

CENTRUM TIME

EKİM - KASIM - ARALIK | 2018

SAYI 3

VARLIK VERGİSİ

ÖRTÜLÜ SERMAYE
ÜZERİNDEN HESAPLANAN
FAİZDE KDV SORUNU

OECD BEPS
EYLEM PLANININ
GELİŞMEKTE OLAN
ÜLKELERE ETKİLERİ

ÖNSÖZ

Değerli Okurlarımız,

Centrum Time'ın 3. sayısıyla tekrar karşınızdayız! Centrum olarak günümüz şartlarında örnek alınan bir danışmanlık şirketi olmanın, sadece hizmet standartlarının yükseltilmesiyle kalmayıp, aynı zamanda bilimsel ve periyodik yayınlar ya da konferanslar yoluyla mesleki bilginin aktarılmasını da gerektirdiğini düşünüyoruz. Elbette ki yapılması gerekenler bununla da sınırlı kalmıyor. Artık sosyal sorumluluk projeleri üstlenen, teknolojik gelişmeleri iş süreçlerine adapte eden, teknolojiyi bizzat geliştiren, uluslararası gelişmeleri yakından takip eden, etik ilkelere duyarlı ve iş kollarını çeşitlendirmek yoluyla müşterilerinin ihtiyacını daha fazla alanda karşılayabilen şirketlerin rekabette ön planda olduklarını görüyoruz.

İşte elinizde bulunan dergi de böyle bir düşüncenin eseridir. Çünkü Centrum Ailesi olarak bizler, bilginin paylaşıldıkça artacağına ve ancak bu suretle azami faydanın sağlanacağına inanıyoruz.

Centrum Time'ın bu sayısında, yurtiçi ve yurtdışı konularda vergi alanıyla ilgili çok sayıda makale yer alıyor. Makalelerin ardından güncel bir konuyla ilgili "Soru - Cevap" bölümü bulunuyor. Dergimizin son bölümüne ise "Vergisiz Hayat" adını verdik. Bu bölümde seyahat, yemek, spor ve sosyal faaliyetler ile ilgili yazıları bulabilirsiniz. Centrum Time'ı bundan böyle üçer aylık dönemler halinde yayınlamaya gayret edeceğimizi de bilmenizi isterim.

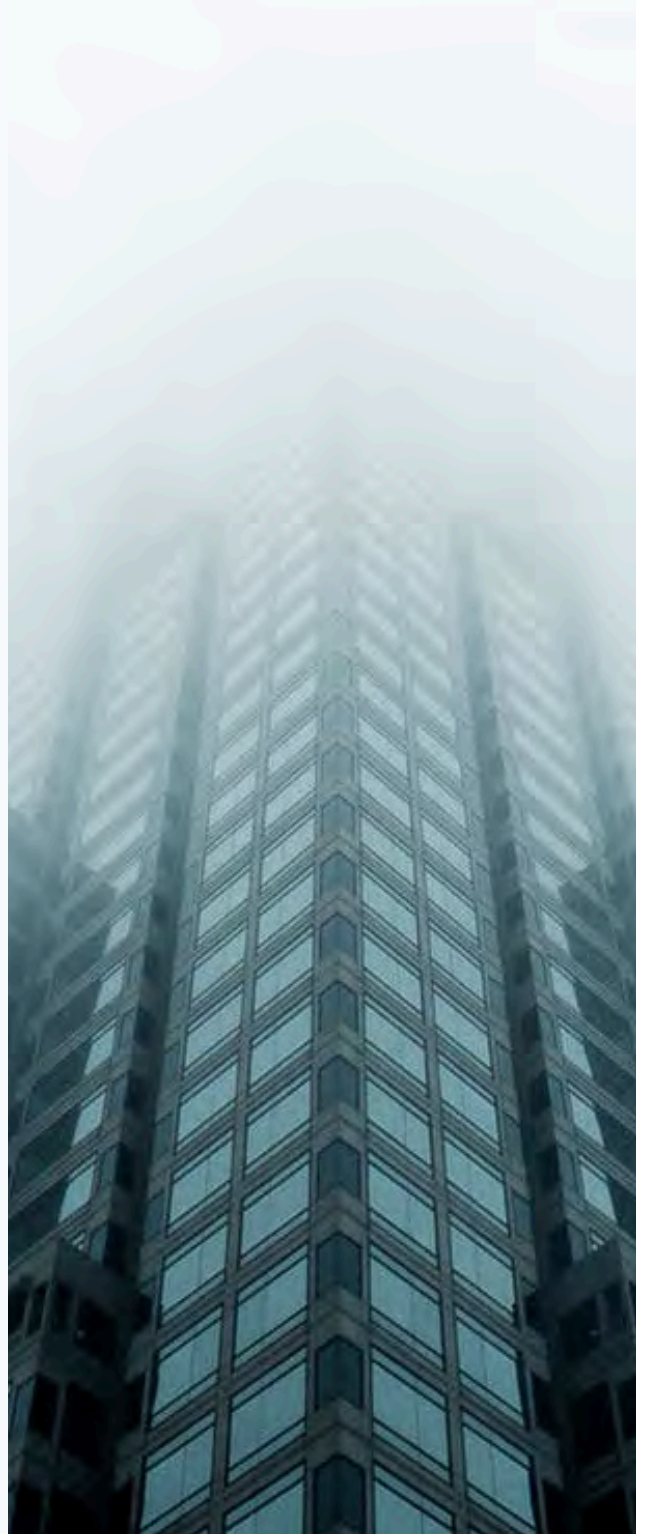
Centrum, bundan yaklaşık 3,5 yıl önce zorlu ve uzun bir yolculuğa ilk adımını attı. Küçük bir ofiste 2 kişi olarak başladığımız yolculukta bugün 30 kişilik bir ekibe ulaştık. Esasen, müşterilerimizin memnuniyetini korumak ve büyümemizi sürdürülebilir kılmak adına iş hacmimizin geliştirilmesi noktasında çoğu zaman ihtiyatlı davrandık. Başarının sayısal değerlerden ziyade nitelikten ortaya çıktığına ve tüm ekibin uyum içerisinde çalışmasını gerekli kıldığına inandık. Bugün geldiğimiz noktada Centrum olarak attığımız adımların ve verdiğimiz kararların son derece isabetli olduğuna şahit oluyoruz.

Bugünlere gelmemizde en önemli katkısı olanlar, hiç şüphesiz ki ekip arkadaşlarımız ve bizlere güvenen müşterilerimiz olmuştur. Ayrıca, bizleri her fırsatta destekleyen ailelerimizi ve Centrum'u yol arkadaşı olarak kabul eden iş ortaklarımızı da unutmamak gerekir. Sizler olmasaydınız bugün bu satırları yazma imkanı bulamıyor olurduk. Hepinize en derin şükranlarımı sunuyorum.

Centrum Time'ı beğenerek okumanız dileğiyle...

Sevgi ve Saygılarımla,

Dr. Burçin Gözlüklü
Yönetici Ortak, YMM



ADRES

Esentepe Mahallesi Büyükdere Caddesi Özsezen İş Merkezi C Blok
No: 126 Kat 8 Esentepe Şişli / İstanbul

Tel: +90 (212) 267 21 00 | Fax: +90 (212) 267 10 67

Email: iletisim@centrumdenetim.com

Web: centrumdenetim.com



İÇİNDEKİLER

- | | | | |
|----|--|----|---|
| 1 | Sermayenin Kaybı Veya Borca Batık Olma Durumlarının Tespitinde Kur Farkı Zararlarına İlişkin Özellikli Durum
Dr. Burçin GÖZLÜKLÜ | 22 | Yeni Düzenlemeler Çerçevesinde İhracatçıların Kur Riskinin Değerlendirilmesi
Tahsin Can NALCI |
| 4 | OECD Beps Eylem Planının Gelişmekte Olan Ükelere Etkileri
Ramazan BİÇER | 24 | Zarar, Ziyan Ve Tazminatların Vergi Kanunları Açısından Değerlendirilmesi
Uğur Kırık |
| 11 | Avukatlık Ortaklığı Şeklinde Kurulan Oluşumun Vergisel Açından Değerlendirilmesi
Gökhan ŞİT | 26 | 7103 Sayılı Kanun İle Getirilen SGK Teşviki
Mehmet Topal |
| 13 | Örtülü Sermaye Üzerinden Hesaplanan Faizlere İlişkin Kdv Sorunu
Mehmet YILMAZ | 29 | Kur Farkları KDV'ye Tabi Midir?
Yiğit Kerimoğlu |
| 15 | Yurtdışına Yapılan Ödemeler Üzerinden Vergi Kesintilerinde Gerçek Lehdar Hususu
Tuğcan ÖZBEY | 31 | Varlık Vergisi Üzerine Değerlendirmeler
Esin Karakelleoğlu |
| 17 | Personele Verilen Yardım Ve Hediyelerin Vergi Ve Sosyal Güvenlik Mevzuatı Karşısındaki Durumları
Yusuf SAKA | 33 | Yasal Olmayan Faaliyetlerin Vergisel Boyutu
Sanem Perçin |
| 19 | Turizm İşletmelerinde İndirimli Orandan Doğan Kdv İadesi
Sebahattin AYTEKİN | 34 | SORU - CEVAP
35 Bir Finansman Yöntemi Olan Sat Geri Kirala İşleminin Vergisel Avantajları
37 Konkordatonun Borçlu Yönünden Vergisel Sonuçları |
| | | 38 | VERGİSİZ HAYAT
39 Yazar Olmak
Gizem Kalaycı |



Dr. Burçin GÖZLÜKLÜ
Yönetici Ortak, YMM
burcin.gozluklu@centrumdenetim.com

SERMAYENİN KAYBI VEYA BORCA BATIK OLMA DURUMLARININ TESPİTİNDE KUR FARKI ZARARLARINA İLİŞKİN ÖZELLİKLİ DURUM

Bilindiği üzere, 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun (TTK) 376. maddesinde, sermayenin kaybı ve borca batık durumunda şirketin yönetim organı tarafından alınacak tedbirler ve bu tedbirlerin alınmaması durumunda şirket açısından doğacak sonuçlar düzenlenmiştir. Ancak sözü edilen yasal düzenlemede sonuçların tamamen yönetim organının inisiyatifine bırakılmış olması ve kamu otoritesinin konuya ilişkin olarak takip/yaptırım noktasında aktif olmaması nedenleriyle uygulamada çok yer etmemekteydi.

15 Eylül 2018 tarihli Resmi Gazete'de yayınlanarak yürürlüğe giren "6102 Sayılı Türk Ticaret Kanununun 376'ncı Maddesinin Uygulanmasına İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Tebliğ" ile konu yeniden kamuoyunun gündemine taşınmıştır. Anılan Tebliğ'de yer alan geçici düzenleme ile, kur farkı zararlarının özkaynaklar üzerinde yarattığı olumsuz etkinin ertelemesine yönelik olarak

01.01.2023 tarihine kadar, sermaye kaybı veya borca batık olma durumuna ilişkin yapılacak hesaplamalarda, henüz ifa edilmemiş yabancı para cinsi yükümlülüklerden doğan kur farkı zararlarının dikkate alınmayacağı belirlenmiş olması ise asıl önem arz eden konudur.

Bu çalışmada, sermaye kaybı ve borca batık durumlarına ilişkin kavramsal açıklamalara yer verilecek; sonrasında bunlara ilişkin hesaplamalardan ve bu hesaplamalarda kur farkı zararlarına yönelik belirlemenin esaslarından bahsedilecektir.

I. SERMAYE KAYBI

Sermaye kaybı, anonim ve limited şirketler ile sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketlerin son yıllık bilançodan, sermaye ile kanuni yedek akçeler toplamının en az yarısının ya da üçte ikisinin zarar sebebiyle karşılıksız kalması durumudur. Şirketlerin sermaye



kaybı durumlarına esas olacak bilançolar, TTK'nın 88. maddesine göre hazırlanacak finansal tablolarıdır.

A. Genel Kurulun Toplantıya Çağırılması

Sermaye kaybının oluştuğu stakirdirde yönetim organı, genel kurulu hemen toplantıya çağırarak ve genel kurulun gündem maddeleri arasında, sermaye ile kanuni yedek akçeler toplamının karşılıksız kaldığı belirtilecektir. Sözü ge-

çen yönetim organından kasıt, anonim şirketlerde yönetim kurulu, limited şirketlerde müdür veya müdürler kurulu, sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketlerde yönetici veya yöneticilerdir.

Sermaye ile kanuni yedek akçeler toplamının en az yarısının ya da üçte ikisinin zarar sebebiyle karşılıksız kaldığı durumlarda farklı bir gündem ile toplantıya çağırılmış olsa dahi bu husus genel kurulda görüşülecektir.

B. Sermaye İle Kanuni Yedek Akçeler Toplamının En Az Yarısının Karşılıksız Kalması Halinde Genel Kurul

Sermaye ile kanuni yedek akçeler toplamının en az yarısının karşılıksız kalması halinde yönetim organı, genel kurula uygun gördüğü **iyileştirici önlemleri** sunacaktır. Yönetim organı, son bilançoju genel kurula sunarak şirketin finansal yönden bulunduğu durumu bütün açıklığıyla ve her ortağın anlayabileceği şekilde anlatacaktır. Bu hususta genel kurula rapor da sunulabilecektir.

Yönetim organı, şirketin mali durumundaki kötüleşmeyi ortadan kaldırmak veya en azından etkilerini hafifletmek amacıyla, uygun gördüğü sermayenin tamamlanması, sermaye artırımı, bazı üretim birimlerinin veya bölümlerinin kapatılması ya da küçültülmesi, iştiraklerin satışı, pazarlama sisteminin değiştirilmesi gibi iyileştirici önlemleri alternatifli ve karşılaştırmalı olarak aynı genel kurula sunacak ve açıklayacaktır.

Genel kurul, sunulan iyileştirici önlemleri aynen kabul edebileceği gibi değiştirerek de kabul edebilecek ya da sunulan önlemler dışında başka bir önlemin uygulanmasına karar verebilecektir.

C. Sermaye İle Kanuni Yedek Akçeler Toplamının En Az Üçte İksinin Zarar Sebebiyle Karşılıksız Kalması Halinde Genel Kurul

Sermaye ile kanuni yedek akçeler toplamının en az üçte ikisinin zarar sebebiyle karşılıksız kalması halinde, toplantıya çağırılan genel kurul;

- Sermayenin üçte biri ile yefinilmesine ve TTK'nın 473-475. maddelerine göre sermaye azaltımı yapılmasına,
 - Sermayenin tamamlanmasına,
 - Sermayenin artırılmasına,
- karar verebilecektir.



1. Sermayenin Azaltılması

Sermaye ile kanuni yedek akçeler toplamının en az üçte ikisi zarar sebebiyle karşılıksız kalan şirketin genel kurulu, sermayenin **üçte biriyile yetinmeye** karar verdiği takdirde sermaye azaltımı TTK'nın 473-475. maddelerine göre yapılacaktır. Bu madde kapsamında yapılacak sermaye azaltımında yönetim organı, alacaklıları çağırılmadan ve bunların haklarının ödenmesinden veya teminat altına alınmasından vazgeçebilecektir.

2. Sermayenin Tamamlanması

Sermayenin tamamlanması, bilanço açıklarının ortakların tamamı veya bazı ortaklar tarafından kapatılmasıdır. Kanuni yedek akçelerin yitirilen kısımlarının tamamlanmasına gerek bulunmamaktadır. Sermayenin tamamlanmasına karar verilmesi halinde, her ortak zarar sebebiyle karşılıksız kalan tutarı kapatacak miktarda parayı vermekle yükümlü olacaktır. Her ortak, payı oranında tamamlamaya katılabilecek olup **verdiğini geri alamayacaktır**. Bu yükümlülük, sermaye konulması veya borç verilmesi niteliğinde olmayıp **karşılıksız**

olacaktır. Ayrıca yapılan ödemeler, gelecekte yapılacak sermaye artırımına mahsuben bir avans olarak nitelendirilmeyecektir.

Bilanço zararlarının kapatılması için getirilen yükümlülükler uyarınca yapılan ödemeler öz kaynaklar içerisinde **sermaye tamamlama fonu** hesabında toplanacak ve bu hesapta takip edilecektir.

3. Sermayenin Artırılması

Genel kurul tarafından;

- zarar sonucu ortaya çıkan kayıp kadar azaltılması ile birlikte eş zamanlı olarak istenilen tutarda artırımına karar verilebilecektir. Sermayenin azaltılması işlemi ile birlikte eş zamanlı sermaye artırımında artırılan sermayenin **en az dörtte birinin** ödenmesi şarttır.
- Sermayenin zarar sonucu ortaya çıkan kayıp kadar azaltılması yoluna gidilmeden sermaye artırımına karar verilebilecektir. Bu şekilde yapılacak sermaye artırımında sermayenin **en az yarısını karşılayacak tutarın** tescilden önce ödenmesi zorunludur

4. Genel Kurulun Gerekli Tedbirlerden Birini Almaması

Sermaye ile kanuni yedek akçeler toplamının üçte ikisinin zarar sebebiyle karşılıksız kalması halinde, sözü edilen tedbirlerden birine karar vermemesi halinde **şirket kendiliğinden sona erecektir**. Bu şekilde sona eren şirketin tasfiye işlemleri, TTK'nın 536'ncı ve devamı maddelerine göre yürütülecektir.

II. SERMAYE İLE KANUNİ YEDEK AKÇELER TOPLAMININ TAMAMININ KARŞILIKSIZ KALMASI

Sermaye ile kanuni yedek akçeler toplamının tamamının karşılıksız kalması sonucu şirketin aktiflerinin borçlarını karşılayamaması halii, borca batık olarak tanımlanmaktadır. Borca batık durumda olmanın işaretleri, yıllık ve ara dönem finansal tablolarından, denetime tabi şirketlerde denetim raporlarından, erken teşhis komitesinin raporlarından, yönetim organının belirlemelerinden ortaya çıkabilecektir.

Şirketlerin borca batık olma durumları, TTK'nın 88'inci maddesi çerçevesinde Türkiye Muhasebe Standartlarına göre hazırlanacak finansal tablolar esas alınarak belirlenecektir. Şirketin **borca batık** durumda bulunduğu şüphesini uyandıran işaretler varsa, yönetim organı, aktiflerin hem işletmenin devamlılığı esasına göre hem de muhtemel satış fiyatları üzerinden bir ara bilanço çıkartacaktır.

Yönetim organı, hem işletmenin devamlılığı esasına hem de aktiflerin muhtemel satış değerlerine göre çıkarılan **ara bilanço** üzerinden aktiflerin şirket alacaklarını karşılamaya yetmediğine karar vermesi ve sözü edilen tedbirleri almaması halinde şirketin iflası için mahkemeye başvuracaktır.

III. KUR FARKI ZARARLARINA İLİŞKİN GEÇİCİ DÜZENLEME

Anılan Tebliğ'deki geçici madde düzenlemesi uyarınca, **01.01.2023 tarihine kadar**, TTK'nın 376. maddesi kapsamında sermaye kaybı veya

borca batık olma durumuna ilişkin yapılan hesaplamalarda, **henüz ifa edilmemiş yabancı para cinsi yükümlülüklerden doğan kur farkı zararları** dikkate alınmayabilecektir.

Kur farkı zararlarına yönelik uygulamada şu hususlar dikkate alınmalıdır;

- Geçici madde hükmünden faydalanarak sermaye kaybı veya borca batık duruma ilişkin hesaplamalarda, ifa edilmemiş yabancı para cinsi yükümlülüklerden doğan kur farkı zararlarını dikkate almayacak olan şirketler, bu zararlarla ilgili olarak yasal defter kayıtlarında herhangi bir düzeltme kaydı yapmayacaklardır.
- Sözü edilen hesaplamalarda dikkate alınmayacak kur farkı zararlarının tespitinde, sadece banka kredilerinden kaynaklananlar değil **tüm yabancı para yükümlülüklerinden** kaynaklananlar dikkate alınacaktır. Ancak kur farkı zararları dışındaki finansman giderleri bu tutara dâhil edilmeyecektir.
- Aktiflerin maliyetine eklenmesi gereken kur farkı zararları, doğrudan hesaplamaları etkilemeyeceğinden geçici maddedeki düzenlemenin kapsama alınmayacaktır. Ancak maliyete eklenecek kur farkı zararlarının belirlenmesinde, Türkiye Muhasebe Standartları dikkate alınmalıdır.
- Vergi mevzuatında konuya ilişkin bir düzenleme olmadığından bu çerçevedeki yasal defter kayıtlarında, yılsonu finansal tablolarında (bilanço

ve gelir tablosu) ve buna istinaden hazırlanan **beyannamelerde** kur farkı zararları aynen dikkate alınmaya devam edilecektir.

Dikkate alınmayacak kur farkı zararlarının, hangi tarih aralığındaki kur farkına göre belirleneceği düzenlemede açık şekilde belirlenmemiştir. Yabancı para cinsi yükümlülüğün doğduğu tarihteki kur ile son değerlendirme tarihindeki kur arasındaki farka göre belirleneceği yönünde görüşlerin yanı sıra son değerlendirme kuru ile önceki dönem sonu kur arasındaki fark dikkate alınarak belirleneceği yönünde görüşler bulunmaktadır. Kanaatimizce, ilk görüşe göre hareket edilmelidir. Zira düzenlemede, yabancı para cinsi yükümlülükten kaynaklanan kur farkı zararlarının hesaplamalar üzerindeki olumsuz etkisinin yansıtılmaması öngörüldüyse, düzenlemede açık kalan noktayı şirketlerin lehine yorumlamak gereklidir.

IV. SERMAYENİN KAYBI VEYA BORCA BATIK OLMA DURUMLARINDA BİRLEŞME

Sermaye kaybı veya borca batık durumda olan bir şirket, kaybolan sermayeyi karşılayabilecek tutarda serbestçe tasarruf edilebilen özvarlığa sahip bulunan bir şirket ile **birleşebilecektir**.

Birleşmeye taraf olan bir şirketin, sermayesiyle kanuni yedek akçeleri kaybolmuş veya borca batık durumda olması halinde; birleşmeye taraf olan diğer şirketin kaybolan sermayeyi veya borca batıklık durumunu karşılayacak miktarda serbestçe tasarruf edebileceği özvarlığa sahip bulunduğu ve buna ilişkin tutarların, hesap şekli de gösterilerek doğrulandığı veya belirtilen durumların mevcut olmadığına doğrulandığı **yeminli mali müşavir veya serbest muhasebeci mali müşavir raporu** ile ortaya konulacaktır. Devrolunan şirketlerin denetime tabi olması halinde bu rapor, denetime tabi şirketin denetçisi tarafından da hazırlanabilecektir.

V. SONUÇ VE DEĞERLENDİRME

Anonim ve limited şirketler ile sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketlerin yıllık finansal tablolarındaki sermaye ile kanuni yedek akçeler toplamının kısmen ya da tamamen zarar sebebiyle karşılıksız kalması durumu ticaret kanununda özel şekilde düzenlenmiştir. Zira bu durumlarda şirketlerin özkaynakları yetersiz hale geldiğinden tüzel kişiliklerine yüklenen yasal zorunlulukları yerine getirme yetilerinin kaybedildiği görülmektedir. Bu bakımdan yasal düzenlemede anılan durumların sonucu olarak, şirketlerin kendiliğinden sona ermesi (tasfiyesi) ya da iflasının istenilmesi şeklinde ağır hükümler belirlenmiştir.

Öte yandan makaleye konu edilen Tebliğ'de ekonomide yaşanan olumsuz gelişmelerin etkisiyle kurlarda meydana gelen dalgalanmalar ve artışlar dikkate alınarak kur hareketleri dolayısıyla ortaya çıkan kur farkı zararları-

nın bilançolar üzerindeki tahrip edici etkilerini ertelemeye yönelik olarak sermaye kaybı ya da borca batık durumlarının tespitine ilişkin hesaplamalarda kur farkı zararlarının geçici olarak dikkate alınmayacağı belirlenmiştir. Şüphesiz bu geçici düzenleme pek çok şirket için rahatlatıcı olmuştur. Ancak düzenlemenin geçici olduğu ve iyileştirici önlemlerin belirlenip sıkı sıkıya takip edilmemesinin bedelinin çok ağır olacağı dikkate alınmalıdır.

Son olarak sermaye yetersizliği ile karşılaşan ve ayakta kalma mücadelesi veren şirketler için tasfiye ya da iflas manasında en kötü seçeneklerle karşı karşıya kalmak yerine birleşme seçeneğinin kendilerini beklediği unutulmalıdır. Özellikle ciddi boyutta şerefiye ya da marka değerine veya knowhow birikimine sahip şirketler için bu seçenek mevcut varlıkları korumak açısından çok önemlidir.





OECD BEPS EYLEM PLANININ GELİŞMEKTE OLAN ÜLKELERE ETKİLERİ¹

GİRİŞ

Bu makalede OECD tarafından geliştirilen "Matrahın Aşındırılması ve Karın Aktarılmasına İlişkin Eylem Planı (OECD Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting) ve söz konusu Eylem Planı'nın Türkiye gibi gelişmekte olan ülkelere olası etkileri ele alınmaktadır. Bu kapsamda, OECD Eylem Planı ve çıktıları gelişmekte olan ülkeler açısından değerlendirilmekte; ayrıca Eylem Planı'nın gelişmekte olan ülkeler üzerindeki etkilerine yönelik değerlendirmeler yapılmaktadır.

Bunların yanında, gelişmekte olan ülkeleri ilgilendiren özellikli konular üzerinde durularak OECD BEPS Eylem Planı'nın gelişmekte olan ülkelerin sorunlarına ne derecede çözüm getirdiği ve uygulamada yaşanabilecek sorunlar üzerinde durulmaktadır.

1. OECD BEPS EYLEM PLANI VE GELİŞMEKTE OLAN ÜLKELER

1.1. Eylem Planı Gelişmekte Olan Ülkeler İçin Adil Bir Sonuç Yaratıyor mu?

OECD Karın Aktarılması, Matrahın Aşındırılması Eylem Planı'nın G-20 ülkeleri tarafından Saint-Petersburg Zirvesinde desteklendiğinin ilanından üzerinden dört yıl geçti. Bu kapsamda G-20 ülkeleri vergi anlaşmalarının kötüye kullanımı, karın düşük vergilendirildiği ya da hiç vergilendirilmediği ülkelerle aktarılması ve matrahın aşındırılması (bundan böyle BEPS olarak anılacaktır) yaratan durumların ortadan kaldırılması dahil uluslararası konsensüse dayalı yeni yaklaşımlar geliştirilmesi ve mevcut

uluslararası vergilendirme mekanizmalarında köklü değişiklikler yapılması için çağrıda bulunmuştu.

BEPS Eylem Planı'nın en önemli amaçlarından birisi ise agresif vergi planlamasını (aggressive tax planning) mümkün olduğu kadar düşük bir seviyeye çekmektir. Tüm bu konularda OECD tarafından 15 farklı başlıkta Eylem Planı oluşturuldu ve bu kapsamdaki çalışmalar büyük oranda tamamlandı. Geldiğimiz noktada BEPS Eylem Planı'nın uygulama dönemine geçildiğini görüyoruz.

Buradaki temel soru şu: Mevcut uluslararası vergilendirme mekanizmalarında köklü değişiklikler yapılabildi mi ve bunun sonucunda da agresif vergi planlaması öngörüldüğü kadar azaltılabilecek mi? Bu soruya "Bazı konularda köklü değişiklikler yapıldı ancak BEPS Eylem Planı mevcut uluslararası vergi mekanizmalarını çoğunlukla geliştirdi ve bazı konuları netleştirerek uluslararası standartlar getirdi." şeklinde cevap verebiliriz. Örneğin, transfer fiyatlandırması alanında yeni dokümantasyon yükümlülükleri getirildi ancak "Emsallere Uygunluk İlkesi" ve uygulamasında radikal bir değişiklik görülmedi.

Ayrıca, her ne kadar böyle bir amacı olmasa da özellikle gelişmekte olan ülkeler, BEPS Eylem Planı'nın "kaynak ülke ve ikametgâh ülkesinde vergilendirme (source and residence taxation)" arasındaki denge ile ilgili herhangi bir adım atmamasını sıklıkla eleştirdi. Dolayısıyla, bu konu ile ilgili uzun süredir süre gelen

tartışmanın kaldığı yerden devam ettiğini söylemek mümkün.

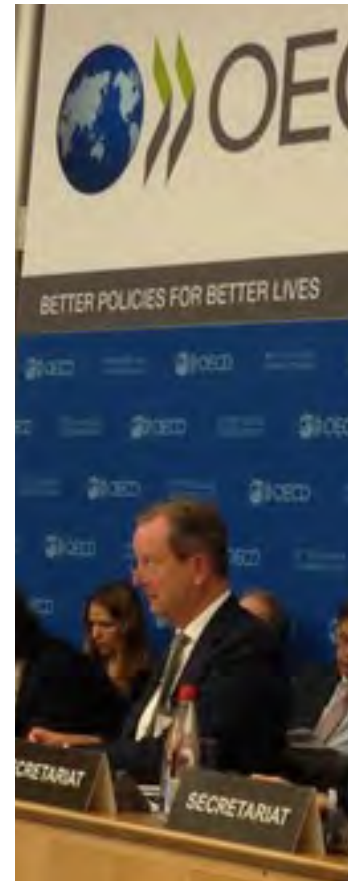
Agresif vergi planlamasına ilişkin konuyu ele alacak olursak, bu noktadaki görüşüm BEPS Eylem Planı'nın özellikle çok uluslu şirketlerin agresif vergi planlamasını büyük oranda azaltacağı ya da dizginleyeceği; dolayısıyla, uygulamada gördüğümüz gibi off-shore yapıların sürdürülebilir olmaktan çıktığı yönündedir. Ancak, agresif vergi planlaması büyük oranda azalsa da vergi planlaması devam edecektir diye düşünüyorum. Bu noktada ayrıca belirtmek gerekirse şirketler tarafında şöyle bir algı oluştuğunu da gözlemliyorum: "Yeterli fonksiyon yaratabildiğimiz sürece eskisi kadar olmasa da vergi planlamasına devam edebiliriz." Bu görüşe katılmadığımı ve aktif ticari faaliyetler yaratılmadıkça yeni dönemde şirketlerin sorun yaşayacağını belirterek konuyu gelişmekte olan ülkelere açısından ele alalım.

Bu konudaki ilk soru şu şekilde olabilir: BEPS Eylem Planı, gelişmekte olan ülkeler için daha adil bir sonuç yaratmakta mıdır? Bu soruya yanıtım ise "bazı yönlerden evet, bazı yönlerden hayır" şeklinde olacaktır. Örneğin; transfer fiyatlandırması konuları ile ilgili 8-10 Numaralı Eylemler ile getirilen düzenlemelerin doğru ve OECD'nin önerdiği şekilde uygulanabilmesi durumunda gelişmekte olan ülkelerin yaratılan değerden eskisine göre daha fazla pay alması gerektiğini düşünüyorum.

Ancak, geldiğimiz noktada geliştirilen uluslararası standartların gelişmiş ve ge-

lişmekte olan ülkeleri bağlayıcılığı konusu hala tartışıldığına şahit oluyoruz. Bu tür eleştirileri engellemek ve özellikle gelişmekte olan ülkelerin taleplerine de karşılık verebilmek adına OECD tarafından "Inclusive Framework" adlı bir oluşum meydana getirildi ve şu anda yüzden fazla ülke bu oluşuma katılıyor.

Peki gelişmekte olan ülkelerin bu oluşuma katılmalarındaki motivasyon nedir? Gelişmekte olan ülkelere bazılarını baktığımız zaman Inclusive Framework'e uluslararası gelişmeleri takip etmek, teknik konularda destek almak, özellikle transfer fiyatlandırma-





si konusundaki kapasitelerini artırmak gibi amaçlarla katıldıklarını görüyoruz. Durum her ne kadar böyle olsa da gelişmekte olan ülkelerin de ticari faaliyetlerden elde edilen gelirden daha fazla pay elde etmek istedikleri aşikâr.

O zaman şu soruyu da sormak gerekiyor: BEPS Eylem Planı vergi gelirleri açısından gelişmekte olan ülkelere adil bir pay sağlayacak mı? Öyle olmadığını düşünenler olduğunu görüyoruz. Örneğin; yakın zamanda BRICS ülkeleri (Brezilya, Rusya, Hindistan, Çin ve Güney Afrika'dan oluşan ülkeler) kendi aralarında yeni bir tür BEPS oluşumuna gitmeye karar verdiler. Bu da gösteriyor ki OECD BEPS Eylem Planı Avrupa Birliği'nde görüldüğü üzere farklı düzeylerde yeni eylem planları doğurabilir.

Ayrıca, gelişmekte olan ülkelerin ihtiyaçlarının farklı olduğu herkes tarafından kabul edildiğine göre BEPS Eylem Planı'nın bu ülkeler açısından adil bir sonuç yaratabilmesi için yeni getirilen kuralların bir şekilde uygulanabiliyor olması da gerekiyor. Uygulanamadığı sürece gelişmekte olan ülkeler açısından BEPS Eylem Planı'nın önemli bir sonuç doğurması ve özellikle adil bir sonuç yaratması zor görünüyor. Bir sonraki bölümde ele alındığı üzere, BEPS Eylem Planı'nın

gelişmekte olan ülkeler için adil bir sonuç yaratabilmesi için ise Eylem Planı'nın öncelikle bu ülkeler tarafından tam olarak anlaşılması gerektiğini düşünüyorum.

1.2. BEPS Eylem Planı Gelişmekte Olan Ülkeler Tarafından Tam Olarak Anlaşıldı mı?

Yeni sorular ile konuyu tartışmaya devam etmek mümkün. Eylem Planı ve getirdikleri gelişmekte olan ülkeler tarafından ne kadar anlaşıldı? Sorunun yanıtının ülkeden ülkeye değiştiğini gözlemliyorum. Gelişmekte olan ülkelerin üst basamaklarında yer alan Çin, Hindistan gibi ülkeler için konu biraz daha net ve Eylem Planı bu ülkeler tarafından daha fazla anlaşılmış görünüyor. Ancak, bu tür ülkelerin dışındaki gelişmekte olan ülkelerin durumu o ülkenin gelişmişlik düzeyine göre farklılık gösteriyor. Doğal olarak her ülke kendisini en çok ilgilendiren konulara odaklanıyor. Ayrıca, örneğin, 2 Numaralı Eylem kapsamında yer alan "hibrid sözleşme ve yapılar (hybrid mismatches)²" konusu gelişmekte olan ülkelerin gündeminde olan bir konu olarak karşımıza çıkmıyor.

Dolayısıyla, gelişmekte olan ülkeleri de kendi içinde kategorize etmek ve bu sınıflandırmaya uygun BEPS politikaları geliştirmek daha uygun görünüyor. Keza OECD de buna uygun olarak çeşitli bölgesel inisiyatifler başlattı. Tüm bunlar da gösteriyor ki Eylem Planı gelişmekte olan her ülkede farklı düzeylerde anlaşılıyor

ve OECD anlayış birliği sağlayabilmek için bu tür inisiyatifleri yakından destekliyor. Bu tür inisiyatiflerin BEPS konularına ilişkin farkındalığı artırdığı aşikâr ancak gelişmekte olan ülkelerin BEPS Eylem Planı'nın uygulaması açısından daha fazla desteğe ihtiyaçları olduğu görüşü birçok kesim tarafından açık olarak kabul ediliyor.

Önemli konulardan birisi de BEPS konularında politik bilinç ve destek düzeyidir. Gelişmekte olan ülkelerin BEPS konularında politik bilincinin istenilen seviyede olmadığını ancak eskiye göre bu tür konulardaki bilinç düzeyinin arttığını görüyoruz. Aslında BEPS Eylem Planı'nı gelişmekte olan ülkelerin ihtiyacı olan vergi reformları için fırsat olarak gördüğümü ifade etmek istiyorum. Meksika, Çin, Hindistan gibi ülkeler bu fırsatı iyi değerlendiren ülkelerin başında geliyor ancak çoğu gelişmekte olan ülkenin yerel mevzuatında şu ana kadar sınırlı düzeyde düzenleme yapıldığı da bir gerçek.

Türkiye örneğine bakarsak BEPS konularını içeren "Çok Taraflı Uluslararası Vergi Anlaşması (Multi Lateral Instrument)³"na taraf olundu ancak bunun dışındaki taahhüt edilen uluslararası standartlar büyük oranda henüz yürürlüğe girmedi. Bu da gösteriyor ki OECD ve G-20 ülkesi olan Türkiye'de dahi BEPS konularında henüz istenen düzeyde politik bilinç oluşmuş durumda değil.

Bir diğer konu ise Eylem Planı uygulanabilse dahi gelişmekte olan ülkelerin yeni kuralları algılama ve uygulama şekilleridir. Çin ve Hindistan bu konuda ön plana çıkıyor ve bu ülkelerin BEPS Eylem Planı'nı farklı şekilde yorumladıklarını görüyoruz. Bu da gelişmiş ve gelişmekte olan ülkeler arasındaki olası ihtilaflara işaret ediyor. 14 Numaralı Eylem de bu amaca hizmet etmeyi ve BEPS Eylem Planı'nın yaratacağı uluslararası vergi ihtilaflarını gidermeyi amaçlamıştı.

Ancak, geldiğimiz noktada Çok Taraflı Uluslararası Vergi Anlaşması'na taraf olan gelişmekte olan ülkelerin "karşılıklı anlaşma usulü"⁴ (mutual agreement procedure)" kapsamında yer alan "zorunlu tahkime (obligatory arbitration)" gitmeye ilişkin maddeyi genel olarak kabul etmediğini görmekteyiz. Buradan da aslında Eylem Planı'nın gelişmekte olan ülkeler tarafından farklı anlaşıldığı sonucuna varabiliriz.

Son olarak belirtmek gerekirse, OECD BEPS Eylem Planı tüm dünyada mükellef ve vergi idareleri düzeyinde yepyeni bir bilinç oluşturmuştur. Bunun etkilerini orta vadede özellikle yapılacak vergi denetimlerinde yakın zamanda göreceğiz. Bu bilinç, şüphesiz tüm taraflar için olumlu sonuçlar doğuracaktır. Ancak, gelişmiş ülkelerin birçok gelişmekte olan ülkede yatırımı olduğu düşünüldüğünde bu ülkeler arasındaki gelir paylaşımı ve buna ilişkin tartışmalar devam edecektir. Dolayısıyla, BEPS Eylem Planı hem düzen hem de kaosa yol açmaya aday olarak önümüzde durmaktadır.

² Hibrid düzenlemeler, ülkelerin vergi mevzuatları arasındaki farklılıklar üzerine kurulu ve karın vergi bulunmayan ya da düşük vergilendirme olan ülkelere aktarılması için kullanılan sözleşme ve yapıları ifade etmektedir.

³ Çok Taraflı Uluslararası Vergi Anlaşması, ülkelerin vergi matrahlarının aşındırılması ve karın suni bir şekilde vergisiz ya da düşük vergili ülkelere aktarılmasını engellemeye yönelik uluslararası standartları içeren ve çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları yanında uygulanacak uluslararası anlaşmayı ifade etmektedir. Söz konusu anlaşma, OECD BEPS Eylem Planı'nın 15 Numaralı Eylem kapsamında geliştirilmiş ve 64 ülke tarafından 7 Haziran'da Paris'te imzalanmıştır.

⁴ Karşılıklı anlaşma usulü, çifte vergilendirmeyi engellemek ve akit devletler arasındaki çifte vergilendirme sorunlarını müzakereler yoluyla çözmek amacıyla getirilmiş bir mekanizma olup, genel olarak anlaşmaların 25. maddesinde düzenlenmiştir.

2. BEPS EYLEM PLANI VE GELİŞMEKTE OLAN ÜLKELER ÜZERİNDEKİ ETKİLERİ

2.1. Eylem Planı Gelişmekte olan Ülkeler İçin Düzen mi Yoksa Kaos mu Getiriyor?

BEPS Eylem Planı geliştirmek için düzen mi yoksa kaos mu getiriyor? Soruyu en başta cevaplamak mümkün. Eylem Planı Aslında hem düzen hem de kaos getiriyor. Gerekçelerine bakacak olursak, öncelikle neden düzen getiriyor diye irdeleyelim.

Gelişmekte olan ülkelerin her ne kadar farklı ihtiyaçları olsa da BEPS Eylem Planı'nın bu kapsamdaki ülkeler için bazı yönlerden fazlasıyla olumlu sonuçları olacağını düşünüyorum. Ancak, bu konu-

daki asıl soru geliştirmek için düzenli ülkelerin BEPS Eylem Planı'nın çıktılarını ne şekilde ülke mevzuatlarına adapte edecekleri. Örneğin 5, 6, 13 ve 14 Numaralı Eylemler ile getirilen uluslararası standartların bu ülkeler tarafından iç mevzuata tam olarak adapte edilmesi zararlı vergi rekabeti, çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarının kötüye kullanımı, transfer fiyatlandırmasında belgelendirme ve karşılıklı anlaşma usulü konularındaki sorunlara tam olarak olmasa da büyük oranda çözüm getirebileceğini ve bu konularda düzen sağlayacağını düşünüyorum.

Bununla birlikte; ABD, İngiltere ve Avustralya gibi gelişmiş ülkelerde görüldüğü gibi geliştirmek için düzenli ülkelerin BEPS konuları ile ilgili tek taraflı adımlar atması durumunda ise kaosu kaçınılmaz olduğunu iddia etmek pek ala mümkün. Bu durumda gelişmiş ülkeler tek taraflı adımlar atarken geliştirmek için düzenli ülkelerin düzenine uymaları beklenebilir mi? Yanıtın olumlu olmayacağını pek çok kişi kabul edecektir. O nedenle, vergi konularında global adalet isteniyorsa başta gelişmiş ülkelerin kaos yaratabilecek tek taraflı adımlardan kaçınması gerekiyor. Bunu atom bombasına da benzetebiliriz. Nükleer vergi savaşları bir kere başlarsa, uluslararası vergi dünyasında hiç beklenmeyen sonuçlar ortaya çıkabilir ve BEPS Projesi ile amaçlanan hedeflerin çoğuna ulaşılması mümkün olmayabilir. Dolayısıyla tüm tarafların bu anlamda makul şekilde hareket etmeleri ve tek taraflı adımlardan kaçınmalarında fayda bulunuyor.

Her şeyin yolunda gittiğini varsayarsak, geliştirmek için düzenli ülkelerin BEPS kurallarını uygulayabilme kapasitelerine de değinmekte fayda var.

2.2. BEPS ile İlgili Uluslararası Standartlar Gelişmekte Olan Ülkelerde Kolayca Uygulanabilir mi?

Altı çizilmesi gereken ilk konu, geliştirmek için düzenli ülkelerin bütçelerinin kurumlar vergisine olan bağımlılıklarıdır. Bu oranın %10⁵ seviyelerinde olduğunu düşündüğümüzde birçok geliştirmek için düzenli ülkenin BEPS Eylem Planı'nın kendi kurumlar vergisi matrahını daraltmaya yol açabileceği şüphesine sahip olduğunu gözlemlenmektedir. Bu da BEPS ile ilgili düzenlemelerin bu tür ülkelerde getirilmesinin dolayısıyla uygulanmasının önündeki en önemli direnç kaynaklarından birisi olduğunu göstermektedir.

Ayrica, geliştirmek için düzenli ülkelerin BEPS Eylem Planı'nın oluşumuna belirli bir düzeyde katılmış olsalar da çoğunluğun karar mekanizmalarında yer almaması ya da sonradan katılmaları birçok kişi tarafından Eylem Planı'nın çıktılarının geliştirmek için düzenli ülkelerin gerçekleri ile örtüşmediği eleştirisi getirilmesine neden oluyor. O nedenle, geliştirmek için düzenli ülkelerin oluşumuna katılmadıkları kuralları uygulamalarını beklemek ne kadar makul?

Bu konudaki görüşüm, Eylem Planı'nı geliştirmek için düzenli ülkelerin ihtiyaçlarına uygun olarak yeniden düzenlemek ya da adapte etmek gerektiği yönündedir. Bu görevi geliştirmek için düzenli ülkeleri temsil eden bir kuruluşun, örneğin Birleşmiş Milletler'in, üstlenmesi yerinde olacaktır. Keza OECD bu konunun farkında ve bu anlamda Dünya Bankası, IMF ve Birleşmiş Milletler ile iş birliği yoluna gidiyor ve hali hazırda birtakım çalışmalar yürütüyor. Bu durumda bir başka soru ise şu şekildedir: Bu çalışmalar gerçekten başarılı olacak mı? Ülkeler üzerinde bağlayıcılığı

olmadığı sürece etkisinin beklenen düzeyde olmayacağını düşünüyorum.

Konuya bir de getirilen kuralları uygulayacak geliştirmek için düzenli ülkelerin çok uluslu şirketlerinin penceresinden bakmakta fayda var. Geliştirmek için düzenli ülkelerdeki çok uluslu şirket sayısı sınırlı olsa da gelişmiş ülkelerden gelen yatırımcılara ait şirket sayısı azımsanamayacak kadar fazladır. Özellikle gelişmiş ülke sermayeli şirketlerin ciddi uygulama zorlukları yaşayacaklarını öngörüyorum. Örneğin, transfer fiyatlandırması ile ilgili yeni kuralların çok uluslu şirketlere değer zinciri analizine dayalı olarak bir transfer fiyatlandırması belirlemelerini önermektedir.

Çok hassas bir konu olduğunu göz önüne aldığımızda yapılacak değer zinciri analizinin hem gelişmiş ülkenin hem de geliştirmek için düzenli ülkenin vergi otoritelerini tatmin ediyor olması gerekiyor. Her iki ülkenin vergi idaresini tam olarak tatmin etmek oldukça zor çünkü her iki idarenin de asıl değerini kendi ülkesinde yarattığını iddia etmesi kuvvetle muhtemel. Bu da yazının son bölümünde değinilen "Emsallere Uygunluk İlkesi" ile bağdaşmayan bir yaklaşım olan "Global Apportionment Approach"un daha sık kullanılmasına neden olabilir. Bunun ilk örneklerini görmeye başladık bile.

Örneğin bazı gelişmiş ülkelerin risk kontrol etme (control-over-the-risk) konseptine dayalı olarak en önemli riskleri kendi ülkelerine ait şirketlerin kontrol ettiğini, dolayısıyla global değer zincirinden en önemli payı da bu şirketlerin elde etmesi gerektiğini iddia ettiklerini görüyoruz. Geliştirmek için düzenli ülke idareleri ise örneğin üretim gibi değeri yaratan önemli unsurlardan (value drivers) en önemlilerinden birisinin kendi ülkelerinde oluş-



turulduğunu ve ülkelerindeki işletmelerin eskiye göre daha yüksek bir karlılık ile ödüllendirilmesi gerektiğini iddia etmeye başladılar. Bu ise gelişmiş ülkeler ile gelişmekte olan ülkeler arasındaki gizli vergi savaşlarının çoktan başladığını gösteriyor.

Bir başka örnek ise dijital ekonomide faaliyet gösteren şirketler kanadında yaşanıyor. BEPS Eylem Planı kapsamındaki 1 Numaralı Eylem ve çıktılarına baktığımız zaman bu konuda tavsiyeden öteye ülkeleri bağlayıcı bir kural getirilmiş durumda değil. O nedenle, Avrupa Birliği dahil her ülke sektöre yönelik bazı düzenlemeler getiriyor ya da getirmeyi planlıyor. Dolayısıyla, sektörü çok sayıda ülkede çok sayıda kural ile baş etmek gibi bir zorluk bekliyor.

Tüm bunların olası sonuçlarını ise; çok sayıda çifte vergilendirme ve uluslararası vergi konularında artan uyumsuzluklar olarak öngörüyoruz. Bu nedenle, yeni kurallar yanında belirlenen kuralların uygulaması açısından da ilave çalışmaların yapılması gerektiğine inanıyorum. Buradaki kasıt, yeni kurallar yaratmak yanında getirilen kuralların uygulaması ile ilgili daha fazla açıklama sağlanmasıdır. Bunu yaparken de gelişmekte olan ülkelerdeki uygulama zorluklarını dikkate almakta fayda bulunuyor. Zaten mevcut çalışmalara bakıldığında bu yönde bazı adımlar atıldığını ve BEPS Eylem Planı'nın devamı niteliğindeki çalışmaların geleceğini görüyoruz.

Çalışmanın takip eden kısmında ise gelişmekte olan ülkeler için önemli gördüğümüz bazı konuların uygulamaları ve olası sonuçları üzerinde durulmaktadır.

3. GELİŞMEKTE OLAN ÜLKELER AÇISINDAN ÖZELLİKLİ KONULAR

3.1. BEPS Düzenlemeleri Gelişmekte Olan Ülkelerin Vergi Anlaşmalarının Kötüye Kullanımını Önleyecek mi?

Vergi anlaşmalarının kötüye kullanılmasını önlemek BEPS Eylem Planının en temel amaçlarından birisini oluşturmaktadır. Bunun için de 6 Numaralı Eylem kapsamında "Limitation of Benefit Rule⁶" ve "Principal Purpose Test⁷" gibi göreceli olarak yeni konseptlerin vergi anlaşmalarına dahil edilmesine karar verilmiştir. Bu kapsamda Çok Taraflı Uluslararası Vergi Anlaşması ile "Limitation of Benefit Rule⁶" ve "Principal Purpose Test⁷"ten biri ya da her ikisi anlaşmaya taraf ülkeler tarafından kabul edilerek uygulamaya konulması öngörülmüştür.

BEPS öncesi döneme baktığımızda gelişmekte olan ülkelerin taraf olduğu vergi anlaşmalarının vergi planlaması kapsamında sıklıkla kötüye kullanıldığını görmekteydik. Bunun için de özellikle aracı (trust) şirketler aracılığı ile bugünkü substance koşullarını karşılamakta yetersiz olduğunu düşündüğüm yapılar kullanılıyordu. Ayrıca; Hollanda, Malta, Singapur gibi ülkelerin avantajlı vergi anlaşmalarının kullanılması yoluyla anlaşmaların kötüye kullanımı mümkün olabiliyordu.

Geldiğimiz noktada önceki yapıların ya da uygulamaların sürdürülemez olduğu konusunda birçok kişi hemfi-

kir. Dolayısıyla, şirketlerin yeni dünyaya ayak uydurmalarında fayda bulunmaktadır. Ancak, anlaşmaların kötüye kullanımına yönelik yeni konseptlerin gelişmekte olan ülkeler tarafından nasıl kullanılacağı ise şu an için tam olarak netleşmiş durumda değildir. Bu konuda gelişmekte olan ülkelerin yeni kuralları nasıl yorumladıkları da bir o kadar önemlidir.

Yukarıda da belirtildiği üzere, BEPS sonrası dönemde yeterli düzeyde fonksiyon, risk ve varlığa (substance) sahip olmayan yapıların tüm ülkeler tarafından eleştirilmesi mümkündür. Buradaki asıl soru, "vergi anlaşmalarına getirilen yeni hükümlerin özellikle gelişmiş olan ülkeler (örneğin İngiltere, ABD, Hollanda) tarafından ne şekilde uygulanacağı" şeklindedir. Birçok gelişmiş ülkede yasal düzenleme yapılmış olsa da yeni getirilen kuralların bu ülkeler tarafından beklenildiği gibi uygulanacağını düşünmüyorum.

Böyle düşünmemin arkasında yatan neden ise bu tür ülkelerin vergi anlaşmalarının kötüye kullanımına ilişkin kuralları ekonomik kayıplar yaşama ihtimalleri nedeniyle tam olarak uygulamaktan çekinebilecekleridir. Bu da gösteriyor ki vergi anlaşmalarının kötüye kullanılmasına ilişkin getirilen kurallar gelişmekte olan ülkelerin taraf olduğu anlaşmaların kötüye kullanımını engellemekte yeterli kalmayabilir.

Örnek verecek olursak, "Principal Purpose Test"⁷in Hollanda tarafından tam olarak uygulandığını düşünelim. Bu durumda olasılıkla çok uluslu şirketlerin bu ülkedeki yapılarında aktif ticari faaliyetlerin tarafı olmaları ve bu tür şirketler için yeni fonksiyonlar

yaratmaları gerekecektir. Böyle bir durumda, ilgili çok uluslu şirketin ciddi bir dönüşümüne giderek Hollanda'daki şirketini yeniden yapılandırması ve önemli maliyetlere katlanması gerekecektir. Bu da Hollanda'nın cazibesini eskiye oranla ciddi olarak azaltabilir. Bu durumda Hollanda gibi bir ülkenin "Principal Purpose Test"⁷i hakıyla uygulamasını beklemek ne kadar mümkündür?

Dolayısıyla, gelişmekte olan ülkelerin konuya nasıl yaklaşacağı önem kazanıyor. Gelişmekte olan ülkelerin "Limitation of Benefit Rule" ve "Principal Purpose Test" şeklindeki yeni konseptleri özellikle kendileri için vergi dezavantajı yaratan durumlarda daha sıkı uygulayacaklarını tahmin ediyorum. Söz konusu konseptlerin gelişmekte olan ülkeler tarafından gerektiğinden fazla sıkı uygulanması durumunda ise çok uluslu şirketlerin vergi anlaşmalarının getirdiği avantajlardan faydalanamamaları gibi istenmeyen bir sonuç ortaya çıkabilir.

Bunlar da gösteriyor ki; "Limitation of Benefit Rule" ve "Principal Purpose Test" gibi görece yeni konseptlerin çok uluslu şirketler açısından tehlike arz ettiğini söylemek fazlasıyla mümkündür. Dolayısıyla, yakın zamanda "Limitation of Benefit Rule" ve "Principal Purpose Test" kaynaklı uluslararası vergi anlaşmazlıklarının artma ihtimali oldukça yüksektir. Sorun henüz ortaya çıkmadığı için çözümün ne şekilde bulunacağı da henüz net değil. Bu anlamda ülkeler karşılıklı anlaşma usulü dışında çok fazla araca sahip değil. Bu da gösteriyor ki; karşılıklı anlaşma usulünün efektif olarak kullanılabilmesi için daha fazla adım atılması gerekiyor.

⁶ Limitation of Benefit Rule, çifte vergilendirme anlaşmalarının avantajlarından yararlanmak amacıyla kurulan şirketlerin işlemlerin gerçek tarafları olmamaları nedeniyle çifte vergilendirme anlaşmalarından faydalanmalarını engellemek amacıyla getirilen kuraldır.

⁷ Principal Purpose Test, bir şirketin ya da işlemin amaçlarından birisinin anlaşmaların sağladığı avantajlardan yararlanmak olup olmadığını araştıran testi ifade etmektedir.

3.2. Gelişmekte Ülkelerin Daimi İşyerleri İle İlgili Sorunları Çözülüyor mu?

Gelişmekte olan ülkelerin karşılıklı anlaşma usulü envanterine baktığımızda ise şu an için sayının çok az olduğuna şahit oluyoruz. Oysa yapılan değişiklikler BEPS Eylem Planı ve anlaşmaların kötüye kullanımına ilişkin kuralların efektif bir şekilde uygulanması ile birlikte ciddi bir kaos ile karşılaşabileceğimize işaret ediyor. O nedenle, gelişmekte olan ülkelerin anlaşmalarının kötüye kullanımı engellense bile getirilen kurallar bu tür ülkeler için çok sayıda karşılıklı anlaşma usulüne yönelik başvuru gibi istenmeyen yan etkiler de doğurabilecektir.

Gelişmekte olan ülkeler için bir diğer önemli konu ise daimi işyerleri konusudur. Daimi işyeri konusu uzun yıllardır gelişmekte olan ülkelerin tartıştığı konuların başında geliyor. Uluslararası vergi hukukunun temel prensiplerinden "kaynak ilkesi (source principle)" gereği gelişmekte olan ülkelerin kendi ülkelerindeki faaliyetleri vergilendirme hakları bulunuyor. Ancak, birçok durumda yüz yıl kadar önce düzenlenmiş prensipler nedeniyle gelişmekte olan ülkelerin bazı ticari faaliyetleri vergilendirmesi mümkün bulunmuyor. Bunun en sık görülen örnekleri 3. taraflar üzerinden yürütülen komisyoncu yapılar. Ayrıca, Türkiye'de de sıklıkla karşılaşıldığı üzere satış destek faaliyetleri sürdüren birtakım işletmeler daimi işyerlerinin gizlenmesi için kullanılan yapıların başında yer alıyor.

Geldiğimiz noktada BEPS Eylem Planı'nın daimi işyeri konusunda ciddi adımlar atılmasına aracı olduğunu ve gelişmekte olan ülkeler açısından da önemli sonuçları doğuracağını düşünüyorum.

BEPS Eylem Planı ile yapılan düzenlemeler bir yerde gelişmekte olan ülkelerin iddialarının doğru olduğunu da gösteriyor. OECD BEPS Eylem Planı kapsamındaki 7 Numaralı Eylem ve Çok Taraflı Uluslararası Vergi Anlaşmasına baktığımızda ise konuya daha çok BEPS yani "daimi işyerinden yapay olarak kaçınma (artificial avoidance of permanent establishment)" açısından bakıldığını ve bu yönde adımlar atıldığını; ancak, bazı önemli sorunlara çözüm getirilmediğini ve bu sorunların devam ettiğini görüyoruz. Bunun en güzel örneğini dijital ekonomi ile ilgili olan 1 Numaralı Eylem oluşturuyor.

BEPS Eylem Planı'nın çıkış sebeplerinin başında gelen dijital ekonominin vergilendirmesi konusu da gelişmekte olan ülkelerin önemli sorunlarından birisidir. 1 Numaralı Eylem ve bu anlamda dijital ekonominin vergilendirilmesi için "önemli düzeyde dijital varlık (significant digital presence)" veya "önemli düzeyde ekonomik varlık (significant presence)" şeklinde bir konsept kabul edildi. Ancak, 15 Numaralı Eylem kapsamında Haziran ayında imzalanan Çok Taraflı Uluslararası Vergi Anlaşması'nda bu yönde bir değişikliğin bulunmadığını görüyoruz. Kişisel görüşüm Anlaşma'da daimi işyeri kapsamında dijital ekonomi ile ilgili bir düzenleme olmalı ve uluslararası standart olarak kabul edilmeliydi.

Bu durumda geldiğimiz noktada birçok ülkenin dijital ekonominin vergilendirilmesi için tek taraflı adımlar attığına ya da atacağına şahit oluyoruz. Dolayısıyla, birçok ülke "Google Taxes⁸" adı verilen vergileri tek taraflı düzenlemeler ile getirmeye devam ediyor. Bu trend İngiltere tarafından çıkarılan "Diverted Profit Tax" ve Avusturya tarafından düzenlenen "Multinational Anti-Avoidance Law" ile başladı diyebiliriz. Aynı trendin geliş-

mekte olan ülkelerde görülmesi kuvvetle muhtemel. Örneğin, Türkiye'de Maliye Bakanı Naci Ağbal sektörün vergilendirilmesi için yeni düzenlemeler yapacaklarını ve özellikle yurtdışı yapılan ödemelere stopaj yükümlülüğü getireceklerini yakın zamanda beyan etti. Tüm bunlar da gösteriyor ki; daimi işyeri konusunda tek taraflı atılan adımlar BEPS Eylem Planı ile ilan edilen amaçlara çok da hizmet etmiyor.

Ayrıca, BEPS Eylem Planı ve bu kapsamdaki 7 Numaralı Eylemin çıktılarını baktığımız zaman "Hizmet Daimi İşyeri (Service Permanent Establishment)" adı verilen ve ülke dışından alınan hizmetlerin kaynak ülkede vergilendirilmesi ile ilgili herhangi bir düzenleme yapılmadığını görüyoruz. Ancak, örneğin gelişmekte olan ülkelerin yerleşikleri gelişen e-ticaret ya da dijital ekonominin sağladığı araçlar ile yurtdışından çeşitli hizmetler almaya devam etmektedirler. Bununla birlikte, bu tür hizmetleri veren ancak ilgili ülkede herhangi bir fiziki varlığı bulunmayan şirketlerin o ülkede vergilendirilmesi söz konusu olmamaktadır. Bu da gösteriyor ki; gelişmekte olan ülkeler için daimi işyerleri ile ilgili en önemli sorun devam etmektedir. Hal böyleyken gelişmekte olan ülkelerin çoğunluğunun sektöre yönelik tek taraflı adımlar atacağını düşünmek çok da zor değil.

Bunun yanında, gelişmekte olan ülkelerin önümüzdeki dönemde daimi işyeri konusunda daha da agresif olacaklarını öngörüyoruz. Çünkü BEPS Eylem Planı vergi idarelerinin rahatlıkla kullanabileceği birçok gri alanı da yanına getirdi. O nedenle, BEPS sonrası dönemde çok sayıda daimi işyeri sorunu gündeme gelecektir. Ancak, ticaretin sektöre uğratılması hem ge-



lişmiş hem de gelişmekte olan ülkelerin isteyeceği bir durum değil. O nedenle özellikle dijital ekonominin vergilendirilmesine yönelik uluslararası bağlayıcılığı olan kurallar getirilmesinde fayda var.

Gelişmekte olan ülkelere yatırım yapan şirketler için ise durum daha da karmaşıklaştı ve çok uluslu şirketler birçok ülkede daimi işyeri sorunu ile karşı karşıya kalacaklarından endişe ediyorlar. Özellikle transfer fiyatlandırması belgelendirmesi kapsamında yer alan ülke bazlı raporlama (Country-by-Country Reporting) çok uluslu şirketler için daimi işyeri riskini tetikleyebilir. Bu da çok uluslu şirketlerin iş modellerini yeniden gözden geçirmelerini bir yerde zorunlu kılıyor.

3.3. Gelişmekte Olan Ülkeler Emsallere Uygunluk İlkesi İle Bağdaşmayan "Global Apportionment Approach"a Doğru mu Sürükleniyorlar?

Bilindiği gibi, transfer fiyatlandırması konuları BEPS Eylem Planı'nın önemli bir kısmını ifade ediyor. Emsallere Uygunluk İlkesi, tüm dünya tarafından kabul edilmiş bir standart ve uzun yıllardır birçok ülke tarafından onay görmüş durumda. BEPS Eylem Planı ile Emsallere Uygunluk İlkesinin uygulaması bağlamında yeni adımlar atıldı. Özellikle, risk analizi önceki dönemlere göre

⁸ Google Taxes, dijital ekonomiye yönelik getirilen doğrudan veya stopaj gibi dolaylı vergilere verilen adı ifade etmektedir ve İngiltere'de Google'a yönelik çıkarılan vergiler nedeniyle bu adı almıştır.

daha önemli hale geldi. Bunun yanında "Değer Zinciri Analizi (Value Chain Analysis)", gayrimaddi varlıklar ile ilgili "DEMPE Analizi"⁹ gibi yeni konseptler hayatımıza girdi. Kesin olan şu ki; transfer fiyatlandırması uygulamaları daha fazla teknik bilgi ve uzmanlığı gerektirir hale geldi.

OECD BEPS Eylem Planı kapsamında yer alan 8, 9 ve 10 Numaralı Eylemlerin çıktılarına baktığımızda ise çok uluslu şirketler ve vergi idarelerinden beklenenin daha detaylı ve kapsamlı bir analiz ortaya koymaları olduğunu görüyoruz. Örneğin, Değer Zinciri Analizi kapsamında değer yaratan unsurlar, bunların değer zincirine etkileri ve çok uluslu şirket grubu içinde değeri yaratan grup şirketlerinin net olarak belirlenmesi gerekiyor. Bunların yanında, grupta önemli bir gayrimaddi varlığın bulunması durumunda DEMPE Analizi kapsamında detaylı analizlere ihtiyacımız bulunuyor. Buradan çıkan sonuç, transfer fiyatlandırması yepyeni bir dünyaya doğru evriliyor şeklinde denilebilir. Aynı şekilde "Emsallere Uygunluk İlkesi"nin uygulaması da BEPS sonrası dönemde farklılık gösterecek diye düşünüyorum.

"Transfer fiyatlandırması konusunda gelişmekte olan ülkelerde durum nedir?" diye soracak olursak, bu ülkelerin uygulamaya zorlukları ile karşı karşıya oldukları bilinen bir gerçek. Başta emsal bulma sorunu olmak üzere transfer fiyatlandırması konusunda idari ve teknik kapasitelerinin henüz istenen seviyede olmaması değişen transfer fiyatlandırması dünyasına ayak uydurmalarını daha da zorlaştırıyor. OECD bu tür sorunların farkında ve Dünya Bankası, IMF ve Birleşmiş Milletler ile gelişmekte olan ülkelere yönelik özel çalışmalar sürdürüyor. Ancak,

getirilen öneriler yine "Emsallere Uygunluk İlkesi"ne dayalı ve bu konudaki gözlemlerim bu tür çalışmalar gelişmekte olan ülkelerin sorunlarını sınırlı düzeyde çözüme kavuşturuyor şeklindedir.

Ayrica, OECD tarafından geliştirilen yeni transfer fiyatlandırması kurallarının gelişmekte olan ülkeler tarafından farklı bir şekilde yorumlanacağını düşünüyorum. Bu düşüncemin arkasında yatan en önemli nedenlerden birisi transfer fiyatlandırması belgelendirmesi kapsamında yer alan ana belgelendirme (master file) ve ülke bazlı raporlama uygulamalarıdır. Genel olarak düşünecek olursak, ana belgelendirme kapsamında yer alan değer zinciri analizi değerlerin hangi ülkede yaratıldığını aşağı yukarı ortaya koyuyor olacaktır.

Böyle bir durumda ülke bazlı raporlama ile elde edilen bilgileri de dikkate alırsak, vergi idarelerinin kendi ülkelerinde daha fazla değer yaratıldığını iddia etmeleri yine kuvvetle muhtemeldir. Bu durumda mevcut karın doğru şekilde ülkeler arasında paylaşılıp paylaşılmadığı, dolayısıyla kar bölüşümü (profit split) konusu gündeme gelecektir. Kar Bölüşümü Yöntemi (Profit Split Method) OECD tarafından kabul edilen transfer fiyatlandırması yöntemlerinden birisi ve tarafların işleme göreceli katkıları oranında toplam kardan pay almalarına dayalı olarak çalışan bir yöntemdir.

Yine kişisel kanaatim transfer, fiyatlandırması uygulamaları açısından ciddi sorunları olan gelişmekte olan ülkelerin yukarıda bahsedilen emsal bulma gibi sorunlar nedeniyle yeni dönemde kar bölüşümüne dayalı transfer fiyatlandırması uygulamalarına daha fazla başvuracak-



ları yönündedir. Değer zinciri analizinin değeri yaratan belirli unsurların (örneğin üretimde çalışan kişi sayısı, satış ekiplerinin ülkelerdeki dağılımı vb.) tespitini içerdiğini; ülke bazlı raporlamanın ise bunu sayısal olarak göstereceğini düşündüğümüzde gelişmekte olan ülkelerin belirli unsurlara dayalı olarak Kar Bölüşümü Yöntemi'ne sıklıkla başvurmaları mümkün görünüyor. Bu durumda gelişmekte olan ülkelerde "Emsallere Uygunluk İlkesi"nden üstü kapalı da olsa "Global Apportionment Approach"¹⁰ a doğru bir kayışın olabileceğini öngörüyorum.

Bu noktada altını çizmek gerekirse, güncellenen transfer fiyatlandırması kuralları gelişmekte olan ülkeleri "Emsallere Uygunluk İlkesi"nden uzaklaştırma riski yaratıyor. Bunun temel sebebi, emsal bulma sorunu nedeniyle gelişmekte olan ülkelerin Kar Bölüşümü Yöntemini daha sık uygulamaları ihtimalinin yüksek olmasından kaynaklanıyor. Bu da doğal olarak çok uluslu şirketlerin transfer fiyatlandırması uygulamalarını daha da zorlaştıracaktır.

Basit bir örnek verecek olursak, Almanya merkezli otomotiv grubunun Türkiye'deki üretici iştirakini ele alalım. Almanya tarafından bakıldığında

bu şirket ana şirket tarafından geliştirilen gayrimaddi varlığı/ üretim teknolojisini kullanan, onun tarafından kontrol edilen, ana şirket adına üretim yapıp ihraç eden ve sınırlı fonksiyon ve risklere sahip üretici bir şirket olarak görülmektedir. Dolayısıyla da toplam maliyetleri üzerinden emsallere uygun bir karlılık ile ücretlendirilmelidir. Türkiye tarafından ise resim farklı görülmektedir. Türk Vergi İdaresi ise otomotiv üreticisinin değer yaratılmasında önemli bir yere sahip olduğu ve sıradan bir üretici firma gibi ücretlendirilmemesini iddia edebilecektir. Bu nedenle, Türk Vergi İdaresi maliyet esaslı transfer fiyatlandırması yöntemini reddedip, Kar Bölüşümü Yöntemi'nin en uygun transfer fiyatlandırması yöntemi olduğunu kabul edebilir.

Böyle bir olayın sonucu büyük olasılıkla ekonomik çifte vergilendirme olacaktır. Olayı Türkiye-Almanya Çifte Vergilendirme Anlaşması açısından değerlendirdiğimizde uluslararası vergilendirmenin temel ilkesi "İkametgâh Ülkesi Kaynak Ülkeyi Takip Eder Kuralı (Residence Follows the Source Rule)" anlaşmanın "İlişkili Kişiler" başlıklı 9. maddesi için geçerli değildir ve her iki ülke de kendi transfer fiyatlandırması kurallarına göre hareket edebilmektedir. Bu durumda çifte vergilendirme sorunu ancak

⁹ DEMPE Analizi, bir gayrimaddi varlığın oluşturulması, geliştirilmesi, iyileştirilmesi, korunması ve kullanılması konularındaki detaylı analizi ifade etmektedir.

¹⁰ Global Apportionment Approach, ilişkili kişi işlemlerinde çalışan sayısı, varlıklar gibi belirli bir formüle dayalı olarak karın işlemin tarafları arasında paylaşılmasını savunan yaklaşımdır.

karşılıklı anlaşma usulü ile çözülebilir. Ancak, bu tip durumlarda karşılıklı anlaşma usulü süreci sonucunda çifte vergilendirme sorunu genel olarak çözülememektedir. Ayrıca, Türkiye-Almanya Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmasına baktığımızda zorunlu tahkime ilişkin bir maddenin bulunmadığını görmekteyiz. Haziran ayında imzalanan Çok Taraflı Uluslararası Vergi Anlaşmasında Türkiye zorunlu tahkime ilişkin maddeye çekince koymuştur ve anlaşma maddesini kabul etmeyebileceğini ilan etmiştir. Dolayısıyla, bu tür bir sorunun çözülmesi zor görünmektedir.

Bu konu ile ilgili son olarak gelişmiş ülkeler ile gelişmekte olan ülkeler arasındaki yıldız savaşları devam edecek, hatta daha da artacaktır diyebiliriz.

3.4. Çok Taraflı Uluslararası Anlaşmaya Taraf Olmak Gelişmekte Olan Ülkeler İçin Faydalı mı?

Çok Taraflı Uluslararası Anlaşma'nın en önemli özelliği, yürürlükteki anlaşmaların yerine geçmeyecek ya da onlardan daha yukarıda olmayacak ancak mevcut çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları ile yan yana uygulanacak olmasıdır. Anlaşmaya taraf ülkelerce yapılan tercihlere bakıldığında, 1.100'ün üzerinde anlaşmanın eşleştiğini ve modifye edileceğini görüyoruz. Bunun yanında ikili anlaşmalar

ya da Çok Taraflı Uluslararası Anlaşma'ya yeni katılacak ülkeler ile birlikte birbiriyi eşleşen anlaşmaların sayısının hızla artması beklenmektedir.

Bu da göstermektedir ki anlaşmaya taraf olan gelişmekte olan ülkelerin uluslararası vergi konularındaki teknik kapasitelerini artırmaları bir yerde zorunluluk haline gelmiştir. Ayrıca, bu ülkeler tarafından anlaşmanın tam olarak uygulanabilmesi için ülkeye özgü çözümlerin de getirilmesi gerekmektedir. Bu da gelişmekte olan ülkelerin bu konularda daha fazla kaynak ve zaman ayırmaları gerektiğini gösteriyor.

Her şeyden öteye Çok Taraflı Uluslararası Anlaşma güncellenen çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarının yorumlanması konusunda gelişmekte olan ülkeler için daha fazla güçlük çıkaracaktır. O zaman yeni sorumuz, "Anlaşma, taraf olmak isteyen gelişmekte olan ülkeler için faydalı mıdır?" şeklinde olacaktır. Bu soruya ilk anda vereceğim yanıt faydalı olacağı yönündedir. Örneğin, Principal Purpose Test anlaşmaya taraf ülkelerin tamamının anlaşmaları için geçerlidir ve şu anda 1.100'den fazla çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmasını kapsamaktadır.

Bu bile uluslararası vergilendirme açısından radikal bir değişikliği ifade etmekte

dir. Principal Purpose Test, en azından suni şirket yapı ya da işlemler yoluyla vergi matrahının aşındırılmasını ciddi derecede azaltacaktır. Ancak, faydalı olabilmesi için bu kuralın doğru uygulanması da bir o kadar önemlidir. Buradaki kasıt gelişmekte olan ülkelerin her seferinde Principal Purpose Test'e başvurmamaları; başka bir deyişle her olay özelinde konuyu incelemeleri ve söz konusu yapı ya da işlem ile güdülen amaçlardan birisinin vergi anlaşmalarının sağladığı avantajlardan yararlanmak olup olmadığını açık olarak ortaya koymalarıdır.

Aksi takdirde, Çok Taraflı Uluslararası Anlaşma'ya taraf olmak gelişmekte olan ülkeler için yarardan çok zarara neden olabilir. Keza bu tür ülkelerin büyümelerini sürdürebilmeleri ve ekonomik istikrarlarını koruyabilmeleri için özellikle doğrudan yatırımlara ihtiyaçları olduğu aşikardır. O nedenle, Çok Taraflı Uluslararası Anlaşma'ya taraf olmanın ve uygulamanın sonuçlarına yönelik derinlemesine bir analiz yapılması yerinde olacaktır. Bu da doğal olarak ilgili ülkenin BEPS konuları ile ilgili en önemli ödevleri arasında yer almaktadır.

Sonuç olarak belirtmek gerekirse, doğru ve yerinde uygulanabildiği sürece, Çok Taraflı Uluslararası Anlaşma ve bu kapsamdaki uygulamaların genel olarak gelişmekte olan ülkelerin lehine olacaktır.

SONUÇ

BEPS Eylem Planı'nın olumlu ve olumsuz yönleri ile yepyeni bir dönemi başlattığını bir kez daha yinelemek fayda var. Çok defa eleştirilse de BEPS Eylem Planı bugünlerde sıklıkla duyduğumuz Endüstri 4.0'a benziyor. Yeni bir çağa girdik ve bazı şeyler kesinlikle eskisinden farklı olacak diye tüm gelişmeleri özetleyebiliriz. Şu anda kimi konular çok net değil ve eski alışkanlıklar bir süre daha devam edecektir.

Ancak, özellikle 2020 yılına geldiğimizde BEPS Eylem Planının sonuçlarını çok daha net bir şekilde göreceğiz. Bu nedenle, önümüzdeki birkaç yıl önemli bir dönüşümün ilk yılları olacak ve çok farklı konular üzerinde tartışıyor olacağız. Ben de uygulamanın nereye doğru evrileceğini merakla bekliyorum. Fakat kesin olan bir şey var: "BEPS Endüstri 4.0 çoktan hayatımıza girdi."



KAYNAKÇA

- BEPS 2015 Final Reports, <http://www.oecd.org/ctp/beps-2015-final-reports.htm>
- OECD Model Tax Convention on Income and on Capital 2014, <http://www.oecd.org/ctp/treaties/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-2015-full-version-9789264239081-en.htm>
- OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2017, <http://www.oecd.org/tax/transfer-pricing/oecd-transfer-pricing-guidelines-for-multinational-enterprises-and-tax-administrations-20769717.htm>
- Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent BEPS, <http://www.oecd.org/tax/treaties/multilateral-convention-to-implement-tax-treaty-related-measures-to-prevent-BEPS.pdf>



AVUKATLIK ORTAKLIĞI ŞEKLİNDE KURULAN OLUŞUMUN VERGİSEL AÇIDAN DEĞERLENDİRİLMESİ

Günümüz dünyasında ticari olarak güçlü olabilmek, beklentilere cevap verebilmek, gelecekte var olabilmek, sürdürülebilir büyüme gerçekleştirebilmek vb. ihtiyaçları karşılayabilmenin şahsi oluşumlar ile gerçekleşmesi çok zor hale gelmiştir. Bu sebeple işletmelerin şahsi oluşumlar yerine, görevler ayrılığının olduğu, yetkilerin dağıtıldığı, kurumsal yapının dizayn edildiği oluşumları kurması kaçınılmaz hale gelmiştir.

Bu makalede, avukatların şahsi olarak faaliyetlerinin yerine getirmeleri ile daha kurumsal bir yapı olan avukatlık ortaklığı şeklinde oluşumlarının vergi kanunları karşısındaki durumunu ve ortaklarının vergi matrahları üzerine etkisi değerlendirilecektir.

I. AVUKATLIK ORTAKLIĞI HAKKINDA GENEL BİLGİLER

A. Yasal Düzenlemeler

Avukatlık Ortaklıkları ile ilgili temel düzenleme 1136 sayılı yasa ile düzenlenmiştir. 1136 Sayılı yasanın 44. maddesinin son fıkrası uyarınca çıkarılan "Avukatlık Ortaklığı Yönetmeliği" 25 Kasım 2001 tarihli Resmi Gazetede yayınlanarak yürürlüğe girmiştir. Söz konusu Yönetmeliğin 44/B maddesinde şu hükme yer verilmiştir;

"Avukatlık Ortaklığının çalışması meslek çalışması olup, **ticari sayılmaz ve vergilendirme bakımından şahıs şirketlerine ilişkin hükümler uygulanır.** Avukatlık Ortaklığının adı, bir ya da birkaç ortağın adı ve/veya soyadlarına (Avukat-

lık Ortaklığı) ibaresi eklenerek belirlenir...

- a) ...
2. Vekâletnameler ortaklık adına düzenlenir. Ortaklık iş veya davayı takip edecek avukatlara yetki belgesi verir.
3. Avukatlık Ortaklığı, amacın dışında hak ve mal edinemez, üçüncü kişilerle ortaklık kuramaz, tüzel kişilerin paylarını alamaz. Ortaklar; birden fazla Avukatlık Ortaklığının ortağı olamaz, ortaklığın bürosu dışında büro edinemez ve bağımsız olarak dava ve iş takip edemezler.
-
5. Defter ve kayıtların tutulmasından ortaklığın yönetim ve temsili ile görevli ortak sorumludur. Avukatlık Ortaklığı; iş ve dava defteri, pay defteri, karar defteri, gelir-gider defteri ve demirbaş defteri tutmak zorundadır. ..."

Buna göre Avukatlık Ortaklığının kurulmasına sözü edilen Yönetmelik ile zemin hazırlanmıştır.

B. Avukatlık Ortağının Vergilendirilmesi ile Avukatların Vergilendirilmesi Arasındaki Temel Farklılıklar

Avukatlık Ortaklığının vergilendirilmesi kendine özgü bir yapıya sahiptir. Mevcut haliyle, Avukatlık Ortaklığının vergilendirilme ilke ve esaslarının adı şirket (ortaklık) vergilendir-

me esaslarına yakın olduğu görülmektedir. Ferdi çalışan avukatlar ile bir Avukatlık Ortaklığının ortağı olarak çalışan avukatların vergilendirilmesinde bir takım farkları mevcuttur.

Vergi Usul Kanununun 8. maddesinde belirlendiği üzere, ferdi çalışan avukatlarda mükellefiyet kendi adlarına tesis edilirken, avukatlık ortaklığı şeklinde bir oluşum kurulmasında ise Katma Değer Vergisi ve sorumlu sıfatıyla ödevli olacak gelir vergisi açısından mükellefiyet ortaklık adına tesis edilecektir. Mükellefiyetin ortaklık adına tesis edilmesi avukatların vergi ve vergi cezalarına karşı sorumluluklarının değiştirmeyecektir.

Buna göre, ortaklık ile şahsi olarak mesleği ifa etme durumlarında vergisel yükümlülüklerin karşılaştırıldığı tablo aşağıda şekildedir:

Sorumluluklar	Ferdi Çalışan Avukatlar (Serbest Meslek Erbabı)	Avukatlık Ortağı (3 Ortağın Oluşumu)
KDV Beyannamesi	Aylık Olarak Verilmeli	Ortaklık Tek Beyanname Verecek.
Muhtasar Beyanname	Aylık Olarak Verilmeli	Ortaklık Tek Beyanname Verecek.
Damga Vergisi	Sözleşme Düzenlendiğiçe Verilmelidir	Ortaklık Tek Beyanname Verecek.
Geçici Vergi	3 Aylık Olarak Verilmeli	Ortaklar Payları Nispetinde 3 Aylık Olarak Vermeli.
Defter Tutma	Ortaklar Nezdinde Tutulmalı	Ortaklık Defter Tutacak
Yıllık Gelir Vergisi	Ortaklar Nezdinde Verilmeli	Ortaklar Nezdinde Verilmeli
Stopaj Kesintisi	Her Ortak Nezdinde Makbuz Karşılığı Yapılmalı.	Ortaklık Makbuzu Karşılığı Yapılmalı.
Stopaj Mahsubu	Her Ortağın Kestiği Makbuzlardaki Stopajların Mahsubu Yapılabilir	Ortaklığın Kestiği Makbuzlardan, Ortaklar Hissesi Oranında Mahsup Yapılabilir.

Görüleceği üzere, ferdi olarak çalışan avukatlar vergilendirme ile ilgili tüm yükümlülükleri şahsen yerine getirmek durumunda olmasına rağmen, Avukatlık Ortaklıkları ortaklarının bazı vergisel yükümlülüklerini ortaklarının üzerinden almaktadır.

II. AVUKAT ORTAKLIĞININ VERGİLENDİRİLMESİ

A. Yasal Düzenlemeler

Avukatlık Ortaklığının kurulumları vergisi mükellefiyeti olmayacaktır. Zira 1136 Sayılı Avukatlık Kanununun 44.maddesinde "Birlikte çalışma, aynı baroya kayıtlı birden çok avukatın meslekî çalışmalarını bir büroda yürütmeleridir. **Bu birlikteliğin tüzel kişiliği yoktur,** yapılan iş ticarî sayılmaz" denilmiştir.



Avukatlık Ortaklığının bir yıllık faaliyeti sonucunda elde ettiği gelir, diğer şahıs şirketlerinde olduğu gibi, **ortaklarının gelir vergisi mükellefiyeti** tesis ettirmeleri ile vergilendirilecektir.

1136 Sayılı Avukatlık Kanunu'nda ifade edilen "şahıs şirketi" ile hangi şirketin kastedildiği belli değildir. Şahıs şirketi denilmekle yasadaki kastın, kolektif şirket veya (belki de olması gereken ifade ile) adi şirket (ortaklık) olabileceği anlaşılmaktadır. Ortaklığın fescilinin Ticaret Siciline kayıt olmadan ortaklar nezdinde düzenlenecek bir sözleşme ile kurulabilmesinin mümkün olması, Avukatlık Ortaklığı şeklindeki kuruluşu adi ortaklığa benzer kılmaktadır.

Avukatlık Ortaklığı, yılsonda gelir ve gider defteri kayıtlarına göre oluşan net gelirini ortaklarına bildirecek ve her ortak hissesine düşen geliri gelir vergisi matrahı olarak kabul ederek serbest meslek geliri olarak beyan edecektir. Mahsup işlemi ise dönem içinde Avukatlık Ortaklığı adına düzenlenen serbest meslek makbuzları üzerinde gösterilen gelir vergisi stopajlarının payları ile yıl içinde tefkif yoluyla ödenen diğer gelir vergilerinin, dönem sonunda ortaklar tarafından verilecek gelir vergisi beyannamelerinden 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanununun 121. maddesine

belirtildiği şekilde mahsup ve/veya iade edilmesi yoluyla tamamlanacaktır. Mahsup ve/veya iade işlemine yönelik açıklama ve belirlemelere 252 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde yer verilmiştir.

B. Katma Değer Vergisi

Avukatlık Ortaklığının katma değer vergisi için mükellefiyet tesis ettirmesi gerekmektedir. Katma Değer Vergisi Yasası hükümlerine uygun tüm yükümlülükler, Avukatlık Ortaklığının yönetici ortağının sorumluluğunda olacaktır.

Avukatlık Ortaklığı, Katma Değer Vergisine tabi gelirleri için vergi hesaplamak, beyan ederek ödemek zorundadır. Ayrıca, gereği durumunda, özellikle yurtdışından alınan serbest meslek hizmetleri için 3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 9. maddesi gereğince sorumlu sıfatıyla katma değer vergisi hesaplanması ve bunun da 2 numaralı KDV Beyannamesi ile beyan edilerek ödenmesi gerekmektedir.

Bu noktada, katma değer vergisi mükelleflerinin katma değer vergisi mükellefiyetinden doğan tüm yükümlülüklerinin, kural olarak Avukatlık Ortaklığı için de geçerli olacağını belirtilmesinde fayda bulunmaktadır. Örneğin, müteselsil sorumluluk nedeniyle hazineye intikal etmeyen katma değer vergisi nedeniyle Avukatlık Ortaklığının sorumluluğu söz konusu olacaktır.

C. Tefkif (Kesinti) Suretiyle Ödenecek Gelir Vergisi

Avukatlık Ortaklığının kurumlar vergisi mükellefiyeti bulunmadığı gibi, gelir vergisi mü-

kellefiyeti de bulunmamaktadır. Ancak, Avukatlık Ortaklığının, Vergi Usul Kanunu'nun (VUK) 8. maddesi çerçevesinde vergi sorumlusu olması bakımından bazı ödemelerine ilişkin vergi kesintisi (stopaj) yapma yükümlülüğü bulunmaktadır. Buna göre, Avukatlık Ortaklığı 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 94. maddesi gereğince vergi sorumlusu sıfatıyla yaptığı vergi kesintilerini (stopajı) muhtasar beyanname ile beyan edecek ve ödeyecektir. Ayrıca Avukatlık Ortaklıkları, VUK'un 11. maddesi uyarınca, yaptıkları ve yapacakları ödemelerden verginin tam olarak kesilip ödenmesinden ve diğer ödevleri yerine getirmekten sorumlu olacaktır.

Bu noktada dikkate edilmesi gereken husus şudur; Avukatlık Ortaklığı, tahsil ettiği gelirlerden belli dönemler itibarıyla ortaklarına ödemedi bulunacaktır. Yapılan bu ödemeler bir ücret ödemesi olmadığı gibi, kar dağıtımı da değildir. Bu manada, yazının başında da belirtildiği üzere Avukatlık Ortaklığının tüzel kişiliğe sahip olmaması bir başka deyişle şahıs şirketi olarak kabul edilmesi ve bu kapsamda vergisel yükümlülük uygulanması sebebiyle ortaklarına yapacağı ödemelerden vergi kesintisi yapılmaması zorunluluğu da olmayacaktır.

Nitekim Avukatlık Ortaklığında ortak sıfatıyla bulunan avukatlar, geçici vergi beyannamelerini ve yıllık gelir vergisi beyannamelerini bu ödemelere göre değil, hisselerine isabet eden gelir tutarlarına göre tanzim edeceklerdir. Ancak ortaklara hak ettikleri payların vaktinde ödenmemesi ya da geç ödenmesi veya aksine beklenen gelirlere binaen ödenen avansların beyan durumu,

serbest meslek kazançlarında tahsilât esasının geçerli olması bakımından uygulamada tereddütler oluşturmaktadır.

III. ORTAKLARIN VERGİSEL SORUMLULUĞU

1136 Sayılı Avukatlık Kanununa göre, sadece avukatlar Avukatlık Ortaklığının ortağı olabileceklerdir. Diğer taraftan avukatlar gelir vergisi mükellefidirler. Elde ettikleri gelir de serbest meslek kazancıdır. Avukatların anılan Kanun gereğince, birden fazla Avukatlık Ortaklığının ortağı olamayacakları belirlenmiş olup, Avukatlık Ortaklığı dışında ayrıca avukatlık işi de alamayacaklardır. Böyle olunca, ortaklarının beyan edeceği mesleki kazanç, Avukatlık Ortaklığı gelirinden hissesine düşen tutardan ibaret olacaktır.

Ortakları, Avukatlık Ortaklığının vergi ve vergi cezası borçlarından VUK'un 8. maddesi çerçevesinde sorumlu olacaklardır. Anılan Kanun maddesinde, "Vergi sorumlusu, verginin ödenmesi bakımından, alacaklı vergi dairesine karşı muhatap olan kişidir." denilmektedir. Tüzel kişiliği olmayan ortaklıklarda, ortakların her biri ortaklığın kazancından hisselerine düşen kar payından dolayı şahsen gelir vergisi mükellefi oldukları gibi, ortaklığın ödemesi gereken gelir stopaj vergisi ve katma değer vergisi de ortaklara yansiyacak bir vergi olması bakımından her ortak ortaklıktaki hissesine isabet eden kısmını ödemekle yükümlü bulunmaktadır. Bu bakımdan, ortaklar vergi ve vergi cezalarına karşı tüm mal varlığı ile sorumlu olacaklardır.

IV. SONUÇ VE DEĞERLENDİRME

Yukarıdaki açıklamalarımız ışığında, Avukatlık Ortaklığının vergilemesi ile ferdi avukatlığın vergilemesi kıyaslandığında esaslı bir değişiklik veya avantaj sağlamadığı sonucuna ulaşılmaktadır. Nitekim Avukatlık Ortaklığının hukuki statüsü de yeni bir tüzel kişilik oluşturacak mahiyette olmayıp şahıs şirketi niteliğindedir. Bu yönüyle, ortaklığın kurumlar vergisi mükellefiyeti bulunmamaktadır.

Avukat Ortaklıkları, kurumlar vergisi mükellefi olmadıklarından, amortisman uygulamaları, yeniden değerlendirme, şüpheli ticari alacak karşılığı ayırma, iç kaynaklardan sermaye artışı, gayrimenkul sermaye satış istisnası gibi vb. vergisel avantajlardan faydalanamamaktadır. Ancak Avukatlık Ortaklığının bünyesinde biriken nakit ve benzeri varlıkların dönem sonunda ortaklara dağıtılmasında kar dağıtımı gibi fazladan vergisel yükün çıkması avantajlı bir durum oluşturmaktadır.

Yine de kanaatimizce, bir yasa değişikliği ile avukatlara da, serbest muhasebeci mali müşavirlerde olduğu gibi sermaye şirketi kurarak faaliyet gösterme imkânı sağlanmalıdır. Böylece sermaye şirketi şeklinde oluşacak yapının, Avukatlık Ortaklığı şeklinde düzenlenen bu oluşuma göre, gerek kurumsal anlamda daha anlaşılır bir yapının oluşması, gerekse vergisel açıdan sermaye şirketlerine sağlanan her türlü teşvik ve desteklerden faydalanılması mümkün hale gelecektir.



ÖRTÜLÜ SERMAYE ÜZERİNDEN HESAPLANAN FAİZLERE İLİŞKİN KDV SORUNU

I. Giriş

Örtülü sermaye üzerinden hesaplanan faizlerdeki KDV durumu, borç veren firma ile borcu alan firma nezdinde hesap dönemi sonunda nasıl bir işleme tabi tutulacağı hususunda çeşitli tereddütler ve çelişkili durumlar oluşturmaktadır. İlgili olduğu dönem içinde borç veren yönünden finansman hizmeti olarak işlem görmekteyken, dönem sonunda örtülü sermaye hükümlerinin gerçekleşmesi halinde Kurumlar Vergisi Kanunu (KVK) uygulamasında kar payına dönüşmektedir.

Dolayısıyla, borç veren firma için kar payı adedilen tutarlar için fazladan KDV hesaplanması durumu ortaya çıkarken borcu alan firma için ise, indirim konusuna edilemeyen KDV tutarlarının Kurumlar Vergisi uygulamasında gider olarak dikkate alınmaması ve bu nedenle kanunen kabul edilmeyen gider olarak fazladan yük oluşturması sorunu doğmaktadır. Bu çalışmada, anılan sorun irdelenerek uygulamaya yönelik çözüm önerileri geliştirilmesi amaçlanmaktadır.

II. Örtülü Sermaye Kavramı

KVK'nın 12. maddesinde; "Kurumların, ortaklarından veya ortaklarla ilişkili olan kişilerden doğrudan veya dolaylı olarak temin ederek kullandıkların borçla-

rın, hesap dönemi içinde herhangi bir tarihte kurumun öz sermayesinin üç katını aşan kısmı, ilgili hesap dönemi için örtülü sermaye sayılır." hükmüne yer verilmiştir.

Anılan Kanunun "Kabul Edilmeyen İndirimler" başlıklı 11. maddesinin birinci fıkrasının "b" bendi uyarınca kurum kazancının tespitinde, örtülü sermaye üzerinden ödenen veya hesaplanan faiz, kur farkları ve benzeri giderlerin indirilmesinin kabul edilmeyeceği hükmüne bağlanmıştır.

III. Örtülü Sermaye Üzerinden Hesaplanan Faize İlişkin KDV

Örtülü sermaye üzerinden hesaplanan faizler, borcu veren açısından KVK'nın 12. maddesinin 7. fıkrasına göre, örtülü sermaye şartlarının gerçekleştiği hesap döneminin son günü itibarıyla dağıtılmış kar payı sayılırken borcu alan açısından aynı Kanunun 11/b maddesi hükmünce indirim kabul edilmeyen giderlerden olacaktır. Ayrıca KDV Kanunu'nun 30/d maddesine göre, örtülü sermaye üzerinden hesaplanan faizler dolayısıyla ödenen katma değer vergisi indirim konusuna edilemeyecek ve kurumlar vergisi uygulamasında gider olarak kabul edilmeyecektir. Yani borcu alan için hesaplanan bu faizler kanunen kabul edilmeyen gider

(KKEG) olurken, borcu veren için ise (kurumlar vergisi mükellefi olması durumunda) iştirak kazancı olarak kurumlar vergisinden istisna olacaktır.

Hal böyle iken örtülü sermaye üzerinden hesaplanan faizlere ilişkin KDV'nin hem borcu veren firma, hem de borcu alan firma tarafından nasıl bir işleme tabi tutulacağı sorunları da beraberinde getirmekte olup, borç veren firma için fazladan hesaplanan KDV, borcu alan firma için indirilemeyen KDV ve kanunen kabul edilmeyen gider olarak tarafların üzerlerindeki vergisel yükü arttırmaktadır.

A. Borcu Alan Firma Yönünden Değerlendirme

KDV Kanunu'nun 30/d maddesine göre; "Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunlarına göre kazancı tespitinde indirim kabul edilmeyen giderler dolayısıyla ödenen

KDV indirilemez" hükmüne yer verildiğinden borcu alan firma tarafından örtülü sermaye üzerinden hesaplanan KDV'nin indirilmesi mümkün olmayacaktır. Borcu alan firma indirim konusu yapamadığı KDV'yi, KDV Kanunu'nun 30/d maddesine göre kanunen kabul edilmeyen gider olarak kayıtlara alacaktır. Örtülü sermayeye ilişkin faizlerin kar payına dönüşmesi nedeniyle, bunların KDV'den indirilmemesi bize göre doğru bir yaklaşımdır.

B. Borcu Veren Firma İçin Değerlendirdiğimizde

Bu noktada daha fazla çelişik sonuç ortaya çıkmaktadır. Borcu veren firmasının verdiği borca ilişkin örtülü sermaye üzerinden hesapladığı faiz, bir finansman hizmeti mi yoksa borcu veren açısından bir kar payı mıdır? Eğer söz konusu faiz finansman hizmeti olarak değerlendirilirse



dirilirse KDV'nin hesaplanması gerekmektedir. Fakat söz konusu faiz, kar payı olarak kabul edilmesi halinde kar payı ödemelerinin KDV'nin konusuna girmediğinden KDV hesaplanmaması gerekecektir.

IV. Maliye İdaresinin Konuya Yaklaşımı

Bu konuda idarenin ilk verdiği görüş 2008 yılında Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen 09.06.2008 tarihli ve 17363 sayılı Özelge ile oluşmuştur. Buna göre, örtülü sermaye üzerinden ödenen faizlerin, kanunen kabul edilmeyen gider niteliğinde olmasına rağmen, Kanunla kar payı olarak nitelendirildiği, kar paylarının ise KDV konusuna girmediği, bu nedenle örtülü sermaye olarak kabul edilen borçlar için **ödenen faizler üzerinden KDV hesaplanmaması gerektiği** yönünde olmuştur.

Fakat daha sonra, 16.01.2009 tarihli ve 1617 sayılı Özelgede Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı görüş değiştirmiş ve anılan Özelge'de, "Ana ortak

veya ilişkili firmalar arasındaki borç verme işlemleri, KDV Kanununun 1/1 maddesine göre finansman hizmeti olarak değerlendirilmekte ve bu işlemler nedeniyle hesaplanacak faiz tutarları KDV'ye tabi bulunmaktadır. Kurumlarla ilişkili kişiler arasında gerçekleşen ticari faaliyetlerin sonradan Gelir ve Kurumlar Vergisi kanunlarının uygulanmasında örtülü sermaye olarak değerlendirilerek kar payı sayılması, KDV açısından işlemin finansman temin hizmeti olmasını etkilememektedir. Ayrıca, KVK 12. maddesi çerçevesinde örtülü sermaye üzerinden ödenen veya hesaplanan faiz, kur farkı ve benzeri giderlerin kurum kazancının tespitinde indirim konusu yapılması kabul edilmediğinden bu giderler dolayısıyla ödenen KDV de KDV 30/d maddesi uyarınca indirim konusu yapılması mümkün bulunmamaktadır. Buna göre, firma indirim konusu yapamadığı KDV'yi, KDV Kanunu'nun 30/d maddesine göre kanunen kabul edilmeyen gider olarak kayıtlara almalıdır." hükmü belirlenmiştir.

V. Sonuç ve Değerlendirme

Örtülü sermaye düzenlenmesinin KDV açısından geldiği noktada örtülü sermaye kapsamında borç veren firma örtülü sermaye üzerinden yürüttüğü faizlere KDV hesaplayacak ve söz konusu borç dönem sonunda kar payına dönüşmesi halinde dahi söz konusu faiz için hesaplanmış olduğu KDV'yi beyana konu ederek hiçbir şekilde düzeltmeye tabi tutamayacaktır. Benzer şekilde örtülü sermaye kapsamında borç alan firma örtülü sermaye kapsamında tahakkuk eden faizlere ilişkin KDV'yi hiçbir şekilde indirim konusu yapamayacaktır.

Borç alan firma için kanun maddesi açıktır. Ama borç veren firma için malîyenin görüş değiştirmesi ve borç veren firmanın ödemiş olduğu KDV'yi hiçbir şekilde geri alamaması ise hukuki açıdan eleştirilmeye açıktır. Çünkü söz konusu borç hesap dönem sonunda, örtülü sermaye hükümleri çerçevesinde dağıtılmamış kar pa-

yına dönüşmüş, aslında kar payı olmasında KDV'ye tabi olmayacak işlem için dönem içerisinde finansman temin hizmeti sayılarak KDV hesaplanması ve bu KDV'nin düzeltilemeyerek geri alınamaması ise borç veren firma açısından fazladan KDV ödemesine neden olmaktadır.

Örtülü sermaye sayılan ödemeler için hesaplanan faizler KDV'ye tabi olmayıp, yapılan işlemin örtülü sermaye olduğu daha sonradan anlaşıldığı durumlar da ise daha önceden yapılmış olan katma değer vergisi hesaplamalarının KDV Kanunu'nun 35. maddesinin kapsamı genişletilerek ilgili oldukları dönemler itibariyle düzeltilmesine olanak sağlaması gerekmektedir.

Kanaatimizce, Gelir idaresinin 2008 yılında vermiş olduğu Özelgedeki görüşüne dönüş yapması ve kesin olarak örtülü sermaye üzerinden hesaplanan faize ilişkin KDV sorununa KDV Genel Uygulama Tebliğinde net olarak borcu veren mükellef lehine açıklaması daha doğru olacaktır.





YURTDIŞINA YAPILAN ÖDEMELER ÜZERİNDEN VERGİ KESİNTİLERİNDE GERÇEK LEHDAR HUSUSU

Giriş

Türkiye’de faaliyet gösteren çok uluslu ve yabancı menşeli firmaların yurtdışına faiz, kar payı ya da gayri maddi hak bedeli adlarıyla yaptıkları ödemeler üzerinden Türkiye’de vergi kesintisi yapılması (stopaj) hususunda ilk akla gelen ve dikkat edilmesi gereken konu, bilindiği üzere Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmalarıdır.

Türkiye’de hali hazırda devam etmekte olan vergi kesintileri (stopaj yöntemi ile) yasal ve geçerli vergilendirme oranı, Kurumlar Vergisi Kanununun 30. maddesinin 3. bendine göre tam mükellef kurumlar tarafından, Türkiye’de bir iş yeri veya daimi temsilci aracılığıyla kar payı elde edenler hariç olmak üzere dar mükellef kurumlara veya kurumlar vergisinden muaf olan dar mükelleflere dağıtılan ve Gelir Vergisi Kanununun 75. maddesinin ikinci fıkrasının (1), (2) ve (3) numaralı bentlerinde sayılan kar payları üzerinden %15 olarak belirlenmiş olmakla birlikte, Türkiye’nin diğer ülkelerle imzalamış olduğu çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarına göre vergi kesintisi (stopaj) oranları değişiklik gösterebilmektedir.

Gerçek Lehdar Kavramı

Türkiye’de faaliyet gösteren çok uluslu firmaların kar payı (Temettüler), faiz ve gayri maddi hak bedellerine ilişkin yurtdışına gerçekleştirdikleri ödemelerde eskiden beri dikkate alınan ve “re’sen tarhiyat aşamalarında aranan;

Türkiye’deki firmanın yurtdışına kar payı ödemelerinde ilgili ülkedeki firmaya ait mukimlik belgesi kaidesinin bir adım önünde ve yakın zamanda birçok vergi incelemesine konu olan “gerçek lehdar” hususuna özellikle dikkatinizi çekmek istiyoruz.

Kar payı, faiz ve gayri maddi hak bedellerine ilişkin ödemeler Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmalarında sırasıyla 10,11 ve 12. maddelerinde hükme bağlanmış olup bu maddelerde;

“Söz konusu ödemeler (temettüer, faiz ya da gayri maddi hak bedelleri), aynı zamanda bu ödemeleri yapan şirketin mukim olduğu Akit Devlette ve bu Devletin mevzuatına göre de vergilendirilebilir; ancak, temettünün gerçek lehdarı diğer Akit Devletin mukimi ise, bu şekilde alınacak vergiyle ilgili oranlar ödemenin türüne göre anlaşmada belirlenmiştir” şeklinde açıklanmıştır. Buna göre gerçek lehdar, Türkiye’den yurtdışına gerçekleştirilen temettü, faiz ya da gayri maddi hak bedeli ödemelerine ait tutarlardan gerçekte hangi ülkenin mukiminin faydalandığına göre belirlenecektir.

Örneğin, Türkiye’de yerleşik bir tam mükellef kurumdan Lüksemburg’da bulunan grup firmaya yapılan kar payı dağıtımına ilişkin ödemenin, grubun ana merkezinin İngiltere’de olması dolayısıyla transferi yapılıyorsa, bu işlemde kar payı ödemesinden gerçek faydalananın yani gerçek lehdarın mukim olduğu ülkenin İngiltere olduğunu söyleyebilecektir.

Örneğe ilişkin açıklamanın detaylandırılması halinde şu hususlar öne çıkacaktır;

- Türkiye’de yerleşik tam mükellef kurum tarafından Lüksemburg mukimi yabancı ortağa gerçekleştirilen kar payı ödemesi üzerinden Lüksemburg ile Türkiye arasında düzenlenen Çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmasının Kar payları (Temettü) ile ilgili hükmüne göre, kar payı ödemeleri üzerinden yapılacak vergi kesintisi oranı %10 olarak belirlenmiş iken,
- Söz konusu Lüksemburg’da mukim olan Türkiye’deki firmanın yabancı ortağı tarafından kendisine Türkiye’den ödenen kar paylarının İngiltere’deki grubun ana merkezine gönderilmesi halinde kar payı ödemelerinin gerçek lehdarı İngiltere mukimi olacağından Türkiye ile İngiltere arasında düzenlenen Çifte vergilendirmeyi önleme anlaşması hükümlerine göre %15 oranında vergi kesintisi yapılması gerekmektedir.

Bu durumda, yukarıdaki örnekte anlattığımız konu çerçevesinde, zamanında Türkiye tarafından yurtdışındaki ortağa ödenen kar dağıtımına ilişkin ödemeler üzerinden ek-sik kesinti yapıp beyan edilen tutar kadar vergi ziyasına sebebiyet verildiği söylenebilecektir.



Re’sen Vergi Tarhiyatı Riski

Çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarının söz konusu maddelerinde vergi ya da stopaj yoluyla alınacak vergi oranlarının belirlenmesinde asıl dikkate alınması gereken hususun gerçek lehdarın hangi ülkede mukim olduğu belirtmekle birlikte, uygulamada bu konuda hata yapıldığı ve yurtdışına yapılan ödemeler üzerinden vergi kesintisi oranının belirlenmesinde sadece mukim olunan ülkenin hangisi olduğu hususuna dikkat edildiği ve buna göre belirlenen vergi kesintisi oranları üzerinden beyanda bulunulduğu görülmektedir.

Ancak, konuyu ilgili mevzuat çerçevesinde dikkatlice incelediğimizde, yakın zamanda sıkça vergi otoritelerince eleştiri konusu yapılan yurtdışındaki ana firmaya yapılan ödemelerdeki gerçek lehdarın hangi ülke mukimi olduğunun belirlenmesinin önem arz ettiğini anlamaktayız.

Re'sen tarhiyata yönelik idari işlemlerde tarhiyatların konusu; özellikle olarak vergi cenneti tabiriyle anılan Lüksemburg, İsviçre ve İrlanda gibi ülkeler ile Türkiye arasında imzalanan Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmalarına göre belirlenen,

- Daha düşük vergi (stopaj) oranlarından faydalandıktan sonra söz konusu ödemelerin yurtdışında kendisine ödeme yapılan firma tarafından Türkiye ile arasında imzalanan Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmalarına göre daha yüksek vergi oranları bulunan ülkelere ya da hiç Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması bulunmayan ülkelere aktarılması yoluyla vergi ziyana sebebiyet verilmektedir.

Konunun özellik arz etmesi ve çoğu mükellef tarafından bilinmemesi dolayısıyla vergi inceleme elemanlarınca beyana konu olmuş hatalı vergi kesintisi oranıyla ilgili inceleme raporlarının hazırlanması süresi içerisinde, mükelleflerin işlemler gerçekleştiği aşamada mevzuata uygun davranılmaması sebebiyle tarhiyat ve ceza işlemine muhatap tutulabildiği görülmektedir.

Vergi İncelemesi Sürecinin Yönetimi

Gerçek lehdarın yanlış belirlendiği iddiasına istinaden sürdürülecek vergi inceleme sürecinin doğru yönetilmesi, yaptırım ve cezai işlemlere muhatap olmama açısından önem arz etmektedir. Vergi inceleme raporlarının hazırlanmasında tarhiyata done olabilecek nitelikteki belgeler yurtdışındaki kendisine ödeme yapılan şirketin mukimlik belgesinden çok daha fazlasıdır. Buna göre,

- Mükelleflerin inceleme sürecine katkı koyabilecek nitelikteki belgelerinin ortak özelliği yurtdışında mukim firmaya yapılan ödemeler dolayısıyla yapılacak vergi kesintileri için belirlenen vergi oranından yararlanarak fayda sağlama olmadığını ispatlayıcı ve yurtdışındaki firmanın sadece tabeledan ibaret olmadığını kanıtlayıcı olması gerekmektedir.
- Konuyu bu kapsamda değerlendirdiğimizde, yurtdışında mukim olan firma yetkilerinin ilgili ülke vatandaşı olmasından tutun da, firmanın çalışan sayısı, firmanın söz konusu mukim olunan ülkedeki sahip olduğu ya da

kiraladığı varlıklar, firmanın ilgili ülkedeki yatırımları, iştirakleri, tüm şirket grubunun yapısının güçlü olması ve ayrıca Türkiye'den yapılan ödemelerle ilgili banka hareketleri, firma yöneticilerinin ilgili ülke vatandaşı olmaması durumunda ülkeye giriş çıkışlarını hatta konaklamalarını gösterir belgeler ile şirket bilançosu ve gelir tablolarının, vergi inceleme raporuna done olabilecek ve tarhiyat oluşmamasını sağlayabilecek özetle gerçekleştirilen işlemin doğru ve belgelendirilmesini sağlayıcı nitelikteki belgeler olarak sayılabileceğini belirtmek isteriz.

Gerçek lehdarın belirlenmesi sürecinde yararlı olabileceği kanaatinde olduğumuz yukarıda sayılı belgelerin vergi inceleme elemanlarına ibrazına rağmen sonucun mükellef aleyhine olumsuz sonuçlanması halinde ise konunun rahatlıkla vergi mahkemelerine taşınabileceğini ve açılacak vergi davasının gerçek lehdarın yurtdışındaki Türkiye'den ödeme yapılan mukim firma olması şartıyla büyük bir olasılıkla mükellefin lehine sonuçlanabileceği kanaatinde olduğumuzu hatırlatmak isteriz.

Sonuç ve Değerlendirme

Türkiye'de yerleşik firmalar tarafından yurtdışındaki ana firmaya kar payı, faiz ve gayri maddi hak bedeli adlarıyla yapılan ödemeler üzerinden gerçekleştirilecek vergi kesintilerinde dikkate alınması gerekli oranın belirlenmesi süreciyle ilgili olarak;

- Yurtdışındaki firmanın mukimlik belgesinden çok daha fazlasına ihtiyaç olduğunu ve "gerçek lehdar" yani söz konusu ödemelerden gerçek faydalananın mukimi olduğu ülkenin hangisi olduğunun netleşmesinden sonra ülkeler arasında imzalanmış çifte vergilendirme anlaşmalarına bakılmasının vergisel açıdan en doğru ve risksiz yol olduğunu ifade etmek isteriz.

Küreselleşen dünyamız genelinde stratejik yapısı gereği gruplaşmış büyük ve uluslararası yapıdaki firmaların kendi yapılanmaları içerisinde hiyerarşik olarak bir üstte yer alan başka ülkedeki firmaya, Türkiye'den kar payı, faiz ya da gayri maddi hak bedeli adlarıyla yapılan ödemelerde bugüne kadar çoğunlukla yanlış uygulanmakta olan ve dikkate alınmayarak atılan konulardan "gerçek lehdar" hususunda, vergi kesintisi yönünden sebebiyet verilen vergi ziyalarının tespit edilmiş ya da günümüze kadar tespit edilmemiş olması hallerinin tümünde makalemizde yer alan açıklamaların bu kapsamda yol gösterici olacağı inancındayız.





PERSONELE VERİLEN YARDIM VE HEDİYELERİN VERGİ VE SOSYAL GÜVENLİK MEVZUATI KARŞISINDAKİ DURUMLARI

I. Giriş

İşletmeler çalışanlarını motive etmek, işletmeye bağlılıklarını artırmak ve iyi bir işçi-işveren ilişkisi oluşturmak amacıyla kendi ürettikleri ürünlerden ya da dışarıdan temin ettikleri mallardan veya altın gibi kıymetli maden şeklinde hazırladıkları hediyeleri çalışanlarına, bayramlarda veya diğer özel günlerde bedelsiz olarak dağıtmaktadır. Piyasada bu durumla sıklıkla karşılaşması bakımından konunun vergi ve sosyal güvenlik mevzuatı yönlerinden doğuracağı sonuçlar önem arz etmektedir.

Bu çalışmada, işverenlerin personellerine hediye olarak verdiği altın, hediye çeki ve aynı yardımların vergi ve sosyal güvenlik hukuku açısından değerlendirmesine yer verilerek ilgili mevzuat çerçevesinde karşılaşılabilecek risklere ve bu risklerle karşılaşılması adına yapılması gerekenler aktarılmaya çalışacaktır.

II. Gerçek Lehdar Kavramı

Gelir Vergisi Kanunu'nun 61. maddesinde ücret, "İşverene tabi ve belirli bir işyerine bağlı olarak çalışanlara hizmet karşılığı verilen para ve ayınlar ile sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaatlerdir." şeklinde tanımlanmıştır.

Anılan Kanun maddesinin devamında ücretin mahiyetine ilişkin olarak, "Ücretin ödenek, tazminat, 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." hükmüne yer verilmiştir.

Bu durumda, işverene tabi ve belirli bir işyerine bağlı şekilde çalışanların hediye olarak olsa da elde ettikleri gelir kalemleri ve para ile temsil edilebilen menfaatler, konuya ilişkin bir istisna hükmü bulunmadığı sürece, ücret geliri olarak vergilendirilecektir.

III. Çalışanlara Yapılan Yardımların ve Diğer Menfaatlerin Vergi ve SGK Mevzuatındaki Yeri

Bu bölümde, personellere yapılan bazı yardımlara ve sağlanan menfaatlere ilişkin olarak Gelir Vergisi, Damga vergisi, Katma Değer Vergisi ve Sosyal Güvenlik Sigorta Primi yönlerinden değerlendirmelere yer verilecektir.

A. Personellere Yapılan Evlenme ve Doğum Yardımları

Personellere evlenme ve doğum sebepleriyle verilen yardımlar, GVK'nın 25/5 maddesi uyarınca, iki aylığını veya buna tekabül eden gündeliklerinin tutarını aşmamak şar-

tıyla gelir vergisinden istisnadır. Nitekim Maliye İdaresinin 07.04.2015 tarihli 16700543-120-21 sayılı Özelgesinde anılan Kanun maddesine atıf yapılarak evlenme ve doğum yardımlarının belirlenen tutarları aşmamak kaydıyla gelir vergisinden istisna olduğu belirtilmiştir. Ancak gerek evlenme yardımı gerekse doğum yardımı adı altında yapılan ödemeler damga vergisine tabidir.

Öte yandan 5510 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu'nun 80. maddesinde sigortalının evlenmesi halinde işveren tarafından yapılan evlenme yardımlarından SGK primi alınmayacağı öngörülmüştür. Ancak uygulamada bu yardımın sadece ilgili personelin (sigortalının) resmen evlenmesi halinde yapılabildiği hususuna dikkat edilmelidir. Ayrıca anılan Kanun maddesi uyarınca, sigortalının çocuğunun doğması halinde işveren tarafından yapılan doğum yardımları üzerinden sosyal güvenlik primi alınmayacağı belirlenmiştir.

Buna göre, personellere evlenme ve doğum münasebetiyle verilecek yardımlara ilişkin yükümlülükleri aşağıda yer alan tabloda gösterildiği şekilde özetlemek mümkündür:

PERSONELE YAPILAN YARDIMIN NİTELİĞİ	GELİR VERGİSİ	DAMGA VERGİSİ	S.G.PRİMİ
DOĞUM YARDIMI	İstisna	Var	Yok
EVLENME YARDIMI	İstisna	Var	Yok



B. Personellere Verilen Kumanya ve Diğer Gıda Yardımları

Personele ayın şeklinde yapılan yardımlar, ücret niteliğinde olduğundan gelir vergisine tabidir. Ancak bu noktada özellikli bir durum bulunmaktadır. Personele sağlanan aynı yardımın işletmenin edinimindeki KDV dâhil maliyeti net ücret kabul edilmek ve brüte götürülmek suretiyle gelir vergisi matrahı hesaplanacak ve stopaj yöntemiyle vergiye konu edilecektir.

İşverenin kendi ürettiği malı veya hizmeti aynı yardım olarak personeline verdiği durumda ise, bunların maliyeti ile emsal perakende satış fiyatına göre hesaplanan KDV'si toplamı net ücret kabul edilerek ve bu meblağı brütleştirilerek belirlenecek matraha üzerinden gelir vergisi kesintisi yapılacaktır.

Bu durumda, işçilere ödenen net ücret ile işverence üstlenilen vergi toplamı genel

hükümlere göre gider veya maliyet unsuru olarak dikkate alınacaktır. Söz konusu madde ve malzemelerin piyasadan fatura düzenlenerek temin edilmiş olduğu ve fatura tutarlarının gider veya maliyet unsuru olarak muhasebe kayıtlarına intikal ettirildiği durumda ise sadece net ödeme tutarı ile brüt ödeme tutarı arasındaki farkın gider veya maliyet olarak dikkate alınması gerekmektedir.

Bu bakımdan personel için alınan gıda ve diğer yardım ürünlerine ilişkin tutarların geçici hesaplarda takip edilmesinde ve söz konusu yardımların personele tesliminde, ilgili KDV dahil tutarların net tutar kabul edilmesi yoluyla hesaplanacak gelir vergisi stopajı tutarıyla birlikte gider hesaplarına alınmasında fayda bulunmaktadır.

Damga vergisine tabi tutulacak olan bu aynı yardımlar, 5510 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu'na göre prime esas kazançta tabi tutulmayacaktır. Diğer bir ifadeyle sözü edilen tutarlar sosyal güvenlik priminin hesaplanmasında istisna kabul edilen kalemlerden biridir.

Buna göre, personellere verilen gıda yardımlarına ilişkin yükümlülükleri aşağıda yer alan tabloda gösterildiği şekilde özetlemek mümkündür:

PERSONELE YAPILAN YARDIMIN NİTELİĞİ	GELİR VERGİSİ	DAMGA VERGİSİ	S.G.PRİMİ
GIDA YARDIMLARI	Var	Var	Yok

D. Personellere Ait Okul ve Diğer Eğitimlerin İşveren Tarafından Karşlanması

Personellerin iş dışındaki eğitimleri kurs ve okul ücretleri nedeniyle işverene kesilen faturaların KDV dâhil tutarının net olarak kabul edilerek personellerin bordrosuna ilave edilmesi ve brüte iblağ edilmek yoluyla belirlenecek matrah üzerinden kesinti suretiyle vergiye tabi tutulması gerekmektedir. Bu durumda, personel adına ödenen eğitim giderleri ile kesinti suretiyle ödenen vergilerin duruma göre gider veya maliyet hesaplarına alınması mümkün olacaktır. Personel adına ödenen eğitim giderlerinin ücret kesintisi yapılmadan önce muhasebe kayıtlarında gider veya maliyet olarak dikkate alınması durumunda ise, sadece net ödeme tutarı ile brüt ödeme tutarı arasındaki farkın gider veya maliyet olarak dikkate alınması gerekmektedir.

Nitekim mali idarenin vermiş olduğu 12/02/2011 tarihli ve B.07.1.Gİ-B.4.41.15.01-KVK-2010/5-13 sayılı Özelgede

Bu işlemlerin tüm yönleriyle muhasebe kayıtları şu şekilde olacaktır;

1- Gıda ve diğer yardımların işletmeye alınmasındaki ilk kayıt:

157	DİĞER STOKLAR	XX,xx	
	01 Personele Verilecek Mallar		
191	İNDİRİLECEK KDV	XX,xx	
	320 SATICILAR		XX,xx

2- Gıda ve diğer yardımların ücret olarak kaydedilme kaydı:

770	GENEL YÖNETİM GİD.	XX,xx	
360	ÖDENECEKVERGİVE FONLAR	XX,xx	
	01 Gelir Vergisi (XX,xx)		
	02 Damga Vergisi (XX,xx)		
335	PERSONELE BORÇLAR		XX,xx

3- Gıda ve diğer yardımların personellere tesliminde yapılacak kayıt:

335	PERSONELE BORÇLAR	XX,xx	
	157 DİĞER STOKLAR	XX,xx	
	391 HESAPLANAN KDV	XX,xx	

C. Vergi İncelemesi Sürecinin Yönetimi

Personele yılbaşı ya da bayramlar gibi özel zamanlarda veya ayın en başarılı personeli olarak seçilmesi gibi nedenlerle hediye olarak dağıtılan altın veya hediye çekleri, likititesi yüksek varlıklar olması ve alışveriş esnasında para olarak kullanılması, bunların aynı yardımdan ziyade nakdi yardım olarak değerlendirilmesi gerektiğine

işaret etmektedir. Bu bakımdan gerek vergi uygulamalarında gerekse sosyal güvenlik uygulamalarında konunun nakdi yardımlara ilişkin hükümler çerçevesinde değerlendirilmesi gerekmektedir. Sözü edilen hediyelerin nakdi tutarları ya da bunlara tekabül eden karşılıkları, ücretlinin gelir vergisi matrahına dahil edilecektir. Ayrıca söz konusu tutarlar üzerinden damga vergisi de hesaplanacaktır.

Ayrıca 5510 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu'na göre sözü edilen hediyelerin bedelinin sigorta primine dahil edilmesi gerekmektedir. Nitekim Sosyal Güvenlik Kurumunca yayınlanan 22.06.2016 tarihli ve 2016/12 sayılı Genelgesinde de sigortalılara hediye şeklinde verilen altın veya diğer kıymetli varlıkların ya da hediye çeklerinin sigorta primine tabi tutulması gerektiği açık şekilde belirtilmiştir.

Buna göre, personellere verilen hediye altın ve çeklere ilişkin yükümlülükleri aşağıda yer alan tabloda gösterildiği şekilde özetlemek mümkündür:

PERSONELE YAPILAN YARDIMIN NİTELİĞİ	GELİR VERGİSİ	DAMGA VERGİSİ	S.G.PRİMİ
Personele Verilen Altın&Hediye Çekleri	Var	Var	Var

Öte yandan külçe altın teslimleri, 3065 sayılı KDV Kanunu'nun 17/4-g maddesi gereğince KDV'den istisna edilmiştir. Dolayısıyla hediye olarak verilecek altınların teminine ilişkin faturalarda sadece işçilik için KDV hesaplanmış olacaktır. Bu itibarla, personele verilen hediye altınları işletmenin edinimindeki KDV dâhil maliyeti net ücret kabul edilmek ve brüte götürülmek suretiyle gelir vergisi matrahı hesaplanacak ve stopaj yöntemiyle vergiye konu edilecektir.

de, personelin dışarıdan aldığı eğitim hizmetine yönelik olarak yapılan ödemelerin KDV dahil tutarlarının brütleştirilerek stopaj yoluyla gelir vergisine tabi tutulması ve bordroya kaydedilen matrah ve vergi tutarlarının gider veya maliyet olarak dikkate alınması yönünde görüş verilmiştir.

Öte yandan 5510 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu'na göre, personele sağlanan eğitim giderlerinin karşılanması şeklindeki menfaatin prime esas kazançta tabi tutulması gerekmektedir. Diğer bir ifadeyle, eğitim giderlerinin karşılanması manasındaki menfaatlerin üzerinden sosyal güvenlik primi ödenmesi gerekmektedir.

E. Personeller İçin Ödenen Bireysel Emeklilik Katkı Payları

6327 Sayılı Kanun ile değiştirilen GVK'nın 40. maddesinin birinci fıkrasının (9) numaralı bendi çerçevesinde işverenler, ücretliler adına Bireysel Emeklilik Sistemi'ne ödediği katkı paylarını ticari kazancın tespitinde belli sınırlamalar çerçevesinde ü-

retle ilişkilendirmeksizin doğrudan bir gider kalemi olarak dikkate alabileceklerdir. Bu manada, doğrudan gider olarak ticari kazançtan indirilecek ödemeler, aylık olarak ödemenin adına yapıldığı personelin ödemenin yapıldığı ayda elde ettiği brüt ücretin %15'i ve yıllık olarak da yıllık asgari ücret tutarı ile sınırlıdır. Ancak bu üst sınır tutarı belirlenirken, GVK'nın yine 6327 Sayılı Kanun ile değiştirilen 63. maddesinin birinci fıkrasının (3) numaralı bendinde yer alan hizmet erbabı tarafından ödenen şahıs sigorta primlerinin de dikkate alınacağı göz önünde bulundurulmalıdır.

Diğer yandan 5510 sayılı Kanunun 80. maddesi uyarınca, işverenler tarafından sigortalılar için bireysel emeklilik sistemine ödenen ve aylık toplamı asgari ücretin %30'unu geçmeyen bireysel emeklilik katkı payı tutarları sigorta primine tabi tutulmayan kazanç olarak dikkate alınacak ve aylık prime esas kazançta dâhil edilmeyecektir. Ancak bu tutarı asgari ücretin %30'unu aşan kısımları ilgili personelin aylık prime esas kazancına dâhil edilmelidir.



TURİZM İŞLETMELERİNDE İNDİRİMLİ ORANDAN DOĞAN KDV İADESİ

I. GİRİŞ

Bilindiği üzere, 3065 sayılı Katma Değer Vergisi (KDV) Kanunu'nun 28. maddesinde, Bakanlar Kurulu tarafından vergi nispeti indirilen teslim ve hizmetlerle ilgili olup teslim ve hizmetin gerçekleştiği vergilendirme döneminde indirilemeyen ve tutarı Bakanlar Kurulunca tespit edilecek sınırı aşan verginin, mükelleflerin bazı borçlarına mahsup edileceği ya da nakden iade edileceği düzenlenmiştir. Diğer yandan anılan Kanunda verilen yetkiye istinaden yayınlanan Bakanlar Kurulu Kararları ile otel, motel, pansiyon, tatil köyü ve benzeri konaklama tesislerinde sunulan geceleme hizmetleri üzerinden yüzde 8 oranında katma değer vergisi alınacağı düzenlenmiştir. Bu durumda, sözü edilen hizmetlere yönelik yüklenilen genel orana tabi mal ve hizmetlere ilişkin katma değer vergilerinden indirim konusu edilmeyen kısmının mahsuben ya da nakden iadesi talep edilebilecektir.

Bu çalışmada, turizm işletmelerince teslim edilen ya da sunulan indirimli orana tabi mal ve hizmetlere ilişkin yüklenilen katma değer vergisi tutarlarının iadesine ilişkin esaslar ve hesaplamalar açıklanarak konuya ilişkin olarak dikkat edilmesi gereken hususların altı çizilecektir.

II. GECELEME HİZMETLERİNDE KDV ORAN UYGULAMASI

2007/13033 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı (BKK) eki (II) sayılı

listenin (B) bölümünün 25. sırasında yer alan; otel, motel, pansiyon, tatil köyü ve benzeri konaklama tesislerinde sunulan geceleme hizmetlerinde KDV oranı, % 8 olarak uygulanacaktır. Geceleme hizmeti, bu işletmelerde oda veya yer tahsis etmek suretiyle verilen, tesiste günlük yatma ya da barınma veya geçici konaklama hizmetidir. Konaklama tesislerinde geceleme hizmetinin dışında ayrıca yemek, eğlence, spor, ütü, kuru temizleme gibi hizmetler de verilebilmektedir. Geceleme hizmeti dışında olup mutaf olarak geceleme hizmeti kapsamında sunulan hizmetlere ilişkin bedellerin, geceleme bedeline dâhil edilerek geceleme-konaklama bedeli olarak tek bir bedel alınması ve fatura edilmesi halinde geceleme hizmeti ile birlikte bu hizmetlere de geceleme bedeli kapsamında % 8 oranında KDV uygulanacaktır.

Konaklama tesisinde verilen bu hizmetlerden geceleme hizmeti satın almaksızın yararlanılması halinde ise, bu hizmetler ayrıca tabi oldukları oranda vergilendirilecektir. Ayrıca geceleme hizmeti satın alanlara verilen bu hizmetlerin, konaklama tesisleri tarafından **ayrıca faturalandırılması** ya da geceleme hizmetine ilişkin faturada geceleme bedelinin dışında **ayrıca gösterilmesi halinde**, söz konusu hizmetler yine ait oldukları oranda vergilendirilecektir.

Diğer yandan anılan BKK eki (II) sayılı listenin (B) bölümünün 24. sırasına göre, otel, motel, pansiyon, tatil köyü ve benzeri konaklama tesislerinin (üç yıldız ve üzeri oteller,

tatil köyleri ve benzeri tesisler hariç) bünyesindeki;

- Lokanta, restaurant, restorante,
- Alakart lokantası,
- Kahvaltı salonu,
- Açık yemek alanı,
- Yemek terası,
- Kafeterya, snack bar, vitamin bar,
- Pasta salonu,
- Lobi,

gibi mekanlarda verilen hizmetler için de % 8 oranında KDV uygulanacaktır.

III. KONAKLAMA İŞLETMELERİNDE KULLANILAN ALKOLLÜ İÇECEKLER DOLAYISIYLA YÜKLENİLEN KDV

Yukarıda kapsamı belirtilen geceleme hizmetleri kapsamında sunulan alkollü içeceklere ait yüklenilen KDV tutarları, konaklama tesisleri tarafından hesaplanan KDV tutarlarından indirilemeyecektir. Örneğin, konaklama tesisleri tarafından verilen ve uygulamada "her şey dâhil sistem" olarak bilinen konaklama hizmet türünde, tek bir fatura düzenlenmekte ve bu bedel içerisinde müşteri konaklama tesisinde verilen hizmetlerin tamamından ya da pek çoğundan oda fiyatı kapsamında mutaf olarak yararlanabilmektedir. Böyle bir durumda, müşteriye verilen hizmete uygulanan KDV oranı, % 8 olacak; ancak bu hizmetlerin içinde olan alkollü içeceklere ilişkin

yüklenilen KDV tutarları, konaklama tesisleri tarafından indirim konusu yapılamayacaktır. Alkollü içecekler, Özel Tüketim Vergisi Kanunu'na ekli (III) sayılı listenin (A) cetvelinde yer alan içecekleri (kolalı gazozlar hariç) ifade etmektedir.

Konaklama tesislerinin alkollü içeceklere isabet eden hizmet bedelini ayrıca fatura etmesi veya bu tutarı faturada ayrıca göstermesi halinde ise hizmet bedelinin alkollü içeceklere isabet eden kısmı üzerinden %18 oranında KDV hesaplanacak ve bu hizmete konu olan alkollü içecekler dolayısıyla yüklenilen KDV tutarı indirim konusu yapılabilecektir.

Bu konuda dikkat edilmesi gereken hususlar şunlardır:

- Alkollü içecekler ve bunların iktisabı dolayısıyla yüklenilen KDV ayrıca açılacak yardımcı hesaplarda izlenecektir,
- Ay içinde tüketilen alkollü içeceklerden indirimli orana ve genel orana tabi hizmetlerde kullanılan kısımları ayrı ayrı belirle-necektir,
- İndirimli oran uygulanan hizmetlerde kullanılan alkollü içeceklerin alımında yüklenilen KDV, en eski tarihli alış faturalarından başlanarak hesaplanacak ve KDV beyannamesinin "İlave Edilecek KDV" başlıklı satırında gösterilmek suretiyle indirim hesaplarından çıkarılarak gider veya maliyet hesaplarına aktarılacaktır.

IV. YÜKLENİLEN KATMA DEĞER VERGİSİNİN TESPİTİ

Mükellefler, iade hakkı doğuran işleme ilgili olarak yükledikleri katma değer vergisinin iadesini alabileceklerdir. Bu açıdan yüklenen KDV'nin doğru olarak hesaplanması önem arz etmektedir. İndirimli orana tabi teslim ve hizmetlerle ilgili KDV yüklenimleri üç temel gruptan oluşmaktadır:

- İşlemin bünyesine **doğrudan giren harcamalar** nedeniyle yüklenen katma değer vergileri,
- İlgili dönem **genel yönetim giderleri** için yüklenen katma değer vergilerinden verilecek pay,
- Yukarıdakilere göre hesaplanan tutarın, azami iade tutarının altında kalması halinde, en fazla aradaki farka isabet eden tutar kadar **amortismanına tabi iktisadi kıymetler (ATİK)** dolayısıyla yüklenen katma değer vergilerinden iade hesabına verilen pay.

Azami iade tutarı, yüklenen verginin iade hesabına dâhil edilen kısımdır. Yani indirimli orana tabi teslim veya hizmetle ilgili olarak yılı içinde talep edilen iade tutarlarının hesaplanmasında yüklenen vergi ile söz konusu işlemler üzerinden hesaplanan vergi arasındaki farkın, (%) oranına tabi işlemler için işlem bedelinin (%17)'si, (%8)'e tabi işlemler için ise işlem bedelinin (%10)'u iade hesabına dahil edilebilmektedir. Bu tutarlar iade hesabında dikkate alınabilecek üst sınırı gösterdiğinden **azami iade edilebilir tutar** olarak ifade

edilmektedir.

Bu itibarla, ATİK'ler dolayısıyla yüklenen vergilerden iade hesabına pay verilirken,

- Önce işlemin bünyesine doğrudan giren vergilerle genel yönetim giderleri nedeniyle yüklenen katma değer vergilerinden verilecek pay belirlenecektir, (A)
- İşlem bedeli genel vergi oranı ile çarpılacaktır, (B)
- (B-A) farkı, işlemin bünyesine ATİK dolayısıyla yüklenen katma değer vergisinden verilecek paydan iade hesabına girebilecek vergiyi gösterecektir.

Ayrıca bu tutarın iade hesabına alınabilmesi için o dönemdeki devreden vergiler içinde ATİK'le ilgili kısmın bulunması gerekmektedir. Bu nedenle ATİK dolayısıyla yüklenen vergilerin izlendiği bir yardımcı hesabın mutlaka kullanılması gerekmektedir.

Örnek:

Turizm ve otel işletmeciliği yapan mükellef (Z)'nin, 2017 yılında yapmış olduğu indirimli orana tabi teslimleriyle ilgili yüklenime konu etmiş olduğu ATİK'lerin hesaplama tablosu aşağıda yer almaktadır.

İndirimli Orana Tabi Satış Tutarı	500.000,00
Azami İade Tutarı (500.000 x %10)	50.000,00
Yüklenen KDV (Atik Hariç)	40.000,00
İadede Dikkate Alınabilecek Atik'ler Nedeniyle Yüklenen KDV İadeye Verilecek Payın Üst Sınırı (50.000-40.000)	10.000,00
Atik'ler Nedeniyle Yüklenen KDV'den İadeye Verilebilecek Pay	15.000,00
İadede Dikkate Alınabilecek Atik'ler Nedeniyle Yüklenen KDV Payı	10.000,00
Toplam Yüklenen KDV Tutarı	50.000,00



Aşağıdaki tabloda görüldüğü üzere, azami iade tutarı olan 50.000 TL'nin 40.000 TL tutarındaki kısmı doğrudan giren vergiler ile genel yönetim giderleri nedeniyle yüklenen katma değer vergilerinden verilecek paylardan oluşmaktadır. Bu durumda, iade hesabında Atik'lere ilişkin olarak yüklenen vergilerden verilecek paydan dikkate alınabilecek üst sınır, (50.000 - 40.000=) 10.000 TL olarak hesaplanacaktır. Dolayısıyla, Atik'lere ilişkin olarak yüklenen vergilerden verilebilecek payın 15.000 TL olmasına karşın iade hesabında dikkate alınacak tutar, 10.000 TL'dir.

Atik KDV'ler iade olarak alınabileceği gibi, normal oranlı işlem ya da düşük oranlı işlemle indirimle konu edilmiş olabilir. Hangi aylarda ne kadar kullanıldığının anlaşılabilmesi bakımından Atik KDV hesaplarının ayrı kayıtlarda izlenmesi gerekmektedir. Hatta durum harici kayıt ve tablolarla durum desteklenmelidir. Aksi halde, Atik nedeniyle yüklenen KDV'nin haksız şekilde iade alınması ya da hiç iade alınmaması durumları oluşabilecektir.

labilmesi bakımından Atik KDV hesaplarının ayrı kayıtlarda izlenmesi gerekmektedir. Hatta durum harici kayıt ve tablolarla durum desteklenmelidir. Aksi halde, Atik nedeniyle yüklenen KDV'nin haksız şekilde iade alınması ya da hiç iade alınmaması durumları oluşabilecektir.

V. KDV İADESİNE İLİŞKİN HESAPLAMA

KDV iadesine ilişkin hesaplamaya her yılın Ocak ayı itibarıyla başlanacaktır. Ay içindeki iade hakkı doğuran işlemin bünyesine giren vergiden, işlem dolayısıyla % 1 veya % 8 oranı uygulanarak hesaplanan KDV tutarı düşülecek ve ay içi itibarıyla "iadeye esas KDV" tutarına ulaşılacaktır. Bu tutar Ocak ayı devreden vergisi ile



karşılaştırılmalıdır. Beyanname-
de sonraki döneme devreden
KDV yer almıyorsa o dönem
için dönem sonu iade hesabı
"sıfır" kabul edilecektir. **Son-
raki döneme devreden KDV
mevcutsa ve iadeye esas
KDV tutarını (yüklenilen KDV
- hesaplanan KDV farkı)
aşırıysa iadeye esas KDV
tutarı, aşırıysa devreden
vergi tutarı "İade Edilebilir
KDV" olarak kabul edilecek-
tir.** Bu tutar, her ay için iade
edilebilir KDV tutarı olacaktır.
Kısaca satışlar, %1 ve %8 oran-
ında yapılmakta ise ve aynı
zamanda devreden KDV tutarı
mevcut ise bu durum indirim-
li orandan doğan KDV iadesi
hakkının olduğunu göstermek-
tedir.

Diğer yandan KDV Kanu-
nu'nun 28. maddesinin
verdiği yetkiye dayanılarak
Bakanlar Kurulunca vergi
oranları indirilen teslim ve
hizmetler dolayısıyla yükleni-
len ve indirim yoluyla gide-
rilemeyen KDV tutarlarının,
Bakanlar Kurulu Kararı ile
belirlenen sınırı aşan kısmı,
mahsuben veya nakden iade
alınabilmektedir. 2017/9759
sayılı Bakanlar Kurulu Kara-
rıyla söz konusu sınır, 2017

yılı için 10.000 TL olarak bel-
irlenirken 2018 ve izleyen
yıllar için bu sınırın, bir ön-
ceki yıldaki tutarın, yeniden
değerleme oranında artırıl-
ması suretiyle uygulanması
kararlaştırılmıştır. Bu itibarla,
2018 yılı için bu tutar, 11.400
TL olarak uygulanacaktır.

Yukarıda da belirttiğimiz
üzere, indirimli orana
tabi işlemler nedeniyle iade
edilecek verginin hesabın-
da, mal ve hizmet alımlarının
yanı sıra genel yönetim gi-
derleri ile ATİK'ler dolayısı ile
yüklenilen vergilerden bu iş-
lemlere isabet eden oranda
iade edilecek vergiye pay
verilmek sureti ile iade konu-
su yapılması mümkün hale
gelmiştir. Ayrıca hesaplama
yapılırken bir vergilendirme
döneminde iade edilecek
verginin, o dönemde indirim-
li oranda vergiye tabi işlem
bedeline genel vergi oranı
(yüzde 18) uygulanmak su-
retiyle bulunacak tutardan,
indirimli oranda vergiye tabi
malların teslim bedeli üye-
rinden hesaplanan verginin
düşülmesinden sonra kalan
tutardan fazla olamayacağı-
na dikkat edilmelidir.

Örneğin Z firmasının in-
dirimli orandaki satışları
100.000 TL, diğer satışları
50.000 TL ise indirimli oran-
da satışların toplam satışla-
ra oranı (100.000/150.000=)
0,66 olarak hesaplanacaktır.

Bu durumda, yüklenimlerin %
66'sı indirimli orana tabi sa-
tırlara ilişkin olacaktır. Ayrıca
firmasının satışları %8 indirimli
oranda KDV'ye tabi ise en
fazla satış matrahının %10'u
tutarında iade alabilecektir.
Örneğin Z firmasının indirimli
orandaki satışı 100.000 TL ol-
duğunda alabileceği azami
iade 10.000 TL olacaktır.

Örnek:2

Turizm ve otel işletmeciliği
yapan mükellef (Z)'nin, 2017
yılında yapmış olduğu indiri-
mli orana tabi teslimleriyle
ilgili bilgiler aşağıdaki şekil-
dedir:

1. Mükellefin Ocak/2017 ver-
gilendirme döneminde dev-
reden vergisi 50.000 TL'dir.
2. Şubat/2017 vergilendirme
döneminde 2017 yılı için bel-
irlenen alt sınır olan 10.000
TL'lik tutar aşılmış ve mü-
kellef, bu tutarı aşan 10.000
TL'nin iadesini talep etmiş-
tir. Şubat/2017 vergilendir-
me döneminde iadesi talep
edilen tutar düşülmeden
önceki devreden KDV tutarı
60.000 TL'dir. İadesi talep
edilen 10.000 TL'nin tamamı
mükellefin kendisine ait vergi
borçlarına mahsuben iade
edilmiştir. Mükellef yukarıda
belirtilen bilgiler çerçevesin-
de Şubat/2017 vergilendirme
dönemi iade talebi için aşağı-
daki tabloyu hazırlayacaktır.

Tablo ile ilgili açıklamalar
aşağıdadır:

a) Mükellefin Ocak ayındaki
indirimli orana tabi teslimle-
rine ilişkin KDV hariç bedel
50.000 TL, işlemin bünyesine
giren KDV 6.000 TL, bu teslim
bedeli üzerinden hesaplanan
KDV 4.000 TL, yüklenilen ve
hesaplanan tutarlar arasındaki
fark 2.000 TL'dir. Bu tutar,
Ocak vergilendirme dönemi
sonu itibarıyla "İadeye Esas
KDV Tutarı"dır. Ancak dev-
reden vergi tutarının elverişli
olmasına rağmen ilgili yıl için
belirlenen alt sınır olan 10.000
TL aşılmadığından bu tutarın
iade olarak talep edilmesi söz
konusu olmayıp, "İade Edilebilir
KDV Tutarı" sütununa "0"
yazılacaktır.

b) Şubat ayında yüklenilen ve
hesaplanan KDV farkı 18.000
TL'dir. Bu tutarın "Ocak Sonu
Kümülatif İade Edilebilir KDV"
tutarı ile toplanması sonucu
bulunan 20.000 TL, Şubat ver-
gilendirme dönemi sonu itibarıyla
"İadeye Esas KDV Tutarı"
dır. Bu tutarın 2017 yılı için
belirlenen alt sınırı aşan kısmı
olan (20.000-10.000)= 10.000 TL
Şubat dönemi devreden KDV
tutarı (iadesi talep edilen tutar
düşülmeden önceki tutar) ile
karşılaştırılacaktır. Şubat ver-
gilendirme dönemi devreden
KDV tutarı (60.000 TL), 10.000
TL'nin üzerinde olduğundan,
10.000 TL'nin tamamı, mükelle-
fin talebi doğrultusunda mah-
suben iade edilmiştir. İadesi
talep edilen bu tutar tablonun
mahsubu gerçekleşen KDV
sütununa yazılacaktır.

Dönem	İndirimli Orana Tabi İşlem				Fark (4-3)	Önceki Dönem Sonu İade Edilebilir KDV Tutarı	İadeye Esas KDV Tutarı (Kümülatif) (5+6)	İade Edilebilir KDV Tutarı	Devreden KDV	Mahsubu Gerçekleşen KDV
	Bedel	Hesaplanan KDV	Yüklenilen KDV							
(1)	(2)	(3)	(4)	(5)	(6)	(7)	(8)	(9)	(10)	
OCAK	50.000	4.000	6.000	2.000	0,00	2.000	0	50.000	0	
ŞUBAT	200.000	16.000	34.000	18.000	2.000	20.000	10.000	60.000	10.000	



Tahsin Can NALCI
Müdür
tahsin.nalci@centrumdenetim.com

YENİ DÜZENLEMELER ÇERÇEVESİNDE İHRACATÇILARIN KUR RİSKİNİN DEĞERLENDİRİLMESİ

I. GİRİŞ

Dünyada ve Türkiye’de son dönemde yaşanan ekonomik gelişmelerin etkisiyle Türk Lirasında değer kaybı görülmekte ve bunun sonucu olarak kamu otoritesince çeşitli alanlarda tedbirler alınmaktadır. Alınan bu tedbirlerin kurlardaki dalgalanmayı azaltarak kur artışlarını durdurması ve ulusal paranın değer kaybının önüne geçilmesi yönündeki etkisinin yanı sıra ekonomi üzerinde başka etkilerinin olması muhtemeldir.

Bu makalede, sözü edilen tedbirlerin mikro planda firmalara yansıyan etkilerine değinilecektir. Bu kapsamda, ihracat bedellerinin yurtiçine getirilmesi zorunluluğu dolayısıyla ihracatçılara yüklenen kur riski, örneklerle birlikte, detaylı olarak açıklanacak olup söz konusu riskleri bertaraf etmeye yönelik ihracatçıların alabileceği önlemler üzerinde durulacaktır.

II. Ekonomik Gelişmeler Çerçevesinde Kur Krizi

ABD ile Çin arasında yaşanan ticaret savaşları ve Rusya ile ABD arasındaki gerilimler başta olmak üzere uluslararası ticareti negatif etkileyen olaylar/unsurlar nedeniyle, Türkiye gibi gelişmekte olan ülkelerin para birimleri Dolar ve Euro gibi gelişmiş ülkelerin para birimleri karşısında değer kaybetmektedir. Bunlara ek olarak, Türkiye’nin içinde bulunduğu ekonomik koşullar ve ABD ile Türkiye arasındaki siyasi gerilimlerin etkisiyle Türk Lirası diğer gelişmekte olan ülke paralarına göre daha fazla değer kaybettiği gözlemlenmektedir.

Söz konusu ekonomik gelişmeler dolayısıyla birçok yatırımcı Türk Lirası cinsinden mevduat ve nakit benzeri yatırımlarını, Dolar ve Euro gibi daha az dalgalanma gösteren ve/veya değer kazanan döviz cinsinden yatırımlara dönüştürmüştür. Bu durum piyasadaki ulusal para arzının artması ve döviz arzının azalması yoluyla Türk Lirası’nın değer kaybetmesi sonucunu doğurmuştur.

III. İhracat Bedellerinin Türkiye’ye Getirilmesi

“Kur Savaşları” olarak da adlandırılan bahsi geçen ekonomik gelişmeler neticesinde Türkiye Hükümeti çeşitli ekonomik önlemler almaktadır. Bu kapsamda, yakın zamanda ihracata ilişkin de bir takım geçici önlemler alınmıştır. Buna istinaden, yürürlük tarihinden itibaren 6 ay boyunca geçerli olacak olan ve 4 Eylül 2018 tarihinde Resmi Gazete’de yayınlanarak yürürlüğe giren 2018-32/48 sayılı Türk Parası Kıymetini Koruma Hakkında 32 Sayılı Karara İlişkin Tebliğ ile ihracat bedellerinin yurda getirilmesine ilişkin esas ve usuller düzenlenmiştir.

Anılan Tebliğ uyarınca fiili ihracat tarihinden itibaren Türkiye’de mukim ihracatçıların 180 gün içinde ihracat bedellerini yurda getirmesi gerekmektedir. Ayrıca ihracat bedelleri yabancı para cinsinden tahsil edilmiş ise anılan süre içerisinde bu bedellerin en az %80’inin bir bankaya satılarak Türk Lirası’na çevrilmesi gerekmektedir.

İhracatçıların Kur Riski

Söz konusu yeni düzenleme ile piyasada dolaşan döviz miktarının arttırılması ve böylece TL’nin Euro ve Dolar gibi yabancı paralar karşısında değer kazanması planlandığı anlaşılmaktadır. Ancak, söz konusu düzenlemelerden hem ithalat hem ihracat işiyle ilgili işgal eden Türkiye’de mukim gerçek ve tüzel kişiler olumsuz etkilenebilecektir. Sözü edilen düzenlemeye göre, hammadde dışı bağımlı ihracat yapan üretici şirketler ihracat faaliyetleri sonucunda ülkeye getirdikleri bedelleri TL’ye çevirecektir. Ancak hammadde ithal eden bu şirketler, ithalata ilişkin ödemeleri döviz cinsinden gerçekleştirecekleri için kur riskine maruz kalacaklardır. Aynı durum hem ithalat hem ihracat işi ile ilgilenen tüccar kişiler için de geçerli olup bunların da kur riski ile karşılaşacağı beklenmektedir. Açıklamayı genişletmek üzere sözü edilen riske ilişkin örneğe aşağıda yer verilmiştir.

Örnek:

50 Dolar’a hammadde ithal edip 100 Dolar’a nihai ürün satan (A) Şirketi Dolar kuru 6 TL iken ihracatı tamamlamış ve tahsilatı gerçekleştirmiştir. Söz konusu ihracata ilişkin 100 Dolar tutarındaki bedelin %80’i

yasal düzenleme gereği TL’ye çevrilmiştir:

İlerleyen zamanlarda Dolar kurunun 7 TL’ye çıktığı varsayılmıştır. Bu durumda, 80 Dolar karşılığı 480 TL şirketin hesabında olduğu gibi dururken kalan 20 Dolar değerlendirilmiştir. Ancak aynı ürünü üretmek için

	Tutar (Dolar)	Tutar (TL Karşılığı)
İhracat Bedeli (e)	100	700
İhracat Bedelinin %80’i (f)	80	480*
İhracat Bedelinin %20’si (g)	20	140
İthalat Bedeli (h)	50	350

gerekli olan ithalata ilişkin maliyetler de artmıştır:

* Söz konusu tutar Dolar 6 TL iken TL’ye çevrildiği için herhangi bir değer kazanmamaktadır

Bu durumda, ithalata ilişkin 50 TL [350 - 300 ya da (h) - (d)] tutarındaki kurdaki dalgalanmadan kaynaklanan ilave maliyetlerin sadece 20 TL’si TL [140 - 120 ya da (g) - (c)] şirketin hesabında bulundurmaya izin verilen döviz sayesinde kompanse edilebilmektedir. Kalan 30 TL **ilave maliyet** olarak (A) şirketine yansımaktadır.

Söz konusu düzenleme hataya geçmeseydi aynı senaryoda söz konusu ihracat bedelinin tamamının döviz cinsinden saklanmasına imkân olacaktı. Bu durumda, (A) şirketinin kurdan kaynaklanan karı 100 TL [700 - 600 ya da (e) - (a)] olarak kaydedilecekti. Böylelikle, ilave 50

	Tutar (Dolar)	Tutar (TL Karşılığı)
İhracat Bedeli (a)	100	600
İhracat Bedelinin %80’i (b)	80	480
İhracat Bedelinin %20’si (c)	20	120
İthalat Bedeli (d)	50	300

TL ithalat maliyetinin tamamı kompanse edilebilecekti.

Örnekte de görüldüğü gibi TL'nin yabancı paralar karşısında değer kaybetmeye devam etmesi durumunda ihracatçılar ithalat maliyetlerindeki kur nedenli artışın etkisini engelleyemeyecek ve ihracat bedellerini döviz cinsinden saklayamayan ihracatçılar için fayda kaybı oluşacaktır.

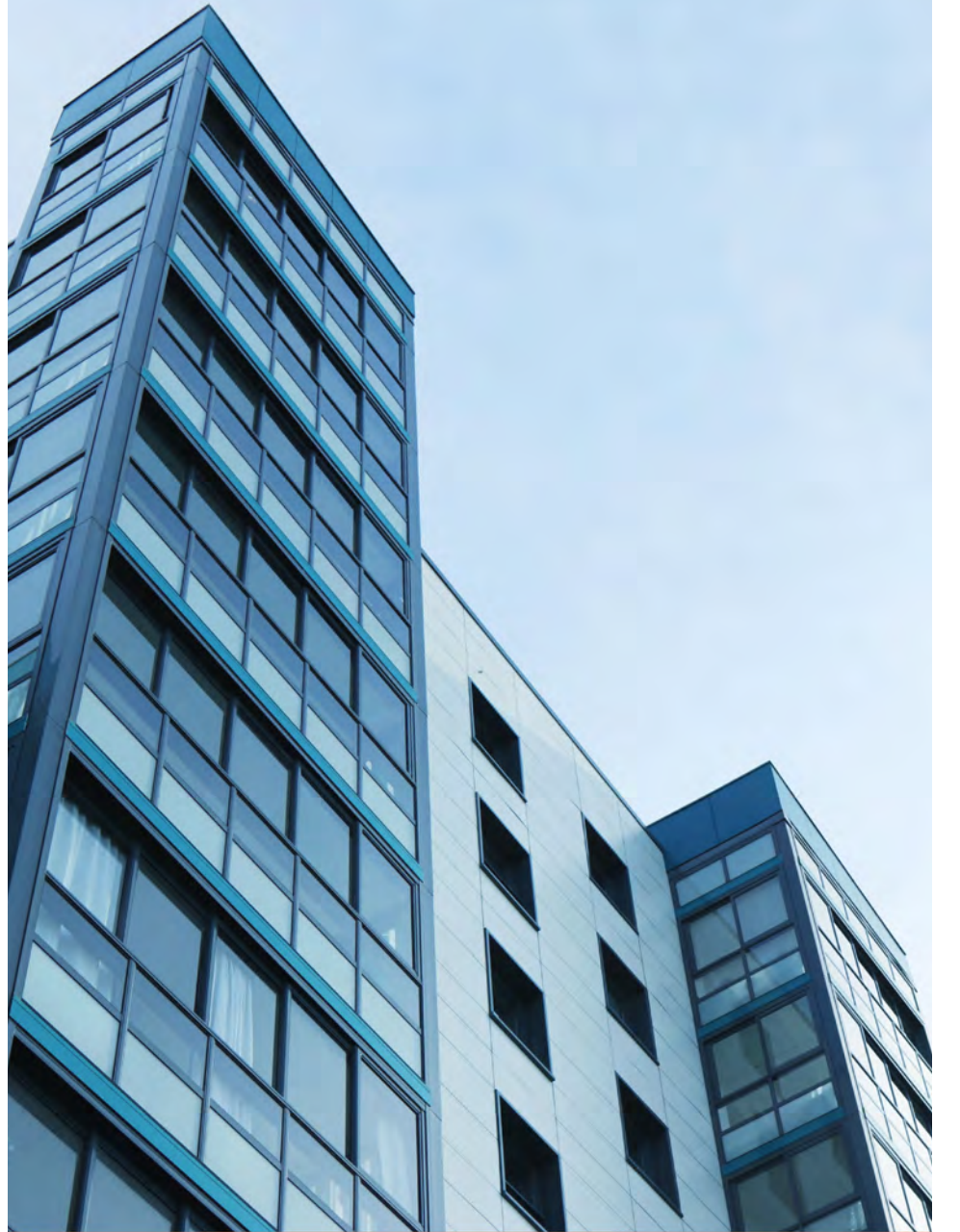
IV. DEĞERLENDİRME VE SONUÇ

Söz konusu düzenlemenin amacına ulaşması ve kurların düşüş eğilimine girmesi durumunda ihracatçılar için anılan riskler oluşmayacaktır. Ancak, piyasadaki belirsizlikler göz önüne alındığında kurlarda yaşanan dalgalanmaların devam etmesi muhtemeldir. Bu nedenle, kurların artış eğiliminde olduğu dönemler ihracatçılar için yeni maliyet artışı manasında risk yaratmaya devam etmektedir.

Kanaatimizce, bu riskleri minimize etmek amacıyla hem ithalat hem ihracat yapan kişilerce/firmalarca aşağıdaki önlemler alınabilir:

- Yabancı para cinsinden ihracat bedelinin Türk Lirası'na çevrilmesinden sonra tekrar döviz alımı yapılabilir. Ancak döviz alış ve satış fiyatları arasındaki farklardan dolayı ihracatçılar bir miktar zarara uğrayacaktır. Kurlardaki ani ve yüksek artışlar gerçekleşmesi durumunda daha fazla zarar oluşacağından riski bertaraf etmek için bu maliyetler göze alınabilir.
- Yabancı para cinsinden ihracat bedelinin Türk Lirası'na çevrilmesinden sonra ilgili bedel altın hesaplarında değerlendirilebilir. Genelde artış eğiliminde olan altın fiyatları sayesinde oluşabilecek riskin bir kısmı bu şekilde bertaraf edilebilecektir.

DENETİMDE ve DANIŞMANLIKTA ÇİTAYI YÜKSELTİYORUZ





ZARAR, ZİYAN VE TAZMİNATLARIN VERGİ KANUNLARI AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ

I. GİRİŞ

Gerçek ve tüzel kişi mükelleflere ait işletmelerin faaliyetlerinin yürütülmesi esnasında, yönetici veya çalışan personel tarafından yapılan, kasıtlı ya da istem dışı davranışlardan kaynaklanan suçlar nedeniyle, zarar gören kişi ya da kurumlara ödenmesi gereken maddi ve manevi tazminatların, gider yazılıp yazılmayacağı hususunda zaman zaman duraksamalar yaşanmaktadır.

Ticari faaliyetin gereği olarak ortaya çıkan zarar ve tazminatların, gider yazılıp yazılmayacağı konusundaki görüş farklılıkları nedeniyle uygulayıcıların kavramsal karmaşaya maruz kaldığı görülmektedir.

Bu makalemizde öncelikli olarak, ortaya çıkan zarar, ziyan ve tazminatların vergi mevzuatı karşısındaki durumlarını analiz ederek "gider yazılıp yazılmayacağı" hususunda düşüncelerimizi paylaşacak ve muhasebe meslek camiasında oluşan sorunlara cevap arayacağız.

II. Yasal Hükümler

Gelir üzerinden alınan vergiler açısından değerlendirirsek;

Gelir Vergisi Kanunu 40. maddesinin (3) numaralı bendindeki hükme göre; işle ilgili olmak şartıyla, mukavele-nameye veya ilama veya ka-

nun emrine istinaden ödenen zarar, ziyan ve tazminatlar safi kazancın tespit edilmesi için, indirilmesi kabul edilecektir. Öte yandan anılan Kanununun 41. maddesinin (6) ve (10) numaralı bentlerindeki hükümlere göre; her türlü para cezaları ve vergi cezaları ile teşebbüs sahibinin suçlarından doğan tazminatlar (Akitlerde ceza şartı olarak derpiş edilen tazminatlar, cezai mahiyette tazminat sayılmaz.) ve basın yoluyla işlenen fillerden veya radyo ve televizyon yayınlarından doğacak maddi ve manevi zararlardan dolayı ödenen tazminat giderleri ticari kazancın tespitinde indirim konusu yapılamayacaktır.

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu 6. maddesinin (2) numaralı bendi hükmü gereğince; safi kurum kazancının tespitinde Gelir Vergisi Kanunu'nun ticari kazanç hakkındaki hükümleri uygulanacaktır. Anılan Kanununun 11. maddesinin (g) bendi hükmü gereğince; sözleşmelerde ceza şartı olarak konulan tazminatlar hariç olmak üzere kurumun kendisinin, ortaklarının, yöneticilerinin ve çalışanlarının suçlarından doğan maddi ve manevi zarar tazminat giderleri kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınamayacaktır.

III. Zarar, Ziyan ve Tazminat Tutarlarının İşle İlgili Olması

İşle ilgili olması ifadesinden, şahsi bir nitelik taşımaması yani kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi ile ilgili

olması gerektiği anlaşılmaktadır. Söz konusu ödenen zarar ve tazminatların kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi arasında bir illiyet bağının bulunması ve yapılan giderlerin kazancın elde edilmesine ilişkin yapılması gerekmektedir.

Bir giderin kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi açısından illiyet bağının tespitinde dikkat edilecek hususlar ise şunlardır;

- İşletmelerin yapmış olduğu giderle kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi arasında ilişki bulunmalıdır.
- Yapılan zarar, ziyan ve tazminat ödemeleri ile bu ödemelere sebep olan faaliyetten elde edilen kazancın orantılı olması gerekmektedir.

A. Zarar, Ziyan ve Tazminatın Sözleşme veya Kanuna Dayalı Olması

İşletmeler tarafından ödenen zarar, ziyan ve tazminatların gider mahiyetinde olmasının bir diğer koşulu ise, kanun hükmüne veya mukavele-nameye dayanması gerekmektedir. Söz konusu mukavele-nameye ise, işletmelerin faaliyet konuları çerçevesinde düzenlenecek olanlardan ibarettir. Buna göre, işle ilgili olarak düzen-

lenen mukaveleler ve konuya ilişkin kanun hükmü nedeniyle tazminat ödenmesi durumunda, bu ödemelerin gider olarak kaydedilmesi kabul edilecektir.

Ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi esnasında mukavele-nameye yer alan hükme dayanılarak bir tazminat ödemesinin gider olarak kabul edilebilmesi için mukavele-nameinin yazılı olarak yapılması gerektiği de dikkate alınmalıdır.

Bir diğer husus ise ödemelerin ilama bağlı olarak gerçekleşmesi halindedir ki ilam, "Bir davanın mahkemece nasıl bir hükme bağlandığını gösteren resmi belge" olarak tanımlanabilmektedir. Mahkeme ilamında tazminat veya zararın karşılanması yönünde karar bulunması halinde işletme ödediği tazminatı gider olarak dikkate alabilecektir. Ancak burada dikkat edilmesi gereken husus, tazminata konu olayda, işletme sahibinin, yöneticilerinin veya çalışanlarının kusurunun olmasıdır.

B. İşletme Sahibinin Şahsi Kusurundan Kaynaklanmaması

Ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi açısından, Gelir Vergisi Kanunu'nun 41. maddesinin (6) numaralı bendi ve Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 11. maddesinin (g) bendinde belirtilen hükümler çerçevesinde öde-

nen zarar, ziyan veya tazminatın gider olarak dikkate alınması için kurumun kendisinin, yöneticilerinin veya çalışanlarının ödenen tazminat sebebiyle **kusurlarının bulunmaması** gerektiğidir.

Nitekim 31.01.2007 tarih ve B.07.1.GİB. 0.03.49/4914-228/8166 sayılı Özelgede, “*bi-lirkişi veya mahkeme tarafından tespit edilerek, kurumun kendisinin, yöneticileri veya çalışanlarının kusurlarından kaynaklandığını belirten bir karar çıktığı takdirde, işletmelerin ödenen tazminat tutarlarının işletmeler tarafından gider olarak dikkate alınmayacağı*” açıkça belirtmiştir.

C. İşletme Sahibinin Şahsi Kusurundan Kaynaklanmaması

Gelir Vergisi Kanunu’nun 40. maddesinin (3) numaralı bendinde “İşle ilgili ol-

mak şartıyla, mukavelenameye veya ilama veya kanun emrine istinaden ödenen zarar, ziyan ve tazminatlar” şeklinde belirtildiği üzere zarar, ziyan ve tazminat tutarlarının fiilen ödemesinin yapılmış olması gerekmektedir. Bu durumdan anlaşılacağı üzere, ödenmemiş olan zarar, ziyan ve tazminatların tahakkuk ettiği anda gider olarak dikkate alınması mümkün bulunmamaktadır.

Diğer bir ifadeyle, zarar, ziyan ve tazminatların gider olarak dikkate alınabilmesi için bunların nakden, hesaben ya da diğer şekillerde ödenmiş olması gerekmektedir. Ayrıca zarar, ziyan ve tazminatların gider yazılabilmesi için bunlara ilişkin olarak yapılan ödemenin belgelendirilmesinin gerektiği açıktır.



IV. DEĞERLENDİRME VE SONUÇ

İşletmeler açısından zarar, ziyan ve tazminatların kurum kazançlarından indirilebilmesinin en önemli koşulu, kazanç ile ödenen tazminat arasındaki illiyet bağının olmasıdır. İlliyet bağının bulunmadığı takdirde, diğer şartları taşıması halinde dahi kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınması mümkün değildir.

İlliyet bağının var olması halinde kurum kazancının tespitinde gider yazılabilmesi açısından, ödemenin fiilen

yapılmış ve belgelendirilmiş olması gerekmektedir. Zira kanun koyucu bu hususta tahakkuk esasına göre değil de ödemenin fiilen gerçekleşmesi şartına yönelik bir belirleme yapmıştır.

Son olarak, mukavelenameye, ilama veya kanun emrine istinaden yapılan ödemelerde, kurumun kendisinin, ortaklarının, yöneticilerinin ve çalışanlarının kusurunun bulunmadığının araştırılması gerekmektedir. Belirtilen şartların sağlanması durumunda zarar, ziyan ve tazminatlar kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınabilecektir.





7103 SAYILI KANUN İLE GETİRİLEN SGK TEŞVİKİ

I. GİRİŞ

27.03.2018 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan 7103 sayılı Vergi Kanunları ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun ile, SGK uygulamasına yönelik iki yeni teşvik getirilmiştir. Bu teşviklerle, özellikle işverenlere destek sağlanarak işsizliğin azaltılması, üretim artışının sürdürülmesi ve bu yolla ekonomi dengesinin bozulmasının durdurulması amaçlanmaktadır.

2018/22 sayılı SGK genelgesiyle, 4447 sayılı İşsizlik Sigortası Kanunu'nun geçici 19. ve 20. maddelerinde düzenlenen teşvik uygulamasına yönelik açıklama yapılmıştır. İşe girişi yapılan ve anılan maddelerdeki şartları taşıyan işçiler için asgari ücretin prim ödeme gün sayısına isabet eden tutarı üzerinden hesaplanan gelir vergisinin, asgari geçim indirimini çıkarıldıktan sonra kalan kısmına tahakkuk eden vergiden terkin edilmesi yoluyla gelir vergisi stopaj teşviki uygulanmaktadır.

Anılan düzenlemede, geçici 19. madde ile, 31.12.2020 tarihine kadar geçerli olmak üzere sosyal güvenlik prim desteği ve geçici 20. madde ile, 31.12.2018 tarihine kadar geçerli olmak üzere sosyal güvenlik prim ve ücret desteği sağlanması öngörülmektedir.

II. 4447 Sayılı Kanunun Geçici 19. Maddesi İlavde İstihdam

4447 Sayılı Kanunun geçici 19. maddesi özel sektöre ait işyerlerine prime esas kazanç

tutarları üzerinden ödeyecekleri primler ile damga vergisi ve gelir vergisinin tamamının devlet tarafından karşılanacağı belirlenmiş olup bu destek tutarlarının İşsizlik Sigorta Fonundan karşılanması amaçlanmıştır.

Kanunun geçici 19. maddesinde yer alan prim desteğinden faydalanabilmek için gerek sigortalı yönünden gerekse işveren yönünde belli şartlar belirlenmiştir. Söz konusu şartlar ile anılan desteklere ilişkin diğer esaslar detaylı şekilde açıklanacaktır.

A. Sigortalı Yönünden Yararlanma Şartları:

Geçici 19. madde kapsamında prim desteğinden faydalanabilmek için sigortalı yönünden gerekli şartlar şu şekildedir:

- 01.01.2018-31.12.2020 tarihleri arasında işe alınmış olması,
- İŞKUR'a kayıtlı işsiz olması,
- İşe alındıkları aydan önceki üç ayda toplam 10 günden fazla 5510 sayılı kanunun 4/a,b,c maddeleri kapsamında sigortalı olmamaları.

B. İşveren Yönünden Yararlanma Şartları:

Geçici 19. madde kapsamında prim desteğinden faydalanabilmek için işveren yönünden gerekli şartlar şu şekildedir:

- Özel sektör işvereni olması,

- Sigortalının işe alındığı yıldan bir önceki takvim yılında işe alındığı işyerinden kuruma bildirilen Aylık Prim ve Hizmet Belgelerinde kayıtlı sigortalı sayısının ortalama sigortalı sayısına ilave olarak çalıştırılması

- Aylık Prim ve Hizmet Belgelerinin yasal süresi içinde SGK'ya verilmesi

- Tahakkuk eden primlerin yasal süresi içinde ödemesi,

- Yasal ödeme süresi geçmiş sigorta primi, işsizlik sigortası primi, idari para cezası ile bunlara ilişkin gecikme cezası ve gecikme zammı borçlarının bulunmaması,

- Çalıştırdığı kişileri sigortalı olarak bildirmedığı veya bildirdiği sigortalıları fiilen çalıştırmadığı yönünde herhangi bir tespitin bulunmaması.

C. Yararlanma Süresi ve Yararlanacak Kişiler

Aralık/2020 tarihine kadar (Aralık ayı dahil), destek süresi 01.01.2018-31.12.2020 tarihleri arasında işe alınan ve destek kapsamına giren sigortalıların her biri için 12 aydan ibarettir. Ayrıca işe giriş tarihlerinde;

- 18 yaşından büyük kadın,
- 18 yaşından büyük, 25 yaşından küçük erkek sigortalılar,
- İŞKUR'a engelli olarak kayıtlı sigortalılar için

sigortalının işe giriş tarihinden itibaren 18 ay süreyle uygulanacaktır. 01.01.2018 tarihi ve sonrasında ilk kez tespit edilen işyerleri, ilk bildirim yapılan ayı takip eden üçüncü aydan itibaren bu destekten yararlanılabilecektir.

D. Destekten Yararlanılacak Tutarın İşsizlik Fonundan Karşlanması

Şirketlere sağlanan teşvikler buldukları sektörlere göre farklılık göstermektedir. Buna göre;

- İşyerinin, imalat veya bilişim sektörlerinde faaliyet göstermesi halinde, ilgili döneme ait günlük brüt asgari ücretin sigortalının prim ödeme gün sayısıyla çarpımı sonucu bulunacak tutarı geçmemek üzere, sigortalının prime esas kazançları üzerinden hesaplanan sigortalı ve işveren hissesi primlerinin tamamı,

- Diğer sektörlerde faaliyet göstermesi halinde sigortalının, prime esas kazanç alt sınırı üzerinden hesaplanan sigortalı ve işveren hissesi primlerinin tamamı

İşsizlik sigorta fonundan karşılanacaktır. Konuyu daha iyi açıklamak üzere konuya ilişkin örneklerle aşağıda yer verilmiştir.

Örnek 1: İmalat sektöründe faaliyet gösteren X Ltd. Şti.'de destek kapsamında alınan A kişisi için prim ödeme gün sayısı 30, prime esas kazanç tutarının ise 3.500,00 TL olduğunu varsaydığımızda;

Bu sigortalı için ödenmesi gereken destek önceki hesaplanan sigortalı ve işveren hissesi (5510 sayılı Kanunun 4/a maddesine göre çalışanlara uygulanacak prim oranı: %37,5 olduğundan) 3.500,00 x %37,5 = 1.312,00 TL olarak hesaplanacaktır.

Destek tutarı en fazla (günlük brüt asgari ücret tutarı x prim ödeme gün sayısı) 67,50 x 30 = 2.029,50 TL olabileceğinden bu sigortalı için hesaplanan 1.312,00 TL'nin tamamı İşsizlik Fonu tarafından karşılanacaktır.

Örnek 2: Diğer sektörlerde faaliyet gösteren Y Ltd. Şti.'de destek kapsamında alınan B kişisi için prim ödeme gün sayısı 30, prime esas kazanç tutarının ise 3.500,00 TL'dir.

Bu sigortalı için ödenmesi gereken destek önceki hesaplanan sigortalı ve işveren hissesi (5510 sayılı kanunun 4/a maddesine göre çalışanlara uygulanacak prim oranı: %37,5 olduğundan) 3.500,00 x %37,5=1.312,00 TL olarak hesaplanacaktır.

Destek tutarı (Brüt asgari ücret x 5510 sayılı kanunun 4/a maddesine göre çalışanlara uygulanacak prim oranı) 2.029,50 x %37,5 = 761,06 TL olarak tespit edilecektir.

Bu durumda, teşvik kapsamındaki tutarın sigortalı ve işveren hissesinin tamamını karşılamadığından bu tutarla destek tutarı arasındaki prim farkı olan (1.312,00 - 761,06 =) 550,94TL'nin destek sonrası işveren tarafından ödenmesi gerekecektir.

E. E-SGK Teşvik Başvurusu

Bu kanun kapsamına giren sigortalıların teşvik başvurularını, "www.sgk.gov.tr" adresinden giriş yaparak; "e-SGK-İşveren-İşveren Sistemi - Teşvikten Faydalanılacak Sigortalı Tanımlama" sekmelerinden teşvik ekranlarına ulaşarak gerçekleştirmeleri mümkündür. Bu ekrandan diğer teşvikler de dahil olmak üzere aşağıda bahsi geçen teşviklerin başvuruları yapılabilmektedir. Teşvik ekranından ulaşabileceğimiz teşvikler;

- İmalat veya bilişim sektörü; 4447 Sayılı Kanun geçici 19. madde,
- Diğer sektör; 4447 Sayılı Kanun geçici 19. madde.

Söz konusu teşviklerin imalat ve bilişim sektöründeki firmalarını (17103) numarasıyla, diğer sektörlerdeki firmaları (27103) numaralarıyla işlem yapılabilmektedir.

III. 4447 Sayılı Kanunun Geçici 20. Maddesi İlave İstihdam

4447 sayılı Kanunun geçici 20. maddesi kapsamında öngörülen şartları taşıyan ve imalat sektöründe faaliyette bulunan özel sektör işverenleri, 01.01.2018 tarihinden itibaren işe aldıkları kişilerden dolayı gelir vergisi stopajı teşvikinden belli şartlar dahilinde faydalanacaktır. Kanunun geçici 20. maddesinde yer alan prim desteğinden faydalanabilmek için gerek sigortalı yönünden gerekse işveren yönünden belirlenen şartlar ile anılan desteklere ilişkin diğer esaslar detaylı şekilde açıklanacaktır.

A. Sigortalı Yönünden Yararlanma Şartları:

Geçici 20. madde kapsamında prim desteğinden faydalanabilmek için sigortalı

yönünden gerekli şartlar şu şekildedir:

- 1.1.2018 - 31.12.2018 tarihleri arasında işe alınmış olması,
- İŞKUR'a kayıtlı işsiz olması,
- İşe giriş tarihi itibarıyla 18 yaşından büyük, 25 yaşından küçük olması,
- İşe alındıkları aydan önceki üç ayda toplam 10 günden fazla 5510 sayılı kanunun 4/a,b,c maddeleri kapsamında sigortalı olmamaları,
- İşe giriş tarihi itibarıyla sigortalının, gerçek kişi işverenin ya da adi ortaklıklarda ortaklardan her birinin birinci derece kan veya kayın hısımları ya da eşi olmaması.

B. İşveren Yönünden Yararlanma Şartları:

Geçici 20. madde kapsamında prim desteğinden faydalanabilmek için işveren yönünden gerekli şartlar şu şekildedir:

- İmalat sektöründe faaliyet gösteren özel sektör işvereni olması,
- İmalat sektöründe ustalık belgesi sahibi olunması,
- İşyerine ilişkin 2017 yılında Sosyal Güvenlik Kurumuna verilen aylık prim ve hizmet belgelerinde kayıtlı sigortalı sayısı ortalamasının 1 ile 3 olması,
- Sigortalının işe alındığı işyerine ait 2017 yılında Sosyal Güvenlik Kurumuna bildirdiği sigortalı sayısının ortalamasına ilave olarak çalıştırılması,
- Aylık prim ve hizmet belgelerinin yasal süresi içinde Sosyal Güvenlik Kuru-

muna verilmesi,

- Tahakkuk eden primlerin yasal süresi içinde ödenmesi,
- Yasal ödeme süresi geçmiş sigorta primi, işsizlik sigortası primi, idari para cezası ile bunlara ilişkin gecikme cezası ve gecikme zammı borçlarının bulunmaması,
- Çalıştırdığı kişileri sigortalı olarak bildirmediği veya bildirdiği sigortalıları fiilen çalıştırmadığı yönünde herhangi bir tespitin bulunmaması

1.1.2018 tarihi sonrasında ilk defa tescil edilen işyerleri ile daha önce tescil edildiği halde ortalama sigortalı sayısının hesaplandığı 2017 yılında sigortalı çalıştırılmaması nedeniyle SGK'ya aylık prim ve hizmet belgesi vermeyen ve 2018 yılında ilk defa sigortalı bildiriminde bulunan işyerleri bu destekten **yararlanamayacaktır.**

C. Yararlanma Süresi

Bu teşvik kapsamında sağlanacak olan destek 2018/ Aralık dönemini geçmemek üzere sigortalının işe alındığı ayı takip eden ilk aydan başlamak üzere, her ikinci ay için yararlanılacaktır. Diğer bir ifadeyle, anılan teşvikten bir ay işverence ödenmesi bir ay destekten yararlanılması yoluyla faydalanılacaktır.

D. Destekten Yararlanılacak Tutar

İşverenlerin 2017 yılına ilişkin ortalama sigortalı sayısına **ilave olarak** istihdam edilen ve şartları sağlayan kişiler için prim, ücret ve vergi desteği sağlanacaktır. Prim desteği, prime esas kazanç alt sınırı üzerinden hesaplanan sigortalı ve işveren hisselerinin tamamı üzerinde hesaplanarak bulunacak tutar İşsizlik Fonundan karşılanacaktır.

Destek tutarı, brüt asgari ücret ile 5510 sayılı kanunun 4/a maddesine göre çalışanlara uygulanacak prim oranının

çarpılması yoluyla hesaplanacağından (2.029,00 x %0,37,5 ⇒) 761,06 TL tutarında destek sağlanacaktır. Bu teşvikten işverenler **en fazla iki sigortalı** için yararlanabileceklerdir.

Ücret desteği, 53,44 TL'nin sigortalının prim günü sayısı ile çarpımı sonucu bulunacak tutarda, (53,44 x 30 ⇒) 1.603,20 TL destek sağlanacaktır. Vergi desteği, Maliye Bakanlığınca destek kapsamındaki sigortalıların asgari ücret üzerinden hesaplanacak gelir ve damga vergileri karşılanacaktır.

E. E-SGK Teşvik Başvurusu

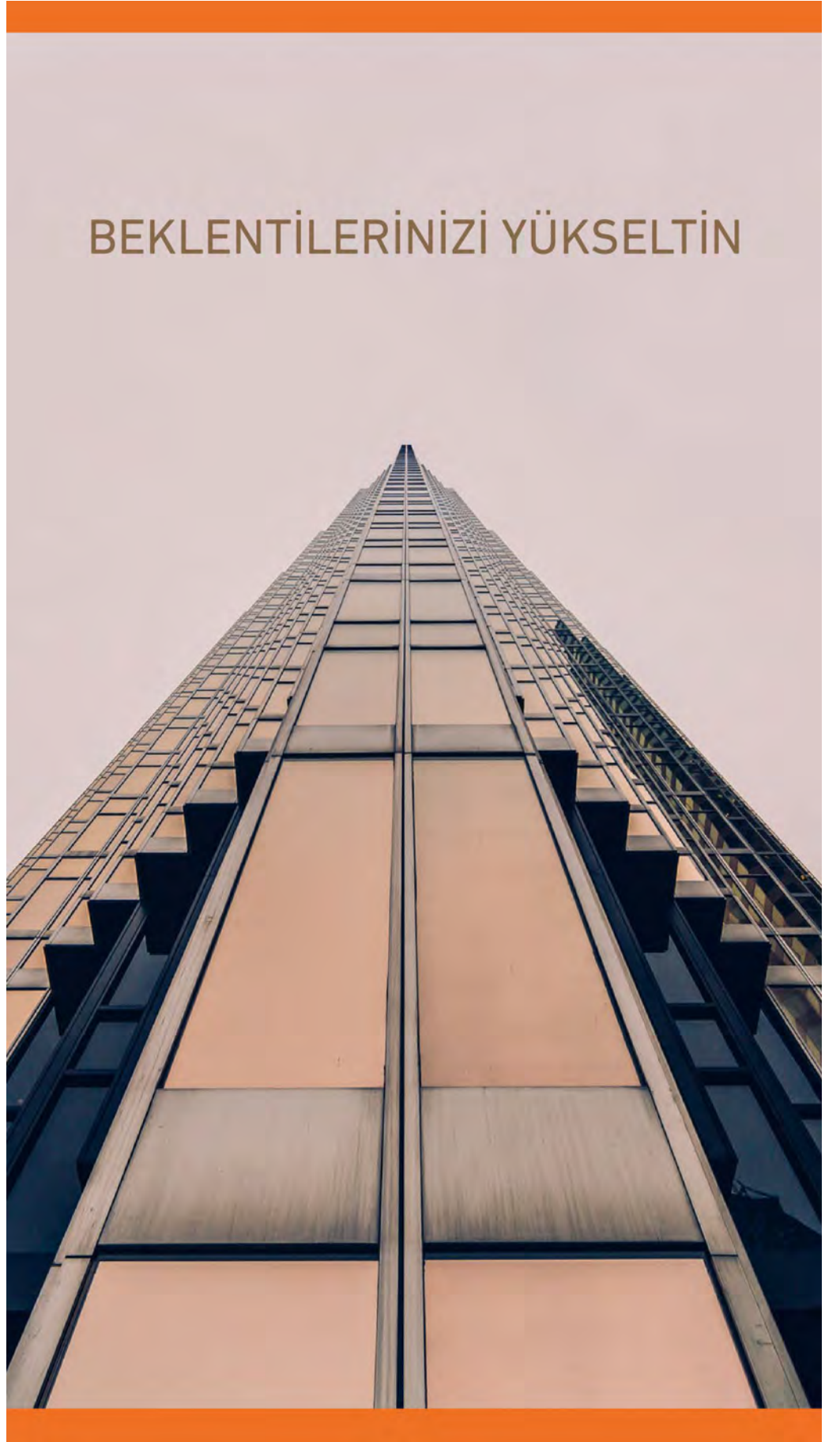
Bu kanun kapsamına giren sigortalıların teşvik başvurularını, "www.sgk.gov.tr" adresinden giriş yaparak; "e-SGK-İşveren-İşveren Sistemi - Teşvikten Faydalanılacak Sigortalı Tanımlama" sekmelerinden teşvik ekranlarına ulaşarak tamamlayabileceklerdir. Anılan ekrandan diğer teşviklere yönelik başvurular da yapılabilmektedir.

Sonuç ve Değerlendirme

Ekonomik açıdan ülkelere katkıları olan teşvikler ekonomik büyümenin artması ve sürdürülebilir olması hususlarında katkı sağlamaktadır. Bu bağlamda, 4447 sayılı İşsizlik Sigortası Kanununun geçici 19. ve 20. maddelerindeki teşviklerle genç nüfusu istihdam ederek işsizliğin azaltılması amacına yönelik olarak işverenlere destek olunmaktadır.

Söz konusu düzenlemede, geçici 19. madde ile 31.12.2020 tarihine kadar geçerli olmak üzere sosyal güvenlik prim desteği ve geçici 20. madde ile 31.12.2018 tarihine kadar geçerli olmak üzere sosyal güvenlik prim ve ücret desteği sağlanması öngörülmektedir. Ekonominin içinde bulunduğu durumun istihdama yönelik beklenen olumsuz etkisi nedeniyle, teşviklerin geçerlik sürelerinin uzatılacağı umulmaktadır.

BEKLENTİLERİNİZİ YÜKSELTİN





KUR FARKLARI KDV'YE TABİ MİDİR?

I. Giriş

Kur farkları Katma Değer Vergisi yönünden sıkça tartışılan bir konudur. Teslim veya hizmetin yapıldığı tarih ile bedelin tahsil edildiği tarih arasında ortaya çıkan kur farklılaşması nedeniyle satıcı veya alıcı lehine oluşan kur farklarının KDV kanunu karşındaki durumu günümüzde de tereddüt oluşturmaya devam etmektedir. Mükelleflerin konuya ilişkin farklı uygulamalarıyla karşılaşmaktadır. Kimi mükellefler oluşan kur farklarını KDV'siz kambiyo karlarına veya zararlarına intikal ettirmekte; bazı mükellefler ise KDV'li fatura düzenleme yoluna gitmektedir. Tüm bunlara rağmen konu hakkında mali idare tarafından net bir görüş ortaya koyulmamıştır. Mükelleflerin konuya yönelik bilgi talepleri ise birbirinden farklı değerlendirmeler içeren özgelgeler ile karşılanmıştır. Bunun yanı sıra Danıştay'ın da kur farklarının KDV'ye tabi olup olmadığı hususunda her iki yönde de kararları bulunmaktadır.

Döviz kurlarındaki dalgalanmaların dikkat çekici düzeyde olduğu tam da bu günlerde, Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu'nun vermiş olduğu karar ile konu tekrar gündemdeki yerini almıştır.

II. Kur Farklarına Mali İdarenin Yaklaşımı

Kur farkları konusunda, mali idarenin öteden beri bilinen genel yaklaşımı, kur farklarının vade farkı mahiyetinde olduğu ve bu nedenle katma değer vergisi matrahına dahil

olduğu şeklindedir. Mali idarenin bu yaklaşımına dayanak olarak aldığı hüküm ise, KDV Kanununun 24/c maddesi olup mali idare tarafından yayınlanan KDV Uygulama Genel Tebliğinde konuyla ilgili belirlemeler yapılmıştır.

Bilindiği üzere, Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 20. maddesine göre, katma değer vergisinin matrahı teslim ve hizmet işlemlerinin karşılığını teşkil eden bedeldir. Bedel deyimi ise, aynı maddede, alıcının ödediği veya borçlandığı para, mal ve diğer şekillerde sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaat, hizmet ve değerler toplamı olarak tanımlanmıştır. Söz konusu Kanununun 24/c maddesinde ise vade farkı, fiyat farkı, faiz, prim gibi çeşitli gelirler ile servis ve benzeri adlar altında sağlanan her türlü menfaat, hizmet ve değerlerin matraha dahil olduğu; 26. maddesinde de, bedelin döviz ile hesaplanması halinde, döviz vergiyi doğuran olayın meydana geldiği andaki cari kur üzerinden Türk Lirasına çevrileceği hükmüne bağlanmıştır.

Bu konuya ilişkin olarak 26.04.2014 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan KDV Genel Uygulama Tebliğinin "III/A-5.3.Kur Farkları" alt başlıklı bölümünde;

"Bedelin döviz cinsinden veya dövize endekslenerek ifade edildiği işlemlerde, bedelin kısmen veya tamamen vergiyi doğuran olayın vuku bulunduğu tarihten sonra ödenmesi halinde, satıcı lehine ortaya çıkan kur farkı esas itibarıyla vade farkı mahiyetinde olduğundan, matrahın bir unsuru olarak

vergilendirilmesi gerekmektedir.

Buna göre, teslim veya hizmetin yapıldığı tarih ile bedelin tahsil edildiği tarih arasında ortaya çıkan lehte kur farkı için satıcı tarafından fatura düzenlenmek ve faturada gösterilen kur farkına, teslim veya hizmetin yapıldığı tarihte bu işlemler için geçerli olan oran uygulanmak suretiyle KDV hesaplanır.

Bedelin tahsil edildiği tarihte alıcı lehine kur farkı oluşması halinde, kur farkı tutarı üzerinden alıcı tarafından satıcıya bir fatura düzenlenerek, teslim ve hizmetin yapıldığı tarihteki oran üzerinden KDV hesaplanması gerekmektedir.

Yılsonlarında ve geçici vergi dönemlerinde, Vergi Usul Kanunu uyarınca yapılan değerlendirmeler sonucu oluşan kur farkları üzerinden KDV hesaplanmaz." şeklinde açıklamaya yer verilmiştir.

Aynı zamanda sözü edilen Tebliğin "III/B-1.2.2. Kur Farkları" alt başlıklı bölümünde;

"Teslim veya hizmetin yapıldığı tarih ile bedelin tahsil edildiği tarih arasında ortaya çıkan lehte kur farkı için satıcı tarafından faturada gösterilen kur farkına, teslim veya hizmetin yapıldığı tarihte bu işlemler için geçerli olan oran uygulanmak suretiyle katma değer vergisi hesaplanır.

Bedelin tahsil edildiği tarihte alıcı lehine kur farkı oluşması halinde, kur farkı tutarı üzerinden alıcı tarafından, teslim ve hizmetin yapıldığı tarihteki

oran üzerinden katma değer vergisi hesaplanması gerekmektedir." şeklinde açıklamaya yer verilmiştir.

III. Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu'nun Vermiş Olduğu Karar

Yukarıda yer alan KDV Genel Uygulama Tebliği'nin III/A-5.3. ve III/B-1.2.2. bölümlerinin iptali istemiyle Danıştay'a açılan davada, Danıştay 4. Dairesi tarafından iptal isteminin reddi yönünde karar verilmiştir. Daha sonra, düzenlemenin iptali istemiyle açılan davanın reddi yolunda verilen Danıştay 4. Dairesi Kararı davacı tarafından temyizle götürülmüş ve Danıştay 4. Dairesi'nin kararını temyizen inceleyen Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu, 13 Aralık 2017 tarih ve E:2017/548, K:2017/606 sayılı kararı ile temyiz istemini kabul ederek, Danıştay 4. Dairesi'nin, 18.5.2017 gün ve E:2014/4834, K:2017/4605 sayılı Kararı'nın bozulmasına karar vermiştir.

Söz konusu kararın gerekçesi aşağıdaki şekilde açıklanmıştır:

"Teslim ve hizmet işlemlerinin karşılığını teşkil eden bedel kavramı kanunda açıkça tanımlandıktan sonra, bedel kapsamında kabul edilmeyen, ancak matraha dahil edilmemesi gereken gelir unsurlarının sayıldığı Kanununun 24/3. maddesinin, kur farkına yer verilmemiş,

• Maddede yer alan "gibi" ifadesi, maddede sayılan matraha dahil unsurlara nitelik olarak benzeyen

diğer gelirleri kapsaması amacıyla kullanıldığından, kur farkının, bu kapsamda değerlendirilip değerlendirilemeyeceğinin ortaya konulması gerekmekte,

- Kur farkı, dövizin, değişik kurlardan ulusal paraya çevrilmesi sonucu ortaya çıkan fark olarak tanımlanmakta,
- Dövizli işlemler sonrasında mal teslimi veya hizmet ifasında bulunan kişi tarafından her zaman ilave bir bedel elde edilmesi mümkün olmadığından ve döviz kurunun düşmesi halinde alıcı lehine bir durum olduğundan kur farkı, niteliği itibarıyla maddede sayılan diğer gelir unsurlarından farklılık arz etmekte,
- Kanunun 24'üncü maddesinde yer alan "gibi"

ifadesinden yola çıkılarak kur farkının vade farkı mahiyetinde olduğu kabul edilmek suretiyle katma değer vergisi matrahına dahil edilmesi, hukuk devletinin unsurlarından biri olan hukuki belirlilik ilkesiyle bağdaşmadığı gibi dava konusu Tebliğ ile katma değer vergisi matrahına ilişkin hükümlerin yorum yoluyla genişletilmesi, vergilendirmenin temel öğelerinin kanunla belirlenmesi gerekliliğini de kapsayan verginin kanuniliği ilkesine de aykırılık oluşturmaktadır,

Bu durumda, KDV Kanunu'nun 26. maddesi de dikkate alındığında, mal veya hizmetin karşılığını teşkil eden bedelin döviz ile hesaplanması halinde döviz, malın teslimi veya hizmetin yapılması ile gerçekleşen vergiyi doğuran olayın meydana geldiği tarihteki cari kur üzerinden Türk

parasına çevrilerek, bu yolla bulunan tutar katma değer vergisinin matrahını oluşturacak olup bedelin farklı zamanlarda ödenmesi nedeniyle zaman içinde oluşabilecek kur farklarının matraha ilave edilmesinin mümkün olmadığı,

Öte yandan, KDV Kanunu'nun 21. maddesinde, ithalatta verginin matrahına dahil olan unsurlar arasında kur farkı açıkça sayılmasına rağmen 24. maddesinde matraha dahil olan unsurlar arasında kur farkına yer verilmemiş olması da kanun koyucunun, ithalat dışındaki işlemlerde kur farkının katma değer vergisi matrahına dahil edilmesini amaçlamadığını göstermektedir."

Bu itibarla, Danıştay Dava Daireleri Kurulunun tarafından alınan bu karar ile, kur farklarının KDV'ye tabi olmadığı hükmedilerek KDV Genel Uygulama Tebliği'nin "III/A-5.3." ve "III/B-1.2.2." numaralı bölümleri iptal edilmiştir.

IV. Sonuç ve Değerlendirme

KDV kanununda KDV matrahını oluşturan bedelin tarifi açıkça yapılmış olmasına rağmen "bedel" tanımında kur farkı ibaresinin yer alması, Kanunun 24/c maddesinde yer alan "gibi" ifadesinden diğer gelir unsurlarından ayrılması sebebiyle kur farkının vade farkı veya fiyat farkı gibi yorumlanamayacağı gibi gerekçelerle Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu, Danıştay 4. Dairesinin kararını bozmuş ve kur farklarının KDV'ye tabi olmadığını belirlemiştir.

Yine de konuya ilişkin belirsizliğin çözümünün mali idarenin anılan Tebliğin iptal edilen bölümlerini yeniden düzenlemesine bağlı olduğu görülmektedir. Yasa koyucunun belirsizliği ortadan kaldıracak şekilde bir kanuni düzenlemeye gitmesi, sorunun çözümü açısından kuşkusuz daha evlidir. Konu ile alakalı bir düzenleme yapılmadığı takdirde, kur farklarının KDV matrahına dâhil edilip edilmemesi hususu, uygulamada sorunlara sebebiyet vermeye devam edecektir.





Esin Karakelle
Vergi Danışmanı

esin.karakelle@centrumdenetim.com

VARLIK VERGİSİ ÜZERİNE DEĞERLENDİRMELER

GİRİŞ

Varlık vergisi, 2. Dünya savaşı yıllarında, Türkiye'nin içinde bulunduğu mali sorunlara bir çözüm getirmek amacıyla Şükrü Saraçoğlu'nun Başbakanlığı döneminde yürürlüğe konulmuş bir vergi olup, bu yazıda farklı ekonomik ve siyasi çevrelerce varlık vergisine ilişkin görüşler üzerine kısa bir değerlendirme yapmaya çalıştım. Verginin çıkarılmasında başlıca sebepler; ülkede 2. Dünya savaşı sebebiyle enflasyonun artması, üretim artışının sağlanamaması, devam etmekte olan savaş sebebiyle artan bütçe giderleri, karaborsa ve vurgunculuğun kontrolden çıkması sayılabilir. Bunlara ek olarak ülkenin çıkmış olduğu savaşın sonucunda ortaya çıkan savaş zenginlerini vergilendirme ihtiyacı ve toplumdaki gelir farkını düzenleyebilmek adına sosyal adaleti sağlamak istenilmesi de önemli sebeplerdendir. Tüm bunların neticesinde varlık vergisi, TBMM'nin 11 Kasım 1942 tarihinde "4305 sayılı Varlık Vergisi Hakkında Kanun" adını taşıyan yasa-yı kabul etmesiyle yürürlüğe girmiştir.

Varlık Vergisinin Getirilme Amaçları ve Özellikler

Varlık vergisinin sadece bir defaya mahsus olacak şekilde özellikle savaş yıllarında büyük servet elde etmiş olan tüccarlardan, emlak ve kira geliri yüksek olanlardan ve büyük çiftçilerden alınacağı belirtilmiştir. Bu yolla

toplumda giderek derinleşmekte olan yoksul ve varlıklı arasındaki fark eşitlenecek, tedavülde bulunan para miktarı azaltılacak, Türk parasının kıymetlendirilmesi sonucu enflasyon düşürülecek, karaborsa azaltılacak ve 2. Dünya savaşının sonucunda giderek artmakta olan bütçe giderleri için ek kaynak sağlanacaktır. Yukarıda sayılan resmi sebeplerin yanında, resmi olarak dillendirilmemek ve kabul edilmemekle birlikte, azınlıkların edinmiş olduğu aşırı zenginliğin toplumun her kesimine dağıtılmasını sağlamak hatta onları ülkeyi terk etmeye zorlayarak ve azınlıkların elinde bulunan ticaret ağının ve sermayenin büyük bölümünün Türklerin eline geçmesini sağlamak ve yerli bir burjuvazi oluşturmak da çeşitli çevrelere göre varlık vergisinin sebepleri arasında sayılmaktadır.

Başlıca özellikleri arasında; esas itibarıyla varlığı olanlardan alınacak olması, mükelleflerin mal varlığını gösteren karinelere bakılarak hesaplanması, 15 gün gibi kısa bir zaman içinde salınacak olup vergiye itiraz edilememesi ve tahsil edilemeyen vergiler için genel kamusal işlerde çalıştırmak gibi angarya olarak tanımlanan yollara gidilmesi sayılabilir. Yasal düzenlemeye göre, verginin miktarını belirlemek için komisyonlar kurulacak ve bu komisyonlar mükelleflerin servetlerinin değerini ve aşırı kazançlarını araştıracaklardır.

Varlık Vergisine Getirilen Eleştiriler

Varlık vergisi bu haliyle hem bir sermaye ve servet hem de bir baş vergisi niteliği taşır ve bu sebeplerden dolayı böyle bir verginin tüm sakıncalarını içermektedir. Şöyle ki; baş vergisi, bireyler arasında ekonomik güç farklılıklarının bulunmadığı varsayımıyla kişi başına eşit miktarlarda alınan vergi olup verginin konusu ve matrahı, yükümlünün kendisidir. Uygulandığı toplumlarda zaman içinde nüfus artışı, toplumsal ilişkilerin gelişmesi sonucunda baş vergisinin gerçek ödeme gücünü temsil etmemesi ve adil olmaması, vergiyi ilkel bir uygulama haline getirmiştir. Servet vergisi ise kişilerin belli bir dönemde sahip oldukları her türlü menkul ve gayrimenkul mal ve paralardan oluşan servetleri üzerinden alınan dolaysız bir vergidir. Yani serveti ve servet parçalarını mükellefiyet altına sokar. Varlık vergisi de bir olağanüstü servet vergisi olarak ifade edilmiştir. Esasen savaş sırasında zenginleşenlerden vergi alınması amaçlanmışsa da bu konuda açıklanan mükellefler ve vergi miktarları sağlam verilere dayandırılmadığından ve kısa sürede uygulanması yoluna gidildiğinden tartışmalı sonuçlar doğurmuştur.

Varlık vergisine yapılan en önemli eleştiriler içinde yukarıda da sözünü ettiğim üzere azınlıklara yönelik bir vergilendirme politikası olduğu konusudur. Yabancı ve Türk mükellefler arasındaki vergilendirmenin farklı olduğu, gayrimüslimlerden daha fazla vergi alınmış

olduğu; buna gösterilecek en önemli kanıtın da en yüksek vergi miktarının azınlıkların çok olduğu İstanbul gibi illerde çıkması savunulmaktadır. Varlık vergisinin verginin genellikle ilkesiyle çeliştiği, vatandaşlar arasında dil, ırk, cinsiyet, siyasi ve düşünce vb. iktisat dışı ayırimlara dayanılarak vergilendirilmeye gidilmemesi gerekmesine rağmen bu ilkenin ihlal edildiği belirtilmektedir. Bu eleştirilere cevap niteliği olarak bazı çevreler ise İstanbul'da daha çok tarh edilecek vergi miktarı çıkmasının sebebinin, piyasada sürümde olan 800 milyon liranın 600'ünün İstanbul'da olması, bu sebeple İstanbul'da daha fazla vergi tarhının çıkmasının normal olduğu söylenmektedir. Bunun yanında azınlıkların daha fazla vergilendirmeye maruz kalmaları konusunda da o dönemde azınlıkların nüfus içindeki yerlerinin %1 civarında olması fakat ekonomide kapladıkları yerin %18'lerde olması gösterilir. Bu açıklamalar doğrultusunda varlık vergisinin başlıca amacının toplumun varlıklı kesimini vergilendirme yoluyla ülkeye finansman desteği sağlamak ve ülkenin içinde bulunduğu zor şartları bir nebze de olsa azaltmak olduğu akıld tutulursa, gayrimüslimlerin daha yüksek vergi oranlarına maruz kalmaları açıklanabilir olacaktır.

Verginin uygulanışı açısından, günümüzdeki çağdaş vergicilik anlayışına kıyasla pek çok eksiklik söz konusudur. Çağdaş vergicilik anlayışına göre mükelleflerin mal beyanı yapması ve bu beyanlar çerçevesinde

verginin tarh ve tahakkuk ettirilerek tahsil edilmesi gerekmektedir. Buna karşın varlık vergisi, mükelleflerin mal beyanı yerine, karinelere dayalı ve vatandaşların yaşam biçimleri üzerinden varsayılarak bir vergilendirme yoluna gidilmiştir ve bu yüzden çağdaş vergicilik anlayışıyla temelden çelişmektedir. Ayrıca mükelleflerin mal beyanı esas alınarak hazırlanmış bir vergi olmaması sebebiyle güvenilirliği sorgulanabilen, kayıtdışı ekonomiye fırsat tanıyan bir vergidir. Asıl amaçlardan biri, savaş sebebiyle varlık sahibi olmuş kişileri belirleyip, bu kayıtdışı ekonomiyi vergilendirmek olsa da, asıl büyük toprak sahiplerinin büyük çoğunluğu bundan etkilenmemiş ve bu kayıtdışılık hali devam etmiştir.

Varlık Vergisinin Uygulanış Yöntemi

Varlık vergisi konusunda pek çok çevreden pek çok görüş bulunmaktadır. Bu görüşlerin olumsuz olanlarının temeli genellikle Faik Ökte'nin 1951 yılında yazmış olduğu Varlık Vergisi Faciası kitabına dayanmaktadır. Faik Ökte o yıllarda yazdığı kitabında varlık vergisi için "cumhuriyet tarihinin yüz kızartıcı bir olaydır" demektedir ve bu vergiye temel sebep olarak ırkçılığı göstermektedir. Bunun yanında varlık vergisi döneminin en genç müfettişi olarak bilinen Cahit Kayra ise, varlık vergisinin içerdiği her usulsüzlüğü ve kayıtdışı çalışmaları kabul etmekte birlikte, o dönemin şartlarında en önemli önceliğin savaşa girmek olduğunu ve temelde bu vergi sayesinde daha kötü bir duruma gelmekten korunmuş olduğumuzu söylemektedir.



SONUÇ

Varlık Vergisi çıkarılış amacındaki beklentilerin çoğunu yeterince karşılayamamakla birlikte, 2. Dünya savaşı sürerken baş gösteren mali sıkıntılar kısa vadede de olsa giderilmesinde önemli bir rol oynamıştır. Bu vergilendirme şekli, olağanüstü şartlarda ortaya çıktığı göz önünde bulundurulsa dahi, pek çok usulsüzlüğe sebebiyet vermiş-

tir. Yabancıların ülkeye yatırım yapmaları sekteye uğramış, yabancı sermayenin dışlanmasına sebep olmuştur. Dünya kamuoyunda gayrimüslimlere yönelik bir politika izlediğimiz izlenimi oluşmuştur. Bu olumsuzluklar akıldaki tutulmakla birlikte, Türkiye ikinci bir dünya savaşına girmekten korunmuş, mali sıkıntılar bir nebze de olsa giderilerek dünyadaki pek çok ülkeden daha az hasarla bu savaşı atlattığımız sağlanmıştır.





YASAL OLMAYAN FAALİYETLERİN VERGİSEL BOYUTU

I. Giriş

Kayıt dışı ekonomi, milli gelire dahil edilmesi gereken ve katma değere katkıda bulunan, ancak halihazırda kaydedilmemiş bulunan tüm ekonomik faaliyetlerdir. Kayıt dışı ekonomi vergi kaçaklarının ortaya çıkmasındaki en büyük nedenlerden biridir. Kayıt dışı ekonomide faaliyetin yasal olması ve yasal olmaması şeklinde iki durum bulunmaktadır. Faaliyetin yasal olması halinde gelirin tamamen ya da kısmen kamu mali otoritesine bildirilmemesi yoluyla vergi dışı bırakılması söz konusudur.

Yeraltı ekonomisi ya da illegal ekonomi olarak adlandırdığımız milli gelire yansımaya gelirken hiçbir şekilde beyan edilmemesi durumu da kayıt dışı ekonominin bir diğer örneğidir. Uyuşturucu ticareti, yasa dışı silah ticareti, insan kaçakçılığı gibi yasal olmayan faaliyetleri gerçekleştirenler, bu faaliyetlerin suç olmasından dolayı ve gelirin mülkiyetine devletçe el konulmasının engellenmesi bakımından gelire ilişkin beyanda bulunmamakta ve vergi yükünden kaçınmaktadırlar.

II. Suç Gelirleri ve Vergi Yükümlülüğü

Bir faaliyetin suç sayılabilmesi için Türk Ceza Kanununda (TCK) yer alan suç tanımlarından birine uygun olması gerekmektedir. 5237 sayılı TCK'ya göre uyuşturucu kaçakçılığı, yasa dışı kumar, insan kaçakçılığı, tarihi eser kaçakçılığı gibi faaliyetler suç sayılmaktadır. Bunun yanında, 213

sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 9/2 maddesi uyarınca, vergiyi doğuran faaliyetin yasa dışı olması durumunda dahi vergi sorumluluğu ortadan kalkmamaktadır. Bu durumda, elde edilen gelire ilişkin olarak bu gelirin nerden elde edildiğine bakılmaması vergisel sorumluluktan söz etmek mümkündür.

Suç sayılan faaliyetlerden elde edilen gelirin kayıt dışı ekonomide büyük bir paya sahiptir. Bu elde edilen gelir haksız rekabetin oluşmasına, devletin vergi gelirinin azalmasına neden olurken vergilemede adaletin de kaybolmasına neden olmaktadır. Adalet öznel bir kavram olduğu için tanımı kişiye, topluma göre değişiklik gösterebilmektedir. Vergilemede adalet kavramı da zamana, mekana, kurumlara göre değişiklik göstermektedir. Vergilemede adalet yatay ve dikey adalet olarak ikiye ayrılmakta olup dikey adalette göre vergilemede adaletin sağlanabilmesi için farklı gelir düzeyindeki vergi mükelleflerinin farklı seviyelerde vergi ödemeleri gerekmektedir. Yatay adaletle göre de aynı ödeme gücüne sahip kişilerin aynı vergi yükümlülüğüne tabi olmaları gerekmektedir. Vergilemede adalet ilkesine bağlı olarak yasa dışı olan bir faaliyetin de yasal düzenlemelerle vergilendirilmesi gerektiği düşüncesi ortaya çıkmıştır.

III. Suç Gelirlerine Yönelik Uygulama: Müsadere mi, Vergilendirme mi

Konusu suç teşkil eden faaliyetten elde edilen gelirin

5237 sayılı TCK'nın 55. maddesine göre mülkiyetinin devlete geçirilmesi (müsadere) ve VUK'un 9/2 maddesine istinaden vergilendirilmesinin yapıp yapılmayacağı konusunda farklı görüşler mevcuttur. Bazı görüşlere göre; verginin suçtan elde edilen gelir üzerinden alınması bu faaliyetlerin yasal olarak algılanmasına sebebiyet vermekle birlikte bu gelirin devrinin devlete geçirilmesi yaptırımının da anlamını kaybetmesine neden olmaktadır. Kazanç müsadere denilen tüm suçlardan elde edilen gelirin tamamının devlet tarafından ele geçirilmesinin, VUK'un 9/2 maddesine göre gelirin vergilendirilmesinden daha etkili bir çözüm olduğu düşünülmektedir. Yasa dışı faaliyetten elde edilen gelirin müsadere edilmesi sonucunda gelir tamamen suçu işleyen tasarrufundan çıkmaktadır. Bu durumda bu gelirden vergi alınması aynı kaynağa mükerrer olarak işlem yapılması anlamına geleceğini düşünmektedirler.

Bir başka görüşe göre suçtan elde edilen gelirin müsadere sonrasında vergi alınmasının bir sakıncası olmayacağı şeklindedir. Vergiyi doğuran faaliyetin suç sayılması vergi sorumluluğunu etkileyeceğinden yasa dışı faaliyetlerden elde edilen gelir üzerinden vergi alınması gerektiği görüşündedirler. Vergilemede adalet kavramına göre yatay ve dikey eşitliğin sağlanması için herkesin ödeme gücüne göre vergi ödemesi gerekmektedir. Yasal olmayan faaliyetlerden elde edilen gelirin de vergiye tabi olması vergilemede adaletin gerçekleştirilmesi açısından önem taşımaktadır. Gelirin müsadere yoluyla dev-

letin eline geçmesinden sonra bu gelir üzerinden hesaplanan vergi yasa dışı faaliyeti gerçekleştiren kişinin asıl malvarlığından alınabilmektedir.

Bahsetmiş olduğumuz görüşlere istinaden belirtmek gerekir ki müsadere yapılan yasa dışı faaliyetten elde edilen gelir üzerinden vergi alınmayacağı ya da vergisi alınan bu faaliyetlerin gelirlerinin müsadere edilemeyeceğine dair kesin bir hüküm bulunmamaktadır.

IV. Sonuç

Yasa dışı faaliyetlerden elde edilen gelirin VUK'un 9/2 maddesine göre vergilendirilmesi ve TCK'nın 55. maddesine göre müsadereye tabi tutulması konusunda birçok görüş bulunmaktadır. VUK'un 9 ve 19. maddeleri bir arada değerlendirildiğinde, yasal olmayan faaliyetten olsa dahi gelir elde edildiğinde vergiyi doğuran olay gerçekleşmiş olacaktır ve TCK'nın 55. maddesine göre suç gelirleri müsadere edilse dahi bu gelirler üzerinden vergi alınması vergilendirme ilkelere açısından gereklidir.

Kanaatimizce vergilendirmede gerçek ve tüzel kişilerden farklı konularda alınan vergiler mükerrer bir işlem olarak değerlendirilmeyen yasa dışı faaliyetlerden elde edilen gelirin müsaderesinden sonra vergi alınması mükerrer bir işlem olarak değerlendirilmesinin söz konusu olmaması gerekmektedir. Ayrıca hem müsadere hem de vergilendirmenin eş zamanlı olarak gerçekleştirilmesinde hukuki açıdan herhangi bir sakınca bulunmamaktadır.

Soru Cevap



Soru

Cevap

BİR FİNANSMAN YÖNTEMİ OLAN SAT-GERİ KİRALA İŞLEMİNİN VERGİSEL AVANTAJLARI

SORU

Otomotiv sektöründe ikinci el araç ve yedek parça satışı ile servis hizmetiyle işigal eden bir firmayız. Piyasada yaşanan ekonomik sıkıntılarla etkisiyle finansman problemleri yaşıyoruz. Finansman uzmanımız konunun çözümü için "sat-geri kiralama yöntemini" tavsiye etti. Bu yöntem ve bunun vergisel avantajlarına ilişkin bilgi verebilir misiniz?

SAT-GERİ KİRALA İŞLEMİNİN KAPSAMI

Kredi faizlerinin çok yükseldiği bir ekonomik ortamda, finansman maliyetlerinin azaltılması bakımından yeni finansman yöntemleri önem arz etmektedir. Öz kaynaklarla finansman problemlerini aşmanın mümkün olmadığı durumda, aktifteki iktisadi kıymetleri kullanarak yeni çözümler üretilebilecek

Sat-geri kiralama işlemi, işletmelerin taşınır ve taşınmaz mallarını finansman kaynağı sağlamak amacıyla finansal kiralama şirketlerine satmaları, sonrasında sattıkları iktisadi kıymetleri aynı finansal kiralama şirketinden geri kiralamaları işlemi olarak tanımlanabilir. Belirlenen kiralama süresinin sonunda söz konusu iktisadi kıymetin yeniden satın alınması da bu kapsamdadır.

6361 sayılı Finansal Kiralama, Faktoring ve Finansman Şirketleri Kanunu'nun 18. maddesinde finansal kiralama sözleşmesi, "kiralayanın, kiracının talebi ve seçimi üzerine üçüncü bir kişiden veya bizzat kiracıdan satın aldığı veya başka suretle temin ettiği veya daha önce mülkiyetine geçirmiş bulunduğu bir malın zilyetliğini, her türlü faydayı sağlamak üzere kira bedeli karşılığında, kiracıya bırakmasını öngören sözleşmedir" şeklinde tanımlanmış olup bu yolla sat-geri kiralama yöntemine uygulama alanı açılmıştır.

Sat ve geri kiralama işlemine ilişkin vergi mevzuatında yapılan düzenlemeleri aşağıdaki şekilde sıralamak mümkündür:

KURUMLAR VERGİSİ İSTİSNASI:

5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5/1 maddesinin (e) bendinde 6728 sayılı kanunun 56. maddesiyle 09.08.2016 tarihinden itibaren uygulanmak üzere değişiklik yapılarak anılan bendin beşinci paragrafına şu ekleme yapılmıştır: "21/11/2012 tarihli ve 6361 sayılı Finansal Kiralama, Faktoring ve Finansman Şirketleri Kanunu kapsamında geri kiralama amacıyla ve sözleşme sonunda geri alınması şartıyla, finansal kiralama şirketlerine satışı ve varlık kiralama ile finansal kiralama şirket-

lerince taşınmazın devralındığı kuruma satışından doğan kazançlar için bu oran %100 olarak uygulanır ve bu taşınmazlar için en az iki tam yıl süreyle aktifte bulunma şartı aranmaz."

Böylelikle KVK'nın madde 5/1-e'de taşınmaz satışı ile ilgili yapılan düzenlemeler paralelinde, geri kiralanan üzere ve sözleşme sonunda geri alınması şartıyla, finansal kiralama şirketlerine satılan taşınmazların satışından elde edilen kazançların tamamı kurumlar vergisinden istisna edilmiştir.

Ayrıca sat-geri kiralama işleminde satışa konu olan taşınmazın en az iki tam yıl aktifte bulunma şartı aranmamaktadır. Ancak istisna edilen kazançtan beş yıl içinde sermayeye ilave dışında herhangi bir şekilde başka bir hesaba nakledilen veya işletmeden çekilen ya da dar mükellef kurumlarca ana merkeze aktarılan kısım için uygulanan istisna dolayısıyla zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergilerin ziyaa uğramış sayılması yönündeki uygulama bu işlemler için de geçerlidir.

Sat-geri kiralama işleminden elde edilen istisna kazanç için satışın yapıldığı yılı izleyen beşinci yılın sonuna kadar bilançonun pasifinde özel bir fon hesabında tutulması şartının geçerliliğine dikkat edilmelidir.

KATMA DEĞER VERGİSİ İSTİSNASI

3065 Sayılı KDV Kanunu'nun 17. maddesinin dördüncü fıkrasının (y) bendi 6728 sayılı Kanunun 43/ç maddesiyle 09.08.2016 tarihinden itibaren uygulanmak üzere aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir: "21/11/2012 tarihli ve 6361 sayılı Finansal Kiralama, Faktoring ve Finansman Şirketleri Kanunu kapsamında; finansal kiralama şirketlerince bizzat kiracıdan satın alınıp geriye kiralanan taşınmazlara uygulanmak üzere ve kiralamaya konu taşınmazın mülkiyetinin sözleşme süresi sonunda kiracıya devredilecek olması koşulu ile kiralananma konu taşınmazların kiralayana satılması, satan kişilere kiralananması ve devri."

Böylece finansal kiralama şirketlerine geri kiralananma üzere satılan taşınmazların satışı bu taşınmazların geri satıcı kiralananması ve sözleşme süresi sonunda satıcıya tekrar devri, KDV'den istisna edilmiştir.

DAMGA VERGİSİ İSTİSNASI

Söz konusu istisna hükmüne 6361 sayılı Kanununun 37. maddesinde yer verilmiştir. Anılan maddenin metni şu şekildedir: "Finansal kiralama sözleşmeleri ve bu sözleşmelerin devrine ve tadiline ilişkin kâğıtlar ile bunların teminatı amacıyla düzenlenen kâğıtlar damga vergisinden, bu kâğıtlarla ilgili yapılacak işlemler harçtan müstesnadır."

Buna göre finansal kiralama sözleşmesi kapsamında yapılan sat-geri kirala işlemleri nedeniyle düzenlenen kâğıtlar da damga vergisinden ve harçtan istisna olacaktır.

TAPU HARC İSTİSNASI

492 sayılı Harçlar Kanunu hükümleri gereği, işleme konu taşınmazın kiracı tarafından finansal kiralama şirketine ilk satışında binde 4,55 oranında harç ödenmesi gerekmektedir. Ancak 6361 sayılı Kanununun 37. maddesi hükmüyle sat-geri kirala yöntemi ile yapılan kiralama sözleşmeleri kapsamında kiralanmış taşınmazların sözleşme süresi sonunda kiracı adına tapuya tescilli tapu harcından müstesna tutulmuştur.



ÖZELLİKLI DURUMLAR

1. Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5/1-e maddesi uyarınca, kurumlar vergisi istisnasının uygulamasında, taşınmazın bilançoda kayıtlı net defter değeri ile satış bedeli arasında oluşan satış kazancı ilgili dönem kazancına dâhil edilmeli ve kurumlar vergisi beyanında istisna kazanç olarak beyan edilmelidir. İstisna edilen kazanç mevzuat gereği "Zarar Olsa Dahi İndirilecek İstisna ve İndirimler" kapsamında olduğundan şirketin ilgili dönemde ticari zararı olsa dahi beyanname üzerinde indirim konusu edilecektir.
2. KDV istisnasının uygulamasında, satışa konu edilen taşınmazın, kiracı şirket tarafından finansal kiralama şirketine tesliminde KDV doğmayacaktır. Bu taşınmazın kiracı şirkete geri kiralamasında, finansal kiralama şirketine düzenlenen dönem finansal kiralama faturalarında KDV hesaplanmayacaktır. Taşınmazın finansal kiralama süresi sonunda kiracıya devrinde de benzer şekilde KDV doğmayacaktır.

Ancak bu istisna "Kısmi İstisna" kapsamında değerlendirildiğinden KDV Kanunu'nun 30/a maddesinde uyarınca, vergiden istisna edilmiş bu işlemlerle ilgili olarak, taşınmazın alımı veya inşası sırasında yüklenilen KDV'nin indirim konusu yapılmaması, indirilmiş ise indirilen KDV'lerin ilgili dönem beyannamesinde hesaplanan KDV'ye ilave edilmek suretiyle beyana dahil edilmek suretiyle düzeltilmesi gerekecektir.

3. Harç İstisnasının uygulanmasında, taşınmazın finansal kiralama şirketine ilk satışında binde 4,55 oranında tapu harcı ödenmesi gerekmekte olup ilgili tutar Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5. maddesinin 3. fıkrasına göre ilgili dönem vergi matrahının tespitinde kanunen kabul edilmeyen gider (KKEG) olarak dikkate alınacaktır.

KONKORDATONUN BORÇLU YÖNÜNDE VERGİSEL SONUÇLARI

SORU

Bilişim sektöründe faaliyet gösteren bir firmayız. Borçlarımızın bir kısmını ödeyemeyecek duruma geldik. Bizimden dolayı konkordato ilan etmek zorunda kaldık. Alacaklılarımızın borçlarımıza yönelik sağladıkları 14.254.000 TL tutarındaki indirimler vergisel yönden nasıl değerlendirilecektir? Şayet vazgeçilen alacaklar kapsamına giriyorsa bu tutarın 2017 yılından gelen 12.500.000 TL tutarındaki geçmiş yıl zararlarından mahsup edilebilir mi? Bilgi verebilir misiniz?

KONKORDATONUN KAPSAMI

7101 sayılı Kanun'la 2004 sayılı İcra ve İflas Kanunu'nun "iflas ertelenmesi" müessesesine ilişkin hükümleri bütünüyle yürürlükten kaldırılmış ve bunun yerine 15.03.2018 tarihi itibarıyla uygulanmak üzere, borçlunun alacaklılar ile bir müzakere sonrasında anlaşmaları ve yapılan anlaşmanın mahkeme tarafından tasdik edilmesi esasına dayanan "konkordato" müessesesinin daha etkin şekilde kullanılmasına yönelik kapsamlı değişiklikler yapılmıştır.

İcra ve İflas Kanunu uyarınca, borçlarının vadesi geldiği halde ödeyemeyen veya vadesinden ödeyememe tehlikesi bulunan herhangi bir borçlu, vade verilmek veya tenzilat yapılmak suretiyle borçlarının ödeyebilmek veya iflas riskinden kurtulmak için konkordato talep etmektedir. Bunun yanında, iflas talebinde bulunabilecek alacaklılardan birisi de gerekçeli şekilde borçlu hakkında konkordato işleminin başlatılmasını isteyebilmektedir.

Konkordato, uygulamada vade konkordatosu ve tenzilat konkordatosu olarak ikiye ayrılmaktadır. Tenzilat konkordatosunda alacaklılar, borçluya karşı alacaklarının belli bir kısmını tahsil etmekten vazgeçmekte ve borçlu borçlarının konkordatoda kabul edilen kısmını ödemek suretiyle borçlarının tamamından kurtulmaktadır. Vade konkordatosunda ise borçlu borcunun tamamını ödemek için alacaklılardan bir vade istemekte ve borçlarını belirlenen süre çerçevesinde taksitlendirilmektedir. Uygulamada ise genel itibarıyla borçlunun, alacaklılardan hem vade hem de tenzilat talebinde bulunduğu gözlemlenmektedir.

VAZGEÇİLEN ALACAK NEDİR?

Borçlu açısından konkordatonun sonucu, temel olarak Vergi Usul Kanunu'nun (VUK) 324. maddesinde düzenlenmiştir. Sözü edilen maddeye göre, konkordato veya sulh yoluyla alınmasından vazgeçilen alacaklar, borçlunun yasal defter kayıtlarında özel bir karşılık hesabına alınacak; bu hesabın muhteviyatı alacaktan vazgeçildiği yılın sonundan başlayarak üç yıl içinde zararlarla giderilmediği takdirde kar hesabına aktarılacaktır. Bu hükümle, zor durumda olan ve bu nedenle borçlarının tamamını ödemeyen mükelleflere yasa koyucu tarafından üç yıllık süreyle vergi ertelemesi yapılması yoluyla yardımcı olunmaya amaçlanmıştır.

Bu kapsamda, firmanızın konkordato ilanına istinaden alacaklıların indirim uygulayarak almaktan vaz geçtikleri tutarlar "vazgeçilen alacak" kapsamında olacak ve yasal defter kayıtlarınızda özel bir fon hesabında takip edilecektir.

ÜÇ YILLIK SÜRENİN TESPİTİNE YÖNELİK GÖRÜŞLER

Ancak, uygulamada üç yıllık sürenin ne zaman dolacağı ve özel fonun ne zaman kar hesabına nakledileceği hususunda tereddütler bulunmaktadır. Vergi idaresine göre alacaktan vazgeçilen yılın da üç yıllık sürenin hesabında dikkate alınması gerekmesine karşın yargı merci, üç yıllık sürenin alacaktan vazgeçilen hesap dönemini takip eden üçüncü yılın sonunda bittiğini belirlemektedir.

Bu durumda, 2018 yılı içinde fon hesabına alınan tutarın 2018, 2019 ve 2020 hesap dönemlerine ilişkin zararlara mahsup edilmesi; bu süre zarfında zararlar giderilmeyen özel karşılık tutarının ise 2020 hesap dönemi karına eklemesi gerekmektedir. Yargı kararlarına göreyse söz konusu süre 2020 değil 2021 yılı sonunda dolacaktır.

GEÇMİŞ YIL ZARARLARINA MAHSUP

Uygulamada tereddüt oluşturan diğer bir konu ise, bekleme süresi içinde vazgeçilen alacak nedeniyle özel fona alınan tutarın vazgeçilen alacağın doğduğu yıldan önceki yıllara ilişkin geçmiş yıl zararları ile mahsup edilip edilmeyeceği hususudur. VUK'un 324. maddesinde "alacaktan vazgeçildiği yılın sonundan başlayarak üç yıl içinde zararlar..." denilmek suretiyle, vazgeçilen alacağın gelecek yıllarda doğacak zararlardan mahsup edileceği belirlenmiştir. Bu nedenle, geçmiş yıl zararlarının kaynağı ne olursa olsun vazgeçilen alacaktan mahsup edilmesi mümkün bulunmamaktadır.

Bu çerçevede firmanıza ilişkin durumu değerlendirsek; vazgeçilen alacak kapsamında olan 14.254.000 TL tutarını yasal defterlerinizde özel bir fon hesabına kaydederek takip etmeniz gerekmektedir. Ayrıca bu tutarın 2017 yılında oluşan 12.500.000 TL tutarındaki zararlar itfa edilmesinin mümkün olduğuna dikkat edilmelidir. Anılan tutarın özel fon hesaplarında kayıtlı bulunacağı hesap dönemlerine ilişkin zararın doğması durumunda, özel fon hesabında kayıtlı bulunan tutarların bu zararlarla giderilmesi mümkün olacaktır. Sözü edilen dönemlerde zarar oluşmaması halinde ise fon hesabındaki tutar, üçüncü yılın sonunda gelir hesabına aktararak kapatılacaktır.

Vergisiz Hayat



Hayata Dair

Vergi Dışı Konular



YAZAR OLMAK



Alarm kurmadan uyandıığım bir Pazartesi sabahından herkese günaydın. Bu hafta yıllık izindeyim. Hayatın koşturmasından zamansızlığı bahane ederek yapamadığım ne varsa bu 1 haftada yapmaya niyet ederek başladım güne. Öncelikle yazmak...

Çocukken, Konfüçyüs'ün 'Sevdiğin işi yaparsan, ömrün boyunca çalışmış sayılmazsın!' sözünden çok etkilenmiştim. Bu sözü duyduktan sonra büyüyünce bir Kitap&Cafe açmak ve kendi el yazımı kitaplar çıkarmak en büyük hayalim olmuştu. Bu hayali kurmamda annemin kendi işi dışında hobi olarak şiir kitapları yazması ve her hafta Pazar günleri beni Moda'ya şiir toplantılarına götürmesinin etkisi oldukça büyüktü. Bu toplantılara sürekli katılan yazarların bir çoğunun bu işi tamamen gönül işi için yaptığını, bu işten para kazanabilmenin çok uzun ve meşakkatli bir yoldan geçtiğini anladıktan sonra para kazanamamaktan korkmuş olmalıyım ki, yazmanın ana hayalim değil yan hayalim olması gerektiğine karar vererek bankacı olmuşum.

Evimizin temel kurallarından biri de birbirimize kızdığımızda mektup yazmaktı, annem böyle öğretmişti. Öfkeliyken ağızımızdan çıkan sözleri kontrol edemeyebildik ama yazmak bize karşımızdakine anlatmak istediğimiz şey için düşünme süresi tanırdı. Böylece kendimizi de doğru ifade etmiş olurduk.

Günümüzün en büyük sorunlarından biri olan 'iletişim bozukluğunun' en temel sebeplerinden birinin, insanların yazı yazmamalarından kaynaklandığı düşünüyorum. Çünkü yazı yazabilmek; düşünebilmeyi ve kendini güncel tutabilmek için beraberinde okuma alışkanlığını da getiriyor. Okuma alışkanlığı öğrenmeyi, öğrenmek cahil kalmamayı, cahil kalmamak beynimizin körelmemesini...

Geçtiğimiz ay 31. yaşma bastım ve en yakın arkadaşlarımdan birinden ömrümün sonuna kadar unutamayacağım bir hediye aldım. Bir defter ve bir kalem. Defteri açtığımda ilk sayfaya kendi el yazısıyla şunları yazmış:

Hepimizin kendi öyküsünü yazdığı şu hayatta, güç bulup cesaret edip kendi öykünü kaleme dökmeye zamanın geldi. Bu hikayede ilk adım benden olsun, yazmak için hala ne bekliyorsun?, Hadi!

Sevgili Merveciğim bu hediyenden sonra mutluluktan ağlattın beni. Gerçekleşiremeyeceğimi düşündüğüm çocukluk hayalimi başara-bileceğim konusunda bana inanıp, tekrar yazmaya teşvik ettiğin için sana minnettarım. Sayende kendimi gerçek bir yazar havasına sokup, yanımda duran frenchpressim ve evimde çalan beethoven eşliğinde yazıyorum bu ilk bloğumu...

Sevgili Anneciğim her zaman yazmamı çok istediğini biliyorum. Bu sabah sana yazı yazmaya başlayacağımı söylediğimde, 'sana inanıyorum, yapabilirsin.' mesajının bu ilk bloğumu yazabilmemde büyük etkisi oldu. Hiçbir zaman başarılarımla seni sevinçten ağlatacak bir evlat olmadığımı biliyorum ama kendi isteğimle senin yolundan gitmemin seni de mutlu edeceğini düşünüyorum.

Ve sevgili tecrübeli bloggerlar, bugün cesaret edip adım attığım yazma yolunda kendimi geliştirmem için yorumlarınıza her zaman ihtiyaç duyacağımı söylemek isterim. Benimde sizlerle paylaşmayı çok istediğim hikayelerim var. İzin verin hoşgeleyim aranızda...



www.vergiport.com



www.centrumdetim.com



www.centrumdanismanlik.com.tr