

UZMAN GÖRÜŞ

Devlet Gelir Uzmanları Derneği Yayını



- Kurumlar Vergisi Mükellefleri
- Transfer Fiyatlandırması
- Sebze Komisyoncularının Yükümlülükleri
- Lojman Tahsislerinde KDV
- Kamu Görevlilerinin Yönetim Kurulu Üyeliklerinden Aldıkları Ücretler
- İş Ortaklıkları ve Konsorsiyumlar

TEMMUZ-AĞUSTOS-EYLÜL 2012 / SAYI 22



KDV TEVKİFATI KİTABI ÇIKTI

KDV Tekvifatı
Tam Tekvifat
Tekvifatın Beyanı
Tekvifatta İade
Kısmi Tekvifat

YAZARLAR

Ömer ÇAKICI (Gelir İdaresi Grup Başkanı)
Abdullah KÜTÜKÇÜ (Devlet Gelir Uzmanı)
M. Bahattin AKÇAY (Devlet Gelir Uzmanı)
Mustafa ERSAN (Devlet Gelir Uzmanı)

Künye

İmtiyaz Sahibi

Devlet Gelir Uzmanları Derneği

Yayın Kurulu

Cengizhan Doğruyol

Emrullah Töremen

Mustafa Ersan

Cem Arslan

Altan Yılmaz

Ferit Öz

Editör

Altan Yılmaz

ayilmaz@gelirler.gov.tr

İletişim Koordinatörü

Cem Arslan

carslan@gelirler.gov.tr

İletişim

T: 0 312 415 3222

F: 0 312 415 2821

www.devletgeliruzmanlari.org

iletisim@devletgeliruzmanlari.org

İÇİNDEKİLER

EDİTÖR'den _____ 2

Altan YILMAZ

Vergi Uygulamaları Açısından Transfer Fiyatlandırmasının Rolü Ve Ülkeler Bazında Etkisi _____ 3

Ayşegül IŞIK

Sebze Komisyonculuğu İşlerinde Gelir Vergisi Tevkifatı, KDV ve Belge Düzeni _____ 8

Altan YILMAZ

Lojman Kiralarının ve Çalışanlara Yapılan Konut Yardımlarının Vergilendirilmesi _____ 12

Recep TORUN

Kamu Görevlilerinin Yönetim Kurulu Üyeliklerinden Dolayı Aldıkları Ücretlerin Vergilendirilmesi _____ 16

Cevdet ERASLAN

Vergi Uygulamaları Açısından İş Ortaklıkları ve Konsorsiyumlar _____ 20

Cem ARSLAN

Kurumlar Vergisinde Mükellefiyet ve Mükellefler _____ 26

Esmâ ÜLKER-Münire İLBEYİ

EDİTÖRDEN

Vergi Kanunlarının kapsadığı kişi ve işlemlerin çeşitliliği uygulamada bir çok sorunun ortaya çıkmasına neden olmaktadır. Vergi ekonomik değer üzerinden alınmakla birlikte vergilendirmenin sosyal siyasal yönü de bulunmaktadır.

Bu kapsamda, Uzman Görüş Dergisi ekibi olarak bu sayımızda vergi uygulamaları açısından çeşitlilik gösteren konuları ele almış bulunmaktayız.

Bu sayımızda, Kurumlar Vergisi uygulaması açısından transfer fiyatlandırması ve kurumlar vergisi mükellefleri konuları ele alınmıştır. Sebze ve meyve komisyonculuğu ile yönetim kurulu üyeliklerinde bulunan kamu görevlilerinin vergi konularında karşılaşılabilecekleri sorunların yanında uzun süredir vergi yargısını da meşgul eden çalışanlara yapılan konut yardımının vergilendirilmesi dergimizin bu sayısında gündeme gelen diğer başlıklardır.

Dergimizin bir sonraki sayısında buluşmak dileğiyle...

Altan YILMAZ

Devlet Gelir Uzmanı



VERGİ UYGULAMALARI AÇISINDAN TRANSFER FİYATLANDIRMASININ ROLÜ VE ÜLKELER BAZINDA ETKİSİ

AYŞEGÜL İŞİK
Devlet Gelir Uzman Yardımcısı

Günümüzün global ekonomisinde her geçen gün kendini gösteren mali gelişmeler, ülke bazında yapılandırılmaya çalışılan araştırma ve geliştirme modelleri ve uygulamaya çalışılan son model vergileme sistemleri, vb. adımlar, uluslararası ekonomik konjonktürün rengini değiştirmektedir. Özellikle ülkelerin sahip oldukları vergilendirme yöntemlerinin, karşılıklı ticari ilişkilerde kilit nokta konumunda olması, bu çabaların artmasına neden olmuştur. Bunun nedeni ise çok uluslu şirketler arasında gerçekleştirilen işlemlerde geçerli olan fiyatların yapılandırılması sürecinde, ilgili ülkelerin vergi sistemlerinin çakışması, yerel hatta küresel düzeyde ekonomilerin olumsuz etkilenmesine neden olmaktadır. Bu kapsamda birçok ülke son yılların gözde konularından biri olan ve geliştirilmeye çalışılan transfer fiyatlandırması konusu üzerine eğilmeye başlamıştır.

OECD Transfer Fiyatlandırması ile ilgili kapsamlı çalışmalara öncülük yapmış ve bu uygulamanın ilgili ülke vergi sistemlerinde yerini alabilmesi için gerekli özeni göstermiştir. Çünkü gerek vergi otoriteleri, gerek global ticaretin temel yapı taşları olan çok uluslu şirketler için ticari verim, bu verimi artıracak olan sağlıklı kar dağıtımı, piyasa dengesi ve bu dengenin devamlılığı büyük önem taşımaktadır. Bu bağlamda şirketler arasındaki işlemleri test etmenin en uygun yolunun emsallere uygunluk ilkesini benimsemek olduğunu düşünen birçok Avrupa ülkesi Transfer Fiyatlandırması uygulamalarını kanunen ülke politikasının bir parçası haline getirmiştir. Almanya, İngiltere, Hollanda gibi ülkelerde transfer fiyatlandırması kanunen gerekli görülüp yasal düzenlemeler arasında yer verilmekte, Belçika, İsveç, Norveç ve Fransa gibi ülkelerde ise uygulama gerekli görülmektedir. Hatta İngiltere mükellefin ihmalci/hileli

davranması sonucu düzenlediği transfer fiyatlandırması raporları için % 100'e varan cezalar uygulamaktadır.

Vergi idareleri transfer fiyatlandırmasının denetimini ayrıntıdan ziyade temel bir konu olarak görmektedir. Uluslararası şirketleri vergi konuları açısından fazlasıyla meşgul eden bir konu olması, çifte vergilendirme konusunda uyumsuzlukların yaşanması, denetim riskleri ve şirketler arasındaki karı serbest piyasa koşullarının öngördüğü en uygun şekilde dağıtmanın zorluğunun yadsınamaz bir gerçek olması realitesiyle, bu politikanın uygulama alanı giderek genişlemiştir.

Şirketler ise; global vergi yükünün en alt düzeyde kalabilmesini ve buna etki eden toplam karlarını maksimize etmeyi istemektedirler. Kimi ülkeler tarafından yabancı yatırımcının o ülkeye çekilmesini sağlamak amacıyla uygulanan politikalar vergi cennetlerinin doğmasına neden olmakta, bundan şikayetçi olmayan şirketlerin oluşturduğu sağlıksız rekabet ortamı ise küresel ölçekte serbest piyasa dengelerini bozmaktadır. Durum beraberinde ülkelerin vergilendirme kapasitelerinin aşınması sonucunu getirmektedir.

TÜRKİYE'DE TRANSFER FİYATLANDIRMASI

Türk vergi sisteminin de 2007'den bu yana yasal anlamda bünyesine aldığı "Transfer Fiyatlandırması başta Amerika olmak üzere bugün birçok ülkenin vergileme politikasının önemli bir parçasıdır. 1960 yılında kurulmuş olan ve Türkiye'nin de aralarında bulunduğu 30 üyesi bulunan OECD, transfer fiyatlandırması konusunda uluslararası anlamda ilk girişimde bulunan örgüttür. 1979 yılında Mali İşler

Komisyonu aracılığı ile tavsiye niteliğindeki ilk rehberini hazırlamış ve Amerikan Transfer Fiyatlandırması Sistemi ile büyük ölçüde paralellik gösteren bu politikanın öncüsü olmuştur. OECD ülkelerinin de üzerinde hem fikir olduğu transfer fiyatlandırması ve buna bağlı vergilendirme ilkeleri, karşılaştırılan işlemlerin ekonomik özelliklerinin önemini hissettirmesi ile üye ülkeler tarafından daha çabuk benimsenmiştir.

Uluslararası gelişmeler ve özellikle OECD'nin düzenlemeleri

dikkate alınarak Türk Vergi Sistemi'ne, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu ile giren Transfer Fiyatlandırması; ilişkili kişiler arasında yapılan mal veya hizmet alım ya da satımında uygulanan fiyat veya bedeli ifade

eden, mal ve hizmet alım-satımlarının, iktisadi ve ticari koşullar dikkate alınarak nasıl belirlenmesi gerektiği yönünde temel prensipleri ortaya koyan bir kavramdır. Diğer bir deyişle bir işletme veya organizasyonun kendine bağlı birimlere uyguladığı fiyatın birbirine bağlı olmayan birimler arasında uygulanan fiyattan farklı olmaması anlamına gelmektedir.

Diğer taraftan, Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 13 üncü maddesi ilişkili kişi tanımını yapmaktadır. Buna göre, ilişkili kişi; kurumların kendi ortakları, kurumların ve ortaklarının ilgili bulunduğu gerçek kişi / kurum ile idaresi, denetimi veya sermayesi bakımından doğrudan ve dolaylı olarak bağlı bulunduğu ya da nüfuzu altında bulundurduğu gerçek kişi veya kurumları ifade eder. Ortakların eşleri, ortakların veya eşlerinin üstsoy ve altsoy ile üçüncü derece dahil yansoy hısımları ve kayın hısımları da ilişkili kişi sayılır.

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 13 üncü maddesinin üçüncü fıkrası gereği, hukuksal bir kavram olan emsal bedel; aralarında herhangi bir yakınlık ya da ilişki bulunmayan taraflarca kendi çıkarları doğrultusunda yapılan görüşmeler sonucunda

gerçekleşen işlemler için belirlenen değer olarak ifade edilmiş ve "Emsallere Uygunluk İlkesi; ilişkili kişilerle yapılan mal veya hizmet alım ya da satımında uygulanan fiyat veya bedelin, aralarında böyle bir ilişkinin bulunmaması durumunda oluşacak fiyat veya bedele uygun olmasını ifade eder." şeklinde tanımlanmıştır.

OECD Transfer Fiyatlandırması Rehberine göre emsal bedel; mevcut işlem koşullarına en uygun sonucu veren transfer fiyatlandırması yöntemine göre

tespit edilmelidir. Tavsiye edilen ilk adım geleneksel yöntemlerin kullanılması olsa da tarafların çıkarlarına cevap vermemesi durumunda kâra dayalı yöntemlerin de



kullanılabileceği belirtilmiştir. Bu değer serbest piyasa koşullarında belirlenen değer olduğu için taraflar ticari işlemlerde emsal bedel tespiti yaparken "tam güven" esasına göre hareket ederler. Bu anlamda transfer fiyatlandırması yoluyla ve sağlıklı bir yöntemin tercih edilmesi ile belirlenecek olan emsal bedel (piyasa fiyatı) ile hem tarafların çıkarları maksimize edilecek, hem vergi matrahlarındaki aşınma engellenecek, hem de vergi idareleri ile mükellef arasında kendini gösterecek olan muhtemel çatışmaların önüne geçilmiş olacaktır. Böylece ülkeler mali amaçlarına daha hızlı ulaşacak ve farklı ülkeler arasında yaşanabilecek vergi uyumsuzluğu riskleri de en aza indirilmiş olacaktır.

Bu noktada belirtmek gerekirse, transfer fiyatlandırması düzenleme ve yükümlülüklerine uyulmasında emsal bedelin doğru yöntemle belirlenmesi gerekir. En doğru sonuca ulaşmak için söz konusu işleme öncelikle varsa üçüncü kişilere uygulanan ve iç emsal olarak adlandırılan fiyatların dikkate alınması, uygun iç emsalin tespit edilememesi durumunda ise şirket dışındaki üçüncü taraflar arasında kullanılan fiyatları (dış emsal) belirleme yoluna gidilmesi transfer fiyatlandırması uygulama süreci olarak karşımıza çıkmaktadır. Bu

süreç içinde firmaların yurt içi ve yurt dışı işlemleri için iç emsale sahip olmaları, fiyatlama politikasını kolaylaştıran bir durumdur. Fakat dış emsal belirleme zaruretinin doğması sonucu, fiyatların işlem bazında karşılaştırılmasının zor olması ve şirketlerin elde ettikleri karlılık oranlarını faaliyette buldukları bağımsız şirketlerin karlılıklarıyla karşılaştırılmalarının güçleşmesi, transfer fiyatlandırmasının beraberinde getirdiği dezavantajlar olarak karşımıza çıkmaktadır. Özellikle Türkiye’de halka açık şirketlerin mali tablolarına ulaşma imkânı olmadığından, fiyatlara ve/veya karlılıklara ilişkin emsal belirlemek oldukça güçleşmektedir.

Emsal bedelin belirlenmesi aşamasında kullanılacak olan yöntemler OECD Transfer Fiyatlandırması Rehberinde açıklanmıştır. Söz konusu Rehberde belirlenecek olan fiyat ya da bedellerin işlemin mahiyetine en uygun olan yöntem ile tespit edilmesi gerektiği belirtilmiştir. Buna göre ilgili işlemlere uygulanabilecek olan yöntemler:

- Karşılaştırılabilir Fiyat Yöntemi
- Maliyet Artı Yöntemi
- Yeniden Satış Yöntemi

şeklinde **geleneksel işlem yöntemleri** olarak sayılmıştır. Eğer bu yöntemlerle emsal bedele ulaşma olanağı yoksa mükellef, işlemlerin mahiyetine uygun olarak **işleme dayalı kar yöntemlerini** kullanabilir. Bu yöntemler ise:

- Kar Bölüşüm Yöntemi
- İşleme Dayalı Net Kar Marjı Yöntemidir.



Ancak bu yöntemlerin emsallere uygunluk ilkesi çerçevesinde fiyat ya da bedel tespitine olanak vermemesi durumunda, mükellefler kendi belirleyeceği ve daha doğru sonuç verdiği inandığı bir yöntemi kullanabilir. İşleyiş sistemi mükellefler tarafından belirlenecek bu yöntemin de emsallere uygunluk ilkesine göre tespit edilmesi zorunludur.

TRANSFER FİYATLANDIRMASININ AVANTAJLARI

Tüm OECD ülkelerinde önemle üzerinde durulan ve yasal anlamda 2007 yılında Türkiye’de uygulamaya konulan transfer fiyatlandırması düzenlemeleri olumlu yönleriyle her geçen gün ilgi odağı olmaya devam etmektedir. OECD ülkelerinin bu sistem temelinde dünya pazarına girmeleri ve etkin bir nüfuz alanı oluşturmaları, diğer ülkelerin dış politikalarının şekillenmesinde etkili olmuştur. Bu yönüyle işletmeler açısından önemine değinecek olursak transfer fiyatlandırması uygulamaları:

- İşletme içinde kaynak transferinde kontrol noktası olması,
- Bir bölümün performansını değerlendirme, bu performansı işletmenin diğer bölümleriyle karşılaştırarak değerlendirme,
- Bölüm yöneticilerini bölüm karlılığını maksimize etmek amacıyla motive etme ve
- Farklı ülkelerde faaliyet gösteren işletmelerin vergi yükünü minimize etme şeklinde olumlu yönleri de sahiptir..

Transfer fiyatlandırması sadece mali amaçlar için kullanılmamakta aynı zamanda işlem ve bölüm yöneticilerinin alacakları kararların sağlıklı olmasını da sağlamaktadır. Taraflar farklı ülkelerde faaliyet gösterdiklerinden ve karşılaştırdıkları unsurların ortak noktalarının azlığından dolayı, kaynak transferinde kontrolün sağlanmasında, karlılığın maksimize, vergi yükünün minimize edilmesinde ve en önemlisi yabancı sermayenin ülke piyasasına çekilmesinde birçok ülke transfer fiyatlandırmasını temel çıkış noktası kabul etmiş ve en temel konulardan biri olarak mevzuatlarına dahil etmişlerdir.

Farklı ülke vergi idareleri ile karşı karşıya bulunan çok uluslu şirketler vergilendirme sistemlerindeki çeşitlilikten dolayı, gelir-gider matrahları, dolayısıyla vergiye matrahları yönünden olumsuz etkilenmektedir. Bu sorun beraberinde ilgili devletin yaptığı düzenlemeler, diğer ülke uygulamalarını da

etkilediğinden karşılıklı uyumsuzluk kaçınılmaz olmaktadır. Ayrı bir devletin gerçekleştirdiği uygulamayı diğer bir devletin uygun görmemesi halinde iki ülke arasında işlem gerçekleştiren çok uluslu şirketler çifte vergilendirmeye maruz kalacaktır. Bu nedenle ortaya çıkabilecek çifte vergilendirme riskinin en aza indirilmesi, devletlerarası işlemlerde (sınır ötesi işlemlerde) uygulanacak olan transfer fiyatlandırması politikalarının ve karşılıklı vergi idarelerinin belirleyeceği doğru vergileme yöntemlerinin uluslararası ortak bir paydada birleştirilmesi ile mümkün olacaktır. Bunu da sağlayan en sistematik yöntem transfer fiyatlandırması olarak görülmektedir.

Transfer fiyatlandırması birçok ülke mevzuatında yerini alırken beraberinde eleştiriler de getirmiştir. Örneğin, ülkemizde transfer fiyatlandırması müessesesinin 2007 yılında uygulamaya girmesi ile mükellefler daha önce uygulama alanı olmayan yepyeni bir denetim mekanizması ile karşı karşıya kaldılar. Bunun yanında, transfer fiyatlandırması alanında yapılan düzenlemeler mükellef açısından iş yükü olarak algılandı.

Diğer bir sorun ise emsal bedel tespitinde kendini gösterdi. Türkiye’de halka açık ve mükellefi de bilgilendirecek bir veri havuzu bulunmadığından ve sağlıklı tespit edilmiş dış emsallere ulaşılamadığından transfer fiyatlandırması denetimlerinde ciddi sorunlarla da karşılaşmıştır. Ayrıca, mevzuata uygun raporların sunulmaması nedeniyle vergi daireleri ile mükellefler karşı karşıya kalmışlardır.

Son olarak inceleme elemanlarının yetkileri çerçevesinde, inceledikleri kurumların işlemlerine verdikleri hükümler tartışma konusu oluşturabilmektedir. Türkiye’de transfer fiyatlandırması alanındaki birçok durumda emsal bulmak zor olduğundan kurumların ilişkili kişi işlemlerine benzer işlemleri bularak ve o işlemleri ilişkisiz kişi işlemleri ile karşılaştırarak karar vermek zorunda kalan denetim elemanlarının düzenledikleri inceleme raporları sorgulanmaktadır. Diğer taraftan, denetim elemanları ‘vergi mahremiyeti’ ilkesi gereği gizli emsal olarak adlandırılan ve incelenen mükellefin ulaşamadığı bilgiler konusunda mükellefi bilgilendirememektedir. İncelenen kurum, inceleme konusu işlemine emsal alınan bedelin karşılaştırılabilir olup olmadığını anlayamadığından düzenlenen raporun güvenilirliğini sorgulamakta

ancak mevcut hukuk kendini savunma olanağı sunmamaktadır. Bu da transfer fiyatlandırması müessesesinin hukuksal alanda tartışılmasına neden olmakta ve güvenilirliğini zedelemektedir.

SONUÇ

Transfer fiyatlandırması yukarıda açıklanmaya çalışılan ekonomik sorunların, vergisel risklerin ve karşılıklı uyumlaştırılmayan ticari politikaların gerçekleşme riskini en aza indirdiği, buna mukabil ülkelerin global pazardaki payını, şirketlerden elde edilecek olan vergi hasılatlarını ve sınırlar arası pazar geçişliliğini maksimum yapacak global bir denetim mekanizmasına sahip olmayı başardığı takdirde uluslararası ticaretin gelişimine ciddi katkıda bulunacaktır. Ayrıca, transfer fiyatlandırması şirketler ve yatırımcılar için uzun vadede daha çok karlılık sağlayacak ve hukuksal boyutu itibarıyla de daha az zarara yol açan vergilendirme politikalarını beraberinde getirecek bir uygulama olarak şimdiden birçok ülke tarafından kabul edilmiştir. Dolayısıyla, transfer fiyatlandırması her geçen gün daha geniş bir uygulama alanı bulmakta, dahil olduğu ülke mevzuat sayısı giderek artmaktadır.

Yukarıda bahsedilen aksaklıklar yeni kabul görmeye başlanan bir sistemin beraberinde getirdiği olağan sonuçlardır. Transfer fiyatlandırması müessesesi de, tam olarak uygulama alanı bulana kadar tartışma konusu olduğu bir dönem geçirecektir. Bu nedenle olumsuz yönlerinin, türetilebilecek en iyi tezlerle ve geliştirilen doğru uygulama yöntemleriyle ortadan kaldırılabileceğini düşünmek oldukça makul bir yaklaşımdır. Son yıllardaki olumlu gelişmeler ve ülkelerin bu politikaya her geçen gün duyduğu ilgi olumsuz bakışları da daha aza indirecektir. Yakın gelecekte yapılması gerekenler için ise şunları söylemek mümkündür:

- TF konusunda çalışacak kişi ve ekiplerin profesyonel insanlardan seçilmesi (Hatta büyük ölçekli şirketlerde transfer fiyatlandırmasına münhasır ayrı bir bölümün kurulması),
- Bu alana özel gerekli tüm eğitimlerin alınması,
- Yabancı sermayeli şirketlerde yurt dışındaki ana ortağın konu hakkında bilgilendirilmesi; gerekli bilgi ve belgelerin ana şirketten talebi,
- Mevcut ve potansiyel risklerin analizinin sağlıklı yapılması,



-Belgelendirme (transfer fiyatlandırması) hazırlıklarına başlanılması,

- Mevzuatın yakından takibi ve uygulama hakkında ilgili vergi idaresi tarafından ilave açıklamalar getirildikçe gerekli uyumun zamanında sağlanması,

- Konu ile ilgili çalışmalar için profesyonel destek ve danışmanlık ihtiyaçlarının belirlenmesi,

- Vergi İdaresinde peşin fiyatlandırma anlaşması başvurularını kabul edip değerlendirecek ayrı bir birimin oluşturulması ve talebin çok fazla olduğu dikkate alınarak bu birimin devamlı olarak geliştirilmesi,

- Karşılaştırılabilirlik ve ekonomik analiz için mükellefçe kullanılacak veri tabanlarının belirlenip açıklanması,

- Mevcut transfer fiyatlandırmasındaki yetersizliklerin çözüm araçlarıyla uyumlaştırılması

- Uygulanan transfer fiyatlandırması politikalarının kalitesini ve vergi mükelleflerinin ilgili mevzuatlarda yer alan transfer fiyatlandırmasına olan uyumunun artırılması,

- Mükellefler açısından çifte vergilendirme, transfer fiyatlandırması ve bunlarla ilgili vergi cezalarına maruz kalma riskinin azaltılması

- Tüm ülkelerde kullanılacak belgelendirme yapma fırsatının sunulması,

- İşlev analizin ve transfer fiyatlandırması uygulanmalarında tutarlılık sağlanması,

- Vergi mükelleflerinin mevzuat uyum maliyetlerinin azaltılması.

Sonuç olarak belirtmek gerekirse, ülkelerin transfer fiyatlandırması politikası hakkında kısır kalmaları, uluslararası veri tabanlarına duyulan ihtiyacın yeterince karşılanamaması ve uygulamada görülen zorlukların her geçen gün daha çok artması sonucu ortaya çıkan sorunlar ancak yeni ve sistematik veri tabanlarının oluşturulması ve kullanım alanlarının artırılması ile aşılabilecektir.



SEBZE KOMİSYONCULUĞU İŞLERİNDE GELİR VERGİSİ TEVKİFATI, KDV ve BELGE DÜZENİ

ALTAN YILMAZ
Devlet Gelir Uzmanı

I. Giriş

Sebze ve meyve komisyonculuğu işlerinde genelde üretimi yapan çiftçi, bu malı çiftçiden satın alan kişi ve komisyoncu olmak üzere üç taraf bulunmaktadır. Vergilendirmeye ilişkin olarak da taraflar arasındaki işlemlerin birkaç boyutu bulunmaktadır. Bir taraftan çiftçiden alınan zirai ürün bedelleri üzerinden yapılacak gelir vergisi tevkifatı diğer taraftan tüccar ile komisyoncu arasındaki ilişkinin KDV ve belge düzeni açısından gösterdiği özellik vergilendirmede farklı uygulamaları da beraberinde getirmektedir.

Nitekim, Gelir İdaresi de bu faaliyetin kendine özgü işleyişi nedeniyle bu faaliyetler için farklı bir vergilendirme ve belge rejimi öngörmüş bulunmaktadır. Bu yazıda da idarenin öngördüğü bu rejiminin ilkeleri ve uygulamada ortaya çıkan kimi sorunlar ele alınacaktır.

II. Toptancı Hallerinde Yapılan Sebze-Meyve Ticareti

A. Toptancı Hallerinin Kuruluşu, İşletilmesi

Toptancı hallerinin kurulması işletilmesine ilişkin hükümler 1960 tarihli ve 80 sayılı Kanunda düzenlenmişken, 1995 yılından sonra 552 sayılı Yaş Sebze ve Meyve Ticaretinin Düzenlenmesi ve Toptancı Halleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname[1] ile düzenlenmeye başlanmıştır. Daha sonra tüm sebze ve meyveler ile arz ve talep derinliğine göre belirlenecek diğer malların her ne şekilde olursa olsun alımı, satımı ve devri ile toptancı halleri ve pazar yerlerinin kuruluş, işleyiş, yönetim ve denetimine ilişkin usul ve esasları, uygulanacak yaptırımları ve bakanlıklar, belediyeler ile diğer idarelerin görev, yetki ve sorumluluklarını kapsayan 11/3/2010 tarihli ve 5957 sayılı Kanun[2]

yayımlanmıştır.

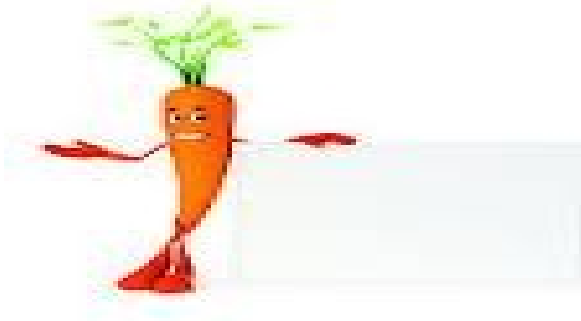
Elektronik satış, AB normları, rekabet vb. yeniliklerin de yer verildiği ve günümüz ihtiyaçlarına göre dizayn edilen düzenlemelerle belediye sınırları içerisinde yapılan toptan yaş sebze ve meyve ticareti sıkı denetim ve kurallara tabi tutulmuştur. Daha önce belediye sınırları ve mücavir alanlar içerisinde malların toptancı hali dışında toptan alım ve satımının yapılamayacağı belirtilmişken yeni Kanunun 4 üncü maddesinin (1) numaralı fıkrası ile malların toptan alım ve satımının toptancı hallerinde yapılacağı ancak,

- Sınaî üretimde kullanılmak üzere satın alınan malların,
- İhraç edilmek üzere satın alınan malların,
- İlgili mevzuatı çerçevesinde ithal edilen malların,
- 1/12/2004 tarihli ve 5262 sayılı Organik Tarım Kanunu kapsamında organik tarım faaliyetleri esaslarına uygun olarak üretilen ham, yarı mamul veya mamul haldeki sertifikalı ürünlerin,
- Üretici örgütlerince toptancı hali dışında satılan malların,
- Üreticilerce perakende olarak doğrudan tüketicilere satılan malların,
- İyi tarım uygulamaları kapsamında sertifikalandırılan ürünlerin,
- Fatura veya müstahsil makbuzu ile üreticilerden satın alınan malların

toptan alım ve satımları ile perakende ya da toptancı halinde toptan olarak satmak veya münhasıran kendi tüketiminde kullanmak üzere fatura veya müstahsil

makbuzu ile üreticilerden yapılan toptan alımlar toptancı haline bildirilmek kaydıyla toptancı hali dışında da yapılabilmesine imkan tanınmıştır. Elektronik ticaret yoluyla yapılan satışlar da bu madde kapsamına alınmıştır.

Komisyoncu, malların toptan satışı amacıyla kendi adına ve başkası hesabına komisyon esaslı üzerinden çalışan meslek mensupları; **üretici**, malları üretenler; **tüccar**, Malların toptan satışı amacıyla kendi adına ve hesabına çalışan meslek mensupları olarak tanımlanmıştır. Dolayısıyla toptancı halinde satış yapan komisyoncu ürünü doğrudan üreticiden alabildiği gibi üreticiden mal toplayan tüccardan da alarak onun adına satabilmektedir.



B. Toptancı Hallerinde Yapılan İşlemlerin Vergisel Boyutu

Yukarıda da yer verildiği üzere, üretici, tüccar ve komisyoncu arasındaki ilişki vergilendirmeye ilgili farklı uygulamaları gündeme getirebilmektedir. Komisyoncunun toptancı halinde sattığı sebze ve meyveyi doğrudan üreticiden alması halinde vergilendirmeye ilişkin işlemlerde sorun yaşanmamaktadır. Komisyoncu üreticiden aldığı ürün için ürünün borsada satılıp satılmadığına göre değişen oranda müstahsil makbuzu üzerinden tevkifat yapmaktadır. Ancak komisyoncunun malı tüccar adına satması durumunda araya komisyon ilişkisi girmektedir. Ayrıca sebze ve meyve komisyonlarına müstahsil veya tüccar tarafından satılmak üzere gönderilen sebze ve meyvelerin fiyatı, ağırlığı, fire durumu, alıcıların kimler olacağı önceden bilinmediğinden ve fiyatların toptancı hallerinde arz ve talebe göre günlük olarak tespit edilmesinden dolayı sebze ve meyve komisyoncuları vasıtasıyla yapılan sebze ve meyve satışlarında malı satan tarafından belge düzenlenmesinde güçlükler ortaya çıkmaktadır.

Bu günlük Gelir İdaresinin 18.01.1988 tarih ve 2601079-6/3340 sayılı ve 18.05.2004 tarih ve 0.54/5428-1825/22141 sayılı yazılarında da belirtilerek 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 257 nci maddesinin Maliye Bakanlığı'na verdiği yetki kullanılarak bu konuda gerekli düzenleme yapılmıştır.

1. 5957 Sayılı Kanun Uyarınca Kurulmuş Hallerde Yapılan Satışlarda Belge Düzeni

5957 sayılı Kanun uyarınca kurulmuş toptancı hallerinde yapılan sebze ve meyve satışları ile ilgili olarak düzenlenecek belgeler konusunda hallerdeki işlemlerin özellikli durumu göz önünde bulundurularak Maliye Bakanlığınca farklı bir usul öngörülmüştür.

Sebze ve meyve komisyoncularına müstahsil veya tüccar tarafından satışı yapılmak üzere gönderilen sebze ve meyvelerin fiyatı, ağırlığı ve fire durumu önceden bilinmemektedir. Fiyat halde günlük olarak arz ve talebe göre belirmektedir. Bu durum göz önünde bulundurularak gerçek usulde vergilendirilen çiftçi ile tüccar tarafından komisyoncuya yapılan mal teslimlerine ilişkin fatura düzenlenmesi yerine satılan mala ait faturanın komisyoncular tarafından düzenlenmesi Maliye Bakanlığı tarafından uygun görülmüştür.

Bunun yanında, komisyoncunun malın satış tarihinden itibaren azami 7 gün içerisinde satılan malla ilgili olarak malı gönderen müstahsile (üretici) veya tüccara, satış bedeli üzerinden ve satışa konu mala ait nakliye, navlun, ham maliye, rüsum, komisyon bedeli gibi giderlerin de yer aldığı faturayı da düzenlemesi gerekmektedir.

Örneğin, (A) toptancı halinde komisyoncu olarak faaliyet gösteren Komisyoncu Bay (K) tüccar veya üreticinin malını sattığı zaman bu mala ilişkin iki fatura düzenleyecektir. Birinci fatura alıcıya düzenlenen satış faturasıdır. İkinci fatura ise üretici veya tüccar adına düzenlenen komisyon faturasıdır.

2. Katma Değer Vergisi

Katma Değer Vergisi uygulaması ile ilgili olarak göz önünde bulundurulması gereken üç husus bulunmaktadır. Bunlardan ilk ikisi bu malların satışında malların KDV'ye tabi olan mükelleften alınıp alınmadığı üçüncüsü ise düzenlenen komisyon faturası üzerindeki KDV hesaplanmasıdır.

2.1. Teslimleri Katma Değer Vergisine Tabi Bulunan Mükellefler Tarafından Gönderilen Malların, Sebze ve Meyve Komisyoncuları Tarafından Satışında KDV

Teslimleri katma değer vergisine tabi bulunan mükellefler tarafından gönderilen malların, sebze ve meyve komisyoncuları tarafından satışında, satılan malın tabi olduğu nispette katma değer vergisi hesaplanacaktır. Bu vergi, komisyoncu tarafından malı gönderen mükellefe intikal ettirilecek ve bu mükellef tarafından genel hükümlere göre beyan edilerek ödenecektir.

2.2. Teslimleri Katma Değer Vergisine Tabi Olmayan Mükellefler Tarafından Gönderilen Malların, Sebze ve Meyve Komisyoncuları Tarafından Satışında KDV

Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 17/4-b bendine göre, gerçek usulde vergiye tabi olmayan çiftçiler tarafından yapılan teslim ve hizmetler katma değer vergisinden müstesnadır. Dolayısıyla, komisyoncu gerçek usulde vergiye tabi olmayan çiftçiye ait malı komisyon karşılığı satıyorsa katma değer vergisi hesaplamayacaktır.

Anılan bent hükmü uyarınca, teslimleri vergiden müstesna olan çiftçiler tarafından gönderilen malların, komisyoncular tarafından satışında, yanırlıklı katma değer vergisi uygulanması halinde, tahsil edilen bu verginin komisyoncular tarafından verilecek 2 nolu katma değer vergisi beyannamesinde "fazla ve yersiz hesaplanan katma değer vergisi" olarak beyan edilmesi gerekmektedir.^[3]

2.3. Komisyon Bedelleri Üzerinden Alınacak KDV

Her türlü komisyonculuk faaliyeti ticari kazanç kapsamında değerlendirildiğinden. Komisyon bedelleri üzerinden de KDV hesaplanması gerekmektedir.

2.4. Toptancı Halleri Dışında Yapılan Sebze ve Meyve Satışlarında KDV

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 28 inci maddesinin Bakanlar Kuruluna verdiği yetkiye dayanılarak yayımlanan 2007/13033 sayılı Kararname ile katma değer vergisi oranları; I sayılı listede yer alan teslim ve hizmetler için % 1, II sayılı listede yer alan teslim ve hizmetler için % 8, listelerde yer almayan vergiye tabi diğer işlemler için % 18 olarak belirlenmiştir.

Sözü edilen maddeye ekli I sayılı listenin 28/4/2011

tarikh ve 2011/1673 sayılı Kararname ile değişik 6 ncı bendi uyarınca ilgili mevzuata göre toptancı hallerinde faaliyette bulunanlara ve bunlar tarafından gerçek usule tabi katma değer vergisi mükelleflerine yapılan taze sebze ve meyve (mamülleri hariç) teslimleri için % 1 oranında katma değer vergisi uygulanması gerekmektedir.

91 Seri No.lu KDV Genel Tebliğinin (B) bölümünde; "Toptancı hallerinde faaliyet gösteren bazı mükellefler, kendi işletmelerine ait mallar ile toptancı hallerindeki diğer işletmelerden satın aldıkları malları toptancı halleri dışındaki ünitelerinde satışa sunabilmektedir.

Toptancı hallerinde faaliyet gösterenlerin, hallerden temin ettikleri taze sebze ve meyveleri hal dışındaki ünitelerinde satmaları halinde de Kararname hükümlerine göre işlem yapılacak ve bu ünitelerden gerçek usule tabi katma değer vergisi mükelleflerine yapılan teslimlerde % 1, diğer teslimlerde ise % 8 katma değer vergisi oranı uygulanacaktır." açıklamasına yer verilmiştir.

Buna göre, toptancı hal kompleksinde faaliyet göstermeyen gerçek usule tabi katma değer vergisi mükelleflerince yapılan taze sebze ve meyve teslimleri % 8 oranında katma değer vergisine tabidir. Toptan sebze ve meyve ticareti ile uğraşanların toptancı halindeki faaliyetleri dışında, kendi işletmelerinden veya toptancı halindeki diğer firmalardan temin ettikleri taze sebze ve meyvelerin (mamüller hariç), hal dışında bulunan şube iş yerleri vasıtasıyla gerçek usule tabi KDV mükelleflerine teslimi ise % 1 oranında KDV ye tabidir.

3. Gelir Vergisi Tevkifatı

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesinin (11) numaralı bendinin (a) alt bendinde uyarınca Çiftçilerden satın alınan ziraî mahsullerden Hayvanlar ve bunların mahsulleri ile kara ve su avcılığı mahsuller için, (b) bendinde ise diğer ziraî mahsuller ve hizmetler için yapılan ödemelerin gelir vergisi tevkifatına tabi olduğu belirtilmiştir. Yaş sebze ve meyve alımı (b) alt bendi kapsamında tevkifata tabi olup, zirai mahsulün borsaya tescil durumuna göre tevkifat oranı da değişmektedir. Şöyle ki zirai mahsul Ticaret borsasına tescil ise tevkifat oranı % 2 tescilli değil ise %4 olarak uygulanmaktadır.

5957 sayılı Kanunun (8) numaralı fıkrası hükmüne göre, toptancı hallerinde veya üretici örgütlerine satılan zirai ürün bedelleri üzerinden 31/12/1960

tarihli ve 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesinin birinci fıkrasının (11) numaralı bendi uyarınca yapılacak vergi tevkifat oranı, ticaret borsalarında tescil ettirilerek satın alınan zirai ürün bedelleri üzerinden yapılan tevkifat oranı olarak uygulanır.

128. No.lu Gelir Vergisi Kanunu Genel Tebliği'nin "X _ VERGİ TEVKİFATI VE ESASLARI" başlıklı bölümünde ise "Yaş meyve ve sebze komisyonculuğu ile uğraşanlar her ne kadar komisyoncu adı altında faaliyet göstermekteyseler de müstahsilden aldıkları ürünler için satın alan kişiye bu ürünleri kendi faturaları ile devrettiklerinden, vergi kanunları yönünden yaptıkları iş bir alım-satım faaliyeti niteliğinde bulunmaktadır. Bu nedenle komisyoncu adı altında çalışmakla beraber faaliyeti alım-satım niteliğinde olan bu şahıslar da çiftçilerden alacakları zirai ürün bedelleri üzerinden tevkifat yapmak zorundadırlar." açıklamasına yer verilmiştir.

Buna göre, toptancı hallerinde veya üretici örgütlerine çiftçiler tarafından satılan zirai ürün bedelleri üzerinden Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesinin 11/b-i alt bendine göre % 2 oranında tevkifat yapılması gerekmektedir. Öte yandan, sebze ve meyve komisyoncularının tüccarlar tarafından gönderilen zirai ürünlerin bedelini yine tüccarlara ödedikleri sırada gelir vergisi tevkifatı yapma zorunlulukları bulunmamaktadır.

Örnek :

Gerçek usulde gelir vergisi mükellefi olan Çiftçi YILDIZ 5.000 kg portakalın satılması için Antalya Meyve Sebze Toptancı Halindeki Komisyoncu AYANOĞLU Kardeşler'e sebze göndermiş, Komisyoncu da Tüccar ŞİMŞİR'e satmıştır. Örnekte, malın tüccara teslim edildiği tarihte katma değer vergisi komisyoncu tarafından satıcı adına alıcıdan tahsil edilecektir. Ayrıca komisyoncunun yaptığı hizmet karşılığı olarak komisyon bedeli üzerinden katma değer vergisi hesaplayıp komisyonculuk hizmetini sunduğu satıcıdan tahsil etmesi gerekmektedir. Fatura örneği ve hesaplamalar aşağıdaki gibi olacaktır. [4]

AYANOĞLU KARDEŞLER

Sebze ve Meyve Komisyoncusu

Hal No : 5

..... Vergi Dairesi No.: 701 000 1392

Bay; Tüccar ŞİMŞİR

Kale Mah. 1230 sok. No: 14

ANTALYA

.....Vergi Dairesi No.: 118 120

100

Parça	Cinsi	Kilo	Fiyatı	Tutarı
500	Portakal	5.000	2,00 TL	1.000 TL

Masraflar Tutar(TL)

III. Sonuç

Toptancı hallerinde yapılan yaş sebze ve meyve satışlarında vergilendirme ve belgelendirme önem taşımaktadır. Komisyoncuların başkası adına sebze ve meyve satışı aşamasında komisyoncu tarafından biri adına satış yapılan için diğeri de komisyon için olmak üzere iki ayrı fatura düzenlenmesi gerekmektedir. Ayrıca zirai ürün alımı sırasında bu alımlar için düzenlenecek müstahsil makbuzları üzerinden %2 oranında gelir vergisi tevkifatı yapılması gerekmektedir. KDV'nin hesaplanması ve beyanı ise teslimlerin KDV'ye tabi mükellefler tarafından yapılıp yapılmadığına göre farklılık göstermektedir.

[1] 27.06.1995 tarihli ve 22326 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

[2] 26.03.2010 tarihli ve 27533 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

[3] 10.04.2008 tarihli ve B.07.1.GİB.4.38.15.02/VUK/21/93-855 sayılı özelge.

[4] Fatura örneği Hüseyin Gürler'in "Sebze ve Meyve Hallerinde Belge Düzeni ve Vergileme Şekli" başlıklı makalesinden uyarlanmıştır.



LOJMAN KİRALARININ VE ÇALIŞANLARA YAPILAN KONUT YARDIMLARININ VERGİLENDİRİLMESİ

RECEP TORUN
Devlet Gelir Uzman Yardımcısı

GİRİŞ

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 1. maddesine göre, Türkiye’de, ticarî, sınaî, ziraî faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetler ile genel ve katma bütçeli idarelere ait veya tabi olan veyahut bunlar tarafından kurulan veya işletilen müesseseler ile döner sermayeli kuruluşların ve bunlara ait veya tabi diğer müesseselerin ticari, sınaî, zirai ve mesleki nitelikteki teslim ve hizmetleri, katma değer vergisine tabidir.

Hangi işlemlerin katma değer vergisine tabi olduğunun açıklandığı 3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanununda bazı işlemlerin istisna kapsamında olduğu belirtilmiştir. Katma değer vergisinden istisna edilen işlemlerden bir tanesi de, iktisadi işletmelere dahil olmayan gayrimenkullerin kiralanması işlemleridir. Çalışma konumuzda da, kamuya ve KİT'lere ait lojmanların kiralanması işleminde katma değer vergisi uygulanıp uygulanamayacağı ve ticari işletmelerin çalışanlarına yaptıkları konut yardımlarının ne şekilde vergilendirileceği konusu açıklanmaya çalışılacaktır.

1- LOJMAN KİRALARINDA İSTİSNA

a. İstisna Kapsamındaki Kiralamalar

Türkiye’de yapılan hangi işlemlerin katma değer vergisine tabi olduğunu düzenleyen 3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu, vergi kapsamına giren işlemlerin bir bölümünü ekonomik, sosyal, kültürel, ilmi ve sıhhi amaçlarla vergiden istisna etmiştir.[1] Katma değer vergisinin sosyal ve ekonomik istisnalarla diğer istisnaları düzenleyen 17. maddesi ile, iktisadi işletmelere dahil olmayan gayrimenkullerin kiralanması işlemleri, iktisadi amaçlı olmayan basit konut vb. kiralanması işlemlerinden vergi alınmaması amacıyla istisna kapsamına alınmıştır.

Kanunun ilk halinde sınırlı olan istisnalar, ekonomik ve siyasi nedenlerle zamanla genişletilmiştir. Nitekim 2004 yılında 5228 sayılı Kanunun 15. maddesi ile 3065 sayılı Kanunun 17. maddesinin 4. fıkrasına eklenen (p) bendi ile “Hazinece yapılan taşınmaz teslimi ve kiralamaları, irtifak hakkı tesisi, kullanma izni ve ön izin verilmesi işlemleri ile Toplu Konut İdaresi Başkanlığıınca yapılan arsa ve arazi teslimleri” katma değer vergisinden istisna edilmiştir.[2]

Hangi lojmanların istisna kapsamında değerlendirileceği ve KİT'lere ait lojmanlara istisna uygulanıp uygulanamayacağı konusunun ortaya konulabilmesi için KİT ve Hazine kavramlarının açıklanması gerekmektedir. 3065 Sayılı Kanunun 17/4-p maddesiyle istisna kapsamına alınan teslim ve hizmetlerin hangi kurum ve kuruluşlar tarafından yapılması halinde istisna kapsamında değerlendirileceğinin anlaşılabilmesi için Hazineden kastın hangi kurumlar olduğunun bilinmesi gerekmektedir.

Hazine kavramı, 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununun eki (I) sayılı cetvelde sayılan genel bütçeli kurumları kapsamaktadır. Buna göre genel bütçeli idarelerin satış, kiralama, irtifak hakkı tesisi ve ön izin verilmesi işlemleri katma değer vergisinden istisnadır. Konumuzu ilgilendiren yönüyle de genel bütçeli idarelerin bünyesinde bulunan gayrimenkullerin kiralanması işlemi, mahiyetine bakılmaksızın katma değer vergisinden istisna edilmiştir. Hazine kavramını oluşturan kurum ve kuruluşların bünyesinde bulunan gayrimenkulleri lojman olarak kendi personeline yada kendi personeli haricinde kişilere kiralanması önemli değildir. Her halükarda kiralama işlemi katma değer vergisinden istisna olacaktır.



b. KİT'ler Tarafından Yapılan Kiralama İşlemlerinde Katma Değer Vergisi Uygulaması

Hazine kavramı dışında kalan kurum ve kuruluşlar için ise durum farklıdır. KİT'lerin kendi personeline yapmış olduğu lojman kiralama işlemlerinde KDV hesaplanıp hesaplanmayacağı konusunun değerlendirilebilmesi için KİT kavramından ne anlaşılması gerektiğine bakılması gerekmektedir. KİT kavramı, sermayesinin tamamı ya da bir kısmı devlete ait olan, iktisadi alanda ticari esaslara göre faaliyet gösteren ve özel hukuk hükümlerine tabi olan kuruluşlar olarak tanımlanmaktadır. Tanımdan anlaşılacağı üzere KİT'ler ticari alanda faaliyet göstermektedir. Bu nedenle yaptıkları kiralama işlemleri için ticari işletmelere uygulanan esasların uygulanması gerekmektedir.

Kiralama işlemlerinde uygulanacak istisnanın kapsamı hakkında bilgi veren 9 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliğine göre, ticari işletmelerin kendi personeline bedelsiz olarak yapacağı yatacak yer ve konut tahsisinde KDV hesaplanmayacaktır.[3] Burada dikkat edilmesi gereken husus kiralama işleminin kime ve nasıl yapıldığıdır. Eğer kiralama işlemi kendi personeline bedelsiz olarak yapılıyorsa KDV hesaplanmayacak, bir bedel karşılığında yapılıyorsa kime kiralandığına bakılmaksızın KDV hesaplanacaktır. Kendi personeli haricinde bir kişiye yapılan kiralama bedeli ise bedel alınıp alınmadığına bakılmaksızın KDV'ye tabi olacaktır.

c. İktisadi İşletmelerin Kiralama İşlemlerinde KDV

Kamuoyunda bu kuruluşlar tarafından yapılan lojman kiralama işlemlerinin sosyal amaç içerdiği ve KDV'den istisna edilmesi gerektiği yönündeki görüşe dayanak gösterilen 3065 sayılı KDV Kanununun 17/4-d maddesinde, iktisadi işletmelere dâhil olmayan gayrimenkullerin kiralanması işlemi istisna kapsamına alınmıştır. Kanunun gerekçesine bakıldığında konu daha iyi anlaşılacaktır. KDV Kanununun 17/4-d maddesinin gerekçesi, iktisadi amaçlı olmayan küçük çaptaki kiralama işlemlerinin vergiye tabi tutulmamasıdır. Kanun koyucu, burada ticari faaliyet kapsamında değerlendirilemeyecek küçük çaptaki kiralama işlemlerinin hem kayıt altına alınmasındaki zorluğu göz önüne almış, hemde günlük hayatta yapılan küçük çaptaki işlemlere KDV uygulanmasının ekonomik düzen üzerindeki olumsuz etkisini gidermek istemiştir. Ancak iktisadi bir işletmenin aktifinde bulunan gayrimenkulün bedel karşılığı kiralanması işleminin iktisadi olmadığı savunulamaz. Her ne kadar bahsi geçen gayrimenkulün sosyal bir amaçla, lojman olarak kiralanması söz konusu ise de ticari faaliyet yürütmek üzere kurulan bir işletmenin bazı işlemlerinin sosyal amaçlı olduğunu bazılarının ise ticari olduğunu savunmak mümkün değildir. Bu nedenle Gelir İdaresi Başkanlığının görüşüne göre, ticari işletmeler içinde KİT'ler için uygulanan esaslar uygulanacaktır. Yani kiralama işlemi kendi personeline bedelsiz olarak yapılıyorsa KDV hesaplanmayacak, bir bedel karşılığında yapılıyorsa kime kiralandığına bakılmaksızın KDV hesaplanacaktır. Kendi personeli haricinde bir kişiye yapılan kiralama bedeli ise bedel alınıp alınmadığına bakılmaksızın KDV'ye tabi olacaktır. [4]

İşletmelerin kendi personeli haricinde bir kişiye yaptığı bedelsiz kiralama işlemi vergiye tabi olacaktır. Bedel alınmaksızın yapılan kiralama işleminin nasıl vergilendirileceği Gelir Vergisi Kanununun 73. Maddesinde belirlenmiştir. Yine aynı maddede emsal kira bedelinin nasıl hesaplanacağı açıklanmıştır.

Özel işletmeler ile özel hukuk hükümlerine tabi ve ticari işletme gibi işlem gören kamu kuruluşlarının aktifinde kayıtlı olan konutların bedel karşılığında kiralanması işlemi ticari işlem hükmündedir. Kendi personeline yapılan bedelsiz kiralama işlemleri ise ticari faaliyet olarak değerlendirilmeyerek katma değer vergisinden istisna edilmiştir. Buradaki istisnanın dayanağı, 193 sayılı Gelir Vergisi

Kanununun 23/9 maddesidir. Bu madde ile mülkiyeti işverene ait olan brüt alanı 100 m²'yi aşmayan konutların hizmet erbabına mesken olarak tahsisi suretiyle sağlanan menfaatler, ücret sayılmış ancak istisna kapsamına alınarak gelir vergisinden muaf tutulmuştur. Kanun koyucu buradaki istisnayı brüt alanı 100 m²'ye kadar olan konutlar için öngörmüş, bu sınırı aşan konut yardımlarını gelir vergisine tabi tutmuştur.

Ticari faaliyetin bir unsuru olan ve kurumlar vergisi ile katma değer vergisine tabi tutulması gereken bu kiralama işlemi, kanunda açıkça ücretin bir unsuru olarak sayıldığı için katma değer vergisinin konusuna girmeyecek ve kanunda belirtilen sınırı aşan kısım gelir vergisine tabi olacaktır.

2- KONUYLA ALAKALI YARGI KARARLARI

KİT'lerin lojmanlarından faydalanan personel ve bizzat KİT'ler tarafından açılan davalarda mahkemeler bu kuruluşların ticari işletme olduğuna ve bütün işlemlerinin ticari olarak değerlendirilmesi gerektiğine karar vermiştir. Ankara 4. Vergi Mahkemesinin kararı, Danıştay 4. Dairesinin E:2008/1518, K:2011/7056 sayılı kararında bu gerekçe ile Gelir İdaresi Başkanlığı lehine onanmıştır. [5] Anılan kararda; "3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 8/1-a maddesinde mal teslimi ve hizmet ifası hallerinde bu işi yapanların verginin mükellefi olduğunun belirtildiği, katma değer vergisinin yansımali bir vergi türü olması nedeniyle davacının ödediği kira bedeli üzerinden tahsil edilen katma değer vergisine karşı dava açma ehliyetinin bulunduğu, öte yandan aynı Kanununun 1/1 inci maddesinin 3(g) alt bendinde, genel ve katma bütçeli idarelere, İl Özel İdarelerine, Belediyeler ve köyler ile bunların teşkil ettikleri birliklere, üniversite, dernek ve vakıflara her türlü mesleki kuruluşlara ait veya tabi olan veyahut bunlar tarafından kurulan veya işletilen müesseseler ile döner sermayeli kuruluşların veya bunlara ait veya tabi diğer müesseselerin ticari, sınai, zirai ve mesleki nitelikteki teslim ve hizmetlerin katma değer vergisine tabi olduğu, 1/3 üncü maddesinde de bu faaliyetlerin Kanunların veya resmi makamların gösterdiği gerek üzerine yapılmasının, bunları yapanların hukuki statü ve kişiliklerinin, Türk tabiiyetinde bulunup bulunmamlarının, ikametgah ve iş yerlerinin yahut kanuni merkez veya iş merkezlerinin Türkiye'de olup olmamasının vergilendirmeye mani olmayacağına hükme bağlandığı, belirtilen hükümler karşısında iktisadi bir

işletme olan Elektrik Üretim Anonim Şirketi Genel Müdürlüğü'nün çalışanlarına tahsis ettiği konutlar için alınan kira bedeli üzerinden katma değer vergisi tahsil edilmesine ilişkin işlemde hukuka aykırılık bulunmadığı"na hükmedilmiştir.

Danıştay tarafından alınan bu karar işletmeler ve KİT'ler tarafından kendi personeline yapılan kiralamalarda KDV hesaplanmasının hukuka aykırı bir işlem olmadığına kanıtı niteliğinde olması ve aynı konuda açılacak olan davalara emsal teşkil edecek olması açısından önemlidir.

3- PERSONELİN LOJMAN KARŞILIĞINDA İŞVERENE ÖDEDİĞİ KİRANIN MAHİYETİ

Bilindiği üzere gayrimenkul kiralama neticesinde elde edilen gelirler gayrimenkul sermaye iradı olarak gelir vergisine tabi tutulmaktadır. Ancak ticari işletmelerin aktifinde bulunan gayrimenkullerin kiralama işleminden elde edilen gelirler, işletmenin ticari faaliyeti kapsamında değerlendirilerek, işletmenin tutmakla yükümlü olduğu deftere kaydedilecektir. Yani bu durumda işverenin kira bedeli karşılığında aldığı tutar gayrimenkul sermaye iradı değil de, yukarıda açıklandığı üzere ticari faaliyetin bir unsuru olarak değerlendirilip kurumlar vergisine tabi tutulacaktır. Sözü geçen kiralama işlemleri ticari faaliyet kapsamında olduğundan aynı zamanda katma değer vergisine de tabi olacaktır.



SONUÇ

3065 Sayılı KDV Kanununun Sosyal ve Ekonomik İstisnaları düzenleyen 17. maddesinde ticari işletmelerin aktifinde kayıtlı olmayan gayrimenkullerin kiralanması işlemi katma değer vergisinden istisna edilmiştir. Aynı maddenin 4. fıkrasının p bendinde de Hazinece yapılan kiralama işlemleri istisna kapsamına alınmıştır. Kanunun açık hükmü ile genel bütçe içerisinde yer alan kamu kurumları tarafından yapılan kiralamalar katma değer vergisinden istisna edilmiştir. Ticari esaslara göre ve özel hukuk hükümlerine tabi olarak faaliyet gösteren kamu iktisadi teşebbüsleri ile özel işletmelerin kiralama işlemlerinin ise istisna kapsamında değerlendirilmesi mümkün değildir. Kamu iktisadi teşebbüslerinin ve özel işletmelerin sadece kendi personeline yaptığı bedelsiz kiralamalar katma değer vergisinden istisna edilmiştir. Ancak mülkiyeti işverene ait olan brüt alanı 100 m²'yi aşmayan konutların hizmet erbabına mesken olarak tahsisi suretiyle sağlanan menfaatler ücret sayılmakla birlikte gelir vergisinden muaf tutulmuştur. Bu konutların 100 m²'yi aşan kısmı için ise bu kısım için hesaplanacak kira bedeli ücret sayılarak gelir vergisine tabi tutulacaktır.

Ticari esaslara göre ve özel hukuk hükümlerine tabi olarak faaliyet gösteren kamu iktisadi teşebbüsleri ile özel işletmelerin kendi personeline yaptığı bedelsiz kiralamalar dışındaki kiralama işlemleri genel esaslara göre vergilendirilecektir. Yani ticari faaliyetin bir unsuru olarak değerlendirilerek, hem kurumlar vergisine hem de katma değer vergisine tabi olacaktır.

Kaynakça:

1. 3065 Sayılı KDV Kanunu
2. KDV Kanunu Genel Gerekçesi
3. 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu
4. 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu
5. 9 Seri Numaralı KDV Genel Tebliği
6. www.gib.gov.tr
7. www.danistay.gov.tr
8. 8.6.1984 tarih, 233 sayılı Kamu İktisadi Teşebbüsleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname
9. 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu

[1] KDV Kanunu Genel Gerekçesi

[2] Anılan fıkra, 5766 sayılı Kanun ve 5793 sayılı Kanun ile değişikliğe uğramış ve son şeklini almıştır.

[3] Anılan Tebliğ 31.12.1984 tarih ve 18622 Sayılı Resmi Gazetede yayınlanmıştır

[4] 9 Seri Numaralı KDV Genel Tebliği

[5] www.danistay.gov.tr



KAMU GÖREVLİLERİNİN YÖNETİM KURULU ÜYELİKLERİNDEN DOLAYI ALDIKLARI ÜCRETLERİN VERGİLENDİRİLMESİ

CEVDET ERASLAN
Devlet Gelir Uzmanı

1.Giriş

Gelir vergisinde ücretlerin vergilendirilmesi çok büyük bir önem taşımaktadır. Öncelikle mükellef sayısının fazla olmasından dolayı ücretlerde gelir vergisi uygulaması çok sayıda kişiyi etkilemektedir. İşveren açısından en büyük maliyet unsuru olmasının yanında ücretli açısından vergisel konularda yerine getirilmesi gereken en önemli görevdir. Ücretler gelir vergisinin en büyük gelir kalemini oluşturmakta olup, gelir vergisinin en verimli unsurudur. 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun ücretlerin vergilemesi ile ilgili olarak genel uygulaması, işveren tarafından ücretlerin ödenmesi sırasında kaynaktan stopaj yapılmasıdır. İşveren çalışandan kesmiş olduğu gelir vergisi stopajını sorumlu sıfatıyla muhtasar beyanname ile vergi dairesine yatırmaktadır. Bu şekilde hem verginin güvenliği sağlanmakta, vergi beyan dönemi beklenmeden zamanında tahsil edilmektedir. Diğer yandan da Gelir İdaresinin çok sayıda çalışanla muhatap olmadan sorumlu sıfatıyla işverenler aracılığıyla verginin ödenmesi sağlanmaktadır. Ancak, uygulamanın bu kadar sade olmasına rağmen pratikte birçok sorunlar çıkmaktadır. İşte pratikte ortaya çıkan sorunlardan bir kısmı bu makalenin konusunu oluşturmaktadır.

2.Kanuni Düzenleme

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 61 inci maddesinde, "Ücret, işverene tabi ve belirli bir işyerine bağlı olarak çalışanlara hizmet karşılığı verilen para ve ayınlar ile sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaatlerdir..." hükmü yer almış, 62 nci maddesinde ise, "İşverenler, hizmet erbabını işe alan, emir ve talimatları dahilinde çalıştıran gerçek ve tüzel kişilerdir..." denilmiş ve Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesinde tevkifat yapmak zorunda olan

mükellefler sayılmış, aynı maddenin birinci fıkrasının 1 numaralı bendinde de, "Hizmet erbabına ödenen ücretler ile 61 inci maddede yazılı olup ücret sayılan ödemelerden (istisnadan faydalananlar hariç), 103 ve 104 üncü maddelere göre" vergi tevkifatı yapılacağı belirtilmiş, verginin hesaplanması başlıklı 104 üncü maddesinde de, "Yıllık Gelir Vergisi, vergiye tabi gelirlerin yıllık toplamlarından 31'inci maddedeki indirimler düşüldükten sonra 103'üncü maddedeki nispetler uygulanmak suretiyle hesaplanır..." hükmüne yer verilmiştir.

Gelir Vergisi Kanununun Gelir Vergisi Kanununun 86 ncı maddesinin 1 numaralı fıkrasının (b) bendinde, tek işverenden alınmış ve tevkif suretiyle vergilendirilmiş ücretler (birden fazla işverenden ücret almakla beraber birden sonraki işverenden aldıkları ücretlerinin toplamı, 103 üncü maddede yazılı tarifenin ikinci gelir diliminde yer alan tutarı aşmayan mükelleflerin, tamamı tevkif suretiyle vergilendirilmiş ücretleri dahil) için yıllık beyanname verilmeyeceği, diğer gelirler için beyanname verilmesi halinde bu gelirlerin beyannameye dahil edilmeyeceği hükme bağlanmıştır.

Aynı Kanununun 96 ncı maddesinde, "Vergi tevkifatı, 94 üncü madde kapsamına giren nakten veya hesaben yapılan ödemelere uygulanır. Bu maddede geçen hesaben ödeme deyimi, vergi tevkifatına tabi kazanç ve iratları ödeyenleri istihkak sahiplerine karşı borçlu durumda gösteren her türlü kayıt ve işlemleri ifade eder.

Vergi tevkifatı, ücretler dışından kalan ödemelerde gayrisafi tutarlar üzerinden yapılır. Kesilmesi gereken verginin ödemeyi yapan tarafından üstlenilmesi halinde bu vergi, bilfiil ödenen miktar ile ödemeyi yapanın yüklendiği verginin toplamı üzerinden

hesaplanır.” hükmü yer almaktadır.

3. Bir Kurumda Görev Yapmakta İken Başka Kurumların Yönetim Ve Denetim Kurulu Üyeliği Görevlerinde Bulunan Kişilerin Ücretlerinin Beyan Sınırını Aşması Durumunda İlave Vergi Yükü

Kamu kurumlarında görev yapmakta iken başka kurumların yönetim ve denetim kurulu üyeliği görevlerinde bulunan kişilere Yüksek Planlama Kurulu Kararı üzerine ücretlerinin net olarak ödendiği, ancak bu kişilerin ücretlerinin beyan sınırını aştığını ve ücret gelirlerini yıllık beyanname ile beyan etmelerinden dolayı ilave vergi yükünü ise yönetim ve denetim kurulu üyeliği yapılan kurumdan talep ettikleri, ilave vergi yükünün bu kurumlarca ödenip ödenmeyeceği, şayet ödenecekse o kurumda çalışıp da yönetim kurulu üyeliği yapanlara da aynı uygulamanın yapılıp yapılmayacağı konusu önem arz etmektedir.

Bir kurumda görev yapmakta iken başka kurumların yönetim ve denetim kurulu üyeliği görevlerinde

işverenden alınan ücretlerin toplamının gelir vergisi tarifesinin ikinci gelir diliminde yer alan tutarı 2012 yılı gelirleri için 25.000 TL’yi aşması halinde birinci işverenden alınan da dahil olmak üzere ücret gelirlerinin tamamının yıllık beyanname ile beyan edilmesi gerekir. Yıllık beyanname üzerinden hesaplanan vergiden yıl içinde tevkif suretiyle kesilen vergilerin mahsup edilerek, kalan vergi tutarının da ödenmesi gerekmektedir. Söz konusu ücretlerin yıllık beyanname ile beyan edilmesi nedeniyle ilave bir gelir vergisi hesaplanması halinde bu vergi, mükellef olan ücretliden aranacaktır. Ancak, ücretli ile çalışılan kurum aralarında yapacağı sözleşme ile farkında çalışılan kurum tarafından ödenmesi kararlaştırılabilir. Ödenen gelir vergisinin çalışılan kurumdan talep edilmesi hususu, Vergi Usul Kanununun 8 inci maddesinde yer alan “Vergi kanunları ile kabul edilen haller müstesna olmak üzere, mükellefiyete veya vergi sorumluluğuna müteallik özel mukaveleler vergi dairesini bağlamaz” hükmü gereğince durumu değiştirmemektedir. Gelir İdaresi açısından verginin yatırılması önemlidir.

Örneğin, çalıştığı kurumdan 54.000 TL ücret geliri



bulunan kişilere yüksek planlama kurulu kararı üzerine ücretlerinin net olarak ödenmektedir. Ancak bu kişilerin ücretlerinin beyan sınırını aştığı zaman ve ücret gelirlerini yıllık beyanname ile beyan etmelerinden dolayı ilave vergi yükünü ise çalıştığı kurumlardan talep ettikleri sık karşılaşılan sorunlardır. İlave vergi yükünü kurum ödeyecek midir?

Gelir Vergisi Kanununun 86 inci maddesi uyarınca tam mükellef gerçek kişilerin tek işverenden aldıkları ve tevkif suretiyle vergilendirilen ücret gelirleri için yıllık gelir vergisi beyannameyi vermeleri gerekmemektedir. Birden fazla işverenden ücret geliri elde edilmesi durumunda ise birden sonraki

elde eden kamu görevlisinin, başka bir kurumun yönetim kurulu üyeliğinden dolayı 30.000 TL ücret geliri bulunduğu takdirde, ikinci ücretten dolayı elde etmiş olduğu gelir 2012 yılı için 25.000 TL’yi geçtiği için birinci ücret de dahil edilerek (54.000+30.000) 84.000 TL’yi yıllık gelir vergisi ile beyan edilecek ve yıl içinde tevkif edilen vergileri hesaplanan gelir vergisinden mahsup edecektir. Mahsup sonrası kalan ilave vergi yükünü taraflar aralarında kararlaştırabilirler, ancak bu gelir idaresini bağlayan bir husus değildir.

Ayrıca, net ücret üzerinden anlaşmaya varılmış olması durumunda, gelir vergisi brüt tutar üzerinden

hesaplanacak olup, bu vergiyi çalışılan kurumca karşılması halinde ise bununda ücret olarak vergiye tabi tutulması gerekmektedir.¹

4.Yönetim Ve Denetim Kurulu Üyeliği Görevlerinde Bulunan Kamu Görevlilerinin Yıl İçinde Tevkif Suretiyle Ödedikleri Verginin Mahsubu

Bir diğer konu ise başka kurumlarda görev yapmakta iken Yönetim ve Denetim Kurulu Üyeliği görevlerinde bulunan kişilere Yüksek Planlama Kurulu Kararı üzerine ücretlerinin net olarak ödenmesi, ancak bu kişilerin ücretlerinin beyan sınırını aşması ve ücret gelirlerini yıllık beyanname ile beyan etmelerinden dolayı ilave vergi yükünün ise kurumlarından talep etmelerinde yaşanan tereddütlerdir.

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun Gelir Vergisi Kanununun 86 ncı maddesinin 1 numaralı fıkrasının (b) bendinde, tek işverenden alınmış ve tevkif suretiyle vergilendirilmiş ücretler (birden fazla işverenden ücret almakla beraber birden sonraki işverenden aldıkları ücretlerinin toplamı, 103 üncü maddede yazılı tarifinin ikinci gelir diliminde yer alan tutarı aşmayan mükelleflerin, tamamı tevkif suretiyle vergilendirilmiş ücretleri dahil) için yıllık beyanname verilmeyeceği, diğer gelirler için beyanname verilmesi halinde bu gelirlerin beyannameye dahil edilmeyeceği hükme bağlanmıştır.

Bu hükme göre, tam mükellef gerçek kişilerin, tek işverenden aldıkları ve tevkif suretiyle vergilendirilen ücret gelirleri için yıllık gelir vergisi beyanname vermeleri gerekmemektedir. Birden fazla işverenden ücret geliri elde edilmesi durumunda ise birden sonraki işverenden alınan ücretlerin toplamının gelir vergisi tarifesinin ikinci gelir diliminde yer alan tutarı (2012 yılı gelirleri için 25.000 YTL) aşması halinde birinci işverenden alınan da dahil olmak üzere ücret gelirlerinin tamamının yıllık beyanname ile beyan edilmesi gerekir. Yıllık beyanname üzerinden hesaplanan vergiden yıl içinde tevkif suretiyle kesilen vergilerin mahsup edilerek, kalan vergi tutarının da ödenmesi gerekmektedir.

Gelir Vergisi Kanununun 96 ncı maddesinde, "Vergi tevkifatı, 94 üncü madde kapsamına giren nakten veya hesaben yapılan ödemelere uygulanır. Bu maddede geçen hesaben ödeme deyimi, vergi tevkifatına tabi kazanç ve iratları ödeyenleri istihkak sahiplerine karşı borçlu durumda gösteren her türlü kayıt ve işlemleri ifade eder.

Vergi tevkifatı, ücretler dışından kalan ödemelerde gayrisafi tutarlar üzerinden yapılır. Kesilmesi gereken verginin ödemeyi yapan t[1]arafından üstlenilmesi halinde bu vergi, bilfiil ödenen miktar ile ödemeyi yapanın yüklendiği verginin toplamı üzerinden hesaplanır." hükmü yer almaktadır.

Öte yandan, Gelir Vergisi Kanununun 121 inci maddesinin birinci fıkrasında , "Yıllık beyanname gösterilen gelir dahil kazanç ve iratlardan bu Kanuna göre kesilmiş bulunan vergiler, beyanname üzerinden hesaplanan Gelir Vergisine mahsup edilir" hükmüne yer verilmiştir.

Buna göre, başka kurumlarda görev yapmakta iken Yönetim ve Denetim Kurulu Üyeliği görevlerinde bulunan kişilere Yüksek Planlama Kurulu Kararı üzerine ücretlerinin net olarak ödenen, ancak bu kişilerin ücretlerinin beyan sınırını aşması ve ücret gelirlerini yıllık beyanname ile beyan etmelerinden dolayı ilave vergi yükü oluşmaktadır. Bu durumda ilave vergi yükü çalışan tarafından ödenmekte ve kurumundan ödediği ilave vergi talep edilmekte veya beyan edilen vergiyi tahakkuk ettirdikten sonra kurumu tarafından bu vergi ödenebilmektedir. Birinci ücretin 54.000 TL, yönetim kurulu üyeliğinden dolayı ikinci işverenden alınan tutarın 30.000 TL olduğu örneğimize göre; çalışanın birinci ücreti olan 54.000 TL'den dolayı 12,096,62 TL stopaj yapılmıştır. Yönetim kurulu üyeliğinden dolayı ikinci ücret nedeniyle ücretini beyan etmek zorunda kaldığından 84.000 TL (54.000+30.000) üzerinden 20.186.62 TL vergi tahakkuk edecektir. Dolayısıyla, 20.186.62 - 12,096,62 = 8.100 TL çalışanın kurumu tarafından karşılanabilecektir.

5.Aynı Anda Birden Fazla İşverenden Ücret Alanlara Yapılan Ödemelerde Tevkifat Oranı

Bazı ücretliler çalıştıkları işyeri dışında yaptıkları faaliyetler (örneğin mahkemelerde bilirkişilik) veya başka kurumların yönetim ve denetim kurullarında aldıkları ücretlerin vergilemesi sırasında tevkifat matrahı belirlenirken asıl işverenden alınan ücretler ile birlikte diğer görevlerinden elde ettikleri ücretlerin kümülatif olarak toplanıp gelir vergisi tevkifatı yapıp yapılmayacağı da sıkça karşılaşılan sorulardan biridir.

Ücret ödemelerinin ne şekilde vergilendirileceği 31/01/1981 tarih ve mükerrer 17237 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 128 seri no.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde açıklanmıştır.

Anılan Tebliğe göre, Gelir Vergisi Kanununun 94 ve

104 üncü maddeleri hükümlerine göre, işverenlerce ücret adı altında yapılan ve gelir vergisine tabi olan ödemelerin gelir vergisi; bu ödemelerin vergi matrahları toplamına 103 üncü maddede yer alan vergi tarifesinin uygulanması suretiyle hesaplanacaktır. Aynı ayrı işverenler tarafından ücret olarak yapılan ve vergiye tabi olan ödemelerin ise, birbirleriyle ilişkilendirilmeksizin her bir işveren nezdinde 104 üncü madde gereğince ayrı ayrı vergiye tabi tutulması gerekmektedir.

6.Genel ve Katma Bütçeli İdarelerde Çalışanların Döner Sermayeden Aldıkları Ücretlerde Gelir Vergisi Uygulanması

Üniversite ve hastanelerde çalışanların memur maaşlarının yanı sıra döner sermaye gelirlerinden de ek ödeme altında veya performans dayalı ücret ödendiği, hastane ve üniversitelerde çalışan Maliye Bakanlığı elemanları ile üniversite veya hastanenin kendi çalışanlarının ücretlerinin maaş ve döner sermayeden aldıkları ücretlerin ayrı ayrı olarak mı yoksa toplanarak mı vergilendirileceği hususu en çok karşılaşılan sorulardan biridir.

Ücret ödemelerinin ne şekilde vergilendirileceği 128 seri no.lu ve 21/11/1989 tarih ve 20349 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 160 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde açıklanmıştır. 160 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğde "...31/1/1981 gün ve 17237 (mükerrer) sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan 128 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde açıklanmıştır. Buna göre, bir hizmet erbabının birden fazla işverenden ücret alması halinde, her bir işverenin ödediği ücretler, ayrı ayrı vergilendirilmektedir. Dolayısıyla vergi tarifesi, her bir işverenin ödediği ücrete, diğer işveren veya işverenlerin ödediği ücretle ilişkilendirilmeksizin ayrı ayrı uygulanmaktadır. Ancak, söz konusu ücretlerin gayrisafi tutarları toplamının, Gelir Vergisi Kanununun 86. maddesinde belirtilen haddi aşması halinde, bu ücretlerin yıllık beyanname ile beyan edilmesi gerekmektedir" şeklinde açıklamaya yer verilmiş, yine anılan tebliğin "Genel Ve Katma Bütçeli İdareler İle Döner Sermayeden Ödenen Ücretlerin Vergilendirilmesi" başlıklı 1 inci bölümünde,

" ...

a) Bakanlıklar, bağlı kuruluşlar ve üniversitelerde bulunan tahakkuk birimlerinin, bu kuruluşlar bünyesinde kurulmuş olan döner sermaye işletmelerindeki tahakkuk birimleri ile koordineli

olarak çalışmaları,

b) Bu kuruluşlar tarafından bir ay içinde yapılan ücret ödemeleri ile döner sermaye işletmeleri tarafından yapılan ücret ödemelerinin toplanarak, 128 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde yer alan esaslar çerçevesinde vergilendirilmesi" açıklamasına yer verilmiştir.

Yukarıda yapılan açıklamalara göre, kadrosu Maliye Bakanlığında olan ve Döner Sermaye Saymanlık Müdürlüğünde çalışan personele yapılan ek ödemelerin, anılan kişilere yapılan aylık maaş ödemelerinin (maaş ödemesinin Maliye Bakanlığında yapılması, ek ödemenin ise çalışılan kurumun döner sermayeden yapılması nedeniyle söz konusu ödemelerin ayrı tahakkuk birimleri tarafından yapılması nedeniyle) vergi matrahı ile birleştirilmeden ayrı ayrı vergi tarifesinin uygulanması gerekir.

Ancak, kadrosu Sağlık Bakanlığı veya üniversite bünyesinde olan personele, Döner Sermayeden yapılan ek ödemelerin vergilendirilmesinde, Döner Sermayenin Sağlık Bakanlığı bünyesinde kurulu olması nedeniyle aylık maaş tutarları ile birleştirilerek vergi tarifesinin uygulanması gerekir. [2]

7.Sonuç

Gelir vergisinin büyük çoğunluğunun ücret gelirlerinden oluşması, işverenin en büyük maliyet unsuru olması ve mükellef sayısı bakımından büyüklüğü pratikte birçok sorunların çıkmasına yol açmaktadır. Özellikle ücretlerin vergilemesi bakımından kayıt dışılığı arttıran en büyük sebeplerden bir tanesi de ücret gelirleri üzerindeki vergi yüküdür. Bu vergi yükünün azaltılması amacıyla Gelir İdaresince asgari geçim indirimini uygulaması getirilmiştir. Ancak bu durum işveren açısından işçi maliyetini değiştirmemektedir. Kamu kurumlarının eldeki bilgileri paylaşarak denetimlerde oto kontrolün sağlanması ve uygulamada kayıt dışılığı önlemesi gerekmekte olup, ücretliler açısından da mükellef bilincinin yaygınlaştırılması gerekmektedir. Öte yandan, ücretlerin stopaj yoluyla vergilenmesi sebebiyle vergi dairesiyle sorumlu sıfatıyla işveren muhatap olmakta, bu da ücretliler açısından vergi bilincinin oluşmasını engellemektedir.

[1] Gelir İdaresi Başkanlığının 05.07.2005 tarihli ve 29809 sayılı özelgesi.

[2] Gelir İdaresi Başkanlığının 05.02.2007 tarihli ve 9422 sayılı özelgesi



VERGİ UYGULAMALARI AÇISINDAN İŞ ORTAKLIKLARI VE KONSORSİYUMLAR

CEM ARSLAN
Devlet Gelir Uzmanı

1. GİRİŞ

Kurumlar ile gerçek kişilerin ticari faaliyetlerine ilişkin tüm kararlar, “risk planlaması” yapılarak verilir. Özellikle büyük sermaye birikimi, teknolojik donanım ile teknik uzmanlık gerektiren köprü, otoyol, baraj ve enerji santrali inşaatları gibi ihalelere dahil 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” veya “konsorsiyum” şeklinde organizasyon kurma yoluna gittikleri görülmektedir.

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 ve uluslararası uygulamalar çerçevesinde aşağıdaki şekilde karşılık bulmaktadır.

- **Adi Ortaklıklar;** Borçlar Kanununun 520-541. maddeleri arasında düzenlenmiş ve anılan Kanunun 520. 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 dahil edilir. Adi ortaklık kurulmasında hiçbir şekil şart aranmaz.

- **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 girer.

Joint venture’un 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.

- **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. KVK’da 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.

- **Konsorsiyum ve Ortak Girişim;** Konsorsiyum kelimesi, tek idare altında toplanmış şirketler birliğini ifade eder. İki veya daha fazla kişinin, taahhüt ettikleri işin bir bölümünün yerine getirilmesinin sorumluluğunu diğerlerinden bağımsız olarak yüklenmek suretiyle katkılarını birleştirmeleri konsorsiyum olarak tanımlanır.

Kamu İhale Kanununda[1] 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.

2. İŞ ORTAKLIĞININ VERGİLENDİRİLMESİ

Yukarıda da açıklandığı üzere iş ortaklıkları KVK'da tanımını bulmuş ve 1 seri no.lu KVK Tebliğinde[2] de gerekli açıklamalara yer verilmiştir.

2.1. İş Ortaklığının Tanımı ve Unsurları

Yukarıda tanımı yapılan 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,
- 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

gerekir.

Şirketler tarafından kurulan ortaklıklar, "iş ortaklığı" adıyla faaliyet gösterse dahi, vergi dairesine mükellefiyet için başvuru yapılmadıkça kurumlar vergisi mükellefiyeti tesis ettirilmeyecektir. Başka bir deyişle, kurulan yapının adı iş ortaklığı olsa dahi mükellefiyet isteğe bağlı olacaktır.

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 kurulabilir. 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 tanımı yapılan 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 sözleşmesinde gösterilen merkezinin bulunduğu yer vergi dairesi; sözleşmede ortaklık merkezi belirtilmemiş ise iş merkezinin bulunduğu yer vergi dairesi olarak belirlenir.

İş ortaklığında işin bitim tarihi, taahhüt sözleşmesinde belirlenen esaslara göre tayin edilir. 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 olurlar.**



2.2. İş Ortaklıklarının Kurumlar Vergisi Mükellefiyeti

İş ortaklıklarının kurumlar vergisi mükellefiyeti tesis ettirmeden adi şirket şeklinde faaliyet göstermeleri durumunda, ortaklıktan elde edilen kârlar, hisseleri oranında şirketlerin kurum kazancına dahil edilir. Adi ortaklıkların, KDV ve muhtasar beyanname yönünden mükellefiyetlerini tesis ettirmeleri gerekir. Bunun dışında gelir vergisi ve geçici vergi beyanamesi vermelerine gerek yoktur.

Kurumlar vergisi mükellefi olan iş ortaklıkları ise, tüm kurumlar vergisi mükelleflerine uygulanan mevzuata tabi olurlar. Kurumlar vergisi mükellefiyetini tercih eden iş ortaklıkları, vergi hukuku açısından bağımsız bir kişilik sayılmakta, defter tutma, stopaj sorumluluğu ve diğer mükellefiyetler açısından ortaklarından

tamamen ayrı değerlendirilmektedir. İş ortaklıklarının faaliyetinden doğan kazanç, kurumlar vergisine tabi tutulmakta ve vergi sonrası kazanç ortaklara dağıtılmaktadır.

İş ortaklığınca dağıtılan kazanç, elde edenin hukuki niteliğine göre değişen şekilde vergilendirilir. Kurumlar tarafından elde edilen iştirak kazançları KVK'nın 5/a-1 maddesine göre vergiden istisna edilirken, gerçek kişilerin veya kurumlar vergisinden muaf olanların elde ettikleri iştirak kazançları %15 oranında tevkifata tabi tutulur.

2.3. İş Ortaklıklarının Zararının Mahsubu

Kurumlar vergisi mükelleflerinin zararlarının, bu mükelleflerin ortaklarınca indirilebilmesi mümkün olmayıp aynı durum kurumlar vergisi mükellefi iş ortaklarının zararları için de geçerlidir. Başka bir deyişle, iş ortaklığının zarar etmesi durumunda, söz konusu zarar tutarlarının iş ortaklığına ortak olan firmaların beyannameleri üzerinden indirilmesi mümkün değildir.[3]

Örneğin; Eylül-Defne İş Ortaklığı 2007 yılında üstlendiği yıllara sari inşaat işini 2012 yılında bitirmiş ve 200.000 TL zarar etmiştir. İş ortaklığının ortakları olan Eylül A.Ş. ve Defne Limited Şirketinin bu zarar tutarını hisseleri oranında beyannamelerine aktarmaları mümkün değildir.

Buna göre, iş ortaklığını oluşturacak şirketlerin mükellefiyet tesisi konusunda, ortaklık faaliyeti sonucunda zarar edilmesi ihtimalini de göz önüne alarak karar vermeleri yerinde olacaktır.

2.4. İş Ortaklıklarında Tevkifat

Muhtasar beyanname yönünden iş ortaklıklarının mükellefiyeti tesis edilmekte ve iş ortaklığının istihkakları üzerinden yapılacak kesinti de yine ortaklık adına yapılmaktadır. Yapılan bu tevkifatlar ise, iş ortaklığının vereceği kurumlar vergisi beyannamesi üzerinden mahsup edilecektir.

Örneğin; Kerem-Sedef İş Ortaklığınca yapılacak yıllara yaygın inşaat işine ilişkin hakediş ödemeleri üzerinden, ortaklar dikkate alınmaksızın ortaklık adına tevkifat yapılacak, iş ortaklığının ortağı bulunan şirketlerden birinin pilot ortak olması da durumu değiştirmeyecektir.

İş ortaklarının yıllara yaygın inşaat işlerine ilişkin istihkakları KVK'nın 15. maddesine göre %3 tevkifata tabidir.

Öte yandan, proje çizimi ve denetim hizmetleri faaliyeti gibi inşaat ve onarım işi niteliğinde bulunmayan ve tevkifata tabi olmayan ödemeler üzerinden kesinti yapılması söz konusu değildir.[4]

2.5. İş Ortaklığında Tevkif Yoluyla Kesilen Vergilerin Mahsup ve İadesi

Gelir ve kurumlar vergilerine ilişkin iade prosedürü 252 seri no.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde[5] düzenlenmiştir.

Tevkif yoluyla kesilen vergilerin yıllık beyanamedeki mahsuplar sonunda kalan kısmının, mükellefin diğer vergi borçlarına mahsup talebi tutarına bakılmaksızın, inceleme raporu ve teminat aranılmadan yerine getirilir. Mükellefler isterlerse ortağı buldukları **adi ortaklık** veya kolektif şirketlerin müteselsilen sorumlu oldukları vergi borçlarına da mahsuben iade talebinde bulunabilirler.

a) İş Ortaklığının İade Alacağı, Ortakların Vergi Borçlarına Mahsubu

Kurumlar vergisi mükellefi iş ortaklığının yıl içinde tevkif yoluyla ödediği vergilerin sırasıyla;

- Kurumlar vergisi beyannamesinde hesaplanan vergisinden mahsup edilmesi,
- Ortaklığın muaccel hale gelmiş başka vergi borçlarına mahsup edilmesi,

- Böyle bir borcun olmaması ve vergi borcuna mahsubu istenen kurumun da muvafakatinin alınması şartıyla, ortaklığı oluşturan şirketlerin vergi borçlarına mahsuben iade edilmesi

mümkündür. Başka bir ifadeyle, iş ortaklığının tevkif yoluyla kesilen vergilerden doğan iade alacağı, ortağı bulunan şirketlerin de vergi borçlarına mahsup edilebilecektir.

b) İş Ortaklığını Oluşturan Şirketlerin İade Alacaklarının, İş Ortaklığının Vergi Borcuna Mahsubu

KVK'ya göre ortaklar, iş ortaklığının vergi borcundan müştereken ve müteselsilen sorumludurlar. 252 seri no.lu Tebliğde yer alan açıklamada ise, mükelleflerin ortağı buldukları "adi ortaklıkların" müteselsilen sorumlu oldukları vergi borçlarına mahsuben iade talep edebilecekleri belirtilmiştir.

Buna göre, iş ortaklıklarının adi şirket statüsünde bulunması ve ortaklarının iş ortaklığının vergi borcundan müteselsilen sorumlu olmaları nedeniyle,

iş ortaklığını oluşturan şirketlerin tevkif yoluyla kesilen vergilerinden oluşan iade alacaklarının;

- Kurumlar vergisi beyannamelerinde hesaplanan vergiden mahsup edilmesi,
- Daha sonra muaccel hale gelmiş diğer vergi borçlarına mahsup edilmesi,
- Bu mahsuplar sonucu bir tutarın kalması durumunda ise, mahsup dilekçesi ile birlikte ve iş ortaklığının hangi dönem borçları için mahsup talep edildiği belirtilmek suretiyle iş ortaklığının vergi borcuna mahsup edilmesi

mümkündür.

2.6. İş Ortaklıklarında Belge Düzeni

Adi ortaklıklar ve iş ortaklıkları ile ilgili en çok tereddüt edilen hususlardan birisi de, faturaların kim tarafından düzenleneceği ve faturaların kimin adına alınacağı noktasındadır.

Vergi Usul Kanununda fatura, satılan emtia veya yapılan iş karşılığında müşterinin borçlandığı meblağı göstermek üzere emtiayı satan veya işi yapan tüccar tarafından müşteriye verilen ticari bir vesika olarak tanımlanmıştır.

Buna göre, adi şirketlerin veya kurumlar vergisi mükellefi iş ortaklıklarının, ortaklık adına fatura düzenlemeleri ve yine ortaklık adına fatura almaları şarttır.[6] İş ortaklığını oluşturan şirketlerin kendi adlarına düzenledikleri faturaları kullanmaları mümkün değildir.

2.7. İş Ortaklığının Tasfiyesinden Sonra Elde Edilen Kazançlar

İş ortaklıkları kurumlar vergisi mükellefi olsa dahi adi şirket olarak nitelendirilmekte ve bunların tasfiyesi Borçlar Kanununun 538-540. maddelerine göre gerçekleştirilmektedir.

İş ortaklıklarının tasfiyesinden sonra mahkeme kararı, eksik hesaplama ve benzeri nedenlerle lehe hasılat elde etme durumu ortaya çıkabilmektedir.

Bu durumda, iş ortaklığının sona ermesinden sonra çeşitli nedenlerle (Örneğin, ihale makamınca yapılan eksik hesaplama) lehe oluşan hasılat farkının, hisseleri oranında iş ortaklığını oluşturan şirketlerin kurum kazancına ilave edilerek vergilendirilmesi gerekir.[7]

3. KONSORSİYUM

Kamu İhale Kanununun (KİK) 14. maddesinde, "Ortak girişimler birden fazla gerçek veya tüzel kişi tarafından iş ortaklığı veya konsorsiyum olarak iki türlü oluşturulabilir. İş ortaklığı üyeleri, 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. İş ortaklığı her türlü ihaleye teklif verebilir. Ancak idareler, işin farklı uzmanlıklar gerektirmesi durumunda, ihaleye konsorsiyumların teklif verip veremeyeceğini ihale dokümanında belirtirler. İhale aşamasında ortak girişimden kendi aralarında bir iş ortaklığı veya konsorsiyum yaptıklarına dair anlaşma istenir. İş ortaklığı anlaşmalarında pilot ortak, konsorsiyum anlaşmalarında ise koordinatör ortak belirtilir. İhalenin iş ortaklığı veya konsorsiyum üzerinde kalması halinde, sözleşme imzalanmadan önce noter tasdikli iş ortaklığı veya konsorsiyum sözleşmesinin verilmesi gerekir. İş ortaklığı anlaşma ve sözleşmesinde, iş ortaklığını oluşturan gerçek veya tüzel kişilerin taahhüdün yerine getirilmesinde müştereken ve müteselsilen sorumlu oldukları, konsorsiyum anlaşma ve sözleşmesinde ise, konsorsiyumu oluşturan gerçek veya tüzel kişilerin, işin hangi kısmını taahhüt ettikleri ve taahhüdün yerine getirilmesinde koordinatör ortak aracılığıyla aralarındaki koordinasyonu sağlayacakları belirtilir." denilmektedir.

KVK ve gerekçeleri ile KİK hükmünden de anlaşılacağı üzere işverene karşı olan sorumluluk yönünden konsorsiyum ile iş ortaklıkları ayrılır. 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 yüklendikleri işten sorumlu olmak istemekte, böylelikle işin bir kısmında oluşabilecek risklerden



kurtulmakta, kar-zarar dağıtımı konusunda ortaya çıkabilecek ihtilafların önüne geçmek istemekte ve tevkifat konusunda müstakil olarak değerlendirilmektedirler.

3.1. Konsorsiyumun Unsurları

KVK açısından, bir inşaat işini gerçekleştirmek üzere konsorsiyum halinde hareket eden firmaların kendi aralarında yapmış oldukları bu işe ilişkin konsorsiyum sözleşmesinde;

- İşin bütünü içinde birbirinden fiziken ayrılabilen belli bölümlerin konsorsiyum üyelerince paylaşılarak bu bölümlerin gerçekleştirilmesinden kendilerinin sorumlu olacağı
 - Taahhüt edilen işler ile fiziken ayrılabilen alt bölümlerin ve işin gerektirdiği malzeme ve teçhizata ilişkin bedellerin ayrı ayrı tayin ve tespit edileceği
 - Ayrıntılı hazırlanan iş programına tarafların uyma zorunluluğunun bulunacağı
 - Her bir ortağın yüklenildiği işin alt aşamalarında üstlenmiş olduğu kısma ait gelir ve giderlerin kendi yasal defterlerinde izleneceği
 - Ortakların üstlendikleri işler için gerekli olan ve kendilerince sağlanması gereken makine ve teçhizatın kendi mülkiyetinde kalacağı
 - Her bir ortağın yapmış olduğu iş sonucunda elde edilen kâr veya zararın diğer ortakla ilişkilendirilmeksizin kendisinin geliri olacağı,
 - Kurulan konsorsiyumun bu iş için kurulacağı ve işin bitiminde sona ereceği
 - İdare ile yapılacak işlemlerde yalnızca bir ortağın (koordinatör ortak) muhatap olacağı, ancak bu ortağın yapmış olduğu tüm işlemlerden doğan sonuçların hangi iş kısmı ile ilgili ise o işi gerçekleştiren firmaya yansıtılacağı
- hususlarının yer alması ve bunlara aynen uyulması gerekmektedir.

3.2. Konsorsiyum Ortağı Firmalardan Yapılacak Tevkifat

Konsorsiyum olarak hareket eden firmalarca yapımı taahhüt edilen yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinde (makine, teçhizat ve taşıt temini dahil);

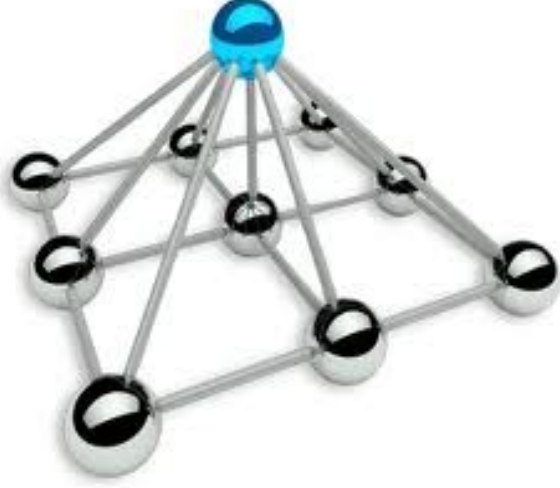
- Firmalar arasındaki konsorsiyum anlaşmasında, yukarıda açıklanan "konsorsiyum" tanımı için gerekli olan şartların yer almış olması,
- İdare ile konsorsiyum arasında yapılan sözleşmede işin tamamının alt aşamada kısımlara ayrılabilmesi ve her bir kısım için ödenecek bedelin belirlenmesi,
- Yurt dışından makine, teçhizat ve taşıt teminini içeren sözleşmelerde, temin işinin doğrudan yurt dışındaki ana merkez tarafından ve Türkiye'deki işyerinin hiçbir katkısı olmaksızın gerçekleştirilmiş olması

halinde, ihale edilen iş için yapılan ödemeler, **vergi kesintisi açısından konsorsiyum üyesi firmaların taahhüt ettikleri işle sınırlı olmak üzere ayrı ayrı değerlendirilecektir.**

Buna göre, 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 dahil etmektedirler.

Örneğin, raylı taşıma sistemi kurulması ile ilgili belediyeden alınan ihalenin, malzeme temini konusunda dar mükellef bir kurumun, inşaat işleri ile ilgili ise Türkiye mukimi firmanın üstlendikleri ve konsorsiyum şeklinde oluşturulan adi ortaklıkta, malzeme temini işinin inşaat işi olmaması nedeniyle ödenecek olan istihkakların tevkifata tabi tutulmaması, ancak Türkiye mukimi şirkete ödenen istihkaklar üzerinden %3 oranında tevkifat yapılması gerekmektedir.[8] Görüleceği üzere bu durumda tevkifat, konsorsiyum adına değil, işlerin kısımlara

ayrılması suretiyle ortaklar hesabına yapılmaktadır. Bu işlemde faturaların konsorsiyum adına düzenlenmesi ancak ortakların yapacakları işlerin ayrı şekilde fatura edilmesi yerinde olacaktır. Konu ile ilgili çifte vergilendirme önleme anlaşması bulunması durumunda, anlaşmanın öncelikle değerlendirilmesi gerekeceği tabiidir.



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.

[1] 22.01.2002 tarih ve 24648 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

[2] 03.04.2007 tarih ve 26482 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

[3] Gelir İdaresi Başkanlığının 20.03.2012 tarih ve 88 sayılı özelgesi

[4] Gelir İdaresi Başkanlığının 12.05.2010 tarih ve 358 sayılı özelgesi

[5] 06.04.2004 tarih ve 25425 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

[6] Gelir İdaresi Başkanlığının 12.01.2012 tarih ve 139 sayılı özelgesi

[7] Gelir İdaresi Başkanlığının 12.09.2011 tarih ve 57 sayılı özelgesi

[8] Gelir İdaresi Başkanlığının 23.06.2006 tarih ve 46940 sayılı özelgesi



KURUMLAR VERGİSİNDE MÜKELLEFİYET VE MÜKELLEFLER

ESMA ÜLKER
Devlet Gelir Uzman Yardımcısı



MÜNİRE İLBEĞİ
Devlet Gelir Uzman Yardımcısı

1) GİRİŞ

Ülkelerin en önemli gelir kaynağı vergilerdir. Verginin ulusal gelir içindeki payının büyüklüğü nispetinde devletlerin mal ve hizmet sağlamadaki kapasiteleri artar. Farklı yönleriyle değerlendirilen vergiye, kayıt dışı ekonomi penceresinden bakıldığında ise; mükellefin beyanına dayanan gelir ve kurumlar vergisinin toplam vergi gelirleri içindeki payının oldukça düşük olduğu görülmektedir. Bu kapsamda,

kurumlar vergisinden müstesnadır.

Bu yazıda, kurumlar vergisinde mükellefler ve mükellefiyet konusuna değinilecektir.

2) KURUMLAR VERGİSİNİN KONUSU

Kurumlar vergisi; **sermaye şirketleri, kooperatifler, iktisadi kamu müesseseleri, dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmeler ve iş ortaklıklarının** elde ettiği kazançlar üzerinden alınır. Bir kurumun elde ettiği

Mükellefiyet bilgilerinizi unutmayın

devletlerin ulusal gelir içindeki vergi miktarını artırma politikaları son yıllarda daha da önem kazanmış ve özellikle çok uluslu şirketlerin global ekonomiye olan etkisi nispetinde kurumlar vergisi ülkelerin sıcak gündemini oluşturmaya başlamıştır. Kurumlar vergisi de ekonomiler için vazgeçilmez bir gelir kaynağı olarak karşımıza çıkmaktadır.

Kurumlar vergisinin önemini artıran unsurlardan bir diğeri de, kurumlara, kişilerin faydalanmasının mümkün olmadığı bazı ayrıcalıkların tanınmasıdır. Örneğin, kurumların en az iki tam yıl süreyle kurum aktiflerinde yer alan gayrimenkul ve iştirak hisselerinin satışından doğan kazancının %75'i

tüm gelirler kurum kazancı olarak nitelendirilir. Gelir; yıllık, gerçek, safi, genel ve elde edilmiş olmalıdır.

Kurumlar vergisi matrahı, elde edilen kurum kazancından indirimler (istisnalar, zararlar, bağış ve yardımlar vs.) düşüldükten sonra kalan kısımdır. 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 32. maddesi ile kurumlar vergisi oranı %30'dan %20'ye indirilmiştir.

3) KURUMLAR VERGİSİ MÜKELLEFLERİ

3.1) SERMAYE ŞİRKETLERİ

Türk Ticaret Kanunu hükümlerine göre kurulmuş olan anonim, eshamlı komandit ve limited şirketler ile aynı

mahiyetteki yabancı kurumlar sermaye şirketleridir. Sermaye Piyasası Kanununa göre kurulan yatırım fonları Kurumlar Vergisi Kanunu ve Gelir Vergisi Kanununun uygulanmasında sermaye şirketi sayılır.

- **Anonim Şirket;** Sermaye şirketi olmanın tüm özelliklerini taşıyan, sermaye yoğun alanlarda her türlü ekonomik faaliyette bulunabilen, kurullarla çoğunluk esasına göre yönetilen, menkul kıymet (hisse senedi, tahvil vb.) çıkartabilen şirketlerdir. Bir unvana sahip, esas sermayesi belirli ve paylara bölünmüş, borçlarından dolayı yalnız mal varlığı ile sorumlu olan bu şirket türünde ortaklarının sorumluluğu, taahhüt etmiş oldukları sermaye payı ile sınırlı bulunan şirkettir.

- **Limited Şirket;** Bir veya daha fazla gerçek veya tüzel kişi tarafından bir ticaret unvanı altında kurulan, ortaklarının sorumluluğu koydukları sermaye ile sınırlı olan ve esas sermayesi belirlenmiş olan şirketlerdir. En fazla 50 kişi ile kurulabilir. Asgari sermaye tutarı 5.000 TL'dir.

- **Sermayesi Paylara Bölünmüş Komandit Şirket;** Sermayesi paylara bölünmüş ve ortaklarından bir veya birkaçının şirket alacaklılarına karşı bir kolektif şirketi ortağı, diğerlerinin bir anonim şirketi ortağı gibi sorumlu olduğu şirket türüdür. Komandite ortakların

sorumluluğu sınırsız, komanditer ortakları ise koymayı taahhüt ettikleri sermaye tutarı ile sınırlıdır.

- **Menkul Kıymet Yatırım Fonları;** Bankaların halktan katılma belgesi karşılığı topladıkları paralarla, menkul kıymet portföyü işletmek amacıyla oluşturdukları fondur.

Fonların tüzel kişiliği bulunmamaktadır. Mal varlığı, kurucusunun mal varlığından ayrıdır. Yatırım ortaklıkları ise anonim şirket şeklinde kurulduklarından sermaye şirketi olarak kurumlar vergisi mükellefidirler.

3.2) KOOPERATİFLER

Tüzel kişiliği haiz olmak üzere ortaklarının belirli ekonomik menfaatlerini ve özellikle meslek veya geçimlerine ait ihtiyaçlarını işgücü ve parasal katkılarıyla karşılıklı yardım, dayanışma ve kefalet suretiyle sağlayıp korumak amacıyla gerçek ve tüzel kişiler tarafından kurulan değişir ortaklı ve değişir sermayeli ortaklıklara kooperatif denir. Okul kooperatifleri gibi dernek veya adi şirket mahiyetinde olanlar kooperatif sayılmaz.

3.3) İKTİSADİ KAMU MÜESSESELERİ

İktisadi kamu kuruluşları, kamu idare ve kuruluşlarından birine ait olup sermaye şirketi veya kooperatif statüsü dışında faaliyet gösteren ticari, sınai ve zirai her türlü işletmeleri ifade eder.

İktisadi kamu müesseselerinin kazanç gayesi

TABLO I		MATRAH BİLDİRİMİ	
		ZARAR (Yeni Türk Lirası)	KAR (Yeni Türk Lirası)
7	Ticari Kazanç (Kurum Kazancı)		
8	Serbest Meslek Kazancı (Gelir V.Mükellefi için)		
9	Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler		
10	Zarar Olsa Dahi İndirilecek İstisnalar		
11	Kar ve İlaveler Toplamı (7+8+9)		
12	Zarar ve İndirimler Toplamı (7+8+10)		
13	Zarar (12-11)		
14	Kar (11-12)		
15	Mahsup Edilecek Geçmiş Yıl Zararları		
16	İndirime Esas Tutar (14-15)		
17	Risturnlar (Kurumlar Vergisi Mükellefleri için)		
18	Yatırım İndirimi		
19	Bağış ve Yardımlar		
20	Diğer İndirimler		
21	TOPLAM (17+18+19+20)		
22	Dönem Zararı (22=13)		
23	Geçici Vergi Matrahı (16-21)		

gütmemeleri, faaliyetin kanunla tevdi edilmiş görevler arasında bulunması, tüzel kişiliklerinin olmaması, müstakil muhasebeleri ve kendilerine tahsis edilmiş sermayelerinin veya işyerlerinin bulunmaması mükellefiyetlerine tesir etmez.

Yabancı devletlere, yabancı kamu idare ve kuruluşlarına ait veya bağlı olup sermaye şirketleri ve kooperatifler dışında kalan ticari, sınai ve zirai işletmeler, iktisadi kamu kuruluşu olarak kurumlar vergisine tabidir.

3.4) DERNEK VE VAKIFLARA AİT İKTİSADİ İŞLETMELER

Dernek veya vakıflara ait ya da bağlı olup faaliyetleri devamlılık arz eden, sermaye şirketi ya da kooperatif niteliğinde olmayan ticari, sınai ve zirai işletmeler ile benzer nitelikteki yabancı işletmeler dernek veya vakıfların iktisadi işletmeleridir.

3.5) İŞ ORTAKLIKLARI

İş ortaklıkları, belli bir işin birlikte yapılmasını müştereken taahhüt etmek ve kazancın paylaşılması amacıyla kurulan ortaklıklar olarak tanımlanır.

4) KURUMLAR VERGİSİNDE MÜKELLEFİYET ÇEŞİTLERİ

Gelir vergisinde olduğu gibi kurumlar vergisinde de vergi yükümlülüğünün yer ve yükümlülükler itibarıyla kapsamı, dar ve tam mükellefiyet esasına bağlanmıştır. Kurumlar vergisinde gelir vergisinden farklı olarak bu verginin yükümlülerinin özelliği göz önüne alınarak yerleşme kavramı yerine kurum merkezi kavramına ve bu kavramın yasal merkez ve iş merkezi çeşitlerine yer verilmiştir.

Kanuni (Yasal) Merkez: Vergiye tabi kurumların kuruluş kanunlarında, tüzüklerinde veya ana sözleşmelerinde gösterilen merkezdir.

İş Merkezi: İş bakımından işlemlerin toplandığı, yoğunlaştığı ve yönetildiği merkezdir.

4.1) Tam Mükellefiyet: Kurumlar Vergisi Kanununun 1. maddesinde sayılı kurumlardan, yasal veya iş merkezi Türkiye 'de bulunanlar gerek Türkiye içinde gerekse Türkiye dışında elde ettikleri kazançların tamamı üzerinden vergilendirilirler. Başka bir ifadeyle, yasal ya da iş merkezlerinden birinin Türkiye'de olması kurumlar vergisi tam mükellefi olmak için yeterlidir.

4.2) Dar Mükellefiyet: Yasal ya da iş merkezlerinin her ikisi de Türkiye'de bulunmayanlar, sadece Türkiye'de elde ettikleri kazançlar üzerinden vergilendirilirler.

Dar mükellefiyette kurum kazancı aşağıdaki kazanç ve iratlardan oluşur:

- 213 sayılı Vergi Usul Kanunu hükümlerine uygun Türkiye'de işyeri olan veya daimi temsilci bulunduran yabancı kurumlar tarafından bu yerlerde veya bu temsilciler vasıtasıyla yapılan işlerden elde edilen ticari kazançlar

- Türkiye'de bulunan zirai işletmelerden elde edilen kazançlar
- Türkiye'de elde edilen serbest meslek kazançları
- Taşınır ve taşınmazlar ile hakların Türkiye'de kiralanmasından elde edilen iratlar
- Türkiye'de elde edilen menkul sermaye iratlar
- Türkiye'de elde edilen diğer kazanç ve iratlar



TÜRMOB

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

TRANSFER FİYATLANDIRMAŞI

UYGULAMA REHBERİ



Ramazan BİÇER

TÜRMOB YAYINLARI - 365