

UZMAN GÖRÜŞ

Devlet Gelir Uzmanları Derneği Aylık Yayını



- BİLGİ EDİNME HAKKI VE VERGİ MAHREMİYETİ İLKESİ
- ELEKTRONİK TİCARETTE KDV UYGULAMALARI
- KURUMLAR VERGİSİ BEYANNAMESİ ÜZERİNDEN İNDİRİLEBİLECEK GİDERLER
- GELİR VE KURUMLAR VERGİSİ MÜKELLEFLERİNE AVRUPA İNSAN HAKLARI MAHKEMESİ KARARINA İSTİNADEN ÖDENEN TAZMİNATLARIN VERGİLENDİRİLMESİ
- VAKIFLARA BAKANLAR KURULU KARARI İLE VERGİ MUAFİYETİ TANINMASI SÜRECİ
- HALKA AÇIK ANONİM ORTAKLIKLARIN İLGİLİ TARAFLAR İLE GERÇEKLEŞTİRDİKLERİ TRANSFER İŞLEMLERİNDE DEĞERLEME YAPTIRMA YÜKÜMLÜLÜĞÜ

MAYIS 2011 / SAYI 17

Künye

İmtiyaz Sahibi

Devlet Gelir Uzmanları Derneği

Yayın Kurulu

Umut Serhat İdman

Cem Arslan

Altan Yılmaz

Nuray Serdaroğlu Erbil

Ramazan Biçer

Ferit Öz

Osman Kırbuş

Editör

Ramazan Biçer

rbicer@gelirler.gov.tr

İletişim Koordinatörü

Altan Yılmaz

ayilmaz@gelirler.gov.tr

Reklam Koordinatörü

Cem Arslan

carslan@gelirler.gov.tr

İletişim

T: 0 312 415 3233

F: 0 312 415 2821

www.devletgeliruzmanlari.org

iletisim@devletgeliruzmanlari.org

İÇİNDEKİLER

EDİTÖR'den _____ **1**
Ramazan BİÇER

BİLGİ EDİNME HAKKI VE VERGİ MAHREMİYETİ İLKESİ _____ **2**
Halit DOĞAN

ELEKTRONİK TİCARETTE KDV UYGULAMALARI _____ **7**
Ferit ÖZ

KURUMLAR VERGİSİ BEYANNAMESİ ÜZERİNDEN İNDİRİLEBİLECEK GİDERLER _____ **13**
Cem ARSLAN

GELİR VE KURUMLAR VERGİSİ MÜKELLEFLERİNE AVRUPA İNSAN HAKLARI MAHKEMESİ KARARINA İSTİNADEN ÖDENEN TAZMİNATLARIN VERGİLENDİRİLMESİ _____ **18**
Kemal AKGÜN

VAKIFLARA BAKANLAR KURULU KARARI İLE VERGİ MUAFİYETİ TANINMASI SÜRECİ _____ **21**
Mehmet Yunus AYHAN

HALKA AÇIK ANONİM ORTAKLIKLARIN İLGİLİ TARAFLAR İLE GERÇEKLEŞTİRDİKLERİ TRANSFER İŞLEMLERİNDE DEĞERLEME YAPTIRMA YÜKÜMLÜLÜĞÜ _____ **28**
Ramazan BİÇER

EDİTÖRDEN

Değerli okuyucularımız,

Büyük emekler harcıyarak hazırladığımız “Uzman Görüş” Dergisinin Mayıs sayısı sizlerle buluşuyor.

Yenilenen çehresi ile “Uzman Görüş” yayına çıktığı ilk günden beri gönüllü olarak çalışan Devlet Gelir Uzmanlarının katkıları ile sizlere ulaştırılmakta.

“Uzman Görüş”ün bu sayısı da yine mali alanda ülkemizin en yetkin uzmanları arasında yer alan ve Gelir İdaresi Başkanlığında çalışan Devlet Gelir Uzmanları ve aynı kurumda Şube Müdürü ve Grup Başkanı olarak görev yapan Devlet Gelir Uzmanlarının eşsiz katkıları ile hazırlandı.

Yazıları ve derginin hazırlanma sürecine katılımları ile Devlet Gelir Uzmanları Derneğinin çalışmalarına her zaman destek olan tüm Devlet Gelir Uzmanı meslektaşlarımıza gönülden teşekkür ederiz.

Haziran sayımızda görüşmek dileğiyle...

Ramazan BİÇER

Devlet Gelir Uzmanı



BİLGİ EDİNME HAKKI VE VERGİ MAHREMİYETİ İLKESİ

HALİT DOĞAN
Devlet Gelir Uzmanı

1. Giriş

“Bilgi edinme hakkı” günümüz gelişmiş demokrasilerinde en temel vatandaşlık haklarından biri olarak kabul edilmektedir. Bu hakkın kullanımı ile vatandaşlar idarenin yaptıkları işlemler hakkında bilgi sahibi olabilmekte ve böylece idarenin eylemlerinin vatandaşlarca bir anlamda denetlenmesi sağlanmaktadır. Bilgi edinme hakkının kullanılması; idarenin eylemlerinin denetlenmesi, yönetimde şeffaflık ve açıklık ilkelerinin gerçekleşebilmesi için demokratik yönetim açısından bir zorunluluk olarak ortaya çıkmaktadır.

Nitekim ülkemizde de, “Bilgi Edinme Hakkı”, 09.10.2003 tarihinde kabul edilerek 24.04.2004 tarihinde yürürlüğe girmek suretiyle yasal mevzuatımız arasında yerini almıştır.

Bu yazıda, Vergi Usul Kanununda yer alan “vergi mahremiyeti” ilkesi ve bilgi edinme hakkının kullanılması karşılıklı olarak değerlendirilecektir.

2. Vergi Mahremiyeti

“Vergi mahremiyeti” ilkesi Vergi Usul Kanununun 5 inci maddesinde düzenlenmiştir.

Maddede; vergi muameleleri ve incelemeleri ile uğraşan memurların, vergi mahkemeleri, bölge idare mahkemeleri ve Danıştay’da görevli olanların; vergi kanunlarına göre kurulan komisyonlara iştirak edenlerin ve vergi işlerinde kullanılan bilirkişilerin mükellefin ve mükellefle ilgili kimselerin şahıslarına, muamele ve hesap durumlarına, işlerine, işletmelerine, servetlerine veya mesleklerine müteallik olmak üzere öğrendikleri sırları veya gizli kalması lazım gelen diğer hususları ifşa

edemeyecekleri ve kendilerinin veya üçüncü şahısların nefine kullanamayacakları, bu yasağın, bu kimselerin bu görevlerinden ayrılışları dahi devam edeceği hüküm altına alınmıştır.

Takdir edileceği gibi bu madde hükmü yasal dayanağını, Anayasamızda yer alan ve en temel insan haklarından biri olan “özel hayatın gizliliği” ilkesinden almaktadır ve bu ilkeye paralel olarak madde hükmünde göre bu yasak yukarıda sayılan görevlilerin görevlerinden ayrılmaları durumunda bile devam edeceği hüküm yer almaktadır.

3. Vergi Mahremiyetinin İstisnaları

Vergi Usul Kanununun 5 inci maddesinde sayılan durumlarda, vergi mahremiyetine bazı istisnalar getirilmiştir. Söz konusu istisnalara aşağıda maddeler halinde yer verilmiştir.

1- Vergi güvenliğini sağlamak amacıyla gelir vergisi mükelleflerinin yıllık gelir vergisi, sermaye şirketlerinin kurumlar vergisi beyannamelerinde gösterdikleri matrahları (zarar dahil) ve beyanları üzerinden tarh olunan gelir ve kurumlar vergileri ile mükelleflerin ad ve unvanları, bağlı oldukları vergi dairelerince beyannamelerinin verildiği yıl içinde dairenin münasip yerlerine asılacak cetvellerle ilan olunur. Mükellefin bağlı bulunduğu teşekkül varsa, bu ilan orada da yapılır.

2- Mükelleflerin vergi tarihine esas olan beyanları, kesinleşen vergi ve cezaları ile vadesi geçtiği halde ödenmemiş bulunan vergi ve ceza miktarları Maliye Bakanlığınca açıklanabilir.

3- Kamu görevlilerince yapılan adli ve idari

soruşturmalar ile ilgili olarak talep edilen bilgi ve belgeler ile bankalara, yapacakları vergi tahsiline yönelik bilgiler verilebilir.

4- Sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenledikleri veya kullandıkları vergi inceleme raporuyla tespit olunanların, kanunla kurulmuş mesleki kuruluşlarına ve 3568 sayılı Kanunla kurulan birlik ve meslek odalarına bildirilmesi de madde hükmüne göre vergi mahremiyetini ihlal sayılmamaktadır.

5- Gelir Vergisi mükellefleri (kazancı basit usulde tespit edilenler dahil) ile sermaye şirketleri her yıl Mayıs ayının son gününe kadar vergi tarhına esas olan kazanç tutarları ile bunlara isabet eden vergi miktarlarını gösteren levhayı almak zorundadırlar. Bu uygulama da vergi mahremiyetini ihlal sayılmayan bir durum olarak Vergi usul Kanununda hüküm altına alınmıştır.

Vergi Usul Kanununun 5 inci maddesinde yer alan ve yukarıda da sayılan istisnalar dışında vergi muameleleri ve incelemeleri ile uğraşan memurlar, vergi mahkemeleri, bölge idare mahkemeleri ve Danıştay'da görevli olanlar; vergi kanunlarına göre kurulan komisyonlara iştirak edenler ve vergi işlerinde kullanılan bilirkişiler; mükellefin ve mükellefle ilgili kimselerin şahıslarına, muamele ve hesap durumlarına, işlerine, işletmelerine, servetlerine veya mesleklerine müteallik olmak üzere öğrendikleri sırları veya gizli kalması lazım gelen diğer hususları ifşa edemezler ve kendilerinin veya üçüncü şahısların nefine kullanamazlar.

4. Vergi Mahremiyetini İhlal Edilmesi Halinde Uygulanacak Yaptırım

Vergi Usul Kanununun "Vergi Mahremiyetinin İhlali" başlıklı 362 nci maddesinde; bu Kanunda yazılı vergi mahremiyetine uymaya mecbur olan kimselerden bu mahremiyeti ihlal edenlerin, Türk Ceza Kanununun 239 uncu maddesi hükümlerine göre cezalandırılacağı hükmüne yer verilmiştir.

Vergi Usul Kanununun vergi mahremiyetinin ihlali suçu ile ilgili olarak atf yaptığı 5237 sayılı Türk Ceza Kanununun "Ticari sır, bankacılık sırrı veya müşteri sırrı niteliğindeki bilgi veya belgelerin açıklanması" başlıklı 239 uncu maddesi "Sıfat veya görevi, meslek veya sanatı gereği vakıf olduğu ticari sır, bankacılık sırrı veya müşteri sırrı niteliğindeki bilgi veya belgeleri yetkisiz kişilere veren veya ifşa eden kişi, **şikayet üzerine, bir yıldan üç yıla kadar hapis ve beş bin güne kadar adli para cezası ile cezalandırılır.** Bu bilgi veya belgelerin, hukuka aykırı yolla elde eden kişiler tarafından yetkisiz kişilere verilmesi veya ifşa edilmesi halinde de bu fıkra göre cezaya hükmolunur." hükmünü yer verilmiştir.



Görüldüğü gibi, kanun koyucu Vergi Usul Kanununun 5 inci maddesinde sayılan vergi mahremiyetine uymaya mecbur olan kimseler tarafından gerçekleştirilen "vergi mahremiyetinin ihlali" suçunu, doğrudan Türk Ceza Kanununun "Ticari sır, bankacılık sırrı veya müşteri

sırrı niteliğindeki bilgi veya belgelerin açıklanması" kapsamında değerlendirerek ağır yaptırımlara tabi tutmuştur.

5. Bilgi Edinme Hakkı

Yukarıda da ifade edildiği gibi tüm demokratik ülkelerde uygulanan ve demokratik hakların başında gelen "bilgi edinme özgürlüğü"nü doğal sonucu olan bilgi edinme hakkı ülkemizde de uygulamaya geçmiş ve 24.10.2003 tarih ve 25269 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 4982 sayılı Bilgi Edinme Hakkı Kanunu ile bu hakkın yasal çerçevesi çizilmiştir.

Kanunun 1 ve 2 nci maddelerinde, bu Kanunun amacının; demokratik ve şeffaf yönetimin gereği olan eşitlik, tarafsızlık ve açıklık ilkelerine uygun olarak kişilerin bilgi edinme hakkını kullanmalarına ilişkin esas ve usulleri düzenlemek olduğu ve Kanunun kamu kurum ve kuruluşları ile kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşlarının faaliyetlerinde uygulanacağı hüküm altına alınmıştır.

Kanunun 4 üncü maddesinde, herkesin bilgi edinme hakkına sahip olduğu, 5 inci maddesinde ise kurum

ve kuruluşların, bu Kanunda yer alan istisnalar dışındaki her türlü bilgi veya belgeyi başvuranların yararlanmasına sunmak ve bilgi edinme başvurularını etkin, süratli ve doğru sonuçlandırmak üzere, gerekli idarî ve teknik tedbirleri almakla yükümlü oldukları belirtilmiştir.

Aynı Kanunun 9 uncu maddesinde ise “İstenen bilgi veya belgelerde, gizlilik dereceli veya açıklanması yasaklanan bilgiler ile açıklanabilir nitelikte olanlar birlikte bulunuyor ve bunlar birbirlerinden ayrılabilirse, söz konusu bilgi veya belge, gizlilik dereceli veya açıklanması yasaklanan bilgiler çıkarıldıktan sonra başvuranın bilgisine sunulur. Ayırma gerekçesi başvuruna yazılı olarak bildirilir.” hükmü yer almaktadır.

Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı ve Vergi Dairesi Başkanlıkları da kamu kurumu olduklarından yukarıdaki hükümlerle bağlıdırlar.

6. Bilgi Edinme Hakkının Sınırları

Bilgi edinme hakkı en temel demokratik haklardan olmakla birlikte bu hakkın sınırsız bir biçimde kullanılması da düşünülemez.

Nitekim 4982 sayılı Bilgi Edinme Hakkı Kanununda bilgi edinme hakkı ile ilgili hükümlere yer verildikten sonra bu hakkın sınırlarına “Bilgi Edinme Hakkının Sınırları” başlıklı Dördüncü bölümde yer verilmiş olup, bu sınırlar aşağıdaki şekilde sıralanabilir.



- Yargı denetimi dışında kalan işlemler,
- Devlet sırrına ilişkin bilgi ve belgeler,
- Ülkenin ekonomik çıkarlarına ilişkin bilgi ve belgeler,
- İstihbarata ilişkin bilgi ve belgeler,
- İdari soruşturmaya ilişkin bilgi ve belgeler,
- Adli soruşturma ve kovuşturmaya ilişkin bilgi ve belgeler,
- Özel hayatın gizliliği,
- Haberleşmenin gizliliği,
- Ticari Sır,
- Fikir ve sanat eserleri,
- Kurum içi düzenlemeler,
- Kurum içi görüş, bilgi notu ve tavsiyeler,
- Tavsiye ve mütalaa talepleri,
- Gizliliği kaldıran bilgi veya belgeler

Kanun koyucu bilgi edinme hakkını yukarıda sayılan işlemler, bilgiler, belgeler ve durumlar yönünden sınırlamış ve bu hakkın bu sınırlar dışında kullanılabileceğini öngörmüştür.

Yazının bu bölümüne kadar, “bilgi edinme hakkı” ve “vergi mahremiyeti ilkesi”, Bilgi Edinme Kanunu ve Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre genel çerçeveleri ile açıklanmaya çalışılmıştır.

Ancak yazıda asıl istenilen bilgi edinme hakkının vergi mahremiyeti ilkesi yönünden değerlendirilmesi olduğundan konu hakkındaki mevzuat hükümlerine özet olarak ve gerektiği kadar yer verilmiştir.

7. Bilgi Edinme Hakkının Vergi Mahremiyeti İlkesi Yönünden Değerlendirilmesi

Bilgi Edinme Hakkı Kanunu konumuz yönünden değerlendirildiğinde aşağıdaki çıkarsamaların yapılması mümkün bulunmaktadır.

1-Kanunda “vergi mahremiyeti kapsamına giren bilgiler bu Kanun kapsamı dışındadır” şeklinde açık bir hükme yer verilmemiştir.

“Bilgi edinme hakkının sınırları” arasında “vergi mahremiyeti ilkesine” yer verilmediğinden talep edilen bilgi vergi mahremiyeti kapsamına girse dahi talep eden gerçek veya tüzel kişiye verilebileceği gibi bir

sonuca ulaşılmaktadır.

2-Kanuna göre yabancı gerçek ve tüzel kişiler için Kanunda öngörülen kısıtlama dışında herkes bilgi edinme hakkına sahiptir.

Buradan tüm mükelleflerin de diğer mükellefler hakkında Kanunda öngörülen sınırlar dışında prensip olarak bilgi edinme hakkına sahip olduğu sonucuna ulaşılmaktadır.

3-Kanunda bilgi edinme hakkının elde edilebileceği kamu kurum ve kuruluşları yönünden herhangi bir kısıtlamaya gidilmemiştir.

Dolayısıyla Gelir İdaresi Başkanlığı, Vergi Dairesi Başkanlıkları ve Vergi Daireleri herkese Bilgi Edinme Hakkı Kanununa göre istenilen bilgileri vermekle yükümlüdür.

Yukarıda da belirtildiği gibi, Bilgi Edinme Hakkı Kanununda “bilgi edinme hakkının sınırları” arasında “vergi mahremiyeti ilkesine” yer verilmediğinden ilk bakışta talep edilen bilgi; vergi mahremiyeti kapsamına dahi girse talep eden gerçek veya tüzel kişiye verilebileceği gibi bir sonuca ulaşılmaktadır.

Ancak Vergi Usul Kanununda hüküm altına alınan “vergi mahremiyeti ilkesi” vergi güvenliğini sağlamak gibi çok önemli bir amaç için getirilmiş bir kurumdur.

Nitekim vergi mahremiyetinin ihlali Vergi Usul Kanununda bir “suç” olarak değerlendirilmiş ve bu suç için doğrudan Türk Ceza Kanununun “Ticari sır, bankacılık sırrı veya müşteri sırrı niteliğindeki bilgi veya belgelerin açıklanması” başlıklı 239 uncu maddesinde öngörülen cezanın uygulanacağı öngörülmüştür.

Diğer yandan Bilgi Edinme Kanununda bu Kanunun uygulanmasında ihmali, kusuru ve kastı olan memurlar ve diğer kamu görevlileri hakkında, işledikleri fiillerin genel hükümler çerçevesinde ceza kovuşturması gerektirmesi hususu saklı kalmak kaydıyla, tâbi oldukları mevzuatta yer alan disiplin cezalarının uygulanacağı ifade edilmiştir.

Dolayısıyla bilgi edinme hakkı çerçevesinde talep edilen bilgi ve belgelerin talep eden kişiye verilmemesi halinde bu işlemi yapan memurlar için devlet memurları hakkında geçerli olan disiplin cezaları uygulanacak iken vergi mahremiyetinin ihlali durumunda vergi mahremiyetini ihlal eden memurlar hakkında doğrudan Türk Ceza Kanununun ceza hükümlerinin uygulanması söz konusudur.

Vergi mahremiyeti ilkesinin ihlali karşısında öngörülen bu ağır yaptırım elbette Kanun Koyucunun vergi mahremiyeti ilkesine verdiği önemi göstermektedir.

Yukarıda da ifade edildiği gibi, vergi mahremiyeti ilkesi vergi güvenliğinin sağlamak amacıyla getirilmiş ve ihlali durumunda ihlale sebebiyet verenler yönünden ağır yaptırımlara tabi tutulmuştur. Bu nedenle mükellefler yönünden bir hak olan bu ilkenin uygulanmaması gibi bir durumdan söz edilemez.

Öte yandan bilgi edinme hakkı demokratik ve şeffaf yönetimin gereği olan eşitlik, tarafsızlık ve açıklık ilkelerinin doğal bir sonucudur.

Bu nedenle her iki hakkın da birbiri ile çelişmeyecek bir şekilde uygulanması bir zorunluluk olarak ortaya çıkmaktadır.

Bilgi Edinme Hakkı Kanununda bu yönde bir hüküm olmadığına göre bu uygulama nasıl gerçekleştirilebilir?

Bilgi Edinme Hakkı Kanununun 9 uncu maddesinde; “İstenen bilgi veya belgelerde, gizlilik dereceli veya açıklanması yasaklanan bilgiler ile açıklanabilir nitelikte olanlar birlikte bulunuyor ve bunlar birbirlerinden ayrılabilirse, söz konusu bilgi veya belge, gizlilik dereceli veya açıklanması yasaklanan bilgiler çıkarıldıktan sonra başvuranın bilgisine sunulur. Ayırma gerekçesi başvurana yazılı olarak bildirilir.” hükmü yer almaktadır.

Dolayısıyla herhangi bir gerçek veya tüzel kişinin bir başka mükellefe ait olan ve bu nedenle vergi mahremiyeti kapsamına giren bir bilgiyi Bilgi Edinme Hakkı Kanunu çerçevesinde talep etmesi halinde; talep edilen bilginin Bilgi Edinme Hakkı Kanununun 9 uncu maddesi gereğince vergi mahremiyeti kapsamına girdiği bu nedenle söz konusu bilginin açıklanmasının Vergi Usul Kanunu ile yasaklandığı ve vergi mahremiyeti kapsamına giren bilgiler çıkarıldıktan sonra diğer bilgilerin verilmesinin mümkün olabileceği şeklinde bir yaklaşım benimsenebilir.

Diğer yandan Bilgi Edinme Hakkı Kanununun “Bilgi Edinme Hakkının Sınırları” başlıklı Dördüncü Bölümünün 23 üncü maddesinde; Kanunlarda “ticari sır” olarak nitelenen bilgi veya belgeler ile kurum ve kuruluşlar tarafından gerçek veya tüzel kişilerden gizli kalması kaydıyla sağlanan ticari ve mali bilgilerin, bu Kanun kapsamı dışında olduğu ifade edilmiştir.



Vergi Usul Kanununda vergi mahremiyetinin ihlali durumunda uygulanacak ceza için Türk Ceza Kanununda "Ticari Sır" için uygulanacak cezayı öngörmesi de göz önüne alınarak vergi mahremiyeti kapsamına giren bir bilginin Bilgi Edinme Hakkı Kanunu çerçevesinde talep edilmesi halinde talep edilen, bilginin ticari sır mahiyetinde olduğu ve bu nedenle Bilgi Edinme Hakkı Kanununu kapsamına girmeyeceği söylenebilir.

Bilgi Edinme Kanununun 21 inci maddesinde ise kişinin izin verdiği haller saklı kalmak üzere, özel hayatın gizliliği kapsamında, açıklanması halinde kişinin sağlık bilgileri ile özel ve aile hayatına, şeref ve haysiyetine, mesleki ve ekonomik değerlerine haksız müdahale oluşturacak bilgi veya belgelerin, bilgi edinme hakkı kapsamı dışındadır.

Dolayısıyla vergi mahremiyeti kapsamına giren bir bilginin Bilgi Edinme Hakkı Kanunu çerçevesinde talep edilmesi durumunda; bu bilginin özel hayatın gizliliği kapsamında, açıklanması halinde kişinin mesleki ve ekonomik değerlerine haksız müdahale oluşturacak bilgi veya belgelerden olduğu ve bu nedenle Bilgi Edinme Hakkı Kanunu kapsamı dışında olduğu ileri sürülebilir.

8. Sonuç

Bilgi Edinme Hakkı Kanununda; "doğrudan doğruya vergi mahremiyeti kapsamına giren bilgilerin, bu Kanunun kapsamı dışında olacağına" yönelik bir hükmün ihdas edilmesinin daha uygun olacağı tartışmasızdır.

Ancak Bilgi Edinme Hakkı Kanununun 9, 21 ve 23 üncü maddelerinde yer alan hükümler dikkate alındığında vergi mahremiyeti kapsamına giren bilgilerin Bilgi Edinme Hakkı Kanunu çerçevesinde ile talep edilemeyeceği sonucuna ulaşılmaktadır.



ELEKTRONİK TİCARETTE KDV UYGULAMALARI

FERİT ÖZ
Devlet Gelir Uzmanı

1. Giriş

İnternetin hayatımıza her geçen gün daha fazla nüfuz ettiği günümüzde ülkemizde de ticaretin büyük bir hızla internet ve diğer elektronik araçlar üzerinden gerçekleşmeye başladığını görüyoruz. Bugün firmalar için neredeyse zorunluluk haline gelen bu gelişim tüketicileri de doğrudan etkilemektedir. Artık tüketici davranışlarında tutucu olarak tanımlanabilecekler bile en azından internet üzerinden bir fiyat karşılaştırması yapmadan alışveriş yapmamaktadırlar.

Bankalararası Kart Merkezinin sanal pos ile yapılan e-ticaret verilerine baktığımızda¹ 2008 yılında 9 Milyar TL olan harcama tutarı 2009 yılında 10 Milyar TL'yi, 2010 yılının 11 aylık döneminde de 13,7 Milyar TL'yi geçmiş bulunmaktadır. Bu tutarların 2008 yılında 1 Milyar TL'si, 2009 yılında 1,8 Milyar TL'si, 2010 yılının 11 aylık döneminde de 2 Milyar TL'si yurtdışı kullanımdır.

Gelişmekte olan e-ticaret uygulamalarının yasal altyapısında eksiklikler sürmektedir. Bu alanda faaliyet gösterenler için, Tüketicinin Korunması Hakkında Kanun ile Mesafeli Sözleşmeler Uygulama Esasları Hakkında Yönetmelik dışında uymak zorunda oldukları özel bir mevzuat bulunmamaktadır. Konuyla ilgili Elektronik Ticaretin Düzenlenmesi Hakkında Kanun Tasarısı Taslağı hazırlanmış ancak yasama süreci henüz başlamamıştır.

Bu yazıda hızla yaygınlaşan ve zamanla ticaretin her alanında önemli bir hacme ulaşacak e-ticaret işlemlerinin internet üzerinden gerçekleştirilen yaygın örnekleri baz alınarak bu alandaki KDV uygulamaları ve sorunları üzerinde durulacaktır.

¹http://www.bkm.com.tr/istatistik/sanal_pos_ile_yapilan_eticaret_islemleri.asp

Bu bağlamda e-ticarette kullanılan genel sınıflandırmadaki B2B (işletmeden işletmeye) uygulamalarıyla sınırlı kalınmayacak, B2C (işletmeden tüketiciye) ve C2C (tüketiciden tüketiciye) uygulamalarından da örneklerle genel KDV uygulaması hem firmalar hem de tüketiciler açısından yorumlanmaya çalışılacaktır.

2. Mal Teslimleri

KDV Kanununun 1. maddesine göre, Türkiye'de ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslimler ile her türlü mal ithalatı KDV'ye tabi bulunmaktadır. Kanunun 11. maddesine göre ihracat teslimleri ise KDV'den istisnadır.

Mal teslimlerinde KDV açısından işlemlerin internet üzerinden gerçekleşiyor olmasının vergilendirmeye bir etkisi bulunmamaktadır. Ticari, zirai veya serbest meslek faaliyeti kapsamında Türkiye'de gerçekleşen teslimler ile yurtdışından Türkiye'ye yapılan her türlü mal teslimleri KDV'ye tabi bulunmakta, Türkiye'den yurtdışına veya serbest bölgelere yapılan teslimler ise KDV'den istisna tutulmaktadır.

Sanal ortamın vergilendirme açısından farklılığı geliştirdiği pazarlama ve satış yöntemlerinden kaynaklanmaktadır. Aşağıda yaygın olarak kullanılan yöntemler baz alınarak KDV uygulamaları açıklanmaya çalışılacaktır.

2.1. Doğrudan Yapılan Teslimler

Doğrudan yapılan teslimlerden kastımız ticari faaliyetin doğrudan web sitesi aracılığıyla yürütülmesi, yani web sitesi ile ticari faaliyet yapan kurumun aynı kişi olmasıdır. Burada satıcı konumundaki web sitesinin yöneticisi/sahibi teslimi gerçekleştirmekte ve KDV mükellefi olmaktadır.

Bu işlemlerde KDV açısından vergiyi doğuran olay

malın nakliyesine başlanması veya nakliyecisi veya sürücüsü verilmesi ile gerçekleşmektedir.

Doğrudan yapılan teslimlerde satıcının Türkiye'deki ticari, zirai veya serbest meslek faaliyeti ile işgal etmesi dolayısıyla KDV mükellefi olması esastır. Bunun dışında web sitesinin Türkiye'de veya yurtdışında kurulu olmasının, sattığı malları temin yönteminin (kendine ait faal bir mağazasının veya deposunun bulunması, malları yurtdışından ithal etmesi veya konsinyasyon suretiyle temin etmesi, siparişi aldıktan sonra malı temin etmesi vb.) malı internet üzerinden alan alıcı ile olan ilişkisine ve bu işlemdeki KDV uygulamasına bir etkisi bulunmamaktadır.

açık bir ifadeyle internet üzerinden yurtdışından sipariş edilen bir malın bedelinin 150 EURO'yu geçmemesi halinde KDV ödenmeden ithalatı mümkündür.

Elektronik ticaretin doğrudan ihracat şeklinde gerçekleşmesi durumunda da teslimin yurt dışındaki bir müşteriye veya bir serbest bölgedeki alıcıya yapılması ve malın Türkiye Cumhuriyeti gümrük bölgesinden çıkarak bir dış ülkeye veya bir serbest bölgeye vasıl olması kriterlerine bakılacak, bu iki şartın gerçekleşmesi durumunda yapılan satışlarda KDV hesaplanmayacaktır.



Örnek : X A.Ş. web sitesi üzerinden pazarladığı malları siparişi aldıktan sonra 2 gün içinde tedarikçilerinden temin etmekte ve müşterilerine göndermektedir. Çok büyük cirolara ulaşsa da herhangi bir stoklama yapmamakta, tedarikçi ağını ve kargo sistemini aktif kullanarak faaliyetini sürdürmektedir. Bu işlemlerde malın sipariş edilmesi sırasında ödeme yapılmasına karşın malın kargoya verilmesi ile vergiyi doğuran olay gerçekleşmektedir.

Malın yurtdışından doğrudan alıcıya gönderilmesi durumu ise ithalat olarak değerlendirildiğinden KDV uygulaması farklılık arz etmektedir. İnternet üzerinden mal ithalatı yapıldığında KDV'nin mükellefi ithalatı gerçekleştiren ve gümrük işlemlerine muhatap olan alıcıdır.

Burada özellikli bir durum Gümrük Kanunununda yer alan bir istisna uygulamasıyla ilgilidir. Gümrük Kanununun 167/4 maddesi ile KDV Kanununun 16/1-b maddesi gereği posta yoluyla gelen ve değeri 150 EURO'yu geçmeyen eşya KDV'den istisnadır. Daha

2.2. Aracılar Yoluyla Yapılan Teslimler

İnternet üzerinden yapılan satışlarda en sık görülen yöntemlerden biri aracılık faaliyeti yürüten web siteleri üzerinden işlemlerin gerçekleştirilmesidir. Bu yöntemde web sitesi alıcı ve satıcıları buluşturan bir platform olarak çalışmakta ve sitenin ratingi sayesinde reklam geliri elde edilmekte veya sitede gerçekleşen satışlar üzerinden belirli bir komisyon alınmakta, bazen de burada sunulan pazarlama opsiyonları ücretlendirilmektedir.

Bu şekilde aracılık hizmeti sunan web sitelerinde yapılan mal teslimlerinde öncelikle satıcının durumuna bakılması gerekmektedir.

2.2.1. Süreklilik ve Mükellefiyet

Satıcının KDV mükellefi olması durumunda bu satışlar KDV'ye tabi olacak, hesaplanan KDV mükellef olan bu satıcılar tarafından beyan edilecektir.

Örnek : A Elektronik Ltd. Şti. www....com sitesi üzerinden cep telefonu satışı yapmaktadır. Firmanın KDV mükellefiyeti bulunduğundan satışlar üzerinden KDV hesaplanması ve A Elektronik Ltd. Şti. tarafından beyan edilmesi gerekmektedir.

Satıcının KDV mükellefiyeti bulunmaması durumunda ise, arızı şekilde gerçekleşen satış ticari bir nitelik de taşımadığından KDV'ye tabi olmayacaktır.

Örnek : Devlet memuru Mehmet Bey'in arabasını aracılık hizmeti sunan bir web sitesi üzerinden satması KDV'ye tabi değildir. Bu sitede araç ilanının ana sayfada görünmesi için ödediği bedel ise web sitesinin sunduğu bir hizmetin karşılığı olduğundan KDV'ye tabi olacak ve hesaplanan KDV hizmeti sunan web sitesince beyan edilecektir.

Öte yandan, süreklilik arz eden ve satıcılara tacir sıfatını kazandıracak boyuttaki satışlar KDV'ye tabi olacaktır. Bu satışlar nedeniyle satıcıya KDV mükellefiyeti tesis edilecek ve satış tutarları üzerinden hesaplanacak KDV satıcı tarafından genel esaslara göre beyan edilecektir. Nitekim son dönemde aracılık faaliyeti ile iştiğal eden web sitelerine yönelik incelemelerde kullanıcı hesaplarının ele alınması sonrasında internet üzerinden süreklilik arz edecek şekilde satış yapan kişilere re'sen gelir vergisi ve KDV tarhiyatları yapıldığı bilinmektedir.

Örnek : Bir bankada ücretli olarak çalışan Bayan (B) üye olduğu web sitesi üzerinden parfüm satmaktadır. Başlangıçta hediye olarak kendisine gelen parfümleri satan Bayan (B) bir süre sonra yurtdışına giden arkadaşlarına sipariş ettiği parfümlerin yanı sıra kampanyaları takip ederek piyasadan ucuz fiyata satın aldığı parfümleri de internet sitesi üzerinden satmaya başlamış ve bu işi sürekli yapar hale gelmiştir. Bayan (B)'nin satış işlemlerini süreklilik arz edecek şekilde yapması gelir vergisi ve KDV açısından mükellefiyetini gerektirmektedir. Mükellefiyet tesis ettirmeyip inceleme sonucunda bu durum tespit edildiği takdirde, toplam satış tutarları baz alınarak cezalı gelir vergisi ve KDV tarhiyatları yapılmak durumundadır. Kendisi mükellefiyet tesis ettirmedikten parfümlerin alımı sırasında ödediği KDV tutarlarını da indiremeyecektir. Ayrıca Bayan (B)'nin bankada ücretli olarak çalışıyor olmasının bu vergilendirme işlemlerine etkisi olmayacaktır.

2.2.2. Açık Artırma Yöntemi

Aracılık hizmeti sunan web sitelerinin KDV yükümlülüğü açısından dikkat etmeleri gereken en önemli konu açık artırma yöntemidir.

KDV Kanununun 1/3-d maddesinde müzayede mahallerinde yapılan satışların KDV'ye tabi olduğu hükme bağlanmıştır. Kanunun 1/1 maddesinde, Türkiye'de ticari, sınaî, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetlerin KDV'ye tabi olduğu hükmü yer alırken; müzayede mahallinde yapılan satışlarda, işlemin ticari, sınaî, zirai faaliyet ile serbest meslek faaliyet çerçevesinde yapılma şartı bulunmamakta, müzayede mahallinde yapılan tüm satışlar KDV'ye tabi bulunmaktadır.



Müzayede mahallinde yapılan satışların KDV karşısındaki durumuna ilişkin 1, 15 ve 45 Seri No.lu KDV Genel Tebliğlerinde gerekli açıklamalar yapılmıştır.

1 Seri No.lu KDV Genel Tebliğinde müzayede yapılan yerin

münhasıran müzayede yapımına tahsis edilmiş olup olmamasının durumu değiştirmeyeceği, bu tür satışlarda verginin kesin satış bedeli üzerinden hesaplanacağı, verginin mükellefinin bu satışları düzenleyen özel veya resmi kişi ve kuruluşla olduğu açıklanmıştır.

15 Seri No.lu KDV Genel Tebliğinde ise;

- KDV Kanununun 1/3-d maddesine göre KDV'ye tabi olan müzayede mahallerinde yapılan açık artırma, pazarlık ve diğer şekillerdeki satışlarda vergiyi doğuran olayın, satışın yapıldığı tarihte vuku bulunduğu;
- verginin mükellefinin satışları düzenleyen özel ve resmi kişi ve kuruluşlar olduğu;
- KDV Kanununun 23/d maddesi hükmüne göre satılan malın kesin satış bedelinin KDV'nin matrahı olacağı;
- müzayede mahallinde yapılan satışlarda giderler dolayısıyla ödenen vergilerin, malın kesin satış bedeli üzerinden hesaplanan vergiden indirilemeyeceği, ancak müzayedeyi düzenleyen komisyonu üzerinden hesaplanan KDV'den indirilebileceği açıklanmıştır.

web sitesinden alınacak bir şifreyle ulaşmak mümkündür. Kullanıcı dergiyi bayiden almak yerine bu siteden satın aldığı şifreyi girerek internetten okumayı tercih etmektedir. Bu işlemde kullanıcı web sitesinden fiili olarak bir dergi satın almamakta, web sitesi kullanıcıya internet üzerinden bir hizmet sunmaktadır.

3.1. KDV Oranına Etkisi

KDV açısından internetten sunulan hizmetler KDV oranı uygulamasında farklılığa neden olabilmektedir. Mal ve Hizmetlere Uygulanacak KDV Oranlarının Tespitine İlişkin Karara ekli listelerde yer alan ürünlerin teslimlerinde indirimli KDV oranı (%1 ve %8) uygulanırken bu ürünleri almak yerine içeriğinin internetten hizmet olarak sunulması durumunda genel KDV oranı (%18) uygulanmaktadır.

3.2. Yararlanma İlkesi

Küreselleşmede en etkin araç olan internetin ülke ve sınır kavramlarını alt üst ettiği bir gerçektir. Bu altüst oluşun doğrudan etkileri kendi sınırları içinde devletin egemenliğinin de göstergelerinden olan vergi uygulamalarında görülmektedir.

İşlem vergileri açısından internet üzerinden sunulan hizmetler oldukça sorunlu bir konudur. Hizmetin nerede gerçekleştiği ve hizmetten nerede yararlandığını belirlemek konusunda sıkıntılar yaşanmaktadır. Bu durumlar belirlense dahi verginin mükellefine veya sorumlusuna ulaşmadaki zorluklar daha büyüktür.

Variş ülkesinde vergilendirme (destinasyon) prensibini benimsemiş ülkemizdeki KDV uygulamasında hizmet işlemlerinde vergilendirme hizmetin ifa edildiği yer ile hizmetten yararlanma ölçütüne bağlanmıştır. Kanunun 6. maddesine göre hizmetlerde işlemlerin Türkiye'de yapılması, hizmetin Türkiye'de yapılmasını veya hizmetten Türkiye'de faydalanılmasını ifade etmektedir.

Buna göre, Türkiye'de ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan bir hizmet KDV'ye tabidir. Ancak bu hizmet yurt dışındaki bir müşteri için yapılıyor ve hizmetten yurt dışında yararlanılıyor ise Kanunun 11 ve 12. maddeleri gereğince ihracat istisnası söz konusu olacaktır. Yine yurtdışında yapılan bir hizmetten Türkiye'de yararlanması durumunda bu işlemde ithalat hükümleri geçerli olacak ve hizmetten Türkiye'de yararlananlar hizmet bedeli üzerinden hesaplayacakları KDV'yi beyan edeceklerdir.

Yurtdışından Sağlanan Hizmetler		Yurtdışına Verilen Hizmetler	
Yabancı firmaların Türkiye'de hizmet İfası	KDV var	Türkiye'de yapılan hizmetlerden yurtdışında yararlanması	Hizmet İhracı (KDV yok)
Yurtdışında yapılan hizmetlerden Türkiye'de yararlanması	Hizmet ithali (KDV var)	Yurtdışında yapılan hizmetler	KDV yok

Bu çerçevede, hizmetlerin vergilendirilmesinde web sitesinin nereden hizmet sunduğu ve hizmetten yararlananların bulunduğu ülkeye bakmamız gerekmektedir.

Web sitesinin Türkiye'de kurulu olması halinde, hizmetin Türkiye'de yapıldığı kabul edilecek, yararlananların da Türkiye'de olması durumunda hizmet bedelleri üzerinden hesaplanan KDV hizmeti veren tarafından beyan edilecektir. Hizmetten yararlananlar yurtdışında ise diğer şartların da gerçekleşmesi koşuluyla (faturanın yurtdışındaki müşteriye düzenlenmesi, hizmet bedelinin döviz olarak Türkiye'ye getirilmesi) hizmet ihracatı söz konusu olacağından KDV hesaplanmayacaktır.

Web sitesinin yurtdışında olması durumunda, bu site üzerinden hizmet verenlerin Türkiye'de ikametgâhının, işyerinin, kanunî merkezi ve iş merkezinin bulunup bulunmadığına göre hareket edilecektir. Türkiye'de KDV mükellefi olmaları halinde yukarıda yer alan açıklamalar doğrultusunda vergilendirme gerçekleşecek; ancak ikametgâhın, işyerinin, kanunî merkezi ve iş merkezinin bulunmaması halinde hizmetten Türkiye'de yararlananlar sorumlu sıfatıyla KDV beyan edecektir.

Örnek : Bir mali müşavirlik firmasının yurtdışındaki bir internet sitesi üzerinden maliyet hesaplarının detaylandırılmasına yönelik bir yazılım satın alması durumunda, bu yazılım için ödediği bedel üzerinden hesaplanacak KDV'yi sorumlu sıfatıyla beyan etmesi gerekmektedir.

Örnekteki gibi KDV mükelleflerinin bu tarz bir hizmet alımında KDV ödemeleri özellikle hesaplanan KDV'si yüksek olan ve her ay fiilen KDV ödeyen mükellefler açısından bir maliyet oluşturmamaktadır. Sorumlu

sıfatıyla ödenen bu KDV'nin indirim mekanizması yoluyla telafisi mümkündür. Ayrıca bu gider muhasebe kayıtlarına girdiğinden gelir ve kurumlar vergisinin hesabında da dikkate alınacaktır. Burada sorunlu olan konu yurtdışından sağlanan hizmetten faydalanan kullanıcıların KDV mükellefiyeti olmayan gerçek kişiler olması durumudur.

Örnek : Yurtdışında faaliyet gösteren bir oyun sitesine Türkiye'den bağlanan kullanıcının buradaki bazı oyunları oynamak için bedel ödemesi ya da oyunların bazı eklentilerini satın alması.

Örnek : Türkiye'deki kullanıcının cep telefonundaki ya da bilgisayarındaki bazı güncellemeleri ücreti karşılığında yurtdışındaki web sitesi üzerinden temin etmesi.

Bu tarz örnekleri çoğaltmamız mümkündür. Bunların neredeyse tamamına yakınında kullanıcıların KDV mükellefiyetleri bulunmamakta, ancak mevzuata göre sorumlu sıfatıyla KDV ödemeleri gerekmektedir. İnternet üzerinden gerçekleşen bu işlemlerin takibindeki teknik sorunlar da göz önünde tutulduğunda verginin uygulanabilirliği konusunda yaşanacak güçlükler açıktır.

Uygulamada böyle bir açık kapının olması normalde Türkiye'de faaliyet gösteren ve kullanıcıların tamamına yakını Türkiye'de bulunan bazı hizmetlerin yurtdışında faaliyet gösteren web siteleri üzerinden sunulmasına yol açmaktadır. Ülkemizde katı kurallara bağlanan internet üzerinden bahis, kumar oynatan sitelerin yasal koşulları yerine getirememeleri nedeniyle yurtdışından faaliyetlerini sürdürmelerini buna örnek olarak verebiliriz.

Online işlemlerin takibinde teknik sorunlar olmakla birlikte, bu noktada KDV Kanununun 44/b maddesini hatırlamakta fayda görüyoruz. Tarhiyatın muhatabı başlıklı bu maddede, Türkiye'de yerleşmiş olmayan gerçek kişiler ile kanunî merkez veya iş merkezlerinden her ikisi de Türkiye içinde bulunmayan tüzelkişilerde, bu kanuna göre vergi kesintisi yapmakla sorumlu kişinin; vergi kesintisi yapmakla sorumlu tutulan bir şahsın bulunamaması halinde, mükellefin Türkiye'deki daimî temsilcisinin, Türkiye'de birden fazla temsilcisinin mevcudiyeti halinde mükellefin tayin edeceği temsilcinin; tarhiyat tarihine kadar böyle bir tayin yapılmamışsa temsilcilerden herhangi birisinin, daimî temsilci mevcut değilse işlemleri mükellef adına yapanların tarhiyata muhatap tutulacakları hüküm altına

alınmıştır.

Teknik takip ve yetkiler konusunda gelişmeler olduğu takdirde, KDV Kanununun 44. maddesi e-ticaret işlemlerin vergilendirilmesinde daha geniş bir yetki kullanımı sağlayacaktır.

4. Sonuç

İnternet üzerinden gerçekleştirilen e-ticaret hacminin her geçen gün katlanarak arttığı bir dönemden geçmekteyiz. Bu alanda sınırların belirsizliği, işlemlerin takibi gibi maddi imkânsızlıklar yanında yasal boşluklar da bulunmaktadır. Bu zorluklar özellikle internet üzerinden gerçekleşen hizmet ifalarında KDV uygulamalarını da etkilemesine karşın mevcut işlemlerin birçoğu KDV mevzuatında karşılık bulmaktadır.

Buna karşılık ticari işlemlerin internet üzerinden gerçekleşmesi vergilendirme açısından yeni olanaklar da sunabilmektedir. İnternet üzerinden gerçekleştirilmese tespiti çok daha zor olacak bir takım işlemler web sitelerinin kullanıcı bilgileri yoluyla izlenebilmekte ve vergilendirilmektedir.

Elektronik ticaretle ilgili düzenlemelerin gündemde olduğu bu günlerde internet üzerinden gerçekleşen ticaretten doğan kayıp ve kaçığın önüne geçilebilmesi bu işlemlerin mali boyutlarının bankacılık sistemi üzerinden karşılaştırılabilmesine bağlıdır. Bu alanda yapılacak düzenlemeler kapsamında Vergi Usul Kanununda da değişiklikler yapılması zorunludur. Özellikle mükellefiyet tesisi, belge düzeni ve kullanıcı kayıtlarıyla ilgili yükümlülükler yasal yaptırımlara bağlanmalıdır.

Diğer yandan, kayıp ve kaçığa yönelik adımlar atılırken mükellef odaklı hareket edilmeli vergilendirme konusunda hem mükelleflere hem de tüketicilere her aşamada gerekli bilgilendirmeler yapılmalıdır. İnternetin hayatımıza her geçen gün daha fazla nüfuz ettiği günümüzde ülkemizde de ticaretin büyük bir hızla internet ve diğer elektronik araçlar üzerinden gerçekleşmeye başladığını görüyoruz. Bugün firmalar için neredeyse zorunluluk haline gelen bu gelişim tüketicileri de doğrudan etkilemektedir. Artık tüketici davranışlarında tutucu olarak tanımlanabilecekler bile en azından internet üzerinden bir fiyat karşılaştırması yapmadan alışveriş yapmamaktadırlar.



KURUMLAR VERGİSİ BEYANNAMESİ ÜZERİNDEN İNDİRİLEBİLECEK GİDERLER

Cem ARSLAN
Devlet Gelir Uzmanı

1. Giriş

Kurumlar vergisi mükellefleri aşağıda sayılmıştır.

- Sermaye şirketleri
- Kooperatifler
- İktisadî kamu kuruluşları
- Dernek veya vakıflara ait iktisadî işletmeler
- İş ortaklıkları

Kurumlar vergisi mükellefleri ticari karlarını muhasebe temel ilkeleri çerçevesinde istedikleri şekilde hesaplamaktadırlar. Bunun yanında vergiye esas olacak matrahlarını ya da başka bir deyişle mali karlarını belirlerken vergi usul, gelir ve kurumlar vergisi kanunlarını esas alırlar. Öte yandan, mükelleflerin bağış ve yardımları ile bir kısım indirim ve istisnalarını, beyannamede yer alan “*Kazancın bulunması halinde indirilecek istisna ve indirimler*” bölümüne eklemeleri ve matrahın tespitinde dikkate almaları mümkündür.

Söz konusu istisna ve indirimler, cari yılda kazanç yetersizliği nedeniyle indirim konusu yapılamazlarsa gelecek yıllara devretmezler (Ar-Ge ve yatırım indirimi hariç). İstisna ve indirimler beyannamede yer alan sıraya uyularak indirim konusu yapılır. Ayrıca, her bir istisna veya indirim miktarının belirlenmesinde KVK’da yer alan hesaplamaların esas alınması gerekmektedir.

2. Kazancın Bulunması Halinde İndirilecek İstisna ve İndirimler

Kurumların bağış ve yardımları ile bazı indirim ve istisnalarını e-beyannamede yer alan “*Kazancın bulunması halinde indirilecek istisna ve indirimler*”

bölümüne eklenir.

Ne olursa olsun, kurum kazancı (İndirime esas tutar) bulunmaması durumunda aşağıda açıklanacak istisna, bağış ve indirimlerin beyanname üzerinden düşülmesi mümkün değildir.

2.1. Risturnlar

Risturn, kooperatiflerin ortakları ile yaptığı işlemlerden doğan kazançlarının ortaklara dağıtılmasıdır. Tüketim, üretim ve kredi kooperatiflerinin ortakları için hesapladıkları risturnlar vergiden istisna edilir. Ortakların yönetim gideri karşılığı olarak ödedikleri tutarlardan harcanmayarak iade edilen kısımlar da kooperatifin türüne bakılmaksızın istisnadan yararlanır.

Öte yandan, 6009 sayılı Kanunla KVK’da yapılan değişiklik sonucu, 5200 sayılı Tarımsal Üretici Birlikleri Kanununa göre kurulan Birliklerin üyeleri ile yaptıkları muameleler de risturn istisnası kapsamına alınmıştır.

a) Tüketim Kooperatifleri

Tüketim kooperatiflerinde, ortakların kişisel ve ailevi gıda ve giyecek ihtiyaçlarını karşılamak için satın aldıkları malların değerine göre hesaplanan risturnlar vergiden istisnadır.

Buna göre, ortakların satın aldığı malların kıymetine göre hesaplanan risturnların istisnadan yararlanabilmesi için satın alma fiilinin, “kişisel ve ailevi gıda ve giyecek ihtiyaçlarını karşılama” amacına yönelik olması gerekir. Kooperatiflerin ortaklarına bu maddelerin dışında sattıkları mallardan (elektrikli ev aletleri, halı, mobilya vb.) sağladıkları kazançlar kurumlar vergisine tabi tutulur.

b) Üretim Kooperatifleri

Üretim kooperatiflerinde, ortakların üreterek kooperatife sattıkları veya kooperatiftan üretim faaliyetinde kullanmak üzere satın aldıkları malların değerine göre hesaplanan risturnlar vergiden istisna edilir.

Buna göre, ortakların ancak kendileri tarafından üretilip kooperatife sattıkları mallar ile sadece kendi üretim faaliyetlerinde kullanmak üzere satın aldıkları malların kıymetlerine göre hesaplanan risturnlar istisnadan yararlanacaktır.

c) Kredi Kooperatifleri

Kredi kooperatiflerinde, ortakların kullandıkları kredilere göre hesaplanan risturnlar kurumlar vergisinden istisna edilmiştir. Kredi işlemi dışındaki, taşımacılık, üretim ve benzeri işlemler ortaklarla yapılsa dahi istisnaya tabi olmayacaktır.

d) Tarımsal Üretici Birlikleri

Risturn istisnası ile ilgili maddenin sonuna 6009 sayılı Kanunla, "Bu bent hükümleri, 5200 sayılı Tarımsal Üretici Birlikleri Kanununa göre kurulan Birliklerin üyeleri ile yaptıkları muameleler hakkında da uygulanır." ifadesi eklenmiştir.



Bu değişiklikle birlikte risturn istisnasının, 5200 sayılı Kanun uyarınca kurulan birliklerin üyeleri ile yaptıkları işlemlere de uygulanması sağlanmış ve kapsam tarımsal üretici birliklerini de içine alacak şekilde genişletilmiştir. Bu bölümde yapılan tüm açıklamalar bahsi geçen birlikler açısından da geçerlidir.

Risturn istisnası, yalnızca ortaklarla ortaklık statüsü kapsamında yapılan işlerden kaynaklanan kazançlarla ilgilidir. Bundan dolayı, ortaklarla ve ortak dışı kişilerle yapılan işlerden doğan kazançların ayrı şekilde tespiti gerekir. Ayırma işleminde, ortaklarla yapılan iş hacminin genel iş hacmine oranı esas alınır. Hesaplanan risturnların ortaklara

dağıtılması halinde kâr dağıtımına bağlı vergi kesintisi yapılmayacak ve bu tutarların ortaklarca gelir vergisi beyannamesi ile beyanı da söz konusu olmayacaktır.

2.2. Ar-Ge İndirimi

Mükelleflerin, münhasıran yeni teknoloji ve bilgi arayışına yönelik araştırma ve geliştirme faaliyetleri çerçevesinde işletme bünyesinde yapmış oldukları harcamaların %100'ü kurum kazancının tespitinde indirim olarak dikkate alınır.

KVK'da yer alan Ar-Ge indirimi dışında, uygulama özellikleri daha farklı olan ve esas itibarıyla yine harcamaların %100'ü oranında matrahtan indirim hakkı tanıyan 5746 sayılı Araştırma ve Geliştirme Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkındaki Kanun[1] yürürlüğe girmiştir. Bu iki uygulamaya paralel olarak beyannamede "Ar-Ge indirimi (KVK Mad. 10/1-a" ve "Ar-Ge indirimi (5746 Sayılı Kanun Mad.3)" şeklinde iki satır açılmıştır.

2.3. Sponsorluk Harcamaları

Gençlik ve Spor Genel Müdürlüğü (GSGM) Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun ile Türkiye Futbol

Federasyonu (TFF) Kuruluş ve Görevleri Hakkında Kanun kapsamında yapılan sponsorluk harcamalarının; amatör spor dalları için tamamı, profesyonel spor dalları için %50'si matrahın tespitinde indirim konusu yapılır.

Sponsor olan kurumun adının anılması koşuluyla;

- Resmi spor organizasyonları için ödenen saha, salon veya tesis kira bedelleri
- Sporcuların yemek, seyahat ve ikamet giderleri ile spor malzemesi bedelleri
- GSGM'nin uygun göreceği spor tesisleri için

yapılan aynı ve nakdi harcamalar

- Sporcuların transfer edilmesini sağlayacak bonservis bedelleri
- Spor müsabakaları sonucuna göre sporculara verilen primler

ve benzeri giderler sponsorluk harcaması kapsamındadır. Spor sahalarına veya sporcuların giysilerinin üzerine yazılı veya elektronik sinyaller yardımıyla sanal olarak kurumun tanıtımının yapılmasını sağlayacak amblem, marka, isim ve benzeri işaretler konulması gibi doğrudan ticari fayda sağlayan ve kurumun tanıtımını amaçlayan harcamalar ise reklam harcamasıdır. Reklam harcamaları genel gider mahiyetinde olduğundan matrahın tespitinde doğrudan gider yazılır.

Sponsorluk harcamalarının beyanname üzerinde indirilebilmesi için aşağıdaki şartların varlığı gerekir.

- Sponsorluk hizmeti alan ile sponsor arasında, hak ve yükümlülükleri içeren yazılı bir sözleşme yapılması
- Yapılan harcamaların banka dekontu, makbuz, fatura ve benzeri belgelerle ispat edilmesi
- Bağlı bulunulan vergi dairesinden vergi borcu olmadığına dair bir yazı alınması ve yapılan sponsorluk sözleşmesinin bir örneğinin ilgili vergi dairesine verilmesi



2.4. Bağış ve Yardımlar

Şirketler sosyal, kültürel ve benzeri nedenlerle çeşitli kurumlara bağış ve yardım şeklinde destek

sağlamaktadırlar. Bağış ve yardımlarda esas alınan, kurum kazancının %5'ine kadar olan tutarın indirimine izin veren düzenleme olmakla birlikte, bağış ve yardımların tümünün indirim konusu yapılabildiği durumlar da mevcuttur. Ancak ne olursa olsun, kurum kazancı bulunmaması durumunda bağış ve yardımların indirim konusu yapılması mümkün değildir. Söz konusu harcamalar yalnızca beyanname üzerinden indirimine konu edilir. Ayrıca bağış ve yardımların indirilemeyen kısmı diğer yıla nakledilemez.

a) Kurum Kazancının %5'i Oranında İndirilecek Bağış ve Yardımlar

- Genel ve özel bütçeli kamu idarelerine
- İl özel idarelerine, belediyelere, köylere
- Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflara ve kamu yararına çalışan dernekler ile bilimsel araştırma ve geliştirme faaliyetinde bulunan kurum ve kuruluşlara

makbuz karşılığında yapılan bağış ve yardımların toplamının o yıla ait kurum kazancının %5'ine kadar olan kısmı, beyannameye ayrıca gösterilmek şartıyla matrahtan indirilir.

İndirilebilecek bağış ve yardım tutarının tespitinde esas alınan **kurum kazancı**;

[Ticari bilanço kârı – (İştirak kazançları istisnası + Geçmiş yıl zararları)]

b) Eğitim ve Sağlık Tesislerine Yapılan Bağış ve Yardımlar

- Genel ve özel bütçeli kamu idarelerine, il özel idarelerine, belediyelere ve köylere bağışlanan okul, sağlık tesisi ve yüz yatak (kalkınmada öncelikli yörelerde elli yatak) kapasitesinden az olmamak üzere öğrenci yurdu, çocuk yuvası, yetiştirme yurdu, huzurevi, bakım ve rehabilitasyon merkezi inşası dolayısıyla yapılan harcamaların,

- Söz konusu tesislerin inşası için yukarıda belirtilen kamu kuruluşlarına yapılan her türlü bağış ve yardımların,

- Bu tesislerin faaliyetlerini devam ettirmeleri

için yapılan bağış ve yardımların

c) Kültür ve Turizm Amaçlı Bağış ve Yardımlar

KVK'nın 10/1-d maddesine göre, kültür ve turizm amaçlı bağış ve yardımların tamamı beyanname üzerinden indirilir.

Genel ve özel bütçeli kamu idareleri, il özel idareleri, belediyeler ve köyler, Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflar ve kamu yararına çalışan demekler ile bilimsel araştırma ve geliştirme faaliyetinde bulunan kurum ve kuruluşlar tarafından yapılan veya Kültür ve Turizm Bakanlığınca desteklenen ya da desteklenmesi uygun görülen;

1) Kültür ve sanat faaliyetlerine ilişkin ticari olmayan ulusal veya uluslararası organizasyonların gerçekleştirilmesine,

2) Ülkemizin uygarlık birikiminin kültürü, sanatı, tarihi, edebiyatı, mimarisi ve somut olmayan kültürel mirası ile ilgili veya ülke tanıtımına yönelik görsel, işitsel veya basılı materyallerin hazırlanması, bunlarla ilgili derleme ve araştırmaların yayınlanması, yurt içinde ve yurt dışında dağıtımı ve tanıtımının sağlanmasına,

3) Yazma ve nadir eserlerin korunması ve elektronik ortama aktarılması ile bu eserlerin KTB koleksiyonuna kazandırılmasına,

4) Kültür ve Tabiat Varlıklarını Koruma Kanunu kapsamındaki taşınmaz kültür varlıklarının bakımı, onarımı, yaşatılması, rölöve, restorasyon, restitüsyon projeleri yapılması ve nakil işlerine,

5) Kurtarma kazıları, bilimsel kazı çalışmaları ve yüzey araştırmalarına,

6) Yurt dışındaki taşınmaz Türk kültür varlıklarının yerinde korunması veya ülkemize ait kültür varlıklarının Türkiye'ye getirilmesi çalışmalarına,

7) Kültür envanterinin oluşturulması çalışmalarına,

8) Kültür ve Tabiat Varlıklarını Koruma Kanunu kapsamındaki taşınır kültür varlıkları ile güzel sanatlar, çağdaş ve geleneksel el sanatları alanlarındaki ürün ve eserlerin KTB koleksiyonuna kazandırılması ve

güvenliklerinin sağlanmasına,

9) Somut olmayan kültürel miras, güzel sanatlar, sinema, çağdaş ve geleneksel el sanatları alanlarındaki üretim ve faaliyetler ile bu alanlarda araştırma, eğitim veya uygulama merkezleri, atölye, stüdyo ve film platosu kurulması, bakım ve onarımı, her türlü araç ve teçhizatının tedariki ile film yapımına,

10) Kütüphane, müze, sanat galerisi ve kültür merkezi ile sinema, tiyatro, opera, bale ve konser gibi kültür ve sanat faaliyetlerinin sergilendiği tesislerin yapımı, onarımı veya modernizasyon çalışmalarına

ilişkin harcamalar ile makbuz karşılığı yapılan bağış ve yardımların %100'ü matrahtan indirilir.

d) Doğal Afetlere İlişkin Bağış ve Yardımlar

Bakanlar Kurulunca yardım kararı alınan doğal afetler için Başbakanlık aracılığı ile makbuz karşılığında yapılan bağışların tamamı kurum kazancından indirilir. Deprem, sel ve benzeri felaketlerin yaşandığı dönemlerde Başbakanlık tarafından yardım kampanyaları düzenlenmekte olup yapılan bağış ve yardımlar ilgili ülke veya bölgelere ulaştırılmaktadır.

e) Kızılaya Yapılan Nakdi Bağış ve Yardımlar

03.07.2009 tarihi itibarıyla, iktisadi işletmeleri hariç olmak üzere Türkiye Kızılay Derneğine makbuz karşılığı yapılan **nakdi** bağış veya yardımların tamamı, beyanname açılan "Türkiye Kızılay Derneğine yapılan nakdi bağış ve yardımlar" satırına yazılmak suretiyle matrahtan indirilir.

f) İstanbul 2010 Avrupa Kültür Başkenti Ajansına Yapılan Bağış ve Yardımlar ile Sponsorluk Harcamaları

5706 sayılı İstanbul 2010 Avrupa Kültür Başkenti Hakkında Kanun uyarınca kurulan İstanbul 2010 Avrupa Kültür Başkenti Ajansına kurumlar vergisi mükelleflerince makbuz karşılığında yapılan her türlü bağış ve yardımlar ile sponsorluk harcamalarının tamamı, beyanname üzerinde ayrıca gösterilmek şartıyla kazançtan indirilir.

2.5. Yatırım İndirimi

6009 sayılı Kanununun 5. maddesiyle de GVK'nın geçici 69. maddesi aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir.

"Gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri; 31/12/2005 tarihi itibarıyla mevcut olup, 2005 yılı kazançlarından indiremedikleri yatırım indirimi istisnası tutarları ile;

a) 24/4/2003 tarihinden önce yapılan müracaatlara istinaden düzenlenen yatırım teşvik belgeleri kapsamında, Gelir Vergisi Kanununun 9/4/2003 tarihli ve 4842 sayılı Kanunla yürürlükten kaldırılmadan önceki ek 1-6. maddeleri çerçevesinde başlanılmış yatırımları için belge kapsamında 1/1/2006 tarihinden sonra yapacakları yatırımları,

b) Gelir Vergisi Kanununun mülga 19 uncu maddesi kapsamında 1/1/2006 tarihinden önce başlanan yatırımlarla ilgili olarak, yatırımla iktisadi ve teknik bakımdan bütünlük arz edip bu tarihten sonra yapılan yatırımları

nedeniyle, 31/12/2005 tarihinde yürürlükte bulunan mevzuat hükümlerine göre hesaplayacakları yatırım indirimi istisnası tutarlarını, yine bu tarihteki mevzuat hükümleri (bu Kanunun geçici 61 inci maddesinin ikinci fıkrasında yer alan vergi oranına ilişkin hüküm dâhil) çerçevesinde kazançlarından indirebilirler. Şu kadar ki, vergi matrahlarının tespitinde yatırım indirimi istisnası olarak indirim konusu yapılacak tutar, ilgili kazancın % 25'ini aşamaz. Kalan kazanç üzerinden yürürlükteki vergi oranına göre vergi hesaplanır."

Bu hüküm, 2010 yılı kazançlarından itibaren uygulanmak üzere yayımı tarihinde yürürlüğe girmiştir.

Yatırım indirimi tutarları, 31.12.2005 tarihinde yürürlükte bulunan mevzuat hükümleri (GVK'nın geçici 61/2 maddesinde yer alan %19,8 tevkifat oranına ilişkin hüküm dâhil) çerçevesinde 2010 ve müteakip yılların kazançlarından indirilir.

Matrahın tespitinde yatırım indirimi istisnası olarak mahsup konusu yapılacak tutar, ilgili kazancın % 25'ini aşamaz. İlgili kazanç ise;

[İndirime esas tutar - Kazancın bulunması halinde indirilecek istisna ve indirimler]

2.6. Diğer İndirimler

KVK dışında yer alan ve aşağıda belirtilen özel kanunlar uyarınca yapılan bağış ve yardım tutarlarının tamamı matrahtan indirilir.

1. 7269 sayılı Umumi Hayata Müessir Afetler Dolayısıyla Alınacak Tedbirlerle Yapılacak Yardımlara Dair Kanun (md.45)
2. 278 sayılı Türkiye Bilimsel ve Teknik Araştırma Kurumu Kurulması Hakkında Kanun (md.13)
3. 2547 sayılı Yüksek Öğretim Kanunu (md.56)
4. 2828 sayılı Sosyal Hizmetler ve Çocuk Esirgeme Kurumu Kanunu (md.20)
5. 2876 sayılı Atatürk Kültür Dil ve Tarih Yüksek Kurumu Kanunu (md.101)
6. 2955 sayılı Gülhane Askeri Tıp Akademisi Kanunu (md.46)
7. 3294 sayılı Sosyal Yardımlaşma ve Dayanışmayı Teşvik Kanunu (md.9)
8. 3388 sayılı Türk Silahlı Kuvvetlerini Güçlendirme Vakfı Kanunu (md.3)
9. 222 sayılı İlköğretim ve Eğitim Kanunu (md.76)
10. 4954 sayılı Türkiye Adalet Akademisi Kanunu (md.36)
11. 4122 sayılı Milli Ağaçlandırma ve Erozyon Kontrolü Seferberlik Kanunu (md.12)



[1] 12.03.2008 tarih ve 26814 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.



GELİR VE KURUMLAR VERGİSİ MÜKELLEFLERİNE AVRUPA İNSAN HAKLARI MAHKEMESİ KARARINA İSTİNADEN ÖDENEN TAZMİNATLARIN VERGİLENDİRİLMESİ

Kemal AKGÜN
Devlet Gelir Uzmanı

1. Giriş

Günümüzde, Türk mahkemeleri tarafından verilen kararların hukuki olmadığını düşünerek uluslararası bir kuruluş olan Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi (AİHM)'ne başvuruların sayısında önemli artışlar meydana gelmiştir. Başvuru sahiplerinin AİHM'ye yaptığı başvuruların kabul edilmesi sonucu Mahkeme kararında genellikle tazminat ödenmesine hükmedilmektedir. Verilen tazminat kararlarında ise Türkiye Cumhuriyeti Hükümeti tarafından başvuru sahibine ödenecek tutarların hiçbir vergiye ve herhangi bir mali kesintiye tabi olmayacağı ayrıca belirtilmektedir.

Kendilerine tazminat ödenen kişi ve kurumların gelir veya kurumlar vergisi mükellefi olmaları durumunda, alınan tazminatın vergilendirilip vergilendirilmeyeceği veya vergilendirilmesi durumunda bunun ne şekilde değerlendirileceği hususunda görüş ayrılıkları bulunmaktadır.

öz konusu çalışmamızla da bu görüş ayrılıklarının

giderilmesi konusundaki görüşlerimize değinilecektir.

2. Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi ve İşleyişi

Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi, uluslararası bir teşkilat olan Avrupa Konseyine bağlı olarak 1959 yılında kurulmuş uluslararası bir mahkemedir. Mahkeme, Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi ve ek protokolleriyle güvence altına alınmış olan temel hakların çiğnenmesi durumunda bireylerin, birey gruplarının, tüzel kişiliklerin ve diğer devletlerin, belirli usuli kurallar dahilinde başvurabileceği bir yargı merciidir. 47 ülke Avrupa İnsan Hakları Mahkemesinin yargı yetkisini tanımaktadır.[1]

Avrupa İnsan Hakları Mahkemesine başvuru yapılabilmesi için iç hukuk yollarının tamamen tüketilmesi gerekmektedir. Yani, idari yargılamanın konusuna giren bir işlem için ilgili mahkemelere dava açılması, istenilen karar alınamazsa açılan bu davanın temyiz edilmesi yine istenilen sonucun alınamaması halinde ise karar düzeltmeye gidilmesi gerekmektedir. Sonuç olarak, kişi veya kurum dava,

teyiz ve karar düzeltme aşamalarının tamamını bitirmiş olmalıdır. Bu aşamaların bitirildiği tarihten itibaren 6 ay içerisinde Avrupa İnsan Hakları Mahkemesine dava açılması gerekir. Açılan davanın mahkemece kabul edilmesi durumunda, ilk önce davacının davasını ilgili ülke hükümeti ile sulh yoluyla çözümünün sağlanması istenir; eğer sulh sağlanamazsa davanın esastan görüşülmesine başlanarak karar verilir.

3. Yasal Düzenlemeler

Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi verdiği tazminat kararlarında, genellikle, başvuru sahibine ödenecek tutarların hiçbir vergiye ve herhangi bir mali kesintiye tabi olmayacağını da belirtmektedir. Bu durum, gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin bu tazminatı gelir ve kurumlar vergisi matrahlarına dahil edip etmeyeceğini hususunu da beraberinde getirmektedir.

Avrupa İnsan Hakları Mahkemesinin verdiği tazminat kararlarına ilişkin elde edilecek söz konusu gelirlerin gelir veya kurumlar vergisi matrahına dahil edilip edilmeyeceğine ilişkin 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu ile 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununda doğrudan bir hüküm yoktur.

Ancak, Kurumlar Vergisi Kanununun 6 ncı maddesinde, kurumlar vergisinin, mükelleflerin bir hesap dönemi içinde elde ettikleri safî kurum kazancı üzerinden hesaplanacağı ve safî kurum kazancının tespitinde de, Gelir Vergisi Kanununun ticarî kazanç hakkındaki hükümlerinin uygulanacağı yönünde açıklamalara yer verilmiştir.

Bununla beraber, Gelir Vergisi Kanununun 38 inci maddesinin birinci fıkrasında da bilanço esasına göre ticari kazancın, teşebbüsteki öz sermayenin hesap dönemi sonunda ve başındaki değerleri arasındaki müspet fark olduğu, bu dönem zarfında sahip veya sahiplerce işletmeye ilave olunan değerlerin bu farktan indirileceği, işletmeden çekilen değerlerin ise farka ilave edileceği; ticari kazancın bu suretle tespit edilmesi sırasında Vergi Usul Kanununun değerlemeye ait hükümleri ile bu Kanunun 40 ve 41 inci maddeleri hükümlerine uyulacağı belirtilmiştir.

Bu hükümlerden, gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin, kazançlarının niteliğine bakılmaksızın elde edecekleri bütün gelirlerini gelir veya kurumlar vergisi matrahlarına dahil edecekleri anlamı çıkmaktadır.

Diğer taraftan, Avrupa İnsan Hakları Mahkemesinin kararlarındaki, "başvuru sahiplerine maddi tazminat tutarının ödenmesi halinde her türlü vergiden muaf olacağına ilişkin hüküm", söz konusu ödemenin; herhangi bir kesintiye tabi tutulmadan ödenmesini sağlamaya yönelik olup, başvuru sahiplerine yapılacak bu ödemenin bundan sonra da vergiyi doğuran hiçbir olaya konu edilemeyeceği anlamına gelmemektedir.

Yani, Avrupa İnsan Hakları Mahkemesinin kararında ödenecek tazminat tutarının her türlü vergiden muaf olacağına ilişkin açıklama olması durumunda, bu karara istinaden gelir veya kurumlar vergisi mükelleflerine ödenecek maddi tazminat tutarları hiçbir kesintiye tabi olmaksızın ödenecek olmasına rağmen, söz konusu tutarlar gelir veya kurumlar

vergisi mükelleflerinin matrahlarına dahil edilerek yine gelir veya kurumlar vergisine tabi tutulacaktır.

4. Sonuç

Yukarıda yapılan açıklamalar, Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi kararlarına istinaden tazminatların gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerince elde edilmesi durumunda bunların ne şekilde değerlendirileceğine ışık tutar niteliktedir. Söz konusu tazminat tutarlarının vergilendirilmesi ile ilgili olarak ileriki zamanlarda yapılması muhtemel cezalı vergi tarhiyatlarıyla karşılaşmamak için vergi mevzuatında yer alan düzenlemelerin titizlikle değerlendirilmesi gerekmektedir.

[1] http://tr.wikipedia.org/wiki/Avrupa_%C4%B0nsan_Haklar%C4%B1_Mahkemesi



VAKIFLARA BAKANLAR KURULU KARARI İLE VERGİ MUAFİYETİ TANINMASI SÜRECİ

Mehmet Yunus AYHAN
Devlet Gelir Uzmanı

1. Giriş

07.08.2003 tarih ve 25192 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe giren 4962 sayılı Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması ve Vakıflara Vergi Muafiyeti Tanınması Hakkında Kanunun 20 nci maddesi ile Maliye Bakanlığına verilen yetki çerçevesinde, 02.09.2003 tarih ve 25217 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 83 seri no.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinde vakıflara vergi muafiyeti tanınması, vergi muafiyeti tanınan vakıfların yerine getireceği yükümlülükler ve vergi muafiyetinin kaldırılmasına ilişkin usul ve esaslar açıklanmış ve uygulama 03.04.2007 tarih ve 26482 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 1 seri no.lu Vakıflara Vergi Muafiyeti Tanınması Hakkında Genel Tebliği ile güncel hale getirilmiş ve mevcut 83 seri no.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği yürürlükten kaldırılmıştır.

Vakıflara vergi muafiyeti tanınmasına ilişkin son olarak yürürlüğe giren 1 seri no.lu Genel Tebliğ, vakıflara vergi muafiyeti tanınması aşamasında, vakıfların Maliye Bakanlığına yapmış olduğu başvuruların değerlendirilmesi hususunda uygulanacak yöntemlere esas teşkil etmektedir.

2. Vakıflara Genel Bakış

08.12.2001 tarihli ve 24607 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan ve 01.01.2002 tarihinde yürürlüğe giren 4721 sayılı Türk Medeni Kanununun 101. maddesinde vakfın, gerçek veya tüzel kişilerin yeterli mal ve hakları belirli ve sürekli bir amaca özgülemeleriyle oluşan tüzel kişiliğe sahip mal toplulukları olduğu ifade edilmiştir.

Vakfın kurulması için öncelikle bir kurucu iradeye ihtiyaç duyulmaktadır. Vakfın kurucusu gerçek kişi olabileceği gibi tüzel kişide olabilmektedir. Burada önemli olan gerçek veya tüzel kişinin mülkiyetinde bulunan mal varlığının belli bir amaca tahsis edilmesidir.

Bir vakfın kurulması için olması gereken unsurlardan birisi de resmi senettir. Vakıf resmi senedi, kurucunun iradesinin yazılı hale getirildiği belgedir ve adı üzerinde resmi olarak düzenlenir. Vakıf resmi senedinde, kurucunun; vakfın amacına, vakfın kim ya da kimler tarafından yönetileceğine dair düşüncelerinin yanı sıra vakfın adı, merkez adresi, amacının gerçekleştirilebilmesi için yapılacak faaliyetler, organlarının neler olduğu, tasfiyesi halinde malvarlığının nereye veya kimlere bırakılacağı ile hukuk kurallarına uygun olmak kaydıyla diğer özel düzenlemeler yer alır. Kısaca resmi senet, vakfın faaliyetlerine yön veren kılavuzu, anayasasıdır. Vakıf var oldukça resmi senette yazılı bulunan kurallara uygun faaliyet göstermek zorundadır.[1]

Yukarıdaki tanımlardan da anlaşılacağı üzere vakfın en önemli unsurları; mal varlığı ve bu malvarlığının özgüleneceği amaçtır. Vakfa vergi muafiyeti tanınması sürecinde de büyük önem arz eden bu iki temel unsur olan mal varlığından kasıt; para, taşınır ve taşınmaz mallar, hisse senetleri, tahvil, hazine bonusu vb. ekonomik değere sahip ve vakfın devamını sağlayacak nitelikte tüm iktisadi değerlerdir.

Tahsis olunan malvarlığı ile vakfın amacı arasında sıkı bir bağ vardır. Bu nedenle, tahsis olunan mal varlığının; belirlenen amaca uygun, o amacın gerçekleştirilmesine yetecek büyüklükte ve verimlilikte olması esastır.[2] Ayrıca, mal varlığının yeterli olmasının yanında sürekliliği de büyük önem

arz etmektedir. Süreklilikten kasıt, para ve menkul kıymetler dışında ekonomik dalgalanmalar karşısında değerini koruyabilen taşınmaz mallardır.

Tüzel kişiliğe haiz olan vakıflar belirli bir amacın yerine getirilmesi için faaliyet gösterirler. Bu amaç hayri olabileceği gibi eğitim, sağlık, sosyal ve ekonomik vb. alanlarda, devletin kamu hizmeti yükünü azaltıcı nitelikte de olabilmektedir. Günümüzde vakıfların hayri amaçlar dışında ticari amaçlarla da kurulduğunu görmekteyiz. Vakıfların kuruluş aşamasında bu tür iktisadi faaliyetleri amaç edinmesinde hukuken bir sakınca bulunmamaktadır. Vakıfların güçlü bir mali yapıya sahip olabilmeleri için bağış ve yardım gelirleri dışında ticari alanda da iktisadi işletmeler kurarak gelir elde etmeleri gerekmektedir. Ancak, ileride de bahsedileceği üzere bu durum, vakıfların vergi muafiyeti alma sürecinde karşılaşılan önemli sorunlardan biri olarak karşımıza çıkmaktadır.



3. Vakıflara Bakanlar Kurulu Kararıyla Vergi Muafiyeti Tanınması

Türk Medeni Kanunu hükümlerine göre kurulan vakıflara, belli bir mal varlığı ve yıllık gelire sahip olma gibi bazı şartları yerine getirmeleri halinde, amaçlarının gerçekleştirilmesini kolaylaştıracak birtakım vergisel avantajlardan faydalanabilmelerini sağlayan Bakanlar Kurulu Kararıyla vergi muafiyeti tanınabilmesi olanağı getirilmiştir.

07/08/2003 tarih ve 25192 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe giren 4962 sayılı Kanunun 20

nci maddesine göre, gelirlerinin en az üçte ikisini nevi itibarıyla genel, katma ve özel bütçeli idarelerin bütçeleri içinde yer alan bir hizmetin veya hizmetlerin yerine getirilmesini amaç edinmek üzere kurulan vakıflara Bakanlar Kurulu'nca vergi muafiyeti tanınabileceği, bunların vergi muafiyetinden yararlanması ve muafiyetlerinin kaybedilmesine ilişkin şartların, usul ve esasların Maliye Bakanlığı'nca belirleneceği ve olağan denetimler sırasında ve yapılacak özel denetimler sonucunda vergi muafiyeti tanınmasına ilişkin şartları kaybettikleri tespit edilen vakıfların vergi muafiyetlerinin, birinci fıkrada öngörülen yöntemle kaldırılacağı ifade edilmiştir. Anılan Kanun maddesi ile Maliye Bakanlığına verilen yetki çerçevesinde, vakıflara vergi muafiyeti tanınmasının şartları, vergi muafiyeti tanınan vakıfların yerine getireceği yükümlülükler ve vergi muafiyetinin kaldırılmasına ilişkin usul ve esasları belirleyen 03/04/2007 tarih ve 26482 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 1 seri no.lu Vakıflara Vergi Muafiyeti Tanınması Hakkında Genel Tebliği yayımlanmıştır.

Vakıflara vergi muafiyeti tanınmasındaki amaç, vakıf gelirlerinin en az üçte ikisini nevi itibarıyla genel, katma ve özel bütçeli idarelerin bütçeleri içinde yer alan bir hizmetin veya hizmetlerin yerine getirilmesine tahsis edilmesinin teşvik edilmesidir.

Bakanlar Kurulunca söz konusu Kanunun ilgili maddesine göre tanınacak vergi muafiyetinden yararlanmak isteyen vakıfların, taleplerini içeren bir yazı ile Maliye Bakanlığına başvuruda bulmaları gerekmektedir.

Bu vakıflar başvuru yazısının ekinde;

- 1) Vakıf resmi senedinin 5 örneğini,
- 2) Gelir getirici malvarlığı ve yıllık gelire ilişkin bilgi ve belgeleri,
- 3) Kuruldukları tarihten başvuru tarihine kadarki süre içinde resmi senette yazılı olup amaçlar arasında yer alan sağlık, sosyal yardım, eğitim, bilimsel araştırma ve geliştirme, kültür ve çevre koruma ile ağaçlandırma konuları ile ilgili olarak gösterilen faaliyetleri içeren faaliyet raporunu Maliye Bakanlığına göndermek zorundadırlar.

3.1 Vakıflara Vergi Muafiyeti Tanınmasının Şartları

3.1.1 Faaliyet Konusu

Vakıflara Bakanlar Kurulu Kararı ile vergi muafiyeti tanınmasının birinci şartı olan faaliyet konusu vakfın amacı ile bütünlük arz etmektedir. Şöyle ki, vakfın resmi senedinde yer alan amaç maddesi vakfın faaliyetlerini belirleyen temel unsur olup vakfın bu amaç maddesi dışında faaliyet göstermesi mümkün olmamaktadır. Örneğin amaç maddesi eğitim ve sosyal yardım konularını içeren bir vakıf sağlık alanında faaliyet gösteremeyecektir.

Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınacak vakfın; sağlık, sosyal yardım, eğitim, bilimsel araştırma ve geliştirme, kültür ve çevre koruma ile ağaçlandırma konularında faaliyette bulunmayı amaç edinmiş olması gerekir. Vakfın faaliyet konusu bu sayılanlardan birisi veya birden fazlası ile ilgili olabilir. Ancak, vergi muafiyeti talebinde bulunacak vakfın bu faaliyetlerinin kamuya açık ve Devletin kamu hizmeti yükünü azaltıcı etki yapacak düzeyde olması gerekir. Belli bir yöre veya belli bir kitleye hizmeti amaçlayan vakıflara vergi muafiyeti tanınması mümkün değildir. [3]

sanat faaliyetlerine hizmet etmeyi amaç edinmesi halinde vergi muafiyeti tanınması mümkün olmayacaktır. Ancak, söz konusu Vakfın amaç maddesinde; Kurşunlu ilçesinin tarihi mirasını koruma ve bu mirası ulusal ve uluslararası alanda tanıtmak, ülke çapında sanatsal faaliyetlerin gelişmesi için katkıda bulunma vb. ifadelerle yer verilmesi ve diğer şartların da yerine getirilmesi halinde vakfa vergi muafiyeti tanınabilecektir.

Öte yandan, vakıfların vergi muafiyeti taleplerinde, vakıf resmi senedinde yer alan amaç maddesi ve faaliyet konularının ticari anlam ifade eden (açmak, işletmek, kurmak vb.) ibarelerden arındırılmış olması gerekmektedir. Bu gibi ifadeler vakıfların amaçlar doğrultusunda yapacağı harcamaları ticari alanda yapmasına ve Devletin kamu hizmeti yükünü azaltmak yerine piyasa koşullarında rekabet eşitliğini bozucu nitelikte faaliyetlerin doğmasına neden olacaktır.

Vakıflar hayri amaçlarla faaliyette bulunmak için kurulmaktadır. Sağlık, sosyal yardım, eğitim, bilimsel araştırma ve geliştirme, kültür ve çevre koruma ile ağaçlandırma konularında Devletin kamu



Yukarıda yer alan Tebliğ hükmünden, Bakanlar Kurulu Kararı ile vergi muafiyeti talebinde bulunan vakfın söz konusu faaliyetlerini Devletin yürütmüş olduğu kamu hizmeti faaliyetlerinde olduğu gibi belli bir yöre veya belli bir zümreye değil isteyen herkesin yararlanabileceği şekilde tüm kamuya açık ve bu faaliyetler neticesinde Devletin kamu hizmeti yükünü azaltıcı nitelikte olması gerektiği, aksi halde bu şartı yerine getirmeyen vakfa vergi muafiyeti tanınmasının mümkün olmayacağı anlaşılmaktadır.

Örneğin, Kurşunlu Kültür, Sanat Vakfı adı altında faaliyet gösteren bir vakfa, Kurşunlu ilçesinin tarihi mirasını koruma, örf ve adetlerinin sürdürülmesini sağlama, el sanatlarının gelişmesine katkıda bulunma vb. ifadelerle sadece o ilçe halkının kültür ve

hizmeti yükünü hafifletecek şekilde hizmet vermeyi amaçlayan vakıflara da Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınabilmektedir. Piyasa koşullarında hizmet veren veya faaliyet gösteren iktisadi işletmelerin vakıf bünyesinde vergiden muaf tutulması mümkün bulunmamakla birlikte bu iktisadi işletmelere vakıftan kaynak aktarılması veya giderlerinin vakıf bütçesinden karşılanması, kamu hizmeti yükünü azaltmak üzere vakıf amaçları doğrultusunda harcanması gereken kaynakların ticari alanda kullanılması sonucunu doğuracağı gibi vergi mükellefleri açısından da haksız rekabete yol açacaktır.

Örneğin, Efesoy Eğitim, Kültür ve Yardım Vakfının amaç maddesi ve faaliyetlerinin kısaca; Ülke çapında ihtiyaç sahibi öğrencilere burs yardımı yapmak, öğrencilerin gelişimi için seminerler düzenlemek, ülke çapında okullar ve yurtlar inşa etmek ve işletmek, dershaneler açmak ve işletmek vb. olduğunu farz edersek, söz konusu Vakfın amaç maddesi doğrultusunda herhangi bir okulu işletmesi halinde amaçlar doğrultusunda yapacağı harcamaların iktisadi işletmeye yönelik olacağı açıktır. Bu durumda, söz konusu Vakıf okul işletmesi için yapmış olduğu harcamaların amaçlar doğrultusunda yapılan harcamalar olduğunu ileri sürecek ve İdare ile Vakıf arasında görüş ayrılıkları ortaya çıkacaktır.

Vakıfların bu hususta yanlıya düşmelerinin asıl nedeni, 13/07/1967 tarihli ve 903 sayılı Türk Kanunu Medenisinin Birinci Kitabının İkinci Babı Üçüncü Faslına Değiştirilmesi, Bu Kanuna Bazı Madde ve Fıkralar Eklenmesi, Bazı Vakıfların Vergi Muafiyetinden Faydalandırılması Hakkında Kanununun 4 üncü maddesinin uygulaması olduğu açıktır. Söz konusu Kanunun 4 üncü maddesinin gerekçesinde, vakıflara vergi muafiyeti tanınırken amaçlanan uygulamalardan biriside vakıfların amaçları doğrultusunda faaliyet gösteren iktisadi işletmelerinden vergi almamak suretiyle onlara maddi olanak yaratmak ve vazgeçilen vergi karşılığında Devletin kamu hizmeti yükünü azaltıcı faaliyetleri gerçekleştirmelerini beklemek olduğu ifade edilmiştir. [4] Ancak, bu hükme 3824 sayılı Kanunla eklenen ve 01/01/1992 tarihinden itibaren yürürlüğe giren hükümlerle vakıflara tanınan muafiyetin bunların iktisadi işletmelerini kapsamadığı belirlenmesine rağmen birçok vergi muafiyeti tanınmış olan vakıf eski uygulamaları aşmakta zorluk çekmektedir.

Maliye Bakanlığı uygulamada bu hususla ilgili olarak yapılan ilk başvurularda vakıf senedinin amaç maddesi ve faaliyet konularında ticari nitelik arz eden ve iktisadi işletme oluşturacak ifadelerin bu maddelerden çıkarılarak "Amaçların Gerçekleştirilmesi için Yapılacak İş ve İşlemler" başlıklı başka bir madde de yer alması veya vakıf senedinden tamamen çıkarılması yönünde görüş bildirerek vakıf senetlerinin yeniden düzenlenmesinden sonra başvuruda bulunulmasının gerektiğini belirtmektedir.

3.1.2 Faaliyet Süresi

Vakıfların, vergi muafiyeti talebinde bulunmadan önce kuruldukları tarihten itibaren en az bir yıl süre ile faaliyette bulunuyor olması ve bu süre içindeki faaliyetleri ile Devletin kamu hizmeti yükünü azaltıcı etki sağlamış olmaları gerekmektedir.[5]

Esasen yeni kurulmuş bir vakfın bir yıl gibi kısa bir sürede Devletin kamu hizmeti yükünü azaltıcı etkisinin ne derece mümkün olacağı ve mümkün olsa dahi bu etkinin ne kadar süreceğini kestirmek olanaksızdır.

Bu nedenle, vakıfların sağlam bir mali yapıya sahip olmasının, yani mal varlığı ve yıllık gelirlerinin Devletin kamu hizmeti yükünü azaltıcı nitelikte etkisinin tarafsız ve doğru bir tespitte olanak sağlayabilmesinin, böylesi kısa bir süre yerine yeni bir düzenleme ile uzatılmasının hem idare açısından hem de vakıflar açısından daha adaletli bir uygulama olacağı açıktır.

3.1.3 Defter Tutma

Vergi muafiyeti tanınacak vakıfların bilanço esasına göre defter tutmaları gerekir. Bu vakıfların, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre birinci sınıf tüccarlar tarafından tutulması gereken defterleri aynı Kanunda belirtilen süreler içinde tasdik ettirerek kullanmaları ve muhasebe kayıtlarının Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğine uygun olması, vakfa ait iktisadi işletmeler bulunması halinde bunlar için de ayrıca defter tasdik ettirmeleri ve vakfın muhasebe kayıtları ile iktisadi işletmesinin muhasebe kayıtlarını birbiriyle karışmasını önleyecek şekilde ayrı ayrı izlemeleri gerekmektedir.[6]

Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınacak ve tanınmış olan vakıfların kayıt ve işlemlerinin her türlü incelemeye elverişli olması gerekir. Çünkü bir vakfın vergi muafiyeti tanınabilecek vakıflardan olup olmadığı, o vakfın gerçekleştirdiği faaliyetlerden ve bu faaliyetlerle ilgili kayıtlardan anlaşılabilir.[7]

Bilanço esasına göre defter tutma koşulu, vergi muafiyeti tanınmış vakıfların yıl boyunca gerçekleştirmiş oldukları faaliyetlerin her yıl düzenli olarak izlenebilmesi ve vakıflara vergi muafiyeti tanınması esnasında Devletin kamu yükünü azaltıcı etki yaratan faaliyetlerinin ayrıntılı bir şekilde tespitine olanak sağlaması açısından önem arz etmektedir.

Ancak, kimi zaman vergi muafiyeti tanınmış vakıflar

iktisadi işletmeleri ile vakıf hesaplarını bir bütün olarak görmekte ve vakıf kesin bütçelerinde iktisadi işletme giderlerine yer vermekte veya vakıf bütçesinden iktisadi işletme bütçesine kaynak aktardıkları görülmektedir.

Bu tür uygulamalara Maliye Bakanlığı tarafından yapılan uyarılar neticesinde devam edilmesi durumunda vakıfların vergi muafiyetinin kaldırılması sonucunun ortaya çıktığı görülmektedir.

Bu yüzden vakıfların defter, kayıt ve belgelerinin her türlü incelemeye elverişli olması ve vergi muafiyetlerinin devamında sıkıntılarla karşılaşmamaları için gereken özenin gösterilmesi gerekmektedir.

3.1.4 Mal Varlığı ve Yıllık Gelir

Söz konusu Tebliğde vergi muafiyeti talebinde bulunan vakıfların vergi muafiyeti talebinde buldukları tarihte en az 505.000 YTL gelir getirici mal varlığına ve en az 49.000 YTL yıllık gelire sahip olmaları gerektiği ve yıllık gelirin tespitinde; genel ve özel bütçeli idareler bütçelerinden yapılan yardımlar ile bağış niteliğindeki gelirlerin dikkate alınmayacağı belirtilmiştir.

Ayrıca, söz konusu tutarların, her yıl Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre o yıl için belirlenen yeniden değerlendirme oranında artacağı ve izleyen yılda bu miktarların esas alınacağı belirtilmiştir. Maliye Bakanlığı'nca 2011 yılı için bu tutarlar, 665.000 TL gelir getirici mal varlığı ve 63.000 TL yıllık gelir olarak belirlenmiştir.

Daha önce de bahsedildiği üzere, vergi muafiyeti talebinde bulunan vakıfların sahip olacağı mal varlığı düzenli gelir getirecek nitelikte olmalıdır. Buna göre, kira getirisi olmayan bir arsanın, sürekli olarak kar payı dağıtması mümkün olmayan bir iştirakin veya her zaman kar etmesi beklenmeyen bir iktisadi işletmenin gelir getirici mal varlığı olarak nitelendirilmesi mümkün değildir. Çünkü vergi muafiyeti almış bir vakfın Devletin kamu hizmetlerini yükünü azaltması için sürekli ve düzenli gelire sahip olması gerekmektedir.

O halde, vergi muafiyeti talebinde bulunan vakıfların sürekli ve düzenli bir gelire sahip olacak nitelikteki,

kira geliri sağlayan gayrimenkule, faiz geliri sağlayan mevduat hesaplarına, devlet tahviline, hazine bonosuna vb. mal varlığına sahip olmaları gerekmektedir.

Öte yandan, yıllık gelir tutarının hesabında dikkate alınmayan bağışlar, gelirin düzenli ve yeterli olması zorunluluğunu beraberinde getirmektedir. Çünkü bağış gelirleri önceden tahmin edilmesi mümkün olmayan bir gelir kaynağıdır. Vergi muafiyeti tanınan vakıflar Devletin kamu yükünü azaltıcı nitelikteki büyük projelere de imza atmış olduklarından, bu projelerini sadece bağış gelirlerine göre planlamaları ileride büyük sorunlarla karşı karşıya kalmalarına neden olacaktır. Bu yüzden, gelirlerin düzenli ve sürekli olması, vakıfların ileriye dönük faaliyetlerini planlaması bakımından önem arz etmektedir.

Vakıflar, vergi muafiyeti başvurusu esnasında dilekçeleri ile birlikte sahip oldukları mal varlığı ve yıllık gelirlerine ilişkin belgeleri Maliye Bakanlığına göndermek zorundadırlar. Bu belgeler genel itibariyle, kira geliri olan gayrimenkullerin tapu örneği, kira sözleşmelerinin onaylı örnekleri, mevduat gelirlerine ilişkin bankadan alınmış onaylı yazı vb. belgelerdir.

3.1.5 Gelirin Harcanma Şekli

Vakıf resmi senedinde, 4962 sayılı Kanununun 20 nci maddesi hükmüne uygun olarak yıl içinde elde edilen brüt gelirlerin en az üçte ikisinin sağlık, sosyal yardım, eğitim, bilimsel araştırma ve geliştirme, kültür ve çevre koruma ile ağaçlandırma faaliyetlerinden oluşan amaçlara harcanmasının yazılı olması ve son bir yılda bu koşulu fiilen yerine getirmiş olması ve vergi muafiyetinin devamı süresince de bu şarta uyulması gerekir. Vakfın amaçlarına ayrılması ve harcanması gereken miktarlar hiçbir şekilde başka bir amaçla kullanılamaz. Ancak, yönetim ve idame giderleri ile ihtiyata ve vakıf malvarlığını artırıcı yatırımlara ayrılan miktarların, tamamının veya bir kısmının vakfın amaçlarına yönelik hizmetlere harcanması mümkündür.[8]

Vakıflar ilk başvuruda ve vergi muafiyeti aldıktan sonraki süreçte bu hususa sıkı sıkıya bağlı olmaları gerekmektedir. Bu ifadenin resmi senette yazılı olma



şartı bu hususun önemini vurgulamaktadır.

Maliye Bakanlığının bu husustaki uygulaması net ve açıktır. Şöyle ki, yapılan ilk başvurularda resmi senedin ilgili maddesinde yer alması gereken ifade “Yıl içinde elde edilen **brüt** gelirlerin en az üçte ikisi vakıf amaçlarına harcanır.” şeklinde olmalıdır.

Bu hususta vakıflar açısından brüt gelir ve net gelir kavramlarının irdelenmesi gerekmektedir. Brüt kelime anlamı olarak kesinti yapılmamış demektir. Bu ifadeyi söz konusu Genel Tebliğde belirtilen gelir açısından ele aldığımızda ise vakfın yıl içinde yapmış olduğu tüm faaliyetlerden elde etmiş olduğu gelir toplamı olarak, yani diğer bir ifade ile yıllık toplam hasılatı, yönetim ve idame giderleri ile ihtiyata ve malvarlığını artırıcı yatırımlara pay ayrılmadan önceki tutar olduğunu söyleyebiliriz.

Buradan da anlaşılacağı üzere, vakıfların vergi muafiyeti için yapmış oldukları ilk başvurudan, muafiyetin devamı süresince bu hükme bağlılıkları büyük önem arz ettiğinden vakıfların anayasası niteliğinde olan resmi senetlerinde bu hükmün yer alması zorunluluğu getirilmiştir.

Maliye Bakanlığına göndermeleri gerekmektedir. Herhangi bir incelemeye dayanmayan görüşler, ilgili vakfa vergi muafiyeti tanınmasında göz önünde bulundurulmaz.[9]

Örneğin, Aktemiz Vakfı adı altında faaliyet gösteren bir vakfın amaç maddesinde; yurt içi ve yurt dışında her türlü eğitim, sağlık, sosyal-kültürel, sportif ve çevre ile ilgili faaliyetler gerçekleştirmek suretiyle, insani meselelerin çözümüne ve toplumsal gelişime vakıf senedi çerçevesinde katkı sağlamak şeklinde ifadeler yer aldığını varsayarsak, Maliye Bakanlığı tarafından yapılan ilk incelemenin olumlu olması halinde; Vakıflar Genel Müdürlüğü, Milli Eğitim Bakanlığı, Sağlık Bakanlığı, Kültür Bakanlığı, Çevre ve Orman Bakanlığı ve Gençlik ve Spor Genel Müdürlüğü denetim elemanlarınca, söz konusu Vakfın muafiyet talebinde bulunduğu tarihe kadar yerine getirdiği hizmetler ile amaçladığı hizmetlerin ilgili kurum faaliyet konuları esas alınarak kamu hizmeti yükünü azaltıcı nitelikte olup olmadığı ve vergi muafiyeti tanınmasında sakınca bulunup bulunmadığı hususunda yaptırılacak inceleme sonucunun bildirilmesi talep edilecektir.



3.1.6 İlgili Kuruluşların Görüşünün Alınması

Vakıfların vergi muafiyetleri taleplerinin Maliye Bakanlığınca ilk değerlendirilmesi yapıldıktan sonra, vakfa vergi muafiyeti tanınıp tanınmayacağı konusunda Vakıflar Genel Müdürlüğü'nün ve vakıf resmi senedinde amaç edinilen konulara göre ilgili diğer kuruluşların görüşleri alınır. Vakıflar Genel Müdürlüğü ve ilgili kuruluşların bu konudaki görüşlerini vergi muafiyeti talebinde bulunan vakfın kurulduğu tarihten itibaren vergi muafiyeti talebinde bulunduğu tarihe kadarki faaliyetleri ile Devletin kamu hizmeti yükünü ne ölçüde azalttığını kendi denetim elemanlarına (denetim birimi bulunmayan kuruluşların yetkili organlarınca) yaptırarak incelemelere dayanarak bildirmeleri ve yazılı ekinde inceleme raporu ve tutanağın bir örneğini de

Vakıfların vergi muafiyeti talebine ilişkin sürecin devam edebilmesi için ilgili kurum ve kuruluşlar tarafından yapılan denetimler sonucunda hazırlanan raporların olumlu olması gerekmektedir. Aksi halde, bu süreç sona ermiş olacak ve vakıfların vergi muafiyeti almak için eksikliklerini giderdikten sonra tekrar başvuru yapmaları gerekecektir.

3.1.7 Maliye Bakanlığı Merkezi Denetim Elemanlarınca Yapılacak İnceleme

Yukarıda sayılan şartların yerine getirilmesi halinde, vergi muafiyeti talebinde bulunan vakfın, kurulduğu tarihten inceleme tarihine kadar olan faaliyet ve çalışmaları, görevlendirilecek Bakanlık merkezi denetim elemanınca incelenir.

Bakanlık merkezi denetim elemanlarınca yapılacak incelemelerde; vakfın son bir yıl içindeki faaliyetleri ile Devletin kamu hizmeti yükünü ne ölçüde azalttığı ve bu Genel Tebliğ ile belirlenen diğer şartları taşıyıp taşımadığı tespit edilir. İnceleme elemanının ilgili vakfa vergi muafiyeti verilip verilmemesi konusundaki görüşü raporda açık olarak belirtilir.[10]

Maliye Bakanlığınca yapılan ilk inceleme ve ilgili kurum ve kuruluşlardan gelen olumlu görüşlerden sonra vakıflara vergi muafiyeti tanınmasına ilişkin son koşul, Maliye Bakanlığı merkezi denetim elemanları tarafından yapılacak inceleme neticesinde düzenlenecek raporun olumlu olmasıdır.

Buna göre, Maliye Bakanlığı merkezi denetim elemanlarınca yapılacak incelemede; vakfın söz konusu Genel Tebliğ ile belirtilen şartları taşıyıp taşımadığı, kurulduğu tarihten bugüne kadar gördüğü hizmetler ile Devletin kamu hizmeti yükünü ne ölçüde azalttığı, vakfa ait veya bağlı iktisadi işletme var ise faaliyet konusunun ne olduğu ve mükellefiyetinin tesis ettirilip ettirilmediği hususları tespit edilerek vakıflara vergi muafiyeti tanınıp tanınmayacağı konusunda oluşacak görüşe esas olmak üzere rapor düzenlenir.

İnceleme sonucu düzenlenen inceleme raporunun da olumlu olması halinde bu rapor, vakıf resmi senedinin, başvuru dilekçesinin ve ilgili kurum raporlarının birer örneği ve Bakanlığın bu konudaki görüşünü içeren bir yazı ile Bakanlar Kurulundan vergi muafiyeti kararı alınmak üzere Başbakanlığa gönderilir.

4. Sonuç

Yukarıda yer alan hüküm ve açıklamalar, Vakıflara Bakanlar Kurulu Kararıyla vergi muafiyeti tanınmasına ilişkin sürecin Maliye Bakanlığınca nasıl yürütüldüğüne ilişkin olup başvuru esnasında karşılaşılabilecek ve sürecin fazlasıyla uzamasına neden olacak aksaklıkların başvurudan önce giderilmesi açısından önem arz etmektedir. Vakıflar bu hususlara gerekli özeni gösterdikleri takdirde bu süreç daha hızlı bir şekilde işleyecek ve amaçları doğrultusunda yapacakları kamu hizmeti yükünü azaltıcı faaliyetlerini çeşitli vergisel kolaylıklardan faydalanarak yerine getirmeleri için zaman kazanmış olacaklardır.

[1] ÖZKAN Cemali, Tüm Yönleriyle Dernek ve Vakıflar, 2000

[2] ÖZKAN Cemali, Tüm Yönleriyle Dernek ve Vakıflar, 2000

[3] 03.04.2007 tarih ve 26482 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 1 seri no.lu Vakıflara Vergi Muafiyeti Tanınması Hakkında Genel Tebliği

[4] ÖZKAN Cemali, Tüm Yönleriyle Dernek ve Vakıflar, 2000

[5] 1 seri no.lu Vakıflara Vergi Muafiyeti Tanınması Hakkında Genel Tebliği

[6] 1 seri no.lu Vakıflara Vergi Muafiyeti Tanınması Hakkında Genel Tebliği

[7] ÖZKAN Cemali, Tüm Yönleriyle Dernek ve Vakıflar, 2000

[8] 1 seri no.lu Vakıflara Vergi Muafiyeti Tanınması Hakkında Genel Tebliği

[9] 1 seri no.lu Vakıflara Vergi Muafiyeti Tanınması Hakkında Genel Tebliği

[10] 1 seri no.lu Vakıflara Vergi Muafiyeti Tanınması Hakkında Genel Tebliği



HALKA AÇIK ANONİM ORTAKLIKLARIN İLGİLİ TARAFLAR İLE GERÇEKLEŞTİRDİKLERİ TRANSFER İŞLEMLERİNDE DEĞERLEME YAPTIRMA YÜKÜMLÜLÜĞÜ

Ramazan BİÇER
Devlet Gelir Uzmanı

1. Giriş

2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanununa göre “Halka Açık Anonim Ortaklık” hisse senetleri halka arz edilmiş olan veya halka arz edilmiş sayılan anonim ortaklıkları ifade etmektedir. Kanun gereğince, pay sahibi sayısı 250’yi aşan anonim ortaklıkların hisse senetleri halka arz olunmuş sayılır ve bu ortaklıklar, halka açık anonim ortaklık hükümlerine tabi olurlar. Buna göre, halka açık anonim ortaklık;

- Hisse senetleri halka arz edilmiş olan,
- Ya da ortak sayısı 250’yi aşan anonim ortaklıklardır.

Şirketlerin halka açılmaları da çeşitli şekillerde mümkün olabilmektedir. Bunlar;

- Tedrici kuruluş yöntemiyle doğrudan doğruya halka açık şirketlerin kurulması,
- Halka açık olmayan şirketlerin mevcut hisse senetlerinin veya sermaye artırımını nedeniyle ihraç edilecek hisse senetlerinin halka arz edilmesi,
- Halka açık bir şirketin halka kapalı bir şirketi devralmak suretiyle birleşmesi,
- Halka açık bir şirketin bölünmesi

şeklinde gerçekleşmektedir.

Halka açık şirketlere kanuni düzenlemeler ile de bir takım olanaklar sağlanmıştır. Bunlar; a) kayıtlı sermaye sistemine geçebilme, b) tahvil ve diğer borç senetlerini yüksek miktarda çıkarabilme c) hisse senedi ile değiştirilebilir tahvil ihraç edebilme, d) azınlık oranlarında indirim, e) genel kurul toplantılarının ve kararlarının kolaylaştırılması şeklinde özetlenebilir ancak söz konusu şirketlerin halka açık olmaları sebebiyle çok sayıda yükümlülükleri de bulunmaktadır. Genel olarak, çeşitli düzenlemelerle halka açık şirketler için aşağıdaki zorunluluklar getirilmiştir.

- Kurul kaydına alınma,
- Kar payı dağıtma,
- Bağımsız denetim,
- Bilgi verme ve kamuyu aydınlatma,
- İlan ve reklâm esaslarına uyma,
- Ana sözleşme değişikliklerinde görüş alma,
- Çağrıda bulunma,
- Gayrimenkulleri değerlemeye tabi tutma

Makalemizin konusunu da halka açık şirketlere getirilen yükümlülüklerden birisi oluşturmaktadır. Yazının ilerleyen bölümünde öncelikle getirilen zorunluluk üzerinde durulacak ve konu Türk mevzuatı ve uluslar arası düzenlemeler ışığında değerlendirilecektir.



2. Halka Açık Anonim Ortaklıklarda Değerleme

2.1. Değerleme Yaptırma Yükümlülüğü ve Kapsamı

19 Mart 2008 Tarihli Resmi Gazete’de “Sermaye Piyasası Kanunu’na Tabi Olan Anonim Ortaklıkların Uyacakları Esaslar Hakkında Tebliğ (Seri: IV No: 41)” yayımlanmıştır. Söz konusu tebliğ ile sermaye piyasası mevzuatına tabi ortaklıkların uyacakları esaslar ile bu ortaklıkların kurumsal yönetim uygulamalarının geliştirilmesine yönelik esasları düzenlemektedir. Bu düzenleme ile ilişkili taraf olarak adlandırılan kişiler ve hakla açık ortaklıklar arasında yapılan işlemler açısından yeni bir uygulama işlerlik kazandırılmıştır. Başka bir deyişle Sermaye Piyasası Kanunu düzenlemeleri bakımından ilişkili taraf olarak addedilenler arasındaki belirli koşullar altında ticari işlemler gerçekleşmesi durumunda değerlendirme yaptırma yükümlülüğü getirilmiş bulunmaktadır.

Konunun anlaşılması bakımından öncelikle halka açık ortaklıklar bakımından ilişkili tarafların kimler olduğunu tespit edelim. Sermaye Piyasası Kanunu’na Tabi Olan Anonim Ortaklıkların Uyacakları Esaslar Hakkında Tebliğde “ilişkili taraf” kurulun muhasebe standartlarına ilişkin düzenlemelerinde tanımlanan ilişkili tarafı ifade eder şeklinde açıklanmıştır. Sermaye Piyasası Kurulu (SPK) düzenlemelerinde Türkiye Muhasebe Standartlarına atıfta bulunmaktadır. Bu durumda, değerlendirme yaptırma zorunluluğunun hangi taraflar arasında gerçekleştirileceğini bilebilmek için Türkiye Muhasebe Standartlarına bakmamız gerekmektedir

“İlişkili Taraf Açıklamalarına İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı (TMS 24) Hakkında Tebliğ” ilişkili tarafların kimlerden oluştuğunu belirlemiştir. TMS 24’e göre bir tarafın bir işletme ile ilişkili sayılması için:

(a) Söz konusu tarafın, doğrudan ya da dolaylı olarak bir veya birden fazla aracı yoluyla:

- (i) İşletmeyi kontrol etmesi, işletme tarafından kontrol edilmesi ya da işletme ile ortak kontrol altında bulunması (ana ortaklıklar, bağlı ortaklıklar ve aynı iş dalındaki bağlı ortaklıklar dâhil olmak üzere);
- (ii) İşletme üzerinde önemli etkisinin olmasını sağlayacak payının olması; veya
- (iii) İşletme üzerinde ortak kontrole sahip olması;

(b) Tarafın, işletmenin bir iştiraki olması (TMS 28 İştiraklerdeki Yatırımlar Standardında tanımlandığı gibi);

(c) Tarafın, işletmenin ortak girişimci olduğu bir iş ortaklığı olması (TMS 31 İş Ortaklıklarındaki Paylar);

(d) Tarafın, işletmenin veya ana ortaklığının kilit yönetici personelinin bir üyesi olması;

(e) Tarafın, (a) ya da (d)’de bahsedilen her hangi bir bireyin yakın bir aile üyesi olması;

(f) Tarafın; kontrol edilen, ortak kontrol edilen ya da önemli etki altında veya (d) ya da (e)’de bahsedilen her hangi bir bireyin doğrudan ya da dolaylı olarak önemli oy hakkına sahip olduğu bir işletme olması; veya

(g) Tarafın, işletmenin ya da işletme ile ilişkili taraf olan bir işletmenin çalışanlarına işten ayrılma sonrasında sağlanan fayda planları olması,

gerekir.

Diğer taraftan, bu standart kapsamında, aşağıda sayılanlar ilişkili taraf olarak kabul edilmemiştir.

(a) İki işletmenin, ilişkili taraf tanımında belirtilen (d) ve (f) kapsamında olmayan,

sadece ortak bir yöneticiye ya da kilit yönetici personelinin başka bir üyesine sahip olması.

(b) İki ortak girişimcinin sadece bir iş ortaklığı üzerinde müşterek kontrolü paylaşmaları.

(c)

(i) Finansman sağlayanlar,

(ii) Sendikalar,

(iii) Kamu hizmeti şirketleri ve

(iv) Devlet makamları ve mercilerinden, işletme ile sadece olağan iş ilişkileri içerisinde olanlar (işletmenin serbest hareket etmesini etkileyebilecek ya da karar alma sürecine dâhil olabilecek olsa da).

(d) Bir işletmenin önemli hacimde işlem yaptığı bir müşteri, tedarikçi, acente, dağıtımçı ya da genel mümessil (sadece bu işlemlerin sonucu ekonomik bağımlılık nedeniyle).

İlişkili tarafları belirledikten sonra artık ne tür işlemlerin değerlendirme yaptırma zorunluluğu kapsamında yer aldığı açıklanmalıdır. Anılan tebliğin "Değerleme yaptırma yükümlülüğü" başlıklı 4 üncü maddesinde "Payları borsada işlem gören ortaklıklar ile ilişkili tarafları arasındaki varlık, hizmet veya yükümlülük transferleri işlemlerinde her bir işlemin tutarının, ortaklığın Kurul düzenlemeleri uyarınca kamuya açıklanan son yıllık finansal tablolarında yer alan aktif toplamının veya brüt satışlar toplamının % 10'una veya daha fazlasına ulaşacağına öngörülmesi durumunda, işlem öncesinde, Kurulca esasları belirlenen kuruluşlara işlemin değerlemesinin yaptırılması zorunludur." açıklamasına yer verilmiştir. Buna göre, payları borsada işlem gören ortaklıklar ile ilişkili tarafları arasındaki;

- varlık,
- hizmet veya
- yükümlülük transferi işlemleri

değerleme yaptırma yükümlülüğü kapsamında değerlendirilmektedir. Ancak, yukarıdaki açıklamadan da anlaşılacağı üzere bahse konu olan yükümlülüğün yerine getirilmesi için bazı şartların varlığı

aranacaktır. Bu koşullar;

- Varlık, hizmet veya yükümlülük transferleri işlemlerinin ilişkili taraflar arasında gerçekleştirilmesi,
- Varlık, hizmet veya yükümlülük transferlerine ilişkin işlem tutarının ortaklığın Sermaye Piyasası Kurulu düzenlemeleri uyarınca kamuya açıklanan son yıllık finansal tablolarında yer alan aktif toplamının veya brüt satışlar toplamının % 10'una veya daha fazlasına ulaşacağına öngörülmesidir.

İlişkili taraflar arasında gerçekleştirilmekle birlikte değerlendirme yaptırma yükümlülüğü kapsamında yer almayan bazı işlemler de vardır. Bunlar ise;

- Temettü dağıtımı, sermaye artırımını nedeniyle rüçhan hakkı kullanımı ve yöneticilerin mali haklarına ilişkin ödemeler,
- Menkul kıymet yatırım ortaklıklarının, gayrimenkul yatırım ortaklıklarının ve girişim sermayesi yatırım ortaklıklarının ilişkili taraflarından aldıkları portföy yönetimi, yatırım danışmanlığı ve sermaye piyasası araçlarının alım satımına aracılık hizmetleri ve
- Halka açık anonim ortaklık statüsündeki bankaların ilişkili taraflara kullandırdıkları kredilerden oluşur.

İlişkili taraf işlemlerinin değerlendirilmesi ise SPK tarafından belirlenen kuruluşlarca yerine getirilir. Değerleme işlemi yapan kuruluş, işlemin şartlarının adil ve makul olup olmadığına ilişkin görüşüne raporunda yer vererek raporunu ortaklık yönetim kuruluna sunar. Ortaklık yönetim kurulu, söz konusu raporu dikkate alarak ilişkili taraf ile yapılacak işlemlerin gerçekleştirilip gerçekleştirilmeyeceğine karar verir.

İlişkili taraf işlemlerinin gerçekleştirilmesi durumunda, işlemlerin taraflarının birbirleriyle olan doğrudan veya dolaylı ilişkileri ile işlemlerin niteliğine ilişkin bilgiler; değerlemede kullanılan varsayımları ve değerlendirme sonuçlarını içeren değerlendirme raporu özeti; işlemler değerlendirme raporunda ulaşılan sonuçlara uygun bir şekilde gerçekleştirilmemişse

bu durumun gerekçesine ilişkin açıklama, yapılacak ilk genel kurul toplantısından 15 gün önce ortakların incelemesine açılarak söz konusu işlemler hakkında genel kurul toplantısında ortaklara bilgi verilir.



sonuçlar ile bu sonuçlar çerçevesinde yönetim kurulu tarafından belirlenen şartlara uyulup uyulmadığı hususunda bir rapor hazırlanır ve bu raporun özeti yıllık olağan genel kurul toplantısından 15 gün önce ortakların incelemesine açılarak söz konusu işlemler hakkında genel kurul toplantısında ortaklara bilgi verilir.

İlişkili taraflarla olan yaygın ve süreklilik arz eden işlemlerin izleyen hesap döneminde de sürdürülmesine karar verilmesi halinde ortaklık yönetim kurulu tarafından işlemlere ilişkin şartlar gözden geçirilir ve gerektiği

2.2. Yaygın ve Süreklilik Arz Eden İşlemlerin Değerlemesi

Payları borsada işlem gören ortaklıklar ile ilişkili tarafları arasındaki yaygın ve süreklilik arz eden varlık, hizmet ve yükümlülük transferleri işlemlerinde işlemlere ilişkin şartlar ilgili ortaklığın yönetim kurulu tarafından belirlenir. Payları borsada işlem gören ortaklıkların, ilişkili taraflarla olan yaygın ve süreklilik arz eden varlık, hizmet ve yükümlülük transferleri işlemlerinin tutarının Kurul düzenlemeleri uyarınca kamuya açıklanacak yıllık finansal tablolarında yer alan aktif toplamının veya brüt satışlar toplamının % 10'una veya daha fazlasına ulaşacağını öngörmeleri halinde bu şartların adil ve makul olup olmadığına ilişkin olarak Kurulca esasları belirlenen kuruluşlara işlemler öncesinde değerlendirme yaptırımları zorunludur. Ortaklık yönetim kurulu, söz konusu raporu dikkate alarak ilişkili taraf ile yapılacak işlemlerin gerçekleştirilip gerçekleştirilmeyeceğine karar verir.

İlişkili taraflarla yürütülen işlemler öncesinde değerlemeye tabi tutulan yaygın ve süreklilik arz eden işlemlerle ilgili olarak, her hesap dönemi sonunda, değerlendirme kuruluşu tarafından, işlemler öncesinde yapılan değerlendirme çalışmalarında ulaşılan

takdirde yeniden belirlenir. Söz konusu işlemlerin izleyen hesap dönemi sonunda Kurul düzenlemeleri uyarınca kamuya açıklanacak yıllık finansal tablolarda yer alan aktif toplamın veya brüt satışlar toplamının % 10'una veya daha fazlasına ulaşacağını öngörülmesi durumunda izleyen hesap döneminde uygulanacak şartların adil ve makul olup olmadığına ilişkin olarak Kurulca esasları belirlenen kuruluşlara değerlendirme yaptırılır.

3. Değerleme Esnasında Uyulacak Esaslar ve Değerleme Yaklaşımları

İlişkili taraf işlemlerinin gerçekleştirilmesine karar verilmesi halinde, işlemlerin taraflarının birbirleriyle olan doğrudan veya dolaylı ilişkileri ile işlemlerin niteliğine ilişkin bilgilerin; değerlendirme kullanılan varsayımlar ile değerlendirme sonuçlarını içeren rapor özeti; işlemler değerlendirme raporunda ulaşılan sonuçlara uygun bir şekilde gerçekleştirilmemişse veya gerçekleştirilmeyecekse bu durumun gerekçesinin, Kurul'un özel durumların kamuya açıklanmasına ilişkin düzenlemeleri çerçevesinde, borsa bülteninde ilan edilmek üzere borsaya bildirilmesi zorunludur.

Sermaye piyasası mevzuatı uyarınca yapılan değerlendirme işlemlerinde, değerlemeyi yapanlar Kurul'un Seri:VIII No:45 sayılı Sermaye Piyasasında

Uluslararası Değerleme Standartları Hakkında Tebliği'nde belirtilen esaslara uymak zorundadırlar. Tebliğ ile yapılan düzenlemelerin amacı, sermaye piyasası mevzuatına tabi ortaklıkların, sermaye piyasası kurumlarının ve ihraççıların sermaye piyasası mevzuatı uyarınca yaptıracağı değerleme işlemlerinde verilen değerleme hizmetlerine ilişkin esasları belirlemektir. Buna göre, sermaye piyasası mevzuatı uyarınca yapılan değerleme işlemlerinde, değerlemeyi yapanlar, "Uluslararası Değerleme Standartları"na aynen uymak ve bu standartları uygulamak zorundadırlar.

Ülkemiz, Uluslararası Değerleme Standartlarını kabul eden ülkelerden birisi olması nedeniyle payları borsada işlem gören ortaklıkların ilişkili taraflarıyla gerçekleştirilen transferlerinin değerlendirilmesi esnasında Uluslararası Değerleme Standardında yer alan hükümlerin takip edilmesi gerekmektedir. Uluslararası Değerleme Standartları, mülkle ilgili sınırlar arası işlemleri kolaylaştırma amacı güder ve finansal raporlamaya şeffaflık sağlayarak onların global piyasalarda geçerlik kazanmasına katkıda bulunur. Geniş bir kapsama sahip olması ve bu makalenin amacını aşması nedeniyle Uluslararası Değerleme Standardı'na ilişkin olarak aşağıda sadece konumuzla ilgili kısımlarına yer verilecektir.

Sermaye piyasası kurumlarının ve ihraççıların sermaye piyasası mevzuatı uyarınca yaptıracağı değerleme işlemlerinde belli yaklaşımlar izlenerek ilgili işlemin değerlendirilmesi yapılır. Değerleme yaklaşımları; **pazara dayalı değerlendirme yaklaşımları ve pazar değeri dışı değerlerin takdiri** yaklaşımları şeklinde ikiye ayrılır. *Pazar değerinin* veya *pazar değeri dışı değerlerin* takdiri için yapılacak herhangi tipteki bir değerlendirme, değerlendirme uzmanının bir veya daha fazla değerlendirme yaklaşımını uygulamasını gerektirir.

Piyasaya dayalı değerlemeler normalde bir veya birkaç değerlendirme yaklaşımını piyasadan elde edilen verileri kullanarak *ikame prensibini* uygulamak suretiyle kullanılırlar. Bu prensip basiretli bir kişinin zaman, risk ve çeşitli güçlüklerin belirsizleştirici etkilerinin olmadığı bir durumda, eşit derecede tatmin edici mal ve hizmet ikamesine sahip olmak için ödeyeceğinden daha fazlasını bu mal ve hizmet için ödemeyeceği ilkesine dayanır. *Pazara dayalı Değerleme Yaklaşımları* aşağıdakileri içerir.

Emsal Karşılaştırma Yaklaşımı: Bu karşılaştırmalı yaklaşım benzer veya ikame varlık veya hizmet

satışını ve ilgili piyasa verilerini dikkate alır ve karşılaştırmaya dayalı bir işlemle değer takdiri yapar. Genel olarak değerlemesi yapılan varlık veya hizmet, açık piyasada gerçekleştirilen benzer işlemler ile karşılaştırılır. İstenen fiyatlar ve verilen teklifler de dikkate alınabilir.

Maliyet yaklaşımı: Bu mukayeseli yaklaşım belirli bir mal veya hizmetin satın alınması yerine kişinin o varlık veya hizmetin tıpatıp aynısını veya aynı yararı sağlayacak başka varlık veya hizmeti inşa edebileceği olasılığını dikkate alır. Uygulamada yaklaşım, yapılacak değer tahmininde yenisinin maliyeti değerlendirilmesi yapılan varlık veya hizmet için ödenebilecek olası fiyatı aşırı ölçüde aşığı durumlarda kullanılır.

Gelir İndirgeme Yaklaşımı: Bu karşılaştırmalı yaklaşım, değerlendirilmesi yapılan varlık veya hizmete ait gelir ve harcama verilerini dikkate alır ve indirgeme yöntemi ile değer tahmini yapar. İndirgeme, gelir tutarını değer tahminine çeviren gelir (genellikle net gelir rakamı) ve tanımlanan değer tipi ile ilişkilidir. Bu işlem, *Hasıla* veya *İskonto Oranı* ya da her ikisini de dikkate alır. Genel olarak ikame prensibi, belli bir risk seviyesinde en yüksek yatırım getirisini sağlayan gelir akışının bizi en olası değer rakamına götüreceğini söyler.

Pazar değeri dışı değerlendirme esaslarına dayalı değerlemeler de benzer yaklaşımlar uygulayabilirler, ancak tipik olarak pazar değerini belirlemek dışında amaçları vardır. Her değerlendirme yaklaşımının alternatif uygulama metotları vardır. Değerleme uzmanının yetkinliği ve eğitimi, yerel standartlar, piyasa koşulları ve kullanılabilir veriler hangi metot veya metotların kullanılacağını belirler. Alternatif metot ve yaklaşımların var olma nedeni değerlendirme uzmanına nihai değer takdiri için dikkate alınacak ve uzlaşılacak bir dizi analitik prosedürler sağlamaktır. Değerleme yaklaşımları ve metotları, mülkiyet hakkı, kişisel mülk, şirket ve finansal menfaatler dâhil hemen her tür değerlemede genel olarak kullanılır.

4. Sermaye Piyasası Kurulunca Yapılan Düzenlemenin Kurumlar Vergisi Kanunu Uygulamalarına Etkisi

Bilindiği üzere, 21.06.2006 tarih ve 26205 Sayılı Resmi Gazetede Yayımlanan yeni Kurumlar Vergisi

Kanununda yer alan ve mevzuatımıza yeniden düzenlenerek yer alan “Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı”na ilişkin hükümler yer almaktadır. Mezkûr Kanunun 13 üncü maddesinde düzenlenen Transfer Fiyatlandırması Uygulaması, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 37 maddesinin 1/c bendinde belirtildiği üzere 01.01.2007 tarihinden itibaren yürürlüğe girmiştir.

Düzenlemeye göre kurumlar, ilişkili kişilerle emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak tespit ettikleri bedel veya fiyatlar üzerinden mal veya hizmet alım ya da satımında bulunursa, kazanç tamamen veya kısmen transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılmış sayılacaktır. Bu maddeye göre, kurumların, mal veya hizmet alım ya da satımı işlemlerinin örtülü kazanç dağıtımı olarak kabul edilebilmesi için iki şart bulunmaktadır.

Sermaye Piyasası Kurulunca yapılan düzenlemenin Kurumlar Vergisi Kanunu açısından değerlendirilmesi durumunda ise yukarıdaki açıklamalardan anlaşılacağı üzere vergi kanunları ve sermaye piyasası düzenlemelerinin bazı yönlerden paralellik taşıdığı görülecektir. Örneğin, Kurumlar Vergisi Kanununda yer alan ilişkili kişi tanımları sermaye piyasası kurulu tebliğinde ifade edilen ilişkili taraflar ile büyük benzerlik taşımaktadır ancak kapsamı Kurumlar Vergisi Kanununda sayılan ilişkili kişilere göre daha dardır. Emsal bedelin tespitinde kullanılan yöntemler ve değerlemenin yapılmasında yararlanılan yöntemler (yaklaşımlar) bakımından da paralellikler mevcuttur ancak her iki düzenlemenin de ayrı ayrı değerlendirilmesi gerekmektedir.

Bu açıklamalara göre, payları borsada işlem gören ortaklıklar ile ilişkili tarafları arasındaki gerçekleştirilen



Bunlar;

- Söz konusu alım ya da satım işleminin “İlişkili Kişi” sayılanlar arasında yapılması,
- Bu işleme ait fiyatlandırmanın “emsallere uygunluk ilkesi”ne aykırı olarak gerçekleşmesidir.

Bunların yanında, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 13 üncü maddesine göre “Emsal fiyat”a ulaşmak için mükelleflerin kullanabileceği üç ayrı yöntem yer verilmiştir. Bu yöntemler, OECD’nin “Uluslar arası Şirketler ve Vergi İdareleri İçin Transfer Fiyatlandırması Rehberi”ne uygun olarak “Geleneksel İşlem Yöntemleri (Karşılaştırılabilir Fiyat Yöntemi, Maliyet Artı Yöntemi, Yeniden Satış Fiyatı Yöntemi) ve Diğer Yöntemler (İşlemsel Kâr Yöntemleri ve Mükellefçe Belirlenen Yöntemler)” şeklinde ikili bir ayrıma tabi tutulmuştur.

işlemlerde mali mevzuat düzenlemeleri ayrı uygulanırken, sermaye piyasasına ilişkin düzenlemeler ayrı uygulanacaktır. Örneğin, halka açık ve payları borsada işlem gören (X) A.Ş., üretici firma olup inşaat makinaları imal etmekte ve imal ettiği makinaları ilişkili kişi/taraf ile aracılığı ile pazarlamaktadır. Böyle bir durumda gerçekleştirilen işlem mali mevzuat açısından ilişkili kişiler arasında gerçekleşmesi nedeniyle transferfiyatlandırması kapsamında değerlendirilerek ve en uygun yöntem (olasılıkla maliyet artı yöntemi) uygulanarak işlem tamamlanacaktır.

Ayrıca, (X) A.Ş. ilişkili tarafı ile yaptığı varlık transferi işleminde her bir işlemin tutarının, ortaklığın Kurul düzenlemeleri uyarınca kamuya açıklanan son yıllık finansal tablolarında yer alan aktif toplamının veya brüt satışlar toplamının % 10’una veya daha

fazlasına ulaşacağını öngörüyorsa yetkili değerlendirme şirketine uygulanacak şartların adil ve makul olduğunu (Transfer fiyatlandırması uygulamasında buna emsallere uygunluk ilkesi denilmektedir.) tespit ettirme yükümlülüğü bulunmaktadır. Değerleme esnasında ise değerlemeyi yapan kişi transfer fiyatlandırmasına benzer bir yöntem kullanacaktır. Ancak her iki uygulamada da yöntemlerin aynı olma zorunluluğu yoktur.

5. Sonuç

Sermaye Piyasası Kanunu'na Tabi Olan Anonim Ortaklıkların Uyacakları Esaslar Hakkında Tebliğ ile sermaye piyasası mevzuatına tabi ortaklıkların uyacakları esaslar ile bu ortaklıkların kurumsal yönetim uygulamalarının geliştirilmesine yönelik esasları düzenlemiştir. Söz konusu düzenleme ile payları borsada işlem gören ortaklıklar ile ilişkili tarafları arasındaki varlık, hizmet veya yükümlülük transferleri işlemlerinde her bir işlemin tutarının, ortaklığın kurul düzenlemeleri uyarınca kamuya açıklanan son yıllık finansal tablolarında yer alan aktif toplamının veya brüt satışlar toplamının % 10'una veya daha fazlasına ulaşacağını öngörülmesi durumunda, işlem öncesinde, kurulca esasları belirlenen kuruluşlara işlemin değerlemesinin yaptırılması zorunludur.

Ayrıca, ilişkili taraflarla yürütülen işlemler öncesinde değerlemeye tabi tutulan yaygın ve süreklilik arz eden işlemlerle ilgili olarak, her hesap dönemi sonunda, değerlendirme kuruluşu tarafından, işlemler öncesinde yapılan değerlendirme çalışmalarında ulaşılan sonuçlar ile bu sonuçlar çerçevesinde yönetim kurulu tarafından belirlenen şartlara uyulup uyulmadığı hususunda bir rapor hazırlanır ve bu raporun özeti yıllık olağan genel kurul toplantısından 15 gün önce ortakların incelemesine açılarak söz konusu işlemler hakkında genel kurul toplantısında ortaklara bilgi verilir.

İlişkili taraflarla olan yaygın ve süreklilik arz eden işlemlerin izleyen hesap döneminde de sürdürülmesine karar verilmesi halinde ortaklık yönetim kurulu tarafından işlemlere ilişkin şartlar gözden geçirilir ve gerektiği takdirde yeniden belirlenir. Sermaye piyasası mevzuatı uyarınca yapılan değerlendirme işlemlerinde, değerlemeyi yapanlar Sermaye Piyasası Kurulunun yayımlamış olduğu "Sermaye Piyasasında Uluslararası

Değerleme Standartları Hakkında Tebliği"nde belirtilen esaslara uymak zorundadırlar.

Düzenleme açısından bakıldığında gayrimenkul, makine ve teçhizat gibi unsurların değerlendirilmesinin kolay olabileceği düşünülebilir ve de uzman kuruluşlarca değerlemenin yapılabilmesi mümkündür. Ancak özellikle hizmetlerin ya da gayri maddi varlıkların değerlendirilmesi ve bu çerçevede fiyatların adil ve makul olduğu (emsallere uygun olduğu) yönünde karar verilebilmesi oldukça zordur. Bunun nedeni de kamuya açık verilerin temin edilmesinde yaşanan zorluklardır. Ticari sır olarak kabul edilen bilgilerin işletmeler tarafından yayınlanmadığı düşünüldüğünde değerlendirme konusunda ve değerlemenin yapılabilmesi için zorunlu olan bilgilere ulaşmakta ciddi sıkıntılar ile karşılaşılacaktır. Böyle bir sorunun çözümü de ancak kamuya açık veri tabanlarının kurulması ya da şirketlere mali verilerini açıklamaları için yeni yükümlülüklerin getirilmesine bağlıdır. Ancak, ülkemizde hali hazırda bu konuda atılmış bir adım da bulunmamaktadır.





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



Ramazan BİÇER

TÜRMOB YAYINLARI - 365