

Prof. Dr. Ahmet KIRMAN

T. İş Bankası A.Ş. ve Türkiye Şişe ve Cam Fabrikaları A.Ş. Yönetim Kurulu Başkanı
Galatasaray Üniversitesi Hukuk Fakültesi

Kurumlar Vergisine İlişkin Yeni Düzenlemeler

Türkiye'nin gelişmiş ülkelerin hukuk düzenlemelerinden yararlandığı önemli alanlardan birisinin de eskiden beri vergi konusu olduğu bilinmektedir. Vergi düzenlemelerinin oluşturulmasında, o dönemin Avrupası'ndaki gelişmiş ekonomilerin örnek alındığı ve ülke düzenlemelerinden hareketle başta kurumlar vergisi olmak üzere düzenlemelerin temelinin oluşturduğu bilinmektedir. Vergi hukuku, günün gelişen ve değişen koşullarının, giderek küreselleşen ilişkiler bağlamında özellikle yeni ticari işlem ve enstrümanların olduğu günümüzde elde edilen kazançları, serveti, servetin el değiştirmesini ve harcamaları kavrama çabasını içeren bir gelişim sürecindedir. Bu süreç içerisinde adil, mükelleflerin vergiye konu kaynaklarının gelişimini engellemeyen bir vergi sistemi ile özellikle şirketleşen bir ticari işleyişte kurumların vergilendirilmesi büyük önem taşımaktadır.

Vergi düzenlemelerinin tek başına uygulanan vergi oranından ibaret olmadığı, verginin bütünü anlamında tek başına vergi oranının düşüklüğünün gerek otorite, gerek mükellefler bakımından amaçta uygun sonuçlar vermediği bilinen önemli bir gerçektir. Dolayısıyla her ülkenin kendi yapısına uygun, ancak evrensel vergilendirme ilkelerine uygunluk gösteren, ekonomik rekabet içerisindeki oyuncuları gerek ulusal, gerek uluslararası alanda izleyen ve gerektiğinde destekleyen düzenlemeleri hayata geçirmesi gereklilik göstermektedir.

Kurum gelirlerinin, bunu elde eden kurumların kendilerine özgü yapılarının bulunduğu ve kendilerini kuran ya da oluşturan insan faktöründen ayrı olarak değerlendirilmeleri gerektiği yolunda genel kabul gören bir esaslardan hareketle vergilendirilmesi söz konusudur. Bu kurumlardan elde edilen kâr paylarının gerçek kişiler bünyesinde vergilendirilmesine karşın, bunlardan bağımsız vergilendirilmesi temeline dayanan 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu da, 1.1.1950 tarihinden bu yana yeni Kanunun yürürlüğüne kadar yürürlükte kalmıştır. Değişik dönemlerde çok sayıda değişikliğe uğrayan Kanun, gelir üzerinden alınan iki vergiden birisi ve büyüklük anlamında da ikincisidir. Günün gelişen koşullarını izleyemediği, yeniden düzenlenmesi gerektiği, yapılan değişikliklerin yapısal bozukluk oluşturduğu, oranlarının yüksek olduğu ve benzeri nedenlerle eleştirilmiştir.

Yapılan çalışmalar sonrasında 21.6.2006 tarih ve 26205 sayılı RG ile yayımlanan yeni 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu, bir bölüm maddeleri açısından öngörülen tarihler bir kenara bırakılacak olursa ağırlıklı olarak 1.1.2006 tarihinden geçerli olmak üzere yürürlüğe girmiş bulunmaktadır. Getirilen düzenlemelerin bütünlük anlamında ele alınması ve daha sonra önem taşıyan noktalara değinilmesi yoluna gidilecektir.

Düzenlemenin yapılmasının nedenleri değişik açılardan sınıflandırılabilen ve bu husus gerek-

çeden de anlaşılabilir. Bu anlamda yeni Kanun ile yurt dışı vergi uygulamalarında yer alan bazı düzenlemelere yer verilmesi, ihtilafli konulara açıklık getirilmesi öncelikli amaç olarak gösterilmiştir. Yine bu bağlamda, kurum kazancına yönelik hükümlerin tek bir metin içerisinde toplanması, Gelir Vergisi Kanunu'na yapılan atıfların azaltılması, geçici maddeler ile uygulanmayan hükümlerin Kanundan çıkarılması, Kanunun dilinin sadeleştirilmesi, ifade birliğinin sağlanması, metnin daha sistematik hale getirilmesi ve numaralandırma açısından yeni bir sistem getirilmesinin temel hedefler arasında olduğu belirtilmiştir.

Amaçlar açısından yapılan belirlemeler ile bağlantılı olmaksızın yapılan yeni düzenlemenin, gelir vergisine ilişkin düzenlemelerin yapılmasından önce hayata geçirilmesi kanımızca hatalı olmuştur. Kurumlar vergisine tabi mükellefler bakımından geçerli olan temel birçok kavramı içeren ve buna ilişkin esasları getiren gelir vergisi düzenlemelerinin ele alınmasından sonra buna bağlı düzenlemelerin gerçekleştirilmesi önemli bir gereklilik iken bunun dikkate alınmaması oluşum açısından anlamlı olmamıştır. Kurumlar vergisine ilişkin düzenlemelerin yapılmasından hemen sonra, Gelir Vergisi Kanununda temel değişiklik ihtiyacından bahisle çalışmalara başlanması bu belirlemeyi haklı kılan önemli bir gelişme olarak algılanmalıdır.

Amaçlardan hareket edilmesi halinde bu belirlemelerden bir bölümünün hayata geçirildiği, kanunun eskisine kıyasen daha net ve anlaşılabilir olduğu dikkati çekmektedir. Bunun yanı sıra çok sayıda geçici maddelerden arındırılması ile özellikle kurumlar vergisi konusunda bu kanun dışındaki mevzuatta yapılacak düzenlemelerin değişiklik getirilmesi bakımından yeterli olmayacağı hususu bütünlüğü sağlanması bakımından önem taşımaktadır. Buna karşılık daha önce eleştiri konusu edilen bir takım hususlarda aynı eleştirilere dayanak oluşturabilecek eksikliklerin bulunduğu görülebilmektedir. Dil açısından sadeleşen düzenleme, sistematik açıdan eski düzenlemeye göre daha iyi bir durumdadır. Yeni kavramlara da yer veren vergilendirme esasları, vergilendirme tercihleri açısından yapılabilecek belirlemeler dışında büyük oranda yenilenmiş bir görüntü sergilemektedir. Bununla birlikte, sistematik açıdan bir bölüm hataların yenilendiği ve bunun alt bölümler anlamında da sürdüğü -örneğin, numara-

landırmanın (Md.55e 5 (1) a.1 gibi karışıklığa yol açabilecek biçimde düzenleme konusu edildiği, mükellefleri tanımlayan 2. maddesinin 6 numaralı bendinde bağımsız bir mükellefi tanımlarcasına, iki ayrı bentte düzenlenen mükelleflere ilişkin açıklama yapılması, tam ve dar mükellefin tanımlanmasında Madde 3.(2) de "kurum" buna karşılık 3.(3) de "yabancı kurum" kavramlarına yer verilmesi- görülmektedir. Bazı durumlarda özellikli olarak ortaya çıktığı düşünülen özel konularda düzenleme getirilmesi, tanımlamalarda yetersizlikler ile tekrarların olması, aynı kavramların başka ifadelerle açıklama konusu edilmesi gibi zafiyetlerle de karşılaşmaktadır.

Bu noktada özellikle verginin kanuniliği ilkesi anlamında gereklilik gösteren bir anlayışın da metin içerisinde zaman zaman yansımalarına rastlanması önemli bir husus olarak dikkate alınması gereken bir noktadır. Örneğin, muafiyet ve istisnalara ilişkin 4. ve 5. maddelerde, maddenin uygulanmasına ilişkin usullerin idare tarafından saptanacağı belirtilmesi, buna karşılık "esas ve usul" ifadesinin kullanılmaması, kanunilik ilkesi anlamında idarenin genişletici veya daraltıcı bir tarzda yaşanan örnekler nedeniyle, olumlu bir gelişme olarak ele alınabilecek niteliktedir.

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun getirdiği temel değişiklik ve yenilikleri kısaca aşağıdaki gibi sıralamak mümkün bulunmaktadır.

Daha önce kanun metninde yer almakla birlikte gelişen ve değişen koşullar dikkate alınarak yeniden düzenlenen önemli konuların;

- Kurumlar vergisinin ve geçici verginin oranı,
- Beyan dönemi,
- Örtülü sermaye,
- Örtülü kazanç dağıtımı, (transfer fiyatlaması)
- Yurtdışı iştirak kazançları istisnası,
- İştirak hissesi ve gayrimenkul satışlarında istisna,
- Tasfiye,
- Bölünme,
- Hisse değişimi,
- Yurtdışında ödenen vergilerin mahsubu şeklinde sıralanması mümkün olup, daha önceki kanunda yer almayan ve mevzuata yeni giren düzenlemelerin ise;
- Kontrol edilen yabancı şirket,
- Vergi cennetleri ile mücadele, (vergi kaçırma ve vergiden kaçınmanın azaltılması)

● Masraf dağıtımı

biçiminde sayılması söz konusu olmaktadır. Gerek yenilenen, gerek yeni getirilen kurallardan önem gösterenlerin Kanunun yaptığı numaralandırma izlenerek aşağıdaki biçimde kısaca özetlenmesi mümkündür.

Tam mükellef kurumlardan sağlanan iştirak kazançlarının elde eden kurum bünyesinde vergilendirilmemesi esası muhafaza edilirken, yurt dışında iştirak edilen kurumlardan sağlanan kazançların vergilendirilmesinde önemli değişiklikler yapılmıştır. Kanunun 5.1.b maddesinde yer alan düzenleme uyarınca, istisnanın uygulanabilmesi için yurt dışı iştirakteki minimum pay oranı %25'den %10'a düşürülmekte, iştirak hissesini elde tutma süresi iki yıldan bir yıla indirilmekte, yurt dışı iştirakin ilgili ülkede tabi olması gereken asgari vergi oranı ise %20'den %15'e düşürülmektedir. Bunun yanı sıra yurt dışı iştirakin kazançlarının en az %75'inin ticari, zirai veya serbest meslek kazancı niteliğindeki kazançlardan oluşması şartı kaldırılmaktadır.

Yurtdışı iştirakin esas faaliyet konusunun, finansal kiralama veya sigorta hizmetinin sunulması ya da menkul kıymet yatırımı olması durumunda mevcut düzenlemede istisnadan yararlanılamazken, Kanunda istisnadan belli şartların gerçekleşmesi halinde yararlanılması mümkün kılınmakta, bunun için de yurt dışında en az Türkiye'de uygulanan kurumlar vergisi oranında vergiye tabi olma şartı getirilmektedir.

Bu düzenleme küreselleşen ekonomik işleyiş içerisinde Türk şirketlerinin uluslararası alanda yatırım yapmalarına, büyümelerine ve gerektiğinde yarattıkları değerleri en iyi fiyatlarla değerlendirmelerine kolaylık sağlayıcı ve teşvik edici bir özellik taşımaktadır.

Mevcut uygulamada geçici düzenleme olma özelliğini taşıyan, ancak uzun süreli uygulama nedeniyle sonradan istisnalar arasında asıl madde haline gelen iştirak hisseleri ve gayrimenkullerin satışından kaynaklanan kazançların sermayeye eklenmesinin vergi dışı bırakılması uygulaması, kazancın %75'i ile sınırlı olarak sürdürülmektedir. Yeni Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5-1-c maddesinde tam mükellefiyete tabi anonim şirketlerin yurt dışı iştirak hisselerinin elden çıkarılması halinde sağlanan kazançların hangi şartlar ile istisna uy-

gulacağı da düzenleme altına alınmaktadır. Bu şirket, kazancın elde edildiği tarih itibarıyla, devamlı olarak en az bir yıl süreyle nakit ve benzeri varlıklar dışında kalan aktif toplamının % 75'i veya daha fazlası kanuni veya iş merkezi Türkiye'de bulunmayan anonim veya limited şirket niteliğindeki şirketlerin sermayesine en az % 10 oranında iştirakten oluşan, tam mükellef anonim şirketleri ifade etmektedir. Belirtilen şartları taşımayan kurumların bu istisnadan yararlanması mümkün değildir sonucuna varılmaktadır. Bununla birlikte, 3. maddenin 1-(c) bendinde tam mükellefiyete tabi olan ve özellikleri belirlenen kurumlardan bahsedilirken, aynı maddenin (e) bendinde ise kurumlar ifadesi kullanılarak bunların aktiflerinde bulunan gerek yurt içi, gerek yurtdışı iştirak hisselerinin satışı açısından yeterli açıklığa sahip olmayan farklılık oluşturulmuştur.

Yeni düzenlemede de kalıcı madde olarak düzenlenen, taşınmaz ve iştirak hissesi satış kazançları istisnasında önemli değişiklikler yapılmıştır. Yapılan satış sonucunda elde edilen kazancın tamamının istisna kapsamında ele alınmasından vazgeçilmiştir. Kazancın % 75'inin istisnaya konu olması benimsenmiş, ayrıca istisnadan yararlanmak için kârı sermayeye ilave etme şartı kaldırılmış, kârın en az beş yıl süreyle özel bir fon hesabında tutulması şartı getirilerek, bünyede kulanma amacının gerçekleşmesine yönelik bir düzenleme olması sağlanmıştır. Bu bağlamda iki yıllık süre içerisinde satış bedelinin tahsili gereği de hüküm altına alınmıştır. Hiç şüphesiz sermayeye ekleme bu kazanç açısından iki yıllık süre içerisinde her zaman mümkün bulunmakta ve istisnanın kalkmasına yol açmamaktadır. Önemli olan 5 yıllık süre içerisinde kazancın özel fondan çekilmemesi ve belirtildiği gibi sermayeye ilave dışında başka bir hesaba aktarılmamasıdır. Aksi halde zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler için vergi ziyayı oluşturmuş sayılacaktır.

Rüçhan hakkı satışında daha önce şarta bağlı olmaksızın uygulanan istisna kaldırılmıştır. Rüçhan hakkı satışından doğan kazancın rüçhan hakkının iki yıl elde tutulması ve istisnaya ilişkin kârın 5 yıl süre ile özel bir fon hesabında tutulması şartıyla %75'i için istisna getirilmiş ve iştirak hisselerinin satışı ile aynı temele dayalı bir anlayış benimsenmiştir.

Kanunun 7. maddesi ile, kontrol edilen yabancı kurum kazancı kavramı getirilmektedir. Madde gerekçesinde, uluslararası vergi uygulamalarındaki gelişmelere paralel olarak ticari ve sınaî mahiyette olmayan yatırımlarını yurt dışında düşük vergi oranlı ülkelere yönlendiren mükellefler ile Türkiye'de yatırım yapan mükellefler arasındaki vergi eşitsizliğinin giderilmesinin amaçlandığı ifade edilmiştir.

Maddede, belli şartlar altında yurt dışı iştiraklere yatırım yapan mükelleflerin yurt dışı iştirak kârları, fiilen dağıtılmasa bile vergi uygulamaları açısından dağıtılmış kabul edilerek, bu iştiraklerin kazançlarının Türkiye'de kurumlar vergisine tabi tutulması öngörülmektedir. Kazanç, yurt dışı iştirakin hesap döneminin kapandığı ayı içeren hesap dönemi matrahına dâhil edilecek, varsa yurt dışında ödenen vergiler Türkiye'de ödenecek vergiden indirilebilecektir. Kontrol oranı olarak, ilgili hesap dönemi içinde sahip olunan en yüksek oran dikkate alınmaktadır. Kontrol edilen yabancı kurumların, bu maddeye göre daha önce Türkiye'de vergilenen kazançlarını sonradan dağıtmaları halinde bu kazançlar Türkiye'de vergiye tabi tutulmamaktadır. Dağıtılan kazancın daha önce Türkiye'de vergilenmemiş kısmı vergiye tabi olmaktadır. Bu düzenlemenin, ülke ekonomisinin korunması ve özellikle parasal varlıkların ülke içerisinde değerlendirilmelerinin teşvik edilmesi temeline dayandırıldığı ve düşük vergilendirme anlayışını benimseyen ekonomilere olan akışın önünün kesilmek istendiği anlaşılmaktadır. Bu hususların saptanmasındaki güçlüklerden öte, yatırımın kârlılığı temeline dayalı yaklaşımların yön değiştirmesi için yeterli olmayacaktır. Ayrıca, % 50 şartının aşılabilmesinin de kolay yolları olduğu gözlenmekte ve dolaylı ilişkilerin saptanması açısından uluslararası bilgi edinimleri ile bunun aşılmasında zorluklar bulunmaktadır. Bunun yanı sıra kontrol oranının belirlenmesi açısından belli dönemdeki en yüksek orandan hareket edilmesi de adil bir yaklaşım olma özelliğini taşımamakta, bunun yanı sıra daha sonra Türkiye'deki kurum kazancına iştirakteki hisse oranının hesap dönemi sonundaki durumunun dikkate alınması gibi tartışmalı bir belirleme yapılmaktadır.

Kurum kazancının belirlenmesinde, indirilecek gelirler açısından düzenleme getiren 8. maddenin

içeriğinde, özellikle sigorta şirketleri bakımından uygulamaya uygun ve günün şartlarını kavrayan düzenlemelere yer verilmiş olduğu görülmektedir. Güncel prim hesaplarından hareketle saptanan teknik karşılıklar anlamında vergisel uygulama ile sigortacılık uygulamasının paralel hale getirilmesi, özellikle 8/1-e-4 maddesi uyarınca Hazine Müsteşarlığı Sigorta Genel Müdürlüğü tarafından yapılacak saptama uyarınca mümkün olabilecektir.

Bu bağlamda 11. maddede "Kabul edilmeyen indirimler" başlığı altında getirilen düzenlemeler içerisinde, öncekinden farklı olarak bankaların ayırdığı karşılıkların genel nitelikte olanlarının gider yazılamayacağı hüküm altına alınmaktadır. Daha önceki düzenlemede "*Her ne şekilde ve ne isimle olursa olsun ayrılan ibtiyat akçeleri (Türk Ticaret Kanunu'na, kurumların özel kanunlarına veya esas mukavele ve nizamnamelerine göre safi kazançlardan ayırdıkları bilumum ibtiyatlar ile Bankalar Kanunu'na müsteniden bankaların ayırdıkları karşılıklar dahil)*" ifadesiyle yer alan düzenleme "*Her ne şekilde ve ne isimle olursa olsun ayrılan ibtiyat akçeleri (Türk Ticaret Kanunu'na, kurumların özel kanunlarına veya esas mukavele ve nizamnamelerine göre safi kazançlardan ayırdıkları bilumum ibtiyatlar ile Bankacılık Kanununa müsteniden bankaların ayırdıkları genel karşılıklar dahil)*" şekline dönüşmüştür. Bunun yanı sıra 35. maddede, indirimlerin başkaca kanunlarla düzenlenemeyeceği ve bu Kanuna hüküm konulmak suretiyle düzenleme yapılması gerektiği de hüküm altına alınmıştır. Bir bölüm örnek ülke uygulamalarında, bankalar tarafından ayrılan tüm karşılıkların ya da büyük bölümünün vergi matrahının dışında tutulabildiği bilinmektedir. Bunun temel amacı; finans sisteminin oyuncularının yapılarının güçlendirilmesi ve sistemik risklerin önüne geçilmesidir. Ülkemiz ekonomisi anlamında, bu yaklaşımın benimsenmemesi, daha önce Bankacılık Kanunu'nda yer alan ve karşılıkların indirim konusu edilmesine imkân veren hükmün, yargı organlarınca kanunların önceliği gerekçesinden hareketle uygulama kararına karşı çözüm üretme amacı nedeniyle, kanımızca hatalı ve eksiktir. Diğer taraftan, 35. madde hükmü dikkate alındığında, Bankacılık Kanunu uyarınca genel karşılıklar dışında ayrılan özel karşılıkların indirim konusu edilip edilmeyeceği hususu, 11. maddede sade-

ce genel karşılıklardan bahsedilmesine bağlı olarak karşımıza çıkabilecektir.

Finans sektörünün bu şekilde oluşacak maliyetleri; genel vergi oranının düşürülmesinin getirileri hesaplandıktan sonra hizmet alanlara aktarması kaçınılmaz olacaktır.

Zarar mahsup esaslarının daha net bir biçimde ve ayrı bir maddede düzenleme konusu edilmesi (Madde 9) kanımızca isabetli olmuştur.

Kanununun 12. maddesinde "örtülü sermaye" müessesesi, uluslararası gelişmeler ve genel kabul görmüş ilkeler dikkate alınarak yeniden düzenlenmiştir. Yapılan düzenleme ile 'örtülü sermaye' uygulamasındaki bazı belirsizlikler ve ihtilaflara neden olan hükümler açıklığa kavuşturulmaya çalışılmış ve eski düzenlemedeki "istikrazları teşebbüste

sal kiralama şirketleri, finansman ve faktoring şirketleri ile ipotek finansman kuruluşlarının bu faaliyetleriyle ilgili olarak ortak veya ortakla ilişkili kişi sayılan bankalardan yaptıkları borçlanmaların örtülü sermaye sayılmayacağı hükme bağlanmıştır. Bu günün gereklerine uygun bir anlayışı ifade etmektedir. Vergi düzenlemelerinin temelinde, günün ekonomik işleyişini, o işleyiş için öngörülen kurallar kapsamında işlem yapılmakta olması kaydıyla engellemeyecek biçimde şekillendirilmesi, kötü niyetli uygulamaların ise temelinde denetimler yolu ile engellenerek yükümlülüklerini yerine getiren mükelleflerin önünün tıkanmaması esas olmalıdır.

Diğer taraftan, örtülü sermaye üzerinden kur farkı hariç, faiz ve benzeri ödemeler veya hesaplanan tutarlar, Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunları-

Vergi düzenlemelerinin temelinde, günün ekonomik işleyişini, o işleyiş için öngörülen kurallar kapsamında işlem yapılmakta olması kaydıyla engellemeyecek biçimde şekillendirilmesi, kötü niyetli uygulamaların ise temelinde denetimler yolu ile engellenerek yükümlülüklerini yerine getiren mükelleflerin önünün tıkanmaması esas olmalıdır.

devamlı kullanma" ifadesi belirsizliklere ve ihtilafa yol açtığından "devamlılık unsuruna" yeni düzenlemede yer verilmemiştir.

Örtülü sermaye uygulamasında borç/öz kaynak oranı, ilişkili kişi ve özsermaye tanımlarına açıklık getirilerek, objektif ölçütler konulmuş ve örtülü sermaye kapsamına girmeyen borçlanmalar sayılmıştır. Yeni Kanunda yer verilen düzenlemede borçlanmanın örtülü sermaye sayılması için; ana ortak/ilişkili kişiden alınması ve belirlenen borç/özsermaye oranını aşması yeter ve gerekli koşul olarak sayılmıştır.

Örtülü sermayenin varlığı anlamında ilişkili şirketlerden alınan borcun özsermayeye oranı üç kat olarak belirlenmektedir. Sadece ilişkili şirketlere finansman temin eden kredi kurumları hariç, ilişkili banka veya benzeri kuruluşlardan alınan borçların yarısı örtülü sermaye kıyaslamasında dikkate alınacaktır. Diğer bir deyişle sadece bu kuruluşlardan alınan borçlar, öz sermayenin 6 katına kadar örtülü sermaye oluşturmayacaktır.

Ayrıca söz konusu yeni metinde, bankalar, finan-

nın uygulanmasında, gerek borç alan, gerekse borç veren nezdinde, örtülü sermaye şartlarının gerçekleştiği hesap döneminin son günü itibarıyla dağıtılmış kâr payı veya dar mükellefler için ana merkeze aktarılan tutar sayılacaktır.

Maddenin uygulamasında değişik açılardan özellikle bağlantılı durumlar başta olmak üzere uygulama sorunlarının çıkması söz konusu olacaktır. Bu anlamda ilk akla gelen konulardan birisi de, üç kat oranının yasa koyucunun öngördüğü sınıra kadar kullanım imkânı yaratan bir düzenleme olarak algılanması ve bütün şirketlerin ortaklara aktarım anlamında öz sermayelerinin üç katına kadar borçlanma ve bu borca faiz işletme yoluna gitmeleri yolunun açılabilir olmasıdır. Diğer taraftan yürürlük açısından 1.1.2006 sonrasına taşınan önceki borçlanmalar da kapsama alınmıştır. Bu durumda henüz kapatılmamış olan ve 3 kat sınırını aşan borçlanmalar ile Kanununun Resmi Gazete'de yayımlandığı 21.6.2006 tarihinden önce başlayan 1.1.2006 sonrası borçlanmalar da madde kapsamına girmiş bulunmaktadır. Düzenlemenin bu hali ile

daha önceki esaslara uygun olarak yapılan borçlanmaların örtülü sermaye olarak kabul edilmesi sonucunu doğurabileceği, bunun vergilendirme ilkeleri ile uyuşmadığı, dolayısıyla anayasal aykırılık başta olmak üzere birçok konuda uyuşmazlığa yol açması ihtimali kuvvetlidir. Getirilen düzenlemenin bir başka sonucu da, örtülü kazanç konu faiz ödemesi üzerinden cezalı kurumlar vergisi alınmasının yanı sıra dağıtılmamış kâr payı olarak kabul edilerek stopaja konu edilmesi, bu tutarın dağıtıldığı hallerde de elde eden bünyesinde beyana konu edilmesi olacaktır.

Yeni düzenleme ile 'örtülü kazanç' müessesesi günün kabul gören esasları paralelinde 'Transfer fiyatlandırılması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı' başlığı altında düzenlenmiş bulunmaktadır. Düzenleme, eski yaklaşım temelinde ancak daha açık ve vergiden kaçırma temeline dayalı kâr transferlerini önleme amacını içermektedir.

Örtülü kazanç müessesesine yeni düzenleme ile getirilen yenilik, temelinde emsallere uygun fiyat tespitinde uygulanacak yöntemler konusundadır.

Yeni düzenlemede emsallere uygun fiyat ya da bedelin tespitinde mükelleflerin uygulayabileceği üç ayrı yöntem öngörmekte, anılan yöntemler, OECD'nin "Uluslararası Şirketler ve Vergi İdareleri İçin Transfer Fiyatlandırması Rehberi"nde "geleneksel işlem yöntemleri" olarak öncelikle önerilen temel yöntemler olarak karşımıza çıkmaktadır. Özellikle yabancı sermayenin teşvik edilmesinin amaçlandığı bu dönemde, ülke ekonomisi bakımından yararlı, kalıcı ve katkıda bulunma anlamında yabancı sermaye gelişi ve gelişimi açısından bu düzenlemenin çok önem taşıdığını belirtmekte yarar görmekteyiz. Daha önceki düzenlemede yer alan yetersizlikler ve uygulama eksiklikleri nedeniyle emsal fiyat belirleme bakımından ortaya çıkan sorunlar ve özellikle yabancı sermayeli şirketlerin gayri maddi hak bedelleri başta olmak üzere ana şirkete yaptıkları transferlerin denetlenememesi ve Türkiye'de vergilendirilecek gerçek kazancın kavranamaması sorunu yaşanmıştır. Bu düzenleme yoluyla aşılması imkânı, idarenin ve yargının belirleyiciliği ile ortaya çıkabilecektir. Maddenin yürürlüğünün 1.1.2007 tarihinden başlayacak olması da, bu dönemde gereken hazırlıkların yapılabilmesine imkân yaratacaktır.

Bu düzenlemeye göre kurumlar, ilişkili kişilerle yaptığı işlemlerde uygulayacağı fiyat veya bedelleri;

- Karşılaştırılabilir fiyat yöntemi,
 - Maliyet artı yöntemi,
 - Yeniden satış fiyatı yöntemi ve
 - Mükellef tarafından belirlenecek en uygun fiyat yöntemi (emsallere uygun fiyata sayılan üç yöntemden herhangi birisi ile ulaşma olanağı yoksa mükellef tarafından işlemlerin mahiyetine uygun olarak belirlenecek yöntem)
- kullanarak tespit edebilecektir.

Diğer taraftan ilişkili kişilerle yapılan mal veya hizmet alım ya da satımında uygulanacak fiyat veya bedelin tespitine ilişkin yöntemler, mükellefin talebi üzerine Maliye Bakanlığı ile anlaşarak belirlenebilecek, bu yöntem, üç yılı aşmamak üzere anlaşmada tespit edilen süre ve şartlar dahilinde kesinlik taşıyacaktır.

Eski düzenlemede yıllık kurumlar vergisi beyannamesi hesap döneminin kapandığı ayı izleyen dördüncü ayın 15. günü akşamına kadar verilmesi gerekirken (15 Nisan) yeni düzenlemede hesap döneminin kapandığı ayı izleyen dördüncü ayın birinci gününden 25. gününe kadar (25 Nisan) verilebilecektir.

Tasfiye ile ilgili maddede tasfiyeden vazgeçilmesi halinde yapılacak işlemler de düzenlenmek suretiyle eski düzenlemenin geliştirildiği görülmekte, tasfiye beyannamesinin verilme süresi 15 günden 30 güne çıkarılmaktadır. Düzenlenen madde ile her bir tasfiye dönemi bağımsız birer vergilendirme dönemi olarak dikkate alınmakta; tasfiyenin başlangıç ve bitiş tarihlerine açıklık kazandırılmakta; ancak tasfiyenin zararlı kapanması durumunda, önceki tasfiye dönemlerine doğru düzeltme yapıp anılan dönemlerde fazla ödenen vergi mükellefe iade edilmektedir. (md.17)

Devir, bölünme ve hisse değişimi (md.19) konusunda mevcut düzenlemenin geliştirildiği gözlenmekte ve ağırlıklı olarak kötüye kullanımın önlenmesi amacının olduğu sonucuna ulaşılabilmektedir. Yeni düzenleme il üretim veya hizmet işletmelerinin devrinde işletme bütünlüğü korunacak şekilde faaliyetin devamı için gerekli aktif ve pasif kalemlerin tümünün devredilmesi zorunluluğu getirilmektedir. Devre konu iktisadi kıymetlere ilişkin aktif ve pasif kalemlerin de ilgili oldukları kıymetlerle aynı şekilde işleme tabi olmaları gereği vurgulanmaktadır.

Devir işlemlerinde olduğu gibi bölünmenin de

vergisiz olarak yapılmasına olanak sağlanarak, işletmelerin daha etkin ve verimli çalışmalarını sağlayabilecek bölünme işlemlerini gerçekleştirmeleri mümkün hale getirilmektedir. İştirak hisselerinin kısmî bölünme kapsamında değerlendirilebilmesi için, Kanununun 5. maddesinin birinci fıkrasının (e) bendindeki iştirak hisselerinin satışından doğan kazanç istisnası ile paralel düzenleme yapılmış ve 5. maddenin üçüncü fıkrasında yer alan hükmün bu iştirak hisseleri açısından da uygulanması sağlanmıştır. Düzenleme ile aktifte yer alan bu kıymetlerin en az iki tam yıl süreyle elde tutulması şart koşulmuştur.

Diğer taraftan bölünme işlemlerinde aktifi ve pasifi düzenleyici hesapların ilgili olduğu aktif veya pasif hesapla birlikte devredileceği hususuna da açıklık kazandırılmaktadır. Bir diğer değişiklik ise Kanununun 9. maddesinde düzenlenen devir ve tam bölünme işlemlerindeki zarar mahsubudur. Buna göre, devir işlemlerinde mahsup edilecek zarar miktarı devralınan kurumların devir tarihi itibarıyla özsermaye tutarını geçemeyecektir. Ayrıca tam bölünme işlemlerinde de mahsup edilecek zarar miktarı bölünen kurumdaki öz sermayenin devralınan kısmını geçemeyecek ve devralınan kıymetle orantılı olacak; devir ve tam bölünme hallerinde zarar mahsubu için;

- Son 5 yıla ilişkin kurumlar vergisi beyannamelerinin kanunî süresinde verilmiş olması,

- Devralınan kurumun faaliyetine devir veya bölünmenin meydana geldiği hesap döneminden itibaren en az 5 yıl süreyle devam edilmesi şartları ayrıca aranacaktır. Devir, bölünme ve hisse değişimi hallerinde yapılacak vergilendirme açısından beyan süresi 30 güne çıkarılmış, beyan süresinin başlangıcı devir veya bölünmenin Ticaret Sicil Gazetesi'nde ilan edildiği tarih olarak saptanarak belirsizlik ortadan kaldırılmıştır (Madde 20). Mevcut düzenlemeden farklı olarak kısmi bölünmede devralan şirketin bölünen kurumun borçları için müteselsil sorumluluğu devraldığı kıymetlerin emsal bedeli ile sınırlandırılmaktadır.

Dar mükellefler bakımından gider paylaşımının, vergi yükümlülüğünü ortadan kaldıran biçimde önlenmesi amacını içeren yerinde bir düzenleme 22. maddede yer almıştır. Getirilen düzenleme ile dar mükellefiyete tabi kurumların Türkiye'deki şubelerinin kazancı belirlenirken ana merkezdeki ve-

ya yurt dışındaki diğer grup şirketleri veya şubelerinde yapılan genel yönetim giderlerinden Türkiye'deki şubeye pay verilmesi dolayısıyla bu giderlerin kazançtan indirilmesi belli şartlara uyulması halinde mümkün hale gelmektedir. Buna göre;

- Yapılan giderler Türkiye'de kazancın elde edilmesi ve idamesi ile ilgili olmalı,

- Emsallere uygunluk ilkesi uyarınca belirlenecek dağıtım anahtarları kullanılarak Türkiye'deki şubelerin payının hesaplanması gerekmektedir.

Düşük vergi oranı uygulayan ve vergi cenneti olarak isimlendirilen yerlerde kurulan şirketler aracılığı ile vergi matrahının aşındırılması ve yasal uygunluk sınırları içerisinde vergiden kaçınma tanımlamasına uygun ancak temelinde kullanım biçimine göre vergi kaçırma yöntemine dönüşen uygulamaların caydırılmasını amaçlayan 30/7. madde önemli değişikliklerden birisi olma özelliğini taşımaktadır. Diğer taraftan düşük oran uygulamak suretiyle, vergi alanında zararlı vergi rekabeti olarak isimlendirilen uygulamaların önlenmesi anlamına da gelmektedir.

Düzenleme engelleme yöntemi olarak zararlı vergi rekabeti uygulayan ülkelerde yerleşik kurumlara yapılan her türlü ödemeler üzerinden, Türkiye'deki kurum kazançlarının taşıdığı vergi yüküne yaklaşık oranda bir vergi kesintisi yapılmasını benimsemektedir.

Söz konusu düzenleme uyarınca; Bakanlar Kurulu tarafından vergi ve diğer uygulamalar açısından zararlı vergi rekabetine yol açtığı kabul edilen ülkelerde yerleşik olan veya faaliyette bulunan kurumlara (tam mükellef kurumların bu yerlerde bulunan şubeleri dahil) yapılan her türlü ödeme üzerinden;

- Bu ödemenin verginin konusuna girip girmediğine veya,

- Ödeme yapılan kurumun mükellef olup olmadığına bakılmaksızın %30 oranında vergi kesintisi yapılması öngörülmektedir.

Ancak emseline uygun fiyatlarla satın alınan mal ve iştirak hisseleri için yapılan ödemelere ek olarak emseline uygun fiyatlarla deniz ve hava ulaştırma araçlarının kiralanması için yapılan ödemeler ile yapılan işin tamamlanabilmesi bakımından zorunluluk arz eden ödemeler üzerinden yapılacak kesinti oranını belirlemeye Bakanlar Kurulu yetkili kılınmıştır. Düzenleme, temelinde kurumla-

Yeni Kurumlar Vergisi Kanunu'nda kurumlar vergisi ve geçici vergi oranı %20'ye düşürülmüş, Bakanlar Kurulu'na bu oranı %5'e indirme yetkisi de tanınmıştır.

rın kendi paralarını yurt dışına çıkarmak ve yabancı kaynak olarak getirerek sağlayacakları faizleri vergisiz biçimde ve beyan dışı bırakarak vergi dışına çekmelerinin önüne geçilmesini önleme amacını taşımaktadır. Bununla birlikte yine vergi cennetlerinin kullanılması suretiyle değişik biçimlendirmelerle işlem yapılması gündeme gelebilecek, vergi idaresinin bu konuda etkin olabilmesi yetkin insan gücünü yetiştirmesinin yanı sıra elektronik ortamda takip imkânlarına sahip veri ve kontrol tabanını oluşturmasına bağlı olacaktır.

Diğer taraftan maddede yurt dışındaki finans kuruluşlarından temin edilen borçlanmalara ilişkin ana para, faiz ve kâr payı ödemeleri ile sigorta ve reasürans ödemeleri üzerinden vergi kesintisi yapılmayacağı belirtilmiştir. Bu düzenleme özellikle ABD piyasalarından yapılan özel nitelikli borçlanmalarda, mevzuat ara uyumunun sağlanmasını teminen borçlanan bankalar ve kuruluşlar (örneğin kredi kartı alacaklarının menkul kıymetleştirilmesi uygulamalarında durum böyledir.) tarafından bu tür ülkelerde şirket kurulması hallerinde ortaya çıkabilecek sorunların önlenmesi bakımından faydalı olacaktır.

Dar mükelleflere yapılan ödemeler üzerinden stopaj yapılması esaslarında değişiklik yapılmış bulunmaktadır (Madde 30). Eski düzenlemede kanuni oran %25, serbest meslek kazançları, kira, lisans ve diğer maddi hak bedelleri %22, menkul sermaye iratları %15 oranında vergiye tabi iken, yeni düzenlemede kanuni oran %15'e düşürülmüştür. Yabancı kurumlara ücret ödemesi ile ilgili hüküm ve buna bağlı stopaj kaldırılmış ve bu ödemelerin uluslararası uygulamalara paralel olarak hizmet ödemeleri içinde değerlendirilmesi esası benimsenmiştir. Konuya ilişkin ek düzenlemelerin bir an önce çıkarılmaması kanuni oranların uygulanması gereğini ortaya çıkaracağından, bu hususun gelir

idaresince öncelikli konular arasına alınmasında yarar vardır.

Yeni Kurumlar Vergisi Kanunu'nda kurumlar vergisi ve geçici vergi oranı 32. madde ile getirilen düzenleme uyarınca %20'ye düşürülmüş, Bakanlar Kuruluna bu oranı %5 indirme yetkisi de tanınmıştır. 10 puanlık azalmanın mükellefler açısından önemli bir indirim olduğu hususu özellikle içerisinde bulunan ekonomik koşullar dikkate alındığında gözden kaçırılmamalıdır. Bununla birlikte, yatırım indiriminin sınırlanması, başka kanunlardaki istisna ve muafiyetlerin kaldırılması, sermayeye ekleme esasına dayalı bir bölüm kazançların kısmen istisnadan yararlandırılması (%75) gibi sınırlayıcı düzenlemelerin mükelleflerin konumlarına, diğer bir ifadeyle bilânçolarının yapısına göre vergi indiriminin etkisini farklı boyutlarda algılamaları mümkündür.

Kanunun 33. maddesinde tam mükellef kurumların temettüye kaynak oluşturan kazançları üzerinden yurt dışında ödedikleri gelir veya kurumlar vergisinin mahsubuna ve düzenleme gereği mahsup edilemeyen tutarın üç yıl süre ile ileriye doğru taşınması mümkün olup, mahsup işlemi geçici vergi dönemlerinde de yapılabilmesine imkân tanınmaktadır.

Önemli ve gözden kaçırılmaması gereken bir husus ise Kanunun başkaca kanunlarda yer alan muafiyet, istisna ve indirimlerin geçerli olmayacağını ve bu geçersizliğin 1.1.2007 tarihinden itibaren dikkate alınması gerektiğini hüküm altına alan 35 ve 37/3. maddeleridir. Muafiyet, istisna ve indirimlerin ancak Kurumlar Vergisi, Gelir Vergisi ile Vergi Usul Kanunu'nda yer alacak hükümlere bağlı olarak geçerlilik gösterecek olması vergi düzenleme tekniği açısından son derece olumlu bir gelişmedir. Ancak, değişik kanunlardaki istisnaların 1.1.2007 tarihinden itibaren uygulanamayacak olmasının şu anda bilinmeyen ya da görülemeyen olumsuzluklarının olup olmayacağını ise zamanla anlamak mümkün olabilecektir.

Yeni Kurumlar Vergisi Kanununun getirdiği düzenlemeler açısından başkaca belirlemelerde bulunmak hiç şüphesiz gerek uygulayıcıların gerek yargı organlarının yaklaşımları ile gelişecek ve olacaktır.