük bir kısmı ada ülkelerden oluşmakta olup, dünya ölçeğinde dikkate değmeyecek ölçülerde az nüfusa ve yüzölçümüne sahip bulunmaktadır.

Bu nedenle bu tür ülkelerin tarım, hayvancılık, ticaret ve sanayi üretiminde tatmin edici gelir elde etmeleri mümkün değildir. Ayrıca, sözkonusu ülkelerin bir kısmının dünya ve bölge turizmine açık olmalarına rağmen, turizm gelirleri bu ülkelerin için bile yeterli olamamaktadır. Bu çerçevede, vergi cenneti ülkeler, bu nedenlerden dolayı sığınacak ülke arayan yabancı sermayeyi bazı şart ve koşullara uymaları şartıyla ülkelerine çekmektedirler.

Sözkonusu şartlar yabancı sermaye yatırımlarını ve dolayısıyla da istihdamı arttırmayı amaçlamaktadırlar. Bu şartlardan bazıları, şirket ve off-shore banka kuruluşlarında minimum sermaye şartı istemeleri, belli bir oranda o ülke vatandaşı çalıştırma şartı, belli bir miktar paranın ülkeye getirilerek alınacak gayri menkuller karşılığında verilecek oturma izinleri vs gibi. Sonuç olarak, vergi cenneti ülkeleri vergi cenneti olma avantajlarını kullandıkları gibi, yabancı sermayeye de vergi cenneti ülkesinde bulunma avantajlarını kullanma olanağı sağlamaktadırlar.

6.1.3- Yabancı Sermayenin Vergi Cenneti Ülkeleri Seçim Nedenleri:

Daha önce belirttiğimiz üzere, yabancı sermayenin vergi cennetleri olarak adlandırılan ülkelere gitmesinin gözüken temel iki nedeni bulunmaktadır. Bunlardan ilki sözkonusu ülkelerde veya bu ülkeler dışında elde edilen gelir üzerinden herhangi bir şekilde vergi alınmaması veya çok düşük oranda bir vergi alınmasıdır. Yani yabancı sermayenin gelecekte ve şu andaki vergi ile döviz kısıtlamalarından kaçınmak istemesidir. Aynı zamanda, vergi cenneti ülkeler ulusallaştırma veya diğer çeşit yaptırımlarla karşılaşmak istemeyen yabancı sermaye için birer sığınma merkezi durumundadır. Ancak yabancı sermayenin bir kısmının vergi cennetlerini seçmesinin en önemli nedeni dünyanın değişik bölgelerinde elde edilen Kara Paraların bu ülkeler aracılığıyla aklanmasıdır.

Yukarıda belirtilen nedenler dışında aşağıda bahsedilen unsurların da yabancı sermayenin vergi cenneti ülkelere gitmesinde etkisi bulunmaktadır.²²⁴

- 1- İkametgahı bulunulan ülkede yüksek vergi oranlarının bulunması,
- 2- İkametgah bulunulan ülkede veraset ve intikallerde yüksek oranlı vergi alınması,
- 3- Özellikle banka hesapları kullanan ve hisse senetleri bulunduranlarda bazı hesap ve işlemlerini gizleme istegi,
- 4- Bazı zengin kişilerin buldukları ülkedeki politik istikrarsızlıklar nedeniyle geleceklerini güvence altına almak için paralarının bir kısmını bu ülkelere getirme istekleri,
- 5-İhraç mallarını tekrar ihraç etme,
- 6-Artık fonların yaratılması,
- 7- Başka bir ülkeye göç veya emeklilik öncesinde gelirin vergi cenneti olan ülkelere biriktirilmesi isteği,
- 8- Uluslararası şirketlerin coğrafik olarak genişleme arzuları,
- 9- Boşanmak isteyen varlıklı kişiler ile mal varlıklarını eski eşlerinden korumak isteyen kişilerin bu nedenlerle servetlerini vergi cennetlerine kaydırmaları,
- 10-Bazı şirketlerin rakiplerinin gözünden uzak olup bu tip ülkelere yeni ürünler geliştirme istekleri,

6.1.4- Yabancı Sermayenin Vergi Cenneti Ülkeleri Seçerken Uyduğu Prensipler ve İlkeler:

Yabancı sermaye vergi cenneti ülkeleri seçerken gideceği ülke ile ilgili olarak bir çok veriyi birlikte değerlendirmekte ve seçimini yapmaktadır. Ancak yabancı sermaye gideceği ülkeyi seçerken vergi cenneti olan ülkenin aşağıda yer alan şartlarına göre değerlendirme yapmaktadır.

- 1- Coğrafik yerleşime göre,
- 2- Ekonomik ve politik yapı

²²⁴ International Tax Havens, Anthony Ginsberg, Butterworths, USA,1990

3- Şirketin uyması gereken kanunlar,

Örneğin bir şirketi kurma kolaylığı gibi, veya şirket ortaklarının veya yönetici çalışanlarının hangi ulustan olmasına ilişkin kurallar veya ortaklar ve yöneticiler toplantısının yapılma yeri.

4- Gelecekteki vergilere karşı verilen garantiler,

5- Bilgilerin gizliliği (Örneğin banka işlemleri veya diğer ticari işlemlerin sır olarak kabul edilip herhangi bir şekilde üçüncü bir ülke ve kuruluşu verilmemesi)

6- Uyumluluk. Şirketlerin herhangi bir nedenle merkezlerini değiştirmeyi istemesi halinde vergi cenneti ülkelerin bu isteklere kolay ve hızlı olanak tanınması,

7- Çifte vergiyi önleme anlaşmalarının bulunması,

8- Sadece vergi cenneti olan ülkelerde ticari faaliyette bulunulması,

9- Yeterli derecede banka, ticaret , taşıma ve haberleşme alt yapısının bulunması,

10- Döviz üzerinde herhangi bir kontrol ve sınırlama olmaması, vegi cenneti ülkelere serbest döviz getirme ve çıkarma,

11-Hükümetin vergi cenneti ülkelerindeki operasyonlara karşı olan tutumları,

12- Vergi cennetlerinde faaliyette bulunabilmek için yerli memur ve işçi çalıştırılmasının şart olup olmaması,

13-Faaliyetin sürdürülebilmesi için yeterli mali alt yapının bulunup bulunmadığı.

6.1.5-Değerlendirme

Yabancı sermayenin vergi cennetlerinde yatırım yapmasının bir çok nedeni bulunmakla birlikte asıl olarak yabancı sermaye, vergi cenneti ülkelerin sunduğu; sıfır veya düşük oranlı vergi yükümlülüğünden veya ticaret ve banka işlemlerinin gizli tutulmasına yönelik katı kuralların uygulanmasından, veya döviz kontrolünün bulunmaması gibi avantajlardan yararlanmak amacıyla vergi cenneti ülkelere gitmek istemektedir.

6.2-Vergi Cennetlerinin Sağladığı Avantajlar

Yabancı sermayenin sözkonusu vergi cennetlerini seçmelerinin bir kaç nedenine kısaca değinmek gerekirse, vergi cenneti ülkelerinin düşük veya sıfır oranlı vergi uygulamaları, döviz üzerinde herhangi bir kısıtlamaya gitmemeleri ve en önemlisi de ülkelerinde yabancı sermayeye ait hesap ve işlemlere ilişkin bilgileri diğer ülkelere vermemeleridir. Bu çerçevede vergi cennetleri, ülkelere yabancı sermaye getirecek olan gerek gerçek gerekse kurumsal yatırımcılara çeşitli vergi ve yatırım avantajları sunmaktadırlar.²²⁵ Vergi cenneti ülkelerin sağladıkları yatırım ve vergi avantajlar aşağıda yer alan tablolarda ayrıntılı olarak yer almaktadır. (Tablo 3 ve 4)

Vergi cennetlerinin sunduğu avantajlar ve bu avantajların nasıl kullanıldığına ilişkin kısa açıklamalar aşağıda yer verilmiştir.

6.2.1- Gemi Şirketlerinin Kullandıkları Avantajlar

Uluslararası alanda gemi veya hava taşımacılığı yapan şirketler ödeyecekleri vergileri minimize etmek veya hiç vergi ödememek için vergi cennetlerine yönelmektedirler. Bu çerçevede sözkonusu uluslararası şirketler gemilerini vergi cenneti ülkeler adına tescil etmekte ve bu ülkelerin bayrağı altında faaliyetlerine devam etmektedirler. Vergi cenneti ülkelerinin bayrakları altında taşımacılık faaliyetinde bulunan gemicilik şirketleri böylece kendi ülkelerinin koymuş olduğu bir çok hukuki kural ve düzenlemeler ile ekonomik kısıtlamalarından kurtulmuş olmakta ve elde ettikleri kazançlar üzerinden vergi cenneti ülkenin uyguladığı orana bağlı olarak hiç veya düşük oranlı bir vergi ödemektedirler. Özellikle Panama ve Liberia yukarıda saydığımız avantajları sundukları için dünyadaki gemi şirketleri için birer çekim merkezleri durumundadır. Ayrıca sözkonusu ülkeler dışında Bahamas, Bermuda ve Hong Kong da bu alanda bir çok teşvik sağlamaktadır.

6.2.2-Turizm Şirketlerinin Kullandıkları Avantajlar

Turizm şirketleri vergi cenneti ülkeler üzerinden ticari işlemlerini ve satışlarını gerçekleştirmeleri halinde bu ülkeler tarafından sunulan vergi avantajlarını rahatlıkla kullanabileceklerdir. Örneğin Bermuda bu alanda bir çok teşvik uygulamaktadır.

²²⁵ Erkan YETKİNER, Vergi Cennetlerinin Sunduğu Bazı Vergi ve Yatırım Avantajları, Vergi Dünyası, Mayıs 2001, HUD Yayını, Vergi Dünyası CD'si.

Ayrıca bazı vergi cenneti ülkelerde hotel inşası ve işletilmesinden elde edilen gelirler belli bir süre için vergiye tabi tutulmamaktadır. Örneğin Porto Rico’da bu tip yatırımlar için 30 yıl süre ile vergi alınmamaktadır.

6.2.3- Taşınmaz Mal Sahiplerinin Kullandıkları Avantajlar

Özellikle taşınmaz malı bulunan kişiler bu taşınmazları vergi cenneti ülkelerde kurdukları şirketlerin bilançolarına dahil ederek kendi ülkelerindeki vergi yükümlülüklerinden kurtulmak istemektedirler. Bu yöntemle hem vergi avantajından hem de taşınmazların kendi ülkelerinin dışındaki bir ülkede bulunan bir şirkete kayıtlı olması nedeniyle taşınmazın kime ait olduğunu gizleyebilmektedirler. Bu yöntemde kişiler taşınmazlarını satmak istemeleri halinde vergi cennetindeki taşınmazın kayıtlı olduğu şirketin hisselerini satmayı tercih etmektedirler. Böylece kendi ülkelerindeki yüksek vergi oranlarından kurtulmuş olmakta ve taşınmaz malın mülkiyetinin kime geçtiği gizlenebilmektedir.

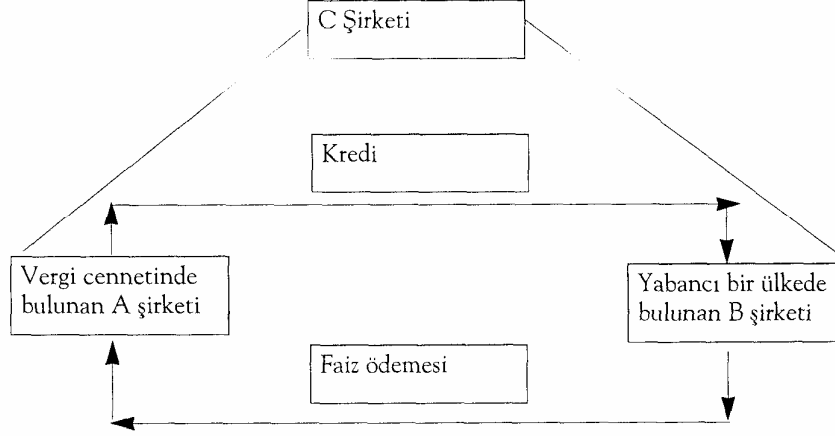
6.2.4- Off-Shore Holding Şirketlerinin Kullandıkları Avantajlar

Vergi cenneti ülkelerde Holding şirketlere bağlı şirketler açılması halinde vergi cenneti ülkeler bazı vergi önceliklerini bu şirketlere vermektedirler. Örneğin, Hollanda ve Lüksemburg gibi. Bu yöntemle iki ülke arasında vergi anlaşması bulunması halinde temmetülerden alınan stopaj azaltılabilir.

6.2.5- Off-Shore Finans Şirketlerinin Kullandıkları Avantajlar

Vergi cennetlerinin Off-Shore Finans şirketlerine sunmuş oldukları avantajları bir örnekle açıklayabiliriz. Örneğin Almanya’da merkezi bulunan bir şirketin (C) vergi cenneti (A) ve vergi cenneti olmayan (B) bir ülkede birer şirketi bulunsun. Vergi cenneti ülkedeki şirket (A) tarafından vergi cenneti olmayan ülkedeki (B) şirkete kredi verilir. (B) almış olduğu bu kredi karşılığında (A)’ya belli bir miktar faiz ödemesinde bulunacaktır. Böylece (B) faaliyette bulunduğu ülkede beyan edeceği gelirden ödediği faiz indirim konusu yaparak vergi yükünü azaltmaktadır. (A) ise zaten vergi cenneti ülkesinde faaliyette bulunduğu için elde etmiş olduğu faiz gelirleri vergiye tabi değil veya çok düşük miktarda vergiye tabidir. Böylece (C) (B) ülkesinde elde etmiş olduğu gelirin bir kısmını (A) ülkesine hiçbir maliyete

katlanmadan tranfer etmiş bulunmaktadır.Söz konusu şirketler zinciri vergi ödenmemesi için ikiden fazla olabilir.



6.2.6-Kısıtlayıcı Döviz Politikalarından Etkilenmek İstemeyen Şirketlerin Kullandıkları Avantajlar

Şirketlerin faaliyette buldukları ülkelerde uygulanan kısıtlayıcı döviz politikalar, şirketleri vergi cennetlerine yöneltmektedir. Bir örnekle anlatmak gerekirse, (A) şirketi Almanya da kayıtlı olarak faaliyette bulunmakta olsun ve söz konusu şirketin de Türkiye’de kurulu ayrı bir şirketinin (B) bulunduğunu varsayalım. Eğer Almanya’da kısıtlayıcı bir döviz politikası uygulanıyor ise, (A) şirketi Türkiye’deki (B) şirketinin elde ettiği karın Almanya’ya transferini istemez. Çünkü söz konusu karın tekrar yatırım amacıyla yurt dışına çıkarılması Almanya’daki kısıtlayıcı döviz politikaları nedeniyle oldukça zor olacaktır. Bu nedenle Almanya’ da bulunan şirket vergi cennetlerinin birinde (C) şirketini kurar ve Türkiye’den elde ettiği karı vergi cennetinde kurulu olan (C) şirketine aktararak döviz kısıtlayıcı politikalardan kurtulmuş olur.

6.2.7- Üretim Şirketlerinin Kullandıkları Avantajlar:

Bilindiği üzere vergi cennetleri üretim merkezleri olarak kullanılabilir. Vergi cennetlerinin sağladıkları serbest liman ve gümrüksüz bölgeler (Hong Kong, Bahamas gibi) bu ülkelerde üretim yapıp dünyaya buradan ihraç etmek isteyen

şirketler için oldukça önemli bir kolaylık sağlamaktadır. Ayrıca şirketler bu ülkelerde üretmiş oldukları malları global pazarda faaliyette bulunan diğer kardeş şirketlere yüksek bedelle satmak suretiyle elde ettikleri karın vergi cenneti ülkede kalmasını sağlamakta ve bunun yanısıra sözkonusu karın düşük veya sıfır oranda vergiye tabi tutulmasını olanak kılmaktadırlar. Ayrıca kar vergi cenneti ülkede kaldığı için sözkonusu karın başka ülkelere kolayca transferi mümkün olabilecektir.

6.2.8- Off-Shore Lisans ve Patent - Holding Şirketlerinin Kullandıkları Avantajlar:

Global pazarlarda faaliyette bulunan şirketler lisans, trademarks (marka hakkı), franchising rights, Know-How , copyrights (kopya hakkı), patent hakları gibi hakları veren şirketleri vergi cenneti ülkelerde kurarak vergi ve karın transferine yönelik bazı avantajlar elde edebilirler. Örneğin, (A) şirketi İngiltere’de kayıtlı olarak faaliyette bulunmakta olsun ve sözkonusu şirketin de vergi cenneti bir ülkede kurulu kardeş bir şirketinin (B) bulunduğunu ve bu şirketine global pazarda franchising haklarını sattığını varsayalım. Franchising hakları vergi cenneti ülkesinde bulunan (B) şirketi tarafından (A) şirketine satılarak (A) nın İngiltere’de elde etmiş olduğu karın bir kısmı vergi cenneti ülkede faaliyette bulunan kardeş (B) şirketine transfer edilmiş olacaktır. Ayrıca (B) şirketinin sözkonusu franchising satışı nedeniyle elde etmiş olduğu kar ya düşük oranla veya sıfır oranda vergiye tabi tutulacaktır. Farklı bir örnek vermek gerekirse, Almanya’da faaliyette bulunan (A) firması A.B.D de bulunan bir şirkete (D) franchising hakkı satışı yapmak istemesi halinde ve bu işlem için hem Almanya’da hemde A.B.D’de herhangi bir vergi ödemek mecburiyetinde bulunmamayı istemesi halinde aşağıdaki yolu izleyecektir. (A) firması Liechtensien’da (B) ve İsviçre’de (C) birer tabela firması kurar. Lisans hakkını Liechtensien’da kurulu bulunan (B) firmasına devreder. (B) lisans hakkını İsviçre’de kurulu bulunan (C) firmasına devreder. (C) A.B.D’de bulunan (D) firmasına lisans hakkını satar. İsviçre ve A.B.D arasında vergi anlaşması bulunduğundan dolayı sözkonusu lisans hakkı satış anlaşması A.B.D her iki ülke tarafından vergiye tabi tutulmaz. (D) ödemeyi İsviçre’de bulunan (C) firmasına yapar. (C) firması da sözkonusu parayı Liechtensien’da kurulu (B) firmasına transfer eder. İsviçre’de yerleşik (B) franchising satışından dolayı elde ettiği kar üzerinden herhangi bir vergi

ödemeside bulunmaz. (A) firması talep edene kadar Liechtensien’da kurulu (B) firmasının hesaplarında franchising satış karları birikmektedir.²²⁶

6.2.9- Değerlendirme

Vergi cennetleri bir çok farklı sektörde çeşitli vergi ve yatırım avantajları sunmaktadırlar. Özellikle vergi oranlarının yüksek olduğu ülkelerde elde edilen karlar vergi cenneti ülkelere transfer edilmek suretiyle sözkonusu kazançların bu ülkelerde ortaya çıkması ve dolayısıyla da yüksek oranla vergiye tabi tutulması önlenmektedir. Vergi cennetlerinin sunduğu avantajlardan en çok uluslararası sermaye şirketleri ve karapara aklayıcıları yararlanmaktadır.

Tablo:3 Şirketler İçin Vergi ve Yatırım Avantajları Sunan Ülkeler

	Sıfır Kurumlar Vergisi Alan Ülkeler	Anlaşılabilir ve Sağlanan Düşük Vergi Oranı	Vergi Muafiyetleri Tanıyan Ülkeler	Yabancı Ülkelerde Elde Edilen Gelir Üzerin	Holding Şirketleri	Off-Shore Şirket Kurulmasına İzin Veren Ülkeler	Off-Shore Banka Kurulmasına İzin Veren Ülkeler	Sigorta Şirketleri	Vakıflar	Yönetim Şirketleri
Andorra	X		X					X		
Anguilla	X		X					X	X	
Antigua	X		X							
Austria					X			X		
Bahamas	X		X					X		
Bahrain	X		X							
Barbados									X	
Belgium										X
Bermuda	X		X				X			
Botsivana										
British Virgin Island			X	X			X		X	
Brunei	X									
Channel Islands		X					X			
Cayman Islands	X						X	X		
Colorado (USA)	X		X							
Cook Islands										
Costa Rica						X			X	
Cyprus					X	X			X	
Djibouti		X		X			X			
Dominican Republic										
El Salvadore										

²²⁶ International Tax Havens, Anthony Ginsberg, 1990, Usa

French Polonesia										
Gibraltar	X									
Grecece				X			X		X	X
Grenada										
Guatemala										
Honk Kong										
Ireland		X				X	X		X	
I.slc of man								X		
Kuwait					X					
Lebanon		X					X	X		
IUbena										
Lienchtenstein										
Luxembourg									X	X
Macao		X					X	X	X	X
Maldives								X	X	
Malta										
Marshall Islands										
Monaco		X								
Monr.serrat		X								
Morocco										
Nauru	X				X	X X		X		
Netherland Antilles		X	X	X	X		X	X	X	X
Netherlands					X					
Ncvis						X				
Oman		X								
Panama				X		X	X	X		X
Paraguay				X						
Patau							X			
Puerto Rico							X			
Qatar				X						
Seychelles			X	X		X				
Singapore		x					X			
Somalia										
South Africa				X						
Sri Lanka										
St. Vincent		X	X				X			
Switzeland					X	X				X
Tonga										
Turks and Caicos	X			X	X	X	X		X	
Uruguay										
Vanuatu		X				X		X		
Venezuela				X						

Tablo:4 Şahıslar İçin Vergi ve Yatırım Avantajlar Sunan Ülkeler

	Sıfır Kurumlar Vergisi Alan Ülkeler	Anlaşılmlarla Sağlanan Düşük Vergi Oranı	Vergi Muafiyetleri Tanıyan Ülkeler	Yabancı Ülkelerde Elde Edilen Gelir Uzerin	Holding Şirketleri	Off-Shore Şirket Kurulmasına İzin Veren Ülkeler	Off-Shore Banka Kurulmasına İzin Veren Ülkeler	Sigorta Şirketleri	Vakıflar	Yönetim Şirketleri
Andorra	X									
Anguilla	X							X		
Antigua			X			X				
Austria										
Bahamas	X					X	X	X	X	
Bahrain	X						X			
Barbados		IX	X			X	X	X	X	
Belgium										X
Bermuda	X					X		X	X	
Botswana				X						
British Virgin							X			
Brunei				X						
Channel Islands			X			X	X	X	X	
Cayman Islands	X				X	X	X	X	X	
Colorado (USA)								X		
Cook			X		X	X	X	X		
Costa Rica				X						
Cyprus		X	X				X	X		
Djibouti			X							
Dominican Republic					X					
El Salvador					X					
French										
Gibraltar			X		X	X	X		X	
Greece										X
Grenada		X	X							
Guatemala				X						
Hong Kong				X		X	X	X	X	
Ireland		X								
Isle of Man						X	X	X	X	
Kuwait			X							
Lebanon			X							
Liechtenstein							X			
Luxembourg			X	X	X	X		X		
Macao							X			X
Maldives	X									
Malta										
Marshall										

Monaco					X					
Monr.serrat	X					X				
Morocco										
Nauru										
Netherland Antilles	X		X			X		X	X	X
Netherlands									X	
Ncvis									X	
Oman										
Panama										X
Paraguay	X									
Patau	X									
Puerto Rico			X			X		X	X	
Qatar										
Seychelles		X								
Singapore										
Somalia										
South Africa				X					X	
Sri Lanka				X				X		
St. Vincent										
Switzerland					X					X
Tonga					X					
Turks and Caicos		X								
Uruguay						X				
Vanuatu	X		X					X	X	
Venezuela										
	X		X				X	X	X	

6.3-Vergi Cenneti Ülkeler, Türkiye'deki Vergi Kaçakçılığına Etkisi ve Soruna Çözüm Arayışları

6.3.1. Genel Bilgi

Vergi cennetleri geniş anlamda, gelir unsurlarının tamamının veya bir kısmının hiç vergilendirmediği veya düşük oranda vergilendirildiği ve belirli bir düzeyde gizlilik kuralının uygulandığı ülkeler şeklinde tanımlanmaktadır.²²⁷

Vergi cennetleri genellikle küçük nüfusa ve yüz ölçümüne sahip ada ülkelerinden oluşmaktadır. Bunlar literatürde “kıyı bankacılığı”²²⁸ ve “tercihli vergi rejimleri”²²⁹

²²⁷ Nurettin BİLİCİ, Vergi Cenneti Ülkeler, Türkiye'deki Vergi Kaçakçılığına Etkisi ve Soruna Çözüm Arayışları, E-yaklaşım / Haziran 2004 / Sayı: 11

gibi isimlerle de anılmaktadır. Ancak vergi cenneti kavramı daha geniş bir kavramdır ve kıyı bankacılığı veya tercihli vergi rejimi uygulaması, vergi cennetinin bazı özelliklerini taşımayabilir.

Vergi cennetlerinin sayısı, 80'li yıllardan itibaren globalleşmeye, telekomünikasyon hizmetlerindeki iyileşmeye ve kambiyo hareketlerindeki serbestleşmeye paralel olarak hızla artmaya başlamıştır. Artık para transferleri daha kısa zamanda ve düşük maliyetle yapılabilmektedir. Ülkeler arasındaki; insan, sermaye ve malvarlığı gibi unsurlardaki mobilitenin artması, ticari fonlar açısından vergilemenin ağır olduğu ülkelerden, daha hafif bulunan diğerlerine kaymayı ilginç hale getirmiştir. Uluslararası **sermaye piyasalarında bir günde el değiştiren döviz tutarının 1,5 trilyon dolar** olduğu ifade edilmiştir. Bu miktar **günlük dünya mal ve hizmet ticaretinin 50 katına** tekabül etmektedir (globalleşme: 2). Diğer taraftan günümüzde dünyada yapılan para transferlerinin yaklaşık yarısının bu merkezlerden yapıldığı belirtilmektedir (Globalleşme: 3).

Vergi cennetlerinin varlığı, her ülkenin kendi vergi sistemini dilediğince kurma hak ve yetkisine sahip olması (vergi egemenliği) kuralı sayesinde vücut bulmaktadır. Bu kuralın uygulaması **haksız vergi rekabetine** yol açmakta, bu da uygun olmayan vergi rekabetine karşı mücadeleyi gündeme getirmektedir. Zira haksız vergi rekabeti, yatırım ve finansman kararları üzerinde sapmalara yol açmaktadır. Vergi cennetlerinin kurulan paravan şirketler vasıtasıyla **kara para aklamada** da

²²⁸ Off-Shore sistemi (kıyı bankacılığı veya kıyı dışı bankacılık), bir ülkenin kıyısında, ancak hukuken o ülkeye dahil sayılmayan alanda yapılan bankacılığı ifade etmektedir. Bu kıyı ülkesinde ikamet etmeyenlerin yatırımlarını çekmek amacıyla kurulmuştur. Bu yatırımlar genellikle portföy yatırımları şeklinde yapılmaktadır. Off-Shore sistemi yatırımcısına, vergisiz veya düşük vergilemeden kaynaklanan yüksek faiz geliri elde edilmesi ve denetimden kaçılması gibi çeşitli avantajlar sunmaktadır. Kıyı bankacılığı faaliyetinin genellikle vergi cenneti ülkelerde yürütülmesi, bu iki kavramın çoğu vakit birlikte anılmasına yol açmaktadır.

²²⁹ Tercihli vergi rejimi ile, yatırımları çekmeye yönelik avantajlı vergi uygulamaları kastedilmektedir. Bizzat OECD üyesi ülkelerde bu tip uygulamalar yürürlüktedir. OECD içinde bu tip uygulamalara karşı mücadele çalışmaları yürütülmektedir. 2000 yılında, OECD Vergi Komitesi bu özellikleri taşıyan 47 adet "tercihli vergi uygulaması"nın varlığını tespit etmiştir. 2004 yılına gelindiğinde ise 47 uygulamadan 18'inin yürürlükten kaldırıldığı veya kaldırılmak üzere olduğu, 14'ünün zararlı yönü ortadan kaldırılacak şekilde değiştirildiği tespit edilmiştir. Bu uygulamaların bir özeti için bkz. Projet de l'OCDE sur les Pratiques Fiscales Dommageables: Rapport D'Etape 2004, OCDE, Centre de politique et d'administration fiscales, Paris, s. 7-10. Bu raporda sayılan tercihli vergi uygulamaları arasında ülkemizdeki "serbest bölgeler uygulaması" da not edilmiştir.

kullanılmakta olması uluslar arası camiayı bu uygulamalara karşı mücadele etme konusunda harekete geçirmiştir.²³⁰ Vergi cenneti uygulamalara karşı en etkin mücadelede OECD²³¹ bünyesinde yapılmaktadır.

6.3.2. Vergi Cenneti Ülkelerin Özellikleri ve Listesi

Vergi cenneti ülkeler uygulaması yüzünden kalkınmış ülkeler bütçe gelirlerinin % 15'i nispetinde bir vergi kaybına uğradıkları tahmin edilmektedir. Vergi cenneti olarak bilinen ülkelerde **tutulmuş fonların miktarının 5 trilyon doları aştığı tahmini yapılmaktadır**. Bir başka tahmin dünya GSMH'sinin üçte birine karşılık gelecek paranın bu tip ülkelerde ikamet ettiği yönündedir.²³² Oysa bu ülkeler dünya nüfusunun sadece % 1.2'sini barındırmakta ve GSMH toplamı dünya GSMH'sinin

²³⁰ Kara para, yüksek kazanç sağlayan; uyuşturucu, silah kaçakçılığı, terör, çocuk ve kadın ticareti gibi örgütlü suçlar sonucu elde edilen paradır. Kara paranın aklanması; yerleştirme, ayrıştırma ve bütünleştirme olmak üzere üç aşamada gerçekleştirilmektedir (Taşdelen: 37-39). Yerleştirme aşaması, yasadışı yollarla (suç işlenmesinden) elde edilen nakit paranın, bankalara yatırıldığı aşamadır ve kara para aklayıcıları açısından en zor aşamayı teşkil etmektedir. Para; ülke içinde satılan bir menkul-gayrimenkul değer bedeli olarak, kumar geliri veya şans oyunlarından kazanılan bir gelir gibi gösterilerek bankaya yatırılabilir. Diğer taraftan aynı para, nakit olarak yurt dışına çıkarılıp hesap sorulmayan vergi cenneti ülkedeki bir finans kurumuna yatırılabilir. Bazı organize gruplar bu ihtiyacı da karşılamak maksadıyla bizzat kendileri banka kurabilmektedirler. Ayrıştırma aşamasında finans sistemine sokulan paranın kaynağından uzaklaştırılması (izin kaybettirilmesi) amacıyla yasal işlemlere benzeyen (örneğin farklı isimler adına hesap açılması, yine değişik isimlere havale yapılması, çekle ödeme yapılması gibi) bir dizi mali işlem yapılmaktadır. Bu aşamada da kara para aklayıcıları çoğu vakit, hızlı çalışan vergi cenneti ülkelerdeki bankalardan yararlanmaktadır. Bütünleştirme aşamasında aklanmış kara para, ülke ekonomisine ve finansal sisteme yasal yollardan elde edilmiş gibi geri dönmektedir. Bu para, vergi cenneti ülkede kurulan paravan şirketin geliri gibi gösterilebilir veya yine vergi cenneti bir ülkeden alınan bir kredi gibi gösterilebilir.

IMF'nin son yaptığı araştırmaya göre dünyadaki toplam kara para miktarı 700 milyar ile 1 trilyon dolar arasındadır. Sadece uyuşturucu ticaretinde yıllık 500 milyar dolarlık bir paranın döndüğü tahmin edilmektedir (Akdış: 4).

Kara para konusu, daha geniş bir çerçevede, kayıt dışı ekonomi konusunun içinde yer almaktadır. Kayıt dışı ekonomi, kanun dışı yollardan elde edilen paraların yanında, denetim dışı kaynaklardan sağlanan kazançları da kapsayan daha geniş bir kavramdır. Günümüzde dünya kayıt dışı ekonomisi 7-8 trilyon dolar büyüklüğe ulaşmıştır. Kayıt dışı ekonominin boyutu ABD'de % 12.5, İngiltere'de % 13.5, Japonya'da % 12 olarak ifade edilmektedir (Globalleşme: 3). Dünya kayıt dışı ekonomisi, Amerikan ekonomisinin yaklaşık % 90'ı gibi bir büyüklüğe ulaşmıştır (Akdış: 5).

231 "Organisation de Coopération et de Développement Economique" (Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Teşkilatı) 14 Aralık 1960 tarihli Anlaşma ile Paris'te kurulmuştur. Bu Anlaşma 30 Eylül 1961 tarihinde yürürlüğe girmiştir. OECD, aralarında Türkiye'nin de bulunduğu 20 ülke arasında kurulmuş, zaman içinde farklı ülkelerin katılımıyla günümüzde üye sayısı 30'a yükselmiştir. Ayrıca AB Komisyonu temsilcisi de toplantılarına katılmaktadır. Üyelerinin çoğunluğunu Avrupa ülkeleri oluşturmaktadır. Avrupa Kıtası dışından katılan üyeler şunlardır: ABD, Kanada, Meksika, Avustralya, Yeni Zelanda, Japonya, Kore.

232 Los paraísos fiscales: un subproducto de la globalización liberal", <http://www.attacmadrid.org>, 2.4.2004.

% 3'üne tekabül etmektedir.²³³ 1998 yılı itibariyle, Cayman Adalarındaki Nassau'da 390'ın üzerinde banka ve finans kuruluşu bulunmaktadır. Cayman Adalarındaki bankaların mevduat hacmi ise 410 milyar doları aşmaktadır.²³⁴ Bu paralardan elde edilen gelirlerin çok düşük bir kısmı vergi idarelerine beyan edildiği tahmini yapılmaktadır.

“OECD Vergi Sorunları Komitesi”nin, 20 Ocak 1998 tarihinde açıkladığı “Zararlı Vergi Rekabeti-Yükselen Global Bir Sorun” isimli raporunda, bir ülkenin vergi cenneti olduğunu belirleyen dört önemli faktör bulunduğu ifade edilmiştir:

6.3.2.1- Hiç Vergi Olmaması veya Düşük Vergileme Yapılması

Vergi cennetlerindeki düşük veya sıfır oranlı vergiler ile istisna ve muafiyetlerin geniş olması mükellefleri, üzerindeki vergi yükünü azaltmak gayesiyle bir vergi cenneti ülkeyi tercihe itmektedir. Örneğin İspanya'nın güney batısında yer alan İngiliz egemenliğine tabi Cebelitarık'ta KDV uygulaması bulunmamaktadır. Hong Kong ve Panama'da yabancı kaynaklı gelirler vergilendirilmemektedir. Barbados, Jamaica, Liberya, Cebelitarık'ta mukim olmayanların yabancı kaynaklı gelirleri vergilendirilmemektedir. Avusturya, Lüksemburg, Hollanda, İsviçre'de holding şirketlere yönelik ayrıcalıklı vergi düzenlemeleri yürürlüktedir.²³⁵

6.3.2.2- Gizlilik Kuralına Sıkı Sıkıya Bağlı Kalınması

Gizlilik ve güvenlik ilkeleri doğrultusunda, bankalarla iş yapan kişi ya da kuruluşlara ait bilgiler ve ticari sırlar, hiç bir şart ve koşulda üçüncü kişi, kuruluş ya da ülkeye verilmemektedir. Bu şekilde bu ülkelere yatırılan bir paranın Latin Amerikalı bir uyuşturucu kaçakçısından mı, bir Rus mafyasından mı yoksa bir Alman vergi kaçakçısından mı geldiğinin öğrenilmesi önlenmektedir.

233 Eyüpgiller S. Saygın, Uluslararası Zarar Verici Vergi Rekabeti ve Vergi Cennetleri, Yaklaşım Yayınları, 2002, Ankara.

234 Eyüpgiller S. Saygın, “ Vergi Cennetleri ve Tercihli Vergi Sistemleri: Uygun Olmayan Vergi Rekabetininin 1998 OECD Vergi Komitesi Raporu Işığında Değerlendirilmesi”, Vergi Dünyası, Sayı 222, Şubat 2000, s. 186-189.

235 Eyüpgiller S. Saygın, Uluslararası Zarar Verici Vergi Rekabeti ve Vergi Cennetleri, Yaklaşım Yayınları, 2002, Ankara. Eyüpgiller S. Saygın, Uluslararası Zarar Verici Vergi Rekabeti ve Vergi Cennetleri, Yaklaşım Yayınları, 2002, Ankara.

6.3.2.3 -Vergi Yasalarının Şeffaf Olmaması

Bu ülkelerde, idare ile vergi mükellefleri arasında oran ve matrah konusunda özel anlaşmalara imkan veren yasal düzenlemeler bulunmaktadır. Bu şekilde, kara para aklama faaliyetleri ile vergi kaçakçılığı da kolaylaştırılmaktadır.

6.3.2.4- Fiilen Faaliyette Bulunulmaması

Asli faaliyet vergi cenneti ülkelerde gerçekleşmemekte, buralarda faaliyette bulunuyor görünen kişi ya da kurumların, vergi cennetlerindeki varlığı çoğunlukla bir daire, bir masa, bir telefon, bir sekreterden daha öteye geçmemektedir. Örneğin The Gardian gazetesinde yer alan bir habere göre İngiliz egemenliğine tabi 30.000 nüfuslu Cebelitarık'ta 28.000 kayıtlı şirket bulunmaktadır.²³⁶ Karayipler'deki 35.000 kişinin yaşadığı Cayman Adalarında 32.000 uluslararası ticaret şirketi, 550 banka, 900 uluslararası yatırım fonu, 400 sigorta şirketi bulunmaktadır. İşlemler sadece kağıt üzerinde buralarda gerçekleşiyor gibi gösterilmektedir. Örneğin dünyaca ünlü spekülör Soros, 21 milyar dolarlık fonun % 90'ı ile danışmanlık yaptığı yüz milyarlarca doları, vergi cennetleri üzerinden yönetmektedir.²³⁷

OECD Vergi Sorunları Komitesi, **20 Ocak 1998 Vergi Rekabeti Raporu** ile yukarıda açıklanan kriterleri gözönünde tutarak, değişik uygulamaları incelemiş ve sonuçta **kırkbir ülkenin** bu kriterleri taşıdığını belirlemiştir. Söz konusu ülkeler OECD ile işbirliğine davet edilmiştir. **Aralık 2003 tarihi itibariyle bu ülkelere 36 tanesi OECD'nin işbirliği önerisine olumlu yanıt vererek "işbirliği yapan ülkeler" kategorine girmiştir.**²³⁸ İşbirliği talebine olumlu yanıt veren ülkeler aşağıdakilerdir:

-ABD'nin Harici Toprağı: Amerikan Virjin Adaları

236 Los paraísos fiscales: un subproducto de la globalización liberal", <http://www.attacmadrid.org>, 2.4.2004.

237 Akdiş Muhammet, Küreselleşmenin Finansal Piyasalar Üzerindeki Etkileri ve Türkiye Finansal Krizleri, <http://www.ceterisparibus.net>, 2.4.2004.

238 Bkz. Projet de l'OCDE sur les Pratiques Fiscales Dommageables: Rapport D'Etape 2004, OCDE, s. 13. Ayrıca bkz. "Küresel Vergi İşbirliğine Doğru: Zarar Verici Vergi Uygulamalarını Tanımlama ve Elimine Etmede İlerlemeler" başlığını taşıyan 26 Haziran 2000 tarihli Raporu ve "Zararlı Vergi Uygulamaları Üzerine OECD'nin Projesi: 2001 Yılı İlerleme Raporu".

-İngiliz Denizaşırı Toprakları: Anguilla, Bermudes, İngiliz Virgin Adaları, Caimans Adaları, Cebelitarık (Gibraltar), Montserrat, Turks ve Caicos Adaları

-İngiliz Couron'una Tabi Ülkeler: Grenade, Guernesey/Sark/Alerney, Man Adası, Jersey

-Hollanda Egemenliğine Tabi Topraklar: Antigua ve Barbuda, Aruba, Hollanda Antilleri (Hollanda, Aruba ve Hollanda Antilleri Hollanda Krallığını oluşturan üç devlettir)

-Yeni Zelanda Egemenliğine Tabi Devletler: Cook Adaları Devleti, Niue Devleti

-Diğer: Bahamas Cumhuriyeti, Bahreyn Krallığı, Belize, Bermuda, Cayman Adaları, Kıbrıs, Dominik Cumhuriyeti, Malta, Maurice Adası, Nauru Cumhuriyeti, Panama, Samoa, Saint-Marin, Seychelles Cumhuriyeti, Saint Kits ve Nevis Federasyonu, Sainte Lucie, Saint Vincent ve Grenadines, Vanuatu Cumhuriyeti

Listeden görüldüğü gibi vergi cenneti uygulamaların yarıya yakını (17 tanesi), zengin devletlerin kontrolü altında varlığını sürdüren ülkelerdir.

Geriye kalan **beş ülke; Andora, Liberya, Lihtenştayn Prenslığı, Monako Prenslığı, Marshall Adaları**, işbirliği için hiçbir girişimde bulunmamıştır. Bu ülkeler OECD'nin "kara liste" (ortak yaptırımlar uygulanacak) olarak adlandırdığı "**işbirliğine yanaşmayan vergi cenneti ülkeler**" listesinde yer almışlardır.

OECD listesi hazırlanırken, **sadece ülkelerin bilgi vermeye yanaşıp yanaşmayacakları kıstas olarak alınmıştır**. Vergi cennetlerinin özellikleri arasında yer alan tercihli vergi uygulaması gibi diğer kıstaslar ise gözardı edilmiştir.

OECD'nin vergi cenneti ülkeler listesi 5'e kadar inmiştir ancak, diğer uluslararası kuruluşların listelerinde çok sayıda ülke yer almaya devam etmektedir. Örneğin **Birleşmiş Milletler verilerinde vergi cenneti ülkelerin sayısı 74** olarak açıklanmaktadır.²³⁹ G7 ülkelerinin kurmuş olduğu **Finansal İstikrar Forumu'nun** Haziran 2000'de hazırladığı listede **42 ülke** yer almıştır. Bu liste **OECD listesinde yer almayan; İsviçre, Lüksemburg, İrlanda, Singapur, Kıbrıs, Lübnan, Panama gibi ülkeleri de** kapsamaktadır. Hatta daha da ileriye gidilerek, yabancıların banka

239 Los paraísos fiscales: un subproducto de la globalización liberal", <http://www.attacmadrid.org>, 2.4.2004.

mevduat faizi gelirlerini vergilendirmeyen ABD'nin de vergi cenneti olarak isimlendirilebileceği ifade edilmiştir.²⁴⁰

6.3.3- Vergi Cenneti Ülkeler Yardımıyla Vergiden Kaçma Yolları

Vergi cennetleri kullanılarak vergiden kaçma yollarına aşağıdaki örnekleri verebiliriz:

- Vergi cenneti ülkeler ile yapılan **ithalat ve ihracatta** ithalat maliyetlerinin yüksek, ihracat bedellerinin düşük gösterilmesi,
- Söz konusu ülkeler aracılığıyla yapılan **hayali ihracat**,
- Vergi cennetindeki şirketin iştirak ve şubelerinden; faiz, hizmet ve AR-GE faturaları temin edilmesi (Amaç: **Giderleri fazla göstererek vergi matrahını azaltmak**),
- Sunî **transfer fiyatları**²⁴¹ yoluyla elde edilecek kârların vergi cenneti ülkedeki şirkette toplanması,²⁴²

240 Eyüpgiller S. Saygın, “ Vergi Cennetleri ve Tercihli Vergi Sistemleri: Uygun Olmayan Vergi Rekabetinin 1998 OECD Vergi Komitesi Raporu Işığında Değerlendirilmesi”, Vergi Dünyası, Sayı 222, Şubat 2000, s. 186-189.;Richard A. GORDON, Tax Havens and Their Use by United States Taxpayers, An Overview, IRS Report, Ocak 1981, s. 1'e atıf yapılmıştır.

²⁴¹ Transfer fiyatlandırması, çokuluslu bir şirketin (ÇUŞ) kendi bölümleri veya kolları arasındaki mal ve hizmet satışlarında uyguladığı fiyat olarak tanımlanabilir. OECD araştırmalarına göre dünya ticaretinin % 60'dan fazlası ÇUŞ'ların kendi aralarında gerçekleşmektedir.; Aktaş Mehmet, Yabancı Yatırımlar, Uluslararası Transfer Fiyatlandırması ve Türkiye, Dış Ticarete Durum, Ekim 2003, s. 77 Bu şirketler aile içi mal ve hizmet satışlarında, fiyatı gerçek değerinden düşük veya yüksek göstererek vergi kaçırmayı amaçlayabilmektedirler.

Bu işlemler ÇUŞ'ların aynı ülke içindeki kolları arasında cereyan edebileceği gibi farklı ülkelerde bulunan kolları arasında da cereyan edebilir. Birinciler ulusal transfer fiyatlandırması, ikinciler ise uluslararası transfer fiyatlandırması olarak adlandırılabilir. Birinci durumda, yapılan işlemle bir tek ülkenin milli geliri ve vergi gelirleri zarar görmekte, ikinci durumda ise birden fazla ülke zarara uğrayabilmektedir. 2. gruba örnek olarak, bir Amerikan şirketinin Hindistan'daki yavru şirketinden satın aldığı bilgisayar programlarının fiyatını piyasa değerinden daha yüksek göstermesini verebiliriz. Bu şekilde kârlı durumda olan ana şirketten Hindistan'daki zararda olan yavru şirkete gelir aktarılmaktadır. Aynı Amerikan şirketinin Pakistan'daki bağlı şirketinden piyasa fiyatı 100 dolar olan pamuklu havluları 300 dolara satın alması durumunda da benzeri bir amaç güdülmektedir. Gelir aktarması uygulamada daha çok, verginin yüksek olduğu ülkelere verginin hiç olmadığı veya düşük olduğu ülkelere doğru yapılmaktadır. Bu şekilde vergi dışında bırakılan kaynaklar daha sonra, bir şekilde tekrar ana merkeze döndürülebilmektedir. 2001 yılında, ABD'ye giren ya da çıkan ürünlerin düşük ya da yüksek fiyatlandırılması sonucu yaklaşık 53 milyar USD'nin ülke dışına çıkarıldığı, dolayısıyla Amerikan Devletinin vergi kaybına uğradığı tespiti yapılmıştır .; Aktaş Mehmet, Yabancı Yatırımlar, Uluslararası Transfer Fiyatlandırması ve Türkiye, Dış Ticarete Durum, Ekim 2003, s. 80

Bu yöntem (yanlış faturalama yöntemi) kara para aklamada da çok yoğun olarak kullanılmaktadır. Banka sistemi içinde kara paranın daha kolay farkedilebileceği düşüncesi, kişileri, özü gerçek dışı faturalama olan, transfer fiyatlandırması uygulamasını kullanmaya itmektedir.

-Şube ve iştirak kârlarının vergi cennetindeki şirkette toplanması,

-**Taşınmaz malların** vergi cennetinde kurulan şirketin bilançosuna dahil edilmesi: Böylece, bu ülkelerde gayrimenkuller üzerinden alınan vergilerin düşük olması nedeniyle vergi avantajı sağlanmakta ayrıca, taşınmazın kayıtlı olduğu şirketin hisseleri satılarak vergi ödenmeksizin mallar satılabilmektedir.

-**Turizm şirketlerinin işlemlerinin** vergi cenneti ülkeler üzerinden gerçekleştirilmesi: Örneğin, Bermuda örneğinde olduğu gibi bazı vergi cenneti ülkeler otel inşası ve işletilmesinden elde edilen gelirleri otuz yıl gibi uzun süreler için vergi dışı bırakmıştır.

-**Gemi taşımacılığı** şirketlerinin vergi cenneti bir ülkede tescil ettirilmesi: Panama ve Liberya örneğinde olduğu gibi bu durumda, elde ettikleri kazançlar üzerinden ya vergi ödenmemekte ya da düşük oranlı bir vergi ödenmektedir.

New York Times'ta yayınlanan bir habere göre **Enron**, vergi ödememek için ABD dışında tam 881 adet şube kurmuştur. Bunlardan 692'i Cayman Adaları'nda²⁴³, 119'u Turk-Caicos Adaları'nda, 43'ü Mauritius Adası'nda, 8'i ise Bermuda'dadır. Aynı haber, şubelerden en az ikisinin, gerçekte olmayan mali işlemleri olmuş gibi gösterdiğini vurgulamıştır. Enron örneğinde şirket, kârlarını Amerikan vergilerine tabi olmayan ve genellikle vergi cennetinde bulunan bir bankaya aktarmaktadır. Vergi cennetinde bulunan ve çoğu vakit ana şirketin kontrolünde çalışan banka, aracılık ücretini aldıktan sonra, kârın geri kalanını vergiye tabi olmayacak şekilde

Uluslararası planda bu tip uygulamalara karşı da mücadele edilmektedir. Zira bu uygulamalar sonuçta değişik boyutlarda da olsa tüm ülkelerin vergi gelirlerini azaltabilmektedir. Transfer fiyatlaması konusu, vergi idarelerinin vergi denetiminde en çok önem verdiği ve inceleme yaptığı alanlardan birini oluşturmaktadır. Bu sorunun çözümü için OECD 1995 yılında "Vergi İdareleri ve Çok Uluslu Şirketler İçin Transfer Fiyatlaması Rehberi"ni yayınlamış ve bu rehberde; vergi idareleri arasında işbirliğinin geliştirilmesi, çifte vergilendirmenin önlenmesi ve üye ülkeler arasındaki mal ve hizmet satışlarında bedel olarak "emsal bedel" ya da "piyasa fiyatı"nın esas alınması gibi önerilerde bulunulmuştur.

Türk vergi mevzuatında yer alan "örtülü kazanç", "örtülü sermaye" gibi düzenlemeler uluslararası boyut kazanan durumlarda bu sorunu çözmeye yeterli olamayabilmektedir. Bu noktada, Türkiye'nin uluslararası işbirliğine vereceği önem bir kez daha ortaya çıkmaktadır.

²⁴² Bu konuda ayrıntılı bilgi için bkz., Mesut KOYUNCU, Örtülü Sermaye Örtülü Kazanç Dağıtımı ve Uluslararası Transfer Fiyatlandırması, Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayını, Mayıs 2005

²⁴³ Cayman adaları ve Bermuda gibi vergi cennetlerinde, gelir vergisi, kurumlar vergisi, veraset ve intikal vergisi, stopaj vergisi dahil hiç bir vergi yükü bulunmamaktadır. Ayrıca gelecekteki 50 yılda da vergi konulmayacağı mevzuatla garanti edilmektedir; Eyüpgiller S. Saygın, " Vergi Cennetleri ve Tercihli Vergi Sistemleri: Uygun Olmayan Vergi Rekabetinin 1998 OECD Vergi Komitesi Raporu Işığında Değerlendirilmesi", Vergi Dünyası, Sayı 222, Şubat 2000, s. 189.

tekrar ana şirkete geri döndürmektedir. Bu uygulama belli sınırların aşılması koşuluyla Amerikan yasaları tarafından yasal kabul edilmektedir.²⁴⁴

Vergi cennetleri bankalar ve yatırımcılara çeşitli avantajlar sunarak buralardan faydalanmayı teşvik etmektedirler. Bu avantajlara aşağıdaki örnekleri verebiliriz:

- Politik istikrar ve döviz kontrolünün olmaması,
- Coğrafi konum olarak gelişmiş ülkelere yakınlık ve direkt ulaşım,
- Kaliteli posta, telefon, telex hizmetleri,
- Uluslararası kabul görür bir hukuk sistemi,
- Güvenli ve iyi işleyen bir bankacılık sistemi.

6.3.4- Vergi Cennetleri İle Mücadele

“**Vergi rekabeti**” ana teması çerçevesinde uluslararası ölçekte önemli çalışmalar yapılmaktadır. Bu çalışmaların çoğunluğu **OECD bünyesinde** yürütülmektedir. OECD’deki çalışmalar özellikle; çifte vergilendirme ve anlaşmalar, transfer fiyatlaması, uluslararası vergi kaçakçılığı, elektronik ticaret ve bilgi değişimi konularında yoğunlaşmıştır. Vergi kaçakçılığı ile mücadele, kara para aklama ile mücadele, finansal piyasalarda istikrar bozucu faaliyetlerle mücadele konularında OECD’ye ilave olarak, **Avrupa Birliği, G-8 Finansal Eylem Görev Grubu (FATF)** bünyesinde de çalışmalar yapılmaktadır. Bu çalışmalar aşağıda üç başlık altında incelenecektir.

6.3.4.1- OECD Bünyesinde Yürütülen Çalışmalar

Vergi cennetlerinin global alanda neden olduğu olumsuz etkileri gidermek amacıyla, 1996 yılından itibaren OECD bünyesinde çözüm yolları aranmaya başlanmıştır. OECD Vergi Sorunları Komitesinin, 20 Ocak 1998 tarihli Vergi Rekabeti raporunda, **zarar verici vergi rekabeti** ile mücadele konusunda tavsiyeler geliştirilmiştir. Bu tavsiyeler özünde, ilgili ülkelerin OECD ülkeleriyle **bilgi değişimi ve şeffaflık** konularında işbirliğine gitmelerini içermektedir. Bu çağrıya uyulmaması durumunda, uluslararası örgütlerce **yaptırım** uygulanacağı da bu ülkelere bildirilmiştir. Yukarıda

²⁴⁴ Sermayenin Vergi Cennetleri, <http://www.evrensel.net>, 2.4.2004.

da açıklandığı gibi sayıları 41 olan bu ülkelerden, günümüze kadar 36 tanesi bu iki konuda işbirliği taahhüdünde bulunmuşlardır. Bu ülkeler taahhütte buldukları uyum çalışmalarını 2005 yılı sonuna kadar tamamlayacaklardır:

Bu ülkeler ilk olarak, vergi mahremiyeti ilkesini zedelemeyen, **bilgi değişimine** gideceklerini ve ülkelerindeki hesap sahiplerini gerektiğinde açıklayacaklarını ifade etmişlerdir. Bilgi değişimi konusunda OECD'nin, 18 Nisan 2002 tarihli “**Vergi Konularında Etkin Bilgi Değişimi İçin Anlaşma Modeli**” bulunmaktadır²⁴⁵. Bu çerçevede OECD'nin **Gelir ve Servetin Vergilendirilmesi İle İlgili Anlaşma Modelinin 26. maddesi** de “Bilgi Değişimi Model Anlaşması” gözönünde tutularak **yeniden yazılmıştır**. Model, bir vergi idaresi tarafından doğrudan veya bir yargı organı aracılığıyla, belirli bir konuya ilişkin talep edilen banka bilgilerinin karşı tarafa sağlanmasını öngörmektedir. Bilgi talebinin ticari ve mesleki sırların açıklanmasını içerecek şekilde yapılması durumunda, talebin reddine imkan tanınmaktadır. Ayrıca sağlanan bilginin sadece ihtiyaç duyulan amaca yönelik olarak kullanılacağı da hüküm altına alınmıştır. Taahhütte bulunan ülkeler bu anlaşma modelini imzalamışlardır veya imzalama aşamasındadırlar.²⁴⁶

Bu ülkeler ikinci olarak **şeffaflık** prensibine uyma taahhüdünde bulunmuşlardır. Bu çerçevede örneğin; “hamiline yazılı hisse senetleri” uygulamasının yürürlükten kaldırılması, isimsiz (anonim) banka hesapları uygulamasına son verilmesi gibi ilkelere uyum gösterilecektir.

Bu açıklamalardan anlaşılacağı üzere, **adi geçen ülkelerin vergi rejimleri ile ilgili bir yaptırım uygulaması söz konusu olmayacaktır**. Rapor, her devletin kendi vergi sistemi konusunda hükümler haklarını ve vergileme düzeyinin devletten devlete farklı olabileceğini kabul etmektedir. Bu şekilde OECD'ye göre, bir ülkenin vergi

²⁴⁵ Bu Anlaşma Modeli'ne OECD'nin İnternet sitesinden ulaşılabilir. Aynı konuda OECD'nin, “Vergi konusu ile ilgili olarak banka bilgilerine ulaşmanın kolaylaştırılmasını amaçlayan 2003 yılı raporu” yayımlanmıştır. Bu konuda ayrıca 25.11.1988 tarihinde, Avrupa Konseyi ve OECD tarafından Strazburg'da “Vergi Konularında Karşılıklı İdari Yardımlaşma Konvansiyonu” kabul edilmiştir (Ayrıntılı açıklamalar için bkz. Eyüpgiller 2002: 105 vd.).

²⁴⁶ Bu çerçevede özellikle ABD'nin suç örgütleri ile mücadele amacıyla, çeşitli ülkelerle yaptığı bilgi değişimi anlaşmalarının sayısında önemli artışlar olmuştur. 2002 yılı başı itibarıyla, ABD'nin imzaladığı vergi bilgi değişimi anlaşmalarının sayısı 70'in üzerine çıkmıştır (Eyüpgiller 2002: 75).

cenneti özelliğini taşıyıp taşımadığı, o ülkenin vergi rejiminden daha çok, işbirliği seviyesine bağlanmış olmaktadır. OECD'nin ülkelere belli bir vergi rejimi veya oranı empoze etme gibi bir amacı bulunmadığı ifade edilmiştir.

OECD düzenlemelerinin, uluslararası hukuk yönünden bir yaptırım gücü olmadığı bilinmektedir. Özetlediğimiz çalışmalar tamamen diyaloga ve konsensusa dayalı çalışmalardır. Ancak, yaptırım gücü bulunmamasına rağmen, yukarıda da açıklandığı gibi **2003 yılı sonu itibarıyla işbirliğini kabul etmeyen (bilgi vermeyi reddeden) sadece beş vergi cenneti ülke kalmıştır.**²⁴⁷

İşbirliğine yanaşmayan ülkelere karşı uygulanabilecek savunma önlemlerine aşağıdaki örnekleri verebiliriz.²⁴⁸

-Vergi cennetlerinden elde edilen (faiz, kâr payı, telif gibi) gelirleri indirim, istisna, muafiyet kapsamı içinde değerlendiren ülkelerin, bu uygulamaya son vermesi,

-Bu ülkelerle vergi anlaşmasının yapılmaması veya daha önce yapılan ve zararlı vergi uygulamalarını destekleyen hükümler içeren **vergi anlaşmalarının** yürürlükten kaldırması,

-Bu ülkelerdeki zarar verici uygulamalarla bağlantılı işlemlerin, sıkı vergi incelemeleriyle denetlenmesi,

-Vergi cenneti niteliği taşıyan ülke veya yerlerle; politik, sosyal ve ekonomik bağlantıları olan ülkelerin, bu bağlantılarının zararlı vergi uygulamalarına sebebiyet vermemesi,

-Bu ülkeleri ve yeni ortaya çıkabilecek vergi cennetlerini, belirlenen ülkelere uymaya zorlamak için uluslararası işbirliğinin ve toplantıların devamı.²⁴⁹

247 Bilgi değişiminde problem yaratmaya devam eden İsviçre ve Lüksemburg ise, kara listede yer almamışlardır (paraisos fiscales: 3).

²⁴⁸ OECD, Projet de l'OCDE sur les Pratiques Fiscales Dommageables: Rapport D'Etape 2004, Centre de politique et d'administration fiscales, Paris, s. 7-10.

²⁴⁹ Kara listeye alınan ülkeler, kendileri hakkındaki suçlamalara karşılık, kalkınmış ülkelerin; OECD vasıtasıyla vergi karteli oluşturmaya çalıştıklarını ve bilgi değişimi gibi kurallara bizzat kendilerinin de uymadığını ileri sürmektedirler.

6.3.4.2-Avrupa Birliđi Būnyesinde Yūrutūlen alıřmalar

Bir yandan ūye ūlkelerdeki vergi mevzuatlarının uyumlařtırılması yōnūnde alıřan Avrupa Birliđi, diđer yandan **zarar verici vergi rekabeti ve tercihli vergi rejimlerinin sonlandırılması** ile de yakından ilgilenmektedir. Őrneđin mevduat faizleri ūzerinde yok denecek kadar dūřuk olan stopaj oranını asgari % 15'e çekmesi yōnūnde **Lūksenburg**'a baskı yapılmaktadır.²⁵⁰ Bu ūlkede faizler ūzerindeki verginin yok denecek kadar dūřuk olması, onbinlerce AB vatandařının tasarruflarını bu ūlkeye kaydırmasına yol açmaktadır. Banka gizliliđi prensibini katı bir řekilde uygulayan Lūksenburg'la ilgili olarak, kara para aklama iddiaları da ileri sūrūlmektedir. Lūksenburg ūzerine gelen baskılara karřılık, ūncelikle İřvire ve benzeri vergi cenneti ūlkelerin bu kurala uymasını, aksi taktirde kendi bankalarında bulunan paraların bu ūlkelere kayacađını ileri sūrmektedir.

AB Ekonomi ve Maliye Bakanları Konseyi 2 Haziran 2003 tarihli toplantısında, ūye ūlkelerde tespit edilen **66 adet zararlı vergi uygulamasının ařamalı olarak (en geç 2012 tarihinde olmak ūzere) sona erdirilmesini** ūngōren direktifi kabul etmiřtir. Zararlı uygulamalar genellikle, vergi avantajları sunarak řirketlerin vergi merkezlerini veya yatırımlarını kendi bōlgesine çekmeyi amaçlamaktadır. Fransa'nın deniz ařırı departmanları, İřpanya'nın Kanarya Adaları ile Ceuta ve Melilla, İngiliz egemenliđine ait Cebelitarık, Finlandiya'nın Aland Takım Adaları bu ūzellikte olan yōrelerdir. Bizzat; İrlanda, İřpanya, Yunanistan, Lūksenburg ve Fransa gibi ūlkelerde de benzeri uygulamalar bulunmaktadır.

Avrupa Birliği diğer taraftan 91/308/CEE sayılı "**Kara Paranın Aklanmasında Mali Sistemin Kullanılmasının Önlenmesi** Hakkındaki Konsey Direktifi"ni 1991 yılından beri uygulamaktadır.

250 Lūksenburg 400.000 nūfusuyla halen AB'nin en kūuk ūyesidir ancak, dūnyanın yedinci būyūk mali piyasası olmak gibi bir rekoru da elinde bulundurmaktadır. Lūksenburg'da bulunan farklı 210 bankanın sahip olduđu aktiflerin toplam tutarı 600 milyar EURO'yu bulmaktadır (El Pais, lunes 4 de diciembre de 2000). Lūksenburg milli gelirinin ūte biri, bankacılık sektōründen elde edilmektedir.

6.3.4.3- G8 Finansal Eylem Görev Grubu²⁵¹ Bünyesinde Yürütülen Çalışmalar

Finansal Eylem Görev Grubu, 1989'da Paris'te G-8'ler tarafından OECD bünyesinde kurulmuştur. Günümüzde üye sayısı, içinde Avrupa, Amerika ve Asya Kıtalarının önemli finans merkezlerinin de yer aldığı otuz ülkeye ulaşmıştır.²⁵² Temel misyonunu, tüm ülkelerde, kara paranın tespitine ve aklanmasının önlenmesine yönelik yasal ve düzenleyici reformların yapılması konusunda çalışmalar yapmak oluşturmaktadır.

1991 yılında bu grup tarafından hazırlanan ve 1996 yılında bazı değişikliklere uğrayan tavsiye kararı ile, şüpheli işlem bildirimleri zorunlu hale getirilmiştir. FATF, vergi cenneti ülkelerin aynı zamanda karapara aklama merkezleri olarak da kullanıldığını tespit etmiş ve bu konuda ayrıntılı çalışmalar yapmıştır. Ekim 2002'de kendi belirlediği kriterler doğrultusunda, kara para ile mücadelede işbirliği yapmayan **ondokuz ülkeyi kara listeye almıştır**. Bu ülkelerin arasında; Cook Adası, Dominik, Grenada, Grenadines, Marshall Adası, Nauru, Niye, Nevis gibi vergi cenneti ülkeler yanında Macaristan gibi tercihli vergi rejimi uygulayan ülkeler de bulunmaktadır.

Bu anlamda OECD ve FATF'in hazırladığı listeler birbiriyle örtüşmese de, aynı amaca hizmet etmekte ve birbirini desteklemektedir.²⁵³

251 Financial Action Task Force on Money Laundering, FATF (www.fatf.gafi.org).

252 Bu ülkeler şunlardır: Arjantin, Almanya, Amerika, Avustralya, Avusturya, Belçika, Brezilya, Çin, Danimarka, Finlandiya, Fransa, Hollanda, Hong-Kong, İngiltere, İrlanda, İspanya, İsveç, İsviçre, İtalya, İzlanda, Japonya, Kanada, Lüksemburg, Meksika, Norveç, Portekiz, Singapur, Türkiye, Yeni Zelanda, Yunanistan. Bu ülkelerin yanında İki çokuluslu organizasyonun (Avrupa Komisyonu, Körfez İşbirliği Konseyi'nin) temsilcileri de toplantılarına katılmaktadır.

253 OECD, AB, G8 dışında başka bazı örgütler bünyesinde de vergilendirme alanında çalışmalar yapıldığı görülmektedir. 140 üye ülkenin katıldığı Uluslararası Vergi Yönetimi Örgütleri Komitesi (CIOTA) vergi idareleri konusunda, Dünya Bankası ve Uluslararası Para Fonu (IMF) vergi politikası ve vergi yönetimi konularında çalışmalar yürütmektedir (Eyüpgiller: 81). Birleşmiş Milletler'in Vergi İşleri Uluslararası İşbirliği Uzmanlar Grubu, uluslararası vergi konularında çalışmaktadır. Birleşmiş Milletler'in ayrıca sözleşme niteliğinde ve kara paranın aklanmasının suç kabul edilmesi gerektiği yönünde 3 çalışması bulunmaktadır.; Taşdelen Aziz, Hukuksal Açıdan Türkiye'de Kara Paranın Aklanması ve Önlenmesi, Turhan Kitabevi, Ankara 2003. s. 63 vd.

-Viyana Sözleşmesi: 34 madde ve 1 ekden oluşmaktadır. 106 ülke tarafından imzalanmış, 11 Kasım 1990 tarihinde yürürlüğe girmiştir. Uyuşturucu suçları ile ilgilidir.

-New York Sözleşmesi: Terör kazançlarına yöneliktir. 1996 yılında kabul edilmiştir.

-Palermo Sözleşmesi: "Uluslararası Organize Suçlara Karşı BM Sözleşmesi" adını taşıyan bu sözleşme 2000 yılında Palermo'da yapılan BM Genel Kurulu'nda kabul edilmiştir. Daha geniş

6.3.5-Türkiye ve Vergi Cenneti Ülke Uygulamaları

Vergi cenneti ülke uygulamalarının Türkiye'nin lehine mi aleyhine mi olduğu sorusunun yanıtı, bu ülkelerden Türkiye'ye gelen kaynak tutarı ile Türkiye'den bu ülkelere giden kaynak tutarının karşılaştırılması ile verilebilir.

Ülkemizde yapılan yabancı sermaye yatırımlarının kompozisyonuna bakıldığı vakit bunlardan bir kısmının, Jersey, Guernsey gibi vergi cennetlerinden geldiği görülmektedir. Hazine Müsteşarlığı, Yabancı Sermaye Genel Müdürlüğü'nün 2001 yılı Raporuna göre, başta Panama ve Hollanda Antilleri olmak üzere **vergi cenneti karakterine sahip ülkeler kaynaklı yatırımların toplam yatırımlar içindeki payı % 10'a yaklaşmaktadır.**²⁵⁴

Türkiye'den vergi cenneti özelliğini taşıyan ülkelere giden kaynaklara bakıldığı vakit ise, ülkemizdeki kayıt dışı ekonominin boyutunun yüksek olması, mükelleflerin bu uygulamalara yönelik ilgisinin yüksek olduğunu göstermektedir. Bu çerçevede genellikle; Kıbrıs, Bahreyn veya Malta gibi ülkeler kullanılmaktadır. Türkiye'deki Türk bankasının aracılığı ile genellikle aynı gruba ait olan Kıbrıs, Bahreyn veya Malta'daki off-shore bankada hesap açtırılmaktadır. Bu işlemle kara paranın aklanması gerçekleştirildiği gibi, vergi avantajı da sağlanıp daha yüksek faiz geliri elde edilmektedir. Çünkü bu ülkelerde genel olarak stopaj yapılmamakta veya düşük oranda yapılmaktadır.²⁵⁵ **Türk bankalarındaki mevduat toplamının yaklaşık dörtte birinin kıyı bankalarında tutulduğu** ileri sürülmektedir.²⁵⁶

Diğer taraftan, uyuşturucu ticareti açısından Türkiye'nin köprü ülke ve geçiş noktası olduğu ileri sürülmektedir. Susurluk Raporunda, **Türkiye'deki kara para büyüklüğünün 50 milyar dolar olduğu** ifade edilmiştir. Sadece kara paranın

kapsamlı bir sözleşmedir. Kapsamına; organize suç, kara para aklanması suçu ve yolsuzluğun önlenmesi konuları girmektedir.

254 Eyüpgiller S. Saygın, " Vergi Cennetleri ve Tercihli Vergi Sistemleri: Uygun Olmayan Vergi Rekabetinin 1998 OECD Vergi Komitesi Raporu Işığında Değerlendirilmesi", Vergi Dünyası, Sayı 222, Şubat 2000, s. 186-189.

255 Bu uygulama, aracılık eden bankaya da kârlılık açısından çeşitli avantajlar sağlamaktadır. Bu avantajların en önemlisi, fonların yurt dışına yönlendirilmeyle, bulunulan ülkede munzam karşılık ayırmaktan kurtulmasıdır.

256 Akdiş Muhammet, Küreselleşmenin Finansal Piyasalar Üzerindeki Etkileri ve Türkiye Finansal Krizleri, <http://www.ceterisparibus.net>, 2.4.2004. s.14

transferinden Türkiye'ye 5-6 milyar dolar para kalmaktadır. Türkiye'nin tüm kara para faaliyetlerinden sağladığı faktör gelirin, yani katma değer ise 9-10 milyar dolar olduğu ifade edilmiştir.²⁵⁷ Türkiye'de **kayıt dışı ekonominin** kayıtlı GSMH'ye oranı konusunda % 25'le % 100 arasında değişen tahminler yapılmaktadır. OECD'nin 2000 Raporunda bu oran % 66 olarak açıklanmıştır. Aynı yıldaki OECD ortalaması ise % 17'dir.

Vergi cenneti uygulamalar yüzünden önemli miktarlarda kaynak kaybına uğrayan Türkiye, **kara para ile mücadele** çerçevesinde yürütülen uluslararası çalışmalara etkin bir şekilde katılmaktadır. Bu konuda, Birleşmiş Milletler'in kara paranın aklanmasının önlenmesi konusu ile ilgili Viyana Sözleşmesi ve New York Sözleşmesi imzalanmıştır. Buna karşılık henüz Palermo Sözleşmesine taraf olunmamıştır.²⁵⁸ Viyana Sözleşmesi 1995 yılında 4136 sayılı Yasa ile TBMM'de onaylanmıştır. Diğer taraftan, G7 ülkelerinin girişimiyle OECD bünyesinde oluşturulan FATF'ın (Finansal Eylem Görev Grubu'nun) önerileri dikkate alınarak 1996 yılında 4208 sayılı **Karaparanın Aklanmasının Önlenmesi Hakkındaki Kanun** çıkarılmıştır.²⁵⁹ Bu Kanunla VUK 359/b kapsamında vergi kaçakçılığı suçu işlenerek sağlanan kazançlar da kara para çerçevesi içine alınmıştır.

Aynı çerçevede, **Mali Suçları Araştırma Kurulu** Başkanlığı (MASAK) kurulmuştur. Bu Kurul, kara paranın aklanmasının önlenmesi konusunda gerekli araştırma ve incelemeleri yapmak ve bu konuya ilişkin uygulanacak esas ve usulleri

257 Uygur Ercan, Kara Para Aklama Faaliyetlerinin Ekonomik Boyutu, Kara Para Aklama Faaliyetleri ve Önlemler, TCMB, Ankara, 1999, s. 7-21.

258 Taşdelen Aziz, Hukuksal Açından Türkiye'de Kara Paranın Aklanması ve Önlenmesi, Turhan Kitabevi, Ankara 2003.,309

²⁵⁹ Bu Kanun RG'nin, 19.11.1996 tarih ve 22822 sayılı nüshasında yayınlanmıştır. Kanununun 2. maddesinde; Kaçakçılığın Men ve Takibi Hakkındaki Kanun, Ateşli Silahlar... Kanunu, Organ ve Doku Nakli ...Kanunu, Kültür ve Tabiat Varlıklarını ... Kanunu, VUK m. 359/b, Türk Ceza Kanunu m.... (Devletin şahsiyetine ve... karşı işlenen suçlar) kapsamında sayılan fiillerin işlenmesi suretiyle elde edilen para veya... her türlü maddi menfaat ve değerini kara para olduğu ifade edilmiştir (m. 2). Bu yollardan elde edilen kara paranın, elde edenler tarafından meşruiyet kazandırmak amacıyla değerlendirilmesi, kullanılması... aynı maddede kara para aklama suçu olarak tanımlanmıştır. Suçun cezası 2 yıla 5 yıl arasında değişmektedir. Ayrıca, aklanmış paranın bir katı tutarında ağır para cezası ve aklanmış kara paranın müsadere edilmesi de öngörülmüştür (m. 7). Ayrıca bu kapsamda elde edilen para vergi ziyai suçu kapsamında da vergilendirilecek ve cezalandırılacaktır.

belirlemek amacıyla 178 sayılı KHK’de yapılan değişlikle kurulmuştur.²⁶⁰ Değişiklikler 4208 sayılı Kanunla yapılmıştır. MASAK’ın görevleri arasında, “*kara paranın aklanmasına ilişkin istatistik ve diğer bilgileri toplamak, değerlendirmek ve bu bilgileri Türkiye’nin taraf olduğu ikili ve çok taraflı anlaşmalar çerçevesinde ilgili taraf ve mercilere bildirmek*”de sayılmıştır (4208 sayılı Kanun, m. 3/10). Kara paranın aklanması ile ilgili bilgi ve belge isteme konusunda “*meslek sırrının geçersizliği ilkesi*” Kara Paranın Aklanması İle İlgili Yönetmeliğin 7. maddesinde düzenlenmiştir. Bu düzenleme uluslararası normlara da uygundur. Bu düzenleme ile, bankalar MASAK tarafından istenen bilgi ve belgeleri vermek yükümlülüğü altındadır.

Hamiline yazılı menkul kıymetler (Örneğin; Hazine bonusu, Devlet tahvilleri) uygulamasının karaparanın aklanmasına karşı mücadelede işi zorlaştıran bir sebep olarak görünmektedir. Üstüne üstlük; mevduat faizleri, kâr zarar ortaklığı gelirleri, repo faizleri beyan dışı bırakılmıştır.

Gelir Vergisi Kanunumuza göre yabancı ülkelerden elde edilen gelirlerin, bu gelirler üzerinden stopaj yapıp yapılmadığına, tutarına ve niteliğine bakılmaksızın beyan edilmesi zorunluluğu vardır. **Yabancı memleketlerde elde edilen** kazanç ve iratlar:

- 1) Mükellefin bunları Türkiye’de hesaplarına intikal ettirdiği yılda,
- 2) Türkiye’de hesaplara intikal ettirilmemesinin mükellefin iradesi dışındaki sebeplerden ileri geldiği kanıtlanmışsa, mükellefin bunlara tasarruf edebildiği yılda **elde edilmiş sayılır** (GVK, m. 85, f. 3).

Bu şekilde “**offshore**” hesaplardan elde edilen faizlerin **miktarı ne olursa olsun** beyan edilme **zorunluluğu** bulunmaktadır. Bu hesaplardan **döviz cinsinden** sağlanan faizlerde ve ana parada ortaya çıkan **kur artışı** genel kural gereği vergiye tabi bulunmamaktadır. **TL cinsinden** sağlanan faizlerde ise **indirim oranı** uygulandıktan sonra bulunacak tutar (GVK, m. 76), miktarı ne olursa olsun beyan edilecektir. Faiz

²⁶⁰ 178 sayılı KHK, Maliye Bakanlığı’nın Teşkilat ve Görevleri ile ilgilidir. 2680 sayılı Kanunun verdiği yetkiye dayanılarak Bakanlar Kurulunca 13.12.1983 tarihinde kararlaştırılmış ve 14.12.1983 tarihli RG’de yayınlanmıştır.

gelirinin işletmeye ait olması durumunda ise, indirim oranından ve kur artışının vergi dışı kalmasından yararlanma imkanı bulunmamaktadır.

Yurt dışı kökenli gelirlerin beyan kapsamında olması OECD tarafından belirlenen ortak kurallara da uygundur. Ancak Türkiye'den vergi cenneti olarak nitelendirilen ülkelere sermaye kaçışının önlenmesi için başka çok daha radikal önlemlere ihtiyaç bulunmaktadır. Bunlardan hemen akla gelen bazılarını aşağıdaki şekilde sıralayabiliriz:

- Kayıtdışılığın önemli nedenlerinden biri olan **vergi** ve sosyal güvenlik primleri **yükünün azaltılması,**
- Mükellefin vergi sistemine güvenini sarsan **vergi affı**²⁶¹ uygulamasının tamamen bir **kenara bırakılması,**
- Vergi idaresi ve denetiminin** etkinleştirilmesi,
- Net artış teorisinin** yürürlüğe sokularak vergi idaresinin elinin güçlendirilmesi,
- Bilgisayara dayalı mali bilgi toplama (istihbarat) ağının** tüm Türkiye'de oluşturulması,
- Uluslararası işbirliğine** devam edilmesi,
- Toplanan **vergilerin yerinde harcandığına** mükellefin inandırılması.

6.4- Vergi Cennetlerine Yapılacak Ödemelerin Vergisel Boyutu

6.4.1- Genel Bilgi

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 30/7. maddesinde, zararlı vergi rekabeti uygulayan ülkelerde yerleşik kurumlara yapılan her türlü ödeme üzerinden % 30 oranında stopaj yapılması öngörülmektedir. Bakanlar Kurulu'nca ilan edilecek bu ülkelerde yerleşik olan veya faaliyette bulunan kurumlara nakden veya hesaben yapılan veya tahakkuk ettirilen her türlü ödeme (yurt dışındaki finans kuruluşlarından temin edilen borçlanmalara ilişkin anapara faiz ve kâr payı ödemeleri ile sigorta ve reasürans

²⁶¹ Ayrıntılı bilgi için bkz. Süheyl DONAY, Vergi Barışı Yorum ve Açıklaması, Vedat Kitapçılık, İstanbul-2003

ödemeleri hariç) üzerinden % 30 oranında stopaj yapılacaktır. Yapılan ödemelerin verginin konusuna girip girmediğinin veya ödeme yapılan kurumun mükellef olup olmadığının stopaj uygulamasında bir önemi bulunmamaktadır. Bu düzenlemede, tam mükellef kurumların Bakanlar Kurulu'nca yayımlanacak listede yer alan ülkelerde bulunan iş yerlerine yapılan ödemeler de stopaj kapsamına dahil edilmiştir.

Yapılan bu düzenlemenin amacı, zararlı vergi rekabeti uygulayan ülkelerin Türkiye'de vergi matrahının azaltılması amacıyla kullanılmasının engellenmesi, bu ülkelerde yerleşik kurumlara çeşitli adlar altında yapılacak ödemelerle vergiye tabi kazancın aşındırılmasının önüne geçilmesidir. Bu nedenle yapılan düzenleme, bir vergi güvenlik müessesesi niteliğindedir.

Benzeri düzenlemeler OECD'nin önderliğinde ülkeler arası zararlı vergi rekabetini önleme çalışmalarının önemli sonuçlarından birisi olarak uzun bir süredir OECD üyesi olan ve olmayan ülkelerin vergi mevzuatında yer almaktadır.²⁶²

6.4.2- Bakanlar Kurulu'na Verilen Yetkiler

6.4.2.1- Vergi Cennetlerini Belirleme Yetkisi

Söz konusu düzenleme 1 Ocak 2006 tarihinden geçerli olmak üzere 21 Haziran 2006 tarihinde yürürlüğe girmiş olmasına rağmen zararlı vergi rekabeti uygulayan ülkelerin listesi Bakanlar Kurulu'nca henüz ilan edilmemiştir. Bu listenin, "**vergi cenneti**" olarak adlandırılan ülkelere oluşması beklenmektedir. Bu nedenle, yeni Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 30/7. maddesi kapsamında yapılacak stopaj, yaygın olarak "**vergi cennetlerine yapılacak ödemeler üzerinden**" stopaj olarak adlandırılmaktadır. Bakanlar Kurulu'nca bu ülkelerin tespiti yapılırken, ilgili ülkenin Türk vergi sisteminin yarattığı vergilendirme kapasitesi ile aynı düzeyde bir vergilendirme imkânı sağlayıp sağlamadığı ve bilgi değişimi hususları dikkate alınacaktır. Kanımızca Türkiye ile vergi anlaşması imzalamış ülkelerin vergi cenneti

²⁶² Şaban ERDİKLER, Vergi Cennetlerine Yapılacak Ödemelerin Vergisel Boyutu, Yaklaşım Dergisi / Eylül 2006 / Sayı: 165

ülkeler listesinde yer almaması gerekir. Zira vergi anlaşmalarında ülkeler arasında bilgi değişimine ilişkin özel hükümler yer almaktadır.²⁶³

6.4.2.2- Stopaj Oranı Bakanlar Kurulu'nca Belirlenecek Ödemeler

Kanun maddesinde, aşağıdaki nitelikte ödemeler üzerinden uygulanacak stopaj oranını belirleme konusunda Bakanlar Kurulu'na yetki verilmiştir. Bakanlar Kurulu'nun kendisine verilen bu yetkiye dayanarak stopaj oranını, her bir ödeme türü, faaliyet konusu ya da sektör itibarıyla ayrı ayrı sifıra kadar indirmesi ve tekrar kanuni seviyeye (% 30) çıkarması mümkündür. Ancak, Bakanlar Kurulu bu yetkisini kullanmadığı takdirde, bu ödemeler de % 30 stopaja tabi olacaktır.

Emsaline uygun fiyatlandırılmış olması koşuluyla;

- Mal ve iştirak hissesi alımı için yapılan ödemeler,
- Deniz ve hava ulaştırma araçlarının kiralanması için yapılan ödemeler
- İşin tamamlanabilmesi bakımından zorunluluk arz eden geçiş ücreti, liman ücreti gibi ödemeler

bu kapsamdaki ödemelerdir.

6.4.3- Yurt Dışındaki Finans Kuruluşlarından Temin Edilen Kredilerin Durumu

Yurt dışındaki finans kuruluşlarından temin edilen borçlanmalara ilişkin anapara, faiz ödemelerinden stopaj yapılmayacağını öngörülmüş olması kanımızca son derece yerinde olmuştur. Hazırlanan ilk tasarıda yer almayan bu hükmün bilahare yasa metnine eklenmesi Türkiye'de başta finans kurumları olmak üzere, birçok

²⁶³ Basına yansıyan Maliye Bakanlığı yetkililerinin açıklamalarına göre; “Bakanlar Kurulu, Kurumlar Vergisi tasarısının yasalaşmasının ardından, baştan yüzde 30 vergiye tabi olacak ödemelerin yapılacağı ülkeleri gösteren bir liste yayımlayacak. Hükümetin bu listede baz alacağı belirtilen OECD'nin kara listesindeki ülkeler şöyle: Anguila, Andorra, Antigua, Aruba, Bahama, Bahreyn, Barbados, Belize, İngiliz Virgin, Channel, Guernsey, Sark ve Alderney, Cook, Dominik, Cebelitarık, Grenada, Isle of Man, Jersey, Liberya, Liechtenstein, Maldive, Marshall, Monaco, Montserrat, Nauru, Hollanda Antilleri, Niue, Panama, St. Kitts ve Nevis, St. Lucia, St. Vincent, Seyşeller, Tonga, Turks ve Caicos, ABD Virgin, Vanuatu. Bunların yanısıra, karapara ve vergi cenneti olarak bilinen Bermuda, Cayman adaları, Kıbrıs Rum Kesimi, Malta, Mauritius ve San Marino, listenin yayımlanmasından iki hafta önce OECD ile işbirliği yapacaklarının taahhüt ederek, listeye girmekten kurtulmuştu.”, <http://www.tesk.org.tr/calisma/vergi/haber/vergicenneti.html>

kurumun uluslararası piyasalardan temin ettikleri orta ve uzun vadeli kredilerin anapara ve faizleri üzerinden stopaj yapılması riskini gidermiştir. Bilindiği üzere söz konusu borçlanmalar büyük ölçüde, vergi cenneti olarak adlandırılan ülkelerde kurulan özel amaçlı şirketler vasıtasıyla kullanılmaktadır. Bu şirketler finansmanının temininde sadece bir araç görevini üstlenmekte, finansmanı sağlayanlar özel amaçlı şirkete finansman sağlamak ve özel amaçlı şirket de söz konusu finansmanı Türkiye’de kredi temin etmek isteyen kuruluşa plase etmektedir. Özel amaçlı şirket bu işlemler sonucunda hemen hiçbir kazanç sağlamamaktadır. Şayet, Yasa’da özel bir istisna hükmüne yer verilmemiş olsaydı vergi cennetine yapılan kredi anapara ve faizleri üzerinden %30 oranında stopaj yapılması zorunluluğu ortaya çıkacaktı ve bu çerçevede, Türkiye’de yerleşik kurumların borçlanma imkanları çok büyük ölçüde zedelenecekti.

6.4.4- Vergi Cennetlerinde Yerleşik Kurumlara Ödenecek Kâr Payları

Vergi cennetlerine yapılacak ödemeler üzerinden stopajı düzenleyen 30/7. maddede, vergi cenneti ülkelerde yerleşik kurumlara yapılacak kâr paylarını kapsam dışında bırakan özel bir hükme yer verilmemiştir. Ancak düzenlemenin amacı, bu gibi ülkelere yapılacak ödemelerle vergiye tabi kazancın aşındırılmasının önüne geçilmesidir. Kâr payları zaten vergi sonrası kazanç üzerinden ödendiğinden, kâr paylarının bu kapsamda stopaja tabi tutulması, düzenlemenin ruhuna aykırıdır. Bu nedenle, kâr payı ödemelerinin 30. maddenin 7. fıkrası kapsamında % 30 oranında değil, aynı maddenin 3. fıkrası kapsamında ve 2006/10731 sayılı Kararname çerçevesinde % 15 oranında stopaja tabi tutulması gerektiği inancındayız.

6.4.5- Değerlendirme

Dar mükelleflere yapılan ödemeler üzerinden stopaj uygulamasının kurumlar tarafından yapılması gerektiği yolundaki belirsizliğin 5520 sayılı Kanunla da giderilmemiş olduğunu ifade edilmektedir. Gelir Vergisi Kanunu’nun 94. maddesinde, Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 15. maddesinde kurumların stopaj yapmak zorunda oldukları

açıkça belirlenmiştir. Oysa dar mükelleflere yapılacak stopajı düzenleyen 5520 sayılı Kanun'un 30. maddesinde, **“kazanç ve iratları avanslar da dahil olmak üzere nakden veya hesaben ödeyen veya tahakkuk ettirenler”** stopaj yapmaktan sorumlu tutulmuşlardır. Bu çerçevede vergi mükellefi sorumlusu olup olmadıklarına bakılmaksızın stopaj yapma gereği ortaya çıkmaktadır.

Örneğin, bir öğrencinin vergi cennetlerinde kurulu bir kurumdan internet vasıtasıyla kitap satın alması, şarkı indirmesi, oyun satın alması halinde ödenilen bedele ilaveten % 30 oranında stopaj yapıp, vergi dairesine yatırması zorunluluğu doğduğu ifade edilmektedir.

YEDİNCİ BÖLÜM

7-ZARARLI VERGİ REKABETİ

7.1- Vergi Rekabetinin Tanımı

Vergi rekabeti, bir ülkenin önemli ölçüde vergileri düşürme ve avantajlar sağlama yoluyla yatırım faaliyetlerini ve işletmeleri çekmek için olanaklar sunma davranışı olarak tanımlanmaktadır.²⁶⁴

Vergi rekabeti, en azından teoride, vergi oranlarının düşmesine neden olmaktadır. Tam rekabet koşullarında, vergi oranları sıfır noktasına kadar düşmekte ve bu durumda artık vergi ödenmemektedir. Bu, literatürde dip noktasına yarış (race to the bottom) olarak tanımlanmaktadır. Kamu harcamaları ise, sadece hizmetten faydalananların bedelini ödemesiyle finanse edilmektedir.²⁶⁵

Vergisel nedenlerle vergi cenneti ülkeye yönelen sermaye hareketi, kendi ülkesindeki kamu harcamalarından yararlanırken, bu harcamaların finansmanına vergi ile katkıda bulunmayan bir “**karşılıksız faydalanıcı**” durumunda olmaktadır.²⁶⁶ Bu yönüyle vergi rekabeti kavramı, yalnızca vergi teorisiyle değil, ekonomi ve siyaset bilimiyle de ilgili bir kavram olarak değerlendirilmektedir.²⁶⁷

7.2- Vergi Rekabetine Devletlerin Tepkileri

Vergi rekabetinin iki tarafı bulunmaktadır. Vergi cennetleri, bu ilişkide vergi almayan tarafta olan ülkelerdir. Bu ülkeler “**üretim vergi cennetleri**” ve “**geleneksel vergi cennetleri**” olarak ikiye ayrılmaktadır. Geleneksel vergi cenneti olarak tanımlanan ülkeler, genel olarak küçük, doğal kaynakları kıt ve fiziksel

²⁶⁴ Diane M. RING, “One Nation Among Many: Policy Implication of Cross-Border Tax Arbitrage”, Boston College Law Review, Vol. 44, No: 1, 2002, s.163

²⁶⁵ Tsilly DAGAN , The Cost of International Tax Cooperation, University Of Michigan, John M. Olin Center For Law & Economics, Paper # 02-007, <http://www.law.umich.edu/centersandprograms/olin/abstracts/discussionpapers/2002/tsilly02-007.PDF>., s.20

²⁶⁶ TOBB, Vergilemede Global Eğilimler AB ve Türk Vergi Sistemi, Ankara, TOBB Genel Yayın No: 359-BÖM-59, 2001, s.31

²⁶⁷ N.Semih ÖZ, Vergi Cennetleri Konusunda Yapılan Uluslar Arası Çalışmalar, Yaklaşım Dergisi / Temmuz 2004 / Sayı 139

yatırımlar için cazip olmayan ülkelerdir. Bu ülkeler, vergi almadıkları ve vergiden kaçınma olanağı sağladıkları birey ve kurumlardan aldıkları yıllık ücretler, bunların sağladıkları iş olanakları ve hizmet alımları ile ekonomilerini ayakta tutmaya çalışmaktadırlar. Üretim vergi cennetleri ise daha çok ülkelerinde yabancı direkt yatırımların artması ve üretim tesislerinin kurulması için çaba sarf eden ülkelerdir. Buna karşılık, vergi rekabetinin diğer tarafı gelişmiş ülkelerdir. Bunlar, ülkelerinde ikamet eden kurum ve bireylere sundukları kamu hizmetlerinin karşılığı olarak ve sosyal devlet olma özellikleri dolayısıyla vergi toplamak zorunda olduklarını, ancak vergi rekabeti sonucunda vergi gelirlerinin azaldığını belirtmektedirler.

7.2.1- Ülkelerin Tek Taraflı Yaptıkları Çalışmalar

Vergi rekabetinde zarar gören tarafta olan devletlerin vergi rekabetine ilk tepkileri, genellikle vergi oranlarında indirim gitmek olmuştur. Bu nedenle, ABD başta olmak üzere belirli ülkeler gelir vergisi ve kurumlar vergisi oranlarında indirim gitmişlerdir. Örneğin, uluslar arası vergi rekabetiyle mücadele amaçlı olarak ABD’de 1986 yılında kurumlar vergisi oranlarında indirimden sonra Kanada ve OECD üyesi ülkelerin büyük çoğunluğu da kurumlar vergisi oranlarında indirim gitmişlerdir.²⁶⁸ Bunun yanında, yurt dışı kontrollü işletme²⁶⁹ ile ilgili düzenlemeler zarar verici vergi rekabetiyle mücadelede önemli bir araç olarak kabul edildiğinden²⁷⁰ bazı devletler ayrıca yurt dışı kontrollü kurum uygulamaları ya da transfer fiyatlandırması ile ilgili düzenlemeler yaparak vergi sistemlerini daha komplike hale getirirken, vergi rekabetine sınırlamalar getirmişlerdir.²⁷¹ Bazı devletlerse, vergi cenneti olarak tanımlanan ülkelerle çifte vergilendirmeyi önleme anlaşması imzalamamaya özen göstermişlerdir.²⁷²

²⁶⁸ John BOSSONS, “International Tax Competition: The Foreign Government Response in Canada and Other Countries”, National Tax Journal, Vol. 41, No.3, September 1988, s.349-351

²⁶⁹ Yurt dışı kontrollü işletme (YDKİ) rejimi, çok uluslu şirketlerin, yurtdışında bulunan bağlı şirketlerinin kârının, ortakların mukim olduğu ülkede, sanki ortaklara dağıtılmış gibi vergilendirilmesi olarak tanımlanmaktadır.

²⁷⁰ OECD, Harmful Tax Competition An Emerging Global Issue, Paris, 1998, s.41

²⁷¹ Alfons WEISHENRIEDER, Fighting International Tax Avoidance: the Case of Germany, London Institute for Fiscal Studies, 1996, s.37-38

²⁷² Örneğin, adil olmayan vergi rekabetiyle mücadele için Almanya’nın vergi cenneti ülkelerle ÇVÖA imzalamadığı belirtilmektedir. Bkz. Johanna HEY, Tax Competition in Europe The German Perspective, University of Cologne, <http://www.eatlep.org/luasanne/Germany02.pdf>, s.15. [29. 01. 2003]

7.2.2- Uluslar Arası İşbirliği Çalışmaları

Küreselleşmenin vergi alanındaki sonuçlarından biri de çok uluslu şirketlerin ve her gün daha çok sayıda bireyin vergi cenneti ülkelerin sunduğu fırsatlardan yararlanarak daha az vergi ödeme ya da vergi ödememe yolunu tercih etmesidir. Buna karşılık, vergi matrahları erozyona uğrayan devletler de, vergi cennetlerini daha saydam bir yapıya kavuşturarak bu süreci engellemeye çalışmaktadırlar. Bu makalenin konusunu, OECD (Organization of Economic Co-operation and Development)'nin liderliğinde vergi cennetlerinin daha saydam yapıya kavuşması, bu ülkelerde gerçekleştirilen faaliyetlerle ilgili bilgi alınması ve bu sürece dahil olmayan vergi cenneti ülkelerde faaliyette bulunan yükümlülere yaptırım uygulanmasıyla ilgili olarak yapılan uluslararası çalışmalar oluşturmaktadır.

7.2.2.1- OECD Çalışmaları

Vergi cennetlerinin gelişmeleri ve diğer devletlerin vergi gelirlerini etkilemeleri sonucunda, zarar verici vergi rekabetiyle mücadele amacıyla OECD'nin 1996 yılında başlattığı çalışmanın ilk bölümü, zarar verici vergi uygulamalarıyla mücadele etmek üzere 1998 yılında **“Yeni Küresel Konular: Zarar Verici Vergi Rekabeti”**²⁷³ Raporunun (1998 yılı Raporu) kabul edilmesi ile tamamlanmıştır. Raporda, vergi cenneti ve tercihli zarar verici rejimlerin ölçütlerinin belirlenmesi yanında, ayrıca bu konu ile ilgili bir FORUM oluşturulması ile ilgili düzenlemeler bulunmaktadır.²⁷⁴

1998 yılı Raporunda belirtilen temel prensipler göz önünde bulundurularak oluşturulan FORUM, aynı yılda çalışmalarına başlamış ve bu çalışmalar sonucunda 25 Haziran 2000'de, **“Küresel Vergi İşbirliğine Doğru: Zarar Verici Vergi**

²⁷³ Harmful Tax Competition: An Emerging Global Issue

²⁷⁴ OECD, Harmful Tax Competition an Emerging Global Issue, Paris, 1998, s.8

Uygulamalarını Tanımlama ve Elimine Etmede İlerlemeler²⁷⁵ Raporu (2000 yılı Raporu), daha sonra 14.11.2001’de **“Zarar Verici Vergi Uygulamaları Projesi 2001 Yılı İlerleme Raporu”**²⁷⁶ (2001 yılı Raporu) yayımlanmıştır. Özellikle, OECD üyesi ülkelerde zarar verici vergi uygulamalarıyla ilgili olarak da bu yıl içerisinde **“Zarar Verici Vergi Uygulamaları Projesi: 2004 Yılı İlerleme Raporu”**²⁷⁷ (2004 yılı Raporu) yayımlanmıştır.²⁷⁸

1998 yılı Raporuna göre, zarar verici vergi rekabetini uygulayan ve vergi cenneti olarak tanımlanan rejimlerin belirlenmesinde;

- i- Düşük oranda vergilendirme ya da hiç vergilendirmeme,
- ii- Etkin bilgi değişiminin olmaması,
- iii- Saydam olmama,
- iv- Ekonomik faaliyetlerin olmaması ölçütleri dikkate alınmaktadır.

Bu ölçütler göz önünde bulundurularak yapılan çalışmalar sonucunda OECD 2000 yılı Raporunda, vergi cennetlerini içeren bir liste yayımlamıştır. Listede yer alan vergi cennetleri ile listenin yayımlanma tarihinden sonra listede meydana gelen değişikliklerle ilgili son durum Tablo 1’de verilmiştir.

Tablo 5: OECD’nin Vergi Cennetleri Ülkeler Listesi

I-	Listeden Çıkarılanlar: Tonga, Barbados, Maldiv Cumhuriyeti
II-	2000 Yılı Raporundan Önce Taahhütte Bulunanlar: Bermuda, Cayman Adaları, Güney Kıbrıs Rum Yönetimi, Malta, Mauritius, San Marino
III-	2000 Yılı Raporundan Sonra Taahhütte Bulunanlar: Angilla, Antigua and

²⁷⁵ OECD, Towards Global Tax Co-Operation: Progress in Identifying and Eliminating Harmful Tax Practices, Paris, 2000

²⁷⁶ OECD, The OECD’s Project on Harmful Tax Practices: the 2001 Progress Report, Paris, 2001

²⁷⁷ OECD, The OECD’s Project on Harmful Tax Practices: the 2004 Progress Report, Paris, 2004

²⁷⁸ OECD’nin zarar verici vergi rekabeti konusunda yapmış olduğu çalışmaların detayı için Bkz. N.Semih ÖZ, “Vergi Cennetleri Konusunda Yapılan Uluslararası Çalışmalar”, Yaklaşım, Sayı: 139, Temmuz 2004, s.41-47

	Barbuda, Aruba, Bahama, Bahreyn, Belize, İngiliz Virgin Adaları, Cook Adası, Dominica, Cebelitarık, Grenada, Guernsey and Sark/Alderney, Isle of Man, Jersey, Montserra, Hollanda Antilleri, Niue, Panama, Samua, Seyşel Cumhuriyeti, St. Lucia, The Federation of St. Christopher Nevis, St. Vincent and the Grenadines, Turks & Caicos, ABD Virgin Adaları, Vanuatu Cumhuriyeti, Nauru Cumhuriyeti
IV-	İşbirliğine Gitmeyenler: Andora, Liberya, Lihteştayn, Marshal Adaları Cumhuriyeti, Monako

OECD'nin 2000 yılı Raporunda vergi cenneti olarak ilan edilen ülkelerin, OECD ile işbirliği yapma taahhüdünde bulunup bulunmadıklarına göre ikili bir çalışma yürütülmektedir. Bu çalışmalarda, OECD ile işbirliğine gitme taahhüdünde bulunan ülkelerle saydamlık ve bilgi değişimi konuları ön plana çıkarken işbirliğine gitmeyen ya da taahhütte bulunduğu halde daha sonra bu taahhüdünün gereklerini yerine getirmeyecek ülkelerle ilgili olarak, bu ülkelerle ilişkili yükümlülere uygulanacak yaptırımlar ön plana çıkmaktadır.

7.2.2.2- OECD ile İşbirliğine Giden Ülkelerle İlgili Saydamlık ve Bilgi Değişimi Çalışmaları

Bilgi değişimi, OECD'nin zarar verici vergi uygulamaları projesinin temeli olarak değerlendirilmektedir.²⁷⁹ OECD ile işbirliğine gitme taahhüdünde bulunan ülkelerle, saydamlık ve bilgi değişimi standartlarını uygulamaları için devamlı bir diyaloga gereksinim bulunmaktadır. Bu diyalogun sağlanması için FORUM çalışmaları kapsamında, OECD üyelerinden ve taahhütte bulunan ülkelerden oluşan bir **“Resmi Olmayan İletişim Grubu”** (Informal Contact Group) oluşturulmuştur. Bu grup

²⁷⁹ William WITHERELL, Strengthening the Offshore Defences against Economic Crime and Abuse, 20th Cambridge International Symposium on Economic Crime, Jesus College, Cambridge, 10 September 2002

çeşitli tarihlerde toplanarak, adil rekabetin sınırlarının belirlenmesi, bilgi değişimi ve saydamlık konularında çalışmalarda bulunmuştur.

7.2.2.3- Adil Rekabetin Sınırlarının Belirlenmesi

1- Ottova Küresel Toplantısı

Grup, 14-15.10.2003 tarihlerinde Kanada'nın Ottova şehrinde, “**adil rekabet**” (level playing field) konusunu tartışmak üzere bir toplantı düzenlemiştir. Toplantıya OECD üyesi ülkelerden ve taahhütte bulunan ülkelerden yaklaşık 40 temsilci katılmıştır. Katılımcılar, bilgi değişim standardı prensipleri ve iki taraflı bilgi değişim mekanizması oluşturulması gereği için görüşmelerin devam etmesi konularındaki taahhütlerini tekrar teyit etmişlerdir. Katılımcılar, “**adil rekabet**”in esas olarak eşitlik temeline dayandığı konusunda görüş birliğine varmışlardır. İlerlemeler olmasına rağmen “**adil rekabet**” henüz oluşmamıştır. Küresel Forum etkinliklerine katılmayan diğer önemli finansal merkezlerin de, bu süreçte yer almasının sağlanması konusunda görüş birliğine varılmıştır. Toplantıda bu çalışmaların yürütülmesi için bir alt komite oluşturulması kararlaştırılmıştır. Grubun, “**adil rekabet**”in gerçekleşmesi için gelecekte yapılması gereken çalışmalar konusunda Küresel Forum öneriler geliştirmesi hedeflenmektedir.²⁸⁰ Bu grup ilk toplantısını 3-5 Şubat 2004 tarihlerinde yapmıştır.²⁸¹ Alt Komite, küresel adil rekabetin tanımının yapılması, özellikleri ve rolünün belirlenmesi, bu amaca ulaşılma süreci ve zaman planı, finansal merkezlerin mevcut saydamlık ve bilgi değişimi standartlarının gözden geçirilmesi, bu çalışmalara dahil olmayan finansal merkezlerin Küresel Forum toplantılarına gelmelerinin sağlanması, bilgi değişimi ve saydamlık konusundaki süreçlerde başarısızlığa uğranılmasının sonuçları gibi konularda çalışmalarda bulunacaktır.²⁸²

²⁸⁰ OECD, Global Forum on Taxation, Ottawa, 14-15 October, Closing Statement by the Co-Chairs, www.oecd.org/document/0/0,2340,en_2649_201185_16643264_1_1_1_1,00.html [12/07/2004]

²⁸¹ OECD, The OECD's Project on Harmful Tax Practices: the 2004 Progress Report, Paris, 2004, s.12

²⁸² OECD, A Process for Achieving A Global Level Playing Field, www.oecd.org/dataoecd/13/0/31967501.pdf, s. 9-10. [02/07/2004]

2- Berlin Küresel Toplantısı

Bu konuda diğer bir Küresel Forum toplantısı, 03-04.06.2004 tarihlerinde Almanya'nın ev sahipliğinde Berlin'de yapılmıştır.²⁸³ Toplantı ile saydamlık ve bilgi değişimi standartlarına dayalı **“küresel adil rekabet”**in gerçekleştirilmesi amacına ulaşılması sürecinin daha detaylı düzeyde tartışılması hedeflenmiştir.

Toplantıda, 2003 yılında yapılan Ottova Küresel Toplantısında oluşturulan Alt Komite tarafından yapılan öneri üzerinde çalışılmıştır. Öneri, OECD üyesi olan veya olmayan ve küçük ya da büyük bütün ülkeler arasında adil ve eşit rekabete izin veren bir şekilde vergi konularında bilgi değişimi ve saydamlıkla uyumlu küresel adil rekabete doğru bir süreci kapsamaktadır. Toplantıda, Alt Komitenin sunmuş olduğu **“Küresel Adil Rekabeti Amaçlayan Bir Süreç”** (A Process for Achieving A Global Level Playing Field) Raporu üzerinde uzlaşmaya varılmıştır.²⁸⁴ Raporda, **“adil rekabet”**in ana teması, Küresel Forumla katılan bütün taraflara eşitlik sağlanması olarak tanımlanmıştır.

Küresel adil rekabet düşüncesinin temel amacı, bütün önemli finansal merkezlerin saydamlık ve bilgi değişimi konularında belirlenen yüksek standartlara uydukları bir uluslararası ortamın sağlanmasıdır. Ülkeler, kendi vergi yasalarını uygulayabilmek için diğer ülkelerden gerekli bilgileri alabilmelidirler. Ancak bazı finansal merkezlerin bu bilgileri sağlamaları durumunda, diğer finansal merkezlerin aynı bilgileri sağlamamalarının onlara olumsuz etki yapmaması da sağlanmalıdır. Saydamlık ve bilgi değişiminin yüksek standartlarını sağlamayan herhangi bir finansal merkezin, bu kararından dolayı avantajlı duruma gelmesine izin verilmemelidir.²⁸⁵

²⁸³ OECD, Outcome, Conclusion of The Meeting of The OECD global Forum on Taxation in Berlin, 3-4 June 2004, www.oecd.org/document/5/02C23402Cen_2649_33745_31967429_1_1_1_12C00.html, [12/07/ 2004]

²⁸⁴ OECD, A Process for Achieving A Global Level Playing Field, www.oecd.org/dataoecd/13/0/31967501.pdf [02/07/2004]

²⁸⁵ OECD, A Process for Achieving A Global Level Playing Field, agr , s. 8

Şimdiki durumda finansal merkezlerin bir bölümü, sivil ve cezai vergi konularında saydamlık ve bilgi değişimi için Küresel Forumun varmayı hedeflediği “yüksek standartları” karşılamamaktadır. Burada sözü edilen “yüksek standartlar”, katılımcı taraflarca kabul edilen **Vergi Konularında Bilgi Değişim Anlaşması** Modelinde esas alınan temel ilkeleri yansıtan saydamlık ve etkin bilgi değişimi ilkeleriyle bağlantılıdır.²⁸⁶

7.2.2.4- Bilgi Değişim Anlaşması Modeli

2001 yılı Raporundan sonra taahhütte bulunan ülke sayısı 11’den 33’e çıkmıştır. Bu ülkelerle üye ülkeler, saydamlık ve bilgi değişimi konularında uluslararası standartları geliştirmek amacıyla Küresel Forumda birlikte çalışmalarda bulunmuşlardır. Bu çalışmalar sonucunda, “**Vergi Konularında Bilgi Değişim Anlaşması**”²⁸⁷ oluşturularak, 18.04.2002 tarihinde kamuoyuna açıklanmıştır. Toplam 16 maddeden oluşan anlaşma, iki taraflı ya da çok taraflı olmasına göre iki versiyonlu hazırlanmıştır.²⁸⁸

OECD ile işbirliği taahhüdünde bulunan vergi cennetlerinin, özellikle OECD üyesi ülkelere gelen anlaşma imzalama taleplerini karşılaması, taahhüdün içtenliği açısından önemli bir gösterge olarak kabul edilmektedir. Anlaşma Modeli ayrıca, OECD’nin Vergiden Kaçınma ve Kaçırma Çalışma Grubunca OECD **Gelir ve Servet Vergilerinde Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması Modelinin** 26. maddesinin revizyonu için temel olarak kullanılmaktadır.²⁸⁹

7.2.2.5- Muhasebe Konusunda Birleşik Uzmanlar Grubu Çalışması

Vergi amaçlı bilgi değişimi, yalnızca bilgi isteyen ülkenin gereksinimlerinin zamanında ve güvenilir bilgiyle karşılanması ve bilginin elde edilmesi ve değişimini

²⁸⁶ OECD, A Process for Achieving A Global Level Playing Field, agr, s.3

²⁸⁷ Agreement on Exchange of Information on Tax Matters

²⁸⁸ Anlaşma metni ve madde yorumları için bkz. OECD, www.oecd.org/dataoecd/15/43/2082215.pdf [30/ 3/ 2003]

²⁸⁹ OECD, The OECD’s Project on Harmful Tax Practices: The 2004 Progress Report, s.13

sağlayan yasal mekanizmaların bulunması durumunda gerçekleşebilir. Bu ise muhasebe kayıtlarının tutulması ve bu kayıtlara erişim konularında standart oluşturulmasını zorunlu kılmaktadır. Bu nedenle, Küresel Forum öncülüğünde saydamlıkla ilgili bu tür standartların geliştirilmesi için bir **“Muhasebe Konusunda Birleşik Uzmanlar Grubu”** (Joint Ad Hoc Group on Accounts- JAGHA) oluşturulmuştur. İngiliz Virgin Adaları ile Fransa, Grubun eş başkanlarıdır. Grup, ilk toplantısını Ekim 2002’de Cayman Adalarında yapmıştır. Geliştirilecek standartların hem OECD üyesi olan ülkeler hem de diğer ülkeler için uygulanması konusunda görüş birliğine varılmıştır. Grup, güvenilir finansal bilgilere erişim ile yükümlüler ve vergi idareleri için getirilebilecek gereksiz iş yükü ile arasında uygun bir denge sağlanması konusunda çalışmaktadır. Bu kapsamda, muhasebe kayıtlarının tutulması ile erişimi, muhasebe kayıtlarının güvenilirliğinin sağlanması, kayıtların saklanma süresi gibi konular tartışılmaktadır. Bu çalışma, IMF, FATF (Financial Action Task Force), FSF (Financial Stability Forum) gibi bir çok uluslararası kuruluş tarafından yürütülen çalışmalara paralellik göstermektedir.²⁹⁰

7.2.3- İşbirliğine Gitmeyen Ülkelerle İlgili Olası Yaptırımlar

OECD, işbirliğine gitme taahhüdünde bulunan vergi cenneti ülkelerle saydamlık ve bilgi değişimi temeline dayanan yapıcı bir diyalog oluşturmaya çalışırken, 2000 yılında yayımlanan vergi cennetleri listesinde yer alan ancak taahhütte bulunmayan ya da taahhütte bulunmasına rağmen bunun gereklerini yerine getirmeyen ülkeler nezdinde uygulanacak yaptırımlar üzerinde de çalışmaktadır. OECD’nin, işbirliğine gitmeyen vergi cenneti ülkelere uygulayacağı yaptırımların neler olacağı ve bunun kurum ve bireylere etkisinin ne olacağı henüz belli değildir.²⁹¹ Zarar verici vergi uygulamalarına karşı geliştirilecek önlemler esas olarak 1998 yılı Raporunun 3. Bölümünde; i- İç hukuk yöntemleriyle ilgili öneriler, ii- Vergi anlaşmaları ile ilgili öneriler, iii- Uluslararası işbirliğinin artırılmasına yönelik öneriler başlıkları altında belirtilmiştir.

²⁹⁰ OECD, The OECD’s Project on Harmful Tax Practices: The 2004 Progress Report, s.13-14

²⁹¹ Aline SULLIVAN, “Recent Storms Expose Tax Havens to Light”, Financial Times, February 18, 2002

2000 yılı Raporunda, OECD üyesi ülkeler tarafından vergi cenneti ülkelere karşı uygulanabilecek muhtemel ortak yaptırımlar ve alınacak önlemlerin temel özellikleri belirtilirken,²⁹² 2001 yılı Raporunda, her ülkenin zarar verici vergi uygulamalarına karşı uygulayacağı yaptırımları, maruz kaldığı etkinin derecesine göre seçmekte serbest olduğunu belirtmiştir. Ancak, önlemlerin zarar verici vergi uygulamalarının etkilerini giderici ve yayılmasını önleyici sonuçları olsa da, OECD'nin diyalog ve uzlaşma yolunu daha çok tercih ettiği belirtilmektedir.²⁹³ OECD bu çalışmalarıyla, vergi cenneti ülkelerin sunduğu vergi avantajlarının cazibelerini kaybetmelerini sağlamaya çalışmaktadır.²⁹⁴

7.2.3.1- Yaptırımların Genel İlkeleri

2004 yılı Raporunda, vergi cennetlerinde gerçekleştirilen zarar verici vergi uygulamalarına karşı geliştirilecek savunma önlemlerinin genel ilkeleri aşağıdaki gibi belirlenmiştir²⁹⁵:

- Önlemler zarar verici vergi uygulamalarının olumsuz etkilerini gidermeyi hedeflemelidir.
- Önlemler, üye ülkelerde benzer bir önlemin uygulanıp uygulanmadığı ve uygulanması durumunda etkin olup olmadığını göz önünde bulundurmalıdır.
- Ülkelerin, önlemleri uygulayıp uygulamama konusunda egemenlik hakları bulunmaktadır.
- Zarar verici vergi uygulamalarının farklı şekillerine karşı farklı durumlarda farklı önlemler uygulanabilir.
- Ülkeler arası işbirliği ile uygulanacak önlemler, tek taraflı olarak uygulanan önlemlerin etkinliğini arttıracaktır.
- Ortak önlemler, vergi mükelleflerine ya da vergi idarelerine gereksiz yük getirmeyecek şekilde geliştirilmelidir.

²⁹² OECD, Towards Global Tax Co-Operation: Progress in Identifying and Eliminating Harmful Tax Practices, agr, s.25

²⁹³ OECD, The OECD's Project on Harmful Tax Practices: The 2001 Progress Report, s. 13

²⁹⁴ Fethi HEPER - Şennur HOŞYUMRUK, "Vergi Cennetleri İle İlgili Çalışmalarda Son Durum –II", Yaklaşım, Sayı: 117, Eylül 2002, s.31

²⁹⁵ OECD, The OECD's Project on Harmful Tax Practices: The 2004 Progress Report, s.15

- Zarar verici vergi uygulamalarına karşı geliştirilen savunma önlemlerinde ortak yaklaşımın, dinamik, değişen durumlara uyum sağlayabilen uygulamalar olması zorunludur. Bu uygulamalar sürekli olarak devam etmeli ve doğrulama yöntemleri etkin olmalıdır.

7.2.3.2- Uygulanacak Yaptırım Önerileri

Ülkelerin zarar verici vergi uygulamalarına karşı alabilecekleri çeşitli önlemler, üye ülkelerin deneyimleri de göz önünde bulundurularak 2004 yılı Raporunda aşağıdaki gibi belirtilmiştir.²⁹⁶

1- Emsal bedel fiyatını (arm's length) aşmayan ve gerçekten yapılanlara benzeyenler dışında zarar verici vergi rekabeti çalışmalarının başlatıldığı ülkelerde ikamet eden kişilere yapılan önemli ödemelerle ilgili indirim, istisna, mahsup ve diğer indirimlere izin verilmemelidir.

2- Zarar verici vergi rekabeti çalışmalarının başlatıldığı ülkelerde ikamet eden kişilere yapılan faiz ödemelerine sınırlamalar getiren “örtülü sermaye” ile ilgili düzenlemeler kullanılmalıdır.

3- Zarar verici vergi rekabeti çalışmalarının başlatıldığı ülkelerde ikamet eden bir kişiye önemli miktarda para gönderen, bu kişilerle işlem yapan ya da faiz geliri elde edenlerin bu ödeme, işlem ve gelirlerle ilgili bilgileri vergi idaresine bildirmesine yönelik idari ve yasal düzenlemeler olmalı ve bu zorunluluğa uyulmaması ya da doğru bildirimde bulunulmaması durumunda ağır cezalar öngörülmelidir.

4- Yurtdışında kurulan işletmeler ile vergileri önemli ölçüde azaltma ya da erteleme yolu ile zarar verici vergi uygulamalarından yararlanılarak elde edilen gelirlerin vergilendirilmesine izin veren yasal düzenlemeler kullanılmalıdır.

5- Yurt dışında ödenen vergilere istisna ya da mahsup yöntemi ile indirim olanağı sağlayan üye ülkelerin zarar verici vergi uygulamalarından elde edilen gelirlere düşük oranda vergi uygulamaları ya da hiç vergi uygulamaları, çifte vergilendirmeyi önleme amacına uygun olmadığından, bu tür istisna ya da indirimler

²⁹⁶ OECD, The OECD's Project on Harmful Tax Practices: The 2004 Progress Report, s.15-16

kabul edilmemelidir. Ayrıca, mahsup edilen vergilerin doğru olup olmadığının kontrol edileceği bir sistem de kurulabilir.

6- Zarar verici vergi uygulamalarından yararlananlara yapılan kâr payı, faiz ve telif hakkı gibi ödemelere uygulanan minimum vergi kesintisi oranlarını sağlama alan yasal düzenlemeler kullanılmalıdır.

7- Zarar verici vergi rekabeti çalışmalarının başlatıldığı ülkelerle ilgili kişi ve işlemlerle ilgili koordineli vergi incelemeleri gerçekleştirilmelidir.

8- Vergi cenneti ülkelerle yapılan vergi anlaşmaları sona erdirilmeli, sınırlandırılmalı ya da yeni anlaşmalara girilmemelidir. Ülkeler, zarar verici vergi uygulamaları çalışmaları yürütülen ülkelerle vergi anlaşmasına girmeyeceklerini, kamuoyuna açık bir politika haline getirebilirler. Mevcut bir anlaşmayı sona erdirmenin, gelir etkisinden öte sonuçları bulunmaktadır.

7.2.4- Değerlendirme

Sundukları avantajlarla diğer ülkelerin vergi gelirlerinin azalmasına neden olan ve literatürde vergi cenneti ülke olarak tanımlanan ülkelerle ilgili olarak, OECD 2000 yılında yayımladığı listede 41 ülkeyi vergi cenneti olarak ilan etmiştir. Bu ülkelerden 33'ü bugün itibariyle OECD ile işbirliğine gitme taahhüdünde bulunurken, 3 ülke listeden çıkarılmış, 5 ülke ise işbirliğine gitme yönünde herhangi bir taahhütte bulunmamıştır. İşbirliğine gitme taahhüdünde bulunan ülkelerle yürütülen çalışmalarda saydamlık ve bilgi değişimi konuları ön plana çıkmaktadır. Bu çalışmalarda, devletlerin vergi cenneti ülkelerde faaliyette bulunan ve kendilerine ikamet ya da kaynak ilkesiyle bağlı yükümlüleri hakkında bilgi edinmesi ve beyan edilmeyen gelirlere mevcut iç hukuk yöntemlerine göre yaptırımlar uygulaması hedeflenmektedir. 2005 yılı sonuna kadar OECD ile işbirliğine gitmeyen ülkelerle ilgili olarak, egemenlik hakları da göz önünde bulundurularak, bu ülkelerle bağlantılı yapılan ödemelerin kabul edilmemesinden, bu ödemelere vergi kesintisi uygulanmasına kadar bir dizi yaptırım üzerinde çalışılmaktadır.

SEKİZİNCİ BÖLÜM

8- KÜRESELLEŞME

8.1.-Küreselleşme Kavramı

Ulaşım, enformasyon, mikro-elektronik ve iletişim alanındaki teknolojik gelişmeler, dünyayı küçülterek ülkeleri hızla birbirine yakınlaştırmıştır. Özellikle bilgi ve iletişim teknolojilerindeki gelişmeler sonucu ulaşım ve iletişim maliyetleri aşırı derecede düşmüş ve ülkeleri, insanları ve piyasaları birbirinden ayıran zaman ve mekan gibi doğal engeller büyük ölçüde ortadan kalkmıştır.²⁹⁷

Bu gelişmeler sonucu ortaya çıkan küreselleşme günümüzde bir anahtar sözcük olarak son on yıllık dönemin ana gündem maddesini oluşturmaktadır. Bu anahtar sözcük sanki doğa üstü bir güce sahipmişçesine gerek günlük hayatta gerekse toplumsal, iktisadi, sosyal ve siyasi ilişkilerin yönlendirilmesinde karşı konulmaz bir çekim merkezi oluşturmaktadır. Küreselleşme dünya ekonomisini oluşturan sosyal ve iktisadi parçaların birbiriyle ve giderek dünya piyasalarıyla eklemlenmesi şeklinde algılandığı gibi siyasi, sosyal ve iktisadi tüm alanları kapsayan bir öneriler reçetesi olarak da değerlendirilmektedir.²⁹⁸

Bu açıklamalar çerçevesinde küreselleşme²⁹⁹; uluslararası mal ve hizmet ticaretinin artması, doğrudan yabancı yatırım ve kısa dönemli sermaye hareketlerinin serbestleşmesi, çok uluslu işletmelerin oynadıkları rolün değişmesi, üretim ağlarının uluslararası çapta yeniden organizasyonu, teknolojik yeniliklerin, özellikle bilgi teknolojisinin ivme kazanması ve yaygınlaşması sonucunda dünya ekonomisinin bütünleşmesi süreci olarak tanımlanabilir.³⁰⁰

²⁹⁷ Coşkun Can Aktan-Hüseyin Şen; Globalleşme, Ekonomik Kriz ve Türkiye, TOSYÖV, Ekonomik ve Siyasal Araştırmalar Serisi No:1, Ankara Kasım 1999, s.13.

²⁹⁸ Erinç Yeldan; “Neoliberalizmin İdeolojik Bir Söylemi Olarak Küreselleşme”, Der: A.H.Köse-F.Şenses-E.Yeldan; Küresel Düzen: Birikim, Devlet ve Sınıflar, İktisat Üzerine Yazılar I, Korkut Boratav’a Armağan, İletişim Yayınları, İstanbul-2003, s.428.

²⁹⁹ Hakan AY- Metin MERİÇ, Küreselleşme Olgusu Bağlamında Vergi Kayıp ve Kaçakları; www.yaklasim.com.tr; E-yaklaşım / Haziran

³⁰⁰ Zeki Erdut; Küreselleşme Bağlamında Uluslararası Sosyal Politika ve Türkiye, Dokuz Eylül Yayınları, İzmir-2002, s.1

8.2- Küreselleşmeyi Ortaya Çıkaran Nedenler

Küreselleşmenin ortaya çıkmasında özellikle II.Dünya Savaşı sonrasında hızlanan ticari ve finansal liberalleşme hareketleri önemli rol oynamıştır. Liberalleşme hareketlerinin artmasında uluslararası kuruluşlar kadar; hükümet politikaları da etkili olmuştur. Devlet anlayışındaki değişimler ve piyasa ekonomisinin ülkeler arasında giderek artan ölçüde benimsenme eğilimi, dış ticaret ve sermaye hareketleri üzerindeki kısıtlamaların ve kontrollerin kaldırılmasında ortam hazırlamıştır.

Nitekim; gerek Gümrük Tarifeleri ve Ticaret Genel Anlaşması (GATT) müzakereleri, gerekse hükümet politikaları, pek çok ülkede dış ticaret üzerindeki kısıtlamaların ve kontrollerin kaldırılmasını ya da önemli ölçüde düşürülmesini sağlamıştır. Öte yandan, ülkelerin bir çoğu uluslararası mali kuruluşların desteğiyle, uluslararası sermaye hareketleri üzerindeki sınırlamaları kaldırmıştır. Bu gelişmeler de küreselleşme sürecini hızlandırmıştır.

Firma stratejilerindeki değişimler de küreselleşme üzerinde etkili olmuştur. Gerek hükümetlerin piyasa düzenleyici politikaları, gerekse teknolojik gelişmeler sonucunda, firmaların faaliyetleri küresel bir boyut kazanmıştır. Bu firmalar, üretim alanı olarak tek bir ülkeyi değil; bütün dünyayı hedeflemiştir. Firma faaliyetlerinin küreselleşmesi, bir taraftan yatay ve dikey birleşmeler yoluyla firmalar arasındaki işbirliğini artmış; diğer taraftan da küresel rekabetin yoğunlaşmasına yol açmıştır.

Küreselleşmenin ortaya çıkmasında soğuk savaş döneminin sona ermesi de önemli rol oynamıştır. 1990'ların başında kolektivizmin çökmesiyle soğuk savaş dönemi ve ülkeler arasındaki ideolojik kutuplaşmalar sona ermiştir. Soğuk savaş döneminin sona ermesi, küreselleşme önündeki engelleri ortadan kaldırmış ve eski Doğu Bloku ülkelerinin batı ile yakın ekonomik ve siyasi entegrasyon içine girmelerine ortam hazırlamıştır. Sonunda bu ülkeler siyasi açıdan demokrasiyi; ekonomik açıdan da, serbest piyasa ekonomisini benimsemişlerdir.

Öte yandan, gerek iletişim, gerekse ulaşım teknolojisindeki gelişmeler sonucu ortaya çıkan tüketici tercihlerindeki değişimler de, ülkeleri birbirine yaklaştırmıştır. İletişim ve ulaşım ağındaki hızlı gelişmeler, reklamlar yoluyla mal ve hizmetlerin tanıtımını kolaylaştırmıştır. Ayrıca, tüketiciler küresel firmalar tarafından üretilen mal ve hizmet çeşitlerini yakından tanıma fırsatına kavuşmuşlardır. Bütün dünyada fast food türü yiyeceklerin tüketiminden cola'ya, blue jeans'e kadar pek çok alanda tüketici tercihleri birbirlerine doğru yaklaşmıştır. Liberal demokrasinin hakim olduğu hemen hemen bütün ülkelerde, bu tip ürünleri üreten ve pazarlayan McDonalds, Coca Cola, Benetton gibi firmaların şubelerini görmek pekala mümkündür.³⁰¹

Diğer taraftan küreselleşmenin getirdiği olumsuzluklar olarak da görülen; terörizm, örgütsel suçlar (silah ticareti, uyuşturucu vb.), insan hakları, göç hareketleri, salgın hastalıklar ve çevre kirliliği gibi uluslararası sorunlara çözüm bulma zorunluluğu da ülkeleri birbirlerine doğru yakınlaştırmış ve ülkeleri ortaklaşa karar almaya sevk etmiştir.

Yukarıda belirtilen gelişmelerin özellikle 1980'li yıllardan itibaren daha da hızlandığı ve 1990'larda zirveye ulaştığı görülmektedir.

8.3- Küreselleşmenin Boyutları

Küreselleşme 1980'li yıllardan itibaren bütün dünyayı kuşatır hale gelmiştir. Bunun sonucunda ister gelişmiş, isterse gelişmekte olan ve az gelişmiş ülke olsun küreselleşme ile birlikte aralarındaki ilişkiler büyük bir artış göstermiştir. Küreselleşme ile birlikte ülkeler arasında ticaretin önündeki engeller kalkmış, uluslararası ticaretin hacmi artmış, ileri teknoloji transferi hızlanmış, uluslararası finans piyasaları gelişmiş, yabancı sermaye ve işgücü akımında önemli gelişmeler yaşanmıştır. Küresel ekonomik entegrasyon adı verilen bu olgu, ülkeler arasında mal, emek ve sermaye hareketlerinin artması ve ülkelerin ekonomik işbirliği alanlarının genişlemesi şeklinde görülmektedir.

³⁰¹ Aktan, "Globalleşen Dünyada Türkiye'nin Yeri", Mercek Dergisi, TUSİAD, Aralık 2003, s.9.

Artık küreselleşmenin önemli bir aracı olan küresel sermaye akımları günümüzde sadece uluslararası mali kuruluşlar tarafından belirlenmiş makro ekonomik programları uygulayan birkaç ülkeye değil, yapıları ve iktisadi politikaları açısından büyük farklılıklar gösteren birçok ekonomiye de aynı kararlılık ve hızla ilgi göstermektedir.

Dünyada küreselleşmenin boyutlarını ortaya koyabilmek için bazı göstergelerden yararlanmak mümkündür. Bunların başında dünya ticaret hareketlerindeki değişim gelmektedir. Bu yönüyle 1990'ların uluslararası sermaye hareketleri bir iki coğrafi bölge ile sınırlı kalmakla birlikte, iletişim teknolojisindeki baş döndürücü gelişmeleri de arkasına alarak bütün dünyayı kuşatmıştır.³⁰²

1990-2000 arasındaki on yıllık süreçte küresel sermayenin aktığı üç büyük bölge mevcuttur. Bu bölgeler; Doğu Asya ve Pasifik, Avrupa ve Orta Asya, Latin Amerika ve Karayipler'dir. Küresel sermayenin Orta Doğu ve Kuzey Afrika ile Güney Asya ve Afrika akışı ise düşük düzeylerde kalmıştır.

Dünyadaki bu gelişmelere paralel olarak, Türkiye ekonomisi de hızlı bir dönüşüm yaşamıştır. Türkiye 1977-1980 yılları arasında yaşadığı ağır ekonomik sorunlar sonucunda içine düştüğü kriz sonrasında, 24 Ocak 1980'den itibaren ekonomi politikası tercihlerinde değişiklik yapma yoluna giderek küresel ekonomiye entegre olma kararı almış ve bunu uygulamaya koymuştur. Türkiye'de 1980 yılı başlarından itibaren neoliberal ve dışa açık büyümeye yönelik politikalar egemen olmuştur. Uygulamaya konulan bu program, iktisat politikalarının esasları bakımından bir dönüm noktası ve serbest piyasa şartlarında dünya ekonomisiyle bütünleşmeyi hedefleyen, küresel bir uyum programı olarak kabul edilmektedir.³⁰³

Türkiye, tarihte küresel bir ülke niteliği elde etmiş, parlak bir geçmişin mirasçısı olarak, Cumhuriyet döneminin kurucu mantığının temel yönelimi gereği, AB ile ilişkileri küresel-bölgesel bir entegrasyona da oturtmuştur. Fakat gelinen noktada Türkiye, küreselleşmenin pek çok imkanından faydalanabilecek bir görünüm

³⁰² Yeldan, a.g.m, s.440.

³⁰³ Sami Güçlü-Mehmet Zeki Ak; "Türkiye'nin Küreselleşme Süreci ve Ekonomik Kriz", Yeni Türkiye Dergisi, Ekonomik Kriz Özel Sayısı, Kasım-Aralık 2001, Yıl. 7, S. 42, s. 919.

taşımaya rağmen, bunu gerçekleştiremeyen bir ülke görüntüsü çizdiği görülmektedir.³⁰⁴

8.4- Küreselleşmenin Ortaya Çıkardığı Fırsatlar ve Tehditler

Küreselleşmenin bugün geldiği nokta itibarıyla bir çok fırsat ve tehlikeler içerdiği görülmektedir. Bu fırsatları değerlendirebilen ve tehlikelerden de korunabilen ülkelerin küreselleşmeden çok büyük karlarla çıkacaklarına şüphe yoktur. Küreselleşmenin gelişmiş ve gelişmekte olan ülkelere sunduğu fırsatlar literatürde yoğun olarak tartışılmaktadır. Bu fırsatlar, teknoloji transferinden verimliliğin artmasına ve dolayısıyla ekonomik refahın yükselmesine ve hatta ülkelerin birbirlerini daha yakından tanınmasıyla dünya barışına katkıda bulunmaya kadar çok geniş bir yelpazede yer almaktadır.

Küreselleşmenin ortaya çıkardığı tehlikeler ise, literatürde artarak devam eden bir şekilde tartışma gündemleri oluşturmaya devam etmektedir. Bu tehlikelere ilişkin tartışmalar, ulus devletinin güç kaybetmesi ve bunun ortaya çıkarabileceği olumsuz sonuçlar, nitelsiz işgücünün acımasız rekabetin kurbanı olması, gelir dağılımının bozulması, hacim ve karakter açısından biçim değiştiren sermaye hareketlerinin makro ekonomik istikrarsızlık ve finansal krizlerine ortaya çıkmasındaki rolü, çevre sorunlarının artması, uluslararası rekabetin hem sigorta primlerinde hem de vergilerde kayıp ve kaçakları artırma eğilimi taşıması gibi değişik alanlarda odaklaştığı görülmektedir.

Türkiye'nin de aralarında bulunduğu "yükselen piyasalar" olarak ifade edilen az sayıda ülke, gelişmekte olan ülkeler arasında küreselleşmeden en çok fayda sağlama potansiyeline sahip ülkeler olarak nitelendirilmektedir. Ancak söz konusu ülkelerin bir çoğunda kısa vadeli sermaye hareketlerine bağımlı yapay bir büyüme süreci gerçekleşmektedir. Kısa vadeli sermayenin ülkeyi terk etmesi sonucu ortaya çıkan ekonomik krizler, reel ekonomide kalıcı tahribatlara yol açabilmektedir. Ortaya çıkan olumsuz etkiler ekonomik yapının ötesinde sosyal dokuyu da bozucu nitelik taşımaktadır. Böyle durumlarda işsizlik ve buna bağlı olarak yoksulluk artmakta,

³⁰⁴ Ahmet İncekara; "Küreselleşme, Ekonomik Kriz ve Türkiye", Yeni Türkiye Dergisi, Ekonomik Kriz Özel Sayısı, Kasım-Aralık 2001, Yıl. 7, S. 42, s. 929.

sosyal yardımlar sınırlandırılmaktadır. Kriz ortamında en kolay kısılan harcamaların ise sağlık, eğitim ve yatırım gibi, bir ülkenin geleceğini belirleyen alanlar olduğu görülmektedir.³⁰⁵

Türkiye de, gelişmekte olan bir ülke olarak benzer tehlikeler yaşamaktadır. Son on yılda yaşadığı önemli krizlerde küreselleşmenin getirdiği kısa vadeli sermaye hareketlerinin payı azımsanmayacak ölçüdedir. Diğer taraftan, çok uluslu şirketlerin daha düşük vergi istekleri ve benzeri garantiler de hassas olan ekonomik ve mali dengeleri bozabilmektedir.

Küreselleşme Türkiye için sadece dezavantaj değil, aynı zamanda önemli fırsatlar da sunmaktadır. Türkiye, konumu itibariyle gelişmiş ülkelerin vazgeçemeyeceği bir ülkedir. Bu nedenle sadece sıcak para hareketleri değil, doğrudan yabancı sermaye yatırımlarını çekme gücüne de sahiptir. Aynı zamanda bilgi toplumuna yönelen gelişmiş ülkelerin endüstri pazarları haline gelme imkanı da bulunmaktadır. Özellikle AB'ye girilmesi durumunda bu imkanlardan çok daha net kazançlar elde edilmemesi imkansız gibi görünmektedir. Ancak, fırsatlardan yararlanılması Türkiye'nin bu gelişmelere uygun stratejiler üretebilmesine bağlı bulunmaktadır.

8.5- Küreselleşmenin Vergi Politikaları Üzerindeki Etkileri

Vergi politikaları geleneksel olarak, her ülkenin kendi mali, ekonomik ve sosyal durumuna uygun olarak düzenlenir. Klasik ekonomik sorunlara çözüm olarak ele alınan ekonomik denge modelleri de, iç dengeleri gözeterek hazırlanmaktadır. Fakat günümüzde küreselleşmenin ulaştığı boyut ile birlikte bu çözümlerinin yetersiz hale geldiği görülmeye başlanmıştır. Ekonomik sınırlamaların ortadan kalktığı, küresel bir köye dönüşen dünyada, ulusal arz ve talebe dayalı çözümler yerini, küresel arz ve talebi esas alan çözümlere bırakmaya başlamıştır³⁰⁶. Bunun sonucunda vergi politikaları da ulusal sınırların dışına çıkarak, uluslararası nitelik taşıyor hale gelmektedir. Artık vergi politikaları onu uygulayan ülkeleri değil, o ülkenin dışındaki

³⁰⁵ Mehmet Şahin-Murat Gümüş; "Gelişmekte Olan Ülkeler ve Türkiye Açısından Küreselleşmenin Fırsat ve Tehditleri", Mülkiye Dergisi, C. xxvi, S. 240, s. 128.

³⁰⁶ Özgür Saraç; "Küresel Bir Köyde Vergileme", Banka ve Ekonomik Yorumlar Dergisi, Yıl. 36, S. 12, Aralık 1999, s. 55.

diğer ülkelerde yaşayan birey ve işletmeleri de yakından ilgilendirmeye başlamıştır³⁰⁷. Bu durum özellikle akışkan durumdaki sermaye gelirleri ile çok uluslu şirketler açısından açık bir şekilde ortaya çıkmıştır. Nakdi sermaye geliri elde edenler teknolojinin sağladığı imkanları kullanarak vergi oranlarının düşük olduğu ülkelere doğru yatırımlarını kaydırmaktadır. Çok uluslu şirketler de, vergi yüklerini asgari düzeyde tutabilmek için uygun yatay ve dikey örgütlenme modellerine yönelmektedir.

Küreselleşmenin sermaye ve yatırımlar açısından bir sonucu, bunların ülkeler arasında hareketini kolaylaştırmış olmasıdır. Artık gerek bireysel yatırımcıların gerekse çok uluslu şirketlerin, dünyanın herhangi bir yerinde daha düşük vergi rejimi uygulayan bir ülkeye sermaye transfer etmeleri veya faaliyetlerini kaydırmaları, basit bir bilgisayar işlemi ile gerçekleştirebilmektedir. Gelişmekte olan ülkelerin finansman ihtiyacı için yabancı tasarruflara olan ihtiyaçları dikkate alındığında, bu başıboş sermayenin ülkeler açısından önemi daha da belirgin olmaktadır. Sermaye ve yatırımların akışkanlığının artması ve finansal piyasalardaki gelişmeler, ülkeleri vergi oranlarını indirmeye ve vergi engellerini ortadan kaldırmaya zorlamaktadır.³⁰⁸

Dünyada serbestçe dolaşabilen bu küresel sermayeyi kendi ülkelerine çekebilmek için gelişmekte olan ülkelerin sağladığı mali kolaylıklar, bu ülkelerin vergi matrahlarının azalmasına yol açmaktadır. Bu durum ülkelerin kamu finansman yapısını da etkilemekte, kamu gelirleri vergiden borçlanmaya doğru yönelerek, bu ülkeleri mali krizler ile karşı karşıya bırakabilmektedir. Ayrıca vergi yüklerinin sermayenin üzerinden özellikle emek gibi akışkan olmayan üretim faktörleri ile dolaylı vergilere doğru bir yönelme içerisinde olduğu görülmektedir³⁰⁹.

307 Naci Ağbal; “Globalleşme ve Vergi Sistemlerinin Geleceği”, Yaklaşım Dergisi, Yıl. 9, S. 105, Eylül 2001, s. 70.

308 Savaş Çevik; “Küreselleşen Dünyada Vergi Politikası: Vergi Politikasında Dönüşüm ve Küresel Sorunlar”, Vergi Dünyası Dergisi, S. 270, Yıl. 23, Şubat 2004, s. 154-155.

309 Lucas Bretschger-Frank Hettich;” Globalisation, capital mobility and Tax Competition: Theory and evidence For OECD Countries”, European Journal of Political Economy V. 18, (2002) , s. 695-699.

Bu durum Türkiye açısından da paralellik taşımaktadır. Küreselleşmenin getirdiği vergi türleri arasındaki değişim, vergi politikasının gelir dağılımının düzenleyici bir aracı olarak kullanılmasını engellediği gibi, vergi gelirlerinin azalmasını ve ülkenin borç yükünün artmasını da beraberinde getirmektedir. Artan bu borçlar nedeniyle Türkiye uluslararası kuruluşlara bağımlı hale gelmekte ve bu kuruluşların belirlediği vergi politikalarını uygulama zorunluluğu nedeniyle, bağımsız bir vergi politikası oluşturmama gibi bir sonuçla karşı karşıya kalmaktadır.

Küreselleşme ile birlikte gerek sermayenin gerekse emeğin uluslararası alanda yüksek hareketlilik kazanması, ülkemiz açısından da büyük önem taşımaktadır. Bu amaçla Türkiye'nin kalkınmasında büyük yere sahip olacağı beklenen sermaye hareketlerini ülkeye yönlendirebilecek vergi politikaları üretme zorunluluğu bulunmaktadır. Küreselleşmenin vergi politikasına getirdiği yukarıda belirttiğimiz iki boyut ülkemiz açısından da önem arz etmektedir.

Bu nedenle hem küreselleşmenin getirdiği zararlı vergi rekabetinin vergi gelirlerini azaltıcı etkisini önlemek hem de küresel sermayeden pay almayı sağlayıcı politikalar geliştirmek gerekmektedir.

Küreselleşme yukarıda da belirtildiği gibi, bir yandan ülkelerin diğer ülkelerden bağımsız ya da onları dikkate almaksızın bir vergi politikası belirlemelerini imkansız hale; getirirken diğer yandan da tüm ülkeleri aynı anda etkileyen, küresel çevrede ortaya çıkan ve küresel çok taraflı çabayla çözülebilecek olan ortak sorunlar ortaya çıkarmaktadır.

8.6- Küreselleşmenin Vergi Kayıp ve Kaçakları Üzerindeki Etkisi

Sermayenin daha yüksek getiri oranları araması, risklerin sınırlandırılması, sermaye hareketlerinin denetimi veya vergiler gibi engellerin aşılması, mali piyasaların uluslararası nitelik kazanmasına ve daha sonra da sermaye birikimin küreselleşmesine katkıda bulunmuştur. Küresel sermaye istikrarlı para istemekte,

fakat vergi ödemek istememektedir. Bu nedenle vergilerden ve devalüasyondan kaçmak için serbest hareket etme imkanı aramaktadır.³¹⁰

Küreselleşme ile sermayenin serbest dolaşımına engel olan diğer sınırlandırmaların da kaldırılması, ekonomik kalkınmayı teşvik etmektedir. Fakat, bu gelişmeler vergi kaçırma ve vergiden kaçınma imkanlarını artırmakta ve vergi gelirlerinde önemli ölçüde kayıplara neden olmaktadır.

Küreselleşmenin ulus devletlerin vergi toplama kapasiteleri üzerinde olumsuz etkilere sahip olacağı ve mali boşluklar olarak nitelendirilen bu olumsuzlukların; e-ticaret, e-para, çok uluslu şirketlerin kar işlemleri, off shore finansal işlemler, türev ürünler ve risk fonu olarak ifade edilmektedir.

Küreselleşmenin vergileme alanındaki etkileri konusunda yapılan çalışmaların genelde bu sorunlar üzerinde odaklandığı görülmektedir. Küreselleşmenin ortaya çıkardığı bu vergisel sorunlar ulus devletlerin vergi gelirlerinde azalma meydana getirmektedir. Gerçekten de vergi kaçakçılığı ve vergiden kaçınma olarak ifade edebileceğimiz bu olumsuzlukları; sıcak para hareketleri, vergi rekabeti, çok uluslu işletmelerin örtülü kazançları, çifte vergileme, doğrudan yabancı sermaye hareketleri ve türev ürünler olarak ele alarak inceleyebiliriz.

8.6.1- Sıcak Para Hareketleri

Ülkelerarasındaki faiz oranlarındaki ve döviz kurlarındaki değişimleri yakından izleyerek spekülasyon amaçlı portföy yatırımlarında bulunması sıcak para olarak ifade edilmektedir. Sıcak paranın; spekülasyon, kısa dönemli, aşırı dalgalanma ve akışkanlık gibi unsurlar içerdiği ve yol açtığı iktisadi istikrarsızların da bu faktörlerden kaynaklandığı belirtilmektedir³¹¹. Ekonomide küreselleşme; sermaye hareketlerinde hızlı liberalleşme, devalüasyon, faiz arbitrajı, vs. gibi nedenlerle hareketlenen bu kısa süreli fon hareketleri³¹², vergi oranlarındaki değişiklikler,

310 Tülay Arın; "Türkiye'de Mali Küreselleşme Ve Mali Birikim İle Reel Birikimin Birbirinden Kopması", Der: A.H.Köse-F.Şenses-E.Yeldan; Küresel Düzen: Birikim, Devlet ve Sınıflar, İktisat Üzerine Yazılar I, Korkut Boratav'a Armağan, İletişim Yayınları, İstanbul-2003, s.577.

311 Yeldan Erinç; 2001. Küreselleşme Sürecinde Türkiye Ekonomisi. İletişim Yayınları, s. 136.

312 <http://www.canaktan.org/ekonomi/ekonomik-hastaliklar/hastaliklar/sicak-para.htm>

enflasyon ve iç ekonomik krizler, siyasal istikrarsızlıklar gibi faktörlere karşı son derece duyarlıdır³¹³.

Sıcak para girdiği ülkenin dış ödemeler bilançosunu olumlu şekilde etkilerken, çıktığı ülkelerde dış dengeyi bozucu etki oluşturmaktadır. Gerçekten de sıcak para olarak adlandırılan yatırımlar girdiği ülkelerin gelişimine olumlu katkılarda bulunmaktadır. Portföy yatırımları sayesinde borsada işlem gören hisselerin piyasa değerleri artmakta, yeni halka arzlarda şirketler düşük maliyetli sermaye bulabilmekte, sabit getirili menkul değerlere olan talebin artması faizlerin düşmesine sebep olarak sermaye maliyetlerini olumlu etkilemektedir. Buna karşın sıcak para ülkede veya dünyada meydana gelen kriz veya alternatif fırsatlardan etkilenecek (1994 Meksika, 1997 Güneydoğu Asya, 1998 Brezilya ve Rusya, 2000-2001 Türkiye) ani çıkışlarla ülkenin içine gireceği krizleri daha da derinleştirmektedir³¹⁴.

Bir çok gelişmekte olan ülke yaşanan kaynak sıkıntısını aşmada önemli olarak gördüğü yabancı sermayeyi ülkelere çekebilmek için çok çeşitli avantajlar sunmaktadırlar. Her ülkenin yabancı sermaye olarak görmek istediği, aslında kısa vadeli sermaye değil, kalıcı olan doğrudan sermaye yatırımlarıdır. Fakat dünya finans piyasalarında dolaşan 1 trilyona dolara yakın paradan da faydalanarak finansman sıkıntılarını aşmak istemektedirler. Bu nedenle yabancı sermayeyi teşvik amacıyla ya hiç vergi almamakta ya da indirimli vergi alma gibi ayrıcalıklar tanımaktadırlar. Ancak vergi dışı kalan, hemen hemen her kontrolden yoksun bulunan kısa vadeli uluslararası sermaye hareketleri, sağladığı fayda yanında, Kara Para'yı da yanında sürüklemesi ve yaşanan krizlerde çok etkin olması nedeniyle, zararları da gözle görülür hale gelmiştir.

Bu zararların yanısıra bu tür sermayeden ülkelerin vergi almamaları aslında yetersiz olan kaynaklarını daha da azaltmaktadır. Aslında geçici bir çözüm olarak görülen fakat uzun dönemde alınmayan vergilerin de katkıda bulunduğu istikrarsızlıklar, ülkeler için beklenen faydadan daha çok zarar olarak yansımaktadır. Bu nedenle

³¹³ <http://www.mfa.gov.tr/turkce/gruph/ha/ha05ahtm/02.htm#26>

³¹⁴ (http://www.pdf.com.tr/main_page4_1.htm,.

sıcak para hareketlerini izlemenin yanında, bu sermayeden vergi geliri sağlamayı da amaçlayan bir çok konu önemli hale gelmiştir.

Özellikle sıcak para hareketlerini izleyebilmek için vergilendirme şart olarak görülmektedir. Nitekim James Tobin uluslararası sermaye hareketlerinin mutlaka vergilendirilmesi gerektiğini bilimsel gerekçelerle savunmaktadır. Vergiler ile uluslararası sermayeyi kontrol altına alabilme anlamına gelecek olan bu düşünce, hükümetlere ekonomi ve para politikalarını belirlemede netlik sağlayacağı ve spekülasyon dalgalarının önüne geçerek, ekonomik krizleri azaltılabileceği belirtilmektedir.

Bu konuda Avustralya ve Fransa vergi almama yönünde tavır koyarken, Malezya direkt olarak vergi koyma yoluna gitmiştir³¹⁵.

Konuya ülkemiz açısından baktığımızda Türkiye'de en büyük ekonomik problemin sermaye eksikliği olduğunu söyleyebiliriz. Küresel sermayeyi ülkemize çekebilmek amacıyla dış ticaret esas olarak 1980'lerde başlayan ve 1996'daki AB ile kurulan Gümrük Birliği ile serbestleşmiştir. Mali serbestleşme ise faiz hadleri üzerindeki kontrollerin kalması, 1984'de döviz ticaretinin serbestleştirilmesi, 1986'da İstanbul Menkul Kıymetler Borsası'nın kurulması, 1985'de Merkez Bankası'nın açık piyasa işlemleri yapması, 1989'da sermaye hareketlerinin serbest bırakılması ve döviz kurunda konvertibilitenin sağlanması aşamalarından geçmiştir. 1989 yılında itibaren Türkiye mali bakımdan dünyanın en liberal ülkelerinden biri haline gelmiştir³¹⁶.

Bu düzenlemeler ile birlikte Türkiye hızlı bir liberalleşme sürecine girmiş ve bu süreç içinde bankacılık sisteminin döviz varlık ve yükümlülükleri artmaya başlamıştır. 1980'li yılların ikinci yarısından itibaren kamu kesimi açıklarının yurtiçi piyasalardan yüksek oranlı reel faizler karşılığında finanse edilmesi, 1990'lı yıllarda kamu kesimi iç borçlanmasının sürdürülemez boyutlara ulaşmasına neden olmuştur. Yüksek oranlı reel faiz politikalarının diğer bir etkisi ise yurtiçine doğru sıcak para hareketlerini teşvik etmiş olmasıdır. Sıcak para politikasının uygulanması ve

³¹⁵ Salih Özel; Globallaşma (Küreselleşme) Vergi İlişkisi, Yaklaşım Dergisi, Yıl 6. S. 72, Aralık 1998, s. 19.

³¹⁶ Arın; a.g.m., s.5.

bankacılık sisteminin giderek artan açık pozisyonları, 1994 yılındaki krizin temelini oluşturmuştur. 5 Nisan 1994 tarihinde alınan kararların etkisiyle Türkiye belirli bir süre için kriz ortamından uzaklaşmıştır. Ancak ekonomideki yapısal düzenlemelerin gerçekleştirilemeyişi, 2000 ve 2001 yılında yeni krizlerin meydana gelmesini hızlandırmıştır³¹⁷. Bu krizlerin ortaya çıkmasında 14 milyar dolarlık sıcak paranın kendi ülkelerine dönmesi etkili olmuştur. Bunun sonucunda önce kurlar ardından da faiz oranları tırmanışa geçmiştir. Döviz krizi bir bankacılık krizine dönüşünce, ekonomi yüzde 9.5 oranında daralmış ve bunun sonucunda 1.5 milyona yakın işçi, özel sektör ve esnafın işsiz kaldığı bu krizin açtığı yaralar henüz tamamıyla kapanmamıştır³¹⁸.

Görüldüğü gibi kısa vadeli sermaye hareketleri, diğer gelişmekte olan ülkelerde nasıl sonuçlanmışsa ülkemiz açısından da benzer sonuçlar ortaya çıkarmıştır. Bu nedenle çok tehlikeli olarak görülen sıcak para hareketlerini kontrol edebilmek için kayıt altına alma tartışmaları ülkemizde de yaşanmaktadır. Vergilendirilmesi durumunda kısa vadeli sermaye hareketlerinde azalma olacağı, alınmaması durumunda ise krizlerin önemli nedenleri arasında olmaya devam edeceği yönünde şüpheler bulunmaktadır.

8.6.2- E-Ticaret

Küreselleşmenin en önemli ayağını oluşturan iletişim ve telekomünikasyon teknolojilerindeki gelişmeler, internet üzerinden yapılan ticari işlemleri sayı ve hacim olarak önemli derecede arttırmıştır. E- ticaret³¹⁹ yeni bir kavram olmasına karşın geçerli olan esas ve ilkeler bakımından geleneksel ticari yöntemlerle

317 Nejla Adanur Aklan; “Para Kurulu, Fiyat İstikrarının Sağlanmasında Alternatif Bir Kurum Olabilir Mi?”,

<http://iktisat.uludag.edu.tr/dergi/11/06-nejla/06-nejla.htm>,

³¹⁸ Faruk Türkoğlu, “Dalgalı Kur Üç Yılımı Doldurdu” <http://www.ekorehber.com/haber.php?haberno=16230>

³¹⁹ Ayrıntılı bilgi için bkz., Billur YALTI, Elektronik Ticarete Vergilendirme, DER Yayınları No:357, İstanbul, 2003

benzerlikler içermekte ve geleneksel ticarete bir alternatif oluşturmaktan çok, onu bütünleştiren ve kolaylaştıran bir yöntemdir³²⁰.

E- ticaretin tanımı konusunda tam bir görüş birliği söz konusu değildir ve farklı tanımlar ortaya çıkmaktadır. Bir tanıma göre e-ticaret; mal ve hizmetlerin üretim, reklam, satış ve dağıtımlarının telekomünikasyon üzerinden yapılması şeklinde belirtilirken³²¹, OECD tarafından e-ticaret; kurumların ve bireylerin katıldığı ve metin, ses ve görsel imaj gibi sayısallaştırılmış verinin işlenerek, açık veya kapalı ağlar üzerinden iletilmesine dayanan ticaretle ilgili işlemler şeklinde tanımlanmıştır³²².

Elektronik ticaret, tüm dünyada ticaretin serbestleştirilmesi eğilimi ile birlikte, son on yılda yaşanan ve bilgi iletişimini kolaylaştıran teknolojik gelişmelerin bir ürünü olarak ortaya çıkmıştır. Elektronik ticaretin araçlarını, birbirleriyle ticaret yapanların ticari işlemlerini kolaylaştıran her türlü teknolojik ürünler (telefon, faks, televizyon, bilgisayar, elektronik ödeme ve para transfer sistemleri, elektronik veri değişimi sistemleri (Electronic Data Interchange-EDI) olarak düşünebiliriz³²³.

Daha önceleri, EDI gibi kapalı ağlar üzerinden gerçekleştirilen e-ticaret şirketler tarafından yoğun olarak kullanılmaya başlanmıştır. İnternetin yaygınlaşmasıyla birlikte internet tabanlı ticaret hacminin giderek artacağına şüphe yoktur. E-ticaret hacmine ve gelecekteki tahminlerine ilişkin farklı araştırma kuruluşları ve kişiler tarafından değişik tahminler yapılmaktadır³²⁴. Bu tahminlere göre 2004 yılında 1 trilyon dolar ile 6 trilyon dolar arasında değişen oranlarda e-ticaret hacmine ulaşılacağı beklenmektedir³²⁵.

Türkiye’de e-ticaretin parasal değeri hakkında kesin istatistiksel bilgiler olmamakla birlikte 1999 yılında 7 milyon Dolar olan e-ticaretin 2004 yılında 1 milyar Dolar,

³²⁰ Adem Anbar; “E – Ticarete Karşılaşılan Sorunlar ve Çözüm Önerileri”, [http:// iktisat.uludag.edu.tr// dergi, 11/T-adem/T/adem.htm](http://iktisat.uludag.edu.tr//dergi,11/T-adem/T/adem.htm). s.1

³²¹ WHO ; Elektronik Commerce and the Role of WHO, 1998, <http://www.who.org>.

³²² OECD Policy Briefs, No.1-1997, http://www.oecd.org/publications/pol_brief/9701_pol.htm.

³²³ <http://www.e-ticaret.gov.tr/tanim/tanim.htm>,

³²⁴ Murat İnce, Elektronik Ticaret: Gelişme Yolundaki Ülkeler İçin İmkanlar ve Politikalar , DPT Yayınları, Ankara,1999,s.1.

³²⁵ OECD; The Economic and Social Impact of Electronik Commerce, Priliminary Findings and Research Agenda, Organisation For Economic Coperation and Development, 1999, s. 3-10.

2005'te de 6 milyar Dolara ulaşacağı ile ilgili tahminler yapılmış ise de krizler nedeniyle bu tahminlere ulaşmak şu anda mümkün görünmemektedir. OECD'nin istatistik bültenlerinde 100.000 kişiye düşen internet ve e-ticaret kullanımı yönüyle 2000 yılı verilerine göre OECD ülkeleri arasında Türkiye en alt sıralarda yer almaktadır³²⁶.

Ülkemizde internet üzerinden elektronik bankacılık ve sanal marketler üzerinden online alışveriş merkezi uygulamaları başta olmak üzere, seyahat rezervasyonları, elektronik eşya satışı vb gibi konularda ciddi bir elektronik ticaret pazarının yeni yeni oluşmaya başladığı görülmektedir. Şu anda her ne kadar çok düşük miktarlarda kazanç gerçekleşmekte ise de önümüzdeki dönemlerde dünyadaki gelişmeye paralel olarak e-ticaretin artacağına hiç şüphe yoktur. Bu nedenle e-ticaret kullanımlarının yaygınlaştığı ülkelerdeki vergisel tartışmaları dikkatle izlemek ve adapte olmak gerekmektedir. Dünyadaki bir çok ülkede e-ticaretin getirdiği vergisel sorunların yoğun olarak incelendiği görülmektedir.

Bu sorunlardan birincisi, çeşitli ülkelerdeki vergi oranları ile vergi matrahlarındaki farklılıkların üretim ya da ticaret kalıplarında sapmalara neden olmasıdır. İkincisi, uluslararası hukuk açısından belirli somut bir olayda vergilendirme yetkisinin hangi ülke tarafından kullanılacağını belirlemenin giderek güçleşmesidir. Üçüncüsü de, idari uygulamalara ilişkin sorunların gün geçtikçe ağırlaşması³²⁷ ve bu alanda yasal düzenlemelerin yetersiz kalmasıdır. Bu yetersizliğin temel sebeplerinden birisi, elektronik ticaretin coğrafi sınırları ortadan kaldırması nedeniyle, ulusların kendi yasal düzenlemelerinin, yeni ekonominin oluşturduğu küresel ticaret düzenine cevap verememesidir. Elektronik ticaret konusunda hukuksal yapısını tamamlamış örnek bir ülke olmadığı gibi, uluslararası platformlarda vergileme alanında yapılan tartışmalar da devam etmektedir³²⁸.

³²⁶ OECD; Business to Consumer Electronic Commerce, An Update on The Statistic, (STI/ICCP),

www.oecd.org/sti/consumer/policy, s.6.

³²⁷ Recai Dönmez; Vergi Hukuku Açısından Küreselleşme Ve Elektronik Ticaret, <http://home.anadolu.edu.tr/~rdonmez>.

³²⁸ İsmail Güneş, Elektronik Ticaretin Vergilendirilmesinin Uluslararası Boyutu, http://www.bilgiyonetimi.org/cm/pages/mkl_gos.php?nt=241,

E-ticaret imkanları, sanal ortamlarda alış veriş işlemlerinin yapılmasını kolaylaştırmaktadır. Bu durum, vergi idaresinin, vergilendirme işlemlerine temel teşkil eden fatura ve benzeri belgeleri izleme imkanını zayıflatmaktadır. Doğrudan internet üzerinden sağlanan, müzik, fotoğraf, danışmanlık gibi hizmetlere ilişkin, vergi konusunun ve vergi borcunu doğuran olayın tespiti son derece güçleşmiştir.

Gerçekten elektronik ticaretin işletmelerin üretim, yönetim ve pazarlama gibi fonksiyonları üzerinde meydana getirdiği değişiklikler, vergi yönetimi birimleri açısından bazı yeni sorunları getirmiş bulunmaktadır. Çünkü elektronik ortamda gerçekleştirilen ticari faaliyetler vergi yönetiminin bilgisi dışında bırakılabilmektedir. Vergiyi doğuran olaya etki eden alım, satım, hizmet ifası, para transferi gibi işlemler elektronik ortamda gerçekleştirildiğinde, bunların vergi idareleri tarafından tespit edilmesi kolay değildir. Ayrıca e-ticaretin yapıldığı sunucu üzerindeki “web sayfaları” ve “sunucu bilgisayarlar” ın işyeri sayılıp-sayılmayacağı tartışma konusudur. Bu nedenle e-ticaretin vergi cenneti ve vergiden arındırılmış serbest bölgelerde yoğunlaştığı belirtilmektedir.³²⁹

E-ticaret’te karşılaşılan diğer vergi sorunlarını şöyle ifade edebiliriz;

- E ticaret ile birlikte sanal şirketlerin ortaya çıkması ve yerlerinin belirsizliği.
- Şirket ve müşterilerin farklı ülkelerde olması ve dolayısıyla farklı vergi düzenlemelerine tabi olması.
- E- ticaret işlemlerini gerçekleştirenlerin gerçek kimliğini ve yerinin tespit edilememesi.

E-ticaretteki gelişmeler sonucu yukarıda sayılan vergisel sorunların etkilerini ortadan kaldırmak için hiç bir değişiklik yapılmaması durumunda, çok sayıda OECD ülkesinde ve belki de bazı gelişmekte olan ülkelerde vergi gelirlerinin GSYİH’ya oranı düşecektir. Bu düşüşün ne kadar olacağını ölçmek henüz çok erkendir. Ayrıca bazı çalışmalarda da bu düşüşün refah açısından faydalı olabileceği de ileri

³²⁹ Osman Pehlivan, Uluslararası Vergi Hukuku, Trabzon-2002, s.81-82.

sürülmekte ve hatta e-ticaretin vergilendirilmemesinin ekonomik büyüme ile vergi gelirlerinde artışa sebep olacağı da savunulmaktadır³³⁰.

Diğer taraftan, e-ticaret nedeniyle karşılaşılan vergisel sorunların etkileri tamamen ortadan kaldırılamıyorsa, bu boşlukların etkilerini hafifletici yöntemlerin geliştirilmesi ya da potansiyel vergi kayıplarını önleyici yeni vergilerin uygulamaya konulması da mümkün olabilir³³¹.

Ülkeler e-ticareti ve e- parayı kontrol edebilecek yeni yöntemler geliştirebilecekleri gibi, finansal işlemler üzerine küçük oranlı bir vergi ya da Tobin Vergisi benzeri veya Bit Vergisi gibi yeni vergiler getirilebilir. Fakat Birleşmiş Milletler ve özellikle ABD internet işlemlerine(Bit Tax gibi) yeni vergiler uygulanmasına karşı çıktığı da bilinmektedir³³².

8.6.3- Zararlı Vergi Rekabeti

Vergilendirme ve rekabet kavramları, vergi literatüründe sıkça tartışılan ve “vergi rekabeti” kavramıyla açıklanmaya çalışılan bir konudur. Son yıllarda yaşanan teknolojik gelişmelere paralel olarak, dünyada ülkeler arasındaki mal ve para hareketlerinde önemli gelişmeler kaydedilmiş ve sermaye, sınırları olmayan sanal bir dünyada hareket eder hale gelmiştir. Yaşanan bu hızlı teknolojik ve ekonomik gelişmelere bağlı olarak özellikle az gelişmiş ve gelişmekte olan ülkeler dünyada her an dolaşım halinde bulunan ve yatırım amaçlı sermaye potansiyelini kendi ülkelerine çekebilmek için başta vergilendirme olmak üzere birçok alanda yeni düzenlemeler yapmakta ve sermaye girişleri açısından avantajlı duruma gelmeye çalışmaktadır³³³.

Vergi rekabeti; ekonomik bütünleşme ve artan finansal hareketliliğe bağlı olarak, ülkelerin sermaye hareketlerini ve şirketleri kendi piyasalarına çekmek için düşük

³³⁰ Coşkun DOLANBAY; E-Ticaret Strateji ve Yöntemleri , Ankara, Ağustos 2000, s. 8.

³³¹ Vito TANZİ; Globalization and the Work of Fiscal Termites’, Finance & Development, Vol: 38, No: 1, March 2001, pp. 34-37. Çev. Hüseyin Şen “Globalleşme ve Vergilemedeki Mali Boşluklar”, Vergi Dünyası, 241, Eylül 2001, 166.

³³² Hakan Uzunoğlu, E-Ticaret ve Vergileme, <http://basarm.com.tr/yayin/>

³³³ DPT; Sekizinci Beş Yıllık Kalkınma Planı, Vergi Özel İhtisas Komisyonu Raporu, Yayın No: DPT 2597-OİK: 608, Ankara 2001, s: 40.

vergi oranları uygulayarak rakiplerinin vergi tabanlarında aşınmaya neden olması³³⁴ şeklinde tanımlanabilir. Bir başka ifadeyle vergi rekabeti, ülkelerin düşük vergi oranları uygulayarak küresel sermayeyi ve işletmeleri kendi ülkelerine çekme çabaları olarak nitelendirilebilir³³⁵.

Vergi rekabetinin ortaya çıkardığı etkiler; vergi matrahındaki aşınmaya bağlı olarak ulusal vergi gelirlerinde azalma, vergi gelirlerine bağlı olarak kamu harcamalarında düşüş ve kamu açıklarında artış ve aynı zamanda kamu harcama bileşiminde önemli sorunlar içeren, değişken ve akışkan olmayan üretim faktörleri üzerindeki vergi yükünün artışı ile ifade edilen mali çöküş olarak nitelendirilebilir³³⁶.

Bu rekabetin tercihli ve ayrımcı vergi uygulamaları şekli "zararlı" ve "gayri adil" olarak kabul edilmektedir. Ancak bazı ülkelerdeki farklı vergi yükleri oluşturan mevzuat hükümlerinin hangi noktalarda, zararlı veya gayri adil rekabet konusu olduğu hususunda görüş birliği mevcut değildir. Diğer yandan, adil bir vergi rekabetinin, ekonomik etkinlik sağlama ve fiyat düzeyini aşağıya çekmesi nedeniyle yararlı olduğu yaygın bir kanaattir³³⁷.

Küreselleşmenin, vergileme alanındaki yansımalarının en önemlilerinden birisi kuşkusuz "zararlı vergi rekabeti" kavramı ve bu konuya ilişkin tartışmalarda kendisini göstermektedir. Sermaye hareketlerindeki serbestleşme ve artan teknolojik imkanlar, vergi otoriteleri açısından bir yandan vergi imkanları oluştururken, diğer yandan ciddi problemleri de beraberinde getirmektedir. Özellikle finansal işlemleri ülkelere çekebilmenin oluşturduğu cazibe, ülkeleri bu konuda bir rekabete itmekte ve bu rekabet bazı durumlarda, ulusal vergi tabanlarında erozyona sebebiyet verebilmektedir. Nitekim zararlı vergi rekabeti kavramı bağlamında yapılan tartışmaların arka planında, vergilemeye ilişkin avantajlar sağlanarak, uluslararası

³³⁴ İsmail Engin, "Vergi Rekabeti, AB ve Türkiye", Avrupa Birliğine Geçiş Süreci ve Türk Kamu Maliyesinin Uyumunu", 17. Türkiye Maliye Eğitimi Sempozyumu, Mayıs-2002, TÜRMOB Yayınları-185, s.181.

³³⁵ TOBB; Vergilemede Global Eğilimler- AB ve Türk Vergi Sistemi, , TOBB Özel İhtisas Komisyonu Raporu, Ankara-Mayıs 2001. s.32.

³³⁶ Engin, a.g.t., s.182

³³⁷ TOBB; a.g.t., s.32.

yatırım kararlarının çarpıtılması ve bunun sonucunda diğer ülke vergi tabanlarının erozyona uğratılması argümanı yattığı kabul edilmektedir³³⁸.

Bu noktada vergilemeye ilişkin avantajların zararlı vergi rekabetine yol açıp açmadığı aşağıdaki şu kriterlere bakılarak tespit edilebilir³³⁹:

Eğer ülkenin vergi sistemi;

- Diğer ülkelerin vergi sistemleri üzerinde büyük boyutlarda tahribata yol açıyorsa,

- Diğer ülkelerin vergi matrahlarını eritiyorsa,

- Küresel alanda mükellefler arasında eşitlik ve adaleti zedeliyorsa,

- Ticaret ve yatırımların yönünü değiştiriyorsa,

- Mobilitesi yüksek sermaye hareketlerinin kolaylıkla ülkeye çekilmesini sağlıyorsa,

o ülke, küresel alanda zarar verici vergi rekabeti oluşturuyor demektir. Bu bahsi geçen etkiler OECD'nin 1998 Raporu'nda yer almıştır. Bu rapor; zararlı vergi uygulamaları olarak ifade edilen vergi cennetleri ve tercihli vergi uygulamalarının, ülkelerin efektif vergi oranlarını daha düşük tutmak suretiyle, vergi sistemleri ve ekonomiler üzerinde tahribat yaptığını ortaya koymaktadır³⁴⁰.

Vergi cenneti ülkelerin hiç vergi almaması veya sadece nominal vergileme de bulunması, diğer ülkelerle bilgi alış-verişinde bulunmaması, vergi yasalarının şeffaflıktan yoksun olması ve fiilen herhangi bir faaliyette bulunma zorunluluğunun olmaması, vergi yükünden kurtulmak isteyenleri kendilerine çekmektedir. Diğer taraftan vergi cenneti ülkeler küresel sermayeyi çekmek amacıyla uyguladıkları off

³³⁸ Yüksel Karaca, "Zararlı Vergi Rekabeti ve Vergi Cennetleri: OECD Bünyesindeki Çalışmalar Ne Aşamada", Vergi Dünyası, Haziran 2001, s.90.

³³⁹ Şennur Hoşyumruk; Vergi Cennetleri, Tercihli Vergi Rejimleri ve Zarar Verici Vergi Rekabetinin OECD Ülkeleri ve Türkiye Açısından Değerlendirilmesi, Anadolu Üniversitesi, AÖF Yayınları:No.775, Eskişehir-2003, s.64.

³⁴⁰ Karaca; "Zararlı Vergi Rekabetinden Zararlı Vergi Uygulamalarına: OECD Projelerine İlişkin 2001 İlerleme Raporu Yayınlandı", Vergi Sorunları, Ocak 2002, S. 160, s. 45.

shore hesaplarıyla da diğer ülkeler yönünden önemli bir vergi kaybı oluşturmaktadır. Bir çok ülkedeki sermaye bu hesaplar vasıtasıyla vergi cenneti ülkelere akmaktadır.

Bunun sonucunda vergi cennetlerine giden sermaye; yerleşik olduğu ülkelerin kamusal hizmetlerinin finansmanına katılmamaları ve bunlardan karşılıksız yararlanmaları, elde ettikleri karları transfer ettikleri için ödemek zorunda oldukları vergileri ödememeleri nedeniyle gelir kaybına yol açmaları, eşitlik ve adalet ilkelerini zedelemekte ve dünyadaki finansal akımların yönünü değiştirmesi gibi olumsuzluklar meydana getirmektedir³⁴¹.

Tercihli vergi sistemleri ise; vergi cenneti olan veya olmayan ülkelerde uygulanabilmekte ve herhangi bir kasıt unsuru taşımadan, uygulanan ülkeler açısından avantaj, diğerleri açısından ise dezavantaj oluşturarak zararlı vergi rekabetine yol açmaktadır. Tercihli vergi sistemi; düşük vergi veya sıfır vergi uygulaması, sistemin şeffaf olmaması ve bilgi değişiminin bulunmaması nedeniyle, vergi cenneti ülkelerdeki vergileme rejiminin oluşturduğu etkilerin aynısını meydana getirmektedir. Vergi cennetlerinden farklı yönleri ise; serbest vergi kantonları oluşturmaları ve bunlardan sadece yabancıların yararlanması, matrahın suni olarak tanımlanarak gerçek olmayan giderlerin matrahtan düşülmesine izin verilmesi veya gerçek giderleri suni olarak arttırmaya izin vermeleri, uluslararası transfer fiyatlandırma ilkelerinin uygulanmaması, vergi oranları veya matrahın pazarlığa tabi olması ve yurt dışından elde edilen gelirin vergiden istisna edilmesi gibi nedenlerle zararlı vergi rekabetine yol açması olarak ifade edilmektedir³⁴².

Zararlı vergi rekabeti konusuna AB açısından baktığımızda; sermaye hareketlerindeki liberalizasyonun AB'ye büyük bir vergi cennetine dönüştüreceği endişesi taşınmaktadır. Bu süreç, finansal sermaye üzerindeki vergi yükünün hafifletilerek, küçük ülkelere diğer ülkelerden kaynak akışını temin etme yönünden yararlı olmuştur. Fakat bu durumun büyük ülkelerde vergi kayıplarına neden olacağı açıktır.

³⁴¹ Niyazi Cangir; "Vergide Rekabet ya da Vergi Politikalarının Değişen İşlevi – I, Yaklaşım Dergisi, Yıl. 8, S. 91, Temmuz 2000, s. 105-107.

³⁴² Hoşyumruk; a.g.e., s. 67-68.

Birlik içindeki küçük ülkelerden Belçika, 1982 yılında ilk özel vergi rejimi uygulayan ülkedir. Çok uluslu finansal şirketler için Avrupa'daki en avantajlı ülke iştirak ve temettülerin yurt dışına transferi vergidışı olduğu için Lüksemburg'tur. Hollanda'da ise, sınırları içinde kurulmuş çok uluslu finans şirketleri için 1997' de özel vergi rejimi kabul edilmiştir. Portekiz, özel bölgelerde yerel idarelerin kontrolünde otonom vergi sistemleri uygulamaktadır. Öte yandan İrlanda ise; bankacılık, sigortacılık, leasing ve factoring gibi akışkan faaliyetleri yürüten yabancı kuruluşlara normal vergi oranı % 32 iken %10 lık özel bir oran uygulanmaktadır ve bu uygulama 2005 sonuna kadar sürecektir³⁴³. Ayrıca İspanya'da, AB ülkesi şirketler ile uluslararası holding ve finansman şirketlerinin avantajlı vergi rejimine tabi tutulmaktadır. Yine İspanya'nın, Kanarya Adaları'nın ekonomik gelişmesini desteklemek amacıyla kurulan ZEC serbest bölgesi, İspanya'da yerleşmiş olmayan kişilere mahsus olup, %35 oran yerine %1 vergi oranı uygulamaktadır³⁴⁴.

Görüldüğü gibi AB ülkelerinin kendileri aleyhine olacak şekilde tercihli vergi rejimlerinin meydana getirdiği zararlı bir vergi rekabeti söz konusudur ve bu durum özellikle büyük ülkeler açısından vergi kayıplarına neden olabilecektir.

Tablo 6: AB Üyesi Ülkelerde ve Türkiye'de Gelir Vergisi Oranları

Ülkeler	Kurumlar Vergisi	Gelir Vergisi
Almanya	45	53
Avusturya	34	50
Belçika	40	55
Danimarka	34	58
Finlandiya	28	56
Fransa	40	59
Hollanda	35	60
İngiltere	30	40

³⁴³ Ufuk Bakkal; Küreselleşen Dünyadaki Temel Ekonomik ve Mali Sorunlar ve Türkiye'ye Yansımaları", İÜ İktisat Fakültesi Maliye Araştırmaları Konferansı, 41. Seri, Yıl 2002, İstanbul 2003, s. 103.

³⁴⁴ TOBB; a.g.r., s. 37.

İrlanda	32	46
İspanya	35	56
İtalya	37	46
Lüksemburg	30	47
Portekiz	34	40
Yunanistan	40	45
Türkiye	30 ³⁴⁵	45 ³⁴⁶

Kaynak: Avrupa Birliği'nin Vergi politikası ve Türkiye'nin Uyumu İKV Yayınları, İstanbul, Temmuz 2001, s.94.

Zararlı vergi rekabetinin sermaye hareketleri üzerindeki etkisini ortadan kaldırmak için AB içinde vergilerin ahenkleştirilmesi gereği ortaya çıkmaktadır. Ancak vergi rekabeti bakımından avantaj sağlayan ülkelerdeki düşük kurumlar vergisi uygulayarak AB içinde rekabet üstünlüğü sağlayan İrlanda- kurumlar vergisi oranlarının uyumlaştırılmasına karşı çıkmaktadır³⁴⁷. Bu noktada AB içinde vergi oranlarını karşılaştırabilmek amacıyla tablo 4'e bakılabilir.

Zararlı vergi rekabetine Türkiye açısından bakıldığında, her ne kadar uygulanan vergi oranları düşük gözükmekte ise de, sosyal güvenlik ve diğer vergisel yükler eklendiğinde, AB ülkelerinde uygulanan ortalama oranların bile üzerinde vergi oranlarına sahip olması yanında, Türkiye'de banka işlemlerinin gizliliği ve ticari gizlilik kuralları, nakit kontrolü ve vatandaşlık ve vergi numarası zorunluluğu uygulamaları nedeniyle de vergi cenneti olma ihtimali görünmemektedir. Ayrıca konuyu diğer ülkelerle yapılan vergi anlaşmaları ve bilgi değişimi açısından da ele aldığımızda, Türkiye'nin 2002 yılı itibariyle 45 ülke ile bu anlaşmaları yaptığı

³⁴⁵ 1.1.2006 tarihinden itibaren başlayan vergilendirme dönemlerinde uygulanmak üzere 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 32'inci maddesine göre %20 oranı esas alınacaktır.

³⁴⁶ Gelir Vergisi Kanunu'nun 103'üncü maddesine göre;(5479 Sayılı Kanunun 1 inci maddesiyle 1/1/2007 tarihinden itibaren elde edilen gelirlere uygulanmak üzere 259 Seri Nolu Gelir Vergisi Genel Tebliği ile belirlenmiştir.)Gelir vergisine tabi gelirler;

7.500 YTL'ye kadar % 15

19.000 YTL'nin 7.500 YTL'si için 1.125 YTL, fazlası % 20

43.000 YTL'nin 19.000 YTL'si için 3.425 YTL, fazlası % 27

43.000 YTL'den fazlasının 43.000 YTL'si için 9.905 YTL, fazlası % 35

oranında vergilendirilir.

³⁴⁷ Bakkal; a.g.m., s. 103.

görülmektedir³⁴⁸. Türkiye'nin vergi cennetlerinin önemli bir özelliği olan gizliliği sergilememesi nedeniyle yine vergi cenneti olmadığı görülmesi yanında, ayrıca off shore hesapları yönüyle vergi kayıpları da yaşamaktadır. KKTC ve Bahreyn üzerinden gerçekleştirilen off shore sermaye ihracının 2000 yılına kadar 8-10 milyar dolara ulaştığı bugün itibariyle bu oranın alınan önlemler nedeniyle 5 milyar dolar civarına düştüğü tahmin edilmektedir.

Vergi rekabetinin diğer önemli bir konusunu oluşturan tercihli vergi rejimi açısından da Türkiye'ye bakarsak, OECD tarafından Türkiye'deki Serbest Bölgeler Rejimi ve İstanbul Kıyı Bankacılığı Rejimi potansiyel zararlı vergi rekabeti uygulaması olarak belirtilmiştir. Serbest Bölge rejimi ile ilgili uygulamanın Türkiye açısından dış ticaretin ve istihdamın gelişmesinde çok önemli katkısı olmuştur. 2002 yılı itibariyle serbest bölgelerdeki ticaret hacmi 12 milyar dolar civarına ulaşmıştır³⁴⁹. Ülkemiz için çok faydalı olan serbest bölge uygulaması, diğer ülkeler açısından zararlı vergi rekabeti oluşturması nedeniyle OECD tarafından 2003 yılı Nisan ayı itibariyle kaldırılması istenmiştir. Bu doğrultuda 06.02.2004 tarih ve 25365 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak aynı gün yürürlüğe giren 5084 sayılı "Yatırımların ve İstihdamın Teşviki ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun" ile tanınan ayrıcalıkların faaliyette bulunanlar için 2009 yılına, yeni faaliyet göstereceklerin de AB'ne tam üyeliğin gerçekleşmesine kadar, serbest bölgelere tanınan bazı vergisel ayrıcalıkların kaldırılacağı belirtilmiştir³⁵⁰.

8.6.4- Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları

Küreselleşmenin getirdiği vergi kayıp ve kaçaklarında diğer bir konu da çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarıdır. Yabancı sermaye yatırımlarının artırılmasını teşvik için anlaşma yapılan ülkede ödenen verginin geri ödenmesi amacıyla çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları yapılmaktadır. Çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarında vergileme yetkisi, ya yatırımcının ikamet ettiği ülkede ya da ikili anlaşmalara bağlı olarak istenilen tarafta gerçekleştirilmektedir. Uluslararası vergi

³⁴⁸ Maliye Bakanlığı; Gelirler Genel Müdürlüğü, www.maliye.gov.tr/gelirler

³⁴⁹ Maliye Bakanlığı; 2003 Ekonomik Rapor, Ankara 2004.

³⁵⁰ www.dtm.gov.tr.

anlaşmaları, sermayenin akışkanlığını sağlamada önemlidir. Yatırımcılar kendi ülkesi dışında yapacağı yatırımlarda hem kendi ülkesinde hem de yatırım yaptığı ülkede iki defa vergi vermemek için, hükümetlerine baskı yaparak vergi anlaşmaları yolu ile daha az vergi vermeyi amaçlamaktadırlar.

Bu durum yatırımın gittiği ülke açısından yabancı sermaye çekme yönüyle avantajlı gibi görünmektedir. Fakat gelen yatırım üzerinden vergi alınmayacak olması gelen yatırımcı açısından iyi iken, gelen ülke açısından -bu yatırımdan sadece istihdam ve üretim artışı olarak faydalanacak olması- vergi yönüyle iyi görünmemektedir. Çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları, küreselleşme sürecinde yabancı sermayenin çekilebilmesi için önemli bir rekabet aracı olarak görülmekte, fakat aynı zamanda da ülkeler için vergi kaçığına yol açmaktadırlar. Çünkü yurt dışında yapılan yatırımın getirisi üzerinden ödenen vergi yabancı ülkenin hazinesine girdiği için ulusal bir kayıp olarak kabul edilmektedir³⁵¹.

Türkiye’de yaklaşık olarak 2003 yılı itibariyle 50 civarında çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları yapılmıştır. Küresel sermayeden daha fazla pay alabilmeyi amaçlayan bu anlaşmalar, vergi kaybı yanında, küresel sermayeye destek çıkılması olarak ifade edilebilir.

8.6.5- Çok Uluslu Şirketlerin İşletme İçi Kazançları

Küreselleşmenin vergi kayıp ve kaçakları üzerindeki etkisi, çeşitli ülkelerde faaliyet gösteren çokuluslu şirketlerin kendi içindeki ticaretinden sağlayacağı kazanç olarak ifade edilen transfer fiyatlamasıdır. Transfer fiyatlaması genel anlamda, aynı ticari organizasyon içinde yer alan bir işletmenin farklı departmanları, bölümleri, şubeleri, bağlı ortaklıkları, veya iştirakleri ile diğer ortaklıkları arasında mal ve hizmet satışında veya benzeri diğer ticari işlemlerinde uyguladıkları fiyatlamaya olarak tanımlanmaktadır³⁵². Bu işlemde bazı işletmelerin kârlarını yüksek oranlı vergilerden kaçırıp düşük oranlı vergilere yönelterek fiyatlar üzerinden kazanç elde ettikleri

³⁵¹ Bakkal; a.g.m., s. 95.

³⁵² Yenal Öncel;”Transfer Fiyatlaması, Örtülü Kazanç Dağıtımı ve Vergilendirme”, İ.Ü. İktisat Fakültesi Maliye Araştırma Merkezi Konferansları 41. Seri, Yıl 2002, İ.Ü. Yayın No: 4375, İktisat Fakültesi Yayın No: 571, Maliye Araştırma Merkezi Yayın No: 86, istanbul 2003.

belirtilmektedir. Böylece hizmet ve maddi olmayan mal üreten çok uluslu şirketlerin, teknolojinin kendilerine sunduğu imkanlardan ve yasal boşluklardan yararlanarak, global vergi yüklerini hafifletebilmek için, farklı ülkelerdeki yan kuruluşları arasındaki ticarete konu olan hammadde, yarı mamul ve mamul mallar için dünya piyasalarındaki emsal bedellerinin altında ya da üzerinde bir fiyat belirleyerek, karların olabildiğince küçük bir kısmının yüksek vergi oranlarının uygulandığı ülkelerde elde edildiği, geri kalan kısmının da oranların düşük tutulduğu ülkelerde elde edildiği izlenimini vermeye çalışmakta oldukları görülmektedir³⁵³.

Son zamanlarda 19 ülkede yerleşik bulunan 600'den fazla çok uluslu firmanın transfer fiyatlaması üzerine yapılan bir inceleme, bu firmaların çifte vergilemeden kaçınma istekleri ile transfer fiyatlamasının kullanımı arasında belirgin bir bağlantı olduğunun farkına vardığını ortaya koymaktadır³⁵⁴. Bu tür ticaret, çokuluslu firmaların potansiyel transfer fiyatlamasını suistimal etmesi yüzünden ulusal vergi otoriteleri için büyük sorunlar ortaya çıkarmaktadır. Bu nedenle vergi idareleri bu konular ile ilgili olarak sık sık sıkıntıya düşmektedirler³⁵⁵. Ayrıca, bir çok ülkedeki gelir otoritelerinin bu uygulamaya verdiği önemin artması nedeniyle, çok sayıdaki ülke, küreselleşmeden kaynaklanan ve karmaşık hale gelen ticaret ve transfer fiyatlaması sorununun ortadan kaldırılması gerektiğini düşünmektedir.

Türkiye'de transfer fiyatlandırması olarak kabul edilebilecek uygulamalar, gider kabul edilmeyen ödemeler ve örtülü kazanç dağıtımıdır. Türk Vergi Sisteminde yer alan bu hükümler transfer fiyatlandırmasını önleyici ilk hükümler arasında yer almaktadır. Ancak daha sonraki süreçte çok uluslu şirketlerin etkinliğinin artması sonucunda, yukarıdaki hükümler yetersiz hale gelmiştir. Halen ülkemizde özel bir transfer fiyatlandırması yasası bulunmamaktadır. Bu nedenle çok uluslu şirketler, özellikle örtülü kazanç yoluyla transfer fiyatlandırması işlemini gerçekleştirmektedir.

³⁵³ İhsan Günaydın; "Uluslararası Transfer Fiyatlamasının Vergisel Amaçları", Vergi Dünyası Dergisi, S. 216, 1999, s. 168.

³⁵⁴ Tuncay Kapusuzoğlu; "Transfer Fiyatlandırması Nedir?", Vergi Dünyası Dergisi, Eylül 1998, S. 205, s.215.

³⁵⁵ Tanzi; a.g.m., s. 167.

Artık çok sayıda çok uluslu firma, transfer fiyatlaması politikalarının tanzimi ve belgelenmesine yönelik global bir yaklaşımın ne kadar arzu edildiğinin farkına varmış bulunmaktadır. Sayıları her geçen gün artan pek çok ülke, bu tür düzenlemeye başvurmaya hazırlanmaktadır. Söz konusu düzenlemeler altında öncelikle amaca uygun ilkelerin saptanmasına çalışılmaktadır. OECD çok uluslu şirketlerin transfer fiyatlamasını, vergiden kaçınma amacı olarak kullanmalarını önlemek amacıyla ülkeler arasında karşılıklı bir işbirliği içinde yasal düzenlemelerin yapılmasını önermektedir³⁵⁶.

9.5.6- Doğrudan Yabancı Yatırımlar

Küreselleşme uluslararası sermayeye serbestçe hareket imkanı getirmiştir. Özellikle sermaye maliyetlerindeki azalma sayesinde sermaye daha etkili bir şekilde kullanılabilir yerlere akabilmekte ve yatırımcılar dünyanın herhangi bir yerinde sermaye piyasalarına girebilmektedir. Küreselleşme ve gelişen teknolojilerin ışığında uluslararası yatırımcıları öncelikle yatırım yapacakları ülkenin sermaye getirisine göre sermaye ihracını gerçekleştirmektedirler. Yabancı sermayenin özellikle üretime dönük sermayenin bir ülkeye gelmesi için vergi ortamı ve alt yapı uygunluğunun yanısıra hukuki ve siyasal istikrarın bulunması gerekir. Bu nedenle yabancı sermaye bir ülkenin güvenilirlik göstergesi olarak o ülkenin yerli sermayesini dikkate almaktadır. Sermaye sahipleri üretim maliyetlerini azaltmak amacıyla faaliyetlerini az gelişmiş ve gelişmekte olan ülkeler yöneltmektedirler. Çünkü bu ülkeler hem sermaye çekmek hem de istihdamı arttırmak amacıyla dışarıdan gelecek bu sermaye üzerindeki bütün kısıtlamaları kaldırmakta, finans sistemini ve dış ticaretini serbestleştirmekte ve ayrıca hiç vergi almamayı yada çok düşük oranda vergilemeyi tercih etmektedirler.

Yabancı sermaye yatırılabilir kaynakların kişi ve kuruluşlar tarafından taşınmasıdır. Doğrudan yabancı yatırımcılar, bir ülke borsasında işlem gören şirketlerin hisselerinin bir diğer ülke veya ülkelerin kuruluşları tarafından satın alınmasını ifade eden portföy yatırımları dışında kalan bir veya birden fazla uluslararası yatırımcının

³⁵⁶ OECD; "Transfer Pricing Quidelines for Multinational Enterprises and Tax Administration", www.oecd.org/publications.

tamamına sahip olarak veya yerli bir veya birkaç firmayla ortaklık halinde gerçekleştirdiği yatırımlar olarak tanımlanmaktadır. Doğrudan yabancı yatırımlar 1970'li ve 1980'li yıllarda daha çok sermaye ihraç eden ülkeler arasında gerçekleşmiş ve 1990'lı yıllarla birlikte giderek artan oranlarda gelişmekte olan ülkelere de gitmeye başlamıştır. 1990'ların başında dünya toplam yatırım hacmi içinde %20 den az bir paya sahip bulunan gelişmekte olan ülkelere giden yatırımlar artarak 1990'ların ortalarında %40'lar seviyesine yükselmiştir³⁵⁷.

Dünya ekonomisindeki serbestleşme ve küreselleşme eğilimleri gelişmekte olan ülkelerin kalkınma hedeflerini başarabilmesinde kendi kaynaklarını ve kapasitelerini geliştirmesi için baskı yapmaktadır. Gelişmekte olan ülkelerin bunları başarabilmesinin tek alternatifi olarak dış finansman ve de özellikle yabancı yatırımlar görülmektedir. Ulusötesi şirketlerin yaptığı doğrudan yabancı yatırımlara karşı gelişmekte olan ülkelerde var olan yaklaşımlar geçmişten günümüze doğru büyük dönüşümler yaşamıştır. 1990'lı yıllara kadar uluslar arası yatırımcılar ve bunların yaptığı yatırımlara karşı büyük bir şüphenin var olduğu görülmektedir. Yabancı yatırımlar, ülke egemenliklerini tehlikeye sokacağı, orta ve uzun vadede gelirden çok kaynak çıkışına yok açacağı ve dolayısıyla sömürgeciliğin bir aracı olduğu ve bu nedenle de çok katı kısıtlamalarla bir imkan olarak düşünülmüştür. Ancak tarihsel süreçte gelişmekte olan ülkelerin doğrudan yabancı yatırımlara bakışı çok büyük ölçüde değişim göstermiş ve gelişmekte olan ülkelerin çok büyük çoğunluğu doğrudan yabancı yatırımları sömürgecilik olarak görmek yerine kurtarıcı olarak görmektedirler.

Bunun sonucunda doğrudan yabancı yatırımlar açısından ilgi çekici gelişmeler ortaya çıkmaktadır. Yabancı yatırım seviyesindeki artışlar ve ülkelere sağladıkları imkanlar ülkeler tarafından görülmüş ve ülkeler bu yatırımları çekebilmek adına kıyasıya rekabet içerisine girmişlerdir. Dünyanın bir çok ülkesi yatırım cazibelerini artırıcı reform politikaları uygulamakta en etkili araçları geliştirmeye çalışmakta, devlet

³⁵⁷ DPT, Sekizinci Beş Yıllık Kalkınma Planı, Doğrudan Yabancı Sermaye Yatırımları Özel İhtisas Komisyonu Raporu, DPT:2514-ÖİK:532, Ankara , Mayıs-2000, s.1-2.

yardımları başta olmak üzere çok büyük vergisel teşvikler uygulama yoluna gitmektedirler³⁵⁸.

Küresel sermaye gittiği ülkelerden birçok ayrıcalıklar istemektedir. Bu ayrıcalıklar daha çok kendisini vergilemede muafiyet ve istisnalar olarak göstermektedir. Bir kısım ülkelerde ise bu muafiyetler tüm ülkeyi serbest pazar haline çevirerek, hiç vergi almama şeklinde uygulanmaktadır. Küresel sermaye sahipleri karlarını arttırabilmek için hiç vergi vermeme yönünde eğilim göstermektedirler. Bu nedenle yabancı yatırımcılar, ya hiç vergi vermeyeceği ya da çok düşük vergi vereceği ülkeleri faaliyet alanı olarak seçmektedir.

Diğer gelişmekte olan ülkelerde olduğu gibi Türkiye’de de 1980’li yılların başına kadar uygulanan ithal ikameci sermaye birikimi modeli uygulanarak yabancı sermayeye karşı olumsuz bir tavır ortaya konmuştur. 24 Ocak 1980 kararlarıyla birlikte, müdahaleci mekanizmalar kaldırılarak piyasa mekanizması hakim kılınmış ve sermaye hareketleri serbestleştirilmiştir. Bu serbestleşme vergi kanunlarında yapılan düzenlemelerle desteklenerek, Türkiye’ye yabancı sermaye girişi sağlanmaya çalışılmıştır.

Türkiye’de yabancı sermayeyi teşvik için “Yabancı Sermayeyi Teşvik Kanunu” 1954 yılında çıkarılmıştır. Fakat hem dış ticaret hem de vergi mevzuatımızda bırakın yabancı sermayeyi çekmeyi yerli sermayeyi dahi yurt dışına kaçırarak hükümler bulunması ve özellikle 1990 yılından sonra yaşanan yüksek faiz politikaları nedeniyle istenilen hedefe ulaşamamıştır. Türkiye’nin gelişmekte olan 10 büyük pazar arasında yer aldığı çeşitli raporlarda belirtilmektedir. Fakat rakamsal olarak baktığımızda Türkiye’ye giren yabancı sermaye 1995 yılında 885 milyon dolardan, 2001 yılında 3.2 milyar dolara çıkmış olmasına rağmen, krizler sonrasında 2002’de 1 milyar dolara, 2003’de de 700 milyon dolara gerilemiştir.

Yabancı sermayeyi teşvik edebilmek amacıyla muafiyet ve istisnaların vergi hasılatı üzerinde kısa ve uzun vadede farklı etkileri mevcuttur. Vergi kolaylığı sağlayarak

³⁵⁸ Birol Kovancılar, “Türkiye’de Yatırım İkliminin Geliştirilmesi ve İstihdamın Artırılmasına Yönelik Öneriler”, Türkiye’de Yatırım İkliminin Geliştirilmesi ve İstihdamın Artırılmasına İçin Çözüm Önerileri, HUV, Ekonomik ve Mali Araştırmalar Yarışması, Yayın No:15, Ankara-2003, s. 19

yabancı sermayeyi kendisine çekmeye çalışan bir ülke kısa dönemde belirli bir vergi kaybını göze almak zorundadır. Ancak orta ve uzun vadede yapılan yatırımların meydana getireceği üretim ve istihdam artışı milli geliri arttıracak ve buna paralel olarak da vergi gelirlerinde bir artış sağlanabileceği belirtilmektedir. Görüldüğü gibi küreselleşen dünyada diğer ülkeler gibi Türkiye de, yabancı sermayeyi kendisine çekebilmek için vergi kolaylıkları sağlamış olmasına rağmen bu konuda başarılı olamamıştır³⁵⁹.

8.6.7- Türev Ürünler

1970'lerde ortaya çıkan döviz kurlarındaki dalgalanmalar sonucu mali kuruluşlar ciddi şekilde kur riski ile karşı karşıya kalmışlardır. Yine aynı dönemlerde uluslararası para piyasalarındaki faiz haddi dalgalanmaları da ciddi bir faiz riski sorununu gündeme getirmiştir. Türev ürünler 1970'lerde ortaya çıkan ve finansal riskleri ortadan kaldıracak ürünlere olan talep sonucunda gelişmiştir.

Değeri başka bir finansal varlığın veya malın değerine doğrudan bağlı olan finansal araçlar, türev araç olarak adlandırılmaktadır. Piyasalarda var olan türev ürünler forward, swap, future ve opsiyon işlemleri olarak belli başlı dört kategoride toplanmaktadır. Türev araçlar, varlığın sahipliğinin el değiştirmesine gerek olmaksızın, bu varlıkla ilgili hak ve yükümlülüklerin ticaretine imkan sağlar. Türev araçlar, riskten korunma veya getirisi değişken (örneğin değişken faizli tahvil) olan araçların, getirisi sabit olan araçlarla (örneğin sabit faizli tahvil) değiştirilmesi amacıyla kullanılabilir.

Küreselleşmeye paralel olarak dünyada dolaşan sermayenin artması, çok sayıda yeni mali araçta ortaya çıkarmıştır. Bu araçlar küreselleşen dünyada gelişmekte olan ülkelere yönelmiştir. Gelişmekte olan ülkelerde mali derinleşme olarak nitelendirilen bu finansal varlıkların, toplam gelire oranının arttığı görülmektedir³⁶⁰.

³⁵⁹ UNCTAD, World Investment Report 2003, s.10
³⁶⁰ Arın, a.g.m.,s.577.

Genel olarak türev ürünler; faize, dövize, hisse senedine ve mal fiyatlarına bağlı türevler olarak dört ana başlık altında toplanmaktadır. Bu ürünlerin işlem gördükleri piyasalar da türev piyasaları olarak adlandırılmaktadır.

E-ticaret ve benzeri küresel araçlarla elde edilen kazançların tespiti konusu, türev ürünlerde de yaşanmaktadır. Türev ürünlerden kişisel fayda sağlayanların belirlenmesi, işlemlerin tespiti ya da vergi yargısı açısından çok büyük sorunlar bulunmaktadır. Bu ürünlerin kullanımının ortaya çıkardığı güçlüklerden biri, belirsizliklerden ve istikrarsızlıklardan faydalanarak vergiden kaçınmada kullanılabilir. Bu işlem sermaye geliri ile sermaye kazanç ve kayıpları ya da kar payları ile faizler arasındaki farklılıkların, ayırt edilemez hale gelmesinden kaynaklanmaktadır. Türev ürünlerin yaygın kullanımı ile artık kaynakta tevkifat yoluyla sınır ötesi yatırımlardan elde edilen gelirlerin vergilendirilmesi mümkün görünmemektedir³⁶¹.

Türkiye’de de türev ürünlerin piyasasını oluşturmaya yönelik olarak Sermaye Piyasası Kurulu’nca gerekli yasal düzenlemeler yapılmıştır. Ancak olayın vergi düzenlemesi ayağına ilişkin herhangi bir düzenleme bugüne kadar yapılmış değildir. Türev ürünlerinin Türkiye’deki uygulamasında Maliye Bakanlığı ile mükelleflerin arasında ihtilaflar çıktığı ve uyuşmazlıkların vergi mahkemelerine taşındığı bilinmektedir.

8.7- Değerlendirme ve Öneriler

İletişim ve ulaşım teknolojilerinde yaşanan gelişmeler dünyayı adeta yeniden düzenlemiştir. Bu teknolojik gelişmeler, mal ve finans piyasalarının hızlı gelişimi ve birbirine uyumu da eklenince, dünya ekonomisi tek bir Pazar haline gelmiştir. Küreselleşme olarak adlandırılan bu süreç, ülke ekonomilerinin dünya ekonomileriyle bütünleşmesini sağlamaktadır. Çok farklı ölçekte ve farklı sektörlerde faaliyet göstererek üretimde bulunan çok uluslu şirketler de, küresel bir rekabet ortamının oluşmasına katkıda bulunmaktadır.

361 Tanzi; a.g.m., s. 167.

Küreselleşmenin özellikle gelişmekte olan ülkeler için bir kurtarıcı olduğu söylemleri kadar, bu ülkeler için daha da yıkıcı olduğu yönündeki görüşlerde ağırlık kazanmaya başlamıştır. Her iki söyleminde tam olarak doğru olduğunu kabul edemeyiz. Çünkü küreselleşmeden büyük faydalar sağlayan ülkeler olduğu kadar, büyük zararlar içinde bulunan ülkelerde bulunmaktadır. Fakat genel olarak kabul edilen küreselleşmenin bir kaçınılmaz olay olduğu ve bunun önünde hiçbir şekilde durulamayacağıdır. Bu nedenle bütün ülkeler, küreselleşmeden kaçmayı düşünmek yerine kendilerine en çok faydayı ve en az maliyeti getirecek politikalar üretme yönünde çaba harcamalıdır. Şu da bir gerçektir ki bu politikaları üreten ve küreselleşmeye çabuk uyum sağlayabilen ülkelerin GSMH seviyeleri artış göstermektedir.

Türkiye açısından da benzer durum söz konusudur. Küresel sermaye hareketlerini ülkemize çekebilmek için küreselleşmeye uyum sağlayacak ekonomik, siyasi, hukuki ve idari yapılanmaları bir an önce gerçekleştirmeliyiz. Aksi takdirde küreselleşmenin maliyetleri faydasının çok üzerinde olmaya devam edeceğine hiç şüphe yoktur.

Bu çerçevede genel olarak küreselleşmenin olumsuz etkilerini ortadan kaldırmanın çok kolay olmadığı bilinmekle birlikte, küreselleşmenin olumsuzlukları arasında yer alan vergi kayıp ve kaçakları üzerindeki etkilerini göreceli olarak azaltmak için aşağıda belirtilen önlemleri almak gerekmektedir:

- Küreselleşme boyutunda ülkeler bu sorunları tek başlarına çözmeye muktedir değildirler. Vergi rekabeti hemen hemen tüm ülkeler için zararlı bir boyut haline gelmiştir. Bu nedenle tüm ülkelerin dahil olacağı bir çözüm üretmek zorunluluğu ortaya çıkmaktadır. Bu noktada Tanzi, diğer uluslararası kurumlar gibi “Dünya Vergi Teşkilatı” kurmayı önermektedir.

- Zararlı vergi rekabetinin olumsuzluklarını ve gerekçelerini dikkate aldığımızda, mali idarenin vergi oranlarını yeniden gözden geçirme gereği ortaya çıkmaktadır. Yani vergi politikalarını hazırlayanlar, vergi oranlarının yüksekliğini dikkate alarak vergi gelirlerinde düşüşe neden olan bu oranları makul düzeye çekmek ve yeni vergi teknikleri geliştirmek zorundadırlar. Ayrıca bu bağlamda vergi konularının genişletilmesi de vergi kayıpları ve sapmalarını engelleme yolunda bir çaba olacaktır.

- Vergi cennetlerine kayan sermaye hareketlerinin önemli bir kısmı, sermayenin çıktığı ülkedeki kayıt dışılıktan kaynaklanmaktadır. Yani kayıt altına alınmamış sermaye hareketleri bu vergi avantajı olan ülkelere kaymıştır. O halde kayıt dışılığın önlenmesi bu sermayenin ülkede kalmasında önemli bir önlem olarak belirtilebilir.
- Vergi cenneti ülkelerin daha şeffaf olmaya ve yine bu ülkeleri bilgi alışverişinde bulunmaya zorlamak uluslararası kuruluşlarla mümkündür.
- Sıcak para hareketlerinin olumsuz sonuçlarını ortadan kaldırmak ya da en aza indirmek amacıyla teklif edilen Tobin Vergisi üzerinde detaylı bir şekilde düşünmek gerekecektir. Bu verginin uygulamaya girmesi ancak yine uluslararası anlaşmalar ve kurumlarla mümkün olabilecektir. Aksi halde bu verginin uygulanmasına uluslararası finans sektörlerince gösterilecek tepki ve uygulamalardaki teknik sorunlar bu verginin tek başına bir ülke tarafından uygulama şansını ve başarısını önemli şekilde etkileyecek ve bir sonuç alınmayacaktır.
- Vergi kayıplarını önlemek için, mükelleflerin işlemlerini daha rahat izleyebilmek açısından kredi kartı kullanımını özendirilerek, fiziki para kullanımı daha aza indirgenmelidir. Böylelikle mükellefin borç-alacak ilişkisi ve gelirlerin kavraması daha kolay hale gelecektir.
- Ekonomik ilişkilerin ve mali problemlerin daha girift hale geldiği günümüzde küreselleşmenin ortaya çıkardığı mali sorunlara hakim, bilgisayar teknolojilerini iyi bilen nitelikli personel yetiştirmek ve onları mali idarede istihdam etmek bahsi geçen sorunları minimuma indirmede yardımcı olacaktır.
- Yeni teknolojiler kullanmak suretiyle –özellikle bilgisayar teknolojileri- vergi kayıp ve kaçakları ile ilgili olumsuzlukları azaltmanın yanı sıra vergi idaresinin ve vergi tahsilatının etkinliğini arttırmak suretiyle bu kayıp ve kaçaklarını azaltmak mümkün olabilecektir.

SONUÇ

Vergi planlaması; şirketlerin yapılarının ve örgütlenmesinin, iş yapma şekil ve süreçlerinin, vergi kanunları ile ilgili diğer mevzuatta yer alan indirim istisna ve muafiyetlerin, çifte vergilemeyi önleme anlaşmalarının, vergisel avantaj sağlayarak ve vergi yükünü en aza indirecek şekilde yasal düzenlemeler ile uyumlu olarak gerçekleştirilen sistemli bir çalışmadır.

Vergi planlama çalışmasında, öncelikle şirketin yapısı, üretim , yatırım, stok ve pazarlama süreçleri ile finansman yapısı hakkında yasal kayıtlar üzerinde yapılacak bir incelemeyle şirketin ve bağlı bulunduğu grup hakkında ayrıntılı bilgiler toplanır.

Toplanan bu bilgiler ile vergi planlaması hizmetini verecek denetim ve danışmanlık ekibi sektöre ilişkin hem Türkiye hem de dünyadaki uygulamalardan elde ettiği tecrübeler ışığında yerel ve uluslararası mali mevzuatta yer alan düzenlemelerden yararlanmak suretiyle işletmenin ihtiyaçları ve kullanılacak vergi planlama yöntemlerini belirler.

İşletmede halen uygulanmakta olan vergi planlama yöntemleri incelenir ve işletmenin tespit edilen vergi planlama ihtiyacını karşılama düzeyi tespit edilir ve bu çalışma, işletmenin ve bağlı bulunulan şirketler grubunun mevcut vergi risklerinin tespit edilmesinde içermektedir.

Vergi planlama çalışması, yerel ve uluslararası mali mevzuatta yer alan indirim, istisna ve muafiyetlerden faydalanarak tamamen yasal olarak maksimum vergi tasarrufu sağlayarak işletmenin kendi yapısına uygun olarak uygulanabilecek ve faydalı çözümler üretilmesini amaçlamaktadır.

Bu amaçla aşağıda örneklerine yer verdiğimiz çeşitli vergi planlaması araçları kullanılabilir.

- Şirketin ve bağılı bulunulan şirketler topluluğunun yeniden yapılandırılması (devir, birleşme ve satın alma)
- Şirketin üretim ve satış maliyet yapısının yapısının yeniden gözden geçirilmesi
- Şirketin satış ve pazarlama faaliyetlerinin gözden geçirilmesi
- Şirketin üretim ve yatırım finansman yöntemlerinin alternatif finansman yöntemleri ile karşılaştırılması
- Şirketin harcama (genel gider) politikalarının değerlendirilmesi
- Mali mevzuatta yeralan teşvik ve indirim uygulamalarının değerlendirilmesi
- Çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarının değerlendirilmesi
- Yurt dışında şirket kurulması, serbest bölge ve offshore uygulamaların değerlendirilmesi
- Şirketin tahsilat ve ödeme süreçleri ile nakit akış durumunun gözden geçirilmesi

Ancak, burada önemli olan husus bu işlemlerin yapılmasında uzman olan kişi ve kuruluşlar ile birlikte vergi planlaması uygulamalarının yapılmasıdır. Çünkü vergi ve finans uygulamaları çok dinamik bir özellik taşır. Sürekli değişiklik ve gelişmelere uygun faaliyet gösterilmesini zorunlu kılmaktadır. Her işletmenin etkin bir biçimde bu değişiklikleri takip etmek için kendi bünyelerinde ayrı bir danışmanlık ekibi kurması ise son derece zor ve önemli bir finansal yüküdür.

Sonuç olarak; mali yükümlülüklerin en az düzeye indirilmesi kayıtlı ekonomi içindeki işletmelerin rekabet güçlerini artıracaktır. Mali yükümlülüklerin yasal çerçevede kalınarak en aza indirilmesi ancak vergi planlaması gibi sistemli bir çalışmayla başarılabilir. Böyle bir çalışma ise uzmanlık gerektirmektedir. Her işletmenin böyle bir ekibi oluşturması elbette mümkün değildir. Bu da asıl işlerinin vergi planlaması ile şirket ve şirket gruplarının yeniden yapılandırılması olan uzman grupların desteğini almayı gerekli kılmaktadır.³⁶²

³⁶² Cemal İBİŞ, a.g.m

BİBLİYOGRAFYA

- Ağbal, Naci : **Globalleşme ve Vergi Sistemlerinin Geleceği**, Yaklaşım Dergisi, Yıl. 9, S. 105, Eylül 2001
- Akdiş, Muhammet : **Küreselleşmenin Finansal Piyasalar Üzerindeki Etkileri ve Türkiye Finansal Krizleri**, <http://www.ceterisparibus.net>, 2.4.2004.
- Akdoğan, Abdurrahman : **Kamu Maliyesi**, Gazi Üniversitesi İİBF, Yayın No: 67/34, Ankara 1985
- Akdoğan, Abdurrahman : **Vergileme Politikası, Gelir ve İkame Etkileri Açısından İzlenebilecek Gelir Vergisi Politikasının Değerlendirilmesi**, Gazi Üniversitesi, İİBF dergisi, Cilt:1, Sayı:2.
- Akgüç, Öztin : **Finansal Yönetim**, 7. baskı, Avcıol Yayınları, İstanbul, Mart-1998
- Akın, Emrah : **İhracattan Elde Edilen Hasılda Götürü Gider Uygulaması**, Yaklaşım Dergisi / Temmuz 2006 / Sayı:163; <http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/makaleler/2006078246.htm>
- Aktan-Dileyici-Vural, Coşkun Can – Dilek – İstiklal Y. : **Vergileme Ekonomisi ve Vergileme Psikolojisi**, Seçkin Yayınları, Ankara, 2006, s.136
- Aktan-Şen, Coşkun -Hüseyin : **Globalleşme, Ekonomik Kriz ve Türkiye**, TOSYÖV, Ekonomik ve Siyasal Araştırmalar Serisi No:1, Ankara Kasım 1999, s.13.
- Anbar, Adem : **E- Ticarete Karşılaşılan Sorunlar ve Çözüm Önerileri**, [http:// iktisat.uludag.edu.tr// dergi, 11/T-adem/T/adem.htm](http://iktisat.uludag.edu.tr//dergi,11/T-adem/T/adem.htm). s.1
- Arın, Tülay : **Türkiye’de Mali Küreselleşme ve Mali Birikim İle Reel Birikimin Birbirinden Kopması**, Der: A.H.Köse-F.Şenses-E.Yeldan; Küresel Düzen: Birikim, Devlet ve Sınıflar, İktisat Üzerine Yazılar I, Korkut Boratav’a Armağan, İletişim Yayınları, İstanbul-2003

- Aydın, Selda : **Küreselleşme ve Vergisel Boyutu**, Yaklaşım, Sayı: 103, Temmuz 2001
- Ay-Meriç, Hakan -Metin : **Küreselleşme Olgusu Bağlamında Vergi Kayıp ve Kaçakları**; E-yaklaşım / Haziran 2004 / Sayı: 11; www.yaklasim.com.tr
- Aytulun, Arif : **Vergi Sadece Tabana Mı Yayılmalı?**; E-yaklaşım / Nisan 2005 / Sayı: 21, www.yaklasim.com.tr
- Bakkal, Ufuk : **Küreselleşen Dünyadaki Temel Ekonomik ve Mali Sorunlar ve Türkiye'ye Yansımaları**, İÜ İktisat Fakültesi Maliye Araştırmaları Konferansı, 41. Seri, Yıl 2002, İstanbul 2003, s. 103.
- Balkanlı, A.Osman : **Küresel Ekonominin Belirleyici Faktörleri Üzerine**, Uludağ Üniversitesi İİBF Dergisi, Cilt: XXI, Sayı: 1, 2002, s. 14
- Bıyık-Kıratlı, Recep -Aydın : **Vergi Teşvikleri ve Korumaları**, Maliye Hesap Uzmanları Derneği yayını, İstanbul-2001
- Bilici, Nurettin : **Vergi Cenneti Ülkeler, Türkiye'deki Vergi Kaçakçılığın Etkisi ve Soruna Çözüm Arayışları**, E-yaklaşım / Haziran 2004 / Sayı: 11
- Bretschler-Frank Hettich, Lucas -Frank : **Globalisation, capital mobility and Tax Competition: Theory and evidence For OECD Countries**, European Journal of Political Economy V. 18, (2002)
- Cangir, Niyazi : **Vergide Rekabet ya da Vergi Politikasının Değişen İşlevi –I, II**, Yaklaşım, Temmuz 2000, Yıl: 8, Sayı: 91 Ağustos 2000, Yıl: 8, Sayı: 92,
- Closkey, William Mc : **Tax Administrations and International Cooperation, United Nations**, November 11, 2002, Erişim: http://www.ciaf.org/doc/docu/pape/impact_globalization_ta_mc_closkey.pdf
- Cnossen, Sijbren : **What Kind of Corporation Tax?**, Bulletin International Bureau of Fiscal Documentation, January 1993.

- Coşkun, İsa : **Avrupa Birliği'nde Şirketlerin Vergilendirilmesine İlişkin İyi Uygulama Kuralları**; Yaklaşım Dergisi / Temmuz 2006 / Sayı: 163
- Çağan, Nami : **Vergilendirme Yetkisi**, Kazancı Yayınları-İstanbul, 1982
- Çağan, Nami : **Avrupa Topluluğunda Vergi Politikası ve Türk Vergi Sistemi**, Hacettepe Üniversitesi, İİBF Maliye Bölümü Yayını, Ankara, 1990,
- Çağan, Nami : **Anayasa Tasarısında Vergi ve Benzeri Mali Yükümlülükler**, Vergi Dünyası, Eylül 1982, Sayı:13
- Çamlıca, Mustafa : **Kurumlar Vergisi Sistemimiz ve Kar Paylarının Vergilendirilmesinin Türk Vergi Uygulaması ve Uluslararası Vergilendirme Açısından Değerlendirilmesi (I)(II)"**, Yaklaşım, Yıl:3, Ocak 1995, Sayı: 25 s.3746, Yıl:3, Şubat 1995 Sayı: 26
- Çamlıca, Mustafa : **Uluslararası Vergiden Kaçınma, Vergi Kaçakçılığı ve Vergi Anlaşmalarının İstismarı**, Vergi Sorunları, Haziran 1996, Sayı: 93
- Çamlıca, Mustafa : **Hollanda Türkiye Vergi Anlaşması Çerçevesinde Şube Kazançlarının Vergilendirilmesi**, Yaklaşım, Ekim-1999
- Çamlıca, Mustafa : **Taxation of Dividends and Branch Profits in Turkey with particular reference to Article 10 of The Double Tax Agreements in Effect**, Interfax, 1996, Sayı:1
- Çevik, Savaş : **Küreselleşen Dünyada Vergi Politikası: Vergi Politikasında Dönüşüm ve Küresel Sorunlar**, Vergi Dünyası Dergisi, S. 270, Yıl. 23, Şubat 2004
- Çiçek, Halit : **Psikolojik ve Sosyal Yönden Yükümlülerin Vergiye Karşı Tutum ve Tepkileri (İstanbul İli Anket Çalışması)**, İSMMMO Yayınları No:65

- Çolak, Mustafa : **Vergisel Reaksiyon, Çözüm Önerileri, Asgari Kazanç Projeksiyonu ve Fahri Müfettişlik Kurgusu**, E-yaklaşım / Kasım: 2003 / Sayı: 4
- Denet, **5520 Sayılı Yeni Kurumlar Vergisi Kanunu** Sirküler No:2006/066 Tarih:22.06.2006
- Doğan, İzzettin : **Türk Anayasal Düzeninin Avrupa Toplulukları Hukuk Düzeniyle Bütünleşme Sorunları**, İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayını No: 2473/555, İstanbul, 1979
- Dolanbay, Coşkun : **E-Ticaret Strateji ve Yöntemleri** , Ankara, Ağustos 2000, s. 8.
- Donay, Süheyl : **Vergi Barışı Yorum ve Açıklaması**, Vedat Kitapçılık, İstanbul-2003
- Dönmez, Recai : **Vergi Hukuku Açısından Küreselleşme ve Elektronik Ticaret**, <http://home.anadolu.edu.tr/~rdonmez>.
- Duman, Ömer : **Değersiz Alacaklar ve Vazgeçilen Alacaklar**, Vergi Dünyası, Aralık 2001
- Ekmekçi, Esra : **Kurumlar Vergisinde Dar Yükümlülük**, Kazancı Hukuk Yayınları No:132, İstanbul-1994,
- Ekmekçi, Esra : **Küreselleşme ve Vergilendirmede Yeni Eğilimler**, Kazancı Yayınevi, 2003
- Engin, İsmail : **Vergi Rekabeti, AB ve Türkiye, Avrupa Birliğine Geçiş Süreci ve Türk Kamu Maliyesinin Uyumu**, 17. Türkiye Maliye Eğitimi Sempozyumu, Mayıs-2002, TÜRMOB Yayınları-185
- Erdikler, Şaban: **Vergi Cennetlerine Yapılacak Ödemelerin Vergisel Boyutu**, Yaklaşım Dergisi / Eylül 2006 / Sayı: 165
- Erdut, Zeki : **Küreselleşme Bağlamında Uluslararası Sosyal Politika ve Türkiye**, Dokuz Eylül Yayınları, İzmir-2002, s.1
- Erginay, Akif : **Kamu Maliyesi**, 11. Baskı, Turhan Kitabevi, Ankara, 1985, s. 26.
- Erginay, Akif : **Vergi Hukuku**, 14. Baskı, Savaş Yayınları, Ankara, 1990, s. 11

Ergülen- Erdem,	Güneri -Hayrettin :	Vergi Kanunlarındaki Vergi Avantajları, Yaklaşım Yayınları, Ankara- 2000
Erdikler,	Şaban	Vergi Cennetlerine Yapılacak Ödemelerin Vergisel Boyutu, Yaklaşım Dergisi / Eylül 2006 / Sayı: 165
Eriñç,	Yeldan :	Küreselleşme Sürecinde Türkiye Ekonomisi. İletişim Yayınları, 2001
Eyüpgiller,	S. Saygın :	Vergiden Kaçınma ve Vergi Peçelemesi; Yaklaşım, Mayıs-2002
Eyüpgiller,	S. Saygın :	Uluslararası Zarar Verici Vergi Rekabeti ve Vergi Cennetleri, Yaklaşım Yayınları, 2002, Ankara. Eyüpgiller S. Saygın, Uluslararası Zarar Verici Vergi Rekabeti ve Vergi Cennetleri, Yaklaşım Yayınları, 2002,
Eyüpgiller,	S. Saygın :	Vergi Cennetleri ve Tercihli Vergi Sistemleri: Uygun Olmayan Vergi Rekabetinin 1998 OECD Vergi Komitesi Raporu Işığında Değerlendirilmesi, Vergi Dünyası, Sayı 222, Şubat 2000.
Ginsberg,	Anthony	International Tax Havens, 1990, Usa
Göktaş,	Abdülkadir :	Vergi Kaçakçılığı Konusunda Uluslararası İşbirliği İmkanları; http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/makaleler/ Temmuz 1999
Güçlü- Ak,	Sami – Mehmet Zeki :	Türkiye'nin Küreselleşme Süreci ve Ekonomik Kriz, Yeni Türkiye Dergisi, Ekonomik Kriz Özel Sayısı, Kasım-Aralık 2001, Yıl. 7
Günaydın,	İhsan :	Vergi Cennetlerinin Özellikleri ve Kullanımları, Vergi Sorunları, 1999, Sayı: 126
Günaydın,	İhsan :	Uluslararası Transfer Fiyatlamasının Vergisel Amaçları, Vergi Dünyası Dergisi, S. 216, 1999
Günaydın- Benk,	İhsan - Serkan :	Globalleşmenin Vergi Sistemlerinde Ortaya Çıkardığı Sorunlar ve Çözüm Yolları-I' , Vergi Sorunları, Sayı 179
Güneş,	Gülşen :	Verginin Yasallığı İlkesi, Afa Basım Yayın Dağıtım, İstanbul, 1998, s. 190, 191

- Güneş, İsmail : **Elektronik Ticaretin Vergilendirilmesinin Uluslararası Boyutu**, http://www.bilgiyonetimi.org/cm/pages/mkl_gos.php?nt=241,
- Güngör, A. Feridun : **Vergisiz Hisse Değişimi Yoluyla Ortaklık Yapılarının Değiştirilmesi Uygulaması**, Yaklaşım Dergisi, Kasım-2002
- Güngör, A.Feridun : **Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları Kapsamında Temettü Vergilemesi**, Yaklaşım, Yıl:5, Mart 1997, Sayı: 51 s.18-26, Yıl:3, Nisan 1997 Sayı: 52, s.51-61.
- Güngör, A.Feridun : **ÇVÖ Anlaşmaları Kapsamında Uluslararası Taşımacılık Kazançlarının Vergilendirilmesi**, Yaklaşım, Yıl:5 Sayı:54, Haziran:1997, sf:46-52, Yıl:5 Sayı:55, Temmuz:1997, sf:28-35
- Heper-Hoşyumruk, Fethi - Şennur : **Vergi Cennetleri İle İlgili Çalışmalarda Son Durum –II**, Yaklaşım, Sayı: 117, Eylül 2002, s.31
- Hines-Eric M.Rice, James R. - Eric M. : **Fiscal Paradise: Foreign Tax Havens and American Business**, National Bureau of Economic Research, Working Paper No: 3477, October 1990, s.29
- Hoşyumruk, Şennur : **Vergi Cennetleri, Tercihli Vergi Rejimleri ve Zarar Verici Vergi Rekabetinin OECD Ülkeleri ve Türkiye Açısından Değerlendirilmesi**, Anadolu Üniversitesi, AÖF Yayınları:No.775, Eskişehir-2003
- İbiş, Cemal : **İşletmelerde Vergi Planlaması**, Mali Çözüm Dergisi, İSMMMO yayını, Yıl:14 , Sayı:68 Temmuz-Ağustos-Eylül 2004, s.72-79
- İnce, Murat : **Elektronik Ticaret: Gelişme Yolundaki Ülkeler İçin İmkanlar ve Politikalar** , DPT Yayınları, Ankara,1999.
- İncekara, Ahmet : **Küreselleşme, Ekonomik Kriz ve Türkiye**, Yeni Türkiye Dergisi, Ekonomik Kriz Özel Sayısı, Kasım-Aralık 2001, Yıl. 7, S. 42, s. 929.
- Gordon, Richard A.: **Tax Havens and Their Use by United States Taxpayers, An Overview**, IRS Report, Ocak 1981

- Kaneti, Selim : **Vergi Hukuku**, 2. Bası, İstanbul-1989
- Kapusuzoğlu, Tuncay : **Transfer Fiyatlandırması Nedir?**, Vergi Dünyası Dergisi, Eylül 1998
- Karaca, Yüksel : **Zararlı Vergi Rekabeti ve Vergi Cennetleri: OECD Bünyesindeki Çalışmalar Ne Aşamada**, Vergi Dünyası, Haziran 2001, s.90.
- Karaca, Yüksel : **Zararlı Vergi Rekabetinden Zararlı Vergi Uygulamalarına: OECD Projesine İlişkin 2001 Raporu Yayınlandı**, Vergi Sorunları, Ocak 2002, s. 44
- Karsan, M. Erol : **Vergi Kaçırma ve Vergiden Kaçınma İle Mücadelede Uluslararası İşbirliği**, Maliye ve Gümrük Bakanlığı Araştırma, Planlama ve Koordinasyon Kurulu Yayını, 25 Mart 1984, İstanbul, s. 55
- Kerney, A.T. : **Measuring Globalization**, Foreign Policy Magazine, www.foreignpolicy.com.
- Kırbaş, Sadık : **Vergi Hukuku**, 10. Baskı, Siyasal Kitabevi, Ankara, 1998
- Kızılot, Şükrü : **Türk Vergi Hukukunda Örtülü Sermaye ve Örtülü Kazanç**, Yaklaşım Yayınları, Ankara 2002
- Kızılot, Şükrü : **Firmaya Otomobil Yerine Minibüs Almanın Avantajları**, Hürriyet, 26.07.2005
- Kızılot, Şükrü : **KDV Kanunu ve Uygulaması**, Föy volant, Yaklaşım Yayınları, Cilt: 4
- Kızılot, Şükrü : **Şirketler Muhasebesi Vergilendirilmesi ve Hukuku**, Yaklaşım Yayınları, Ankara 1999
- Kovancılar, Birol : **Türkiye’de Yatırım İkliminin Geliştirilmesi ve İstihdamın Artırılmasına Yönelik Öneriler, Türkiye’de Yatırım İkliminin Geliştirilmesi ve İstihdamın Artırılmasına İçin Çözüm Önerileri**, HUV, Ekonomik ve Mali Araştırmalar Yarışması, Yayın No:15, Ankara-2003, s. 19

- Koyuncu, Mesut : **Örtülü Sermaye Örtülü Kazanç Dağıtımı ve Uluslararası Transfer Fiyatlandırması**, Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayını, Mayıs 2005
- Kumrulu, Ahmet : **Vergi Hukukunun Bir Kısım Anayasal Temelleri**, AÜHFD, Cilt: 36, Sayı: 1, Ankara, 1979, s. 15; A. Tavşancı, agm
- Maç, Mehmet : **Personele Verilen Temettü İkramiyelerinin Gider Kaydedilmesi ve Stopaja Tabi Tutulması**, Vergi Dünyası; Nisan 1990
- Mat, Hidayet : **Avrupa Birliği'ne Giriş Sürecinde Serbest Bölgeler**, E-Yaklaşım / Mayıs 2005 / Sayı: 22
- Mitchell, Danial J. : **An OECD Proposal To Eliminate Tax Competition Would Mean Higher Taxes And Less Privacy I**, The Heritage Foundation, 20 April 2002; <http://www.heritage.org/Library/backgrounder/bg1395.html>.
- Nadaroğlu, Halil : **Kamu Maliyesi Teorisi**, Beta Yayınları, 11. Baskı, İstanbul 2000
- Oktar, Ateş : **Vergi Hukuku**, Filiz Kitapevi, İstanbul 2005
- Oktar, Cholpan : **İşletmelerde Vergi Planlaması ve Türkiye Örneği**, Filiz Kitapevi, İstanbul 2004
- Owens, Jeffrey : **Towards World Tax Co-Operation**, OECD Observer, 19.October.2000, OECD: http://www.oecdobserver.org/news/printpage.php/aid/271/Towards_world_tax_co-operation.html [22.02. 2002]
- Öncel, Yenal : **Transfer Fiyatlaması, Örtülü Kazanç Dağıtımı ve Vergilendirme**, İ.Ü. İktisat Fakültesi Maliye Araştırma Merkezi Konferansları 41. Seri, Yıl 2002, İ.Ü. Yayın No: 4375, İktisat Fakültesi Yayın No: 571, Maliye Araştırma Merkezi Yayın No: 86, İstanbul 2003.
- Öncel- Kumrulu- Çağan, Mualla – Ahmet – Nami : **Vergi Hukuku**, Turhan Kitabevi, 13. Baskı, Ankara, Mayıs-2006

- Öner, M.Yavuz : **Küreselleşme Sürecinde Ortaya Çıkan Vergi Sorunları** ,www.yaklasim.com.tr, e-yaklaşım / Şubat 2004 / Sayı: 7
- Öz, N. Semih : **Zarar Verici Vergi Rekabetine Karşı Yapılan Uluslar arası Çalışmalar**, Vergi Sorunları, Sayı: 143, Ağustos 2000
- Öz, N. Semih : **Vergi Cennetleri Konusunda Yapılan Uluslararası Çalışmalar**, Yaklaşım, Sayı: 139, Temmuz 2004
- Öz, N. Semih : **Vergi Cennetlerinde Faaliyette Bulunan Mükelleflere Uygulanacak Olası Yaptırımlar**; Yaklaşım Dergisi / Eylül 2004 / Sayı:141
- Öz, N. Semih : **Zarar Verici Vergi Rekabeti Konusunda OECD'nin 2004 Yılı İlerleme Raporu**, E-Yaklaşım, Sayı: 9, Nisan 2004
- Özcan, Sezai : **İşletmeye Otomobil Yerine Minibüs veya Panel Van Almanın Avantajı**, Yaklaşım Dergisi / Eylül 2005 / Sayı: 153
- Özel, Salih : **Globalleşme (Küreselleşme) ve Vergi İlişkisi**, Yaklaşım, Aralık 1998, Yıl: 6, Sayı: 72
- Özel, Salih : **Birleşen Sermaye Ortaklıklarında Vergi Avantajları**, Yaklaşım Dergisi / Ekim 2004 / Sayı:142
- Özkan-Altıparmak, Azzem-Aytekin : **Vergi Yükünün İşletmelerin Yatırım Kararları Üzerine Etkisi**, Yaklaşım, Sayı:55 Temmuz 1995
- Özulucan, Z. Doğan A.: **Değersiz ve Vazgeçilen Alacaklarda Muhasebe işlemleri**; Vergi Dünyası; Temmuz 1998, Sayı. 203
- Özyer, Mehmet Ali : **Vergi Usul Kanunu Uygulaması**, HUD Yayınları, Sf. 516, İstanbul, 2001
- Pazarıcı, Hüseyin : **Topluluk Hukukunun Üye Devletler Hukukuyla İlişkisi**, Avrupa Topluluğu Hukuku Sempozyumu, Danıştay Yayınları, Ankara, 1989, s. 90
- Pehlivan, Osman : **Uluslararası Vergi Hukuku**, Trabzon-2002

- Pekdemir, Recep **Enflasyon Muhasebesi mi? Yoksa Enflasyon Düzeltmesi Vergisi mi?** www.tmud.org.tr /Enflasyon Vergisi.html 31.08.2004
- Pires, Manuel : **International Juridical Double Taxation of Income**, Dewenter 1989
- Ring, Diane M. : **One Nation Among Many: Policy Implication of Cross-Border Tax Arbitrage**, Boston College Law Review, Vol. 44, No: 1, 2002, s.163
- Samuelson, Paul A. : **Economics: An Introductory Analysis**, McGraw Hill; 6. B., New York, 1964
- Santamaria, Dominique Mertens : **Entreprises Europeennes et Mondialisation(1978-1996)**, Leş Etudes de la Documentation Française, Paris 1997
- Saraç, Özgür : **Küresel Bir Köyde Vergileme**, Banka ve Ekonomik Yorumlar Dergisi, Yıl. 36, Aralık 1999
- Sarıkaya, İrfan : **Şirket Devirlerinde Zarar İndirimi Açısından Aktif Büyüklüğünün Anlamı**, Vergi Dünyası, Sayı:246, s.3
- Sarıtaş-Şisman, Mehmet – Bülent : **Amortisman Uygulaması ve Azalan Bakiyeler Usulünden Normal Usule Geçişte Ortaya Çıkan Vergisel Avantaj**, Vergi Dünyası,1999.05.14
- Semercigil, Murat : **Kurumlar Vergisi Kanunu ve Açıklamaları**, Ankara 1995 Feryal Matbacılık San. ve Tic. Ltd. Şti.
- Smith, Stephen : **Tax Havens**, The George Washington University Wasington DC, Minerva Program, 25 June 2002;
- Sonsuzoğlu, Elif **Ödeme Gücüne Göre Vergileme İlkesi**, Yayınlanmamış Doktora Tezi, İstanbul Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, 1997
- Sullivan, Aline : **Recent Storms Expose Tax Havens to Light**, Financial Times, February 18, 2002
- Şahin-Gümüş, Mehmet – Murat : **Gelişmekte Olan Ülkeler ve Türkiye Açısından Küreselleşmenin Fırsat ve Tehditleri**, Mülkiye Dergisi, C. xxvi, S. 240
- Şanver, Salih : **İşletme Vergiciliği ve Türk Vergi Sistemi**, İstanbul 1968

- Şişman, Bülent : **İşletmelerde Vergi Planlaması Yöntemleri;** Yaklaşım Yayınları, Nisan 2003
- Tanzi, Vito : **Globalization and The Future of Social Protection,** IMF Working Paper, WP/00/12
- Tanzi, Vito : **Globalization and the Work of Fiscal Termities**, Finance & Development, Vol: 38, No: 1, March 2001, pp. 34-37. Çev. Hüseyin Şen “Globalleşme ve Vergilemedeki Mali Boşluklar”,. Vergi Dünyası, 241, Eylül 2001
- Tarakçı, Hızır: **Vergi Mevzuatında Amortismanlar ve Enflasyon Karı Oluşturan Müesseseler,** Kılavuz Yayınları, Mart 1997, s.53.
- Taşdelen, Aziz : **Hukuksal Açıdan Türkiye’de Kara Paranın Aklanması ve Önlenmesi,** Turhan Kitabevi, Ankara 2003
- Taşdelen, Aziz : **Hukuksal Açıdan Türkiye’de Kara Paranın Aklanması ve Önlenmesi,** Turhan Kitabevi, Ankara 2003.,309
- Tavşancı, Aykut : **Vergilendirme Yetkisi Açısından Türkiye Cumhuriyeti Anayasası’nın Avrupa Birliği’ne Uyumu,** E-yaklaşım , Ocak 2005 / Sayı: 18
- Turan, Hayrettin : **Sermaye Şirketlerinin Aldıkları Kredileri Başka Şirketlere Kullandırmasının, Katma Değer Vergisi Karşısında Durumu,** Vergi Dünyası, Sayı: 211, Mart 1999
- Turan, Salih : **Vergi Teorisi,** İstanbul 1992, İstanbul Üniversitesi Yayınlarından No:2913,
- Uygur, Ercan : **Kara Para Aklama Faaliyetlerinin Ekonomik Boyutu, in Kara Para Aklama Faaliyetleri ve Önlemler,** TCMB, Ankara, 1999
- Ünal, Noyan Alper : **Değersiz Alacaklar ve Vazgeçilen Alacaklar,** Vergi Dünyası, Aralık 2002, Sayı:256
- Weiner-Ault, Joann M. – Hugh J. : **The OECD’s Report on Harmful Tax Competition,** National Tax Journal, Vol. 51, No: 3, September 1998

- Weishenrieder Alfons : **Fighting International Tax Avoidance: the Case of Germany**, London Institute for Fiscal Studies, 1996, s.37-38
- Yalçın, Hasan : **Yenileme Fonu Ayrılması ve Muhasebesi**, Vergi Dünyası, Aralık 1996
- Yaltı Soydan, Billur : **Uluslararası Vergi Anlaşmaları**, Beta Basım Yayım Dağıtım, İstanbul 1995
- Yaltı Soydan, Billur : **Avrupa Birliğinde Dolaysız Vergiler**, Beta Yayım Dağıtım A.Ş., İstanbul , Kasım 2002
- Yaltı, Billur : **Elektronik Ticarete Vergilendirme**, DER Yayınları No:357, İstanbul, 2003
- Yaltı Soydan, Billur : **2000’li Yılların Vergisel Mozaigi, Günümüz Verilerinden Geleceğin Olasılıklarına II**, Yaklaşım, Sayı: 93,
- Yeldan, Erinç : **Neoliberalizmin İdeolojik Bir Söylemi Olarak Küreselleşme**, Der: A.H.Köse-F.Şenses-E.Yeldan; Küresel Düzen: Birikim, Devlet ve Sınıflar, İktisat Üzerine Yazılar I, Korkut Boratav’a Armağan, İletişim Yayınları, İstanbul-2003, s.428.
- Yetkiner, Erkan : **Vergi Cennetlerinin Sunduğu Bazı Vergi ve Yatırım Avantajları**, Vergi Dünyası, 2001.05.16
- Yetkiner, Erkan : **Vergi Cennetleri ve Yabancı Sermayenin Vergi Cenneti Ülkeleri Seçme Nedenleri**, Vergi Dünyası, Mart 2001, Sayı: 235
- Yurttutan, Beytullah : **Araştırma ve Geliştirme (Ar-Ge) Faaliyetlerine Yönelik Teşvikler**, Yaklaşım Dergisi / Ocak - 2004 / Sayı: 133
- Yükçü-Barutçu, Süleyman - Süleyman : **Makine ve Benzeri Maddi Duran Varlık Değişiminde (Tüm Yönleriyle) Maliyet Analiz ve Vergi Tasarrufu**, Vergi Dünyası Dergisi, HUD Yayını, Ekim 2001, Yıl:20 Sayı:242
- DPT, **Sekizinci Beş Yıllık Kalkınma Planı, Doğrudan Yabancı Sermaye Yatırımları Özel İhtisas Komisyonu Raporu**, DPT:2514-ÖİK:532, Ankara , Mayıs-2000, s.1-2.

DPT;	Sekizinci Beş Yıllık Kalkınma Planı, Vergi Özel İhtisas Komisyonu Raporu , Yayın No: DPT 2597-OİK: 608, Ankara 2001, s: 40.
İstanbul YMM Odası	Mali Mevzuat Platformu , 15.12.2001
Maliye Bakanlığı;	2003 Ekonomik Rapor , Ankara 2004.
OECD	OECD Issues Hit List of Tax Havens and Harmful Tax Regimes , Erişim: www.kpmg.ca/english/services/docs/tax/ctl/ct100071.pdf
OECD	A Process for Achieving A Global Level Playing Field , www.oecd.org /dataoecd/13/0/31967501.pdf [02/07/2004]
OECD	OECD, Harmful Tax Competition An Emerging Global Issue , Paris, 1998
OECD	OECD, International Tax Avoidance and Evasion , 1987
OECD	OECD, OECD Work on Tax Avoidance and Evasion, Summary of the Work of OECD's Committee on Fiscal Affairs on Combatting Tax Avoidance and Evasion, International Tax Avoidance and Evasion Colloquy Strasbourg, 1980, Bureau of Fiscal Documentation, Amsterdam, 1981, s.13; UN, Guidelines
OECD	Projet de l'OCDE sur les Pratiques Fiscales Dommageables: Rapport D'Etape 2004 , Centre de politique et d'administration fiscales, Paris, s. 7-10.
OECD	The OECD's Project on Harmful Tax Practices: the 2001 Progress Report , Paris, 2001
OECD	The OECD's Project on Harmful Tax Practices: The 2004 Progress Report , Paris, 2004
OECD	Towards Global Tax Co-Operation: Progress in Identifying and Eliminating Harmful Tax Practices , Paris, 2000

- OECD **Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administration**,
www.oecd.org/publications.
- OECD **International Tax Avoidance and Evasion: Four Related Issues, Issues in International Taxation**, No: 1, Paris 1987, s.13.
- OECD Organisation for Economic Cooperation and Development, 24 April 2002;
http://www.oecd.org/EN/document/0, EN-document-103-nodirectorate-no-21-4393-22,FF.html
- OECD **Consolidated Application Note Guidance in Applying The 1998 Report to Preferential Regime**”, http://www.oecd.org/dataoecd/60/32/30901132.pdf [29.02. 2004]
- OECD **Global Tax Co-Operation: Progress in Identifying and Eliminating Harmful Tax Practices**, 10 February 2002;
- OECD http://www.oecd.org/daf/fa/harm_tax/harmtax.htm#Report.
- OECD **OECD Model Tax Convention on Income and on Capital – September 1996, Condensed Version – 10. maddeye İlişkin Yorum – satır 85, s. 128, OECD –Paris 1996**
- OECD **Report On Tax Havens, Canadian Tax Foundation**, 2 May 2002;
http://www.ctf.ca/ctfpubs/cth/980607.htm
- OECD **Global Forum on Taxation, Ottawa**, 14-15 October, Closing Statement by the Co-Chairs,
- OECD **Outcome, Conclusion of The Meeting of The OECD global Forum on Taxation in Berlin**, 3-4 June 2004,

- OECD **The Economic and Social Impact of Electronic Commerce, Priliminary Findings and Research Agenda**, Organisation For Economic Coperation and Development, 1999
- OECD **The OECD's Project On Harmful Tax Practices: The 2001 Progress Report**; 25 February 2002; <http://www.oecd.org/pdf/M00021000/M00021182.pdf>
- Pacific Business News **Pacific Island Nation Criticized as Tax Haven**, 19 Nisan 2002. <http://www.gwu.edu/~ibi/minerva/Fall1999/Wu.Tun.pdf>
- TOBB, **Vergilemede Global Eğilimler AB ve Türk Vergi Sistemi**, Ankara, TOBB Genel Yayın No: 359-BÖM-59, 2001
- Türkiye Cumhuriyeti Anayasası**, 09.11.1982 Tarih ve 17863 Tarihli Resmi Gazete
- UN, **International Cooperation in Tax Matters, Guidelines for International Cooperation Against the Evasion and Avoidance of Taxes (with special reference to Taxes on Income, Profits, Capital and Capital Gains**, DECOSOC, Doc.No. ST/ESA/142, New York 1984
- UN, **the Interaction of tax, trade and investment**, ST/SG/AC/8/2003/L.4, 15-24 June 2003
- <http://emeklilik.anadoluhayat.com.tr/rehber/index.asp#sorular>
http://www.alomaliye.com/levent_gencyurek_hazine_bonosu.htm
Vergi Mevzuatı; <http://www.gelirler.gov.tr>