

T.C.  
İSTANBUL GEDİK ÜNİVERSİTESİ  
LİSANSÜSTÜ EĞİTİM ENSTİTÜSÜ



**TÜRK VERGİ SİSTEMİNDE SERMAYE ŞİRKETLERİNİN  
VERGİLENDİRİLMESİNİN KAVRAMSAL AÇIDAN  
İNCELENMESİ**

**YÜKSEK LİSANS TEZİ**

**Murat DEMİR**

**Kamu Hukuku Anabilim Dalı**

**Kamu Hukuku Tezli Yüksek Lisans Programı**

**TEMMUZ 2024  
İSTANBUL**

T.C.  
İSTANBUL GEDİK ÜNİVERSİTESİ  
LİSANSÜSTÜ EĞİTİM ENSTİTÜSÜ



**TÜRK VERGİ SİSTEMİNDE SERMAYE ŞİRKETLERİNİN  
VERGİLENDİRİLMESİNİN KAVRAMSAL AÇIDAN  
İNCELENMESİ**

**YÜKSEK LİSANS TEZİ**

**Murat DEMİR**  
(221231006)  
(0009-0007-0941-1315)

**Kamu Hukuku Anabilim Dalı**

**Kamu Hukuku Tezli Yüksek Lisans Programı**

**Tez Danışmanı: Prof. Dr. Ahmet KESİK**

**İstanbul 2024**



T.C.  
**İSTANBUL GEDİK ÜNİVERSİTESİ**  
**Lisansüstü Eğitim Enstitüsü Müdürlüğü**

**Jüri Tez Onay Formu**

18.07.2024

**LİSANSÜSTÜ EĞİTİM ENSTİTÜSÜ MÜDÜRLÜĞÜ**

Bu çalışma 18.07.2024 tarihinde aşağıdaki jüri tarafından Kamu Hukuku Anabilim Dalı, Kamu Hukuku (Tezli Yüksek Lisans) Programı Yüksek Lisans Tezi olarak kabul edilmiştir.

TEZ JÜRİSİ

**Prof. Dr. Ahmet KESİK**

Danışman

İstanbul Gedik Üniversitesi

**Dr. Öğr. Üyesi Osman YILMAZCAN**

Üye (İmza)

İstanbul Gedik Üniversitesi

**Prof. Dr. İbrahim Attila ACAR**

Üye (İmza)

İzmir Katip Çelebi Üniversitesi

## YEMİN METNİ

Yüksek Lisans Tezi olarak sunduğum “Türk Vergi Sisteminde Sermaye Şirketlerinin Vergilendirilmesinin Kavramsal Açıdan İncelenmesi” başlıklı bu çalışmanın, bilimsel ahlak ve geleneklere uygun şekilde tarafımdan yazıldığını, bu tezdeki bütün bilgileri akademik ve etik kurallar içinde elde ettiğimi, yararlandığım eserlerin tamamının kaynaklarda gösterildiğini ve çalışmamın içinde kullanıldıkları her yerde bunlara atıf yapıldığını, patent ve telif haklarını ihlal edici bir davranışımın olmadığını belirtir ve bunu onurumla doğrularım. 18/07/2024

Murat DEMİR

## ÖNSÖZ

Yaptığım bu çalışmamda, Türk vergi sistemindeki sermaye şirketlerinin vergilendirilmesi hususu ve bu hususta yaşanan sorunlar ve çözümler incelenmiştir. Bu sorunlar için kanunların ve yönetmeliklerin esaslarına, istatistiksel olan verilere, Yargıtay, Danıştay görüşleriyle tartışılmış ve çözüm önerileri getirilmesi amaçlanmıştır. Bu çalışmanın, sonraki süreçte benzer çalışmalar yapacak araştırmacılarımıza yardımcı olmasını diliyorum.

Çalışmamı yaptığım süreçte yardım ve desteklerini benden esirgemeyen, değerli bilgi ve deneyimlerinden yararlandığım her türlü desteğini esirgemeyen üniversite rektörümüz ve tez danışmanım Prof. Dr. Ahmet KESİK hocama ve tez hazırlama sürecimde değerli katkılarını sunan Osman YILMAZCAN hocama en içten saygı ve teşekkürlerimi sunarım. Bu tezimi canımdan çok sevdiğim değerli eşim Nejla' ya kızlarım Öykü'me ve Doğa'ma armağan ediyorum.

Temmuz 2024

Av. Arb. Murat DEMİR

---

## İÇİNDEKİLER

Sayfa No:

ÖNSÖZ.....	iv
İÇİNDEKİLER .....	v
KISALTMALAR.....	viii
ÇİZELGE LİSTESİ.....	ix
ÖZET.....	x
ABSTRACT.....	xi
<b>1. GİRİŞ .....</b>	<b>1</b>
1.1 Çalışmanın Konusu .....	1
1.2 Çalışmanın Önemi.....	1
1.3 Çalışmanın Yöntemi.....	3
1.4 Çalışmanın Kapsamı .....	3
<b>2. TÜRK VERGİ SİSTEMİNİN GENEL YAPISI .....</b>	<b>4</b>
2.1 Dolaysız Vergiler .....	7
2.1.1 Gelir üzerinden ve servetten alınan vergiler.....	7
2.1.1.1 Gelir üzerinden alınan vergiler .....	7
2.1.1.1.1 Gelir vergisi.....	7
2.1.1.1.2 Kurumlar vergisi .....	9
2.1.1.2 Servet üzerinden alınan vergiler .....	10
2.1.1.2.1 Motorlu araçlardan alınan taşıtlar vergisi .....	11
2.1.1.2.2 Veraset vergisi ve intikal vergisi .....	11
2.1.1.2.3 Emlak vergisi .....	12
2.2 Dolaylı Vergiler .....	13
2.2.1 Harcamalardan ve tüketimlerden alınan vergiler.....	13
2.2.1.1 Katma değer vergisi (KDV).....	14
2.2.1.2 Özel tüketim vergisi (ÖTV).....	14
2.2.1.3 Gümrük vergisi .....	15
2.2.1.4 Banka vergisi ve sigorta muameleleri vergisi.....	15
2.2.1.5 Özel iletişim vergisi .....	16

2.2.1.6 Şans oyunları vergisi.....	16
2.3 Türkiye’de Sermayenin Vergilendirilmesi .....	17
2.3.1 Türkiye’de ki menkul sermaye iratlarının vergilendirilmesi .....	17
2.3.2 Türkiye’de kurum kazançlarının vergilendirilmesi .....	18
<b>3. SERMAYE KAVRAMI VE SERMAYE ŞİRKETLERİNİN</b>	
<b>VERGİLENDİRİLMESİNİN KAVRAMSAL AÇIDAN İNCELENMESİ.....</b>	<b>20</b>
3.1 Sermaye Kavramı .....	20
3.2 Sermaye Şirketlerinin Özellikleri.....	20
3.2.1 Sermaye şirketleri .....	20
3.2.2 Sermaye şirketlerinin ortak özellikleri .....	21
3.2.2.1 Sermaye şirketlerinin tüzel kişiliğe sahip olması .....	21
3.2.2.2 Sermaye şirketlerinin hak ehliyetinin sınırlı olmaması .....	22
3.2.2.3 Sermaye şirketlerinin belirli bir sermayeye sahip olması.....	22
3.2.3 Sermaye şirketi türleri .....	24
3.3 Sermaye Şirketlerinin Vergilendirilmesinde Yükümlülük .....	24
3.3.1 Sermaye şirketleri .....	24
3.3.2. Çifte vergilemeyi önleme anlaşmalarının yükümlülüklerle etkisi.....	27
3.4 Sermaye Şirketlerinde Kurumlar Vergisi Yükü.....	28
3.4.1 Genel olarak.....	28
3.4.2 Matrahın saptanması.....	29
3.4.3 Matrahın saptanmasındaki özel haller .....	43
3.5 Sermaye Şirketlerine Sağlanan Vergi Kolaylıkları.....	44
3.5.1. Vergi muafıkları .....	45
3.5.2 Vergi istisnaları .....	45
3.6 Sermaye Şirketlerinin Yeniden Yapılanmaları ve Vergilendirilmesi .....	47
3.6.1 Genel olarak.....	47
3.6.2 Sermaye şirketlerinde yeniden yapılanma türleri .....	47
3.6.2.1 Birleşme .....	47
3.6.2.2 Bölünme.....	48
3.6.2.3 Tür değiştirme .....	48
3.6.3. Sermaye şirketlerinin yeniden yapılandırmasının vergilendirilmesi .....	48
3.7 Sermaye Şirketlerinde Sona Erme ve Vergilendirilmesi .....	50
3.7.1 Genel olarak.....	50
3.7.2 Sermaye şirketlerinde sona erme türleri .....	50

3.7.2.1 İnfisah .....	50
3.7.2.2 Tasfiye .....	51
3.7.3 Sermaye şirketlerinin sona erme halinin vergilendirilmesi .....	53
3.8 Sermaye Şirketlerinde Kâr Dağıtımının Vergilendirilmesi .....	53
3.9 Sermaye Şirketlerinde Geçici Vergi ve Vergi Kesintisi .....	54
3.10 Kurumlar Vergisi Uygulamasında Sermaye Şirketlerinin Vergilendirilmesi İle Alakalı Yaşanan Sorunlar ve Çözüm Önerileri .....	55
3.10.1 Genel olarak.....	55
3.10.2 Transfer fiyatlandırması uygulamasında karşılaşılan sorunlar .....	55
3.10.3. Kurumlar vergisi uygulamasında olan çifte vergileme sorunu.....	61
3.10.4. Kurumlar vergisi uygulamasında yaşanan sorunlara çözüm önerileri....	64
<b>4. SONUÇ.....</b>	<b>72</b>
<b>KAYNAKÇA.....</b>	<b>78</b>
<b>ÖZGEÇMİŞ.....</b>	<b>88</b>

## KISALTMALAR

<b>ABD</b>	: Amerika Birleşik Devletleri
<b>APA</b>	: Peşin Fiyatlandırma Anlaşması
<b>BEPS</b>	: Base Erosion and Profit Shifting
<b>BM</b>	: Birleşmiş Milletler
<b>BSMV</b>	: Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi
<b>KDV</b>	: Katma Değer Vergisi
<b>KVK</b>	: Kurumlar Vergisi Kanunu
<b>m.</b>	: Madde
<b>OECD</b>	: Organisation For Economic Co-Operation And Development
<b>ÖİV</b>	: Özel İletişim vergisi
<b>ÖTV</b>	: Özel Tüketim Vergisi
<b>S.</b>	: Sayfa
<b>SPK</b>	: Sermaye Piyasası Kurulu
<b>TBK</b>	: Türk Borçlar Kanunu
<b>TBMM</b>	: Türkiye Büyük Millet Meclisi
<b>TTK</b>	: Türk Ticaret Kanunu
<b>VUK</b>	: Vergi Usulü Kanunu

## ÇİZELGE LİSTESİ

**Sayfa No:**

Çizelge 3.1: Kurumlar Vergisi Kanunu'nda İlişkili Kişi Tanımının Eski ve Yeni Hali	60
--	----



## TÜRK VERGİ SİSTEMİNDE SERMAYE ŞİRKETLERİNİN VERGİLENDİRİLMESİNİN KAVRAMSAL AÇIDAN İNCELENMESİ

### ÖZET

Bu çalışma, kurumlar vergisi açısından mutlaka ortaktan ayrı olarak vergilendirilen sermaye şirketlerinin Türk vergi sistemindeki konumunun hukuki ve ekonomik yapısını açıklamaya çalışmaktadır. Hukuk sistemimizde şirketlerin doğası gereği ortaklarından ayrı tüzel kişilikleri bulunmaktadır. Ancak sermaye şirketlerinin kendi iradeleri, hedefleri ve mali özerklikleri ile bağımsız mali güce sahip oldukları açıktır. Bu durumun bir sonucu olarak sermaye şirketlerinin ortaklarından bağımsız olarak ayrı bir vergiye tabi tutulması vergi adaletine uygundur. Ortaklarından ayrı olarak vergiye tabi olan sermaye şirketlerinin bu nedenle vergi hukukunda ayrı bir hukuki statüye sahip olması gerekmektedir. Bu statünün bir koşulu, sermaye şirketlerine önemli vergi yükümlülükleri getirilmesidir. Bu yükümlülükler vergi yükümlülükleri ve sermaye şirketlerinin vergi yükümlülükleri olarak karşımıza çıkmaktadır. Çeşitli vergi kanunları uyarınca sermaye şirketleri, yaptıkları harcamalar, hukuki işlemler ve sahip oldukları taşınır ve taşınmaz mallardan dolayı vergi yükümlülüğüne maruz kalabilmektedirler. Ancak sermaye şirketlerinin gerçek vergi sorumluluğu, ticari ve ekonomik faaliyetlerinde ön plana çıkan ve bu kurumların doğrudan zorunlu olarak gördükleri ve kazançlarını vergilendirdikleri Kurumlar Vergisi Kanunu açısından bakıldığında ortaya çıkmaktadır. Tüzel kişilerin vergi uygulamalarında güncel konulardan biri de çifte vergilendirme sorunudur. Devletlerin vergi yetkilerinin çatışmasından kaynaklanan bu sorun sonucunda vergi mükellefleri aynı vergi mükellefi için iki farklı ülkede vergi ödemek durumunda kalmaktadır. Devletler bu sorunu çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları ve ulusal mevzuat yoluyla aşmaya çalışmaktadır. Ancak bu çözümleri uygularken bazı sorunlar ortaya çıkıyor. Bu sorunun çözümüne yönelik uluslararası gelişmeler dikkatle takip edilmeli, mevzuatta ve uluslararası anlaşmalarda gerekli güncelleme ve değişiklikler yapılmalıdır. Ayrıca peşin fiyatlandırma anlaşmaları ve bilgi alışverişi gibi bazı kurumların uygulamada daha etkin olması gerekmektedir. Sermaye şirketi kârlarının vergilendirilmesine ilişkin mevzuatın bu kadar dağınık olması, mükelleflerin bu düzenlemeleri anlamasını zorlaştırmaktadır. Söz konusu mevzuatta sık sık yapılan değişikliklere baktığımızda bu değişikliklerin vergi adaletini önemsemediğini ve daha çok yapılması gereken yatırımlara odaklandığını görüyoruz. Bu çalışmada, bu sorunlara dikkat çekmek için, her birisi farklı bir araştırma teması olabilecek birkaç sorun, çözüm önerileri ile birlikte açıklanmıştır.

**Anahtar Kelimeler:** *Kurumlar Vergisi, Sermaye Şirketi, Türk Vergi Sistemi*

## CONCEPTUAL ANALYSIS OF TAXATION OF CAPITAL COMPANIES IN THE TURKISH TAX SYSTEM

### ABSTRACT

This study tries to explain the legal and economic structure of the position of capital companies, which are taxed separately from the partner in terms of corporate tax, in the Turkish tax system. In our legal system, companies have legal entities that are separate from their partners due to their nature. However, it is clear that capital companies have independent financial power with their own will, goals and financial autonomy. As a result of this situation, it is in accordance with tax justice that capital companies are subject to a separate tax independently of their partners. Capital companies, which are subject to tax separately from their partners, must therefore have a separate legal status in tax law. A condition of this status is the imposition of significant tax obligations on capital companies. These obligations appear as tax liabilities and tax liabilities of capital companies. In accordance with various tax laws, capital companies may be exposed to tax liabilities due to their expenditures, legal transactions and movable and immovable properties. However, the real tax responsibility of capital companies arises from the point of view of the Corporate Tax Law, which comes to the fore in their commercial and economic activities and which these institutions see as directly obligatory and tax their earnings. One of the current issues in the tax practices of legal entities is the problem of double taxation. As a result of this problem, which arises from the conflict of the tax powers of the states, taxpayers have to pay taxes in two different countries for the same taxpayer. States are trying to overcome this problem through double taxation treaties and national legislation. However, some problems arise when implementing these solutions. International developments for the solution of this problem should be carefully followed, and necessary updates and changes should be made in legislation and international agreements. In addition, some institutions need to be more effective in practice, such as advance pricing agreements and information exchange. The fact that the legislation on the taxation of capital company profits is so scattered makes it difficult for taxpayers to understand these regulations. When we look at the frequent changes made in the legislation in question, we see that these changes do not care about tax justice and focus more on the investments that need to be made. In this study, all these issues mentioned are explained together with solution suggestions.

**Keywords:** *Corporate Tax, Capital Company, Turkish Tax System.*

# 1. GİRİŞ

## 1.1 Çalışmanın Konusu

Türk vergi sisteminde sermaye şirketlerinin vergilendirilmesi kavramsal açıdan incelenecektir.

## 1.2 Çalışmanın Önemi

Ülkelerin kalkınması doğal kaynakları ya da elde ettikleri vergi gelirleri ile olmaktadır, doğal kaynağı olmayan ya da doğal kaynaklarından yararlanamayan ülkelerin kalkınmasında vergi gelirin önemi çok büyüktür. Türkiye’de vergi gelirlerinin en fazla tahsil edildiği sermaye şirketlerinin çalışmaya konu edilmesi de bu sebeptir. Günümüzde sermayenin vergilendirilmesine ilişkin tartışmalar farklı düzeylerde gerçekleşmektedir. Ekonomik düzeyde, sermaye geliri yüksek gelir gruplarına özgü bir gelirdir; verimlilik düzeyinde, sermayenin vergilendirilmesi tasarrufları, girişimciliği, iş yaratmayı ve sermaye hareketliliğini engeller; kamu politikası düzeyinde, gelir mi yoksa harcama mı vergilendirilmelidir; sermaye geliri üzerindeki vergileri azaltarak tasarrufları teşvik etmek ve vergi avantajlı tasarruf araçlarını desteklemek tasarrufların vergilendirilip vergilendirilmemesi gerektiği tartışılmaktadır (Saez, 2011, s. 23). Uygulamada, sermayenin vergilendirilmesi konusunda bir fikir birliği yoktur, teori ve pratik arasında tutarsızlıklar vardır ve ülkelerin pratikte farklı yöntemleri vardır, ancak sermayenin doğası sermaye lehine yaygın vergilendirme uygulamalarına yol açmıştır.

Günümüzde önemli rakama varan toplam vergi geliri payının yanı sıra sermaye şirketleri ülke ekonomisi için çok önemlidir ve kaynak kullanımının, yatırımın ve istihdamın belirlenmesi gibi ekonomi üzerinde çok önemli bir etkiye sahiptir. 18. Yüzyılın sonlarından itibaren sermaye şirketleri batı ülkelerinde önemli bir girişim biçimi haline gelmiş ve dünyaya yayıldıkça ve daha güçlü hale geldikçe hükümet tarafından vergilendirilmeleri kaçınılmaz hale gelmiştir. Bu nedenle, daha

önce sadece hissedarlar tarafından vergilendirilen bu şirketler doğrudan ve kişisel olarak vergilendirilmiştir.

Türkiye'de ticari gelirler üzerindeki ilk vergi 1907 tarihli 'Temettü (faiz) Nizamnamesi' ile getirilmiştir. Bu verginin türü bir sanat ve ticaret vergisiydi ve belirli işyerleri olan tüccarlardan alınıyordu. Bu vergi daha sonra 'kazanç vergisi'nin yürürlüğe girmesiyle kaldırılmıştır. Yeni gelir vergisi, öncekinde olduğu gibi, gerçek ve tüzel kişiler arasında herhangi bir şekilde ayırım yapmıyordu (Arslan, 2012, s.143).

1950'de yapılan "Gelir Vergisi Reformu" ile gerçek ve tüzel kişilerin yükümlülükleri ayrı ayrı vergilendirilmeye başlanmıştır. Bu bağlamda, Alman Kurumlar Vergisi Kanunu referans alınarak hazırlanan ve Türkiye'de sermaye şirketlerini ayrı olarak vergilendiren ilk kanun olan 5422 sayılı eski Kurumlar Vergisi Kanunu ( KVK ) 3 Haziran 1949 tarihinde kabulü gerçekleşmiş, 1 Ocak 1950 'de yürürlükte yerini almıştır.

Kurumlar vergisinin getirilmesinin en önemli yasal gerekçesi, sermaye şirketlerinin kolay ve etkin bir vergilendirme kaynağı olmasıdır. Öte yandan, geleneksel olarak uygulanan kazanç vergisi yapısından kaynaklanan vergiden kaçınma durumlarının önlenmesi, diğer çağdaş ülkelerin bu alandaki uygulamalarıyla eşdeğer olması ve vergilemede 'ayırma ilkesi' gereğince yeterince adaletli bir vergi sistemi, kurumların ayrı vergilendirilmesinin diğer gerekçeleridir (Alaybek, 1947:67-78).

5422 nolu eski Kurumlar Vergisi Kanunu (KVK), 5520 nolu yeni Kurumlar Vergisi Kanunu'nun yürürlüğe girdiği 13 Haziran 2006 tarihi gelene kadar yürürlükte kalmaya devam etmiştir. 5520 sayılı yeni Kanun esas olarak 5422 sayılı KVK'yı temel almakla birlikte, vergi oranları, transfer fiyatlandırması, vergi muafiyetleri ve vergide rekabet gibi konularda önceki kanundan önemli farklılıklar ihtiva eder. İlk olarak, yeni kanun Türkiye'de yatırım için daha cazip bir ortam yaratmıştır.

Bu çalışmanın, Türkiye'de birçok vergi anlaşmazlığı bulunan sermaye şirketlerinin vergi ilişkisine ilişkin sorunların, yargı kararları ışığında değerlendirilen sermaye şirketlerinin vergilendirilmesinde kurumlar vergisi matrahının doğru hesaplama yönteminin ve ilgili sorunların çözümüne yardımcı olması beklenmektedir. Vergi gelirleri aynı zamanda toplumdaki gelir paylaşımı konusunda

da çok önemlidir. Çok kazananın çok vergi alınması, az kazananın az vergi alınması vergi adaleti açısından önemlidir.

### **1.3 Çalışmanın Yöntemi**

Bu Çalışma konu ile ilgili kitaplar, yasalar, ilgili literatür ve bu konudaki vergi mahkemesi kararları incelenerek hazırlanmıştır.

### **1.4 Çalışmanın Kapsamı**

Çalışmamızın birinci kısmında konu, amaç, yöntem ve kapsam bilgileri açıklanmıştır. Çalışmamızın ikinci kısmında dolaysız vergiler, dolaylı vergiler ve Türkiye’de sermayenin vergilendirilmesi kavramları açıklanmıştır. Çalışmamızın üçüncü kısmında sermaye kavramı ve sermaye şirketlerinin yapısı ve vergisel açıdan durumları değerlendirilmiştir. Sonuç bölümünde ise konunun genel bir tartışması yapılarak, Türkiye’de sermaye şirketlerinin nasıl ve şekilde vergilendirildiği, vergilendirilmenin kurumlar vergisi ve ilgili diğer vergi düzenlemeleri kapsamında nasıl gerçekleştirildiği hususları anlatılmıştır. Yine Sermaye şirketleri; anonim şirketler, limited şirketler ve sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketlerin vergilendirilmesi kavramsal açıdan açıklanmıştır.

## 2. TÜRK VERGİ SİSTEMİNİN GENEL YAPISI

Vergi, devletin egemenliğine dayanan, kamu harcamalarını veya borçlarını finanse etmek amacıyla gerçek veya tüzel kişilerden tahsil edilen, zorunlu nitelik taşıyan para şeklindeki ödemeler olarak tanımlanmaktadır (Akdoğan, 2011:119). Vergilendirmenin yukarıdaki tanımına ve benzer tanımlara ağırlıklı olarak ekonomi ve maliye literatüründe rastlamak mümkündür. Vergi, Türkiye Cumhuriyeti Anayasasının 73. maddesine göre hukuki tanımı şu şekilde belirtilmiştir: "Vergi, harç ve benzeri mali yükümlülükler sadece kanun ile uygulanır, değiştirilirebilir veya kaldırılabilir" (Erginay, 1998:32). Devlet, siyasi tercihlerine göre ekonomiye değişen oranlarda müdahale ederek ekonominin genel işleyişini tek taraflı olarak etkilemektedir. Bu müdahaleler arasında vergilendirme, yüzyılların deneyimi çerçevesinde en düzenli olan uygulamadır (Göker, 2011:9).

Makul vergi politikasının işleyişine ilişkin görüşler zaman içinde değişmiştir ve bu güne kadar tam olarak anlaşılmamıştır. Bu görüşleri üç ana kategoride özetlemek ve açıklamak gerekirse; birinci görüşe göre, vergi politikasının mali olmayan amacını gözlemlemek de mümkündür, vergi politikasının tek amacı kamu hizmetlerini tatmin etmektir. İkinci görüşe, göre vergi politikasının mali olmayan amacını gözlemlemek de mümkündür ve vergi politikasının finansal olmayan amacına uygundur. Bu bağlamda vergi politikası, özellikle ekonomi politikası tartışılmalıdır. Bu konudaki üçüncü görüş, vergi politikasının finansal amaçların yanı sıra finansal hedeflerin gerçekleştirilmesine de uygun olduğu, ancak bu hedeflere ancak vergilendirmede eşitlik ve adalet ilkelerine uygun olarak uyulması gerektiği yönündedir (Turhan, 1987, s. 28).

Vergilendirmenin amacını belirlemeye yönelik modern yaklaşımda, vergi politikası genellikle iki grupta ele alınır: mali ve mali olmayan amaçlar. Mali veya mali olmayan amaçlar, vergilendirmenin tarihsel gelişiminde her zaman rol oynamış ve varlığını sürdürmüştür. Devletin varlığının bir sonucu olarak çeşitli anayasal yükümlülükleri vardır ve bu yükümlülükler siyasi, sosyal, mali ve ekonomik faktörler ışığında devamlı olarak değişmektedir ve devlet genellikle toplumda

adaleti, savunmayı, ulaşımı, eğitimi ve diplomasi gibi kamu hizmetlerini sağlamak için gereken maliyetleri karşılamak için vergilendirmeyle ilgilenmektedir (Akdoğan, 2011, s.122).

Vergilendirmenin mali amacı, vergilendirmenin geleneksel amacıdır. Bunun nedeni, devletin bütçe kanununda tanımlanan ve Anayasa tarafından zorunlu kılınan kamu hizmetlerini karşılamak için kamu mali kaynaklarına ihtiyaç duymasındır. Yani vergilendirmenin en önemli işlevi devlete gerekli kamu kaynaklarını sağlamaktır. Vergilendirmenin mali (mali) amacı, vergilendirmenin ilk ve en eski amacıdır, ancak makul bir vergi sisteminin kurulmasında dikkate alınması gereken önemli bir konudur (Aksoy, 1998, s. 170).

Özellikle nüfus artışı, teknolojik gelişme, çevre kirliliği, konut ve ulaşım sorunları gibi konular, ancak büyük ve sürekli kaynaklarla finanse edilebilecek büyük kamu yatırımları gerektirmektedir. Bu tür yatırımları finanse etmek için emisyon kredileri, borçlanma, dış yardım ve şirket kârları kullanılabilir. Ancak bu tür finansman yöntemlerinin enflasyon ve özel sektör yatırımlarının azalması (mevcut kredi miktarını daraltarak) şeklinde olumsuz sonuçları olabilir. Bu nedenle vergi gelirleri, yatırımları kapsayıcı kamu harcamaları için en güvenilir finansman kaynağıdır (Kırbaş, 1991, s. 3-4) .

Vergilendirmenin mali amacı, devletin tam rekabet koşullarını ve piyasa mekanizmalarını yok etmeyecek şekilde, kamu harcamalarını finanse etmek için mali kapasitesine göre herkesten en az maliyetle vergi geliri elde etme hedefi olarak anlaşılmalıdır (Aksoy, 1998, s. 171).

Vergilendirmenin mali olduğu kadar mali olmayan amaçları da olduğu merkantilizm ve kameralizm dönemlerinde zaten biliniyordu. Klasik maliyeciler tarafsız devlet ve tarafsız vergilendirme görüşünü öne sürerken, merkantilistler devletin ihracatı artırma hedefini gerçekleştirmek için vergilendirmeyi bir araç olarak kullanması gerektiğini ve vergilendirmenin gelir yaratma işlevinin yanı sıra pozitif ekonomi politikasının bir aracı olarak kullanılması gerektiğini savunmuşlardır (Aksoy, 1998, s. 172). Türkiye'nin vergi sistemi dolaylı olan vergiler ve dolaysız olan vergiler olmak üzere 2' ye ayrılmıştır. Dolaylı olan ve dolaysız olan vergilerin ayrılması, vergi bileşenlerinin hesaplanmasında öne çıkan en eski yöntemlerden ve

ana kriterlerden bir tanesidir (Güngör, 2017, s. 61). Ancak bu ayrımı yapmak için aşağıdaki kriterlerin karşılanması gerekir (Odabaşı, 2007, s. 147).

-Genel fiyat düzeyi üzerindeki etkileri açısından, bu vergiler eğer genel fiyat seviyesinde doğrudan bir etkiye sahiplerse dolaylı vergiler olarak adlandırılırlar. Ancak, genel fiyat düzeyini doğrudan etkilemiyorlarsa, bu vergiler dolaysız vergiler olarak adlandırılmaktadır.

-Nispi fiyatları değiştiriliyorsa dolaylı vergiler, değiştirilemiyorsa dolaysız vergilerdir.

-Vergi yükü yansıtma kriterlerine göre üçüncü bir tarafa devredilemezse, vergi mükellefi üzerinde kalan vergi doğrudan bir vergidir. Vergi yükü üçüncü bir tarafa aktarılabilirse, dolaylı vergi olacaktır.

Bir ülkenin vergi sistemindeki dolaylı ve doğrudan vergilerin oranına bakıldığında, o ülkede vergilendirmenin ne derecede adaletli olduğunu görülebilir. Dolaylı olan ve dolaysız olan vergilerin bir ülke ekonomisindeki yeri, o ülkenin ekonomik kalkınmasının bir göstergesidir (Kanlı, 2007, s. 51). Temel olarak, harcama için geçerli olan vergi dolaylı vergidir. Ürünlerin, malların veya değerlerin bir kişiden diğerine aktarılması veya hizmetlerin satışı için geçerli olan vergi türüne dolaylı vergi denir. Bu vergi türünde, yasal ve gerçek vergi mükellefleri farklı kişilerdir, çünkü vergi vergiye yansıtılır. Ödeme Mükellef, alıcıya veya tedarikçiye ödenen vergi tutarını ticari hayatta ödenen vergi tutarı olarak yansıtmaktadır (Yıldırım, 2015:226) Dolayısıyla tüketiciler, ürün ve hizmetleri için harcanabilir gelirlerinden çok daha fazlasını ödemek zorundadırlar (Turunç, 2016:9).

Servet ve gelirden alınan vergiler dolaysız olan vergilerdir. Dolaysız olan vergiler vergide eşitliğini sağlamada daha etkilidir çünkü vergi mükellefinin bireysel koşullarını dikkate alırlar. Örneğin, bireysel ve ailevi durumları dikkate almak için belirli kesintiler uygulanabilir. Doğrudan vergilerin mükellefleri önceden belirlenmiştir. Aynı zamanda bu vergilerin ödeneceği tarih de sabittir ve önceden belirlenebilir (Yıldırım, 2015:226). Dolaysız olan vergiler genel olarak gelir vergisi ve kurumlar vergisidir ve tüm ülkelerdeki en önemli iki dolaysız vergidir (Güngör, 2017:62).

## **2.1 Dolaysız Vergiler**

### **2.1.1 Gelir üzerinden ve servetten alınan vergiler**

Dolaysız olan vergiler ana hatlarıyla gelirden ve servetten alınan vergiler olarak iki şekilde incelenecektir.

#### **2.1.1.1 Gelir üzerinden alınan vergiler**

Gelir'den elde edilmiş olan vergi; gelir vergisi ve kurumlar vergisi şeklinde iki başlık altında incelenecektir.

##### **2.1.1.1.1 Gelir vergisi**

Dünya genelinde gelirden alınan verginin uygulamaları incelendiğinde üç tür gelir vergisi uygulandığı görülmektedir: Sedüler, Üniter ve Karma. Sedüler gelir vergisinde, bireyin geliri ile çeşitli kaynaklardan elde ettiği kazançlar arasında bir bağlantı kurulmadan gelir unsurları ayrı ayrı vergilendirilir. Bu uygulamaya göre, bir vergi mükellefi tek bir gelir kaleminden gelir elde ediyorsa, sadece bu gelir üzerinden vergi öder. Eğer bir mükellef birden fazla gelir kaleminden vergi alıyorsa, her bir gelir kalemi için ayrı ayrı vergi ödemesi gerekir (Şen ve Sağbaş, 2016, s.193).

Ayrıca, mükellef gelir kalemlerinden birinden zarar ederse, bu zarar diğer gelir kalemlerinden mahsup edilemez, ancak o gelir kalemi için vergi ödenmez (Edizdoğan, Çetinkaya ve Gümüş, 2011: 299). Dolayısıyla bu yöntem mali açıdan etkin ancak mükellefler açısından oldukça risklidir (Nadaroğlu, 1976, s. 375).

Üniter (tek) gelir vergisi sisteminde, bireyin çeşitli gelir unsurlarından doğan tüm gelirleri, kaynağına bakılmaksızın toplu olarak değerlendirilir ve bireyin katlandığı gider ve zararlar bu gelirlerden düşürülür. Gider ve zararlar düşüldükten sonra kalan brüt gelir vergiye tabidir. Tek gelir vergisi uygulanırken bireyin kişisel veya ailevi koşulları ve asgari yaşam maliyeti de dikkate alınmaktadır (Turhan, 1993, s. 128). Kısmi gelirin tek gelir vergisi sistemine dahil edilmesinin amacı, toplam vergilendirilebilir geliri artan oranlı vergilendirmeye tabi tutarak vergi adaletini sağlamak ve ödeme gücüne göre vergilendirmektir (Ortaç, 1999, s. 110).

Günümüzde, toplam vergilendirmeyi büyük ölçüde artan oranlı vergilendirme çerçevesinde vergilendirmeyi amaçlayan bütünleşik gelir vergisi dışında herhangi bir vergi sistemi ile adil vergilendirmeyi gerçekleştirmek mümkün değildir. Sistemin

temel yapısı olarak böyle bir vergi sistemi benimsendikten sonra, ulusal koşullara bağlı olarak belirli durumlar için özel hükümler, özel önlemler ve özel yöntemler geliştirilebilir (Nadaroğlu, 1986, s. 23).

Karma gelir vergisinde, vergilendirilecek gelir, gelir unsurunun farklı farklı belirlendiği düz oranlı bir vergi sistemine göre belirlenmekte ve belirlenen bu gelir unsurlarına genellikle tek bir vergi oranı uygulanmaktadır. Toplam gelirin belirli bir tutarı aşması halinde ise ek vergi alınmaktadır. Bu aşamada gerçekleştirilen vergilendirme süreci, alt gelir grupları için artan oranlı veya düz vergi oranının uygulanmasını içerir. Bu nedenle sistem kısmen sübjektiftir (Arıkan ve İnneci, 2016, s. 22). Bu sistemde, düz oranlı vergi sisteminin olumsuz yönlerini ortadan kaldırmak için düz oranlı vergi sisteminin üzerine tek gelir vergisi sistemi inşa edilmektedir ve tek gelir vergisi sistemi genellikle tamamlayıcı bir vergi sistemidir (Ortaç, 2000, s.8).

Şen ve Sağbaş (2016) kişisel gelir vergisinin özelliklerini şu şekilde açıklamaktadır (Şen ve Sağbaş, 2016, s.194):

- Gelir üzerinden alındığı için dolaysız bir vergidir ve gelirin bileşenleri üzerinden değil, gelirin kendisi üzerinden alınır.
- Vergi mükellefi gerçek kişidir ve verginin amacı, gerçek kişinin bir yılda elde ettiği net kâr ve gelirdir.
- İki tür vergilendirme vardır: artan oranlı vergilendirme ve azalan oranlı vergilendirme.
- Vergi sistemi sübjektiftir, artan oranlı vergi oranları, dağıtım teorisi ve asgari yaşam maliyeti gibi ödeme gücü kriterlerinin uygulanmasına izin verir.
- Bireyin ödeme gücünü tespit etme fırsatı sağladığı için vergi adaletinin sağlanması açısından çok uygun bir vergidir.
- Hem kaynakta stopaja hem de vergi beyanına imkan veren bir vergidir. Bu sistem, gelir unsurlarının sabit oranlı, tek ve birleşik olarak vergilendirilmesine imkan tanımaktadır.
- Özellikle ikincil gelir dağılımında eşitliğin sağlanması açısından önemlidir.
- Kademeli olarak uygulandığı varsayıldığında, konjöktürel esnekliği en yüksek olan vergidir.

- Vergilendirme tarihinin en eski vergilerinden biridir.

#### **2.1.1.1.2 Kurumlar vergisi**

Kurumlardan alınan verginin konusu ile gelirden alınan verginin konusu benzerdir, iki vergi arasındaki tek fark mükellef açısından ortaya çıkmaktadır. Gelir vergisi mükellefi burada gerçek kişi iken, kurumlar vergisinin mükellefi tüzel kişilik veya tüzel kişiliği olmayan kurumlardır (Pehlivan, 2011, s.125).

Kurumlar vergisi, gelir için geçerli olan ve Türkiye'deki 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu (2006) kapsamında uygulanan vergi türüdür. Kurumlar, kurumlar vergisine tabidir. Bu kanun kapsamında 5520 sayılı KVK'nun 1. maddesi, hangi tüzel kişilerin vergiye tabi olduğunu tanımlar. Buna maddedeki tanıma göre kurumlar vergisine tabi kurumlar ise; sermaye şirketleri, devlet iktisadi kuruluşları, dernekler ve vakıflara ait iktisadi teşebbüsler ve iş ortaklıklarıdır (Demirci, 2018, s. 380). Kurumlar vergisi ise, gelir vergisinden ayrı bir kurum olan ve genellikle tek orana tabi olan gelirin vergilendirilmesini amaçlayan objektif bir dolaysız vergidir (Armağan, 2007, s. 230). Kurumlar vergisinin temel özellikleri aşağıdaki gibidir (Şen ve Sağbaş, 2016, s. 200):

- Verginin mükellefi tüzel kişiliği olsun ya da olmasın bir kurum ya da kuruluş, konusu ise bu kurum ya da kuruluşların bir yıl içinde elde ettikleri hasılat ya da gelirin net tutarıdır.
- Doğrudan ve objektif bir vergidir.
- Tarife sistemi küreselleşmeye paralel olarak değişmektedir.
- ABD, Macaristan, Almanya vb. ülkelerdeki istisnai uygulamalar dışında, vergi genellikle düz bir vergidir.
- Bu kurumsallaşma açısından çok önemlidir.
- Gelir yaratma potansiyeli yüksek, istihdam ve büyüme açısından çok önemlidir.
- Uluslararası rekabet gücünü etkilemektedir.
- Kişisel gelir vergisinin tamamlayıcısıdır.

- Otomatik stabilizasyon potansiyeli nispeten düşüktür, ancak özellikle deflasyon dönemlerinde faydalı bir özelliktir.
- Temettülerin sermaye kazancı muafiyetinden yararlanamaması halinde çifte vergilendirme sorunları yaratması muhtemeldir.

### 2.1.1.2 Servet üzerinden alınan vergiler

Kökeni Arapça olan zenginlik kavramı birçok farklı şekilde yorumlanmış ve tanımlanmıştır. Bu durum, herkes tarafından benimsenen bir servet tanımı oluşturmayı oldukça zorlaştırmaktadır. Ancak genel olarak zenginlik, belirli bir zamanda gerçek kişi veya tüzel kişiye ait taşınır ve taşınmaz malların toplamıdır ve parayla ifade edilebilecek tüm ekonomik değerlerin toplamıdır (Öz, Kutbay ve Buzkıran, 2014, s. 87).

Gelir dağılımına ilişkin çok sayıda veri bulunmasına karşın, servetin bileşimi ve dağılımına ilişkin istatistikler yetersizdir. Bununla birlikte, servet vergilendirmesinin potansiyelini değerlendirmek için vergilendirmenin kapsamı hakkında seçenekler türetmek gerekli görülmektedir (Musgrave ve Musgrave, 1989, s. 413).

Geçmişten günümüze çoğu hükümet vergilendirmeyi bir denge unsuru olarak görmüş ve vergilendirmenin mali işlevinin yanı sıra ekonomik ve sosyal işlevlerinin de dikkate alınması gerektiğini vurgulamıştır. Vergilendirmenin sosyal fonksiyonu, piyasaya hakim olanlar tarafından sağlanmayan adil bir gelir ve servet dağılımının sağlanmasında önemli bir unsur olarak görülmektedir (Aksoy, 1998: 174). Ancak servetin vergilendirilmesi bazı tartışmaları da beraberinde getirmektedir. Bir görüşe göre servetin vergilendirilmesi fırsat eşitliğinin sağlanmasının anahtarı olarak görülürken, diğer bir görüşe göre devletin özel mülkiyete haksız bir şekilde el koyması olarak yorumlanmaktadır. Bu açıdan bakıldığında, servet vergileri uluslararası arenada uygulamada tamamen farklı bir vergi türüdür (Chatalova ve Evans, 2013, s. 435).

Servet vergileri; genel olan servet vergileri, özel olan servet vergileri, gerçek olan servet vergileri, olağan olan servet vergileri ve özel olan servet vergileri gibi farklı gruplara ayrılabilir. Servet vergisine tabi servetin tüm unsurları için geçerli olan vergi genel bir servet vergisidir ve bir veya daha fazla unsur için geçerli

olan vergi özel bir servet vergisidir. Servetin bir kısmını azaltacak şekilde vergi oranı yüksek tutularak önemli bir servet vergisi hesaplanırken, servetin gelirine serveti azaltmaya gerek kalmadan nominal bir servet vergisi uygulanır. Kalıcı bir gelir kaynağı olan varlık vergisine genellikle vergi, savaş gibi olağandışı durumlarda bir kerede alınan vergiye ise geçici vergi denir (Öncel, Kumrulu ve Çağan, 2002, s. 355).

Türkiye'de servet vergilerini; veraset ve intikal vergisi, araç ( vasıta ) vergisi ve gayrimenkul yani emlak vergisi olarak sınıflandırabiliriz (Keskin, 2018, s. 34).

#### **2.1.1.2.1 Motorlu araçlardan alınan taşıtlar vergisi**

Küresel refahla birlikte otomobil kullanımını artmaktadır. Bu durum kaçınılmaz olarak yolların, otoparkların, köprülerin ve alt geçitlerin yapımı, bakımı ve onarımı için önemli maliyetlere yol açmaktadır. Bu nedenle taşıt vergileri bu maliyetleri karşılamak için bir finansman kaynağıdır (Ulusoy ve Akdemir, 2013, s. 89).

Taşıt vergisi, kara, hava ve denizde seyreden her türlü taşıtı kapsayan özel bir servet vergisidir (Pehlivan, 2011, s.128). Mali amaçların dışında gelir dağılımının ortaya çıkardığı eşitsizliklerin giderilmesi ve çevre ve doğa kirliliğinin önlenmesi türünde ekonomik olmayan amaçlar için araç vergisi alınmasına gerekçe olabilmektedir (Akdoğan, 2019, s.508-509). Tüm bu amaçların dışında, enerji kaynaklarının ekonomik kullanımı ve toplu taşımanın teşviki gibi politikalar da otomobil vergisi uygulanmasının amaçları arasındadır (Ulusoy - Akdemir, 2013, s. 90).

Ülkemizde araçların özellikleri otomobil vergisinin toplanmasında temel kriter olarak öne çıkarılmıştır. Öte yandan ülkelerin çevreye olan duyarlılığı her geçen gün artmakta ve otomobil vergisinin çevre dostu hale getirilebilmesi bu verginin önemini pekiştirmektedir (Polat - Eser, 2014, s. 271).

#### **2.1.1.2.2 Veraset vergisi ve intikal vergisi**

Servet üzerinden toplanan vergiler; doğrudan servetin üzerinden alınan vergiler ve servet transferleri sonucunda alınan vergiler olmak üzere sınıflandırılabilir. Türk vergi sistemi kapsamındaki servet vergilerinden biri olan veraset ve intikal vergileri, servet transferleri sonucu alınan vergilere örnektir. Veraset ve intikal vergileri dönemsel vergilendirmeden ziyade ölüm veya karşılıksız (bedelsiz) intikaller sonucu alınan vergilerdir (Şafak ve Yurtsever, 2015, s. 27).

Veraset ve intikal vergileri, stratejik olarak yoksullar ve zenginler için ortak olan önemli bir vergi geliri kaynağıdır. Veraset vergisi, sosyal bir politika olarak gelir ve servet dağılımını dengelemede etkili bir vergi türüdür. Toplam vergi gelirlerinin %1'inden daha azını oluşturduğu için 'adı olmayan vergi' olarak da bilinmektedir (Bilici, 2014, s. 188).

7338 numaralı Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu'nun 2. Maddesi aşağıdaki gibidir:

- "Kişi" terimi, aksi açıkça belirtilmedikçe, gerçek ve tüzel kişileri ifade eder;
- "mülk" terimi, mülkiyete konu olabilecek taşınır ve taşınmaz malların yanı sıra mülkiyete dahil olabilecek diğer tüm hak ve talepleri ifade eder.
- "Veraset" nedir dersek; miras, vasiyet ve miras sözleşmeleri gibi ölüme bağlı olan tasarrufları; "İvazsız intikal" ise hibe edilmek yoluyla yada sair surette ivazsız iktisabı (maddi veya manevi zarar karşılığı verilen tazminat ivazsız sayılmaz) ifade eder" (Güneş, 2017, s. 129).

Veraset ve intikal vergilerinin genel servet vergileri olması, karşılıksız intikal eden tüm servet unsurlarının hedef alınmasına yol açmaktadır. Servet ancak ölüm veya intikal halinde karşılıksız olarak el değiştirebilir. Servetin ölüm yoluyla intikali 'miras', işletmeler arası devir şeklinde yapılan bağışlar ise 'intikal' olarak adlandırılmaktadır (Durmuş, 2015, s. 14). Veraset vergisi esasen ölüm nedeniyle servet unsurlarının devri üzerinden alınan bir vergidir. Ancak, sadece ölüm üzerine yapılan transferlerin vergilendirilmesi, bireyleri vergiden kaçınmaya ve servetlerini henüz hayattayken akrabalarına aktarmaya teşvik edebilir. Bu nedenle, veraset vergisini bu tür transferler üzerinden alınan bir transfer vergisi ile tamamlamak gerekli hale gelmiştir (Uluatam ve Methibay, 1999, s.330). Her iki verginin konusu da servetin serbestçe transferi olduğu için, bazı ülkelerde ayrı ayrı uygulanmakla birlikte, genellikle aynı mevzuat içinde uygulanmaktadır (Şafak, 2013, s. 26-27).

#### **2.1.1.2.3 Emlak vergisi**

Gayrimenkul, mülk kavramının çoğul hali olarak kullanılmakta ve bina, arazi ve arsa şeklindeki mülklerden oluşan serveti nitelemek için kullanılmaktadır (Aksoy, 1998: 365). Emlak vergisi ise kişilerin servetleri üzerinden alınan eski bir vergidir ve çoğunlukla tüm ülkelerde uygulanmaktadır. Emlak vergisi, gayrimenkullerin

vergilendirilmesine ilişkin bir vergi türüdür ve kişilerin vergi ödeme gücünün bir göstergesidir (Hacıköylü ve Heper, 2010, s.2).

Genel olarak değerlendirildiğinde varlık vergisinin öznel bir vergi olduğunu söylemek doğru olacaktır. Ancak emlak vergisi objektif bir vergidir ve hemen hemen tüm ülkelerde gelir vergisine ek olarak uygulanmaktadır (Oğuz, 2019, s. 16). Emlak vergisinin çeşitli özellikleri vardır: nesnel vergi, yerel vergi, genel vergidir (Edizdoğan ve Çelikkaya, 2012, s.308).

Emlak vergisi, gerçek kişilere ve tüzel kişilere ait olan ev, tarla ile araziler üstünden ödenen vergilerin, bu tür varlıklardan doğan borçların düzenlenmesine veya indirilmesine izin vermemesi ve aynı zamanda mükellefin kişisel veya ailevi durumunun dikkate alınmaması nedeniyle amaç vergisi olarak bilinmektedir (Turhan, 1993, s.183).

Gayrimenkulün duran varlık olması vergi kararlarını kolaylaştırmaktadır. Bu açıdan bakıldığında, yerel sınırlar içindeki taşınmaz malların tespitinin yerel yönetim tarafından kolaylaştırılabilmesi, yerel yönetimin vergi gelirleri açısından daha etkin hale gelmesi anlamına gelmektedir. Bu nedenle emlak vergileri, yerel yönetimler yönelik daha yeterli bir gelir kaynağı olarak görüldüğünden yerel bir vergi niteliği taşımaktadır (Çiftçi, 2014, s. 53). Emlak vergisi gayri nakdi bir vergidir (Alkan, 2010, s.4-5). Emlak vergisi, sınırlar içindeki taşınmaz mallar üzerinden alındığından, ister yerli ister yabancı olsun, emlak vergisi mükellefinin sahip olduğu taşınmaz mallar, bulunduğu ülke tarafından da vergilendirilir. Bu nedenle, yasanın sınırlar içinde ikamet eden yerli ve yabancı tüm sakinler için geçerli olduğu mülkiyet ilkesi emlak vergisi için de geçerlidir (Çiftçi, 2014, s. 54).

## **2.2 Dolaylı Vergiler**

### **2.2.1 Harcamalardan ve tüketimlerden alınan vergiler**

Harcamalardan toplanan vergi; üretilen mallardan, satılan ya da tüketilen mallardan ve hizmetlerden alınır. Harcamaların vergilendirilmesinde, vergilendirmenin amacı gelir veya servet edinimi değil, harcamalardır. Harcamalar üzerinden alınan vergiler bu nedenle dolaylı vergilerdir (Öncel vd. 2002) Gelir ve servet vergileri, değişik sebeplerle insanların vergiyi ödeme imkânını kesin olarak yansıtmaz. Vergi kredileri, muafiyetler ve indirimler gibi nedenlerin yanı sıra beyana

dayalı olan bu vergilerde doğru vergi bildiriminin yapılmaması da vergiden kaçınmayı artırmaktadır. Harcama vergileri, gelir ve servet vergilerindeki açıkları kapatmaya yöneliktir. Dolayısıyla bu vergiler mali işlevlerinin yanı sıra telafi edici bir işleve de sahiptir (Nadaroğlu, 2000, s. 358).

Harcama vergisi; Katma Değer Vergisi (KDV), Özel Tüketim Vergisi (ÖTV), Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi (BSMV), Özel İletişim Vergisi (ÖİV), Şans Oyunları Vergisi, Gümrük Vergisi ve Gelir vergisi olarak sınıflandırılır.

### **2.2.1.1 Katma değer vergisi (KDV)**

Katma değer, üreticilerin ara malı olarak satın aldıkları maddelere kendi faaliyetleri sonucunda ekledikleri değer artışı olarak tanımlanabilir, ya da katma değer nedir dersek; üretim sürecinde yeniden yaratılan ekonomik değer toplamıdır (Çulha, 2013, s.4) . Katma değere, üretim değerinin bir parçasıdır da diyebiliriz. (Edizdoğan, 2000, s.8).

KDV nihai tüketiciye mal üretiminin ve hizmet üretiminin tüm kısmında üretilen katma değerden vergi veren bir harcama vergisidir (Arslan, 2006, s. 1). KDV 1954 senesinde Fransa ülkesinde uygulanmaya başlanmış bu vergi türünün başarılı bir şekilde uygulamaya konulması sonucunda, 1962 senesinde Avrupa Ekonomik Topluluğu Maliye Komitesi birliğe üye olan tüm Üye Devletlerin KDV uygulamasına geçmesini tavsiye etmiştir (Arslan, 2006, s. 2).

Ülkemizde KDV kanunu 1 Ocak 1985 tarihinde yürürlüğe girmiştir. Bu gelişme, mal üretiminin ve hizmetlerin üretim aşamasında ve tüketiciye teslimi aşamasında uygulanan dolaylı vergilerin kaldırılması, mal ve hizmetleri üretimden tüketime kadar tüm aşamalarda vergilendiren katma değer vergisinin getirilmesi anlamına geliyordu (Niyazoğlu, 2019, s. 1).

### **2.2.1.2 Özel tüketim vergisi (ÖTV)**

ÖTV, genel olarak üretim veya üretimin belirli aşamaları üzerinden değil, belirli mal ve hizmetler üzerinden alınmaktadır (Turhan, 1993: 104). Bu açıdan bakıldığında ÖTV, verginin sadece belirli bir mal ve hizmet grubu üzerinden alınması, tek aşamalı olması ve yükümlü sayısının az olması nedeniyle uygulanması kolay bir vergi olarak nitelendirilmektedir (Oktar, 2008, s. 9).

Tarihsel olarak özel tüketim vergileri, KDV ve perakende satış vergisi gibi genel tüketim vergilerinden eski bir geçmişe sahiptir; ÖTV, genel tüketimden alınan vergilerin faaliyete başlamasından önce gümrük vergileriyle birlikte tüketim vergilendirmesinin ana aracı olmuştur (Çelikkaya, 2015, s. 1).

ÖTV dolaylı bir vergidir, ancak vatandaşlar tarafından lüks olmayan malları vergilendirirken ödenmesi gereken bir vergi olarak kabul edilir. ÖTV öncelikle ödedikleri verginin farkında olan bireylerin tüketim tercihlerini etkilemeyi amaçlamaktadır ve bu amacın ötesinde devletin elde ettiği vergi gelirinin büyük bir kısmını oluşturmaktadır (Işık, 2019, s. 9).

### **2.2.1.3 Gümrük vergisi**

Gümrük geniş anlamda, sınırdan ülkeye giren eşyanın gümrüksel işlemlerini yürüten, gümrüğün faaliyet gösterdiği binalar, gümrük idaresinin görevlerinin coğrafi alanı, gümrük idaresinin belirli eşyaların ülkeye girişinde (çıkış veya transit olabilir) tahsil ettiği vergiler veya tüm bu hususları bağlayan kanun ve uygulamaların ve fiili yönü belirleyen yasa ve uygulamalar bütünü olarak tanımlanabilir (Köksal, 2012, s. 68).

Tarifeler, yalnızca ekonomik faaliyetin ithalat ve ihracat aşamasında uygulanan bir tür özel gider vergisidir. Tarihsel olarak tarifeler, tüketim vergilerinin en eski örneklerinden ve ülke için en güvenilir kaynaklardan biri olup vergi üreten vergilerdir. Bu vergiler, ithalat ve ihracatın gerçekleştiği belirli gümrük kapılarında sınırlı sayıda mükellefin vergilendirilmesiyle elde edilmektedir. Ekonomik, sosyal ve finansal işlemlere sahip tarifeler, dış ticaret ve ekonomi politikasının önemli bir aracıdır (Bulut, 2007, ss. 139-140).

Tarifeler ticareti kısıtlamak için kullanılan eski ve geleneksel bir yöntem olmakla birlikte günümüzde gelir sağlamak çok yerli üretimi uluslararası rekabetten korumayı amaçlamaktadır (Kargı ve Yaygır, 2017, s. 1656).

### **2.2.1.4 Banka vergisi ve sigorta muameleleri vergisi**

Hizmetlerden alınan vergi, giderlerden alınan verginin bir parçasıdır. Bankalar, bankalar ve sigorta şirketleri tarafından verilen hizmetler bu hizmetlere dahildir. Türkiye'de bu hizmetler Banka ve BSMV üzerinden vergilendirilmektedir (Seyhan, 2008, s. 111). 6802 sayılı Gider Vergisi Kanununda BSMV şu şekilde

tanımlanmıştır: "Bankalar ve sigorta şirketleri tarafından nakit veya hesap olarak alınan para, 3226 sayılı 1985-6-10 tarihli Finansal Kiralama Kanunu'nda düzenlenen işlemler dışında banka ve sigorta işlem vergisine tabidir."

Bankalar KDV ödemekle yükümlü olmadıklarından, BSMV bankalar tarafından sağlanan hizmet ve işlemlerden elde edilen gelirler üzerinden doğmaktadır. Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi, KDV ile aynı vergilendirmeye tabi olmasına rağmen, KDV vergisine dahil edilmemekte ve ayrı bir vergi kalemi olarak korunmaktadır. Dolayısıyla KDV'nin 17. maddesi uyarınca BSMV kapsamına giren işlemler istisna olup, bu işlemler BSMV hükümlerine göre vergilendirilmektedir (Şenyüz vd. 2010, s.60). Sonuç olarak bankalar yükümlülükleri açısından KDV mükellefi olmakla birlikte, işlemlerden elde ettikleri tüm gelirler ve gelirleri açısından BSMV kapsamında değerlendirilir. Taşınır, taşınmaz ve taşıt gibi banka varlıklarının satışına ilişkin işlemlerde KDV hesaplanmamakta ve bu işlemler BSMV'ye tabi tutulmaktadır. Benzer şekilde, bankanın aktifinde yer alan bu varlıkların kiralanmasından elde edilen gelirler de BSMV'ye tabidir (Sümer, 2013, s. 169).

#### **2.2.1.5 Özel iletişim vergisi**

ÖİV, 1999 yılı Marmara depreminin ülke ekonomisi üzerindeki olumsuz etkisini gidermek amacıyla 4481 sayılı Kanun kapsamında 2002 yılında yürürlükten kaldırılmak üzere getirilmiş, ancak vergi gelirinden vazgeçmenin kolay olmaması nedeniyle yasal olarak düzenlenmiş vergi sistemi içerisinde kalıcı bir vergi olarak yerini almıştır. Vergi, radyo ve televizyon yayınlarının her türlü mobil işletmeciler tarafından uydu platformlarına ve kablo ortamına kurulması, aktarılması ve devri ile telekomünikasyon hizmetleri ve transmisyon hizmetlerini kapsamaktadır ÖİV tek aşamalı bir vergidir ve sadece bir kez tahsil edilmektedir (Edizdoğan vd. 2007, ss. 359-360).

#### **2.2.1.6 Şans oyunları vergisi**

Kamuoyunda deprem vergisi olarak bilinen bir vergiyi türüdür. 6802 sayılı Gündelik Oyunlar ve Özel İletişim Vergileri Kanunu'nda, gündelik oyunlardan alınan özel iletişim vergisi ve özel işlem vergisinin yürürlükten kalkması nedeniyle yeni düzenlemeler yapıldığı belirtilmektedir (TBMM, 2003). Buna göre, 1 Ocak 2004 geçerli, özel iletişim vergisi 6082 sayılı Harçlar Kanunu'nun 39. maddesi olarak, şans

oyunları vergisi ise 40. maddesi olarak yürürlüğe girmiştir. 1 Nisan 2007 tarihinden itibaren şans oyunları vergisi kaldırılmıştır. Şans oyunları vergisi, 1 Nisan 2007 tarihinden itibaren Gider Vergileri Kanunu'ndan çıkarılmış ve bu Kanun kapsamında uygulanmaya başlanmıştır.

## **2.3 Türkiye’de Sermayenin Vergilendirilmesi**

### **2.3.1 Türkiye’de ki menkul sermaye iratlarının vergilendirilmesi**

Menkul kıymet gelirlerinin vergilendirilmesi açısından ülkemizde 2006 yılı bir dönüm noktası olarak değerlendirilebilir. 2006'dan önce temel bir stopaj sistemi kabul edilmişti, ancak menkul kıymet gelirinin uygulanması tekdüze değildi. Farklı amaçlar ve çerçeveler için farklı menkul kıymet gelirleri için farklı stopaj oranları geçerlidir, ancak bazı gelirler vergi beyannamelerine tabidir. Ayrıca beyannamenin kapsadığı gelir için farklı raporlama limitleri uygulanır. 2006 yılına kadar bazı menkul kıymet kazançlarına uygulanan politikalar aşağıdaki gibi özetlenebilir (Yılmaz, 2007, s.107-115).

Mevduat faizi temel olarak kaynaktan vergilendirilir. Gelir Vergisi 2. Gelir kategorisini aşarsa stopaja tabi faiz geliri beyan edilir. Ancak 4369 sayılı Kanun ile yapılan düzenleme sonrasında mevduat faiz geliri beyan anında belirlenen ve enflasyonun etkilerini ortadan kaldırabilecek iskonto oranı yüzde 70'e endekslenmiş, ancak 4444 sayılı Kanun ile mevduat faiz geliri tutarı ne olursa olsun beyan edilmiş ve bu indirim fiilen gerçekleşmemiştir. Bu indirim artık geçerli değildir. Mevduat faiz gelirinin beyan edilmemesi ülkemizin ikili sisteme geçişinin önemli bir göstergesidir (Yılmaz, 2007, s.109).

Yüksek bütçe açıkları ve kamu borçlanma ihtiyacı nedeniyle, bu araçlara talebi artırmak ve hazine'nin küçük bir maliyet yüküyle borçlanması amacıyla Devletin İç Borçlanma Senetlerinden (DİBS) elde ettiği gelirlerin vergilendirilmesinde özel bir vergi rejimi uygulanmıştır. DİBS'lerden elde edilen faiz gelirleri üzerindeki stopaj oranı, devletin finansman ihtiyacı nedeniyle bir dönem %0'ın üzerinde belirlenmiş, ancak bu seviye korunamamış ve kısa süre sonra tekrar %0'a indirilmiştir (Yılmaz, 2007, s. 29).

Mevduat faizlerine benzer şekilde, 1998 yılından bu yana belirlenen iskonto oranının dağıtılan kazançlara uygulanmasıyla enflasyonun etkilerini ortadan

kaldırmak mümkündür. 2001 yılından bu yana artan borçlanma gerekliliklerinin doğal bir sonucu olarak iskonto oranı uygulandıktan sonra kalan gelirden belirli bir faiz oranının % 8'e düşürülmesine sadece devlet tahvili geliri için izin verilmektedir. İskonto oranı, iskonto oranının uygulanmasından sonra kalan gelirin belirli bir miktarı ile sınırlıdır. Bu nedenle, belirli bir süre dışında, % 0 stopaj oranına tabi devlet tahvili gelirlerinin çoğunluğu indirimler uygulanarak vergi beyannamelerinden çıkarıldı (Morinobu, 2004, s.3).

2006 yılından önce, stopaja tabi repo gelirleri, gelir vergisi oranındaki ikinci gelir kategorisini aşıyorsa beyan edilmek zorundaydı. Mevduat faiz gelirlerinde olduğu gibi, başlangıçta enflasyona göre ayarlama yapmak için bir indirim oranı uygulanmasına izin verilmiş, ancak daha sonra beyan kapsamından çıkarılmış ve bu sistem artık uygulanmamaktadır (Vergi Konseyi, 2006, s.7).

2006 yılı başından 2015 yılı sonuna kadar, menkul kıymet sermaye gelirlerinin vergilendirilmesindeki farklı uygulamaları ortadan kaldırmak ve tekdüzelik ve basitliği sağlamak için menkul kıymet sermaye gelirlerinden Gelir Vergisi Kanunu'na tek bir kesinti (% 15) olarak sağlanmıştır. Bu açıklamadan da anlaşılacağı üzere böyle bir uygulama, Türk vergi sisteminde ilk kez uygulanan çifte vergilendirme sistemini daha da netleştirmekte ve mevduat faizi ve repo geliri gibi menkul kıymet gelirlerinin bir kısmını geçici olarak hariç tutarak kapsamını genişletmektedir. 2006 yılında, finansal piyasalardaki değişikliklere bağlı borçlanma oranlarındaki artış nedeniyle, DİBS geliri ve hisse senedi alım satım gelirlerinin vergilendirilmesi için geçerli olan dar mükellefler için geçerli stopaj oranı % 0'a, adi mükellefler için geçerli stopaj oranı % 10'a düşürülmüştür. Bunun sonrasında da benzer düzenlemeler nedeniyle sistemden sapmalar olmuştur. Mevcut sistemde ara hükümlerle düzenlenen sermaye geliri vergilendirmesi konusu kalıcı olarak düzenlenmeli ve çifte vergilendirme uygulaması vergi sistemine kalıcı olarak uyarlanmalıdır (Vergi Konseyi, 2006, s. 10).

### **2.3.2 Türkiye'de kurum kazançlarının vergilendirilmesi**

Türkiye'de kurumlardan alınan vergisi oranı 1965'ten 1980'e değin sürekli olarak yükseldi ve sonrasında küresel eğilimler doğrultusunda gerilemeye başlamıştır. 1999 yılında, 2006 yılında 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu

(Yılmaz, 2007, s.115) 5 puandan %30'a yükselmiş, 10 puandan % 20'ye düşmüştür. Ancak 2024 yılı itibariyle bu oran tekrar % 25 'e çıkarılmıştır.

09/04/2003 tarih ve 4842 sayılı kanun temettülerin yarısını vergiden muaf tutmakta ve temettüleri veren şirketlerin halka açık bir şirket olup olmadığına bağlı olarak değişik oranlardaki stopaj uygulamasını kaldırmaktadır. Ayrıca, daha düşük gelir ve kurumlar vergisi oranları, kurumlar kârı ve temettüler üzerindeki vergi yükünü azaltmıştır (Vergi Konseyi, 2006, s.4-5).

Türkiye'de kurumlar kârına uygulanan vergi yükü eski 4842 nolu Kanun ve yeni 5520 nolu Kurumlar Vergisi Kanunları ile azaltılmıştır. 4842 Sayılı Kanun, şirket hissedarlarına dağıtılan temettülerin yarısının gelir vergisinden muaf tutulması uygulamasını getirmiştir. Bu uygulama, işletmenin brüt kârı üzerindeki vergi yükünü önemli ölçüde azaltmıştır. 5520 sayılı Kanun, kurumlar vergisi oranında eş zamanlı bir indirim getirerek hali hazırda düşük olan toplam vergi yükünü de azaltmıştır (Yılmaz, 2007, s.110).

Kurumlar vergisinde çeşitli muafiyetler bulunmaktadır. Ancak bu muafiyetler incelendiğinde, bunların yatırımları artırmaya ve yurtdışından sermaye çekmeye yönelik olduğu görülmektedir. Örneğin, yabancı fon ve yatırım fonlarının kazançları, Türkiye'de kurulu şirketlerin yurtdışı şubelerinin kazançları, kooperatiflerin dağıttıkları kâr payları ve anonim şirketlerin emisyon primleri vergiden muafır. Bu muafiyetler sermaye kazançları üzerindeki vergi yükünü azaltan diğer uygulamalardır (Özdemir, 2003).

Kurumların elde ettiği kârların vergi yükünün son 10 yılda %50 ye yakın azaldığı gözlemlenmiştir. Sermayenin vergilendirilmesinde, birçok ülkede ve ülkemizde adalet ve eşitlik ilkeleri kademeli olarak ayrılmakta ve buna paralel olarak ekonomik faaliyetin güdülerine odaklanılmaktadır (Saez, 2011, s.23).

### **3. SERMAYE KAVRAMI VE SERMAYE ŞİRKETLERİNİN VERGİLENDİRİLMESİNİN KAVRAMSAL AÇIDAN İNCELENMESİ**

#### **3.1 Sermaye Kavramı**

Sermayenin tanımı konusunda fikir birliği yoktur. Kapital kavramı her zaman tartışmalı bir konu olmuştur. Bununla birlikte, modern sermaye tanımının ortak iki yanı vardır: birincisi, belirli bir zamanda biriken malların envanteri (değeri) ve ikincisi, diğer malların üretimi için ayrılan gelir getirici kısımdır (Slemrod, 2005, s.5-6).

Sermaye kavramı, genel olarak servet kavramıyla birbirine karıştırılmaktadır. Zenginlik, bir şahsın tüm taşınır malları ve taşınmaz malları olarak tanımlanmaktadır. Sermaye kavramı ise, üretime ayrılan servetin gelir getirici kısmıdır (Nadaroğlu, 2000. 337). Bu açıklamaya göre, değere ek olarak, sermayenin nesnel bir işlevi de vardır. Sermayeden elde edilen gelir, şahsın ait sermaye stokundaki artışa bağlı olarak kişinin tüketim kabiliyetindeki artış olarak tanımlanabilir.

Sermaye miktarını azaltan vergiler sermaye vergisi olarak tanımlanırsa eğer, birçok vergi türü sermaye vergisi olarak adlandırılabilir. Bundan dolayı sermaye vergisini, sermayenin kendisi ve geliri ile doğrudan ilişkili bir vergi olarak tanımlamak daha doğrudur (Slemrod, 2005, s.7-8).

#### **3.2 Sermaye Şirketlerinin Özellikleri**

##### **3.2.1 Sermaye şirketleri**

Sermaye şirketi kavramı KVK Madde 2'de tanımlanmıştır. Bu çalışmamızda, sermaye şirketlerinde vergilendirme açısından doğabilecek tereddütleri ortadan kaldırma düşüncesi çok yaygın olarak ele alınmaktadır (Kavak, 2015, s.14).

Sermaye şirketleri, anonim şirket, limited şirket ve sermayesi paylara bölünmüş komandit şirket türlerini içeren bir kavramdır. Bu şirket türleri belirli bir sermaye ile kurulur ve hissedarlar sorumlulukları ile sınırlıdır. Ayrıca Kurumlar

Vergisi Kanunu, Sermaye Piyasası Kanunu ve benzeri yabancı fonlarla düzenlenen ve denetlenen fonların da sermaye şirketi olarak kabul edildiği belirtilmektedir.

### **3.2.2 Sermaye şirketlerinin ortak özellikleri**

#### **3.2.2.1 Sermaye şirketlerinin tüzel kişiliğe sahip olması**

Bir sermaye şirketinin tüzel kişiliğinin göstergesi, sermaye şirketinin kendi mal varlığı, ticaret unvanı, uyuğu ve adresidir. Bir sermaye şirketinin malvarlığı, şirketi kuran ortakların kişiliğinden ve kişisel malvarlığından tamamen bağımsızdır. Tüzel kişiliği olmayan adi bir şirketin aksine, hissedarlar tarafından şirkete katkıda bulunulan varlıklar sermaye şirketinin kendisine devredilir (Pulaşlı, 2014, s. 88). TTK, şirketin alacağının teminatının korunması ile ilgili bir dizi tedbir öngörmektedir. Bunlar 'şirket malvarlığının korunması ilkeleri' olarak anılmaktadır. Bunlar "sermayeye oranla malvarlığının tam olarak oluşturulması" ve "malvarlığının korunması" tedbirleridir (Yaltı, 2010, s.262).

Sermaye şirketleri ticari isimleri tüzel kişiler için bir gereklilik olarak kullanırlar. Anonim şirketlerde ve limited şirketlerde ticari ad, işletmenin niteliğini ve şirket türünü belirten bir ifadeden oluşur Sermayenin paylara bölündüğü işletmeler, soyadı ve soyadı ile en az bir ortağın yanı sıra şirketi ve türünü belirten bir ifadeden oluşur (Arkan, 2016, s.258).

Tüzel kişiliğin bir başka sonucu da sermaye şirketinin ikamet yerinin belirlenmesidir. İkamet yeri, tüzel kişiliğin merkez ofisinin bulunduğu yerdir. Her ticaret şirketinde bulunması gereken merkez ofis, sermaye şirketi gibi tüzel kişiliğe sahip bir ticaret şirketinin şirket sözleşmesinde listelenen yerdir (Arkan, 2016, s.19). Merkez, sermaye şirketinin yetkili mahkeme kararı veya şirket niteliğinde bir karar gibi durumlarda haklarını kullanması açısından önemlidir. Merkez, sözleşmede belirtilen yerdir.

Sermaye şirketlerinin bireysel bir niteliği vardır. Bu nitelik, şirketin kuruluş yeri veya ikametgâhı tarafından belirlenmektedir (Soygür, 1999, s.15). Şirketin niteliği, tüzel kişiliğinin tâbi sonucudur. Uluslararası işleri olan bir sermaye şirketinin uyuğu, şirketin bağlı olduğu yasal normların belirlenmesinde önemlidir.

### **3.2.2.2 Sermaye şirketlerinin hak ehliyetinin sınırlı olmaması**

Sermaye şirketleri, fiil ruhsatlarını tescili almak yoluyla, ancak yetkili kurumlarının kurulması yoluyla almaktadır. Tüzel kişiler, kanun ve kuruluş belgelerine uygun olarak gerekli kurumlara sahip olarak yasal kapasite kazanmaktadır. Anonim şirketin tüzel kişiliği fiil ehliyetini kurumları aracılığıyla işlem ve işlem yaparak kullanır. "Kurum" kavramı kanunla tanımlanmamıştır. Ancak doktrin ve içtihatla tüzel kişiliğin iradesinin oluşmasında ve açıklanmasında belli bir rol oynayan kişi "kurum" olarak tanımlanmaktadır (Yıldız, 1999, s.771).

Medeni Kanunumuza göre, bir tüzel kişilik, insana ait borçların dışında tüm borçları edinebilir ve gerçekleştirebilir. Bu nedenle, tüzel kişiliği olan bir sermaye şirketinin yasal kapasitesi herhangi bir meseleyle sınırlı değildir, ancak kanuna veya şirket sözleşmesine aykırı işlem yapan temsilciler için buna başvurma hakkı saklıdır.

### **3.2.2.3 Sermaye şirketlerinin belirli bir sermayeye sahip olması**

Bireysel işletmelerden farklı olarak, sermaye şirketinin sermayesi sabitlenmeli ve paylara bölünmelidir (Karahana, 2012, s.326; Alver,2001, s.335).

Bir sermaye şirketi söz konusu olduğunda, sermaye, hissedarlar tarafından şirketin emrine sunulmak üzere getirilen bir varlık olarak tanımlanabilir. Bu tanımda yalnızca "varlıklar" dan bahsedilmektedir, çünkü işgücü sermayesi (kişisel emek, deneyim vb.) hissedarlarca sermaye şirketine getirilemez. Bu nedenle ortak tarafından sermaye şirketine sadece nakit ve fiziki sermaye getirilebilir.

"Nakit sermaye", bir ortağın parasal değeri olan bir sermaye şirketine katılımını ifade eder. Bu değerler arasında para, vaatler veya dekontaminasyon alacakları, sigorta poliçeleri, tahviller, çekler, konşimentolar, hisse senetleri, tahviller, ipotek borçlanma senetleri ve gelir senetleri yer alır (Poroy - Tekinalp - Çamoğlu, 2009, s. 31).

Nakdi sermayenin ödeme şekli ve zamanı esas sözleşmede belirtilebilir, ancak sermaye yükümlülüklerinin ödeme şekli ve zamanı çoğunlukla yönetim kuruluna bırakılmıştır (Pulaşlı, 2014, s. 59). Aynı zamanda, TTK'larda sermaye yükümlülüklerinin ödenmesine ilişkin bazı kısıtlamalar bulunmaktadır. Örneğin, limited şirketler sermayelerinin tamamını kuruluş sırasında ödemek zorundayken

anonim şirketler sermayelerinin nominal tutarının en az %25'ini tescilden önce ve bakiyesini tescilden sonraki 24 ay içinde ödemek zorundadır (TTK Madde 344).

Nakit sermaye taahhütlerinin yerine getirilmesinde farklılıklar vardır. Örneğin, senetsiz bir talep şirket tarafından tahsil edilirse, ödenmemiş talep ödendiğinde sermaye yükümlülüğü yerine getirilmiş sayılır. Zamanında yerine getirilmeyen sermaye yükümlülükleri için kayıt tarihinden itibaren temerrüt faizi uygulanır (TTK m.129). Ayrıca, söz konusu yükümlülüklerin yapılmaması sonucu şirket zarara uğrarsa, bu zararın tazminini ilgili pay sahiplerinden talep edebilir (Çeker, 2011, s. 333).

Aynı sermaye, mülkiyete ilişkin veya mülkiyetle ilgili herhangi bir şey anlamına gelir (Yılmaz, 2010, s. 115). Fiziki sermaye sadece maddi malları (taşınır ve taşınmaz) değil, aynı zamanda maddi olmayan malları da (taşınır ve taşınmaz mallarda yerleşik haklar, ticari markalar, patentler, endüstriyel tasarım ve maden hakları gibi fikri mülkiyet hakları) içerir (TTK Madde 341).

Taşınır malları şirkete sermaye olarak yatırmayı taahhüt eden ortağın, taşınır malları şirkete teslim etmesi ve mülkiyeti devretmesi halinde borcu yerine getirdiği kabul edilir. Taşınmaz malların şirket mülkiyetine devredilebilmesi için tapu siciline kayıtlı olması gerekir, ancak kanun, sermayeye dâhil edilmesi için şirket ana sözleşmesinde belirtilmesinin yeterli olduğunu öngörmektedir (TTK Madde 128)..

Sınai mülkiyet hakları, fikri mülkiyet hakları ve kullanım hakları için, gayrimenkullerde olduğu gibi, hakların devrini talep etmek için şirket ana sözleşmesinde sermaye miktarının belirtilmesi yeterlidir<sup>1</sup>.

Bir şirkete getirilen fiziki sermaye için, şirket sözleşmesinin hükümleri geçerlidir, ancak sermaye şirketi, tasarrufların ilgili varlıklara karşı kullanılabileceği tarihte bilirkişi tarafından belirlenen değer üzerinden sermayeleştirilmiş sayılır<sup>2</sup>. Taşınır ve taşınmaz malları bir arada bulunduran ticari işletmeler, aktifleştirilebilecek bir başka değer türüdür. Şirket ana sözleşmesinde aksi öngörülmedikçe, aktifleştirilen işletme, aktif ve pasifleri ile birlikte aktifleştirildiği şirkete devredilir.

<sup>1</sup> Büyük Daire 11. Hukuk Dairesi Kararı, 1978, E.2164, K.2792

<sup>2</sup> Büyük Daire 11. Hukuk Dairesi Kararı, 20 Nisan 1981, E. 1065, K. 1874

### **3.2.3 Sermaye şirketi türleri**

KVK'nun 2. maddesinde yedi ana başlık altında sayılan yükümlülüklerden önemli olanı Türk Ticaret Kanunun'da sayılmış olan sermaye şirketleri ve benzeri olan yabancı kurumlardır. TTK ayrıca SPK tarafından düzenlenen ve denetlenen fonların ve benzeri yabancı fonların da sermaye şirketi olarak kabul edildiğini öngörmektedir.

KVK'ya göre anonim ve limited şirketlerin tüm kazançları BSMV'ye tabidir. Sermayenin paylara bölüdüğü limited şirketlerde kurumlar vergisi, yönetim hakkına sahip olan ortakların payları üzerinden alınır (Arpacı, 2015, s. 23).

Yatırım ortaklıkları, Sermaye Piyasası Kanunu'nun 32. Maddesine tabidir. Aynı kanunun "Yatırım fonlarının faaliyetlerinin konusu" na göre yatırım fonları, sermaye piyasası ürünleri, gayrimenkuller, altınlar ve diğer kıymetli madenlerden oluşan bir portföyü işletmek için kurulmuş anonim şirket olarak tanımlanmaktadır. Kuruluş ve faaliyet ruhsatı alabilmek amacıyla yatırım fonlarının kayıtlı sermayeli anonim şirket olarak kurulması gerekmektedir (Vural, 2015, s.4).

Fonların tüzel kişilikleri yoktur, fakat varlıkları kurucunun varlıklarından ayrıdır. Sermaye Piyasası Kurulu'nun düzenlemesine ve denetimine tabi fonlara örnek olarak yatırım fonları, konut finansmanı fonları, emeklilik yatırım fonları ve varlık finansmanı fonları verilebilir.

Yatırım fonları, yatırım ortaklıkları ile karıştırılmamalıdır. Yatırım fonları, ulusal ve uluslararası borsalarda ya da organize borsanın dışındaki piyasalardaki işlem gören sermaye piyasası ürünleri, altınları ve kıymetli metallere oluşan bir portföyü yönetir (Tükenmez, - Susmuş, - Özkan, vd).

Yatırım fonlarının tüzel kişiliği yoktur. Bu fonları sadece bankalar, sigorta şirketleri, aracı kurumlar ile emeklilik ve yardım sandıkları aracılığı ile kurulabilir (Tosuner, - Arıkan, 2012, s. 229).

## **3.3 Sermaye Şirketlerinin Vergilendirilmesinde Yükümlülük**

### **3.3.1 Sermaye şirketleri**

Sermaye şirketleri birçok vergi yükümlülüğüne tabidir. Şirketlerin vergi yükümlülüğü, sermaye şirketinin giderleri, faaliyetleri, sahip olunan araçlar ve

mülkler, işlemeler vb. ile sermaye şirketinin giderleri, faaliyetleri, sahip olunan araçlar ve mülkler ve işlemlerdir. Bu bölümün ana konusu, bu çalışmanın başında açıklandığı gibi sermaye şirketi kazançlarının vergilendirilmesi olduğundan, bu bölüm, önceki bölümdeki diğer vergi yükümlülüklerinin açıklamasına dayanarak sermaye şirketlerinin kurumlar vergisi yükümlülüklerine odaklanmaktadır. Sermaye şirketinin kurumlar vergisi yükümlülüğü, Türkiye'deki gelirlerin vergilendirilmesine ilişkin tam yükümlülük ve dar yükümlülük olmak üzere iki kategoriye ayrılmıştır. Bu ayırım vergi yükümlülüklerinin yerine getirilmesi açısından önemlidir ve hukuk ve iş merkezleri kavramına dayanmaktadır

TTK'da şirket merkezi kavramının tanımı yoktur ancak, TTK' nun 40/1.'inde belirtilen her ticaret şirketinin bir merkez ofisi olması ve şirket merkezinin Esas Sözleşmede belirtilmesi gerektiği belirtilmektedir (Arkan, 2016, s. 35). Esas Sözleşmede şirketin merkez ofisini belirtme yükümlülüğü, TTK' nın hukuk merkezi tanımına uygundur. TTK uyarınca Esas Sözleşmede yer alması gereken merkez, KVK'ya göre şirketin hukuk merkezidir.

Ticaret hukukunda bir şirketin merkez ofisi genel olarak idari işlerinin, hukuki işlerinin ve ticari faaliyetlerinin toplandığı ve yürütüldüğü yerdir (Arkan, 2016, s.35). Ticaret hukukundaki bu tanım KVK'nın altıncı maddesindedir. Bir iş merkezinin tanımı, makalede açıklanan "işle ilgili işlemlerin gerçekte toplandığı ve yönetildiği yer" ile uyumludur.

Bir sermaye şirketinde, sorumlu tutulan ilk kişi hukuk merkezidir. rnek vermek gerekirse, merkezi İstanbul'da bulunan bir anonim şirketin, iş merkezi yurt dışında olsa bile ana sözleşmeden tamamen sorumlu sayılır (Vural, 2015, s.14).

Bir şirketin limited şirket olarak vergilendirilebilmesi için gelirin Türkiye'de gerçekleştirilen (veya gerçekleştirildiği varsayılan) faaliyetlerden kaynaklanması gerekmektedir (ner, 2014, s. 391).

Limited şirketler açısından, iş yeri veya sürekli temsilcileri bulunan yabancı tüzel kişilerin bu iş yerleri ya da bu temsilcileri aracılığıyla yaptıkları işlerden elde ettikleri ticari kazançların Türkiye'de vergilendirileceği hükmü vergilendirme yeri açısından önemlidir. Zira kazancın niteliği belirlendikten sonra vergiye tabi olup olmaması iş yerinin varlığına bağlı denilebilir. rnek olarak, Danıştay'ın bir kararı, borunun irtibat bürosunun tüm masraflarının merkez ofis tarafından karşılanması

ve satın alma sözleşmesi imzalanana kadar her aşamada aktif görev yapması nedeniyle, ofisi daimi temsilci olarak kabul etmiş ve dar tanımlanmış sorumluluklar temelinde vergilendirmiştir<sup>3</sup>. Hissedar olan yabancı şirketleri temsil eden yönetim kurulu üyeleri de daimi temsilcidir<sup>4</sup>, bu daimi temsilciler yabancı kuruluşlar adına anlaşma ve sözleşme yapmaya ve satış işlemlerini yürütmeye yetkili kişilerdir<sup>5</sup>. Ulusal Vergi Konseyi kararlarında, kanuni ve iş merkezi yurt dışında olan bir şirket ile aynı ortaklık yapısına sahip bir şirket arasında daimi temsilci bulunduğu ve aralarında organik bir ilişki olduğu<sup>6</sup> ve borçlunun Türkiye'de acente sıfatıyla faaliyette bulunduğu belirtilmiştir Borçlunun Türkiye'deki işlerini acente sıfatıyla yürüten kişinin daimi temsilci sayılacağı belirtilmektedir<sup>7</sup>.

İş yeri kavramı, kaynak ülkede ticari gelirin vergilendirilmesi için en temel koşullardan biri olarak kabul edilmektedir. Hatta asgari bir koşuldur. Bu nedenle, bu kavramın belirli bir yerden gerçekleştirilen faaliyetlerle ilgili olması koşulundan çok daha karmaşık birçok alana değindiği görülebilir. Sabit bir yer koşulu, dar mükellefin belirli bir ülkede fiziksel olarak bulunması kuralının niteliğini ve özünü yansıtmaktadır. Ancak, dar mükellefin bir ülkede fiziksel olarak bulunması ve faaliyet göstermesi yeterli değildir; mükellefin ayrıca ofis veya şube gibi belirli bir sabit yeri belirli bir süre için kullanma hakkına sahip olması gerekir. Bu gereklilik, sabit yerde yürütülen işin niteliği ile ilgili olarak biraz değiştirilmiştir. Dolayısıyla, yürütülen faaliyetler hazırlayıcı ve faydalı olmanın ötesine geçmelidir (Öner, 2016, s.20).

Bir şirketin KVK perspektifinden yükümlülüklerinin belirlenmesi, yönetim ve hissedar yerleşimlerinden veya şirketin faaliyet gösterdiği ülkeden bağımsız olarak ele alınmalıdır. Çünkü şirketler, teknolojinin sunduğu fırsatlara bağlı olarak faaliyet üslerini değiştirebilmektedir. Örneğin video konferans yoluyla yönetimde kurul toplantısını başka bir ülkede yapabilir veya yönetim faaliyetlerini birçok ülkeye yayabilir (Akçaoğlu, 2012, s. 120).

Bazı durumlarda sorumluluk konusuna dikkatle yaklaşılmalıdır. İnternet üzerinden sınır ötesi işlem yapanlar açısından çifte ayırım yapmak gerekiyor.

<sup>3</sup> Danıştay Dördüncü Dairesi E. Kararı. 1988/4920, K.1989/1099 sayılı Kararı

<sup>4</sup> Danıştay Dördüncü Dairesi E. 1972/4010, K.1973/2877 sayılı Kararı

<sup>5</sup> Danıştay Dördüncü Dairesi E. 1961/ sayılı Kararları 4533, K.1946 sayılı Kararı

<sup>6</sup> Ulusal Vergi Konseyi Dördüncü Daire Kararı, E.1996/2143, K.1996/3935 sayılı Kararı

<sup>7</sup> Ulusal Vergi Konseyi Vergi Mahkemesi Kararı, E.2011/331, K.2012/167 sayılı Kararı

Türkiye'de ikamet eden bir kişi yabancı bir müşterisine ürün yada mal satarsa, tam vergi mükellefi olarak vergilendirilir. Fakat, satıcı yabancıysa ve alıcı şahıs Türkiye'de ikamet ediyorsa, satıcı yalnızca Türkiye'de elde ettiği gelir üzerinden dar bir mükellef olarak vergilendirilmektedir. Bu bağlamda internet üzerinden gerçekleşen e-ticaret işlemlerinden doğan dar sorumluluklar dikkatle ele alınmalıdır (Akkaya, 2016).

Türkiye'de işyerleri ya da daimi temsilcileri olmayan dar mükellef olan kurumların geliri için vergi kesintileri yapılmaktadır (Ekmekçi, 1994, s.162). KVK, yukarıdaki açıklama ışığında hukuk merkezi veya ofise dayalı kişilik ilkesini benimser. Bunun nedeni, Türkiye'nin gelirinin elde edildiği her yerde tam sorumluluk açısından vergilendirilmesinin şart olmasıdır. Yerleşik olmayan mükellefler için Türkiye'de kazanılan gelirin Türkiye'de vergilendirilmesi nedeniyle kaynak ilkesi benimsenmiştir (Karakoç, 2014, s.135).

### **3.3.2. Çifte vergilemeyi önleme anlaşmalarının yükümlülükler etkisi**

Çifte vergilendirme, bir devletin vergilendirme yetkisini kullanmasının doğal ancak olumsuz bir sonucudur ve iki devletin vergilendirme yetkilerinin aynı mükellef ve aynı vergiye tabi nesne bakımından çakışmasıdır (Soydan, 1995, s. 364). İki farklı ülke bakımından vergilendirme konusu uluslararası bir boyuta taşınmaktadır. Temel sorun, vergilendirilebilir gelirin, gelirin elde edildiği ülkede mi (kaynak ilkesi) yoksa gelir sahibinin ikamet ettiği ülkede mi (ikamet ilkesi) vergilendirileceği sorusunu ortaya çıkaran çifte vergilendirmedir<sup>8</sup>.

Her ülke vergi kanununun egemenliğini koordine etmek ve bu çatışmayı önlemek için bir vergi anlaşması imzalamıştır (Karakoç, 2014, s.136). Çifte vergilendirmeden kaçınma anlaşmaları olarak bilinen bu anlaşmalar, yabancı ülkelerle yapılan uluslararası anlaşmalardır ve bu nedenle vergi kanunu hükümlerine tabidir (Öncel, Kumrulu ve Çağan, 2002, s.14).

Bu anlaşmalar da ülkeler OECD birliği tarafından hazırlanan örnek bir vergi anlaşmasını model olarak benimsenebilir. Ülkemiz Türkiye, OECD tarafından hazırlanan örnek bir anlaşmayı da yabancı ülkelerle yapılan çifte vergilendirme anlaşmalarına dayanak olarak kullanmaktadır (Ekmekçi, 1994, s.99). Bu vergi anlaşmaları uyarınca, bir akit taraf kendi ülkesinde işi olmayan bir şirketin gelirini

---

<sup>8</sup> Resmi Gazete No. 23286

vergilendiremez. Gelirin niteliği belirlendikten sonra, iş yerinin varlığı vergilendirilip vergilendirilmeyeceğini belirler (Öner, 2016, s.3-4).

Uluslararası çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları nedeniyle iki veya daha fazla ülke karşılıklı olarak yer bakımından çeşitli vergi kanunlarının uygulanmasında mülkiyet veya şahsılık ilkesini kabul etmektedir (Bulutoğlu, 1978, s. 12, akt. Karakoç, 2014, s. 138). Buna göre, vergilendirme makamı, vergi mükellefinin nerede mukim olduğunu ve mukimin devam eden faaliyetlerini (ticari ve serbest meslek faaliyetleri) ikamet sırasına göre dikkate alarak ülkeler arasında paylaşır. Temettü, faiz ve gayri maddi haklar gibi belirli bir sıralamaya bağlı olmayan gelirler için, gelirin elde edildiği ülkeye kısıtlamalar getirilmektedir (Kızılot, 2002, s. 1011).

### **3.4 Sermaye Şirketlerinde Kurumlar Vergisi Yüğü**

#### **3.4.1 Genel olarak**

Kurumlar vergisi, Türk vergi sistemimizde gelire uygulanan ikinci bir vergidir ve gelir vergisinden ayrı bir kanunla düzenlenmektedir. Kurumlar vergisinin vergi sisteminde gelir vergisinden ayrı bir vergi olarak görülmesinin temel nedeni, bir ortağın, bir ortaktan bağımsız olarak, bir limited sermaye şirketini "tüzel kişilik" ayrıcalığıyla daha etkin bir şekilde vergilendirmesi fikridir (Kızılot, 2002, s.1011).

KVK' nın 2. maddesinde sermaye şirketi, TTK'ya göre kurulmuş anonim ortaklıkları, limited ortaklıkları, paylara bölünmüş sermayeleri ve benzeri şekilde yabancı kuruluşları bulunan bir komuta şirketi olarak tanımlanmaktadır. Dolayısıyla sadece bu mükellefler kurumlar vergisine tabi olup, bireysel şirketler bu kapsamda yer almamaktadır (Öncel, Kumrulu ve Çağan, 2002, s.329). Kurumlar vergisi yükümlülüğü açısından sermayesi paylara bölünmüş olan şirket ortaklarının sorumluluğundadır. Komandit ortakların bu faaliyetler sonucunda elde ettikleri temettüler gelir vergisine tabidir (Özbalcı, 2012, s.60).

"Vergilendirilebilir gelir, gelir vergisine tabi gelir unsurlarından oluşur (ücretler hariç). Sermaye teşebbüsünün bu gelir unsurlarından elde ettiği gelir ve gelirlerin toplamına kurumlar kazancı denir (Şenyüz, Yüce ve Gerçek 2017, s.153). Kurumlar kazancının gelir vergisine tabi ticari kazançtan farklı bir kavram olduğu unutulmamalıdır.

Kurumlar vergisini oluşturan olay, kurumlar gelirinin elde edilmesidir. Satın alma açısından gelirin talep olarak görünmesi gerekli ve yeterlidir. Gelire konu fiilin yasal olarak veya pratikte gerçekleşmemiş olması, gelirin gerçekleştiği ölçüde gelirin gerçekleşmesini etkilemez. Gelire tekabül eden giderler açısından yükümlülüğün doğduğu tarihte giderlerin yapılmış olması yeterlidir (Öncel, Kumrulu ve Çağan, 2002, s.331).

Kurumlar Vergisi Kanunu madde 6 ya göre net kurumlar gelirinin tespitinde Gelir Vergisi Kanunu'nun ticari gelire ilişkin hükümleri uygulanır, bunlar Gelir Vergisi Kanunu'nun 37-52. Maddeleridir. Şirket karları yedi gelir unsurundan (ticari gelir, tarımsal gelir, mesleki gelir, ücretler, menkul sermaye geliri, gayrimenkul sermaye geliri ve kiralama hakları geliri ile diğer gelir ve gelirler) oluşmaktadır. Bir sermaye şirketinin bu gelir kalemlerinden oluşan gelirine, Gelir Vergisi Kanunu kapsamındaki niteliği ne olursa olsun "kurumlar vergisi" denir.

Kurumların geliri, genel yapısı ve iktisap tüzel kişiliği açısından ticari gelire benzemekle birlikte, tüzel kişiliğin elde ettiği gelir veya gelirin ait olduğu gelir grubu ne olursa olsun, bir tüzel kişilik için önemli olan yalnızca "kurumlar geliri" dir (Öztürk ve Öğredik, 2008, s.7).

### **3.4.2 Matrahın saptanması**

Vergi yükümlülüğünü hesaplamak için, vergilendirme konusunun niteliksel kavramına ek olarak genellikle niceliksel bir kavram gerekir. Kurumlar vergisinde vergi hesaplamasına konu nicel kavram vergi matrahıdır (Tuncer, 2012, s.138). Net kurum kazancı, bir dönemdeki finansal gelir ile aynı dönemdeki finansal giderler arasındaki fark olarak tanımlanabilir (Vural, 2015, s. 87).

Türk Ticaret Kanunu' na göre ticari işletme olan ve Vergi Usul Kanunu'na göre öncü tüccar sayılan sermaye şirketi bilanço esaslarına göre defter tutmakla yükümlüdür. Bilanço esasına göre ticari kar, hesap dönemi sonu ve başında şirket özkaynaklarının değerindeki pozitif farkın çıkarılması, şirkete giren değerlerin ayrıştırılması ve şirketten alınan değerlerin bu farka eklenmesiyle belirlenir (GVK md. 38).

Gelir Vergisi Kanunu hükümlerinden de anlaşılacağı üzere, gelir tutarının ve niteliğinin doğru bir şekilde belirlenmesini ifade eden "tahakkuk kriteri", ticari

kazançların ve dolayısıyla net şirket karlarının belirlenmesi için de geçerlidir<sup>9</sup>. "Toplam varlıklar ile toplam borçlar arasındaki farkın girişimcinin varlıklarını (öz sermayesini) oluşturduğu" belirtilmekte ve ticari getiri belirlenirken tahsilat kriterinin değil tahakkuk kriterinin geçerli olduğu vurgulanmaktadır (Vural, 2015, s. 91). Dolayısıyla bir gelir kaleminin gelir sayılabilmesi için tahsil edilmesine gerek yoktur, alacak olarak kaydedilmesi yeterlidir. Benzer şekilde giderlerin gider olarak muhasebeleştirilmesi için ödenmesi gerekmez, yükümlülük olarak tahakkuk ettirilmesi yeterlidir. Bedelin tamamı veya bir kısmı alınmamışsa, alınmayan kısma ilişkin tahakkuk gerçekleşmiş olduğundan satın alma bu kısma ilişkin gerçekleşmiş sayılır (Şenyüz, vd., 2017, s. 161). Ayrıca ticari kazançların belirlenmesinde periyodiklik ilkesi önemlidir. Dönemsellik ilkesi muhasebe uygulamaları genel tebliği'nde iş hayatının iş sürekliliği kavramına göre sonsuz sayılan belirli dönemlere bölünmesi ve her dönemin performansının diğer dönemlere bölünmesi olarak tanımlanmaktadır (Atabey, 2016, s.219-220).

Danıştay kararlarından birinde "Dönemsellik ilkesi, vergi sistemimizde ticari gelirin tespitinde geçerlidir, gelir, bu ilkeye ilişkin kurallar çerçevesinde hesap dönemine göre belirlenir, hesap dönemi genellikle takvim yıllarıdır ve tahakkuk esası kabul edilir gelir veya giderlerin ilişkili olduğu dönem belirlenirken"<sup>10</sup> bu iki ilkeyi vurgular. Özetle, bir sermaye şirketinin vergi matrahını belirlerken, GVK'nın ticari kazançlarla ilgili hükümlerinin yanı sıra gelir ve giderlerin üretim ve süresine ilişkin esasları da dikkate almak gerekir.

#### - İndirilebilecek Giderler

Maliyet kavramı genellikle maliyet ve harcama kavramıyla karıştırılır. Harcama, bir varlık elde etmek üzere yapılan fedakarlığın parasal maddi karşılığı olarak ifadesi iken, maliyet, varlığın harcama şeklinde karşılığında elde edilen kullanılmış kısmıdır (Yaz, 2011, s.24). Giderler, mal veya hizmet satın almak veya üretmek için yapılan harcamalardır (Dönmez, 2015, s. 812).

Vergi matrahının belirlenmesinde, yasal olarak belirlenmiş maliyetlerin düşülmesine izin verilir, ancak maliyetler veya harcamalar sermaye şirketinin gelirlerinden düşülemez. Örneğin, üretim hattında çalışan personele ödenen ücretler

<sup>9</sup> Dördüncü daire 1998/977, K. Karar numarası1998/3622;e.2010/712,K.2011/5838

<sup>10</sup> Danıştay Genel Kurulu kararı, ör.2004/1 ve K.2004/1

bir gider olup vergi matrahından düşülemezken, diğer personele ödenen ücretler bir gider olup vergi matrahından düşülebilmektedir.

Yukarıda belirtildiği gibi, bir sermaye şirketinin vergi matrahını belirlerken net kurumlar gelirin ulaşması için elde ettiği toplam kazançtan düşülebilecek maliyetler, GVK ve KVK'da "düşülebilir giderler" adı altında düzenlenmiştir. Ancak vergi matrahı belirlenirken düşülebilecek maliyetler bunlarla sınırlı değildir. Sermaye şirketinin beyan formunda ayrı ayrı ibraz edilerek mahsup edebileceği giderler, kanunen izin verilmeyen giderler ve diğer kanunlarca mahsup edilebilecek giderler ayrı başlıklar altında görüşülür.

- **Gelir Vergisi Kanunundan ve Kurumlar Vergisi Kanunundan İndirilecek Giderler**

Gelir Vergisi Kanunu ve Kurumlar Vergisi Kanunu uyarınca kesinti konusu tutarlar Gelir Vergisi Kanunu'nun 40. Maddesine tabi olabilir. Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 8. maddesinde görülmektedir.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 40/1. maddesi, ticari gelirin elde edilmesi ve sürdürülmesi için yapılan genel giderleri düzenlemektedir. Bu giderler, işletmenin ticari faaliyetleriyle ilgili her türlü maliyeti içerir. Yasal olarak izin verilen giderler olabilmeleri için, faaliyetin yerine getirilmesiyle ilişkilendirilebilir olmaları gerekmektedir (Şenyüz, vd., 2017, s. 24). Ayrıca, harcamanın yapıldığı hasılat olayının vergiye tabi olması, karşılığında maddi olmayan bir varlık elde edilmemesi ve VUK'a göre maliyete dâhil olan giderlerden olmaması gerekmektedir (Gürboğa, vd., 2014, s.276).

Ticari faaliyetler ile maliyetler arasında bulunan ilişki yargı kararında çeşitli şekillerle kuruldu. Danıştay kararlarında, işin anlamı ve hacmi de dikkate alınarak ticari bir kazancın elde edilme sebebiyle yapıldığı anlaşılan giderler, maddedeki hükümlere göre gider olarak kabul edilmekte<sup>11</sup> ve bu giderlere ilişkin masraflar işletme aktifinden karşılanmaktadır, giderlerin işletme varlıklarından finanse edilmesi gerektiği<sup>12</sup> ve borçlunun işle ilgili olduğunu kanıtlayamadığı genel yönetim

<sup>11</sup> Danıştay Üçüncü Dairesi Kararı, E.1995/3640, K.1997/1937

<sup>12</sup> Danıştay Üçüncü Dairesi Kararı, E.1992/1503, K.1993/1937). /1503, K.1993/1136

giderlerinin gelirin elde edilmesi ile uygun illiyet bağının bulunmadığı<sup>13</sup>. şeklinde açıklanmıştır.

Bu konuya daha fazla açıklık getirmek için Danıştay'ın bazı kararları aşağıdaki gibidir:

- 'Safi kazanç tespit edilirken indirilebilen giderler sınırsız değildir, dolayısıyla katlanılan giderlerin sağlanan gelire doğrudan ilgisi olmayan ve işletmenin ihtiyaçlarını aşmayan giderler olması gerekir'<sup>14</sup>.
- 'Şirketin taşeronlarının işçilik giderlerine ilişkin yemek giderleri, taşeronların ticari kazancının elde edilmesine yönelik giderler olması, davacı şirketin ticari kazancıyla doğrudan ilgili olmaması ve kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için zorunlu bir gider olarak kabul edilmemesi nedeniyle giderlerden çıkarılarak vergi matrahına eklenmesinde hukuka aykırılık bulunmamaktadır'<sup>15</sup>.
- Turistik yerlerde yemek, içki, eğlence ve konaklama gibi hissedarlara ait ve işle ilgisi olmayan kalemlere yapılan harcamalar, şirketin yüksek cirosunun çok küçük bir kısmını oluşturduğundan, gelir elde etmek ve sürdürmek için yapılan zorunlu harcamalar olarak kabul edilmelidir<sup>16</sup>.

"Şirkette çalışanların çocuklarının sünneti için yapılan harcamalar ve ilgili masraflar şirket tarafından karşılanırken, sünnet edilen çocuklar için yapılan harcamalar ve alınan hediyeler, bu harcamaların ticari gelirin elde edilmesi için ve sürdürülmesi için zorunlu harcamalar olarak kabul edilmediği gerekçesiyle gider olarak indirilemez" (Kızılot, 2002, s. 1162).

Danıştay'ın yukarıda belirtilen kararından da görüleceği üzere, bir şirketin ticari faaliyetleriyle doğrudan ya da dolaylı olarak ilgili olan ve gelir elde etmek ve elde tutmak için açıkça yapılan giderler ancak Gelir Vergisi Kanunu kapsamında değerlendirilebilir. Ayrıca ilgili bir diğer konu olarak Gelir Vergisi Kanunu'nda kanun koyucu, yurtdışına ihracat faaliyetlerden elde edilen gelirin genel giderlere ek olarak 5/1.000'ini geçmemesini öngörmektedir. Bu faaliyetlerden elde edilen döviz

---

<sup>13</sup> Dördüncü Daire Kararları, E.2010/5015, K.2011/10078; Dördüncü Daire Kararları, E.2009/5447, K.2010/ 4903

<sup>14</sup> Dördüncü Daire Kararı, E.2008/2696, K.2008/4231

<sup>15</sup> Dördüncü Daire Kararı, E. 2002/3546, K.2004/1940

<sup>16</sup> Dördüncü Daire Kararı, E. 1995/1907, K. 1996/198

cinsinden alınan gelirin, bu faaliyetlerden döviz cinsinden elde edilen gelirin 5/1.000'ini geçmemesini şart koşar. Ayrıca yurt dışındaki bu faaliyetlere ilişkin giderleri karşılamak üzere götürü olarak hesaplanan giderleri mahsup edebileceklerini belirtilmektedir. Belgesiz harcamalar için idarenin hala kanıt ihtiyacı vardır<sup>17</sup>. Danıştay bir görüşünde; Gelir Vergisi Kanununun 40. Maddesinin 1. Fıkrasına göre, belgelenemeyen giderlerin delil aranmadan gider olarak kabul edilmelidir<sup>18</sup>. Ancak bu tür giderlerin bulunmaması halinde söz konusu madde hükümleri her durumda bunların vergi matrahından indirilmesi bir hak değildir (Şenyüz, 2005, s. 82). İdare, düzenleyici işlemlerde vergi yükünü kanunda olmayan bir hususmuş gibi değiştirerek 'verginin kanuniliği ilkesine' aykırı hareket etmektedir<sup>19</sup>.

İşletmelerde çalışan hizmetli ve işçilere ilişkin giderler Gelir Vergisi Kanunu 40/2 ile düzenlenmiştir. Sigorta şirketlerine veya Türkiye'de yerleşik tüzel kişiliğe sahip emeklilik ve yardım sandıklarına ödenen sigorta primleri ve emeklilik katkı payları, işverenler tarafından belirli koşullar altında ücretli çalışanlar adına özel emeklilik planlarına ödenen katkı payları ve işverenleri tarafından sendikalara ödenen üyelik aidatları aynı kanunda vergi matrahından indirilebilecek giderler olarak sayılmıştır.

GVK'nın 40/3. maddesi, işletmelerin ticari faaliyetleriyle ilgili sözleşmelerin (sendikanın faaliyet konusuna uygun olarak yapılan sözleşmeler)<sup>20</sup>, ödeme emri şeklindeki mahkeme kararlarının<sup>21</sup> veya yargı kararlarından kaynaklanan zararlar veya tazminatlar da vergi matrahından düşülebilir. Sözleşme, hukuk düzeni veya mahkeme kararına göre ödeme yapmak, normal ekonomik yaşam sürecinde gerçekleşebilecek iş ile işin yürütülmesi sırasında ortaya çıkan iş ile ücret ödemesine yol açan fiiller arasında uygun bir bağın bulunması için temel bir önkoşuldur (Dikmen ve Demir, 2010, s. 22). İşin ifası sırasında ortaya çıkan iş ile ücret ödemesine yol açan eylemler arasında uygun bir yeterlilik bağlantısının varlığı; ancak yargı kararlarına göre bu masrafların vergi matrahından düşülebilmesi için

<sup>17</sup> 194No.lu Gelir Vergisi Genelgesi, Resmi Gazete, 07/03/1996, No. 22573

<sup>18</sup> Danıştay Dördüncü Dairesi E. 2012/8339, K. 2016/337 sayılı Kararı; Danıştay Dördüncü Dairesi'nin E. 2006/358, K. 2007/791 sayılı Kararı Danıştay Dördüncü Dairesi E. 2006/2738, K. 2007/610 sayılı Kararı; Danıştay Dördüncü Dairesi E. 1994/4049, K. 1994/5559 sayılı Kararı

<sup>19</sup> Danıştay Üçüncü Dairesi Kararı, E:2014/850, K:2015/10056

<sup>20</sup> Danıştay Dördüncü Dairesi'nin E. 1972/1833, K. 1973/2019 sayılı Kararı

<sup>21</sup> (Danıştay Dördüncü Dairesi'nin E. 1979/1833, K. 1979/2429 sayılı Kararı ve Danıştay Dördüncü Dairesi'nin E. 1979/1833, K. 1979/2429

borçlunun şahsi kusurlarından kaynaklanmaması gerekir. Örneğin Danıştay, tüm önlemler alınmış olmasına rağmen, müşteri ile yapılan sözleşme çerçevesinde nakliye şirketi tarafından hasar görmüş veya kaybolmuş mallar için ödenen tazminatın iade edilebileceğine karar vermiştir<sup>22</sup>.

Şirket yönetiminin ihmali nedeniyle giderilemeyen tazminat ödemelerine ilişkin kararlar aşağıdaki örneklerle açıklanabilir: yasal nitelikleri olmamasına rağmen işveren tarafından istihdam edilen sürücülerin neden olduğu kazalar için ödenen tazminat; 18 yaşından küçük işçilere ağır ve tehlikeli iş kurallarını ihlal ettikleri için ödenen tazminat Ağır ve tehlikeli işlere ilişkin kurallara uyulmaması nedeniyle 18 yaşından küçük işçilerin neden olduğu kazalar için mahkeme kararı uyarınca ödenen tazminat; işyerinde gerekli önlemlerin alınmaması nedeniyle meydana gelen iş kazaları için ödenen tazminat; işyerindeyken meslek hastalığı veya iş kazası nedeniyle emekli olan işçiler ve ölümlerinden sonra mirasçıları tarafından açılan davalara ilişkin kararlarda, işletmenin kusurlu olduğu tespit edilmiştir. İşletmenin kusurlu bulunması halinde, tazminatın işletmenin kusur oranına tekabül eden kısmının hükme göre işçiye ödenmesi buna bir örnektir (Öztürk ve Özer, 2002, s. 128).

Gelir vergisi Kanununun 40/4. maddesine göre, bir ticari teşebbüsün faaliyetleri ile ilgili geçici veya daimi bir görevlendirme olması halinde seyahat ve konaklama giderleri ayrılabilir ve görevin amacı ile niteliği ile yapılan masraflar arasındaki ilişki orantılıdır. Mükellefler, GVK'nun 40. Maddesinin 4. Fıkrası kapsamındaki "Gerçek Maliyetler" GVK'nun 24. Maddesinin 2. Fıkrası kapsamındaki "Maliyetler" arasında seçim yapabilir, ancak her iki yöntemi de aynı anda seçemezler. Fiili maliyet yöntemini seçen mükellefler, seyahat ve konaklama giderlerini belgelere dayanarak kesecek ve seyahat ve konaklama giderlerinin yanı sıra iş seyahatinde olanlara da gider ödeyeceklerdir (Yalçın, 2011, s. 361-362).

Danıştay kararlarına göre, açıkça işle ilgili olmayan seyahatler veya meslek kuruluşlarının turizm amaçlı seyahatleri gider olarak indirilemez<sup>23</sup>, şirket yöneticilerinin yurtdışı izinleri ticari faaliyetle bağlantılı olmadığından gider yazılamaz<sup>24</sup>, işle ilgili olmayan kişilerin (eş, çocuk vb.) giderlerinin gider

<sup>22</sup> Danıştay Dördüncü Dairesi Kararı, E.1969/2568, K1970/4725

<sup>23</sup> Danıştay 13. Dairesi E.1976/39, K.1976/2244 sayılı Kararı; Danıştay 4. Dairesi E.1968/6140, K.1970/1727 sayılı Kararı.

<sup>24</sup> Danıştay Üçüncü Dairesi E.1994/2832 K.1995 /3988 sayılı Kararı, K.1995/3988) /3988

yazılamayacağı<sup>25</sup>, yurt içinde bütün ticari ilişkilerde bulunan bir şirketin yönetim kurulunun başkanının yurt dışı gezisinin işle ilgili kabul edilmeyeceği<sup>26</sup>, böylece iş seyahatinin işle uygun bir nedensellik bağı olması gerektiği görüşünü desteklemektedir.

Gelir vergisi Kanununun 40/5. Maddesine göre, şirket tarafından yapılan kiralık araç masrafları ile şirkete ait ve iş amaçlı kullanılan araçlar için yapılan masraflar (tamir ve bakım, araç sigortası vb.) kurum kazançlarının belirlenmesinde gider olarakta dikkate alınabilmektedir. Başka deyişle, "Araçın ticari amaçlarla kullanılması", aracın ticari bir işletmenin faaliyet alanını oluşturan faaliyetlerin yürütülmesi için gerekli işlemlerde kullanıldığı ve doğrudan veya dolaylı olarak ticari karın elde edilmesine ve sürdürülmesine katkıda bulunduğu durumu ifade eder (Yerci, 2009, s. 246).

Danıştay'ın bu konuda verilen bir kararında, şirketin aktifine kayıtlı olan ancak özel iş olarak de kullanılabilen bir taşıtın giderlerinin bir kısmının indirilemeyeceği belirtilmektedir<sup>27</sup>. Bir başka kararda ise gider indirimi yapılabilecek taşıtların şirket aktifine kayıtlı olması gerektiği belirtilmiştir<sup>28</sup>. Danıştay'ın bu husustaki görüşü, işle ilgili taşıt giderlerinin şirketin aktifinde kayıtlı olmasalar bile indirilebileceği yönündedir<sup>29</sup>.

Dolayısıyla, şirketin aktifine kayıtlı olan veya kiralama yoluyla edinilen taşıtlar için şirketin faaliyetlerine ilişkin giderlerin indirilmesi gereklidir. Fakat her zaman, işle ilgili taşıt giderleri GVK'nun 40/1. maddesine göre gider olarakta indirilebilir (Yalçın, 2011, s. 407). Ancak MTV Kanunu madde 14 e göre binek otomobilleri, panelvanlar ve benzerleri için ödenen vergiler gider olarak kabul edilmemektedir. motorlu taşıtlar vergisinin indirilmesi veya gecikme faizlerinin silinmesi mümkün değildir (Gürboğa, Atabey ve Vural, 2014, s. 280).

Gelir vergisi Kanununun 40/7'si VUK madde 313 maddeye dahil edilmiştir. Aynı maddede öngörüldüğü üzere işletme envanterinde yer alan iktisadi kıymetlerin

<sup>25</sup> Danıştay Dördüncü Dairesi E.1979/2013 K.1980/849 sayılı Kararı

<sup>26</sup> Danıştay Dördüncü Dairesi E 1990/709 K.1992/886)

<sup>27</sup> Danıştay Dördüncü Dairesi Kararı, E.1997/1667 K.1998/2549

<sup>28</sup> Danıştay Üçüncü Dairesi Kararı, E.1999/3531 K.2000/3335

<sup>29</sup> Danıştay Üçüncü Dairesi'nin E. 2008/3741 K. 2011/1613 sayılı Kararı, DVDDK'nun E. 1997/385 K. 1998/459 sayılı Kararı, Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu'nun E. 1999/1875 K. 2000/3855

amortisman tutarı, işletmelerde bir yıldan daha fazla süredir kullanılan ve yıpranma, ya da amortismanına tabi olan amortisman tutarıdır.

Bir işletmede bir yıldan fazla kullanılmayan bir varlık, değeri ne kadar da yüksekte olursa olsun amortismanına bağlı değildir ve ilgili yıl için zarar olarak kaydedilir (Özbalcı, 2012, s. 792).

Varlıkların amortismanı için bir başka gereklilik de aşınma ve yıpranmaya veya amortismanına tabi olmalarıdır. İşletme tarafından bir yıldan fazla kullanılmasının yanı sıra arazi ve arazi gibi zamanla yıpranmaya ve azalmaya maruz kalmayan varlıklara amortisman tahsis edilmez. Amortisman ayırımı için bir diğer koşul, varlığın envantere dahil edilmesidir. Envantere dahil edilmesi, ekonomik varlıkların fiilen şirketler tarafından tutulduğu ve envantere kaydedildiği anlamına gelir (Özbalcı, 2012, s. 793).

Danıştay tarafından amortisman olarak kaydedilen giderlere ilişkin olarak, kullanılmasa dahi işletmenin aktifine kayıtlı olan demirbaşlar için amortisman ayrılması gerektiği<sup>30</sup>, kullanıma hazır olmayan iktisadi kıymetler için ise amortisman ayrılmaması gerektiği belirtilmiştir.<sup>31</sup>, kullanıma hazır olmayan iktisadi kıymetler için amortisman ayrılmaması<sup>32</sup>, bir yıldan fazla kullanılmayan gayri maddi hakların amortismanına tabi tutulamayacağı<sup>33</sup>; ayrıca, bankaların duvarlarında asılı olan ve bir yıldan fazla kullanılan tabloların amortismanına tabi tutulabileceği<sup>34</sup>, bankalar tarafından kredi alacaklarının tahsili için edinilen ve üç yıl içinde elden çıkarılması gereken mülkler, varlık olarak kaldıkları süre içinde amortismanına tabi tutulmalıdır<sup>35</sup>, onarımlar amortismanına tabi tutulabilir<sup>36</sup>, tamir ve bakım masrafları şasi veya motoru yenisiyle değiştirmedikinden veya satın alma sırasında mevcut olmayan yeni bir aksam eklediğinden, ancak aracın çalışmasını sağlamak için mekanik parçalarla ilgili zorunlu masraflar olduğundan, faturaların incelenmesinden de görüleceği üzere, yapılan masraflar amortismanına tabi değildir<sup>37</sup>.

<sup>30</sup> Danıştay Dördüncü Dairesi Kararı, E.1994/5317, K.1995/3535

<sup>31</sup> Danıştay Üçüncü Dairesi Kararı, E.1997/2368, K.1999/861

<sup>32</sup> Danıştay Üçüncü Dairesi Kararı, E.1997/2368, K.1999/861

<sup>33</sup> Danıştay Üçüncü Dairesi Kararı, E.1995/2419, K.1996/1334

<sup>34</sup> Danıştay Dördüncü Dairesi Kararı, E.1994 /3132, K.1995/3535 3132, K.1995/1616

<sup>35</sup> Dördüncü Konsey Kararı, E.1992/3388, K.1993 /457

<sup>36</sup> 4. Konsey Kararı, E.1994/3132, K.1995/1616) /457

<sup>37</sup> 4. Danıştay Kararı, E. 2009/7183, K. 2012/1490

Sermaye şirketleri, ihtiyaç fazlası malları toplayan ve kurum kârlarından ihtiyaç sahiplerine sağlayan dernek ve vakıflara (gıda bankaları) bağış yapan gıda, temizlik, giyecek ve akaryakıt kalemlerinin maliyetini de düşebilirler.<sup>38</sup>

Türkiye iş kurumlarınca organize edilen mesleki eğitim programlarından yararlananlar için programı uygulayan şirketin fiilen ödediği tutar vergi matrahından düşülebilecek bir diğer giderdir (bu kapsamda maaştan bağımsız olarak her katılımcının işvereni tarafından kesilen tutar belirlenirken aylık asgari ücrettir ticari kazançlar). Ücretin toplam tutarı yarıdan fazla olmamaktadır<sup>39</sup>.

Yukarıda da belirtildiği üzere, KVK kapsamında sermaye şirketleri tarafından vergi matrahından indirilebilecek giderler Madde 8'de belirtilmiştir. İlk olarak, bir sermaye şirketi tarafından ihraç edilen menkul kıymetlerle ilgili tüm giderlerin gelirden düşülebileceğini öngörmektedir. Bunlar arasında örneğin kağıt -baskı masrafları, mahkeme ile noterlerden alınan tasdik ve tescil ücretleri, damga vergisi ve ihraçla ilgili diğer harç ve resimler, ihraçla ilgili bankalara ödenen ücretler ve hisse senetleri ve tahvillerin borsaya tescili ile ilgili masraflar yer almaktadır. Fakat emisyon primleri için ise durum farklıdır. Emisyon primi, anonim şirketin kurulduğu tarihte ihraç edilen hisselerin satışından veya sermaye artırımını sırasında nominal fiyatı aşan bir fiyattan elde edilebilecek kârdır. Bu kazançlar kurumlar vergisinden muaf olduğu için bu on iki ayda menkul kıymet ihraç bedeli istisna kazanç tutarı belirlenirken sadece iskonto olarak değerlendirilebilir. Ancak bunlar KVK kapsamındaki diğer kazançlardan mahsup edilemez (Vural, 2015, s.100). Sermaye şirketlerinin kuruluş ve kuruluşuna ilişkin şu giderler düşülebilir: iş ve pazar araştırması, ana sözleşmenin hazırlanması, kuruluşla ilişkin seyahat giderleri, genel kurul yapılması, reklam ve tanıtım, fizibilite çalışmaları vb (Şenyüz, vd., 2017, s.165). Ayrıca kanun koyucu, sermaye şirketinin kuruluşu ve organizasyonu ile ilgili bu maliyetlerin, VUK' un defter değeri 5 yıl amortismanına tabi tutularak gider olarak düşülmesine izin verir (VUK m. 326).

KVK'nun 8/1-c maddesi, sermaye şirketinin genel kurulunda ve birleşme, devir, bölünme, fesih ve tasfiye aşamalarında yapılan harcamaların kurum kârının belirlenmesinde gider olarak değerlendirilebileceğini öngörmektedir. Bu maliyetler

---

<sup>38</sup> (Gelir Vergisi Kanunu'nun 40/10. Maddesi).

<sup>39</sup> 29335 sayılı Resmi Gazete

arasında reklam maliyetleri, posta ücreti, davetiye basımı ve toplantı odası kiralama yer alır. Pay sahiplerinin genel kurula katılmak üzere yaptıkları seyahat ve konaklama giderleri sermayenin yönetimine ilişkin giderler olduğundan, bu giderler doğrudan şirkete ilişkin giderler olarak değerlendirilmemektedir (Şenyüz, 2005, s.200).

Kurumlar Vergisi Kanunu 8/1-d maddesinde, katılımcı hesaplar karşılığında sermaye şirketi kurmakla yükümlü olan katılımcı bankaların ödediği temettülerin kurum kazancından düşülebilir giderler olduğu, GVK'ye göre katılım bankalarının ödediği temettülerin finansman gideri olması nedeniyle faizsiz kredi karşılığında bankaların finansman gideri olduğu belirtilmektedir.

Son olarak, Kurumlar Vergisi Kanunu 8/1-e uyarınca, sigorta şirketleri ile normalde sermaye şirketi olarak kurulan reasürans şirketleri tarafından kapanış tarihinde yürürlükte olan sigorta sözleşmelerine verilen teknik hükümlerin aynı olduğu belirtilmektedir.

#### - **İndirilebilecek Giderlere İlişkin Bazı Hükümler**

Şirketlerin vergi matrahından düşebilecekleri maliyetleri düzenleyen sadece KVK ve GVK değildir. Vergi Usul Kanunu ve KDV Kanununda, şirketlerin vergi matrahlarından düşebilecekleri maliyetleri de düzenlemektedir.

VUK'un 269. maddesine göre, gayrimenkul, teçhizat, makine, gemi ve diğer araçlar, iktisadi işletmelere dahil olan maddi olmayan haklar maliyet üzerinden değerlendirilebilmektedir. Ayrıca mükellefler, noter harçlarını, mahkeme harçlarını, değerlendirme harçlarını, büro harçlarını, gayrimenkul alım giderlerini ve tüketim vergilerini giderlere veya genel giderlere dahil etmekte serbesttirler (VUK'un 270. Maddesi)). Dolayısıyla bu maliyetleri doğrudan maliyet olarak değerlendirmek de mümkündür. Örneğin, satın alınan araca ödenen özel tüketim vergisi, VUK hükümlerine göre ilgili aracın satın alma maliyetine eklenerek amortisman yoluyla itfa edilecektir. Ancak bu bir zorunluluk olmadığı gibi ilgili tüketim vergisi tutarı da ilgili döneme ait gider olarak muhasebeleştirilebilirler (Gürboğa, vd, 2014, s.706). Ayrıca, işletmenin ticari faaliyetlerine ilişkin alacaklar mahkeme kararı veya onaylanmış bir belge ile tahsil edilemez hale gelirse, bu alacaklar "değersiz alacaklar" olarak tahsil edilir.

VUK' da: "Dava veya icra aşamasında olan bir işletmenin ticari faaliyetlerine ilişkin borçlar ile dava veya icra takibine yaramayan küçük alacaklar, protesto veya birden fazla mektup talebine rağmen ödenmemiş kötü borçlardır. Bu alacaklara ayrılan tutara şüpheli hesaplar ödeneği denir. Bu hükümlerle ilişkili maliyetler, kurum kazançları belirlenirken indirim tabi olabilir" (VUK Madde 323). olduğu şeklinde belirtilmektedir. Makbuzun şüpheli hale geldiği gün para ayırma zorunluluğu yoktur. Önemli olan, alınan miktarın VUK' da öngörülen nitelikte olup olmadığıdır. Dönem değiştirilirse, kötü borç kredibilitesini kaybetmez<sup>40</sup>.

VUK'A göre düşülebilecek maliyetlerden biri faiz maliyetini yeniden hesaplamaktır. İşletmenin düzenli alacak ve borçlarını, dönemsellik ilkesine uygun olarak hesap dönemi sonunda gerçek değerine düşürme sürecine yeniden sayım denir. Şirket varlıklarına kayıtlı alacakların yeniden sayılması sonucu hesaplanan faiz giderlerinin yeniden hesaplanması, şirket kazançlarının tespitinde gider olarak değerlendirilebilir.

KDV Kanununun 29. Maddesine göre sermaye şirketi, tahsil edilen KDV'yi, vergiye tabi işlemde hesaplanmış olan KDV'den düşebilir. KDV Kanununun 30. maddesinde, alınan verginin bir kısmının indirim tabi olamayacağını belirtmektedir. Bu maddeye göre indirilemeyecek KDV türleri aşağıdaki gibidir (Vural, 2015, s. 104-105).

- Vergiye tabi olan veya olmayan malların teslimine veya hizmetlerin ifasına ilişkin satın alma belgelerinde yer alan KDV veya bu mal veya hizmetlerin maliyetine dahil edilen KDV indirilemez.
- İşletmeye ait binek araçların alım belgelerinde belirtilen KDV; sadece icra edilen faaliyetleri kısmen yada tamamen binek araçların çeşitli şekillerde kiralanması veya işletilmesi yoluyla gerçekleştirilen şirketler bu kapsam dışında tutulur.
- Maliye Bakanlığı'nın zelzele, sel- yangın nedeniyle mücbir bir neden ilan etmiş olduğu yerlerdeki yangınlar sonucu kaybedilen mallar hariç, kaybedilen mallar için KDV<sup>41</sup> indirilemez.

<sup>40</sup> Dördüncü kurul kararı, E.2010 / 3320, K.2014/805

<sup>41</sup> Danıştay 9. E dairesinde.2009/1462, 2011/154

- -GVK ve KVK kapsamında gelir belirlenirken mahsup edilemeyen giderler üzerinden ödenen KDV indirilemez.

KDV Kanunu, gelir vergisi yada kurumlar vergisinin matrahının tespitinde gider yada maliyet unsuru olarak dikkate alınabileceğini belirtmektedir<sup>42</sup>.

#### - **Zarar Mahsubu**

KVK 9. maddesine göre, bir sermaye şirketi, belirli koşullar altında, bir önceki yıla ait ticari faaliyetlerden kaynaklanan zararları, iktisap edilen yada bölünmüş olan şirketlerin zararını ve yabancı faaliyetlerinden kaynaklanan zararları kurumun kazancından düşebilir.

Sermaye şirketi, beyannamede belirtilmesi şartıyla, bir önceki yılın zararını bir sonraki yıldan beş yıla kadar olan şirket karlarından düşebilir<sup>43</sup>. Ayrıca, bir devir veya tam bölünme durumunda, sermaye şirketi şirket kazançlarından devralınan değerle orantılı bir zarar düşülür, böylece devir durumunda zarar, devir tarihinde devralınan kurumun hisse miktarını aşmaz ve bunun sonucunda tam bölünmüş bir işlem, devir tarihinde devralınan kurumun hisse miktarını aşamaz.

#### - **Şirketlerin Beyannamelerinde Gösterilerek İndirilebilecek Olan Giderler**

KVK'nun 10. maddesinde tanımlanan "Diğer indirimler", beyannamede yer alması halinde kurum kazançlarından indirilebilir. Burada sıralanan indirimler, araştırma ve geliştirme giderlerindeki indirimler dışında kar oluştuğunda beyannameden düşülebilecek ve kar yetersizliği nedeniyle ertesi yıla devredilebilecek indirimlerdir.

Sermaye şirketlerinin bu alanda araştırma ve geliştirmeye harcama çabalarını desteklemek amacıyla, kurumlar vergisi beyannamesine ilişkin yeni teknoloji ve bilgi arayışında uzmanlaşmış araştırma-geliştirme giderlerini ayrı ayrı göstererek araştırma-geliştirme giderlerinin düşülmesine ilişkin düzenlemeler yapılabilir ve kurum karlarından düşülebilir.

---

<sup>42</sup> Dokuzuncu Konsey Kararı, E. 2011/9047, K.2011/154). 2012/4254; Dördüncü Daire Kararı, E.2010/792, K.2011/899

<sup>43</sup> 2010/1363, K.TBMM Dördüncü Dairesi Karar numarası 2012/917,E.1963/2969,K.Karar numarası 1967/3982

KVK' nın 10. Maddesi kapsamındaki bir diğer indirim ise sponsorluk maliyetleri ile ilgilidir. Bunlar doğrudan ticari gelirle ilgili olmayan veya ilişkinin ölçülemediği ve net bir sosyal amacı olan harcamalardır.

Risk sermayesi fonlarının iskonto edilebilmesi için dönem içinde kullanılmış olan fon tutarının beyan edilen gelirin %10'unundan, toplam fon tutarının ise özkaynakların %20'sini geçmemesi ve Türkiye'de kurulmuş veya kurulmuş Risk Sermayesi Yatırım Ortaklığı veya Fonu ile Sermaye Piyasası Kurulu tarafından onaylanması gerekmektedir. Çağrı merkezleri ve veri depolama hizmetleri alanında faaliyet gösteren (Şirket Ana Sözleşmesinde belirtilen ana faaliyet alanları olması gereken) hizmet işletmecileri ile eğitim ve sağlık alanında aktif faaliyet gösteren ve ülkemiz Türkiye'de yerleşik olmayanlara hizmet veren hizmet işletmecileri onay ve denetime tabidir, ilgili bakanlık tarafından ve bu faaliyetlerden elde edilen gelirin sadece %50'sinin beyan edilen kurum karından mahsup edilebileceği öngörülmüştür. Bu istisna, hizmetlerin ihracatını kolaylaştırmak için yasa koyucu tarafından öngörülmüştür (Öner, 2016, s. 188).

Kurumlar Vergisi Kanunu'na eklenen 10. maddenin h bendine göre, zihinsel veya ruhsal engellilere ödenen ücretlerin %100'ü kurum kazancından indirilebilmektedir<sup>44</sup>.

#### - **Kabul Edilmeyecek İndirimler**

GVK'nun 41. maddesine paralel olan KVK'nun 11. maddesi, kurumlar vergisi amaçları doğrultusunda vergi matrahının hesaplanmasında indirilemeyecek giderleri düzenlemektedir. Bununla birlikte, GVK'nun 41. maddesinin son fıkrası, bir limited ortaklığın komandite ortaklarının işletmenin sahibi sayılacağını ve bu nedenle bu maddede öngörülen indirilemeyen giderlerin bir kısmının limited ortaklıklar için de geçerli olabileceğini öngörmektedir. Buna göre, bir limited şirketin komandite ortakları tarafından kendilerine ve aile üyelerine yapılan belirli ödemeler artık kurum kazancından indirilemeyecektir. Dolayısıyla, Gelir Vergisi Kanunu'nun 41. maddesi kapsamındaki giderler sadece limited şirket komandite ortaklarına ve bunların aile bireylerine yapılan ödemeler için geçerli olup, kurum kazancından indirilememektedir (Vural, 2015, s. 106).

---

<sup>44</sup> Resmi Gazete, No. 28918

Gelir, yasal olarak gider olarak kabul edilmeyen giderlerin gelirden düşülmesi suretiyle hesaplanırsa, giderler yine kurum kazancına eklenmelidir. Kanunen kabul edilmeyen giderlerin vergi matrahına eklenmesinin amacı mevcut vergi matrahının korunmasıdır (Şenyüz, Yüce Ve Gerçek 2017, s.157).

#### - **KVK'ya Göre Kabul Edilmeyecek İndirimler**

KVK'nın 11. maddesi 11. bendine göre kabul edilmeyecek giderler düzenlenmiştir. İlk olarak, öz sermayenin üzerinden ödenen ve özsermaye üzerinden hesaplanan faizler vergi amaçlı olarak indirilemez. Bir işletmenin ortakları veya sahiplerinin işletmeye yatırılan sermaye üzerinden faiz talep edemeyeceği ilkesine dayanan yasal düzenlemelere göre, temettü hariç sermayeden alınan faizin hesaplanması, tahakkuk ettirilmesi veya ödenmesi halinde, bu faiz gider olarak gelirden indirilemez<sup>45</sup>.

Madde 11'in b ve c paragrafları 'örtülü sermaye' ve 'transfer fiyatlandırması' yoluyla örtülü kazanç dağıtımı' üzerinden ödenen yada hesaplanan faiz, kur farkı ve benzeri giderleri düzenlemektedir. Aynı maddenin ç paragrafı şu şekildedir: 'Herhangi bir şekilde ve herhangi bir isim altında ayrılan karşılıklar vergi matrahından indirilemez. Her halükarda, işletme bünyesinde elde edilen kârın dağıtılmayıp alıkonulan ve gider olarak muhasebeleştirilmeyen kısmıdır. İster ihtiyari ister kanuni yedek akçeler olsun, vergi matrahından indirilemezler (Öner, 2016, s. 404).

Sermaye şirketinin kendisinin, var olan ortaklarının, yöneticileri olan şahısların ve işçilerinin ihlalinden meydana gelen maddi ve manevi tazminat bedelleri sözleşmenin cezai şart olarak öngörülen "ihlal" kavramı da açıklandığı gibi "kusur" olarak anlaşılmalıdır kanun metninde. Maddenin gerekçesinde, bir tüzel kişiliğin veya aynı fıkroda açıklanan başka bir kişinin kusurlarından doğan tazminatın, işle ilgili olsa bile şirket karından mahsup edilemeyeceği açıklanmıştır. Bu nedenle, tüzel kişiliğin kendisinin, var olan ortaklarının, yöneticileri olan şahısların ve işçilerinin ihlal veya kusurlarından kaynaklanan maddi ve manevi zararın bedeli düşülmez. Aynı maddeden kısmi kusur durumunda kusurdan kaynaklanan tazminatın bir kısmının gider olarak değerlendirilemeyeceği, geri

<sup>45</sup> Danıştay Dördüncü Dairesi Kararı, E. 1968/ 721, K. 1972/4468

kalanının gider olarak düşülebileceği anlaşılmaktadır (Gürboğa, Atabey Ve Vural, 2014, s. 706).

### **3.4.3 Matrahın saptanmasındaki özel haller**

#### **- Yıllara Yayılmış olan İnşaat ve Onarma İşlerinde Kurum Kazancının Tespiti**

Bazı inşaat ve onarım işleri bir yılda tamamlanamayıp bir yıldan fazla sürmektedir. Bu tür işlerin gelirleri ancak inşaat süresinin sonunda belirlenir, bu nedenle yasa koyucu bu işler için farklı bir vergilendirme sistemi benimsemiştir (Öner, 2016, s. 70).

GVK madde 42 ye göre, bir sermaye şirketi tarafından bir yıldan fazla süren inşaat-onarım işlerinde kurum kazancının tespitinde, bir yıldan fazla süren inşaat ve onarım işlerinde kâr veya zarar işin bittiği yılda tespit edilir ve tamamı o yılın geliri sayılarak anılan yıla ait beyannameye dahil edilir<sup>46</sup>. Ayrıca, vergilendirmedeki gecikmeleri telafi etmek ve işletmelerin gelecekteki mali yükünü azaltmak amacıyla, inşaat ve onarım işleri için ödenen kiralardan birkaç yıl boyunca %3 oranında vergi kesintisi yapılmaktadır. Bu kesinti, inşaat işinin sonunda verilecek beyannameye hesaplanan kurumlar vergisinden mahsup edilmektedir (Öner, 2016, s. 70).

#### **- Yabancılık Unsuru Taşıyan Ulaştırma Şirketlerinin Vergi Matrahının Tespiti**

Merkezleri ve ofisleri Ülkemiz Türkiye'nin dışında olan yabancı taşımacılık şirketlerinin kazançlarının belirlenmesinde, diğer dar mükellef kurumlardan farklı ilkeler benimsenmiştir. Bunun temel nedeni, bu kuruluşların genellikle uluslararası taşımacılık faaliyetlerinde bulunmaları ve bu faaliyetlerden elde edilen gelirin bir kısmını Türk ofislerine bağlamalarının zor olmasıdır. Bu zorluk, hem Türk tesislerine atfedilebilecek gelirin hem de bu gelirden düşülecek giderlerin belirlenmesinde ortaya çıkmaktadır (Öcal, 2010, s.18).

KVK'nın 23. Maddesi, toplu ödeme usulü ile yabancı nakliye şirketlerinin vergi matrahının belirlenmesini öngörmektedir. Yabancı taşımacılık şirketleri

<sup>46</sup> Danıştay Üçüncü Dairesi E.2009/872, K.2011/5717 sayılı Kararlar; Danıştay Dördüncü Dairesinin E.1995/1940, K.1996/1517 sayılı Kararı

tarafından yürütülen taşımacılık faaliyetlerinin bazılarında Türkiye sınırını kapsayan ticari faaliyetler olmak üzere dar bir sorumluluk yelpazesi vardır.

Ülkeler arasında gerçekleştirilen taşımacılık faaliyetleri nedeniyle ikamet standardı vergi açısından belirlenemiyorsa, net kurumlar geliri gerektiği gibi belirlenemez. Böylece kanun koyucu, KVK 23. Maddesinde belirlenen vergi oranının, söz konusu şirketlerin Türkiye'deki gelirlerine uygulanacağını ve vergi matrahının, yabancı taşımacılık şirketlerinin Türkiye'deki gelirlerine ortalama emsal vergi oranının uygulanmasıyla belirlenen tutarın, yabancı taşımacılık şirketlerinin vergi matrahını oluşturduğunu öngörür.

Yabancı taşımacılık acentesinin mukim olduğu ülke ile akdedilen çifte vergilendirmeyi önleme anlaşması hükümleri saklıdır. Örneğin ülkemiz Türkiye, deniz ticaretini korumak için deniz taşımacılığının geliştirildiği bazı ülkelerle uluslararası vergi anlaşmalarına sahiptir, ancak vergilendirme hakkını tamamen ikamet ettiği ülkeye bırakmaz, ancak kaynak ülke ise vergilendirme hakkının % 50'sini saklı tutar (Ülüs, 2010, s. 152).

#### **- Dar Yükümlü olan Şirketlerin Ticari Kazançlarının Dışındaki Kazançlarındaki Matrah Tespiti**

Bir limited şirketin ticari gelir ve tarımsal gelir dışındaki gelir temelinin belirlenmesi de karakteristiktir. Serbest meslek geliri, menkul kıymetlerin kira geliri, gayrimenkul ve haklar, menkul kıymet sermayesinden elde edilen gelir ve diğer gelir ve gelirler için ücret geliri, sabit ücretin belirlenmesindeki zorluklar ve belirsizlikler nedeniyle 5520 sayılı KVK'nun dar mükellef kurumunun artık gelir unsurlarından biri değildir.

### **3.5 Sermaye Şirketlerine Sağlanan Vergi Kolaylıkları**

Kurumlar vergisinde vergi avantajları iki kategoriye ayrılabilir: muafiyetler ve istisnalar. Sermaye şirketine sağlanan bu vergi muafiyeti, vergi kanunlarına veya diğer kanunlara göre vergi ödemekle yükümlü kişi veya grupların hariç tutulması olarak tanımlanmaktadır (Akdoğan, 2013, s. 156). Vergi muafiyeti ise, bir mükellefin elde ettiği gelirin özelliklerine göre kısmen yada tamamen, şartlı veya şartsız, geçici yada sürekli olarak vergi dışı bırakılmasıdır (Şenyüz, Yüce Ve Gerçek 2017, s.368).

Muafiyetlerin ve istisnaların vergi sistemine dahil edilmesinin birkaç nedeni vardır. Hükümet, vergi adaletini sağlamak için özel statüye sahip bazı vergi mükelleflerinin lehine, ekonomik teşvikler için muafiyet ve istisnalar kullanmak, yüksek vergi maliyetleri nedeniyle bazı faaliyetlerin vergiden muaf tutulması, tüm vergi mükelleflerinin aynı durumda olmaması, yalnızca bazı vergi mükelleflerinin siyasi nedenlerle vergiden muaf tutulmasıdır (Bulutoğlu, 2004, s.24).

Vergi muafiyetleri ve istisnaları yoluyla net yatırım getirisinin artırılmasıyla istenen ekonomik faaliyet türü teşvik edilmekte ve üretim faktörleri sektöre yönlendirilmektedir (Öztürk, 2011, s.89). Ancak bu muafiyet ve istisnaların gelir dağılımını ve vergi eşitliğini büyük oranda zedelediği de bir gerçektir (Şener, 2008, s. 273).

Sermaye şirketlerinin kurumlar vergisi uygulamasında vergiye tabi kişi veya kişilerce istisna edilebilecek kazançları muafiyetler ve vergi istisnaları olmak üzere iki ana başlık altında incelenmektedir.

### **3.5.1. Vergi muafıkları**

Kurumlar vergisinden muaf olan şirketler, KVK'nun 4. Bölümüne tabidir. Ancak bunların çoğu eğitim, kültür, sağlık, sosyal güvenlik ve sportif faaliyetleri teşvik etmek ve yerel yönetimlerin faaliyetlerini desteklemek amacıyla ekonomi ve kamu kurumlarına sağlanan vergi muafiyetleridir (Bilici, 2014, s.109). Sermaye şirketi kvk'da kurumlar vergisi mükellefi olarak kabul edilir, ancak kanun koyucu sermaye şirketinin yükümlülüklerine ilişkin şu muafiyetleri getirmiştir: Birincisi Gençlik Sporları Genel Müdürlüğü'ne kayıtlı spor kulüpleri, özerk spor federasyonlarının iktisadi teşebbüsleri ve sadece eğitim ve spor faaliyetlerinde bulunan anonim şirketler. İkincisi, organize sanayi bölgeleri ve küçük sanayi siteleri için altyapı geliştirirler ve bu alanlarda iş yapanların ortak ihtiyaçlarını karşılarlar - toprak, elektrik, gaz, buhar, su vb.' dir.

### **3.5.2 Vergi istisnaları**

Sermaye şirketlerinin vergilendirilmesinde kanun koyucu çeşitli nedenlerle bazı kazanç veya iratları istisna kazanç veya irat olarak vergi dışı bırakmıştır. Kurumlar Vergisi Kanunu dışındaki kanunlarda da kurumlar vergisinden muafiyetler öngörülmüştür. Bu nedenle, bu konu "Kurumlar Vergisi Kanunu'nda öngörülen" ve

"diğer kanunlarda öngörülen" vergi muafiyetleri olmak üzere iki kısımda incelenmektedir.

- **Kurumlar Vergisi Kanunu'nda Düzenlenmiş Olan İstisnalar**

KVK'da öngörülen başlıca vergi muafiyetleri şunlardır; iştirak kazançlarına ilişkin vergi muafiyeti; emisyon primi kazançlarına ilişkin vergi muafiyeti, fon ve yatırım fonlarının kazançlarına ilişkin vergi muafiyeti, taşınmaz mallar ile iştirak hisseleri, kurucu senetleri, intifa senetleri ve rüçhan haklarının satışından doğan kazançlara ilişkin vergi muafiyeti, bankalara tanınan muafiyet Şirketlerin yurtdışı şubelerinin kazançlarına ilişkin vergi muafiyeti, yurtdışında gerçekleştirilen inşaat, onarım ve montaj işleri ile teknik hizmetlerden doğan kazançlara ilişkin vergi muafiyeti, eğitim tesisleri ve rehabilitasyon merkezlerinin işletilmesinden doğan kazançlara ilişkin vergi muafiyeti, kâr paylarına ilişkin vergi muafiyetidir.

Kanun koyucu vergide adaleti sağlamak ve çifte vergilendirmenin önüne geçmek için iştirak kazançlarını istisna kapsamına almıştır (Bilici, 2014, s.117). Bir tüzel kişinin diğerinden elde ettiği kâr payları, çifte vergilendirmeyi önlemek amacıyla ikinci tüzel kişinin vergi matrahından çıkarılmaktadır. Bu istisna, iştirak gelirlerinin geleneksel anlamda değil, tüzel kişilikte vergilendirilmesi suretiyle mükerrer vergilendirmenin önlenmesini amaçlamaktadır (Özbalcı, 2012, s.149).

- **Diğer Kanunlarda Düzenlenmiş olan Kurumlar Vergisi İstisnaları**

KVK'nun 35. Maddesine göre:

Diğer kanunlarda olan muaflık, özel hükümler ve indirimlere ilişkin hükümler kurumlar vergisi bakımından geçersizdir.

- Kurumlar vergisine ilişkin muaflık, özel hükümler ve indirimlere dair hükümler, bu Kanuna, GVK'na ve VUK'na bir hüküm eklenerek yada bu Kanunda değişiklik yapılarak düzenlenir.
- Uluslararası anlaşmaların ise hükümleri saklıdır.

Diğer kanunlarda mevcut muafiyet hükümleri vardır ancak bu madde yeni hüküm eklenmesini engeller niteliktedir. Ancak 5520 sayılı KVK'nın normlar hiyerarşisinde herhangi bir kanundan üstün olmadığı göz önüne alındığında, söz konusu madde hükümlerinin uygulanma ihtimalinin bulunmadığı açıktır (Tekin ve Kartaloğlu, 2007, s. 252). Ancak söz konusu maddenin amacının, kurumlar vergisi

mevzuatının mükellefler tarafından takibini kolaylaştırmak ve kurumlar vergisi mevzuatının çoğalmasını önlemek olduğu açıktır.

### **3.6 Sermaye şirketlerinin Yeniden Yapılanmaları ve Vergilendirilmesi**

#### **3.6.1 Genel olarak**

TTK, sermaye şirketlerinin tasfiyesiz olarak faaliyetlerine devam ederken türlerine uygun olarak başka şirketlere dönüşmesine veya birleşmesine izin vermektedir. Bunlar birleşme, bölünme ve tür değiştirmediir. Günümüzde sermaye şirketleri ekonomik, mali veya diğer sebeplerle birbirleriyle birleşmekte, bir kurumun bir kısmı veya tamamı diğerine devredilmekte veya paylar birbirleriyle değiştirilmektedir (Öner, 2016, s. 202). Sermaye şirketleri bünyesindeki bu yeniden yapılanmalar aşağıdaki şekilde gerçekte ve vergisel sonuçlar doğurmaktadır.

#### **3.6.2 Sermaye şirketlerinde yeniden yapılanma türleri**

##### **3.6.2.1 Birleşme**

Birleşme, devralma kavramı ile birlikte kullanılan bir kavram olmakla birlikte, gerçekte yapılan işlem ve sonuçları bakımından birbirinden çok farklı kavramlardır (Turanlı, 2014, s. 25). Birleşme, birkaç şirketin varlıklarını tasfiye etmeden tek bir şirket veya yeni kurulan şirketler halinde birleşmesidir. Devir alma şekliyle birleşmede devir alan şirket (yeni kurulmuş olan bir şirkette olabilir) tüzel kişiliğini korur, fakat katılan şirket veya şirketlerin tüzel kişiliği tasfiye edilmeksizin sona ermektedir (Pulaşlı, 2014 s.70).

Birleşmenin belirgin ve önemli özelliği, malvarlığının birleşmesi olup, bu durum, devreden veya yeni kurulan şirketin ortaklarına, değişim birimlerine göre devreden veya yeni kurulan şirkette pay senedi verilmesi sonucunu doğurur (Yasaman, 1987, s.12). Birleşmede, birleşen şirketlerin varlıkları bir araya getirilir ve böylece birleşmenin amacı olan bir güçlenme sağlanır (Soygür, 1999, s.16). Kanun ayrıca sermaye şirketlerine birleşme konusunda kısıtlamalar getirmektedir. Bu kısıtlama, sermaye şirketlerinin yalnızca sermaye şirketleri ve kooperatiflerle birleşebileceği ve yalnızca kolektif ve komandit şirketleri devralabileceği anlamına gelmektedir.

### **3.6.2.2 Bölünme**

Bölünme, bir şirketin varlıklarının tamamının veya bir kısmının fiziksel sermaye olarak başka bir şirkete devredilmesidir. Bir sermaye şirketinin bölünmesi iki şekilde düzenlenir: tam bölünme ve kısmi bölünme. Tam bölünmede, tüzel kişiliği sona eren sermaye şirketinin tüm malvarlığı bölünme ile oluşan yeni şirkete devredilir. Kısmi bölünmedeyse malvarlığının bir kısmı başka bir şirkete devredilir. Fakat sermaye şirketinin tüzel kişiliği devam eder. Bir sermaye şirketi bir sermaye şirketine veya bir kooperatif şirketine, bir kooperatif şirketi de bir sermaye şirketine veya bir kooperatif şirketine bölünebilmektedir (Bilgili Ve Demirkapı, 2014, s. 71-72).

### **3.6.2.3 Tür değiştirme**

Tür değiştirme, bir şirketin farklı bir şirket türüne dönüşmesidir. Bir sermaye şirketi, Türk Ticaret Kanunun'da listelenen bir sermaye şirketine veya bir kooperatif topluluğuna dönüşebilir. Bu, bir sermaye şirketinin, kanunda öngörülen koşullar yerine getirildiği sürece, asıl şirketin tüzel kişiliğini kaybetmeden bir anonim şirkete, bir limited şirkete, sermayesi paylara bölünmüş bir komandit şirkete veya bir kooperatif şirkete dönüştürülebileceği anlamına gelir. Ayrıca, kooperatif şirketler, kolektif şirketler ve komandit şirketler de sermaye şirketine dönüştürülebilir (Çetiner & Yüksel, 2015, s. 267).

### **3.6.3. Sermaye şirketlerinin yeniden yapılandırmasının vergilendirilmesi**

KVK'da hem mali ekonomik yapının güçlendirilerek ticari hayattaki öneminin artırılmak istenmesi hem de şirketlerin faaliyetlerini sonlandırmak için başvurdukları birleşme, devir ve bölünme gibi işlemlerin vergilendirilmesi öngörülmüştür. Yasal esaslara uygun olarak gerçekleştirilen bu işlemler vergilendirme açısından önemli sonuçlar doğurmaktadır (Öner, 2016, s. 409).

Vergi Kanunu bu alanda TTK'dan ayrılır. TTK bir birleşmeyi tasfiyesiz infisah olarak değerlendirmektedir. Bunun nedeni, TTK'nın birleşmeleri özel hukuk kapsamında bireyler arasındaki ilişkiler açısından ele alması, KVK'nın ise birleşmelere bir kamu malı olarak vergilendirme açısından yaklaşması ve birleşme işlemlerini vergiye tabi tutmasıdır (Şişman, 2003, s. 335).

Devir halinde vergilendirme KVK'nın 20'de düzenlenmiştir. Bu maddeye göre, münfesihi tüzel kişiliğinin sadece devir tarihine kadar elde etmiş olduğu kazançlar aşağıdaki şartların gerçekleşmesi halinde vergiye tabi tutulur:

Birleşmeden doğrudan doğruya doğan kazançlar vergilendirilmez.

Devralan kurumun beyannamesinde yer alan zararlar, oluştukları dönemden itibaren beş yıl içinde devralan kurum bünyesinde mahsup edilebilir.

TTK'nda bölünme ile alakalı herhangi bir hüküm yoktur. Bölünme sermaye şirketleri arasında öngörülmüştür. Bu sebeple sermaye şirketi olmayan kuruluşların bölünmesinden söz etmek mümkün değildir.

Bölünmeyle alakalı hükümler, aynı şirketin kendi bünyesinde icra edilen çeşitli hizmet ve üretim faaliyetlerinin ayrıştırılarak, yeni kurulan üretim ve hizmet şirketlerinin belirli alanlarda yoğunlaşması ve uzmanlaşması, böylece daha verimli ve kârlı hale gelmesi amacını taşımaktadır (Şenyüz, 2005, s. 399).

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 19. Maddesi iki tür bölünme öngörmektedir: tam bölünme ve kısmi bölünme. Tam bölünme, tüm varlıkların devredilmesi suretiyle gerçekleştirilir ve tam bölünmeden doğan kârlar değil, sadece sona eren şirketin bölünme tarihine kadar elde ettiği kârlar vergilendirilir. Kısmi bölünmede ise bölünme işleminden doğmuş olan kârlar vergilendirilmez.

Devir durumunda, bir şahıs şirketinden eşit değerdeki başka bir şahıs şirketine yapılan devirlerde vergilendirme söz konusu iken, bir sermaye şirketinden başka bir sermaye şirketine yapılan devirlerin kurumlar vergisi kuralları kapsamında vergilendirilmemesi, sermaye şirketlerine yapılan devirleri şahıs şirketlerine yapılan devirlere kıyasla daha kolay ve vergisel açıdan daha verimli hale getirmektedir (Ergülen ve Erdem, in 1998, s. 331). Buna ek olarak, şahıs şirketlerinden sermaye şirketlerine geçişlerin ve sermaye şirketlerine dönüşümlerin vergiye tabi olmaması kurumsallaşmayı teşvik etmiştir. Kurumsallaşma yönünde artan eğilim, yeni ortakların kurulmasına, sermaye artırımlarına, çeşitli ortaklık türlerinin birleşmesine ve tür değiştirmesine yol açmaktadır.

Vergi teşviklerinden yararlanmak üzere sermaye ortaklığına geçen şahıs işletmeleri ve şahıs tacirleri mali durumlarını güçlendirebilir, rakip firmalarla rekabet edebilir, küreselleşen ticari hayatta dünya firmalarını yakalayabilir ve sermaye ortaklıklarına tanınan vergi avantajlarından yararlanabilirler, ortakların

sorumluluğunu sınırlandırmakta, maliyetleri azaltmakta ve karlılığı artırmaktadır (Teke, 2001, s. 214). Birleşme ve devir gibi durumlarda tanınan çeşitli imkânlar da şirkete finansal fayda sağlamaktadır. Mesala, beş seneden fazla taşınmamak kaydıyla, geçmiş yıl zararlarını gelecek yıllardaki karlarından düşmelerine izin verilen birikmiş zararları olan şirketler için birleşmeler cazip hale gelmiştir.

### **3.7 Sermaye Şirketlerinde Sona Erme ve Vergilendirilmesi**

#### **3.7.1 Genel olarak**

6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'na göre bir sermaye şirketinin tüzel kişilik olarak varlığı, ticaret sicilinden silinmesiyle sona erer. Bir sermaye şirketinin tüzel kişiliğinin silinmesi, infisahı ile başlayıp tasfiye sürecinin tamamlanması ile sona erebileceği gibi, tasfiye sürecine girmeden de sona erebilir.

Tasfiye sürecinde şirketin ticaret unvanına “tasfiye halinde” ibaresi eklenir. Bu süreci tamamlamak artık şirketin tek amacıdır. Çünkü yoğun ticari faaliyetleri olan bir şirketin aniden feshedilmesi kuşkusuz pek çok memnuniyetsizliğe neden olacaktır. Bu nedenle şirketler tasfiye sürecini tamamlamak için sınırlı sayıda faaliyette bulunurlar. Elbette bu sürecin ne şekilde işleyeceği kanunla düzenlenmiştir. Bu, tasfiyenin esas sözleşme yada genel kurul kararıyla değil, yasal çerçevede gerçekleşmesi gerektiği anlamına gelir (TTK Madde 532-535).

#### **3.7.2 Sermaye şirketlerinde sona erme türleri**

##### **3.7.2.1 İnfisah**

Fesih, bir şirketin kanun veya ana sözleşmede belirtilen fesih nedenleriyle kendiliğinden feshedilmesidir. Fesih nedenlerinin niteliğine ve kanunla belirlenen kurallara bağlı olarak, fesih yetkisi bireylere, yetkililere, çoğunluğa veya azınlığa verilir. Feshe karar verme yetkisi bazen mahkemelere de verilmektedir (Pulaşlı, 2014, s. 1913).

Anonim şirketin iradi feshi için gerekçeler, ana sözleşmede bir süre öngörülmüşse, şirketin amacına ulaşmış olması veya artık amacına ulaşamayacak durumda olması (örneğin, Büyük Daire, anonim şirketin tüm mal ve teçhizatının devredilmesini ) sermayenin üçte ikisinin kaybedilmesi, genel kurulun sermayenin tamamının ödenmesine karar verememesi, kalan sermaye ile yetinilmesi, esas

sözleşmede belirtilen fesih sebeplerinin gerçekleşmesi, şirket merkezindeki mahkeme tarafından iflasın tanınmasıdır (Alacaklılar İcra İflas Kanunu'nda öngörüldüğü şekilde genel, kapsamlı veya doğrudan iflas talep edebilirler). İflas şu usullerden biri seçilerek talep edilebilir; genel iflas, kambiyo senetlerine özgü iflas ve doğrudan iflas (Pulaşlı, 2014, s. 409).

Bir anonim şirkette, pay sahiplerinin iradesiyle fesih gerekçeleri, sermayenin üçte ikisine sahip pay sahiplerinin katıldığı bir genel kurul toplantısında oy çokluğuyla (veya bu çoğunluk sağlanamazsa, ikinci bir genel kurul toplantısında sermayenin yarısına sahip pay sahipleri) kararlaştırılır. Bu koşullar ana sözleşmede daha katı hale getirilebilir. Rızayla veya kamulaştırma veya birleşme yoluyla kamu şirketleri tarafından devralmalar da gönüllü fesih için gerekçe olarak belirtilebilir (Pulaşlı, 2014, s. 411). Mahkeme, esas sözleşmeye ya da kamu düzenine aykırı işlem veya faaliyetlerde bulunulması, tüm hisselerin şirket tarafından devralınması, merkezin yurt dışına taşınması vb. durumlarda ve denetçiler, genel kurul veya yönetim kurulu gibi daimi organlardan herhangi birinin bulunmaması halinde şirketin feshine karar verebilir.

Limited şirketin fesih sebepleri, esas sözleşmede aksine bir hüküm bulunmaması halinde, esas sermayenin dörtte üçüne sahip ortakların katıldığı bir genel kurul toplantısında, genel kurula katılanların  $\frac{3}{4}$ 'ünün kararı veya ortaklığın iflasına karar verilmesi olarak belirtilebilir (Çetiner ve Yüksel, 2015, 359). Ayrıca, her ortak limited şirketin feshini talep edebilir. Bu talep sonucunda Türk Ticaret Kanunu'nun 636. maddesinin 3. fıkrası hükümleri çerçevesinde mahkeme kararı ile fesih için haklı sebebin varlığı gerekir. Bu şekilde ortaya çıkan olayın haklı sebep teşkil edip etmediğine hâkim karar verir. Bu durumda mahkeme, fesih yerine davacı ortağın çıkarılmasına ya da duruma uygun kabul edilebilir başka bir çözüme de hükmedebilir (Yıldırım, 2015, s. 1). Şirketin kanunen gerekli organlarından birinin mevcut olmaması ya da genel kurulun toplanamaması halinde, bir pay sahibinin ya da alacaklının fesih talebine istinaden mahkemece fesih kararı verilmesi de bir diğer fesih sebebidir.

### **3.7.2.2 Tasfiye**

Tasfiye kelime anlamı olarak ayıklama, temizleme veya temizleme anlamına gelmektedir. Hukuki anlamda tasfiye, ticari işletmeler açısından, şirketin feshi ya da

infisahı üzerine şirketin alacaklarının, mallarının ve borçlarının tespit ve tespiti, alacakların tahsili, malların paraya çevrilmesi, borçların ödenmesi, sermayenin iadesi ve kalanının yasal hükümlere uygun olarak ortaklara iade edilmesi ve böylece alacakların geri alınmasının sağlanması işlemlerinin tamamını ifade eder (İzmirli, 2001).

Bir sermaye şirketi artık faaliyetlerini sürdüremez hale geldiğinde veya sürdürmeme kararı aldığı anda tasfiye için başvurur (Öner, 2016, s. 202). Tasfiye sebeplerinden biri gerçekleştikten sonra tasfiye süreci başlatılır ve şirket faaliyetlerine sınırlı olarak devam eder. Tasfiye süreci tamamlandığında şirketin tüzel kişiliği sona erer. Türk Ticaret Kanunu'na göre limited ve sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketlerin tasfiye usulleri anonim şirketlerin tasfiye usullerine ilişkin hükümlere tabidir ve bu nedenle burada açıklanmıştır (TTK, Madde 636). Şirketin gayesinin artık kâr etmek olmayıp tasfiye olduğu bu tasfiye işlemlerinde, şirketin ticaret unvanına "tasfiye halinde" ibaresi eklenir ve tüzel kişilik devam eder. Şirketin organları varlığını sürdürür, ancak organların görev ve yetkileri tasfiye için gerekli olan ve tasfiye memuru tarafından yapılmayan işlemlerle sınırlıdır. Tasfiye sırasında şirketin varlığı ticaret unvanının sicilden silinmesi ile sona erer (Pulaşlı, 2014, s. 420).

Tasfiye işlemleri tasfiye memuru tarafından yürütülür. Tasfiye memuru esas sözleşme ya da genel kurul kararı ile belirlenmemişse, bu görev yönetim kurulu tarafından yerine getirilir. Fakat fesih işlemine mahkeme tarafından karar verilmişse, mahkeme bir tasfiye memuru atar (Öncü, Şahin Ve Baycan, 2012, s. 298).

Tasfiye memuru, gerekirse uzmanların da yardımıyla, şirketin varlıklarını değerlendirir ve şirketin varlıklarını ve mali tabloyu gösteren bir envanter ve bilanço hazırlayıp genel kurulun onayına sunar. Genel kurulun onayını takiben, tasfiye memuru tüm mallara, belgelere ve hesap defterlerine el koyar. Devam eden bir süreçte, varlıklar nakde dönüştürülür. Tasfiye memuru, alacaklıları şirketin tasfiye halinde olduğu konusunda bilgilendirir ve alacaklarını onlara bildirir. Bu şekilde şirketin borçları ödenmiş olur (Pulaşlı, 2014, s. 420).

TTK'nın 543. maddesinde tasfiye sonucunda dağıtımın nasıl yapılacağı düzenlenmiştir. Bu maddeye göre, tasfiye halindeki şirketin borçları ödendikten ve sermayesi geri verildikten sonra kalan malvarlığı, esas sözleşmede aksi yönde karar

alınmamışsa, pay sahiplerinin arasında ödenmiş sermaye ve imtiyaz hakları oranında dağıtılır. Tasfiye memuru tarafından atılacak son adım, şirketin ticari unvanının sicilden silinmesi için Ticaret Sicil Memurluğuna başvurmaktır. Tasfiye prosedürü tamamlandığında, şirketin ticaret unvanı Ticaret Sicilinden silinir ve durumu Ticaret Sicil Gazetesi'nde yayınlanır (Kışalı, 2000, s.146). Bu yükümlülüğün yerine getirilmesi, şirketin tüzel kişiliğinin sona ermesi sonucunu doğurur. Fakat, yönetim kurulunun üyeleri, pay sahipleri ya da şirket alacaklıları tasfiye prosedüründe eksik işlemler olduğu gerekçesiyle ticaret mahkemesinden ek tasfiye talep edebilirler. Mahkeme'nin ek tasfiye kararı ile şirket bu işlemleri tamamlamak üzere geçici olarak tüzel kişilik kazanır (Çetiner & Yüksel, 2015, s. 339).

### **3.7.3 Sermaye şirketlerinin sona erme halinin vergilendirilmesi**

Bir sermaye şirketinin hukuki varlığının sona ermesi olan tasfiye süreci Türk Ticaret Kanunu hükümlerine göre yürütülür. TTK, sermaye şirketleri için alışılmadık olan bu sürecin vergilendirilmesine ilişkin hükümler de içerir. Bir şirketin tasfiye halinde olması durumunda, vergilendirme dönemi 'tasfiye dönemi' olarak esas alınır (Bilici, 2014, s.123)

### **3.8 Sermaye Şirketlerinde Kâr Dağıtımının Vergilendirilmesi**

Hissedarlara veya kâra katılma hakkı bulunan diğer kişilere ödenen kâr payları 5520 sayılı KVK kapsamında çeşitli düzenlemelere tabidir. Özellikle kâr payları, kaynağının tüzel kişilik olması ve gelir boyutunda tespit edilmesi neticesinde vergilendirmeye tabi tutulmaktadır (Ateşgaoğlu, 2012, s.117). Kâr dağıtan sermaye şirketleri vergi indiriminden yararlanabilmektedir. Gelir sahibi açısından bakıldığında, kâr paylaşımı GVK'nda yer alan yedi gelir türünden biridir<sup>47</sup>.

Gelir Vergisi Kanunu'nda menkul sermaye iradı; ticari, zirai veya mesleki faaliyet dışında nakdi sermaye ya da para ile ifade edilen değerlerden oluşan sermayeden elde edilen kâr payı, faiz, kira ve benzeri gelirler olarak tanımlanmıştır. Kaynağına bakılmaksızın her türlü hisse senedinden elde edilen kâr payları ile iştirak hisselerinden elde edilen kâr payları menkul sermaye iradı sayılır.

Menkul sermaye iradı olan kâr payı dağıtımlarında, kârın sermayeye ilavesi kâr dağıtımını sayılmadığından, kârın sermayeye ilavesi hâlinde vergi kesintisi

<sup>47</sup> Danıştay Üçüncü Dairesi Kararı, E.2001/1762, K.2002/1786

yapılmaz, ancak kâr dağıtımını hâlinde, çifte vergilendirmeyi önlemek amacıyla, bu vergi kesintisi yapıldıktan sonra kalan ticari kâr üzerinden, kurum bünyesinde elde edilmiş olan kârlar üzerinden kurumlar vergisi ödendikten sonra dağıtılması halinde, vergi alacağı yoluyla vergilendirilir ve prosedür daha sonra bir beyanname temelinde tamamlanır, böylece tüzel kişilik bünyesinde elde edilen gelir için vergilendirme prosedürü tamamlanır ve gerçek kişinin mülkiyeti haline gelir.

Tüzel kişinin kurumlar vergisi sonrası ticari bilançosunda yer alan kârların dağıtılması halinde, dağıtılan karlar üzerinden %15 oranında gelir vergisi kesintisi yapılmakta, tam mükellef standart tüzel kişiden alınan kar paylarının yarısı gelir vergisinden istisna edilmekte, vergiye tabi kısmın gelir vergisi tarifesinin ikinci gelir kategorisi tutarını aşması halinde ise yıllık gelir vergisi beyanname verilmekte ve dağıtım aşaması beyan edilen tutardan fazla olarak hesaplanan gelir vergisinden, yapılan vergi indirimleri tam olarak mahsup edilir ve fazla olan indirimler genel hükümlere göre red ve iade edilir (Ayaz, 2009, s.100).

Mevcut vergi rejiminde, kurumlar vergisi ile gelir vergisinin bütünleştirilmesi sonucunda, kâr payları üzerindeki vergi yükünün gelir vergisi oranının son gelir kategorisine uygulanan orana (%35) yaklaşması kanun koyucunun amacıdır (Ayaz, 2009, s.100).

Sermaye şirketlerinde ortakların vergilendirilmesinde yukarıdaki genel hükümler geçerli olmakla birlikte, Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 8. maddesi sermayenin paylara bölündüğü komandit şirketlerde komandite ortakların kâr dağıtımlarının giderleştirilebileceğini ve kurum kazancından indirilebileceğini öngörmektedir. Komanditer ortakların kâr dağıtımları, şirketin kurum kazancından ayrı tutulur ve GVK'nun 37. maddesi uyarınca şahsi ticari kazanç olarak gelir vergisine tabi tutulur. Gider olarak muhasebeleştirilen temettüleri, mali bilançoya göre belirlenen temettülerdir. Komanditer ortaklara temettü ödenmesi durumunda, ticari bilanço kârı esas alınır.

### **3.9 Sermaye Şirketlerinde Geçici Vergi ve Vergi Kesintisi**

Tüzel kişiler, hesap dönemi sonunda hesaplanan kurumlar vergisi tutarından mahsup edilmek üzere, kurumlar vergisi tutarını geçici vergi beyanname ile

önceden öderler. Bu sayede vergi daireleri mükellefin beyanını beklemeden vergiyi tahsil edebilmektedir.

Tam mükellef sermaye şirketleri, bir takvim yılını aşan inşaat ve onarım işlemlerinden kaynaklı hakediş bedelleri, kooperatiflere ait taşınmazların kiralanması karşılığında yapılan ödemeler, tahvil ve hazine bonosu faizleri, mevduat faizleri, vergiden muaf kurumlara dağıtılan kâr payları ve dağıtılsa dahi vergiden istisna edilmiş olan fon gelirleri, bunların avansları da dahil olmak üzere yapılan ödemeler kurumlar vergisinden mahsup edilir ve izleyen ay içinde muhtasar beyanname ile beyan edilir. Ayrıca, limited ortaklıklardan vergi indirimine hak kazanan kazanç veya iratlar üzerinden vergi kesintisi yapan kişi veya kurumlar da vergi indiriminden yararlanır ve vergi indirimlerini muhtasar beyanname ile beyan ederler. Vergi indirimi, limited ortaklığın ticari kazanç, zirai kazanç ve diğer kazanç ve iratları hariç olmak üzere tüm kazanç ve iratlarına uygulanmaktadır.

### **3.10 Kurumlar Vergisi Uygulamasında Sermaye Şirketlerinin Vergilendirilmesi İle Alakalı Yaşanan Sorunlar ve Çözüm Önerileri**

#### **3.10.1 Genel olarak**

Kurumlar vergisi uygulamasında mükellefler ile idare arasında yaşanan çatışmanın yoğunluğu, çeşitli sorunların varlığını ortaya koymaktadır. İdare bu sorunların bir kısmını gerekçelendirmeye ve çözmeye çalışırken, bir kısmına henüz çözüm üretmediği açıktır. Bu çalışma, kurumlar vergisi uygulamasındaki bazı önemli ve güncel sorunlara değinmekte ve çözüm önerileri getirmektedir.

#### **3.10.2 Transfer fiyatlandırması uygulamasında karşılaşılan sorunlar**

Transfer fiyatlandırması vergilendirmesi, beyan edilecek ve ödenecek kurumlar vergisi matrahının aşınmasını önlemek için vergi sistemindeki güvencelerden biridir (Solak, 2009, s.1158). Türkiye'de faaliyette bulunan Çok uluslu Şirketlerin ( ÇUŞ'ların ) genellikle hammadde, yarı mamul ve gayri maddi hakları temin ettikleri, distribütör olarak faaliyet gösterenlerin ise satacakları ticari malların çoğunu veya tamamını yabancı taraflardan temin ettikleri görülmüştür. Transfer fiyatlandırması Örtülü kazanç paylaşımına ilişkin düzenlemeler özetle aşağıdaki ilkeleri içermektedir (Sumay, 2016):

Düzenlemeler, şirketlerin ilişkili taraflarla emsallere uygun olmayan fiyat, bedel veya ücretler üzerinden mal veya hizmet alım ya da satımında bulunmasını ya da benzer yöntemlerle kâr dağıtımını gizlemesini engellemeyi amaçlıyor. Kiralama ve leasing işlemleri, ödünç para verme ve alma işlemleri, ikramiye, ücret ve benzeri ödemeleri gerektiren işlemler herhal ve şartta mal ve hizmet alım veya satımı olarak değerlendirilir.

- Transfer fiyatlandırması tarafından kâr paylaşımının gizlenmesi, ilişkili taraflara, emsallere uygunluk ilkelerine ve emsallere uygun fiyat/ücretlerin belirlenmesinde kullanılan işlem yöntemine dayanmaktadır. Mükelleflere işlem yönteminin seçiminde bir seçenek sunulur ve Cumhurbaşkanı uygulanacak ilkeyi belirleme yetkisine sahiptir.
- Örtülü kazanç aktarımına konu olan kişiler; işletmenin ortağı olmayan kişiler, ortakların ilişkili olduğu kişiler, işletmenin yönetim, denetim veya sermaye bakımından bağlı olduğu kişiler ya da bunların nüfuzu altında bulunan kişiler, işletmenin yönetim kurulu başkan ve üyeleri ile müdürlerinin eşleri, mirasçıları, altsoyları, üçüncü dereceye kadar kan ve kayın hısımları (bu hısımlar dahil). Örtülü kazanç elde edilen ülkenin vergi sisteminin, Türk vergi sisteminin yarattığı vergi kapasitesi ile aynı düzeyde vergi kapasitesi sağlayıp sağlamadığı ve bilgi değişimi de dikkate alınarak, Cumhurbaşkanı tarafından ilan edilen ülke yada bölgelerdeki kişilerle yapılan tüm işlemler de ilgili kişilerle yapılmış sayılır.
- Örtülü olarak dağıtılmış kazançlar, kazancı elde eden adına doğrudan veya dolaylı olarak elde edilmiş kâr dağıtımını sayılır ve örtülü olarak dağıtılan kazançlar, dağıtımını yapan şirket aleyhine tarhiyata konu edilir.
- Bir TF aracılığıyla örtülü bir kâr dağıtımının tespit edilmesi halinde, ilgili mükellef nezdinde önceki vergiye tabi işlemlerin yeniden değerlendirilmesi gerekmektedir. Düzeltmenin örtülü kazançların dağıtıldığı şirket nezdinde yapılabilmesi için, kazançların dağıtıldığı şirket adına tarh edilen verginin tespit edilmesi ve ödenmesi gerekmektedir.
- Örtülü kazanç dağıtımının TF tarafından kabul edilebilmesi için, tek kişi işletmesi olan mükellef ile ilişkili kişi kapsamındaki yabancı olan kurumların Türkiye'deki iş yerleri ve daimi temsilcileri arasında gerçekleştirilen yurt içi

işlemlerden kaynaklanan hazine zararının bulunması gerekmektedir. Hazine zararı, işletme ve ilişkili kişiler adına tahakkuk ettirilmesi gereken her türlü verginin eksik veya geç tahakkuk ettirilmesidir.

Kârın transfer fiyatlandırması yöntemiyle örtülü olarak dağıtılması ilişkili kişiler, emsallere uygunluk ilkeleri ve emsallere uygun fiyat, bedel ve ücretlerin belirlenmesinde kullanılan işlem yöntemine dayanmaktadır.

#### - **Emsal Bedelde Tespit Sorunu**

Transfer fiyatlandırmasında emsallere uygun fiyatların tespiti, görev sahibi ve/veya kontrolör tarafından emsallere uygunluk ilkeleri esas alınarak yapılır. Emsallere uygunluk ilkesi, transfer fiyatlandırması hesaplamaları için uluslararası bir standarttır. Bağımsız işletmeler arasındaki işlemlerde, işletmelerin ticari ve finansal ilişkilerinde var olan koşullar piyasa faktörleri tarafından belirlenir (Soydan, 1995, s.5).

Emsallere uygunluk ilkesi, örtülü kazanç paylaşımı karinesinin uygulanabilmesi için bir ön koşuldur. Vergi tarhiyatı açısından bu ön koşulun tespiti mutlaktır. İdare, kurumlar vergisi hukukunda böyle güçlü bir karinenin varlığını objektif olarak araştırmakla yükümlüdür (Akkaya, Bayar, Canyaş, 2011, s. 276). Öte yandan yükümlüler, gerek vergi yükümlülüğü olarak hazırlamak zorunda oldukları transfer fiyatlandırması raporunda (bazı yükümlüler) gerekse idare ile olan ihtilaflarda işlemlerinin bu karineyi ihlal etmediğini açıklamakla yükümlüdürler. Emsallere uygun fiyatların belirlenmesi bu nedenle ilgili taraflar için büyük önem taşımaktadır. Uygulamada, emsallere uygun fiyatların belirlenmesine ilişkin bir dizi sorun ortaya çıkmaktadır.

Emsallere uygun fiyat belirlenirken öncelikle iç emsaller uygulanmalıdır. İç emsal, borçlunun ilişkisiz taraflarla yaptığı işlemlerde kullandığı fiyatların emsal olarak kullanılmasıdır. İç emsaller mevcut değilse yada karşılaştırılamıyorsa, dış emsaller (ilişkili olmayan taraflar arasındaki işlemlerde kullanılan fiyatlar) kullanılır. Örtülü kâr dağıtımında emsal fiyatın belirlenmesi için harici emsaller kullanıldığında pratikte sorunlar ortaya çıkmaktadır.

Vergi makamları tarafından harici emsallerin belirlenmesinde kullanılan bilgi kaynakları konusunda tartışmalar bulunmaktadır. Bu tartışmanın temel nedeni, transfer fiyatlandırmasının uygulanmasıyla doğrudan ilgili olan emsallere uygun

fiyatların belirlenmesine yönelik tüm kaynakların tüm vergi kanunlarında önerilmemiş olmasıdır (Berk, 2012, s. 284). Dolayısıyla idare, mevzuatta öngörülen kaynakları kullanamamaktadır. Emsallere uygun fiyatların belirlenmesinde gizli emsaller kullanılmaktadır." 'Gizli emsal', vergi idareleri tarafından bir vergi incelemesinde kullanılan veya beyan usulüne uygun olarak başka bir mükelleften temin edilen, ancak mükellefe açıklanmayan ve transfer fiyatlandırması incelemesine konu olan, böylece işlemin emsallere uygunluk karşılaştırmasına tabi tutulmasını sağlayan emsaldir. Gizli emsal, vergi idarelerinin bir mükellef hakkında sahip olduğu (isim, unvan, alan ve transfer fiyatı da dâhil olmak üzere) ve tamamen veya kısmen, ilişkisiz başka bir mükellefe karşı yapılan transfer fiyatlandırması değerlendirmesine dayanak olarak kullanılan bilgilerdir (Yaltı, 2010, s. 251).

Gizli emsallerin kullanılması ve gizli emsal bilgilerinin (örneğin hangi şirketlerden, bu şirketlerin fiyatlarını ve kârlılıklarını etkileyen faktörler) vergi mahremiyeti nedeniyle idari makamlar tarafından hiçbir aşamada mükellefe açıklanmaması, mükellefin idari makamlara karşı savunma veya itiraz hakkını kullanmasını engellemektedir Mükellef, idari makamlara karşı savunma veya itiraz hakkını kullanamamaktadır. Bu durumun bir sonucu olarak mükellefler, yasal bir hak olan uzlaşma aşamasında yanlış bilgilendirilmekle kalmamakta, yargılama aşamasında da adil yargılanma hakkından mahrum bırakılmaktadır. Böyle bir durum silahların eşitliği ilkesine de aykırıdır (Yaltı, 2011, s. 275).

#### - İlişkili Kişi Kavramı Sorunu

İlişkili kişiler, Kurumlar Vergisi Kanunu'nun amacı doğrultusunda; tüzel kişiliğin ortakları, tüzel kişiliğin veya ortaklarının ilişkili olduğu gerçek veya tüzel kişiler, tüzel kişiliğin veya ortaklarının yönetim, denetim yada sermaye bakımından doğrudan yada dolaylı olarak ilişkili olduğu gerçek yada tüzel kişiler, tüzel kişiliğin veya ortaklarının yönetim, denetim yada sermaye bakımından nüfuzu altında bulunan gerçek yada tüzel kişiler olarak tanımlanmaktadır. Gerçek veya tüzel kişinin eşi, ortağın eşi, ortağın veya eşinin altsoyu ve üstsoyu, üçüncü dereceye kadar kan ve kayın hısımları olarak tanımlanmaktadır.

Bir ilişkili kişinin bir işletme ile gerçekleştirdiği işlemde elde ettiği menfaat, ilişkili kişi statüsüne dayanmaktadır; diğer bir deyişle, ilişkili kişi olmak, sağlanan menfaatin temel belirleyicisidir. Bir işletmenin ilişkili olmayan kişilerle yaptığı

hukuki işlemlerde de aynı şekilde fayda sağlaması durumunda, ilişkili kişi statüsüne dayalı bir fayda aktarımı söz konusu değildir (Ağar, 2011, s.100); TF tarafından fayda paylaşımının gizlenmesi, ilişkili kişilere aynı koşullar altında üçüncü bir tarafa sağlanmayacak faydaların sağlanması durumunda ortaya çıkmaktadır. İlişkili bir kişiye bir şirket veya ortak tarafından sağlanan menfaatler ilişkili kişi sıfatına dayandığından, ilişkili olmayan kişilere sağlanan menfaatler TF tarafından örtülü kazanç aktarımı kapsamında değerlendirilmemektedir (Ağar, 2011, s.195-196).

Bir sermaye şirketinin gerçek veya tüzel kişi ortaklarının ilişkili kişi olarak değerlendirilmesinde sermayeleşme ve kâr paylaşım oranlarının dikkate alınmaması, özellikle borsaya kote şirketler ile küçük ortakları arasındaki işlemlerde sorun yaratmaktadır. Bilindiği üzere, İMKB'de işlem gören şirketler, ortaklarının kimliğini Takas Bank'tan hiçbir zaman öğrenememektedir. Öğrenebilseler bile, durum beş dakikalık bir bekleme süresi içinde büyük ölçüde değişebilir. Kim olduğunu bilmeyen hissedarların, hissedarı oldukları diğer şirketleri bilmelerini ve işlemlerini buna göre düzenlemelerini beklemek gerçekçi olmayacaktır (Elele, 2008, s.3).

Kanun koyucu, 15 Temmuz 2016 tarihli ve 6728 sayılı Kanun'un 59. maddesinde Kurumlar Vergisi Kanunun'daki 'ilişkili taraf' tanımını değiştirerek, ortaklar bakımından 'doğrudan veya dolaylı olarak bir ortaklık aracılığıyla ilişkinin kurulduğu bir durumun örtülü kazanç aktarımı kapsamında değerlendirilebilmesi için bir ortaklığın, oy hakkının veya kâr payı haklarının en az %10'una sahip olması gerektiğini belirtmektedir.

Revize edilen tanım, mevcut kanundaki ilişkili kişilerin kapsamını belirli ölçüde daraltmış olsa da, maalesef değişiklik mükelleflerin yaşadığı belirsizlikleri ve uygulama zorluklarını çözebilecek bir madde ile sonuçlanmamıştır (Gücüyener, 2016, s. 336).

**Çizelge 3.1: Kurumlar Vergisi Kanunu'nda İlişkili Kişi Tanımının Eski ve Yeni Hali**

<b>Kurumlar Vergisi Kanunu m. 13 (eski)</b>	<b>Kurumlar Vergisi Kanunu m. 13 (yeni)</b>
<p>-Kuruluşun sahibi/ortağı</p> <p>-Kurumun ilişkili olduğu gerçek bir kişi veya kuruluş</p> <p>-Hissedarın bağlantılı olduğu gerçek kişi veya kuruluşlar</p> <p>-Yönetim, kontrol veya sermaye bakımından doğrudan veya dolaylı olarak ilişkili olduğu ya da etkisi altında bulunduğu gerçek kişi veya kuruluşlar</p> <p>Eşler, üstsoy ve altsoy, üçüncü dereceye kadar ve bu derece dahil kan hısımları ve ortağın veya eşinin kayın hısımları</p>	<p>- İlgili kuruluşun kendi hissedarları (%10 hisse, oy veya temettü hakkı)</p> <p>-İlgili kurumun ilişkili olduğu önemli kişi veya kuruluşlar</p> <p>-Hissedarın (%10 hisse, oy veya temettü hakkına sahip) bağlantılı olduğu gerçek veya tüzel kişiler</p> <p>-kurumun yönetimi, kontrolü veya sermayesi ile doğrudan veya dolaylı olarak bağlantılı olan ya da kurumun etkisi altında olan gerçek veya tüzel kişiler</p> <p>-kurumun yönetimi, kontrolü veya sermayesi ile doğrudan veya dolaylı olarak bağlantılı olan ya da kurumun etkisi altında olan gerçek veya tüzel kişiler</p> <p>Üyelerin (%10 hisse, oy veya temettü hakkına sahip) eşleri, üstsoyları, üçüncü dereceye kadar (bu derece dahil) kan ve kayın hısımları ile (%10 hisse, oy veya temettü hakkına sahip) kayın hısımları veya bunların eşleri</p>

**Kaynak:** Türmob (Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği)

Örneğin, "tüzel kişinin veya ortaklarının ilişkili olduğu gerçek kişi veya kuruluş" ifadesi muğlaktır. Tüzel kişinin veya ortağının ilişkili olduğu gerçek kişi veya kuruluşu belirlemek zordur, çünkü 'ilişkili kişi olmak' büyük ölçüde takdire bağlıdır (Ağar, 2011, s.203). Bununla birlikte, TF (1)' e göre örtülü kazanç dağıtımına ilişkin Sirküler'in 3(1)(ii) Maddesi, vergi makamlarının zaten kapsamlı olan ilişkili kişi tanımını, bu ifadeyi 'tüzel kişinin diğer gerçek ortakları, tüzel kişinin hissedarı olduğu özel bir işletmenin diğer gerçek ortakları, tüzel kişinin çalışanları ve diğer kişiler' şeklinde yorumlayarak daha da genişletmelerine yol açmıştır. Yasa koyucu, ilişkili bir kişi ile hizmet sözleşmesi kapsamında istihdam edilen ücretlileri içeren bir ilişkili kişi tanımı benimsememiştir. 'İlişkili önemli kişi' terimi 'ortaklık ilişkisi içinde olan önemli kişi' olarak anlaşılmalıdır. Yasal hükmün gerekçesinde, ilişkili gerçek kişilerin bir kuruluş veya ortakları tarafından bir hizmet sözleşmesi kapsamında istihdam edilenleri de içerdiğine dair bir ifade bulunmamaktadır. Ayrıca,

ücretli çalışanlara sağlanan her türlü menfaat %15 ila %35 arasında değişen oranlarda vergilendirilmektedir. Bu bakımdan, kâr paylarını ücret olarak göstererek vergi avantajı elde etmek çok zordur (Ağar, 2011, s. 206).

Tebliğ'de ilişkili kişi kapsamına denetim açısından şirket veya ortaklarıyla doğrudan veya dolaylı bağlantısı olan gerçek kişiler de dahil edilmiş ve bu konuda verilen örnekler tanımın kapsamını önemli ölçüde genişletmiştir. Tebliğin 3.1.3 numaralı paragrafının 2. fıkrasında verilen örnekte, bir limited şirketin denetçisinin eşinin (A) ortağı olduğu başka bir şirketle mal veya hizmet alım satımı yapması, ilgili şirketin denetim bağlantısı bulunan ilişkili kişilerle yapılan işlemler kapsamına girmektedir. Elbette, tebliğin mantığını izleyerek, bu örnek biraz daha genişletilebilir ve "eşinin erkek kardeşinin hissedarı olduğu bir şirkette çalışan bir temizlikçinin eşi" olarak ifade edilebilir.

Vergi makamları, mevzuatta öngörülmeleyen çeşitli kriterler yaratarak ilgili kişilerin kapsamını genişletme eğilimindedir. Yasa koyucu tarafından ifade edilmeyen unsurların vergi makamları tarafından 'uygulamaya konulması', işlevlerin gasp edilmesine yol açmaktadır (Elele, 2008, s.3).

İdare, vergi oranını düşük tutarak, birçok şirketin bu aralıkta örtülü kazanç dağıttığını düşünebilir ve oranı yüksek tutarak, vergi matrahı erozyonuna karşı mevzuatımızda önemli bir vergi koruma sistemi olan transfer fiyatlandırması uygulamalarını etkisiz hale getirebilir. İdareye bu tür yetkilerin verilmesinin ilişkili taraf kavramının belirsizliğini artırdığı görülmektedir.

### **3.10.3. Kurumlar vergisi uygulamasında olan çifte vergileme sorunu**

Uluslararası vergilendirmede temel konulardan biri, vergilendirme yetkilerinin devletler arasında paylaşılmasıdır. Çoğu ülke kendi sınırları içinde kazanılan geliri vergilendirir. Bazı ülkeler ise kendi sınırları içinde yaşayan kişilerin gelirlerini vergilendirir. Bir kişi bir ülkede yaşarken başka bir ülkede gelir elde edebilir ve böylece aynı gelir üzerinden her iki ülkede de vergilendirilebilir (Akçaoğlu, 2012, s. 41). Dünya ticaretinin hızla gelişmesi, işgücü ve sermayenin bir ülkeden diğerine yayılmasına ve uluslararası yatırım ve ulus ötesi şirketler olgusunun ortaya çıkmasına yol açmıştır.

Bu gelişmeler bir dizi uluslararası mali ve ekonomik soruna yol açmıştır. Bunlardan biri de uluslararası çifte vergilendirmedir. Çifte vergilendirme, devletlerin

vergilendirme yetkilerini kullanmalarının doğal ancak olumsuz bir sonucudur ve iki devletin vergilendirme yetkilerinin aynı mükellef ve aynı vergilendirilebilir kalemlerle ilgili olarak örtüşmesidir. Bir kişinin geliri iki farklı devlet tarafından vergilendirildiğinde buna hukuki çifte vergilendirme; aynı gelir farklı kişiler tarafından vergilendirildiğinde ise buna ekonomik çifte vergilendirme denir.

Hukuki anlamda ise çifte vergilendirme, bazı mükelleflere aşırı vergi yükü getirir ve vergi adaletine aykırıdır. Hukuki anlamda çifte vergilendirmeyi önlemek için devletin vergilendirme hakkını kanunla sınırlandırması, ekonomik anlamda çifte vergilendirmeyi önlemek için ise devletin vergi sistemini bir ölçüde uyumlaştırması gerekmektedir (Çağan, 1982, s. 214).

Çifte vergilendirme, iki farklı ülkeyi ilgilendiren bir vergilendirme sorununun uluslararası bir boyuta taşınmasıdır. Temel sorun, vergilendirilebilir gelirin kazanıldığı ülkede mi (kaynak ilkesi) yoksa geliri elde edenin mukim olduğu ülkede mi (ikamet ilkesi) vergilendirileceği sorusunu gündeme getiren çifte vergilendirmedir (Güngör, 1997, s.32).

Ayrıca çifte vergilendirme, mal ve hizmetlerin değişimi ile sermaye, teknoloji ve insan hareketleri üzerinde bir dizi zararlı etkiye neden olmaktadır. Çifte vergilendirmenin ülkeler arasındaki ekonomik ilişkilerin gelişmesini engellediği de bilinmektedir ve OECD üyesi ülkeler arasında, aynı çifte vergilendirme durumunda tüm ülkeler için ortak bir çözüm uygulamak suretiyle diğer ülkelerde ticari, sınai, mali ve diğer faaliyetleri yürüten vergi mükelleflerinin mali durumunun açıklığa kavuşturulması, standartlaştırılması ve teyit edilmesinin arzu edildiği uzun zamandır kabul edilmektedir. Bunun arzu edilen bir şey olduğu uzun zamandır kabul edilmektedir (Hacıköylü, 2017, s. 340). Çifte vergilendirmenin devletler arasındaki ekonomik ilişkilerin gelişmesini engellediği de bilinmektedir. OECD ülkeleri arasında, diğer ülkelerde ticari, sınai, finansal ve diğer faaliyetleri yürüten vergi mükelleflerinin mali durumlarının, aynı çifte vergilendirme durumları için tüm ülkeler için ortak bir çözüm uygulanarak açıklığa kavuşturulması, standartlaştırılması ve teyit edilmesinin arzu edildiği uzun zamandır kabul edilmektedir (Akçaoğlu, 2013, s. 289).

Devletin vergilendirme yetkilerinin kanunla tek taraflı olarak sınırlandırılması, hukuki anlamda çifte vergilendirmeyi önlemenin bir yoludur

(Öncel, Kumrulu ve Çağan, 2002, s.61). Gelir vergisinde olduğu gibi kurumlar vergisi uygulamasında da yurtdışında ödenen vergilerin mahsup edilmesi ilkesi benimsenmiştir. Mahsuba konu olan vergi, Türkiye'de nihai hesaplara intikal eden kazanç üzerinden hesaplanan vergi olmalıdır.

Mahsup yöntemi birçok ülkede benimsenmiştir. Bazı ülkeler, yabancı bir ülkede ödenen ve yurtiçi vergileri aştığı için mahsup edilemeyen vergilerin bir sonraki yılın vergilerinden mahsup edilmesine izin vermektedir. Bazı ülkeler de önceki yıllarda yabancı bir ülkede ödenen vergiler için kredi açılmasına izin vermektedir. Bu tür uygulamalar, artan uluslararası ticaret hacmi ve ekonomik küreselleşme ortamında faaliyet gösteren şirketlere rekabet avantajı sağlaması açısından önemlidir.

Çifte vergilendirmenin tamamen önlenmesi için devletin vergilendirme yetkisinin kanunla tek taraflı olarak sınırlandırılması yeterli değildir (Öncel, Kumrulu ve Çağan, 2002, s.61). Ülkeler, vergi kanunlarının egemenlik alanını düzenlemek ve bu çakışmayı önlemek için vergi anlaşmaları yapmaktadır (Karakoç, 2014, s.136).

Çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarında, verginin sadece ikamet edilen yada kaynak ülkelerden birinde alınmasını sağlayacak veya vergilendirme haklarını iki ülke arasında paylaşacak, böylece her iki ülkede de vergilendirmeyi önleyecek düzenlemeler yapılmaktadır (Aydın, 2010, s.63). Bu şekilde, vergilendirme hakları, vergi mükellefinin nerede mukim olduğu ve mukim olduğu ülkede devam eden faaliyetleri (ticari veya serbest meslek faaliyetleri) dikkate alınarak ülkeler arasında paylaşılır. Temettü, faiz ve gayri maddi haklar gibi ikamet rejimi ile ilgili olmayan gelirler için, gelirin elde edildiği ülkeye kısıtlamalar getirilmektedir (Kızılot, 2002, s.1011).

Vergi anlaşmaları, çakışan vergilendirme haklarını ayırmak için belirli gelir unsurlarının bir ülkeye atfedilmesi veya her iki ülke tarafından paylaşılması ilkesine dayanmaktadır. Böylece, belirli gelirler vergi anlaşması hükümlerine tabi olarak bir ülkenin (veya kısmen her iki ülkenin) vergilendirme haklarına tabi olurken, diğer ülkenin vergilendirme hakları tamamen veya kısmen sınırlandırılmaktadır. Gerçekten de Türkiye 1980'den bu yana özellikle gelir ve servet vergisi alanında bir dizi vergi anlaşmasına taraf olmuştur (Soydan, 1995, s. 149).

Çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları genellikle gelir vergisi, servet vergisi, veraset ve intikal vergisi alanlarında akdedilmektedir. Bu anlaşmalar iki taraflı veya çok taraflı olarak akdedilmektedir. Ancak ikili anlaşmalar çok daha yaygın olarak kullanılmaktadır (Öncel, Kumrulu ve Çağan, 2002, s.61). Türkiye'nin halen 82 ülke ile ikili çifte vergiden kaçınma anlaşması bulunmaktadır (<http://www.gib.gov.tr>).

Bazı durumlarda, çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları, kapsamlı ve ayrıntılı hükümlerine rağmen, uluslararası çifte vergilendirmeyi tamamen ortadan kaldırmamaktadır. Anlaşma hükümlerinin taraflarca yorumlanmasındaki farklılıklar, uygulamada ortaya çıkan farklılıklar, tarafların anlaşma hükümlerine uymamaları ve anlaşmadaki boşluklar, mükellefler üzerinde çifte vergilendirmeye yol açmaktadır (Ferhatoğlu, 2010, s.15-16).

Günümüzde sermayenin hareketliliği, vergi sorunları ve vergi doğuran olaylar, vergi cennetleri olarak bilinen vergiden muaf ve düşük vergili yetki alanlarının ortaya çıkmasına neden olmuştur. Uluslararası vergi kaçakçılığını ve vergiden kaçınmayı önlemek için uluslararası anlaşmaların önemi her geçen gün artmaktadır (Şenyüz, Yüce ve Gerçek, 2017, s. 346).

Çifte vergilendirme sorununun çözümünde ulusal mevzuatın yanı sıra uluslararası anlaşmalar da büyük önem taşımaktadır. Anlaşmalar, ülkeler arası vergilendirme otoritelerinden kaynaklanan sorunları çözmektedir. Dolayısıyla mükellefin çifte vergilendirmeye maruz kaldığı devletler arasında anlaşma olmaması ya da anlaşma ile ilgili bazı sorunların olması çifte vergilendirme sorununu daha da derinleştirmektedir.

#### **3.10.4. Kurumlar vergisi uygulamasında yaşanan sorunlara çözüm önerileri**

##### **- Peşin Fiyatlandırma Anlaşmaları Uygulamada Etkinleştirilmeli**

Transfer fiyatlandırması vergilendirmesi uygulamasında peşin fiyatlandırma anlaşması, vergi idareleri ile bir işletmenin bağımlı bir işletme ile kontrol edilen bir işlemde belirli bir süre için uygulanacak fiyat hesaplama yöntemi üzerinde önceden bağlayıcı bir şekilde anlaşmaya varması olup, esas olarak gönüllü müzakereler yoluyla işletmenin iç fiyatlandırma planını oluşturur ve işletmenin vergi yükümlülüğü belirlenmektedir (Yaltı, 2009, s.11).

Bu tür anlaşmalar ilk olarak 1991 yılında ABD'de Peşin Fiyatlandırma Anlaşmaları (APA) adı altında uygulamaya konulmuştur. O zamandan beri İngiltere, Kanada, Avustralya, Almanya, Hindistan, Hollanda, Japonya, İspanya, Meksika, Yeni Zelanda'da uygulanmaktadır (Yaltı, 2009, s.10).

Emsallere uygun fiyatların belirlenmesine yönelik çeşitli transfer fiyatlandırması hesaplama yöntemlerinin, vergi idareleri ile mükellef arasında ihtilaf olmaksızın her zaman doğru bir şekilde uygulanması beklenemeyeceğinden, "transfer fiyatlandırmasından kaynaklanan hukuki ihtilafları en aza indirmek ve vergi kesinliğini sağlamak" amacıyla (Yaltı, 2009, s.10), gelecekteki uluslararası işlemler Vergi idareleri ile mükellef arasında, mükellefin gelecekteki uluslararası işlemlerinde uygulamayı planladığı transfer fiyatlandırması yöntemine ilişkin anlaşmayı ifade eden bir peşin fiyatlandırma anlaşması getirilmiştir.

Peşin fiyatlandırma anlaşmalarının kapsamı belirlenirken, tahminin güvenilirliği dikkate alınmalıdır. Mümkün olan her durumda, çifte vergilendirmeyi önlemek için ikili veya çok taraflı anlaşmalar karşılıklı anlaşma prosedürü kapsamında yapılmalıdır. Eşit muamele ve adalet ilkelerine uygun olarak, tüm vergi mükelleflerine bu tür anlaşmalar yapma fırsatı verilmelidir. Uygulama birliğinin sağlanması hem vergi yükümlülükleri hem de vergi idareleri açısından olumlu anlamda sonuçlar doğuracaktır (Soydan, 1995, s.7).

BEPS Eylem Planı (İngilizce ifadesiyle “Base Erosion and Profit Shifting” kelimelerinin kısaltılması olan BEPS, en anlaşılabilir ifadeyle çok uluslu şirketlerin karlarını daha düşük vergi uygulaması bulunan ülkelere aktarması ve matrahlarını düşürmesini engellenmesi için birtakım düzenlemeleri öngörüyor) doğrultusundaki gelişmeler takip edilerek çalışmalar hızlandırılmalı.

Küreselleşmenin etkisi zirveye ulaştıkça, çok uluslu şirketlerin vergi yüklerini önemli ölçüde azaltmaları için yeni fırsatlar ortaya çıkmıştır. Çok uluslu şirketler, ulusal yasalardaki farklılıklardan ve çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarından yararlanarak, vergi planlaması ve küresel ölçekte yerleşik kurumsal yapılar aracılığıyla karlarını düşük vergili veya vergiden muaf ülkelere transfer etmektedir.

Bu tema ile ilgili olarak, transfer fiyatlandırması vergilendirmesine ilişkin BEPS eylemleri, ilişkili işlemlere ilişkin 'gerçek tercih' ilkesinin büyük önem taşıdığını göstermektedir. Transfer fiyatlandırması vergilendirmesi değişikliklerini

takiben, gruplar arasında maddi olmayan varlıkların transferi, risk transferi ve gruplar arasında sermaye tahsisi gibi riskli işlemlerin (özellikle kâr bölüşümü yöntemi dikkate alınarak) değer yaratma ve kâr elde etme doğrultusunda transfer fiyatlandırmasına tabi tutulması öngörülmektedir. Türk şirketleri söz konusu olduğunda, risklerin ve sermayenin, yerine getirdikleri işlevler ve sahip oldukları riskler ve varlıklarla uyumlu olup olmadığının doğrulanması ihtiyacı ortaya çıkabilir ve şirketin transfer fiyatlandırması dokümantasyonundaki yükümlülüklerini de artırabilir. Ayrıca, Türkiye'de faaliyet gösteren şirketlerin ait oldukları gruplara ilişkin temel raporları sunmaları gerekebilecektir (Köse, 2014, s. 309).

13 No'lu Eylem, vergi mükelleflerinin uyum maliyetlerini dikkate alarak, transfer fiyatlandırması belgelendirme sürecine ilişkin olarak vergi idarelerine açıklık ve şeffaflık sağlayacak kurallar geliştirmeyi amaçlamaktadır. Geliştirilecek olan bu kurallar, çok uluslu şirketlerin küresel gelir dağılımı/paylaşımı, ekonomik faaliyetleri ve her bir ülkede ödenen vergi miktarına ilişkin bilgilerin standart bir formatta ilgili tüm hükümetlere sunulmasını içermektedir.

Bu gelişmeler, OECD tarafından açıklanan Eylem Planı sonucunda önümüzdeki iki yıl içinde şirketlerin önemli vergi reformlarıyla karşı karşıya kalacağına işaret etmektedir. Eylem Planı bir bütün olarak tasarlanmıştır, bu da ülkelerin Eylem Planı tedbirlerini toplu olarak değerlendirmeleri gerektiği anlamına gelmektedir, zira tek bir konuda tedbir almak yeterli değildir (Köse, 2014, s. 309). Bu bağlamda vergi idaresi, başta BEPS Eylem Planı olmak üzere vergilendirmeye ilişkin uluslararası araştırmaları yakından takip etmeli ve mevzuatımızın güncellenmesi, geliştirilmesi ve uyumlaştırılması için OECD tarafından tavsiye edilen gelişmeler doğrultusunda sonuç odaklı araştırmalara ivedilikle başlamalıdır.

#### - **Emsal Bedel Tespiti İçin Uygun Veri Kaynağı Çalışmalarına Başlanmalı**

Emsal değer belirlenmesinde gizli emsallerin uygulanmasının alacaklıların adil yargılanma hakkına müdahale teşkil ettiği açıktır. Bu nedenle idare bu sorunu çözmek için bazı adımlar atmalıdır. Emsal fiyatlar da dâhil olmak üzere uygun bir veri kaynağının bulunması sorunu çözecektir.

Karşılaştırılabilirliği belirlemek için bir işlemdeki bir dizi faktör belirlenebilse bile, şirketlerin haklı nedenlerle dış emsalleri belirlemek için karlılık ve fiyat faktörlerini diğer şirketlerle paylaşmakta isteksiz oldukları göz önüne

alındığında, bir alternatif de uygun bir veri kaynağı olarak yabancı emsalleri kullanmak olacaktır. Bu, yabancı emsallerin uygun bir veri kaynağı olarak kullanılmasıyla yapılabilir. Yükümlüler hâlihazırda yabancı emsalleri içeren çeşitli veri tabanlarından yararlanmaktadır. Hatta şirketler ve danışmanlık firmaları bile özel girişimler tarafından oluşturulan veri tabanlarından belirli ücretler ödedikleri takdirde yararlanabilmektedir. Ancak bu veri tabanlarının Türk şirketlerine ilişkin bilgi içermediğini belirtmek gerekir (Köse ve Ferhatoğlu, 2008, s. 46).

Türk vergi hukukunda yabancı emsallerin içtihat olarak kullanılmasını engelleyen bir hüküm bulunmamaktadır. Vergi idaresinin karşılaştırmalı hukuk idaresi uygulamasını takip etmesi ve veri tabanları üzerinden değerlendirme yapması, silahların ve hukukun eşitliği perspektifinden bakıldığında, olması gerektiği gibi uygundur. Ancak yayınlanacak tebliğde vergi idaresinin emsallere nasıl ulaştığının ve veri tabanını nasıl kullandığının açıklığa kavuşturulması hukuki güvenlik ve belirlilik açısından uygun olacaktır (Özgenç, 2016, s. 335).

Bu sorunun bir diğer çözümü de vergi idareleri bünyesinde Türkiye'deki şirketlere ilişkin bilgilerin olduğu bir veri ambarı kurulması ve herkesin burada bulunan verilere erişebilmesidir. Farklı yerlerden alınan veriler ve mükelleflerin beyanları zaten elektronik ortamda vergi dairesi kayıtlarına girilmektedir. En çok beyanname veren 1000 mükellef ya da en çok ciro yapan 1000 mükellef buna örnek olarak verilebilir. İlişkili olmayan bir kişi ile ilişkiden kaynaklanan net getiri oranı minimum, maksimum, ağırlıklı ortalama veya aralık olarak açıklanabilir (Kolatoğlu, 2014, s. 310).

- **Yurtdışında Ödenen Vergiler Mahsubuna İlişkin Birtakım Kolaylıklar Sağlanmalıdır.**

Çifte vergilendirmeye ilişkin mahsup yöntemleri, alakalı ülkede aktif faaliyet gösteren şirketlerin yatırım kararlarını ve bu şirketlerin elde ettikleri fonları nasıl yönlendirdiklerini doğrudan etkilemektedir. Bu kapsamda ülkeler bu düzenlemeleri bir yandan vergi kayıplarını en aza indirecek şekilde formüle etmeli, diğer yandan da uluslararası piyasalarda şirketler için rekabet eşitsizliği yaratacak düzenlemelerden kaçınmalıdır. Bugün Türkiye'de faaliyet gösteren şirketler yabancı şirketlere iştirak etmekte ve bu şekilde fayda sağlamaktadır. Ülkemizin mevzuatındaki yetersizlikler sebebiyle yurt dışından elde edilmiş olan gelirler üzerinden yurt içinde ödenen

vergilerin tamamının alakalı yılda mahsup edilememesi ve mahsup edilemeyen kısmın bir sonraki yıl mahsup edilememesi, ayrıca nakden iadenin mümkün olmaması, şirketleri yönetim kaynaklarını yurt dışına aktarmaya yöneltmektedir. Bu çok önemli konudaki eksikliklerin giderilmesi ve günümüz koşullarına uygun yeni düzenlemelerin yapılması için Kanun'un ilgili hükümlerinin açıklığa kavuşturulması gerekmektedir (Erdem, 2015, s.165).

- **Çifte Vergilendirmenin Önlenmesi ile ilgili yapılan Anlaşmalar İle İlgili Bazı Öneriler**

Ulusal yasal düzenlemeler, devletler arasındaki farklı amaç ve beklentileri her zaman dengeleyememekte ve bu açıdan vergi anlaşmaları, kaynak ve mukim devletler arasında vergilendirme yetkilerinin paylaşılması için daha iyi bir araç olarak ortaya çıkmaktadır (Akçaoğlu, 2012, s. 47-48). Çifte vergilendirmenin önlenmesi için yapılan anlaşmaları, geniş kapsamlı ve dikkatle hazırlanmış hükümlerine rağmen, uluslararası çifte vergilendirme yöntemini tamamen ortadan kaldırmayabilir. Anlaşma hükümlerinin akit taraflarca yorumlanmasındaki farklılıklar, bunun sonucunda ortaya çıkan uygulama farklılıkları, akit tarafların anlaşma hükümlerine uymamaları veya anlaşmadaki boşluklar borçlunun çifte vergilendirilmesine yol açmaktadır (Ferhatoğlu, 2010, s.15-16). Bu duruma örnek olarak, bilgi veya deneyim aktarımını içeren hizmetlerin niteliğinin ve hizmetlerin serbest meslek hizmeti mi, gayri maddi hakların kullanımı için telif ücreti mi yoksa ticari kazanç mı olduğunun belirlenmesindeki pratik zorluk gösterilebilir. Serbest meslek olarak kabul edilen alımlar için yapılan ödemelerde stopaj hesaplanması gerekmezken, gayri maddi hak olarak kabul edilen alımlar için yapılan ödemelerde stopaj hesaplanması ve beyan edilmesi gerekmektedir. Bu nedenle, yurt dışından sağlanan hizmetlerin niteliğini doğru bir şekilde belirlemek için alınan hizmetlerin niteliğini doğru bir şekilde tanımlamak ve ifade etmek çok önemlidir<sup>48</sup>.

Türkiye'nin yeni akdettiği çifte vergilendirilmenin önlenmesi anlaşmasının 14. maddesine göre, anlaşma ülkelerindeki gerçek kişiler Türkiye'deki belirli sabit bir yerden verilen hizmetler veya on iki aylık kesintisiz bir dönemde yüz seksen üç günden fazla Türkiye'de bulunarak verilen hizmetler Türkiye'de vergilendirilebilir. Yeni imzalanmış çifte vergilendirmenin önlenmesi anlaşmasının serbest meslek

<sup>48</sup> Üst Meclis Dördüncü Dairesinin E: 2010/6107, K: 2013/7010 sayılı Kararı

faaliyetlerini düzenleyen 14. Maddesi işletmeleri kapsam dışında bırakmakta ve önemli gerçek kişilere uygulanmaya devam etmektedir (Keklikçi, 2014, s. 304).

Uluslararası vergi anlaşmalarındaki bilgi değişimine ilişkin hükümler, vergi makamları için örtülü kazanç paylaşımının belirlenmesi ve transfer fiyatlandırması yoluyla çifte vergilendirmenin önlenmesi açısından önemlidir. Vergi makamları arasındaki bilgi alışverişi yoluyla işbirliği, uluslararası vergideki sorunlarının çözümü konusunda etkilidir. Bilgi değişimi, vergi konularında uluslararası işbirliğinin temelini oluşturmaktadır (Öner, 2015, s. 3).

Bilgi değişiminin birincil ve en yaygın amacı, vergi konularında akdedilen anlaşmaların hükümlerinin uygulanması için gerekli bilgileri tespit etmek, yani anlaşmaların hükümlerinin uygulanmasını sağlamaktır. Vergi anlaşması hükümlerinin uygulanabilmesi için bilgi alışverişini önemli kılan anlaşmalara ciddi anlamda ihtiyaç duyulmaktadır (Öner, 2010, s.41).

Eşzamanlı vergi denetimlerinde denetimler farklı ülkelerde eşzamanlı olarak gerçekleştirilir. Bu koordinasyon, mükelleflerin vergiye gönüllü uyumunu sağlamanın maliyetlerini azaltır. Böylece soruşturmanın maliyeti tek bir devlet tarafından karşılanmaz, iki devlet arasında paylaşılır. Sonuç olarak ise, her ülke kendi devletindeki maliyetleri üstlenir ve yabancı bir devlette inceleme yapmanın maliyetlerinden kaçınır. Ayrıca bu incelemeleri çifte vergilendirmenin önüne geçilmesinde önemli sayabiliriz (Öner, 2015, s. 100).

Yabancı vergi inceleme prosedürleri, vergi otoritelerinin yabancı denetçilerin bir ülkenin vergi incelemesine katılmasını talep etmesi ve buna o ülkenin ulusal yasalarının izin verdiği ölçüde izin vermesi durumunda uygulanmaktadır. Yabancı denetçinin talep edilen ülke tarafından yürütülmekte olan vergi denetimine katılımı aktif ya da pasif olabilir. Bazı ülkeler yabancı denetçilerin sadece pasif vergi denetimlerine katılmasına izin vermektedir. Bu tür durumlarda yabancı denetçinin katılımı, vergi denetiminin alakalı bölümlerini izlemek ve talep eden devletin denetçisiyle doğrudan etkileşimde bulunmakla sınırlıdır. Bu tür yabancı vergi denetiminde yabancı denetçinin mükellefi veya diğer kişileri doğrudan sorgulamasına izin verilmez (Karadeniz, 2009, s. 335).

Ayrıca, OECD Model Anlaşması'na göre, bir akit taraf diğer akit tarafın yetkili makamlarının bir temsilcisine yazılı izin almak suretiyle görüşme yapma ve

kayıtları inceleme yetkisi verebilir. Bu durumda, yetkilendirilen taraf devletin yetkili makamı, diğer Taraf Devleti ilgili kişilerle yapılacak görüşmelerin yeri ve zamanı konusunda bilgilendirmelidir (Öner, 2015, s. 100). Özellikle son yıllarda artan farkındalıkla birlikte bilgi değişiminin yavaş da olsa ilerlediği görülmektedir. Özellikle ticari ilişkilerin yoğunlukta olduğu devletlerle bilgi alışverişini öngören anlaşmaların yapılmasında önemli avantajlar bulunmaktadır. Yine, vergi memurlarının bilgi alışverişi konusunda bilgilendirilmesi ve farkındalıklarının artırılması için düzenli olarak meslek içi eğitim programları ile seminerler düzenlenmelidir. Bilgi alışverişi ve şeffaflık standartları bütün ülkelerde uygulanmalı ve Türkiye önümüzdeki dönemde bilgi değişimine daha fazla önem vermelidir (Çelikkaya ve Bişgin, 2012, s. 91-92).

Hâlihazırda Türkiye'nin 82 ülke ile ikili vergiden kaçınma anlaşması bulunmaktadır. Bu anlaşmaların 17'si 10 yıl içinde akdedilmiş veya tadil edilmiş, kalan 65'i ise 2007'den önce akdedilmiştir (<http://www.gib.gov.tr>). Anlaşmalar, OECD'nin çifte vergiden kaçınma anlaşmalarına ilişkin yeni tavsiyeleri doğrultusunda tadil edilmelidir.

Model Sözleşme'de yapılmış olan değişiklikler iyi takip edilmeli, anlaşmayı imzalayan tarafların mevcut sayısı artırılmalı ve mevcut olan anlaşmalar ise günümüzün şartlarına uyacak şekilde tekrar düzenlenmelidir. Vergi makamları Model Anlaşmaların yorumlanması konusunda hassas olmalıdır. Geleneksel bilgi alışverişi yöntemlerine ek olarak, çifte vergilendirme ve transfer fiyatlandırması ile ilgili sorunların çözümüne yardımcı olmak için eş zamanlı vergi denetimleri ve yabancı vergi denetimleri gibi yeni yöntemler düşünülmelidir.

- **İlişkili Kişi Kavramıyla Alakalı Belirsizlikleri Gidermeye Yönelik Çalışmalar Yapılmalı**

Kurumlar Vergisi Kanununun madde 13/ 2. Bendinde, ilişkili kişilerden sayılan 'tüzel kişinin yönetim ve denetim bakımından ilişkili olduğu kişiler' kavramı yoruma tabi olup, 'tüzel kişinin sermaye bakımından ilişkili olduğu kişiler' kavramı da aynı şekilde muğlaktır. Bu ifadenin 'kendi sermayesi dışında sermaye bakımından ilişkili kişi' olarak yorumlanması tavsiye edilir. "2. fıkrada yer alan vergi oranının %1'e kadar indirilebileceği, %25'e kadar artırılabilmesi ve vergi oranı şartının gerçek kişiler, kurumlar, doğrudan ortakların ya da dolaylı ortaklar bakımından veya

ortaklığın elde edilme şekline bağlı olarak toplu olarak kaldırılabileceği yada ayrı ayrı kaldırılabileceği" belirtilerek<sup>49</sup>, sınırlama idareye bırakılmıştır.

Transfer fiyatlandırması vergilendirmesinin uygulanmasında idareye çok geniş yetkiler verilmiştir. İdare vergi oranlarını düşük tutarak birçok şirketin bu aralıkta örtülü kazanç dağıttığını varsayabilir; vergi oranlarını yüksek tutarak transfer fiyatlandırması uygulamasını etkisiz hale getirebilir. Ayrıca, idareye bu yetkinin verilmesinin ilişkili kişi kavramına ilişkin belirsizliği artırdığı gözlemlenebilir.

İlişkili kişi kavramına ilişkin bir diğer husus da beyanname verilmesi beklenen vergi cenneti ülkelerle ilgilidir. İdareye verilen bu yetki kapsamında, vergi cenneti olarak ilan edilen ülke veya bölgelerdeki kişilerle yapılan tüm işlemler, gelirin elde edildiği ülkenin vergi rejiminin Türk vergi rejiminin ve bilgi değişiminin ortaya çıkardığı vergi kapasitesi ile aynı seviyede vergi kapasitesi sağlayıp sağlamadığı dikkate alınarak, 'bu ülke veya bölgelerdeki kişilerle' yapılmış olarak kabul edilecektir. İşlemin sadece bu ülke veya bölgelerden birinden bir kişi ile yapılmış olması" TF tarafından örtülü kazanç paylaşımı olarak kabul edilecek ve bu durumda TF tarafından örtülü kazanç paylaşımının varlığı için (yeni) 5520 sayılı Kurular Vergisi Kanunu'nun gerektirdiği diğer faktörler incelenmeyecektir. İdareye 5520 sayılı (yeni) Kurular Vergisi Kanunu'nun 13/2 maddesi ile verilen yetki, dolaylı olarak, TF'ler tarafından örtülü kazanç aktarımının varlığı için kanunda aranan unsurların hariç tutulduğu anlamına gelmektedir.

Verginin kanuniliği ilkesine aykırı olan bu hüküm, uygulama yetkisinin sınır ve esaslarının belirlenmemiş olması nedeniyle Anayasa'nın 73. maddesiyle de bağdaşmamaktadır. Anılan hükümle idareye verilen yetkiler, kanunların uygulanmasına ilişkin usulleri belirlemeye yönelik değil, asli düzenleme yetkileridir. Anayasa'nın 7. maddesine aykırı bir yetki devri olan bu hüküm, İdareye sınırsız ve süresiz takdir yetkisi vermektedir (Ağar, 2011, s. 233). Kanunda yer alan "ilişkili kişi" kavramına ilişkin belirsizlikler açıklığa kavuşturulmalı ve tebliğ kavramının daha geniş yorumlanmasına yol açan örnekler, vergilendirmenin kanuniliği ilkesine uygun olarak düzeltilmelidir.

---

<sup>49</sup> 29796 sayılı Resmi Gazete

#### 4. SONUÇ

Bugünün hukuk sisteminde sermaye şirketlerinin ortaklarından ayrı bir tüzel kişiliği vardır. Ancak, kendi iradesi, amacı ve finansal özerkliği olan bir sermaye girişiminin bağımsız finansal güce sahip olduğu açıktır. Bu durumda, verginin sermaye şirketinin ortağından bağımsız olarak vergilendirilmesi adil olur.

Ortaklarından ayrı olarak vergilendirilen sermaye şirketlerinin vergi hukuku kapsamında da ayrı bir hukuki statüye sahip olması gerekir. Bu statünün bir gereği olarak sermaye şirketlerine önemli vergisel yükümlülükler getirilmektedir. Bu yükümlülükler vergi borcu ve sermaye şirketlerinin vergi mükellefiyeti olarak oluşur.

Birçok vergi kanunu uyarınca bir sermaye şirketinin vergi yükümlülüğü, harcamalarından, hukuki işlemlerinden ve sahip olduğu taşınır ve taşınmaz mallardan kaynaklanabilmektedir. Ancak sermaye şirketlerinin temel vergi yükümlülüğü, sermaye şirketlerinin ticari ekonomik faaliyetlerinden doğan ve bu kuruluşları doğrudan vergi mükellefi olarak kabul eden ve gelirlerini vergilendiren Kurumlar Vergisi Kanunu kapsamında ortaya çıkmaktadır.

Devletin vergilendirme yetkisinin doğal bir sonucu olarak 5520 sayılı KVK, sermaye şirketlerini Türk Ticaret Kanunu'nda sayılan sermaye şirketi türlerini, önemli bir iktisadi işletme veya organizasyon türü olarak vergilendirilmesi gereken fonları ve potansiyel dar tanımlı vergi yükümlüsü olarak kabul edilen yabancı kurumları kapsayacak şekilde tanımlamaktadır.

KVK, kurumlar vergisi mükelleflerinin standartlarının belirlenmesinde GVK'nun ticari kazançlarla alakalı hükümlerinin geçerli olduğunu belirtmektedir. Tahakkuk, gelir ve giderlerin hacmine ve niteliğine göre belirlenmesine yöneliktir ve ticari ve dolayısıyla net şirket karlarının belirlenmesinde de etkilidir. Kurumlar vergisi matrahının belirlenmesinde başka bir önemli ilke terminoloji ilkesidir. Bu ilkeye göre sermaye şirketinin sınırlı olmayan faaliyet zamanı belirli dönemlere ayrılmakta ve bu dönemlere ait faaliyet sonuçları diğer dönemlerden bağımsız olarak

belirlenmekte, dolayısıyla aynı döneme ait gelirler, gelirler ve karlar ile maliyet, gider ve zararlar karşılaştırılarak vergi matrahı buna göre belirlenmektedir.

Kurumlar vergisi matrahı belirlenirken, net kurumlar geliri elde etmek için sermaye şirketinin toplam kurumlar gelirinden düşülebilecek giderler genellikle GVK ve KVK'nda belirtilir. Ancak vergi matrahı belirlenirken düşülebilecek maliyetler bunlarla sınırlı değildir. Sermaye şirketinin beyanda ayrı ayrı gösterilerek düşülebileceği giderler, beş hesap dönemine kadar düşülebilecek mali zararlar ve VUK veya KDV gibi diğer kanunlara göre düşülebilecek giderlerdir.

Masraflar mahsup edilirse mahsup edilen masraflar beyanda belirtilmeli ve vergi matrahına eklenmelidir. Vergi matrahına indirilemeyen giderlerin eklenmesinin amacı, mevcut vergi matrahını korumak ve aşınmasını önlemektir. Kurumlar Vergisi Kanununun yanı sıra Maliyet Vergisi Kanunu, Otomobil Vergisi Kanunu ve KDV kanunu da bu konuyu düzenlemektedir.

Ayrıca KVK sermaye şirketleri ile ilgili çeşitli vergi teşvikleri bulunmaktadır. Bunlar, bir sermaye şirketinin vergilendirilmesinden muafiyet (istisna) veya bir sermaye şirketinin kazanç kapsamına muafiyet şeklinde olabilir. Vergi sisteminde muafiyet ve istisnaların sağlanmasının çeşitli nedenleri vardır. Bu nedenler arasında; vergi adaletini sağlamak için bazı mükelleflere özel durumlarda ayrıcalıklar sağlamakta, ekonomik teşvikler sağlamak için muafiyet ve istisnalar kullanmakta, yüksek vergi maliyetleri nedeniyle bazı faaliyetleri vergilendirmeden çıkarmakta, aynı durumda bulunan tüm mükellefleri siyasi nedenlerle hariç tutmakta ve bazı mükellefleri hariç tutmak yerine yalnızca vergi mükelleflerini hariç tutulmaktadır.

KVK'nın 35/1. maddesinde "diğer kanunlardaki muaflık, istisnalar ve indirimlerle ilgili hükümler kurumlar vergisi bakımından geçersizdir" ve 35/2. maddesinde "kurumlar vergisine ilişkin muaflık, istisnalar ve indirimlerle ilgili hükümler sadece bu Kanuna, GVK'na veya VUK'na bir hüküm eklenmek yada bu Kanunlarda değişiklik yapılmak suretiyle düzenlenir" Kurumlar vergisi ile ilgili olarak Serbest Bölge Kanunu, Teknoloji Geliştirme Bölgesi Kanunu ve Türk Uluslararası Bayrak Kanunu hükümleri saklı kalmak kaydıyla bir takım vergi teşvikleri getirilmiştir. Yasayı sistematik yolsuzluktan kurtarmak için getirilen bu düzenlemeler oldukça uygundur. Ancak ne yazık ki, özel yasalarla getirilen birçok vergi teşviği bu düzenlemeleri önemli ölçüde etkisiz hale getirmiştir.

Sermaye şirketlerinin vergilendirilmesiyle ilgili bir diğer sorun da sermaye şirketlerinin yeniden yapılandırılmasıdır. Bu gibi durumlarda (örneğin birleşme, bölünme, tür değiştirme vb.) KVK da sermaye şirketleri için çeşitli vergi teşvikleri getirilmiştir.

Sermaye şirketi tasfiye sürecine girdiğinde başka bir vergi dönemine girmiş olur. Bu süreç KVK'da tasfiye sürecinde vergilendirme olarak da düzenlenmekte ve sermaye şirketlerine bu özel döneme bağlı olarak vergi imkanı sağlanmaktadır. Ayrıca KVK ve diğer kanunlara göre sermaye şirketlerinin stopaj yükümlülüğü bulunmaktadır. Bu nedenle sermaye şirketi gerekli vergi indirimlerini yapmak, vergi kredisi tutarını vergi dairesine ödemek ve kanunla belirlenen vergi kredisi tutarına ilişkin diğer yükümlülükleri yerine getirmekle yükümlüdür.

Sermaye şirketlerinde kurumlar vergisi hesaplanmasında kanunen kabul edilmeyen giderler ticari bilançodaki kara ilave edilir. Mali kâr, yasal olarak vergiden istisna edilen tutarların toplamından düşülmesiyle belirlenir. Mali kardan indirilecek mali zararlar (varsa) düşüldükten sonra beyanname üzerinde yapılacak indirimler düşülerek vergi matrahi tespit edilir. Belirlenen matraha genel kurumlar vergisi oranı (%20) uygulanır. 2024 yılı itibariyle %25 olarak uygulanmıştır. (KVK'nın 32/A maddesi kapsamında yatırım teşviklerinden yararlanan mükellef şirketlere kurumlar vergisi oranında indirim uygulanır). Vergi oranının uygulanmasından sonra çeşitli indirimler de mevcuttur. Bunlar arasında kurumlar vergisi mükelleflerinin KVK'ya göre beyanname üzerinde gösterilen yurt içi kazançlarından kesinti yoluyla ödenen vergilerin mahsup edilmesi, aynı yıl içinde peşin ödenen vergilerin beyanname üzerinden hesaplanan kurumlar vergisinden mahsup edilmesi veya yurt dışında ödenen vergilerin kurumlar vergisi tutarından indirilmesi mümkündür.

Uluslararası ticaret hacminin arttığı ve küresel yatırımcıların kendi sınırları dışında faaliyet gösterdiği günümüzde, hızla gelişen serbest ticaret hacminin tek tek ülkelerin ekonomilerine zarar verebilecek olması nedeniyle, yasa koyucu 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nda vergi sistemimizi korumak amacıyla bir takım vergisel güvenceler de öngörmüştür. KVK 5520 sayılı KVK'da yer alan vergi güvenceleri; kontrol edilen yabancı kurum kazancı, örtülü sermaye ve transfer fiyatlandırması yöntemiyle örtülü kazanç paylaşımıdır. Bu düzenlemeler, vergi mükelleflerinin çeşitli yollarla, bazen de uluslararası ticaretin sunduğu belirli fırsatlardan yararlanarak vergi matrahlarını aşındırmalarını önlemeyi amaçlamaktadır. Bu düzenlemelerin etkin bir

şekilde uygulanması devlet için büyük önem taşımaktadır, zira vergi makamlarının her gün farklı erozyon yöntemleriyle karşılaşma ihtimali göz ardı edilemez. Ancak, devletler vergilendirme yetkilerini en iyi şekilde kullanmaya çalışırken, vergi mükelleflerinin daha az vergi ödemek için bazı önlemlere başvurması, uygulamada ciddi sorunlar ortaya çıkarmaktadır.

Vergi uygulamasında meydana gelen sorunlardan biri de transfer fiyatlandırması yöntemiyle örtülü kazanç dağıtımından kaynaklanan emsal bedel sorunudur. Vergi makamları gizli emsal bedel kullanımının hukuka aykırı olmadığını savunurken, mükellefler bu durum sebebiyle adil yargılanma haklarının ihlal edildiğini ileri sürmektedir. Bu sorunun çözümü için uygun veri kaynaklarının bulunması amacıyla mükelleflerin de katılımıyla kapsamlı bir çalışma yapılması gerekmektedir.

Transfer fiyatlandırması yoluyla kâr paylaşımının gizlenmesindeki bir diğer sorun da ilişkili taraf kavramıyla ilgili olarak ortaya çıkmaktadır. Bu sorun, vergi idarelerinin genel sirkülerlerinde ilişkili taraf kavramını mükellef aleyhine geniş yorumlamasından ve kanundaki bazı ifadelerin muğlak olmasından kaynaklanmaktadır. Buna ek olarak, İdareye vergi cennetlerinin belirlenmesi ve ilişkili taraf ortaklarının belirlenme oranına ilişkin verilen yetkiler, bu önemli vergi güvencelerini etkisiz veya aşırı etkili hale getirmiştir. Bu olumsuz durumun gerekli yasal gelişmelerle ortadan kaldırılması gerekmektedir.

Kurumlar vergisi uygulamasında güncel bir sorun çifte vergilendirme konusudur. Devletlerin vergilendirme yetkilerinin çakışmasından kaynaklanan bu sorunun bir sonucu olarak, vergi mükellefleri aynı vergiye tabi nesne için iki farklı ülkede vergi ödemek zorunda kalmaktadır. Devletler, çifte vergilendirme anlaşmaları ve ulusal mevzuat yoluyla bu sorunun üstesinden gelmeye çalışmaktadır. Ancak bu çözümlerin uygulanmasında çeşitli sorunlar bulunmaktadır. Bu sorunun çözümü için uluslararası gelişmelerin yakından takip edilmesi, kanunlarda ve uluslararası anlaşmalarda gerekli güncelleme ve değişikliklerin yapılması gerekmektedir.

Sermaye şirketi kârlarının vergilendirilmesine ilişkin mevzuatın çok dağınık olması (indirilebilir giderler ve vergi teşvikleri bölümünde açıklandığı üzere, bu konuda birçok kanunda hüküm bulunmaktadır), görev sahiplerinin bu hükümleri

anlamasını ve gelişmeleri takip etmesini zorlaştırmaktadır. Bu durum bir dizi pratik soruna neden olmaktadır.

Yargı organlarının son derece karmaşık olan kurumlar vergisi kanununu içtihatlar yoluyla bir ölçüde anlaşılır hale getirmesi ve ilgili tarafları eğitmesi büyük önem taşımaktadır.

Sermaye şirketlerinin ortaya çıkardığı istihdam potansiyeli, yaptıkları büyük yatırımlarla bireysel tasarrufları çekerek ekonomiye kazandırmaları gibi pek çok faydası ve adil gelir dağılımı açısından önemli bir parametre olduğu gerçeği göz önüne alındığında, bu kuruluşların vergilendirme sorunlarının çözülememesi halinde vergi adaleti sağlanamayacaktır, ulusal ekonomi üzerinde olumsuz bir etki yaratacağı açıktır.

Türkiye, vergi gelirlerinin büyük bir çoğunluğunu dolaylı vergilerden sağlar. 2006-2022 arasındaki vergi gelirlerinin % 35'i doğrudan, %65'i ise dolaylı vergilerdir. Avrupa Birliği ülkelerinde ise bu sayılar tam tersi şekildedir: % 65 doğrudan, % 35 dolaylı vergi (Gelir İdaresi Başkanlığı, 2016, s. 156). Bu seviye OECD ortalamasının oldukça altındadır (OECD, 2010).

Sermaye şirketlerinin vergilendirilmesinde etkin ve adil bir vergi sisteminin oluşturulabilmesi için vergi tabanının genişletilmesi gerekmektedir;

Sonuç olarak; ekonomik ve sosyal açıdan uygulanabilir olanlar hariç olmak üzere, önemli ölçüde aksaklık yaratan ve vergi verimliliğine zarar veren indirim, istisna ve muafiyetler kaldırılarak vergi tabanı genişletilmelidir. Bu doğrultuda yapılacak düzenlemeler kanunun basit ve anlaşılır olmasında da önemli rol oynayacaktır; Kurumlar Vergisi Kanunu'nda aksi yönde hükümler bulunmakta ancak vergi, resim ve harçlara ilişkin istisna ve muafiyetlerin Vergi Kanunu dışında diğer özel kanunlarda yer alması vergi sistemini bozmaktadır. Bu önemli konu, indirim, muafiyet ve istisnaların sadece ilgili vergi kanunlarında yer alması ve diğer mevzuatta bu tür hükümlere yer verilmemesi yönünde çözüme kavuşturulmalıdır. Vergi idaresinin, sermaye işletmelerini de yakından ilgilendiren vergiye gönüllü uyumu ve vergi moralini artırmaya yönelik çalışmaları devam etmeli, vergi kanunları sadeleştirilerek etkinliği sağlanmalı ve mükellefler tarafından daha kolay anlaşılır hale getirilmeli; mükelleflerin vergilerini kolaylıkla hesaplayıp beyan edebilecekleri bir sistem kurulmalıdır. Kayıt dışı ekonomiyle mücadeleye kararlılıkla devam

edilmesi, vergi mevzuatında basit ve kalıcı düzenlemelere gidilmesi, vergi gelirleri içinde doğrudan vergilerin payının artırılması ve sürdürülebilir ekonomik kalkınmanın sağlanması için vergi sisteminin etkinliğinin artırılması, vergi ilkelerine dayanan ve dünyadaki hızlı değişimlere cevap verebilen sağlam bir vergi sisteminin, özellikle sermaye şirketleri için Türk vergi sistemi için gerekli ve elzem olduğunu göstermektedir.



## KAYNAKÇA

- Ağar, S.** ( 2011) Transfer Fiyatlaması-Örtülü Kazanç Dağıtımı, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara
- Akçaoğlu, E.** (2012) Ulusal ve Uluslararası Perspektiften Elektronik Ticaretin Vergilendirilmesi, Mali Akademi Yayınları, Ankara
- Akçaoğlu, E.** (2013) “Vergi Anlaşmalarında İşyeri Kavramının Dönüşümü”, Vergi Hukukunda Genç Yaklaşımlar, Koç Üniversitesi Hukuk Fakültesi Hukuka Genç Yaklaşımlar Konferansı, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul
- Akdoğan, A.** ( 2011), Kamu Maliyesi,14.Baskı, Ankara, Gazi Kitabevi.
- Akdoğan, A.** ( 2013) Kamu Maliyesi, Gazi Kitabevi, 15. Basım, Ankara
- Akdoğan, A.** (2019), Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi, 14. Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara.
- Aksoy, Ş.** (1998), Kamu Maliyesi, İstanbul, Filiz Kitabevi.
- Alaybek, A.** (1947, )Gelir Vergisi Davamız, İstanbul.
- Akkaya, M.** (2016) “Elektronik Ticaret’in Vergilendirilmesi”, ([http://enoter\\_hukuk.tripod.com/mustafa\\_akkaya.htm](http://enoter_hukuk.tripod.com/mustafa_akkaya.htm))
- Akkaya, M. - Bayar, İ. N. - Canyaş, O.** (Eylül 2011) Vergi Hukukunda “Emsallere Uygunluk” Ve “Gerçeklik” İlkesi (Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 13 Üncü Maddesi Bağlamında Bir İrdeleme, Vergi Sorunları Dergisi, S: 276
- Alkan, M.** (2010), Türk Vergi Hukukunda Emlak Vergisi Matrahının İncelenmesi ve Değerlendirilmesi, Yüksek Lisans Tezi, Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara.
- Alver, C.** (2001), Şirketler Hukuku, Şirketlerde Vergilendirme, Şirketler Muhasebesi, Özcan Ofset, Ankara
- Arkan, S.** (2016), Ticari İşletme Hukuku, Banka ve Ticaret Hukuku Enstitüsü Yayınları, Ankara
- Arıkan, Z. İnneci, A.** (2016), Vergilendirilebilir Gelir ve Gelir Vergisinde Üniter Yapıyı Bozan Uygulamalar, Sosyoekonomi.
- Arpacı, A. Ö.** (2015), Kurum Matrahının Tespitinde Giderler, Yaklaşım Yayınları, Ankara.
- Armağan, R.** (2007), Türkiye’de Gelir ve Kurumlar Vergisi Oranlarında İndirimin Vergi Gelirleri Üzerine Etkileri, Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, Cilt: 12, Sayı: 3.
- Arslan, E.** (2006), Türkiye’de Katma Değer Vergisi Uygulaması ve Etkileri, Yüksek Lisans Tezi, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir.
- Arslan, T.** (2012). Hukuk Nedir? <http://bankader.org.tr/yazar/423-sukuk-nedir.html>.

- Atabey, T.** (2016) Gelir Vergisi Rehberi, Gelirler Kontrolörleri Derneği .
- Ateşagaoglu, E.** (2012) Vergi Hukuku Bakımından Anonim Şirketlerde Kar Payı Dağıtımı, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul
- Ayaz, G.** (Temmuz 2009 ) Ticari Kazanç Sayılan Kâr Payının Vergi Yüğü Yüzde 48, Yaklaşım Dergisi, S. 199
- Aydın, F.** (Mayıs 2010) Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmalarının Değerlendirilmesi, Lebib Yalkın Dergisi, S: 77
- Berk, A. T.** (Mayıs 2012) Bir Transfer Fiyatlandırması Açmazı: Uygun Emsal Tespiti Üzerine Tartışmalar Ve Öneriler, S: 284
- Bilgili, F. - Demirkapı, E.** (2014) Ticaret Hukuku Dersleri, Dora Yayınevi, Bursa
- Bilici, N.** (2014), Türk Vergi Sistemi, 33. Baskı, Savaş Yayınevi, Ankara.
- Bulut, M. K.** (2007), Gümrük Vergisine Eş Etkili Vergi ve Mali Yüklerin Gümrük Vergisi Tanımı Kapsamında Değerlendirilmesi, Vergi Dünyası Dergisi
- Bulutoğlu, K.** (1978) Türk Vergi Sistemi, 6. Baskı, Ankara
- Bulutoğlu, K.** (2004) Türk Vergi Sistemi, Batı Türkeli Yayıncılık
- Chatalova, N. Evans, C.** (2013), Toorichtorein in? The Under-utilised Wealth Tax Base, eJournal of TaxResearch, Vol: 11, No: 3.
- Çağan, Nami,** (1982) Vergilendirme Yetkisi
- Çeker, M.** (2011) Ticaret Hukuku, Karahan Kitabevi, 2. Baskı, Adana.
- Çelikkaya, A.** (2015), Bazı Ürünlerden (Alkollü İçecekler-Madeni Yağlar ve Tütün Mamulleri) Alınan Özel Tüketim Vergisinin Ülke Bazında Karşılaştırmalı Analizi, Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi
- Çelikkaya, A. - Bişgin, A.** (Temmuz-Aralık, 2012) Uluslararası Alanda Vergi İdareleri Arasında Bilgi Değişimi: Türkiye'nin Taraf Olduğu Anlaşmalar Açısından Konunun Değerlendirilmesi, Maliye Dergisi, Sayı 163
- Çetiner, S.- Yüksel, Armağan E. B.** (2015) Ticari İşletme ve Şirketler Hukuku, Detay Yayıncılık, Ankara
- Çiftçi, T. E.** (2014), Çeşitli Ülke Mevzuatlarında Emlak Vergisi: Türkiye Uygulamasında Ortaya Çıkan Sorunlar ve Çözüm Önerileri, Doktora Tezi, Pamukkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Denizli
- Çulha, Y.** (2013). Türkiyede Katma Değer Vergisi uygulaması.
- Demirci, Z.** (2018), Uluslararası Vergi Anlaşmaları Kapsamında Kurumlar Vergisi Sorunsalının Değerlendirilmesi, Pamukkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi.
- Dikmen, M. B. ve Demir, A.** (2010) İşle İlgili Ödenen Tazminatların Vergi Kanunları Karşısındaki Durumu, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı.347
- Dönmez, Ö.** (2015) Kavram Teori Ve Politikalar, Gazi Kitabevi, 11. Baskı, Ankara
- Durmuş, Y.** (2015), Veraset ve İntikal Vergisi ve Türk Vergi Sistemi İçerisindeki Yeri, Yüksek Lisans Tezi, Okan Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul

- Erdem, Tahir,** (Kasım 2015) Transfer Fiyatlandırması Dokümantasyonu ve Ülke Bazında (Country-By-Country) Raporlama Konusunda Yaşanan Gelişmeler, Vergi Sorunları Dergisi, , S: 326.
- Erginay, A.** (1998), Kamu Maliyesi, Ankara, Savaş Yayınları.
- Ergülen, G. ve Erdem, H.** (1998) Vergi Avantajları, Ankara, Yaklaşım Yayıncılık
- Edizdoğan, N.** (2000), Kamu Maliyesi II “Kamu Gelirleri ve Vergi Teorisi”, 5. Baskı, Ekin Kitabevi, Bursa.
- Edizdoğan, N. Özker, N.Ferhatoğlu, E. Bilge, S.** (2007), Türk Vergi Sistemi, Yeniden Düzenlenmiş 3. Baskı, Ekin Basım Yayın Dağıtım, Bursa.
- Edizdoğan, N., Çetinkaya, Ö. Ve Gümüş, E.** (2011), Kamu Maliyesi, Ekin Yayıncılık, Bursa.
- Edizdoğan, N. ve Çelikkaya, A.** (2012), Vergilerin Ekonomik Analizi, Dora Yayınları, Bursa.
- Ekmekçi, E.** (1994) Kurumlar Vergisinde Dar Yükümlülük, Kazancı Hukuk Yayınları, İstanbul
- Elele, O.** (Şubat 2008) Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımında İlişkili Kişi Kavramı Ve Değerlendirmeler, E-Vergi Dünyası Dergisi, S: 208
- Ferhatoğlu, E.** (Mart 2010) Uluslararası Vergi Uyuşmazlıklarının Tahkim Yoluyla Çözümlemesi, Avrupa Birliği Tahkim Anlaşması, Beta Yayınları, İstanbul
- Gelir İdaresi Başkanlığı** (2010) Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımını Hakkında Rehber, Ankara, Gelir İdaresi Başkanlığı Yayın No: 114
- Gelir İdaresi Başkanlığı** (2016) 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),
- Gücüyener, G.** (Eylül 2016) Transfer Fiyatlandırmasında İlişkili Kişi, Yöntem Hiyerarşisi Ve PFA'ya İlişkin Gelişmeler, Vergi Sorunları Dergisi, S: 336.
- Göker, C.** (2011), Yönlendirici Vergilendirme, Ankara, Turhan Kitabevi.
- Güneş, M.** (2017), Veraset ve İntikal Vergisi'nde Revizyon Gerekliliği, International Journal of Public Finance, Volume: 2, Issue: 1.
- Güngör, A. F.** (Haziran 1997) Uluslararası Hukuksal Çifte Vergilendirmenin Önlenmesi ve Türkiye Uygulaması, Vergi Dünyası, S.190,
- Güngör, K.** (2017), "Türkiye'nin Avrupa Birliği Bağlamında Mali Görünümü", Ayrıntı Dergisi, Yıl: 4, S.48.
- Gürboğa, E., Atabey, T.,Vural, İ.** (Ağustos 2014) Vergi Rehberi ,Gelirler Kontrolörleri Derneği,
- Hacıköylü, C. Heper, F.** (2010), Emlak Vergisinde Matrah Tespitine İlişkin Sorunlar ve Çözüm Önerileri, Maliye Dergisi, Sayı: 158.

- Hacıköylü, C.** (Ocak 2017) Dar Mükellef Kurumların Ticari Kazançlarının Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları Çerçevesinde Vergilendirilmesi: Türkiye-İspanya Anlaşması,
- Işık, M.** (2019), Türkiye’de Sigara Üzerinden Alınan Özel Tüketim Vergisinin Sigara Tüketim Tercihleri Üzerindeki Etkisinin İncelenmesi, Yüksek Lisans Tezi, Eskişehir Osmangazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Eskişehir.
- İzmirli, Y.** (2001) Türk Ticaret Kanununa Göre Tasfiye Memurlarının Görev Yetki Ve Sorumlulukları, Gazi Kitabevi, Ankara
- Kanlı, M.** (2007), "Dolaylı Vergiler ve Kayıt Dışı Ekonomi", Marmara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, İstanbul.
- Karadeniz, S.** (Temmuz 2009) Yurt Dışında Vergi İncelemesi Yapılabilir mi? , Vergi Dünyası Dergisi, S: 335.
- Karakoç, Y.** (2014) Genel Vergi Hukuku, Yetkin Yayınları, Ankara
- Kavak, A.** (2015), Sermaye Şirketlerinin Tasfiye, Birleşme, Devir ve Bölünme İşlemleri, Maliye ve Hukuk Yayınları, İstanbul.
- Kargı, V.Yaygır, T.** (2017), Küreselleşme ve Gümrük Vergisi, Legal Mali Hukuk Dergisi.
- Karahan, S.** (2012), Şirketler Hukuku, Mimoza Basım, Konya.
- Keklikçi, H.** (Ocak 2014) Yurtdışından Sağlanan Serbest Meslek Hizmetleri Ve Yeni Nesil Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları, Vergi Sorunları Dergisi, S: 304
- Keskin, N.** (2018), Servet Üzerinden Alınan Vergilerin Genel Bütçe Vergi Gelirleri İçindeki Paysal Gelişimi (2006-2016), Meriç Uluslararası Sosyal ve Stratejik Araştırmalar Dergisi, Cilt: 2, Sayı:4.
- Kırbaş, S.** (1991), “Çeşitli Yönleriyle Vergileme ve Türk Vergi Sistemi”, Sayıştay Dergisi, Sayı: 3.
- Kızılot, Ş.** (2002) Türk Vergi Hukukunda Örtülü Kazanç ve Örtülü Sermaye, Yaklaşım Yayıncılık,
- Kishalı, Y.** (2000) Şirketler Muhasebesi, Beta Yayınevi, 6. Baskı, İstanbul
- Kolatoğlu, O.** (Haziran 2014) Transfer Fiyatlandırmasında Gizli Emsal, S: 309
- Köksal, T.** (2012), Uluslararası Ticaret Hukuku, Adalet Yayınevi, Ankara.
- Köse, T.** ( Haziran 2014) BEPS İle Mücadele Eylem Planı Kapsamında Transfer Fiyatlandırması, Vergi Sorunları Dergisi, S: 309
- Köse, T. ve Ferhatoğlu, E.** (2008) Transfer Fiyatlandırması, Maliye ve Hukuk Yayınları
- Nadaroğlu, H.** (1976), Kamu Maliyesi Teorisi, İstanbul.
- Nadaroğlu, H.** (1986), Vergi Sistemimizin Etkinliği, II. Maliye Eğitimi Sempozyumu: Kamusal Finansman Sorunları, Eskişehir.
- Nadaroğlu, H.** (2000), Kamu Maliyesi Teorisi, 11. Baskı, Beta Basın Yayın Dağıtım, İstanbul.

- Niyazoğlu, M.** (2019), Türk Katma Değer Vergi Sisteminde İndirimli Orana Tabi Teslimler Kapsamında KDV İade Uygulaması, Özel İnşaatlarda KDV İadesinin Hesaplanması, Raporlanması, Yüksek Lisans Tezi, Türk Hava Kurumu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara.
- Morinobu, S.** (2004), "Capital Income Taxation and the Dual Income Tax", Policy Research Institute Discussion Paper Series, No:04A-17 (7), Ministry of Finance of Japan, <http://www.mof.go.jp/jouhou/soken/kenkyu/ron097>
- Musgrave, R. A. Musgrave, P. B.** (1989), Public Finance in Theory and Practice, Fifth Edition, McGraw-Hill Book Co. , Singapore.
- Odabaşı, C.** (2007), "Vergileme ve Firma Davranışları: Türkiye Otomobil Piyasası", Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İktisat Anabilim Dalı İktisat Politikası Bilim, Yüksek Lisans Tezi, Ankara.
- OECD,** (2010) Tax Policy Reform and Economic Growth, OECD Publishing, [http://www.keepeek.com/Digital-AssetManagement/oced/taxation/tax-policy-reform-and-economic-growth\\_9789264091085-en](http://www.keepeek.com/Digital-AssetManagement/oced/taxation/tax-policy-reform-and-economic-growth_9789264091085-en)
- Oğuz, A.** (2019), Türkiye’de Emlak Vergisinin Önemi: Kırıkkale Belediyesi Örneği, Yüksek Lisans Tezi, Kırıkkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Kırıkkale.
- Oktar, K.** (2008), Özel Tüketim Vergisi, 1. Baskı, Savaş Yayınevi, Ankara.
- Ortaç, F. R.** (1999), Vergilendirilebilir Gelir Kavramı, Geliri Belirleyen Teoriler ve Türk Gelir Vergisinde Yer Alan Gelir Tanımlaması, Gazi Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi.
- Ortaç, F. R.** (2000), Gelir Vergisinin Üniter Yapısı, 1. Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara.
- Öcal, Erdoğan,** (2010) Yabancı Ulaştırma Kurumlarının Vergilendirilmesi, Vergi Sorunları Dergisi, S: 261
- Öncel, M. Kumrulu, A. Çağan, N.** (2002), Vergi Hukuku, 10. Bası, Turhan Kitabevi, Ankara.
- Öncü, E., Şahin, T. ve Baycan, B. U.** (2012) Türk Ticaret Kanunu, İstanbul.
- Öner, C.** (2010) Uluslararası Alanda Vergi İdareleri Arası Bilgi Değişimi, Yetkin Yayınları, Ankara
- Öner, C.** (2014) Dar Mükellefiyette Ticari Kazancın Türkiye’de Elde Edilmiş Sayılmadığı Haller Üzerine, AÜHFD, C:63, S:2
- Öner, C.** (2015) "Uluslararası Alanda Bilgi Değişimi Ve Bu Konudaki Güncel Gelişmeler", Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Üçüncü Genç Vergi Hukukçuları Konferansı, Savaş Yayınevi, Ankara
- Öner, C.** (2016) Vergi Hukukunda İşyeri, İmaj Yayınevi, Ankara,
- Öz, E. Kutbay, H. Buzkiran, D.** (2014), Türk Servet Vergisi Sistemine Modern Bir Yaklaşım, Gümrük ve Ticaret Dergisi, 2(4).
- Özbalcı, Y.** (2012) Kurumlar Vergisi Yorum ve Açıklamaları, Oluş Yayıncılık, Ankara.
- Özdemir, H.** (2003), Kişisel Harcama Vergisinin Uygulanabilirliğine Yönelik Bir Değerlendirme, Vergi Sorunları Dergisi.

- Özgenç, S.** (Ağustos 2016) Transfer Fiyatlandırmasında Yabancı Emsal, Vergi Sorunları Dergisi, S: 335.
- Öztürk, B. ve Öğredik, G.** (2008) Sermaye Şirketlerinde Kurumlar Vergisi ve Kar Dağıtımı, Maliye ve Hukuk Yayınları, 2.Baskı, Ankara .
- Öztürk, B. ve Özer, M.** (2002) Kurumlar Vergisi Rehberi, Maliye ve Hukuk Yayınları, 2. Baskı.
- Öztürk, N.** (2011) Kamu Ekonomisi, Ekin Yayınevi, Bursa.
- Pehlivan, O.** (2011), Kamu Maliyesi, Murathan Yayınevi, Trabzon.
- Polat, S. Eser, L. Y.** (2014), Motorlu Taşıtlar Vergisinde Değişim İhtiyacı: Türkiye İçin Önemli Bir Model Önerisi, Cumhuriyet Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi, Cilt: 15, Sayı: 2.
- Poroy, R. -Tekinalp, Ü.- Çamoglu, E.** (2009), Ortaklıklar ve Kooperatif Hukuku. Vedat Kitapçılık, İstanbul.
- Pulaşlı, H.** (2014), Şirketler Hukuku Şerhi, Adalet Yayınevi, Ankara.
- Saez, E.** (2011), PublicEconomics, CapitalIncomeTaxation, Berkeley, USA, <http://elsa.berkeley.edu/~saez/course/capitalincometax/capitalincometax-slides>.
- Seyhan, F.** (2008), Finansal İşlem Vergileri ve Türkiye’de Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi Uygulaması, Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Slemrod, J.** (2005), “DoesThe United StatesTaxCapitalIncome?”, TaxingCapitalIncome Conference, TaxPolicy Center, TheAmericanTaxPolicyInstitute, andTaxAnalysts, BrookingsInstitution.
- Solak, Akman, İ.** (2009) Vergi Güvenlik Önlemlerinin Teorik Çerçevesi, Prof. Dr. Muallâ Öncel’e Armağan, C. II, Ankara
- Soydan, B. Y.** (Ocak 1994) Dar Mükelleflerin Elde Ettikleri Ücretlerde Türk Vergi Anlaşmalarının Rolü -183 Gün İstisnası-, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı: 149
- Soydan, B. Y.** (1995) Uluslararası Vergi Anlaşmaları, İstanbul, Beta Yayıncılık.
- Soygür, N.** (1999), Ticaret Hukuku Cilt II Şirketler, M.Ü. Nihad Sayar Eğitim Vakfı Yayınları, İstanbul.
- Sumay, S. Serdar** (2016), Transfer Fiyatlandırması Uygulamalarında Dış Emsallerin Veri Tabanları Vasıtasıyla Tespiti, [www.vergidegundem.com](http://www.vergidegundem.com)
- Sümer, G.** (2013), Türk Vergi Sistemi Açısından Bankaların Ödev ve Yükümlülükleri, Doktora Tezi, Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Bursa.
- Şafak, H.** (2013), Veraset ve İntikal Vergisi ve Türk Vergi Sistemi İçerisindeki Yeri, Yüksek Lisans Tezi, Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Manisa.
- Şafak, H. Yurtsever, H.** (2015), Servet Vergilerinden Veraset ve İntikal Vergisi Üzerine Değerlendirmeler, Ege Akademik Bakış Dergisi, Cilt: 15.

- Şen, H. Sağbaş, İ. (2016)**, Vergi Teorisi ve Politikası, 2. Baskı, Yazarın Kendi Yayını, Ankara.
- Şener, O. (2008)** Teori ve Uygulamada Kamu Ekonomisi, Beta Basın Yayıncılık, İstanbul.
- Şenyüz, D. (2005)** Türk Vergi Sistemi Dersleri, Ekin Kitabevi, 2. Baskı, Bursa,
- Şenyüz, D., Yüce, M. ve Gerçek, A. (2010)**, Vergi Hukuku, Ekin Yayınevi, Bursa.
- Şenyüz, D., Yüce, M. ve Gerçek, A. (2017)** Türk Vergi Sistemi, Ekin Basım Yayın Dağıtım, 14. Basım, Bursa.
- Şişman, B. (2003)** İşletmelerde Vergi Planlaması Yöntemleri, Ankara, Yaklaşım Yayınları.
- Teke, M. (Haziran 2001)** Şahıs Şirketlerinin Sermaye Şirketlerine Dönüşümünde Vergi Boyutlar ve Muhasebesi, Yaklaşım Dergisi, S. 102.
- Tekin, C. ve Kartaloğlu, E. (2007)** Kurumlar Vergisi Kanunu Yorum Ve Açıklamalar, Maliye Ve Hukuk Yayınları, İstanbul.
- Tosuner, M. - Arıkan, Z. (2012)** Türk Vergi Sistemi, Kanyılmaz Matbaacılık, İzmir.
- Tuncer, S. (2012)** Vergi Hukuku ve Uygulaması, Yaklaşım Yayınları, Ankara.
- Türkiye Büyük Millet Meclisi. (2003)**. 5035 sayılı kanun gerekçesi, TBMM Kanun ve Karar Bilgi Sistemi. <https://www.tbmm.gov.tr/kanunlarvekararlar.htm>.
- Türkiye Büyük Millet Meclisi. (2010)**. 2010/1363, K.TBMM Dördüncü Dairesi Karar numarası 2012/917,E.1963/2969,K.Karar numarası 1967/3982.
- Turhan, S. (1987)**. Stagflasyon ve maliye politikası. İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Mecmuası, 43(1-4).
- Turhan, S. (1993)**, Vergi Teorisi ve Politikası, 5. Baskı, Filiz Kitabevi, İstanbul.
- Turhan, S. (1998)**. Vergi Teorisi ve Politikası. İstanbul: Filiz Kitabevi.
- Turanlı, H. (2014)** Yeni Türk Ticaret Kanununa Göre Ticaret Şirketlerinin Birleşmesi, Orion Kitabevi, İzmir.
- Turunç, S. (2016)**, "Avrupa Birliği'nin Vergi Uyumu Politikası Çerçevesinde Özel Tüketim Vergileri ve Türk Özel Tüketim Vergisi Mevzuatına İlişkin Bir Değerlendirme", Avrupa Birliği Uzmanlığı Tezi, Maliye Bakanlığı Avrupa Birliği Ve Dış İlişkiler Dairesi Başkanlığı, Ankara.
- Tükenmez - Susmuş - Özkan, v.d. (1999)** Finansal Yönetim, Cem Ofset.
- Uluatam, Ö. Methibay, Y. (1999)**, Vergi Hukuku, İmaj Yayınevi, Ankara.
- Ulusoy, A. Akdemir, T. (2013)**, Yerel Yönetimlerin Finansman Sorunlarının Çözümünde Motorlu Taşıtlar Vergisi Önerisi, Sosyoekonomi Dergisi, Sayı: 1.
- Ülüs, M. (2010)** Yabancı Ulaştırma Kurumlarında Kurum Kazancının Tespiti ve Çifte Vergiyi Önleme Anlaşmaları Çerçevesinde Değerlendirilmesi, Vergi Sorunları Dergisi, S:261.
- Vergi Konseyi. (2006)** Para ve Sermaye Piyasalarının Vergilendirilmesi, İstanbul, Vergi Konseyi.

- Vural, İ.** (2015), Kurumlar Vergisi Rehberi, Vergi Sorunları Dergisi, Özel Ek, S. 319, Ankara.
- Yaltı, B.** (2009). Transfer Fiyatlandırmasında. Gizli Emsal.
- Yaltı, B.** (Temmuz 2010) VUK, 3b'nin Sınırlarına İlişkin Bir Uygulama: Vergi Hukukunda Sermaye Tamamlama Akçesi ,E-Vergi Sorunları.
- Yaltı, B.** ( Ağustos 2011) Transfer Fiyatlandırmasında Bağımsız Ve Açık Emsal, Vergi Sorunları Dergisi .
- Yaltı, B.** (Aralık 2016) Kurumlar Vergisi Kanununun Yenisi: Peşin Fiyat Sözleşmeleri, Vergi Sorunları, S: 219.
- Yasaman, H.** (1987) Anonim Ortaklarının Birleşmesi, Banka ve Ticaret Hukuku Araştırma Enstitüsü, Ankara.
- Yaz, D. A.** (2011) Vergide Doğru Bilinen Yanlışlar, 1. Baskı, İstanbul, Maliye Hesap Uzmanları Derneği.
- Yalçın, H.** (2011) Ticari Kazanç, Kurum Kazancı ve Serbest Meslek Tespitinde Giderler, HSY Audit Yayınları, 5. Baskı.
- Yerci, C.** (2009) Ticari Kazancın Saptanmasında Taahhüt Harcamaları, Vergi Sorunları Dergisi, S: 246.
- Yıldırım, A. E.** (2015), "Avrupa Birliği ve Türk Vergi Sistemlerinde Özel Tüketim Vergisi", Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi.
- Yıldız, Ş.** (1999), Anonim Ortaklıkta Yönetim Kurulu Üyelerinin Kamu Borçlarından Sorumluluğu, Prof. Dr. Erdoğan Moroğlu'na 65. Yaş Günü Armağanı, İ.Ü.H.F. Yayınları, İstanbul.
- Yılmaz, A.** (2007), "Türkiye'de Vergi Sistemi ve Uygulanan Vergi Politikaları", Devlet Planlama Teşkilatı Müsteşarlığı, Yayınlanmamış Planlama Uzmanlığı Tezi, Ankara.
- Yılmaz, E.** (2010), Hukuk Sözlüğü, Derin Yayınları, Ankara,

### **Danıştay Kararları**

- Danıştay 4. Dairesinin Kararı, E.1972/4010, K.1973/2877
- Danıştay 4. Dairesinin Kararı, E.1961/4533, K.1946
- Danıştay 4. Dairesinin Kararı, E.1988/4920, K.1989/1099
- Danıştay 3. Dairesinin Kararı, E.1992/1503, K.1993/1136
- Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu Kararı, E.2011/331, K.2012/167
- Danıştay 4. Dairesinin Kararı, E. 1998/977, K. 1998/3622
- Danıştay 3. Dairesinin Kararı, E.1995/3640, K.1997/1937
- Danıştay 4. Dairesinin Kararı, E. 2010/712, K. 2011/5838.
- Danıştay Büyük Genel Kurul Kararı, E.2004/1, K.2004/1
- Danıştay 4. Dairesinin Kararı, E.2010/5015, K.2011/10078;
- Danıştay 4. Dairesinin Kararı, E.2009/5447, K.2010/4903

Danıştay 4. Dairesinin Kararı, E.2008/2696, K.2008/4231  
Danıştay 4. Dairesinin Kararı, E.2002/3546, K.2004/1940  
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  
Danıştay 3.Dairesinin Kararı, E:2014/850, K:2015/10056  
Danıştay 4. Dairesinin Kararı, E.1972/1833, K.1973/2019  
Danıştay 4. Dairesinin Kararı, E.1979/1833, K.1979/2429  
Danıştay 4. Dairesinin Kararı, E.1969/2568, K.1970/4725  
Danıştay 13. Dairesinin Kararı, E.1976/39, K.1976/2244;  
Danıştay 4. Dairesinin Kararı E.1968/6140, K.1970/1727  
Danıştay 3. Dairesinin Kararı, E.1994/2832 K.1995/3988  
Danıştay 4. Dairesinin Kararı, E.1979/2013 K.1980/849  
Danıştay 3. Dairesinin Kararı E.1990/709 K.1992/886  
Danıştay 4. Dairesinin Kararı, E.1997/1667 K.1998/2549  
Danıştay 3. Dairesinin Kararı, E.1999/3531 K.2000/3335  
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  
Danıştay 4. Dairesinin Kararı, E.1994/5317, K.1995/3535  
Danıştay 3. Dairesinin Kararı, E.1997/2368, K.1999/861  
Danıştay 3. Dairesinin Kararı, E.1995/2419, K.1996/1334  
Danıştay 4. Dairesinin Kararı, E.1994/3132, K.1995/1616  
Danıştay 4. Dairesinin Kararı, E.1992/3388, K.1993/457  
Danıştay 4. Dairesinin Kararı, E. 2009/7183, K. 2012/1490  
Danıştay 4.Dairesinin Kararı, E.2010/3320, K.2014/805  
Danıştay 9. Dairesinin Kararı, E. 2009/1462, K.2011/154  
Danıştay 9. Dairesinin Kararı, E.2011/9047, K.2012/4254;  
Danıştay 4. Dairesinin Kararı, E.2010/792, K.2011/899  
Danıştay 4. Dairesinin Kararı, E. 2010/1363, K. 2012/917;  
Danıştay 4. Dairesinin Kararı, E.1963/2969, K.1967/3982  
Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu Kararı, E.2013/385, K.2014/188  
Danıştay 4. Dairesinin Kararı, E.1968/721, K. 1972/4468  
Danıştay 3. Dairesinin Kararı, E. 2009/872, K. 2011/5717;

Danıştay 4. Dairesinin Kararı, E.1995/1940, K.1996/1517

Danıştay 3. Dairesinin Kararı, E.2001/1762, K.2002/1786

Danıştay 4.Dairesinin Kararı, E:2010/6107, K:2013/7010

### **Yargıtay Kararları**

Yargıtay 11.Hukuk Dairesinin Kararı, 25.5.1978, E.2164, K.2792.

Yargıtay 11.Hukuk Dairesinin Kararı, 20.04.1981, E.1065, K.1874

### **Resmi Gazete**

Seri No.lu Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları Genel Tebliği, 14.03.1998 tarih ve 23286 sayılı Resmi Gazete

23.04.2015 tarih ve 29335 sayılı Resmi Gazete’de yayınlanan 6645 sayılı Kanun’un 9. Maddesiyle GVK’ya eklenen bent

194 Seri No’lu Gelir Vergisi Genel Tebliği, 07.03.1996 tarih ve 22573 sayılı Resmi Gazete

19.02.2014 ve 28918 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 6518 sayılı Kanun ile KVK’ya eklenmiştir.

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

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

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

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.

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.

### **İnternet Linkleri**

Model Convention With Respect To Taxes On Income And On Capital  
<http://www.oecd.org/tax/treaties/2014-model-tax-convention-articles.pdf>

[http://www.gib.gov.tr/sites/default/files/uluslararası\\_mevzuat/VERGIANLASMALIS\\_T.htm](http://www.gib.gov.tr/sites/default/files/uluslararası_mevzuat/VERGIANLASMALIS_T.htm). (07.08.2023)

<https://www.vergiportali.com/Content.aspx?Type=BulletinD&Id=4756>  
(07.08.2023)

## ÖZGEÇMİŞ

İlk, orta ve lise eğitimimi Gaziantep ilinde tamamladım. 2017 yılında başladığım Hasan Kalyoncu Hukuk Fakültesinden 2021 yılında mezun oldum. 2023 yılında Gaziantep üniversitesinde Ekonomi Hukuku Tezsiz Yüksek Lisans programından mezun oldum. 2022 yılında İstanbul Gedik üniversitesi Kamu Hukuku Tezli Yüksek lisans programına başladım. Ayrıca Rüştü Ünsal Pmyo ön lisans, Anadolu üniversitesi İşletme Fakültesi, Anadolu Üniversitesi Adalet ön lisans, Anadolu üniversitesi Fotoğrafçılık bölümü ön lisans, Atatürk üniversitesi İş sağlığı ve güvenliği ön lisans, Atatürk Üniversitesi Laborant ve veteriner sağlık ön lisans ve Kilis 7 Aralık üniversitesi Optisyenlik Ön lisans bölümlerini bitirdim. Şu anda Gaziantep üniversitesi fen-edebiyat fakültesi Edebiyat Bölümünde eğitim hayatıma devam ediyorum. 2023 yılından itibaren adalet bakanlığında arabuluculuk yapmaktayım. 2022-2023 yılında bir yıl süre ile Gaziantep Barosunda avukatlık stajımı yaptım, halen Gaziantep ilinde çalışma hayatıma devam etmekteyim.