

# “ KDV Bakımından Grup Şirketlerinde Konsolidasyon Gerekliği\*

*Dr. Öğr. Üyesi Gülşen GEDİK'*

## ÖZET

Grup şirketleri için “KDV birleşik/ konsolide beyan sisteminde”, KDV uygulamasında tek bir mükellef, “grup şirketlerinden biri/ ana-kontrol eden şirket” “temsilci üye” ismi ile kaydedilir ve temsilci üye, tek KDV beyanı verilmesinden, KDV ödemesi ya da KDV iadesinin alınmasından grup adına yetkili ve sorumlu olur. Bununla beraber grubun tüm üye şirketleri de müştereken ve müteselsilen KDV borcundan dolayı sorumlu kalmaya devam ederler.

KDV grup sisteminin uygulandığı pek çok ülkede işletmelerin şirket içi mal ve hizmet alışverişlerinde KDV hesaplanmamasına izin verilmektedir. KDV yükünden tamamen kurtulan şirketler için, bu durum nakit akışını kolaylaştırır.

**Anahtar Kelimeler:** Vergi Hukuku, Konsolidasyon, Grup Şirketleri, KDV.

**JEL Sınıflandırması:** H20, K34.

## THE NECESSITY OF GROUP CONSOLIDATION in VAT CONTEXT

### ABSTRACT

A VAT group is treated in the same way as a single taxable person registered for VAT on its own. The registration is made in the name of the ‘representative member’, who is responsible for completing and submitting a single VAT Return and making VAT payments or receiving VAT refunds on behalf of the group. All the members of the group remain jointly and severally liable for any VAT debts.

In most member states, where grouping exists, the effect is to allow related legal entities to make inter-company supplies of goods and services without charging VAT. For businesses that can recover VAT in full, this can ease cash flow or allow the offset of VAT payments and credits.

**Keywords:** Tax Law, Consolidation, Group Companies, VAT.

**JEL Classification:** H20, K34.

\* Hakemli Makaledir

1 Bursa Uludağ Üniversitesi Hukuk Fakültesi, Mali Hukuk Anabilim Dalı

## GİRİŞ

Katma Değer Vergisi (KDV) genel olarak tüm mal ve hizmetleri vergi konusuna alan, üretim aşamasından nihai tüketime kadar tüm iktisadi aşamaları kapsayan çok aşamalı, iktisadi aşamaların her birinde yaratılan katma değeri kendisine matrah kabul eden, yayılı muamele vergisi niteliğinde bir genel tüketim vergisidir<sup>2</sup>.

Katma değer vergisinde mal ve hizmetler her el değiştirme aşamasında vergilendirilmekte, mal veya hizmetler nedeniyle girdiler için yüklenilen vergiler, satımlar nedeniyle hazineye borçlanılan vergiden indirilmektedir. İndirim mekanizması Katma Değer Vergisi'nin en önemli özelliklerinden birisidir<sup>3</sup>. Sistemdeki vergi indirim hakkı nedeniyle yarattığı çıkar çatışması, bir yandan bu verginin kendi içinde bir otokontrolü sağlamakta, bir yandan da verginin belge ve kayıt düzenine dayanması dolayısıyla gelir ve kurumlar vergilerinin hasılatlarını arttırdığından Türk vergi sistemi içinde bir otokontrol yaratmaktadır<sup>4</sup>.

Katma Değer Vergisi Kanunu (KDVK)<sup>5</sup> 1.madde<sup>6</sup> verginin konusunu teşkil eden işlemler, "istisnalar" başlıklı ikinci Kısmında da 11-20.maddeler arasında vergiden istisna edilen mal ve hizmetler ile ilgili ayrıntılı düzenlemelere yer verilmiştir.

KDV'ye tabi mal ve hizmetler açısından ele

alınması gereken önemli konuların başında mükellef ve vergi sorumluluğuna dair düzenlemeler gelmektedir.

Mükellef ve sorumluluk kavramlarının dayanağını oluşturan Vergi Usul Kanunu (VUK)<sup>7</sup> 8.maddesine göre; "mükellef, vergi kanunlarına göre kendisine vergi borcu terettüb eden gerçek veya tüzel kişidir. Vergi sorumlusu, verginin ödenmesi bakımından, alacaklı vergi dairesine karşı muhatap olan kişidir".

Vergi yükümlülüğü vergi kanunlarından doğan yükümlülüklerin tamamını ifade etmekte olup, bir kimseden yükümlü sıfatıyla bir verginin istenebilmesi o kimsenin kanunda yükümlü olarak belirlenmiş olmasına bağlıdır<sup>8</sup>.

KDVK 8.maddesine göre mükellef;

"a) Mal teslimi ve hizmet ifası hallerinde bu işleri yapanlar,

b) ithalatta mal ve hizmet ithal edenler,

c) Transit taşımalarda gümrük veya geçiş işlemine muhatap olanlar,

ç) Müzayede mahallerinde yapılan satışlarda bu satışları yapanlar,

d) PTT işletme Genel Müdürlüğü ve radyo ve

2 Doğan ŞENYÜZ, Mehmet YÜCE, Adnan GERÇEK, Türk Vergi Sistemi, Ekin Yayınevi, 15.Baskı, 2018, s. 253; Nurettin BİLİCİ, Türk Vergi Sistemi, Savaş Yayınevi, 41.Baskı, Şubat 2018, s. 130.

3 S.Ateş OKTAR, Türk Vergi Sistemi, Türkmen Kitabevi, İstanbul 2016, s.193.

4 Mualla ÖNCEL, Ahmet KUMRULLU, Nami ÇAĞAN, Vergi Hukuku, Turhan Kitabevi, Ankara 2014, 23.Bası, s.401.

5 3065 Sayılı Kanun, RG: 02.11.1984, 18563.

6 KDVK Madde 1: "Türkiye'de yapılan aşağıdaki işlemler katma değer vergisine tabidir:

1. Ticarî, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetler,

2. Her türlü mal ve hizmet ithalatı,

3. Diğer faaliyetlerden doğan teslim ve hizmetler:

a) Posta, telefon, telgraf, teleks ve bunlara benzer hizmetler ile radyo ve televizyon hizmetleri,

b) Her türlü şans ve talih oyunlarının tertiplenmesi ve oynanması,[1]

c) Profesyonel sanatçıların yer aldığı gösteriler ve konserler ile profesyonel sporcuların katıldığı sportif faaliyetler, maçlar, yarışlar ve yarışmalar tertiplenmesi, gösterilmesi,

d) Müzayede mahallerinde ve gümrük depolarında yapılan satışlar ile 10/2/2005 tarihli ve 5300 sayılı Tarım Ürünleri Lisanslı Depoculuk Kanununa göre düzenlenen ürün senetlerinin, senedin temsil ettiği ürünü depodan çekecek olanlara teslimi[2]

e) Boru hattı ile ham petrol, gaz ve bunların ürünlerinin taşınmaları,

f) Gelir Vergisi Kanununun 70 inci maddesinde belirtilen mal ve hakların kiralınması işlemleri,

g) Genel ve katma bütçeli idarelere, il özel idarelerine, belediyeler ve köyler ile bunların teşkil ettikleri birliklere, üniversitelere, dernek ve vakıflara, her türlü mesleki kuruluşlara ait veya tabi olan veyahut bunlar tarafından kurulan veya işletilen müesseseler ile döner sermayeli kuruluşların veya bunlara ait veya diğer müesseselerin ticarî, sınai, zirai ve mesleki nitelikteki teslim ve hizmetleri,

h) Rekabet eşitsizliğini gidermek amacıyla isteğe bağlı mükellefiyetler suretiyle vergilendirilecek teslim ve hizmetler.

Ticarî, sınai, zirai faaliyet ile serbest meslek faaliyetinin devamlılığı, kapsamı ve niteliği Gelir Vergisi Kanununda hükümlerine göre; Gelir Vergisi Kanununda açıklık bulunmadığı hallerde, Türk Ticaret Kanunu ve diğer ilgili mevzuat hükümlerine göre tayin ve tespit edilir.

Bu faaliyetlerin kanunların veya resmi makamların gösterdiği gerek üzerine yapılması, bunları yapanların hukuki statü ve kişilikleri, Türk tabiiyetinde bulunup bulunmamları, ikametgah veya işyerlerinin yahut kanuni merkez veya iş merkezlerinin Türkiye'de olup olmaması işlemlerin mahiyetini değiştirmez ve vergilendirmeye mani teşkil etmez.

İthalatın kamu sektörü, özel sektör veya herhangi bir gerçek veya tüzelkişi tarafından yapılması veya herhangi bir şekil ve surette gerçekleştirilmesi, özellik taşıması vergilendirmeye tesir etmez".

7 213 Sayılı Kanun, RG: 10.01.1961, 10703.

8 Yusuf KARAKOÇ, Genel Vergi Hukuku, Yetkin Yayınları, 7.Bası, Ankara 2014, s. 204.

televizyon kurumları,

e) Her türlü şans ve talih oyunlarını tertip edenler,

g) 1 inci maddenin 3 üncü fıkrasının (c) bendine giren hallerde bunları tertipleyenler veya gösterenler,

h) Gelir Vergisi Kanununun 70 inci maddesinde belirtilen mal ve hakları kiraya verenler,

i) isteğe bağlı mükellefiyette talepte bulunanlardır”.

Vergi Sorumlusu da KDVK 9.maddede; “1. Mükellefin Türkiye içinde ikametgâhının, işyerinin, kanunî merkezi ve iş merkezinin bulunmaması hallerinde ve gerekli görülen diğer hallerde Maliye Bakanlığı, vergi alacağının emniyet altına alınması amacıyla, vergiye tabi işlemlere taraf olanları verginin ödenmesinden sorumlu tutabilir. Şu kadar ki Türkiye’de ikametgâhı, işyeri kanuni merkezi ve iş merkezi bulunmayanlar tarafından katma değer vergisi mükellefi olmayan gerçek kişilere elektronik ortamda sunulan hizmetlere ilişkin katma değer vergisi, bu hizmeti sunanlar tarafından beyan edilip ödenir. Maliye Bakanlığı elektronik ortamda sunulan hizmetlerin kapsamı ile uygulamaya ilişkin usul ve esasları belirlemeye yetkilidir.

2. Fiili yada kaydi envanter sırasında belgesiz mal bulundurulduğu veya belgesiz hizmet satın alındığının tespiti halinde, bu alışlar nedeniyle ziyaa uğratılan katma değer vergisi, belgesiz mal bulunduran veya hizmet satın alan mükelleften aranır. Belgesiz mal bulundurdıkları veya hizmet satın aldıkları tespit edilen mükelleflere, bu mal ve hizmetlere ait alış belgelerinin ibrazı için tespit tarihinden itibaren 10 günlük bir süre verilir. Bu süre içinde alış belgelerinin ibraz edilememesi halinde, belgesi ibraz edilemeyen mal ve hizmetlerin tespit tarihindeki emsal bedeli üzerinden hesaplanan katma değer vergisi, alışlarını belgeleyemeyen mükellef adına re’sen tarh edilir. Bu tarhiyata vergi ziyai cezası uygulanır.

Ancak belgesiz alınan mal ve hizmetleri satanlara, bu satışlarla ilgili olarak, vergi inceleme ra-

poruna dayanılarak kalma değer vergisi tarhiyatı yapıldığı takdirde, ziyaa uğratılan vergi ve buna ilişkin ceza ayrıca alıcılardan aranmaz.

3. 5300 sayılı Tarım Ürünleri Lisanslı Depoculuk Kanununa göre düzenlenen ürün senetlerinin, senedin temsil ettiği ürünü depodan çekecek olanlara teslimine ait katma değer vergisinin ödenmesinden lisanslı depo işleticileri sorumludur” olarak belirlenmiştir.

KDV sorumluluğunda, verginin vergi dairesine ödenmesinden satıcı (teslim veya ifade bulunan) değil, alıcı (müşteri) muhatap alınmaktadır<sup>9</sup>. KDV sorumluluğu düzenlemesinde temel amaç, tahsilatın hızlı yapılmasını sağlamaktır ve vergi sorumluluğu da büyük ölçüde vergi tevkifatına dayalı olarak yerine getirilmektedir<sup>10</sup>.

Kural olarak ardıl bir yükümlülük olan KDV’de yükümlü ve yüklenici kavramları çok yakın durmalarına rağmen içerikleri birbirinden çok farklıdır. KDV sisteminde nihai tüketici, verginin yansıtılacağı son kişi olarak vergi yükü üzerinde kalan kişidir; ancak yasanın mükellef olarak tanımladığı kişi, vergi yükünü taşımayan ancak katma değeri yaratan kişidir<sup>11</sup>.

Kurumlarda KDV mükellefi, sermaye şirketi, kooperatif veya diğer statüdeki kuruluşların tüzel kişiliğidir. Şube faaliyetinin bulunması durumunda da, katma değer vergisi tüzel kişiliğin merkezinin bulunduğu yerde toplu olarak kavranır<sup>12</sup>. Grup şirketlerinin KDV yükümlülükleri konusunda yasadaki düzenleme bulunmamaktadır; ancak 1984 tarihli KDVK’da sadece belirli maddelerde değişiklik yapılmasından ziyade, Kanun’un uluslararası vergi hukukundaki gelişmelere paralel biçimde yeniden yazılması ve grup şirketleri ile ilgili hükümlere yer verilmesi-ve bu kapsamda da öncelikle grup şirketlerinin tanımlanması- gerekmektedir.

Ana ortaklık ve bağlı ortaklıklardan oluşan, bir veya birden fazla ülkede faaliyet gösteren, özellikle finansal sektörün ayrı yasal düzenlemelerine tabi alanlarında ürün ve hizmet sunan kişi toplulukları olarak tanımlanabilecek<sup>13</sup> grup şirketlerinin KDV karşısında mükellefiyet esasları ve birlikte beyanname vererek, grup şirketleri arasındaki mal

9 Şenyüz, Yüce, Gerçek, s. 258.

10 Erkan AYDIN, Katma Değer Vergisinde Sorumluluk, Oniki Levha Yayıncılık, Ekim 2009, s.98.

11 Nihal SABAN, Vergi Hukuku, Beta Yayınları, 8.Baskı, Ekim 2016, s.395-396.

12 Katma Değer Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları, Oluş Yayıncılık, Şubat 2012, s. 224-225.

13 Nesrin AKIN SUNAY, Türk Hukukunda, Avrupa Birliği Hukukunda ve Amerikan Hukukunda Finansal Grupların/ Finansal Holding Şirketlerinin Düzenlenmesi ve Denetimi, Legal Yayınevi, Eylül 2012, s. 1.

ve hizmetlerinin KDV'nden istisna edilmesine dair farklı ülke uygulamaları ve Türk hukuku açısından sistemin gerekliliği, bu çalışmanın konusunu oluşturmaktadır.

Katma Değer Vergisi Kanunu ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnemelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun Tasarısı<sup>14</sup> ile Katma Değer Vergisi Kanunu (KDVK) "mükellef" başlıklı 8.maddesine 3. ve 4.fıkralar eklenmiş ve grup şirketlerinin birlikte vergi beyanı vermesi esası öngörülmüş ve Meclis Plan ve Bütçe Komisyonu'nda da Tasarı'daki maddelerin aynen kabul edilmiş olmasına karşın, sözkonusu düzenleme, Meclis Genel Kurulu görüşmeleri esnasında Tasarı'dan çıkarılmış ve KDV konsolidasyon esası yasalaşmamıştır.

Konsolidasyon kavramı tanımlanarak, KDV konsolidasyonu sistemini benimsemiş Birleşik Krallık, Almanya ve Avusturya örneklerine yer verilecek ve Avrupa Birliği(AB) KDV Direktifi'nde yer alan düzenlemeler incelenecektir. Sonraki bölümde ise KDVK Tasarısı'nda yer alan hüküm değerlendirilerek, Maliye Bakanlığı'na verilen yetkinin yasallığı sorunu ele alınacak ve yakın gelecekte tekrar gündeme gelmesi önerilen KDV konsolidasyonu sistemi için yasal önerilere yer verilecektir.

## I. KONSOLIDASYON

### 1.Tanım

Konsolidasyon, kelime anlamı itibariyle "süreletme, yapıları benzer durumda olan nesnelere birleştirilmesi ve firmaların tüzel kişiliklerinin ortadan kaldırılarak yeni bir tüzel kişilikte birleştirilmesi"<sup>15</sup>; finansal anlamı itibariyle de ayrı tüzel kişiliklere sahip işletmelerin aktiflerinin, borçlarının, öz kaynaklarının, gelirlerinin ve giderlerinin bir araya getirilmesi<sup>16</sup> olarak tanımlanmaktadır. Vergi hukuku yönünden ise konsolidasyon, birden fazla mükellefin matrahlarının veya vergi borçlarının vergi idaresine olan ödevleri açısından birleştirilmesidir<sup>17</sup>.

## 2. KDV Konsolidasyonu

KDVK 8.maddesi, KDV konusuna giren ticarî, sınai, ziraî faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde teslim ve hizmet gerçekleştiren kişiler için gerçek kişi/ kurum ayrımı yapmamıştır. KDV konusuna giren işlemleri yapan gerçek kişi ve kurumlar ayrı ayrı KDV beyan edilmesi ve verginin zamanında ödenmesinden sorumludurlar.

Ancak grup şirketleri için "KDV birleşik/ konsolide beyan sisteminde", KDV uygulamasında tek bir mükellef, "grup şirketlerinden biri/ ana-kontrol eden şirket" "temsilci üye" ismi ile kaydedilir ve temsilci üye, tek KDV beyanı verilmesinden, KDV ödemesi ya da KDV iadesinin alınmasından grup adına yetkili ve sorumlu olur. Bununla beraber grubun tüm üye şirketleri de müştereken ve müteselsilen KDV borcundan dolayı sorumlu kalmaya devam ederler<sup>18</sup>.

KDV grup sisteminin uygulandığı pek çok ülkede işletmelerin şirket içi mal ve hizmet alışverişlerinde KDV hesaplanmamasına izin verilmektedir. KDV yükünden tamamen kurtulan şirketler için, bu durum nakit akışını kolaylaştırır<sup>19</sup>.

KDV grup şirketleri sisteminin genel olarak avantajları şöyle sıralanabilir:

- Bir yandan grup şirketleri içinde ödenen ve alınan KDV miktarlarının şirketlerin nakit akışını hızlandırılırken, diğer yandan da KDV grup şirketlerinin KDV indirimleri ve sorumlulukları arasında denge kurulmasını sağlar.

- Grup şirketleri birlikte, grubun vergi uyum maliyetleri ile riskleri minimize ederler<sup>20</sup>. Genel olarak KDV grubu sisteminde, bağımsız KDV grup şirketi üyelerinin müteselsil sorumluluğu devam etmekle birlikte, sadece grup şirketinin temsilcisi tarafından konsolide vergi beyannamesi verilir.

- KDV grup sistemi sadece mükellefler için avantaj içermez. Vergi idaresi de denetleyeceği

<sup>14</sup> [https://www.tbmm.gov.tr/develop/owa/tasari\\_teklif\\_sd.onerge\\_bilgileri?kanunlar\\_sira\\_no=225224](https://www.tbmm.gov.tr/develop/owa/tasari_teklif_sd.onerge_bilgileri?kanunlar_sira_no=225224) (11.04.2018) (Plan ve Bütçe Komisyonu'na 28.2.2018 tarihinde gelmiş ve "grup şirketlerinin KDV beyanlarının birleştirilmesine" dair hüküm Tasarı'dan çıkarılmıştır).

<sup>15</sup> [http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com\\_gts&arama=gts&guid=TDK.GTS.5acdead6c07216.05476423](http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_gts&arama=gts&guid=TDK.GTS.5acdead6c07216.05476423) (11.04.2018)

<sup>16</sup> Nalan AKDOĞAN, Nejat TENKER, Finansal Tablolara ve Mali Analiz Teknikleri, 6.Baskı, Gazi Kitabevi, 1998, s. 399.

<sup>17</sup> S.Saygın EYÜPGİLLER, Şirketler Topluluğunda Konsolidasyon, Detay Yayıncılık, Ankara 2012, s. 4.

<sup>18</sup> <https://www.gov.uk/guidance/vat-registration-for-groups-divisions-and-joint-ventures> (11.04.2018); Pfeiffer Sebastian, VAT Grouping from a European Perspective, October 2015, IBFD Publications, s.3: "KDV sistemi içerisinde vergi etkilerini azaltmak için grup şirketlerinden sadece birinin mükellef olarak kabul edilmesi, indirilebilir giderler ile yakından bağlantılıdır".

<sup>19</sup> <http://taxinsights.ey-vx.com/archive/archive-articles/eu-vat-grouping-provisions-update.aspx> (12.04.2018)

<sup>20</sup> Sebastian PFEIFFER, VAT Grouping from a European Perspective, October 2015, IBFD Publications,s.4.

birden fazla şirket sayısının azalmasından dolayı avantaj sağlamış olur.

- Zorunlu KDV grup sisteminin oluşturulması ile grup şirketleri işlemlerindeki KDV kayıp ve kaçakları minimize edilmiş olur<sup>21</sup>.

Türk KDV mevzuatında grup şirketleri için konsolidasyon esasını benimsenmemiştir. Gruba dahil bir şirket tarafından ödenen genel giderlerin diğer şirketlere aktarılması işlemi KDV hesaplanması gerekir. Ancak bu işlemin KDVK 53.maddesine göre VUK'da düzenlenen fatura veya benzeri belgeler ile yapılması gerekmekte olup, dahili bir işlem addedilip dekont ile KDV uygulanması mümkün bulunmamaktadır<sup>22</sup>.

## II. AVRUPA BİRLİĞİ DİREKTİFİ

KDV grup sistemi, Avrupa Birliği'nde uygulanan farklı satış vergilerinin uyumlaştırma sürecinin en başından beri bilinmektedir. 1977 yılında 6.KDV Direktifi ile bazı değişikliklere gidilmiş; ancak daha detaylı olarak 1997 yılında Avrupa Birliği Komisyonu tarafından üye devletlere KDV mevzuatlarının uygulanması ile eşdeğer uygulamaların olmamasından kaynaklanan sorunlara dair olası çözümler hakkındaki bilgilendirmeler yapılmıştır<sup>23</sup>.

Daha sonra 11.12.2006 tarihinde Avrupa Birliği Resmi Gazetesi'nde 6. KDV Direktifi'nin güncellenmiş hali niteliğindeki 2006/112 Sayılı KDV Direktifi<sup>24</sup> yayınlanmıştır. Söz konusu Direktif'in KDV mükelleflerini ayrı ayrı mükellef olarak belirleme ya da belirli bağlantılar kapsamında birden fazla mükellefi tek bir mükellef olarak belirleme konusunda yetki veren 11.madde hükmü şöyledir:

“ AB Danışma Komitesi'nin katma değer vergisine dair değerlendirmesinden sonra, her bir Üye Devlet, Avrupa Birliği sınırları dahilinde yasal olarak bağımsız şekilde kurulmuş kişileri diğerleri ile yakın biçimde finansal, ekonomik ve organizasyonel bağları var ise, tek bir mükellef kişi olarak dikkate alabilir”.

Üye Devlet ilk paragrafta belirlenen bu imkanı uygularken bu hüküm dolayısıyla vergi kaçırmanın ve vergiden kaçınmanın önlenmesinin gerektirdiği tüm kıstasları kullanabilir<sup>25</sup>.

Burada ilk üzerinde durulması gereken nokta, grup KDV mükelleflerinin tanımlanmasıdır. KDV Direktifi 11.maddeye göre her bir üye devlet, yasal olarak bağımsız kurulmuş ise diğerleri ile yakın bir ortaklık ilişkisi içerisinde ise, serbest bir biçimde KDV grup mükellefiyeti esasını belirleyebilecektir.

Yasal olarak bağımsız çeşitli kişiler KDV grup sistemine dahil olduklarında, KDV mevzuatı açısından tek bir mükellef olarak kabul edilirler<sup>26</sup>.

KDV grubu olarak mükellefiyet tesis ettirmenin şartları şöyledir:

- KDV grubu, şirketler veya diğer kurumlar olmalıdır.

- Üye şirket ve kurumlar arasında yakın “finansal, ekonomik ve organizasyonel bağlantı” bulunmalıdır.

- Üye şirket ve kurumların AB sınırları içerisinde kanuni merkezi bulunmalıdır.

- Ulusal vergi idareleri, KDV grubuna dahil olma veya ayrılma konusundaki şartlara dair daha detaylı kurallar veya idari ölçütler getirebilir.

- KDV grubu sistemini kullanan herhangi bir AB ülkesinin vergi kaçakçılığı ile mücadele etmek için kendi kıstaslarını getirmesine izin verilir<sup>27</sup>.

Esas itibarıyla, KDV uygulamasında mükellef, genellikle bir işletme, bağımsız ya da birlikte iş yapan tacirlerdir. Bu kişiler, mükellefiyet sıfatı ile birlikte vergi idaresinin verginin toplanması, cezaların kesilmesi ve belirlenen verginin ödenmesinden ve KDV ile ilgili tüm belgelerin hazırlanmasından sorumlu olur<sup>28</sup>. KDV grup sisteminde ise, şirketler, faturalarında tek bir KDV numarası kullanacak, tek bir KDV beyannamesi verecek ve grup içi işlem-

21 PFEIFFER,, s.5.

22 Nuri DEĞER, Açıklamalı ve Uygulamalı Katma Değer Vergisi Kanunu, Yaklaşım Yayıncılık, 2009, s. 193.

23 Caterina ARFILLI, “VAT Grouping: The Devil is not Only in the Detail” <http://arno.uvt.nl/show.cgi?fid=142831> (12.04.2018)

24 <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=LEGISSUM%3A31057> (12.04.2018)

25 <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/HTML/?uri=CELEX:32006L0112&from=EN> (12.04.2018)

26 Gert-Jan van NORDEN, Chapter 10- Cross-Border VAT Grouping, From Marks & Spencer to X Holding, The Future of Cross-Border Group Taxation, Ed: Dennis Weber, Bruno da Silva, EUCOTAX Series on European Taxation, Volume: 29, 2011, s. 162.

27 <http://taxinsights.ey-vx.com/archive/archive-articles/eu-vat-grouping-provisions-update.aspx> (12.04.2018)

28 [https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/business/vat/eu-vat-rules-topic/taxable-persons-under-eu-vat-rules\\_en](https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/vat/eu-vat-rules-topic/taxable-persons-under-eu-vat-rules_en) (12.04.2018)

lerini KDV kapsamında değerlendirmeye almaya-  
caktır<sup>29</sup>.

AB Direktifi kapsamında, herhangi bir AB ülkesindeki vergi idaresinin, yakın ilişkili şirketleri (vergiden muaf işletmeler de dahil) grup üyesi olarak kabul etme imkanı vardır ve bu durumda grup şirketleri, tek bir vergi mükellefi olarak değerlendirilir. Böylece söz konusu şirketler (yasal olarak birbirinden bağımsız olmak durumundadır) KDV mükellefiyeti için birlikte tek bir kayıt açtırarak KDV grup sistemine dahil olabilirler<sup>30</sup>.

Grup şirketleri için KDV grup mükellefiyeti tesis ettirmelerinin en önemli avantajı, daha az vergi yüküne katlanmaktır. Örneğin, tüm grup şirketleri için tek bir KDV beyannamesi doldurulur ve üye şirketler arasındaki işlemlerde KDV faturaları düzenlemeye gerek yoktur<sup>31</sup>.

### III. ÇEŞİTLİ AB ÜYESİ ÜLKELERDE GRUP ŞİRKETLERİNİN KONSOLIDASYONU

#### 1. Birleşik Krallık<sup>32</sup>

Birleşik Krallık KDV düzenlemeleri 1994 tarihli KDV Kanunu (VAT Act) dayanmaktadır<sup>33</sup>. Kanun'un "Grup Şirketleri" başlıklı 43.madde düzenlemesine göre; "iki veya daha fazla şirket (bodies corporate), eğer her biri Birleşik Krallık'ta kurulmuş ya da yerleşik bir işletmesi bulunuyor ise, aşağıdaki şartlardan birinin varlığı halinde grup üyesi şirketler olarak değerlendirilir:

a) Şirketlerden bir tanesi diğerlerinin her birini kontrol ediyorsa,

b) Bir kişi ( şirket ya da gerçek kişi) tümünü kontrol ediyorsa ya da

c) iki veya daha fazla gerçek kişi bir ortaklık

faaliyeti ile şirketlerin tamamını kontrol ediyorsa.

Bu madde kapsamında bir şirketin diğer grup üyesi şirketi kontrol ettiğinin kabul edilmesinde, diğer şirketin faaliyetleri için yasal olarak yetki verme hakkına sahip veya 1985 tarihli Şirketler Kanunu 736. madde anlamında bir holding şirketi olması dikkate alınır<sup>34</sup>.

Yasa'da geçen "bodies corporate" kavramı, "iki veya daha fazla şirket ya da sınırlı sorumlu ortaklıklar, kendi hak ve sorumlulukları olan yönetimleri<sup>35</sup>" ifade eder ve bu kurumlar tek vergi mükellefi olarak kalabilecekleri gibi KDV grup mükellefi olarak da kaydolabilirler<sup>36</sup>. Daha başka bir ifadeyle "bodies corporate", yasalar karşısında tek bir kişi olarak değerlendirilen, birleşmiş ya da birleştirilmiş kişilerden oluşan bir şirket türü olup, kamu şirketleri, özel şirketler, kolektif şirketler, anonim ortaklıklar örnek olarak gösterilebilir<sup>37</sup>.

Bir KDV grubu olarak kaydedildikten sonra grup şirketi, KDV uygulamasında tek bir mükellef olarak değerlendirilir. Bu kayıt "temsilci üye" ismi ile yapılır ve temsilci üye, tek KDV beyanı verilmesinden, KDV ödemesi ya da KDV iadesinin alınmasından grup adına sorumlu olur. Grubun tüm üye şirketleri de müştereken ve müteselsilen KDV borcundan dolayı sorumlu kalmaya devam ederler<sup>38</sup>.

Birleşik Krallık mevzuat hükümlerine göre iki veya daha fazla işletmenin KDV grup sistemine katılma şartları şöyledir:

1- "Bu şirketler "bodies corporate" (grup şirketi) olarak adlandırılan, yasalar karşısında tek bir kişi olarak değerlendirilen birkaç kişinin oluşturduğu bir gruptur. Bu kavram ayrıca özel şirketleri, sınırsız sorumlu şirketler ile anonim ortaklıkları da kapsar. Gerçek kişiler, KDV grup üyesi olamazlar.

<sup>29</sup> Arfilli, <http://arno.uvt.nl/show.cgi?fid=142831> (12.04.2018)

<sup>30</sup> [https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/business/vat/eu-vat-rules-topic/taxable-persons-under-eu-vat-rules\\_en](https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/vat/eu-vat-rules-topic/taxable-persons-under-eu-vat-rules_en) (12.04.2018)

<sup>31</sup> [https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/business/vat/eu-vat-rules-topic/taxable-persons-under-eu-vat-rules\\_en](https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/vat/eu-vat-rules-topic/taxable-persons-under-eu-vat-rules_en) (12.04.2018)

<sup>32</sup> [https://europa.eu/european-union/about-eu/countries/member-countries/unitedkingdom\\_en#brevit](https://europa.eu/european-union/about-eu/countries/member-countries/unitedkingdom_en#brevit) (18.04.2018): " Birleşik Krallık vatandaşları 23 Haziran 2016 tarihinde Avrupa Birliği'nden ayrılma konusunda (Brexit) seçime gitmişlerdir. Ancak halen Birleşik Krallık AB'ne tam üye olarak devam etmekte ve AB'nin tüm yasal hak ve yükümlüklerine uymaya devam etmektedir".

<sup>33</sup> <https://www.legislation.gov.uk/ukpga/1994/23/contents> (13.04.2018)

<sup>34</sup> <https://www.legislation.gov.uk/ukpga/1994/23> (13.04.2018)

<sup>35</sup> <https://dictionary.cambridge.org/dictionary/english/body-corporate> (11.04.2018)

<sup>36</sup> <https://www.gov.uk/guidance/vat-registration-for-groups-divisions-and-joint-ventures> (11.04.2018)

<sup>37</sup> [https://assets.publishing.service.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment\\_data/file/574504/Scope\\_of\\_VAT\\_Grouping\\_-\\_HMRC\\_consultation.pdf](https://assets.publishing.service.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/574504/Scope_of_VAT_Grouping_-_HMRC_consultation.pdf) (12.04.2018)

<sup>38</sup> <https://www.gov.uk/guidance/vat-registration-for-groups-divisions-and-joint-ventures>(11.04.2018); <https://www.taxjournal.com/articles/vat-and-groups-companies> (11.04.2018)

2- Her bir grup şirketinin Birleşik Krallık içinde kendi kanuni merkezi (ana merkez) ya da şube gibi sürekli faaliyetlerini sürdürdüğü bir yeri olmalıdır. Eğer bir yurt dışı şirket Birleşik Krallık'ta bir şirket merkezine sahipse, bu merkez gerekli kaynaklara sahip olmadıkça sisteme dahil olmayacaktır.

3- Grup şirketinin kontrol şartlarını sağlama-sında;

-Şirketlerden bir tanesi diğeri veya diğerlerini kontrol etmeli,

-Bir kişi (grup şirketi veya gerçek kişi) tüm üye şirketleri kontrol etmeli veya

-Ortaklıkta faaliyetlerini sürdüren iki veya daha fazla gerçek kişi tüm şirketleri kontrol etmelidir<sup>39</sup>.

KDV grup sisteminin ardındaki temel düşünce, iki veya daha fazla kişinin KDV kapsamında tek bir mükellef olarak kabul edilmesidir. Bunun iki temel amacı vardır, ilki idari işlemlerin basitleştirilmesi, ikincisi de işletmelerde sahte bölünmelerinin engellenmesidir.

Ancak Avrupa Adalet Divanı'nın Larentia/ Minerva ve Marenave ile Skandia America Corporation kararları, AB üyesi diğer devletlerde olduğu gibi Birleşik Krallık'ta da mevzuat hükümlerinin yeniden değerlendirilmesini zorunlu kılmıştır.

05.12.2016 tarihinde Birleşik Krallık Vergi ve Gümrük idaresi (HM Revenue and Customs (HMRC), Birleşik Krallık "KDV Grup Sisteminin" geleceği konusunda değerlendirmelere yer veren bir genelge yayınlamış olup, sözkonusu Genelge'de Avrupa Adalet Divanı'nın Larentia/ Minerva ile Skandia America Corporation kararlarının gelecekteki KDV grup sistemine etkileri üzerinde yoğunlaşmıştır. Rapor'da grup KDV sistemine kaydolabil-mek için gerekliliklere dair düşünceler ve Skandia kararını<sup>40</sup> takiben siyasi etkilerinin neler olacağına yer verilmiştir<sup>41</sup>.

Avrupa Adalet Divanı, "ana ortağı GmbH & Co.KG olan limited şirketin, limited bağlı ortaklık-

lar olarak kurulmuş iki bağlı ortaklıkta %98 hisseye sahip sınırlı sorumlu ortaklar olan Larentia ve Minerva'nın grup vergilendirme sisteminden faydalanması ile ilgili 16 Temmuz 2015 tarihli kararında, "KDV grup sistemi kurallarının tüzel kişiliğe sahip kişilerle sınırlandırılmayacağına" (vergi kaçakçılığını önleme amaçlı düzenlemeler hariç) hükmetmiştir<sup>42</sup>.

HMRC Raporu'nda, Larentia ve Minerva davaları sonrası üye devletlerin KDV grubunu, vergi kaçırma ya da kaçınmanın önlenmesi gerekçe gösterilmedikçe yasal kişiliği kazanmış (örneğin anonim şirketler) şirketler ile sınırlandırmayacağına atıf yapılmıştır. Dolayısıyla, KDV grup sistemine kaydolmak için, diğer yasal kişiliği kazanmamış kişiler de değerlendirmeye alınabilir. Bunun anlamı, örneğin bağımsız tacir kişinin, sahibi olduğu şirket ile birlikte KDV grubunda yer alabilmesi ya da tüzel kişilik kazanmamış hayır kurumlarının ticari bağlı ortaklıkları ile KDV grubuna katılabilesidir<sup>43</sup>.

## 2. Almanya

Almanya KDV Kanunu'na (Umsatzsteuergesetz -UStG) göre vergilendirilebilir kişi, bağımsız biçimde ve kar elde etmek amacı ile sürekli biçimde faaliyetlerini sürdüren kişilerdir. Ancak bir şirket, KDV uygulaması bakımından eğer ekonomik bir faaliyet yapmıyor ise vergilendirilecek kişi olarak değerlendirilmez.

UStG 2(2)(2) maddesi gereği, eğer bir şirket finansal, ekonomik ve organizasyon anlamında bir başka işletme ile bütünlük ise KDV açısından grup şirketi sistemi oluşturabilirler. Bu durumda sadece bir tek vergilendirilir kişi, vergiden sorumlu olacak ve gruba bağlı işletmeler arasındaki işlemler, vergiye tabi olmayacaktır. Finansal bütünlük sayılma koşulu %50'den fazla ortaklık, ekonomik bütünlük olma ise iki işletmenin faaliyetlerini entegre etmiş olmasıdır. Organizasyonel bütünlük olma ise ana şirketin bağlı ortaklıkların kararları üzerinde kontrol yetkisini içermektedir<sup>44</sup>.

Avrupa Adalet Divanı Larentia ve Minerva ka-

39 <https://www.taxjournal.com/articles/vat-and-groups-companies> (15.04.2018).

40 <http://curia.europa.eu/juris/liste.jsf?language=en&num=C-7/13> (18.04.2018) : "17 Eylül 2014 tarihli Skandia America Corp. kararında "yerleşik şube ile ana ofis" tanımları karşılaştırılmış ve KDV grup sistemi uygulamasında ana ofisin de değerlendirilmeye alınacağına" hükmedilmiştir".

41 <https://www.taxadvisermagazine.com/article/scope-vat-grouping-hmrc-consultation> (17.04.2018)

42 <http://curia.europa.eu/juris/liste.jsf?language=en&num=C-108/14#> (17.04.2018)

43 <https://www.taxadvisermagazine.com/article/scope-vat-grouping-hmrc-consultation> (18.04.2018)

44 Simon Patrick LINK, Chapter 14 – Germany in International and EC Tax Aspects of Groups of Companies, Editor: Guglielmo Maisto, Vol. 4, EC and International Tax Law Series, s.13

rarında KDV grup sistemi kurallarının yasal kişiliğe sahip kişiler ile sınırlandırılmayacağına (vergi kaçakçılığını önlemek için gerekli olmadıkça) hükmetmiştir. Kararda, Alman KDV mevzuatının, AB KDV Direktifi ile uyumlu olmadığı; çünkü KDV grubu için ortaklıklara izin verilmediğine hükmedilmiştir. Karardan sonra Almanya Federal Vergi Mahkemesi (Federal Fiscal Court) de Adalet Divanı'nın kararını emsal kabul ederek GmbH & Co KG davasında Almanya KDV grup sisteminde anonim şirketin ticari ortaklığının kabul edilmesi gerektiğine hükmetmiştir<sup>45</sup>.

Almanya Maliye Bakanlığı (Germany's Federal Ministry of Finance) 26 Mayıs 2017'de yayınladığı KDV grup düzenlemelerinin Avrupa Birliği Adalet Divanı'nın Larentina- Minerva davasından<sup>46</sup> verilen hüküm kapsamında değiştirilmesini öngören bir genelge yayınlamıştır. Söz konusu genelgede, ortaklıkların da, belirli şartlar altında KDV grup üyesi olabileceğine hükmedilmiştir<sup>47</sup>. Genelgede herhangi bir işletme çeşidinin, KDV grup mevzuatının gerektirdiği finansal bütünlüklük unsurunu sağlaması halinde KDV grubu kapsamında "bağlantılı şirket" olarak değerlendirilebileceği açıklanmıştır ve buna ortaklıklar da dahil olacaktır<sup>48</sup>.

### 3. Avusturya

Avusturya Vergi Yasası (Umsatzsteuergesetz - UStG) düzenlemelerine göre "vergilendirilecek kişi" kavramında AB 9.KDV Direktifindeki tanıma yer verilmiştir. Buna göre vergilendirilecek kişi, bağımsız biçimde, gelir elde etme amacı ile faaliyetlerine devam eden bir işletme olup, belirli bir yasal formda olması ile ilgili sınırlama getirilmemiştir<sup>49</sup>.

AB KDV Direktifi 80. maddede, üye devletlere birbiri ile yakın bağlantılı kişiler arasında mal ve hizmet alışverişlerinin serbest piyasa değeri üye

rinde vergilendirme yetkisi verilmişken, UStG hükümlerinde bu esasa yer verilmemiştir<sup>50</sup>.

Ana şirket ve kontrolü altındaki bağlı ortaklıklar, -eğer bağlı ortaklıklar ana şirketin finansal, ekonomik ve organizasyon kapsamında kontrolü altında ise- KDV sisteminde tek bir mali birim olarak (Organshaft) değerlendirilirler. Söz konusu şirketler KDV kapsamında tek bir mali kurum olarak kabul edildiğinde artık sadece kontrol eden şirket KDV mükellefi durumunda olacaktır. Kontrol eden şirket ve bağlı ortaklıkları arasındaki işlemler KDV tabi olmayacaktır ve bağlı ortaklıklar nezdinde doğacak olan KDV sadece ana şirket tarafından iade alınabilecektir. KDV grup sistemi sadece Avusturya'daki bağlı ortaklıklar ve Avusturya'da şubesi bulunan yerleşik olmayan ana şirket arasındaki işlemler için sözkonusudur<sup>51</sup>.

## IV. TÜRK KDV SİSTEMİNDE KONSOLIDASYON DÜZENLEME HAZIRLIKLARI

### 1. Yakın Geçmiş: KDVK Tasarısı

Katma Değer Vergisi Kanunu ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnemelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun Tasarısı<sup>52</sup> ile Katma Değer Vergisi Kanunu (KDVK) "mükellef" başlıklı 8.maddesine 3. ve 4.fıkraların eklenerek aşağıdaki değişikliğin yapılması öngörülmüştür:

"3065 sayılı Kanunun 8 inci maddesinin (1) numaralı fıkrasına (c) bendinden sonra gelmek üzere aşağıdaki (ç) bendi eklenmiş, (2) numaralı fıkrasının üçüncü cümlesi aşağıdaki şekilde değiştirilmiş ve aynı fıkraya aşağıdaki cümle ile aynı maddeye aşağıdaki fıkralar eklenmiştir.

"4. Maliye Bakanlığı, kurumlar vergisi mükelleflerinin talebi üzerine, katma değer vergisi beyanlarının birleştirilmesine ilişkin olarak, en az %50 oranında ortağı olduğu diğer kurumlar ver-

45 <http://www.deloitte-tax-news.de/german-tax-legal-news/new-guidance-issued-on-vat-grouping-rules.html> (13.04.2018)

46 <http://curia.europa.eu/juris/liste.jsf?language=en&num=C-108/14#> (12.04.2018); "Kararda KDV grup kurallarının, vergi kaçırmanın önlenmesi için gerekli olmadığı sürece yasal kişi kavramı ile sınırlı olmadığına" hükmedilmiştir.

47 <http://www.deloitte-tax-news.de/german-tax-legal-news/new-guidance-issued-on-vat-grouping-rules.html> (12.04.2018); "Almanya'da grup KDV sistemini değiştirmesi öngörülen değişikliğin 2019 tarihinden itibaren geçerli olacağı belirtilmiş olmakla birlikte, ilgili kişiler karşılıklı anlaşmaya dayanarak bu esası daha erken uygulayabillerler.

48 <http://www.deloitte-tax-news.de/german-tax-legal-news/new-guidance-issued-on-vat-grouping-rules.html> (13.04.2018)

49 Brugger FLORIAN, Chapter 10 - Austria in International and EC Tax Aspects of Groups of Companies International and EC Tax Aspects of Groups of Companies, Editor: Guglielmo Maisto, Vol. 4, EC and International Tax Law Series, s.15

50 Florian, s.16

51 <https://www.pwc.at/de/publikationen/umsatzsteuer/vat-guide-2016-englisch.pdf> (13.04.2018)

52 [https://www.tbmm.gov.tr/develop/owa/tasari\\_teklif\\_sd.onerge\\_bilgileri?kanunlar\\_sira\\_no=225224](https://www.tbmm.gov.tr/develop/owa/tasari_teklif_sd.onerge_bilgileri?kanunlar_sira_no=225224) (10.04.2018)



gisi mükellefleriyle birlikte, talepte bulunan kurum nezdinde grup katma değer vergisi mükellefiyeti tesis ettirmeye, kapsama dahil olacak mükellefleri sektörler, işletme büyüklükleri, iş hacimleri, doğrudan veya dolaylı ortaklık durumu ve diğer vergilerden dolayı mükellef olup olmadıklarına göre tespit etmeye, bu fıkranın uygulamasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye yetkilidir.

5. Maliye Bakanlığı, bu Kanunun 1 inci maddesinin birinci fıkrasının (3) numaralı bendinin (g) alt bendinde sayılanların talebi üzerine, en az %50 oranında ortağı olduğu iktisadi işletmeler için, bunlardan birisi adına grup katma değer vergisi mükellefiyeti tesis ettirmeye, bu fıkranın uygulamasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye yetkilidir.”

Grup katma değer vergisi (KDV) ile ilgili Tasarı'da yer alan 13.madde hükmü de şöyle idi:

“3065 sayılı Kanunun 44 üncü maddesinin ikinci fıkrasına (a) bendinden sonra gelmek üzere aşağıdaki bent eklenmiş ve mevcut (b) bendi (c) bendi şeklinde teselsül ettirilmiştir.

“b) Grup katma değer vergisi mükellefiyetinde verginin ödenmesinden, gruba dahil olanların tamamı müteselsilen sorumlu olmak üzere, nezdinde grup katma değer vergisi mükellefiyeti tesis edilenler”.

Tasarı Plan ve Bütçe Komisyonu'nda kabul edilmiş; ancak Genel Kurul görüşmelerinde tasarıdan çıkarılmış ve Katma Değer Vergisi Kanunu ve Bazı Kanunlar ile 178 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun'da<sup>53</sup> grup şirketlerinin birlikte KDV beyanı vermesi ve buna bağlı olarak müteselsil sorumluluklarına ilişkin hükümler yer almamıştır.

### 1.1. Tasarının Gerekçesi

Grup KDV mükellefiyeti ile ilgili KDVK Tasarısı'nda Kanun'un Genel gerekçesi olarak; “Grup şirketlerine, aralarında en az %50 oranında iştirak ilişkisi bulunmak kaydıyla, katma değer vergisi açısından grup katma değer vergisi mükellefiyeti tesis edilebilmesi konusunda idareye yetki verilmektedir” denildikten sonra 2.madde gerekçesinde ise:

“ç) Maliye Bakanlığına, kurumlar vergisi mükelleflerinin talebi üzerine, katma değer vergisi beyanlarının birleştirilmesine ilişkin olarak, en az

%50 oranında ortağı olunan diğer kurumlar vergisi mükellefleri ile birlikte grup katma değer vergisi mükellefiyeti tesis ettirmeye, kapsama dahil olacak mükellefleri sektörler, işletme büyüklükleri, iş hacimleri, doğrudan veya dolaylı ortaklık durumu ve diğer vergilerden dolayı mükellef olup olmadıklarına göre belirlemeye, uygulamaya ilişkin usul ve esaslarla ilgili olarak düzenleme yapmaya yetki verilmektedir.

d) Maliye Bakanlığına, 3065 sayılı Kanunun 1 inci maddesinin birinci fıkrasının (3) numaralı bendinin (g) alt bendinde sayılan, genel ve özel bütçeli idareler, il özel idareleri, belediyeler ve köyler ile bunların teşkil ettikleri birlikler, üniversiteler, dernek ve vakıflar, her türlü mesleki kuruluşlar ile döner sermayeli kuruluşların talebi üzerine, en az %50 oranında ortağı olduğu iktisadi işletmeler için, bunlardan birisi adına grup katma değer vergisi mükellefiyeti tesis ettirmeye, uygulamaya ilişkin usul ve esasları belirlemeye yetki verilmektedir” açıklamalarına yer verilmiştir.

Bu çerçevede Tasarı'da; “Aralarında en az yüzde elli oranında iştirak ilişkisi bulunmak kaydıyla, grup şirketlerine “grup katma değer vergisi mükellefiyeti” tesis edilebilmesi konusunda idareye yetki verilmesine, bu yolla grup şirketlerden birinin firmalar için hesaplanacak KDV'yi ödemesine, grup firmalarının KDV'den müteselsilen sorumlu olmasına” yönelik düzenleme yapılmıştır.

### 1.2. Plan ve Bütçe Komisyonu itirazları

Plan ve Bütçe Komisyonu, Tasarı ile ilgili görüşmelerde “grup şirketlerinin birlikte KDV beyanı vermesi” ile ilgili düzenleme hakkında aşağıdaki eleştirileri getirmiştir:

“Grup şirketlerinin ayrı ayrı beyanname düzenleme mecburiyetlerine son verilerek birleştirilmiş KDV döneminin başlatılmasının bürokrasinin azaltılması konusunda önemli bir adım olarak görül- düğü, bununla birlikte söz konusu müessesedeki beyannameye ilişkin sorumlulukların açıkça belirtilmesi gerektiği, benzer şekilde grup şirketlerin lehine olan bu düzenlemenin aynı alanda müstakil olarak faaliyet gösteren diğer şirketler açısından rekabet kurallarına aykırılık teşkil edebilir”.

“Düzenlemede grup şirketlerinin KDV mükellefiyetleri tek bir mükellefiyet olarak düzenleniyor. Fakat bu düzenleme, şirketler arası vergi kaçığına neden olan durumu ortadan kaldırmayacaktır. Ay-

rica bu düzenleme kartel şirketlerinin yani büyük grupların faydalanacakları bir düzenlemedir. Düzenleme ile ilgili Rekabet Kurumu'ndan da görüş alınması gerekmektedir. Rekabette zaten avantajlı olan büyük şirketlere karşı, küçük esnafın, küçük toptancının, arada kalacak pek çok firmanın korunması için bir düzenleme yapılması gerekmektedir<sup>54</sup>.

### 1.3. Maliye Bakanlığı'na Verilen Yetkinin İçeriği

KDV Tasarısı'nda Maliye Bakanlığı'na grup şirketlerinin KDV mükellefiyetleri ile ilgili çok geniş bir düzenleme yetkisi verilmiş olup, Tasarı'nın 2.maddesinde Maliye Bakanlığı'na "usul ve esasları" belirleme konusunda verilen yetkiler şöyledir:

- KDV grup sistemine dahil olacak mükellefleri tespit edecektir. Bu tespit için;

a)sektörler, işletme büyüklükleri, iş hacimleri kapsamını,

b)doğrudan veya dolaylı ortaklık durumlarını ve

c) diğer vergilerden dolayı mükellef olup olmadıkları hususlarını göz önünde bulunduracaktır.

- Genel ve özel bütçeli idareler, il özel idareleri, belediyeler ve köyler ile bunların teşkil ettikleri birlikler, üniversiteler, dernek ve vakıflar, her türlü meslek kuruluşları ile döner sermayeli kuruluşların talebi üzerine en az %50 oranında ortağı olduğu iktisadi işletmeler için KDV grup sistemi tesis etirebilir.

Kanun Tasarı'nda -Tasarı, bu hali ile yasalaşmış olsa idi- Yasa ile düzenlenen ve mükellefler açısından açık ve belirgin olan tek hüküm, grup KDV sistemine başvurmak için kurumlar vergisi mükellefi "kurum" olmak ve sisteme katılmanın zorunlu değil, ihtiyari olduğu ve kurumlar vergisi mükelleflerinin talebi üzerine beyanların birleştirilmesinin kabul edilebileceği hususu ile verginin ödenmesinden tüm üye kurumların müteselsilen sorumlu olacakları idi.

Ancak diğer tüm hususlarda "KDV grup sistemi içerisinde yer alacak" verginin mükelleflerini, beyan verme zamanını, beyannameye konu KDV indirimlerinin nasıl hesaplanacağını, hangi işlemlerden dolayı nasıl bir matrah hesaplaması yapılacağını, grup içi işlemlerde KDV istisnasının nasıl belirleneceğini bir başka deyişle Yasa'nın asli unsurlarını belirlemede Maliye Bakanlığı'na çok geniş bir yetki verilmiştir.

### 1.4. Maliye Bakanlığı'na Verilen Yetkinin Yasallığı Sorunu

Vergilendirme yetkisi dar anlamda, devletin veya bu yetkiyi devletten devralmış kamu tüzel kişilerinin vergi koyma konusundaki yetkilerini içerir ve bu yetki geniş anlamda kamu giderlerini karşılamak üzere, gerçek ve tüzel kişiler üzerine konulan her çeşit mali yüküme ilişkin yetkiyi kapsar<sup>55</sup>.

Anayasa'nın "Vergi Ödevi" başlıklı 73.maddesine göre; "Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür.

Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı, maliye politikasının sosyal amacıdır.

Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır.

Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin muafık, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapmak yetkisi Bakanlar Kuruluna verilebilir".

Vergi hukuku doktrininde "verginin yasallığı ilkesi" olarak tanımlanan<sup>56</sup> bu ilke vergi konulmasını keyfilikten çıkarıp, halkın temsilcilerinin kararı ile olmasına olanak verir<sup>57</sup>.

Verginin yasallığı ilkesi, vergilerin ve benzeri mali yükümlerinin yasa ile getirilmesini zorunlu kılarken, aynı zamanda verginin konusu, vergiyi doğuran olay, yükümlü, matrah ve oran gibi ana öğelerinin de yasa ile saptanması bakımından bağlayıcı bir kuraldır<sup>58</sup>. Anayasa Mahkemesi'ne

54 <https://www.tbmm.gov.tr/sirasayi/donem26/yil01/ss535.pdf> (10.04.2018)

55 Nami ÇAĞAN, Vergilendirme Yetkisi, Kazancı Hukuk Yayınları, İstanbul 1982, s.5.

56 Saban, s. 62, Selim KANETİ, Vergi Hukuku, Filiz Kitabevi, İstanbul 1989, 2.Bası,s:36; Doğan ŞENYÜZ, Mehmet YÜCE, Adnan GERÇEK, Vergi Hukuku (Genel Hükümler), Ekin Yayınevi, 5.Baskı, s. 23; Öncel, Kumrulu, Çağan, s. 39'da "yasal idare ilkesi" kavramını kullanmaktadır.

57 Saban, s. 62.

58 Gülsen GÜNEŞ, Verginin Yasallığı İlkesi, Alfa Yayınları, 1.Baskı, Temmuz 1998, s.119.

göre bir verginin yasa ile konulmuş sayılabilmesi için gerekli olan asgari şartlar şöyle belirlenmiştir: "Anayasa'nın 73. maddesinin birinci fıkrasında, herkesin, kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre, vergi ödemekle yükümlü olduğu belirtilmiş ve diğer fıkralarında da bu yükümlülüğün ilkeleri gösterilmiştir. Maddenin üçüncü fıkrasında, 'Vergi, resim, harç ve benzeri malî yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır.' denilerek verginin kanuniliği ilkesi benimsenmiştir. Verginin kanuniliği ilkesi, takdire dayalı keyfi uygulamaları önleyecek sınırlamaların yasa da yer almasını gerektirmekte ve vergi yükümlülüğüne ilişkin düzenlemelerin konulması, değiştirilmesi veya kaldırılmasının yasa ile yapılmasını zorunlu kılmaktadır. Buna göre vergide, yükümlü, matrah, oran, tarh, tahakkuk, tahsil, uygulanacak yaptırımlar ve zamanaşımı gibi konuların yasayla düzenlenmesi zorunludur"<sup>59</sup>. Söz konusu kurucu unsurları içermeyen bir düzenleme, biçimsel anlamda vergi yasası olsa bile maddi anlamda vergi yasası olarak nitelendirilemez<sup>60</sup>.

Yasalık ilkesinin esasını oluşturan da esasında tüm demokratik devletlerde vergilendirme yetkisinin, kural olarak yasama organı tarafından kullanılmasıdır ve bu kural vergilerin ancak kanunla konulması, değiştirilmesi ve kaldırılması, bu konuda yürütme ve yargı organlarının yetkisiz olmaları anlamını taşır<sup>61</sup>.

Yürütme organının vergilendirmenin temel öğelerine ilişkin olarak düzenleme yetkisini kullanabilmesi ancak Anayasal dayanak bulunduğu halde sözkonusudur<sup>62</sup>. Anayasa'nın 73. maddesi son fıkrasında yer alan; "Vergi, resim, harç ve benzeri malî yükümlülüklerin muaflik, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapmak yetkisi Bakanlar Kuruluna verilebilir" hükmü ise, ancak yasa ile belirlenen çerçevede ve sınırlı konularda yetki verilmesini mümkün kılmaktadır.

Ancak burada dikkat edilmesi gereken hususlardan ilki, verginin yasallığı ilkesi doğrultusunda,

yetki veren kanunun belirli ve sınırlı bir kanun olması için, sadece alt ve üst limitlerin kanunda belirlenmiş olmasının yeterli olmayacağı<sup>63</sup>, diğeri ise Bakanlar Kurulu'na verilen yetkinin, verginin temel unsurlarından olan muaflik, istisnalar, indirimler ve oranlara ilişkin düzenleme yetkisinin sınırlı ve koşullu değiştirici bir yetki olduğu<sup>64</sup> başka bir idari organa devredilemeyeceğidir. Bir başka ifadeyle, vergi kanununun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde Maliye Bakanlığı ve diğer idari birimlerin hiçbir biçimde değişiklik yapmak yetkisi bulunmamaktadır.

Vergi hukuku alanında Bakanlar Kurulu'na verilen yetki haricinde, Maliye Bakanlığı ise sadece teknik ve uygulamaya ilişkin idari işlemler yapabilmektedir. Anayasa Mahkemesi de konu ile ilgili bir kararında şu değerlendirmeyi yapmıştır:

"Bireylerin sosyal ve ekonomik durumlarını etkileyecek keyfi uygulamalara neden olunması için, vergilendirmede, vergiyi doğuran olay, matrah, oran, tarh, tahakkuk, tahsil, yaptırım ve zamanaşımı gibi vergilendirmenin belli başlı temel öğelerinin yasalarla belirlenmesi gerekir. Ancak, yasa ile her konuyu bütün ayrıntılarıyla düzenlemenin olanaklı bulunmadığı durumlarda, çerçevesi çizilerek bu sınırlar içinde kalmak koşuluyla uygulamaya ilişkin konularda yürütme organına açıklayıcı ve tamamlayıcı nitelikte düzenleyici idari işlem yapma yetkisi verilebilir.

Vergi yasalarında sosyal, ekonomik, mali ve kültürel amaçlı kimi muaflik, istisna ve indirimler getirilmesi, yasa koyucunun takdirine bağlı bir konudur. Verginin bir bölümünden (indirim) veya tümünden vazgeçme ya da vergi kapsamındaki kimi konuları (istisna) veya kişileri (muaflik) vergi dışında tutma işlemi de en az vergi koyma ölçüsünde büyük önem taşımaktadır. Vergilendirmede esas kural, vergilerin yasayla konulup, değiştirilmesi veya kaldırılmasıdır. Buna göre, birtakım nedenlerle, kimi kişi veya konuların vergi dışında bırakılması ya da bir kısım vergiden vazgeçilmesi hususlarının da yasalarla belirlenmiş olması gerekmektedir. ...Maliye Bakanlığı'na verilen bu yet-

59 www.anayasa.gov.tr, 2009/42, K: 2011/ 26, ( 10.04.2018).

60 Saban, S. 63.

61 Çağın, S.100.

62 Çağın, s.126.

63 Billur YALTI, "Anayasa Mimarisinde Bir Yapıtışı: Mahalli idarelerin Tali Vergilendirme Yetkisi Üzerine Değerlendirmeler", Vergi Sorunları, Haziran 2010, Sayı: 261, s. 13.

64 Adnan GERÇEK, Türk Vergi Hukukunda idarenin Takdir Yetkisi, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara 2006, s. 98: "Dolayısıyla Bakanlar Kurulu kendisine verilen sınırlar içinde takdir yetkisi çerçevesinde düzenleme yetkisini kullanırken Anayasa ve kanunlarla belirlenmiş sınırlarla bağlı olup, bunlara uymak zorundadır".

ki, yasa koyucunun vergilemenin temel öğelerini belirleyerek uygulamaya, tekniğe ve uzmanlığa ilişkin konularda yürütme organına verilebilecek düzenleyici idari işlemlerde bulunma yetkisi olmadığı gibi, yasayla getirilen bir düzenlemeyi açıklayıcı nitelikte verilen bir yetki de değildir<sup>65</sup>.

O halde, Maliye Bakanlığı'nın kendisine kanunlarla verilen usul ve esasları belirleme yetkisini, katma değer vergisinin konusunu genişletmek şeklinde kullanılması hukuk devleti ilkesine aykırılık teşkil edecektir<sup>66</sup>.

Katma Değer Vergisi kapsamında Maliye Bakanlığı tarafından Tebliğler çıkarılmak suretiyle usul ve esasları belirleme yetkisinin kullanılması, yasama yetkisinin kullanımı sınırına ulaşma ve verginin yasallığı ilkesine aykırılık bağlamında büyük önem taşımaktadır<sup>67</sup>. Maliye Bakanlığı tarafından çıkartılacak Düzenleyici Genel Tebliğler, kanunla belirlenmiş sınırlar içinde olmalı ve Kanun düzenlemesine uygun olmalıdır. Aksi halde kanun ile tanınmış yetki aşılmış olacaktır<sup>68</sup>.

KDVK Tasarısı'nda yer alan "grup sistemine dahil olacak mükellefleri belirleme ve uygulamaya dair düzenleme yetkisi", KDVK ile açık ve belirgin biçimde düzenlenmesi gereken hususlardan olup, Tasarı'da Maliye Bakanlığı'na yetki verilmesi yasallık ilkesine aykırılık teşkil etmekte idi ve eğer Tasarı'nın sözkonusu maddeleri kabul edilerek yasalaşmış olsa idi, bugün Maliye Bakanlığı açık biçimde yasa koyucunun yerine geçecek ve Yasa'da olmayan pek çok hükmü Tebliğler ile düzenlemeye çalışarak ciddi bir yasal karmaşaya yol açılacaktı. Örneğin Tasarı ile "kapsama dahil olacak mükellefleri, diğer vergilerden dolayı mükellef olup olmadıklarına göre belirleme" yetkisinde yer alan "diğer vergilerden dolayı mükellef olma" ölçütünün ne anlama geldiği ve nasıl uygulanacağı belirsizdir. Avrupa Adalet Divanı'nın yukarıdaki bölümde bahsi geçen kararları sonrası temel yaklaşım, "KDVK grup sistemine dahil olacak mükellefin" geniş anlamda yorumlanması iken, Maliye Bakanlığı'na verilen "en az %50 ortaklık koşulunun

aranması", "mükelleflerin işletme büyüklükleri, iş hacimleri veya ortaklık durumlarına" bakılarak belirlenmesi eşitlik ilkesine de aykırılıklara yol açacaktı.

Grup şirketleri için KDV konsolidasyon sistemi, hem vergi mükellefleri hem de vergi idaresi açısından önemli avantajlar içermektedir ve Türk vergi mevzuatında öncelikle "sisteme dahil olacak grup şirketleri ve temsilci mükellef şirketin" "Yasa" ile düzenlenmesi zorunluluğu bulunmaktadır.

## 2. Yürürlükteki Hukuk Açısından Nitelendirme: Grup Şirketleri

Türk vergi hukuku sisteminde "grup şirketleri" ile ilgili bir tanımlama yer almamaktadır<sup>69</sup>. Ancak Türk Ticaret Kanunu (TTK)<sup>70</sup> "Ticaret Şirketleri" başlıklı ikinci Kitap "G" alt başlığı altında 195- 209. maddeler arasında "Şirketler Topluluğu" ile ilgili düzenlemelere yer vermiştir.

TTK 195.maddenin 1. fıkrasına göre;

"a) Bir ticaret şirketi, diğer bir ticaret şirketinin, doğrudan veya dolaylı olarak;

1. Oy haklarının çoğunluğuna sahipse veya

2. Şirket sözleşmesi uyarınca, yönetim organında karar alabilecek çoğunluğu oluşturan sayıda üyenin seçimini sağlayabilmek hakkını haizse veya

3. Kendi oy hakları yanında, bir sözleşmeye dayanarak, tek başına veya diğer pay sahipleri ya da ortaklarla birlikte, oy haklarının çoğunluğunu oluşturuyorsa,

b) Bir ticaret şirketi, diğer bir ticaret şirketini, bir sözleşme gereğince veya başka bir yolla hâkimiyeti altında tutabiliyorsa, birinci şirket hâkim, diğeri bağlı şirkettir. Bu şirketlerden en az birinin merkezi Türkiye'de ise, bu Kanundaki şirketler topluluğuna ilişkin hükümler uygulanır".

TTK şirketler topluluğuna ilişkin düzenlemeleri

65 <http://kararlariyeni.anayasa.gov.tr/Karar/Content/ea6b9fb6-ba12-486b-8c57-5949cbd50d70?excludeGerekece=False&wordsOnly=False> (14.04.2018)

66 Cenker GÖKER, Katma Değer Vergisinin Konusu, Seçkin Yayınevi, Nisan 2013, s. 138.

67 Göker, S. 97.

68 Gerçek, s.109.

69 [http://kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/DynamicContentFiles/T%C3%BCrkiye%20Muhasebe%20Standartlar%C4%B1/TMSTFRS2017Seti/2-TFRS/TFRS\\_10\\_2017.pdf](http://kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/DynamicContentFiles/T%C3%BCrkiye%20Muhasebe%20Standartlar%C4%B1/TMSTFRS2017Seti/2-TFRS/TFRS_10_2017.pdf) (13.04.2018): "Bir işletme bir veya daha fazla işletmeyi kontrol ettiğinde düzenlenecek olan konsolide finansal tabloların hazırlanmasına ve sunumuna ilişkin finansal raporlama ilkelerini belirleyen Türkiye Finansal Raporlama Standardı 10- ( RG: 28.10.2011, 28098) Konsolide Finansal Tablolar hükümlerinde muhasebe hükümlerinin uygulanmasına dair açıklamalar yer almaktadır.

70 6102 Sayılı Kanun, RG: 14.02.2011/ 27846.

yaparken kural olarak "kontrol ölçütünü" esas almış olmakla birlikte "hakimiyet ölçütü" de karine olarak kabul edilmiştir. Kontrol ölçütünde gerçek anlamda hakimiyetin varlığı aranmaz, diğer bir ifadeyle kullanılıp kullanılmadığına bakılmaz. Kontrol araçları olarak da sermaye çoğunluğu, oy çoğunluğu ve yönetim organlarındaki üyelerin çoğunluğu esas alınmıştır<sup>71</sup>. Sözleşme ile kastedilen ise, hakimiyet sözleşmeleridir. Ticaret siciline tescil ve ilan edilerek geçerlilik kazanan hakimiyet sözleşmelerinde hakim şirketin bağlı şirketi kontrol ettiği kabul edilmektedir. Sözleşme ile hakim şirket, bağlı şirketin yönetim organına verdiği talimatlar ile yönetmekte ve böylece kendi yönetimi ile yeknesak bir yönetim sağlamaktadır<sup>72</sup>.

TTK 195. madde düzenlemesi, hakim şirket ve bir sözleşme ya da başka yolla hakimiyet altında tutulan hakim şirketin bağlı şirketinden birinin Türkiye'de merkezi bulunması halinde şirketler topluluğu ile ilgili hükümlerin uygulanacağını belirtir.

TTK'nın hakim şirket/ bağlı şirketler için kullandığı şirket topluluğu kavramı, holding kavramından farklı bir nitelik arz etmektedir.

Holding şirketi, temel olarak diğer şirketlerde hissedarlığı elinde bulunduran şirkettir ve bu terim bazen çok daha genel olarak holding şirketlerinin

patent, lisans veya benzeri yatırım varlıkları için de kullanılmaktadır<sup>73</sup>. Holding şirketi, bir işletmeye, yabancı bağlı ortaklıklarda kendi yatırımlarını yapma ve yönetme izni veren bir aracı şirket niteliğinde olup, sadece yatırımları yapmak ve yönetmek ile sınırlı salt holding şirketi olabileceği gibi diğer ticari faaliyetleri de bulunan karma bir şirket niteliğini de taşıyabilir<sup>74</sup>. Şirketler topluluğu tüm ticaret şirket türleri için sözkonusu iken, holding ilişkisi, faaliyet konusu itibarıyla başka işletmelere katılmayı amaçlayan anonim şirket ve onun katıldığı şirketleri belirtir<sup>75</sup>.

KDVK Tasarısı, Yasa Gereğesi'nde kullanılan ifade "Grup şirketlerine, aralarında en az %50 oranında iştirak ilişkisi bulunmak kaydıyla, katma değer vergisi açısından grup katma değer vergisi mükellefiyeti tesis edilebilmesi konusunda idareye yetki verilmesidir. Ancak "grup şirketleri" vergi yasalarında açıkça tanımlanmamış olduğundan TTK'da yer alan "şirketler topluluğu kapsamında değerlendirilip değerlendirilmeyeceği hususunda şu tespiti yapabiliriz:

-KDVK Tasarısı'nda "grup şirketleri" için aralarında en az %50 doğrudan veya dolaylı iştirak (ortaklık) ilişkisi aranmaktadır. Grup üyesi şirket, mutlaka Kurumlar Vergisi Kanunu(KVK)<sup>76</sup> kapsamında "Kurumlar vergisi" mükellefi<sup>77</sup> olmalıdır.

71 Neslihan DURMUŞ KARATAŞ, "Ticaret Kanunu Kapsamındaki Şirket Toplulukları ve Bunları Vergi Hukuku Karşısındaki Durumları", Ticaret ve Fikri Mülkiyet Hukuku Dergisi, 2015/2 (http://dergipark.gov.tr/download/article-file/199318 (14.04.2018)

72 Veliye YANLI, "Hakimiyet Sözleşmesi ve Yönetim Yetkisi", Yeni Türk Ticaret Kanunu'nun İş Dünyasına Etkileri, Ed: Ayşegül Altınbaş, Yurdal Özatan, Seçkin Yayınevi, Ekim 2014,s. 65-67.

73 IBFD International Tax Glossary, Sixth Revised Edition, 2009, Editor: Julie Rogers-Glabush, s.219.

74 Rohatgi ROY, Basic International Taxation, Kluwer Law International, 2002,s. 238; Karataş: "Holding ile şirket toplulukları ekonomik yaşamda aynı hukuki yapı gibi algılsa da ikisi farklı iki kurumdur. Holding ve şirket toplulukları arasındaki farklılıklar çalışmamızda kısaca değinmekte fayda var. Holding bir şirket türü değil bir işletmecilik türüdür. Holdingin amacı başka şirkete iştirak etmek olmakla birlikte bir tek şirketten de holding olabilir ancak topluluk şirketlerinde durum böyle olmayıp; topluluk şirket olabilmek için baştan itibaren birden çok şirketin varlığı zorunludur. Bunun yanında şirketler topluluğunda birden çok şirkete iştirak etmek gibi bir amacın bulunması zorunlu değildir. Holdinglerin anonim şirket olarak kurulmuş olması gerekirken, şirket topluluklarında hakim şirket olabilmek için anonim şirket olmasına, kural olarak, gerek yoktur. Hakimiyeti elinde bulunduran kişi herhangi yapıdaki bir şirket olabileceği gibi gerçek bir kişi de olabilir".

75 Mehmet BAHTIYAR, Ortaklıklar Hukuku, Beta Yayınevi, 11.Bası, Mart 2016, s. 74.

76 5520 Sayılı Kanun, RG: 21.06.2006, 26205.

77 KVK Madde 2: "(1) Sermaye şirketleri: 29/6/1956 tarihli ve 6762 sayılı Türk Ticaret Kanunu hükümlerine göre kurulmuş olan anonim, limited ve sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketler ile benzer nitelikteki yabancı kurumlar sermaye şirkettir. Bu Kanunun uygulanmasında, Sermaye Piyasası Kurulunun düzenleme ve denetimine tâbi fonlar ile bu fonlara benzer yabancı fonlar sermaye şirketi sayılır.

(2) Kooperatifler: 24/4/1969 tarihli ve 1163 sayılı Kooperatifler Kanununa veya özel kanunlarına göre kurulan kooperatifler ile benzer nitelikteki yabancı kooperatifleri ifade eder.

(3) İktisadi kamu kuruluşları: Devlete, il özel idarelerine, belediyelere, diğer kamu idarelerine ve kuruluşlarına ait veya bağlı olup, faaliyetleri devamlı bulunan ve birinci ve ikinci fıkralar dışında kalan ticarî, sınai ve zirai işletmeler iktisadi kamu kuruluşudur.

(4) Yabancı devletlere, yabancı kamu idare ve kuruluşlarına ait veya bağlı olup, bu maddenin birinci ve ikinci fıkraları dışında kalan ticarî, sınai ve zirai işletmeler, iktisadi kamu kuruluşları gibidir.

(5) Dernek veya vakıflara ait iktisadi işletmeler: Dernek veya vakıflara ait veya bağlı olup faaliyetleri devamlı bulunan ve bu maddenin birinci ve ikinci fıkraları dışında kalan ticarî, sınai ve zirai işletmeler ile benzer nitelikteki yabancı işletmeler, dernek veya vakıfların iktisadi işletmeleridir. Bu Kanunun uygulanmasında sendikalar dernek; cemaatler ise vakıf sayılır.

(6) İktisadi kamu kuruluşları ile dernek veya vakıflara ait iktisadi işletmelerin kazanç amacı gütmemeleri, faaliyetlerinin kanunla verilmiş görevler arasında bulunması, tüzel kişiliğinin olmaması, bağımsız muhasebelerinin ve kendilerine ayrılmış sermayelerinin veya iş yerlerinin bulunmaması mükellefiyetlerini etkilemez. Mal veya hizmet bedelinin sadece maliyeti karşılayacak kadar olması, kâr edilmemesi veya kârın kuruluş amaçlarına tahsis edilmesi bunların iktisadi niteliğini değiştirmez.

(7) İş ortaklıkları: Yukarıdaki fıkralarda yazılı kurumların kendi aralarında veya şahıs ortaklıkları ya da gerçek kişilerle, belli bir işin birlikte yapılmasını ortaklaşa yüklenmek ve kazancını paylaşmak amacıyla kurdukları ortaklıklardan bu şekilde mükellefiyet tesis edilmesini talep edenler iş ortaklıklardır. Bunların tüzel kişiliğinin olmaması mükellefiyetlerini etkilemez".

-TTK'da "şirketler topluluğu" için doğrudan veya dolaylı oy hakkının çoğunluğuna sahip olma, yönetimde çoğunluk üyeye sahip olma, oy hakkının çoğunluğuna sahip olma ve sözleşme ya da başka yolla hakimiyet altında tutma" aranmaktadır.

Türk vergi mevzuatında "doğrudan/ dolaylı iştirak" ilişkisinin ifade edildiği düzenlemelerin ilki, KVK 7.maddesinde yer alan "kontrol edilen yabancı kurum kazançları" hükmüdür. Söz konusu düzenleme her ne kadar yurt dışı iştiraklere ilişkin olsa da, "kontrol eden şirket" bakımından bir nitelendirme yapmamıza yardımcı olur.

KVK 7/1, "Tam mükellef gerçek kişi ve kurumların doğrudan veya dolaylı olarak ayrı ayrı ya da birlikte sermayesinin, kâr payının veya oy kullanma hakkının en az % 50'sine sahip olmak suretiyle kontrol ettikleri yurt dışı iştiraklerinin kurum kazançları, dağıtılın veya dağıtılmasın aşağıdaki şartların birlikte gerçekleşmesi halinde, Türkiye'de kurumlar vergisine tâbidir" hükmüne yer vermiş; ancak ne yasa maddesinde ne de KVK Genel Tebliği'nde<sup>78</sup> doğrudan ve dolaylı iştirak tanımlaması yapılmamıştır.

Doğrudan iştirak, Türkiye'de bir gerçek kişi ya da kurum tarafından, yurt dışında bulunan bir yabancı kurumun sermaye, kar payı veya oy kullanma hakkının hepsine birlikte veya sadece bunlardan birine sahip olunmasıdır<sup>79</sup>.

Dolaylı iştirakte ise, ilk kurumdan son iştirake kadar iştirak oranlarının çarpılarak matematiksel sonuca ulaşılabilceği gibi, VUK 3/B kapsamında ortaklar arasında açık veya zımni bir anlaşma ile kontrol unsuru tespit edilebilecektir<sup>80</sup>.

Ayrı ayrı iştirak, kontrol oranına birden fazla kişi ya da kurum tarafından sahip olunmasını ifade ederken<sup>81</sup>, birlikte iştirak ise tam mükellef gerçek kişi ve kurumlar arasında bir bağlantı olmaksızın toplamda %50'den fazla kontrol oranına sahip olunmasıdır<sup>82</sup>.

KVK'da "doğrudan ve dolaylı ortaklık" kavramlarına yer veren ikinci bir düzenleme ise, "transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı"

başlıklı 13.madde hükmüdür. KVK 13.maddesine göre; "1) Kurumlar, ilişkili kişilerle emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak tespit ettikleri bedel veya fiyat üzerinden mal veya hizmet alım ya da satımında bulunursa, kazanç tamamen veya kısmen transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılmış sayılır. Alım, satım, imalat ve inşaat işlemleri, kiralama ve kiraya verme işlemleri, ödünç para alınması ve verilmesi, ikramiye, ücret ve benzeri ödemeleri gerektiren işlemler her hal ve şartta mal veya hizmet alım ya da satımı olarak değerlendirilir.

(2) ilişkili kişi; kurumların kendi ortakları, kurumların veya ortaklarının ilgili bulunduğu gerçek kişi veya kurum ile idaresi, denetimi veya sermayesi bakımından doğrudan veya dolaylı olarak bağlı bulunduğu ya da nüfuzu altında bulundurduğu gerçek kişi veya kurumları ifade eder. Ortakların eşleri, ortakların veya eşlerinin üstsoy ve altsoy ile üçüncü derece dahil yansoy hısımları ve yakın hısımları da ilişkili kişi sayılır. Kazancın elde edildiği ülke vergi sisteminin, Türk vergi sisteminin yarattığı vergilendirme kapasitesi ile aynı düzeyde bir vergilendirme imkânı sağlayıp sağlamadığı ve bilgi değişimi hususunun göz önünde bulundurulması suretiyle Bakanlar Kurulunca ilan edilen ülkelerde veya bölgelerde bulunan kişilerle yapılmış tüm işlemler, ilişkili kişilerle yapılmış sayılır.

ilişkinin doğrudan veya dolaylı olarak ortaklık kanalıyla oluştuğu durumların örtülü kazanç dağıtımı kapsamında sayılması için en az %10 oranında ortaklık, oy veya kâr payı hakkının olması şartı aranır. Ortaklık ilişkisi olmadan doğrudan veya dolaylı olarak en az %10 oranında oy veya kâr payı hakkının olduğu durumlarda da taraflar ilişkili kişi sayılır. ilişkili kişiler açısından bu oranlar topluca dikkate alınır".

KVK 13.madde hükmü, doğrudan veya dolaylı ortaklık ilişkisi için, "en az %10 ortaklık, oy veya kar payı hakkını" aramaktadır. KVK 7.madde hükmünde, kontrol eden şirket olma ölçütü, "doğrudan, dolaylı, ayrı ayrı veya birlikte sermaye, kar payı veya oy kullanma hakkının en az %50'sine sahip olmaktır". TTK şirketler topluluğunda "hakim şirket" olma ölçütü ise, "doğrudan veya dolaylı oy hakkının çoğunluğuna sahip olma, yönetimde

78 RG: 03.04.2007, 26482.

79 Gülşen GEDİK, Türk ve Amerikan Vergi Hukuklarında Kontrol Edilen Yabancı Kurum Kazançları, Oniki Levha Yayıncılık, 1.Baskı, Nisan 2014, s. 195.

80 Gedik, s. 198.

81 Tahir ERDEM, "Türkiye'de Kontrol Edilen Yabancı Kurum (KEYK) Rejimi," Mali Pusula, Yıl:3, Sayı:27, Mart 2007, s. 143.

82 Gedik, s. 201.

çoğunluk üyeye sahip olma, oy hakkının çoğunluğuna sahip olma ve sözleşme ya da başka yolla hakimiyet altında tutmaktır” ve bu üç düzenleme karışlaştırıldığıında, TTK şirketler topluluğu düzenlemesinde hakim şirket-bağlı şirket kavramlarının tespitinin daha geniş bir yorum alanı bıraktığı görülmektedir.

Grup şirketleri kapsamında değerlendirmeye alınabilecek bir başka düzenleme de KVK 2.madesinde mükellef olarak belirtilen “iş ortaklıklarıdır”. KVK 2/7 hükmüne göre; “iş ortaklıkları: Yukarıdaki fıkralarda yazılı kurumların kendi aralarında veya şahıs ortaklıkları ya da gerçek kişilerle, belli bir işin birlikte yapılmasını ortaklaşa yüklenmek ve kazancını paylaşmak amacıyla kurdukları ortaklıklardan bu şekilde mükellefiyet tesis edilmesini talep edenler iş ortaklıklarıdır. Bunların tüzel kişiliklerinin olmaması mükellefiyetlerini etkilemez”.

İş ortaklığı terimi, genel olarak iki veya daha fazla kişi arasında, belirli bir iş yapılması amacıyla yönelik farklı formlardaki yasal ilişkiyi ifade etmek için kullanılır. Bir iş ortaklığı, ortaklık veya bir şirkete katılma ya da kişiler arasında yapılmış bir anlaşmaya dayalı olabilir<sup>83</sup>.

Türk vergi sisteminde ise, iş ortaklığında ortaklardan en az birinin Kurumlar Vergisi mükellefi olması, ortaklığın konusunun belli bir iş olması ve bu işi sonuçlandırmak üzere yazılı sözleşme ile kurulmuş olması, yapılacak işin belirli bir sürede gerçekleştirileceğinin öngörülmüş olması gerekir<sup>84</sup>. İş ortaklıklarının tüzel kişilikleri olmamasına rağmen, vergisel kimlikleri vardır ve dolayısıyla vergi mükellefi olabilirler. Ancak bunun için de iş ortaklarının mükellefiyetlerini iş ortaklığı olarak tesis ettirmeleri gerekir<sup>85</sup>.

İş ortaklıkları, hukuksal anlamda, grup şirketi statüsünde bulunmamakla birlikte, KDV konsolidasyonu için ayrı bir düzenleme yapılabilir.

### 3. Yakın Gelecek için Beklenti: Yasa Önerisi

KDV konsolidasyon düzenlemesinde hiç şüphesiz en önemli husus, grup şirketlerinin tanımlanmasıdır.

Grup şirketlerinin tanımlanmasında da, başlan-

gıç noktası olarak ticaret hukuku ve diğer hukuk alanlarındaki düzenlemelerden faydalanılmadığıdır<sup>86</sup>.

Şirket toplulukları ve holdinglerde matrah konsolidasyonun uygulanması halinde, şirketler karını değişik yöntemlerle bağlı şirketlere aktarma çabası içerisine gireceği yönündeki endişeler yersizdir; çünkü zarar eden bağlı şirketin, kar elde eden diğer bir bağlı şirket ya da hakim şirket karından indirilmesi otomatik olarak gerçekleştirilecektir. Bu durumda idarenin vergi denetimi eksikliği sebebiyle azalan vergi gelirleri bir ölçüde artabilir. Ancak matrah konsolidasyonun şirketler tarafından kötüye kullanımını da engellemek için, sistem getirilirken kanunda boşluk bırakmayacak şekilde düzenlemeler yapılmalı, diğer ülke uygulamaları örnek alınarak, özellikle belge düzeni ile ilgili katı kurallar getirilmelidir<sup>87</sup>.

Yapılacak düzenlemelerde ayrıca tüm diğer vergi mevzuatı göz önüne alınmalı, grup şirketlerinin mal ve hizmetleri ile ilgili ayrıca ayrıntılı yasal hükümler ihdas edilmelidir. Şirketlerin vereceği ortak beyannamenin şekli ve beyanname ile ilgili teknik esaslar konusunda Maliye Bakanlığı'na yetki verilebilir.

Hukuki perspektiften konuya yaklaşıldığında, en önemli husus, “grup mükellefinin” tanımlanmasıdır ve KDV konsolidasyonu ile ilgili yasal düzenleme yapılırken, grup şirketi tanımlanmasında, TTK ve KVK hükmündeki ifadelerle açıkça yer verilerek aşağıdaki benzeri bir düzenleme yapılmasının uygun olacağı düşünülmektedir:

“KDVK Mükellefler:

“x. Grup Şirketlerinin Mükellefiyeti

Grup şirketi, bir kurum ile diğer kurumlar arasında doğrudan veya dolaylı olarak sermaye, kar payı ve oy haklarının çoğunluğuna sahip olma veya yönetim organlarında karar alabilecek çoğunlukta üye seçimini sağlama hakkına sahip olma ya da hakimiyet sözleşmesi kapsamında oy haklarının çoğunluğunu oluşturma ve bu suretle diğer şirketleri kontrol etme hakkına sahip olma ilişkisi kurulabilen şirketler topluluğudur.

Grup şirketlerinde kontrol eden şirket, ana şir-

83 IBFD Tax Glossary, s. 255.

84 Kurumlar Vergisi Kanunu, Yorum ve Açıklamaları, Oluş Yayıncılık, Nisan 2007, s.85-86.

85 Şenyüz, Yüce, Gerçek, s. 161-162.

86 Bruno Farinha Aniceto SILVA, The Impact of Tax Treaties and EU Law on Group Taxation Regimes, University of Amsterdam Publishing, 2017, s.10.

87 Karataş , <http://dergipark.gov.tr/download/article-file/199318> (14.04.2018)

ket; diğerleri ise bağlı işletmeler olarak değerlendirilir.

Kontrol eden şirketin talebi üzerine, tüm grup şirketleri adına temsilci olarak kontrol eden şirketin KDV beyannamesi verilmesine karar verilir. Bu durumda grup şirketleri kendi iç ilişkilerinde KDV ödemeyecektir.

Grup katma değer vergisi mükellefiyetinde, verginin ödenmesinden, ana şirket sorumludur.


Grup mükellefi olarak sisteme dahil olduktan sonra (x) takvim yılı sistemde kalmak zorunlu olup, (x) takvim yılının bitiminde sistemden çıkmak isteyen şirketler, talepte bulunarak ayrı mükellef olarak sorumlu olmaya devam ederler.

Bir grup şirketinin iş ortaklığı içinde yer alması halinde, ortaklıkta yer alan ana şirketin ortaklık faaliyeti ile ilgili işlemleri, iş ortaklığı bünyesinde vergilendirilir".

## SONUÇ

Günümüzde başta AB üyesi devletlerin çoğunluğunda kabul edilerek uygulanmaya devam eden, grup şirketlerinin tek mükellef olarak vergilendirilmesi sistemi, genel olarak doğrudan vergiler ile ilgili olmakla birlikte KDV gibi diğer dolaylı vergiler için de uygulanabilmektedir. Sistemin işleyişi ve şartları ülkeden ülkeye farklılık göstermekle birlikte, vergi konsolidasyonunun tipik örneği grup şirketlerinin şirketler arası işlemlerinin vergi dışı bırakılmasıdır.

Türk vergi mevzuatında grup şirketlerinin KDV yükümlülükleri konusunda yasadaki bir düzenleme bulunmamaktadır; ancak KDV'da uluslararası vergi hukukundaki gelişmelere paralel biçimde grup şirketleri ile ilgili hükümlere yer verilmesi-ve bu kapsamda da öncelikle hukuken grup şirketlerinin tanımlanması- büyük önem taşımaktadır.

KDVK Tasarısı ile -esasen AB üyesi ülkeler ile kıyaslandığında çok geç kalınmış biçimde- gündeme gelen grup şirketlerinin tek mükellef olarak kabul edilerek, birlikte KDV beyannamesi vermesinin şartları, unsurları ve sınırları, Maliye Bakanlığı'nca kullanılacak yetki kapsamında tebliğler ile değil, mutlak surette yasallık, eşitlik ve hukuk devleti ilkelerine uygun yasa hükmü ile açık ve belirgin biçimde düzenlenmeli, sisteme giriş mükellefler açısından ihtiyari tutulmalı ve grubun yurt dışı iştrafieri konusunda da ayrıca özel hüküm ihdas edilmelidir. 

## KAYNAKÇA

Arfilli Caterina, "VAT Grouping: The Devil is not Only in the Detail" (www.arno.uvt.nl)

Akdoğan Nalan, Tenker Nejat, Finansal Tablo-lar ve Mali Analiz Teknikleri, 6.Baskı, Gazi Kitabevi, 1998.

Aydın Erkan, Katma Değer Vergisinde Sorumluluk, Oniki Levha Yayıncılık, Ekim 2009.

Bahtiyar Mehmet, Ortaklıklar Hukuku, Beta Yayınevi, 11.Bası, Mart 2016.

Bilici Nurettin, Türk Vergi Sistemi, Savaş Yayınevi, 41.Baskı, Şubat 2018.

Brugger Florian, Chapter 10 – Austria, International and EC Tax Aspects of Groups of Companies, Editor: Guglielmo Maisto IBFD Publication, EC and International Tax Law Series, Vol. 4, 2008.

Çağan Nami, Vergilendirme Yetkisi, Kazancı Hukuk Yayınları, İstanbul 1982.

Değer Nuri, Açıklamalı ve Uygulamalı Katma Değer Vergisi Kanunu, Yaklaşım Yayıncılık, 2009.

Durmuş Karataş Neslihan, "Ticaret Kanunu Kapsamındaki Şirket Toplulukları ve Bunları Vergi Hukuku Karşısındaki Durumları", Ticaret ve Fikri Mülkiyet Hukuku Dergisi, 2015/2 (www.dergipark.gov.tr).

Erdem Tahir, "Türkiye'de Kontrol Edilen Yabancı Kurum (KEYK) Rejimi," Mali Pusula, Yıl:3, Sayı:27, Mart 2007.

Eyüpgiller S.Saygın, Şirketler Topluluğunda Konsolidasyon, Detay Yayıncılık, Ankara 2012.

Gedik Gülşen, Türk ve Amerikan Vergi Hukuklarında Kontrol Edilen Yabancı Kurum Kazançları, Oniki Levha Yayıncılık, 1.Baskı, Nisan 2014.

Gerçek Adnan, Türk Vergi Hukukunda idarenin Takdir Yetkisi, Yaklaşım Yayıncılık 2006.

Göker Cenker, Katma Değer Vergisinin Konusu, Seçkin Yayınevi, Nisan 2013.

Güneş Gülsen, Verginin Yasallığı ilkesi, Alfa Yayınları, Temmuz 1998.

IBFD International Tax Glossary, SIXTH Revised Edition, 2009, Editor: Julie Rogers-Glabush.

Kaneti Selim, Vergi Hukuku, Filiz Kitabevi, is-



tanbul 1989, 2.Bası.

Katma Değer Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları, Oluş Yayıncılık, Şubat 2012.

Karakoç Yusuf, Genel Vergi Hukuku, Yetkin Yayınları, 7.Bası, Ankara 2014.

Kurumlar Vergisi Kanunu, Yorum ve Açıklamaları, Oluş Yayıncılık, Nisan 2007.

Link Simon Patrick, Chapter 14 – Germany, International and EC Tax Aspects of Groups of Companies, Editor: Guglielmo Maisto IBFD Publication, EC and International Tax Law Series, Vol. 4, 2008.

Norden Gert-Jan van, Chapter 10- Cross-Border VAT Grouping, From Marks & Spencer to X Holding, The Future of Cross-Border Group Taxation, Editor: Dennis Weber, Bruno da Silva, EUCOTAX Series on European Taxation, Volume: 29, 2011.

Oktar S.Ateş, Türk Vergi Sistemi, Türkmen Kitabevi, İstanbul 2016.

Öncel Mualla, Kumrulu Ahmet, Çağan Nami, Vergi Hukuku, Turhan Kitabevi, Ankara 2014, 23.Bası.

Pfeiffer Sebastian, VAT Grouping from a European Perspective, October 2015, IBFD Publications.

Roy Rohatgi, Basic International Taxation, Kluwer Law International, 2002.

Saban Nihal, Vergi Hukuku, Beta Yayınları, 8.Baskı, Ekim 2016.

Silva Bruno Farinha Aniceto, The Impact of Tax Treaties and EU Law on Group Taxation Regimes, University of Amsterdam Publishing, 2017.

Sunay Akın Nesrin, Türk Hukukunda, Avrupa Birliği Hukukunda ve Amerikan Hukukunda Finansal Grupların/ Finansal Holding Şirketlerinin Düzenlenmesi ve Denetimi, Legal Yayınevi, Eylül 2012.

Şenyüz Doğan, Yüce Mehmet, Gerçek Adnan, Vergi Hukuku -Genel Hükümler, Ekin Yayınevi, 5.Baskı.

Şenyüz Doğan, Yüce Mehmet, Gerçek Adnan, Türk Vergi Sistemi, Ekin Yayınevi, 15.Baskı, 2018.

Yaltı Billur, "Anayasa Mimarisinde Bir Yapıtışı: Mahalli idarelerin Tali Vergilendirme Yetkisi Üzerine Değerlendirmeler", Vergi Sorunları, Haziran

2010, Sayı: 261

Yanlı Veliye, "Hakimiyet Sözleşmesi ve Yönetim Yetkisi", Yeni Türk Ticaret Kanunu'nun İş Dünyasına Etkileri, Ed: Ayşegül Altınbaş, Yurdal Özatlan, Seçkin Yayınevi, Ekim 2014.

#### ONLINE KAYNAKLAR

[www.anayasa.gov.tr](http://www.anayasa.gov.tr)

[www.curia.europa.eu](http://www.curia.europa.eu)

[www.deloitte-tax-news.de](http://www.deloitte-tax-news.de)

[www.dictionary.cambridge.org](http://www.dictionary.cambridge.org)

[www.ec.europa.eu](http://www.ec.europa.eu)

[www.eur-lex.europa.eu](http://www.eur-lex.europa.eu)

[www.gov.uk](http://www.gov.uk)

[www.kgk.gov.tr](http://www.kgk.gov.tr)

[www.legislation.gov.uk](http://www.legislation.gov.uk)

[www.pwc.at/de](http://www.pwc.at/de)

[www.taxadvisermagazine.com](http://www.taxadvisermagazine.com)

[www.taxinsights.ey-vx.com](http://www.taxinsights.ey-vx.com)

[www.taxjournal.com](http://www.taxjournal.com)

[www.tbmm.gov.tr](http://www.tbmm.gov.tr)

[www.tdk.gov.tr](http://www.tdk.gov.tr)