

T.C.  
ANKARA ÜNİVERSİTESİ  
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ  
KAMU HUKUKU (MALİ HUKUK)  
ANABİLİM DALI

**YARGI KARARLARI IŞIĞINDA  
SERMAYE ŞİRKETLERİNİN VERGİLENDİRİLMESİ**

**Yüksek Lisans Tezi**

**Orkun ŞAHİN**

**Ankara-2017**

**T.C.  
ANKARA ÜNİVERSİTESİ  
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ  
KAMU HUKUKU (MALİ HUKUK)  
ANABİLİM DALI**

**YARGI KARARLARI IŞIĞINDA  
SERMAYE ŞİRKETLERİNİN VERGİLENDİRİLMESİ**

**Yüksek Lisans Tezi**

**Orkun ŞAHİN**

**Tez Danışmanı**

**Yrd. Doç. Dr. İdris Hakan FURTUN**

**Ankara-2017**

T.C.  
ANKARA ÜNİVERSİTESİ  
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ  
KAMU HUKUKU (MALİ HUKUK)  
ANABİLİM DALI

**YARGI KARARLARI IŞIĞINDA  
SERMAYE ŞİRKETLERİNİN VERGİLENDİRİLMESİ**

Yüksek Lisans Tezi

Tez Danışmanı : Yrd. Doç. Dr. İdris Hakan FURTUN

Tez Jürisi Üyeleri:

Adı ve Soyadı

İmzası

.....  
.....  
.....  
.....  
.....  
.....  
.....

.....  
.....  
.....  
.....  
.....  
.....  
.....

Tez Sınav Tarihi : .....

**TÜRKİYE CUMHURİYETİ  
ANKARA ÜNİVERSİTESİ  
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ MÜDÜRLÜĞÜNE**

Bu belge ile, bu tezdeki bütün bilgilerin akademik kurallara ve etik davranış ilkelerine uygun olarak toplanıp sunulduğunu beyan ederim. Bu kural ve ilkelerin gereği olarak, çalışmada bana ait olmayan tüm veri, düşünce ve sonuçları andığımı ve kaynağını gösterdiğimi ayrıca beyan ederim.(...../...../20...)

**Orkun ŞAHİN**

# İÇİNDEKİLER

İÇİNDEKİLER .....	i
KISALTMALAR LİSTESİ .....	Vi
GİRİŞ.....	1

## BİRİNCİ BÖLÜM:

### ŞİRKETLERİN HUKUKİ NİTELİĞİ VE ŞİRKETLERİN VERGİSEL AÇIDAN KONUMU

I. ŞİRKET KAVRAMI .....	4
II. TÜRK HUKUKUNDA ŞİRKETLER.....	6
III. ŞİRKETLERİN HUKUKİ UNSURLARI .....	8
A. Kişi Unsuru .....	8
B. Sözleşme Unsuru .....	10
C. Sermaye Unsuru.....	11
D. Ortak Amaç ve Çalışma Unsuru .....	12
IV. HUKUKİ AÇIDAN ŞİRKETLERİNİN SINIFLANDIRILMASI.....	14
V. ŞİRKETLERİN VERGİSEL AÇIDAN KONUMU .....	16
A. Genel Olarak .....	16
B. Vergi Hukukunda Şirketlerin Ayrı Bir Suje Olarak Yer Almasının Nedenleri .....	17
1. Şirketlerin Ortaklarından Ayrı Tüzel Kişiliklerinin Bulunması .....	19
2. Şirketlerin Uygun Gelir Kaynağı Olması .....	20
3. Şirketlerin Vergi Ödeme Gücünün Daha Üstün Olması .....	21
4. Şirketlerin Devletin Sunduğu Hizmetlerden Ayrıca Faydalanması.....	23
5. Şirketlerin Gerçek Kişilerden Farklı Bazı Ayrıcalıklara Sahip Olmaları .....	24
C. Vergi Hukukunda Şirketlerin Rolü .....	25

1. Vergi Yükümlüsü Olarak Şirket .....	26
2. Vergi Sorumlusu Olarak Şirket .....	28
3. Vergi Ödevlerinin Yerine Getirilmemesinden Doğan Sorumluluk .....	33
4. Şirketlerin Vergi Ödevlerinden Sorumlular : "Kanuni Temsilciler" .....	39

## İKİNCİ BÖLÜM:

### SERMAYE ŞİRKETLERİNİN VERGİLENDİRİLMESİ

<b>I. SERMAYE ŞİRKETLERİNİN ÖZELLİKLERİ .....</b>	<b>43</b>
A. Genel Olarak .....	43
B. Sermaye Şirketlerinin Ortak Özellikleri .....	44
1. Tüzel Kişiliğe Sahip Olma .....	44
2. Hak Ehliyetinin Sınırlı Olmaması .....	46
3. Belirli Bir Sermayeye Sahip Olma .....	47
C. "Sermaye Şirketi" Türleri .....	50
<b>II. SERMAYE ŞİRKETLERİNİN VERGİLENDİRİLMESİNDE YÜKÜMLÜLÜK .....</b>	<b>53</b>
A. Genel Olarak .....	53
B. Çifte Vergilemeyi Önleme Anlaşmalarının Yükümlülüklerle Etkisi .....	60
<b>III. SERMAYE ŞİRKETLERİNDE KURUMLAR VERGİSİ YÜKÜ .....</b>	<b>62</b>
A. Genel Olarak .....	62
B. Matrahın Saptanması .....	64
1. İndirilebilecek Giderler .....	67
a. Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunlarında İndirilecek Giderler .....	69
b. İndirilecek Giderlere İlişkin Diğer Kanunlarda Yer Alan Hükümler .....	83
c. Zarar Mahsubu .....	86
d. Beyannamelerinde Gösterilerek İndirilebilecek Giderler .....	87
2. Kabul Edilmeyen İndirimler .....	93
a. Kurumlar Vergisi Kanunu Uyarınca Kabul Edilmeyen İndirimler .....	94
b. Diğer Kanunlar Uyarınca Kabul Edilmeyen İndirimler .....	100
C. Matrahın Saptanmasında Özel Haller .....	101

1. Yıllara Yaygın İnşaat Ve Onarma İşlerinde Kurum Kazancının Tespiti.....	101
2. Yabancı Ulaştırma Şirketlerinde Vergi Matrahının Tespiti.....	102
3. Dar Yükümlü Şirketlerin Ticari Kazanç Dışındaki Kazançlarında Matrah Tespiti.....	104
<b>IV. SERMAYE ŞİRKETLERİNE SAĞLANAN VERGİ KOLAYLIKLARI .....</b>	<b>105</b>
<i>A. Vergi Muafıkları .....</i>	<i>106</i>
<i>B. Vergi İstisnaları .....</i>	<i>107</i>
1. Kurumlar Vergisi Kanunu'nda Düzenlenen İstisnalar .....	108
2. Diğer Kanunlarla Düzenlenen Kurumlar Vergisi İstisnaları .....	118
<b>V. VERGİ GÜVENLİK MÜESSESELERİ.....</b>	<b>122</b>
<i>A. Genel Olarak .....</i>	<i>122</i>
<i>B. Kontrol Edilen Yabancı Kurum Kazancı .....</i>	<i>123</i>
<i>C. Örtülü Sermaye .....</i>	<i>127</i>
<i>D. Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı .....</i>	<i>131</i>
1. Genel Olarak .....	131
2. Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımının Unsurları.....	137
a. Mal Veya Hizmet Alım ya da Satımının Yapılması .....	138
b. Mal veya Hizmet Alım ya da Satımının İlişkili Kişilerle Yapılması .....	138
c. Emsallere Uygunluk İlkesine Aykırı Fiyat Veya Bedel Tespiti Yapılması .....	141
d. Hazine Zararının Oluşması .....	146
<b>VI. SERMAYE ŞİRKETLERİNİN YENİDEN YAPILANMALARI VE VERGİLENDİRİLMESİ .....</b>	<b>146</b>
<i>A. Genel Olarak .....</i>	<i>146</i>
<i>B. Sermaye Şirketlerinde Yeniden Yapılanma Türleri .....</i>	<i>147</i>
1. Birleşme .....	147
2. Bölünme .....	148
3. Tür Değişirme.....	149
<i>C. Sermaye Şirketlerinin Yeniden Yapılanmasının Vergilendirilmesi .....</i>	<i>149</i>
<b>VII. SERMAYE ŞİRKETLERİNDE SONA ERME VE VERGİLENDİRİLMESİ .....</b>	<b>153</b>
<i>A. Genel Olarak .....</i>	<i>153</i>
<i>B. Sermaye Şirketlerinde Sona Erme Türleri .....</i>	<i>154</i>

1. İnfisah.....	154
2. Tasfiye .....	157
<i>C. Sermaye Şirketlerinde Sona Ermenin Vergilendirilmesi .....</i>	<i>159</i>
<b>VIII. SERMAYE ŞİRKETLERİNDE KÂR DAĞITIMININ VERGİLENDİRİLMESİ .....</b>	<b>160</b>
<b>IX. SERMAYE ŞİRKETLERİNDE GEÇİCİ VERGİ VE VERGİ KESİNTİSİ .....</b>	<b>163</b>
<b>X. KURUMLAR VERGİSİNİN TARHI .....</b>	<b>164</b>

### ÜÇÜNCÜ BÖLÜM:

#### KURUMLAR VERGİSİ UYGULAMASINDA SERMAYE ŞİRKETLERİNİN VERGİLENDİRİLMESİ İLE İLGİLİ YAŞANAN SORUNLAR VE ÇÖZÜM ÖNERİLERİ

<b>I. GENEL OLARAK.....</b>	<b>168</b>
<b>II. TRANSFER FİYATLANDIRMASI UYGULAMASINDA KARŞILAŞILAN SORUNLAR .....</b>	<b>168</b>
<i>A. Emsal Bedel Tespit Sorunu.....</i>	<i>171</i>
<i>B. İlişkili Kişi Kavramı Sorunu .....</i>	<i>175</i>
<b>III. KURUMLAR VERGİSİ UYGULAMASINDA ÇİFTE VERGİLEME SORUNU.....</b>	<b>183</b>
<b>IV. KURUMLAR VERGİSİ UYGULAMASINDA YAŞANAN SORUNLARA ÇÖZÜM ÖNERİLERİ.....</b>	<b>193</b>
<i>A. Peşin Fiyatlandırma Anlaşmaları Uygulamada Etkinleştirilmeli .....</i>	<i>193</i>
<i>B. BEPS Eylem Planı Doğrultusunda Ki Gelişmeler Takip Edilerek Çalışmalar Hızlandırılmalı .....</i>	<i>197</i>
<i>C. Emsal Bedel Tespiti İçin Uygun Veri Kaynağı Çalışmalarına Başlanmalı.....</i>	<i>200</i>
<i>D. Yurtdışında Ödenen Vergiler Mahsubuna İlişkin Birtakım Kolaylıklar Sağlanmalı.....</i>	<i>203</i>
<i>E. Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları İle İlgili Bazı Öneriler .....</i>	<i>204</i>
<i>F. İlişkili Kişi Kavramına İlişkin Belirsizlikleri Gidermeye Yönelik Çalışmalar Yapılmalıdır .....</i>	<i>210</i>
<b>SONUÇ.....</b>	<b>214</b>
<b>ÖZET.....</b>	<b>224</b>
<b>SUMMARY.....</b>	<b>225</b>
<b>KAYNAKÇA .....</b>	<b>226</b>
<b>YARARLANILAN KİTAPLAR .....</b>	<b>226</b>



<b>YARARLANILAN MAKALELER .....</b>	<b>234</b>
<b>YARARLANILAN İNTERNET KAYNAKLARI.....</b>	<b>240</b>
<b>YARARLANILAN DİĞER KAYNAKLAR.....</b>	<b>241</b>
<b>YARARLANILAN YARGITAY KARARLARI.....</b>	<b>242</b>
<b>YARARLANILAN DANIŞTAY KARARLARI .....</b>	<b>242</b>

## KISALTMALAR LİSTESİ

ABD	: Amerika Birleşik Devletleri
age	: Adı geçen eser
agm	: Adı geçen makale
AÜHF	: Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi
AÜHFD	: Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi
AATUHK	: Amme Alacakları Tahsil Usulü Hakkında Kanun
AŞ	: Anonim Şirket
AR-GE	: Araştırma- Geliştirme
BEPS	: Base Erosion and Profit Shifting
BKK	: Bakanlar Kurulu Kararı
BSMV	: Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi
BM	: Birleşmiş Milletler
bkz	: Bakınız
C	: Cilt

ÇUŞ	: Çok Uluslu Şirketler
DVDDK	: Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu
E	: Esas numarası
GÜSBE	: Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü
GVK	: Gelir Vergisi Kanunu
İÜHF	: İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi
K	: Karar numarası
KDV	: Katma Değer Vergisi
KV	: Kurumlar Vergisi
KVK	: Kurumlar Vergisi Kanunu
MÜ	: Marmara Üniversitesi
md.	: Madde
MTV	: Motorlu Taşıtlar Vergisi
OECD	: Organisation for Economic Co-operation and Development
ÖTV	: Özel Tüketim Vergisi

S	: Sayı
s	: Sayfa
SPK	: Sermaye Piyasası Kurulu
STB	: Sanayi ve Ticaret Bakanlığı
TBB	: Türkiye Barolar Birliği
TBK	: Türk Borçlar Kanunu
TTK	: Türk Ticaret Kanunu
TÜBİTAK	: Türkiye Bilimsel ve Teknolojik Araştırma Kurumu
TMSF	: Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonu
USA	: United State Of America
vb	: Ve benzeri
VUK	: Vergi Usul Kanunu

## GİRİŞ

Sermaye şirketleri, günümüzde büyük rakamlara ulaşan toplam vergi gelirleri içindeki paylarının yanı sıra, ekonomi üzerinde son derece önemli etkilerde bulunan kaynak kullanımı, yatırım ve istihdam kararları ile de ülke ekonomileri açısından büyük önem taşımaktadırlar. 18. yüzyıl sonlarından itibaren batılı ülkelerde önemli bir teşebbüs biçimi haline gelen sermaye şirketleri dünya genelinde giderek yaygınlaşıp güç kazanmaya başlayınca bunların devletler tarafından vergilendirilmeleri kaçınılmaz olmuştur. Böylece; daha önce sadece ortakları vergilendirilen bu tüzel kişiler, artık doğrudan doğruya ve bizzat vergilendirilmeye başlanmıştır.

Ülkemizde ticari kazançlara dair ilk vergi “Temettü Nizamnamesi” ile 1907 yılında ihdas edilmiştir. Bir sanat ve ticaret vergisi olan bu vergi sabit bir işyeri olan tacirlerden alınmıştır. Daha sonra “Kazanç Vergisi”nin uygulanmaya başlamasıyla birlikte bu vergi uygulamadan kaldırılmıştır. Yeni kazanç vergisi de tıpkı selefi gibi yükümlülükte gerçek kişi-tüzel kişi ayırımına gitmemiştir<sup>1</sup>.

Yükümlülerin gerçek kişiler ve tüzel kişiler olarak ayrı ayrı vergilendirilmesi 1950 yılında yapılan “gelir vergisi reformu” ile söz konusu olmuştur. Bu bağlamda Türkiye’de sermaye şirketlerini ilk defa ayrı olarak vergilendiren ve büyük ölçüde Alman Kurumlar Vergisi Kanunu’ndan (Körperschaftsteuergesetz) faydalanılarak

---

<sup>1</sup> Arslan, Mehmet, *Türk Vergi Sistemi*, Nobel Yayıncılık, 5. Baskı, 2012, s. 143.

hazırlanan 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu 03.06.1949 tarihinde kabul edilmiş ve 01.01.1950 tarihinde yürürlüğe girmiştir.

Kurumlar vergisinin uygulamaya konulmasında, sermaye şirketlerinin kolay vergilenebilir verimli bir kaynak olması, bu verginin getirilmesinde en önemli yasal gerekçe olarak gösterilmiştir. Diğer taraftan daha önce uygulanmakta olan kazanç vergisinin yapısından dolayı ortaya çıkan vergiden kaçınma durumlarının önlenmesi, bu alanda diğer çağdaş ülke uygulamaları ile paralellik sağlanması ve vergi sistemimizin vergilendirmede "ayırma ilkesi" gereğince daha adil bir hale getirilmesi kurumlar için ayrı bir vergileme yapılmasının diğer gerekçeleri olarak belirtilmiştir<sup>2</sup>.

5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu, 13.06.2006 tarihinde kabul edilen 5520 sayılı yeni Kurumlar Vergisi Kanunu yürürlüğe girene kadar yürürlükte kalmıştır. Esasen 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu üzerine inşa edilen 5520 sayılı yeni kanun, vergi oranı, transfer fiyatlandırması, istisnalar ve zararlı vergi rekabeti gibi konularda öncülünden önemli farklılıklar içermektedir. Her şeyden önce getirilen bu yasal düzenleme ile yatırımlar açısından ülkemizde daha cazip bir ortam oluşturulmuştur. Tezimiz genel olarak 5520 sayılı kanunun uygulamaları üzerine olacağından bu düzenlemelere ileri ki bölümlerde ayrıntılı şekilde değineceğiz.

---

<sup>2</sup> **Alaybek, Ali**, *Gelir Vergisi Davamız*, İstanbul, 1947, s. 67-78.

Tezimizin ilk kısmında şirket kavramını ve şirketlerin hukuki niteliğini açıklamaya çalışacağız. Ayrıca şirketlerin vergi hukukunda ayrı bir sùje olarak ele alınmasının nedenlerini ve şirketlerin vergisel açıdan konumunu inceleyeceğiz.

Tezimizin ikinci bölümünde sermaye şirketlerinin vergilendirilmesi kurumlar vergisi özelinde açıklanmaya çalışılmıştır. Bu bağlamda Kurumlar Vergisi Kanunu'nda safi kurum kazancı olarak tanımlanan matrahı, vergi mevzuatı ve yargı kararları ile birlikte ele alacağız. Bu bölümde konu hukuki açıdan ve yasa hükümleri uyarınca ele alınacağı için, bu husustaki teknik ayrıntıları içeren ve konuya dair vergi idaresinin görüşlerini yansıtan ikincil düzenlemeler olan sirküler, özelge gibi idari düzenlemelere çalışmamızda yer vermeyeceğiz.

Son olarak tezimizin üçüncü kısmında kurumlar vergisi uygulamasında sermaye şirketlerinin vergilendirilmesi ile ilgili ortaya çıkan çeşitli sorunları bunlara dair getirilen çözüm önerileriyle birlikte uygulamada en çok karşılaşılan konu başlıklarıyla sınırlı olarak ortaya koymaya çalışacağız.

Çalışmamızda sermaye şirketlerinin vergilendirilmesi özelinde kurumlar vergisi matrahının hukuki açıdan doğru hesaplanması yargı kararları ışığında incelemeye çalışılarak, bu konuda ortaya çıkan sorunlara dair somut çözüm önerileri getirilmeye çalışılmış olup, ülkemizde birçok vergi uyuşmazlığın yaşandığı sermaye şirketlerinin vergilendirilmesi konusunda yapılan bu çalışmamızın vergilendirme ilişkisinin her iki tarafına da yarar sağlamasını temenni ediyoruz.

## BİRİNCİ BÖLÜM:

# ŞİRKETLERİN HUKUKİ NİTELİĞİ VE ŞİRKETLERİN VERGİSEL AÇIDAN KONUMU

## I. ŞİRKET KAVRAMI

Türk Borçlar Kanunu'nda "ortaklık" terimi tercih edilmiş olmasına karşın, Türk Ticaret Kanunu'nda Arapça'dan dilimize geçmiş olan "şirket" terimi kullanılmaktadır<sup>3</sup>. Ancak TTK 'da "şirket" terimi tercih edilmesine rağmen "şirket" ve "ortaklık" terimlerinin kanuniliği başlıklı 1531. maddesinde "şirket" ile "ortaklık" terimlerinin eş anlamlı olduğu ve birbirlerinin yerine kullanılabileceği hüküm altına alınmıştır.

Şirket kavramı, geniş anlamda; "İki veya daha fazla kişinin gelir elde etmek ve paylaşmak amacıyla iktisadi faaliyette bulunmak üzere yeterli miktarda sermayelerini birleştirmek suretiyle yaptıkları bir sözleşmeyle kurulan ortaklık" olarak tanımlanabilir<sup>4</sup>. Türk Ticaret Kanunu'nda anonim ve limited şirketin tek kişi ile

---

<sup>3</sup> Çetiner, Selma - Yüksel, Armağan E. B., *Ticari İşletme ve Şirketler Hukuku*, Detay Yayıncılık, Ankara, 2015, s. 229.

<sup>4</sup> Çeker, Mustafa, *Ticaret Hukuku*, Karahan Kitabevi, 2. Baskı, Adana, 2011, s. 283. Şirket kavramının çeşitli anlamları için bkz. Ansay, Tuğrul - Yongalık, Aynur, *Bankacılar İçin Şirketler Hukuku Bilgisi*, Banka ve Ticaret Hukuku Araştırma Enst., Ankara 2010, s. 1;



kurulmasına izin verilmek suretiyle, şirketin aynı zamanda “ekonomik bir organizasyon” olduğu teorisi kabul edilmiş olmaktadır<sup>5</sup>. Türk Ticaret Kanunu’nun 338. maddesinin gerekçesinde “bugünkü modern öğretilerde “şirket” kavramını birden ziyade ortak tanımlamamakta, belirleyici unsur ticarî işletmeyi merkez alan ticarî, sınaî veya hizmete dönük organizasyon olmaktadır.” denilmek suretiyle bu husus vurgulanmaktadır. Bu bağlamda şirket için “ticareti, üretimi ve hizmet arzını örgütleyen kurumsal bir yapı” tanımlaması yapılabilir<sup>6</sup>.

Ticaret hukukunda ve vergi hukukunda “şirket” kavramının yanında “teşebbüs” kavramı da kullanılmaktadır<sup>7</sup>. Girişim kelimesiyle eşanlamlı olan teşebbüs belirli bir yasal, örgütsel ve ekonomik özelliğe sahip kuruluş olarak tanımlanabilir<sup>8</sup>. Başka bir tanıma göre ise, teşebbüs hukuki biçimine, finansman şekline ya da kazanç elde etme amacına tahsis edilmiş olup olmadığına bakılmaksızın ekonomik bir faaliyet gösteren

---

**Pulaşlı, Hasan**, *Şirketler Hukuku Genel Esaslar*, Adalet Yayınevi, 2. Baskı, Ankara, 2013, s. 4.

<sup>5</sup> **Tekinalp, Ünal**, *Tek Kişilik Ortaklık I – Tek Paysahipli Anonim Ortaklık*, İstanbul, 2011, s. 8.

<sup>6</sup> **Tekinalp, Ünal**, *Tarihi Gelişim İçinde Tek Ortaklı Şirketler Sorunsalı ve Türk Hukukunun Bu Konudaki Açılımı*, Prof. Dr. Hüseyin Ülgen’e Armağan, İstanbul, 2007, s. 592.

<sup>7</sup> Bkz. TTK md.198, GVK md.41.

<sup>8</sup> **Aslan, Yılmaz - Şenyüz, Doğan**, *İşletme Hukuku*, Ekin Yayınevi, Bursa, 2012, s. 2.

her türlü birimdir<sup>9</sup>. Yukarıdaki tanımlarda dan da anlaşılacağı üzere teşebbüs kavramı şirket kavramı ile özdeş olarak kullanılsa da daha geniş bir kavramdır<sup>10</sup>.

## II. TÜRK HUKUKUNDA ŞİRKETLER

Çeşitli kanunlarda düzenlenmiş olan şirketlerle ilgili esas düzenlemeler, Türk Ticaret Kanunu ve Türk Borçlar Kanunu'nda yer almaktadır.

6102 sayılı TTK'da şirketler için öncelikle “Genel Hükümlere” yer verilmiş, daha sonra “Ticaret Şirketleri” başlıklı bölümde Ticaret Kanunu’nu ilgilendiren, tüzel kişiliğe sahip, şirket tipleri sırasıyla; kollektif, komandit, anonim ve limited şirketler olmak üzere hüküm altına alınmıştır. Türk Borçlar Kanunu’nda ise tüzel kişiliği olmayan adi şirket hakkında ayrıntılı düzenlemeler yer almaktadır. Bir diğer şirket tipi de TTK'da ticaret şirketi olarak geçen ve 1163 Sayılı Kooperatifler Kanunu’nda ayrıntılı olarak düzenlenen kooperatiflerdir<sup>11</sup>.

TTK'da sayılan şirket tipleri, kuruluş şartlarının yerine getirilmesi ve ticaret siciline tescil ile tüzel kişilik kazanırlar. Ardından tipine göre; TTK'da yer alan özel hükümlere tabi olurlar. Özel hükümlerde yer almayan kanuni düzenlemelerle ilgili

---

<sup>9</sup> **Göksoy, Yaşar C.**, *Anonim Ortaklıkta Payın Rehni*, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2001, s. 6'den aktaran **Yıldırım, Ali H.**, *6102 Sayılı Yeni Türk Ticaret Kanununa göre Limited Ortaklığın Haklı Fesih Sebepleri*, Dora Yayınevi, Bursa, 2013, s. 34.

<sup>10</sup> **Tekinalp, Ünal**, *Sermaye Ortaklıklarının Yeni Hukuku*, Vedat Yayıncılık, 2013, s. 545.

<sup>11</sup> **Bahtiyar, Mehmet**, *Ortaklar Hukuku*, Beta Yayınevi, 5. Baskı, İstanbul, 2016, s. 1.

ticaret şirketleri için genel hükümler uygulanmaktadır. Son olarak da adi şirketlerle ilgili kıyasen Borçlar Kanunu'ndaki hükümlere başvurulur<sup>12</sup>.

Ticaret şirketlerinde; emredici kanun hükümleri, şirket esas sözleşmeleri hükümleri, şirket tipine göre özel hükümler, ticaret şirketleri genel hükümleri, Borçlar Kanunu'nun adi şirketlere ilişkin hükümleri, Medeni Kanun'un "tüzel kişilik" ile ilgili hükümleri, TTK'nın diğer hükümleri, ticari örf ve adetler Medeni Kanun'un genel hükümleri uygulanır<sup>13</sup>.

Yukarıda adı geçen kanunlarda mezkur şirket tiplerinden başka bir şirket tipi mevcut olmamakla birlikte, TTK'daki şirket niteliklerine uymayan ortaklıklar adi şirket hükümlerine tabi olur(TBK md.620).

Son olarak şu hususu da belirtmek gerekir ki; SPK düzenleme ve denetimine tabi fonlar ile bu fonlara benzer yabancı fonlar ticaret hukukuna göre şirket olarak sayılmamakla birlikte, bu fonların vergi hukukuna göre sermaye şirketi olarak sayılacağı hüküm altına alınmıştır.

---

<sup>12</sup> **Pulaşlı**, *Şirketler Hukuku Genel Esaslar* , s. 9.

<sup>13</sup> **Çeker**, *a.g.e.*, s. 283.

### III.ŞİRKETLERİN HUKUKİ UNSURLARI

Şirket kavramına TBK dışında başka bir kanunda yer verilmediğinden, şirketlerin genel unsurları Türk Borçlar Kanunu'nun 620. maddesinden yola çıkarak açıklanmaktadır. Bu bağlamda bir şirketten söz edebilmek için kişi, sözleşme, ortak amaç, sermaye payı ile ortaklar arasında eşitlik ve aktif işbirliği unsurlarının bir arada bulunması gerekmektedir<sup>14</sup>.

#### A. Kişi Unsuru

Şirketlerde kişi unsuru; şirketleri oluşturan ortak sayılarının ve yapılarının tanımlanması açısından şirket tiplerine göre değişebilmektedir. Bu tanımlamalar ile ilgili bazen kanun hüküm koyarken, bazen de şirket yapıları bunu tabî olarak belirlemektedir.

Nitelik bakımından şirketleri oluşturanlar, gerçek veya tüzel kişiler olabilirler<sup>15</sup>. Kollektif şirket ortaklarının tamamı ile komandit şirketlerde komandite ortaklar gerçek kişilerden oluşur (TTK md.211). Tüzel kişiler; adi şirket ortağı, komandit şirketlerde komanditer ortak, limited şirket ortağı veya anonim şirket ortağı olabilirler.

---

<sup>14</sup> **Poroy, Reha-Tekinalp, Ünal- Çamoğlu, Ersin**, *Ortaklıklar Hukuku 1*, Vedat Kitapçılık, İstanbul, 2014, s. 20; **Pulaşlı**, *Şirketler Hukuku Genel Esaslar*, s. 9.

<sup>15</sup> **Poroy - Tekinalp-Çamoğlu**, *a.g.e.*, s. 21.

Sermaye şirketleri (özellikle anonim şirketler), genellikle birbirini tanımayan çok sayıda pay sahibinden oluşurlar. Bu şirketlerde, ortakların şahsından ve birbirine güveninden çok, paylar önemlidir. Bu bakımdan, şahıs şirketlerinin aksine anonim şirketin temsili, yönetim ve denetimi, tüm ortaklar tarafından değil, şirketin organları vasıtasıyla gerçekleştirilir. Bu organlar şirketler için hayati önem taşır; çünkü bunlardan birinin olmaması, şirketin fesih sebebini teşkil eder<sup>16</sup>.

Şirketlere tam ehliyetli kişiler kurucu veya ortak olabilirken, yaşı küçük ve kanunen kısıtlı olanlar kanuni temsilcilerinin izni dahilinde kurucu veya ortak olabilirler. Devlet memurlarının, hakimlerin, avukatların ve noterlerin ticaret ile uğraşmaları yasak olduğu için kollektif şirket ortağı ve komandit şirketlerde komandite ortak olamazlar. Ancak anonim ve limited şirketlere yönetim kurullarında görev almamak üzere (avukatlar hariç) ortak olabilirler<sup>17</sup>.

Ancak adi şirket, kollektif şirket ve adi komandit şirket için en az iki kişi ile kurulma şartı vardır (TTK md.211,304). Sermayesi paylara bölünmüş komandit şirket ise en az beş kişi ile kurulabilir (TTK md.568). Şirket kurmak için üst sınır ise, en fazla elli ortakla sınırlandırılmış olarak, sadece limited şirketlerde vardır (TTK md.574).

---

<sup>16</sup> **Soygür, Nevin**, *Ticaret Hukuku Cilt II Şirketler*, M.Ü. Nihad Sayar Eğitim Vakfı Yayınları, İstanbul, 1999, s.74.

<sup>17</sup> **Çetiner - Yüksel**, *a.g.e.*, s. 232.

Türk Ticaret Kanunu, girişimcilere tek kişi ile anonim veya limited şirket kurma hakkı tanımıştır (TTK md. 338,573). Bu nedenle birden fazla kişi unsuru şirketlerin temel unsurlarından değildir<sup>18</sup>. Ancak kişi unsuru halen şirketlerin oluşumu açısından çok önemlidir. Çünkü ortaksız bir şirketin hukuk sistemimizde halen yeri yoktur<sup>19</sup>.

## **B. Sözleşme Unsuru**

Yukarıda özelliklerini saydığımız kişilerin şirket kurma ve devam ettirmeleri için iradelerini ortaya koymaları gerekir. Şirketler ortaklar arasındaki bir sözleşme ile kurulur<sup>20</sup>. Bu gereklilik şirketlerde sözleşme unsurunu ortaya çıkarmaktadır. Ortaklar arasında kurulan şirket sözleşmesi çok taraflı ve tarafların aynı amaca yöneldikleri bir sözleşmedir.

Borçlar Kanunu'na göre şirket sözleşmeleri şekle tabi değildir (BK. md.620). Buradan hareketle adi şirket sözleşmelerinde sözlü irade beyanı yeterlidir. TTK'da ise, ticaret şirketlerinin sözleşmeleri için yazılı olma şartı getirilmiştir. Sözleşmelerin kapsamı her bir şirket için ayrı ayrı belirtilmekle birlikte, bu hususların sözleşmelerde asgari olarak bulunması şarttır (TTK md. 212, 305, 339, 575). Bunun yanında emredici hükümlere aykırı olmamak şartıyla şirket sözleşmesinin kapsamı, konulan kayıtlar

---

<sup>18</sup> **Pulaşlı**, *Şirketler Hukuku Genel Esaslar*, s. 5.

<sup>19</sup> **Poroy - Tekinalp - Çamoğlu**, *a.g.e.*, s.873.

<sup>20</sup> **Poroy - Tekinalp - Çamoğlu**, *a.g.e.*, s.29.

sayesinde genişletilebilir. En azından, ortakların kim olduğu, şirketin faaliyet konusu ve amacı, sermayesinin neler olduğu ortaklar arasında kararlaştırılmalıdır<sup>21</sup>.

### C. Sermaye Unsuru

Ticaret hukukunda işletme, bir girişimci (müteşebbis) tarafından ekonomik çıkar sağlamak amacıyla emek ve sermayenin bağımsız şekilde bir araya getirilmesi olarak tanımlanabilir<sup>22</sup>. Emek sahibi ortakların, iktisadi amaçla kurdukları şirketleri için doğal bir sonuç olarak sermaye unsuru karşılıklarına çıkmaktadır. Şirkete sürekli şekilde tahsis olunan sermaye, ticari işletmenin maddi (malvarlığı) unsurudur<sup>23</sup>. Her ortak sermaye olarak şirketin emrine verilmiş bir katkı yapmakla yükümlüdür(TBK md. 621).

Sermaye, şirket emrine verilecek; nakit, ayın ve emek gibi iktisadi değerlerden oluşur. Şirkete para, alacak ve kıymetli evrak nakdi sermaye; taşınır, taşınmaz mallar ve bunlar üzerine kurulan haklar, marka, patent, endüstriyel tasarım gibi fikri ve sınai

---

<sup>21</sup> Çeker, *a.g.e.*, s. 287-288.

<sup>22</sup> Arkan, Sabih, *Ticari İşletme Hukuku*, Banka ve Ticaret Hukuku Enstitüsü Yayınları, 22. Baskı, Ankara, 2016, s. 19.

<sup>23</sup> Kayar, İsmail, *Ticari İşletme Hukuku*, Detay Yayıncılık, 6. Baskı, Ankara, 2005, s.32.

haklar, maden ruhsatları vb. aynı sermaye; şahsi iş gücü, ticari itibar, teknik bilgi, müşteri portföyü ve iş tecrübesinden vb. emek sermayesi olarak getirilebilir<sup>24</sup>.

Yukarıdaki sermaye çeşitlerinden hepsi her şirket tipi için sermaye olarak getirilemez. Anonim ve limited şirket ortakları ile komandit şirketin komanditer ortakları emek sermayesi getiremezler (TTK md.307). Bunların dışında kalan ortaklar ve şirketler içinse tüm sermaye çeşitleri şirket sermayesi olarak getirilebilir.

Sermayede miktar sınırlarını ortaklar belirler. Sermaye şirketleri olarak adlandırılan anonim ve limited şirketler için TTK'da hükmolunan sınırlamalar dışında bir sınırlama yoktur. Anonim şirket kurabilmek için en az elli bin, limited şirket kurabilmek için en az on bin Türk Lirası sermaye koyma zorunluluğu özel kanunlardaki hükümler saklı kalmak şartıyla hüküm altına alınmıştır (TTK md. 332, 580).

#### **D. Ortak Amaç ve Çalışma Unsuru**

İnsanlar, tek başlarına gerçekleştiremeyecekleri işleri yapmak üzere sermaye ve emeklerini birleştirerek şirket adı verilen birimleri ortaya çıkarmışlardır<sup>25</sup>. Birlikte

---

<sup>24</sup> **Yongalık**, *a.g.e.*, s. 43; **Barlas, Nami**, *Adi Ortaklık Temeline Dayalı Sözleşme İlişkileri*, Beta Yayınevi İstanbul, 2016, s. 5; **Bilgili, Fatih - Demirkapı, Ertan**, *Ticaret Hukuku Dersleri*, Dora Yayınevi, Bursa, 2014, s. 266.

<sup>25</sup> **Kışalı, Yunus**, *Şirketler Muhasebesi*, Beta Yayınevi, 6. Baskı, İstanbul, 2000, s. 1.



yapılmak istenen bu işin ortaklar bakımından müşterek olması gerekir<sup>26</sup> Ortak amaç unsuru şirketleri, dernek ve vakıflardan ayıran en önemli kriterdir<sup>27</sup>.

Adi şirketler her türlü amaç için kurulabilirler. Bunun yanında kollektif ve komandit şirketin ticari işletme işletmek amaçlı, (TTK md. 211-304) limited ve anonim şirketin ise ekonomik amaçlı kurulabileceği belirtilmiştir(TTK md. 331-573). Ancak söz konusu faaliyetler kanunun emredici hükümlerine, ahlaka, kamu düzenine aykırı olmamalıdır (TBK md.27) <sup>28</sup>.

Şirketin amacına ulaşması ve devamlılığı şirket ortaklarının birlikte gayret göstermesine bağlıdır. Ortak çalışma unsuru şirketin yönetim ve temsilinin ortaklarda olduğu şahıs şirketlerinde daha çok ön planda iken; şirketin yönetim ve temsilinin ortaklarda değil de şirket organlarında olduğu, ortakların sermaye borcunu ifa ile sorumluluklarını yerine getirdikleri sermaye şirketlerinde daha zayıftır. Ortaklar

---

<sup>26</sup> **Barlas, a.g.e.,** s. 24.

<sup>27</sup> **Karahan, Sami,** *Şirketler Hukuku*, Mimoza Basım, Konya, 2012, s. 20.

<sup>28</sup> **Yargıtay Hukuk Genel Kurul Kararı**, 07.12.2011, E.2011/18-563,K.2011/733 sayılı kararda: “sözleşmenin kamu düzenine aykırı olan hükümlerinin geçerli olmayacağı”; **Yargıtay Hukuk Genel Kurul Kararı**, 29.11.1969, E.1966 T.1396 /K.847 sayılı kararda: anonim şirketin iktidar partisine bağlıta bulunmasının, pay sahiplerinin kardan hisse almak haklarıyla bağdaşmayacağı belirtilerek “Böyle bir baskı kamu düzenine, ahlak ve adaba ne derece aykırıysa ona boyun eğmek de o derece kanun ve ahlak dışıdır” ifadesi yer almıştır. (**Pulaşlı, Şirketler Hukuku Genel Esaslar**, s. 199.)

sermaye borcunu ifa ederek, görevlerini yerine getirirken; şirket faaliyetlerini ise yöneticiler yürütür. Yönetici olmayan ortaklar daha çok kar payıyla ilgilenirler<sup>29</sup>.

#### IV. HUKUKİ AÇIDAN ŞİRKETLERİNİN SINIFLANDIRILMASI

Şirketler tüzel kişilikleri olup olmamasına, ortaklarının sorumluluklarına, sermaye yapılarına, kuruluş amaçlarına ve daha birçok şekilde tasnif edilebilirler.

Belli bir amaç etrafında birleşmiş kişilerden oluşan bu toplulukların, Türk Ticaret Kanunu'nda düzenlenenlerine tabi ticaret şirketleri, söz konusu kanunda düzenlenmeyip Borçlar Kanunu hükümlerine tâbi olanlara adi şirketler denilerek gruplandırılırlar<sup>30</sup>. TTK'da düzenlenenler tüzel kişiliği haiz iken, adi şirketlerin tüzel kişilikleri bulunmamaktadır.

Şirketler, ortakların sorumluluklarının sınırlandırılması açısından da sınıflandırılırlar. Çalışmamızın konusunu oluşturan sermaye şirketlerinde ortakların şirket borçlarından sınırlı sorumlu olması hükme bağlanmış, anonim ve limited şirketlerde bu sorumluluk şirkete getirmeyi taahhüt ettikleri sermaye miktarları ile

---

<sup>29</sup> **Poroy – Tekinalp - Çamoğlu**, *a.g.e.*, s. 35; **Bilgili - Demirkapı**, *a.g.e.*, s. 268 - 269; **Çeker** *a.g.e.*, s. 288.

<sup>30</sup> **Pulaşlı**, *Şirketler Hukuku Genel Esaslar*, s. 6.

sınırlandırılmıştır. Adi komandit şirkette ise sadece komanditer ortak şirket borçlarından sınırlı sorumludur<sup>31</sup>.

Sınırsız sorumlulukta ise ortakların şirket borçlarından tüm malvarlıkları ile sorumluluğu söz konusudur. Adi şirketlerde şirketin tüzel kişiliği olmadığı için şirket borçları için doğrudan ortaklara başvurulabilecektir. Tüzel kişiliği olan kolektif şirketlerde ortakların sınırsız sorumluluğu, şirket tüzel kişiliğine başvurulmasından sonra başlar. Adi komandit şirketlerde komandite ortakların idareci olmaksızın da sınırsız sorumluluğa tâbi olmaları mümkün ve mecburiyken, sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketlerde bir komandite ortağın idareden ve görevden uzaklaştırılması, bu tarihten sonra doğacak şirket borçlarından dolayı şahsi ve sınırsız sorumluluğunu ortadan kaldırır<sup>32</sup>. Başka bir deyişle, sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketlerde komandite ortakların sınırsız sorumluluğu, ancak idarede buldukları zamanda doğan şirket borçlarını kapsar.<sup>33</sup>

6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'ndaki ikinci tasnif ise şahıs ve sermaye şirketleri olarak yapılmaktadır. Kanun koyucu, şahıs şirketlerini kolektif ve komandit şirketler; sermaye şirketlerini ise anonim, limited, sermayesi paylara bölünmüş

---

<sup>31</sup> **Pulaşlı**, *Şirketler Hukuku Genel Esaslar*, s.8-9.

<sup>32</sup> **Pulaşlı**, *Şirketler Hukuku Genel Esaslar*, s. 234.

<sup>33</sup> **Arslanlı, Halil - Domaniç, Hayri**, *Limited Şirketler Hukuku Ve Uygulaması*, Temel Yayınları, İstanbul, 1989, s. 11.

komandit şirketler olarak sayarken ticaret şirketleri tanımına soktuğu kooperatifleri ise bu sınıflandırmanın dışında tutmuştur<sup>34</sup>.

Şunu da belirtmek gerekir ki; komandit şirket türü pek yaygın bir tür olmamakla birlikte Türk Ticaret Kanunu'nda ve uygulamada yer almasının nedeni; sınırsız sorumluluk almak istemeyen kimselere şahıs şirketlerinde yer almalarını sağlamak ve kollektif şirketlerdeki sınırsız sorumluluğun ürkütücü etkisini azaltan bir alternatif sunmaktır<sup>35</sup>.

## V. ŞİRKETLERİN VERGİSEL AÇIDAN KONUMU

### A. Genel Olarak

Türk Vergi Hukuku'nda şirketlerin vergilendirilmesi ile ilgili ilk düzenlemeler 20. yüzyılın başlarında Osmanlı İmparatorluğu döneminde yapılmıştır. Osmanlı İmparatorluğu döneminde gerek 1907'de kabul edilmiş "temettü vergisi", gerekse 1914'te aynı isim ile yürürlüğe konmuş olan vergi, yükümlüler arasında gerçek veya tüzel kişi ayrımı yapmaksızın şirketleri de vergilendirmekteydi<sup>36</sup>.

---

<sup>34</sup> **Öncü, Ekrem - Şahin, Taylan - Baycan, B. Umut** , *Türk Ticaret Kanunu*, İstanbul, 2012, s. 79.

<sup>35</sup> **Kışalı**, *a.g.e.*, s. 62.

<sup>36</sup> **Arslan**, *a.g.e.*, s.143.

Cumhuriyet döneminde, 1926 yılında kabul edilen Kazanç Vergisi Kanunu ile, temettü vergisinde olduğu gibi, gerçek ve tüzel kişiler birlikte kazanç vergisinin kapsamına alınmıştır. Buna göre, gerçek kişilerden ticari ve sınai iş yapanların serbest meslek ve hizmet erbabının kazançlarıyla birlikte kollektif, komandit, kooperatif, anonim, limited şirketler ile kamu yararı gözetilen cemiyetlere ait kazançlar, söz konusu vergiye tabi bulunmaktaydı<sup>37</sup>.

Nihayet 1950 yılında Türkiye’de ilk defa 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu ile şirketler ortaklarından ayrı olarak vergilendirilmeye başlandı. 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu, 13.06.2006 tarihinde kabul edilen 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu yürürlüğe girene kadar yürürlükte kalmıştır. Günümüzde halen uygulanan bu yasal düzenleme ile kurumlar vergisi şirketlerin gelirleri üzerinden alınmaktadır.

## **B. Vergi Hukukunda Şirketlerin Ayrı Bir Suje Olarak Yer Almasının Nedenleri**

Şirket kazançlarının vergilendirilmesinde iki temel yaklaşım söz konusudur. Şirket kazançlarının vergilendirilmesinde birinci yaklaşıma göre; şirket ve ortakları birbirinden bağımsız düşünülmeyip, bir bütün olarak ele alınmakta, vergi sistemi ve vergi yükü topluca değerlendirilmektedir. Bu yaklaşımda şirket ayrı bir ekonomik

---

<sup>37</sup> **Özin, A.Yılmaz,** *Vergi Hukukunda Son Değişikliklerin Kurumlaşmaya Etkileri,* Yayınlanmamış Yeterlik Etüdü, Hesap Uzmanları Kurulu, İstanbul, 1982, s. 21.

birim olmayıp; ortaklardan oluşan bir bütün olarak kabul edilmektedir<sup>38</sup>. Dolayısıyla da şirketler ayrı bir süje olarak vergilendirilmezler.

Türk vergi sistemine hakim ikinci yaklaşıma göre ise, şirketlerin ortaklarından ayrı bir kişiliğe sahip oldukları gerekçesiyle kurumlar vergisi ve gelir vergisi birbirinden bağımsız olarak düşünlmekte, kurum kazancı kurumlar vergisine tabi tutulmakta bundan ayrı olarak da ortakların elde ettikleri kâr paylarından gelir vergisi alınmaktadır<sup>39</sup>.

Şirketlerin neden ortaklarından ayrı vergilendirilmesi gerekir? Şirketler neden vergi hukukunda ayrı bir süje olarak yer almalıdır? Kurumlar vergisini, gelir vergisinden bağımsız düşünnen yaklaşıma göre bu soruların cevapları ana hatlarıyla: şirketlerin güvenlik, yargı, eğitim ve bayındırlık gibi kamu hizmetlerinden daha fazla yararlanmaları, kendilerini oluşturan ortaklarından bağımsız bir tüzel kişilik olarak ayrı ödeme güçlerinin bulunması, iş hayatında gerçek kişilerin sahip olmadıkları bazı ayrıcalık ve avantajlara sahip olmaları ve son olarak da kurumlar vergisinin devlete kaynak sağlama açısından verimi yüksek bir vergi olmasıdır ki bu yüzden bu vergi devletler için vazgeçilmez bir kaynak haline gelmiştir<sup>40</sup>.

---

<sup>38</sup> **Karyağdı, Nazmi**, *Tüm Yönleriyle Kar Dağıtımı*, Oluş Yayıncılık, 2008, s. 397.

<sup>39</sup> **ncel, Mualla - Kumrulu, Ahmet - Çağan, Nami**, *Vergi Hukuku*, Turhan Kitabevi Yayınları, Ankara, 2016, s. 235.

<sup>40</sup> **ner, Erdoğan**, *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi*, Seçkin Yayıncılık, 2013, s. 384.

## 1. Şirketlerin Ortaklarından Ayrı Tüzel Kişiliklerinin Bulunması

Hukuki kişiliklerinin yanı sıra, kendine özgü bir iradeye, amaçlara ve finansman mali özerkliğe sahip şirketlerin ayrı bir vergi ödeme gücü vardır; söz konusu ödeme gücünün ayrı ve bağımsız bir vergiye tabi kılınması, vergileme adaletine uygun düşmektedir<sup>41</sup>. Çünkü şirketler, kendilerini meydana getiren kişilerin iktisadi güçlerinden ayrı ve onların toplamından üstün bir ödeme gücüne sahiptirler<sup>42</sup>.

Bunun yanı sıra, sermaye şirketleri, nakit darlığı çektiklerinde veya yeni yatırımlara ihtiyaç duyduklarında daha rahat ortak ya da sermaye bulabilme ve yeni risklere katlanma açısından gelir vergisi yükümlülerine göre daha güçlüdürler. Şirketlerin bu avantajlarından dolayı ayrı vergi ödeme gücüne sahip olduğu ve faaliyetleri sonucu elde ettiği kâra, ister dağıtılsın isterse dağıtılmasın ayrı bir vergi uygulanmasının önüne geçilemeyeceği açıktır<sup>43</sup>.

Şirketlerin ayrı bir ödeme gücü olduğu ve bu yüzden ortaklarından ayrı vergilendirilmesi görüşü zamanla çeşitli eksikliklerinden dolayı eleştiriye uğramıştır. Yapılan eleştirilerin temelini, kurumlaşmanın kimi zaman ekonomik olarak bir fayda veya çıkar yaratmadığı, yeni kurumların başlangıçta herhangi bir çıkara sahip

---

<sup>41</sup> **Turhan, Salih**, *Vergi Teorisi*, İstanbul, 1982, s. 136.

<sup>42</sup> **Mussgrave, Richard A. - Mussgrave, Peggy B.**, *Public Finance in Theory and Practice*, *Mc GrowHill Book Company*, 4. Baskı, USA, 1987, s. 384.

<sup>43</sup> **Mussgrave - Mussgrave**, *a.g.e.*, s. 384 ; **Aksoy**, *a.g.e.*, s. 289.

olamayacağı ve bazı ayrıcalıklardan istifade etme imkânlarının sınırlı kalacağı oluştururken, diğer boyutunu da vergi ödeme gücünün reel bir şekilde ölçülemeyeceği ve vergilendirmeye giderken kurumların iktisadi güçlerinin dikkate alınmaması oluşturmaktadır<sup>44</sup>.

## 2. Şirketlerin Uygun Gelir Kaynağı Olması

Bir toplumda devletin sosyal refahı sağlaması için daha fazla kamu harcaması yapması gerekmektedir. Buna bağlı olarak devlet gelirlerinde artış sağlamalıdır. Çağdaş maliye anlayışı içinde devlet kendisine gelir sağlamak için yükümlüler tarafından en az tepkiyle karşılanacak verimli kaynakları tercih etmelidir. Bu amaçla sosyal, ekonomik, mali ve siyasi açıdan en uygun vergileri uygulayıp kamu harcamalarına finansman sağlamaya çalışmalıdır. Buna göre en uygun vergilerden biri de sermaye şirketlerinin kazançlarından alınan kurumlar vergisidir.

Vergi almanın her şeyden önce devletin artan gelir ihtiyacını karşılama ihtiyacına yönelik olduğu düşünülürse, kurumlar vergisi devlete daha çok gelir elde etme imkânı vermesi nedeniyle mali amaçlarla uyumluluk göstermektedir<sup>45</sup>.

---

<sup>44</sup> **Kızılot, Şükrü** , *Kurumlar Vergisi Kanunu ve Uygulaması*, Yaklaşım Yayınları, Ankara, 2000, s. 16.

<sup>45</sup> **Şenyüz, Doğan - Yüce, Mehmet - Gerçek, Adnan**, *Türk Vergi Sistemi*, Ekin Basım Yayın Dağıtım , 14. Basım, Bursa, 2017, s. 153.



Ayrıca şirket tüzel kişilikleri başlıca yükümlüsü olan kurumlar vergisi, diğer vergilerin çoğundan daha kolay tahsil edilmekte ve daha az dirençle karşılanmaktadır. Çünkü yükümlülerinin gerçek kişi olmaması vergiye karşı psikolojik tepkiyi azaltmaktadır. Ayrıca kurumlar vergisi yükümlü sayısının gelir vergisi yükümlü sayısına göre genelde daha az olması, kurumların düzenli muhasebe kayıtlarının bulunması ve elde ettikleri gelirin daha fazla olması kurumların vergilendirilmelerini kolaylaştırmaktadır<sup>46</sup>.

### 3. Şirketlerin Vergi Ödeme Gücünün Daha Üstün Olması

Bu görüşün esasını sermaye kazançlarının emek gelirlerine göre vergi ödeme gücü bakımından daha üstün olduğu düşüncesi oluşturmaktadır<sup>47</sup>. Bu görüşe ayırma kuramı adı verilmektedir. Ayırma kuramı, vergilemede adalet ilkesinin gereği olarak yükümlünün vergi ödeme gücü ile orantılı vergilendirilmesini sağlamak amacıyla, sermaye gelirlerinin emek gelirlerinden daha ağır vergilendirilmesi anlamına gelir<sup>48</sup>. Gelir vergisi yükümlüsü olan emek sahibi gerçek kişiler, gelirlerinin bir kısmını bir

---

<sup>46</sup> Aksoy, Şerafettin , *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi*, Filiz Kitabevi, 6.Baskı, 2010, s. 291.

<sup>47</sup> Aksoy, a.g.e., s. 280.

<sup>48</sup> Kızılot, a.g.e., s. 17.

takım fiziksel ve sosyal gereksinimlerini karşılamak için kullanmak zorunda kaldıklarından ayırma kuramı sosyal adaleti sağlar<sup>49</sup>.

Sermayeden elde edilen gelirin, emekten elde edilen gelire göre vergi ödeme gücü bakımından daha üstün olduğu fikri, bu kuramın esasını oluşturmaktadır. Ayırma prensibi, sermayeden elde edilen geliri, emekten elde edilen gelirden daha ağır vergilendirme esasına dayanmaktadır. Kurumlardan elde edilen gelirlerin toplumun değer yargılarınca daha az hak edilmiş sayıldığı iddia edilerek, kurumlar vergisinin varlık nedeni bu şekilde açıklanmak istenmiştir. Ne var ki, bir gelirin hak edilme derecesi ve sosyal yararlılığı hakkında verilen toplum yargıları sadece bu gelirin menşeiyle değil, gelirin kullanılış şekli ve sahibinin kişisel durumuyla da yakından ilgilidir<sup>50</sup>. Bu nedenle gelir vergisinde asgari geçim indirimi, artan oranlı vergileme gibi düzenlemelerin de yer alması bu açıdan gereklidir. Ancak ortaklarının koyduğu sermayeyi temsil eden kurumların vergilendirilmesinde, bu tür düzenlemelere gerek yoktur.

---

<sup>49</sup> **Tekin, Selçuk**, *Kurumlar Vergisinin Teorik Esasları*, Vergi Sorunları Dergisi, S: 248, Mayıs 2009, s. 87.

<sup>50</sup> **Şenyüz - Yüce - Gerçek**, *Türk Vergi Sistemi*, s. 153.

Bu görüşün bir sonucu olarak kurumlar vergisi, sermaye gelirlerini emek gelirlerinden daha ağır vergileme imkânı verdiğiinden toplumların günümüzdeki sosyal adalet anlayışına daha uygun düşmektedir<sup>51</sup>.

#### **4. Şirketlerin Devletin Sunduğu Hizmetlerden Ayrıca Faydalanması**

Hizmet ve sosyal maliyetler yaklaşımına göre; devlet kamu harcamaları yoluyla çeşitli hizmetler sunmaktadır. Bir başka deyişle devlet, bütün işletmelere bazı hizmetler veren bir üretim birimidir. Devletin sunduğu bu hizmetlerden bir gerçek kişi gibi tüzel kişilerin de yararlanması, bunların kazançlarının bir miktarını devletin kurumlar vergisi adı altında almasını haklı kılmaktadır. Bunun yanında işletmelerin meydana getirdiği bir takım dışsal zararlar, işletmelerin maliyetlerine girmediği halde sosyal maliyetlere girdiği için, örneğin çevre kirlenmesi, iş kazaları, gürültü ve görüntünün bozulması gibi, ortaya çıkan sosyal zararların da hesaba katılarak kurumlar vergisi alınması gereklidir. Diğer bir ifadeyle bir taraftan da devletin bedava sunduğu hizmetlerin karşılığı olarak, diğer taraftan bu işletmelerin ekonomik faaliyetleri sonucunda ortaya çıkan bu zararların telafisi için böyle bir vergiye gereksinim vardır denilmektedir<sup>52</sup>.

Ancak zaman içinde bu yaklaşım da yoğun eleştiriler yüzünden önemini kaybetmiştir. Bu eleştirilerin odak noktası; devletin yaptığı hizmetin bedeli ile

---

<sup>51</sup> Uluatam, Özhan - Methibay, Yaşar, *Vergi Hukuku*, İmaj Yayıncılık, Ankara, 2001, s. 309.

<sup>52</sup> Mussgrave - Mussgrave, *a.g.e.*, s. 384.

kurumların yarattığı olumsuz dışsallıkların sosyal maliyetlere dahil edilmesi halinde dolaylı vergilerin alınması konusu üzerindedir<sup>53</sup>.

## 5. Şirketlerin Gerçek Kişilerden Farklı Bazı Ayrıcalıklara Sahip Olmaları

Şirketler, kazanç sağlamak gayesiyle bir araya getirilen ortaklıklar olduklarından, kişilerin sahip oldukları ekonomik güçleri bünyelerinde toplarlar. Bu durum şirketleri ekonomik bakımdan daha güçlü bir konuma getirmektedir<sup>54</sup>. Şirketler ayrıca, girişimcilerin sorumluluklarının sınırı dışındaki servetlerini tehlikeye sokmaksızın riski yüksek yatırım ve faaliyetlere cesaret etmelerini de sağlamaktadırlar<sup>55</sup>.

Ortaklığın hukuken şirket statüsüne bürünmesi, kanunların tanıdığı bazı ayrıcalıklardan faydalanmaya hak kazanması demektir<sup>56</sup>. Örneğin, sermaye şirketlerine, başka şirketlerin sahip olmadıkları iki önemli ayrıcalıktan yararlanma imkânı tanınmıştır. Birincisi, piyasadan tahvil ve hisse senedi karşılığı para toplayabilmeleri, diğeri ise ortakların, yalnızca şirkete koydukları sermaye miktarıyla

---

<sup>53</sup> **Edizdoğan, Nihat**, *Kamu Maliyesi*, 9. Baskı, Ekin Kitabevi, Bursa, 2007, s. 278.

<sup>54</sup> **Akdoğan, Abdurrahman**, *Türk Vergi Sistemleri ve Uygulaması*, Gazi Kitabevi, Ankara 2004, s. 273-274.

<sup>55</sup> **Turhan**, *a.g.e.*, s. 136.; **Kızılot**, *a.g.e.*, s. 14-15.

<sup>56</sup> **Aksoy**, *a.g.e.*, s. 277.

sınırlı olarak sorumluluk taşıyabilmeleridir<sup>57</sup>. Bu ayrıcalıklara sahip olmaları nedeniyle şirketler ayrı vergilendirilmelidir.

### C. Vergi Hukukunda Şirketlerin Rolü

Şirketlerin, gerçek kişi ortaklarından ayrı olarak vergilendirilmelerine başlanmasıyla birlikte vergi hukukunda şirketlerin yeri farklı bir konuma oturmuştur. İdare ile kişiler arasında vergilendirmeden kaynaklanan bu ilişkiye vergi hukuku ilişkisi denilmektedir. Vergi olayında, verginin konusu vardır, mükellefi vardır ve bu konu ile mükellef arasında doğan ilişki yani vergiyi doğuran olay nedeniyle mükellefin veya sorumlunun vergi borcu doğmaktadır<sup>58</sup>. Bu çerçevede verginin öznesine ilişkin hukuki ayırmda “mükellef veya yükümlü” ve “vergi sorumlusu veya vergi ödeyicisi” olarak iki kavram karşımıza çıkmaktadır<sup>59</sup>.

Şirketler ortaklarından ayrı olarak vergi ödevlisi olarak vergi hukukunda yer edinmiştir. Bunun sonucunda şirketler vergi türlerine göre bir çok verginin yükümlüsü veya sorumlusu olarak karşımıza çıkmaktadırlar.

Devlet ile yükümlüler arasındaki hukuki ilişkiyi düzenleyen Vergi Usul Kanunu hükümlerinde “vergi yükümlüsü” ve “vergi sorumlusu” kavramları tanımlanmıştır<sup>60</sup>.

---

<sup>57</sup> Uluatam - Methibay, *a.g.e.*, s. 308.

<sup>58</sup> Aksoy, *a.g.e.* s. 41.

<sup>59</sup> Oktar, S. Ateş, *Vergi Hukuku*, Türkmen Kitabevi, 11.Baskı, İstanbul, 2016, s. 1.

<sup>60</sup> Aksoy, *a.g.e.*, s. 34.

Vergi yükümlüsü (mükellef) için VUK'da “vergi kanunlarına göre kendisine vergi borcu terettüp eden gerçek veya tüzel kişidir” hükmü yer almaktadır. Vergi yükümlüsü kural olarak, kendi vergi borcu için vergilendirmenin maddi ve şekli ödevlerini yerine getiren kişidir<sup>61</sup>.

Vergi sorumlusu ise “verginin ödenmesi bakımından alacaklı vergi dairesine karşı muhatap olan kişi” olarak VUK'da tanımlanmıştır. Vergi yükümlüsü ile vergi sorumlusu şu iki şartla ayrıştırılır. Bunlardan birincisi vergi yükümlüsünün vergiyi doğuran olayın kendi şahsında gerçekleştirmiş olması diğeri de ortaya çıkan borcu kendi malvarlığından ödemek zorunda olmasıdır. Vergi sorumlusunda vergiyi doğuran olay hiçbir şekilde kişinin şahsında gerçekleşmez<sup>62</sup>.

### **1. Vergi Yükümlüsü Olarak Şirket**

Şirketler her yıl elde ettikleri kazanç üzerinden vergi öderler. Kurumlar Vergisi Kanunu madde 2'de yedi ana başlıkta sayılmış yükümlü türlerinden en önemlisi TTK'da sayılan sermaye şirketleri ile benzer nitelikteki yabancı kurumlardır.

TTK'da sayılan sermaye şirketlerinden olan anonim ve limited şirketlerin kazancının tamamı kurumlar vergisine tabidir. Sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketlerde ise kurumlar vergisi sadece komanditer ortağın hissesine yöneliktir.

---

<sup>61</sup> Öncel - Kumrulu - Çağan, *a.g.e.*, s. 73.

<sup>62</sup> Öncel - Kumrulu - Çağan, *a.g.e.*, s. 73.

Vergiye tabi kurum kazancının komanditer ortakların hissesine isabet eden kısmı kurumlar vergisine, komandite ortaklara isabet eden kısmı ise bu ortaklarca ticari kazanç olarak beyan edilmek üzere gelir vergisine tabi olacaktır<sup>63</sup>.

Ayrıca yatırım ortaklıkları ise anonim şirket olarak kurulduklarından kurumlar vergisi yükümlüsü olacaklardır. Önceki bölümlerde saydığımız sermaye şirketleri ile aynı özellikleri taşıyan benzer nitelikteki yabancı şirketlerde kurumlar vergisi yükümlüsüdürler.

Şirketlerin yükümlü olduğu vergilerden biri de KDVK'da ilk yedi maddesinde konusu belirlenen harcamalar üzerinden alınan Katma Değer Vergisi'dir. Ticari, sınai, zirai ve serbest meslek faaliyetleri çerçevesinde yapılan mal teslimleri ile hizmet ifaları, her türlü mal ve hizmet ithalatı, kanunlara göre KDV'nin konusunu oluşturmaktadır<sup>64</sup>.

Şirketler Özel Tüketim Vergisi yükümlüsü de olabilmektedirler. Özellikle imalat işleri ile uğraşan ve ÖTV'nin konusuna giren malları iktisap eden şirketler ÖTV yükümlülüklerini de yerine getirmek zorundadırlar.

---

<sup>63</sup> **Öner, Erdoğan**, *Türk Vergi Sistemi*, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2016, s. 160.

<sup>64</sup> **Öncel - Kumrulu - Çağan**, *a.g.e.*, s. 406.

Şirketlerden bir kısmı ise faaliyet konuları doğrultusunda hizmet vergisi olan Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisinin yükümlüsü olabilirler. Banka ve sigorta vergisinin yükümlüleri bankalar, bankerler ve sigorta şirketleridir<sup>65</sup>.

Damga vergisinin konusu ise bir hususu ispat yada belli etmek üzere düzenlenen kağıtlardır.<sup>66</sup> Dolayısıyla damga vergisi de konu itibariyle şirketlerin hukuki muamelelerinde, ticari ilişkilerinde ve iç işlemlerinde çokça karşılaştığı ve kâğıtları düzenleyen veya kağıtlardan yararlanan olarak yükümlüsü olduğu bir vergi türüdür.

Şirketlerin kurumlar vergisi, KDV, BSMV, ÖTV ve damga vergisinin yanı sıra yükümlü olabilecekleri başka vergilerde vardır. Örneğin; sahibi oldukları gayrimenkuller açısından emlak vergisi yükümlüsü, sahibi oldukları taşıtlar açısından motorlu taşıtlar vergisi yükümlüsü, yararlandıkları telekomünikasyon hizmetleri kapsamında özel iletişim vergisi yükümlüsü olabilirler.

## 2. Vergi Sorumlusu Olarak Şirket

Şirketler, kanunlara göre yükümlülüğü olmayan bazı vergi ödevlerini idareye karşı yerine getirmekle sorumludur. Vergi kanunlarında, vergi sorumluluğu ile ilgili

---

<sup>65</sup> Öncel - Kumrulu - Çağan, *a.g.e.*, s. 421.

<sup>66</sup> Öcal, Erdoğan, *Sözleşmelerin Damga Vergisi Yükümlülüklerinde Belli Para Kavramı*, Vergi Sorunları Dergisi, 2016, S: 337.



hükümlerin konulmasındaki amaç, vergilerin tahsilini daha kolay gerçekleştirilmesinin amaçlanmasıdır<sup>67</sup>.

Vergi sorumluluğu da vergi yükümlülüğü gibi kamu hukuku ilişkisinden doğar ve sorumluluk ile ilgili kurallar kanunlar ile belirlenir<sup>68</sup>. VUK'da yapılan tanım kapsamında şirketlerin sorumluluk halleri üç farklı şekilde karşımıza çıkmaktadır. İlki yükümlü adına kesilen verginin vergi dairesine yatırılmasından sorumlu tutulan şirket, ikincisi asıl vergi borçlusunu ile birlikte veya onun yerine geçerek vergiyi kendi malvarlığından ödemek durumundan olan şirket, üçüncüsü ise vergileme ile ilgili ödevlerin doğru bir şekilde yerine getirilmesinden sorumlu tutulan şirket olarak karşımıza çıkmaktadır<sup>69</sup>.

İlk sorumluluk türünde şirketin üç ödevi vardır; kendi yaptığı ödemelerden vergiyi kesmek, yaptığı vergi kesintisini vergi dairesine ödemek, vergi kesintisi ile ilgili yüklenen diğer ödevleri yerine getirmek<sup>70</sup>. Vergi kesen olarak sorumlu şirketler çalışanlarına ödedikleri ücret veya ücret niteliğinde olan herhangi bir ödeme üzerinden, kaynakta gelir vergisini kesme ve vergi dairesine ödemekle

---

<sup>67</sup> Aksoy, *a.g.e.*, s. 41.

<sup>68</sup> Saban, Nihal, *Vergi Hukuku*, Beta Yayınevi, 6. Bası, 2014, İstanbul, s. 54.

<sup>69</sup> Gerçek, Adnan, *Türk Vergi Hukukunda Vergi Sorumlusu, Sorumluluk Halleri Ve Türlerinin İncelenmesi*, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, 2005, C:54, S:3.

<sup>70</sup> Karakoç, Yusuf, *Genel Vergi Hukuku*, Yetkin Yayınları, Ankara, 2014, s. 226.

yükümlüdürler<sup>71</sup>. Ayrıca serbest meslek sahibine yaptırdıkları hizmetler dolayısıyla, gerçek kişi ortaklarına dağıttıkları kar payları dolayısıyla ve kiraladıkları işyerleri dolayısıyla kaynakta gelir vergisini kesme ve vergi dairesine ödemekle yükümlüdürler.

Kurumlar vergisinde ise tam yükümlü şirketler, KVK'da sayılan kurumlara birden fazla takvim yılına yaygın inşaat ve onarım işlerinden doğan hak ediş ödemeleri, kooperatiflere ait gayrimenkul kiralaması karşılığında yapılan ödemeler, tahvil ve hazine bonosu faizleri, mevduat faizleri, vergiden muaf kurumlara dağıtılan kâr payları, istisnaya tabi fonlara ait dağıtılmasa bile kazançlardan vb. yapacakları avanslar dahil ödemelerden kurumlar vergisine mahsuben vergi kesintisi yaparlar. Ayrıca dar yükümlü kurumların vergi kesintisine tabi kazanç ve iratlarını sağlayan şirketler vergi kesintisi yapmakla yükümlüdürler. Vergi kesintisi dar yükümlü kurumların ticari ve zirai kazanç ile diğer kazanç ve iratları dışındaki tüm kazanç ve iratlarına uygulanır<sup>72</sup>.

Şirketlerin KDV ve ÖTV sorumluluğu ise, vergi alacağının emniyet altına alınması için getirilmiş bir vergi güvenlik önlemidir. Yükümlünün Türkiye içinde ikametgâhının, işyerinin, kanuni merkezi ve iş merkezinin bulunmaması hallerinde ve Maliye Bakanlığınca verginin emniyet altına alınmasıyla ilgili gerekli görülen diğer

---

<sup>71</sup> Danıştay 4.Dairesinin Kararı, E:2013/8030, K:2013/10451.

<sup>72</sup> KVK md.15-24.

hallerde şirketler sorumlu tutulabilir. Şirketlerin sorumlu tutulabilmeleri için mal ve hizmet alım satımında taraf veya KDV ye konu işlemle zımnen de olsa ilgili olmaları gerekir. Şirketin yükümlünün temsilcisi vekili veya onun adına hareket eden olması da onu vergiden sorumlu yapabilir <sup>73</sup>.

VİVK'nun 17. maddesine göre kesinti yapmak zorunda olan şirketler (bankalar, sigorta şirketleri ve diğer şirketler) hak sahiplerine veraset intikal vergisinin konusuna giren ödemeleri yaparken, veraset ve intikal vergisinin ödendiğine dair vergi dairesinden verilmiş bir belge talep ederler. VİV'nin yükümlüsü, ivazsız bir şekilde veya vesayet yoluyla mal edinen kişidir<sup>74</sup>. İstihkak sahiplerinin bu belgeyi ibraz etmemeleri halinde de, söz konusu kuruluşlar veraset yoluyla intikaller üzerinden kesinti yapmak zorundadırlar. Ayrıca, VİVK ile şirketler tarafından düzenlenen müsabaka, yarışma ve çekilişler sonucu kazanılacak olan ikramiyelere de vergi kesintisi yapma zorunluluğu getirilmiştir.

Belediye Gelirleri Kanunu'na göre; ilan ve reklam işlerini mutat meslek (reklam şirketleri) olarak ifa edenler, başkaları adına yaptıkları ilan ve reklamlara ait vergileri yükümlüler adına ilgili belediyeye yatırmaktan sorumludurlar<sup>75</sup>. Aynı kanunun 35.

---

<sup>73</sup> KDV md. 9, ÖTV md.4/2 ,KDV genel tebliği seri no:1.

<sup>74</sup> **Bilici, Nurettin**, *Türk Vergi Sistemi*, Seçkin Yayıncılık, 2017, s. 188.

<sup>75</sup> Belediye Gelirleri Kanunu md. 13.

maddesine göre ise, elektrik ve havagazı dağıtım şirketleri, Elektrik ve Havagazı Tüketim Vergisini ilgili belediyeye yatırmak zorundadırlar<sup>76</sup>.

Damga Vergisi Kanunu'nun 19. maddesine göre; bankalar yükümlülere damga vergisine tabi ödemeleri yaparken, vergiyi kesinti yoluyla tahsil etmekle sorumludurlar.

İkinci sorumluluk durumunda ise, şirketlerin başkasının vergi borcundan dolayı müteselsil sorumluluk halleri mevcuttur. Bu sorumluluk şirket birleşmeleri ile ilgilidir. Birleşen şirketler açısından tasfiye olarak nitelendirilebilecek olan birleşme sonrası ortaya çıkacak kar üzerinden kurumlar vergisi alınmaktadır. Ancak KVK md. 20'de belirtilen birleşmeler vergi dışı bırakılmıştır. Bu birleşmelerde birleşilen şirket, birleşen kurumun tahakkuk etmiş veya edecek vergi borçlarını ödemeyi ve diğer vergi ödevlerini yerine getirmeyi taahhüt ederek yükümlü olmadığı halde vergi sorumluluğu altına girmiştir<sup>77</sup>. Bu sorumlulukta devralan kurum tahakkuk etmiş ve edecek tüm borçları taahhüt eden külli halef durumunda olduğundan, dolaylı olarak vergiyi doğuran olay kendi şahsına izafe edilmektedir<sup>78</sup>.

Vergi Kanunları, şirketlere yükümlüsü ve sorumlusu oldukları vergilerin ödenmesi dışında da bazı ödevler de yüklemiştir. Bu ödevlerin yerine getirilmesi de

---

<sup>76</sup> Belediye Gelirleri Kanunu md. 35.

<sup>77</sup> **Karakoç**, *a.g.e.*, s. 231.

<sup>78</sup> **Öncel – Kumrul - Çağan**, *a.g.e.*, s. 79.

geniş anlamda vergi sorumluluğu çerçevesinde düşünülebilir.<sup>79</sup> Şirketler için bu ödevler beş başlık altında gruplandırılabilir: bildirimde bulunma ödevi, beyanname verme ödevi, defter tutma ödevi, belge düzenine uyma ödevi, defter ve belgeleri muhafaza ve ibraz ödevi.<sup>80</sup> Bu ödevlere vergi kimlik numarasını kullanma ödevi de eklenebilir.<sup>81</sup>

Şirketler yukarıda saydığımız ödevleri bağlı buldukları vergi dairelerine verecekleri form ve dilekçelerle yerine getirebilecekleri gibi iş ve işlemlerinde bizzat uygulayarak da yerine getirmeleri gerekebilir. Bu ödevler şirketlerin sorumlusu veya yükümlüsü oldukları vergilerden kaynaklanmaktadır. Örneğin bir şirketin kurumlar vergisi için transfer fiyatlandırması raporunu düzenleyip vergi dairesine vermesi yükümlülüğü kapsamında vergi ödeviyken, ücretlerini ödediği işçilerinden vergi kesintisi yaparak ilgili daireye beyannamesini vermesi vergi sorumluluğu kapsamında bir vergi ödevidir.

### 3. Vergi Ödevlerinin Yerine Getirilmemesinden Doğan Sorumluluk

Şirketlerde vergi ödevlerinin kimler tarafından yerine getirileceği VUK'da, "Tüzel kişilerle küçüklerin ve kısıtlıların, vakıflar ve cemaatler gibi tüzel kişiliği

---

<sup>79</sup> **Çağan, Nami**, *Bankaların Vergi Yükümlülükleri Ve Vergi Sorumlulukları*, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, 1951.

<sup>80</sup> **Karakoç**, *a.g.e.*, s. 378.

<sup>81</sup> **Saban**, *a.g.e.*, s. 122.

olmayan teşekküllerin yükümlü veya vergi sorumlusu olmaları halinde bunlara düşen ödevler kanuni temsilcileri, tüzel kişiliği olmayan teşekkülleri idare edenler ve varsa bunların temsilcileri tarafından yerine getirilir.” (VUK md. 10) hükmüyle açıklanmıştır.

Bu hükme göre kanuni temsilciler, vergi mükellefi veya sorumlusu olup da fiili ehliyeti bulunmayan bu kişilerin vergilendirmeden doğan tüm ödevlerinin yerine getirilmesi bakımından vergi dairesine karşı muhatap tutulurlar<sup>82</sup>. Hükümün devamında ise vergi ödevlerinin yerine getirilmemesinden kaynaklanan şirketin varlığından kısmen veya tamamen alınamayan vergi ve buna bağlı alacakların kanuni ödevi yerine getirmeyenlerin (kanuni temsilciler) varlıklarından alınacağı düzenlenmiştir. Kanuni temsilcilerin ödevlerini yerine getirmeleri için, tarh döneminde kanuni temsilcilik görevini yürütmekte olmaları yeterlidir. Bir başka anlatımla, kanuni temsilci görevli bulunduğu süre ile sınırlı olarak vergi ödevlerini yerine getirmek durumundadır<sup>83</sup>.

Vergi Usul Kanunu dışında 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsili Usulü Hakkında Kanunun 35. maddesinde de, tüzel kişilerin mal varlığından tamamen veya kısmen tahsil edilemeyen veya tahsil edilemeyeceği anlaşılan amme alacaklarının

---

<sup>82</sup> **Tosuner, Mehmet - Arıkan, Zeynep**, *Vergi Usul Hukuku*, Kanyılmaz Matbaacılık, İzmir, 2011, s. 56.

<sup>83</sup> **Danıştay 9. Dairesinin Kararı**, E.2010/9101, K.2012/4583.

kanuni temsilcilerin varlıklarından bu kanun hükümlerine göre tahsil edileceği yolunda hüküm bulunmaktadır.

Anonim şirket ortaklarında kamu alacakları açısından da bu durum geçerli iken, limited şirketlerde durum farklıdır. Limited şirket ortaklarının sorumlulukları ağırlaştırılmıştır. Limited şirket ortakları, şirketten tahsil imkânı bulunmayan amme alacaklarının tamamından, kendi sermaye payları oranında, doğrudan doğruya sorumlu ve bu kanun hükümleri gereğince takibata tâbi tutulmaktadır<sup>84</sup>. Takibatın tahakkuk aşamasında değil tahsilat aşamasında yapılması söz konusudur. Yani limited şirket ortaklarının sınırlı sorumluluğu kamu alacakları açısından sermaye payları oranında sınırsız hale getirilmiş bulunmaktadır.

Limited şirketlerde vergi borçlarının takibi açısından da bir öncelik bulunmamaktadır. Kanuni temsilcilerin sorumluluğu ile limited şirket ortaklarının sorumluluğuna ilişkin yukarıda belirtilen düzenlemeler, bu sorumluluğun koşulları yönünden farklı içerik taşımaktadır. Kanuni temsilciler, yerine getirmeleri gereken şirkete ait vergi ile ilgili ödevlerin yerine getirilmemesi nedeniyle sorumlu tutuldukları halde limited şirket ortakları, doğrudan doğruya sorumlu tutulmuştur. Kanuni temsilciler borcun tamamından müteselsilen sorumlu oldukları halde ortakların sorumluluğu, sermaye payına isabet eden borçla sınırlanmış olup kanuni temsilcilere

---

<sup>84</sup> **Danıştay 7. Dairesinin Kararı**, E.2011/753, K.2014/2426; **Danıştay 7. Dairesinin Kararı**, E.2010/176, K.2013/1030; **Danıştay 4. Dairesinin Kararı**, E. 1999/1480, K.1999/4696.

rücu olanağı tanınmış olmasına karşın, ortaklara böyle bir rücu olanağı tanınmış değildir. Tüm bu nedenlerle iki ayrı sorumluluk durumu aralarında sıralama yapılmasını gerektirecek nitelikte olmadığından kanunda böyle bir öncelik sırası yapılmış değildir<sup>85</sup>.

Vergi idaresi, şirketlerden tahsil edilemeyen vergiler ve cezalar ile gecikme faiz ve zamları için yönetim kurulu üyelerinden biri, birkaçı veya tamamı hakkında takibat yapmaktadır. Sorumluluk için, şirket hakkında yapılan takibatın sonuçsuz kalması ve kanunî temsilcilerin kusurlu olmaları şart ise de, vergi idaresi bu şartı aramaksızın takibata başlamakta, ancak Danıştay şirket hakkındaki takibat tamamen sonuçlanmaksızın yapılan takipler ile kusurlu olmadığını ispatlayan kanuni temsilciler aleyhindeki takipleri kanuna aykırı bularak reddetmektedir<sup>86</sup>.

Ayrıca vergi borcu nedeniyle vergi dairesine karşı kefil olunması hususunda Amme Alacaklarının Tahsili Usulü Hakkında Kanununun 11. maddesinde düzenlenmiştir. Bu maddeye göre; kefiller aynen vergi borçlusu gibi sorumlu tutulmuşlardır.

---

<sup>85</sup> **Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu Kararı**, E.2013/150, K.2014/96

<sup>86</sup> **Maç, Mehmet**, *Anonim ve Limited Şirket Ortaklarının ve Kanuni Temsilcilerinin, Bu Şirketlerin Özel ve Kamu Borçlarına İlişkin Sorumlulukları*, E-Yaklaşım Dergisi, Ekim, 2002.



Şirketin kanuni temsilci sıfatı şirketin tasfiyesi durumunda tasfiye memurlarına aittir. Tasfiye memurları tasfiye edilen şirketin tahakkuk etmiş veya tasfiye beyannamelerine göre hesaplanan vergilerini ödemedi veya karşılık ayırmadan dağıtırsa, ödenmeyen vergi ve cezalardan şahsen ve müteselsilen sorumlu olur (KVK md. 17/7). Ayrıca dağıtılan paylarla sınırlı olmak üzere; vergi ve cezalar ödenmeden paylaşırma yapılması halinde, ödenmeyen tutarlar ortaklardan da alınabilir<sup>87</sup>.

Kanuni temsilciler kamu borçlarının ödenememesinden dolayı kusurlu olmadıklarını veya bunun ihmallerinden kaynaklanmadığını kanıtlamak suretiyle sorumluluktan kaçabilirler. Ayrıca tüzel kişiliğin sona ermesinden önceki dönemlerle ilgili olsa dahi, münfesi şirket adına tarh ve ceza kesme işlemleri tesis edilemez. Şirketin tüzel kişiliğinin sona ermesi, başka bir deyişle, medeni hakları kullanma ve bu haklardan yararlanma ehliyetinin son bulması ve alacağın anılan şirketten tahsil edilmesinde hukuken olanak bulunmaması halinde, kamu alacağının ödeme emri ile kanuni temsilcilerden tahsili yoluna gidilemez<sup>88</sup>.

Türkiye’de bulunmayan dar yükümlü şirketlerin ise Türkiye’deki işletmesinin vergi dairesine tescilinde “daimi temsilci” tayin edilmesi zorunluluğu vardır. Daimi

---

<sup>87</sup> Çomaklı, Şafak - Ak, Ahmet - Ayrangöl, Zülküf, *Vergi Hukuku*, Savaş Yayınevi, 2014, s. 105.

<sup>88</sup> Danıştay 7. Dairesinin Kararı, E.2011/7412, K.2014/2572.

temsilci hizmet veya vekâlet sözleşmesiyle temsil edilene bağlı olup, onun nam ve hesabına yetkili kılınan kimsedir<sup>89</sup>.

Ayrıca Kurumlar Vergisi Kanunu md. 20'ye göre yapılan şirket devirlerinde devralan şirket devralınan şirketin tahakkuk etmiş veya edecek (ödemeyi taahhüt etmesi halinde) vergi borçlarından sorumlu olur.

VUK'un mükerrer 227. maddesine göre, mükelleflerin beyannamelerini imzalayan veya tasdik raporu düzenleyen serbest muhasebeci, serbest muhasebeci mali müşavir ve yeminli mali müşavirler, imzaladıkları beyannamelerde veya düzenledikleri tasdik raporlarında yer alan bilgilerin defter kayıtlarına ve bu kayıtların dayanağı olan belgelere uygun olmamasından dolayı ortaya çıkan vergi ziyana bağlı olarak salınacak vergi, ceza ve gecikme faizlerinden mükellefle birlikte müştereken ve müteselsilen sorumlu tutulmaktadır.

Serbest muhasebeci mali müşavir ve yeminli mali müşavirler yaptıkları işlemlerle ilgili gerekli mesleki özeni göstermemelerinden dolayı da sorumlu tutulabilirler<sup>90</sup>. 3568 sayılı kanunun 12/4. maddesinde de, yeminli malî müşavirlerin yaptıkları tasdik doğru olmaması halinde, tasdik kapsamı ile sınırlı olmak üzere

---

<sup>89</sup> Şenyüz - Yüce - Gerçek , *Türk Vergi Sistemi*, s. 158.

<sup>90</sup> Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu Kararı, E.2011/579, K.2012/54.

bir vergisel sorumluluk getirilmiştir. Bu şekilde meslek mensuplarına yüklenen sorumluluk, mükellefin şekli ödevlerinin doğru yapılmasını ifade eden “doğruluk sorumluluğu”dur. Meslek mensupları doğruluk sorumluluğunu yerine getirmemeleri halinde, meslek mensuplarını vergi borcuyla ilişkilendirilerek bir sorumluluk saptanmıştır<sup>91</sup>.

#### **4. Şirketlerin Vergi Ödevlerinden Sorumlular : “Kanuni Temsilciler”**

Vergi ödevlerinin yerine getirilmesinde şirketler açısından “kanuni temsilci” kavramı önem taşımaktadır. Çünkü VUK md. 10’a göre tüzel kişiliği bulunan şirketlerin vergi ödevlerinin kanuni temsilcileri tarafından yerine getirileceği hüküm altına alınmıştır. Şirketlerin kanuni temsilciler şirket türlerine göre farklılık arz etmektedir.

Tüzel kişiliği bulunmayan adi şirketler vergi hukuku açısından vergi ödevlisi sayılmadığından ortaklar vergi ödevlerinden kendileri sorumludurlar. Şahıs şirketleri olan kollektif şirketlerde ise ortakların her biri şirketi temsil yetkisine haizken bu yetki şirket sözleşmesiyle bir veya birden fazla ortağa verilebilir. Bunun dışında başka bir kişiye de şirketi temsil yetkisi verilebilir. Adi komandit şirketlerde ise komandite ortaklar kollektif şirket ortağına benzer durumdadır. Buna göre, komandit şirketlerin

---

<sup>91</sup> Gerçek, *a.g.m.* s. 162.

yönetim ve temsili komandite ortaklara aittir. Temsil yetkisinin sınırı kollektif şirketlerle aynıdır<sup>92</sup>.

Kanunî temsil yetkisi, anonim şirketlerde esas sözleşmede aksi öngörülmemiş veya yönetim kurulu tek kişiden oluşmuyorsa çift imza ile kullanılmak üzere yönetim kuruluna aittir. Limited şirketlerde ise şirket sözleşmesinde şirketi temsile yetkili kılınmış müdürler (en az birisinin şirket ortağı olması şarttır) kanuni temsilcidir<sup>93</sup>. Sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketlerde ise temsil komandite ortaklarla sağlanır.

Sermaye şirketlerinde temsil, yapılan işlemlerle şirket tüzel kişiliğini hak sahibi yapabilme ve borç altına sokabilme yetkisini anlatır<sup>94</sup>. Anonim şirkette temsile TTK madde 365' de yer verilmiş olup hüküm şu şekildedir; “*Anonim şirket, yönetim kurulu tarafından yönetilir ve temsil olunur. Kanundaki istisnai hükümler saklıdır.*” Bu hükmün getirilme amacı bazı özel durumlarda şirketin başka organ veya kişiler

---

<sup>92</sup> **Çetiner - Yüksel**, *a.g.e.*, s. 252.

<sup>93</sup> **Kaplan, Recep**, *Yeni Türk Ticaret Kanunu Çerçevesinde Ticaret Şirketlerinin Kanuni Temsilcileri Ve Vergi Hukuku Açısından Sorumlulukları*, Vergi Sorunları Dergisi, S: 285, Haziran 2012, s. 88-89.

<sup>94</sup> **Poroy, Reha - Tekinalp, Ünal- Çamoglu, Ersin**, *Ortaklıklar ve Kooperatif Hukuku*. Vedat Kitapçılık, İstanbul, 2009, s. 179.

tarafından temsil edileceğidir. Örneğin, tasfiye halinde bir anonim şirket söz konusuysa şirketi tasfiye memurları temsil edecektir<sup>95</sup>.

Limited şirketlerde temsil yetkisi ise müdürlere bırakılmıştır. Bu hususta TK madde 629/I105' yer bulmuştur. Hükme göre; *“Müdürlerin temsil yetkilerinin kapsamına, yetkinin sınırlandırılmasına, imzaya yetkili olanların belirlenmesine, imza şekli ile bunların tescil ve ilanına bu Kanunun anonim şirketlere ilişkin ilgili hükümleri kıyas yolu ile uygulanır.”*

Anonim şirketlerdeki yönetim ve temsil organı olan yönetim kurulunun üye sayısı ana sözleşmede kesin olarak belirlenebileceği gibi, genel kurula takdir hakkı verecek şekilde alt ve üst sınır şeklinde de belirlenebilir<sup>96</sup>.

Yönetim kurulu üyelerinin gerçek kişilerden veya pay sahiplerinden oluşması şart değildir. Şirketin Yönetim kurulunun mevcut olmaması fesih sebebidir. Genel kurula yetkisindeki kararlar dışında, şirket işleyişiyle ilgili her türlü kararı almaya yetkilidirler. Yönetim kurulu üyelerinin görev süresine ilişkin genel kurul süre belirlememişse, gelecek olağan genel kurul toplantısında yeni yönetim kurulu seçiline kadar seçildiği kabul edilir<sup>97</sup>. Yönetim kurulu; şirketin yöneticilerini atama ve

---

<sup>95</sup> **Karahan**, *a.g.e.*, s. 388. **Bahtiyar**, *a.g.e.*, s. 177.

<sup>96</sup> **Tekinalp, Ünal**, *Yeni Anonim ve Limited Ortaklıklar Hukuku ile Tek Kişi Ortaklığının Esasları*, 2. Baskı, İstanbul, 2011, s. 117.

<sup>97</sup> **Pulaşlı**, *Şirketler Hukuku Genel Esaslar*, s. 402.

görevden alma, finansal planlama yapma, yıllık faaliyet raporunu düzenleyip genel kurula sunma, genel kurul toplantılarını hazırlama, genel kurul kararlarını yürütme ve borca batık hale gelen şirketi mahkemeye bildirme gibi önemli işlevler üstlenir<sup>98</sup>.

Sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketlerde komandite ortaklar ile limited şirketlerde müdür veya müdürler anonim şirketlerdeki yönetim kurulunun görev ve yetkilerine sahiptirler. Ortak olmayan kişilerin de müdür olma imkânı vardır. Ancak her durumda en azından bir ortağa, şirketi yönetim hakkı ve temsil yetkisi verilmiş olmalıdır<sup>99</sup>. Görüldüğü üzere anonim şirketlerdeki yönetim kurulundan farklı olarak, müdürlerden en az biri limited şirket ortağı olmalıdır. Müdürün ortakların içinden seçilme zorunluluğu yoktur.

---

<sup>98</sup> Çetiner - Yüksel, *a.g.e.*, s. 315.

<sup>99</sup> Karahan, *a.g.e.*, s. 791.

## İKİNCİ BÖLÜM:

### SERMAYE ŞİRKETLERİNİN VERGİLENDİRİLMESİ

#### I. SERMAYE ŞİRKETLERİNİN ÖZELLİKLERİ

##### A. Genel Olarak

Sermaye şirketi kavramına ilk olarak KVK'da yer verilmiştir. KVK'nın 2. maddesinde de sermaye şirketlerinden neyin anlaşılması gerektiği belirtilmiş olup kavram oldukça geniş tutularak vergilendirme bakımından doğabilecek tereddütlerin ortadan kaldırılması sağlanmıştır<sup>100</sup>.

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 2. maddesinde yükümlü olarak TTK hükümlerine göre kurulmuş olan anonim, limited, sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketler ile benzer nitelikteki yabancı kurumlar, sermaye şirketleri olarak tanımlanmıştır. Ayrıca Kurumlar Vergisi Kanunu'nda SPK düzenleme ve denetimine tabi fonlar ile bu fonlara benzer yabancı fonların sermaye şirketi olarak sayılacağı hüküm altına alınmıştır.

Çalışmamızda sermaye şirketlerini tipleri açısından ele almak yerine özellikle KVK md. 2'de geçen "TTK'da sayılan benzer nitelikteki yabancı kurumlar" ifadesini

---

<sup>100</sup>**Kavak, Ahmet**, *Sermaye Şirketlerinin Tasfiye, Birleşme, Devir ve Bölünme İşlemleri*, Maliye ve Hukuk Yayınları, İstanbul, 2005, s. 14.

kavramaya yardımcı olması açısından sermaye şirketlerinin genel özelliklerine değinmeyi uygun gördük. Aşağıda sayacağımız bu özellikleri taşımayan ancak KVK’da sermaye şirketi olarak sayılan; SPK düzenleme ve denetimine tabi fonlar ile bu fonlara benzer yabancı fonlara da sermaye şirketleri türleri kısmında ayrıca değineceğiz.

## **B. Sermaye Şirketlerinin Ortak Özellikleri**

### **1. Tüzel Kişiliğe Sahip Olma**

Sermaye şirketlerinin tüzel kişiliğe sahip olmasının göstergeleri kendine ait bir mal varlığı, ticaret unvanı, tabiiyeti ve yerleşim yeri olmasıdır. Sermaye şirketlerinin mal varlığı, şirketi kuran ortakların hem kişiliklerinden, hem de onların şahsi mal varlıklarından tamamen bağımsızdır. Ortakların şirkete koydukları mallar, tüzel kişiliğe sahip olmayan adi şirketin aksine, sermaye şirketinin kendisine geçer. Bu bağımsız mülkiyet üzerinde şirket adına yetkili organları doğrudan doğruya tasarrufta bulunabilirler<sup>101</sup>.

Ayrıca şirket alacaklarının güvencesi olan malvarlığının korunması için TTK’da bir takım önlemlerde hüküm altına alınmıştır. Buna “şirket malvarlığının korunması

---

<sup>101</sup> **Pulaşlı, Hasan**, *Şirketler Hukuku Şerhi*, Adalet Yayınevi, Ankara, 2014, C.1, s. 88.



ilkesi” denilmektedir. Bunlar, “malvarlığının esas sermayeye oranla eksiksiz teşekkülü” ve “malvarlığının korunması” önlemleridir<sup>102</sup>.

Sermaye şirketleri tüzel kişiliklerinin gereği olarak ticaret unvanı kullanılırlar. Anonim ve limited şirketlerde ticaret unvanı, işletme konusu ve şirket türünü gösteren ibarelerden oluşur (Örn. Mehmet Sarı Makine Sanayi A.Ş.). İstenirse ekler de kullanılabilir. Sermayesi paylara bölünmüş şirketlerde de komandite ortaklardan en az birinin ad ve soyadı ile şirketi ve türünü gösteren bir ibare bulunması gerekir<sup>103</sup>.

Tüzel kişiliğin başka bir sonucu da sermaye şirketlerinin yerleşim yerinin belli olmasıdır. Yerleşim yeri tüzel kişilerde şirket merkezidir. Her ticari işletmede bulunması gereken şirket merkezi, sermaye şirketleri gibi tüzel kişiliği bulunan ticari işletmelerde; şirket sözleşmesinde gösterilen yerdir<sup>104</sup>. Yetkili mahkeme tespiti, şirket tabiiyetinin belirlenmesi gibi durumlarda sermaye şirketlerinin haklarını kullanabilmesi için merkezleri önemlidir. Şirket merkezi sözleşmede gösterilen yerdir.

Kişi olmaları itibariyle, sermaye şirketlerinin de bir tabiiyeti vardır. Bu tabiiyet, şirketin kurulduğu veya ikametgâhının bulunduğu yere göre tayin edilir<sup>105</sup>.Şirket

---

<sup>102</sup> **Yaltı, Billur**, *VUK, 3b'nin Sınırlarına İlişkin Bir Uygulama: Vergi Hukukunda Sermaye Tamamlama Akçesi*, E-Vergi Sorunları, Temmuz 2010, S: 262.

<sup>103</sup> **Arkan**, *a.g.e.*, s. 258.

<sup>104</sup> **Arkan**, *a.g.e.*, s. 35.

<sup>105</sup> **Soygür**, *a.g.e.*, s. 15.

tabiiyeti tüzel kişiliğin doğal bir sonucudur. Özellikle uluslararası faaliyetleri olan sermaye şirketinin tabi olduğu hukuk normlarının belirlenmesi açısından tabiiyeti önemlidir.

## 2. Hak Ehliyetinin Sınırlı Olmaması

Sermaye şirketleri tescil ile hak ehliyetini kazanırken, yetkili organlarının oluşması ile fiil ehliyetlerini kazanırlar. Tüzel kişiler, kanuna ve kuruluş belgelerine göre gerekli organlara sahip olmakla, fiil ehliyetini kazanırlar. Anonim şirket tüzel kişiliği de organları yoluyla eylemler ve işlemler gerçekleştirir, fiil ehliyetini kullanır. Kanunlar, “organ” kavramının tanımını yapmamışlardır. Bununla birlikte, doktrin ve mahkeme kararlarında tüzel kişinin iradesinin oluşması ve ifade edilmesinde kesin rol oynayan herkes “organ” olarak nitelenmektedir<sup>106</sup>.

Medeni Kanun’a göre; tüzel kişiler sadece insanlara özgü olan borçlar hariç tüm borçları üstlenebilir ve hak edebilirler. Dolayısıyla tüzel kişiliğe sahip sermaye şirketlerinin hak ehliyetleri herhangi bir konu ile sınırlı olmamakla birlikte, kanuna ve şirket sözleşmesine aykırı işlem yapan temsilcilere rücu hakları saklıdır.

---

<sup>106</sup> Yıldız, Şükrü, *Anonim Ortaklıkta Yönetim Kurulu Üyelerinin Kamu Borçlarından Sorumluluğu*, Prof. Dr. Erdoğan Moroğlu’na 65. Yaş Günü Armağanı, İ.Ü.H.F. Yayınları, İstanbul, 1999, s.771.

### 3. Belirli Bir Sermayeye Sahip Olma

Şahıs şirketlerinin aksine sermaye şirketlerinde sermaye belirli ve paylara bölünmüş olmalıdır<sup>107</sup>. Sermayenin belirli olmasından kastedilen şirketin sermayesinin kuruluş anında tespit edilmesidir<sup>108</sup>.

Sermaye şirketleri için, ortakların şirket emrine vermek üzere getirdikleri malvarlıkları olarak sermayeyi tanımlayabiliriz. Tanımımızda ortakların getirebilecekleri değerlerin yalnızca “malvarlıkları” olarak geçmesinin nedeni önceki bölümlerde de açıkladığımız üzere emek sermayesinin (şahsi iş gücü, ticari itibar, teknik bilgi, müşteri portföyü ve iş tecrübesinden vb.) ortaklar tarafından sermaye şirketlerine getirilememesidir. Dolayısıyla ortaklarca sermaye şirketlerine yalnızca nakdi ve aynı sermaye getirilebilir (TTK md.342).

“Nakdi sermaye”, ortaklardan parasal değerler ile şirkete katılmasını ifade eder. Bu değerler para, senetli senetsiz alacaklar, poliçe, bono, çek, konşimento, hisse senetleri, tahviller, ipotekli borç senetleri, irat senetleri gibi ticari senetler olabilir<sup>109</sup>.

Şirket sözleşmesinde nakdi sermaye ödeme şekli ve zamanı gösterilebilir fakat daha çok sermaye borcunun ödenme şekli ve zamanı yönetim kuruluna

---

<sup>107</sup> **Karahan**, *a.g.e.*, s. 326.

<sup>108</sup> **Alver, Cemil**, *Şirketler Hukuku, Şirketlerde Vergilendirme, Şirketler Muhasebesi*, Özcan Ofset, Ankara, 2001, C.1, s. 335.

<sup>109</sup> **Poroy - Tekinalp - Çamoğlu**, *a.g.e.*, s. 31.

bırakılmaktadır<sup>110</sup>. Aynı zamanda kanunen sermaye borcunun ödenmesi ile ilgili bazı sınırlamalar TTK'da vardır. Şöyle ki; limited şirketlerde nakdi sermaye taahhütlerinin tamamının kuruluşta ödenmesi gerekirken (TTK md.585), anonim şirketlerde nakdi sermaye taahhütlerinin itibari değerlerinin en az yüzde yirmi beşi tescilden önce geriye kalanı ise tescilden sonraki yirmi dört ay içinde tamamlanmalıdır (TTK md.344).

Nakdi sermayelerin ifalarında farklılıklar vardır. Örneğin: senetsiz alacak şirket tarafından tahsil edildiğinde, vadesi gelmemiş alacak vadesinde, sermaye borcu ifa edilmiş sayılır. Süresi içinde yerine getirilmeyen sermaye borçlarına tescil tarihinden itibaren temerrüt faizi işletilir (TTK md.129). Ayrıca bu borcun yerine getirilmemesi dolayısıyla şirketin zararı doğmuşsa; söz konusu zararın tazmini için ilgili ortağa başvurabilir<sup>111</sup>.

Aynı; mala ilişkin, malla ilgili anlamındadır<sup>112</sup>. Aynı sermaye maddi olan malların (taşınır ve taşınmazlar) yanı sıra maddi olmayan malları (taşınır ve taşınmazlar üzerine kurulan haklar, marka, patent, endüstriyel tasarım gibi fikri ve sınai haklar, maden ruhsatları vb.) da içine alır (TTK md.341).

Sermaye olarak şirkete taşınır mal koyma taahhüdünde bulunan ortak; taşınır şirkete teslim ederek mülkiyetini geçirirse borcunu ifa etmiş sayılır. Taşınır mallar için

---

<sup>110</sup> **Pulaşlı**, *Şirketler Hukuku Genel Esaslar*, s. 59.

<sup>111</sup> **Çeker**, *a.g.e.*, s. 333.

<sup>112</sup> **Yılmaz, Ejder**, *Hukuk Sözlüğü*, Derin Yayınları, Ankara, 2010, s. 115.

mülkiyeti geçirme işlemi farklılık gösterebilir (TTK md.128)<sup>113</sup>.Taşınmaz malın ise şirket mülkiyetine geçmesi için tapu kayıtlarına tescil edilmesi gerekirken; kanunda sermaye olarak konulması için şirket esas sözleşmesinde belirtilmesinin yeterli olacağı hüküm altına alınmıştır. (TTK md.128).

Sermaye olarak konulan sınai mülkiyet, fikri ve kullanma hakları ise; taşınmazlarda olduğu gibi şirket esas sözleşmesinde yer alan sermaye taahhüdü, hakkın devrini istemek için yeterli olacaktır<sup>114</sup>.

Şirkete getirilen aynı sermayeler için şirket sözleşmesi hükümleri geçerli olmakla birlikte sermaye şirketleri söz konusu malvarlıkları üzerinde tasarrufunu kullanabildiği andan itibaren bilirkşi tarafından belirlenen değerleri ile sermaye konulmuş sayılır<sup>115</sup>.

---

<sup>113</sup> **Yargıtay 11.Hukuk Dairesinin Kararı**, 09.10.2000, E.2000/3880, K.2000/7588. “Her ne kadar taşınmaz devri noter önünde satış vaadi sözleşmesi veya tapu sicil memuru önünde bizzat devir gibi resmi şekil şartına tabi ise de...davaya konu devir protokolündeki taahhütlerine resmiyet kazandırmış bulunduğu kabulüyle protokol hükümlerinin geçerli olduğu ve taahhüt edilen gayrimenkullerin devri için resmi şekil şartı aranmasına gerek olmadığı kabulü”; **Yargıtay 11.Hukuk Dairesinin Kararı**, 20.04.1981, E.1065, K.1874 “trafik sicilindeki kayıtlar mülkiyeti gösterir kesin kayıt niteliğinde değildir. Bu yüzden trafik tesciline kayıtlı araçlarda taahhüt işlemlerinin şirket esas sözleşmesinde geçmesi yeterli”

<sup>114</sup> **Yargıtay 11.Hukuk Dairesinin Kararı**, 25.5.1978, E.2164, K.2792.

<sup>115</sup> **Yargıtay 11.Hukuk Dairesinin Kararı**, 25.5.1978, E.2164, K.2792.

Taşınır, taşınmaz mallar ile hakların bir arada olduğu ticari işletmeler de sermaye olarak konulabilen değerler arasındadır. Şirket esas sözleşmesinde aksi kararlaştırılmamışsa sermaye olarak konulan işletme, aktif ve pasifi ile sermaye olarak konulduğu şirkete geçer.

### **C. "Sermaye Şirketi" Türleri**

Kurumlar Vergisi Kanunu madde 2’de yedi ana başlıkta sayılmış yükümlü çeşitlerinden en önemlileri TTK’da sayılan sermaye şirketleri ile benzer nitelikteki yabancı kurumlardır. Ayrıca yukarı da bahsettiğimiz gibi, SPK düzenleme ve denetimine tabi fonlar ile bu fonlara benzer yabancı fonların sermaye şirketi olarak sayılacağı da hüküm altına alınmıştır. Yukarıda TTK’ya göre sermaye şirketlerinin özellikleri genel olarak anlatıldığından burada değinip geçerken daha çok sermaye şirketi olarak sayılan fonlar üzerinde duracağız.

KVK’ya göre anonim ve limited şirketlerin kazancının tamamı kurumlar vergisine tabidir. Sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketlerde ise kurumlar vergisi komanditer ortağın hissesine yöneliktir. Vergiye tabi kurum kazancının komanditer ortakların hissesine isabet eden kısmı kurumlar vergisine, komandite

ortaklara isabet eden kısmı ise bu ortaklarca beyan edilmek üzere gelir vergisine tabi olacaktır<sup>116</sup>.

Yatırım ortaklıkları ise 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu'nun 32'nci maddesi ile sermaye piyasası kurumları arasında sayılmıştır. Kanunun "Yatırım ortaklıklarının faaliyetinin kapsamı" başlıklı 35'inci maddesinde de yatırım ortaklıkları sermaye piyasası araçları, gayrimenkul, altın ve diğer kıymetli madenler portföylerini işletmek amacıyla kurulan anonim ortaklıklar şeklinde tanımlanmıştır. Ayrıca, Kanunun 36/a maddesine göre de yatırım ortaklıklarına kuruluş ve faaliyet izni verilebilmesi için yatırım ortaklıklarının kayıtlı sermayeli olarak anonim ortaklık şeklinde kurulmaları gerekir<sup>117</sup>. Bu yüzden anonim şirket şeklinde kurulan yatırım ortaklıkları sermaye şirketi olarak kurumlar vergisi yükümlüsü olacaklardır.

Buraya kadar anlattığımız yükümlüler TTK'da ki sermaye şirketlerinin özelliklerini taşımakta iken Sermaye Piyasası Kurulu'nun düzenleme ve denetimine tabi fonlar ile bu fonlara benzer yabancı fonlar bunlardan farklıdır.

Fonların tüzel kişilikleri bulunmamakla birlikte, malvarlıkları kurucularının malvarlıklarından ayrıdır. Sermaye Piyasası Kurulu'nun düzenleme ve denetimine tabi

---

<sup>116</sup> Arpacı, Altar Ö., *Kurum Matrahının Tespitinde Giderler*, Yaklaşım Yayınları, Ankara, 2015, s. 23.

<sup>117</sup> Vural, a.g.e., s. 4.

fonlara; yatırım fonları, konut finansman fonları, emeklilik yatırım fonları ve varlık finansman fonları örnek verilebilir.

Yatırım fonlarını yatırım ortaklıklarıyla karıştırmamak gerekir. Yatırım ortaklıkları, sermaye piyasası araçları ile ulusal ve uluslararası borsalarda veya borsa dışı organize piyasalarda işlem gören altın ve diğer kıymetli madenler portföyü işletmek üzere, kayıtlı sermaye esasına göre anonim şirket şeklinde kurulurlar<sup>118</sup>.

Yatırım fonlarının, yatırım ortaklıklarından farklı olarak tüzel kişilikleri yoktur. Yatırım fonları ancak bankalar, sigorta şirketleri, aracı kurumlar ile emekli ve yardım sandıkları aracılığıyla kurulabilir<sup>119</sup>. İnançlı mülkiyet esasına göre fonun kurucusu, fonun sahibidir ve fonu, fonun kurucusu yönetir. Fon varlığının korunması ve saklanmasından kurucu sorumludur<sup>120</sup>.

Yatırım fonlarının dışında; 1 Seri No'lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nde emeklilik yatırım fonları, konut finansman fonları ve varlık finansman fonları da ayrıca tanımlanmıştır. Emeklilik yatırım fonları, Bireysel Emeklilik Tasarruf ve Yatırım Sistemi Kanunu'na göre kurulan ve bireysel emeklilik sisteminde faaliyet göstermek

---

<sup>118</sup> **Tükenmez, Mine - Susmuş, Türker - Özkan, Serdar, v.d.**, *Finansal Yönetim*, Cem Ofset, 1999, s. 64.

<sup>119</sup> **Tosuner, Mehmet - Arıkan, Zeynep**, *Türk Vergi Sistemi*, Kanyılmaz Matbaacılık, İzmir, 2012, s. 229.

<sup>120</sup> **Ateşagaoglu, Erdem**, *Menkul Kıymet Gelirlerinin Vergilendirilmesi*, Legal Yayıncılık, İstanbul, 2006,s. 14.



üzere, emeklilik branşında ruhsat almış şirket olarak tanımlanan emeklilik şirketi tarafından emeklilik sözleşmesi çerçevesinde alınan ve katılımcılar adına bireysel emeklilik hesaplarında izlenen katkıların, riskin dağıtılması ve inançlı mülkiyet hesabına göre işletilmesi amacıyla oluşturulan malvarlığıdır. Konut finansman fonları ise; ihraç edilen ipoteğe dayalı menkul kıymetler karşılığında toplanan paralarla, ipoteğe dayalı menkul kıymet sahipleri hesabına inançlı mülkiyet esaslarına göre oluşturulan malvarlıklarıdır. İhraç edilen varlığa dayalı menkul kıymetler karşılığında toplanan paralarla, varlığa dayalı menkul kıymet sahipleri hesabına inançlı mülkiyet esaslarına göre oluşturulan mal varlığı ise varlık finansman fonlarını olarak tanımlamaktadır.

## **II. SERMAYE ŞİRKETLERİNİN VERGİLENDİRİLMESİNDE YÜKÜMLÜLÜK**

### **A. Genel Olarak**

Sermaye şirketleri birçok vergi türü itibariyle vergi yükümlüsüdür. Sermaye şirketleri bir önceki bölümde şirketlerin vergi yükümlülükleri kısmında açıklandığı gibi harcamaları, faaliyetleri, sahip oldukları taşınlar ve gayrimenkuller, yaptıkları işlemler v.b. dolayısıyla vergi yükümlüsü olabilirler. Asıl konumuz; tezimizin giriş kısmında da belirttiğimiz üzere sermaye şirketlerinin kazançlarının vergilendirilmesi üzerine olduğundan, diğer vergilerle ilgili yükümlülükler için bir önceki bölümde yaptığımız açıklamalarla yetinerek bu bölümde sermaye şirketlerinin kurumlar vergisi yükümlülüğü üzerinde duracağız.

Sermaye şirketlerinin kurumlar vergisi yükümlülüğü elde ettikleri kazançların Türkiye’de vergilendirilmesi bakımından, tam yükümlülük ve dar yükümlülük olarak iki gruba ayrılmaktadır (KVK md.3). Vergi yükümlülüklerinin yerine getirilmesi açısından önem arz eden bu ayrıma kanuni merkez ve iş merkezi kavramlarından yola çıkarak varılmıştır.

Kurumlar Vergisi Kanunu’nda sermaye şirketlerinin kanunî merkezi, esas sözleşmelerinde belirtilen yerleşim yeridir. KVK’da sermaye şirketi sayılan diğer kurumlar için kuruluş kanunu, kuruluş tüzüğü veya ana statüye de bakılabilir(KVK md.3/5). İş merkezi ise, kurumun iş bakımından işlemlerin fiilen toplandığı ve yönetildiği merkez olarak tanımlanmıştır(KVK md.3/6).

Ticaret Hukuku’na göre şirket merkezi tanımı, Kurumlar Vergisi Kanunu’nda ayrı ayrı tanımlanan “kanuni merkez” ve “iş merkezi” tanımlarını kapsayan bir tanımlamadır.

TTK’ da şirket merkezi kavramı tanımlanmamakla birlikte; TTK md.40/1’de her ticari işletmenin bir merkezi bulunması gerektiğine işaret edilerek şirket merkezinin, esas sözleşmede gösterilmesi istenmiştir<sup>121</sup>. Şirket merkezinin esas sözleşmede gösterilmesi gerekliliği KVK’daki kanuni merkez tanımıyla örtüşmektedir. TTK’ya

---

<sup>121</sup> **Arkan**, *a.g.e.*, s. 35. “TTK’da merkezin, şirket sözleşmesinde gösterilmesi istenmiştir.” (bkz.TTK md. 213)

göre esas sözleşmede gösterilmesi gereken merkez, KVK'ya göre şirketin kanuni merkezidir.

Bir diğer tanımlamayla şirket merkezi; ticaret hukukunda genellikle idari, hukuki ve ticari faaliyetlerin toplandığı ve yürütüldüğü yeri ifade eder<sup>122</sup>. Ticaret Hukuku'ndaki bu tanımlama ise KVK md. 6 da ki "iş bakımından işlemlerin fiilen toplandığı ve yönetildiği" iş merkezi tanımıyla örtüşmektedir.

Sermaye şirketlerinde yükümlülük için öncelikle bakılacak yer kanuni merkezdir. Örnek vermek gerekirse, kuruluş ana sözleşmesinde merkezi İstanbul olarak görülen bir anonim şirket, iş merkezi yurt dışında olsa dahi tam yükümlü olarak kabul edilecektir<sup>123</sup>. Ancak Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 3. maddesine göre, kanuni merkezi Türkiye'de değilse bile işlerinin fiilen toplandığı ve yönetildiği yer olarak tanımlanabilecek iş merkezlerinin Türkiye'de olması tek başına tam yükümlü sayılabilmesi için yeterli olacaktır.

---

<sup>122</sup> **Göle**, *Ticari İşletmenin Merkez Ve Şubesinin Tayini Sorunu*, Prof. Dr. Ernst E. Hirsch'in *Hatırasına Armağan*, Ankara,1986, s. 188,190'dan ve **Mimaroğlu**, *Ticaret Hukuku*, C:1, 3. Baskı, Ankara 1978, s.207'den ve **Bozer-Göle**, *Bankacılar için Ticaret Hukuku Bilgisi* 17. Baskı, Ankara, 2004, s.18'den ve **Arat**, *Ticaret Şirketlerinin Tabiiyeti*, Ankara 1970, s.82.'den aktaran **Arkan**, *a.g.e.*, s. 35.

<sup>123</sup> **Vural, İrfan**, *Kurumlar Vergisi Rehberi*, Vergi Sorunları Dergisi, Özel Ek, S: 319, Ankara 2015, s. 14.

Kanuni ve iş merkezlerinin her ikisi de Türkiye’de bulunmayan yükümlüler dar yükümlü olabilir. Şirketlerin dar yükümlü olarak vergilendirilebilmeleri için Türkiye’de yürütmüş oldukları (yada bu şekilde değerlendirilen) faaliyetleri dolayısıyla gelir elde etmeleri gerekir<sup>124</sup>.

Dar yükümlü şirket tarafından Türkiye’de ticari ve zirai kazanç dışında elde edilen kazançlar GVK’da sayılan gelir türlerinden hangisinin konusunu oluşturuyorsa o türün özelliklerini korurlar<sup>125</sup>. Bu kazançlar: Taşınır ve taşınmazlar ile hakların Türkiye’de kiralanmasından elde edilen iratlar, Türkiye’de elde edilen; serbest meslek kazançları, menkul sermaye iratları ile diğer kazanç ve iratlardır.

Dar yükümlü kurumlar için, işyeri veya daimi temsilci bulunduran yabancı kurumlar tarafından bu yerlerde veya bu temsilciler vasıtasıyla yapılan işlerden elde edilen ticari kazançların Türkiye’de vergilendirileceği ile ilgili hüküm vergilemenin yeri açısından önem arz etmektedir. Çünkü kazancın niteliği belirlendikten sonra vergilendirilip vergilendirilmeyeceği işyerinin varlığına bağlıdır. Örneğin, Danıştay bir kararında yükümlünün irtibat bürosunun tüm giderleri merkez tarafından karşılandığı ve bu büro satış sözleşmesi gerçekleşinceye kadar her aşamada etkin

---

<sup>124</sup> **Öner, Cihat**, *Dar Mükellefiyette Ticari Kazancın Türkiye’de Elde Edilmiş Sayılmadığı Haller Üzerine*, AÜHFD, 2014,C:63, S:2, s. 391.

<sup>125</sup> **Ekmekçi, Esra**, *Kurumlar Vergisinde Dar Yükümlülük*, Kazancı Hukuk Yayınları, İstanbul, 1994, s. 162.

görevler üstlendiği için bu büroyu daimi temsilci kabul ederek dar yükümlük esasına göre vergileme yapılmasına karar vermiştir<sup>126</sup>.

Ayrıca Danıştay konuyla ilgili, şirket yönetim kurulunda hissedar yabancı şirketi temsil eden kişilerin, aynı zamanda şirketin daimi temsilcisi durumunda olduklarını<sup>127</sup>, yabancı kurum adına anlaşma ve kontrat yapmaya, alım-satım işlemlerinde bulunmaya yetkili kılınan kişinin, daimi temsilci durumunda olduğunu,<sup>128</sup> kanuni ve iş merkezi yurtdışında bulunan bir şirket ile aynı ortak yapısına sahip ve aralarında organik ilişki mevcut olan şirket arasında daimi temsilcilik bulunduğunu<sup>129</sup> yükümlünün acente olarak Türkiye’de işlerini yürüten kişinin daimi temsilci sayılacağını<sup>130</sup> verdiği kararlarda belirtmiştir.

İşyeri kavramı, ticari kazançların kaynak devlette vergilendirilebilmesinin en temel koşullarından biri olarak görülmektedir. Hatta bunun asgari koşulu olduğu da söylenebilir. Dolayısıyla, kavramın sabit bir yerden yürütülen faaliyetler ile ilgili olma koşulundan çok daha karmaşık bir takım alanlara temas ettiği görülmektedir. Sabit yer koşulu bir dar mükellefin bir devlette fiziksel olarak bulunmasına ilişkin kuralın doğasını, özünü yansıtmaktadır. Bununla birlikte dar mükelleflerin bir devlette sadece

---

<sup>126</sup> **Danıştay 4. Dairesinin Kararı**, E.1988/4920, K.1989/1099.

<sup>127</sup> **Danıştay 4. Dairesinin Kararı**, E.1972/4010, K.1973/2877.

<sup>128</sup> **Danıştay 4. Dairesinin Kararı**, E.1961/4533, K.1946.

<sup>129</sup> **Danıştay 4. Dairesinin Kararı**, E.1996/2143, K.1996/3935.

<sup>130</sup> **Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu Kararı**, E.2011/331, K.2012/167.

fiziksel olarak bulunuyor olmaları ya da sadece iş yürütüyor olmaları vergilendirilebilmeleri için yeterli değildir; belli bir takım sabit yerlerin, örneğin ofis, büro gibi, belli bir süre boyunca kullanım hakkına sahip olmaları da aranmalıdır. Anılan gerekliliğin bu yönü sabit yerde yürütülen işlerin mahiyeti ile ilgili olarak bazı değişikliklere uğramıştır. Bu nedenle yürütülen faaliyetlerin hazırlayıcı ve yardımcı olmanın ötesine geçmesi gereklidir<sup>131</sup>.

KVK açısından şirketlerin yükümlülüklerinin belirlenmesini yöneticilerinin ve ortaklarının yerleşim yerlerinden veya şirketin faaliyetlerini sürdürdüğü ülkeden bağımsız düşünmek gerekir. Çünkü şirketler teknolojinin verdiği imkânlarla iş merkezlerini değiştirebilmektedirler. Video konferans vb. yollarla yönetim kurulu toplantılarını bir başka ülkede yapabilirken, yönetim faaliyetlerini birçok ülkeye dağıtabilmektedirler<sup>132</sup>.

Yükümlülük konusuna bazı durumlarda da ihtiyatla yaklaşmak gereklidir. İnternet ortamında sınır ötesi ticaret yapanlar bakımından bir irdelemede ikili bir ayırım yapılması gerekir. Türkiye’de yerleşik kişi yabancı ülkedeki bir müşteriye mal satarsa tam yükümlü olarak vergilendirilir. Ancak satıcı yabancı ülkede yerleşik, alıcı Türkiye’de yerleşik ise satıcı dar yükümlü olarak sadece Türkiye’de elde ettiği kazançlar nedeniyle vergilendirilecektir. Bu noktada internet ortamında

---

<sup>131</sup> **Öner, Cihat**, *Vergi Hukukunda İşyeri*, İmaj Yayınevi, Ankara, 2016, s. 20.

<sup>132</sup> **Akçaoğlu, Ertuğrul**, *Ulusal ve Uluslararası Perspektiften Elektronik Ticaretin Vergilendirilmesi*, Mali Akademi Yayınları, Ankara, 2012, s. 120.

gerçekleştirilen elektronik ticaret nedeniyle ortaya çıkacak dar yükümlülük konusuna ihtiyatla yaklaşmak gerekir<sup>133</sup>.

Kurumlar Vergisi Kanunu'nda her ne kadar tam ve dar yükümlü kurumların ayrı ayrı hükümlerle vergilendirilmesi sağlanmışsa da dar yükümlü kurumların işyeri veya daimi temsilci vasıtasıyla elde ettikleri kazançların tespitinde, aksi belirtilmedikçe tam yükümlü kurumlar için geçerli olan hükümler uygulanmaktadır. (KVK22/1). Türkiye'de işyeri veya daimi temsilci yoksa dar yükümlü kurumun elde ettiği kazançla ilgili kaynaktan vergi kesintisi uygulanmaktadır<sup>134</sup>.

Yukarıdaki açıklamalar ışığında KVK'da tam yükümlülük açısından, kazanç nerede elde edilirse edilsin Türkiye'de vergilendirilmesi esas olduğu için, kanuni merkez veya iş merkezi esasına dayalı şahsilik ilkesini benimsemiştir. Dar yükümlüler açısından ise, bunların Türkiye'de elde ettiği kazançlar Türkiye'de vergilendirildiği için kaynak ilkesi benimsenmiştir<sup>135</sup>.

---

<sup>133</sup> **Akkaya, Mustafa**, “*Elektronik Ticaret'in Vergilendirilmesi*”, ([http://enoter\\_hukuk.tripod.com/mustafa\\_akkaya.htm](http://enoter_hukuk.tripod.com/mustafa_akkaya.htm))( 03.03.2016).

<sup>134</sup> **Ekmekçi, a.g.e.**, s. 162.

<sup>135</sup> **Kaneti, Selim**, *Vergi Hukuku*, Filiz Kitabevi, 2. Baskı, İstanbul, 1989 s.41.'den aktaran **Karakoç, a.g.e.**, s. 135.

## B. Çifte Vergilemeyi Önleme Anlaşmalarının Yükümlülüklerle Etkisi

Devletlerin vergilendirme yetkilerini kullanmalarının doğal fakat olumsuz bir sonucu olarak ortaya çıkan çifte vergileme, iki devlete ait vergilendirme yetkisinin aynı vergi yükümlüsü ve aynı vergi konusu üzerinde çakışmasıdır.<sup>136</sup> Farklı iki ülkeyi ilgilendiren vergileme rejimi sorunu uluslararası bir boyuta taşınmaktadır. Temel sorun vergiye tabi kazanç elde edildiği ülkede mi (kaynak ilkesi) kazancı elde edenin yerleşik olduğu ülkede mi (ikamet ilkesi) vergilendirilecek sorusunu sorduran çifte vergilendirme (double taxation) problemidir<sup>137</sup>.

Ülkeler vergi kanunlarının egemenlik alanlarını düzenlemek, ve bu çakışmayı engellemek için vergi anlaşmaları yaparlar<sup>138</sup>. Çifte vergilemeyi önleme anlaşmaları adı verilen bu anlaşmalar, yabancı devletlerle imzalanan uluslararası anlaşma niteliğinde olduğu için vergi kanunu hükmündedir. Ancak diğer vergi yasalarından farklı olarak Anayasa'ya aykırılığı iddia edilemez. (Anayasa Md. 90/5)<sup>139</sup>.

---

<sup>136</sup> **Soydan, Billur Y.**, *Uluslararası Vergi Anlaşmaları*, İstanbul, Beta Yayıncılık, 1995, s. 364.

<sup>137</sup> *2 Seri No.lu Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları Genel Tebliği*, 14.03.1998 tarih ve 23286 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

<sup>138</sup> **Karakoç, a.g.e.**, s. 136.

<sup>139</sup> **Öncel - Kumrulu - Çağan, a.g.e.**, s. 14.



Ülkeler yaptıkları bu anlaşmalarda; OECD tarafından oluşturulan örnek vergi anlaşmaları model alabilmektedirler. Türkiye yabancı ülkelerle yaptığı Çifte Vergiyi Önleme Anlaşmalarında OECD'nin hazırladığı model anlaşmayı esas almaktadır<sup>140</sup>.

Bu vergi anlaşmaları uyarınca, akit devletler kendi ülkelerinde bir işyeri aracılığıyla faaliyette bulunmayan bir işletmenin kazancını vergilendiremezler. Kazancın niteliği belirlendikten sonra bunun vergilendirilip vergilendirilmeyeceğine işyerinin varlığına bağlı olarak karar verilecektir. Bu nedenle işyerinin vergi anlaşmaları bakımından maddi bağlama noktasını teşkil ettiği söylenebilir. İşyeri kavramının uluslararası vergi hukukunda kullanılmasının başlıca amacı, bir devletin ülkesinde faaliyet gösteren herhangi yabancı bir teşebbüsün kazancının o devlet tarafından vergilendirilebilmesine ilişkin hakkının belirlenmesidir<sup>141</sup>.

Uluslararası çifte vergilemeyi önleme anlaşmaları ile iki ya da daha çok ülke çeşitli vergi kanunlarının yer bakımından uygulanmasında aralarında karşılıklı olarak mülklik veya şahsilik ilkesini kabul etmektedirler<sup>142</sup>. Böylece vergilendirme yetkisi ülkeler arasında yükümlülerin nerede yerleşik olduğu ve yerleşik düzendeki süreklilik arz eden faaliyetleri (ticari faaliyet veya serbest meslek faaliyeti) göz önünde bulundurularak paylaştırılmaktadır. Yerleşik düzenle ilişkisi bulunmayan kâr payı,

---

<sup>140</sup> Ekmekçi, *a.g.e.*, s. 99.

<sup>141</sup> Öner, C., *Vergi Hukukunda İşyeri*, s. 3-4.

<sup>142</sup> Bulutoğlu, Kenan, *Türk Vergi Sistemi*, 6. Baskı, Ankara, 1978, s. 12'den aktaran Karakoç, *a.g.e.*, s. 138.

faiz ve gayri maddi hak bedeli gibi gelirlerde de gelirin elde edildiği ülkeye sınırlamalar getirilmiştir<sup>143</sup>.

### **III.SERMAYE ŞİRKETLERİNDE KURUMLAR VERGİSİ YÜKÜ**

#### **A. Genel Olarak**

Kurumlar Vergisi Türk Vergisi Sisteminde geliri vergilendiren ikinci vergi türüdür; gelir vergisinden ayrı bir kanun ile düzenlenmiştir. Vergi sistemlerinde gelir vergisinden ayrı bir vergi olarak kurumlar vergisi kabul edilmesinin temel gerekçesi, “kurum” statüsü ayrıcalıklarından yararlanan, ortaklarının sorumlulukları sınırlı olan sermaye şirketlerini ortaklarından bağımsız ve daha etkili vergilendirmek düşüncesidir<sup>144</sup>.

KVK md.2’de sermaye şirketleri, Türk Ticaret Kanunu hükümlerine göre kurulmuş olan anonim, limited ve sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketler ile benzer nitelikteki yabancı kurumlar olarak tanımlanmışlardır. Böylece, kurumlar vergisi mükellefiyetine sadece sayılan bu mükellefler tabi tutulmuş, şahıs şirketleri bu kapsama dâhil edilmemiştir<sup>145</sup>. Kurumlar vergisi mükellefiyeti açısından sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketlerin komanditer ortaklarının sorumluluğu söz

---

<sup>143</sup> Kızılot, *a.g.e.*, s. 1011.

<sup>144</sup> Öncel – Kumrulu - Çağan, *a.g.e.* s. 329.

<sup>145</sup> Özbalcı, Yılmaz, *Kurumlar Vergisi Yorum ve Açıklamaları*, Oluş Yayıncılık, Ankara, 2012, s.60

konusudur. Komandite ortakların bu faaliyetleri dolayısıyla elde ettikleri kâr payları ise, gelir vergisine tabidir<sup>146</sup>.

Kurumlar vergisinin konusu, KVK md.1/2’de şu şekilde hüküm altına alınmıştır: “*Verginin konusunu oluşturan kazanç, gelir vergisinin konusuna giren gelir unsurlarından(ücret hariç) meydana gelir*”. Sermaye şirketlerinin bu gelir unsurlarından elde ettikleri kazanç ve iratların toplamı kurum kazancı olarak adlandırılır<sup>147</sup>. Burada şu hususu belirtmek gerekir ki kurum kazancı gelir vergisi konusuna giren ticari kazançtan farklı bir kavramdır. Çünkü kurum kazancı ticari kazancı da içine alan daha üst ve toplayıcı bir kavramdır<sup>148</sup>.

Kurumlar vergisini doğuran olay kurum kazancının elde edilmesidir. Elde etme yönünden gelirin alacak olarak doğmuş olması gerekli ve yeterlidir. Gelirin konusunu oluşturan edimin hukuki ya da fiili anlamda gerçekleşmemiş olması alacağın tahakkuk etme koşuluyla gelirin elde edilmesini etkilemez. Gelirin karşılığı olan giderler yönünden de bir borcun doğmuş olması, giderin yapılmış olması bakımından yeterlidir<sup>149</sup>.

---

<sup>146</sup> Şenyüz - Yüce - Gerçek , *Türk Vergi Sistemi*, s.155.

<sup>147</sup> Şenyüz - Yüce - Gerçek , *Türk Vergi Sistemi*, s.153.

<sup>148</sup> Özbalcı, *a.g.e.*, s. 95.

<sup>149</sup> Öncel – Kumrulu – Çağan, *a.g.e.*, 331.

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 6. Maddesine göre safi kurum kazancının tespitinde gelir vergisinin ticari kazanç hakkındaki hükümleri uygulanır (GVK md. 37-52). Gelir Vergisi Kanunu'nda yer alan yedi gelir unsurundan (ticari zirai ve mesleki kazançlar, ücretler, taşınır ve taşınmazlar ile hakların kiralanmasından elde edilen iratlar, menkul sermaye iratları ile diğer kazanç ve iratlar) oluşur. Sermaye şirketlerinin, bu gelir unsurlarından oluşan kazançları GVK'da ki niteliklerine bakılmaksızın "kurum kazancı" olarak adlandırılmaktadır.

Kurum kazancı genel yapısı itibarıyla ve elde eden kurum için ticari kazanç gibi olsa da, kurumun elde ettiği kazanç veya irat hangi gelir gurubunda olursa olsun, kurum için yalnızca "kurum kazancı" söz konusudur<sup>150</sup>.

## **B. Matrahın Saptanması**

Vergi borcunu hesaplayabilmek için çoğu zaman nitel bir kavram olan vergi konusunun yanında nicel bir kavrama ihtiyaç duyulur. Kurumlar vergisinde üzerinden vergi hesaplanacak olan bu nicel kavram matrahdır<sup>151</sup>. Matrah Kurumlar Vergisi Kanunu md. 6'ya göre bir hesap dönemi içinde elde edilen safi kurum kazancıdır. Safi

---

<sup>150</sup> **Öztürk, Bünyamin - Öğredik, Güray**, *Sermaye Şirketlerinde Kurumlar Vergisi ve Kar Dağıtımı*, Maliye ve Hukuk Yayınları, 2.Baskı , Ankara, 2008, s. 7.

<sup>151</sup> **Tuncer, Selahattin**, *Vergi Hukuku ve Uygulaması*, Yaklaşım Yayınları, Ankara, 2012, s. 138.

kurum kazancını, belirli bir döneme ait mali hasılat ile yine aynı döneme ait mali giderler arasındaki fark olarak tanımlamak mümkündür<sup>152</sup>.

Kurumlar vergisi yükümlüleri için matrahın tespitinde GVK'nın ticarî kazanç hakkındaki hükümlerinin uygulanacağı belirtilmiştir (KVK md. 6). GVK' da her türlü ticari ve sınai faaliyetlerden doğan kazançların ticari kazanç olduğu belirtilmiştir. Ayrıca ticari kazancın tespit usulleri bilanço ve işletme hesabı esasları olarak belirlenmiştir (GVK md. 37).

TTK' ya göre ticaret şirketi olan, VUK' a göre birinci sınıf tacir kabul edilen sermaye şirketlerinin bilanço hesabı esasına göre defter tutma zorunlulukları vardır. Bilanço esasında, ticari kazancın teşebbüsteki öz sermayenin hesap dönemi sonundaki ve başındaki değerleri arasındaki müspet fark olduğu belirtilerek işletmeye ilave olunan değerlerin bu farktan indirileceği, işletmeden çekilen değerlerin ise bu farka ilave olunacağı hüküm altına alınmıştır (GVK md. 38).

GVK'nın hükümlerinden anlaşılacağı üzere, ticari kazancın tespitinde ve dolayısıyla safi kurum kazancının tespitinde gelirin miktar ve mahiyet itibariyle kesinleşmesi anlamına gelen "tahakkuk esası" geçerlidir<sup>153</sup>. Ayrıca, VUK'un 192'nci maddesinin 4'üncü fıkrasında, "Aktif toplamı ile borçlar arasındaki fark, müteşebbisin

---

<sup>152</sup> Vural, *a.g.e.*, s. 87.

<sup>153</sup> Danıştay 4. Dairesinin Kararı, E. 1998/977, K. 1998/3622; Danıştay 4. Dairesinin Kararı, E. 2010/712, K. 2011/5838.

işletmeye mevzu varlığını (öz sermayeyi) teşkil eder.” hükmüyle ticari kazancın tespitinde tahsil esasının değil, tahakkuk esasının geçerli olduğu vurgulanmıştır<sup>154</sup>.

Buna göre, bir hasılat unsurunun gelir olarak dikkate alınabilmesi için tahsil edilmesi şart olmayıp, alacak olarak tahakkuk etmesi yeterlidir. Benzer şekilde, yapılan bir harcamanın gider olarak dikkate alınabilmesi için ödenmiş olması şart olmayıp bunun borç olarak tahakkuk etmesi yeterli olacaktır. Bedelin hiç alınmaması yada bir kısmının alınması halinde alınmayan kısım için tahakkuk vaki olduğundan, bu kısım için de elde etme gerçekleşmiş sayılacaktır<sup>155</sup>.

Ayrıca ticari kazancın tespitinde “dönemsellik ilkesi” de önemlidir. Dönemsellik ilkesi 1 Seri Numaralı Muhasebe Uygulamaları Genel Tebliği’nde; işletmenin sürekliliği kavramı uyarınca sınırsız kabul edilen işletme ömrünün belli dönemlere bölünmesi ve her dönemin faaliyet sonuçlarının diğer dönemlerden bağımsız olarak saptanması olarak tanımlanmıştır. Gelir ve giderlerin tahakkuk esasına göre muhasebeleştirilmesi, hasılat, gelir ve kârların aynı döneme ait maliyet, gider ve zararlarla karşılaştırılması bu kavramın gereğidir. Vergi Usul Kanunu’nun 174. maddesinde “Defterler hesap dönemi itibariyle tutulur. Kayıtlar her hesap dönemi sonunda kapatılır ve ertesini dönem başında yeniden açılır. Hesap dönemi normal olarak takvim yılıdır.” hükmüne yer verilmiştir. Ayrıca, Gelir Vergisi Kanunu’nun 1, 38 ve

---

<sup>154</sup> Vural, *a.g.e.*, s. 91.

<sup>155</sup> şenyüz - Yüce - Gerçek , *Türk Vergi Sistemi*, s. 161.

39. maddeleri ile Vergi Usul Kanunu'nun 283 ve 287. Maddelerinde de vergilendirme açısından dönemsellik ilkesinin göz önünde bulundurulacağını belirten hükümlere yer verilmiştir<sup>156</sup>.

Danıştay bir kararında “Vergi sistemimizde ticari kazancın tespitinde dönemsellik ilkesinin cari olduğu, bu ilkeye ilişkin kurallar çerçevesinde kazancın hesap dönemleri itibarıyla tespit edileceği ve hesap döneminin genel olarak takvim yılı olduğu, ayrıca gelir veya giderin hangi döneme ilişkin olduğunu belirlemede de tahakkuk esasının benimsendiği”<sup>157</sup> ifadesiyle bu iki ilkeyi vurgulamıştır.

Özetle; sermaye şirketlerinde matrah saptanmasında Kurumlar Vergisi Kanunu'ndaki hükümlerden atıfla Gelir Vergisi Kanunu'nun ticari kazançla ilişkin hükümlerinin yanı sıra gelir ve giderlerle ilgili tahakkuk esası ve dönemsellik ilkelerinin de matrah tespitinde dikkate alınması gerekmektedir.

## 1. İndirilebilecek Giderler

Gider kavramı çoğu zaman maliyet veya harcama kavramları ile karıştırılmaktadır. Harcama bir varlığın iktisap edilmesi için yapılan fedakarlıkların parasal ifadesi iken gider harcama karşılığı elde edilen varlıkların kullanılan

---

<sup>156</sup> **Atabey, Tuncel**, *Gelir Vergisi Rehberi*, Gelirler Kontrolörleri Derneği, 2016, s.219-220.

<sup>157</sup> **Danıştay Büyük Genel Kurul Kararı**, E.2004/1, K.2004/1.

kısmıdır<sup>158</sup>. Maliyet ise bir malı ya da hizmeti satın almak veya üretmek için yapılan harcamalardır<sup>159</sup>.

Matrah tespitinde kanunen belirlenmiş giderlerin indirimine izin verilirken, maliyet veya harcama sermaye şirketlerinin kazançlarından indirilemez. Örneğin üretim hattında çalışan personele ödenen ücretler maliyet olduğundan matrahtan indirilemezken, diğer personele ödenen ücretler gider niteliğinde olduğundan matrahtan indirilebilir.

Matrah tespitinde safi kurum kazancına ulaşmak için daha önce de belirttiğimiz gibi sermaye şirketlerinin gayri safi kazancından indirebileceği giderler Gelir Vergisi ve Kurumlar Vergisi Kanunlarında “indirilecek giderler” başlığı altında hüküm altına alınmıştır. Ancak matrah tespitinde indirilebilecek giderler bununla sınırlı değildir. Sermaye şirketlerinin beyannamelerinde ayrıca göstererek indirebilecekleri giderler, zarar indirimi ve diğer kanunlarda yer alan indirimler de ayrı başlıklar altında incelenecektir.

---

<sup>158</sup> **Yaz, Dursun Ali**, *Vergide Doğru Bilinen Yanlışlar*, 1. Baskı, İstanbul, Maliye Hesap Uzmanları Derneği, 2011, s. 24.

<sup>159</sup> **Dönmez, Ömer**, *Kavram Teori Ve Politikalar, Gazi Kitabevi*, 11. Baskı, Ankara, 2015, s. 812.



### a. Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunlarında İndirilecek Giderler

Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunlarına göre indirimi kabul edilen giderler, GVK'nın 40. maddesi ve KVK'nın 8. maddesinde hüküm altına alınmıştır. GVK'nın 40. maddesi uyarınca indirilebilecek giderler şu şekildedir:

GVK'nın 40. maddesinin 1. bendinde ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için yapılan genel giderler hüküm altına alınmıştır. Bu giderler; şirketin ticari faaliyetini ilgilendiren her türlü gideri kapsar. Giderin kanunen kabul edilen gider olabilmesi için faaliyetin yürütülmesi nedeniyle yapılması gerekir<sup>160</sup>. Ayrıca harcamaların yapıldığı geliri doğuran olayın vergiye tabi bulunması, karşılığında gayri maddi bir kıymet iktisap edilmemiş olması ve VUK'a göre maliyete girecek giderlerden olmaması gerekir<sup>161</sup>.

Ticari faaliyetle gider arasındaki ilişki yargı kararlarında çeşitli şekillerde kurulmuştur. Danıştay'ın verdiği kararlarda; işin mahiyeti ve hacmi dikkate alınarak ticari kazancı elde edilmesi için yapıldığı anlaşılabilen harcamaların bu madde hükmüne göre gider kabul edilebileceği<sup>162</sup>, söz konusu giderlere ilişkin harcamaların

---

<sup>160</sup> Şenyüz - Yüce - Gerçek , *Türk Vergi Sistemi*, s. 24.

<sup>161</sup> Gürboğa, Erkan - Atabey, Tuncel - Vural, İrfan, *Vergi Rehberi* ,Gelirler Kontrolörleri Derneği, Ağustos 2014, s. 276.

<sup>162</sup> Danıştay 3. Dairesinin Kararı, E.1995/3640, K.1997/1937.

işletme varlığından karşılanması gerektiği<sup>163</sup>, yükümlü tarafından işle ilgili olduğu ispatlanamayan genel yönetim giderlerinin kazancın elde edilmesi ile ilgili uygun illiyet bağının bulunmadığı belirtilmiştir<sup>164</sup>.

Konuyu daha da açıklayıcı ele almak için diğer Danıştay kararları aşağıdaki gibidir:

“safı kazancın tespitinde indirilebilecek giderlerin, sınırsız olmadığı, dolayısıyla yapılan giderin, sağlanan kazançla arasında dolaysız olmayan ve işin gerekliliğini aşmayan nev'iden bir harcama olması gerektiği”<sup>165</sup>

“şirketin taşeronlarının personeline ilişkin yemek giderleri taşeronların ticari kazancının elde edilmesine ilişkin bir gider olup, davacı şirketin ticari kazancı ile doğrudan ilgisi olmadığı gibi kazancın elde edilmesi ve idamesi için zorunlu giderlerden sayılmayacağından giderlerden çıkarılarak matraha eklenmesinde hukuka aykırılık bulunmadığı”<sup>166</sup>

“Şirket ortaklarının kendilerine ait ve işle ilgili olmayan yemek içki ve eğlence ile turistik yerde konaklama bedelinin gider yazılması, şirketin yüksek cirosu içinde

---

<sup>163</sup> **Danıştay 3. Dairesinin Kararı**, E.1992/1503, K.1993/1136.

<sup>164</sup> **Danıştay 4. Dairesinin Kararı**, E.2010/5015, K.2011/10078; **Danıştay 4. Dairesinin Kararı**, E.2009/5447, K.2010/4903.

<sup>165</sup> **Danıştay 4. Dairesinin Kararı**, E.2008/2696, K.2008/4231.

<sup>166</sup> **Danıştay 4. Dairesinin Kararı**, E.2002/3546, K.2004/1940.

giderin çok cüz' i kalması nedeniyle, kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için yapılan zaruri gider olarak kabulü gerekir.”<sup>167</sup>

“Firmada çalışan işçilerin çocuklarının toplu halde sünnet ettirildiği ve buna ilişkin giderlerin de firma tarafından karşılandığı ve ayrıca, sünnet olan çocuklar için yapılan giderler ile alınan hediyeler için yapılan harcamalar, söz konusu masrafların, ticari kazancın elde edilmesi ve idamesi için yapılması zorunlu masraflar olarak kabul edilemeyeceği gerekçesiyle, gider yazılması mümkün değildir.”<sup>168</sup>

Yukarıdaki Danıştay kararlarından da anlaşılacağı üzere şirketin ticari faaliyetini doğrudan veya dolaylı ilgilendiren, açıkça kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için yapılan giderler ancak GVK 40/1 kapsamında değerlendirilebilir.

Ayrıca konuyla ilgili başka bir husus da GVK 40/1’de kanun koyucunun yurt dışında iş yapan yükümlülerin belgeleyemedikleri harcamalarına karşılık olması amacıyla, ihracat, yurt dışında inşaat, onarma, montaj ve taşımacılık faaliyetlerinde bulunan yükümlülerin, genel giderlerine ilaveten bu faaliyetlerden döviz olarak elde ettikleri hasılatın binde beşini aşmamak şartıyla yurt dışındaki bu işlerle ilgili giderlerine karşılık olmak üzere götürü olarak hesapladıkları giderleri de indirebileceğini parantez içi hükümle belirtmesidir. İdare belgelenemeyen bu giderler

---

<sup>167</sup> Danıştay 4. Dairesinin Kararı, E.1995/1907, K.1996/198.

<sup>168</sup> Kızılot, *a.g.e.*, s. 1162.

için yine de kanıtlanmasını istemektedir<sup>169</sup>. Danıştay ise GVK 40/1. maddede hüküm altına alınan belgelenemeyen giderler için kanıt şartına bağlı olmaksızın gider olarak yazılabileceği görüşündedir<sup>170</sup>. Ancak gerçekten böyle bir gider yoksa söz konusu madde hükmü yükümlüler için her durumda matrahtan indirebilecekleri bir hak değildir<sup>171</sup>. İdare kanunda olmayan hususların kanunda varmış gibi düzenleyici işlemleriyle vergi yükünü değiştirme yoluna gitmiş, “verginin kanuniliği ilkesine” aykırı hareket etmiştir<sup>172</sup>.

GVK 40/2’de şirketlerde çalışan hizmetli ve işçilere ilişkin giderler hüküm altına alınmıştır. Çalışanlara iş yerinde sağlanan giyecek, yiyecek, tedavi ve ilaç giderleri vb. Türkiye’de bulunan sigorta şirketlerine veya tüzel kişilik sahibi emekli ve yardım sandıklarına ödenmiş olan sigorta primleri ve emekli aidatları, işverenler tarafından ücretliler adına belli şartlar dahilinde bireysel emeklilik sistemine ödenen katkı payları ile işverenlerce sendikalara ödenen aidatlar, söz konusu kanun hükmünde matrahtan indirilebilecek giderler olarak sayılmıştır.

---

<sup>169</sup> 194 Seri No’lu Gelir Vergisi Genel Tebliği, 07.03.1996 tarih ve 22573 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

<sup>170</sup> **Danıştay 4.Dairesinin Kararı**, E:2012/8339, K:2016/337; **Danıştay 4. Dairesinin Kararı**, E. 2006/358, K. 2007/791; **Danıştay 4. Dairesinin Kararı**, E. 2006/2738, K. 2007/610; **Danıştay 4. Dairesinin Kararı**, E.1994/4049, K.1994/5559.

<sup>171</sup> **Danıştay 3.Dairesinin Kararı**, E:2014/850, K:2015/10056.

<sup>172</sup> **Şenyüz, Doğan, Türk Vergi Sistemi Dersleri**, Ekin Kitabevi, 2. Baskı, Bursa, 2005, s. 82.

GVK 40/3. maddesinde şirketin ticari faaliyeti ile ilgili sözleşme, (ortaklığın faaliyet konusuna göre yapılan sözleşmeler)<sup>173</sup> mahkeme kararı (ödeme emri şeklinde olan mahkeme kararları)<sup>174</sup> veya kanun emrinden kaynaklanan zarar-zıyan ve tazminatlar da matrahtan indirilebilir. Ayrıca ekonomik hayatın normal akışı içerisinde ortaya çıkması muhtemel olan ve işin yapılması esnasında meydana gelen işle, tazminat ödenmesine sebep olan fiil arasında uygun bir illiyet bağının bulunması sözleşmeye, kanun emrine ve mahkeme kararına dayalı ödemelerin olmazsa olmaz ön koşuludur<sup>175</sup>.

Ancak yargı kararlarına göre; söz konusu giderin matrahtan indirilebilmesi için yükümlünün şahsi kusurundan kaynaklanmamış olması gerekmektedir. Örneğin; Danıştay, tüm tedbirler alınmasına karşın nakliye firmasının müşterisiyle yaptığı sözleşme çerçevesinde hasara uğrayan veya kaybolan mal ile ilgili ödediği tazminatı yükümlünün giderleştirilebileceği yönünde karar vermiştir<sup>176</sup>.

Şirket yönetiminin kusuru nedeniyle, gider yazılamayacak tazminatlar hakkındaki kararları da şu örneklerle açıklayabiliriz: Kanunların aradığı niteliklere sahip olmadığı halde, işletme sahiplerince istihdam edilen sürücünün neden olduğu

---

<sup>173</sup> **Danıştay 4. Dairesinin Kararı**, E.1972/1833, K.1973/2019.

<sup>174</sup> **Danıştay 4. Dairesinin Kararı**, E.1979/1833, K.1979/2429.

<sup>175</sup> **Dikmen, M. Burçin – Demir, Alper, İşle İlgili Ödenen Tazminatların Vergi Kanunları Karşısındaki Durumu**, Vergi Dünyası Dergisi, 2010, Sayı.347, s. 22.

<sup>176</sup> **Danıştay 4. Dairesinin Kararı**, E.1969/2568, K1970/4725.

kaza ile ilgili olarak ödenen tazminat; Ağır ve Tehlikeli İşler Tüzüğü'ne aykırı hareketi nedeniyle 18 yaşından küçük işçinin uğradığı kazadan dolayı mahkeme kararına dayanarak ödenen tazminat; işyerinde gerekli tedbirleri almamak suretiyle sebebiyet verilen iş kazası nedeniyle ödenen tazminat; çalışmakta iken meslek hastalığı veya geçirdiği iş kazası sonucu emekliye ayrılan işçiler ve bunların ölümünü müteakip de varisleri tarafından açılan davalarla ilgili olarak verilen kararda müessesenin kusurlu bulunarak tazminat ödemeye hükmolunması durumunda, mahkeme kararına göre işçilere ödenen tazminatın müessesenin kusurlu bulunduğu orana tekabül eden kısmı örnek olarak verilebilir<sup>177</sup>.

GVK'nın 40/4. maddesine göre; seyahat ve ikamet giderleri, ticari işletmenin faaliyetleri ile ilgili geçici veya devamlı görevler söz konusu olduğunda ve söz konusu görevin amacı, mahiyeti ve yapılan giderlerle olan ilişkisi ile orantılı olmak koşuluyla gider yazılabilir. Yükümlüler seyahat ve ikamet harcamalarını giderleştirme hususunda GVK md.40/4'e istinaden "gerçek gider" ya da GVK md.24/2'ye istinaden "harcırah" yöntemini seçebilirler ancak her iki yöntemin aynı anda seçilme imkânı bulunmamaktadır. Zira gerçek gider yöntemini seçen ve seyahat ve ikamet harcamalarını belgelere dayanarak gider yazan bir yükümlü eğer seyahate çıkan kişiye

---

<sup>177</sup> Öztürk, Bünyamin – Özer, Mustafa, *Kurumlar Vergisi Rehberi*, Maliye ve Hukuk Yayınları, 2. Baskı, 2002, s. 128.

bir de harcırah ödemesinde bulunursa bu ödeme ücret ödemesi sayılacak ve GVK md.40/1'e göre genel gider olarak dikkate alınacaktır<sup>178</sup>.

Danıştay kararlarında konuya ilişkin işle açıkça ilgisi olmayan veya meslek örgütlerince turistik amaçlı yapılan seyahatlerin gider olarak indirilemeyeceği<sup>179</sup>, şirket yönetim kurulu üyelerinin yurtdışı tatillerinin ticari faaliyetle ilgisi bulunmadığından gider olarak yazılamayacağı<sup>180</sup>, işle ilgisi bulunmayan (eş, çocuk vs.) kişilerin masraflarının gider yazılamayacağı<sup>181</sup>, tüm ticari ilişkileri yurt içinde bulunan şirketin yönetim kurulu başkanının yurt dışı seyahatinin işle ilgili olduğunun kabulünün mümkün olmadığı<sup>182</sup> şeklinde görüşler mevcuttur ki bunlar yapılan seyahatin işle uygun illiyet bağı bulunması gerektiği düşüncesini destekler niteliktedir.

GVK 40/5. maddesine göre; şirketler tarafından yapılan araç kiralama giderleri veya şirketlere ait olan ve işte kullanılan taşıtlar için yapılan (tamir, bakım, kasko vb.) harcamalar kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınabilir. Bir diğer deyim olan taşıtın "işte kullanılması" ile ise ticari işletmenin uğraş alanını oluşturan faaliyetin/faaliyetlerin yürütülmesi için zorunlu olan herhangi bir işte kullanıldığı ve

---

<sup>178</sup> **Yalçın, Hasan**, *Ticari Kazanç, Kurum Kazancı ve Serbest Meslek Tespitinde Giderler*, HSY Audit Yayınları, 5. Baskı, 2011, s. 361-362.

<sup>179</sup> **Danıştay 13. Dairesinin Kararı**, E.1976/39, K.1976/2244; **Danıştay 4. Dairesinin Kararı** E.1968/6140, K.1970/1727.

<sup>180</sup> **Danıştay 3. Dairesinin Kararı**, E.1994/2832 K.1995/3988.

<sup>181</sup> **Danıştay 4. Dairesinin Kararı**, E.1979/2013 K.1980/849.

<sup>182</sup> **Danıştay 3. Dairesinin Kararı** E.1990/709 K.1992/886.

ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesinde doğrudan ya da dolaylı olarak katkı yaptığı durumlar ifade edilebilir<sup>183</sup>.

Danıştay'ın konuya ilişkin bir kararında şirket aktifine kayıtlı olmasına rağmen özel işlerde de kullanılan aracın bir kısım giderlerinin indirilemeyeceğini belirtilmiştir<sup>184</sup>. Diğer bir kararda ise giderleri indirilebilecek araçların şirketin aktifine kayıtlı olması gerektiği belirtilmiştir<sup>185</sup>. Ancak Danıştay'ın bu konudaki genel görüşü şirketin aktifine kayıtlı olmasa dahi işle ilgili olan araç giderlerinin indirilebilmesi gerektiği yönündedir. Danıştay bu giderleri GVK md. 40/1'e göre şirketin ticari faaliyeti ile ilgili gider olarak değerlendirmiştir<sup>186</sup>.

Görüldüğü üzere şirketin aktifine kayıtlı veya kiralama yoluyla elde edilen araçların işletmenin faaliyeti ile ilgili giderlerinin indirilmesi esastır. Ancak her durumda işle ilgili olan araç giderleri GVK md. 40/1'e göre gider olarak indirilebilecektir.

---

<sup>183</sup> **Yerci, Cahit**, *Ticari Kazancın Saptanmasında Taşıtlı Harcamaları*, Vergi Sorunları Dergisi, 2009, S: 246.

<sup>184</sup> **Danıştay 4. Dairesinin Kararı**, E.1997/1667 K.1998/2549.

<sup>185</sup> **Danıştay 3. Dairesinin Kararı**, E.1999/3531 K.2000/3335.

<sup>186</sup> **Danıştay 3. Dairesinin Kararı**, E. 2008/3741 K. 2011/1613; **Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu Kararı**, E. 1997/385 K. 1998/459; **Danıştay 3. Dairesinin Kararı**, E.1999/1875 K.2000/3855.



İşletmeyle ilgili muamelelere ilişkin aynı vergi (bina, arazi, gider, istihlak, damga, belediye vergileri) ve harçlar GVK md. 40/6'ya göre ticari kazancın tespitinde indirilebilecek giderler arasında sayılmıştır. Adı geçen vergi, harç ve resimlerin gider yazılabilmeleri için ödenmeleri şart değildir, tahakkuk etmeleri yeterlidir<sup>187</sup>.

Ancak, Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu'nun 14. maddesi hükmü uyarınca (I) ve (IV) sayılı tarifelerde sayılan taşıtlar (binek otomobili, panel vb.) için ödenen vergiler ise gider olarak dikkate alınamayacaktır. Ayrıca motorlu taşıtlar vergisine ait vergi ziyayı cezası ile gecikme zammının da gider yazılması mümkün değildir<sup>188</sup>.

GVK 40/7. maddesinde yer alan VUK'un 313. maddesinde hüküm altına alındığı gibi işletmede bir yıldan fazla kullanılan ve yıpranmaya, aşınmaya veya kıymetten düşmeye maruz bulunan, işletme envanterine dahil bulunan iktisadi kıymetlerin amortisman olarak ayrılan giderleri de matrahtan indirilebilecek giderlerdendir.

İktisadi kıymetin işletmede bir yıldan fazla kullanılması amortisman ayrılmasının şartlarından bir tanesidir. İşletmede bir yıldan fazla kullanılması mümkün

---

<sup>187</sup> Yalçın, *a.g.e.* s.407.

<sup>188</sup> Gürboğa - Atabey - Vural, *a.g.e.* , s. 280.

olmayan kıymetler, değerleri ne kadar yüksek olursa olsun amortismanına tabi tutulmadan ilgili yılda zarar kaydedilirler<sup>189</sup>.

Kıymetin amortismanına tabi tutulabilmesi için gerekli olan bir diğer şart, yıpranma, aşınma ve değerden düşmeye maruz bulunmadır. İşletmede bir yıldan fazla kullanılacak nitelikte olmasının yanında, zaman içerisinde yıpranma, aşınma ve değerden düşmeye maruz kalmayacak, boş arazi ya da arsa gibi kıymetler için amortisman ayrılması söz konusu değildir. Amortisman ayrılmasında bir diğer şart ise kıymetin envantere dâhil olmasıdır. Envantere dâhil olma ise, iktisadi kıymetin hem fiilen işletmenin tasarrufunda bulunması hem de envantere kaydedilmiş olmasını ifade eder<sup>190</sup>.

Danıştay'ın amortisman olarak ayrılan giderlerle ilgili; işletmenin aktifine kayıtlı demirbaşları için kullanılmasalar dahi amortisman ayrılması gerektiği<sup>191</sup>, kullanıma hazır hale gelmeyen iktisadi kıymet için amortisman ayrılmaması gerektiği<sup>192</sup>, bir yıldan fazla kullanılması söz konusu olmayan gayri maddi hakka amortisman ayrılamayacağı<sup>193</sup>, bunun yanı sıra bir yıldan fazla kullanılması söz konusu olan bir bankanın duvarına asılacak tablonun amortismanına tabi tutulmak

---

<sup>189</sup> **Özbalcı**, *a.g.e.*, s. 792.

<sup>190</sup> **Özbalcı**, *a.g.e.*, s. 793.

<sup>191</sup> **Danıştay 4. Dairesinin Kararı**, E.1994/5317, K.1995/3535.

<sup>192</sup> **Danıştay 3. Dairesinin Kararı**, E.1997/2368, K.1999/861.

<sup>193</sup> **Danıştay 3. Dairesinin Kararı**, E.1995/2419, K.1996/1334.

suretiyle gider yazılabileceği<sup>194</sup>, kredi alacaklarının tahsili için bankanın edinmek ve 3 yıl içinde elden çıkarmak zorunda kaldığı gayrimenkullerin aktifte kaldıkları süre içinde amortismanına tabi tutulması gerektiği<sup>195</sup>, tamir ve bakım giderlerinin kasa veya motorun yenisiyle değiştirilmesi ya da alımında mevcut olmayan yeni bir tertibatın eklenmesi olmayıp, faturaların incelenmesinden de görüleceği üzere yapılan masrafın, kamyonun çalışmasını temin etmek amacıyla mekanik aksama ilişkin zorunlu giderlere yönelik olduğu için amortismanına tabi tutulamayacağı<sup>196</sup> yönünde kararları mevcuttur.

Sermaye şirketleri , ihtiyaç fazlası malları toplayıp yardıma muhtaç insanlara ulaştırma faaliyetinde bulunan (gıda bankacılığı) dernek ve vakıflara bağışladıkları gıda, temizlik, giyecek ve yakacak maddelerinin maliyet bedelini de kurum kazancından indirebilirler (GVK md. 40/10).

Türkiye İş Kurumu tarafından düzenlenen işbaşı eğitim programlarından faydalananlara, programı yürüten şirketler tarafından fiilen ödenen tutarlar da matrahtan indirilebilecek giderler arasındadır. (Bu kapsamda işverenler tarafından ticari kazancın tespitinde ücretle ilişkilendirilmeksizin her bir katılımcı itibarıyla

---

<sup>194</sup> **Danıştay 4. Dairesinin Kararı**, E.1994/3132, K.1995/1616.

<sup>195</sup> **Danıştay 4. Dairesinin Kararı**, E.1992/3388, K.1993/457.

<sup>196</sup> **Danıştay 4. Dairesinin Kararı**, E. 2009/7183, K. 2012/1490.

indirim konusu yapılacak tutar aylık olarak asgari ücretin brüt tutarının yarısını aşamaz.)<sup>197</sup>.

Yukarıda da ifade ettiğimiz gibi, sermaye şirketlerinin KVK'ya göre matrahtan indirebilecekleri giderler 8. madde de hüküm altına alınmıştır. İlk olarak söz konusu madde de sermaye şirketlerinin ihraç etikleri menkul kıymetlere ilişkin tüm giderlerin hasıllattan indirilebileceğini hüküm altına alınmıştır. Söz konusu giderlere; senetlerin kağıt ve basım giderlerini, mahkeme, noter ve diğer tasdik ve tescil giderleri, damga vergisi ve ihraç dolayısıyla ödenen sair harç ve resimleri, ihraç dolayısıyla bankalara verilen komisyonları, hisse ve tahvil senetlerinin borsaya kaydı için yapılan giderleri örnek olarak verilebilir.

Ancak emisyon primleri için durum farklıdır. Emisyon primleri, anonim şirketlerin kuruluşlarında veya sermaye artışı sırasında çıkarılan payların itibari değeri üzerinde bir bedelle satılması ile elde edilen kazançlardır. Bu kazançlar kurumlar vergisinden istisna olduğundan, bu kapsama giren menkul kıymet ihraç giderlerinin sadece söz konusu istisna kazanç tutarının tespitinde indirim olarak dikkate alınması mümkündür. Ancak kurumlar vergisine tabi diğer kazançlardan indirilmesi mümkün değildir<sup>198</sup>.

---

<sup>197</sup> 23.04.2015 tarih ve 29335 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 6645 sayılı Kanun'un 9. Maddesiyle GVK'ya eklenen bent.

<sup>198</sup> **Vural**, *a.g.e.*, s. 100.

KVK'nın 8/1-b maddesine göre ise sermaye şirketlerinin kuruluşları sırasında yapılan; iş ve piyasa araştırması, ana sözleşmenin hazırlanması, kuruluşla ilgili seyahat giderleri, kuruluş genel kurul toplantılarının yapılması, tanıtma ve reklam, fizibilite çalışmaları gibi kuruluş ve örgütlenmeye ilişkin bir takım giderlerin kurum kazancından indirilebilmesi mümkündür<sup>199</sup>. Ayrıca kanun koyucunun sermaye şirketlerinin kuruluş ve örgütlenmeleri ile ilgili bu giderler için VUK'da kayıtlı değeri üzerinden beş yıl süreyle amortisman ayırarak itfa edebilme imkânı da vermiştir (VUK md.326).

KVK'nın 8/1-c maddesine göre de sermaye şirketlerinin genel kurul toplantıları için yapılan harcamalar ile birleşme, devir, bölünme, fesih ve tasfiye aşamalarında bu türen yapılan giderlerin kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınabileceği düzenlenmiştir. Ancak sermaye şirketlerinin genel kurul toplantıları için yapılan harcamalar sınırsız değildir. Bu harcamalar ilan, posta, davetiye basımı, toplantı salonu kiralama gibi giderlerdir. Ortakların genel kurul toplantılarına katılma nedeniyle yaptıkları seyahat ve konaklama giderleri ortakların kuruma koydukları sermayelerinin idaresi ile ilgili giderler olduğundan bu giderler doğrudan şirketi ilgilendiren giderler olarak kabul edilemez<sup>200</sup>.

---

<sup>199</sup> Şenyüz - Yüce - Gerçek , *Türk Vergi Sistemi*, s. 165.

<sup>200</sup> Şenyüz, *a.g.e.*, s. 309. **Danıştay 4. Dairesinin Kararı**, E.2008/2696, K.2008/4231; **Danıştay 4. Dairesinin Kararı**, E.1969/2326, K.1969/3270.

Bir diğer düzenlemeyle; sermayesi paylara b6l6nm6ř komandit şirketlerde komandite ortağın kâr hissesinin, kurum kazancının tespitinde gider olarak indirilebileceği h6k6m altına alınmıştır (KVK md. 8/1-ç). Sermayesi paylara b6l6nm6ř komandit şirketlerde kurumlar vergisi matrahı, şirket kazancından, komandite ortaklara d6şen pay dışında kalan tutardır. Komandite ortakların şirket kârından aldıkları pay, GVK'nın 37. maddesi h6km6 uyarınca şahsi ticari kazanç h6km6nde olduğundan gelir vergisine tabidir. Bu nedenle, s6z konusu payın şirket b6nyesinde ayrıca kurumlar vergisine tabi tutulmaması için komandite ortağın kâr hissesi gider olarak hasılattan indirilebilecektir.

KVK'nın 8/1-d maddesinde ise sermaye şirketi olarak kurulmaları zorunlu olan katılım bankalarınca katılma hesabı karşılığında 6denen kâr payları kurum kazancından indirilecek giderler arasında sayılmıştır. 6te yandan, katılım bankalarının faizsiz olarak kredi temin etmeleri karşılığında yaptıkları kâr payı 6demeleri, finansman gideri niteliğinde olduğundan s6z konusu giderlerin Gelir Vergisi Kanununun 40 ncı maddesinin (1) numaralı bendi uyarınca gider olarak dikkate alınabileceği tabiidir.

Son olarak KVK'nın 8/1-e maddesinde ise genelde sermaye şirketi olarak kurulan, sigorta ve reas6rans şirketlerinde bilanço g6n6nde h6km6 devam eden sigorta s6zleşmelerine ait ayrılacak teknik karşılıkların bent metninde yer alan hesaplama ve şartlar dikkate alınarak kurum kazancından indirim konusu yapılabileceği h6k6m altına alınmıştır.

## **b. İndirilecek Giderlere İlişkin Diğer Kanunlarda Yer Alan Hükümler**

Şirketlerin indirebilecekleri giderlerle ilgili yalnızca KVK ve GVK'da hükümler yoktur. Vergi Usul Kanunu ve Katma Değer Vergisi Kanunu'na göre de şirketlerin vergi matrahlarından indirebilecekleri giderler düzenlenmiştir.

Vergi Usul Kanunu'nun 269. maddesine göre iktisadi işletmelere dahil gayrimenkuller, tesisat, makineler, gemiler, diğer taşıtlar ve gayri maddi hakların maliyet bedeli ile değerlendirilebileceği hüküm altına alınmıştır. Yükümlülerin; noter, mahkeme, kıymet takdiri, komisyon ve tellaliye giderleri, emlak alım ve özel tüketim vergilerini maliyet bedeline ithal etmekte veya genel giderler arasında göstermekte serbest oldukları hüküm altına alınmıştır (VUK md.270). Dolayısıyla söz konusu harcamaların, doğrudan gider olarak dikkate alınması mümkündür. Örnek vermek gerekirse, satın alınan bir taşıt için ödenen özel tüketim vergisi, söz konusu taşıtın maliyet bedeline eklenerek VUK hükümleri çerçevesinde amortisman yoluyla itfa edilebilir. Ancak bu bir zorunluluk olmayıp, söz konusu ÖTV tutarı ilgili olduğu dönemde gider olarak da dikkate alınabilir<sup>201</sup>.

Ayrıca şirketlerin ticari faaliyetleri ile ilgili herhangi bir alacağı mahkeme kararı veya kanıtlayıcı bir belgeyle tahsili imkânsız hale gelirse bu alacak "değersiz alacak" olarak gider kaydedilebilir (VUK md. 322).

---

<sup>201</sup> Gürboğa - Atabey - Vural, *a.g.e.*, s. 706.

VUK md. 323'e göre şirketlerin ticari faaliyetleri ile ilgili, dava veya icra safhasında bulunan alacakları ile yapılan protestoya veya yazı ile bir defadan fazla istenilmesine rağmen ödenmemiş olan dava ve icra takibine değmeyecek derecede küçük alacakları şüpheli alacaklardır. Bu alacaklar için hesaben ayrılan meblağlara şüpheli alacak karşılıkları denir. Ayrılan bu karşılığa ilişkin gider, kurum kazancının tespitinde indirilebilecektir (VUK md.323). Alacakların şüpheli hale geldiği tarihte ayrılma zorunluluğu yoktur. Önemli olan alacağın maddede gösterilen niteliklere sahip olup olmadığı hususudur. Dönemin değişmesiyle alacak şüpheli olma niteliğini kaybetmez<sup>202</sup>.

VUK'a göre indirilebilecek giderlerden biri de reeskont faiz gideridir. Dönemsellik ilkesi gereği; şirketler senede bağlı vadeli alacak ve borçları için hesap döneminin son günündeki gerçek değerine indirilmesi işlemine reeskont denir. İşletmenin aktifine kayıtlı alacak senetlerinin reeskonta tabi tutulması sonucu hesaplanacak reeskont faiz gideri kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınabilecektir (VUK md. 281-285).

Katma Değer Vergisi Kanunu madde 29'a göre ise sermaye şirketleri vergiye tabi işlemler üzerinden hesapladıkları katma değer vergilerinden, yüklendikleri katma değer vergisini indirim konusu yapabilmektedirler. KDV Kanunu'nun 30. maddesinde ise yüklenen vergilerin bir kısmının indirim konusu yapılamayacağı belirtilmiştir.

---

<sup>202</sup> **Danıştay 4.Dairesinin Kararı**, E.2010/3320, K.2014/805.



Söz konusu madde uyarınca indirim konusu yapılamayacak katma değer vergileri şunlardır<sup>203</sup>:

a- Vergiye tabi olmayan veya vergiden istisna edilmiş bulunan malların teslimi ve hizmet ifası ile ilgili alış vesikalarında gösterilen veya bu mal ve hizmetlerin maliyetleri içinde yer alan katma değer vergisi,

b- Faaliyetleri kısmen veya tamamen binek otomobillerinin kiralanması veya çeşitli şekilde işletilmesi olanların bu amaçla kullandıkları hariç olmak üzere işletmelere ait binek otomobillerin alış vesikalarında gösterilen katma değer vergisi,

c- Deprem, sel felaketi ve Maliye Bakanlığı'nın yangın sebebiyle mücbir sebep ilan ettiği yerlerdeki yangın sonucu zayi olanlar hariç olmak üzere, zayi olan mallara ait katma değer vergisi<sup>204</sup>,

d- Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunlarına göre kazancın tespitinde indirimi kabul edilmeyen giderler dolayısıyla ödenen katma değer vergisi,

---

<sup>203</sup> Vural, *a.g.e.*, s. 104-105.

<sup>204</sup> Danıştay 9. Dairesinin Kararı, E. 2009/1462, K.2011/154.

KDVK ‘da bunların gelir veya kurumlar vergisi matrahlarının tespitinde gider veya maliyet unsuru olarak dikkate alınabileceği belirtilmiştir (KDVK md. 58)<sup>205</sup>.

### **c. Zarar Mahsubu**

Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 9. maddesi hükümlerine göre sermaye şirketleri, belli şartlar altında, ticari faaliyetlerinden kaynaklanan geçmiş yıl zararlarını, devralınan veya bölünen kurumların zararlarını ve yurt dışı faaliyetlerden kaynaklanan zararlarını kurum kazancından mahsup edebilmektedirler.

Sermaye şirketlerinin kurum kazançlarından indirebilecekleri geçmiş yıl zararları beyannamede gösterilmek şartıyla<sup>206</sup>; en çok izleyen dönemden itibaren beş yıl indirebileceklerdir.

Ayrıca sermaye şirketleri devir veya tam bölünme hallerinde, devir halinde devralınan kurumların devir tarihi itibarıyla öz sermaye tutarını geçmeyen zararları ile tam bölünme işlemi sonucu bölünen kurumdaki öz sermayesinin devralınan tutarını geçmeyen ve devralınan kıymetle orantılı zararlarını kurum kazançlarından indirme imkânına sahiptirler.

---

<sup>205</sup> **Danıştay 9. Dairesinin Kararı**, E.2011/9047, K.2012/4254; **Danıştay 4. Dairesinin Kararı**, E.2010/792, K.2011/899.

<sup>206</sup> **Danıştay 4. Dairesinin Kararı**, E. 2010/1363, K. 2012/917; **Danıştay 4. Dairesinin Kararı**, E.1963/2969, K.1967/3982.

Yurt dışı faaliyetlerinden zarar doğması halinde ise, sermaye şirketleri 9. maddede belirtilen şartlar dahilinde yurt dışı zararlarını kurum kazançlarından indirilebileceklerdir. Ancak, kazançları Türkiye’de kurumlar vergisinden istisna edilen faaliyetlere ilişkin yurt dışı zararların mahsup imkanı yoktur. Buna göre, yurt dışı inşaat ve onarım işlerinden elde edilen kazançlar kurumlar vergisinden istisna edilmiş olduğundan, bu faaliyetlerden zarar doğması halinde, bu zararlar diğer faaliyetlerden elde edilen kazançlardan indirim konusu yapılamaz

#### **d. Beyannamelerinde Gösterilerek İndirilebilecek Giderler**

Kurumlar Vergisi Kanununun 10. maddesinde düzenlenmiş olan “diğer İndirimler” beyannamede gösterilmek şartıyla kurum kazancından indirilebileceklerdir. Burada yer alan indirimler esasen kazancın bulunması halinde beyanname üzerinden indirim konusu yapılan ve kazancın yetersiz olması nedeniyle AR-GE indirimi hariç sonraki yıllara devredilemeyen indirimlerdir.

AR-GE indirimini kanun koyucu araştırma ve geliştirme harcaması yapan sermaye şirketlerinin bu alandaki çabalarının desteklenmesi için yükümlülerin işletmeleri bünyesinde gerçekleştirdikleri münhasıran yeni teknoloji ve bilgi arayışına yönelik araştırma ve geliştirme harcamalarının kurumlar vergisi beyannamesinde ayrıca gösterilerek kurum kazancından indirilebilmesine olanak sağlayan bir düzenleme olarak yapmıştır. Bu düzenleme 15.07.2016 tarihli 6728 sayılı Kanunu'nun 58. maddesiyle; KVK 10\1-a maddesi hükmünden çıkarılarak, aynı kanunun 59. maddesiyle; 5746 sayılı Kanun'a yeni eklenen 3\A maddesinde hüküm altına

alınmıştır. Söz konusu maddede: "5520 sayılı Kanunun 10 uncu maddesi uyarınca kazancın tespitinde indirim konusu yapılır. " ifadesiyle 10. maddeye atıf yapılmıştır

207.

KVK md. 10'daki bir diğer indirim sponsorluk harcamaları ile ilgilidir. Söz konusu harcamalar ticari kazancın elde edilmesi ile doğrudan ilişkili olmayan veya ilişkisi ölçülemeyen, sosyal amacı öne çıkan harcamalardır. 3289 sayılı Gençlik ve Spor Genel Müdürlüğünün Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun ile 3813 sayılı Türkiye Futbol Federasyonu Kuruluş ve Görevleri Hakkında Kanun kapsamında yapılan sponsorluk harcamalarının; sözü edilen kanunlar uyarınca tespit edilen amatör spor dalları için tamamı, profesyonel spor dalları için %50'si kurumlar vergisi matrahının tespitinde, beyan edilen kurum kazancından indirilebilecektir.

KVK'nın 10 maddesinin c ve ç bentlerinde ise dayanışmayı, sivil toplum örgütlerini ve araştırma geliştirme faaliyetlerini teşvik etmek amacıyla kurumlar vergisi yükümlülerinin yapmış oldukları kanunlarda belirlenmiş bağışların belli bir kısmının kazançtan indirimine izin verilmektedir. Bunların Kurumlar Vergisi Kanunu'nda hükmolunanları genel nitelikli bağış ve yardımlar (kurum kazancının

---

<sup>207</sup> 09.08.2016 tarih ve 29796 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanan 6728 sayılı Yatırım Ortamının İyileştirilmesi Amacıyla Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun ile eklenen hükümler.

%5'i ile sınırlı), eğitim ve sağlık tesisleri ile dini tesislere ilişkin, kültür ve turizm amaçlı, doğal afetlere ilişkin, yükseköğretim kurumlarına yapılacak bağış ve yardımlar, Türkiye Kızılay Derneği'ne ve Türkiye Yeşilay Cemiyeti'ne yapılan bağış veya yardımlar olarak gruplandırılabilir. Bu derneklerin iktisadi işletmelerine yapılan bağışların indirilmesi mümkün değilken, iktisadi işletmeler tarafından bu derneklere yapılan bağışlar iktisadi işletmelerinin beyannamelerinde gösterilmesi şartıyla indirilebilir<sup>208</sup>.

Ayrıca e bendinde ise, Başbakanlıkça veya Bakanlar Kurulunca başlatılan yardım kampanyalarına makbuz karşılığı yapılan ayni ve nakdi bağışların tamamının da indirilebilmesi 10.09.2014 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan 6552 sayılı Kanun'un 92. maddesiyle eklenmiştir.

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 10. maddesine eklenen g bendi ile de VUK'un 325/A maddesine göre girişim sermayesi fonu olarak ayrılan tutarlar kurum kazancından indirim konusu yapılabilecektir. Vergi Usul Kanunu'na eklenen 325/A maddesi kurumlar vergisi yükümlülerine, girişim sermayesi yatırım ortaklıklarına sermaye olarak konulması veya girişim sermayesi yatırım fonu paylarının satın alınması amacıyla, ilgili dönem kazancından girişim sermayesi fonu ayırabilme imkânı getirmiştir.

---

<sup>208</sup> **Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu Kararı**, E.2013/385, K.2014/188.

Girişim sermayesi fonunun indirim konusu yapılabilmesi için; ilgili yılda ayrılan fon tutarının beyan edilen gelirin %10'unu, toplam fon tutarının ise öz sermayenin %20'sini aşmaması fonun ayrıldığı yılın sonuna kadar Türkiye'de kurulmuş veya kurulacak olan ve Sermaye Piyasası Kurulu'nun düzenleme ve denetimine tabi girişim sermayesi yatırım ortaklıklarına veya fonlarına yatırım yapılması gerekmektedir.

Kanunla Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 10'uncu maddesinin  bendi ile Türkiye'de yerleşmiş olmayan kişilerle, iş yeri, kanuni ve iş merkezi yurt dışında bulunanlara Türkiye'de verilen ve münhasıran yurt dışında yararlanılan mimarlık, mühendislik, tasarım, yazılım, tıbbi raporlama, muhasebe kaydı tutma, çağrı merkezi ve veri saklama hizmeti alanlarında faaliyette (şirketlerin ana sözleşmelerinde yazılı esas faaliyet konularından olmalı) bulunan hizmet işletmeleriyle ilgili bakanlığın izni ve denetimine tabi olarak eğitim ve sağlık alanında faaliyet gösteren ve Türkiye'de yerleşmiş olmayan kişilere hizmet veren işletmelerin münhasıran bu faaliyetlerinden elde ettikleri kazancın %50'sinin beyan edilen kurum kazancından indirilebileceği hüküm altına alınmıştır. Bu istisna kanun koyucu tarafından hizmet ihracını teşvik amacıyla düzenlenmiştir<sup>209</sup>.

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 10. maddesine eklenen h bendi ile 5378 sayılı Engelliler Hakkında Kanun'a Göre kurulan korumalı işyerlerinde istihdam edilen ve iş gücü piyasasına kazandırılmaları güç olan zihinsel veya ruhsal engelli çalışanlara

---

<sup>209</sup> Öner, E., *Türk Vergi Sistemi*, s .188.

yapılan ücret ödemelerinin %100'ü oranında korumalı işyeri indirimi kurum kazancından indirilebilir<sup>210</sup>.

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 10. maddesinin birinci fıkrasının 1 bendinde, finans, bankacılık ve sigortacılık sektörlerinde faaliyet gösteren kurumlar ile kamu iktisadi teşebbüsleri hariç olmak üzere sermaye şirketlerinin ilgili hesap dönemi içinde, ticaret siciline tescil edilmiş olan ödenmiş veya çıkarılmış sermaye tutarlarındaki nakdi sermaye artışları veya yeni kurulan sermaye şirketlerinde ödenmiş sermayenin nakit olarak karşılanan kısmı üzerinden TCMB tarafından indirimden yararlanan yıl için en son açıklanan bankalarca açılan TL cinsinden ticari kredilere uygulanan ağırlıklı yıllık ortalama faiz oranı dikkate alınarak, ilgili hesap döneminin sonuna kadar hesaplanan tutarın %50'sinin, kurumlar vergisi matrahının tespitinde kurumlar vergisi beyannamesi üzerinde ayrıca gösterilmek şartıyla, kurum kazancından indirim konusu yapılabileceği hüküm altına alınmıştır<sup>211</sup>.

Ayrıca, Teknoloji Bölgeleri Geliştirme Kanunu'nun geçici 4. maddesi hükmüne göre: 31.12.2023 tarihine kadar uygulanmak üzere, bölgede faaliyette bulunanlara Bakanlık tarafından uygun görülen alanlarda gerçekleştirecekleri projelerinin finansmanında kullanılmak üzere gelir ve kurumlar vergisi yükümlüleri tarafından

---

<sup>210</sup> 19.02.2014 ve 28918 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 6518 sayılı Kanun ile KVK'ya eklenmiştir.

<sup>211</sup> 07.04.2015 tarih ve 29319 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan ve 6637 sayılı Kanun'un 8'inci maddesiyle KVK'ya eklenmiştir.

sağlanan sermaye destekleri, beyan edilen gelirin veya kurum kazancının yüzde onunu ve öz sermayenin yüzde yirmisini aşmamak üzere, 31.12.1960 tarihli ve 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 89'uncu maddesi uyarınca ticari kazancın ve 13.6.2006 tarihli ve 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 10 uncu maddesine göre kurum kazancının tespitinde indirim konusu yapılır. İndirim konusu yapılacak tutar yıllık olarak 500.000 Türk lirasını aşamaz<sup>212</sup>.

Diğer kanunlarda geçen sermaye şirketlerinin matrahlarında indirebilecekleri bağış ve yardımlar ise Sosyal Yardımlaşmayı ve Dayanışmayı Teşvik Fonu'na veya bu fona ilişkin vakıflara yapılan bağış ve yardımlar<sup>213</sup>, afetzedelere yapılacak bağış ve yardımlar, sekiz yıllık kesintisiz eğitim için yapılan bağış ve yardımlar<sup>214</sup>, TÜBİTAK'a yapılan bağış ve yardımlar<sup>215</sup>, üniversitelere ve ileri teknoloji enstitülerine yapılan bağış ve yardımlar<sup>216</sup>, Sosyal Hizmetler ve Çocuk Esirgeme Kurumu'na yapılan bağışlar<sup>217</sup>, Atatürk Kültür, Dil ve Tarih Yüksek Kurumu'na yapılacak bağış ve yardımlar<sup>218</sup>, Gülhane Askeri Tıp Akademisi'ne yapılacak bağış ve

---

<sup>212</sup> 26/02/2016 tarih ve 29636 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 6676 sayılı Kanun'un 15. md. TBGK'ya eklenmiştir.

<sup>213</sup> 3294 sayılı Sosyal Yardımlaşma ve Dayanışmayı Teşvik Kanunu Md.9.

<sup>214</sup> 7269 sayılı Umumi Hayata Müessir Afetler Dolayısıyla Alınacak Tedbirlerle Yapılacak Yardımlara Dair Kanun Md.45.

<sup>215</sup> 278 sayılı Türkiye Bilimsel ve Teknik Araştırma Kurumu Kurulması Hakk. Kanun Md.13.

<sup>216</sup> 2547 sayılı Yüksek Öğretim Kanunu Md. 56/b.

<sup>217</sup> 2828 sayılı Sosyal Hizmetler ve Çocuk Esirgeme Kurumu Kanunu Md.20/b.

<sup>218</sup> 2876 sayılı Atatürk Kültür Dil ve Tarih Yüksek Kurumu Kanunu Md.101.



yardımlar<sup>219</sup>, milli ağaçlandırma ve erozyon kontrolü harcamaları<sup>220</sup>, EXPO 2016 Antalya Ajansı'na yapılan her türlü nakdi ve aynı bağış ve yardımlar ile sponsorluk harcamalarıdır<sup>221</sup>.

## 2. Kabul Edilmeyen İndirimler

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun "Kabul edilmeyen indirimler" başlıklı 11. maddesinde, kurumlar vergisi matrahının hesaplanması sırasında matrahtan indirilmesine izin verilmeyen giderler GVK'nın gider kabul edilmeyen ödemelerle ilgili 41. maddesine paralel olarak düzenlenmiştir. Bununla beraber, GVK'nın 41. maddesinin son fıkrasında, paylı komandit şirketlerin komandite ortaklarının teşebbüs sahibi sayılacakları belirtilmiş ve böylelikle maddede düzenlenen indirilemeyecek giderlerden bazılarının paylı komandit şirketler açısından uygulanabilmesi sağlanmıştır. Buna göre, paylı komandit şirketlerin komandite ortaklarının kendileri ile aile fertlerine yapılacak bir takım ödemelerin kurum hasılatından indirilmesi mümkün olmayacaktır. Dolayısıyla, GVK'nın 41. maddesinde yer alan giderler kurumlar vergisi yükümlüleri arasında işlerliğini, sadece paylı komandit şirketlerde

---

<sup>219</sup> 2955 sayılı Gülhane Askeri Tıp Akademisi Kanunu md.46/b.

<sup>220</sup> 4122 sayılı Milli Ağaçlandırma ve Erozyon Kontrolü Harcamaları Md. 12.

<sup>221</sup> 6358 sayılı EXPO 2016 Antalya Kanunu Md. 17.

komandite ortakların kendileri ile aile fertlerine yapılacak ödemelerin kurum hasılatından indirilememesinde göstermektedir<sup>222</sup>.

Kanunen gider kabul edilmeyen giderler kazanç tespiti yapılırken, , hâsılattan düşülmüşse, bunların yeniden kurum kazancına ilave edilmesi gerekir. Kanunen kabul edilmeyen giderlerin matraha eklenmesiyle amaçlanan, var olan vergi matrahını korumaktır<sup>223</sup>.

Diğer yandan, sermaye şirketlerinin indiremeyecekleri giderlerle ilgili diğer kanunlarda da düzenlemeler bulunmaktadır. Bu kanuni düzenlemelere aşağıda ayrı bir başlık altında değinilmiştir.

#### **a. Kurumlar Vergisi Kanunu Uyarınca Kabul Edilmeyen İndirimler**

Bu konu başlığı altında işleyeceğimiz kabul edilmeyen indirimler Kurumlar Vergisi Kanunu 11. maddesinde on bir bent halinde hüküm altına alınmıştır. İlk olarak öz sermaye üzerinden ödenen ve hesaplanan faizlerin indirilemeyeceği hükmü yer almaktadır. Şirketlerin ortak veya sahiplerinin, işletmeye koydukları sermayenin kâr payı haricinde nemalandırılmasının mümkün olmaması esasına dayanan kanuni

---

<sup>222</sup> Vural, *a.g.e.*, 106.

<sup>223</sup> Şenyüz - Yüce - Gerçek , *Türk Vergi Sistemi*, s. 157.

düzenlemeye göre sermaye üzerinden faiz hesaplanıp tahakkuk ettirildiğinde veya ödendiğinde söz konusu faizlerin gider olarak hasılattan indirilmesi mümkün değildir<sup>224</sup>.

11. maddenin b ve c bentlerinde ise; detaylı olarak anlatımlarını “vergi güvenlik müesseseleri” bölümüne bıraktığımız “örtülü sermaye” üzerinden ödenen veya hesaplanan faiz, kur farkları ve benzeri giderleri ile “transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak kazanç dağıtımı” hüküm altına alınmıştır.

Aynı maddenin ç bendinde ise: “her ne şekilde ve isimle olursa olsun ayrılan yedek akçeler matrahtan indirilemez” hükmü yer almaktadır. Zaten bunlar şirket bünyesinde elde edilen kazancın dağıtılmayıp alıkonulan kısmı olup gider niteliği taşımazlar. Yedek akçeler ister ihtiyari ister kanuni olsun vergi matrahından indirilemez<sup>225</sup>. Ayrıca parantez içi hükmü ile Türk Ticaret Kanunu’na, kurumların kuruluş kanunlarına, tüzüklerine, ana statülerine veya sözleşmelerine göre safi kazançtan ayırdıkları tüm yedek akçeler ile 5411 sayılı Bankacılık Kanununa göre ayrılan genel karşılıkların indirimi mümkün bulunmamaktadır. Öte yandan, 5411 sayılı Kanuna göre ayrılan özel karşılıklar, kurum kazancının tespitinde indirilecek

---

<sup>224</sup> **Danıştay 4. Dairesinin Kararı**, E.1968/721, K. 1972/4468, söz konusu kararda Danıştay: “öz sermaye üzerinden yapılan faiz ödemelerinin tesis maliyetine eklenerek amortisman ayrılması halinde amortismanların gider olarak kabul edilemeyeceği kararını” vermiştir.

<sup>225</sup> **Öner, E.**, *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi*, s. 404.

gider olarak dikkate alınabilecektir. Bankacılık Kanunu'na göre ayrılan özel karşılıklar ise bankalarca gider yazılabilecektir.

Ayrıca 11 maddenin d bendinde şirketlerin hesaplanan kurumlar vergisi ile her türlü para cezaları, vergi cezaları ve gecikme zamları faizlerinin vb. vergi matrahlarından indiremeyecekleri düzenlenmiştir.

Aynı maddenin e bendine göre ise; kanunlarla veya kanunların verdiği yetkiye dayanılarak tespit edilen hadler saklı kalmak kaydıyla, menkul kıymetlerin itibari değerlerinin altında ihracından doğan zararlar ile bu menkul kıymetlere ilişkin olarak ödenen komisyonlar ve benzeri her türlü giderler kurum kazancının tespitinde indirim olarak dikkate alınamaz.

KVK' da hüküm altına alınan kabul edilmeyen indirimlerden diğeri de; kiralama yoluyla edinilen veya işletmede kayıtlı olan; yat, kotra, tekne, sürat teknesi gibi motorlu deniz taşıtları ile uçak ve helikopter gibi hava taşıtlarından işletmenin esas faaliyeti konusu ile ilgili olmayanların giderleri ile bunlar için ayrılan amortismanlardır.

KVK md. 11/g'ye göre ise sermaye şirketlerinin kendisinin, ortaklarının, yöneticilerinin ve çalışanlarının suçlarından doğan maddi ve manevi tazminat (sözleşmelerde ceza şartı olarak konulan tazminatlar hariç olmak üzere ) giderleri indirim olarak dikkate alınamaz. Kanun maddesinde yer alan "suç" kavramından aynı zamanda "kusur" un da anlaşılması gerekir. İlgili maddenin gerekçesinde, kurumun ve bentte sayılan diğerk kişilerin kusurlarından doğan tazminatların, işle ilgili olsa dahi

kurum kazancından indirilemeyeceği açıklaması yer almaktadır. Dolayısıyla, kurumun kendisinin, ortaklarının, yöneticilerinin ve çalışanlarının suçlarından veya kusurlarından doğan maddi ve manevi tazminat giderlerinin indirim olarak dikkate alınması mümkün değildir. Kısmi kusur söz konusu olması halinde ise, ödenen tazminatın kusur isnat edilebilen kısmı gider olarak dikkate alınamaması, kalan kısmı ise gider olarak indirilebilmesi kanun maddesinden anlaşılmaktadır<sup>226</sup>.

KVK md. 11. h'ye göre basın yoluyla işlenen fiillerden veya radyo ve televizyon yayınlarından doğan maddi ve manevi zararlardan dolayı ödenen tazminat giderlerinin indirilemeyeceği ayrıca düzenlenmiştir. Bunun nedeni kanun koyucunun bir önceki bent hükmü gibi kusur şartını aramamasıdır.

KVK' nın 11. maddesinin 1 bendinde; her türlü alkol ve alkollü içkiler ile tütün ve tütün mamullerine ait ilan ve reklam giderlerinin %50'sinin kurumlar vergisi uygulamasında gider olarak kabul edilmeyeceği belirtilmiş ve Bakanlar Kurulu'na bu oranı % 100'e kadar artırmaya veya sifıra kadar indirme yetkisi verilmiştir. 90/1081 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile söz konusu oran sıfır olarak tespit edilmiştir. Dolayısıyla, Kurumlar Vergisi Kanunu ve ilgili BKK yönünden alkol ve alkollü içkiler ile tütün ve tütün mamullerine ait ilan ve reklâm giderlerinin kurum kazancından indirilmesine engel yoktur.

---

<sup>226</sup> Gürboğa – Atabey - Vural, *a.g.e.*, s. 716.

Ancak, 19.05.2008 tarihinde yürürlüğe giren 4207 sayılı Kanun'un 4. maddesinin 11. Fıkrası ile her türlü alkol ve alkollü içkiler ile tütün ve tütün mamullerine ait ilan ve reklam giderlerinin gelir ve kurumlar vergisi matrahının tespitinde gider olarak gösterilemeyeceği hükmü getirilmiştir. Söz konusu giderlerin kurumlar vergisi karşısındaki durumu ile ilgili olarak, Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nin ilgili kısmı kanun hükmüne paralel olarak değiştirilmiştir. Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nde ki söz konusu düzenlemeyi içeren bölümün iptali ve yürütmesinin durdurulması istemiyle açılan dava sonucunda, Danıştay tarafından tebliğde yer alan düzenlemenin, her türlü alkol ve alkollü içkilere ait ilan ve reklam giderleri yönünden yürütmesinin durdurulması ve daha sonrada söz konusu bölümlerin iptali kararı verilmiştir<sup>227</sup>. Söz konusu iptal kararı daha sonra Maliye Bakanlığı tarafından temyiz edilmiş ve Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu' da 28.09.2011 tarihli kararıyla, Danıştay 4. Dairesi kararının iptale ilişkin hüküm fıkrasının bozulmasına karar vermiştir. DVDDK tarafından verilen bu karar sonrası 2 seri numaralı Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nin 4. ve 6. bölümleri tekrar yürürlüğe girmiştir<sup>228</sup>.

Son olarak DVDDK tarafından konuyla ilgili verilen başka bir karar da; "4207 sayılı Kanun'un 4'üncü maddesinin 11'inci fıkrasının, 5520 sayılı Kanun'un 11'inci maddesinin 1'inci fıkrasının (1) bendinde yer alan bu ürünlere ait ilan ve reklam

---

<sup>227</sup> **Danıştay 4. Dairesinin Kararı**, E.2008/3758, K.2010/5217.

<sup>228</sup> **Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu Kararı**, E.2011/296, K.2011/549.

harcamalarının yarısının indirim konusu yapılabileceği şeklindeki yasal düzenleme karşısında sonra yürürlüğe giren özel bir düzenleme niteliğinde olduğu,” ifadesiyle konuya açıklık getirerek her türlü alkol ve alkollü içkiler ile tütün ve tütün mamullerine ait ilan ve reklam giderlerinin gelir ve kurumlar vergisi matrahının tespitinde gider olarak gösterilemeyeceğini belirtmiştir<sup>229</sup>.

KVK’ nın 11. maddesinin i bendinde ise yükümlülerin finansman ihtiyaçlarını borçlanma yerine öz kaynakları ile karşılamalarını teşvik etmek amacıyla finansman gideri kısıtlaması (interest barrier) hüküm altına alınmıştır. Yabancı kaynakları öz kaynaklarını aşan işletmelerde, aşan kısma münhasır olmak üzere, işletmede kullanılan yabancı kaynaklara ilişkin faiz, komisyon, vade farkı, kâr payı, kur farkı ve benzeri adlar altında yapılan gider ve maliyet unsurları toplamının %10’una kadar olan Bakanlar Kurulunca Kararlaştırılan kısmı gider olarak indirilemez. Yatırımın maliyetine eklenenler ile kredi kuruluşları, finansal kuruluşlar, finansal kiralama, faktoring ve finansman şirketlerinden kullanılan yabancı kaynaklar kısıtlamanın hesabında dikkate alınmaz. Ancak oran tespiti henüz Bakanlar Kurulunca yapılmamıştır<sup>230</sup>.

Ayrıca şu hususu da belirtmek gerekir ki; kurumlar vergisinden istisna edilen kazançların düzenlendiği KVK’ nın 5. maddesinin 3. fıkrasında iştirak hissesi alımıyla

---

<sup>229</sup> Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu Kararı, E.2013/653, K.2014/178.

<sup>230</sup> Öner, E., *Türk Vergi Sistemi*, s.179.

ilgili finansman giderleri hariç olmak üzere, sermaye şirketlerinin kurumlar vergisinden istisna edilen kazançlarına ilişkin giderlerinin veya istisna kapsamındaki faaliyetlerinden doğan zararlarının, istisna dışı kurum kazancından indirilmesinin kabul edilmeyeceği hüküm altına alınmıştır.

#### **b. Diğer Kanunlar Uyarınca Kabul Edilmeyen İndirimler**

Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 58. maddesinde; yükümlülerin vergiye tabi işlemleri üzerinden hesapladıkları katma değer vergisi ile indirilecek katma değer vergisini gelir ve kurumlar vergisi matrahının tespitinde gider olarak indiremeyecekleri hüküm altına alınmıştır. Dolayısıyla KDV'nin konusuna giren teslim ve hizmet bedelleri üzerinden hesaplanan KDV ile mal ve hizmet alımları nedeniyle yüklenilen ve indirilebilecek nitelikteki KDV'nin gider olarak dikkate alınması mümkün değildir<sup>231</sup>.

Kurumlar vergisi matrahında indirilemeyecek bir diğer gider de MTV Kanunu'nun 14. maddesinde Ticari maksatla kullanılan uçak ve helikopter ile taşıt kiralama faaliyeti ile uğraşan işletmelerin bu amaçla kiraya verdikleri taşıtlar hariç olmak üzere, bu kanunun I ve IV sayılı tarifelerinde yer alan taşıtlardan alınan motorlu

---

<sup>231</sup> Vural, a.g.e.,s. 111.



taşıtlar vergisi ve cezalar ile gecikme zamlarının, gelir ve kurumlar vergileri matrahının tespitinde gider olarak kabul edilemeyeceği hüküm altına alınmıştır<sup>232</sup>.

Sermaye şirketleri, ayrıca adlarına düzenlenen faturalarda yer alan özel iletişim vergisini de, Gider Vergileri Kanunu'nun 39. maddesinde ki "*Bu vergi,... gelir ve kurumlar vergisi uygulamasında gider kaydedilemez ve hiçbir vergiden mahsup edilmez.*" hükmü gereği matrahlarının tespitinde gider olarak dikkate alamazlar.

### **C. Matrahın Saptanmasında Özel Haller**

#### **1. Yıllara Yaygın İnşaat Ve Onarma İşlerinde Kurum Kazancının Tespiti**

Bilindiği üzere bir kısım inşaat ve onarma işleri bir yılda bitmez, bir yıldan daha fazla zaman alır. Bu tür işlerde kazanç ancak işin yapıldığı süre sonunda belli olacağından kanun koyucu bu işler için farklı bir vergileme rejimini kabul etmiştir<sup>233</sup>.

Sermaye şirketleri tarafından yıllara yaygın inşaat ve onarma işlerinin yapılması halinde, buna ilişkin safi kurum kazancının tespitinde GVK'nın 42. maddesine göre, birden fazla takvim yılına sirayet eden inşaat ve onarma işlerinde kâr veya zarar işin bittiği yıl kati olarak tespit edilir ve tamamı o yılın geliri sayılarak mezkûr yıl

---

<sup>232</sup> Öner, E., *Türk Vergi Sistemi*, s. 294.

<sup>233</sup> Öner, E., *Türk Vergi Sistemi*, s. 70.

beyannamesinde gösterilir<sup>234</sup>. Bunun yanı sıra, vergilemede gecikmeyi telafi etmek ve şirketlerin gelecek dönemlerdeki mali yükünü hafifletmek amacıyla, yıllara yaygın inşaat ve onarma işlerinde ödenen istihkak bedellerinden %3 oranında vergi kesintisi yapılmaktadır. Kesilen bu tutar işin bitiminde verilecek beyanname üzerinden hesaplanan kurumlar vergisinden mahsup edilir<sup>235</sup>.

Matrah tespitindeki bu özellikli durum, yalnızca birden fazla takvim yılına taşan inşaat ve onarım işleri için söz konusudur. Aynı yıl içinde başlanılıp, yine aynı yıl içinde bitirilen inşaat ve onarım işlerinden elde edilen kazançların vergilendirilmesi genel hükümlere göre yapılacaktır<sup>236</sup>.

## 2. Yabancı Ulaştırma Şirketlerinde Vergi Matrahının Tespiti

Kanuni merkezi ve iş merkezi Türkiye dışında bulunan yabancı taşıma kurumlarının elde ettikleri kazancın tespit edilmesinde, diğer dar mükellef kurumlardan farklı esaslar benimsenmiştir. Bunun başlıca sebebi söz konusu kurumların genellikle uluslararası taşımacılık faaliyetlerinde bulunmaları ve bu faaliyetlerden doğan kazançların Türkiye'deki iş yerine atfedilebilecek kısmının saptanmasındaki zorluktur. Bu zorluk, hem Türkiye'deki iş yerine mal edilecek

---

<sup>234</sup> **Danıştay 3. Dairesinin Kararı**, E. 2009/872, K. 2011/5717; **Danıştay 4. Dairesinin Kararı**, E.1995/1940, K.1996/1517.

<sup>235</sup> **Öner, E.**, *Türk Vergi Sistemi*, s. 70.

<sup>236</sup> **Vural, a.g.e.**, s. 41.

hasılatın, hem de bu hasılattan indirilecek giderlerin saptanmasında ortaya çıkmaktadır<sup>237</sup>.

KVK madde 23'te yabancı ulaştırma şirketlerinde matrahın götürü usulde tespit edileceği hükmü yer almaktadır. Dar yükümlü olan yabancı ulaştırma şirketlerince yapılan ve belli bir bölümü Türkiye sınırlarını da kapsayan ulaştırma işleri ticari bir faaliyettir.

Ülkeler arası yapılan ulaştırma işlerinden dolayı vergilemede yerleşim yeri ölçütü belli olmadığında, oluşan safi kurum kazancını kesin olarak tespit etmek mümkün değildir. Bu yüzden kanun koyucu söz konusu şirketlerin Türkiye'de elde ettikleri hasılatlarına KVK'nın 23. maddesinde belirlenen oranlar uygulanarak matrah tespitini öngörmüştür. Yabancı ulaştırma kurumlarının Türkiye'de elde etmiş oldukları hasılat tutarına aşağıda belirtilen ortalama emsal oranlarının uygulanması suretiyle bulunacak tutar, yabancı ulaştırma kurumları için vergi matrahı olacaktır.

Kanunda belirtilen ortalama emsal oranlar; kara taşımacılığında %12, deniz taşımacılığında %15, hava taşımacılığında %5 olarak belirlenmiştir. Danıştay konuyla ilgili bir kararında kara taşımacılığının Türkiye'de vergilendirilebilmesi için

---

<sup>237</sup> **Öcal, Erdoğan,** *Yabancı Ulaştırma Kurumlarının Vergilendirilmesi*, Vergi Sorunları Dergisi, S: 261, 2010 , s. 18.

Türkiye'deki bir noktadan başlayıp yine Türkiye'deki bir noktaya gitmesi gerektiği ile ilgili görüş bildirmiştir<sup>238</sup>.

Konuyla ilgili yabancı ulaştırma kurumunun mukimi olduğu ülkelerle yapılmış olan çifte vergiyi önleme anlaşmalarındaki hükümler saklıdır. Örneğin; Türkiye, deniz taşımacılığının gelişmiş olduğu bazı ülkelerle uluslararası vergi anlaşması imzalarken, kendi deniz ticaretini korumak amacıyla vergilendirme hakkını tamamen mukim ülkeye bırakmamış, kaynak ülke olması durumunda vergilendirme hakkının %50'sini elinde tutmuştur<sup>239</sup>.

### **3. Dar Yükümlü Şirketlerin Ticari Kazanç Dışındaki Kazançlarında Matrah Tespiti**

Dar yükümlü şirketlerin ticari ve zirai kazançları dışındaki kazançlarının matrah tespiti de özellik arzeder. Yükümlülerin serbest meslek kazançları, taşınır ve taşınmazları ile haklarının kiralanmasından elde ettikleri iratları, menkul sermaye iratları, diğer kazanç ve iratları için GVK'da her bir kazanç için belirlenmiş matrah tespiti yapılmaktadır.

---

<sup>238</sup> **Danıştay 4. Dairesinin Kararı**, E.1998/4873, K.1999/3429.

<sup>239</sup> **Ülüs, Mustafa**, *Yabancı Ulaştırma Kurumlarında Kurum Kazancının Tespiti ve Çifte Vergiyi Önleme Anlaşmaları Çerçevesinde Değerlendirilmesi*, Vergi Sorunları Dergisi, S:261, 2010, s. 152.

Ücret gelirinin tespitinde zorlukların ve belirsizliklerin ortaya çıkması sebebiyle, 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu ile ücret gelirleri dar mükellef kurumların kazanç unsurlarından biri olmaktan çıkarılmıştır. Bu ödemelerin uluslararası uygulamalara paralel olarak hizmet ödemeleri içinde değerlendirilmesi benimsenmiştir. 5422 Sayılı mülga Kurumlar Vergisi Kanunu'nun uygulamasında ücret kazancı grubunda değerlendirilen kazançlar, 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun uygulamasında serbest meslek kazancı olarak değerlendirilecektir<sup>240</sup>.

#### IV. SERMAYE ŞİRKETLERİNE SAĞLANAN VERGİ KOLAYLIKLARI

Kurumlar vergisinde vergi kolaylıklarını muafiyet ve istisna olarak ikiye ayırabiliriz. Sermaye şirketlerine sağlanan bu kolaylıklardan vergi muafiyeti, vergi yükümlülüğü olması gereken kişi ya da kişi gruplarının, vergi kanunlarıyla veya başka kanunlarla vergi dışında tutulması olarak tanımlanabilir<sup>241</sup>. Vergi İstisnası ise yükümlülerin elde ettiği kazancın, taşıdığı özellikler nedeniyle kısmen veya tamamen, şarta bağlı olarak veya olmayarak, geçici veya sürekli şekilde vergi dışında bırakılmasıdır<sup>242</sup>.

---

<sup>240</sup> **Kavak, Ahmet**, *Açıklamalı Kurumlar Vergisi Kanunu*, Anadolu Ofset, İstanbul, 2010, s. 172.

<sup>241</sup> **Akdoğan, Abdurrahman**, *Kamu Maliyesi*, Gazi Kitabevi, 15. Basım, Ankara, Eylül 2013, s. 156.

<sup>242</sup> **Şenyüz - Yüce - Gerçek**, *Türk Vergi Sistemi*, s. 368.

Muafiyet ve istisna uygulamalarına vergi sistemlerinde yer verilmesinin belli sebepleri vardır. Bu sebepler: Devletin vergi adaletini sağlamak için özel durumu olan bazı yükümlülere kolaylık sağlaması, muafiyet ve istisnaların ekonomik teşvikler için kullanılması, bazı faaliyetlerin vergilendirilmesinin maliyetleri yüksek olduğundan vergi dışı bırakılması, aynı durumda olan bütün yükümlülere değil, sadece bunların bir kısmının siyasi nedenlerle vergi kapsamından çıkarılmasıdır<sup>243</sup>.

Vergi istisna ve muafiyetleriyle yatırımların net getirisi artırılarak istenilen ekonomik faaliyet türleri özendirilmekte ve üretim faktörlerinin o alanlara yönelmesi sağlanmaktadır<sup>244</sup>. Ancak, uygulanan bu muafiyet ve istisnaların, gelir dağılımını ve vergilemede adaleti önemli ölçüde bozduğu da kaçınılmaz bir gerçektir<sup>245</sup>.

Kurumlar vergisi uygulamasında sermaye şirketlerinin konu veya kişi itibariyle vergi dışı kalabilecek kazançlarını vergi muafıkları ve vergi istisnaları olarak aşağıda iki ana başlık altında inceleyeceğiz.

### **A. Vergi Muafıkları**

Kurumlar vergisinden muaf tutulan kurumlar, Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 4. maddesinde on altı bent halinde sayılmıştır. Ancak bunların çoğu iktisadi kamu

---

<sup>243</sup> **Bulutoğlu, Kenan**, *Türk Vergi Sistemi*, Batı Türkelî Yayıncılık, 2004, s. 24.

<sup>244</sup> **Öztürk, Nazım**, *Kamu Ekonomisi*, Ekin Yayınevi, Bursa, 2011, s. 89.

<sup>245</sup> **Şener, Orhan**, *Teori ve Uygulamada Kamu Ekonomisi*, Beta Basın Yayıncılık, İstanbul, 2008, s. 273.

kuruluşlarına sağlanan eğitim, kültür, sağlık, sosyal güvenlik, spor faaliyetlerini teşvik etme ve yerel idarelerin faaliyetlerini kolaylaştırma amaçlı muaflıklardır<sup>246</sup>. Biz yalnızca konumuz olan sermaye şirketleri ile ilgili olan vergi muaflıklara çalışmamızda yer vereceğiz.

Sermaye şirketleri kurumlar vergisi yükümlüsü olarak KVK'da sayılmakla birlikte, kanun koyucu sermaye şirketlerinden şu yükümlülere muaflık getirmiştir. Bunlardan ilki sadece idman ve spor faaliyetinde bulunan Gençlik ve Spor Genel Müdürlüğü ile özerk spor federasyonlarınca tescil edilmiş spor kulüplerinin iktisadi işletmeleri veya anonim şirketlerdir. İkincisi ise; organize sanayi bölgeleri ile küçük sanayi sitelerinin alt yapılarını hazırlamak ve buralarda faaliyette bulunanların; arsa, elektrik, gaz, buhar ve su gibi ortak ihtiyaçlarını karşılamak amacıyla kazancının tamamını bu yerlerin ortak ihtiyaçlarının karşılanmasında kullanan iktisadi işletmelerdir.

## **B. Vergi İstisnaları**

Kanun koyucu sermaye şirketlerinin vergilendirilmesinde bir takım kazanç veya iratları çeşitli gerekçelerle vergilemeye konu edilmeyen kazanç veya iratlar olarak vergiden istisna tutmuştur. Kurumlar vergisi istisnaları Kurumlar Vergisi Kanunu'nun dışında diğer kanunlarda da hüküm altına alınmıştır. Bu yüzden konu; "Kurumlar

---

<sup>246</sup> **Bilici**, *Türk Vergi Sistemi*, s. 109.

Vergisi Kanunu'nda Düzenlenen İstisnalar” ve “Diğer Kanunlarla Düzenlenen İstisnalar” olarak iki ayrı başlık altında işlenecektir.

### 1. Kurumlar Vergisi Kanunu'nda Düzenlenen İstisnalar

Kurumlar vergisi istisnaları, Kurumlar Vergisi Kanunu'nda düzenlenen aşağıda inceleyeceğimiz istisnalar ana başlıkları itibariyle: İştirak kazançları istisnaları; emisyon primi kazanç istisnası; fonlar ile yatırım ortaklıklarının kazançlarına ilişkin istisna; taşınmazlar ve iştirak hisseleri ile kurucu senetleri, intifa senetleri ve rüçhan hakları satış kazancı istisnası; bankalara veya TMSF'ye borçlu durumda olan şirketler ile bankalara tanınan istisna; şirketlerin yurt dışındaki şubelerinin kazançlarına ilişkin istisnası; yurt dışında yapılan inşaat, onarım, montaj işleri ile teknik hizmetlerden sağlanan kazançlarda istisna; eğitim tesisleri ile rehabilitasyon merkezlerinin işletilmesinden elde edilen kazançlara ilişkin istisna ve risturn istisnasıdır.

Kanun koyucu vergi adaletini sağlamak ve çifte vergilendirmeyi önlemek için 5. maddenin a b ve c bentlerinde iştirak kazançlarını istisna kapsamına almıştır<sup>247</sup>. Bir kurumun, başka bir kurumdan elde ettiği kar payı, ikinci kurumda vergi matrahının dışında bırakılarak, vergi mükerrerliği önlenmeye çalışılmaktadır. Bu istisna, bilinen

---

<sup>247</sup> Bilici, *Türk Vergi Sistemi*, s. 117.



anlamda bir istisna olmaktan çok, elde edilen iştirak kazancının ana kurumda vergilendirilmek suretiyle, vergi mükerrerliğinin önlenmesi amacını taşımaktadır<sup>248</sup>.

Bu nedenle şirketlerin tam yükümlülüğe tabi başka bir kurumun sermayesine katılımlarından veya kârına katılma imkânı veren kurucu senetleri ile diğer intifa senetlerinden elde ettikleri kazançlar ile tam yükümlülüğe tabi girişim sermayesi yatırım fonu katılma payları ile girişim sermayesi yatırım ortaklıklarının hisse senetlerinden elde ettikleri kâr payları kurumlar vergisinden istisna edilmiştir. Bu şirketlerin birbiriyle ilişkili şirketler de olabilir. Birbiriyle ilişkili kişi veya kurumlar ya da aynı gruba dahil şirketler arasında yapılan iştirak hissesi satışlarından elde edilen kazançlara istisna uygulanmayacağı yolunda herhangi bir koşul öngörülmiş değildir<sup>249</sup>.

Fon ve yatırım ortaklığı kazançlarının ise KVK 5/1-a'ya göre, iştirak kazançları istisnasının dışında tutulmasının sebebi, bunların birer sermaye piyasası aracı olması ile açıklanabilir. Gerçek kişilerin bu sermaye piyasası araçları ile yapacağı plasmanlar sonucu elde edecekleri tasarruflarının korunması ve doğrudan yapılacak plasmaya göre daha fazla vergi yükü oluşmaması için fon ve ortaklıkların portföy işletmecilik

---

<sup>248</sup> Özbacı, *a.g.e.*, s. 149.

<sup>249</sup> Danıştay 7. Dairesinin Kararı, E.2011/2359, K.2014/4525.

kazançlarına vergi istisnası tanınmaktadır. Kurum statüsündeki ortaklar için bu koruyucu hükme gerek görülmemiştir<sup>250</sup>.

Ayrıca dar yükümlü statüsündeki anonim ve limited şirket niteliğindeki şirketlerin ödenmiş sermayesinin en az %10'una, kesintisiz olarak en az bir yıl süre ile iştirak eden kurumların, bu iştiraklerinden elde ettikleri iştirak kazançları da kurumlar vergisinden müstesnadır. Burada kanunda tanımlanmış hali ile %15 vergi yükü şartı da istisna için aranmaktadır.

Sermaye şirketlerinin yurt dışında inşaat, onarım, montaj işleri ve teknik hizmetler yapılabilmek için ilgili ülke mevzuatına göre ayrı bir şirket kurmasının zorunlu olduğu durumlarda, söz konusu şirketlere iştirak edilmesinden elde edilen kazançlara, herhangi bir şart aranmaksızın iştirak kazançları istisnası uygulanacaktır.

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5. maddesinin 1-c bendi ile de kazancın elde edildiği tarih itibarıyla aralıksız olarak en az bir yıl süreyle nakit varlıklar dışında kalan aktif toplamının %75 veya daha fazlası, tam yükümlü olmayan anonim veya limited şirket niteliğindeki şirketlerin her birinin sermayesine en az %10 oranında iştiraktan oluşan tam yükümlülüğe tabi anonim şirketlerin, en az 2 tam yıl süreyle aktiflerinde

---

<sup>250</sup> Özbacı, *a.g.e.*, s. 153.

yer alan yurt dışı iştirak hisselerinin elden çıkarılmasından doğan kurum kazançları, kurumlar vergisinden istisna edilmiştir.

Bu istisnadan, sadece tam yükümlülüğe tabi anonim şirketler yararlanabilecektir. Dolayısıyla, anonim şirketler dışındaki kurumlar vergisi yükümlülerinin bu istisnadan yararlanma olanağı yoktur. Bu yüzden istisnadan, daha ziyade yurt dışı iştirakleri dolayısıyla holding şirketi niteliği kazanmış şirketleri ilgilendirmektedir<sup>251</sup>.

Anonim şirketler tarafından elde edilen bu emisyon primi kazancı kurumlar vergisinden müstesnadır. Emisyon primi, hisse senetlerinin ilk ihracında oluşur. Bu istisna uygulamasını hissedarların ellerindeki hisse senetlerini itibari değerinin üstünde bir bedelle satmaları halinde oluşacak kazanç olarak değerlendirmek yanlıştır<sup>252</sup>. Emisyon primi, anonim şirketlerin gerek kuruluşlarında gerekse sermayelerini artırdıkları sırada çıkardıkları payların bedelinin, bu payların itibari değerini aşması halinde, ihraç edilen pay bedelleri toplamı ile payların itibari değerlerinin toplamı arasındaki olumlu farktır<sup>253</sup>.

---

<sup>251</sup> **rel, Gürol**, *Kurumlar Vergisi Kanunu Uygulaması Yorum ve Açıklamaları*, Seçkin Yayınları, Ankara, 2014 , s. 114.

<sup>252</sup> **Doğrusöz, Bumin**, *Kurumlar Vergisi Rehberi*, Vergi Sorunları Dergisi, zel Ek, Nisan 2002, s. 41.

<sup>253</sup> **Maliye Hesap Uzmanları Derneği**, *Beyanname Düzenleme Kılavuzu*, 2. Cilt (KVK), İstanbul, Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayınları, Mart 2016, s. 487.

KVK'nın 5/1-ç maddesine göre, istisna edilen emisyon primlerinin şirketlerce dağıtımını mümkün olmadığından, emisyon primlerinin dağıtımına bağlı olarak gelir vergisi tevkifatına tabi tutulması da söz konusu değildir<sup>254</sup>.

Ayrıca anonim şirketlerin portföylerinde yer alan başka şirketlere ait hisse senetlerinin elden çıkarılmasından sağlanan kazançlar, emisyon primi kazancı istisnası kapsamında değildir. Ancak kanunun 5. maddesinin 1/e bendinde yer alan şartların mevcut olması kaydıyla başka şirketlere ait hisse senetlerinin elden çıkarılmasından sağlanan kazançların %75'i için kurumlar vergisi istisnasından yararlanılması mümkündür<sup>255</sup>.

Yukarıda Sermaye Piyasası Kanunu'na göre kurulan yatırım fonları KVK md. 2'ye göre sermaye şirketi olarak kurumlar vergisi yükümlüleri arasında sayılmıştı. KVK md. 5-1/d 'ye göre ise bu fonların portföy işletmeciliğinden doğan kazançların kurumlar vergisinden istisna edildiği hükmü yer almaktadır. Ancak Türkiye'de kurulmuş olmaları şartıyla; menkul kıymetler yatırım fonları veya ortaklıkları veya Türkiye'de kurulu borsalarda işlem gören altın ve kıymetli madenlere dayalı yatırım fonları veya ortaklıkları bu istisnadan faydalanabilir. Girişim sermayesi yatırım fonları veya ortaklıklarının kazançları, gayrimenkul yatırım fonları veya ortaklıklarının

---

<sup>254</sup> Ürel, *a.g.e.*, s. 122.

<sup>255</sup> Vural, *a.g.e.*, s. 34.

kazançları, emeklilik yatırım fonlarının kazançları, konut finansmanı fonları ile varlık finansmanı fonlarının kazançları da kurumlar vergisinden müstesnadır.

Ancak emeklilik yatırım fonlarının dışındaki yatırım fonları ve ortaklıkların ortaklarının kurumlar vergisinden müstesna olan bu kazançları vergi kesintisine tabi tutulmuştur<sup>256</sup>.

Bir diğer düzenleme ile sermaye şirketlerinin; en az iki tam yıl süreyle aktiflerinde yer alan taşınmazlar ve iştirak hisseleri ile aynı süreyle sahip oldukları anonim şirketlerin genel kurul kararları veya esas sözleşme hükümlerine göre TTK md. 502'deki hükümler uyarınca kuruluşta verilen kurucu senetleri ve kuruluştan sonra aynı şartlarla verilen intifa senetleri ve TTK md. 461 gereği her pay sahibine payı ile orantılı verilen rüçhan haklarının satışından doğan kazançlarının %75'lik kısmının kurumlar vergisinden istisna edileceği hüküm altına alınmıştır. İstisnanın amacı, şirketlerin bağlı değerlerinin çözülmesi ve böylece şirket faaliyetlerinde öz kaynakların daha etkin bir şekilde kullanılmasıdır<sup>257</sup>. Esas faaliyeti menkul kıymet veya taşınmaz ticareti ve kiralanması olan kurumların bu amaçla, iktisap ettikleri ve ellerinde tuttıkları kıymetlerin satışından elde ettikleri kazançlar için istisnadan yararlanmaları mümkün değildir

---

<sup>256</sup> Öner, E., *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi*, s. 408.

<sup>257</sup> Öner, E., *Türk Vergi Sistemi*, s. 183.

Şu hususu da belirtmek gerekir ki holding şirketler, başka şirketlere iştirak edilmesi amacıyla kurulan kuruluşlardır. Türk Ticaret Kanunu'nda şirketler topluluğu tanımı içinde yer alan holdingler uygulamada genel olarak anonim şirket şeklinde kurulmaktadır. Türk Ticaret Kanunu'na göre, gayesi esas itibarıyla başka işletmelere iştiraktan ibaret olan holding şirketlerin, iştirak hisselerinin satışından doğan kazançlar için bu istisnanın uygulanması mümkün değildir<sup>258</sup>.

KVK'nın 5/1-f maddesinde ise bankalara veya TMSF'ye borçlu durumda olan sermaye şirketlerine tanınan istisna düzenlenmiştir. Bu düzenleme ile 2001 yılında bankacılık sektöründe yaşanan krizden sonra ortaya çıkan tahsilat ve borç ödeme güçlüklerinin aşılması bankaların mali bünyelerinin güçlendirilmesi, batık kredilerin geri dönüş olanaklarının genişletilmesi ve Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonu'nun elinde bulunan bankalara, dolayısıyla da bu fona ait alacakların tahsilinde çekilen güçlüklerin azaltılması hedeflenmiştir<sup>259</sup>.

Söz konusu bent hükmüne göre; bankalara borçları nedeniyle kanunî takibe alınmış veya Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonu'na borçlu durumda olan kurumlar ile bunların kefillerinin ve ipotek verenlerin sahip oldukları taşınmazlar, iştirak hisseleri, kurucu senetleri ve intifa senetleri ile rüçhan haklarının, bu borçlara karşılık bankalara veya bu fona devrinden sağlanan hasılatın bu borçların tasfiyesinde kullanılan kısmına

---

<sup>258</sup> **Karahan, a.g.e.**, s. 127.

<sup>259</sup> **Öner, E.**, *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi*, s. 409.

isabet eden kazançların tamamı kurumlar vergisinden istisna edilmiştir. Ayrıca bankaların, kanuni takibe alınmış alacakları nedeniyle iktisap ettikleri taşınmazlar, iştirak hisseleri, kurucu senetleri ve intifa senetleri ile rüçhan haklarının satışından doğan kazançların ise %75'lik kısmı kurumlar vergisinden istisna edilmiştir.

KVK' nın 5/1-g maddesiyle de ülkeye döviz girmesi amacıyla<sup>260</sup>, şirketlerin yurt dışında bulunan iş yerleri veya daimi temsilcileri aracılığıyla elde ettikleri veya yurt dışında vergilendirilmiş inşaat, onarım, montaj işleri ile teknik hizmetlerden sağlanan kazançlar başka hiçbir şart aranmaksızın diğer kazançları ise aşağıda sayılan belli şartlar altında kurumlar vergisinden istisna edilmiştir. İstisnadan yararlanılabilmesi için, yurt dışında bulunan iş yerleri veya daimi temsilciler aracılığıyla elde edilen kurum kazançlarının<sup>261</sup>;

- Doğduğu ülke vergi kanunları uyarınca en az %15 oranında gelir ve kurumlar vergisi benzeri toplam vergi yükü taşıması,

- Elde edildiği hesap dönemine ilişkin yıllık kurumlar vergisi beyannamesinin verilmesi gereken tarihe kadar Türkiye'ye transfer edilmiş olması,

- Ana faaliyet konusu, finansal kiralama dahil finansman temini, sigorta hizmetlerinin sunulması veya menkul kıymet yatırımı olan kurumlarda, bu kazançların

---

<sup>260</sup> **Bilici**, *Türk Vergi Sistemi*, s. 117.

<sup>261</sup> **Vural**, *a.g.e.*, s. 56.

doğduğu ülke vergi kanunları uyarınca en az Türkiye’de uygulanan kurumlar vergisi oranında gelir ve kurumlar vergisi benzeri toplam vergi yükü taşınması gerekmektedir.

Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 5/1-ı maddesine göre, eğitimi teşvik amacıyla okul öncesi eğitim, ilköğretim, özel eğitim ve orta öğretim özel okulları beş hesap dönemi itibarıyla elde edilen kazançlar kurumlar vergisinden istisna edilmiştir<sup>262</sup>. İstisna, kazanç istisnasıdır. Karlılık şartı aranmadan uygulanacaktır. Zarar halinde, mahsubu istisna döneminde kendi içinde yapıldığında sorun yoktur. İstisna süresinin bitiminden sonraki eğitim öğretim faaliyeti kazancından veya istisna süresinde elde edilen diğer faaliyet kazançlarından mahsubu mümkün değildir.<sup>263</sup> Özel üniversite ve yüksekokul işletmelerinin elde etmiş olduğu kazançlar ise kurumlar vergisinden muaftır. Bu nedenle söz konusu kazançlar, Kurumlar Vergisi Kanunu’nun istisna hükümlerine göre değil, Yüksek Öğretim Kanunu’nun 56 ıncı ve ek 7’inci maddelerine göre uygulama alanı bulacaklardır<sup>264</sup>.

Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 5/B maddesiyle ise: Türkiye’de gerçekleştirilen araştırma, geliştirme ve yenilik faaliyetleri ile yazılım faaliyetleri neticesinde ortaya çıkan buluşların kiralanması, devri ve satışı ile seri üretime tabi tutularak

---

<sup>262</sup> **Bilici**, *Türk Vergi Sistemi*, s. 118.

<sup>263</sup> **Özbalcı**, *a.g.e.*, s. 183.

<sup>264</sup> **Ürel**, *a.g.e.*, s. 182 .



pazarlanmaları hâlinde elde edilen kazanç ve iratların %50'si kanunda belirtilen şartları haiz yükümlüler için kurumlar vergisinden istisna edilmiştir<sup>265</sup>.

Ayrıca kanun koyucu yatırım ortamını iyileştirme amacıyla çıkarttığı 15 Temmuz 2016 tarihli 6728 sayılı Kanun'un 56'inci maddesiyle KVK'nın 5. maddesine j ve k bentleri eklenmiştir.<sup>266</sup>

KVK 5-1/j maddesine göre; her türlü taşınır ve taşınmaz malların 6361 sayılı Kanun kapsamında geri kiralama amacıyla ve sözleşme sonunda geri alınması şartıyla, kurumlar tarafından finansal kiralama şirketleri, katılım bankaları ile kalkınma ve yatırım bankalarına satışından doğan kazançlar ve bu kurumlarca söz konusu varlıkların devralındığı kuruma kira süresi sonunda devrinden doğan kazançlar aynı bentte sayılan diğer şartları da sağlayarak kurumlar vergisinden istisna olacağı hüküm altına alınmıştır.

---

<sup>265</sup> **Arslan, C. Murat**, *Kurumlar Vergisi Kanununa Eklenen 5/B Maddesiyle Getirilen Yeni Bir İstisna: Sınai Mülkiyet Haklarında İstisna*, Vergi Dünyası Dergisi, S. 392, Nisan 2014, s. 9.

<sup>266</sup> 09.08.2016 tarih ve 29796 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanan 6728 sayılı Yatırım Ortamının İyileştirilmesi Amacıyla Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun ile eklenen hükümler.

KVK 5-1/k maddesine göre ise; her türlü varlık ve hakların, kaynak kuruluşlarca, kira sertifikası ihracı amacıyla ve sözleşme sonunda geri alınması şartıyla varlık kiralama şirketlerine satışı ile varlık kiralama şirketlerince bu varlıkların devralındığı kuruma satışından doğan kazançlar kanunda mezkûr diğer şartları da sağlamak şartıyla istisnadır.

## **2. Diğer Kanunlarla Düzenlenen Kurumlar Vergisi İstisnaları**

Kurumlar Vergisi Kanunu'nu madde 35'te:

“(1) Diğer kanunlardaki muafiyet, istisna ve indirimlere ilişkin hükümler, kurumlar vergisi bakımından geçersizdir.

(2) Kurumlar vergisi ile ilgili muafiyet, istisna ve indirimlere ilişkin hükümler, ancak bu Kanun, Gelir Vergisi Kanunu ve Vergi Usul Kanununa hüküm eklenmek veya bu kanunlarda değişiklik yapılmak suretiyle düzenlenir.

(3) Uluslararası anlaşma hükümleri saklıdır.” hükmü yer almaktadır.

Diğer kanunlarda mevcut istisnalar bulunmakla beraber, yeni eklenecek hükümler de bu maddeyle engellenmiş gibi görünmektedir. Oysaki 5520 sayılı KVK'nın normlar hiyerarşisinde hiçbir kanuna üstünlüğü bulunmadığı göz önünde bulundurulursa; söz konusu madde hükmünün uygulanma ihtimalinin olmadığı

açıktır<sup>267</sup>. Ancak söz konusu maddenin konun koyucu tarafından getiriliş amacının; kurumlar vergisi mevzuatının yükümlülerce takibini kolaylaştırmak ve dağınıklıktan kurtarmak olduğu açıktır. Ancak uygulamada bu konuda kanun maddesi olmasına rağmen, hayata geçirilemediği yukarıda açıkladığımız ve ileride açıklayacağımız kanun hükümlerinden rahatlıkla anlaşılmaktadır.

Bu istisnalardan ilki serbest bölgelerle ilgili istisnadır. 3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanunu'nun "Muafiyet ve Teşvikler" başlıklı 6. maddesinde, 5084 sayılı Yatırımların ve İstihdamın Teşviki ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun ile yapılan değişiklik sonrasında, bu bölgelerde vergi mevzuatına ilişkin hükümlerin uygulanmasına başlanılmış, tam ve dar yükümlülerin bölgedeki gelir ve kurumlar vergisi muafiyeti sona ermiştir<sup>268</sup>.

Öte yandan, 5084 sayılı Kanun ile 3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanunu'na eklenen geçici 3. madde ile de geçiş dönemine ilişkin istisna uygulaması düzenlenmiştir. Söz konusu madde hükmüne göre, serbest bölgelerden elde edilen kazançlara ilişkin olarak, kurumlar vergisi yönünden iki farklı istisna uygulaması söz konusudur. Bunlar; 06.02.2004 tarihi itibarıyla serbest bölgelerde faaliyette bulunmak üzere ruhsat almış yükümlülerin, faaliyet ruhsatlarında belirtilen süre ile sınırlı olmak üzere bu bölgelerde gerçekleştirdikleri faaliyetleri dolayısıyla elde ettikleri kazançlara

---

<sup>267</sup> **Tekin, Cem - Kartaloğlu, Emre**, *Kurumlar Vergisi Kanunu Yorum Ve Açıklamalar*, Maliye Ve Hukuk Yayınları, İstanbul, 2007, s. 252.

<sup>268</sup> **Vural, a.g.e.**, s. 68.

ilişkin istisna ve Avrupa Birliği'ne tam üyeliğin gerçekleştiği tarihi içeren yıllık vergileme döneminin sonuna kadar geçerli olmak üzere, faaliyet ruhsatının alındığı tarihe bakılmaksızın bu bölgelerde faaliyette bulunan yükümlülerinin imal ettikleri ürünlerin satışından elde ettikleri kazançlara ilişkin istisnadır<sup>269</sup>.

Serbest bölgeler de yürütülen faaliyetlerle ilgili olan kazançlarla ilgili olan faiz, repo vb. gelirlerde istisna kapsamında değerlendirilir. Maliye Bakanlığı'nın 85 'seri no'lu tebliğinde konuyla ilgili faaliyetlerden kaynaklanan gelirlerin bankalarda değerlendirilmesi sonucu elde edilen faiz, repo vb. gelirler istisna kapsamında değerlendirilmemiştir. Ancak Danıştay serbest bölgelerde yürütülen faaliyetler kapsamında elde edilen hasılatın, ödemelerde kullanılıncaya kadar; bankalarda faiz, repo vb. şekilde değerlendirilerek elde edilen kazancın istisna kapsamında olmadığına karar vererek tebliğin ilgili kısmını iptal etmiştir<sup>270</sup>.

Maliye Bakanlığı'nın bu kararla ilgili temyiz istemi sonucunda Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu

“3218 s. Kanununun 1'inci maddesinde Yasanın, serbest bölgelerin; Türkiye'de ihracat için yatırım ve üretimi artırmak, yabancı sermaye ve teknoloji girişini hızlandırmak, ekonominin girdi ihtiyacını ucuz ve düzenli şekilde temin etmek, dış finansman ve ticaret imkânlarından daha fazla yararlanmak üzere; kurulması, yer ve

---

<sup>269</sup> Vural, *a.g.e.*, s. 68.

<sup>270</sup> Danıştay 4. Dairesinin Kararı, E.2005/1890, K.2006/3186.

sınırlarının tayini, yönetimi, faaliyet konularının belirlenmesi, işletilmesi, bölgelerdeki yapı ve tesislerin teşkiliyle ilgili düzenlemeleri kapsamak amacıyla yapıldığının kurala bağlandığı, vergi muafiyet ve istisnalarını düzenleyen kurallarda öngörülen koşulların, yasa yapıcının bu düzenlemeleri öngörüş amacına aykırı ya da bu amacı aşarak uygulanması, Anayasanın 73'üncü maddesinde eşitlik ilkesinin yansıması olarak yer alan mali güce göre vergilendirme ve vergi adaletine aykırı sonuç yaratacağından, yasadaki istisna hükümlerinin uygulanmasında, söz konusu amaçların göz önünde bulundurulması gerektiği, ticari faaliyetin bir gereği olsa da atıl kalan paranın bankaya tevdi edilmesinden elde edilen faiz, iş yerinde yürütülen etkinlikten doğan bir kazanç olmayıp, nakdi sermayenin getirisi olduğundan, serbest bölgede yürütülen faaliyet nedeniyle elde edilen bir kazanç olarak nitelendirilemeyeceği" yönünde karar vererek ilgili faaliyetlerden kaynaklanan gelirlerin bankalarda değerlendirilmesi sonucu elde edilen faiz, repo vb. gelirleri istisna kapsamında değerlendirmemiştir<sup>271</sup>.

Diğer bir düzenleme de 4490 sayılı Türk Uluslararası Gemi Sicili Kanunu'nda düzenlenmiş olan istisnadır. Söz konusu kanun ile şirketlerin Türk Uluslararası Gemi Sicili 'ne kayıtlı gemilerin ve yatların işletilmesinden ve devrinden elde ettikleri

---

<sup>271</sup> **Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu Kararı**, E.2010/593, K.2012/90; **Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu Kararı**, E.2008/378, K.2009/135; **Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu Kararı** E. 2010/145, K. 2009/261.

kazançları kurumlar vergisinden müstesna tutulmuştur. Bu kazançlardan kaynaklı kur farkı vs. gelirler de bu kazançlar gibi istisnaya tabi tutulacaktır<sup>272</sup>.

Son olarak da; 4691 Sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu'na göre kurulan teknoloji geliştirme bölgelerinde 31.12.2023 tarihine kadar geçerli olmak üzere anonim şirket olarak kurulan, bölgenin kurulması yönetimi ve işletmesinden sorumlu yönetici sermaye şirketlerinin, sorumlu olduğu faaliyetlerden kaynaklanan kazançlar ile bu bölgedeki şirketlerin sadece bu bölgedeki yazılım, tasarım ve AR-GE faaliyetlerinden elde ettikleri kazançları kurumlar vergisinden istisna tutulmuştur.

## **V. VERGİ GÜVENLİK MÜESSESELERİ**

### **A. Genel Olarak**

Küreselleşme ile birlikte, uluslararası ticaret hacmi daha da artmakta ve tüm dünyada yatırımcılar kendi ülke sınırları dışında daha çok faaliyet göstermeye başlamaktadır. Hızla gelişen serbest ticaret hacminin ülke ekonomileri için avantajlarının yanında; devletleri kendi ekonomilerini korumak adına bir kısım önlemler almaya itecek dezavantajları da söz konusudur.

---

<sup>272</sup> **Danıştay 4. Dairesinin Kararı**, E. 2009/7024, K. 2011/1070.

Devletin alması gereken bu önlemlerin başında vergi sistemimize yönelik önlemler gelmektedir. 5520 sayılı KVK' da yer alan vergi güvenlik önlemleri; örtülü sermaye, transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı ve kontrol edilen yabancı kurum kazancıdır.

5520 sayılı KVK ile yapılan düzenleme sonrasında da örtülü sermaye ve örtülü kazanç müesseseleri eski düzenlemeden farklı hükümler ve şartlar içermektedirler. Yapılan düzenlemeler ile örtülü kazanç dağıtımı konusu, uluslararası transfer fiyatlandırması uygulamalarının daha etkin olarak takip edilmesini ve kavranmasını sağlamak üzere, OECD rehberine uyumlu hale getirilmiştir. Örtülü sermaye kavramı ise uluslararası ilke ve uygulamalar da dikkate alınarak objektif kriterlere bağlanmıştır<sup>273</sup>. Ayrıca 5520 sayılı KVK ile kontrol edilen yabancı kurum kazancı uygulaması Türk vergi sistemine girmiştir.

## **B. Kontrol Edilen Yabancı Kurum Kazancı**

Bazı ülkeler, diğer ülkeler aleyhine fon ve yatırımları çekmek için vergi erteleme olanağı getiren, zararlı vergi rekabetine yol açan uygulamalara yer vermektedirler. Vergi sistemimizde vergi kayıp ve kaçığına yol açan ve vergiden kaçınmada

---

<sup>273</sup> **Gümüş, Erhan - Bilge, Semih**, *5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nda Yer Alan Vergi Güvenlik Önlemleri ve Gereklilikleri*, Vergi Sorunları Dergisi, Aralık, 2006, S. 219, s. 121.

kullanılabilen, bu yerlerdeki iştiraklere ilişkin işlemlerin düzenlenmesi için kontrol edilen yabancı kurum uygulaması vergi mevzuatımız kapsamına alınmıştır<sup>274</sup>.

Kontrol edilen yabancı kurum uygulaması, bağlı şirket karının, dağıtılmamış olsa bile ortakların mukim olduğu ülkede, sanki ortaklara dağıtılmış gibi vergilendirilmesidir<sup>275</sup>. Kurumlar Vergisi Kanununun 7. maddesiyle belli şartlar altında yurt dışı iştiraklere yatırım yapan mükelleflere bu iştiraklerinden fiilen kâr payı dağıtılsa bile vergi uygulamaları açısından kâr payı dağıtılmış olduğu kabul edilmekte ve bu suretle bu iştiraklerin kazançlarının Türkiye’de kurumlar vergisine tabi tutulması sağlanmaktadır.

Kontrol edilen yabancı kurum düzenlemesi ile uluslararası vergi uygulamalarındaki gelişmelere paralel olarak, ticari, sınai ve zirai mahiyette olmayan, yatırımlarını yurt dışında düşük vergi oranı olan ülkelere yönlendiren şirketler ile Türkiye’de yatırım yapan şirketler arasındaki vergi eşitsizliğinin giderilmesi amaçlanmaktadır<sup>276</sup>.

---

<sup>274</sup> **Vural, a.g.e.**, s.174.

<sup>275</sup> **Öz, Semih - Göker, Cenker**, *Kontrol Edilen Yabancı Kurum Düzenlemesinin Yurtdışına Yapılan Ödemeler ve Vergilerin Yasallığı İlkesi Yönünden Değerlendirilmesi*, Vergi Sorunları Dergisi, S. 293, Şubat 2013, s. 108.

<sup>276</sup> **Vural, a.g.e.**, s. 174.



Kurumlar vergisi yönünden iştirak yoluyla yapılan yatırımlardan elde edilen gelirler, kâr dağıtımını yapılmasıyla vergilendirilebilmektedir. İştirak edilen kurum kârını dağıtmadığı müddetçe, söz konusu iştiraktan elde edilen kazanç henüz doğmamış kabul edilecek ve vergilendirilmeyecektir. Avantajlı vergi uygulamaları olan ülkelerde ise genellikle kâr dağıtımını yapma zorunluluğu bulunmamakta ve bu durum vergi erteleme yapan yükümlüler için elverişli ortam hazırlamaktadır.

5520 sayılı KVK' nın 7. maddesinde düzenlenen Kontrol Edilen Yabancı Kurum uygulaması da, vergi eşitsizliğine yol açan bu durumun giderilmesi amacıyla getirilmiştir. Bu madde ile belli şartlar altında yurt dışı iştiraklere yatırım yapan yükümlülerin yurt dışı iştirak kârları, fiilen dağıtılmasa bile vergi uygulamaları açısından dağıtılmış kabul edilerek, bu iştiraklerin kazançlarının Türkiye'de kurumlar vergisine tabi tutulması öngörülmektedir. Bir yönüyle kontrol edilen yabancı kurum uygulaması tahakkuk esasına dayanmaktadır<sup>277</sup>.

Kontrol edilen yabancı kurum; tam yükümlü gerçek kişi ve kurumların doğrudan veya dolaylı olarak ayrı ayrı ya da birlikte sermayesinin, kâr payının veya oy kullanma hakkının en az %50'sine sahip olmak suretiyle kontrol ettikleri yurt dışı iştirakleri ifade etmektedir. Ayrıca maddede, en az %50 olarak belirlenen kontrol oranı olarak

---

<sup>277</sup> Öz - Göker, *a.g.m.* , s. 111.

ilgili hesap dönemi içinde herhangi bir tarihte sahip olunan en yüksek oranın dikkate alınacağı belirtilmiştir.

Kontrol edilen yabancı kurum uygulamasında; tam mükellef kurumlar ile tam mükellef gerçek kişilerin yurtdışında kurulu yabancı bir iştirake birlikte ortak olmaları halinde; tam mükellef gerçek kişilerin elinde bulunan iştirak hisseleri, tam mükellef kurumların iştirak hisseleri birlikte dikkate alınarak yurt dışında kurulu iştirakin kontrol edilen yabancı kurum olup olmadığı tespit edilir ve söz konusu yabancı kurumun, bulunduğu ülkede elde ettiği kurum kazancı Türkiye’de tam mükellef gerçek kişi ve kurumların kazancına eklenir<sup>278</sup>.

Kontrol edilen yabancı kurum kazançlarının, dağıtılın veya dağıtılmasın Türkiye’de kurumlar vergisine tabi tutulması için kanunda belli şartlar öngörülmüştür. Bunlardan ilki, iştirakin toplam gayrisafi hasılatının % 25 veya fazlasının faaliyet ile orantılı sermaye, organizasyon ve eleman istihdamı suretiyle yürütülen ticarî, ziraî veya serbest meslek faaliyeti dışındaki faiz, kâr payı, kira, lisans ücreti, menkul kıymet satış geliri gibi pasif nitelikli gelirlerden oluşmasıdır. Bir diğer şart ise; yurt dışındaki iştirakin ticarî bilanço kârı üzerinden % 10’dan az oranda gelir ve kurumlar vergisi benzeri toplam vergi yükü taşımasıdır. Diğer bir şart ise; yurt dışında kurulu iştirakin ilgili yıldaki toplam gayrisafi hasılatının 100.000 TL karşılığı yabancı parayı

---

<sup>278</sup> **Gedik, Gülşen**, *Türk Ve Amerikan Vergi Hukuklarında Kontrol Edilen Yabancı Kurum Kazancı*, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul, 2014, s. 286.

geçmesidir. Bu şartların gerçekleşmesi durumunda yurt dışında kurulu iştirakin elde etmiş olduğu kârın, yurt dışı iştirakin hesap döneminin kapandığı ayı içeren hesap dönemi itibarıyla tam yükümlü kurumların, kurumlar vergisi matrahına hisseleri oranında dahil edilmesi gerekmektedir<sup>279</sup>.

Ayrıca bu uygulamayla birlikte düşünülmesi gereken vergi kesintisi uygulaması da KVK' da yer almaktadır. Bu bağlamda Bakanlar Kurulu'nun "vergi cenneti" olarak nitelendirdiği ülkelerdeki kurumlara yapılan ödemelerden %30 vergi kesintisi yapılması hükmü yer almaktadır. Böylelikle vergi kaybının artması nedenlerinden biri olan vergi cennetleri de sistem içinde öngörülebilir ve önlem alınabilir bir hale getirilmeye çalışılmıştır<sup>280</sup>.

### C. Örtülü Sermaye

Sermaye şirketleri yabancı kaynakları kullanmalarının yanında, kendi ortaklarından da kredi alabilirler ancak bu durum; şirketlerin aslında öz sermayelerine dahil olması gereken fonlarının ortaklardan alınmış kredi gibi gösterilmesi ve bu kredilere ilişkin faizlerin gider olarak kaydedilmesi sonucunu doğurabilir ki, bu durum kurumlar vergisi matrahının bir peçeleme işlemiyle küçülmesi anlamına gelir<sup>281</sup>. Türk

---

<sup>279</sup> Vural, *a.g.e*, s. 175.

<sup>280</sup> Öz - Göker, *a.g.m.*, s. 114.

<sup>281</sup> Kızılot, Şükrü, *Türk Vergi Hukukunda Örtülü Kazanç ve Örtülü Sermaye*, Yaklaşım Yayıncılık, 2002, s. 155.

vergi Hukukunda “örtülü sermaye” (hidden capitalization) dediğimiz bu müessese kısaca; şirketlerin öz sermayelerine dahil olması gereken fonları ortaklardan ya da bunların yakınlarından alınmış kredi gibi gösterip bunlara tahakkuk ettirdikleri faizi gider olarak indirerek vergi kaçırılmasını ifade eder<sup>282</sup>. Örtülü sermaye müessesinin temelinde hiçbir basiretli yöneticinin üçüncü kişiden piyasada geçerli olanın üzerinde bir faizle kredi alıp bunu uzun süre işletmede kullanmayı düşünmemesi gerçeği yatmaktadır<sup>283</sup>. Örtülü sermaye düzenlemesi öz sermaye üzerinden ödenen veya hesaplanan faizlere benzer etkilerin giderilmesine yönelik bir vergi güvenlik müessesesidir<sup>284</sup>.

Ayrıca bu müessese şirketin öz malı olan sermayesinin yabancı sermaye gibi gösterimi ve böylelikle vergi kaçırıldığı gizlenmesi amaçlandığından vergi kaçırma niyetiyle çok sıkı şekilde bağlıdır<sup>285</sup>. Örtülü sermaye müessesesi ile normal ticari faaliyetin niteliği değiştirilmemektedir. Borç ilişkisinin niteliği değiştirilmemektedir. Sadece mükerrer vergilendirme durumunun önlenmesi amacıyla kâr payı sayılma durumu söz konusudur. Örtülü sermaye müessesesinin ilişkin hükmün konuluşundaki temel maksat; vergiye tabi kurum kazancının oluşumunda öz sermaye üzerinden ödenen veya hesaplanan faiz gibi sonuç doğuracak dolaylı (peçeleme, örtülü)

---

<sup>282</sup> **Öncel - Kumrulu - Çağan**, *a.g.e.*, s. 340.

<sup>283</sup> **Öncel, Mualla**, *Kurumlar Vergisi Açısından Sermaye Şirketlerinde Örtülü Kazanç ve Örtülü Sermaye*, Banka ve Ticaret Hukuku Araştırma Enstitüsü, Ankara,1978. s. 179.

<sup>284</sup> **Danıştay 4.Dairesinin Kararı**, E.2012/6316, K.2015/7581.

<sup>285</sup> **Öncel**, *a.g.e.*, s. 174, 175.

yollardan yürütülen işlemlerin borç kullanan tarafta ortaya çıkaracağı aynı etkilerin giderilmeye çalışılmasıdır. Normal ticari işlemin niteliği herhangi bir değişikliğe uğratılmamakta olup sadece işlemin düzeltilmesi halinde diğer tarafta oluşturacağı mükerrer vergilendirmenin önlenmesi amacıyla işlem kâr payı dağıtımı olarak sayılmaktadır<sup>286</sup>.

Aslında öz sermayeye dahil bu fonlar KVK'nın 12. maddesinde hüküm altına alınmıştır. Madde metninde borç/öz sermaye oranı, ortakla ilişkili kişi ve öz sermaye tanımlarına açıklık getirilmiştir.

Örtülü sermaye, şirketin yakın ilişki içinde bulunduğu kişi veya kuruluşlardan ödünç para alması ve karşılığında faiz ödemesi durumunda ortaya çıkabilmektedir.<sup>287</sup> Kanunda örtülü sermaye kurumların, ortaklarından veya ortaklarla ilişkili olan kişilerden doğrudan veya dolaylı olarak temin ederek işletmede kullandıkları borçların, hesap dönemi içinde herhangi bir tarihte kurumun öz sermayesinin üç katını aşan kısmı olarak belirtilmiştir.

“Ortakla ilişkili kişi”<sup>288</sup> kavramının tanımı, ortağın doğrudan veya dolaylı olarak en az % 10 oranında ortağı olduğu veya en az bu oranda oy veya kâr payı hakkına sahip olduğu bir kurumu ya da doğrudan veya dolaylı olarak, ortağın veya ortakla

---

<sup>286</sup> **Danıştay 4. Dairesinin Kararı**, E.2012/6316, K.2015/7581.

<sup>287</sup> **Bilici**, *Türk Vergi Sistemi*, s.114.

<sup>288</sup> **Danıştay 4. Dairesinin Kararı**, E.1998/2254, K.1999/49.

ilişkili bu kurumun sermayesinin, oy veya kâr payı hakkına sahip hisselerinin en az % 10'unu elinde bulunduran bir gerçek kişi veya kurum olarak kanunda yapılmıştır.

Ayrıca Kurumlar Vergisi Kanunu'ndaki yer alan yukarıda belirttiğimiz örtülü sermaye tanımına girmekle birlikte hangi borçlanmaların örtülü sermaye sayılmayacağı dört bent halinde sayılmıştır. Bunlar; gayri nakdi teminatlar karşılığında üçüncü kişilerden yapılan borçlanmalar, banka ve finans kurumlarından temin edilerek aynı şartlarla kısmen veya tamamen kullandırılan borçlar, bankalar tarafından yapılan borçlanmalar, finansal kiralama şirketleri, finansman ve faktoring şirketleri ile ipotek finansman kuruluşlarının bankalardan yaptıkları borçlanmalar olarak hüküm altına alınmıştır.

Sonuç olarak örtülü sermayenin varlığından söz edebilmek için, ortak veya ortakla ilişkili kişiden temin edilerek alınan borcun herhangi bir tarihte, hesap dönemi başındaki öz sermayenin üç katını aşması gerekmekte olup; aşan kısım, ilgili hesap dönemi için örtülü sermaye sayılacaktır. Borcun hesap dönemi içinde herhangi bir tarihte kurumun öz sermayesinin üç katını aşan kısmı örtülü sermaye olarak kabul edildiğinden, bu limiti aşan kısma isabet eden faiz, kur farkı ve benzeri giderlerin vergi matrahından indirilmesi mümkün olmayacaktır.

## D. Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı

### 1. Genel Olarak

Küreselleşme ile birlikte çok uluslu şirketlerin dünya ekonomisi içindeki önemi artış göstermiştir. Aralarında ilişki bulunan bu şirketler birbirlerine mal ve hizmet satarken transfer fiyatlaması uygulayarak mal ve hizmetlerin fiyatını toplam vergi yükünü düşürecek şekilde ayarlayabilmektedirler<sup>289</sup>.

Şirketlerin bu davranışlarını incelemek üzere, transfer fiyatlandırmasıyla ilgili ilk çalışma Thomas Horst tarafından yapılmıştır. Bu çalışmada vergi oranlarına karşı duyarlı olmalarından dolayı çok uluslu şirketlerin gelirlerini, düşük vergi oranlarına sahip ülkelerde fazla, yüksek vergi oranlarını uygulayan ülkelerde ise az gösterdikleri tespit edilmiştir. Yükümlülerin vergi matrahlarını, vergi oranlarının daha az olduğu ülkelere transfer etmek istemesi, konuyla ilgili vergi idare birimlerinin önlem almak istemesiyle sonuçlanmıştır. Konuyla ilgili ilk adım 1954 yılında ABD’de yapılan yasal düzenlemeyle atılmıştır<sup>290</sup>.

Çok uluslu şirketler farklı ülkelerde faaliyet göstermektedirler. Bu nedenle bağlı ortaklıklarının kuruluş yerlerini seçerken bu yerlerin vergi ve diğer kanuni

---

<sup>289</sup> **Saruç, Naci T.**, *Vergi Uyumu Teori ve Uygulama*, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2015, s. 25.

<sup>290</sup> **Karabulut, Mehmet F.**, *Transfer Fiyatlandırmasının Anlamını Biliyor muyuz?*, Vergi Dünyası, S. 392, Nisan 2014, s. 99.

düzenlemelerinden faydalanmak isterler. Bu konudaki genel uygulama, ana firmanın kurumlar vergisinin düşük olduğu ülkede, bağlı ortaklıkların ise yüksek kurumlar vergisi uygulayan ülkede kurulmasıdır. Bağlı ortaklıklar üretmiş oldukları malları/hizmetleri ana firmaya mümkün olan en düşük fiyattan satabilir ve ana firmadan aldığı bazı hizmet ve hakları (maddi olmayan varlıklar) mümkün olduğunca yüksek fiyattan alabilirler. Böylece kar kurumlar vergisinin düşük olduğu yani ana firmanın bulunduğu ülkeye kaydırılmış olur. Bu durumda ana firmanın ve bağlı firmaların bağımsız işletmeler olması durumuna göre ödeyecekleri toplam vergi miktarı daha düşük olacaktır<sup>291</sup>.

Çok uluslu şirketler, hedeflenen bazı amaçlara ulaşmak için bağlı ortaklıklar arasındaki mal ya da hizmet fiyatlarını bir araç olarak kullanırlar. Bu şirketler uyguladıkları fiyat ile küresel ölçekte kurumlar vergisi ve gümrük vergilerini azaltma, kur riskini en aza indirme, bağlı ortaklıkların faaliyette buldukları ülkelerin yönetimleriyle anlaşmazlıktan kaçınma, nakit akış yönetimi ve küresel pazarda rekabet avantajını artırmak gibi çeşitli amaçlar gözetirler<sup>292</sup>. Çünkü küreselleşme, nispeten yüksek vergi oranı uygulayan ülkelerin aleyhine sonuçlar doğurur. Küreselleşme ile

---

<sup>291</sup> **Dembinski, Paul H.**, *Ethical Aspects of Transfer Pricing, Finance & the Common Good/Bien Commun*, No:24, 2006, Spring/Summer.s.80, <http://www.cairn.info/revue-finance-et-bien-commun-2006-1-page-78.htm>, erişim tarihi : 10.03.2016.

<sup>292</sup> **Anandarajan, Asokan - Mc Ghee, Mitch - Curatola, Anthony P.** , *A Guide to International Transfer Pricing*, TheJournal of Corporate Accounting & Finance, 2007 September/October, s. 33.



birlikte üretim faktörleri daha düşük vergi oranı uygulayan ülkelere doğru yönelirken mevcut ülkeler arasında da vergi rekabetini de giderek artırmaktadır<sup>293</sup>. Ayrıca gelişmekte olan ülkeler yatırımları teşvik etmek için bazen vergi istisnası uygulamaktadırlar. Bu avantajdan yararlanmak isteyen çok uluslu şirketler ise yerel işletmelerle işbirliği yaparak yapay transfer fiyatlandırması yoluyla kârlarını bu ülkelerdeki işletmelere aktararak da vergi yüklerini azaltmaktadırlar<sup>294</sup>.

Yapılan araştırmalar, çok uluslu şirketler tarafından beyan edilen kazançların yerel vergi oranları ile ters orantılı olduğunu ortaya koymuştur. Grup içinde yapılan işlemlerin bir kısmının bu amaç için kullanıldığı anlaşılmıştır<sup>295</sup>.

Çok uluslu işletmelerin nihai hedefi küresel bir ekonomide rekabet gücü elde edebilmek ve pazar payını elde tutabilmektir. Küresel rekabette piyasaya yerleştikten

---

<sup>293</sup> **Ağar, Serkan**, *Transfer Fiyatlaması-Örtülü Kazanç Dağıtımı*, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 2011, s. 25.

<sup>294</sup> **Tanzi, Vito., Zee, Hovel H.**, *Tax Policy for Emerging Markets: Developing Countries*, National Tax Journal, Vol. 53, No. 2, June, 2000, s. 316, <https://www.imf.org/external/pubs/ft/wp/2000/wp0035.pdf>, erişim tarihi : 10.03.2016.

<sup>295</sup> **Borkowski, Susan C.**, *Electronic Commerce, Transnational Taxation and Transfer Pricing: Issues and Practices*, The International Tax Journal, Vol. 28, Number 2, Spring 2002, s. 3.

sonra kazanmayı amaçlayan çok uluslu şirketler, gerektiğinde bu amaçlarını gerçekleştirebilmek için düşük fiyatla mal satabilmektedir<sup>296</sup>.

Çok uluslu şirketlerin bu davranışlarıyla fiyat farklılaştırılması uluslararası düzeyde olmakta ve birden fazla ülkenin milli gelirini, vergi gelirlerini ilgilendiren “transfer fiyatlandırması” konusu gündeme gelmektedir.

OECD'nin 2010 yılında yayımladığı Çok Uluslu Şirketler Ve Vergi İdareleri İçin Transfer Fiyatlandırması Rehberi'nde (Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations) “transfer fiyatı; bir işletmenin mal, gayri maddi hak ya da hizmetlerinin bağlı bir işletmeye satış fiyatıdır” şeklinde tanımlamıştır<sup>297</sup>. Transfer fiyatlandırması şirketlerin vergi yüklerini göz önünde bulundurarak faaliyetlerini değil de kazançlarını vergi yükü açısından daha avantajlı ülkelere taşımak yoluyla daha az vergi ödeme yolunu seçmeleri sonucu yurt içinde vergilendirilmesi gereken kazancın yurt dışına çıkarılarak burada vergilendirilmesiyle oluşan müessese olarak da tanımlanabilir. <sup>298</sup>

---

<sup>296</sup> **Karen, S. Cravens**, *Çok Uluslu Şirketler İçin Bir Strateji Olarak Transfer Fiyatlaması*, (Çev.İhsan Günaydın), Vergi Sorunları, Haziran 2000, s. 141-143.

<sup>297</sup> *OECD Transfer Pricing Guidelines For Multinational Enterprises and Tax Administrations*, OECD, Haziran 2010, s. 370.

<sup>298</sup> **Şenyüz - Yüce - Gerçek**, *Türk Vergi Sistemi*, s. 357.

Transfer fiyatlandırması, uluslararası vergi hukukunda güncelliğini ve önemini sürekli korumakta ve transfer fiyatlandırması ile ilgili olarak uluslararası sistemin şekillenmesinde OECD düzenlemeleri önemli rol oynamaktadır<sup>299</sup>.

Vergi kanunlarında yer alan bu düzenleme ile şirketlerin ilişkili kişileri ile mal veya hizmet alımı esnasında şirketlerin gelirlerini doğru beyan etmelerini sağlamak ve bu yolla vergi matrahının aşındırılmasını önlemek amaçlanmıştır<sup>300</sup>. Transfer fiyatlandırması ulusal veya uluslararası boyutta olabilir. Her iki durumda da vergi kaybı söz konusudur. Uluslararası transfer fiyatlandırması bir devlete ait vergi gelirlerinin bir başka devlete aktarılması anlamına gelir<sup>301</sup>.

KVK' da transfer fiyatlandırması konusunda yapılan düzenlemeler OECD'nin düzenlemeleri dikkate alınarak yapılmıştır. OECD düzenlemeleri, transfer fiyatlandırmasının söz konusu olduğu durumlarda gelir idareleri ile yükümlüler arasında karşılıklı tatmin edici çözümler oluşturarak, anlaşmazlıkları minimize etmeyi ve maliyetli dava süreçlerini önlemeyi amaçlamaktadır. Rehber, çok uluslu şirketlerin ilişkili birimleriyle gerçekleştirdiği işlemlerde piyasa fiyatı kuralının gerçekleşip gerçekleşmediğini analiz eder ve uygulanabilecek çözümleri tartışır. Ayrıca rehberde,

---

<sup>299</sup> **Türkot, Mustafa**, *Transfer Fiyatlandırması Konusunda OECD Düzenlemeleri, E-Yaklaşım Dergisi*, S. 28, Kasım 2005.

<sup>300</sup> **Öner, E.**, *Türk Vergi Sistemi*, s. 178.

<sup>301</sup> **Bilici**, *Vergi Hukuku, Seçkin Yayıncılık, 2017* , s. 112.

transfer fiyatlandırması konularının çözümlenmesi bağlamında, karşılıklı anlaşma yoluyla çözüm ve mahkeme yoluyla çözüm gibi yöntemler de ele alınmaktadır<sup>302</sup>.

Transfer fiyatlandırması konusunda temel esaslar, OECD'nin yukarıda belirtilen ve her yıl gözden geçirilerek revize edilen 1995 tarihli "Çok Uluslu Şirketler ve Vergi İdareleri İçin Transfer Fiyatlandırması Rehberi"nde (Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administration) yer almaktadır. KVK'nın 13. maddesi ile yapılan düzenlemenin yanı sıra, 5615 sayılı Kanun ile Gelir Vergisi Kanunu'nun 41. maddesine yapılan ekleme ile transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımını uygulaması gelir vergisi yükümlüleri için de uygulanır hale gelmiştir<sup>303</sup>.

Transfer fiyatlandırması (transfer pricing) yoluyla örtülü kazanç dağıtımını ise, bir sermaye şirketine ait vergilendirilmemiş gelirin, kardan pay verme ya da sermayenin geri ödenmesi durumları dışında, ortaklara ya da onları yakınlarına aktararak vergi matrahından kaçırılmasıdır<sup>304</sup>. Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazançlar, KVK'nın 11. maddesinde; kanunen kabul edilmeyen indirimler arasında sayılmıştır. Söz konusu madde hükmü ile yükümlü bazında herhangi bir ayırım yapılmaksızın tüm kurumlar vergisi yükümlülerince (tam ve dar yükümlüler) dağıtılan

---

<sup>302</sup> **Türkot**, *a.g.m.*, s. 2.

<sup>303</sup> **Vural**, *a.g.e.*, s. 187.

<sup>304</sup> **Öncel – Kumrulu – Çağan**, *a.g.e.*, s. 341.

örtülü kazançların kurum kazancının tespitinde indirim olarak dikkate alınamayacağı belirtilmiştir.

## **2. Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımının Unsurları**

Örtülü kazanç dağıtımı, kurum bünyesinde bulunan servet unsurlarının, sermayenin normal şekilde azaltılması yerine başka bir yol kullanılarak ortaklara dağıtılmasıdır. Serveti oluşturan unsurların öz veya yabancı kaynaklardan elde edilmiş olması sonucu etkilemez. Ayrıca servete dahil olması gereken bir unsurun, kurumun aktif bir eylemi veya ihmali ile ortaklara intikal etmesi de aynı çerçevede değerlendirilir<sup>305</sup>.

KVK'nın 13. maddesinde yer alan tanımlamaya göre, transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımının unsurları başlıklar altında şöyle sıralanabilir: mal veya hizmet alım ya da satımının yapılmış olması, mal veya hizmet alım ya da satımının ilişkili kişilerle yapmış olması, mal veya hizmet alım ya da satımında emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak fiyat veya bedel tespiti yapılmış olmasıdır.

---

<sup>305</sup> Özbacı, *a.g.e.* , s. 373.

#### **a. Mal Veya Hizmet Alım ya da Satımının Yapılması**

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 13. maddesinde hangi işlemlerin mal veya hizmet alım ya da satımı olarak değerlendirileceği açıklanmıştır. Söz konusu madde hükmünde; alım, satım, imalat ve inşaat işlemleri, kiralama ve kiraya verme işlemleri, ödünç para alınması ve verilmesi<sup>306</sup>, ikramiye, ücret ve benzeri ödemeleri gerektiren işlemler her hal ve şartta mal veya hizmet alım ya da satımı olarak değerlendirilebileceği belirtilmiştir.

#### **b. Mal veya Hizmet Alım ya da Satımının İlişkili Kişilerle Yapılması**

Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımında “*ilişkili kişi*” tanımı ise kurumların kendi ortakları<sup>307</sup>, kurumların veya ortaklarının ilgili bulunduğu gerçek kişi veya kurumlar, kurumların veya ortaklarının idaresi, denetimi veya sermayesi bakımından doğrudan veya dolaylı olarak bağlı bulunduğu gerçek kişi veya kurumlar, kurumların veya ortaklarının idaresi, denetimi veya sermayesi bakımından nüfuzu altında bulundurduğu gerçek kişi veya kurumlar, ortakların eşleri, ortakların veya

---

<sup>306</sup> **Danıştay 3. Dairesinin Kararı**, E.1997/4123, K.1998/3317. “Şirket ortaklarına karşılıksız olarak verilen büyük miktarlardaki paraların karşılıksız olarak uzun bir süre ortakların zimmetinde kalması şirketin örtülü kazanç dağıtımını yaptığını gösterir.”

<sup>307</sup> **Danıştay 4. Dairesinin Kararı**, E.1998/2191, K.1998/3909. “Şirket esas sözleşmesinde geçen “sermaye artırımı ” adı altında ortaklara dağıtılan avansları örtülü kazanç olarak değerlendirilmiştir.”

eşlerinin üstsoy ve altsoy, üçüncü derece dahil yansoy hısımları ve kayın hısımları olarak çok geniş bir kapsamda yapılmıştır.

Ancak KVK' da geçen "ilişkili kişi" tanımı 15.07.2016 tarihli 6728 sayılı Kanun'un 59. maddesiyle "ilişkinin doğrudan veya dolaylı olarak ortaklık kanalıyla oluştuğu durumların örtülü kazanç dağıtımı kapsamında sayılması için en az %10 oranında ortaklık, oy veya kar payı hakkının olması şartı aranır. Ortaklık ilişkisi olmadan doğrudan veya dolaylı olarak en az %10 oranında oy veya kar payı hakkının olduğu durumlarda da taraflar ilişkili kişi sayılır. İlişkili kişiler açısından bu oranlar topluca dikkate alınır " ifadesi getirilerek kanun koyucu tarafından sınırlandırılmıştır. Ancak yine aynı kanun ile bu sınırlandırma "ikinci fıkrada yer alan oranları, gerçek kişiler, kurumlar, doğrudan veya dolaylı ortaklar itibarıyla ya da ortaklık payının edinim şekline göre topluca veya ayrı ayrı %1'e kadar indirmeye, %25'e kadar çıkarmaya, oran şartını kaldırmaya" ifadesiyle Bakanlar Kurulu'na bırakılmıştır.<sup>308</sup>

Ancak ilişkili kişiye aktarılan her kazanç örtülü kazanç dağıtımı olarak değerlendirilmez. Yükümlünün ilişkili kişine kazanç aktarmasını haklı kılan nedenler (katlanmak istemediği ek maliyetler v.b.) olabilir<sup>309</sup>. İlişkili kişinin işletmeyle yaptığı işlemde elde ettiği menfaatin onun ilişkili kişi sıfatına dayanması, yani ilişkili kişi

---

<sup>308</sup> 09.08.2016 tarih ve 29796 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 6728 sayılı Yatırım Ortamının İyileştirilmesi Amacıyla Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun ile eklenen hükümler.

<sup>309</sup> **Danıştay 4.Dairesinin Kararı**, E:2014/657, K:2014/6671.

olmanın menfaatin verilmesinde temel belirleyici olmasıdır. Şirket, ilişkili olmadığı kişilerle yaptığı hukuki işlemlerde de aynı şekilde menfaat sağlıyorsa, ilişkili kişi sıfatına dayanan bir menfaat aktarımından söz edilemez<sup>310</sup>. TF yoluyla örtülü kazanç dağıtımı, ilişkili kişiye aynı şartlar altında üçüncü bir kişiye verilmeyecek olan bir menfaat sağlandığında gerçekleşir. İlişkili kişinin işletme veya ortaklık sağladığı menfaatin temelinde ilişkili kişi sıfatı olduğundan, ilişkili olmayan kişilere sağlanan menfaatler TF yoluyla örtülü kazanç dağıtımı kapsamında değerlendirilmez<sup>311</sup>.

Özellikle kanun hükmünde geçen “kurumların veya ortaklarının ilgili bulunduğu gerçek kişi veya kurumlar” ifadesi şirketlerin işlemlerinin büyük bir kısmını ilgilendirmektedir. Danıştay konu ile ilgili bir kararında: şirketin sıkı ilişkiler içinde bulunduğu şirketi ilişkili kişi kapsamında saymıştır<sup>312</sup>.

Ayrıca ilgili maddenin gerekçesinde belirtildiği üzere, fıkra da geçen “gerçek kişi” ifadesi, Gelir Vergisi Kanunu’nun uygulanmasında gerçek kişi olarak kabul edilip vergiye tabi tutulan şahıslar ile şahıs şirketleri ya da adi ortaklıkları, “kurum” ifadesi de sermaye şirketleri, kooperatifler, iktisadi kamu kuruluşları, dernek veya vakıflar ile bunlara ait iktisadi işletmeler ve iş ortaklıklarını kapsamaktadır. Buna göre, ilişkili kişi tanımına giren adi ortaklıklar ve şahıs şirketleri (adi komandit şirket,

---

<sup>310</sup> Ağar, *a.g.e.*, s. 100.

<sup>311</sup> Ağar, *a.g.m.*, s. 195-196.

<sup>312</sup> Danıştay 3. Dairesinin Kararı, E.2009/2352, K.2011/7637.



kollektif şirket) ile yapılan işlemler de transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımını uygulaması kapsamında değerlendirilebilecektir<sup>313</sup>.

### c. Emsallere Uygunluk İlkesine Aykırı Fiyat Veya Bedel Tespiti Yapılması

Şirketlerin ilişkili kişileriyle yapmış oldukları alım-satım işlemlerinde transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımını mal veya hizmet alım ya da satımında emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak fiyat veya bedel tespiti yapılmış olmasına bağlıdır.

Emsallere uygunluk ilkesinin tanımı yine KVK'nın 13. maddesinde yapılmıştır. Buna göre, emsallere uygunluk ilkesi; ilişkili kişilerle yapılan mal veya hizmet alım ya da satımında uygulanan fiyat veya bedelin, aralarında böyle bir ilişkinin bulunmaması durumunda oluşacak fiyat veya bedele uygun olması şeklinde tanımlanmıştır. Bir başka ifadeyle şirketlerin ilişkili kişilerle yapmış oldukları alım veya satım işleminde geçerli olan fiyatın aralarında ilişki bulunmayan kişilerle yapmış oldukları aynı mahiyetteki işlemlerde geçerli olan fiyat ile aynı olması anlamına gelir<sup>314</sup>. Örneğin; Danıştay, ortaklar tarafından şirketten çekilen borç paranın emsalinin bankaların uyguladığı mevduat faizi olduğu hakkında karar vermiştir<sup>315</sup>.

---

<sup>313</sup> Vural, *a.g.e.*, s.190.

<sup>314</sup> Şenyüz - Yüce - Gerçek , *Türk Vergi Sistemi*, s. 357.

<sup>315</sup> Danıştay 3. Dairesinin Kararı, E.1997/4123, K.1998/3317.

Emsallere uygunluk ilkesi uluslararası bir transfer fiyatlaması standardıdır. Bağımsız işletmeler arası işlemlerde, ticari ve mali ilişkilerine hakim koşullar pazar etkenleri ile belirlenir. Bağlı işletmeler arası işlemlerde ise, ticari ve mali ilişkiler aynı şekilde dış pazar etkenleri ile belirlenmeyebilir. Bu tür işlemlerde uygulanan transfer fiyatlarının emsallere uygun olmaması ve serbest piyasa koşullarını yansıtmaması, bağlı işletmelerin vergi matrahlarını ve bağlı işletmelerin faaliyette buldukları devletlerin vergi gelirlerini olumsuz yönde etkiler<sup>316</sup>.

Emsallere uygunluk ilkesi, karşılaştırılabilir işlemleri ve karşılaştırılabilir bir ortamda bağımsız işletmeler arasında oluşması gereken koşulları referans alarak karların yeniden ayarlanmasını öngörmektedir<sup>317</sup>.

Kanunda geçen ve transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımının varlığında çok önemli bir unsur olan emsallere uygunluk ilkesi 1 seri numaralı Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımının Hakkında Genel Tebliği'ne göre; emsallere uygun fiyat veya bedele ulaşmak için öncelikle kurumların ilişkisiz kişilerle yapmış olduğu işlemlerde uyguladığı fiyat veya bedel olan iç emsal kullanılacak, bu şekilde kullanılacak fiyat veya bedelin bulunmaması ya da güvenilir olmaması halinde kurum dışındaki ilişkisiz kişilerin kendi aralarında uyguladıkları fiyat veya bedel olan dış emsal karşılaştırmada esas alınacaktır.

---

<sup>316</sup> **Soydan, Billur Y.**, *Çokuluslu İşletmeler Ve Vergi İdareleri İçin Transfer Fiyatlaması Rehberi*, Vergi Sorunları Dergisi, S:91, Nisan 1996, s.7.

<sup>317</sup> **Soydan, Çokuluslu İşletmeler Ve Vergi İdareleri İçin Transfer Fiyatlaması Rehberi**, s. 3.

Tabii ki, bu fiyat veya bedelleri etkileyen birçok unsur olduğu için emsallerin karşılaştırılabilir olması gerekir. Bu nedenle, ilişkili kişiler arasındaki işlemlerle ilişkisiz kişiler arasındaki işlemler karşılaştırılmadan önce bunların karşılaştırılabilir nitelikte olup olmadığı tespit edilmelidir.

Karşılaştırılabilirlik analizi sonucunda, karşılaştırılan durumlar (koşullar) arasında, işlemin fiyat veya bedelini somut şekilde etkileyebilecek farklılıklar yoksa emsal fiyat veya bedelin tespiti aşamasına geçilebilir. Karşılaştırılan durumlar (koşullar) arasında işlemin fiyat veya bedelini somut şekilde etkileyebilecek farklılıklar bulunması halinde ise bu farklılıkların etkisini ortadan kaldıracak düzeltmelerin yapılması gerekir.

Düzeltilmeden kasıt, koşullar arasındaki farklılığın işlemin fiyat veya bedeli üzerindeki etkisinin parasal değerinin tespit edilmesi ve tespit edilen bu parasal değer emsal fiyat veya bedel tespitinde pozitif veya negatif yönlü olarak dikkate alınmasıdır.

KVK' nın 13. maddesi ile emsallere uygun fiyat ya da bedelin tespitinde yükümlülerin uygulayabilecekleri üç ayrı yöntem öngörülmüştür. Bu yöntemler maddenin (4) numaralı fıkrasında açıklanan karşılaştırılabilir fiyat yöntemi, maliyet artı yöntemi ve yeniden satış fiyatı yöntemidir.

Yükümlüler, ilişkili kişilerle yaptıkları işlemlerde yukarıda açıklanan yöntemlerden işlemin niteliğine en uygun olanını seçerek, seçtikleri yönteme göre emsallere uygun fiyat ya da bedeli kendileri belirleyeceklerdir.

Karşılaştırılabilir fiyat, maliyet artı veya yeniden satış fiyatı yöntemlerinden hiç birisi emsallere uygun fiyat ya da bedel tespitine uygun değilse yükümlüler kendi belirleyecekleri bir yöntem ile emsallere uygun fiyat ya da bedeli belirleyebileceklerdir. Ancak, bu şekilde bir belirleme için, söz konusu üç yönteme göre tespit yapılabilmesinin mümkün olmaması gerekmektedir.

İlgili kanun maddesinin gerekçesinde, bu yöntemler arasında uygulama açısından herhangi bir öncelik sırası olmadığı belirtilmektedir. Bu bağlamda, işleme uygulanacak yöntemlerden birisi, emsallere uygun fiyat ya da bedeli yansıtma açısından diğer yöntemlerden daha belirleyici ise yani “işlemin niteliğine en uygun yöntem” ise, uygulanacak yöntem olarak söz konusu bu yöntem seçilecek, diğer yöntemlere kesinlikle başvurulmayacaktır<sup>318</sup>.

Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 13. maddesinin 5 numaralı fıkrası ile yükümlülerin ilişkili kişilerle yaptığı işlemlere ilişkin olarak belirleyecekleri yöntem konusunda Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı’na başvurarak peşin fiyatlandırma anlaşması yapmaları olanağı getirilmiştir. Dolayısıyla, uygulayacağı yöntem konusunda tereddüdü bulunan yükümlülerin gerekli bilgi ve belgelerle birlikte idareye başvurarak belli bir dönem için yöntem tespiti talebinde bulunmaları mümkündür. Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından ilgili mevzuatın yürürlüğe girdiği tarihten 2015 yılı sonuna kadar toplam 6 adet Tek Taraflı Peşin Fiyatlandırma

---

<sup>318</sup> Vural, *a.g.e.*, s. 192.

Anlaşması imzalanmıştır<sup>319</sup>. Konu ile ilgili önemli bir gelişme olarak; karşılıklı iki devletin vergi idaresinin de imzaladığı Türkiye’de ki ilk “İki Taraflı Peşin Fiyatlandırma Anlaşması” 31.12.2106 tarihinde kamuoyuna duyurulmuştur<sup>320</sup>.

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

Emsal fiyat aralığı, aynı yöntemin farklı karşılaştırılabilir kontrol dışı işlem verilerine uygulanmasından veya aynı verilere farklı transfer fiyatlandırması yöntemlerinin uygulanmasından elde edilen değişik emsal fiyatların oluşturduğu bir fiyat dizisidir. Mükellef bu sonuç aralığı içerisinde aritmetik ortalama, mod, medyan veya başka bir ölçüden en makul olanını kullanmak suretiyle bir tutar belirleyebilecektir.

---

<sup>319</sup> <https://www.vergiportali.com/Content.aspx?Type=BulletinD&Id=4756> (05.02.2017)

<sup>320</sup> <http://www.gib.gov.tr/iki-tarafli-pesin-fiyatlandirma-anlasmasi-imzalanmistir>.  
(05.02.2017)

#### **d. Hazine Zararının Oluşması**

Bu genel unsurların yanı sıra; sadece tam yükümlü kurumlar ile yabancı kurumların Türkiye'deki işyeri veya daimi temsilcilerinin aralarında ilişkili kişi kapsamında gerçekleştirdikleri yurt içindeki işlemler nedeniyle kazancın örtülü olarak dağıtıldığı kabulü "hazine zararının" doğması şartına bağlanmıştır.

Söz konusu hükme göre; hazine zararından kasıt, emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak tespit edilen fiyat ve bedeller nedeniyle kurum ve ilişkili kişiler adına tahakkuk ettirilmesi gereken her türlü vergi (resim, harç ve benzeri kamu gelirleri bu kapsamda değerlendirilemez) toplamının eksik veya geç tahakkuk ettirilmesidir.

Yukarıda da ifade edildiği gibi hazine zararı şartı sadece, tam yükümlü kurumlar ile yabancı kurumların Türkiye'deki işyeri veya daimi temsilcilerinin aralarında yapılan işlemlerde aranan transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımının özel bir unsurudur.

## **VI. SERMAYE ŞİRKETLERİNİN YENİDEN YAPILANMALARI VE VERGİLENDİRİLMESİ**

### **A. Genel Olarak**

TTK'da sermaye şirketlerinin tasfiye olmadan faaliyetlerinin devam ettikleri esnada kanundaki tiplere uygun farklı bir şirkete dönüşme veya dahil olmalarına imkân

verilmiştir. Bunlar birleşme, bölünme veya tür değiştirme şeklinde karşımıza çıkmaktadır (TTK md. 136-159-180).

Sermaye şirketleri, günümüzde ekonomik, mali ve diğer nedenlerle birbirleriyle birleşmekte; bir kurum diğer bir kuruma kısmen ya da tamamen devredilmekte veya birbirleriyle hisse değişimi yoluna gitmektedirler<sup>321</sup>. Sermaye şirketlerinin bünyesinde gerçekleşen bu yapılanmalar aşağıdaki gibi gerçekleşmekte ve vergisel sonuçlar doğurmaktadırlar.

## **B. Sermaye Şirketlerinde Yeniden Yapılanma Türleri**

### **1. Birleşme**

Birleşme, satın alma kavramıyla birlikte kullanılan bir kavram olmasıyla birlikte yapılması gereken işlemler ve sonuçları açısından oldukça farklı bir kavramdır<sup>322</sup>. Birleşme, birden fazla sayıda şirketin, malvarlıklarını tasfiye etmeden içlerinden bir şirkette veya yeni kurulan bir şirkette birleşmeleri ile olur. Devralma yoluyla birleşmede devralan şirket (yeni kurulan bir şirket de olabilir) tüzel kişiliğini korurken, katılan şirket veya şirketlerin tüzel kişilikleri tasfiyeye girmeden sona erer<sup>323</sup>.

---

<sup>321</sup> **Öner, E.**, *Türk Vergi Sistemi*, s. 202.

<sup>322</sup> **Turanlı, Hüsnü**, *Yeni Türk Ticaret Kanununa Göre Ticaret Şirketlerinin Birleşmesi*, Orion Kitabevi, İzmir, 2014, s. 25.

<sup>323</sup> **Pulaşlı**, *Şirketler Hukuku Genel Esaslar*, s. 70.

Birleşmenin en belirgin ve en önemli özelliği, malvarlıklarının birleşmesi ve bu birleşme sonucunda devreden ya da yeni kurulan ortaklığın pay sahiplerine, değiştirme birimine göre, devralan ya da yeni kurulan ortaklığın pay senetlerinin verilmesidir<sup>324</sup>. Birleşmede, birleşen şirketlere ait malvarlıkları, bir araya geldiğinden, bir güçlenme meydana gelir ki, birleşmede de gaye budur<sup>325</sup>. Kanunda birleşme konusunda sermaye şirketlerine sınırlama da getirilmiştir. Bu sınırlama sermaye şirketlerinin ancak sermaye şirketleri ve kooperatifler ile birleşebilirlerken, kolektif ve komandit şirketleri ise yalnızca devralabilmeleridir.

## 2. Bölünme

Bölünme ise şirket malvarlığının tamamen veya kısmen başka bir şirkete aynı sermaye olarak devredilmesidir. Sermaye şirketlerinin bölünmesi tam bölünme ve kısmi bölünme olarak iki şekilde düzenlenmiştir. Tam bölünme ile tüzel kişiliği sona eren sermaye şirketinin tüm malvarlığı bölünerek ortaya çıkan yeni şirketlere devrolur. Kısmi bölünmede ise malvarlığının bir kısmı diğer şirketlere devrolunur. Ancak sermaye şirketinin tüzel kişiliği devam eder. Sermaye şirketleri, sermaye şirketlerine

---

<sup>324</sup> **Yasaman, Hamdi**, *Anonim Ortaklarının Birleşmesi*, Banka ve Ticaret Hukuku Araştırma Enstitüsü, Ankara, 1987, s. 12.

<sup>325</sup> **Soygür, a.g.e.**, s. 16.



veya kooperatiflere; kooperatifler ise, sermaye şirketleri veya kooperatiflere bölünebilirler<sup>326</sup>.

### **3. Tür Değişirme**

Tür değiştirme ise şirketlerin farklı şirket tiplerine dönüşmesidir. Sermaye şirketleri TTK'da sayılan sermaye şirketleri türlerinden herhangi birine veya kooperatife dönüşebilir. Yani bir sermaye şirketi kendi türünden başka anonim, limited, sermayesi paylara bölünmüş komandit şirkete veya kooperatife kanunda belirtilen şartları sağlamak şartıyla eski şirket tüzel kişiliğini kaybetmeden dönüşebilir. Ayrıca kooperatifler, kollektif şirketler ve komandit şirketler de sermaye şirketlerine dönüşebilirler<sup>327</sup>.

### **C. Sermaye Şirketlerinin Yeniden Yapılanmasının Vergilendirilmesi**

Gerek mali yapının güçlendirilerek ticari hayattaki önemin artırılması isteği, gerekse faaliyetlerini sona erdirmek için şirketlerin başvuracağı birleşme, devir ve bölünme gibi işlemlerin vergilemesinin nasıl olacağı KVK da hüküm altına alınmıştır.

---

<sup>326</sup> Bilgili - Demirkapı, *a.g.e.*, s. 71-72.

<sup>327</sup> Çetiner - Yüksel, *a.g.e.*, s. 267.

Hukuki esaslara göre gerçekleştirilen bu işlemler vergilendirme yönünden de önemli sonuçlar doğurmaktadır<sup>328</sup>.

KVK md. 18' de birleşme; bir veya birkaç kurumun diğer bir kurumla birleşmesi, birleşme nedeniyle infisah eden kurumlar bakımından tasfiye hükmündedir. Bu hükümden anlaşılacağı gibi birleşme kanunda tasfiye hükmünde sayılmış ve birleşme kârının tasfiye kârı gibi hesaplanarak vergiye tâbi olacağı belirtilmiştir. Vergi kanunu bu kısımda TTK'dan ayrılmıştır. Yukarı da açıkladığımız gibi; TTK birleşmeyi tasfiyesiz infisah olarak görmektedir. Çünkü TTK birleşmeyi özel hukuk kişileri arasındaki ilişkiler açısından ele almakta iken, KVK bu niteliğin yanı sıra olaya kamu menfaati olan vergi açısından yaklaşmaktadır. KVK birleşme işlemini vergiyi doğuran olay olarak görmektedir<sup>329</sup>.

Kurumlar Vergisi Kanununun 19 uncu maddesinin birinci ve ikinci fıkrası, birleşmenin özel bir türünü devir olarak tanımlamakta, tam mükellef kurumlar arasında kayıtlı değerler üzerinden ve kül halinde devralma suretiyle gerçekleştirilen işlemler devir olarak nitelendirilmektedir. Bu maddeye göre; birleşme sonucunda infisah eden kurum ile birleşilen kurumun kanuni veya iş merkezlerinin Türkiye'de bulunması ve münfesihi kurumun devir tarihindeki bilanço değerlerinin, birleşilen

---

<sup>328</sup> Öner, E., *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi*, s. 409.

<sup>329</sup> Şişman, Bülent, *İşletmelerde Vergi Planlaması Yöntemleri*, Ankara, Yaklaşım Yayınları, 2003, s. 335.

kurum tarafından bir bütün halinde devralınması ve aynen bilançosuna geçirilmesi gerekmektedir.

Devir halinde vergilendirmenin nasıl olacağı da KVK. md. 20'de düzenlenmiştir. Bu maddeye göre, aşağıdaki şartlara uyulduğu takdirde, münfesi kurumun sadece devir tarihine kadar elde ettiği kazançlar vergilendirilecek olup, doğrudan doğruya birleşmeden doğan kârlar vergilendirilmeyecektir. Ayrıca devrolan kurumların beyannamelerinde yer alan zararları, doğduğu dönemden itibaren beş yıllık süre içerisinde devralan kurum bünyesinde mahsubuna imkân verilmektedir.

Türk Ticaret Kanunu'nda bölünmeye ilişkin bir düzenleme bulunmamaktadır. Bölünme sermaye şirketleri arasında öngörülmüş bir müessesedir. Bu nedenle sermaye şirketi olmayan bir kurumun bölünmesinden bahsedilemez. Bölünmeye ilişkin hükümler, aynı şirket bünyesinde yürütülen birden çok hizmet veya üretim faaliyetinin ayrıştırılarak, işletmelerin yeni oluşturulacak üretim ve hizmet işletmelerinin belli alanlarda yoğunlaşarak uzmanlaşmasını sağlayarak verimli ve kârlı kuruluşlar haline getirilebilmesini amaçlamaktadır<sup>330</sup>.

Kurumlar Vergisi Kanunu 19. maddesinde tam bölünme ve kısmi bölünme olmak üzere iki tip bölünme hüküm altına alınmıştır. Tam bölünme tüm mal varlığının aktarılması suretiyle gerçekleşir ve sona eren şirketin sadece bölünme tarihine kadar

---

<sup>330</sup> Şenyüz, *a.g.e.*, s. 399.

elde ettiği kazançlar vergilendirilir, tam bölünmeden doğan kârlar vergilendirilmez. Kısmi bölünmede de bölünme işlemlerinden doğan kârlar vergilendirilmez.

Devir durumunda ise; şahıs şirketinin bir şahıs şirketine, aynı değerle devrinde vergileme söz konusu olurken<sup>331</sup>, sermaye şirketinin diğer bir sermaye şirketine devrinde Kurumlar Vergisi hükümleri gereği, vergileme olmaması; sermaye şirketlerine hem devir kolaylığı sağlamakta, hem de şahıs şirketlerine nazaran vergi avantajı yaratmaktadır<sup>332</sup>.

Ayrıca şahıs işletmesinin sermaye şirketine devrinde ve sermaye şirketine dönüşmesinde vergiye tabi tutulmaması<sup>333</sup> kurumlaşmayı teşvik etmektedir. Kurumlaşma eğiliminin artması da yeni ortakların kurulması, sermaye artırımına gidilmesi, çeşitli yapıdaki ortaklıkların birleşmesi, nev'i değiştirmesi gibi sonuçlara yol açmaktadır.

Vergi kolaylıklarından yararlanarak sermaye ortaklıklarına yönelen tek şahıs işletmeleri ve şahıs ortaklıkları; mali yapılarını güçlendirerek, rakip işletmelerle rekabet edebilecek, globalleşen ticari hayatta dünya firmalarına ayak uydurabilecek,

---

<sup>331</sup> Bkz. Gelir Vergisi Kanunu, 80. maddesinin 4 numaralı bendi ile “Ortaklık haklarının ve hisselerinin elden çıkarılmasından doğan kazançlar” değer artış kazancı olarak belirlenmiştir.

<sup>332</sup> **Ergülen, Güneri - Erdem, Hayrettin**, *Vergi Avantajları*, Ankara, Yaklaşım Yayıncılık, 1998, s. 331.

<sup>333</sup> **Danıştay 4. Dairesinin Kararı**, E.1998/4171, K.1999/57; **Danıştay 4. Dairesinin Kararı**, E.1997/5918, K.1998/2653.

sermaye ortaklıklarına tanınan vergi avantajlardan yararlanabilecek, ortakların sorumluluğunu sınırlandırabilecek ve maliyetlerini düşürüp kârlılıklarını arttıracaklardır<sup>334</sup>.

Ayrıca birleşme ve devir gibi durumlarda tanınan çeşitli olanaklar işletmelere mali açıdan avantaj sağlamaktadır. Örneğin, beş yıldan fazla nakledilmemek koşuluyla geçmiş yılların zararlarını gelecek yılların kârından indirme olanağı tanınarak, birikmiş zararları olan ortaklıklar açısından birleşme cazip hale getirilmiştir.

## **VII. SERMAYE ŞİRKETLERİNDE SONA ERME VE VERGİLENDİRİLMESİ**

### **A. Genel Olarak**

Hukuki bir varlık olan sermaye şirketlerinin varlıkları ticaret sicilinden silinmekle son bulur. Sermaye şirketlerinin tüzel kişiliklerinin sona ermesi; infisah ile başlayan tasfiye sürecinin tamamlanmasıyla son bulan bir süreç olabileceği gibi önceki bölümlerde açıkladığımız gibi bu sürece girmeksizin de olabilir.

Tasfiye sürecinde şirket ticaret unvanına “tasfiye halinde” ibaresi gelir. Artık bu sürecin tamamlanması şirketin yegâne amacı haline gelmiştir. Çünkü kâr amacı güderek yoğun bir faaliyet içinde olan bir şirketin bir anda sona ermesi şüphesiz birçok

---

<sup>334</sup> **Teke, Mustafa**, *Şahıs Şirketlerinin Sermaye Şirketlerine Dönüşümünde Vergi Boyutlar ve Muhasebesi*, Yaklaşım Dergisi, S. 102, Haziran 2001, s. 214.

mağduriyetler doğuracaktır. Bu yüzden şirket sınırlı bir şekilde faaliyetlerini tasfiye sürecini tamamlamak için yürütür. Tabii ki bu sürecin nasıl işleyeceği yasada düzenlemiştir. Yani tasfiyenin esas sözleşme veya genel kurul kararı ile değil kanuni çerçeveler içinde yürütülmesi gerekir. (TTK md.532-535)

## **B. Sermaye Şirketlerinde Sona Erme Türleri**

### **1. İnfisah**

İnfisah kanun veya esas sözleşmede geçen fesih nedenlerinden biri ile şirketlerin kendiliğinden sona ermesine denir. Fesih sebebinin niteliğine ve kanunun öngördüğü kurala göre, fesih yetkisi; bir kişiye, bir makama çoğunluğa veya azınlığa verilmiş olabilir. Bazen de fesih hakkında bir karar vermek yetkisi mahkemeye verilmiş olabilir<sup>335</sup>.

Şirketlerin tasfiyeli veya tasfiyesiz sona erebileceğini belirtmiştik. Tasfiyesiz sona erme birleşme, devir ve tür değiştirme şeklinde görülür. Tasfiyesiz sona erme genel kurul kararına, tasfiyeli sona erme ise genel kurul kararı veya mahkeme kararına bağlıdır.

Şirketler yasada öngörülen şekillerde sona ererler. Bunlar ortakların iradesi ile fesih, irade dışında fesih ve mahkeme kararı ile fesih sebepleri olarak ayrılabilir.

---

<sup>335</sup> **Pulaşlı**, *Şirketler Hukuku Şerhi*, C.2, s. 1913.

Sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketlerin sona erme biçimi anonim şirketlerle aynıdır.

Anonim şirketlerde iradi olmayan fesih sebepleri; esas sözleşmede süre belirtilmişse belirtilen sürenin dolmasıyla, şirket amacının elde edilmesi veya elde edilmesinin imkânsız hale gelmesi (örneğin bir anonim şirketin tüm emtia ve demirbaşlarını devretmesini şirket maksadını elde etmesini imkânsız hale getirdiği görüşüyle Yargıtay fesih sebebi saymıştır), esas sermayenin üçte ikisini kaybedilmesi halinde genel kurulun sermayeyi tamamlamaya veya kalan sermayeyle yetinmeye karar vermemesi hali, esas sözleşmede yer alan fesih sebeplerinin gerçekleşmesi, iflasın şirket merkezi yer mahkemesince verilmiş olması (alacaklılar iflası, İcra iflas kanununda öngörülen; genel iflas yolu, kambiyo senetlerine özgü iflas yolu veya doğrudan iflas yollarından birini seçerek isteyebilirler)<sup>336</sup>.

Anonim şirketlerde ortakların iradesine bağlı fesih sebepleri ise; sermayenin üçte ikisine sahip pay sahiplerinin (bu çoğunlukla toplanılmazsa ikinci toplantıda sermayenin yarısına sahip pay sahipleri) hazır bulunduğu genel kurul toplantısında oyların çoğunluğu ile alınır. Esas sözleşmede bu şartlar ağırlaştırılabilir. Rızaen veya devletleştirme yoluyla kamu tüzel kişiliği tarafından devralınma ve birleşme de iradi fesih sebebi olarak anılabilir<sup>337</sup>.

---

<sup>336</sup> **Pulaşlı**, *Şirketler Hukuku Genel Esaslar*, s. 409.

<sup>337</sup> **Pulaşlı**, *Şirketler Hukuku Genel Esaslar*, s. 411.

Mahkemeler; denetçi, genel kurul, yönetim kurulu olan devamlı organların birinin eksikliği halinde, kanun esas sözleşmesi veya kamu düzenine aykırı işlemler yapılması, faaliyetlerde bulunulması, bütün payların şirket tarafından iktisabı veya merkezin yurt dışına nakli gibi hallerde feshe karar verebilir.

Limited şirketlerin fesih sebepleri; esas sözleşmede yazılı haller, esas sözleşmede aksine hüküm yoksa sermayenin dörtte üçüne sahip ortakların katıldığı toplantıda; toplantıya katılanların dörtte üçünün kararı vermesi ve ortaklığın iflasına karar verilmesi olarak sıralanabilir<sup>338</sup>.

Ayrıca ortaklardan her biri limited şirketin feshini talep edebilir. Bu talep neticesinde, TTK md. 636/3 hükümleri çerçevesinde mahkeme kararıyla feshedilebilmesi için haklı sebebin mevcut olması gerekir. Meydana gelen olay veya olayların haklı sebep taşıyıp taşımayacağını hâkim takdir eder. Burada mahkeme fesih yerine davacı ortağın çıkarılmasına veya duruma uygun düşen ve kabul edilebilir başka bir çözüme de hükmedebilir<sup>339</sup>.

Şirketin kanunen gerekli organlarından biri mevcut değilse veya genel kurul toplanamıyorsa ortak veya alacaklı sıfatı taşıyan herhangi birinin fesih talep etmesiyle mahkemenin fesih kararı da infisah sebeplerindedir.

---

<sup>338</sup> Çetiner - Yüksel, *a.g.e.*, s. 359.

<sup>339</sup> Yıldırım, *a.g.e.*, s. 1.



## 2. Tasfiye

“Tasfiye” sözcüğünün, kelime anlamı arıtma, ayıklama, temizleme, hesabı kapatma anlamındadır. Hukuki anlamda tasfiye ise, ticaret şirketleri bakımından, bir şirketin fesih veya infisalı üzerine şirket alacaklarının, mallarının, borçlarının tayin ve tespitiyle alacakların tahsil edilmesi, mallar nakde dönüştürülerek borçların ödenmesi sonra sermaye paylarının geri verilmesi ardından kalanın ortaklara kanun hükümlerine göre verilmesini sağlayan işlemlerin bütünüdür<sup>340</sup>.

Sermaye şirketleri, faaliyetlerini sürdüremez hale geldiklerinde ya da faaliyetlerine devam etmeme kararı aldıkları takdirde tasfiye işlemine başvurur<sup>341</sup>. Sona erme nedenlerinden birisinin gerçekleşmesinden sonra şirketin faaliyetlerine sınırlı olarak devam ettiği tasfiye süreci başlar. Tasfiye sürecinin sonunda şirket tüzel kişiliği sona erer. TTK’ya göre limited ve sermayesi paylara bölünmüş şirketlerin tasfiye süreci anonim şirketlerin tasfiye sürecine ilişkin hükümleri geçerli olacağından anonim şirkete ilişkin tasfiye sürecini ele alacağız (TTK md. 636).

Artık şirketin amacının kâr elde etmek değil de tasfiye olduğu bu süreçte tüzel kişiliği devam eden şirketin, ticaret unvanına “tasfiye halinde” ibaresi eklenir. Şirketin organları varlığını sürdürürken, organların görev ve yetkileri tasfiye memurlarınca

---

<sup>340</sup> **İzmirli, Yadigar**, *Türk Ticaret Kanununa Göre Tasfiye Memurlarının Görev Yetki Ve Sorumlulukları*, Gazi Kitabevi, Ankara, 2001, s. 1.

<sup>341</sup> **Öner, E.**, *Türk Vergi Sistemi*, s. 202.

yapılmayan ve tasfiye için gerekli olan işlemlerin yapılmasıyla sınırlıdır. Tasfiye halindeki şirketin varlığı, nihayet ticaret unvanının sicilden silinmesiyle süreç son bulur<sup>342</sup>.

Tasfiye sürecini tasfiye memurları yürütür. Tasfiye memuru esas sözleşme veya genel kurul kararıyla belirlenmezse, bu görev yönetim kurulu tarafından yapılır. Ancak feshe mahkeme karar vermişse, tasfiye memurunu mahkeme atar<sup>343</sup>.

Tasfiye memurları şirketin mallarına değer biçmek için gerekirse uzman yardımı alır; şirket malvarlığı ve finansal durumunu gösteren bir envanter ve bilanço hazırlayarak genel kurul onayına sunar. Tasfiye memurları genel kurul onayından sonra tüm mallara, belge ve defterlere al koyarlar. Devam eden süreçte; aktifler paraya çevrilir. Tasfiye memurları şirket alacaklılarına şirketin tasfiye halinde olduğu ve alacaklarını kendilerine bildirmeleri yönünde çağrı yaparlar. Bu şekilde şirket borçları ödenir<sup>344</sup>.

Tasfiye sonucu dağıtımın nasıl yapılacağı, TTK m. 543'te hüküm altına alınmıştır. Bu madde uyarınca, tasfiye hâlinde bulunan şirketin borçları ödendikten ve pay bedelleri geri verildikten sonra kalan varlığı, esas sözleşmede aksi

---

<sup>342</sup> **Pulaşlı**, *Şirketler Hukuku Genel Esaslar*, s. 420.

<sup>343</sup> **Öncü - Şahin – Baycan**, *a.g.e.*, s. 298.

<sup>344</sup> **Çetiner - Yüksel**, *a.g.e.*, s. 338.

kararlaştırılmamışsa pay sahipleri arasında, 6dedikleri sermayeler ve imtiyaz hakları oranında dağıtılır.

Geriye tasfiye memurlarının son olarak yapacağı ticaret sicil m6d6rl6đ6ne şirketin ticaret unvanının sicilden silinmesi için başvurmak kalır. Tasfiye işlemleri sona erdiğinde, şirketin unvanı Ticaret Sicili'nden sildirilerek durum Ticaret Sicili Gazetesi'nde ilan olunur<sup>345</sup>. Bu g6revin de yapılmasıyla şirket t6zel kişiliği son bulmuş olur.

Ancak y6netim kurulu 6yeleri, pay sahipleri veya şirket alacaklıları tasfiye s6recinde eksik kalan bazı işlemler olduğunu ileri s6rerek ticaret mahkemesinden ek tasfiye isteyebilirler. Mahkemenin ek tasfiye kararı ile şirket s6z konusu işlemleri tamamlamak 6zere geçici olarak t6zel kişilik kazanmış olur<sup>346</sup>.

### **C. Sermaye şirketlerinde Sona Ermenin Vergilendirilmesi**

Sermaye şirketlerinin hukuki varlığının sona erdirilmesi olan tasfiye işlemi 6nceki b6l6mde de açıkladığımız gibi, TTK h6k6mlerine g6re yapılır. Sermaye şirketleri için olağandışı olan bu s6recin vergilendirilmesi ile ilgili de KVK' da ayrıca h6k6mler bulunmaktadır. şirket tasfiye haline girmişse, vergilendirme d6nemi olarak

---

<sup>345</sup> Kishalı, *a.g.e.*, s. 146.

<sup>346</sup> etiner - Y6ksel, *a.g.e.*, s. 339.

“tasfiye dönemi” esas alınır<sup>347</sup>. KVK md.17’ ye göre tasfiyenin başladığı tarih ile aynı takvim yılının sonuna kadar olan dönem ayrı, bu dönemden sonraki her takvim yılı ayrı bir dönem olarak kabul edilir. Bu dönemlerde oluşacak tasfiye karı, KVK’nın diğer hükümlerine göre belirlenir.

### VIII. SERMAYE ŞİRKETLERİNDE KÂR DAĞITIMININ VERGİLENDİRİLMESİ

Pay sahipleri veya kara iştirak etme hakkına sahip olan diğer kimselere ödenen kar payı özellikle elde edildiği kaynağın bir tüzel kişilik olması ve gelir boyutuyla tespit edilmesi sonucunda vergilemeye tabi tutulması sebebiyle 5520 sayılı KVK’da çeşitli düzenlemelere konu edilmiştir<sup>348</sup>. Kâr dağıtımını yapan sermaye şirketi, vergi kesintisine tabidir. Kazancı elde eden açısından kâr dağıtımını Gelir Vergisi Kanunu’ndaki yedi kazanç türünden biri olan menkul sermaye iradıdır<sup>349</sup>.

Menkul sermaye iradı, GVK’da kişinin ticari, zirai veya mesleki faaliyeti dışında nakdi sermaye veya para ile temsil edilen değerlerden oluşan sermaye dolayısıyla elde ettiği kâr payı, faiz, kira ve benzeri iratlar şeklinde tanımlanmıştır.

---

<sup>347</sup> **Bilici**, *Türk Vergi Sistemi*, s. 123.

<sup>348</sup> **Ateşgaçoğlu, Erdem**, *Vergi Hukuku Bakımından Anonim Şirketlerde Kar Payı Dağıtımı*, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul, 2012, s. 117.

<sup>349</sup> **Danıştay 3. Dairesinin Kararı**, E.2001/1762, K.2002/1786 “ Serbest bölgeden elde edilen ortaklık payı şirket tarafından dağıtıldığında ortakların menkul sermaye iradı elde etmiş olacağı...”

Kaynağı ne olursa olsun menkul sermaye iradı sayılacak her nevi hisse senetlerinden elde edilen kâr payları ile iştirak hisselerinden elde edilen kâr paylarına yer verilmiştir.

Menkul sermaye iradı olan kâr dağıtımında, kârın sermayeye ilavesi kâr dağıtımı sayılmadığından, kârın sermayeye ilavesi halinde vergi kesintisi yapılmazken; karın dağıtılması halinde ise; çifte vergilemeyi önlemek için, kurum bünyesinde elde edilen kazançlar üzerinden kurumlar vergisi ödendikten sonra, bu vergi sonrası ticari kârın dağıtılması halinde, vergi kesintisi yoluyla vergilendirme ve müteakiben süreç beyan esası ile tamamlanmakta ve bu yolla kurum bünyesinde elde edilen kazanç vergileme sürecini tamamlayarak gerçek kişilere mal olmaktadır.

Kurumların, kurumlar vergisi sonrası ticari bilanço kârının dağıtılması halinde, dağıtılan kâr üzerinden %15 gelir vergisi stopajı yapılır; tam yükümlülük esasına tabi kurumlardan elde edilen kâr paylarının yarısı gelir vergisinden müstesna tutulur; vergiye tabi kısmın gelir vergisi tarifesinin ikinci gelir diliminde yer alan tutarı aşması halinde, yıllık gelir vergisi beyannamesi verilir; beyan edilen tutar üzerinden hesaplanan gelir vergisinden dağıtım aşamasında yapılan vergi kesintisinin tamamı indirilir ve indirim fazlası genel hükümler çerçevesinde red ve iade edilir. Bu süreç sonunda oluşacak vergi yükü özet olarak aşağıdaki gibi olmaktadır<sup>350</sup>:

---

<sup>350</sup> **Ayaz, Garip**, *Ticari Kazanç Sayılan Kâr Payının Vergi Yükü Yüzde 48*, Yaklaşım Dergisi, S. 199, Temmuz 2009, s. 100.

**Tablo:1 Kâr payı dağıtımında vergi yükü**

1- Kurum kazancı	100,00 TL
<b>2- Ödenecek Kurumlar vergisi (1 x %20)</b>	<b>20,00 TL</b>
3- Dağıtılabılır kâr (1-2)	80,00 TL
<b>4- Ödenecek Stopaj (3 x %15)</b>	<b>12,00 TL</b>
5- Gelir vergisine tabi kâr payı (3/2)	40,00 TL
6- Hesaplanan gelir vergisi (5 x %35)	14,00 TL
<b>7- Ödenecek gelir vergisi (6-4)</b>	<b>2,00 TL</b>
<b>8- Vergi yükü (2+4+7)/1</b>	<b>34,00%</b>

Yürürlükte bulunan vergi sisteminde, kâr payları üzerindeki vergi yükünün kurumlar vergisi ile gelir vergisi entegrasyonu sonucu gelir vergisi tarifesinin son gelir dilimine uygulanan orana (% 35) yaklaşması yasa koyucunun amacı olarak görülmektedir<sup>351</sup>.

Sermaye şirketlerinin ortaklarının vergilendirilmesinde yukarıdaki genel hükümler geçerliken KVK'nın 8'inci maddesinde sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketlerde, komandite ortağın kâr payının gider olarak kaydedilip kurum kazancından indirilebileceği hüküm altına alınmıştır. Komandite ortağın kâr payı şirketin kurum kazancından ayrılıp, GVK'nın 37'nci maddesine göre şahsi ticari kazanç olarak gelir vergisine tâbi tutulacaktır. Gider yazılacak kâr payı, mali bilanço

---

<sup>351</sup> Ayaz, a.g.m., s. 100.

göre belirlenen kâr payıdır. Komandite ortağın kâr payı ödendiğinde ise, ticari bilanço kârı esas alınacaktır.

### **IX. SERMAYE ŞİRKETLERİNDE GEÇİCİ VERGİ VE VERGİ KESİNTİSİ**

Kurumlar vergisini sermaye şirketleri geçici vergi uygulamasıyla hesap dönemi içinde dönem sonunda hesaplanan kurumlar vergisinden mahsup edilmek üzere peşin olarak ödemektedirler. Bu sayede vergi idaresi yükümlünün beyanname vermesini beklemeden veri tahsilatını yapabilmektedir..

Tam yükümlü sermaye şirketleri, kurumlar vergisinde sayılan kurumlara birden fazla takvim yılına yaygın inşaat ve onarım işlerinden doğan hak ediş ödemeleri, kooperatiflere ait gayrimenkul kiralaması karşılığında yapılan ödemeler, tahvil ve hazine bonusu faizleri, mevduat faizleri, vergiden muaf kurumlara dağıtılan kâr payları, istisnaya tabi fonlara ait dağıtılmasa bile kazançlardan vb. yapacakları avanslar dahil ödemelerden kurumlar vergisine mahsuben vergi kesintisi yapılır ve izleyen ayda muhtasar beyanname ile beyan edilir. Ayrıca dar yükümlü kurumların vergi kesintisine tabi kazanç ve iratla sağlayan kişiler veya kurumlar vergi kesintisi yaparak muhtasar beyanname ile beyan eder. Vergi kesintisi dar yükümlü kurumların ticari ve zirai kazanç ile diğer kazanç ve iratları dışındaki tüm kazanç ve iratlarına uygulanır.

## X. KURUMLAR VERGİSİNİN TARHI

Sermaye şirketlerinin kazançları, faaliyet gelirlerinden ve/veya faaliyet dışı gelirlere oluşabilir. Bu gelirlerin tamamının verilecek beyannamede toplanması gerekir. Yani kurumlar vergisinde, gelir vergisinde olduğu gibi, bazı gelirlerin beyan dışında kalması imkânı bulunmamaktadır<sup>352</sup>.

Kurumlar vergisi, yükümlüsü olan sermaye şirketlerinin bir hesap dönem içinde elde ettikleri kurum kazancını bildirmesi anlamına gelen, yıllık beyanname esasına dayanır. Yükümlüler beyannamelerini nisan ayında vermektedirler (özel hesap dönemine tabi olanlar hariç).

KVK md.14/2’de, her mükellefin vergiye tabi kazancının tamamı için beyanname vermek zorunda olduğu ifade edilmektedir. Ancak, dar mükellefler elde ettikleri “diğer kazanç ve iratlar” için kurumlar vergisi beyannamesi yerine “özel beyanname” de verebilmektedirler<sup>353</sup>.

Ticarî veya ziraî kazançta dâhil olup olmadığına bakılmaksızın telif, imtiyaz, ihtira, işletme, ticaret unvanı, marka ve benzeri gayrimaddi hakların satışı, devir ve temlik karşılığında nakden veya hesaben ödenen veya tahakkuk ettirilen bedeller

---

<sup>352</sup> **Bilici**, *Türk Vergi Sistemi*, s. 119.

<sup>353</sup> **Öncel- Kumrulu - Çağan**, *a.g.e.*, s. 322.



üzerinden KVK md.30'a göre kesinti yapıldığı için, bu kazanç ve iratların ayrıca beyanına gerek görülmemiştir<sup>354</sup>.

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 32'nci maddesinde belirtilen kurumlar vergisi genel oranı %20'dir. Ancak Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 32/A maddesi kapsamındaki yatırım indiriminden yararlanan yükümlüler için indirimli kurumlar vergisi oranı geçerlidir. Ekonomi Bakanlığınca teşvik belgesine bağlanan yatırımlardan elde edilen kazançların, yatırımın kısmen veya tamamen işletilmesine başlanılan hesap döneminden itibaren yatırıma katkı tutarına ulaşıncaya kadar indirimli oranlar üzerinden kurumlar vergisine tabi tutulur.

Şirketin ticari bilanço karına tezimizin önceki bölümlerinde belirttiğimiz kanunen kabul edilmeyen giderler ilave edilir. Çıkan toplamdan kanunen vergiden istisna edilmiş tutarlar indirilerek mali kar bulunur. Mali kardan indirilecek varsa mali zararlar müteakibinde beyanname üzerinden önceki bölümlerde saydığımız indirimler düşülerek "dönem safi kurum kazancı" bulunur<sup>355</sup>.

Belirttiğimiz esaslar doğrultusunda tespit edilen kurum kazancına uygun vergi oranı uygulandıktan sonra çeşitli mahsuplar söz konusu olabilir. Kurumlar vergisi yükümlülerinin yurt içinde beyannameye gösterilen kazançlardan KVK'ya göre kesinti yoluyla ödemiş oldukları vergiler ile aynı yıl içinde ödenmiş olan geçici

---

<sup>354</sup> Şenyüz - Yüce - Gerçek , *Türk Vergi Sistemi*, s. 211.

<sup>355</sup> Öner, E., *Türk Vergi Sistemi*, s. 190.

vergilerin beyanname üzerinden hesaplanan kurumlar vergisinden mahsubu ve yurtdışında elde ederek Türkiye'ye intikal ettirdikleri kazançları üzerinden, yabancı ülkelerde ödedikleri vergilerin kurumlar vergisinden mahsup edilmesi kesinti yoluyla ödedikleri vergiler ile yıl içinde ödenmiş olan geçici verginin mahsubuna ve iadesine ilişkin hükümlere yer verilmiştir.

Sermaye şirketlerinin yabancı ülkede ödedikleri vergilerin mahsup yöntemiyle yükümlünün ödediği vergilerden mahsubu çifte vergilendirmenin iç hukukta önlenmesini sağlayan OECD'nin benimsediği iki yöntemden biridir (diğeri istisna yöntemi). KVK'da sadece mahsup yöntemi benimsenmiştir<sup>356</sup>.

Mahsup yönteminde, dışarıda ki yatırım üzerinde ki vergi yükü, kaynak ülke vergi oranı, yerli ülke vergi oranını geçmediği sürece, ikamet ülkede ki vergi yükü ile aynı olmaktadır. Bu yöntemde vergilendirmede ikamet ilkesini kabul eden devlet vergiyi, yükümlülerin gerek ülke içinde gerek ülke dışında sahip olduğu kaynaklar üzerinden hesaplar, fakat yabancı ülkede ödenmiş olan vergi, hesaplanan toplam vergiden mahsup edilir<sup>357</sup>.

---

<sup>356</sup> Karakoç, *a.g.e.*, s. 140-142.

<sup>357</sup> Öncel - Kumrulu - Çağan, *a.g.e.*, s. 58.

Mahsup yönteminin, iç yatırımcılarla, yabancı ülkelerde yatırım yapanlar arasında, vergilendirme de eşitlik, dolayısıyla “sermaye ihracı” yönünden eşitlik sağladığı söylenebilir<sup>358</sup>.

---

<sup>358</sup> **Soydan**, *Uluslararası Vergi Anlaşmaları*, İstanbul, s. 27.

## ÜÇÜNCÜ BÖLÜM:

### KURUMLAR VERGİSİ UYGULAMASINDA SERMAYE ŞİRKETLERİNİN VERGİLENDİRİLMESİ İLE İLGİLİ KARŞILAŞILAN SORUNLAR VE ÇÖZÜM ÖNERİLERİ

#### I. GENEL OLARAK

Kurumlar vergisi uygulamasında yükümlüler ile idare arasında çıkan uyuşmazlıkların yoğunluğu çeşitli sorunların varlığını ortaya koymaktadır. İdarenin dile getirilen bu sorunlardan bazılarını haklı bularak sorunları çözme yoluna gittiği görülürken, bazıları ile ilgili de henüz bir çözüm üretmediği ortadadır. Tezimizin bu bölümünde Kurumlar Vergisi uygulamasında bizce önemli ve güncel olan birkaç soruna değinecek ve konuyla ilgili çözüm önerilerine yer vereceğiz.

#### II. TRANSFER FİYATLANDIRMASI UYGULAMASINDA KARŞILAŞILAN SORUNLAR

Transfer fiyatlandırması uygulaması beyan edilerek ödenecek olan kurumlar vergisi matrahının aşındırılmasını önlemeye yönelik vergi güvenlik önlemlerinden biridir<sup>359</sup>. Türkiye’de faaliyet gösteren çok uluslu şirketlerin genelde hammaddeleri,

---

<sup>359</sup> Solak, Akman, İ., *Vergi Güvenlik Önlemlerinin Teorik Çerçevesi*, Prof. Dr. Muallâ Öncel’e Armağan, C. II, Ankara, 2009, s. 1158.

yarı mamulleri veya gayri maddi hakları, distribütör olarak faaliyet gösteren firmalarınsa satışa konu ettikleri ticari malların çok büyük bir bölümünü veya tamamını yurtdışındaki ilişkili kişilerden temin ettikleri görülmektedir<sup>360</sup>. Bu tespit ile ülkemizde transfer fiyatlandırması uygulamasını ilgilendiren çok fazla işlem olduğu gözler önüne serilmektedir. Yukarıdaki bölümlerde ayrıntılı olarak açıklamakla birlikte Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımını düzenlemesi özetle şu esasları içerir<sup>361</sup>:

- Bu düzenlemeyle işletmelerin ilişkili kişilerle emsaline uygun olmayan fiyat/bedel/ücret üzerinden mal veya hizmet alım ya da satımında bulunmaları veya benzeri yollarla örtülü olarak kazanç dağıtımları önlenmek istenmiştir. Kiralama ve kiraya verme işlemleri, ödünç para alınması ve verilmesi, ikramiye, ücret ve benzeri ödemeleri gerektiren işlemler her hâl ve şartta mal veya hizmet alım ya da satımı olarak değerlendirilir.

- TF yoluyla örtülü kazanç dağıtımını; ilişkili kişi, emsallere uygunluk ilkesi ve emsal fiyat/bedel/ücret tespitinde kullanılacak işlem yöntemleri üzerine bina edilmiştir. İşlem yöntemlerinin tercihinde mükellefe alternatif sunulmuş, uygulama esaslarının belirlenmesi konusunda Bakanlar Kurulu'na yetki verilmiştir.

---

<sup>360</sup> **Sumay, S. Serdar**, *Transfer Fiyatlandırması Uygulamalarında Dış Emsallerin Veri Tabanları Vasıtasıyla Tespiti*, www.vergidegundem.com, (21.02.2016).

<sup>361</sup> **Ağar, a.g.e.**, s.193-194.

- Örtülü kazanç dağıtımının muhatabı kişiler; işletmenin kendi ortaklarından başka ortakların ilgili bulunduğu kişilerle işletmenin idaresi, denetimi veya sermayesi bakımından bağlı olduğu veya nüfuzu altında bulundurduğu kişiler ile ortakların eşleri, altsoy ve üstsoyu, üçüncü dereceye kadar (bu derece dâhil) kan ve yansoy hısımlarıyla işletmenin yönetim kurulu başkanı, üyesi ve müdürüdür. Örtülü kazancın elde edildiği ülke vergi sisteminin Türk vergi sisteminin yarattığı vergilendirme kapasitesiyle aynı düzeyde bir vergilendirme imkânı sağlayıp sağlamadığı ve bilgi değişimi hususu dikkate alınmak suretiyle Bakanlar Kurulu tarafından ilân edilen ülkeler veya bölgelerde bulunan kişilerle yapılmış tüm işlemler de ilişkili kişilerle yapılmış sayılır.

- Örtülü olarak dağıtılan kazanç, dağıtımı yapan işletme nezdinde tarhiyat konusu yapılırken, doğrudan veya dolaylı olarak kazancı elde eden muhatap için elde edilmiş kâr payı sayılır.

- TF yoluyla örtülü kazanç dağıtımı tespit edildiğinde, daha önce yapılan vergilendirme işlemleri taraf olan mükellefler nezdinde düzeltilir. Örtülü kazanç dağıtılan işletmede düzeltme yapılması için dağıtımda bulunan işletme adına tarh edilen vergilerin kesinleşmiş ve ödenmiş olması gerekir.

- Tam mükellef işletmelerle yabancı kurumların Türkiye'deki işyeri ve daimi temsilcilerinin aralarında ilişkili kişi kapsamında gerçekleştirdikleri yurt içi işlemler sebebiyle TF yoluyla örtülü kazanç dağıtıldığının kabulü için hazine zararı aranır. Hazine zararı, işletme ve ilişkili kişiler adına tahakkuk ettirilmesi gereken her türlü vergi toplamının eksik veya geç tahakkuk ettirilmesidir.

Yukarıda açıklandığı üzere transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı; ilişkili kişi, emsallere uygunluk ilkesi ve emsal fiyat/bedel/ücret tespitinde kullanılacak işlem yöntemleri üzerine bina edilmiştir. Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımında ki bu üç önemli unsurdan ikisi ile ilgili kurumlar vergisi uygulamasında karşılaşılan bazı sorunlara ve bunlarla ilgili birtakım çözüm önerilerine çalışmamızın bu bölümünde yer vereceğiz.

### **A. Emsal Bedel Tespit Sorunu**

Transfer fiyatlandırmasında emsal bedel tespiti emsallere uygunluk ilkesinin gereği olarak yükümlüler ve/veya idare tarafından yapılır. Emsallere uygunluk ilkesi uluslararası bir transfer fiyatlaması standardıdır. Bağımsız işletmeler arası işlemlerde, şirketlerin ticari ve mali ilişkilerine hakim koşullar pazar etkenleri ile belirlenir. Bağlı işletmeler arası işlemlerde ise, ticari ve mali ilişkiler aynı şekilde dış pazar etkenleri ile belirlenmeyebilir. Bu tür işlemlerde uygulanan transfer fiyatlarının emsallere uygun olmaması ve serbest piyasa koşullarını yansıtmaması, bağlı işletmelerin vergi matrahlarını ve bağlı işletmelerin faaliyette buldukları devletlerin vergi gelirlerini olumsuz yönde etkiler<sup>362</sup>.

Emsallere uygunluk ilkesi ise yükümlünün örtülü kazanç dağıttığına ilişkin karinenin uygulanabilmesinin ön koşuludur. Vergi tarhının sebebi niteliğinde olan bu

---

<sup>362</sup> Soydan, *Çokuluslu İşletmeler Ve Vergi İdareleri İçin Transfer Fiyatlaması Rehberi* s .5.

ön koşulun tespiti mutlaklıtır. İdare kurumlar vergisi kanununda yer alan böyle kuvvetli bir karinenin varlığını objektif bir şekilde araştırmakla yükümlüdür.<sup>363</sup> Yükümlüler ise hem vergi ödevi olarak hazırlamak zorunda oldukları transfer fiyatlandırması raporlarında (bazı yükümlüler için) hem de konuyla ilgili aralarında idare ile çıkacak uyuşmazlıklarda işlemlerinin bu karineye aykırı olmadığını açıklamak durumundadırlar. Bu yüzden emsal bedel tespiti taraflar açısından oldukça önemlidir. Uygulamada ise emsal bedel tespiti ile ilgili bir takım sorunlar ortaya çıkmaktadır.

Emsal bedel tespiti yapılırken öncelikle iç emsale başvurmak gereklidir. İç emsal, yükümlünün ilişkisiz kişilerle yaptığı işlemlerde kullandığı bedelin emsal olarak kullanılmasıdır. İç emsalin olmaması veya karşılaştırılabilir olmaması durumunda dış emsal (ilişkisiz kişilerin kendi aralarındaki işlemlerde kullandığı bedel) kullanılır. İdarenin örtülü kazanç dağıtımında emsal bedel tespitinde dış emsale başvurduğu durumlarda uygulamada sorunlar yaşanmaktadır.

---

<sup>363</sup> **Akkaya, Mustafa - Bayar, İbrahim Nihat - Canyaş, Oytun, Vergi Hukukunda “Emsallere Uygunluk” Ve “Gerçeklik” İlkesi (Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 13 Üncü Maddesi Bağlamında Bir İrdeleme, Vergi Sorunları Dergisi, Eylül 2011, S: 276.**



Dış emsal tespitinde Vergi İdaresinin başvurduğu kaynaklar tartışmalıdır. Bu tartışmaların ana nedeni tüm vergi mevzuatımızda doğrudan transfer fiyatlandırması uygulamasına yönelik bir emsal bedel tespit kaynağı önerilmemiş olmasıdır<sup>364</sup>.

Bu yüzden idare tespiti yaparken mevzuatta belirlenmiş bir kaynaktan faydalanamaz. Emsal bedel tespiti için gizli emsale başvurulur. “Gizli emsal” (secret comparables) vergi idarelerinin vergi denetimlerinde veya beyan usulü gereği diğer vergi mükelleflerinden tedarik ederek kullandığı, fakat transfer fiyatlandırması denetimine ve dolayısıyla işlemleri emsal mukayesesine konu olan ve vergi mükellefine açık olmayan emsaller olarak adlandırılır. Gizli emsal, vergi idaresinin bir vergi mükellefi hakkında (adı veya ünvanı, sektörü ve transfer fiyatı dahil) elinde olan ve ilişkisiz bir diğer vergi mükellefi hakkında yapılan transfer fiyatlandırması tarhiyatına kısmen veya tamamen dayanak aldığı bilgilerdir<sup>365</sup>.

Gizli emsal kullanılarak yükümlü hakkında örtülü kazanç dağıttığı gerekçesiyle vergi tarhiyatı yapılması ve hiçbir aşamada idare tarafından vergi mahremiyeti gerekçesiyle yükümlüye gizli emsal bilgilerinin (hangi şirketlerden sağlandığı, bu şirketlerin fiyat ve karlılıklarının hangi faktörlerden etkilendikleri v.b.)

---

<sup>364</sup> **Berk, Ayşe Tuba**, *Bir Transfer Fiyatlandırması Açmazı: Uygun Emsal Tespiti Üzerine Tartışmalar Ve Öneriler*, Mayıs 2012, S: 284.

<sup>365</sup> OECD, *Comparability, Public Invitation to Comment on a Series of Draft Issues Notes*, CTPA/CFA (2006) 31, 10 May 2006, s.24 akt. **Yaltı, Billur**; *Transfer Fiyatlandırmasında Gizli Emsal*, Vergi Sorunları Dergisi, S: 251.

açıklanmaması yükümlünün idareye karşı savunma ve itiraz haklarını kullanmasını engellemektedir. Bu durumun sonuçları itibariyle; kanuni hakkı olan uzlaşma aşamasında yükümlü eksik bilgilenmiş olacağı gibi, yükümlünün yargılama aşamasında da adil yargılanma hakkı elinden alınmış olacaktır. Bu durum silahların eşitliği ilkesine de aykırıdır<sup>366</sup>.

Diğer yandan vergi idaresini bu uygulamaya iten neden veri kaynağı sorunudur. Ayrıca gizli emsalin kurumlar vergisi mevzuatına aykırı olduğu da söylenemez. Kanunda veya tebliğde açık emsal kullanılması ile ilgili herhangi bir hüküm bulunmamaktadır. Hatta transfer fiyatlandırması incelemelerinde, dış emsalin kullanılması sonucu ortaya çıkan gizli emsal uygulaması, tebliğde yapılan açıklamalara ve verilen örneklere bire bir uygundur<sup>367</sup>.

Emsal bedel tespiti yapan idare ile yükümlüler arasında çıkan bu uyuşmazlık transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı açısından yukarıda ki açıklamalarla birlikte düşünüldüğünde çözülmeyi bekleyen önemli bir sorundur.

---

<sup>366</sup> **Yaltı, Billur**, *Transfer Fiyatlandırmasında Bağımsız Ve Açık Emsal*, Vergi Sorunları Dergisi, Ağustos, 2011, S:275.

<sup>367</sup> **Kolatoğlu, Olcay**, *Transfer Fiyatlandırmasında Gizli Emsal*, Haziran 2014, S: 309.

## B. İlişkili Kişi Kavramı Sorunu

İlişkili kişi kavramı 5520 sayılı KVK'da kurumların kendi ortakları, kurumların veya ortaklarının ilgili bulunduğu gerçek kişi veya kurumlar, kurumların veya ortaklarının idaresi, denetimi veya sermayesi bakımından doğrudan veya dolaylı olarak bağlı bulunduğu gerçek kişi veya kurumlar, kurumların veya ortaklarının idaresi, denetimi veya sermayesi bakımından nüfuzu altında bulundurduğu gerçek kişi veya kurumlar, ortakların eşleri, ortakların veya eşlerinin üstsoy ve altsoy, üçüncü derece dahil yansoy hısımları ve kayın hısımları olarak tanımlanmıştır.

İlişkili kişinin işletmeyle yaptığı işlemde elde ettiği menfaatin onun ilişkili kişi sıfatına dayanması, yani ilişkili kişi olmanın menfaatin verilmesinde temel belirleyici olmasıdır. Şirket, ilişkili olmadığı kişilerle yaptığı hukuki işlemlerde de aynı şekilde menfaat sağlıyorsa, ilişkili kişi sıfatına dayanan bir menfaat aktarımından söz edilemez<sup>368</sup>. TF yoluyla örtülü kazanç dağıtımı, ilişkili kişiye aynı şartlar altında üçüncü bir kişiye verilmeyecek olan bir menfaat sağlandığında gerçekleşir. İlişkili kişinin işletme veya ortaklardan sağladığı menfaatin temelinde ilişkili kişi sıfatı olduğundan, ilişkili olmayan kişilere sağlanan menfaatler TF yoluyla örtülü kazanç dağıtımı kapsamında değerlendirilmez<sup>369</sup>.

---

<sup>368</sup> Ağar, *a.g.e.*, s. 100.

<sup>369</sup> Ağar, Serkan, *Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımında "İlişkili Kişi"*, TBB Dergisi, S:94, 2011, s. 195-196.

Sermaye şirketlerinin gerçek ve tüzel kişi ortaklarının ilişkili kişi olarak değerlendirilmesinde sermaye veya kar payı oranının dikkate alınmıyor olması özellikle halka açık şirketlerin küçük ortakları ile yapacakları işlemler açısından sorun oluşturmaktadır. Bilindiği gibi İMKB'ye kote edilmiş şirketlerin kendi ortaklarının kim olduklarını dahi Takasbank'dan her an öğrenebilmeleri mümkün değildir. Öğrenseler de bu durum beş dakikalık seans süresinde tamamen değişebilmektedir. Kim olduklarını takip edemedikleri ortakların ortak olduğu diğer şirketlerden haberdar olup işlemlerini ona göre düzenlemelerini beklemek ise güzel bir fantazi olmaktan öteye gidemeyecektir<sup>370</sup>.

Bu sorunun varlığını önemseyen kanun koyucu KVK' da geçen "ilişkili kişi" tanımını ortaklarla ilgili olarak 15.07.2016 tarihli 6728 sayılı Kanun'un 59. maddesiyle "ilişkinin doğrudan veya dolaylı olarak ortaklık kanalıyla olduğu durumların örtülü kazanç dağıtımını kapsamında sayılması için en az %10 oranında ortaklık, oy veya kar payı hakkının olması şartı aranır. Ortaklık ilişkisi olmadan doğrudan veya dolaylı olarak en az %10 oranında oy veya kar payı hakkının olduğu durumlarda da taraflar ilişkili kişi sayılır. İlişkili kişiler açısından bu oranlar topluca dikkate alınır " hükmünü

---

<sup>370</sup> Elele, Onur, *Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımında İlişkili Kişi Kavramı Ve Değerlendirmeler*, E-Vergi Dünyası Dergisi, Şubat 2008, S: 208, s.3.

getirerek sınırlandırılmıştır<sup>371</sup>. İlişkili kişi tanımında yapılan bu değişiklik eski haliyle birlikte aşağıdaki gibidir.

**Tablo:2 KVK’da İlişkili Kişi Tanımının Eski ve Yeni Hali**

<b>KVK m. 13 (eski)</b>	<b>KVK m. 13 (yeni)</b>
-Kurumların kendi ortakları	-Kurumların kendi ortakları (%10 oranında ortaklık, oy veya kar payı hakkının olması )
-Kurumların ilgili bulunduğu gerçek kişi veya kurum	-Kurumların ilgili bulunduğu gerçek kişi veya kurum
-Ortaklarının ilgili bulunduğu gerçek kişi veya kurum	-Ortaklarının (%10 oranında ortaklık, oy veya kar payı hakkının olması ) ilgili bulunduğu gerçek kişi veya kurum
-İdaresi, denetimi veya sermayesi bakımından doğrudan veya dolaylı olarak bağlı bulunduğu ya da nüfuzu altında bulundurduğu gerçek kişi veya kurumlar	-İdaresi, denetimi veya sermayesi bakımından doğrudan veya dolaylı olarak bağlı bulunduğu ya da nüfuzu altında bulundurduğu gerçek kişi veya kurumlar
-Ortakların eşleri, ortakların veya eşlerin üstsoy ve altsoyu ile üçüncü derece dâhil yansoy hısımları ve kayın hısımları	-Ortakların (%10 oranında ortaklık, oy veya kar payı hakkının olması) eşleri, ortakların (%10 oranında ortaklık, oy veya kar payı hakkının olması ) veya eşlerin üstsoy ve altsoyu ile üçüncü derece dâhil yansoy hısımları ve kayın hısımları

---

<sup>371</sup> 09.08.2016 tarih ve 29796 sayılı Resmi Gazete’de yayınlanan 6728 sayılı Yatırım Ortamının İyileştirilmesi Amacıyla Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun ile eklenen hükümler.

Her ne kadar yapılan tanım değişikliği mevcut mevzuattaki ilişkili kişi kapsamını belirli bir ölçüde daraltsa da, söz konusu değişiklik maalesef uygulama açısından mükelleflerin yaşadığı belirsizlik ve uygulama güçlüklerini çözebilecek bir kanun maddesi değildir<sup>372</sup>.

Örneğin “kurumların veya ortaklarının ilgili bulunduğu gerçek kişi veya kurum” ifadesi belirsiz bir ifadedir. “İlgili bulunma” geniş ölçüde takdire dayandığından, kurum veya ortakların ilgili buldukları gerçek kişi veya kurumun tespiti güçtür<sup>373</sup>. Ancak Kanundaki bu ifade, (1) seri no.lu TF Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliği’nin 3.1.2 maddesiyle vergi idaresince; “*kendi ortağı olan gerçek kişiler dışında kalan, kurumların ortağı olduğu şahıs şirketlerinin diğer gerçek kişi ortakları ile kurumun çalışanları gibi şahıslar*” şeklinde yorumlanmış, böylece zaten kapsamlı olan ilişi kişi tanımı daha da genişletilmiştir. Bu yorum, uygulamada ciddi sıkıntılar yaratacaktır. Örneğin; daha önce firma çalışanlarına sağlanan her türlü menfaat ücret olarak nitelendirilip buna göre vergilendirilirken, bundan sonra her ne şekilde olursa olsun hizmet sözleşmesi kapsamında verilen menfaatler emsaline aykırı olduğu zaman fazla olan kısım kâr dağıtımı kabul edilerek vergilendirilecektir. Oysa

---

<sup>372</sup> **Gücüyener, Gökçe**, *Transfer Fiyatlandırmasında İlişkili Kişi, Yöntem Hiyerarşisi Ve PFA’ya İlişkin Gelişmeler*, Vergi Sorunları Dergisi, Eylül 2016, S: 336.

<sup>373</sup> **Işıkveren, T.**, *Vergi Mevzuatımızda Örtülü Sermaye ve Örtülü Kazanç Meseleleri*, İktisat ve Maliye, C. IV, S. 1, s. 36.’den aktaran **Ağar, a.g.m.** s. 203.

kanun koyucu, ilgili kişiyle hizmet sözleşmesi kapsamında çalıştırılan ücretlileri de içine alacak bir ilişkili kişi tanımı benimsememiştir. “İlgili gerçek kişi” ifadesinden, “ortaklık ilişkisi içinde bulunulan gerçek kişiler” anlaşılmalıdır. Kanun hükmünün gerekçesinde, ilgili gerçek kişinin kurumun veya ortaklarının hizmet sözleşmesiyle çalıştırdığı kişileri de kapsadığını belirten hiçbir ifade yoktur. Kaldı ki ücretlilere verilen her türlü menfaat %15 ilâ %35 oranında vergiye tâbidir. Bu itibarla kâr payını ücret olarak gösterip vergisel avantaj sağlamak çok zordur<sup>374</sup>.

Ayrıca "Kurumların veya Ortaklarının İlgili Bulunduğu Gerçek Kişi veya Kurum" başlıklı 3.1.2 bölümünde; "Kurum ortağının ilgili bulunduğu gerçek kişiler, Kanununun 13 üncü maddesinin (2) numaralı fıkrasında da belirtildiği üzere, ortakların eşleri, ortakların veya eşlerinin üstsoy ve altsoy ile üçüncü derece dahil yansoy hısımları, kayın hısımlarını ya da kurum ortakları ile ekonomik ve sosyal olarak ilişkisi bulunan gerçek kişileri ifade etmektedir." ifadesi yer almaktadır. Ne var ki, KVK'nın atıf yapılan maddesinde "ekonomik ve sosyal olarak ilişkisi bulunan" ifadesi yer almamaktadır. Tebliğin "ilgili gerçek kişi" tanımını bu şekilde değerlendirmesi anlaşılır olmakla beraber, olmayan bir kanun hükmünü bu değerlendirmenin dayanağı olarak göstermesi hukuken doğru değildir ve dava konusu olmaya açıktır. Diğer taraftan söz konusu değerlendirmenin yerindeliği de tartışmalıdır. Tebliğ de yer alan ifade ekonomik ve sosyal herhangi bir ilişkiyi yeterli görmekte, bu ilişkinin yoğunluğunu dahi sorgulamamaktadır. Kurumsallaşmamış KOBİ'lerin hemen tüm

---

<sup>374</sup> Ağar, a.g.m., s. 206.

işlemlerinin, büyük pay sahibi ortağı ile ekonomik ve sosyal ilişkisi bulunan kişilerle gerçekleştirmiş olması muhtemeldir. Bu noktadan hareketle yapılacak transfer fiyatlandırması eleştirileri sağlıklı olmayacaktır. Ayrıca, bir işletmenin ekonomik ilişkisini dahi tam kavrayamazken, "sosyal ilişki" yaklaşımı açıklamaya muhtaçtır<sup>375</sup>.

(2) seri no.lu TF Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtım Hakkında Genel Tebliği'nin 3.1.1. maddesiyle (1) seri no.lu TF Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtım Hakkında Genel Tebliği'nin "*Kurumun veya Ortaklarının İdaresi, Denetimi veya Sermayesi Bakımından Doğrudan veya Dolaylı Olarak Bağlı Bulunduğu ya da Nüfuzu Altında Bulundurduğu Gerçek Kişi veya Kurumlar*" başlıklı 3.1.3 maddesine;

*"(...) Almanya'da bulunan (A) şirketi Türkiye'de yerleşik (B) şirketine motorlu araç ve yedek parça satmakta olup (B) şirketi söz konusu ürünlerin Türkiye'ye ithali ile yurt içine satış hakkına sahip bulunmaktadır. (A) şirketi ile Türkiye pazarında dağıtıcı (distribütör) olarak faaliyette bulunan (B) şirketi ilişkili kişi kapsamında değerlendirilecektir (...) Yurt dışında bulunan şirketin Türkiye pazarında bir veya birden fazla dağıtıcı ile alım satım faaliyetinde bulunması durumu değiştirmeyecektir (...) Öte yandan (B) şirketinin, (A) şirketinden aldığı motorlu araç ve yedek parça satışını Türkiye'de 21 ilde bulunan bayileri aracılığıyla gerçekleştirilmesi durumunda, (B) şirketi ile bayileri, bayiliğin konusunu oluşturan işlemler bakımından ilişkili kişi kapsamında değerlendirilmeyecektir."* şeklindeki sekizinci paragraf eklenmiştir.

---

<sup>375</sup> Elele, a.g.m., s. 4.



Böylece vergi idaresi, eleştirilen “*ilişkili kişi*” tanımındaki yorumunu daraltmak yerine daha da genişletmiştir<sup>376</sup>.

Tebliğde kurumların veya ortaklarının denetimi bakımından doğrudan veya dolaylı olarak bağlı bulunduğu gerçek kişiler ilişkili kişi kapsamına alınırken, bu konuya ilişkin verilen örnek tanımın kapsamını oldukça genişletmektedir. Tebliğin 3.1.3 bölümünün ikinci paragrafında verilen örnekte, (A) limited şirketinin denetçisinin eşinin ortak olduğu diğer şirketin, (A) limited şirketi ile yaptığı mal veya hizmet alım ya da satım işlemleri, kurumun denetim bakımından bağlı bulunduğu ilişkili kişilerle yapılan işlemler kapsamına alınmaktadır. Açıkçası tebliğdeki mantığa göre, örneğin biraz daha uzatılarak "eşinin kardeşinin ortak olduğu şirkette çalışan temizlikçinin eşi" şeklinde ifade edilmesi de mümkündür<sup>377</sup>.

Vergi idaresi TF yoluyla örtülü kazanç dağıtımıyla ilgili olarak yayımladığı genel tebliğ ile kanunun tayin ettiği ilişkili kişi tanımını “*yorumlamak*” suretiyle düzenlemenin kapsamını daha da genişletmiştir. TF yoluyla örtülü kazanç dağıtımına ilişkin idari işlemlerde bu şekilde genişletici yorum yapılması verginin kanuniliği ilkesine aykırı olduğu gibi uygulama için de arzu edilmeyen bir durumdur. Vergi idaresi, kanunda belirtilmeyen çeşitli ölçütler geliştirmek suretiyle ilişkili kişi

---

<sup>376</sup> Ağar, *a.g.m.*, s. 216.

<sup>377</sup> Elele, *a.g.m. s. 3*.

kapsamını genişletmek eğilimindedir. Kanun koyucunun ifade etmediği bir unsurun vergi idaresi tarafından “*ihdas edilmesi*” fonksiyon gaspına neden olur<sup>378</sup>.

KVK'nın 13/2. maddesine göre ise, kazancın elde edildiği ülke vergi sisteminin Türk vergi sisteminin yarattığı vergilendirme kapasitesi ile aynı düzeyde bir vergilendirme sistemi sağlayıp sağlamadığı ve bilgi değişim hususunun göz önünde bulundurulması suretiyle Bakanlar Kurulu'nca ilan edilen ülkelerde ya da bölgelerde bulunan kişilerle yapılmış tüm işlemler, ilişkili kişilerle yapılmış sayılacaktır. Ancak Bakanlar Kurulunca henüz bu konuda bir belirleme yapılmamıştır. Bakanlar Kurulu'nun kanunda açıkça ifade edilmesine rağmen, yürürlükte olan bu madde için açıklama yapmaması belirsizlik oluşturmaktadır<sup>379</sup>.

Diğer yandan, Bakanlar Kurulu tarafından vergi cenneti olarak ilan edilen ülke ve bölgelerdeki kişilerle yapılan tüm işlemler, “*sırf o ülke ve bölgelerdeki kişilerle yapılmış olmaları*” nedeniyle TF yoluyla örtülü kazanç dağıtımı sayılacak ve böyle bir durumda 5520 sayılı (yeni) KVK'nın TF yoluyla örtülü kazanç dağıtımının varlığı için aradığı diğer unsurlar araştırılmayacaktır. KVK'nın 13/2 maddesiyle Bakanlar

---

<sup>378</sup> Ağar, a.g.m., s. 231.

<sup>379</sup> Türk, Yakup, *Türkiye'de Vergi Matrahlarının Aşındırılmasını Önlemeye Dönük Düzenlemeler ve Bakanlar Kurulunca İlan Edilecek Vergi Cennetlerinin Belirlenmesinde Kriterler-2*, Vergi Dünyası Dergisi, Şubat 2010, S:342, s. 108.

Kurulu'na verilen yetki, TF yoluyla örtülü kazanç dağıtımının varlığı için kanunda aranan unsurların zımnen bertaraf edilmesi anlamına gelir<sup>380</sup>.

Ayrıca sınırlandırma "ikinci fıkrada yer alan oranları, gerçek kişiler, kurumlar, doğrudan veya dolaylı ortaklar itibarıyla ya da ortaklık payının edinim şekline göre topluca veya ayrı ayrı %1'e kadar indirmeye, %25'e kadar çıkarmaya, oran şartını kaldırmaya" ifadesiyle Bakanlar Kurulu'na bırakılmıştır<sup>381</sup>.

Bu kanun değişikliği ile transfer fiyatlandırması uygulamasında bakanlar kuruluna çok geniş bir yetki verilmiştir. Bakanlar Kurulu oranı düşük tutarak bir anda bir çok şirketi bu kapsamda örtülü kazanç dağıtmış olarak değerlendirebileceği gibi, oranı yüksek tutarak mevzuatımızda yükümlülerin matrah aşındırmasına karşı önemli bir vergi güvenlik müessesesi olan transfer fiyatlandırması uygulamasını etkisiz hale getirebilecektir. Bakanlar kuruluna verilen bu yetki ile ilişkili kişi kavramında ki belirsizliğin daha da arttığı gözlemlenmektedir.

### **III. KURUMLAR VERGİSİ UYGULAMASINDA ÇİFTE VERGİLEME SORUNU**

Uluslararası vergilendirmenin en temel meselelerinden biri vergilendirme yetkisinin devletlerarası bölüşümüdür. Çoğu ülke kendi sınırları içinde elde edilen

---

<sup>380</sup> Ağar, Serkan, *a.g.m.*, s. 232.

<sup>381</sup> 09.08.2016 tarih ve 29796 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanan 6728 sayılı Yatırım Ortamının İyileştirilmesi Amacıyla Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun ile eklenen hükümler.

gelir üzerine vergi salar. Bazı ülkeler ise kendi sınırları içinde yaşayan kişilerin gelirleri üzerine vergi salar. Bir kişi bir ülkede yaşarken bir diğer ülkeden gelir elde edebileceğine göre aynı gelir üzerinden her iki ülkede de vergilendirmeye maruz kalabilir.<sup>382</sup>

İkinci dünya savaşı sonrasında yaşanan sanayi ve teknolojiye hızlı gelişmelere paralel şekilde uluslararası ekonomik ve ticari ilişkiler daha yoğun hale gelmiştir. Dünya ticaretinin hızla gelişmesi, emek ve sermayenin, bulunduğu ülkelerden başka ülkelere yayılmasıyla sonuçlanmış ve böylece uluslararası yatırım ve çok uluslu şirket olguları ortaya çıkmıştır<sup>383</sup>.

Küreselleşme ile ülkeler arasındaki faktör hareketlerinin hızlanması ve çok uluslu şirketlerin yaygınlaşması ülkelerin birbirleriyle ekonomik etkileşim içerisine girmelerine neden olmuştur. Bu durum özellikle mobil üretim faktörlerinin nerede kullanıldığı ve karşılığında elde edilen gelirin de nerede ödendiğini belirsizleştirmektedir. Ekonomik faaliyetlerin sınır ötesi nitelik kazanması nedeniyle, çok uluslu şirketler birden fazla ülkede faaliyet gösterebilmekte ve dolayısıyla birden fazla devletin egemenlik alanı içerisinde bulunabilmektedir. Bu durum çok uluslu

---

<sup>382</sup> Akçaoğlu, *a.g.e.*, s. 41.

<sup>383</sup> Maliye Hesap Uzmanları Derneği, *a.g.e.*, s. 463.

şirketler tarafından elde edilen ticari kazançların elde edildiği yerin tespitini güçleştirmektedir<sup>384</sup>.

Tüm bu gelişmeler, uluslararası mali ve ekonomik birtakım sorunları da beraberinde getirmiştir. Bu sorunlardan biri de uluslararası çifte vergilendirme. Devletlerin vergilendirme yetkilerini kullanmalarının doğal fakat olumsuz bir sonucu olarak ortaya çıkan çifte vergileme, iki devlete ait vergilendirme yetkisinin aynı vergi yükümlüsü ve aynı vergi konusu üzerinde çakışmasıdır. Bir kişinin gelirinin iki ayrı devlet tarafından vergilendirilmesi durumunda *hukuki çifte vergilendirmeden*, aynı gelirin ayrı ayrı kişiler bünyesinde vergilendirilmesi durumunda ise *ekonomik çifte vergilendirmeden* bahsedilmektedir<sup>385</sup>.

Hukuki anlamda çifte vergilendirme belli yükümlülerin üzerine aşırı vergi yükü yüklemesi sebebiyle vergi adaletine ters düşmektedir. Devletlerin hukuki anlamda çifte vergilendirmeyi önlemeleri için vergilendirme yetkilerinin yasalarla sınırlandırılmaları, ekonomik anlamda çifte vergilendirmeyi önlemek için ise buna ek olarak vergi sistemlerini belirli ölçülerde uyumlaştırmaları gerekir<sup>386</sup>.

---

<sup>384</sup> **Alganer, Yalçın**, *Daimi İşyeri ile Transfer Fiyatlandırması İlişkisine, OECD Model Vergi Anlaşması ve BEPS Bağlamında Bir Bakış*, Marmara Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi, C:38, S: 2, Aralık,2016 s. 59.

<sup>385</sup> **Maliye Hesap Uzmanları Derneği**, *a.g.e.*, s. 463.

<sup>386</sup> **Çağan, Nami**, *Vergilendirme Yetkisi*, 1982, s. 214.

Çifte vergilendirme ile farklı iki ülkeyi ilgilendiren vergileme rejimi sorunu uluslararası bir boyuta taşınmaktadır. Temel sorun vergiye tabi kazanç elde edildiği ülkede mi (kaynak ilkesi) kazancı elde edenin yerleşik olduğu ülkede mi (ikamet ilkesi) vergilendirilecek sorusunu sorduran çifte vergilendirme (double taxation) problemidir.<sup>387</sup>

Ayrıca çifte vergilendirmenin, mal ve hizmet alışverişi ile sermaye, teknoloji ve kişilerin dolaşımı üzerinde bir takım zararlı etkileri vardır. Aynı zamanda çifte vergilendirmenin ülkeler arasındaki ekonomik ilişkilerin gelişimi için engeller oluşturduğu da bilinmektedir. Başka ülkelerde ticari, sınai, finansal veya başka faaliyetler yürüten mükelleflerin mali durumunun; birbirleriyle aynı çifte vergilendirme vakaları için ortak çözümlerin bütün ülkeler tarafından uygulanması yoluyla açıklığa kavuşturulması, standartlaştırılması ve teyit edilmesinin arzu edilebilir bir durum olduğu, OECD üye ülkeleri arasında uzun zamandır kabul görmektedir<sup>388</sup>.

---

<sup>387</sup> **Güngör, A. Feridun**, *Uluslararası Hukuksal Çifte Vergilendirmenin Önlenmesi ve Türkiye Uygulaması*, Vergi Dünyası, S.190, Haziran 1997, s. 32.

<sup>388</sup> **Hacıköylü, Canatay**, *Dar Mükellef Kurumların Ticari Kazançlarının Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları Çerçevesinde Vergilendirilmesi: Türkiye-İspanya Anlaşması*, Ocak 2017, S:340.

Ortaya çıkan çifte vergilendirme sorununu gidermek için ulusal ve uluslararası düzeyde düzenlemelere ihtiyaç duyulmuştur<sup>389</sup>. Devletlerin vergilendirme yetkilerini yasalarla tek yanlı olarak sınırlandırmaları, hukuki anlamda çifte vergilendirmeyi önlemek için başvurulacak bir yoldur.<sup>390</sup> Kurumlar Vergisi Uygulamasında Gelir Vergisinde olduğu gibi, yabancı ülkelerde ödenen vergilerin mahsubu ilkesi benimsenmiştir. Mahsuba tabi verginin, Türkiye’deki sonuç hesaplarına aktarılan gelir üzerinden hesaplanan vergi olması gerekir. Kurumlar Vergisi Kanununun 33. maddesine göre, yabancı ülkelerde elde edilerek Türkiye’de genel sonuç hesaplarına intikal ettirilen kazançlar üzerinden, bu ülkelerde ödenen benzeri vergiler, Türkiye’de tarh olunan kurumlar vergisinden indirilebilmektedir. Ancak indirilebilecek miktar, yabancı ülkelerde elde edilen kazançlara, KVK’nın 32. maddesinde yazılı oranların uygulanması ile bulunacak miktardan fazla olamamaktadır<sup>391</sup>.

Mahsup yöntemi bir çok ülkede benimsenmiştir. Ülkeler yurt dışında ödenen verginin, yurt içindeki vergi tutarını aşmasından dolayı mahsup edilemeyen yurt dışı vergilerinin, ileriki yıllardaki vergilerden indirilmesine imkân tanımaktadır. Bazı ülkelerde, önceki yıllarda yabancı ülkelerde geçmiş yıllarda ödenen vergilere de indirim imkânı tanımaktadır. Uluslararası ticaret hacminin arttığı ve ekonomilerin her

---

<sup>389</sup> **Akçaoğlu, Ertuğrul**, “*Vergi Anlaşmalarında İşyeri Kavramının Dönüşümü*”, *Vergi Hukukunda Genç Yaklaşımlar*, Koç Üniversitesi Hukuk Fakültesi Hukuka Genç Yaklaşımlar Konferansı, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul 2013, s. 289.

<sup>390</sup> **Öncel - Kumrulu - Çağan**, *a.g.e.*, s. 61.

<sup>391</sup> **Soydan**, *Uluslararası Vergi Anlaşmaları*, s. 27.

geçen gün globalleştiği bir ortamda faaliyet gösteren şirketlere rekabet avantajı sağlanması açısından, bu tür uygulamalar önem taşımaktadır. Örneğin, ABD’de mahsuben geriye yönelik iki yıl, ileriye yönelik beş yıl uygulanmasına imkân tanımaktadır. Kanada da, geriye yönelik üç yıl, ileriye yönelik 7 yıl için izin verilmektedir. Ancak dar mükellefler için ileriye yönelik mahsup uygulanmamaktadır<sup>392</sup>.

Devletlerin vergilendirme yetkilerini yasalarla tek yanlı olarak sınırlandırmaları, çifte vergilendirmeyi tamamen önlemek bakımından yeterli olmamaktadır<sup>393</sup>. Ülkeler vergi kanunlarının egemenlik alanlarını düzenlemek, ve bu çakışmayı engellemek için vergi anlaşmaları yaparlar.<sup>394</sup> Çifte vergilemeyi önleme anlaşmaları adı verilen bu anlaşmalar, yabancı devletlerle imzalanan iki taraflı uluslararası anlaşma olduğu için vergi kanunu hükmündedir. Ancak diğer vergi yasalarından farklı olarak Anayasa’ya aykırılığı iddia edilemez. (Anayasa Md. 90/5)<sup>395</sup>.

Çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları ile gelirin, ikamet veya kaynak ülkelerden yalnızca birinde vergilendirilmesi veya vergilendirme hakkının her iki ülke arasında bölüşülmesi konularında düzenlemeler yapılmakta ve bu yolla gelirin her iki

---

<sup>392</sup> **Erdem, Ahmet E.**, *Uluslararası Çifte Vergilemenin Tanımı ve Türk Vergi Mevzuatında Bunun Önlenmesine Yönelik Düzenlemeler*, Vergi Dünyası, S: 210, Şubat 1999, s.164.

<sup>393</sup> **Öncel - Kumrulu - Çağan**, *a.g.e.*, s. 61.

<sup>394</sup> **Karakoç**, *a.g.e.*, s. 136.

<sup>395</sup> **Öncel - Kumrulu - Çağan**, *a.g.e.*, s. 14.



ülkede birden vergilendirmesi engellenmektedir<sup>396</sup>. Böylece vergilendirme yetkisi ülkeler arasında yükümlülerin nerede yerleşik olduğu ve yerleşik düzendeki süreklilik arz eden faaliyetleri (ticari faaliyet veya serbest meslek faaliyeti) göz önünde bulundurularak paylaştırılmaktadır. Yerleşik düzenle ilişkisi bulunmayan kâr payı, faiz ve gayri maddi hak bedeli gibi gelirlerde de gelirin elde edildiği ülkeye sınırlamalar getirilmiştir<sup>397</sup>.

Vergi anlaşmaları, belirli gelir unsurlarının üzerlerinde çakışan vergilendirme yetkilerini ayırmak üzere, devletlerden herhangi birine bağlanması veya her iki devlet arasında paylaşılması esasına dayanmaktadır. Böylece bir gelir, vergi anlaşmasındaki hükümler uyarınca devletlerden birinin (ya da kısmi olarak her ikisinin) vergilendirme yetkisine konu olmakta; diğer devletin vergilendirme yetkisi ya tamamen ya da kısmen sınırlandırılmaktadır. Nitekim Türkiye, özellikle 1980 sonrasında, gelir ve servet vergileri alanında birçok vergi anlaşmasına taraf olmuştur<sup>398</sup>.

---

<sup>396</sup> **Aydın, Fazıl**, *Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmalarının Değerlendirilmesi*, Lebib Yalkın Dergisi, S: 77, Mayıs 2010, s.63.

<sup>397</sup> **Kızılot, a.g.e.**, s. 1011.

<sup>398</sup> **Soydan, Billur Y.**, *Dar Mükelleflerin Elde Ettikleri Ücretlerde Türk Vergi Anlaşmalarının Rolü -183 Gün İstisnası-*, Vergi Dünyası Dergisi, Ocak 1994, Sayı: 149.

Çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları genellikle gelir, servet ve veraset ve intikal vergileri alanlarında yapılır. Bu anlaşmalar iki taraflı ya da çok taraflı olarak imzalanabilir. Ancak iki taraflı anlaşmalar çok daha yaygın olarak kullanılmaktadır<sup>399</sup>.

OECD Model Anlaşması , Birleşmiş Milletler Model Anlaşması ve ABD Model Anlaşması yürürlükteki anlaşmaların üzerine inşa edildiği en etkili modellerdir<sup>400</sup>. Türkiye yabancı ülkelerle yaptığı Çifte Vergiyi Önleme Anlaşmalarında OECD'nin hazırladığı model anlaşmayı esas almaktadır. Ancak bu anlaşma maddelerinin bağlayıcılığı yoktur. Bu model anlaşmanın şerhi yol göstericidir<sup>401</sup>. Türkiye'nin şu an itibariyle 82 devletle imzaladığı iki taraflı çifte vergiyi önleme anlaşması mevcuttur<sup>402</sup>.

Türkiye'de yerleşik (mukim) olanlar yönünden anlaşmaya taraf diğer devlette ödenen vergiler, elde edilen gelir unsurlarına göre bazı anlaşmalarda duruma göre mahsup veya istisna edilirken, bazı anlaşmalarda bütün gelir unsurları için mahsup sistemi benimsenmiştir<sup>403</sup>.Mahsup yönteminin, iç yatırımcılarla, yabancı ülkelerde

---

<sup>399</sup> **Öncel - Kumrulu - Çağan**, *a.g.e.*, s. 61.

<sup>400</sup> **Akçaoğlu**, *a.g.e.*, s. 48.

<sup>401</sup> **Ekmekçi**, *a.g.e.*, s. 99.

<sup>402</sup> [http://www.gib.gov.tr/sites/default/files/uluslararası\\_mevzuat/VERGIANLASMALIST.htm](http://www.gib.gov.tr/sites/default/files/uluslararası_mevzuat/VERGIANLASMALIST.htm). (07.02.2017)

<sup>403</sup> **Özbek, Harun N.**, *Dar Mükellefiyet, Çifte Vergilendirme ve Mukimlik*, Vergi Sorunları Dergisi, Ekim 2015, S: 325.

yatırım yapanlar arasında, vergilendirme de eşitlik, dolayısıyla “sermaye ihracı” yönünden eşitlik sağladığı söylenebilir <sup>404</sup>.

Bu yöntemde, iki ülke arasında akdedilen anlaşmalar kullanılmaktadır. Sözleşmeye taraf olan ülkelerden, ikametgâh ilkesini benimsemiş olan ülkeler, kaynak sistemini uygulayan ülkelerde ödenen verginin, asıl ülkelerde ödenecek vergiden indirim yapılmasını kabul ederler. Ülkeler arasında yapılacak vergi anlaşmalarında, hangi vergilerin bu yönteme bağlı olduklarını belirtmektedirler. Mahsup yönteminde kaynak devleti ve ikametgâh devletinde de vergilendirme yapılır<sup>405</sup>.

Mahsup yönteminde, dışarıda ki yatırım üzerinde ki vergi yükü, kaynak ülke vergi oranı, yerli ülke vergi oranını geçmediği sürece, ikamet ülkede ki vergi yükü ile aynı olmaktadır. Bu yöntemde vergilendirmede ikamet ilkesini kabul eden devlet vergiyi, yükümlülerin gerek ülke içinde gerek ülke dışında sahip olduğu kaynaklar üzerinden hesaplar, fakat yabancı ülkede ödenmiş olan vergi, hesaplanan toplam vergiden mahsup edilir <sup>406</sup>.

İki taraflı çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarının içeriği sadece çifte vergilendirmeyi ortadan kaldırıcı hükümlerden oluşmamaktadır. Bu tür anlaşmalar içinde bilgi değişimi, ayırım yapılmaması, sulh usulü, idari yardımlaşma gibi

---

<sup>404</sup> Soydan, *a.g.e.*, s. 27.

<sup>405</sup> Şenyüz, Doğan - Yüce, Mehmet - Gerçek, Adnan , *Vergi Hukuku*, Bursa, 2017, s. 346.

<sup>406</sup> Öncel - Kumrulu - Çağan, *a.g.e.*, s. 58.

kolaylıklara da yer verilmektedir. Bu hükümler en az çifte vergilendirmeyi önleme kadar önemli olup, bu tür önlemler vergi kaçakçılığını önüne geçilmesi gibi faydalar sağlamaktadır.<sup>407</sup> Bu maddelerinde uluslararası işbirliği içerisinde etkinleştirilerek uygulanması Türkiye açısından oldukça önemlidir.

Çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları da, kapsamlı ve özenle oluşturulan hükümlerine rağmen bazı durumlarda uluslararası çifte vergilendirmeyi tamamen ortadan kaldıramamaktadır. Anlaşma hükümlerinin taraf devletlerce farklı yorumlanması ve sonuçta farklı uygulamalara konu edilebilmesi, taraf devletlerin anlaşma hükümlerine uygun olmayan uygulamaları ya da anlaşmada yer alan boşluklar yükümlünün çifte vergilendirilmesine neden olmaktadır<sup>408</sup>.

Günümüzde sermayenin akışkanlığı, vergi konuları ve vergiyi doğuran olayların hareketliliği bu unsurların vergisiz veya düşük vergili alan diyebileceğimiz vergi cennetlerinin ortaya çıkmasına sebep olmuştur. Uluslararası anlaşmaların uluslararası vergi kaçakçılığı ile vergiden kaçınmanın önlenmesi konularında önemi gün geçtikçe artmaktadır<sup>409</sup>.

---

<sup>407</sup> **Tuncer, Selahattin**, *Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları ve Türkiye*, Vergi Dünyası Dergisi, Temmuz 2007, Sayı: 311, s. 8.

<sup>408</sup> **Ferhatoğlu, Emrah**, *Uluslararası Vergi Uyuşmazlıklarının Tahkim Yoluyla Çözülmesi, Avrupa Birliği Tahkim Anlaşması*, Beta Yayınları, Mart 2010, İstanbul, s.15-16.

<sup>409</sup> **Şenyüz - Yüce - Gerçek**, *Vergi Hukuku*, s. 352.

Çifte vergileme sorununun çözümünde yerel mevzuatın dışında uluslararası anlaşmaların da önemi büyüktür. Anlaşmalarla devletler arasındaki vergilendirme yetkisinden kaynaklanan problemler çözüme kavuşmaktadır. Bu yüzden yükümlülerin çifte vergilendirilmesine konu devletler arasında herhangi bir anlaşma olmaması veya anlaşmalarda bir takım problemler olması çifte vergileme sorununu daha da derinleştirmektedir.

#### **IV. KURUMLAR VERGİSİ UYGULAMASINDA YAŞANAN SORUNLARA ÇÖZÜM**

##### **ÖNERİLERİ**

##### **A. Peşin Fiyatlandırma Anlaşmaları Uygulamada Etkinleştirilmeli**

Transfer fiyatlandırması uygulamasında peşin fiyat sözleşmesi, vergi idaresi ile bağımlı işletmeleri bulunan bir kurum arasındaki gönüllü müzakereler etrafında kurumun dâhili fiyatlandırma planını oluşturacak ve böylelikle kurumun vergi yükümlülüğünü belirleyecek şekilde belirli bir dönemde kontrollü işlemlerde uygulanacak fiyatlandırma yöntemi konusunda varılan bağlayıcı bir ön anlaşmadır<sup>410</sup>.

---

<sup>410</sup> **Yaltı, Billur**, *Kurumlar Vergisi Kanununun Yenisi: Peşin Fiyat Sözleşmeleri*, Vergi Sorunları, S: 219, Aralık 2009, s. 11.

Diğer bir tanımla peşin fiyatlandırma anlaşması; ilişkili kişilerle yapılan işlemlere ilişkin transfer fiyatlandırmasının tespit edilmesinde belli bir süre için uygulanacak yöntemin mükellef ile İdare tarafından anlaşarak belirlenmesini ifade etmektedir. Bu anlaşmaların temel amacı, mükelleflerin ilişkili kişilerle yapacakları mal veya hizmet alım ya da satımında uygulayacakları transfer fiyatlandırmasına ilişkin olarak karşılaşılabilecek olası vergi ihtilaflarının önüne geçmektir<sup>411</sup>.

Bu anlaşmalar , Advance Pricing Agreements (APA) adıyla ilk kez ABD’de 1991 yılında uygulanmaya başlanmıştır. Daha sonra ise, Avustralya, Kanada, Almanya, Hindistan, Japonya, İspanya, Meksika, Hollanda, Yeni Zelanda ve İngiltere’de de uygulanma imkânı bulmuştur<sup>412</sup>.

Emsallere uygun fiyatın tespiti için öngörülen çeşitli transfer fiyatı belirleme yöntemlerinin her zaman doğru bir biçimde ve vergi idaresi ile mükellefler arasında ihtilaf çıkmaksızın uygulanması beklenmediğinden “transfer fiyatlandırmasından kaynaklanabilecek yargısal uyuşmazlıkların en aza indirilmesi ve vergilendirmede belirliliğin sağlanması” amacıyla mükellefleri gelecekteki uluslararası işlemlerinde

---

<sup>411</sup> Gelir İdaresi Başkanlığı, Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Rehber, Ankara, Gelir İdaresi Başkanlığı Yayın No: 114, 2010, s.8-9.

<sup>412</sup> **Yaltı**, *Kurumlar Vergisi Kanununun Yenisi: Peşin Fiyat Sözleşmeleri*, s. 10.

uygulamayı öngördüğü transfer fiyatlandırma yöntemleri üzerinde idare-mükellef anlaşmasını ifade eden peşin fiyatlandırma sözleşmeleri ihdas edilmiştir.<sup>413</sup>

KVK. Md. 13/5 te ise peşin fiyatlandırma anlaşmasına ilişkin “İlişkili kişilerle yapılan mal veya hizmet alım ya da satımında uygulanacak fiyat veya bedelin tespitine ilişkin yöntemler, mükellefin talebi üzerine Maliye Bakanlığı ile anlaşarak belirlenebilir. Bu şekilde belirlenen yöntem, üç yılı aşmamak üzere anlaşmada tespit edilen süre ve şartlar dâhilinde kesinlik taşır.” hüküm bulunmaktadır.

Peşin fiyatlandırma anlaşmaları, tek taraflı, iki taraflı veya çok taraflı peşin fiyatlandırma anlaşması talep edebilir. İdarenin, iki taraflı ya da çok taraflı peşin fiyatlandırma anlaşmasına ilişkin talebi değerlendirmesi sonucu birden fazla ülkeyi ilgilendirdiğini tespit etmesi durumunda, ilgili ülke veya ülkelerle anlaşma/anlaşmalar bulunması şartıyla bu anlaşmalar çerçevesinde değerlendirme yapması mümkün bulunmaktadır<sup>414</sup>.

Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından ilgili mevzuatın yürürlüğe girdiği tarihten 2015 yılı sonuna kadar toplam 6 adet Tek Taraflı Peşin Fiyatlandırma Anlaşması imzalanmıştır<sup>415</sup>.

---

<sup>413</sup> **Yaltı**, *Kurumlar Vergisi Kanununun Yenisi: Peşin Fiyat Sözleşmeleri*, s. 10.

<sup>414</sup> **Gelir İdaresi Başkanlığı**, *Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Rehber*, Ankara, Gelir İdaresi Başkanlığı Yayın No: 114, 2010, s.8-9.

<sup>415</sup> <https://www.vergiportali.com/Content.aspx?Type=BulletinD&Id=4756> (05.02.2017)

Peşin fiyatlandırma anlaşmalarının kapsamı belirlenirken dikkat edilecek nokta tahminlerdeki güvenilirliktir. Mükün olduğu sürece, çifte vergilendirmeyi önlemek üzere, karşılıklı anlaşma usulü çerçevesinde iki veya çok taraflı sözleşmeler hakedilmelidir. Eşit muamele ve adalet ilkesi gereği olarak sözleşme olanağı bütün vergi yükümlülerine sağlanmalıdır. Bu tür sözleşmeleri uygulayan devletler arasında, bir uygulama birliğinin sağlanması hem vergi yükümlülükleri hem de vergi idareleri açısından olumlu sonuç yaratacaktır<sup>416</sup>.

İki taraflı peşin fiyatlandırma anlaşmasının her iki ülkenin mali idaresi tarafından imzalanması, bu anlaşma türünü tek taraflı peşin fiyatlandırma anlaşmasından farklı kılmakta ve mali idarelerin yöntem konusunda kesinlik sağlamaları nedeniyle çifte vergilendirme riski tamamen ortadan kalkmaktadır<sup>417</sup>.

Bu açıdan GİB tarafından imzalanarak 31.12.2106 tarihinde duyurulan ilk “İki Taraflı Peşin Fiyatlandırma Anlaşması” önemli bir gelişmedir<sup>418</sup>. Bu anlaşmanın yükümlüler ve idare açısından örnek teşkil ederek çoğalması hem çifte vergileme hem de emsal bedel sorununun çözümü açısından oldukça önemlidir. Çünkü bu anlaşmayla karşılıklı iki devlet aynı yükümlü ile ilgili aynı konuda mutabık kalarak çifte vergilemenin önlenmesine, yükümlü ile idare ise emsal bedel tespiti ile ilgili anlaşarak

---

<sup>416</sup> Soydan, *Çokuluslu İşletmeler Ve Vergi İdareleri İçin Transfer Fiyatlaması Rehberi*, s. 7.

<sup>417</sup> <https://www.vergiportali.com/Content.aspx?Type=BulletinD&Id=4756> (05.02.2017)

<sup>418</sup> <http://www.gib.gov.tr/iki-taraflı-pesin-fiyatlandırma-anlaşması-imzalanmıştır>.  
(05.02.2017)



bu konuda ortaya çıkabilecek uyuşmazlıkların çözümüne büyük oranda katkı sağlamış olacaktır.

## **B. BEPS Eylem Planı Doğrultusunda Ki Gelişmeler Takip Edilerek Çalışmalar Hızlandırılmalı**

Küreselleşmenin etkilerinin zirveye çıktığı günümüzde, çokuluslu şirketlerin vergi yüklerini önemli oranda azaltabilmeleri için yeni fırsatlar doğmuştur. Çokuluslu şirketler, ulusal mevzuat ve çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarındaki farklılıklardan yararlanmak suretiyle dünya ölçeğinde yapmış oldukları vergi planlamaları ve kurdukları şirket yapıları ile karlarını düşük vergilerin olduğu veya hiç vergi alınmayan ülkelere kaydırmaktadırlar. Çokuluslu şirketlerce yapılan vergi planlamalarının son yıllarda sıkça gündeme gelmeleri dünya kamuoyunda ciddi tepkilere neden olmaktadır. Ayrıca, ekonomik krizlerle ülkelerin yaşadığı gelir kayıpları ve yeni vergi kaynakları arayışları uluslararası vergi konularında yeni ve kapsamlı küresel bir projenin gerekliliğini epeydir hissettirmektedir. Nihayet, G20 Liderleri Eylül 2013' teki Saint-Petersburg'daki zirvede OECD'nin geliştirdiği Matrahın Aşındırılması ve Kar Kaydırma (Base Erosion and Profit Shifting-BEPS) Eylem Planı kabul edilmiş ve ülkelerden BEPS'in önüne geçmek amacıyla ulusal kanunlarını gözden geçirmeleri istenmiştir <sup>419</sup>.

---

<sup>419</sup> **Öz, Ersan – Kara, Mustafa C.**, *Bir Küresel Vergi Uyum Projesi: BEPS*, Vergi Dünyası Dergisi, Şubat 2016, S: 414.

Konumuzla ilgili olarak BEPS'in transfer fiyatlandırması ile ilgili eylemlerine bakıldığında, ilişkili işlemler için "özün önceliği" ilkesinin önem kazandığı görülmektedir. Transfer fiyatlandırması kurallarında yapılacak değişiklikler sonrasında gayri maddi varlıkların grup üyeleri arasında el değiştirmesi, riskin transferi ve sermayenin grup üyeleri arasındaki dağılımı ve diğer riskli işlemlerde (özellikle kâr bölüşüm yöntemi dikkate alınarak) transfer fiyatlandırmasının değer yaratılması/kârın oluşumu ile uygun olması öngörülmektedir. Ülkemizdeki şirketler açısından durum ele alındığında ise; risk ve sermayenin üstlendikleri işlevler, sahip oldukları risk ve varlıklar ile uyumlu olup olmadığının test edilmesi ihtiyacı ortaya çıkacak ve bunun yanında transfer fiyatlandırması belgelendirmesinde şirketlerin yükümlülüklerinde artış görülebilecektir. Ayrıca ülkemizde faaliyet gösteren şirketlerden bağlı oldukları gruba ilişkin ana raporun da istenme durumu söz konusu olabilecektir<sup>420</sup>.

Bu konuda, OECD Transfer Fiyatlandırması Rehberinin belgelendirmeye ilişkin (V) no.lu bölümünde, 13 no.lu BEPS Eylem Planı ile bazı değişiklikler ve güncellemeler yapılmıştır. Açıklanan eylem planıyla işletmeler, mevcut transfer fiyatlandırması belgelendirme ve ibraz yükümlülüklerinin yanı sıra, Ana Rapor ve Ülke Bazlı Raporlama adları altında iki yeni raporlama ödevi ile tanışacaklardır. Ülkemizde de bu düzenlemeye koşut olarak, 3 no.lu Transfer Fiyatlandırması Tebliği

---

<sup>420</sup> **Köse, Tunç**, *BEPS İle Mücadele Eylem Planı Kapsamında Transfer Fiyatlandırması*, Vergi Sorunları Dergisi, Haziran 2014, S: 309.

ile birtakım uyumlaştırma çalışmaları yapılacaktır; ancak söz konusu çalışmalar, henüz taslak tebliğ mahiyetinde olup henüz kesinlik kazanmamıştır<sup>421</sup>.

13 no.lu eylem kapsamında, mükelleflerin uyum maliyetleri de gözetilerek transfer fiyatlandırmasının dokümantasyon sürecine bağlı olarak vergi idareleri için açıklık ve şeffaflık sağlamak üzere kurallar geliştirilmesi amaçlanmaktadır. Geliştirilmesi öngörülen bu kurallar, çokuluslu işletmelerin küresel gelir dağılımları/paylaşımları, ekonomik faaliyetleri ve her bir ülkede ödedikleri vergi bilgilerini standart bir form kapsamında ilgili tüm devletlere sunulmasını içermektedir. Bu amaç doğrultusunda, 13 no.lu eylem kapsamında yürütülmekte olan çalışmalarla transfer fiyatlandırması dokümantasyon yükümlülükleri konusunda çok uluslu işletmeler ve vergi idareleri bakımından belirli hukuki ve teknik altyapının oluşturulması için belgelendirme, bildirim ve raporlama, verilerin değişimi konularında somut adımlar atılmıştır<sup>422</sup>.

Bu gelişmeler göstermektedir ki; OECD tarafından ilan edilen “Eylem Planı” sonucu, şirketler önümüzdeki 2 yıllık süreçte önemli vergisel değişikliklerle karşı karşıya kalacaklardır. Bu bağlamda; uluslararası düzeyde OECD Model Vergi

---

<sup>421</sup> **Duran, Metin**, *BEPS Eylem Planları Çerçevesinde Transfer Fiyatlandırması İle İlgili Yeni Belgelendirme Yükümlülükleri*, Vergi Sorunları Dergisi, Aralık 2016, S: 339.

<sup>422</sup> **Erdem, Tahir**, *Transfer Fiyatlandırması Dokümantasyonu ve Ülke Bazında (Country-By-Country) Raporlama Konusunda Yaşanan Gelişmeler*, Vergi Sorunları Dergisi, Kasım 2015, S: 326.

Anlaşması, OECD Transfer Fiyatlandırması Rehberi ve Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmalarının etkileneceği öngörülmektedir. Yerel düzeyde ise; Kurumlar Vergisi ile Gelir Vergisi Kanunlarında eylem planı ile ilgili çeşitli değişiklikler öngörülmektedir. Eylem planından etkilenmesi beklenen mevzuat alanları; yerel vergi mevzuatları, OECD transfer fiyatlandırması rehberi, dijital ekonomik faaliyetler kapsamındaki vergi düzenlemeleri, OECD Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları Yorum Rehberi ve Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları olarak karşımıza çıkmaktadır. Eylem planının bir bütün olarak tasarlandığı, sadece bir konuda alınacak önlemlerin yeterli olamayacağı, bu nedenle de ülkelerin eylem planında yer alan tedbirleri toplu olarak ele alması gerektiği görülmektedir.<sup>423</sup>

Bu bağlamda Vergi idaresi tarafından uluslararası alanda yapılan vergilendirme konusundaki çalışmalar özellikle de BEPS Eylem Planları yakından takip edilerek, OECD tarafından tavsiye edilen gelişmeler doğrultusunda ivedilikle sonuç odaklı çalışmalara başlanılmalı böylelikle mevzuatımızın güncelleştirilmesi, geliştirilmesi ve uyumlaştırılması sağlanmalıdır.

### **C. Emsal Bedel Tespiti İçin Uygun Veri Kaynağı Çalışmalarına Başlanmalı**

Konuyla ilgili yukarıda ki kısımda belirtildiği üzere; emsal bedel tespitinde gizli emsal uygulamasının yükümlülerin adil yargılanma hakkını engelleyeceği açıkça

---

<sup>423</sup> Köse, a.g.m., S: 309.

ortadadır. Bu yüzden idare konunun çözümüne yönelik bir takım adımlar atmalıdır. Emsal bedelleri içeren uygun veri kaynağı bulmak sorunu çözüme kavuşturacaktır.

Şirketler karşılaştırılabilirlik tespiti için işlemlerindeki bir çok unsur tespit edilebilse bile dış emsal tespitini sağlayan karlılık ve fiyat unsurlarını haklı nedenlerle diğer şirketlerle paylaşmak istemeyecekleri düşünüldüğünde .Uygun veri kaynağı olarak yabancı emsallerden faydalanmak bir alternatif olarak değerlendirilebilir. Yükümlüler yabancı emsalleri içeren yurtdışındaki çeşitli veri bankalarından zaten faydalanmaktadır. Özel girişimler tarafından oluşturulan bu veri bankalarından firmalar ve danışmanlık şirketleri bile belli bir ücret karşılığı faydalanabilmektedir. Ancak bu veri bankalarında Türk firmalarına ait bilgiler bulunmadığının bilinmesi gerekir<sup>424</sup>.

Türk vergi hukukunda ise bir emsal türü olarak, yabancı emsalin kullanılmasını engelleyen bir hüküm bulunmamaktadır. Aksine, VUK m.3 ve m.134'ün zorunlu bir sonucu olarak, yabancılık unsuru taşıyan işlemlerin değerlendirilmesine yönelik yabancı emsal uygulaması transfer fiyatlandırması düzenlemelerinin amacı ile örtüşmektedir. Vergi idaresinin, karşılaştırmalı hukuk idare uygulamalarını takip etmesi ve veri tabanları üzerinden değerlendirme yapması, silahların eşitliği ve olması gereken hukuk açısından yerindedir. Bununla birlikte, yayınlanacak bir tebliğ ile vergi

---

<sup>424</sup> Köse, Tunç - Ferhatoğlu, Emrah, *Transfer Fiyatlandırması*, Maliye ve Hukuk Yayınları, 2008, s. 46.

idaresinin emsale nasıl ulaşacağı ve veri tabanlarını nasıl kullanılacağı hususlarına açıklık getirilmesinin hukuki güvenlik ve belirlilik açısından yerinde olacağı düşünülmektedir<sup>425</sup>.

Konula ilgili bir diğer çözüm ise, Vergi İdaresi bünyesinde Türkiye’de ki şirketlerin bilgilerini içeren bir veri ambarı oluşturulması ve buradaki verilere herkesin ulaşabilmesidir. Birçok farklı yerden alınan veriler ve mükelleflerin beyanları, elektronik ortamda zaten Vergi İdaresinin kayıtlarına girmektedir. Örneğin, en yüksek beyanda bulunan 1000 mükellef veya net satışları en yüksek olan 1000 mükellef örnek olarak seçilebilir. Bunların ilişkisiz kişilerle olan ilişkilerinden doğan net karlılık oranları, en az, en çok, ağırlıklı ortalama veya aralık şeklinde açıklanabilir. Yine bu mükelleflerin, ilişkisiz kişilere ödedikleri know-how veya royalti bedellerinin net satışlara oranını veya bu mükelleflerin ilişkisiz kişilerden satın aldıkları danışmanlık, yönetim hizmeti, müşavirlik, gibi hizmetlerin net satışlara oranı aynı şekilde en az, en çok, ağırlıklı ortalama veya aralık şeklinde açıklanabilir. Mükellefler bu verileri değerlendirerek beyanlarını düzeltebilirler; inceleme elemanları bu verileri kullanarak, incelemelerini yapabilirler. Burada önemli olan, her iki tarafında aynı verileri kullanmasıdır. Hatta tüm inceleme elemanları aynı verileri kullanacağı için, farklı

---

<sup>425</sup> **Özgenç, Selçuk**, *Transfer Fiyatlandırmasında Yabancı Emsal*, Vergi Sorunları Dergisi, Ağustos 2016, S: 335.

inceleme elemanlarının, farklı verileri kullanarak, farklı sonuçlar elde etmesinin sakıncaları da ortadan kaldırılmış olur<sup>426</sup>.

#### **D. Yurtdışında Ödenen Vergiler Mahsubuna İlişkin Birtakım Kolaylıklar Sağlanmalı**

Çifte vergilendirmeye ilgili Kurumlar Vergisi Uygulamasında Md. 32 de yer alan mahsup yöntemi yerel ülke mevzuatlarında yer alan uluslararası çifte vergilemenin önlenmesine ilişkin düzenlemeler, ilgili ülkelerde faaliyet gösteren şirketlerin yatırım kararlarını ve bu şirketlerin kazandıkları paraları ne şekilde yönlendireceklerini doğrudan etkilemektedir. Bu bakımdan ülkeler, söz konusu düzenlemeleri bir taraftan vergi kaybını minimize edecek şekilde oluştururken diğer taraftan şirketler için uluslararası piyasada rekabet eşitsizliği yaratacak düzenlemelere gitmekten kaçınmalıdır. Günümüzde yurt içinde faaliyette bulunan şirketler, yurt dışındaki şirketlere iştirak etmekte ve bu yolla kazanç elde etmektedirler. Mevzuatımızdaki yetersizlikler nedeniyle yurt dışında elde edilen gelirler üzerinden mahallinde ödenen vergilerin tamamının ilgili yılda indirilememesi ve gelecek yıllarda da bunların indirilemeyen kısmının mahsup edilememesi; ayrıca nakit iadenin de mümkün olmaması şirketlerin kaynaklarını Türkiye dışına aktarmalarına neden olacaktır. Oldukça önemli olan bu konuda sakıncaları ortadan kaldıracak şekilde, ilgili

---

<sup>426</sup> Kolatoğlu, *Transfer Fiyatlandırmasında Gizli Emsal*.

Kanun hükümlerine açıklık getirilmesi ve günümüz şartlarına uygun yeni düzenlemelerin oluşturulması gerekmektedir<sup>427</sup>.

### **E. Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları İle İlgili Bazı Öneriler**

İç hukuklarda yer alan düzenlemeler devletlerin farklılaşan hedef ve beklentilerini her zaman dengeleyemezler ve bu noktada vergilendirme yetkisinin kaynak ve yerleşim yeri ülkesi arasındaki paylaşımı için daha iyi bir araç olarak vergi anlaşmaları karşımıza çıkar<sup>428</sup>. Çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları da kapsamlı ve özenle oluşturulan hükümlerine rağmen bazı durumlarda uluslararası çifte vergilendirmeyi tamamen ortadan kaldıramamaktadır. Anlaşma hükümlerinin taraf devletlerce farklı yorumlanması ve sonuçta farklı uygulamalara konu edilebilmesi, taraf devletlerin anlaşma hükümlerine uygun olmayan uygulamaları ya da anlaşmada yer alan boşluklar yükümlünün çifte vergilendirilmesine neden olmaktadır<sup>429</sup>.

Bu duruma örnek verecek olursak; bilgi ve tecrübe aktarımı içeren hizmetlerin niteliğinin belirlenmesinde uygulamada güçlük yaşanmakta, bir hizmetin serbest meslek hizmeti mi gayrimaddi hak bedeli mi yoksa ticari kazanç mı olduğunun tespiti zorlaşmaktadır. Serbest meslek olarak değerlendirilen alımlar için gerçekleşen ödemeler üzerinden stopaj hesaplanmasına gerek yok iken gayri maddi hak olarak

---

<sup>427</sup> Erdem, A., *a.g.m.*, s. 165.

<sup>428</sup> Akçaoğlu, *a.g.e.*, s. 47-48.

<sup>429</sup> Ferhatoğlu, *a.g.e.*, İstanbul, s.15-16.



değerlendirilen alımlar için gerçekleşen ödemeler üzerinden stopaj hesaplanarak beyan edilmektedir. Dolayısıyla yurt dışından sağlanan hizmetin mahiyetinin doğru olarak tayin edilebilmesi için alınan hizmetin niteliğinin doğru tanımlanması ve ifade edilmesi büyük önem arz etmektedir<sup>430</sup>.

Örneğin; OECD model anlaşmasının serbest meslek faaliyetlerinin vergilendirilmesiyle ilgili maddesi uygulamada karşılaşılan sorunlar nedeniyle model anlaşmadan çıkartılmasına rağmen çoğu vergi anlaşmasında hala (revize edilerek) bu maddeye yer verilmektedir<sup>431</sup>. Türkiye'nin taraf olduğu yeni imzalanan çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarının 14. Madde hükmüne göre, anlaşma ülkesi gerçek kişilerinin Türkiye'de sabit bir yerden verdikleri ya da Türkiye'de 12 aylık bir kesintisiz dönemde, 183 günden daha fazla süre kalarak verdikleri hizmetler Türkiye'de vergilendirilebilecektir. Yeni imzalanan çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarının serbest meslek faaliyetlerinin düzenlendiği 14. Maddesi'nde teşebbüsler kapsam dışı bırakılmış gerçek kişiler için ise uygulama aynen devam ettirilmiştir<sup>432</sup>.

---

<sup>430</sup> **Danıştay 4.Dairesinin Kararı**, E:2010/6107, K:2013/7010.

<sup>431</sup> *Model Convention With Respect To Taxes On Income And On Capital*  
<http://www.oecd.org/tax/treaties/2014-model-tax-convention-articles.pdf>

<sup>432</sup> **Keklikçi, Hakan**, *Yurtdışından Sağlanan Serbest Meslek Hizmetleri Ve Yeni Nesil Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları*, Vergi Sorunları Dergisi, Ocak 2014, S: 304.

Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımının tespitinde ve çifte vergilemeyi önlemede idare açısından uluslararası vergi anlaşmalarının bilgi değişimine ilişkin hükümleri önem taşımaktadır. Vergi idareleri arasında bilgi değişimi sayesinde oluşacak işbirliği uluslararası vergi sorunlarının çözümünde etkili olacaktır. Vergisel konulardaki uluslararası işbirliğinin temelinde bilgi değişimi yatmaktadır<sup>433</sup>.

Bilgi değişiminin ilk ve en genel amacı vergisel konularda imzalanan anlaşma hükümlerinin uygulanmasını gerektirecek bilgileri doğrulamak yani anlaşma hükümlerinin yürütülmesini sağlamaktır. Anlaşma hükümlerinin yürütülmesi için bilgi değişimi anlaşmalarına ciddi ihtiyaç duyulmaktadır<sup>434</sup>.

OECD'nin yayınlamış olduğu kitapçıklarda geleneksel bilgi değişim yöntemlerinden başka vergi denetimlerine yardımcı olan bilgi değişim yöntemleri de bulunmaktadır<sup>435</sup>. Türkiye bu bilgi değişimi yöntemlerinden de yararlanmalıdır. Bu

---

<sup>433</sup> **Öner, Cihat**, “*Uluslararası Alanda Bilgi Değişimi Ve Bu Konudaki Güncel Gelişmeler*”, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Üçüncü Genç Vergi Hukukçuları Konferansı ,Savaş Yayınevi, Ankara 2015, s. 3.

<sup>434</sup> **Öner, Cihat**, *Uluslararası Alanda Vergi İdareleri Arası Bilgi Değişimi*, Yetkin Yayınları, 2010, Ankara, s. 41.

<sup>435</sup> **Çelikkaya, Ali - Bişgin, Aytül**, *Uluslararası Alanda Vergi İdareleri Arasında Bilgi Değişimi: Türkiye'nin Taraf Olduğu Anlaşmalar Açısından Konunun Değerlendirilmesi*, Maliye Dergisi, Sayı 163, Temmuz-Aralık, 2012.

yöntemlerden eş zamanlı vergi kontrolü ve yurtdışı vergi incelemeleri sorunların çözümlerine yardımcı olabilir.

Eş zamanlı vergi kontrolünde incelemeler değişik ülkelerde eş zamanlı olarak sürdürülmektedir. Bu koordinasyon ile bir açıdan mükelleflerin vergiye gönüllü uyumlarının sağlanmasına yönelik masraflar azalmaktadır. Böylelikle araştırma masrafları tek bir devlet tarafından karşılanmamakta, iki devlet arasında paylaştırılmış olmaktadır. Sonuç olarak her devlet kendi ülkesindeki masrafları üstlenmekte ve yabancı bir ülkede araştırma yapmanın doğuracağı masraflardan kurtulmaktadır. Bunun dışında bu incelemeler çifte vergilendirmenin önlenmesinde önemli rol oynamaktadır<sup>436</sup>.

Eş zamanlı vergi incelemeleri, bağlı işletmelerin vergi matrahlarının gerçeğe uygun biçimde ayarlanmasında yararlı bir araç olabilir. Bu tür incelemeler, çokuluslu uygulamalar, karmaşık işlemler, maliyete katılma anlaşmaları ve karların tahsis yöntemleri hakkında bilgi değişimini sağlayabilir. Sonuç olarak, vergi idareleri çokuluslu bir işletme grubunun işlemleri hakkında derinlemesine bilgiye ulaşabilir ve bu işlemlere daha hakim olabilir ve böylece uluslararası işlemleri denetleme ve karşılaştırma konusunda daha geniş olanaklara sahip olabilir. Bu nedenle transfer fiyatlamasında bu tür incelemelere daha sık başvurulması önerilmektedir<sup>437</sup>.

---

<sup>436</sup> **Öner, C.**, *Uluslararası Alanda Vergi İdareleri Arası Bilgi Değişimi.*, s. 100.

<sup>437</sup> **Soydan,** *Çokuluslu İşletmeler Ve Vergi İdareleri İçin Transfer Fiyatlaması Rehberi*, s.10.

Yurt dışında vergi incelemesi prosedürü; talep edildiği zaman ve kendi iç mevzuatının izin verdiği ölçüde, bir ülke tarafından yapılan vergi incelemesine diğer ülke denetim elemanlarının da katılmasına izin verilmesi konusunda vergi idarelerinin yetkilendirilmesi suretiyle gerçekleşir. Yabancı denetim elemanlarının, kendisinden talepte bulunulan ülkeye yapılan bir vergi incelemesine katılımı aktif veya pasif olabilir. Bazı ülkeler, vergi incelemesine yabancı denetim elemanlarının sadece pasif olarak katılımına izin vermektedir. Böyle durumlarda; yabancı denetim elemanlarının katılımı, vergi incelemesinin ilgili kısımlarını gözlemlemek ve talepte bulunulan ülkenin denetim elemanları ile sadece doğrudan ilişkide bulunmakla sınırlandırılacaktır. Yurt dışı vergi incelemelerinin bu formunda, yabancı denetim elemanlarının mükellefleri veya diğer kişileri doğrudan sorgulamasına izin verilmemektedir<sup>438</sup>.

Ayrıca OECD Model Anlaşmasına göre akit taraflardan biri diğer tarafın yetkili makamının temsilcilerine, kendi ülkesinde, kişilerle görüşme yapabilme ve ilgili kişilerin yazılı izinlerini almak suretiyle kayıtlarını inceleyebilme yetkisini verebilir. Bu uygulamada kendisine yetki verilen tarafın yetkili mercii, karşı tarafı söz konusu kişiler ile yapacağı görüşmenin yeri ve zamanı hakkında bilgilendirmelidir<sup>439</sup>.

---

<sup>438</sup> **Karadeniz, Salim**, *Yurt Dışında Vergi İncelemesi Yapılabilir mi?*, Vergi Dünyası Dergisi, Temmuz 2009, S: 335.

<sup>439</sup> **Öner, C.**, *Uluslararası Alanda Vergi İdareleri Arası Bilgi Değişimi*, s. 100.

Özellikle son yıllarda farkındalığın artmasıyla birlikte az da olsa bilgi değişimi konusunda ilerlemelerin kaydedildiği görülmektedir. Özellikle ticari ilişkilerimizin yoğun olduğu ülkelerle bilgi değişimini öngören anlaşmaların imzalanmasında büyük yarar bulunmaktadır. Ayrıca, vergi elemanlarını bilgi değişimi konusunda bilgilendirmek ve bilinçlendirmek için periyodik aralıklarla eğitim programları düzenlenmelidir. Bilgi değişimi ve şeffaflık standartlarını tüm ülkelerin uygulaması ve Türkiye'nin bundan sonraki süreçte bilgi değişimi konusuna daha fazla önem vermesi gerekmektedir<sup>440</sup>.

Türkiye'nin şu an itibariyle 82 devletle imzaladığı iki taraflı çifte vergiyi önleme anlaşması mevcuttur. Bu anlaşmaların 17 tanesi 10 yıl içinden imzalanmış veya revize edilmişken geri kalan 65 tanesi 2007 ve öncesinde imzalanmıştır<sup>441</sup>. OECD nin çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları ile ilgili yeni tavsiyeleri doğrultusunda anlaşmalar revize edilmelidir.

Model anlaşmada yapılan değişiklikler takip edilmeli, anlaşma yapılan devlet sayısı artırılmalı, mevcut anlaşmalar günümüz koşullarına uygun olarak revize edilmelidir. Model anlaşmanın yorumlanmasında vergi idaresi uygulamada hassas davranmalıdır. Ayrıca bilgi değişiminde geleneksel yöntemlerin yanında eş zamanlı vergi incelemeleri ve yurtdışında vergi incelemeleri gibi yeni yöntemlerin de çifte

---

<sup>440</sup> Çelikkaya - Bişgin, *a.g.m.* s. 91-92.

<sup>441</sup>[http://www.gib.gov.tr/sites/default/files/uluslararası\\_mevzuat/VERGIANLASMALIST.htm](http://www.gib.gov.tr/sites/default/files/uluslararası_mevzuat/VERGIANLASMALIST.htm). (07.02.2017).

vergileme ve transfer fiyatlandırmasına ilişkin sorunların çözümüne katkı sağlayacağı göz önünde bulundurulmalıdır.

### **F. İlişkili Kişi Kavramına İlişkin Belirsizlikleri Gidermeye Yönelik Çalışmalar Yapılmalıdır**

Yukarıda da ifade ettiğimiz gibi idare TF yoluyla örtülü kazanç dağıtımıyla ilgili olarak yayımladığı genel tebliğ ile kanunun tayin ettiği ilişkili kişi tanımını “*yorumlamak*” suretiyle düzenlemenin kapsamını daha da genişletmiştir. TF yoluyla örtülü kazanç dağıtımına ilişkin idari işlemlerde bu şekilde genişletici yorum yapılması verginin kanuniliği ilkesine aykırı olduğu gibi uygulama için de arzu edilmeyen bir durumdur. Vergi idaresi, kanunda belirtilmeyen çeşitli ölçütler geliştirmek suretiyle ilişkili kişi kapsamını genişletmek eğilimindedir. Örneğin; kurum ortaklarıyla “*ekonomik ve sosyal olarak ilişkisi bulunan*” bir gerçek kişi “*ilişkili kişi*” kapsamında değerlendirilmektedir. Bu ilişkinin sınırı ve yoğunluğu belirsizdir. Kanun koyucunun ifade etmediği bir unsurun vergi idaresi tarafından “*ihdas edilmesi*” fonksiyon gaspına neden olur<sup>442</sup>.

5520 sayılı KVK'nın 13/2 maddesinde ilişkili kişiler arasında sayılan “kurumun idaresi ve denetimi bakımından bağlı bulunduğu kişiler” kavramı ne kadar yoruma ihtiyaç göstermekte ise, “sermaye bakımından bağlı bulunduğu kişiler” kavramı da

---

<sup>442</sup> Ağar, a.g.m., s. 231.

aynı ölçüde belirsizdir. Bu ifadenin “kurumun öz sermaye dışındaki sermayesi dolayısıyla bağlı bulunduğu kişiler” şeklinde yorumlanmasında büyük yarar vardır. Aynı hükümde ilişkili kişi tanımlanırken “kurumların idaresi, denetimi veya sermayesi bakımından doğrudan veya dolaylı olarak bağlı bulunduğu ya da nüfuzu altında bulundurduğu gerçek kişi veya kurumlar”dan söz edilerek sadece kurumların kendi ortaklarına veya kurumların ya da ortaklarının ilgili oldukları kişilere değil, kuruma yakın kişilere de TF yoluyla örtülü kazanç dağıtılabileceği kabul edilmiştir. Bu konuda objektif ölçütler belirlenmesi güçtür.

Ayrıca sınırlandırma "ikinci fıkrada yer alan oranları, gerçek kişiler, kurumlar, doğrudan veya dolaylı ortaklar itibarıyla ya da ortaklık payının edinim şekline göre topluca veya ayrı ayrı %1'e kadar indirmeye, %25'e kadar çıkarmaya, oran şartını kaldırmaya" ifadesiyle Bakanlar Kurulu'na bırakılmıştır<sup>443</sup>.

Transfer Fiyatlandırması uygulamasında bakanlar kuruluna çok geniş bir yetki verilmiştir. Oranı düşük tutarak bir anda bir çok şirketi bu kapsamda örtülü kazanç dağıtmış olarak değerlendirebileceği gibi, oranı yüksek tutarak mevzuatımızda yükümlülerin matrah aşındırmasına karşı önemli bir vergi güvenlik müessesesi olan transfer fiyatlandırması uygulamasını etkisiz hale getirebilecektir. Ayrıca Bakanlar

---

<sup>443</sup> 09.08.2016 tarih ve 29796 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanan 6728 sayılı Yatırım Ortamının İyileştirilmesi Amacıyla Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun ile eklenen hükümler.

Kuruluna verilen bu yetki ile ilişkili kişi kavramında ki belirsizliğin daha da arttığı gözlemlenmektedir.

İlişkili kişi kavramına ilişkin bir diğer sorun da; ilan edilmesi beklenen vergi cenneti ülkelere ilişkindir. Bakanlar Kuruluna verilen bu yetkiyle; kazancın elde edildiği ülke vergi sisteminin Türk vergi sisteminin yarattığı vergilendirme kapasitesi ile aynı düzeyde bir vergilendirme imkânı sağlayıp sağlamadığı ve bilgi değişimi hususunun göz önünde bulundurulması suretiyle vergi cenneti olarak ilan edilen ülke ve bölgelerdeki kişilerle yapılan tüm işlemler, “sırf o ülke ve bölgelerdeki kişilerle yapılmış olmaları” nedeniyle TF yoluyla örtülü kazanç dağıtımını sayılacak ve böyle bir durumda 5520 sayılı (yeni) KVK’nın TF yoluyla örtülü kazanç dağıtımının varlığı için aradığı diğer unsurlar araştırılmayacaktır. 5520 sayılı (yeni) KVK’nın 13/2 maddesiyle Bakanlar Kurulu’na verilen yetki, TF yoluyla örtülü kazanç dağıtımının varlığı için kanunda aranan unsurların zımnen bertaraf edilmesi anlamına gelir. Verginin kanuniliği ilkesine aykırı olan bu hükümde uygulamaya yönelik yetkilendirmenin sınırlarının ve ilkelerinin belirlenmemesi Anayasa’nın 73. maddesiyle bağdaşmaz. Anılan hükümde Bakanlar Kurulu’na verilen yetki, kanunun uygulama usullerinin tespitine yönelik olmayıp, asli bir düzenleme yetkisidir. Anayasa’nın 7. maddesine aykırı bir yetki devri niteliğindeki bu hüküm, Bakanlar Kurulu’na sınırsız ve belirsiz bir takdir hakkı vermektedir<sup>444</sup>.

---

<sup>444</sup> Ağar, *a.g.m.*, s. 233.



“İlişkili kişi” kavramıyla ilgili kanundaki belirsizlikler netleştirilmeli verginin kanuniliği ilkesine uygun olarak tebliğdeki kavramların yorumlanmasında genişlemeye yol açan örnekler düzeltilmelidir.

## SONUÇ

Günümüz hukuk sisteminde sermaye şirketleri ortaklarından ayrı bir hukuki kişiliğe sahiptir. Bununla birlikte kendine özgü bir iradeye, amaçlara ve finansman özerkliğe sahip sermaye şirketlerinin müstakil bir mali güce sahip olduğu açıktır. Bu durum neticesinde gündeme gelen sermaye şirketlerinin, ortaklarından bağımsız olarak ayrı bir vergiye tabi kılınması vergi adaletine de uygun düşmektedir.

Bundan dolayı ortaklarından ayrı olarak vergiye tabi tutulan sermaye şirketlerinin vergi hukukunda ayrı bir hukuki konumda bulunmaları gerekir. Bu konumun gereği olarak sermaye şirketlerine önemli vergisel ödevler yüklenmiştir. Bu ödevler ise sermaye şirketlerinin vergi yükümlülükleri ile vergi sorumlulukları olarak ortaya çıkmaktadır.

Çeşitli vergi kanunları gereği olarak sermaye şirketlerinin vergi yükümlülükleri, bunların harcamaları, hukuki işlemleri ve malik oldukları taşınır-taşınmaz mallar nedeniyle söz konusu olabilmektedir. Ancak sermaye şirketlerinin asıl vergi yükümlülüğü bunların ticari-iktisadi faaliyetleri nedeniyle gündeme gelen, doğrudan bu kuruluşları yükümlü sayıp bunların kazançlarını vergilendiren Kurumlar Vergisi Kanunu bakımındandır.

5520 sayılı KVK'nda devletin sahip olduğu vergilendirme yetkisinin doğal sonucu olarak sermaye şirketi tanımı, Türk Ticaret Kanunu'nda sayılan sermaye şirketleri türlerinin yanı sıra önemli bir ekonomik teşebbüs ve organizasyon türü olarak

vergilendirilmeleri gerekli olan fonlar ile potansiyel dar yükümlü kurumlar olarak düşünölen yabancı kuruluşlar kapsanarak yapılmıştır.

Böyle geniş bir yükümlü tanımlamasına sahip olan sermaye şirketlerinin kurumlar vergisi kapsamında vergilendirilmelerinde en önemli husus matrahın saptanmasıdır. KVK, kurumlar vergisi yükümlöleri için matrahın tespitinde GVK'nın ticarî kazanç hakkındaki hükümlerinin uygulanacağını belirtmiştir. Ticari kazancın tespitinde dolayısıyla safi kurum kazancının tespitinde gelir ve giderin, miktar ve mahiyet itibariyle kesinleşmesi anlamına gelen tahakkuk esası geçerlidir. Kurumlar vergisi matrahının tespitinde bir diğör önemli esas da dönemsellik ilkesidir. Bu ilkenin gereğı olarak; sermaye şirketinin sınırsız faaliyet süresi belli dönemlere bölünmekte, bu dönemlerin faaliyet sonuçları diğör dönemlerden bağımsız olarak tespit edilmekte, böylece hâsılat, gelir ve kârlar, aynı döneme ait maliyet gider ve zararlarla karşılaştırılarak matrah buna göre saptanmaktadır.

Kurumlar vergisi matrahı tespitinde safi kurum kazancına ulaşmak için sermaye şirketlerinin gayri safi kurum kazancından indirebileceğı giderler genel olarak Gelir Vergisi ve Kurumlar Vergisi Kanunlarında hüküm altına alınmıştır. Ancak matrah tespitinde indirilebilecek giderler bunlar ile sınırlı değildir. Sermaye şirketlerinin beyannamelerinde ayrıca göstererek indirebilecekleri giderler, beş hesap dönemine kadar indirebilecekleri zararları ile VUK ve KDVK gibi diğör kanunlarda ayrıca düzenlenmiş indirilebilecek giderlerden de oluşmaktadır.

Kurumlar Vergisi Kanunu'nda kanun koyucu indirilebilecek giderlerin yanı sıra kanunen indirimi kabul edilmeyen giderleri de düzenlemiştir. Bu giderlerin indirilmesi halinde; indirilen giderlerin beyannamede gösterilerek matraha ilave edilmesi gerekir. Kanunen kabul edilmeyen giderlerin matraha eklenmesiyle amaçlanan, var olan vergi matrahını korumak, bunun aşındırılmasını önlemektir. Bu husustaki düzenlemeler de KVK'nın yanı sıra Gider Vergileri Kanunu, Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu ve Katma Değer Vergisi Kanunu'nda yer almaktadır.

Kurumlar vergisi matrahının saptanmasında bazen kurallar ile olağan uygulamaların dışına çıkılması gerekebilir. Kurumlar Vergisi Kanunu'nda bu husus yükümlülerin durumlarına göre söz konusu olan üç farklı şekilde (yabancı ulaştırma şirketleri, dar yükümlü şirketlerinin ticari kazançları dışındaki kazançlarının vergilendirilmesi ve yıllara yaygın inşaat ve onarma işlerinin vergilendirmesi) düzenlenmiştir.

KVK'nda sermaye şirketleri ile ilgili çeşitli vergi kolaylıkları da yer almaktadır. Bunlar bir sermaye şirketinin vergi dışı tutulması biçiminde (muafiyet) olabileceği gibi, sermaye şirketlerinin kazançları kapsamındaki bir konunun vergi dışı bırakılması şeklinde (istisna) de olabilir. Muafiyet ve istisna uygulamalarına vergi sistemlerinde yer verilmesinin çeşitli sebepleri vardır. Bu sebepler vergi adaletinin temini için özel durumu olan bazı yükümlülere kolaylık sağlanması, muafiyet ve istisnaların ekonomik teşvikler için kullanılması, vergilendirilme maliyetleri yüksek olduğundan bazı faaliyetlerin vergi dışı bırakılması ve siyasi nedenlerle aynı durumda olan bütün

yükümlülerin değil fakat bunların sadece bir kısmının vergi kapsamından çıkarılması olarak belirtilebilir.

Vergi kolaylıkları ile ilgili olarak KVK madde 35/1’de yer alan “Diğer kanunlardaki muafiyet, istisna ve indirimlere ilişkin hükümler, kurumlar vergisi bakımından geçersizdir” hükmü ile KVK madde 35/2’de bulunan “Kurumlar vergisi ile ilgili muafiyet, istisna ve indirimlere ilişkin hükümler, ancak bu Kanun, Gelir Vergisi Kanunu ve Vergi Usul Kanununa hüküm eklenmek veya bu kanunlarda değişiklik yapılmak suretiyle düzenlenir.” hükümlerine rağmen Serbest Bölgeler Kanunu, Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu ve Türk Uluslararası Gemi Sicili Kanunu ile kurumlar vergisine dair getirilmiş çok sayıda vergi kolaylığı bulunmaktadır. Yasayı sistematik açıdan dağınıklıktan kurtarmak için getirilmiş bu düzenlemeler kanaatimizce son derece yerindedir. Ancak ne yazık ki bu düzenlemeler, özel kanunlar ile getirilmiş birçok vergi kolaylığı ile adeta hükümsüz bırakılmıştır.

Sermaye şirketlerinin vergilendirilmesi ile ilgili bir diğer husus da, bu şirketlerin yeniden yapılanmasıdır. Birleşme, bölünme ve tür değiştirme olarak karşımıza çıkabilecek bu durumda KVK sermaye şirketlerine çeşitli vergisel kolaylıklar getirmiştir.

Sermaye şirketleri, sona erme sürecine girdiklerinde farklı bir vergileme dönemine girerler. Bu süreç tasfiye sürecinin vergilendirilmesi olarak KVK’nda ayrıca düzenlenerek sermaye şirketlerine bu olağanüstü döneme uygun vergileme olanakları sunulmuştur.

Ayrıca KVK ve diğer kanunlar uyarınca sermaye şirketleri stopaj sorumlusu da yapılmışlardır. Bu bağlamda sermaye şirketleri kanunlarda sayılmış ödemeleri ilgililerine yaparken gerekli vergiyi kesmek, yaptığı vergi kesintisini vergi dairesine ödemek ve vergi kesintisi ile ilgili yüklenen diğer ödevleri yerine getirmekle de ödevlidir.

Sermaye şirketinin kurumlar vergisinin hesaplanması için; ticari bilanço karına kanunen kabul edilmeyen giderler ilave edilir. Çıkan toplamdan kanunen vergiden istisna edilmiş tutarlar indirilerek mali karı bulunur. Mali kardan indirilecek (varsa) mali zararların ardından beyanname üzerinden yapılacak (varsa) indirimler de düşülerek matrah bulunur. Tespit edilen matraha kurumlar vergisi genel oranı (%20) uygulanır. (KVK'nun 32/A maddesi kapsamındaki yatırım indiriminden yararlanan yükümlüler için indirimli kurumlar vergisi oranı geçerlidir.) Vergi oranı uygulandıktan sonra da çeşitli mahsuplar söz konusu olabilir. Bu bağlamda kurumlar vergisi yükümlülerinin yurt içinde beyanname gösterilen kazançlarından KVK'na göre kesinti yoluyla ödemiş oldukları vergiler ile aynı yıl içinde peşin olarak ödenmiş olan geçici vergilerin beyanname üzerinden hesaplanan kurumlar vergisinden mahsubu ile yabancı ülkelerde ödedikleri vergilerin kurumlar vergisinden mahsup edilmesi mümkündür.

Uluslararası ticaret hacminin arttığı ve tüm dünyada yatırımcıların kendi ülke sınırları dışında daha çok faaliyet göstermeye başladığı, hızla gelişen serbest ticaret hacminin ülke ekonomileri için dezavantajlara neden olabildiği günümüzde kanun koyucu 5520 sayılı KVK'nda ayrıca vergi sistemimizi korumaya yönelik bir takım

vergi güvenlik önlemleri de öngörmüştür. 5520 sayılı KVK'nda yer alan vergi güvenlik önlemleri; kontrol edilen yabancı kurum kazancı, örtülü sermaye ve transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımını düzenlemeleridir.

Bu düzenlemeler çeşitli yollarla bazen uluslararası ticaretin verdiği bir takım imkânlardan da faydalanarak yükümlülerin matrahlarını aşındırmalarını önlemeye yöneliktir. Her geçen gün vergi idaresinin farklı bir aşındırma yöntemiyle karşılaşabileceği ihtimali göz ardı edilemeyeceğinden bu düzenlemelerin etkili biçimde uygulanması devletler açısından çok önemlidir. Ancak devletlerin vergilendirme yetkisini sonuna kadar kullanmak istemesi, yükümlülerin de daha az vergi ödemek için bir takım araçları kullanmaları uygulamada ciddi sorunlar yaratmaktadır.

Vergi uygulamalarında ortaya çıkan sorunlardan biri transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımında karşılaşılan emsal bedel sorunudur. Vergi idaresi bu konuda gizli emsal kullanmanın mevzuata aykırı olmadığını savunurken, yükümlüler de bu durum nedeniyle adil yargılanma haklarının ihlal edildiğini ileri sürmektedir. Bu sorunun çözümü amacı ile uygun veri kaynağının bulunması için yükümlülerin de katılımlarıyla kapsamlı bir çalışma yapılmalıdır.

Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımında bir diğer sorun ilişkili kişi kavramına dair ortaya çıkmaktadır. Sorun vergi idaresinin genel tebliğlerinde yükümlü aleyhine olarak ilişkili kişi kavramını genişletici yorumlar yapması yanında kanundaki bazı ifadelerin de belirsiz olmasından kaynaklanmaktadır. Ayrıca vergi cennetlerinin belirlenmesi ve ilişkili kişi ortaklarının belirleneceği oran konusunda Bakanlar Kuruluna verilmiş yetkiler de böyle önemli bir vergi güvenlik önleminin etkisiz kılınmasına veya çok etkin hale getirebilmesine sebep olmaktadır. Gerekli kanuni düzenlemelerle bu sakıncalı durumun giderilmesi gerekmektedir.

Kurumlar vergisi uygulamasındaki güncel sorulardan biri de çifte vergileme sorunudur. Devletlerin vergilendirme yetkilerinin çakışmasıyla ortaya çıkan bu sorun sonucunda yükümlüler aynı vergi konusu için ilgili iki ayrı ülkede de vergi ödemek durumunda kalmaktadırlar. Devletler bu sorunu çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları ve iç hukuk düzenlemeleriyle aşmaya çalışmaktadırlar. Ancak bu çözüm yollarının uygulanmasında da bazı aksaklıklar ortaya çıkmaktadır. Bu sorunun çözümüne yönelik uluslararası gelişmeler yakından takip edilerek mevzuatta ve uluslararası anlaşmalarda gerekli güncelleme ve değişiklikler yapılmalıdır. Ayrıca peşin fiyatlandırma anlaşmaları ve bilgi değişimi gibi bazı müesseseler uygulamada daha etkin hale getirilmelidir.

Sermaye şirketlerinin kazançlarının vergilendirilmesi ile ilgili mevzuatın bu kadar dağınık olması (indirilecek giderler ve vergi kolaylıkları kısmında açıklandığı üzere bir çok kanunda bu hususta hüküm bulunmaktadır) bu düzenlemelerin



yükümlüler tarafından anlaşılmasını güçleştirmekte ve gelişmelerin takip edilmesini zorlaştırmaktadır. Bu durum ise uygulamada birçok başka soruna yol açmaktadır.

Son derece karmaşık olan kurumlar vergisi mevzuatını yargı organlarının verdikleri kararlar ile bir nebze olsun anlaşılır kılması ve böylece ilgililerin aydınlatılması oldukça önemlidir. Diğer yandan; söz konusu mevzuatta yapılan sık değişiklikler irdelendiğinde bu değişikliklerin vergi adaletini önemsemediği daha çok yapılacak yatırımlara odaklandığı görülmektedir.

Sermaye şirketlerinin yarattıkları istihdam potansiyeli ve yaptıkları büyük yatırımlar ile kişisel tasarrufların toplanarak ekonomiye kazandırılması gibi sağladıkları birçok yarar ile birlikte bunların adil gelir paylaşımı açısından önemli bir parametre oldukları düşünülürse bu kuruluşların vergilendirilmesinde yaşanan sorunların çözülememesinin ülke ekonomisine olumsuz yansımaları olacağı açıkça anlaşılacaktır. Daha da önemlisi bu durum vergi ahlakına da negatif etkide bulunacaktır.

Türkiye’de 2015 yılı verilerine göre vergide adaletin göstergesi olan dolaysız vergilerin payı toplam vergi gelirleri içinde yüzde 30 seviyelerinde, kurumlar

vergisinin payı ise yüzde 8 seviyesindedir<sup>445</sup>. Bu seviye OECD ortalamalarının çok altındadır<sup>446</sup>.

Sermaye şirketlerinin vergilendirmesinde etkin ve âdil bir vergi sisteminin oluşturulabilmesi için;

Önemli ölçüde karmaşa yaratan, vergi verimliliğine de zarar veren indirim, istisna ve muafiyetlerin, ekonomik ve sosyal açıdan zorunlu olanlar hariç, kaldırılarak vergi tabanının genişletilmesi gerekmektedir. Bu yönde yapılacak düzenlemeler mevzuatın basit ve anlaşılabilir olmasının sağlanmasında da önemli bir rol oynayacaktır.

KVK’nda aksi yönde hükümler bulunmasına rağmen vergi kanunları dışındaki diğer özel kanunlarda vergi, resim ve harçlara ilişkin istisna ve muafiyet hükümlerine yer verilmesi vergi sistemini bozmaktadır. Bu önemli sorun çözülmeli ve indirim, muafiyet ve istisna düzenlemelerinin sadece ilgili vergi kanunlarında yer alması sağlanmalı, diğer kanunlarda bu tür düzenlemelere yer verilmemelidir

---

<sup>445</sup> Gelir İdaresi Başkanlığı 2015 Faaliyet Raporu, GİB, 2016 s. 156. [http://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/faaliyetraporlari/2015/2015\\_faaliyet\\_raporu.pdf](http://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/faaliyetraporlari/2015/2015_faaliyet_raporu.pdf), (10.03.2016)

<sup>446</sup> OECD , Tax Policy Reform and Economic Growth, OECD Publishing, 2010, [http://www.keepeek.com/Digital-AssetManagement/oecd/taxation/tax-policy-reform-and-economic-growth\\_9789264091085-en](http://www.keepeek.com/Digital-AssetManagement/oecd/taxation/tax-policy-reform-and-economic-growth_9789264091085-en), (11.03.2016).

Sermaye şirketlerini de yakından ilgilendiren, vergiye gönüllü uyumun ve vergi ahlakının artırılmasına yönelik vergi idaresinin çalışmaları sürdürülmeli; vergi mevzuatının, etkinliğinin sağlanması amacıyla, sadeleştirilerek yükümlüler tarafından daha kolay anlaşılır hale getirilmesi; verginin yükümlülerce kolayca hesaplanıp beyan edilebildiği bir sistemin oluşturulması; kayıt dışı ekonomiyle mücadeleye kararlılıkla devam edilmesi; vergi mevzuatında sık sık değişiklik yapılması yerine basit ve kalıcı düzenlemeler yapılması; vergi gelirleri içinde dolaysız vergilerin payının artırılması; sürdürülebilir bir ekonomik kalkınmanın sağlanmasında vergi sisteminin etkinliğinin artırılması<sup>447</sup> gibi önlemler alınmalıdır.

Sonuç olarak yukarıdaki hususlar birlikte değerlendirildiğinde; vergileme ilkeleri üstünde yükselen ve hızlı dünya değişimine ayak uydurabilecek sağlam bir vergilendirme başta sermaye şirketleri olmak üzere Türk Vergi Sistemi için gerekli ve zorunludur.

---

<sup>447</sup> Onuncu Kalkınma Planı 2014-2018, Vergi Özel İhtisas Komisyonu Raporu, T.C. Kalkınma Bakanlığı, Ankara, 2014, s. 28-37.

## ÖZET

Çalışmamızda, hukuki ve ekonomik yapısı ile ortaklarından ayrı vergilendirilmesi kaçınılmaz olan sermaye şirketlerinin Türk Vergi Hukuku'ndaki konumu kurumlar vergisi özelinde açıklanmaya çalışılmıştır.

Bu çerçevede beyan usulüne dayanan kurumlar vergisinde açık, anlaşılır olmaktan uzak ve dağınık olan sermaye şirketlerinin kazançlarının vergilendirilmesi ile ilgili mevzuat, yargı kararları yardımıyla açıklanmaya çalışılmıştır. Yukarıda saydığımız özellikteki bir mevzuatta pek çok sorun çıkması kaçınılmazdır. Ayrıca bu sorunlara dikkat çekmek için bu tezde her biri ayrı bir çalışma konusu olabilecek birkaç soruna kısmen, çözüm önerileriyle birlikte yer verilmiştir.

## **SUMMARY**

In our study, the position of the companies with share capital which are inevitable to levy separately from their partners with respect to their legal and economical structure in Turkish Tax Law is tried to be explained as specific to the corporate tax.

From this framework, the explicit, unlikely to be understandable and disconnected legislation related to the taxation of income belonging to the company with share capital in the corporate tax based on the declaration is tried to be explained with the help of tax court decisions. It is inevitable to face many problems in such a legislation with the above-mentioned characteristics. Moreover, in this study in this thesis in order to get attention on them a few of problems which could be the subject of an independent study have been analysed partly with the solution suggestions.

## KAYNAKÇA

### YARARLANILAN KİTAPLAR

- **Ağar, Serkan,** *Transfer Fiyatlaması-Örtülü Kazanç Dağıtımı,* Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 2011.
- **Akçaoğlu, Ertuğrul,** *Ulusal ve Uluslararası Perspektiften Elektronik Ticaretin Vergilendirilmesi,* Mali Akademi Yayınları, Ankara, 2012.
- **Akdoğan, Abdurrahman,** *Kamu Maliyesi,* Gazi Kitabevi, 15. Basım, Ankara, 2013.
- **Akdoğan, Abdurrahman,** *Türk Vergi Sistemleri ve Uygulaması,* Gazi Kitabevi, Ankara, 2004.
- **Aksoy, Şerafettin ,** *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi,* Filiz Kitabevi, 6.Baskı, Kasım, 2010.
- **Alaybek, Ali,** *Gelir Vergisi Davamız,* İstanbul, 1947.
- **Alver, Cemil,** *Şirketler Hukuku, Şirketlerde Vergilendirme, Şirketler Muhasebesi,* Özcan Ofset, Ankara, 2001.
- **Anandarajan, Asokan- Mc Ghee, Mitch - Curatola, Anthony P. ,** *A Guide to International Transfer Pricing,* TheJournal of Corporate Accounting & Finance, 2007.
- **Ansay, Tuğrul-Yongalık, Aynur,** *Bankacılar İçin Şirketler Hukuku Bilgisi,* Banka ve Ticaret Hukuku Araştırma Enst., Ankara, 2010.

- **Arkan, Sabih**, *Ticari İşletme Hukuku*, Banka ve Ticaret Hukuku Enstitüsü Yayınları, Ankara, 2016.
- **Arpacı, Altar Ö.**, *Kurum Matrahının Tespitinde Giderler*, Yaklaşım Yayınları, Ankara, 2015.
- **Arslan, Mehmet**, *Türk Vergi Sistemi*, Nobel Yayıncılık, 5. Baskı, 2012.
- **Arslanlı, Halil - Domaniç, Hayri**, *Limited Şirketler Hukuku Ve Uygulaması*, Temel Yayınları, İstanbul, 1989.
- **Aslan, Yılmaz - Şenyüz, Doğan**, *İşletme Hukuku*, Ekin Yayınevi, Bursa, 2012,
- **Atabey, Tuncel**, *Gelir Vergisi Rehberi*, Gelirler Kontrolörleri Derneği, 2016.
- **Ateşaoğlu, Erdem**, *Menkul Kıymet Gelirlerinin Vergilendirilmesi*, Legal Yayıncılık, İstanbul, 2006.
- **Bahtiyar, Mehmet**, *Ortaklar Hukuku*, Beta Yayınevi, 10. Baskı, İstanbul, 2016.
- **Barlas, Nami**, **Adi Ortaklık Temeline Dayalı Sözleşme İlişkileri**, Beta Yayınevi, İstanbul, 2016.
- **Bilgili, Fatih - Demirkapı, Ertan**, *Ticaret Hukuku Dersleri*, Dora Yayınevi, Bursa, 2014.
- **Bilici, Nurettin**, *Türk Vergi Sistemi*, Seçkin Yayıncılık, 2017.
- **Bilici, Nurettin**, *Vergi Hukuku*, Seçkin Yayıncılık, 2017.
- **Bulutoğlu, Kenan**, *Türk Vergi Sistemi*, Batı Türkeli Yayıncılık, 2004.
- **Çağan, Nami**, *Vergilendirme Yetkisi*, 1982.
- **Çeker, Mustafa**, *Ticaret Hukuku*, Karahan Kitabevi, 2. Baskı, Adana, 2011.

- **Çetiner, Selma - Yüksel, Armağan E. B.,** *Ticari İşletme ve Şirketler Hukuku,* Detay Yayıncılık, Ankara, 2015.
- **Çomaklı, Şafak - Ak, Ahmet - Ayrangöl, Zülküf,** *Vergi Hukuku,* Savaş Yayınevi, 2014.
- **Doğrusöz, Bumin,** *Kurumlar Vergisi Rehberi, Vergi Sorunları Dergisi,* Özel Ek, Nisan 2002,
- **Dönmez, Ömer,** *Kavram Teori Ve Politikalar,* Gazi Kitabevi, 11. Baskı, Ankara, 2015.
- **Edizdoğan, Nihat,** *Kamu Maliyesi ,* 9. Baskı, Ekin Kitabevi, Bursa, 2007,
- **Ekmekçi, Esra,** *Kurumlar Vergisinde Dar Yükümlülük,* İstanbul 1994, Kazancı Hukuk Yayınları.
- **Ergülen, Güneri - Erdem, Hayrettin,** *Vergi Avantajları,* Ankara, Yaklaşım Yayıncılık, 1998.
- **Ferhatoğlu, Emrah,** *Uluslararası Vergi Uyuşmazlıklarının Tahkim Yoluyla Çözümlemesi,* Avrupa Birliği Tahkim Anlaşması, Beta Yayınları, İstanbul, 2010.
- **Gürboğa, Erkan - Atabey, Tuncel - Vural, İrfan,** *Vergi Rehberi ,* Gelirler Kontrolörleri Derneği, Ağustos 2014.
- **İzmirli, Yadiğar,** *Türk Ticaret Kanununa Göre Tasfiye Memurlarının Görev Yetki Ve Sorumlulukları,* Gazi Kitabevi, Ankara, 2001.
- **Karahan, Sami,** *Şirketler Hukuku,* Mimoza Basım, Konya, 2012.
- **Karakoç, Yusuf,** *Genel Vergi Hukuku,* Yetkin Yayınları, Ankara, 2014.



- **Karyağdı, Nazmi**, *Tüm Yönleriyle Kar Dağıtımı*, Oluş Yayıncılık, 2008.
- **Kavak, Ahmet**, *Açıklamalı Kurumlar Vergisi Kanunu*, Anadolu Ofset, İstanbul, 2010.
- **Kavak, Ahmet**, *Sermaye Şirketlerinin Tasfiye, Birleşme, Devir ve Bölünme İşlemleri*, Maliye ve Hukuk Yayınları, İstanbul, 2005.
- **Kayar, İsmail**, *Ticari İşletme Hukuku*, Detay Yayıncılık, 6. Baskı, Ankara, 2005.
- **Kızılot, Şükrü**, *Kurumlar Vergisi Kanunu ve Uygulaması*, Yaklaşım Yayınları, Ankara, 2000.
- **Kızılot, Şükrü**, *Türk Vergi Hukukunda Örtülü Kazanç ve Örtülü Sermaye*, Yaklaşım Yayıncılık, 2002.
- **Kışalı, Yunus**, *Şirketler Muhasebesi*, Beta Yayınevi, 6. Baskı, İstanbul, 2000.
- **Köse, Tunç - Ferhatoğlu, Emrah**, *Transfer Fiyatlandırması*, Maliye ve Hukuk Yayınları, 2008.
- **Maliye Hesap Uzmanları Derneği**, *Beyanname Düzenleme Kılavuzu*, 2. Cilt (KVK), İstanbul, Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayınları, 2016.
- **Mussgrave, Richard A. - Mussgrave, Peggy B.**, *Public Finance in Theory and Practice*, Mc GrowHill Book Company, 4. Baskı, USA, 1987.
- **Oktar, S. Ateş**, *Vergi Hukuku*, Türkmen Kitabevi, 11.Baskı, İstanbul, 2016.
- **Öncel, Mualla - Kumrulu, Ahmet - Çağan, Nami**, *Vergi Hukuku*, Turhan Kitabevi Yayınları, Ankara, 2016.

- **Öncü, Ekrem - Şahin, Taylan - Baycan, B. Umut** , *Türk Ticaret Kanunu*, İstanbul, 2012.
- **Öner, Cihat**, *Uluslararası Alanda Vergi İdareleri Arası Bilgi Değişimi*, Yetkin Yayınları, Ankara, 2010.
- **Öner, Erdoğan**, *Türk Vergi Sistemi*, Seçkin Yayıncılık, 7.Baskı, Ankara, 2016.
- **Öner, Erdoğan**, *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi*, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2013.
- **Özbalcı, Yılmaz**, *Kurumlar Vergisi Yorum ve Açıklamaları*, Oluş Yayıncılık, Ankara, 2012.
- **Öztürk, Bünyamin - Özer, Mustafa**, *Kurumlar Vergisi Rehberi*, Maliye ve Hukuk Yayınları, 2. Baskı, 2002.
- **Öztürk, Bünyamin - Öğredik, Güray**, *Sermaye Şirketlerinde Kurumlar Vergisi ve Kar Dağıtımı*, Maliye ve Hukuk Yayınları, 2.Baskı , Ankara, 2008.
- **Öztürk, Nazım**, *Kamu Ekonomisi*, Ekin Yayınevi, Bursa, 2011.
- **Poroy, Reha - Tekinalp, Ünal - Çamoğlu, Ersin**, *Ortaklıklar ve Kooperatif Hukuku*, Vedat Kitapçılık, İstanbul, 2009.
- **Poroy, Reha - Tekinalp, Ünal - Çamoğlu, Ersin**, *Ortaklıklar Hukuku 1*, Vedat Kitapçılık, İstanbul, 2014.
- **Pulaşlı, Hasan**, *Şirketler Hukuku Genel Esaslar*, Adalet Yayınevi, 2. Baskı, Ankara, 2013.
- **Pulaşlı, Hasan**, *Şirketler Hukuku Şerhi*, Adalet Yayınevi, Ankara, 2014.
- **Saban, Nihal**, *Vergi Hukuku*, Beta Yayınevi, 6. Bası, İstanbul, 2014.

- **Soydan, Billur Y.,** *Çokuluslu İşletmeler Ve Vergi İdareleri İçin Transfer Fiyatlaması Rehberi*, Vergi Sorunları Dergisi, S:91, Nisan 1996.
- **Soydan, Billur Y.,** *Uluslararası Vergi Anlaşmaları*, İstanbul, Beta Yayıncılık, 1995.
- **Soygür, Nevin,** *Ticaret Hukuku Cilt II Şirketler*, M.Ü. Nihad Sayar Eğitim Vakfı Yayınları, İstanbul, 1999.
- **Şener, Orhan,** *Teori ve Uygulamada Kamu Ekonomisi*, Beta Basın Yayıncılık, İstanbul, 2008.
- **Şenyüz, Doğan - Yüce, Mehmet - Gerçek, Adnan,** *Vergi Hukuku, Ekin Basım Yayın Dağıtım*, Bursa, 2017.
- **Şenyüz, Doğan - Yüce, Mehmet - Gerçek, Adnan,** *Türk Vergi Sistemi*, Ekin Basım Yayın Dağıtım , Bursa, 2017.
- **Şenyüz, Doğan,** *Türk Vergi Sistemi Dersleri*, Ekin Kitabevi, 2. Baskı, Bursa, 2005.
- **Şişman, Bülent,** *İşletmelerde Vergi Planlaması Yöntemleri*, Ankara, Yaklaşım Yayınları, 2003.
- **Teke, Mustafa,** *Şahıs Şirketlerinin Sermaye Şirketlerine Dönüşümünde Vergi Boyutlar ve Muhasebesi*, Yaklaşım Dergisi, S. 102, Haziran 2001,
- **Tekin, Cem - Kartaloğlu, Emre,** *Kurumlar Vergisi Kanunu Yorum Ve Açıklamaları* , Maliye Ve Hukuk Yayınları, İstanbul, 2007.
- **Tekinalp, Ünal,** *Sermaye Ortaklıklarının Yeni Hukuku*, Vedat Yayıncılık, 2013.

- **Tekinalp, Ünal**, *Tarihi Gelişim İçinde Tek Ortaklı Şirketler Sorunsalı ve Türk Hukukunun Bu Konudaki Açılımı*, Prof. Dr. Hüseyin Ülgen'e Armağan, İstanbul, 2007.
- **Tekinalp, Ünal**, *Tek Kişilik Ortaklık I - Tek Paysahipli Anonim Ortaklık*, İstanbul, 2011.
- **Tekinalp, Ünal**, *Yeni Anonim ve Limited Ortaklıklar Hukuku ile Tek Kişi Ortaklığının Esasları*, 2. Baskı, İstanbul, 2011.
- **Tosuner, Mehmet - Arıkan, Zeynep**, *Vergi Usul Hukuku*, Kanyılmaz Matbaacılık, İzmir, 2011.
- **Tosuner, Mehmet - Arıkan, Zeynep**, *Türk Vergi Sistemi*, Kanyılmaz Matbaacılık, İzmir, 2012.
- **Tuncer, Selahattin**, *Vergi Hukuku ve Uygulaması*, Yaklaşım Yayınları, Ankara, 2012.
- **Turhan, Salih**, *Vergi Teorisi*, İstanbul, 1982.
- **Tükenmez, Mine - Susmuş, Türker - Özkan, Serdar, v.d.**, *Finansal Yönetim*, Cem Ofset, 1999.
- **Uluatam, Özhan - Methibay, Yaşar**, *Vergi Hukuku*, İmaj Yayıncılık, Ankara, 2001.
- **Ürel, Gürol**, *Kurumlar Vergisi Kanunu Uygulaması Yorum ve Açıklamaları*, Seçkin Yayınları, Ankara, 2014.
- **Vural, İrfan**, *Kurumlar Vergisi Rehberi, Vergi Sorunları Dergisi, Özel Ek, S. 319, Ankara 2015*

- **Yalçın, Hasan,** *Ticari Kazanç, Kurum Kazancı ve Serbest Meslek Tespitinde Giderler*, HSY Audit Yayınları, 5. Baskı, 2011.
- **Yasaman, Hamdi,** *Anonim Ortaklarının Birleşmesi*, Banka ve Ticaret Hukuku Araştırma Enstitüsü, Banka ve Ticaret Hukuku Araştırma Enstitüsü, Ankara, 1987.
- **Yaz, Dursun Ali,** *Vergide Doğru Bilinen Yanlıklar*, 1. Baskı, İstanbul, Maliye Hesap Uzmanları Derneği, 2011.
- **Yıldırım, Ali H. ,** *6102 Sayılı Yeni Türk Ticaret Kanununa göre Limited Ortaklığın Haklı Fesih Sebepleri*, Dora Yayınevi, Bursa, 2013.
- **Yıldız, Şükrü,** *Anonim Ortaklıkta Yönetim Kurulu Üyelerinin Kamu Borçlarından Sorumluluğu*, Prof. Dr. Erdoğan Moroğlu'na 65. Yaş Günü Armağanı, İ.Ü.H.F. Yayınları, İstanbul, 1999.

## YARARLANILAN MAKALELER

- **Ağar, Serkan**, *Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımında “İlişkili Kişi”*, TBB Dergisi, 2011, S:94.
- **Akçaoğlu, Ertuğrul**, *“Vergi Anlaşmalarında İşyeri Kavramının Dönüşümü”*, *Vergi Hukukunda Genç Yaklaşımlar*, Koç Üniversitesi Hukuk Fakültesi Hukuka Genç Yaklaşımlar Konferansı, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul 2013.
- **Akkaya, Mustafa - Bayar, İbrahim Nihat - Canyaş, Oytun**, *Vergi Hukukunda “Emsallere Uygunluk” Ve “Gerçeklik” İlkesi (Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 13 Üncü Maddesi Bağlamında Bir İrdeleme*, Vergi Sorunları Dergisi, Eylül 2011, S: 276.
- **Akkaya, Mustafa**, *Elektronik Ticaret’in Vergilendirilmesi*, ([http://enoter\\_hukuk.tripod.com/mustafa\\_akkaya.htm](http://enoter_hukuk.tripod.com/mustafa_akkaya.htm)).( 03.03.2016.)
- **Arslan, C. Murat**, *Kurumlar Vergisi Kanununa Eklenen 5/B Maddesiyle Getirilen Yeni Bir İstisna: Sınai Mülkiyet Haklarında İstisna*, Vergi Dünyası Dergisi, Nisan 2014, , S: 392.
- **Alganer, Yalçın**, *Daimi İşyeri ile Transfer Fiyatlandırması İlişkisine, OECD Model Vergi Anlaşması ve BEPS Bağlamında Bir Bakış*, Marmara Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi, C:38, Aralık 2016. S: 2.
- **Berk, Ayşe Tuba**, *Bir Transfer Fiyatlandırması Açmazı: Uygun Emsal Tespiti Üzerine Tartışmalar Ve Öneriler*, Mayıs 2012, S: 284.

- **Borkowski, Susan C.**, *Electronic Commerce, Transnational Taxation and Transfer Pricing: Issues and Practices*, The International Tax Journal, Vol. 28, Number 2, Spring 2002.
- **Çağın, Nami**, *Bankaların Vergi Yükümlülükleri Ve Vergi Sorumlulukları*, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, 1951.
- **Çelikkaya, Ali - Bişgin, Aytül**, *Uluslararası Alanda Vergi İdareleri Arasında Bilgi Değişimi: Türkiye'nin Taraf Olduğu Anlaşmalar Açısından Konunun Değerlendirilmesi*, Maliye Dergisi, Temmuz-Aralık, 2012, S: 163.
- **Dikmen, M. Burçin – Demir, Alper**, *İşle İlgili Ödenen Tazminatların Vergi Kanunları Karşısındaki Durumu*, Vergi Dünyası Dergisi, 2010, S:347.
- **Duran, Metin**, *BEPS Eylem Planları Çerçevesinde Transfer Fiyatlandırması İle İlgili Yeni Belgelendirme Yükümlükleri*, Vergi Sorunları Dergisi, Aralık 2016, S: 339.
- **Elele, Onur**, *Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımında İlişkili Kişi Kavramı Ve Değerlendirmeler*, E-Vergi Dünyası Dergisi, Şubat 2008, S: 208.
- **Erdem, Ahmet E.**, *Uluslararası Çifte Vergilemenin Tanımı ve Türk Vergi Mevzuatında Bunun Önlenmesine Yönelik Düzenlemeler*, Vergi Dünyası Dergisi, Şubat 1999, S: 210.
- **Erdem, Tahir**, *Transfer Fiyatlandırması Dokümantasyonu ve Ülke Bazında (Country-By-Country) Raporlama Konusunda Yaşanan Gelişmeler*, Vergi Sorunları Dergisi, Kasım 2015, S: 326.

- **Gerçek, Adnan,** *Türk Vergi Hukukunda Vergi Sorumlusu, Sorumluluk Halleri Ve Türlerinin İncelenmesi,* Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, 2005, C:54, S:3.
- **Gücüyener, Gökçe,** *Transfer Fiyatlandırmasında İlişkili Kişi, Yöntem Hiyerarşisi Ve PFA'ya İlişkin Gelişmeler,* Vergi Sorunları Dergisi, Eylül 2016, S: 336.
- **Gümüş, Erhan - Bilge, Semih,** *5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nda Yer Alan Vergi Güvenlik Önlemleri ve Gereklilikleri,* Vergi Sorunları Dergisi, Aralık, 2006, S: 219.
- **Güngör, A. Feridun,** *Uluslararası Hukuksal Çifte Vergilendirmenin Önlenmesi ve Türkiye Uygulaması,* Vergi Dünyası Dergisi, Haziran 1997, S:190.
- **Hacıköylü, Canatay,** *Dar Mükellef Kurumların Ticari Kazançlarının Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları Çerçevesinde Vergilendirilmesi: Türkiye-İspanya Anlaşması,* Ocak 2017, S: 340.
- **Kaplan, Recep,** *Yeni Türk Ticaret Kanunu Çerçevesinde Ticaret Şirketlerinin Kanuni Temsilcileri Ve Vergi Hukuku Açısından Sorumlulukları,* Vergi Sorunları Dergisi, Haziran 2012, S: 285.
- **Karabulut, Mehmet F.,** *Transfer Fiyatlandırmasının Anlamını Biliyor muyuz?,* Vergi Dünyası, S: 392, Nisan 2014.
- **Karadeniz, Salim,** *Yurt Dışında Vergi İncelemesi Yapılabilir mi? ,* Vergi Dünyası Dergisi, Temmuz 2009, S: 335.



- **Karen, S. Cravens,** *Çok Uluslu Şirketler İçin Bir Strateji Olarak Transfer Fiyatlaması,* (Çev.İhsan Günaydın), Vergi Sorunları Dergisi, Haziran 2000.
- **Keklikçi, Hakan,** *Yurtdışından Sağlanan Serbest Meslek Hizmetleri Ve Yeni Nesil Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları,* Vergi Sorunları Dergisi, Ocak 2014, S: 304.
- **Kolatoğlu, Olcay,** *Transfer Fiyatlandırmasında Gizli Emsal,* Haziran 2014 S: 309.
- **Köse, Tunç,** *BEPS İle Mücadele Eylem Planı Kapsamında Transfer Fiyatlandırması,* Vergi Sorunları Dergisi , Haziran 2014, S: 309.
- **Maç, Mehmet,** *Anonim ve Limited Şirket Ortaklarının ve Kanuni Temsilcilerinin, Bu Şirketlerin Özel ve Kamu Borçlarına İlişkin Sorumlulukları,* E-Yaklaşım Dergisi, Ekim, 2002.
- **Öcal, Erdoğan,** *Sözleşmelerin Damga Vergisi Yükümlülüklerinde Belli Para Kavramı,* Vergi Sorunları Dergisi, 2016, S: 337.
- **Öcal, Erdoğan,** *Yabancı Ulaştırma Kurumlarının Vergilendirilmesi,* Vergi Sorunları Dergisi, 2010, S: 261.
- **Öner, Cihat,** *Dar Mükellefiyette Ticari Kazancın Türkiye’de Elde Edilmiş Sayılmadığı Haller Üzerine,* AÜHFD, 2014,C:63, S:2.
- **Öner, Cihat,** *“Uluslararası Alanda Bilgi Değişimi Ve Bu Konudaki Güncel Gelişmeler”, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Üçüncü Genç Vergi Hukukçuları Konferansı,* Savaş Yayınevi, Ankara, 2015.

- **Öz, Ersan - Kara Mustafa C.,** *Bir Küresel Vergi Uyumu Projesi: BEPS* , Vergi Dünyası Dergisi, Şubat 2016, S: 414.
- **Öz, Semih - Göker, Cenker,** *Kontrol Edilen Yabancı Kurum Düzenlemesinin Yurtdışına Yapılan Ödemeler ve Vergilerin Yasallığı İlkesi Yönünden Değerlendirilmesi*, Vergi Sorunları Dergisi, Şubat 2013, S: 293.
- **Özbek, Harun N.,** *Dar Mükellefiyet, Çifte Vergilendirme ve Mukimlik*, Vergi Sorunları Dergisi, Ekim 2015, S: 325.
- **Özgenç, Selçuk,** *Transfer Fiyatlandırmasında Yabancı Emsal*, Vergi Sorunları Dergisi, Ağustos 2016, S: 335.
- **Soydan, Billur Y.,** *Dar Mükelleflerin Elde Ettikleri Ücretlerde Türk Vergi Anlaşmalarının Rolü -183 Gün İstisnası-*, Vergi Dünyası Dergisi, Ocak 1994, S: 149.
- **Sumay, S. Serdar,** *Transfer Fiyatlandırması Uygulamalarında Dış Emsallerin Veri Tabanları Vasıtasıyla Tespiti*, [www.vergidegundem.com](http://www.vergidegundem.com), (05.01.2017)
- **Teke, Mustafa,** *Şahıs Şirketlerinin Sermaye Şirketlerine Dönüşümünde Vergi Boyutlar ve Muhasebesi*, Yaklaşım Dergisi, S: 102, Haziran 2001.
- **Tekin, Selçuk,** *Kurumlar Vergisinin Teorik Esasları*, Vergi Sorunları Dergisi, S: 248, Mayıs 2009.
- **Tuncer, Selahattin,** *Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları ve Türkiye*, Vergi Dünyası Dergisi, Temmuz 2007, S: 311.

- **Tunç, Mehmet Akif**, *Transfer Fiyatlandırması Uygulamalarında Dış Emsal Tespiti*, Yaklaşım Dergisi, S:200.
- **Türk, Yakup**, *Türkiye'de Vergi Matrahlarının Aşındırılmasını Önlemeye Dönük Düzenlemeler ve Bakanlar Kurulunca İlan Edilecek Vergi Cennetlerinin Belirlenmesinde Kriterler-2* , Vergi Dünyası Dergisi, Şubat 2010, S:342.
- **Türkot, Mustafa**, *Transfer Fiyatlandırması Konusunda OECD Düzenlemeleri*, E- Yaklaşım Dergisi, Kasım 2005, S: 28.
- **Ülüs, Mustafa**, *Yabancı Ulaştırma Kurumlarında Kurum Kazancının Tespiti ve Çifte Vergiyi Önleme Anlaşmaları Çerçevesinde Değerlendirilmesi*, Vergi Sorunları Dergisi, 2010, S: 261.
- **Yaltı, Billur**, *Kurumlar Vergisi Kanununun Yenisi: Peşin Fiyat Sözleşmeleri*, Vergi Sorunları, Aralık 2009, S: 219.
- **Yaltı, Billur**, *Transfer Fiyatlandırmasında Bağımsız Ve Açık Emsal*, Vergi Sorunları Dergisi, Ağustos 2011, S: 275.
- **Yaltı, Billur**, *VUK, 3b'nin Sınırlarına İlişkin Bir Uygulama: Vergi Hukukunda Sermaye Tamamlama Akçesi* , E-Vergi Sorunları, Temmuz 2010, S: 262.
- **Yaltı, Billur**; *Transfer Fiyatlandırmasında Gizli Emsal*, Vergi Sorunları Dergisi, S: 251.
- **Yerci, Cahit**, *Ticari Kazancın Saptanmasında Taşıtlı Harcamaları*, Vergi Sorunları Dergisi, 2009, S: 246.

## YARARLANILAN İNTERNET KAYNAKLARI

- <http://www.lebibyalkin.com.tr/mevbank/konukatalogu.asp?sNode=C1020&Exp=Y#C1020> (01.04.2014-15.06.2016)
- <http://www.lebibyalkin.com.tr/mevbank/konukatalogu.asp?sNode=C7586&Exp=Y#C7586> (01.04.2014-15.06.2016)
- <http://kurum.corpus.com.tr#!/Yargitay>  
( 01.04.2014-01.03.2017 )
- <http://kurum.corpus.com.tr#!/Danistay>  
(01.04.2014-01.03.2017)
- <http://www.vergisorumlari.com.tr/> (01.04.2014-01.03.2017)
- <http://www.yaklasim.com/01.04.2014-01.03.2016>
- <https://www.vergiportali.com/Content.aspx?Type=BulletinD&Id=4756>  
(05.02.2017)
- <http://www.gib.gov.tr/iki-tarafli-pesin-fiyatlandirma-anlasmasi-imzalanmistir>. (05.02.2017)
- [http://www.gib.gov.tr/sites/default/files/uluslararası\\_mevzuat/VERGIANLASMALIST.htm](http://www.gib.gov.tr/sites/default/files/uluslararası_mevzuat/VERGIANLASMALIST.htm). (07.02.2017)

## YARARLANILAN DİĞER KAYNAKLAR

- OECD Transfer Pricing Guidelines For Multinational Enterprises and Tax Administrations, OECD, Haziran 2010.
- Gelir İdaresi Başkanlığı 2015 Faaliyet Raporu, GİB, 2016 s. 156.  
[http://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/faaliyetraporlari/2015/2015\\_faaliyet\\_raporu.pdf](http://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/faaliyetraporlari/2015/2015_faaliyet_raporu.pdf), erişim tarihi: 10.03.2016.
- OECD , Tax Policy Reform and Economic Growth, OECD Publishing, 2010,[http://www.keepeek.com/Digital-Asset Management/oced/taxation/tax-policy-reform-and-economic-growth\\_9789264091085-en](http://www.keepeek.com/Digital-Asset Management/oced/taxation/tax-policy-reform-and-economic-growth_9789264091085-en), (11.03.2016).
- Onuncu Kalkınma Planı 2014-2018, Vergi Özel İhtisas Komisyonu Raporu, T.C. Kalkınma Bakanlığı, Ankara, 2014.
- Gelir İdaresi Başkanlığı, Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Rehber, Ankara, Gelir İdaresi Başkanlığı Yayın No: 114.
- Özin, A.Yılmaz, *Vergi Hukukunda Son Değişikliklerin Kurumlaşmaya Etkileri*, Yayımlanmamış Yeterlik Etüdü, Hesap Uzmanları Kurulu, İstanbul, 1982.

## **YARARLANILAN YARGITAY KARARLARI**

- **Yargıtay 11.Hukuk Dairesinin Kararı**, 09.10.2000, E.2000/3880, K.2000/7588.
- **Yargıtay 11.Hukuk Dairesinin Kararı**, 20.04.1981, E.1065, K.1874.
- **Yargıtay 11.Hukuk Dairesinin Kararı**, 25.5.1978, E.2164, K.2792.
- **Yargıtay 11.Hukuk Dairesinin Kararı**, E.5835, K.662.
- **Yargıtay Hukuk Genel Kurul Kararı**, 07.12.2011, E.2011/18563,K.2011/733
- **Yargıtay Hukuk Genel Kurul Kararı**, 29.11.1969, E.1966 T.1396 /K.847

## **YARARLANILAN DANIŞTAY KARARLARI**

- **Danıştay Büyük Genel Kurul Kararı**, E.2004/1, K.2004/1.
- **Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu Kararı**, E.2013/653, K.2014/178.
- **Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu Kararı**, E.2013/385, K.2014/188.
- **Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu Kararı**, E.2013/150, K.2014/96.
- **Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu Kararı**, E.2011/579, K.2012/54.
- **Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu Kararı**, E.2011/331, K.2012/167.
- **Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu Kararı**, E.2011/296, K.2011/549.
- **Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu Kararı**, E.2010/593, K.2012/90.
- **Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu Kararı**, E.2010/145, K.2009/261.
- **Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu Kararı**, E.2008/378, K.2009/135
- **Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu Kararı**, E.1997/385, K. 1998/459.

- **Danıştay 4. Dairesinin Kararı**, E.2014/657, K.2014/6671.
- **Danıştay 3. Dairesinin Kararı**, E.2014/850, K. 2015/10056.
- **Danıştay 4. Dairesinin Kararı**, E.2013/8030, K.2013/10451.
- **Danıştay 4. Dairesinin Kararı**, E.2012/8339, K.2016/337
- **Danıştay 4. Dairesinin Kararı**, E.2012/6316, K.2015/7581.
- **Danıştay 9. Dairesinin Kararı**, E.2011/9047, K.2012/4254.
- **Danıştay 7. Dairesinin Kararı**, E.2011/753, K.2014/2426.
- **Danıştay 7. Dairesinin Kararı**, E.2011/7412, K.2014/2572.
- **Danıştay 7. Dairesinin Kararı**, E.2011/2359, K.2014/4525.
- **Danıştay 9. Dairesinin Kararı**, E.2010/9101, K.2012/4583.
- **Danıştay 7. Dairesinin Kararı**, E.2010/176, K.2013/1030
- **Danıştay 4. Dairesinin Kararı**, E.2010/6107, K.2013/7010.
- **Danıştay 4. Dairesinin Kararı**, E.2010/3320, K.2014/805.
- **Danıştay 4. Dairesinin Kararı**, E.2010/792, K.2011/899.
- **Danıştay 4. Dairesinin Kararı**, E.2010/5015, K.2011/10078.
- **Danıştay 4. Dairesinin Kararı**, E.2010/712, K. 2011/5838.
- **Danıştay 4. Dairesinin Kararı**, E.2010/1363, K. 2012/917.
- **Danıştay 9. Dairesinin Kararı**, E.2009/1462, K.2011/154.
- **Danıştay 4. Dairesinin Kararı**, E.2009/7024, K.2011/1070.
- **Danıştay 4. Dairesinin Kararı**, E.2009/5447, K.2010/4903.
- **Danıştay 4. Dairesinin Kararı**, E.2009/7183, K. 2012/1490.
- **Danıştay 3. Dairesinin Kararı**, E.2009/2352, K.2011/7637.

- **Danıştay 3. Dairesinin Kararı**, E.2009/872, K. 2011/5717.
- **Danıştay 4. Dairesinin Kararı**, E.2008/3758, K.2010/5217.
- **Danıştay 4. Dairesinin Kararı**, E.2008/2696, K.2008/4231.
- **Danıştay 3. Dairesinin Kararı**, E.2008/3741 K. 2011/1613.
- **Danıştay 4. Dairesinin Kararı**, E.2006/358, K. 2007/791.
- **Danıştay 4. Dairesinin Kararı**, E.2006/2738, K. 2007/610.
- **Danıştay 4. Dairesinin Kararı**, E.2005/1890, K.2006/3186.
- **Danıştay 4. Dairesinin Kararı**, E.2002/3546, K.2004/1940.
- **Danıştay 3. Dairesinin Kararı**, E.2001/1762, K.2002/1786.
- **Danıştay 4. Dairesinin Kararı**, E.1999/1480, K.1999/4696.
- **Danıştay 3. Dairesinin Kararı**, E.1999/3531 K.2000/3335.
- **Danıştay 3. Dairesinin Kararı**, E.1999/1875 K.2000/3855.
- **Danıştay 4. Dairesinin Kararı**, E.1998/977, K. 1998/3622.
- **Danıştay 4. Dairesinin Kararı**, E.1998/4873 K.1999/3429.
- **Danıştay 4. Dairesinin Kararı**, E.1998/4171, K.1999/57.
- **Danıştay 4. Dairesinin Kararı**, E.1998/2254, K.1999/49.
- **Danıştay 4. Dairesinin Kararı**, E.1998/2191, K.1998/3909.
- **Danıştay 4. Dairesinin Kararı**, E.1997/5918, K.1998/2653.
- **Danıştay 4. Dairesinin Kararı**, E.1997/1667 K.1998/2549.
- **Danıştay 3. Dairesinin Kararı**, E.1997/4123, K.1998/3317.
- **Danıştay 3. Dairesinin Kararı**, E.1997/2368 K.1999/861.
- **Danıştay 4. Dairesinin Kararı**, E.1996/2143K.1996/3935.



- **Danıştay 4. Dairesinin Kararı**, E.1995/1940, K.1996/1517.
- **Danıştay 4. Dairesinin Kararı**, E.1995/1907 K.1996/198.
- **Danıştay 3. Dairesinin Kararı**, E.1995/3640 K.1997/1937.
- **Danıştay 3. Dairesinin Kararı**, E.1995/2419 K.1996/1334.
- **Danıştay 4. Dairesinin Kararı**, E.1994/5317 K.1995/3535.
- **Danıştay 4. Dairesinin Kararı**, E.1994/4049 K.1994/5559.
- **Danıştay 4. Dairesinin Kararı**, E.1994/3132 K.1995/1616.
- **Danıştay 3. Dairesinin Kararı**, E.1994/2832 K.1995/3988.
- **Danıştay 4. Dairesinin Kararı**, E.1992/3529,K.1993/1870.
- **Danıştay 4. Dairesinin Kararı**, E.1992/3388 K.1993/457.
- **Danıştay 3. Dairesinin Kararı**, E.1992/1503 K.1993/1136.
- **Danıştay 3. Dairesinin Kararı**, E.1990/709 K.1992/886.
- **Danıştay 3. Dairesinin Kararı**, E.1989/2390, K.1991/2827.
- **Danıştay 4. Dairesinin Kararı**, E.1988/4920K.1989/1099.
- **Danıştay 4. Dairesinin Kararı**, E.1979/2013 K.1980/849.
- **Danıştay 4. Dairesinin Kararı**, E.1979/1833, K.1979/2429.
- **Danıştay 4. Dairesinin Kararı**, E.1977/2010 K.1978/657.
- **Danıştay 13. Dairesinin Kararı**, E.1976/39, K.1976/2244.
- **Danıştay 4. Dairesinin Kararı**, E.1974/1276 K.1978/736.
- **Danıştay 4. Dairesinin Kararı**, E.1972/4010 K.1973/2877.
- **Danıştay 4. Dairesinin Kararı**, E.1972/1833, K.1973/2019.
- **Danıştay 4. Dairesinin Kararı**, E.1969/2568.K1970/4725.

- **Danıştay 4. Dairesinin Kararı**, E.1969/2326 K.1969/3270.
- **Danıştay 4. Dairesinin Kararı**, E.1968/721, K.1972/4468.
- **Danıştay 4. Dairesinin Kararı**, E.1968/6140, K.1970/1727.
- **Danıştay 4. Dairesinin Kararı**, E.1963/2969, K.1967/3982.
- **Danıştay 4. Dairesinin Kararı**, E.1961/4533, K.1946.

