# Vergide Gündem

## Tax Agenda

Mart / March 2014

"Vergi Uyuşmazlıkları" özel sayısı


**Ortaktan temin edilen faizsiz fonların KDV'si**
Av. Gökçe Sarısu Kanmaz

**Damga vergisinde güncel uygulamalar**
Av. Senem Gezek

**Özelgeler ışığında kısmi bölünme**
Av. Gamze Durgun

**Götürü gider uygulamasında karşılaşılan sorunlar**
Av. Tuğçe Gültekin

**İhtirazi kayıtla beyan edilip ödenen verginin mahkeme kararı uyarınca mükellefe iadesinde gecikme faizi**
Av. Ayşe Cânan Doksat

**Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımının KDV yönünden değerlendirilmesi**
Av. Tuğçe Sönmez

**English translation**

**Gümrükte Gündem**
Sercan Bahadır - Yakup Güneş

**Ekonomi Yorumları**
Levent Topçu

**Dünyadan vergi haberleri**
Mine As - Ezgi Boz

**Sirküler indeks**

**Vergi takvimi**

**Pratik bilgiler**

**Practical information**


EY

Building a better working world

# Sunuş

Sayın Vergide Gündem okuyucuları,

Mart ayı sayımızı "Vergi Uyuşmazlıkları" özel sayısı olarak hazırladık.

Günümüzde vergi ihtilafı şirketler açısından ayrı olarak değerlendirilmesi ve ticari hayatın her aşamasında dikkate alınması gereken bir konu halini almıştır.

Şirketlerin çıkar sahiplerinden (stakeholder) biri olan devletin, en önemli gelir kaynağı olan vergiye yaklaşımda, şirketlerdeki bu rolünü daha da açık bir şekilde kavramasının ardından; devlet vergi suretiyle şirketlerin günlük yaşamına müdahale eder hale gelmiş, bir anlamda çıkar sahibinden öte ortak (shareholder) rolü üstlenmeye başlamıştır.

Yaşanan ekonomik krizlerle birlikte, kişiler kadar devletin de gelirlerinde yaşanan azalış, ek gelir arayışını doğurmuş; bu halde en önemli ek gelir kaynağı olarak da yine vergi görülmüştür. Zaten ekonomik kriz nedeniyle daralma halinde olan ekonomiyi ek vergiler suretiyle daha fazla olumsuz etkilememek isteyen devlet için, ek vergi gelirlerini temin için en önemli araç vergi incelemeleri olmuştur.

Bu nedenle tüm dünyada vergi idareleri agresifleşmiş, vergiden kaçınmaya karşı yeni kurallar (tax anti-abuse rules) getirilmiş, istisna hükümleri dar yorumlanmaya başlanmış, daha önce vergi konusu dahilinde görülmeyen işlemler yeni yorumla vergi konusu dahiline alınmaya başlanmış, mükellefler tarafından çözülmüş olarak görülen vergisel tartışmalar tekrar alevlendirilmiştir.

Tüm bunlar vergi ihtilaflarında son 2-3 yıllık dönemde dünya ölçeğinde ciddi bir artışa sebebiyet vermiştir.

Dünyadaki bu gelişmelerden, uluslararası entegrasyonunu büyük ölçüde tamamlamış olan ülkemiz de nasibini fazlasıyla almıştır. Bu süreçte Türk vergi idaresi, yukarıda saydığımız genel yaklaşımlardan ayrı olarak, inceleme elemanı sayısını artırmış, inceleme usulüne ilişkin yeni düzenlemelere gitmiş, denetim görevini gerçekleştiren kurumlarda yeniden yapılandırma gerçekleştirmiştir.

Sonuçta geldiğimiz noktada vergi ihtilafları hem sayısal anlamda artmış, hem de içerik anlamında çeşitlenmiştir.

Bu çalışmamızda, vergi ihtilafı bölümümüzde görev alan bazı çalışma arkadaşlarım, son dönemde yoğun olarak tartışılan bazı vergi ihtilafı konularına ilişkin olarak görüşlerimizi sizlerle paylaşmayı arzu etmiştir. Oldukça sınırlı kapsamdaki bu çalışmada tüm ihtilaf konularını kavramak mümkün olmasa da, günümüzde vergi ihtilaflarında gelinen noktayı özetleyebildiğimizi düşünüyoruz.

Değerlendirmelerinize sunarız.

Saygılarımızla.

Yusuf Gökhan Penezoğlu
Şirket Ortağı
Vergi Uyuşmazlıkları Bölümü

Av. Gökçe Sarısu Kanmaz

# Ortaktan temin edilen faizsiz fonların KDV'si

## I. Giriş

Son dönemlerde, tüm dünya genelinde olduğu gibi, ülkemizde de vergi idaresinin daha agresif bir tutum sergilediği ve gerçekleştirilen vergi incelemelerinde vergileme gayretinin ön planda yer aldığı gözlemlenmektedir. Gerçekleştirilen incelemelerin kimisinde, yıllardır uygulanagelen ve fakat bugüne kadar eleştiri konusu edilmemiş alanların incelendiği ve bugüne değin yapılan uygulamaların aksi yönde vergisel eleştirilerde bulunulduğu tecrübe edilmektedir.

Vergi idaresinin bu tutumu, vergi denetimleri, incelemelerde tarh edilen vergi ve cezaların artmasına sebebiyet vermiştir. Nitekim Ocak ayı içerisinde Vergi Denetim Kurulunun 2013 yılı çalışmalarını değerlendiren Maliye Bakanı, bir önceki yılla kıyaslandığında 2013'ün tamamında önlenen vergi kaybının yüzde 89, kesilen ceza tutarının ise yüzde 117 artış gösterdiğini belirterek, bu rakamların, Cumhuriyet tarihinin rekoru olduğunu açıklamıştır.

Vergi idaresinin agresif tutumu ile vergi incelemelerinde bu artış, vergi mevzuatındaki yoğun değişiklikler ve mevzuatın uygulanmasına yönelik belirsizlikler ile birleşince, ihtilaf oluşturabilecek vergi uygulamaları şirketler açısından ciddi bir risk faktörü olarak belirmektedir. Bu riski elimine etmek ise risklerin erken teşhisini sağlayabilecek mekanizmaların şirket içinde yapılandırılmasını; risk ortaya çıktığında ise vergi ihtilaflarının idari aşamadan yargı aşamasının sonuna kadar titizlikle ve profesyoneller eliyle yürütülmesi gereğini ortaya çıkarmaktadır.

Şirketin mevcut vergisel uygulamalarındaki riskli alanların belirlenerek konu ihtilaf sürecine ulaşmadan evvel önlemlerin alınmasında, İdarenin son dönemlerde vermiş olduğu özelgelerde yer alan görüşlerin ve güncel eleştiri konularının bilinmesi önem arz etmektedir.

Bu kapsamda makalemizde, İdarenin özelgeler ile görüşünü açıkladığı güncel konulardan birisi olan, yurt dışında mukim ortak ya da ilişkili kişiden kullanılan faizsiz fonlar/kredilerin, Katma Değer Vergisi Kanunu'nun (KDVK) 27. maddesinin 1. fıkrası gereğince emsal faiz bedeli üzerinden sorumlu sıfatıyla KDV hesaplanması gerektiği hususu incelenecektir.

## II. Vergi idaresinin yaklaşımı

Son dönemde vergi idaresi tarafından, mükelleflerin yurt dışında mukim ortakları ya da ilişkili kişilerden edindiği faizsiz fonların/kredilerin, yurt dışından mükelleflere sunulan bir finansman hizmeti olarak değerlendirildiği ve KDVK'nın "emsal bedeli ve emsal ücreti" başlıklı 27. maddesi uyarınca, söz konusu fonlar/krediler için hesaplanacak emsal faiz tutarının KDV'ye tabi tutulması gerektiği iddia olunmaktadır.

Özünde bu kanaat, Gelir İdaresi Başkanlığının 07.04.2012 tarihli özelgesi ile ortaya çıkmıştır. Özelgeye konu somut olayda, halen yatırım aşamasında bulunan şirketin gelir getirici herhangi bir faaliyeti bulunmamaktadır ve 2008 yılından bu yana yurt dışında mukim ortaklarından/ilişkili kişilerden kaynak temin etmektedir. Yurt dışında mukim şirket aldığı bir karar ile 2010 yılı başından itibaren kullanılan krediler için faiz almamaya

karar vermiştir. Kaynak kullanan şirket, karşılıksız kaynak transferinin vergisel durumu ve faizsiz alınmasına rağmen sorumlu sıfatıyla KDV hesaplanıp hesaplanmayacağı yönünde görüş talep etmiştir.

Gelir İdaresi Başkanlığı, talebin KDV kısmına ilişkin olarak mevzuat hükümlerine atıfla;

- Şirketin yurt dışında mukim ortaktan temin ettiği finansman hizmetinin KDV'ye tabi olduğunu ve bu hizmetin karşılığını teşkil eden faiz tutarı üzerinden % 18 oranında KDV hesaplanarak sorumlu sıfatıyla beyan edilip ödenmesi gerektiğini,
- Bu hizmetin karşılıksız ya da emsaline göre düşük bedelle temin edilmesi halinde matrah olarak emsal bedelinin esas alınacağını,

belirtmiştir.

Anılan özelgeye paralel şekilde, 12.04.2012 tarihli özelgede de aynı şekilde görüş açıklanmıştır.

Yer verilen özelgelerde açıklanan görüş uyarınca, vergi müfettişlerince uygulama eleştiri konusu edilmeye ve yurt dışında mukim ortak ve/veya ilişkili kişisinden faizsiz fon/kredi temin eden ve fakat sorumlu sıfatıyla KDV hesaplayıp beyan etmeyen mükellefler adına vergi ziyaı cezalı KDV tarhiyatları gerçekleştirilmeye başlanmıştır.

## III. Değerlendirmeler

Vergi idaresinin konuya ilişkin görüşü genel hatları ile yukarıda yer verildiği gibi olmakla birlikte, her somut olayın kendi özelinde değerlendirilmesi gerekmektedir. Zira detayda farklılaşan uygulamalar, incelemelerde farklı iddiaların yaratılması ve ihtilaf sürecinde farklı yargı kararlarının tesis edilmesine sebebiyet verebilecektir.

Genel kapsamda ele alınacak olursa, konunun kademeli bir şekilde, öncelikle yurt dışındaki ortaklardan temin edilen fonların KDV'nin konusuna girip girmediği; işlemin KDV'nin konusuna girdiğine yönelik bir kabul halinde ise dayanak gösterilen KDV hükümlerinin uygulanabilirliği açısından değerlendirilmesi gerekmektedir.

**a. KDV'nin konusuna giren bir hizmetin varlığı**

Vergi idaresi konuya ilişkin görüşünü, yurt dışında mukim ortaklardan temin edilen fonların KDV'nin konusuna giren bir hizmet olduğu kabulü üzerine temellendirmektedir.

KDV'nin konusunu teşkil eden işlemler KDVK'nın 1. maddesinde belirlenmiş; maddenin 1. fıkrasının 1. bendinde; ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde Türkiye'de gerçekleşen teslim ve hizmetlerin KDV'ye tabi olduğu hususu hükme bağlanmıştır. Kanun'un 2 ve 3. maddelerinde teslim ve teslim sayılan hallere yer verildikten sonra, 4. maddesinde ise hizmet; teslim ve teslim sayılan haller ile mal ithalatı dışında kalan işlemler şeklinde tanımlanmış ve bu işlemlerin, bir şeyi yapmak, işlemek, meydana getirmek, imal etmek, onarmak, temizlemek, muhafaza etmek, hazırlamak, değerlendirmek, kiralamak ve bir şeyi yapmamayı taahhüt etmek gibi şekillerde gerçekleşebileceği hükme bağlanmıştır.

Madde hükmünden görüldüğü üzere, hizmet çok değişik hallerde ortaya çıkabileceğinden, hizmete yönelik tam ve kesin bir tanımdan ziyade dolaylı bir tanım yapılmış ve "gibi" sözcüğüne de yer verilmek suretiyle maddede sayılmayan işlemlerin vergilenmesi amaç edinilmiştir.[1]

Bu durum, madde hükmünde tanımına yer verilmemiş ve fakat niteliği itibarıyla hizmet olarak değerlendirilmesi gereken işlemlerin vergilenmesi sonucunu yaratabilecekse de; teslim ve teslim sayılan haller ile mal ithalatı dışında kalan tüm işlemlerin, herhangi bir tahlilde bulunulmaksızın hizmet olarak değerlendirilmesi hatalı vergilemelere sebebiyet verebilecektir.

Nitekim yurt dışında mukim ortaklardan temin edilen fonlar niteliği itibarıyla katma değer yaratmayan para ve sermaye hareketleridir.

Kaldı ki edinilen kaynaklar, finansman hizmeti olduğu iddia edilemeyecek nitelikte fonlar, örneğin sermaye benzeri fonlar olabilir. Zira şirket ortaklarının şirkete, faaliyeti için ihtiyaç duyduğu nakit kaynağı temin etmesi mutad bir uygulamadır ve anılan fonlamanın niteliği irdelenmeksizin finansal bir hizmet olduğunu ileri sürmek hatalı olabilecektir.

Nitekim bu husus, Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulunun 13.06.2003 tarih ve E.2002/631, K.2003/332 sayılı kararında şu şekilde ifade edilmektedir:

*"Bir hizmetin finansman hizmeti olduğundan bahisle katma değer vergisine tabi tutulabilmesi için ödünç para verildiğinin ve alındığının hukuken geçerli ve yeterli tespitlere dayalı olması gereklidir. Ortakların şirket işlerinin yürütülmesi amacıyla her zaman şirketten borç para almaları veya şirkete borç para vermeleri mümkün olup, ortakla şirket arasında bu şekilde bir hesabın bulunması ve bu işlem için faiz yürütülmemesi ekonomik gereklere uygun ve iş yaşamının doğal akışı gereğidir. Bu nedenle, ödünç para verme işleminin finansman hizmeti sayılarak katma değer vergisine tabi tutulmasında hukuka uygunluk bulunmamıştır."*

Danıştay 9. Dairesi tarafından tesis edilen 27.04.1999 tarih ve E.1998/2338, K.1999/1689 sayılı kararda da, yükümlü şirketin kendi adına aldığı banka kredisini aynı holdinge bağlı başka bir şirkete kullandırmasının finansman hizmeti olmadığı ve dolayısıyla KDV'ye tabi olamayacağı yönünde karar tesis edilmiştir. Danıştay 7. Dairesinin 09.11.1993 tarih ve E.1992/418, K.1993/4554 sayılı kararı da aynı yöndedir.

Yer verilen Danıştay kararları, ortaklar ile şirket arasındaki ödünç para verme işlemlerinin mutad olduğu ve bu şekilde ortakların şirkete para kullandırmalarının finansman hizmeti sayılarak KDV'ye tabi tutulmasının mümkün olmadığı savını güçlendirmektedir.

[1] Prof. Dr. Şükrü Kızılot, "Açıklamalı ve İçtihatlı Katma Değer Vergisi Kanunu ve Uygulaması", 2010, Yaklaşım Yayıncılık, s.422

**b. KDVK'nın 27. maddesinin uygulanabilirliği**

Vergi idaresinin temel kabulünden yola çıkılarak, yurt dışındaki ortaklardan temin edilen fonların KDV'nin konusuna girdiği düşünülürse, eleştirinin dayanağı KDV hükümlerinin incelenmesi gerekmektedir. Bu hükümlerden bir tanesi KDVK'nın "emsal bedeli ve emsal ücreti" başlıklı 27. maddesidir.

Maddenin birinci ve ikinci fıkraları aşağıdaki şekildedir:

*"1. Bedeli bulunmayan veya bilinmeyen işlemler ile bedelin mal, menfaat, hizmet gibi paradan başka değerler olması halinde matrah işlemin mahiyetine göre emsal bedeli veya emsal ücretidir.*

*2. Bedelin emsal bedeline veya emsal ücretine göre açık bir şekilde düşük olduğu ve bu düşüklüğün mükellefçe haklı bir sebeple açıklanamadığı hallerde de, matrah olarak emsal bedeli veya emsal ücreti esas alınır."*

Görüldüğü üzere, maddede genel olarak birbirine bağlı iki durum düzenlenmektedir: Matrahı teşkil eden bir bedelin bulunmaması veya bilinmemesi ile bedelin paradan başka şeyler olması ve bedelin emsal bedeline veya emsal ücretine göre açık bir şekilde düşük olması.

Maddenin gerekçesi ise aşağıdaki şekildedir:

*"Matrahı teşkil eden bedelin bulunmaması veya bilinmemesi halleri ile paradan başka şeyler olması durumlarında matrahın tayini gerekmektedir. Mükelleflerin belli birtakım kişilere yaptıkları teslim ve hizmetler dolayısıyla düşük bedel göstererek muvazaalı yollarla, matrahı, dolayısıyla vergi miktarını azaltmaya yönelik davranışlarını da önlemek zorunlu bulunmaktadır."*

Gerekçeden, temelde maddenin var oluş amacının kötü niyetli kullanımlara karşı KDV matrahının korunması olduğu anlaşılmaktadır. Dolayısıyla haklı bir sebebin bulunup bulunmadığının, hem matrahı teşkil eden bedelin bulunmaması ya da bilinmemesi hem de bedelin emsal bedeline veya emsal ücretine göre açıkça düşük olması durumları için değerlendirilmesi gerekmekte olduğu söylenebilecektir.

Bu kapsamda, değerlendirme yapılırken öncelikle mükelleften izahat istenmesi ancak mükellef tarafından haklı bir sebep gösterilerek açıklama yapılamaması halinde, emsal bedel uygulamasına geçilebilmelidir.

**c. KDVK'nın 9. maddesinin uygulanabilirliği**

Vergi idaresinin konuya ilişkin yaklaşımı, sorumlu sıfatıyla 2 no.lu KDV beyannamesi dahilinde beyan edilecek KDV'ye ilişkin matrah takdirine ilişkin olup; KDV Kanunu'nun 9. maddesine dayanmaktadır.

KDV Kanunu'nun 9. maddesinin 1. fıkrasında, *"mükellefin Türkiye içinde ikametgâhının, işyerinin, kanuni merkezi ve iş merkezinin bulunmaması hallerinde ve gerekli görülen diğer hallerde Maliye Bakanlığı, vergi alacağının emniyet altına alınması amacıyla, vergiye tabi işlemlere taraf olanları verginin ödenmesinden sorumlu tutabilir"* denilmek suretiyle; sorumlu sıfatıyla KDV yükümlülüğünün kanuni dayanağı çizilmiş; bu yükümlülüğe tabi olacak teslim ve hizmetleri belirleme yetkisi Maliye Bakanlığına verilmiştir. Maliye Bakanlığı bu kapsamdaki yetkisini çeşitli tebliğler ile ve son olarak da 117 seri numaralı KDV Genel Tebliği kapsamında kullanmıştır.

Tebliğ'in 1. bölümünde; *"KDV tevkifatı ihtiyari bir uygulama olmayıp, Maliye Bakanlığınca tevkifat uygulaması kapsamına alınan işlemlerde alıcılar tarafından tevkifat yapılması zorunludur. Diğer taraftan, Maliye Bakanlığınca tevkifat kapsamına alınmamış işlemlerde alıcılar tarafından tevkifat yapılması mümkün değildir"* şeklinde belirtildikten sonra, 2. bölümde; *"Tam tevkifat uygulanacak işlemler, bu bölümde belirtilenlerle sınırlı olup, bunlar dışındaki işlemlerde işleme muhatap olanlar tarafından tam tevkifat uygulaması kapsamında işlem yapılmayacaktır"* açıklamasına yer verilmiştir.

Görüleceği üzere, bir tevkifat sorumluluğundan bahsedilebilmesi için, işlemin Maliye Bakanlığınca tevkifat kapsamına alınmış olması gerekmektedir.

117 seri numaralı Tebliğ incelendiğinde, kanuni merkezi ve iş merkezi Türkiye'de bulunmayan bir kurumun bedelsiz bir teslim veya hizmeti nedeniyle, Türkiye'de mukim alıcı tarafından emsal bedel üzerinden sorumlu sıfatıyla KDV hesaplanmasını gerektirir bir açıklama bulunmadığı görülmektedir.

İlgili Kanun hükmü ve Tebliğ'lerde bir düzenleme bulunmamasına rağmen, mükellefler nezdinde sorumlu sıfatıyla KDV hesaplama yükümlülüğünden bahsedilmesi, temel vergilendirme ilkelerinden "vergilerin kanuniliği" ilkesine aykırılık teşkil edecektir.

**d. Özün önceliği prensibi açısından**

Vergiyi doğuran olayların belirlenmesinde, amacın ekonomik öze ulaşmak olduğu ve vergileme ile ilgili işlemlerin niteliklerinin öncelikli olarak dikkate alınması gerektiği göz önünde bulundurulmalıdır.

Vergi hukukunda, "özün önceliği prensibi" Vergi Usul Kanunu'nun "ispat" başlıklı 3. maddesinin (B) fıkrasında aşağıdaki şekilde düzenlenmiştir:

*"Vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti esastır."*

Anılan hüküm, bir ispat kuralından öte vergi hukukunda ekonomik yaklaşıma ilişkin bir düzenleme getirmektedir.

Ekonomik yaklaşım ise vergi doğurucu olayların saptanmasında ve vergi hukuku kurallarının yorumlanmasında hukuki biçimlerin ötesine geçilerek gerçek ekonomik nitelik ve içeriklerin esas alınması şeklinde tanımlanabilecektir. Bu yaklaşıma göre, vergi hukukunda, hukuki durumların sadece dış görünüşleri, hukuki biçim ve isimleri değil; aynı zamanda bunların ekonomik anlam ve içerikleri de göz önünde bulundurulacaktır.[2]

Bu yaklaşım ışığında, mükelleflerin yurt dışında mukim ortakları ya da ilişkili kişilerden edindiği kaynakların öncelikle niteliğinin irdelenmesi ve belirlenmesi önem arz etmektedir.

[2] Prof. Dr. Mualla Öncel, Prof. Dr. Ahmet Kumrulu, Prof. Dr. Nami Çağan, "Vergi Hukuku", 2004, 11.Bası, Turhan Kitabevi, s. 24 - 25

**IV. Sonuç**

Makalemizde, vergi idaresinin özelgeleriyle görüş açıklamış bulunduğu güncel konulardan birisi, yurt dışındaki ortaklardan temin edilen faizsiz fonların emsal faiz bedeli üzerinden sorumlu sıfatıyla KDV hesaplanması gerektiği hususu incelenmiştir.

İdarenin konuya ilişkin yaklaşımı, 12.04.2012 tarihli özelgede açıklanan görüşten kaynaklanmaktadır.

Bu kapsamda vergi idaresi temel olarak, yurt dışında mukim ortaklardan temin edilen fonların finansman hizmeti kapsamında değerlendirilerek KDV'ye tabi tutulması gerektiği; edinilen kaynaklar üzerinden herhangi bir faiz hesaplanmamış ise bu hizmetin karşılığını teşkil eden emsal faiz tutarı üzerinden % 18 oranında KDV hesaplanarak sorumlu sıfatıyla beyan edilip ödenmesi gerektiği görüşündedir.

Makalemizde konu temel olarak iki ana başlık altında incelenmiş; öncelikle yurt dışında temin edilen fonların KDV konusuna girip girmediği, sonrasında ise bu işlem bir finansman hizmeti olarak varsayıldığında görüşe dayanak KDV hükümlerinin uygulanabilirliği değerlendirilmiştir.

Yurt dışında mukim ortaklardan temin edilen fonların KDV'nin konusuna girip girmediği hususunda, ilgili madde hükümleri ve müstakar Danıştay kararları ışığında yapılan değerlendirme sonucunda, temin edilen kaynakların katma değer yaratmayan bir para ve sermaye hareketi olduğu ve dolayısıyla anılan işlemlerin KDV'nin konusuna girmediği sonucuna ulaşılmıştır.

Takiben, vergi idaresinin görüşü doğrultusunda, işlemlerin KDV'nin konusuna giren bir finansman hizmeti niteliğinde olduğu varsayılarak, KDVK'nın 27. ve 9. maddeleri kapsamında değerlendirme yapılmıştır. 27. maddenin uygulanması açısından, madde hükmünün gerekçesi dikkate alındığında, öncelikli olarak faizsiz fon temin edilmesinde bir haklı sebep bulunup bulunmadığının araştırılması; mükellef tarafından haklı bir sebeple açıklama yapılabiliyor olması halinde, emsal bedel uygulamasına gidilememesi gerektiği sonucuna ulaşılmıştır. Sorumlu sıfatıyla KDV yükümlülüğünü düzenleyen 9. madde ve ilgili Tebliğ'ler kapsamında yapılan incelemede ise kanuni merkezi ve iş merkezi Türkiye'de bulunmayan bir kurumun bedelsiz bir teslim veya hizmeti nedeniyle, Türkiye'de mukim alıcı tarafından emsal bedel üzerinden sorumlu sıfatıyla KDV hesaplanmasını gerektirir bir açıklamaya rastlanmamıştır.

Son olarak, vergi incelemelerinin, salt vergileme gayreti ile değil ve fakat mükelleflerin hem lehine hem de aleyhine hususların birlikte değerlendirilir şekilde gerçekleştirilebilmesi için konu özelinde, yurt dışından temin edilen fonların gerçek niteliğinin "özün önceliği" ilkesi kapsamında değerlendirilmesi gerektiği kanaatindeyiz.

Av. Senem Gezek

# Damga vergisinde güncel uygulamalar

## I. Giriş

Damga vergisi, uzun yıllardır gerek uygulaması gerekse de yargının konuya ilişkin kararları ile tartışma konusu olmuştur. Ancak son dönemlerde, 488 sayılı Damga Vergisi Kanunu'nun dönemin ihtiyaçlarına gereği gibi yanıt vermemesi ve artan belge sayısı ile çeşitliliği vergi incelemelerinde damga vergisini, vergi müfettişlerinin önceliği haline getirmiştir. Bu yazımızın konusunu bugünlerde sıkça gündeme gelen damga vergisi uygulamalarından bazılarına ilişkin hukuki değerlendirmelerimiz oluşturmaktadır.

## II. Açıklamalarımız

### a. Antrepoda yapılan devir ve teslim işlemleri sebebiyle düzenlenen kağıtların damga vergisi

Son yıllarda vergi idareleri tarafından salınan damga vergisi tarhiyatlarının bir kısmının konusunu, mükelleflerin gümrük mevzuatı kapsamında yaptığı işlemler sebebiyle, gümrük idarelerine sundukları kağıtlar oluşturmaktadır. Konuya ilişkin en yaygın uygulama, antrepolarda yapılan devir işlemleri sebebiyle gümrük idaresine sunulan bilgilendirme amaçlı yazılar üzerinden damga vergisi alınmasıdır.

4458 sayılı Gümrük Kanunu uyarınca yayımlanan Gümrük Yönetmeliği'nin *"Antrepolarda Bulunan Eşyanın Başkasına Devri"* başlıklı mülga 333. maddesi[1] *"Gümrük antrepolarında bulunan eşya satış suretiyle başkasına da devredilebilir. Bunun için devreden ve devralanın isteklerinin, ilgili gümrük idaresine yazılı olarak bildirilmesi gerekir."* yönündedir. Bu bildirimin amacı ise hükmün devamında belirtildiği üzere, eşyadan kaynaklanan gümrük vergileri ve para cezalarının devir sonrasında devralana geçeceğinin kabulünün gümrük müdürlüğüne yazılı olarak bildirilmesidir.

Görüleceği üzere hüküm, antrepoda devir işlemi için herhangi bir sözleşme akdetme zorunluluğu öngörmemektedir. Ancak kimi gümrük müdürlüklerince, ilgili hükümde bahsi geçen yazılı bildirim şartının sözleşme olarak değerlendirildiği ve bu meyanda devreden ve devir alanın yükümlülüklerinin yer aldığı bir sözleşmenin ibrazının arandığı bilinmektedir.

Damga Vergisi Kanunu'nun "Vergileme Ölçüleri" başlıklı 10. maddesinde, damga vergisinin nispi veya maktu olarak alınacağı; nispi vergilemede ise kağıtların nevi ve mahiyetlerine göre, bu kağıtlarda yazılı "belli para"nın esas alınacağı düzenleme altına alınmıştır. Anılan madde hükmünün ikinci fıkrasında ise "belli para" teriminin kağıtlarda belirtilen tutarı ya da kağıtta bulunan rakamların oluşturacağı miktarı ifade edeceği hüküm altına alınmış bulunmaktadır.

Yer verilen düzenleme kapsamında, belli paranın saptanması açısından kağıda bağlanan işlemin bedelinin açıkça belirtildiği hallerde; kağıt üzerinde belirtilen tutarın damga vergisi matrahı olarak dikkate alınması gerekecektir.

[1] Maddenin 12 Haziran 2013 tarihli Resmi Gazetede Gümrük ve Ticaret Bakanlığı tarafından Gümrük Yönetmeliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik kapsamında değişiklik yapılmış son hali; *"... Eşyanın devri ile birlikte gümrük vergileri ile para cezaları da dâhil eşya ile ilgili hukuki sorumluluklar devralana geçer ve antrepo stok kayıtlarında gerekli değişiklikler yapılır..."*

Kağıda bağlanan işlemin bedelinin açık bir şekilde ifade edilmediği; bununla birlikte kağıt üzerinde sözleşme konusunu oluşturan işin parasal karşılığının hesaplanmasına ilişkin olarak belli miktar ve tutarlara yer verildiği hallerde ise, belli paranın hesaplanmasında bu verilerden hareket edilmesi gerekecektir. Bu çerçevede, damga vergisinin konusuna giren bir kağıdın damga vergisinin hesaplanmasında öncelikle üzerinde yazılan tutarın belirlenmesi, herhangi bir tutar yok ise kağıt üzerinden hesaplanabilir tutar üzerinden damga vergisi hesaplanması gerekeceği açıktır.

Anılan hükümlerin antrepoda devredilen eşyaların gümrükçe kabulü için imzalanan sözleşmeler kapsamında değerlendirilmesi halinde ise; uygulamada genel olarak antrepoda yapılan devirlere ilişkin düzenlenen kağıtların üzerinde bir tutar yer almadığı ancak özet beyan aşamasında düzenlenen kağıtlarda özet beyana yahut gümrük beyannamesine atıfta bulunulduğu görülmektedir.

Özet beyan aşamasındaki devir sözleşmelerinin bedel içermeyen kağıtlara (konşimento veya taşıma belgesi) atıfta bulunması nedeniyle bu aşamadaki sözleşme ve taahhütnameler üzerinden damga vergisi hesaplanmayacağı açıktır.

Burada asıl sorun, gümrük müdürlüklerinin talebi üzerine düzenlenen ve gümrük beyannamesine atıf yapılan sözleşmelerdir. Uygulamada vergi müfettişleri, söz konusu kağıtların sözleşme başlığı altında düzenlenmiş olması ve içeriğinde hesaplanabilir bir tutar bulunması sebebiyle anılan kağıtlar üzerinden re'sen damga vergisi tarh ederek mükelleflere tebliğ etmektedir.

Ancak belirtmek isteriz ki, Damga Vergisi Kanunu'nun 4. maddesi uyarınca, kağıdın mahiyetinin tespitinde, kağıdın adından bağımsız olarak bu kağıdın hüküm ifade ettiği içeriğinin dikkate alınmış olması; başka bir ifadeyle, kağıdın fonksiyonunun kriter olarak kullanılmış olması gerekmektedir.

Antrepoda devir sebebiyle düzenlenen eleştiri konusu kağıtlar ise gümrük idaresinin talebi üzerine taraflarca düzenlenerek ibraz edilmiştir. Bu halde tarafların, yazılı sözleşme akdetme iradesinden bahsedilmesi de mümkün değildir.

Zira gümrük ve vergi idaresince yorumlandığının aksine, söz konusu devir sözleşmeleri bir bedeli taahhüt etmediği gibi belli bir meblağa (damga vergisine esas alınacak matraha) atıf yapmamakta olup sadece devre konu eşyanın gümrük mevzuatı uyarınca öngörülen kuralların yerine getirileceğini taahhüt etmektedir. Bir başka ifade ile gümrük mevzuatı kapsamında devre ilişkin beyanlarını sunma mükellefiyeti altında olan taraflar bu mükellefiyetlerini yerine getirmişler ve eşyanın gümrükte işlem görmesini sağlamışlardır. Bu durumda tarafların sözleşme akdetme yönünde karşılıklı irade beyanlarından söz edilebilmesi mümkün değildir. Nitekim kağıdın adından ve/veya başlığından bağımsız olarak fonksiyonuna ve gayesine dikkat edildiğinde amacın, devir işlemlerinin tamamlanabilmesi için Gümrük Müdürlüğünün talebine cevap vermek olduğu açıktır. Hal böyleyken Damga Vergisi Kanunu'nun 4. maddesinden hareketle her ne kadar adı ve/veya başlığı "sözleşme" de olsa bu kağıdın damga vergisine tabi olmadığı görüşündeyiz.

**b. Yetkili kişilerce imzalanmamış sözleşmelerde damga vergisi**

Bir kağıdın damga vergisine tabi olup olmayacağının belirlenmesinde değerlendirilmesi gereken ilk husus kağıdın imza edilip edilmediğidir. Kanun'da imzanın geçerliliğine ilişkin herhangi bir açıklamaya yer verilmemiş olmakla birlikte, bu hususun genel hukuk prensipleri ile 6098 sayılı Borçlar Kanunu hükümleri kapsamında değerlendirilmesi önem arz etmektedir.

Zira usulüne uygun imzalanmamış bir başka deyişle karşılıklı hukuki sonuç doğurur şekilde imzalanmamış kağıtların belli bir hususu ispat amacıyla ibraz edilebilirliği tartışma yaratmaktadır. Damga vergisi uygulamasının geniş anlamda mükellefiyetini oluşturan tüzel kişiler ele alındığında, bir kağıdın o tüzel kişilik adına hukuki anlamda bağlayıcılık kazanabilmesi için söz konusu kağıdın o tüzel kişilik adına imzaya yetkili kişi veya kişiler tarafından imzalanması gerekmektedir. Uygulamada bu yetkililer ilgili ticaret sicilleri tarafından onaylanan imza sirkülerleri ile belirlenmekte ve ticari hayatta imza edilen kağıtların eki olarak imza sirkülerleri de ilave edilmektedir.

Ancak gerek mahiyeti gerekse de üzerinde yer alan tutar itibarıyla damga vergisine tabi bir kağıdın tüzel kişilik adına yetkili olmayan kişilerce imzalanması halinde damga vergisi uygulamasının nasıl olacağı uygulamada tartışma yaratmaktadır.

Borçlar Kanunu hükümleri uyarınca, bir kimsenin yetkili olmaması veya yetkili olmakla birlikte yetki sınırını aşmış olması halinde başkası adına bir işlem yapması durumunda, söz konusu işlemin hukuki sonuçları temsil olunan nezdinde meydana gelmeyeceği açıkça düzenlenmiştir.

Nitekim Yargıtay Hukuk Genel Kurulu'nun 28.12.2005 tarih ve E. 2005/11-724 K. 2005/781 sayılı kararında da, *"...temsilci tarafından yapılan işlemlerden doğan hak ve borçların, temsil edilene ait olabilmesi için gerekli en önemli unsur temsilcinin, temsil olunan adına hukuki işlem yapmaya yetkili olmasıdır..."* denilmek suretiyle temsil ilişkisinde yetki unsurunun gerekliliği ifade edilmiştir.

Borçlar Kanunu'nun 46. maddesinde bir kimsenin yetkisi olmadığı halde temsilci olarak bir hukuki işlemi yapması durumunda, bu işlemin temsil olunanı bağlaması için temsil olunanın söz konusu işlemi onaması gerektiği belirtilmiştir. Bu onamanın şekli ve usulü Kanun'da sayılmamakla birlikte uygulamada yapılan işlemin devamı niteliğindeki işlemler de örtülü onay olarak kabul edilmekte ve işlem başından itibaren yetkili kişi tarafından yapılmış gibi sonuç doğurmaktadır.

Ancak temsil edilenin yetkisiz temsilcinin yaptığı işleme ilişkin sonradan onay vermemiş olduğu hallere ilişkin, ilgili işlemin tüzel kişiliği bağlamayacağı dikkate alındığında bu kağıt üzerinden damga vergisi hesaplanmaması gerekmektedir. Zira söz konusu kağıt taraflardan birince usulüne uygun olarak imzalanmadığından, bu kağıdın herhangi bir hususun ispatı için ibraz edilebilecek nitelikte bir belge olarak kabulü mümkün değildir.

Danıştayın konuya ilişkin bir kararında da[2] yetkili kişilerce imzalanmamış bir tutanağın hukuki bağlayıcılığının bulunmayacağı; bu kapsamda herhangi bir hususu ispat veya belli etmek için ibraz edilebilecek nitelikte olmayan bir belgenin sözleşme veya sulhname niteliğinde kabul edilemeyeceği ve dolayısıyla damga vergisine tabi tutulmaması gerektiği yönünde hüküm tesis edilmiştir.

**c. Damga vergisi uygulamasında üst sınır sorunu**

Her dönem incelemelerde geniş yer bulmakla birlikte halen tartışma konusu olan hususlardan biri de birden fazla nüsha olarak imzalanan kağıtlara uygulanacak damga vergisi üst sınırına ilişkindir.

Damga Vergisi Kanunu'nun 6. maddesinde, bir kağıtta birbirinden tamamen ayrı birden fazla akit ve işlem bulunduğu takdirde bunların her birinden ayrı ayrı vergi alınacağı ve 14. maddesinde her bir kağıt için hesaplanacak damga vergisinin belirtilen üst sınırı (2014 yılı için 1.545.852,40 TL) aşamayacağı hükme bağlanmıştır.

Kanun'un 14. maddesinin uygulanmasına yönelik olarak 35 seri numaralı Damga Vergisi Kanunu Genel Tebliği'nde açıklamalara yer verilmiştir. Anılan açıklamalara göre, madde metninde belirtilen sınır, her bir kağıt için hesaplanacak ve ödenecek en yüksek vergi tutarını ifade etmektedir ve azami sınırın tespitinde her bir kağıt ayrı ayrı ele alınacaktır.

14. maddenin gerekçesinde ise Kanun'a ekli (1) sayılı tabloda yer alan ve nispi vergiye tabi tutulan kağıtların bazı hallerde çok yüksek meblağlar içermekte olduğu ve bu durumun kağıtların vergisinin, o kağıdı tanzim ve imza edenlerin sermayelerinden daha fazla olmasına yol açtığı belirtilmiştir. Yapılan bu düzenleme ile (1) sayılı tablodaki her bir kağıt için hesaplanacak damga vergisi tutarına bir üst sınır getirildiği ifade edilmiştir.

Burada önemle üzerinde durulması gereken nokta Damga Vergisi Kanunu'nun 5. maddesinde düzenleme bulan ve bir nüshadan fazla olarak düzenlenen kağıtların her nüshasının ayrı ayrı ve aynı miktar ve nispette vergiye tabi tutulması gerektiği yönündeki hükümdür. Bu düzenleme yukarıda yer verilen 14. madde ile birlikte değerlendirildiğinde; mükellefler, maliye idaresi ve yargı ayağında farklı yorumlar ortaya çıktığı görülmektedir.

Maliye idaresi görüş ve uygulamasını konuya ilişkin yayımlanan 35 seri numaralı Damga Vergisi Kanunu Genel Tebliği ile açıklamıştır. İlgili Genel Tebliğ'de; Damga Vergisi Kanunu'nun 5. maddesi hükmüne göre bir nüshadan fazla olarak düzenlenen kağıtların her nüshası ayrı ayrı aynı miktar veya nispette damga vergisine tabi olacağından, 200 milyar Türk Lirası tutarındaki üst sınırın her bir nüsha için ayrı ayrı aranacağı zira Damga Vergisi Kanunu açısından nüshanın, aslı ile aynı hüküm ve kuvvete sahip kağıtları ifade ettiği belirtilmiştir.

Görüleceği üzere maliye idaresinin iradesi, gerek yukarıda yer verilen Genel Tebliğ'de gerekse de mükellefler nezdinde gerçekleştirilen incelemelerde, birden fazla nüsha olarak düzenlenen kağıtlarda damga vergisi üst sınırını her bir nüsha için uygulama yönündedir. Ancak bu uygulamanın, üst sınıra ilişkin düzenleme getiren ve yukarıda yer verilen 14. maddenin gerekçesi ile çeliştiği aşikardır. Zira ilgili maddenin amacı mükellefler nezdinde, yapılan işlem sebebiyle elde edilen faydadan çok daha yüksek tutarlarda, mükellefi zor duruma düşürecek miktarlarda damga vergisi yükü oluşmasını engellemektir.

Kaldı ki ilgili Genel Tebliğ aksine, Damga Vergisi Kanunu'nun 5. maddesinde kanun koyucunun "bir nüshadan fazla olarak düzenlenen kağıtların her nüshası" demek suretiyle, aynı hususa ilişkin imzalanan nüshaların tümünün "kağıt" olarak değerlendirdiği sonucuna da ulaşılabilmektedir. Ayrıca bu yorumun, 14. maddenin gerekçesi dikkate alındığında kanun koyucunun iradesine daha uygun olacağı görüşündeyiz.

Konuya ilişkin yargıya taşınan ihtilaflarda yargının görüşü de kağıt teriminin Damga Vergisi Kanunu'nun 14. madde hükmü ve gerekçesi ile birlikte yorumlanması gerektiği yönündedir.[3]

**d. Garanti belgelerinde damga vergisi**

Son dönemlerde özellikli olarak incelenen bir diğer husus da üreticiler tarafından son kullanıcılara düzenlenen garanti belgeleridir. Aslen 4077 sayılı Tüketicinin Korunması Hakkında Kanun'un 13. maddesi uyarınca, imalatçı ve ithalatçılar tarafından düzenlenmesi zorunlu olan bu kağıtlar ile satılan malların, garanti süresi içerisinde arızalanması halinde, işçilik masrafı, değiştirilen parça bedeli ya da başka herhangi bir ad altında hiçbir ücret talep etmeksizin tamiri taahhüt edilmektedir. Hal böyle iken ilgili garanti belgeleri, maliye idaresi tarafından taahhütname olarak değerlendirilmekte ve atıf yapılan fatura bedeli üzerinden damga vergisi hesaplanması gerektiği savunulmaktadır.

Taahhüt kelime anlamıyla, mevcut veya kurulmakta olan bir hukuki ilişki içerisinde taraflardan birisinin bir şeyi yapmak ya da yapmamak konusunda bir yükümlülük altına girmesi olarak tanımlanmaktadır. Bir belgenin taahhütname olarak kabul edilebilmesi için taraflardan birinin bir şeyi yapmak veya yapmamak konusunda bu kağıt ile yükümlülük altına girmesi gerekmektedir. Aksi halde ise bu kağıdın taahhütname olarak değerlendirilmesi mümkün olmayacaktır.

Öte yandan bir kağıdın damga vergisine tabi olabilmesi için genel şart, anılan kağıdın bir hususu ispat ve belli etmeye yaramasıdır ki bu şartları taşımayan belgeler taahhütname niteliğini taşısa dahi damga vergisinin konusuna girmeyecektir.

Yukarıda bahsedildiği üzere imalatçı, üretici veya ithalatçılar 23.02.1995 tarihli ve 4077 sayılı Tüketicinin Korunması Hakkında Kanun'un 13. maddesi uyarınca, satışa konu ettikleri sanayi malları için garanti belgesi düzenleme yükümlülüğünde olup, bu belge ile satışa konu mallarda garanti süresi içinde meydana gelebilecek arızaların tamirini, malın yenisi ile değiştirilmesini veya bedelin iadesini taahhüt etmektedir. Bu taahhüdün ise satıcının iradesinden kaynaklanmadığı açık olup Kanun gereği olarak ilgili belge alıcılara verilmektedir. Başka bir ifade ile alıcı tarafından garanti belgesi düzenlenmese dahi alıcı, ayıplı maldan doğan haklarını 4077 sayılı Kanun uyarınca yine talep edebilecek ve satıcı da bu talepleri yerine getirecektir.

[2] Danıştay 7. Dairesi'nin 26.10.2010 tarih ve E.2008/2762, K.2010/2983 sayılı kararı
[3] Danıştay 7. Dairesi'nin 22.02.2010 tarih ve E.1999/2090, K.2000/562 sayılı kararı, Danıştay 7. Dairesi'nin 27.04.2005 tarih ve E. 2004/3625, K.2005/799 sayılı kararı

Bu haliyle 4077 sayılı Kanun uyarınca düzenlenen garanti belgeleri Kanun'da belirtilen hususların hatırlatılarak, ilgililerin satın alınan eşyada ya da garanti belgesinde çıkabilecek sorunlar için başvurabileceği makamların gösterildiği bir kağıt olarak kabul edilmelidir. Zira Kanun'da yer alan usul ve esasları tekrar eden söz konusu garanti belgeleri herhangi bir taahhüt içermemektedir. Kağıtlarda belirtilen hususlara uyulmaması halinde eşyayı satın alanlar tarafından kullanılabilecek haklar ayrıca ilgilisine taahhüt edilmesine gerek olmaksızın 4077 sayılı Kanun'da belirlenmiş durumdadır. Dolayısıyla Kanun'da yer alan usul ve esasları tekrar eden ibarelerin taahhüt, bu ibarelerin yer aldığı garanti belgelerinin de taahhütname olduğunun kabulünün mümkün olmayacağı görüşündeyiz.

Maliye idaresi mükellef kurum ile Türk Silahlı Kuvvetleri arasında düzenlenen sözleşmelerle Türk Silahlı Kuvvetlerinin ihtiyaçlarının karşılandığı, sözleşme konusu ürünlerin tesliminden önce şartnameler gereği ürünlerinize ait "Garanti Taahhütnameleri"nin imzalanarak verildiği hallerde garanti taahhütnamelerinin damga vergisine tabi olup olmayacağına yönelik görüş talebine; "*... Garanti Belgesi başlıklı kâğıdın incelenmesinden, garanti süresinin malın kabul tarihinden itibaren başladığı, yeni üretimlerde tüm parçaların, revizyonlarda değiştirilen parçaların garanti kapsamında olduğu, malın garanti süresi içerisinde tamirde geçen sürenin garanti süresine ilave edileceği, malın kullanım/bakım kılavuzunda yer alan hususlara aykırı kullanımından doğan arızaların garanti kapsamı dışında olduğu, garanti belgesi ile ilgili çıkabilecek sorunlar için Sanayi ve Ticaret Bakanlığı Tüketicinin ve Rekabetin Korunması Genel Müdürlüğüne başvurulacağının kabul ve taahhüt edildiği anlaşılmaktadır.*

*Yukarıda yapılan açıklamalar çerçevesinde, yazınız ekini teşkil eden garanti belgesi 492 sayılı Harçlar Kanunu'nun 42'nci maddesi gereğince değer gösterilmesi mecburi kâğıtlar kapsamında bulunduğundan, noterde onaylatılması halinde söz konusu kâğıdın, işin mahiyetine uygun olarak gösterilecek değer üzerinden 492 sayılı Kanun'a bağlı (2) sayılı tarifenin I/1 inci maddesi gereğince nispi harca ve 488 sayılı Kanun'a ekli (1) sayılı tablonun I/A-1 fıkrasına göre nispi damga vergisine tabi tutulması gerekmektedir.*"[4] şeklinde yanıt vermiştir.

Maliye Bakanlığı bu görüşünü, garanti belgelerinin taahhütnamenin tüm şartlarını taşıdığı, dolayısıyla 4077 sayılı Kanun'a istinaden düzenlenmesinin zorunluluk teşkil etmesinin taahhütname niteliğine etki etmeyeceği yönündedir. Yine bu görüşün altında, alıcının ayıplı malı değiştirme yahut tamir ettirme hakkına ancak garanti belgesinin ibrazı halinde sahip olabilmesi durumu yatmaktadır.

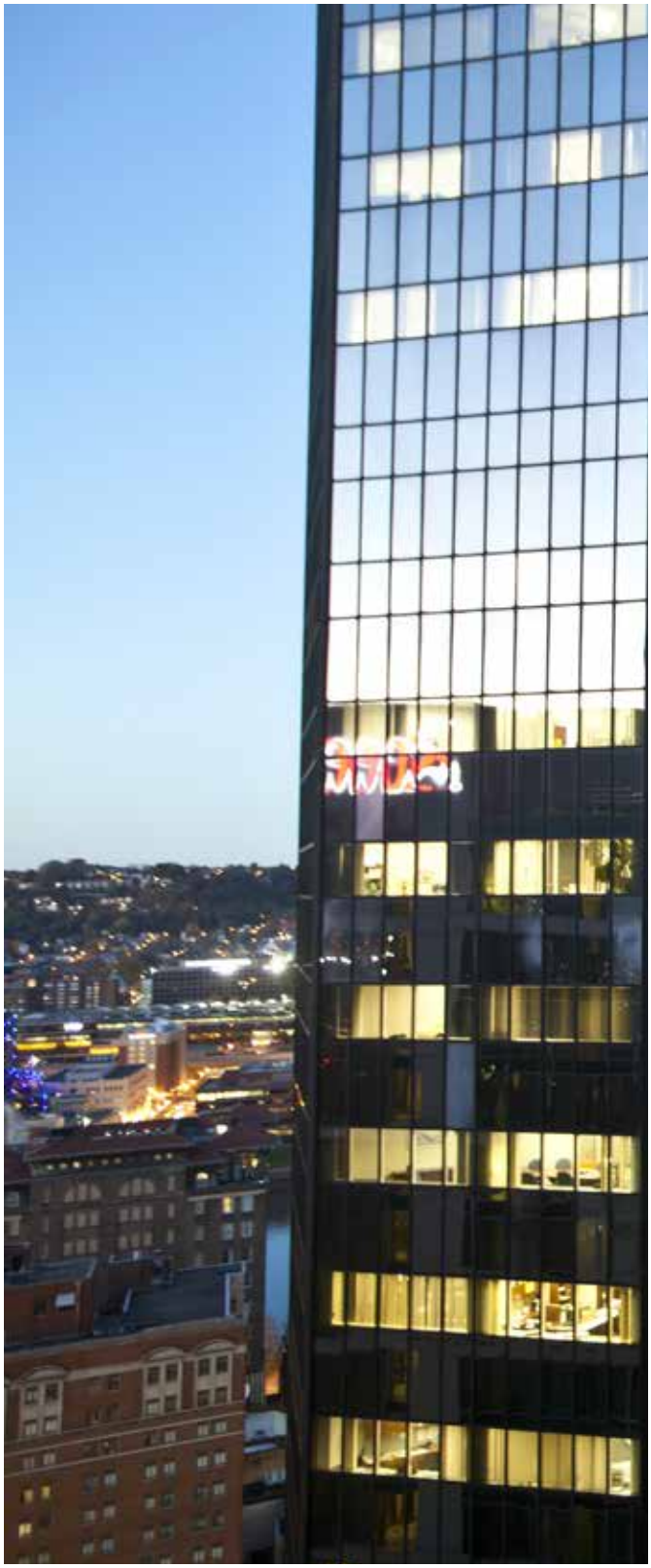
Yargının konuya ilişkin görüşü ise maliye idaresinin aksine, garanti belgesinin Kanun'da sayılan hususları mükelleflere hatırlatan bir bildirimin ötesine geçmediği, bu anlamda damga vergisine tabi bir taahhütname olarak değerlendirilemeyeceği yönündedir.

[4] Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 22.02.2012 tarih ve B.07.1.GİB.0.02.62-010-7 22/02/2012 sayılı özelgesi

## III. Sonuç

Yukarıda güncel birkaç örneği ile yer vermeye çalıştığımız üzere varlığı ile dahi tartışmalar yaratan damga vergisi, uygulamada Damga Vergisi Kanunu hükümlerinin yorumunda yaşanan farklılıklar nedeniyle eleştirilmektedir.

Ancak maliye idaresinin vergileme yanlısı bakış açısından ziyade yargının damga vergisi hükümlerini mümkün olduğu şekilde Kanun'un gerekçesi ve korumak istediği amaç ile genel hukuk normları ışığında yorumlaması mükellef – idare dengesinin korunmasına destek olmaktadır.



Av. Gamze Durgun

# Özelgeler ışığında kısmi bölünme

## I. Giriş

Günümüzde, sermaye şirketlerinin faaliyet alanlarında veya mali ve hukuki yapılarında değişiklik yapmak amacıyla "yeniden yapılandırma" sürecine girdikleri görülmektedir. Yeniden yapılandırmadan kasıt, ortaklık yapısının değiştirilmesi, birden fazla faaliyet konusunun ayrıştırılması, mevcut varlıkların tamamen veya kısmen elden çıkartılması, şirketin türünün değiştirilmesi gibi şirketlerin idari veya sermaye yapılarında, çeşitli ekonomik veya idari amaçlarla yapılan değişikliklerdir.[1] Bu değişiklikler mevzuatın izin verdiği yeniden yapılandırma araçları kullanılarak yapılmaktadır. Bu yapılandırma araçlarından bir tanesi de kısmi bölünmedir.

Kısmi bölünme, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun[2] (KVK) 19. maddesinin 3. fıkrasının (b) bendinde; 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 mevcut veya yeni kurulacak tam mükellef bir sermaye şirketine devretmesi olarak tanımlanmıştır.

KVK'nın gerekçesinde; kısmi bölünme işleminin vergisiz olarak yapılmasına olanak sağlanarak, işletmelerin daha etkin ve verimli çalışmalarının ve böylelikle aynı şirket bünyesinde yürütülen birden çok hizmet veya üretim faaliyetinin ayrıştırılarak, yeni oluşturulacak işletmelerin belli alanlarda yoğunlaşarak uzmanlaşmasının, verimli ve kârlı kuruluşlar haline getirilebilmesinin amaçlandığı ifade edilmiştir.

Bölünme yoluyla özellikle büyük ölçekli işletmeler, hantal bir yapıya dönüşmekten kurtulmak; gelişen iş durumuna göre aynı şirketler topluluğu içinde iş bölümü ve uzmanlaşmaya gitmek; üretim, dağıtım ve pazarlama sürecinin farklı aşamalarını ayrı birimler olarak örgütlemek gibi ekonomik faaliyetlerinde verimlilik ve rasyonelliği sağlayıcı amaçları gerçekleştirebilirler.[3] Böylelikle şirketlerin, üretim, dağıtım ve pazarlama gibi farklı süreçleri ayrı işletmelerde yapılandırmak suretiyle faaliyetlerinde etkinliği ve verimliliği artmaktadır.[4]

Nitekim 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun gerekçesinde de bölünme, çok büyüyen ve çekirdek işletme konusundan uzaklaşan şirketlerin ana konularına dönebilmelerine olanak sağlayan bir yol ve holding sistemine geçişte bir araç olarak görülmüştür.

Çalışmamızın konusunu, genel hatlarıyla amaç ve işlevine yukarıda yer verdiğimiz kısmi bölünme müessesesinin, mükellefler nezdinde en çok tartışılan konular hakkında verilen özelgeler çerçevesinde değerlendirilmesi oluşturmaktadır.

---

1 Arslan Kaya, Makalelerim I, İstanbul, Beta Yayınları, 2012, s.123. Ayrıca yeniden yapılandırma ifadesinin diğer tanımları için Bkz: Oya Aytemiz Seymen, İşletmelerde Yeniden Yapılandırma, İstanbul, Beta Basım, 2000, s. 5.
2 21.06.2006 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanarak 01.01.2006 tarihinden itibaren yürürlüğe girmiştir.
3 Hikmet Sami Türk, Ticaret Ortaklıklarının Birleşmesi, Ankara, Banka ve Ticaret Hukuku Araştırma Enstitüsü Yayını, 1986, s. 3.
4 Bumin Doğrusöz; "Türk Vergi Hukukunda Şirket Bölünmesi ve Hisse Değişimi (I-Tam Bölünme)", Yaklaşım Dergisi, S. 107, 2001.

## II. Maliye Bakanlığı özelgeleri

Vergi Usul Kanunu'nun (VUK) "Mükelleflerin izahat talebi" başlıklı 413. maddesinde mükelleflerin, Gelir İdaresi Başkanlığından veya bu hususta yetkili kıldığı makamlardan, vergi durumları ve vergi uygulaması bakımından müphem ve tereddüdü mucip gördükleri hususlar hakkında yazı ile izahat isteyebilecekleri belirtilmiştir. Bu kapsamda, yetkili makamlarca mükelleflerin vergi durumları ve vergi uygulaması bakımından açık olmayan ve uygulamada şüphe duydukları noktalarla ilgili verilen yazılı açıklamalar "özelge" ya da "mukteza" olarak adlandırılmaktadır.

6009 sayılı Kanun[5] ile değişik VUK'un 413. maddesinin 3. fıkrası uyarınca özelgeler, Gelir İdaresi Başkanlığı bünyesinde, Gelir İdaresi Başkanı veya tevkil edeceği bir başkan yardımcısının başkanlığında en az üç daire başkanından müteşekkil bir komisyon marifetiyle oluşturulmaktadır.

Özelgelerin mükellefler açısından olumlu yönleri oldukça fazladır. Yeni sistem gereği mükellefin kendisine verilmiş özelgelerinin yanı sıra komisyon tarafından oluşturulan tüm özelgeler, vergi inceleme raporlarının rapor değerlendirme komisyonları tarafından mevzuata uygunluğunun değerlendirilmesi aşamasında, dikkate alınacaktır.

Öte yandan VUK'un "Yanılma ve görüş değişikliği" başlıklı 369. maddesi uyarınca, yazı ile yanlış izahat verilmiş olan mükelleflere vergi cezası kesilmeyecek ve faiz de hesaplanmayacaktır.

Bu açıdan bakıldığında VUK'un 413. maddesine dayanılarak verilen tüm özelgeler, mükellefler açısından önem arz etmektedir.

Kısmi bölünme müessesesi her ne kadar KVK'da ve 1 seri numaralı Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nde düzenlenmişse de kısmi bölünmenin uygulanması neticesinde oluşabilecek vergisel sonuçlar hakkında mükellefler nezdinde oluşan bir takım belirsizlikler, Maliye Bakanlığı tarafından özelge bazında çözüme kavuşturulmaya çalışılmıştır.

Aşağıda, Maliye Bakanlığınca verilen bazı özelgeler değerlendirilecektir.

**a. Kısmi bölünmeye tabi mal varlığı parçasının bir kısmının kısmi bölünme kapsamında devri mümkün müdür?**

KVK'nın 19. maddesinde kısmi bölünme kapsamında devre konu mal varlığı sınırlı sayıda belirtilmiştir. Bunlar;

- Taşınmazlar (Arazi, tapu kütüğüne kayıtlı bağımsız ve sürekli haklar)
- İştirak hisseleri (En az 2 yıl süreyle elde bulundurulan)
- Üretim ve hizmet işletmeleridir.

Buna göre, tam mükellef bir sermaye şirketinin bilançosunda yer alan bir taşınmazın, iştirak hissesinin veya üretim ve hizmet işletmelerinin tam mükellef bir sermaye şirketine kayıtlı değerleri üzerinden devredilmesi KVK kapsamında kısmi bölünme hükmündedir.

Bu mal varlığı parçalarının ayrıştırılarak bir kısmının kısmi bölünme kapsamında devre konu edilip edilemeyeceği konusundaki düzenlemeler ise sınırlıdır. Nitekim 1 seri numaralı Kurumlar Vergisi Genel Tebliği konuyu sadece üretim veya hizmet işletmeleri açısından düzenlemiştir. Tebliğ'in *"Üretim ve hizmet işletmelerinin belli bir kısmının kısmi bölünmeye konu edilmesi"* başlıklı 19.2.2.1.3. bölümünde, üretim ve hizmet işletmelerinin belli bir kısmının sermaye şirketlerine ayni sermaye olarak konulmasının mümkün olmadığı, işletme bütünlüğünün korunması gerektiği belirtilmektedir.

Konu, kısmi bölünmeye elverişli diğer mal varlığı unsurları açısından açıkça düzenleme altına alınmamıştır. İştirak hisselerinin veya taşınmazların belli bir payının kısmi bölünme kapsamında devre konu edilip edilmeyeceği hususu özelge bazında çözüme kavuşturulmaya çalışılmıştır.

Maliye Bakanlığının 06.09.2013 tarihli özelgesinde; KVK'nın 19. maddesi uyarınca iştirak hisselerinin bir bütün olarak kısmi bölünme işlemine tabi tutulması gerektiği, % 99,99 oranında iştirak edilen şirket hisselerinin % 50'sinin kısmi bölünme kapsamında devrinin, iştirak hisselerinin parça parça elden çıkarılması sonucunu doğuracağından anılan işlemin kısmi bölünme kapsamında değerlendirilmesinin mümkün bulunmadığı belirtilmiştir.

Maliye Bakanlığının bu görüşü, kısmi bölünmenin amacı ve şirketlerin mal varlığı bölümlerini parça parça elden çıkarılması sonucunu doğuracak işlemlerden kaçınmaları gerekliliği ile açıklanmaya çalışılmaktadır.

Yukarıda yer verilen özelgeden anlaşıldığı üzere, bir şirket sahibi olduğu % 99 oranındaki iştirak hissesinin tamamını kısmi bölünme ile başka bir şirkete devredebilecektir. Ancak bu şirket, sahibi olduğu iştirak hissesinin bir kısmını kısmi bölünme hükümleri çerçevesinde devredemeyecektir.

Aynı anlayış, bir taşınmaz için de uygulanabilecektir. Bu anlayışa göre bir şirket, taşınmazının bir kısmını veya paylı mülkiyet ile sahip olduğu bir taşınmazdaki payının bir kısmını kısmi bölünme suretiyle devre konu edemeyebilecektir.

Ancak kanaatimizce, kısmi bölünme ile öngörülen amaca gayrimenkulün veya iştirak hissesinin bir kısmının kısmi bölünme suretiyle devredilmesi ile ulaşılıyor ve bu durum açıkça ortaya konabiliyorsa; şirketlerin mal varlığı bölümlerini parça parça elden çıkarılması sonucunu doğuracak işlemlerden kaçınmaları gerekliliği ilkesi, gayrimenkulün veya iştirak hissesinin bir kısmının kısmi bölünme kapsamında devrine engel olmamalıdır.

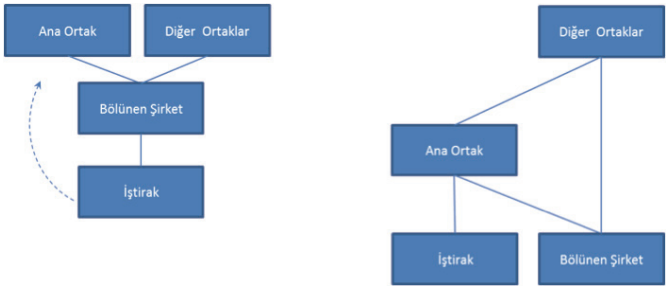
**b. İştirak hisselerinin kısmi bölünme suretiyle şirketin mevcut ortağına devredilmesi mümkün müdür?**

Yukarıda bahsedildiği üzere kısmi bölünme bir yeniden yapılandırma aracıdır. Şirketler topluluk yapısını bu aracı kullanarak şekillendirebilirler. Örneğin bir şirket iki yıldan fazla süredir aktifinde bulunan bir iştirak hissesini holdingleşme amacıyla mevcut veya yeni kurulacak bir holding şirkete kısmi bölünme suretiyle devredebilir. Bu durumda şirket yapısı, devredilen şirkette çıkarılacak iştirak hisselerinin, ortaklar yahut bölünen şirket tarafından iktisap edilmesi ihtimallerine göre de farklılık gösterebilecektir.

[5] 01.08.2010 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

Bu şekilde bir yapılandırma çalışmasında bir mükellef tarafından, şirket aktifinde iki yıldan fazla süreyle kayıtlı bulunan iştirak hissesinin, şirketin mevcut ortağına kısmi bölünme suretiyle devredilip devredilemeyeceği sorulmuştur. Söz konusu devir neticesinde devralan ortak bünyesinde bir sermaye artışı yapılacağı, sermaye artırım tutarının şirketin ana ortağı konumunda bulunan devralan şirket dışındaki diğer ortakların paylarına isabet eden pay tutarı (% 5) ile sınırlandırılacağı belirtilerek; yapılacak işlemin kısmi bölünme kapsamında değerlendirilip değerlendirilmeyeceği ile yapılacak sermaye artışı nedeniyle çıkarılacak devralan şirket hisselerinin ayni sermaye devredilen şirket ortakları haricindeki ortaklara verilip verilmeyeceği sorulmuştur.

Amaçlanan işlemin daha net anlaşılabilmesi için aşağıda şematize edilmiştir:




Bölünen şirkete ait iştirak hissesi, bölünen şirket ana ortağına kısmi bölünme ile devredilecek ve ana ortakta sermaye artışı yapılacaktır. Artış sebebiyle ana ortak bünyesinde çıkartılacak iştirak hisseleri bölünen şirketin mevcut ana ortağı ile diğer ortaklara verilecektir. Ana ortakta yapılacak sermaye artışı neticesinde ana ortağın kendi paylarını iktisap edecek olması sebebiyle, ana ortakta yapılacak sermaye artışı, diğer ortakların paylarına isabet eden pay tutarı ile sınırlandırılmak istenmiştir.

Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından 12.07.2010 tarihinde verilen özelgede; bölünme işleminde diğer ortaklar, ana ortağın ortakları durumuna gelirken, ana ortağın kendi hisse senetlerine sahip olacağı; dolayısıyla işlemin kısmi bölünme olarak değerlendirilmesinin mümkün bulunmadığı belirtilmiştir.

Konu hakkında verilen özelgedeki görüş ve görüşe dayanak teşkil eden gerekçe oldukça şaşırtıcıdır. Nitekim işlemin olağan bir kısmi bölünme işleminden herhangi bir farkı bulunmamaktadır. İşlemin karmaşık olabilecek tek yanı, iştirak hissesi devredilen şirketin, halihazırda bölünen şirketin ortağı konumunda bulunmasıdır. Ana ortağın kendi hisselerini iktisabı söz konusu olmaması için de devralan şirkette yapılacak sermaye artışı diğer ortakların paylarına isabet eden pay tutarı ile sınırlandırılmak istenmiştir.

Söz konusu sınırlandırmanın yapılacak işlem açısından bir engel teşkil etmemesi gerektiğini düşünmekteyiz. Nitekim ana ortak mevcut durumda iştirak edilen şirketin paylarına da dolaylı olarak sahiptir. Bu durumda yapılacak kısmi bölünme sonucunda, devredilen mal varlığının değerinin içinde ana ortağın payı da bulunmaktadır. Bu durumda yapılacak sermaye artışı tutarının ana ortağın payına isabet eden tutarda daha az gerçekleştirilmesi işlemin kısmi bölünme olarak değerlendirilmesine engel teşkil etmeyecektir.

Öte yandan, sermaye artış tutarının sınırlandırılması ile ana ortağın kendi payını 6762 sayılı TTK'nın 329. maddesi kapsamında iktisap edip ilk fırsatta elden çıkartması aynı sonucu doğuracaktır.

Anonim şirketin kendi hisselerini iktisabının hangi hallerde yasak kapsamında değerlendirilmeyeceği TTK'nın 329. maddesinde 6 bent halinde sayılmıştır. Bu istisnalar kapsamında, örneğin bir mal varlığının veya işletmenin iktisabı dolayısıyla, kendi paylarını zorunlu olarak iktisap eden anonim ortaklığın bu hisseleri ilk fırsatta elden çıkarması gerekmektedir. Kanun'da "ilk fırsatta" şeklinde ifade edilen bu süre belli olmadığı gibi sınırsız da değildir. Şirket yönetim kurulu, payları en uygun zamanda devretmek zorundadır. Bu kapsamda, yapılmak istenen işlem esasen kendi hisselerini iktisap edip elden çıkartma işleminin bir nevi kolaylaştırılmış yöntemi olmaktadır.

6762 sayılı TTK döneminde verilen özelgede, TTK'da yer alan bu istisna değerlendirilmeksizin; ana ortağın kendi hisse senetlerine sahip olmasına sebebiyet vermesi nedeniyle işlemin kısmi bölünme olarak değerlendirilemeyeceği sonucuna varılmaktadır.

Dünyanın gelişmiş ülkelerinde gözlemlenen eğilime paralel olarak, ülkemizde de 6762 sayılı TTK'da yer alan anonim şirketlerin kendi paylarını iktisap ve rehin olarak kabul edebilmeleri konusundaki mutlak sınırlamadan vazgeçilmiş ve 6102 sayılı TTK ile şirketlere, kendi paylarını yüzde ona kadar iktisap edebilme imkanı getirilmiştir. Bu durum hiç şüphesiz grup şirketlerinin yeniden yapılandırılmalarında -sınırlı ve geçici olarak da olsa- kendi hisselerine sahip olabilmelerine, şirketin sermaye ve ortaklık yapısını değiştirmelerine, bölünme birleşme gibi yapılandırma araçlarının daha efektif uygulanmasına ve en nihayetinde şirketlerin bu yapılandırma araçları ile vergisel avantajlardan yararlanmalarına imkan sağlayacaktır.

Bu açıdan bakıldığında, Maliye Bakanlığının burada bahsi geçen özelgesinin mutlak bir görüş içermediği düşünülmektedir.

**c. Bölünen şirkette sermaye azaltımına gidilmesi ve sermayenin vergilendirilebilir kalemleri ihtiva etmesi halinde sermaye azaltımı nedeniyle vergilendirme olur mu?**

Kısmi bölünme kapsamında ortaya çıkan bir diğer sorun da, kısmi bölünme neticesinde devredilen mal varlığı karşısında yeni kurulacak veya mevcut şirkette çıkarılacak hisselerin bölünen şirketin ortaklarına verilmesi ihtimalinde bölünen şirkette yapılacak sermaye azaltımının, sermayenin vergiye tabi unsurlardan oluşması halinde, vergiye tabi olup olmayacağı hususudur.

Konu hakkında Maliye Bakanlığı tarafından verilen 20.07.2012 tarihli özelgede;

- Kısmi bölünme sonucunda aynî sermaye konulan şirketten alınan hisse senetlerinin ortaklara verilmesi nedeniyle şirket sermayesinin azaltılması ve daha önce sermayeye eklenmiş olan, enflasyon düzeltmesi fark hesapları ile geçmiş yıl kârlarının da bulunması durumunda; devralan şirkette yapılacak sermaye artışında enflasyon düzeltmesi fark hesaplarının ve geçmiş yıl kârlarının sermayenin bir unsuru olarak yer alması ve ayrı şekilde görülmesi şartıyla bu işlemin işletmeden çekiş olarak değerlendirilmeyeceği ve vergiye tabi tutulmayacağı,

- Ancak devralan şirkette sermayenin bir unsuru olarak yer alan enflasyon farklarının ve geçmiş yıl zararlarının, devralan şirkette bir başka hesaba nakledilmesi veya işletmeden çekilmesi ya da sermaye azaltımına gidilmesi halinde, enflasyon farkları ile ilgili işletmeden çekilen tutarların öncelikle işletmeden çekildiği dönemin kazancı ile ilişkilendirilmeksizin kurumlar vergisine tabi tutulması, vergi sonrası dağıtılan kazancın da kâr dağıtımına bağlı tevkifata tabi tutulması; geçmiş yıl kârları ile ilgili tutarların da kâr dağıtımına bağlı tevkifata tabi tutulması gerektiği belirtilmiştir.

Kısmi bölünme suretiyle sermaye azaltımı, bölünen şirketin devralan şirkete ait iştirak hisselerini kendi ortaklarına verebilmesinin bir yoludur. Bu azaltım ile bölünen şirketin ortakları, mal varlığını devralan şirketin ortakları haline gelmektedir. Bölünen şirketin sermaye azaltımında kullanılan enflasyon düzeltmesi olumlu farkları veya özel fon hesapları bir nevi ortakların devralan şirketteki sermaye tutarlarını ifade etmektedir. Bu nedenle bölünen şirketteki enflasyon düzeltmesi fark hesapları veya fon hesapları, kısmi bölünme ile esasen devralan şirketin sermayesinin içinde devam etmektedir.

Dolayısıyla enflasyon düzeltmesi olumlu farkının, iştirak hissesi veya gayrimenkul satış kazancı nedeniyle fon hesabında tutulan tutarların kısmi bölünme suretiyle yeni kurulacak veya mevcut şirketlerin bilançolarına aynen aktarılacak olması kaydıyla, sermayenin bir unsuru olarak yer alan ve daha önce sermayeye eklenmiş olan enflasyon düzeltmesi fark hesapları ile geçmiş yıl kârlarının sermaye azaltımı işleminde işletmeden çekilmiş olarak değerlendirilmemesi ve vergiye tabi tutulmaması gerektiği kanaatimizce doğru bir yaklaşımdır.

## III. Sonuç

Kısmi bölünmenin uygulanması sırasında ortaya çıkan belirsizlikler kısmi bölünme müessesesinin işlevi ve amaçları dikkate alınarak değerlendirilmelidir. Nitekim Vergi Usul Kanunu'nun 3. maddesinde; vergi kanunlarının lafzı ve ruhu ile hüküm ifade ettiği, lafzın açık olmadığı hallerde hükümlerin konuluşlarındaki maksat, Kanun'un yapısındaki yeri ve diğer maddelerle olan bağlantısı göz önünde tutularak uygulanacağı belirtilmektedir.

Kısmi bölünme müessesesinin bir yeniden yapılandırma aracı olduğu unutulmamalıdır. Dolayısıyla yapılan işlemin formundan çok yeniden yapılandırma işleminden elde edilecek amaca uygun olup olmadığı açısından değerlendirilmelidir.

Maliye Bakanlığı özelgeleri incelendiğinde, çoğunlukla üzerinde durulan konunun kısmi bölünmenin amacı olduğu görülmektedir. Nitekim incelediğimiz özelgelerde, kısmi bölünme müessesesinin temel amacının şirketlerin yeniden yapılanma yoluyla verimlilik ve kârlılıklarını artırmalarına imkan sağlamak olduğu vurgulanmaktadır.

Ancak her olay kendi içindeki somut verilerle incelenmeli, konu ile ilgili görüş oluşturulurken mevzuatımızda yer alan tüm hukuk kuralları birlikte değerlendirilmelidir. Bu nedenle özelge talebinde bulunulurken konuya ilişkin veriler ve mevzuatın açıkça ortaya konulması, özelgeden beklenen doğru sonucun elde edilmesi açısından oldukça önem teşkil etmektedir.

Av. Tuğçe Gültekin

# Götürü gider uygulamasında karşılaşılan sorunlar

## I. Giriş

Vergi incelemelerinde güncelliğini yitirmeyen ve her daim inceleme elemanları tarafından eleştiri konusu edilen konulardan biri de "götürü gider" uygulamasıdır.

Vergi daireleri tarafından mükellef kurumların defter ve kayıtları 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun (GVK) 40/1. maddesinde hüküm altına alınan götürü gider uygulaması açısından sınırlı olarak incelenmekte ve inceleme neticesinde düzenlenen vergi inceleme raporlarında götürü gider indirimi kabul edilmeyerek fazladan yararlanıldığı öne sürülen indirim tutarı üzerinden vergi ziyaı cezalı tarhiyatlar salınmaktadır.

Söz konusu cezalı tarhiyatlara karşı başvurulan dava yolunda ise hem ilk derece mahkemesi hem de Danıştay Başkanlığı nezdinde idarenin görüşünün aksine mükellefler lehine kararlar tesis edilmektedir.

Bu kapsamda, idare ile yargı organları arasında görüş farklılıkları yaratan ve ihracat, yurt dışında inşaat, onarma, montaj ve taşımacılık faaliyetlerinde bulunan şirketler nezdinde tereddüte yol açan götürü gider uygulamasına ilişkin açıklamalarımıza aşağıda detaylı olarak yer verilmektedir.

## II. Yasal mevzuat

### a. Mevcut yasal düzenleme

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun (KVK) 6. maddesinin 2. fıkrasında, safi kurum kazancının tespitinde GVK'nın ticari kazanç hakkındaki hükümlerinin uygulanacağı düzenlenmiştir.

GVK'nın "Bilanço esasında ticari kazancın tespiti" başlıklı 38. maddesinde ise ticari kazancın tespit edilmesi sırasında GVK'nın 40 ve 41. madde hükümlerinin uygulanacağı belirtilmiştir. Bu kapsamda, GVK'nın "İndirilecek giderler" başlıklı 40. maddesi uyarınca giderlerin, ticari işletmenin safi kazancının tespitinde indirim olarak dikkate alınabilmesi için aşağıdaki şartları taşımaları gerekmektedir.

- Ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için yapılması,
- İşin genişliği ve mahiyetine uygun olması,
- Vergi Usul Kanunu'nun (VUK) 227. maddesine göre işbu giderlerin belgelendirilmesi ya da 228. maddesine göre belgelendirme şartının aranmaması (örf ve adetlere göre belgelendirilmesi mümkün olmayan giderler, belge teminine imkan olmayan giderler ve vergi kanunlarına göre götürü olarak tespit edilen giderler)

Bununla birlikte, aynı Kanun maddesinin 4108 sayılı Kanun ile eklenen parantez içi hükmünde ise; mükelleflerin ihracat, yurt dışında inşaat, onarma, montaj ve taşımacılık faaliyetleri nedeniyle döviz olarak elde ettikleri hasılatın binde beşini aşmamak şartıyla yurt dışında bu işlerle ilgili giderlerine karşılık olmak üzere götürü olarak hesapladıkları giderleri indirebilecekleri belirtilmiştir.

Götürü gider uygulamasına ilişkin olarak 07.03.2013 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan 194 seri numaralı Gelir Vergisi Genel Tebliği'nde ise konuya ilişkin olarak aşağıdaki açıklamalara yer verilmiştir:

*"Götürü gider uygulaması, mükelleflerin yurt dışındaki işleri ile ilgili olarak yapmış oldukları giderlerden belgesi temin edilemeyenlerin, anılan faaliyetlerden sağlanan hasılatın belli bir oranını aşmamak şartıyla ticari kazançtan indirilmesini öngören bir müessesedir. Götürü gider hesaplanabilmesi için harcamanın yapılmış ve işletmenin mal varlığında bir azalma meydana gelmiş olması gerekir.*

*Bilindiği üzere, Tekdüzen Muhasebe Sistemi ticari kazancın tespitine yönelik olarak hazırlanmıştır. Bu nedenle mali tablolarda ve hesap planında vergi yasalarınca ticari kazançtan indirimi kabul edilmeyen giderlerin nasıl muhasebeleştirileceği konusunda açıklama yapılmamıştır. Tekdüzen Muhasebe Sistemi'nde, işletmenin faaliyetleri sonucunda doğan tüm giderlerin, vergi yasalarınca ticari kazançtan indirilmesi kabul edilmiş olsun veya olmasın doğrudan ilgili oldukları gider hesaplarında muhasebeleştirilmesi gerekmektedir. Muhasebe düzeninden sağlanan bilgilerle dönem sonunda vergi matrahına ulaşılmaktadır.*

*Buna göre, işletmenin yurt dışı faaliyetlerine ilişkin olarak yapılan belgesiz giderlerin de Tekdüzen Muhasebe Sistemi'nde ilgili gider hesaplarında izlenmesi ve dönem sonunda "690 Dönem Kar-Zarar" hesabına aktarılması gerekir. Belgesi temin edilemeyen giderlerin, bu Tebliğ'de yapılan açıklamalar çerçevesinde hesaplanacak götürü gider tutarını aşan kısmı, kanunen kabul edilmeyen gider olarak Tekdüzen Muhasebe Sistemi'ne göre belirlenen ticari kara ilave edilecektir. Dolayısıyla belgesiz giderlere karşılık olmak üzere götürü olarak hesaplanan giderler, ticari kara eklenmemiş olduğundan vergi matrahına da dahil edilmemiş olacaktır."*

Bununla birlikte, götürü gider uygulamasına ilişkin olarak 197 seri numaralı Gelir Vergisi Genel Tebliği ile 1995 yılına mahsus olmak üzere ihracat ve yurt dışında yapılan inşaat, onarma, montaj, teknik hizmetler ve taşımacılık faaliyetlerinden döviz olarak elde edilen hasılatın binde beşini aşmamak kaydıyla defterlere intikal ettirilmeyen giderler için de götürü gider hesaplanabileceği düzenlenmiştir.

**b. Gelir Vergisi Kanunu Tasarısı**

Halihazırda Meclis'te görüşülmekte olan ve yürürlüğe girmemiş bulunan Gelir Vergisi Kanun Tasarısı'nın "Ticari kazancın tespitinde indirilecek giderler" başlıklı 19. maddesinde *"...İhracat, yurt dışında inşaat, onarım, montaj ve taşımacılık faaliyetlerinde bulunan mükelleflerin, bu faaliyetlerinden döviz olarak elde ettikleri hasılatın binde beşini aşmamak şartıyla yurt dışındaki bu işlerle ilgili fiilen katlanılan ancak tevsik edilemeyen giderlerine karşılık olmak üzere götürü gider olarak hesapladıkları tutarlardır..."* düzenlemesine yer verilmiştir.

Bu kapsamda, Tasarı ile götürü gider uygulamasında "fiilen katlanma şartı"na yer verilmiş olup, hasılatın yine binde beşiyle sınırlı olarak, fiilen katlanılan ancak tevsik edilemeyen giderlerin dikkate alınması öngörülmektedir.

## III. Götürü gider uygulamasında uyuşmazlık konusu

Yukarıda yer verildiği üzere götürü gider uygulamasına dayanak GVK'nın 40/1. madde hükmü uyarınca mükellefler ihracat, yurt dışında inşaat, onarma, montaj ve taşımacılık faaliyetleri nedeniyle döviz olarak elde ettikleri hasılatın binde beşini aşmamak şartıyla yurt dışında bu işlerle ilgili giderlerine karşılık olmak üzere götürü olarak hesapladıkları giderleri indirebilmektedirler. Hükümden faydalanmak için gereken iki şart bulunmaktadır. Bunlar; hasılatın döviz olarak ve yurt dışında elde edilmesi ve hasılatın ihracat, yurt dışında inşaat, onarma, montaj ve taşımacılık faaliyetlerinden elde edilmesidir. Bunun dışında başkaca bir şart düzenlenmemektedir.

Ancak konuya ilişkin yayımlanan 194 seri numaralı Gelir Vergisi Genel Tebliği'nde, Kanun hükmünde yer verilen şartlara ilave olarak götürü gider hesaplanabilmesi için harcamanın yapılmış ve işletmenin mal varlığında bir azalma meydana gelmiş olması gerektiği belirtilmiş ve bu azalmanın muhasebeleştirilmesi gerektiği düzenlenmiştir.

İşte Kanun hükmü ve Tebliğ düzenlemesinde yer alan bu farklılık mükellefler ile maliye idaresinin konuya ilişkin uygulamasının farklılaşmasına neden olmuştur.

Mükellef kurumlar yurt dışında gerçekleştirilen faaliyetler kapsamında yaptıkları ve fakat tevsik edilemeyen giderlerine karşılık olmak üzere bu hasılatın binde 5'ini götürü gider olarak hesaplamakta ve bu tutarları kurum kazancının tespitinde indirim konusu yapabilmektedirler.

Vergi idaresi ise bu uygulamayı, mükellef kurumların bu şekilde götürü gider hesaplayabilmesi için harcamanın yapılmış olması ve işletmenin mal varlığında bir azalma meydana gelmesi gerektiği, bu sebeple ilgili harcamaların muhasebeleştirilmesi halinde gider olarak dikkate alınabileceği gerekçesi ile eleştirmektedir.

Mükellefler ile idare arasında götürü gider uygulamasına ilişkin uyuşmazlığın iki ana unsuru bulunmaktadır:

- Götürü gider uygulamasında yurt dışı faaliyetlerine ilişkin bir harcamanın yapılmasının zorunlu olup olmadığı,
- Harcamanın muhasebe kayıtlarına intikal ettiğinin ispatına gerek olup olmadığı.

Öncelikle bir harcamanın yapılmasına gerek olup olmadığı hususuyla ilgili olarak; GVK'nın 40/1. maddesine 4108 sayılı Kanun ile eklenen parantez içi hüküm dikkatle incelendiğinde kanun koyucunun götürü gider hesaplaması yapılabilmesi için yurt dışındaki faaliyet ile ilgili olarak fiilen bir harcamanın yapılmış olması şartını aramadığı görülmektedir.

Şöyle ki, Kanun hükmünde yurt dışında gerçekleştirilen faaliyetler ile ilgili giderlerine karşılık olmak üzere götürü olarak hesapladıkları giderleri indirebilecekleri kabul edilmiştir. Bununla birlikte, Türk Dil Kurumu kapsamında da "götürü" tanımı "Fiyatı veya ücreti toptan belirlenen" olarak belirtilmiştir.

Bu kapsamda, Kanun'da kendilerine verilen imkan ve hak dahilinde mükellefler döviz hasılatlarının binde beşi

oranındaki götürü gideri her hal ve takdirde vergi matrahından indirebilecekleri açıkça düzenlenmiştir. Nitekim götürü gider uygulaması, ticari kazancın tespit edilmesinde bir kısım giderlerin tevsik edilme zorunluluğu bulunmaksızın işletmenin dönem ticari hasılatlarından indirilmesi olarak kabul edilmektedir. Bu itibarla, aksi yönde işlem tesis edilmesi hem götürü gider sisteminin genel mantığına, hem de vergi hukukunun gerçekçiliğine aykırı olacaktır.

Muhasebe kayıtlarına intikal ettirildiğinin ispatı açısından ise, madde hükmünde öngörülen götürü gider esasında gider kaydı olup yurt dışında faaliyet gösterenlerin tevsik edemeyecekleri giderlerin bulunduğu kabulünden hareket edilmektedir.[1] Dolayısıyla götürü gideri kayıtlarla ilişkilendirmeden beyanname üzerinden indirim olarak göstermek yeterli olacaktır.

Bununla birlikte, götürü gider uygulamasına ilişkin başvurulan dava yolunda, tesis edilen kararlarda da mükelleflerin hasılatlarının binde beşi oranındaki tutarın götürü gider olarak indirim konusu yapılabilmesi için belgesi temin edilmeyen harcamanın herhangi bir ispat şartına bağlanmadığına ve muhasebe kayıtlarına intikal ettiğinin ispatına gerek olmadığına karar verilmiştir.

Yukarıda yer verilen GVK 40/1. madde hükmü ve istikrar kazanmış yargı kararları dikkate alınarak mükellef kurumlar tarafından götürü gider hesaplaması yapılırken, vergi daireleri tarafından bu uygulamalar 194 seri numaralı Tebliğ hükmü dahilinde eleştiri konusu edilmeye devam olunmaktadır.

## IV. Yargı kararları ışığında götürü gider uygulaması

Götürü gider uygulamasına ilişkin olarak tesis edilen Danıştay kararları incelendiğinde, mükelleflerin ihracat hasılatının binde beşi oranındaki tutarın götürü gider olarak indirim konusu yapılabilmesi için herhangi bir ispat şartına bağlanmadığı ve bu harcamanın muhasebe kayıtlarına kaydedilme zorunluluğunun bulunmadığı konusunda görüş birliği bulunduğu görülmektedir. Örnek vermek gerekirse;

Danıştay 3. Dairesi, 08.11.2012 tarih ve E. 2010/291, K.2012/3595 sayılı kararında *"Davacı şirketin 2007 dönemi defter kayıtlarının örtülü kazanç ve ihracatta götürü gider uygulaması yönünden sınırlı olarak incelenmesi neticesinde hazırlanan dava konusu inceleme raporunun götürü giderle ilgili olarak temel dayanağının; 194 sayılı Gelir Vergisi Genel Tebliği'nde belirlenen koşulların oluşturduğu, bu koşulların ise Tebliğ'deki ifadelerin aksine konuyu düzenleyen esas hüküm ve söz konusu Tebliğ'in de dayanağı olan 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 40'ıncı maddesinin 1'inci bendinde bulunmadığı, Tebliğ'de Kanun'un çizdiği çerçevenin dışına çıkılarak belgesiz giderlerin ilgili gider hesaplarında izlenmesi ve dönem sonunda kar/zarar hesabına aktarılması gibi koşulların öngörüldüğü, oysa Kanun, söz konusu götürü gider indiriminden faydalanacak mükellefler için herhangi bir muhasebe kaydı şartı aranmaksızın saymak suretiyle gösterdiği dış ticaret alanlarında faaliyet gösteren mükelleflerin, bu faaliyetlerini teşvik amacıyla sadece belirtilen faaliyetlerinden kaynaklanan hasılatları üzerinden binde beş oranını aşmamak kaydıyla götürü gider indiriminden faydalanabileceklerini düzenlediği, 194 sayılı Genel Tebliğ ise, bu hakkın kullandırılmasına ilişkin olarak, Kanun hilafına, verilen hakkı daraltıcı nitelikte fazladan koşullar öngördüğü bunun da hukuk devleti olmanın en temel esaslarından biri olan normlar hiyerarşisi ve hukuki güvenliğin tesisinde önemli bir yer alan kanuni idare ilkesi ile bağdaşmayacağı, dava konusu raporun da söz konusu Tebliğ'de belirtilen esaslar üzerine düzenlendiği anlaşıldığından dava konusu işlemin bu kısmında hukuka uyarlılık bulunmadığı gerekçesiyle davayı kabul eden ilk derece mahkemesi kararının onanmasına"* karar vermiştir.

Danıştay 3. Dairesinin bir başka kararında[2] Tebliğ ile Kanun'un öngördüğü sınırın dışına çıkılarak belgesiz giderlerin ilgili gider hesaplarında izlenmesi ve dönem sonunda kar-zarar hesabına aktarılması gibi koşullar getirildiği, oysa Kanun'un söz konusu götürü gider indiriminde faydalanacak mükellefler için herhangi bir muhasebe kaydı şartı aramaksızın saymak suretiyle gösterdiği belirtilmiştir.

Yine Danıştay 3. Dairesinin E.2009/5248, K.2011/3 sayılı kararında da "... götürü gider uygulamasında indirimlerin herhangi bir ispat şartına bağlanmadığı gibi belgelenemeyen giderlerin yasal kayıtlara kaydedilme zorunluluğu da bulunmaması nedeniyle götürü gider indirimi için belgesi temin edilemeyen harcamanın muhasebe kayıtlarına intikal ettirildiğinin ispatına gerek bulunmadığı" gerekçesiyle davanın kabulü yönünde karar veren ilk derece mahkemesi kararı onanmıştır.

Yukarıda yer verilen mahkeme kararlarında açıkça yasada olmayan koşulları idarenin Tebliğ yolu ile getiremeyeceği Kanun'da belirtilen koşullardan başka koşullar öngöremeyeceği açıkça hüküm altına alınmış ve herhangi bir ispat şartına bağlanmaksızın vergi matrahından indirilmesine imkan tanınmıştır.

Gerçekten de, Kanun maddesinde yurt dışında gerçekleştirilen bir faaliyet kapsamında elde edilen hasılatın binde beşini aşmamak üzere belgelenemeyen harcamaların götürü gider yoluyla indiriminin yapılabilmesi için fiilen bir harcamanın yapılması veya bu harcamanın yapıldığının kanıtlanması şartı aranmamıştır. Yargı organları da, Kanun'a uygun olarak karar vermiş ve götürü gider uygulamasının herhangi bir ispat şartına bağlanmadığını ve belgesi temin edilemeyen bir harcamanın muhasebe kayıtlarına intikal ettirildiğinin ispatına gerek bulunmadığını kabul etmiştir.

Bununla birlikte, müstakar hale gelmiş yargı kararlarında idarenin götürü gider uygulamasında aradığı şartlardan biri olan "harcamanın yapılması zorunluluğu" üzerinde durulmadığı, bu konuya ilişkin bir karar tesis edilmediği görülmektedir. Bu açıdan bakıldığında da yargı organlarının, Kanun hükümleri dahilinde götürü gider uygulamasından faydalanılabilmesi için harcamanın gerçekten yapılması şartını aramadığı görülmektedir.

İçtihat haline gelen bu götürü gider kararları dikkate alınarak götürü gider uygulamasında mükellef aleyhine devam ettirilen bu yaklaşımın değiştirilmesi gerekmektedir.

[1] Gelir Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları, Ankara 2012, Oluş Yayıncılık, s.400
[2] Danıştay 3. Dairesinin E.2010/289, K.2011/776 sayılı kararı

## V. Sonuç

Günümüzde vergi idaresi vergi gelirlerini artırmaya yönelik tartışmalı konular üzerinden incelemeler gerçekleştirmekte ve agresif bir şekilde cezalı vergi tarhiyatları yapmaktadır. Söz konusu incelemelerde ve inceleme neticesinde düzenlenen raporlarda, kanun koyucunun iradesi dikkate alınmaksızın vergi cezası çıkarmak amacıyla ya Kanun hükümleri göz ardı edilmekte ya da amaca göre yorumlanmaktadır.

Nitekim götürü gider uygulaması GVK'nın 40/1. maddesi gereğince, gerçekleştirilen ihracat faaliyetleri sonucunda elde edilen hasılatın binde beşi (% 0,5) oranında hesaplanan tutarın kazançtan indirmesi suretiyle mükelleflere tanınan kanuni bir haktır.

Kanun koyucu, ilgili hükümde mükelleflerin götürü gider indiriminden yararlanabilmeleri için gereken koşulları belirtmiş iken, idarenin 194 seri numaralı Gelir Vergisi Genel Tebliği hükümlerine dayanarak yurt dışı faaliyetlerine ilişkin olarak yapılan belgesiz giderlerin Tekdüzen Muhasebe Sistemi'nde yer alan ilgili gider hesaplarına kaydetmesi şartına bağlaması; Anayasa'da düzenlenen normlar hiyerarşisine aykırılık teşkil etmektedir.

Şöyle ki, bir hukuk düzeninde mevcut olan Anayasa, Kanun, Tüzük, Yönetmelik, Tebliğ gibi normlar arasında altlık-üstlük ilişkisi vardır. Buna, "normlar hiyerarşisi" denilmekte olup, bu hiyerarşide, alt basamakta yer alan norm geçerliliğini üst basamakta yer alan normdan almakta ve dolayısıyla ona uygun olmak durumundadır.[3]

Vergi dairesinin dayanak aldığı 194 seri numaralı Tebliğ ise, GVK'nın 40/1. maddesinde düzenlenen götürü gider indiriminin uygulanmasına ilişkin açıklama getirmesi gerekirken, normlar hiyerarşisine aykırı olarak mükellefleri bağlayıcı objektif hukuk kuralları getirmektedir. Bu nedenle, vergi idaresi tarafından götürü gider indiriminin Tebliğ hükümleri dikkate alınarak reddolunmasının açıkça hukuka aykırı olduğu kanaatindeyiz.

Nitekim götürü gider uygulamasına ilişkin istikrar kazanmış Danıştay kararlarında da, götürü gider uygulamasından faydalanılabilmesinin herhangi bir ispat şartına bağlanmadığı ve belgelenemeyen giderlerin yasal kayıtlara kaydedilme zorunluluğunun bulunmadığı görülmektedir.

Böylelikle mükelleflerin herhangi bir ispat şartı ve/veya hesaplarda kaydedilme zorunluluğu olmaksızın götürü gider indirimini vergi matrahının tespitinde dikkate alabilecekleri kabul edilmelidir.

Halihazırda Komisyonda görüşülen Gelir Vergisi Kanun Tasarısı açısından ise götürü giderin kurumlar vergisi matrahı tespitinde indirim konusu yapılabilmesi için "fiilen katlanma şartı" getirilmektedir. Tasarıdaki bu maddenin 194 seri numaralı Tebliğ'in götürü gidere ilişkin açıklamaları ile paralel olduğu görülmektedir.

Madde hükmünün bu şekliyle kanunlaşması halinde götürü gider uygulaması idarenin görüşü ile paralel olarak tamamen değişeceği ve hatta yargı organları tarafından da tesis edilecek kararlarda götürü gider uygulamasında fiilen bir harcamanın yapılıp yapılmadığı hususunun inceleme konusu edileceği düşüncesindeyiz.

[3] Kemal Gözler, Hukuka Giriş, Bursa 2013, Ekin Basım Yayın Dağıtım, s.203-204

Av. Ayşe Cânan Doksat

# İhtirazi kayıtla beyan edilip ödenen verginin mahkeme kararı uyarınca mükellefe iadesinde gecikme faizi

## I. Giriş

Bilindiği üzere geç ve/veya eksik tahakkuk ettirilen vergiler, vergi idaresi tarafından salınan tarhiyatlar sonucunda, söz konusu vergilerin normal vade tarihinden tarhiyatın kesinleştiği tarihe kadar gecikme faizi ile birlikte mükelleflerden tahsil edilmektedir.

Mükelleflerin fazla ve yersiz olarak ödedikleri ve iadesini talep ettikleri vergiler için Devlet tarafından mükelleflere faiz ödenmesine yönelik düzenleme ise ilk defa 4369 sayılı Kanun uyarınca 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun (VUK) 112. maddesiyle getirilmiştir.

Anılan düzenlemede, fazla veya yersiz olarak tahsil edilen vergilerin iadesi için mevzuat gereği istenen bilgi ve belgelerin mükellefler tarafından tamamlanmasından sonra vergi idareleri için 3 aylık bir inceleme süresi öngörülmüş ve ancak bu üç ay içerisinde iade yapılmaması durumunda bu tarihten itibaren tecil faizi hesaplanarak mükelleflere iade yapılabileceği öngörülmüştür.

Ancak VUK'un söz konusu 112/4. maddesi Anayasa Mahkemesinin 14.05.2011 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan 10.02.2011 tarih ve E.2008/58, K.2011/37 sayılı kararı ile iptal edilmiştir.

Anayasa Mahkemesinin iptal kararının akabinde, 6322 sayılı Kanun ile mezkur maddede değişiklik yapılmış ve söz konusu düzenlemelerle idare ile mükellefler arasında eşitsizlik giderilmeye çalışılmıştır. Mükellefler, bu düzenlemelerle fazla veya yersiz ödedikleri vergilerden dolayı eski düzenlemelere göre daha uzun bir dönem için, tecil faizi oranında da olsa faiz elde etme hakkına sahip olmuşlardır.[1]

Bununla birlikte, Devletin kendi alacağı için gecikme faizi uygulamasına karşın; yeni düzenleme ile mükellefe iade edeceği vergilerde daha düşük oranlı olan tecil faizi uygulamasıyla birlikte yine mükellefler aleyhine bir durum oluşturulmuş bulunmaktadır.

Bu kapsamda makalemizin konusunu, Anayasa Mahkemesinin söz konusu iptal kararı öncesi ve sonrası dönemlerde, ihtirazi kayıtla beyan edilip ödenen verginin mahkeme kararı uyarınca mükellefe iadesine yönelik uygulamalara ve ilgili mevzuat değişikliklerine ilişkin açıklamalarımız teşkil etmektedir.

## II. Anayasa Mahkemesi kararı öncesi durum

Anayasa Mahkemesinin iptal kararı öncesinde, VUK'un "*...Fazla veya yersiz olarak tahsil edilen veya vergi kanunları uyarınca iadesi gereken vergilerin, ilgili mevzuatı gereğince mükellef tarafından tamamlanması gereken bilgi ve belgelerin tamamlandığı tarihi takip eden üç ay içinde iade edilmemesi halinde, bu tutarlara üç aylık sürenin sonundan itibaren düzeltme fişinin mükellefe tebliğ edildiği tarihe kadar geçen süre için aynı dönemde 6183 sayılı Kanun'a göre belirlenen tecil faizi oranında hesaplanan faiz, 120. madde hükümlerine göre red ve iadesi gereken vergi ile birlikte mükellefe ödenir...*"

1 Okan Coşgun, "Fazla veya Yersiz Tahsil Edilen Vergiye İstinaden Ödenen Faizin Niteliği, Hukuki Mahiyeti ve Vergilendirilmesi", Vergi Dünyası, Haziran 2013

şeklindeki 112/4. maddesi uyarınca, ihtirazi kayıtla ödenen verginin faiziyle birlikte iadesi istemlerinde, Danıştay tarafından 3 değişik yönde karar tesis edilmekteydi:[2]

1. İlk grup kararlarda, ihtirazi kayıtla beyan edilip ödenen verginin yargı kararına istinaden iadesinde faiz ödenmesinin mümkün olmadığı yönünde hüküm kurulmuş; dayanak olarak da VUK'un 112. maddesinin 4. fıkrasının, mahkeme kararları üzerine idarece yapılacak vergi iadesine yönelik bir düzenleme içermemesi gösterilmiştir.

   Örneğin, Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu'nun 26.01.2007 tarihli ve E.2006/182, K.2007/3 sayılı kararında *"...Vergi mahkemesi kararları üzerine idarelerce yapılacak eylem ve tesis edilecek işlemler ile kararların uygulanmaması halinde izlenecek yolların kurala bağlandığı 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 28'inci maddesinden farklı bir konuyu düzenleyen, dolayısıyla mahkeme kararları üzerine idarelerce yapılacak vergi iadesi ve faiz uygulamalarıyla bir ilgisi de bulunmayan, 213 sayılı Yasa'nın 112'nci maddesinin 4'üncü fıkrasına göre mükelleflere faiz ödenmesi, ilgililerce belgelenmesi şartıyla haksızlığın veya yersizliğin açık olması nedeniyle iade edilen vergiler nedeniyle mümkün olup, davacının ihtirazi kayıtla verdiği beyanname üzerinden adına tahakkuk ettirilen vergilerin dava konusu edilen kısmının hukuka uygunluğu incelenerek mahkemece iadesine karar verilmesi halinde bu hükme göre faiz ödenmesi olanaksızdır..."* yönünde hüküm tesis edilmiştir.

2. İkinci grup kararlarda, faize hükmedilmiş ancak faiz hesaplamasında başlangıç tarihi ihtirazi kayıtla ödeme yapılan tarih olarak değil; ihtirazi kayıtla yapılan ödeme tarihinden sonraki üçüncü ayın sonu olarak belirlenmiştir.

   Örneğin, Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu'nun 18.10.2006 tarih ve E.2006/87, K.2006/287 sayılı kararında *"...Vergi Usul Kanunu'nun 112'nci maddesinin 4'üncü fıkrasına göre, fazla veya yersiz olarak tahsil edilen vergilerin mükellef tarafından tamamlanması gereken bilgi ve belgelerin tamamlandığı tarihi takip eden üç ay içinde iadesi ve bu sürenin sonundan itibaren düzeltme fişinin mükellefe tebliğ edildiği tarihe kadar geçen süre için Kanun'da öngörülen şekilde faiz hesaplanarak iadesi gereken vergi ile birlikte ödenmesi gerekmekte olup, istikrar kazanmış yargı içtihatları sebebiyle, finansal kiralama yoluyla geçici ithali yapılan uçak için taşıt alım vergisi ödeme yükümlülüğü bulunmayan davacı şirketin bütün bu bilgileri idareye vererek ihtirazi kayıtla ödediği verginin tahsil tarihi, aynı zamanda vergi idaresinin iade yükümlülüğünün doğduğu tarih olacağından, anılan madde hükmünün davacı hakkında uygulanması gerekmektedir. Bu durumda, ihtirazi kayıtla yapılan ödeme tarihinden sonraki üç ayın sonundan itibaren Vergi Usul Kanunu'nun 112'nci maddesinin 4'üncü fıkrasına göre hesaplanacak faizin tahsil edilmiş vergi ile birlikte davacıya iadesi gerektiğinden, aksi yolda verilen direnme kararında hukuka uygunluk görülmemiştir..."* yönünde hüküm tesis edilmiştir.

3. Son grup kararlarda ise idarenin hukuka aykırı işlem ve eylemlerinin hizmet kusuru oluşturacağı ve bu işlem ve eylemlerden doğan zararların, idare tarafından kusurlu sorumluluk esaslarına göre tazmin edileceği hususunun Danıştayın öteden beri gelen istikrarlı içtihadı olduğu; vergi idarelerinin de birer kamu idaresi olduğu ve anılan içtihat karşısında hizmet kusuru oluşturacak hukuka aykırı vergilendirme işlemlerinden vergi mükellefleri için doğan zararların işlemi yapan vergi dairesi tarafından karşılanmasının Anayasal kuralların ve hukuk devleti ilkesinin bir gereği olduğu belirtmiştir.

   Örneğin, Danıştay 7. Dairesi'nin 21.02.2007 tarih ve E.2005/556, K.2007/618 sayılı kararında *"...Devletin, ikmalen, re'sen ve idarece yapılan tarhiyatlara konu vergileri normal vade tarihinde tahsil edememiş olması sebebiyle uğradığı zararı karşılayan gecikme faizi altında ek ödeme öngörülmüştür. Gecikme faizinin ilgili dönemlerde miktarını belirleyen zarar, hukuka aykırı olarak yapılan vergi tahsilatlarında, aynen mükellef için de söz konusudur. Hukuka aykırı olarak tahsil edilen vergiler dolayısıyla vergi idareleri tarafından mükelleflere ödenecek maddi tazminatın miktarının, davadaki istem de gözetilerek, anılan gecikme faizinin oranına göre, hukuka aykırı olarak tahsil edilen verginin Devlet Hazinesinde kaldığı süre için hesaplanacak miktar kadar olması da, Anayasada öngörülen eşitlik ve adalet ilkelerinin gereğidir..."* yönünde karar tesis edilmiştir.

Bahsi geçen kararların incelenmesi neticesinde, Anayasa Mahkemesinin iptal kararı öncesinde; ihtirazi kayıtla beyan üzerine açılan davalarda mükelleflerin faiz talebine ilişkin olarak Danıştay Daireleri arasında bir uygulama ve fikir birliği oluşmadığı anlaşılmaktadır.

## III. Anayasa Mahkemesinin iptal kararı

Aydın Bölge İdare Mahkemesi, aşağıda yer verilen gerekçelerle VUK'un yukarıda yer verilen 112/4. maddesinin Anayasa'ya aykırı olduğu gerekçesiyle iptal başvurusunda bulunmuştur:

- Mahkeme kararıyla hukuka aykırılığı ortaya konulan ve tahsil edilen vergi haksız tahsil edilen bir vergi olup; aylar veya yıllar sonra iadesi sırasında enflasyonist ortamda faiz uygulanmaması mükellef yönünden ekonomik eksilme; idare yönünden ise sebepsiz zenginleşme sonucunu doğurmaktadır. Kanun koyucunun devlet alacağının her tür geç tahsilinde vade gününden itibaren faiz işletilirken; yargı kararı gereği iade edilmek zorunda olunan vergilere faiz öngörülmemesi hukuk devleti ilkesine aykırılık teşkil etmektedir.

- VUK'un bahsi geçen 112/4. maddesinde gerek yasa gereği yapılan vergi iadelerinde, mükelleflerin bilgi belge temininden sonraki 3. aydan sonrası için faiz uygulaması gerekse yargı kararı uyarınca iade edilen vergiler için hiç faiz öngörülmemesi; aynı durumdaki Devlet alacaklarına vade tarihinden geçerli faiz uygulanması öngörüldüğünden Kanun önünde eşitlik ilkesine aykırılık teşkil etmektedir.

- Gerek kişi gerek Devlet yönünden, alacağın zamanında ödenmemesi halinde, ekonomik varlıkta enflasyon sebebiyle azalma olmakta; mülkiyet hakkı zarara uğramakta ve bu zarar faizle telafi edilmektedir. Dolayısıyla mükelleflere aylar yıllar sonra iade edilen vergiye faiz işletilmemesi veya vade tarihinden sonraki dönemlerde işletilmesi kişi aleyhine mülkiyet hakkının ihlalini teşkil etmektedir.

[2] Ender İnelli, "İhtirazi Kayıtla Beyan Edilip Ödenen Verginin Yargı Kararı Uyarınca Mükellefine İadesinde Devlet Faiz Ödeyecek mi?", Yaklaşım Dergisi, Şubat 2012

İptal istemine ilişkin inceleme gerçekleştiren Anayasa Mahkemesi 10.02.2011 tarihli ve E.2008/58, K.2011/37 sayılı kararı ile "...Fazla veya yersiz tahsil edilen vergilerin iadesinde, tahsilatın yapıldığı tarih yerine başvuru tarihinden üç ay sonra başlamak üzere işleyecek faizin ödenmesine ilişkin kural, kişinin belli bir dönem için faiz gelirinden mahrum kalması sonucunu doğurarak genel yarar ile kişi yararı arasında dengenin bozulmasına yol açmakta, bu durum hukuk devletinde korunması gereken mülkiyet hakkının ihlaline neden olmaktadır..." gerekçesiyle VUK'un bahsi geçen 112/4. maddesinin iptali yönünde hüküm tesis etmiştir.

Anayasa Mahkemesinin söz konusu iptal kararında iptal hükmünün, kararın Resmi Gazete'de yayımlanmasından başlayarak bir yıl sonra yürürlüğe girmesine karar verilmiş; bu kapsamda VUK'un 112/4. maddesi 14.05.2012 tarihi itibarıyla yürürlükten kaldırılmış bulunmaktadır.

## IV. Anayasa Mahkemesinin iptal kararı sonrası Danıştayın konuya ilişkin görüşü

Anayasa Mahkemesinin iptal kararı sonrasında, mükelleflerce ihtirazi kayıt ile beyan edilip ödenen ancak haksız ve hukuka aykırı olarak tahsil edildiği anlaşılarak yargı kararı ile iadesine hükmedilen vergilerin, ilgilisine faiziyle birlikte iadesinde herhangi bir engel kalmamıştır.

Bu kapsamda, Anayasa Mahkemesinin iptal kararı sonrasında Danıştay tarafından konuya ilişkin olarak tesis edilen kararlardan bazıları aşağıdaki şekildedir:

Danıştay 4. Dairesinin 06.10.2011 tarihli ve E.2011/5499, K.2011/6892 sayılı kararında, aşağıda yer verilen gerekçelerle ihtirazi kayıtla sunulan beyannameler üzerine açılan davalar da dahil olmak üzere, tüm vergi davalarında tahakkuk işleminin iptali üzerine fazladan ödenmiş olan vergilerin faiziyle birlikte iade edilmesi gerektiği yönünde hüküm tesis edilmiştir.

*"Ekonomilerde değişim vasıtası olan para, çeşitli ticari, sınai, zirai vs. faaliyetlerde kullanılmakla, sahibine, kazanç, kira, nema vs. adları altında kimi yararlar sağlayan ekonomik bir değerdir. Faiz ise Anayasa Mahkemesinin 14.5.2011 tarihli Resmi Gazetede yayımlanan 10.2.2011 günlü E:2008/58, K:2011/37 sayılı kararında da belirtildiği gibi, ekonomik açıdan paranın fiyatıdır. Herhangi bir kişinin kendisine ait olmayan parayı belirli süre kullanması, asıl para sahibinin bu ekonomik değerden mahrum bırakılması sonucunu doğuracağı gibi, enflasyona maruz kalan ekonomilerde, paranın değerini, yani alım gücünü enflasyon oranında yitirmesine de neden olacağından, parası uhdesi dışında kalan ve mülkiyet hakkı ihlal edilen bu kişiye haksız kullanım karşılığında faiz ödenmesi gerekmektedir.*

*Nitekim Avrupa İnsan Hakları Mahkemesinin 9.3.2006 günlü ve 100162/02 sayılı Eko-Elda Avee/Yunanistan kararında da, haksız olarak tahsil edilen verginin beş yıl beş ay sonra iade edilmesinin; belirli bir meblağdan yararlanma hakkı uzunca süre engellenen kişinin, ekonomik durumunda önemli ve kesin zarara neden olduğu, bu durumun, sürdürülmesi gereken genel yarar ile kişi yararı arasındaki dengeyi bozduğu, dolayısıyla, 1 No.lu Protokolün 1'inci maddesi ihlal edilerek kendisine aşırı yük yüklenen bu kişinin mülkiyet hakkının ihlal edildiğinden bahisle faiz ödenmesi gerektiğine karar verilmiştir.*

*Davacı tarafından ihtirazi kayıtla verilen gelir (stopaj) vergisi beyannamesi üzerine 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 103'üncü maddesi uyarınca vergi tahakkuk ettiriliş olmasına karşın; anılan Kanun hükmünde yer alan ve tahakkuka dayanak olan "fazlası % 35 oranında" ibaresi, Anayasa Mahkemesinin 8.1.2010 tarihli Resmi Gazetede yayımlanan 15.10.2009 günlü E:2006/95, K:2009/144 sayılı kararıyla, ücret gelirleri yönünden iptal edilmiştir. Anayasa Mahkemesinin bu kararı nedeniyle hukuka aykırı bulunarak tahakkukun iptal edilmesi karşısında, 1 no'lu Ek Protolün 1'inci maddesi ve Avrupa İnsan Hakları Mahkemesinin yukarıda bahsi geçen kararı uyarınca mülkiyet hakkı ihlal edildiğinden, haksız tahakkuk ettirilen verginin davacıya faizi ile birlikte iade edilmesi gerekmekte olup, aksi yönde verilen Mahkeme kararında hukuka uyarlık bulunmamaktadır. Öte yandan Mahkemece faiz yönünden yeniden verilecek kararda; 3095 sayılı Kanuni Faiz ve Temerrüt Faizine İlişkin Kanun hükümleri dikkate alınarak karar verilmesi gerekeceği tabidir..."*

Yine yakın tarihli Danıştay 8. Dairesinin 25.01.2013 tarih ve E.2010/9130, K.2013/302 sayılı kararında da aşağıda yer verilen gerekçelerle idarenin fazla ve yersiz yaptığı tahsilatları faiziyle birlikte geri ödenmesi gerektiği kuşkuya yer bırakmayacak şekilde tekrar vurgulanmıştır:

*"...Devlet hakkının fazla ve yersiz olarak alındığı yargı kararıyla ortaya konulduktan sonra, davacılar yönünden mülkiyet hakkı kapsamında değerlendirilmesi gereken bir alacağın meydana geldiği kabul edilmelidir. Devlet hakkının fazla ve yersiz olarak alınması sonucu davacılar, aslında mülkiyetlerinde olması gereken parayı belli bir süre kullanamamakta, harcama yapamamakta ve tasarruf edememektedir. Ödenmesi gerekmeyen paranın değerinde bu süre içerisinde enflasyondan kaynaklanan kayıplar meydana gelmekte, mülkiyetin gerçek değeri azalmaktadır. Ayrıca; yatırım aracı olarak kazancından faydalanmak da mümkün olmamaktadır. Bu eksende; idarenin, kendi eylem ve işlemi ile kişinin temel haklarından olan mülkiyet hakkını ihlal etmesi nedeniyle bu ihlal sonucu meydana gelen kaybı veya yoksun kalınan kazancı ödemesi gerekmektedir. Bununla birlikte; bu kaybın veya yoksun kalınan kazancın, İdareden istenebilmesi için idarenin doğrudan veya dolaylı bir kusurunun bulunması da kural olarak gerekmemektedir.*

*Bu bağlamda; 2004, 2005 ve 2006 yıllarında eksik yatırıldığı belirtilen 1.002.671,64 TL Devlet hakkının, Maden Kanunu Uygulama Yönetmeliği'nin 78. maddesinde yer alan "ruhsat sahipleri" ibaresi nedeniyle ödenmesi ve bu ibarenin hukuka aykırı bulunarak yargı kararıyla iptal edilmesi karşısında, 1.002.671,64 TL'den mahrum kalınan süre içinde uğranılan kayıplar ve kullanılamamasından dolayı yoksun kalınan kazanç nedeniyle mülkiyet hakkı ihlal edildiğinden, Anayasa'nın 2, 35 ve 125. maddeleri ile Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi, İnsan Hakları ve Temel Özgürlüklerin Korunmasına İlişkin Sözleşmeye Ek Protokolün 1. maddesi gereği faizin ödenmesi gerektiği anlaşılmış olup, tersi yaklaşımla davayı reddeden İdare Mahkemesi kararında hukuka uyarlık bulunmamıştır..."*

## V. Anayasa Mahkemesinin iptal kararı sonrasında VUK'un 112/4. maddesinde yapılan değişiklik ve değerlendirmeler

Anayasa Mahkemesinin yukarıda detaylarına yer verilen 10.02.2011 tarih ve E.2008/58, K.2011/37 sayılı kararı ile iptal edilen Vergi Usul Kanunu'nun 112. maddesinin 4 numaralı fıkrası, 6322 sayılı Kanun ile aşağıdaki şekilde yeniden düzenlenmiştir:

*"...Fazla veya yersiz olarak tahsil edilen vergiler, fazla veya yersiz tahsilatın mükelleften kaynaklanması halinde düzeltmeye dair müracaat tarihi, diğer hallerde verginin tahsili tarihinden düzeltme fişinin mükellefe tebliğ edildiği tarihe kadar geçen süre için aynı dönemde 6183 sayılı Kanun'a göre belirlenen tecil faizi oranında hesaplanan faiz ile birlikte; 120'nci madde hükümlerine göre mükellefe red ve iade edilir..."*

Anayasa Mahkemesi tarafından iptal edilen söz konusu fıkra hükmünde aslında sadece fazla ve yersiz tahsil edilen vergilerin iadesinde faiz uygulaması hükmü yer almamaktaydı. Bunun yanında vergi kanunları uyarınca iadesi gereken vergilerin iadesinde faiz uygulaması hakkında düzenleme de bulunmaktaydı. Yukarıdaki Kanun hükmünden de görüleceği üzere 6322 sayılı Kanun ile VUK'un 112. maddesinin 4 numaralı fıkrası yeniden düzenlenirken sadece fazla ve yersiz olarak tahsil edilen vergilerin iadesinde faiz uygulaması konusu hüküm altına alınmış ve bu uygulamada Anayasa Mahkemesi kararına uygun düzenlemeler yapılmıştır. Vergi kanunları uyarınca iadesi gereken vergilerin iadesinde faiz uygulaması ise aynı Kanun'la VUK'un 112. maddesine 5. fıkra olarak eklenmiştir. Ancak bu uygulamada 6322 sayılı Kanun ile herhangi bir değişiklik yapılmamıştır.

6322 sayılı Kanun ile VUK'un 112. maddesinin 4. fıkrasında yapılan ve makalemizin konusunu oluşturan değişikliğin gerekçesinde, fazla veya yersiz tahsil edilen vergilerin iadesinde, mükelleflere tahsil tarihinden itibaren hesaplanacak faizin ödenmesinin sağlandığı; ancak verginin fazla veya yersiz tahsil edilmesinin mükellefin beyanından kaynaklanması (örneğin hatalı beyanname verilmesi) hallerinde faizin, mükellefin hatanın düzeltilmesine dair müracaat tarihinden itibaren hesaplanacağı belirtilmiştir.

Bununla birlikte, madde hükmünün incelenmesi neticesinde görüleceği üzere, Anayasa Mahkemesi tarafından VUK'un 112/4. maddesinin iptaline yönelik verilen kararın gerekçesinde, gecikme faizi ile tecil faizi farklılığa ilişkin ayrı ve özel bir vurgu yapılmamış olması hususu, yeni düzenleme yapılırken Devlet lehine yorumlanmış ve Devlet'in kendi alacağı için aylık % 1,40 gecikme faizi uygulamasına karşın; mükellefe iade edeceği vergilerde daha düşük oranlı olan yıllık % 12 oranındaki tecil faizi uygulamasının öngörülmesi suretiyle mükellef aleyhine bir durum oluşturulmuştur.

## VI. Sonuç

Anayasa Mahkemesinin 10.02.2011 tarih ve E.2008/58, K.2011/37 sayılı iptal kararı öncesinde, VUK'un 112/4. maddesinin ilgili dönemde yürürlükte bulunan hali göz önüne alınmak suretiyle; ihtirazi kayıtla beyan üzerine açılan davalarda haksız ve hukuka aykırı olarak tahsil edildiği mahkeme kararıyla tespit edilen vergilerin iadesinde mükelleflere Devlet tarafından faiz ödenmesi tartışmalı bir husus teşkil etmekte ve Danıştay tarafından da konuya ilişkin olarak farklı yönde kararlar tesis edilmekteydi.

VUK'un söz konusu 112/4. maddesinin Anayasa Mahkemesi tarafından iptal edilmesi neticesinde ise Danıştay tarafından tüm vergi davalarında tahakkuk işleminin iptali üzerine fazladan ödenmiş olan vergilerin faiziyle birlikte iade edilmesi gerektiği yönünde hüküm tesis edilmeye başlanmıştır.

Bununla birlikte, Anayasa Mahkemesinin iptal kararı sonrasında 6322 sayılı Kanun ile VUK'un 112/4. maddesinde yapılan değişiklik ile fazla veya yersiz tahsil edilen vergilerin iadesinde, mükelleflere tahsil tarihinden itibaren hesaplanacak faizin ödenmesinin yolu açılmış ancak Devletin kendi alacağı için gecikme faizi uygulamasına karşın; mükellefe iade edeceği vergilerde daha düşük oranlı olan tecil faizi uygulamasının öngörülmesi suretiyle mükellef aleyhine bir durum oluşturulmuş bulunmaktadır.

Av. Tuğçe Sönmez

# Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımının KDV yönünden değerlendirilmesi

## I. Giriş

Temel olarak örtülü kazanç dağıtımı müessesesi, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nda (KVK) yer alan ve vergilendirilmemiş kazanç aktarımını, bir diğer ifadeyle kurum kazancının aşındırılmasını engellemeye yönelik bir vergi güvenlik müessesesidir. Benzer düzenlemelere, gerek Amerika Birleşik Devletleri'nde gerek OECD ülkelerinde ve gerekse de diğer birçok ülkede rastlanılmaktadır.

Bu yazımızın konusunu, örtülü kazanç dağıtımı iddiaları dayanak alınmak suretiyle vergi idaresi tarafından mükelleflerin yüklenmiş oldukları ve örtülü kazanca isabet eden indirim KDV tutarlarının reddi yönündeki uygulaması ile buna ilişkin değerlendirmelerimiz oluşturmaktadır.

## II. Vergi idaresinin konuya ilişkin yaklaşımı

Vergi idaresinin son dönemlerdeki yaklaşımı doğrultusunda, transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıttığı iddia edilen mükelleflerin, yüklenmiş oldukları ve örtülü olarak dağıtılan kazanç tutarlarına isabet eden KDV tutarlarının indirimi reddedilmekte; mükelleflerin KDV hesapları yeniden düzenlenmekte ve oldukça yüksek tutarlı cezalı KDV tarhiyatlarının gerçekleştirildiği gözlemlenmektedir.

Esasen vergi idaresi, KVK'nın 11. maddesi ile KDV Kanunu'nun 30/d maddesinden yola çıkarak mükellefler tarafından yüklenilen ve örtülü kazanç dağıtımına isabet eden KDV'lerin indirimini reddetmekte ve buna istinaden mükellefler tarafından gerçekleştirilen işlemleri eleştiri konusu etmektedir.

## III. Değerlendirmelerimiz

Vergi idaresinin yukarıda yer verilen, KDV Kanunu'nun 30/d maddesi esas alınmak suretiyle gerçekleştirilen ve indirim KDV tutarlarının tenzili yönündeki uygulamasına ilişkin değerlendirmelerimize aşağıda yer verilmektedir.

### a. KDV Kanunu'nun 30/d maddesinin değerlendirilmesi

Genel olarak transfer fiyatlandırması, bir ticari işletmenin kendi bölümleri ya da kolları arasındaki mal ve hizmet satışlarında uyguladığı fiyat olarak tanımlanmaktadır.[1]

Mevzuatımızda transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı, KVK'nın 13. maddesinde düzenlenmiştir. İlgili hükümde kurumların, ilişkili kişilerle emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak tespit ettikleri bedel veya fiyat üzerinden mal veya hizmet alım ya da satımında bulunduğunda, kazancın tamamen veya kısmen transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılmış sayılacağı belirtilmektedir.

Son dönemlerde, vergi idaresi tarafından transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı KDV yönünden değerlendirilerek; KDV Kanunu'nun 30/d maddesi esas

[1] Kapusuzoğlu, Tuncay, "Vergisel Yönden Transfer Fiyatlandırması", 2003, İstanbul, s.3.

alınmak suretiyle mükelleflerin KDV hesapları düzeltilmekte ve ilişkili kişilerle emsallerine uygunluk ilkesine aykırı olarak gerçekleştirilen işlemler nedeniyle yüklenilen KDV'lerin indirimi reddedilmekteyse de, örtülü kazanç bir kurumlar vergisi müessesesidir.

KDV Kanunu'nun 30/d maddesinde, Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunlarına göre kazancın tespitinde indirimi kabul edilmeyen giderler dolayısıyla ödenen katma değer vergisinin, mükellefin vergiye tabi işlemleri üzerinden hesaplanan katma değer vergisinden indirilemeyeceği hüküm altına alınmıştır.

Dolayısıyla KDV Kanunu'nun 30/d hükmü kapsamında indirimi reddedilen KDV'nin, Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunlarına göre kazancın tespitinde indirimi kabul edilmeyen başlı başına bir "gider"den kaynaklanması gerektiği değerlendirilmektedir.

Yer verilen maddenin gerekçesi incelendiğinde ise bir gidere ait KDV'nin indiriminin reddedilebilmesi için giderin şirket faaliyetleri ile ilgili olmayan giderlerden olması gerektiği anlaşılabilecektir. Diğer bir ifadeyle, KDV Kanunu'nun 30/d maddesi açısından "giderin iş ve işletme ile ilgili olması" önem arz ettiğinden, bu nev'i bir giderin başkaca özel sebeplerle KVK açısından gider kabul edilmemesinin KDV açısından bir etkisinin olmadığı sonucuna ulaşılmaktadır

Bu kapsamda, vergi güvenlik müessesesi olarak getirilen örtülü kazancın sadece kurumlar vergisi açısından sonuç doğurması gerektiğinden; örtülü kazanca isabet eden ve mükellefler tarafından yüklenilen KDV tutarları, iş ve işletme ile ilgili olduğu ölçüde KDV Kanunu açısından anlam ve önem teşkil edecek ve indirim konusu yapılabilecektir.

Nitekim örtülü kazanç müessesesinin getiriliş amacı kurumlar ve gelir vergisine tabi kazancın aşındırılmasını engellemek olduğundan, Kurumlar Vergisi Kanunu ve gelir vergisine tabi kazançlarda Gelir Vergisi Kanunu (GVK) dışında vergi mevzuatımızda söz konusu müesseseye ilişkin başkaca düzenleme bulunmamaktadır.

Kanun koyucu tarafından bir hususunun düzenlenmemesi her durumda Kanun boşluğu olarak değerlendirilemeyeceğinden; KDV Kanunu'nda örtülü kazanca ilişkin düzenlemeye yer verilmemesi söz konusu müessesenin KDV yönünden herhangi bir sonucunun olmayışının göstergesidir.[2]

Dolayısıyla kurumlar vergisi mevzuatında yer alan bir müessesenin genişletilerek KDV'ye uygulanması ve mükelleflerin indirim KDV olarak dikkate aldığı tutarların reddinin hukuka aykırılık yaratacağı kanaatindeyiz.

Aksi bir anlayışla, örtülü kazanç iddialarına istinaden indirim KDV olarak dikkate alınan tutarların tenzil edilmesi, KDV sistematiği, KDV Kanunu'nun 30/d maddesinin düzenleniş amacı ve gerekçesi ile bağdaşmayacağından indirim mekanizmasına aykırılık teşkil edecektir.

Kaldı ki, Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığının bir muktezasında[3]; KVK'nın transfer fiyatlandırması hükümleri dahilinde gerçekleştirilen düzeltme işlemi nedeniyle, ilişkili şirkete ödenen mal bedelinin emsal bedelini aşan kısmının ilişkili şirket tarafından ilgili kuruma geri ödenmesinde, yapılan ödemenin KDV'ye tabi olmaması gerektiği belirtilmiştir.

Yer verilen mukteza doğrultusunda, ilişkili kişiden yapılan tahsilatın kurum kazancına eklenerek transfer fiyatlandırması suretiyle kurum kazancının aşındırılan kısmının yerine getirileceği ve fakat transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımının KDV açısından herhangi bir sonuç yaratmayacağı değerlendirilmektedir.

**b. "İndirim" ve "Gider" kavramlarının ayrımı**

Konunun incelenmesi açısından, "gider" ve "indirim" kavramlarının ayrımının yapılması önem arz etmektedir. Uygulamada örtülü kazanç iddiasıyla salınan cezalı tarhiyatların terkini talebiyle başvurulan yargı yolunda, ilk derece mahkemeleri tarafından tercihli inceleme yapılarak örtülü kazanç dağıtımının şartlarının somut olayda oluşup oluşmadığı değerlendirilmekte ve bu doğrultuda karar tesis edilmektedir. Dolayısıyla mükellefler tarafından örtülü kazanç dağıtımı şartlarının oluşup/oluşmadığının ortaya konulması bu kapsamda büyük önem arz etmektedir.

Bu kapsamda, KVK'nın "Kabul edilmeyen indirimler" başlıklı 11. maddesinin 3. fıkrasının (c) bendi uyarınca; transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazançlar kurum kazancının tespitinde indirim olarak dikkate alınmamaktadır.

KDV Kanunu'nun 30/d maddesinde ise yukarıda yer verildiği üzere Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunlarına göre kazancın tespitinde indirimi kabul edilmeyen giderler dolayısıyla ödenen katma değer vergisinin, mükellefin vergiye tabi işlemleri üzerinden hesaplanan katma değer vergisinden indirilemeyeceği hüküm altına alınmıştır.

İndirimi kabul edilmeyen giderler ise GVK'nın 41 ve KVK'nın 15. maddelerinde tek tek belirtilmektedir. Yer verilen maddeler incelendiğinde ise, GVK'nın 41. maddesinde indirimi kabul edilmeyen "gider" unsurları sırasıyla sayılmakta olup, bu maddede örtülü kazanca ilişkin olarak herhangi bir belirleme yapılmamıştır. KVK'nın 11/c bendinde belirtilen transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazançların ise bir gider unsuru olduğundan bahsedebilmek mümkün değildir.

Öte yandan, ilk derece mahkemesi tarafından 2013 yılı içerisinde tesis edilen bir kararda, açıkça "gider" ve "indirim" ayrımı yapılarak *"3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nda indirimi kabul edilmeyen giderlerin düzenlendiği, 30. maddesinin "d" bendinde, bu Kanun'a göre indirim olarak kabul edilmeyenlerin kurumlar vergisine göre gider kabul edilmeyen "giderler" olduğu, yani bir kurumun vergiye tabi matrahın oluşturulması noktasında yapılan giderlerden Kurumlar Vergisi Kanunu'nun ve bu Kanun'da yapılan atıf uyarınca Gelir Vergisi Kanunu'nda belirlenen ve matrahın belirlenmesi aşamasında dikkate alınma ihtimali olduğu halde Kanun gereği dikkate alınmayan ya da alınamayan giderlerin 30. maddesinin "d" bendinde işaret edilen giderler olduğu; yoksa madde metninde indirimlerden bahsedilmediği için ticari bilanço karı ve bunun üzerinden oluşturulan vergi matrahından indirimi yasaklanan işlemlere ait katma değer vergilerinin, Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 30/d maddesi hükmünün dışında kaldığı, bu nedenle (mülga Kurumlar Vergisi Kanunu dahil) Kurumlar*

[2] Nazalı, Ersin, "Transfer Fiyatlandırması (Örtülü Kazanç) İşlemleri Kapsamında İndirim KDV'lerin Reddi Mümkün Müdür?", Yaklaşım Dergisi, Kasım 2012, Sayı:239'
[3] Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 19.01.2010 tarih ve B.07.GİB.04.99.16.01/2-Muk.671 sayılı muktezası.

*Vergisi Kanunu'nda düzenlenen durumun, örtülü kazanç dağıtımına ilişkin tutarların indirim konusu yapılamayacağı hususu olup giderlere ilişkin olmadığı, yorum yolu ile de vergisel yükümlülüklerin genişletilemeyeceği"* açıkça belirtilmiştir.

Yukarıda yer verilen karar ışığında, "gider" ve "indirim" kavramlarının ayrı ayrı ele alınması, KDV Kanunu'nun 30/d maddesinde KDV Kanunu'na göre indirim olarak kabul edilmeyenlerin, kurumlar vergisine göre gider kabul edilmeyen "giderler" olduğu ve fakat anılan hükümde indirimlerden bahsedilmediğinden ticari bilanço karı ve bunun üzerinden oluşturulan vergi matrahından indirimi yasaklanan işlemlere ait KDV'nin, hükmün kapsamı dışında kaldığı değerlendirilmektedir.

Dolayısıyla, örtülü kazanç tutarları mevzuatımızda gider olarak dikkate alınmadığından, KDV Kanunu'nun 30/d maddesinin vergi idaresinin uygulamasında esas alınamayacağı değerlendirilmektedir.

## IV. Sonuç

Vergi idaresi tarafından son dönemlerde eleştiri konusu edilen ve esasen bir kurumlar vergisi müessesesi olan örtülü kazanç dağıtımı esas alınarak örtülü olarak dağıtılan kazanç tutarlarına isabet eden ve indirim KDV olarak dikkate alınan tutarların ilgili vergilendirme dönemlerinde indirim KDV hesaplarından çıkartılması gerektiği yönündeki uygulamasına katılmamaktayız.

Nitekim vergi idaresinin söz konusu uygulamasına dayanak teşkil eden KDV Kanunu'nun 30/d hükmünün esas amacının, esas itibarıyla işle veya işletmeyle ilgisi bulunmayan dolayısıyla özel veya nihai tüketim sayılan giderler için yüklenilen KDV'lerin indirilmemesine yönelik olduğu hususu dikkate alındığında; örtülü kazanç kapsamında yüklenilen giderlerin iş ve işletme ile ilgili olduğu ölçüde KDV matrahından indirilebileceği ve örtülü kazanç dağıtımının KDV açısından herhangi bir sonuç yaratmayacağı değerlendirilmektedir.

Şöyle ki, KVK'nın kabul edilmeyen giderler başlıklı bölümünde yer alan düzenlemenin, örtülü kazanç dağıtımına ilişkin tutarların indirim konusu yapılamayacağına ilişkin olduğu; buna karşın KDV Kanunu 30/d maddesinde yer aldığı üzere indirimi reddedilen KDV'nin, Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunlarına göre kazancın tespitinde indirimi kabul edilmeyen başlı başına bir "gider"den kaynaklanması gerektiği açıktır.

Dolayısıyla, kurumlar vergisi mevzuatında yer alan ve transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazançlar kurum kazancının tespitinde indirim olarak dikkate alınmayacağı yönündeki düzenlemenin "indirim"e ilişkin olduğu ve fakat "gider"lere ilişkin olmadığı ve yorum yolu ile vergisel yükümlülüklerin genişletilemeyeceği kanaatindeyiz.

Son dönemlerde tesis edilen ve yukarıda yer verilen mahkeme kararında da indirim ve gider ayrımı yapılarak bu durum gözetilmeksizin tesis edilen vergi idaresi işleminde hukuka uyarlılık bulunmadığı belirtilmiştir.

Bu kapsamda, vergi idaresi tarafından örtülü kazanç iddialarına istinaden KDV indirimlerinin reddi yönündeki anlayışın, kurumlar vergisi ve KDV mevzuatına uygun olmaması nedeniyle, uygulamadaki boşluğun giderilmesi açısından yasal düzenleme yapılmasının yerinde olacağı görüşündeyiz.

# VAT over the non-interest bearing funds obtained from shareholders

## I. Introduction

As in all over the world, recently it is observed that the tax administration in our country demonstrates a more aggressive behavior and focuses on taxation in tax inspections. This behavior of the tax administration and tax inspections have lead the tax and penalties assessed in the examinations to increase.

Being informed of the approaches of the Administration in the recent tax rulings and the current criticized issues is important to take measures before the issue reaches to a conflict by determining the risk fields in the current tax applications.

Within this scope, in this article, we will deal with one of the issues on which the tax administration has recently stated its approach through tax rulings. The tax administration considers that it is the obligation to calculate reverse charge VAT over the arm's length interest amount of the interest-free funds/loans obtained from shareholders or related parties resident abroad as per the paragraph 1, Article 27 of the Value Added Tax Law (VATL) no. 3065.

## II. Approach of the tax administration

In the Revenue Administration's tax ruling dated 07.04.2012, it is stated

- The financing service obtained by the company from abroad is subject to VAT and 18% VAT must be declared through reverse charge mechanism and paid over the interest amount corresponding to the provision of this service,
- If this service is obtained without any provisions or with a value lower than the arm's length value, the arm's length value will be taken as a basis.

As per the view explained in the tax rulings in question, the application started to be criticized by the tax inspectors and VAT assessment with tax penalty started to be applied for the taxpayers who obtains interest-free funds/loans from a shareholder or a related party resident abroad but does not calculate and declare reverse charge VAT.

## III. Evaluations

The tax administration's approach is generally as above; however, each concrete case must be evaluated separately. In general terms, the issue must be evaluated firstly regarding whether the funds obtained from shareholders abroad are subject to VAT; and if it is accepted that they are subject to VAT, the issue must be evaluated in terms of whether the VAT provisions are applicable or not.

### a. Presence of a service subject to VAT

The tax administration bases its approach on the acceptance of the fact that the funds obtained from shareholders resident abroad constitute a service subject to VAT.

In evaluation of the related articles of the VATL, it is observed that an indirect definition is made regarding the service rather than a complete and definite definition; and

taxation of transactions not included in the article is aimed by using the term "etc."[1]

Although this may lead transactions which are not defined in the article but must be considered as services in terms of their characteristics to be subjected to tax, if all transactions except for deliveries and transactions deemed as deliveries and exportation of goods are evaluated as services without any examination, this may lead to mistaken taxation.

Inasmuch as, the funds obtained from shareholders resident abroad are cash and capital movements which do not create added value. In addition, the resources obtained can be funds which cannot be asserted to be financing services, for example capital-like funds. Because, it is a routine application for company shareholders to provide the cash resources required for its activities and it may be erroneous to assert that the obtained funds constitute a financial service without examining their characteristics.

In the decision dated 13.06.2003 and no. E.2002/631, K.2003/332 of the State Council Tax Litigation Offices Board, it is ruled that it is not lawful to consider the transaction of shareholders to provide loans to the company and to subject this transaction to value added tax.[2]

The State Council decisions support the assertion that the loan transactions between companies and their shareholders are routine transactions and cannot be considered as financing services and subjected to VAT.

**b. Applicability of the Article 27 of the VATL**

Article 27 titled "arm's length value and arm's length price" of the VATL regulates two connected situations: the value being other things than money with absence or anonymity of a value constituting the base and the value being clearly lower as compared to the arm's length value or arm's length price.

The ground of the article is as follows:

*"The cases where the amount constituting the base is not present or unknown or is things other than money, the base must be assigned. It is also compulsory to prevent behaviors of taxpayers to decrease the base and consequently the tax amount through simulated ways by demonstrating low amounts pertaining to deliveries and services provided to certain parties."*

From the justification, it is understood that the main purpose of the article is to protect VAT against misuse. Therefore, absence of a rightful ground can be evaluated for both the situation that the amount constituting the base is not present or is unknown and that the amount is clearly lower as compared to the arm's length value or arm's length price.

Within this scope, firstly an explanation should be asked from the taxpayer but if the taxpayer does not make an explanation with a rightful ground, arm's length value can be applied.

**c. Applicability of the Article 9 of the VATL**

The approach of the tax administration is related to the determination of the base pertaining to the VAT to be declared through reverse charge mechanism in the VAT return no. 2 and are based on the Article 9 of the VATL.

In the examination of Article 9 of the VATL and the related Communiqué series no. 117, it is observed that there is no explanation requiring calculation of reverse charge VAT by the purchaser resident in Turkey over arm's length price due to deliveries or services of a company who does not have its legal or business headquarters in Turkey.

Mentioning reverse charge VAT calculation liability for taxpayers though there is no regulation in the related article and the Communiqués will be in conflict with the principle of "lawfulness of taxes" among the main taxation principles.

**d. In terms of the principle of substance over form**

As per the "substance over form" principle which is regulated under the paragraph (B), Article 3 of the Tax Procedures Law and means to taking as a basis the economic characteristics and contents beyond legal forms in determination of tax-bearing cases and interpretation of tax laws[3], examination and determination of the sources obtained by taxpayers from their shareholders or related parties abroad is of initial importance.

## IV. Conclusion

In our article, we have examined the tax administration's approach which is the necessity to calculate reverse charge VAT over the arm's length interest amount pertaining to interest-free funds obtained from shareholders abroad.

The issue has been examined under two main topics; firstly it has been evaluated whether the funds obtained from abroad are subject to VAT and then the applicability of the VAT provisions constituting a base to the examination when the transaction in question is accepted to be a financing service has been evaluated.

As a result of the evaluations in light of the provisions of the related Article and the established State Council decisions pertaining to whether the funds obtained from shareholders abroad are subject to VAT, it has been concluded that the sources obtained are cash and capital movement which does not create added value and therefore these transactions are not subject to VAT.

Later on, assuming that the transactions are financing services subject to VAT in line with the opinions in the examinations, an evaluation has been performed within the scope of the Articles 27 and 9 of the VATL. In terms of the application of Article 27, considering the grounds of the article provision, firstly it should be questioned whether a rightful ground is present for obtaining interest-free funds and if the taxpayer can make an explanation with a rightful ground, arm's length value should not be applied.

[1] Prof. Dr. Şükrü Kızılot, "Açıklamalı ve İçtihatlı Katma Değer Vergisi Kanunu ve Uygulaması", 2010, Yaklaşım Yayıncılık, p.422
[2] The Decision dated 27.04.1999 and no. E.1998/2338, K.1999/1689 of the 9th State Council and the Decision dated 09.11.1993 and no. E.1992/418, K.1993/4554 of the 7th State Council.
[3] Prof. Dr. Mualla Öncel, Prof. Dr. Ahmet Kumrulu, Prof. Dr. Nami Çağan, "Vergi Hukuku", 2004, 11.edition, Turhan Kitabevi, p. 24 - 25

In the examination of Article 9 regulating the reverse charge VAT liability and the related Communiqués, it is observed that there is no explanation requiring calculation of reverse charge VAT by the purchaser resident in Turkey over arm's length price due to deliveries or services of a company who does not have its legal or business headquarters in Turkey.

Finally, in order for tax examinations to be performed not only for the purpose of taxation but also through evaluating the issues for and against the taxpayers, we are of the opinion for this case that the actual characteristics of the funds obtained from abroad must be evaluated within the scope of the "substance over form" principle.

## Current applications in stamp tax

The subject of some of the stamp tax assessments imposed in the recent years by tax authorities is the papers submitted for informational purposes to customs authorities by taxpayers due to the transactions carried out under the customs legislation.

Although the Customs Regulations published as per the Customs Law no. 4458 does not prescribe an obligation to conclude any agreements for the transfer operations at the warehouse, it is known that certain customs directorates consider the aforementioned condition as an obligation to submit a written agreement indicating the liabilities of the transferor and the transferee.

In cases where the paper does not include a certain amount indicating the price of the transaction for which the paper is issued; the data indicating a certain amount and quantity should be taken into consideration for the calculation of the stamp tax liability.

Within this scope, it is clear that in the calculation of the stamp tax of a paper which is subject to stamp tax, the certain amount indicated in the paper should be determined first. In the absence of such a certain amount, the stamp tax should be calculated based on the calculable amount based on the data indicated in the paper.

In practice, since papers prepared for transfers at the warehouse do not generally contain any certain amounts, and the transfer agreements prepared at the summary declaration stage make reference to papers that do not include any certain amounts, the stamp tax should not be calculated on these papers and letters of commitment prepared at this stage.

However, in practice, tax inspectors impose stamp tax assessments based on the claim that the papers are prepared under the title of agreement and contain a calculable amount. However, neither these transfer agreements commit an amount, nor they refer to a certain amount; they only commit the fulfilment of the rules prescribed by the customs legislation for the transferred goods.

At this stage, one cannot claim that the papers related to the transfer transactions at the warehouses are prepared based on the will of the parties to make an agreement. Thusly, given the function and purpose of the paper regardless of its name and/or title, it is clear that the purpose is to respond to the demand of the Customs Directorate in order to complete the transfer operations. Given this situation, although the paper is named and/or entitled as an "agreement", it should not be subject to stamp tax, pursuant to Article 4 of the Stamp Tax Code.

The first issue that should be considered for the evaluation of stamp tax liability is the fact whether the paper is signed or not. In order for a paper to be legally binding on the legal entity, the paper must be signed by the individual or individuals authorized to sign documents on behalf of the legal entity.

However, there are debates in practice regarding the stamp tax application in case a paper subject to the stamp tax both in terms of its character and the amount it contains is signed by individuals who are not authorized to sign documents on behalf of the legal entity.

In this context, considering that the transaction would not be binding on the legal entity in case the action taken by the unauthorized representative is not approved later by the represented, the stamp tax should not be calculated since such papers would not be capable of being submitted.

Another point that should be specifically underlined here is that each copy of papers issued in more than one copy should be taxed separately and at the same rate and amount. Accordingly, each copy of papers issued in more than one copy would be subject to stamp tax at the same rate and amount separately; therefore, the upper limit of TL 1.545.852,40 would be applicable separately to each copy and the copy would have the same effect and capability as the original paper.

It could also be concluded that the legislator treats all copies signed in respect of the same matter as "paper" by stating "each copy of papers issued in more than one copy" under the Article 5 of the Stamp Tax Code.

On the other hand, regarding the stamp tax liability of warranty certificates; although these certificates, which must be issued by producers and importers, contain a commitment to repair the goods sold by them in case of a malfunction within the warranty period, without claiming any fees in the name of labor cost, cost of replaced parts or in any other name, these certificates are treated as letters of commitment by the fiscal authority based on the claim that stamp tax must be calculated on the amount of the invoice referred to by the certificate.

In order for a paper to be accepted as a letter of commitment, the parties signing the paper must undertake to do or not do something; otherwise, the document may not be treated as a letter of commitment.

On the other hand, the general condition for stamp tax liability is the fact that the paper should be prepared in order to be presented as a proof or representation of a certain issue. Accordingly, documents which do not meet these conditions are not subject to stamp tax, even if they have the characteristics of a letter of commitment.

Under Article 13 of the Law no. 4077 on the Protection of Consumers (Law no. 4077), it is stipulated that producers, manufacturers or importers are obliged to issue warranty certificates for the industrial goods they sell and they must undertake to repair the malfunctions to arise within the warranty term, replace the product with a new one or refund its price for the goods they sell as per this certificate.

Given this situation, warranty certificates regulated under the Law no. 4077 should be treated as papers that indicate the authorities to whom consumers may resort in respect of the possible problems in the goods sold, considering the issues specified in the law. This is due to the fact that the warranty certificates, which repeat the procedures and principles stipulated in the law, do not contain any commitments.

Rights that may be exercised by the buyers in case of a failure to comply with the rules specified in the papers are also set out in the Law no. 4077, without the need of a commitment to the buyers. Therefore, the expressions which repeat the procedures and principles in the Law cannot be considered as commitments, while the warranty certificates which contain these expressions cannot be considered as letters of commitment.

The Ministry of Finance also states that the obligation of preparation of warranty certificates stipulated under the Law no. 4077 do not affect the letter of commitment nature of these papers. This opinion is based on the grounds that the buyer is entitled to have the defective goods replaced or repaired only by submitting the warranty certificate.

Contrary to the opinion of the Tax Administration Fiscal Administration, the Council of State is of the opinion that the warranty certificate is nothing but a notification which reminds taxpayers of the issues listed in the law and therefore they may not be treated as letters of commitment that are subject to stamp tax.

# Partial spin-off in the light of rulings

## I. Introduction

Equity companies initiate "restructuring" processes in order to make changes in their business or financial or legal structures due to technological, administrative, commercial and financial reasons. One of these restructuring tools is "partial spin-off" defined in clause (b) of paragraph 3 of article 10 of Corporate Tax Law no. 5520 (CTL).

Pursuant to the preamble of Turkish Commercial Code no. 6102 (TCC), spin-off has been considered as an operation which enables the companies that have grown beyond their core business to refocus on their main field and has been accepted as a tool for companies' specialization by ensuring the division of activities within the same group of companies.

Our article evaluates the rulings issued for the topics most discussed by taxpayers with respect to partial spin-off.

As known, pursuant to paragraph 3 of article 413 of Turkish Procedural Code amended by Law no. 6009 (TPC), tax rulings are prepared within the Revenue Administration by means of a commission which is chaired by the President of the Revenue Administration or any vice president delegated by him and consists of at least three department heads.

Rulings have many positive aspects for taxpayers. As per the new system, in addition to the rulings provided to the taxpayer, all rulings created by the commission shall be taken into account while the compliance of the tax inspection reports with legislation is evaluated by report evaluation committees.

On the other hand, pursuant to article 369 of TPC titled "Error and Change of Opinion", no tax penalty shall be imposed on taxpayers who have provided incorrect written explanation, while no interest shall be charged either.

From this perspective, all rulings issued on the basis of article 413 of TPC are significant for taxpayers.

## II. Rulings

**a. Can part of the property subject to partial spin-off be transferred under partial spin-off?**

Ministry of Finance's ruling dated 06.09.2013 states that participation shares must be subjected to partial spin-off as a whole pursuant to article 19 of CTL, and since the transfer of 50% of the shares of the company subject to 99.99% participation in the scope of partial spin-off will cause the gradual disposal of participation shares, the transaction in question may not be evaluated as a partial spin-off.

This comment of the Ministry of Finance is tried to be justified with the purpose of partial spin-off and companies' need to avoid transactions which will result in the gradual disposal of their assets.

The same approach may also be applicable for an immovable property although it has not been laid down in any ruling. However, if the purpose of partial spin-off is achieved by transferring part of the real property or participation shares through partial spin-off, we are of the opinion that it should not be possible to argue that the purpose of partial spin-off has been breached.

**b. Can participation shares be transferred to the company's current shareholder through partial spin-off?**

The ruling issued by the Large Taxpayers Tax Administration on 12.07.2010 states that Other Shareholders become the shareholders of the Main Shareholders, while the Main Shareholder will acquire its own share certificates in the spin-off transaction; therefore, the transaction may not be treated as a partial spin-off.

The comment in this ruling is quite surprising. In fact, the transaction is no different than a regular partial spin-off transaction. The only aspect of the transaction which could be complicated is that the company whose participation share is being transferred is the shareholder of the company subject to spin-off. In order to prevent the main shareholder from acquiring its own shares, the capital increase to be made in the transferee company was intended to be limited with the share amount corresponding to the shares of other shareholders.

We think that the limitation should not constitute an obstacle for the transaction to be conducted, and without consideration of the exemption provisions of TCC no 6762 regarding companies' acquisition of their own shares, it is not possible to conclude that the transaction is not a partial spin-off simply because it causes the main shareholder to acquire its own shares.

**c. Will taxation be applied due to capital reduction in case the company subject to spin-off makes capital reduction and the capital contains taxable items?**

The ruling issued by the Ministry of Finance on 20.07.2012 contains the following comments;

- In case the company's capital is reduced because the share certificates received from the company where capital in kind is contributed are given to shareholders as a result of partial spin-off and there are also inflation adjustment difference accounts and previous years' profits which were previously added to capital; provided that the inflation adjustment difference accounts and previous years' profits are also included as an element of capital and are separately seen in the capital increase to be made in the transferee company, this transaction may not be considered as withdrawal from the enterprise and shall not be taxed,

- However, in case the inflation differences and previous years' losses which are an element of capital in the transferee company are transferred to another account in the transferee company or withdrawn from the enterprise or capital reduction is applied, the amounts withdrawn from

the enterprise in relation with inflation differences must be primarily subjected to corporate tax without being associated with the profit of the period of withdrawal, and the distributed profit after tax must be subjected to dividend withholding tax, while the amounts related to previous years' profits must be also be subjected to dividend withholding tax.

This is an accurate approach since the positive inflation adjustment difference or participation share or the amounts in the fund account due to the return on sale of real property will be exactly transferred to the balance sheet of newly established or existing companies upon partial spin-off and the exemption will be exactly maintained in the transferee company.

### III. Conclusion

Uncertainties arising during the implementation of partial spin-off should be evaluated by taking into account the function and purposes of partial spin-off. It should be always remembered that partial spin-off is a restructuring tool.

Each case should be examined with concrete data in itself and evaluated together with all rules in our legislation while forming an opinion on the matter. Therefore, while requesting ruling, it is very important to clearly present the data on the issue and legislation in order to derive the correct result expected from the ruling.

## Problems encountered in lump sum expense application

### I. Introduction

One of the issues which are always living in tax inspections and are always criticized by tax inspectors is the "lump sum expense" application. Books and records of taxpayer companies are restrictedly inspected by tax offices in terms of lump sum application regulated under Article 40/1 of the Income Tax Law (ITL) no. 193 and assessments with tax loss penalty are made over the deducted amount which is not accepted as lump sum expense deduction in the tax inspection report issued as a result of the inspection and asserted to be benefitted excessively.

Our explanations pertaining to lump sum expense application which raises different opinions among the administration and the judicial bodies are provided below in detail.

### II. Legal legislation

In the parenthetical provision added with the Law no. 4108 to Article 40/1 of the ITL regarding the lump sum application, it is stated that taxpayers can deduct the expenses calculated as lump sum in return for their expenses pertaining to exports, construction abroad, maintenance, mounting and transportation activities provided that the deducted amount does not exceed 5‰ of the revenue obtained in foreign currency from these activities.

The Income Tax General Communiqué series no. 194 published pertaining to the lump sum expense application in the Official Gazette dated 07.03.2013 and no. 22573 includes the explanation that *"The lump sum expense application is an opportunity which stipulates to deduct the expenses which are incurred by taxpayers in relation to their works abroad and whose documents cannot be obtained from the commercial profit provided that the deducted amount does not exceed a certain proportion of the revenue obtained from the activities in question. In order to calculate lump sum expense, the expense should have been incurred and there should be a decrease in the properties of the company."*

Article 19 titled "Expenses to be Deducted in Determination of Commercial Profit" of the Income Tax Draft Law which is currently discusses in the Assembly and has not been effective yet regulates that *"...the expenses calculated as lump sum in return for the incurred but not substantiated expenses pertaining to exports, construction abroad, maintenance, mounting and transportation activities provided that the deducted amount does not exceed 5‰ of the revenue obtained in foreign currency from these activities"*.

### III. Incompatibility in lump sum expense application

As stated above, as per Article 40/1 of the ITL which is base to the lump sum expense application, taxpayers can deduct the expenses calculated as lump sum in return for their expenses abroad pertaining to exports, construction abroad, maintenance, mounting and transportation activities provided that the deducted amount does not exceed 5‰ of the revenue obtained in foreign currency from these activities. There are two conditions in order to benefit from this provision. These are to obtain the revenue abroad and in foreign currency and to obtain the revenue from exports, construction abroad, maintenance, mounting and transportation activities. There are no conditions apart from these.

However, in the Income Tax General Communiqué series no. 194 published pertaining to the issue, it is ruled in addition to the conditions in the law that the expense should have been incurred and there should be a decrease in the properties of the company and this decrease should be recognized in order to calculate lump sum expense.

This difference between the law and the communiqué has lead the applications of taxpayers and the finance administration to become different.

When the parenthetical provision added with the Law no. 4108 to Article 40/1 of the ITL, it is not conditioned that an actual expense should be incurred for law-making lump sum expense calculation pertaining to the activity abroad. Within this scope, it is clearly regulated that taxpayers can deduct the lump sum expense equal to 5‰ of their revenues in foreign currency from their tax bases under any cases and conditions within the scope of the opportunity and right provided them in the law.

In terms of proving the recognition of the expenses in the records, it is taken for granted that the lump sum expense stipulated in Article is actually expense record and those

operating abroad have unsubstantiated expenses.[1] Therefore, it would be adequate to demonstrate as deduction in the tax return without associating the deduction with lump sum expense records.

In addition, in the decisions in a litigation pertaining to the lump sum expense application, it has been decided that the unsubstantiated expense does not necessarily have to be proven and demonstrated to be recorded in the accounting entries in order for taxpayers to deduct an amount equal to 5‰ of their revenues as lump sum expenses.

While taxpayer companies calculate lump sum expenses depending on the above-mentioned Article 40/1 of the ITL and the consistent judicial decisions, these applications continue to be criticized by tax offices within the scope of the Communiqué series no. 194.

## IV. Lump sum expense application in line of judicial decisions

In the State Council decisions taken pertaining to the lump sum expense application, there is agreement on that the expense does not necessarily have to be proven and demonstrated to be recorded in the accounting entries in order for taxpayers to deduct an amount equal to 5‰ of their revenues as lump sum expenses.[2]

In the judicial decisions, it has been stated that conditions such as following the unsubstantiated expenses in related expense accounts and transferring them to the profit-loss account at the end of the period have been introduced out of the limitations stipulated by the Communiqué and the Law, however the Law allows taxpayers to benefit from the lump sum expense application in question without any condition of recording the expenses; and the taxpayers are allowed to deduct the amounts in question from the tax base without any condition of proving.

However, it is seen that the judicial decisions do not focus on "the obligation that the expense should have been incurred", which is sought by the Administration in lump sum expense application, and there is no decision pertaining to this issue. In this respect, the law provisions of the judicial bodies clearly states that it is not compulsory for the expense to have been incurred in order to benefit from the lump sum expense application. Considering these consistent decisions on lump sum application, the ongoing approach against taxpayers in the lump sum expense application must be changed.

## V. Conclusion

While the law in question states the necessary conditions to benefit from the lump sum deduction, the Administration's approach which stipulates the condition to record the unsubstantiated expenses pertaining to the companies' activities abroad in the related expense accounts in the Uniform Chart of Accounts by taking as a basis the Income Law General Communiqué series no. 194 constitutes a contradiction with the hierarchy of norms regulated in the Constitutional Law.

Inasmuch as, there is a hierarchy among the norms such in a legal system such as constitutional law, law, legislation, regulation, communiqué etc. This is called as "hierarchy of norms" and in this hierarchy, a norm in the lower level obtains its validity from the norm in the upper level and therefore must be in compatibility with the upper norm.[1] In the Communiqué series no. 194 taken as a basis by the tax office, objective legal rules are introduced for taxpayers as contrary to the hierarchy of norms while it should provide explanations pertaining to application of the lump sum expense application. For this reason, we are of the opinion that rejection of the lump sum expense deduction by the Tax Administration considering the provisions of the Communiqué is clearly against laws.

Inasmuch as, the consistent State Council decisions pertaining to lump sum expense application also states that there is no condition of proving to benefit from lump sum application and unsubstantiated expenses does not necessarily have to be recorded in legal books. Therefore, it should be accepted that taxpayers can consider the lump sum expense deduction in determination of the tax base without any condition of proving and/or recording in the books.

In terms of the Income Tax Draft Law which is currently discussed in the Commission, in order for lump sum expense to be deducted in determination of the corporate tax base, it should have been actually incurred. It is observed that this article in the Draft Law is in line with the explanations in the Communiqué series no. 194. If Article is accepted in this form, we are of the opinion that the lump sum expense application will be totally changed in line with the Administration's opinion and actual expense incurrences will be examined in lump sum applications in the decisions to be taken by judicial bodies.

1 Gelir Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları, Ankara 2012, Oluş Yayıncılık, p.400

2 The decision dated 08.11.2012 and no. E. 2010/291, K.2012/3595 of the 3rd State Council and the decisions no. E.2010/289, K.2011/776 and no. E.2009/5248, K.2011/3 of the 3rd State Council

3 Kemal Gözler, Hukuka Giriş, Bursa 2013, Ekin Basım Yayın Dağıtım, p.203-204

# Delay interest in the refund of the tax declared and paid with reservation to the taxpayer pursuant to court decision

As it is known, as a result of the assessments imposed by the tax authority, taxes which are accrued lately and/or deficiently are collected from taxpayers with delay interest calculated for the time period between the regular due date of these taxes and the date when the assessments are finalized.

The issue regarding the refund of the excessively or unnecessarily paid taxes with interest by the State to the taxpayers has been regulated in Article 112 of Tax Procedures Law no. 213 (TPL) for the first time. The provision in question was as follows:

*"...In case the taxes which are collected excessively or unnecessarily or the taxes that must be refunded pursuant the tax laws are not refunded within three months from date of completion of the information and documents that must be completed by the taxpayer pursuant to the relevant legislation, the tax which must be refunded pursuant to article 120 shall be refunded to the taxpayer together with the delay interest whose rate shall be determined under Law No. 6183 in the same period for the term between the end of these three months and the date when the correction slip is delivered to the taxpayer..."*

As it is seen from the referred regulation, for the refund of the taxes collected excessively or unnecessarily, a 3-month review term starting from the submission date of the information and documents demanded under the related legislation has been granted to tax authorities and it has been stipulated that delay interest should be calculated upon the expiration of this term.

Before the Constitutional Court's cancellation decision on this provision, the Council of State was taking different decisions on the claims regarding the refund of the taxes declared and paid with reservation with interest.

On the other hand, Aydın Regional Administrative Court filed an application for the cancellation of the abovementioned Article 112/4 of TPL on the grounds that it is contrary to the Constitution. The Constitutional Court then ruled on the cancellation of the mentioned provision in its decision dated 10.02.2011 and numbered E.2008/58, K.2011/737 on the following grounds: *"... In the refund of the taxes collected excessively or unnecessarily, the rule about the payment of interest charged starting three months later from the date of application instead of the date of collection deprives individuals from interest income for a certain period and causes the disruption of the balance between general benefit and personal benefit, and this situation causes the violation of the ownership right, which must be protected in a state of law..."*

In the Constitutional Court's decision, it is stipulated that the decision would become effective a year after its promulgation in the Official Gazette; in this respect, Article 112/4 of TPL has been abolished as of 14.05.2012.

After the Constitutional Court's cancellation decision, tax courts has started ruling in all tax cases that the taxes paid excessively upon the cancellation of the tax assessment must be refunded with interest, including the lawsuits filed against the taxes paid and declared with reservation.

As a result of the cancellation decision of the Constitutional Court, Article 112/4 of TPL has been amended by Law no. 6322 as follows:

*"...The taxes collected excessively or unnecessarily shall be refunded to the taxpayer under article 120 together with the delay interest whose rate shall be determined under Law No. 6183 in the same period for the term starting on the date of application for correction if the excessive and unnecessary collection results from the taxpayer, and in other cases, on the date of tax collection and ending on the date when the correction slip is delivered to the taxpayer..."*

These regulations aimed to eliminate the inequality between the Authority and taxpayers. Taxpayers have become entitled to derive an interest, though at the delay interest rate, due to their excessive or unnecessary tax payments for a longer term compared to former regulations.

However, although the State applies delay interest for its own receivables, application of the delay interest at a lower rate to the taxes to be refunded to taxpayers as per the new regulation again creates a disadvantage for taxpayers.

# Evaluation of disguised profit distribution through transfer pricing in terms of VAT

Disguised profit distribution is a tax security mechanism regulated under the Corporate Tax Law no. 5520 (CTL) which aims to prevent the transfer of untaxed profit and the erosion of corporate profit.

Disguised profit distribution through transfer pricing is regulated under Article 13 of CTL in our legislation; accordingly, earnings shall be considered to have been wholly or partially distributed in a disguised manner through transfer pricing if the company engages in purchase or sale of goods and services with related parties at prices or at amounts determined contrary to the arm's length principle.

Recently, on the basis of Article 11 of CTL and Article 30/d of VAT Law, the tax authority has rejected the deduction of the VAT amounts which are incurred by taxpayers who are claimed to have distributed disguised profit through transfer pricing and which correspond to these disguised profit amounts and has imposed quite high amounts of penalized VAT assessments on taxpayers.

In this regard, Article 30/d of VAT Law stipulates that the value added tax paid due to the expenses whose deduction is not accepted in the determination of profit according to Income and Corporate Tax Laws may not be deducted from the value added tax calculated on the taxpayer's taxable transactions.

In the justification part of this article, it is stated that in order to reject the deduction of the VAT pertaining to an expense, the expense must be one of the expenses which is not related to the company's activities. Therefore, since "the expense must be related to the business and the company" with regards to Article 30/d of VAT Law, it is concluded that non-acceptance of such an expense as an expense in terms of CTL due to other special reasons does not have any effect in terms of VAT.

Therefore, since our tax legislation does not contain any other regulation than CTL and Income Tax Law (for earnings subject to income tax) with respect to disguised profit distribution practice introduced to prevent the erosion of the profit subject to income and corporate income tax, it is considered that the application of this regulation also to VAT by expanding its scope and rejection of the amounts treated as deductible VAT by taxpayers is against the law.

Furthermore, "expense" and "deduction" are two different concepts; the VAT which is non-deductible under Article 30/d of VAT Law is an "expense" whose deduction is not allowed in the determination of profit according to Income and Corporate Tax Law.

However, pursuant to clause (c) of paragraph 3 of Article 11 titled "Non-Deductible Expenses" in CTL; the profits distributed in a disguised manner through transfer pricing may not treated as deduction in the determination of corporate profit. Therefore, the profits distributed in a disguised manner through transfer pricing mentioned in the said article of CTL may not be considered as an expense item.

A decision taken by a court of first instance explicitly differentiates between expense and deduction and states that those which are not accepted as deduction according to the VAT in Article 30/d of the VAT Law are "expenses" which are not accepted as expense according to corporate tax, but since the mentioned provision does not mention deductions, the VAT pertaining to the transactions whose deduction from the balance sheet profit and the tax base thereof has been prohibited falls outside the scope of the provision and tax liabilities may not be expanded through interpretation.

In this regard, we are of the opinion that since the tax authority's rejection of VAT deductions on the basis of disguised profit claims is not in line with corporate tax and VAT legislation, new legal regulations should be introduced in order to eliminate the gaps in practice.

# Gümrükte Gündem

Sercan Bahadır
Yakup Güneş

2014/Şubat ayı "Gümrükte Gündem" açısından iki konunun öne çıktığını söylemek yanış olmayacaktır: Uzlaşılan tutarın taksitlendirilmesi ve takas işlemlerinde Kaynak Kullanımını Destekleme Fonu (KKDF) uygulaması. Özellikle her iki konunun uygulamada birçok tereddüt ile karşılandığı dikkate alındığında, gümrük idareleri tarafından yapılan buna benzer açıklayıcı ve yol gösterici düzenlemeler iş sahipleri açısından büyük önem taşımaktadır.

Diğer taraftan, gümrük işlemlerinde yeni bir yaklaşım olan "Yetkilendirilmiş Yükümlü Sertifikası" (YYS) uygulamasında, ithalata ilişkin beklenen düzenlemeler Şubat ayı içinde de yürürlüğe girmemiştir. Bu kapsamda beklentiler halen devam etmekte olup, birçok şirketin YYS alım sürecini tamamlaya çalıştığı da gözlemlenmektedir.

2014 yılının Şubat ayında öne çıkan konulara aşağıda yer almaktadır:

**1. Gümrük uzlaşmalarında uzlaşılan tutarların taksitlendirilmesine yönelik tasarruflu yazı yayınlandı.**

Gümrükler Genel Müdürlüğünce uzlaşılan tutarların taksitlendirmesine yönelik 30.01.2014 tarihli 2009 sayılı bir tasarruflu yazı yayınlanmıştır. Bu yazı ile uzlaşma talep edilerek üzerinde uzlaşma sağlanan alacak için yükümlünün talebi ile taksitlendirme yapılıp yapılamayacağına ilişkin tereddütlere ortadan kaldırmaya çalışılmıştır.

27 Ağustos 2011 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanarak 31 Ağustos 2011 tarihi itibarıyla yürürlüğe giren Gümrük Uzlaşma Yönetmeliği'nin "Ödeme" başlıklı 24. maddesi "Uzlaşma konusu yapılan alacaklar, uzlaşma gerçekleştiği takdirde, uzlaşma tutanağının tebliğinden itibaren genel usullere göre bir ay içinde ödenir." hükmüne amirdir. Dolayısıyla "uzlaşmanın kesinliği" ilkesinin bir gereği olarak, uzlaşılan tutarın 1 ay içinde ödenmemesi veya tecil/taksitlendirmeye konu edilmemesi durumunda uzlaşmanın vaki olmamış sayılacağına ilişkin hüküm ortadan kaldırılarak uzlaşılan alacakların genel usullere göre 1 ay içinde ödenmesi hususu düzenlenmektedir.

Bu itibarla uzlaşma sağlandığı takdirde, ödeme ve buna bağlı işlemlerin, 5326 sayılı Kabahatler Kanunu (idari para cezalar açısından) veya 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun (vergi aslı açısından) hükümleri doğrultusunda gerçekleştirilmesi gerekmektedir. Yükümlü tarafından uzlaşılan tutar için usulüne uygun olarak taksitlendirme talebinde bulunulması mümkün bulunmaktadır.

Buna göre uzlaşma talebinde bulunan yükümlü tarafından uzlaşılan tutar için taksitlendirme talebinde bulunulması halinde, ilgili gümrük idaresi tarafından, 21.01.2014 tarihli ve 28889 sayılı Tahsilat İşlemleri Gümrük Genel Tebliği'nin (Seri No:2) tecil ve taksitlendirmeye ilişkin hükümleri de dikkate alınarak, aşağıda belirtilen şekilde işlem tesis edilecektir:

Bu bağlamda,

a. Üzerinde uzlaşılan para cezası alacağı için yükümlü tarafından, tercihe göre, 5326 sayılı Kabahatler Kanunu veya 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun çerçevesinde ilgili gümrük idaresine taksitlendirme talebinde bulunulması mümkün olacaktır. 5326 sayılı Kanun hükümlerine göre taksitlendirme talebinde bulunulması halinde mezkur Kanun'un 17. maddesinin üçüncü fıkrası çerçevesinde;

6183 sayılı Kanun hükümlerine göre taksitlendirme talebinde bulunulması halinde ise bahse konu Kanun'un 48. maddesi çerçevesinde talep sonuçlandırılacaktır.

b. Üzerinde uzlaşılan vergi aslı alacağı için yükümlü tarafından sadece 6183 sayılı Kanun hükümleri çerçevesinde taksitlendirme talebinde bulunulması mümkün olacağından bu durumda söz konusu talep anılan Kanun'un 48'inci maddesinin üçüncü fıkrası çerçevesinde sonuçlandırılacaktır.

**2. Özel takas ve bağlı muamele işlemlerinde KKDF uygulamasına ilişkin açıklama yapıldı.**

Gümrükler Genel Müdürlüğünün 2013/21 sayılı Genelgesi ile takas işlemlerinde KKDF uygulamasına yönelik daha önceden bir düzenleme yapılmıştı.

Bu düzenleme ile 12.05.1988 tarihli ve 88/12944 sayılı Kaynak Kullanımını Destekleme Fonu Hakkında Kararname'ye ilişkin 6 sıra numaralı Tebliğ'in 3'üncü maddesinin 12 numaralı bendinde takas, fon kesintisi yapılmayacak işlemler arasında sayılmıştır. Ancak Takas ve Bağlı Muamele Yoluyla Yapılacak İhracata İlişkin 2006/4 seri numaralı Tebliğ, İhracat 2008/10 sayılı Tebliğ ile yürürlükten kaldırıldığından halihazırda takasa ilişkin ithalat ve ihracat işlemlerinin takibinin nasıl yapılacağına dair usul ve esasları düzenleyen bir mevzuat bulunmamakta, dolayısıyla söz konusu işlemlerde KKDF istisnası uygulanamamakta olduğu belirtilmiştir.

Yine bu Genelge'de bankacılık sisteminin kullanılmadığı veya kullanılamadığı durumlarla sınırlı ve bu ülkelerle yapılan ticarete mahsus olmak üzere, ödeme şeklinin takas olarak beyan edildiği hallerde, aşağıda belirtilen şartların yerine getirilmesi durumunda söz konusu takas işlemlerinde KKDF kesintisi yapılmayacağı belirtilmiştir. Buna göre;

1. Takas işleminde tarafların aynı gerçek veya tüzel kişi olması,

2. Takasa ilişkin ithalat ve ihracat işlemlerinin aynı gümrük müdürlüğünden yapılacak olması halinde; takas işlemini gerçekleştirileceğinin, bu kapsamda gerçekleştirilecek ilk ithalat veya ihracat işlemi öncesinde ilgili gümrük müdürlüğüne dilekçe ile bildirilmesi ve takasa ilişkin sözleşmenin (Takas sözleşmesinin ithal ve ihraç edilecek eşyanın cinsini, Gümrük Tarife İstatistik Pozisyonunu, miktarını, birim fiyatını, toplam değerini ve sözleşme süresini içermesi gereklidir.) aslı ve yeminli tercüman tarafından yapılan Türkçe çevirisinin dilekçeye eklenmesi,

3. Takasa ilişkin ithalat ve ihracat işlemlerinin farklı gümrük müdürlüklerinden yapılacak olması halinde; takas dilekçesine 2'nci maddede belirtilen belgelere ilave olarak, işlem yapılacak gümrük müdürlüklerinin listesinin de eklenmesi ve bu belgelerin ithalat veya ihracatın yapılacağı ilk gümrük müdürlüğüne verilmesi, bu işlemi takip eden ithalat ve ihracatlarda ise ilgili gümrük müdürlüklerine takas dilekçesinin bir örneği ile Ek 2'de yer alan takas kapsamında yapılan tüm ithalat ve ihracatların kaydedildiği "Takas Takip Formu"nun bir örneğinin eklenmesi,

4. Takas işlemi kapsamında yapılan ithalatlarda KKDF tutarı için 4458 sayılı Gümrük Kanunu'nun 202'nci maddesi çerçevesinde teminat verilmesi,

5. Eşya ihracatının önce yapılması halinde, ilk ihracat beyannamesinin tescil tarihinden itibaren 1 yıl içerisinde takas işlemlerinin tamamlanması,

6. Eşya ithalatının önce yapılması halinde, ilk ithalat beyannamesinin tescil tarihinden itibaren 1 yıl içerisinde takas işlemlerinin tamamlanması,

7. Takas işlemlerinin, takas dilekçesinde belirtildiği şekilde gerçekleştirildiğinin; takasa ilişkin ithalat ve ihracatların aynı gümrük müdürlüğünden yapılması halinde ilgili gümrük müdürlüğünce, farklı gümrük müdürlüklerinden yapılması halinde Yetkilendirilmiş Gümrük Müşavirlerince tespit edilmesi,

şartıyla KKDF kesintisi yapılmayacaktır.

Bu düzenlemelere ilave olarak, Gümrükler Genel Müdürlüğü tarafından 04.02.2014 günlü 02383 sayılı Tasarruflu yazı yayınlanmıştır.

Söz konusu yazıda yukarıda belirtilen hükümler saklı kalmak üzere, ödeme şekli özel takas olarak beyan edilen serbest dolaşıma giriş beyannameleri için eşyanın bedelinin kısmen veya tamamen döviz transferi ile karşılanması durumunda döviz transferinin beyanname tescil tarihinden önce olması halinde KKDF istisnasının uygulanacağı, sonra olması halinde ise ödeme şekli mal mukabili olarak değerlendirilerek KKDF'ye tabi tutulacağı izah edilmiştir.

Netice olarak, özel takas olarak beyan edilen serbest dolaşıma giriş beyannamelerinde eşya bedelinin bir kısmının veya tamamının döviz transferi şeklinde yapılıyor olması durumunda, KKDF doğmaması için döviz transfer tarihinin serbest dolaşıma giriş beyannamesinin tescil tarihinden önce veya aynı tarihte olması gerekmektedir.

Levent Topçu

## Faiz artırımı ve getirdikleri

28 Ocak 2014 gecesi yapılan para kurulu toplantısında TCMB piyasaya uyguladığı faizlerde ciddi artışlar yaptı. Kuşkusuz, yapılan değişikler arasında en önemlisi politika faizi olarak bilinen 1 haftalık repo ihale faizinin % 4,5'ten % 10'a artırılması oldu. Faiz kararının Türkiye ekonomisi üzerindeki muhtemel etkilerinden bahsetmeden önce, TCMB'nin faiz politikasındaki temel anlayış değişiminden de bahsetmek istiyoruz.

## Faiz koridorunun sonu

TCMB, uzun süredir politika faizlerini dünyada örneğine pek rastlanılmayan "faiz koridoru" uygulaması ile yönetmekteydi. Çeşitli faiz oranlarının günlük açıklanan likidite miktarları ile belli bir koridor içinde proaktif olarak yönetilmesine dayanan bu sistem içinde politika faizi günlük ihtiyaçlara göre belirlenebiliyordu. Bu sistem TCMB'ye esneklik kazandırmıştı, ancak finansal piyasa aktörleri sürekli bir belirsizlik durumunu yönetmek zorundaydı. Tek bir politika faizi olmadığı için, TCMB'nin ortalama fonlama maliyeti politika faizinin göstergesi olarak takip ediliyordu (Bkz. grafik).

28 Ocak kararları ile faiz koridoru uygulaması rafa kaldırıldı ve 1 haftalık repo faizi (% 10) ülkede geçerli olan politika faizi haline geldi. Faiz politikasına yönelik bu yaklaşım değişikliği ile:

- Faiz politikasının basitleştirildiği,
- Politika faizi belirsizliğini yönetme zorunluluğunun ortadan kalktığı söylenebilir.

Diğer taraftan, 1 haftalık repo faizi % 4,5'ten % 10'a çıkmasına rağmen, "Faizler ne kadar artırıldı?" sorusunun doğru cevabı "yaklaşık 300 baz puan"dır. Çünkü TCMB'nin önceki dönemde % 7,0 civarındaki ağırlıklandırılmış fonlama maliyeti % 10'a yükselmiştir (Bkz. Grafik).

## Yeni faiz dengesinin getirdikleri

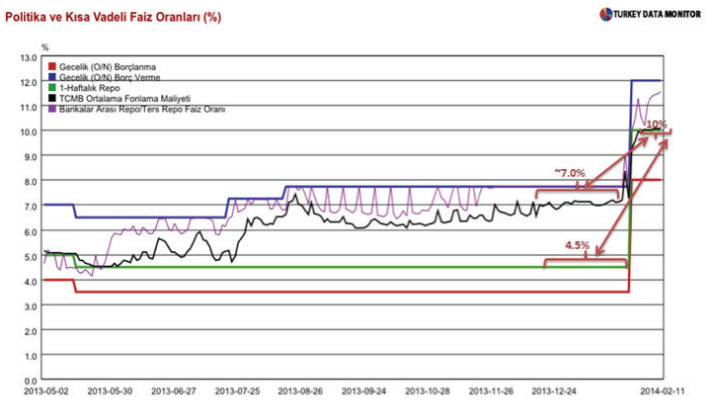
Yükselen faizlerin çeşitli kanallar üzerinden ekonomik göstergeler üzerinde etkisi olması beklenebilir. Bunları şöyle özetleyebiliriz:

- Türkiye'nin büyüme oranı olumsuz etkilenecektir. TCMB'nin beklenti anketine göre 2014 yılı için büyüme oranı tahminleri her ay aşağı yönde revize edilmektedir ve şimdilik % 2,8 seviyesindedir.
- Faiz artırımı sayesinde TL'nin değer kaybı durmuştur ve Türk Lirası 28 Ocak'tan bu yana yaklaşık % 6 değer kazanmıştır. Kur ve enflasyon arasındaki geçişkenlik de dikkate alındığında, faiz artırımının enflasyon hedeflemesine destek olması beklenebilir. Enflasyon beklenti anketine göre 2014 yılsonu TÜFE tahminleri % 7,9 seviyesindedir.
- Düşük büyüme ortamında kamu gelirlerinde azalma beklenebilir ve bütçe dengesi olumsuz etkilenebilir. Bu nedenle vergi artışları gündeme gelebilir.
- Politika faizi ile beraber piyasa faizlerinde de artış görülecektir. Kredi faizlerinin artması ile ev kredileri ve araba/beyaz eşya gibi tüketim ürünlerine erişim daha maliyetli hale gelecektir.

- Bankacılık sisteminin kredi büyümesinin yavaşlaması ve mevduat/kredi vade uyuşmazlığı nedeniyle 2014 karlılık oranlarının olumsuz etkilenmesi beklenebilir.
- Özsermaye maliyetinin artması ile şirket değerlemeleri ve çarpanları olumsuz etkilenebilir.
- Konut fiyatlarında talep kaynaklı artışlar beklemiyoruz. Döviz bazlı hammadde fiyatları nedeniyle yıl içinde stoklar yenilendikçe maliyet taraflı fiyat baskısı oluşabilir.
- İhracat odaklı sanayicilerin ve turizm sektörünün piyasa koşullarından istifade etmesi beklenebilir.

Türkiye'de Aralık 2013'ten beri artan bir hızla devam eden politik gerginlik ve bu durumun temel göstergeler ve kurumlar üzerindeki yansımaları bir bütün olarak değerlendirildiğinde, 2014 yılında iş aleminin, bireylerin ve yatırımcıların oldukça ihtiyatlı davranması beklenebilir.

Şirketlerin sert rekabet ve büyüme baskısından ziyade biraz daha içeriye dönmeleri operasyonel verimliliği artırma ve finansal yapıyı kuvvetlendirmeye odaklanmaları için uygun bir dönem olduğunu düşünüyoruz. Finansal yapısı halihazırda kuvvetli olan şirketler için yıl içinde oldukça cazip satın alma olanakları oluşabilir.




*Kaynak: Turkey Data Monitor*

# Dünyadan vergi haberleri

Mine As

Ezgi Boz

## Japonya

### Hükümet uluslararası vergi düzenlemesini onayladı

Başbakan Shinzo Abe'nin önderliğindeki Japon kabinesi 24 Aralık'ta, geniş bir vergi düzenlemesi paketini onayladı. Önlemlerin birçoğu, 1 Nisan 2014'ten itibaren geçerli olacak yüzde 8 oranlı (bu oran şu anda yüzde 5) tüketim vergisine karşılık olarak, özel yatırımı ve tüketimi artırması ve Japon ekonomisini canlandırması düşünülen vergi teşviklerini içeriyor.

Paket, 1962 yılında uygulamaya giren ve yabancı şirketler ile dar mükelleflerin vergilendirme esaslarının düzenlediği vergilendirme sisteminde de değişikliğe gidiyor. Buna göre; uluslararası vergilendirme sisteminin en sert düzenlemesi olarak nitelendirilebilecek olan, tüm gelir ilkesinden atfedilebilir gelir ilkesine geçilecek.

Vergi paketindeki kurumlar vergisi ile ilgili düzenlemeler 1 Nisan 2016 ve sonrasında başlayan hesap dönemlerinde, gelir vergisi ile ilgili düzenlemeler ise 2017 ve sonraki takvim yıllarında elde edilen gelirler için uygulanacak.

**Yabancı şirketler**

Yabancı şirketlerin ve dar mükelleflerin vergilendirilmesi için uygulanan gelir ilkesi, OECD'nin OECD Model Vergi Anlaşması'nda benimsediği yaklaşımla uyumlu olarak, atfedilebilir gelir ilkesi yöntemiyle değiştirilecek.

Atfedilebilir gelir ilkesi kapsamında, işyeri ve genel merkez arasındaki grup içi işlemlere atfedilebilen gelir, transfer fiyatlandırmasında olduğu gibi emsal değere göre hesaplanacak.

Ayrıca, işyerinin genel merkezinden farklı ve ayrı bir varlık olması durumunda ihtiyaç duyulan sermaye işyerine tahsis edilecek ve örtülü sermaye vergilendirmesi earnings stripping rules'a benzer bir şekilde faiz giderlerinin indirilmesine yönelik bir sınırlama uygulanacak.

Yabancı şirketlerin Japonya'da oluşan işyerleri için yurt dışında ödenen vergilerin mahsubuna yönelik olarak yeni bir sistem uygulamaya girecek.

**Yeniden düzenlenen yurt dışı vergilerin mahsubu sistemi**

Paket ile birlikte, Japonya mukimi şirketlerin yabancı işyerleri için uygulanan yurt dışı vergilerin mahsubu sistemi de düzenlenecek. Japonya mukimi bir şirketin Japonya dışındaki işyerine atfedilebilir gelir, yabancı kaynaklı gelir olarak sınıflandırılacak. İşyeri ile Japonya'daki genel merkez arasındaki emsal değere uygun olarak hesaplanan grup içi işlemler, yurt dışı vergilerin mahsubuna yönelik olarak Japonya'daki şirketlerin yabancı işyerlerine atfedilebilen gelir hesaplanırken dikkate alınacak.

Vergi mükelleflerinin, vergi incelemesi sırasında vergi müfettişlerinin isteği üzerine herhangi bir grup içi işlem olup olmadığını belirten ve konuya ilişkin fonksiyon ve riskleri açıklayan bir belge hazırlayarak inceleme elemanlarına sunma yükümlülüğü bulunuyor.

## Hollanda

### "Tier 1" sermaye vergisel açıdan borç sayılıyor

Hollanda Maliye Bakanı Frans Weekers 16 Aralık'ta yaptığı açıklamada, 1 Ocak 2014 tarihinden itibaren "Tier 1" adı altında yapılan sermaye ödemelerinin vergisel açıdan borç olarak değerlendirilmeye devam edileceğini bildirdi.

**Sermaye yeterliliği düzenlemeleri**

Kredi kuruluşları ve yatırım şirketleri için ihtiyati gereksinimleri içeren Avrupa Birliği Sermeye Yeterliliği düzenlemeleri 1 Ocak'ta yürürlüğe girdi. Bu düzenlemeler bankaların Basel III çerçevesinde sermaye yapılarıyla ilgili değişikliklerden oluşuyor. Basel III kapsamında bankaların likidite bölgelerini güçlendirmesi ve likidite oranını kontrol altına alması gerekiyor.

Bu düzeltmeler aynı zamanda bankalar tarafından çıkarılan ek "tier 1"sermayeleri de etkileyecek. Bu hibrit araçlar özkaynak ve borç unsurlarını birleştiriyor. Bu araçların belirli şartlar altında ana sermaye oranlarına dahil edilmesi de mümkün.

2014'e kadar geçerli olan sermaye gereksinimleri çerçevesi uyarınca ek "tier 1" sermaye Hollanda vergi mevzuatınca borç kabul ediliyordu. Dolayısıyla ek "tier 1" sermaye için yapılan ödemeler vergiden indirilebilir olarak nitelendiriliyor. Avrupa Birliği Sermeye Yeterliliği düzenlemelerinin olası sonuçlarından bir tanesi, 1 Ocak 2014'ten sonra yapılan "tier 1" sermaye ödemeleri vergisel açıdan borç olarak nitelendirilmeyecek olması. Bu düzenlemeler uyarınca söz konusu ödemeler vergiden indirilemeyecek.

**Vergi işlemlerinde değişiklik yapılmayacak**

Ancak Avrupa Birliği Sermeye Yeterliliği düzenlemelerinin aksine birçok Avrupa ülkesi ek "tier 1" sermayenin vergisel açıdan borç olarak değerlendirilmesine devam edeceklerini açıkladı.

Hollanda Maliye Bakanı Frans Weekers de, 1 Ocak 2014'ten sonra çıkarılan "tier 1" ek sermaye için vergi işlemlerindeki belirsizliği engellemek ve Hollanda bankalarının diğer Avrupa bankaları ile eşit şartlarda rekabet edebilmesi adına, "tier 1" ek sermayeye yönelik vergi işlemlerinde bir değişiklik yapılmayacağını açıkladı.

Bu nedenle, "tier 1" ek sermaye olarak tanımlanan hibrit araçlar için yapılacak her türlü ödeme Hollanda kurumlar vergisi mevzuatı uyarınca vergiden indirilebilir olmaya devam edecek.

# Fransa

## Finans yasasının bazı hükümleri geçersiz kılındı

Fransız Anayasa Konseyi 29 Aralık'ta, 2014'te uygulanacak; vergi kaçakçılığına yönelik kuralları ve transfer fiyatlandırması dokümantasyon gerekliliklerini güçlendiren ve değişikliklere uyulmaması durumunda şu anda olduğundan daha ağır cezalar verilmesini öngören finans yasasının çeşitli hükümlerini iptal eden bir karar aldı.

Konseyin; yasanın kötüye kullanımıyla ilgili yeni bir tanımı, transfer fiyatlandırması açısından fonksiyon ve risklerin transferine yönelik yeni kuralları, vergi planlamalarının bildirimi ve ciro üzerinden hesaplanan cezaları reddetmesi dikkat çekti.

Diğer taraftan konsey anti hibrit uygulamasına ilişkin hükmü ve yüksek maaşlar için uygulanacak geçici bir vergiyi onayladı. Anti hibrit hükmü, ilişkili bir kişi tarafından verilen krediye ilişkin olarak ödenen faizlerin krediyi veren şirketin mukim olduğu ülkede, Fransa'da normal koşullarda ödenmesi gereken % 25 oranında vergiye tabi olmaması durumunda vergi matrahından indirilmesini engelleyecek. Yüksek maaşlar için uygulanacak olan geçici vergi, çalışanlara ve yöneticilere ödenen ve bir yıl içinde kişi başına 1 milyon avroyu geçen ücretler (1 milyon avroyu aşan kısım) üzerinden yüzde 50 oranında alınacak. Bu vergi 2012'de Anayasa Komisyonu tarafından yürürlükten kaldırılan ve Fransa'daki varlıklı kişilerin 1 milyon avroyu geçen serbest meslek kazançları üzerinden yüzde 75 oranında efektif vergi ödemesini gerektiren verginin yerine getirildi.

**Yasanın kötüye kullanımı**

2014 Finans Yasası ilk aşamada kanunun kötüye kullanımı tanımını genişleten bir hüküm içeriyordu. Mevcut kurallar Fransa gelir idaresi yetkililerine, yapay düzenlemeler ile "tek" amacı verginin azaltılması ya da vergiden kaçınılması olan düzenlemeleri yok sayma yetkisi veriyor. Finans Yasası "tek" vurgusunu "ana" vurgusuyla değiştirecek ancak kelimenin kapsamı hakkında herhangi bir ek açıklama yapmayacaktı. Anayasa komisyonu ödenmeyen verginin yeniden değerlendirmesine ve gecikme faizine ek olarak yasanın kötüye kullanımına ilişkin yüklü bir ceza uygulamasının (ödenmeyen verginin yüzde 80'i oranında) yürürlüğe girdiğini belirtti. Komisyon bu cezalar göz önünde bulundurulduğunda yasanın kötüye kullanımına yönelik önerilen yeni tanımın çok geniş tutulduğu sonucuna ulaştı.

**Vergi optimizasyonu planları**

2014 Maliye Yasası ilk aşamada vergi optimizasyon planı geliştiren, uygulayan, satan veya pazarlayan herkesin bu planları Fransa gelir idaresine bildirmesi gerektiğine ve bildirim yükümlülüğüne uymayanların yüklü bir cezaya maruz kalacağına dair bir hüküm içeriyordu.

Yasa, vergi optimizasyon planını; vergi yükümlülüğünü azaltmayı, vergi ödemesini ertelemeyi veya vergi iadesi almayı ana amaç olarak benimseyen yöntemlerin uygulaması olarak tanımlıyor. Genişletilen yasanın kötüye kullanımı tanımı ile birlikte komisyon hükmün çok genel ve belirsiz olduğuna, teşebbüslerin özgürlüklerini kısıtlayacağına, aynı zamanda raporlama yükümlülüklerine uyulmaması durumunda uygulanacak cezaların (pazarlamacı için alınan ücretin yüzde 5'i ve kullanıcı için yapılan vergi tasarrufunun yüzde 5'i) çok ağır olduğu kanısına vardı.

**Risk ve fonksiyon transferi**

Başlangıçta 2014 Maliye Yasası'nın kapsamında, ilişkili kişiler arasında vergi matrahında düşüşe neden olacak yeniden yapılandırmalara ilişkin önlemler yer alıyordu. Önlemler özellikle yabancı bir ülkeye yapılan faaliyet transferlerini içeren durumları ya da Fransız bir şirket tarafından üstlenilen fonksiyon değişikliklerini hedef alıyordu. Fonksiyon ve risk

transferi yapan teşebbüsün brüt faaliyet karında en az yüzde 20 oranında bir azalma doğuruyorsa, transferi yapan şirket Fransız vergi idarelerinin isteğine bağlı olarak hem işlem öncesinde hem de sonrasında işlemde emsal değere uygun bir tazminat aldığını kanıtlayan bilgiyi sağlamak zorunda olacak. Bilgi sağlama yükümlülüğüne uyulmaması durumunda kar üzerinden vergi tarhı yapılacak.

Komisyona göre bu teklif "fonksiyonlar" ve "riskler" terimlerinin tanımını yeterli şekilde yapamadı. Yapılan tanımların anayasanın erişilebilirlik ve anlaşılabilirlik hükümlerini karşısına aldığı düşünülüyor.

---

*"Dünyadan vergi haberleri" bölümünde yer alan bilgiler "Tax Notes International" adlı dergide yer alan makale ve haberlerden derlenmiştir.*

| Sirküler indeks | | |
|---|---|---|
| No | Tarih | Konu |
| 25 | 26.02.2014 | OECD, Matrah Aşındırması ve Kar Aktarımı (BEPS) Projesine yönelik zaman planını güncelledi. |
| 24 | 18.02.2014 | İndirimli orana tabi teslimlerle ilgili olarak mahsup yoluyla iadesi gerçekleşmeyen tutarların Ocak ayı KDV beyannamesine dahil edilmesi gerekiyor. |
| 23 | 18.02.2014 | Maliye Bakanlığı, konut kira geliri istisnasında 2013 yılından itibaren uygulanacak değişiklik hakkında açıklamalar yaptı. |
| 22 | 17.02.2014 | TBMM'de kabul edilen 6518 sayılı Kanun'un, engellilere ilişkin ÖTV istisnası uygulamasında değişiklik yapan düzenlemeleri. |
| 21 | 14.02.2014 | TBMM Genel Kurulunda kabul edilen 6518 sayılı Kanun'un, özel iletişim vergisinde değişiklikler içeren hükümleri. |
| 20 | 13.02.2014 | Türkiye-Gambiya Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması Ankara'da imzalandı. |
| 19 | 12.02.2014 | Geçici vergi beyannamesinin verilme süresi 17 Şubat 2014 Pazartesi gününe kadar uzatıldı. |
| 18 | 12.02.2014 | Korumalı işyerlerinde çalışan engellilere ödenen ücretlerin beyannamede indirimine ilişkin yasa TBMM'de kabul edildi. |
| 17 | 10.02.2014 | Ar-Ge faaliyetleri kapsamında ortaya çıkan buluşlara kurumlar vergisi ve KDV istisnası getiren Kanun, TBMM'de kabul edildi. |
| 16 | 07.02.2014 | Gelir İdaresi bankalarca ihraç edilecek bono ve tahvillerin sonradan geri alınması durumunda BSMV uygulamasına ilişkin görüş bildirdi. |
| 15 | 27.01.2014 | 2014 yılında uygulanacak yurt dışı gündelik tutarlarını belirleyen Bakanlar Kurulu Kararı yayımlandı. |
| 14 | 23.01.2014 | Banka, sigorta şirketi ve aracı kurumların Vergi Usul Kanunu'ndan doğan bildirim yükümlülükleri. |
| 13 | 23.01.2014 | Borsada rayici olmayan yabancı paraların 31.12.2013 tarihi itibarıyla değerlenmesinde kullanılacak kurlar açıklandı. |
| 12 | 17.01.2014 | 2014 yılına ait finansal faaliyet harçlarının 31 Ocak 2014 tarihine kadar ödenmesi gerekiyor. |
| 11 | 16.01.2014 | Menkul kıymetlerden 2014 yılında elde edilen gelirlerin vergilendirilmesi. |
| 10 | 06.01.2014 | Gelir vergisinden istisna yurt içi ve yurt dışı gündelik tutarları (01.01.2014-31.12.2014). |
| 9 | 03.01.2014 | Kıdem tazminatı tavanı, çocuk yardımı ve sigortalılara yapılan ödemelerdeki istisna tutarları (01.01.2014-31.12.2014). |
| 8 | 03.01.2014 | Konut, işyeri ve diğer şekilde kullanılan binalar için, 2014 yılında ödenecek çevre temizlik vergisi tutarları açıklandı. |
| 7 | 02.01.2014 | Binek otomobilleri ve cep telefonlarının ÖTV tutarları artırıldı. |
| 6 | 02.01.2014 | Alkollü içecekler ve tütün mamullerinde uygulanan asgari maktu ÖTV tutarları artırıldı. |
| 5 | 02.01.2014 | İndirimli orana tabi işlemlerde 2014 yılında uygulanacak iade sınırı 17.700 TL olarak açıklandı. |
| 4 | 02.01.2014 | 2014 yılında, mobil telefon aboneliğinin ilk tesisinde ödenmesi gereken özel iletişim vergisi 40 TL olarak açıklandı. |
| 3 | 02.01.2014 | Oto biodizel ile harmanlanmış motorin tesliminde ÖTV indiriminin, iade yöntemiyle uygulanmasına ilişkin esasları belirleyen Tebliğ yayımlandı. |
| 2 | 02.01.2014 | E-arşiv uygulamasının usul ve esaslarını belirleyen ve e-fatura zorunluluğunda değişiklikler içeren Tebliğ yayımlandı. |
| 1 | 02.01.2014 | Borsa İstanbul'da işlem gören tahvil ve bonolar ile kira sertifikalarının 31 Aralık 2013 tarihli borsa rayiçleri. |
| 165 | 31.12.2013 | Sosyal güvenlik primine esas kazançların 2014 yılında uygulanacak olan alt ve üst sınırları. |
| 164 | 31.12.2013 | 2014 yılında uygulanacak asgari geçim indirimi tutarları. |
| 163 | 31.12.2013 | 2014 yılında uygulanacak asgari ücret tutarları belirlendi. |
| 162 | 31.12.2013 | 2014 yılında uygulanacak harç tutarları açıklandı. |
| 161 | 31.12.2013 | 2014 yılında veraset ve intikal vergisinden istisna olarak dikkate alınacak tutarlar ile vergi tarifesi açıklandı. |
| 160 | 31.12.2013 | 2014 yılında uygulanacak maktu damga vergisi tutarları açıklandı. |
| 159 | 31.12.2013 | Vergi Usul Kanunu'nda yer alan bazı parasal büyüklüklerin 2014 yılında uygulanacak tutarları açıklandı. |
| 158 | 31.12.2013 | 2014 yılında uygulanacak usulsüzlük ve özel usulsüzlük ceza tutarları açıklandı. |

## Vergi Takvimi

### 2014 Mart ayı mali yükümlülükler takvimi

| | |
|---|---|
| 7 Mart 2014 Cuma | Şubat 2014 dönemine ilişkin çeklere ait değerli kâğıtlar vergisinin bildirimi ve ödenmesi |
| 10 Mart 2014 Pazartesi | 16-28 Şubat 2014 dönemine ait petrol ve doğalgaz ürünlerine ilişkin özel tüketim vergisi beyannamesinin elektronik ortamda gönderilmesi ve verginin ödenmesi |
| 17 Mart 2014 Pazartesi | Şubat 2014 dönemine ait kolalı gazoz, alkollü içecekler ve tütün mamullerine ilişkin özel tüketim vergisi beyannamesinin elektronik ortamda gönderilmesi ve verginin ödenmesi |
| | Şubat 2014 dönemine ait dayanıklı tüketim ve diğer mallara ilişkin özel tüketim vergisi beyannamesinin elektronik ortamda gönderilmesi ve verginin ödenmesi |
| | Şubat 2014 dönemine ait tescile tabi olmayan motorlu taşıt araçlarına ilişkin özel tüketim vergisi beyannamesinin elektronik ortamda gönderilmesi ve verginin ödenmesi |
| | Şubat 2014 dönemine ait banka ve sigorta muameleleri vergisi beyannamesinin elektronik ortamda gönderilmesi ve verginin ödenmesi |
| | Şubat 2014 dönemine ait özel iletişim vergisi beyannamesinin elektronik ortamda gönderilmesi ve verginin ödenmesi |
| | Şubat 2014 dönemine ait kaynak kullanımı destekleme fonu kesintilerinin bildirimi ve ödenmesi |
| 20 Mart 2014 Perşembe | Şubat 2014 dönemine ait belediyelere ödenecek vergilerin (haberleşme vergisi hariç) beyanı ve ödenmesi |
| | Şubat 2014 dönemine ait şans oyunları vergisi beyannamesinin elektronik ortamda gönderilmesi ve verginin ödenmesi |
| | Şubat 2014 dönemine ait yarışma ve çekilişler ile futbol müsabakalarına ait müşterek bahislerle ilgili veraset ve intikal vergisi beyannamesinin elektronik ortamda gönderilmesi ve verginin ödenmesi |
| 24 Mart 2014 Pazartesi | Şubat 2014 dönemine ait gelir vergisi stopajının muhtasar beyanname ile elektronik ortamda beyanı |
| | Şubat 2014 dönemine ait kurumlar vergisi stopajının muhtasar beyanname ile elektronik ortamda beyanı |
| | Şubat 2014 dönemine ait istihkaktan kesinti suretiyle tahsil edilen damga vergisi ile sürekli mükellefiyeti bulunanlar için makbuz karşılığı ödenmesi gereken damga vergisinin elektronik ortamda beyanı |
| | Şubat 2014 dönemine ait katma değer vergisi beyannamesinin elektronik ortamda gönderilmesi |
| | Şubat 2014 dönemine ait sosyal güvenlik primlerinin elektronik ortamda beyan edilmesi |
| 25 Mart 2014 Salı | 1-15 Mart 2014 dönemine ait petrol ve doğalgaz ürünlerine ilişkin özel tüketim vergisi beyannamesinin elektronik ortamda gönderilmesi ve verginin ödenmesi |
| | 2013 yılına ilişkin yıllık gelir vergisi beyannamesinin verilmesi |
| 26 Mart 2014 Çarşamba | Şubat 2014 dönemine ait muhtasar beyanname ile beyan edilen gelir vergisi stopajının ödenmesi |
| | Şubat 2014 dönemine ait muhtasar beyanname ile beyan edilen kurumlar vergisi stopajının ödenmesi |
| | Şubat 2014 dönemine ait istihkaktan kesinti suretiyle tahsil edilen damga vergisi ile sürekli mükellefiyeti bulunanlar için makbuz karşılığı ödenmesi gereken damga vergisinin ödenmesi |
| | Şubat 2014 dönemine ait katma değer vergisinin ödenmesi |
| 31 Mart 2014 Pazartesi | 2013 yılına ilişkin yıllık gelir vergisi 1. taksit ödemesi |
| | 2013 Yılına İlişkin Bilanço Esasına Göre Defter Tutan Gelir Vergisi Mükellefleri İçin Kesin Mizan Bildirimi |
| | Şubat 2014 dönemine ait sosyal güvenlik primlerinin ödenmesi |
| | Şubat 2014 dönemine ait haberleşme vergisinin beyanı ve ödenmesi |
| | Şubat 2014 dönemi mal ve hizmet alım/satımlarına ilişkin bildirim formlarının (Form Ba-Bs) elektronik olarak gönderilmesi. |

## Gelir Vergisi

**Gelir vergisi tarifesi- 2014 (Ücretler)**

| Gelir dilimi | Vergi oranı |
|---|---|
| 11.000 TL'ye kadar | % 15 |
| 27.000 TL'nin 11.000 TL'si için 1.650 TL, fazlası | % 20 |
| 97.000 TL'nin 27.000 TL'si için 4.850 TL, fazlası | % 27 |
| 97.000 TL'den fazlasının 97.000 TL'si için 23.750 TL, fazlası | % 35 |

**Gelir vergisi tarifesi- 2014 (Diğer gelirler)**

| Gelir dilimi | Vergi oranı |
|---|---|
| 11.000 TL'ye kadar | % 15 |
| 27.000 TL'nin 11.000 TL'si için 1.650 TL, fazlası | % 20 |
| 60.000 TL'nin 27.000 TL'si için 4.850 TL, fazlası | % 27 |
| 60.000 TL'den fazlasının 60.000 TL'si için 13.760 TL, fazlası | % 35 |

**Gelir vergisinden istisna günlük yemek yardımı (KDV hariç)**

| Uygulandığı yıl | Tutar (TL) |
|---|---|
| 2012 | 11,70 |
| 2013 | 12,00 |
| 2014 | 12,00 |

**Engellilik indirimi (2014)**

| Engellilik derecesi | Tutarı (TL) |
|---|---|
| Birinci derece engelliler için | 800 |
| İkinci derece engelliler için | 400 |
| Üçüncü derece engelliler için | 190 |

**Asgari geçim indirimi (2014)**

| Çocuk sayısı/ Eşin durumu | Çocuk yok | 1 çocuk | 2 çocuk | 3 çocuk | 4 çocuk |
|---|---|---|---|---|---|
| Çalışıyor | 80,33 TL | 92,37 TL | 104,42 TL | 112,46 TL | 120,49 TL |
| Çalışmıyor | 96,39 TL | 108,44 TL | 120,49 TL | 128,52 TL | 136,55 TL |

**Konut kira geliri istisnası**

| Gelirin elde edildiği yıl | Tutar (TL) |
|---|---|
| 2012 | 3.000 |
| 2013 | 3.200 |
| 2014 | 3.300 |

**Değer artış kazançlarında istisna (Menkul kıymetler hariç)**

| Kazancın sağlandığı yıl | Tutar (TL) |
|---|---|
| 2012 | 8.800 |
| 2013 | 9.400 |
| 2014 | 9.700 |

**Arızi kazançlara ilişkin istisna**

| Kazancın sağlandığı yıl | Tutar (TL) |
|---|---|
| 2012 | 20.000 |
| 2013 | 21.000 |
| 2014 | 21.000 |

**Gelir vergisinden istisna kıdem tazminatı tavanı**

| Uygulandığı dönem | Tutar (TL) |
|---|---|
| 01.01.2014 - 31.12.2014 | 3.438,22 |

## Vergi Usul Kanunu ve 6183 Sayılı Kanun

**Gecikme zammı ve gecikme faizi oranları (Aylık)**

| Uygulandığı dönem | Oran (%) |
|---|---|
| 21.04.2006 - 18.11.2009 | 2,50 |
| 19.11.2009 - 18.10.2010 | 1,95 |
| 19.10.2010 tarihinden itibaren | 1,40 |

**Tecil faizi oranları (Yıllık)**

| Uygulandığı dönem | Oran (%) |
|---|---|
| 28.04.2006 - 20.11.2009 | 24 |
| 21.11.2009 - 20.10.2010 | 19 |
| 21.10.2010 tarihinden itibaren | 12 |

**Yeniden değerleme oranları**

| Yıl | Oran (%) |
|---|---|
| 2011 | 10,26 |
| 2012 | 7,8 |
| 2013 | 3,93 |

**Fatura düzenleme sınırı**

| Uygulandığı yıl | Tutar (TL) |
|---|---|
| 2012 | 770 |
| 2013 | 800 |
| 2014 | 800 |

**Amortisman sınırı**

| Uygulandığı yıl | Tutar (TL) |
|---|---|
| 2012 | 770 |
| 2013 | 800 |
| 2014 | 800 |

**Reeskont ve avans işlemlerinde iskonto ve faiz oranları**

| | |
|---|---|
| Reeskont işlemlerinde | % 10,25 |
| Avans işlemlerinde | % 11,75 |
| VUK kapsamındaki reeskont işlemlerinde | % 11,75 |

**Not:** Bu oranlar 27.12.2013 tarihinden itibaren yapılan işlemler için geçerlidir.

## Damga Vergisi

**Azami damga vergisi (Her bir kağıt için)**

| Uygulandığı yıl | Tutar (TL) |
|---|---|
| 2012 | 1.379.775,30 |
| 2013 | 1.487.397,70 |
| 2014 | 1.545.852,40 |

**Damga vergisi oran ve tutarları (2014)**

| Damga vergisine tabi kağıtlar | Oran/Tutar |
|---|---|
| Sözleşmeler | Binde 9,48 |
| Ücretler (Avanslar dahil) | Binde 7,59 |
| Kira sözleşmeleri | Binde 1,89 |
| Bilanço | 31,80 TL |
| Gelir tablosu | 15,40 TL |
| Yıllık gelir vergisi beyannamesi | 41,20 TL |
| Kurumlar vergisi beyannamesi | 55,00 TL |
| Katma değer vergisi ve muhtasar beyannameler | 27,20 TL |
| SGK sigorta prim bildirgesi | 20,30 TL |

## Veraset ve İntikal Vergisi

**İstisnalar (2014 yılı)**

| | |
|---|---|
| Evlatlıklar dahil füruğ ve eşten her birine isabet eden miras hisselerinde | 146.306 TL |
| Füruğ bulunmaması halinde, eşe isabet eden miras hissesinde | 292.791 TL |
| İvazsız suretle meydana gelen intikallerde | 3.371 TL |
| Para ve mal üzerine düzenlenen yarışma ve çekilişlerde kazanılan ikramiyelerde | 3.371 TL |

**Vergi tarifesi (2014 yılı)**

| Matrah dilim tutarları | Vergi Oranı | |
|---|---|---|
| | Veraset yoluyla intikal | İvazsız intikal |
| İlk 190.000 TL için | % 1 | % 10 |
| Sonra gelen 440.000 TL için | % 3 | % 15 |
| Sonra gelen 970.000 TL için | % 5 | % 20 |
| Sonra gelen 1.800.000 TL için | % 7 | % 25 |
| Matrahın 3.400.000 TL'yi aşan bölümü için | % 10 | % 30 |

## Asgari Ücret ve Sosyal Güvenlik

**Asgari ücret ve yasal kesintiler**

| Ödemeler / kesintiler | 01.01.2014-30.06.2014 (TL) | 01.07.2014-31.12.2014 (TL) |
|---|---|---|
| Brüt asgari ücret | 1.071,00 | 1.134,00 |
| Sosyal güvenlik primi işçi payı (% 14) | 149,94 | 158,76 |
| İşsizlik sigortası primi işçi payı (% 1) | 10,71 | 11,34 |
| Gelir vergisi matrahı | 910,35 | 963,90 |
| Hesaplanan gelir vergisi (% 15) | 136,55 | 144,59 |
| Asgari geçim indirimi (Bekar) (-) | 80,33 | 80,33 |
| Kesilecek gelir vergisi | 56,22 | 64,26 |
| Damga vergisi (binde 7,59) | 8,13 | 8,61 |
| Kesintiler toplamı | 225,00 | 242,97 |
| **Net asgari ücret** | **846,00** | **891,03** |

**Yıllık brüt asgari ücret**

| Uygulandığı yıl | Tutar (TL) |
|---|---|
| 2012 | 10.962,00 |
| 2013 | 12.000,60 |
| 2014 | 13.230,00 |

**Sosyal güvenlik primine esas aylık kazançların alt ve üst sınırları**

| Uygulandığı dönem | Alt sınır (TL) | Üst sınır (TL) |
|---|---|---|
| 01.01.2014-30.06.2014 | 1.071,00 | 6.961,50 |
| 01.07.2014-31.12.2014 | 1.134,00 | 7.371,00 |

## Income Tax

| Income tax tariffs- 2014 (Salaries) | |
|---|---|
| **Income bracket** | **Tax rate** |
| Up to TRL 11.000 | 15 % |
| For TRL 27.000; for the first TRL 11.000, TRL 1.650, for above | 20 % |
| For TRL 97.000; for the first TRL 27.000, TRL 4.850, for above | 27 % |
| For more than TRL 97.000, for TRL 97.000, TRL 23.750, for above | 35 % |

| Income tax tariffs- 2014 (Other income) | |
|---|---|
| **Income bracket** | **Tax rate** |
| Up to TRL 11.000 | 15 % |
| For TRL 27.000; for the first TRL 11.000, TRL 1.650, for above | 20 % |
| For TRL 60.000; for the first TRL 27.000, TRL 4.850, for above | 27 % |
| For more than TRL 60.000, for TRL 60.000, TRL 13.760, for above | 35 % |

| Daily meal allowance exempt from income tax (VAT excluded) | |
|---|---|
| **Year** | **Amount (TRL)** |
| 2012 | 11,70 |
| 2013 | 12,00 |
| 2014 | 12,00 |

| Disability allowance (2014) | |
|---|---|
| **Degree of disablement** | **Amount (TRL)** |
| For 1st degree disabled | 800 |
| For 2nd degree disabled | 400 |
| For 3rd degree disabled | 190 |

| Minimum living allowance (2014) | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|
| **Number of children /Status of spouse** | **No children** | **1 child** | **2 children** | **3 children** | **4 children** |
| Employed | TRL 80,33 | TRL 92,37 | TRL 104,42 | TRL 112,46 | TRL 120,49 |
| Unemployed | TRL 96,39 | TRL 108,44 | TRL 120,49 | TRL 128,52 | TRL 136,55 |

| Exemption for house rental income | |
|---|---|
| **Year when the income is derived** | **Amount (TRL)** |
| 2012 | 3.000 |
| 2013 | 3.200 |
| 2014 | 3.300 |

| Exemption in capital gains (Except securities) | |
|---|---|
| **Year when the gain is derived** | **Amount (TRL)** |
| 2012 | 8.800 |
| 2013 | 9.400 |
| 2014 | 9.700 |

| Exemption in incidental income | |
|---|---|
| **Year when the gain is derived** | **Amount (TRL)** |
| 2012 | 20.000 |
| 2013 | 21.000 |
| 2014 | 21.000 |

| The upper limit of severance pay exempt from income tax | |
|---|---|
| **Period** | **Amount (TRL)** |
| 01.01.2014 - 31.12.2014 | 3.438,22 |

## Tax Procedures Law (TPL) and Law No. 6183

| Delay charge and delay interest rates (Monthly) | |
|---|---|
| **Period** | **Rate (%)** |
| 21.04.2006 - 18.11.2009 | 2,50 |
| 19.11.2009 - 18.10.2010 | 1,95 |
| Since 19.10.2010 | 1,40 |

| Deferral interest rates (Annual) | |
|---|---|
| **Period** | **Rate (%)** |
| 28.04.2006 - 20.11.2009 | 24 |
| 21.11.2009 - 20.10.2010 | 19 |
| Since 21.10.2010 | 12 |

| Revaluation rates | |
|---|---|
| **Year** | **Rate (%)** |
| 2011 | 10,26 |
| 2012 | 7,8 |
| 2013 | 3,93 |

| Limit for issuing invoice | |
|---|---|
| **Year** | **Amount (TRL)** |
| 2012 | 770 |
| 2013 | 800 |
| 2014 | 800 |

| Depreciation limit | |
|---|---|
| **Year** | **Amount (TRL)** |
| 2012 | 770 |
| 2013 | 800 |
| 2014 | 800 |

| Discount and interest rates to be applied in rediscount and advance transactions | |
|---|---|
| In rediscount transactions | 10,25 % |
| In advance transactions | 11,75 % |
| In rediscount transactions under TPL | 11,75 % |

**Note:** These rates are applicable to the transactions conducted as from 27.12.2013.

## Stamp Duty

| Maximum stamp duty (For each paper) | |
|---|---|
| **Year** | **Amount (TRL)** |
| 2012 | 1.379.775,30 |
| 2013 | 1.487.397,70 |
| 2014 | 1.545.852,40 |

| Stamp duty rates and amounts (2014) | |
|---|---|
| **Papers subject to stamp duty** | **Rate/Amount** |
| Contracts | 9,48 per thousand |
| Wages (Including advances) | 7,59 per thousand |
| Rental contracts | 1,89 per thousand |
| Balance sheet | TRL 31,80 |
| Income statement | TRL 15,40 |
| Annual income tax return | TRL 41,20 |
| Corporate tax return | TRL 55,00 |
| Value added tax and withholding tax returns | TRL 27,20 |
| Social Security Institution insurance premium declarations | TRL 20,30 |

## Inheritance and Transfer Tax

| Exemptions (2014) | |
|---|---|
| For shares of inheritance corresponding to each descendant including adopted children and the spouse | TRL 146.306 |
| For share of inheritance corresponding to the spouse if there is no descendant | TRL 292.791 |
| For transfers conducted without any consideration | TRL 3.371 |
| For prizes won in competitions and lotteries held for money and property | TRL 3.371 |

| Tax tariff (2014) | | |
|---|---|---|
| **Tax base bracket amounts** | **Tax rate** | |
| | **Transfer through inheritance** | **Transfer without any consideration** |
| For the first TRL 190.000 | 1 % | 10 % |
| For the next TRL 440.000 | 3 % | 15 % |
| For the next TRL 970.000 | 5 % | 20 % |
| For the next TRL 1.800.000 | 7 % | 25 % |
| For the tax base portion exceeding TRL 3.400.000 | 10 % | 30 % |

## Minimum Wage and Social Security

| Minimum wage and withholdings | | |
|---|---|---|
| **Payments / withholdings** | **01.01.2014-30.06.2014 (TRL)** | **01.07.2013-31.12.2013 (TRL)** |
| Gross minimum wage | 1.071,00 | 1.134,00 |
| Social security premium employee's contribution (14 %) | 149,94 | 158,76 |
| Unemployment insurance premium employee's contribution (1 %) | 10,71 | 11,34 |
| Income tax base | 910,35 | 963,90 |
| Income tax calculated (15 %) | 136,55 | 144,59 |
| Minimum living allowance (Single) (-) | 80,33 | 80,33 |
| Income tax to be withheld | 56,22 | 64,26 |
| Stamp duty (7,59 per thousand) | 8,13 | 8,61 |
| Total withholdings | 225,00 | 242,97 |
| **Net minimum wage** | **846,00** | **891,03** |

| Annual gross minimum wage | |
|---|---|
| **Year** | **Amount (TRL)** |
| 2012 | 10.962,00 |
| 2013 | 12.000,60 |
| 2014 | 13.230,00 |

| The lower and upper limits of monthly earnings that will be the basis for social security premium | | |
|---|---|---|
| **Period** | **Lower limit (TRL)** | **Upper limit (TRL)** |
| 01.01.2014-30.06.2014 | 1.071,00 | 6.961,50 |
| 01.07.2014-31.12.2014 | 1.134,00 | 7.371,00 |

**EY** | Assurance | Tax | Transactions | Advisory

**EY Hakkında**

EY bağımsız denetim, vergi, kurumsal finansman ve danışmanlık hizmetlerinde bir dünya lideridir. Anlayışımız ve kaliteli hizmetlerimiz dünya ekonomisi ve sermaye piyasalarında güvenin oluşmasına katkıda bulunmaktadır. EY, güçlü yönetim ekibiyle tüm paydaş gruplarına verdiği sözleri yerine getirmekte ve bu şekilde çalışanları, müşterileri ve içinde yer aldığı diğer çevreler için daha iyi bir çalışma hayatı oluşturulmasında önemli bir rol üstlenmektedir.

EY adı küresel organizasyonu temsil eder ve Ernst & Young Global Limited'in her biri ayrı birer tüzel kişiliğe sahip olan, bir veya daha çok, üye firmasını temsil edebilir. Sınırlı sorumlu bir Birleşik Krallık şirketi olan Ernst & Young Global Limited müşteri hizmeti sunmamaktadır. Daha fazla bilgi için lütfen ey.com adresini ziyaret ediniz.

**EY'nin sunduğu vergi hizmetleri**

İşleriniz gerçek potansiyellerine güçlü temeller üzerinde yapılandırılarak ve sürdürülebilir bir şekilde geliştirilerek ulaşabilir. EY olarak vergi yükümlülüklerinizi sorumlu ve zamanında yerine getirmenizin önemli bir fark ortaya çıkaracağını düşünüyoruz. Bu nedenle 140'tan fazla ülkedeki 32,000 vergi çalışanlarımız nerede olursanız olun ve vergi ihtiyaçlarınız ne olursa olsun kaliteli hizmet anlayışımıza duyduğumuz tereddütsüz bağlılık temelinde sizlere teknik bilgi, iş tecrübesi ve tutarlı metodolojiler sunmaktadır.

© 2014 EY Türkiye.
Tüm Hakları Saklıdır.

ey.com/tr
vergidegundem.com
facebook.com/ErnstYoungTurkiye
twitter.com/EY_Turkiye

Sadece genel bilgi verme amacıyla sunulan bu yayın muhasebe, vergi veya diğer profesyonel hizmetler alanında geçerli bir kaynak olarak kullanılması amacıyla hazırlanmamıştır. Belirli bir konuya ilişkin olarak ilgili danışmana başvurulmalıdır.