

Doç. Dr. GÜLŞEN GEDİK

**GRUP ŞİRKETLERİNİN
VERGİLENDİRİLMESİ
SİSTEMLERİ VE
KONSOLİDASYON**

**(AMERİKA ve HOLLANDA MEVZUATLARI
BAKIMINDAN DEĞERLENDİRMELER VE
TÜRKİYE İÇİN ÖNERİLER)**

İÇİNDEKİLER

ÖNSÖZ.....	VII
İÇİNDEKİLER.....	IX
KISALTMALAR.....	XIX
1. GİRİŞ.....	1
I. Kavram ve Terim.....	6
1. Grup Şirketleri.....	6
2. Grup Şirketlerinin Vergilendirilmesi Sistemleri	9
a. Grup Dağıtım Sistemi	11
b. Grup Feragat Sistemi	12
c. Grup Şirketlerinde Vergi Konsolidasyonu	12
3. Vergi Konsolidasyonunun Kapsamı	13
a. Vergi Matrahının Hesaplanması Bakımından	15
aa. Kısmi Vergi Konsolidasyonu:.....	15
aaa. Birleştirme (Pooling) Sistemi.....	15
bbb. Alman Konsolidasyon (Organshaft) Sistemi.....	16
bb. Tam Vergi Konsolidasyonu.....	17
aaa. Mali Birlik (Fiscal Unity) Sistemi	17
bbb. Birleşme (Absorption) Sistemi.....	17
b. Şirketlerin Yerleşik Olması Bakımından	18
aa. Yerel Konsolidasyon	19
bb. Sınır Ötesi Konsolidasyon	20

cc. Avrupa Birliđi Üyesi Ülkelerde Ortak Konsolidasyon Projesi.....	21
c. Sisteme Katılma Zorunluluğu Bakımından	27
aa. Seçimlik Konsolidasyon.....	29
bb. Zorunlu Konsolidasyon	29
II. Benzer Kavramlardan Ayırt Edilmesi.....	29
1. Grup Şirketlerinin Benzer Kavramlardan Ayırt Edilmesi	29
a. Holding Şirketleri	29
b. Ortaklıklar	31
c. Ortak Girişimler	33
d. Kontrol Edilen Yabancı Kurumlar	34
e. Şirketler Topluluđu	36
2. Vergi Konsolidasyonu Sisteminin Benzer Kavramlardan Ayırt Edilmesi	38
a. Grup Dağıtım Sistemi	38
b. Grup Feragat Sistemi	39
3. Vergi Konsolidasyonunun Finansal Konsolidasyondan Ayırt Edilmesi	41

BİRİNCİ BÖLÜM
ÇEŞİTLİ ÜLKE HUKUKLARINDA GRUP
ŞİRKETLERİNİ VERGİLENDİRME
SİSTEMLERİ

2. TARİHSEL BAKIŞ	47
I. Amerika Birleşik Devletleri.....	47
II. Hollanda.....	48
III. Almanya.....	48
IV. Fransa.....	49
V. İtalya.....	49
VI. Japonya.....	49

VII. Avustralya	50
VIII. İsveç.....	50
IX. Birleşik Krallık.....	50
3. ÇEŞİTLİ ÜLKELERİN POZİTİF HUKUKLARINDA YER ALAN DÜZENLEMELER	51
I. Konsolidasyon Sisteminin Uygulandığı Ülkeler	51
1. Amerikan Hukuku.....	51
2. Hollanda Hukuku	52
3. Alman Hukuku.....	53
4. Fransız Hukuku.....	56
5. İtalyan Hukuku.....	58
6. Japon Hukuku.....	62
7. Avustralya Hukuku.....	64
II. Grup Dağıtım Sistemi: İsveç Hukuku	67
III. Grup Feragat Sistemi: Birleşik Krallık Hukuku.....	69

İKİNCİ BÖLÜM
4. GRUP ŞİRKETLERİNİN
VERGİLENDİRİLMESİ SİSTEMLERİNİN
GEREKÇELERİ ve SONUÇLARI

I. Grup Şirketlerinin Vergilendirilmesinde Ayrıcalıklı Sistem Gerekliliği.....	75
II. Grup Şirketlerinin Vergilendirilmesinin Gerekçeleri.....	79
1. Vergilendirme Yetkisi Bakımından	79
2. Vergileme İlkeleri Bakımından.....	80
a. Verimlilik İlkesi.....	82
aa. Vergilerin Tarafsızlığının Sağlanması	82
bb. Ölçsüz Vergiden Kaçınılması.....	84
cc. Rekabet Edebilme	85
b. Eşitlik İlkesi	86

aa. Vergilendirmede Eşitliğin Sağlanması.....	86
bb. Ayrımcılık Yasağının Uygulanması.....	87
c. Basitlik İlkesi	92
3. Vergiye Uyum Maliyetlerinin Azaltılması.....	93
4. Yerleşme Özgürlüğü	94
a. Yerleşme Özgürlüğünün Kapsamı	94
b. Yerleşme Özgürlüğünün Sınırlandırılma Sebepleri.....	96
c. Yargı İçtihatlarında Grup Şirketlerinin Yerleşme Özgürlüğü.....	97
aa. Oy AA Davası:	98
bb. Group Steria SCA Davası	98
cc. X Holding Davası:	99
dd. Marks & Spencer Davası:	100
III. Çeşitli Ülkeler Bakımından Grup Şirketlerinin Vergilendirilme Gerekçeleri.....	101
1. ABD.....	101
2. Hollanda.....	103
3. Almanya	104
4. Fransa.....	105
5. İtalya.....	105
6. Japonya	105
7. Avustralya	106
8. İsveç.....	106
9. Birleşik Krallık.....	107
IV. Grup Şirketleri Bakımından Sistemin Olumlu Sonuçları.....	107
1. Zararların Kullanılabilmesi	107
2. Grup içi İşlemlerin Vergiden İstisna Edilmesi	108
3. Yükümlünün İş Yükünü Azaltma.....	109
V. Grup Şirketleri Bakımından Sistemin Olumsuz Sonuçları	110
1. Vergi Matrahını Azaltma.....	110
2. Zarar İndiriminin Sınırlandırılması	110

3. Yükümlünün İş Yükünün Artması	111
--	-----

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM
5. AMERİKAN ve HOLLANDA VERGİ
HUKUKLARINDA GRUP ŞİRKETLERİNİN
ESASLARI

I. Grup Şirketlerinin Hukuki Kapsamı	113
1. Grup Şirketi Tanımı	114
a. Amerikan Hukuku.....	114
b. Hollanda Hukuku	117
II. Grup Şirketinin Unsurları	119
1. Ana Şirket.....	119
a. Amerikan Hukuku.....	119
b. Hollanda Hukuku	119
2. Bağlı İşletmeler	121
a. Amerikan Hukuku.....	121
b. Hollanda Hukuku	123
III. Grup Şirketinde Sahiplik Ölçütleri.....	125
1. Hissedarlık Ölçütü.....	127
a. Amerikan Hukuku.....	127
b. Hollanda Hukuku	128
2. Oy Kullanma Hakkı	129
a. Amerikan Hukuku.....	129
b. Hollanda Hukuku	130
IV. Grup Şirketlerinin Sisteme Katılım Zorunluluğu	131
1. Amerikan Hukuku:	131
2. Hollanda Hukuku:.....	131
V. Grup Şirketlerinin Sistemden Ayrılması.....	132
1. Amerikan Hukuku.....	132

2. Hollanda Hukuku	133
--------------------------	-----

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM
AMERİKAN ve HOLLANDA
HUKUKLARINDA VERGİ
KONSOLİDASYONU

6. VERGİ KONSOLİDASYONUNUN NİTELENDİRİLMESİ...135

I. Amerikan Hukuku.....	136
II. Hollanda Hukuku	137
III. Vergi Konsolidasyonu Kapsamında Şirketler Arası Transfer İşlemleri.....	137
1. Zararların Transferi.....	137
a. Sisteme Dahil Olma Öncesi Zararlar	139
aa. Amerikan Hukuku.....	140
bb. Hollanda Hukuku	142
b. Konsolidasyon Süresince Meydana Gelen Zararlar.....	143
aa. Sistemde Kalma Süresi İçerisindeki Zararlar	144
aaa. Amerikan Hukuku	144
bbb. Hollanda Hukuku.....	146
bb. Sistemden Ayrılma Sürecindeki Zararlar	146
aaa. Amerikan Hukuku	147
bbb. Hollanda Hukuku.....	147
c. Grubun Sona Erdirilmesinden Sonraki Zararlar.....	147
aa. Amerikan Hukuku.....	148
bb. Hollanda Hukuku	148
2. Varlıkların Transferi.....	148
a. Gruba Dahil Olma Öncesi Varlıkların Durumu.....	149
aa. Amerikan Hukuku.....	151
bb. Hollanda Hukuku	151
b. Konsolidasyon Süresince Varlıkların Transferi.....	151

aa. Amerikan Hukuku.....	152
bb. Hollanda Hukuku	153
c. Gruptan Ayrıldıktan Sonra Varlıkların Durumu	153
aa. Amerikan Hukuku.....	154
bb. Hollanda Hukuku	154
3. Konsolidasyon Süresince Gelirlerin Transferi.....	155
a. Amerikan Hukuku.....	156
b. Hollanda Hukuku	157
IV. Vergilendirme Süreçleri ve Sorumluluk	159
1. Vergi Matrahının Hesaplanması	159
a. Amerikan Hukuku.....	160
b. Hollanda Hukuku	162
2. Vergi Beyannamesinin Verilmesi	163
a. Amerikan Hukuku.....	164
b. Hollanda Hukuku	167
3. Vergi Borcundan Sorumluluk	167
a. Amerikan Hukuku.....	167
b. Hollanda Hukuku	168
7. KONSOLİDASYONUN KÖTÜYE KULLANILMASINI	
ÖNLEMELERE YÖNELİK DÜZENLEMELER.....	169
I. Genel Düzenlemeler.....	169
1. Amerikan Hukuku.....	169
2. Hollanda Hukuku	171
II. Özel Düzenlemeler	172
1. Amerikan Hukuku.....	172
2. Hollanda Hukuku	174

BEŞİNCİ BÖLÜM
8. TÜRK VERGİ HUKUKU İÇİN ÖNERİLEN
YASAL DÜZENLEME

- I. Pozitif Hukukta Grup Şirketleri: Kurumlar Vergisinde Ayrı İşletme Doktrininin Uygulanması 177
1. Kurumlar Vergisi Mükellefleri..... 177
2. Kurum Kazancının Hesaplanması..... 180
3. Grup Şirketleri Bakımından Kurumlar Vergisinde Yer Alan Güvenlik Önlemleri..... 183
- a. Örtülü Sermaye 185
- b. Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımını 187
- II. Grup Şirketlerinde Vergi Konsolidasyonunun Gerekliliği 190
1. Mükellef Grup Şirketleri Açısından.....191
2. Vergi İdaresi Açısından 192
- III. Vergi Konsolidasyonunun Yasal Temellendirilmesi..... 192
1. Anayasal İlkeler 192
- a. Kanun Önünde Eşitlik 192
- b. Çalışma ve Sözleşme Özgürlüğü 194
2. Anayasal Vergilendirme İlkeleri..... 196
- a. Yasallık İlkesi 197
- b. Vergide Eşitlik İlkesi..... 199
- IV. Yasal Düzenleme Önerisinde Grup Şirketleri: Kurumlar Vergisinde Tek İşletme Doktrininin Uygulanması200
1. Grup Şirketlerinin ve Vergi Konsolidasyonunun Nitelendirilmesi.....202
- a. Grup Şirketi Kavramı.....202
- aa. Ana Kurum202
- bb. Bağlı İşletmeler (İştirakler).....203
- cc. Sahiplik Ölçütleri205
- dd. Grup Şirketine Katılma ve Gruptan Ayrılma Esasları.206

b. Vergi Konsolidasyonunun Esasları	208
aa. Şirketler Arası Transfer İşlemleri:	208
aaa. Zararların Transferi.....	208
bbb. Varlıkların Transferi	209
ccc. Gelirlerin Transferi	209
bb. Vergi Matrahının Hesaplanması	209
cc. Vergi Beyannamesi Verme Yükümlülüğü	209
c. Vergi Borcundan Sorumluluk	210
d. Kötüye Kullanımı Önleyici Kural: Gerçek Durum Niteliendirmesi	211
2. Kurumlar Vergisi Kanunu için Önerilen Özel Madde Düzenlemesi.....	213
SONUÇ.....	217
KAYNAKLAR.....	225