

UZMAN GÖRÜŞ

DEVLET GELİR UZMANLARI DERNEĞİ AYLIK YAYINI

- ✓ 2011-2013 YILLARI MERKEZİ YÖNETİM BÜTÇE KANUNU TASARISI VE BÜTÇE DENGESİ
- ✓ ALACAK VE BORÇ NOTLARININ VERGİSEL AÇIDAN DEĞERLENDİRİLMESİ
- ✓ METAL SEKTÖRÜNDEKİ TEVKİFAT UYGULAMASI
- ✓ DIŞ KAYNAK TEMİNİ, DIŞ KAYNAK ÜZERİNDEKİ KAYNAK KULLANIMINI DESTEKLEME FONU KESİNTİSİ VE FONUN İKTİSADİ ETKİLERİ
- ✓ KARAR VE İLAM HARCİ UYGULAMASI
- ✓ VERGİ UYGULAMALARI AÇISINDAN İŞ ORTAKLIKLARI
- ✓ DANİMARKA'DAKİ VERGİ SİSTEMİ VE VERGİ BİLİNCİ ÜZERİNE

Künye

İmtiyaz Sahibi

Devlet Gelir Uzmanları Derneği

Yayın Kurulu

Umut Serhat İdman

Osman Kırbaş

Altan Yılmaz

Sibel Atlı

Ramazan Biçer

Göksal Aygün

Kamil Özkan

Ferit Öz

Cem Arslan

Editör

Ramazan Biçer

rbicer@gelirler.gov.tr

İletişim Koordinatörü

Altan Yılmaz

ayilmaz@gelirler.gov.tr

Reklam Koordinatörü

Cem Arslan

[carslan@gelirler.gov.tr](mailto:carслан@gelirler.gov.tr)

İletişim

T: 0 312 415 3233

F: 0 312 415 2821

www.devletgeliruzmanlari.org

iletisim@devletgeliruzmanlari.org

İÇİNDEKİLER

2011-2013 YILLARI MERKEZİ YÖNETİM BÜTÇE KANUNU TASARISI VE BÜTÇE DENGESİ

Bu çalışmada, Merkezi Yönetim Bütçe Kanun Tasarısı'nın genel bazda harcama ve gelir tahminleri ile bütçe açığı öngörülerini incelenmiştir.

ALACAK VE BORÇ NOTLARININ VERGİSEL AÇIDAN DEĞERLENDİRİLMESİ

Makalede, alacak ve borç notlarının Vergi Usul Kanunu, Kurumlar Vergisi Kanunu, Katma Değer Vergisi Kanunu ve Gümrük Vergisi Kanunu açısından değerlendirilmesi yapılmaktadır.

METAL SEKTÖRÜNDEKİ TEVKİFAT UYGULAMASI

Bu yazıda, metal sektöründeki kısmi tevkifat uygulamasının dünü bugünü ele alınmaktadır.

DIŞ KAYNAK TEMİNİ, DIŞ KAYNAK ÜZERİNDEKİ KAYNAK KULLANIMINI DESTEKLEME FONU KESİNTİSİ VE FONUN İKTİSADİ ETKİLERİ

Bu yazıda, yurt dışından kredi kullanımı halinde kaynak Kullanımını Destekleme Fonu kesinti uygulaması ele alınmaktadır.

KARAR VE İLAM HARCİ UYGULAMASI

Anayasa Mahkemesi kararı ve 6009 sayılı Kanun ile 492 sayılı Harçlar Kanununda yapılan düzenleme sonrasında ortaya çıkan gelişmeler ışığında karar ve ilam harcı uygulaması bu yazının konusunu oluşturmaktadır.

VERGİ UYGULAMALARI AÇISINDAN İŞ ORTAKLIKLARI

Bu çalışmada, iş ortaklığının terimsel, hukuki ve vergisel boyutu üzerinde durulmakta ve konu ile ilgili mevzuat düzenlemelerinin tarihi gelişimi açıklanmaktadır.

DANİMARKA'DAKİ VERGİ SİSTEMİ VE VERGİ BİLİNCİ ÜZERİNE

Makalede, Danimarka vergi sistemi genel olarak incelenmekte ve mükelleflerin vergiye bakış açılarını değerlendirilmektedir.

EDİTÖRDEN...

Sevgili okuyucular, Uzman Görüş Dergisi yayına çıktığı 2010 Ocak ayından bu yana kendini sürekli geliştirerek on iki sayısı ile her ay sizlerle buluştu.

Bu süreçte, siz değerli okuyucularımızdan ve özellikle saygıdeğer meslektaşlarımızdan çok olumlu yanıtlar aldık.

Bildiğiniz üzere, Uzman Görüş Dergisi tamamen mükelleflerin ve meslek mensuplarının ihtiyaçlarına uygun olarak hazırlanıyor ve kamuya açık olarak yayınlarını sürdürüyor.

Uzman Görüş Dergisi'nin diğer mali dergilerden farkı ise dergide yer alan makalelerin her birinin Türkiye'nin en önemli vergi uzmanları tarafından yazılıyor olması ve tüm yazıların özge niteliği taşıyor olmasıdır.

2010 yılının son sayısında da benzer şekilde çok önemli konularda yazılmış yedi ayrı makale, mükelleflerin ve meslek mensuplarının sorularına yanıt vermek amacıyla hazırlandı.

Diğer taraftan, 2011 yılı itibari ile dergimizde çok önemli yeniliklerle karşılaşacaksınız. Böylece, Uzman Görüş Dergisi hem görselliği hem de içeriği zenginleştirilmiş bir dergi olarak yayın hayatına devam edecek.

Bu noktada belirtmek gerekirse, Uzman Görüş Dergisi'nin önümüzdeki yıldaki yeni sayılarında okuyacağınız makaleler daha önce üzerine çok az değinilmiş ve hiçbir yerde yayınlanmamış yazılardan oluşacak.

Yeni yılda yeni yüzümüzle görüşmek dileğiyle...

Ramazan BİÇER

Devlet Gelir Uzmanı



Mehmet YILMAZ
Devlet Gelir Uzmanı
Gelir Politikaları Genel
Müdürlüğü

2011-2013 YILLARI MERKEZİ YÖNETİM BÜTÇE KANUNU TASARISI VE BÜTÇE DENGESİ

1. Giriş

2011-2013 Yılları Merkezi Yönetim Bütçe Kanun Tasarısı Türkiye Büyük Millet Meclisi'ne sunuldu. Kanun ekinde yer alan gerekçeye göre 2011 yılı için %4,5'lik GSYH büyüme ve 5,3 lük enflasyon hedeflenmiştir. Bu çalışmada ise, Merkezi Yönetim Bütçe Kanun Tasarısı'nın genel bazda harcama ve gelir tahminleri ile bütçe açığı öngörülmesi incelenmiştir.

2. Genel Bazda Merkezi Yönetim Bütçe Rakamları

2010 yılı Merkezi Yönetim Bütçesi hazırlanırken harcamalar 286 milyar 981 milyon TL, gelirler ise 236 milyar 974 milyon TL olacağı öngörülmüştü. Ancak 2010 yılında meydana gelen gelişmeler dikkate alındığında 2010 yılı hedefleri revize edilmiş, yeni revizeye göre harcamalar 296 milyar 980 milyon TL gelirler ise 252 milyar 802 milyon

TL olarak olacağı açıklanmıştır. Bu revizeye bağlı olarak yılbaşında 2010 yılı başında 50 milyar 187 milyon TL olarak hedeflenen bütçe açığı yılsonunda 44 milyar 178 milyon TL olacağı öngörülmüştür.



UZMAN GÖRÜŞÜ

	2010 BÜTÇE TAHMİNİ	2010 GERÇEKLEŞME TAHMİNİ	2011 TAHMİNİ
Harcamalar	286.981	296.980	312.519
1-Faiz Hariç Harcama	230.231	247.480	265.019
Personel Giderleri	60.349	62.155	72.299
Sosyal Güv.Kur. Devlet Primi	11.110	11.030	12.737
Mal ve Hizmet Alımları	25.190	29.405	30.049
Cari Transferler	102.173	104.663	115.778
Sermaye Giderleri	18.924	28.667	21.695
Sermaye Transferleri	3.429	4.785	4.300
Borç Verme	6.903	6.775	6.436
Yedek Ödenekler	2.153	0	1.724
2-Faiz Harcamaları	56.750	49.500	47.500
Gelirler	236.794	252.802	279.026
1-Genel Bütçe Gelirleri	229.947	244.717	271.650
Vergi Gelirleri	193.324	210.168	232.220
Teşebbüs ve Mülkiyet Gelirleri	6.755	9.481	7.297
Alınan Bağış ve Yardımlar ile Özel Gelirler	964	1.130	1.239
Faizler, Paylar ve Cezalar	17.817	20.098	20.684
Sermaye Gelirleri	10.649	3.644	9.992
Alacaklardan Tahsilât	438	197	218
2-Özel Bütçeli İdarelerin Öz Gelirleri	4.898	5.902	5.484
3-Düzen. ve Denet. Kurumların Gelirleri	1.949	2.183	1.893
Bütçe Dengesi	-50.187	-44.178	-33.493
Faiz Dışı Denge	6.563	5.322	14.007

2011 yılı tahminlerine gelince ise harcamaların 2010 revize rakamlarına göre % 5,23 oranında bir artışla 312 milyar 519 TL'ye ulaşacağı öngörülmüştür. Bu dönemdeki gelirler tahsilâtı ise % 10,37 artış ile 279 milyar 026 milyon TL'ye ulaşacağı tahmin edilmektedir. 2011 yılında bütçe açığının 33 milyar 493 milyon TL olması beklenmektedir.

3. Harcamalar

2011 yılında faiz harcamalarında meydana gelecek düşüş nedeniyle, toplam harcamaların % 5,23 oranında artmasına rağmen faiz dışı harcamalar % 7,08 oranında bir artışla 247 milyar 480 milyon TL'den 265 milyar 019 milyon TL'ye ulaşacağı tahmin edilmektedir. Ancak harcamaların enflasyon ve büyüme hedefi toplamından daha az artması dikkat edici bir husustur. Harcama kalemlerine detaylı olarak aşağıdaki tabloda yer verilmiştir.

	2010 BÜTÇE TAHMİNİ	2010 GERÇEKLEŞME TAHMİNİ	2011 TAHMİNİ
Harcamalar	286.981	296.980	312.519
1-Faiz Hariç Harcama	230.231	247.480	265.019
Personel Giderleri	60.349	62.155	72.299
Sosyal Güv.Kur. Devlet Primi	11.110	11.030	12.737
Mal ve Hizmet Alımları	25.190	29.405	30.049
Cari Transferler	102.173	104.663	115.778
Sermaye Giderleri	18.924	28.667	21.695
Sermaye Transferleri	3.429	4.785	4.300
Borç Verme	6.903	6.775	6.436
Yedek Ödenekler	2.153	0	1.724
2-Faiz Harcamaları	56.750	49.500	47.500

UZMAN GÖRÜŞÜ

Tabloda en dikkat çekici husus, artan borç stokuna rağmen düşük seyreden faiz oranları nedeniyle faiz harcamalarının toplam harcamalar içinde düşüş eğiliminde olmasıdır. Ancak 2011 yılında da faiz harcamaları toplam harcamalar içindeki % 15,19'luk payı ile Cari Transfer Harcamaları ve Personel Giderlerinden sonra üçüncü sıradaki yerini korumasıdır.

4. Gelirler

Merkezi Yönetim Gelirleri 2010 yılı için revize edilerek 252 milyar 802 milyon TL olarak açıklanmıştır. 2011 Merkezi Yönetim Bütçe Gelirleri ise 2010 yılı gelirleri % 10,37 arttırılarak 279 milyar 26 milyon TL olarak teklif edilmiştir.

Merkezi Yönetim Gelirlerinin dağılımı aşağıdaki gibidir.

	2010 BÜTÇE TAHMİNİ	2010 GERÇEKLEŞME TAHMİNİ	2011 TAHMİNİ
Gelirler	236.794	252.802	279.026
1-Genel Bütçe Gelirleri	229.947	244.717	271.650
Vergi Gelirleri	193.324	210.168	232.220
Teşebbüs ve Mülkiyet Gelirleri	6.755	9.481	7.297
Alınan Bağış ve Yardımlar ile Özel Gelirler	964	1.130	1.239
Faizler, Paylar ve Cezalar	17.817	20.098	20.684
Sermaye Gelirleri	10.649	3.644	9.992
Alacaklardan Tahsilât	438	197	218
2-Özel Bütçeli İdarelerin Öz Gelirleri	4.898	5.902	5.484
3-Düzen. ve Denet. Kurumların Gelirleri	1.949	2.183	1.893

5. Bütçe Dengesi

2010 yılında yılbaşı hedeflerinin üzerinde bir performans gösterilmesi 2011 yılında da iyimserliği arttırmış 2011 yılında faiz dışı dengenin 14 milyar 007 milyon TL fazla vereceği öngörülmüş, ancak bütçenin 33

milyar 493 milyon TL açıkla kapatılması hedeflenmiştir. 2010 yılı 2011 yılları bütçe denge hedefleri aşağıdaki gibidir.

	2010 BÜTÇE TAHMİNİ	2010 GERÇEKLEŞME TAHMİNİ	2011 TAHMİNİ
Harcamalar	286.981	49.500	312.519
Faiz Harcamaları	56.750	49.500	47.500
Gelirler	236.794	252.802	279.026
Bütçe Dengesi	-50.187	-44.178	-33.493
Faiz Dışı Denge	6.563	5.322	14.007

6. Sonuç ve Değerlendirme

2011 yılı için tahminlerine bakıldığında %4,5'lik GSYH büyüme ve 5,3 lük enflasyon hedefinin altında bir harcama artışının öngörüldüğü ancak büyüme ve enflasyonla paralel bir gelir artışı olacağını varsayıldığı anlaşılmaktadır. Buna paralel olarak 2011 yılında faiz dışı fazlanın 2010 yılına göre

artacağı, bütçe açığının ise azalacağı öngörülmektedir. TBMM'ye gönderilen kamu borçlarının yeniden yapılandırılma yasınının bütçe gelirlerini olumlu yönde etkileyeceği ve bu beklentinin gelir kalemleri içinde yer almadığı unutulmamalıdır. Bu tasarının sonuçlarının bütçeye etkisinin olumlu yansıtacağı göz ardı edilmemelidir.





Ramazan BİÇER
Devlet Gelir Uzmanı
Gelir İdaresi Başkanlığı

ALACAK VE BORÇ NOTLARININ VERGİSEL AÇIDAN DEĞERLENDİRİLMESİ

1. Giriş

Bilindiği üzere; alacak ve borç notu “credit note-debit note”

uluslararası ticaret yapan şirketlerce ticarete öngörülmecek şekilde ortaya

çıkan maliyete ilişkin unsurları karşılıklı olarak dengelemek amacıyla kullanılan notlardır. Bu notlar, genellikle satıcı tarafından alıcıya ticari, lojistik, teknik talepler, fiyat düzeltmeleri, komisyon ve indirim gibi nedenlerle gönderilir. Alacak notu “credit note” satılan mal veya hizmetin istenilen kalite standartlarına uygun olmaması sonucu ortaya çıkan indirimler ile fiyat farklılığı gibi nedenlerle alıcının satıcıdan alacaklı olduğunu göstermek amacıyla satıcı tarafından düzenlenen bir belgedir.¹

Diğer taraftan, firmalar cari yılın sonlarında bir sonraki yıl içinde gerçekleştirecekleri satışlarını, bu satışların ne şekilde finanse edileceği, ayrıca gerek duyulan yatırımlar gibi her türlü faaliyetlerini belli bir bütçe kapsamında planlamayı tercih etmektedirler. Ancak, yıl içinde çeşitli sebeplerden dolayı bütçe ile öngörülen hususlar farklı şekilde gerçekleşebilmektedir. Bu durumda, borç notu (debit note) denilen bir araç kullanılmaktadır. Buna göre, borç notu satıcının alıcıdan alacaklı olduğunu göstermek amacıyla satıcı tarafından düzenlenen belgeyi ifade

etmektedir. İşte, borç ve alacak notları, firmalar tarafından daha sonradan oluşan farklılıkları, özellikle fiyat kaynaklı değişiklikleri, ortadan kaldırmak amacıyla kullanılan araçlardır.

Bu uygulama literatürde ilişkili kişi olarak bilinen ve aynı gruba bağlı olarak faaliyet gösteren firmalar arasında sıklıkla gözlenmektedir. Alacak ve borç notları genel anlamda ilişkili kişilerden birisinin imalatçı ya da üretici, diğerinin ise satıcı yahut dağıtıcı olarak işlem gerçekleştirdiği durumlarda kullanılmaktadır. Bunun nedeni ise üretici ve satıcının yıllık olarak elde edeceği kârlılık oranının genel olarak bütçe ile planlanıyor olmasıdır. Tabiiyle, bütçe ile öngörülen hususlar ve kârlılık oranları istenildiği gibi sonuçlanırsa işlemin tarafları açısından herhangi bir sorun bulunmamaktadır. Oysaki birçok durumda gözlemlendiği üzere, bütçe tahminleri ekonomik gelişmeler, şirket faaliyetleri gibi çok sayıda etkenden etkilenmekte ve bütçe rakamları bazı sapmalar gösterebilmektedir. Böyle durumlarda, özellikle dönem sonlarında, firmalar işlemlerin taraflarının elde ettikleri kârlar üzerinde bir takım değişikliklerde bulunmaktadır.

Böyle bir müdahalenin ilişkili kişiler arasında gerçekleşen işlemlere yönelik olması firmalar açısından sorun yaratmaz iken vergi idareleri için ciddi sorunlar yaratmaktadır. Bu nedenle, vergi idareleri uygulamada alacak ve borç notları aracılığıyla sürdürülen bu türden uygulamaları vergiden kaçınma olarak algılamakta ve ilave tarhiyatlarda bulunmaktadır. Özellikle transfer fiyatlandırması uygulaması bakımından

¹ Gelir İdaresi Başkanlığının 12.05.2009 tarih ve B.07.1.GİB.4.99.16.01/01VUK227/2009/-MUK-35/15773 sayılı muktezası

sorun daha da belirgin hale gelmektedir. Aşağıda konu vergi mevzuatımız açısından tüm yönleri ile incelenecek, böylece alacak ve borç notlarının Vergi Usul Kanunu, Kurumlar Vergisi Kanunu, Katma Değer Vergisi Kanunu ve Gümrük Vergisi Kanunu açısından değerlendirilmesi yapılacaktır.

2. Alacak ve Borç Notlarının Vergi Usul Kanunu Açısından Değerlendirilmesi

Bilindiği gibi, 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 229 uncu maddesinde “Fatura, satılan emtia veya yapılan iş karşılığında müşterinin borçlandığı meblağı göstermek üzere emtiayı satan veya işi yapan tüccar tarafından müşteriye verilen ticari vesikadır.” hükmüne yer verilmiştir. Buna göre, bir emtia satışında veya hizmet ifasında, satılan emtia veya yapılan iş karşılığında müşterinin borçlandığı meblağı göstermek üzere fatura düzenlenmesi gerekmektedir.

Öte yandan, 253 sıra numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinin “Yurt Dışında Faaliyette Bulunan Mükelleflere Yapıtılan İş ve Hizmetler Karşılığında Alınan Belgelerle İlgili İşlemler” başlıklı bölümünde, yurt dışında mukim kişi veya kuruluşlara yaptırılan iş veya hizmetler karşılığında ödemede bulunan gelir veya kurumlar vergisi mükelleflerinin, yurt dışında mukim kişi veya kuruluşlardan aldıkları muteber belgeleri gider olarak defterlerine kaydedebildikleri belirtilerek, yurt dışındaki kişi veya firmalardan belge alan mükelleflerin, bu belgeleri defter kayıtlarında gider olarak göstermeleri sırasında belgelerde yazılı bedelleri, belgelerin düzenlendiği günde Merkez Bankasınca belirlenen döviz alış kuru üzerinden Türk Lirasına çevirerek kayıtlarında gösterecekleri, ancak inceleme sırasında

inceleme elemanınca lüzum görülmesi halinde, mükelleflerin bu belgelerini tercüme ettirmek zorunda oldukları açıklanmış bulunmaktadır.

Bu itibarla uluslararası ticaret yapan şirketlerin, maliyete ilişkin unsurları karşılıklı olarak dengelemek amacıyla yapmış oldukları denkleştirme işleminin, esasen fatura ile tevsiki gerekmekte ise de, bu işlemler için “alacak notu” ve “borç notu” adı verilen belgelerin düzenlenmesi halinde, söz konusu belgelerin ilgili ülke vergi mevzuatı uyarınca geçerli olması ve bu durumun gerektiği halde ispatı şartı ile söz konusu belgelerin Vergi Usul Kanunu uyarınca tevsik edici belge olarak kabul edilmesi mümkün bulunmaktadır.

3. Alacak ve Borç Notlarının Kurumlar Vergisi Kanunu Açısından Değerlendirilmesi

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 6 ncı maddesinde, kurumlar vergisinin mükellefin bir hesap dönemi içinde elde ettiği safi kurum kazancı üzerinden hesaplanacağı ve safi kurum kazancının tespitinde, Gelir Vergisi Kanununun ticari kazanç hakkındaki hükümlerinin uygulanacağı hükme bağlanmıştır.

Bunun yanında, mezkûr Kanunun “Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı” başlıklı 13 üncü maddesine göre, ilişkili kişiler olarak tabir edilen gerçek kişi ve kurumlarla transfer fiyatlandırması kapsamına giren işlemleri gerçekleştiren tüm kurumlar vergisi mükellefleri herhangi bir istisna ya da muafiyete tabi olmadan uygulamanın kapsamında yer almaktadırlar. Herhangi bir kurumlar vergisi mükellefi



açısından transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımından söz edebilmek için;

- bir mal veya hizmet alım ya da satımının (Alım, satım, imalat ve inşaat işlemleri, kiralama, kiraya verme işlemleri, ödünç para alınması ve verilmesi, ikramiye, ücret ve benzeri ödemeleri gerektiren işlemler de bu kapsamdadır.) yapılmış olması,
- bu mal veya hizmet alım ya da satımının ilişkili kişilerle yapmış olması,
- bu mal veya hizmet alım ya da satımında “emsallere uygunluk ilkesi”ne aykırı olarak fiyat veya bedel tespiti yapmış olması ve
- tam mükellef kurumlar ile yabancı kurumların Türkiye’deki işyeri veya daimi temsilcilerinin aralarında ilişkili kişi kapsamında gerçekleştirdikleri yurt içindeki işlemler (Bu kişiler dışındakiler için sadece ilk üç şart aranacaktır.) nedeniyle Hazine zararının doğması

gerekmektedir.

Dolayısıyla, kurumların ilişkili kişilerle emsallere uygunluk ilkesine göre tespit ettikleri fiyat veya bedel üzerinden mal veya hizmet alım ya da satımı yapmış olmaları durumunda transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımından söz edilmeyecektir.²

Bu itibarla, alacak ve borç notları özellikle transfer fiyatlandırması uygulaması bakımından önem arz etmektedir. Bunun

nedeni ise alacak ve borç senetlerinin ilişkili kişi işlemlerinde ciddi şekilde kullanılıyor olmasıdır. Özellikle uluslararası işlemlerin tarafları olan şirketler ilişkili kişileri ile gerçekleştirdikleri grup içi işlemlerde söz konusu notları belirli amaçlarla kullanılmaktadır. Transfer fiyatlandırması açısından sorun yaratan konu borç notudur. Çünkü alacak notunun geçerli olduğu durumlarda satılan mal veya hizmetin bedelinin çeşitli nedenlerle alıcı lehine değişmesi söz konusudur ve bu türden ilişkili kişi işlemlerinde alıcı Türkiye’de mukim bir şirket ya da kişidir. Böylece, alacak notuna dayalı olarak giderlerin azalması nedeniyle matrahta bir artış olacağından vergisel bakımdan herhangi bir problem oluşmamaktadır.

Ancak, borç notunun ilişkili kişiler arasında kullanılması çeşitli sorunlar yaratmaktadır. Genel anlamda kurumlar vergisi açısından vergi matrahının azalması sebebiyle vergi kaybı söz konusu olmaktadır. Bunun yanında, borç notu nedeniyle ilişkili kişiler arasında gerçekleşen işlemler nedeniyle oluşan maliyet değişiklikleri çoğu zaman emsallere uygunluk ilkesine aykırılık taşımaktadır. Grup şirketlerinin böyle bir uygulama ile amaçladıkları kârı belirli ülkelere kaydırarak daha

az vergi ödeme imkânına kavuşmaktadır ve bu da sene başında yürürlüğe giren bütçeye uygun olarak ilgili grup şirketlerine önceden tespit edilmiş oranlarda kârlılık sağlamak ile mümkün olabilmektedir. Oysa birçok vergi idaresi gibi Türk vergi idaresi de borç notu kullanılarak sürdürülen bu türden bir uygulamayı mevzuata aykırı bulmakta ve borç notu kullanılarak yapılan ödemeleri transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı olarak addetmektedir.



² Ramazan BİÇER, Transfer Fiyatlandırması Uygulama Rehberi, TÜRMOB Yayınları, Sayı 365, Ankara, Kasım 2009

Burada dikkat edilmesi gereken husus, borç notunun kullanılamayacak olması değil, borç notu sonucunda değişen fiyatlandırmanın ya da faaliyetler sonucu elde edilen karlılık oranının emsallere uygunluk ilkesine aykırı olup olmadığının araştırılmasıdır. Eğer ilişkili kişileri ile uluslar arası işlemler gerçekleştiren Türkiye’de mukim bir grup şirketinin kullandığı fiyatlar ya da elde ettiği kârlılık oranları emsallere aykırı değilse, bu durumda transfer fiyatlandırması açısından hiçbir sorun bulunmamaktadır. Oysaki borç notlarının kullanımı sonucunda Türkiye’de mukim grup şirketinin kullandığı fiyatlar ya da elde ettiği kârlılık oranları emsallere aykırı ise ilgili şirket için ilave tarhiyat söz konusu olacak ve bu şirketin yurtdışındaki diğer bir grup şirketine transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıttığı kabul edilecektir. Tabiatıyla böyle bir durumla karşılaşmanın söz konusu firma için bir takım yasal yaptırımları da olacaktır. Ayrıca, matrah düzeltilmesi sonucunda yurtdışında bulunan ilişkili şirket açısından da çifte vergilendirme riski ortaya çıkacaktır.

Sonuç itibarı ile alacak notunun kullanımı kurumlar vergisi açısından çoğunlukla eleştiri konusu edilmeyecektir. Ancak, borç notunun kullanımında dikkat edilmeli ve bütçe ile öngörülen hususlar ve kârlılık oranları istenildiği gibi sonuçlanmazsa, başka bir deyişle borç notu Türkiye’de mukim bir şirketin kârını başka bir ülkeye aktarmak için kullanıyorsa bu durumda yapılan uygulama mevzuata aykırı olacaktır. Hatta ilgili şirket borç notu kullanarak kârının bir kısmını ilişkili şirketlerinden birisine aktardıktan sonra hala emsallere uygun bir kârlılığa sahip olsa dahi transfer fiyatlandırması uygulamasında kullanılan karşılaştırılabilirliği etkileyen faktörler ve düzeltme mekanizması nedeniyle söz konusu şirketin, işlemlerin emsallere uygun olduğunu ileri sürmesi yeterli olmayacaktır.

4. Alacak ve Borç Notlarının Katma Değer Vergisi Kanunu Açısından Değerlendirilmesi

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu’nun 35’nci maddesinde; “Malların iade edilmesi, işlemin gerçekleşmemesi, işlemde vazgeçilmesi veya sair sebeplerle matrahta değişiklik vuku bulunduğu hallerde, vergiye tabi işlemleri yapmış olan mükellef bunlar için borçlandığı vergiyi, bu işlemlere muhatap olan mükellef ise indirme hakkı bulunan vergiyi değişikliğin mahiyetine uygun şekilde ve değişikliğin vuku bulunduğu dönem içinde düzeltir. Şu kadar ki, iade olunan malların fiilen işletmeye girmiş olması ve bu girişin defter kayıtları ile beyannamede gösterilmesi şarttır.” hükmüne yer verilmiştir.

Buna göre, ilk olarak alacak notu değerlendirildiğinde ortaya şu sonuç çıkmaktadır: Alacak notu, daha çok yurt dışından ithal edilen mal veya hizmetler için fiili ithal tarihinden sonra satıcı tarafından alıcı lehine (Türkiye’de mukim şirkete) indirim yapılması durumunda kullanılmakta ve işlem KDV Kanununun konusuna girmemektedir. Ancak, katma değer vergisi kapsamına girmese dahi alacak notu aracılığı ile alış iskontosu ile ilgili olarak yurtdışındaki satıcıya yönelik KDV dikkate alınmadan fatura düzenlenmesi ve bu faturanın da yasal kayıtlara intikal ettirmesi gerekmektedir. Ayrıca, mükellefin daha önceden yüksek bedel üzerinden ödediği bir miktar KDV’nin ilgili gümrük idaresince iade edilmesi gerekmektedir. Bu da KDV Kanununun iadelere ilişkin hükümleri uyarınca gerçekleştirilecektir.

Ayrıca, KDV Kanununun ithalatta matrah başlıklı 21’inci maddesinde, “İthalatta verginin matrahi aşağıda gösterilen unsurların toplamıdır:

- a) İthal edilen malın gümrük vergisi tarhına esas olan kıymeti, gümrük vergisinin kıymet esasına göre alınmaması veya malın gümrük vergisinden muaf olması halinde sigorta ve navlun bedelleri dâhil (CIF) değeri, bunun belli olmadığı hallerde malın gümrükçe tespit edilecek değeri,
- b) İthalat sırasında ödenen her türlü vergi, resim, harç ve paylar,
- c) Gümrük beyannamesinin tescil tarihine kadar yapılan diğer giderler ve ödemelerden vergilendirilmeyenler ile mal bedeli üzerinden hesaplanan fiyat farkı, kur farkı gibi ödemeler.” hükmü yer almaktadır.

Bu madde hükümlerine göre ithalatta matrahın en önemli unsuru malın bedelidir. Alıcı tarafından yani Türkiye’de mukim alıcı şirket tarafından önceden gerçekleştirilen işlemlere ilişkin olarak bir borç notu alındığında, bu not, gümrük mevzuatı çerçevesinde ilgili gümrük idaresine beyan edilmeli ve bu matrah farkına tekabül eden KDV mükellef tarafından ödenmelidir. Başka bir ifade ile borç notu nedeniyle ithal edilen malın fiyatı maliyet artışı nedeniyle değişeceğinden söz konusu ilave ödemelerin Katma Değer Vergisi Kanununun 21/a maddesi gereğince ithalatta alınan katma değer vergisi matrahına dâhil edilmesi gerekmektedir.

Ayrıca belirtmek gerekirse, Katma Değer Vergisi Kanununun 30 uncu maddesinin (d) bendinde; Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunlarına göre kazancın tespitinde indirim kabul edilmeyen giderler dolayısıyla ödenen katma değer vergisinin indiriminin kabul edilmeyeceği hükümleri yer almaktadır. Buna göre, mükellef açısından borç notu kullanımı

nedeniyle transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımının yapıldığı tespit edilirse Kurumlar Vergisi Kanununa göre kazancın tespitinde indirim kabul edilmeyen giderler dolayısıyla ödenen katma değer vergisinin indirim konusu yapılması mümkün bulunmamaktadır. Bu nedenle, mükellef tarafından indirim konusu yapılan mal ya da hizmet alımları üzerinden hesaplanan katma değer vergisinin indirimi de mümkün değildir.

5. Alacak ve Borç Notlarının Gümrük Vergisi Kanunu Açısından Değerlendirilmesi



Uluslar arası uygulamalarda gümrük vergisinin hesaplanmasına esas teşkil eden eşyanın gümrük kıymeti, Dünya Ticaret Örgütü Gümrük Kıymet Anlaşmasında belirtilen yöntemlerin kullanılmasıyla tespit edilmektedir. Ayrıca, gümrük mevzuatına göre ithal edilen eşyanın gümrük kıymeti, ithal edildiği sırada belirlenmektedir. Oysaki

yukarıda anlatıldığı üzere, çeşitli nedenlerle gümrük kıymetinde de değişiklikler olabilmektedir. Bu nedenlerden birisi de alacak ve borç notudur.

4458 sayılı Gümrük Kanununun 24 üncü maddesinde “1. İthal eşyasının gümrük kıymeti, eşyanın satış bedelidir. Satış bedeli, Türkiye’ye ihraç amacıyla yapılan satışta 27 ve 28 inci maddelere göre gerekli düzeltmelerin de yapıldığı, fiilen ödenen veya ödenecek fiyattır.

3. a) Fiilen ödenen veya ödenecek fiyat, ithal eşyası için alıcının, satıcı veya satıcı

yararına yaptığı veya yapması gereken ödemelerin toplamıdır. Bu fiyat, ithal eşyasının satış koşulu olarak, alıcının satıcıya veya satıcının bir yükümlülüğünü karşılamak üzere üçüncü bir kişiye yaptığı veya yapacağı tüm ödemeleri kapsar. Ödemeler, para transferi şeklinde olabileceği gibi, akreditif veya ciro edilebilir bir kıymetli evrak kullanılarak ya da doğrudan veya dolaylı yapılabilir.” hükümleri yer almaktadır.

Yurtdışındaki satıcı firmadan gelen borç notu, ithalatçı firmanın satıcıya olan borcunu artırmak suretiyle ithal edilen eşyanın gümrük kıymetinin de artmasına neden olur. Yukarıda yer alan Kanun hükmünden de anlaşılacağı üzere, ithal edilen eşyanın gümrük kıymeti eşyanın satış bedelidir. Bu satış bedeli ise eşya için fiilen ödenen veya ödenecek fiyattır. Fiilen ödenen veya ödenecek fiyat, ithal edilen eşyaya ilişkin ve bu eşyanın satış koşulu olarak alıcının satıcıya yaptığı veya yapacağı tüm ödemeleri kapsar. Dolayısıyla, serbest dolaşıma giriş beyannamesinin tescilinden sonra olsa bile eğer ithalatçının ithal edilen eşyaya ilişkin satıcıya yapması gereken bir ödeme varsa, bu unsur gümrük kıymetine dâhil edilmeli ve bu fark üzerinden gümrük vergileri alınmalıdır.³

Borç notu nedeniyle Gümrük kıymeti değiştiği halde durum gümrük idaresine beyan edilmez ve bu durum muayene, denetleme veya kontrol sonucu ortaya çıkar ise Gümrük Kanununun 234’üncü maddesi hükümleri çerçevesinde cezai işlem gerçekleştirilecektir. Diğer taraftan, Gümrük Kanununun 211 inci maddesi “1. Kanunen ödenmemeleri gerektiği halde ödenmiş olduğu belirlenen gümrük vergileri geri verilir. Kanunen tahakkuk ettirilmemeleri gerektiği halde tahakkuk ettirilen gümrük vergileri kaldırılır.” yer almaktadır.

³ Duygu ATEŞ, Alacak ve Borç Notu (Credit-Debit Note)’nun Gümrük Vergileri Açısından İncelenmesi, Gümrük Dünyası Dergisi, Sayı: 56

Bu hüküm, alacak notunun kullanılması yani satıcının alıcıya belli bir miktarda indirim yaptığı durumlarda geçerli olacaktır. Dolayısıyla, gümrük değerinin daha sonradan alacak notu ile düşmesi durumunda, aradaki farkın satıcıdan iade alındığının ispat edilmesi ve satış sözleşmesine göre kıymetin yeniden belirlenmesini gerektiren işleme ait belgenin onaylı örneğinin Gümrük idaresine ibraz edilmesi koşuluyla ve gümrük idaresince yapılacak inceleme sonucunda söz konusu hususların doğru olduğunun tespiti üzerine fazla tahsil edilen gümrük vergisi mükellefe iade edilecektir.

6. Sonuç ve Değerlendirme

Alacak ve borç notları, uluslararası ticaret yapan firmalarca ticarete öngörülme-yen nedenlerden dolayı işlemler için geçerli olan maliyetlerde değişiklik yapmak amacıyla kullanılan bir tür faturayı ifade etmektedir. Uygulamada sıklıkla görüldüğü üzere, alacak notu, bir firmanın yurtdışındaki bir firmaya olan borcunun azalmasını, borç notu ise o firmanın yurt dışındaki bir firmaya borcunun artmasını ifade eder. Bu notlar daha çok ilişkili kişi olarak adlandırılan ve aynı gruba bağlı şirketler arasında gerçekleştirilen işlemlerde kullanıldığından mevzuat açısından bazı durumlarda ciddi sorunlar yaratmaktadır.

Bu itibarla, uygulamada çeşitli sorunların süre geldiği aşikârdır. Bunun nedeni ise konunun birden çok kanunu ilgilendirmesi ve her birinin de uygulama bakımından birbirinden ayrılmakta olmasıdır. Özellikle borç noktalarının ilişkili kişiler arasında kullanılması durumunda eğer fiyat ya da bedel kurumlar vergisinde düzenlenen transfer fiyatlandırması kurallarına aykırı ise bu durumda devreye KDV ve gümrük vergisi de girecektir. Dolayısıyla, her üç kanun gereğince ilave bir tarhiyat ya da düzeltme sonucu bir iade gerekecektir. Diğer

UZMAN GÖRÜŞ

taraftan, alacak notunun kullanılması durumunda kurumlar vergisi matrahı artarken mal ya da hizmetin fiyat ya da bedeli düşeceğinden KDV ve gümrük vergisi kaybı söz konusu olacaktır. Bu da adı geçen kanunlar açısından bir çatışmanın olduğunu göstermektedir. O yüzden, konu ile ilgili açıklayıcı düzenlemelere ihtiyaç olduğu görülmektedir.

Bunların yanında, özellikle yurtdışındaki ilişkili kişileri ile işlemleri olan mükelleflerin alacak ya da borç notlarını yasal

düzenlemelere uygun olarak kullanmalarının kendi lehlerine olduğunu söylemekte fayda bulunmaktadır. Aksi takdirde, mükelleflerin başta kurumlar vergisi olmak üzere KDV ve gümrük vergisi yönünden ilave tarhiyatlara ve cezai uygulamalara maruz kalmaları bir yerde kaçınılmazdır.





Mustafa ERSAN
Gelir İdaresi Başkanlığı
KDV Şubesi Müdürü

METAL SEKTÖRÜNDEKİ TEVKİFAT UYGULAMASI

1. Giriş

KDV Kanununun 9/1 inci maddesine göre, mükellefin Türkiye içinde ikametgâhının, işyerinin, kanunî merkezi ve iş merkezinin

bulunmaması hallerinde ve gerekli görülen diğer hallerde Maliye Bakanlığı, vergi alacağına emniyet altına alınması amacıyla, vergiye tabi işlemlere taraf olanları verginin ödenmesinden sorumlu tutabilir.

Maliye Bakanlığı bu yetkiyi sıklıkla kullanmıştır. Yapılan düzenlemeler çeşitli açılardan sınıflandırılabilir. (Mal teslimi ve hizmet ifalarındaki tevkifat uygulamaları veya tam ve kısmi tevkifat uygulamaları gibi) Tam tevkifat ve kısmi tevkifat ayrımı ise en önemli sınıflandırmadır. Tam tevkifat uygulaması işlemi yapanın KDV mükellefi olmamasından kaynaklanır. Bu durumda işleme taraf olan KDV mükellefi işlemde doğan KDV'nin beyan ve ödenmesinden sorumlu tutulur.

Kısmi tevkifatta ise işlemi yapanın KDV mükellefiyeti vardır. Ancak, Maliye Bakanlığı vergi alacağına güvence altına alınması amacıyla işlem üzerinden hesaplanan KDV'nin bir kısmından alıcıyı sorumlu tutmaktadır.

Bu yazımızda, metal sektöründeki kısmi tevkifat uygulamasının dünü bugünü ele alınmaya çalışılacaktır.

2. Hurda Metallerdeki Tevkifat Uygulaması

(1) Metal sektöründeki KDV tevkifatı uygulaması 10/1/1996 tarihinde başlamıştır. Kanunun 9 uncu maddesinin Maliye Bakanlığına verdiği yetki kullanılarak genel tebliğ ile yapılan düzenlemeye göre, KDV mükelleflerinin hurda metal tesliminde hesaplanan KDV 2/3 oranında KDV tevkifatına tabi tutulacaktır.

Bu uygulamada alıcılar satıcıya teslim bedeli ile birlikte bedel üzerinden hesaplanan KDV'nin 1/3 ünü ödemektedir. Hesaplanan KDV'nin 2/3 ü ise alıcı tarafından bağlı olduğu vergi dairesine vergi sorumlularına ilişkin 2 No.lu KDV beyannamesi ile beyan edilerek ödenmektedir. 19/3/2002 tarihinden itibaren hurda metallerdeki tevkifat oranı %90 olarak belirlenmiştir.

Tevkifat uygulanması için, temin edilen metalin “hurda metal” niteliğini taşıması yeterlidir. Bunun dışında metalin türü veya niteliği ile ilgili bir sınırlama yoktur. Örneğin, hurda metalin demir, alüminyum, bakırdan olması ya da belli bir şekil taşıması (inşaat demiri, buzdolabı, otomobil gibi) tevkifat uygulanmasını değiştirmez.

Hurda metal; her türlü metal hurdasını, bunların hurda halindeki karışımlarını, aynen veya onarılmak suretiyle üretim amaçlarına uygun olarak kullanılmayacak haldeki metal karakterli her türlü ham, yarı mamul ve mamul maddeyi ifade eder.

Bu kapsamda, her türlü metal ile bu metallerin alaşım, bileşim ve cürufları, imalathane ya da fabrikalarda imalat

sırasında elde edilen metal kırıntı, döküntü ve talaşlar ile standart dışı çıkan metal ürünler, izabe tesislerinden çıkan standart dışı metal hammaddeler, yarı mamuller, hadde bozukları ve benzerleri "hurda metal" kabul edilir.

Tamir ve bakımdan sonra aynı amaçla kullanılması mümkün olan kullanılmış metal eşya hurda olarak kabul edilmez ve bunların tesliminde tevkifat uygulanmaz.

Örneğin, hurda akü teslimi KDV tevkifatı kapsamındadır. Ancak, hurda akünün belirli bir işlemde geçirildikten sonra tekrar kullanılabilir duruma gelmesinin mümkün olması halinde, bu teslimde tevkifat uygulanmaz.

Aynı şekilde ekonomik ömrünü doldurmuş araç-gereç ve iş makinelerinin hurda olarak satılması da tevkifat kapsamındadır. Ancak, aynen veya onarılmak suretiyle üretim amaçlarına uygun olarak kullanılacak durumdaki araçların tesliminde tevkifat uygulanmaz.



Hurda gemi teslimi de tevkifat kapsamındadır. Hurda gemilerin sökülmesi sonunda elde edilen metal aksam ve parçalar (pervane, motor vb.) aynı amaçla kullanılmak üzere teslim ediliyorsa tevkifat uygulanmaz.

(2) Hurda metallerdeki tevkifat uygulaması 1/1/2004 tarihine kadar sürmüştür. 5035 sayılı Kanunla KDV Kanununun 17/4-g maddesinde yapılan değişiklikle 1/1/2004 tarihinden itibaren metal, plastik, kâğıt, cam hurda ve atıklarının teslimi KDV'den istisna edilmiştir.

Bu düzenleme hurda metallerdeki KDV uygulaması açısından milat kabul edilebilir.

Çünkü, düzenleme sonrasında daha önce KDV'ye tabi tutulan ve tevkifat uygulaması kapsamında yer alan hurda metal teslimleri KDV'den istisna edilmiştir. Bu düzenlemeden sonra hurda metallerdeki tevkifat uygulaması da son bulmuştur.

Şu hususu hatırlatmak isteriz.

KDV Kanununun 18 inci maddesine göre, KDV'den istisna edilmiş işlemleri yapanlar bağlı buldukları vergi dairesine başvurarak belirtecekleri işlem türleri için vergiye tabi tutulmalarını talep edebilirler.

Hurda metal teslim edenlerin Kanunun 17/4-g maddesindeki istisnadan vazgeçmesi halinde bu teslimleri genel hükümlere göre KDV'ye tabi tutulur. Hurda metal teslimlerindeki tevkifat uygulamasına ilişkin düzenlemeler çerçevesinde bu teslimler nedeniyle hesaplanan KDV tevkifata tabi tutulur.

3. Külçelerdeki Tevkifat Uygulaması

3.1. Hurda Metalden Elde Edilen Külçelerde Tevkifat

Metal külçe teslimlerindeki KDV tevkifatı uygulaması 19.03.2002 tarihinden itibaren başlamıştır. Burada metalin hurdadan veya cevherden üretilmesi durumu değiştirmez. Yani hurdadan üretilenler ile birlikte cevherden üretilen külçeler de KDV tevkifatı kapsamındadır.

Ancak, cevherden üretilen külçelerdeki KDV tevkifatı kısa süreli bir uygulama sonrası 05.07.2002 tarihinden itibaren kaldırılmıştır. Hurda metallerden elde edilen

külçelerdeki tevkifat uygulaması ise devam etmiştir.

KDV Kanununda 5228 sayılı Kanunla yapılan düzenleme ile hurda metalden elde edilen külçelerin teslimi 01.08.2004 tarihinden geçerli olmak üzere KDV'den istisna edilmiştir. Bu tarih itibariyle hurda metallere elde edilen külçelerdeki tevkifat uygulaması istisnadan vazgeçenlerin teslimi dışında sona ermiştir. Bu durum 7.6.2008 tarihine kadar sürmüştür.

KDV Kanununun 17/4-g maddesinde 5766 sayılı Kanunla yapılan düzenleme ile 7.6.2008 tarihinden itibaren hurda metalden elde edilen külçeler istisna kapsamından çıkarılmıştır. Bu tarih itibariyle hurda metalden elde edilen külçelerin teslimi ve ithali KDV'ye tabi hale gelmiştir. 12/7/2008 tarihi itibariyle hurda metalden elde edilen külçe tesliminde alıcılar tarafından %90 oranında KDV tevkifatı yapılmaktadır.

3.2. Hurda Metalden Elde Edilenler Dışındaki Külçelerde Tevkifat

Hurda metal dışında cevherden üretilen külçelerde 19.03.2002-05.07.2002 tarihleri arasında kısa süreli bir tevkifat uygulaması olmuştur. Ancak, 01.08.2005 tarihinden itibaren yapılan ve halen devam eden düzenlemeye göre, hurda metalden elde edilenler dışındaki bakır külçelerinin tesliminde alıcılar tarafından %90 oranında KDV tevkifatı uygulanmaktadır. 04.05.2007 tarihinden itibaren hurda metalden elde edilenler dışındaki çinko ve alüminyum külçe teslimleri de tevkifat uygulaması kapsamına alınmıştır.

Hurdadan elde edilenler dışındaki bakır, çinko ve alüminyum külçelerinin ilk üretici veya ithalatçıların teslimi aşamalarında tevkifat uygulanmaz.

Ayrıca, KDV Kanununun 17/1 inci maddesinde sayılan kurum ve kuruluşlar (tarımsal amaçlı kooperatifler hariç), sermayelerinin %51 ve daha fazlası kamuya ait işletmeler ve özelleştirme kapsamındaki kuruluşların bu külçeleri tesliminde tevkifat uygulanmaz. KDV Kanununun 17/1 inci maddesinde kamusal karakter taşıyan kurum ve kuruluşlar yer almaktadır.



Öte yandan, söz konusu külçelerin tesliminde faturada gösterilen işlem bedelinin hesaplanan KDV ile birlikte Vergi Usul Kanununun 232 nci maddesine göre belirlenen fatura düzenleme sınırının altında olması halinde tevkifat uygulanmaz.

4. Metal Ürünlerinde Tevkifat Uygulaması

(1) 01.12.2005 tarihinden itibaren bakır ve bakır alaşımlarından mamul; anot, katot, her çeşit takoz (biyet), slab, platina, kütük, granül, filmaşın, levha, boru, prinç çubuk, lama, her türlü tel ve benzerlerinin tesliminin % 90 oranında KDV tevkifatı kapsamına alınmıştır.

04.05.2007 tarihinden itibaren bakır ve alaşımlarının yanında çinko ve alaşımlarından, alüminyum ve alaşımlarından mamul anot, katot, her çeşit takoz (biyet), slab, platina, kütük, granül, filmaşın, levha, boru, prinç çubuk, lama, her

türlü tel ve benzerlerinin teslimleri de KDV tevkifat uygulamasına dâhil edilmiştir.

Ancak, bakır, çinko ve alüminyum telin plastik, cam, kâğıt, emaye, vernik ve benzeri izolasyon malzemeleri ile kaplanması suretiyle elde edilen “izoleli iletken” teslimlerinde tevkifat yapılmaz.

(2) Tevkifat kapsamındaki ürünlerin ilk üreticileri (cevherden üretim yapanlar) veya ithalatçıların tesliminde tevkifat uygulanmaz iken 07.01.2006 tarihinden itibaren bu ürünlerin ithalatçıları tarafından yurt içindeki teslimi tevkifat kapsamına alınmıştır.

Burada, şu husus ifade edilmelidir. Tevkifat kapsamındaki ürünlerin cevherden üretilmesi şart değildir. Hurdanın işleminden geçirilmesi sonucu elde edilen ürünlerin tesliminde de tevkifat uygulanır. Hurdadan üretim yapanların bu hurdaları temininin KDV’den istisna olması tevkifat uygulamasını etkilemez. Bu ürünleri cevherden üretenlerin ilk tesliminde tevkifat uygulanmazken, hurdadan elde edenlerin ilk tesliminde tevkifat uygulanır.

Ayrıca, KDV Kanununun 17/1 inci maddesinde sayılan kurum ve kuruluşlar (tarımsal amaçlı kooperatifler hariç), sermayelerinin %51 ve daha fazlası kamuya ait işletmeler ve özelleştirme kapsamındaki kuruluşların bu ürünleri tesliminde tevkifat uygulanmaz.

Öte yandan, söz konusu ürünlerin tesliminde faturada gösterilen işlem bedelinin hesaplanan KDV ile birlikte Vergi Usul Kanununun 232 nci maddesine göre belirlenen fatura

düzenleme sınırının altında olması halinde tevkifat uygulanmaz.

(3) Alüminyum ve alaşımlarından mamul ürünlerden alüminyum profil ve alüminyum levha teslimlerinde farklı bir düzenleme yapılmıştır. 01.07.2007 tarihinden itibaren geçerli olan bu düzenlemeye göre, alüminyum profil ve levha teslimlerinde KDV tevkifatı bunları hammaddelerden imal edenler ile bunları ithal edenler tarafından yapılacak ilk teslimlerde uygulanır.

Alüminyum profil ve levhanın ilk üreticileri ve ithalatçılarından sonraki aşamalarda tesliminde hesaplanan KDV tevkifata tabi tutulmaz.

Alüminyum profilin boyanmış veya kaplanmış olması, bunların tesliminde tevkifat uygulanmasına engel değildir.

(4) Bakır, çinko, alüminyum ve bunların alaşımı metallere imal edilen nihai ürünler ile bunların çeşitli şekillerde işlenmesi sonucu elde edilen yarı mamul ve mamul mahiyetindeki malların teslimleri tevkifata tabi değildir.

Bu kapsamda, söz konusu metal ve alaşımlarından elde edilen kutu, çerçeve, kapı, pencere, kapı ve pencere kolu, vida, somun, dübel, çivi, menteşe, aksesuar ve benzerlerinin tesliminde KDV tevkifatı uygulanmayacaktır.

Metal sektöründeki KDV tevkifat uygulamasını gösteren bir tablo aşağıda yer almaktadır.

METAL SEKTÖRÜNDE KDV TEVKİFAT UYGULAMASI

	İTHALATÇILARIN TESLİMİNDE	İLK ÜRETİCİLERİN TESLİMİNDE	SONRAKİ AŞAMALARDAKİ TESLİMLERDE
Bakır Külçe	YOK	YOK	VAR
Çinko Külçe	YOK	YOK	VAR
Alüminyum Külçe	YOK	YOK	VAR
Bakır ve alaşımlarından mamul ürünlerde	VAR	YOK	VAR
Çinko ve alaşımlarından mamul ürünlerde	VAR	YOK	VAR
Alüminyum profil ve levha	VAR	VAR	YOK
Alüminyum ve alaşımlarından mamul diğer ürünler	VAR	YOK	VAR

5. Sonuç

Tevkifat bir vergi güvenlik müessesesidir. Maliye Bakanlığınca KDV Kanununun verdiği yetki çerçevesinde vergi güvenliğini sağlamak amacıyla çeşitli sektörlerde tevkifat uygulanmaktadır. Metal sektörü de bunlar arasında yer almaktadır.

1.1.2004 tarihi itibarıyla hurda metal teslimlerinin KDV'den istisna edilmesiyle hurda metallerdeki tevkifat uygulaması da sona ermiştir (istisnadan vazgeçenler hariç).

Ancak, hurda metallere elde edile külçelerde; hurda metalden elde edilenler dışındaki bakır, çinko ve alüminyum külçelerde; bakır, çinko, alüminyum ve bunların alaşımı metallere imal edilen anot, katot, her çeşit takoz (biyet), slab, platina, kütük, granül, filmaşın, levha, boru, prinç çubuk, lama, her türlü tel ve benzerlerinde KDV tevkifatı devam etmektedir.



Ahmet COŞKUN
Devlet Gelir Uzmanı
Gelir İdaresi Başkanlığı

DIŞ KAYNAK TEMİNİ, DIŞ KAYNAK ÜZERİNDEKİ KAYNAK KULLANIMINI DESTEKLEME FONU KESİNTİSİ VE FONUN İKTİSADİ ETKİLERİ

1. Tasarruf, Dış Kaynak ve Büyüme

Türkiye'nin 1962-2008 dönemindeki

ortalama milli gelir büyüme hızı yüzde 4,7⁴ olarak gerçekleşmiştir. Eğer milli gelir büyüme hızı yüzde 4,7 yerine yüzde 5,4 olsaydı, bugünkü toplam milli gelirimiz reel olarak şimdikinden yüzde 42 daha fazla olacaktı. Bu da halen Avrupa Birliği ortalamasının yüzde 41'i düzeyinde olan kişi başına milli gelirimizin yüzde 59'lar düzeyine çıkması anlamına gelmektedir.

Türkiye'nin tasarruf oranı son üç yılda yüzde 16 civarına düşmüş durumdadır. Daha önceki dönemde de tasarruf oranı yüzde 20⁵ civarında dalgalanmıştır. Görüldüğü gibi iç tasarruflarla sağlanabilecek büyüme oranı, ihtiyacımız olan büyüme oranının altında kalmaktadır. Bu nedenle aradaki farkı dış kaynaklarla kapatmak gerekmektedir.

Bir ülkenin daha hızlı kalkınmak için dış kaynaklara başvurmasının, bir şirketin daha hızlı büyümek için banka kredisi kullanmasından bir farkı olmadığı açıktır. Bu itibarla, yatırım yapmak ve büyümek isteğinde olan ancak yeterli sermaye birikimi olmayan özel sektörün yurt dışından borçlanması yani kredi kullanması zorunluluk haline gelmektedir. Bu yazıda, yurt dışından kredi kullanımı halinde kaynak kullanımını

destekleme fonu kesinti uygulaması ele alınmaktadır.

2. Yurt Dışından Kredi Temini

Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankasının 02.01.2002 tarih ve 2002/YB-1 sayılı Sermaye Hareketleri Genelgesinin III-1 Yurt Dışından Kredi Alınması başlıklı bölümünde, Türk Parası Kıymetini Koruma Hakkında 32 Sayılı Karar'ın 17/a maddesi hükmü çerçevesinde, Türkiye'de yerleşik kişilerin, yurt dışından nakdi kredi temin etmeleri, bu kredileri bankalar veya özel finans kurumları aracılığıyla (bu kurumlarca garanti verilerek ya da verilmeksizin) kullanmaları kaydıyla serbest olduğu açıklanmasına yer verilmiştir.

Genelge ile kamu kurum ve kuruluşları ile belediyelerin yurt dışından her türlü nakdi kredi sağlaması Hazine Müsteşarlığı'nın iznine bağlanmıştır. Adı geçen kuruluşlar tarafından izin alınmadan sağlanan kredilere ait anapara, faiz ve diğer masrafların transferi yapılamaz.

Ancak, yabancı yatırımcıların Türkiye'de yeni şirket kurmak, şube açmak, mevcut bir şirkete doğrudan veya dolaylı iştirak etmeleri ve sermaye artışında bulunmak suretiyle yatırım yapmaları 4875 sayılı Doğrudan Yabancı Yatırımlar Kanunu, uluslar arası anlaşmalar ve özel kanun hükümleri tarafından aksi öngörülmedikçe serbesttir.

⁴ Kaynak DPT

⁵ Kaynak DPT

3. Bankalar ve Finansman Şirketlerinin Yurt Dışından Sağladıkları Krediler

(Yıllar itibarıyla 1.000.000 USD)⁶

3.1. KKDF Mevzuatı Açısından

12.05.1988 tarih ve 88/12944 sayılı Kararnameye ilişkin Kaynak Kullanımını Destekleme Fonu Hakkında Tebliğin 2/B maddesi gereğince, bankalar ve finansman şirketlerinin yurt dışından sağladıkları kredilerde 1.1.1999 tarihinden geçerli olmak fon kesintisi oranı % 0 olarak belirlenmiştir. Banka ve finans şirketlerince yurt dışından sağlanan krediler vadesine bakılmazsızın tamamı fon kesintisine tabi değildir.

Yıl	Kullanılan Kredi (USD)	Büyüme (%)
2000	3.736	6,8
2001	-9.644	-5,7
2002	-2.016	6,2
2003	2.846	5,3
2004	6.564	9,4
2005	10.524	8,4
2006	11.704	6,9
2007	3.736	4,7
2008	8.195	0,7
2009	1.359	-4,7

3.2. İktisadi Etkisi

Kaynak kullanımını destekleme fonu oranının % 0 olarak tespit edilmiş olması banka ve finans şirketlerinin yurt dışı kaynak maliyetini azaltmış bulunmakla birlikte, ülkemizde enflasyon sebebiyle borçlanma maliyetlerinin yüksek oluşu da banka ve finans şirketlerini yurt dışına yönlendirmektedir. Özellikle yurtiçinde faaliyet gösteren bankalar yurt dışından yüklü sendikasyon kredileri kullanmakta ve özel sektör yatırımların bir kısmı bu sayede finanse edilmektedir.

Türkiye’de yerleşik bankaların yıllar itibarıyla yurt dışı mali yükümlülüklerindeki artış veya azalış aşağıdaki gibidir.

Görüleceği üzere, kriz yıllarında bankalar yurt dışından kredi temin edememekte daha önceden kullandıkları kredileri de geri ödemektedirler. Bu durum ülkenin içinde bulunduğu kaynak sıkıntısını arttırıp, krizi şiddetlendirerek milli gelirin daralmasını derinleştirmektedir. Aksine kriz olmayan büyüme yıllarında bankalar yurt dışından kullandıkları kredi miktarını arttırarak kaynak yaratmakta ve ülkenin büyüme hızını arttırmaktadır

4. Bankalar ve Finansman Şirketleri Dışında Türkiye’de Yerleşik Kişilerin Yurt Dışından Sağladıkları Krediler

4.1. KKDF Mevzuatı Açısından

a) Yurt dışından Sağlanan Döviz Kredileri

12.05.1988 tarih ve 88/12944 sayılı Kararnameye ilişkin Kaynak Kullanımını Destekleme Fonu Hakkında Tebliğin 2/C maddesi gereğince; bankalar ve finansman şirketleri dışında Türkiye’de yerleşik kişilerin yurt dışından sağladıkları krediler



⁶ TCMB

üzerinden % 3 oranında kaynak kullanımını destekleme fonu kesintisi yapılmaktadır.

Döviz kredilerinde fon kesintisi kredinin kullanıldığı tarihte, kredinin anapara tutarı üzerinden hesaplanmaktadır.

Ancak, Tebliğin 3 üncü maddesinin (20) numaralı bendinde, Türkiye’de yerleşik kişilerce yurtdışından sağlanan, ortalama vadesi asgari 1 yıl olan döviz ve altın kredilerinden (Fiduciary işlemler hariç) kaynak kullanımını destekleme fonu kesintisi yapılmayacağı hükmüne bağlanmıştır.

Öte yandan, T.C. Merkez Bankası’nın 05.08.1996 tarihli ve 96/2 sayılı Genelgesinin (6) numaralı bölümünde, **ortalama vadenin**, anapara ödemelerinin ödeme tarihlerine göre ağırlıklı ortalamasının alınması suretiyle hesaplanacağı, diğer bir anlatımla, kredinin geri ödenen anapara taksitlerinin kullanımda kalma süreleri ile ağırlıklandırılacağı ve bu tutarın kredi toplamına bölüneceği açıklamasına yer verilmiştir.

Bu itibarla, yukarıda sözü edilen Genelgede belirtilen esaslara uygun şekilde yapılacak hesaplama sonucunda bulunan vadenin bir yıl ve üzeri olması durumunda yurt dışından kullanılan döviz kredileri üzerinden kaynak kullanımını destekleme fonu kesintisi yapılmamaktadır. Hesaplama sonucunda bulunan vadenin bir yılın altında kalması halinde ise yurt dışından kullanılan kredi üzerinden % 3 oranında fon kesintisi yapılmaktadır.

b) Yurt dışından Sağlanan Türk Lirası Kredileri

Merkez Bankasının 07.07.1997 tarih ve 97/5 sayılı talimatında, Türkiye’de yerleşik kişilerce yurtdışından sağlanan Türk Lirası kredilerde fon kesintisinin, faiz üzerinden sözleşmede belirtilen faiz tahakkuk dönemlerinde hesaplanacağı ve faiz tahakkuk

dönemini izleyen ayın 15’inci gününe kadar kredi kullanımına aracılık eden banka tarafından beyan edilip ödeneceği belirtilmiştir.

Bu itibarla, yurt dışından kullanılan TL kredisi sebebiyle, sözleşme gereğince tahakkuk edecek faiz tutarı üzerinden tahakkuk tarihleri itibarıyla % 3 oranında kaynak kullanımını destekleme fonu kesintisi yapılması gerekmektedir.

4.2. İktisadi Etkisi

Dışarıdan sağlanan nakit döviz kredilerinin kısa vadeli değil uzun vadeli bir yapıya kavuşturulması amaçlanmaktadır. Bunu sağlamak için;

- Yurtdışından sağlanan döviz kredilerinin vadesi bir yıldan uzun ise fon kesintisi uygulanmayacağı kabul edilmiştir.
- Bir yıldan kısa vadeli yurtdışı kaynaklı nakit döviz kredilerinin ise % 3 oranında fon kesintisine tabi tutulması gerekmektedir.

Bununla birlikte günümüzde, fon akımlarının hızlanması ve fonlara erişim imkânlarının kolaylaşması sayesinde artık sadece bankalar değil şirketler de yurt dışından borçlanabilmektedir. Aşağıdaki tablodan da görüleceği üzere Türkiye’de mukim şirketler, toplamda yurtiçinde mukim bankalardan daha fazla tutarda kredi kullanmaktadırlar. Türkiye’de yerleşik bankalar dışındaki kişilerin yıllar itibarıyla yurt dışı mali yükümlülüklerindeki artış veya azalış aşağıdaki gibidir:

(Yıllar itibarıyla 1.000.000 USD)⁷

Yıl	Kullanılan Kredi (USD)	Büyüme (%)
2000	5.917	6,8
2001	-1.410	-5,7
2002	2.952	6,2
2003	3.312	5,3
2004	9.465	9,4
2005	13.262	8,4
2006	19.768	6,9
2007	30.534	4,7
2008	25.662	0,7
2009	-8.768	-4,7

Kriz yıllarında Türkiye’de yerleşik bankalar dışındaki kişiler yurt dışından kredi temin edememekte daha önceden kullandıkları kredileri de geri ödemektedirler. Bu durum ülkenin içinde bulunduğu kaynak sıkıntısını arttırıp, krizi şiddetlendirerek milli gelirin daralmasını derinleştirmektedir. Aksine kriz olmayan büyüme yıllarında Türkiye’de yerleşik bankalar dışındaki kişiler yurt dışından kullandıkları kredi miktarını arttırarak kaynak yaratmakta ve ülkenin büyüme hızını arttırmaktadır.

5. Değerlendirme

Bir yıldan uzun vadeli döviz kredisi kullanımında, kaynak kullanımını destekleme fonu mevzuatı bakımından yurtiçinde mukim finans şirketleri veya kişiler arasında herhangi bir ayırım bulunmamaktadır. Bir yıldan uzun vadeli tüm nakdi döviz kredileri fon kesintisine tabi değildir.

Fon uygulaması açısından farklılık kendini döviz kredisi vadesinde ve Türk Lirası Kredilerde kendini göstermektedir. Banka ve finans şirketleri dışında Türkiye’de yerleşik kişilerin bir yıl altında kullanacakları döviz

kredileri üzerinden % 3 oranında fon kesintisi yapılmaktadır. Aynı şekilde bunların yurt dışından sağlayacakları Türk Lirası kredilerde vadeye bakılmaksızın fon kesintisi yapılmaktadır.

Bu itibarla yurt dışından kredi kullanırken döviz üzerinden kredi kullanılıp kullanılmadığı ile kredi vadesinin bir yıldan uzun olup olmadığı önem arz etmektedir.



⁷ TCMB



Umut Serhat İDMAN
Devlet Gelir Uzmanı
Gelir İdaresi Başkanlığı

KARAR VE İLAM HARCİ UYGULAMASI

1. Giriş

Anayasa

Mahkemesinin

14/1/2010 gün

ve Esas No :

2009/27, Karar No : 2010/9 sayılı kararı⁸ ve 6009 sayılı Kanunla⁹ 492 sayılı Harçlar Kanununda yapılan düzenlemeler, “karar ve ilam harcı” uygulamasına ilişkin önemli sonuçlara yol açmıştır.

Bu çerçevede, söz konusu gelişmeler sonrasında ortaya çıkan karar ve ilam harcı uygulaması bu yazının konusunu oluşturmaktadır.

2. Karar ve İlam Harcına İlişkin Olarak Son Dönemde Ortaya Çıkan Hususlar

2.1. Anayasa Mahkemesi Kararı

492 sayılı Harçlar Kanununun 2’nci maddesinde yargı işlemlerinden bu Kanuna bağlı (1) sayılı tarifede yazılı olanlarının yargı harçlarına tabi olacağı belirtilmiş, Kanuna bağlı (1) sayılı tarifede de, maktu başvuru harcı¹⁰ ile konusu belli bir değerle ilgili bulunan davalarda esas hakkında karar verilmesi halinde hüküm

altına alınan anlaşmazlık konusu değer üzerinden binde 59,4 oranında karar ve ilam harcı alınacağı hükme bağlanmıştır.

Aynı Kanunun 28’inci maddesinde ise “(1) sayılı tarifede yazılı nispi harçlar aşağıdaki zamanlarda ödenir:

a) Karar ve İlam Harcı,

Karar ve ilam harçlarının dörtte biri peşin, geri kalanı kararın verilmesinden itibaren iki ay içinde ödenir. Karar ve İlam Harcı ödenmedikçe ilgiliye ilam verilmez.

... ” hükmü yer almaktaydı.¹¹

Ayrıca Kanunun 37’nci maddesinde, süresinde ödenmeyen harçların ilgili mahkeme ve daireler tarafından sürenin sonundan itibaren on beş gün içinde bir yazı ile ilgili vergi dairesine bildirileceği ve vergi dairesince tahsil edileceği belirtilmiştir.

Kanun hükümleri uyarınca, uyuşmazlık yargı yoluna taşındığında (hukuk ve ticaret davalarıyla, idari davalarda ihtilafsız yargı konularında ve icra tetkik mercilerinde) maktu başvuru harcı ile dava konusu değer binde 59,4’ü oranında hesaplanan harcın 1/4’ü davayı açan tarafça peşin olarak; geri kalanı ise kararın verilmesinden itibaren kararda hükmedilen tarafça iki ay içinde ödenecektir. Bakiye harcın iki ay içinde ödenmemesi durumunda ise harç, ilgili vergi dairesince takip ve tahsil edilecek, karar ve

⁸ 17/3/2010 tarihli ve 27659 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

⁹ 1/8/2010 tarihli ve 27524 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

¹⁰ Sulh mahkemeleri ve icra tetkik mercilerinde 8,00 TL; asliye ve idare mahkemelerinde 17,15 TL; temyiz ve itiraz başvurularında 26,25 TL’dir. Bu tutarlar 2010 yılı için geçerli olup her yıl yeniden tespit edilmektedir.

¹¹ Anayasa Mahkemesinin 14/1/2010 gün ve Esas No : 2009/27, Karar No : 2010/9 sayılı kararı ile altı çizili (*Karar ve İlam Harcı ödenmedikçe ilgiliye ilam verilmez.*) hüküm iptal edilmiştir.

ilam harcı ödenmedikçe ilgiliye ilam verilmeyecektir.

Harç, verilen bir hizmet veya yapılan bir işlem karşılığında hizmet alan veya işlemin gerçekleştirilmesini isteyen kişiden tahsil edilen bir kamu geliridir. Harcın konusu kişi tarafından talep edilen hizmet veya işlemdir. Bu bağlamda yargı harçlarının da mükellefi, davayı açan veya harca mevzu olan işlemin yapılmasını isteyen kişidir. Ancak yargılama süreci sonunda davayı açan kişinin haklı çıkması halinde bu yükümlülük yer değiştirilmekte ve mahkeme kararı ile harç davada haksız çıkan tarafa yükletilmektedir. Nitekim, “harcın peşin olarak ödeneceği” ilkesinin istisnasını oluşturan “nispi karar ve ilam harcının 1/4’ünün peşin olarak; geri kalanının ise kararın verilmesinden sonra ödenmesi” şeklindeki harç uygulamasının nedeni, yargılama sonunda ödenecek harç tutarıyla birlikte, harç yükümlüsünün - tarafların haklılık durumuna göre- mahkeme kararıyla değişebilmesidir.

492 sayılı Kanununun 28’inci maddesindeki “Karar ve İlam Harcı ödenmedikçe ilgiliye ilam verilmaz.” hükmü uyarınca, karar ve ilam harcı ödenmediği sürece davanın taraflarına ilam verilmemekteydi. Bu nedenle, (karar ve ilam harcının mükellefi genel olarak davada haksız çıkan taraf olduğu göz önüne alındığında) davada haklı çıkan taraf harç yükümlüsü olmadığı halde, davayı kaybeden tarafın söz konusu harcı ödemesini beklemek zorunda kalmakta ve ilamı alamamaktan dolayı mahkeme kararının yerine getirilmesini sağlayamamaktaydı.

Bu durum, hem mahkeme kararlarının uygulanmasını engellemiş, hem de davayı

kazanan taraf açısından mağduriyetlere yol açmıştır. Bu mağduriyetlerden bir kısmının Avrupa İnsan Hakları Mahkemesine(AİHM) taşındığı ve bazı başvurular neticesinde “mahkemeye erişim hakkının ihlali” gerekçesiyle ülkemizin AİHM tarafından tazminata mahkûm edildiği görülmüştür.

Nihayet bu durum, somut norm denetimi mekanizması aracılığıyla Anayasa Mahkemesine taşınmış, 492 sayılı Harçlar Kanununun 28’inci maddesinin birinci fıkrasının (a) bendinin “Karar ve ilam harcı ödenmedikçe ilgiliye ilam verilmaz.” şeklindeki ikinci tuncesi ile aynı Kanununun 32 nci maddesinin “Yargı işlemlerinden alınacak harçlar ödenmedikçe mütaakip işlemler yapılmaz” şeklindeki

ilk tuncesinin, Anayasamızda güvence altına alınan hukuk devleti ilkesine, eşitlik ilkesine, mülkiyet hakkına ve hak arama hürriyetine aykırı olduğu gerekçesiyle iptali talep edilmiştir.

Anayasa Mahkemesi, 14/1/2010 gün ve Esas No : 2009/27, Karar No : 2010/9 sayılı kararı¹² ile;

–“Anayasa’nın 36. maddesinde ifade edilen hak arama özgürlüğü ve adil yargılanma hakkı, sadece yargı mercileri önünde davacı ve davalı olarak iddia ve savunmada bulunma hakkını değil, yargılama sonunda hakkı olanı elde etmeyi de kapsayan bir haktır. Dava açarken peşin harcı ödeyen ancak nisbi harca tabi davalarda işin niteliği gereği dava sonuna bırakılan bakiye harçtan yasal olarak

¹² 17/3/2010 tarih ve 27524 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

sorumlu olmadığı mahkeme kararıyla belirlenen davacıya, sorumlusu olmadığı bir harcın tahsili koşuluyla ilamın verilmesi; bireylerin hak arama özgürlüğünü engelleyici nitelik taşımaktadır.” gerekçesi ile 28 inci maddenin birinci fıkrasının (a) bendinin ikinci tümcesinin iptaline,

-“Harç, devletin yüklenmiş olduğu görevleri yerine getirebilmek için anayasal sınırlar içinde egemenlik yetkisine dayanarak değerlendirdiği çeşitli kaynaklardan elde etmiş olduğu vergi ve resim gibi bir çeşit kamu geliridir. Ayrıca harç, bireylerin özel menfaatlerine ilişkin olarak, kamu hizmetlerinden yararlanmaları karşılığında bu hizmetlerin maliyetlerine katılmaları amacıyla zor unsuruna dayanılarak alınan mali yükümlülüktür. Bu nedenle, yargılama sürecinde, yasayla harca tabi kılınmış bir hizmetten yararlanmak isteyen ilgili (davalı veya davacı), genel kurallar uyarınca harcını ödeyerek bu hizmetten yararlanabilir. Dava açan veya yargılama sırasında harca tabi bir işlemin yapılmasını isteyen tarafın, harç ödemediği devam eden işlemlerin yapılmasını isteyerek bireysel bir menfaat elde etmesi, harçların konuluşu amacına aykırılık oluşturur.

Yargı işlemlerinden alınacak harçlar ödenmedikçe müteakip işlemlerin yapılmayacağını belirten kural, bireylerin özel menfaatleriyle ilgili olarak yargı hizmetinden yararlanmalarını, bu hizmetin karşılığı olan harcın ödenmesi koşuluna bağladığından, hak arama özgürlüğünü sınırlandıran bir nitelik taşımamaktadır.” gerekçesi ile de 32 nci maddenin ilk tümcesine ilişkin iptal talebinin reddine,

karar vermiştir.

Görüldüğü üzere, mahkeme kararıyla kendisine harç yükletilmeyen ve dolayısıyla harcın ödenmesinden sorumlu olmayan tarafa, bakiye harcın tahsili amacıyla ilamın verilmemesi hak arama özgürlüğüne engel teşkil ettiğinden

“Karar ve ilam harcı ödenmedikçe ilgiliye ilam verilmez.” hükmü iptal edilmiş; bireysel bir çıkar elde etmek üzere harca tabi bir hizmetten yararlanmak isteyen kişilerin yargılama sürecinde kendilerine düşen harçları ödeyerek hizmetten yararlanmalarını temine yönelik “Yargı işlemlerinden alınacak harçlar ödenmedikçe müteakip işlemler yapılmaz” hükmünde ise Anayasaya aykırılık görülmemiştir.

Böylelikle, karar ve ilam harcının ödenip ödenmediğine bakılmadan ilgililere ilamın verilebilmesinin yolu açılmıştır. Ancak “yargı harçları ödenmedikçe müteakip işlemlerin yapılamayacağı”na ilişkin kanun hükmünün, karar ve ilam harcı açısından da göz önünde bulundurulabilecek olması uygulamada bazı sıkıntılar ortaya çıkaracağından bu konuda açık bir düzenleme ihtiyacı hâsıl olmuş ve konuya ilişkin hususlar 6009 sayılı Kanunda düzenlenmiştir.

3. 6009 Sayılı Kanunla Yapılan Düzenlemeler

6009 sayılı Kanunun 18’inci maddesi ile 492 sayılı Harçlar Kanununun 28’inci maddesinin birinci fıkrasının (a) bendi aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir.

“a) Karar ve ilam harcı,

Karar ve ilam harçlarının dörtte biri peşin, geri kalanı kararın verilmesinden itibaren iki ay içinde ödenir. Şu kadar ki, ölüm ve cismani zarar sebebiyle açılan maddi ve manevi tazminat davalarında peşin alınan harcın oranı yirmide bir olarak uygulanır. Bakiye karar ve ilam harcının ödenmemiş olması, hükmün tebliğe çıkarılmasına, takibe konulmasına ve kanun yollarına başvurulmasına engel teşkil etmez.”

Kanunun 28'inci maddesine eklenen hükümlerle;

- Ölüm ve cismani zarar sebebiyle açılan maddi ve manevi tazminat davalarında peşin alınan karar ve ilam harcı yükü azaltılmış,
- Bakiye karar ve ilam harcının ödenmemiş olmaması nedeniyle ilamın alınamamasından dolayı yaşanan mağduriyetler ortadan kaldırılmaya çalışılmıştır.

3.1. Ölüm ve Cismani Zarardan Dolayı Açılan Tazminat Davalarında Karar Ve İlam Harcı

Ölüm ve cismani zarar hallerinde ortaya çıkan zararlar ve bunlara yönelik tazminatlara ilişkin hükümler genel olarak 818 sayılı Borçlar Kanununda yer almaktadır. Kanunun 45'inci maddesinde ölüm halinde ortaya çıkan zararlar sonucunda talep edilebilecek maddi tazminat tutarına, 46'ncı maddesinde cismani zarar halinde talep edilebilecek tazminata, 47'nci maddesinde de gerek ölüm, gerekse cismani zarar halinde talep edilebilecek manevi tazminata ilişkin hükümlere yer verilmiştir.

Bununla birlikte, iş kazaları ve meslek hastalıkları da ölüm ve cismani zarara yol açabildiğinden, sosyal güvenlik mevzuatında da konuya ilişkin düzenlemelere yer verilmiştir. Bu düzenlemeler çerçevesinde, herhangi bir kaza veya iş kazası sonucunda ortaya çıkan ölüm neticesinde ölen kişinin yakınları; cismani zarar sonrasında zarar gören kişi maddi/manevi tazminat talebinde bulunabilmektedir.

Hâlihazırda, yukarıda da açıklandığı üzere, konusu belli bir değerle ilgili olan davalarda, dava açılma aşamasında maktu başvuru harcına ilave olarak dava konusu değer binde 59,4'ü

oranında hesaplanan karar ve harcının $\frac{1}{4}$ 'ü peşin alınmakta ve geri kalanı yargılama süreci sonuna bırakılmaktadır. 6009 sayılı Kanunla getirilen düzenleme sonucunda, ölüm ve cismani zarar sebebiyle açılan maddi ve manevi tazminat davalarında ise dava konusu değer üzerinden hesaplanan karar ve harcının $\frac{1}{20}$ 'si peşin alınacak, geri kalan kısım ise yargılama süreci sonuna bırakılacaktır.



Böylelikle, ölüm ve cismani zarar halinde mağdur olan kişinin yargı mercilerine taşıdığı hak arama mücadelesinde kendisinden peşin olarak talep edilen harç tutarı ciddi ölçüde aşağıya çekilmektedir. Zira, ölüm ve cismani zarar nedeniyle mağdur olan

davacı, karar ve ilam harcının $\frac{1}{4}$ 'ünü değil, $\frac{1}{20}$ 'sini peşin ödeyerek dava açabilecektir.

3.2. Karar ve İlam Harcının Ödenmemiş Olması

Yukarıda ayrıntılarıyla anlatıldığı üzere, bakiye karar ve ilam harcı ödenmediği sürece taraflar ilamı alamamakta ve kararın gereği yerine getirilememektedir. Bu durumun nedeni olan ve AİHM nezdinde de dava konusu edilen "Karar ve İlam Harcı ödenmedikçe ilgiliye ilam verilmez." hükmü, nihayet Anayasa Mahkemesince iptal edilmişti.

Anayasa Mahkemesinin kararı sonrası, bakiye karar ve ilam harcının ödenmesi ile ilamın verilmesi arasındaki bağ ortadan kalkmıştır. İlamın ilgililere verilmesinde harcın ödenmiş olması koşulunu arayan hükmün iptal edilmesi ile karar sonrasında isteyen ilgilinin ilamı alabilmesi önünde bir engel kalmamıştır.

Bununla birlikte, halen 492 sayılı Kanunun 32'nci maddesinde yer alan ve Anayasa Mahkemesince iptal istemi reddedilen “*Yargı işlemlerinden alınacak harçlar ödenmedikçe mütaakip işlemler yapılmaz.*” hükmünün, bakiye harç ödenmedikçe ilama bağlı müteakip işlemlerin(kanun yollarına başvurma, icra takibine başvurma gibi) yapılmasını engelleme ihtimali ortaya çıkmıştır. Zira, “*Karar ve İlam Harcı ödenmedikçe ilgiliye ilam verilmez.*” hükmünün iptali uyarınca ilgiliye ilamın verileceği ancak “*Yargı işlemlerinden alınacak harçlar ödenmedikçe mütaakip işlemler yapılmaz.*” hükmü çerçevesinde ilamı alan ilgilinin bakiye harç ödenmemiş ise ilama dayalı işlem yapamayacağı yönünde yargı kararları verilebilecektir. Böylesi bir durum ise bakiye harcın ödenip ödenmediğine bakılmaksızın ilamın verilmesini işlevsizleştirecek ve Anayasa Mahkemesi kararının da anlamını ortadan kaldıracaktır.

Her ne kadar, “*Yargı işlemlerinden alınacak harçlar ödenmedikçe mütaakip işlemler yapılmaz.*” hükmünün karar öncesinde, yargılama aşamasında ödenmesi gereken harçlara yönelik olduğu; gerek bakiye karar ve ilam harcının, gerekse ilama dayalı işlemlerin(kanun yollarına başvurma, icra takibine başvurma gibi) ise karar sonrasında ortaya çıktığı ve dolayısıyla 492 sayılı Kanunun 32'nci maddesinde yer alan söz konusu hükmün karar ve ilam harcı uygulaması ile ilişkilendirmemesi gerekmedikçe de, bu konuda farklı uygulamalara rastlanma olasılığı bulunmaktadır.

Örneğin, bakiye karar ve ilam harcı ödenmeksizin ilamı alan ve icra takibi başlatmak isteyen bir kişi, Anayasa Mahkemesi kararı sonrası ilamın verilebileceği ancak Mahkeme tarafından iptal edilmeyen “*Yargı işlemlerinden alınacak harçlar ödenmedikçe mütaakip işlemler yapılmaz.*” hükmü gereğince “*bakiye harç ödenmeksizin ilama dayalı icra takibi yapılamayacağı*” şeklinde bir yargı kararı ile karşı karşıya kalabilecektir.

Bu çerçevede, yapılan düzenleme ile bakiye karar ve ilam harcının ödenmemiş olmasının, hükmün tebliğe çıkarılmasına, takibe konulmasına ve kanun yollarına başvurulmasına engel teşkil etmeyeceği 492 sayılı Kanunun 28'inci maddesinin birinci fıkrasının (a) bendine eklenmiştir. Karar ve ilam harcına ilişkin bu düzenleme ile Anayasa Mahkemesi kararının gereği yerine getirildiği gibi, konuya ilişkin uygulamaya da açıklık kazandırılması amaçlanmıştır.

Böylece, karar ve ilam harcının ödenip ödenmediğine bakılmaksızın, talep eden ilgiliye mahkeme kararının bir örneği yani ilam verilecek, ilama dayalı olarak işlem yapılırken karar ve ilam harcının ödenmiş olması şartı aranmayacaktır. Ancak ilamı alan kişinin ilama dayalı olarak yapmak istediği işlem için Kanunda öngörülen ve kendisine düşen harcı ödemediği talebinin yerine getirilmeyeceği açıktır.

4. Sonuç

Karar ve ilam harcı uygulamasına ilişkin Anayasa Mahkemesi kararı, tarafların harcın ödenip ödenmediğine bakılmaksızın ilamı her zaman alabilmesinin; 6009 sayılı Kanunla 492 sayılı Kanunun 28'inci maddesinde yapılan düzenleme de, bakiye karar ve ilam harcının ödenmemiş olsa da hükmün tebliğe çıkarılabilmesi, takibe konulabilmesi ve kanun yollarına başvurulabilmesinin önünü açmıştır. Böylelikle, hukuk devleti ilkesine aykırılık teşkil eden ve yarattığı mağduriyetler nedeniyle ülkemizi AİHM’de mahkûm ettiren uygulama ortadan kaldırılarak vatandaşların hak arama özgürlüğüne yönelik önemli bir adım atılmıştır.



Cem ARSLAN
Devlet Gelir Uzmanı
Gelir İdaresi Başkanlığı

VERGİ UYGULAMALARI AÇISINDAN İŞ ORTAKLIKLARI

1. Giriş

Kurumlar ile gerçek kişilerin ticari faaliyetlerine ilişkin tüm kararlar, “risk” planlaması yapılarak verilmektedir.

Özellikle büyük

sermaye birikimi, teknolojik donanım ile teknik uzmanlık gerektiren ve bünyesinde yüksek risk unsuru taşıyan köprü, otoyol, baraj ve enerji santrali inşaatları gibi ihalelere dâhil olan yerli ve yabancı firmaların belli bir sürede sonuçlandırılacakları işler için, bürokratik ve hukuki işlemleri herhangi bir sürece bağlı olmayan ve esas itibarıyla riskin dağıtılması esasına dayanan “iş ortaklığı” şeklinde organizasyon kurma yoluna gittikleri görülmektedir.

Bu çalışmada iş ortaklığının terimsel, hukuki ve vergisel boyutu üzerinde durulacak ve mevzuat düzenlemelerinin tarihi gelişimi açıklanacaktır.

2. İş Ortaklığı Kavramı

Literatürde en fazla isimlendirilen kavramlardan biri olan iş ortaklığı; adi ortaklık, joint venture, ortak girişim ve konsorsiyum olarak da adlandırılmakta ve içerikleri itibarıyla farklı anlamlar ifade etmelerine rağmen bu terimler birbirinin yerine kullanılmaktadır.

Söz konusu terimler, Borçlar Kanunu, Kurumlar

Vergisi Kanunu (KVK), Kamu İhale Kanunu (KİK) ve uluslararası uygulamalar çerçevesinde karşılık bulmaktadır.

2.1. Adi Ortaklıklar

Adi ortaklıklar Borçlar Kanununun 520-541 inci maddeleri arasında düzenlenmiş ve anılan Kanunun 520 inci maddesinde;

- İki veya daha fazla kişinin ortak bir amaca ulaşmak için, bir sözleşmeye dayanarak emek ve mallarını birleştirmesi

adi ortaklık olarak tanımlanmıştır. Adi ortaklıkların tüzel kişiliği olmadığı gibi kurumlar vergisi mükellefi olmaları da söz konusu değildir. İki veya daha fazla kurumlar vergisi mükellefinin adi ortaklık kurmak suretiyle faaliyet göstermeleri halinde, ortaklıktan elde ettikleri kârlar, hisseleri oranında şirketlerin kurum kazancına dâhil edilecektir. Adi ortaklık kurulmasında hiçbir şekil şart aranmamaktadır. Aşağıda açıklayacağımız iş ortaklığının kurulması için ise bazı unsurlara sahip olunması gerekmektedir.

2.2. Joint Venture

İki ya da daha fazla tüzel kişinin, genel olarak ihale yoluyla aldıkları belirli bir yatırım projesi çerçevesinde birlikte hareket etmek için oluşturdukları ortak “işletme yapısına” joint venture denmektedir. Örneğin, iki firmanın değişik hisse oranlarıyla, kendi ülkelerinde ya da yabancı bir ülkede kurdukları “yeni bir firma” joint venture kapsamına girmektedir.

Joint venture’in konsorsiyum ya da iş ortaklığından en önemli farkı, tarafların

oluşturacakları proje için adi ortaklık yerine “yeni bir sermaye şirketi” kurmalarıdır. Konsorsiyum ve iş ortaklığında ise yeni bir sermaye şirketi kurulması söz konusu değildir.

2.3. İş Ortaklığı

- Kurumlar vergisine tabi kurumların
- Kendi aralarında veya şahıs ortaklıkları ya da gerçek kişilerle
- Belli bir işin birlikte yapılmasını ortaklaşa yüklenmek ve kazancını paylaşmak amacıyla

kurdukları ortaklıklardan mükellefiyet tesis edilmesini talep edenler iş ortaklıklarıdır. 5520 sayılı KVK'da¹³ yer alan bu hükme göre, hukuki statüsü adi ortaklık olan ve tüzel kişiliği bulunmayan iş ortaklıkları, kurumlar vergisi açısından ihtiyari olarak mükellef olmayı tercih edebilmektedirler.



2.4. Konsorsiyum ve Ortak Girişim

Konsorsiyum kelimesi, tek idare altında toplanmış şirketler birliğini ifade etmektedir. İki veya daha fazla kişinin, taahhüt ettikleri işin bir bölümünün yerine getirilmesinin sorumluluğunu diğerlerinden bağımsız olarak yüklenmek suretiyle katkılarını birleştirmeleri konsorsiyum olarak tanımlanmaktadır.

Kamu İhale Kanununda¹⁴ ortak girişimler, “İhaleye katılmak üzere birden fazla gerçek veya tüzel kişinin aralarında yaptıkları anlaşma ile oluşturulan iş ortaklığı ve konsorsiyumlar” olarak tanımlanmıştır. Ortak girişim ve konsorsiyum terimleri genel olarak birbirinin yerine kullanılmakla birlikte, ilgili

Kanuna göre konsorsiyum, ortak girişimin bir alt koludur.

3. İş Ortaklığının Vergilendirilmesi

Yukarıda da açıklandığı üzere iş ortaklıkları KVK'da tanımını bulmuş ve 1 seri no.lu KVK Tebliğinde¹⁵ de gerekli açıklamalara yer verilmiştir.

3.1. İş Ortaklığının Tanımı ve Unsurları

İş ortaklıkları sermaye birikimi, teknolojik donanım ile teknik uzmanlık gerektiren ve bünyesinde yüksek risk unsuru barındıran işlerin ifası ve kazanç paylaşımı amacıyla kurulan ortaklıklar olup

ortaklar, belli bir işin birlikte yapılmasını müştereken yüklenmektedirler.

Şahıs ortaklıkları veya gerçek kişilerin kurumlar vergisi mükellefleri ile veya kurumlar vergisi mükelleflerinin kendi aralarında oluşturdukları adi ortaklıklar, istenilmesi halinde iş ortaklığı olarak kurumlar vergisi mükellefiyeti tesis ettirmektedirler.

Kurulacak olan iş ortaklığının kurumlar vergisi mükellefiyeti tesis ettirebilmesi için;

- Ortaklardan en az birisinin kurumlar vergisi mükellefi olması,

- Ortaklığın belli bir işi sonuçlandırmak üzere yazılı bir sözleşmeyle kurulması,

¹³ 21.06.2006 tarih ve 26205 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır

¹⁴ 22 Ocak 2002 tarih ve 24648 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır

¹⁵ 03.04.2007 tarih ve 26482 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır

- İş ortaklığı konusunun belli bir iş olması,
- Birlikte yapılacak olan işin belli bir süre içinde gerçekleştirilmesinin öngörülmesi,
- İş ortaklığı ile işveren arasında bir yüklenim sözleşmesinin olması,
- Tarafların, müştereken yüklenilen işin belli bir veya birden fazla bölümünden değil, tamamından işverene karşı sorumlu olmaları,
- İşin bitiminde kazancın paylaşılması,

gerekmektedir.

İş ortaklığı, devamlılık gösteren ve aynı nitelikte olan iş veya işler için değil, belirli sürede bitecek bir iş için kurulacak ve tam mükellefiyete tabi olacaktır.

Yukarıda sayılan unsurları taşımak kaydıyla, iş ortaklıkları her türlü iş için kurulabilmektedir. Belli bir iş için kurulan iş ortaklığında işverenin birden fazla olması, iş ortaklığının da birden fazla olmasını gerektirmez. Ancak bir işverene karşı birden fazla işin, yukarıda tanımlanan iş ortaklığı çerçevesinde yüklenilmesi halinde her iş, ayrı bir iş ortaklığının kurulmasını gerektirecektir.

Örneğin; bir hidroelektrik santrali inşası işi için tek bir iş ortaklığı kurulabilir. Aynı işveren tarafından söz konusu santral ile bağlantılı elektrik iletim sisteminin kurulması işi için ayrı bir ihale düzenlendiği takdirde bu iş için ayrı bir iş ortaklığı kurulması gerekecektir.

İş ortaklığının kurumlar vergisi yönünden bağlı olduğu vergi dairesi, ortaklığın kuruluş mukavelesinde gösterilen merkezinin bulunduğu yer vergi dairesi; mukavelede ortaklık merkezi belirtilmemiş ise iş merkezinin bulunduğu yer vergi dairesi olarak

belirlenecektir.

Belli bir iş için kurulacak olan iş ortaklığında işin bitim tarihi, taahhüt sözleşmesinde belirlenen esaslara göre tayin olunacaktır. Ancak, işin bitimi iş ortaklığının da sona erdiğini göstermez. Bu iş dolayısıyla mükellefiyetle ilgili ödevlerin tamamının da yerine getirilmesi (Örneğin, tahakkuk eden vergilerin tamamının ödenmesi) gerekir. Vergisel ödevlerin tamamının ikmal edilmesinden sonra iş ortaklığı sona ermiş sayılır. İş ortaklığının sona ermesinden sonra, ortaklık adına tarh olunacak vergi ve cezalardan tüm ortaklar müteselsilen sorumlu olacaklardır.

Öte yandan, iş ortaklıklarının tasfiyesi, Borçlar Kanunundaki adi ortaklıkların dağılmasına ilişkin hükümlere göre yapılacaktır.

3.2. Mevzuat Düzenlemesinin Tarihsel Gelişimi

İş ortaklıkları, 1986 yılında kurumlar vergisi mükellefleri arasına dâhil edilmiş ve bu tarihten sonra konu ile ilgili vergi mevzuatında çeşitli düzenleme ve değişiklikler yapılmıştır.

3.2.1. Mülga 5422 Sayılı KVK'da 3239 Sayılı Kanunla Yapılan Düzenleme

Mülga 5422 sayılı KVK'nın 1 inci maddesine 1986 yılında 3239 sayılı Kanunla eklenen (E) bendi ile iş ortaklıkları kurumlar vergisi mükellefleri arasına dâhil edilmiştir. Ayrıca, aynı Kanuna mükerrer 6 ncı madde eklenmiş ve maddede;

“Birinci maddenin, A, B, C ve D bentlerinde yazılı kurumların kendi aralarında, şahıs ortaklıkları veya gerçek kişilerle belli bir işin birlikte yapılmasını

müştereken taahhüt etmek ve kazancını paylaşmak amacıyla kurdukları ortaklıklar iş ortaklığıdır. Bunların tüzel kişiliklerinin olmaması mükellefiyetlerini etkilemez.”

hükmüne yer verilmiştir.

Böylelikle özel hukuk açısından adi ortaklık olarak değerlendirilen iş ortaklıkları, vergi hukuku bakımından ortaklarından ayrı bir kişilik olarak vergilemeye tabi tutulmuştur. İş ortaklıklarının elde edecekleri kazançların kurumlar vergisine tabi tutulmasının nedeni, 3239 sayılı Kanunun gerekçesinde aşağıdaki şekilde belirtilmiştir:

“Türkiye'nin dış dünya ile olan ekonomik ilişkilerinin artması sonucu iş ortaklığı (Joint Venture) şeklindeki kuruluşların sayısı giderek artmaktadır. Bu kuruluşlar, kazancı paylaşmak amacı ile kurulan ortaklıklar olup, belli bir işin birlikte yapılmasını müştereken taahhüt etmektedirler. Diğer bir anlatımla; her ortak işin belli bir bölümünün yapımını taahhüt etmeyip (konsorsiyum), topluca işin tamamını müştereken yapacaklarını taahhüt etmektedirler.

Şahıs şirketleri veya gerçek kişilerin kurumlarla veya kurumların kendi aralarında oluşturdukları bu tür ortaklıklar, yürürlükteki mevzuatımıza göre adi ortaklık sayılmaktadır. Bu durum vergileme açısından büyük problemler çıkarmaktadır. Bu tür kuruluşları vergi mevzuatı yönünden disiplin altına almak amacıyla bu ortaklıkların kurumlar vergisi kapsamına alınması öngörülmüştür.”

Madde gerekçesinde de belirtildiği üzere, iş ortaklıkları yürürlükteki mevzuata göre adi ortaklık olarak kabul edilmekle birlikte, vergi mevzuatı yönünden disipline edilmeleri amacıyla kurumlar vergisi kapsamına alınmışlardır.

3.2.2. Mülga 5422 Sayılı KVK'da 4369 Sayılı Kanunla Yapılan Düzenleme

Mülga 5422 sayılı KVK'nın mükerrer 6 ncı maddesine 4369 sayılı Kanunla, **“kurdukları ortaklıklardan vergi dairesinden bu şekilde mükellefiyet tesis edilmesini talep edenler”** ibaresi eklenmiştir. 4369 sayılı Kanunun gerekçesinde ise;

“Değişiklik ile iş ortaklığı olarak faaliyette bulunmak ihtiyari hale getirilmektedir. Dolayısıyla iş ortaklığı tanımına girenlerden isteyenler iş ortaklığı olarak, isteyenler ise adi ortaklık olarak mükellefiyet tesis ettirebileceklerdir.” açıklamasına yer verilmiştir.

3.2.3. 5520 Sayılı KVK'da Yapılan Düzenleme

5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununu yürürlükten kaldıran 5520 sayılı Kanunun 1 inci maddesinde önceki bölümlerde açıklanan tanıma yer verilmiştir.

Madde gerekçesinde ise,

“İş Ortaklıkları: Türkiye'nin dış dünya ile olan ekonomik ilişkilerinin artması sonucu iş ortaklığı şeklindeki kuruluşların sayısı giderek artmaktadır. Bu kuruluşlar kazanç paylaşımı amacıyla kurulan ortaklıklar olup, belli bir işin birlikte yapılmasını yüklenmektedirler. Bu noktada bir işin bölümlerini ayrı ayrı taahhüt eden (yüklenen) konsorsiyumlardan farklılaşmaktadırlar. Şahıs ortaklıkları veya gerçek kişilerin Kanunun 2 nci maddesinde sayılanlarla veya Kanunun 2 nci maddesinde sayılanların kendi aralarında oluşturdukları adi ortaklıkların, istenilmesi halinde iş ortaklıkları olarak da Kurumlar Vergisi mükellefiyeti tesis ettirilmesi imkânı

getirilmiştir. Bu durumda söz konusu ortaklık tüzel kişiliğinin bulunup bulunmadığına bakılmaksızın kurumlar vergisi mükellefi sayılacaktır.”

açıklamaları yapılmıştır.

3.3. İş Ortaklığı ve Konsorsiyum

Kamu İhale Kanununun 14. maddesinde,

“Ortak girişimler birden fazla gerçek veya tüzel kişi tarafından iş ortaklığı ve konsorsiyum olarak iki türlü oluşturulabilir. İş ortaklığında üyeler, hak ve sorumluluklarıyla işin tümünü birlikte yapmak üzere; konsorsiyum üyeleri ise, hak ve sorumluluklarını ayırarak işin kendi uzmanlık alanlarıyla ilgili kısımlarını yapmak üzere ortaklık yaparlar.”

denilmektedir.

KVK ve gerekçeleri ile KİK hükmünden de anlaşılacağı üzere işverene karşı olan sorumluluk yönünden konsorsiyum ile iş ortaklıkları ayrılmaktadır. İş ortaklığında taraflar, müştereken yüklenilen işin belli bir bölümünden değil, tamamından işverene karşı sorumludurlar. Konsorsiyumlarda ise, her ortak işin belli bir bölümünden sorumlu olmaktadır. (Örneğin, baraj inşaatının ulaştırma, inşaat ve teknik donanım kısımlarının ayrılması)

Burada önemli olan husus, şirketlerin ve ihaleye çıkan idarenin tercihi konusudur. İdare, ihale konusu işin tamamından iş ortaklığını oluşturan tüm şirketlerin sorumlu olmasını istemekte, böylelikle ihalenin

gerçekleştirilmesinden tüm ortakları sorumlu tutarak sözleşmeyi sağlamlaştırmaktadır.

Ancak iş ortaklığını oluşturan firmalar, ihalenin tamamından değil uzmanlaştıkları alanda ve sadece yükledikleri işten sorumlu olmak istemekte, böylelikle işin bir kısmında oluşabilecek risklerden kurtulmakta ayrıca, kar-zarar dağıtım konusunda ortaya çıkabilecek ihtilafların önüne geçmek istemektedirler.

Söz konusu sorunun aşılması için başvurulan yollardan birisi, ihaleye iş ortaklığı şeklinde girilmesi ancak ortaklar arasında imzalanacak bir sözleşmeyle işin bölümlere ayrılmasıdır. KVK uygulamasında, yüklenim sözleşmesinde belirtilmemekle beraber, ortakların kendi aralarında yapacakları sözleşme ile her bir ortağın yükleneceği işin belirlenmesi ve işveren idarece de bu sözleşmenin kabulü halinde, bu tür ortaklıklar konsorsiyum olarak kabul edilmektedir.



3.4. İş Ortaklıklarında Tevkifat

Adi şirketlerdeki tevkifat müessesesinde; adi şirketin ve ortakların ayrı ayrı mükellefiyetleri tesis edilmekte ve vergi tevkifatı ortaklık adına yapılmaktadır. Yapılan bu tevkifatlar ise, (ortakların hisseleri ve hukuki kişiliklerine göre) ortaklığı oluşturan gerçek veya tüzel kişilerin gelir veya kurumlar vergisi beyannameleri üzerinden mahsuba konu edilmektedir.

Ancak, adi ortaklık olarak faaliyet gösteren ve işin kısımlara ayrılabilirdiği

konsorsiyumların yıllara sari inşaat ve onarma işlerinde, ortakların hukuki statüsüne göre ilgili vergi kanunu referans alınarak ayrı ayrı tevkifat yapılmakta ve ortaklar yapılan bu tevkifatları beyannamelerine dâhil etmektedirler.

Buna göre örneğin, metro sistemi kurulması ile ilgili belediyeden alınan ihaleyi konsorsiyum şeklinde oluşturulan adi ortaklığın alması, malzeme teminini dar mükellef bir kurumun; inşaat işlerini ise Türkiye mukimi bir firmanın üstlenmesi durumunda, malzeme temini işinin inşaat işi olmaması nedeniyle ödenecek olan istihkakların tevkifata tabi tutulmaması, ancak Türkiye mukimi şirkete ödenen istihkaklar üzerinden %3 oranında tevkifat yapılması gerekecektir. Görüleceği üzere bu durumda tevkifat, adi ortaklık adına değil, işlerin kısımlara ayrılması suretiyle ortaklar hesabına yapılmaktadır. Bu işlemde faturaların adi ortaklık adına düzenlenmesi ancak ortakların yapacakları işlerin ayrı şekilde fatura edilmesi yerinde olacaktır. Konu ile ilgili çifte vergilendirme önleme anlaşması bulunması durumunda ise, anlaşmanın öncelikle değerlendirilmesi şarttır.

KV mükellefi olmayı tercih eden iş ortaklarının kazançları ise KVK 15. maddeye göre tevkifata tabi olacaktır.

4. Sonuç

İş ortaklıklarının kurulmasının temel nedeni “risk” dağıtımı ya da paylaşımıdır. Bu çerçevede büyük ölçekli inşaat işleri dolayısıyla oluşturulan iş ortaklıklarının hukuki yapısının adi ortaklık niteliğinde olması, bunun yanında istenilmesi halinde kurumlar vergisi mükellefiyeti tesis ettirmeleri sonucu vergi uygulamalarında çeşitli tereddütler yaşanmakta, konu ile ilgili olarak Gelir İdaresi Başkanlığınca yukarıda açıklanan şekilde tebliğ, sirküler ve özelge bazında uygulamaya yön verilmektedir.





Fatma OZANSOY
Devlet Gelir Uzmanı
Gelir İdaresi Başkanlığı

DANİMARKA'DAKİ VERGİ SİSTEMİ VE VERGİ BİLİNCİ ÜZERİNE

1.Giriş*

Danimarka, nüfusu yaklaşık 5.5 milyon olan bir İskandinav ülkesidir. Refah

seviyesi oldukça yüksek olup 33.000.- ABD Doları civarında kişi başı geliri ile en zengin ülkelerden biri iken, işsizlik oranı açısından da %5'lik rakamla işsizliğin en düşük olduğu Avrupa ülkelerinden biridir.¹⁶

Makalemizde bu ülkenin vergi sistemini genel olarak inceleyecek ve mükelleflerin vergiye bakış açılarını değerlendirmeye çalışacağız.

2. Tek Numara Sistemi

Teknolojiyi uzun yıllardan beri tüm yaşamlarına adapte etmeyi başaran ülkede, tüm resmi yazışmalar 1970'lerden beri elektronik ortamda yapılmaktadır. Ülkede her vatandaşın kendine özel bir vatandaşlık numarası vardır. Bu numara doğum anında verilir ve kişi öldükten sonra bile numarası sistemde kalmaya devam eder. Bu numarayı devlet dairelerinde,

polis kayıtlarında, hastanelerde, okullarda, bankalarda, kısacası her yerde kullandıkları “tek ve eşsiz numara” (unique number) olarak adlandırmaktadırlar. Bu numara sayesinde bir kişinin öğrenim durumu, ailesi, medeni durumu, ikamet adresi, çalıştığı işyerleri, her türlü malvarlığı (var olan ve elden çıkarılan), elde ettiği tüm gelirleri, ödedikleri vergiler vs. merkezi bir sistemde kayıt altında tutulmaktadır.

Danimarka Gümrük ve Vergi İdaresi (The Danish Customs and Tax Administration-SKAT) de vatandaşların tüm bilgilerinin yer aldığı bilgi bankasından yararlanan kurumlar arasındadır. Bu sayede mükelleflerin tüm gelir bilgilerine doğru bir biçimde ulaşılabilir. Söz konusu bilgi bankasında, vatandaşların kişisel bilgileri de ayrıntılı bir biçimde yer aldığından indirim ve muafiyet gibi konularda, vergilendirmede adalet ilkesine oldukça uygun bir vergilendirme gerçekleştirilmektedir.

* E-Yaklaşım Dergisinin Ocak 2009 sayısında yayımlanmıştır. (Bu yazıdaki görüşler yazarına ait olup Kurumunu bağlamaz, Kurumuyla ilişkilendirilmek suretiyle kullanılamaz).

¹⁶ <http://www.ulkeler.net/danimarka.htm>, 25 Kasım 2008.

3. Vergi Türlerine Göre Dağılım

Danimarka’da vergi bilinci oldukça üst seviyelerdedir. Nüfusu 5.5 milyon olan bu küçük ülkedeki vergi mükellefi sayısı 4.5 milyondur.

Ülkede 78 ayrı vergi türü uygulanmaktadır. 2007 yılı itibariyle ana vergiler ve toplam vergi gelirleri içindeki payı aşağıdaki şekildedir¹⁷:

Gelir Vergisi.....	%52
Kurumlar Vergisi.....	% 7
Katma Değer Vergisi.....	% 22
İthalat Vergileri.....	%12
Diğer Vergiler.....	%7

Gelir vergisi oranları mükelleflerin elde ettiği kazançta göre %13 ila % 59 arasında değişir. ¹⁸ Yılda 1.000.000 Danimarka Kronu (yaklaşık 285.000 YTL.) ve üstünde gelir elde eden biri en üst düzey olan %59’luk kısımdan vergilendirilir. SKAT’da istihdam edilenlerin neredeyse tamamı en üst düzey olan bu vergi dilimine girmektedirler.

4. SKAT’ın Çalışma Anlayışı

SKAT “müşteri” (customer) olarak tanımladığı vergi mükellefleri ile daha uyumlu çalışabilmek adına mükellefiyete ait tüm hizmetlerini internet aracılığıyla yerine getirmektedir. Sistem şu şekilde işlemektedir¹⁹;

- Tüm mükelleflere vergi idaresince, daha sonra değiştirebilecekleri birer şifre (digital signature) verilmiştir. Böylece her bir mükellefin kendine ait bir sayfası vardır.
- Bu şifre mükelleflerce ancak kendi bilgisayarlarında kullanılabilir. Mükellefler başka bir bilgisayarda vergi sayfalarını göremezler.
- Mükellefler bu şifreleri kullanarak kendilerine ait tüm kişisel ve vergisel bilgilerini görebilirler.
- SKAT mükellefin ailevi durumunu, çalıştığı işyerini, elde ettiği tüm geliri ve indirilebilecek giderleri önceden bildiği için mükellefin beyan edeceğini öngördüğü beyannameyi bu sayfada gösterir.



SKAT

¹⁷ Bjarne Fabricious, “Introduction to the Organisation of the Danish Tax and Customs Administration”, Fiscalis Working Visit Programme, Copenhagen, Denmark, 10.11.2008.

¹⁸ Vergi oranları sosyal güvenlik primlerini de içerdiğinden karşılaştırma yapılırken bu hususa dikkat edilmelidir.

¹⁹ Karl Hanke and Allan Haworth Jensen “Information about the universe in SKAT’s DataWarehouse and the use of the search tool Business Objects”, Fiscalis Working Visit Programme, Copenhagen, Denmark, 11.11.2008.

- Mükellef, sayfasına girdiğinde vergi idaresince hazırlanan bu bilgileri görür ve eğer değişmesi gereken bir bilgi veya beyan değişikliği varsa bunu bildirir (Sözgelimi mükellef o ay ekstra bir gelir elde etmişse bunu da beyanına ekler veya tam tersi).
- Tüm bu bilgiler ışığında bilgisayar programı, mükellefin ödemesi gereken vergiyi otomatik olarak hesaplar.
- Mükellef isterse vergiyi internet üzerinden ya da vergi idaresine bizzat giderek ödeyebilir.
- Kamuda çalışanlar da beyanname vermek zorundadırlar. Onlar da diğer mükellefler gibi vergiyi öderken aynı süreci takip ederler. Eğer gelirleri ve indirilecek giderleri tam da vergi idaresinin hesapladığı gibiyse kaynakta vergilendirme yapılır.

5. Daha İyi Bir Vergilendirme İçin Yapılanlar

Vatandaşlık numaralarını tüm kamu ve özel alanlarda kullanmaları zorunlu olduğundan, mükelleflerin her tür işlemi konusunda SKAT bilgi sahibi olmaktadır. Çünkü kurumlar arası işbirliği ve uyum çok gelişmiştir. Tüm bilgi

akışı ve resmi yazışmalar elektronik ortamda yapıldığından işlemler çok hızlı ilerlemektedir.

Ülkede internet üzerinden en çok alışveriş yapılan sitelerle vergi idaresi arasında anlaşmalar yapılmıştır. Bu siteler, SKAT'a site içinde en çok alışveriş yapanların isimlerini ve kişisel bilgilerini bildirmektedirler. SKAT da bu kişileri vergilendirmek üzere takibe almaktadır.

Mükelleflerle uyumlu çalışma konusuna çok önem verilmektedir. Onları mükellef (taxpayer) olarak adlandırmak yerine, müşteri (customer) olarak adlandırmayı tercih etmektedirler. Mükelleflerle ilişkilerini daha iyi nasıl geliştirebilecekleri üzerine sürekli çalışmalar yapmaktadırlar. Özellikle onların konforu ve zaman kaybını önlemek için vergi idaresine getirmemeye çalışarak tüm işlemleri internet üzerinden görmelerini sağlamaktadırlar.

SKAT'ın sahip olduğu gezici araçlar vardır. Bunlar minibüs şeklinde olup içinde anında internet erişimi sağlayan bir bilgisayar, kamera ve fotoğraf makinesine sahiptirler. Bu araçlar genellikle bir ihbarı değerlendirirken kanıt toplamak için kullanılmaktadırlar.

Oldukça düşük düzeyde olmasına karşın 2004 yılından itibaren kayıt dışı ekonomi ve

illegal işlerle mücadelede “var olan kurallara uygunluk” ya da “onurlu davranış” olarak tanımlanan “Fair Play” uygulamasını başlatmışlardır. Bu çerçevede ünlü insanların rol aldığı reklâm kampanyaları düzenlemişlerdir. Bu reklâmlarda insanlara, vergi kaçırmadan ve illegal yollara başvurmadan yaşamının erdemlerinden bahsedilmiştir.²⁰

6. Sonuç

Toplam nüfusu 5,5 milyon olup mükellef sayısı 4,5 milyon olan Danimarka’da, insanların vergiye karşı dirençleri yok denecek kadar azdır. Gelir vergisi oranı ülkemize göre yüksek olan bu ülkede, tüm eğitim ve sağlık hizmetlerinden ücretsiz yararlanan Danimarka vatandaşlarının çoğu, ödedikleri vergiyi yüksek değil, bu kaliteli hizmetlerin makul bir karşılığı olarak görmektedirler.

Toplanan vergi gelirlerinin yarısından fazlasını gelir vergisi oluşturmaktadır. Dolaysız vergilerin tahsilâtındaki güçlükler düşünülünce bu oran oldukça başarılıdır. Vergilerin tahsilâtındaki yüksek başarıya rağmen idare, vergi gelirlerini daha çok artırmanın, kayıp ve kaçakçılığa karşı daha fazla mücadele edebilmenin yollarını aramaktadır.

²⁰ Kent D. Sorensen “The Government focuses against black economy and illegal work. The Concept: Fair Play”, Fiscalis Working Visit Programme, Copenhagen, Denmark, 11.11.2008.

Son dönemde tüm dünyanın savaştığı ekonomik krize karşı da hükümet şimdiden önlemini almış bulunmaktadır. Buna göre 2011 yılına kadar SKAT’a eleman alımı durdurulmuştur.

Danimarka, mükelleflerin vergi bilinci ve özellikle dolaysız vergilerin yüksek oranlardaki tahsilâtı konusunda oldukça başarılı bir ülkedir. Vatandaşların SKAT’a duyduğu sonsuz güven, mükemmel bir veri tabanına ve çok iyi bir denetim sistemine sahip olmaları ve mükelleflerin eğitim düzeylerinin oldukça yüksek olması bu başarıyı sağlayan faktörlerdendir. Ancak en önemli faktör, mükelleflerin ödedikleri vergilerin karşılığını somut hizmetler olarak geri alacaklarına duydukları güvendir. Bu güven ise kamu harcamalarının şeffaflığının ve hesap verilebilirliğin Danimarka devletince üst düzeyde temin edilmiş olmasının sonucudur.





TÜRMOB

TÜRKİYE SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLER
VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLER ODALARI BİRLİĞİ
(UNION OF CHAMBERS OF CERTIFIED PUBLIC ACCOUNTANTS OF TURKEY)

TRANSFER FİYATLANDIRMASI

UYGULAMA REHBERİ



**TRANSFER
FİYATLANDIRMASI
ALANINDAKİ İLK
UYGULAMA KİTABI
YAYINDA!**

Ramazan BİÇER

TÜRMOB YAYINLARI - 365