

CENTRUM TIME

2021 | OCAK, ŞUBAT, MART

SAYI 9



   @CENTRUMTURKEY

centrumturkey.com

vergiport.com





Centrum, Yeni Yıla Yeni Evinde Yeni Transferlerle Başladı

20 Nisan 2015 yılında Üsküdar'da ufak bir ofiste hizmet hayatına başlattığımız Centrum, kurulduğu günden beri büyümeye, yeni istihdam olanakları oluşturmaya ve hizmet kalitesini yükseltmeye devam ediyor!

Centrum ilk kez 2017 yılında Tam Tasdik ve Uluslararası Vergi ekiplerine yapılan personel takviyesi ile birlikte Esentepe'deki ofisine taşınmıştı. Burda geçirdiğimiz Üç başarılı yıla ulusal ve uluslararası alanlarda 12 ödül sığdırdık. Bu ödüllerin arasında dünyanın en itibarlı ve güvenilir yayıncılık ve araştırma kuruluşlarından olan İngiliz yayıncı International Tax Review (ITR) tarafından verilen "Türkiye'nin

En İyi Vergi Firması (The European Tax Awards: 2018 Turkey Tax Firm of the Year) ödülü de bulunmakta.

2020 yılına geldiğimizde Sn Fazıl BOYRAZ'ın ekibimize katılması ile gücümüze güç kattık ve Ankara Ofisimizi açtık.

Tüm bu gelişmelerin ardından bir kez daha taşınma ihtiyacı oluştu ve 2021 yılının Ocak ayında kendi markamızın adıyla anılan Beşiktaş, Bestekar Şevki Bey Sokak'taki **Centrum Binası'nda** müşterilerimize hizmet verecek olmaktan ve ekibimize yeni katılan arkadaşlarımızı sizlerle tanıtmaktan büyük mutluluk duyuyoruz.

Eski Gelir İdaresi Dolaylı Vergiler Daire Başkanı **Sayın Adem Bilgili** ortak seviyesinde; **Sn. Birgül Erdoğan** ve **Sn. Burak Nurcan** direktör seviyesinde; **Sn. Onur Günaydın** ve **Sn. Saniye Erdoğan** ise kıdemli müdür seviyesinde ekibimize katılmıştır. Kendilerine "hoşgeldiniz" dileklerini sunuyor, yeni kariyer dönemlerinde başarılar diliyoruz.

Ekibimize katılan tecrübeli isimlerle ailemiz şimdi daha büyük ve daha güçlü. 60'nin üzerindeki ekip arkadaşımızla çıktayı her zaman yükseltme iddiamızı gerçeğe taşımadaki kararlılığımızı bir kez daha gösteriyoruz.



ÇİTAYI YÜKSELTİYORUZ

Değerli Okurlarımız,

Centrum Time'ın 9. Sayısı ile karşınızdayız! İçinde bulunduğumuz COVID-19 pandemisi kaynaklı olağanüstü günlerde dahi yayın hayatına devam etme konusunda istikrar gösteribilenin mutluluğunu ve gururunu yaşıyoruz...

Covid-19 pandemisi nedeniyle verdiğimiz kayıplardan ötürü derin üzüntü yaşıyor ve milletimize başsağlığı diliyoruz. Bu pandeminin ekonomik ve sosyal hayat üzerindeki etkileri ile bu etkileri azaltmak üzere kamu idaresince verilen mücadeleyi yakından takip ediyoruz. Bu çerçevede, konuya ilişkin olarak yapılan düzenlemeleri, uygulama detayları ve beklenen sonuçları ile birlikte analiz ederek salgın hastalık kaynaklı mali yükün büyük kısmını yüklenmiş olan reel sektöre bu etkilerle baş etme çabasında katkı sunmaya çalışıyoruz.

Centrum olarak sektörde öne çıkan bir denetim ve danışmanlık şirketi olmanın, hizmet standartlarının yükseltilmesinin yanında mesleki bilginin ve tecrübelerin paylaşılmasını da kapsadığının farkındayız. Bu farkındalığın sonucu olarak akademik ve periyodik yayınlara çok önem veriyor ve diğer yayınlarımızın yanında dergimizin de düzenli şekilde yayına hazırlanması ve sizlere ulaştırılması konusunda ciddi boyutta çaba sarf ediyoruz. Dergimizin sizlere ulaşmasına kadar içeriğinin hazırlanmasından tasarımına her aşamada, alanında uzman ekibimizin sağladığı profesyonel katkıların yadsınamaz boyutta olduğunun altını çizmek isterim.

Centrum Time'ın bu sayısında, Covid-19 pandemisinin ekonomik etkileri nedeniyle şirketler için önemi artan kredi konusuna eğilmiş ve kambiyo mevzuatı çerçevesinde döviz cinsinden kredi kullanımındaki son duruma ilişkin değerlendirmeye yer vermiştir. Ayrıca, anonim şirketlerin kar dağıtımını sınırlaması konusu ile anılan şirketlerde ge-

nel kurul toplantılarına ilişkin son düzenlemeler kapsamlı şekilde irdelenmiştir. Vergi mevzuatına yeni eklenen bir konu olması nedeniyle dikkat çeken sermaye şirketlerinin kendi hisselerini edinmelerine ilişkin stoppaj yükümlülüğü konusu da dergideki yerini almıştır. Diğer yandan, Kurumlar Vergisi Kanununda düzenlenmiş olan gayrimenkul ve iştirak hissesi satışlarına ilişkin istisna hükümleri mali idarece verilen görüşler çerçevesinde değerlendirilerek uygulayıcılara hatırlatmalarda bulunulmuştur. Ayrıca sahada karşılaştığımız ve önem arz ettiğini düşündüğümüz konularla ilgili olarak hazırladığımız "Soru-Cevap" bölümünde çeşitli konular etraflı şekilde değerlendirilmiştir. Bunlara ilave olarak denetim mesleği ve denetim firmalarının gelirlerinin akademik şekilde değerlendirildiği makaleler ile sosyal medya yönetimi konusunda çalışmalar okuyucuların ilgisine sunulmuştur.

Centrum Time'ı düzenli şekilde yayınlanması konusunda ki kararlılığımızla birlikte, yapılması gerekenlerin bununla sınırlı olmadığı yönündeki farkındalığımızın sonucu olarak sponsoru olmaktan onur duyduğumuz aktivite ve toplantıların devam edeceğini şimdiden belirtiriz. Centrum ailesi olarak, başarının sayısal değerlerden ziyade niteliğe bağlı olduğuna ve ekip olarak uyum içinde çalışılarak elde edildiğine olan inancımız her daim sürecektir. Ulaştığımız noktada, katkısı olan ekip arkadaşlarımıza ve bizlere güvenen müşterilerimize; ayrıca, bizleri her fırsatta desteklerini sunan ailelerimize ve Centrum ile yol arkadaşlığı yapan iş ortaklarımıza en derin şükranlarımı sunuyorum.

Centrum Time'ın bu sayısını da beğenerek okumanız dileğiyle...

Sevgi ve Saygılarımla,
Dr. Burçin Gözlüklü
Yönetici Ortak, YMM

KÜNYE

SAYI: 9

TARİH: 17.03.2021

İMTİYAZ SAHİBİ: Dr. Burçin GÖZLÜKLÜ

Yayın Türü: Süreli / 3 Aylık

Adres

Balmumcu Mh. Bestekar Şevki Bey Sk.
Centrum Binası No: 17
Beşiktaş / İstanbul

Genel Yayın Yönetmeni: Dr. Burçin GÖZLÜKLÜ

Yayın Koordinatörü: Sami ŞENER

Yazı İşleri Müdürü: Fazıl BOYRAZ

Editör: Dr. Fırat Coşkun GÜÇLÜ

Görsel Yönetmen: Melih Cem KILIÇ

Basım Yeri: İstanbul

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

Email: iletisim@centrumdenetim.com

Web: centrumturkey.com



ÇİTAYI YÜKSELİTORUZ



Kambiyo Mevzuatı Çerçevesinde Döviz Cinsinden Kredi Kullanımında Son Durum
Dr. Burçin GÖZLÜKLÜ

1

Bir Kariyer Mesleği Olarak İç Denetim
Dr. Fırat Coşkun GÜÇLÜ

5

Anonim Şirketlerin Genel Kurul Toplantılarının Usul ve Esasları ile Bu Toplantılarda Bulunacak Gümrük ve Ticaret Bakanlığı Temsilcileri Hakkında Yapılan Yönetmelik Değişikliği Sonrası Durum
Mehmet Yılmaz

9

Anonim Şirketlerde Kar Payı Dağıtımının Sınırlandırılmasında Son Durum
Gökhan ŞİT

11

Gayrimenkul Satış Kazancı İstisnası
Mesut DENİZ

13

İştirak Hissesi Satış Kazancı İstisnası
Ahmet YILMAZ

18

7256 Sayılı Kanun İle Getirilen Sermaye Şirketlerinin Kendi Hisselerini Edinmeleri Yoluyla Yapacakları İşlemlerde Vergi Kaybını Önlemeye Yönelik Düzenleme
Yiğit KERİMOĞLU

21

Kurumlar Vergisi Matrahının Tespitinde İndirim Konusu Yapılabilecek Bağış ve Yardımlar
Cengiz KAYA

21

Mükellefiyet Kaydının İdarece Resen Terkin Edilmesi
Hakan YILDIRIM

24

Pilot ve Uçuş Personelinin Ücretlerine İlişkin Gelir Vergisi İstisnası
Halime İNCESU

28

Sürekli Mesleki Eğitim ve Denetim Firması Gelirleri
Dr. Öğr. Üyesi Murat OCAK

33

4 Adımda Etkili Sosyal Medya Yönetimi ve Başarı Ölçüm Metrikleri
Melih Cem KILIÇ

36**SORU - CEVAP**

Kısmi bölünmeye konu edilen taşınmaza ilişkin finansman giderleri, söz konusu taşınmazı devredenlerce kurum kazancının tespitinde dikkate alınabilir mi?

47

Konkordato Komiseri Olarak Görevlendirilen Kişiyi Mahkeme Aracılığıyla Yapılan Ödemelerde Tevkifat Yapılacak Mıdır?

48



KAMBIYO MEVZUATI ÇERÇEVESİNDE DÖVİZ CİNSİNDEN KREDİ KULLANIMINDA SON DURUM

I. Giriş

Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası (TCMB) verilerine göre, 2020/Mart ayı sonu itibarıyla, özel sektörün yurt dışından sağladığı kredi borcu 177,6 milyar; kısa vadeli kredi borcu (ticari krediler hariç) ise 7,8 milyar ABD doları düzeyinde görünmektedir. 2020/Eylül ayı sonu itibarıyla ise, uzun vadeli kredi borcu 161,0 milyar; kısa vadeli kredi borcu (ticari krediler hariç) ise 8,9 milyar ABD doları düzeyinde gerçekleşmiştir. İki dönem arasında uzun vadeli borçta azalış, kısa vadeli borçta ise artış yönünde hareket gözlemlenmekle birlikte, özel sektör kredi borçlarının ekonomi çevrelerinde tedirginlik oluşturacak noktaya ulaştığını ortaya koymaktadır.

Özel sektörün kullandığı yurt dışı kaynaklı kredilerin bu denli artışı karşısında kamu otoritesi sınırlayıcı mahiyette çeşitli önlemler almıştır. Bu noktada, 2018 yılında alınmış olan, döviz cinsi kredi kullanımının döviz geliri elde etme şartına bağ-

lanması yönündeki önlem öne çıkmıştır. Aradan geçen dönem içinde konuya ilişkin çeşitli istisnalar getirilmiş olmakla birlikte, uygulamaya ilişkin genel esas geçerliğini korumaktadır. Ayrıca, dövizde endeksli kredi kullanımı da kapsama dahil edilmiştir.

Dövizli ya da döviz cinsinden kredi kullanımı konusundaki düzenlemeler esas olarak 11.08.1989 tarihli Resmi Gazete’de yayımlanan Türk Parası Kıymetini Koruma Hakkında 32 Sayılı Karar ile belirlenmiştir. Uygulamaya ilişkin usul ve esaslar ise Hazine ve Maliye Bakanlığınca 28.02.2008 tarihli Resmi Gazete’de yayımlanan Türk Parası Kıymetini Koruma Hakkında 32 Sayılı Karara İlişkin Tebliğ (Tebliğ No: 2008-32/34) ve bu Tebliğe istinaden TCMB tarafından yayımlanan 02.05.2018 tarihli Sermaye Hareketleri Genelgesi¹ (“Genelge”) çerçevesinde belirlenmiştir.

Bu makalede, yurt dışından ve yurt içinden döviz kredisi kullanımına ilişkin esaslar ile grup şirketleri arasındaki dövizli kredi uygulamaları açıklanacaktır.

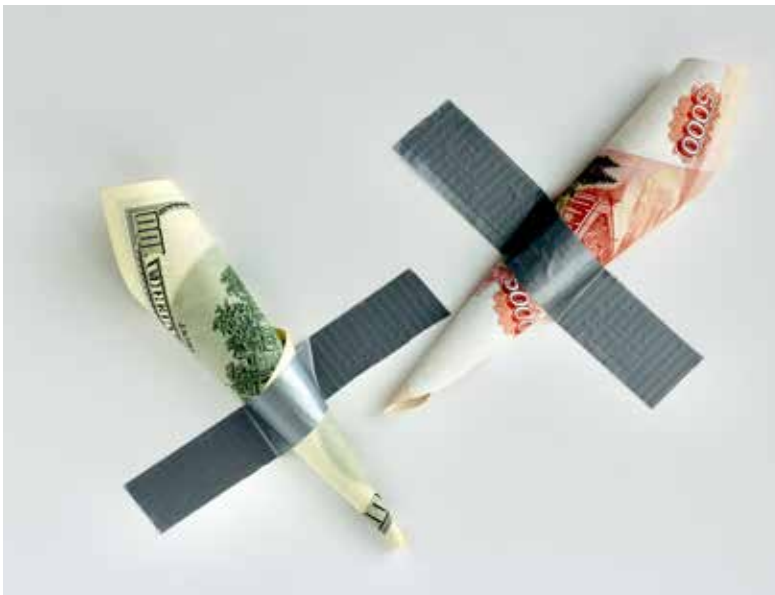
II. Yurt Dışından Döviz Kredisi Kullanımı

Türkiye’de yerleşik kişilerin yurt dışından Türk lirası kredi temin etmeleri serbesttir. Ancak, Türkiye’de yerleşik tüzel kişiler (sermaye şirketleri), yurt dışında yerleşik kişilerden alınan Kararın 17. maddesinde yer alan esaslar çerçevesinde döviz kredisi temin edebilir. Türkiye’deki yerleşik gerçek kişiler ise hiçbir şekilde yurt dışından döviz kredisi kullanamaz.

Yurt dışından temin edilen kredilerin, ister Türk lirası cinsinden isterse döviz cinsinden olsun, bankalar aracılığıyla kullanılması zorunludur. Bu kredilere ait anapara geri ödemeleri ile faiz ve diğer ödemelerin transferleri bankalar aracılığıyla yapılacak olup, bu kredilerin kullanımına aracılık eden bankalar kredinin geri ödenip ödenmediğini izlemekle yükümlüdür.

Döviz geliri olmayan Türkiye’de yerleşik kişiler yurt dışından döviz kredisi temin edemeyeceği esas olmakla birlikte, aşağıda sayılan istisnai hallerde döviz geliri olması şartı aranmayacaktır:

- Kamu kurum ve kuruluşları, bankalar ile Türkiye’de yerleşik finansal kiralama şirketleri, faktoring şirketleri ve finansman şirketlerinin kullanacakları döviz kredileri,
- Kullanım tarihinde kredi bakiyesi 15 milyon ABD doları veya üzerinde olan Türkiye’de yerleşik kişilerce kullanılacak döviz kredileri,



¹ Bu Genelge Resmi Gazete’de yayımlanmamakla birlikte, Türk Parası Kıymetini Koruma Hakkında 32 Sayılı Karara İlişkin Tebliğ (Tebliğ No: 2008-32/34)’ün 16/1 inci maddesine göre tebliğ hükmündedir.

- Yatırım teşvik belgesi kapsamında kredi almaları öngörülen Türkiye’de yerleşik kişiler tarafından kullanılacak döviz kredileri ile 2007/13033 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile yürürlüğe konulan Mal ve Hizmetlere Uygulanacak Katma Değer Vergisi Oranlarının Tespitine İlişkin Kararın eki (I) sayılı listenin 17’nci sırasında sayılan gümrük tarife istatistik pozisyonlarında yer alan makine ve cihazların (kullanılmış olanları ile aksam, parça, aksesuar ve teferruatları hariç) finansmanı için kullanılacak döviz kredileri,
- Uluslararası ilana çıkılan yurt içi ihalelere ilişkin faaliyetlerle ilgili olarak ihaleyi kazanan Türkiye’de yerleşik kişilerin veya Savunma Sanayii Başkanlığınca onaylanan savunma sanayii projelerini üstlenen Türkiye’de yerleşik kişilerin kullanacakları döviz kredileri,
- Kamu özel işbirliği modeli kapsamında gerçekleştirilecek projeleri yürütmekle görevli olan Türkiye’de yerleşik kişilerin kullanacakları döviz kredileri,
- İhracat, transit ticaret, ihracat sayılan satış ve teslimler ile döviz kazandırıcı hizmet ve faaliyetlere ilişkin bağlan-tılarını ve muhtemel döviz gelirlerini tevsik etmek kaydıyla, son üç malî yılda döviz geliri olmayan Türkiye’de yerleşik kişilerin tevsik ettikleri muhtemel döviz gelirleri toplamını aşmayacak şekilde kullanacakları döviz kredileri,
- Hazine ve Maliye Bakanlığınca belirlenecek esaslar dâhilinde Türkiye’de yerleşik kişilerin kullanacakları döviz kredileri.

Hazine ve Maliye Bakanlığınca bu kapsamda döviz geliri olması şartının aranmayacağı krediler ise aşağıdaki gibidir:

- 5346 sayılı Yenilenebilir Enerji Kaynaklarının Elektrik Enerjisi Üretimi Amaçlı Kullanımına İlişkin Kanun çerçevesinde,

alım garantisi kapsamında yenilenebilir enerji kaynaklarına ilişkin yatırımların finansmanında kullanılmak üzere Türkiye’de yerleşik tüzel kişilerin kullanacakları döviz kredileri,

- 4046 sayılı Özelleştirme Uygulamaları Hakkında Kanun kapsamındaki ihaleler ile bedeli döviz olarak belirlenen kamu ihalelerini kazanan Türkiye’de yerleşik kişilerin kullanacakları döviz kredileri,
- Mevcut olan veya yeni kurulan bir şirket payı alımı amacıyla kurulan ve bu amacı gerçekleştirmek haricinde herhangi bir faaliyeti olmayan Türkiye’de yerleşik kişilerin kullanacakları döviz kredileri,
- Dışarıda yerleşik yabancı sermayeli şirketlerin sermayesinin tamamına sahip olduğu Türkiye’de yerleşik grup şirketlerinin dışarıda yerleşik yabancı sermayeli grup şirketlerinden kullanacakları döviz kredileri.

III. Yurt İçinden Döviz Kredisinin Kullanımı

Bankalar ile Türkiye’de yerleşik finansal kiralama şirketleri, faktoring şirketleri ve finansman şirketleri tarafından, Türkiye’de yerleşik tüzel kişilere (sermaye şirketlerine) anılan Kararın 17/A maddesinde yer alan esaslar çerçevesinde döviz kredisinin kullanılabilir. Türkiye’deki yerleşik gerçek kişiler ise hiçbir şekilde yurt içinde döviz kredisini kullanamaz. Döviz geliri olmayan Türkiye’de yerleşik kişiler yurt içinden döviz kredisini temin edemeyeceği esas olmakla birlikte aşağıda sayılan istisnai hallerde döviz geliri olması şartı aranmayacaktır: • Kamu kurum ve kuruluşları, bankalar ile Türkiye’de yerleşik finansal kiralama şirketleri, faktoring şirketleri ve finansman şirketlerinin kullanacakları döviz kredileri,

- Kullanım tarihinde kredi bakiyesi 15 milyon ABD doları veya üzerinde olan Türkiye’de yerleşik kişilerce kullanılacak döviz kredileri,
- Yatırım teşvik belgesi kapsamında kredi almaları öngörülen

Türkiye’de yerleşik kişiler tarafından kullanılacak döviz kredileri ile Mal ve Hizmetlere Uygulanacak Katma Değer Vergisi Oranlarının Tespitine İlişkin Kararın eki (I) sayılı listenin 17’nci sırasında sayılan gümrük tarife istatistik pozisyonlarında yer alan makine ve cihazların (kullanılmış olanları ile aksam, parça, aksesuar ve teferruatları hariç) finansmanı için kullanılacak döviz kredileri,

- Uluslararası ilana çıkılan yurt içi ihalelere ilişkin faaliyetlerle ilgili olarak ihaleyi kazanan Türkiye’de yerleşik kişilerin veya Savunma Sanayii Başkanlığınca onaylanan savunma sanayii projelerini üstlenen Türkiye’de yerleşik kişilerin kullanacakları döviz kredileri,
- Bankaların Türkiye’deki şubelerinde teminat olarak bulundurulmuş döviz ve/veya Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Teşkilatına (OECD) üye ülkelerin merkezi yönetimleri ile merkez bankalarının ya da bunların kefaletiyle ihraç edilen yabancı para menkul kıymet tutarını geçmemek üzere Türkiye’de yerleşik kişilerin kullanacakları döviz kredileri,
- Kamu özel işbirliği modeli kapsamında gerçekleştirilecek projeleri yürütmekle görevli olan Türkiye’de yerleşik kişilerin kullanacakları döviz kredileri,
- İhracat, transit ticaret, ihracat sayılan satış ve teslimler ile döviz kazandırıcı hizmet ve faaliyetlere ilişkin bağlan-tılarını ve muhtemel döviz gelirlerini tevsik etmek kaydıyla, son üç malî yılda döviz geliri olmayan Türkiye’de yerleşik kişilerin tevsik ettikleri muhtemel döviz gelirleri toplamını aşmayacak şekilde kullanacakları döviz kredileri,
- Mal ve Hizmetlere Uygulanacak Katma Değer Vergisi Oranlarının Tespitine İlişkin

Kararın eki (I) sayılı listenin 17'nci sırasında sayılan gümrük tarife istatistik pozisyonlarında yer alan makine ve cihazların (kullanılmış olanları ile aksam, parça, aksesuar ve teferruatları hariç) alımına ilişkin döviz üzerinden gerçekleştirilen finansal kiralama işlemleri,

- Hazine ve Maliye Bakanlığının belirlenecek esaslar dâhilinde Türkiye'de yerleşik kişilerin kullanacakları döviz kredileri.

Bu kapsamda Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından döviz geliri olması şartının aranmayacağı krediler ise aşağıdaki gibidir:

- 5346 sayılı Yenilenebilir Enerji Kaynaklarının Elektrik Enerjisi Üretimi Amaçlı Kullanımına İlişkin Kanun çerçevesinde, alım garantisi kapsamında yenilenebilir enerji kaynaklarına ilişkin yatırımların finansmanında kullanılmak üzere Türkiye'de yerleşik tüzel kişilerin kullanacakları döviz kredileri,
- 4046 sayılı Özelleştirme Uygulamaları Hakkında Kanun kapsamındaki ihaleler ile bedeli döviz olarak belirlenen kamu ihalelerini kazanan Türkiye'de yerleşik kişilerin kullanacakları döviz kredileri,
- Mevcut olan veya yeni kurulan bir şirket payı alımı amacıyla kurulan ve bu amacı gerçekleştirmek haricinde herhangi bir faaliyeti olmayan Türkiye'de yerleşik kişilerin kullanacakları döviz kredileri.

Diğer taraftan, Genelgenin geçici 1. maddesi uyarınca, holding şirketi veya bünyesindeki şirketlerin kredi bakiyeleri ve döviz gelirleri hesaplanırken, tüm şirketlerin kredi bakiyeleri ve döviz gelirleri toplamı dikkate alınacak ve kredi bakiyesi konusundaki 15 milyon ABD Doları sınırı bu doğrultuda uygulanacaktır.



IV. Grup Şirketlerinden Döviz Cinsinden Kredi Alınması veya Verilmesinde Durum

A. Sermayesinin tamamı yabancı olan şirketlerdeki durum

Haklarında yapılan ön tespite ilişkin Genelgenin 21. maddesinin 15. fıkrasının (d) bendi uyarınca, dışarıda yerleşik yabancı sermayeli şirketlerin sermayesinin tamamına sahip olduğu Türkiye'de yerleşik grup şirketlerinin dışarıda yerleşik yabancı sermayeli grup şirketlerinden kullanacakları döviz kredilerinde döviz geliri olması şartı aranmaz.

Buna göre, Türkiye'de bulunan şirketin sermayesinin tamamı yurt dışında yerleşik kişilere aitse, *Türkiye'deki şirket döviz geliri şartına bağlı olmaksızın*, dışarıda yerleşik ortağından ve/veya yabancı sermayeli grup şirketlerinden döviz kredisi kullanabilecektir. Ancak, bu kapsamdaki döviz kredisi kullanımlarında sermaye sahipliğinin belgelendirilmesi şarttır.

B. Sermayesinin tamamen veya kısmen yerli olan şirketlerdeki durum

Yukarıda bahsedildiği üzere, Türkiye'de yerleşik kişiler sadece Türkiye'deki bankalar ve finansal kuruluşlardan döviz kredisi temin edebilecekleri için bir şirketin başka bir şirkete döviz kredisi kullandırması mümkün bulunmamaktadır. Nitekim bankalar veya finansal kuruluşlar, grup içinde ya da holding ile holding şirketleri arasında köprü kredi ve benzeri uygulamalarla söz konusu kısıtlamaya aykırı şekilde hareket edildiğini tespit ettikleri durumda, ilgili şirketleri Hazine ve Maliye Bakanlığına bildirmek zorundadır.

Buna karşın, Genelgenin 38/2. maddesi uyarınca, işlemin aynı holding bünyesinde veya grup içinde gerçekleştirilmesi ve borçlandırma ile takibin Türk Lirası cinsinden yapılması kaydıyla, borçlandırma işlemlerine ilişkin bedellerin döviz cinsinden karşılığının ilgili şirketin yazılı beyanına dayanarak yurt içindeki ilgili hesaplara transfer edilmesi mümkün bulunmaktadır.

Ancak, bu düzenlemeyi yurt içinde grup içinde dövizli kredi kullandırılabilmesi şeklinde anlamak doğru değildir. Zira, anılan madde ile yeni bir düzenleme getirilmemekte olup, sadece grup içinde gerçekleşen Türk lirası cinsinden kredi işlemlerine ilişkin ödemelerin döviz cinsinden gerçekleştirilmesi konusundaki uygulamada sıklıkla yaşanan sorunun çözülmesine yönelik yapılmış açıklamadan ibarettir. Kaldı ki kambiyo mevzuatına göre tüm Türk lirası cinsinden işlemlerde tarafların talebine istinaden ödemelerin döviz cinsinden yapılabilmesi de belirlenmiştir.

C. Yurt dışındaki ilişkili kişilere döviz kredisi kullandırmak mümkün müdür?

Genelgenin 48. maddesi uyarınca, Türkiye’de yerleşik kişiler yurt dışında pay sahibi olduğu ortaklıklara, yurt dışındaki ana şirkete ve grup şirketlerine döviz veya Türk Lirası kredi açabilir. Başka bir ifadeyle, yurt dışına döviz kredisi verme imkânı sadece yabancı sermayeli şirketlerle sınırlandırılmamış, Türkiye’de yerleşik kişilerin yurt dışında pay sahibi olduğu ortaklıklara da döviz kredisi verebilmesi yönünde imkân tanınmıştır.

V. Sonuç ve Değerlendirme

Kambiyo mevzuatına göre döviz geliri olmadığı sürece yurt dışından veya yurt içinden döviz kredisi kullanılmasının mümkün olmadığı; bu çerçevede, yurt içindeki ortağa veya grup şirketine döviz kredisi verilmesinin de kısıtlama kapsamında olduğu; diğer bir ifadeyle, dövizli kredi kullanımı sınırlamasında ilişkili olup olmamanın sonucu değiştirmedığı anlaşılmaktadır. Bu noktada, yurt içindeki ortağa veya grup şirketine kredi sözleşmesi imzalamadan cari hesap işletilmesi yoluyla döviz cinsinden borç verilmesinin mümkün olup olmadığı sorusu doğmaktadır.

Kambiyo mevzuatında bu uygulamaya ilişkin açık bir kısıtlama bulunmamakla birlikte, yapılan işlemin Mali İdarece kredi sözleşmesi olarak addedilmesi yoluyla işlem tesis edilmesi kuvvetli bir ihtimal olarak görünmektedir. Bununla birlikte, söz konusu işlemin kredi sözleşmesi olarak addedilmesi durumunda dahi, sadece kambiyo mevzuatına aykırılıktan bahsedilebilecek ve bu aykırılık iddiasına istinaden idari para cezası uygulanması gündeme gelecektir.

Diğer taraftan, döviz kredisi kısıtlamaya rağmen verilen borçlar dolayısıyla hesaplanan kur farkları ve faizler şeklindeki finansman giderlerinin, borcu kullanan şirket tarafından gider veya maliyet olarak dikkat alınabileceği görüşü öne çıkmaktadır. Her ne kadar, kanunen yasaklanmış faaliyetlerin yapılmasından kaynaklanan giderlerin kurum kazancının tespitinde indirim konusu yapılamayacağı belirlenmiş olsa da; kambiyo mevzuatına aykırılık gösteren dövizli kredi işlemleri nedeniyle ortaya çıkan finansman giderlerinin bu kapsamda değerlendirilmesi makul görünmemektedir. Zira, bu ilkenin uygulanmasında kanunen yasaklanmış faaliyetler olarak, ceza ve güvenlik düzenlemeleri kapsamına giren rüşvet veya yasa dışı örgütlere yapılan bağış ve yardımlar gibi faaliyetler anlaşılmaktadır. Kambiyo mevzuatına aykırılığın bu kapsamda değerlendirilmesi basiretli bir yaklaşım olarak görünmemektedir. Nitekim, vergilendirmede gerçek durumun esas olması ilkesi de söz konusu giderlerin kazancın tayininde dikkate alınmasını gerektirmektedir.





BİR KARIYER MESLEĞİ OLARAK İÇ DENETİM

I. Giriş

İç denetim mesleğinin çatı örgütü Türkiye İç Denetim Enstitüsü'nün sitesinde de yer alan tanıma göre iç denetim; *"Bir kurumun faaliyetlerini geliştirmek ve onlara değer katmak amacını güden bağımsız ve objektif bir güvence ve danışmanlık faaliyetidir. İç denetim, kurumun risk yönetim, kontrol ve yönetim süreçlerinin etkililiğini değerlendirmek ve geliştirmek amacıyla yönelik sistemli ve disiplinli bir yaklaşım getirerek kurumun amaçlarına ulaşmasına yardımcı olur."* Tanımdan da anlaşıldığı üzere zorunluluk nedeniyle gerçekleştirilen diğer denetim türlerine nazaran iç denetim faaliyetleri, fazlasıyla kurum faaliyetlerini geliştirmek ve değer katmak misyonunu edinmiştir.

Kariyer basamaklarını hızlı bir şekilde tırmanmak, sürekli yeni şeyler öğrenip rutine takılmamak, daha kısa süreler içinde terfi edebilmek, gelir düzeyini düzenli bir şekilde artırmak, net bir kariyer planı oluşturabilmek, daha esnek bir çalışma planı ve mekanına sahip olabilmek vb. avantajları nedeniyle denetim mesleğine ilgi duyanlar açısından da tercih sebebidir. Özellikle son zamanlarda Z kuşağı

mezunlarının tercihlerinde de iç denetim mesleği ön sıralarda yerini almaktadır. Bu yazımızda bir kariyer mesleği olarak değerlendirildiğimiz iç denetime ilişkin okuruları, yeni mezun ve iş hayatının ilk yıllarında olanları bilgilendirmeyi ve kafalarda yer eden bazı soruları cevaplamayı amaçladık.

II. İç Denetim Nedir?

Denetim denildiğinde; muhasebe, faaliyet ve uygunluk denetimi olarak ilk etapta sınıflandırılabilen denetimi; bağımsız denetim, vergi denetimi, iç denetim şeklinde de tasnif etmek mümkün olup bunun gibi farklı ayrımlara gitmek de mümkündür. Yazımızın girişinde tanımına yer verdiğimiz iç denetim, özü itibarıyla kurumsal yönetim yapısını da oluşturan üç sac ayağından (iç kontrol - risk yönetimi ve iç denetim) birisidir. Ülkemiz ve Dünya uygulamasında kurumsal yönetim kalitesi açısından en gelişmiş organizasyonlar; banka-finans kuruluşları ile halka açık şirketlerdir. Söz konusu yapılarda ideal bir kurumsal yönetim yapısına ulaşırken bunu destekleyen en önemli mekanizmalardan birisi olan iç denetim kritik bir rol üstlenmektedir.

İç denetim uluslararası standartları, yaklaşım ve uygulamaları ile de farklılaşmakta, vergi kanunlarına uyum temelli vergi denetimi, muhasebe denetimi vb. türlerden keskin çizgilerle ayrılmaktadır. Ülkemiz ilk uygulamalarında denetim anlamında en yetkin insan gücüne sahip kamudan yapılan transferler ile vergi, muhasebe merkezli iç denetim yaklaşımı benimsenmiş olsa da günümüzde iç denetim faaliyetlerine verilen değer ve farkındalık sürekli artmaktadır.

Son yıllarda kariyer meslekleri arasında yerini alan ve denetim alanı içerisinde spesifik bir yere sahip olan iç denetim, ilk telaftu edildiğinde konuya uzak olan çoğu insan tarafından algılanmasında sorun yaşanan, fazlasıyla başka meslekler ile karıştırılan ve hatta zaman zaman kendi içerisinde de ihtilaflara neden olan; bununla birlikte, ülkemizde bilhassa son yıllarda üzerinde önemle durulan, yeni mezunların iş tercihlerinde üst sıralarda yer alan bir meslek görünümündedir. Zorunluktan kaynaklanmayan ve fakat işletmeler açısından katma değere odaklanan iç denetim faaliyetleri diğer denetim türlerinden bu yönü ile ciddi bir şekilde ayrılmaktadır. Öteden beri bilhassa kamu kurum ve kuruluşları, finans kurumları ve bağımsız/ özerk kuruluşlar ile bağımsız denetim kuruluşları en fazla denetim mensubu istihdam eden yapılar olarak dikkat çekmektedir. Ayrıca lisans ve yüksek lisans programlarında genellikle seçmeli ders olarak yer verilen, bununla birlikte sınırlı sayıdaki üniversitemizde başlı başına lisans programı olarak organize edilen denetim, son yıllarda öğrencilerin de yoğun ilgisine mazhar olmuştur.



III. İç Denetim Mesleğinin Önemi

İç denetim mesleğine organizasyonlarda her geçen gün duyulan ihtiyacın artması ve artan bir değer atfedilmesi, özellikle halka açık şirketler açısından çeşitli zorunlulukların ihdas edilmesi, Türkiye İç Denetim Enstitüsü gibi aktif bir meslek birliği oluşturularak mesleki gelişim ve ilerleme konularının değerlendirilmesi, mesleğimiz adına sevindirici gelişmelerdir.

Organizasyonlarda yer alan satınalma, idari işler vb. destek fonksiyonlarının ötesinde iç denetim faaliyetleri başlı başına yönetsel bir fonksiyon hükmündedir. Genellikle gelir getirici bir faaliyet olmasından ziyade gider ve kayıpları azaltmaya odaklanan bir konumda olması zaman zaman yönetimler tarafından farklı bir şekilde sorgulanmasına / dar bir bakış açısı ile maliyet merkezi şeklinde konumlandırılmasına neden olmaktadır. Ne hikmetse doğrudan bir bağı bulunmadığı halde, Ülkemiz örneklerinde yaşanan suiistimal ve verimsizlikler neticesinde tekrar değeri anlaşılıp, gereken önem gösterilse de özellikle ekonomik kriz vb. durumlarda tasarruf amacıyla kaldırılan bir bölüm olma hüviyetine de bürünebilmektedir. Oysaki işletmelerin emniyet şubası göre-

vini gören iç denetim ve iç denetim faaliyetleri organizasyonlar için vazgeçilmez bir fonksiyondur¹.

IV. İç Denetim Mesleki Yetkinlikleri ve Kısa Rotası

Ülkemizin ve ekonomimizin gelişmesi ile paralel, eğitilmiş insan kaynağı ile nüfus artışı ve aynı doğrultuda çalışan işgücüne katılım oranlarındaki yükseliş beraberinde ciddi bir rekabeti de getirmektedir. Söz konusu rekabet nedeniyle bundan on yıl önce lisans mezunları arasında yüksek lisans derecesine sahip bireylerin ortaya koyduğu farklılık son yıllarda önemini yitirmiş; artık yüksek lisans mezuniyetleri sıradan bir hal almıştır. Günümüzde iş hayatına dahil olan bireylerin birçoğu kariyer planları ve kişisel gelişim hedefleri doğrultusunda kendilerini önemli bir yarışın içerisinde hissetmekte, kısa mesafe koşucularından ziyade bir maraton koşucusu hükmünde hareket etmektedirler.

Tercih edilen meslekler açısından da gerek kabul almak, gerekse kariyerini şekillendirmek noktasında sürekli gelişim elzem bir hal almaktadır. Japonların "kaizen" ile adlandırdıkları sürekli gelişim iç denetim mesleğinde de kendisini önemli bir şekilde göstermektedir. Yeni mezunların özellikle y ve z kuşağına mensup bireylerin çalışma hayatına bakışla-

rı, beklentileri, istekleri ve hedefleri de zamanla farklılaşmakta, en iyiye en kısa sürede ulaşma isteği de her geçen gün zirve yapmaktadır. İşletmeler açısından da en iyi adayı istihdam edip, en uzun sürelerde en yetkin insan kaynağını şirket bünyesinde çalıştırmak öncelikli amaç halini almaktadır.

İç denetim mesleğini seçecek ideal adaylarda aranılacak özellikler;

- ▶ Temel yetkinlikler olarak; en az lisans düzeyinde mezuniyet, yabancı dil bilgisi, analitik düşünme ve pratik çözümler üretebilme yeteneği, hızlı karar alabilme, odaklanma, uzun sürelerle çalışabilme, okumaya olan ilgi ve yatkınlık,
- ▶ Ayırt edici yetkinlikler olarak; yüksek lisans mezuniyeti, bir yabancı dile ileri düzeyde hakim olabilme, tercihen ikinci yabancı dil, daha önce iç denetim alanına ilişkin bilgi sahibi olma, okul döneminde ilgili stajların gerçekleştirilmesi, mesleğe yönelik beklentilerin ve kariyer planlarının gerçekçi olması, yüksek düzeyde dikkat, azami ilgi,
- ▶ Fark yaratan özelliklere geldikçe; ücret dışındaki başka unsurların iç denetim mesleğini icra etmek için personeli motive etmesi, bilginin ve öğrenmenin hazzını hissetmesi, her



¹ İfade ile iç denetimin organizasyonlar açısından ayrı bir bölüm olarak ihdas edilmesi her zaman gerekme bile farkındalık, yaklaşım, uygulama açısından varlığının vazgeçilmez olduğu vurgulanmak istenmiştir. Söz konusu fonksiyon bazen kendisini organizasyon içerisindeki iç kontrol uygulamaları, bazen de yönetim seviyesindeki risk yönetimi uygulamalarında gösterebilecektir.

geçen gün mevcudun üzerine yeni şeyler ekleyerek devam etmesi, hayatının odağında mesleğinin yer alması, sürekli gelişim peşinde olması,

şeklinde sıralayabiliriz.

Elbette yukarıda saydıklarımızın dışında da başka yetkinliklerin olması söz konusudur. Asıl önemli husus ise bireyin iç denetim mesleğine denemek amaçlı girmek yerine tüm muhtemel sonuç, kariyer planları, gelir imkanlarını, en kötü senaryoları göz önünde tutarak girmeyi kabullenmesi ve kendisi için en doğru ve uygun mesleğin iç denetim olduğuna karar verebilmesidir. Bu kararın verilmesi aşamasındaki asimetrik bilgi, ekonomik şartların zorlukları, istihdam piyasasındaki sınırlar muhakkak ki karar aşamasında yanılgılara neden olacaktır.

Yeni mezunları iç denetim alanına çekmek adına yapılan ve biraz da çıkar ilişkisine dayalı istihdam hizmetlerinden ziyade söz konusu mesleğin tüm olumlu ve olumsuz yanlarının tüm açıklığı ile adayın meslek seçimi sırasında bilgisine sunulması, mesai saatlerinde bir çırak- asistan, mesai saatleri dışında da bir öğrenci gibi fazlasıyla çalışması gereken, gerek mesleki alanda gerekse de kişisel gelişim alanında emek ve mücadele vermeyi gerektiren, öte yandan kariyer imkanlarının açık, görece kısa sürede edinilen bilgi ve tecrübenin önemli bir güç olduğu ve farkındalık oluşturduğu vb. hususların net bir şekilde izahı mühimdir.

Özü itibarıyla iç denetim mesleği, bu işin hem muhtacı olan hem de erbabı olacak kişilere fazlasıyla ihtiyaç duymakta, kariyer kapılarını sonuna kadar açmaktadır. Doğru bir tercih, iyi bir planlama ile ideal bir iç denetim yapısı içerisinde yetişen bireylerin, mesleki ve kişisel gelişimlerini de layığı ile gerçekleştirmesi halinde yaşamlarının geri kalan kısmında istihdam sorunu çekmeyecekleri aşikardır.

V. İç Denetimin Temel Farkı ve Evrilmesi

İlk olarak, iç denetim alanında çalışıldığı ifade edildiğinde insanların verdiği tepkileri belli başlıklar altına toplarsak, aşağıdaki sorularla muhatap olunabilmektedir;

- » Muhasebeci misiniz?
- » Devlette mi çalışıyorsunuz?
- » Yapı denetimi mi?
- » Size neden ücret ödeniyor ki?
- » Sizi kim istihdam ediyor?

Söz konusu bilgi ve algı eksikliğini azaltmaya yönelik bireysel ve kurumsal anlamda (mesleki örgüt ve yapılanmalar) yapılan çeşitli çalışma ve faaliyetlerle her geçen gün söz konusu sorularla daha az muhatap kalınmaktadır. Öte yandan

iç denetimin tanımında da açık ve net bir şekilde izah edilmesine rağmen halen, hatta iç denetim birimlerini istihdam edenler tarafından bile tam olarak ne için iç denetim birimi kurulduğu ve/ veya dışarıdan hizmet alınarak nasıl bir fayda sağlandığı konusu muğlaklık gösterebilmektedir. Özellikle denetim mesleğinin de şemsiye bir kavram olup bünyesinde birçok farklı denetim türünü barındırması soru işaretlerini artırmaktadır. Bu noktada altını çizmek gerekir ki, farkındalığı daha da artırmak her meslek mensubunun önemli bir sorumluluğudur.

Bir kariyer mesleği olduğunu vurguladığımız iç denetim, diğer bazı denetim türleri gibi bir sonuçtan ziyade süreç ve diğer mesleklere geçiş öncesinde bir hazırlık ve ısınma



yeri, gelir imkanlarını, çalışma ve sosyal koşulları artırmak ve geliştirmek amacıyla iyi bir başlangıç olduğu inancı mevcut olup kısmen de haklılık payı vardır. Özellikle iç denetim mesleği için iyi bir başlangıç olduğuna dair düşünceye sonuna kadar inanmakla birlikte geçmişte Ülkemizde birçok büyük Grupta da uygulandığı üzere iç denetim mutfağında yetiştirilen kadroların grup şirketlerinde değerlendirilmesi yaklaşımı artık yavaş yavaş geri planda kalmaktadır.

Günün şartları ve getirdiği koşulların doğal bir neticesi olan söz konusu rotasyonun şayet iç denetim birimlerinin de sürdürülebilir bir yapıya kavuşturulması ile anlam bulacağı ve bir yere kadar kabullenilebileceği inancını korumaktayız. Aksi halde kısa ve orta vadede iç denetim birimlerinin yetkinlik ve birikimlerini kaybederek başka bölümlerin zenginleştirilmesi kuruluş amacına aykırılık teşkil edecektir. Sonuç itibarıyla güçlü ve etkin bir iç denetim birimi itibar ve başarının sigortasıdır.

Diğer denetim türleri ile benzer şekilde iç denetimin; rutin dışı çalışma ve öğrenme şekilleri, monotonluktan uzak bir çalışma sistemi, kişisel gelişim imkanları, stabil ve

memuriyetten uzak bir yaklaşım sergilemesi, çalışanlarını hem meslek içi gelişim imkanları hem de çeşitli sertifika ve belgeler ile sürekli bir yarış ve rekabet içinde tutmaya çalışan doğası, büyük resmi görebilme yetisi sağlaması özellikleriyle dikkat çekmektedir. Aynı şekilde zaman zaman uzun mesai saatleri, yerleşik bir düzene sahip olunamaması, rekabetin getirdiği yarış ve kişisel gelişim zorunlulukları, iş-sosyal yaşam dengesinin etkin bir şekilde kurulamaması vb. nedenlerle de ciddi oranda insan kaynağını tüketmektedir. Her insan gibi her iş kolunun da kendine has bir tanımı, kabulleri, ritüelleri ve gerekleri olduğu gerçeği göz önünde bulundurularak istek, istikrar ve mesai saatleri dışında yapılan ekstra çalışmalar ile farklılaşılabilen iç denetim mesleğini her personelin tercih etmesini beklemek yanlış olacaktır. Ama mühim olan mesleğin cazip yönlerine vurularak tercih edenlerin ifade ettiğimiz gerçekleri de bilerek bu mesleğe başlanmasıdır. İç denetim nosyonu, sağladıkları ile her zaman alternatif kariyer imkanları sunmakla birlikte, ömür boyu gelişim ilkesini benimsemiş bireyler için ömür boyu çalışılabilecek bir meslek hüviyetindedir.

VI. Sonuç

Bir kariyer mesleği olarak iç denetim, bireylere organizasyon yapılarını, gerçekleştirilen faaliyetleri, süreçleri, iç kontrol sistemini kısa bir sürede anlama, zamanlama sektörel tecrübe edinme, büyük resmi görebilme, mali tabloları okuma ve yorumlama gibi konularda uzmanlık sağlamakta, gerek profesyonel kariyerin tamamında iç denetim alanında çalışabilme gerekse de farklı alanlara geçiş yaparken önemli bir referans oluşturma özelliğine sahiptir. Öz disiplini ve proaktif bir bakış açısına sahip, yüksek uyum ve adaptasyon yetkinliklerine haiz, mesleki, teknik ve yönetsel anlamda kendini geliştirmiş bir iç denetim personeli kurumlar açısından en önemli insan kaynaklarından birisini oluşturmaktadır.





Mehmet YILMAZ
SMMM, Kıdemli Vergi Müdürü
mehmet.yilmaz@centrumdenetim.com

ANONİM ŞİRKETLERİN GENEL KURUL TOPLANTILARININ USUL VE ESASLARI İLE BU TOPLANTILARDA BULUNACAK GÜMRÜK VE TİCARET BAKANLIĞI TEMSİLCİLERİ HAKKINDA YAPILAN YÖNETMELİK DEĞİŞİKLİĞİ SONRASI DURUM

I. Giriş

Ticaret Bakanlığı tarafından düzenlenen "Anonim Şirketlerin Genel Kurul Toplantılarının Usul ve Esasları ile Bu Toplantılarda Bulunacak Gümrük ve Ticaret Bakanlığı Temsilcileri Hakkında Yönetmelikte Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik" 9 Ekim 2020 tarihli ve 31269 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmış olup, söz konusu yönetmelik ile "Anonim Şirketlerin Genel Kurul Toplantılarının Usul ve Esasları ile Bu Toplantılarda Bulunacak Gümrük ve Ticaret Bakanlığı Temsilcileri Hakkında Yönetmelik" in adı "Anonim Şirketlerin Genel Kurul Toplantılarının Usul ve Esasları ile Bu Toplantılarda Bulunacak Bakanlık Temsilcileri Hakkında Yönetmelik" ("Yönetmelik") olarak değiştirilmekle birlikte genel kurul toplantılarının işleyişine ilişkin birçok yeni düzenleme getirilmiştir.

II. Yönetmelikle İlgili Yapılan Değişiklikler

Söz konusu yönetmelikle yapılan önemli değişiklikler ve bu değişiklikler sonra tatbik edilecek uygulamalar aşağıdaki gibidir.

a. Genel Kurul Toplantısına Katılım

Bu yönetmelikle ile yapılan değişiklik uyarınca, halka açık olmayan şirketlerde gerek nama gerek hamiline yazılı pay senetleri sahiplerinin vekilleri vasıfıyla genel kurul toplantılarında temsil edilebilmeleri için vekâletnamenin noter onaylı şekilde düzenlenmesi şartı getirilmiş olup, noter onaylı olmayan vekâletnamelerde noter huzurunda düzenlenmiş imza beyanının eklenmesi uygulaması kaldırılmıştır.

b. Bakanlık Temsilcisi Bulundurma Zorunluluğu

Aşağıda sayılan genel kurul toplantılarında ve bunların ertelenmesi halinde yapılacak ikinci toplantılarda Bakanlık temsilcisinin bulunması zorunludur:

- Kuruluş ve esas sözleşme değişikliği işlemleri Bakanlık iznine tabi olan şirketlerin bütün genel kurul toplantılarında, diğer şirketlerde ise gündeminde, sermayenin artırılması veya azaltılması, kayıtlı sermaye sistemine geçilmesi ve kayıtlı sermaye sisteminden çıkılması, kayıtlı sermaye tavanının artırılması veya faaliyet konusunun değiştirilmesine ilişkin esas sözleşme değişikliği ile birleşme, bölünme veya tür değişikliği konuları bulunan genel kurul toplantılarında.

- Genel kurula elektronik ortamda katılım sistemini uygulayan şirketlerin genel kurul toplantılarında.
- Yurt dışında yapılacak bütün genel kurul toplantılarında.
- Yurt dışında yapılacak imtiyazlı pay sahipleri özel kurul toplantılarında.

Bu Yönetmelik ile yapılan değişiklik uyarınca, yukarıda sayılanların dışındaki genel kurul toplantılarında, kuruluş ve esas sözleşme değişikliği işlemleri Bakanlık iznine tabi olan şirketler hariç olmak üzere tek pay sahipli şirketlerin genel kurul toplantılarında ve imtiyazlı pay sahipleri özel kurullarında Bakanlık temsilcisinin bulunması zorunluluğu kaldırılmıştır.

c. Bakanlık Temsilcisi İstenmesi

Önceki yönetmelikte, genel kurul toplantılarında Bakanlık temsilcisinin bulundurulması için dilekçe ile fiziki ortamda başvurulmaktaydı. Bu Yönetmelik ile yapılan değişiklik uyarınca, Bakanlık temsilcisinin bulundurulması için MERSİS üzerinden elektronik ortamda da müracaat edilebilmektedir.

Ayrıca, yönetim kurulunun mevcut olmaması veya yönetim kurulu toplantı nisabı oluşmasına imkan bulunmaması ve münhasıran yönetim kurulu üyelerinin seçilmesi amacıyla çağrısız toplantı yapmak istenmesi halinde, pay sahiplerinin veya temsilcilerinin tamamının imzaları noterce onaylanmış dilekçesiyle de Bakanlık temsilcisi görevlendirilmesi istenebilecektir.

d. Diğer Değişiklikler

Söz edilen yönetmelik ile yapılan diğer değişiklikler, özetle aşağıdaki gibidir:

- Tescil işlemleri için zorunlu bir aşama olan MERSİS tanımı, tanımlar bölümüne eklenmiştir.
- Yapılan değişiklikle "kuruluş" ibaresi "kurum" olarak değiştirilmiştir.
- Tek pay sahipli şirketlerde toplantı başkanlığı oluşturulması ve genel kurul toplantısına katılabilecekler listesinin hazırlanması yükümlülükleri kaldırılmıştır.
- "Pay sahiplerince genel kurula temsilci gönderilmesi" uygulamasına ilişkin düzenlemenin TTK'ya uygun olacak şekilde yönetmelikten çıkarılması sağlanmıştır.

- Bakanlık temsilcisinin yalnızca zorunlu olarak katıldığı toplantılarda değil; zorunlu ya da ihtiyari şekilde katıldığı tüm toplantılarda toplantı tutanağını imzalaması gerektiği hükme bağlanmış olup, imzalanmaması halinde söz konusu toplantı tutanağı geçersiz sayılacaktır.
- Yapılan değişiklikle toplantı başlamadan önce asgari nisabın sağlanamamasının veya toplantı sırasında yapılan yoklama sonucunda toplantı açılmadan önceki hazır bulunan pay listesine göre hesaplanan karar nisabı kadar payın temsil edilmediğinin anlaşılması nedeniyle genel kurul toplantısının ertelendiği durumda, ikinci toplantıda yine ilk toplantı nisabının aranacağı belirlenmiştir. Böylelikle, karar nisabını azaltmak üzere ikinci toplantıya gidilmesi yöntemi fiilen ortadan kalkmıştır.
- Bakanlık temsilcisine genel kuruldan sonra aldığı hazır bulunanlar listesini, gündemi, genel kurul toplantı tutanağını ve ilgili diğer belgeleri bir hafta içinde Bakanlık merkezine ve il müdürlüklerine teslim şartı getirilmiş olup söz konusu belgelerin teslimden önce bakanlık temsilcisi tarafından MERSİS'teki ilgili alana yüklenmesi belirtilmiştir.
- Yönetim kurulunun mevcut olmaması veya yönetim kurulu toplantı nisabı oluşmasına imkân bulunmaması ve çağrısız olarak toplantı yapılması haline özgü olarak, yönetim kurulu üyelerinin seçilmesi amacıyla çağrısız toplantı yapılması istenmesi halinde, pay sahiplerinin veya temsilcilerinin tamamının imzalarının yer aldığı noterce onaylanmış dilekçe ile Bakanlık temsilci talep edilebilecektir.
- Genel kurullarda bakanlık temsilcisi istenmesine ilişkin başvuruya eklenecek belge-

lerden 'yetkilinin imza sirküleri', gerekli belgelerin arasından çıkarılmış; ayrıca, bu belgelerden biri olan 'banka dekontu', ödeme yöntemlerinin çeşitlenmesi dikkate alınarak 'ödeme belgesi' olarak değiştirilmiştir.

- Bakanlık temsilcisi ücretleri şirketlerce süresi içinde Genel Müdürlük/il müdürlükleri adına bankalarda açılacak hesaplara yatırılıyorken tahsil biriminde değişikliğe gidilerek söz konusu ücretlerin ücret ile ilgili tahakkuk edecek vergilerle birlikte ilgili muhasebe birimi hesabına yatırılması zorunluluğu getirilmiştir.

Bu değişikliklerin yanı sıra Yönetmeliğin eklerinde de çeşitli değişiklikler yapılmış olup, söz konusu değişiklikler ise özetle aşağıdaki gibidir:

- Ticaret İl Müdürlüğü Başvuru Dilekçesinde diğer bilgilerin yanında MERSİS numarası yazılması zorunluluğu da getirilmiş ve başvuruda sunulacak belgeler güncellenmiştir. Böylelikle, imza sirküleri ile yönetim kurulu üyelerinin seçildiği son ticaret sicili gazetesi ilgili belgeler listesinden çıkarılmıştır.
- Genel Kurul Hazır Bulunanlar Listesinde, yönetim kurulu başkan ya da üyesinin imzası ile ilgili bölüm açılmıştır. Buna göre, yönetim kurulu başkanı ya da üyesi hazır bulunanlar listesini imzalamak zorundadır.
- Vekâletnamenin noter onaysız şekilde kullanımının kaldırılmasına paralel olarak, Vekâletnamenin noter onaysız olması halinde imza beyannamesi ile tevsik yoluyla kullanımına dair açıklama kaldırılmıştır.
- Toplantı Tutanağında Bakanlık unvanı güncellenmiş, temettü yerine kar ibaresi kullanılacak nitelikte değişiklik yapılmıştır.
- İç Yönergede, Bakanlık ve Yönetmelik isimleri güncellenmiştir.

III. Sonuç

Yapılan değişikliklerle ticaret odası genel kurul tescil işlemlerinde bürokratik engeller yaratan işlemler, örneğin tek ortaklı anonim şirketlerde bakanlık temsilcisi isteme zorunluluğunun kaldırılması, son ticaret sicil gazetesinde yetkili olduğu tespit edilebilirken imza sirkülerinin istenmesi, ticaretin akışında diğer çeşitli kurumlardan istenen belgeler erişimin Mersis üzerinden sağlanabilmesi gibi kolaylıklar getirilerek, genel kurul tescil işlemlerinin daha kısa sürede sonuçlandırılması sağlanmıştır.

Anonim şirketlerin Genel Kurul toplantılarına ilişkin Yönetmelik ile genel kurul toplantılarının işleyişine ilişkin birçok değişiklik öngörülmüş olmakla birlikte, başta tek pay sahipli anonim şirketler olmak üzere sermaye şirketlerinin genel kurul toplantılarını gerçekleştirmeden önce Yönetmelik'in değişen hükümlerini göz önünde bulundurması ve yönetmelik ekinde şeklen güncellenen belgelerin dikkate alınarak tescil işlemlerinin yapılması gerekmektedir.





ANONİM ŞİRKETLERDE KAR PAYI DAĞITIMININ SINIRLANDIRILMASINDA SON DURUM

I. Giriş

Bu yazımızda, Covid-19 salgını nedeniyle küresel etkileriyle birlikte ekonomik hayatta yaşanan zorlukların sermaye şirketlerinin özsermayelerindeki olumsuz etkileri bir nebze engellemek amacıyla, Türk Ticaret Kanunu geçici 13. madde ile getirilen düzenlemenin vergi hukuku bakımından sonuçları ve ihlal edilmesi halinde olası sonuçları üzerinde durulmaktadır.

Kısıtlamanın 31.12.2020 tarihine kadar süreceğini diğer bir deyişle 01.01.2021 itibarıyla şirketlerin geçmiş yıl karları ile birlikte döneme ait karların dağıtılabileceği tabidir.

II. Kar Payı Kısıtlamasındaki Son Düzenlemeler

17 Nisan 2020 tarihinde yayımlanan 7244 Sayılı "Yeni Koronavirüs (Covid-19) Salgınının Ekonomik ve Sosyal Hayata Etkilerinin Azaltılması Hakkında Kanun İle Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun'un 12. maddesi ile Türk Ticaret Kanunu (TTK)'na eklenen geçici 13. madde ile, sermaye şirketlerinde kar payı dağıtımı geçici süreyle sınırlandırılmıştır. Sözü edilen kanun maddesi aşağıdaki gibidir.

1) Sermaye şirketlerinde, 30/9/2020 tarihine kadar 2019 yılı net dönem kârının yalnızca yüzde yirmi beşine kadarının dağıtımına karar verilebilir, geçmiş yıl kârları ve serbest yedek akçeler dağıtımına konu edilemez, genel kurulca yönetim kuruluna kâr payı avansı dağıtım yetkisi verilemez. Devlet, il özel idaresi, belediye,

köy ile diğer kamu tüzel kişilerinin ve sermayesinin yüzde ellisinden fazlası kamuya ait fonların, doğrudan veya dolaylı olarak sermayesinin yüzde ellisinden fazlasına sahip olduğu şirketler hakkında bu fıkra hükmü uygulanmaz. **Bu fıkarda belirtilen süreyi üç ay uzatmaya ve kısaltmaya Cumhurbaşkanlığı yetkilidir.**

2) Genel kurulca 2019 yılı hesap dönemine ilişkin kâr payı dağıtım kararı alınmış ancak henüz pay sahiplerine ödeme yapılmamışsa veya kısmi ödeme yapılmışsa, 2019 yılı net dönem kârının yüzde yirmi beşini aşan kısma ilişkin ödemeler birinci fıkarda belirtilen sürenin sonuna kadar ertelenir.

3) Bu maddenin kapsamına giren sermaye şirketlerine ilişkin istisnalar ile uygulamaya dair usul ve esasları belirlemeye, Hazine ve Maliye Bakanlığının görüşünü almak suretiyle Ticaret Bakanlığı yetkilidir.

Bununla birlikte, Cumhurbaşkanlığıınca 18 Eylül 2020 tarihli ve 31248 Sayılı Resmi Gazete'de kar dağıtım kısıtlamasının süresini 3 ay uzatan "6102 Sayılı Türk Ticaret Kanununun Geçici 13 üncü Maddesinin Birinci Fıkrasında Belirtilen Sürenin Üç Ay Uzatılması Hakkında Karar (Karar Sayısı: 2948)" yayımlanmıştır. Bu düzenlemeyle birlikte 3 aylık uzatım süresi öngörülmekte olup bu süre her ne kadar 30.12.2020 tarihinde bitiyor olsa da; sözü edilen düzenlemedeki sürenin 31.12.2020 tarihini de kapsadığını düşünmekteyiz.

III. Sermaye Şirketlerinde Kar Payı Dağıtım Kısıtlamasının/ Yasağının İçeriği

Türk Ticaret Kanununa eklenen geçici md.13, geçici bir düzenleme olup, sadece 17.04.2020 - 31.12.2020 arası dönem bakımından sermaye şirketlerinde kâr payı dağıtımını kısıtlamakta diğer bir deyişle yasaklamaktadır.

Şöyle ki;

- 17.04.2020 - 31.12.2020 arası dönemde, 2019 yılı net dönem kârının en fazla %25'ine kadarının dağıtılmasına karar verilebilecektir. Dolayısıyla, 2019 yılı net dönem kârından kâr payı olarak dağıtılabilecek miktar, kârın en fazla %25'i ile sınırlandırılmıştır.
- 17.04.2020 - 31.12.2020 arası dönemde, 2019 yılından önceki yıllara ait kârların ve/veya ve serbest yedek akçelerin dağıtılmasına karar verilmesi ise hiçbir şekilde mümkün değildir. Dolayısıyla, 2019 yılında şirket kâr elde etmediyse, kâr dağıtımını yapılamayacaktır.
- 17.04.2020 - 31.12.2020 arası dönemde, şirket genel kurulunun, yönetim kuruluna kâr payı avansı dağıtım yetkisi vermesi de mümkündür.

Yukarıda detayları belirtilen düzenlemeye bakıldığında, şirket 2019 yılında kâr elde etmediyse, kâr payı dağıtımını yapılamayacaktır. Zira, TTK md. 509/2 ve md. 608/1 gereğince, kâr payı ancak net dönem kârından ve serbest yedek akçelerden dağıtılabılır. TTK geçici md.13, geçmiş yıl kârları ile serbest yedeklerden kar payı dağıtım yapılması engellenmektedir.

17.04.2020-31.12.2020 dönem sonrası için hiçbir sınırlama ya da yasak söz konusu değildir. Dolayısıyla aksi bir düzeneleme yapılmadıkça şirketlerin 01.01.2021 tarihinden itibaren gerek dönem karından gerekse de geçmiş yıl karları ile serbest yedeklerden diledikleri gibi kar payı dağıtımı yapabileceklerdir.

Diğer taraftan sözü edilen düzenleme tarihi olan 17 Nisan 2020 tarihinden önce, 2019 yılı net dönem karının % 25'ini aşan kısmının kar payı olarak dağıtımı kararı alınmışsa;

- Pay sahiplerine ödeme henüz yapılmamışsa, %25'i aşan kısma ilişkin ödeme 31.12.2020 tarihine kadar ertelenecektir,
- Pay sahiplerine kısmi ödeme yapılmışsa, %25'i aşan kısma ilişkin ödeme 31.12.2020 tarihine kadar ertelenecektir,
- Pay sahiplerine ödemenin tamamı yapılmışsa, ortak bakımından kazanılmış hak söz konusu olacağından, yapılan ödeme geri alınmayacaktır.

Türk Ticaret Kanunu geçici 13.maddesine göre kar payı sınırlandırması; Devlet, il özel idaresi, belediye, köy ile diğer kamu tüzel kişilerinin ve sermayesinin %50'sinden fazlası kamuya ait fonların doğrudan veya dolaylı olarak sermayesinin yüzde ellisinden fazlasına sahip olduğu şirketler bakımından geçerli değildir.

IV. Kısıtlamaya Uyulmayarak Dağıtılan Kar Payının Vergisel Ağıdan Etkileri

Öncelikle kısıtlama hükümlerine uyulmaksızın yapılmış olan kar dağıtımlarında TTK geçici 13. maddesinin ihlali söz konusu olacağından bazı olumsuz sonuçları olabilecektir. Kısaca, Gümrük ve Ticaret Bakanlığına, kar dağıtımı fesih davası açılması, şirket yönetim kurulu üyelerinin ise başta TTK md. 369'a aykırı davrandıkları gerekçesiyle sorumlu olabilecekleri görülmektedir.

Türk Ticaret Kanunu geçici md.13'e aykırı olarak dağıtılan kâr payının

vergi hukuku bakımından sonuçlarını, şirket ve ortaklar bakımından ayrı ayrı irdelemek gerekmektedir. Şirketler bakımından, kâr dağıtımı zaten kurum kazancından kurumlar vergisi ayrıldıktan sonra kalan kazanç üzerinden yapılacağından, dağıtılan kârın geri alınmasında kurumlar vergisi ya da katma değer vergisi söz konusu olmayacaktır.

TTK geçici md.13'e aykırı şekilde dağıtılan kâr payının şirket ortakları bakımından niteliği ise şu şekildedir;

- Ortak tam mükellef bir gerçek kişi ise, GVK md.75/1, md.22/3 ve md. 94/6-b(i) ile şartların sağlandığı hallerde GVK geçici md.61 çerçevesinde, dağıttığı kâr payı üzerinden şirket gelir vergisi stopajı yapacaktır.
- Dar mükellef bir gerçek kişi söz konusu ise, bu durumda GVK md.94 6- b(ii) temelinde bir gelir vergisi stopajı günde me gelecektir.
- Kar payı alan ortak bir kurum ise, TTK geçici md.13'ün kapsamına sadece tam mükellef sermaye şirketleri girmekte olup, bu bağlamda, KVK md.5/1-b-a çerçevesinde iştirak kazançları istisnası söz konusu olacaktır. Ancak, KVK md.15/1-b-d ve b-e hükmü ile md.15/2 hükmü şartlarının mevcut olduğu hallerde, kurumlar vergisi stopajı yapılması gerekecektir.
- Ortak kurum dar mükellef ise, GVK md.94/2-b-6-b(ii) hükmü gereğince, stopaj söz konusu olacaktır. Kendisine kâr payı dağıtılan kurumun herhangi bir kurumlar vergisi mükellefiyeti yoksa veya kurumlar vergisinden muafsa, bu defa GVK md.94/2-b-6-b(i)'ye binaen stopaj yapılacaktır.

Yukarıda detayları belirtildiği şekilde yapılan tüm bu stopajlar, hukuka aykırı şekilde dağıtılan kâr geri alındığında, VUK md.116'da düzenlenen düzeltme hükümleri çerçevesinde geri alınmalıdır. Zira burada konuda hata söz konusu olacaktır.

V. Sonuç

Covid-19 nedeniyle ekonomik hayatta yaşanan zorlukların sermaye şirketlerinin sermaye yapısı üzerindeki olumsuz etkilerini bir nebze engellemek amacıyla getirilmiş bulunan TTK geçici md.13, temel hak ve özgürlüklere ve sermaye şirketleri hukukunun temel kurallarına uygun bir düzenleme olarak gözükmemektedir.

Hem şirket hem de kararı uygulayan şirket yönetimi bakımından gündeme gelebilecek olumsuz hukuki sonuçlarına rağmen yasağa uyulmaması halinde, şirket ödemiş olduğu kar payı ödemesini geri alabilecektir. Kendisine kâr payı dağıtılan kimsenin aldığı kâr payını geri öderken faiz ödemek zorunda olup olmadığı, kâr dağıtımına dair genel kurul kararının ve ödemenin gerçekleştiği dönemle ilgili olacaktır. Diğer taraftan, kâr payı dağıtımını esnasında yapılan gelir vergisi ve/veya kurumlar vergisi stopajları, düzeltme hükümleri çerçevesinde iade edilecektir.





GAYRİMENKUL SATIŞ KAZANCI İSTİSNASI

I. Giriş

Kurumlar Vergisi Kanununun 5'inci maddesinin birinci fıkrasının (e) bendinde, taşınmazlar ve iştirak hisseleri ile kurucu senetleri, intifa senetleri ve rüçhan haklarının satışından doğan kazançlara ilişkin istisna düzenlenmiştir. İstisnanın amacı, kurumların bağlı değerlerinin ekonomik faaliyetlerde daha etkin bir şekilde kullanılmasına olanak sağlanması ve kurumların mali bünyelerinin güçlendirilmesidir. Bu bentte belirtilen koşulların sağlanması halinde, kurumların en az iki tam yıl süreyle aktiflerinde yer alan iştirak hisseleri ile aynı süreyle sahip oldukları kurucu senetleri, intifa senetleri ve rüçhan haklarının satışından doğan kazançların %75'lik kısmı ile aynı süre ile aktiflerinde yer alan taşınmazların satışından doğan kazançların %50'lik kısmı kurumlar vergisinden istisna edilmektedir.

Bu çalışmada, KVK ve Kurumlar Vergisi Genel Tebliği çerçevesinde, bu istisnanın sadece gayrimenkul satışından doğan kazançlara ilişkin istisna uygulamasının incelenmesi yapılmış olup, istisna şartları ve önemlilik arz eden hususlar açıklanmıştır.

II. İstisna Uygulamasına Konu Olacak İktisadi Kıymetler

Gayrimenkul satış kazancı istisnası tam veya dar mükellef ayrımı yapılmaksızın tüm kurumlar vergisi mükellefleri açısından geçerlidir. Ancak, maddenin son fıkrasında belirtildiği üzere; taşınmaz ticareti ve kiralama ile uğraşan kurumların bu amaçla, iktisap ettikleri ve ellerinde tuttukları değerlerin satışından elde

ettikleri kazançlar istisna kapsamı dışındadır.

Ancak, taşınmaz ticareti ile uğraşan kurumların faaliyetlerinin yürütülmesine tahsis ettikleri taşınmazların satışından elde ettikleri kazançlar istisna uygulamasına konu olabilecektir. Örneğin bir inşaat şirketine idare binası olarak kullanılan binanın daha sonra herhangi bir nedenle satılması durumunda, kanundaki şartları taşıması şartıyla, söz konusu satıştan elde edilen kazancın %50'si için istisnadan yararlanılabilecektir.

İstisnaya konu olan taşınmazlar, esas niteliği bakımından bir yerden başka bir yere taşınması mümkün olmayan, dolayısıyla yerinde sabit olan mallardır. Bunlar, Türk Medeni Kanunu'nun 704. maddesinde, arazi, tapu siciline ayrı sayfaya kaydedilen bağımsız ve sürekli haklar, kat mülkiyeti kütüğüne kayıtlı bağımsız bölümler olarak sayılmıştır. Taşınmazların bu istisnaya konu edilebilmesi için anılan Kanunun 705. maddesi gereğince kurum adına tapuya tescil edilmiş olmaları gerekmektedir. Taşınmaz tanımına, taşınmazın bütünleyici parçası niteliğinde olan unsurları girecek, taşınmazın eklentisi niteliğinde olan unsurlar girmeyecektir.

Faaliyatta cins tashihinin kurum adına tapuya tescilinin yapılmasıyla eleştiri konusu edilen adaletsiz uygulamaların önüne geçilmek amacıyla vergiye uyumlu olarak tanıml yapılmasında çeşitli nedenlerle gecikmeler olabilmektedir. Bu gibi durumlarda, taşınmazın işletme aktifinde iki yıl süreyle bulunup bulunmadığının, tespitinde, işletmede iki yıldan fazla süreyle sahip olunarak fiilen kullanıldığının, yapı inşaatı ruhsa-

tı, vergi dairesi tespiti veya resmi kurum kayıtlarından birisi ile tevsik edilebilmesi mümkün olabilecektir.

Kurumlar tarafından, inşaatı henüz tamamlanmayan, fiilen kullanıma imkânı da bulunmayan binaların satılması halinde; kurum aktifinde iki tam yıl kayıtlı olması şartıyla, sadece binanın arsasının satış kazancına tekabül eden kısmı kurumlar vergisinden istisna olacaktır. Ancak, arsa üzerinde inşa edilen ve aktive kaydedilen binanın, kurum adına tapuya tescil edilerek satılması halinde, satılan binanın iki yıllık aktifte bulundurulma süresinin başlangıç tarihi olarak, inşaatın tamamlandığı ve bina olarak kullanılmaya başlandığı tarih esas alınacaktır.

III. İstisna Uygulamasına İlişkin Şartlar

A. Taşınmazların İki Tam Yıl Süre ile Aktifte Bulundurulması

İstisnanın uygulanabilmesi için, satışa konu edilen taşınmazların en az iki tam yıl (730 gün) süreyle kurumun aktifinde yer alması gerekir. Bu süreden önce yapılan satışlar için istisnanın uygulanması mümkün değildir.

21/11/2012 tarihli ve 6361 sayılı Finansal Kiralama, Faktoring ve Finansman Şirketleri Kanunu kapsamında geri kiralama amacıyla ve sözleşme sonunda geri alınması şartıyla, kurumlar tarafından finansal kiralama şirketleri, katılım bankaları ile kalkınma ve yatırım bankalarına devredilen taşınmazların kiracı tarafından üçüncü kişilere satışında, aktifte bulundurma süresinin hesabında, bu taşınmazların sat-kirala-geri al işlemi do-

layısıyla finansal kiralama şirketi, katılım bankaları, kalkınma ve yatırım bankalarının aktifinde bulunduğu süreler de dikkate alınır.

Aynı şekilde, 6/12/2012 tarihli ve 6362 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu kapsamında kira sertifikası ihracı amacıyla varlık kiralama şirketlerine devredilen taşınmazların kaynak kuruluş tarafından üçüncü kişilere satışında, aktifte bulundurma süresinin hesabında, bu taşınmazların kira sertifikası ihracı amacıyla varlık kiralama şirketinin aktifinde bulunduğu süreler de dikkate alınır.

B. Satıştan Doğan Kazancın, Satışın Yapıldığı Yılı İzleyen Beşinci Yılın Sonuna Kadar Pasifte Özel Bir Fon Hesabında Tutulması

İstisnadan yararlanılabilmesi için, satıştan doğan kazancın istisnadan yararlanan kısmının satışın yapıldığı yılı izleyen beşinci yılın sonuna kadar pasifte özel bir fon hesabında tutulması gerekir. İstisna satışın yapıldığı dönemde uygulanacağı için en geç satışın yapıldığı hesap dönemine ilişkin kurumlar vergisi beyannamesinin verileceği tarihe kadar söz konusu satış kazancının özel bir fon hesabına alınması gerekmektedir. Bu istisna satışın yapıldığı dönemde uygulanacaktır. Bu nedenle, en geç satışın yapıldığı hesap dönemine ilişkin kurumlar vergisi beyannamesinin verileceği tarihe kadar söz konusu satış kazancının özel bir fon hesabına alınması gerekmektedir. Örneğin, 2020 yılında yapılan bir satıştan doğan kazançla ilişkin istisna, 2020 hesap döneminde kullanılacaktır. Dolayısıyla, bu hesap dönemine ait kurumlar vergisi beyannamesinin verilmesi gereken son gün olan 30 Nisan 2021 tarihine kadar satıştan doğan kazancın istisnaya konu edilebilecek olan % 50'lik kısmının özel bir fon hesabına alınması gerekmektedir. Kazan-



cin bu tarihe kadar özel bir fon hesabına aktarılması halinde istisnadan yararlanılması mümkün değildir.

İstisna edilen kazanç, 5 yıl içinde sermayeye ilave dışında herhangi bir şekilde başka bir hesaba nakledilir veya işletmeden çekilir ya da dar mükellef kurumlarca ana merkeze aktarılır ise bu kısımlar için uygulanan istisna dolayısıyla zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler ziyaa uğramış sayılır. Aynı süre içinde işletmenin tasfiyesi (bu Kanuna göre yapılan devir ve bölünmeler hariç) halinde de bu hüküm uygulanır.

C. Satış Bedelinin En Geç Satışın Yapıldığı Yılı İzleyen İkinci Takvim Yılına Sonuna Kadar Tahsil Edilmesi

İstisnadan yararlanabilmenin bir diğer şartı; satış bedelinin, satışın yapıldığı yılı izleyen ikinci takvim yılının sonuna kadar tahsil edilmesidir. Örnek vermek gerekirse, 2020 yılında yapılan bir satıştan elde edilen kazancın istisnaya konu olabilmesi için satış bedelinin en geç 31.12.2022 tarihine kadar tahsil edilmesi gerekir. Aksi takdirde, istisna şartları ihlal edilmiş sayılacaktır.

İstisna uygulamasında satış bedelinin öncelikle nakit olarak tahsil edilmesi gerekmektedir. Nakit olarak tahsil edilmese de her an nakde dönüştürülmesi kolay altın, Devlet tahvil, Hazine bonusu, Toplu Konut İdaresince çıkarılan veya İMKB’de işlem gören hisse senetleri, tahvil ve bonolar ile de tahsil edilebilmesi mümkündür. Bu kıymetlerin en geç iki yıllık tahsil süresinin sonuna kadar nakde dönüştürülmesi gerekmektedir.

Diğer taraftan satış bedelinin döviz cinsinden belirlenmesi durumunda ortaya çıkan kur farklarının istisna kazancın tespitinde dikkate alınması mümkün bulunmamaktadır. Döviz üzerinden veya vadeli olarak gerçekleşen satışlarda, yabancı paraların ya da alacakların değerlemesinden kaynaklanan unsurlar vergi matrahının tespitinde

gelir veya gider unsuru olarak dikkate alınması gerekmektedir.

D. Satışın Kurumların Mali Yapılarını Güçlendirecek Mahiyette Olması

Taşınmaz satış kazancı istisnasının düzenleniş amacı gereği, istisnadan yararlanılabilmesi için yapılan satışın kurumun mali yapısını güçlendirecek mahiyette olması gerekir. İstisnanın temel amacı kurumların mali yapılarının güçlendirilmesinin teşviki olduğundan, ekonomik açıdan firmalara ilave imkan sağlamayan işlemler istisna kapsamı dışında kalacaktır.

Buna göre, söz konusu kıymetlerin para karşılığı olmaksızın devir ve temlik, takası gibi işlemler istisna kapsamında değerlendirilmeyecektir. Ancak, bu kıymetlerin mevcut borçlar karşılığında rızaen veya icra yoluyla devredilmesi işlemleri ile kamulaştırma işlemleri, kurumların finansman olanaklarını artıracağından istisna uygulaması kapsamındadır.

IV. Diğer Hususlar

A. Taşınmaz Satışında Ortaya Çıkan Zararlar

5520 sayılı KVK’nın istisnaların düzenlendiği 5. maddesinin 3. fıkrasında, “İştirak hisseleri alımıyla ilgili finansman giderleri hariç olmak üzere, kurumların kurumlar vergisinden istisna edilen kazançlarına ilişkin giderlerinin veya istisna kapsamındaki faaliyetlerinden doğan zararlarının, istisna dışı ku-

rum kazancından indirilmesi kabul edilmez.” hükmüne yer verilmiştir. Bu maddeyle, istisna kazançlara ilişkin giderler veya bu faaliyet sonucu oluşan zararların istisna dışı kurum kazancını etkilememesi gerektiği kesin bir şekilde hüküm altına alınmış olmaktadır.

5520 sayılı KVK’nun 5. maddesinin gerekçesinin son bölümünde şu açıklamalara yer verilmiştir: “Madde- nin üçüncü fıkrası ile kurumlar vergisinden istisna edilen kazançlara ilişkin giderler ile istisna kapsamındaki faaliyetlerden doğan zararların istisna dışı kurum kazancından indirilmesine imkân verilmemektedir. İstisna kazançlar elde edilirken, giderlerin yanı sıra gider fazlalığı sebebiyle doğan zararların da aynı kapsamda değerlendirileceği tabii olup, düzenleme ile konuya ilave açıklama getirilmiş ve muhtemel tereddütlerin giderilmesi amaçlanmıştır.”

Söz konusu hüküm, KVK ile özel kanunlarda yer alan kurumlar vergisinden istisna kazançları kapsamaktadır. İştirak hisseleri alımıyla ilgili finansman giderleri hariç olmak üzere, kurumlar vergisinden istisna edilen kazançlara ilişkin giderlerin kanunen kabul edilmeyen gider olarak değerlendirilmesi; aynı şekilde, kurumlar vergisinden istisna edilen kazançların elde edilmesi sırasında zarar doğması halinde bu zararların da istisna kapsamı dışındaki gelirlerden indirilmemesi gerekmektedir. Bu çerçevede, taşınmaz satışından zarar doğması halinde, bu zararın %50’sinin kurum kazancından indirilebilmesi mümkün bulunmamaktadır. Diğer taraftan gerçekleştirilen taşınmaz satış işlemi, taşınmaz satış kazancı istisna hükümlerinde yer alan şartları sağlamıyorsa (iki



tam yıl elde tutma şartı, taşınmaz ticareti ile uğraşmama vb.) buradan doğacak zarar indirilebilecektir.

Gelir İdaresi, taşınmaz satışlarından doğan zararın %50'sinin kanunen kabul edilmeyen gider sayılması gerektiği yönünde çok sayıda özelge vermiştir. Konuyla ilgili olarak Danıştay ve Vergi mahkemeleri tarafından verilmiş olan kararlarda da; iki tam yıldan uzun süre ile elde tutulan taşınmaz satışlarından ortaya çıkan zararın %50'sinin kanunen kabul edilmeyen gider olarak dikkate alınması gerektiğini ifade etmiştir.

B. Taşınmaz Ticareti ve Kiralanmasıyla Uğraşılması

Taşınmaz ticareti ve kiralınması konusu mükellefler ile idare arasında en fazla ihtilafın yaşandığı alanlardan biridir. Gerek Gelir İdaresi özelgeleri gerekse yargı kararları incelendiğinde menkul kıymet ve taşınmaz ticareti ve kiralamasının nasıl yorumlanması gerektiği ve ana sözleşmedeki faaliyet konuları arasında bunların sayılması durumunda istisnaya olan etkisi yorumu açık alanlardır.

Taşınmaz satış kazancı istisnasından KVK'nın 1. maddesinde sayılan kurumların tamamı yararlanmakla birlikte, ilgili düzenlemeye ilişkin (e) bendinin son fıkrasında "taşınmaz ticareti ve kiralınmasıyla uğraşan kurumların bu amaçla ellerinde bulundurdıkları değerlerin satışından elde ettikleri kazançlar istisna kapsam dışındadır." hükmü uyarınca taşınmaz ticareti ve kiralınması işi ile uğraşan mükellefler için bir sınırlama getirilmiştir.

5520 sayılı KVK'nın 5/1-e maddesinin gerekçesinde konu ile ilgili bölümü şu şekildedir; "İstisna uygulaması esas itibarıyla bütün kurumlar için geçerlidir. Ancak, esas faaliyeti menkul kıymet ve taşınmaz ticareti olan kurumların bu amaçla, diğer bir ifadeyle ticari faaliyet çerçevesinde iktisap ettikleri ve ellerinde tuttıkları kıymetlerin satışından elde ettikleri kazançlar için istisnadan yararlanmaları mümkün değildir. Aynı du-

rum, satmak üzere taşınmaz inşaatı ile uğraşan mükellefler açısından da geçerlidir. Ancak, taşınmaz ticareti ile uğraşan mükelleflerin faaliyetlerinin yürütülmesine tahsis ettikleri taşınmazların satışından elde ettikleri kazançlara istisna uygulanabilecek, taşınmaz ticaretine konu edilen ve kiralama veya başka suretle değerlendirilen taşınmazların satış kazancı ise istisnaya konu edilmeyecektir. Taşınmaz ticareti, aynı zamanda söz konusu taşınmazların kiralınmasını da kapsamaktadır. Örneğin, inşaat faaliyetinde bulunan bir firmanın satın aldığı arsayı iki yıl geçtikten sonra satması halinde ya da faaliyet konusu alışveriş merkezleri inşa etmek ve kiraya vermek olan bir şirketin bu amaçla inşa ettiği taşınmazları iki yıl geçtikten sonra satması halinde, söz konusu kurumların bu istisnadan yararlanmaları söz konusu olmayacaktır."

Bu çerçevede; taşınmaz ticareti ve kiralınması ile uğraşan mükellefler bu amaçlar dışında ellerinde bulundurdıkları taşınmazların satışından doğan kazançlar için istisna hükmünden yararlanabileceklerdir.

Burada önemli olan mükellefin söz konusu taşınmazı elinde bulundurma amacıdır. Örneğin, taşınmaz ticareti ile işgal eden kurumlar satmak için aldıkları taşınmazların satışından doğan kazanç için bu istisna düzenlemesinden yararlanamayacak, ancak ticari faaliyetlerinin yürütülmesi için tahsis ettikleri taşınmazların (depo, büro binası vb.) satışından doğan kazanç için diğer şartların sağlanması halinde istisna hükmünden faydalanabilecektir.

Söz konusu istisnaya ilişkin mükellefler değerlendirilirken esas işgal konusunun ve taşınmazın elde bulundurulma amacının iyi yorumlanması gerekmektedir. Kiralama konusunda Gelir İdaresi verdiği bir özelgede, "atıl kaynakların değerlendirilmesi amacıyla satın alınmış olduğunuz taşınmazların kiraya verilerek suretiyle değerlendirilmesi nedeniyle, bu taşınmazların satışından elde edeceğiniz kazancın taşınmaz satış kazancı istisnasına konu edilebilmesi mümkün bulunmamaktadır" (84098128-125[5-2012-908]-554 sayı, 01/10/2014 tarihli özelge) açıklamasında bulunmuştur.



Başka bir özelgede ise “Bu hüküm ve açıklamalara göre, şirketinizin aktifinde kayıtlı bulunan ve şirketinizin bazı bölümlerinin yeni yapılan binalarınıza taşınması nedeniyle atıl hale gelen ve şirketinize hizmet veren tedarikçilerinize kiraya verilmiş olan bu taşınmazların satışından elde edilecek kazancın, Kurumlar Vergisi Kanununun 5 inci maddesinin birinci fıkrasının (e) bendi ile anılan Tebliğdeki diğer şartların da sağlanması kaydıyla kurumlar vergisinden istisna tutulması mümkün bulunmaktadır...”(-B.07.1.GİB.4.99.16.02-125[5-1 (e)-2015]-21710 sayılı, 14/11/2017 tarihli özelge)

Verilen diğer bir özelgede “şirketiniz bu faaliyetini durdurmuş olduğundan 01/01/2003 tarihinden itibaren kiraya verilen fabrika binası ve arsasının, bugüne kadar geçen süre zarfında kiralama suretiyle değerlendirilmesi taşınmaz kiralamasıyla uğraşıldığına karine teşkil edeceğinden, söz konusu taşınmazın satışından elde edilen kazancın 5 (e) uyarınca kurumlar vergisi istisnasına konu edilmesi mümkün bulunmamaktadır” (28.05.2014 tarih ve 62030549-125[5-2013/405]-1474 sayılı özelge) açıklamasına yer verilerek, uzun süreli kiralamalar konusunda prensip olarak istisnanın uygulanamayacağını belirtmiştir.

Özetle, Gelir İdaresinin; kiralamaya ilişkin olarak taşınmazın edinim amacına baktığı ve ana faaliyet konusuyla ilgili bir taşınmazın zorunlu sebeplerle kiraya verilmesini istisnaya engel olarak görmediği; atıl kaynakların değerlendirilmesi için alınan taşınmazların kiralamasının istisnaya engel olacağını belirttiğini görmekteyiz. Uzun süre kiraya verilen taşınmazların ise her hal ve şartta kiralama faaliyetiyle uğraşıldığına karine teşkil edeceği ve hiç faaliyete bulunulmadan satılan taşınmazların da istisnadan yararlanamayacağı yönünde görüş bildirilmiştir.

V. Sonuç

5520 sayılı KVK’nın 5/1-e maddesi hükmü uyarınca taşınmaz satışından doğan kazançların %50’lik kısmı kurumlar vergisinden istisna edilerek bu varlıkların işletme faaliyetlerinde daha etkin şekilde kullanılmasını sağlamak ve işletmelerin mali güçlerinin artırılması amaçlanmıştır.

Taşınmaz satış kazancı istisnasından KVK’nın birinci maddesinde sayılan kurumların tamamı yararlanmakla birlikte, ilgili düzenlemeye ilişkin (e) bendinin son fıkrasında “taşınmaz ticareti ve kiralamasıyla uğraşan kurumlara

rın bu amaçla ellerinde bulundukları değerlerin satışından elde ettikleri kazançlar istisna kapsam dışındadır.” hükmü uyarınca taşınmaz ticareti ve kiralama işi ile uğraşan mükellefler için sınırlama getirilmiştir.

İştirak hisseleri alımıyla ilgili finansman giderleri hariç olmak üzere, kurumlar vergisinden istisna edilen kazançlara ilişkin giderlerin kanunen kabul edilmeyen gider olarak değerlendirilmesi gerekmekte olup bu çerçevede, taşınmaz satışından zarar doğması halinde, bu zararın %50’sinin kurum kazancından indirilebilmesi mümkün bulunmamaktadır.





İŞTİRAK HİSSESİ SATIŞ KAZANCI İSTİSNASI

I. Giriş

Vergi mevzuatımızda çeşitli amaçlar gözetilerek farklı mükellef gruplarına tanınan birçok vergi avantajı bulunmaktadır. İştirak hisselerinin elden çıkarmasında durumunda kurumlara sağlanan kurumlar vergisi istisnası mükelleflerin en sık faydalandığı vergisel avantajlardan birisidir.

Kurumlar Vergisi Kanununun 5'inci maddesinin birinci fıkrasının (e) bendinde, taşınmazlar ve iştirak hisseleri ile kurucu senetleri, intifa senetleri ve rüçhan haklarının satışından doğan kazançlara ilişkin istisna düzenlenmiştir. İstisnanın amacı, kurumların bağlı değerlerinin ekonomik faaliyetlerde daha etkin bir şekilde kullanılmasına olanak sağlanması ve kurumların mali bünyelerinin güçlendirilmesidir. Bu bentte belirtilen koşulların sağlanması halinde, kurumların en az iki tam yıl süreyle aktiflerinde yer alan iştirak hisseleri ile aynı süreyle sahip oldukları kurucu senetleri, intifa senetleri ve rüçhan haklarının satışından doğan kazançların %75'lik kısmı ile aynı süre ile aktiflerinde yer alan taşınmazların satışından doğan kazançların %50'lik kısmı kurumlar vergisinden istisna edilmektedir.



Bu yazımızda, iştirak hissesi satışından doğan kazançlara ilişkin istisna uygulamasının kurumlar vergisi kanunu kapsamında örneklerle ele almaya çalışacağız.

II. İştirak Hissesi Satış Kazancı İstisnasının Kapsamı

İştirak hissesi tanımı vergi kanunlarımızda yer almamakla birlikte, gerçek veya tüzel kişilerin başka bir kurumun veya şirketin sermayesine katılma payı olarak tanımlanabilir. Bu çerçevede, SPK hükümlerine göre kurulan yatırım ortaklıkları hisse senetleri dahil olmak üzere anonim şirket hisse senetleri ile limited şirketlere ait iştirak payları, eshamlı komandit şirketlerin komanditer ortaklarına ait ortaklık payları, iş ortaklığında mevcut ortaklık payları, kooperatiflere ait ortaklık payları iştirak hissesi olarak istisna kapsamındadır.

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nda iştirak edilen şirketlerdeki hisselerin satışları sonucu elde edilen kazançlara ilişkin istisnalar bulunmaktadır. Kurumların sahip oldukları iştirak hisseleri kurucu senetleri, intifa senetleri ve rüçhan haklarının satışından elde edilen kazançlara ilişkin olarak, belirtilen şartların sağlanması halinde %75 oranında istisna sağlanmaktadır. Söz konusu istisna hükmünden, dar mükellef kurumlar da dahil olmak üzere, tüm kurumlar vergisi mükellefleri yararlanabilecektir. Bunları kısaca sıralamak gerekirse;

- ▶ Anonim şirketlerin ortaklık payları veya hisse senetleri (Sermaye Piyasası Kanununa

göre kurulan yatırım ortaklıkları hisse senetleri dahil),

- ▶ Limited şirketlere ait iştirak payları,
- ▶ Sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketlerin komanditer ortaklarına ait ortaklık payları,
- ▶ İş ortaklıkları ile adi ortaklıklara ait ortaklık payları,
- ▶ Kooperatiflere ait ortaklık payları

olarak sıralanabilir. Ayrıca, yasal düzenlemede, esasen iştirak kazancı içerisinde yer alan ve kardan pay alma amacı taşıyan kurucu senetleri ile intifa senetleri ayrıca sayılmak suretiyle konuya açıklık getirilmiştir. Kurumlarının rüçhan haklarının satışından doğan kazançlar da bu istisna kapsamındadır.

III. İştirak Hissesi Satış Kazancı İstisnasının Şartları

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun "İstisnalar" başlıklı 5/1-e maddesinde istisna uygulamasının şartlarına yer verilmiş olup, iştirak hissesi satış istisnasından yararlanılması için gereken şartlar belirtilmiştir.

A. En Az İki Tam Yıl (730 gün) Süreyle Aktifte Yer Alması

İstisna uygulamasına konu olacak iştirak hisseleri ile kurucu senetleri, intifa senetleri ve rüçhan haklarının en az iki tam yıl (730 gün) süreyle kurumun aktifinde yer alması, diğer bir ifa-

deyle kurumun bu değerlere iki tam yıl süreyle bilfiil sahip olması gerekmektedir.

Örnek 1: 12 Mart 2018 tarihinde iktisap edilmiş ve aktive alınmış olduğu değeri 1.000.000TL olan bir iştirakini bir iştirak hissesinin, 12 Temmuz 2020 tarihinde sonra 1.200.000-TL karşılığında satmış olsun. Söz konusu satıştan dolayı elde edilen 200.000-TL tutarındaki kazancın $(200.000 \times \%75 = 150.000)$ istisna kapsamındaki %75 'lik kısmını oluşturan 150.000-TL vergiden müstesna olarak beyan edilecektir.

İştirak hissesi satış kazancı istisnasından bahsedebilmek için edinim tarihi itibarıyla iki yıl bulundurma şartını sağlaması gerekmektedir. Kurumlar Vergisi Kanununda belirtilen hükümler çerçevesinde edinim tarihi itibarıyla 2 yıllık (730 günlük) süreyi doldurmayan iştirak hisselerinin satışından elde edilen kazançlar dolayı %75'lik istisnadan yararlanamamaktadır.

Örnek 2: ABC AŞ. 15 Haziran 2019 tarihinde 500.000-TL itibarı değerle iktisap ettiği iştirak hissesini 20 Temmuz 2020 tarihinde 700.000- TL karşılığında satmıştır.

Satış sonucu elde edilen $(700.000\text{TL} - 500.000\text{TL} = 200.000\text{TL})$ 200.000-TL tutarında satış kazancı elde edilmiştir. Söz konusu satış kazancı kanunda belirtilen 2 yıllık (730 Gün) süreyi doldurmadığı için istisna uygulamasından yararlanamayacak ve vergi matrahına dahil edilerek beyan edilecektir.

Mükellefler aynı kuruma ait farklı tarihlerde iktisap edilen iştirak hisselerinin satışının söz konusu olabilmektedir. Bu durumlarda elde edilen kazançlar ile ilgili olarak iktisap tarihlerine göre 2 yıllık sürenin hesabında iktisap tarihlerin ayrı ayrı değerlendirilmesi gerekmektedir.

Örnek 3: AB AŞ. farklı tarihlerde iktisap ettiği 1.000.000-TL itibarı değeri ile sahip olduğu YZ AŞ'nin iştirak hisselerini 01.12.2020 tarihinde 1.500.000-TL bedel karşılı-

ğında satmış ve satış tutarı peşin tahsil edilmiştir. Hisselerin iktisap tarihleri aşağıdaki gibidir.

İktisap Tarihi	İktisap Tutarı
01.06.2016	500.000,00
15.08.2017	300.000,00
05.05.2019	200.000,00
Toplam	1.000.000,00

Yukarıda tabloda görüldüğü üzere 3 farklı tarihte iktisap ettiği hisselerin tümünü tek seferde satışını yapan AB AŞ iktisap tarihleri itibarıyla 2 yılı dolduran hisselerin satış karlarından istisnadan faydalanacak, 2 yılı şartını doldurmayan iştirak hisselerinin satışından elde edilen kazanç dolayısıyla istisnadan faydalanamayacaktır. İstisna kazancı iktisap tutarlarına oranlanarak hesaplanacaktır.

Hesaplama tablosu aşağıdaki gibidir.

Toplam Satış Tutarı	Toplam İktisap Tutarı	Kazanç
1.500.000,00	1.000.000,00	500.000,00

İştirak kazancının iktisap tarihleri itibarıyla edinilen iştirak hisselerine oranlaması ve 2 yıllık süre şartını taşıyıp taşımadığı aşağıdaki tabloda sunulmuştur.

İktisap Tarihi	İktisap Tutarı	Oran	İştirak Kazancı	İktisap Süre Şartı
01.06.2016	500.000,00	0,50	250.000,00	Sağlıyor
15.08.2017	300.000,00	0,30	150.000,00	Sağlıyor
05.05.2019	200.000,00	0,20	100.000,00	Sağlamıyor
Toplam	1.000.000,00		500.000,00	

Tabloda görüldüğü üzere 01.06.2016 tarihinde iktisap edilen 250.000-TL ve 15.08.2017 tarihinde iktisap edilen 150.000-TL tutarındaki kazançtan yani toplamda 400.000-TL tutarındaki iştirak kazancı 2 yıllık süre şartını karşıladığı için %75 istisna uygulamasından faydalanılacak ancak 05.05.2019 tarihinde iktisap edilen iştiraklerin satışı sonucu elde edilen 100.000-

TL tutarındaki iştirak hissesi satış kazancından dolayı istisnadan yararlanamayacaktır.

B. Satış Nedeniyle Elde Edilen Kazançların 5 Yıl Boyunca Pasifte Özel Bir Fon Hesabında Talip Edilmesi

İştirak hissesi satışından elde edilecek kazancın istisnadan yararlanan % 75'lik kısmının, pasifte "549- Özel Fonlar Hesabı"na kaydedilmesi ve satışın yapıldığı yılı izleyen beşinci yılın sonuna kadar bu hesapta tutulması gerekmektedir. Bu hesaba kaydedilen kazanç tutarının sermayeye ilavesi mümkündür. Ancak sermayeye ilave dışında, 5 yıl içinde başka bir hesaba nakledilmesi, işletmeden çekilmesi veya dar mükellef kurumlarca ana merkeze aktarılması ya da kurumun tasfiyesi halinde, istisna uygulanması nedeniyle zamanında tahakkuk etmeyen vergiler vergi ziyayı cezası ve gecikme faizi ile birlikte ödenmesi gerekmektedir.



Örnek 4: 11 Şubat 2017 tarihinde itibari değeri 1.000.000TL olan bir iştirakini 30.12.2020 tarihinde 1.800.000TL bedel ile satmış ve satış bedeli peşin tahsil edilmiştir. Satış kazancına ait istisna tutulacak tutarın hesaplaması aşağıdaki gibidir.

Satış Tutarı	Alış Tutarı	Kar	İstisna Oranı	İstisna Kazancı
1.800.000,00	1.000.000,00	800.000 X	0.75	= 600.000,00

600.000TL'lik istisna kazancı 549 Özel Fonlar Hesabı'nda takip edilecek ve 5 yıl boyunca işletmede tutulacak ve sermayeye ilave edilme dışında farklı bir şekilde işletmeden çekilemeyecektir.

C. Satış Bedelinin Satışın Yapıldığı Yılı İzleyen İkinci Takvim Yılına Sonuna Kadar Tahsil Edilmesi

Satış bedelinin tamamının, satışın yapıldığı yılı izleyen ikinci takvim yılının sonuna kadar tahsil edilmesi şart olup, bu tahsilatın nakit veya nakit benzeri şeklinde yapılması gerekmektedir. Bu süre içinde tahsil edilmeyen satış bedeline isabet eden istisna nedeniyle zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergilerin vergi ziyai cezası ve gecikme faizi ile birlikte ödenmesi gündeme gelmektedir.

Gelir İdaresince verilen 07/01/2019 tarih ve 64597866-125[5/1-e]-360 sayılı özelgede; "Yukarıda yer alan hüküm ve açıklamalar kapsamında, şirketiniz aktifinde yer alan iştirak hisselerinin, %100 hissesine sahip olduğunuz grup şirketiniz ... A.Ş.'ye olan borcunuz karşılığında bu şirkete satılması durumunda, aktifinizde yer alan iştirak hisseleri adı geçen grup şirketinizde yine iştirak hissesi olarak var olacağından ve söz konusu iştirak hisselerine ... A.Ş. aracılığıyla dolaylı olarak sahip

olmaya devam edeceğinizden, bahse konu satıştan elde edilecek kazançla ilgili olarak Kurumlar Vergisi Kanununun 5'inci maddesinin birinci fıkrasının (e) bendinde düzenlenen istisnadan yararlanılması mümkün bulunmamaktadır."

yönünde görüş vermiştir. Söz konusu kıymetlerin para karşılığı olmaksızın devir ve temlik, takası gibi işlemler istisna kapsamında değerlendirilmeyecektir. Bu sebeple cezalı duruma düşmemek için satış işlemi gerçekleştirildikten sonra 2 yıllık süre dolmadan tahsilatın banka hesabı üzerinde yapılması daha uygun olacaktır.

D. Uygulamaya İlişkin Diğer Hususlar

Kanunda menkul kıymet ticareti ile uğraşan kurumların bu amaçla ellerinde bulundurdıkları menkul kıymetlerin satışından elde ettikleri kazançlar istisna kapsamı dışında olduğu hükme bağlanmıştır. İştirak hisseleri satış kazancı istisnasının düzenleniş amacı gereği, istisnadan yararlanılabilmesi için yapılan satışın kurumun mali yapısını güçlendirecek mahiyette olması gerekir. İstisnanın temel amacı kurumların mali yapılarının güçlendirilmesinin teşviki olduğundan, ekonomik açıdan firmalara ilave imkân sağlamayan işlemler istisna kapsamı dışında kalacaktır.

Diğer taraftan, gayesi esas itibarıyla başka işletmelere iştirakten ibaret olan holding şirketlerin (aktiflerinde iştirak amacıyla iktisap edildiği ve elde tutulduğu ispat ve tevsik edilen iştirak hisseleri hariç olmak üzere) iştirak hisselerinin satışından doğan kazançlar için istisna uygulanması söz konusu olmayacaktır.

Satış kazancı, satış işlemi ile birlikte oluşacağından istisna, satışın yapıldığı dönemde uygulanacaktır. İstisna kapsamındaki değerlerin satışından kaynaklanan alacaklar için alınan faiz, komisyon ve benzeri gelirler, istisna kazancın tespitinde dikkate alınmayacaktır. Aynı şekilde, satış bedelinin döviz cinsinden belirlenmesi durumunda ortaya çıkan kur farklarının da istisna kazancın tespitinde dikkate alınması mümkün bulunmamaktadır. Döviz üzerinden veya vadeli olarak gerçekleşen satışlarda, yabancı paraların ya da alacakların değerlendirilmesinden kaynaklanan unsurlar vergi matrahının tespitinde gelir veya gider unsuru olarak dikkate alınacaktır.

IV. Sonuç

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5/1-e maddesi hükmü gereğince en az iki tam yılı dolduran iştirak hisselerinin satışından elde edilen kazançların %75'lik kısmı vergiden istisna tutulmuştur.

İstisna kapsamındaki kazancın 5 yıl süreyle şirkette özel bir fon hesabında tutulması ve sermayeye ilave edilmesi dışında farklı bir amaçla şirketten çekilmemesi, yapılan iştirak hissesi satışına ilişkin satış bedelinin satışın yapıldığı yılı takip eden ikinci takvim yılının sonuna kadar tahsil edilmesi, şirketin esas faaliyet konusunun menkul kıymet alım satım işiyle iştigal etmemesi gibi bazı şartlara bağlanmış ve şartı sağlayan kurumlara satış kazancı üzerinden %75 istisna sağlanmıştır.

İstisna uygulaması ile ekonomik kaynakların daha etkin bir şekilde kullanılması, kurumların mali bünyelerinin güçlendirilmesi amaçlanmakta olup, düzenleme kurumlara ciddi vergi avantajı sağlamaktadır.



7256 SAYILI KANUN İLE GETİRİLEN SERMAYE ŞİRKETLERİNİN KENDİ HİSSELERİNİ EDİNMELERİ YOLUYLA YAPACAKLARI İŞLEMLERDE VERGİ KAYBINI ÖNLEMeye YÖNELİK DÜZENLEME

I. Giriş

17 Kasım 2020 tarihli Resmî Gazetede yayımlanan "7256 sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması İle Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun" ile Gelir Vergisi Kanunu'nun 94. maddesine fıkra eklenmek suretiyle sermaye şirketlerinin kendi hisselerini edinmeleri yoluyla yapacakları işlemlerde vergi kaybını önlemeye yönelik düzenlemeye gidilmiştir. Yapılan düzenlemeyle birlikte, sermaye şirketlerinin kendi hisselerini edinmeleri yoluyla yapacakları işlemlerde vergi kaybını önlemeye yönelik olarak vergi stopajı yükümlülüğü getirilmiştir.

Bu makalede; söz konusu düzenleme kapsamında sermaye şirketlerinin kendi hisselerini edinmeleri yoluyla yapacakları işlemlerde vergi kaybını önlemeye yönelik olarak getirilen vergi stopajı yükümlülüğü konusu üzerinde durulacaktır.



II. 7256 Sayılı Kanun ile Gelir Vergisi Kanunu'nda Yapılan Değişiklik, Düzenlemenin Amacı ve Uygulama Detayları

A. Gelir Vergisi Kanunu'nun 94. maddesinde yapılan değişiklikler

7256 Sayılı Kanun'un 17. maddesi ile Gelir Vergisi Kanunu'nun 94. maddesine üçüncü fıkrasından sonra gelmek üzere aşağıdaki fıkra eklenmiştir.

"Tam mükellef sermaye şirketlerinin iktisap ettikleri kendi hisse senetlerini veya ortaklık paylarını,

- Sermaye azaltımı yoluyla itfa etmeleri hâlinde iktisap bedeli ile hisse senetlerinin veya ortaklık paylarının itibari değeri arasındaki fark tutar sermaye azaltımına ilişkin kararın ticaret siciline tescil edildiği tarih,
- İktisap bedelinin altında bir bedel karşılığında elden çıkarmaları hâlinde iktisap bedeli ile elden çıkarma bedeli arasındaki fark tutar elden çıkarma tarihi,
- "İktisap ettikleri tarihten itibaren iki tam yıl içerisinde, sermaye azaltımı yoluyla itfa etmemeleri veya elden çıkarmaları hâlinde, iktisap bedeli ile hisse senetlerinin veya ortaklık paylarının itibari de-

ğeri arasındaki fark tutar iktisap tarihinden itibaren iki tam yıllık sürenin son günü,

itibarıyla dağıtılmış kâr payı sayılır ve bu tutarlar üzerinden %15 oranında vergi tevkifatı yapılır. Bu fıkra kapsamında tevkif edilen vergiler herhangi bir vergiden mahsup edilemez. Cumhurbaşkanı, tam mükellef sermaye şirketinin paylarının Borsa İstanbul'da işlem görüp görmemesine, işlem gören paylarının toplam payları içindeki oranına, geri alınan payların Borsa İstanbul'da işlem gören paylardan olup olmamasına, tam mükellef kurumlardan geri alınıp alınmamasına, tam mükellef sermaye şirketinin yıllık satış hasılatı ve diğer gelirlerinin toplam tutarına göre ayrı ayrı ya da birlikte, bu oranı sıfıra kadar indirmeye veya bir katına kadar artırmak suretiyle yeniden tespit etmeye yetkilidir."

Bu hükümle, sermaye şirketlerinin kendi hisselerini edinmeleri yoluyla yapacakları işlemlerde vergi kaybının önlenmesi amaçlanmaktadır.

B. Şirketlerin kendi hissesini iktisap etmesinin nedenleri ve düzenlemenin amacı

Şirketlerin kendi hissesini iktisap etmesinin çok çeşitli nedenleri vardır. Bunlardan en önemlilerini;

- Pay sahiplerinin korunması,
- Hisse senetleri borsada işlem gören şirketlerde gereğinde şirketin pazar yapıcı rolü oynayabilmesi,
- Şirketin itibar değerinin korunması,
- Hisse senedi fiyatlarında orta-

ya çıkan aşırı ve ani dalgalanmaların önlenmesi,

- Hissenin piyasa fiyatının gerçek değerinin altında olduğu durumlarda öz sermayenin getirisinin yükseltilmesi,
- Finansal analizlerde kullanılan verilerin iyileştirilmesi,
- Finansman politikası aracı olması

olarak açıklayabiliriz.

Diğer taraftan, şirketler hissedarlarına vergisel açıdan kazanımlar sağlamak adına hisse geri alım işlemlerine başvurdukları bilinmektedir. Zira, şirketlerin ortaklarına (tam mükellef kurumlar tarafından diğer tam mükellef kurumlara veya Türkiye’de bir işyeri veya daimi temsilci aracılığıyla kar payı elde eden dar mükellef kurumlara yapılan kar payı ödemeleri hariç olmak üzere) kar dağıtımı yapması durumunda dağıtılan tutarlar %15 oranında stopaja tabidir. Bu noktada, birikmiş fonun paydaşlara kâr payı olarak değil de hisse senedi karşılığında dağıtılması halinde vergisel avantajlar sağlanacağı tabidir. Diğer bir ifadeyle, şirketler kar dağıtmak yerine, ortaklarca düşük bedelle edinilen şirket hisselerini onlardan yüksel bedeller üzerinden geri alarak, ortaklarına fon transferi yapmış olmasına karşın; bu işlem kar dağıtımı olmadığı için buna yönelik tevkifat yapılmayacak olup bu suretle vergi avantajı elde edilmiş olacaktır.



Söz konusu düzenleme ile tam mükellef sermaye şirketlerinin yukarıda anlatıldığı gibi vergisiz şekilde kâr dağıtımlarının önüne geçilmekte ve şirket kârlarının dağıtılıp dağıtılmadığına bakılmaksızın tevkif yoluyla alınacak vergiye ilişkin bir vergi güvenlik müessesesi ihdas edilmektedir. Ancak, bu düzenlemenin şirketlerin kendi hisselerinin almamayı tercih etmesi şeklinde ekonomik sonuçlarının da ortaya çıkacağı tabidir.

C. Tam mükellef sermaye şirketlerinin iktisap ettikleri kendi hisse senetlerini veya ortaklık paylarını sermaye azaltımı yoluyla iffa etmeleri

Şirketler çeşitli nedenlerle sermayelerini azaltma yoluna gidebilmektedir. Sermaye azaltımı yoluyla geçmiş yıl zararlarının kapatılmak istenmesi ya da sermaye tutarının yürütülmekte olunan faaliyetlerin gerektirdiğinden daha fazla olması nedeniyle atıl kalan sermayenin ortaklara geri ödenmesi öne çıkan sermaye azaltımı nedenlerindendir.

Bu uygulamadaki temel konu, sermaye azaltımının, sermayenin ortaklara geri ödenmesi yoluyla yapılmasının bir kar dağıtımı niteliğinde olup olmadığıdır. Sermaye azaltımının ortaklar tarafından nakden veya aynen ödenen sermayeden karşılanması halinde, yapılacak sermaye geri ödemeleri “prensip olarak” kar dağıtımına bağlı gelir ve kurumlar vergisi kesintisine tabi değildir. Buna karşın, geçmiş yıl karları ya da çeşitli fonlar ve yedek akçelerde birikmiş olan tutarların dağıtılmasında vergi kesintisine tabi kar dağıtımının gerçekleştiği kabul görmektedir.

Yapılan düzenlemeyle birlikte, kendi hissesini edinen şirketler için, sermayenin mahiyetine bakılmaksızın, sermaye azaltımı yoluyla iffa edilmesi hâlinde iktisap bedeli ile hisse senetlerinin veya ortaklık paylarının itibari değeri arasındaki fark üzerinden vergi tevkifatı yapılması zorunlu kılınmıştır.

Örnek: 100.000 TL sermayeli X A.Ş. nominal değeri 1 TL olan 1.000 adet X A.Ş. payını tanesi 5 TL den 5.000 TL’ye X A.Ş. ortaklarından satın almıştır.

Payların Nominal Değeri
1.000 * 1 = 1.000 TL

Payların Alış Bedeli
1.000 * 5 = 5.000 TL

Azaltılacak Sermaye Miktarı
1.000 TL

Dağıtılmış Sayılan Kar Payı
5.000 - 1.000 = 4.000 TL

Hesaplanan Vergi Tevkifatı
4.000 * %15 = 600 TL

Görüldüğü üzere, şirketin kendi hissesini aktifine alması sebebiyle öz kaynakta 1.000 TL kadar azalma oluşurken, 4.000 TL değerindeki fon ortaklara aktarılmaktadır. Ortaklara aktarılan bu tutar mali idare tarafından kar payı olarak değerlendirilmekte olup dağıtılmış sayılan kar payı üzerinden %15 tevkifat yapılacaktır.

D. Tam mükellef sermaye şirketlerinin iktisap ettikleri kendi hisse senetlerini veya ortaklık paylarını iktisap bedelinin altında bir bedel karşılığında elden çıkarmaları

Tam mükellef sermaye şirketlerinin iktisap ettikleri kendi hisse senetlerini veya ortaklık paylarını iktisap bedelinin altında bir bedel karşılığında elden çıkarmaları durumunda, şirketten fon çıkışı (otaklara yapılan kar dağıtımı) olarak değerlendirilmektedir.

Örnek: 100.000 TL sermayeli X A.Ş. nominal değeri 1 TL olan ve adetini 5 TL’den ortaklarından satın aldığı 1.000 adet payını, adetini 2 TL den X A.Ş. yeniden ortaklarına satmıştır.

Payların Nominal Değeri

$$1.000 * 1 = 1.000 \text{ TL}$$

Payların Alış Bedeli

$$1.000 * 5 = 5.000 \text{ TL}$$

Payların Satış Bedeli

$$1.000 * 2 = 2.000 \text{ TL}$$

Fark

$$5.000 - 2.000 = 3.000 \text{ TL}$$

Hesaplanan Vergi Tevkifatı

$$3.000 * \%15 = 450 \text{ TL}$$

Görüldüğü üzere, X anonim şirketi ortağından kendi hissesini satın almış ve aktifine kaydetmiş olduğu hisseyi yeniden satmıştır. Eğer hisseyi aldığı fiyattan veya daha yüksek bir fiyattan satarsa ise herhangi bir kar transferi olmamış olacaktır. Fakat almış olduğu fiyattan daha düşük bir fiyata sattığı durumda kar transferi olarak değerlendirilip ardaki fark tutarın üzerinden %15 oranına göre tevkifat yapılacaktır.

E. Tam mükellef sermaye şirketlerinin iktisap ettikleri kendi hisse senetlerini veya ortaklık paylarını iktisap ettikleri tarihten itibaren iki tam yıl içerisinde, sermaye azaltımı yoluyla itfa etmemeleri veya elden çıkarmamaları

Şirketlerin iktisap ettiği kendi hisse senetlerini veya ortaklık paylarını

sermaye azaltımı yolu ile itfa ettikleri durumda tevkifat yapmaları gerektiğinden bahsetmiştik. Şirketler tevkifattan kaçınmak için sermaye azaltımına gitmeyebilir ve hisselerini aktiflerinde tutabilirler. Şirketlerin kendi hisselerini aktifinde tutmasının şirkete bir yükü olmayacaktır. Bu durumda idare 2 yıllık süre tanımış olup bu süre içerisinde iktisap ettikleri kendi hisselerini elden çıkarmamaları halinde, 2 tam yıllık sürenin son gününde %15 tevkifat yapılması gerekmektedir.

Örnek: 100.000 TL sermayeli X A.Ş. nominal değeri 1 TL olan ve adedinin 5 TL'den ortaklarından satın aldığı 1.000 adet X A.Ş. hissesini aktifine kaydetmiş ve 2 tam yıl süreyle elden çıkarmamış ya da sermaye azaltımı yoluyla itfa etmemiştir. Bu durumda;

Payların Nominal Değeri

$$1.000 * 1 = 1.000 \text{ TL}$$

Payların Alış Bedeli

$$1.000 * 5 = 5.000 \text{ TL}$$

Dağıtılmış Sayılan Kar Payı

$$5.000 - 1.000 = 4.000 \text{ TL}$$

Hesaplanan Vergi Tevkifatı

$$4.000 * \%15 = 600 \text{ TL}$$

Örneğimizde 2 yıl boyunca aktifte tutulan ve sermaye azaltımı yoluyla itfa edilmemiş olan X A.Ş. hisselerinin alış bedeli ile nominal bedeli arasındaki 4.000 TL'lik fark, 2 tam yıl süresinin son gününde %15 oranında tevkifata tabi tutulmuştur.

III. Sonuç ve Değerlendirme

Gelir Vergisi Kanunu'nda 7256 sayılı Kanun ile yapılan değişiklik ile birlikte, şirketlerin kendi hisselerini geri alım işlemleri, fiilen dağıtılsa dahi kâr payı dağıtımı olarak addedilmekte ve yeni bir vergi güvenlik müessesesi olarak %15 stopaja tabi kılınmaktadır. Düzenleme ile şirketin kendi hissesini iktisap etmek yoluyla vergisiz şekilde kâr dağıtımlarının önüne geçmek, fon transferini önlemek ve şirketin ortaklarından yüksek fiyattan hisseleri alıp düşük fiyattan satarak öz sermayelerini zayıflatmalarının önüne geçilmek istendiğini anlaşılmaktadır.

Uygulamanın iyi niyetli olarak kendi hisselerini iktisap eden tam mükellef şirketler için geçerli olması, bu şirketler için mağduriyet oluşturabilecektir. Diğer taraftan, tam mükellef kurumlara ve Türkiye'de bir işyeri veya daimi temsilci aracılığıyla kar payı elde eden dar mükellef kurumlara yapılan kar payı ödemelerinin vergi tevkifatına tabi olmadığı dikkate alındığında, kendi hisselerini iktisap eden şirketin ortakları tam mükellef kurum olsa dahi tevkifat yapılması, bu mükelleflere ilişkin yasal düzenlemede yer alan istisna uygulamasının devre dışı kalmasına neden olacaktır.

Son olarak düzenlemede yer alan ve kar payı olarak değerlendirilen tutarlar üzerinden hesaplanan tevkifatın gerçek kişiler için gelir vergi beyannamelerinden, kurumlar vergisi mükelleflerinin ise kurumlar vergi beyannamelerinde ödeyecekleri vergiden mahsup edememeleri mükerrer vergilemeye sebebiyet verebilecektir.





KURUMLAR VERGİSİ MATRAHININ TESPİTİNDE İNDİRİM KONUSU YAPILABİLECEK BAĞIŞ VE YARDIMLAR

I. Giriş

Devlet; sosyal, bilimsel, sanatsal ve ülke için faydalı diğer başkaca faaliyetlerin teşviki ve desteklenmesi amacıyla, yapılan bağış ve yardımların vergi kanunlarında kazançtan indirimine imkan tanımıştır. Bu kapsamda, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 10'uncu ve 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 89'uncu maddesinde bağış ve yardımların kazançtan indirimine ilişkin usul ve esaslar ayrıntılı olarak düzenlenmiştir.

Kurumlar vergisi matrahının tespitinde indirim konusu yapılabilecek bağış ve yardımlara ilişkin hükümlerin değerlendirilmesi bu makalenin konusunu oluşturmaktadır.

II. Belirli Bir Hadle Sınırlı Olarak İndirim Konusu Yapılabilecek Bağış ve Yardımlar

Kurumlar Vergisi Kanunu (KVK) uyarınca, vergi matrahının tespitinde indirim konusu yapılabilecek bağış ve yardımlar iki başlık altında toplanabilir. Birincisi matrahın tespiti sırasında belirli bir hadle sınırlı olarak indirilebilecek bağış ve yardımlar, ikincisi ise herhangi bir sınır olmaksızın beyan edilen gelirden/kurum kazancından indirim konusu yapılabilen bağış ve yardımlardır.

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 10/1-(c) maddesinde; "Genel ve özel bütçeli kamu idarelerine, il özel idarelerine, belediyelere ve köylere, Cumhurbaşkanınca vergi muafiyeti tanınan vakıflara ve kamu yararına çalışan dernekler ile bilimsel araştırma ve geliştir-

me faaliyetinde bulunan kurum ve kuruluşlara makbuz karşılığında yapılan bağış ve yardımların toplamının o yıla ait kurum kazancının % 5'ine kadar olan kısmı" şeklinde ifade edilmiştir.

Matrahtan indirilmesi için bağış ve yardım;

- Genel ve özel bütçeli kamu idarelerine, il özel idarelerine, belediyelere ve köylere, Cumhurbaşkanınca vergi muafiyeti tanınan vakıflara, kamu yararına çalışan dernekler ile bilimsel araştırma ve geliştirme faaliyetlerinde bulunan kurum ve kuruluşlara yapılması,
- Makbuz karşılığı olması,
- Karşılıksız yapılması,
- Sadece ilgili dönem kazancından indirilmesi,
- Beyannamede ayrıca gösterilmesi gerekmektedir.

7 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği ile 1 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nde değişiklikler yapılmış ve kurumlar

vergisinden indirilebilecek bağış ve yardım tutarının tespitinde esas alınan kurum kazancının hesabında kanunen kabul edilmeyen giderlerin de dikkate alınacağı düzenlenmiştir. Buna göre, indirim tutarının tespitinde beyan edilen gelir olarak ticari bilanço kâr veya zararına kanunen kabul edilmeyen giderler eklenmek ve geçmiş yıl zararları ile varsa tüm indirim ve istisnalar düşülmek suretiyle bulunan tutar (Ticari bilanço kâr/zararı + kanunen kabul edilmeyen giderler - geçmiş yıl zararları - tüm indirim ve istisnalar) dikkate alınacaktır.

III. Matrahın Tespiti Sırasında Tamamı İndirilebilecek Bağış ve Yardımlar

A. Eğitim, Sağlık ve Din Tesislerine Yapılan Bağış ve Yardımlar

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 10. maddesinin 1. fıkrasının (ç) bendi uyarınca; genel ve özel büt-



çeli kamu idarelerine, il özel idarelerine, belediyelere ve köylere, Cumhurbaşkanınca vergi muafiyeti tanınan vakıflara ve kamu yararına çalışan dernekler ile bilimsel araştırma ve geliştirme faaliyetinde bulunan kurum ve kuruluşlara bağışlanan okul, sağlık tesisi, 100 yatak (kalkınmada öncelikli yörelerde 50 yatak) kapasitesinden az olmamak kaydıyla öğrenci yurdu ile çocuk yuvası, yetiştirme yurdu, huzurevi ve bakım ve rehabilitasyon merkezi ile mülki idare amirlerinin izni ve denetimine tabi olarak yaptırılacak ibadethaneler ve Diyanet İşleri Başkanlığı denetiminde yaygın din eğitimi verilen tesislerin ve Gençlik ve Spor Bakanlığına ait gençlik merkezleri ile gençlik ve izcilik kamplarının inşası dolayısıyla yapılan harcamalar veya bu tesislerin inşası için bu kuruluşlara yapılan her türlü bağış ve yardımlar ile mevcut tesislerin faaliyetlerini devam ettirebilmeleri için yapılan her türlü nakdi ve ayni bağış ve yardımların tamamı kurum kazancının tespitinde indirim konusu yapılabilecektir.

Düzenlemedeki "okul" ifadesinden, doğrudan eğitim-öğretim hizmetlerinin verildiği temel birimlerin anlaşılması gerekmekte olup rehberlik ve araştırma merkezi, mesleki eğitim merkezi, iş eğitim merkezi, mesleki ve teknik eğitim merkezi ve akşam sanat okulları da bu kapsamda değerlendirilecektir. "Sağlık tesisi" ifadesinden ise Sağlık Bakanlığınca sağlık tesisi kapsamında değerlendirilen kurum ve kuruluşların anlaşılması gerekmektedir.

B. Kültür ve Turizm Amaçlı Bağış ve Yardımlar

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 10. maddesinin 1. fıkrasının (d) bendi; "Genel ve özel bütçeli kamu idareleri, il özel idareleri, belediyeler ve köyler, Cumhurbaşkanınca vergi muafiyeti tanınan vakıflar ve kamu yararına çalışan dernekler

ile bilimsel araştırma ve geliştirme faaliyetinde bulunan kurum ve kuruluşlar tarafından yapılan veya Kültür ve Turizm Bakanlığınca desteklenen ya da desteklenmesi uygun görülen bağış ve yardımlar;

- ▶ Kültür ve sanat faaliyetlerine ilişkin ticarî olmayan ulusal veya uluslararası organizasyonların gerçekleştirilmesine,
- ▶ Ülkemizin uygarlık birikiminin kültürü, sanatı, tarihi, edebiyatı, mimarisi ve somut olmayan kültürel mirası ile ilgili veya ülke tanıtımına yönelik kitap, katalog, broşür, film, kaset, CD ve DVD gibi manyetik, elektronik ve bilişim teknolojisi yoluyla üretilenler de dahil olmak üzere görsel, işitsel veya basılı materyallerin hazırlanması, bunlarla ilgili derleme ve araştırmaların yayınlanması, yurt içinde ve yurt dışında dağıtımı ve tanıtımının sağlanmasına,
- ▶ Yazma ve nadir eserlerin korunması ve elektronik ortama aktarılması ile bu eserlerin Kültür ve Turizm Bakanlığı koleksiyonuna kazandırılmasına,

- ▶ 2863 sayılı Kültür ve Tabiat Varlıklarını Koruma Kanunu kapsamındaki taşınmaz kültür varlıklarının bakımı, onarımı, yaşatılması, rölöve, restorasyon, restitüsyon projeleri yapılması ve nakil işlerine,
- ▶ Kurtarma kazıları, bilimsel kazı çalışmaları ve yüzey araştırmalarına,
- ▶ Yurt dışındaki taşınmaz Türk kültür varlıklarının yerinde korunması veya ülkemize ait kültür varlıklarının Türkiye'ye getirilmesi çalışmalarına,
- ▶ Kültür envanterinin oluşturulması çalışmalarına, Kültür ve Tabiat Varlıklarını Koruma Kanunu kapsamındaki taşınır kültür varlıkları ile güzel sanatlar, çağdaş ve geleneksel el sanatları alanlarındaki ürün ve eserlerin Kültür ve Turizm Bakanlığı koleksiyonuna kazandırılması ve güvenliklerinin sağlanmasına,
- ▶ Somut olmayan kültürel miras, güzel sanatlar, sinema, çağdaş ve geleneksel el sanatları alanlarındaki üretim ve faali-



yetler 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,

- 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" şeklinde olup, anılan harcamaların tamamı beyanname üzerinde gösterilmek suretiyle kurum kazancının tespitinde indirim konusu yapılabilecektir.

C. Yardım Kampanyalarına İlişkin Bağış ve Yardımlar

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 10. maddesinin 1. fıkrasının (e) bendinde; "Cumhurbaşkanınca başlatılan yardım kampanyalarına makbuz karşılığı yapılan aynı ve nakdi ba-

ğışların tamamı" ibaresine yer verilmiş olup, Kanun maddesi kapsamında Cumhurbaşkanı tarafından başlatılan yardım kampanyalarına makbuz karşılığı olmak üzere yapılan aynı ve nakdi yardımların tamamı kurum kazancının tespitinde indirim konusu yapılabilmektedir.

D. Türkiye Kızılay Derneği ile Yeşilay Cemiyetine Yapılan Bağış ve Yardımlar

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 10. maddesinin 1. fıkrasının (f) bendinde; "İktisadi işletmeleri hariç, Türkiye Kızılay Derneği ile Türkiye Yeşilay Cemiyetine makbuz karşılığı yapılan nakdi bağış veya yardımların tamamı" ibaresine yer verilmiştir. Bu kapsamda yapılan nakdi bağış ve yardımların tamamı kurum kazancının tespitinde indirim konusu yapılabilmektedir.

1 Seri No'lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nin 10.3.2.5. bölümünde belirtildiği üzere Türkiye Kızılay Derneği ve Türkiye Yeşilay Cemiyeti'nin Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 10/1-(c) maddesi uyarınca, kamu yararına çalışan dernek olarak tanımlanması sebebiyle, yapıla-

cak aynı bağış ve yardımların yıllık toplamı, beyan edilecek gelirin %5'ini aşmamak üzere, kurumlar vergisi beyannamesinde indirim konusu yapılabilecektir. Buna göre, sözü edilen kurumlara yapılan bağışlardan nakdi olanların tamamı kurumlar vergisi kazancının tespitinde indirim konusu yapılabilirken, aynı olanlar indirime konu edilmemesi yönünden beyan edilen gelirin %5'i ile sınırlıdır. Diğer taraftan, anılan Dernek ve Cemiyetin iktisadi işletmelerine yapılan bağış veya yardımların kurum kazancının tespitinde indirim konusu yapılması mümkün değildir.

IV. Özellik Arz Eden Durumlar

A. Bağış ve Yardımların İndirim Sınırı ve İndirim Dönemi

1 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği gereğince bağış ve yardımın indirimi, beyan edilen gelirin *belirli bir haddi ile sınırlı olsun veya olmasın*, sadece ilgili dönem kazanç ile sınırlıdır. Ayrıca, hiçbir şekilde zarar artırıcı şekilde kullanılamaz ve sonraki dönemlere devredilemez.

Diğer taraftan, fakirlere yardım amacıyla gıda bankacılığı faaliyetinde bulunan dernek ve vakıflara Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından belirlenen usul ve esaslar çerçevesinde bağışlanan gıda, temizlik, giyecek ve yaka-cak maddelerinin maliyet bedelinin tamamının gider olarak dikkate alınabileceği Gelir Vergisi Kanunu'nun 40. maddesinin 10. fıkrasında düzenlenmiştir. Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 6. maddesi gereğince kurum kazancının tespitinde; Gelir Vergisi Kanunu ile düzenlenen ticari kazancın hesaplanmasına ilişkin hükümlerin uygulanacağı düzenlendiğinden gıda bankacılığı kapsamında yapılan bağışların tamamı maliyet bedeli üzerinden gider olarak dikkate alınabilecektir. Dolayısıyla, hem gelir vergi mükelleflerince hem de kurumlar vergisi mükelleflerince ticari/kurum kazancın tespitinde gider



olarak dikkate alınan bu kapsamdaki bağışlar zarar artırıcı niteliğe sahiptir.

Yabancı para cinsinden yapılan bağış ve yardımların, bağış ve yardımların yapıldığı tarihteki T.C. Merkez Bankası döviz alış kuru esas alınarak Türk Lirası'na çevrilen tutarlarının dikkate alınması gerekmektedir.

B. Bağış ve Yardımlarda Belgelendirme

1 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nde açıklandığı üzere; aynı ve nakdi bağışlar "bağış makbuzu" ile belgelendirilmekte olup, bağış makbuzunun temin edilemediği durumlarda; nakdi bağışların, bağış kabul eden kurum veya kuruluşlar tarafından verilen makbuz veya söz konusu kurum veya kuruluşların mezkur amaca yönelik olarak bankada açtığı hesaplara yatırılması sonucu bankadan alınan dekontlar ile de belgelendirilmesi mümkün bulunmaktadır.

Aynı bağış ve yardımın, işletmenin aktifinden veya stokundan çekilerek bağışlanmış olması durumunda, mükelleflerin işletmeden çekip bağışladıkları değerler için fatura düzenlemesi; düzenlenen faturanın arka yüzüne faturada belirtilen değerlerin ilgili kamu kurum ve kuruluşu tarafından bağış veya

yardım olarak alındığına ilişkin şerh konularak yetkili kimseler tarafından imzalanmış olması yeterlidir.

Aynı değerlerin, mükelleflerce dışarıdan alınarak kamu kurum ve kuruluşuna bağışlanmış olması durumunda ise bu kurum ve kuruluş tarafından teslim alınacak değerler için teslim ilişkili bir belge düzenlenmiş olması yeterli olup, düzenlenen belgede bağışlanan kıymetin değerinin, cinsinin ve miktarının te-reddüde yer bırakmayacak şekilde belirtilmiş olması gerekmektedir. Ayrıca, bağışlanan değerlere ilişkin olarak düzenlenmiş olan faturaların arka yüzünde yukarıda belirtilen açıklamalar dahilinde ilgili kamu kurum ve kuruluşlarının yetkililerinin imzası bulunacaktır.

C. Bağış ve Yardımların Muhasebeleştirilmesi

Bağış ve yardımların muhasebeleştirilmesi ile ilgili 1 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nin "10.3. Sponsorluk harcamaları ile bağış ve yardımlar" başlığı altında düzenleme yapılmıştır. Söz konusu düzenleme; "Kurumlar tarafından yapılan sponsorluk harcamaları ile bağış ve yardımlar, harcamanın veya bağış ve yardımın yapıldığı tarihte kayıtlarda gider olarak dikkate alındığından, söz konusu harcamalar ile bağış

ve yardımların kurum kazancının tespitinde kanunen kabul edilmeyen gider olarak dikkate alınması ve kurum kazancının yeterli olması halinde, bu bölümde yer alan açıklamalar çerçevesinde, beyanname üzerinde ayrıca gösterilmek şartıyla kurumlar vergisi matrahından indirilmesi gerekmektedir." açıklaması yapılmıştır.

Dolayısıyla, yıl içerisinde yapılan bağış ve yardımlar kanunen kabul edilmeyen giderlerin takip edildiği hesapta toplanmalı, mali kârin tespitinde dikkate alınmamalı, kurum kazancının yeterli olması durumunda ise beyanname üzerinde ayrıca gösterilerek kurumlar vergisi matrahından indirilmelidir. Bu uygulamanın tek istisnası Gelir Vergisi Kanunu'nun 40. maddesinin 10. fıkrasında düzenlenen, fakirlere yardım amacıyla gıda bankacılığı faaliyetinde bulunan dernek ve vakıflara Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından belirlenen usul ve esaslar çerçevesinde bağışlanan gıda, temizlik, giyecek ve yakacak maddelerine ilişkin kayıtlardır. Bu maddelerin maliyet bedelinin tamamı gider olarak dikkate alınabildiğinden tamamı giderleştirilecek olup ayrıca beyanname üzerinde yukarıda bahsedilen işlemlerin yapılması gerekmemektedir.





MÜKELLEFİYET KAYDININ İDARECE RESEN TERKİN EDİLMESİ

I. Giriş

7194 sayılı kanunun 24'üncü maddesiyle eklenen madde ve 07.12.2019 tarihi itibarıyla yürürlüğe giren VUK'un 160/A maddesi ile mükellefiyet kaydının analiz ve değerlendirme sonuçlarına bağlı olarak idare tarafından terkin edilmesine yönelik esaslar belirlenmişti. Ardından, Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından 07.10.2020 tarihli 31267 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 520 Seri No'lu Vergi Usul Kanunu Tebliği'nde, Bakanlıkça yapılan analiz ve değerlendirmeler sonucunda sahte belge düzenleme riskinin yüksek olduğu mükelleflerin tespit edilip, vergi dairesinin görüşü neticesinde faaliyetlerinin sonlandırılması ve buna ilişkin olarak mükelleflerin durumunun yeniden değerlendirilerek terkini ya da devamı ile ilgili uygulamanın detaylarına ilişkin açıklık getirilmiştir.

Bu makalede, idare tarafından sahte belge düzenleme riski yüksek olan mükelleflerin ivedilikle

tespit edilerek bu fiillerinin sonlandırılmasına yönelik olarak re'sen mükellefiyet kaydının terkinine ilişkin uygulamanın genel çerçevesi açıklanmaya çalışılacaktır.

II. Kaydı Re'sen Terk Edilecek Mükellefler

Mükellefiyet süresi, aktif ve öz sermaye büyüklüğü, ödenen vergi tutarı, çalışan sayısına göre üretim, ticaret veya faaliyet kapasitesine ve vergisel yükümlülüklerinin yerine getirip getirilmediği gibi hususlar Hazine ve Maliye Bakanlığı'nca yapılan çalışmalar sonucunda mükelleflerin vergi incelemesine sevk ve buna bağlı olarak yoklama yapılacağı hükmüne bağlanmıştır.

Yapılan değerlendirmeler sonucunda; beyanname ve tahakkuklar, sicil, ortaklık ve mükellefiyete ilişkin diğer kurum ve kuruluşlardan alınan bilgi ve belgeler dikkate alınarak bu kapsamda aktif ve öz sermaye büyüklükleri, iş yerine bağlı taşıt, makine ve teçhizat, de-

mirbaş bilgileriyle bu bildirimlerin uyumlu olup olmadığının tespit edilir.

Bakanlığın analiz ve değerlendirme çalışmaları sonucunda sahte belge düzenleme riski yüksek olan mükelleflerin terkin işlemlerine başlanması amacıyla varsa ihbar ve şikâyetler ile birlikte bu durumu Vergi Dairesi Başkanlığı, Defterdarlık ve Vergi Dairesi Müdürlüğü'ne aktararak mükelleflerin vergi incelemesine sevk edilmesine karar verilir. Bu işlemten sonra mükellefin kayıtlı iş yeri adresine yoklamaya gidilir. Yapılan yoklama sonucunda yetkilinin iş yerinde bulunmaması halinde ikinci yoklama; 25/04/2006 tarihli ve 5490 sayılı Nüfus Hizmetleri Kanununa göre adres kayıt sisteminde bulunan gerçek kişilerde kendisinin, tüzel kişilerde ise başkan, müdür varsa kanunu temsilcilerin yerleşim yeri adresinde yapılır.

Yoklama esnasında;

- ▶ Bilinen iş yeri adresinin faal olup olmadığı,
- ▶ İlgili olduğu dönem itibarıyla faaliyetin bulunup bulunmadığı,
- ▶ Üretim, ticaret ve faaliyet kapasitesi,
- ▶ Tesis, taşıt, demirbaş makine ve teçhizat vb. varlığı,
- ▶ Emtia mevcudu,
- ▶ Çalışan sayısı,

gibi hususlar tespit edilip tutanakta yer verilir. Bu tutanak neticesinde yoklama yapılanın veya yetkilisinin açıklamalarına yer verilmediği gibi; ihtiyaç durumunda iş yeri çevresinde bulunan esnaf, komşu, muhtar vb. kişilerin ifade-



leri tutanak altına alınarak imzalatılabilir. Bütün bu analiz ve değerlendirmeler sonucunda vergi dairesi tarafından oluşturulan komisyon tarafından değerlendirilme alınır. Bu komisyon vergi dairesi müdürünün başkanlığında, vergi dairelerinde, vergi dairesi müdürü tarafından görevlendirilen başkan dâhil 3 kişiden oluşur.

Komisyonun analiz ve değerlendirmeleri neticesinde yoklamada tespit edilen hususlarla birlikte;

- Tarh süresin içindeki dönemlerin beyanname ve Ba-Bs bildirimleri,
- Daha önce yapılmış yoklamalara ait belge, bilgi ve tutanaklar,
- Tahakkuk, tahsilat ve varsa vergi borcu bilgileri,
- Alış ve satış yaptığı mükelleflere ilişkin bilgi ve belgeler ve bu mükelleflere ait sahte belge
- Düzenleme ve kullanma faaliyetlerine ilişkin tespitler, ile diğer bilgi ve kayıtlar dikkate alınarak uyumlu olup olmadığı değerlendirilir.

III. Vergi Dairesi Başkanı/ Deferdar Onayı ve Mükellefiyet Kaydının Re'sen Terki

A. Mükellefiyetin Terkin Edilmesine Karar Verilmesi

Vergi dairesince oluşturulan komisyonun değerlendirmeleri sonucunda mükellefin sahte belge düzenleme riskinin yüksek olduğuna ve terkin edilmesine karar verildiğinde komisyonun bu görüşü tutanak altına alınıp vergi dairesi başkanı veya defterdar onayına sunulur.

Vergi dairesi başkanının veya def-

terdarın onay vermesi durumunda onaylanan tarih itibarıyla mükellefin terk işlemi başlanmış olup; bu durum mükellefe tebliğ edilir. Vergi dairesi başkanının veya defterdarın onay vermemesi durumunda herhangi bir işlem yapılmadan; gerekçeleri ile birlikte sonucu aktaran birime Başkanlık aracılığıyla bildirilir.

B. Mükellefiyetin Terkin Edilmemesine Karar Verilmesi

Vergi dairesince oluşturulan komisyonun değerlendirmeleri sonucunda mükellefin sahte belge düzenleme riskinin yüksek olmadığına ve mükellefiyetin terkin edilmesine karar verildiğinde, bu durum gerekçeleri ile birlikte tutanak altına alınıp vergi dairesi başkanı veya defterdar onayına sunulur. Vergi dairesi başkanının veya defterdarın onayına istinaden herhangi bir işlem yapılmadan; gerekçeleri ile birlikte sonucu aktaran birime Başkanlık aracılığıyla bildirilir. Vergi dairesi başkanının veya defterdarın onay vermemesi durumunda gerekçeleri ile birlikte komisyona bildirilir. Bildirilen gerekçeler dikkate alınarak komisyon tarafından yeniden değerlendirmeye alınarak; komisyonun görüşü tutanak altına alınıp vergi dairesi başkanı veya defterdar onayına sunulur.

IV. Teminat Uygulaması

A. Terkin Edilen Mükellefiyet Kaydının Yeniden Tesisinin Talep Edilmesi

Mükellefiyet kaydının re'sen terk edildiği bilgilendirme yazısının mükellefe tebliğinden 1 ay içerisinde, VUK'un 153/A maddesinin birinci fıkrasında (2020 yılı için 140.000 TL) yer alan asgari teminat tutarından az olmamak üzere, sahte belgelerin düzenlendiği dönemlerde (vergiler dâhil) toplam tutarın %10'u kadar teminat verilmesi ve vergi borçların ödenmesi koşuluyla mükellefiyetin terkin tarihinden itibaren yeniden tesis edileceği karara bağlanmıştır.

Mükellefiyet kaydının re'sen terk edildiği bilgilendirme yazısının tebliğinden itibaren 1 ay içerisinde mükellefin;

- Bağlı olduğu vergi dairesine başvuruda bulunması,
- 2020 yılı için 140.000 TL tutarından az olmamak üzere sahte belgelerdeki toplam tutarın %10'u kadar teminat vermesi,
- Tüm vergi borçlarını ödemesi,-



Gerekmemektedir.

B. Mükellefiyet Kaydı Terkin Edilenler ile Bunlarla İlişkili Olanların İşe Başlama Bildirimde Bulunması

Mükellefiyet kaydı re'sen terk edilen mükellefin;

- ▶ Serbest meslek erbabı olması durumunda kendisi,
- ▶ Şahıs işletmesi olması durumunda sahibi,
- ▶ Adi ortaklık olması durumunda ortaklardan her biri,
- ▶ Ticaret şirketi olması durumunda şirketin kendisi, kanuni temsilcileri, yönetim kurulu üyeleri, şirketin asgari %10 ve üzeri hissesine sahip gerçek ve tüzel kişiler veya bu kişilerin yönetiminde bulundukları teşebbüsler,
- ▶ Tüzel kişiliği olmayan teşekkül olması durumunda bunları idare edenler,
- ▶ Yukarıda sayılanların; tüzel kişiliği olmayan teşekkülleri,

tarafından verilen işe başlama bildiriminin alınması suretiyle makalenin A maddesinde belirtilen; (i) vergi borçlarının olmaması, (ii) asgari teminat tutarından az olmamak kaydıyla %10 teminat vermesi ve (iii) bağlı olduğu vergi dairesine başvuruda bulunması şartlarını yerine getirmeden mükellefiyetleri tesis edilmez.

i. Mükellefiyet Kaydı Terkin Edilenlerin İşe Başlama Bildiriminde Bulunması

Mükellefiyetleri terkin edilenlerin 1 aylık sürenin bitiminden itibaren yapılan incelemeler neticesinde düzenlenen raporun ilgili vergi dairesine gittiği süre dahilinde, yeniden mükellefiyet tesisine istinaden işe başlama bildiriminde bulunmaları halinde;

- ▶ Tüm vergi borçlarını ödemeleri,
- ▶ Sahte belge ve belgelerde yer alan toplam tutarın %10'u kadar



teminat vermiş olmaları, şartıyla mükellefiyetleri tesis edilebilir.

ii. Mükellefiyet Kaydı Terkin Edilenler ile İlişkili Olanların İşe Başlama Bildiriminde Bulunması Halinde Mükellefiyet Tesis İçin Aranacak Şartlar

Mükellefiyet kaydı terkin edilenler ile ilişki olanların işe başlama bildiriminde bulunması halinde;

- ▶ Kendilerinin ve mükellefiyet kaydı terkin edilenlerin varsa tüm vergi borçlarını ödemeleri,
- ▶ Yazının B.1 maddesinde yer alan, ilgili yılın asgari teminat tutarından az olmamak koşuluyla düzenlenen sahte belgelerdeki toplam tutarın %10'u kadar teminat vermiş olmaları,

kaydıyla, bu kişilerin mükellefiyeti

tesis edilir.

iii. Mükellefiyet Kaydı Terkin Edilenlerle İlişkili Olanların Mevcut Mükellefiyetleri

Mükellefiyetleri re'sen terkin edilenler ile bunlarla ilişkili olanların faaliyetlerinden ötürü mevcut birer mükellefiyetleri varsa; bu mükellefiyetleri veya başka bir vergi dairesine nakledilmesi nedeniyle yazının B.2 maddesindeki şartları yerine getirmeleri istenmez.

iv. İşe Başlama Bildiriminde Bulunulması Gerekmeyen Mükellefiyet Tesisleri

Bu makalenin B.2 maddesinde belirtilen mükellefiyet kaydı terkin edilenler ile gerçek kişilerin Gelir Vergisi Kanununa göre gelir elde etmeleri durumunda, elde edilen gelirlerin vergilendirilmesi için işe

başlama bildiriminde bulunma zorunlulukları olmadığından tesis edilecek gelir vergisi mükellefiyetleri için yazının B.1 maddesindeki hükümler uygulanmaz.

v. Mükellefiyet Tesis Ettirmeksizin Kayıt Dışı Faaliyette Bulunduğu Tespit Edilenler

Faaliyetlerini ilgili vergi dairelerinin bilgisi dışında sürdüren kişiler hakkında teminat istenmeden mükellefiyete ilişkin işlemler tesis ettirilir. Bu durumda tesis tarihinden itibaren 1 ay içerisinde ilgili vergi dairesi tarafından; 30 gün içerisinde teminat verilmesi ve mükellefin, kendilerinin varsa tüm vergi borçlarının ödenmesi, yazılı olarak talep edilir.

30 günlük süre içerisinde şartları yerine getirmeyen mükelleflere; istenen teminat tutarı kadar teminat alacağı olarak tahakkuk ettirilir ve bu tutar 6183 sayılı Kanun uyarınca gecikme zammı uygulanarak takip ve tahsil edilir.

V. Vergi İncelemesi Sonucunda Düzenlenen Rapora Göre Tesis Edilecek İşlemler

Vergi incelemesi sonucunda düzenlenen rapora aşağıda belirtilen şekilde işlem tesis edilir.

A. Vergi İnceleme Raporuna Münhasır Sahte Belge Düzenlemek Amacıyla Mükellefiyet Tesis Etmek

Vergi incelemesi sonucunda; teminat verilmediğinden dolayı bir faaliyeti olmadığı hâlde sahte belge düzenlemek amacıyla mükellefiyetleri tesis ettirdikleri tespit edilenlere re'sen terk tarihi vergi inceleme raporunda farklı bir tarih belirtilmiş olmasından dolayı kayıtlar buna göre düzeltilir.

Vergi incelemesi sonucunda; teminat verildiğinden dolayı bir faali-

yeti olmadığı hâlde sahte belge düzenlemek amacıyla mükellefiyetleri tesis ettirdikleri tespit edilenlere vergi inceleme raporundaki tarih ile re'sen terkin edilir ve alınan teminat vergi incelemesinden doğan borçlar da dahil olmak üzere iade tarihine kadar olan vergi borçlarına mahsup edilerek kalan tutar varsa mükellefe iade edilir.

Yazının B.2. maddesi kapsamında incelemeye girmiş olan mükellefin faaliyeti olmadığı hâlde sahte belge düzenlemek amacıyla mükellefiyet tesis ettirildiği anlaşırsa teminat verdiği için herhangi bir işlem uygulanmaz. Fakat verilmiş olan teminatın iadesinde 3 yıllık sürenin başlangıcı olarak; alınan teminatın takip ettiği yılın başı esas alınarak işlem uygulanır.

Vergi incelemesi sonucunda ortaya çıkan rapora istinaden; raporun tebliğ edildiği tarihten itibaren 30 gün içerisinde mükellefin; teminat verilerek vergi dairesince re'sen terk edilmiş mükellefin varsa borçlarının ödenmesi veya mükellefiyetin sona erdirilmesi seçeneklerinden birini yerine getirmesi sonucunda alınan teminat; vergi borcu yoksa mükellefe iade edilir. Vergi borcu varsa mahsup edilerek artan teminat tutarı iade edilir.

B. Vergi İnceleme Raporundaki Mevcut veya Gerçek Faaliyet Kapsamındakilerin Sahte Belge Düzenlemiş Olması

Vergi incelemesi sonucunda çıkan raporda; mesleki faaliyeti bulunduğu halde sahte belge düzenlediği tespit edildiğinde, verilmeyen beyanname ve bildirimleri vermesi ve tebliğ tarihinden 1 ay içerisinde çıkan vergilerin ödenmesine ilişkin bir yazı yazılarak mükellefe iletilir. Ayrıca mükellefin yeniden tesisi için, tesis tarihinin bildirilmesi gerekmektedir. Tesisin talep edilmemesi durumunda mükellefiyet kaydının açılmayacağı gönderilen yazıda belirtilir.

Vergi incelemesi sonucunda çıkan raporda; mesleki faaliyeti bulunduğu halde sahte belge düzenlediği tespit edildiğinde; verilmiş olan teminatın iadesi çıkan rapora istinaden yapılan tarhiyatlardan ve cezaların kesinleşmesi beklenir. Teminat istenmesinde; daha önce verilmiş olan teminat tutarının istenen teminat tutarından fazla olması halinde fazla olan kısmı hariç iade edilmeyip, vergi borcu var ise vergi borçlarına mahsup edilerek artan teminat tutar mükelleflere iade edilir.

C. Vergi İnceleme Raporunun Sahte Belge Düzenlenmediğine Dair Olması

Vergi incelemesi sonucunda çıkan raporda; sahte belge düzenlenmediği tespit edildiğinde mükellefe, yazı yazılarak 1 ay içerisinde tahakkuk eden vergilerin yine aynı sürede ödenmesi gerektiği iletilir. Ayrıca mükellef; mükellefiyetini tekrardan tesis etmek istediğinde



talep etmemesi durumunda açılmayacağı da ilgili yazıda belirtilir. Vergi incelemesinden sonra oluşan raporda; sahte belge düzenlemediği tespit edilen mükellefin kaydının yeniden tesisi için daha önce vermiş olduğu teminat, başka vergi borcu yoksa mükellefe geri iade edilir. Borcu bulunması durumunda ise iade tarihi itibarıyla mahsup edilerek kalan tutar iade edilir.

VI. Teminat Verilerek Tesis Edilen Mükellefiyetin İnceleme Raporunun Vergi Dairesine İntikal Etmesinden Önce Sonlandırılması

Yeniden tesis edilen mükellefiyetlerin, kendilerine düzenlenenden vergi incelemesi raporu vergi dairesinin eline ulaşmadan farklı bir nedenlerden dolayı sonlandırılmasında, önceden alınmış olan teminat mükellefe sonuçlanana kadar iade edilmez.

Vergi incelemesinde oluşan rapor vergi dairesinin eline ulaşmadan farklı nedenlerle sonlandırılması halinde;

- ▶ Önceden alınmış olan teminat yazının 4.2. maddesi gereğince terkin edilen mükellefe inceleme bitene kadar iade edilmez. Ancak, 478 Sıra No. lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği'nin, yazıda belirtilen 4.5. maddesinde yer alanlara göre iade sürecin başlatılması için 3 yıllık sürenin bitmesi beklenmez.
- ▶ Önceden alınmış olan teminat başka vergi borcu bulunması durumunda tutar mükellefe iade olur. Borcu bulunması durumunda ise iade tarihi itibarıyla mahsup edilerek kalan tutar iade edilir.

VII. Vergi Borcu Tutarının Teminat Tutarının %10'unu Aşması

A lınan teminat tutarının %10'unu aşması hâlinde, teminat para-

ya çevrilerek 6183 sayılı Kanunun 47'nci maddesine göre mükelleflerin vergi borçlarına mahsup edilir ve mahsup işlemi tamamlandığından 1 ay içinde bir yazı ile mükellefe gönderilir ve eksik kalan tutarın yine aynı sürede tamamlanması beklenir.

Teminatın tamamlanmaması sonucunda; mükellefe verilen sürenin son günü vade olarak kabul edilerek teminat alacağı olarak mükellefe tahakkuk ettirilerek 6183 sayılı Kanun kapmasında gecikme zammı uygulanarak vergi dairesi tarafından takip ve tahsil edilir.

Sonuç olarak; VUK'da sahte belge düzenleme ve kullanma fiilleri suç şeklinde değerlendirilmekte olup, bu fiilleri işleyen mükellefleri belirlemek ve vergi afları, mahkeme süreçlerinin uzun olması sebebiyle tespiti zordur. Her ne kadar vergi idaresi bu suçları işleyenleri tespit edip faaliyetlerini bitirmeye çalışsa da bu işin asıl çözümü bireylerin vergi ahlaklarının artırılması ile mümkündür.





PİLOT VE UÇUŞ PERSONELİNİN ÜCRETLERİNE İLİŞKİN GELİR VERGİSİ İSTİSNASI

I. Giriş

18.01.2019 tarihli ve 30656 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 7161 sayılı Kanunun 3 ve 4'üncü maddesi hükümleri ile Gelir Vergisi Kanunu'nun (GVK) çeşitli maddesinde değişiklik yapılarak, Türk Hava Kurumu ile havacılıkta görevli pilotlar ve sertifikalandırılmış kabin memurlarına yapılan ücret ödemelerinin gerçek safi değerlerinin %70'i gelir vergisinden müstesna tutulurken, yapılan değişiklik kapsamında söz konusu kişilere teşvik amaçlı olarak ödenen tazminatlarla ilişkin istisna uygulaması kaldırılmıştır.

Bu makalede, yapılan düzenleme kapsamında Türk Hava Kurumu ile sivil havacılıkta görevli pilotlar ile sertifikalandırılmış personele yapılan aylık ücret ödemelerine ilişkin yeni istisna uygulaması açıklanacaktır.

II. Pilot ve Uçuş Personelinin Ücretlerine İlişkin Yasal Düzenlemeler

Bilindiği üzere, GVK'nın 61'inci maddesinde ücret, işverene tabi ve belirli bir işyerine bağlı olarak çalışanlara hizmet karşılığı verilen para ve ayınlar ile sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaatler olarak tanımlanmış ve ücretin ödenek, tazminat, kasa tazminatı (mali sorumluluk tazminatı), tahsisat, zam, avans, aidat, huzur hakkı, prim, ikramiye, gider karşılığı veya başka adlar altında ödenmiş olması veya bir ortaklık münasebeti niteliğinde olmamak şartı ile kazancın belli bir yüzdesi şeklinde tayin edilmiş bulunmasının onun mahiyetini değiştirme-

yeceği belirtilmiştir. Dolayısıyla, pilot ve kabin memurlarına, bu hizmetlerine ilişkin olarak ödenen aylık ücret, mesai, prim, ikramiye, gider karşılığı ve sair adlarla yapılan tüm ödemeler ve sağlanan menfaatler de ücret kapsamında değerlendirilecektir.

GVK'nın 63'üncü maddesine göre ücretin gerçek safi değeri işveren tarafından verilen para ve ayınlarla sağlanan menfaatler toplamından aşağıdaki indirimler yapıldıktan sonra kalan miktardır.

- ▶ 657 sayılı Devlet Memurları Kanununun 190'ncı maddesi uyarınca yapılan kesintilerle, Ordu Yardımlaşma Kurumu ve benzeri kamu kurumları için yapılan kanuni kesintiler,

- ▶ Kanunla kurulan emekli sandıkları ile 506 sayılı Sosyal Sigortalar Kanununun geçici 20'nci maddesinde belirtilen sandıklara ödenen aidat ve primler,
- ▶ Sigortanın Türkiye'de kâin ve merkezi Türkiye'de bulunan bir emeklilik veya sigorta şirketi nezdinde akdedilmiş olması şartıyla; ücretlinin şahsına, eşine ve küçük çocuklarına ait hayat sigortası poliçeleri için hizmet erbabı tarafından ödenen primlerin %50'si ile ölüm, kaza, sağlık, hastalık, engellilik, işsizlik, analık, doğum ve tahsil gibi şahıs sigorta poliçeleri için hizmet erbabı tarafından ödenen primler,



- Çalışanlar tarafından ilgili kanunlarına göre, sendikalara ödenen aidatlar.

7161 sayılı Kanunun 3'üncü maddesi ile Gelir Vergisi Kanunu'nun 23'üncü maddesinin birinci fıkrası- na aşağıdaki bent eklenmiştir.

"17. Kamu kurum ve kuruluşları haric Türk Hava Kurumu veya kanuni veya iş merkezi Türkiye'de bulunan müesseselerde uçuş maksadıyla görevlendirilen, hava aracının sevk ve idaresiyle görevli pilotlar ile uçuş esnasında uçak içinde hizmet veren yetkili sivil havacılık otoritesince sertifikalandırılmış kabin memurlarına ödenen aylık ücretin gerçek safi değerinin %70'i (Cumhurbaşkanı, bu oranı %100'e kadar artırmaya, sifra kadar indirmeye yetkilidir)." gelir vergisinin istisna edilmiştir.

7161 sayılı Kanunun 4'üncü maddesi ile Gelir Vergisi Kanunu'nun 29'uncu maddesinin birinci fıkrasının (2) numaralı bendi aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir.

"Subay, astsubay, erbaş ve erlere ve ordu hizmetinde bulunan sivil makinistlere, uçuş, dalış gibi hizmetleri dolayısıyla verilen tazminatlar, gündelikler, ikramiyeler ve zamlar ile **diğer kamu kurum ve kuruluşlarında uçuş maksadıyla görevlendirilen**, hava aracının sevk ve idaresiyle görevli pilotlar ile uçuş esnasında uçak içinde hizmet veren personele fiilen uçuş hizmetleri ve kanuni veya iş merkezi Türkiye'de bulunan müesseselerde denizaltına dalış yapanlara fiilen dalış hizmetleri dolayısıyla yapılan aynı mahiyetteki ödemeler,"

Gelir Vergisi Kanunu'nun 29'uncu maddesinde değişiklik öncesinde yer alan "kanuni veya iş merkezi Türkiye'de bulunan müesseselerde uçuş maksadıyla görevlendirilen" ibaresinin "diğer kamu ve kuruluşlarında uçuş maksadıyla görevlendirilen" olarak değiştirilmesi ile gelir vergisi istisnası kamu personeli ile sınırlandırılmıştır. Uçuşla doğrudan ilgisi olmayan kalkış ya da iniş öncesi temizlik bakım onarım ile görevli hizmet erbabına yapılan ödemelere istisna uygulanması mümkün değildir.

306 Seri No.lu Gelir Vergisi Tebliği'nde belirtildiği üzere ücretin gerçek safi değeri; işveren tarafından verilen para ve ayınlarla sağlanan menfaatler toplamından, GVK'nın 63'üncü maddesinde sayılan sigorta primi, şahıs/hayat sigortası primi ve sendika aidatları gibi indirimler ile 31'inci maddesinde yer alan engellilik indirimi düşülmesi suretiyle hesaplanacak ve bu tutar gelir vergisine esas olacaktır. Bu hesaplama yapılırken, GVK'nın 23 ilâ 29'uncu maddelerine göre istisna kapsamında olan ve bordroda gösterilen diğer ücret ve benzeri ödemelerin ise ilgili hükümlerine göre vergiden istisna edileceği tabiidir.

Bu çerçevede, GVK'da yapılan değişiklik ile uygulamadaki yeni durumun;

- Kamu kurum ve kuruluşları bünyesinde çalışan pilot ve kabin memurları ile pilot ve kabin memurları dışında kalan;

uçak teknisyenleri, mühendisler, loadmaster, dispeçer, uçan aşçı gibi diğer meslek gruplarına ödenen aylık ücretler için gelir vergisi istisnası uygulanmayacağı,

- Kamu personeli dışında kalan tüm pilot ve kabin memurlarının (Türk Hava Kurumu personeli dahil) uçuş görevi nedeniyle elde edecekleri ücret gelirinin %70'i gelir vergisinden müstesna olacağı (Türk Hava Yolları AŞ'nin 7 kişiden oluşan yönetim kurulunun 5 üyesinin kamu yönetimi tarafından atanmasına -dolayısıyla yönetimi tamamen kamuya ait olmasına- rağmen hisselerinin %51 oranındaki kısmının borsaya kote olması nedeniyle Mayıs/2006 tarihi itibarıyla ilgili şartları sağlamadığından bu kurumda çalışanlar da kapsama dahildir.)
- Özel sektörde çalışan pilot ve kabin memurları dışında kalan; uçak teknisyenleri, mühendisler, loadmaster, dispeçer, uçan aşçı gibi uçuşlara görevli olarak katılan diğer meslek gruplarının ilgili uçuş için elde edecekleri gelirin tamamı vergiye tabi olacağı anlaşılmaktadır.

Düzenleme öncesinde, pilotlara ve uçuş personeline yapılan tazminat, zam ve benzer şekildeki ücret dışı ödemeler gelir vergisinden tamamen istisna tutulmasına karşın; yapılan düzenleme ile birlikte, uçuş personeline yapılan tüm ödemelerin ücret mahiyetinde değerlendirileceği ve ilgili personele ödenen aylık ücretlerin gerçek safi değerinin %70'inin vergiden istisna edileceği belirlenmiştir.

III. Pilot ve Uçuş Personeline Yapılan Ödemelerin Vergilendirilmesi ve Buna İlişkin Örnekler

Yapılan düzenleme ile uçuş personeline yapılan tüm ödemelerin ücret mahiyetinde olduğu değerlendirilerek, personele yapılan ücret niteliğindeki ödemelerin safi değerinin %70'inin istisna edileceği belirtilmiştir. Uçuş personeline



yapılan ücret niteliğindeki ödeme kalemlerini bordroda gösterilmesi gerekmektedir. Ücretin gerçek safi değerinin tespitinde indirilecek giderlerin düşülmesinin ve bulunan bu tutar üzerinden %70'lik kısım vergiden müstesna olacaktır.

Örnek 1: (A) Hava yollarında çalışan ve bekâr olan pilot Bay (B)'ye, 2019 yılı Şubat ayında brüt 40.000 TL ücret ödenmiştir. Bay (B)'nin kendi adına ödediği 1.000 TL şahıs sigorta primi bulunmaktadır.

Pilot (B)'nin 2019 Şubat ayına ilişkin ödenen ücretine uygulanacak gelir vergisi istisnası tutarı aşağıdaki şekilde hesaplanacaktır.

Brüt Ücret: 40.000,00-TL

SGK Primi (%14+ %1): 2.878,20-TL

Şahıs Sigorta Primi: 1.000,00-TL

Safi Ücret (Gelir Vergisi Matrahı): 36.121,80-TL

İstisna Edilecek Vergi Matrahı (36.121,80 *%70): 25.285,26-TL

Vergiye Tabi Matrah: 10.836,54-TL

Hesaplanan Gelir Vergisi: 1.625,48-TL

Asgari Geçim İndirim Tutarı: 191,88-TL

Ödenecek Gelir Vergisi: 1.443,60-TL

2019 yılı sigorta prim tavan tutarı olan 191,88-TL dikkate alınarak hesaplama yapılmıştır.

Örnek 2: (C) Hava yollarında çalışan ve bekâr olan kabin memuru Bayan (Ç)'ye, 2019 yılı Şubat ayında brüt 10.000 TL ücret ödenmiştir. Bayan (Ç)'nin kendi adına ödediği 1.000 TL şahıs sigorta primi bulunmaktadır. Ayrıca, Bayan (Ç)'ye anılan yılda 3.200 TL tutarında uçuş tazminatı ödeme yapılmıştır (Bu ödemenin SGK primi hesaplamasında istisna olduğu kabul edilecektir).

Kabin memuru Bayan (Ç)'nin 2019 Şubat ayına ilişkin ödenen ücretine uygulanacak gelir vergisi istisnası tutarı aşağıdaki şekilde hesaplanacaktır.

Brüt Ücret: 10.000,00-TL

Uçuş Tazminatı: 3.200,00-TL

SGK Primi (%14+ %1): 1.500,00-TL

Şahıs Sigorta Primi: 1.000,00-TL

Safi Ücret (Gelir Vergisi Matrahı): 10.700,00-TL

İstisna Edilecek Vergi Matrahı (10.700*%70): 7.490,00-TL

Vergiye Tabi Matrah: 3.210,00-TL

Hesaplanan Gelir Vergisi: 481,50-TL

Asgari Geçim İndirim Tutarı: 191,88-TL

Ödenecek Gelir Vergisi: 289,62-TL

IV. Sonuç

GVK'nın 23'üncü maddesine eklenen 17'nci bent ile Türk Hava Kurumu ve Türkiye'de mukim olan özel hava yolu şirketlerinde çalışan pilot ve kabin memurlarına ödenen ücretin gerçek safi değerinin %70'i gelir vergisinden istisna olarak değerlendirilecektir. Ayrıca, anılan Kanunun 29'uncu maddesinde yapılan değişiklik sonrasında, sadece fiilen uçuş hizmetine ilişkin ödenen ücrete sağlanan istisna hükmü tüm ücreti kapsayacak şekilde genişletilmiş olmakla birlikte, istisna kısmı ücretin %70'i ile sınırlı tutulmuştur.

Dolayısıyla, aylık ücret gelirlerinin gerçek safi değerinin kalan %30'luk kısım gelir vergisine tabi olacaktır. Uçuş personeline tazminat, zam, giyim yardımı, uçuş hakkı vb. yapılan ödemelerin mahiyetinin önemi bulunmaksızın, personele ücret mahiyetinde yapılan ödeme miktarları üzerinden istisna tutarının hesaplanması gerekmektedir. Buna karşın, istisnaya tabi olmayan yetkili sivil havacılık otoritesince sertifikalandırılmış veya uçak içinde hizmet sağlayanlar istisnadan yararlanamayacaktır.



KONUK YAZAR



Dr. Öğr. Üyesi Murat Ocak

Trakya Üniversitesi

muratocak@trakya.edu.tr

SÜREKLİ MESLEKİ EĞİTİM VE
DENETİM FİRMASI GELİRLERİ

ÖZET

Çalışmada, sürekli mesleki eğitim ile denetim firması gelirleri arasındaki ilişki araştırılmıştır. Araştırmada, 2013-2018 yılları arasında denetim firmalarının yayınlamış olduğu şeffaflık raporları kullanılmıştır. Analiz en küçük kareler yöntemi ve iki aşamalı araç değişken yöntemi kullanılarak gerçekleştirilmiştir. İki aşamalı araç değişken yönteminin kullanılması nedeni potansiyel tersine nedensellik sorununu ortadan kaldırmaktır. Sonuçlar, sürekli mesleki eğitim saatlerinin denetim firması gelirlerini artırdığı yönündedir.

ABSTRACT

In the paper, the relationship between continuing professional education and audit firm revenues was examined. Transparency reports of audit firms between 2013 and 2018 were employed. Ordinary Least Square and instrument variable regression with two least square were adopted. The reason of using instrument variable regression with two least square is to eliminate the reverse causality. The results show that the hours of continuing professional education in audit firms enhance audit firm revenues.

I. Giriş

Denetim firmalarının yayınlamış olduğu şeffaflık raporlarından elde edilen bilgiler kullanılarak yapılan araştırmalar sınırlı sayıdadır. Birçok ülkede denetim firmalarının şeffaflık raporu yayınlaması zorunlu olmamakla birlikte, bu raporların yayınlandığı ülkelerde (Avrupa'daki ülkeler, Avusturalya gibi) açıklanan bilgiler de sınırlıdır. Geçmişte, Deumes vd. (2012), Choi and Krishnan (2019), La Rosa vd. (2019) çalışmalarında şeffaflık raporlarını ve bu raporlarda yayınlanan bilgileri kullanarak denetim firması sahipliği yapısının denetim kalitesine etkisi, şeffaflık raporlarının denetim kalitesini artırıp artırmadığı, denetim firmasında kurumsal yönetimin denetim kalitesine etkisi gibi konularda araştırmalar gerçekleştirilmiştir. Chen vd. (2008), Chen vd. (2013) and Chen vd. (2020) ise Tayvan'da şeffaflık raporlarında yayınlanan bilgilere benzer bilgilerin yayınlandığı ve Tayvan Mali Denetleme Komisyonu'nun gerçekleştirdiği anketlerden yola çıkarak denetim firmalarında gerçekleştirilen sürekli mesleki eğitim ile denetim firması

performansları arasındaki ilişkiyi araştırmışlardır. Elde edilen bulgular sürekli mesleki eğitim harcamalarının, genellikle denetim firması performansını artırdığı yönündedir. Denetim firmalarının finansal performansı bu çalışmalarda, denetim firması yıllık net karı, faaliyet karı şeklinde ölçülmüştür.

Bu çalışmanın dayandığı temel teoriler, insan sermayesi teorisi (Human capital theory) ve kaynak temelli teoridir (Resource-based theory). Denetim firmaları kaynakları, eğitim, deneyim, zekâ, ilişkiler gibi unsurları kapsamaktadır. Denetim firmalarında sürekli mesleki eğitime yapılan yatırımlar, denetim firmalarının rekabet gücünü artıracak ve gelirler artacaktır (Bknz, Barney, 1991). Diğer taraftan, insan sermayesi teorisine göre bilgi ve beceriler eğitimle elde edilmektedir. Sürekli mesleki eğitime yapılan yatırımlar denetim firmasında çalışanlar arasındaki bilgi farklılıklarını minimize ederek (van Loo ve Rocco, 2004), kaliteyi artıracak, artan kalite denetim firması gelirlerine olumlu etki edecektir. Çalışmadan elde edilen bulgular da bu yöndedir.

II. Metot

Bu çalışmada, denetim firmalarının yıllık olarak gerçekleştirdikleri sürekli mesleki eğitim saatleri ile denetim firmaları gelirleri arasındaki ilişki araştırılmıştır. Çalışmada sürekli mesleki eğitime ilişkin veriler, denetim firması gelirleri ve kullanılan kontrol değişkenleri, 2013-2018 yılları arasında denetim firmalarının yayınlamış oldukları şeffaflık raporlarından elde edilmiştir. Çalışma 6 yıllık zaman aralığını kapsamaktadır, Kullanılan veriler denetim firması seviyesindedir. Toplamda 217 gözlem kullanılmıştır.

Çalışmada, ilk olarak en küçük kareler yöntemi (Ordinary least square) kullanılarak hipotez test edilmiştir. Daha sonra iki aşamalı araç değişken yöntemi (IVREG with 2SLS) kullanılarak, potansiyel tersine nedensellik sorunu çözülmeye çalışılmıştır. İki aşamalı araç değişken yönteminde elde edilen sonuçlar en küçük kareler yöntemi ile uyumludur ve çalışmanın sonuçlarına göre tersine nedensellik bir problem olarak görülmemektedir.

Çalışmada kullanılan değişkenler Tablo 1'de olduğu gibidir. Son iki değişken iki aşamalı araç değişken yönteminde araç değişkenler olarak kullanılmıştır.

Kullanılan temel modelin ampirik izahı temel olarak aşağıda olduğu gibidir.

$$\text{ToplamGelir}_{it} (\text{BağımsızGelir}_{it} \text{ veya } \text{DiğerGelir}_{it}) = \beta_0 + \beta_1 \text{SürekliEğitim}_{it} + \beta_2 \text{YönetimKuruluKadın}_{it} + \beta_3 \text{OrtakSayısı}_{it} + \beta_4 \text{DenetimFirmasıYerel}_{it} + \beta_5 \text{YönetimKuruluSahiplik}_{it} + \beta_6 \text{BaşkanSahiplik}_{it} + \beta_7 \text{DenetimFirmaBüyük-} \\ \text{lük}_{it} + \beta_8 \text{SahiplikYoğunlaşma}_{it} + \beta_9 \text{DenetimFirmasıYaş}_{it} + \beta_{10} \text{DenetimFirmasıMerkez}_{it} + \text{YılKontrol} + \varepsilon_{it}$$

Çalışmada denetim firması yönetim kurulunda kadınların oranını (*YönetimKuruluKadın*) kullanmamızın nedeni şu şekildedir. Vekalet teorisine göre yönetim kurulları vekalet sorununu çözen bir mekanizma olarak görülmektedir ve yönetim kurulunda yer alan kadınlar yöneticileri etkin bir şekilde kontrol edip gözetleyerek vekalet probleminin çözümüne önemli katkı sağlayarak performansı artırmaktadır. Çünkü kadınlar daha bağımsızdır ve yönetim kurulunda bağımsızlık, yöneticilerin daha etkin bir şekilde kontrol ve gözetimine işaret eder (Jensen ve Meckling, 1976, Carter

vd., 2003). Ortak sayısı (*OrtakSayısı*), çalışmada kontrol edilmiştir. Denetim firmasında ortaklar aynı zamanda çalışanlardır, denetim firmasına müşteriyi getirenler onlardır (Hitt vd., 2001). Ortakların fazla olması denetim firması gelirlerinin de artması anlamındadır. Denetim firması büyüklüğü (*DenetimFirmaBüyük-} \\ \text{lük}*), denetim firmalarının çalışan sayısının doğal logaritması ile ölçülmüş ve bu çalışmada kontrol edilmiştir. Denetim çalışmalarında büyüklük standart olarak kullanılan bir kontrol değişkeni olup, denetim firmasının genellikle büyük denetim firmalarından biri olup olmadığı (Deloitte, KPMG, PwC ve E&Y) şeklinde ölçülmektedir. Bu çalışmada denetim firması büyüklüğünün bu şekilde ölçülmesi olanaklı değildir. Bu yüzden çalışan sayısı büyüklük ölçütü olarak kullanılmıştır, Büyük denetim firmalarının gelirlerinin de yüksek olması olasıdır. Çalışmadaki beklenti de bu yöndedir.

Yönetim kurulu sahipliği (*YönetimKuruluSahiplik*) ve yönetim kurulu başkanının sahipliği (*BaşkanSahiplik*) çalışmada kontrol edilen bir diğer değişkendir. Yönetim kurulu üyelerinin ve yönetim kurulu başkanının sahiplik yapısı içinde toplam payının yüksek olması kontrol ve gözetime ilişkin verecekleri kararların kendi refahlarını maksimize etme yönünde olacağına göstergesidir (Woo

vd., 2018; Denis, 2001; Westman, 2011; Hermalin ve Weisbach, 2003; Booth vd., 2002; Howton vd., 2002). Bu bağlamda performans artacaktır. Sahiplik yoğunlaşmasının (*SahiplikYoğunlaşma*) yüksek olması, denetim firması sahipliğinin bir ya da birkaç kişide toplandığının göstergesidir. Kaynak temelli teori açısından sahipler denetim firmasının temel kaynağıdır. Sahiplik bir ya da birkaç kişide toplanmışsa performansın yükselmesi olası olmayabilir. Çünkü ulaşılabilir potansiyel müşteriler sınırlı sayıda olacaktır. Denetim firması yaşı (*DenetimFirmasıYaş*) çalışmada kontrol edilen bir diğer değişkendir. Yaşlı denetim firmalarının stabil gelirlerinin olması daha olasıdır. Ayrıca verilen hizmetlerin çeşidi ve firma saygınlığı yıllar itibarı ile geliştirilmesine bağlı olarak yaşlı firmaların daha fazla gelir elde etmesi daha olasıdır (Chen vd., 2013; Hsu vd., 2013). Yerel denetim firmaları (*DenetimFirmasıYerel*) çalışmada kontrol edilmiştir. Yerel denetim firmalarının, özellikle bağımsız denetim gelirlerinin düşük olması olasıdır. Kullanılan son kontrol değişkeni denetim firmasının İstanbul'da faaliyet- \\ te bulunup bulunmamasıdır (*DenetimFirmasıMerkez*). İstanbul şehri Türkiye'nin ekonomik anlamda merkezi olup, bu şehirde faaliyette bulunan denetim firmalarının daha fazla müşteriye ulaşması daha olası olup gelirlerinin fazla olması beklenmektedir. Son olarak yıllar modellerde sabitlenmiştir.

Tablo 1. Değişkenler ve Ölçümü

Değişkenler	Ölçümü
Toplam Gelir	Denetim firmasının yıllık toplam gelirlerinin doğal logaritması
Bağımsız Gelir	Denetim firmasının yıllık bağımsız denetim gelirlerinin doğal logaritması
Diğer Gelir	Denetim firmasının yıllık bağımsız denetim gelirleri dışında kalan gelirlerinin doğal logaritması
Sürekli Eğitim	Denetim firmasında yıllık gerçekleşen toplam sürekli mesleki eğitim saatlerinin doğal logaritması
Yönetim Kurulu Kadın	Denetim firması yönetim kurulunda yer alan kadın sayısının toplam yönetim kurulu üye sayısına oranı
Ortak Sayısı	Denetim firması ortaklarının sayısının doğal logaritması
Denetim Firması Yerel	Denetim firmasının uluslararası bir bağlantısı yoksa 1, var ise 0,
Yönetim Kurulu Sahiplik	Denetim firması yönetim kurulu üyelerinin sahiplik yapısı içindeki toplam oranı
Başkan Sahiplik	Denetim firması yönetim kurulu başkanının sahiplik yapısı içindeki oranı
Denetim Firması Büyüklük	Denetim firmasında çalışan toplam personel sayılarının medyanından büyükse 1 küçükse 0
Sahiplik Yoğunlaşma	Her bir ortağın ortaklık oranının karelerinin toplamı (Lennox vd., 2018)
Denetim Firması Yaş	Denetim firması yaşının doğal logaritması
Denetim Firması Merkez	Denetim firması merkezi İstanbul'da ise 1 değilse 0

III. Bulgular

Sırasıyla, tanımlayıcı istatistik, korelasyon katsayıları tablosu, en küçük kareler yöntemi sonuçları ve iki aşamalı araç değişken yöntemi sonuçları sunulmuştur.

Tablo 2 modellerde kullanılan değişkenlere ilişkin tanımlayıcı istatistikleri sunmaktadır. Bağımsız denetim firmaları toplam gelirlerinin doğal logaritmasının ortalama değeri 14,528'dir. Toplam gelirlerin logaritma alınmadan önceki ortalama değeri 8,704,225 TL'dir. Bağımsız denetim firmalarının bağımsız denetim gelirlerinin doğal logaritmasının ortalama değeri 13,554'tür. Bağımsız denetim gelirlerinin logaritma alınmadan önceki ortalama değeri ise 4,968,897 TL'dir. Bağımsız denetim firmalarının bağımsız denetim gelirleri dışındaki diğer gelirlerinin toplamının doğal logaritmasının ortalama değeri is 13,658'dir. Diğer gelirlerin logaritma alınmadan önceki ortalama değeri 3,735,328 TL'dir. Yıllık sürekli mesleki eğitim saatlerinin doğal logaritmasının

ortalama değeri 5,051'dir. Sürekli mesleki eğitim saatlerinin logaritma alınmadan önceki ortalama değeri ise 237,5 saattir. Kullanılan kontrol değişkenlerine ilişkin tanımlayıcı istatistikler ise Tablo 2'de olduğu gibidir. Kullanılan değişkenlere ilişkin korelasyon katsayıları tablosu oluşturulmuştur; ancak sayfa sınırından dolayı tablo sunulmamıştır.

Kullanılan değişkenlere ilişkin korelasyon katsayıları tablosu oluşturulmuştur; ancak sayfa sınırından dolayı tablo sunulmamıştır. Korelasyon katsayılarını oluşturmanın nedeni çoklu doğrusallık olup olmadığını tespit etmektir. Sonuçlara göre aralarında yüksek korelasyon olan değişkenler mevcut değildir.

Tablo 3'te en küçük kareler yöntemi kullanılarak regresyon analizi gerçekleştirilmiştir. İlk sütun sürekli mesleki eğitimin toplam denetim firması gelirlerine, ikinci sütun sürekli mesleki eğitimin bağımsız denetim gelirlerine, üçüncü sütun ise sürekli mesleki eğitimin denetim firmasının top-

lam diğer gelirlerine etkisine ilişkin sonuçları ortaya koymaktadır. Sürekli mesleki eğitimin katsayısı her üç sütunda da pozitif ve anlamlıdır (sırası ile 0,529, 0,550, 0,458). Bu sonuçlara göre yıllık sürekli mesleki eğitim saatleri denetim firması gelirlerini pozitif yönde etkilemektedir.

Tablo 4'te iki aşamalı araç değişken yöntemi kullanılarak regresyon analizi gerçekleştirilmiştir. Bu yöntemin kullanılmasının nedeni tersine nedenselliğinin bir problem olup olmadığını ortaya koymaktır. İki adet araç değişken kullanılmıştır. Bunlardan ilki denetim firmasının merkezinin İstanbul'da olup olmaması ve denetim firması yaşıdır. Çünkü İstanbul'da faaliyette bulunan denetim firmalarının sürekli mesleki eğitime ulaşma olasılığı daha yüksektir. Denetim firmaları kendi bünyelerinde verecekleri sürekli mesleki eğitimleri kıdemli personel tarafından vermek yerine özellikle teorik eğitimlerde, eğitim firmalarından veya üniversitelerde yer alan akademik personelden yararlanabilirler. İstanbul, bu açı-

Tablo 2. Tanımlayıcı İstatistikler

Değişken	Gözlem	Ortalama	Standart Sapma	Maksimum	Minimum
Toplam Gelir	227	14,528	1,529	9,888	18,696
Bağımsız Gelir	227	13,554	1,622	9,104	18,319
Diğer Gelir	227	13,658	2,068	7,692	17,834
Sürekli Eğitim	227	5,051	0,898	2,639	7,438
Yönetim Kurulu Kadın	227	0,101	0,137	0	0,5294
Ortak Sayısı	227	9,343	5,478	2	29
Denetim Firması Yerel	227	0,378	0,486	0	1
Yönetim Kurulu Sahiplik	227	0,815	0,218	0	1
Başkan Sahiplik	227	0,482	0,263	0,0375	0,999
Denetim Firma Büyüklük	227	0,555	0,498	0	1
Sahiplik Yoğunlaşma	227	0,417	0,244	0,066	0,998
Denetim Firması Yaş	227	2,525	0,731	0	3,583
Denetim Firması Merkez	227	0,718	0,450	0	1

dan denetim firmalarına büyük bir imkân sunmaktadır. Diğer bir araç değişken ise denetim firması yaşıdır. Yaşlı denetim firmalarının finansal durumları genç denetim firmalarına göre daha stabil olabilir ve daha fazla olabilir Bu durumda, finansal açıdan imkânı fazla olan -yaşlı- denetim firmaları sürekli mesleki eğitime yapmış oldukları yatırımlarda daha fazla pay ayırabilirler. İki aşamalı araç değişken modelinde sonuçlara baktığımızda kurmuş olduğumuz bu argümanlara ilişkin sonuçları

görebiliriz. Denetim firması yaşı ve denetim firmasının İstanbul'da yer alması ile sürekli mesleki eğitim saatleri arasında pozitif bir ilişki bulunmuştur (Tablo 4, Sütun 4).

Tablo 5'in alt kısmında raporlanan Durbin ve Wu-Hausman testleri endojenlik olup olmadığını, Sargan ve Basman testleri ise kullanılan araç değişkenlerin geçerli olup olmadığını ortaya koymaktadır. Sargan ve Basman testlerinin sonuçlarının anlamsız olması kullanılan araç değişkenle-

rin geçerli olduğunu ortaya koymaktadır. Durbin ve Wu-Hausman testlerinin sonuçlarının anlamlı olması ise endojenlik probleminin olmadığını ortaya koymaktadır.

Yani sürekli mesleki eğitim ile denetim firması gelirleri arasında tersine nedensellik ilişkisi yoktur. Tablo 4'teki sonuçlar da sürekli mesleki eğitim saatleri ile denetim firması gelirleri arasında pozitif ve anlamlı ilişki olduğunu ortaya koymaktadır (sırası ile 1,400, 1,191, 1,754).

Tablo 3. Sürekli Mesleki Eğitim ve Denetim Firması Gelirleri (En Küçük Kareler Yöntemi)

Değişkenler	OLS (1) Toplam Gelir	OLS (2) Bağımsız Gelir	OLS (3) Diğer Gelir
Constant	9,623*** (0,569)	8,747*** (0,560)	8,275*** (0,905)
SürekliEğitim	0,529*** (0,085)	0,550*** (0,084)	0,458*** (0,133)
Yönetim Kurulu Kadın	1,905*** (0,552)	3,295*** (0,544)	1,587* (0,874)
OrtakSayısı	0,025 (0,016)	0,027* (0,015)	0,008 (0,024)
Denetim Firması Yerel	-0,840*** (0,166)	-0,334** (0,164)	-1,171*** (0,261)
Yönetim Kurulu Sahiplik	1,365*** (0,379)	0,902** (0,374)	1,832*** (0,593)
Başkan Sahiplik	0,310 (0,666)	0,891 (0,656)	-0,507 (1,041)
Denetim Firma Büyüklük	0,751*** (0,159)	1,069*** (0,157)	0,621** (0,250)
Sahiplik Yoğunlaşma	-1,292* (0,728)	-2,389*** (0,718)	-0,091 (1,136)
Denetim Firması Yaş	0,280*** (0,105)	0,080 (0,103)	0,560*** (0,169)
Denetim Firması Merkez	0,336* (0,172)	0,317* (0,170)	0,412 (0,274)
Yıl Kontrol	Evet	Evet	Evet
Gözlem	227	227	227
R2	0,616	0,641	0,449
F Değeri	24,36***	27,02***	12,13***

*** p<0,01 ** p<0,05 * p<0,1

Tablo 4. Sürekli Mesleki Eğitim ve Denetim Firması Gelirleri (İki Aşamalı Araç Değişken Modeli)

VARIABLES	IV-REG (1) TOPLAMGELİR	IV-REG (2) BAĞIMSIZGELİR	IV-REG (3) DİĞERGELİR	İLK AŞAMA (4) SÜREKLİ EĞİTİM
CONSTANT	8,272*** (1,226)	7,735*** (1,127)	6,191*** (1,984)	2,685*** (0,455)
SÜREKLİ EĞİTİM	1,400*** (0,354)	1,191*** (0,325)	1,754*** (0,579)	
YÖNETİM KURULU KADIN	1,579** (0,719)	3,152*** (0,661)	0,848 (1,135)	0,797* (0,436)
ORTAK SAYISI	-0,528** (0,268)	-0,394 (0,246)	-0,865** (0,430)	0,468*** (0,114)
DENETİM FİRMASI YEREL	-0,715*** (0,216)	-0,182 (0,200)	-1,124*** (0,331)	-0,118 (0,131)
YÖNETİM KURULU SAHİPLİK	0,983* (0,503)	0,612 (0,463)	1,361* (0,777)	0,640** (0,298)
BAŞKAN SAHİPLİK	0,556** (0,253)	0,758*** (0,233)	0,166 (0,401)	-0,146 (0,138)
DENETİM FİRMA BÜYÜKLÜK	0,835*** (0,176)	1,190*** (0,163)	0,672** (0,276)	0,067 (0,122)
SAHİPLİK YOĞUNLAŞMA	-2,666*** (0,607)	-3,383*** (0,563)	-1,950** (0,957)	0,203 (0,139)
DENETİM FİRMASI YAŞ				0,181** (0,085)
DENETİM FİRMASI MERKEZ				0,404*** (0,134)
YIL KONTROL	EVET	EVET	EVET	EVET
GÖZLEM	227	227	227	227
R ²	-	-	-	0,228
WALD CHI ²	256,57***	339,78***	130,85***	4,99***
DURBIN CHI ²	6,444**	5,087**	6,051**	
WU-HAUSMAN F,	6,230**	4,891**	5,837**	
SARGAN CHI ²	1,501	0,090	2,294	
BASMANN CHI ²	1,421	0,085	2,177	

*** p<0,01 ** p<0,05 * p<0,1

IV. Sonuç

Çalışmada elde edilen bulgular, sürekli mesleki eğitimin denetim firması gelirlerini artırdığı yönündedir. Çalışmadaki temel kısıt, gözlem sayısının düşük olmasıdır. Şeffaflık raporları yayınlandıkça bu kısıt ortadan kaldırılabilir veya şeffaflık raporlarının yayınlandığı ülkelerdeki denetim firmaları da gözlem kapsamına dâhil edilerek çalışmadaki bu kısıt ortadan kaldırılabilir. Denetim firmaları bu bulgulardan yola çıkarak sürekli mesleki eğitime daha fazla önem verebilir. Çalışma denetim firması büyüklüğü alt grubu kullanılarak geliştirilebilir. Ayrıca sürekli mesleki eğitimin denetim kalitesine etkisi, denetlenen firma seviyesinde kalite tespit edilerek araştırılabilir. Çalışma, farklı kontrol değişkenleri eklenerek ilerletilebilir. Ayrıca, sürekli mesleki eğitimler farklı bileşenlere ayrılarak (eğitim çeşitleri yönünden) denetim firması gelirlerine hangisinin daha fazla etki ettiğine ilişkin bulgular elde edilebilir.

V. Kaynakça

- » Barney, J. (1991), "Firm resources and sustained competitive advantage", *Journal of Management*, Vol.17, No.1, pp.99-120.
- » Booth, J.R., Cornett, M.M., and Tehranian, H.(2002), 'Board of directors, ownership, and regulation', *Journal of Banking&Finance*, Vol.26, pp.1973-1996
- » Carter, D.A., Simkins, B.J. and Simpson, W. G.(2003), "Corporate governance, board diversity and firm value", *The Financial Review*, Vol.38, pp.33-53.
- » Chen, Y-S., Chang, B-G., and Lee, C.C. (2008), 'The association between continuing professional education and financial performance of public accounting firms', *The International Journal of Human Resource Management*, Vol.19, Issue.9, pp.1720-1737.
- » Chen, Y-S., Hsu, J., and Huang, M-T. (2013), "Lagged effects of training on financial performance: Evidence from longitudinal data", *Global Journal of Business Research*, Vol.7, No.1, pp.9-20.
- » Chen, Y-S., Yang, C-C., and Yang, Y-F. (2020), "Higher academic qualifications, professional training and operating performance of audit firms", *Sustainability*, Vol.12, pp.1-16.
- » Choi, J. And Krishnan, G. V. (2019). "The relation between audit-firm ownership structure and governance and audit effort and audit quality",
<https://pdfs.semanticscholar.org/5c80/d16a85f666d25e3479b0e75d16f140567476.pdf>
- » Denis, D.K.(2001), 'Twenty-five years of corporate governance research ... and counting', *Review of Financial Economics*, Vol.10, pp.191-212.
- » Deumes, R., Schelleman, C., Bauwhede, H.W., & Vanstraelen, A. (2012), "Audit firm governance: Do transparency reports reveal audit quality?", *Auditing: A Journal of Theory and Practice*, Vol.31, No.4, pp. 193-214.
- » Hermalin, B.E. and Weisbach, M.S.(2003), 'Boards of directors as an endogenously determined institution: a survey of economic literature', *Economic Policy Review*, Vol.9, No.1, pp.7-27.
- » Hitt, M. A., Bierman, L., Shimizu, K. and Kochhar, L.(2001), "Direct and moderating effects of human capital in professional on strategy and performance service firms: a resource-based perspective", *Academy of Management Journal*, Vol.44, No.1, pp.13-28.
- » Howton, S.D., Howton, S.W. and Olson, G.T. (2001), 'Board ownership and IPO returns', - *Journal of Economics and Finance*, Vol.25 No.1, pp.100-114.
- » Hsu, C-S, Kuo, L. and Chang, B-G.(2016), "Non-linear relationship between gender diversity in the partnership and profit performance in accounting firms", *Pacific Accounting Review*, Vol.28, Issue.3, pp.306-336.
- » Jensen, M. C. and Meckling, W.H.(1976), "Theory of the firm: managerial behavior, agency costs and ownership structure", *Journal of Financial Economics*, Vol.3, No.4, pp.305-360.
- » La Rosa, F., Caserio, C., and Bernini, F. (2019), "Corporate governance of audit firms: Assessing the usefulness of transparency reports in a Europe-wide analysis", *Corporate Governance: An International Review*, Vol.27, Iss.1, pp.14-32.
- » Lennox, C.S., Wang, C. and Wu, X.(2018), "Opening up the 'black box' of audit firms: the effect of audit partner ownership on audit adjustment", *Working Paper*, Retrieved from https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=3271165.
- » van Loo, J. B. and Rocco, T. S. (2004), 'Continuing professional education and human capital theory', paper presented at the Academy of Human Resource Development International Conference (AHRD), Austin, TX, March 3- 7.
- » Westman, H.(2011), 'The impact of management and board ownership on profitability in banks with different strategy', *Journal of Banking&Finance*, Vol.35 Issue.12, pp.3300-3318.
- » Woo, Y-S., Kang, M. and Lee, H-Y.(2018), "The cost of debt and the characteristics of audit firms", *Managerial Finance*, Vol.44 No.1, pp.27-45.

► Bu makale 22-23 Ekim 2020 tarihinde Mödav'ın düzenlemiş olduğu 17. Uluslararası MODAVICA 2020 Uluslararası Muhasebe Konferansında sunulmuştur.



4 ADIMDA ETKİLİ SOSYAL MEDYA YÖNETİMİ VE BAŞARI ÖLÇÜM METRİKLERİ

Etkili Sosyal medya yönetimi ile ilgili internette gördüğüm bir çok kaynak, “çekiliş yapmak, düzenli paylaşım yapmak” gibi önemli ancak aşırı spesifik konular üzerinde yoğunlaşıyor. Özellikle Türkçe literatürde sosyal medya uzmanlarına yönelik birçok kaynak varken işletme sahiplerine, yatırımcılara ve yöneticilere içgörü sağlayacak bütüncül bir makaleye rastlamadım. Bu çalışma konuya ilişkin bu boşluğu doldurmak amacı ile yazılmıştır. Yani işin özü en hızlı yoldan 100.000 takipçi edinmenin yollarını arıyorsanız bu yazıyı okumayı burada bırakabilirsiniz.

Hala benimleyseniz öncelikle sizi Jim Sterne ile tanıştırayım. Kendisi 28 yıldan beri Santa Barbara Web Analizleri Birliği başkanlığı yapmakta ve bunun dışında bir çok başka ünvanla birlikte dünyanın en büyük pazarlama ölçümleme zirvelerinden “Marketing Analytic Summit”in de kurucusudur.

Sterne, internetin her zaman “sosyal” bir platform olduğunu ısrarla belirtmektedir. İnternet, sosyal bir platformdur çünkü birebir ve kitlesel iletişim araçlarının ardından çoktan çoğa (many-to-many) bir iletişim kanalı olarak ortaya çıkmıştır. İnternet, Staner’in kendi deyimiyle ortalama bir insanın (the average Joe) dünyayla iletişimi kurmasını sağlamıştır. Bir başka deyişle, tüketici tarafından oluşturulan içeriği yani “kulaktan kulağa pazarlama”yı bambaşka bir boyuta taşımıştır. Kulaktan kulağa pazarlama ise Nielson’in yapmış olduğu bir araştırmaya göre tüm pazarlama faaliyetleri içerisindeki en güçlü ikna aracıdır (Grimes, 2012). Sosyal medya pazarlaması yalnızca bu sebeple bile marka iletişimi için su götürmez bir öneme sahiptir.

Peki, etkili bir sosyal medya pazarlama yönetimine nereden başlamak gerekir?



Jim Sterne, Marketing Analytic Summit, Target Marketing, Digital Marketing Association

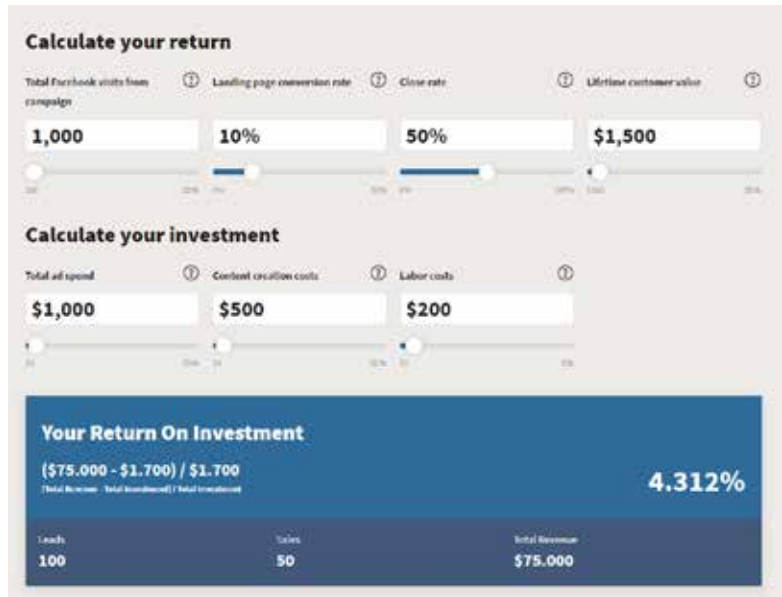
I. Hedefleri Belirlemek

Sosyal medya, bir kamu alanıdır. Toplumsal fikirlerin ve tüketici diyaloglarının gerçekleştiği bir yerdir. Dolayısıyla buraya gözler kapalı bir şekilde girmek yerine gerçekçi hedefler belirlemek önemlidir. Sterne (2010), sosyal medya faaliyetlerinde bulunan firmaları stratejilerini belirlerken evrensel 3 büyük hedefi dikkate almaları yönünde uyarır:

- a) Gelirleri arttırmak,
- b) Maliyetleri azaltmak,
- c) Tüketici memnuniyeti sağlamak.

Sosyal medya faaliyetleriniz bu 3 büyük hedeften en az birine fayda sağlamalıdır. Eğer sağlamıyorsa günün sonunda kaç beğeni aldığınızın veya kaç kişi tarafından takip edildiğinizin pek de bir önemi yok demektir. Anahtar Performans Göstergelerinizi (KPIs) belirlerken takipçiyi sayınızı elbette her zamanki gibi dikkate almalısınız; ancak, satış, bülten aboneliği veya ürün değerlendirmesi elde etmek gibi gerçekçi hedefler belirlemek, sizi ulaşmak istediğiniz yere daha hızlı götürecektir.

İnternette sosyal medyaya yapmış olduğunuz yatırımdan elde ettiğiniz kazancı (ROI) ölçmenizi sağlayan ücretsiz araçlar da mevcuttur. Bu tür araçları kullanmak gerçekçi hedefler belirlemenize ve kampanyalarınızın başarısını ölçmenize yardımcı olacaktır. Şekil 1’de gösterilen **Hootsuite Social ROI Calculator** bu araçlara güzel bir örnektir.



Şekil 1: Hootsuite Social ROI Calculator

Açık bir şekilde hedefler belirlendikten sonra, marka mesajını mümkün olduğunca çok kişiye ulaştırmak bu yolculuğun ikinci adımını oluşturmaktadır.

II. Kitleye Ulaşmak

Etkili bir pazarlama stratejisi oluşturmak için birçok model geliştirilmiştir. Büyük bir çoğunluğu pazarlama faaliyetinin “farkındalık” ile başladığını savunur. Örneğin **AIDA**, ismini İngilizce **dikkat (attention)**, **ilgi (interest)**, **arzu (desire)** ve **aksiyon (action)** sözcüklerinin baş harflerinden almaktadır. İlk adım olan dikkat, tüketicinin piyasadaki ürün kategorisi içinden markayı ayırt edebilmesi anlamını taşır. Bir başka pazarlama modeli olan **DAGMAR (ACCA)** ise **farkındalık (awareness)**, **anlama (comprehension)**, **ikna (conviction)** ve yine **aksiyon (action)** adımlarına sahiptir.

AIDA’nın dikkat basamağı da DAGMAR’ın farkındalığı da marka farkındalığı ile yakından ilişkilidir. Marka farkındalığı, tüketicilerin bir markayı tanıyabilmesi ve hatırlayabilmesi anlamına gelmektedir (Keller, 2001, s. 8). Yani tanınırlık ve hatırlanırılık olarak iki boyuta sahiptir.

Tanınilrılık: Marka farkındalığı, yalnızca tüketicinin marka adını hatırlayabilmesi olarak tanımlanamamaktadır. Marka farkındalığı bu hatırlama yetisinin yanında tüketicinin markaya ilişkin detaylarla marka arasında bir ilişki kurabilmesidir. Örneğin; çocuğundan veya eşinden kabartma tozu almasını isteyen birisinin, markanın adını söylemek yerine: “kırmızı olanı al” demesi gibi. Böylece siparişi veren kişi, marka adını doğru hatırlayamamış olsa bile, eşinin veya çocuğunun doğru markayı satın alarak kendisine getirmesini bekleyecektir. İşte bu noktada “kırmızı paketli kabartma tozu” tarifi, markete giden



kişi tarafından da anlaşılmışsa kabartma tozu markası paket rengiyle rakiplerinden farklılaşmış ve marka tanınırlığı için tüketiciye ipucunu başarıyla vermiş demektir.

Hatırlanırılık: Marka hatırlanırılığı, tüketicinin markayı, ürün sınıfında adlandırmasını istemek üzerine kuruludur; “yardımsız hatırlama” olarak da adlandırılır, çünkü, tanıma görevindeki aksine, tüketici satın alma noktasında değildir ve markaya ilişkin herhangi bir isim, logo veya ambalaj göremez. Yardımsız hatırlama, tanımaya göre çok daha zor bir iştir ve daha güçlü bir marka pozisyonu ile ilişkilidir (Aaker, 2009, s. 63). Marka hatırlanırılığı, tüketicilerin markayı belirli bir ürün kategorisi hakkında düşündüğü zaman anımsamasıdır. Örneğin üniversiteler hakkında düşünürken Marmara Üniversitesi’nin, seçim yapmaya çalışan bir öğrencinin zihninde canlanması gibi. Tüketici kararının satın alma noktası dışında alındığı aksi durumlarda, marka hatırlanırılığı daha önemlidir.

Uzun lafın kisası marka farkındalığı oluşturmak ve oluşturulacak marka farkındalığını ürün niteliğine göre farkındalık ya da tanınırlık üzerine inşa etmek, sosyal medya yolculuğu için etkili bir başlangıç noktasıdır.

İlgili Metrikler

Sosyal medya kampanyalarınızda ulaşabildiğiniz kitle ile ilgili metrikler aşağıda açıklanmıştır:

a. Gösterim (Impression): Yayının kaç kez akışa gönderildiği ile ilgilidir, kaç kez görüntülenme alındığı anlamına gelmez, kaç kez görüntüleme ihtimali ediniildiğidir.

b. Erişim (Reach): Bir yayının kaç kişi tarafından görüntülendiğini belirtir. Aynı kişi yayınızı birden fazla kez görmüş olsa da erişim 1 sayılır.

c. Yeni takipçi (New Followers): Sosyal medya kampanyalarının ne kadar yeni takipçi kazandırdığı, kampanyanın marka farkındalığına ne kadar katkı yaptığını gözlemek için önemli bir metriktir.

III. Kitleyi Yönetmek

Başarılı işletmeler, kitleleri (müşterileri, hayranları ve takipçileri) ve çalışanları (satıcılar, ortaklar, ekip üyeleri) arasında özgün ilişkiler kurarlar. Topluluk yönetimine yatırım yaptıklarında, sıradan marka kabuğundan çıkıp tüketicileri ile konuşan, onları önemseyen ve onlar için çalışan

canlı bir markaya dönüşürler (Baker, 2020). Kitle yönetimi, çeşitli etkileşim türleri aracılığıyla bir işletmenin müşterileri, çalışanları ve ortakları arasında özgün bir topluluk oluşturma sürecidir.

Başarılı bir kitle yönetimi için marka kitlesinin iyi tanımlanması ve segmentlere ayrılması gerekir. Thomas Baekdal (2009), marka kitlesini hayranlık düzeylerine göre 4'e ayırmaktadır.

1. Takipçiler: Markayı takip eden ve marka ile ilgili paylaşımlara karşı ilgili olan kişiler.

2. Bülten Aboneleri: Marka ile ilgili bildirimleri açık olan ve markaya ilişkin paylaşımları dikkatle okuyan kişiler.

3. Geri dönenler: Marka sayfalarını düzenli aralıklarla ziyaret eden ve marka ile ilgili haberlere ulaşmak için çaba harcayan kişiler.

4. Tekrarlayanlar: Marka ile ilgili haberleri kendi çevreleri ile paylaşan, markanın erişimine katkı sağlayan kişiler.

Marka kitlesi, görüldüğü gibi takipçilerden tekrarlayanlara doğru küçülen bir piramit biçimindedir.



Şekil 2: Marka Kitlesi Piramidi

İlgili Metrikler

a. Toplam takipçi sayısı (Total Followers): Markayı takip eden kişilerin toplamıdır.

b. Etkileşim oranı (Engagement Rate): Edinilen toplam etkileşimin (beğeni, yorum, paylaşım) top-

lam takipçi sayısına bölünmesi ile bulunur. Bu oran takipçilerin ne kadar aktif olduğunu göstermektedir.

c. Etiketleme sayısı (Mention): Kaç kişinin markadan bahsettiğini belirtir. "@" sembolü ile etiketleme yapılan aktif bahsetmeler olduğu gibi herhangi bir etiketleme yapılmayan pasif bahsetmeler de vardır. Ancak, pasif bahsetmelerin ölçümü makine öğrenmesi gibi analiz yöntemlerini gerektirir.

d. Paylaşım (Share): Sosyal medya kullanıcılarının oluşturduğunuz içerikleri kendi kitleleri ile paylaşmasını belirtir.

IV. Kitleyi Harekete Geçirmek

Marka kitlesi, markayı takip ediyor, okuyor, ziyaret ediyor ve paylaşıyorsa etkili bir sosyal medya yönetim sürecinin son adımına yaklaşmıştır. Ancak, aktif bir marka kitlesine sahip olmak yine de başarıya ulaşıldığı anlamına gelmeyebilir. Sosyal medya etkinliğinin değerini ölçmek için kitlenin markayı, hedeflerine ne kadar yaklaştığına bakmak gerekir. Burada Sterne'nin 3 büyük marka hedefini tekrar hatırlamakta fayda var. Aktif bir kitleye sahip olmak, bu hedeflerden birisine "tüketici tatmini sağlama"ya açıkça katkı sağlamaktadır. Ancak etkili bir sosyal medya yönetimi için satın alma, mail listesine kaydolma, yorum bırakma gibi anahtar performans göstergeleri (KPI) belirlemek ve bu hedeflerin gerçekleşmesini sağlayacak bir marka iletişimi gerçekleştirilmelidir.

İlgili Metrikler

Dönüşümler (Conversions): İşletmelerin başarısı için önemli olan, çevrimiçi veya çevrimdışı olarak tanımlanmış etkinliklerdir. Örneğin e-posta bültenlerine kaydolma işleminin tamamlanması (Hedef dönüşüm) veya satın alma işleminin gerçekleşmesi gibi. Satış, potan-

siyel müşteri edinme gibi popüler dönüşüm tanımları olduğu gibi her işletme kendi dönüşüm hedeflerini kendisi tanımlayabilmektedir.

Yatırım Getirisi (Return of Investment): Yatırım Getirisi kısaca "ROI" biçiminde ifade edilir. Bir yatırımın verimliliğini değerlendirmek veya bir dizi farklı yatırımın verimliliğini karşılaştırmak için kullanılan bir performans ölçüsüdür. ROI'yi hesaplamak için, bir yatırımın faydası (veya getirisi), yatırımın maliyetine bölünür. Sonuç, yüzde veya oran olarak ifade edilir.

Potansiyel Müşteri (Lead): Potansiyel müşteri, bir marka tarafından sunulan ürün veya hizmete ilgi göstermiş ve bu ilgisine istinaden marka ile iletişim bilgisini paylaşmış kişi veya kurumdur.

V. Kaynaklar

- ▶ Aaker, D. (1997). Dimensions of Brand Personality. Journal of Marketing Research, 347-356.
- ▶ Baekdal, T. (2009). The Power and Value of a Fan. Baekdal: <https://baekdal.com/analytics/the-value-of-a-fan/> adresinden alındı
- ▶ Baker, K. (2020). The Ultimate Guide to Community Management. Hubspot: <https://blog.hubspot.com/marketing/community-management-expert-advice#:~:text=A%20social%20media%20community%20manager,engages%20on%20all%20social%20content> adresinden alındı
- ▶ Grimes, M. (2012). Nielsen: Global Consumers' Trust in 'Earned' Advertising Grows in Importance. Nielsen: <https://www.nielsen.com/us/en/press-releases/2012/nielsen-global-consumers-trust-in-earned-advertising-grows/> adresinden alındı
- ▶ Keller, K. (2001). "Building Customer-Based Brand Equity". Marketing Management.
- ▶ Sterne, J. (2010). Social Media Metrics: How to Measure and Optimize Your Marketing Investment. USA: Wiley.



Soru Cevap

Kısmi bölünmeye konu edilen taşınmaza ilişkin finansman giderleri, söz konusu taşınmazı devredenlerce kurum kazancının tespitinde dikkate alınabilir mi?

SORU

Şirketimiz aktifinde bulunan taşınmazı kısmi bölünme yoluyla diğer grup şirketine devrettik. Söz konusu taşınmazı ilk devir aldığımızda ödemesini dövizli kredi kullanmak suretiyle gerçekleştirmiştik. Halen ödemeleri devam kredilere ilişkin kur farkı giderleri faiz giderlerini taşınmazı devreden şirketimizde gider olarak dikkate alabilir miyiz? Yoksa taşınmazla birlikte söz konusu giderlerin de devri gerekir mi?

Bilindiği üzere, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 19'uncu maddesinin üçüncü fıkrasının (b) bendinde *"Kısmi bölünme: Tam mükellef bir sermaye şirketinin veya sermaye şirketi niteliğindeki bir yabancı kurumun Türkiye'deki iş yeri veya daimi temsilcisinin bilançosunda yer alan taşınmazlar ile en az iki tam yıl süreyle elde tutulan iştirak hisseleri ya da sahip oldukları üretim veya hizmet işletmelerinin bir veya birkaçını kayıtlı değerleri üzerinden aynı sermaye olarak mevcut veya yeni kurulacak tam mükellef bir sermaye şirketine devretmesi, bu Kanunun uygulanmasında kısmi bölünme hükmündedir."* hükmüne yer verilmiştir.

Kısmi bölünme, devredilen varlıklara karşılık edinilen devralan şirket hisselerinin, devreden şirkette kalması ya da söz konusu hisselerin doğrudan bu şirketin ortaklarına verilmesi esasına dayanmaktadır. Taşınmaz ve iştirak hisselerinin kısmi bölünme kapsamında (Kurumlar Vergisi Kanununun 19'uncu maddesinin üçüncü fıkrasının (b) bendine göre) devrinde, devralan şirketin hisselerinin devreden şirketin ortaklarına verilmesi halinde, **devredilen taşınmaz ve iştirak hisselerine ilişkin borçların devri de zorunludur.** Devir veya bölünme işlemine konu olan varlıkların kayıtlı değerleri üzerinden diğer şirketlere intikal ettirilmesi, devrolan veya bölünen şirketin ortaklarına ya da bölünen şirkete varlıkların kayıtlı değeri kadar hisse verilmesini gerektirmemektedir. Bölünen ve devralan şirketlerin karşılıklı olarak devre konu varlıkların değerlerini belirlemek suretiyle devrolan veya bölünen şirketin ortaklarının haklarını koruyacak bir değişim oranı tespit edilecektir. Değişim oranının bölünen ve devralan şirketlerin hisselerinin gerçek değeri üzerinden belirlenebilmesi mümkündür.

Kısmi bölünmeye konu şirketin kısmi bölünmeye konu edilen taşınmazlarla ilgili önceki dönemlerde kullanmış olduğu ve ödemeleri halen devam eden dövizli kredi borçları nedeniyle ortaya çıkan kur farkları ile finansman maliyetlerinin kısmi bölünme işleme sonrası nasıl bir işleme tabi tutulacağı önem arz eden bir husustur. Bu kapsamda, kısmi bölünmeye gidildiği tarih ile bölünmenin ticari sicilde tescil edildiği tarih arasında oluşacak kur farkları ile faiz giderleri, yeni kurulacak şirketlerin ya da mevcut halde kurulu halde olup taşınmazı devralan şirketlerin sicile verilen bilanço değerlerinde farklılıklar oluşturacaktır.

Hisselerini devreden şirketin ortaklarına vermek suretiyle taşınmaz devri gerçekleşen bir kısmi bölünme işlemine ilişkin olarak İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen Özelgede aşağıdaki hükümlere yer verilmiştir:

"...
Kısmi bölünme işlemi kısmi bölünmeye ilişkin genel kurul kararının Ticaret Siciline tescil edilmesi ile hüküm ifade edeceğinden, devralan şirket hisselerinin şirketiniz ortaklarına verilmesi nedeniyle söz konusu taşınmazların ticari kazancınızla herhangi bir ilgisi kalmayacağından şirketinize ait bir finansman giderinden de söz edilmeyecektir. Dolayısıyla, ilgili hesap döneminin başından kısmi bölünmeye ilişkin kararın tescil tarihine kadar olan sürede kısmi bölünmeye konu edilen taşınmazlara ilişkin finansman giderleri ile kur farklarının şirketinizce kurum kazancının tespitinde dikkate alınması mümkün olup bu tarihten sonra söz konusu taşınmazlarla ilgili herhangi bir giderin şirketinizce kurum kazancının tespitinde dikkate alınması mümkün değildir.

Kurumlar Vergisi Kanununun 9'uncu maddesinde, devir ve tam bölünme işlemlerinde maddede belirlenen sınır dâhilinde devralanan kurumların zararlarının indirimi kabul edilmiş ancak, kısmi bölünme işlemlerinde zarar mahsubuna ilişkin herhangi bir hükme yer verilmemiştir. Bu nedenle kısmi bölünmede, bölünen kurumdaki devralan kuruma zarar intikali öngörülmediğinden, geçmiş yıl zararlarının hiçbir şekilde devredilmesi mümkün değildir."

Buna göre; kısmi bölünmeye ilişkin kararın tescil tarihine kadar olan sürede kısmi bölünmeye konu edilen taşınmazlara ilişkin finansman giderleri (kur farkları ile faiz giderleri), bölünen (söz konusu taşınmazı devreden) şirket tarafından gider olarak dikkate alınabilecektir. Buna karşın, tescilden sonra kısmi bölünmeye konu taşınmazla ilgili ortaya çıkan kur farkı ve finansman giderlerinin aynı sermaye konulan şirket tarafından gider olarak dikkate alınması gerekmektedir.

Diğer taraftan, kısmi bölünmeye konu olan ve döviz kredisi alınmak suretiyle iktisap edilen taşınmazın yeni bir şirkete aynı sermaye olarak konulması ve devralan şirketin hisselerinin devreden şirkette kalması durumunda, taşınmazla ilgili kur farklarının ve kredi faizlerinin bölünen şirket tarafından gider olarak dikkate alınabileceği tabidir.

Bununla birlikte, kısmi bölünmede, bölünen kurumdaki devralan kuruma zarar intikali öngörülmediğinden, bölünmeye konu döviz kredisi kullanılarak iktisap edilen taşınmazlara ilişkin kur farkı ve kredi faizlerinden kaynaklı geçmiş yıl zararlarının aynı sermaye olarak konulan şirkete hiçbir şekilde devredilmesi mümkün değildir.

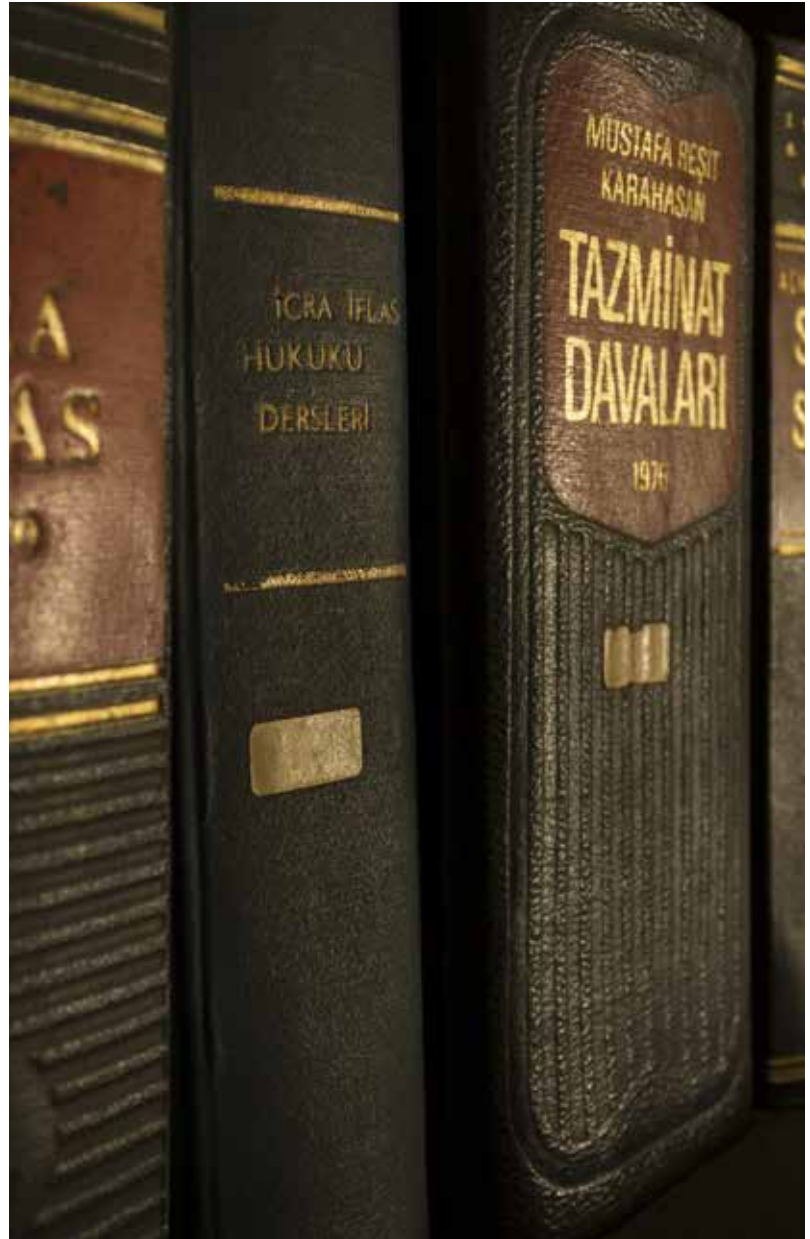
Konkordato Komiseri Olarak Görevlendirilen Kişiyeye Mahkeme Aracılığıyla Yapılan Ödemelerde Tevkifat Yapılacak Mıdır?

SORU

Limited Şirketimiz tarafından konkordato kararı alınmış olup, ilgili Mahkeme tarafından iki kişi geçici komiser olarak görevlendirilmiş ve söz konusu geçici komiserlere aylık kişi başı 5.000 TL tutarında ücret ödemesi yapılması takdir edilmiştir. Bu karar çerçevesinde, konkordato komiserlerine ilişkin olarak görev süresi içerisinde ilgili mahkeme aracılığıyla ödeme yapılmakta olup, bu aşamada söz konusu ödemeler nedeniyle vergi kesintisi yapılması gerekir mi?

Gelir Vergisi Kanunu'nun 61'inci maddesinde, "Ücret, işverene tabi ve belirli bir işyerine bağlı olarak çalışanlara hizmet karşılığı verilen para ve ayınlar ile sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaatlerdir. Ücretin ödenek, tazminat, kasa tazminatı (Mali sorumluluk tazminatı), tahsisat, zam, avans, aidat, huzur hakkı, prim, ikramiye, gider karşılığı veya başka adlar altında ödenmiş olması veya bir ortaklık münasebeti niteliğinde olmamak şartı ile kazancın belli bir yüzdesi şeklinde tayin edilmiş bulunması onun mahiyetini değiştirmez." hükmü yer almaktadır.

Aynı Kanunun 94'üncü maddesinin birinci fıkrasında; kamu idare ve kuruluşları, iktisadi kamu kuruluşları, sair kurumlar, ticaret şirketleri, iş ortaklıkları, dernekler, vakıflar, dernek ve vakıfların iktisadi işletmeleri, kooperatifler, yatırım fonu yönetenler, gerçek gelirlerini beyan etmeye mecbur olan ticaret ve serbest meslek erbabı, zirai kazançlarını bilanço veya zirai işletme hesabı esasına göre tespit eden çiftçilerin, söz konusu maddelerde bentler halinde sayılan ödemeleri (avans olarak ödenenler dahil) nakden veya hesaben yaptıkları sırada, istihkak sahiplerinin gelir ve kurumlar vergilerine mahsuben tevkifat yapmaları gerektiği hükmü altına alınmış olup, aynı fıkranın (1) numaralı bendinde ise hizmet erbabına ödenen ücretler



ile 61'inci maddede yazılı olup ücret sayılan ödemelerden, 103 ve 104'üncü maddelere göre vergi tevkifatı yapılacağı hüküm altına alınmıştır.

Anılan Kanunun 96'ncı maddesinde, "Vergi tevkifatı, 94'üncü madde kapsamına giren nakden veya hesaben yapılan ödemelere uygulanır. Bu maddede geçen hesaben ödeme deyimi, vergi tevkifatına tabi kazanç ve iratları ödeyenleri istihkak sahiplerine karşı borçlu durumda gösteren her türlü kayıt ve işlemleri ifade eder" denilmiş, 98'inci maddede "94'üncü madde gereğince vergi tevkifatı yapmaya mecbur olanlar bir ay içinde yaptıkları ödemeler veya tahakkuk ettirdikleri karlar ve iratlar ile bunlardan tevkif ettikleri vergileri ertesi ayın yirmüçüncü günü akşamına kadar, ödeme veya tahakkukun yapıldığı yerin bağlı olduğu vergi dairesine bildirmeye mecburdurlar" hükmü yer almıştır.

Diğer taraftan, 2004 sayılı İcra ve İflas Kanununun, 285'inci maddesinde, "Borçlarını, vadesi geldiği hâlde ödeyemeyen veya vadesinde ödeyememe tehlikesi altında bulunan herhangi bir borçlu, vade verilmek veya tenzilat yapılmak suretiyle borçlarını ödeyebilmek veya muhtemel bir iflâstan kurtulmak için konkordato talep edebilir. İflâs talebinde bulunabilecek her alacaklı, gerekçeli bir dilekçeyle, borçlu hakkında konkordato işlemlerinin başlatılmasını isteyebilir." hükmüne yer verilmiştir.

Anılan Kanunun "Geçici mühlet" başlıklı 287'inci maddesinde ise; "Konkordato talebi üzerine mahkeme, 286'ncı maddede belirtilen belgelerin eksiksiz olarak mevcut olduğunu tespit ettiğinde derhâl geçici mühlet kararı verir ve 297'nci maddenin ikinci fıkrasındaki hâller de dahil olmak üzere, borçlunun malvarlığının muhafazası için gerekli gördüğü bütün tedbirleri alır.

Mahkeme, geçici mühlet kararıyla birlikte konkordatonun başarıya ulaşmasının mümkün olup olmadığının yakından incelenmesi amacıyla bir geçici konkordato komiseri görevlendirir. Alacaklı sayısı ve alacak miktarı dikkate alınarak gerektiğinde üç komiser de görevlendirilebilir. Üç komiser görevlendirilmesi durumunda komiserlerden biri, mahkemenin bulunduğu ilde faaliyet göstermek şartıyla Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu tarafından yetkilendirilmiş bağımsız denetçiler arasından seçilir. 290'ıncı madde bu konuda kıyasen uygulanır.

...

hükmüne yer verilmiştir. Konuyla ilgili olarak, 02.06.2018 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan "Konkordato Komiserinin Niteliklerine ve Alacaklılar Kurulunun Zorunlu Olarak Oluşturulmasına Dair Yönetmelik" ile, konkordato komiserinin nitelikleri ve alacaklı sayısı, alacak miktarı ve alacakların çeşitliliği dikkate alınarak alacaklılar kurulunun zorunlu olarak oluşturulacağı haller ve alacaklılar kuruluna dair diğer hususlara ilişkin esaslar belirlenmiştir.

Yukarıda belirtilen hükümler bir arada değerlendirildiğinde, konkordato sürecinin yönetilmesi bakımından konkordato komiseri olarak görevlendirilmiş bulunan kişilere yapılan ödemelerin ücret olarak değerlendirilmesi ve söz konusu tutarlar net ücret tutarı olarak addedilerek brüte iblağ edilip tevkifata konu edilmesinin gerektiği anlaşılmaktadır. Diğer taraftan ödemelerin ilgili mahkeme aracılığıyla yapılıyor olması tevkifat uygulamasına mani değildir.

Buna göre, her bir konkordato komiseri için ilgili mahkeme aracılığıyla yaptığınız 5.000 TL ödeme tutarını net ücret tutarı olarak dikkate almak suretiyle ve GVK'nın 103'üncü maddesinde belirlenen vergi tarifesi çerçevesinde tevkifat uygulaması yapmanız e tevkif edilen vergileri muhtasar beyannameye konu ederek beyan edip ödemeniz gerekmektedir.



1868'den beri
İYİLİK İÇİN



İçtiğiniz her Kızılay Maden Suyu gelirinin %100'ü Türk Kızılay Derneği'ne bağışlanır.



ÇITAYI YÜKSELİTORUZ

