



İZMİR DAYANIŞMA

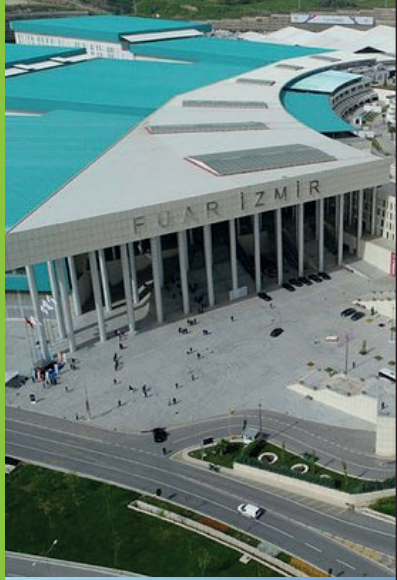
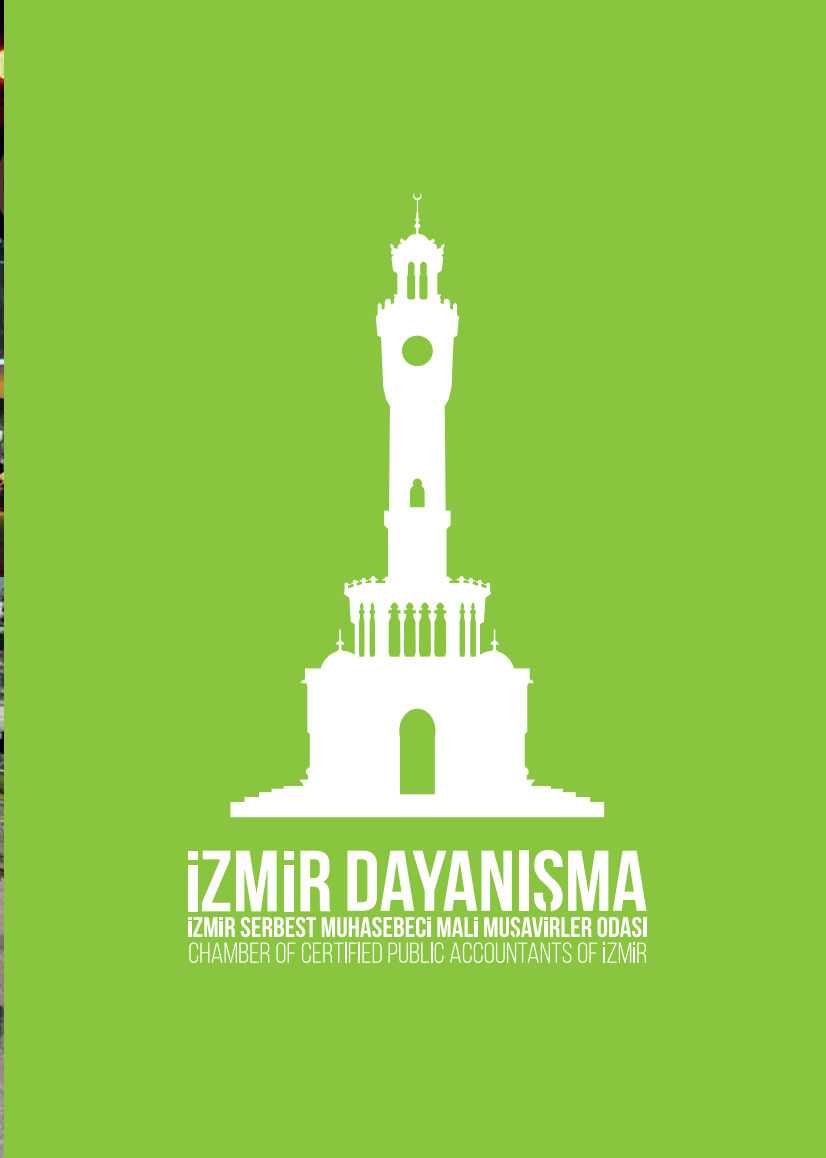
İZMİR SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLER ODASI
CHAMBER OF CERTIFIED PUBLIC ACCOUNTANTS OF İZMİR

ŞUBAT 2021



ISSN 2687-5233

SAYI-3 (SAYI-130)



ZMİR DAYANIŞMA

İZMİR SERBEST MUHASEBECİ MALİ MUSAVİRLER ODASI
CHAMBER OF CERTIFIED PUBLIC ACCOUNTANTS OF İZMİR



İZMİR SMMMO ADINA SAHİBİ
YÖNETİM KURULU BAŞKANI
VEDAT ADAK

MALİ İŞLER KOORDİNATÖRÜ
YÖNETİM KURULU BAŞKAN YRD.
ÖMER AKBAŞ

SORUMLU MÜDÜR
ODA SEKRETERİ
MÜFİT YILDIRIM

GENEL YAYIN YÖNETMENİ
İSMAIL TOTUR

YAYIN KURULU
HÜSEYİN ÜZÜM
SELVİYE ÖĞÜŞ
FAZIL ULUSOY
FATİH ÖZÇİFTÇİ
METİN BEYTEKİN

BİLİM KURULU
PROF. DR. ÇAĞNUR BALSARI
PROF. DR. A. FATİH DALKILIÇ
PROF. DR. ERDAL ÖZKOL
PROF. DR. ASUMAN ALTAY
PROF. DR. SERDAR ÖZKAN
DOÇ.DR.ÖZKAN BİLGİLİ
YENER GÜVEN - İŞ MÜFFETTİŞİ
RIFAT T. NALBANTOĞLU - SMMM

TASARIM VE BASKI

BASIM TARİHİ

İZMİR DAYANIŞMA: SAYI - 3

Sürekli Yerel Yayın
(Dayanışma 130)

Dergimiz Hakemli Dergi olma özelliği taşımaktadır. Gönderilen yazılar hakem değerlendirmesine tabi tutulduğu için yayımında gecikmeler olabilmektedir.. Yayınlanan yazılardaki sorumluluk yazarlarına, ilan ve reklamlardaki sorumluluk ilanı veren kişi veya kuruluşlara aittir. Dergiye gönderilen çeviri yazıların kaynağı mutlaka belirtilir. Gönderilen yazılar yazarlarına geri verilmez.

TELEFON	:0 232 441 96 33 PBX
GENEL İDARE MÜDÜRÜ	:106
VERGİ DANIŞMANI	:127
HUKUK MÜŞAVİRİ	:306
TESMER MÜDÜRÜ	:105
TESMER STAJ	:103-211
EĞİTİM BİRİMİ	:203
ÖZLÜK İŞLERİ	:102-160
MUHASEBE DEPARTMANI	:107

BANKA HESAP NUMARALARI

BANKA ADI	ŞUBE KODU	ŞUBE ADI	IBAN NO
AKBANK	284	HALİT ZİYA	TR26 0004 6002 8488 8000 0412 47
DENİZBANK	9076	İZMİR	TR94 0013 4000 0055 2791 0000 12
FİNANSBANK	1415	ALTINDAĞ	TR33 0011 1000 0000 0041 4839 04
GARANTİ	410	KONAK	TR95 0006 2000 4100 0006 6924 83
İŞ BANKASI	3413	YENİGÜN	TR38 0006 4000 0013 4131 1277 65
YAPI KREDİ	927	İZMİR	TR85 006 7010 0000 0061 3532 99

HAVALE ALMAYAN BANKA (BANKA ŞUBESİNDEN YATIRANLAR İÇİN)

AKBANK / FİRMA KODU: 5020587

1456 SOKAK NO:15 ALSANCAK - İZMİR
TEL: 0 232 441 96 33 PBX - **FAKS:** 0 232 446 81 30 - 441 95 67
TESMER FAKS: 0 232 445 69 77
www.izsmmmo.org.tr
e-mail: izsmmmo@izsmmmo.org.tr

"Bugünkü mücadelemizin amacı tam bağımsızlıktır. Bağımsızlığın tam sağlanabilmesi ise ancak mali bağımsızlık ile mümkündür. Bir devletin aslı bağımsızlıktan yoksun olunca o devletin bütün hayati bölümlerinde bağımsızlık sakat durumdadır. Çünkü her devlet organı ancak maliye ile yaşar. Mali bağımsızlığın korunması için ilk şart bütün ekonomik bünye ile uygunluğu ve denk olmasıdır."

M. Kemal Atatürk



BAŞKAN'DAN

DEĞERLİ MESLEKTAŞLARIM, DEĞERLİ OKURLAR

Değerli Meslektaşlarım, Değerli Okurlar, Bizlerin ve Ülkemizin ekonomik ve sosyal hayatını derinden etkileyen COVID-19 sürecinde, tüm sıkıntıların daha da yoğun olduğu günler yaşamaktayız. Sevindirici olan ise, aşı çalışmalarının kullanılabilir hale gelmesi. Umut ediyoruz ki yakın dönemde her anlamda daha sağlıklı günlerde buluşacağız.

Bir yıla yakın dönemde yaşadığımız COVID-19 salgını bireyler kadar Ülkemizi de ekonomik açıdan zorda bırakabilecek zamanlar yaşatmıştır. Maliye Bakanlığı ve ilgili İdarelerin ülkemiz çıkarlarını da gözetmek zorunda olması, aynı zamanda vatandaşlarında süreci daha az ekonomik kayıpla kapatması çabası sürmektedir.

Ülkemiz gündeminde olan Vergi Barışı Yasası ile nakit ihtiyacı sağlamaya çalışılsa da, bu hali ile ihtiyaca karşılık verebilmesi mümkün görülmemektedir. Borçların ertelenmesi/ taksitlendirilmesi kolaylık olarak görülse de, uzun zamandır zorlanan piyasaların canlanması ve işletmelerin düzenli

ödeme ile bu haklarını kullanması sıkıntılı görülmektedir. Ayrıca zorunlu kapatma ya da kısıtlı çalışma ile kayba uğrayan işletme ve çalışan kesimin daha kapsamlı finansal destekler ile güçlendirilmesi gerekmektedir. Başlamış olan aşılama, her bireye en kısa sürede ulaşabilmesi için gereken maksimum düzeyde yapılmalıdır. Bu ekonomik sıkıntılarında daha fazla büyümesini engelleyecektir. Meslek örgütümüz bu zor günlerde üyelerimizin ve işletmelerimizin yanında olmayı aralıksız sürdürdü ve devam etmekte.

Bugün itibari ile ülkemiz ekonomik verilerine baktığımızda, Türk Liramızın değer kazanması ve yabancı para birimlerinin değer kaybı Dış borç ve işletmelerin borçlanma konusunda daha iyimser olmasını gösteriyor. Ancak yüksek faiz politikalarının enflasyonist etkisini göz ardı etmemek gerekiyor. Enflasyon oranının yüksek olması faizin para birimine getirdiği değer avantajını azaltmaktadır.

Cari açığın artması döviz talebini arttıracığından, yerel para biriminin

değer kaybedeceği konusunu da göz ardı edemeyiz. Bu anlamda kur seyirleri, faiz, enflasyon ve diğer birçok alanda finansal dengelerin iyi korunması gerekmektedir. İstikrar tüm bu dengelerin korunması için en önemli etken.

TÜİK verilerine ve birçok analize göre Kasım 2020/Ocak 2021 verilerine göre, Sanayi üretiminin %11, ciro endekslerinin bazı sektörlerde %38 e varan oranlarda artması, sanayi elektrik kullanım oranının %30 lar düzeyinde artması olumlu görülmekte. Önemli Sanayi merkezlerimizin beklentisi, ÇİN 'den uzaklaşan pazarların ortak üretim merkezi olmak.

Bu anlamda yine verilere göre, Kapasite Kullanım oranımızın YÜKSEK olmasına karşın aynı dönemde Finansal Hizmetler güven endeksimiz [160,0] DÜŞÜK durumda sürmekte. Yaşanan ekonomik sıkıntıların, tüketiciye ve vatandaşa yansması da oldukça olumsuz durumda. Bu da, mevcut kredi ve Kredi karı, Banka ödemelerini olumsuz etkilemekte. Banka ve Kredi Kartı sayısı da analizlere göre DÜŞÜK seviyede devam etmekte.

Devletimizin ekonomi ve adalet konusundaki

yeni düzenlemelerinin bir çıkış ve gelişme yolu olmasını umuyoruz.

Yaşadığımız dünya bilgi ve iletişim ve bilişim sistemleri ve teknolojileri konusunda hızla yürürken bir yandan yaşadığı küresel sorunlar ulu önderimiz Mustafa Kemal ATATÜRK'ÜN , 1933 yılı bütçe konuşmasının bugün hala geçerliliğini koruduğunu gösteriyor. “Efendiler, dünyanın ekonomik durumu henüz düzelme yönünde fazla ümit vermemektedir. TBMM'nin dengeli bütçe için kesin kararlı bulunması, Devletin mali ve hatta genel politikası için büyük güvencedir.” Yeni yılın, umut olmasını temenni ediyoruz. Ekonomik ve sosyal açıdan olumlu bir toparlanma süreci getirmesini temenni ederek bu vesile ile yeni yılınızı da kutluyorum. Dayanışma dergimiz prestijli bir dergi olma yolunda hızla ilerlemekte. Bu sayımızda da ekonomi, iş ve finans dünyasını ilgilendiren birçok konuda sizlerle buluşuyor. Umarım faydalı olacaktır. Dergimize emeği geçen değerli hakem kuruluna ve yazıları ile destek olan yazarlarımıza teşekkür ederiz. Çalışmalarınızda başarılar diliyorum sevgi ve saygılarımı sunuyorum.

Vedat ADAK
Başkan

HAKEMLİ YAZILAR

MUHASEBE MESLEK MENSUPLARININ SORUNLARI VE BEKLENTİLERİ: İZMİR İLİNDE BİR ARAŞTIRMA	NURAY DEMİREL ARICI, ÖZGE ÇELTİKLİ	12
ASGARI ÜCRETE İLİŞKİN BAZI TESPİTLER	DOÇ.DR.MURAT BATI	25

HAKEMSİZ YAZILAR

PANDEMİNİN EKONOMİK ETKİLERİ İLE ALINAN VERGİSEL VE MALİ TEDBİRLER	ÖMER ALANLI	38
ANONİM ŞİRKETLERDE GENEL KURUL TOPLANTILARI	MEHMET AK	51
BELEDİYE-MESLEK MENSUBU İLİŞKİLERİ VE İŞBİRLİĞİ TRAJEDİSİ : ÇOK BOYUTLU BİR BAKIŞ	HULUSİ ÖZOCAK/İ.MELİH BAŞ	54
TAM VE DAR MÜKELLEFİYETTE 2020 TAKVİM YILI GELİRLERİNİN TOPLANMASI VE BEYANI	ENDER POLAT	62
MESLEKTE ETİK	HÜLYA KOÇ	79
ULUSLARARASI VERGİLENDİRME AÇISINDAN MATRAH AŞINDIRMA VE KÂR KAYDIRMA (BEPS)	PROF.DR.İ.MELİH BAŞ	81
KURUMLAR VERGİSİ KANUNUA GÖRE TAŞINMAZ SATIŞ KAZANCI İSTİSNASI VE ÖZELLİKLİ DURUMLAR	BÜŞRA KÖKSAL	88
YURTDIŞINDAN SAĞLANAN VE YURTDIŞINA SAĞLANAN AVUKATLIK HİZMETLERİ VE BU HİZMETLERE İLİŞKİN VERGİ SORUMLULUĞU	EROL SÖNMEZOCAK	95
6183 SAYILI KANUNUN 79.MADDESİNE GÖRE KONULMUŞ OLAN SGK HACİZLERİNİN 7256 SAYILI YASADAN FAYDALANARAK NASIL KALDIRILABİLİR?	EDA KAYA BÜKÜLMEZ	103
YAPAY ZEKA VE MESLEĞİMİZİN GELECEĞİ ÜZERİNE	GAMZE DOSTSEVER	104
VERGİYE UYUMLU MÜKELLEFLERE %5'LİK VERGİ İNDİRİMİ VE ŞARTLARI	AYŞE GENÇ KONAK	106
2016/9092 SAYILI BAKANLAR KURULU KARARI KAPSAMINDA BELİRLENEN KRİTELERİN SAĞLANIP SAĞLANMADIĞININ NASIL TESPİT EDİLECEĞİ	MENDERES ÇETİN	110
YAPILANDIRMA KANUNU İLE GELİR VERGİSİ KANUNUNDA YAPILAN DÜZENLEMELER	AYDIN ÖZDEMİR	114
BİLGİ TEKNOLOJİLERİ SEKTÖRÜ VE YAZILIM İHRACATI	ARMAĞAN YÖRÜK	119
KDV ORANLARINDA GEÇİCİ İNDİRİMLERİN ÖZELLİKLERİ	KEMAL OKTAR	125
"ÜCRET TEDİYE BORDROLARININ GEÇERSİZ SAYILMASI HALİNDE UYGULANACAK İDARİ PARA CEZASI	DOÇ. DR. ÖZKAN BİLGİLİ	134
AVANS KAR DAĞITIMI	İ.HALİL BAĞDINLI	141
"KAR DAĞITIMI STOPAJINDAN KAÇINMANIN RİSKİ; KASA FAZLALIĞI VE ORTAKLARIN ŞİRKETE BORÇLANMASININ VERGİSEL BOYUTU	SERDAL ADAL	144
KUR FARKI KDV UYGULAMASI, ZORLUKLARI, KUR FARKININ KDV YE TABİ OLMASI MÜKELLEFLERE REVA MI?	BİROL KABACA	148
ÖRTÜLÜ SERMAYE	ŞENOL GÖRGÜ	154
MUHASEBE HATA VE HİLELERİNİN ÖNLENMESİNDE ETİK VE AHLAK	VEYSEL KAYABAŞI	158
AR-GE VE TASARIM İNDİRİMİNDEN YARARLANMAK İÇİN İBRAZ EDİLMESİ GEREKEN BİLGİ, BELGE VE RAPORLAR	ERBİL ÇEVİK	165
SERMAYE ŞİRKETLERİNDE YEDEK AKÇELER DAĞITILIR MI?	ADİL TENLİ	168
DEĞERLİ KONUT VERGİSİ	MEHMET BEŞİR ÇELİK	174

HAKEM KURULU

PROF. DR. BERNUR AÇIKGÖZ	KATİP ÇELEBİ ÜNİVERSİTESİ
PROF. DR. ASUMAN ALTAY	DOKUZ EYLÜL ÜNİVERSİTESİ
PROF. DR. ESRA ASLANERTİK	DOKUZ EYLÜL ÜNİVERSİTESİ
PROF. DR. ÇAĞNUR BALSARI	DOKUZ EYLÜL ÜNİVERSİTESİ
PROF. DR. İSMAİL MELİH BAŞ	AREL ÜNİVERSİTESİ
PROF. DR. ERCAN BEYAZITLI	ANKARA ÜNİVERSİTESİ
PROF. DR. YURDAKUL ÇALDAĞ	GAZİ ÜNİVERSİTESİ
PROF. DR. ORHAN ÇELİK	ANKARA ÜNİVERSİTESİ
PROF. DR. NURCAN CÖMERT	MARMARA ÜNİVERSİTESİ
PROF. DR. A.FATİH DALKILIÇ	DOKUZ EYLÜL ÜNİVERSİTESİ
PROF. DR. VOLKAN DEMİR	GALATASARAY ÜNİVERSİTESİ
PROF. DR. ÖZGÜR DEMİRTAŞ	SABANCI ÜNİVERSİTESİ
PROF. DR. BANU DURUKAN	DOKUZ EYLÜL ÜNİVERSİTESİ
PROF. DR. MELİS ERCAN	İSTANBUL ÜNİVERSİTESİ
PROF. DR. RÜSTEM HACİRÜSTEMOĞLU	GALATASARAY ÜNİVERSİTESİ
PROF. DR. CEMAL İBİŞ	İŞİK ÜNİVERSİTESİ
PROF. DR. REŞAT KARCIOĞLU	ATATÜRK ÜNİVERSİTESİ
PROF. DR. NİLGÜN KUTAY	DOKUZ EYLÜL ÜNİVERSİTESİ
PROF. DR. CAN ŞİMGİ MUĞAN	MODAV BAŞKANI
PROF. DR. MÜNİR ŞAKRAK	MARMARA ÜNİVERSİTESİ
PROF. DR. MEHMET ÖZBİRECİKLİ	MUSTAFA KEMAL ÜNİVERSİTESİ
PROF. DR. SERDAR ÖZKAN	AMERICAN UNIVERSITY OF THE MIDDLE EAST
PROF. DR. ERDAL ÖZKOL	DOKUZ EYLÜL ÜNİVERSİTESİ
PROF. DR. YAKUP SELVİ	İSTANBUL ÜNİVERSİTESİ
PROF. DR. TÜRKER SUSMUŞ	EGE ÜNİVERSİTESİ
PROF. DR. HÜLYA TALU	İSTANBUL ÜNİVERSİTESİ
PROF. DR. NERGİS TEK	DOKUZ EYLÜL ÜNİVERSİTESİ
PROF. DR. TUĞRUL TÜFEKÇİOĞLU	ANADOLU ÜNİVERSİTESİ
PROF. DR. MİNE TÜKENMEZ	DOKUZ EYLÜL ÜNİVERSİTESİ
PROF. DR. ASLI TÜREL	İSTANBUL ÜNİVERSİTESİ
PROF. DR. AHMET TÜREL	İSTANBUL ÜNİVERSİTESİ
PROF. DR. HAYRETTİN USUL	KATİP ÇELEBİ ÜNİVERSİTESİ
PROF. DR. ŞABAN UZAY	ERCİYES ÜNİVERSİTESİ
PROF. DR. GÖKSEL YÜCEL	İSTANBUL ÜNİVERSİTESİ
DOÇ. DR. TAMER AKSOY	TOBB EKONOMİ VE TEKNOLOJİ ÜNİVERSİTESİ
DOÇ. DR. MİNE AKSU	SABANCI ÜNİVERSİTESİ
DOÇ. DR. MURAT BATI	ONDOKUZ MAYIS ÜNİVERSİTESİ
DOÇ. DR. GÜROL DURAK	YAŞAR ÜNİVERSİTESİ
DOÇ. DR. İLKER KIYMETLİŞEN	İSTANBUL TİCARET ÜNİVERSİTESİ
DOÇ. DR. SEÇİL SİGALI	DOKUZ EYLÜL ÜNİVERSİTESİ
DOÇ. DR. DİLVİN YEŞİLOVA	YAŞAR ÜNİVERSİTESİ
DOÇ. DR. ÖZKAN BİLGİLİ	İZMİR DEMOKRASİ ÜNİVERSİTESİ
DR. ÖĞR. ÜYESİ ROZİ MİZRAHİ	KATİP ÇELEBİ ÜNİVERSİTESİ
DR. GÖNENÇ DEMİR	DOKUZ EYLÜL ÜNİVERSİTESİ
DR. MASUM TÜRKER	İSTANBUL TİCARET ÜNİVERSİTESİ

HAKEMLİ YAZILAR

REFEREED PAPERS

MUHASEBE MESLEK MENSUPLARININ SORUNLARI VE BEKLENTİLERİ: İZMİR İLİNDE BİR ARAŞTIRMA*

Doç. Dr. Nuray DEMİREL ARICI¹

Manisa Celal Bayar Üniversitesi, İşletme Fakültesi, İşletme (İngilizce) Bölümü

Özge ÇELTİKLİ²

Bilim Uzmanı

ÖZET

Bu çalışmanın amacı, muhasebe meslek mensuplarının mesleki faaliyetlerini yerine getirirken karşılaştıkları sorunları ve mesleğe dair beklentilerini tespit etmek ve sorunlara çözüm önerileri sunmaktır. Çalışmanın kapsamını İzmir’de faaliyet gösteren Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler oluşturmaktadır. Literatürden yola çıkılarak hazırlanan anket çalışması, İzmir Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası aracılığı ile üyelere internet kanalıyla gönderilmiştir. Anket sonuçları IBM SPSS 20’de analiz edilmiştir. Analiz sonucunda meslek mensuplarının en çok katılım gösterdikleri sorunlar; iş yükünün çok fazla olması, mesleki hatalardan dolayı maruz kalınan maddi sorumlulukların ağır olması, mali tatilin yasa dışı olmasına karşın uygulanmıyor olması şeklindedir. Devlet dairelerinde bürokratik işlemlerin fazla olması, ücret tahsilatında yaşanan sıkıntılar, mükelleflerin evrakları zamanında getirmemesi, haksız rekabet, etik ikilem, eğitimlerin yetersizliği konuları ise tespit edilen diğer sorunlar arasındadır.

Anahtar Kelimeler: 3568 Sayılı Kanun, 5786 Sayılı Kanun, Muhasebe Meslek Mensubu, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir

THE PROBLEMS AND EXPECTATION OF PROFESSIONAL ACCOUNTANTS: A FIELD STUDY IN IZMIR PROVINCE

ABSTRACT

The purpose of this study is to identify the problems and expectation of professional accountants and to propose solutions to these problems. The sample of the study consists of the Certified Public Accountants operating in İzmir. The questionnaire was prepared based on the literature, and sent to the members through the İzmir Chamber of Certified Public Accountants via internet. The results were analyzed in IBM SPSS 20. As a result of the analysis, the most common problems of the members of the profession are; the workload is too high, the financial responsibilities incurred due to professional errors are severe, and the financial recess is not implemented despite the law. Excessive bureaucratic procedures in the government departments, fee collection problems, taxpayers not bringing the documents in time, unfair competition, ethical dilemma, lack of training are among the other identified problems.

Key Words: Law no. 3568, Law no. 5786, Professional Accountant, Certified Public Accountant

*Bu çalışma, Manisa Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü’nde Doç. Dr. Nuray DEMİREL ARICI’nın danışmanlığında Özge ÇELTİKLİ tarafından tamamlanan “Muhasebe Meslek Mensuplarının Sorunları ve Beklentileri: İzmir İlinde Bir Uygulama” adlı yüksek lisans tezinden türetilmiştir. Araştırmadaki anket çalışmasına destek veren İzmir SMMM Odasına ve SMMM Aslı TENGİZ’e teşekkür ederiz.

1-e-posta: nuray.demirel@cbu.edu.tr

2-e-posta: oceltikli35@hotmail.com

1. GİRİŞ

Ekonominin temel yapı taşı olan işletmelerle ilgili taraflar, ekonomik kararlar alırken doğru muhasebe bilgilerine ihtiyaç duyarlar. Bilgi kullanıcılarının ihtiyaç duydukları bu bilgiler, muhasebe kuramı ve yasal mevzuatlar çerçevesinde muhasebe meslek mensupları tarafından üretilmektedir. Ekonomik kararların isabetli olabilmesi, dolayısıyla ülke kaynaklarının doğru tahsis edilebilmesi için işletmelerin işlemlerinin gerçeğe uygun bir şekilde sunumu hayati önem taşımaktadır. Bu nedenle meslek mensupları, devlet ile işletmeler arasında köprü vazifesi görerek ekonomik sistemin sağlıklı işleyişinde çok önemli bir yere sahiptirler [Arıcı, 2018a: 293].

Ülkemizde muhasebe mesleğinin profesyonel bir meslek olarak tanınması, 1989 yılında yayımlanan 3568 sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu ile gerçekleşmiştir. Bu tarihten itibaren Serbest Muhasebeci (SM), Serbest Muhasebeci Mali Müşavir (SMMM) ve Yeminli Mali Müşavir (YMM) olmak üzere üç kariyer basamağı şeklinde düzenlenen muhasebe mesleği, 2008 yılında yayımlanan 5768 sayılı yeni meslek kanunu ile SMMM ve YMM şeklinde yeniden dizayn edilmiştir.

Bu çalışmanın amacı, muhasebe meslek mensuplarının faaliyetlerini yerine getirirken karşılaştıkları sorunları ve mesleğe dair beklentilerini tespit etmek ve sorunlara çözüm önerileri sunmaktır. SMMM ve YMM'lerin görev alanları birbirinden farklı olduğundan çalışmanın kapsamını SMMM'ler oluşturmaktadır. Çalışmanın ilk bölümünde güncel olarak yaşanan ortak sorunlar ve beklentiler belirlenerek kısaca açıklanmaya çalışılmıştır. Çalışmanın ikinci bölümünde bir alan çalışması gerçekleştirilerek bulguları sunulmuştur. Son bölümde, araştırmanın bulguları yorumlanarak genel bir

değerlendirme yapılmıştır. Çalışmanın politika yapıcılara, muhasebe meslek örgütlerine ve meslek mensuplarına faydalı olacağı ve mevcut literatüre katkı sağlayacağı düşünülmektedir.

2. MUHASEBE MESLEK MENSUPLARININ KARŞILAŞTIKLARI SORUNLAR

Muhasebe meslek mensuplarının karşılaştıkları sorunlar, literatürde ilgi görmekte ve genellikle il bazında yapılan çalışmalarla tespit edilmeye çalışılmaktadır. Aşağıda bu çalışmaların bazıları sunulmuştur.

Tablo 1. Literatürdeki Çalışmalardan Örnekler

Yazar(lar)	Çalışmanın Örnekleme	Katılımcı Sayısı
Öztürk ve Şimşek (2017)	Erzurum	82
Aydemir (2015)	Türkiye geneli	428
Tuğay ve Tekşen (2014)	Burdur	106
İbrahimoğlu vd. (2014)	Gaziantep	304
Biyay (2012)	-	2.740
Gökgöz ve Zeytin (2012)	Yalova ve Bilecik	127
Alagöz ve Ceran (2007)	Konya	354
Kalaycı ve Tekşen (2006)	Isparta	52

İlgili literatür incelendiğinde, meslek mensuplarının birçok sorunla karşılaştıkları ve çeşitli beklentilerinin bulunduğu görülmektedir. karşılaştıkları birçok sorun bulunduğu görülmektedir. Bu sorunların bir kısmının mesleğin yapısından ileri geldiği, bir kısmının ise mükelleflerden kaynaklanan sorunlar olduğu anlaşılmaktadır. Bu nedenle çalışmada, meslek mensuplarının karşılaştıkları sorunlar bu iki grup altında incelenmiştir.

2.1. Mesleğin Yapısı Gereği Karşılaşılan Sorunlar

Muhasebe mesleği oldukça kapsamlı ve dinamik yapıda bir meslektir. Bu nedenle mesleğin bu yapısından kaynaklanan birçok

sorunla karşılaşılmaktadır.

2.1.1. Staj Süresi Boyunca Yaşanan Sorunlar

SMMM olmak isteyen adayların, genel şartları taşımaları halinde Staja Giriş Sınavına (SGS) girerek başarılı olmaları ve en az 3 yıl staj yapmaları gerekmektedir. Stajyerlerin staj süresi boyunca karşılaşmış oldukları ortak (temel) sorunlar; (i) staj başlatma işlemlerinin maliyetli olması, (ii) staj süresinin uzun olması, (iii) stajyerlerin işverenler tarafından ucuz iş gücü olarak görülmesi, (iv) sürekli değişen mevzuatı takip edememek, (v) staj yapılan yerdeki yoğun çalışma temposu sebebi ile stajı bitirme sınavlarına rahat hazırlanamamak, (vi) SGS'nin yalnızca İstanbul, Ankara ve İzmir'de yapılması sebebi ile maliyet, zaman, yorgunluk gibi problemler yaratması, (vii) diğer çalışanlar ile stajyerler arasında ayırım yapılması, (viii) SMMM'lerin stajyerlere işi yeterince öğretmemesi, (ix) Stajyerlere verilen ücretin az olması, (x) tatil günlerinde çalışmak zorunda kalınması, (xi) Stajyerlerin çalıştığı yerlerde çay, temizlik vb. gibi angarya işlere maruz kalması şeklindedir (Uzay, 2005; Yazarkan ve Yılmaz, 2016).

Bu sorunların giderilebilmesi için hem adayların hem de yanında staj yapılan meslek mensubunun, SMMM Staj Yönetmeliği'nde belirtilen stajın amacına uygun hareket etmeleri gerekmektedir. Ayrıca SGS'nin ülke genelinde büyükşehirilere yayılarak sınav merkezlerinin sayısının artırılması adaylar için kolaylık sağlayacaktır.

2.1.2. Yasa ve Mevzuatın Çokluğu ve Değişiklikler

Küreselleşme, finansal ve teknolojik gelişmeler sonucunda yeni fırsatlar, iş modelleri ve finansal araçlar ortaya çıkmakta ve bu gelişmelere uyum sağlamak amacıyla yeni yasal düzenlemeler yapılmakta ya da mevcut düzenlemelerde değişikliklere gidilmektedir. Muhasebe mesleği, kapsamı

gereği bu gelişmelerden etkilenmektedir (Arıcı, 2018b: 292). Her geçen gün sorumluluk alanı genişleyen muhasebe; denetim, finansal raporlama standartları, entegre raporlama, çevre muhasebesi, muhasebe bilgi sistemi, maliyet ve yönetim muhasebesi, değerlendirme ve vergi gibi alanlarda uzmanlık dallarına ayrılmıştır (Sayar ve Karataş, 2017:18; Yıldız ve Akyel, 2018: 53). Her ne kadar bu uzmanlık dalları ayrı ayrı ifade edilse de, temelde bir meslek mensubundan beklenen iş ve işlemler göz önüne alındığında, meslek mensubunun söz konusu alanlarda bütünlük bir bilgi setine, birçok yasa ve mevzuata hakim olması gerekmektedir. Takip edilmesi gereken yasa ve mevzuatın çok olması ve özellikle sıklıkla değişikliklerin yaşanması meslek mensuplarını zorlamaktadır. Burada çözüm noktasında birlik ve odalar aracılığıyla sürekli mesleki eğitim ve yaşam boyu öğrenme devreye girmektedir (Arıcı, 2018b: 292).

2.1.3. Haksız Rekabet

Türk Ticaret Kanunu'na göre haksız rekabet; "rakipler arasında veya tedarik edenlerle müşteriler arasındaki ilişkileri etkileyen aldatici veya dürüstlük kuralına diğer şekillerdeki aykırı davranışlar veya bu niteliklerdeki ticari uygulamalar" olarak tanımlanmıştır (TTK, m. 54/2). Muhasebe mesleğinde haksız rekabetin önlenmesi ve reklama ilişkin ilkelerin belirlenmesi amacı ile SM, SMMM ve YM Mesleklerine İlişkin Haksız Rekabet ve Reklam Yasağı Yönetmeliği, 21 Kasım 2007 tarihinde Resmi Gazete'de yayımlanmıştır. Yönetmelikte Haksız Rekabet Olarak Nitelendirilen Haller üç başlık olarak sayılmıştır:

- Meslek üyeleri arasında ve iş sahipleri ile ilişkilerde haksız rekabet,
- Ücret ve diğer mali nitelikteki uygulamalar ile haksız rekabet,
- Reklam yolu ile haksız rekabet.

Ayrıca yönetmelik gereği, TÜRMOB bünyesinde Türkiye Haksız Rekabetle Mücadele Kurulu kurulmuştur. Haksız rekabetle ilgili dosya sayıları aşağıda Tablo 2’de verilmiştir.

Tablo 2. Yıllara Göre Haksız Rekabetle İlgili Sunulan Dosya Sayıları

	2016	2017	2018
Oda Yönetim Kurulu Kararı ile Oda Haksız Rekabetle Mücadele Kurullarına Sevk Edilen Toplam Dosya Sayısı	956	1425	1860
Yaptırım Önerisi ile Yönetim Kuruluna Sunulan Toplam Dosya Sayısı	557	780	904
A) Meslek Mensupları Arasında ve İş Sahipleriyle İlişkilerde Haksız Rekabet Konusunda Toplam Dosya Sayısı	388	509	683
B) Ücret ve Diğer Mali Nitelikteki Uygulamalarda Haksız Rekabet Toplam Dosya Sayısı	117	160	158
C) Reklam Yoluyla Haksız Rekabet	52	111	63

Kaynak: TÜRHAİK 2018 Yılı Faaliyet Raporu, <https://turmob.org.tr>

Tablo 2’den görüleceği üzere, yaptırım önerisiyle Yönetim Kuruluna sunulan toplam dosya sayısı yıllar itibariyle artmıştır. 2018 yılında bu dosyaların %76’sı meslek mensupları arasında ve iş sahipleriyle ilişkilerde, %17’si ücret ve diğer mali nitelikteki uygulamalarda ve %7’si ise reklam yoluyla haksız rekabet konularında olduğu görülmektedir.

2.1.4. E-Dönüşüm

E-dönüşüm, işletmelerdeki muhasebe sistemlerini oldukça etkileyip değiştirmiştir. Söz konusu etkiler; belge, kayıt, defter ve arşiv alanlarının e-ortama aktarılması ile ilgilidir [Güney ve Özyiğit, 2015: 290-291]. Sistemin en önemli unsurlarını e-fatura, e-defter ve e-arşiv oluşturmaktadır. E-dönüşüm sistemi; hız, kolaylık, verimlilik, zaman tasarrufu, düşük maliyet gibi birçok avantaj sunmakla birlikte alt yapı yetersizliği ve bilgi eksikliği nedeniyle bazı sorunların ortaya çıkmasına neden olabilmektedir.

2.1.5. Hatalardan Doğabilecek Maddi Sorumluluk

Meslek mensubu, mesleki faaliyeti yerine getirirken sebebiyet verdiği zararlardan

maddi olarak sorumludur. Bu durum meslek mensubunu maddi olarak etkilemekle kalmaz, aynı zamanda çalışırken kendini güvensiz hissetmesine ve kaygıya neden olmaktadır. Hatalardan doğabilecek maddi sorumluluktan kaçınmak için devreye Mesleki Sorumluluk Sigortası girmektedir. Muhasebe mesleki sorumluluk sigortası; meslek mensuplarının görevlerini gerektiği gibi yapmamasından doğan zararları, mükelleflerine karşı özen borcunu yerine getirmemesinden doğan zararları ve mükelleflerine karşı kusurlu davranışları yüzünden ödemek zorunda kalacakları zararları kapsamaktadır. Meslek mensuplarının etik olmayan davranışları yüzünden doğan zararlar, kasıtlı hareketleri yüzünden doğan zararlar ile mesleklerini yaparken alkol veya uyuşturucu maddelerin etkisi altında buldukları için doğan zararları kapsamaz (www.sorumluluksigortasi.com.tr).

2.1.6. Bağımsızlık

Muhasebe meslek mensuplarının hiç kimsenin çıkarını gözetmeden tamamen tarafsız ve bağımsız çalışmaları gerekmektedir. Meslek mensupları ister büro faaliyetinde bulunsun,

ister özel sektörde çalışsın, bağımsızlık kavramının içinde yer almaktadır. Muhasebe meslek mensupları genelde bağımsızlıklarını yasal düzenlemeler ile elde etmektedirler. Fakat yasal düzenlemelerin yetersiz kaldığı durumlar olabilmektedir (Özdemir, 2003: 121-122). Büroda çalışan meslek mensuplarının, tarafsızlıklarını ve bağımsızlıklarını koruma konusunda özel sektörde çalışan meslektaşlarına göre nispeten daha başarılı olmaları söz konusu olabilir.

2.1.7. Mesleki Tükenmişlik

Tükenmişlik kavramı, Fredenberger (1974) tarafından “başarısız olma, yıpranma, enerji kaynaklarında tükenme veya isteklerin tatmin edilememesi sonucunda bireyin iç kaynaklarında meydana gelen tükenmişlik durumu” olarak ifade edilmiştir (Yıldırım ve İçerli, 2010 :124). İş stresi her meslekte görülmekte olup, insanlar ile yüz yüze iletişim halinde bulunan meslek gruplarında daha sık görülmektedir. Hayatının önemli bir kısmını çalışarak geçiren ve yoğun iş yükü altında olan kişiler tükenmişlik sendromuyla karşı karşıya kalmaktadır. Bu durum kişinin etkileşim içinde olduğu insanlara karşı duyarsızlaşma, kişisel başarı duygusunun ve yeterlilik duygusunun azalması, kişinin kendini kötü hissetmesi gibi şekillerde ortaya çıkmaktadır (Deran ve Beller, 2015). Muhasebe mesleği iş yükünün fazla olduğu bir meslek grubu olduğundan, meslek mensuplarının mesleki tükenmişlik yaşamaları olası bir durumdur.

2.2. Mükelleflerle Yaşanan Sorunlar

2.2.1. Belgelerin Zamanında Ulaştırılmaması/ Sahte Belge

Gerekli belgelerin mükellefler tarafından zamanında ulaştırılmaması, işlerin aksamasına ve yoğunluğun artmasına neden olmaktadır. Diğer bir sorun ise, sahte belge kullanımudur. Belge sahtekarlığı, belgenin kendisinin ve

içeriğinin gerçek olmaması veya belgenin kendisinin gerçek olması ama içeriğinin gerçek olmaması şeklinde iki türlü açıklanmaktadır. Bunlardan birincisi tam anlamıyla sahte belge kullanımı iken, ikincisi ise belgedeki miktarın ve fiyatın olduğundan daha farklı gösterilmesidir. Vergi Usul Kanunu’na göre sahte/yanıltıcı belge düzenlenmesi/kullanılması ve belgelerin tahrif edilmesi suç teşkil etmektedir. Suç teşkil eden eylemin niteliğine göre, 18 aydan başlayıp 5 yıla kadar uzayan hapis cezası yer almaktadır (VUK, m. 359).

2.2.2. Ücret ve Tahsilattaki Gecikme

Meslek mensuplarının karşılaştığı en büyük sorunlardan biri, emeklerinin karşılıklarını tam olarak ve zamanında alamamalarıdır. Meslek mensupları, mükellefler ile tahsilat sorunu yaşamaktadırlar. Mükellefler, gider kalemlerinde muhasebe ücretlerine son sırada yer vermektedirler. Dolayısı ile bu durum muhasebe meslek mensuplarını büyük sıkıntıya düşürmektedir (Özdemir, 2003: 122-123). 3568 Sayılı Kanunun 46.maddesinde meslek mensubunun yaptığı iş karşılığında ücret aldığı, ücretin tarife ile belirlendiği, tarifenin altında ücret karşılığında iş kabulünün yasak olduğu, yasağa uyulmaması durumunda disiplin cezası ile karşılaşılacağı belirtilmiştir. Ücret tarifeleri belirlenirken, enflasyona karşı mücadelede ücretlerin değerini koruyabilmek amacıyla tarifeler altı ayda bir yenilenmelidir. Sözleşmeyle belirlenen ücretin belirlenen zamanda peşin ve eksiksiz olarak alınması, sözleşmeye uyulmadığı takdirde faiz yürütülmesi gibi konularda meslek odaları kendi üzerine düşen görevleri üstlenmelidir.

2.2.3. Mükelleflerin Vergi Odaklı Olmaları

Mükelleflerin vergi odaklı olmaları, en iyi meslek mensubunun mükellefe en az vergi ödettiren meslek mensubu olduğu algısını ortaya çıkarmaktadır. Bu durum hem mesleğin

sosyal sorumluluk ve bağımsızlık ilkeleriyle bağdaşmamakta hem de meslek itibarını zedelemektedir.

2.2.4. Etik İkilem

Muhasebe meslek mensupları; devlete, işletmeyle ilgili taraflara ve genel olarak topluma karşı sorumludurlar. Bu nedenle daima kamu çıkarlarını göz önünde bulundurarak hareket etmelidirler. Ancak meslek mensuplarının kimi zaman etik konusunda zorluklar yaşadıkları görülmektedir (Kalmış vd., 2006: 154). Meslek mensuplarını etik dışı davranışlara yönlendiren faktörler; (i) haksız rekabet, (ii) çok kazanma hırsı, (iii) müşteriye koruma ve müşteriye kaybetmeme, (iv) başarılı görünme hırsı, (v) müşteriler ile arkadaşlık ve dostluk ilişkileri şeklinde sıralanabilir (Yıldız, 2001: 4-5).

Etik ikilem, değişik nedenlerle ortaya çıkabilecek çıkar çatışmalarıdır. Bu ikilemden çıkılması, muhasebe ilke ve standartlarının iyi düzeyde bilinmesinin ötesinde etik eğitiminin alınmış ve bu eğitimin içselleştirilmiş ve davranış haline getirilmiş olmasına bağlıdır (Arıcı, 2018c: 20).

3. MUHASEBE MESLEK MENSUPLARININ BEKLENTİLERİ

3.1. Mali Tatilin Uygulanması

Yoğun bir iş temposu ile çalışan meslek mensuplarının düzenli bir tatil yapmalarını sağlamak amacı ile 28/03/2007 tarihinden bu yana yürürlükte olan 5604 Sayılı Mali Tatil İhdas Edilmesi Hakkında Kanun'a göre her yıl 1-20 Temmuz arası mali tatil olarak belirlenmiştir (www.lebibyalkin.com.tr). Maliye Bakanlığı'na tanınan yetki çerçevesinde 1 Seri Nolu Tebliğ'de; mali tatilin uygulanacağı tarihler, mali tatil kapsamında olmayan süreler, mali tatil nedeni ile uzayan süreler, mali tatil nedeni ile işlemeyen süreler, mali tatil süresince defter ve belgelerin ibrazı , vergi incelemesine başlama, mali tatil süresince bilgi isteme ve

tebligat işlemleri, mali tatilin sona erdiği günü izleyen yedi gün içinde biten kanuni ve idari süreler, beyanname verme süresi mali tatil nedeni ile uzamış olan vergilerde ödeme süreleri hakkında açıklamalar yapılmıştır. Ancak uygulamada mali tatilin genellikle uygulanmadığı görülmektedir.

3.2. Sürekli Eğitim Faaliyetlerinin Arttırılması

Mesleğe yeni katılan meslek mensuplarının süreç içerisinde bilgi ve becerilerinin geliştirmesi ve yeterli donanıma sahip olması gerekmektedir. Bu bağlamda meslek odaları ve TESMER gibi meslek kuruluşları, mesleki eğitim ve seminerler düzenleyerek meslek mensuplarının gelişimine katkıda bulunmaktadırlar. Söz konusu eğitim programlarının tüm meslek mensuplarının yararlanabileceği şekilde hazırlanması ve uygulanması meslek mensuplarının uluslar arası yetkinliğe ulaşmasına katkı sağlayacaktır (Şengel, 2010: 93).

Aday meslek mensuplarına ve meslek mensuplarına yönelik eğitimlerin yürütülmesinde görev alan TESMER, şube olan şehirlerde eğitimci ihtiyacını ve materyal ihtiyacını karşılamaktadır. Sınavlara yönelik interaktif setler hazırlayan TESMER ayrıca eğitim programları ile kurslar düzenlemekte ve mesleki yayınlar hazırlayarak eğitim notu desteği vermektedir (TESMER, 2009: 2-6).

3.3. Oda Denetimlerinin Arttırılması

Gerek meslek mensupları gerekse stajyer adaylar mesleğin icrası sırasında birtakım sorunlar ile karşılaşmaktadırlar. Karşılaşılan bu sorunlar için odaların denetimlerinin arttırılmasını talep etmektedirler.

3.4. Otomatik Tahsil Sisteminin Oluşturulması

Mükelleflerle yaşanan sorunlarda bahsedildiği üzere, meslek mensupları emeklerinin karşılığı olan ücretleri tahsil etme konusunda sorunlar yaşamaktadırlar. Bu nedenle otomatik tahsil

İZMİR DAYANIŞMA

sisteminin kurulması, bu konuda yaşanan sorunların çözümünde haklı bir talep olarak ortaya çıkmaktadır.

4. ALAN ARAŞTIRMASI

4.1. Amaç ve Yöntem

Araştırmanın amacı; muhasebe meslek mensuplarının sorunlarının ve beklentilerinin tespit edilmesidir. Çalışmanın yapıldığı dönemde İzmir SMMMO'ya kayıtlı 672 SM, 6.994 SMMM olmak üzere toplam 7.666 meslek mensubu bulunmaktadır (www.turmobil.org.tr).

Anket formunun hazırlanmasında literatürdeki çalışmalardan ve özellikle Kalaycı ve Tekşen [2006] ile Alagöz ve Ceran [2007]'nin çalışmalarından yararlanılmıştır. Ayrıca SMMM unvanına sahip bir meslek mensubunun görüşleri de alınarak ankete son hali verilmiştir. Anket iki bölümden oluşmaktadır. Anketin ilk bölümünde demografik özelliklere yönelik 7 soru, ikinci bölümde meslek mensuplarının karşılaştıkları sorunlara yönelik 23 ifade

4.2. Araştırmanın Bulguları

Katılımcılara ilişkin demografik bilgiler aşağıda Tablo 3'de gösterilmiştir.

Tablo 3. Katılımcıların Demografik Özellikleri

	Frekans	Yüzde
Cinsiyet		
Kadın	97	25,9
Erkek	277	74,1
Toplam	374	100,0
Yaş Aralığı		
26-30	36	9,6
31-40	151	40,4
41-50	104	27,8
51-60	51	13,6
60+	32	8,6
Toplam	374	100,0
Medeni Durum		
Bekar	104	27,8
Evli	270	72,2
Toplam	374	100,0
Ünvan		
SM	9	2,4
SMMM	365	97,6
Toplam	374	100,0

yer alıp bunların dışında 1 adet açık uçlu soru bulunmaktadır. Sorular hazırlanırken 5'li likert ölçeğinden yararlanılmıştır. Anket soruları Google Drive'da hazırlanarak oda aracılığıyla meslek mensuplarına gönderilmiştir. Yeterli sayıya ulaşabilmek için bazı meslek mensuplarına odadan bağımsız olarak mail aracılığıyla ulaşılmıştır. Çalışmaya 28.03.2019-21.05.2019 tarihleri arasında 381 adet geri dönüş sağlanmıştır. Bu anketlerden 7 tanesi analize uygun olmadığı için veri tablosundan çıkarılmıştır. Analize tabi tutulan nihai örneklem sayısı 374 olarak gerçekleşmiştir. Örneklem sayısı %95 güven aralığında ve %5 anlamlılık düzeyinde yeterli sayıdadır. Anket çalışmasında elde edilen veriler, IBM SPSS 20 programı aracılığıyla analiz edilmiştir. Analize geçmeden önce ankete ilişkin güvenilirlik analizi yapılmıştır. Anketin güvenilirliğini gösteren Cronbach alfa katsayısı 0,761 olarak bulunmuştur. Güvenilirlik katsayısı istatistiki açıdan yeterli düzeydedir.

	Frekans	Yüzde
Eğitim Durumu		
Lise	26	7,0
Ön Lisans	6	1,6
Lisans	290	77,5
Yüksek Lisans	52	13,9
Doktora	0	0,0
Toplam	374	100,0
Deneyim		
0-5 yıl	48	12,8
6-10 yıl	62	16,6
11-20 yıl	121	32,4
21+	143	38,2
Toplam	374	100,0
Çalışma Şekli	270	72,2
Bağımlı	124	33,2
Bağımsız	250	66,8
Toplam	374	100,0

Ankete katılan 374 meslek mensubunun yaklaşık %26'sı kadın, %74'ü erkektir. Katılımcıların yaklaşık %10'u 26-30, %40'i 31-40, %28'i 41-50, %14'ü 51-60 ve %9'u 60 üstü yaş aralığındadır. Katılımcıların yaklaşık %28'i bekar, %72'si evlidir. Eğitim durumu açısından değerlendirildiğinde, katılımcıların %7'si lise, yaklaşık %2'si ön lisans, yaklaşık %78'i lisans ve yaklaşık %14'ü yüksek lisans mezunudur. Ortaöğretim ve doktora mezunu katılımcı yoktur. Katılımcıların %2'si SM ve yaklaşık %98'si SMMM unvanına sahiptir. 5786 sayılı meslek kanunu ile SM unvanı kaldırıldığından

bu durum doğaldır. Katılımcılar, deneyim süresi açısından değerlendirildiğinde; yaklaşık %13'ü 0-5 yıl, %17'si 6-10 yıl, %32'si 11-20 yıl ve %38'i 21 yıl ve daha fazla süre deneyime sahiptir. Bütün olarak değerlendirildiğinde, katılımcıların %70'inin 10 yıldan daha uzun bir deneyime sahip oldukları görülmektedir. Ankete katılan meslek mensuplarının %33'ü bağımlı, yaklaşık %67'si bağımsız olarak çalışmaktadır. Katılımcıların anketteki ifadelere katılım düzeylerine ilişkin tanımlayıcı istatistikler Tablo 4'te sunulmuştur.

Tablo 4. Katılımcıların İfadelere Katılım Düzeylerine İlişkin Tanımlayıcı İstatistikler

	N	Min.	Maks.	Ort.	Std.Sapma
İfade 1: Muhasebe mesleği toplumda saygınlığı olan bir meslektir.	374	1,00	5,00	2,71	1,25045
İfade 2 :Muhasebe mesleğinde iş yükü çok fazladır.	374	1,00	5,00	4,68	,82821
İfade 3: Devlet dairelerinde bürokratik işlemler çok fazladır.	374	1,00	5,00	4,26	,99101
İfade 4: Mükellefler gerekli evrakları zamanında ulaştırmaktadır.	374	1,00	5,00	2,36	1,21931
İfade 5: Mükellefler defterlerinin tutulmasının yanı sıra özel işleri ile de ilgilenmemizi beklemektedir.	374	1,00	5,00	4,23	,96622
İfade 6: Yasa ve mevzuatlarda yapılan değişiklikleri takip etmekte güçlük çekiyorum.	374	1,00	5,00	3,83	1,21914
İfade 7: İş yoğunluğundan dolayı özel hayatıma zaman ayıramıyorum.	374	1,00	5,00	4,23	,99358
İfade 8: Mesleğim dolayısı ile zaman zaman sağlık problemleri yaşamaktayım.	374	1,00	5,00	3,98	1,04574
İfade 9 : Mükellefler zaman zaman yasalara aykırı istekte bulunmaktadır.	374	1,00	5,00	3,73	1,07641
İfade 10 : Aldığım ücret emeğimin karşılığıdır.	374	1,00	5,00	1,97	1,25414
İfade 11: Ücretimi zamanında alabiliyorum.	374	1,00	5,00	2,37	1,36116
İfade 12: Meslektaşlarımız ücret tarifesine uymaktadır.	374	1,00	5,00	1,60	,90551
İfade 13: Mesleki hatalardan dolayı maruz kalınan maddi sorumluluklar ağırdır.	374	1,00	5,00	4,47	,87140
İfade 14: Mesleki sorumluluk sigortası kullanmaktayım.	374	1,00	5,00	3,10	1,46682
İfade 15: Zaman zaman devlet ve mükellef arasında kalmaktayım.	374	1,00	5,00	3,87	,99844
İfade 16: Meslek içi eğitimler yeterlidir.	374	1,00	5,00	2,38	1,15325
İfade 17: Üniversiteler ile meslek mensupları arasında dayanışma yeterli düzeydedir.	374	1,00	5,00	1,81	,83733
İfade 18: E-dönüşüm sistemi işlerimizi kolaylaştırmaktadır.	374	1,00	5,00	2,96	1,23344
İfade 19: Muhasebe mesleğinin geleceği parlaktır.	374	1,00	5,00	2,48	1,23554
İfade 20: Mali tatil uygulanmaktadır.	374	1,00	5,00	1,45	,83911
İfade 21: Vergi ödemeleri için otomatik tahsil sistemi oluşturulmalıdır.	374	1,00	5,00	4,12	1,04117
İfade 22: Haksız rekabeti ve kayıt dışılığı önleyici tedbirler yeterlidir.	374	1,00	5,00	1,81	1,09779
İfade 23: Muhasebe mesleğini yakınlarıma tavsiye ederim.	374	1,00	5,00	2,14	1,12037

Açıklamalar: [1] Kesinlikle Katılmıyorum, [2] Katılmıyorum, [3] Kararsızım, [4] Katılıyorum, [5] Kesinlikle Katılıyorum

Katılımcıların ankette yer alan ifadelere katılım düzeyleri madde bazında aşağıda Tablo 5'te sunulmuştur.

Tablo 5. Katılımcıların İfadelere Katılım Düzeyleri (Madde Bazılı)

Açıklamalar: [1] Kesinlikle Katılmıyorum, [2] Katılmıyorum, [3] Kararsızım, [4] Katılıyorum, [5] Kesinlikle Katılıyorum

İfade No	f%	1	2	3	4	5	TOPLAM
İfade 1	f	72	114	71	85	32	374
	%	19,3	30,5	19,0	22,7	8,6	100,0
İfade 2	f	12	4	3	55	300	374
	%	3,2	1,1	0,8	14,7	80,2	100,0
İfade 3	f	12	21	12	141	188	374
	%	3,2	5,6	3,2	37,7	50,3	100,0
İfade 4	f	95	158	40	52	29	374
	%	25,4	42,2	10,7	13,9	7,8	100,0
İfade 5	f	9	23	18	147	177	374
	%	2,4	6,1	4,8	39,3	47,3	100,0
İfade 6	f	24	49	23	148	130	374
	%	6,4	13,1	6,1	39,6	34,8	100,0
İfade 7	f	8	28	19	134	185	374
	%	2,1	7,5	5,1	35,8	49,5	100,0
İfade 8	f	9	41	30	161	133	374
	%	2,4	11,0	8,0	43,0	35,6	100,0
İfade 9	f	14	50	47	176	87	374
	%	3,7	13,4	12,6	47,1	23,3	100,0
İfade 10	f	185	102	27	33	27	374
	%	49,5	27,3	7,2	8,8	7,2	100,0
İfade 11	f	137	97	35	75	30	374
	%	36,6	25,9	9,4	20,1	8,0	100,0
İfade 12	f	225	98	36	6	9	374
	%	60,2	26,2	9,6	1,6	2,4	100,0
İfade 13	f	10	10	5	117	232	374
	%	2,7	2,7	1,3	31,3	62,0	100,0
İfade 14	f	63	100	45	70	96	374
	%	16,8	26,7	12,0	18,7	25,7	100,0
İfade 15	f	7	42	45	178	102	374
	%	1,9	11,2	12,0	47,6	27,3	100,0
İfade 16	f	98	130	64	70	12	374
	%	26,2	34,8	17,1	18,7	3,2	100,0
İfade 17	f	155	150	57	9	3	374
	%	41,4	40,1	15,2	2,4	0,8	100,0
İfade 18	f	64	67	94	117	32	374
	%	17,1	17,9	25,1	31,3	8,6	100,0
İfade 19	f	104	96	86	65	23	374
	%	27,8	25,7	23,0	17,4	6,1	100,0
İfade 20	f	260	82	16	9	7	374
	%	69,5	21,9	4,3	2,4	1,9	100,0
İfade 21	f	16	16	38	140	164	374
	%	4,3	4,3	10,2	37,4	43,9	100,0
İfade 22	f	191	119	28	16	20	374
	%	51,1	31,8	7,5	4,3	5,3	100,0
İfade 23	f	148	82	91	48	5	374
	%	39,6	21,9	24,3	12,8	1,3	100,0
	f						374
	%						100,0

Tablo 4 ve 5 birlikte incelendiğinde aşağıdaki sonuçlara ulaşılmıştır:

•Katılımcıların “Muhasebe mesleği toplumda saygınlığı olan bir meslektir” ifadesine katılım düzeyleri ortalama 2,71 olarak gerçekleşmiştir. Katılımcıların %50’si muhasebe mesleğinin toplumda yeterli saygınlığa sahip olmadığını ifade ederken, %19’u kararsız kalmıştır.

•Katılımcıların “Muhasebe mesleğinde iş yükü çok fazladır” ifadesine katılım düzeyleri ortalama 4,68 olarak gerçekleşmiştir. Katılımcıların %95’i muhasebe mesleğinde iş yükünün çok fazla olduğunu düşünmektedir.

•Katılımcıların “Devlet dairelerinde bürokratik işlemler çok fazladır” ifadesine katılım düzeyleri ortalama 4,26’dır. Katılımcıların %88’i devlet dairelerinde bürokratik işlemlerin çok fazla olduğunu belirtmişlerdir.

•Katılımcıların “Mükellefler gerekli evrakları zamanında ulaştırmaktadır” ifadesine katılım düzeyleri ortalama 2,36’dır. Katılımcıların yaklaşık %68’i mükelleflerin evrakları zamanında getirmediğini ifade etmektedirler.

•Katılımcıların “Mükellefler defterlerinin tutulmasının yanı sıra özel işleri ile de ilgilenmemizi beklemektedir” ifadesine katılım düzeyleri ortalama 4,23’tür. Katılımcıların yaklaşık %87’si mükelleflerin defterlerinin tutulmasının yanı sıra özel işleriyle de ilgilendiklerini belirtmişlerdir. Bu durum muhasebe mesleğindeki iş yükünü daha da artırmaktadır.

•Katılımcıların “Yasa ve mevzuatlarda yapılan değişiklikleri takip etmekte güçlük çekiyorum” ifadesine katılım düzeyleri ortalama 3,83 olarak gerçekleşmiştir. Katılımcıların %74’ü yasa ve mevzuatlarda yapılan değişiklikleri takip etmekte güçlük çektiklerini belirtmişlerdir.

•Katılımcıların “İş yoğunluğundan dolayı özel hayatıma zaman ayıramıyorum” ifadesine katılım düzeyleri ortalama 4,23’tür. Katılımcıların %85’i iş yoğunluğu nedeniyle özel hayatlarına zaman ayıramadıklarını belirtmişlerdir.

•Katılımcıların “Mesleğim dolayısı ile zaman zaman sağlık problemleri yaşamaktayım” ifadesine katılım düzeyleri ortalama 3,98’dir. Katılımcıların yaklaşık %79’u mesleği nedeniyle zaman zaman sağlık problemleri yaşadığını ifade ederken, %13’ü mesleği dolayısıyla sağlık problemleri yaşamadığını belirtmiştir. Katılımcıların %8’i ise kararsız kalmıştır.

•Katılımcıların “Mükellefler zaman zaman yasalara aykırı istekte bulunmaktadır” ifadesine katılım düzeyleri ortalama 3,73 olarak gerçekleşmiştir. Katılımcıların %70’i mükelleflerin zaman zaman yasalara aykırı istekte bulduklarını belirtmişlerdir.

•Katılımcıların “Aldığım ücret emeğimin karşılığıdır” ifadesine katılım düzeyleri ortalama 1,97 olarak gerçekleşmiştir. Katılımcıların %77’si aldığı ücreti emeğinin karşılığı olarak görmemektedir. Katılımcıların yalnızca %16’sı emeğinin karşılığını alabildiğini ifade etmişlerdir.

•Katılımcıların “Ücretimi zamanında alabiliyorum” ifadesine katılım düzeyleri ortalama 2,37’dir. Katılımcıların %63’ü ücretlerini zamanında alamadıklarını belirtirken, %28’i zamanında alabildiklerini ifade etmişlerdir.

•Katılımcıların “Meslektaşlarımız ücret tarifesine uymaktadır” ifadesine katılım düzeyleri ortalama 1,60’dır. Katılımcıların %86’sı meslektaşlarının ücret tarifesine uymadıklarını düşünürken, yalnızca %4’ü ücret tarifesine uyulduğunu düşünmektedir.

•Katılımcıların “Mesleki hatalardan dolayı maruz kalınan maddi sorumluluklar ağırdır” ifadesine katılım düzeyleri ortalama 4,47 olarak gerçekleşmiştir. Katılımcıların %93’ü mesleki hatalardan dolayı maruz kalınan maddi sorumlulukların ağır olduğunu düşünmektedir.

•Katılımcıların “Mesleki sorumluluk sigortası kullanmaktayım” ifadesine katılım düzeyi ortalama 3,10’dur. Katılımcıların %44’ü mesleki sorumluluk sigortası kullandığını ifade ederken, %44’ü de kullanmadığını ifade etmiştir.

İZMİR DAYANIŞMA

Özellikle %12'lik kesimin kararsız olduğunu belirtmesi, bu sigorta çeşidi hakkında bilgi sahibi olmadıklarını göstermektedir.

•Katılımcıların “Zaman zaman devlet ve mükellef arasında kalmaktayım” ifadesine katılım düzeyleri ortalama 3,87'dir. Katılımcıların %75'i zaman zaman devlet ve mükellef arasında kaldığını belirtmiştir.

•Katılımcıların “Meslek içi eğitimler yeterlidir” ifadesine katılım düzeyleri ortalama 2,38'dir. Katılımcıların %61'i meslek içi eğitimlerin yetersiz olduğunu düşünürken, %17'si kararsız kalmıştır.

•Katılımcıların “Üniversiteler ile meslek mensupları arasında dayanışma yeterli düzeydedir” ifadesine katılım düzeyleri ortalama 1,81 olarak gerçekleşmiştir. Katılımcıların yaklaşık %82'si üniversiteler ile meslek mensupları arasındaki dayanışmanın yeterli olmadığını düşünmektedir.

•Katılımcıların “E-dönüşüm sistemi işlerimizi kolaylaştırmaktadır” ifadesine katılım düzeyleri ortalama 2,96 olarak gerçekleşmiştir. Katılımcıların yaklaşık %40'ı e-dönüşümün işlerini kolaylaştırdığını düşünürken, %35'i kolaylaştırmadığını düşünmektedir. Katılımcıların %25'i ise kararsızdır.

•Katılımcıların “Muhasebe mesleğinin geleceği parlaktır” ifadesine katılım düzeyleri ortalama 2,48 olarak tespit edilmiştir. Katılımcıların yaklaşık %54'ü bu ifadeye katılmazken, %23'ü mesleğin geleceğini parlak gördüğünü, %23'ü ise kararsız olduğunu belirtmiştir.

•Katılımcıların “Mali tatil uygulanmaktadır” ifadesine katılım düzeyleri ortalama 1,45 olarak gerçekleşmiştir. Katılımcıların %91'i mali tatilin uygulanmadığını belirtirken, yalnızca %4'ü uygulandığını belirtmiştir.

•Katılımcıların “Otomatik tahsil sistemi oluşturulmalıdır” ifadesine katılım düzeyleri ortalama 4,12'dir. Katılımcıların %81'i otomatik tahsil sistemi oluşturulması gerektiğini

düşünürken, %10'u kararsızdır.

•Katılımcıların “Haksız rekabeti ve kayıt dışılığı önleyici tedbirler yeterlidir” ifadesine katılım düzeyleri ortalama 1,81'dir. Katılımcıların %83'ü haksız rekabeti ve kayıt dışılığı önleyici tedbirlerin yetersiz olduğunu düşünmektedir.

•Katılımcıların “Muhasebe mesleğini yakınlarıma tavsiye ederim” ifadesine katılım düzeyleri ortalama 2,14 olarak gerçekleşmiştir. Katılımcıların %62'si muhasebe mesleğini yakınlarına tavsiye etmeme düşüncesindedir. Katılımcıların yalnızca %14'ü mesleği yakınlarına tavsiye ederken, %24'ü tavsiye edip etmeme konusunda kararsızdır.

•Ankete katılan meslek mensuplarına sorulan soruların dışında sorun, öneri ve beklentilerinin olup olmadığını ölçmek için bir adet açık uçlu soru sorulmuştur. Sorulan soruya karşılık 69 adet yanıt gelmiştir. Katılımcılardan gelen yanıtlar doğrultusunda ortak sorun, öneri ve beklenti olarak görülen 11 adet cevap aşağıda derlenmiştir:

•“Muhasebe aidatları devlet güvencesinde olmalıdır.”

•“Bürolara müşteri kotası uygulanmalıdır.”

•“Yıllık oda aidatları düşürülmelidir.”

•“Bağımlı çalışan meslek mensuplarından oda aidatı alınmamalıdır.”

•“Kanunlarda ve mevzuatta meydana gelen değişiklikler hakkında meslek mensupları bilgilendirilmelidir.”

•“Yanlış bildirim cezaları düşürülmelidir.”

•“Hastalık ve ölüm halinde mücbir sebepten faydalanarak beyanname verilme süreleri ertelenmelidir.”

•“Meslektaşlar arası dayanışma artırılmalıdır.”

•“Vergi ödemeleri için otomatik tahsilat sistemi oluşturulmalıdır.”

•“E-dönüşüm çalışmaları artırılmalıdır.”

•“Meslek itibarını artıracak çalışmalar yapılmalıdır.”

5. SONUÇ VE DEĞERLENDİRME

Muhasebe meslek mensuplarının mesleki faaliyetlerini yerine getirirken birçok sorunla karşılaştıkları yadsınamaz bir gerçektir. Bu çalışmada yapılan anket çalışması ile yalnızca yaşanan sorunlar değil aynı zamanda beklentiler de tespit edilmeye çalışılmıştır. Sonuçlar bir bütün olarak değerlendirildiğinde, en yüksek katılım düzeyine sahip üç ifade; (i) “Muhasebe mesleğinde iş yükü çok fazladır”, (ii) “Mesleki hatalardan dolayı maruz kalınan maddi sorumluluklar ağırdır” ve (iii) “Mali tatil uygulanmamaktadır” ifadeleri olmuştur.

Meslekte iş yükü çok fazladır. Ankete katılanların %95’i meslekte iş yükünün çok fazla olduğunu belirtmiştir. Meslek mensuplarının mükelleflerin özel işleri ile ilgilenmek zorunda kalmaları fazla olan iş yükünü daha da artırmaktadır. Birçok beyannamenin sıklıkla verilmesi, verilen hizmetin kalitesini düşürmekte ve beyannamelerin sağlıklı olmasını engellemektedir. Bunun sonucunda yanlış beyanda bulunmanın cezası da oldukça yüksektir. Anketimize katılan meslek mensuplarının %93’ü mesleki hatalardan dolayı maddi sorumlulukların ağır olduğunu belirtmişlerdir.

Meslek mensuplarının yılın on iki ayı çalışmak zorunda olmaları verimli ve sağlıklı bir şekilde çalışmalarını engellemektedir. Mali tatilin uygulanması bu soruna bir nebze olsa iyi gelecektir. Anketimize katılan meslek mensuplarının % 91’i mali tatilin uygulanmadığını belirtmiştir.

Devlet dairelerinde bürokratik işlemlerin fazla olması, muhasebe evraklarının zamanında ve tam olarak getirilmemesi, muhasebe ücretlerinin tahsili, haksız rekabet, e-dönüşüm, meslek içi eğitimler, üniversiteler ile meslek mensupları arasındaki dayanışmanın yeterli düzeyde olmaması gibi sorunlar çözüm bekleyen diğer önemli sorunlar arasında yer

almaktadır.

Yaptığımız bu çalışma ile meslek mensuplarının karşılaştıkları ortak sorunları tespit etmek ve yaşamış oldukları sorunlara bir nebze olsa ışık tutmayı amaçladık. Çalışmamızın literatüre ve politika yapıcılara önemli bir katkı sağlayacağı kanaatindeyiz. Bundan sonraki çalışmalarda Türkiye genelinde bir araştırma yapılarak sorun ve beklentilerin daha kapsamlı bir şekilde ortaya konması yararlı olacaktır. Ayrıca diğer bir meslek mensubu grubu olan YMM’lere yönelik özel bir çalışma yapılması önerilebilir.

KAYNAKÇA

- Alagöz, A.,Ceran, Y. (2007). Muhasebe Meslek Mensuplarının Sorunları, Meslek Örgütünden Beklentileri ile Mesleki Vizyon Algılarını Belirlemeye Yönelik Bir Araştırma: Konya İli Uygulaması. Sosyal Ekonomik Araştırmalar Dergisi, 7(14): 291-312.
- Arcı, N.D. (2018a). Muhasebe Meslek Mensuplarının Sorunlarına Akademik Perspektiften Bakış. VII. Uluslararası Balkan ve Yakındoğu Sosyal Bilimler Kongresi, 24-25 Mart 2018, Türkiye.
- Arcı, N.D. (2018b). Muhasebe Meslek Mensuplarının Sorunlarının Çözüm Odağı Olarak Sürekli Mesleki Eğitim. Uluslararası Bilim ve Eğitim Kongresi, 23-25 Mart 2018, Türkiye.
- Arcı, N.D. (2018c). Türkiye’de Muhasebe Meslek Etiği Eğitimi: Lisans Eğitim Katalogları Üzerine Bir İnceleme. Muhasebe, Finans ve İktisat Araştırma Örnekleri (Editör: Ali Acaravcı), Nobel Akademik Yayıncılık.
- Aydemir, O. (2015). Muhasebe Meslek Mensuplarının Karşılaştıkları Sorunlar ve Beklentiler. Muhasebe ve Finansman Dergisi, 67: 71-84.
- Biyan, Ö. (2012). Muhasebe Meslek Mensuplarına Yönelik Bir Çalışma: Meslek Mensuplarının Demografik Durumları, Mesleki Sorunları ve Değerlendirilmesi. Sosyoekonomi Dergisi, 17(17): 105-134.
- Deran, A. ve B. Beller (2015). Muhasebe Meslek Mensuplarında Tükenmişlik Sendromu Üzerine Giresun İl Merkezinde Yapılan Bir Araştırma. Erciyes Üniversitesi İİBF Dergisi, 45: 69-93.
- Gökgöz, A. ve M. Zeytin (2012). Muhasebe Meslek Mensuplarının Mesleki Faaliyetlerinde Karşılaştıkları Sorunlar ve Beklentileri: Bilecik ve Yalova İlleri Uygulaması. Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, 17(1): 477-493.
- Güney S. ve H. Özyiğit (2015). Muhasebedeki Verilerin Yönetimde Kullanılması ve Elektronik Muhasebe Verilerinin Yönetim Kararlarına Etkisi. Elektronik Sosyal Bilimler Dergisi. 14 (53): 279-297.

İbrahimoglu, N., E. Kara ve C. Karaca [2014]. Muhasebe Meslek Mensuplarının Yönetimsel Sorunları Algılamaları Üzerine Bir Araştırma. Gaziantep Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, 13(3): 589-605.

Kalaycı Ş., Tekşen Ö. [2006]. Muhasebecilik Mesleğinde Karşılaşılan Sorunlar Ve Çözüm Önerileri: Isparta İl Merkezi Uygulaması. Muhasebe ve Finansman Dergisi, 31: 90-101.

Kalmış, H., İ. Eskin ve F. Gümüş [2006]. İşletmelerde Mali Bilgilerin Üretilmesinin Önemi ve Etik. Mali Çözüm Dergisi, 75: 141-159.

Özdemir, E. [2003]. Muhasebe Eğitiminde Karşılaşılan Güçlükler ve Muhasebecilik Mesleğinin Sorunları, Yayınlanmamış YL Tezi, Sakarya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Öztürk, M. ve Şimşek, A. [2017]. Erzurum'daki Muhasebe Meslek Mensuplarının Yaşadıkları Sorunlar ve Sorunların Tükenmişlikleri Üzerine Etkisi. Uluslararası Avrasya Sosyal Bilimler Dergisi, 8(29): 851-876.

Sayar, Z. ve M. Karataş [2017]. Muhasebe ve Denetim Alanında Yaşanan Son Gelişmeler ile Muhasebe Mesleğinde Yeni Trendler. Mali Çözüm Dergisi, 27(139): 13-28.

Şengel, S. [2010]. Sürekli Muhasebe Meslek Eğitiminin Önemi ve Bir Değerlendirme. Muhasebe ve Finansman Dergisi, 47: 81-94.

Tuğay, O. ve Ö. Tekşen [2014]. Muhasebe Meslek Mensuplarının Sorunları: Burdur İlinde Bir Araştırma. Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, 19(1): 223-232.

Uzay, Ş. [2005]. Muhasebe Meslek Stajyerlerinin Sorunları ve Beklentileri: Bir Araştırma. Muhasebe ve Finansman Dergisi, 25: 70-78.

Yazarkan H. ve Z. Yılmaz [2016]. Muhasebe Stajyerlerinin Staj Eğitiminde Karşılaştıkları Sorunlar ve Beklentileri: TR90 Bölgesinde Bir Uygulama, Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi, 30 (2), 285-302.

Yıldırım, M. ve L. İçerli [2010]. Tükenmişlik Sendromu: Maslach ve Kopenhag Tükenmişlik Ölçeklerinin Karşılaştırmalı Analizi. Organizasyon ve Yönetim Bilimleri Dergisi, 2(1): 123-131.

Yıldız, F. [2001]. Muhasebe Mesleğinde Meslek Ahlakının Önemi ve Mesleğin Saygınlığını Azaltan Etmenler. Trakya Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, 1.

Yıldız, Ş. ve N. Akyel [2018]. Yeni Muhasebe Uzmanlık Alanlarının Muhasebe Eğitimindeki Yeri ve Türkiye Örneği. Muhasebe ve Finansman Dergisi, 79: 47-66.

213 sayılı Vergi Usul Kanunu

6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu

5604 sayılı Mali Tatil İhdas Edilmesi Hakkında Kanun http://www.lebibyalkin.com.tr/mevzuat/makaleler/lebib-yalkin-mevzuat-dergisi_mdergi_/2016-temmuz-say-151_mdergi_8778a-00_/mali-tatil-uygulamasi-ve-son-yapilan-degisiklikler.html [E.T. Mart 2019]

Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Mesleklerine İlişkin Haksız Rekabet ve Reklam Yasağı Yönetmeliği, 21 Kasım 2007, 26707 sayılı Resmi Gazete.

TESMER [Temel Eğitim ve Staj Merkezi] Faaliyet Raporu (1 Ocak – 31 Aralık 2009)

TÜRHAİK 2018 Yılı Faaliyet Raporu, www.turmobil.org.tr [E.T. Ocak 2019]

<http://www.sorumluluksigortasi.com.tr/muhasebeci-mesleki-sorumluluk-sigortasi> [E.T. Ağustos 2019]

ASGARİ ÜCRETE İLİŞKİN BAZI TESPİTLER

Doç.Dr.Murat BATI

Ondokuz Mayıs Üniversitesi

Ali Fuad Başgil Hukuk Fakültesi Mali Hukuk Ana Bilim Dalı Başkanı

ÖZET

İnsanların, yaşamlarını devam ettirebilmeleri için gerekli olan en düşük ücret, asgari ücret olarak adlandırılır. Son dönemlerde asgari ücretle ilgili çeşitli fikirler ortaya atıldı. Özellikle asgari ücretten vergi alınmaması yönünde çoğunluğunca bir fikir birliği sağlandı. Ama bu fikir birliğinden başka çeşitli önerilerle asgari ücretlilerin eline geçecek ücret tutarı artırılabilir. Bu makale, alternatif durumları barındıran bir öneri mahiyetindedir.

Anahtar Kelimeler; Asgari Ücret, Muafiyet, Öneriler

Jel Sınıflandırması; H20, K34.

SOME FINDINGS REGARDING MINIMUM WAGE

ABSTRACT

The lowest wage necessary for people to survive is called the minimum wage. Recently, various ideas have been raised about the minimum wage. In particular, there was a consensus among the majority that the minimum wage should not be taxed. However, with various proposals other than this consensus, the amount of wage that will be received by the minimum wage can be increased. This article is a proposal for alternative situations.

Keywords; Minimum Wage, Exemption, Proposal

Jel Classification: H20, K34

Giriş

Bu aralar basında, sosyal medyada ve arkadaş konuşmalarında sıklıkla “asgari ücretten vergi alınmasa asgari ücretlinin eline şu kadar para geçer” gibi söylemlere tanık oluyorum. Basın, sosyal medya kullanıcıları ve arkadaşlarım bu konuda oldukça iyi niyetli bir yaklaşımla konuyu değerlendiriyorlar. Ancak özellikle arkadaşlarıma bunun pek bir anlamlı olmadığını söylediğimde nedense çoğu zaman kötü sözlü bir muameleye ya da bakışlara maruz kalıyorum.

Bu makale asgari ücretten vergi alınmaması durumunda hangi ölçüde rasyonel bir durum yaratacak ve akabinde bazı önerileri ihtiva etmektedir. Söz konusu önerilir; tamamen şahsıma ait olup bazı gazete yazılarımdan da alıntı yapılarak oluşturulmuştur.

Mevcut koşullarda ve şu an alınan asgari ücret üzerinden gelir vergisi alınmazsa çalışana asgari geçim indirimini de ödenmeyecektir. Yani asgari geçim indiriminin alınabilmesinin temel şartı o kişinin ücretinden gelir vergisinin kesilmesine bağlıdır. Bu durumda kişi evli ve üç çocuğu varsa maaşından kesilen gelir vergisi kadar “asgari geçim indirimini” alacaktır. Yani gelir vergisi ödemeyecektir. Bekâr bir asgari ücretlinin ise hesaplanan gelir vergisi 375,23 TL, alacağı asgari geçim indirimini 220,73 TL ve ödenecek gelir vergisi ise [375,23-220,73]154,5 TL olacaktır. Kişi evli ve/veya çocukları da varsa ödenecek gelir vergisi daha da düşecektir. Yani bunca kıyamet 154,5 TL ve altındaki bir tutar için kopuyor olmamalı ama maalesef durum böyle. Bunca çaba asgari ücretlinin maaşından kesilen en fazla 154 TL gelir vergisi için olmamalı daha fazla bir menfaat için harcanmalıdır. Aşağıda bazı tespitlerde bulundum ve fark edeceğiniz üzere sorunun sadece vergide olmadığını esas sorunun SGK işçi payında olduğunu

göreceksiniz. Bu yönüyle önce size asgari geçim indirimini ardından da vergi muafiyeti, SGK’ya devlet desteği gibi bir/çok model önerisi sunulmaya çalışılacaktır.

2.Ücret

“Ücret” kavramı 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu’nun 61 ila 64’üncü maddeleri arasında düzenlenmiştir. Emek karşılığı ve bir işverene tabi olarak elde edilen aynı, nakdi ve menfaatler ücret olarak değerlendirilmiştir. Ücret geliri genel olarak gerçek kişilerin elde edebileceği bir gelir türüdür.¹

Gelir vergisi, gerçek kişilerin gelirleri üzerinden alınan dolaysız bir vergidir. Gelir Vergisi Kanunu’nun 1’inci maddesinin ikinci fıkrasına göre gelir, “bir gerçek kişinin bir takvim yılı içinde elde ettiği kazanç ve iratların safi tutarıdır” şeklinde tanımlanmıştır. GVK’nin 2/3’üncü maddesinde gelirin unsurları arasında sayılan “ücret” kavramı GVK’nin 61 ila 64’üncü maddelerinde ise ne olduğu tanımlanmıştır.

Türk Dil Kurumu ücreti “İş gücünün karşılığı olan para veya mal, kiralanan veya satın alınan bir şey için ödenen para”² şeklinde tanımlayarak oldukça geniş bir anlam yüklemiştir.

GVK’nin 61’inci maddesi uyarınca ücret; işverene tabi ve belirli bir işyerine bağlı olarak çalışanlara hizmet karşılığı verilen para ve ayınlar ile sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaatlerdir. Ücretin ödenek, tazminat,³ kasa tazminatı (Mali sorumluluk tazminatı), tahsisat, zam, avans, aidat, huzur hakkı, prim, ikramiye, gider karşılığı veya başka adlar altında ödenmiş olması veya bir ortaklık münasebeti niteliğinde olmamak şartı ile kazancın belli bir yüzdesi şeklinde tayin edilmiş bulunması onun mahiyetini değiştirmez. İstisna dışında kalan emeklilik, maluliyet, dul ve yetim aylıkları, geçmişte yapılmış veya gelecekte yapılacak hizmetler karşılığında verilen para

1-Murat BATI; Ücretlerin Vergilendirilmesinde Son Durum, Vergi Sorunları Dergisi, Sayı 386, Kasım 2020, s.31.

2-<https://sozluk.gov.tr/>

3-Kıdem tazminatı, ihbar tazminatı gibi..

ve ayınlarla sağlanan diğer menfaatler, Türkiye Büyük Millet Meclisi, il genel meclisi ve belediye meclisi üyeleri ile özel kanunlarına veya idari kararlara göre kurulan daimi veya geçici bütün komisyonların üyelerine ve yukarıda sayılanlara benzeyen diğer kimselere bu sıfatları dolayısıyla ödenen veya sağlanan para, ayın ve menfaatler, yönetim ve denetim kurulları başkanı ve üyeleriyle tasfiye memurlarına bu sıfatları dolayısıyla ödenen veya sağlanan para, ayın ve menfaatler ücret olarak değerlendirilir. Bilirkişilere, resmî arabuluculara, eksperlere, spor hakemlerine ve her türlü yarışma jürisi üyelerine ödenen veya sağlanan para, ayın ve menfaatler ve son olarak sporculara transfer ücreti veya çeşitli adlarla yapılan ödemeler ve sağlanan menfaatler ücret olarak değerlendirilir.⁴

3. Asgari Ücret

01.08.2004 tarih ve 25540 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanan Asgari Ücret Yönetmeliği’nin 4-d maddesi uyarınca asgari ücret; “İşçilere normal bir çalışma günü karşılığı ödenen ve işçinin gıda, konut, giyim, sağlık, ulaşım ve kültür gibi zorunlu ihtiyaçlarını günün fiyatları üzerinden asgari düzeyde karşılamaya yetecek ücreti,....” şeklinde tanımlanmıştır.

Buna göre asgari ücret, bir kişinin hayatını idame ettirebilmesi için ödenecek minimum ücret olarak değerlendirilmektedir. İngilizce karşılığı da “minimum wage” yani en az/minimum ücrettir. Bu anlamda çalışanların asgari yaşam koşullarını sağlayabilmesi adına onlara ödenmesi gereken en az/asgari/minimum tutardır.

Asgari ücretin mantığı, piyasada belirlenen insani yaşam tutarının altına düşmesine müdahale etmektir. Asgari ücret, ekonomi ilmindeki “taban fiyatın” bir türüdür. Bu münasebetle işverenlerin kendi çıkarları

doğrultusunda bazı koşulları da kendi lehlerine karar alıp insanların istihdam zorunluluğunu lehlerine çevirmemek adına belirlenmiş bir tür fiyatlamadır. Asgari ücretin piyasa açısından önemi ise temel alınan bir kriter olmasıdır. Yani örnek alınacak ya da referans noktası olarak tanımlanan bir tür “benchmark”tır. Birçok makroekonomik veri asgari ücret dikkate alınarak yorumlanmak ve hesaplanmaktadır. Bu haliyle asgarî ücret, hem çalışanın gelirini ve yaşam kalitesini hem de maliyet unsuru olarak iş hayatındaki rekabet gücünü etkileyen iki boyutlu bir değişkendir. Asgari ücret uygulaması diğer sigortalı çalışan kesimlerinin ücretlerinde olduğu gibi, kayıt dışı [sigortasız] istihdam edilen işçilerin ücretlerinde de referans teşkil etmekte, belirleyicilik taşımaktadır.⁵

Öte taraftan Devletin Anayasal görevleri arasında sayılan sosyal devlet olmasının getirdiği temel gereklerden biri de gelir dağılımında adaleti sağlamaktır. Bu anlamda gelir dağılımında adaleti sağlamak adına vergileri kullanabildiği gibi asgari ücretin de insani yaşama kriterine yakışır bir düzeyde belirlenmesi sınıflar arası sosyal barışında sağlanması açısından önem arz etmektedir.

Diğer taraftan asgari ücret çalışanların aldığı asgari geçim indirimini de belirlemektedir. Asgari geçim indirimi aşağıda açıklanmıştır. Bu yüzden burada açıklanmayacaktır. Bu münasebetle asgari ücret tutarı vergisel açıdan da önem arz etmektedir.

Asgari ücretli sayısı bir sır gibi saklanıyor. 2014 yılındaki en son verilere göre 4,97 milyon asgari ücretli çalışan varmış. DİSK’in “Salgın Günlerinde Asgari Ücret Gerçeği Araştırması-2021” Raporuna göre; Türkiye’de ücret, maaş ve yevmiye ile çalışanların toplamı 19 milyon 536 bindir.⁶ Ücretle çalışanların

4-Murat BATI; a.g.e., s.32.

5-Ayhan AK; Pozitif Hukuktaki Asgarî Ücret Uygulamasının İslam Hukuku Bağlamında Analizi, 2015/2 | Sayı: 44, s.275. [https://dergipark.org.tr/tr/download/article-file/296837]

6-Salgın Günlerinde Asgari Ücret Gerçeği Araştırması-2021, s.27. [

http://arastirma.disk.org.tr/wp-content/uploads/2020/12/2021-asgari-%C3%BCcret-son.pdf]

İZMİR DAYANIŞMA

yüzde 17'si yaklaşık 3,3 milyon çalışan asgari ücretin altında bir ücretle çalışıyor. Asgari ücretin yarısından daha az ücretle çalışanlar ise 1 milyona yakın. Asgari ücret ve altında bir ücretle yaşamını sürdürmek zorunda olan işçilerin sayısı 7,5 milyon (işçi ve memurların yüzde 38,3'ü)⁷ civarındadır .

Buna ilaveten Türk-İş araştırmasına göre 2020 Kasım ayında dört kişilik bir ailenin sağlıklı, dengeli ve yeterli beslenebilmesi için yapması gereken aylık gıda harcaması tutarının (açlık sınırı) 2.516 TL, gıda harcaması ile birlikte giyim, konut (kira, elektrik, su, yakıt), ulaşım, eğitim, sağlık ve benzeri ihtiyaçlar için yapılması zorunlu diğer aylık harcamalarının toplam tutarının (yoksulluk sınırı) 8.197 TL, bekâr bir çalışanın 'ayakta kalma maliyeti' ise aylık 3.073 TL olduğu kaydedildi.⁸

Görüldüğü üzere asgari ücretli sayısı, yoksulluk, açlık sınırı gibi kriterler asgari ücretin iyileştirilmesini zorunlu kılmaktadır.

Buna ilaveten ücretli çalışanların aldıkları maaş arttıkça yıl içinde Gelir Vergisi Kanunu'nun 103'üncü maddesinde belirtilen vergi dilimine girerler. 2020 yılı için gelir matrahı 22 bin TL'ye kadar %15, 22 bin TL'yi aşp 49 bin TL'ye kadar olan kısım için %20 oran uygulanır ve artarak devam eder gider oranlar. En son oran ise %40'tır. Asgari ücretli Eylül ayı itibariyle dilime girmeye başlıyor ve daha fazla vergi ödüyor. Ancak Gelir Vergisi Kanunu'nun 32'nci maddesine 2018 yılında eklenen bir hükme göre; asgari ücretli vergi dilimine girerse dilime girdiği için ödenecek vergi farkı hazinece karşılanacaktır.

4.Asgari Geçim İndirimi

Asgari geçim indirimi 01.01.2008 tarihinden bu yanadır uygulanmaktadır. Bu sistemden tam mükellef gerçek kişilerin yani Türkiye'de yerleşik olan ben ve siz gibi gerçek kişilerin elde ettiği sadece ücret gelirlerine

uygulanmaktadır. Bu uygulamada işçi/memur ayırımı yoktur her ikisine de uygulanmaktadır. Anahtar kelime ise Türkiye'de yerleşik olacak ve ücret gelirinden gelir vergisi kesilecek. Asgari geçim indirimi tutarı, ücretin elde edildiği takvim yılı başında geçerli olan asgarî ücretin yıllık brüt tutarına ücretlinin kendisi, eşi ve çocuklarının durumu dikkate alınarak belirlenen oranların uygulanmasıyla bulunan tutarın, %15 ile çarpımı sonucu yıllık ve aylık olarak hesaplanmaktadır. Bu hesaplamada; ücretin elde edildiği takvim yılı başında geçerli olan asgari ücretin yıllık brüt tutarı dikkate alınacaktır. Hatta herkes için bu tutar dikkate alınacaktır. Müdür, uzman, müfettiş, profesör, asgari ücretli gibi ayırım olmaksızın herkes için aynı brüt asgari ücret üzerinden hesaplanacaktır. Yani aşağıda belirteceğim eş ve çocuk durumu aynı olan kişilerin maaşları ne kadar olursa olsun hepsi için aynı asgari geçim indirimi uygulanacaktır.

Asgarî geçim indirimi, ücretin elde edildiği takvim yılı başında geçerli olan ve sanayi kesiminde çalışan 16 yaşından büyük işçiler için uygulanan asgarî ücretin yıllık brüt tutarına;

- Mükellefin kendisi için % 50'si,
 - Çalışmayan ve herhangi bir geliri olmayan eşi için % 10'u,
 - Çocukların her biri için ayrı ayrı olmak üzere; ilk iki çocuk için % 7,5'i,
 - Üçüncü çocuk için %10'u
 - Diğer çocuklar için % 5'i,
- Uygulanarak bulunur.

İndirimin uygulamasında çocuk tabiri, ücretli ile birlikte oturan veya ücretli tarafından bakılan (nafaka verilenler, evlat edinilenler ile ana veya babasını kaybetmiş torunlardan ücretli ile birlikte oturanlar dâhil) 18 yaşını veya okuyorsa 25 yaşını doldurmamış çocukları ifade etmektedir.

Buna göre işverenler tarafından hesaplanan

7-Salgın Günlerinde Asgari Ücret Gerçeği Araştırması-2021, s.27. [

<http://arastirma.disk.org.tr/wp-content/uploads/2020/12/2021-asgari-%C3%BCcret-son.pdf>

8-[https://www.sozcu.com.tr/2020/ekonomi/aclik-ve-yoksulluk-siniri-yukseldi-6141894/#:~:text=T%C3%BCrk%2D%C4%B0%C5%9F'den%20yap%C4%B1lan%20a%C3%A7%C4%B1klamada,\)%2C%20ula%C5%9F%C4%B1m%2C%20e%C4%9Fitim%2C%20sa%C4%9FI%C4%B1k](https://www.sozcu.com.tr/2020/ekonomi/aclik-ve-yoksulluk-siniri-yukseldi-6141894/#:~:text=T%C3%BCrk%2D%C4%B0%C5%9F'den%20yap%C4%B1lan%20a%C3%A7%C4%B1klamada,)%2C%20ula%C5%9F%C4%B1m%2C%20e%C4%9Fitim%2C%20sa%C4%9FI%C4%B1k)

gelir vergisinden bu şekilde hesaplanan asgari geçim indirimi düşülerek kalan tutar vergi olarak vergi dairesine yatırılır.

Aşağıdaki tablo 1’de bu yıl için medeni durumuna ve çocuk sayısına göre asgari geçim indirim tutarları görülmektedir.

Tablo 1;2020 yılı Medeni Duruma ve Çocuk Sayısına Göre Asgari Geçim İndirim Tutarları

2020 Asgari Geçim İndirimi (AGİ) Ocak – Aralık			
Medeni Hali ve Çocuk Durumu	Aylık (TL)	Medeni Hali ve Çocuk Durumu	Aylık (TL)
Bekâr	220,73		
Evli eşi çalışmayan ve çocuksuz	264,87	Evli eşi çalışan ve çocuksuz	220,73
Evli eşi çalışmayan ve 1 çocuklu	297,98	Evli eşi çalışan ve 1 çocuklu	253,83
Evli eşi çalışmayan ve 2 çocuklu	331,09	Evli eşi çalışan ve 2 çocuklu	286,94
Evli eşi çalışmayan ve 3 çocuklu	375,23	Evli eşi çalışan ve 3 çocuklu	331,09
Evli eşi çalışmayan ve 4 çocuklu	375,23	Evli eşi çalışan ve 4 çocuklu	353,16
Evli eşi çalışmayan ve 5 çocuklu	375,23	Evli eşi çalışan ve 5 çocuklu	375,23

4.1.Asil mevzu olan asgari ücret ve AGİ ilişkisi

Yukarıdaki ilk tabloda görüldüğü üzere asgari ücretli birinin gelir vergisi 375,23 TL’dir. Hesaplanan bu gelir vergisinden hesaplanan asgari geçim indirimi düşülür ve kalan vergi tutarı vergi dairesine yatırılır. Örneğin asgari ücretli bekâr ve çocuksuz birinin hesaplanan gelir vergisi 375,23 TL’dir ve hesaplanan AGİ’si ise 220,73 TL’dir.

İşveren; gelir vergisinden AGİ’sini düşer $(375,23-220,73=154,5)$ TL ve kalan tutarı yani 154,5 TL’yi vergi dairesine yatırır. Kişi evli (eşi çalışmayan) ve 3 çocuklu olursa işveren yine gelir vergisinden AGİ’sini düşer $(375,23-375,23=0)$ TL ve kalan tutarı yani 0 TL’yi vergi dairesine yatırır. Yani hiç gelir vergisi ödenmez.

Tüm ihtimaller dikkate alınarak tablo 2’de gösterilmiştir.

Tablo 2; 2020 AGİ ve Vergi İlişkisi

2020 Asgari Geçim İndirimi (AGİ)					
Medeni Hali ve Çocuk Durumu	Aylık (TL)	Hesaplanan Yıllık gelir vergisi-AGİ; Vergi dairesine yatırılan Gelir vergisi tutarı TL	Medeni Hali ve Çocuk Durumu	Aylık (TL)	Hesaplanan Yıllık gelir vergisi-AGİ; Vergi dairesine yatırılan Gelir vergisi tutarı TL
Bekâr	220,73	154,5			
Evli eşi çalışmayan ve çocuksuz	264,87	110,36	Evli eşi çalışmayan ve çocuksuz	220,73	154,5
Evli eşi çalışmayan ve 1 çocuklu	297,98	77,25	Evli eşi çalışmayan ve 1 çocuklu	253,83	121,4
Evli eşi çalışmayan ve 2 çocuklu	331,09	44,14	Evli eşi çalışmayan ve 2 çocuklu	286,94	88,29
Evli eşi çalışmayan ve 3 çocuklu	375,23	0	Evli eşi çalışmayan ve 3 çocuklu	331,09	44,14
Evli eşi çalışmayan ve 4 çocuklu	375,23	0	Evli eşi çalışmayan ve 4 çocuklu	353,16	22,07
Evli eşi çalışmayan ve 5 çocuklu	375,23	0	Evli eşi çalışmayan ve 5 çocuklu	375,23	0

Asgari Geçim İndiriminden yararlanmanın temel şartlarından biri ücretli çalışan kişinin gelir vergisine tabi olması ve bu gelirden gelir vergisinin kesilmesidir. Bu noktada asgari ücretliden gelir vergisi hesaplanmaz ise asgari geçim indiriminden de yararlanamayacaktır. Yukarıdaki tabloda asgari ücretli olup da gelir vergisi veren bekâr ve çocuksuzlardır. 154,5 TL gelir vergisi ödemektedir. Ama bu kişi, eşi çalışmayıp iki de çocuğu varsa 44,14 TL gelir vergisi ödemektedir. Hatta eşi çalışmayıp bir de 3 ve daha fazla çocuğu varsa hiç gelir vergisi ödemeyecektir.

Yani asgari ücretlinin maaşı gelir vergisinden muaf/istisna edilse bile zaten çok az gelir vergisi ödenmektedir. Hatta yukarıdaki tabloda görüldüğü üzere asgari ücretli bir kişi evli ve 3 çocuklu ise hiç gelir vergisi ödemeyecektir. İşin içine bir de engelli indirim girerse bekâr ve çocuksuzlar için bile hemen hemen hiç gelir vergisi çıkmayacaktır. Yani “asgari ücretten vergi alınmaması” ifadesi halkı yanıltan popülist bir siyasi ya da sosyal

medya kahramanı argümanı olmaktan öteye geçemeyecektir.

Ezcümle ücretliden gelir vergisi kesilmezse asgari geçim indirimi de olmayacak..

5.Asgari Ücretlinin Ücret ve Kesintiler Karnesi

2020 yılında brüt 2943 TL ücret alan bir asgari ücretlinin vergi ve kesintiler karnesi aşağıdaki Tablo 3’te gösterilmiştir. Buna göre bekar ve çocuğu olmayan bir asgari ücretli 2020 yılında brüt 2.943 TL ücret almaktadır. Brüt maaşının %14’ü SGK işçi payı kesilmekte olup bu tutar bu yıl için 412,02 TL’dir. Ayrıca brüt maaşından %1’ işsizlik sigortası primi kesilmektedir. Bu kişinin aylık hesaplanan gelir vergisi 375,23 TL’dir ve Eylül ayı itibariyle vergi dilimine girmektedir. Ancak Eylül ayı itibariyle ortaya çıkan vergi farkı Hazine tarafından karşılanmakta ve aynı vergiyi ödemeye devam etmektedir. Son dört ay hazineden bu şekilde bir yardım almaktadır. Bu kişinin medeni durumu ve çocuk sayısı değişmesi durumunda ödeyeceği vergi de değişecektir.

Tablo 3;Asgari ücretli bir çalışanın 2020 yılı maaş karnesi

Aylar	Brüt Maaş (TL)	Sigorta Primi İşçi Payı (%14) TL	İşsizlik Sigortası Primi İşçi Payı (%1) TL	Hesaplanan Aylık Gelir Vergisi TL	Damga Vergisi TL	GVK m.32 uyarınca Hazine Payı TL	Net Ücret TL	AGİ TL	Ele Geçen TL	Sigorta Primi İşveren Payı TL (%15,5)	İşsizlik Sigortası Primi İşveren Payı TL (%2)
Ocak	2.943	412,02	29,43	375,23	22,34	0	2.103,98	220,73	2.324,71	456,16	58,86
Şubat	2.943	412,02	29,43	375,23	22,34	0	2.103,98	220,73	2.324,71	456,16	58,86
Mart	2.943	412,02	29,43	375,23	22,34	0	2.103,98	220,73	2.324,71	456,16	58,86
Nisan	2.943	412,02	29,43	375,23	22,34	0	2.103,98	220,73	2.324,71	456,16	58,86
Mayıs	2.943	412,02	29,43	375,23	22,34	0	2.103,98	220,73	2.324,71	456,16	58,86
Haziran	2.943	412,02	29,43	375,23	22,34	0	2.103,98	220,73	2.324,71	456,16	58,86
Temmuz	2.943	412,02	29,43	375,23	22,34	0	2.103,98	220,73	2.324,71	456,16	58,86
Ağustos	2.943	412,02	29,43	375,23	22,34	0	2.103,98	220,73	2.324,71	456,16	58,86
Eylül	2.943	412,02	29,43	400,93	22,34	25,7	2.103,98	220,73	2.324,71	456,16	58,86
Ekim	2.943	412,02	29,43	500,31	22,34	125,08	2.103,98	220,73	2.324,71	456,16	58,86
Kasım	2.943	412,02	29,43	500,31	22,34	125,08	2.103,98	220,73	2.324,71	456,16	58,86
Aralık	2.943	412,02	29,43	500,31	22,34	125,08	2.103,98	220,73	2.324,71	456,16	58,86

6.Asgari Ücretin Miktar ve Kesintilerine İlişkin Öneriler

Asgari ücretlinin ücret gelirinin vergi dışında tutulması ciddi bir ücret desteği sağlamayacaktır. Hatta yukarıda da belirttiğim üzere bazı koşullarda hiçbir şey değişmeyecektir bile. Bu yüzden asgari ücretlinin ücret istisnasının/muafiyetinin yanında ayrıca asgari geçim indirimine ikame edilebilecek yeni bir sistem önerisi de sunulması gerekmektedir. Aksi durumda oldukça yersiz bir öneri olacaktır. Aşağıda buna ilişkin bazı öneriler geliştirdik.

Öneriler genel olarak brüt ücret artışı, SGK işçi ve/veya işveren payının hazinece/işsizlik fonundan karşılanması ve asgari ücretin muaf tutulup AGİ'nin ise işsizlik fonundan karşılanması esasına dayalıdır. Aşağıdaki öneriler bu anlamda yukarıdaki ya tüm şartların aynı anda karşılanması ya da bazı koşulların gerçekleşmesi üzerine kuruludur.

6.1.İlk Öneri; Brüt ücret 2.943 TL, asgari ücret gelir ve damga vergisinden muaf, işçi ve işveren SGK payının yarısına devlet desteği ve AGİ işsizlik fonundan karşılanırsa

İlk öneri için koşullar aşağıdadır

1-Brüt asgari ücret 2.943 TL,

2-SGK işçi ve işveren paylarına %50 oranında devlet desteği,

3-Asgari ücretlinin gelirinin hem gelir vergisi hem de damga vergisinden muaf tutulması,

4-Son olarak da muafiyet tanındığı için ödenemeyecek asgari geçim indirimini ikame edecek yöntem olan tüm asgari ücretlilere medeni hali ve çocuk sayısı farkı gözetmeksizin en düşük tutardan (2020 yılı için 220,73 TL) işsizlik fonundan destek sağlansın.

Tablo 4

Aylar	Brüt Maaş (TL)	Sigorta Primi İşçi Payı (%7) TL	İşsizlik Sigortası Primi İşçi Payı (%1) TL	Hesaplanan Aylık Gelir Vergisi TL	Damga Vergisi TL	GVK m.32 uyarınca Hazine Payı TL	Net Ücret TL	AGİ yerine İşsizlik Fonu Desteği TL	Ele Geçen TL
Ocak	2.943	206,01	29,43	0	0	0	2.707,56	220,73	2,928,29
Şubat	2.943	206,01	29,43	0	0	0	2.707,56	220,73	2,928,29
Mart	2.943	206,01	29,43	0	0	0	2.707,56	220,73	2,928,29
Nisan	2.943	206,01	29,43	0	0	0	2.707,56	220,73	2,928,29
Mayıs	2.943	206,01	29,43	0	0	0	2.707,56	220,73	2,928,29
Haziran	2.943	206,01	29,43	0	0	0	2.707,56	220,73	2,928,29
Temmuz	2.943	206,01	29,43	0	0	0	2.707,56	220,73	2,928,29
Ağustos	2.943	206,01	29,43	0	0	0	2.707,56	220,73	2,928,29
Eylül	2.943	206,01	29,43	0	0	0	2.707,56	220,73	2,928,29
Ekim	2.943	206,01	29,43	0	0	0	2.707,56	220,73	2,928,29
Kasım	2.943	206,01	29,43	0	0	0	2.707,56	220,73	2,928,29
Aralık	2.943	206,01	29,43	0	0	0	2.707,56	220,73	2,928,29

Söz konusu şartların sağlanması sonucunda devlete olan külfeti içine Tablo 5'te gösterilmektedir.
Tablo 5; Brüt asgari ücretin 2.943 TL olması durumunda Hazineye Külfeti

Aylar	%50 oranında İşçi Sigorta desteği	%50 oranında İşveren Sigorta desteği	Vazgeçilen Gelir Vergisi	Vazgeçilen Damga Vergisi	İşsizlik Fonundan Ödenecek Destek
Ocak	206,01	228,08	375,23	22,34	220,73
Şubat	206,01	228,08	375,23	22,34	220,73
Mart	206,01	228,08	375,23	22,34	220,73
Nisan	206,01	228,08	375,23	22,34	220,73
Mayıs	206,01	228,08	375,23	22,34	220,73
Haziran	206,01	228,08	375,23	22,34	220,73
Temmuz	206,01	228,08	375,23	22,34	220,73
Ağustos	206,01	228,08	375,23	22,34	220,73
Eylül	206,01	228,08	400,93	22,34	220,73
Ekim	206,01	228,08	500,31	22,34	220,73
Kasım	206,01	228,08	500,31	22,34	220,73
Aralık	206,01	228,08	500,31	22,34	220,73
TOPLAM	2472,12	2736,96	4903,7	268,08	2.648,76

Tablo 5'e göre brüt asgari ücretin 2943 TL olması durumunda bir asgari ücretli için vazgeçilen vergi geliri (gelir vergisi ve damga vergisi) yıllık 5.171,78 TL, İşsizlik fonundan ödenecek tutar yıllık 2,648,76 TL ve işçi ile işveren paylarının toplamı ise 5.209,08 TL'dir. Vergi harcamalarının da dâhil edilip toplandığında kamuya toplam bir işçinin yıllık külfeti 13 bin 29 TL 62 kuruştur. Ortalama 7 milyon asgari ücretli olduğu varsayımı üzerinden kamuya toplam külfeti yıllık 91 milyar 207 milyon TL'dir. Bu tutarın içinde yıllık 18 milyar 541 milyon TL AGİ yerine işsizlik fonundan aktarılacak tutar da dahildir. Bu anlamda işsizlik fonundan ödenen tutar hariç olmak üzere hazineye külfeti 72 milyar 666 milyon TL'dir.

6.2. İkinci Öneri; Brüt ücret 4.000 TL, asgari ücret gelir ve damga vergisinden muaf, İşçi ve İşveren SGK payının yarısına devlet desteği ve AGİ işsizlik fonundan karşılanırsa

2021 yılı için net asgari ücretin muhalefet partileri ile sivil toplum kuruluşlarının önerilerinin ortak noktası ise asgari ücretin net 3 bin TL'nin üstünde olmasıdır. Brüt asgari ücretin 4 bin TL olduğu durumda önerilen modelde asgari ücretlinin eline ne geçecek tutar Tablo 6'da ve Hazineye olan külfeti ise Tablo 7'de gösterilmiştir.

Tablo 6; Brüt ücret 4.000 TL, asgari ücret gelir ve damga vergisinden muaf, işçi ve işveren SGK payının yarısına devlet desteği ve AGİ işsizlik fonundan karşılandığı durumda işçinin maaş ve kesintiler karnesi

Aylar	Brüt Maaş (TL)	Sigorta Primi İşçi Payı (%7) TL	İşsizlik Sigortası Primi İşçi Payı (%1) TL	Hesaplanan Aylık Gelir Vergisi TL	Damga Vergisi TL	GVK m.32 uyarınca Hazine Payı TL	Net Ücret TL	AGİ Yerine İşsizlik Fonu Desteği TL	Ele Geçen TL	Sigorta Primi İşveren Payı TL	İşsizlik Sigortası Primi İşveren Payı TL (%2)
Ocak	4.000	280	40	0	0	0	3.680,00	300	3.980,00	310,00	80
Şubat	4.000	280	40	0	0	0	3.680,00	300	3.980,00	310,00	80
Mart	4.000	280	40	0	0	0	3.680,00	300	3.980,00	310,00	80
Nisan	4.000	280	40	0	0	0	3.680,00	300	3.980,00	310,00	80
Mayıs	4.000	280	40	0	0	0	3.680,00	300	3.980,00	310,00	80
Haziran	4.000	280	40	0	0	0	3.680,00	300	3.980,00	310,00	80
Temmuz	4.000	280	40	0	0	0	3.680,00	300	3.980,00	310,00	80
Ağustos	4.000	280	40	0	0	0	3.680,00	300	3.980,00	310,00	80
Eylül	4.000	280	40	0	0	0	3.680,00	300	3.980,00	310,00	80
Ekim	4.000	280	40	0	0	0	3.680,00	300	3.980,00	310,00	80
Kasım	4.000	280	40	0	0	0	3.680,00	300	3.980,00	310,00	80
Aralık	4.000	280	40	0	0	0	3.680,00	300	3.980,00	310,00	80
Toplam	48.000	3360	480	0	0	0	44.160,00	3.600	47.760,00	3.720,00	960,00

Aylık brüt ücretin 4 bin TL olması durumunda 1 asgari ücretli için yıllık; vazgeçilen gelir ve damga vergisi 7.424,32 TL, işçi ve işveren sigorta payı 7.080, AGİ yerine işsizlik fonundan destek 3.600 TL'dir.

Tablo 7; 2020 yılında 7 milyon kişi olduğu varsayımı altında Hazineye külfeti

Aylar	%50 oranında İşçi Sigorta desteği	%50 oranında İşveren Sigorta desteği	Vazgeçilen Gelir Vergisi	Vazgeçilen Damga Vergisi	İşsizlik Fonundan Ödenecek Destek
Ocak	280	310	510	30,36	300,00
Şubat	280	310	510	30,36	300,00
Mart	280	310	510	30,36	300,00
Nisan	280	310	510	30,36	300,00
Mayıs	280	310	510	30,36	300,00
Haziran	280	310	510	30,36	300,00
Temmuz	280	310	600	30,36	300,00
Ağustos	280	310	680	30,36	300,00
Eylül	280	310	680	30,36	300,00
Ekim	280	310	680	30,36	300,00
Kasım	280	310	680	30,36	300,00
Aralık	280	310	680	30,36	300,00
TOPLAM	3360	3720	7060	364,32	3.600,00

Tablo 8; Brüt ücret 3.500 TL, asgari ücret gelir ve damga vergisinden muaf, işçi SGK payının %25'ine devlet desteği ve AGİ işsizlik fonundan karşılandığı durumda işçinin maaş ve kesintiler karnesi

Aylar	Brüt Maaş (TL)	Sigorta Primi İşçi Payı (%10,5) TL	Sigorta Primi Devlet desteği (%3,5) TL	İşsizlik Sigortası Primi İşçi Payı (%1) TL	Hesaplanan Aylık Gelir Vergisi TL	Damga Vergisi TL	GVK m.32 uyarınca Hazine Payı TL	Net Ücret TL	AGİ Yerine İşsizlik Fonu Desteği TL	Ele Geçen TL
Ocak	3.500	367,5	122,5	35	0	0	0	3.097,50	262,50	3.360,00
Şubat	3.500	367,5	122,5	35	0	0	0	3.097,50	262,50	3.360,00
Mart	3.500	367,5	122,5	35	0	0	0	3.097,50	262,50	3.360,00
Nisan	3.500	367,5	122,5	35	0	0	0	3.097,50	262,50	3.360,00
Mayıs	3.500	367,5	122,5	35	0	0	0	3.097,50	262,50	3.360,00
Haziran	3.500	367,5	122,5	35	0	0	0	3.097,50	262,50	3.360,00
Temmuz	3.500	367,5	122,5	35	0	0	0	3.097,50	262,50	3.360,00
Ağustos	3.500	367,5	122,5	35	0	0	0	3.097,50	262,50	3.360,00
Eylül	3.500	367,5	122,5	35	0	0	0	3.097,50	262,50	3.360,00
Ekim	3.500	367,5	122,5	35	0	0	0	3.097,50	262,50	3.360,00
Kasım	3.500	367,5	122,5	35	0	0	0	3.097,50	262,50	3.360,00
Aralık	3.500	367,5	122,5	35	0	0	0	3.097,50	262,50	3.360,00
Toplam	42.000	4410	1470	420	0	0	0	37.170,00	3.150,00	40.320,00

Brüt maaşın 3.500 TL olması durumunda SGK işçi payına %25 destek verilir, gelir ve damga vergisi muafiyeti getirilirse ve AGİ ödemesi işsizlik fonundan karşılanırsa bir asgari ücretlinin toplam maliyeti 10 bin 978 TL'dir. Bunun 7 milyon asgari ücretli sayısı ile çarpılması sonucunda 76 Milyar 846 milyon TL'dir. İşsizlik fonundan ödenen toplam bedel 22 milyar TL ve işsizlik fonu hariç toplam hazine yükü 44 milyar 846 milyon TL'dir.

Tablo 9; 2020 yılında 7 milyon kişi olduğu varsayımı altında Hazineye külfeti

Aylar	%25 oranında İşçi Sigorta desteği	Vazgeçilen Gelir Vergisi	Vazgeçilen Damga Vergisi	İşsizlik Fonundan Ödenecek Destek
Ocak	122,5	446,25	26,56	262,50
Şubat	122,5	446,25	26,56	262,50
Mart	122,5	446,25	26,56	262,50
Nisan	122,5	446,25	26,56	262,50
Mayıs	122,5	446,25	26,56	262,50
Haziran	122,5	446,25	26,56	262,50
Temmuz	122,5	446,25	26,56	262,50
Ağustos	122,5	536,25	26,56	262,50
Eylül	122,5	595	26,56	262,50
Ekim	122,5	595	26,56	262,50
Kasım	122,5	595	26,56	262,50
Aralık	122,5	595	26,56	262,50
TOPLAM	1470	6040	318,72	3.150,00

6.4.Dördüncü Öneri; Brüt ücret 3.500 TL, Gelir ve Damga vergisi alınsın ama SGK işçi payının tamamı İşsizlik Fonundan karşılansın

Brüt asgari ücretin 3.500 TL olduğu durumda önerilen modelde asgari ücretlinin eline ne geçecek tutar Tablo 10'da gösterilmiştir.

Tablo 10; Brüt ücret 3.500 TL, asgari ücret gelir ve damga vergisi alınsın, sadece işçi SGK payının tamamı İşsizlik Fonundan karşılandığı durumda işçinin maaş ve kesintiler karnesi

Aylar	Brüt Maaş (TL)	Sigorta Primi İşçi Payı (%14) TL	İşsizlik Sigortası Primi İşçi Payı (%1) TL	Hesaplanan Aylık Gelir Vergisi TL	Damga Vergisi TL	GVK m.32 uyarınca Hazine Payı TL	Net Ücret TL	AGİ TL	Ele Geçen TL
Ocak	3.500	490	35	446,25	26,56	0	2,992,19	262,50	3.254,69
Şubat	3.500	490	35	446,25	26,56	0	2,992,19	262,50	3.254,69
Mart	3.500	490	35	446,25	26,56	0	2,992,19	262,50	3.254,69
Nisan	3.500	490	35	446,25	26,56	0	2,992,19	262,50	3.254,69
Mayıs	3.500	490	35	446,25	26,56	0	2,992,19	262,50	3.254,69
Haziran	3.500	490	35	446,25	26,56	0	2,992,19	262,50	3.254,69
Temmuz	3.500	490	35	446,25	26,56	0	2,992,19	262,50	3.254,69
Ağustos	3.500	490	35	536,25	26,56	90	2,992,19	262,50	3.254,69
Eylül	3.500	490	35	595	26,56	148,75	2,992,19	262,50	3.254,69
Ekim	3.500	490	35	595	26,56	148,75	2,992,19	262,50	3.254,69
Kasım	3.500	490	35	595	26,56	148,75	2,992,19	262,50	3.254,69
Aralık	3.500	490	35	595	26,56	148,75	2,992,19	262,50	3.254,69
Toplam	42.000	5.880	420	6.040	318,72	685	35.906,28	3.150,00	39.056,28

Bu durumda bekar ve çocuksuz bir asgari ücretlinin eline net 3 bin 254 TL geçecektir. Devlet tüm vergileri alacaktır bu durumda, asgari ücretli AGİ'yi de alacaktır. SGK işçi payının yıllık külfeti 5.880 TL olup bu tutarın ülkedeki asgari ücretli sayısı ile yani 7 milyon ile çarpımı sonucu işsizlik fonu üzerindeki yükü yıllık 41 milyar 160 milyon TL olacaktır.⁹

7.Sonuç ve Değerlendirme

İnsanların asgari yaşam koşullarında insanca yaşayabilmeleri için gerekli ücret asgari ücrettir. Asgari ücret, asgari yaşam koşullarını yaşamamanın yanı sıra ev/araba vs alma gibi bazı tasarruf/yatırımları yapmaları adına da önemlidir. Bu münasebetle hem sosyal devlet hem de evrensel insan hakları gereği asgari yaşam şartlarını sağlayıp ve bunu idame ettirebilmeleri için uygun bir ücret belirlenmesi gerekmektedir.

Siyasi partiler, sivil toplum kuruluşları bu konuda farklı çalışmalar yapmakta ve çeşitli öneriler getirmektedirler. Ancak getirdikleri önerilerin ortak noktası "asgari ücrete vergi muafiyeti" sağlanması şeklindedir.

9-<https://t24.com.tr/haber/doc-dr-murat-bati-yazdi-bir-cok-model-onerisi-asgari-ucretten-vergi-alinmazsa-maaslar-nasil-degisir,919593>

Ancak asgari ücretlilere vergi muafiyeti tanınması tek başına yetmeyebilecektir. Çalışanların elde ettikleri ücret gelirlerinden GVK madde 103 uyarınca yapılan vergi kesintilerinden yukarıda detaylı şekilde anlatılan asgari geçim indirimi tutarı düşülmekte ve arta kalan bakiye vergi idaresine gelir vergisi olarak ödenmektedir. Bu minvalde bekar ve çocuksuz bir asgari ücretli için gelir vergisi 2020 yılı için 375 TL olup hesaplanan asgari geçim indirimi ise 220 TL'dir. Ve ödenen gelir vergisi ise bu ikisinin farkı olan 154 TL'dir. Asgari ücretlinin evli olması ve eşinin de çalışmaması durumunda asgari geçim indirimi yükselecek dolayısıyla da ödenecek gelir vergisi azalacaktır. Hatta eşi çalışmayan bir asgari ücretlinin üç adet de çocuğu varsa alacağı asgari geçim indirimi 375 TL ve ödenecek 375 TL gelir vergisinden mahsup sonrası hiç gelir vergisi ödemeyecektir.

Bu noktada asgari ücretliye sadece gelir vergisi muafiyeti önerilmesi pek rasyonel olmayacaktır. Çünkü üç çocuklu birinin eline geçen tutar değişmeyecek hatta bekar ve çocuksuz birinin eline geçecek tutar ise sadece 154 TL fark edecektir ki bu kadar kıyametin buradan, bu tutar için çıkması anlamsızdır.

Bu nedenle özellikle işçi SGK payının işsizlik fonundan karşılanması ve/veya AGİ'ye de alternatif bir formül bulunması sonucu oldukça rasyonel bir çözüm arayışı oluşmuş olacaktır. Söz konusu alternatifleri yukarıda tahkik ettim ve farklı alternatifler önerdim.

Kaynakça

arastirma.disk.org.tr

AK, Ayhan; *Pozitif Hukuktaki Asgari Ücret Uygulamasının İslam Hukuku Bağlamında Analizi*, 2015/2 | Sayı: 44, s.275. [<https://dergipark.org.tr/tr/download/article-file/296837>]

BATI, Murat; *Ücretlerin Vergilendirilmesinde Son Durum*, *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı 386, Kasım 2020
<https://sozluk.gov.tr/>
www.sozcu.com.tr
www.t24.com.tr

HAKEMSİZ YAZILAR

OPINION PAPERS

PANDEMİNİN EKONOMİK ETKİLERİ İLE ALINAN VERGİSEL VE MALİ TEDBİRLER

Ömer ALANLI

İzmir Vergi Dairesi Başkanı

ÖZET

Covid-19 pandemisinin, insanlığın II. Dünya Savaşından beri karşı karşıya geldiği en büyük küresel sağlık felaketi olduğu düşünülmektedir. 2019 yılı Aralık ayında, Çin'in Hubei eyaletinin Wuhan şehrinde yeni bir bulaşıcı hastalık ortaya çıkmış ve Dünya Sağlık Örgütü tarafından Covid-19 (2019 koronavirüs hastalığı) olarak isimlendirilmiştir. Bu hastalık, geride bıraktığımız bir yılda ciddi bir bulaşma ve yayılma hızı göstererek neredeyse tüm insanlığı etkisi altına almıştır. Sürecin devam ettiği bu günlerde aşı çalışmaları büyük bir özveriyle devam etmekte ve bu aşuların tatbiki sürecinin de yakın zamanda başlayacağı haberlerini umutla karşılamaktayız. Lakin bu dönemde tüm dünya, neticeleri ağır olan birtakım sosyal, ekonomik ve psikolojik sorun ile yüzyüze gelmiştir. Birçok iş kolunda faaliyetin durması, ülkelerin birbirlerine sınırlarını kapatmaları, uluslararası ticaretin neredeyse durma noktasına gelmesi, sağlık ve kamu harcamalarındaki önemli artışlar gibi pek çok husus küresel ekonomiyi ağır biçimde olumsuz etkilemektedir. Bu etkilere yönelik ülkemiz ve tüm dünyada pek çok tedbir uygulamaya konulmaktadır. Bu geniş kapsamlı önlem politikaları mercek altına alındığında vergisel ve mali tedbirlerin önemli bir yer edindiği dikkat çekmektedir.

1- Giriş

2019 yılının Aralık ayında, Çin'in Wuhan kentinde başlayan koronavirüs [Covid-19] salgını, önce uzak doğu ekonomilerine, sonrasında Amerika, Avrupa ve tüm dünyaya hızla yayıldı. Mart ayının sonlarına doğru dünya nüfusunun neredeyse çeyreğini risk altına sokan Covid-19, küresel ekonomide başta turizm olmak üzere, sanayi, hizmetler sektörlerinde üretimin, iç ticaret ve dış ticaretin hızla gerilemesine neden oldu. Tüketici ve üretici güven endeksleri büyük düşüşler yaşadı. Devletlerin bütçe gelirleri düştü, harcamaları arttı. İşsizlik yükseldi. Bu bağlamda Covid-19 salgınının dünya çapında yayılması üretimi, tedarik zincirlerini ve tüketimi negatif yönde etkilerken bazı sektörleri durma noktasına getirmiş ve dünyadaki ekonomik faaliyetleri sert şekilde daraltmıştır. Salgın süreci sonrasında dair belirsizliğin sürmesi, problemi daha vahim hale getirmektedir. Finansal koşullardaki sıkışma, ekonomik bireylerin gelir kaybı ve reel piyasaların nakit akışındaki bozulma, talepte de belirgin bir azalmaya yol açmaktadır. Hastalığın yayılmasına karşı uygulanması zorunlu hale gelen sosyal izolasyon önlemleri hizmetler sektörü faaliyetlerini büyük ölçüde zayıflatmıştır. Salgının ortaya çıkardığı ekonomik sorunlar, üretim zorlukları, talepte azalma, işsizlik ve belirsizlik dünyanın tüm ekonomilerinde az veya çok olumsuz etkiler doğurmuş ve tüm dünyayı bir kriz sürecine sokmuştur.

Bu krizi öncekilerden ayıran pek çok unsur vardır. Bunlar; hastalığın coğrafi olarak dünyaya büyük bir hızla yayılması, hem talep hem de arz yönlü ekonomik şoklar yaratması, ürünlerin ve insanların mobilitesini global anlamda kısıtlaması ve gelişmiş ekonomilerin de doğal afetlere tam tedbirli olmadığını göstermesidir. Covid-19'un en önemli etkilerinden biri de talep riski olarak karşımıza çıkmasıdır. Bu risk

özellikle, sermaye yapısı güçsüz ve likidite riski fazla olan iş kolları ile borç özkaynak oranı yüksek ve cari oranı düşük sektörlerde negatif yönde tesir etmektedir. Dolayısıyla, sonuçları daha önce de karşılaştığımız birçok iktisadi olumsuzluk olan bu durumun sebebi ise daha önce hiç karşılaşmadığımız türden. Bu görülmemiş pandemi koşullarının kendine has şartları göz önünde bulundurularak, özel sektör ve kamu kesimi iş birliğinde tedbirleri uygulamaya koymak ve fedakarlıktan kaçınmamak elzem hale gelmiştir.

2-Pandeminin Dünya Ekonomisine Etkileri

Hastalığın süratle ve artarak yayılışını kontrol altına almak gayesiyle, gelişmiş ve gelişmekte olan tüm ülkeler bir dizi koruyucu tedbir almak durumunda kalmışlardır. Yolculukların yasaklanması, işyerlerinin kapatılması, sosyal yalıtım, sokağa çıkma yasağı gibi sıkı önlemler ekonominin çoğu sektörünü durma noktasına getirmiş, hatta bazılarında durmaya sebep olmuştur. İktisadi bakımdan güçlü ülkelerin çoğunun ekonomisi, Covid-19 hastalarının ve ailelerinin tedavisinin yanında, zor durumdaki işletmelere verilen destekler için yapılan aşırı harcamalar nedeniyle yüksek enflasyon ve artan işsizlik sorunları ile karşı karşıya kalmaktadır. Dünyada yaşanan bu pandemi tarım, ticaret, sanayi, ulaşım, finans ve bankacılık, sağlık ve enerji piyasaları gibi birbirine bağlı pek çok sektörü olumsuz olarak etkileyen bir durgunluğa yol açmaktadır. Sektörel bazda bakıldığında ise, pandemi ilk olarak havacılık sektörünü küresel düzeyde neredeyse tamamen durma noktasına getirirken, uluslararası seyahatlerin çoğunun ülkelerce yasaklanması sonucunda turizm sektörünü de çok ciddi oranda olumsuz etkilemiştir. Sadece seyahat yasakları ile değil üretim ve üretimin ulaştırılması noktasında da önemli oranda sıkıntı yaşayan ülkeler olmuştur. Çin'de salgının kontrol altına alınması

İZMİR DAYANIŞMA

amacıyla uygulanan sıkı önlemlerle birlikte, üretim sürecinde yaşanan yavaşlama, Avrupa ülkelerinin salgını çok ağır yaşaması sebebiyle sağlık alanında yaşadıkları çöküntünün de etkileri sular durulduktan sonra daha iyi anlaşılacaktır. Talep yetersizliği ve uluslararası ticari faaliyetlerde yaşanan ciddi azalma ülke ekonomileri açısından olumsuz etkilere yol açmaktadır. Bu gibi sebeplerle ülkelerin iktisadi büyüme grafiklerinin 2020 yılında olduğu gibi yeni başlamakta olduğumuz senede de aşağı yönlü seyretmesi beklenmektedir.

Olumsuz etkilenen bir başka sektör olan bankacılık, doğası gereği ekonominin gerilediği dönemlerde sorunlu krediler ve aşırı işlem hacmi nedeniyle savunmasız kalmaktadır. Daha önceki yaşanan salgınlarda olduğu gibi bireysel tedaviler için yaşanan büyük ölçekli mevduat çekilmeleri bu sektör için sorun oluşturmaktadır. Öte yandan böyle bir dönemde yoksul kesimlere sağlanan kredilerin baskılanması sorunu bankaları ve finans kurumlarını olumsuz olarak etkileyecektir. Pek çok sektörde işyerlerinin kapanması, üretimin yavaşlaması veya büsbütün durması, satışların azalması, çalışanların evde kalmaya zorlanması kaçınılmaz şekilde borçların çevrilmesini olumsuz etkilemekte ve geri dönmeyen krediler artmaktadır.

Makroekonomik aktarım kanallarındaki bozulmalar tarımsal arz ve talebini, buna bağlı olarak tarımsal ticareti de önemli ölçüde etkilemektedir. Covid-19 pandemisi sonucunda işsiz insan sayısı hızla artmakta, işini kaybedenlerin satın alma gücü azalmakta, bu durum ise nihai gıda talebi üzerinde olumsuz şoka neden olmaktadır. Covid-19 ile mücadelede alınan tedbirler ile birlikte turizm sektörü durma noktasına gelmiştir ve dışarıda gıda tüketme oranlarında %80'leri bulan azalmalar yaşanmaktadır. Bu durum tarımsal gıda talebinde azalmalara neden olmakta ve şüphesiz tarım sektörü de bu durumdan

etkilenmektedir. Ancak tarım sektöründeki esnekliğin diğer sektörlerle göre daha düşük olması, Covid-19'un tarımsal gıda talebindeki etkisinin diğer birçok sektöre göre daha düşük olacağını göstermektedir. Öte yandan talepteki azalma, taşıma sorunları, dış ticaretin durması gibi nedenlerle et, sebze gibi dayanıksız gıdaların bozulma sorunları tarımsal anlamda problemlere sebep olacaktır. Ancak ülkelerin uygulamış oldukları sosyal yardımlar ve toplumsal yardımlaşma fonlarındaki artışlar gıda talebinin fazla düşmesine engel olacaktır. Ayrıca, tarımsal destek ödemeleri ve petrol fiyatlarındaki düşüşlerinde gıda arzında devamlılığı sağlaması beklenmektedir. Bu tarz olağan dışı zamanlarda tedarik zinciri, üreticilerin, fabrikaların ve nakliye organlarının bir süre devre dışı kalmasından oldukça ciddi düzeyde negatif yönlü etkilenmektedir. Bunun sonucunda malzeme yetersizliği ve teslimatların gecikmesi; gelir, hizmet düzeyi ve performans konularında istikrarsızlığa neden olarak verimliliğin azalmasına yol açmaktadır. Hastalıkla mücadele kapsamında uygulanan sosyal izolasyon ve karantina uygulaması pek çok ülkede uygulanmaktadır. Bu yöntem hizmet sektöründe çoğu işyerinin kapanmasına ve çalışanların işsiz kalmasına sebep olmaktadır. Oteller, kafeler, lokantalar gibi yerlerin kapatılması, toplu taşıma ve hava yolu yolculuklarının durması gibi birçok önlem özelde hizmet sektöründeki bir daralma gibi görünse de, genelde tüm ekonomide yaşanacak bir talep azalması ile büyük bir durgunluğa yol açacaktır. Ekonominin genelinde yaşanacak bir durgunluk neticesinde, sektörlerin birçoğunda üretim kayıpları yaşanacaktır. Modern yaşamın en kilit sağlayıcısı olarak enerji sektörü de, bu krizden benzersiz bir şekilde etkilenmektedir. Salgın devam ederken, insanların ve malların hareketinde bir azalmaya yol açan zorunlu seyahat kısıtlamaları, havacılık sektörünün

durması ile azalan yakıt talebi, kömür ve diğer enerji ürünlerine olan talebin düşmesine ve bunun sonucunda düşük talep nedeniyle petrol fiyatlarında düşme görülmüştür. Bununla birlikte emtia ve bir takım ara mal fiyatlarında görülen dalgalanmalar, fiyat istikrarı gibi çok önemli bir iktisadi hususta ülkelerin büyük yara almasına sebep olmuş ve ekonomi yönetimlerini zor durumda bırakmıştır.

Pandeminin ortaya çıktığı ülkelerin neredeyse tamamında önce tüm okullar kapanmış, spor müsabakaları, uluslararası uçuşlar, konser gibi eğlenceler, otellerin rezervasyonları konferanslar, kültürel ve sosyal etkinlikler, her türlü toplantıyı, şirket-dernek vs.'nin genel kurulları iptal edilmiş ve kısmi karantinalar uygulanmaya başlanmıştır. Sorunun vahameti anlaşıldıkça ülkeler sınırlarını kapatmış, bazı şehirlere ve yerleşim birimlerine giriş çıkışlar yasaklanmış ve şehirlerarası seyahatler de sınırlandırılmıştır. Ekonomik sistemin neredeyse birçok ülkede durma noktasına gelmesi, özellikle de Avro Bölgesi'nde pandeminin etkilerinin çok ağır olması şüphesiz küresel ekonomiyi derinden etkileyecektir. Söz konusu etkilerin şimdiden hissedilmeye başlanmasıyla birlikte dünya ekonomisi için derin bir kriz ve resesyon beklentileri de dile getirilmeye başlanmıştır. Özellikle uluslararası ticaret faaliyetlerindeki azalma, küresel talep daralmasının olumsuz sonuçlarından biridir ve krizin derinleşmesinde de son derece etkilidir. Etkisini tüm dünyada gösteren salgının 2008 küresel finans krizinden daha ciddi iktisadi etkileri olduğu görülmektedir. İstihdam, tedarik zincirleri ve üretim kapasitesi üzerinde oluşabilecek daimi bir tahribatın önlenmesi amacıyla küresel çapta büyük ölçekli parasal ve mali tedbirler uygulamaya konulmuştur. Parasal tedbirler kapsamında gelişmiş ve gelişmekte olan ülke merkez bankalarında faiz indirimleri, varlık alımları, likidite artırımı ve kredi destek programları gibi çeşitli

uygulamalar öne çıkmaktadır. Bu doğrultuda küresel ekonominin üç kanadının kesintiye uğrayacağı öngörülmektedir. Bunlar; talep, arz ve finanstır. Talep tarafında, düşük gelir ve bulaşma korkusu kombinasyonu daha düşük özel harcama ile sonuçlanacaktır. Bu dinamik seyahat ve turizm gibi yoğun şekilde etkilenen sektörlerde açıkça görülebilir. Virüsün yayılmasını yavaşlatmak için, ülkeler seyahat kısıtlamaları koydu, bu da birçok insanın tatil veya iş gezileri için uçuş satın alamayacağı anlamına gelmektedir. Tüketici talebindeki bu azalma, havayolu şirketlerinin planlanan geliri kaybetmelerine neden olur ve yaptıkları uçuş sayısını azaltarak masraflarını azaltmaları gerekecektir. Bu talep kaymasına göre kendini konumlamak durumunda kalan piyasa, arz miktarlarını da bu doğrultuda güncelleyecek ve kısa çalışma programlarının da etkisiyle kendisini uyumlayacaktır.

Kısa veya dönüşümlü çalışmanın konu edildiği noktada evden çalışma uygulamalarına da dikkat çekmek gerekmektedir. Çevrimiçi çalışmaya doğru değişim hızla gerçekleşmekte olup özellikle son yıllarda "Home Office" terimiyle günlük hayata yer etmiş bu kavram artık olağan hayatın bir parçası haline gelmektedir. Bu noktada akla sadece çalışma eğilimleri değil tüketici davranışları da gelmelidir. Dünya genelinde tüketici eğilimleri temelde değişmekte ve akıllara "eski davranışlar geri dönecek mi?" sorusu takılmaktadır. Bu konuda oluşan kitlesel ortak kanı ise artık bunun mümkün olamayacağı yönündedir.

3- Pandeminin Türkiye Ekonomisi Üzerindeki Etkileri

Türkiye de 11 Mart 2020'de ilk vakanın resmi olarak açıklanmasıyla birlikte salgının yayılımını azaltmak amacıyla, eğitimden ulaşım, çalışma hayatından sosyal hayata kadar birçok alanda bir dizi önlem alınmıştır. Esas itibarıyla insanların birbiriyle temasını, bir arada bulunmasını,

diğer bir deyişle izolasyonunu temine yönelik söz konusu önlemler neticesinde ekonomik faaliyetler de aynı şekilde durma noktasına gelmiştir. Faaliyetlerine devam edebilen sektörler; belirli hijyen ve sosyal mesafe kurallarına uymak şartıyla gıda gibi temel ihtiyaçların teminiyle ilgili üretim, nakliye, ve satış hizmetleri gibi işler ile iletişim, elektrik, su, doğal gaz ve belirli ölçüde ulaşım v.b en temel hizmetler olmuştur. Bunların yanında, dijital teknolojilerin yardımıyla uzaktan verilen e-egitim, e-ticaret, evlere yiyecek servisi gibi hizmetler bu dönemde devam etmiş, hatta ekonomik aktivitesini arttırmıştır. Özellikle çalışma sistemlerinde tam dijitalleşmenin olmaması hem dünyada hem de Türkiye’de ekonomiyi ve çalışma hayatını sekteye uğratan temel kısıt olmuştur.

1970’li yıllarda yaşanan petrol krizi, 1993-1994 finansal krizi ve 2001 krizi küresel krizlerle baş etmek Türkiye ekonomisi açısından birer ders niteliğinde olmuştur. Nitekim 2008 küresel finans krizinin etkilerinin diğer ülkelere nazaran, özellikle de Avrupa ülkelerine kıyasla hafif hissedilmesinde 2001 krizi sonrası alınan tedbirler ve krizden çıkarılan dersler de etkili olmuştur. Türkiye ekonomisinin 2008 küresel kriz sonrası gidişatı ve uygulanan politikalar ise bugün yaşanan Covid-19 Pandemisinin tetiklediği küresel kriz bakımından son derece önemlidir. 2008 krizinin ülke ekonomisine etkisi olan dış talep azalması bugün Covid-19 krizi ile birlikte görülen benzer etkilerden yalnızca bir tanesidir. Yine 2001 yılında yaşanan krizle birlikte “Güçlü Ekonomiye Geçiş Programı” dâhilinde mali sektörün yeniden yapılandırılması ve alınan benzer kararlarla birlikte 2008 krizinin Türkiye ekonomisi için yıkıcı etkileri önlenmiş olup, günümüzde de bankacılık sektörü ve finansal yapının kırılma eğilimini düşük tutmaktadır. Devletin vatandaşlarına savunma, alt yapı hizmetleri, eğitim, sağlık gibi alanlarda sağladığı

hizmetleri için finansal kaynağa ihtiyacı vardır. Ülkeler nezdinde gelir kaynağı oluşturma ekonomik ve sosyal kalkınma için temel kaygıdır. Sorumluluğunun bilincinde olan tüm kamu uygulayıcıları farklı değişkenlere ve politika reformlarına odaklanarak kamusal hizmetlerin finansman kaynaklarını arttırmak için çaba sarfetmektedirler.

Maalesef, gelişmekte olan birçok ülkede gelir kaynağı bulabilme çok düşük seviyelerde kaldığından dolayı bütçe açığı ve büyüyen kamu borçununun bu ülkeler için arttığını görmekteyiz. Devlet gelirlerinin çeşitlendirilebileceği farklı kaynaklar vardır. Gelişmekte olan ülkeler esas olarak vergilerden gelir elde etmektedir; gelir, mülkiyet, ticaret, satış ve katma değer vergileri gibi. Merkezi yönetim gelirlerinin oluşturulması ve bileşenleri ülkeden ülkeye farklılık gösterebilmektedir. Gözlemlenen vergi yapılarının ülkeler arasında ve zaman içinde önemli ölçüde değişiklik göstermeleri bir dereceye kadar kamu ve özel mallar için sosyal tercihlerin farklılıklarını yansıtabilir. Örneğin ülkeler savunmaya, altyapı yatırımlarına, kamuya açık eğitime veya sosyal sigortaya harcanan miktar bakımından önemli ölçüde farklılık göstermektedirler. Daha yüksek harcama seviyeleri daha yüksek gelir gerektirir ve bu da daha yüksek vergi oranlarına yol açmaktadır. Görüleceği üzere vergi gelirleri, devletin fonksiyonlarını iyi bir şekilde yerine getirebilmesi için önemli olmaktadır.

Pandemi süreci ekonomik faaliyetleri önemli ölçüde durma noktasına getirmiştir. Bu durumda, devletin müdahale araçlarını kullanarak idarecilerin ekonomik hayatı canlandırıcı önlemler alması zorunluluk arz etmektedir. Nitekim Mart ayından itibaren birçok ülke nakdi yardımlardan, borç ertelemelerine kadar birçok tedbiri uygulamaya koymuşlardır. Pandemi sürecinde

istihdam, üretim, kamu mali dengeleri ve dış ticaret dengesi ciddi şekilde etkilenmiştir. Hali hazırda yaşamakta olduğumuz tarzda olağanüstü dönemlerde eksik istihdamı gidermek veya durgunluğu azaltmaya yönelik olarak genişletici maliye politikaları izlenmektedir. Genişletici maliye politikalarının en mühim tarafı, vergilerin azaltılması ve kamu harcamalarının artırılmasıdır. Türkiye’de de pandemi boyunca sağlık başta olmak üzere bazı kamu giderleri artmak mecburiyetinde kalmıştır.

4- Pandemi Sonucu Gelişmiş Ekonomilerde Alınan Ekonomik Tedbirler

Ülkeler Covid-19 ile mücadele etmek için sosyal mesafeli tedbirleri artırırken, virüs sarmalını ve ekonomik maliyetleri azaltmak için G7 liderlerini, ülkelerin merkez bankalarını ve maliye bakanlarını ekonomik ve finansal istikrarı desteklemek için harekete geçmeye çağırmıştır. Faiz oranlarının düşürülmesinin yanı sıra, vergi indirimlerinin getirilmesi veya vergi tahsilatının geciktirilmesi ekonomiye yardımcı olacak önlemlerden bazılarıdır.

Tablo 1: Covid-19 Pandemisi Sonucu Uygulanan Politikalar

Sıra	Politika Şekli	Uygulanan Politikalar	Uygulayan Bazı Ülkeler
1	Para Politikası Tedbirleri	Bankalara zorla düzenleyici işlem yaptırılması ve COVID-19 ‘dan etkilenen borçlulara anapara veya faiz moratoryumu verilmesi	İrlanda, Çin, Nijerya, İtalya
		Merkez bankalarının finansal [tahvil ve hisse senedi] piyasalara likidite sağlaması	Abd ve Çin
		Merkez Bankalarının hızla değer kazanan tahvil ve menkuk kıymetleri satın alması	Avustralya, Ab, Kanada
		Merkez bankaları tarafından faizin düşürülmesi	Türkiye ,Abd, Yeni Zelanda, Japonya, İngiltere, Nijerya, Güney Kore ve Kanada
		Bankalara, Kobilere, halk sağlığı sektörüne, bireylere ve önemli işletmelere sürekli kredi akışı	İngiltere, Abd, Avustralya, Nijerya
2	Maliye Politikası Tedbirleri	COVID-19 salgından en fazla etkilenen sektörler ve endüstriler için büyük bir federal teşvik paketini onaylayan hükümetler	İngiltere, Abd, Avustralya, Nijerya, Türkiye
		Her hane halkını desteklemek için sosyal yardım ödemeleri	Avustralya, Abd, Türkiye
		Bireyler için gelir desteği sağlanması	Avustralya, Abd, İngiltere, Hindistan ve Türkiye

Kaynak: [Duran & Acar, 2020: 62].

İZMİR DAYANIŞMA

Covid-19 küresel salgınının yol açtığı hastalık ile mücadele kapsamında, ülkeler sağlık ve ekonomik sistemlerinin çökmemesi için sıkı tedbirler uygulamaktadırlar. Bu noktada, ülkeler olağanüstü bir dönemden geçtiği için, alınan önlemlerde olağanüstü olmak durumundadır. Ülkelerin almış olduğu bu çeşitli sıkı önlemler kapsamında, başta hizmet iş kolu olmak üzere taşımacılık, turizm, konaklama, kafe-restoran gibi birçok sektör çok zor bir süreçten geçmektedir. Yine, serbest olarak

çalışanlar ve diğer işyeri sahipleri de salgının yarattığı ekonomik tahribattan etkilenenler arasındadır. Bu noktada, dünyada üretici yönünden arzın tüketici yönünden de talebin zarar görmesi, ülke ekonomilerinin çok zor bir döneme girdiğini göstermektedir. Sürecin devamında alınan önlemlerin uluslararası ölçekte sonuçları önemli bir geri bildirim olarak görülmeli ve ülkeler arası bir ekonomik etkileşime hazırlıklı olunmalıdır.

Tablo 2 : Bazı AB Ülkelerinde Uygulanan Mali Tedbirler

AVUSTURYA

- Gelir vergisi ve kurumlar vergisi geçici ödemelerini sıfıra indirebilecektir.
- Vergi ödeme tarihinin 30 Eylül 2020'ye kadar ertelenebilir veya ödemeler bu tarihten önce taksitle yapılabilecektir.
- Gelir, Kurumlar, KDV vergileri ve gelir tespiti için son başvuru tarihi 31 Ağustos 2020'ye kadar uzatılmıştır.
- Kamu fonlarından işletmelere için yapılan hibeler vergiden muaf tutulacaktır.
- İşveren tarafından yapılan ilave ödemeler en fazla 3,000 Euro'ya kadar vergiden muaf olabilecektir.
- Dezenfektanların üretimi için alkolün gümrüksüz kullanımı, alkolün vergiden muaf hale getirilmesi için prosedürlerin kolaylaştırılması kararı alınmıştır.
- Covid-19 krizi nedeniyle emeklilikten dönen emekli hekimler için tercihli gelir vergisi oranı, işletmenin satışından veya durdurulmasından elde edilen karın yarısı kadar azaltılmıştır

BELÇİKA

- Belirtilen sağlık Kurumlarına tıbbi malzeme ve donanım bağışlayan şirketler KDV den muaf tutulacaktır.
- 2 ay boyunca KDV, Gelir ve Kurumlar Vergisi ödemeleri otomatik ertelenecektir.
- Vergiler taksitle ödenebilecektir.
- Flaman Bölgesi, gayrimenkulde stopaj vergisinin ödenmesini erteleyebilecektir.
- Flaman Bölgesindeki, dolaşım vergisi ödemeleri 4 ay ertelenecektir.
- Brüksel Bölgesi, 2020'in ilk yarısı için turistik konaklama tesislerindeki vergiler askıya alınmıştır.
- Brüksel Bölgesi, 2020 yılı için şoförlü taksi veya otomobilleri işletenlerden vergi almayacaktır.
- Sağlık Kurumlarına yapılan bağışların Gelir ve Kurumlar Vergisinden indirilmesi için önlemler alınacaktır

FRANSA

- Serbest meslek sahipleri için aylık vergi ödemeleri mart ayından sonraki bir tarihe ertelenmiştir.
- Covid-19'un bir sonucu olarak mali zorluklarla karşı karşıya olan şirketlere vaka bazında Kurumlar ve Emlak Vergilerinde vergi indirimi, geçici vergi ödememelerinde uzatma imkânı sağlanacaktır.
- Geç ödenen vergilerde faiz ve ceza uygulanmayacaktır.

ALMANYA

- Covid-19 salgınından etkilenen işletmeler için KDV ve Kurumlar vergisi ödemeleri 31 Aralık 2020 tarihine kadar ertelenecektir.
- Ödenmeyen vergiler için varsayılan cezalardan feragat edilecektir.

YUNANİSTAN

- Krizden etkilenen işletmeler, serbest meslek sahipleri ve tek mülk sahipleri için KDV ve diğer vergi yükümlülüklerine yönelik ödemeler askıya alınacaktır. Askıya alınan ödemeler, faiz ve ek ücret olmaksızın eşit miktarda 4 taksit halinde ödenebilecektir.
- Beklemede olan tüm vergi iadesi talepleri ivedilikle geri ödenecektir.
- Vergi ve sosyal güvenlik katkı yükümlülüklerinde (KDV hariç) %25 indirim yapılacaktır.
- Firmalar için sıhhi ürünlerdeki KDV (Maskeler, eldivenler vb.) %24 ten % 6 ya indirilecektir.

İTALYA

- İşveren ve çalışanların sosyal güvenlik katkıları ödemeleri belli bir süre askıya alınacaktır.
- Turizm, ulaşım, catering, eğlence, spor ve eğitim gibi alanlarda faaliyet yürüten firmalar için KDV, Emlak ve Gelir Vergileri ödemeleri askıya alınacaktır.
- Eğlence, tarım ve turizm sektöründe faaliyet gösteren çalışanlara ve serbest meslek çalışanlarına, vergiye tabi gelire dâhil edilmesi gerekmeyen 600 Euro tutarında götürü indirim imkânı sağlanacaktır.

HOLLANDA

- Covid-19 salgınından etkilenen işletmelerin Kurumlar Vergisi, KDV ve stopaj, yükümlülüğünün ertelenmesi kararı alınmıştır.
- Ödenmeyen vergiler için varsayılan cezalardan feragat edilmiştir

İSPANYA

- Cirosu 6 milyon Euro'yu geçmeyen kuruluşlar için 30 Mayıs'a kadar Kurumlar Vergisi taksitlerinin ertelenmesi kararı alınış ve ertelenebilecek maksimum vergi tutarı 30.000 Euro olarak belirlenmiştir.
- 6 milyon Euro'yu geçmeyen bir ciroya sahip bireysel kişi veya kuruluşlar için 30 Mayıs'a kadar KDV ödemelerinin ertelenmesi ve ertelenebilecek maksimum vergi tutarı da 30.000 Euro olarak belirlenmiştir.

İSVEÇ

- Ocak-Eylül 2020 tarihleri arasında ödenecek üç aylık net KDV ödemeleri faiz ücreti ile birlikte 12 ay ertelenmesi kararı alınmıştır.
- Ocak ve Eylül ayları arasında ödenecek maaşlarda 12 aylık ön gelir vergisi ödemeleri üç aylık ertelenecektir.

İSVİÇRE

- 31 Aralık 2020'ye kadar olan dönemde Kişisel ve Kurumsal Gelir, KDV, Gümrük Vergileri, Özel Tüketim Vergileri ve Teşvik Vergilerine ilişkin gecikme faiz oranı yüzde 0'a düşürülmüştür.

Kaynak: [Koç & Yardımcıoğlu, 2020: 134-142].

OECD, küresel kriz doğrultusunda alınabilecek vergisel tedbirler üzerinde ve uzun vadeli projeler kapsamında çalışmaya devam etmektedir. Bu noktada; koronavirüs dolayısıyla devletlere acil ve öncelikli öneri olarak, ilk önce vergilerin ve sosyal güvenlik ödemelerinin ertelenmesini önermektedir. Daha sonra sağlık ve diğer acil durumlarla ilgili sektörlerde çalışanlara vergi imtiyazının sağlanmasını, mükelleflerin vergi iadelerinin daha hızlı yapılmasını, ithal edilen ürünlerdeki özellikle gıda, ilaç gibi ürünlerdeki KDV, gümrük, vb. vergi ödemelerinin ertelenmesini önermektedir. Özetle, içerisinde bulunduğumuz küresel salgın ve negatif etkisi sonucu oluşan iktisadi durum, devletin hem sağlık konusunda hem de ekonomik ve sosyal konularda ne kadar önemli bir faktör olduğunu bir kez daha gözler önüne sermiş ve devletin ekonomi içerisindeki varlığının ne

denli gerekli ve önemli olduğuna dair yeni bir değerlendirme yapmanın elzem olduğunu ortaya koymuştur.

5- Pandemi Sonucu Türkiye'de Alınan Vergisel ve Mali Tedbirler

Türkiye, tüm dünya ülkelerinde olduğu gibi bu süreçten öncelikle etkilenen sektör ve iş kollarını korumak maksadıyla bir dizi ekonomik önlemler paketini uygulamaya koymuştur.. Alınan tedbirlerin bir boyutunu da mükelleflerin vergi ödevlerini yerine getirme sürelerini erteleyen düzenlemeler oluşturmuştur. Virüsün yayılma hızı ve vaka sayısına paralel olarak arttırılan bu önlemler hiç şüphesiz ekonomik faaliyetleri, dolayısıyla mükellefleri ve mükellefler adına işlem yapma görev ve sorumluluğu bulunan meslek mensuplarını doğrudan ve ciddi şekilde etkilemiştir. Hazine ve Maliye Bakanlığı Türkiye'de ilk vakanın açıklandığı tarihten

İtibaren derhal arka arkaya vergisel önlemleri açıklamaya başlamıştır. Sokağa çıkma yasağı kararı olan ve faaliyetleri geçici olarak durdurulan geniş bir mükellef grubu için mücbir sebep hâli ilan ederken, bunun dışında kalan mükellefler için 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun (VUK) yetki veren maddelerine dayanarak süre uzatımına gitmiştir. Türkiye'de ilk koronavirüs vakası 11 Mart 2020 tarihinde görülmüş olup, 12 Ocak 2021 tarihi itibarıyla Türkiye'de, 2.346.285 Covid-19 vakası ve 23.152 can kaybı gerçekleşmiştir. Yaşanan koronavirüs salgını nedeniyle devlet; vergisel önlemler dışında da sosyal uzaklaşma, okul, mağaza ve eğlence mekânlarının kapatılması, riskli ülkelerden gelen ziyaretçiler için seyahat yasakları ve bu ülkelerden dönen vatandaşlar için karantina, 65 yaş ve üstü ve 20 yaş altı ile kronik rahatsızlığı olanlar için sokağa çıkma kısıtlaması, hafta sonu büyükşehirlerde sokağa çıkma kısıtlaması gibi birtakım hukuki, idari tedbirler almıştır.

Covid-19 Pandemisi sürecinde, Türkiye Cumhuriyeti'nin ilgili bakanlıkları ile kamukurum ve kuruluşları da salgının ekonomik boyutuna, çalışma hayatına ve istihdama ilişkin önlemler ile birçok destek programı açıklamışlardır. 18 Mart 2020 tarihinde Cumhurbaşkanımız Sayın Recep Tayyip Erdoğan, ekonomi ve istihdam açısından son derece önemli ve içerik bakımından da oldukça kapsamlı olan 100 milyar TL'lik "Ekonomik İstikrar Kalkanı" paketini açıklamıştır. Daha sonra ilâve edilen çeşitli destek ve programlarla birlikte toplam desteğin 260 milyar TL'yi aştığı açıklanmıştır. Söz konusu paket ile genel olarak ekonomiyi ve sektörleri rahatlatacak muhtelif destekler sağlanmıştır. Özelde ise istihdama ve çalışma hayatına dair alınan kararlara ve gerçekleştirilen uygulamalara aşağıda kısaca değinilmektedir :

•Perakende, AVM, demir-çelik, otomotiv, lojistik, ulaşım, sinema, tiyatro, konaklama,

yiyecek-içecek, tekstil-konfeksiyon, etkinlik-organizasyon gibi sektörler için Muhtasar ve KDV ile SGK primlerinin Nisan, Mayıs ve Haziran dönemleri ödemelerinin 6'şar ay ertelenmesi,

- Konaklama vergisinin ertelenmesi,
- Otel kiralamalarına ilişkin irtifak hakkı bedelleri ve hasılat payı ödemelerinin Nisan, Mayıs ve Haziran ayları için 6 ay süreyle ertelenmesi,
- İç havayolu taşımacılığında 3 ay süreyle KDV oranının yüzde 18'den yüzde 1'e indirilmesi,
- Nakit akışı bozulan firmaların bankalara olan kredi anapara ve faiz ödemelerinin asgari 3 ay ötelenmesi ve gerektiğinde bunlara ilave finansman desteğinin sağlanması,
- İhracatçıya stok finansmanı desteğinin verilmesi,
- İşlerinin olumsuz etkilendiğini beyan ederek talepte bulunan esnaf ve sanatkârların Halkbank'a olan kredi borçlarının Nisan, Mayıs ve Haziran anapara ve faiz ödemelerinin 3 ay süreyle ve faizsiz olarak ertelenmesi,
- Kredi Garanti Fonu limitinin 25 milyar liradan 50 milyar liraya çıkartılması, kredilerde önceliğin gelişmelerden olumsuz etkilendiği için likidite ihtiyacı oluşan ve teminat açığı bulunan firmalar ile KOBİ'lere verilmesi,
- Vatandaşlar için sosyal amaçlı kredi paketlerinin devreye alınması,
- 500 bin liranın altındaki konutlarda kredilendirilebilir miktarın yüzde 80'den yüzde 90'a çıkartılması ve asgari peşinatın yüzde 10'a düşürülmesi,
- Koronavirüs etkisiyle Nisan, Mayıs ve Haziran aylarında temerrüde düşen firmaların kredi siciline mücbir sebep notunun düşülmesinin sağlanması,
- Asgari ücret desteğinin devam ettirilmesi,
- Mevzuattaki esnek ve uzaktan çalışma modellerinin daha etkin hâle getirilmesinin temin edilmesi,
- Kısa çalışma ödeneğinin devreye alınması,
- En düşük emekli maaşının 1.500 liraya

yükseltilmesi,

- Emeklilerin bayram ikramiyesinin Nisan ayı başına erken döneme çekilmesi,
- İhtiyaç sahibi ailelere yapılacak nakdi yardımlar için ilave 2 milyar liralık kaynak ayrılması,
- İstihdamdaki sürekliliği temin etmek amacıyla 2 aylık telafi çalışma süresinin 4 aya çıkarılması,
- Tek başına yaşayan 80 yaş üstü yaşlılar için evde sağlık hizmetlerinden oluşan periyodik takip programının devreye alınması.

Ekonomik İstikrar Kalkanı paketi dışında çeşitli kurum ve kuruluşlarca da birçok destek, yardım ve önlem paketleri devreye alınmıştır. Bu doğrultuda, Hazine ve Maliye Bakanlığı da mükelleflerin koronavirüsten olumsuz etkilenmemesi için bazı tedbirler almıştır. Bu noktada, Hazine ve Maliye Bakanlığı koronavirüs ile mücadele kapsamında ana başlıkları ile aşağıdaki vergisel tedbirleri almıştır :

- 2019 yılı gelir vergisi beyannamesi verme ve ödeme süresinde erteleme,
- Şubat dönemi KDV beyannamesi verme ve ödeme süresinde erteleme,
- Şubat dönemi Ba-Bs bildirimlerinin verilme süresinde erteleme,
- Mart ayında oluşturulması gereken e-defter ve e-defter beratlarının süresinde erteleme,
- Vergi dairelerine teslim edilmesi gereken YMM tasdik raporlarının tesliminde erteleme,
- Mükellefler için mücbir sebep hali ilan edilmesi, Mücbir sebep hali ilanı nedeniyle Nisan, Mayıs ve Haziran aylarında verilmesi gereken muhtasar ve KDV beyannamelerinin verilme ve bu beyanlar üzerine tahakkuk edecek olan vergilerin ödenme sürelerinde erteleme,
- Mücbir sebep hali ilanı nedeniyle Nisan, Mayıs ve Haziran aylarında verilmesi gereken Ba-Bs bildirimlerinin verilme süresinde erteleme,
- Mücbir sebep ilanı nedeniyle Nisan, Mayıs ve Haziran aylarında oluşturulması gereken

e-defter ve e-defter beratlarının süresinde erteleme,

- Sokağa çıkma yasağı getirilenlerin vergisel ödevlerinde erteleme.

Dünya Sağlık Örgütü tarafından pandemi olarak ilan edilen Covid-19 salgınına karşı ülkeler, ulusal ve küresel çapta önlemler alarak salgının ekonomik etkilerini ve salgın sebebiyle oluşan kriz ortamının istihdama ve çalışma hayatına dair olumsuz etkilerini en aza indirmeye çalışmaktadır. Salgın henüz Türkiye'ye ulaşmadan salgının yayılımını önlemeye yönelik alınan önlemlerle Türkiye açısından da süreç başlatılmıştır. Korona virüse dair Sağlık Bakanlığı bünyesinde bir merkez ve bir Bilim Kurulu kurularak pandemiye hazırlıklı girilmiş ve hastalığa ilişkin bilgilendirici rehberin ilk versiyonu hazırlanmıştır. Bu minvalde, halk sağlığını muhafaza etme amacıyla yurt çapında çok sayıda önlem uygulamaya konulurken, diğer taraftan Türkiye Cumhuriyeti'nin ilgili bakanlıkları, kurum ve kuruluşları da Covid-19'un iktisadi tarafına ve istihdama, iş hayatı ile çalışmaya dair önlemler ve destekler açıklamışlardır. Krizin boyutu değiştiğçe alınan önlemlere yenileri eklenmekte veya revize edilmektedir. Şöyle ki, 23 Aralık 2020 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan Cumhurbaşkanlığı Kararları ile birtakım tedbir uygulamasına ilişkin süreler uzatılmıştır. Buna göre:

- 31 Aralık 2020'ye kadar kısa çalışma ödeneğine başvuran işyerleri için ödeneğin süresi, 28 Şubat 2021'e kadar uzatılmıştır.
- 31 Aralık 2020'ye kadar kısa çalışma ödeneğine başvurmamayan işyerleri, 31 Ocak 2021'e kadar başvurmaları durumunda 1 Ocak 2021'den itibaren 3 ay süreye kadar ödenekten yararlanabilecektir.
- 30 Haziran 2020'ye kadar kısa çalışma başvurusunda bulunmuş ve ödenek almış işyerlerinde de kısa çalışma süresi, 28 Şubat 2021'e kadar uzatılmıştır.

•14 Aralık 2020 itibarıyla Esnaf ve Sanatkar Siciline kayıtlı vergiden muaf esnaf ve sanatkarlar, faal olan ve ticari kazançları basit usulde tespit edilenler ile Ticaret Bakanlığı tarafından tespit edilen sektörlerde faaliyet gösteren esnaf ve sanatkarlar ile tüccarlar üç ay boyunca aylık 1.000 Türk Lirası destekten yararlanacaktır. Söz konusu destekten yararlananlardan işyeri kira olanlara da üç ay boyunca büyük şehirlerde 750 Türk Lirası, diğer illerde ise aylık 500 Türk Lirası kira desteği sağlanacaktır.

•Yüzde 20'den yüzde 10'a düşürülen işyeri kira stopajlarından alınan gelir vergisi oranı 31 Mayıs 2021'e kadar uzatılmıştır.

•30 Eylül 2020 itibarıyla yeni açılan ya da vadesi yenilenen TL hesaplarına uygulanacak stopaj oranının vadelerine göre, yüzde 15 yerine yüzde 5, yüzde 12 yerine yüzde 3, yüzde 10 yerine yüzde sıfır olarak getirilen uygulama 31 Mart 2021'e kadar uzatılmıştır.

•Yolcu taşımacılığı, restoran, otel, sinema, müze, tiyatro, bale, opera, kongre, konferans, seminer, konser, fuar ve lunapark giriş ücretleri ile düğün, nikah, balo ve kokteyl organizasyon hizmetleri, berberlik, kuaförlük, kuru temizleme, çamaşırhane, ütücü, halı yıkama, bakım onarım faaliyetlerine ilişkin yüzde 18'den yüzde 8'e çekilmek suretiyle uygulanan KDV indirimleri 2021 yılı Mayıs ayı sonuna kadar uzatılmıştır.

6- Sonuç

Türkiye'de alınan tedbirler ile dünyada yürürlüğe konulan uygulamalar birbirine benzerlik göstermektedir. Ekonomiyi sekteye uğratmamaya, sosyal mesafelenmeyi sağlamaya ve işyerlerinin pandemi süreci sonrasında faaliyetlerini sürdürmesine yönelik tedbirlerin hayata geçirildiği aşıkardır. Bu tedbirlerin en önemli alt başlıklarından birkaçını ekonomi konusu teşkil etmektedir. Bu ekonomik düzenlemeler içerisinde de kuşkusuz en önemli kalem de vergi

düzenlemelerinden oluşmaktadır.

Kamu ekonomisi, giderlerini finanse etmek için vergiler yoluyla elde ettiği gelirlere gereksinim duymaktadır. Şahıslar ve firmalar için neredeyse her ülkede çeşitli vergisel önlemler yer almaktadır. İktisadi genişlemelerin ortaya çıktığı dönemlerde vergi gelirlerini arttırmak ülkeler için kolay olurken ekonomik istikrarsızlıkların aşağı yönlü olduğu gerileme zamanlarında ise bunu hayata geçirmek oldukça güçtür. Böylesi olağanüstü dönemlerde ekonomileri ayakta tutabilmek ve devlet giderlerini, kamusal harcamaları karşılayabilmek için finansal kaynak olarak borçlanma ve para basma gibi diğer opsiyonlar ülkelerce değerlendirilebilmektedir. 2019 senesi biterken Çin'de tespit edilen ve küresel bazda etkisini devam ettiren Covid-19 salgınına karşı alınan tedbirler sebebiyle tüm dünyada ekonomik bir daralma yaşanmaktadır. Ortaya çıkan bu iktisadi durgunluk sonucunda ülkelerin vergilendirme potansiyelinde bir düşüş meydana gelmekte ve pandeminin negatif ekonomik sonuçları devlet gelirlerinde etkisini hissettirmektedir.

Tüm dünyayı tesiri altında bırakan bu salgın hastalık, sosyo-ekonomik neticeleriyle birlikte, ulusların birçok konuda ders çıkarmasına da yol açmıştır. Bu dönem Dünya ülkelerine alternatif üretim yolları, faaliyet çeşitleri, farklı tedarik zincirleri ve çalışma hayatına ilişkin yeni opsiyonlar belirleme konusundaki gerekliliği göstermiş olup tasarım, yazılım, elektronik ve üretim seçenekleri gibi konularda yerli olanakların önünün açılması ve yatırım yapılmasının hayatiliğini gün yüzüne çıkarmıştır. Alternatif çalışma şartlarının daha iyi bir seviyeye getirilmesi ve geliştirilmesi, sağlık ve biyoteknolojiye yatırımın önemi, tüketim tercihlerinde değişiklikler yapılarak tasarrufa teşvik yapılması, inovasyon kavramı ve katma değeri yüksek sektörlerde üretim

gibi hususların ehemmiyeti bu zorlu süreçte önemini gösteren ve süreç sonrasında azimle üzerine çalışma yapılması gereken gündem maddeleri haline gelmiştir.

Her zorlu süreç beraberinde getirdiği ağır sıkıntıların yanında alınması gereken birçok ders ve fırsatlar doğurur. Bu nedenle, salgın hastalık dönemi bitimiyle meydana gelecek yeni ekonomi ve çalışma hayatında kayıpları minimize etme amacı yanı sıra Türkiye'nin, tüm dünyanın girmiş olduğu bu sınavdan geçer bir notla ve avantajlı çıkabilmesi gayesiyle kamu kesimi-özel sektör ayrımı olmaksızın, işçisiyle işvereniyle tüm kesimler el ele vererek zihin ve güç birliği yapmalıdır.

Söz konusu üzücü dönem sona erdiğinde tüm dünya olarak yaralarımızı saracağımıza ve özellikle ülkece çok daha güçlü ayağa kalkacağımıza inancımız tam olmakla birlikte maalesef yitirilen canların yerini doldurmak imkansızdır. Salgın hastalık sebebiyle hayatını kaybeden tüm vatandaşlarımıza Allah'tan rahmet, yakınlarına sabır ve başsağlığı dileklerimizle...

KAYNAKÇA

- Adıgüzel, M. [2020]. Covid-19 Pandemisinin Türkiye Ekonomisine Etkilerinin Makroekonomik Analizi. *İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 19(37), 191-221.
- Balcı, Y., & Çetin, G. [2020]. Covid-19 Pandemi Sürecinin Türkiye'de İstihdama Etkileri Ve Kamu Açısından Alınması Gereken Tedbirler. *İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 19(37), 40-58.
- Balcı, Y., & Çetin, G. [2020]. Covid-19 Pandemisinin Türkiye Ekonomisinde İstihdam Ve Çalışma Hayatı Üzerindeki Etkileri: Sorunlar Ve Çözüm Önerileri. *Araştırma Makalesi*.
- Buhur, S. [2020]. Koronavirüs Sürecinde Devletin Mali Ve İktisadi Rolünün Değerlendirilmesi. *Araştırma Makalesi*.
- Demir, Z. [2020]. Covid-19'un TFRS Kapsamındaki Finansal Raporlamaya Olan Etkileri Ve Tms Kapsamında Denetçinin Dikkate Alması Gereken Hususların Değerlendirilmesi. *Muhasebe Ve Denetime Bakış*, 21(61), 255-278.
- Duran, M. S., & Acar, M., [2020]. Bir Virüsün Dünyaya Etkileri: Covid-19 Pandemisinin Makroekonomik Etkileri. *International Journal Of Social And Economic Sciences*, 10(1), 54-67.
- Koç, İ. & Yardımcıoğlu, F. [2020]. Covid-19 Pandemi

Sürecinde Uygulamaya Konulan Mali Tedbir Ve Teşviklerin Karşılaştırmalı Analizi: Türkiye Ve Seçilmiş Ab Ülkeleri Karşılaştırması. *Siyaset, Ekonomi Ve Yönetim Araştırmaları Dergisi*, 8(2), 123-152.

Karadağ, N. C. [2020]. Covid-19 Pandemisi Ve Alınan Önlemlerin Vergi Hukuku Açısından Değerlendirilmesi. *Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 29(3), 400-413.

Özcan, Y. [2020]. Covid-19 Salgınlarının Vergi Gelirlerine Etkisi. *İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 19(37), 342-354.

Özdemir, H. & Atak, O. & Hatıper, Z. [2020]. Koronavirüs (COVID-19) Küresel Salgını Dolayısıyla Türkiye Ve Bazı Gelişmiş Ülkelerde Alınan Ekonomik Ve Mali Tedbirler. *Vergi Müfettişleri Derneği Vergi Raporu Dergisi*, 28(251), 186-199.

Ulun, A. B. [2020]. Covid-19 Salgınlarının Küresel Düzeyde İncelenmesi: Ekonomik Etkiler Ve Vergisel Önlemler. *Ekonomi İşletme Ve Maliye Araştırmaları Dergisi*, 2(2), 89-102.

ANONİM ŞİRKETLERDE GENEL KURUL TOPLANTILARI

Mehmet AK

İzmir Ticaret Sicil Müdürü - Serbest Muhasebeci Mali Müşavir

Çok kıymetli meslek mensuplarının detaylıca bildiği konu üzerinde ana hatları ile bilgi vermeden önce özellikle ticaret sicilde işlemlerinin hızlı ve doğru bir şekilde yürütmesi için basit ancak bir o kadar etkili birkaç husustan bahsetmek isterim. Öncelikle herhangi bir işlem için karar alırken, muhakkak ortakların imzalarının doğru olmasına dikkat edin, mersis sistemine girilen bilgi ile alınan kararların birebir aynı olması çok önem arz ediyor. Özellikle adres konusunda mersisteki bilgilerin doğruluğunu teyit ettikten sonra kararı buna göre alınması yerinde olacaktır.

Yine pay geçiş tescillerinde , önce devir sözleşmesinin noterden onaylatıp alınması, devamında karar alınması ve nihayetinde pay defterine işlenmesi sırası da büyük önem arz ediyor. Tescil için başvurmadan önce evrakların ve mersis bilgilerinin aynı olması işlemlerinizin hızlıca bitmesine imkan verecektir. Özellikle <http://www.izto.org.tr/tr/mersis-ve-tescil-islemlerinde-siklikla-yapilan-hat> adresinde izlenecek yol meslek mensuplarına büyük kolaylık sağlayacaktır.

Bilindiği üzere anonim şirketler, 6102 sayılı TTK 124. maddesine göre tanımlanmıştır. Her şeyden önce anonim şirketler sermaye şirkettir. Borçlarından dolayı yalnız mal varlığıyla sorumlu bulunan tüzel kişiliğe sahiptir. Kurucu işlemleri, noterden ya da ticaret sicil

müdürü huzurunda onaylandığı an başlar. Tüzel kişilik ticaret sicile tescil ile kazanılır. Bugün burada bahsedeceğimiz hususlar daha ziyade genel kurul toplantılarının usul ve esasları ile yokluk, butlan halinin ve genel kurul kararlarının geçersizliği konusu olacaktır. Genel kurullar, ortaklarının çağrı, gündem ilanının kanunun belirlediği usullere göre toplanıp pay sahiplerinin haklarını kullandıkları ve sorumluluklarını yerine getirdiği en büyük ve en yetkili organdır.

Genel kurul toplantıları 4 şekilde toplanır.

1-Olağan Genel Kurul

2-Olağanüstü Genel Kurul

3-İmtiyazlı Pay Sahipleri Genel Kurulu

4-Tasfiye Genel Kurulu

Olağan Kurullar:

TTK.409. maddesinde olağan genel kurulları düzenlenmiştir. Bu genel kurullarda, şirket yönetim kurulu ve diğer organ seçimi yapılır. Yine şirket faaliyet raporları, yönetimin ibrası, kar dağıtımı ve karın kullanımı ile ilgili kararlar alınır. Toplantılar hesap dönemi takvim yılı olan şirketlerde toplantılar yılın ilk üç ayında. Özel hesap dönemi olan şirketlerde ise, hesap döneminin bittiği günü izleyen ilk üç ay içinde yapılır. Burada önemli olan nokta bilançoya göre safi kazancın belirlenmesidir. Bu hesaplanmadan öncesinde olağana genel kurul görüşülemez. Öncesinde yapılması

durumunda genel kurulda bilanço ve kar dağıtımını onarırsa alınan genel kurul kararı yok hükmünde olacaktır. Eğer şirketin bir den fazla hesap dönemi varsa birden fazla olağan genel kurul görüşmesi mümkündür. Genel kurul toplantılarının ertelenmesi mümkündür. TTK.420 göre usulüne uygun yine aynı gündem ile toplanabilir.

Olağanüstü Genel Kurullar:

Bu toplantıları için belli bir zaman dilimi yoktur. Yani gerektiğinde yetkili organ tarafından yapılacaktır.

Belirli bir zaman belirlenmediği için, hesap dönemi öncesinde ve sonrasında da olağanüstü genel kurul yapılması mümkündür. Gündemin içeriği ihtiyaca göre belirlenir. Lüzumlu bir hal ve acile yeti gerektiren bir durum söz konusu ise olağanüstü genel kurul yapılması mümkündür.

İmtiyazlı Pay Sahipleri Genel Kurulu

TTK.454. maddesinde bir iç ortaklık ilişkisi olan bu genel kurul çeşidi düzenlenmiştir. Genel kurul kararları imtiyazlı pay sahiplerinin haklarını ihlal edecek nitelikte olduğunda olağan veya olağanüstü genel kurulda görüşülen gündem ayrıca ayrık bir genel kurulda sadece imtiyazlı pay sahiplerince onanması gerekecektir. Örneğin bir esas sözleşme değişikliği imtiyazlıların haklarını yakından ilgilendiriyorsa olağan veya olağanüstü genel kuruldan itibaren en geç bir ay içinde imtiyazlı pay sahipleri genel kurul toplantısına çağrılmalıdır. Buna rağmen toplantı yapılmaz ise genel kurul kararı onaylanmış kabul edilir. Esas sözleşmede imtiyazlı payların haklarına bir zarar verilmemişse ayrı bir genel kurul yapmaya gerek yoktur. Esas sözleşmede kâr payı, tasfiye payı, rüçhan ve oy hakkı gibi haklarda ve tabiki yönetimde imtiyaz tanınır. İmtiyazlı pay sahiplerinin haklarını ihlal edecek nitelikte ise bu karar anılan pay sahiplerinin yapacakları özel bir toplantıda, alacakları bir kararla onanmadıkça uygulanmayacaktır.

Tasfiye Genel Kurulu:

Şirket ticari faaliyetini bitirmeye karar verdiği her zaman tasfiye genel kurulunu yapabilir. Genel kurul yapılmadan şirketler tasfiyeye giremez. Tasfiye kurulunun görevi sadece tasfiyeye yöneliktir. Şirketin yönetimin tasfiye haricindeki diğer idari görevi devam eder. Tasfiyeye girdikten sonra tasfiye harici konuların görüşülmesi ve yürütülmesi mümkündür. Bu konuda yapılmış bir genel kurul butlan yani yok hükmünde olmadığını değerlendirmekteyim. Sadece genel kurul kararları için iptal edilebilirlik davası açılabilir. Şirket tasfiyeden dönebilir. Tasfiyeden dönme kararını yine tasfiye genel kurul kararı ile yapılır. Tasfiyeden dönmek için, Şirket mal varlığının dağıtılmaması ve şirket sermayesinin en az %60 oluşturan pay sahiplerinin olumlu oylarının olması gerekir.

Çağrılı ve Çağrısız Genel Kurullar:

Çağrılı genel kurullar TTK.414/1 maddesinde düzenlenmiştir. Genel kurul toplantısının ne zaman, nerede yapılacağı, pay defterinde yazılı olan veya şirkete pay sahipliğini önceden kanıtlayan kişilere İadeli taahhütlü mektupla bildirildiği ve gündemi önceden TTSG ve varsa şirketin internet sayfasında yayınlanan genel kurullardır. Çağrısız genel kurulları ise TTK.416. maddesinde düzenlenmiştir. Bütün pay sahiplerinin veya temsilcilerinin toplantıda hazır bulunduğu genel kurullardır. Toplantı nisabı %100 dür. Toplantının başladığı nisapla devam etmesi gerekmektedir. Bu nisabın toplantı süresince korunması gerektiği açıkça belirtilmiştir. Anonim şirketlere genel kurul ve müzakere defteri tutmak zorundadır. Genel kurul toplantı ve müzakere defterinin olmaması, hiçbir kayıt içermemesi, kanuna uygun saklanmaması durumlarında idari para cezasıyla cezalandırılır .Yönetim kurulu üyelerinin 300 günden az olmamak üzere adli para cezasıyla cezalandırılması belirlenmiştir. Bu defterler, çağrıya yetkili kişilerce açılır.

Açıldıktan sonra, toplantı başkanı ve yazman üye seçilir. Yazman üye tarafından tutanak yazıldıktan sonra , toplantı başkanı, üyeler, yazman , hükümet temsilcisi katılmış ise onun tarafında imzalanmalıdır. Tutanakta muhakkak toplantı zamanı yeri ve katılım nisabı açıkça yazılmalı, yazılar okunaklı olmalı, hatalı bir yazımda, hata kısmı okunacak şekilde tek bir çizgi ile çizilmelidir, tutanak üzerinde herhangi bir düzeltme yapılmaz. Tüm konular görüşülüp karara bağlandıktan sonra tutanak imzalanır.

Ticaret Sicile tescil esnasında, Genel kurul toplantı tutanağı, hazır bulunanlar listesi, çağrı ilanı, önergeler, gündem, pay sahiplerine gönderilen iadeli mektup alındısı, vekâletnameler, bakanlık temsilcisi talep yazısı ve cevabi yazı, esas sözleşme değişikliği için gerekliyse ilgili kurumlardan alınan izin yazıları, bilanço, gelir tablosu, faaliyet raporu, bağımsız denetime tabi ise denetleme raporları gibi belgeler de genel kurul evrakı arasında yer alır.

Genel kurul toplantısına katılıp alınan kararlara karşı oy veren ve bunu tutanağa dayanakları ile yazdıran pay sahipleri, genel kurul kararına karşı iptal davası açabilir. (TTK.445, TTK.446,1) İtiraz eden ortak hangi karara itiraz etmişse itiraz nedenini tutanağa yazdırmak zorundadır. Toplantı başkanı, toplantı bitikten sonra genel kurul toplantı tutanağını yönetim kuruluna bir teslim tutanağı ile vermesi gerekmektedir. Genel Kurulda seçilen yönetim işlemi kurucu mahiyettedir. Ticaret sicile tescil ise bildirici mahiyettedir. Bu yüzden genel kurulda seçilen yönetim artık tüm idareye sahiptir.

Genel Kurul toplantılarına, nama yazılı payların sahipleri, bakanlık temsilcisi, yönetim kurulu, temsilciler, hamiline pay sahipleri, intifa hakkı sahipleri, oydan yoksun pay sahipleri, ortak mülkiyet, kanuni temsilci, Mirasçılar /Mahkemece atanan kişiler katılabilir. Pay üzerinde ortak mülkiyet söz konusu olduğunda, seçilecek bir temsilci vasıtasıyla

genel kurula katılıp oy kullanılır. [A.Ş. Genel Kurul Yönetmeliği 18/6] Genel kurulda her sahibi esasen bir kişi tarafından temsil edilmesi gerekir. Bunlarla birlikte katılıp sadece biri oy kullanabilirler. Bu kişiler içinde oy kullanmaya kimin yetkili olduğunun kanıtlayan bir belgenin ibrazı şarttır. [A.Ş. Genel Kurul Yönetmeliği 18/6-8] İlmühaber sahipleri, pay defterine kayıtlı bu haklarından doğan pay sahipliği, pay defterinde kayıtlı bulunan pay sahibi veya pay sahiplerince yazılı olarak yetkilendirilmiş kişi tarafından kullanılabilir. Murahhas üyeleri ve en az bir yönetim kurulu üyesinin genel kurul toplantısında hazır bulunması şarttır. Pay sahiplerinin yönetim ve denetimine ilişkin sorularının cevaplanmasını sağlaması gerekmektedir. Genel kurula katılmamış bir yönetim kurulu olması halinde mevcut toplantıyı yok hükmünde saymak doğru değildir. Bilgilendirme ve açıklama eksik ise o zaman genel kurul gündem maddelerinin iptali istenebilir.

NOT:

9 EKİM 2020 tarih 31269 sayılı Resmi Gazete’de Anonim Şirketlerin Genel Kurul Toplantılarının Usul ve Esasları ile Bu Toplantılarda Bulunacak Gümrük ve Ticaret Bakanlığı Temsilcileri Hakkında Yönetmelikte Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelikte değişikliğe gidilmiş ve şu maddeler ilave edilmiştir.

Kuruluş ve esas sözleşme değişikliği haricinde yukarıda sayılan genel kurul dışındaki tek ortaklı şirketlerin genel kurullarında ve imtiyazlı pay sahipleri özel kurullarında Bakanlık temsilcisi bulundurmamak zorunda değildir.

Kaynak:

Anonim Şirketlerde Genel Kurullar ve Ticaret Sicili Uygulamaları.[Seçkin Yayıncılık-Mehmet Ak]

BELEDİYE-MESLEK MENSUBU İLİŞKİLERİ VE İŞBİRLİĞİ TRAJEDİSİ: ÇOK BOYUTLU BİR BAKIŞ

Hulusi ÖZOCAK

SMMMM& E.Bld. Bşk.Yrd.

Prof. Dr. İ. Melih BAŞ

İstanbul Arel Üniversitesi

“İnsan topluluğu ve davranışları ile ilgili her dalın iletişimle ilgilenmesi zorunludur.”

Wilbur Schramm

GİRİŞ

Önce iletişim kavramına tanımsal yaklaşımla meseleye başlayalım.

1.İletişim

İletişimi bir cümlede tanımlamak gerekirse ‘karşılıklı bilgi-duygu alışverişi’ olarak tanımlayabiliriz.İletişim bir boyutuyla da iş süreçlerimizin paylaşılmasıdır. Mesleki ve kurumsal çalışmalarımızın her anında çeşitli düzeylerde iletişim gerçekleşir. Çünkü her gün değişen, gelişen, dinamik bir mesleğin mensupları olarak, sürekli olarak başkalarıyla iletişim kurma zorunluluğu doğmaktadır. Bu bağlamda bir dilekçe vermek, bir kuruma müracaat etmek bile iletişim süreçlerinin bir anıdır.

Kuruluş amaçları farklı olsa da Meslek Kuruluşları ve Belediyeler toplumsal yapının bir parçası olup yaşamlarını, kurum içi ve kurum dışı kurulan bir ilişkiler düzeni içinde sürdürürler. Bu ilişkilerin belirli bir yapısal düzen içinde işlemesi ve etkili bir iletişim yöntemi oluşturmasını zorunlu kılar.İletişim yönetimi anlayışı Meslek Kuruluşları ve Belediyeler açısından verimlilik ve kalitenin temelidir.

Belediye olgusu konusunda farklı yaklaşımlar vardır. Belediye olgusuna kısaca bakalım.

2.Belediye

Demokratik yönetimlerin başlangıç adımlarından biri de belediyelerdir.

Belediyeler, yerleşim yeri sakinlerinin mahallî müşterek nitelikteki ihtiyaçlarını karşılamak üzere kurulan ve karar organı seçmenler tarafından seçilerek oluşturulan, idarî, malî özerkliğe sahip kamu tüzel kişisidir.

Bugünkü belediyelerin Türkiye’de kurulan ilk biçiminin adı “Şehremaneti”dir.

Türkiye’de, modern belediyecilik kurumlarının ilk örnekleri, Osmanlı devlet yapısının değişim ve dönüşümü yoğun olarak yaşadığı Tanzimat Döneminde ortaya çıkmıştır. Bu dönemde, devlet yapısında Batılılaşma, modernleşme ve merkezileşme ekseninde yeniden yapılanma çabaları olmuştur. Özellikle dünya ticaret düzeninde liman şehirlerinde yaşanan çok yönlü değişimsüreci, Osmanlı belediyeciliğinin gelişimini de biçimlendirmiştir.

Cumhuriyetin ilk yıllarında,“Türk ülkesi içinde köylere varıncaya kadar bütün şehirlerimizin güvenlik ve bayındırlık görevi olması, önce tuttuğumuz amaçlardandır. Türk’e ev bark olan her yer, sağlığın, temizliğin, güzelliğin, modern kültürün örneği olacaktır” diyen Atatürk’ün çizdiği yolda 1930 tarihinde 1580 sayılı Belediyeler yasası çıkarılmış ve şehirler belli bir disiplin altında belediye hizmetleri bakımından modernleştirilmeye çalışılarak bu konuda önemli adımlar da atılmıştır.

1950-60 arasında Demokrat Parti’nin iktidar olduğu dönem kentlere göçün hız kazandığı

bir dönemdir. Bu yıllarda Türk belediyciliği ciddi kan kaybı ve uzgörü eksikliği ile karşı karşıya kalmıştır. 1960 sonrası belediyelerin, mali açıdan zayıflama dönemidir. Tüm bu olumsuzluklara rağmen, 1973-1980 dönemi, Türkiye belediyciliğinin tarihinde bir dönüm noktasıdır. Ortanın solu politikasının benimseyen CHP'nin geniş kesimlerin oylarını alarak yerel yönetimlerde iktidar olması, yepyeni bir belediycilik anlayışı başlatmıştır. Bunun adı "Sosyal Demokrat Belediyeçilik" tir. Bu dönemde, 1978 yılında, CHP hükümetinde Yerel Yönetimler Bakanlığı dahi kurulmuştur.

1973-80 arasında İzmir'de İhsan Ayanak; İstanbul'da Ahmet İsvan (1973-1977) ve Aytekin Kotil (1977-1980); Ankara'da Vedat Dalokay (1973-1977) ve Ali Dinçer (1977-1980) parti örgütlerinin desteği ile önseçimle aday olmuşlardır. Kitlesele bir destek de sağlayarak, günümüze de örnek oluşturacak başarılı belediycilik uygulamaları yapmışlardır. Örnekse,

- Metro için çalışmalar,
- Toplu taşımacılık,
- Tercihli yollar,
- Kültür ve sanata destek,
- Kitap kampanyaları,
- Deniz kıyılarının halkın kullanımına açılması,
- Halk plajları,
- Tarihi eserlerin restorasyonu (İstanbul'da Turing'le yapılan anlaşma sonucu köşk ve sarayların restorasyonu),
- TANSAL'lar,
- Halk Ekmek fabrikaları...

Bugün dahi kullanılan bu uygulamalar 1973-1980 döneminin eserleridir. Bu dönem belediyelerinin önemli farkı önceki belediye anlayışlarından zihniyet olarak, tamamıyla ayrılıyorlardı. Temel felsefesinin unsurları şunlardı:

- Demokratik belediye
- Halkçı belediye
- Üretici belediye

•Tüketimi düzenleyici belediye

•Kaynak yaratıcı belediye

•İşbirliği ve dayanışmayı temel alan belediye

1980 Sonrası Belediyeçilikte, 12 Eylül askeri müdahalesi ile halkçı belediycilik anlayışında bir dönem kapandı, yeni bir dönem başladı. Bu dönemin önemli gelişmelerinden biri, 27.06.1984 tarih ve 3030 sayılı Büyükşehir belediyelerine ilişkin yasal düzenlemedir. Söz konusu dönemde Büyükşehir belediyesi örgütlenmesi ve belediye gelirlerinin arttırılması, belediyelerinin ekonomik olarak rahatlamalarını sağlamıştır.

1980 sonrası döneme damgasını vuran üç tarz belediyciliğin öne çıktığını görürüz.

•Sosyal Demokrat Belediyeçilik veya halkçı belediycilik

•ANAP Belediyeçiliği

•Milli Görüş Belediyeçiliği

1994 Yılında Adil Düzen iddiasıyla iktidara gelen Milli Görüşün yerel seçimlerde başarılı olmasıyla, 2002 Yılında kurulan Adalet ve Kalkınma Partisi döneminde hem devletin yeniden yapılanması hem de belediycilik alanında birçok yasal düzenlemeler yapıldı. Bunların başlıcaları şunlardır:

•5393 sayılı Belediye Kanunu,

•5216 sayılı Büyükşehirler Belediyesi Kanunu,

•5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu,

•6360 Sayılı On Dört İlde Büyükşehir Belediyesi ve Yirmi Yedi İlçe Kurulması ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnemelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun,

•6306 sayılı Afet Riski Altındaki Alanların Dönüştürülmesi Hakkında Kanun,

•Vb.

Şimdi de derginin okurlarının büyük bölümünü oluşturan meslek mensubunun tanımını anımsayalım birlikte.

3.Meslek Mensubu

Meslek mensupları ise tedarik, üretim, dağıtım, tüketim zincirinde ekonomik

etkinliklerin kayıtlarını tutan, bunların parasal-parasal olmayan ifadelerle mali tablolarının düzenlenmesi ve sunulmasında; belli kişi veya grupların değil, tüm sosyal paydaşların çıkarlarının gözetilmesi, dolayısıyla bilgi üretiminde gerçeğe uygun, tarafsız, ön yargısız dürüst davranan ve 3568 sayılı Yasa kapsamında belgeyle yetkilendirilmiş kişidir. Meslek mensuplarının yürüttüğü görevlerin muhasebe-denetim-danışmanlık halkalarından oluşan bir zincir olduğu bilinen bir gerçektir.

4.Meslek Mensupları ile Belediyelerin Kesişme Noktaları

Meslek mensuplarıyla belediyelerin kesişme noktaları ise kentsel yaşamda, toplumsal yaşamda ve iki tarafın kurumsal yaşamında ortaya çıkmakta olup, bir hayli fazladır. Bunlar, her iki tarafın da sorumluluk ve faaliyet alanlarındadır. Örneğin, ekonomik faaliyette bulunan bir işletmenin meslek mensubu edinme zorunluluğu olduğu gibi her işletme de faaliyet gösterdiği yerleşim yerindeki ilgili belediye ile yasal düzenlemeler gereği çeşitli kalemlerde ilişkiler kurmak zorundadır. Bunları sıralayalım:

a.3572 Sayılı İşyeri Açma ve Çalışma Ruhsatlarına dair Kanun Hükmünde Kararname'nin değiştirilerek kabulüne dair kanun,

b.9207 Sayılı İşyeri Açma ve Çalıştırma Ruhsatı Hakkında Yönetmelik,

c.1319 Sayılı Emlak Vergisi Kanunundaki iş ve işlemler,

d.Çevre temizlik vergisi ile ilgili düzenleme ki, 2464 sayılı Belediye Gelirleri Kanununun Mükerrer 44. maddesinde yer almaktadır. Bu maddede, konutlara ait çevre temizlik vergisinin su tüketim miktarı esas alınmak suretiyle, işyeri ve diğer şekillerde kullanılan binaların çevre temizlik vergisinin ise madde de yer alan tarifeye göre yıllık olarak hesaplanacağı hüküm altına alınmıştır.

e.İlan ve reklam vergisi ile ilgili düzenleme ki, 2464 sayılı Belediye Gelirleri Kanunu'nun 12. maddesinde, belediye sınırları ve mücavir alanlar içinde yapılan her türlü ilan ve reklamın ilan ve reklam vergisine tabi olduğu, 13.maddesinde de, ilan ve reklam vergisinin yükümlüsünün, yurt dışından gönderilen ilan ve reklamlar dâhil olmak üzere, ilan ve reklamı kendi adına yapan veya yaptıran gerçek veya tüzel kişiler olduğu hükme bağlanmıştır. İş yerlerine tabela, levha vb. asmayanlar ile ½ metre kareye kadar olan ışsız tabela, levha vb. asanların ilan ve reklâm vergisi yükümlülüğü ve ilan ve reklâm vergisi beyannamesi verme zorunluluklarını kapsamaktadır.

f.Eğlence vergisi ile ilgili düzenleme ki, 2464 sayılı Belediye Gelirleri Kanununun 17.maddesinde, "Bu Kanunun 21.maddesinde belirtilen ve belediye sınırları ile mücavir alanlar içinde yer alan eğlence işletmelerinin faaliyetleri Eğlence Vergisine tabidir."Verginin mükellefi, eğlence yerlerini işleten gerçek veya tüzel kişilerdir. Anılan Kanunun 21. maddesinin birinci fıkrasının 1/5 numaralı bendinde, biletle girilen yerlerdeki sirkler, lunaparklar, çalgılı bahçeler ve benzerlerinden %20 oranında; III numaralı bendinde ise biletle girilmesi zorunlu olmayan eğlence yerlerinden günlük 5-100 TL eğlence vergisi alınacağı hükme bağlanmıştır. Aynı Kanunun 20. maddesinde, eğlence vergisinin matrahının biletle girilen yerlerde, eğlence vergisi hariç olmak üzere bilet bedeli olarak sağlanan gayrisafi hasılat [bilet bedeli dışında bağış veya başka adlar altında alınan paralar dahil]; biletle girilmesi zorunlu olmayan bar, pavyon, gazino, gece kulübü, taverna, diskotek, kabare, dansing, bilardo ve masa futbolu salonları gibi eğlence yerlerinden ise işin mahiyetine göre çalışılan her gün için belediye meclislerince tespit edilecek miktar olduğu hükme bağlanmıştır.

g.Ulusal Adres Veri Tabanı [UAVT] ve Mekansal Adres Kayıt Sistemi [MAKS] ile

ilgili düzenlemeler, uygulamalarında adres birliğinin sağlanması için yani işyerinin; vergi dairesinde, SGK'da, Doğalgaz, Elektrik İdaresinde aynı adreste bir iş yerinin, birinde kapı no, birinde sokağın eski adı, diğerinde mahalle adı farklılığı gibi uyumsuzlukları ortadan kaldıracak MAKS uygulamasında, "numarataj belgesi" belediyeler tarafından düzenlenmektedir.

h.İşgal harcı ile ilgili düzenleme ki, 2464 sayılı Belediye Gelirleri Kanununun 52. maddesinde, belediye sınırları içinde bulunan; pazar veya panayır kurulan yerlerin, meydanların, mezat yerlerinin her türlü mal ve hayvan satıcıları tarafından satış yapmak, yol, meydan, pazar, iskele, köprü gibi umuma ait yerlerden bir kısmının herhangi bir maksat için yetkili mercilerden usulüne uygun izin alınarak geçici olarak işgal edilmesinin, işgal harcına tabi olacağı hükme bağlanmıştır.

i.2872 sayılı Çevre Kanununun 11 inci maddesi [İşyeri atıkları, evsel atıklar, ambalaj atıkları, moloz atıkları, kâğıt, kumaş, cam gibi katı atıklar, tıbbi atıklarla ilgili düzenlemeler].

j.Belediyelerin toplantı salonları, kültür merkezleri, sosyal tesislerinde meslek mensuplarının etkinlikleri için ihtiyaç duyulduğunda ilgili belediye başkanlıklarından talep edilmesi.

k.Benzer vergi, harç, katılım payları gibi düzenlemeler;

a.Haberleşme vergisi

b.Elektrik ve hava gazı tüketim vergisi

c.Yangın sigortası vergisi

d.Kaynak suları harcı

e.Tellallık harcı

f.Hayvan kesimi muayene ve denetim harcı [Tavuk kesme vergisi]

g.Ölçü ve tartı aletleri muayene harcı

h.Bina inşaat harcı

i.Altyapı kazı izin harcı

j.İmar ile ilgili harçlar

k.Harcamalara katılım payları

i.Yol harcamalarına katılım payı

ii.Kanalizasyon harcamalarına katılım payı

iii.Su tesisleri harcamalarına katılım payı

l.Ücret tabii hizmetler ve Belediye Meclislerinin almış olduğu kararlar çerçevesinde, m.Gürültü kontrol yönetmeliği, Çevresel gürültünün değerlendirilmesi ve yönetimi, 04.06.2010 gün ve RG.27601

Yukarıda sayılanlar gibi birçok özellikli alanda, belediye-meslek mensubu kesişme noktaları mevcuttur. Ancak meslek mensuplarıyla belediyeler arasında bu güne kadar olması gereken iletişim- işbirliği uygulamalarının istenilen düzeylerde olmadığı görülmektedir.

5.Belediye-Oda iletişim ve işbirliğine örnek bir çalışma

Meslek mensubu okurların çoğu anımsayacaklardır, 1990'lı yıllarda hayali ihracat, naylon fatura gibi olumsuz eylemlere karşı kimi önlemler alınmıştı. Bunlardan birisi de belediyelerden "Ticari Durum Belgesi" alınırken zabıta marifetiyle işyeri adresinde tespit yapıp, ticari durum belgesi düzenlenirdi. Bu belge olmadan şirket kurulamazdı. O zamanlar bir şirket kurulacağı zaman Bakanlıktan izin almak için Ankara'ya da gidilirdi. Bir de kimi meslek mensuplarının yaşadığı "kolaylaştırma bedeli ödeme"lerini acı bir gülümsemeyle anımsayalım. Ticari durum belgesi almak için belediyelere gidildiğinde ruhsat müdürlüklerine müracaat edilir, onlarda zabıtaya havale ederdi: "Git yerine bak, bu adreste gerçekten böyle bir işyeri var mı, yok mu?" biçiminde bir direktifle! Zabıta birimlerinin iş yoğunluğu nedeniyle bizleri 15-20 günü aşkın beklettiği olurdu. Yine anımsanacaktır, o yıllarda meslek yasası yeni çıkmış, birlik ve odaların kurulma süreçleri, meslek mensuplarının örgütlenmesi gibi bir dizi mesleksel ve yönetsel organizasyonların başlarındayız. O sıralarda da, yeni kurulmuş odaların mensubu olduğumuz için mesleki saygınlığa ihtiyacımız var. Ama resmi

kurumların bize karşı bazı olumsuz tutumları diz boyu! Biz istiyoruz ki,oda kimlik kartımızı gösterince işlemlerimiz kısa sürede bitsin. Ama bürokrasideki bir şirket kurmak için izin süreçleri ayları buluyor.

Bu konuda, Oda-Belediye arasında protokoller düzenlendi ve kamuda ilk mesleki saygınlıklarımızdan birine imza atıldı. Belediyelerden ticari durum belgesi alınacağı zaman protokol yapılan belediyede, meslek mensubunun oda kimlik kartıyla müracaatı esas oldu ve ticari durum belgesi anında verilecekti. Kuşkusuz zabitanın denetim hakkı saklı olup müsait olduğu her an yerinde denetim yapacaktı. Yanlış beyanda bulunan olur ise Oda Disiplin Kurulu devreye gireceği için meslek mensubuna da sorumluluk getirilmişti. İşte bu iletişim ve işbirliği ile 15-20 günü bulan bekleme sorununu ve o diğer sevimsiz durumları ortadan kaldırmıştı. Bu konudaki protokollerin ilki, bu makalenin yazarlarından Hulusi Özocak'ın İlçe Yönetiminde görev yaptığı dönemde Kadıköy Belediye Başkanlığı (Başkan Selami Öztürk) ile yapıldı. Ardından; Beykoz Belediye Başkanlığı, Zeytinburnu Belediye Başkanlığı ve Küçükçekmece Belediye Başkanlığı, Esenyurt Belediye Başkanlığı ile çoğaltmıştık. Bu durumun meslek mensupları için ne denli işlevsel ve estetik olduğu ortadadır.

6.Belediye Yönetimi ve Meslek Mensuplarının Belediye Yönetimindeki Yeri

Bu başlık bilinçli bir biçimde tercih edildi ve yazıldı. Eğer alışlagelmiş başlığı kullansaydık şöyle olurdu: "Meslek Mensuplarının Belediye Denetimindeki Yeri" olurdu. Oysa denetim, yönetimin aynı planlama, organizasyon, yürütme gibi bir alt işlevi, evresidir. Şimdi bu başlığın altını dolduralım.

Öncelikle bir soru sorarak başlayalım: Bir belediye başkanı bir şehri nasıl iyi yönetir?

Bu soruya verilecek tek bir yanıt yoktur. Karşı sorular çoktur çünkü:

-Siyasi açıdan mı?

-İdari açıdan mı?

-Mali açıdan mı?

-Hukuki açıdan mı?

-Bilişim açısından mı?

-Sosyal belediyecilik açısından mı?

-Halkın beklentilerini karşılama kalitesi açısından mı?

Soruları çoğaltabiliriz...

Belediye yönetiminde, konunun sürdürülebilir kalkınma amaçları açısından ele alınıp işlenmesinin gerektiğini söyleyebiliriz.Bir meslek mensubu olarak konunun ekonomik-malî boyutuyla daha fazla ilgileneneğimiz açıktır.

Yönetimin planlamadan denetime tüm halkalarında üç alt evre vardır:Hazırlık aşaması, uygulama aşaması, kontrol ve denetim aşaması.

Belediyelerin yönetimiyle ilgili yasal düzenlemelerde bunlar hayat bulur. Bu düzenlemeler ağırlıklı olarak;

-5393 sayılı Belediye Kanunu

-5216 sayılı Büyükşehir Belediyesi Kanunu

-5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu

-Belediye Meclisi Çalışma Yönetmeliği

-Mahalli İdarelerde Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği

-2019-2023 dönemi Onbirinci Kalkınma Planı'na da bakalım.

a.Md.796. Yerel yönetimlerin etkin, hızlı ve kaliteli hizmet sunabilen; dezavantajlı kesimlerin ihtiyaçlarını gözeterek; katılımcı, mali sürdürülebilirliği sağlamış, şeffaf ve hesap verebilir bir yapıya kavuşturularak vatandaş memnuniyetinin üst düzeye çıkarılması temel amaçtır.

b.Md.800. Belediyelerin karar alma süreçlerinde vatandaşların katılım ve denetim rolü güçlendirilecektir.

"Belediye yönetimini adaylaşma sürecinden ele alarak nasıl iyi yönetirim?" sorusuna yanıt

üretmek yerinde olur. Aday olmanın maliyeti başka bir boyuttur.

Belediyeyi yönetmek için buradan başlayacak olursak birinci hazırlık aşaması olarak adaylık sürecini irdelemekte yarar vardır. Bunun için

•Aday olunmasına engel bir durum olmamalıdır.

•Herhangi bir siyasi partiden aday olunabilir.

•Bağımsız olarak da aday da olunabilir.

Aday olmakla birlikte, yaşadığınız yerleşim yerinin, kentsel yapısına [Altyapı-üstyapı], toplumsal yapısına, belediyenin kurumsal yapısına dair amaç-hedef-faaliyetlerinizi ortaya koyacak projeleriniz olmalıdır. Bir de Belediye Meclis Üyeleri listeniz olmalı ve bu Meclis Üyeleri arasında ilgili disiplinlerden temel yetkinliği olan insanların olması kaliteli yönetim anlayışını ortaya koyacaktır.

Bunlar;

a.Mali açıdan bir meslek mensubu

b.İdari açıdan iyi bir yönetici ve iletişimci

c.Hukuki açıdan bir meslek mensubu

d.Teknolojiyi bilen bir bilişimci

e.Teknik konularda mutlaka mimar-mühendis

f.Çevre ve temizlik açısından bir meslek mensubu

g.Eğitim, kültür, sağlık, sanatla kenti güzelleştirecek, alanlarında uzman bir kadro oluşturmakla ideal bir yönetim anlayışıyla farkınız öne çıkacaktır.

Belediye Meclisinden atanacak Mali İşlerden Sorumlu Başkan Yardımcılığında, Meclis İhtisas Komisyonlarında, Plan ve Bütçe Komisyonunda, Denetim Komisyonunda meslek mensuplarının olmasına ihtiyaçtır. Buradan görülüyor ki yukarıda saydığımız ve aşağıda sıralayacağımız alanlarda meslek mensuplarına ihtiyaç vardır.

Bunlar:

a.Plan bütçe komisyonunda

b.Denetim komisyonunda

c.Mali işlerden sorumlu Belediye Başkan Yardımcısı kadrosuna atanmada

d.Belediye Şirketinin yönetiminde

e.Personel çalıştırılmasına dayalı Belediye Şirketinin sevk ve idaresinde

f.Belediye Şirketlerinin tam tasdik işlemlerinde

g.Beldeye Şirketlerinin mali danışmanlık işlemlerinde

Ayrıca yönetilecek belediye Büyükşehir İlçe Belediyesi ise Büyükşehir Belediye Meclisi için de bu yol izlenmelidir. Bunun için hem adayın yapabilirliği [capability] hem de siyasal akıl önemlidir.

Yukarıda asgarisi önerilen kadronun oluşması ve seçim kazanmanın ardından ilk yapılması gerekenlerden bir kaçı ise ilk meclis toplantısında, Belediye Meclisinden belirlenecek ilgili başkan yardımcıları ve ihtisas komisyonlarına ve yukarıda sayılan kadrolara atama yapılmasıdır.

Bundan sonraki süreç, 5 yıl sürelik bir zaman perspektifinde Belediyede;

-Uzgörümüz [vision]

-Özgörev [Mission]

-Hesap verilebilirlik, şeffaflık, katılımçılık gibi ilkelerin nasıl yaşama geçireleceğine ilişkin ayrıntılı prosedürler [ISO 9000 prosedürleri]

-Yerleşim yerindeki yerel ortak gereksinimler ve bunların arasındaki önceliklerin belirlenmesi

-Amaç ve hedefler setinin belirlenmesi [Sürdürülebilirlik Kalkınma Amaçları odaklı ve Dengeli Sonuç Çizelgesi gibi bir modelle]

-Amaç ve hedeflerin için etkinliklerin belirlenmesi

-Akçal ve insan kaynaklarının belirlenmesi

-Amaç ve hedeflere yönelik bütçelerin hazırlanması

-Bunların yapılmasına ilişkin zaman planlamaları

-Etkinlikler ve sonuçların raporlanması [Entegre Raporlama yaklaşımıyla]

-Kontrol ve denetimin yürütülmesine ilişkin yaklaşım [COSO iç kontrol sistemi, hem işlem hem de faaliyet denetimlerinin entegrasyonu]

-Kamuyu aydınlatma platformu tasarımı

İşte bu Belediyenin nasıl yönetileceğinin

İZMİR DAYANIŞMA

planıdır. Bu plan bir belediyenin en önemli planı olup, stratejik planıdır.

Planların uygulanması sürecindeki her aşamada bir meslek mensubuna gereksinim vardır. Çünkü her bir faaliyetin üç boyutu vardır: Maliyet, zaman ve kalite. Buradan, muhasebedeki tedarik zinciri yönetimine yollama yapalım: Tanımlayamadığımız şeyi ölçemeyiz, ölçemediğimiz şeyi de yönetemeyiz.

Belediye Başkanı seçilmeyi izleyen süreçte yukarıda sıralanan işler için;

- 6 ay içinde stratejik plan ortaya konulmalı,
- Haziran ayında, belediye birimlerine çağrı yapılarak, stratejik plana dayalı gelecek

yılın bütçe çalışması yapılmalı. Birimlerden gelen talepler doğrultusunda kurum bütçesi tamamlanarak, sırasıyla Başkan, Encümen, Belediye Meclisi, Büyükşehir Belediyesi ve ilgili Bakanlığa gönderilmeli.

-Her yıl bütçeyle beraber stratejik planın yıllık uygulama dilimleri olan performans programı hazırlanmalı.

-Yine her yıl faaliyet raporu ve kesin hesap çıkartılarak Belediye Meclisi ve kamuoyuyla paylaşılmalı.

Yukarıda anlatılan kurguyu bir dizge (sistem) yaklaşımı olarak bir dizi tablolarla ortaya koymamız gerekirse 7 tabloya bölebiliriz.

Tablo 1:

STRATEJİK PLAN
Uzgörü
Özgörev
Stratejik amaçlar
Stratejik hedefler

Tablo 2:

BAŞARIM İZLENESİ
Öncelikler
Başarım hedefleri
Faaliyet/projeler
Kaynak gereksinmesi
Başarım (Performans) Göstergeleri

Tablo 3:

YÖNETİM BÜTÇESİ
Harcama birimleri
Kaynak tahsisi
Temel başarımlar göstergeleri

Tablo 4:

UYGULAMA
Tüm birimler

FAALİYET RAPORU
Faaliyet/proje sonuçları
Başarım hedef ve gerçekleştirmeleri
Başarım göstergeleri hedef ve gerçekleştirmeleri
Sapma ve nedenleri
Öneriler

Tablo 5:

Belediye yönetimi bir "başkanlık dizgesi"dir. Çünkü bugünkü 'cumhurbaşkanlığı hükümet sistemi' [başkanlık sistemi] altyapısının ta 2005 Yılında, 5393 sayılı Belediye Kanunu yasallaşırken oluşturulmuştur. Dikkatle incelendiğinde de 5393 sayılı Belediye Kanununun bir başkanlık sistemi olduğu

DENETİM ve DEĞERLENDİRME
Başarım denetimi
Başarım değerlendirilmesi

Tablo 6:

YEREL MECLİS / TBMM
Hesap verme sorumluluğu

Tablo 7:

görülebilecektir. 1580 sayılı Belediye Yasasında belediye başkanları direk sorumlu idi. Hatta her müfettiş rapor yazarken sorumlulara Belediye Başkanı-İta Amiri yazarlardı. Bu durum, şimdi 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile Harcama Yetkilisi-Gerçekleştirme görevlisine dönüşmüş oldu. Günümüzde halk

belediye başkanını kendisi seçiyor. Belediye başkanı ise halktan aldığı bu yetkiyi harcama yetkililerine devrediyor. Bütün belediye etkinlikleri harcama yetkilisi aracılığıyla yapılıyor.Yine bunların atanması ve değiştirme yetkisi de belediye başkanındadır. Görüleceği gibi belediye başkanı faaliyetlerini, harcama yetkilileri eliyle yürütmektedir.

Sonuç olarak belediye-meslek mensubu iletişimi, işbirliği, belediye yönetimi, meslek mensuplarının belediye yönetimlerindeki yerini incelemiş olduk. Uygulamada meslek mensuplarımız vergi dairelerinde iş yeri açılışı işlemlerini yapmakta iken belediyelerde işyeri açılış işlemlerinden uzak durmaktadır. Bu konuda; “Benim işim değil, mesleki faaliyetimizle ilgili bir konu değil” veya iş takipçiliği gibi gördükleri için bu alanı boş bırakmaktadırlar. Belediye tarafından baktığımızda, bu alandaki işlemleri; muhasebe bürolarında çalışan personelin veya iş takipçiliği yapan farklı kişilerin doldurduğunu görmekteyiz. Önce vergi dairesinden işyeri açılış yapılıp sonra belediyeden işyeri açılış yapılmaya çalışıldığında ise o işyerinin belediye yasalarına göre ruhsatlandırılması mümkün olmadığı haller olmaktadır. Bu konuda önceden bilinmesi gerekenler hem işverenlerce hem de meslek mensuplarınca irdelenmemektedir. Böyle birçok yere işyeri açılıp belediye tarafından mühürlendiğine şahit oluyoruz. Bu durumun, işyerinin kapanması ve meslek mensubunun müşteri kaybına yola açacağı da mutlaktır. Dünyanın birçok ülkesinde önce belediyeden işyeri açma ruhsatı alınır, sonra vergi işlemleri yapılmaktadır.Ülkemizde de böyle bir durum olsaydı, meslek mensupları bugün olduğu gibi kayıtsız kalmayabilirdi belki de!

SONDEYİ

Hiç kimsenin kötü yönetme hakkı yoktur.

Kaynakça:

- [1]3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu
- [2]Muhasebenin temel kavramları, <https://turmob.org.tr/>
- [3]Tabak Selçuk :Kurumsal İletişim, Erişim: http://fbemoodle.emu.edu.tr/pluginfile.php/11334/mod_resource/content/0/kurumsal_iletisim_1_.pdf
- [4]Uyar Hakkı: Türkiye’de ve Dünya’da Yerel Yönetimler: Kısa Bir Tarihçe, Erişim: <https://kisi.deu.edu.tr/hakki.uyar/6.pdf>
- [5]ÖZOCAK Hulusi ve Baş İ.Melih: Muhasebede Sosyal Sorumluluk ve Çevre.,archive.ismmmo.org.tr/docs/malicozum/41MaliCozum/11-41
- [6]5393 sayılı Belediye Kanunu
- [7]5216 sayılı Büyükşehir Belediyesi Kanunu
- [8]5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu
- [9] On birinci Kalkınma Planı (2019-2023)

TAM VE DAR MÜKELLEFİYETTE 2020 TAKVİM YILI GELİRLERİNİN TOPLANMASI VE BEYANI¹

Ender POLAT

Yeminli Mali Müşavir

I. Gelir Vergisi Kanunu'nda Gelirin Toplanması ve Beyanına İlişkin Yasal Düzenlemeler

Gelirin toplanmasına ve beyanına ilişkin hususlar Madde 85 ve 86'da düzenlenmiştir.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 85'inci maddesine göre; Gelir Vergisi Kanunu'nda aksine hüküm olmadıkça mükellefler, bir takvim yılında elde ettikleri kazanç ve iratlar için yıllık beyanname verirler. Tacirlerle çiftçiler ve serbest meslek erbabı ticari, zirai ve mesleki faaliyetlerinden kazanç temin etmemiş olsalar bile, yıllık beyanname vermek zorundadırlar. Kollektif şirket ortakları ile komanditeler[Eshamlı ve Adi Komandit Şirket] şirketin faaliyet ve tasfiye dönemlerinde kazanç temin etmemiş olsalar bile, yıllık beyanname verirler. Beyanı gereken gelirlerin yıllık beyannameye toplanması zorunludur.

Tam mükellef gerçek kişilerin yabancı memleketlerde elde ettiği kazançlar; mükellefin bunları Türkiye'de hesaplarına intikal ettirdiği yılda, Türkiye'de hesaplara intikal ettirilmemesinin mükellefin iradesi dışındaki sebeplerden ileri geldiği tevsik olunan hallerde, mükellefin bunlara tasarruf edebildiği yılda elde edilmiş sayılır.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 86'ıncı maddesi toplama yapılmayan halleri yani yıllık beyanname verilmeyecek durumları ya da verilecek olan yıllık beyannameye dâhil edilmeyecek olan kazanç ve iratları belirlemiştir. Anılan maddede sayılan gelirler

için tam ve dar mükelleflerce yıllık beyanname verilmez. Diğer gelirler için yıllık beyanname verilmesi halinde mezkûr maddede tadat olunan kazanç ve iratlar bu beyannameye dâhil edilmez.

Tam mükelleflerin yıllık beyannameye dâhil etmeyeceği gelirleri aşağıdaki gibidir.

-Gerçek usulde vergilendirilmeyen zirai kazançlar[GVK madde 86/1-a],

-GVK'nın 75'inci maddesinin [15] ve [16] numaralı bendinde yazılı menkul sermaye iratları[GVK madde 86/1-a],

-Kazanç ve iratların istisna hadleri içinde kalan kısmı[GVK madde 86/1-a],

-Tek işverenden alınmış ve tevkif suretiyle vergilendirilmiş 103 üncü maddede yazılı tarifinin dördüncü gelir diliminde yer alan tutarı aşmayan ücretler (birden fazla işverenden ücret almakla beraber, birinciden sonraki işverenden aldıkları ücretlerinin toplamı, 103 üncü maddede yazılı tarifinin ikinci gelir diliminde yer alan tutarı ve birinci işverenden alınan dâhil ücret gelirleri toplamı 103 üncü maddede yazılı tarifinin dördüncü gelir diliminde yer alan tutarı aşmayan mükelleflerin, tamamı tevkif suretiyle vergilendirilmiş ücretleri dâhil), [GVK madde 86/1-b],

-Vergiye tabi gelir toplamının² [(a) ve (b) bentlerinde belirtilenler hariç] 103 üncü maddede yazılı tarifinin ikinci gelir diliminde yer alan tutarı aşmaması koşuluyla, Türkiye'de tevkifata tabi tutulmuş olan; birden fazla

¹-Bu çalışmada bahsi geçen 2.600 TL, 49.000 TL ve ücretler için 600.000 TL beyan sınırı olup istisna haddi değildir. Bu tutarların aşılması durumunda aşan kısım değil gelirin tamamı yıllık beyannameye dahil edilecektir.

²-Maddenin lafzi ve ruhi yorumundan "vergiye tabi gelir toplamı" kavramının "yıllık beyannameye dâhil edilmesi gereken gelir toplamı" olarak dikkate alınması gerektiği sonucuna varılmaktadır.49.000 TL'lik vergiye tabi gelir sınırının tespitinde yıllık beyannameye dâhil edilmesi gereken kazanç ve iratların toplam tutarları dikkate alınacaktır. Bu noktada ticari, zirai ve mesleki kazançlar ile ücretler ve diğer kazanç ve iratlar safi (net tutarlarıyla)/vergi (tevkifat) matrahına esas değerleriyle); MSI ve GMSİ ise istisnalar düşüldükten sonraki brüt hasılat tutarlarıyla dikkate alınacaktır.

işverenden elde edilen ücretler, menkul sermaye iratları ve gayrimenkul sermaye iratları[G.V.K. Madde 86/1-c]

- Bir takvim yılı içinde elde edilen ve toplamı 2.600 TL aşmayan, tevkifata ve istisna uygulamasına konu olmayan menkul ve gayrimenkul sermaye iratları. [G.V.K. Madde 86/1-d]

Dar mükelleflerin beyannameye dahil etmeyeceği gelirleri aşağıdaki gibidir.

a-Tamamı Türkiye’de tevkif suretiyle vergilendirilmiş olan;

- Ücretler

- Serbest Meslek Kazançları

- Menkul Sermaye İratları

- Gayrimenkul Sermaye İratları

b- Diğer Kazanç ve İratlar

II.Gelir Unsurları İtibariyle Beyan Edilecek Kazanç ve İratların Durumu

1- Ticari Kazanç

Tam Mükellefiyette

Basit usulde vergilendirilen ticari kazançlar ile gerçek usulde vergilendirilen ticari kazançlar tutarı ne olursa olsun (zarar edilmiş olsa dahi) yıllık beyanname ile beyan edilecektir.

Tasfiye halinde bulunanlar da dahil olmak üzere kollektif şirket ortakları ile komandit şirketlerin komandite ortaklarının kazançları için de tutarı ne olursa olsun(zarar edilmiş olsa dahi) yıllık beyanname verilecektir.

5300 sayılı Tarım Ürünleri Lisanslı Depoculuk Kanunu kapsamında düzenlenen ürün senetleri³ ticari işletmeye dâhil edilmişse, bu senetlerin elden çıkarılmasından doğan ticari kazançlar, GVK’nın geçici 76. maddesi mucibince 31.12.2023 tarihine kadar gelir ve kurumlar vergisinden müstesnadır. İstisna edilen bu kazançlar üzerinden GVK’nın 94 ve geçici 67. maddeleri kapsamında tevkifat yapılmaz. Münhasıran bu kazançlar için gelir vergisi mükelleflerince yıllık

beyanname verilmez, bu kazançlar verilecek beyannamelere dâhil edilmez.

Dar Mükellefiyette

Basit usulde vergilendirilen ticari kazançlar ile gerçek usulde vergilendirilen ticari kazançlar tutarı ne olursa olsun (zarar edilmiş olsa dahi) yıllık beyanname ile beyan edilecektir.

Tasfiye halinde bulunanlar da dahil olmak üzere kollektif şirket ortakları ile komandit şirketlerin komandite ortaklarının kazançları için de tutarı ne olursa olsun(zarar edilmiş olsa dahi) yıllık beyanname verilecektir.

5300 sayılı Tarım Ürünleri Lisanslı Depoculuk Kanunukapsamında düzenlenen ürün senetleri ticari işletmeye dâhil edilmişse, bu senetlerin elden çıkarılmasından doğan ticari kazançlar, GVK’nın geçici 76. maddesi mucibince 31.12.2023 tarihine kadar gelir ve kurumlar vergisinden müstesnadır. İstisna edilen bu kazançlar üzerinden GVK’nın 94 ve geçici 67. maddeleri kapsamında tevkifat yapılmaz. Münhasıran bu kazançlar için gelir vergisi mükelleflerince yıllık beyanname verilmez, bu kazançlar verilecek beyannamelere dâhil edilmez.

2-Zirai Kazanç

Tam Mükellefiyette

Gerçek usulde vergilendirilen zirai kazançlar tutarı ne olursa olsun (zarar edilmiş olsa dahi) yıllık beyanname ile beyan edilecektir.

Gerçek usulde vergilendirilmeyen zirai kazançlar için yıllık beyanname verilmez diğer gelirler nedeniyle yıllık beyanname verilmesi durumunda bu gelirler beyannameye dahil edilmez.

5300 sayılı Tarım Ürünleri Lisanslı Depoculuk Kanunukapsamında düzenlenen ürün senetleri zirai işletmeye dâhil edilmişse, bu senetlerin elden çıkarılmasından doğan zirai kazançlar, GVK’nın geçici 76. maddesi mucibince 31.12.2023 tarihine kadar gelir ve kurumlar

3-Ürün senetleri, esas itibarıyla, belirli bir tarım ürünün mülkiyetini ifade ettiğinden ürün senedinin el değiştirmesine bağlı olarak senette tanımlanan ürünün mülkiyeti de el değiştirmektedir. Ürün senetleri menkul kıymet niteliğinde olmadığından bu senetlerin alım satımından elde edilen gelirler MSl veya DAK niteliğinde değildir.

İZMİR DAYANIŞMA

vergisinden müstesnadır. İstisna edilen bu kazançlar üzerinden GVK'nın 94 ve geçici 67. maddeleri kapsamında tevkifat yapılmaz. Münhasıran bu kazançlar için gelir vergisi mükelleflerince yıllık beyanname verilmez, bu kazançlar verilecek beyannamelere dâhil edilmez.

Dar Mükellefiyette

Gerçek usulde vergilendirilen zirai kazançlar tutarı ne olursa olsun (zarar edilmiş olsa dahi) yıllık beyanname ile beyan edilecektir.

Gerçek usulde vergilendirilmeyen zirai kazançlar için yıllık beyanname verilmez diğer gelirler nedeniyle yıllık beyanname verilmesi durumunda bu gelirler beyannameye dahil edilmez.

5300 sayılı Tarım Ürünleri Lisanslı Depoculuk Kanunu kapsamında düzenlenen ürün senetleri zirai işletmeye dâhil edilmişse, bu senetlerin elden çıkarılmasından doğan zirai kazançlar, GVK'nın geçici 76. maddesi mucibince 31.12.2023 tarihine kadar gelir ve kurumlar vergisinden müstesnadır. İstisna edilen bu kazançlar üzerinden GVK'nın 94 ve geçici 67. maddeleri kapsamında tevkifat yapılmaz. Münhasıran bu kazançlar için gelir vergisi mükelleflerince yıllık beyanname verilmez, bu kazançlar verilecek beyannamelere dâhil edilmez.

3-Serbest Meslek Kazançları

Tam Mükellefiyette

Serbest meslek kazançları tutarı ne olursa olsun (zarar edilmiş olsa dahi) yıllık beyanname ile beyan edilecektir.

Tasfiye halinde bulunanlar da dahil olmak üzere kollektif şirket ortakları ile adi komandit şirketlerin komandite ortaklarının kazançları için de tutarı ne olursa olsun (zarar edilmiş olsa dahi) yıllık beyanname verilecektir.

Dar Mükellefiyette

Tamamı Türkiye'de tevkif suretiyle vergilendirilmiş olan serbest meslek kazançları

yıllık beyanname ile beyan edilmeyecektir. Tevkif suretiyle vergilendirilmemiş, arızı serbest meslek faaliyetlerinden elde edilen kazançlar münferit beyanname ile beyan edilecektir.

Tevkif suretiyle vergilendirilmemiş ve süreklilik arz eden serbest meslek faaliyetlerinden elde edilen serbest meslek kazançları için dar mükellefler yıllık beyanname vereceklerdir.

Tasfiye halinde bulunanlar da dahil olmak üzere kollektif şirketlerin dar mükellef ortakları ile komandit şirketlerin dar mükellef komandite ortaklarının kazançları için tutarı ne olursa olsun (zarar edilmiş olsa dahi) yıllık beyanname verilecektir.

4-Ücretler

Tam Mükellefiyette

Diğer ücretler için yıllık beyanname verilmez. Gerçek usulde tespit edilen ücret gelirleri tevkifata tabi tutulmamış ise tutarı ne olursa olsun mutlak surette (her hal ve şartta) yıllık beyanname ile beyan edilecektir.

Türkiye Jokey Kulübünce organize edilen yarışmalara katılan atların jokeyleri, jokey yamakları ve antrenörlerine ücret olarak yapılan ödemeler nedeniyle yıllık beyanname verilmez.

Sporculara yapılan ücret ve ücret sayılan ödemelerin toplam tutarının (tevkifat matrahı toplamının) 600.000 TL'yi aşmaması durumunda bu ücret gelirleri için yıllık beyanname verilmez.

Tek işverenden alınan⁴, tevkifata tabi tutulan ve net tutarı (tevkifat matrahı) 600.000 TL'yi geçmeyen ücret geliri için yıllık gelir vergisi beyannamesi verilmeyecektir.

Birden fazla işverenden ücret geliri elde edilmesi durumunda, birden sonraki işverenden alınan tevkifatlı ya da tevkifatsız gerçek ücretlerin (tevkifat matrahlarının) toplamının⁵ 49.000 TL'yi aşması halinde birinci işverenden alınan da dâhil olmak üzere ücret

4-Gelir vergisinden istisna kılınan ücretler ile geçici maddelerle beyan edilmeyeceği düzenlenen (jokey ve sporcu ücretleri gibi) ücretler, tek işverenden ücret almış olma şartının ihlal edilmesine neden olmaz.

5-Gelir vergisinden istisna kılınan ücretler ile geçici maddelerle beyan edilmeyeceği düzenlenen (jokey ve sporcu ücretleri gibi) ücretler 49.000 TL'lik beyan sınırının hesaplanmasında dikkate alınmazlar.

gelirlerinin tamamı yıllık beyanname ile beyan edilecektir.

Birden fazla işverenden ücret geliri elde edilmesi durumunda, birden sonraki işverenden alınan tevkifatlı ya da tevkifatsız gerçek ücretlerin [tevkifat matrahlarının] toplamının 49.000 TL'yi⁶ aşmaması halinde ayrıca birinci işverenden alınan dâhil safi ücret gelirleri toplamı 600.000 TL'yi de aşmaması durumunda, tevkif suretiyle vergilendirilmiş ücretler için yıllık gelir vergisi beyanname verilmeyecektir.

Birden fazla işverenden ücret alınması halinde, birinci işverenden alınan ücretin hangisi olacağı serbestçe belirlenebilecektir.

Ücret gelirlerinin 49.000 TL'lik ya da 600.000 TL'lik beyan sınırlarını aşıp aşmadığının tespitinde diğer gelir unsurları kesinlikle hesaplama dâhil edilmeyecek olup, sadece ücret gelirleri kendi içerisinde müstakilen değerlendirmeye tabi tutulacaktır.

Dar Mükellefiyette

Dar mükellef gerçek kişiler, tevkif suretiyle vergilendirilmiş ücret gelirleri için beyanname vermeyeceklerdir.

Tevkif suretiyle vergilendirilmemiş ücret gelirleri için dar mükellefler yıllık beyanname vereceklerdir.

5- Gayrimenkul Sermaye İratları

Tam Mükellefiyette

Tam mükellef gerçek kişiler, vergi tevkifatına tabi tutulmuş olan ve 49.000 TL'lik beyan sınırını aşan gayrimenkul sermaye iratları için yıllık beyanname vereceklerdir.

Tam mükellefler 2020 takvim yılında 6.600TL'sini aşan mesken kira gelirleri için de yıllık beyanname vereceklerdir.

Bir takvim yılı içinde elde edilen ve toplamı 2.600TL'sini aşmayan, tevkifat ve istisna uygulamasına konu olmayan gayrimenkul sermaye iratları için yıllık beyanname verilmeyecektir.

Mesken kira geliri ile vergi tevkifatına tabi tutulmuş G.M.S.İ'nin birlikte elde edilmesi halinde, 49.000 TL'lik haddin hesabında; konut kira geliri için istisna tutarı düşüldükten sonra kalan tutar ile tevkifata tabi tutulmuş gayrimenkul sermaye iradının brüt tutarının toplamı dikkate alınacaktır.

Dar Mükellefiyette

Dar mükellef gerçek kişiler, Türkiye'de tevkif suretiyle vergilendirilmiş gayrimenkul sermaye iratları için tutarı ne olursa olsun yıllık beyanname vermeyeceklerdir.

Bu kişiler 6.600TL'sini aşan ve tevkifata tabi tutulmamış olan konut kira gelirleri için [yurt dışında yerleşik olup dar mükellefiyet esasında vergilendirilmekte olan Türk vatandaşları da dahil] yıllık beyanname vermek zorundadır. Tam ve dar mükellefler açısından istisna tüm mesken kira gelirleri toplamına bir kez uygulanır. İstisna GMSİ elde eden kişi bazında uygulanır. Bu nedenle ortak mülkiyetlerde her bir malik mesken istisnasından ayrı ayrı yararlanır.

Tam ve dar mükellefler açısından ticari, zirai veya mesleki kazancını yıllık beyanname ile bildirmek mecburiyetinde olanlar istisna haddinin üzerinde hasılat elde edenlerden, beyanı gerekip gerekmediğine bakılmaksızın ayrı ayrı veya birlikte elde ettiği ücret, menkul sermaye iradı, gayrimenkul sermaye iradı ile diğer kazanç ve iratlarının gayri safi tutarları toplamı 180.000 TL'yi aşanlar 6.600 TL'lik istisnada faydalanamazlar.

6- Menkul Sermaye İratları

A-Her Nevi Hisse Senetleri Kar Payları, İştirak Hisselerinden Doğan Kazançlar Ve Kurumların İdare Meclisi Başkan Ve Üyelerine Verilen Kar Payları

Tam Mükellefiyette

Tam mükellef kurumlar tarafından GVK'nın 75/1-2 ve 3. maddeleri kapsamında dağıtılan kar payları ve iştirak kazançlarının tamamı

6-Gelir vergisinden istisna kılınan ücretler ile geçici maddelerle beyan edilmeyeceği düzenlenen (jokey ve sporcu ücretleri gibi) ücretler 600.000 TL'lik beyan sınırının hesaplanmasında dikkate alınmazlar. Ancak, sporcuların ücretlerinin beyan sınırı olan 600.000 TL'sini aşması durumunda diğer ücretlerin beyanında bu tutrada dikkate alınacaktır. 600.000 TL'nin hesabında tevkifatlı ve tevkifatsız ücret gelirleri birlikte dikkate alınacaktır.

İZMİR DAYANISMA

üzerinden 94/6-b-i'ye göre % 15 oranında tevkifat yapılmaktadır. Tam mükellef kurumlardan elde edilen kar paylarının ve iştirak kazançlarının⁷ brüt tutarının yarısı GVK'nın 22. maddesinin 2. fıkrasına göre gelir vergisinden istisnadır. Vergiye (beyana) tabi gelir toplamının 2020 yılı gelirleri için 49.000 TL'lik beyan sınırını aşması halinde, istisna düşüldükten sonra kalan brüt kar payı ve iştirak kazancı tutarı yıllık beyannameye intikal ettirilecektir. Beyan sınırının aşılmadığı durumlarda söz konusu MSİ beyan edilmeyecektir. Elde edilen kar payı ve iştirak kazançlarının beyan edilmesi durumunda tevkif suretiyle kesilen verginin tamamı hesaplanan gelir vergisinden mahsup edilecektir.

Kurumların 31.12.1998 veya daha önceki tarihlerde sona eren hesap dönemlerinde elde ettikleri kazançlarının dağıtılması halinde, tam mükellef gerçek kişiler elde edilen kar payları ve iştirak kazançları için yıllık beyanname vermeyeceklerdir.

Kurumların 01.01.1999-31.12.2002 tarihleri arasındaki hesap dönemlerinde elde edilen kurumlar vergisinden istisna edilmiş kazançları ile Geçici 61. madde kapsamında tevkifata tabi tutulan kazançlarının dağıtılması halinde, bu kapsamda elde edilen kar payları ve iştirak kazançlarının net tutarına elde edilen kar payının 1/9'u eklendikten sonra, bulunan tutarın yarısı vergiye tabi gelir olarak dikkate alınır ve beyan sınırını (2020 yılı gelirleri için 49.000 TL) aşması halinde beyan edilir. Bu gelirler ile ilgili olarak yıllık beyanname verilmesi halinde, beyannameye intikal ettirilen tutarın 1/5'i beyanname üzerinden hesaplanan gelir vergisinden mahsup edilir.

Yatırım fonları katılma belgelerine ödenen kar payları;

-01.01.2006 tarihinden önce iktisap edilen

yatırım fonu katılma belgelerinden elde edilen kar payları Geçici Madde 55 kapsamında beyan edilmez.

-01.01.2006 tarihinden sonra iktisap olunanlar Geçici Madde 67 kapsamında tevkifata tabidir. Tevkifata tabi tutulan fon kar payları Geçici 67. maddenin 8. fıkrasına göre beyan edilmez. Beyanname verilmesi halinde bu gelirler beyannameye dahil edilmez.

Kontrol edilen yabancı kurumlardan elde edilen iştirak kazançları ile komanditerlerin adi komandit şirketlerden elde ettiği iştirak kazançları 2.600 TL'lik beyan sınırını aşarsa tamamı beyan edilir, aşmaz ise beyan edilmez.

Dar Mükellefiyette

Dar mükellef gerçek kişilere kurum kar payları ve iştirak kazançlarının dağıtılması halinde tamamı üzerinden (Adi Komandit Şirketlerde Komanditerlerin elde ettiği iştirak kazançları hariç) 94/6-b-ii'ye göre % 15 oranında tevkifat yapılır.

Dar mükellefler tarafından elde edilen kar payı ve iştirak kazançları tevkif suretiyle vergilendirildiği için (Adi Komandit Şirketlerde Komanditerlerin elde ettiği iştirak kazançları hariç) 86/2'ye göre beyan edilmez.

Dar mükelleflerin komanditer ortak olarak Adi Komandit Şirketlerden elde ettiği iştirak kazançları münferit beyanname ile beyan edilir.

Kurumların 31.12.1998 veya daha önceki tarihlerde sona eren hesap dönemlerinde elde ettikleri kazançlarının dağıtılması halinde, dar mükellef gerçek kişiler elde edilen kar payları ve iştirak kazançları için yıllık beyanname vermeyeceklerdir.

Kurumların 01.01.1999-31.12.2002 tarihleri arasındaki hesap dönemlerinde elde edilen kurumlar vergisinden istisna edilmiş kazançları ile Geçici 61. madde kapsamında tevkifata tabi tutulan kazançlarının dağıtılması halinde, dar

7-49.000 TL'lik vergiye tabi gelir sınırının tespitinde yıllık beyannameye dâhil edilmesi gereken kazanç ve iratların toplam tutarları dikkate alınacaktır. Bu noktada ticari, zirai ve mesleki kazançlar ile ücretler ve diğer kazanç ve iratlar safi (net tutarlarıyla)/vergi (tevkifat) matrahına esas değerleriyle; MSİ ve GMSİ ise istisnalı düşüldükten sonraki brüt hasılat tutarlarıyla dikkate alınacaktır.

8-Tevkifata ve istisna uygulamasına konu olmadıkları için. Kar payı ve iştirak kazançlarında tevkifat yapılabilmesi için dağıtının tam mükellef kurum olması gerekmektedir.

mükellef gerçek kişiler elde edilen kar payları ve iştirak kazançları⁸ için yıllık beyanname vermeyeceklerdir.

B-Her Nevi Tahvil, Hazine Bonosu Faizleri İle Toplu Konut İdaresi, Kamu Ortaklığı İdaresi Ve Özelleştirme İdaresince Çıkarılan Menkul Kıymetler ve Varlık Kiralama Şirketleri Tarafından İhraç Edilen Kira Sertifikalarından Sağlanan Gelirler Tam Mükellefiyette

-01.01.2006 Tarihinden Önce İhraç Edilen Menkul Kıymetler

Tam mükellefler tarafından elde edilen menkul sermaye iradının tamamı üzerinden, G.V.K.'nun 94. maddesinin 7. fıkrasına göre tevkifat yapılır.

Dövize, altına veya başka bir değere endeksli menkul kıymetler ile döviz cinsinden ihraç edilen menkul kıymetlerden elde edilenler hariç, elde edilen menkul sermaye iratlarına, mülga 76. maddenin 2. fıkrasında düzenlenen indirim oranı uygulanır. 2020 yılı için yeniden değerlendirme oranı % 9,11 Devlet tahvili ve hazine bonusu ihalelerinde oluşan bileşik ortalama faiz oranı ise % 10,70 olarak tespit edilmiştir. Buna göre, 2020 yılında elde edilen bir kısım menkul sermaye iradının beyanında uygulanacak indirim oranı [%9,11 / %10,70 =] % 85,10 maktadır. İndirim oranı sonrası kalan beyana tabi gelirin 49.000 TL beyan sınırını aşması durumunda beyan edilir.

Dövize, altına veya başka bir değere endeksli menkul kıymetler ile döviz cinsinden ihraç edilen menkul kıymetlere (EUROBOND) indirim oranı uygulanmaz. Elde edilen menkul sermaye iradı beyan sınırını [2020 yılı gelirleri için 49.000 TL] aşması halinde beyan edilir.

-01.01.2006 Tarihinden Sonra İhraç Edilen Menkul Kıymetler

Eurobond'ların ve 4749 sayılı Kanuna göre kurulan varlık kiralama şirketleri tarafından yurt dışında ihraç edilen menkul kıymetlerin dönemsel getirileri hariç, elde edilen menkul

sermaye iradının tamamı üzerinden, Geçici 67. maddeye göre tevkifat yapılır.

Tevkifata tabi tutulan menkul kıymet gelirleri Geçici Madde 67/7'ye göre beyan edilmez. Beyanname verilmesi halinde bu gelirler beyannameye dahil edilmez.

Eurobond'lardan ve 4749 sayılı Kanuna göre kurulan varlık kiralama şirketleri tarafından yurt dışında ihraç edilen menkul kıymetlerden elde edilen menkul sermaye iratlarından G.V.K.'nun 94. maddesinin 7. fıkrasına göre tevkifat yapılır. Tevkif yoluyla verilendirilen bu menkul kıymetlerin iratları beyan sınırını [2020 yılı gelirleri için 49.000 TL] aşması halinde beyan edilir.

Dar Mükellefiyette

-01.01.2006 Tarihinden Önce İhraç Edilen Menkul Kıymetler

Elde edilen menkul sermaye iradının tamamı üzerinden, 94/7'ye göre tevkifat yapılır. Dar mükellefler tarafından elde edilen menkul sermaye iradı tevkif suretiyle vergilendirildiği için 86/2'ye göre beyan edilmez.

-01.01.2006 Tarihinden Sonra İhraç Edilen Menkul Kıymetler

Eurobond'ların ve 4749 sayılı Kanuna göre kurulan varlık kiralama şirketleri tarafından yurt dışında ihraç edilen menkul kıymetlerin dönemsel getirileri hariç, elde edilen menkul sermaye iradının tamamı üzerinden, Geçici 67. maddenin 1. ve 2. fıkrasına göre tevkifat yapılır.

Tevkifata tabi tutulan menkul kıymet gelirleri Geçici 67. Maddenin 7 fıkrasına göre beyan edilmez. Beyanname verilmesi halinde bu gelirler beyannameye dahil edilmez.

Eurobond'ların ve 4749 sayılı Kanuna göre kurulan varlık kiralama şirketleri tarafından yurt dışında ihraç edilen menkul kıymetlerin dönemsel getirileri Geçici 67. madde kapsamında hem tevkifata tabi tutulmaz ve hem de Geçici 67 Maddenin 7 fıkrasına göre beyan edilmez.

C-Her Nevi Alacak Faizleri

Tam Mükellefiyette

Tam mükellefler tarafından elde edilen alacak faizlerinin tutarı 2.600,00TL'lik sınırı aşar ise tamamı beyan edilir. Eğer 2.600,00 TL'lik sınırı aşmaz ise tamamı beyan edilmez.

Dar Mükellefiyette

Dar mükellefler tarafından elde edilen alacak faizleri 101. madde kapsamında münferit beyanname ile beyan edilir. Bu menkul sermaye iratları için yıllık beyanname verilmez.

D- Mevduat Faizleri

Tam Mükellefiyette

Tam mükellefler tarafından elde edilen mevduat faizlerinin (altın ve benzeri değerli maden hesaplarına yürütülen mevduat faizleri dahil) tamamı üzerinden, Geçici Madde 67/4'e göre tevkifat yapılır.

Tevkifata tabi tutulan mevduat faizleri (altın ve benzeri değerli maden hesaplarına yürütülen mevduat faizleri dahil) Geçici Madde 67/7'ye göre beyan edilmez. Beyanname verilmesi halinde bu gelirler beyannameye dahil edilmez.

Dar Mükellefiyette

Dar mükellefler tarafından elde edilen mevduat faizlerinin (altın ve benzeri değerli maden hesaplarına yürütülen mevduat faizleri dahil) tamamı üzerinden, Geçici 67. Maddenin 4. fıkrasına göre tevkifat yapılır.

Tevkifata tabi tutulan mevduat faizleri (altın ve benzeri değerli maden hesaplarına yürütülen mevduat faizleri dahil) Geçici 67. Maddenin 7 fıkrasına göre beyan edilmez. Beyanname verilmesi halinde bu gelirler beyannameye dahil edilmez.

E-Hisse Senetleri ve Tahvillerin Vadeleri Gelmemiş Kuponlarının Satışından Elde Edilen Gelirler

Tam Mükellefiyette

01.01.2006 tarihinden önce ihraç veya iktisap edilenlerden elde edilen gelirlerin tutarı 2.200,00 TL'lik beyan sınırını aşar ise tamamı beyan edilir. Eğer 2.600,00 TL'lik beyan sınırını

aşmaz ise tamamı beyan edilmez.

01.01.2006 tarihinden sonra ihraç veya iktisap edilenlerin gelirleri Geçici Madde 67'ye göre tevkifata tabi tutulur. Tevkifata tabi tutulan gelirler Geçici Madde 67/7'ye göre beyan edilmez.

Dar Mükellefiyette

01.01.2006 tarihinden önce ihraç veya iktisap edilenlerin gelirleri 101. madde kapsamında münferit beyanname ile beyan edilir.

01.01.2006 tarihinden sonra ihraç veya iktisap edilenlerin gelirleri Geçici 67. Maddeye göre tevkifata tabi tutulur. Tevkifata tabi tutulan gelirler Geçici 67. Maddenin 7 fıkrasına beyan edilmez.

F-İştirak Hisselerinin Sahibi Adına Henüz Tahakkuk Etmemiş Kar Paylarının Devir ve Temlik Karşılığında Alınan Para ve Ayınlar Tam Mükellefiyette

Elde edilen para ve ayınların tutarı 2.600,00 TL'lik sınırı aşar ise tamamı beyan edilir. Eğer 2.600,00 TL'lik sınırı aşmaz ise tamamı beyan edilmez.

Dar Mükellefiyette

Dar mükellefler tarafından elde edilen para ve ayınlar 101. madde kapsamında münferit beyanname ile beyan edilir. Bu menkul sermaye iratları için yıllık beyanname verilmez.

G-Her Çeşit Senetlerin İskonto Edilmeleri Karşılığında Alınan İskonto Bedelleri

Tam Mükellefiyette

Tam mükellefler tarafından elde edilen iskonto bedellerinin tutarı 2.600,00 TL'lik sınırı aşar ise tamamı beyan edilir. Eğer 2.600,00 TL'lik sınırı aşmaz ise tamamı beyan edilmez.

Dar Mükellefiyette

Dar mükellefler tarafından elde edilen iskonto bedelleri 101. madde kapsamında münferit beyanname ile beyan edilir. Bu menkul sermaye iratları için yıllık beyanname verilmez.

H- Özel Finans Kurumlarınca (Katılım Bankaları) Kar ve Zarara Katılma Hesabı Karşılığında Ödenen Kar Payları

Tam Mükellefiyette

Elde edilen kar paylarının tamamı üzerinden, Geçici Madde 67/4'e göre tevkifat yapılır.

Tevkifata tabi tutulan kar payları Geçici Madde 67/7'ye göre beyan edilmez. Beyanname verilmesi halinde bu gelirler beyannameye dahil edilmez.

Dar Mükellefiyette

Dar mükellefler tarafından elde edilen kar paylarının tamamı üzerinden, Geçici 67. Maddenin 4. fıkrasına göre tevkifat yapılır.

Tevkifata tabi tutulan kar payları Geçici 67. Maddenin 7. fıkrasına göre beyan edilmez. Beyanname verilmesi halinde bu gelirler beyannameye dahil edilmez.

I-Repo Kazançları

Tam Mükellefiyette

Elde edilen repo kazançlarının tamamı üzerinden, Geçici Madde 67/4'e göre tevkifat yapılır.

Tevkifata tabi tutulan repo kazançları Geçici Madde 67/7'ye göre beyan edilmez. Beyanname verilmesi halinde bu gelirler beyannameye dahil edilmez.

Dar Mükellefiyette

Dar mükellefler tarafından elde edilen repo kazançlarının tamamı üzerinden, Geçici 67. Maddenin 4. fıkrasına göre tevkifat yapılır.

Tevkifata tabi tutulan repo kazançları Geçici 67. Maddenin 7. fıkrasına göre beyan edilmez. Beyanname verilmesi halinde bu gelirler beyannameye dahil edilmez.

İ- G.V.K. 75'inci Maddesinin 15'inci Bendinde Yer Verilen Tüzel Kişiliğe Haiz Emekli sandıkları, Yardım Sandıkları ile Emeklilik ve Sigorta Şirketleri Tarafından Yapılan Ödemeler

Tam Mükellefiyette

a- On yıldan az süreyle prim veya aidat

ödeyerek ayrılanlara ödenen irat tutarlarının tamamı üzerinden 94/15-a'ya göre tevkifat yapılır. Elde edilen ödeme 86/1-a'ya göre beyan edilmez.

b- On yıl süreyle prim veya aidat ödeyerek ayrılanlar ile vefat, malüliyet veya tasfiye gibi zorunlu nedenlerle ayrılanlara yapılan ödenen irat tutarlarının tamamı üzerinden 94/15-b'ye göre tevkifat yapılır. Elde edilen ödeme 86/1-a'ya göre beyan edilmez.

Dar Mükellefiyette

a- On yıldan az süreyle prim veya aidat ödeyerek ayrılanlara ödenen irat tutarlarının tamamı üzerinden 94/15-a'ya göre tevkifat yapılır. Elde edilen ödeme 86/2'ya göre beyan edilmez.

b- On yıl süreyle prim veya aidat ödeyerek ayrılanlar ile vefat, malüliyet veya tasfiye gibi zorunlu nedenlerle ayrılanlara yapılan ödenen irat tutarlarının tamamı üzerinden 94/15-b'ye göre tevkifat yapılır. Elde edilen ödeme 86/2'ya göre beyan edilmez.

J- G.V.K. 75'inci Maddesinin 16'ıncı Bendinde Yer Verilen Bireysel Emeklilik Sisteminden Yapılan Ödemeler

Tam Mükellefiyette

a) On yıldan az süreyle katkı payı ödeyerek ayrılanlar ile bu süre içinde kısmen ödeme alanlara yapılan ödemelerin içerdiği irat tutarından [28/3/2001 tarihli ve 4632 sayılı Bireysel Emeklilik Tasarruf ve Yatırım Sistemi Kanunu kapsamında bireysel emeklilik hesabına yapılan Devlet katkılarının ödemeye konu olan kısımlarına isabet eden irat tutarı dahil.], 94/16-a'ya göre tevkifat yapılır. Elde edilen ödeme 86/1-a'ya göre beyan edilmez.

b) On yıl süreyle katkı payı ödemiş olmakla birlikte emeklilik hakkı kazanmadan ayrılanlar ile bu süre içinde kısmen ödeme alanlara yapılan ödemelerin içerdiği irat tutarından [4632 sayılı Kanun kapsamında bireysel emeklilik hesabına yapılan Devlet katkılarının

ödemeye konu olan kısımlarına isabet eden irat tutarı dahil.], 94/16-b'ye göre tevkifat yapılır. Elde edilen ödeme 86/1-a'ya göre beyan edilmez.

c) Emeklilik hakkı kazananlar ile bu sistemden vefat, maluliyet veya tasfiye gibi zorunlu nedenlerle ayrılanlara yapılan ödemelerin içerdiği irat tutarından [4632 sayılı Kanun kapsamında bireysel emeklilik hesabına yapılan Devlet katkılarının ödemeye konu olan kısımlarına isabet eden irat tutarı dahil.], 94/16-c'ye göre tevkifat yapılır. Elde edilen ödeme 86/1-a'ya göre beyan edilmez.

Dar Mükellefiyette

a) On yıldan az süreyle katkı payı ödeyerek ayrılanlar ile bu süre içinde kısmen ödeme alanlara yapılan ödemelerin içerdiği irat tutarından [28/3/2001 tarihli ve 4632 sayılı Bireysel Emeklilik Tasarruf ve Yatırım Sistemi Kanunu kapsamında bireysel emeklilik hesabına yapılan Devlet katkılarının ödemeye konu olan kısımlarına isabet eden irat tutarı dahil.], 94/16-a'ya göre tevkifat yapılır. Elde edilen ödeme 86/2'ye göre beyan edilmez.

b) On yıl süreyle katkı payı ödemiş olmakla birlikte emeklilik hakkı kazanmadan ayrılanlar ile bu süre içinde kısmen ödeme alanlara yapılan ödemelerin içerdiği irat tutarından [4632 sayılı Kanun kapsamında bireysel emeklilik hesabına yapılan Devlet katkılarının ödemeye konu olan kısımlarına isabet eden irat tutarı dahil.], 94/16-b'ye göre tevkifat yapılır. Elde edilen ödeme 86/2'ye göre beyan edilmez.

c) Emeklilik hakkı kazananlar ile bu sistemden vefat, maluliyet veya tasfiye gibi zorunlu nedenlerle ayrılanlara yapılan ödemelerin içerdiği irat tutarından [4632 sayılı Kanun kapsamında bireysel emeklilik hesabına yapılan Devlet katkılarının ödemeye konu olan kısımlarına isabet eden irat tutarı dahil.],

94/16-c'ye göre tevkifat yapılır. Elde edilen ödeme 86/2'ye göre beyan edilmez.

K- Yurt dışından Elde Edilen Menkul Sermaye İratları

G.V.K. 75. maddesinde tanımlanan menkul sermaye iratları, tam mükellef gerçek kişiler tarafından yurt dışından elde edilirse, elde edilen menkul sermaye iradının tutarı 2.600,00 TL'lik sınırı aşar ise tamamı beyan edilir. Eğer 2.600,00 TL'lik sınırı aşmaz ise tamamı beyan edilmez

Bir takvim yılı içinde elde edilen ve toplamı 2.600 TL aşmayan, tevkifat ve istisna uygulamasına konu olmayan menkul sermaye iratları ve gayrimenkul sermaye iratları için yıllık beyanname verilmeyecektir. Ancak, 2.600 TL tutar bir istisna olmayıp, gelirin beyan edilip edilmeyeceğine yönelik tespitte dikkate alınacak bir haddir. Bu had tevkifat ve istisna uygulamasına konu olmayan menkul sermaye iratları ve gayrimenkul sermaye iratlarının her biri için ayrı ayrı uygulanmayacak olup, bu gelirlerin toplam tutarı dikkate alınacaktır.

Vergi tevkifatına tabi tutulmuş menkul sermaye iratları ile tevkifata tabi tutulmamış menkul sermaye iratlarının birlikte elde edilmesi halinde, 49.000 TL haddin hesabında toplam tutar dikkate alınacaktır.

7- DİĞER KAZANÇ VE İRATLAR

a- Değer Artış Kazançları

Tam Mükellefiyette

aa-Menkul Kıymet ve Diğer Sermaye Piyasası Araçlarının Elden Çıkarılması

-01.01.2006 Tarihinden Sonra İhraç Olan veya İktisap Olunan Menkul Kıymet ve Diğer Sermaye Piyasası Araçlarının Elden Çıkarılması

1- Banka ve aracı kurumlar aracılığıyla menkul kıymetlerin veya diğer sermaye piyasası araçlarının elden çıkarılmasından sağlanan kazançlar için Geçici 67. maddenin birinci ve üçüncü fıkrasına göre tevkifat yapılmaktadır.

[Hazine (EUROBOND) ve 4749 sayılı Kanuna göre kurulan varlık kiralama şirketleri tarafından yurt dışında ihraç edilen menkul kıymetlerin alım satımı, itfası sırasında elde edilen getirileri, tam mükellef kurumlara ait olup, İstanbul Menkul Kıymetler Borsasında işlem gören ve bir yıldan fazla süreyle elde tutulan hisse senetleri ile sürekli olarak portföyünün en az % 51'i İstanbul Menkul Kıymetler Borsasında işlem gören hisse senetlerinden oluşan yatırım fonlarının bir yıldan fazla süreyle elde tutulan katılma belgelerinin elden çıkarılmasında tevkifat yapılmaz.]

Geçici 67'inci madde kapsamında tevkifat yapılan değer artış kazançları için 67'inci maddenin yedinci fıkrasına göre beyanname verilmeyecektir. Diğer gelirler için verilecek beyannameye bu gelirler dahil edilmeyecektir. Ancak, mükellefler isterler ise Geçici 67. maddenin 11.'na göre isteğe bağlı olarak bu gelirler için hazırlanan özel beyannameyi düzenleyip beyanname verebileceklerdir.

Mükelleflerin isteğe bağlı özel beyannameyi vermeleri halinde, bu şekilde beyan edilecek gelirden, aynı türden menkul kıymetler dolayısıyla yıl içinde oluşan zararların tamamı mahsup edilebilecektir.

Beyan edilen gelir üzerinden % 10 oranında vergi hesaplanır [2008/14272 sayılı BKK ile bu oran hisse senetleri için, 14.11.2008 tarihinden geçerli olmak üzere, % 0 olarak belirlenmiştir]. Hesaplanan vergiden yıl içinde tevkif edilen vergiler mahsup edilir, Mahsup edilemeyen tutar genel hükümler çerçevesinde mükellefe red ve iade edilir. Şu kadar ki, mahsup edilemeyen zararlar izleyen takvim yıllarına devredilemez.

2-Bankalar ve aracı kurumların aracılık yapmasına rağmen Geçici 67. maddenin 1. bendinin 7. fıkrasına göre tevkifat yapılmayan

menkul kıymetlerin elden çıkarılması,

- EUROBOND'ların ve 4749 sayılı Kanuna göre kurulan varlık kiralama şirketleri tarafından yurt dışında ihraç edilen menkul kıymetlerin alım satımı, itfası sırasında elde edilen getiriler, diğer kazanç ve irat olarak beyan edilecektir. Bunların beyanında endeksleme[Endeksleme uygulanması esnasında %10'luk sınır dikkate alınacaktır.] uygulanacak, istisna uygulanmayacaktır.

-Sürekli olarak portföyünün en az %51'i İstanbul Menkul Kıymetler Borsasında işlem gören hisse senetlerinden oluşan yatırım fonlarının ve bir yıldan fazla süreyle elde tutulan katılma belgelerinin elden çıkarılmasından elde edilen kazançlar Geçici madde 67 göre beyan edilmeyecektir.

- Tam mükellef kurumlara ait olup, İstanbul Menkul Kıymetler Borsasında işlem gören ve bir yıldan fazla süreyle elde tutulan hisse senetlerine Geçici Madde 67'ye göre hem tevkifat uygulanmayacak hem de beyan edilmeyecektir.

3- Menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası araçlarının elden çıkarılmasında banka ve aracı kurumlar aracılık hizmeti yapmıyor ise Geçici 67. maddeye göre tevkifat yapılamayacağından, bunların elden çıkarılmasından elde edilen gelirler[İvazsız olarak iktisap edilenler ile tam mükellef kurumlara ait olan ve iki yıldan fazla süreyle elde tutulan hisse senetleri hariç] diğer kazanç ve irat olarak beyan edilecektir.

Bunların beyanında endeksleme[Endeksleme uygulanması esnasında %10'luk sınır dikkate alınacaktır.] uygulanacak, istisna uygulanmayacaktır.

-01.01.2006 Tarihinden Önce İhraç Olan veya İktisap Olunan Menkul Kıymet ve Diğer Sermaye Piyasası Araçlarının Elden Çıkarılması

-İvazsız olarak iktisap edilenler

-Türkiye'de kurulu menkul kıymet borsalarında

işlem gören ve üç aydan fazla süreyle elde tutulan hisse senetleri

-Tam mükellef kurumlara ait olan ve bir yıldan fazla bir süreyle elde tutulan hisse senetleri

Hariç,

Menkul kıymetlerin elden çıkarılmasından sağlanan kazançlar beyan edilecektir. Bunların beyanında endeksleme (Endekslemede %10'luk sınır dikkate alınmayacaktır.) ve 40.000 TL istisna uygulanacaktır.

01.01.2006 tarihinden önce iktisap edilmiş menkul kıymet yatırım fonları katılma belgelerinin İMKB'de alım satımından elde edilen kazançlar için Geçici 55. madde kapsamında yıllık beyanname verilmez. Diğer gelirler nedeniyle beyanname verilmesi halinde de bu gelirler beyannameye dahil edilmez.

ab-Menkul Kıymet ve Diğer Sermaye Piyasası Araçları Dışındaki Unsurların Elden Çıkarılmasından Elde Edilen Değer Artış Kazançları

Tam mükellef gerçek kişiler, istisna tutarını geçen değer artış kazançlarını yıllık beyanname ile beyan etmek zorundadırlar. 2020 yılına ilişkin istisna tutarı değer artışı kazançları için 18.000 TL'dir.

Dar Mükellefiyette

aa-Menkul Kıymet ve Diğer Sermaye Piyasası Araçlarının Elden Çıkarılması

-01.01.2006 Tarihinden Sonra İhraç Olan veya İktisap Olunan Menkul Kıymet ve Diğer Sermaye Piyasası Araçlarının Elden Çıkarılması

1- Banka ve aracı kurumlar aracılığıyla menkul kıymetlerin veya diğer sermaye piyasası araçlarının elden çıkarılmasından sağlanan kazançlar için Geçici 67'inci maddenin birinci ve üçüncü fıkrasına göre tevkifat yapılmaktadır.(Hazine [EUROBOND] ve 4749 sayılı Kanuna göre kurulan varlık kiralama şirketleri tarafından yurt dışında

ihraç edilen menkul kıymetlerin alım satımı, itfası sırasında elde edilen getirileri, tam mükellef kurumlara ait olup, İstanbul Menkul Kıymetler Borsasında işlem gören ve bir yıldan fazla süreyle elde tutulan hisse senetleri ile sürekli olarak portföyünün en az % 51'i İstanbul Menkul Kıymetler Borsasında işlem gören hisse senetlerinden oluşan yatırım fonlarının bir yıldan fazla süreyle elde tutulan katılma belgelerinin elden çıkarılmasında tevkifat yapılmaz.)

Geçici 67'inci madde kapsamında tevkifat yapılan değer artış kazançları için Geçici 67'inci maddenin yedinci fıkrasına göre münferit beyanname verilmeyecektir

2-Bankalar ve aracı kurumların aracılık yapmasına rağmen Geçici 67. maddenin 1. bendinin 7. fıkrasına göre tevkifat yapılmayan menkul kıymetlerin elden çıkarılması,

-EUROBOND'ların ve 4749 sayılı Kanuna göre kurulan varlık kiralama şirketleri tarafından yurt dışında ihraç edilen menkul kıymetlerin alım satımı, itfası sırasında elde edilen getirileri Geçici 67. maddenin 7 bendine göre münferit beyanname ile beyan edilmeyecektir.

-Sürekli olarak portföyünün en az %51'i İstanbul Menkul Kıymetler Borsasında işlem gören hisse senetlerinden oluşan yatırım fonlarının ve bir yıldan fazla süreyle elde tutulan katılma belgelerinin elden çıkarılmasından elde edilen kazançlar Geçici Madde 67'ye beyan edilmeyecektir.

-Tam mükellef kurumlara ait olup İstanbul Menkul Kıymetler Borsası'nda işlem gören ve bir yıldan fazla süreyle elde tutulan hisse senetleri, tevkifata ve beyana tabi değildir.

3-Menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası araçlarının elden çıkarılmasında banka ve aracı kurumlar aracılık hizmeti yapmıyor ise Geçici 67. maddeye göre tevkifat yapılamayacağından, bunların elden

çıkartılmasından elde edilen gelirler (İvazsız olarak iktisap edilenler ile tam mükellef kurumlara ait olan ve iki yıldan fazla süreyle elde tutulan hisse senetleri hariç) dar mükellef gerçek kişiler tarafından münferit beyanname ile beyan edilecektir. Bunların beyanında endeksleme (Endeksleme uygulanması esnasında %10'luk sınır dikkate alınacaktır.) uygulanacak istisna uygulanmayacaktır.

-01.01.2006 Tarihinden Önce İhraç Olan veya İktisap Olunan Menkul Kıymet ve Diğer Sermaye Piyasası Araçlarının Elden Çıkarılması

-İvazsız olarak iktisap edilenler

-Türkiye'de kurulu menkul kıymet borsalarında işlem gören ve üç aydan fazla süreyle elde tutulan hisse senetleri

-Tam mükellef kurumlara ait olan ve bir yıldan fazla bir süreyle elde tutulan hisse senetleri

-Eurobondlar

Hariç

Menkul kıymetlerin elden çıkarılmasından sağlanan kazançlar dar mükellefler tarafından münferit beyanname ile beyan edilecektir. Bunların beyanında endeksleme (Endekslemede %10'luk sınır dikkate alınmayacaktır.) ve 40.000 TL istisna uygulanacaktır.

01.01.2006 tarihinden önce iktisap edilmiş menkul kıymet yatırım fonları katılma belgelerinin İMKB'de alım satımından elde edilen kazançlar için Geçici 55. madde kapsamında münferit beyanname verilmez.

ab-Menkul Kıymet ve Diğer Sermaye Piyasası Araçları Dışındaki Unsurların Elden Çıkarılmasından Elde Edilen Değer Artış Kazançları

Dar mükellef gerçek kişiler, istisna tutarını geçen değer artış kazançlarını münferit beyanname ile beyan etmek zorundadırlar. 2020 yılına ilişkin istisna tutarı değer artışı kazançları için 18.000 TL'dir.

b- Arızı Kazançlar Tam Mükellefiyette

Tam mükellef gerçek kişiler, istisna uygulanan arızı kazançlarının istisna tutarını geçen kısmını, istisna uygulanmayan arızı kazançlarının tamamını yıllık beyanname ile beyan etmek zorundadırlar. 2020 yılına ilişkin istisna tutarı arızı kazançları için 40.000 TL'dir.

Dar Mükellefiyette

Dar mükellef gerçek kişiler, istisna uygulanan arızı kazançlarının istisna tutarını geçen kısmını, istisna uygulanmayan arızı kazançlarının tamamını münferit beyanname ile beyan etmek zorundadırlar. 2020 yılına ilişkin istisna tutarı arızı kazançları için 40.000 TL'dir.

III- Birden Fazla Gelir Unsurunun Bir Arada Elde Edilmesi Halinde Beyannameye Dahil Edilecek Veya Edilmeyecek Gelir Unsurları

Makalemizin önceki bölümlerinde beyana tabi gelirin sadece bir gelir unsurundan oluştuğu varsayılarak bu gelirler için yıllık beyanname verilir verilmeyeceği konusunda açıklamalar yapılmıştır.

Bununla birlikte bir kişinin gelirinin birden fazla gelir unsurundan oluşması mümkündür. Bu durumda hangi gelirlerin beyannameye dahil edileceğine ilişkin açıklamalar aşağıdaki gibidir.

a-Tam Mükellefiyette Beyannameye Dahil Edilecek Gelirler:

Aşağıda sayılan gelirler için (istisna hadleri içinde kalan kısımları hariç) yıllık beyanname verilecektir.

- Gerçek usulde vergilendirilen ticari kazançlar
- Basit usulde vergilendirilen ticari kazançlar
- Gerçek usulde vergilendirilen zirai kazançlar
- Serbest meslek kazançları

Ticari ve gerçek usulde tespit edilen zirai kazançlar ile serbest meslek kazançları ile ilgili olarak bu faaliyetlerden zarar edilmiş olsa dahi yıllık beyanname verilmesi gerekmektedir.

- Tevkif suretiyle vergilendirilmemiş ücretler (Diğer ücretler hariç)
- Birden fazla işverenden alınan ve birden sonraki işverenden alınanların toplamı 49.000 TL 'nı aşan tevkif suretiyle vergilendirilmiş ücretler,
- Tek işverenden alınan, tevkifata tabi tutulan ve net tutarı (tevkifat matrahı) 600.000 TL'yi geçen ücret geliri,
- Tevkif suretiyle vergilendirilmiş ve toplamı 49.000 TL 'nı aşan gayrimenkul ve menkul sermaye iratları
- Tevkifat ve istisna uygulamasına konu olmayan ve 2.600TL'nı aşan gayrimenkul ve menkul sermaye iratları
- Diğer kazanç ve iratlarda
 - a-** 01.01.2006 tarihinden önce ihraç veya iktisap olunan menkul kıymetlerin elden çıkarılmasından elde edilen değer artış kazançlarından 40.000 TL istisna sınırını aşan diğer kazanç ve iratlar
 - b-** Banka ve aracı kurumların aracılık hizmetinden faydalanılmadan 01.01.2006 tarihinden sonra ihraç edilen veya iktisap olunan menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası araçlarının elden çıkarılmasından elde edilen değer artış kazançları,
 - c-**01.01.2006 tarihinden sonra ihraç olunan Eurobondların ve Varlık Kiralama Şirketleri tarafından yurt dışına ihraç olunan menkul kıymetlerin elden çıkarılmasından elde edilen değer artış kazançları
 - d-** Menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası araçlarının elden çıkarılmasından elde edilen kazançlar hariç, değer artış kazançları için 18.000 TL, arzi kazançlar için 40.000 TL istisna sınırını aşan diğer kazanç ve iratlar
- b-Tam Mükellefiyette Beyannameye Dahil Edilmeyecek Gelirler:**

Aşağıdaki sayılan gelirler için beyanname verilmeyecektir.
- Gerçek usulde vergilendirilmeyen zirai kazançlar.
- Gelir Vergisi Kanununun Geçici 67. maddesi kapsamında vergi kesintisine tabi tutulmuş olan ;
 - Mevduat faizleri
 - Özel Finans Kurumlarınca (Katılım Bankaları) kar ve zarara katılma hesabı karşılığında ödenen kar payları
 - Repo Kazançları
- 01.01.2006 tarihinden sonra ihraç edilmiş veya iktisap edilmiş menkul kıymetler ve diğer sermaye piyasası araçlarının elden çıkarılmasından elde edilen ve Geçici 67. madde kapsamında tevkifata tabi tutulan değer artış kazançları,
- 01.01.2006 tarihinden sonra iktisap edilen tam mükellef kurumlara ait olan, İstanbul Menkul Kıymetler Borsasında işlem gören ve bir yıldan fazla süreyle elde tutulan hisse senetlerinin elden çıkarılmasından elde edilen kazançlar
- 07/10/2001 tarihinden itibaren düzenlenen şahıs sigorta poliçeleri dolayısıyla elde edilen menkul sermaye iratları.
- Kurumların 31/12/1998 ve daha önceki tarihlerde sona eren hesap dönemlerinde elde ettikleri kazançların dağıtımı dolayısıyla elde edilen kar payları.
- Kurumların karlarını sermayeye eklemek suretiyle gerçekleştirdikleri kar dağıtım işlemleri sonucunda elde edilen kar payları.
- Kazanç ve iratların istisna hadleri içinde kalan kısmı.
- Toplamı 2.600 TL aşmayan, tevkifata ve istisna uygulamasına konu olmayan menkul ve gayrimenkul sermaye iratları.
- Tek işverenden alınmış ve tevkif suretiyle vergilendirilmiş ücretler.
- Birden fazla işverenden alınan ve birden sonraki işverenden alınanların toplamı 49.000 TL'nı aşmayan tevkif suretiyle vergilendirilmiş

ücretler

-Tek işverenden alınan, tevkifata tabi tutulan ve net tutarı (tevkifat matrahı) 600.000 TL'yi geçmeyen ücret,

- Tevkif suretiyle vergilendirilmiş ve toplamı 40.000 TL'ni aşmayan gayrimenkul ve menkul sermaye iratları

- Türkiye Jokey Kulübünce organize edilen yarışmalara katılan atların Jokeyleri, Jokey yamakları ve antrenörlerine ücret olarak yapılan ödemeler, Sporculara yapılan ücret ve ücret sayılan ödemeler için yıllık beyanname verilmez.

-Lisanslı Depoculuk Kanunu kapsamında düzenlenen ürün senetlerinden elde edilen kazançlar

Bunların dışında kalan kazanç ve iratlar için yıllık beyanname verilmesi durumunda, bu gelirler yıllık beyannameye dahil edilmez.

c-Dar Mükellefiyette Beyannameye Dahil Edilecek Gelir Unsurları

Dar mükellefiyette her bir gelir unsuru itibariyle yapılan açıklamalar dikkate alınarak yıllık beyannameye dahil edilecek gelirler belirlenecektir.

Örnek 1: Bayan [A], üç ayrı işverenden ücret geliri elde etmekte olup, ücretlerin tamamı tevkif yoluyla vergilendirilmiş bulunmaktadır.

X işverenden alınan ücret	30.000
Y işverenden alınan ücret	27.000
Z işverenden alınan ücret	24.000

2 nci ve 3 üncü işverenden alınan ücretler toplamı (27.000+24.000=)51.000 TL, 49.000 TL'lik beyan sınırını aştığı için 81.000 TL'lik ücret gelirinin tamamı beyan edilecektir.

Örnek 2: Bay [B]'nin tamamı üzerinden tevkifat yapılmış olan 2020 yılı gelirleri aşağıdaki gibidir.

X işverenden alınan ücret	50.000
Y işverenden alınan ücret	10.000
İşyeri kira hasılatı (brüt)	52.000

Bay [B]'nin birden sonraki işverenden aldığı ücret geliri olan 10.000 TL, 49.000 TL'lik beyan sınırını aşmadığından ücret gelirlerinin tamamı beyan edilmeyecektir.

Bay [B]'nin işyeri kira geliri ise tevkifata tabi olduğundan ve brüt işyeri kira hasılatının 2020 takvim yılı için geçerli olan 49.000 TL'lik beyanname verme sınırını aştığından mükellef sadece bu gelirini (52.000 TL'yi) beyan edecektir.

Örnek 3: Serbest meslek erbabı Bay [C]'nin serbest meslek kazancı yanında tamamı tevkif yoluyla vergilendirilmiş iki işverenden ücret geliri ile yine tamamı tevkif yoluyla vergilendirilmiş işyeri kira geliri bulunmaktadır.

Vergiye tabi serbest meslek kazancı (zarar)	-13.000
X işverenden alınan ücret	28.000
Y işverenden alınan ücret	11.000
İşyeri kira hasılatı (brüt)	18.000
Konut kira hasılatı (brüt)	6.000

Serbest meslek kazancı nedeniyle her halükarda yıllık beyanname verilecektir.

İkinci işverenden alınan ücret geliri olan 11.000 TL, 49.000 TL'lik beyan sınırını aşmadığından ücret gelirlerinin tamamı beyan edilmeyecektir.

Mükellef serbest meslek faaliyeti nedeniyle yıllık beyanname vermek zorunda olduğundan mesken istisnasından faydalanamayacaktır. Bu durumda 6.000 TL'nin tamamının gayri safi kira hasılatı olarak yıllık beyannameye dâhil edilmesi gerekecektir.

Gayri safi konut kira hasılatı ve safi serbest meslek kazancı ile brüt işyeri kira hasılatı tutarının toplamı olan (6.000+18.000-13.000=) 11.000 TL, 49.000 TL'lik beyanname verme sınırını aşmadığından 18.000 TL tutarındaki işyeri kira geliri beyannameye dâhil

edilemeyecektir.

Örnek 4: Bayan (D) üç ayrı şirkette yönetim kurulu üyesi olup, 2020 takvim yılı gelirleri aşağıdaki gibidir. Ücret gelirlerinin tamamı tevkif yoluyla vergilendirilmiştir. Mükellefin mesken kira geliri istisnasından faydalanma hakkı vardır.

X işvereninden alınan ücret	30.000
Y işvereninden alınan ücret	28.000
Z işvereninden alınan ücret	23.000
Konut (mesken) kira hasılatı (brüt)	8.000

Ücret gelirleri ile ilgili olarak birinci işverenden alınan ücret hariç, ikinci ve üçüncü işverenden alınan ücretlerin toplamı olan (28.000+23.000=) 51.000 TL, 49.000 TL'lik beyan sınırını aştığı için birinci işverenden alınan ücret de dâhil olmak üzere ücret gelirlerinin tamamı (81.000 TL'nin tamamı) beyan edilecektir.

Konut kira gelirinden 6.600 TL'lik istisna tutarı düşülecek olup kalan 1.400 TL gayri safi kira hasılatı olarak beyannameye dâhil edilecektir.

Örnek 5: Bay (E)'nin 2020 takvim yılı gelirleri aşağıdaki gibi olup, ücret gelirleri ile işyeri kira gelirleri tevkif yoluyla vergilendirilmiştir. Mükellefin mesken kira geliri istisnasından faydalanma hakkı vardır.

X işvereninden alınan ücret	40.000
Y işvereninden alınan ücret	18.000
Konut kira hasılatı (brüt)	16.600
İşyeri kira hasılatı (brüt)	30.000

İkinci işverenden alınan ücret olan 18.000 TL, 49.000 TL'lik beyan sınırını aşmadığından ücret gelirlerinin tamamı beyan edilmeyecektir.

Mesken kira gelirinden 6.600 TL'lik istisna düşüldükten sonra kalan 10.000 TL her halükarda yıllık beyannameye gayri safi kira hasılatı olarak intikal ettirilecektir.

Beyannameye dâhil edilmesi gereken gelirler toplamı yani vergiye tabi gelir toplamı (10.000+30.000=) 40.000 TL, 49.000 TL'lik beyan sınırını aşmadığından işyeri kira geliri de beyan edilmeyecektir. Bu durumda sadece 10.000 TL

tutarındaki gayri safi mesken kira hasılatı yıllık beyannameye intikal ettirilecektir.

Örnek 6: Bayan (F)'nin 2020 takvim yılı gelirleri aşağıdaki gibi olup, ücret gelirleri ile işyeri kira gelirleri tevkif yoluyla vergilendirilmiştir.

X işvereninden alınan ücret	40.000
Y işvereninden alınan ücret	5.000
Z işvereninden alınan ücret	6.000
İşyeri kira hasılatı (Brüt)	11.000
26/07/2019 tarihinde ihraç edilen Hazine Bonosu faiz geliri	12.000

Bayan (F)'nin birinci işverenden aldığı ücret hariç diğer ücretler toplamı (5.000+6.000=) 11.000 TL, 49.000 TL'lik beyan sınırını aşmadığından ücret gelirlerinin tamamı beyan edilmeyecektir.

01.01.2006 tarihinden sonra ihraç edilen hazine bonolarından elde edilen faiz gelirinin tamamı üzerinden GVK geçici 67. maddeye göre tevkifat yapılır. Tevkifata tabi tutulan menkul kıymet gelirleri, GVK geçici madde 67/7'ye göre beyan edilmez. Bu nedenle hazine bonosu faiz geliri beyan edilmeyecektir.

Beyannameye dâhil edilmesi gereken gelirler toplamı yani vergiye tabi gelir toplamı olan 11.000 TL, 49.000 TL'lik beyan sınırını aşmadığından işyeri kira geliri de beyan edilmeyecektir. Tevkif edilen verginin mahsup ve iadesi yapılamayacağından nihai vergileme yerine geçecektir.

Örnek 7: Bay (G), 2020 takvim yılında tamamı tevkif yoluyla vergilendirilmiş işyeri kira geliri ve mevduat faizi ile birlikte konut kira geliri elde etmiştir.

İşyeri kira hasılatı (Brüt)	8.000
Konut kira hasılatı	8.400
Mevduat faizi	180.000

Mevduat faizi geliri, GVK'nın geçici 67 inci maddesi gereğince tevkifata tabi tutulduğundan tutarı ne olursa olsun beyan edilmeyecektir.

Mükellefin elde ettiği mevduat faizi ve kira gelirleri toplamı 148.000 TL'lik istisnadan faydalanma tutarını aştığından konut istisnasından faydalanamaz. Konut kira gelirinin tamamı beyan edilecektir.

İşyeri kira geliri ise, beyannameye dâhil edilmesi gereken gelir toplamı olan (8.000 +8.400=) 16.400 TL, 49.000 TL'lik beyan sınırını aşmadığından beyannameye dâhil edilmeyecektir.

Örnek 8: Bay (H), 10/10/2005 tarihinde iktisap ettiği Hazine bonolarından 700.000 TL'lik kısmını 20/02/2020 tarihinde 1.200.000 TL'ye elden çıkarmış, geriye kalanlardan ise 350.000 TL faiz geliri elde etmiştir. Aynı zamanda mesken olarak kiraya verdiği bir adet konuttan 10.000 TL gelir elde etmiştir.

Bay (H), Hazine bonolarından bir kısmını elden çıkarması dolayısıyla elde ettiği değer artış kazancı ile ilgili olarak maliyet bedeli endekslemesi uygulamasından yararlanabilecektir.

Üfe Oranları:

Eylül 2005: 6.024,6 / Ocak 2020: **9.797,71**'dir.

Artış Katsayısı (9.797,71/6.024,6=) **1,626**

Endekslenmiş Maliyet Bedeli:

1.138.200(700.000 x1,626=)

Değer Artışı Kazancı [(1.200.000-1.138.200)-40.000=]**21.800**

Hazine bonusu faiz gelirleri için ihraç tarihi 1.1.2006 öncesi olduğundan indirim oranı uygulanacaktır. 2020 yılı için hesaplanan indirim oranı % 85,1 dir. İndirim oranının uygulanması sonucunda (350.000TL-(350.000TLx%85,1)) 52.150 TL faiz geliri beyan sınırı olan 49.000 TL sınırı aştığından beyan edilecektir.

Konut kira geliri uygulamasında her ne kadar elde edilen gelirler 180.000 TL istisnadan faydalanmaya engel haddin aşıldığını yanlışlığına oluştursa da, aslında hem indirim oranı hem endeksleme uygulaması gelirin enflasyondan arındırılması işlemi olması hasebiyle, yani aslında bir gelirin bulunmadığının kabulü gerektiğinden bu kısımlara isabet eden tutarların 180.000 istisna tutarının belirlenmesinde dikkate alınmaması

gerekmektedir. Bu nedenle 10.000 TL kira gelirinden istisna tutarın düşülmesinden sonra 3.400 TL beyan edilecektir.

Örnek 9: Bayan (F) 2020 takvim yılında aşağıdaki gelirleri elde etmiştir.

Yatırım Fonu Katılma Belgesi Kar Payı (2009 tarihinde ihraç edilmiştir)	5.200 TL
Konut Kirası(Brüt)	5.200 TL
Vadeli Mevduat Faizi(Brüt)	125.000 TL
Devlet Tahvil Faizi(01.01.2006'dan sonra ihraç edilmiş)(Brüt)	60.000 TL
Basit Usule Tabi Mükellefe Kiralanan İşyeri Kira Geliri(Brüt) GMSİ'de götürü gider yöntemi seçilmiştir.	10.000 TL

•Katılma belgesi kar payı, mevduat faizi ve tahvil faizi geçici 67.madde kapsamında tevkifata tabi olduğundan bu MSİ'ler aynı madde gereğince yıllık beyannameye dâhil edilmeyecektir.

•Mesken kira istisnası şartı (GVK Madde 21): Tam ve dar mükellefler açısından;

1) Ticari, zirai veya mesleki kazancını yıllık beyanname ile bildirmek mecburiyetinde olanlar İLE,

2) İstisna haddinin (6.600 TL'nin) üzerinde mesken kira hasılatı elde edenlerden, beyanı gerekip gerekmediğine bakılmaksızın ayrı ayrı veya birlikte elde ettiği ücret, menkul sermaye iradı, gayrimenkul sermaye iradı ile diğer kazanç ve iratlarının gayri safi tutarları toplamı 180.000 TL'yi aşanlar,

6.600 TL'lik istisnadan faydalanamazlar.

•Ücret, menkul sermaye iradı, gayrimenkul sermaye iradı ile diğer kazanç ve iratlarının gayri safi tutarları toplamı 180.000 TL'yi aşmasına karşın mesken kira hasılatı 5.200 TL'lik istisna haddinin altında kaldığından bu irat da beyan edilmeyecektir.

•Basit usule tabi olan mükelleflerin stopaj yapma yükümlülüğü bulunmadığından anılan işyeri tevkifatsız ve istisnasız GMSİ olarak 86/1-d ye tabi olmaktadır. 10.000 TL, 2.600 TL'lik beyan sınırını

İZMİR DAYANIŞMA

aştığından bu tutarın tamamı yıllık beyanname ile beyan edilecektir. Götürü gider olan (10.000 x 0,15=) 1.500 TL düşüldükten sonraki kalan tutar olan 8.500 TL gelir vergisi matrahı olacaktır

Örnek 10: Ali Uyanık'ın 2020 takvim gelirleri aşağıdaki gibidir.

Ticari Kazanç (Zarar)	: -10.000 TL
Konut Kira Geliri(Brüt)	: 10.000 TL

GMSİ'de gerçek gider usulü seçilmiş ve 2.000 TL'lik gerçek gider yapılmıştır.

•Ticari kazanç yıllık beyannameye dâhil edilecektir.
•Ticari, zirai veya mesleki kazancını yıllık beyanname ile bildirmek mecburiyetinde olanlar mesken istisnasından yararlanamazlar. Bu nedenle (10.000-2.000=)8.000 TL tutarındaki safi GMSİ'nin yıllık beyannameye dahil edilmesi ve gelir vergisi matrahının (8.000-10.000=) -2.000 TL izleyen yıla devreden zarar olarak beyan edilmesi gerekmektedir.

Örnek 11: Ali Uyanık'ın 2020 takvim yılı gelirleri aşağıdaki gibidir.

(X) İşvereninden Alınan Tevkifatlı Safi Ücret Geliri	100.000 TL
(Y) İşvereninden Alınan Tevkifatsız Gerçek Ücret Geliri	30.000 TL
İşyeri Kira Geliri(Stopaj Yapılmış) (Brüt)	15.000 TL
(X) A.Ş.'den Elde Edilen Kar Payı(Brüt) (3.000 TL stopaj yapılmıştır) GMSİ'de götürü gider seçilmiştir.	20.000 TL

Örnek 12: Ali Uyanık'ın 2020 takvim yılı gelirleri aşağıdaki gibidir.

•Tevkifatsız ücret geliri yıllık beyannameye dâhil edilecektir.

•Ücret ve GMSİ'nin brüt yani gayri safi toplamı (30.000+15.400=45.400 TL), 180.000 TL'yi aşmadığından 6.600 TL'lik mesken istisnasından yararlanılacaktır. Yüzde 15'lik götürü gider de düşüldüğünde (16.600-6.600x0,85=) 8.500 TL safi GMSİ kalacaktır.

Buna göre gelir vergisi matrahı (8.500+30.000=) 38.500 TL olarak beyan edilecektir

Tevkif suretiyle vergilendirilmemiş gerçek safi ücret geliri: **30.000 TL**
GMSİ'de götürü gider usulü seçilmiştir.

Örnek 13 : Bay Necdet 2020 yılında mevduat faizi olarak 30.000,00 TL, Repo geliri olarak 27.000,00 TL ve bir katılım bankası tarafından kar zarar hesabı karşılığında 35.000,00 TL kar payı elde etmiş, bunların yanında gayrimenkulünü kiraya vermesi karşılığında tevkif suretiyle vergilendirilmiş 34.000,00 TL GMSİ elde etmiştir.

Mevduat faizi, repo kazancı ve katılım bankası tarafından kar zarar hesabı karşılığında elde ettiği kar payı GVK geçici 67. madde kapsamında tevkifata tabi olup aynı madde hükmüne göre beyan edilmez. Ayrıca söz konusu gelirler 86/1-c hükmündeki "vergiye tabi gelir toplamı"nda dikkate alınmaz. Dolayısıyla tevkif suretiyle vergilendirilmiş GMSİ, 49.000,00 TL olan beyan sınırını aşmadığından bu gelir içinde beyanname verilmeyecektir.

Örnek 14 : Bay Polat'ın 2020 yılında elde ettiği gelirler aşağıdaki gibidir.(brüt)

İşyeri kira geliri (tevkif suretiyle vergilendirilmiş)	20.000,00 TL
Tam Mük. Z A.Ş.'nin 1998 dönemi kazancının dağıtılmasından elde edilen kar payı	24.000,00 TL
Tam Mük. Z A.Ş.'nin 2008 dönemi kazancının dağıtılmasından elde edilen kar payı	20.000,00 TL(Brüt)

GVK'nun geçici 62. maddesinin birinci fıkrasının a bendi gereği 1998 ve önceki dönemlere ilişkin elde edilen kazançlar aynı maddenin ikinci bendi gereği Gelir Vergisinden istisnadır. Dolayısıyla 24.000,00 TL için beyanname verilmez veya verilecek beyannameye dahil edilmez. Z A.Ş.'nin 2008 yılı kazancının dağıtılmasından elde edilen kar payınının GVK 22. maddesi gereğince yarısı istisnadır. Bu durumda bay (P) nin 86/1-c hükmüne göre vergiye tabi gelir toplamı (20.000,00 + (20.000,00 /2)=) 30.000,00 TL olmakta ve tutarda 103. maddede yazılı tarifenin ikinci gelir diliminde yer alan tutarı aşmadığından beyanname verme zorunluluğu bulunmamaktadır.

MESLEKTE ETİK

Hülya KOÇ

Serbest Muhasebeci Mali Müşavir

Muhasebe mesleğine sosyal güvenin sağlanması ve mesleğin güvenilirliğinin artırılması, mesleki değerlerin etik değerlerle harekete geçirilerek desteklenmesi ile sağlanabilir. Muhasebe mesleğinin değerleri sosyal sorumluluk, kamu yararı, dürüstlük, tarafsızlık ve bağımsızlık, mesleki ilgi, hizmet kapsamı ve kalite olarak sınıflandırılır. Bunlar aynı zamanda mesleki etik ile ilgili değerlerdir. Muhasebe meslek etiği ekonomik istikrar için çok önemlidir.

Her mesleğin içinde yazılı olsun olmasın etik kurallar vardır.

2007 yılında, Sicilya mafyası Cosa Nostra'nın lideri Salvatore Lo Piccolo yakalandığında mafyanın yazılı etik kuralları ele geçirilmiş.

İş dünyası etik kodları ile mafya etik kodlarında hayli ilginç benzerlikler bulunmaktadır. Şöyle ki;

- 1.)** Polislerle görünme – Hakkınızda şüphe yaratacak ilişkilere girmemelisiniz.
- 2.)** Barlara gitme – Şirket sırrı ve müşteri sırrı korunması.
- 3.)** Gerçeği söyleyin – Doğruluk her yerde geçerli.
- 4.)** Başkalarının müşterisine dokunma – Haksız rekabet kuralı.
- 5.)** Ailesinde polis olan bize üye olamaz – Çıkar çatışması kuralı.
- 6.)** Atamalara saygı göster – İş disiplini ve otorite önemi.
- 7.)** Ulaşabilir ol – İletişimi güçlendiren ilke.
- 8.)** Eşlerinize saygılı olun – güvenlik ve gizlilik kuralı

gibi... Görüldüğü gibi iş kollarında olduğu gibi “kötülük” işinin de yazılı kuralları bulunmakta.

Her alandaki gelişmelere uyum sağlayabilmek ve mesleği icra etmek için sürekli olarak kendimizi yenilemek zorundayız. Elbette bunu yaparken etik erozyona uğramadan bunu yapabiliyor olmalıyız. Halbuki bu süreçte gerek meslek camiasından gerekse iş dünyasından

ve iş dünyasının içinde bulunduğu durumdan kaynaklanan birçok etik sorunun muhatabı haline geliyoruz.

Devletin denetim ve kontrolünün yetersiz olduğu, kayıt dışı ekonomini ile mücadele edilemediği, vergi aflarının sürekliliğinin iş sahipleri üzerinde gerekli baskıyı oluşturmadığı bugün ki koşullarda maalesef iş dünyasının pek çok etik dışı davranışının, meslek mensubunun etik davranması ile çözülmesi bekleniyor. Meslek mensubu başta mükellef baskısı, hükümet politikaları, vergi uygulamaları, tahsilat, haksız rekabet ile mücadele vermek durumunda kalıyor. Çoğunlukla vergi dairesi ile müşteri arasında sıkışıp kalıyor. Bu da kaygan zeminde ayakta durmasını zorlaştırıyor. Bu şartlarda meslek mensubunda etik ikilemler, etik dışı davranışlar ve etik erozyon oluşuyor.

Tam da bu noktada meslek örgütünün gerekliliği, meslek yasaları ve meslek etiği gerekliliği ortaya çıkıyor.

Meslek etiği erozyonuna karşı savunma kalkanlarımız, etik yönetmeliğimiz bize rehberlik ediyor. Etik yönetmeliğimiz mesleğin anayasasıdır. Bu yüzden etik eğitimleri meslek mensubunu isteğine bırakılmamalıdır. Etik eğitimi mesleki yeterliğe hak kazanmış tüm meslektaşların tamamlaması gereken bir eğitim olmalıdır. Bu mesleğe adım atacak herkes önce anayasasını ve mecburi meslek yasasını öğrenmelidir, içselleştirmelidir. Mesleğimizin etik kodları bulunmaktadır. Bu etik kodlar bizim rekabet stratejilerimizi mi belirliyor yoksa rekabet stratejilerimiz mi etik kodlarımızı belirliyor?

Rekabet stratejilerimiz mesleğimizin sürekliliğinde tetikleyici bir özelliğe sahipken, etik kodları da bu tetikleminin yönünün belirlenmesinde önemli bir rol üstlenmektedir. Bilgi ve tecrübenin gücümüz olması, meslektaşın bu bilgiyle kurguladığı rekabet stratejileri etik

algısını değiştirebilecektir.

Etik içsel bir meseledir. Mesleğimizin en büyük sermayesi toplumsal güvendir. İsteddiğiniz kadar istediğiniz kanunu koyun, meslek mensubu bunu içselleştiremiyorsa öğrenemiyor ve bu durumda da öğretemiyordur. Farklı kişiler, aynı koşullarda, farklı kararlarla, etik sürecinden farklı sonuçlarla çıkabiliyor. Aslında hepimiz etik değerlerin ne olduğunu nasıl davranılması gerektiğini çok iyi biliyoruz. Ama önemli olan uygulama ile teori arasındaki kavram kargaşasına son verilmesidir. Uygulamada kişisel çıkarlarımız, dostluklarımız, merhametimiz bizi etik ikilemde bırakabiliyor, kaybetme konumundaysak bu ikilemi daha fazla hissedebiliyoruz. Bazen de mazeretler buluyoruz. “Herkes yapıyor ben niye yapmayayım, ben yapmasam bir başkası yapacak, daha önce de pek çok kez yaptım başıma bir şey gelmedi” gibi. Bu davranışlarda bulunurken “açığa çıkma riski var mı veya açığa çıkarsa ayıplanır mıyım, ne gibi sonuçlarla karşılaşırız” gibi yorumlarla karar veriyoruz. Mesele baskı altında doğru kararı verebilmek ve uygulamaktır. Peki teori ile uygulamayı nasıl bir araya getireceğiz. Temelde iki öneri karşımıza çıkıyor. Bir tanesi “bağımsızlık” kavramı. Burada çıkar ilişkisinin ortadan kaldırıldığı sadece ve sadece kamu çıkarı düşünüldüğü için, müşteri ile mali müşavir arasındaki nakdi kısmı kaldırarak sağlamak. Bir diğeri meslek etiği kurallarını içselleştirmek.

Birincisini uygulayan ülkeler ya da meslek örgütleri var. Bizim için mümkün olur mu? Bunu muhtemelen devlet politikaları belirleyecek.

Meslek mensuplarımızın mesleği uygularken ortaya koyduğu doğru davranış örneklerini, mesleğe yeni atılacak aday meslek mensuplarına aktarmaları son derece önemlidir. Hepimizin bu mesleğe adım attığımızda, bu mesleği icra ederken bir şekilde etkilendiğimiz meslek mensuplarımız oldu. Herkes kendine uygun gördüğü ya da genel kabul görmüş örneği bugüne taşıdı. Bazımız ilkelerle, bazımız kişisel çıkarları ön plana alarak mesleki faaliyetimiz sürdürdük, sürdürüyoruz. Çünkü bireyin kabul

görmüş genel ahlaki kurallarla donatılmış olması veya meslek etiklerini çok iyi biliyor olması onun mesleğinde etik davranacağı anlamına gelmiyor. Yine de Etik davranış tekrarlandıkça yerleşir, gelecek nesillere bırakılacak miras haline gelir. Mesleği icra edenler etiği içselleştirdikçe ve tekrarladıkça bu davranışları genel kabul görmüş davranış olarak algılayacaklardır. Elbette bireysel davranışlar çok önemli ancak yeterli mi? Mesleğin geneline yaymak gerekiyor elbette.

TÜRMOB ‘un 27.03.2014 tarihli Resmi Gazete de yayınlamış olduğu” Muhasebe Meslek Mensuplarının Etik Eğitimi ve Etik Sözleşme Yapılması Hakkında Tebliğ “ ile bu konuda önemli adım atılmış oldu. Bu tebliğ ile beraber TÜRMOB’un eğitime tabi tuttuğu meslek mensuplarımız bu konuda eğitim vermeye başladı. TÜRMOB’ un açıkladığı takvim çerçevesinde uzaktan ve yüz yüze olmak üzere iki aşamadan oluşan eğitimler verildi. Eğitime katılan meslektaşlarımız Etik Sözleşmelerini imzaladılar. Pek çok eğitimi farklı hocalarımızdan dinleme ve eğitim sürecini gözlemlene şansım oldu.

Eğitimlerde bu doğrudur bu yanlıştır gibi sınırlamalar konulmuyor, eğitim alan meslektaşlarımıza sorgulamaları için özellikle etik ikilemlerle ilgili örnek vakalar veriliyor. Onların vakayı sorgulaması ve kendi doğrularını bulması isteniliyor. Vakalar sonucu tek doğru olmayabiliyor. Eğitimlerimizin amacı farkındalık yaratmak, sorumluluk geliştirmek, kendilerini sorumlu hissettirmek, ikilemlerle ve belirsizliklerle nasıl başa çıkabileceklerini göstermek ve etik davranış zemini hazırlamak. Mensup olduğumuz kurumda “kurumsallaşmış bir etik” olması gerekiyor. Meslek olarak bir meslek etiği el kitabımız olacak, etik eğitimler alacağız ve mesleğimizde etik kültürü oluşturacağız.

Mesleği yaparken nasıl çevreleri net, yasalarla belirlenmiş olan düzenlemeler var ise Meslek mensubunun özgür olarak seçim yapabildiği mesleki bilgi ve etik yargı ile doldurması gereken boş bir alan da var. Burada kendisine rehber olacak meslek etiğidir.

ULUSLARARASI VERGİLENDİRME AÇISINDAN MATRAH AŞINDIRMA VE KÂR KAYDIRMA (BEPS)

Prof. Dr. İ. Melih BAŞ

İstanbul Arel Üniversitesi İİBF ve
Yeditepe Üniversitesi Ticarî Bilimler Fakültesi

Yerelden küresel şirketlere

Mal ve hizmetlerin uluslararası ticareti söz konusu olduğunda ortaya önce uluslararası şirketler (international companies) çıkmıştı. Bunlar birkaç ülkeye mal ve hizmet ticareti yapan şirketlerdi. Zamanla bu şirketlerin kimileri evrilerek, yerlerini çokuluslu şirketlere (multinational companies) bıraktı. Bunlar birden fazla ülkede (kurarak veya satın alarak) üretim, dağıtım birimleri oluşturan şirketlerdi. Giderek bu şirketlerin de kimileri evrilerek yerlerini uluslarüstü / küresel (transnational / global) şirketlere bıraktı. Bunlar dünyanın her yerinde aynı mal ve hizmetleri aynı karakteristiklerle üretilip (ya da ürettirip) tükettiren şirketlerdir. Küresel şirketlere bir örnek olarak McDonalds'ı verebiliriz, küresel ürün olarak da McDonalds'ın Big Mac'ini örnek olarak verebiliriz. Zamanla küresel şirketlere ve küresel ürünlere karşı halkların geçimbilimsel değişle tüketicilerin olumsuz tutumları nedeniyle bu küresel şirketler iş yapma dizgelerinde nitel bir değişiklik yapmaya koyuldular ve şu savsözünü benimsediler: "küresel düşün yerel davran (think global act local)". Böylece küyerel (glocal) şirketler ya da küyerel pazarlama stratejisi ortaya çıktı. Buna örnek olarak yukarıda zikredilen McDonalds'ın "Türk usulü hamburger olan MaxBurger" adlı ürünü tam da küyerel bir ürün olmuştu.

Küresel şirketler üretim modellerinde çeşitli avantajlı nedenlerle (ucuz işgücü, hammaddeye yakınlık vd.) değişiklik yapmaları ile özellikle üretimi (ve de dağıtımını) yaygınlaştırmışlar ve küresel tedarik zincirleri (global supply chains) ortaya çıkmıştır.

Sonzamanlarda uluslararası ticaret bağlamında bir başka akım da "yerel düşün yerel üret yerel tüket" oldu. Ancak elbette uluslararası mal ve hizmet ticareti halen başat durum.

Son dönemde kapitalizmin finansallaşması da söz konusu oldu. Sermayenin hareketleri konusundaki tüm engellerin kaldırılmasını savunan yeni-liberalizm ile mal ve hizmet konusundaki kâr sıkışması sermaye transferi ile paradan para kazanma ön plana çıktı.

Bu şirket tiplerinden hangisi olursa olsun hepsinin gündemine uluslararası hukuk ve bu kapsamda uluslararası vergi hukuku ile ilgili hususlar gelmektedir. Hatta bu anlamda ülkeler arasında çetin bir "vergi rekabeti" ve giderek "vergi sığınağı (tax haven)" (yanlışlıkla vergi cenneti biçiminde yerleşti dilimize), nakit transferi vergisi – Tobin tax (currency transfer tax- Tobin tax) gibi kavramlar da çıktı ortaya.

Dijitalleşme de mal-hizmet tecimini (e-ticaret, m-ticaret ve giderek sosyal medyaya dayalı s-ticaret) ve sermaye akışlarını yoğunlaştırdığı için uluslararası vergi hukukunun önemini ve

boyutlarını farklı bir vektörde vergilendirme arttırmıştır.

Uluslararası Vergi Hukuku: Ne Ve Nasıl?

Uluslararası / Çokuluslu / Küresel şirketlerin gündeminde vergiyle ilgili sorunlar çeşitlidir: Vergi rekabetinde sıfır vergi uygulamasıyla kara para aklamasına bile olanak sağlayan vergi sığınakları, yeni vergiler (karbon vergisi gibi çevresel vergiler, obezite vergisi vd.) ve özelde bu yazıda odaklandığımız transfer fiyatlandırması vb.

Transfer Fiyatlandırması: Tanım

Transfer fiyatlandırması çok genel tanımıyla aralarında ilişki bulunan bulunan şirketler arasında mal ve hizmet alım-satımları ile finansal işlemlerde uygulanan fiyat olarak tanımlanmaktadır. Bu fiyatlandırma mekanizması ile şirketler arasında haksız kazanç transferi yapılabilmekte ve bu nedenle de kimi ülkeler vergi yitimine uğramaktadırlar. 1980'lerin ikinci yarısında Millî Prodüktivite Merkezi'nde çalışırken Mülkiye'deki yüksek lisans tezimi bu konuda çalışmaya karar vermiştim. O zaman bu konuda ülkemizdeki çalışmalar da yok denecek denli azdı. Hatta yönetimdeki Enstitü Başk. Prof. Dr. Güneri Akalın bana bunun bir kamu maliyesi ya da vergi hukuku konusu olduğunu söyleyerek bir "işletme" konusu bulmaya yönlendirmeye çalışmıştı. Daha sonra KOSGEB Başkanlığı da yapan danışmanım Prof. Dr.Tamer Müftüoğlu'nun desteğiyle konuyu kabul ettirebildim. İyi ki de çalışmışım, meraklısı kaynaklara bakabilir.

İlişkili Kişi Kim?

Bu tanımda geçen "ilişkili kişi" kavramını ele alalım. Bu arada rahmetli Prof. Dr. Şükrü Kızılot'un "Adem ile Havva'dan bu yana herkes ilişkili kişi olabilir" esprisini anımsayalım.

İlişkili kişi, Kurumlar Vergisi Kanununun uygulamasında 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 altsoyu ile üçüncü derece dahil yansoy hısımları ve kayın hısımları da ilişkili kişi sayılır.

Gerçek kişi ifadesi, Gelir Vergisi Kanununun uygulamasında gerçek kişi olarak kabul edilip vergiye tabi tutulan şahıslar ile şahıs şirketleri ya da adi ortaklıkları; "kurum" ifadesi, sermaye şirketleri, kooperatifler, iktisadi kamu kuruluşları, demek veya vakıflar ile bunlara ait iktisadi işletmeleri ve iş ortaklıklarını kapsar.

Gelir Vergisi Kanununun uygulamasında teşebbüs sahibinin eşi, üstsoy ve altsoyu, üçüncü derece dahil yansoy ve kayın hısımları ile doğrudan veya dolaylı ortağı bulunduğu şirketler, bu şirketlerin ortakları, bu şirketlerin idaresi, denetimi veya sermayesi bakımından kontrolü altında bulunan diğer şirketler ilişkili kişi sayılır.

İlişkinin 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. İlişkili kişiler açısından bu oranlar topluca dikkate alınır.

Gerek gelir vergisi gerekse kurumlar vergisi mükellefleri yönünden, 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 Cumhurbaşkanınca ilan edilen ülkelerde veya bölgelerde bulunan kişilerle yapılmış tüm işlemler, ilişkili kişilerle yapılmış sayılır.

Transfer Fiyatlandırmasında Kimi Temel Kavramlar

Transfer fiyatlandırması raporlamasında ve incelemesinde geçen kimi temel kavramların açıklığı kavuşturulması yararlı olacaktır.

i) Grup: Ortaklık ya da kontrol ilişkisi aracılığıyla bağlı olan ve yürürlükteki muhasebe ve finansal raporlama standartları uyarınca, konsolide finansal tablolar hazırlaması gereken ya da gruptaki herhangi bir işletmenin hisseleri borsada işlem görse idi, konsolide finansal tablolar hazırlaması gereken olan işletmelerin tümünü ifade eder.

ii) Çok uluslu işletmeler grubu: Farklı ülkelerde mukim olan iki veya daha fazla işletmenin dahil olduğu gruba veya bir işletmenin başka bir ülkede işyeri veya daimi temsilcisi aracılığıyla faaliyette bulunmasından dolayı vergiye tabi olması nedeniyle oluşan gruba ifade eder.

iii) İşletme: Çok uluslu işletmeler grubunun konsolide finansal tablolarına dahil edilmiş ayrı ticari birimini, işyeri veya daimi temsilcisini ifade eder.

iv) Raporlayan işletme: Çok uluslu işletmeler grubu adına, ülke bazlı rapora sunacak olan işletmeyi ifade eder. Nihai ana işletmesi Türkiye’de mukim olan çok uluslu işletmeler grubunda, ülke bazlı raporu İdareye nihai ana işletme sunar. Ancak, vekil işletme veya çok uluslu işletmeler grubunun Türkiye’de mukim işletmelerinden biri de raporlayan işletme olabilir.

v) Nihai ana işletme: Çok uluslu işletmeler grubunun, işletmenin mukim olduğu ülkede uygulanan muhasebe ve finansal raporlama standartları uyarınca, konsolide finansal tablolar hazırlaması gereken ya da hisseleri, mukim olduğu ülkede borsada işlem görse idi, konsolide finansal tablolar hazırlaması gereken olan hakim işletmesini ifade eder.

vi) Vekil işletme: Çok uluslu işletmeler grubu tarafından nihai ana işletmeye yegâne vekil olarak tayin edilmiş ve ülke bazlı raporu çok

uluslu işletmeler grubu adına sunacak olan işletmeyi ifade eder.

vii) Yetkili makam anlaşması: Uluslararası bir anlaşmaya taraf olan ülkelerin yetkili makamları arasında olan ve taraf ülkeler arasında ülke bazlı raporun değişimini sağlayan anlaşmayı ifade eder.

viii) Uluslararası anlaşma: 30/10/2017 tarihli ve 2017/10969 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile onaylanan ve ülkeler arasında vergi konularında bilgi değişimi için yasal yetki sağlayan “Vergi Konularında Karşılıklı İdari Yardımlaşma Sözleşmesi”ni, iki veya çok taraflı vergi anlaşmalarını ya da vergi konularında bilgi değişimi anlaşmalarını ifade eder.

ix) Sistemik hata: Ülke bazlı raporun değişimine ilişkin anlaşmaya taraf olan diğer ülke idaresinin ülke bazlı raporun otomatik değişimini askıya almasını ya da kendi ülke vergi idaresine sunulan bir ülke bazlı rapora otomatik olarak İdareye sunmamasını ifade eder.”

BEPS 13 Eylem Planı

Transfer fiyatlamasına ilişkin uluslararası düzenlemeler OECD (Ekonomik Kalkınma ve İşbirliği Örgütü) tarafından hazırlanmış ve yayınlanmıştır. OECD’nin bu kapsamda bir BEPS 13 Eylem Planı da mevcuttur. BEPS’in açılımı Matrah Aşındırma ve Kâr Kaydırma (Base Erosion and Profit Shifting) şeklindedir.

Türkiye’de Transfer Fiyatlandırmaya İlişkin Mevzuat

Transfer fiyatlandırması konusunda ülkemizde de kimi ulusal düzenlemeler çıkarılmıştır. Bunlardan biri Kurumlar Vergisi Yasası’ndaki “Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı” başlığını taşıyan ve bu hususu düzenleyen 13. Maddedir. Bu Md.’ye ait olarak 2008, 2016 ve 2018 tarihli değişiklikler mevcuttur.

Ayrıca Transfer Fiyatlandırması ile ilgili hususlar Hazine ve Maliye Bakanlığı (Gelir İdaresi Başkanlığı) tarafından çıkarılan tebliğlerle

düzenlenmektedir. 18.11.2007 Tarihli Resmi Gazete’de yayınlanmış olan Seri:1 numaralı Tebliğ’in ardından çıkan tebliğlerin sonuncusu da 1.9.2020 tarihli Resmi Gazete’de yayınlanan Seri: 4 sayılı tebliğdir.

Özel olarak vurgulamamız gereken bir düzenleme de şudur: OECD’nin BEPS için düzenlediği 13 Numaralı Eylem Planı’na uyum sağlamak amacıyla ülkemizde de 27 Kasım 2011 tarih ve 12888 sayılı “Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Bakanlar Kurulu Kararı” çıkarılmıştı. Ardından kimi değişiklik ve eklemeler ile 25 Şubat 2020 tarihli 2151 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı çıkarılmıştır.

BEPS Düzenlemesine Yakınsak Bakış

2151 sayılı kararla BEPS 13 sayılı eylem planında düzenlenen OECD standartlarına uygun bir transfer fiyatlandırması raporlama dizgesine geçmeye koyduğumuzu söyleyebiliriz. Bu Karar ile OECD’nin Matrah Aşındırma ve Kâr Aktarımı (BEPS) 13 numaralı eylem planı çerçevesinde transfer fiyatlandırması belgelendirme hususları dışında gelen önemli değişikliklere bakarsak şunları görüyoruz:

- a. İlişkili kişi kapsamı,
- b. Peşin fiyatlandırma anlaşmalarının revize edilmesi hakkında değişiklikler,
- c. Peşin fiyatlandırma anlaşmasının geçmişe uygulanması hakkında açıklamalar
- d. Yöntem uygulama önceliği hakkında açıklama,
- e. Yöntem isim değişikliği,
- f. Transfer fiyatlandırması belgelendirme yükümlülüklerinin tam ve zamanında yerine getirilmiş olması kaydıyla, %50 oranında uygulanacak ceza indirimi.

Transfer fiyatlandırması kapsamında aşağıdaki raporların düzenlenmesi gerekmektedir:

- a) Genel Rapor

- b) Yıllık Transfer Fiyatlandırması Belgelendirme Raporu

- c) Ülke Bazlı Rapor

Genel Rapor

Genel Rapor, çok uluslu işletmeler grubuna bağlı ve bir önceki hesap dönemine ilişkin kurumlar vergisi beyannamesi ekinde yer alan bilançodaki aktif büyüklüğü ve gelir tablosundaki net satışlar tutarının her ikisi de 500 milyon TL ve üzerinde olan kurumlar vergisi mükellefleri tarafından hazırlanır. Söz konusu raporun ilgili hesap dönemini takip eden hesap döneminin sonuna kadar hazırlanması ve bu süre sona erdikten sonra, istenmesi durumunda, İdareye veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlara ibraz edilmesi zorunludur. İlk genel rapor, 2019 hesap dönemi için hazırlanır. Özel hesap dönemine tabi olanlar ilk genel raporu, 1 Ocak 2019’dan sonra başlayan hesap dönemi için hazırlar.

Genel Rapor’da istenilen bilgiler şunlardır: ÇÜİ grubunun organizasyon yapısı, işletme faaliyetlerinin tanımı, sahip olunan gayri maddi haklar, grup içi finansal işlemler, grup için finansal ve vergisel durumu.

Yıllık Transfer Fiyatlandırması Belgelendirme Raporu

Mükellefler aşağıda belirtilen işlemlere yönelik olarak yıllık transfer fiyatlandırması rapora hazırlar:

- a) Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığına kayıtlı mükelleflerin bir hesap dönemi içinde ilişkili kişilerle yaptığı yurt içi ve yurt dışı işlemler,

- b) Diğer kurumlar vergisi mükelleflerinin bir hesap dönemi içinde ilişkili kişilerle yaptığı yurt dışı işlemler,

- c) Serbest bölgelerde faaliyette bulunan kuramlar vergisi mükelleflerinin ilişkili kişilerle yaptığı yurt içi işlemler,

ç) Tüm kuramlar vergisi mükelleflerinin yurt dışı şubeleri ve serbest bölgelerde bulunan ilişkili kişilerle yaptığı işlemler.

Yıllık transfer fiyatlandırması raporunun, kuramlar vergisi beyannamesinin verilme süresine kadar hazırlanması ve bu süre sona erdikten sonra, istenmesi durumunda, İdareye veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlara ibraz edilmesi zorunludur.

Mükelleflerin aşağıda sayılan işlemler için yıllık transfer fiyatlandırması raporu hazırlama zorunluluğu bulunmamaktadır. Ancak mükelleflerin bu işlemlere ilişkin, söz konusu raporda yer alması gereken bilgi ve belgeleri, istenmesi durumunda, İdareye veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlara ibraz etmeleri zorunludur.

a) Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığına kayıtlı mükellefler ile serbest bölgelerde faaliyette bulunan kuramlar vergisi mükellefleri dışındaki, diğer kurumlar vergisi mükelleflerinin ilişkili kişilerle yaptıkları yurt içi işlemler,

b) Gelir vergisi mükelleflerinin ilişkili kişilerle yaptıkları yurt içi ve yurt dışı işlemler.

Yıllık transfer fiyatlandırması raporunda yer alması gereken bilgi ve belgeler aşağıdaki şekildedir:

a) Mükellefin faaliyetlerinin tanımı, organizasyon yapısı (merkez, şube) ve ortakları, sermaye yapısı, içinde bulunduğu sektör, ekonomik ve hukuki geçmişi hakkında özet bilgiler, ilişkili kişilerin tanımı (vergi kimlik numaraları, adresleri, telefon numaraları vb.) ve bu kişiler arasındaki mülkiyet ilişkilerine ilişkin bilgiler,

b) Gerçekleştirilen işlevleri, üstlenilen riskleri ve kullanılan varlıkları içeren tüm bilgiler,

c) İşlem konusu yıla ilişkin ürün fiyat listelerine ilişkin genel bilgi (Ayrıntılı bilgi ve belgelerin yıllık transfer fiyatlandırması raporuna

eklenmesi gerekli olmayıp istenmesi halinde ibraz edilmesi gerekmektedir.),

ç) İşlem konusu yıla ilişkin üretim maliyetlerine ilişkin genel bilgi (Ayrıntılı bilgi ve belgelerin yıllık transfer fiyatlandırması raporuna eklenmesi gerekli olmayıp istenmesi halinde ibraz edilmesi gerekmektedir.),

d) İşlem konusu yıl içinde ilişkili ve ilişkisiz kişilerle yapılan işlem kategorisi ile bu işlemlerin ülke bazında tutarı,

e) İşlem konusu yıl içinde ilişkili kişilerle yapılan tüm sözleşme örnekleri,

f) İlişkili kişilere ait özet mali tablolar,

g) İlişkili kişiler arasındaki işlemlere uygulanan şirket içi/grubun fiyatlandırma politikası,

ğ) İlişkili kişiler tarafından farklı muhasebe standartları ve yöntemleri kullanılıyor ise bunlara ilişkin bilgi,

h) Gayrimaddi varlıkların mülkiyetine ve alman veya ödenen gayrimaddi hak bedellerine ilişkin bilgi,

ı) Kullanılan transfer fiyatlandırması yönteminin seçilme nedeni ve uygulanmasına ilişkin bilgi ve belgeler (iç ve/veya dış emsaller, karşılaştırılabilirlik analizi),

i) Emsallere uygun fiyat ya da kâr marjının saptanmasında kullanılan hesaplamalar ve yapılan varsayımlara ilişkin ayrıntılı bilgiler,

j) Belli bir emsal fiyat aralığı tespit edilmişse, bu aralığın tespitinde kullanılan yöntem,

k) Emsal fiyatın tespit edilmesi için gerekli diğer belgeler,

l) Emsal fiyatın tespit edilmesi için çok yıllık analizin yapılmış olması durumunda, bunun sebeplerine ilişkin bilgi,

m) Mevcut tek taraflı, iki veya çok taraflı peşin fiyatlandırma anlaşmalarının birer örneği,

n) Transfer fiyatlandırması yönteminin uygulanmasında kullanılan finansal bilgiler.

Ülke Bazlı Rapor

Raporlanan hesap döneminden bir önceki

hesap döneminin konsolide finansal tablolarına göre toplam konsolide grup geliri, 750 milyon Avro ve üzerinde olan çok uluslu işletmeler grubunun Türkiye’de mukim nihai ana işletmesi, raporlanan hesap döneminden sonraki onikinci ayın sonuna kadar ülke bazlı raporu hazırlar ve elektronik ortamda İdareye sunar. Ülke bazlı rapor aşağıdaki bilgileri içerir:

a) Çok uluslu işletmeler grubunun faaliyet gösterdiği her bir ülke ile ilgili gelir, vergi öncesi kâr/zarar, ödenen gelir/kurumlar vergisi, tahakkuk eden gelir/kurumlar vergisi, sermaye, geçmiş yıl kârları, çalışan sayısı ile nakit ve nakit benzeri dışında maddi varlıklar,
b) Çok uluslu işletmeler grubunun, ülke bazında, ilgili ülkede mukim her bir işletmesinin adı/unvanı, işletmenin kurulduğu ülke vergisel açıdan mukim olduğu ülkeden farklı ise bu ülkenin adı ve her bir işletmenin ana faaliyetleri.

Nihai ana işletmenin mukim olduğu ülkede ülke bazlı raporlamaya ilişkin zorunluluğun bulunmaması veya İdare ile nihai ana işletmenin mukim olduğu ülke idaresi arasında uluslararası bir anlaşmanın olması, ancak ülke bazlı rapor bilgilerinin paylaşımına ilişkin yürürlükte olan bir yetkili makam anlaşmasının bulunmaması veya bilgi paylaşımında sistemik bir hata olması durumunda ve sekizinci fıkrada belirtilen haddin aşılması halinde, çok uluslu işletmeler grubunun Türkiye’de mukim işletmesi [Türkiye’de birden fazla işletmesi bulunması durumunda diğerleri adına biri] tarafından, raporlanan hesap döneminden sonraki on ikinci ayın sonuna kadar, “ülke bazlı rapor” İdareye elektronik ortamda sunulur.

Raporlayan işletmenin vekil işletme olması ve vekil işletmenin mukim olduğu ülkede ülke bazlı raporlamaya ilişkin zorunluluğun bulunmaması veya İdare ile vekil işletmenin mukim olduğu ülke idaresi arasında uluslararası bir anlaşmanın olması, ancak

ülke bazlı rapor bilgilerinin paylaşımına ilişkin yürürlükte olan bir yetkili makam anlaşmasının bulunmaması veya bilgi paylaşımında sistemik bir hata olması durumunda ve sekizinci fıkrada belirtilen haddin aşılması halinde, çok uluslu işletmeler grubunun Türkiye’de mukim işletmesi [Türkiye’de birden fazla işletmesi bulunması durumunda diğerleri adına biri] tarafından raporlanan hesap döneminden sonraki on ikinci ayın sonuna kadar, “ülke bazlı rapor” İdareye elektronik ortamda sunulur.

İlk ülke bazlı rapor, 2019 hesap dönemi için, 31 Aralık 2020 tarihine kadar İdareye sunulur. Özel hesap dönemine tabi olan Türkiye’de mukim nihai ana işletme ilk ülke bazlı raporu, 1 Ocak 2019’dan sonra başlayan hesap dönemi için hazırlar ve ilgili özel hesap döneminin bitimini takip eden on ikinci ayın sonuna kadar elektronik ortamda İdareye sunar.

Kapsama giren çok uluslu işletmeler grubu üyeleri; nihai ana işletme veya vekil işletme olup olmadıklarını ve grup adına hangi işletmenin raporlama yapacağı ile hesap dönemi hakkındaki bilgileri, ilk ülke bazlı rapor ile ilgili olarak, bu Kararın yayımını takip eden altıncı ayın sonuna kadar İdareye bildirir. Takip eden yıllara ilişkin söz konusu bilgiler de her yılın Haziran ayı sonuna kadar İdareye sunulur. Konsolide finansal tabloların Avro dışında bir para biriminde düzenlenmesi halinde, sekizinci fıkrada belirtilen haddin hesaplanmasında, raporlanan hesap döneminden bir önceki hesap dönemi için Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankasınca belirlenen döviz alış kurlarının ortalaması dikkate alınır.

Ülke bazlı rapor bilgileri, Türkiye’nin taraf olduğu uluslararası anlaşmalar çerçevesinde karşılıklı olarak diğer ülke vergi idareleri ile paylaşılabilir. Söz konusu anlaşmalara taraf olan ülkelerin listesi, İdare tarafından ilan edilir. İdare, gerekli gördüğü takdirde mükelleften düzenli olarak veya münferiden, genel rapor,

yıllık transfer fiyatlandırması raporu ve ülke bazlı raporun dışında, ilave bilgi ve belge talebinde bulunabilir. İlgili bilgi ve belgelerin yabancı dilde yazılmış olmaları halinde, bunların Türkçe çevirilerinin de ibraz edilmesi zorunludur.

İdare, parasal hadleri, konuya ilişkin uluslararası uygulamaları ve döviz kuru hareketlerini dikkate alarak hesap dönemleri itibarıyla revize etmeye, süreleri altı aya kadar uzatmaya, nihai ana işletmesi Türkiye’de mukim olmayan çok uluslu işletme grupları için raporlama yükümlülüklerini ertelemeye ve ilk raporlamaya ilişkin dönemi 2020 hesap dönemi ve 1 Ocak 2020’den sonra başlayan özel hesap dönemi olarak belirlemeye yetkilidir.”

Sonsöz

Transfer fiyatlandırmasınailişkinbelgelendirme yükümlülüğü ve bu yükümlülüğün tam ve zamanında yerine getirilmesinden kastedilen; Kanunun verdiği yetkiye istinaden çıkarılan ikincil mevzuatta yer alan belgelendirme yükümlülüklerinin tam, zamanında ve söz konusu mevzuatta belirlenen usule uygun olarak yerine getirilmesidir. Belgelendirmeye ilişkin esası etkilemeyen hata ve eksiklikler ceza indirimini uygulamasına engel teşkil etmez. Belgelendirme yükümlülüklerinin tam ve zamanında yerine getirilmediğinin İdare veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlar tarafından tespit edilmesi durumunda, mükellefler ceza indiriminden yararlanamaz. Ülke Bazlı Raporlama’da kullanılacak formlar Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından çıkarılan 4 numaralı Transfer Fiyatlandırması tebliğindeki eklerde mevcuttur.

Transfer fiyatlandırmasına ilişkin belgelendirme yükümlülüklerinin tam ve zamanında yerine getirilmiş olması kaydıyla, örtülü olarak dağıtılan kazanç nedeniyle zamanında tahakkuk ettirilmemiş veya eksik

tahakkuk ettirilmiş vergiler için vergi ziyai cezası %50 indirimli olarak uygulanır. Vergi Usul Kanununun 359 uncu maddesinde yazılı fiillerle vergi ziyasına sebebiyet verilmesi hali, indirimli ceza uygulaması kapsamı dışındadır. BEPS Eylem planı kapsamında kimi Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları’nda [ÇVÖA] değişiklikler yapılması da gündemimizde olan bir sorundur. Bu sorunların BEPS 15 Numaralı Eylem Planı ile kökten çözülmesi de düşünülen bir çalışmadır.

KAYNAKLAR

- ATEŞ Koray ve Ödubek Ergin [2020]: *Dönemsonu Muhasebe İşlemleri, MuhasebeTR Yayınları.*
- ATEŞ Koray [2019] : *İleri Düzey Muhasebe Rehberi, MuhasebeTR Yayınları.*
- AZAT Gülşah [2020]: *Küreselleşmenin Dönüştürdüğü Mekan Kavramı Çerçevesinde Vergi Cennetleri, On İki Levha Yayıncılık.*
- BAĞCI Aydoğdu Semra [2021]: *Kaynaklarına Göre Vergi Türleri, Ekin Yayınevi.*
- BAŞ İ. Melih [1987] : *İşletmelerde Transfer Fiyatlaması ve Bir Şirketler Topuluğunda Uygulama, Ankara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi.*
- KARABULUT Şahin [2020]: *Vergi Anlayışı ve Uygulamalarının Biçimsel ve Yapısal Karakterleri, Legal Yayınevi.*
- KILIÇER Erkan ve PEKER İmren [2020] : *Dijital Ekonomide Vergilendirme Örnek Ülke Uygulamaları, Seçkin Yayınları.*
- OECD [2020] : *OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project Tax Challenges Arising from Digitalisation – Economic Impact Assessment Inclusive Framework on BEPS, OECD Publications.*
- ÖNAL Ayşegül Yakar ve Temelli Sezai [2012]: *Küresel Dönemde Vergileme, Beta Yayınları.*
- SADAK Murat [2016]: *Sermaye Piyasası Hukukunda Örtülü Kazanç Aktarımı Suçu, Legal Yayınevi.*
- YALTI Billur [2018] : *Vergilendirmede Matrah Aşındırma ve Kâr Kaydırma, Beta Yayınları.*
- YALTI Billur [2016]: *Vergi Hukukunda Bilgi Toplama ve Açıklamanın Sınırları, Beta Yayınları.*
- YILMAZ Öznur [2020]: *Ticari Faaliyetler Bağlamında Çifte Vergilendirme, Legal Yayınevi.*

KURUMLAR VERGİSİ KANUNUA GÖRE TAŞINMAZ SATIŞ KAZANCI İSTİSNASI VE ÖZELLİKLİ DURUMLAR

Büşra KÖKSAL

Serbest Muhasebeci Mali Müşavir

1.GİRİŞ

Günümüzde ticari hayatın devamı için işletmeler tarafından taşınmaz edinimi önemli bir unsur olarak karşımıza çıkmaktadır. İşletmeler genel olarak faaliyetlerinde kullanmak amacıyla taşınmaz edindikleri gibi yatırım amacıyla da taşınmaz iktisap etmektedirler. Yazımızda işletmelerin aktiflerinde bulunan taşınmazların satışından elde edilen kazancın Kurumlar Vergisi kanununun 5/1-e maddesi kapsamında istisnaya konu edilmesi ile ilgili genel kuralları ve özellikli durumları ele alacağız.

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5 inci maddesinin 1 inci fıkrasının [e] bendinde taşınmaz satış kazancı istisnası düzenlenmiştir. İlgili kanun maddesinin [e] bendi gerekçesinde; taşınmaz satış kazancı istisnasının amacının, "işletmelerin mali yapısını ve öz sermaye yeterliliğini güçlendirmesine olanak sağlamak" olarak ifade edilmiştir [13/06/2006 tarih ve 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu].

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5'inci maddesinin 1'inci fıkrasının [e] bendinde düzenlenen taşınmaz satış kazancı istisnası, Kurumlar Vergisi Kanununun ilgili maddesi 7061 sayılı kanunun 89. maddesi ile değişikliğe uğramış olup öncesinde %75 olarak uygulanan istisna oranı, 05.12.2017 tarihinden itibaren taşınmaz satış kazancı istisnası oranı % 50 olarak

uygulanmaktadır. [05.12.2017 tarihli 30261 sayılı Resmi Gazete]

2. İSTİSNAYA KONU OLAN TAŞINMAZLAR

Türk Medeni Kanunu'na göre "Taşınmaz" esas niteliği bakımından bir yerden başka bir yere taşınması mümkün olmayan, dolayısıyla yerinde sabit olan mallardır. [HACIKÖYLÜ, 2016]

Bunlar Türk Medeni Kanunu'nun 704'üncü maddesinde;

–Arazi,

–Tapu siciline ayrı sayfaya kaydedilen bağımsız ve sürekli haklar,

–Kat Mülkiyeti Kütüğüne kayıtlı bağımsız bölümler olarak sayılmıştır.

Taşınmaz tanımına, taşınmazın tamamlayıcısı parçası niteliğinde olan unsurları girecek fakat taşınmazın eklentisi niteliğindeki unsurlar girmeyecektir. İstisna uygulaması sabit üretim vasıtası niteliğindeki makineler açısından değerlendirildiğinde, makinelerin sökülmesi gerektiği zaman bina zarar görecektir ise bu makineler binanın bütünleyici parçası olarak kabul edilecektir.

Yine, bina ile birlikte bir bütün oluşturan ve birbirinden ayrıldıklarında istenilen faydayı sağlamayacak olan makineler de binanın tamamlayıcı parçası olarak değerlendirilecektir. Bunlara örnek olarak

transformatörler, kazanlar, zemine raptedilen türbinler sayılabilir. (HACIKÖYLÜ, 2016)

3.TAŞINMAZ SATIŞ KAZANCININ KURUMLAR VERGİSİ YÖNÜNDEN DEĞERLENDİRİLMESİ

Kurumlar Vergisi'nin 5/1-e maddesi gayrimenkul satış kazançlarından doğacak kazançların %50'sini aşağıdaki şartların bir arada bulunması halinde vergiden istisna tutmuştur.

3.1. Sadece Taşınmazlar İstisnaya Konu Edilmektedir

Türk Medeni Kanunu'nun 704. Maddesinde düzenlenen taşınmazların; arazi, tapu siciline ayrı sayfaya kaydedilen bağımsız ve sürekli haklar ve kat mülkiyeti kütüğüne kayıtlı bağımsız bölümler olduğunu önceki bölümlerde söylemiştik. Elden çıkarılacak bu taşınmazın istisnaya konu olabilmesi için, Türk Medeni Kanunu'nun 705. Maddesine göre ilgili işletme adına tapuya tescil edilmiş olması gerekmektedir (İzmir Ymmo, 2014).

Taşınmazın tapuya tescilinde çeşitli nedenlerden dolayı gecikmeler yaşanması mümkün olabilmekte fakat işletmenin aktifinde iki tam yıl süreyle fiilen kullanıldığını kanıtlayıcı; yapı inşaatı ruhsatı ya da vergi dairesi tespiti gibi resmi kurumlardan alınan belgeler ile tevsik edebilmesi mümkün olacaktır (İzmir Ymmo, 2014). İşletme adına ilgili taşınmazın tapuya tescilinin yapılmasının ardından, satışından doğan kazanç istisna kapsamında değerlendirilecektir.

3.2. Gayrimenkul En Az İki Tam Yıl Süreyle İşletmenin Aktifinde Kalmalıdır

İstisnaya konu olan taşınmazın en az iki tam yıl (365 gün x 2 = 730 gün) süreyle işletmenin aktifinde bulunması, taşınmaz satış kazancının vergiden istisna kapsamında değerlendirilebilmesinin bir diğer şartı olarak karşımıza çıkmaktadır. İnşaatı henüz

tamamlanmamış ya da fiilen yararlanılmayan taşınmazın satışının gerçekleşmesi halinde ise, sadece binanın bulunduğu arsaya tekabül eden kısmının satışının kazancında istisnadan yararlanılacaktır (APAK, 2012).

Burada şimdye kadar istisnadan yararlanabilmenin iki şartından bahsettik. Bu iki şartı hem somutlaştırmak hem de idarenin bu iki duruma yaklaşımını görmek adına özelgelere yer vermekte fayda olacaktır.

•İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 06.11.2017 tarih 21152195-35-02-114297 sayılı özelgesinde;26/02/2010 tarihinde Başbakanlık Toplu Konut İdaresi ile satış sözleşmesi imzalanan, 04/11/2010 tarihinde fatura karşılığı teslim alınan, 2011 yılından itibaren şube işyeri olarak fiilen kullanıldığı belirtilen ve 26/03/2015 tarihinde tapuda işletmenin adına tescil edilen taşınmazın satışında Kurumlar Vergisi Kanununun 5 inci maddesinin birinci fıkrasının [e] bendinde yer alan istisnanın uygulanması açısından aktifte bulundurma süresinin tespitinde, doğruluğu teyit edilebilir belgelerle [teslim tutanağı, elektrik, su veya doğalgaz aboneliği vb. belgeler] tevsik edilmek suretiyle söz konusu taşınmazın Başbakanlık Toplu Konut İdaresi tarafından işletmenin kullanımına bırakıldığı tarih veya taşınmazın iki tam yıl kullanıldığının vergi dairesi tespiti veya resmi kurum kayıtlarından birisi ile tevsik edilmesi halinde taşınmazın fiilen işyeri olarak kullanılmaya başlandığı tarih esas alınabilecektir görüşüyle istisnaya olumlu bakmıştır.

•İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 09.01.2014 tarih ve 39044742-KDV.17.4-44 sayılı özelgesinde ise, işletmenin kozmetik ürünleri ticareti ile faaliyet gösterdiği, 2007 yılında satın alınan arsa üzerine aynı yıl bina inşaatına başlandığı ve binanın 2011 yılında tamamlandığı, kat irtifakı kurulan binanın

iskan başvurusunun yapıldığı, ancak iskan izni alınamadığından kat mülkiyetine dönüşüm ve tapuya bina olarak tescil işleminin gerçekleşemediği, fiili olarak tamamlanan binanın işletmenin aktifine kaydedildiği, binanın tamamlandığından beri boş durduğu ve satılmasının düşünüldüğü belirtilerek, istisnadan yararlanıp yararlanamayacakları konusunda görüş istenmiştir. İdare, elden çıkarılacak taşınmazlardan doğacak kazancın, bu istisna uygulamasına konu olabilmesi için taşınmazın Türk Medeni Kanununun 705 inci maddesi gereğince işletme adına tapuya tescil edilmiş olması gerektiğine vurgu yapmış, işletme adına tapuya tescili yapılmamış binanın satışından doğacak kazancına istisna uygulanmayacağını belirtmiştir. Cins değişikliği, bir taşınmaz malın cinsinin, yapısız iken yapılı veya yapılı iken yapısız hale; bağ, bahçe, tarla vb. iken arsa, arazi iken, bağ, bahçe vb. duruma dönüştürmek için paftasında ve tapu sicilinde yapılan işlem olarak tanımlanmıştır [16.03.2010 tarih ve 2010/4-1697 sayılı Tapu ve Kadastro Genel Müdürlüğü Genelgesi].

Arsa üzerinde inşa edilen ve aktife kaydedilen binanın, işletme adına tapuya tescil edilerek satılması halinde, ilgili binanın iki yıllık aktifte bulundurulma süresinin başlangıç tarihi olarak, inşaatın tamamlandığı ve bina olarak kullanılmaya başlandığı tarihin esas alınması gerektiğini belirtmiştir. Bu hükümlere göre, 2007 yılında satın alınan arsa üzerine inşa edilerek 2011 takvim yılında tamamlanan binanın satılması halinde istisna kapsamından yararlanabilmesi için, ilgili binanın kurum adına tapuya tescil edilmiş olması ve en az iki yıl işletme aktifine kayıtlı olması gerekmekte olup aktife kayıtlı bulundurma süresinin başlangıç tarihi olarak; binanın işletme adına tapuya tescil tarihinin değil inşaatın tamamlandığı

ve bina olarak kullanılmaya başlandığı tarihin esas alınması gerektiğini belirtmiştir. Görüldüğü üzere idare; işletmenin taşınmazının iki tam yıl süreyle aktifinde bulundurulması şartını, çeşitli nedenlerden dolayı taşınmazın tapuda tescili gecikse de, idare işletme tarafından fiilen kullanılmaya başlandığını gösterir resmi belge ile tevsikinde istisnadan faydalanmayı mümkün kılıyor. Buna karşın idare verdiği özgelelerde, taşınmazın istisna uygulamasına konu olabilmesi için Türk Medeni Kanununun 705 inci maddesi gereğince işletme adına tapuya tescil edilmiş olması gerektiğine vurgu yapmaktadır. Bu görüşlerin özeti olarak, taşınmazın satışında tapuya tescil edilmiş olması gerektiği, işletme aktifinde iki tam yıl hesabını ise, taşınmazın fiilen kullanılmaya başlandığı tarihin dikkate alınması gerektiğini söyleyebiliriz.

3.3. İstisnaya Tabi Kazanç Beş Yıl Boyunca İşletmeden Çekilemez

Taşınmaz satışından elde edilecek kazancın istisnadan yararlanan %50'lik kısmının, pasifte özel bir fon hesabına alınması ve satışın yapıldığı yılı izleyen beşinci yılın sonuna kadar söz konusu fon hesabında tutulması gerekmektedir. Fon hesabına alınma işlemi, satışın yapıldığı yılı izleyen hesap döneminin başından itibaren kazancın beyan edildiği döneme ait kurumlar vergisi beyannamesinin verildiği tarihe kadar yapılması gerekmektedir [İzmir Ymmo, 2014]. Dolayısıyla, istisnadan yararlanacak olan kazanç tutarı, satışın yapıldığı dönemin genel sonuç hesaplarına yansiyacak olup kurumlar vergisi beyannamesinin ilgili satırında gösterilmek suretiyle istisnadan yararlanılabilecektir. Pasifte fon hesabında tutulan bu istisna tutarı sadece sermayeye ilave edilebilir olup, eğer beş yıl içinde başka bir hesaba devredilmesi veya şirketin tasfiyeye tabi tutulması veya

fonun sermayeye ilavesinden sonra sermaye azaltılmasına gidilmesi durumunda, istisnadan yararlanabilmesi mümkün olmayacaktır. Bu durumda tahakkuk ettirilmeyen vergi ziyaa uğramış sayılacak olup vergi ziyai cezası ve gecikme faizi ile birlikte tahsil edilecektir (13/06/2006 tarih ve 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu).

3.4. Satış Bedeli, Satışın Yapıldığı Yılı İzleyen İkinci Takvim Yılı Sonuna Kadar Tahsil Edilmelidir

Taşınmaz satış bedelinin, satışın yapıldığı yılı izleyen ikinci takvim yılının sonuna kadar tahsil edilmesi gerekmektedir. Bu süre içinde tahsil edilmeyen satış bedeline isabet eden istisna nedeniyle zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler ziyaa uğramış sayılır. Bu süre içinde tahsil edilmeyen satış bedeline isabet eden istisna nedeniyle zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler, vergi ziyai cezası ve gecikme faizi ile birlikte tahsil edilecektir. Peşin satışlarda olduğu gibi vadeli satışlarda da, satıştan doğan kazanç kısmının %50'si, beş yıl süreyle özel bir fon hesabında tutulmak şartıyla satışın yapıldığı dönemde istisnadan yararlanabilecektir.

Nakit olarak tahsil edilmese de her an nakde dönüştürülmesi kolayaltın, Devlettahvili, Hazine bonusu, Toplu Konut İdaresince çıkarılan veya İMKB'de işlem gören hisse senetleri, tahvil ve bonolar ile de tahsil edilebilmesi mümkündür. Ancak, bu kıymetlerin en geç iki yıllık tahsil süresinin sonuna kadar nakde dönüştürülmesi gerekir (İzmir Ymmo, 2014).

•17.02.2016 tarih ve 62030549-125[5-2015/213]-13117 sayılı İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı özelgesinde; maliki olunan bir taşınmazın satışı ile ilgili olarak satış bedelinin yarısının satış gerçekleşmeden önce avans olarak tahsil edildiği durumunda; Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5/1-e'deki istisna şartlarının

tamamının sağlanması halinde ve satış bedelinin satışın yapıldığı yılı izleyen ikinci takvim yılının sonuna kadar tahsil edilmesi şartıyla kurumlar vergisinden istisna edilmesi uygun bulunmuş olup, satış bedelinin yarısının satıştan önce avans olarak alınması istisna uygulamasına engel teşkil etmeyeceğini belirtmiştir.

3.5. Taşınmaz Ticareti İle Uğraşılması

Taşınmaz ticareti ve kiralanmasıyla uğraşan kurumların bu amaçla ellerinde buldukları istisna kapsamındaki değerlerin satışından elde ettikleri kazançlar istisna kapsamı dışındadır. Söz konusu istisnanın uygulanması açısından en tartışmalı konuların başında bu şart yer almaktadır.

Şirketler kuruluşu esnasında ileride ekstra bir mali yük altına girmemek ve yeni bir iş alanı doğma ihtimalini düşünerek, ana faaliyet konularını geniş kapsamlı tutarlar ve faaliyet konularını ticaret sicilde bu şekilde tescil ve ilan etmektedirler.

Kurumlar Vergisi Kanununun 5/1-e maddesinde yer alan taşınmaz satış istisnasından yararlanabilmek için ana sözleşmede taşınmaz ticareti yapıp yapılmadığının büyük önemi bulunmaktadır. Bununla ilgili idarenin kararları örnek teşkil etse de, neredeyse her işletmenin kuruluş sözleşmelerinde taşınmaz alım-satımı ve kiralanması ibaresi yer alması istisna uygulamasında sıkıntı olarak karşımıza çıkmaktadır. Burada önemli olan işletmenin ana faaliyet konusu içerisinde taşınmaz ticaretinin olmamasıdır. Tabi ki işletmenin kendi ana faaliyet konusunu yapabilmek için taşınmaz alıp satması şartın ihlali manasına gelmeyecektir.

Burada önemli olan olay bazında detaylı bir irdeleme yaparak şartın ihlal edilip edilmediğinin tespit edilmesidir.

•18.08.2014 tarih ve 21152195-35-02-482

sayılı İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı Özelgesi; işletmenin ana sözleşmesinde esas faaliyet konuları arasında ana faaliyet konusunun tekstil, konfeksiyon imalatı ve ihracatı vs. olduğu, taşınmaz ticareti yer almadığı, 20.02.2003 tarihinde işletme adına tescil edilen ½ hisseli taşınmazın [deponun] 2010 yılına kadar atıl durumda olduğu ancak masraflarının fazla olması nedeniyle cüzi miktarda kira bedeli ile kiralanmasına karar verildiği, ayrıca işletmenin söz konusu taşınmaz dışında münferit bir işlem olarak 2011 yılında bir gayrimenkul daha satın almak sureti ile kiraya verdiği ve kira geliri elde ettiği belirtilmiştir. İşletmenin esas faaliyet konuları arasında taşınmaz ticareti veya kiralaması bulunmamakla birlikte, zorunlu sebepler dolayısıyla atıl durumda bulunan ve kiraya verilmek suretiyle değerlendirilen taşınmazını satması halinde 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 5/1-e bendinde belirtilen şartları taşıması şartıyla, idare taşınmazın satışından doğan kazancın istisna kapsamında değerlendirilmesini uygun bulmuştur.

•05.09.2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.38.15.01-KV-20-185-102 sayılı Kayseri Vergi Dairesi Başkanlığının Özelgesi; işletmenin taşınmaz ticaretini fiilen yapmasa da, şirketin ana sözleşmesinde işgal konuları arasında taşınmaz ticareti bulunması nedeniyle, işletmenin aktifinde kayıtlı olan ve 13.09.2004 tarihinde tescil edilen taşınmazın satışından elde edilen kazancın 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 5/1-e bendinde yer alan istisnadan faydalanmasının mümkün olmayacağı görüşünü belirtmiştir.

4. DİĞER HUSUSLAR

4.1. Taşınmazlar ile iştirak hisselerinin para karşılığı olmaksızın devir ve temlik, trampası ve kamulaştırılması

Taşınmazların satışından bir kazanç elde edilerek, işletmenin mali yapısında bir

iyileşmenin olması istisnanın amacını oluşturmaktadır. Bu nedenle, söz konusu taşınmazların karşılıksız olarak devir ve temlik, trampası gibi işlemler istisna kapsamına girmeyecektir. Satış bedelinin satışın yapıldığı yılı izleyen ikinci takvim yılının sonuna kadar tahsil edilmesi gerektiğinden ve kamulaştırma işlemleri ile ilgili özel bir belirleme yapılmadığından, kamulaştırma işlemlerinde satış bedeline ilişkin uyuşmazlıkların iki yıllık tahsil süresi içinde sonuçlandırılması gerekmektedir. Yargı süreci sonunda çıkacak ilave değerlerinde %50'sinin istisna kapsamına konu edilebileceği mümkün bulunmaktadır [İzmir Ymmo, 2014].

4.2. Taşınmaz Satışının Mali Bünyeyi Güçlendirip Güçlendirmemesi

Taşınmaz satışından elde edilecek kazancın, satışı gerçekleştiren işletmenin ekonomik faaliyetine bir etkinlik kazandıracağı ve mali bünyesini güçlendireceği konusu istisnanın uygulanabilmesi açısından önem arz etmektedir [Özdemir, 2018].

•İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 03.06.2011 tarih B.07.1.GİB.4.34.18.01-003.01-619 sayılı özelgesinde; işletme, aktifinde bulunan ve tapuda Zeytinburnu, ... Mahallesinde kain ve ... ada ve ... numaralı parselde kayıtlı taşınmazın, 22/09/2006 tarihinde bir hissesini, 04/12/2007 tarihinde de iki hissesini satın almak suretiyle ilgili taşınmazın 2010 yılındaki satışı için idareden görüş istemiştir. Bilindiği üzere, Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5/1-e bendinin gerekçesinde; söz konusu istisnanın amacının; "işletmelerin bağlı değerlerinin ekonomik faaliyetlerde daha etkin bir şekilde kullanılmasına olanak sağlanması ve işletmelerin mali bünyelerinin güçlendirilmesi" olduğu ifade edilmiştir. Yani, istisnanın uygulanabilmesi için gerekli diğer şartların varlığından önce, bir taşınmazın satışından elde edilecek kazancın, satışı gerçekleştiren

işletmenin ekonomik faaliyetine bir etkinlik kazandırıp kazandırmayacağını ve işletmenin mali bünyesini güçlendirip güçlendirmeyeceğinin tayini önemli olacaktır. Bu hükümlerin sonucu olarak, işletme taşınmaz ticareti ile iştigal etmeme, ilgili taşınmazı iki tam yıl aktifinde bulundurma gibi istisnanın diğer tüm şartlarını hep beraber sağladığından; idare, taşınmazın satışından elde edilecek kazancın istisna kapsamında değerlendirilmesinin mümkün bulunduğu görüşüne varmıştır.

4.3. Atıl Durmakta Olan Taşınmazın Kiraya Verilmesi

İşletmelerin esas faaliyetlerinin arasında taşınmaz ticareti veya kiralama bulunmaması durumunda, zorunlu sebeplerden dolayı işletmelerin aktifindeki taşınmazını kiralama söz konusu olabilir. İdare, işletmelerin aktifinde iki tam yıldan fazla bulundurduğu gayrimenkulünün satışı halinde, taşınmaz satış kazancı istisnasından yararlanıp yararlanmayacağı hakkında çeşitli görüşler vermiştir.

•İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 28/05/2014 tarih ve 62030549-125[5-2013/405]-1474 sayılı özelgesinde; 1974 yılında kurulan işletme, elektrolit bakır tel, her türlü demir dışı metal ve alaşımların işlenmesi, her türlü elektrik cihazlarına ait bobin teli, kablo, emaye verniği plastik makara, kovalar ve muhafızları, hususi ısıtıcılar, manyetler ve diğer komponentlerin imali ve bu malların satışı ile faaliyet gösterdiği ve faaliyetini 31/12/2002 tarihi itibarıyla iştiraki olan başka bir firmaya devrederek imalatını durdurmuş ve bu sebeple atıl olan fabrika arazisi ve binasını 01/01/2003 tarihi itibarıyla kiralarak değerlendirmiştir. Söz konusu taşınmaz işletme aktifinde iki tam yıldan fazla süre ile yer almıştır ancak işletmenin bu faaliyetini durdurduğundan dolayı 01/01/2003 tarihinden itibaren kiraya verilen fabrika binası

ve arsasının, satışa kadar geçen süre içinde kiralarak değerlendirilmesini idare, taşınmaz kiralama işiyle iştigal ettiğine emsal teşkil edeceğinden, ilgili taşınmazın satışından elde edilen kazancın Kurumlar Vergisi Kanunu 5/1-e maddesi uyarınca istisna kapsamında değerlendirilmeyeceği hükmüne varmıştır.

•İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 02/02/2015 tarih ve 39044742-130-160 sayılı özelgesinde; işletme 31.12.2010 tarihinde kira geliri elde etmek üzere gayrimenkul (konut) satın almış, satın alma bedelinin KDV dahil %60'lık kısmını peşin ödemiş ve kalan kısım için 36 aylık senetler tanzim edilmiş ve son senedin 15.01.2014 tarihinde ödeneceği, tapunun son senedin ödenmesine müteakip devredilmesi kararlaştırılmış, söz konusu taşınmazın 01.02.2011 tarihinde "daire teslim tutanağı" ile teslim alındığı belirtilmiştir.

Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin "5.6.2.3.4. Menkul kıymet veya taşınmaz ticareti ile uğraşmaması" bölümünde menkul kıymet veya taşınmaz ticareti ve kiralama ile uğraşan işletmelerin bu amaçla ellerinde buldukları gayrimenkullerini satmaları halinde istisna kapsamında değerlendirilmeyeceği belirtilmiştir. Dolayısıyla buradaki konuya ilişkin idarenin görüşü de, işletmenin kira geliri elde etmek amacıyla aldığı taşınmazını kiraya vermek suretiyle değerlendirmesi, taşınmaz kiralama ile uğraşıldığına karine teşkil edeceğinden istisna kapsamında değerlendirilmeyeceği görüşünü vermiştir.

•İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 30/07/2013 tarih ve 84098128-125-454 sayılı özelgesinde; işletme 14.01.2010 tarihinde iktisap ettiği ve atıl halde kalması nedeniyle kiraya vermek suretiyle değerlendirdiği taşınmazını nakit karşılığı satması durumunda istisna kapsamında değerlendirilip değerlendirilmeyeceği konusunda idareden görüş istenmiştir.

İşletmenin ticaret sicil gazetesinin tetkikinden, rotogravür silindirleri ve fotopolymer klişe ve makine imalatı ve ticareti olduğu ve ayrıca şirketinizin bu amaçları gerçekleştirmek için Yönetim Kurulu'nun kararı ile her türlü fabrikalar, idarehaneler, depolama tesisleri, arıtma ve muhafaza tesisleri kurulması bunları bizzat ve başkasına ihale suretiyle inşa etmek, bunları alıp, satmak, kiraya vermek, kiralamak, devretmek ve üzerinde her türlü ayni ve şahsi tasarruf faaliyetlerde bulunmak gibi ibarelerin yer aldığı görülmüştür.

İlgili taşınmazında tapuda arsa olarak gözüktüğü, ancak, üzerinde depolama amaçlı bir tesisin bulunduğu ve bu tesisin kiracıya satılacağı belirtilmiştir. 14.01.2010 tarihinde iktisap edilen ve tapu kayıtlarında arsa olarak görünen taşınmazdaki binanın fiilen kullanıldığı [iki tam yıldan fazla sürenin tespiti] resmi belgelerle tevsik edilebildiğinden, binanın tapuya tescil edilmesinden sonra satılması istisna kapsamında değerlendirilebilecektir görüşünü vermiştir.

5. SONUÇ

Taşınmaz satış istisnasının amacı, kurumların bağlı değerlerinin ekonomik faaliyetlerde daha etkin bir şekilde kullanılmasına olanak sağlanması ve kurumların mali bünyelerinin güçlendirilmesidir. Bu istisna, 7061 sayılı "Bazı Vergi Kanunları ile Diğer Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun" ile % 75 en % 50'ye düşürülmüştür. İstisna oranının % 50'ye çekilmiş olması, işletmeler açısından sermaye yapılarının güçlendirilmesi, finansman sıkıntılarının giderilmesi gibi konularda olumsuz bir etki yaratacaktır.

Taşınmazın istisna uygulamasına konu olabilmesi için, Türk Medeni Kanununun 705. maddesi gereğince işletme adına tapuya tescil edilmiş olması gerekmektedir. Taşınmazların işletmelerin aktifinde iki tam yıl bulundurma süresi hesabında tapu tescili dışında, yapı inşaatı ruhsatı, vergi dairesi tespiti, resmi

kurum kayıtlarından alınacak bir belge ile bu sürenin ispat edilebilmesinin mümkün olabilmektedir. Atıl durmakta olan taşınmazın kiraya verilmesi halinde bu durumun taşınmaz satış istisnasına olumsuz etkisinin olmayacağı ve istisna uygulanabilmesi için taşınmazı satan işletmenin mali yapısında bir iyileşmenin olması gerekmektedir.

Bu konulara ek olarak işletmelerin faaliyet konuları arasında her türlü taşınmaz alım, satım, inşa ve kiralama faaliyetlerinin yer almaması şartıyla gayrimenkul satış kazancına istisna uygulanabileceğini belirtmektedir. Neredeyse bütün işletmelerin ana sözleşmelerinde her türlü taşınmaz alım, satım, inşa ve kiralama işi yer almaktadır. İdarenin bu konudaki olumsuz görüşlerine katılmamakla birlikte, işletmelerin ticari hayatında aktif olarak taşınmaz ticareti yapıp yapmadığına bakmak daha yerinde olacaktır.

KAYNAKÇA

- 1-5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu: <https://www.gib.gov.tr/gibmevzuat>
- 2- 05.12.2017 tarihli 30261 sayılı Resmi Gazete.
- 3- 13/06/2006 tarih ve 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu.
- 4- APAK, S. [2012]. Gayrimenkul Satış Kazanç İstisnası Yanında Yenileme Fonundan Yararlanabilme Olasılığının İncelenmesi. Mali Çözüm .
- 5- HACIKÖYLÜ, C. [2016]. Taşınmazların Elden Çıkarılmasında Elde Edilen Kazançların Vergilendirilmesi: Yeni Gelir Vergisi Kanun Tasarısının Getirdikleri. Dergipark.
- 6- İzmir Ymmo. [2014]. Kurul ve Komisyon Çalışmaları:
- 7- Özdemir, M. [2018]. Taşınmaz Satış İstisnasında İhtilafı Hususlar. Vergi Denetim Danışmanlık.
- 8- 16.03.2010 tarih ve 2010/4-1697 sayılı Tapu ve Kadastro Genel Müdürlüğü Genelgesi

YURTDIŞINDAN SAĞLANAN VE YURTDIŞINA SAĞLANAN AVUKATLIK HİZMETLERİ VE BU HİZMETLERE İLİŞKİN VERGİ SORUMLULUĞU

Erol SÖNMEZÖKAK

Serbest Muhasebeci Mali Müşavir

Globalleşen iş yaşamının etkisiyle Türkiye Cumhuriyeti'nde faaliyet gösteren, Türkiye Cumhuriyeti Hukukuna göre kurulmuş ve yine bu hukuka uygun bir organizasyon yapısı bulunan tüzel kişiler, yurtdışında kurulu şirketlerle işbirliği yapmakta, ortaklıklar kurmakta, alım-satım ilişkisi içerisine girmekte, yurtdışında sürekli ya da süreli faaliyetler yürütmekte ve uluslararası alanda da taahhütler üstlenmektedirler. Son yıllarda Türkiye'de kurulu tüzel kişilerin, işyerleri bir başka ülkede olan, bir başka ülkenin hukukuna tabi olarak kurulmuş şirketlerle yabancılık unsuru taşıyan sözleşmeler akdettiği örnekler de sıkça görülmektedir. Bu noktada, küresel alanda üstlenilen yükümlülükler ve ifa edilen işler kapsamında, Türkiye'de kurulu şirketler yurtdışından sağlanan hukuki danışmanlık hizmetlerine başvurmak, yurtdışında yerleşik, yurtdışında bir baroya kayıtlı yabancı avukatlar ile hukuki hizmet sözleşmesi yapmak ihtiyacı hissetmektedirler. Bu ihtiyaç özellikle aşağıdaki iki başlıkta öne çıkmaktadır.

Türkiye' de kurulu tüzel kişiler, yurtdışı ile ilişkili herhangi bir konuda, sözleşmenin türüne bakılmaksızın, yurtdışında kurulu ve yurtdışında faaliyet gösteren bir başka tüzel kişi ile sözleşmesel ilişki içine girebilmektedir. Bu tip sözleşmelerin, sözleşme müzakerelerinden başlamak üzere hukuki destek ihtiyacı

doğmaktadır. Türkiye'deki şirketlerin bir başka ülkenin tabiyetinde olan bir şirket ile akdettikleri sözleşmenin uygulanması, yorumlanması ve doğabilecek uyuşmazlıkların çözümü açısından Türk Hukuku'ndan farklı bir yabancı hukuk seçilmekte ve akdedilen sözleşmeye seçilen yabancı hukukun uygulanacağı imza altına alındığı durumlarda ise söz konusu hukuki hizmeti sağlayacak avukatın ilgili ülke hukukuna hakim bir avukat olması ihtiyacı doğmaktadır. Yine bu gibi sözleşmelerde –sözleşmenin niteliğine bakılmaksızın- uyuşmazlık çözümü için yetki yabancı bir devletin mahkemesine bırakılabilmektedir. Ayrıca, yine uyuşmazlık çözümü için alternatif uyuşmazlık çözüm yollarının kullanılacağı kararlaştırılabilmektedir. Son dönemde, uyuşmazlıkların özellikle uluslararası ticari tahkim kurallarına göre çözüleceği hususunun hüküm altına alındığı sözleşmeler de sıklıkla karşımıza çıkmaktadır. Bu tip uyuşmazlık çözümlerinde, uyuşmazlık çözüm yeri olarak yabancı bir devleti seçilebilmekte ve uyuşmazlık çözümünde de yine sözleşme taraflarının üzerinde mutabık kaldığı bir yabancı dil belirlenebilmektedir. Bu konuya son zamanlarda yapılan şehir hastanelerinin yapımında, yüklenicilerin kullandıkları yurtdışı kredi kuruluşlarından aldıkları devlet garantili kredilerin geri ödenmesinde sorun çıktığı

İZMİR DAYANIŞMA

takdirde çözüm yeri “İngiltere- Londra Tahkim Kuruluşları” olarak belirlendiği görülmüştür. İkinci bir ihtiyaç da özellikle yurtdışında taahhüt işi üstlenen şirketlerin, taahhüt işini üstlendikleri ülkede şirket veya şube kurmaları sırasında ortaya çıkmaktadır. Bu noktada Türk şirketleri yurtdışında kuracakları şirket/iştirak veya şubenin kuruluş prosedürleri aşamasından başlamak üzere, üstlendikleri işi ifa edecekleri ülke kanunlarına uygun bir organizasyon yapısı oluşturmak, ilgili ülke kanunlarına göre akdedecekleri sözleşmelerin revizesi ve uygulanması bakımından ilgili ülkede bir avukatlık ofisi ile anlaşma imzalayarak sürekli olarak danışmanlık hizmeti alma eğilimindedirler.¹

Yukarıda anılan her iki durumda da Türkiye’de kurulu şirketlerin yabancı bir avukatlık bürosundan hukuki danışmanlık hizmeti alması gereklidir.

Söz konusu avukatlık hizmetinin niteliğini inceleyecek olursak öncelikle 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu’nun 65. Maddesi bize hizmetin niteliği konusunda açıklayıcı bir bilgi vermektedir. 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu’nun 65. Maddesi’ne göre “Serbest meslek faaliyeti; sermayeden ziyade şahsi mesaiye, ilmi veya mesleki bilgiye veya ihtisasa dayanan ve ticari mahiyette olmayan işlerin işverene tabi olmaksızın şahsi sorumluluk altında kendi nam ve hesabına yapılmasıdır.”

Uluslararası vergi anlaşmalarında serbest meslek faaliyetleri, bağımsız olarak yürütülen bilimsel, edebi, artistik, eğitici ve öğretici faaliyetleri, bunun yanı sıra, doktorların, avukatların, mühendislerin, mimarların, dişçilerin, muhasebecilerin bağımsız faaliyetlerini ve özel mesleki bilgi ve maharet gerektiren diğer faaliyetleri kapsamına alacak şekilde ortaya konmuştur.

Dolayısıyla yurtdışında mukim, yurtdışında bir

baronun siciline kayıtlı bir avukatın Türkiye’de kurulu bir şirkete sağladığı hukuki hizmetin ve Türkiye’de mukim bir avukatın yurtdışında sağladığı hukuki hizmet serbest meslek niteliğinde olup, ilgili avukatların kazancı da serbest meslek kazancı² niteliğindedir.

Vergi mevzuatlarımıza göre yurtdışına verilen hizmetler “Hizmet İhracatı” yurtdışından alınan ve ödemesi yurtdışına yapılan hizmetler de “hizmet ithalatı” olarak tanımlanır. Bu çalışmanın aşağıdaki bölümlerinde söz konusu hukuki danışmanlık hizmetlerine ilişkin vergilendirme hususları Kurumlar, Gelir, KDV Kanunları, Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları, Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı Özelgeleri ve uzman görüşleri ışığında soru-cevap olarak irdelenmeye çalışılacaktır.

Öncelikle Hizmet İthalatı ile ilgili örnekleri verelim.

Soru: 1. 1 - Yurtdışından sağlanan avukatlık hizmetlerinde Katma Değer Vergisi “KDV” sorumluluğunu açıklar mısınız?

Yanıt: 1. 1- Bir şirketin yurt dışında mukim bir şirketten yurtdışında alacağı avukatlık hizmeti KDV’nin konusuna girmemektedir. KDV’nin konusuna girmeyen bu hizmet KDV’ne tabi olmayacaktır.

Bu konuya ilişkin Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı’nın 15.08.2013 tarih ve 1257 sayılı özelgesini aynen aktarımla; “Türkiye’deki işlemleri ile ilgili olarak İsviçre Mahkemeleri’nde görülecek dava için İngiltere mukimi avukatlık şirketince verilecek hizmet karşılığında İstanbul Merkez Şubesi tarafından İngiltere mukimi firmaya yapılacak ödeme; serbest meslek kazancı niteliği taşıyacağından, Türkiye Cumhuriyeti ile Büyük Britanya ve Kuzey İrlanda Birleşik Krallığı Arasında Gelir ve Sermaye Değer Artış Kazançları Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi Önleme ve Vergi Kaçakçılığına Engel Olma Anlaşması’nın

1-Bu kapsamda eğer Türkiye’de kurulu bir şirketin yurtdışında kurulu iştiraki yahut şubesi yine o ülkede bir avukattan hukuki hizmet alıyorsa, ilgili avukat hizmete ilişkin faturalamayı doğrudan yurtdışında kurulu iştirak veya şube adına düzenleyecek, dolayısıyla yurtdışında mukim iştirak ya da şube üzerindeki vergiye ilişkin sorumluluk da yine ilgili ülkenin vergi mevzuatına göre oluşacaktır.

2-Bkz: , Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı 15.08.2013 tarih ve 1257 sayılı özelge <http://www.gib.gov.tr/node/97364>

14. maddesi ikinci fıkrası çerçevesinde değerlendirilecek olup, İngiltere mukimi firmanın Türkiye'ye gelmeksizin İngiltere'de icra edeceği serbest meslek faaliyetleri dolayısıyla elde edeceği gelirleri vergileme hakkı yalnız İngiltere'ye aittir. Anlaşma hükümlerinin iç mevzuata göre değişiklik getirdiği durumlarda, Anlaşma hükümlerinden yararlanabilmek için; söz konusu İngiltere teşebbüsünün İngiltere'de tam mükellef olduğunun ve tüm dünya kazançları üzerinden bu ülkede vergilendirildiğinin İngiltere yetkili makamlarından alınacak mukimlik belgesi ile kanıtlanması gerekmektedir. Bu belgenin aslı ile birlikte Türkçe tercümesinin Noterce veya İngiltere'deki Türk Konsolosluklarınca tasdik edilen birer örneğinin ilgili vergi dairesine ibraz edilmesi gerekmektedir.”³ ifadelerini taşımaktadır.

Soru: 1. 2- Yurtdışındaki firma tarafından grup firmasının hukuk bürosuna olan borçları karşılığı yaptığı ödemelerden tevkifat yapıp yapılmayacağı konusunda açıklar mısınız?

Yanıt: 1. 2- Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı'nın 25.10.2013 tarihli 39044742-KDV.24-1698 sayılı⁴ özeldesine göre; “Şirketinizin kuruluş aşamasında yapılan masrafların XXX Hukuk Bürosu tarafından karşılandığı, ...Hukuk Bürosu tarafından yapılan masraflara ait bedellerin İspanya'da mukim... Grup firmasınınca adı geçen hukuk bürosuna ödendiği... Hukuk bürosu tarafından da serbest meslek makbuzunun yurtdışındaki grup firması adına düzenlediği, İspanya mukimi firmanın... Hukuk Bürosuna ödediği tutarları şirketinize fatura ettiği belirtilerek, İspanya mukimi şirkete yapılacak olan ödemedemden KDV ve Gelir Vergisi Tevkifatı yapıp yapılmayacağı sorulmaktadır.

I.KURUMLAR VERGİSİ KANUNU YÖNÜNDEN

Bu hükümlere göre, ... Hukuk bürosu tarafından yurtdışında mukim firmaya şirketiniz için verilen

hizmet serbest meslek faaliyeti kapsamında yapılan bir hizmet olmakla birlikte, yurt dışı mukimi söz konusu şirket Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesinin birinci fıkrasında sayılanlar arasında yer almamaktadır. Bu safhada bu hizmet bedeli üzerinden tevkifat yapılmayacağı gibi, yurtdışında mukim firma tarafından şirketiniz için alınan bu hizmetin şirketiniz adına fatura edilmek suretiyle yansıtılması halinde, kaynağı serbest meslek faaliyeti kapsamında bir ödeme olsa da yurtdışı mukimi firma tarafından serbest meslek faaliyeti kapsamında yapılmış bir hizmetten söz edilemeyeceğinden söz konusu yansıtma faturası karşılığı ödenen bedelin, yurtdışındaki mukim firmanın ticari kazancı olarak değerlendirilmesi gerekmekte olup bu tutar üzerinden tevkifat yapılmayacaktır.

II-KATMA DEĞER VERGİSİ KANUNU YÖNÜNDEN:

Buna göre;

-Şirketinizin kuruluşuna yönelik olarak... Hukuk bürosuna yapılan teslim ve hizmet bedelleri genel hükümler çerçevesinde KDV ye tabidir.
-Hukuk bürosunun, kendisine yapılan teslim ve hizmet bedelleri için İspanya'da mukim... Grup firmasına düzenleyeceği serbest meslek makbuzunda toplam bedel üzerinden genel oranda [%18] KDV hesaplaması gerekmektedir.
-İspanya'da mukim... Grup firması tarafından Şirketinizin kuruluşuna yönelik olarak yapılan ve bedeli adı geçen firma tarafından karşılanan teslim ve hizmetlere ait bedellerin Şirketinize yansıtılması, ayrı bir işlem olarak değerlendirilecek ve bu işleme ait KDV tarafınızdan sorumlu sıfatıyla beyan edilip ödenecektir.”

Soru: 1. 3- Türkiye'de mukim bir tüzel kişinin yurtdışında bir iştirak ve/veya şube kuruluşunu gerçekleştirmek amacıyla, kuruluşun gerçekleştirileceği ülkede mukim bir avukattan hukuki danışmanlık hizmeti

3-<http://www.gib.gov.tr/node/97364>

4-<http://www.gib.gov.tr/node/89672>

alması halinde, söz konusu hizmet KDV'ye tabi midir?

Yanıt: 1. 3- 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 1. Maddesine göre "Türkiye'de yapılan Ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetler" KDV'ye tabidir. Yine 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 6. Maddesindeki İşlemlerin Türkiye'de yapılması hususu "Hizmetin Türkiye'de yapılmasını, değerlendirilmesini veya hizmetten Türkiye'de faydalanılmasını ifade eder şeklinde iken 4503 sayılı Kanunun 3'üncü maddesiyle 05.02.2000 tarihinde yapılan değişiklikle "Hizmetin Türkiye'de yapılmasını veya hizmetten Türkiye'de faydalanılması" şeklinde ifade edilmiştir. Bu değişiklikle birlikte, Türkiye'de ifa edilmeyen bir hizmetin Türkiye'de vergi kapsamına alınması için hizmetten yurtdışında faydalanılması şartı aranmış durumdadır.

Dolayısıyla, Türkiye'de mukim bir tüzel kişinin yurtdışında bir iştirak ve/veya şube kuruluşunu gerçekleştirmek amacıyla, kuruluşun gerçekleştirileceği ülkede mukim bir avukattan hukuki danışmanlık hizmeti alması, henüz ilgili ülkede kurulu olan bir iştirak ya da şube olmadığından bir ön araştırma, bilgilenme niteliğindedir. Dolayısıyla tüzel kişi hizmetten mukim olduğu Türkiye'de yararlanmıştır. O halde ilgili hizmetin Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 1. ve 6. Maddeleri çerçevesinde KDV'ye tabi olduğu ifade edilebilir.

Soru: 1.4 - Türkiye'de mukim bir şirketin yurtdışında bir Hukuki danışmanlık şirketiyle imzaladığı hizmet alım sözleşmesi kapsamında yapılacak ödemelerin vergilendirilmesi hakkında açıklama yapar mısınız?

Yanıt: 1.4 - Bu konuda öncelikle Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları yönünden incelenmelidir. Türkiye'de mukim bir şirketin yurtdışında mukim bir hukuki danışmanlık şirketiyle imzaladığı anlaşma

doğrultusundaki ödemeler söz konusu danışmanlık şirketinin mukim olduğu ülke ile Türkiye arasında bir Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması olup olmadığı, var ise Serbest Meslek Faaliyetleri ve Ticari Kazançlar yönünden şartları ele alınmalıdır. Ayrıca, Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları'nda yer alan "sabit yer" ve "işyeri" kavramları ele alınmalı, Anlaşmaya taraf yabancı ülkede hangi durumlarda bir işyeri oluşacağı veya oluşmayacağı irdelenmelidir.

Kurumlar Vergisi yönünden, konuya ilişkin Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı'nın B.07.1.GİB.4.06.16.01-125[30-12/8]-1177 Tarih; 19.11.2012 özelgesin⁵ göre: "5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun "Tam ve dar mükellefiyet" başlıklı 3 üncü maddesinin ikinci fıkrasında, dar mükellefiyete ilişkin olarak, Kanunun 1 inci maddesinde sayılı kurumlardan kanunî ve iş merkezlerinin her ikisi de Türkiye'de bulunmayanların, sadece Türkiye'de elde ettikleri kazançları üzerinden vergilendirilecekleri hükme bağlanmış, dar mükellefiyet mevzuuna giren kurum kazançları aynı maddenin üçüncü fıkrasında bentler halinde belirtilmiş olup, söz konusu fıkranın [a] bendinde Türkiye'de işyeri olan veya daimi temsilci bulunduran yabancı kurumlar tarafından bu yerlerde veya bu temsilciler vasıtasıyla yapılan işlerden elde edilen ticari kazançlar, [c] bendinde Türkiye'de elde edilen serbest meslek kazançları sayılmıştır. Diğer taraftan, Kurumlar Vergisi Kanununun 30 uncu maddesinde de dar mükellefiyete tabi kurumların Türkiye'de elde ettikleri serbest meslek kazançları üzerinden vergi kesintisi yapılması öngörülmüş olup, bahse konu vergi kesintisi oranı 2009/14593 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı uyarınca 3/2/2009 tarihinden itibaren; petrol arama faaliyetleri dolayısıyla sağlanacak kazançlarda %5, diğer serbest meslek kazançlarında %20 olarak

5-<https://www.gib.gov.tr/node/9393>

belirlenmiştir.”

Soru: 1. 5- Yurtdışında bir ülkede uluslararası işlemlerimiz yürütmek amacıyla iştirak kurma planımız bulunmaktadır. Bu kapsamda yurtdışında mukim bir avukatlık bürosundan hukuki danışmanlık almaktayız. Söz konusu firmaya yapılan danışmanlık ücreti ödemelerinden hizmetin yurt dışında iştirakle ilgili olması nedeniyle stopaj yapılmayacağını düşünmekteyiz. Bu kapsamdan bir vergi kesintisi yapma yükümlülüğümüz bulunmakta mıdır?

Yanıt: 1. 5- Dolayısıyla yukarıda yapılan açıklamalar çerçevesinde yurt dışındaki kuruluşlar tarafından sunulan yönetim hizmetinin Türkiye’de ifası KDV’nin konusunu oluşturacak ve hizmeti sunan bu verginin mükellefi olacaktır. Ancak söz konusu KDV anılan kanunun 9’uncu maddesi uyarınca Türkiye’de ödemeyi yapan tarafından sorumlu sıfatıyla 2 no.lu KDV Beyannamesi ile beyan edilerek ödenecektir. Yukarıda yer alan açıklamaları özetlemek gerekir ise; danışmanlık hizmeti ile elde edilen bilgiler, yurt dışında “şirket kurup kurmama kararı” alınabilmesi amacıyla kullanılmıştır. Başka bir ifadeyle şirketin yurt dışında kurulup kurulmayacağı kesin değildir ve danışmanlık hizmeti ile elde edilen bilgiler ile bu yatırım kararı alınacaktır. Şirketiniz danışmanlık hizmetini yurt dışında şirket kurmak için değil, şirket kurup kurmama kararını verebilmek için almıştır. Ayrıca, şirketinizin iştirak kurma planı, şirketinizin geleceği ve yatırımlarıyla ilgili bir karardır ve söz konusu yatırım kararı, şirket merkezinde [Türkiye’de] alınmaktadır. Bu nedenle danışmanlık hizmetinden Türkiye’de yararlanılmıştır. Yukarıdaki açıklamalar göz önünde tutulduğunda söz konusu ödemeler üzerinden kayıtlara intikal ettirdiği tarihler itibari ile KDV hesaplanması ve kurum tarafından sorumlu sıfatı ile 2 no.lu KDV beyannamesi ile

beyan edilmesi gerekmektedir.

SORU:1-6 Polonya’da bulunan müşterilerimiz borcunu çekmiş olduğumuz ihtarlara rağmen ödememiştir. Bu kapsamda, Polonya’da bulunan hukuk firması aracılığıyla icra takibi ve adli takip müşteri nezdinde yürütülmüştür. Bu durumda, yurt dışı mukim hukuk firması; Polonya’da yapılan icra takibi ve mahkeme masraflarını tarafımıza kesmiş olduğu fatura ile yansıtmıştır. Daha sonra ise vermiş olduğu hukuk hizmetine ilişkin faturayı tarafımıza göndermiştir. Söz konusu faturalar nedeniyle KDV sorumluluğumuz bulunmakta mıdır?

YANIT:1-6 Bu kapsamda alacakların yurtdışında takibine ilişkin olarak, yurtdışında mukim firmadan alınan hizmetlere yönelik ödediğiniz icra, dosya takip, avukatlık ile borç tahsil hizmet bedeli üzerinden; söz konusu hizmetler yurt dışında ifa edildiğinden ve bu hizmetlerden yurtdışında faydalanıldığından KDV’nin konusuna girmemektedir. Bu nedenle sorumlu sıfatıyla KDV hesaplanmasına gerek yoktur. ⁶

Soru: 1-7 Yurtdışı grup firmasından yansıtılan, şirketimizin yurtdışı alacaklarımızın tahsilatı ile Avukatlık masrafları, mahkeme ve hizmet bedeli tarafımıza yansıtılmıştır. Yansıtılan bedelin ödenmesi KDV’ye tabi olup olmadığı hakkında bilgi verir misiniz?

Yanıt:1-7 13.03.2019 tarihli ve 213227 sayılı İstanbul Vergi Dairesi’nin vermiş olduğu özelgeye⁷ göre; İlgide kayıtlı özelge talep formunuzda, .././1999 tarihinde kurulan Şirketinizin; Fransa’da mukim ...’nın bağlı ortağı olduğu, işletme ve diğer idari danışmanlık alanında faaliyet gösterdiği, birçok firmaya borç tahsilat hizmeti verdiği, hizmet verdiğiniz bu firmalardan birinin ilişkili firmanız olan ... A.Ş. olduğu ve Şirketinizin Türkiye’de mukim ... A.Ş.’nin poliçelerinin ve yine Türkiye’de mukim diğer müşterilerinin yurtdışındaki alacaklarının tahsili için borçlu firmaların bulunduğu

ülkedeki mahkemelere, yurtdışındaki grup şirketleri aracılığıyla alacak davası açtığı,

-Yurtdışındaki .. grup şirketi tarafından bu davalar sırasında yurtdışında mukim avukatlardan alınan hizmetler ile yapılan icra, dosya takip vb. avukatlık masraflarının yansıtılmasına ilişkin Şirketinize yasal masraf faturaları kesildiği,

-Söz konusu alacaklar tahsil edildiğinde yurt dışındaki grup şirketi tarafından takibi yapılan bu işlem için Şirketinize borç tahsilatı hizmet faturaları kesildiği,

-Yurtdışındaki grup şirketlerinden alınan söz konusu hizmetlere ilişkin bedele, Şirketinizin hizmet bedeli de dahil olmak üzere katma değer vergisi hesaplanarak ... Sigorta A.Ş.'ye veya borç tahsilat sözleşmesi yapılan diğer müşterilerinize fatura edildiği, belirtilerek, yurtdışındaki alacakların tahsili için yurtdışında açılan ve yurtdışındaki grup şirketleri tarafından takibi yapılan davalar sırasında yurt dışında yapılan icra, dosya takibi gibi masraflar ve alınan avukatlık hizmetlerinin yansıtılmasına ilişkin Şirketinize kesilen yasal masraf faturaları ile tahsilat yapıldığında yurtdışındaki grup şirketleri tarafından kesilen borç tahsilatı hizmet faturalarının katma değer vergisinin konusuna girip girmediği sorulmaktadır.

Buna göre, alacakların yurtdışındaki takibine ilişkin olarak, bağlı ortağı olduğunuz yurtdışında mukim firmadan alınan hizmetlere yönelik ödediğiniz icra, dosya takip, avukatlık masrafı ile borç tahsilat hizmet bedeli üzerinden; söz konusu hizmetler yurtdışında ifa edildiğinden ve bu hizmetlerden yurtdışında faydalandığından, sorumlu sıfatıyla KDV hesaplanmasına gerek bulunmamaktadır.

Hizmet ithalatı örneklerimizden sonra Türkiye'de mukim ve Türkiye Barolar Birliği sicilinde kayıtlı bir avukatın yurtdışına verdiği hizmetlerden dolayı, oluşan hizmet ihracatı

hakkındaki örneklerimizi verelim.

Soru: 2-1 Bu çalışmanın konusuyla bire bir örtüşmese de, Türkiye'de mukim ve Türkiye Barolar Birliği sicilinde kayıtlı bir avukatın Türkiye'de vergi mükellefi olan bir müvekkili için yurt dışında hukuki hizmet vermesi halinde KDV ve Gelir Vergisi yükümlülüğü nasıl olacaktır?

Yanıt: 2-1 Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı 60 No'lu Katma Değer Vergisi Sirküleri'nin 1.1.1 maddesi uyarınca "KDV Kanununun 1 ve 6 ncı maddelerine göre, yurt dışında gerçekleşen mal teslimleri ile yurtdışında ifa edilip yine yurtdışında yararlanılan hizmetler KDV'nin konusuna girmemektedir. Türkiye'de yapılmayan işlemin bedeli üzerinden KDV hesaplanması veya böyle bir işlemin Kanundaki herhangi bir istisna hükmü ile ilişkilendirilmesi söz konusu değildir." Yine aynı maddenin son paragrafı aynen aktarımla "Türkiye'de serbest meslek faaliyeti dolayısıyla KDV mükellefi olan bir doktor veya avukatın, Türkiye'de KDV mükellefi olan bir firmaya yurtdışında verdiği hizmetler de verginin konusuna girmeyecektir." İfadesini taşımaktadır.

Yukarıda anılan 60 No'lu Katma Değer Vergisi Sirküleri kapsamında Türkiye'de mukim bir avukat Türkiye'de KDV mükellefi olan bir tüzel kişi müvekkiline yurtdışında verdiği hukuki hizmetler KDV konusuna girmediğinden ilgili hizmetlere ilişkin KDV hesabına gerek olduğu düşünülmemektedir. Gelir vergisi açısından ise ilgili avukatın hizmeti sağladığı ülke ile Türkiye Cumhuriyeti arasında bir Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması olup olmadığına, var ise ilgili anlaşmanın kurallarının dikkate alınması gerekecektir.

Konuya ilişkin Sn. Doç. Dr Ahmet Erol' un Vergi Dünyası Dergisi'nin Haziran 2015/406

sayısında yayınlanan Yurtdışında Avukatlık Hizmetlerinden Elde Edilen Kazancın Vergilenmesi ve Belge Düzeni bir örnekle birlikte aktarılmaktadır:

“Örnek: Av. Mustafa Kar, Türkiye yerleşği ve gerçek usulde gelir vergisi mükellefi bir müvekkilinin alacak davası için Almanya’da avukatlık hizmeti sunmuştur. Bu hizmet karşılığında 100.000.-TL serbest meslek kazancı elde etmiştir. Söz konusu gelirin vergilendirilmesinde izlenecek yol nedir?

Türkiye’de serbest meslek faaliyeti dolayısıyla KDV mükellefi olan bir doktor veya avukatın Türkiye’de KDV mükellefi olan bir firmaya yurtdışında verdiği hizmetler de verginin konusuna girmeyecektir.

Buna göre Av. Mustafa Kar’ın Türkiye’de vergi mükellefi olan müvekkilinin Almanya’daki alacağı ile ilgili olarak alacak davasının yurtdışındaki bir mahkemede görülmesi Av. Mustafa Kar tarafından verilen avukatlık hizmetinin yurtdışında ifa edilmesi nedeniyle KDV’nin konusuna girmemektedir. Serbest meslek makbuzu düzenlenirken Av. Mustafa Kar’ın KDV hesaplamasına gerek bulunmamaktadır.”

Soru: 2. 2- Yurtdışındaki alacak davası dolayısıyla Türkiye’de vergi mükellefi olan bir müvekkile, Almanya’da verilen avukatlık hizmet bedeli üzerinden stopaj hesaplanmalı mıdır?

Yanıt: 2. 2- Konuya ilişkin Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı’nın 15.08.2013 tarih ve 492 sayılı özelgesine⁸ göre; Türkiye mukimi olan şahsın yurt içinde vergi mükellefi olan müvekkilinin yurtdışındaki [Almanya] alacak davasına katılma faaliyetinin serbest meslek faaliyeti olarak değerlendirilmesi ve ödenen toplam tutar üzerinden Gelir Vergisi Kanunu’nun 94/2-b maddesine göre⁹ gelir

vergisi tevkifatı yapılması gerekmektedir. Eğer icra edilecek serbest meslek faaliyetleri Almanya’da sabit bir yer vasıtasıyla icra edilirse veya şahıs, bu faaliyetleri icra etmek amacıyla Almanya’da 12 aylık herhangi bir kesintisiz dönemde 183 günden fazla kalırsa, bu kapsamda elde edilecek gelirleri Almanya’nın vergileme hakkı bulunmaktadır.

Soru: 2-3- Türkiye’de mukim bir avukat tarafından yurtdışında mukim şahıs ve/veya tüzel kişilere verilen avukatlık hizmeti kapsamında tevkifat yapıp yapılmayacağı konusunda bilgi verebilir misiniz?

Yanıt: 2-3- Sayı: Konuya ilişkin Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı’nın 14.06.2016 tarihli 62030549-120[65-2015/363]79460 sayılı özelgesine⁹ göre; İlgide kayıtlı özelge talep formunda; avukatlık faaliyetinde bulunduğunuzu, Yunanistan ve Romanya’da kurulmuş bulunan şirketlere Türkiye’de danışmanlık hizmeti ve dava takibi yaptığınızı belirterek,

-Yurt dışındaki müvekkillerinize düzenlenecek serbest meslek makbuzlarında stopaj kesintisi yapıp yapılmayacağı,

-Yurtdışı mukim şirket adına yapılan tevkifatların ödenip ödenmeyeceği,

-Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları Çerçevesinde neler yapmanız gerektiği hususunda bilgi talep ettiğiniz anlaşılakta olup konu hakkında Başkanlığımız görüşü aşağıdaki gibidir;

“...Söz konusu hizmetlerin Yunanistan veya Romanya’da ifa edilmesi durumunda, Romanya’da bu hizmetler için kullanılabilecek bir sabit yere sahip olunması veya faaliyetlerin icra edilmesi amacıyla Romanya’da bir yılda birkaç seferde 183 günden fazla kalınması durumunda söz konusu faaliyetlerden elde edilen gelirleri Romanya’nın da vergilendirme

8-<http://www.gib.gov.tr/node/92611>

9-http://www.gib.gov.tr/sites/default/files/uluslararası_mevzuat/OZEL_79460.html

hakkı olacaktır.

Söz konusu hizmetlerin Yunanistan'da ifa edilmesi durumunda ise, Yunanistan'da bu hizmetler için kullanılacak bir sabit yere sahip olunması veya faaliyetlerin icra edilmesi amacıyla Yunanistan'da ilgili mali yıl içinde başlayan veya biten bir 12 aylık dönemde bir veya birkaç seferde 183 günden fazla kalınması durumunda söz konusu faaliyetlerden elde edilen gelirler üzerinden Yunanistan'ın da vergi alma hakkı olacaktır.”

İlgili özelge kapsamında ayrıca Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması hükümlerinden yararlanabilmek için Türkiye'de tam mükellef Olunduğunun ve tüm dünya kazançları üzerinden Türkiye'de vergilendirildiğinin Türkiye'deki yetkili makamlardan alınacak bir mukimlik belgesi kanıtlanması gerektiği ifade edilmiştir. Ayrıca, Yunanistan ve Romanya'da mukim firmalara Türkiye'de verilen (danışmanlık ve dava takibi hizmeti) serbest avukatlık hizmeti nedeniyle elde edilen gelirin serbest meslek kazancı olarak Gelir Vergisi Kanununun 92'nci maddesinde belirlenen sürede, yıllık gelir vergisi beyannamesi ile beyan edilmesi gerektiği de ifade edilmiştir.

Soru: 2-4 Bir avukatlık Bürosunun Uluslararası Yol Taşımacılığı Birliği'ne Türk Vergi ve İdare Hukuku konularında vermiş olduğu danışmanlık hizmetinden yurt içinde yararlanılması halinde söz konusu danışmanlık hizmetleri katma değer vergisine tabi midir?

Yanıt:26/03/2007 tarihli ve B.07.GİB.0.01.55/5511-2534 sayılı Gelir İdaresi Başkanlığı'nın vermiş olduğu özelgeye¹⁰ göre;

Başkanlığınız..... Vergi Dairesi Müdürlüğü Mükelleflerinden..... Avukatlık Bürosu'nun bir

örneği ilişik 20.02.2007 tarihli dilekçesinde; uluslararası Yol Taşımacılığı Birliği'ne Türk Vergi ve İdare Hukuku konularında vermiş olduğu danışmanlık hizmetinin hizmet ihracı kapsamında değerlendirilip değerlendirilmeyeceğini ilişkin Başkanlığımız görüşü istenilmektedir.

Bu açıklamalar çerçevesinde, adı geçen Avukatlık Bürosunun Uluslararası Yol Taşımacılığı Birliği'ne Türk Vergi ve İdare Hukuku konularında vermiş olduğu danışmanlık hizmetinden yurt içinde yararlandığından söz konusu danışmanlık hizmetleri Kanunun 1/1 inci maddesi gereğince katma değer vergisine tabidir.

Sonuç olarak; Yukarıdaki anlatım ve aynen aktarımlarımız sonucunda; Türkiye'de kurulu tüzel kişilerin küreselleşen ekonominin de etkisiyle yurtdışına ve/veya yurtdışında işler yapmakta, taahhütler üstlenmektedirler. İş hayatında yurtdışı ile kurulan bu bağ sonucunda Türkiye'deki tüzel kişiler ticari faaliyetleri ile alakalı olarak kimi hukuki danışmanlık hizmetlerini yurtdışından alma ihtiyacı hissetmektedirler. Aynı şekilde Türkiye'de mukim avukatların da yurtdışına kimi hukuki hizmetler sağladığı görülmektedir. Bu noktada; vergisel yükümlülükler açısından; ilgili hukuki hizmetten hangi ülkede faydalandığı, ilgili ülke ile Türkiye Cumhuriyeti arasında bir Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması olup olmadığı, var ise şartları, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun “Tam ve dar mükellefiyet” kavramları ayrı ayrı irdelenmelidir. Yukarıda verilen değişik örnekler ile konuya açıklık getirilmiştir.

6183 SAYILI KANUNUN 79.MADDESİNE GÖRE KONULMUŞ OLAN SGK HACİZLERİNİN 7256 SAYILI YASADAN FAYDALANARAK NASIL KALDIRILABİLİR?

Eda KAYA BÜKÜLMEZ

Serbest Muhasebeci Mali Müşavir - İşletme Bilim Uzmanı

Bilindiği gibi, 7256 sayılı “Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması İle Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun” 17.11.2020 tarihli ve 31307 sayılı Resmi Gazetede yayımlanarak yürürlüğe girmiştir. Söz konusu Kanun ile 2020/Ağustos ayı ve önceki aylara ait olan ödenmemiş SGK alacakları 6, 9, 12 ve 18 taksit halinde yapılandırılabilir. Af kanunu hükümlerine göre, taksite bağlanan borçlar belirlenen taksit süreleri içerisinde düzenli olarak ödenmesi zorunludur. Yıl içerisinde iki kez taksitleri aksatabilme imkanı getirilmiştir. Bir takvim yılında aksatılan taksit sayısı ikiyi geçmemelidir. Aksatılan taksitler en geç son taksiti izleyen ayın sonuna kadar gecikme zammı ile birlikte ödenmek zorundadır. Netice itibarıyla, ödemelerin düzenli yapılmış olması halinde, yapılan ödemelerin toplam borca nispeti dahilinde hacizlerin çözülmesi prensip olarak kabul edilmiştir.

SGK’ya olan borçlarından dolayı üçüncü kişilerdeki hak ve alacaklarına (maaş, aylık, gelir, kira, mevduat, istihkak, hakediş, vb) 6183 sayılı kanunun 79.maddesine göre haciz konulmuş olan borçluların söz konusu borçları için yapılandırma başvurusunda bulunmaları durumunda üçüncü kişiler nezdindeki hak ve alacaklar;

-Peşin ödeme yolunun seçilmesi durumunda borcun tamamının ödenmesinin,

-Taksitle ödeme yolunun seçilmesi durumunda ise, ilk taksitin ödenmesinden sonra kaldırılacaktır. Buna göre haciz kaldırmalarda ilk taksitin ödendiği tarihe kadar haczedilmiş paralar SGK hesaplarına aktarılmaktadır.

Hak ve alacaklar üzerine konulmuş olan hacizlerin kaldırılmasından önce üçüncü kişiler tarafından SGK hesaplarına aktarılan paralarda ise;

-Kanunun yürürlük tarihinden önce aktarılmış ise cari usul ve esaslara göre,

-Kanunun yürürlük tarihi ve sonrasında aktarılmış ise peşin veya taksitler halinde ödenecek tutarlara, mahsup edilecektir.

Kanunun yürürlük tarihinden önce haczedilip bu tarihten sonra Kurum hesaplarına aktarılan tutarın yapılandırılan alacak tutarından fazla olması halinde ise söz konusu paralar kapsama girmeyen diğer alacaklara mahsup edilecektir.

Ayrıca, Kanunun yürürlük tarihi ve sonrasında gerek borçlulardan gerekse üçüncü kişilerden icra takip dosyasına yapılan her türlü cebri tahsilatlar peşin veya taksitler halinde ödenecek tutarlara mahsup edilecektir.

1-7256 sayılı kanun 17.11.2020 gün ve 2020/45 sayılı SGK genelgesi.

YAPAY ZEKA VE MESLEĞİMİZİN GELECEĞİ ÜZERİNE

Gamze DOSTSEVER

Serbest Muhasebeci Mali Müşavir - Bağımsız Denetçi

Makineler bir insanın yapabildiği her şeyi yapabilecek 20 yıl içinde

Herbert A.Simon

En basit tanımıyla zeka " insanın düşünme ,akıl yürütme,objektifgerçeklerialgılamayargılama ve sonuç çıkarma yeteneklerinin tamamı " ise bunun yapayı da bunu taklit eden ya da teknolojinin mevcut durumunda şimdilik taklit etmeye çalışan olarak tanımlanabilecektir.

Yapay Zekanın en gelişmiş örneklerinden biri sayılabilecek Google arama motoruna yapay zeka nedir diye yazdığımızda karşımıza şöyle bir tanım gelmektedir; Yapay Zeka bir bilgisayarın veya bilgisayar kontrolündeki bir robotun çeşitli faaliyetleri zeki canlılara benzer şekilde yerine getirme kabiliyeti

Literatüre göre Yapay zekanın dört farklı türü bulunmaktadır.

1.Tip 1 reaktif makineler (reactive machines) , buna örnek olarak 1990 yılında Rus satranç ustası Gary Kasparov'u yenen IBM şirketinin satranç programı Deep Blue verilebilir.

2.Tip 2 Sınırlı Hafıza (limited memory), Sınırlı bellek olarak da nitelendirilebilir. Örneğin bazı araçlarda sürücünün şerit değiştirmesinde uyarılması gibi uygulamalar

3.Tip 3 Zihin Teorisi (theory of mind) , Kendisi dışındakilerin duygu niyet zihinsel durumlarını anlama becerisi olarak tanımlanabilir ki

böyle bir yapay zeka uygulaması henüz görülmemektedir

4.Tip 4 Öz farkındalık (self-awareness) , Kendinin farkında olma, kendisinin insan eliyle üretilen ve onu taklit eden bir kopya olduğunun farkında olma, böyle bir zeka uygulaması da henüz görülmemektedir.

Her ne kadar 2015 yazında bir yapay zeka uygulaması öz farkındalık testini geçse de bu teknolojinin çok başındayız ve Elon Musk'ın insanlık için endişelendiği günlere henüz gelmediğimizi söyleyebiliriz

Ancak yine de yapay zeka uygulamalarındaki gelişmeler gün geçtikçe hayatımızın ayrılmaz parçası haline gelmeye başladı. Örneğin, Amazon şirketinin kasiyersiz marketleri, yapay zeka satış danışmanları, bazı bankaların mobil bankacılık uygulamalarında kullandığı kişisel asistanlar, kargo şirketlerinin teslimatlarında drone kullanımı , gündelik hayatımızda da sıklıkla karşılaştığımız yapay zeka uygulamaları arasında yerlerini çoktan aldılar.

Yapay Zeka teknolojisi muhasebe alanında kullanılabilir mi ? şeklinde bir soru sorulsa bu sorunun cevabı; günümüzde " Kesinlikle EVET " olacaktır.

Geçtiğimiz yıllarda muhasebe mesleği, defterlere dolma kalemle inci gibi yazılan bir sistemden, bizim kuşağın bile sadece duyduğu yazılışını ise tekrar kontrol etmek zorunda kaldığımız kalamoza defterleri ile bağıını çoktan koparmış , bilgisayar ve elektronik uygulamalar ile [e-defter , e-fatura, e arşiv vb] yazılımın çok daha fazla kullanıldığı bir sisteme dönüşmüştür. Geçmiş son 30 yıla dayanan çalışmalar gelecekte yapay zeka uygulamalarından en çok etkilenecek mesleklerin arasında muhasebe mesleğinin ve finans uzmanlığının olduğunu ortaya koymaktadır.

Yazımın en başında paylaştığım cümleyi Herbert A.Simon takvimler 1965 yılını gösterdiğinde söylemiştir. Nobel İktisat ödüllü bilim insanının geleceğe dair bu beklentisi gerçekleşirse de, insanlık olarak her zamanki özgüvenimizle yapay zekanın bizim zekamıza ulaşması için kırk fırın ekmek yemesi gerektiğini düşünsek de , pek çok meslek grubu gibi muhasebe uzmanları da yakın gelecekte işlerinin büyük bir bölümünü yapay zeka uygulamalarını kullanarak yapmak zorunda kalacaklar ve bundan dolayı bir dönüşüm geçirmeleri kaçınılmaz olacaktır.

Bunedenle muhasebe mesleğini geleceğe dahaiyi hazırlayabilmek için muhasebe mühendisliği, muhasebe yazılım mühendisliği çerçevesinde yeniden tasarlamak bir zorunluluktur . Bu noktada meslek örgütümüze özellikle stajyerlerimizin ve genç meslektaşlarımızın eğitiminde büyük görev düşmektedir.

Bir reklamdan hepimizin hafızasında kalan gelecekte bir gün gelecek sözü çok da uzak sayılamayacak bir takvimde bizleri beklemektedir. Ancak inanıyorum ki yapay zekanın hiçbir takvimde yapamayacağı tek şeyi yapabilen insanlık bu dönüşümü de başarıyla gerçekleştirecektir. Bu tek şeyin ne olduğu ise yazıyı okuyanda saklıdır.

VERGİYE UYUMLU MÜKELLEFLERE %5'LİK VERGİ İNDİRİMİ

Ayşe GENÇ KONAK

Serbest Muhasebeci Mali Müşavir

I.GİRİŞ

8 Mart 2017 tarihli 30001 Sayılı Resmi Gazete'de yayınlanarak yürürlüğe giren 6824 Sayılı "Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması ile Bazı Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun"un 4. Maddesi ile 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun mülga mükerrer 121. Maddesinde yapılan düzenleme ile birlikte vergiye uyumlu gelir ve kurumlar vergisi mükelleflere yıllık gelir veya kurumlar vergisi beyannamelerinde beyan edilen verginin üzerinden %5'lik indirim hakkı sağlanmıştır.

Söz konusu düzenleme Gelir ve Kurumlar vergisi mükelleflerinin 01.01.2018 tarihinden itibaren verilmesi gereken yıllık gelir ve kurumlar vergisi beyannamelerinde uygulanmak üzere yürürlüğe girmiş olup, belirlenen şartların taşıyan mükellefler %5'lik indirim hakkından faydalanmaya başlamışlardır. Ancak düzenlemenin yapıldığı tarihlerde özellikle tahakkuk eden vergilerin ödenmesi ile ilgili sınırlama bir veya birkaç dönem ödemelerini atlayan veya geciktiren mükelleflerin bu haktan yararlanamamasına neden olmuştur. Bu kapsamda 30.01.2019 tarihli ve 30671 sayılı resmi gazetede yayınlanan 7162 Sayılı "Gelir Vergisi Kanunu ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun"un 3. Maddesi ve 07.12.2019 tarihli ve 30971 sayılı resmi gazetede yayınlanan 7194 Sayılı "Dijital Hizmet Vergisi ile Bazı Kanunlarda ve 375 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun"un 18. Maddesi ile yapılan düzenlemelerde indirimden yararlanmak için taşınması gereken şartlarda

yapılan değişikliklerde birlikte birçok mükellef bu haktan yararlanmaya başlamıştır.

II.YARARLANABİLECEK MÜKELLEFLER

Ticari, zirai veya mesleki faaliyeti nedeniyle gelir vergisi mükellefi olanlar %5'lik indirimden yararlanacak olup; ücretler, gayrimenkul sermaye iradı, menkul sermaye iradı için yıllık gelir vergisi beyannamesi verenlerin indirimden faydalanması mümkün bulunmamaktadır.

Finans ve bankacılık sektörlerinde faaliyet gösterenler, sigorta ve reasürans şirketleri ile emeklilik şirketleri ve emeklilik yatırım fonları dışındaki kurumlar vergisi mükellefleri de %5'lik kurumlar vergisi indiriminden faydalanabileceklerdir.

III.İNDİRİMDEN YARARLANMA ŞARTLARI

Son yapılan düzenlemeler ile söz konusu indirimden faydalanabilmek için gereken şartlar aşağıdaki şekilde düzenlenmiştir.

Beyanname Verilme Süresi ve Tahakkuk Eden Vergilerin Ödenmesi : İndirimin hesaplanacağı yıl ile önceki son iki yıla ilişkin vergi beyannamelerinin kanuni süresinde verilmiş olması gerekmektedir. Örneğin : 2020 hesap dönemine ilişkin indirimi hakkında faydalanacak kurumlar vergisi mükelleflerinin 2020-2019-2018 hesap dönemlerine ilişkin vergi beyannamelerini kanuni süresi içinde beyan etmeleri gerekmektedir.

Burada kastedilen vergi beyannamelerinin hangi beyannameleri kapsadığı konusundaki belirsizlik 7194 sayılı kanun ile yapılan düzenleme ile açıklanmış olup, buna göre yıllık gelir ve kurumlar vergisi beyannameleri,

geçici vergi beyannameleri, muhtasar, muhtasar ve prim hizmet beyannameleri, katma değer vergisi beyannameleri, özel tüketim vergisi beyannamelerinin kanuni süresi içerisinde bağlı bulunulan vergi dairelerine beyanı gerekmektedir. Böylece özellikle BA-BS gibi bildirimlerin bu kapsamda değerlendirilmeyeceği belli olmuştur.

Düzeltilme beyannamelerine ilişkin olarak ise kanuni süresinde verilen bir beyannameye ilişkin düzeltme amacıyla verilmiş olan beyannameler şartın ihlali sayılmamaktadır.

İnteraktif vergi dairesinden vergiye uyumda vergi indirim bilgisi altında yapılan sorgulamalarda “Son 3 Yılın Beyanname Kontrolü” sekmesinde genel olarak karşılaşılan sorunlardan birisi Damga Vergisi Beyannamesinin verilmemiş olması olarak karşımıza çıkmaktadır. 488 Sayılı Damga Vergisi Kanunu’nun 18. Maddesiyle Bakanlığa verilmiş olan yetkiye istinaden, sürekli damga vergisi mükellefiyeti olan veya ihtiyarilik kapsamında olup sürekli damga vergisi mükellefiyeti tesis ettiren mükelleflerin, kanuni süresi içinde beyan etmeleri gereken bir damga vergisi oluşmaması halinde damga vergisi beyannameyi verme zorunlulukları bulunmamaktadır. Söz konusu durumun bir yazı ile vergi dairesine bildirim gerekirken 46 Seri No’lu Damga Vergisi Genel Tebliği ile bu bildirim zorunluluğu da ortadan kalkmıştır. Konuya ilişkin olarak İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı’nın 62030549-120[Mük.121-2018/510]-E.331635 sayılı muktezasında“... Sürekli damga vergisi mükellefleri ile ihtiyari olarak sürekli damga vergisi mükellefiyeti tesis ettiren mükellefler tarafından, kanuni süresi içinde beyan etmeleri gereken damga vergisinin bulunmaması durumunda damga vergisi beyannameyi verilmesine gerek olmadığı veya durumun bir yazı ile vergi dairesine bildirilmesi zorunluluğu bulunmadığından, damga vergisi beyannameyi verilmesi gerekmeyen

dönemlere ilişkin olarak bu beyannamenin verilmemiş olmasının Gelir Vergisi Kanununun mükerrer 121 inci maddesinde yer alan vergi indiriminden faydalanılmasına engel bir durum teşkil etmediği tabiidir. Bu kapsamda, Gelir Vergisi Kanununun mükerrer 121 inci maddesinde yer alan şartları taşımanız halinde, vergi indiriminden faydalanabilmeniz mümkün bulunmaktadır” şeklinde görüş bildirmiştir.

6824 Sayılı Kanun’da indirimden faydalanmak için indirimin hesaplanacağı yıl ve önceki iki yıla ait verilen beyannameler üzerinden tahakkuk eden vergilerin kanuni süresinde ödenmiş olması ve her bir beyanname için 10,00 Türk Lirasına kadar eksik yapılan ödemelerin şart ihlali yaratmayacağı yer almaktaydı. Ancak bu şart vergiye uyumlu olmakla birlikte özellikle devreden KDV beyan edilen dönemlerde tahakkuk eden maktu damga vergisini bir dönem de olsa geç ödeyen mükelleflerin bu indirim hakkından faydalanamamasına sebebiyet vermekteydi. 7192 sayılı kanun ile bu tutar 250,00 Türk Lirasına çıkarılmış daha sonra 7194 sayılı kanun ile yapılan düzenlemelerle bu şart ortadan kaldırılmış ve daha çok mükellefin indirim hakkından faydalanmasının önü açılmıştır.

İkmalen, Re’sen veya İdarece Yapılmış Bir Tarhiyat Bulunmaması:%5’lik indirimden faydalanmanın şartlarından bir diğeri indirimin hesaplanacağı yıl ile önceki iki yıla ilişkin mükelleflerin haklarında beyana tabi vergi türleri itibarıyla ikmalen, re’sen veya idarece yapılmış bir tarhiyat bulunmamasıdır. Diğer yandan yapılan tarhiyatların kesinleşmiş yargı kararlarıyla veya 213 sayılı Vergi Usul Kanununun uzlaşma ya da düzeltme hükümlerine göre tamamen ortadan kaldırılmış olması durumunda bu şart ihlal edilmiş sayılmamaktadır.

Borçların Ödenmiş Olması :7194 Sayılı Kanun ile yapılan düzenleme ile birlikte beyannamelerini kanuni süresinde veren mükelleflerin bu

beyannamelere ilişkin ödemeleri gereken vergileri indirim hesaplanacağı Gelir veya Kurumlar Vergisi Beyannamesinin verilme tarihi itibarıyla ödemiş olmaları ve vergi aslı (vergi cezaları ile fer'i alacaklar dahil) 1.000,00 Türk Lirası'nın üzerinde vadesi geçmiş borçlarının bulunmaması gerekmektedir.

Diğer taraftan, Kanun kapsamında süresinde verilmesi gereken beyannamelere ait tahakkuk eden vergilere ilişkin ödemenin ilgili mevzuatı gereği istenilen bilgi ve belgelerin tam ve eksiksiz olarak ibraz edilmiş olması koşuluyla, vergi kanunları gereği doğan iade alacaklarından mahsuben yapılmış olması ve indirimden yararlanıldıktan sonra söz konusu iade alacağı tutarının mahsuben ödemesi talep edilen vergi borcu tutarının altına düşmesi hâlinde, eksik ödenmiş duruma gelen vergilerin mahsuben ödenmek istenilen tutarın %10'unu aşmaması kaydıyla, eksik ödenmiş vergiler dolayısıyla veya ilgili vergi kanunu gereğince tecil edilerek belirlenen şartların gerçekleşmesi halinde terkin edilecek vergilerin, söz konusu şartların sağlanamaması durumunda, kanunlarında öngörülen tecil süresinin bitiminden itibaren 15 gün içerisinde ödenmesi halinde, tahakkuk eden vergilerin süresi içerisinde ödenmiş olması şartı ihlal edilmiş sayılmayacaktır.

Yapılan düzenlemelerle birlikte yukarıda yer alan beyannameler üzerinden tahakkuk eden vergilerin kanuni süresinde ödenmiş olması şartı daha çok mükellefin indirimden faydalanabilmesi için esnetilmiş ve yıllık gelir vergisi veya kurumlar vergisi beyannamelerinin verileceği süreye kadar vergi borçlarının ödenmiş olması şartıyla mükelleflerin vergi indiriminden faydalanabilmesi mümkün hale gelmiştir. V.U.K. 359. Maddede Yer Alan Fiillerin İşlenmemesi :İndirimin hesaplanacağı beyannamenin ait olduğu yıl ile önceki dört takvim yılında 213 sayılı Vergi Usul Kanununun

359 uncu maddesinde yer alan vekaçakçılık olarak sayılan fiilleri işlememiş olması gerekmektedir. Madde kapsamında yer alan kaçakçılık fiilleri; defter kayıtlarında hesaplarda muhasebe hileleri yapılması, defter, kayıt ve belgelerinin gizlenmesi, bunların yok edilmesi veya başkalarıyla değiştirilmesi, muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenlenmesi olarak açıklanmıştır.

III.HESAPLANACAK İNDİRİM TUTARI

Vergiye uyumlu mükelleflerin belirlenen şartları taşımaları halinde yıllık verecekleri Gelir veya Kurumlar Vergisi Beyannameleri üzerinde hesaplanan gelir veya kurumlar vergisi üzerinden hesaplanan %5'lik indirim tutarı ödemeleri gereken gelir veya kurumlar vergisinden mahsup edilebilecektir. Ancak beyannamelerde yıl içerisinde ödenen vergi ve varsa kesinti yoluyla ödenen vergilerinin mahsubu sonucunda ödenmesi gereken verginin çıkmaması veya ödenmesi gereken verginin indirim tutarından düşük olması durumunda kalan vergi indirimi tutarının yıllık gelir veya kurumlar vergisi beyannamelerinin verilmesi gereken tarihi izleyen bir tam yıl içinde mükellefin tahakkuk eden diğer vergilerinden mahsup edilmesi gerekmektedir.

Söz konusu vergi indirim tutarının nakit olarak mükelleflere iadesi mümkün olmayıp, belirlenen süre içerisinde mahsup edilmeyen vergi tutarının mahsup edilmek üzere sonraki dönemlere devri mümkün bulunmamaktadır. Örnek: Kurumlar vergisi mükellefi olan X Anonim Şirketi'nin 2020 yılı kurumlar vergisi matrahı 500.000,00 TL olup, yıl içinde ödemiş olduğu geçici vergi tutarı 102.000,00 TL, kesinti yoluyla ödemiş olduğu vergi tutarı ise 1.200,00 TL'dir. Vergiye indirimi için gerekli şartları sağlayan X Anonim Şirketi'nin hesaplanacak vergi ve indirim tutarı aşağıdaki şekilde olacaktır.

AÇIKLAMA	TUTAR
Kurumlar Vergisi Matrahı [a]	500.000,00
Hesaplanan Kurumlar Vergisi [b]=[a*%22]	110.000,00
Hesaplanan Vergi İndirimi [c]=[b*%5]	5.500,00
Yıl İçinde Kesinti Yoluyla Ödenen Vergiler [d]	1.200,00
Ödenen Geçici Vergi [e]	102.000,00
Mahsup Edilecek Vergiler Toplamı [f]=[c+d+e]	108.700,00
Ödenecek Kurumlar Vergisi [g]=[b-f]	1.300,00

Örnek: Kurumlar vergisi mükellefi olan Y Limited Şirketi'nin 2020 yılı kurumlar vergisi matrahı 700.500,00 TL olup, yıl içinde ödemiş olduğu geçici vergi tutarı 145.910,00 TL, kesinti yoluyla

ödemış olduğu vergi tutarı ise 8.200,00 TL'dir. Vergiye indirim için gerekli şartları sağlayan Y Limited Şirketi'nin hesaplanacak vergi ve indirim tutarı aşağıdaki şekilde olacaktır.

AÇIKLAMA	TUTAR
Kurumlar Vergisi Matrahı [a]	700.500,00
Hesaplanan Kurumlar Vergisi [b]=[a*%22]	154.110,00
Hesaplanan Vergi İndirimi [c]=[b*%5]	7.705,50
Yıl İçinde Kesinti Yoluyla Ödenen Vergiler [d]	8.200,00
Ödenen Geçici Vergi [e]	145.910,00
Mahsup Edilecek Vergiler Toplamı [f]=[c+d+e]	161.815,50
Ödenecek Kurumlar Vergisi [g]=[b-f]	0,00
Kalan Vergi İndirimi	7.705,50

01.01.2021 tarihinden itibaren verilmesi gereken yıllık gelir ve kurumlar vergisi beyannamelerinde hesaplanan indirim tutarı 1.500.000,00 TL'den fazla olamayacaktır.

Vergi indiriminden yararlanan mükelleflerin, öngörülen şartları taşımadığının sonradan tespiti hâlinde ilgili vergilendirme döneminde indirim uygulaması dolayısıyla ödenmeyen vergiler, vergi ziyai cezası uygulanmaksızın mükelleften istenecektir. Ayrıca indirimin hesaplanacağı beyannamenin ait olduğu yıl ile bu yıldan önceki son iki yılda herhangi bir vergiye ilişkin beyanların gerçek durumu yansıtmadığının indirimden yararlanıldıktan sonra tespiti üzerine yapılan tarhiyatların kesinleşmesi hâlinde de vergi indirim sebebiyle tahsil edilmemiş olan vergi tutarları yine aynı şekilde vergi ziyai cezası uygulanmaksızın mükelleften istenilecektir.

IV.SONUÇ

Vergiye Uyumlu Mükelleflere Sağlanan %5'lik indirim hakkı bir yandan vergisel ödevlerini düzenli

olarak yerine getiren gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerini ödüllendirmeye devam ederken diğer yandan mükellefler için bu ödevlerini yasal sürelerde yerine getirme konusunda disipline etmektedir.

Bu kapsamda gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin yıllık gelir veya kurumlar vergisi beyannamelerini doldururken Gelir İdaresi Başkanlığı'nın ivd.gib.gov.tr adresindeki İnteraktif Vergi Dairesinde yer alan "Sorgulamalar" sekmesi kısmında gerekli şartları sağlayıp sağlamadıklarını kontrol ettikten sonra, sağlamaları halinde hesaplanan gelir veya kurumlar vergisi üzerinden %5 oranında indirimlerini hesaplayıp beyannamenin ilgili bölümünü doldurarak hesaplanan vergiden mahsup etmeleri, mahsup edilecek bir vergi olmaması durumunda kalan vergi indirim tutarını beyanname verme süresinden itibaren bir tam yıl içinde tahakkuk eden diğer vergilerden mahsup etmeleri önem arz etmektedir.

2016/9092 SAYILI BAKANLAR KURULU KARARI KAPSAMINDA BELİRLENEN KRİTELERİN SAĞLANIP SAĞLANMADIĞININ NASIL TESPİT EDİLECEĞİ

Menderes ÇETİN

Serbest Muhasebeci Mali Müşavir

ÖZET

Bu makalenin konusunu, 2016/9092 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı kapsamında belirlenen kriterlerde (tescil edilen patent sayısı özelinde) bir önceki yıla göre en az yüzde yirmi oranında artış sağlanıp sağlanmadığının nasıl tespit edileceği oluşturmaktadır.

Anahtar Kelimeler: patent, ar-ge merkezi, artış, ar-ge harcaması

1-Giriş:

Bilindiği üzere “Ar-Ge Reform Paketi” olarak ta bilinen 6676 sayılı kanun¹ ile, 5746 sayılı Araştırma, Geliştirme ve Tasarım Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanun’da² birçok değişiklik yapılmıştır. Bu değişikliklerle birlikte, ar-ge ve tasarım merkezlerinde o yıl yapılan ar-ge ve tasarım harcamalarının belli esaslar çerçevesinde vergiye tabi kazancın tespitinde indirim olarak dikkate alınması mümkündür. Kanuna göre, mevcut indirimin yanı sıra kanunda verilen yetki dahilinde Bakanlar Kurulunca belirlenecek kriterleri haiz ar-ge ve tasarım merkezlerine, ayrıca o yıl yapılan Ar-Ge ve yenilik harcamalarının bir önceki yıla göre artışının yüzde ellisine kadar; yine aynı esaslar dâhilinde indirim konusu yapılabilecektir. Bakanlar Kurulu 2016/9092³ sayılı kararı ile bu kriterleri belirleme yetkisini kullanmıştır.

Makalemizin konusu bu kriterlerin içinde yer alan ve aşağıda detaylandırılacak olan “Tescil edilen ulusal veya uluslararası patent sayısı” kriterinin analizi ve kriterin yerine getirilmesi konusundaki muğlak noktaların aydınlanması çabasıdır.

2-İlgili Mevzuat

5746 sayılı Kanunun 3 üncü maddesinin birinci fıkrasında;

“Ar-Ge ve tasarım indirimi: Teknoloji merkezi işletmelerinde, Ar-Ge merkezlerinde, kamu kurum ve kuruluşları ile kanunla kurulan veya teknoloji geliştirme projesi anlaşmaları kapsamında uluslararası kurumlardan ya da kamu kurum ve kuruluşlarından Ar-Ge projelerini desteklemek amacıyla fon veya kredi kullanan vakıflar tarafından veya uluslararası fonlarca desteklenen Ar-Ge ve yenilik projelerinde, rekabet öncesi işbirliği projelerinde ve teknogirişim sermaye desteklerinden yararlananlarca gerçekleştirilen Ar-Ge ve yenilik harcamalarının tamamı ile bu Kanun kapsamında yukarıda sayılan kurum ve kuruluşlar tarafından desteklenen tasarım projelerinde ve tasarım merkezlerinde gerçekleştirilen münhasıran tasarım harcamalarının tamamı, 13/6/2006 tarihli ve 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 10 uncu maddesine göre kurum kazancının ve 31/12/1960 tarihli ve 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 89 uncu maddesi uyarınca ticari kazancın tespitinde indirim

1-26.02.2016 tarih 29636 sayılı Resmi Gazete 'de yayımlanmıştır.

2-12.03.2008 tarih 26814 sayılı Resmi Gazete 'de yayımlanmıştır.

3-10.08.2016 tarih 29797 sayılı Resmi Gazete' de yayımlanmıştır.

konusu yapılır. Bakanlar Kurulunca belirlenen kriterleri haiz Ar-Ge merkezlerinde ayrıca o yıl yapılan Ar-Ge ve yenilik harcamalarının bir önceki yıla göre artışının yüzde ellisine kadarı; Bakanlar Kurulunca belirlenen kriterleri haiz tasarım merkezlerinde ayrıca o yıl yapılan tasarım harcamalarının bir önceki yıla göre artışının yüzde ellisine kadarı yukarıdaki esaslar dâhilinde indirim konusu yapılabilir. Belirlenen kriterlere göre kanuni hadler içerisinde oranları ayrı ayrı veya birlikte farklılaştırmaya Bakanlar Kurulu yetkilidir...” hükmü yer almaktadır.

Aynı kanunun “Uygulama ve Denetim Esasları” başlıklı 4’üncü maddesinde “Kanunun uygulamasına ve denetimine ilişkin usul ve esaslar, Maliye Bakanlığı ile Bilim, Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı tarafından birlikte çıkarılacak yönetmelikle belirlenir.” hükmü yer almaktadır.

Bu maddeden alınan yetki ile yayımlanan “Araştırma, Geliştirme Ve Tasarım Faaliyetlerinin Desteklenmesine İlişkin Uygulama Ve Denetim Yönetmeliği” nin 8’inci maddesinin 2’nci fıkrasında “Bakanlar Kurulunca belirlenen kriterleri haiz Ar-Ge veya tasarım merkezlerinde ayrıca o yıl yapılan Ar-Ge ve yenilik veya tasarım harcamalarının bir önceki yıla göre artışının yüzde ellisine kadarı yukarıdaki esaslar dâhilinde indirim konusu yapılabilir.” açıklaması mevcuttur.

Öte yandan Bakanlar Kurulu da kanunun 3’üncü maddesinden aldığı yetki ile 2016/9092 sayılı Kararı almıştır. Bu kararda; 28/2/2008 tarihli ve 5746 sayılı Araştırma, Geliştirme ve Tasarım Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanun kapsamında kurulan ve aşağıda belirtilen göstergelerden herhangi birinde bir önceki yıla göre en az yüzde yirmi artış sağlayan Ar-Ge veya tasarım merkezlerinde, o yıl yapılan Ar-Ge ve yenilik veya tasarım harcamalarının bir önceki yıla göre artış tutarının yüzde ellisi, 31/12/2023 tarihine kadar, 13/6/2006 tarihli

ve 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 10 uncu maddesine göre kurum kazancının ve 31/12/1960 tarihli ve 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 89 uncu maddesi uyarınca ticari kazancın tespitinde indirim konusu yapılır.

- a)** Ar-Ge veya tasarım harcamasının toplam ciro içindeki payı.
 - b)** Tescil edilen ulusal veya uluslararası patent sayısı.
 - c)** Uluslararası destekli proje sayısı.
 - ç)** Lisansüstü dereceli araştırmacı sayısının toplam Ar-Ge personeli sayısına oranı.
 - d)** Toplam araştırmacı sayısının toplam Ar-Ge personeli sayısına oram.
 - e)** Ar-Ge sonucu ortaya çıkan yeni ürünlerden elde edilen cironun toplam ciroya oranı.
- İfadesi yer almıştır.

Konuyla ilgili 6 seri no.lu 5746 sayılı Araştırma, Geliştirme ve Tasarım Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanunu Genel Tebliği’nde de açıklamalar yer almıştır. Tebliğin 5 inci maddesinde;

“...[4] 10/8/2016 tarihinde yürürlüğe giren 1/8/2016 tarihli ve 2016/9092 sayılı Bakanlar Kurulu Kararına göre, 5746 sayılı Kanun kapsamında kurulan ve aşağıda belirtilen göstergelerden herhangi birinde bir önceki yıla göre en az yüzde yirmi artış sağlayan Ar-Ge veya tasarım merkezlerinde, o yıl yapılan Ar-Ge, yenilik veya tasarım harcamalarının bir önceki yıla göre artış tutarının yüzde ellisi, Ar-Ge ve tasarım indirimine konu edilebilir:

- a)** Ar-Ge veya tasarım harcamasının toplam ciro içindeki payı
- b)** Tescil edilen ulusal veya uluslararası patent sayısı
- c)** Uluslararası destekli proje sayısı
- ç)** Lisansüstü dereceli araştırmacı sayısının toplam Ar-Ge personeli sayısına oranı
- d)** Toplam araştırmacı sayısının toplam Ar-Ge personeli sayısına oranı
- e)** Ar-Ge sonucu ortaya çıkan yeni ürünlerden elde edilen cironun toplam

ciroya oranı....

[6]Bu kapsamda, yukarıda belirtilen göstergelerden herhangi birinde, bir önceki yıla göre en az yüzde yirmi oranında artış sağlayan Ar-Ge ve tasarım merkezleri, o yıl yapılan Ar-Ge, yenilik veya tasarım harcamalarının bir önceki yıla göre artış tutarının yüzde ellisini, ilave olarak Ar-Ge ve tasarım indirimine konu edebileceklerdir. 2016/9092 sayılı Bakanlar Kurulu Kararının uygulamasında, 2016 yılında yapılan Ar-Ge ve tasarım harcamalarının tamamı dikkate alınacaktır...”

açıklamasına yer verilmiştir.

3-Değerlendirme ve Sonuç:

Yukarıda görüldüğü üzere, 5746 sayılı kanunla verilen yetkiyle alınan 2016/9092 sayılı Bakanlar Kurulu Kararında ilave ar-ge indiriminden yararlanılması için yerine getirilmesi gereken kriterler belirlenmiştir. Belirttiğimiz üzere makalemizin konusu bu kararda yer alan “Tescil edilen ulusal veya uluslararası patent sayısı” kriteri özelinde “bir önceki yıla göre en az yüzde yirmi artış” sağlanıp sağlanmadığının tespitin nasıl yapılacağıdır. Bu tespitin nasıl yapılacağına ilişkin belirlemeler ne kanunda, ne kanunla verilen yetki ile hazırlanan yönetmelikte ve bakanlar kurulu kararında ne de ilgili mevzuata yönelik açıklamaların yapıldığı tebliğlerde yer almamıştır. Yayımlanan kanun, yönetmelik ve tebliğde yer alan konuya ilişkin hükümler birbirinin tekrarı niteliğindedir. Konuya ilişkin detay açıklama en son İzmir Vergi Dairesi Başkanlığınca verilen 15.06.2020 tarih 4098128-125[10-2019/3]-E.163405 sayılı özelgesi ile aktarılmaya çalışılmıştır.

Maliye Bakanlığı, son dönemde tercih edilen bir yöntem olarak, muğlak olan konulara verdiği özalgelerle yön vermektedir. Bu da “verginin yasallığı” açısından çokça eleştiriye

konu olmaktadır.

Konumuza dönecek olursak; muğlak olan konu “bir önceki yıla göre en az yüzde yirmi artış” kriterinin mevcut tescilli patentlerin birikimli değişim oranının mı yoksa dönemler arasındaki değişimin mi kastedildiği konusudur. Örneklendirecek olursak; Kurum A'nın 31.12.2018 tarihi itibarıyla öteden beri tescil ettirdiği patent sayısı 60'tır. Kurum 2019 yılında 10, 2020 yılında 13 patent daha tescil ettirmiştir. Bu durumda yıllar itibarıyla birikimli patent sayısı 2018 yılı sonunda 60, 2019 yılı sonunda 70, 2020 yılı sonunda ise 83'e ulaşmıştır. Kurum 2020 yılında mevcut kriter için %20 şartını sağlayıp sağlamadığının tespiti gerekmekte olup, buna ilişkin iki görüş bulunmaktadır. Bu görüşlere göre ulaşılan sonuçlar aşağıdaki gibidir.

1. Görüş:

“Bir önceki yıla göre” ifadesiyle belirtilen her yılsonunda aktiflerde yer alan patent sayısında, yani birikimli patent sayısında en az %20 artış sağlanması gerektiğidir. Buna göre, A kurumunun 2019 yılı sonunda toplam 70 adet olan tescilli patent sayısını (2020 yılı sonunda) en az %20 artırarak 84 adede çıkarması gerekmektedir ki ilave ar-ge indirimine hak kazanabilesin. Örneğimizde ise 2020 yılı sonunda ulaşılan tescilli patent sayısı (60 + 10 + 13=) 83'tür. Bu sonuca göre kurum A, gerekli kriteri sağlamayacağından 2016/9092 sayılı karar kapsamında ilave ar-ge indirimine hak kazanamayacaktır.

2. Görüş:

“Bir önceki yıla göre” ifadesiyle belirtilen, baz alınan yıl ve takip edilen yıl arasındaki değişimdir. Buna göre 2019 yılında 10 adet patent tescil edildiğine göre, 2020 yılı sonunda bunun %20 daha fazlası olan 12 adet patent tescil edilmesi yeterli olacaktır. A kurumu 2020 yılı sonunda 13 adet patent tescil

ettirdiğine göre bu kriteri sağlamaktadır. Buna göre 2020 yılında ilave ar-ge indirim hakkını kullanabilecektir.

Özellikle ikinci görüşe sahip olanlara göre, ilerleyen yıllarda tescil edilen birikimli patent sayısı arttıkça bu kriterin sağlanmasının mümkün olmaktan çıkacağıdır. Ancak bunu kabul ettiğimiz noktada büyük şirketler tarafından bu kriteri sağlamak çok kolay hale gelecektir. Çünkü ikinci görüşe göre x yılda hiç patent tescil edilmediği x+1 yılda ise 1 adet bile tescil yapması durumunda ilave ar-ge indirim hakkı doğacaktır. Bu durumda özellikle büyük ölçekli firmalar tarafından bu yolla vergi planlaması yapılması mümkün hale gelebilecektir. Bir başka ifade ile eğer referans yıl değeri önceki yıllarda tescil edilen patent sayısı dikkate alınmadan belirlenirse ilk tescil edilen patent bile kendi başına %20 lik bir artış sağlar sonucuna çıkılacaktır. Bu durumun yapılan düzenlemenin amacına uygun olmadığını düşünmekteyiz.

Konuya ilişkin bizim değerlendirmemiz birinci görüştür. Gerekçemiz ise doğrudan Anayasa'nın 73'üncü maddesidir. Bilindiği üzere Anayasa'nın 73'üncü maddesinde "Herkes, kamugiderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür. Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı, maliye politikasının sosyal amacıdır." hükmü yer almaktadır. Büyük ölçekli olan ve yerleşik ar-ge kültürüne ve hacmine sahip firmaların ölçek ekonomisini kullanarak daha fazla fikir, teknoloji ve dolayısıyla patent üretmesi beklenir. Büyük firma ile küçük firma arasındaki başarı farkı ancak bu yolla ölçümlenmelidir. Büyük ve küçük ölçekli iki ar-ge merkezinin baz alınan yıllarda aynı miktarda patent tescil ettirmesi durumunda, başarı, kaynaklarını daha etkin kullanan küçük ölçekli firmanın olmalıdır. Bu durumda sosyal adaletin tecellisi

olarak ödülün (ilave ar-ge indirimi hakkının) küçük ölçekli firmaya verilmesi gereklidir. Bunun da yolu patent sayısının yıllar itibarıyla birikimli olarak değişimlerinin dikkate alınması ile mümkün olabilecektir.

Nitekim, konuya ilişkin olarak, İzmir Vergi Dairesi Başkanlığınca verilen 15.06.2020 tarih 4098128-125[10-2019/3]-E.163405 sayılı özelge de ".....şirketiniz bünyesinde faaliyet gösteren Ar-Ge merkezi kapsamında 2017 yılında tescil edilen bir adet ulusal patent sayısını 2018 yılında bir tescilli patent daha eklemek suretiyle ikiye çıkartmanız, dolayısıyla en az %20 oranında arttırma koşulunu yerine getirmeniz nedeniyle anılan Kanun ile Tebliğde yer alan diğer şartları da sağlamanız durumunda, 2018 hesap döneminde yaptığınız Ar-Ge ve yenilik veya tasarım harcamalarının bir önceki (2017) yıla göre artış tutarının yüzde ellisini 2016/9092 sayılı BKK kapsamında ilave indirim olarak dikkate almanız mümkün bulunmaktadır." görüşü verilmiştir.

Özelgede yapılan açıklamaya göre de yıllar arasındaki değişimin birikimli olarak dikkate alınması gerektiği aktarılmaktadır.

Sonuç olarak, mükelleflerin 2016/9092 sayılı Bakanlar Kurulu Kararının uygulanmasına yönelik tereddütler kanun, yönetmelik ve tebliğde değil yine verilen bir özelgede çözüme kavuşturulmuştur. Bununla birlikte verilen görüşün isabetli olduğu kanısındayız. Ancak konuya ilişkin belirlemelerin yönetmelik veya tebliğlerde yapılmasının daha uygun olacağını düşünmekteyiz.

Kaynakça :

-5746 Sayılı Araştırma, Geliştirme Ve Tasarım Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanun
-2016/9092 Sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı
-İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı Tarafından Verilen 15.06.2020 Tarih 84098128-125[10-2019/3]-E.163405 Sayılı Özelge

YAPILANDIRMA KANUNU İLE GELİR VERGİSİ KANUNUNDA YAPILAN DÜZENLEMELER

Aydın ÖZDEMİR

Serbest Muhasebeci Mali Müşavir

ÖZET

Başta vergi ve SGK alacakları olmak üzere, kamu alacaklarının yapılandırılmasına yönelik 7256 sayılı yasa ile pek çok yasada olduğu gibi 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununda da düzenlemeler yapıldı. Esnaf muaflığına ilavelere, DHL ve benzeri kargo şirketleri aracılığı ile yapılan ihracattan elde edilen gelirlere sağlanan kısmi istisnaya, sermaye şirketlerinde vergiden kaçınarak yapılan gizli kar dağıtımlarının kısmen de olsa engellenmesine, mevduat faizi, repo, fon gelirlerine uygulanan vergi tevkifatının nihai vergi olarak değerlendirilmesi uygulamasının sürdürülmesine, Jokeylerin ücretlerinin stopaj yoluyla % 20 oranında vergilendirilmesiyle yetinilmesine devam edilmesine ve yeniden varlık barışı ihdasına yönelik düzenlemeler söz konusu.

Anahtar Kelimeler: Torba Yasa, Esnaf Muaflığı, hızlı kargo ile ihracat, Sermaye Şirketlerinin kendi hisse senetlerini, ortaklık paylarını iktisabı, Geçici 67. Madde, Jokey gelirleri,

GİRİŞ

80' li yıllardan itibaren pek çok sahadaki yozlaşmaya paralel, kanun yapma tekniğinde deyeninesil bir uygulama icat edildi. Hazırlanan kanun tasarıları ve kanun tekliflerinde, birbiri ile hiç alakası olmayan pek çok yasada düzenleme yapma esası benimsendi, adına "Torba Yasa" denen bu teknikte hazırlanan tasarılar ve teklifler, komisyonlarda ve genel kurulda verilen önergelerle yapılan eklemeler sonucu Torba olmaktan çıktı, Harar boyutuna ulaştı.

Çağdaş Hukuk sisteminin temelini oluşturan Roma Hukukunda, MÖ 98 yılında Torba Yasa tekniği yasaklanmış, günümüzde de Amerika Birleşik Devletlerinin 40 tan fazla eyaletinde bu uygulama yasak.

Pek çok örneğine şahit olduğumuz bu yasalardan biri mahiyetindeki 11/09/2014 tarihli resmi gazetede yayınlanan ve bir başka yapılandırma yasası olan 6552 sayılı yasa ile altmıştan çok kanunda düzenleme yapılmış. Resmi gazetede yayınlanan yasanın adına

bakarak hangi yasalarda düzenleme yaptığını tespit etmek olası değil. İhtisas sahanızda yer alan mevzuatta bir değişiklik olup olmadığını anlamak için 146 maddeden müteşekkil, 38 resmi gazete sayfası uzunluğundaki bu yasanın tamamını incelemeniz şart.

7256 sayılı ; BAZI ALACAKLARIN YENİDEN YAPILANDIRILMASI İLE BAZI KANUNLARDA DEĞİŞİKLİK YAPILMASI HAKKINDA KANUN

ile Gelir Vergisi Kanunu dahil 18 kanuna dokunuluyor.

193 SAYILI GELİR VERGİ VERGİSİ KANUNUNDA YAPILAN DÜZENLEMELER

1-Yasanın 15. maddesiyle, Gelir Vergisi Kanununun Esnaf Muaflığına ilişkin hükümleri düzenleyen 9. maddesinin birinci fıkrasına eklenen 10. bentle;

Ayrı bir iş yeri açmaksızın ve sanayi tipi veya seri üretim yapabilen makine ve alet kullanmaksızın oturdukları evlerde imal ettikleri malları internet ve benzeri elektronik ortamlar üzerinden satanların, tüm satış hasılatını bir bankada açacakları hesap aracılığı ile tahsil

etmeleri halinde, Esnaf Vergi Muafiyeti Belgesi almaları şartıyla, esnaf muaflığından yararlanabilmelerine imkan sağlanıyor. Bankaların, bu bent kapsamında açılan ticari hesaplara aktarılan tutarlar üzerinden, aktarım tarihi itibarıyla %4 tevkifat yapma yükümlülüğü var.

Bir ve üzeri işçi çalıştırıldığı durumda tevkifat oranı %2'ye inecek. İstihdama bağlı indirimli oranın uygulanması için ilgili ayda bir işçinin en az on gün süreyle çalıştırılması şart. Bu bent kapsamında elde edilen hasılatın 220.000 Türk lirasını aşması hâlinde, mükellef izleyen takvim yılı başından itibaren gerçek usulde vergilendirilme söz konusu, ve tekrar bu muafiyetten faydalanılamayacak.

Esnaf muaflığından yararlanacakların eleman istihdamında vergi ve SGK prim yükünü dert etmeleri gerekmiyor. Gelir Vergisi Yasasının, Ücretlerde istisnaları belirleyen 23. Maddesinin birinci fıkrasının 2. bendine istinaden, esnaf muaflığından yararlananların istihdam ettikleri kişilerin ücretleri gelir vergisinden müstesna, işe alınacak kişilerin halihazırda yürürlükte olan pek çok istihdam teşvikinden yararlanması kuvvetle muhtemel. Böylece tüm SGK primlerinin İşsizlik Sigortasından karşılanması söz konusu olacak. Özetle istihdam edilecek kişiye ödenecek ücret dışında ilave maliyet söz konusu değil.

Bu düzenlemenin dikkat çekici bir özelliği de, esnaf muaflığına ilişkin diğer iki bentte (6. ve 8. bentler) muafiyet, madde metninde sayılan mallarla sınırlı iken, 01/01/2021 tarihinde yürürlüğe girecek bu bentte mal sınırlamasının olmayışı. İşyeri açmadan, sanayi tipi makine kullanmadan, tüm tahsilatını banka aracılığı ile yaparak, yıllık satış hasılatının 220.000.- TL geçmemesi koşuluyla, esnaf muaflığı kapsamında her türlü malı satmak mümkün.

2-Yasanın 16. Maddesiyle, Gelir Vergisi Kanununun Diğer İndirimler başlıklı 89. Maddesinin birinci fıkrasına eklenen 16. Bentle;

Gümrük Kanununun ilgili maddeleri kapsamında dolaylı temsilci olarak yetkili kılınan Posta İdaresi ya da hızlı kargo taşımacılığı yapan şirketler tarafından düzenlenen elektronik ticaret gümrük beyannamesiyle gerçekleştirilen mal ihracatı kapsamında elde edile kazancın %50'sinin matrahtan tanzili sağlanıyor. Son yıllarda DHL ve benzeri kargo şirketleri aracılığı ile özellikle özgün tasarımlar içeren tekstil ürünlerinin Avrupa ülkelerine ve Amerika Birleşik Devletlerine ihracı pek yaygınlaştı. 150 Kg ağırlığı ve 7.500.- Euro değeri geçmeyen gönderiler, KDV açısından da tam istisna kapsamında ihracat sayılıyor, yüklenen KDV'lerin iade mevzuatı hükümleri çerçevesinde iadesi temin ediliyor.

Yıllık 400.000.- TL hasılatı kadar bu indirimden yararlanılabilmesi için, mükellefin sigortalı olması şartı var. Yasa metninde "Sigortalı" ibaresinden 5510 sayılı yasa kapsamında olunmasının anlaşılması gerektiği ifade edilmiş. Mükellef 4/b kapsamında (eski ama yaygın ifade ile Bağ-Kur'lu) ise ya da 4/a lı olarak bir işverenin yanında tam zamanlı (ayda 30 gün) istihdam ediliyorsa bu indirimden yararlanabilecek. Devlet memurlarının ticaret yasağı nedeniyle muvazzaf 4/c lilerin bu düzenlemeden yararlanma imkanları yok.

Düzenleme 01/01/2021 tarihinde yürürlüğe girecek, henüz bu konuda tebliğ neşredilmediği için, 4/a, 4/b veya 4/c li olarak SGK emeklisi olanların durumu konusunda fikir beyan etmek mümkün değil.

Söz konusu düzenlemeye göre , tam zamanlı olarak (ayda 30 gün);

Bir işçi çalıştırılması halinde indirimden yararlanacak yıllık hasılat 800.000.- TL

İki işçi çalıştırılması halinde indirimden yararlanacak yıllık hasılat 1.600.000.- TL

Üç işçi çalıştırılması halinde indirimden yararlanacak yıllık hasılat 2.400.000.- TL

Yükselecek.

3-Yasanın 17. Maddesiyle, Gelir Vergisi

Kanununun Vergi Tevkifatına yönelik düzenlemeleri içeren 94. maddesine eklenen 4. fıkra ile tam mükellef sermaye şirketlerinin kendi hisse senetlerini veya ortaklık paylarını ortaklarından satın alarak, % 15 vergi kesintisi yapmadan, [dağıtılan tutarın büyüklüğüne göre ortağın menkul sermaye iradı nedeniyle beyanname verip vergi ödemesinin de önüne geçilerek] kar dağıtımını yapmaları önleniyor.

01/07/2012 tarihinde yürürlüğe giren 6102 sayılı yeni Türk Ticaret Kanunu radikal düzenlemeler içeriyor. Bu düzenlemelerden biri de sermaye şirketlerinin kendi pay senetlerini (Limited şirketlerde ortaklık paylarını) sermayelerinin %10'una kadar (bazı istisnai hallerde bu sınırın da üzerinde) iktisap edebilmeleri. Mülga 6762 sayılı TTK sermaye şirketlerin kendi hisselerini iktisaba izin vermezdi, 329. madde böyle bir şeyin vukuunda ya derhal imhayı, ya da en kısa zamanda elden çıkarmayı emrederdi.

6102 sayılı yasanın 379. Maddesi anonim şirketlerin kendi pay senetlerini, 612.maddesi de limitet şirketlerin ortaklık paylarını, sermayelerinin %10'u ile sınırlı olarak iktisap etmelerine cevaz veriyor. Vergiden kaçınma konusunda pek mahir olan meslektaşlarımızın da yardım ve yönlendirmeleri ile Temmuz 2012 den beri özellikle özvarlıkları güçlü, bilançolarında yüksek miktarda dağıtılmamış kar bulunan anonim ve limitet şirketler, ortaklarının hisse senetlerini bir hayli yüksek tutarlarla satın alıyorlar ve böylece %15 vergi kesintisi yapılmadan kar dağıtımını mümkün oluyordu. Örneğin sermayesi 100.000.- olan, bilançosunda 900.000.- TL dağıtılmamış geçmiş yıl karları bulunan tek ortaklı bir anonim şirket, nominal değeri 100.TL olan pay senetlerini, ortağından, beherini 1.000.- TL değerle satın alıyor ve nominal değeri 10.000.- TL olan %10 luk hissesi için ortağına 100.000.- TL ödüyor, vergi tevkifatı yapmadan 90.000.- TL kar dağıtımını yapmış oluyordu. Pek tabii ortak açısından değer artış kazancı teşekkül

etmemesi için, iktisap tarihinin iki yılı geçmiş olmasına ve hisse senetlerinin basılı olmasına riayet ediliyordu. Yapılan ödemenin 10.000.- TL si 500 Sermaye Hesabının borcuna, 90.000.- TL si de 570 Geçmiş Yıl Karları Hesabının borcuna kaydediliyordu.

Sanıyorum işin suyu çıktı ve işbu yasal düzenlemeye gerek duyuldu. Yasanın yayım tarihi olan 17/11/2020 tarihinden itibaren;

Tam mükellef sermaye şirketleri, ortaklarından satın aldıkları kendi hisse senetleri veya ortaklık paylarını, sermayelerini azaltarak imha ederler ise, nominal değerle, ortaklarından satın alma değeri arasındaki fark tutar, sermayenin azaltılmasına ilişkin kararın ticaret sicilinde tescil edildiği tarih itibarıyla kar dağıtımını sayılarak %15 oranında tevkifat gündeme gelecek.

Şirketlerin ortaklarından satın aldıkları kendi hisse senetlerini veya ortaklık paylarını, satın alma bedelinin altında bir bedel karşılığında elden çıkarmaları hâlinde iktisap bedeli ile elden çıkarma bedeli arasındaki fark tutar, elden çıkarma tarihi itibarıyla kar dağıtımını sayılarak %15 oranında tevkifatı yapılacak.

Şirketler, ortaklarından satın aldıkları kendi hisse senetlerini veya ortaklık paylarını satın aldıkları tarihten itibaren iki tam yıl içerisinde, sermaye azaltımı yoluyla imha etmez ya da satarak elden çıkarmaz ise, iktisap bedeli ile hisse senetlerinin veya ortaklık paylarının itibari değeri arasındaki fark tutar, iktisap tarihinden itibaren iki tam yıllık sürenin son günü itibarıyla dağıtılmış kâr payı sayılarak bu tutarlar üzerinden %15 oranında vergi tevkifatı yapılacak. İktisap olunan hisse senetlerini veya ortaklık paylarının başa baş fiyatla ya da satın alma fiyatının üzerindeki değerle elden çıkarılması halinde ise tevkifat söz konusu değil.

4-Yasanın 19. maddesiyle, geçici 67. maddenin bu yılın sonunda bitecek olan yürürlük süresi 5 yıl daha uzatılıyor. Konu menkul sermaye

iradı niteliğindeki pek çok gelirin, belli oranda vergi tevkifatına tabi tutulup, gelir vergisi beyannamesi dışına taşınması.

Ülkemizde sayıları az ama servetleri çok olan bir kesim var. Maruf meslekleri sahip oldukları paraları borç vererek faiz geliri elde etmek. Bankalara borç verirlerse mevduat hesabı açmış ya da repo yapmış oluyorlar, borç verme işini teşekkül halinde yapmak için fonlar oluşturuyorlar, Devlet tahvili ve Hazine bonosu satın alarak devlet bütçesindeki açıkları finanse ediyorlar. Borsa İstanbul'da işlem gören hisse senetlerinde spekülatif, manipülatif Ortak özellikleri, vergiden pek hazzetmemek. Beyanname vermekten ise nefret ediyorlar. Onların sahip oldukları paralara muhtaç olduğundan , 31/12/2004 tarih ve 25687 sayılı [3.mükerrer] resmi gazetede yayınlanan 5281 sayılı yasanın 30.maddesiyle Gelir Vergisi Kanununa geçici 67. Madde eklendi ve mevduat faizlerinden, repo gelirlerinden, sermaye piyasası araçlarının elden çıkarılmasından sağlanan gelirler için, vergi tevkifatı nihai vergileme sayıldı, ve bu gelirler için gelir vergisi beyannamesi verilmeyeceği, başka gelirler için gelir vergisi beyannamesi verilse dahi bu gelirlerin beyannameye ithal edilmeyeceği hükme bağlandı. Bu düzenleme 31/12/2015 tarihine kadar geçerli idi, bu süre 01.01.2016 tarihinde 6655 sayılı yasa ile 31/12/2020 tarihine uzatılmıştı. Şimdi bu süre 31/12/2025 yılına uzatılıyor. Yasa metnine yapılan ilavelerle, kendi kuruluş yasalarında, bu tür gelirlerinin vergi tevkifatından müstesna olduğuna dair açık hükümler bulunmayan kurumların faiz gelirlerinden de tevkifat yapılacağı hususuna açıklık getiriliyor. Öte yandan Banka ve aracı kurumlar vasıtasıyla gerçekleştirilen kaldıraçlı alım, satım (foreks) işlemlerinden elde edilen gelirlerin de tevkifat kapsamında olduğu hükme bağlandı. Böylece bu konularda yaşanan ihtilafların da önüne geçildi.

Bu tür gelirlerden yapılması öngörülen vergi kesintisi kanun hükmüne göre % 20 ama, Kararnamelerle bu oran, çok sık değiştiriliyor, bazen sıfıra çekildiği de oluyor. Borsadaki alım-satımlardan elde edilen gelirlerden yıllardır tevkifatın adı var kendi yok, çünkü uygulanacak oran %0. Mevduat faizlerine, 30/09/2020 tarihli resmi gazetede yayınlanan 3032 sayılı Cumhurbaşkanı Kararına istinaden 31/12/2020 tarihine kadar;

Vadesiz ve 6 aya kadar vadeli mevduat faizlerinde %5

1 yıla kadar vadeli mevduat faizlerinde %3

1 yıldan uzun vadeli mevduat faizlerinde %0

Stopaj söz konusu.

Anlaşılır gibi değil, sıfır da bir rakam kabul ediliyor ve hiç stopaj yapılmayan gelirler de kaynakta vergilendirilmiş sayılıyor, beyanname vermek gerekmiyor.

Bir yanda, sermayesi ve emeğiyle çalışıp çabalayan ve elde ettiği geliri, vergi tarifesine göre %15 ila %40 arasında vergilenen sıradan mükellefler, öte yanda kazandığı paranın miktarı ne olursa olsun, %0 stopajla kurtulan mütegalibe takımı. Çağdaş Vergi anlayışının Vergilemede eşitlik prensibi ve 1982 Anayasasının;

“Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, malî gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür.

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

Hükümlerini içeren 73. Maddesi bu gruba işlemiyor.

Bu düzenlemenin meslek mensupları açısından ayrıca karşı çıkılması gereken yanı da var. Tevkifat konusu menkul sermaye iratlarına, gayrimenkul sermaye iratlarına ve bazı hallerde ücretlere uygulanan, 86. Maddenin birinci fıkrasının 1. bendinin c) alt bendi bu kesimin gelirlerine de teşmil edilse ve elde edilen gelir belli tutarı aşınca (2020 yılı için 49.000.- TL) gelir vergisi beyannamesi

İZMİR DAYANIŞMA

verme zorunluğu gündeme gelse pek çok meslektaş, beyanname tanziminden gelir elde edebilecek.

5-Yasanın 20.maddesiyle, geçici 68.maddenin bu yılın sonunda bitecek olan yürürlük süresi 5 yıl daha uzatılıyor. Konu Jokeylere, jokey yamaklarına ve antrenörlerine yapılan ücret ödemeleri üzerinden yapılan vergi kesintisi.

31/12/2004 tarih ve 25687 sayılı [3.mükerrer] resmi gazetede yayınlanan 5281 sayılı yasanın 30.maddesiyle Gelir Vergisi Kanununa eklenen geçici 68. madde ile 31.12.2010 tarihine kadar Türkiye Jokey Kulübüncü organize edilen yarışmalara katılan atların jokeyleri, jokey yamakları ve antrenörlerine ücret olarak yapılan ödemeler üzerinden % 20 oranında Gelir Vergisi tevkifatı yapılması, söz konusu tevkifatın nihai vergileme sayılarak bu gelirler için yıllık beyanname verilmeyeceği, diğer gelirler nedeniyle beyanname verilmesi halinde de bu gelirlerin beyannameye dahil edilmeyeceği hükme bağlandı.

31/12/2010 yılında sona eren bu düzenleme, 6111 sayılı yasa ile 31/12/2015 yılına, 6655 sayılı yasa ile de 31/12/2020 yılına kadar uzatılmıştı, bu defa da 31/12/2025 yılına uzatılıyor, ayrıca evvelce sadece Türkiye Jokey Kulübüncü organize edilen yarışlar için geçerli olan bu uygulamanın, 6132 sayılı At Yarışları Hakkında Kanuna göre lisans sahibi olan veya lisans sahibince yetkilendirilen kişi tarafından organize edilen yarışmalarda da geçerli olması sağlanıyor.

Yılların imbiğinden süzülen bilgi birikimini zaman ve emekle harmanlayarak hizmet veren bir Mali Müşavir %15 ten başlayıp %40'a kadar uzanan Gelir Vergisi tarifesine göre vergilendirilecek, jokeyler, yamakları ve antrenörler %20 ile kurtulacaklar.

Bu eşhasa, doğal monopol sayesinde sahip oldukları yetenekleri sebebiyle pozitif ayrımcılık yapıldığını varsayalım, hiç olmazsa telif kazançlarına getirilen 600.000.- TL üst

limitin bu kazançlara da teşmil edilmesi gerekmez mi?

Şair, yazar, bestekar, ressam, heykeltıraş yetenek sahibi değil mi? Sevgili Sezen Aksu beste yapmayı bırakıp at binmeyi mi öğrenmeli?

DEĞERLENDİRME

7256 sayılı yapılandırma yasası ile Gelir Vergisi Kanununda yapılan düzenlemelerle, Esnaf Muafliğinin kapsamının genişletilmesi, mikro ihracattan sağlanan gelirlerin kısmen istisna kapsamına alınması, bu düzenlemelerin istihdam yaratılması koşuluna bağlanması, sermaye şirketlerinde vergisiz kar dağıtımının önüne geçilmeye çalışılması müspet yaklaşımlar, keşke tefeci tayfasının ve jokeylerin sona eren imtiyazları uzatılmasaydı...

KAYNAKÇA

T.C. Anayasalar [09/11/1982] Türkiye Cumhuriyeti Anayasası Ankara Resmi Gazete [17863 mükerrer]

T.C. Yasalar [29/06/1956] 6762 Sayılı Türk Ticaret Kanunu Ankara Resmi Gazete [9353 Sayılı]

T.C. Yasalar [06/01/1961] 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu Ankara Resmi Gazete [10700 Sayılı]

T.C. Yasalar [31/12/2004] 5281 Sayılı Vergi Kanunlarının in Yeni Türk Lirasına Uyumu ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun Ankara Resmi Gazete [25687 sayılı 3. mükerrer]

T.C. Yasalar [14/02/2011] 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu Resmi Gazete [27846 sayılı]

T.C. Yasalar [25/02/2011] 6111 Sayılı Bazı Alacakların Yapılandırılması ile Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu ve Diğer Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun Resmi Gazete [27857 sayılı mükerrer]

T.C. Yasalar [11/09/2014] 6552 Sayılı İş Kanunu İle Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılması ile Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılmasına Dair Kanun Ankara Resmi Gazete [29116 sayılı mükerrer]

T.C. Yasalar [01/01/2016] 6655 Sayılı Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun Ankara Resmi Gazete [29580 sayılı]

T.C. Cumhurbaşkanlığı Kararları [30/09/2020] 3032 Sayılı 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanununun Geçici 67. Maddesinde Yer Alan Tevkifat Oranları Hakkında Karar Ankara Resmi Gazete [31260 sayılı]

T.C. Yasalar [17/11/2020] 7256 Sayılı Bazı Alacakların Yeniden yapılandırılması ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun Ankara Resmi Gazete [31307 sayılı]

BİLGİ TEKNOLOJİLERİ SEKTÖRÜ VE YAZILIM İHRACATI

Armağan YÖRÜK

Serbest Muhasebeci Mali Müşavir

1. Bilgi Teknolojileri Sektörü

Bilgisayar hayatımıza ilk 1940'lı yıllarda girdi, daha sonra 1960'lı yıllarda üretim aşamalarında bilgisayarların kullanılmaya başlanmasıyla birlikte, toplumlar arasında rekabet farklı bir boyuta taşınmış oldu. 2000'li yıllarda ise internet yaygınlaşınca bilgi kavramı önem kazanmaya başladı. Günümüze geldiğimizde ise bilgi toplumu kavramından çokça bahsetmeye başladık. Bilgiyi iyi kullanan toplumlar ve doğru bilgiye doğru zamanda ulaşan kişiler diğerlerine göre refah düzeyi daha yüksek bir hayat sürmeye başladılar.

“Sınır” kavramındaki değişiklik ise ticaret ve güvenlik konularındaki mevcut yaklaşımları temelden değiştirmiştir. Geleneksel sınır kavramlarına göre denetlenen, vergilendirilen ve desteklenen ticaret ve güvenlik, sınır kavramlarının ortadan kalkmaya başlaması ile birlikte yeni fırsatlar ve yeni tehditlerle karşı karşıya kalmıştır.

Her yıl milyarlarca ABD\$ kazanan e-ticaret şirketleri ticari merkezlerinin olduğu ülke dışında genellikle herhangi bir vergilendirme, düzenleme ve denetime tabi değildir. Uluslararası şirketler milyarlarca ABD\$ kazandıkları ülkelerin ekonomilerine doğrudan hiçbir katma değer oluşturmamakta, vergi ödememekte ve istihdam sağlamamaktadır. Bu şirketler, kamu idarelerinin, değer yaratıldığı yerde verginin alınabilmesi konusunda yaşadıkları zorluklardan yararlanmaktadır.

Diğer yandan yazılım ağırlıklı ürün ve hizmetler, iletişim ve internet altyapısının gelişmesiyle küresel çapta yaygınlık ve etkinlik kazanırken,

bu gelişmelere hızla uyum sağlamakta zorlanan ülkeleri ve ekonomileri daha da zor durumlarda bırakmaktadır.

Özellikle akıllı telefonlar ile değişen ürün ve hizmet kavramları, Facebook, WhatsApp ve Spotify gibi ürünlerde beden bulmuş, bankacılıktan kamu hizmetlerine, otomotivden müzik endüstrisine kadar tüm sektörlerdeki yerleşik alışkanlıkları yerle bir etmişlerdir.

1.1 Başarılı Ülke Uygulamaları

1.1.1 Çin

Son 30 yılda Çin'in şaşırtıcı büyümesi, devletin tarımsal kalkınma yerine ileri teknoloji alanına odaklanmasıyla açıklanmaktadır. Çin 1980'li yılların başında 10 ileri teknoloji alanını yatırım yapılacak odak teknolojiler olarak belirlemiştir. Çin'in teknolojideki dünya liderliği, hizmet tabanlı ekonomiye geçişte Ar-Ge'yi gelişmenin merkezine koymasıyla sağlanmıştır. Çin'in Ar-Ge harcamaları, dünyadaki toplam Ar-Ge harcamalarının %15'ini oluşturmaktadır ve giderek artma eğilimindedir.

Çin, sadece bu politika ve stratejileri belirlemekle yetinmemiş, bu amaçla gerekli kaynakları tahsis ederek, gelişmeleri yakından izleyip denetleme mekanizmalarını da hayata geçirmiştir.

Çin'in yüksek teknoloji şirketlerinden birkaç örnek aşağıda verilmiştir; 1999 yılında kurulan e-ticaret şirketi Alibaba'nın yıllık geliri 16 milyar ABD\$, pazar değeri ise 196 milyar ABD\$'na ulaşmıştır.

1998 yılında kurulan oyun ve yazılım şirketi Tencent'in yıllık geliri 16 milyar ABD\$, pazar değeri ise 194 milyar ABD\$'na ulaşmıştır. 2000

İZMİR DAYANIŞMA

yılında kurulan arama motoru (Çin Google'ı) şirketi Baidu'nun yıllık geliri 10 milyar ABD\$, pazar değeri ise 50 milyar ABD\$'na ulaşmıştır. 1987 yılında kurulan iletişim şirketi Huawei'in yıllık geliri 61 milyar ABD\$'dır.

1.1.2 Güney Kore

Kore'nin bu dönemde yaptığı şey, hükümet tarafından özelsektöre danışılarak seçilen belirli endüstrileri; tarife koruması, sübvansiyonlar ve diğer türde devlet teşvikleriyle (örneğin, devlet ihracat kurumu tarafından sağlanan yurt dışı pazarlama bilgilendirme hizmetleri) uluslararası rekabete dayanabilecek ölçüde "olgunlaşmaya" kadar geliştirmek olmuştur. O dönemde Kore'de hükümet bütün bankaların sahibiydi. Böylelikle ticaretin can suyu olan krediyi yönlendirebiliyordu. Ülke devlet mülkiyeti konusunda ideolojik olmaktan ziyade pragmatik bir tavır sahibi olmasına rağmen, kamu iktisadi teşebbüsleri (en iyi örneği çelik imalatçısı POSCO) bazı büyük projeleri doğrudan üstlendi. Eğer özel sermayeli girişimler iyi işliyorsa bu olumlu karşılanıyor; fakat eğer Önemli alanlara yatırım yapmıyorlarsa hükümet bu alanlarda kamu iktisadi teşebbüsleri (KİT) kurmaktan çekinmiyordu. Ve eğer bazı özel sermayeli girişimler kötü yönetiliyorsa, hükümet bunları genellikle önce devralıp yeniden yapılandırıyor ve çoğunlukla (fakat her zaman değil) yeniden özel sektöre satıyordu.

Kore hükümetinin kıt döviz üzerindeki kontrolü de tamdı (döviz kontrollerinde rastlanan bir ihlalin karşılığı ölüm cezası olabilirdi). Bu kontrol imkânı, döviz kullanımında dikkatle tasarlanmış öncelikler listesiyle birleştirildiğinde, güçlükle kazanılmış dövizin hayati önemi haiz makine-teçhizatın ve endüstriyel girdilerin ithalatında kullanılmasını güvenceye alıyordu. Zaman içinde değişen ulusal kalkınma planına göre Kore hükümeti, yabancı sermayeli yatırımları belirli sektörlerde de kabul edip, bazı başka sektörlerde tamamıyla dışarıda

tutarak bu süreci etkili biçimde kontrol etmiştir. Ayrıca hükümet yabancı patentlere, tersine mühendisliği (reverse engineering) cesaretlendiren ve patentli ürünlerde korsanlığa göz yuman umursamaz bir tavırla yaklaşmıştır.

Kore'nin bir serbest ticaret ekonomisi olduğu izlenimi ihracat başarısı sayesinde yaratılmıştır. Fakat Japonya ve Çin örneklerinin de gösterdiği gibi ihracat başarısı serbest ticareti gerektirmez. Önceki dönemde basit kumaşlar ve ucuz elektronik ürünlere dayanan Kore ihracatı, gümrük tarifeleri ve sübvansiyon aracılığıyla korunan yeni ve daha karmaşık endüstrilerin ihtiyaç duyduğu ileri teknolojilerin ve pahalı makinelerin alımı için gereken dövizin kazanılmasını mümkün kıldı. Tarife koruması ve sübvansiyonlar bu endüstrileri uluslararası rekabetten sonsuza dek korumak için değil; dünya pazarında rekabet edebilir konuma erişinceye kadar, yeni teknolojileri içselleştirebilmek ve yeni organizasyonel beceriler oluşturabilmek için ihtiyaç duyulan zamanı sağlamak için kullanıldılar.

Kore'nin ekonomik mucizesi piyasa müşevviklerinin ve devletin yönlendiriciliğinin zekice ve pragmatik karışımının sonucuydu. Nokia'nın elektronik bölümü 1960 yılında kuruldu. Nokia 17 yıl boyunca bu yeni şirketi odun, elektrik kablosu ve lastik çizme şirketlerinin gelirleriyle ayakta tutmuştur. Aynı biçimde, Samsung 10 yıldan fazla bir süre, para kazanamayan elektronik bölümünü tekstil ve şeker işleme gelirleriyle desteklemiştir. Eğer bu iki şirket pazar koşullarını ve uyarıları dinlemiş olsalardı, Nokia hala kereste işiyle, Samsung da tekstil ve şeker işiyle uğraşacaklardı.

1.1.3 İsrail

OECD verilerine göre, İsrail, Ar-Ge çalışmalarına ekonomisinin bir parçası olarak diğer ülkelere kıyasla daha fazla para harcamaktadır. İsrail'in

Ar-Ge harcamalarının GSYH'sine oranı % 4,25 ile birinci sırada, Güney Kore ise % 4.23'lük oranla ikinci sırada yer almaktadır.

20 İsraili teknoloji şirketleri 2016 yılında 4,8 milyar ABD\$ girişim sermayesi desteğini sağlamışlardır. 2016'da bu yatırım sermayesinin üçte biri yazılım şirketleri tarafından kullanılmıştır.

1999 ile 2014 yılları arasında İsrail'de kurulan 10.185 şirketin %2,6'sının yıllık gelirleri 100 milyon ABD\$'ni aşmıştır. Dünyanın en büyük şirketlerinin ilgisini çeken İsrail firmalarına Google tarafından satın alınan navigasyon firması Waze iyi bir örnektir.

Benzer biçimde Sony, LTE modem yongası şirketi olan Altair'ı 212 milyon ABD\$, Cisco diğer yonga şirketi Leaba Semiconductor'u 320 milyon ABD\$ karşılığında satın almıştır.

İsrail'de yeni başlayan yüksek teknoloji şirketlerinin başarı oranı %4, kendi olanakları ile başlayan ve başarıya ulaşan şirketlerin oranı ise %0,8'dir.

1.2 Türkiye'de BİT Sektörü

Türkiye yeni binyılın başlarında iyi bir gelişme ve büyüme ivmesi yakalamıştır. Özellikle mobil iletişim alanında rekabetçi ortamın sağlanması, önce bu alanda dünya ortalamalarını yakalayacak yatırım ve istihdam artışını, ardından da bilişim alanının hızla büyüüp toplumsal ve ekonomik hayatımızın dinamiklerinde derinden değişiklikleri sağlamıştır.

Bugün, ülkemizdeki mobil haberleşme altyapısı ülke coğrafyasından bağımsız yaygınlaşırken, aynı zamanda internet ve internet üzerinden sağlanan hizmetleri de beraberinde yaygınlaştırmıştır.

Güçlü bir BİT sektörü oluşturulması, genişbant altyapılarının sağlıklı bir sektör yapılanmasıyla tesisi, insan kaynaklarının bilgi toplumu gündeminin ihtiyaçları doğrultusunda organizasyonu, toplumun farklı kesimlerinin bilgi ve iletişim teknolojilerinin sağladığı

olanaklardan istifadesinde etkinliğin artırılması ve eşitsizliklerin azaltılması, bilgi güvenliği ve kullanıcı güveninin tesisi, çeşitli toplumsal sorunlarla mücadele noktasında bilgi ve iletişim teknolojileri destekli yenilikçi çözümlerden üst düzeyde yararlanılması, internet girişimciliği ve e-ticaret alanında ekonomik kalkınmaya katkı sunacak bir ekosistem oluşturulması ve son olarak kamu hizmetlerinin sunumunda kullanıcı odaklılığın ve etkinliğin sağlanması bu Stratejiyle ulaşmayı öngördüğümüz hedefleri teşkil etmektedir.

Türkiye'nin diğer ülkeler gibi, "Yazılım ve Bilgi Teknolojileri Sektörü" hakkında kısa ve uzun vadeli hedefleri var. Hedeflerin gerçekleşmesi konusunda elimizde en güncel veri Deloitte ve Türkiye Sanayicileri Derneği'nin (TÜBİSAD) 2019 yılı için hazırladıkları rapordur.

Bilgi ve İletişim Teknolojileri Sektörü 2019 Yılı Pazar Verilerine göre sektör;

- TL bazda bir önceki yıla oranla yüzde %14'lük büyüme ile 152,7 milyar TL'lik hacme ulaştı.

- 2019 yılında sektörün toplam istihdamı %4'lük bir artışla 143 bin kişiye çıktı.

- Teknokentlerde büyüme sürdü, ciro bir önceki yıla göre %43 oranında artarak 22,9 milyar TL'ye ulaştı. 2019 yılında toplam sektör hacminin %14'ü teknokentlerde yaratıldı.

- Sektörün ihracat performansı TL bazında %27'lik büyüme ile 6,5 milyar TL olarak gerçekleşti. Toplam ihracatın %75'i Avrupa birliği ülkelerine yapıldı.

Rapordaki verileri incelediğimizde ekonomimizin büyüme hızında bir süredir gözlenen yavaşlama ya rağmen Bilgi Teknolojileri ve Yazılım sektörünün büyümesini sürdürdüğünü görüyoruz. Büyümenin sürdürülebilmesi için bilgi teknolojileri ve yazılım üreten firmaların desteklenmesi ve ihracata teşvik edici muafiyetlerin artarak devam etmesi gerekmektedir.

1.3 Yazılım Sektörü ve Yazılım İhracatı Gelirlerinin Vergilendirilmesi

İZMİR DAYANIŞMA

Yazılım konusunun gelecek dönemde her alanda öne çıkacağı ve ülkemizin en önemli gelişim alanlarından biri olacağı aşikârdır. Dijital dönüşüm itici gücü olarak yazılım, rekabetin artırılması ve katma değerli üretim ile istenilen ekonomik gelişiminin sağlanması açısından önem arz etmektedir.

Yazılım sektörünün göze çarpan en önemli özellikleri; düşük yatırım maliyeti, nitelikli ve sayıca yüksek istihdam ve katma değeri yüksek ürünlerdir. Bunun yanında diğer sektörlerin tümünde verimlilik ve katma değer artışına sebep olması da çok önemli bir özelliktir. Dolayısıyla, bu sektörü ileriye taşıyacak adımlar, ekonomi için ayrı bir önem taşımaktadır. Türkiye ekonomisinin büyüme sürecini geliştirmek ve sürdürülebilir kılmak, temel politika belgeleri ile sektör strateji belgelerinin ortak hedefidir. Bu sektörün ülkemizde geliştirilmesi ve dünyada söz sahibi olacak şekilde desteklenmesi, ulusal politikaların temel hedefleri arasındadır. Bu bağlamda, yazılım alanında mevcut firmaların hızla gelişmesi ve yeni firmaların kurulmasının sağlanması, sektörün ve ülke ekonomisinin gelişimi için oldukça önemli bir gerekliliktir.

1.3.1 Türkiye'nin Yazılım Sektörü Stratejisi

Bilim Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı Yazılım Sektörüyle ilgili Stratejiler ve Eylem Planları hazırlamakta, hazırlanan planların genel amacı; "Yazılım pazarını büyütme, ihracatı ve sektörün istihdamını artırmak amacıyla, yazılım ve bilgi teknolojileri alanlarında uluslararası standartlarda ürünler ve hizmetler üreten; sektörde söz sahibi ülke konumuna gelmek"tir. Eylem planında ulusal bilinci artırmak ve altyapıyı güçlendirmek, hukuki ve idari düzenlemeleri yapmak, nitelikli insan kaynağı geliştirmek, uluslararası rekabet gücünü artırmayı hedefleyen eylemler yer almaktadır.

Bilişim teknolojileri içerisinde, özellikle ihracattaki en büyük gelişme ve pay yazılım ürünleri tarafından sağlanmaktadır. 2016

yılındaki yaklaşık 1 milyar ABD\$'lık ihracat içerisinde yazılımın payı %67 civarındadır.

BİT sektörünün, en az ithal ürün kullanan alt sektörü yazılım olmakla birlikte yerli kurumların pazar payı buna paralel büyüklükte değildir. Yerli Yazılım şirketleri, Türkiye yazılım pazarının yarısından daha az bir pazar payına sahiptir.

Türkiye'nin kurumsal uygulama yazılım (EAS) pazarını inceleyen IDC Türkiye, 2016 yılında pazarın 301,64 milyon ABD\$'lık hacme ulaştığını ortaya koymuştur. Bu sektördeki küresel lider SAP, 2016 yılında pazardaki %42,2 pay ile Türkiye'nin en büyük EAS tedarikçisi olurken, LOGO ise %23,3'lük payıyla ikinci sırada yer almaktadır. Microsoft %8,4 pay ile üçüncü sıradadır.

1.3.2 Açık Kaynak Kodlu Yazılımlar

Açık kaynak kodlu yazılımlar, güçlü ve rekabetçi bir BİT sektörünün tesis edilmesi, kamu tarafında maliyet avantajlı olarak BİT yatırımlarında firma-bağımsız olarak esnek yapıda çözümler edinilmesi, yeni iş alanları yaratacak olması, BİT'in diğer sektörlerle difüzyonunu sağlama fırsatı sunması, BİT alanında Ar-Ge ve yenilikçiliğe altyapı oluşturması, eğitimde ve toplumun diğer kesimlerinde sayısal uçurumun kapatılmasına yardımcı olabilecek nitelikte olması yönleriyle değerlendirildiğinde desteklenmesi gereken bir alan olarak ortaya çıkmaktadır.

Almanya başta olmak üzere Avrupa'da birçok devlet tarafından açık kaynak kodlu yazılımlar maliyet etkinlik açısından tercih edilmektedir. Ayrıca, AB standartlarında ve Dünya Bilgi Toplumu Zirvesi taslak kararlarında açık kaynak kodlu yazılımların kullanılması tavsiye edilmiştir. İspanya'da ise açık kaynak kodlu yazılımlar sağladıkları esneklik ve özelleştirme olanakları sebebiyle tercih edilmektedir.

Açık kaynak kodlu yazılımların özellikle kamuda kullanılması, yerli yazılım sektörünün gelişmesi ve küresel rekabete hazır hale gelmesi için önemli bir unsur olarak değerlendirilmektedir. Ayrıca, siber güvenlik

çözümlerinde açık kaynak kodlu yazılımlarla çözümlerin geliştirilmesi ulusal güvenliğin temini ve uluslararası pazarlara hazırlık açısından önemlidir.

Açık kaynak kodlu yazılımlar, Türkiye'nin bilgi ve iletişim teknolojileri sektöründe, özellikle yazılım alanında atılım yapabilmesini sağlayacak fırsatları barındırmaktadır. Açık kaynak kodlu yazılımlar, güçlü ve rekabetçi bir BİT sektörünün tesis edilmesi, kamu tarafında maliyet avantajlı olarak BİT yatırımlarında firma-bağımsız olarak esnek yapıda çözümler edinilmesi, yeni iş alanları yaratacak olması, BİT'in diğer sektörlerle difüzyonunu sağlama fırsatı sunması, BİT alanında Ar-Ge ve yenilikçiliğe altyapı oluşturması, eğitimde ve toplumun diğer kesimlerinde sayısal uçurumun kapatılmasına yardımcı olabilecek nitelikte olması yönleriyle değerlendirildiğinde desteklenmesi gereken bir alan olarak ortaya çıkmaktadır.

Kamu ve özel kesimde standartlar ve belirli kriterler çerçevesinde açık, güvenilir, güvenli ve ekonomik çözümlerin teşvik edilmesi birçok yönden faydalı olacaktır. Diğer yandan, kamu kurumlarının ihalelerinde rekabet bozucu şekilde, hakim piyasa oyuncularının ürünlerinin ihale şartnamelerinde yer alması nedeniyle özellikle yazılım alanında tam rekabetin sağlanamaması önemli bir sorun olarak değerlendirilmektedir.

Artan Ar-Ge kaynaklarına paralel olarak Türkiye'de yazılım üretimi açık kaynak kodlu yazılımları da içerecek şekilde ciddi ve uzun süreli planlama ile desteklenmeli ve bu konuda ülkedeki büyük potansiyel üretime ve ihracata dönüştürülmelidir.

1.3.3 Yazılım İhracatı

Yazılım sektörünün gücünün farkında olan gelişmiş ülkeler, yazılımı "stratejik sektör" olarak tanımlamakta ve yazılım şirketlerine çeşitli teşvik ve muafiyetler sağlamaktadır. Türkiye de yazılım sektörü Ticaret bakanlığı ve Kosgeb gibi kurumlarla teşvik edilmekte,

vergi tarafında ise yazılımdan elde edilen kazancın %50 si kurum kazancından muaf tutulmaktadır.

Vergi konusundaki muafiyeti detaylı incelediğimizde; 6322 sayılı Kanunla Gelir Vergisi Kanununun 89 ve KVK'nun 10 uncu maddelerine,

"Türkiye'de yerleşmiş olmayan kişilerle, işyeri, kanuni ve iş merkezi yurt dışında bulunanlara Türkiye'de verilen ve münhasıran yurt dışında yararlanılan;

- Mimarlık
- Mühendislik
- Tasarım
- Yazılım
- Tıbbi raporlama
- Muhasebe kaydı tutma
- Çağrı merkezi
- Veri saklama hizmeti

Alanların da faaliyette bulunan hizmet işletmeleri ile ilgili bakanlığın izni ve denetimine tabi olarak eğitim ve sağlık alanında faaliyet gösteren ve Türkiye'de yerleşmiş olmayan kişilere hizmet veren işletmelerin münhasıran bu faaliyetlerinden elde ettikleri kazancın %50'si.

Bu indirimden yararlanılabilmesi için fatura veya benzeri belgenin yurt dışındaki müşteri adına düzenlenmesi şarttır.

Bu bentte yer alan oranı, hizmet alanları itibarıyla sifra kadar indirmeye veya %100'e kadar artırmaya Bakanlar Kurulu, bu bendin uygulamasına ve denetime ilişkin usul ve esasları belirlemeye ilgili bakanlıkların görüşünü almak suretiyle Maliye Bakanlığı yetkilidir." hükmü eklenerek, anılan işlemlerden sağlanan gelirin %50'sinin gelir veya kurumlar vergisi matrahından indirilmesine imkan sağlanmıştır.

Ayrıca Aralık 2012 tarih ve 28514 sayılı Resmi Gazete'de bu hükme ilişkin açıklamaların yer aldığı 7 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğ yayınlanmıştır.

Bu düzenlemeler doğrultusunda indirim

İZMİR DAYANIŞMA

hakkından yararlanabilmek için;

- İlgili şirketlerin ana sözleşmelerinde yazılı esas faaliyet konuları arasında yukarıdaki hizmet türleri olmalıdır.

- Yukarıdaki hizmetlerin Türkiye’de yerleşik firmalar tarafından Türkiye’de yerleşmiş olmayan kişilerle, işyeri, kanuni ve iş merkezi yurt dışında bulunan firmalara sunulması gerekmektedir.

- Verilen hizmeti alan firma hizmetten tamamen yurtdışında yararlanmalıdır. Türkiye’deki faaliyetleriyle ilgisi olmamalıdır.

- Bu indirimden yararlanılabilmesi için fatura veya benzeri belgenin yurtdışındaki müşteri adına düzenlenmesi gerekmektedir.

Ayrıca mal ve hizmet ihracatlarında KDV istisnası vardır. Verilen hizmetin yurtdışındaki bir firmaya verilmesi ve hizmetten yurtdışında faydalanılması durumunda KDV hesaplanmayacaktır.

- İstisna ve muafiyet uygulamasına ilişkin aşağıdaki olayı örnek olarak verilebilir; Türkiye’de mukim İzmir Yazılım A.Ş. şirketlerin tahsilat problemlerini çözmek üzere özel yazılım hazırlamış. Bu yazılım için İzmir Yazılım A.Ş firması satış fiyatını 2.000.000 TL olarak belirlemiştir, yazılımın maliyeti ise 1.000.000 TL’dir.

1.Örnek : İzmir Yazılım A.Ş. firması hazırlamış olduğu bu yazılımı Türkiye de yerleşik olan ABC Sanayi A.Ş firması ile yapmış olduğu sözleşme kapsamında 2.000.000 TL’ye firmaya satmıştır.

2.Örnek : İzmir Yazılım A.Ş. firması hazırlamış olduğu bu yazılımı Almanya’da mukim Excel Corp.GMBH’ye firması ile yapmış olduğu sözleşme kapsamında yurtdışında kullanmak üzere 2.000.000 TL’ye firmaya satmıştır. Yukarıdaki her iki örneği ayrı ayrı ele alınarak aşağıdaki tablolarda inceleyelim.

Yazılım Geliri		2 000 000TL	
Maliyeti		1 000 000TL	
Kar		1 000 000TL	

Yurt İçine Verilen Hizmet		Yurt Dışına Verilen Hizmet	
Vergiye Tabi Matrah	1000000TL	Vergiye Tabi Matrah	500000TL (1000000- (1000000/2))
Ödenecek K.V.	220000(1000000%22)	Ödenecek K.V.	110000 [500000*%22]
KDV Matrahı	2000000TL	KDV Matrahı	İstisna
Ödenecek KDV	360000(2000000%18)	Ödenecek KDV	110000TL
Toplam Ödenecek Vergi	580000TL(220000+360000)		

Yurtiçi Ver. Hiz. Ver.		580000TL	
Yurtdışı Ver. Hiz. Ver.		110000TL	
Ödenecek Vergi Farkı		470000TL	

Yukarıdaki örnekte görüldüğü üzere yazılım gelirlerini yurtdışından elde edilmesi ile yurtiçinden elde edilmesi arasında ciddi vergi yükü farkı vardır. Yazılım şirketleri tarafından muafiyetlerin ve teşviklerin yakından takip edilmesi içinde bulunduğumuz kriz ortamında hem finansman hem de sektör içinde rekabet gücünü artıracaktır.

Kaynakça

1.<https://www2.deloitte.com/tr/tr/pages/technology-media-and-telecommunications/articles/bilgi-ve-iletisim-teknolojileri-2019-pazar-verileri.html>

2.https://sbb.gov.tr/wp-content/uploads/2020/04/Bilgi_ve_IletisimTeknolojileriOzellhtisasKomisyonuRaporu.pdf

KDV ORANLARINDA GEÇİCİ İNDİRİMLERİN ÖZELLİKLERİ

Kemal OKTAR

GİB Emekli Şube Müdürü

Ülkemizde ilk vaka tanımlarının 2020 yılı başında yapıldığı Covid 19 pandemisinin ekonomik ve sosyal hayatta yarattığı olumsuz etkilere karşı alınan önlemler arasında geçici süreli KDV oran indirimleri de yer almaktadır. 31 Temmuz 2020 tarihinde yürürlüğe giren 2812 sayılı Cumhurbaşkanı Kararı ile bazı hizmetlerde %18 olan KDV oranı %8'e indirilirken, bazı hizmetlerdeki %8 oranı da %1'e indirilmiştir. Peşinden özel eğitim ve öğretim hizmetlerinde uygulanan oranı %8'den %1'e indiren 2913 sayılı Cumhurbaşkanı Kararı yayımlanmıştır. En son 3318 sayılı Cumhurbaşkanı Kararı ile Sağlık Bakanlığınca onaylanan Covid-19 aşularının tesliminde KDV oranının %1'e indirilmesi öngörülmüştür.

Bu makalemizde, belli bir süre için indirimli oran uygulanmasının öngörüldüğü söz konusu düzenlemeler ele alınmıştır.

I) 2812 SAYILI CUMHURBAŞKANI KARARI İLE YAPILAN DÜZENLEMELER

31 Temmuz 2020 tarihli Resmi Gazetede yayımlanarak aynı gün yürürlüğe giren 2812 sayılı Cumhurbaşkanı Kararı ile yapılan düzenlemeler iki grupta açıklanabilir.

Birinci grupta, daha önce %18 oranına tabi olup 31/12/2020 tarihine kadar %8 oranı uygulanacak hizmetler yer almaktadır.

İkinci grupta ise daha önce %8 oranına tabi iken 31/12/2020 tarihine kadar %1 oranı uygulanması öngörülen hizmetler bulunmaktadır.

Hemen belirtmeliyiz ki, 2812 sayılı Kararname ile 31/12/2020 olarak belirlenen bu indirimlerin süresi 3318 sayılı Cumhurbaşkanı Kararı ile

31 Mayıs 2021 tarihine kadar uzatılmıştır. Bu Kararnameler uyarınca indirimli oran uygulanacak işlemler aşağıdadır.

A) KDV ORANI %18'DEN %8'E İNDİRİLEN İŞLEMLER

KDV oranlarının tespit edildiği 2007/13033 sayılı Bakanlar Kurulu Kararına 2812 sayılı Cumhurbaşkanı Kararı ile eklenen Geçici 6. maddeye göre KDV oranı %18'den %8'e indirilen işlemler aşağıdadır. KDV oranı %8'e indirilen sektörlerin belirlenmesinde NACE kodu esas alınmıştır. NACE; Avrupa Birliğinde kullanılan, farklı iş kollarının istatistiksel anlamda sınıflandırıldığı 6 haneli kod sistemine verilen isimdir. Ülkemizde NACE kodu kullanımına ilişkin rehber 2008 yılında yayımlanmış, ilk kullanıma 2009 yılında ticaret ve sanayi odaları tarafından başlanmış, 2010 yılından itibaren de Maliye Bakanlığı, Çalışma ve Sosyal Güvenlik Bakanlığı ve KOSGEB kullanmaya başlamıştır. Dolayısıyla aşağıda 3. sıradan itibaren belirlenen iş kollarına ilişkin tereddüt yaşanması halinde NACE kodlarındaki tanımlamaya göre karar verilecektir.

Öte yandan ilk defa indirimli oran uygulanacak olan bu işlemlere ilişkin olarak 31/7/2020 ilâ 31/5/2021 tarihleri arasında yapılan hizmetlerle ilgili yüklenilen KDV'nin, %8 olarak tahsil edilen KDV'den daha fazla olması halinde indirilemeyen kısım, Kanunun 29/2. maddesi uyarınca yılı içerisinde aylık mahsuben iadeye konu edilebilecek, yılı içinde mahsup edilemeyen tutarın takip eden yılın Ocak-Kasım arasındaki herhangi bir dönemde nakden ya

da mahsuben iadesi talep edilebilecektir.

1- İşyeri kiralaması

Dükkan, mağaza, ofis, depo gibi işyerlerinin 31 Temmuz 2020 ile 31 Mayıs 2021 tarihleri arasında kiralanmasında KDV oranı %8 olarak uygulanacaktır. Bu maddede yapılan düzenlemede üç sorun ortaya çıkmıştır.

Birincisorun, işyeritanımının neleri kapsadığıdır. Konut olarak kullanılanlar ile KDV Kanununun 17/4-d maddesiyle vergiden istisna edilen iktisadi işletmelerin aktifinde yer almayanlar hariç olmak üzere, ticari, sınai, zirai veya serbest meslek faaliyetinde bulunulan tüm taşınmaz kiralalarının işyeri kiralamasına girdiği düşünülebilir. Ancak Gelir İdaresi bu konuya farklı yaklaşmaktadır. Dükkan, mağaza, ofis, depo gibi işyerlerinin kuru mülkiyetinin kiralanmasını işyeri kiralaması olarak %8 oranına tabi olacağını kabul etmekte, ancak buraların işletilmeye hazır hale getirilerek iktisadi bir faaliyetin icrasına tahsis edilmesini ise işletme hakkının kiralanması olduğunu, dolayısıyla %18 oranı uygulanması gerektiğini öne sürmektedir.¹ Bu nedenle liman ve hava meydanlarındaki terminallerin kiralanmasının, soğuk hava depolama ücretinin, ATM yeri ve sanal ofis kiralamasının, öğrenci yurdunun Kredi ve Yurtlar Kurumuna kiralanmasının, terminallere giriş ücretinin, otopark ücretlerinin %18 oranında vergileneceğine dair özalgeler vermektedir. Bu meyanda Gelir Vergisi Kanununun 70. maddesinde belirtilen madenlerin, taş ocağı, kum ocağı, çakıl ocağı, voli mahalli ve dalyanların, tuzların, memba sularının kiralanmasını da işletme hakkı kiralaması olarak kabul ederek %8 oranı uygulanmasına izin vermeyeceğini söyleyebiliriz.

İkinci sorun, uygulamanın başlangıç tarihinin 31 Temmuz 2020 olmasıdır. Genel uygulamada işyerlerinin günlük değil, aylık,

hatta yıllık kiralandığı gözönüne alındığında, Kararnamenin 31 Temmuz'da yürürlüğe girmesi çok yadırganmıştır. Kararname bir gün sonra yani 1 Ağustos 2020 tarihinde yürürlüğe girmiş olsaydı böyle bir sorun yaşanmayacaktı. Ancak 31 Temmuz'da yürürlüğe giren oran indirimi, Temmuz 2020 dönemi kira bedelinin hangi oranda vergileneceği sorununu ortaya çıkarmıştır. KDV Kanununun 10. maddesinin (a) bendi, hizmet ifalarında vergiyi doğuran olayın hizmetin yapılması ile meydana geldiği, (c) bendi ise kısım kısım hizmet yapılması mutad olan veya bu hususlarda mutabık kalınan hallerde bir kısım hizmetin yapılması ile verginin doğduğu hükmündedir. Kiralama hizmeti de kısım yapılan bir hizmet olduğuna göre, KDV'de vergilendirme dönemi olan bir aylık süre içerisinde hizmetin gerçekleşmesi ile vergiyi doğuran meydana gelmektedir. Bu durumda Temmuz 2020 dönemine ait kira bedeli için KDV oranının %8 olarak uygulanacağı akla gelmektedir. Ancak Gelir İdaresi Başkanlığı, Temmuz ayı kira bedelinin 30 günü için %18, 31 Temmuz günü için %8 oranı uygulanabileceği yönünde özalgeler vermiştir.² Buna göre Temmuz ayı kira bedeline ilişkin düzenlenecek faturada 31 Temmuz gününe isabet eden tutar ayrıca belirtilmez ise bu ayın tamamı için %18 oranında KDV hesaplanması gerekecektir. Öte yandan KDV Kanununun sözü edilen 10. maddesinin (b) bendine göre, hizmetin yapılmasından önce fatura veya benzeri belgeler verilmesi hallerinde, bu belgelerde gösterilen miktarla sınırlı olmak üzere fatura veya benzeri belgelerin düzenlenmesi ile vergiyi doğuran olay meydana gelmektedir. Bu durumda Temmuz 2020 ve sonraki dönemlere ait olup faturası 31 Temmuz 2020'den önce düzenlenmiş olan kira bedeli için KDV oranı %18 olarak uygulanmış olacaktır. Mükellefin 31 Temmuz ve sonraki

1-Antalya Vergi Dairesi Başkanlığının 16/9/2020 tarihli ve 76464994-130[KDV.2020.212]-E.142415 sayılı özalgesi.

2-Gelir İdaresi Başkanlığının TÜRMOB'a gönderdiği 28/8/2020 tarihli ve 50169878-200.03[6720-48]-E.92133 sayılı yazı.

dönemlere isabet eden tutar üzerinden fazla hesaplanmış olduğu %10'luk vergi tutarını kiracıya iade etmesi halinde, KDV Kanununun 8/2. maddesi uyarınca işlem yapılarak fazla ödenen verginin iadesini talep edebilecektir. Üçüncü sorun, indirimli oran uygulama süresi içinde fakat indirim sonrası dönemler için fatura düzenlenmesi halinde KDV oranının ne olacağıdır. Gelir İdaresinin bu konuya yaklaşımı da ilginçtir. Yukarıdaki bölümde belirttiğimiz gibi KDV Kanununun 10. maddesinin [b] bendine göre, hizmetin yapılmasından önce fatura veya benzeri belgeler verilmesi hallerinde, bu belgelerde gösterilen miktarla sınırlı olmak üzere fatura veya benzeri belgelerin düzenlenmesi ile vergiyi doğuran olay meydana gelmektedir. İdare daha önce, belirli bir süre için oran indirimi yapılan işlemlerde indirimli oran uygulanan süre içinde fatura kesilirse, teslim veya hizmet bu süreden sonra gerçekleşse dahi indirimli oran uygulanabileceği yönünde özgelgeler vermişti. Ancak işyeri kiralamasına ilişkin olarak verdiği özgelgelerde, kira bedeli indirimli oran uygulamasının yürürlükte olduğu dönemlerde peşin tahsil edilmiş olmasına rağmen, indirimli oran uygulama süresinin sona erdiği tarihten sonra ifa edilecek olan işyeri kiralama hizmetlerinde %8 KDV oranı uygulanabilmesi için, geleceğe yönelik kiralama işlemlerindeki mutad uygulamasının bu şekilde olması ve bu işlemde muvazaa olmaması gerektiği belirtilmektedir.³ Buna göre, eskiden beri üç aylık, altı aylık, yıllık kiralama yapanların, 31 Mayıs 2021 tarihinden sonraki üç aylık, altı aylık veya yıllık kiralamalara ilişkin faturasını bu tarihten önce düzenlemesi halinde KDV oranının %8 olarak hesaplamasının kabul edileceği, ancak bu tarihe kadar aylık kira faturası düzenleyenlerin 31 Mayıs 2021

tarihinden sonraki dönemlere ilişkin üç aylık, altı aylık, yıllık kira faturalarını 31 Mayıs 2021 tarihinden önce düzenlese dahi %8 değil, %18 oranı uygulanması isteneceği anlaşılmaktadır. Her ne kadar idare verdiği özgelgelerde bu işlemde muvazaa olmaması halinde indirimli oran uygulanabileceğini belirtmiş olsa da muvazaa olup olmadığı ancak bir vergi incelemesi ile tespit edilebileceğinden, mükellefleri inceleme yapmakla tehdit ettiği şekline bir algı yaratmıştır.

2- %18 KDV oranı uygulanan yeme – içme hizmetleri

KDV oranlarının tespit edildiği 2007/13033 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı eki [II] sayılı listenin [B] cetvelininin 24. sırası ile kahvehane, kır kahvesi, çay bahçesi, çay ocağı, kiraathane, kafeterya, pastane, ayakta yemek yenilen yerler, yemeği pakette satan veya diğer şekillerde yemek hizmeti sunan yerler, lokanta, içkili lokanta, kebabçı ve benzeri yerlerde verilen hizmetlerde KDV oranı %8 olarak belirlenmiştir.⁴

Ancak yukarıda sayılan işletmelerden birinci sınıf lokanta ruhsatı ya da işletme belgesine sahip olan yerler ile üç yıldız ve üzeri oteller, tatil köyleri ve benzeri tesislerin bünyesindeki lokantalar indirimli oran uygulayacak işletmeler kapsamına dahil edilmemiştir. Ayrıca gazino, açık hava gazinosu, bar, dans salonu, diskotek, pavyon, taverna, birahane, kokteyl salonu ve benzeri yerlerde verilen hizmetler de %8 değil, %18 oranı uygulanması öngörülmüştür.

2812 sayılı Cumhurbaşkanı Kararı ile KDV oranı %18 olan birinci sınıf lokanta ruhsatı ya da işletme belgesine sahip olan yerler, üç yıldız ve üzeri oteller, tatil köyleri ve benzeri tesislerin bünyesindeki lokantalar, gazino, açık hava gazinosu, bar, dans salonu, diskotek, pavyon,

3-Eskişehir Vergi Dairesi Başkanlığının 26/11/2020 tarihli ve 26696128-130[28-2020/37]-E.52530 sayılı özelgesi

4-Makalenin "B) KDV Oranı %8'den %1'e İndirilen İşlemler" bölümünün "2- %8 KDV oranı uygulanan yeme – içme hizmetleri" başlıklı kısmında açıklandığı gibi bu yerlerde 31/7/2020-31/12/2020 tarihleri arasında verilen yeme içme hizmetlerinde KDV oranı %1'e indirilmiştir.

taverna, birahane, kokteyl salonu ve benzeri yerlerde verilen hizmetlerde 31/7/2020 ilâ 31/12/2020 tarihleri arasında KDV oranı %8'e indirilmiştir. Bilahare 3318 sayılı Cumhurbaşkanı Kararı ile bu süre 31 Mayıs 2021 tarihine kadar uzatılmıştır.

Bu yerlerde verilen yeme içme hizmetlerinde alkollü içki servisi de olması halinde, alkollü içki bedelleri için %18 oranında KDV uygulanacaktır. Bu nedenle verilen hizmetlere ilişkin olarak düzenlenecek fatura veya benzeri vesikalarda alkollü içki bedellerinin ayrıca gösterilmek suretiyle, alkollü içki bedelleri için %18, diğer yeme içme bedellerine %8 oranında KDV hesaplanması gerekecektir.

3- Kongre, konferans, seminer, konser, fuar ve lunapark giriş ücretleri

Kongre, konferans, seminer, konser, fuar ve lunapark giriş ücretlerinde 31/7/2020 ilâ 31/5/2021 tarihleri arasında %8 oranı uygulanacaktır. Bu tarihler arasında lunaparkların giriş bedelleri ile bu alanlarda yer alan oyuncakların biniş ve kullanım bedellerinde %8 oranı uygulanırken, lunaparklar dışındaki yerlerde örneğin alışveriş merkezlerinde, yol boyu dinlenme tesislerinde, oyun salonlarında, internet kafelerde bulunan oyun makineleri ve oyuncakların kullanım bedelleri, yükleme kartları veya jeton satışları ise %18 oranında vergilenecektir.⁵

4- Düğün, nikah, balo ve kokteyl salonlarında verilen organizasyon hizmetleri

Düğün, nikah, balo ve kokteyl salonlarında verilen organizasyon hizmetlerinde belirlenen tarihler arasında %8 oranı uygulanacaktır. Bu organizasyonlarda verilen fotoğraf ve kamera çekimi, pasta, kuruyemiş ve meşrubat servisi gibi hizmetler de organizasyonun bir parçası olduğundan, bunlar için ayrıca fatura düzenlemek şartıyla toplam bedel

üzerinden %8 oranı uygulanabilecektir. Organizasyonun yemekli olması, %8 oranı uygulanmasına engel değildir.

5- Berberlik ve kuaförlük hizmetleri ile güzellik salonunda verilen hizmetler

Berber, kuaför ve güzellik salonlarında verilen saç kesimi, boyama, yıkama, fön, makyaj hizmetleri için belirlenen tarihler arasında %8 oranı uygulanacaktır. Buralarda verilmesi yasak olan saç ekimi veya estetik uygulamaları hizmetleri için genel oranda [%18] KDV uygulanacağı tabiidir.

6- Terzilik, giyim eşyası ve ev tekstil ürünlerinin onarımı ve tamirâtı

Yeni giysi dikilmesi şeklindeki kumaşlı veya kumaşsız terzi hizmetlerinin yanı sıra konfeksiyon mağazalarının müşterilerine sattığı muhtelif giysiler için terziler tarafından yapılan paça kısaltma, daraltma, uzatma ve buna benzer tamirat ve tadilat işlerinde de belirlenen tarihler arasında %8 oranı uygulanacaktır. Ancak gelinlik kiralama hizmetleri %18 oranına tabidir.⁶

7- Ayakkabı ve deri eşyaların onarımı ile ayakkabı boyama hizmetleri

Ayakkabı, çizme, çanta ve benzeri deri eşyaların tamiri, bakımı, onarımı ile ayakkabı boyama hizmetlerinde belirlenen tarihler arasında %8 oranı uygulanacaktır. Söz konusu malların teslimi ile bunların imalatçısına verilen fason imalat işlerinin sürekli olarak %8 oranına tabi olduğunu hatırlatmak isteriz.

8- Kuru temizleme ve çamaşırhane hizmetleri

Giyim eşyaları ve diğer tekstil ürünlerinin kuru temizleme veya yıkama suretiyle temizlenmesi, ütülenmesi, kolalanması hizmetleri için belirlenen tarihler arasında %8 oranı uygulanacaktır. Tekstil ürünlerinin kimyasal maddelerle hijyenik olarak endüstriyel yıkama hizmeti de bu kapsama dahildir.⁷

5-Antalya Vergi Dairesi Başkanlığının 25/9/2020 tarihli ve 76464994-130[KDV.2020.180]-E.146944 sayılı özelgesi.

6-Gaziantep Vergi Dairesi Başkanlığının 25/8/2020 tarihli ve 20811645-130[20-415-8]-E.46502 sayılı özelgesi.

7-İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığının 24/9/2020 tarihli ve 39044742-130[Özelge]-E.704582 sayılı özelgesi.

9- Halı ve kilim yıkama hizmetleri

Gerek mahallinde, gerekse işyerine getirilmek suretiyle yapılan halı, kilim, yolluk gibi yer tekstillerinin yıkanması hizmetinde belirlenen tarihler arasında %8 oranı uygulanacaktır.

10- Bisiklet, motosiklet ve motorlu bisikletlerin bakım ve onarımı

İki veya üç tekerlekli bisiklet, motorlu veya motorsuz bisiklet, motosiklet ve motorlu bisikletlerin tamiri, bakımı ve onarımı hizmetlerinde belirlenen tarihler arasında %8 oranı uygulanacaktır. Kararnamede malzemeler hariç tutulduğu için, tamir, bakım ve onarımda kullanılan malzemelerin ayrıca bedellendirilmesi halinde bunların bedelleri üzerinden KDV oranı %18 olarak hesaplanacaktır.

Öte yandan bisiklet, motosiklet ve motorlu bisiklet dışındaki (örneğin kara nakil vasıtaları, ATV, triportör gibi) motorlu ve (at arabası, kağrı, kızak gibi) motorsuz araçların tamir, bakım ve onarımları bu kapsama girmemekte, dolayısıyla %18 oranında vergilenmesi gerekmektedir.

11- Evde kullanılan elektrikli cihazların bakım ve onarımı

Evlerde kullanılan buzdolabı, çamaşır makinesi, bulaşık makinesi, fırın, klima gibi elektrikli cihazların tamiri, bakımı ve onarımında belirlenen tarihler arasında %8 oranı uygulanacaktır. Kararname kapsamına malzemeler dahil edilmediği için, bu malların tamir, bakım ve onarımında kullanılan malzemelerin ayrıca bedellendirilmesi halinde bunların bedelleri üzerinden KDV oranı %18 olarak hesaplanacaktır. Dükkan, büro, mağaza, depo gibi işyerlerinde bulunan söz konusu elektrikli cihazların tamiri, bakımı ve onarımı ise %18 oranında KDV'ye tabi tutulacaktır.

İndirimli oran uygulamasına ilişkin iş kolları NACE kodları esas alınarak belirlendiği için,

evde kullanılan elektrikli cihazlarının çok benzeri olan aşağıdaki malların tamir, bakım ve onarımları ayrı başlıklar olarak Cumhurbaşkanlığı Kararında yer almıştır.

12- Tüketici elektroniği ürünlerinin bakım ve onarımı

TV, radyo, CD/DVD oynatıcıları, ev tipi video kameralar gibi tüketici elektroniği ürünlerinin tamir, bakım ve onarımları da belirlenen tarihler arasında %8 oranında vergilenecektir. Bunların tamir, bakım ve onarımında kullanılan malzemelerin ayrıca bedellendirilmesi halinde, malzeme bedelleri için %18 oranında KDV hesaplanacaktır.

13- Evde kullanılan ısıtma ürünlerinin bakım ve onarımı

Termosifon, şofben, banyo kazanı, kombi gibi evlerde kullanılan ısıtma ürünlerinin tamir, bakım ve onarımı hizmetlerinde belirlenen tarihler arasında %8 oranı uygulanacaktır. Bunların tamir, bakım ve onarımında kullanılan malzemelerin ayrıca bedellendirilmesi halinde, malzeme bedelleri için %18 oranında KDV hesaplanacaktır.

Öte yandan apartmanlarda kullanılan merkezi ısıtma kazanlarının tamir, bakım ve onarımları %18 oranında vergilenecektir.

14- Ev ve bahçe gereçlerinin bakım ve onarımı

Evlerde kullanılan bıçak, makas gibi aletlerin tamiri, bileylenmesi, bahçede kullanılan araç gereçlerin KDV mükellefi olanlar tarafından bakım ve onarımları hizmetlerinde, belirlenen tarihler arasında KDV oranı %8 olarak uygulanacaktır. Bunların tamir, bakım ve onarımında kullanılan malzemelerin ayrıca bedellendirilmesi halinde, malzeme bedelleri için %18 oranında KDV hesaplanacaktır.

15- Mobilyaların ve ev döşemelerinin bakım ve onarımı

Mobilyalar ile ev döşemelerinin tamiri, bakımı

ve onarımı hizmetlerinin KDV mükellefleri tarafından yapılması işleminde, belirlenen tarihler arasında KDV oranı %8 olarak uygulanacaktır. Bunların tamir, bakım ve onarımında kullanılan malzemelerin ayrıca bedellendirilmesi halinde, malzeme bedelleri için %18 oranında KDV hesaplanacaktır.

16- Bilgisayarların, iletişim araç ve gereçlerinin, saatlerin bakım ve onarımı

Sabit veya diz üstü bilgisayar, tablet, monitör, sabit veya cep telefonu, faks cihazı, duvar ve kol saati tamiri, bakımı ve onarımı hizmetlerinin KDV mükellefleri tarafından yapılması işleminde, belirlenen tarihler arasında KDV oranı %8 olarak uygulanacaktır. Bunların tamir, bakım ve onarımında kullanılan malzemelerin ayrıca bedellendirilmesi halinde, malzeme bedelleri için %18 oranında KDV hesaplanacaktır.

Öte yandan projektör, yazıcı, fotokopi, POS cihazı, barkod cihazı, yazar kasa⁸ tamiri, bakımı ve onarımı hizmetleri %18 oranında vergilendirilecektir.

17- Müzik aletlerinin bakım ve onarımı

Müzik aletlerinin tamir, bakım ve onarımını yapan KDV mükellefleri, bu hizmetlerinde belirlenen tarihler arasında %8 oranında KDV hesaplayacaktır.

18- Çilingirlik ve anahtar çoğaltma hizmetleri ile hamallık hizmetleri

Çilingirlerin pencere ve kapı kollarını, kilitlerini tamir, bakım ve onarımı, değiştirmesi, anahtar çoğaltma işlemlerinde belirlenen tarihler arasında %8 KDV oranı uygulanacaktır.

KDV mükellefiyeti bulunan kişi veya kuruluşların hamallık hizmetlerinde de belirlenen tarihler arasında uygulanacak KDV oranı %8 olacaktır.

19- Motorlu kara taşıtlarının yağlanması, yıkanması, cilalanması hizmetleri ile bunlara ait koltuk ve döşemelerin bakım ve onarımı

Yukarıda 10. sırada yapılan açıklamada, bisiklet, motosiklet ve motorlu bisiklet dışındaki araçların tamir, bakım ve onarımlarında %8 KDV oranı uygulanamayacağı belirtilmişti.

Motorlu kara taşıtlarının sadece koltuk ve döşemelerinin tamiri, bakımı ve onarımlarında belirlenen tarihler arasında %8 oranı uygulanacaktır. Bunların tamir, bakım ve onarımında kullanılan malzeme bedelleri için %18 oranında KDV hesaplanacaktır.

Ayrıca motorlu kara taşıtlarının yağlanması, yıkanması, cilalanması hizmetlerinde de belirlenen tarihler arasında %8 oranı uygulanabilecektir.

20- Hane sakinlerine verilen konut bakım, onarım, boya ve temizlik hizmetleri

Konutların tamiri, bakımı, onarımı, boyanması ve temizliği hizmetlerinde belirlenen tarihler arasında %8 oranı uygulanacaktır. Bunların tamir, bakım ve onarımında kullanılan malzeme bedelleri için %18 oranında KDV hesaplanacaktır.

Konut dışında iş yerlerine, şirketlere, kooperatiflere, site yönetimlerine verilen tamir, bakım ve onarım hizmetleri bu kapsama girmemektedir. Buna göre şirketlere, kooperatif ve site yönetimlerine verilen ısı yalıtımı, mantolama, temizlik, bakım-onarım, boya, asansör tamiri gibi hizmetler bu tarihler arasında yapılsa dahi %18 oranında vergilenecektir.⁹

Ancak Gelir İdaresince verilen bir özalgede, konut sigortası kapsamında konut bakım, onarım, boya ve temizlik hizmetlerine [malzemeler hariç] ait sigorta şirketine kesilen faturada hane sakininin (sigortalı) adı, soyadı, hizmetin niteliği, bedeli bilgilerine yer verilmesi ve faturaya poliçenin bir örneğinin eklenmesi suretiyle belirlenen tarihler arasında %8 oranı uygulanabileceği belirtilmiştir.¹⁰

8-Eskişehir Vergi Dairesi Başkanlığının 7/9/2020 tarihli ve 26696128-130[28-2020/21]-E.36761 sayılı özalgesi.

9-Bursa Vergi Dairesi Başkanlığının 23/9/2020 tarihli ve 45404237-130[1-20-190]-E.141328 sayılı özalgesi.

10-Antalya Vergi Dairesi Başkanlığının 21/9/2020 tarihli ve 76464994-130[KDV.2020.210]-E.144311 sayılı özalgesi.

21- Yolcu taşımacılığı hizmetleri

Gerçek usulde vergilenen taksi işletmeleri, şehir içi veya şehirler arası yolcu taşımacılığı, personel, işçi, öğrenci servis taşımacılığı, hava yolu veya deniz yolu ile yolcu taşıma hizmetlerinde belirlenen tarihler arasında %8 oranında KDV uygulanacaktır.

Servis taşımacılığı kooperatifinin ortaklarının kooperatife düzenlediği faturalar ile kooperatifin servis taşımacılığını üstlendiği kuruluşlara düzenlediği faturalarda da belirlenen tarihler arasında %8 oranında KDV hesaplanacaktır.¹¹

Ancak feribotla yapılan araç taşımacılığı¹², gününbirlik yat turları¹³, balonla yapılan turistik turlar¹⁴ bu kapsama girmediğinden, söz konusu tarihler arasında olsa dahi bu hizmetlerde KDV oranı %18 olarak uygulanacaktır.

22- Süs bitkileri ile çiçek teslimleri

Türk gümrük tarife cetvelinin 6 numaralı faslında yer alan süs bitkileri ile canlı çiçeklerin belirlenen tarihler (31/7/2020 – 31/5/2021) arasındaki tesliminde KDV oranı %8 olarak uygulanacaktır.

B) KDV ORANI %8'DEN %1'E İNDİRİLEN İŞLEMLER

KDV oranlarının tespit edildiği 2007/13033 sayılı Bakanlar Kurulu Kararına 2812 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı ile eklenen Geçici 6. maddeye göre KDV oranı %8'den %1'e indirilen işlemler aşağıdadır.

1- Sinema, tiyatro, opera, operet, bale, müze giriş ücretleri

2007/13033 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı eki (II) sayılı listenin (B) cetvelinin 16. sırasında yer alan sinema, tiyatro, opera, operet, bale, müze giriş ücretlerinde uygulanacak KDV oranı %8

olarak tespit edilmiştir.

2812 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı ile 31/7/2020 ilâ 31/12/2020 tarihleri arasında gerçekleştirilecek bu etkinliklere giriş ücretlerinde KDV oranının %1 olarak uygulanması öngörülmüştür.

2812 sayılı Kararname ile 31/12/2020 olarak belirlenen bu indirimlerin uygulanma süresi 3318 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı ile 31 Mayıs 2021 tarihine kadar uzatılmıştır.

2- %8 KDV oranı uygulanan yeme – içme hizmetleri

2007/13033 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı eki (II) sayılı listenin (B) cetvelinin 24. sırası ile kahvehane, kır kahvesi, çay bahçesi, çay ocağı, kiraathane, kafeterya, pastane, ayakta yemek yenilen yerler, yemeği pakette satan veya diğer şekillerde yemek hizmeti sunan yerler, lokanta, içkili lokanta, kebabçı ve benzeri yerlerde verilen hizmetlerde KDV oranı %8 olarak belirlenmiştir.¹⁵

2812 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı ile 31/7/2020 ilâ 31/12/2020 tarihleri arasında yapılan söz konusu hizmetlerde KDV oranının %1 olarak uygulanması öngörülmüş, %1 oranı uygulanma süresi 3318 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı ile 31 Mayıs 2021 tarihine kadar uzatılmıştır.

Gelir İdaresince verilen bir özelgede, kamu ve özel hastanelere 1/7/2020 - 30/7/2020 tarihleri arasında verilen malzemeli yemek servisi hizmeti için %8, 31/7/2020 tarihinden 31/5/2021 tarihine kadar verilecek malzemeli yemek servisi hizmeti için %1 oranında KDV uygulanması gerektiği, 1/1/2020 - 30/7/2020 tarihleri arasında gerçekleşen hizmetlere ilişkin faturalarda (fatura 31/7/2020 veya müteakip tarihlerde düzenlense dahi) %8 oranında KDV hesaplanacağı belirtilmiştir.¹⁶

11-Bursa Vergi Dairesi Başkanlığının 25/9/2020 tarihli ve 45404237-130[I-20-208]-E.142959 sayılı özelgesi.

12-İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığının 28/9/2020 tarihli ve 39044742-130[Özelge]-E.709234 sayılı özelgesi.

13-Antalya Vergi Dairesi Başkanlığının 25/9/2020 tarihli ve 76464994-130[KDV.2020.206]-E.146942 sayılı özelgesi.

14-Nevşehir Defterdarlığının 12/8/2020 tarihli ve 21253973-045-E.9536 sayılı özelgesi.

15-Ancak yukarıda sayılan işletmelerden birinci sınıf lokanta ruhsatı ya da işletme belgesine sahip olan yerler, üç yıldız ve üzeri oteller, tatil köyleri ve benzeri tesislerin bünyesindeki lokantalar ile gazino, açık hava gazinosu, bar, dans salonu, diskotek, pavyon, taverna, birahane, kokteyl salonu ve benzeri yerlerde verilen hizmetlerin indirimli oran uygulayacak işletmeler kapsamına dahil edilmediği, bu işletmelerde uygulanan %18 oranının 31/7/2020 – 31/5/2021 tarihleri arasında %8'e indirildiği, makalenin [I-A/2.] bölümünde açıklanmıştır.

16-Trabzon Vergi Dairesi Başkanlığının 28/8/2020 tarihli ve 66523654-130[ÖZG-25-2020]-E.42730 sayılı özelgesi.

%1 oranı uygulanacak olan işletmelerde verilen yemek hizmetinin içinde alkollü içeceklerin de bulunması halinde, düzenlenecek fatura veya benzeri belgede alkollü içecek bedeli ayrıca gösterilmek suretiyle bu bedel üzerinden %18 KDV oranı uygulanacaktır.

%1 oranı uygulanacak işletmelerin tanımı ve tasnifinde, 1593, 2559, 3572, 4562, 5216, 5302 ve 5393 sayılı Kanunlara göre yürürlüğe konulan "İşyeri Açma ve Çalışma Ruhsatlarına İlişkin Yönetmelik" ile ilgili diğer mevzuat esas alınacaktır.

Bu işletmelerin konaklama tesislerinin bünyesinde bulunması halinde, Kültür ve Turizm Bakanlığına veya ilgili belediyeye başvurularak, bu yerlerin mahiyetinin belirtildiği bir yazı alınması gerekmektedir. Konaklama tesislerinin bünyesinde yer alan işletmelerde verilen yeme içme hizmetlerinde uygulanacak KDV oranı bu yazıya göre tespit edilecektir. Turizm işletmesi belgesine sahip konaklama tesislerine Kültür ve Turizm Bakanlığı tarafından verilen bu belgede, yiyecek ve içecek sunulan mekânlar açıkça belirtildiğinden, Bakanlıktan ayrıca bir yazı alınması zorunluluğu bulunmamaktadır. Bu kapsamdaki konaklama tesislerince vergi dairesine turizm işletmesi belgesinin bir örneğinin ibraz edilmesi yeterlidir. Turizm işletmesi belgesine sahip olmayan mükellefler ise kendilerine ruhsat veren yerel yönetim biriminden alacakları yazıyı vergi dairesine ibraz edeceklerdir. Konaklama tesislerinin veya bünyelerindeki bu tür hizmet birimlerinin, işletmeye açılmadan önce bu yazının temin edilerek vergi dairesine verilmesi gerekmektedir. Aksi halde, mahiyetlerine bakılmaksızın bu yerlerde verilecek hizmetlere genel KDV oranı uygulanmaktadır.¹⁷

Üç ve üzeri yıldızlı oteller, tatil köyleri ve benzeri tesisler dışındaki otel, motel, pansiyon, tatil köyü ve benzeri konaklama

tesislerinin bünyesindeki lokanta, restaurant, restorante, alakart lokantası, kahvaltı salonu, açık yemek alanı, yemek terası, kafeterya, snack bar, vitamin bar, pasta salonu, lobi, gibi mekanlarda verilen yeme içme hizmetlerde de bu tarihler arasında %1 KDV oranı uygulanacaktır. Ancak alkollü içecek servisinin %18 oranında vergilendirileceği tabiidir.

Gelir İdaresince verilen bir özelvegeye göre, beş yıldızlı otelin mutfağında hazırlanmakla birlikte otel sınırları dışındaki %1 KDV oranı uygulanması gereken yerlerde, otelin müşterisi olmayan kişilere servis edilen yemekler için %1 oranında KDV uygulanacağını söyleyebiliriz.¹⁸

3- Otel, motel, pansiyon, tatil köyü ve benzeri konaklama tesislerinde geceleme hizmeti

2007/13033 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı eki (II) sayılı listenin (B) cetvelinin 25. sırasında, otel, motel, pansiyon, tatil köyü ve benzeri konaklama tesislerinde verilen geceleme hizmetlerinde KDV oranı %8 olarak belirlenmiştir.

2812 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı ile 31/7/2020 ilâ 31/12/2020 tarihleri arasında yapılan konaklama hizmetlerinde KDV oranının %1 olarak uygulanması öngörülmüş, %1 oranı uygulanma süresi 3318 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı ile 31 Mayıs 2021 tarihine kadar uzatılmıştır.

Geceleme hizmeti kapsamına, oda veya yer tahsis etmek suretiyle verilen, tesiste günlük yatma-barınma-kalma hizmetleri girmektedir. Konaklama tesislerinde geceleme hizmetinin alanlara ayrıca verilen yemek, eğlence, spor, ütü, kuru temizleme gibi hizmetlerin ayrıca faturalandırılması ya da geceleme hizmetine ilişkin faturada geceleme bedelinin dışında ayrıca gösterilmesi halinde, bu hizmetler ait oldukları oranda vergilendirilecektir. Ancak mutad olarak geceleme hizmeti kapsamında sunulan hizmetlere ilişkin bedellerin,

¹⁷-KDV Genel Uygulama Tebliği (III-B/2.4.2.) bölümü.

¹⁸-İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığının 24/6/2019 tarihli ve 39044742-130[Özelge]-E.506492 sayılı özelvegesi.

geceleme bedeline dahil edilerek geceleme-konaklama bedeli olarak tek bir bedel alınması ve fatura edilmesi halinde geceleme hizmeti ile birlikte bu hizmetler de %1 oranında vergilenmiş olacaktır. Bu husus “herşey dahil sistemi” uygulayan işletmeler açısından da geçerlidir. Alkollü içecekler de dahil olmak üzere konaklayandan her şey dahil olmak üzere tek bir bedel alan işletmeler, bu tarihler arasında söz konusu bedel üzerinden KDV oranını %1 olarak uygulayabilecektir. Ancak bu durumda alkollü içeceklerin alımında ödenen KDV indirilecek KDV hesabına yazılmayacak, gider veya maliyet olarak dikkate alınacaktır. Öte yandan Kültür ve Turizm Bakanlığında işletme belgesi almış seyahat acenteleri tarafından müşteriye aktarılan geceleme hizmeti üzerinden de bu tarihler arasında %1 KDV oranı uygulanacaktır.

II) 2913 SAYILI CUMHURBAŞKANI KARARI İLE YAPILAN DÜZENLEME

KDV oranlarının belirlendiği 2007/13033 sayılı Bakanlar Kurulu Kararına 2913 sayılı Cumhurbaşkanı Kararıyla eklenen Geçici 7. madde ile üniversite ve yüksekokullar ile Özel Öğretim Kurumları Kanunu, Sosyal Hizmetler Kanunu ve Özel Eğitim Hakkında Kanun Hükmünde Kararname kapsamında 1 Eylül 2020 ila 30 Haziran 2021 tarihleri arasında verilen eğitim ve öğretim hizmetleri için KDV oranının %1 olarak uygulanması öngörülmüştür.

Kısım kısım verilmesi mutad olan eğitim ve öğretim hizmetlerinde (önceden fatura kesilmediği sürece) vergiyi doğuran olay, KDV Kanununun 10/c maddesi uyarınca birer aylık vergilendirme dönemleri itibarıyla meydana gelmektedir. 2913 sayılı Cumhurbaşkanı Kararı ile eğitim ve öğretim hizmetlerinin başlangıç ve bitiş tarihleri net olarak belirtilmek suretiyle yapılan düzenleme, herhangi bir tereddüte mahal vermeyecek bir uygulama sağlamıştır. Buna göre, faturası önceden düzenlenmiş

olsa dahi, 1/9/2020 ilâ 30/6/2021 tarihleri arasında verilen eğitim ve öğretim hizmetleri için %1 oranı uygulanacaktır. Eğer bu dönem için KDV oranı %1'in üzerinde hesaplanmış ise, hesaplanan KDV tutarının %1'i aşan kısmı öğrenciye veya velisine geri verilmek suretiyle, KDV Kanununun 8/2. maddesi kapsamında fazla ve yersiz ödenen KDV olarak özel eğitim kurumuna iade edilecektir.

Konuyla ilgili olarak Gelir İdaresi Başkanlığı Türkiye Özel Okullar Derneğine gönderdiği yazıda,¹⁹ 1 Eylül 2020 ila 30 Haziran 2021 tarihleri arasında [bu tarihler dahil] verilecek eğitim ve öğretim hizmetleri için 1 Eylül 2020 tarihinden önce düzenlenmiş faturalarda %8 oranında KDV hesaplanarak beyan edilmiş olması halinde aradaki %7'lik KDV farkının alıcılara iadesinin gider pusulası düzenlenmek suretiyle yapılmasının mümkün olduğu ve gider pusulalarındaki KDV'nin eğitim öğretim hizmeti veren mükellefler tarafından alıcıya iadenin yapıldığı dönemde indirim konusu yapılabileceği açıklanmıştır.

Bu uygulama sadece eğitim ve öğretim bedeli için geçerlidir. Yani yemek, öğrenci servisi, yurt gibi diğer hizmetler için uygulanacak KDV oranları yukarıdaki bölümlerdeki açıklamalara göre tespit edilecektir.

III) 3318 SAYILI CUMHURBAŞKANI KARARI İLE YAPILAN DÜZENLEME

2007/13033 sayılı Bakanlar Kurulu Kararına 3318 sayılı Cumhurbaşkanı Kararı ile eklenen Geçici 8. maddede, Sağlık Bakanlığınca onaylanan Covid-19 aşılarının 31/12/2021 tarihine kadar [bu tarih dahil] tesliminde uygulanacak KDV oranı %1 olarak tespit edilmiştir.

Belirlenen KDV oranları ithalat için de geçerli olduğundan, Sağlık Bakanlığınca onaylanan Covid 19 aşılarının Kararın yürürlüğe girdiği 23/12/2020 tarihinden 31/12/2021 tarihine kadar ithalinde ve yurt içinde tesliminde KDV oranı %1 olarak uygulanacaktır.

19-Gelir İdaresi Başkanlığınının 10/9/2020 tarihli ve 50169878-200.03.01-E.101262 sayılı yazı.

ÜCRET TEDİYE BORDROLARININ GEÇERSİZ SAYILMASI HALİNDE UYGULANACAK İDARİ PARA CEZASI

Doç. Dr. Özkan BİLGİLİ

İzmir Demokrasi Üniversitesi İnsan Kaynakları Yönetimi Bölümü

I-GİRİŞ

Ülkemizde sosyal güvenlik uygulamasında prim belgelerinin dayanağı niteliğinde olan en önemli belgelerden birisi de ücret tediye bordrolarıdır. Hali hazırda prim belgeleri muhtasar ve prim hizmet beyannamesi ile aylık prim ve hizmet belgesinden oluşmaktadır.

Ücret tediye bordrosunda, işyerindeki tüm 4/a kapsamındaki sigortalıların ilgili aydaki kazançlarına yer verilmekte, bu kazançlardan prime esas kazançta dahil olmayanlar ile bir kısmı dahil olanlardan istisna tutarları dışındaki toplam kazançlar aylık sigorta primine esas kazancı oluşturmaktadır. Aylık sigorta prime esas kazanç toplamları ise bir taraftan Sosyal Güvenlik Kurumunun [SGK] prim tahakkukunu oluştururken, bir taraftan da her bir sigortalı için ödenek veya gelir ya da aylığa esas günlük kazançlarını oluşturmaktadır.

Diğer taraftan ücret tediye bordrolarının oluşturulmasında, sigortalıların günlük kazançlarının hesabında esas tutulan gün sayıları, aynı zamanda, bunların prim ödeme gün sayılarını göstermektedir. Böylece, ücret tediye bordrosundan muhtasar ve prim hizmet beyannamesi veya aylık prim ve hizmet belgesine taşınarak beyan edilen prim ödeme gün sayıları ise sigortalıların sosyal sigorta yardımlarından yararlanabilmesi için aranan gün sayılarının tespitinde ve genel sağlık sigortası kapsamında sağlık hak sahipliğinin oluşturulmasında belirleyici olmaktadır.

Sosyal güvenlik uygulamasında kendisine böylesine önem atfedilen ücret tediye bordrolarının ise 5510 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanununda aranan koşulları taşıması gerekmektedir. Kanunda aranan koşulları taşımayan ücret tediye bordroları geçersiz sayılmaktadır. Geçersiz sayılan her bir ücret tediye bordrosundan ötürü ise işverene idari para cezası uygulanmaktadır. Yazımızda, sosyal güvenlik mevzuatı uyarınca ücret tediye bordrosunda bulunması gereken zorunlu unsurlar ile geçersizlik hallerine ve idari para cezası uygulanması usul ve esaslarına yer verilmiştir.

II-ÜCRET TEDİYE BORDROSUNUN GEÇERSİZ SAYILMASI

Ücret tediye bordrosu düzenlenmesine ilişkin zorunluluklar sosyal güvenlik mevzuatı ve vergi mevzuatında yer alırken, iş mevzuatında da ücret hesap pusulası düzenlenmesi zorunluluğu bulunmaktadır.[Bilgili, 2005a] İşverenler, Sosyal Güvenlik Kurumuna verdikleri prim belgesinde yazılı olanları doğrulayıcı nitelikte olmak ve 5510 sayılı Kanunun 102 nci maddesinin birinci fıkrasının [e] bendinin [5] numaralı alt bendinde sayılan hususları içerecek şekilde aylık ücret tediye bordrosu düzenlemekle yükümlüdürler. [SSİY/105] Sosyal güvenlik mevzuatı açısından, işverenler tarafından düzenlenen ücret tediye bordrolarında bulundurulması zorunlu unsurlara ve geçersizlik hallerine 2008 Ekim

ayı başından önce 506 sayılı Sosyal Sigortalar Kanununda değil de Sosyal Sigorta İşlemleri Yönetmeliğinde yer verilmiş, bu yaklaşım eleştiri konusu olmuştur.[Bilgili, 2005b]

2008 Ekim ayı başından sonra ise ücret tediye bordrosunda bulunması gereken zorunlu unsurlara 5510 sayılı Kanunun 102 nci maddesi birinci fıkrasının [e] bendinin [5] numaralı alt bendinde yer verilmiştir. Sözü edilen mevzuat hükmünde belirtilen unsurlar tahdidi olarak sayılmış, madde metninde “gibi” yada “vb” şeklinde bir ibareye yer verilmemiştir. Dolayısıyla aranan unsurlar sınırlı bir şekilde sayılmıştır. Belirtilen unsurlar yerine ücret tediye bordrosunda başka bir işaret ya da bilginin varlığı istenilen koşulu sağlamayacaktır. Şüphesiz sayılan zorunlu unsurlara ilave olarak ücret tediye bordrosunda başka bilgilerin bulunması aranan niteliklerin sağlandığının kabul edilmesine engel sayılmayacaktır.

Şu halde, işverenler tarafından Kuruma [sosyal güvenlik müfettişlerine veya sosyal güvenlik denetmenlerine] ibraz edilen aylık ücret tediye bordrosunda aşağıdaki unsurların bulunması zorunludur. Belirtilen unsurlardan bir yada birkaçını ihtiva etmeyen ücret tediye bordroları ise geçerli sayılmaz.

Ancak, ücret tediye bordrosunda bulunması gereken zorunlu unsurlardan birisi olan “ücretin alındığına dair sigortalının imzası” şartı yönünden, ücretin makbuz mukabilinde veya banka kanalıyla ödemesinin yapılması durumunda bu şart aranmayacaktır. Bir başka söyleyişle, sigortalıların ücretleri makbuz karşılığında veya banka kanalı ile ödenmiş ise ilgili ay ücret tediye bordrosunda “ücretin alındığına dair sigortalının imzasının” bulunmaması geçersizlik hali sayılmayacaktır. Ücret tediye bordrosunda bulunması gereken zorunlu unsur ise şunlardır:

- 1) İşyerinin sicil numarası,
- 2) Bordronun ilişkin olduğu ay,
- 3) Sigortalının adı

- 4) Sigortalının soyadı,
- 5) Sigortalının sosyal güvenlik sicil numarası,
- 6) Ücret ödenen gün sayısı,
- 7) Sigortalının ücreti,
- 8) Ödenen ücret tutarı,
- 9) Ücretin alındığına dair sigortalının imzası.

III-GEÇERSİZ SAYILAN ÜCRET TEDİYE BORDROSU İÇİN UYGULANACAK İDARİ PARA CEZASI

5510 sayılı Kanunun 102 nci maddesi birinci fıkrasının [e] bendinin [5] numaralı alt bendi uyarınca, geçersiz sayılan her bir ücret tediye bordrosu için aylık asgari ücretin yarısı tutarında idari para cezası uygulanacaktır. Aynı ayda birden fazla ücret tediye bordrosunun geçersiz olduğunun tespit edilmiş olması halinde, geçersiz olan her bir ücret tediye bordrosu için ayrı ayrı idari para cezası uygulanacaktır. Kaldı ki, tehlike sınıfları farklı olan işyerlerinde çalışan sigortalıların aylık ücret tediye bordroları işverence ayrı ayrı düzenlenir.[SSİY/107-1]

Belirtelim ki, işyeri kayıt ve belgeleri tutanakla teslim alınmadığı sürece 5510 sayılı Kanunun 102 nci maddesinin birinci fıkrasının [e] bendinin [5] numaralı alt bendine göre idari para cezası verilemez.[SGK, 2020] Anlaşılacağı üzere sosyal güvenlik müfettişleri veya sosyal güvenlik denetmenleri tarafından, ücret tediye bordroları dahil işyeri kayıt ve belgelerinin tebligat ya da işyerinde düzenlenen tutanak ile istenmesi durumunda veyahut sözlü talep edilmesi hallerinde, kayıt ve belgelerin işverence ibraz edilmesi üzerine bunların “kayıt teslim tutanağı” ile teslim alınmasından sonra yapılan inceleme sırasında geçersiz sayılan ücret tediye bordrolarından ötürü idari para cezası uygulanabilecektir. Kayıt ve belgelerin tutanak ile teslim alınmaması durumunda ise inceleme sırasında ücret tediye bordrolarında geçersiz sayılmayı gerektiren fiiller tespit edilse bile idari para cezası verilemeyecektir. Burada sözü edilen aylık asgari ücret ise 4857

İZMİR DAYANIŞMA

sayılı İş Kanunu gereğince 16 yaşından büyük işçiler için belirlenen bir aylık brüt ücrettir.

Örneğin; ibraz edilen kayıt ve belgelerin tutanakla teslim alınmak suretiyle sosyal güvenlik denetmeni tarafından incelenen işveren (X) Ltd.Şti.ne ait 2020 yılı Kasım ayı ücret tediye bordrosunda, “işyeri sicil numarasına” ve “sigortalı/sigortalıların sosyal güvenlik sicil numarasına” yer verilmediğinin tespit edilmesi durumunda, anılan işveren tarafından ibraz edilen 2020/Kasım ayına ilişkin ücret tediye bordrosunun geçersiz olması sebebiyle 2020/Mart ayında geçerli olan aylık asgari ücret üzerinden, $2.943 \times 1/2 = 1.471,50$ TL idari para cezası uygulanacaktır.

Diğer yandan ücret tediye bordrosunda, 5510 sayılı Kanunun 102 nci maddesinin birinci fıkrasının (e) bendinin (5) numaralı alt bendinde belirtilen bilgilerin bulunmasına rağmen bu bilgilerin, hatalı ve/veya eksik olması ve söz konusu hataların bordrodan ve diğer unsurlardan anlaşılması halinde kayıt ve belge geçersizliğinden dolayı 102 nci maddesinin birinci fıkrasının (e) bendinin beş numaralı alt bendine göre idari para cezası uygulanmayacaktır. (SGK, 2020)

Örneğin; işveren Ali T. tarafından düzenlenen ücret tediye bordrosunda yer alan sigortalılardan (A) nin T.C. Kimlik numarası doğru olarak yazılmasına karşın soyadı bordroya hatalı yazılmıştır. Söz konusu sigortalı diğer tüm bilgileri doğru olacak şekilde bildirge/beyanname ile bildirilmiştir. Bu durumda sigortalıya ilişkin bilgilerin ücret tediye bordrosuna hatalı kayıt edildiği hususu diğer unsurlardan anlaşılmış olduğundan kayıt ve belge geçersizliğinden dolayı 5510 sayılı 102 nci maddesinin birinci fıkrasının (e) bendinin (5) numaralı alt bendine göre idari para cezası uygulanmayacaktır. Bununla birlikte, Murat K. tarafından düzenlenen ücret tediye bordrosunda yer alan sigortalılardan (B) nin onbir haneli T.C. Kimlik numarasının

00000000000 şeklinde girilmesi durumunda, ücret tediye bordrosundaki bu kayıt yok hükmünde sayılacağından, 5510 sayılı Kanunun 102 nci maddesinin birinci fıkrasının (e) bendinin (5) numaralı alt bendinde belirtilen bilgilerden biri olmaması nedeniyle idari para cezası uygulanacaktır.

Öte yandan, onbeş günlük yasal ibraz süresi geçirildikten sonra incelemeye sunulan ve tümünün veya bir bölümünün geçersiz olduğu tespit edilen ücret tediye bordroları yönünden, ayrıca geçersizlik fiili için idari para cezası uygulanmaz, sadece tutulan defter türü dikkate alınarak, işverenlerin tuttukları defter türüne göre ibraz etmemeye bağlı idari para cezası uygulanır.

Buna göre, yasal ibraz süresi geçirilmiş olmakla birlikte incelemeye sunulan, tümünün veya bir bölümünün geçersiz olduğu tespit edilen ücret tediye bordroları yönünden uygulanacak olan idari para cezaları, 5510 sayılı Kanunun 102 nci maddesi birinci fıkrasının (e) bendinin (1), (2) ve (3) numaralı alt bentlerinde ifade edildiği üzere “işverenin tuttuğu defter türüne göre ibraz etmeme cezası” şeklinde uygulanacaktır. Yani, bilânço esasına göre defter tutmakla yükümlü olanlar için, aylık asgari ücretin oniki katı tutarında, diğer defterleri tutmakla yükümlü olanlar için, aylık asgari ücretin altı katı tutarında, defter tutmakla yükümlü olmayanlar için ise asgari ücretin üç katı tutarında, idari para cezası uygulanmaktadır.

Örneğin; sosyal güvenlik müfettişi tarafından yürütülen inceleme kapsamında, (Y) AŞ.ne ait 2018 ve 2019 yılı defter ve belgelerinin ibrazı istenmiş, kayıt ibraz tebligatı işveren tarafından 10/01/2021 tarihinde tebellüğ edilmiştir. Söz konusu defter ve belgelerin 15 günlük yasal süresi geçirildikten sonra ibraz edilmesi ve 2019 yılı tüm aylarında ücret tediye bordrolarının geçersiz sayılması halinde, geçersizlik fiilinden ötürü idari para

cezası uygulanmayacak, ibraz etmeme fiilinin meydana geldiği tarih olan 2021/Ocak ayında geçerli olan aylık asgari ücret üzerinden, $3.577,50 \times 12 = 42.930$ TL idari para cezası uygulanacaktır.

Ücret tediye bordroları dahil işyeri defter ve belgeleri 5510 sayılı Kanunun Kanununun 99 uncu maddesi gereğince 7201 sayılı Tebligat Kanununa göre yapılacak bildirim ile istenilebileceği gibi, işveren, işveren vekili, işyeri sahibi, alt işveren veya sigortalıyı devir alan işveren ile düzenlenecek tutanakla da istenebilir.[SSİY/107-4] Aynı yönde olmak üzere, İşyeri kayıt ve belgeleri tebligatla veya tutanakla talep edilmediği sürece 102 nci maddenin birinci fıkrasının [1], [2] ve [3] numaralı alt bentlerine göre, idari para cezası verilemeyecektir.[SGK, 2020]

IV.2-ÜCRET TEDİYE BORDROLARININ GEÇERSİZLİĞİNE DAYALI İDARİ PARA CEZALARI İÇİN BİR ÜST SINIR VAR MIDIR?

IV.1-Sorunun Tespiti

5510 sayılı Kanunun 102 nci maddesinin birinci fıkrasının [e] bendinin [4] numaralı alt bendi uyarınca, defter ve belgelerin geçersiz sayılması durumunda Kurum tarafından uygulanacak idari para cezasının üst sınırı, "tutmakla yükümlü bulunan defter ve belgelerin ibraz edilmemesi nedeniyle verilmesi gereken ceza tutarı"dır. Bununla birlikte, ücret tediye bordrolarının geçersiz sayılması fiiline bağlı olarak, 5510 sayılı Kanunun 102 nci maddesinin birinci fıkrasının [e] bendinin [5] numaralı alt bendi uyarınca Kurum tarafından uygulanacak idari para cezasının bir üst sınırı var mıdır?

Soruyu şu şekilde de sorabiliriz; SGK denetim elemanlarınca inceleme döneminin 10 yıllık zamanaşımı süresi içinde kalmak kaydı ile tuttuğu defter türüne bakılmaksızın, örneğin işveren [Y] AŞ.nin 10 yıllık [örneğin 2011-2020] toplam 120 aya ait yasal süresinde ibraz edilen ücret tediye bordrolarının geçersiz olduğunun tespit edilmesi durumunda, fiilin gerçekleştiği

yıllara ait aylık asgari ücret tutarları dikkate alınmak suretiyle hesaplanan toplam 62.359 TL idari para cezası uygulanabilir mi? Dahası, bu işveren defter tutma yükümlülüğü olmayan örneğin özel bina inşaatı işyeri işvereni olsa bile yukarıdaki rakama muhatap olması mümkün müdür? Mümkün ise adil midir?

Kurum denetim elemanı tarafından ibraz istenen [Y] AŞ.ne ait 2011-2020 yılları ücret tediye bordroları dahil tüm defter ve belgelerinin, kayıt ibraz tebligatı işveren tarafından 10/01/2021 tarihinde tebellüğ edilmesine rağmen 15 günlük yasal süresinde ibraz edilmemesi halinde, ibraz etmeme fiilinin meydana geldiği tarih olan 2021/Ocak ayında geçerli olan aylık asgari ücret üzerinden, $3.577,50 \times 12 = 42.930$ TL idari para cezası uygulanacak olması, defter ve belge ibraz etmemeyi teşvik etmez mi? Bu durum kayıtlarını yasal süresinde ibraz eden işverenler aleyhine bir ayrımcılık oluşturur mu? Aynı durum, defter ve belgelerin 15 günlük yasal süre geçirildikten sonra ibraz edilmekle birlikte, tümünün veya bir bölümünün geçersiz olduğu tespit edilen defter ve belgeler yönünden, ayrıca geçersizlik fiilleri için idari para cezası uygulanmayacağından, sadece tutulan defter türü dikkate alınarak $3.577,50 \times 12 = 42.930$ TL idari para cezası uygulanması, kayıt ve belge nizamına önem verilmemesine veya bunun gereksiz görülmesine neden olmaz mı?

Bize göre de, yasal süresi dışında defter ve belgelerini ibraz eden işverenlere bile ibraz etmeme cezası uygulanırken, defter ve belgelerini yasal süresinde incelemeye çıkaran bir işverene defter ve belgelerindeki geçersizlik halleri için ibraz etmeme cezasından daha fazla bir ceza uygulanmasının adil olmayacağını söyleyebiliriz. Aksine uygulamanın defter ve belgelerin ibraz edilmemesini ya da geç ibraz edilmesini teşvik edeceğini, bu durumun da kanunun amacına uygun olmadığını söyleyebiliriz. [Özbolat, 2011; Çakar, 2017] 5510 sayılı Kanunun

102 nci maddesi birinci fıkrasının [e] bendinin (5) numaralı alt bendinin yazılış biçiminin, aynı yönde düzenlemeleri ihtiva eden 506 sayılı Kanunun mülga 140.maddesi birinci fıkrasının [d] bendinden daha fazla belirsizlik taşıdığı ifade edilebilir.

IV.2-Sosyal Güvenlik Kurumunun Yaklaşımı

Geçmiş dönemde Sosyal Güvenlik Kurumunun konuya yaklaşımı, diğer koşullarında varlığı halinde bir üst sınır olmaksızın idari para cezası uygulanması şeklindeydi. Zira, defter ve belgelerin geçersiz sayılması halinde uygulanacak idari para cezalarını düzenleyen 5510 sayılı Kanunun 102 nci maddesi birinci fıkrasının [e] bendinin (4) numaralı alt bendinde, “Tutmakla yükümlü bulunan defter ve belgelerin ibraz edilmemesi nedeniyle verilmesi gereken ceza tutarını aşmamak kaydıyla...” ibaresine yer verilirken, ücret tediye bordrolarının geçersiz sayılması durumunda uygulanacak idari para cezalarını düzenleyen 5510 sayılı Kanunun 102 nci maddesi birinci fıkrasının [e] bendinin (5) numaralı alt bendinde, böylesi bir sınırlamaya yer verilmemiştir.

Buna göre, “5510 sayılı Kanun’un 102. maddesinin birinci fıkrasının e/4 bendinin, “Tutmakla yükümlü bulunan defter ve belgelerin ibraz edilmemesi nedeniyle verilmesi gereken ceza tutarını aşmamak kaydıyla” ibaresi ile başladığı ve devamında belirlenen fiillere ilişkin olarak uygulanacak olan para cezasının belirlendiği, aynı maddenin e/5 hükmünde ise bu ibareye yer verilmeksizin belirtilen fiillere uygulanacak idari para cezası belirtildiğinden Kanun’un 102. maddesinin birinci fıkrasının e/5 bendi gereğince uygulanacak idari para cezalarında tutmakla yükümlü bulunan defter ve belgelerin ibraz edilmemesi nedeniyle verilmesi gereken ceza tutarının üst sınır olarak dikkate alınmaması gerekmektedir.” (SGK, 2015)

Aynı yönde olmak üzere, “...anılan her iki

hükmün ayrı ayrı düzenlemeler içerdiği, 5510 sayılı Kanunun 102 nci maddesinin birinci fıkrasının [e] bendinin (4) numaralı alt bendinin defter ve belgelerin geçersizliği halinde uygulanacak idari para cezasını ihdas ettiği, aynı Kanunun 102 nci maddesinin birinci fıkrasının [e] bendinin (5) numaralı alt bendinde ise aylık ücret bordrolarının içerik ve muhteviyatına yönelik geçersizliklere ilişkin uygulanacak idari para cezası hakkında norm içerdiği, uygulanacak idari para cezasının sınırı bakımından ise “Tutmakla yükümlü bulunan defter ve belgelerin ibraz edilmemesi nedeniyle verilmesi gereken ceza tutarını aşmamak kaydıyla” ibaresinin sadece 5510 sayılı Kanunun 102 nci maddesinin birinci fıkrasının [e] bendinin (4) numaralı alt bendi için geçerli olup, aynı maddenin birinci fıkrasının [e] bendinin (5) numaralı alt bendini kapsamadığı düşünülmektedir.” (SGK, 2017)

Geçmiş dönemdeki Kurumun bu yaklaşımı eleştirisi konusu olmuş; özü itibarıyla ücret tediye bordrosunun defter tutma mükellefiyeti olan işverenler için tevsik edici kayıt, defter tutma zorunluluğu bulunmayan işverenler için ise belge dayanağı kayıt olduğu; ücret ödemesi, buna ait belge ile belgenin kaydının birbirlerinden bağımsız ve her iki bendin kendi ifade sınırları içerisinde değerlendirilmesinin olanaklı olmadığı, bu sebeple de 5510 sayılı Kanunun 102 nci maddesinin birinci fıkrasının [e] bendinin (4) numaralı alt bendinde yer alan sınırlamanın esasen aynı maddenin birinci fıkrasının [e] bendinin (5) numaralı alt bendini de kapsadığı ifade edilmiştir. (Günay, 2016)

Kurumun sözü edilen itiraz ve eleştirilere paralel olarak 2020 yılına gelindiğinde görüş değiştirdiği anlaşılmaktadır. Buna göre; fiilin işlendiği tarih olarak defter ve belgelerin ibraz edilmediği tarih esas alınacağından ve yasa gereği bulunması zorunlu unsurlardan herhangi birini ihtiva etmeyen (imza şartı yönünden makbuz mukabilinde veya banka

kanalıyla yapılan ödemeler hariç] ücret tediye bordroları geçerli sayılmadığından, her bir geçersiz ücret tediye bordrosu için, defter ve belgelerin ibraz edilmemesi nedeniyle uygulanan idari para cezası tutarını aşmamak şartıyla, aylık asgari ücretin yarısı tutarında idari para cezası uygulanacaktır.(SGK, 2020) Örneğin; Kurumun denetim ve kontrolle görevli memurlarınca 19/8/2019 tarihinde 2016, 2017 ve 2018 yıllarına ilişkin defter ve belgelerinin ibrazının istendiği [B] Limited Şirketinin 2016, 2017, 2018 yıllarında işletme esasına göre 2019 yılında ise bilanço esasına göre defter tuttuğu ve 2 adet sigortalı için 2016/ Ocak ila 2018 Kasım aylarına ilişkin düzenlenen ücret tediye bordrolarında, sigortalıların imzasının bulunmadığının tespit edildiği varsayıldığında, anılan işveren aleyhine 2 sigortalı için düzenlenen ücret tediye bordrolarının geçersiz olması nedeniyle, fiilin işlendiği tarihteki asgari ücretin on iki katını aşmamak kaydıyla [fiilin işlendiği yani tarih defter ve belgelerin ibraz tarih 2019 yılı olduğundan 2019 yılında tutulana defter türü esas alınarak] idari para cezası uygulanacaktır. Bu durumda, 2016, 2017 ve 2018 yıllarında uygulanması gereken toplam ceza miktarı 63.407,00 TL, 2019 yılındaki ceza üst sınırını $(2.558,40 \times 12 = 30.700,80 = 30.700,00 \text{ TL})$ geçtiğinden 30.700,00 TL ceza uygulanacaktır. 5510 sayılı Kanunun 102 nci maddesinin birinci fıkrasının [e] bendinin [5] numaralı alt bendinde bir değişiklik olmadığı halde, Kurumun, ücret tediye bordrolarının geçersiz sayılması durumunda uygulanacak idari para cezalarında bir üst sınır olmadığı yönündeki görüşünü sonradan değiştirerek, defter ve belgelerin ibraz edilmemesi nedeniyle uygulanan idari para cezası tutarını aşmaması şeklindeki üst sınırın varlığını kabul etmesinin, kanunun lafzından çok ruhuna uygun olduğu, daha adil ve yapılan eleştirileri karşılması bakımından yerinde olduğu söylenebilir.

Kurumun lafzi yorum yerine amaçsal yoruma giderek bu sonuca ulaştığı anlaşılmaktadır. [Gözler, 2018]

Ancak Kurumun yeni bir yorum ile bu sonuca ulaşması ve bunu bir idari düzenleme ile yapması tartışmalı görülmektedir. Zira, 5237 sayılı Türk Ceza Kanununun 2.maddesi üçüncü fıkrasına göre, “suç ve ceza içeren hükümler, kıyasa yol açacak biçimde geniş yorumlanamaz”. Zira yorum, normda saklı iradeyi ortaya çıkararak bunun kapsam ve sınırlarını belirlemek faaliyetidir. Kanunun hükmü, kanunun iradesini aşmışsa daraltıcı, Kanunun iradesini eksik yansıtmışsa genişletici ya da ilerletici yorumlanabilir. Kıyas ise boşluk doldurmaz. Dolayısıyla yorum genişletici olabilirse de kıyasa varan yorum olmaz. Çünkü boşluk yorum yöntemiyle dolmaz.[Aygün Eşitli, 2013]

5510 sayılı Kanunun 102 nci maddesinin birinci fıkrasının [e] bendinin [4] numaralı alt bendinde yer alan “Tutmakla yükümlü bulunan defter ve belgelerin ibraz edilmemesi nedeniyle verilmesi gereken ceza tutarını aşmamak kaydıyla” sınırlamanın, aynı maddenin birinci fıkrasının [e] bendinin [5] numaralı alt bendi için de geçerli olduğu şeklinde yorumlanmak suretiyle sonuca gidildiği anlaşılmaktadır. Bu durum, suç ve ceza içeren hükümlerin kıyasa yol açacak biçimde geniş yorumlandığı şeklinde de düşünülebilir. Tartışmalı durumun ortadan kalkması ve hukuk güvenliği ilkesi açısından, idarenin son yaklaşımına uygun kanuni bir düzenleme yapılmasının uygun olacağını söyleyebiliriz. Keza, idarenin sonradan yapılacak yeni bir değerlendirme ile son görüşünden de dönmesinin önünde bir engel bulunmamaktadır.

V-SONUÇ OLARAK

Yazımızda belirtildiği ve muhataplarınca da kabul edileceği üzere ücret tediye bordroları sosyal sigorta işlemleri açısından ve özellikle de prim belgelerinin dayanağı

olması bakımından özel önemde belgelerdir. Bu sebeple de kanunda aranan zorunlu unsurları ihtiva etmeleri gerekmektedir. Bu unsurlardan birisinin dahi eksikliği idari para cezası yaptırımına bağlanmıştır. Ancak, sigortalıların ücretleri makbuz karşılığında veya banka kanalı ile ödenmiş ise ilgili ay ücret tediye bordrosunda “ücretin alındığına dair sigortalının imzasının” bulunmaması geçersizlik hali sayılmamaktadır.

Öte yandan, 5510 sayılı Kanunun 102 nci maddesi birinci fıkrasının (e) bendinin (5) numaralı alt bendi uyarınca, geçersiz sayılan her bir ücret tediye bordrosu için aylık asgari ücretin yarısı tutarında idari para cezası uygulanmaktadır. Yasal süresinde sosyal güvenlik müfettişlerine veya sosyal güvenlik denetmenlerine tutanak karşılığı ibraz edilen ücret tediye bordrolarının, inceleme sonucu tespit edilen bir yada birden fazla fiilden ötürü geçersiz sayılmalarından ötürü her ay için fiilin meydana geldiği tarihte geçerli olan aylık asgari ücretin yarısı tutarında idari para cezası uygulanmaktadır.

İşte bu noktada, geçersiz sayılan ücret tediye bordrolarından dolayı uygulanacak idari para cezası için bir üst sınırın olup olmadığı tartışma konusu olmaya devam etmektedir. Kurum başından beri bir üst sınır olmadığını kabul ederken, 2020 yılında görüş değiştirip yeni bir yorumla, 5510 sayılı Kanunun 102 nci maddesinin birinci fıkrasının (e) bendinin (4) numaralı alt bendinde yer alan “Tutmakla yükümlü bulunan defter ve belgelerin ibraz edilmemesi nedeniyle verilmesi gereken ceza tutarını aşmamak kaydıyla” sınırlamasının, aynı maddenin birinci fıkrasının (e) bendinin (5) numaralı alt bendi için de geçerli olduğunu kabul etmiştir.

Ancak Kurumun son yaklaşımının, 5237 sayılı Türk Ceza Kanununun 2.maddesi üçüncü fıkrasındaki, “Suç ve ceza içeren

hükümler, kıyasa yol açacak biçimde geniş yorumlanamaz”. hükmü karşısında tartışmalı olduğu, suç ve ceza içeren hükümlerin kıyasa yol açacak biçimde geniş yorumlandığı düşünülebilir. Bu sebeple tartışmanın son bulup hukuken kabul edilebilir bir sonuca ulaşabilmesi için idarenin son yaklaşımına uygun kanuni bir düzenleme yapılmasının uygun olacağını söyleyebiliriz.

KAYNAKÇA

- Bilgili, Ö.[2005a].*Sosyal Sigorta Hukukunda Ücret Bordrosu Düzenleme Yükümlülüğünün Sınırları Ve Sonuçları*, Mali Pusula, S.8, s.72-77
- Bilgili, Ö.[2005b].*Yönetmelik İle Belirlenen Geçersizlik Hallerinden Dolayı Uygulanan İdari Para Cezaları Anayasaya Uygun Mu?, Yaklaşım*, S.148, www.yaklasim.com, Erişim, 10/12/2020
- Çakar, E.[2017].*Defter Geçersizlik Halleri İçin Uygulanan Üst Sınır Ücret Tediye Bordroları İçin de Uygulanmalı Mıdır?, Yaklaşım*, S.290, www.yaklasim.com, Erişim, 10/12/2020
- Aygün Eşitli, E.[2013].*Suçların ve Cezaların Kanuniliği İlkesi*, TBB Dergisi, S.104, s.225-246
- Gözler, K.[2018].*Hukuka Giriş*, Beta Yayınları, 15.Baskı, s.289-298
- Günay, S.[2016].*Ücret Bordrosunda Kayıt Geçersizliği Cezasının Üst Sınırı*, E-Yaklaşım, S.279, www.yaklasim.com, Erişim, 10/12/2020
- Özbolet, O.[2011].*İşyeri Kayıt ve Belgeleri İle İlgili İdari Para Cezaları ve Uygulamada Yaşanan Sorunlar*, E-Yaklaşım, S.222, www.yaklasim.com, Erişim, 10/12/2020
- SGK.[2015].*Sosyal Güvenlik Kurumu Sigorta Primleri Genel Müdürlüğü'nün 04/06/2015 tarih ve 2 958 588 sayılı yazısı*
- SGK.[2017].*Sosyal Güvenlik Kurumu Sigorta Primleri Genel Müdürlüğü'nün 19/01/2017 tarih ve 361 934 sayılı yazısı*
- SGK.[2020]. *Sosyal Güvenlik Kurumu Sigorta Primleri Genel Müdürlüğü'nün 01/04/2020 tarih ve 2020/8 sayılı Genelgesi*
- SSİY.[2010]. *Sosyal Sigorta İşlemleri Yönetmeliği*, 12/05/2010-27579 RG

AVANS KAR DAĞITIMI

İ. Halil BAĞDINLI

Yeminli Mali Müşavir

I-GENEL BİLGİ

Halka açık şirketlerde uzun bir süredir uygulama sahası bulsa da, halka açık olmayan şirketlerde avans kar dağıtımı görece daha yakın tarihli bir geçmişe sahiptir. Yapılan düzenleme ile yıl kapanmasa dahi, yıl sonuna kadar oluşması beklenen kar tahmini üzerinden de sermaye şirketleri yıl içinde kar dağıtımı yapabileceklerdir.

31.12.2020 itibarıyla kar dağıtımına getirilen sınırlamalar sona erdiği için, firmalar için her tür kar dağıtımı yeniden sınırlamalara tabi olmadan mümkün olduğu için bu yazımızda özellikle avans kar dağıtımına dair detaylı açıklamalarda bulunmaya çalışacağız

II- YASAL DAYANAK VE ÖZELLİKLI HUSUSLAR

A-Yasal Dayanak

Özetle belirtmek gerekirse; Net dönem karı veyaserbestyedekakçelerüzerindenortaklara ve kara katılan diğer kimselere genel kurulca dağıtılmasına kara verilen tutardan[kısaca kar payından] mahsup edilmek üzere ara dönem finansal tablolara göre oluşan karlar üzerinden hesaplanan tutar “Avans Kar Dağıtımı” olarak tanımlanmaktadır.

Sermaye şirketlerinin avans kar dağıtımına dair yasal düzenlemeler ise aşağıdaki şekilde sıralanabilir;

- 1)**Sermaye Piyasası Kanunu [Madde 20] – Halka Açık Şirketler
- 2)**Yeni TTK [Madde 509, 565 ve 644] – Halka Açık Olmayan Şirketler
- 3)**Kurumlar Vergisi Genel Tebliği [Seri No:1 ve 6]
- 4)**Kar Payı Avansı Dağıtımı Hakkında Tebliğ

6362 sayılı Sermaye Piyasası Kanununun 20. maddesinde halka açık şirketlerin kar payı avansı dağıtımına ilişkin düzenlemelere yer verilmektedir. Bu düzenleme uyarınca;

•Bir hesap döneminde verilecek toplam kar payı avansı bir önceki yıla ait dönem karının yarısını aşamaz.

•Önceki dönemde ödenen kar payı avansları mahsup edilmeden ilave kar payı avansı verilmesine ve kar payı dağıtılmasına karar verilemez.

6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu ile de halka açık olmayan aşağıda sıralanan şirketlere de kar payı avansı dağıtım imkanı doğmuştur; Bu kapsamda

(1)509. maddede A.Ş.'lere,

(2)565. maddede sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketlere,

(3)644. maddede ise limited şirketlere

yıllık kar payı dağıtımına mahsup edilmek üzere çeyrek dönemlerde kar payı avansı dağıtım olanağı sunulmuştur.

B-Avans Kar Dağıtımında Özellik Arz Eden Hususlar

İster halka açık ve isterse de halka açık olmayan yukarıda sıralanan Kurumlar vergisi mükelleflerince avans kar payı dağıtım yapılması halinde ise, dağıtılan kar payları üzerinden elde edenin hukuki niteliğine göre vergi kesintisi yapılacaktır. Kesilen vergiler, avans kar payı dağıtımının yapıldığı aya ait muhtasar beyanname ile beyan edilecektir.

Avans kar payı dağıtımında kurum ortakları açısından elde etme, kurumun yıllık safi kazancının kesinleşip, karın nakden veya hesaben dağıtıldığı, diğer bir ifadeyle avansın

kar dağıtım kararı uyarınca dağıtılan kardan mahsup edildiği tarihte gerçekleşecektir. Şu kadar ki; bu süre, ilgili hesap dönemine ilişkin beyannamenin verilmesi gereken tarihi içeren hesap döneminin sonunu geçemeyecektir.

Avans kar payı dağıtılması halinde, transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı hükümleri uygulanmayacaktır. Ancak, hesap dönemi itibarıyla zarar doğması veya safi kazancın avans olarak dağıtımı yapılan kârdan düşük çıkması halinde, ilgili mevzuatına göre geri çağrılan tutarlara transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı hükümleri uygulanacaktır.

C-Kar Payı Avansı Dağıtım Şartları

Şirketlerde avans kar payı dağıtımı için öncelikle aşağıdaki iki şartın bir arada gerçekleşmesi gerekmektedir;

I.Şirket genel kurulu tarafından kar payı avansı dağıtılmasına ilişkin karar

II.Kar payı avansı dağıtılacak hesap dönemindeki çeyreklerde kar

Bu şartların olması durumunda şirket genel kurulunca göz önünde bulundurulması gereken hususlarda aşağıdaki şekilde olacaktır;

I.Şirket genel kurulunca kar payı avansı dağıtımına karar verildiği durumda ilgili hesap dönemi sonunda yıl içinde dağıtılan kar payı avansını karşılayacak tutarda net dönem karı oluşmaması veya zarar oluşması durumuna göre birtakım kararlar alınır.

II.Birinci fıkrada belirtilen hususlar, kar payı avansı dağıtılacak hesap dönemi içinde yapılacak genel kurul toplantısında karara bağlanır.

III.İlgili hesap dönemi öncesinde ödenen kar payı avanslarının, ilgili olduğu yılın net dönem karından mahsup edilmesi şarttır. Bu işlem yapılmadan, şirket genel kurulunca kar payı dağıtılmasına ve kar payı avansı ödenmesine karar verilemez.

D-Dağıtılacak Kar Payı Avansı Tutarı Ve Hesaplanması

Dağıtılacak kar payı avansı; varsa geçmiş yıllar zararlarının tamamının, vergi, fon ve mali karşılıkların, kanunlara ve sözleşmeye göre ayrılması gereken yedek akçelerin, varsa imtiyazlı pay sahipleri, intifa senedi sahipleri ve kara katılan diğer kimseler için ayrılacak tutarların, oluşan ara dönem karından indirilmesi suretiyle hesaplanır. Ödenecek kar payı avansı, bu şekilde hesaplanan tutarın yarısını geçemez.

E-Kar Payı Avansı Ödemeleri

•Ortaklara payları oranında ödenir.

•Kardan imtiyazlı paylara imtiyaz dikkate alınmadan ödenir. İntifa senedi sahiplerine, ortak olmayan yönetim organı üyelerine ve ortaklar dışında kara katılan diğer kimselere kar payı avansı ödenemez.

•Ortakların sermaye taahhüt borçları dışında şirkete borçlu olmaları halinde söz konusu borç ortağa ödenecek kar payı avansından mahsup edilir.

•Bir hesap döneminde kar payı avansı dağıtan ve ardından sermaye artırımını gerçekleştiren şirket, aynı hesap döneminde tekrar kar payı avansı dağıtmak istediğinde aşağıda belirtilen esaslara uymak zorundadır.

•Sermaye artırımını sonrasında yapılacak kar payı avansı ödemesinde, yeni ortaklara öncelik verilir.

•Bu öncelik, eski ve yeni ortakların dönem içerisinde her pay için aldıkları toplam kar payı avansı eşitleninceye kadar devam eder.

•Eski ve yeni ortakların hesap dönemi içerisinde her pay için aldıkları toplam kar payı avans tutarları eşitlendikten sonra, kalan kar payı avansı tutarı veya bir sonraki ara hesap döneminde ödenecek kar payı avansı tutarı mevcut ortaklara payları nispetinde ödenir.

F-Kar Payı Avansı İşlemlerinde Yönetim Organının Görevleri

- Kar payı avansı dağıtımına ilişkin rapor hazırlanır ve bu raporda;
- Kar payı avansı dağıtımına dayanak oluşturan ara dönem finansal tabloların TTK'nın 515. maddesinde belirtilen dürüst resim ilkesine uygun olarak hazırlandığı,
- Dağıtılacak kar payı avansı tutarının tebliğe uygun olarak hesaplandığı, belirtilir. Yapılan hesaplamalara ve diğer şartların yerine getirilmiş olduğuna dayanak teşkil eden

belgeler bu rapora ek yapılır.

- Raporda tespit edilen kar payı avansının ortaklara ödenmesine ve bu ödemelerin yapılma usulüne ilişkin karar alınır.
- Kar payı avansı tutarları kararı izleyen en geç 6 hafta içerisinde ödenir.

G-Kar Payı Avansı Hesaplama Tablosu

Tüm bu açıklamalar kapsamında avans kar payı dağıtımına karar veren şirketlerde kar payı avansı aşağıdaki tablodaki şekilde hesaplanmalıdır;

ARA DÖNEM KARI
Varsa Geçmiş Yıl Zararları [-]
Kurumlar Vergisi [-]
Gelir Vergisi Kesintileri [-]
Diğer Vergi ve Benzerleri [-]
1. Tertip Kanuni Yedek Akçeler [-]
İsteğe Bağlı Yedek Akçeler [-]
İmtiyazlı Pay Sahipleri İçin Ayrılan Tutar[*] [-]
İntifa Senedi Sahipleri İçin Ayrılan Tutar[*] [-]
Kara Katılan Diğer Kimseler İçin Ayrılan Tutar[*] [-]
Varsa Daha Önceki Ara Dönemlerde Ödenen Kar payı Avansı Tutarı [-]
KAR PAYI AVANSINA ESAS TEŞKİL EDEN TUTAR
Kar payı Avansına Esas Teşkil Eden Tutarın Yarıısı [-]
DAĞITILABİLECEK KAR PAYI AVANSI TUTARI
2. Tertip Kanuni Yedek Akçeler [-]
ÖDENECEK KAR PAYI AVANSI TUTARI

III-SONUÇ

Yazımızın önceki bölümlerinde detaylı olarak açıklandığı üzere, avans da dahil olmak üzere 01.01.2021 itibariyle şirketlerin kar dağıtımında hiçbir sınırlama bulunmamaktadır. Bu kapsamda özellikle avans kar dağıtımını yapmak isteyen şirketler, TTK bünyesinde daha yeni bir uygulama olana avans kar dağıtımını konusunda özellikle yıl sonu kar tahmini

konusunda hassas davranmak zorundadırlar. Yıl sonunda zarar oluşacağı belli veya yüksek ihtimal olan şirketlerde avans kar dağıtımını yapılması durumunda denetim elemanlarının transfer fiyatlandırması kapsamında kar dağıtımını işlemlerini yok kabul ederek borç para verildiğini iddia etmeleri kuvvetle muhtemeldir.

KAR DAĞITIMI STOPAJINDAN KAÇINMANIN RİSKİ; KASA FAZLALIĞI VE ORTAKLARIN ŞİRKETE BORÇLANMASININ VERGİSEL BOYUTU

Serdar ADAL

Serbest Muhasebeci Mali Müşavir

Anonim ve Limited Şirketler elde ettikleri kazançlar üzerinden %22 oranında Kurumlar Vergisi'ne tabidir. Söz konusu şirketler elde ettikleri yıllık karlarını %22 oranındaki Kurumlar Vergisi kesintisi ve kanuni yedek akçeler ayrıldıktan sonra şirket ortaklarına dağıtma hakkına sahiptir.

Karın dağıtımı noktasında şirket ortağının gerçek kişi olması durumunda bir vergi kesintisi daha ortaya çıkmaktadır. Bu vergi %15 oranındaki kâr payı dağıtım stopaj kesintisidir. Ortağın tüzel kişi olması durumunda yapılan kâr dağıtımlarında stopaj kesintisi uygulanmamaktadır.

Stopaj Kesintisinin Kasa Ve Ortaklar Cari Hesabına Etkisi

Gerçek Kişi ortaklar genel olarak %15 stopaj kesintisi olması sebebiyle kar dağıtım yapmaktan kaçınırlar. Nakit ihtiyaçlarını karşılamak için ise şirketten para çekme yoluna başvururlar.

Örneğin; ABC A.Ş. Nin 2019 yılı vergi öncesi karının 100.000,00 TL olduğunu ve vergi kesintisinden sonra dağıtılabılır karın gerçek kişi ortağa dağıtılması durumunda vergi detayları aşağıdaki şekilde oluşacaktır [yedek akçeler ve temettü vergisi dikkate alınmamıştır] ;

AÇIKLAMALAR	TUTARLAR [TL]
Vergi Öncesi Kar	100.000,00
Kurumlar Vergisi (%22)	- 22.000,00
Vergi Sonrası Kar	88.000,00
Kar Dağıtım Stopajı (%15)	- 13.200,00
Net Dağıtılabılır Kar	74.800,00

Örneğimizde görüldüğü üzere; gerçek kişi ortağa dağıtılan 100.000,00 TL'lik kurum kazancındaki toplam vergi yükü 35.200,00 TL olup, bunun 13.200,00 TL'si kar dağıtıldığında ortaya çıkmaktadır.

Vergi yükünden kaçınmak isteyen gerçek kişi ortakların,%15 Kar Dağıtım Stopajından (ve temettü vergisinden) kaçınmak için, kâr payı almak yerine, ortağı oldukları şirketten faizsiz borç para aldıkları görülmektedir.

Ortağın Şahsi Harcamalarının Kasa Ve Ortaklar Cari Hesabına Etkisi

Ortakların şirkete olan borçlarının büyümesinin bir nedeni de daha çok şirket ortağı gerçek kişinin şahsi harcamaları nedeniyle şirketin belgelenemeyen nakit çıkışlarının ortağın cari hesabına yazılmasıdır. Bazı şirketlerde ise ortak cari hesabına kaydedilmesi gereken nakit çıkışları yapılmadığı için kasa bakiyesi gerçek para mevcudundan yüksek görünmekte ve uygulamada bu durum "kasa şişkinliği" olarak isimlendirilmektedir.

Hem kar dağıtımındaki stopajdan kaçınma yoluyla hem de şirkette belgelenemeyen giderler nedeniyle şirketten faizsiz borç para almanın; vergiden tamamen kaçınma veya vergiyi azaltma gibi sonuçlarının olmayacağı, sadece bu yolların seçilmesiyle verginin erteleneceği ve bu erteleme sonucunda da ekstra vergi yükleri ve risklerin olduğu bilinmelidir.

Ortağın Durumuna Göre Vergi Yükleri Ve/ Veya Riskleri

Ortağın Türk Gerçek Kişi Olması

-Türk gerçek kişi ortak şirketin parasını faizsiz kullandığında bu paranın getirmesi gereken emsal (şirket kredi kullanıyorsa kredi faizi düzeyinde) faiz kadar, transfer fiyatlandırması yoluyla kar dağıtımını yapılmış sayılır.

-Ortağa faizsiz para kullanılamak şeklinde

sağlanan menfaat yani “dağıtıldığı varsayılan kar” [emsal faiz] kanunen kabul edilmeyen gider olarak kurumlar vergisi matrahına eklenmesi gerektiği için %22 vergi yükü doğar. [KVK Md 13]

-Emsal faiz, net kar dağıtımını sayılarak yıl sonunda %15 stopaja tabi tutulması gerekir. [KVK Md 13/6]

-Yine bu varsayımsal faiz üzerinden %18 oranında KDV doğar. [KDV Md 27]

Örneğin; ABC A.Ş.’nin Türk gerçek kişi ortağının cari hesap yoluyla yıl boyu faizsiz olarak kullandığı şirkete ait para miktarı 100.000,00 TL ve bu paranın emsal faizi 10.000,00 TL olarak varsayıldığında, söz konusu emsal faiz üzerinden ortaya çıkacak «vergi yükü veya riski» şu şekilde olacaktır;

AÇIKLAMALAR	TUTARLAR [TL]
Kurumlar Vergisi [%22]	2.200,00
Katma Değer Vergisi [%18]	1.800,00
Örtülü Kar Dağıtım Stopajı [%15] [11.800,00 / 0,85 * 0,15]	2.082,35
TOPLAM VERGİ YÜKÜ	6.082,35

Ortağın Yabancı Gerçek Kişi Veya Yabancı Kurum Olması

-Yabancı (yurtdışında mukim) gerçek kişi veya yabancı kurumun bir Türk Şirketine ait parayı faizsiz kullanması halinde emsal faiz, şirketin vergiye tabi kazancına eklenir. [%22 oranında kurumlar vergisi]

-Bu varsayımsal kar üzerinden yıl sonunda brüte götürülerek %15 stopaj ödenmesi gerekir. [ortağın mukimi olduğu ülke ile Türkiye arasında vergi anlaşması var ise, bu anlaşma kar dağıtım stopajı oranının daha

düşük olmasını sağlayabilir]

-Para yurtdışında kullanıldığı için (bu işlemin hizmet ihracı sayılması nedeniyle) KDV doğmaz, Türkiye’de beyanı gereken temettü vergisi ortaya çıkmaz.

Örneğin; ABC A.Ş.’nin Yabancı (yurtdışında mukim) gerçek kişi ortağının yıl boyu faizsiz olarak kullandığı şirkete ait para miktarı 100.000,00 TL ve bu paranın emsal faizi 10.000,00 TL olarak varsayıldığında, söz konusu emsal faiz üzerinden ortaya çıkacak «vergi yükü veya riski» şu şekilde olacaktır;

AÇIKLAMALAR	TUTARLAR [TL]
Kurumlar Vergisi [%22]	2.200,00
Katma Değer Vergisi [Hizmet İhracı İstisnası]	0,00
Örtülü Kar Dağıtım Stopajı [%15] [10.000,00 / 0,85 * 0,15]	1.764,71
TOPLAM VERGİ YÜKÜ	3.964,71

Ortağın Türk Kurum (Şirket) Olması

-Bir Türk kurumunun başka bir Türk kurumundan faizsiz borç alarak kullanması, emsal faiz üzerinden KDV hesaplanmasını gerektiren bir durumdur.

-KDV gerektiğine göre, borcu kullanan şirketin KDV indirimi yapabilmesini temin açısından alacaklı şirketin aylık periyotla KDV'li fatura kesmesi gerekir.

-Faizsizlik, transfer fiyatlandırması açısından emsale uygun olmamak anlamına gelir. Emsal faiz, alacaklının kurum kazancına KKEG olarak eklenir. Borçlu şirket açısından bu emsal faiz, örtülü olarak alınmış kar payı sayıldığı için iştirak kazançları istisnasına tabi olup Kurumlar Vergisi matrahına girmez, daha önce girdi ise düzeltilmesi mümkündür. Kasa ve Ortaklar Cari Hesabı Afları

Kar dağıtımı stopajından kaçınılarak, kar dağıtımı yerine borç para almak suretiyle veya şirketin belgelenemeyen nakit çıkışlarının ortak cari hesabına kaydedilmesi nedeniyle birçok şirkette kasa ve ortak cari hesapları yüksek miktarlarda borç bakiye vermektedir.

Vergi yükü veya vergi riski yaratan bu sorunun giderilmesi amacıyla 4 defa af hükmü getirilmiştir.

- 6111 sayılı Kanunu'nun 11/2 nci maddesi
- 6552 sayılı Kanunu'nun 74 üncü maddesi
- 6736 sayılı Kanunu'nun 6/3 üncü maddesi
- 7143 sayılı Kanunu'nun 6/3 üncü maddesi

Çıkarılan 4 af kanununda da mevcut olmayan kasa bakiyelerinin ve ortak cari hesap borçlarının, yüzde 3 ödemede bulunmak suretiyle bu hesaplardan çıkarılmasına izin verilmiştir.

Bu 4 af kanunu kapsamında birçok firmada kasa fazlalıkları ve ortak borçları sorunu çözülmüş olmakla beraber, "af kapsamına girmeyen veya aftan yararlandırılmayan cari hesap bakiyeleriyle, ortaklar cari

hesaplara yapılacak yeni kayıtlar" yukarıda belirtilen vergisel yük ve risklerin devamına neden olacaktır.

Kasa Ve Ortaklar Cari Hesapları İçin Riski Azaltma Yöntemleri

- Borçlu ortakların, şirkete olan borçlarını nakden ödemesi,
- Şirkete borcu bulunan ortakların bazı mallarını şirkete emsal bedel üzerinden satarak bu satıştan doğan alacaklarını borca mahsup etmesi,
- Şirketin dağıtılabılır karının bulunması durumunda, kar dağıtımı yapılarak, kar payı alacağı cari hesap borcuna mahsup edilebilir.

Ortaklar Cari Hesabı İçin Kanunlarda Bulunan Özel Hükümler

Ortaklar şirketten borç para alırken Türk Ticaret Kanunu'ndaki BORÇLANMA YASAĞI hükümlerini [TTK Md 358] göz önünde tutmalıdırlar. Pay sahibi olmayan yönetim kurulu üyeleri ve bunların yakınları hakkında da özel borçlanma yasağı hükümleri [TTK Md 395/2] dikkate alınmalıdır.

Ayrıca, Türk Ceza Kanunu'nun 241. maddesindeki TEFEÇİLİK başlığı altında yer alan " Kazanç elde etmek amacıyla başkasına ödünç para veren kişi, iki yıldan beş yıla kadar hapis ve beş bin güne kadar adli para cezası ile cezalandırılır" hükmünün göz önünde tutulması gerekir.

SONUÇ

Gerçek kişi şirket ortakları, genel olarak %15 stopaj kesintisi olması sebebiyle kar dağıtımı yapmaktan kaçınırlar. Kar dağıtımı yolunu tercih etmediklerinde ise özellikle şahsi nakit ihtiyaçlarını karşılamak için şirketten para çekme yoluna başvururlar. Ortağın şahsi harcamaları nedeniyle şirketin belgelenemeyen nakit çıkışlarının ortağın cari hesabına veya bu hesap kullanılmadığı durumlarda kasa hesabına yazılması

durumunda her iki hesapta da “şişkinlik” meydana gelmektedir. Bahsedilen iki durumda da ortak şirketten faizsiz borç almaktadır ve faizsiz borç para almanın vergiden tamamen kaçınma veya vergiyi azaltma gibi sonuçlarının olmayacağı, bu yolların seçilmesiyle verginin erteleneceği ve bu erteleme sonucunda da ekstra vergi yükleri ve risklerin ortaya çıkacağı açıktır.

Kasa ve ortaklar cari hesabında meydana gelen bu sorun ile ilgili 4 kez af kanununun çıkarılmış olup, yararlanılmak istenen tutarın %3 oranında bir ödeme ile bu hesapların düzeltilmesi konusunda imkan sağlanmıştır. Ancak af kanunları sonrasında düzeltilen kasa ve ortaklar cari hesabına yapılacak yeni kayıtlar vergi yükleri veya risklerinin devam etmesine sebep olacaktır.

Sonuç olarak kasa ve ortaklar cari hesabında oluşabilecek vergi yükleri veya riskleri ile karşılaşmamak için; ortakların nakit ihtiyaçları için kar dağıtımı yapılması ve buna bağlı stopaj ödemesi yapılmasında, ortakların şirkete karşı hiç borçlanmamalarında ve daha önceki işlemler sonucunda oluşan borçların kapatılmasında fayda vardır.

KUR FARKI KDV UYGULAMASI, ZORLUKLARI, KUR FARKININ KDV YE TABİ OLMASI MÜKELLEFLERE REVA MI?

Biröl KABACA

Yeminli Mali Müşavir

I- YASAL DÜZENLEME

Öncelikle kur farklarında KDV'nin varlığını kanunilik bakımından açıklamaya çalışalım. İdarenin görüşü ve uygulaması öteden beri kur farkının vergiye tabi olduğu yönündedir. KDV Kanunu 24. Madde de matraha dahil olan unsurlar sayılmıştır. Maddenin [c] bendinde önceden sayılan Vade farkı, fiyat farkı, faiz, prim unsurların sonundaki "gibi" ifadesinden, idare tebliğ bazındaki düzenlemesindeki görüşü kur farkının da KDV'ye tabi olduğu yönündeydi. Kur farkının KDV ye tabi olduğu, idare tarafından KDV kanunundaki "gibi" ifadesine atıf yapılarak tebliğde açıklanmış iken, yapılan tarhiyatlara açılan davalarda mükellef lehine sonuçlar çıkmaktaydı.

7161 sayılı kanunla KDV kanunu "Matraha Dahil Olan Unsurlar" başlıklı 24. Maddesine 18.01.2019 tarihinden geçerli olmak üzere kur farkı da eklenmiştir. Böylelikle yapılan tarhiyatlarında kaldırılmasına ilişkin gerekçe giderilmiş oldu. Kanun koyucu kanuna eklenen bu ibarenin gerekçesini, KDV ye tabi olan kur farkında tereddütlerin giderilmesi şeklinde belirtmiştir. Yani idarenin görüşü, maddeye eklenen ibarenin öncesinde de kur farkının KDV ye tabi olduğu yönündedir.

Özetle,

-Kur farkının KDV ye tabi olduğu kanuna

eklenmiştir. Tebliğ bazındaki düzenleme, KDV Kanunu 24. Maddeye eklenen ibare ile kanun seviyesinde de kur farkının KDV ye tabi olması sağlanmıştır.

- Tahsilat/ödeme anında kur farkı faturasının kesilmesi gerekmekte olup, ay sonlarında veya değerlendirme günlerinde kur farkı faturası kesilmesi zorunlu değildir.

II- KUR FARKI NE ZAMAN DOĞMAKTADIR?

a)Kur farkı Ödeme/tahsilat anında doğmaktadır.

Kur farklarında KDV ödeme anında doğmaktadır. Dolayısıyla değerlendirme günlerinde yapılan değerlendirmeler KDV ye tabi değildir. Bu nedenle dövizli alacak/borcun ödeme/tahsilat anında oluşan kur farkı için 7 günlük fatura düzenleme süresinde (ay geçmemek üzere) fatura düzenlenmesi/ alınması gerekmektedir.

Dövizli cari hesapların dönem sonlarında (örnek geçici vergi) değerlendirilmesi, ayrıca ödeme anında kur farkı faturası düzenlenmesi durumunda, bu faturanın cari hesaba kaydı mükerrerliğe yol açacaktır. Bunu önlemek için KDV ye tabi tutulacak olan cari hesap değerlendirmelerinin değerlendirme gününü takip eden ilk gün ters kayıt ile kapatılması, ödeme/ tahsilat anında düzenlenecek fatura ile cari hesaba kaydı yapılması mümkündür.

----- 31.3.2019-----		
120 W Almanya cari	15.000	
120 x Antalya cari	10.000	
120 y İzmir cari	3.000	
646		28.000
[Değerleme kaydı]		
-----1.4.2019-----		
646	13.000	
120 x cari		10.000
120 y cari		3.000
[değerleme kaydının iptali][*]		
-----/-----		

[*]Yurtdışına kur farkı faturası düzenlenmeyeceğinden yurtdışı değerlemesi iptal edilmemiştir.

Tahsilat olduğunda KDV'li faturanın cari hesaba yazılması durumunda kayıtlar tutacak ve herhangi bir kayıt düzeltmesine gerek olmayacaktır.

Mükellefler hem değerleme kaydı yapıp, hem de ödeme anında fatura keserek ilgili faturayı kayıtlara aldığı anda cari hesaba ve kur farkına mükerrer kayıt atılmış olacaktır. Fatura anında önceden cari hesaba ve kur farkına yazılan kayıtların düzeltilmesi gerekir. Burada cümle olarak bile yazarken bir program ile takip edilmediği zaman uygulaması zor, hata yapılma olasılığı olan, doğru yapılsa bile izah/ispatında güçlük çekileceğini düşünüyorum.

b)Ödeme anından önce kur farkı faturası düzenlenebilir mi?

KDV Kanununun “vergiyi doğuran olayın meydana gelmesi” başlıklı onucu maddesinin [b] bendinde “Malın tesliminden veya hizmetin yapılmasından önce fatura veya benzeri belgeler verilmesi hallerinde, bu belgelerde gösterilen miktarla sınırlı olmak üzere fatura veya benzeri belgelerin düzenlenmesi” denilmektedir.

Buna göre KDV nin konusunu oluşturan mal teslimi ve hizmet ifasından önce fatura düzenlenmesinin vergi kanunlarına göre mümkün olduğu ortaya çıkmaktadır. Uygulamada da önceden fatura kesilmesi

olağan hale gelmiştir. İnşaat temelde dahi olsa fatura düzenlenmesi mümkün olup, fatura düzenlenince düzenlenen kısım için KDV doğmakta, gelir/kurumlar vergisi matrahı için ise faturanın fiili teslimin yapıldığı dönemde gelir kaydedilmesi gerekmektedir. Bilançoda dönemden önce düzenlenen fatura 180/280 nolu hesapta takip edilmelidir.

Esas olarak, ödeme /tahsilat anında kur farkı faturası düzenlenmesi gerekmekte olup, KDV Kanunu 10/b maddesine göre ödeme anından önce de kur farkına fatura düzenlenebileceği ortaya çıkmaktadır. Mükellefler ay sonlarında oluşan kur farklarına fatura düzenleyerek ödeme/tahsilat yapılmamış kısım içinde fatura düzenlemiş olacaktırlar. Ay sonunda bu şekilde dövizli bakiye ile merkez bankası [31.12. de Hazine ve Maliye Bakanlığınca ilan olunan] döviz alış kuru değerleme sonucu oluşan kur farkına fatura düzenlemesi durumunda, takip eden günlerde de ödeme/tahsilattan sonra 7 gün içerisinde fatura düzenlenmesi/alınması durumunda özel usulsüzlük cezası riski de olmayacaktır.

İhracata konu edilen malların alımına ilişkin ödeme anında oluşan kur farkının da iadeye konu edilebileceği KDV Uygulama Genel tebliğinde belirtilmiş olup, ihraç edilen mal alımı nedeniyle ödemedenden önce düzenlenen

kur farklarının iadeye konu edilmesi, tebliğde ödeme anında ifadesi yer aldığı için eleştiri konusu olabileceği göz önüne alınmalıdır. Bu durumda sadece ödemeye isabet eden kısım iadeye konu edilebilir.

III- KUR FARKINDA KDV ORANI NE UYGULANMALI?

Yukarıda açıkladığımız üzere kur farkı KDV'nin konusuna girmektedir. Kanun maddesine de açıkça eklenerek mahkemelerin tarhiyatları kaldıran gerekçeleri de ortadan kaldırılmış oldu. Kur farkı faturasının ödeme/tahsilat aşamasında ay geçmemek üzere 7 gün sürede düzenlenmesi/alınması gerektiğini de yazımızın önceki bölümlerinde açıklamıştık.

Bunların hesabındaki zorluğu da bir şekilde hallettik. KDV oranı ne olacak? Kur farkında KDV oranı asıl işlemin tabi olduğu oran olacaktır. Yani %8 KDV oranına tabi bir mal dövize endeksli satılıyorsa, ödeme anında da kur farkı %8 KDV li kesilecektir. Ama hayat her zaman bu kadar basit olmamaktadır. Aynı faturada dahil farklı oranlı teslimlerin olması muhtemeldir. Yada bazı faturaların %1, bazı faturaların %8, hatta bazılarının da %18 KDV ye tabi olması muhtemeldir. Bu durumda KDV oranı ödenen tutarın hangi orana tabi olduğu bir varsayımla hesaplanması gerekecektir.

Bu durum yine mükellefler açısından kur farklarında KDV uygulamasını zorlaştıran bir durumdur. Böyle bir durumda %18 KDV uygulamak devlet lehine gözükse bile doğru bir uygulama olmayacaktır. Kur farkları iç yüzde ile hesaplandığından KDV tutarının yüksek olması, KDV hariç kur farkı gelirini de azaltan bir durum olacaktır. Ancak faturada gösterilmesi gereken KDV den daha fazla bir KDV hesaplayan mükellef, KDV kanunu 8/2. Maddesine göre beyan etmesi gerekir.

IV- İHRAÇ KAYITLI SATIŞLARDA KUR FARKI UYGULAMASI

İhraç kayıtlı satışlar yurtdışına satılacak bir ürün

olması sebebiyle genellikle döviz cinsinden olabilmektedir. İhraç kayıtlı satış faturasında KDV gösterilmekle beraber ihracatçıdan alınmamakta, tecil terkin/iade edilmektedir. Dövizli cari hesapta da KDV yer almamaktadır.

KDV Uygulama Genel Tebliğinde

“İhraç kaydıyla teslimlerde, teslim tarihinden sonra ortaya çıkan ve ihracatçılar tarafından imalatçılara yapılan ödemelerde, imalatçı tarafından ihracatçı adına ödeme tutarı üzerinden bir fatura düzenlenir ve bu faturada; ödemenin mahiyeti ayrı ayrı belirtilir, malın tabi olduğu oran üzerinden KDV hesaplanır, bu KDV tutarının tahsil edilmediğine dair bir açıklama yazılır, ödemenin kaynağı olan ilk ihraç kaydıyla teslim faturasına ve ihracata ilişkin gümrük beyannamesine tarih ve numara belirtilmek suretiyle atıfta bulunulur.

İmalatçı, faturada gösterdiği KDV'yi, fatura tarihini içine alan döneme ait KDV beyannamesinde hem hesaplanan hem de indirilecek KDV olarak beyan eder.” Açıklaması yer almaktadır.

Tebliğe göre ihraç kayıtlı satış nedeniyle imalatçı faturada KDV yi hesaplayacak, KDV beyannamesinde hem hesaplanan, hem de indirilecek KDV olarak dahil edecektir. Yani KDV siz düzenlenmesi ile aynı olmakla beraber idare yine KDV'ye tabi olması gerektiği belirtilmiştir. Yine kur farkı faturasında açıklama kısmına ilk faturanın bilgisi ile ihracata ilişkin GB tarih nosu yazılması gerektiği de açıklanmıştır. Burada imalatçı olan mükelleften kendi kayıtlarındaki bilgi dışında ihracatçıdan da GB bilgilerini temin edip yazması istenmektedir. KDV beyannamesinde “indir-bindir” diyebileceğimiz bir mekanizmayla etkisi olmamakla beraber, oluşan kur farkının yukarıda belirtildiği üzere ilk fatura ile eşleştirmek, ihraç edildiyse GB bilgisini yazmak gibi zor bir işlem öngörülmüştür. Acaba ihraç kayıtlı satışlarda imalatçı lehine oluşan kur

farklarında KDV olmaması düşünülebilir mi? Kanun koyucu ve idare tabii ki süreci takip edecektir. İhraç kayıtlı teslimin şartlarının yerine getirilmemesi gibi olumsuzluklarda (sonradan yurt içine dönmesi durumunda) faturada KDV olmasını istemiş olabilir ancak bu uygulama ürünleri ihraç edilen imalatçıya gereksiz ekstra yoğunluk getirmektedir.

Yine KDV Uygulama Genel Tebliğinde

“İmalatçı aleyhine ortaya çıkan kur farkları için ihracatçılar tarafından düzenlenecek faturada KDV hesaplanmaz. Bu kapsamda düzenlenen faturaya; “3065 sayılı KDV Kanununun (11/1-c) maddesi hükümlerine göre, ihraç edilmek şartıyla yapılan teslimlerde imalatçı aleyhine matrahta meydana gelen değişikliğe ilişkin olduğundan KDV hesaplanmamıştır.” ifadesi yazılır. Ayrıca söz konusu faturada, imalatçı tarafından düzenlenen faturanın tarih ve sayısına yer verilir.” Denilmekte, ihracatçı lehine kur farkı oluşması durumunda KDV hesaplanmaması öngörülmüştür.[KDV Tebliği II/A-8.8]

Burada ihracatçıya KDV hesaplanmamasını öngören düzenleme, imalatçıya KDV hesaplanmasını öngörmektedir.

Yine KDV tebliğinin II/A-8.9 bölümünde;

“İmalatçılara ihraç kayıtlı teslim nedeniyle iade edilecek KDV hesabında, imalatçı aleyhine ortaya çıkan kur farklarından doğanlar da dahil olmak üzere, imalatçı aleyhine matrahta meydana gelen değişikliğe ilişkin verginin (imalatçı aleyhine matrahta meydana gelen değişikliğe ihraç kayıtlı teslim edilen malın tabii olduğu oran uygulanmak suretiyle bulunan tutar) ihraç kayıtlı teslim bedeli üzerinden hesaplanan vergiden düşüleceği tabiidir. Ancak, iade talep dilekçesinin verildiği tarihten sonra imalatçı aleyhine ortaya çıkan kur farklarına ilişkin olarak iade hesabında herhangi bir düzeltme yapılmaz.”

Denilmiştir.

Burada kur farkı mükellefe bir görev daha

çıkarmaktadır. İade talep edilinceye kadar kurun düşmesi nedeniyle imalatçı aleyhine kur farkı oluşması durumunda iade tutarının da azaltılması istenmiştir.[Önceki düzenlemede iade talep edildikten sonra düzeltme yapılmaması hükmü olmadığından, ihraç kayıtlı teslim bedeli tamamen tahsil etmeden iade tutarı da belli olmamaktaydı.]

V- KUR FARKINDA MATRAH NE OLACAK?

Dövizde endeksli alım satımda ödemeleri ilk fatura ile eşleştirdik, KDV oranını ilk faturadaki KDV oranına göre tespit ettik. Şimdi de KDV matrahını da doğru tespit ettik mi çok bir işlem kalmamaktadır. Daha evvel KDV uygulama genel tebliğinde alacağa KDV dahil olması durumunda iç yüzde ile KDV hesaplanması gerektiği belirtilmişti. Tebliğin son halinde alacakta KDV dahil olması durumunda KDV hariç kısmına KDV uygulanması gerektiği belirtilmiştir. Anlatım farklı olsa da sonuç aynı olmaktadır. Önce kur farkını iç yüzde ile hesaplamaktaydı, şimdi ise ödeme tutarının KDV hariç kısmı bulunup artı KDV yapılmaktadır.

Alacağın içinde KDV den istisna, KDV ye tabi olmayan bir alacak var ise bu kısma isabet eden ödemede oluşan kur farkları KDV ye tabi olmayacak, matraha dahil edilmeyecektir.

Örnek olarak; bir şirkete mal sattınız ve 100 bin Avro alacağımız var. Ayrıca 10 bin avroda ödünç para verilmesinde, tahsilat aşamasında sadece mala ilişkin kur farkı KDV ye tabi, diğer kısım KDV ye tabi olmadığından kur farkları da KDV ye tabi olmayacaktır. Grup şirketlerinde para kullandırmada da bu husus ortaya çıkabilmekte, alacağın içinde faizden gelen kısım var ise bu kısmın kur farkı KDV ye tabi olacaktır.

VI- ÖDEMELERDE OLUŞAN KUR FARKLARI NETLEŞTİRİLEBİLİR Mİ?

Kur farkı ödeme anında realize olmakta, kanunda KDV li fatura 7 gün içerisinde düzenlenmesi istenmektedir. (VUK 231/5) Bu

düzenleme ile aynı mükellefe 7 gün içerisinde oluşankurfarklarının tek fatura ile düzenlenmesi mümkün hale gelmektedir. Ancak fatura tarihindeki yada ödeme anındaki kurların çok değişmesinden dolayı, bir ödemede kur farkı geliri oluşurken, diğer ödemede kur farkı gider oluşabilmektedir. Fatura düzenleme sınırı içerisinde aynı mükellefe kur farkı geliri gideri olsa hem fatura alınması, hem de fatura verilmesi mi gerekir, yoksa fatura düzenleme anında nette oluşan kur farkına fatura alınması veya düzenlenmesi mümkün mü?

Tebliğde açıklama olmadığı durumlarda mesleki tecrübe ile yapılan yorumlar, olası bir incelemede tenkid konusu yapılabileceği yönündedir. Burada görüşüm tek fatura olabileceği yönünde olmakla beraber, bu kadar ayrıntılı takip edip hesapladıysak ayrı ayrı fatura alınması ve verilmesinin doğru olacağı yönündedir. Ayrı ayrı fatura olması durumunda durum değişmemekle beraber netleştirilmesi durumunda ileride fatura almamak, vermemekten özel usulsüzlük cezası kesilebileceği gibi fatura düzenlemeyen tarafa KDV tarhiyatı yapılması da söz konusu olabilir. Yani netleştirilmemesi, her iki tarafında ayrı ayrı fatura düzenlenmesinin doğru olacağını değerlendirmekteyim.

VII-KUR FARKINDA KDV MÜKELLEFE REVAMI?

Başlıkta yer verdiğim için kur farkıyla ilgili durumu bu sonuç bölümü altında değerlendireyim.

Kur farkı KDV ye tabidir. Konunun kanuna da eklenmesi nedeniyle, yapılan tarhiyatlarda yargı aşamasına gelindiğinde eskiden mükellef lehine sonuçlanan yargı sürecinin artık idare lehine sonuçlanması muhtemeldir. Mükellefler yürürlükteki mevzuata uymak zorundadır. Vergi kanunlarının uygulanmasıyla

ilgili biz meslek mensuplarına da mükelleflerin azami uyum içinde olması için gerekli özeni göstermek düşer.

Dünya artık küçüldü. İthalat ihracat yapan yada girdileri yurtdışı kaynaklı olan mükellefler döviz cinsinden mal/hizmet alım satımı yapabilmektedir.

Ülkemizde yakın geçmişte bakıldığı zaman kurlar çok yüksek oranlarda değişmektedir. Kur farkı geliri gelir/kurumlar vergisine tabidir. Bu da zaten değerlendirme günlerindeki kur ile değerlendirme yapıldığı zaman sonuç hesaplarına kur farkları da yansıtılmaktadır. Bu makalede kur farklarının mükelleflere ne gibi riskler, faydalar sağladığı ele alınmamıştır. Kur farkları bazı mükellefler için fayda sağlasa dahi yatırımcı, girişimci öngörülebilir kur değişimini istediğini genel yaklaşımdır.

Vergiye uyumlu mükellefler kendisi dışındaki gelişmelerden dolayı (kurun değişmesi), hata yapılması muhtemel, izah edilmesi zor olan kur farkına KDV hesaplayacaktır.

- Ödeme/tahsilat fatura ile eşleştirilmesi,
 - faturadaki KDV oranına göre KDV'li fatura kesilmesi/alınması,
 - Cari hesap en geç geçici vergilendirme dönemlerinde kur değerlemesine tabi tutulacağından, ödeme anında oluşan kur farkı faturasının cari hesaba kaydedilmesi durumunda mükerrer kayıt edilen kısmın düzeltilmesi,
 - İhraç kayıtlı satışta iade talep edilinceye kadar imalatçı aleyhine oluşan kur farkında iade tutarının azaltılmasının takibi
- Gibi birçok husus kur farkına KDV hesaplanması ile ilgilidir.

Kur farkında KDV uygulamasında, bir tarafın hesapladığını diğer tarafın indirim konusu yaptığı düşünülürse, hesaplanan KDV nin bir kısmının da devlete ödenecek KDV olarak

gitmediği kabul edilebilir. KDV kanunu mantığına göre kur farkının da KDV ye tabi olması gerektiği anlaşılabilir, hatta olması gerekir diyebiliriz. Ancak bizim burada değinmek istediğimiz durum kur farkına KDV li fatura düzenlenmesinin zorluğu, hataya açık olması, mükellefin iradesi dışında meydana gelmesi gibi nedenlerle, uyumlu mükelleflerin mağdur olmaması gibi gerekçelerle yapılacak bir düzenleme ile kur farkının KDV matrahından çıkartılmasının mükellefleri rahatlatacağıdır.

Beyanname ekindeki gelir tablosundaki kambiyo kar/zararı, bilançoda dövizli varlık yükümlülüklerinin girilmesi, dövizli e fatura, dövizli banka hareketleri gibi çok basit veri analizi ile idare kur farkında KDV riski olan mükellefi seçip incelemeye tabi tutabilir ve ödeme anında kur farkına KDV li fatura düzenlenmemiş ise tarhiyat önerebilir.

Risk büyüktür. Örnek dövizli %18 KDV ye tabi mal satışı yapan cirosu 100 milyon TL, tahsil vadesi 6 ay olan bir mükellefin kurun ilgili yılda %50 artığı, altı aylık vadede ise kur artışının %25 olduğu varsayıldığında, kur farkı gelirin de 25 milyon olacağı öngörülebilir. Bu mükellef 25 milyon kur farkını gelir yazmasına rağmen, kur farkına KDV li fatura kesmemesi durumunda $[(25 \text{ milyon}/1,18)*\%18] = 3.813.559,32 \text{ TL}$ hesaplanan KDV ye eklenerek ödeme çıkan dönemlerde cezalı tarhiyat yapabilecektir. Devir KDV si olmayan yada az olan mükellefler için vergi, ceza, faiz dikkate alındığında ağır bir yük ortaya çıkabilecektir. Zamanında kur

farkına KDV li fatura kesmiş olsaydı, iç yüzde ile hesaplama yapacağından kur farkı geliri de KDV [3.813.559,32] kadar azalacaktı ve kurumlar/gelir vergisi eksik ödenecek, karşı tarafta bu KDV yi indirim konusu yapabilecekti. Böyle bir durumda KDV tarhiyatının takip eden yılın sonuna kadar yapılması, fatura ile kur farkına ait KDV'nin karşı tarafa yansıtılması durumunda faturanın kur farkının ait olduğu yılı takip eden yılın sonuna kadar kaydedilmek şartıyla [KDV kanunu 29/3] indirim hakkı olabileceken, daha sonra olması durumunda bu hakta olmayacaktır.

Bir gazetecinin sağlıklı beslenme ile ilgili sunumunda Girit'lilerin neden uzun yaşadığı ile ilgili aklımda kalanlar, kısaca ot, sebze meyve, zeytinyağı yemenin etkili olduğunu, bunun yanında da

“BİRŞEY OLMAZ, BİRŞEY OLSA DA BİRŞEY OLMAZ”

dediklerini bunun da etkili olduğunu düşündüğüydü.

Kur farkının KDV ye tabi olduğu tebliğ bazında düzenlemeye tabi iken yapılan tarhiyatlar mükellef lehine sonuçlanabildiğinden yukarıdaki cümleye benzer bir şey söylemek mümkün idi. Ancak kur farkının KDV ye tabi olduğu kanuna eklendiğinden artık kur farklarına KDV uygulamasına dikkat edilmesi gerekmektedir.

Kur farkına KDV'li fatura düzenlemez/almaz ise bir şeyler olabilir.

ÖRTÜLÜ SERMAYE

Şenol GÖRGÜ

Serbest Muhasebeci Mali Müşavir - Bağımsız Denetçi

Sermaye şirketleri, ihtiyaç duydukları finansman kaynağını borçlanarak veya ortakları sayesinde sermayelerini arttırarak elde edebilir. Şirketlerin varlıklarını sağlıklı bir şekilde sürdürebilmeleri, şirket finansal durumunda öz kaynak-yabancı kaynak dengesinin korunarak sürdürülmesi için şarttır. Ancak bazen işletmenin ortakları işletmelere kullanıracakları finansman kaynağını sermaye olarak vermek yerine borç olarak kullanarak bu kaynağı işletme bilançosunun pasifinde "331-Ortaklara borçlar" hesabında izlemektedir. Şirketlerin finansman ihtiyaçlarının, ortaklar tarafından karşılanması ancak bu ödemenin işletmeye sermaye olarak değil borç olarak verilmesi mevzuatta örtülü sermaye olarak adlandırılmaktadır. Ortakların işletmelere koydukları sermaye üzerinden her dönem yıllık kar payı gibi bir gelir elde etme garantisi olmaması ancak bu kaynağın şirketlere borç olarak kullanılması halinde düzenli faiz geliri elde edebilmeleri veya işletmenin iflas etmesi durumunda alacaklıların, alacaklarını alma konusunda ortaklara göre önceliğe sahip olması gibi nedenlerle şirketlerin finansmanında genelde sermaye konulması yerine şirkete borç verme uygulanmaktadır.

Tüm dünyada olduğu gibi ülkemizde de finansal tabloların kullanıcılarına daha doğru bilgi vermesini sağlamak ve devletlerin vergi gelirlerini korumak amacıyla örtülü kazanç uygulamalarının kontrol altında tutulmasına yönelik bazı düzenlemeler yapılmıştır. Örtülü sermaye ve örtülü kazanç dağıtım müesseseleri, vergi kanunlarımızda yer alan önemli vergi güvenlik müesseseleridir.

Globalleşen dünyada ticari ilişkilerin artması ve karmaşıklaşması, devletin elde ettiği finansman kaynaklarının da karmaşıklaşması sonucunu doğurmuştur. Örtülü sermaye ve örtülü kazanç dağıtımına ilişkin düzenlemeler bu noktada ortaya çıkmıştır.

Örtülü sermaye

Kurumlar Vergisi Kanununun 12. maddesiyle örtülü sermaye müessesesi düzenlenmiş, örtülü sermaye uygulamasında borç/öz sermaye oranı, ortakla ilişkili kişi ve öz sermaye tanımlarına açık bir şekilde yer verilmiştir.

Kurumların, ortaklarından veya ortaklarla ilişkili olan kişilerden doğrudan veya dolaylı olarak temin ederek işletmede kullandıkları her türlü borcun, hesap dönemi içinde herhangi bir tarihte kurumun öz sermayesinin üç katını aşan kısmı, ilgili hesap dönemi için örtülü sermaye sayılmıştır.

Öz sermaye kavramı; kurumun Vergi Usul Kanunu uyarınca tespit edilmiş olan hesap dönemi başındaki öz sermayesini ifade etmektedir. Vergi Usul Kanununun

192 nci maddesi uyarınca öz sermaye, aktif (mevcutlar ile alacaklar) toplamı ile borçlar arasındaki farktır. Yeni kurulan kurumlar bakımından kuruluş tarihinde anılan Kanuna göre tespit edilen öz sermaye tutarı, hesap dönemi başındaki öz sermaye olarak dikkate alınmalıdır.

Buna göre, kurumların yapmış oldukları borçlanmaların örtülü sermaye olup olmadığı yönündeki tespit, hesap dönemi başındaki bilançoda yer alan öz sermaye ile kıyaslanmak suretiyle yapılmalıdır.

Hesap dönemi başı kavramı; öz sermayenin tespitinde dikkate alınacak tarihi ifade etmekte

olup 12 aylık hesap döneminin başlangıç günü, yeni işe başlayanlarda ise işe başlama tarihidir.

İşletmede kullanılan borçların örtülü sermaye sayılabilmesi için;

- Doğrudan veya dolaylı olarak ortak veya ortakla ilişkili kişiden temin edilmesi,
- İşletmede kullanılması,
- Bu şekilde kullanılan borcun hesap dönemi içinde herhangi bir tarihte kurumun öz sermayesinin üç katını aşması gerekmektedir.

Ortaklardan kullanılan kredilerin diğer şartların yerine gelmesi halinde örtülü sermaye sayılacağı öngörülmektedir.

Ortaklık ilişkisi, bir kurumun hem ortak olduğu kurumlara hem de söz konusu kuruma ortak olan gerçek kişi ve kurumlar ile olan ilişkisini kapsamaktadır. Bu ilişkide herhangi bir ortaklık payı sınırı bulunmamakla beraber İstanbul Menkul Kıymetler Borsasında işlem gören hisselerin elde bulundurulması halinde, bu hisselerin ait olduğu kurumlardan yapılan borçlanmalarda örtülü sermayenin oluşabilmesi için bu şekilde elde bulunduran hisselerin sağladığı ortaklık payının en az %10 olması gerekmektedir.

Ortakla ilişkili kişi

Örtülü sermaye uygulanmasında ortakla ilişkili kişi;

- Ortağın, doğrudan veya dolaylı olarak en az %10 oranında ortağı olduğu veya en az %10 oranında oy veya kâr payı hakkına sahip olduğu bir kurumu ya da
- Doğrudan veya dolaylı olarak ortağın veya ortakla ilişkili bu kurumun sermayesinin, oy veya kâr payı hakkına sahip hisselerinin en az %10'unu elinde bulunduran bir gerçek kişi veya kurumu ifade etmektedir.

Sadece ilişkili şirketlere finansman temin eden kredi şirketlerinden yapılan borçlanmalar

hariç olmak üzere, ana faaliyet konusuna uygun olarak faaliyette bulunan ve ortak veya ortakla ilişkili kişi sayılan banka veya benzeri kredi kurumlarından yapılan borçlanmalar %50 oranında dikkate alınır. Belirtilen oranlar, borç veren ortaklar ve ortakların ilişkide bulunduğu kişiler için topluca dikkate alınır.

Kurumların Borsa İstanbul'da (BİST) işlem gören hisselerinin edinilmesi durumunda, söz konusu hisse nedeniyle ortak veya ortakla ilişkili kişi sayılanlardan temin edilen borçlanmalarda en az %10 ortaklık payı aranır. Borcun doğrudan veya dolaylı olarak temin edilmesi

Borcu kullanan kurumun, borcu ortaklık ilişkisi olan bir kurumdan veya ortakları ile ilişkili bir başka kurumdan doğrudan temin etmemesi örtülü sermayenin mevcut olmayacağı anlamına gelmemektedir.

Borcun, ortak veya ortakla ilişkili kişiden ancak üçüncü kişi üzerinden dolaylı olarak temin edilmesi durumunda da örtülü sermaye söz konusu olabilecektir. Dolaylı olarak temin edilen borçlanmalarda araya birden fazla kurumun girmesi borcun örtülü sermaye olarak kabul edilmesine engel teşkil etmemektedir.

Borcun işletmede kullanılması gereği Örtülü sermayeden söz edilebilmesi için borcu alan kurumun bu borcu işletme veya yatırım harcamalarında kullanması gerekmektedir. Bu borcun aynı şartlarla diğer başka bir kuruma aktarılması halinde, işletmede kullanılan bir borçtan söz etmek mümkün olmayacak ve bu borçlanma nedeniyle örtülü sermaye oluşmayacaktır.

Borcun öz sermayenin üç katını aşması

Ortak veya ortakla ilişkili kişiden temin edilip işletmede kullanılan borçların örtülü sermaye olarak kabul edilebilmesi için bu borçların hesap döneminin başındaki öz sermayenin üç katını aşması gerekmektedir.

Dolayısıyla, ortak veya ortakla ilişkili kişilerden

yapılan borçlanmalarda, bu kişilerden alınan borçların toplamının hesap dönemi başındaki öz sermayenin üç katı ile karşılaştırılması ve bu oranı aşan borç tutarlarının oranı aştıkları sürece ilgili hesap dönemi için örtülü sermaye olarak dikkate alınması gerekmektedir.

Yabancı para üzerinden yapılan borçlanmalara ilişkin borç/öz sermaye hesabında, her bir borcun alındığı tarihte geçerli olan döviz kuru esas alınmalıdır. Yabancı para üzerinden alınan borcun vadesinin izleyen yıla sarkması halinde, izleyen yıl için söz konusu hesaplama, borcun ödenmeyen tutarının bilanço günü itibarıyla Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre değerlendirilmiş tutarı esas alınmak suretiyle yapılmalıdır.

Ortakların işletmeye kullandığı borçların kurumun öz sermayesinin üç katını aşan kısmı, diğer şartların da gerçekleşmesi halinde örtülü sermaye olarak değerlendirilmiştir. Bu karşılaştırma sırasında; ortak veya ortakla ilişkili kişiolmaklabirlikteana faaliyet konusuna uygun olarak faaliyette bulunan banka veya benzeri kredi kurumlarından yapılan borçlanmalar %50 oranında dikkate alınacaktır. Yalnızca ilişkili şirketlere finansman temin eden kredi şirketlerinden yapılan borçlanmalarda %50 oranı dikkate alınmayacak olup genel kurallar çerçevesinde işlem yapılmalıdır.

Banka, Türkiye’de 5411 sayılı Bankacılık Kanununa göre faaliyette bulunan bir bankayı; banka benzeri kredi kurumu, esas faaliyet konusu mevduat benzeri veya özel cari ve katılma hesapları benzeri hesaplar yoluyla fon toplayan ve kredi kullandıran kurumları; yurt dışında ise bulunduğu ülkede 5411 sayılı Kanun benzeri bir kanun ile ayrıntılı olarak düzenlenmiş ve yaptırımları olan bir mevzuat çerçevesinde yukarıda belirtilen benzer faaliyetlerde bulunan kurumları ifade etmektedir.

Örtülü sermaye sayılmayacak borçlanmalar

Gayrinakdi teminatlar karşılığında üçüncü kişilerden yapılan borçlanmalar

Kurumların ortaklarının veya ortaklarla ilişkili kişilerin sağladığı gayrinakdi teminatlar karşılığında üçüncü kişilerden yaptıkları borçlanmalar örtülü sermaye sayılmaz.

Nakdi teminat karşılığında sağlanan krediler ise borç/öz sermaye oranının hesabında işletmeye verilen borç olarak dikkate alınmalıdır.

Kurumun kasasında veya bankada bulunan yerli veya yabancı paralar ile her an nakde çevrilebilen çekler, altın, Devlet Tahvili, Hazine bonosu, Toplu Konut İdaresince çıkarılan veya İMKB’de işlem gören hisse senetleri, tahvil ve bonolar dışındaki her türlü teminat gayrinakdi teminat olarak değerlendirilmelidir.

Banka ve finans kurumlarından temin edilerek kullanılan borçlar

Ortaklar vasıtasıyla kurumların iştiraklerinin, ortaklarının veya ortaklarla ilişkili kişilerin, banka ve finans kurumlarından ya da sermaye piyasalarından temin ederek aynı şartlarla kısmen veya tamamen kullandığı borçlanmalar örtülü sermaye sayılmaz.

Buna göre, kurumların iştiraklerinin, ortaklarının veya ortaklarla ilişkili kişilerin banka veya finans kurumlarından ya da sermaye piyasalarından temin ederek aynı şartlarla, yani kredi sözleşmesinin içerdiği vade, faiz oranı ve benzeri kullandırılma şartlarında herhangi bir değişiklik yapılmadan kısmen veya tamamen kullandığı borçlanmalar, örtülü sermaye kapsamı dışında tutulmuştur. Buna göre, kredibilitesi olan grup şirketinin, anılan kaynaklardan temin edip ihtiyacı olan diğer grup şirketlerine aynı şartlarla kısmen veya tamamen aktardığı krediler örtülü sermaye tutarının tespitinde borç olarak dikkate alınmayacaktır. Dolayısıyla, grup şirketinin finans kuruluşlarından temin etmiş

olduğu krediyi, aynı faiz ve vade ile birden fazla şirkete paylaşılması durumunda örtülü sermayeden söz edilemeyecektir.

Bankalar tarafından yapılan borçlanmalar

5411 sayılı Bankacılık Kanununa göre faaliyette bulunan bankalar tarafından yapılan borçlanmalar örtülü sermaye sayılmaz.

Bankalar tarafından alınan kredilere ilişkin olarak Bankacılık Kanununda gerekli düzenlemeler yer aldığından Kurumlar Vergisi Kanununda ayrıca düzenleme yapılmasına gerek görülmemiştir. Bu nedenle, bankalar tarafından kendi faaliyet konuları çerçevesinde, ulusal ve uluslararası piyasalardan yapılan borçlanmalar, herhangi bir şarta bağlı olmaksızın örtülü sermaye kapsamında değerlendirilmeyecektir.

Finansal kiralama şirketleri, finansman ve faktoring şirketleri ile ipotek finansman kuruluşlarının bankalardan yaptıkları borçlanmalar

3226 sayılı Finansal Kiralama Kanunu kapsamında faaliyet gösteren finansal kiralama şirketleri, 90 sayılı Ödünç Para Verme İşleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname kapsamında faaliyet gösteren finansman ve faktoring şirketleri ile ipotek finansman kuruluşlarının bu faaliyetleriyle ilgili olarak ortak veya ortakla ilişkili kişi sayılan bankalardan yaptıkları borçlanmalar, örtülü sermaye sayılmaz.

Borç veren bankaların ortak veya ortakla ilişkili kişi kapsamı dışında olması halinde, söz konusu borçlanma esas itibarıyla anılan madde kapsamına girmeyecektir.

Örtülü sermaye uygulamasında kur farkı gelirlerinin durumu

Kurumların kullanmış olduğu borçların örtülü sermaye kapsamında değerlendirilmiş olması halinde, örtülü sermaye üzerinden ödenen veya hesaplanan faiz, kur farkları ve benzeri giderlerin, Kurumlar Vergisi Kanununun 11

inci maddesinin birinci fıkrasının (b) bendine göre gider olarak yazılması mümkün bulunmadığından, örtülü sermaye kabul edilen borçlanmalarda TL'nin değer kazanması sonucu oluşacak kur farkı gelirlerinin de söz konusu borcun örtülü yoldan konulan bir sermaye olarak kabul edilmesinin bir sonucu olarak, vergiye tabi kurum kazancının tespitinde gelir olarak dikkate alınması söz konusu olmayacaktır.

Örtülü sermaye üzerinden yapılan ödemeler veya hesaplanan tutarların kâr payı sayılması ve yapılacak düzeltme işlemleri

Örtülü sermaye üzerinden ödenen faiz ve benzeri ödemeler veya hesaplanan tutarlar, Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunlarının 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. Kur farkları bu kapsamda değerlendirilmeyecektir.

SONUÇ

Tüm dünyada olduğu gibi ülkemizde de finansal tabloların kullanıcılarına daha doğru bilgi vermesini sağlamak ve devletlerin vergi gelirlerini korumak amacıyla örtülü kazanç uygulamalarının kontrol altında tutulmasına yönelik bazı düzenlemeler yapılmıştır. Örtülü sermaye ve örtülü kazanç dağıtımı müesseseleri, vergi kanunlarımızda yer alan önemli vergi güvenlik müesseseleridir. Ülkemizdeki yasal düzenlemeler ile şirketin ortaklara borçları (örtülü sermaye) ve özellikle ortaklardan alacakları ile bir çok iş ve işlemde ortakların şirket kasasını kullanmalarının, kişisel harcamalarını bu kanaldan yapmalarının ve şirketten para çekmelerinin diğer bir ifadeyle örtülü kazanç uygulamalarının engellenmesi amaçlanmaktadır.

MUHASEBE HATA VE HİLELERİNİN ÖNLENMESİNDE ETİK VE AHLAK

Veysel KAYABAŞI

Serbest Muhasebeci Mali Müşavir

ÖZET

Tarihte adını bildiğimiz ilk kişinin bir muhasebeci olması manidardır. Yuval Noah Harari, Hayvanlardan Tanrılara Sapiens; İnsan Türünün Kısa Tarihi kitabında Mezopotamya’da bulunmuş M.Ö. 33. yüzyıla ait bir tabletten bahsetmektedir. Tablet içeriğine ilişkin olarak Harari’ye göre “29.086 birim arpa 37 ay içinde teslim alındı. İmza, Kushim.” Geçmişten günümüze insanlar; mallarının, mülklerinin, gelirlerinin, giderlerinin, paralarının kaydını tutmak ihtiyacı hissetmişlerdir. Sanayi devrimleri ile teknolojinin günlük hayatımıza girmesi her konuda ve meslekte olduğu gibi, muhasebe mesleğinde de değişim ve gelişmelere neden olmuştur. Bu süreçte küreselleşen dünyada işlem çeşitliliğinin artması, teknolojik gelişmeler, uluslararası ticaretin yaygınlaşması, vergisel parametrelerin çoğalması, herhangi bir şirketin mali kayıtlarının; şirketin ortaklarını, yöneticilerini, çalışanlarını, yatırımcıları, finans kuruluşlarını, devleti ve toplumu daha fazla etkiler hale getirmiştir. Bu durum karşısında hata ve hile ile söz konusu bilgi kullanıcılarını yanıltmanın önüne geçilmesi, bilgi ve kayıtların şeffaf hale getirilmesi bakımından denetimin yanı sıra muhasebede etik ve ahlak kavramlarının da önemi artmıştır.

Hatalı ve hileli yapılan işlemler için denetim faaliyetinin önemi ne kadar büyükse, o işlemin etik ve ahlak kapsamında değerlendirilmesinin de önemi o kadar büyüktür. Muhasebe mesleği teknik bir meslekten ziyade kanun ve kuralların yanı sıra mesleki değerlerin ve etik karar almanın da önemli olduğu bir meslektir. Toplumun ve tüm karar alıcıların menfaatlerini gözetmekle muhasebe mesleği etiğine ulaşılabilir; fakat etik ve ahlak kapsamında muhasebe işlemlerinin kişiden kişiye farklılık gösterebilme ihtimaline karşın birtakım düzenlemelere ve belirli standartlara ihtiyaç duyulmuştur.

Anahtar Kelimeler: Tarih, Muhasebe, Muhasebe denetimi, Muhasebe hata ve hileleri, Muhasebede etik ve ahlak,

GİRİŞ

Muhasebe, mali nitelikli işlem ve olayların para ile ifade edilecek şekilde kaydetme sınıflandırma özetleyerek rapor etme ve sonuçlarını yorumlama bilim ve sanatıdır. [Sevilengül,2005:9]

Muhasebe mesleği de diğer her meslekte olduğu gibi sürekli değişen ve gelişen bir meslek dalıdır. Muhasebe bilgi sistemi bu değişimlere ve gelişimlere ayak uydururken, muhasebenin temel fonksiyonları da bu gelişmelerden etkilenerek oldukça karmaşık bir hal almıştır. Bu karmaşık yapı içerisinde hata yapmak olasıdır. Hata yapma ihtimalinin yanı sıra bu karmaşık yapıdan yararlanarak menfaat sağlamak amacıyla hile yoluna da başvurulabilmektedir. Tüm bu hata ve hileler muhasebe bilgi kullanıcılarının alacakları kararlarda yanılmalarına neden olmaktadır. Söz konusu yanılmaların önüne geçmek amacıyla doğru, güvenilir, nitelikli muhasebe bilgisi elde edilmelidir. Bu bilgiyi sağlayacak olan ise bilgilerin etik ve ahlak kapsamında değerlendirilerek sunulması ve denetim sürecinin sağlıklı işletilmesidir.

Dünya çapında eski ve orta çağdan itibaren muhasebe skandalları süregelmiştir. Hile yoluna başvurarak menfaat elde etmek isteyenler geçmişten günümüze çeşitli yöntemlere başvurmuştur. 21. Yüzyılın en büyük skandallarından biri olan Enron Skandalı, finansal raporlama ve uluslararası denetim standartlarında değişime neden olmuştur. Özellikle muhasebe hilelerinin neden olduğu muhasebe skandalları muhasebe bilgi kullanıcılarında güven kaybına sebebiyet vermiştir. Küreselleşen dünyada bu tip skandalların yarattığı kriz de hiç şüphesiz büyük çapta güvensizlik ortamı yaratmaktadır. Bunun önüne geçebilmek

için etik ve ahlak kapsamında muhasebe ve denetim faaliyetlerinin yürütülmesi ve bu yürütmeyi destekleyici daha etkili standartlar getirilmesi gerekmektedir, belki de ütopyik olmayan bir gelecekte insan etkisini minimize edecek yapay zekalar ile otonom bir sistemin kurulması ile hata ve hileler minimum noktaya çekilecektir.

MUHASEBE MESLEĞİNDE HİLELER

Bir işletmeden muhasebesel açıdan beklentiler bilgi kullanıcılarının çeşitliliğine göre farklılık gösterir. Ortaklar, yatırımcılar, devlet, toplum, kredi kuruluşları, ne kadar çeşitlenirse beklentiler de o kadar artacaktır. İşletme sahiplerinin, yöneticilerinin ilgili bilgi kullanıcılarının işletmeden beklentileri karşılanmadığı takdirde menfaat sağlamak amacı ile hileli işlemlere başvurulması söz konusu olabilmektedir. Bu durumun önüne geçilebilmesi açısından mesleki etik ve ahlak kurallarına harfiyen uymak ve muhtemel baskılara karşı durmak meslek saygınlığı ve meslek mensuplarının geleceği açısından son derece önemlidir.

Genel olarak hile kavramı, bilinçli bir şekilde yanlış yapma şeklinde ifade edilebilir [Özkul ve Özdemir, 2013: 75].

Muhasebe hataları muhasebe kayıtları üzerinde yapılırken, muhasebe hileleri ağırlıklı olarak belgeler üzerinde ve bilinçli olarak yapılır. Muhasebe hilelerin belgeler üzerinde ve bilinçli olarak yapılması nedeniyle muhasebe sistemi içerisinde kendiliğinden ortaya çıkarılması mümkün değildir. [Alptürk, 2008: 402].

Hilenin yapılma nedenleri, yolsuzlukları gizlemek, kendine menfaat sağlamak, vergi kaçırmak ve işletmenin gerçek durumunu kendi istediği gibi göstermek şeklinde sıralanabilir [Kaymak, 1996: 92].

Hile yapılmasının temel nedeni hileyi yapanın bu işlemde bir menfaat beklentisinin olmasıdır ama söz konusu kişi veya kişiler bu hileli işlemi yaparken geriye kalan tüm muhasebe bilgi kullanıcıları zarar görmektedirler.

Bu sebeple muhasebe hilelerinin önüne geçilebilmesi açısından mesleki etik ve ahlak ilkelerinin yerleştirilmesi ve buna aykırı davranan meslek mensuplarının gerekli yaptırımlarla cezalandırılması gereklidir. Kendiliğinden ortaya çıkarılması mümkün olmayan bu hilelerin tespit edilebilmesi için etkin bir denetim mekanizmasının kurulması gerekmektedir.

Hile yapan kişiler kasıtlı olarak muhasebe bilgi kullanıcılarını aldatmaya gitmekte ya da gerçekleri yansıtmayarak yanlış kararlar almaya itmektedir.

MUHASEBE HATA HİLELERİNİN ÖNLENMESİNDE ETİK VE AHLAK KAVRAMI

Dünya genelinde meydana gelen büyük muhasebe skandalları neticesinde güven kaybını tekrar tesis etmek ve bu skandalların önüne geçebilmek açısından muhasebe denetiminin önemi fark edilmiş ve denetimin geliştirilmesi için birtakım çalışmalar gerçekleştirilmiştir. Ülkemizde de denetim faaliyetlerinin daha etkin olabilmesi açısından Türk Ticaret Kanunu'nda, Sermaye Piyasası Kanunu'nda önemli değişiklikler yapılmıştır. Muhasebede hata ve hilelerin önlenmesi için en etkili araçların hangi araçlar olduğu konusunda çalışmalar yürütülmüştür. Araştırmalara bakacak olursak günümüzde muhasebe hata ve hilelerin önlenmesinde en etkili araçlar 3 başlık altında toplanabilir. Bunlar; iç denetim, iç kontrol ve bağımsız denetimdir. Bu araçların etkinliğinin yükseltilebilmesi ve hata hile denetiminin sağlıklı yürütülebilmesi

için muhasebe mesleğine dair etik ve ahlak kurallarının tüm meslek mensuplarının içselleştirilmesi ve uygulanması gereklidir.

Sadece günümüz dünyasında değil geçmiş dönemlerde de yaşanan muhasebe skandallarına bakacak olursak bu skandalların en temel nedeni daha fazla güç ve para elde edebilmek amacıyla yapıldığını görüyoruz. Tabi ki yüzyıllardan beri süregelen bu hilelerden kaynaklı skandalların çözümü aniden olmayacaktır.

Hata ve hileler ile ilgili açık kapılar bir bir kapatılmaya çalışılırken, mesleğin içinde bulunduğu dinamik yapıdan kaynaklı olarak özellikle hile yapmak isteyenler için yeni yöntemler bulunmaktadır. Bu hususta ulusal ve uluslararası muhasebe meslek örgütleri, devletler, şirketler, finans vb. kuruluşlar önlem almaya çalışmaktadır.

Uluslararası Suiistimal İnceleme Uzmanları Birliği (ACFE) tarafından yapılan 2018 Uluslara Raporu'na göre küresel çapta yaklaşık 4 trilyon dolarlık tahmini bir küresel kayıp söz konusu iken Türkiye'de ise bu suistimal kaybının yaklaşık 43 milyar dolar olduğu söylenebilir. Bu devasa rakamlar temel alındığında küresel çapta her yıl yinelenen bu suistimaller mesleklerde bulunması gereken etik anlayışının oturtulmasının ne kadar önemli olduğu konusunda bizlere ipuçları vermekte.

Dennis Collins 'Essentials of Business Ethics' adlı eserinde şöyle diyor: "Her insan hırs, öfke, kıskançlık, şehvet, gurur gibi duygularını yönetirken ahlaki ikilemler yaşar. Bunun yanında her insanın ailesinden, arkadaşlarından, öğretmenlerinden, dini ve siyasi liderlerinden veya örnek aldığı, diğer ahlaki model ve kültürlerden etkilenerek oluşturduğu, kendine özgü bir ahlaki bakış açısı ve davranış seti vardır." [Sebilcioğlu,

<http://www.cerebra.com.tr/tr/gundem-haberler-gundem-suistimallerin-panzehiri-durustlugun-desteklendigi-ortam-ve-etik-uyum-programlari.html>

Şirketler istihdam sağlarken bu kadar farklı ahlaki değerlerden oluşan çalışanlarından, devletler vergi toplarken bu kadar farklı ahlaki değerlere sahip toplum bireylerinden, finans kuruluşlarının bu kadar farklı ahlaki değerlere sahip müşterilerinden, yatırımcılar bu kadar farklı ahlaki değerlere sahip kurum yöneticilerden ortak etik kurallara göre davranmalarını beklerler. Bu ortak paydayı sağlamak çok önemlidir fakat bir o kadar da zordur. Muhasebe mesleği açısından bu ortak paydayı sağlayacak ulusal ve uluslararası örgütler mevcuttur. Bu örgütlerce düzenlenecek muhasebe meslek etiği eğitimleri ile veya bu kurallara uyulmadığı takdirde gerekli yaptırımlarda bulunmaları ile çok daha güven veren bir muhasebe meslek camiası yaratılabilir.

Son yıllarda biyoteknoloji ve bilgi teknolojilerinde bunun yanı sıra yapay zekâda meydana gelen büyük gelişmelere bakacak olursak; muhasebe mesleği ile ilgili olarak çok da uzak olmayan bir gelecekte insan etkisinin büyük ölçüde azalacağı ve muhasebe hataları ile ilgili sayının günümüze oranla çok ciddi oranlarda azalacağını söylemek yanlış olmayacaktır. Hataların azaltılması hususunda bilgi teknolojilerinden faydalanmanın olumlu etkilerine rağmen, hileler konusunda etik ve ahlak sahibi bireyler ve meslek mensupları yetiştirmekten başka yolumuz olmayabilir.

Muhasebede etik, ruhsatlı meslek mensuplarının yeterlilik, güvenilirlik, tarafsızlık, bağımsız karar alabilme, kendi kendilerini denetlemelerinin ve dürüstlüğünün simgesidir. Diğer bir ifadeyle muhasebede

etik, kanunlara uygun işlemlerin yanı sıra toplumun güncel değer yargılarını da dikkate alarak güvenilir bilgilerin sunulması için uyulması gereken kurallar bütünü şeklinde ifade edilebilir. [Daştan, 2009:285] Muhasebenin en önemli görevlerinden biri ilgili kişilere doğru ve güvenilir bilgiler sunmaktır. Sunulan finansal bilgiler doğru ve güvenilir değilse bu bilgileri kullananlar sağlıklı kararlar alamazlar ve muhasebe sisteminden beklenen fayda sağlanamaz. Muhasebenin bilgi sunma işlevi göz önüne alındığında muhasebe mesleğinde etik; meslek mensuplarınca kanunlara ve toplumun değer yargılarına uygun, güvenilir bilgilerin sunulmasıdır [Baş, Özocak, 2001: 195-196].

Muhasebe bilgi kullanıcılarının; yani şirket ortaklarının, yöneticilerinin, çalışanlarının, yatırımcıların, finans kuruluşlarının, devletin ve toplumun tamamı sunulan muhasebe bilgilerinin doğru olduğuna inanarak ve güvenerek birtakım kararlar almaktadırlar. Devlet bu bilgiler ışığında vergilendirme, kredi kuruluşları kredilendirme, yatırımcılar yatırım kararları bunlara örnektir. Muhasebe Bilgilerindeki ufak bir yanlışlığın bilgi kullanıcılarını olumsuz etkileyeceği ve güven konusunda problem yaşatacağı aşikârdır. Bu sebeple muhasebe faaliyetlerini yöneten kişilerin ilgili kayıt, sınıflandırma, özetleyerek rapor edebilme, sonuçları yorumlama ve analiz etme aşamalarını kanunlara ve ilgili yasal parametrelere uygun olarak düzenlemesinin yanı sıra gerekli etik ve ahlak süzgecinden de geçirerek sunması her zaman daha doğru olacaktır.

Muhasebe mesleğinde etik konusunu düzenlemek için uluslararası alanda ve ülkemizde birçok düzenlemeler yapılmıştır. Bu düzenlemelerin amacı

kişiden kişiye değişmeden genel mesleki etik anlayışını belirleyerek bir sistem oluşturmak ve küreselleşen dünyada mesleki standardizasyonu sağlamak ve yakalamaktır. Bu kuralların yazılı hale getirilmesi, uygulamaya konulması ve aksi durumlarda gerekli cezai müeyyidelerin uygulanması, muhasebe mesleğine ve meslek mensuplarına olan güveni inşa eder. Muhasebe mesleğinde etik, kanunlara uygun işlemlerin yanı sıra toplumun güncel değer yargılarına da önem vererek güvenilir bilgilerin topluma sunulmasıdır. [Gül, Ergün, 2004:57]

Meslek mensubu, muhasebe bilgi kullanıcıları ile iç içe olduğundan dolayı bu kişilere ve kurumlara karşı büyük bir sorumluluk üstlenmiştir. Edindiği tüm bilgi, birikim ve deneyimini, ilgili yasaların, yönetmeliklerin, mesleki kuruluşların belirlediği sınırlar çerçevesinde sunmalıdır. Meslek mensubu görevini icra ederken bazen ahlak kurallarıyla çelişkiye düşebilir. Bu problemleri gidermede meslek etiği önemli bir rol oynar. Meslek etiği kapsamında yürütülen mesleki faaliyetler sonunda elde edilen saygınlık ve güven, meslek ve meslek mensubu için önemli kazanımlara yol açacaktır.

Muhasebecilikte etiksel anlayışın gelişmesinde muhasebe bilgilerinin niteliği de önemli rol oynar. Bu doğrultuda, işletme ile ilgili taraflara sağlanacak muhasebe bilgilerinin sahip olması gereken bazı nitelikler vardır. Bunlar: anlaşılabilirlik, ilgililik, güvenilirlik, karşılaştırılabilirlik ve tutarlılıktır. Böylece muhasebe etiğinde davranışsal boyutun yanında, muhasebe bilgilerinin niteliğinin de öne çıktığı görülmektedir [Gül Ergün, 2004:57]

MUHASEBE MESLEĞİNDE ETİK KURALLAR İLE İLGİLİ YAPILAN DÜZENLEMELER

Doğru ve güvenilir bilginin sunulmasını sağlayacak olan, meslek mensubunun ahlak anlayışıdır. Bilgiyi sunan meslek mensubu olduğuna göre onun göstereceği ahlaki veya gayri ahlaki tutum ve davranış bilgi kullanıcılarının verecekleri kararı olumlu veya olumsuz etkileyecektir. [Uyar,2010:1].

Acımasız pazar şartları işletme yapılarını, ayakta kalabilme pahasına yalnızca kâr hedefli davranışlara itebilmektedir. Bu durum, toplumların geçmişten beri sahip oldukları değerlerin insan merkezli bakışında düşünce-davranış zıtlaşmasına neden olan bir kısım aksamalara yol açabilmektedir. Dolayısıyla kişileri bu tür aksamalarla etik dışı davranışlara yöneltmektedirler. Böyle bir davranışa yönelmenin genelde temel nedeni, “Bu eylem ya da davranışla bir çıkar elde edebilir miyim?” düşüncesini oluşturmaktır [Özdemir,2003:156]. Bu yönelimin önüne geçebilmek açısından hem uluslararası alanda hem de ülkemizde muhasebe meslek etiği ile ilgili birtakım düzenlemeler yapılmıştır.

Uluslararası alanda yapılan muhasebe meslek etiği ile ilgili ilk çalışma 1966 yılında Amerikan Sertifikalı Serbest Muhasebeciler Birliği (AICPA) tarafından gerçekleştirilmekle beraber; 1998 yılında Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC) tarafından yapılan düzenlemeler de mevcuttur. Uluslar arası çapta büyük krizlere neden olan muhasebe ve denetim skandalları sonrası firmaların mali tablolarına ve bunları denetleyen denetim firmalarına olan güvenin kaybolması sonucu, güven ortamının tekrar sağlanabilmesi amacıyla ‘Sarbanes Oxley Yasası’(SOX 2002) Amerika

Birleşik Devletleri'nde 30 Temmuz 2002 yılında kabul edilerek yürürlüğe girmiştir. Kanunun yürürlüğe girmesinin ardından hem ülkemizde hem de uluslararası alanda bir çok değişikliğe sebep olmuştur. (Bilen, Yılmaz, 2014:61)

SOX Yasası, ABD'de muhasebe ve denetim anlamında dünyadaki en önemli yasalardan birisidir. SOX Yasası uygulamada etkisini hemen göstermiş muhasebe ve denetimde etik çalışmaları dahil tüm yasal düzenlemelerde dikkate alınan küresel bir dönüm noktası haline gelmiştir (Aksoy, 2006:10).

Ülkemizde 1980 yıllarda muhasebe faaliyetleri yürütülmesine karşın henüz meslek etiği ve ahlakı konusunda bir düzenleme söz konusu değildi.

13.06.1989 tarihinde çıkarılmış olan 3568 Sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik (SMMM) ve Yeminli Mali Müşavirlik (YMM) Kanunu ile beraber muhasebe mesleğinin icra edilmesi bir kanuna bağlanarak ülkemizde işletme faaliyetlerinin ve bu işletmelere ait muhasebe işlemlerinin sağlıklı, güvenilir, tarafsız bir biçimde sağlanması ve bilgi kullanıcılarının hizmetine sunulması amaçlanmıştır. Bu kanun ile beraber Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği (TÜRMOB) örgütlenmiştir.

3568 Sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu ile beraber temelleri atılan TÜRMOB tarafından çıkarılan yönetmelikler ile beraber muhasebe meslek etiği ile ilgili düzenlemelerde bulunulmuştur. TÜRMOB çıkardığı bu yönetmelikler ile etik kuralların oluşmasında büyük bir rol almıştır.

Maliye Bakanlığı'nca 26.12.1992 Tarihinde yayımlanan 1 Sıra No'lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'nde (MSUGT)

12 temel muhasebe kavramından bahsedilmiştir bu kavramların içerisinde muhasebe mesleğinde etik kuralları düzenleyen başlıklar da mevcuttur.

3568 Sayılı SMMM ve YMM Kanununa Göre Meslek Etiği

3568 sayılı yasa ile meslek etiği konusunda özel bir başlık altında düzenlemeler söz konusu olmamakla birlikte genel bağlı olunması gereken kurallar belirlenirken içinde meslek etiğini ilgilendiren bir takım mesleki düzenlemelere yer verilmiştir. Uluslar arası düzenlemelere uygun olan bu unsurlar:

- Bağımsızlık (madde 11-48),
- Tarafsızlık (madde 11-48),
- Dürüstlük (madde 11-48),
- Reklam yasağı (madde 44),
- Meslek sırları (madde 43) vb. unsurlardır.

TÜRMOB Tarafından Çıkarılan Yönetmeliklere Göre Meslek Etiği

TÜRMOB, tarafından çıkarılan 03.01.1990 Tarihli ve 20391 Sayılı Resmî Gazete 'de SM, SMMM ve YMM Çalışma Usul ve Esasları hakkında Yönetmelik yayımlanmıştır. Etik ile ilgili bazı hususların düzenlendiği bu yönetmelikten sonra, 18.10.2001 Tarihli Resmî Gazete 'de yayımlanan 'Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Meslek Ahlak Kuralları İle İlgili Mecburi Meslek Kararı' ile özel bir düzenlemeye gidilerek amaçlanan;

Yasal gerekleri aşan ölçüde meslek mensuplarının kendilerini kontrol etmeleri amacıyla moral ilkeler sistemini; toplum, müşteriler ve diğer meslek mensuplarıyla ilişkilerde uyulması gereken ve yerine getirilmesi gereken kuralları belirlemektir (Resmî Gazete, 18.10.2001, 24557).

Son olarak 09.10.2007 tarih ve '26675 sayılı Resmî Gazete 'de Yayımlanan 'SM, SMMM,

İZMİR DAYANIŞMA

ve YMM'lerin Mesleki Faaliyetlerinde Uyacakları Etik İlkeler Hakkında Yönetmelik' çıkarılarak 18.10.2001 tarihinde çıkarılan yönetmelik güncellenmiştir.

Bu yönetmeliğe göre etik ilkeler üç ana başlıkta toplanmıştır:

[Bilen, Yılmaz:2014]

Songüncellemelerile Türkiye'deki muhasebe meslek etiği standartları IFAC tarafından yayımlanan mesleki ilkelerle örtüşmektedir. Meslek etiği açısından ülkemizin yasal mevzuat çerçevesinde dünyada yaşanan gelişmelere ayak uydurduğu görülmektedir. Bu düzenlemelerin meslek mensuplarınca uygulanmasında gerekli hassasiyet gösterildiğinde muhasebe meslek etiği konusu ülkemizde sağlam bir zemine oturtulabilecektir.

Maliye Bakanlığı Tarafından Çıkarılan Tebliğlere Göre Meslek Etiği

Maliye Bakanlığı'nca 26.12.1992 Tarihinde yayımlanan 1 Sıra No'lu MSUGT'de muhasebe temel kavramlarından bahsedilmiştir bu kavramların içerisinde muhasebe mesleğinde etik kuralları düzenleyen başlıklar da mevcuttur. Kavramları sayacak olursak; Sosyal sorumluluk kavramı, kişilik kavramı, işletmenin sürekliliği kavramı, dönemsellik kavramı, para ile ölçülme kavramı, maliyet esasları kavramı, tarafsızlık ve belgelendirme kavramı, tutarlılık kavramı, tam açıklama kavramı, ihtiyatlılık kavramı, önemlilik kavramı, özün önceliği kavramı.

Bu kavramlar içerisinde sosyal sorumluluk kavramı, tarafsızlık ve belgelendirme kavramı, tutarlılık kavramı, tam açıklama kavramı, özün önceliği kavramı MSUGT göre muhasebe mesleğinde etik ile ilgili düzenlemelerdendir. [Ünsal,2008:6]

SONUÇ

Muhasebe bilgi sistemlerinin temel amacı doğru, güvenilir, tarafsız, gerçeğe uygun

bilgiler sunmaktır. Doğru tarafsız, güvenilir ve gerçeğe uygun bilgiler sunma yolunda iki temel engel vardır. Bunlar muhasebe hataları ve muhasebe hileleridir.

Muhasebe hata ve muhasebe hileleri arasındaki temel fark, kasıt unsudur. Muhasebe bilgilerinin çıkar sağlama amaçlı kasıtlı olarak yapılan yanlış müdahaleler hile, kasıtsız olarak yapılan yanlış müdahaleler ise, hata olarak tanımlanmaktadır.

İşletmede etkin bir iç kontrol sistemi, etkin bir iç denetim sistemi ve bağımsız denetim sisteminin varlığı, işletmede hata ve hilelerin azaltılmasına katkıda bulunacaktır. Bu sistemlerin yanı sıra muhasebe meslek mensuplarının mesleki etik ve ahlak anlayışlarındaki duyarlılıkları ne derece artarsa işletmeye ve işletmenin mali bilgilerine olan güven o derece artmış olur. Yatırımcılar, ortaklar, finans kuruluşları, devlet ve toplum açısından mesleki etik ve ahlak kurallarına uygun davranmak suretiyle kazanılmış bu saygı ve güven neticesinde herhangi bir suiistimale mahal vermeden, mali açıdan herhangi bir kayıp yaşamadan verdiği güvenin karşılığını kredi kuruluşlarından ve yatırımcılarından fazlasıyla alarak sorunsuz yoluna devam edebilir.

Muhasebe mesleğinde hata ve hilelerin önlenmesinde başvurulacak tüm sistemler işletmeye artı değer katacaktır, fakat hata ve hilelerin önlenmesi ile ilgili olarak uygulanacak bu sistemlere dahil edilmesi gereken yegâne şey etik ve ahlak kurallarıdır. Aksi halde zaten hata ve hile yönünden problemlenilecek bir muhasebe sistemine etik ve ahlak kurallarının içselleştirilmediği bir denetim mekanizmasının kurulması hata ve hileleri açığa çıkarmaktan ziyade problemleri daha da derinleştirebilir.

AR-GE VE TASARIM İNDİRİMİNDEN YARARLANMAK İÇİN İBRAZ EDİLMESİ GEREKEN BİLGİ, BELGE VE RAPORLAR

Erbil ÇEVİK

Serbest Muhasebeci Mali Müşavir - Bağımsız Denetçi

Giriş

5746 Sayılı Araştırma, Geliştirme ve Tasarım Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanun 3/1. Maddesi ile Ar-Ge ve tasarım indirimi tanımlanmış ve “Teknoloji merkezi işletmelerinde, Ar-Ge merkezlerinde, kamu kurum ve kuruluşları ile kanunla kurulan veya teknoloji geliştirme projesi anlaşmaları kapsamında uluslararası kurumlardan ya da kamu kurum ve kuruluşlarından Ar-Ge projelerini desteklemek amacıyla fon veya kredi kullanan vakıflar tarafından veya uluslararası fonlarca desteklenen Ar-Ge ve yenilik projelerinde, rekabet öncesi işbirliği projelerinde ve teknogirişim sermaye desteklerinden yararlananlarca gerçekleştirilen Ar-Ge ve yenilik harcamalarının tamamı ile bu Kanun kapsamında yukarıda sayılan kurum ve kuruluşlar tarafından desteklenen tasarım projelerinde ve tasarım merkezlerinde gerçekleştirilen münhasıran tasarım harcamalarının tamamı ...” 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 10 uncu maddesine göre kurum kazancının ve 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 89 uncu maddesi uyarınca ticari kazancın tespitinde indirim konusu yapılması imkanı getirilmiştir.

Bu indirimden yararlanılması durumunda Araştırma, Geliştirme ve Tasarım Faaliyetlerinin Desteklenmesine İlişkin Uygulama ve Denetim Yönetmeliğinin 9. Maddesi Ar-Ge ve tasarım indiriminin uygulamasında izlenecek yöntem başlığı altında gerekli bilgi belge ve raporlara ilişkin açıklamalar yapılmıştır.

Bu makalemizin konusu da 5746 sayılı kanuna göre Ar-Ge ve tasarım indiriminden yararlanmak için yukarı belirtilen yönetmelikteki izlenecek yöntemlerdir.

Ar-Ge ve Tasarım İndiriminden Yararlanma Şartları

Araştırma, Geliştirme ve Tasarım Faaliyetlerinin Desteklenmesine İlişkin Uygulama ve Denetim Yönetmeliğinin 9. Maddesinde belirtildiği üzere;

Ar-Ge ve tasarım indiriminden yararlanan Gelir ve Kurumlar Vergisi mükellefleri yıllık beyannamelerinin ekinde vergi dairelerine;

a-Ar-Ge ve tasarım merkezlerinde Türkiye Cumhuriyeti Bilim, Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı Bilim ve Teknoloji Genel Müdürlüğü tarafından verilmiş Ar-Ge Merkezi Belgesi veya Tasarım Merkezi Belgesini;

Proje esaslı Ar-Ge ve tasarım harcamaları bulunan firmaların teknik kuruluşlarca

düzenlenmiş olan (teknoloji merkezi işletmelerinde) Ar-Ge ve Yenilik Projesi Değerlendirme Raporu ve Tasarım Projesi Değerlendirme Raporu,

Rekabet Öncesi İşbirliği Projesi yapanlar ile Teknogirişim sermayesi desteklerinden yararlananlar Rekabet Öncesi İşbirliği Projesi Değerlendirme ve Denetim Komisyonu Kararı veya proje sözleşmesini ;

İbraz edilmesi gerekmektedir. (bu belgeleri daha önce vergi dairesine vermiş olup aynı kapsamda Ar-Ge ve tasarım indirimine devam eden işletmelerden, izleyen vergilendirme dönemlerinde bu belgelerin yeniden ibrazı istenmez) Türkiye'nin anlaşmalarla taraf olduğu ikili yada çok taraflı uluslararası Ar-Ge veya tasarım işbirliği programları fonlarından mali olarak desteklenenler Ar-Ge ve yenilik veya tasarım projelerinin TÜBİTAK tarafından onaylanmış olması gerekmektedir.

b-Ar-Ge ve yenilik projeleri, tasarım projeleri ile rekabet öncesi işbirliği projelerinin, teknogirişim sermayesinden yararlanan işletmeler için desteği veren merkezî yönetim kapsamındaki kamu idaresince imzalanmış proje sözleşmesi ve eki iş planının,

Ar-Ge merkezleri, tasarım merkezleri ile teknoloji merkezi işletmelerinde yürütülen Ar-Ge, yenilik veya tasarım projelerinin hangi aşamada bulunduğu, bu projelerin veya iş planının uygulama durumuna ilişkin belgeler,

c-Ar-Ge ve tasarım indirimine konu olan harcamaların ana gruplar itibarıyla yıllık tutarları ve ayrıntılı dökümünü gösteren liste, Harcamaların ana grupları aşağıdaki gibidir.

-İlk madde ve malzeme giderleri

-Amortismanlar

-Personel giderleri

-Genel giderler

-Dışarıdan sağlanan fayda ve hizmetler

-Vergi, resim ve harçlar

ç-Ar-Ge merkezleri, tasarım merkezleri, teknoloji merkezi işletmeleri, Ar-Ge ve yenilik projeleri, tasarım projeleri ile rekabet öncesi işbirliği projeleri ve teknogirişim sermaye desteğinden yararlanan işletmelerde çalışanların projeler itibarıyla sayıları ve nitelikleri, bu personelin projelerde görev aldığı süreler, ücretleri, gelir vergisi stopaj teşvikine konu edilen vergi tutarlarını gösteren liste ile temel bilimler mezunlarının sayıları ve nitelikleri ile bu personele sağlanan desteğe ilişkin bilgi ve belgeler.

d-Dışarıdan alınan test, laboratuvar, analiz danışmanlık, ekspertiz ve benzeri hizmetlere ilişkin olarak, hizmet sağlayan kişi/kurum adı, T.C. kimlik no/vergi kimlik numarası, alınan hizmetin mahiyeti, fatura tarihi ve numarası, tutarı, stopaj ve KDV tutarına ilişkin liste, (Bu şekilde alınan hizmetlere ilişkin harcamalar, proje kapsamında gerçekleştirilen toplam harcama tutarının yüzde ellisini geçemez.)

e-Sözleşme çerçevesinde siparişe dayalı olarak yürütülen Ar-Ge, yenilik veya tasarım faaliyetlerine ilişkin Ar-Ge ve tasarım merkezlerince verilecek Ar-Ge ve tasarım indirimi tutarlarını gösteren liste, İbrazı gerekmektedir.

Ar-Ge merkezleri, tasarım merkezleri ve rekabet öncesi işbirliği projelerinde Ar-Ge ve tasarım indiriminin uygulanabilmesi için yukarıda belirtilen belgeleri de içeren yeminli malî müşavir tasdik raporunun ilgili mevzuatta belirtilen süre içinde bağlı bulunan vergi dairesine verilmesi zorunlu olup, Ar-Ge merkezleri, tasarım merkezleri ve rekabet öncesi işbirliği projeleri için yukarıda sayılan belgelerin beyannameyle

birlikte ayrıca verilmesi istenilmez. Ar-Ge merkezleri, tasarım merkezleri ve rekabet öncesi işbirliği projeleri haricinde kalan projeler ve Kanun kapsamında destek ve teşviklerden yararlananlar için ayrıca yeminli malî müşavir tasdik raporu aranmaz. Diğer bir deyişle Teknoloji Merkezi İşletmeleri, Teknogirişim Sermayesi Desteklerinden Yararlananlar ve kamu kurum ve kuruluşları ile kanunla kurulan veya teknoloji geliştirme projesi anlaşmaları kapsamında uluslararası kurumlardan ya da kamu kurum ve kuruluşlarından Ar-Ge projelerini desteklemek amacıyla fon veya kredi kullanan vakıflar tarafından veya uluslararası fonlarca desteklenen Ar-Ge ve yenilik projelerini nedeniyle Ar-Ge ve tasarım indirimden yararlanan mükelleflerde yeminli malî müşavir tasdik raporu istenmemektedir. Ar-Ge ve tasarım indirimine ilişkin yukarıda belirtilen belgelere tam tasdik raporu ekinde yer verilmiş olması durumunda, Ar-Ge ve tasarım indirimine ilişkin olarak ayrıca tasdik raporu düzenlenmesine gerek bulunmamaktadır.

Bir diğer konuda mükellefin indireme esas tutarın bulunmaması durumunda Ar-Ge İndiriminden yararlanılmayan yıllarda da YMM Raporu ibraz edilip edilmeyeceği konusudur. İzmir VDB'nin 16.11.2011 tarihli ve 84098128-176300-621 sayılı özelgesi ile zararlı olan yıl beyannamesinde gösterilen Ar-Ge harcaması tutarına ilişkin YMM tasdik raporunun, Ar-Ge merkezleri, tasarım merkezleri, rekabet öncesi işbirliği projesi sahipleri tarafından vergi dairesine ibrası gerekmektedir denilmiştir.

Sonuç

Ar-Ge ve Tasarım indiriminden yararlanan Gelir ve Kurumlar Vergisi mükelleflerinden;

Ar-Ge Merkezlerinde,
Tasarım Merkezlerinde,
Rekabet Öncesi İşbirliği Projelerinde,
Teknoloji Merkezi İşletmelerinde,
Teknogirişim Sermayesi Desteklerinden Yararlananlar ile
Kamu kurum ve kuruluşları ile kanunla kurulan veya teknoloji geliştirme projesi anlaşmaları kapsamında uluslararası kurumlardan ya da kamu kurum ve kuruluşlarından Ar-Ge projelerini desteklemek amacıyla fon veya kredi kullanan vakıflar tarafından veya uluslararası fonlarca desteklenen Ar-Ge ve yenilik projelerinde;

İndirimden yararlanmak için Araştırma, Geliştirme ve Tasarım Faaliyetlerinin Desteklenmesine İlişkin Uygulama ve Denetim Yönetmeliğinin 9. Maddesinde belirtilen ve yukarıda bahsedilen bilgi ve belgelerin vergi dairesine verilen yıllık Gelir ve Kurumlar Vergisi beyannamesi ile ibraz edilmesi gerekmektedir.

Ar-Ge Merkezlerinde,
Tasarım Merkezlerinde,
Rekabet Öncesi İşbirliği Projelerinde ise Yönetmelikte belirtilen bilgi ve belgeleri içeren YMM Raporunu Beyanname verme süresini takip eden ikinci ayın sonuna kadar vergi dairelerine verilmesi gerekmektedir. Bu durumda Gelir ve Kurumlar Vergisi beyannamesi ekinde yönetmelikte belirtilen bilgi ve belgelerin verilmesine gerek yoktur. Mükelleflerin Yeminli Mali Müşavirler ile Gelir ve Kurumlar Vergisi Tasdik Raporu hazırlanması için süresinde sözleşme imzalamış olması ve yönetmelikte belirtilen belgelere tam tasdik raporu ekinde yer verilmiş olması durumunda, Ar-Ge ve tasarım indirimine ilişkin olarak ayrıca tasdik raporu düzenlenmesine gerek bulunmamaktadır.

SERMAYE ŞİRKETLERİNDE YEDEK AKÇELER DAĞITILIR MI ?

Adil TENLİ

Serbest Muhasebeci Mali Müşavir

ÖZET

Hayatın olağan akışında, iyi günlerin yanında, zor günlerin de yaşanabileceği tahmini zor bir durum değildir. İnsanlar gerek kendi hayatlarını planlarken, gerek bir araya gelerek kurdukları aileleri ile geleceği düşünürken, gerekse de devletler bir tehditle karşılaştıklarında nasıl cevap vereceklerini düşünürken, bu risklere karşı önlem almak zorundadırlar. Sermaye şirketleri de işlerin iyi gitmediği, ekonomilerin risk altında olduğu dönemlerde veya zarar ettikleri durumlar için zor gün parası olarak da bilinen yedek akçe ayırmalıdır. Bu durumu, şirketler kadar, kanun koyucu da düşünerek şirketlere kardan yedek akçe ayrılmasını zorunlu kılmıştır. Bu yazıda zorunlu ayrılacak yedek akçeler, ihtiyari olarak ayrılacak yedek akçeler ve kar dağıtımı sırasında yedek akçe konusunun önemi açıklanmaya çalışılacaktır.

Anahtar Kelimeler

Kanuni Yedek akçe, Sermaye şirketleri, Kar dağıtımı, 1. Tertip Yedek Akçe, 2. Tertip Yedek Akçe

GİRİŞ

Sermaye şirketleri, hesap dönemi itibari ile faaliyetleri sonucunda elde ettikleri karlarını, genel kurulları tarafından belirlenen politika çerçevesinde aldıkları kararlar doğrultusunda kar payı olarak ortaklarına ve kara katılan diğer kişilere dağıtabilirler.

Sermaye şirketlerinin kar dağıtımı konusunda kaynak yönetiminde başvuracakları düzenlemeler, Türk Ticaret Kanunu, Sermaye Piyasası Kanunu, Gelir Vergisi Kanunu, Kurumlar Vergisi Kanunu, Vergi Usul Kanunu, anonim ve limited şirket ana sözleşmeleri ve genel kurulların ilgili kararlarında bulunmaktadır.

Sermaye şirketlerinin hesap dönemi sonunda elde edilen karların dağıtımı konusunda ülkemizde hukuk sistemine göre bir zorunluluk bulunmamaktadır. Buna rağmen anonim ortaklıklarda her pay sahibinin kanun ve esas sözleşme hükümlerine göre dağıtılmaya tahsis olunan safi kara, payı oranında katılma hakkı vardır. Bu hak, Türk hukuk literatüründe “nispi müktesap hak” kavramı ile nitelendirilmektedir. Çünkü safi karın tamamı pay sahiplerine dağıtılmamakta, bir bölümü yedek akçelere ilave edilmektedir. Karın tamamını veya bir bölümünü dağıtma zorunluluğu olmadığı gibi, safi kardan ayrılması gerekli bazı yedek akçeler ve ödenmesi gereken paralar, aksi yönde bir zorunluluk oluştururlar. Pay sahibinin iradelerine rağmen kardan indirilen ve ayrılan tutarlar, bu anlamda kar payını nisbi müktesap hak haline getirmektedir.

KAVRAM

Yazımızın başında da açıklamaya çalıştığımız gibi, yedek akçe kavramını, şirketlerin zor gün parası olarak da tanımlayabiliriz. İşlerin iyi gitmediği, zarar elde edilen

dönemlerde şirketlerin bir çeşit sigortasıdır. Türk Dil Kurumunda “Yedek Akçe” kavramı “İleride doğacak gereksinim ve zararları karşılamak için kârdan ayrılan para, ihtiyat akçesi” şeklinde açıklanmıştır. Türk Ticaret Kanununda ise; yedek akçeler konusunda herhangi bir tanım yapılmamakla birlikte, yedek akçelerin hangi oranda, hangi şekilde ayrılacağı konusunda düzenlemeler yapılmıştır.

•YEDEK AKÇE TÜRLERİ

•TTK HÜKÜMLERİ NEDENİYLE AYRILAN YEDEK AKÇELER

6202 sayılı Türk Ticaret Kanunu yayınlanmadan önce, eski halinde 466 ncı maddesinde Yedek Akçe kavramı düzenlenmiş; maddenin birinci fıkrasında Umumi Yedek akçe ya da uygulamada bilinen adıyla I nci Tertip Yedek akçe; “her yıl safi karın yirmide birinin, ödenmiş sermayenin beşte birini buluncaya kadar ayrılan kısım” şeklinde açıklanmıştır. Burada bahsi geçen safi kar kavramı ile ilgili zaman zaman tereddütler oluşsa da safi kardan kasıt, dönem karından vergi ve yasal yükümlülükler ayrıldıktan sonra kalan ve bilançoya net dönem karı olarak aktarılan tutardır. Yine 466 ncı maddenin 2 nci fıkrası 3 sayılı bendinde 2 nci Tertip Yasal Yedek akçe tanımlanmış ve 1 nci Tertip Yedek akçe ayrıldıktan sonra pay sahiplerine % 5 kar payı [temettü] verildikten sonra kalan kısımdan onda bir oranında yedek akçe ayrılacağı belirtilmiştir.

Eski Türk Ticaret Kanunu hükümlerinde yedek akçe hükümleri Yeni Türk Ticaret Kanununa aktarılırken çok büyük bir değişiklik yapılmasa da uygulamada tereddütler yaratan ayrılma şeklindeki ondalık tanım yerine yüzdelerle tanım yapılmıştır.

MADDE 519- [1] Yıllık kârın yüzde beşi,

ödenmiş sermayenin yüzde yirmisine ulaşınca kadar genel kanuni yedek akçeye ayrılır.

[2] Birinci fıkradaki sınıra ulaşıldıktan sonra da;

a) Yeni payların çıkarılması dolayısıyla sağlanan primin, çıkarılma giderleri, itfa karşılıkları ve hayır amaçlı ödemeler için kullanılmamış bulunan kısmı,

b) İskat sebebiyle iptal edilen pay senetlerinin bedeli için ödenmiş olan tutardan, bunların yerine verilecek yeni senetlerin çıkarılma giderlerinin düşülmesinden sonra kalan kısmı,

c) Pay sahiplerine yüzde beş oranında kâr payı ödendikten sonra, kârdan pay alacak kişilere dağıtılacak toplam tutarın yüzde onu,

genel kanuni yedek akçeye eklenir.

Maddenin 1 nci fıkrasında “safı kar” yerine “Yıllık kar”, “yirmide bir” yerine “yüzde yirmisi”, “umumi yedek akçe” yerine “genel kanuni yedek akçe” şeklinde değişiklik görmekteyiz. Safı kar yerine yıllık kar ifadesinin kullanılması eski TTK yorumu ile vergiden sonraki kazanç olan “Dönem Net Karı mı ?” yoksa vergiden önceki kar olan “Dönem karı mı ?” sorusunu gündeme getirmiştir. Burada ilk yorum safı kardan farklı bir tanımlamaya gidilerek TTK 508 nci maddesinin ikinci fıkrasında da belirtildiği gibi “Yıllık kar yıllık bilançoya göre belirlenir” ifadesinden bu kez; vergi öncesi brüt kardan bahsedildiği kanun koyucunun bundan kastının daha fazla tutarda yedek akçe ayrılarak şirket öz varlıklarını güçlendirilmesi istenmiş olacağıdır. Ancak; eski TTK ile yeni TTK maddelerini karşılaştırdığımızda kanun koyucunun farklı bir yorum yapmadığı, ilgili maddelerin gerekçeli kararlarında uygulamada yorum

güçlüklerinin düzeltilmesi amacıyla önemli değişiklikler yapıldığı, ancak içeriğin temeli olan düşünce ve hükümlerin değiştirilmediği, yani eski TTK ile yeni TTK arasında farklı bir kar tanımı yapılmadığı ve bu nedenle de farklı bir hesaplama yapılmaması gerektiği düşüncesindeyiz.

Maddenin 3 ncü fıkrasında ise “onda biri” yerine “yüzde onu” şeklindeki değişiklik de hesaplamada uygulamada yaşanan tereddütleri sona erdirmiş görünmektedir.

MADDE 520- [1] Şirket, iktisap ettiği kendi payları için iktisap değerlerini karşılayan tutarda yedek akçe ayırır. Bu yedek akçeler, anılan paylar devredildikleri veya yok edildikleri takdirde iktisap değerlerini karşılayan tutarda çözülebilirler.

[2] Yeniden değerlendirme fonu ile ilgili mevzuat uyarınca pasifte yer alan diğer fonlar, sermayeye dönüştürüldükleri ve yeniden değerlendirilen aktifler amorti edildikleri veya devredildikleri takdirde çözülebilirler. Şirketlerin kendi hisselerini iktisap etme durumuna karşı düzenlenen 520 nci madde hükmüne göre iktisap değerlerini karşılayacak tutarda yedek akçe ayrılması zorunlu tutulmuştur.

ANA SÖZLEŞMEYE BAĞLI AYRILAN YEDEK AKÇELER

MADDE 521- [1] Yedek akçeye yıllık kârın yüzde beşinden fazla bir tutarın ayrılacağı ve yedek akçenin ödenmiş sermayenin yüzde yirmisini aşabileceği hakkında esas sözleşmeye hüküm konabilir. Esas sözleşme ile başka yedek akçe ayrılması da öngörülebilir ve bunların özgülendirme amacıyla harcanma yolları ve şartları belirlenebilir.

Türk Ticaret Kanunu hükümlerine göre zorlayıcı hüküm olan 519 ncu maddesinden

farklı olarak, 521 nci maddesinde şirket isterse yedek akçe olarak yıllık karın yüzde beşinden fazla bir tutarda yedek akçe ayırabileceği, yine sermayenin yüzde yirmisi sınırının da aşılabileceği ve bu değişikliklerin ana sözleşmeye hüküm konularak yapılabileceği belirtilmiştir. Eski TTK hükümlerinde de olan bu hüküm şirketin öz varlığının güçlendirilmesinin önü engellenmemiş, ana sözleşme tadili ile geçerli sayılacağı açıklanmıştır.

Çalışanlar ve işçiler lehine yardım akçesi

MADDE 522- (1) Esas sözleşmede şirketin yöneticileri, çalışanları ve işçileri için yardım kuruluşları kurulması veya bunların sürdürülebilmesi amacıyla veya bu amacı taşıyan kamu tüzel kişilerine verilmek üzere yedek akçe ayrılabilir.

[2] Yardım amacına özgülenen yedek akçelerin ve diğer malların şirketten ayrılması suretiyle bir vakıf veya kooperatif kurulması zorunludur. Vakıf senedinde, vakıf malvarlığının şirkete karşı bir alacaktan ibaret olacağı da öngörülebilir.

[3] Şirketin bu amaca özgülediği yedek akçeden başka, yöneticilerden, çalışanlardan ve işçilerden aidat alınmışsa, iş ilişkisinin sonunda, vakıf senedine göre yapılan ayırmadan yararlanamadıkları takdirde çalışanlara ve işçilere hiç değilse ödedikleri tutarlar ödeme tarihinden itibaren kanuni faiziyle birlikte geri verilir.

Ana sözleşmeye eklenerek ayrılacak yedek akçenin bir diğer hükmü 522 nci maddesinde belirtilmiştir. Şirketin yöneticileri, çalışanları ve işçileri için yardım kuruluşları kurulması veya bunların sürdürülmesi amacıyla veya bu amacı taşıyan kamu tüzel kişilerine yedek akçe ayrılabilmesi eski TTK 468 nci maddesine uygun biçimde güncellenerek

uygulamaya devam edilmiştir.

GENEL KURUL KARARI İLE AYRILAN YEDEK AKÇELER

III - Kâr payı ile yedek akçeler arasında ilgi MADDE 523- (1) Kanuni ve esas sözleşmede öngörülen isteğe bağlı yedek akçeler ayrılmadıkça pay sahiplerine dağıtılacak kâr payı belirlenemez.

[2] Genel kurul;

a) Aktiflerin yeniden sağlanabilmesi için gerekliyse,

b) Bütün pay sahiplerinin menfaatleri dikkate alındığında, şirketin sürekli gelişimi ve olabildiğince kararlı kâr payı dağıtımını yönünden haklı görülüyorsa,

Kanunda ve esas sözleşmede öngörülenlerden başka yedek akçe ayrılmasına da karar verebilir.

[3] Esas sözleşmede hüküm bulunmasa bile, genel kurul, şirketin işçileri için yardım sandıkları ve diğer yardım örgütleri kurulması veya bunların sürdürülebilmesi amacıyla veya diğer yardım ve hayır amaçlarına hizmet etmek üzere, bilanço kârından yedek akçe ayrılabilir.

Son olarak Türk Ticaret kanunu 523 nci maddesi kanuni yönden ve ana sözleşmeye eklenerek isteğe bağlı yedek akçeleri ayrılmadıkça şirket pay sahiplerine kar payı belirleyemeyeceğini hüküm altına almaktadır. Fakat; burada Genel Kurula atıfta bulunarak, aktiflerin yeniden sağlanması şartı ve şirketin tüm pay sahiplerinin menfaatleri açısından haklı görünüyorsa Genel Kurul farklı bir yedek akçe ayrılabilir denmiştir.

Bu açıklamalardan sonra, şirketin dönem sonunda dağıtılabilir karının 2.000.000.- TL şirket sermayesinin 1.000.000.- TL olduğunu düşünürsek; 1 nci Tertip Yedek akçe ayrılacak üst sınır sermayenin % 20

İZMİR DAYANIŞMA

si olan 200.000.- TL dir. Örnekte ise dönem karının % 5 i 100.000.- TL olduğuna göre üst sınır için 100.000.- TL daha kalmaktadır. Esas sermayenin % 5 i olan 50.000 TL şirket pay sahiplerine kar payı ya da uygulamadaki adıyla birinci temettü olarak dağıtılır. Kalan tutar olan 1.850.000.- TL dan ise ikinci tertip yedek akçe % 10 oranında ayrılacak, böylelikle şirket ortaklarına toplam 1.715.000.- TL brüt kar dağıtılacaktır.

DAĞITILABİLİR DÖNEM KARI	2.000.000.-
BİRİNCİ TERTİP YEDEK AKÇE	100.000.-
BİRİNCİ TEMETTÜ	50.000.-
KALAN TUTAR	1.850.000.-
İKİNCİ TERTİP YEDEK AKÇE	185.000.-
DAĞITILABİLİR BRÜT KAR	1.715.000.-

YEDEK AKÇELER PAY SAHİPLERİNE DAĞITILABİLİR Mİ ?

2019 yılının sonlarına doğru Çin'in Wuhan kentinde ortaya çıkan daha sonra da tüm dünyaya yayılan COVIT 19 virüsünün yarattığı etki hem ekonomik hem de sosyal olarak tüm dünyayı etkilemiş ülkemizde de etkisi oldukça fazla hissedilmiştir. Tüm dünyada ve ülkemizde de bir çok önlem alınmıştır. Bu önlemlerden biri de şirketlerin öz sermayelerinin azalmaması için şirket iflaslarını önlemek amacıyla 16/04/2020 tarihinde geçici madde eklenerek kar dağıtım yasağı getirilmiştir. Bu madde hükmüne göre;

GEÇİCİ MADDE 13 – (Ek:16/4/2020-7244/12 md.)

[1] Sermaye şirketlerinde, 30/9/2020 tarihine kadar 2019 yılı net dönem kârının yalnızca yüzde yirmi beşine kadarının dağıtımına karar verilebilir, geçmiş yıl kârları ve serbest yedek akçeler dağıtıma konu edilemez, genel kurulca yönetim kuruluna kâr payı avansı dağıtım yetkisi verilemez. Devlet, il özel idaresi, belediye, köy ile diğer kamu tüzel kişilerinin ve sermayesinin yüzde ellisinden

fazlası kamuya ait fonların, doğrudan veya dolaylı olarak sermayesinin yüzde ellisinden fazlasına sahip olduğu şirketler hakkında bu fıkra hükmü uygulanmaz. Bu fıkroda belirtilen süreyi üç ay uzatmaya ve kısaltmaya Cumhurbaşkanı yetkilidir. [1]

[2] Genel kurulca 2019 yılı hesap dönemine ilişkin kâr payı dağıtım kararı alınmış ancak henüz pay sahiplerine ödeme yapılmamışsa veya kısmi ödeme yapılmışsa, 2019 yılı net dönem kârının yüzde yirmi beşini aşan kısma ilişkin ödemeler birinci fıkroda belirtilen sürenin sonuna kadar ertelenir.

[3] Bu maddenin kapsamına giren sermaye şirketlerine ilişkin istisnalar ile uygulamaya dair usul ve esasları belirlemeye, Hazine ve Maliye Bakanlığının görüşünü almak suretiyle Ticaret Bakanlığı yetkilidir.

Kar dağıtım yasağı % 25 ile sınırlandırılmış ve ayrıca şirket geçmiş yıl karları ile serbest yedek akçelerin dağıtıma konu edilemeyeceği şartı konmuştur. Bu hükümler doğrultusunda geçmiş yıl karlarının yanında serbest yedek akçelerin yasağın olmadığı yani 01/01/2021 tarihinden itibaren dağıtılabileceği anlaşılmalıdır.

Ancak; 519 ncu maddesinin 3 ncü fıkasında ki hüküm dikkat çekicidir.

[3] Genel kanuni yedek akçe sermayenin veya çıkarılmış sermayenin yarısını aşmadığı takdirde, sadece zararların kapatılmasına, işlerin iyi gitmediği zamanlarda işletmeyi devam ettirmeye veya işsizliğin önüne geçmeye ve sonuçlarını hafifletmeye elverişli önlemler alınması için kullanılabilir. Söz konusu maddede Genel kanuni yedek akçe sermayenin veya çıkarılmış sermayenin yarısını aşmadığı takdirde, ancak zararların kapatılması, işlerin iyi gitmediği zamanlarda işletmeyi devam ettirmesi veya işsizliğin önüne geçilmesi ve sonuçlarını hafifletmeye elverişli önlemleri alınması şartı ile kullanılabilmesi anlatılmaktadır. Bu hüküm bir başka deyişle şirketin ayırdığı yedek akçelerin toplamının şirket sermayesinin veya çıkarılmış sermayenin yarısı için zımni bir şarttır. Bir başka deyişle yarıdan fazlasının kullanılması şartı şirket tasarrufunda bırakıldığı açık bir durumdur. Bu nedenle 519 ncu maddesinin 3 ncü fıkrası hükmü yarıdan fazlası için şirket pay sahiplerine Vergi kanunları şartı olan stopaj kesintisi yapılması sonrasında verilmesinde hiçbir aykırılık olmadığını göstermektedir.

SONUÇ

Sermaye şirketleri kar elde ettiği dönemlerde gerek TTK hükümlerine göre gerekse Genel Kurul ve ana sözleşme hükümlerine göre yedek akçe ayırabilirler. Şirketin faaliyet dönemi sonunda elde ettiği karın bilançoya aktarımı ile bilanço kalemlerinde öz sermayenin de güçlü olması istenir. Son dönemde hem ülkemizde hem de dünyayı etkisi altına alan COVID 19 pandemisi nedeni ile şirketlerin son bir yıl içinde ciro kayıpları, likid varlıklarının azalması, ticari

alacaklarını tahsil edememeleri, kısa vadeli dönem borçlarının da arttığı düşünülürse, yedek akçe kavramının önemi bir kez daha artmıştır. Bu nedenle TTK zorunlu yedek akçelerin ayrılması yanında ana sözleşmeye eklenecek ek hükümler ile yedek akçe oranları artırılmalı, ister zor gün dostu deyin ister şirketin sigortası, kriz ortamlarının her zaman olabileceği düşüncesi ile şirket öz varlıkları güçlü seviyede tutulmalıdır.

KAYNAKÇA

Türk Ticaret Kanunu

<https://www.gunesgunes.com/gunes-gunes-avukatlik-yayinlar/anonim-sirketlerde-kar-payi-hakki-avukat-huku-burosuna-24/01/2021>

<https://blog.lexpera.com.tr/7244-sayili-kanunla-yapilan-duzenleme-sonrasinda-karlarin-ve-yedek-akcelerin-dagitiminda-son-durum-23/01/2021>

<http://www.erdem-erdem.av.tr/yayinlar/hukuk-postasi/yeni-turk-ticaret-kanununda-finansal-tablolar-ve-yedek-akcelere-iliskin-yenilikler/en/24/01/2021>

<https://hukuk.deu.edu.tr/wp-content/uploads/2017/11/10-SENAR-CAGIRGAN-TUNCER-YASIN-ULUSOY.pdf> 20/01/2021

DEĞERLİ KONUT VERGİSİ

Mehmet Beşir ÇELİK

Serbest Muhasebeci Mali Müşavir

Bilindiği üzere 1319 sayılı Emlak Vergisi Kanunu'nun 42. Maddesinde, Türkiye sınırları içinde bulunan mesken nitelikli taşınmazların bina vergi değeri veya Tapu ve Kadastro Genel Müdürlüğü'nce belirlenen değeri 5.000.000 Türk Lirası ve üzerinde olanların Değerli Konut Vergisine tabi olacağı şeklinde düzenleme yapılmıştı. Değerli Konut Vergisine tabi mesken ve taşınmazların değerinin belirlenmesi yetkisi Tapu ve Kadastro Genel müdürlüğünde olduğundan, değerlendirme rayiç bedel üzerinden yapılıp, mesken ve taşınmaz sahiplerine tebliğ edilmişti.

Yapılan itirazlar sonucunda, Değerli Konut Vergisi'nin uygulanacağı Kanun Hükmünde Kararname de değişiklik yapılarak, 1319 sayılı Emlak Vergisi Kanunu'nun 42. Maddesine Değerli Konut Vergisi başlığı eklendi.

Yapılan değişiklikle, mesken ve taşınmazların vergiye konulu olacak değeri, rayiç bedel üzerinden değil emlak bedeli üzerinden olacağı şeklinde belirlendi.

15 Ocak 2021 tarihinde yayınlanan Değerli Konut Vergisi Uygulama Tebliğinde; amaç ve kapsam, verginin konusu, vergi değeri, mesken nitelikli taşınmaz kavramı, mükellefiyetin başlaması bitmesi, muafliklar, matrah ve nispet, verginin beyanı ödeme süresi ve ödeme yeri açıklandı.

Şöyle ki;

Amaç ve Kapsam

Bu Tebliğin amacı, 5/12/2019 tarihli ve 7194 sayılı Dijital Hizmet Vergisi ile Bazı Kanunlarda ve 375 sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun ile 29/7/1970 tarihli ve 1319 sayılı Emlak Vergisi Kanununa "Değerli Konut Vergisi" kısım başlığı altında eklenen 42 ilâ 49 uncu maddelerin uygulamasına ilişkin usul ve esasların belirlenmesidir.

Verginin konusu, vergi değeri ve mesken nitelikli taşınmaz kavramı

1-Türkiye sınırları içinde bulunan ve bina vergi değeri 1319 sayılı Kanunun 42 nci maddesinde yer alan tutarı aşan mesken nitelikli taşınmazlar değerli konut vergisinin konusunu teşkil etmektedir.

2-Değerli konut vergisi uygulamasında "mesken nitelikli taşınmaz" kavramı, mesken niteliğini haiz binalar ile birden fazla bağımsız bölümden oluşan binalarda her bir bağımsız bölümü ifade eder. Her bir bağımsız bölüm vergilendirme açısından ayrı ayrı değerlendirilir.

3-Taşınmazın mesken niteliğini haiz olup olmadığı hususunun değerlendirilmesinde, taşınmazın kayıtlardaki niteliğinin yanında fiilen kullanım durumuna da bakılır.

4- Bina vergi değeri, 1319 sayılı Kanunun 29 uncu maddesine göre binalar için hesaplanan bedeli ifade eder. Söz konusu değer, taşınmazın bulunduğu yerdeki

belediyeden ilgililerince temin edilir.

Mükellef, mükellefiyetin başlaması ve bitmesi

1-Değerli konut vergisinin mükellefi, mesken nitelikli taşınmazların maliki, varsa intifa hakkı sahibi, her ikisi de yoksa mesken nitelikli taşınmaza malik gibi tasarruf edenlerdir.

2- Buna göre, mesken nitelikli taşınmaza ilişkin değerli konut vergisini taşınmazın maliki öder. Mesken nitelikli taşınmaz üzerinde intifa hakkı varsa vergi, bu hakkın sahibi tarafından ödenir.

3-Mesken nitelikli taşınmazın maliki veya intifa hakkı sahibi yoksa malik gibi tasarruf edenler vergiyi ödemekle mükelleftir.

4-Bir mesken nitelikli taşınmaza paylı mülkiyet halinde malik olanlar, hisseleri oranında mükellef olurlar. Elbirliği mülkiyette ise malikler vergiden müteselsilen sorumludurlar.

5- Değerli konut vergisi mükellefiyeti;

a) Mesken nitelikli taşınmazın bina vergi değerinin 1319 sayılı Kanunun 42 nci maddesinde belirtilen tutarı aştığı tarihi,

b) 1319 sayılı Kanunun 33 üncü maddesinin (1) ilâ (7) numaralı fıkralarında yazılı vergi değerini tadil eden sebeplerin doğması halinde bu değişikliklerin vuku bulunduğu tarihi,

c) Muafiyetin sukut ettiği tarihi takip eden yıldan itibaren başlar.

-Bina vergi değerinin, 1319 sayılı Kanunun 42 nci maddesinde yer alan ve ilgili yılda uygulanan tutarı aşması halinde, bu durumun gerçekleştiği tarihi takip eden yılın başından itibaren değerli konut vergisi mükellefiyeti başlar.

-Yanan, yıkılan, tamamen kullanılmaz hale gelen veya vergiye tabi iken muaflik şartlarını kazanan mesken nitelikli taşınmazlardan

dolayı mükellefiyet, bu olayların vuku bulunduğu tarihi takip eden taksitten itibaren sona erer.

-Değerli konut vergisine tabi olan mesken nitelikli taşınmazların daha sonraki yıllarda bina vergi değerinin, beyannamenin verileceği yılda geçerli 1319 sayılı Kanunun 42 nci maddesinde yer alan tutarın altında kalması halinde, bu durum mükellef tarafından tevsik edici belgeler ile birlikte ilgili vergi dairesine bildirilir ve bu durumda ilgili yıla ilişkin beyanname verilmez.

Muafliklar

1- Genel ve özel bütçeli idarelerin, belediyelerin, üniversitelerin ve Toplu Konut İdaresi Başkanlığının maliki olduğu mesken nitelikli taşınmazlar değerli konut vergisinden muaftır. Bu kurumların intifa hakkına sahip oldukları mesken nitelikli taşınmazlar da değerli konut vergisinden muaftır ve vergi, söz konusu taşınmazların kuru mülkiyet sahiplerinden de aranmaz.

2- Türkiye sınırları içinde mesken nitelikli tek taşınmazı olanların bu taşınmazı ile birden fazla mesken nitelikli taşınmazı bulunanların değerli konut vergisinin konusuna giren en düşük değerli mesken nitelikli tek taşınmazı (intifa hakkına sahip olunması hâli dâhil) için değerli konut vergisi muafiyeti uygulanır. Muafiyet, bu kişilerin tek meskene hisse ile sahip olmaları halinde hisselerine ait kısım için de uygulanır.

2.a Birden fazla mesken nitelikli taşınmazı bulunan mükellefler, değerli konut vergisi konusuna giren en düşük değerli mesken nitelikli tek taşınmazını, bu Tebliğ ekinde yer alan [Ek 2A] "Birden Fazla Meskeni Olanların, Muafiyet Uygulanacak En Düşük Değerli Tek Meskenlerine (İntifa Hakkına Sahip Olunan Dahil) İlişkin Bildirim" ile beyanname

verme süresi içerisinde ilgili vergi dairesine bildirmeleri gerekmektedir.

2.b Değerli konut vergisine ilişkin olarak mükellefler tarafından beyan edilen hususların teyidi vergi daireleri tarafından ilgili kurum ve kuruluşlardan yapılabilir. Muafiyetten yararlanma şartlarını taşımadığı halde muafiyetten yararlanan mükellefler ile muafiyetten yararlanma şartlarını kaybetmesine rağmen durumunda meydana gelen değişikliği bildirmeyen mükelleflerden alınması gereken vergi, cezalı olarak ve gecikme faizi ile birlikte alınır.

3-Karşılıklı olmak şartıyla yabancı devletlere ait olup elçilik ve konsolosluk olarak kullanılan mesken nitelikli taşınmazlar ile elçilerin ikametine mahsus mesken nitelikli

taşınmazlar ve bunların müştemilatı ve merkezi Türkiye’de bulunan milletlerarası kuruluşlara, milletlerarası kuruluşların Türkiye’deki temsilciliklerine ait mesken nitelikli taşınmazlar değerli konut vergisinden muaftır.

4-Esas faaliyet konusu bina inşası olanların işletmelerine kayıtlı bulunan ve henüz ilk satışa, devir ve temlike konu edilmemiş yeni inşa edilen mesken nitelikli taşınmazlar ilk satışa, devir ve temlike konu edilmediği sürece vergiden muaftır. Bu muafiyet hükmü arsa karşılığı inşaat işlerinde sözleşme gereği taahhüt işini üstlenen müteahhide kalan mesken nitelikli taşınmazlar için de uygulanır. Söz konusu taşınmazların kiraya verilmesi veya sair surette kullanılması durumunda muafiyetten yararlanılması mümkün değildir.

Matrah ve nispet

1- Bina vergi değerinin, 1319 sayılı Kanunun 42 nci maddesinde yer alan ve ilgili yılda uygulanan tutarı aşan kısmı, mesken nitelikli taşınmaza ait verginin matrahını oluşturacaktır.

2- Değerli konut vergisine tabi mesken nitelikli taşınmazlardan değeri;

5.000.000 TL ile 7.500.000 TL arasında olanlar (bu tutar dahil)

5.000.000 TL’yi aşan kısmı için _____ **(Binde 3)**

10.000.000 TL’ye kadar olanlar (bu tutar dahil) 7.500.000 TL’si için

7.500 TL, fazlası için _____ **(Binde 6)**

10.000.000 TL’den fazla olanlar 10.000.000 TL’si için 22.500 TL,

fazlası için _____ **(Binde 10)**

oranında vergilendirilir.

Verginin beyanı, ödeme süresi ve ödeme yeri

1-Değerli konut vergisi, mükelleflerin verecekleri bu Tebliğ ekinde yer alan (Ek 1A) 1 No.lu Değerli Konut Vergisi Beyannamesi ve (Ek 1B) 2 No.lu Değerli Konut Vergisi Beyannamesi üzerine tarh olunur. Mükellefler beyannamelerini, mesken nitelikli taşınmazın bulunduğu yer belediyesinden alınan bina vergi değerini (beyanname verilen yıl ve bir

önceki yıla ilişkin) gösteren belgeyi eklemek suretiyle, ilgili yılın Şubat ayının 20 nci günü sonuna kadar taşınmazın bulunduğu yer vergi dairesine vereceklerdir.

2-Mükellefler beyannamelerini elektronik ortamda kendileri gönderebilecekleri gibi aynı zamanda 30/9/2004 tarihli ve 25599 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanan 340 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile 3/3/2005 tarihli ve 25744 sayılı Resmî

Gazete’de yayımlanan 346 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinde belirtilen usul ve esaslar çerçevesinde 3568 sayılı Kanun uyarınca yetki almış olup bağımsız çalışan Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirler ile sözleşme imzalamak suretiyle e-beyanname şeklinde de verebileceklerdir. Beyannamenin elektronik ortamda verilmesi durumunda, beyannameye eklenecek bina vergi değerini gösteren belge, beyannamenin verildiği tarihi takip eden 15 gün içinde elden veya posta yoluyla ilgili vergi dairesine tevdi edilir.

3-Taşınmazın bulunduğu yer vergi dairesi, tek vergi dairesi bulunan il ve ilçelerde mevcut vergi dairesini; bağımsız vergi dairesi olmayan ilçelerde, bağlı vergi dairesini (mal müdürlüklerini); birden fazla vergi dairesi bulunan illerde/ilçelerde, mesken nitelikli taşınmazın bulunduğu yer yetkili vergi dairesini ifade eder.

4-Beyan edilmesi gereken birden fazla değerli konut vergisine tabi mesken nitelikli taşınmaza sahip olan mükellefler (tam mülkiyet, paylı mülkiyet ve intifa hakkı sahipleri), bu taşınmazların tamamı için bu Tebliğ ekinde yer alan (Ek 1A) 1 No.lu Değerli Konut Vergisi Beyannamesini kullanarak tek beyanname vereceklerdir. Birden fazla meskeni olanların, muafiyet uygulanacak en düşük değerli tek meskenleri beyannameye dahil edilmeyecek, bu meskene ilişkin bilgiler Tebliğ ekinde yer alan (Ek 2A) ile bildirilecektir.

4a-Aynı beyannamede beyan edilen taşınmazların farklı vergi dairelerinin yetki alanında bulunması durumunda beyanname, mükellefçe bu taşınmazların bulunduğu yer yetkili vergi dairelerinden herhangi birine verilebilir.

4b-Gelir veya kurumlar vergisi yönünden mükellefiyeti bulunan mükellefler değerli konut vergisi beyannamelerini bağlı buldukları bu vergi dairelerine vereceklerdir.

5-Elbirliği mülkiyete konu taşınmazlara ilişkin yapılacak beyanlarda ise bu Tebliğ ekinde yer alan (Ek 1B) 2 No.lu Değerli Konut Vergisi Beyannamesi kullanılacaktır. Elbirliği mülkiyete konu taşınmazlara ilişkin beyanlarda, her bir taşınmaz için ayrı beyanname verilecektir.

5a-Elbirliği mülkiyete konu taşınmazlara ilişkin beyanname taşınmazın bulunduğu yer yetkili vergi dairesine verilir.

6-Elbirliği mülkiyete konu taşınmazlara ilişkin verilen beyannamelerin ekine, maliklerden birden fazla değerli konut vergisinin konusuna giren mesken nitelikli taşınmaza sahip olup da elbirliği mülkiyete konu taşınmazı en düşük değerli mesken nitelikli taşınmaz kapsamında olanlar, bu Tebliğ ekinde yer alan (Ek 2A) “Birden Fazla Meskeni Olanların, Muafiyet Uygulanacak En Düşük Değerli Tek Meskenlerine (İntifa Hakkına Sahip Olunan Dahil) İlişkin Bildirim”i, değerli konut vergisinin konusuna giren tek meskeni olanlar ise bu Tebliğ ekinde yer alan (Ek 2B) “Tek Meskeni Olanların, Elbirliği Mülkiyete Konu Bu Meskenine (İntifa Hakkına Sahip Olunan Dahil) İlişkin Taahhüt Belgesi”ni dahil edeceklerdir.

7-Değerli konut vergisi, beyannamenin verildiği yetkili vergi dairesi tarafından yıllık olarak tarh ve tahakkuk ettirilir. Beyannamede başka vergi dairesi yetki alanında yer alan taşınmazın da beyanı durumunda beyannamenin verildiği ve tahakkukların yapıldığı yetkili vergi dairesi bu durumu, beyanname verme süresinin son gününü takip eden günden itibaren 15

gün içinde diğer taşınmazların bulunduğu yer vergi dairesine bildirir.

8-Tarh ve tahakkuk ettirilen vergi, ilgili yılın Şubat ve Ağustos aylarının sonuna kadar iki eşit taksitte ödenir.

9-Müteakip yıllar için mükellef tarafından aynı şekilde yıllık olarak beyanname verilmeye devam edilir. Her yıl için verilen beyannameye, beyannamenin verildiği yıl ve bir önceki yıla ilişkin bina vergi değerini gösteren belgenin eklenmesi zorunludur.

10-Yıl içinde mükellefiyetin başlamasını gerektirecek durumun meydana gelmesi halinde mükellefiyet takip eden yıldan itibaren başlar, değerli konut vergisi beyanname de takip eden yılın Şubat ayının 20 nci günü sonuna kadar verilir. Örneğin, değerli konut vergisine tabi mesken nitelikli taşınmazı 2020 yılı içerisinde satın alan kişinin mükellefiyeti takip eden yıldan itibaren başlayacak ve beyanname 2021 yılı Şubat ayının 20 nci günü sonuna kadar verilecektir.

11-Değerli konut vergisine tabi mesken nitelikli bir taşınmaza paylı mülkiyet halinde malik olanlar, payları için ilgili vergi dairesine münferiden beyanname vermek ve payları oranında tarh ve tahakkuk ettirilen değerli konut vergisini ödemekle mükelleftirler.

12-Değerli konut vergisine tabi mesken nitelikli bir taşınmaza elbirliği mülkiyet halinde malik olunması durumunda mükellefler, müşterek imzalı bir beyanname verebilecekleri gibi bir mükellef tarafından münferiden de beyanname verilmesi mümkündür. Bu kapsamda münferiden beyanname verilmesi durumunda, diğer malikler de beyannamede gösterilir, bu

maliklerce ayrıca beyanname verilmez. Münferiden veya müştereken verilen beyannameye maliklerin durumlarına uygun (Ek 2A) ve (Ek 2B) eklenir. Münferiden veya müşterek verilen beyannamelerde vergiden muaf olan maliklerin bildirilmesi halinde, muaf maliklere isabet eden kısımdan sonra kalan vergi tarh ve tahakkuk ettirilir. Muaf maliklere isabet eden vergi tutarı ise muaf maliklerin sayısının toplam maliklerin sayısına oranı dikkate alınmak suretiyle hesaplanacaktır. Beyanname ekinde verilmeyen maliklerin muafiyet durumlarına ilişkin belgelerin, 15 gün içerisinde ilgili vergi dairesine tevdi edilmesi gerekir. Bu süre içerisinde belgelerin vergi dairesine tevdi edilmemesi durumunda muafiyet nedeniyle tarh ve tahakkuk ettirilmeyen vergi ikmalen tarh edilir.

13-Mesken nitelikli taşınmaza gerek paylı mülkiyet gerekse elbirliği mülkiyet halinde malik olunması durumunda, mesken nitelikli taşınmazın, değerli konut vergisinin konusuna girip girmeyeceğinin belirlenmesinde ve matrahın hesaplanmasında taşınmazın toplam değeri esas alınır.

ÖRNEK

Mükellef (A)'nın mesken nitelikli 3 adet taşınmazı bulunmaktadır. Bu taşınmazlardan 1. Taşınmazsın 2020 yılı bina vergi değeri 4.000.000 TL, 2. Taşınmazsın 2020 yılı bina vergi değeri 6.500.000 TL, 3. Taşınmazsın 2020 yılı bina vergi değeri 7.000.000 TL'dir. 2021 Yılı Vergi Değerleri 2020 yılı yeniden değerlendirilmesinin yarısı olarak artırıldığında 2021 yılı vergi değerleri şu şekilde olacaktır;

ÖRNEK Mükellef (A)'nın mesken nitelikli 3 adet taşınmazı bulunmaktadır. Bu taşınmazlardan 1. Taşınmazın 2020 yılı bina vergi değeri 4.000.000 TL, 2. Taşınmazın 2020 yılı bina vergi değeri 6.500.000 TL, 3. Taşınmazın 2020 yılı bina vergi değeri 7.000.000 TL'dir. 2021 Yılı Vergi Değerleri 2020 yılı yeniden değerlendirme oranının yarısı olarak artırıldığında 2021 yılı vergi değerleri şu şekilde olacaktır;

1.Taşınmaz:4.000.000*4.56= _____	4.182.400 TL
2.Taşınmaz:6.500.000*4.56= _____	6.796.400 TL
3.Taşınmaz:7.000.000*4.56= _____	7.319.200 TL

2020 yılı istisna tutarı olan 5.000.000 TL 2020 yılı yeniden değerlendirme oranının yarısı kadar değerlendirildiğinde;

$$5.000.000 * 4,56 = \text{_____} \quad \mathbf{5.228.000 TL}$$

1.Taşınmazın 2021 yılı bina vergi değeri:**4.182.000 TL**, İstisna tutarını aşmadığı için vergi ve bildirim tabi değil.

2.Taşınmazın 2021 yılı bina vergi değeri:**6.796.000 TL**,

“Birden fazla meskeni olanların, muafiyet uygulanacak en düşük değer” özelliği taşıdığından dolayı muaf .Tebliğin ekinde yer alan (Ek 2A) tablosuyla bildirim tabi.

3.Taşınmazın 2021 yılı bina vergi değeri:**7.319.000 TL**

$$7.319.000 - 5.228.000 = \text{_____} \quad \mathbf{2.091.000}$$

$$2.091.000 * \% 03 = \text{_____} \quad \mathbf{6.273 TL} \text{ ödenmesi gereken vergi}$$

Sonuç:

Yasa ilk çıktığında bu vergi, özellikle değer tespitiyle, daha doğrusu değerlemelerin Tapu ve Kadastro Genel Müdürlüğü tarafından alelacele yapılması ile ilgili tartışmalar yüzünden uzun süre gündemde kalmıştı.

Getirilen eleştirileri dikkate alarak yeniden düzenlenen Değerli Konut Vergisi bütçe gelirlerine ve vergi çeşitlerimize yeni bir gelir kalemi olarak eklenmiştir.

İZMİR SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLER DAYANIŞMA DERGİSİ YAYIN KOŞULLARI VE YAZMA KURALLARI

İZMİR DAYANIŞMA DERGİSİ

Dergi dört ayda bir yayımlanır.

YAZIM KOŞULLARI

1- Dergiye gönderilen yazılar başka bir yerde yayımlanmamış ya da yayımlanmak üzere gönderilmemiş olmalıdır.

2-Dergide yayımlanması önerilecek yazılar, derginin biçim kurallarına kesinlikle özen gösterilerek hazırlanmalı ve değerlendirme sürecine girmek üzere Yayın Kurulu'nun yazışma adresine bir çıktı ile birlikte elektronik ortamda gönderilmelidir.

3-Dergide yayımlanacak yazıların yazım ve dilbilgisi kurallarına uygun olması şarttır.

4-Bu kurallara uygun olan yazılar, Yayın Kurulu'nca ilk değerlendirmesi yapıldıktan sonra hakeme/hakemlere gönderilecek, hakemden/hakemlerden gelecek rapor doğrultusunda yazının basılmasına, yazardan rapor çecçevesinde düzeltme istenmesine ya da geri çevrilmesine karar verilecek ve durum yazara en kısa sürede bildirecektir.

5-Yayımlanmayan yazılar yazara geri gönderilmeyecektir.

6-Dergide yayımlanan yazılardaki görüşler ve bu konudaki sorumluluk yazarlarına aittir.

7-Dergide yayımlanan yazıların telif hakları yazarı veya yazarları tarafından karşılıksız olarak, İzmir Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası'na devredilir. Yazarlar başvuru dilekçesine ekledikleri "Makale Sunum Formu"nu doldurarak ve imzalayarak telif haklarını devrettiklerini beyan etmek zorundadır.

8-Derginin bir sayısında bir yazarın birden fazla yazısı yayınlanmaz. Ancak ortak çalışma ürünü olan ve birden çok yazarlı çalışmalarda bu koşul aranmaz.

YAZIM KURALLARI

1-“Yazılar, Microsoft Windows Word programla yazılmalı ve çözümünde herhangi bir sorun yaşanmaması için elektronik ortamda dergiye gönderilmelidir.

2-Yazılar 3(üç) kopya olarak, A4 boyutundaki kağıdın bir yüzüne 1.5 aralıkla, Times karakterinde, 12 punto ile yazılmalıdır.

3-Yazının ilk sayfasında aşağıdaki bilgilere yer verilmelidir.

a-Yazının başlığı, büyük harf 16 punto ve bold yazılmalıdır.

b-Başlığın sağ alt tarafında yazarın adı ve ünvanı gösterilmelidir.

c-Yazarın bağlı bulunduğu kuruluş, varsa yazarın e-posta adresi sayfanın dipnotunda gösterilmektedir.

d-İlk sayfada, makalenin en az 100 en çok 200 kelimeyi geçmeyen, Türkçe ve İngilizce [başlık da dahil olmak üzere] özetleri yer almalıdır.

e-Özetlerin altında anahtar sözcükler [key words] bulunmalıdır.

f-Makalenin metni ikinci sayfadan başlamalıdır.

4-Giriş ve sonuç bölümleri de dahil olmak üzere yazının tüm bölümleri ve başlıkları numaralandırılmalı ve bold yazılmalıdır.

5-Tablo içermeyen bütün görüntüler (fotoğraf, çizim, grafik, vb.) “şekil olarak adlandırılmalıdır. Tablo ve şekillere başlık [sıra numarası ve ad] verilmelidir. Tablolarda başlıklar üstte, şekillerde ise altta yazılmalı, varsa bunlara ilişkin kaynak bilgileri de altta yer almalıdır.

6-Dipnotlar, metin içerisinde numaralandırılmalı ve kaynak bilgileri sayfanın altında yer almalıdır.

7-Kaynakların gösterilmesinde, yayın bilgileri metnin sonunda, “Kaynakça başlığı altında aşağıdaki örneklerde olduğu gibi düzenlenmelidir.

Lucey, Terry Casting, 4*Edition, DP Publications Ltd. London, 1993

Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik

Kanunu No: 3568, 13 Haziran 1989 tarih ve 20194 sayılı Resmi Gazete.

8-Yazılar, kaynakça ve şekillerle birlikte en çok 25 sayfa olmalıdır. Dergiye gönderilen yazıların yazım bakımından son denetimlerinin yapılmış olduğu yazarın disketteki biçimiye yazı için “basıla” verdiği kabul edilecektir. Yazı teslim edildikten sonra baskı düzenlemeleri için ayrıca yazara gönderilmeyecektir. Bu nedenle yazım yanlışlarının olağanın üzerinde olması, yazının geri çevrilmesi için yeterli görülecektir. Forma ulaşmak için

dayanismadergisi.com

Yazışma Adresi

1456 Sokak No:15 Alsancak - İZMİR

Tel: 0 232 441 96 33

Faks: 0 232 441 95 67

İZMİR SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLER DAYANIŞMA DERGİSİ

Makaleyi sunan yazar :.....

Makalenin başlığı :.....

Makalenin ilgili olduğu dal :.....

Makalenin Yazarları :.....

Makaleyi sunan yazarın :.....

Çalıştığı kurum :.....

Posta adresi :.....

E-posta adresi :.....

Telefon no :.....

Faks no :.....

Sunulan makalenin sayfa sayısı :.....

Makalenin sunulduğu tarih :.....

İzmir Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası'nın Dayanışma dergisinde yer alacak yazılara ilişkin koşulları kabul ettiğimi ve yazımın telif haklarını İzmir Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası'na devrettiğimi bildiririm.

Makaleyi sunan yazarın imzası

Forma ulaşmak için: www.izsmmmo.org.tr



İZMİR MALİ MÜŞAVİRLER ODASI MUHASEBE EĞİTİM VE ARAŞTIRMA ENSTİTÜSÜ

(İZMİR CHAMBER OF CERTIFIED PUBLIC ACCOUNTANTS ACCOUNTING EDUCATION AND RESEARCH INSTITUTE)

En Çok Tercih Edilen Uzaktan Eğitim Platformu

Staja Giriş Sınavı, SMMM
Yeterlilik ve Meslekte
Uzmanlık gibi alanlarda İzmir
Mali Müşavirler Odasının
akademik gücü ve Türki-
ye'nin en iyi uzaktan eğitim
altyapısı ile bir adım öne geç!



www.izsmmmoegitim.com

- KOBİ Danışmanlığı Eğitimi
- ÖTV Uygulamalı Uzmanlık Eğitimi
- KDV İadesi Uygulamalı Uzmanlık Eğitimi
- Mizan Denetimi ve Özellikli İşlemler Uzmanlık Eğitimi
- AR-GE, Teknokent Uygulamaları Uzmanlık Eğitimi
- Uygulamalı Meslekte Uzmanlık Eğitimi (6 ay stajdan sayılan)
- E-Dönüşüm Elektronik Belge ve Defter Uygulamaları Eğitimi
- Hiç Bilmeyenlere Yönelik İngilizce Kursu
- İşverenlere İş Sağlığı ve Güvenliği Hizmetleri Eğitimi
- Ticaret Sicil İşlemleri ve Mersis Uygulamaları Eğitimi
- İleri Düzey Meslekte Uzmanlık Eğitimi (YMM yönelik)
- Bağımsız Denetçilik Sınavlarına Hazırlık Kursu

2004 yılından itibaren bulut teknolojisini muhasebe yazılımında başarı ile uygulayan LUCA'dan E dönüşümde lider çözümler..



 **luca** /MALİ MÜŞAVİR

 **luca** /KOZA

 **luca** /NET

 **luca** /DENETİM

 **luca** /ROTA

 **luca** /DERGİ

► www.luca.com.tr

LUCA Ticari Paketleri' nde yer alan çözümler ile firma iş süreçlerinde başlayan e uygulamaların LUCA Mali Müşavir Paketi' ndeki e defter gönderimi ile Gelir İdaresi Başkanlığı' na doğrudan bildirimini sağlar.

E dönüşüm süreçlerinde TÜRMOB İŞNET Özel Entegratörlük Hizmetleri anlaşması ile birlikte elektronik belgelerin saklanması konusunda da önemli hizmetler sunulur.

*Uygulamanın kullanım koşulları ve fiyatlandırma için www.luca.com.tr

 TÜRMOB
TESMER

 **luca**