

CENTRUMTIME

2025 | TEMMUZ - AĞUSTOS - EYLÜL

SAYI - 22

22

GRUP ŞİRKETLERİ ARASINDAKİ

ORTAKLARA BORÇLAR - SERMAYE

HİSSE DEVİRLERİNDE İSTİSNA UYGULAMASINA

AVANSI AYRIMI VE VERGİSEL SONUÇLARI

YÖNELİK GÜNCEL İKİ ÖZELGE ÜZERİNE

GELİR İLE HARCAMALAR ARASINDA

KURUMSAL SÜRDÜRÜLEBİLİRLİK RAPORLAMASINDA

TUTARSIZLIKLARA İLİŞKİN ŞİRKET

YENİ DÖNEM: TÜRKİYE'DE TSRS'NİN ZORUNLU

ORTAKLARINDAN İSTENEN İZAHATLERİN

HALE GELMESİ VE UYUM SÜRECİNDE

HUKUKİLİĞİ VE SONUÇLARI

DİJİTAL DÖNÜŞÜM YAKLAŞIMLARI

Balmumcu Mh. Bestekar Şevki
Bey Sk. Centrum Binası No: 17
Beşiktaş / İstanbul
Tel: +90 (212) 267 21 00

Kızılırmak Mahallesi 1443 Cd.
1071 Plaza A Blok No: 25/183
Çankaya / Ankara
Tel: +90 (312) 512 59 42

Manas Bulvarı Adalet Mah.
Folkart Towers Kat:26
Bayraklı / İzmir
Tel: +90 (232) 290 55 69

Altınova Mahallesi Fuar Caddesi
Buttim Plaza No:63/503 Kat:5
Osmangazi / Bursa
Tel: +90 (224) 211 33 01



ÇİTAYI YÜKSELTİYORUZ

Değerli Okurlarımız,

Centrum Time'in 22. Sayısı ile karşınızdayız!

Centrum Türkiye olarak, dünyanın en önde gelen yayıncılarından International Tax Review tarafından her yıl verilen Vergi Ödüllerinde (EMEA Tax Awards) 2025 yılı için, "Türkiye'nin En İyi Vergi Şirketi" ve "Türkiye'nin En İyi Vergi Uyuşmazlıkları Şirketi" kategorilerinde bir kez daha aday olarak toplamda 8. kez aday gösterildiğimizi sizlerle paylaşmaktan mutluluk duymaktayız.

2018 ve 2024 yıllarında International Tax Review tarafından iki defa "Yılın Vergi Şirketi" seçilmemizin ardından, bu yıl da her iki kategoride birden aday gösterilmemizle birlikte, üst üste 8. kez kısa aday listesinde gösterilmiş olmanın haklı gururunu yaşıyoruz.

Çalışmalarımızın ve hizmet kalitemizin bir karşılığı olan bu başarılarımız sayesinde uluslararası arenada da ses getirmekten memnuniyet duymaktayız. Bu başarıda en büyük payın bize güvenen müşterilerimizde olduğunun farkındayız. Bu uzun yolculukta bizlere güvenen ve başarımızda en büyük katkının sahibi olan tüm müşterilerimize teşekkür etmeyi borç biliriz.

Centrum olarak sektörde öne çıkan bir denetim ve danışmalık 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.

Hizmet kalitemizin istikrarlı şekilde yükseltilmesi ve sorumlu vergicilik anlayışımızın bir parçası olarak şirketleri etkileyen güncel konularda, uygulama detaylarını beklenen sonuçları ile birlikte analiz ederek reel sektöre her gün değişen yasal zorunluluklarla baş etme çabasında katkı sunmaya devam ediyoruz.

Bu kapsamda ilk olarak, Vergi Denetim Kurulu (VDK) tarafından başlatılan Yüksek Gelir Grupları Gözetim ve Uyum Programı kapsamında gelir ile harcamalar arasında tutarsızlıklara ilişkin şirket ortaklarından istenen izahatlerin hukukiliği ve sonuçları hakkında değerlendirmelerde bulunarak sürece muhatap olan şirket ortaklarımıza ilişkin önerilerimizi sunuyoruz. Akabinde, ilişkili şirketler arasındaki hisse devirlerinde güncel özetler ışığında dikkat edilmesi gereken hususlara dair önemli notlarımızı aktarıyoruz. Diğer taraftan, Şirket ortakları tarafından şirkete gönderilen paraların borçlar olarak sınıflanması veya sermaye avansı olarak işlem yapılabilmesi durumuna ilişkin değerlendirmelerimizi paylaşarak bu sınıflamanın vergisel sonuçlarına ilişkin detaylı açıklamalarımızı paylaşıyoruz. Süresinde düzenlenmiş tam tasdik sözleşmesi olmayan ve iade talebinde tutar sınırına takılan firmalarda YMM raporu ile iade imkanı için bir ara formül veriyoruz.

Takip eden kısımda, İştiraklerdeki Sermaye Değişiklikleri ile Temettü Dağıtımlarının Muhasebeleştirilmesi ve Vergilendirilmesine, 9903 Sayılı Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkındaki Karar Kapsamında Yatırım Teşvik Uygulamalarındaki Değişikliklere, Eksik Tapu Harcına İlişkin Gönderilen İzahat Taleplerinin Doğurabileceği Sonuçlara, Elektronik Defter Saklama ve İbraz Zorunluluğu: Uygulamada Yapılan Hatalara ve Çözüm Önerilerimize dair açıklama ve değerlendirmelerimizi paylaşıyoruz. Son olarak birçok şirketimizi yakından ilgilendiren yönetim sorumluluğunu üstlenen ortaklara ödenen huzur haklarının vergi, Ticaret Kanunu ve SGK mevzuatı kapsamında değerlendirmesini yaparak konuya ilişkin önerilerimizi sıralıyoruz.

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

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

SAYI: 22

KÜNYE

İMTİYAZ SAHİBİ: Dr. Burçin GÖZLÜKLÜ

Yayın Türü: Süreli / 3 Aylık

Adreslerimiz:

Merkez Ofis: Balmumcu, Bestekar Şevki Bey Sk.
D:Blok No: 17, 34380 Beşiktaş/İstanbul

Ankara Ofis: Kızılırmak Mahallesi 1443 Cad.
1071 Plaza A Blok No: 25/183 Çankaya / Ankara

İzmir Ofis: Manas Bulvarı Adalet Mah. Folkart
Towers Kat: 26 Bayraklı / İzmir

Bursa Ofis: Altınova Mahallesi Fuar Caddesi
Buttim Plaza No:63/503 Kat:5 Osmangazi/Bursa

Genel Yayın Yönetmeni: Dr. Burçin GÖZLÜKLÜ

Yayın Koordinatörü: Murat SOFTA

Yazı İşleri Müdürü: Fazıl BOYRAZ

Editör: Adem BİLGİLİ

Görsel Yönetmen: Melih Cem KILIÇ

Basım Yeri: İstanbul

Tel: +90 (212) 267 21 00 - +90 (312) 512 59 42

Fax: +90 (212) 267 10 67

Email: iletisim@centrumturkey.com

Web: centrumturkey.com



Gelir ile Harcamalar Arasında Tutarsızlıklara İlişkin Şirket Ortaklarından İstenen İzahatların Hukukiliği ve Sonuçları

Dr. Burçin GÖZLÜKLÜ

1

Grup Şirketleri Arasındaki Hisse Devirlerinde İstisna Uygulamasına Yönelik Güncel İki Özelge Üzerine

Fazıl BOYRAZ

6

Ortaklara Borçlar - Sermaye Avansı Ayrımı ve Vergisel Sonuçları

Adem BİLGİLİ

11

Kurumsal Sürdürülebilirlik Raporlamasında Yeni Dönem: Türkiye’de TSRS’nin Zorunlu Hale Gelmesi ve Uyum Sürecinde Dijital Dönüşüm Yaklaşımları

Doç. Dr. Ahmet FEYZİOĞLU

17

Gerçek Kişilerin Hisse Senetleri ve Ortaklık Haklarından Elde Ettiği Gelirlerin Vergilendirilmesi

Dr. Murat AKYOL

20

Süresinde Düzenlenmiş Tam Tasdik Sözleşmesi İle KDV İade Uygulaması Arasındaki İlliyetler

Sebahattin AYTEKİN

26

İştiraklerdeki Sermaye Değişiklikleri ile Temettü Dağıtımlarının Muhasebeleştirilmesi ve Vergilendirilmesi

Ekrem DİBİ

29

9903 Sayılı Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkındaki Karar Kapsamında Yatırım Teşvik Uygulamalarındaki Değişiklikler

Dinçer BAYDEMİR

35

Eksik Ödenen Tapu Harcına İlişkin Gönderilen Beyana Çağrı Yazılarının Doğurabileceği Sonuçlar

Nusrettin AKILLI

40

Elektronik Defter Saklama ve İbraz Zorunluluğu: Uygulamada Yapılan Hatalar ve Çözüm Önerileri

Fevzi GÜLER

42

Huzur Haklarının Vergi, Ticaret Kanunu ve SGK Mevzuatı Kapsamında Değerlendirmesi

Barbaros GENİŞEL

45

Güncel Özelgeler ve Yargı Kararları

52



GELİR İLE HARCAMALAR ARASINDA TUTARSIZLIKLARA İLİŞKİN ŞİRKET ORTAKLARINDAN İSTENEN İZAHATLARIN HUKUKİLİĞİ VE SONUÇLARI

GİRİŞ

Son dönemlerde vergi tabanını genişletme amacıyla kapsamlı adımlar atan Gelir İdaresi Başkanlığı (GİB), kayıt dışı ekonomik faaliyetlerin tespitini ve bunların vergilendirilmesini öncelikli bir gündem olarak takip etmektedir. Bu takibi yaparken, idarenin uzun süredir yaptığı teknoloji yatırımlarının ve risk analiz mekanizmasının da etkin kullanıldığı bilinmektedir. Geçtiğimiz haftalarda Vergi Denetim Kurulu (VDK) tarafından yapılan açıklamada Yüksek Gelir Grupları Gözetim ve Uyum Programı'nı uygulamaya aldığını duyurmuştur. Bu program kapsamında 2023 ve 2024 döneminde Gelir Vergisi beyanamesi vermemiş veya vergi beyanlarında gelir beyanı ile harcama düzeyi eşleşmeyen şirket ortakları kapsama alınmıştır.

Bu çalışmamızda şirket ortaklarından istenen izahatların hukuki dayanağı ve sonuçları hakkında değerlendirmelerde bulunacağız.



1. NERDEN BULDUN YASASINI KISACA HATIRLAYALIM

Yürürlüğe giren Ancak söz konusu düzenleme, 2000'li yılların başında yürürlükten kaldırıldı.

1990'ların sonunda dönemin Maliye Bakanı Zekeriya Temizel ile birlikte anılan ve halk arasında "Nerden buldun yasası" olarak bilinen düzenleme, vatandaşların yaptığı harcamaların beyan ettikleri gelirle uyumlu olup olmadığını incelemeyi hedefliyordu. Uygulama öncesi, 1 Ocak 1998 tarihi "Mali Milat" olarak kabul edilecek ve temiz bir sayfa açılacaktı. Yapılan düzenlemeyle "Gelir" in tanımı; "Gelir, bir gerçek kişinin bir takvim yılı içinde elde ettiği, **tasarruf veya harcamasına kaynak teşkil eden her türlü kazanç ve iratların safi tutarıdır.**" şeklinde değiştirilmekte ve inceleme elemanları, harcamaları çok yükselmesine rağmen düşük vergi ödeyen ve vergi mükellefiyeti bulunmayan mükellefleri çağırıp, bu harcamaların kaynağını "nerden buldun" diye sorabilecekti. Uygulamanın mantığı, kişilerin lüks yaşam tarzı sürmesine rağmen resmi olarak düşük gelir beyan ediyorsa veya beyana tabi gelirleri yoksa, aradaki farkın kaynağını açıklamak zorunluluğunu mükellefe yükliyordu. Açıklanamayan fark ise vergiye tabi tutuluyor, vergi ziyai cezası ve faiz uygulanması öngörülüyordu. Önce çeşitli defalar uygulamasının ertelenmediği, 2003 yılında da yürürlükten kaldırıldığı için uygulama imkanı olmadı.

2024 yılında yapılması planlanan vergi düzenlemeleri kapsamında Cumhurbaşkanı'nın görüşlerine sunulduğu ifade edilerek yayılan sunumda nerden buldun yasasına benzer bir düzenleme yapılması öngörülmekteydi. Bu düzenlemeye göre, Mali İdare'nin, risk analizi sonucu beyana tabi gelirleri ile yapılan harcamaları arasında yüzde 20'nin üzerinde uyumsuzluk olan mükelleflerden 'Özel Gider (Harcama) Bildirimi' istenmesi öngörülmekte, aradaki farkın izah edilememesi durumunda söz konusu potansiyel mükellef hakkında vergi incelemesi yapılması, izah edilemeyen fark tutarların arızı kazanç olarak kabul edilerek gelir vergisi tarh edilmesi önerilmekteydi.

Bu düzenleme yapılırsa, mükelleflerin harcama ve gelirlerinin aynı anda görülebilmeye imkân tanıyan 'mükellef hesap kartı' gibi bir çalışma ile birlikte yürütüleceği ifade edilmiş, gelir artırıcı ve gönüllü uyumu destekleyici çalışmalar kapsamında uygulamaya girmesi tavsiye edilmişti. Ancak ilgili dönemde Meclis'e sevk edilen Kanun Teklifi'nde Özel Gider (Harcama) Bildirimi' olarak da adlandırılan bu düzenlemeye yer verilmediği için yasal bir statüye kavuşturulmamıştı.

Ancak son dönemde basına ve sosyal medya paylaşımlarına da yansıyan izahat taleplerinin temeli harcamalardan yola çıkmakta, açıklanması beklenen hususların kayıtlı gelirler ile harcamalar arasındaki uyumsuzluğa dayandırıldığı görülmektedir.

2. YÜKSEK GELİR GRUPLARI GÖZETİM VE UYUM PROGRAMI

Vergi Denetim Kurulu (VDK) tarafından yapılan açıklamada Yüksek Gelir Grupları Gözetim ve Uyum Programı'nı uygulamaya aldığını duyurmuştur. Bu program kapsamında büyük şirket ortağı olup, 2023 ve 2024 döneminde Gelir Vergisi beyannameyi vermemiş veya gelir beyanı ile harcama düzeyi eşleşmeyen şirket ortakları kapsama alınmıştır. 2023-2024 döneminde Gelir Vergisi beyannameyi vermemiş, potansiyel gelir ve harcama düzeyi ile vergi beyanları uyumsuz olan 10.000 mükellef "Yüksek Gelir Grupları Gözetim ve Uyum Programı" kapsamına alınmıştır.

Bu program kapsamında mükelleflere, haklarında tespit edilen bulgulara ve uyumsuzluklara ilişkin açıklama yapma ve gönüllü uyum sağlama imkânı sunulmaktadır. Gözetim çalışması sonucunda makul bir açıklama yapılmaması ya da gönüllü uyum gösterilmemesi durumunda, ilgili mükellefler Vergi Denetim Kurulu'nun risk analiz birimi tarafından izaha davet gerekçelerinin oluşturulması veya vergi incelemesine esas dayanakların belirlenmesi için yeniden risk değerlendirmesine alınacaktır.

Kapsama 10.000 şirket ortağının alındığı duyurulmuş ve bu şirket ortaklarının büyük şirketlerden seçildiği belirtilmiştir. İdarenin büyük şirketten kastı ise geliri en az 6 milyon TL olan veya aktif büyüklüğü ve net satışlarının ortalaması 120 milyon ila 350 milyon TL arasında olan veya öz kaynak toplamı 35 milyon TL ve üzeri olan şirketler olarak açıklanmıştır.

Bu duyurunun hemen ardından kapsama giren mükelleflere "Gönüllü Uyum" yazıları iletilmiştir. İlgili yazılarda mükellefle gönüllü uyum çalışmasının yürütülmesi adına Müfettişler yetkilendirilmiş, potansiyel gelir ve

harcama düzeyine ilişkin bilgilere yer verilmiştir. Beyanname vermemeyen veya potansiyel gelir düzeyi ile harcama düzeyi eşleşmeyen mükelleflerden, ilgili farkın açıklanması beklenmektedir. Açıklanamayan durumlarda ise gönüllü uyum kapsamında beyannamelerini vermeleri veya düzeltmeleri beklenmektedir.

3. GÖNDERİLEN YAZILARIN HUKUKİ DAYANAKLARI

Vergi Usul Kanunu'nun 256. ve 257. maddeleri, vergi idaresine bilgi isteme ve defter/belge ibrazı konusunda geniş yetkiler tanımaktadır. Ancak bu yetkiler doğrudan mükellef ya da vergi sorumlusuna yöneliktir. Şirket ortakları, şirketin tüzel kişiliğinden bağımsız gerçek kişiler olduklarından, bu kişilerin kişisel mali verilerinin denetlenmesi ancak açık yasal dayanakla mümkün olabilmektedir.



Ayrıca Vergi Usul Kanunu'nun 148-149 ve 257. maddeleri kapsamında da, vergi idaresi belirli kişi ve kurumlardan bilgi toplayabilir. Ancak burada şirket ortağı gibi üçüncü kişilere yöneltilen bilgi taleplerinin kapsamı sınırlı olmalıdır. Özellikle şirketle doğrudan ilgisi olmayan şahsi harcamaların açıklanmasının istenmesi, hukuki güvenlik ve özel hayatın gizliliği ilkesi yönünden tartışmalıdır.

Anayasanın 20. Maddesi kişisel hayatın gizliliği ve 35. maddesi mülkiyet hakkı kapsamında, kişilerin mali bilgileri anayasal koruma altındadır.

Bu haklara yapılacak müdahalelerin ancak kanunla ve ölçülülük ilkesine uygun şekilde gerçekleştirilmesi gerekir.

213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 370. Maddesinde izaha davet müessesesi düzenlenmiştir. Uyuşmazlıkların idari çözüm yollarına ilişkin bir düzenleme olan izaha davet uygulaması, verginin ziyaa uğradığına delalet eden emareler bulunduğu dair yetkili merciler tarafından yapılmış ön tespitlerle ilgili olarak aynı merciler tarafından mükelleflerden açıklama talep edilmesi olarak açıklanabilir. Bu müessese, yapılan değerlendirmeler sonucunda vergi ziyasına sebebiyet vermediği anlaşılan mükelleflerin konuyla ilgili vergi incelemesine veya takdire sevk edilmesini önlemekte, vergi ziyasına sebebiyet verildiği durumlarda ise belirli şartlar dahilinde indirimli ceza uygulanmak suretiyle mükellefleri daha ağır müeyyidelerden korumaktadır.

Bu bağlamda, yüksek gelir grubundaki kişilere gönderilen son yazılarda ziyaa uğrayan bir vergiye ilişkin doğrudan bir tespit bulunmaması nedeniyle bu izaha davet kapsamında değerlendirilmesi mümkün bulunmamaktadır. Son dönemde idare tarafından gönüllü uyuma sevk adına başlatılan beyana davet çalışmaları kapsamında değerlendirilmesinin daha uygun olacağını değerlendiriyoruz.

4. HANGİ KONULARDA BİLGİ İSTENMEKTEDİR

T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı, Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı'nın 27/05/2025 tarih ve E-84992840-663.02[DEN-S]-18318 sayılı yazısı ile TÜRMOB'a gönderilen yazı aşağıdaki gibidir:

"1 Sayılı Cumhurbaşkanlığı Teşkilatı Hakkında Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi'nin 228. maddesinde,

her türlü bilgi, veri ve istatistiği toplamak suretiyle oluşturulacak Risk Analiz Sistemi üzerinden mükelleflerin faaliyetlerini gruplar ve sektörler itibarıyla analiz etmek, mukayeseler yapmak ve bu suretle risk alanlarını tespit etmek, Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı'nın görev ve yetkileri arasında sayılmıştır.

Kayıt dışı ekonomi ile mücadele etmek için başta Bakanlığımız olmak üzere tüm kamu kurum ve kuruluşları aracılığıyla toplumun tüm kesimlerinin desteğini almak ve işbirliği içerisinde teşvik edici düzenleme ve uygulamaları hayata geçirmek amacıyla "Kayıt Dışı Ekonomiyle Mücadele Eylem Planı (2023-2025)" yürürlüğe girmiştir.

Söz konusu Eylem Planı'nın 2. Bileşeni: "Toplumsal Farkındalık ve Gönüllü Uyum Seviyesinin Yükseltilmesi" bölümünde yer verilen Eylem No 8: "Mükelleflerin vergisel yükümlülüklerini zamanında yerine getirilmesini sağlamak amacıyla davranışsal yaklaşım politikalarından yararlanılacaktır." eylemi kapsamında Başkanlığımızca çalışmalar yapılmaktadır. Davranışsal yaklaşım politikalarının amacı; bireylerin tercih hakkını koruyarak, doğru yönde karar almalarına yardımcı olmak amacıyla yönlendirilmelerine olanak sağlamaktır.

Başkanlığımız tarafından 2023 ve 2024 vergilendirme döneminde büyük ölçekli şirketlere ortak olup, Gelir Vergisi beyannamesi ile kazanç/irat beyan etmeyen, ayrıca ücret, irat, kazanç ve hasılatları dolayısıyla haklarında herhangi bir tevkifat bildirilmemiş risk taşıyan gerçek kişilere ilişkin olarak "Yüksek Gelir Grupları Gözetim ve Uyum Programı" planlanmıştır. Bu kapsamda mükelleflerin maruz kalabilecekleri potansiyel vergisel risklerin en aza indirilmesi amacıyla Bir-liğimizin bağlı odaların ve meslek mensuplarının bilgilendirilerek gerekli desteğin sağlanması

önem arz etmektedir."

Vergi Denetim Kurulu (VDK) tarafından Yüksek Gelir Grupları Gözetim ve Uyum Programı'nı kapsamında mükelleflere gönderilen yazılarda şirket sahiplerine yöneltilen sorular ise aşağıdaki gibidir;

- 1) Gelir getirici bir faaliyetiniz var mı? (ticari, zirai, ücret, serbest meslek kazancı, gayrimenkul sermaye iradi, menkul sermaye iradi ve diğer kazanç ve iratlar)
- 2) Mükellef, 2023 ve 2024 yıllarında ortağı olduğu şirket veya şirketlerden kar payı almış mıdır? Alındıysa, kar payının alındığı yılı, şirketin VKN'sini, unvanını ve ödeme tutarını açıklayınız.
- 3) Mükellef, ortak olduğu şirket ya da şirketlerden en son hangi tarihte kar payı tahsil etmiştir?
- 4) Ortak olunan şirket veya şirketler tarafından kar dağıtımı yapılmasına ilişkin en son hangi tarihte karar alınmıştır?
- 5) 2023 ve 2024 yılları itibarıyla, mükellefe ortak olduğu şirket ya da şirketler tarafından ücret, huzur hakkı, tazminat, prim vb. ödemeler yapıldı mı? Yapıldıysa, ödemenin yapıldığı yılı, şirketin VKN'sini, unvanını ve ödeme tutarını açıklayınız.
- 6) Mükellefin, ortak olduğu şirket ya da şirketlere herhangi bir borcu bulunmakta mıdır? Borç mevcutsa, borcun oluştuğu yılı, ilgili şirketin VKN'sini ve unvanını açıklayınız
- 7) Mükellefin, ortak olduğu şirket veya şirketlerden herhangi bir alacağı var mıdır? Alacak mevcutsa, yılı, şirketin VKN'sini, unvanını ve alacak tutarını açıklayınız.

8) 2023 ve 2024 yıllarında, mükellefin ortak olduğu şirket ya da şirketlerden olan alacağına istinaden kur farkı, faiz, vade farkı vb. adlar altında herhangi bir ödeme yapıldı mı? Yapıldıysa, yılı, şirketin VKN'sini, unvanını ve ödeme tutarını açıklayınız.

9) Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımına konu herhangi bir işlem gerçekleşti mi? Gerçekleştirildiyse, işlemin yapıldığı yılı, ilgili şirketin VKN'sini ve unvanını belirtiniz.

10) 2023 ve 2024 yıllarında, ortak olunan şirket ya da şirketlere ait kredi kartlarının mükellef tarafından kişisel harcamalarında kullanımı söz konusu oldu mu? Kullanım mevcutsa, yılı, ilgili şirketin VKN'sini, unvanını ve kullanım gerekçesini belirtiniz.

11) Mükellefin şahsi banka hesaplarında, ortak olduğu şirket ya da şirketler adına yürütülen herhangi bir işlem mevcut mu?

12) Mükellefin kredi kartı harcamaları tamamen şahsi nitelikte midir, yoksa şirket adına yapılan harcamalar da bulunmakta mıdır?



5. TEBLİGAT ALAN KİŞİLERİN NE YAPMASI GEREKTİĞİ VE BEYANA DAVET SÜRECİNDE MÜKELLEFİN YOL HARİTASI

Vergi Müfettişleri tarafından gönderilen bu tür yazıları yukarıda belirttiğimiz gibi "gönüllü beyana davet" kapsamında değerlendirmek ve izahat talebinde gösterilmesi gereken özen ve hassasiyetle yaklaşmak gerekmektedir. Gönderilen yazılar, doğrudan vergi incelemesi başlatıldığı anlamına gelmemektedir. Ancak ciddi bir risk analizine takıldığınızı göstermekte olup, bu nedenle bu yazıları ciddiyetle takip etmek ve özenle cevaplamak gerekmektedir.

Öncelikle, tebliğ edilen yazıda belirtilen süre içinde yanıt verilmesi ya da görüşülmeye gidilmesi önemlidir. Süresi içinde yanıt verilmemesi ya da mazeretsiz görüşmeye gidilmemesi vergi müfettişinin / idarenin değerlendirmesinde mükellef aleyhine bir kanaat oluşmasına neden olabilir.

Kendisinden bilgi istenen mükellef ya da şirket ortağı bu süre içinde aşağıdaki adımları atmalıdır:

5.1. Gelir-Gider Dengesinin Gözden Geçirilmesi

Yazıda belirtilen dönemlerdeki harcamalar, banka hareketleri ve mal edinimleri beyan edilen gelirle karşılaştırılmalı, aradaki farklar varsa, bunların kaynağı (örneğin miras, bağış, geçmiş birikim vb.) belgeleriyle birlikte açıklanmalıdır.

5.2. Uzman Bir Meslek Mensubundan Destek Alınması Gerekliği

Süreç teknik olduğu kadar hukuki boyut da içermekte olup, bu nedenle uzman bir meslek mensu-

bundan destek alınması, açıklamanın daha sağlıklı yapılmasına katkı sağlayacaktır.

5.3. Belgelerle Açıklama Yapılması

Beyan dışı bir gelir yoksa, harcamaların kaynağını belgelemek gerekir. Sadece "benim birikimimdir" demek yeterli olmayıp, bunu destekleyen belgelerin de sunulması gerekmektedir.

5.4. Yanıtın Süresinde ve Usulüne Uygun Sunulması Gerekliği

Eğer yüz yüze bir görüşme talep edilmemiş ise açıklamaların ilgili vergi dairesine ya da vergi müfettişine yazılı olarak, posta veya interaktif vergi dairesi üzerinden yapılması gerekmektedir. Bu hem sürecin geçerliliği hem de olası hak kayıplarının önlenmesi açısından önemlidir.

İzaha davet süreci, mükellef için önemli bir savunma imkânı sunmaktadır. Bu aşamada yapılacak eksiksiz ve belgeli açıklama, inceleme ve ceza sürecinin önüne geçebilecektir.



6. GÖNÜLLÜ UYUM YAZILARINA DÖNÜŞ YAPILMAMASI DURUMUNDA NELER OLABİLİR

Gönüllü uyum yazılarına olumlu dönüş yapılmaması ya da gönüllü uyum süreci sonucunda açıklanamayan gelir-harcama farklarının tespit edilmesi ve mükelleflerce herhangi bir düzeltme beyanı verilmemesi hâlinde, vergi mevzuatında doğrudan vergi tarhiyatına imkan sağlayan yasal bir dayanak bulunmamaktadır. Ancak izahat verilmemesi veya verilen izahatların Vergi Müfettişinin değerlendirmeleri sonucunda yeterli bulunması üzerine daha detaylı araştırılması veya incelenmesi yönündeki görüşleri uyarınca Vergi Denetim Kurulu tarafından ilgili mükellefler için izaha davet süreci başlatılması mümkün olabilecektir. İzaha davet kapsamında yapılan açıklamanın yeterli bulunmaması veya mükellefin davete süresi içinde yanıt vermemesi durumunda ise, söz konusu mükellefler hakkında vergi incelemesine geçilmesi öngörülmektedir.

Sonuç olarak, Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından teknolojik altyapı ve veri analizine dayalı olarak yürütülen bu program, beyan dışı bırakılmış veya eksik beyan edilmiş gelir unsurlarının tespit edilmesini ve mükelleflerin gönüllü uyum yoluyla vergisel yükümlülüklerini yerine getirmelerini sağlamayı amaçlamaktadır. Ancak, bu sürece uygun hareket edilmemesi hâlinde, izaha davet ve devamında vergi incelemesi gibi denetim mekanizmalarının devreye girmesi kaçınılmaz olacaktır.

Bu çerçevede, gönüllü uyum sürecinde yer alan mükelleflerin, gelir unsurlarının doğru şekilde değerlendirilmesi ve sürecin sağlıklı ilerleyebilmesi adına, konunun uzmanlarınca yapılan yönlendirmelerden faydalanmaları sürecin daha öngörülebilir ve mevzuata uygun şekilde yönetilmesine katkı sağlayacaktır.

SONUÇ

Şirket ortaklarının gelir ve harcamaları arasındaki tutarsızlıklara ilişkin olarak vergi idaresi tarafından izahat istenmesi, vergi denetiminin etkinliği açısından anlaşılabilir olmakla birlikte, bu uygulamanın anayasa, vergi hukuku ve kişisel verilerin korunması hukuku bakımından sınırların zorlandığını da kabul etmek gerekmektedir. İdarenin bu yönde bir araştırma yapma ve tarhiyat gerekçesi oluşturma niyeti veya beklentisi varsa öncelikle

yasal alt yapının oluşturulmasının hukuki belirlilik ve öngörülebilirlik ilkelerinin tesis edilmesi anlamında önemini vurgulamak isteriz.

Bununla birlikte gönderilen yazılardaki temel maksadın da mevcut yasal düzenlemeler çerçevesinde kayıt dışı kalmış vergisiz gelirlerin olup olmadığının araştırılmasına dönük bilgi toplama faaliyeti kapsamında değerlendirilmesi ve takip eden aşamalarda gerek şahısları gerekse ortağı olduğu şirketler nezdindeki

olası incelemenin yaratacağı iş yükü ve stresli sürecin oluşmaması adına gelen açıklama taleplerinin dikkate alınmasını tavsiye etmekteyiz. İzahı istenen ve detaylarına yukarıda yer verdiğimiz olası uyumsuzluk intibalarının bertaraf edilmesine dair gerekli belgelendirme ve açıklamalar yapılması, bu süreçte profesyonel destek alınması konuya ilişkin takip eden aşamalarda daha çetrefilli süreçlerle muhatap olmamak adına oldukça önemlidir.





GRUP ŞİRKETLERİ ARASINDAKİ HİSSE DEVİRLERİNDE İSTİSNA UYGULAMASINA YÖNELİK GÜNCEL İKİ ÖZELGE ÜZERİNE

GİRİŞ

Vergi uygulamasındaki istisnalar, mükelleflerle vergi idaresi arasındaki ihtilafların önemli kaynakları arasında yer almaktadır. Bu istisnalardan biri de, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 5/1-e maddesinde düzenlenen iştirak hissesi satış kazancı istisnadır.

Vergi idaresi, son dönemde vermiş olduğu özgelgelerle, söz konusu istisna uygulaması bakımından konuya farklı boyutlar kazandırmıştır.

Bu çalışmamızda, ilişkili kişiler arasında gerçekleşen iştirak hissesi satışlarına dair kazançlara istisna uygulamasında, son dönemde verilmiş özgelgeler çerçevesinde, dikkat edilmesi gerektiğini düşündüğümüz hususlara yer vereceğiz.



1. İSTİSNA DÜZENLEMESİ VE İKİ ÖZELGE

1.1. İstisna Hükümü, Gerekeşi ve Tebliğ Açıklamaları

Kurumlar Vergisi Kanununun 5/1-e maddesi hükmüne göre, "kurumlar vergisi mükelleflerinin, en az iki tam yıl süreyle aktiflerinde yer alan iştirak hisseleri ile aynı süreyle sahip oldukları kurucu senetleri, intifa senetleri, rüçhan hakları ve bu fıkranın (a) bendi kapsamında istisna kazançlarına kaynak oluşturan yatırım fonlarının katılma paylarının **satışından** doğan kazançların %75'lik kısmı", kurumlar vergisinden istisnadır. 27/11/2024 tarihli ve 32735 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 26/11/2024 tarihli ve 9160 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararına göre istisna, söz konusu kazançların %50'si ile sınırlandırılmıştır.

Bilindiği üzere, kurum kazancı, gelir vergisinin konusuna giren gelir unsurlarından oluşur. Kurum kazancının tespitinde ise Gelir Vergisi Kanunu (GVK)'nın ticari kazancın tespitine ilişkin hükümleri uygulanır.

Gelir vergisinin konusuna giren gelir unsurlarından biri de değer artışı kazançları olup, GVK'nun mükerrer 80'inci maddesinde sayılan mal ve hakların elden çıkarılmasından doğan kazançlar değer artışı kazancı olarak verginin konusuna girmektedir. Kanun hükmüne göre, faaliyetine devam eden ticarî bir işletmenin

kısmen veya tamamen satılmasından veya ticarî işletmeye dahil amortisman tâbi iktisadî kıymetlerle anılan maddenin birinci fıkrasında yazılı hakların elden çıkarılmasından doğan kazançlar ticarî kazanç sayılır ve bunlara ticarî kazanç hakkındaki hükümler uygulanır. Anılan maddede geçen "elden çıkarma" deyimini, maddede yazılı mal ve hakların **satılması**, bir ivaz karşılığında devir ve temlik, trampa edilmesi, takası, kamulaştırılması, devletleştirilmesi, ticaret şirketlerine sermaye olarak konulmasını ifade eder. Bu sayılan işlemlerin tamamında ilgili iktisadî kıymetin mülkiyeti karşı tarafa intikal etmekle birlikte tüm sayılan elden çıkarma hallerinde kurumlar vergisi istisnası uygulanması öngörülmüştür.

KVK'nun 5/1-e maddesinde yer alan hüküm tetkik edildiğinde, GVK'nun ticari kazanç hakkındaki hükümlerine göre tespit edilen kurum kazancı açısından söz konusu istisna, ilgili iktisadî kıymetlerin her tür yol veya yöntemle devrine/elden çıkarılmasına özgülenmemiş olup sadece **satış** durumuna has olarak ihdas edilmiştir. Bu nedenle, istisna uygulaması bakımından "satış" ibaresinin neyi ifade ettiği önem arz etmektedir.

Borçlar Kanunu'nun 207'nci maddesinde satış sözleşmesine ilişkin düzenlemelere yer verilmiş olup anılan madde hükmü aşağıdaki gibidir:

"MADDE 207- Satış sözleşmesi, satıcının, satılanın zilyetlik ve mülkiyetini alıcıya devretme, alıcının ise buna

karşılık bir bedel ödeme borcunu üstlendiği sözleşmedir.

Sözleşme ile aksi kararlaştırılmadıkça veya aksine bir âdet bulunmadıkça, satıcı ve alıcı borçlarını aynı anda ifa etmekle yükümlüdürler.

Durum ve koşullara göre belirlenmesi mümkün olan bedel, kararlaştırılmış bedel hükmündedir.”

5520 sayılı Kanunun gerekçesinde, istisna uygulamasına ilişkin aşağıdaki ifadelere yer verilmiştir:

“İstisnanın temel amacı kurumların mali yapılarının güçlendirilmesinin teşviki olduğundan, ekonomik açıdan firmalara ilave imkan sağlamayan işlemler istisna kapsamı dışında kalacaktır. **Bu bağlamda, kurumların yönetimini etkileyecek şekilde birbiriyle ilişkili kişi veya kurumlar ya da aynı gruba dahil şirketler arasında yapılacak taşınmaz ve iştirak hissesi satışlarından fiktif olarak elde edilecek kazançlara istisna uygulanması söz konusu olmayacaktır.**

Aynı şekilde, elden çıkarılan taşınmaz veya iştirak hissesinden sağlanan likiditenin yine atıl hale dönüşmesine neden olacak şekilde fonksiyonel olarak benzer sabit kıymetlere kanalize edilmesi durumu, istisna uygulaması ile sağlanması öngörülen amaca uygun düşmeyecektir. Örneğin, şehrin bir bölgesindeki kullanılmayan bir arazinin satılıp başka bir bölgesinden bir süre sonra rant sağlamak amacıyla yeni bir arazi alınması durumunda, firmanın faaliyetleri açısından sağlanmış ekonomik katkı söz konusu olmayacağından, istisnanın amacına ters düşmektedir. Diğer taraftan, şehrin kenar mahallesinde bulunan bir binanın satılarak, şehir merkezinde faaliyet göstermek amacıyla merkezde

bir bina alınması durumunda ise, firma faaliyetleri açısından açık bir ekonomik katkı söz konusu olduğundan istisna uygulamasının amacına uygun bulunmaktadır.”

Görüldüğü üzere, kanunun gerekçesinde, kurumların yönetimini etkileyecek şekilde birbiriyle ilişkili kişi veya kurumlar ya da aynı gruba dahil şirketler arasında yapılacak iştirak hissesi satışlarından fiktif olarak elde edilecek kazançlara istisna uygulanmasının söz konusu olmayacağı; ayrıca, elden çıkarılan iştirak hissesinden sağlanan likiditenin yine atıl hale dönüşmesine neden olacak şekilde fonksiyonel olarak benzer sabit kıymetlere kanalize edilmesi durumunun da, istisna uygulaması ile sağlanması öngörülen amaca uygun düşmeyeceği açıkça ifade edilmiştir.

İstisnanın uygulanmasına ilişkin olarak 1 seri nolu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin “5.6.” bölümünde açıklamalara yer verilmiştir, konumuzla ilgili kısımları aşağıda paylaşıyoruz:

5.6.2.3.4.2. Holding şirketlerin durumu

Türk Ticaret Kanunu’na göre, gayesi esas itibarıyla başka işletmelere iştiraktan 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.

... Ancak, holding şirketlerin "24-Mali Duran Varlıklar" grubundaki hesaplarda izlemesi gereken iştirak hisselerinin satışından doğan kazançların ise diğer şartların da sağlanmış olması halinde, sözü edilen istisnadan yararlanabileceği tabiidir.

...”

“5.6.2.4.4. Grup şirketleri arasındaki işlemlerin durumu

İstisnanın temel amacı, kurumların mali yapılarının güçlendirilmesinin teşviki olduğundan, ekonomik açıdan şirketlere ilave imkân sağlama işlemler istisna kapsamı dışında kalacaktır.

Grup şirketlerinin her birinin ayrı tüzel kişilikleri bulunduğundan, her bir şirketin söz konusu istisnadan yararlanabilmesi mümkündür.

Ancak, satış işleminin istisnanın amacına aykırı olarak işletmeye nakit girişi olmaksızın gerçekleştirilmesi halinde istisna uygulanmayacaktır.

Ayrıca, bağlı ortaklığın yapacağı sermaye artırımını sonucu doğacak sermaye taahhüdüne karşılık olmak üzere taşınmazların veya iştirak hisselerinin aynı sermaye olarak bağlı ortaklığa devredilmesi halinde, bağlı değer başka bir bağlı değere (iştirak hissesine) dönüşmüş olduğundan söz konusu istisnadan yararlanılamayacaktır.”

Gerek kanun metninde gerek gerekçe metninde ve gerekse tebliğ açıklamalarında, grup içi şirketler arasındaki iştirak hissesi satışlarının istisna kapsamında değerlendirilmeyeceği yönünde bir belirleme söz konusu değildir. Ancak, kanun koyucunun muradının, diğer bir ifadeyle istisnanın konuluş amacının, işletmeye ilave finansal imkan sağlayan gerçek anlamda bir satış işleminden doğan kazanç için istisna uygulanması olduğu ifade edilebilir.



1.2. Son Dönemde Verilmiş Olan İki Farklı Özelgedeki Görüşler

Gelir İdaresi Başkanlığı, tespit edebildiğimiz kadarıyla son dönemde, kendisine yöneltilen özelge taleplerine istinaden aşağıdaki iki özelgeyi vermiştir:

- 1) Gaziantep Defterdarlığının 26.12.2024 tarihli ve 16700543-125[24-515-45]-176392 sayılı özelgesi,
- 2) İstanbul Defterdarlığının 18.02.2025 tarihli ve 62030549-125[5/1-e-2025] sayılı özelgesi².

Komisyon özelgesi olduğu anlaşılan söz konusu özelgelerde ortak olarak yer verilen ve kurulan hükme dayanak teşkil eden ifadeler aşağıdaki gibidir:

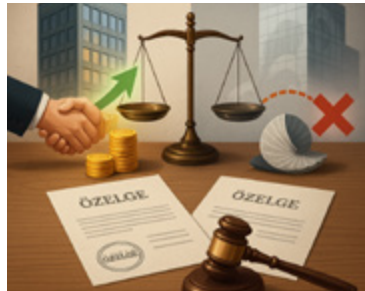
"Söz konusu düzenlemenin gerekçesinde de istisnanın temel amacının kurumların mali yapılarının güçlendirilmesinin teşviki olduğu, ekonomik açıdan firmalara ilave imkan sağlamayan işlemlerin istisna kapsamı dışında kalacağı, kurumların yönetimini etkileyecek şekilde birbiriyle ilişkili kişi veya kurumlar ya da aynı gruba dahil şirketler arasında yapılacak taşınmaz ve iştirak hissesi satışlarından fiktif olarak elde edilecek kazançlara istisna uygulanmasının söz konusu olmayacağı, aynı şekilde, elden çıkarılan taşınmaz ve iştirak hissesinden sağlanan likiditenin yine atıl hale dönüşmesine neden olacak şekilde fonksiyonel olarak benzer sabit kıymetlere kanalize edilmesi durumunda da istisnanın amacına uygun düşmeyeceği, belirtilmiştir.

Bu hüküm ve açıklamalara göre; iştirak hisseleri satışı karşılığı bir nakit girişi sağlanması ve satan kurumun mali yapısında bir iyileşme olması kaydıyla elde edilen kazançların istisnaya konu edilmesi mümkün bulunmaktadır. Yine, holding şirketlerin "24-Mali

Duran Varlıklar" grubundaki hesaplarda izlemesi gereken iştirak hisselerinin satışından doğan kazançların da diğer şartların sağlanmış olması kaydıyla istisnadan yararlanabilmesi mümkündür. Grup şirketlerinden her birinin de şirketin mali yapısında bir iyileşme olması kaydıyla iştirak hissesi satış kazançları istisnadan yararlanabilmesi mümkündür.

İşletmeye nakit girişi olmaksızın gerçekleştirilen satışlardan, ekonomik açıdan şirketlerin mali yapılarının güçlendirilmesini sağlamayan satışlardan, bağlı ortaklığın yapacağı sermaye artırımını sonucu doğacak sermaye taahhüdüne karşılık olmak üzere iştirak hisselerinin aynı sermaye olarak bağlı ortaklığa devredilmesinden elde edilen kazançlar ile **aynı gruba dahil şirketler arasında yapılacak iştirak hissesi satışlarından fiktif olarak elde edilecek kazançların istisnaya konu edilmesi mümkün değildir.**

Ayrıca elden çıkarılan iştirak hissesinden sağlanan likiditenin yine atıl hale dönüşmesine neden olacak şekilde fonksiyonel olarak benzer sabit kıymetlere kanalize edilmesi durumunda da anılan istisnadan faydalanılamayacaktır. **Ancak, bir sektör veya faaliyet alanından çıkılarak diğer bir sektör veya faaliyet alanına girme, bir şirketin hisse çoğunluğuna sahip olma ve benzeri ekonomik fayda sağlayan amaçlarla mevcut iştirak hisselerinin satışları yeni iştirak hisseleri satın alınması durumunda istisnadan faydalanılabilecektir."**



► Gaziantep Defterdarlığı'nca tayin olunan özelgede, aşağıdaki husus sorulmuştur:

"İlgide kayıtlı özelge talep formunuzda; Şirketinizin holding olarak faaliyette bulunduğu ve başka işletmelere iştirak ettiği, iştirak faaliyetinin doğal sonucu olarak şirket aktifinde grup şirketlerine ait iştirak hisselerinin bulunduğu, ayrıca grup şirketlerinin aktifinde de diğer grup şirketlerine ait iştirak hisselerinin bulunduğu belirtilerek,

- Şirketinizin aktifinde bulunan, grup şirketlerine veya grup dışı şirketlere ait olan iştirak hisselerinin, şirketiniz ile ilişkili olan veya olmayan kişilere satılması halinde,
- Grup şirketlerinin aktifinde bulunan, diğer grup şirketlerine veya grup dışı şirketlere ait olan iştirak hisselerinin, şirket ile ilişkili olan veya olmayan kişilere satılması halinde

Kurumlar Vergisi Kanununun 5 inci maddesinin birinci fıkrasının (e) bendi kapsamındaki istisnadan yararlanıp yararlanılamayacağı, beş yıl içerisinde farklı bir grup dışı veya grup içi şirket iştirak hissesi ile taşınmaz alınıp alınmayacağı hususunda görüş talep edildiği anlaşılmıştır."

Mükellefin bu sorusuna cevaben aşağıdaki şekilde görüş tayin olunmuştur:

"Bu bağlamda;

- Holding olarak faaliyette bulunan Şirketinizin aktifinde bulunan, gerek grup şirketlerinin gerekse grup dışı şirketlerin iştirak hisselerinin, nakde dönüştürülmesi suretiyle şirket mali yapısının güçlendirilmesi amacıyla, **üçüncü kişilere satışından elde edilen kazançların istisna kapsamında değerlendirilmesi mümkün olup, söz konusu hisselerin Holdinginizin tarafından grup içi şirketlere satışından elde edilen kazançların ise istisna kapsamında değerlendirilmesi mümkün değildir.**

- Grup şirketleriniz aktifinde bu-

¹ <https://www.gib.gov.tr/node/181815/pdf>

² <https://www.gib.gov.tr/node/183284/pdf>

lunan, gerek diğer grup şirketlerinin gerekse grup dışı şirketlerin iştirak hisselerinin, nakde dönüştürülmesi suretiyle şirket mali yapısının güçlendirilmesi amacıyla, diğer grup şirketleri ve üçüncü kişilere satışından elde edilen kazançların istisna kapsamında değerlendirilmesi mümkündür.

- ▶ İştirak hissesi satışından elde edilen hasılatın, sektör veya faaliyet alanı değişikliği, bir şirketin hisse çoğunluğuna sahip olma ve benzeri ekonomik fayda sağlayan amaçlar dışında, yeni iştirak hisseleri satın alınması için kullanılması durumunda, bir bağlı değer başka bir bağlı değere dönüştürülmesi nedeniyle, hasılatın söz konusu bağlı değer için kullanılan kısmıyla ilgili olarak istisnadan yararlanılması mümkün değildir.
- ▶ Ayrıca, aynı grup içerisinde gerçekleşen satış işlemlerinde satış bedelinin Kurumlar Vergisi Kanununun 13 üncü maddesi kapsamında emsallerine uygun olması gerektiği tabiidir."
- ▶ **İstanbul Defterdarlığı tarafından tayin edilen özelgede görüş talep edilen husus ise aşağıdaki gibidir:**

"İlgide kayıtlı özelge talep formunda;

- ▶ Şirketinizin havacılık sektöründe faaliyet gösterdiği, aktifinizde öteden beri muhtelif sektörlerde faaliyette bulunan şirketlerin iştirak hisselerinin bulunduğu, iki yıldan fazla süredir aktifinizde bulunan iştirak hisselerinden birinin ... yılında satıldığı ve satış bedelinin tamamının nakit olarak tahsil edildiği,
- ▶ İştirak hissesi satış tarihinden önce vermiş olduğunuz borçlardan kaynaklı olarak ilişkili grup şirketinden alacağınızın bulunduğu, söz konusu şirketin, yatırımın finansmanında kullanılmak üzere şirketinizden borç aldığı, alacaklı olduğunuz grup şirketinden olan bu alacaklarınızın söz konusu şirketin gerçek kişi ortağına temlik karşılığında, bu şirketin iştirak hisselerini devralacağınız ve hisse devir işlemi sonucu grup şirketinden olan alacağınızın kapanacağı, ortağa nakit olarak herhangi bir ödeme yapılmayacağı belirtilerek,

alacağınızın temlik yoluyla ...yılın-

daki iştirak hissesi alımının, ... yılında gerçekleştirdiğiniz iştirak hissesi satışından elde ettiğiniz kazancın 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 5 inci maddesinin birinci fıkrasının (e) bendi kapsamındaki istisnadan yararlanmanıza engel teşkil edip etmeyeceği hususunda görüş talep edildiği anlaşılmıştır."

Mükellefin söz konusu özelge talebine ilişkin olarak tayin olunan özelgede verilen görüş ise aşağıdaki gibidir:

"Buna göre, **Şirketinizin aktifinde bulunan, gerek grup şirketlerinin gerekse grup dışı şirketlerin iştirak hisselerinin, nakde dönüştürülmesi suretiyle şirket mali yapısının güçlendirilmesi amacıyla, üçüncü kişilere satışından elde edilen kazançların istisna kapsamında değerlendirilmesi mümkün olup, söz konusu hisselerin Şirketiniz tarafından grup içi şirketlere satışından elde edilen kazançların ise istisna kapsamında değerlendirilmesi mümkün değildir. Yine, iştirak hissesi satışından elde edilen hasılatın, sektör veya faaliyet alanı değişikliği, bir şirketin hisse çoğunluğuna sahip olma ve benzeri ekonomik fayda sağlamaya yönelik amaçlarla, yeni iştirak hisseleri satın alınması için kullanılması durumunda da istisnadan yararlanılması mümkündür.**



Bu bağlamda, ... yılında satılan iştirak hisselerinin yukarıda belirtildiği şekilde istisnadan amacına uygun bir şekilde satışının yapılmış olması, nakde dönüştürülmesi suretiyle şirketiniz mali yapısının güçlendirilmesine katkı sağlanmış olması, alacağın temlik karşılığı diğer grup şirketinin ortağından ... yılında devraldığınız hisse senetlerinin ... yılında satışı yapılan hisse senetlerinden bağımsız bir satış işlemi olması kaydıyla, anılan istisnadan faydalanmanız mümkün bulunmaktadır.

Diğer taraftan, aynı grup içerisinde gerçekleşen alı-satış işlemlerinde bedelin Kurumlar Vergisi Kanununun 13 üncü maddesi kapsamında emsallerine uygun olması gerektiği tabiidir."

Görüldüğü üzere Vergi İdaresi, Gaziantep Defterdarlığı tarafından verilmiş olan özelgede;

- ▶ Holding olarak faaliyette bulunan şirketlerin aktifinde bulunan, gerek grup şirketlerinin gerekse grup dışı şirketlerin iştirak hisselerinin, nakde dönüştürülmesi suretiyle şirket mali yapısının güçlendirilmesi amacıyla, **üçüncü kişilere satışından** elde edilen kazançların istisna kapsamında değerlendirilmesinin mümkün olduğunu,
- ▶ Holding olarak faaliyette bulunan şirketlerin aktifinde bulunan iştirak hisselerinin grup içi şirketlerine satışından elde edilen kazançların ise istisna kapsamında değerlendirilmesinin mümkün olmadığını,
- ▶ Holding bünyesindeki grup şirketlerinin aktifinde bulunan, gerek diğer grup şirketlerinin gerekse grup dışı şirketlerin iştirak hisselerinin, nakde dönüştürülmesi suretiyle şirket mali yapısının güçlendirilmesi amacıyla, diğer grup şirketlerine ve üçüncü kişilere satışından elde edilen kazançların istisna kapsamında değerlendirilmesi mümkün olduğunu

ifade etmektedir.



Öte yandan İstanbul Defterdarlığı tarafından sonraki bir tarihte verilmiş olan özelgede ise, mükellefin holding olarak faaliyette bulunup bulunmadığı bilgisi özelge metninde yer almamakla birlikte, Gaziantep Defterdarlığı'nca tayin olunmuş mezkur özelgedeki görüşten farklı olarak,

- ▶ İlgili şirketin aktifinde yer alan gerek grup şirketlerinin gerekse grup dışı şirketlerin iştirak hisselerinin, nakde dönüştürülmesi suretiyle şirket mali yapısının güçlendirilmesi amacıyla, **üçüncü kişilere satışından** elde edilen kazançların istisna kapsamında değerlendirilmesinin mümkün olduğu,
- ▶ Söz konusu hisselerin ilgili şirket tarafından grup içi şirketlere satışından elde edilen kazançların ise istisna kapsamında değerlendirilmesinin mümkün olmadığı

Yönünde görüş verilmiştir. İstanbul Defterdarlığı'nca tayin olunmuş özelgeyi talep eden şirketin bir holding olması halinde, her iki özelgede de bir görüş değişikliği olmadığı ifade edilebilir. Şayet İstanbul Defterdarlığı'nca tayin olunmuş özelgeyi talep eden şirket bir holding değilse, bu durumda vergi idaresinin "aynı holding bünyesindeki grup şirketlerinin aktifinde yer alan, gerek grup şirketlerinin ve gerekse grup dışı şirketlerin iştirak hisselerinin grup içi şirketlere satışında istisna uygulanmasının mümkün olmadığı" yönünde görüş değişikliğine gittiği sonucu ortaya çıkmaktadır.

SONUÇ

Kurumlar vergisi mükelleflerinin aktifinde yer alan iştirak hisselerinin satışından doğan kazançla ilişkin istisna uygulaması, öteden beri en çok tartışılan ve özelge tayin olunan hususlar arasındadır.

Amaçsal ve lafzi yorum kapsamında istisna uygulaması değerlendirildiğinde, işletmeye mali anlamda bir katkısı olmayan ve ayrıca gerçek bir satış olarak gerçekleşmeyen işlemler sonucu doğan kazancın istisna uygulamasına konu edilmesi mümkün görünmemektedir.

Yukarıda yer verdiğimiz iki özelge dikkate alındığında, holdinglerin aktifinde yer alan iştirak hisselerinin grup şirketlerine satışında kazanç istisnasından yararlanılması halinde, vergi idaresi ile ihtilaf yaşanması muhtemel görünmekte.

Öte yandan, 2024 yılı Aralık ayında Gaziantep Defterdarlığı'nca tayin olunan özelgede, holding bünyesindeki grup şirketlerinin, aktiflerindeki iştirak hisselerini grup şirketlerinden birine satmaları halinde istisnadan yararlanılmasının mümkün olduğu yönünde görüş verilmiş olmakla birlikte, 2025 yılı Şubat ayında İstanbul Defterdarlığı'nca tayin olunan özelgede (mükellefin holding olup olmadığı bilinmediğinden) grup şirketleri arasında gerçekleşen iştirak hissesi satışlarında istisnadan uygulanmasının mümkün olmadığı yönünde görüş verilmiştir. Bu durum, idarenin görüş değişikliğine gittiği izlenimi vermekle birlikte özelge talep eden mükellefin holding olması halinde böyle bir görüş değişikliğinin söz konusu olmadığı tabiidir.

Bu nedenle, grup şirketleri arasında yapılacak olan iştirak hissesi satışlarında KVK'nun 5/1-e maddesinde düzenlenen istisnadan yararlanılmadan önce, konuya ilişkin olarak bir özelge talep edilmesinde fayda olduğunu değerlendirmekteyiz. Ayrıca, istisna şartlarının sağlanması koşuluyla, böyle bir durumda ihtirazi kayıtla beyanda bulunarak konunun yargıya taşınmasının da bir seçenek olarak değerlendirilebileceğini ifade etmek isteriz.





ORTAKLARA BORÇLAR - SERMAYE AVANSI AYRIMI VE VERGİSEL SONUÇLARI

GİRİŞ

Bilindiği üzere, şirket ortakları, ortak oldukları şirketlerin finansman ihtiyaçlarını karşılamak üzere borç para verebilmektedir. Bu borçlar kısa veya uzun vadeli olma durumuna göre şirketin yabancı kaynakları arasında muhasebeleştirilmektedir/sınıflandırılmaktadır. Bununla birlikte, şirket ortaklarının kısa ve orta vadede geri talep edilmemek üzere gönderilen paraların şirket tarafından "sermaye avansı" adı altında "diğer sermaye yedekleri" hesabında muhasebeleştirilip şirketin özkaynakları arasında gösterilmesi uygulaması özellikle son yıllarda yaygınlaşmıştır. Bu şekilde bir gösterime, söz konusu tutarların ortak tarafından ileride yapılacak olan sermaye artırımına mahsup edilmek üzere gönderildiği dayanak olarak gösterilmektedir.

Ortaklardan gelen paranın borç olarak görülüp/kabul edilip yabancı kaynaklar arasında gösterimi ile sermaye avansı olarak görülüp/kabul edilip özkaynaklar arasında gösteriminin önemli vergisel sonuçları bulunmaktadır. Hal böyleyken, bu ayrımın nasıl yapılacağı ile ayrımın vergisel sonuçları ve risklerinin bilinmesi önem arz etmektedir.



Makalemizde, sermaye avanslarının gerek ticaret gerekse vergi hukuku karşısındaki durumu ve borç/sermaye avansı ayrımının ne şekilde yapılabileceği, bu avansların hangi süre içinde sermayeye ilave edilmesinin gerekebileceği ve borç/sermaye avansı uygulamalarının şirketlere ve ortaklara vergisel etkilerine dair hususlar irdelenmeye çalışılacaktır.

1. BORÇ VE SERMAYE AVANSLARININ HUKUKİ NİTELİĞİ

Bilindiği üzere, borç ilişkisi Borçlar Kanunu'nun tüketim ödüncünü düzenleyen 386 ila 392. maddelerine istinaden kurulmaktadır/yürütülmektedir. Genel olarak para borcu sözleşmesi, borç verenin bir miktar parayı borç alana vermesi, borç alanın da aynı tutarda parayı (eğer faiz ödenmesi de kararlaştırılmışsa ayrıca faizi ödemeyi) geri vermeyi üstlendiği bir sözleşmedir. İlgili kanun düzenlemelerine göre, borcun geri verilmesi konusunda belirli bir gün ya da bildirim süresi veya borcun geri istendiği anda muaccel olacağı kararlaştırılmamışsa borcun bu tarihte ödenmesi gerekmektedir. Eğer sözleşmede bu şekilde bir belirleme yapılmamışsa borç alan, ilk istemden başlayarak altı hafta geçmedikçe borcu geri vermekle yükümlü değildir.

Tek Düzen Hesap Planı Açıklamalarına göre ortaklardan alınan borçların bilançonun yabancı kaynaklar kısmında; ödeme vadesinin bir yıldan kısa olması halinde 331 no.lu hesapta, bir

yıldan uzun vadeli olması halinde ise 331 no.lu hesapta muhasebeleştirilmesi/takip edilmesi gerekmektedir.

Dolayısıyla ortak tarafından şirkete borç verilmesi işleminde, esaslı gaye/unsur bu paranın ortağa geri ödenmesidir/ortak tarafından geri tahsil edilmesidir.

Öte yandan Türk Ticaret Kanunu'nda (TTK) veya ticari ilişkileri düzenleyen muhtelif mevzuatta "sermaye avansı" adı altında bir müesseseye yer verilmemiştir. Ancak bu durum, sermaye artırımına mahsuben şirkete avans verilmesini engellemekte olup, şirket ortaklarının ileride tescil edilecek sermayeye mahsuben avans mahiyetinde sermaye ödemesinde bulunmaları mümkündür. Fiili uygulama da bu yöndedir.

Bununla birlikte, sermaye avansı ödenmiş olması, ödemeyi yapan ortaklar açısından ortaklıktan kaynaklanan ilave bir hak yaratmamakta, bu ortaklar söz konusu avans nedeniyle şirket genel kurulunda ilave oy hakkı yahut dağıtılmasına karar verilen şirket karından ilave pay talep edememektedir. Örneğin %25'şer payı olan dört ortakdan sadece biri şirkete sermaye avansı verdiğinde, bu avans, avansı veren ortağa bu hakların hiçbirini sağlamamaktadır.

Sermaye avansları ile ilgili vergi mevzuatında ise iki önemli düzenleme bulunmaktadır.

Birinci düzenleme, 1 Seri No.lu

Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin nakdi sermaye artırımında indirim uygulamasının usul ve esasların belirlendiği 10.6 bölümünde yer almaktadır. Mezkur bölümün "10.6.3.1.1. Sermaye avanslarının durumu" alt başlıklı bölümünde;

"İleride gerçekleştirilecek sermaye artırımından kaynaklanan sermaye tahhüdünün yerine getirilmesinde kullanılmak amacıyla, sermaye artırımına ilişkin karardan önce ortaklar tarafından sermaye avansı olarak şirketin banka hesabına yatırılan tutarların;

- a. Banka hesabına yatırıldığı tarihten itibaren şirketin bilançosunda öz sermaye kalemleri arasında yer alan "Diğer Sermaye Yedekleri" hesabında izlenmesi ve
- b. Banka hesabına yatırıldığı tarihin içinde bulunduğu hesap döneminin sonuna kadar bu tutarlarla ilgili sermaye artırımına ilişkin kararın ticaret siciline tescil ettirilmesi

şartıyla, söz konusu kararın ticaret siciline tescil ettirildiği tarih esas alınarak indirim uygulamasında dikkate alınması mümkündür.

Dolayısıyla, şirketin banka hesabına yatırıldığı tarihin içinde bulunduğu hesap döneminde sermaye artırımına konu edilmeyen sermaye avansı niteliğindeki tutarların, indirim uygulamasında dikkate alınması mümkün değildir. Ayrıca, şirketin banka hesabına yatırıldığı tarihten itibaren bilançoda öz sermaye kalemleri arasında yer alan "Diğer Sermaye Yedekleri" hesabında izlenmeyen tutarlar için, ilgili hesap döneminde bu tutarlara ilişkin sermaye artırımını gerçekleştirilse dahi indirim uygulamasından faydalanılması mümkün bulunmamaktadır."

açıklamaları/düzenlemeleri yer almaktadır. Dolayısıyla söz konusu dü-

zenlemelerle, sermaye avansı olarak gönderilen tutarların sermayeye eklenmesi kaydıyla bazı şartlar dahilinde nakdi sermaye artırımında indirim uygulamasından faydalandırılacağı belirtilerek, bu tutarlar kullanılarak yapılan sermaye artırımları iç kaynaklardan-borçlardan karşılanan sermaye artırımını olarak görülmemekte ve fiili uygulama vergi mevzuatınca da kabul edilmektedir.

Sermaye avansları ile ilgili ikinci düzenleme ise enflasyon düzeltmesi uygulamasına dair bazı açıklamaların yer aldığı 165 Sıra No.lu Vergi usul Kanunu (VUK) Sirkülerindedir. Mezkur Sirkülerin 4.3 bölümünde "Öte yandan, 213 sayılı Kanunun mükerrer 298 inci maddesinin (A) fıkrasının (8) numaralı bendinin verdiği yetkiye dayanılarak, 6102 sayılı Kanunun 376 ncı maddesi kapsamı dışında kalan ve sermaye avansı olarak sermaye yedekleri hesabında takip edilen tutarların parasal kıymet olarak kabul edilmesi ve düzeltmeye tabi tutulmaması uygun bulunmuştur." açıklaması yer almaktadır. Dolayısıyla bu Sirkülerde de Mali İdare, sermaye avanslarının sermaye yedekleri hesabında takip edilmesi uygulamasını zimnen kabul etmiş ve fakat bu tutarlar henüz sermayeye dönüşmediğinden enflasyon düzeltmesine tabi tutulmamasını uygun bulmuştur.

Buna göre, borç verilmesinden farklı olarak sermaye avansı konulmasında esaslı gaye/unsur bu paranın baştan itibaren ortağa geri ödenmemek ve şirketin sermaye artırımında kullanılmak üzere bir sermaye yedeği olarak alınması/verilmesidir.

Diğer taraftan, gerek TTK'nın 509. maddesi gerekse Kurumlar Vergisi Kanunu (KVK)'nun 11/1. maddesine göre esas sermaye için prensip olarak faiz ödenmemesi esastır. Bu durumda, esas sermayeye mahsup edilmek üzere ortaklarca şirkete sağlanan sermaye avanslarına da

ilke olarak faiz ödenmemesi icap eder. Zira faiz ödendiği takdirde, bu avansların sermayeye ilave edildiği tarihe kadar şirket açısından normal bir borç mahiyetine dönüştüğü iddia edilebilir. Başka bir deyişle, söz konusu tutarlar için faiz ödenmiyor olması, bunların sermaye artırım avansı olmalarını pekiştiren bir unsurdur. Hal böyle olmakla birlikte, anılan durumda, aşağıda belirtileceği üzere sermaye avansını tahsis eden kurum/şirket, KVK'nın 13. maddesi gerekçe gösterilerek transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtıldığı iddiasıyla tarhiyata maruz kalabilir. Bu konuya değinmeden önce, bu riski azaltmak adına, sermaye avanslarının sermayeye eklenmesi için makul sürenin ne kadar olduğunun tartışılması faydalı olacaktır.

2. SERMAYE AVANSININ TESCİLLİ SERMAYEYE DÖNÜŞMESİNDE ARANAN "MAKUL SÜRE"

Sermaye avansı olarak aktarılan kaynakların, sermaye artırım prosedürleri tamamlanarak hangi süre içinde tescilli sermayeye dönüştürülmesi gerektiğine ilişkin olarak ticaret hukukunda herhangi bir düzenleme bulunmamaktadır.

Bununla birlikte, 17.06.2003 tarihinde yürürlüğe giren Doğrudan Yabancı Yatırımlar Kanunu ile yürürlükten kaldırılan Yabancı Sermayeyi Teşvik Kanunu uyarınca yayımlanan Yabancı Sermaye Çerçeve Kararında;

- ▶ *Mevcut yabancı sermayeli kuruluşların, ileri bir tarihte yapacakları sermaye artışı için yabancı ortaklardan sermaye avansı kabul etmelerinin serbest olduğu,*
- ▶ *Sermaye avanslarının döviz hesabına alacak kaydedildiği tarihten itibaren 1 yıl içerisinde sermaye olarak tescil edilmelerinin zorunlu olduğu*

belirtilmekteydi.

Dolayısıyla, söz konusu mevzuat yürürlükte olmamakla birlikte, ilgili madde metninde yurtdışından aktarılan sermaye avansları için geçmiş uygulamada öngörülen bir yıllık sürenin emsal kabul edilerek sermaye avanslarının tescilli sermayeye dönüştürülmesinde aranan "makul süre" olarak kabul edilmesi mümkün olabilir. Zira çoğu durumda, sermaye avansının tescilli sermayeye dönüşmesi müteakip yıllara da sarkabilmektedir. Ancak burada kıyasen bir süre belirlendiğinden bahisle eleştiri riski devam edebilecektir.

Bununla birlikte, yukarıda belirtildiği üzere, 1 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinde, sermaye avanslarından karşılanan nakdi sermaye artışlarının iç kaynaklardan veya borçlardan yapılmadığı kabul edilerek indirim uygulamasından faydalanabilmesi için avansın şirketin banka hesabına yatırıldığı tarihin içinde bulunduğu hesap döneminin sonuna kadar bu tutarlarla ilgili sermaye artırımına ilişkin kararın ticaret siciline tescil ettirilmesi gerektiği belirtilmiştir. Buna göre Mali İdare nezdinde (hesap dönemi takvim yılı olan kurumlar için) avansın şirkete verildiği yılın son gününe kadar (31 Aralık) yapılan sermaye artışlarının makul süre içinde yapıldığı savunulabilecektir.



3. VERGİ KANUNLARI AÇISINDAN DEĞERLENDİRME

3.1. Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtım Yönünden

Ortak olduğu bir kuruma sermaye avansı adı altında da olsa, bedelsiz (faizsiz) para transferi yapan bir kurumun, yapılan ödemenin esas itibarıyla ortak tarafından şirkete kullanılan borç mahiyetinde olduğu iddia edilerek, KVK'nın transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtım hükümleri çerçevesinde tarhiyata maruz kalma riski bulunmaktadır.

Öte yandan, 1 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinde nakdi sermaye artırımında indirim uygulaması bakımından, tescilli sermayeye dönüşüm için makul süre, avansın verildiği yılın sonuna kadar olarak belirlendiğinden, bu süre içinde ortada borç kullanımının olmadığından bahisle avans veren şirketin faiz hesaplaması gerektiği önemli bir dayanakla savunulabilecektir.

Avanslar bakımından nakdi sermaye artırımından indirim uygulamasından yararlanabilmesi için Tebliğle belirlenen aynı yılın sonuna kadar tescilli sermayeye dönüşüm şartıyla ilgili Danıştay'a yansıyan davalarda Danıştay 4. Dairesinin İdare lehine (25.05.2022 tarih ve E:2019/4865 K:2022/3309 sayılı Kararı), Danıştay 9. Dairesinin ise mükellef lehine (15.02.2024 tarih ve E:2022/4325 K:2024/608 sayılı Kararı) kararları bulunduğu, dolayısıyla idari yargı nezdinde de bu uygulama bakımından makul sürenin henüz istikrarlı bir karara bağlanmadığını belirtmek isteriz.

Vergi Usul Kanununun 3. maddesi gereğince vergilendirmede vergiyi doğuran olayın gerçek mahiyeti esas olduğundan, aşağıdaki hususlara ri-

yet edilmek kaydıyla, yapılan işlemin borç niteliğinde olmayıp sermaye avansı olduğu ispat edilebilir ve böylelikle sermaye avansını veren şirket için tarhiyat riskinin azaltılması yahut yapılabilecek tarhiyatın yargı nezdinde iptal edilmesi mümkün olabilir:

- ▶ Aktarılan kaynağın, sermaye avansı ödemesinde bulunan şirket ile ödemeyi alan şirketlerin yönetim kurullarında "sermaye avansı" olarak ödendiğine dair karar alınması,
- ▶ Avans karşılığı tutarın transferine ilişkin banka dekontunda açıklama olarak "sermaye avansı" ibaresine yer verilmesi,
- ▶ 1 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinde yapılan belirlemelere uygun şekilde, avansın banka hesabına yatırıldığı tarihten itibaren şirketin bilançosunda öz sermaye kalemleri arasında yer alan "Diğer Sermaye Yedekleri" hesabında izlenmesi,
- ▶ (Mümkünse) Avansın ödendiği şirket tarafından alınan kararda sermaye artırım için makul olarak tespit edilmiş bir süreye yer verilmesi,
- ▶ Söz konusu kaynağın acil sermaye ihtiyacı veya kısa vadede yapılması planlanan yatırımlar/ödemeler nedeniyle aktarıldığının şirketin finansal tabloları veya nakit akışları ile desteklenmesi.

Danıştay da eski tarihli bir Kararında, yönetim kurullarında karara bağlanarak tahsis edilen sermaye artırım avanslarına faiz yürütülmemiş olmasının örtülü kazanç aktarımı olarak nitelenemeyeceğine hükmetmiştir (Danıştay 4. Daire, 4/11/1998 tarih ve E.1998/2191, K. 1998/3909 sayılı Karar).

Ayrıca, yukarıda da belirttiğimiz üzere avansın banka hesabına yatırıldığı tarihin içinde bulunduğu hesap döneminin sonuna kadar bu tutarlarla ilgili sermaye artırımına ilişkin kararın ticaret siciline tescil ettirilmesi halinde, avansı veren bakımından faiz

hesaplanmaması gerektiği savunulabilecektir. Yıl sonuna kadar tescil işlemlerinin tamamlanmaması halinde ise yukarıdaki dayanaklarla faiz hesaplanmaması gerektiği ileri sürülebilecek olmakla birlikte tarhiyat riski yüksek oranda devam edecektir.

Bununla birlikte, sermaye artırımına mahsuben verilen paranın; sermaye artışından vazgeçilmesi veya başka bir nedenle ortağa iade edilmesi ya da makul süre içerisinde sermayeye ilave edilmemesi halinde, söz konusu tutarlar şirkete tahsis edildikleri ilk tarihten itibaren "borç" olarak değerlendirilecektir. Bu durumda, borcu kullandıran ortağın kurum olduğu hallerde, işlemden hazine zararının ortaya çıkmış olması kaydıyla, borcu veren kurum adına emsal faiz oranı üzerinden faiz hesaplanarak ilgili dönem kurumlar vergisi matrahına dahil edilecek, (hazine zararı olmasa da emsal faiz hesabıyla) faiz üzerinden %20 oranında KDV tahakkuk ettirilebilecektir.



3.2. Nakdi Sermaye Artırımında İndirim Uygulaması Yönünden

Yukarıda belirttiğimiz üzere, 1 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinde yapılan belirlemelere göre, ortaklar tarafından sermaye avansı olarak şirketin banka hesabına yatırılan tutarların;

- Banka hesabına yatırıldığı tarihten itibaren şirketin bilançosunda öz sermaye kalemleri arasında yer alan "Diğer Sermaye Yedekleri" hesabında izlenmesi ve
- Banka hesabına yatırıldığı tarihin içinde bulunduğu hesap döneminin sonuna kadar bu tutarlarla ilgili sermaye artırımına ilişkin kararın ticaret siciline tescil ettirilmesi

şartıyla, söz konusu kararın ticaret siciline tescil ettirildiği tarih esas alınarak nakdi sermaye artırımında indirim uygulamasında dikkate alınması mümkündür.

Bu kapsamda, eğer (gerek gerçek kişi gerekse kurum olan) ortak tarafından şirkete verilen paraların aynı yılın sonuna kadar sermayeye dönüştürülmesi öngörülyorsa, bu tutarların sermaye avansı olarak gönderilmesi ve şirket hesaplarında özkaynaklar arasında "Diğer Sermaye Yedekleri" hesabında izlenmesi halinde, bu tutarlar için nakdi sermaye artırımında indirim uygulamasından faydalanılması mümkün olacaktır. Dolayısıyla bu tutarların sermayeye dönüştüğü aydan ilgili yılın sonuna kadar ve sonraki dört yıl için (Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası tarafından indirimden yararlanan yıl için en son açıklanan "Bankalarca açılan TL cinsinden ticari kredilere uygulanan ağırlıklı yıllık ortalama faiz oranı" dikkate alınarak) hesaplanan tutarın %50'si oranında indirim hakkı

doğacaktır. Bu önemli vergi avantajı dikkate alındığında sermaye avansı uygulaması, borç verilmesine göre çok daha cazip hale gelmektedir.

3.3. Finansman Gider Kısıtlaması Uygulaması Yönünden

KVK'nın 10/1-ı maddesi ve ilgili Cumhurbaşkanlığı Kararına göre kredi kuruluşları, finansal kuruluşlar, finansal kiralama, faktoring ve finansman şirketleri dışında, kullanılan yabancı kaynakları öz kaynaklarını aşan işletmelerde, aşan kısma münhasır olmak üzere, yatırımın maliyetine eklenenler hariç, işletmede kullanılan yabancı kaynaklara ilişkin faiz, komisyon, vade farkı, kâr payı, kur farkı ve benzeri adlar altında yapılan gider ve maliyet unsurları toplamının %10'u kurum kazancının tespitinde indirim konusu yapılamamaktadır.

Yukarıda belirtildiği üzere 1 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği ve 165 Sıra No.lu VUK Sirküleri ile, aynı zamanda Muhasebe Sistemi Uygulamalarını belirlemek ve yürütmekle yetkili olan Mali İdarenin sermaye avanslarının özsermaye/öz kaynak hesapları arasında sınıflandırılması gerekli bir kalem olduğunu kabul ettiği (uygulamayı bu şekilde yönlendirdiği) savunulabilecektir.

Finansman gider kısıtlamasında yabancı kaynakların özkaynakları aşım aşmadığının tespitinde hesap dönemi (geçici vergi dönemi) sonu bilançolarının kullanıldığı göz önünde bulundurulduğunda, özellikle geçici vergi dönemleri sonu itibarıyla yapılacak kısıtlama hesaplamalarında, sermaye avansların özkaynaklar arasında yer alması sebebiyle (bu halde dahi yabancı kaynakları özkaynaklarını aşan şirketler bakımından) kısıtlama oranı düşük çıkacaktır. Bu durum sermaye avansı alan (ve bu halde dahi yabancı kaynakları özkaynaklarını aşan) şirketlerin, borç alan şirketlere nazaran

finansman gider kısıtlaması uygulamasında daha düşük gider kısıtlamasına tabi olacağı anlamına gelmektedir.

Dolayısıyla sermaye avansı alınması, borç alınmasına göre finansman gider kısıtlamasında da daha avantajlı bir durum oluşturmaktadır.

Bununla birlikte, ilgili hesap döneminin sonuna kadar tescilli sermayeye dönüştürülmeyen avansların, nakdi sermaye artırımında indirim uygulamasından faydalanamayacağı Tebliğde düzenlenmiş olmakla birlikte, bu durumda hesap döneminin sonunda veyahut müteakip hesap dönemlerinde bu tutarların halen özsermaye altındaki "Diğer Sermaye Yedekleri" hesabında izlenip izlenmeyeceği, dolayısıyla finansman gider kısıtlaması uygulamasında özkaynak olarak kabul edilip edilmeyeceği ikincil mevzuatta ve özelgelerde netleşmiş bir konu değildir.

Kanaatimizce, ilgili sermaye avansı, alındığı hesap döneminin sonuna kadar tescilli sermayeye dönüşmediğinde, inceleme elemanlarınca nakdi sermaye artırımında indirim uygulaması emsal alınarak yıl sonu ve müteakip hesap dönemi finansman gider kısıtlaması hesaplamalarında özkaynaklar arasından tenzil edilerek hesaplama yapılması gerektiği yönünde eleştiride bulunulma riski oluşabilecektir. Bir önceki bölümde verdiğimiz VUK'un 3. maddesi kapsamında gerçek mahiyetin tespitinde kullanılabilir şartlara uyulması kaydıyla ve sermaye artırımının ilgili hesap döneminin sonuna yetişmemesinin haklı gerekçelerle ortaya konabilmesi halinde, özkaynaklar altında sınıflandırarak hesaplama devam edilmesi savunulabilecektir. Ancak, bu açıklamalarla eleştiri riski azalsa da devam edebilecektir.



3.4. Örtülü Sermaye Uygulaması Yönünden

KVK'nın 12. maddesine göre, kurumların, ortaklarından veya ortaklarla ilişkili olan kişilerden doğrudan veya dolaylı olarak temin ederek işletmede kullandıkları borçların, hesap dönemi içinde herhangi bir tarihte kurumun öz sermayesinin üç katını aşan kısmı, ilgili hesap dönemi için örtülü sermaye sayılmaktadır. Aynı Kanununun 11/1-b maddesine göre örtülü sermaye üzerinden ödenen veya hesaplanan faiz, kur farkları ve benzeri giderler borç kullanı şirket tarafından kurum kazancının tespitinde indirim konusu yapılamamaktadır. Yine örtülü sermayeye isabet eden giderlere ilişkin KDV, KDV Kanununun 30/d maddesi gereğince şirket tarafından indirim konusu edilememektedir.

Dolayısıyla, şirketin ortağından borç kullanması ve bu borçların tutarının hesap dönemi içinde herhangi bir tarihte kurumun öz sermayesinin üç katını aşması halinde, aşan kısma isabet eden faiz, kur farkları ve benzeri giderler kurum kazancından indirilememekte ve KDV'si kullanılamamaktadır.

Yukarıda belirttiğimiz üzere 1 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği ve 165 Sıra No.lu VUK Sirküleri ile, aynı zamanda Muhasebe Sistemi Uygulamalarını belirlemek ve yürütmekle yetkili olan Mali İdarenin sermaye avanslarının özsermaye/özkaynak hesapları arasında sınıflandırılması gerekli bir kalem olduğunu da kabul ettiği (uygulamayı bu şekilde yönlendirdiği) savunulabilecektir.

Örtülü sermaye uygulamasında kurumların, ortaklarından veya ortaklarla ilişkili olan kişilerden doğrudan veya dolaylı olarak temin ederek işletmede kullandıkları borçların özkaynaklarının üç katını aşış aşmadığının esas alındığı göz önünde bulundurulduğunda, sermaye avansların özkaynaklar arasında yer alması sebebiyle (bu halde

dahi ortaklardan veya ilişkili kişilerden alınan borçları özkaynaklarının üç katını aşan şirketler bakımından) kanunen kabul edilmeyen gider olarak dikkate alınacak ve KDV'si indirilemeyecek tutar borç kullanan şirketlere nazaran düşük çıkacaktır. Bu durum, sermaye avansı alan şirketlerin borç kullanan şirketlere göre vergisel yönden daha avantajlı olduğu anlamına gelmektedir.

Bununla birlikte, yine yukarıda da belirtildiği üzere, ilgili hesap döneminin sonuna kadar tescilli sermayeye dönüştürülmeyen avansların, hesap döneminin sonunda veyahut müteakip hesap dönemlerinde halen özsermaye altındaki "Diğer Sermaye Yedekleri" hesabında izlenip izlenmeyeceği, dolayısıyla örtülü sermaye uygulamasında özkaynak olarak kabul edilip edilmeyeceği ikincil mevzuatta ve özelgelerde netleşmiş bir konu değildir.

Kanaatimizce, ilgili sermaye avansı, alındığı hesap döneminin sonuna kadar tescilli sermayeye dönüşmediğinde, örtülü sermaye uygulamasında hesap dönemi başındaki özkaynak tutarı baz alındığından inceleme elemanlarınca nakdi sermaye artırımında indirim uygulaması emsal alınarak önceki yıl sonuna kadar tescilli sermayeye dönüşmemiş sermaye avanslarının müteakip hesap dönem(ler)i örtülü sermaye hesaplamalarında özkaynaklar arasından tenzil edilerek hesaplama yapılması gerektiği yönünde eleştiride bulunulma riski oluşabilecektir. Bir önceki bölümde değindiğimiz VUK'un 3. maddesi kapsamında işlemin gerçek mahiyetinin tespitinde kullanılabilir şartlara uyulması kaydıyla ve sermaye artırımının ilgili hesap döneminin sonuna yetişmemesinin haklı gerekçelerle ortaya konabilmesi halinde, özkaynaklar altında sınıflandırarak hesaplama devam edilmesi savunulabilecektir. Ancak, bu açıklamalarla eleştiri riski azalsa da devam edebilecektir.

SONUÇ

Makalemizin önceki bölümlerinde detaylarıyla açıklandığı üzere, sermaye avansı uygulamasının, avansı alan şirket bakımından; faiz yüküne katlanılmaması yönüyle olumlu finansal katkısının yanı sıra nakdi sermaye artırımında indirim, finansman gider kısıtlaması ve örtülü sermaye uygulamaları bakımından vergisel avantajları bulunmaktadır.

Ancak, sermaye avansı olarak alınan bu tutarlar için söz konusu imkanlardan faydalanılabilmesi ve avansı kullandıran şirket bakımından da transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı müessesesi kapsamında adet faizi hesaplanması gerektiği eleştirisine maruz kalınmaması bakımından, avansın nakdi sermaye artırımında indirim uygulamasında öngörülen süre içinde (avansın verildiği hesap döneminin sonuna kadar) tescilli sermayeye dönüştürülmesi gerekecektir/

beklenecektir. Mali İdare tarafından kabul edilmesi muhtemel bu "makul süre" içinde sermaye artırım işlemlerinin tamamlanamaması halinde, gerek transfer fiyatlandırması uygulamasının tatbiki gerekse belirtilen diğer uygulamaların imkanlarından faydalanma noktasında ciddi eleştiri riskleri doğabilecektir. Avansın geri alınması halinde ise her halükarda eleştiriye açık bir durum oluşacağı tabiidir.

Avansların hesap dönemi sonuna kadar sermaye olarak tescil edilmediği takdirde, salt bilançoda özkaynaklar arasında takip edilmeye devam edilmesinin, vergisel imkanlardan faydalanmayı sağlamayabileceği ve ayrıca parayı gönderen (faiz talep etmeyen) ortak bakımından da transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı ve emsal KDV eleştirilerine neden olabileceği göz ardı edilmemelidir. Sermaye artışının tesciline yönelik girişimlerde bulunulmaya başlanmasına rağmen ilgili yıl sonuna

kadar tamamlanamama hususundaki gecikmenin şirkette atfedilemeyecek sebeplerden kaynaklandığının ortaya konulması halinde eleştiri riski azalabilecek olmakla birlikte, yine de inceleme elemanlarının yaklaşımları aksi yönde oluşabilecektir.

Bu kapsamda, vergisel avantajları dikkate alınarak, (gerek gerçek kişi gerekse kurum olan) ortak tarafından şirkete verilen paraların aynı yılın sonuna kadar sermayeye dönüştürülmesi öngörülüyorsa, bu tutarların borç olarak verilmeyip sermaye avansı olarak gönderilmesi ve şirket hesaplarında özkaynaklar arasında gösterilmesi uygun olacaktır. Ancak, vergisel avantajlarından risksiz bir şekilde (ya da minimum risk olarak) faydalanabilmek bakımından, avansın verildiği/alındığı yılın sonuna kadar şirkette sermaye artışı işlemlerinin tamamlanması (artışın tescil ettirilmesi) hem ortak hem de şirket için en doğru yöntem olacaktır.





KURUMSAL SÜRDÜRÜLEBİLİRLİK RAPORLAMASINDA YENİ DÖNEM: TÜRKİYE'DE TSRS'NİN ZORUNLU HALE GELMESİ VE UYUM SÜRECİNDE DİJİTAL DÖNÜŞÜM YAKLAŞIMLARI

GİRİŞ

Sürdürülebilirlik, günümüzde yalnızca çevresel hassasiyetleri içeren bir kavram olmaktan çıkarak, işletmelerin stratejik karar alma mekanizmalarının temel bileşenlerinden biri haline gelmiştir. Artan toplumsal beklentiler, yatırımcı duyarlılığı, küresel iklim krizi ve Avrupa Birliği başta olmak üzere uluslararası regülasyonlardaki gelişmeler, şirketlerin finansal performanslarının yanı sıra çevresel, sosyal ve yönetim (ESG) alanlarındaki etkilerini de kamuyuyla şeffaf biçimde paylaşmalarını zorunlu kılmıştır.

Bu çerçevede, Türkiye de önemli bir adım atarak 1 Ocak 2024 tarihi itibarıyla **Türkiye Sürdürülebilirlik Raporlama Standartları (TSRS)**'ni yürürlüğe koymuştur. Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) tarafından yayımlanan bu standartlar, sürdürülebilirlik raporlamasının Türkiye özelinde çerçevesini belirlemekte ve uyumlu raporlama yapılmasını zorunlu hale getirmektedir. İlk TSRS uyumlu raporların 2025 yılı içerisinde kamuyuyla paylaşılması beklenmekte olup, bu süreç, ülkemizde sürdürülebilirlik alanında kurumsal olgunluğun önemli bir göstergesi olacaktır.

Bu çalışmamızda kurumsal sürdürülebilirlik standartları çerçevesinde atılması gereken adımlara ilişkin fikir vermek adına sürdürülebilirlik uygulamaları ve raporlama zorunluluklarının Türkiye uygulamaları hakkında değerlendirmelerde bulunacağız.

1. KURUMSAL SÜRDÜRÜLEBİLİRLİK RAPORU HAZIRLAMA ZORUNLULUĞUNDA GÜNCEL UYGULAMA

TSRS'ye göre, aktif toplamı 500 milyon TL, yıllık net satış hasılatı 1 milyar TL ve 250'den fazla çalışan kriterlerinden en az ikisini art arda iki yıl boyunca sağlayan işletmeler, sürdürülebilirlik raporlama yükümlülüğü altına girmiştir. Bu şirketler, 2024 yılına ait sürdürülebilirlik performanslarını raporlayarak, en geç 2025 yılının Eylül ayına kadar bu raporları kamuyuyla paylaşmakla yükümlüdür. Finansal raporlarla uyumlu ve aynı takvime bağlı bir şekilde ilerlemesi beklenen bu süreçte, şirketlerin ayrıca TSRS 1 ve TSRS 2'de belirtilen açıklama yükümlülüklerini yerine getirmeleri ve bağımsız denetime hazır bir raporlama yapısı sunmaları gerekmektedir.

TSRS'nin yürürlüğe girmesiyle birlikte, sürdürülebilirlik raporları artık yalnızca gönüllülük esasına dayalı kurumsal iletişim araçları olmaktan çıkarak, denetime tabi, kanunen zorunlu ve stratejik içerik taşıyan belgeler haline gelmiştir. Raporlama süreci, şirketlerin sadece geçmiş performanslarını açıklamakla sınırlı kalmamakta; aynı zamanda uzun vadeli hedeflerini, bu hedeflere ulaşma stratejilerini, risk ve fırsat analizlerini ve paydaş beklentilerini de sistematik biçimde ortaya koymalarını gerektirmektedir.

Bu gelişmeler, birçok şirketin içsel ka-

pasitesini yeniden değerlendirmesini zorunlu kılmaktadır. Sürdürülebilirlik verilerinin derlenmesi, işlenmesi ve doğrulanabilir biçimde sunulması; geleneksel veri yönetim sistemleriyle yürütülemeyecek kadar kapsamlı hale gelmiştir. Ayrıca TSRS'nin getirdiği açıklama yükümlülükleri, özellikle emisyon yönetimi, enerji verimliliği, insan hakları, tedarik zinciri sürdürülebilirliği ve yönetim yapısına dair detaylı göstergeleri kapsamaktadır. Bu noktada dijital çözümler ve uzman destek hizmetleri önemli rol oynamaktadır.

2. KURUMSAL SÜRDÜRÜLEBİLİRLİK RAPORLARI ÇALIŞMALARINDA SİZLERE DESTEK OLABİLİRİZ

Sürdürülebilirliğe yönelik süregelen taahhüdümüz kapsamında **vergi, bağımsız denetim, iç denetim ve yönetim danışmanlığı** alanlarında verdiğimiz hizmetleri küresel regülasyonlar ve zorunluklar doğrultusunda geliştirerek 2023 yılında başlattığımız **Kurumsal Sürdürülebilirlik Yol Haritası ve Sürdürülebilirlik Raporu Danışmanlığı** hizmetlerimizin yanında geliştirdiğimiz **Sustainfinity** platformu, kurumların TSRS, GRI ve diğer uluslararası sürdürülebilirlik standartlarına uyumunu dijital ortamda sistematik olarak yönetmelerine olanak tanıyan bütünlük bir sürdürülebilirlik yönetim sistemidir. Platform, sürdürülebilirlik stratejisi oluşturulmasından performans

göstergelerinin (KPI) takibine; paydaş analizi ve önceliklendirmeden, kurumsal karbon ayak izi hesaplamasına; TSRS'ye uygun içeriklerin otomatik olarak oluşturulmasından, yapay zekâ destekli rapor analizi-ne kadar tüm süreçleri uçtan uca desteklemektedir.



PLANLAR

Özellikler	Starter	Standard	Premium	Enterprise
Aktivite Panosu	✓	✓	✓	✓
SKA Uyum Anketleri Firma İçi Sürdürülebilirlik Anketleri	✓	✓	✓	✓
Önceliklendirme Analizi Anketleri Paydaş Katılımı (Materiality Matrix) Sürdürülebilirlik Anketleri	✓	✓	✓	✓
Yapay Zeka ile Otomatik Oluşturulan Anket ve Değerlendirme Raporları		✓	✓	✓
Sürdürülebilirlik Hedefleri ve Strateji Özeti			✓	✓
KPI Takibi ve Performans İzleme				✓
Doküman Yönetim Modülü				✓
Yapay Zeka Tabanlı Sürdürülebilirlik Raporlaması (Küresel Standartlarla Uyumlu)				✓
Teknik Destek		✓	✓	✓
Opsiyonel Özellikler				
Sustainfinity Carbon – Kurumsal Karbon Ayak İzi Hesaplama Aracı*	✓	✓	✓	✓
Tedarikçi Yönetim Modülü*			✓	✓
Mentörlük Hizmetleri*				✓
Canlı Teknik Destek*				✓

Sustainfinity, işletmelere yalnızca teknik bir yazılım desteği sunmaktan; aynı zamanda sürdürülebilirlik yönetimini karar alma süreçlerine entegre etmeye olanak tanıyan stratejik bir araç olarak konumlanmaktadır. Platformun sunduğu merkezi veri yönetimi altyapısı sayesinde, farklı departmanlardan gelen veriler tek bir sistem üzerinden toplanarak standartlara uygun biçimde raporlanabilmekte, denetim süreçlerine hazır hale getirilmektedir. Özellikle TSRS'nin öngördüğü doğrulanabilirlik ve izlenebilirlik ilkeleri doğrultusunda tasarlanan veri yapısı, bağımsız denetim süreçlerinde şirketlere önemli bir güvenlik ve şeffaflık avantajı sağlamaktadır.

Bunun yanı sıra, sürdürülebilirlik danışmanlığı hizmetlerimiz kapsamında, firmaların sürdürülebilirlik politikalarını oluşturma, TSRS uyum stratejilerini belirleme, veri toplama süreçlerini kurgulama, yönetim raporları üretme ve bağımsız denetim hazırlıklarını yürütme konularında rehberlik sağlanmaktadır. Saha uygulamaları, sektör bazlı analizler, risk ve fırsat senaryoları, çalışanlara yönelik sür-

dürülebilirlik eğitimleri ve kurumsal kapasite artırımı gibi alanlarda da danışmanlık desteği sunulmaktadır.

Bugüne kadar enerji, imalat, finans, teknoloji ve perakende gibi çeşitli sektörlerde yürüttüğümüz sürdürülebilirlik projeleri, şirketlerin hem mevzuata uyum sağlamalarını hem de kurumsal dönüşüm yolculuklarını stratejik bir çerçevede yürütmelerini mümkün kılmıştır. Bu süreçte edindiğimiz gözlemler, sürdürülebilirliğin yalnızca çevresel hedeflerle sınırlı kalmaması, aynı zamanda kurumsal itibar, yatırımcı güveni, müşteri bağlılığı ve uzun vadeli rekabet avantajı açısından da belirleyici bir unsur olduğunu göstermektedir.

TSRS kapsamında sürdürülebilirlik raporlarının **bağımsız denetim** sürecine tabi tutulacak olması da ayrı bir önem arz etmektedir. 2025 yılı itibarıyla bu raporların güvenilirliğinin KGK tarafından yetkilendirilmiş denetim kuruluşlarının onaylanması gerekecektir. Bu bağlamda, işletmelerin raporlama süreçlerini yalnızca içerik üretimi düzeyinde değil; metodolojik açıklık, veri doğruluğu,

izlenebilirlik ve standartlara uygunluk açısından da kurgulamaları zorunludur.

SONUÇ

Sürdürülebilirlik raporlaması, Türkiye'de ve dünyada kurumsal yönetimin ayrılmaz bir parçası haline gelmiştir. TSRS'nin zorunlu hale gelmesiyle birlikte, bu alanda yalnızca yükümlülükleri yerine getirmek değil; sürdürülebilirliği bir iş modeli haline getirmek, şirketlerin uzun vadeli başarısı için kritik hale gelmiştir. Dijital çözümlerle desteklenen, stratejik bakış açısıyla yönetilen ve güçlü bir teknik altyapıyla beslenen sürdürülebilirlik uygulamaları, geleceğin kurumsal dünyasında fark yaratan temel unsur olacaktır. Bu bağlamda, sürdürülebilirliği yalnızca bir raporlama sorumluluğu olarak değil, aynı zamanda bütüncül bir dönüşüm fırsatı olarak görmek gerekmektedir.

Sürdürülebilir bir geleceğe birlikte ilerlemek isteyen paydaşlarımızın her zaman yanındayız ve sizlerle tanışmayı heyecanla bekliyoruz.





Dr. Murat AKYOL

Direktör, YMM

murat.akyol@centrumturkey.com

GERÇEK KİŞİLERİN HİSSE SENETLERİ VE ORTAKLIK HAKLARINDAN ELDE ETTİĞİ GELİRLERİN VERGİLENDİRİLMESİ

GİRİŞ

Türk vergi sisteminde, gerçek kişiler tarafından ortaklık hakları ve hisseleri ile menkul kıymetler, hisse senetleri ve diğer sermaye piyasası araçlarına sahip olunmasından ve elden çıkarılmasından sağlanan kazançlar 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun (GVK) muhtelif maddeleri kapsamında vergilendirilmektedir.

Hisse veya pay olarak ifade edilen kavramlar kaynağını 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunundan (TTK) almaktadır. Genel anlamıyla sermaye paylarını ifade eden pay veya hisse kavramı, bunların kıymetli evrak haline dönüştürülmesi ve sermayeyi temsil etmesi dolayısıyla pay senedi veya hisse senedi olarak ifade edilmektedir. Ayrıca, aynı Kanunun 135. maddesinde ortaklık payı; şahıs şirketlerindeki ortaklık payını, anonim şirketteki payı, limited şirketteki esas sermaye payını, sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketteki ortaklık payını ifade etmektedir.

TTK'nın 484. maddesinde ise pay senetlerinin, hamiline veya nama yazılı olduğu, bedelleri tamamen ödenmemiş olan paylar için hamiline yazılı pay senetleri çıkarılamayacağı hüküm altına alınmıştır.

Şirket ortağının kendisine ait hisse payını, şirket ortaklarından birine veya ortak olmayan bir başka kişiye devretmesi işlemi hisse devri olarak adlandırılmaktadır. Böyle bir durumda, ortaklık paylarının elden çıkarılması sonrası elde edilen kazancın

vergilendirilmesi hususunda, ortağı bulunulan şirket türüne, basılı hisse senedi olup olmadığına ve hissenin/senedin ne kadar süredir elde bulunduğuna göre farklı vergilendirmeler söz konusudur. Ayrıca, gerçek kişiler ortağı oldukları şirketten kar payı da alabilmekte ve bu durumda söz konusu kişiler açısından menkul sermaye iradı kapsamında şahsi gelir vergisi mükellefiyeti de söz konusu olabilmektedir.

Öte yandan kimi zaman gerçek kişiler, yönetimine katılmaksızın başka şirketlerin hisselerini satın almakta ve söz konusu şirketler üzerinden alım/satım kazancı veya kar payı geliri elde edebilmektedirler.

Bu makale çalışmamızda gerçek kişilerin; ortağı oldukları şirketteki hisselerini devretmeleri durumunda elde ettikleri kazançlar, ortağı oldukları şirketten almış oldukları kar payları ve borsalar üzerinden satın aldıkları şirket hisse senetlerinin alım/satım veya kar paylarından elde etmiş oldukları gelirler vergisel açıdan ele alınacaktır.



1. ORTAKLIK HAKLARI VE PAYLARININ ELDEN ÇIKARTILMASI

GVK'nın mükerrer 80. maddesi uyarınca, istisnalar hariç olmak üzere, menkul kıymetlerin elden çıkarılmasından sağlanan kazançlar değer artış kazancı olarak gelir vergisine tabidir. Ancak, bu düzenlemeye ilişkin bazı farklı belirlemeler de bulunmaktadır. Söz konusu maddede geçen "elden çıkarma" deyimi; söz konusu mal ve hakların satılması, bir ivaz karşılığında devir ve temlik, trampa edilmesi, takası, kamulaştırılması, devletleştirilmesi, ticaret şirketlerine sermaye olarak konulmasını ifade etmektedir. Dolayısıyla bu düzenlemeden hareketle söz konusu kıymetlerin elden çıkarılması halinde madde hükmü çerçevesinde vergiyi doğuran olay gerçekleşecektir. Bu kapsamda, istisnai durumların varlığı da göz önünde bulundurulduğunda, GVK'nın mükerrer 80. maddesinin birinci fıkrasının 1 ve 4 numaralı bentlerinde yer alan düzenlemeleri yakından irdelemek gerekmektedir.

GVK'nın mükerrer 80/4 maddesi gereğince "ortaklık haklarının veya hisselerinin elden çıkarılmasından doğan kazançlar" değer artış kazancı olarak kabul edilmektedir. Söz konusu maddede ifade edilen ortaklık hak ve hisseleri, hisse senedine bağlanmamış payları ifade etmektedir.

Öte yandan, anonim şirketlere ait hisse senetleri ile eshamlı komandit şirketlerde komanditer ortakların hisse senetleri bu kapsamda olmayıp,

aynı fıkranın 1. bendi kapsamına girmektedir. Zira, GVK mükerrer madde 80/1'de " *ivazsız olarak iktisap edilenler ile tam mükellef kurumlara ait olan ve iki yıldan fazla süreyle elde tutulan hisse senetleri hariç, menkul kıymetlerin veya diğer sermaye piyasası araçlarının elden çıkarılmasından sağlanan kazançlar*"ın değer artış kazancı olduğu belirlenmiştir.

Buna göre, GVK mükerrer madde 80/4'de yer alan ortaklık hakları ve hisseleri kapsamına aşağıda yer alan unsurlar girmektedir.

- ▶ Adi şirketlerdeki paylar,
- ▶ Kooperatif hisseleri,
- ▶ Limited şirket payları,
- ▶ Adi komandit şirket payları,
- ▶ Kollektif şirket payları.

Bu kapsamda, GVK mükerrer madde 80/4 gereğince, elde tutma süresine bağlı olmaksızın yukarıda sayılan ortaklık hakları ve hisselerinin elden çıkarılmasından elde edilen kazançlar değer artış kazancı olarak vergilendirilmektedir.

GVK mükerrer madde 80/1 kapsamında yer alan ve iki yıldan uzun süreyle elde tutulan hisse senetlerine ilişkin yapılan düzenlemenin detayları ise aşağıda yer alan başlıkta ayrı olarak ele alınacaktır.



1.1. Tam Mükellef Kurumlara Ait Olan Hisselerin Elden Çıkarılması

Yukarıda bahsedildiği üzere, genel kural olarak, menkul kıymetlerin elden çıkarılmasından sağlanan kazançlar GVK mükerrer madde 80 uyarınca, değer artış kazancı olarak gelir vergisine tabidir.

Bununla birlikte söz konusu maddenin birinci fıkrasının 1. bendinde, ivazsız olarak iktisap edilenler ile tam mükellef kurumlara ait olan ve iki yıldan fazla süreyle elde tutulan hisse senetlerinin elden çıkarılmasından elde edilen kazançların değer artış kazancı olarak vergiye tabi tutulmaması hüküm altına alınmıştır.

Bu kapsamda, tam mükellef kurumlara ait hisse/pay senetlerinin en az iki senedir elde tutuluyor olması şartına ilişkin olarak hisse senetlerinin iktisap (edinim) tarihinin tespiti önem arz etmektedir. İktisap tarihinin belirlenmesine ilişkin açıklamalara ise 232 Seri No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde yer verilmiştir. Söz konusu Tebliğde;

- ▶ Genel olarak, hisse senedi üzerinde tasarruf hakkına sahip olunan tarihin, iktisap tarihi olarak dikkate alınması gerektiği,
- ▶ Hisse senetlerinin elden çıkarılmasından doğan kazançların vergilendirilmesinde, sermaye ve kâr yedeklerinin sermayeye eklenmesi dolayısıyla sahip olunan hisse senetlerinin iktisap tarihi olarak, daha önceden sahip olunan hisse senetlerinin iktisap tarihi esas alınacağı

ifade edilmektedir.

Anılan Tebliğ'de, geçici ilmhaberlerin anonim şirketler tarafından hisse senetlerinin yerini tutmak amacıyla çıkarılan menkul kıymetler olduğu ifade edilerek, geçici ilmhaberlere hisse senetlerinin elden çıkarılmasın-

dan doğan kazançların vergilendirilmesine ilişkin hükümlerinin uygulanacağı belirtilmiştir. Bu kapsamda, şirket yönetim kurulunca, şirket ortaklarına hisse senetlerinin teslim edilmesine veya hisse senedi bastırılincaya kadar geçici ilmhaber çıkarılmasına ilişkin karar alınması, ortakların ileride hisselerini devretmeleri durumunda iki yıldan uzun süredir söz konusu hisseleri ellerinde bulundurdularının tevsiği açısından önem arz etmektedir. Aksi takdirde ortakların hisse satışı dolayısıyla elde etmiş oldukları kazançların, değer artış kazancı kapsamında vergilendirilmesi söz konusu olacaktır.

Öte yandan, 04.02.2025 tarih ve 32813 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan "İşletmenin Muhasebesiyle İlgili Olmayan Ticari Defterlerin Elektronik Ortamda Tutulması Hakkında Tebliğ" ile Anonim ve Limited Şirketlerin Sermayelerini Yeni Asgari Tutarlara Yükseltmelerine ve Kuruluşu ve Esas Sözleşme Değişikliği İzne Tabi Anonim Şirketlerin Belirlenmesine İlişkin Tebliğin 5 inci maddesinin birinci fıkrasında sayılan anonim şirketler ile 01.07.2025 tarihinden itibaren kurulan şirketlerin işletmenin muhasebesiyle ilgili olmayan; pay defteri, yönetim kurulu karar defteri, müdürler kurulu karar defteri ile genel kurul toplantı ve müzakere defterini elektronik ortamda tutmaları zorunlu hale getirilmiş ve söz konusu Tebliğ 01.07.2025 tarihi itibarıyla yürürlüğe girmiştir. Dolayısıyla, söz konusu yeni düzenleme, belirtilen şirketlerin ortakları bakımından hisse senetlerinin iktisap tarihinin belirlenmesi ve hisse senedi basımına veya geçici ilmhaber çıkarılmasına ilişkin yönetim kurulu kararlarının alındığı tarihin tespiti açısından önem arz edecektir.

İktisap tarihine ilişkin bir değer önemli belirleme ise, 257 No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliğ'in "Sermaye artırımları dolayısıyla sahip olunan hisse senetlerinin alış tarihi ve bedelleri" başlıklı 2.4.1.4. bölümünde yapılmış

olup, sermaye ve kar yedeklerinin sermayeye eklenmesi dolayısıyla sahip olunan hisse senetlerinin alış tarihi olarak daha önceden sahip olunan hisse senetlerinin alış tarihinin esas alınacağı belirtilmiştir.

Bunun yanı sıra, önceki paragrafta ifade edilen hisse senedi veya geçici ilmühaber kavramları anonim şirketlere has/ilişkin bulunmaktadır. Zira, Türk Ticaret Kanunu düzenlemelerine göre limited şirketler tarafından hisse senedi ya da ilmühaber çıkartılmamaktadır. Limited şirketlerdeki sermaye payı, ortaklık payı olarak ifade edilmekte ve hisse senedine bağlanmamaktadır. Bu sebeple anonim şirket dışında, yukarıda sayılan diğer şirketlerde (adi şirket payları, kooperatif hisseleri, adi komandit şirket payları ve kollektif şirket paylarında) olduğu gibi limited şirket hisseleri de ne zaman satılırsa satılsın ortaya çıkan kazançlar değer artışı kazancı olarak gelir vergisine tabi bulunmaktadır. GVK mükerrer 81. maddesi hükmüne göre vergilendirme sırasında, iktisap bedeli, hisselerin elden çıkarıldığı ay hariç olmak üzere, Türkiye İstatistik Kurumu'nca belirlenen Yurt İçi-Üretici Fiyat Endeksi (Yİ-ÜFE) endeksindeki artış oranında artırılarak tespit edilmektedir. Ayrıca, endekslemenin yapılabilmesi için artış oranının %10 veya üzerinde olması gerekmektedir.

Söz konusu menkul kıymetlerin alım-satımından elde edilen değer artışı kazançlarında vergilendirmeye esas alınacak kazanç, GVK'nın mükerrer 81. maddesine göre elden çıkarma karşılığında alınan para ve ayınlarla sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaatlerin tutarından, elden çıkarılan kıymetin maliyet bedeli ile elden çıkarılma dolayısıyla yapılan giderlerin ve ödenen vergi ve harçların indirilmesi suretiyle bulunmaktadır.

Bunun yanı sıra, bazı şirket yapılarında bir şirketin ortağı gerçek kişi veya şahıs yerine, bir başka tüzel kişi (şirket) olabilmektedir. Tüzel kişi ortağın hisse

satışından elde ettiği kazancın vergilendirilmesine ilişkin düzenlemelere 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 5/1-e maddesinde yer verilmiş ve ilgili bentte sayılan şartların 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 %50'lik kısmı kurumlar vergisinden istisna edilmiştir.

1.2. Nev'i Değişikliğinde Durum

TTK hükümleri kapsamında başlangıçta limited şirket olarak kurulmuş şirketler sonradan nev'i (tür) değiştirerek anonim şirkete dönüşebilmektedirler. Bu gibi durumlarda olan şirketlerin ortaklarının hisse devri gerçekleştirmeleri halinde ortakların hisseleri iktisap tarihinin hangi tarih olacağı ve hisse satışına ilişkin vergileme olup/olmayacağı hususu tartışma konusu olmuştur.

Bu noktada Gelir İdaresinin geçmişte, limited şirketin nev'i değiştirerek anonim şirkete dönüşmesi halinde, ortakların anonim şirket hisse senetlerini iktisap tarihi olarak, söz konusu ortakların limited şirket sermayesine katıldıkları tarihin iktisap tarihi olarak esas alınması gerektiği yönünde özelgeler verdiği görülmüştür. Ancak İdare daha sonrasında görüş değiştirerek, anonim şirket hisse senetlerinin iktisap tarihi olarak, anonim şirket hisse senetlerinin basım tarihinin esas alınması gerektiğine ilişkin özelgeler vermiştir.

Buna göre limited şirketten anonim şirkete dönüşen sermaye şirketlerinde, ortakların anonim şirket hisse senetlerini iktisap tarihi, söz konusu hisse senetlerinin basımı veya geçici ilmühaber çıkarılmasına ilişkin alınan karar tarihi olmakta ve ne kadar süreyle bu hisselerle sahip olduklarına ilişkin hesaplama da bu tarihten iti-

baren yapılmaktadır. Buna göre de ortakların hisse devirlerinde değer artış kazancı yönünden vergiye tabi olup olmayacakları belirlenmektedir.

2. GERÇEK KİŞİLERCE ORTAK OLUNAN ŞİRKETTEN KAR PAYI ELDE EDİLMESİ

GVK'ya göre şirket ortaklarının ortağı buldukları şirketlerden elde etmiş oldukları kar payları/temettü gelirleri, Kanunun 75'inci maddesi kapsamında menkul sermaye iradı olarak sayılmakta ve bu kapsamda vergilendirilmektedir.

Temettü geliri elde eden açısından vergi kesintisi, kar payını elde edenlerin hukuki statüsüne göre; Gelir Vergisi Kanunu'nun 94/6'ncı maddesi, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 15/2 maddesi ile aynı Kanunun 30/3 maddesinde düzenlenmiş bulunmaktadır.

Yukarıda bahsedilen Kanunların ilgili hükümleri gereğince tevkifata tabi tutulacak kar payları, Gelir Vergisi Kanunu'nun 75'inci maddesinin ikinci fıkrasının 1, 2, 3, ve 4 numaralı bentlerinde şu şekilde sayılmıştır;

- 1) Her nevi hisse senetlerinin kar payları,
- 2) İştirak hisselerinden doğan kazançlar (Limited şirket ortaklarının, iş ortaklıklarının ve komanditerlerin kar payları ile kooperatiflerin ortaklarına dağıttıkları kar payları bu kapsamdadır),
- 3) Kurumların idare meclisi başkan ve üyelerine verilen kar payları,
- 4) Kurumlar Vergisi Kanunu uyarınca yıllık veya özel beyanname veren dar mükellef kurumların, indirim ve istisnalar düşülmeden önceki kurum kazancından, hesaplanan kurumlar vergisi düşüldükten sonra kalan kısmı.

Öte yandan, kar paylarından gerçekleştirilmesi gereken vergi kesintisi, GVK 94/1-6 maddesinin (b) alt bendinde yer alan düzenlemelere göre yapılmaktadır. Bu kapsamda;

"i) Tam mükellef kurumlar tarafından; tam mükellef gerçek kişilere gelir ve kurumlar vergisi mükellefi olmayanlara ve gelir vergisinden muaf olanlara dağıtılan 75'inci maddenin ikinci fıkrasının 1, 2 ve 3 numaralı bentlerinde yazılı kar paylarından % 15,

ii) Tam mükellef kurumlar tarafında; dar mükellef gerçek kişilere ve gelir vergisinden muaf olan dar mükelleflere dağıtılan 75'inci maddesinin ikinci fıkrasının 1, 2 ve 3 numaralı bentlerinde yazılı kar paylarından % 15,

iii) 75 inci maddenin ikinci fıkrasının (4) numaralı bendinde yazılı menkul sermaye iradının ana merkeze aktarılan tutarı üzerinden % 10 "

oranında gelir vergisi tevkifatı yapılması gerekmektedir. GVK 94/1-6 maddesi kapsamına giren ve gelir vergisi tevkifatı yapılması gereken kar payı ödemeleri ise şu şekildedir;

- ▶ Tam mükellef gerçek kişilere,
- ▶ Gelir ve kurumlar vergisi mükellefi olmayanlara,
- ▶ Gelir vergisinden muaf olanlara,
- ▶ Dar mükellef gerçek kişilere,
- ▶ Gelir vergisinden muaf olan dar mükellef gerçek kişilere

dağıtılan ve GVK'nun 75. maddesinin ikinci fıkrasının 1, 2, ve 3 bentlerinde yazılı kar payları.

Öte yandan yapılan yasal düzenlemeler ile söz konusu oranlarda zaman zaman değişikliğe gidildiği görülmektedir. Bu kapsamda 22.12.2024 tarihine kadar tam mükellef kurumlardan elde edilen kar payları için %10 olarak uygulanan tevkifat oranı, bu tarihten itibaren %15 olarak uygulanmaktadır.

2.1. Kar Payının Beyanı ve Vergilendirilmesi

Tam mükellef kurumlar tarafından gerçek kişi ortaklara nakden veya hesaben kar payı dağıtılması durumunda, kurum açısından dağıtımın yapıldığı tarih itibarıyla vergi kesintisi yapma yükümlülüğü ortaya çıkmakta ve ilgili ayın muhtasar beyannamesi ile söz konusu kesintilerin beyanı gerekmektedir. Bu noktada hatırlanmasında yarar bulunan bir diğer husus ise, karın sermayeye ilave edilmesi kar dağıtımı sayılmadığı için böyle bir durumda herhangi bir vergi kesintisi yapılmaz zorunluluğu ortaya çıkmamaktadır.

Kar payını elde eden tam mükellef gerçek kişiler açısından ise, temettünün elde edildiği takvim yılını izleyen Mart ayının sonuna kadar yıllık gelir vergisi beyannamesi ile söz konusu kar paylarının beyan edilmesi gerekmektedir. Bu kapsamda kar payının tam mükellef kurumlardan elde edilmesi durumunda GVK'nın 22/3 maddesi göz önünde bulundurulmalıdır. Söz konusu maddede; *"Tam mükellef kurumlardan elde edilen, 75 inci maddenin ikinci fıkrasının (1), (2) ve (3) numaralı bentlerinde yazılı kâr paylarının yarısı gelir vergisinden müstesnadır. İstisna edilen tutar üzerinden 94 üncü madde uyarınca tevkifat yapılır ve tevkif edilen verginin tamamı, kâr payının yıllık beyanname ile beyan edilmesi durumunda yıllık beyanname üzerinden hesaplanan vergiden mahsup edilir"* hükmü yer almaktadır. Bu kapsamda temettü geliri elde eden kişi, brüt kar payının yarısını istisna tutarak beyan etmeyecek ve karı dağıtan kurumun tevkif ettiği verginin tamamını beyanname üzerinde mahsup edebilecektir.

Öte yandan, gerçek kişi tarafından kar payının yurt dışında (kanuni ve iş merkezi Türkiye'de bulunmayan) bulunan bir kurumdan elde edilmesi durumunda, brüt temettü tutarı istisna edilen tutarı (2025 dönemi için 18.000,00 TL) aşıyorsa tamamı beyan edilecek ve yurt dışında ödenen vergi Türkiye'de hesaplanan gelir vergisinden mahsup edilebilecektir. Yurt dışında ödenen ve mahsup edilecek olan vergi, bu gelir için Türkiye'de hesaplanan gelir vergisini aşmamalıdır. Ancak, vergilemenin uygulanması aşamasında, temettünün elde edildiği kurumun mukimi olduğu ülke ile Türkiye arasındaki Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması hükümlerine ayrıca bakılmalıdır.

Ayrıca, 7491 sayılı Kanunun 8.maddesiyle Gelir Vergisi Kanununun 22.maddesine eklenen 4.fıkra ile; 01.01.2023 tarihinden itibaren kanuni ve iş merkezi Türkiye'de bulunmayan anonim ve limited şirket niteliğindeki kurumlardan elde edilen, 75'inci maddenin ikinci fıkrasının (1), (2) ve (3) numaralı bentlerinde yazılı kâr paylarının yarısı, bu kurumların ödenmiş sermayesinin en az %50'sine sahip olunması ve kâr payının, elde edildiği takvim yılına ilişkin yıllık gelir vergisi beyannamesinin verilmesi gereken tarihe kadar Türkiye'ye transfer edilmesi şartıyla gelir vergisinden müstesna kılınmıştır.

Diğer taraftan, GVK 94/6-b maddesine göre, kar dağıtımına bağlı gelir vergisi tevkifatı uygulamasında, kar payı dağıtımına konu olan kurum kazancının kurumlar vergisine tabi olup olmaması ve karın hangi yıla ait olduğu önem arz etmektedir. Bu noktada aşağıda yer alan düzenlemeler göz önünde bulundurulmalıdır;

▶ Tam mükellef kurumların 1998 yılı ve öncesi döneme ait kazançlarının dağıtım sonucunda elde edilen temettü gelirleri beyan edilmemekte ve bu kar payları üzerinden stopaj yapılmamaktadır.

▶ GVK geçici 62/1-b maddesine göre, 01.01.1999 - 31.12.2002 tarihleri arasında sona eren hesap dönemlerinde elde edilen ve **kurumlar vergisinden istisna edil-**

miş kurum kazançlarının ortaklara kar payı olarak dağıtılması halinde kar dağıtımına bağlı vergi tevkifatı yapılmamaktadır.

Ancak, Kurumlar Vergisi mükelleflerinin 1999 - 2002 hesap dönemlerinde elde ettikleri **kurumlar vergisine tabi tutulmuş** kazançlarının ortaklara kar payı olarak dağıtılması halinde bu kar payları üzerinden %15 gelir vergisi tevkifatı yapılmaktadır.

- ▶ Tam mükellef kurumların 1999-2002 yıllarına ait istisna kazançları ile GVK'nın geçici 61. maddesi kapsamında stopaja tabi tutulmuş yatırım indirimi istisnasına konu kazançlardan elde edilen temettülerin beyanı özellik arz etmektedir. Bu kapsamda elde edilen net temettünün 1/9'u temettü tutarına ilave edilmekte ve brüt temettü bulunmaktadır. Söz konusu tutarın yarısı veya beyana tabi diğer gelirlerle olan toplamı GVK md.103'te yer alan ücretliler için gelir vergisi tarifisinin 2'nci dilimini (2025 dönemi için 330.000 TL) aşıyor ise beyan edilmekte ve beyan edilen gelirin 1/5'i hesaplanan vergiden mahsup edilmektedir.

3. GERÇEK KİŞİLERİN BORSA ÜZERİNDEN ALDIKLARI HİSSE SENETLERİNİN ALIM/SATIMINDAN VE KAR PAYLARINDAN ELDE ETTİKLERİ GELİRLERİN DURUMU

3.1. Hisse Senedi Alım Satımın Kazançları

Türkiye'de borsalarda işlem gören hisse senetlerinin veya borsalarda işlem görmemekle birlikte Türkiye'de ihraç edilmiş ve Sermaye Piyasası Kurul kaydına alınmış hisse senetlerinin elden çıkarılmasından sağlanan kazançlar 01.01.2006 tarihinden bu yana GVK Geçici 67. madde kapsamında tevkifat yoluyla (beyana tabi olmaksızın) vergilendirilmektedir.

Bu kapsamda, tam mükellef gerçek kişiler tarafından 01.01.2006 tarihi sonrası iktisap edilen ve banka ve aracı kurumlar vasıtasıyla alınıp satılan BİST'de işlem gören hisse senetlerinin bir yıldan fazla süreyle elde tutulup satılması vergiye (stopaja) tabi değildir. Menkul kıymet yatırım ortaklıklarına ait hisse senetleri hariç diğer hisse senedi alım/satım kazançlarında ise %0 stopaj uygulanmaktadır.



Dolayısıyla (menkul kıymet yatırım ortaklıklarının hisse senetleri dışındaki) hisse senetleri bakımından bir yıldan kısa süre elde tutulsa da stopaj oranı hali hazırda %0'dır. Bir yıldan az süreyle elde tutulan menkul kıymet yatırım ortaklıklarının hisse senetlerinin satışından sağlanan kazançlar üzerinden ise ilgili banka veya aracı kurum tarafından %10 oranında stopaj yapılır (bir yıldan uzun süre elde tutulan menkul kıymet yatırım ortaklıklarının hisse senetlerinin satışından elde edilen kazançlar stopaja tabi değildir).

Geçici 67. maddeye göre yapılan stopaj (%0'lık stopaj dahil) nihai vergileme olup, gerçek kişilerce ayrıca beyanname verilmesi veya söz konusu kazançlarını verilen beyan-

nameye dahil edilmeleri gerekmez.

Öte yandan, tam mükellef gerçek kişiler tarafından yurtdışında bulunan borsalarda işlem gören hisse senetlerinin alım/satım kazançlarının GVK. Mük.md.80 kapsamında değer artış kazancı olarak Türkiye'de beyan edilmesi gerekmektedir.

3.2. Hisse Senedi Kar Payları

GVK'nın 75'inci maddesinde yer alan hükümlere göre, menkul kıymet niteliğinde olup hisse senetleri üzerinden elde edilen kar payları (temettüleri) menkul sermaye iradı olarak vergilendirilmektedir. Tam mükellef gerçek kişiler tarafından hisse senedi kar payı gelirleri için vergileme esasları şu şekildedir;

- ▶ Kar dağıtımı yapan kurum tarafından %15 oranında stopaj uygulanır. (Temettüler geçici 67. Madde kapsamında olmadığından stopaj nihai vergi değildir)
- ▶ Tam mükellef kurumlardan elde edilen brüt temettü gelirinin yarısının, varsa tevkif suretiyle vergilendirilmiş diğer menkul ve gayrimenkul sermaye iratları ile birlikte toplam tutarının, 2025 yılı için geçerli olan 330.000 TL'lik beyan sınırını aşması halinde, brüt temettü gelirinin yarısı yıllık beyanname ile beyan edilir.
- ▶ Temettüyü dağıtan kurum tarafından yapılan stopajın tamamı, beyanname üzerinde hesaplanan gelir vergisinden mahsup edilir.

Öte yandan, tam mükellef gerçek kişiler tarafından yurtdışında bulunan borsalarda işlem gören hisse senetlerinden elde edilen kar paylarının GVK md.75 kapsamında menkul sermaye iradı olması sebebiyle, GVK 86/1-d maddesinde yer alan sınırı (2025 yılı için 18.000,00 TL) aşması durumunda tamamının Türkiye'de beyan edilmesi gerekmektedir.

SONUÇ

Bu makale çalışması ile gerçek kişilerin; ortağı oldukları şirketteki hisselerini devretmeleri sırasında elde ettikleri kazançlardan, ortağı oldukları şirketten almış oldukları kar paylarından ve borsa üzerinden satın aldıkları hisse senetlerinin alım/satım veya kar paylarından elde etmiş oldukları gelirlerin vergisel açıdan ele alınmasına çalışılmıştır.

Bu kapsamda, hisse senetlerinin ve ortaklık haklarının elden çıkarılması sonucunda değer artış kazancı sayılan ve sayılmayan durumlar ele alınmış ve hangi durumlarda beyanname verileceği ve vergilemenin gündeme geleceği hususlarına ayrıntılı olarak yer verilmiştir.

Ayrıca, yurtiçi veya yurtdışında ortağı oldukları şirketlerden kar payı alan gerçek kişilerin elde etmiş

oldukları menkul sermaye iratlarına ilişkin vergileme esasları ele alınmıştır.

Bunun yanı sıra, GVK geçici md.67 kapsamında bankalar ve aracı kurumlar vasıtasıyla elden çıkarılan BİST'te işlem gören şirketlerin hisse senetlerinin alım/satım kazancı veya kar payı gelirleri için stopaj uygulamalarına yer verilmiştir.





SÜRESİNDE DÜZENLENMİŞ TAM TASDİK SÖZLEŞMESİ İLE KDV İADE UYGULAMASI ARASINDAKİ İLLİYETLER

GİRİŞ

30.12.2022 tarihli Resmi Gazetede yayımlanan 46 Seri No.lu SM, SMMM ve YMM Kanunu Genel Tebliğinde; YMM Raporu ibraz edilerek KDV iadesi alınabilecek tutarlarla ilgili olarak 2023 yılında uygulanacak hadlere ilişkin belirlemeler yapılmış ve bu hadlerin 2023 yılı ve sonraki yıllarda Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından özel bir belirleme yapılmadığı takdirde artış olmaksızın uygulanacağı belirtilmiştir.

Dolayısıyla süresinde düzenlenmiş YMM Tam Tasdik Sözleşmesi bulunmayan firmalar, Bakanlıkça yeni bir belirleme yapılmadığı sürece 46 Seri No.lu SMMM ve YMM Kanunu Genel Tebliği'nde belirlenen hadler dahilinde KDV iadesi talebinde bulunabilecek olup, bu hadlerle ilgili herhangi bir yeniden değerlendirme uygulaması bulunmamaktadır.

Makalemizde süresinde düzenlenmiş YMM tam tasdik sözleşmesinin KDV iadeleri bakımından avantajları ile süresinde düzenlenmiş tam tasdik sözleşmesi olmayan mükelleflerin YMM raporu ile daha yüksek KDV iadesi alabilmesinin yöntemine dair açıklamalar yapılacaktır.



1. SÜRESİNDE YAPILAN TAM TASDİK SÖZLEŞMESİNİN SAĞLADIĞI AVANTAJLAR

18 Seri No.lu SM, SMMM ve YMM Genel Tebliğinde, Tasdik Yönetmeliğinin 10. maddesine göre; gelir/kurumlar vergisi beyannameleri ile eklerini yeminli mali müşavirlere tasdik ettirmek isteyen mükelleflerin, her yıl Ocak ayı içinde (özel hesap dönemi uygulayan mükellefler özel hesap döneminin ilk ayı içinde), beyannameleri ile eklerini tasdik edecek yeminli mali müşavirlerle yıllık sözleşme düzenlemek zorunda oldukları hükme bağlanmıştır.

Yine aynı şekilde, işe yeni başlayan veya önceki sözleşmesi herhangi bir nedenle feshedilen mükelleflerden beyannameleri ile eklerini tasdik ettirmek isteyenler işe başlama veya fesih tarihinden itibaren bir ay içinde yeminli mali müşavir ile sözleşme düzenleyebilecekleri belirlenmiştir.

46 Seri No.lu Tebliğ ile KDV iadesi alınabilmesi bakımından tam tasdik zorunluluğu yönünden bir belirleme yapılmamıştır.

YMM ile süresinde yapılmış (2025 yılı için en geç 31.01.2025 tarihine kadar, 2025 yılı için en geç 31.01.2026 tarihine kadar) tam tasdik sözleşmesinin sağladığı bazı haklardan yararlanabilmek amacıyla tam tasdik sözleşmesi yapılıp yapılmayacağına mükelleflerin karar vermeleri gerekmektedir.

YMM ile süresinde imzalanmış tam tasdik sözleşmesi bulunması, KDV iadesi uygulamaları bakımından mükelleflere önemli avantajlar sağlamaktadır. Bunlar;

- ▶ İndirimli Orana Tabi İşlemlerden Doğan 2.600.000 TL Üzerindeki KDV İadelerini (tutarına bakılmaksızın) YMM Raporuyla Nakden Alabilme İmkani,
- ▶ 1.300.000 TL Üzerindeki Diğer (İhracat, İhraç Kayıtlı Teslim, Yatırım Teşvik Belgesi Kapsamındaki Teslimler, Uluslararası Taşımacılık, Diplomatik İstisnalar, YMM Raporuyla İadesi Talep Edilebilecek KDV Tevkifatları) KDV İadelerini (tutarına bakılmaksızın) YMM Raporuyla Alabilme İmkani,
- ▶ Özel Fatura ile Yapılan Satışlarda Tam Tasdik Sözleşmesi Olması Halinde 350.000 TL'ye Kadar Nakit İade Alabilme İmkani,
- ▶ İmalatçı İhracatçılarda Süresinde Tam Tasdik Sözleşmesi Yapmış Mükelleflerin YMM Raporu İbraz Etmeksizin Aylık Nakit İade Sınırının 50.000 TL yerine 100.000 TL Olarak Dikkate Alınması,
- ▶ KDV İadelerinde İndirimli Teminat Uygulamasından (İTUS) Yararlanabilmesi için süresinde yapılmış (en az 2 yıl) tam tasdik sözleşmesi aranması (diğer şartlarla birlikte),
- ▶ Mal teslimi/hizmet ifalarına yönelik düzenlenen faturaların karşıt incelemelerinin YMM'ler arası bilgi isteme/teyit yazıları ile yapılabilme imkanı (böylelikle mükelleflerin ekstra yazışmalardan kurtulması),
- ▶ KDV Genel Tebliğinin (I/C-2.1.3.)

ve (I/C-2.1.3.) bölümleri kapsamında kısmi tevkifat uygulanan;

- » Temizlik, bahçe ve çevre bakım hizmetleri,
- » Makine, teçhizat, demirbaş ve taşıtlara ait tadil, bakım ve onarım hizmetleri,
- » Her türlü yemek servisi ve organizasyon hizmetleri,
- » Etüt, plan-proje, danışmanlık, denetim ve benzeri hizmetler,
- » Fason olarak yaptırılan tekstil ve konfeksiyon işleri ile fason ayakkabı ve çanta dikim işleri ve fason işlerle ilgili aracılık hizmetleri,
- » Yapı denetim hizmeti,
- » Taşımacılık hizmetleri,
- » Her türlü baskı ve basım hizmeti,
- » Ticari reklam hizmetleri,
- » İşgücü temin hizmeti,
- » Turistik mağazalara verilen müşteri bulma/götürme hizmeti,
- » Diğer hizmet ifaları (5/10 KDV tevkifatı)

ile ilgili KDV iade taleplerinin, mükellefin iade hakkı doğuran işlemi yaptığı yılda süresinde düzenlenmiş tam tasdik sözleşmesinin bulunması halinde vergi inceleme raporu yerine tutarına bakılmaksızın YMM raporu ile yerine getirilebilmesi imkanı,

- KDV Genel Tebliğinin (IV/A2-3.5.) ve (IV/A2-4.5.) bölümlerine göre, sahte belge veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanılmasına yönelik olumsuz tespit bulunan dönemde kapsayan takvim yılında süresinde düzenlenmiş tam tasdik sözleşmesi bulunan mükelleflerin, sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı olduğu tespit edilen belgelerde yer alan alım tutarının, aynı dönemdeki toplam alımlarının %5'ini geçmemesi halinde, bu mükellefler hakkında sahte belge kullanma tespiti gerekçesiyle KDV İadeleri Vergi İncelemesine Tabi Olanlar Listesine (eski adıyla Özel

Esaslar - Kod Listesi) alınmaması imkanı.

Ayrıca, Gelir/Kurumlar Vergisinden kesinti yoluyla ödenmiş vergilere ilişkin nakit iade taleplerinde süresinde tam tasdik sözleşmesi bulunan mükelleflere vergi inceleme raporu olmaksızın iade edilebilecek (2025 yılı için) üst limit 3.400.000 TL'dir. Süresinde imzalanmış tam tasdik sözleşmesi olmayan mükelleflerin iade alabileceği tutarsa 340.000 TL ile sınırlıdır.

2. SÜRESİNDE İMZALANMIŞ YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK RAPORU İLE NAKİT ALINABİLECEK KDV İADE LİMİTLERİ

İade talep edecek şirketler, Yeminli Mali Müşavir Raporu ile, Tam Tasdik sözleşmesi yapılmadan istisna türleri itibarıyla nakit alınabilecek iade tutarları aşağıdaki tabloda belirtilmiş olup, bu tutarları aşan nakit iadeler için Süresinde Yapılmış Tam Tasdik Sözleşmesi aranmaktadır. Ayrıca, 11/1-b Kapsamında iadelerde Tam Tasdik olsa da YMM Raporu ile belirtilen üst sınırlardan fazla iade yapılamayacaktır.

3. SÜRESİNDE DÜZENLENMİŞ TAM TASDİK SÖZLEŞMESİ OLMAYAN FİRMALARDA YMM RAPORU İLE DAHA YÜKSEK KDV İADESİ İÇİN ARA ÇÖZÜM

Yukarıda detaylı olarak belirtildiği üzere süresinde düzenlenen tam tasdik sözleşmesi şirketlere birçok avantaj sağlamaktadır. Ancak, tam tasdik sözleşmesi imzalama dönemi (hesap dönemi takvim yılı olan mükellefler için 31 Ocak) geçtikten sonra şirketlerde beklenenin dışındaki durumlardan dolayı oluşan KDV iadesi taleplerinin yukarıda belirtilen limitlerin üzerine çıkması durumunda izlenecek yol ve yöntem şu şekildedir.

Normal şartlarda, iade tarihinde mükellef kurumun tam tasdik sözleşmesinin bulunmaması ve yapılan iade tutarının tam tasdik sözleşmesi bulunmayan mükelleflere ilişkin limiti aşması nedeniyle söz konusu iade tutarı vergi incelemesi ile yapılmaktadır. İadenin öncelikle alınmak istenmesi halinde teminat verilmesi mümkün olmakla birlikte verilen teminat mektubunun çözümü de vergi incelemesi neticesine göre yapılmaktadır.

İadeye Konu İşlem Türü	2025 Yılı
Mal ve Hizmet İhracatı (md. 11/1-a), İhraç Kayıtlı Teslim (md. 11/1-c), Deniz, Hava ve Demiryolu Taşıma Araçlarının Teslimi, Tadil, Bakım ve Onarımı, İmal ve İnşası (md. 13/a), Yatırım Teşvik Belgesi Kapsamında Makine ve Teçhizat Teslimleri ile Yazılım ve Gayri Maddi Hak Satış ve Kiralamaları (md. 13/d), Uluslararası Taşımacılık (14), Diplomatik İstisnalar (md. 15/b), Kısmi Tevkifata Tabi İşlemler (md. 9)	1.300.000,00
İndirimli Orana Tabi İşlemler (md. 29/2)	2.600.000,00
Özel Faturalı Satışlar ve Bavul Ticareti (md. 11/1-b) (Tam Tasdik Sözleşmesi Olup Olmadığına Bakılmaksızın)	350.000,00

Bununla birlikte KDV Genel Uygulama Tebliğinin (IV/A-4) bölümünde YMM KDV İadesi Tasdik Raporuna dayalı iadelere ilişkin genel açıklamalara yer verilmiş, yine Tebliğin (IV/A-5.6) bölümünde teminat karşılığı iadelerin bir türü olarak YMM KDV İadesi Tasdik Raporu ile talep edilen ve nakden iadesi talep edilen tutarın %120' si oranında banka teminat mektubu verilen iade taleplerinde uygulanmak üzere Artırımlı Teminat Uygulamasına ilişkin usul ve esaslar açıklanmıştır. Artırımlı teminat uygulamasında, nakit iadenin %120 oranda verilecek teminat mektubuna istinaden iadenin alınması ve iadenin alınmasından itibaren 6 ay içinde YMM Raporunun verilmesi mümkündür.

Öte yandan, 29 Seri No.lu SMMM ve YMM Kanunu Genel Tebliğinin; "III/3-Süresinde Tam Tasdik Sözleşmesi Düzenleyen Mükelleflerin Önceki Yıllara İlişkin KDV İadeleri" başlıklı bölümünde; *"Yeminli mali müşavirlerle süresinde tam tasdik sözleşmesi düzenleyen mükelleflerin KDV iade talepleri bu yeminli mali müşavirler tarafından düzenlenen tasdik raporlarına dayanılarak yerine getirilmektedir. Bu mükelleflerin varsa tam tasdik sözleşmesinin düzenlendiği yıldan önceki dönemlere ilişkin KDV iadeleri de anılan Yeminli Mali Müşavir tarafından düzenlenen tasdik raporları ile yapılabilecektir..."* düzenlemelerine yer verilmiştir.

Yukarıdaki açıklamalar çerçevesinde, cari yıl için süresinde düzenlenmiş tam tasdik sözleşmesi bulunan mükelleflerin, tam tasdik sözleşmelerinin bulunmadığı geçmiş yıllardaki dönemlere ait iade taleplerine ilişkin olarak, cari yılda tam tasdik sözleşmesi olan yeminli mali müşavirlerin düzenleyecekleri YMM KDV İadesi Tasdik Raporu ile iade taleplerinin herhangi bir üst limit olmadan değerlendirilmesi mümkündür.

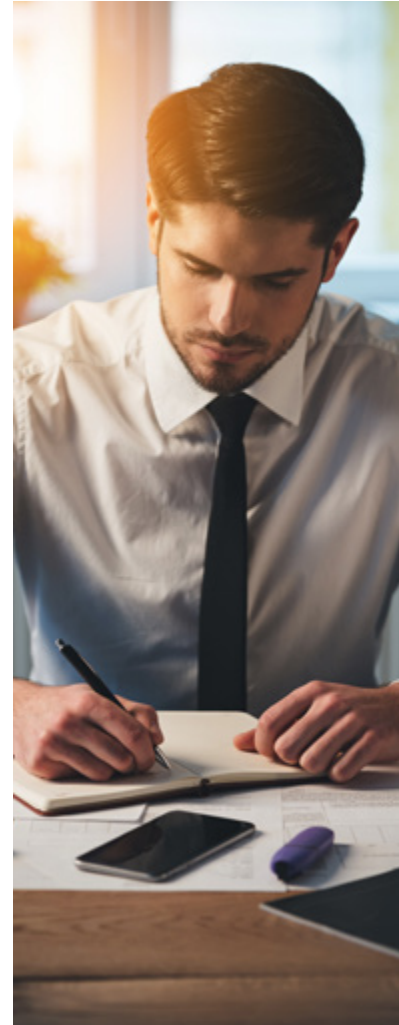
Buna göre, mükellefin iade dönemini içeren takvim yılına ilişkin tam tasdik sözleşmesi bulunmama ile birlikte, cari yıl için düzenlenmiş bir tam tasdik söz-

leşmesinin bulunması nedeniyle bu iade taleplerinde de herhangi bir üst limit uygulanmayacağından, mükellefin ilgili döneme ilişkin artırımlı teminat uygulaması kapsamında almış olduğu KDV iadesine ilişkin 6 aylık YMM Raporunu ibraz etme süresini aşmadığı takdirde teminat çözümünün YMM raporuna göre yapılması mümkün olacaktır. Bu konuda Gelir İdaresinin özelteleri de bulunmaktadır.

Buna göre, örneğin Mart/2025 ve Nisan/2025 dönemlerinde mal ihracatı yapan ve sırasıyla 5 milyon TL ve 4 milyon TL iadeye konu edilebilir yüklenilen KDV'si olan bir firma süresinde imzalanmış tam tasdik sözleşmesi bulunmaması halinde her bir ay için YMM raporu ile en fazla 1,3 milyon TL KDV iadesi alabilecektir. Tebliğe göre, işlem bazında KDV iade tutarının bölünmesi mümkün olmadığından iade talebi tüm rakam üzerinden yapılabilecek ve her bir ay için 1,3 milyon TL iade edilip, aşan kısım için vergi incelemesinin sonucu beklenecektir. Oysa bu firma söz konusu iadeleri, teminat çözümü için öngörülen 6 aylık YMM Rapor ibraz süresinin sonu, 2026 yılı için YMM Tam Tasdik Sözleşmesi yapılabilecek bir tarihi içine alan bir tarihte, artırımlı teminat uygulaması kapsamında talep ederek tüm iadeyi alıp teminatları da YMM Raporuna göre çözdürebilecektir. Zira 2026 yılı için süresinde imzalanmış tam tasdik sözleşmesi olduğunda, aynı YMM tarafından tutarına bakılmaksızın 2025 yılına yönelik KDV İadesi Tasdik Raporu da düzenlenebilmektedir. Bu durumda firma en geç 31.01.2026 tarihine kadar 2026 yılı için YMM Tam Tasdik Sözleşmesi yapıp, 2025 yılı için artırımlı teminat uygulaması kapsamında verdiği teminat mektuplarının çözümü için aynı YMM'den KDV iadesi tasdik raporu hizmeti alabilecektir. Tekrar vurgulamak gerekir ki artırımlı teminatın çözümü için 6 aylık süre içinde YMM Raporunun vergi dairesine ibrazı gerektiğinden 1 Temmuz'dan sonra yapılacak KDV iade talepleri için bu şekilde bir işlem tesisi mümkün olabilecek ve iadenin mükelle-

fin hesabına geçtiği tarihten itibaren 6 aylık süre başlayacaktır.

Enflasyonun, faizlerin ve dolayısıyla paranın zaman değerinin bu denli yüksek olduğu bir ekonomik ortamda hem KDV iadesini daha hızlı alabilmek hem de uzun vergi inceleme süreçlerinin risklerini almamak bakımından, süresinde imzalanmış tam tasdik sözleşmesi bulunmayan firmalar için bu yöntem oldukça cazip sonuçlar doğuracaktır. Bununla birlikte vergi iadeleri bakımından sağladığı avantajların yanı sıra denetim ve danışmanlık hizmetleri başta olmak üzere tüm yönlerini dikkate aldığımızda firmalar için yıllık tam tasdik sözleşmesi yapılmasının, her halükarda firmalara ve vergi idaresine pozitif katkılar sağladığı da tabiidir.





İŞTİRAKLERDEKİ SERMAYE DEĞİŞİKLİKLERİ İLE TEMETTÜ DAĞITIMLARININ MUHASEBELEŞTİRİLMESİ VE VERGİLENDİRİLMESİ

GİRİŞ

Günümüz iş dünyasında şirketler arası sermaye ilişkileri, özellikle holding yapılanmaları çerçevesinde giderek daha yaygın bir görünüm kazanmaktadır. Bir şirketin başka bir şirketin sermayesine uzun vadeli olarak iştirak etmesi, yalnızca finansal getiri beklentisiyle sınırlı olmayan çok boyutlu bir yatırım stratejisini yansıtmaktadır. Bu tür yatırımlar, çoğu zaman iştirak edilen şirkette yönetsel kontrol sağlama ve karar alma süreçlerine doğrudan katılım olanağı da sunmaktadır.

Yatırımın gerçekleşmesini takiben, iştiraklerde zaman içerisinde sermaye değişiklikleri, temettü gelirleri ve benzeri çeşitli işlemler ortaya çıkmaktadır. Bu işlemlerin muhasebeleştirilmesi ve vergi etkilerinin doğru biçimde değerlendirilmesi, hem mali performansın gerçeğe uygun şekilde raporlanması hem de olası mali risklerin önlenmesi açısından büyük önem arz etmektedir.

Bu çalışmada, iştiraklerde meydana gelen sermaye değişiklikleri ile temettü dağıtımlarının muhasebeleştirme süreçleri ve bu işlemlerin vergisel etkileri, Türk Vergi Mevzuatı çerçevesinde bütüncül bir yaklaşımla ele alınacaktır.



1. İŞTİRAK YATIRIMLARININ MUHASEBELEŞTİRİLMESİ

26 Aralık 1992 tarihli Resmî Gazete'de yayımlanan 1 Seri No'lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği, Türkiye'de muhasebe uygulamaları açısından önemli bir dönüm noktasıdır. Bu düzenleme ile birlikte Tek Düzen Hesap Planı uygulamaya geçirilmiş; işletmelerin mali yapısının şeffaflaşması, muhasebe kayıtlarının sağlam temellere oturması ve mali tabloların denetime elverişli hale gelmesi amaçlanmıştır.

Tek Düzen Hesap Planı'na göre şirketlerin uzun vadeli yatırım amaçlı olarak elde ettikleri menkul kıymetler, 24 No'lu Mali Duran Varlıklar hesap grubunda takip edilmektedir. Bu grupta; uzun vadeli amaçlarla ya da yasal zorunluluklar nedeniyle elde tutulan menkul kıymetler, paraya dönüşme niteliğini kaybetmiş uzun vadeli varlıklar ve diğer işletmelere ya da bağlı ortaklıklara ortaklık amacıyla edinilen sermaye payları yer almaktadır. Bu grupta yer alan hesaplar aşağıdaki gibidir.

- ▶ 240 Bağlı Menkul Kıymetler
- ▶ 241 Bağlı Menkul Kıymetler Değer Düşüklüğü Karşılığı(-)
- ▶ 242 İştirakler
- ▶ 243 İştiraklere Sermaye Taahhütleri(-)
- ▶ 244 İştirakler Sermaye Payları Değer Düşüklüğü Karşılığı(-)
- ▶ 245 Bağlı Ortaklıklar
- ▶ 246 Bağlı Ortaklıklara Sermaye Taahhütleri(-)

- ▶ 247 Bağlı Ortaklıklar Sermaye Payları Değer Düşüklüğü Karşılığı(-)
- ▶ 248 Diğer Mali Duran Varlıklar
- ▶ 249 Diğer Mali Duran Varlıklar Karşılığı(-)

Yapılan yatırımlar, yatırım yapılan şirketteki pay oranları dikkate alınarak Tek Düzen Hesap Planı'na göre aşağıdaki üç hesapta kayıtlara alınmaktadır.

Hesap Adı	Pay Oranı
240 Bağlı Menkul Kıymetler	%10'a kadar
242 İştirakler	%10 ve %50'ye kadar
245 Bağlı Ortaklıklar	%50'den fazlası

Çalışmamızda bütünlük olması amacıyla pay oranları dikkate alınmadan tüm uzun vadeli menkul kıymet yatırımları (şirket hisselerinin satın alınması) "İştirak" olarak ifade edilecektir. Geçici süreli yatırım niteliğinde olan ve 110 Hisse Senetleri hesabında takip edilen menkul kıymet yatırımları bu çalışmanın konusu dışında bırakılmıştır.

Örnek 1: ABC Demir Çelik ve Kimya A.Ş'nin sermayesi 1.000.000 TL olup, 1000 adet hisse senedinden oluşmaktadır. 1 hisse senedinin itibari değeri 1.000 TL'dir. ED Kimya A.Ş., bu şirketin hisse senetlerinden 500 adedini 4.000.000 TL'ye satın almış ve öde-

menin yarısını satın alma tarihi olan 17.05.2023 tarihinde, kalan yarısını ise 1 ay sonra yapmıştır.

ED Kimya A.Ş'nin yapacağı muhasebe kayıtları aşağıdaki gibidir.

(teknik iflas) gibi çeşitli nedenlerle mevcut sermayelerini artırma yoluna gitmektedir. Bu sermaye artışlarının kaynağı nakit olacağı gibi, iç kaynakların kullanılması yoluyla da olabilmektedir. Kullanılan kaynak türüne

iktisap tarihi olarak, eski hisse senetleri ya da iştirak hissesinin iktisap tarihi esas alınacaktır. Aynı durum, iştirak edilen kurumun nedeni ne olursa olsun yapmış olduğu sermaye artışı dolayısıyla bedelsiz olarak iktisap edilen hisse senetleri açısından da geçerli olacaktır.

Bunun dışında, rüçhan hakkı dolayısıyla itibari değerinden farklı bir değerle hisse senedi iktisap edilmesi durumunda; bu hisse senetlerinin iktisap tarihi olarak, eski hisse senetleriyle ilişkilendirilmeksizin, fiilen kurumun aktifine girdikleri tarih esas alınacaktır."

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5. maddesinin 1. fıkrasının (e) alt bendi uyarınca; "Kurumların, en az iki tam yıl süreyle aktiflerinde yer alan iştirak hisseleri ile aynı süreyle sahip oldukları kurucu senetleri, intifa senetleri, rüçhan hakları ve KVK 5/1 (a) bendi kapsamında istisna kazançlarına kaynak oluşturan yatırım fonlarının katılma paylarının satışından doğan kazançların %50'lik kısmı kurumlar vergisinden istisna" olduğundan dolayı, iştirak hisselerinin elde edinme tarihi bu hisselerin satışındaki kazançtan ödenecek kurumlar vergisi açısından avantaj sağlayabilecektir.

İştirak eden şirket tarafından; aynı kuruma ait değişik tarihlerle itibarıyla iktisap edilen iştirak hisselerinin bir kısmının satılması durumunda ise söz konusu iştirak hisselerinin iki tam yıl aktifte yer alma şartını sağlayıp sağlamadığının tespitinde ilk giren ilk çıkar (FİFO) yönteminin kullanılması gerekmektedir.

Sermaye yedekleri kullanılmak suretiyle sermaye artırımında bulunulması neticesinde sermaye artırımını nedeniyle verilecek bedelsiz hisse senetlerinin, bu şirkete iştirak edenler yönünden aktif ve pasiflerinde bir artışa neden olmaması gerekir. Dolayısıyla, bedelsiz hisse senetleri nedeniyle aktifte tutulan hisselerin sadece adedi

..... 17.05.2023	
242 İştirakler	4.000.000 TL
243 İştiraklere Sermaye Taahhütleri(-)	4.000.000 TL
..... 17.05.2023	
243 İştiraklere Sermaye Taahhütleri(-)	2.000.000 TL
102 Bankalar	2.000.000 TL
..... 17.05.2023	
243 İştiraklere Sermaye Taahhütleri(-)	2.000.000 TL
102 Bankalar	2.000.000 TL

İştirak yatırımlarının muhasebeleştirilmesinde en fazla yapılan hata, 243 İştiraklere Sermaye Taahhütleri hesabının kullanılmamasıdır. Muhasebe kaydı; ödemenin yapıldığı tarihte değil, payların satın alındığı tarih ile birlikte 243 İştiraklere Sermaye Taahhütleri hesabı kullanılarak yapılmalıdır.

2. İŞTİRAKLERDE MEYDANA GELEN SERMAYE ARTIŞLARI VE TEMETTÜ DAĞITIMLARI

2.1. İştiraklerde Sermaye Artışı

Şirketler çeşitli dönemlerde nakit ihtiyaçlarını karşılamak, vergi avantajı sağlamak veya yasal zorunluluklar

göre yapılan sermaye artışları bedelli ya da bedelsiz sermaye artırımını olarak adlandırılmaktadır.

İştirak eden şirket açısından da iştirak edilen şirketteki sermaye artışının hangi yöntemle yapıldığı önem arz etmektedir. 1 Seri No'lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nin 5.6.2.3.1.1. bölümünde "Bedelsiz Olarak veya Rüçhan Hakkı Kullanılmak Suretiyle Elde Edilen Hisse Senetlerinde İktisap Tarihi" hakkında aşağıdaki açıklamalar yer almaktadır.

"Kurumların mevcut hisse senetleri dolayısıyla ellerinde bulunan rüçhan hakkı kuponları karşılığında itibari değeriyle yeni hisse senedi iktisap etmeleri halinde, yeni iktisap edilen söz konusu hisse senetleri açısından

değişecek, bu hisselerin alış bedelinde bir değişme olmayacaktır.

Dönem karından ayrılan yedekler kullanılmak suretiyle sermaye artırımında bulunulması halinde ise bu işlem sonucu ortaklara bedelsiz hisse senedi verilmesi ile fiilen kar payı dağıtılması arasında bir fark bulunmamaktadır. Her iki halde de ortaklar, kurum bünyesinde oluşan karlar üzerinde tasarrufta bulunma imkanına sahip olmaktadır. Dolayısıyla, kar yedeklerinden karşılanan sermaye artırımları sonucunda ortaklarca bedelsiz iştirak hissesi iktisap edilmesi durumunda, alınan bu iştirak hisseleri nominal bedelle iştirak hesaplarında izlenecek ve iştirak kazançları istisnası nedeniyle kurumlar vergisine tabi tutulmayacaktır.

Örnek 2: ABC Demir Çelik ve Kimya A.Ş. 17.05.2025 tarihinde 1.000.000 TL olan sermayesini 4.000.000 TL'ye çıkarma kararı almıştır. Sermaye artışı nakit olarak yapılmış olup, artırılan sermaye için ortaklara itibari değeri 3.000 TL olan yeni hisse senedi verilmiştir.

Yapılan işlemde şirketin %50 ortağı olan ED Kimya A.Ş. 1.500.000 TL tutarındaki nakdi sermaye artışı için 500 yeni hisse senedi almıştır. Bu durumda yapılması gereken kayıt aşağıdaki gibi olmalıdır.

17.05.2025	
242 İştirakler	1.500.000 TL
102 Bankalar	1.500.000 TL

Örnek 3: ABC Demir Çelik ve Kimya A.Ş. 17.05.2025 tarihinde 1.000.000 TL olan sermayesini 4.000.000 TL'ye çıkarma kararı almış olup, artırılan sermaye şirketin geçmiş yıl karlarından karşılanacaktır.

Bu durumda şirketin %50 ortağı olan ED Kimya A.Ş.'de yapılması gereken kayıt aşağıdaki gibi olmalıdır.

17.05.2025	
242 İştirakler	1.500.000 TL
640 İştiraklerden Temettü Gelirleri	1.500.000 TL

İştirak eden şirkete nakdi bir temettü girişi olmadığından dolayı, iştirak eden şirketler tarafından yukarıdaki muhasebe kaydının yapılmadığını sıklıkla görmekteyiz. Bu kaydın yapılmaması, özellikle iştirakin satılması durumunda daha az maliyete bağlı olarak daha fazla kazancın ortaya çıkmasına neden olabilecek bu durumda daha fazla kurumlar vergisi ödenmesine yol açabilecektir. Ayrıca gelir yazılan tutar sonraki yıl özkaynak içerisinde artış ya da daha az bir azalış sağlayacağından dolayı finansman gider kısıtlaması,



örtülü sermaye gibi uygulamalarda iştirak eden şirkette olumlu bir avantaj sağlayacaktır.

2.2. İştiraklerden Yapılan Temettü Dağıtımları

İştirak edilen şirkette oluşan karların sonraki yıllarda özkaynak içerisinde tutulması ya da ortaklara dağıtılması mümkündür. İştirak edilen şirket tarafından elde edilen karların özkaynak içinde tutulması durumunda, iştirak eden şirket tarafından bir işlem ve muhasebe kaydı yapılmasına gerek bulunmamaktadır.

İştirak edilen şirket tarafından kar dağıtım kararı alınması durumunda ise iştirak maliyetinde bir değişiklik yapılmadan elde edilen temettü tutarının gelir yazılarak muhasebe kaydının yapılması gerekmektedir. Bu durumda iştirak eden şirketin, elde ettiği temettüyü gelir yazması nedeniyle, bu gelir üzerinden ayrıca bir kurumlar vergisi hesaplanıp hesaplanmayacağı tereddüt olmaktadır. İştirak edilen şirkette dağıtım konu olan geçmiş yıl karı, vergi sonrası kar olduğundan dolayı elde edilen kazanç üzerinden kurumlar vergisi hesaplanmış olmaktadır. Dolayısıyla iştirak eden şirketin elde etmiş olduğu temettü üzerinden ayrıca kurumlar vergisi hesaplanması halinde mükerrer bir vergilendirme söz konusu olacaktır. Bu durumu engellemek amacıyla Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5. maddesinin 1. fıkrası ile tam mükellef kurumlardan elde edilen kar payları kurumlar vergisinden istisna edilmiştir. Söz konusu istisna kurumlar vergisi beyannamesi

üzerinde "Zarar Olsa Dahi İndirilecek İstisna ve İndirimler" bölümünde "İştirak Kazançları (K.V.K. Mad. 5/1-a-1-2) (Tam mükellef kurumlardan)" satırında beyan edilecektir.

Örnek 4: ABC Demir Çelik ve Kimya A.Ş. 17.05.2025 tarihinde geçmiş yıl karlarından toplam net 8.000.000 TL'yi dağıtma kararı almış olup, söz konusu geçmiş yıl karı ortaklara 30.06.2025 tarihinde ödenmiştir.

Bu durumda şirketin %50 ortağı olan ED Kimya A.Ş.'de yapılması gereken kayıt aşağıdaki gibi olmalıdır.

..... 17.05.2025	
132 İştiraklerden Alacaklar	4.000.000 TL
640 İştiraklerden Temettü Gelirleri	4.000.000 TL

..... 30.06.2025	
102 Bankalar	4.000.000 TL
132 İştiraklerden Alacaklar	4.000.000 TL

İştiraklerden elde edilen temettülerde sıklıkla yapılan hatalardan birisi muhasebe kaydının, temettünün ödendiği tarihte yapılmış olmasıdır. "Hukuki tasarruf", gelir sahibinin gelir üzerinde talepte bulunma hakkını; "ekonomik tasarruf" ise ödemeyi yapacak olan tarafından, gelirin sahibinin emrine amade kılınmasını ifade etmekte olup, hukuki ve ekonomik tasarrufun gerçekleştiği başka bir deyişle dağıtım konu temettünün iştirak eden şirket tarafından istenebilir hale gelmesiyle muhasebe kaydının yapılması gerekmektedir. Başka bir ifadeyle kar dağıtım kararının alınması ayrı bir işlem, ödemenin yapılması da ayrı bir işlem

olarak değerlendirilmeli ve muhasebe kayıtları ayrı ayrı yapılmalıdır.

Ayrıca kar dağıtım işlemlerinin muhasebeleştirilmesinde 132 İştiraklerden Alacaklar hesabı yerine 120 Alıcılar hesabının da kullanıldığı görülmektedir. Tek Düzen Hesap Planı'na göre 120 Alıcılar hesabı, işletmenin faaliyet konusunu oluşturan mal ve hizmet satışlarından kaynaklanan senetsiz alacaklarının izlenmesi için kullanılan hesap olup, kar dağıtımından kaynaklanan alacakların bu hesapta takip edilmesi Tek Düzen Hesap Planı'na aykırılık teşkil edecektir.



3. İŞTİRAKLERDE MEYDANA GELEN SERMAYE AZALIŞLARI

İştiraklerdeki sermaye değişiklikleri genellikle artış yönünde olsa da, zaman zaman sermaye azalışları da meydana gelmektedir. Sermaye azalışları; şirketlerin geçmiş yıl zararlarını silmek ya da sermayenin gerçek ihtiyacın üzerinde olması gibi nedenlerle gerçekleştirilmektedir.

Sermaye artışında olduğu gibi sermaye azalışında da farklı yöntemlerin kullanılması mümkün olup, bu yöntemler aşağıda belirtilmiştir.

- Payların itibari değerinin düşürülmesi,
- Pay adedinin azaltılması (yok edilmesi)

3.1. Payların İtibari Değerinin Düşürülerek Yapılan Sermaye Azalışı

İştirak edilen şirketteki pay adedi aynı kalıp, payların itibari değeri düşürüldüğünde iştirak eden şirketin defter kayıtlarında herhangi bir işlem yapılmaması uygun olacaktır. Bu durumda, iştirak eden açısından hisselerin alış bedeli aynı kalacaktır. Her ne kadar hisselerin itibari değerinde bir azalma meydana gelse de iştirak eden şirket açısından bu durum hisselerin maliyetinde bir değişiklik yaratmayacaktır.

Örnek 5: ABC Demir Çelik ve Kimya A.Ş.'nin tescilli sermayesi 10.000.000 TL olup, 10.000 adet hisse senedinden oluşmaktadır. 1 hisse senedinin itibari değeri 1.000 TL'dir. Şirket hisselerinin 5.000 adedine 5.000.000 TL karşılığında ED Kimya A.Ş. sahiptir. ABC Demir Çelik ve Kimya A.Ş. 17.05.2025 tarihinde geçmiş yıllar zararlarının mahsubu yoluyla sermayesini 9.000.000 TL azaltmış olup, payların itibari değerini 1.000 TL'den 100 TL'ye düşürmüştür.

İştirak eden ED Kimya A.Ş.'nin 242

İştirakler hesabında maliyet değeri 5.000.000 TL olan 5.000 adet pay yer almaktadır. Payların itibari değerinin azaltılması halinde, ED Kimya A.Ş.'nin elinde yine maliyet değeri 5.000.000 TL olan 5.000 adet pay yer alması devam edecektir. Dolayısıyla ED Kimya A.Ş.'nin elinde tutmuş olduğu payların itibari değeri azalmış olsa da pay adedinde ve maliyet değerinde bir değişiklik meydana gelmediği için herhangi bir kayıt yapılmasına gerek bulunmamaktadır.

3.2. Pay Adedinin Azaltılarak Yapılan Sermaye Azalışı

Sermaye azaltımına istinaden payların bir kısmı iptal edildiğinde, iştirak eden firma açısından iştirak edilen şirkette sahip olduğu pay adedi de azalmış olacaktır. Bu durumda yok edilen paylara ilişkin bilançoda yer alan maliyet bedelinin de bilançodan çıkarılması gerekmektedir. Dolayısıyla yapılacak olan muhasebe kaydında alacaklı olarak 242 İştirakler hesabı kullanılmalıdır. Konuyla ilgili İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen 18.06.2015 tarihli özalgede, bilanço dışına çıkarılan bedelin Kanunen Kabul Edilmeyen Gider (KKEG) niteliğinde olduğunu belirtmiştir. Verilen özalgelyi de dikkate aldığımızda söz konusu işlemde 689 Diğer Olağan Dışı Gider ve Zararlar hesabının kullanılmasının uygun olacaktır.



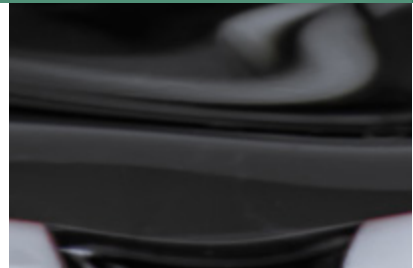
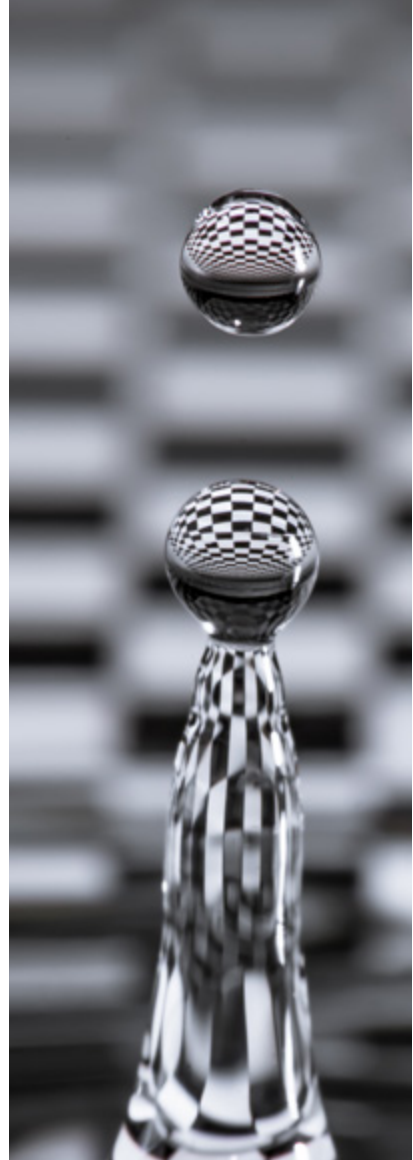
Ayrıca, Kurumlar Vergisi Kanunu'nun istisna kazanca isabet eden zararların kurum kazancından indirilemeyeceğine ilişkin 5. maddesinin 3. fıkrası dikkate alındığında, iştirak payının karşılıksız kalması sonucu oluşan zararların da KKEG olarak beyan edilmesi gerekmektedir. Bu husus dikkate alındığında da gider olarak kayıtlara alınan işlemin, beyanname üzerinde KKEG olarak beyan edilmesi gerektiği yönünde bir tereddüt bulunmamaktadır.

Örnek 6: ABC Demir Çelik ve Kimya A.Ş.'nin tescilli sermayesi 10.000.000 TL olup, 10.000 adet hisse senedinden oluşmaktadır. 1 hisse senedinin itibari değeri 1.000 TL'dir. Şirket hisselerinin 5.000 adedine 5.000.000 TL karşılığında ED Kimya A.Ş. sahiptir. ABC Demir Çelik ve Kimya A.Ş. 17.05.2025 tarihinde geçmiş yıllar zararlarının mahsubu yoluyla sermayesini 9.000.000 TL azaltmış olup, 10.000 adet payın 9.000 adedini yok etmiştir.

İştirak eden ED Kimya A.Ş.'nin 242 İştirakler hesabında maliyet değeri 5.000.000 TL olan 5.000 adet pay yer almaktadır. Yok edilen payların 4.500 adedinin sahibi ED Kimya A.Ş. olduğundan dolayı, şirketin elinde sadece 500 adet pay kalmıştır. Buna göre ED Kimya A.Ş.'nin yapması gereken kayıt aşağıdaki gibidir.

..... 17.05.2025	
689 Diğer Olağan Dışı Gider ve Zararlar	4.500.000 TL
242 İştirakler	4.500.000 TL

Bu kayıt ile birlikte 242 İştirak hesabında yer alan 4.500 adet payın maliyet bedeli olan 4.500.000 TL ($4.500 \times 1.000 = 4.500.000$ TL) bilançodan çıkartılmış ve bilançoda sadece 500 adet paya ilişkin maliyet bedeli kalmıştır.



SONUÇ

Tam mükellef kurumlar tarafından yapılan iştirak yatırımlarının ardından, iştirak edilen şirketin sermaye yapısında meydana gelen değişiklikler dikkatle izlenmelidir. Bu değişikliklerin muhasebe kayıtları ve vergi uygulamaları açısından titizlikle ele alınması, olası risklerin önüne geçilmesi açısından büyük önem taşımaktadır.

Sermaye değişikliklerine ilişkin muhasebe kayıtları ile temettü gelirlerinin ne zaman ve nasıl muhasebeleştirileceği, şirketlerin vergi yükümlülüklerini doğrudan etkileyen unsurlardır. Bu yükümlülükler örnek olarak; özellikle son iki yıldır uygulanan ve etkileri bu yıla da yansıyan Enflasyon Düzeltmesi İşlemleri, Örtülü Sermaye ve Finansman Gider Kısıtlaması uygulamaları ile 2022 yılı Kurumlar Vergisi beyannamesinde yer

alan Ek Vergi düzenlemesi gösterilebilir.

Bu nedenle, işlemlerin zamanında ve doğru şekilde kaydedilmesi; gereksiz vergi yükü, ceza veya faiz gibi olumsuz sonuçların önüne geçilmesini sağlayacaktır. Çalışmada yer alan açıklamaların kısa bir özet tablosu da aşağıda yer almaktadır.

İşlem Türü	Muhasebe Kaydı	Vergi Etkisi	Önemli Notlar
Bedelli Sermaye Artışı	242 İştirakler (Borç) 102 Bankalar (Alacak)	Vergiye tabi değil	İştirak maliyeti artar
Bedelsiz Sermaye Artışı (Sermaye Yedeklerinden)	Kayıt yapılmaz (Nominal artış olur)	Vergiye tabi değil	Hisse adedi artar, maliyet değişmez
Bedelsiz Sermaye Artışı (Kar Yedeklerinden)	242 İştirakler (Borç) 640 İştiraklerden Temettü Gelirleri (Alacak)	KVK 5/1-a kapsamında vergiden istisna	Kar payı niteliğindedir
Temettü Dağıtımı (Nakit)	132 İştiraklerden Alacaklar (Borç) 640 İştiraklerden Temettü Gelirleri (Alacak)	KVK 5/1-a kapsamında vergiden istisna	Kar dağıtımına ilişkin genel kurul tarihinde kayıt yapılmalı
Sermaye Azalışı (İtibari Değer Düşürülerek)	Kayıt yapılmaz	Vergiye etkisi yok	Maliyet ve pay adedi değişmez
Sermaye Azalışı (Pay İptali)	689 Diğer Ol. Dışı Gid. ve Zar. (Borç) 242 İştirakler (Alacak)	KKEG olarak beyan edilmeli	Vergiden indirilemez zarar oluşur

*İştirak eden tarafın kurumlar vergisi mükellefi olduğu varsayılmıştır.





9903 SAYILI YATIRIMLARDA DEVLET YARDIMLARI HAKKINDAKİ KARAR KAPSAMINDA YATIRIM TEŞVİK UYGULAMALARINDAKİ DEĞİŞİKLİKLER

GİRİŞ

Türkiye'nin kalkınma ve ekonomik gelişim stratejisinin önemli taşlarından birisi olan yatırım teşvik sistemi, 30 Mayıs 2025 tarihli Resmi Gazetede yayımlanan 9903 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı ile yeniden yapılandırılmıştır. Bu kapsamlı düzenleme ile birlikte, 2012 ve 2018 tarihli eski teşvik kararları yürürlükten kaldırılmış ve yatırımcılar için yepyeni bir teşvik ekosistemi oluşturulmuştur. Yeni teşvik modeli, Türkiye'nin uzun vadeli stratejik hedeflerini desteklerken, sürdürülebilir kalkınma, dijital dönüşüm ve bölgesel dengeyi aynı anda gözeten çok katmanlı bir yaklaşım içermektedir.

Bu çalışmamızda, yeni teşvik mevzuatı ile getirilen önemli değişiklikler değerlendirilecektir.

Detaylı değerlendirmeye geçmeden önce yeni teşvik sisteminin genel yapısı hakkında bilgilendirme yapmak yerinde olacaktır.

1. YENİ YATIRIM TEŞVİK SİSTEMİNE İLİŞKİN GENEL BİLGİLER

2025/9903 sayılı Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Karar'a göre yeni teşvik sistemi, Türkiye Yüzyılı Kalkınma Hamlesi ve Sektörel Teşvik Sistemi Uygulamaları ile Bölgesel Teşviklerden oluşmaktadır. Türkiye Yüzyılı Kalkınma Hamlesi ise kendi içerisinde Teknoloji Hamlesi Programı, Yerel Kalkınma Hamlesi Programı ve Stratejik Hamle Programından oluşmaktadır. Sektörel Teşvik Sistemi ise

Öncelikli Yatırımlar Teşvik Sistemi ve Hedef Yatırımlar Teşvik Sistemi olmak üzere iki teşvik sisteminden oluşmaktadır.

2. TÜRKİYE YÜZYILI KALKINMA HAMLESİ

Türkiye Yüzyılı Kalkınma Hamlesi;

- Teknoloji Hamlesi Programı,
- Yerel Kalkınma Hamlesi Programı,
- Stratejik Hamle Programı

olmak üzere üç programdan oluşmaktadır.

2.1. Teknoloji Hamlesi Programı:

Teknoloji Hamlesi Programı kapsamında öncelikli ürün listesindeki ürünlere ya da teknolojilere yönelik yatırımlar desteklenmektedir. Kararda öncelikli ürün listesinin; Bakanlık tarafından dış ticaret verileri, talep gelişimi, rekabet yoğunluğu gibi çeşitli kriterler dikkate alınarak belirleneceği, orta-yüksek ve yüksek teknoloji sektörlerindeki ürünlerin ve bu sektörlerin gelişimi için kritik ürünlerin yer aldığı, Bakanlık tebliği ile yayımlanacak olan listeyi ifade ettiği belirtilmiştir.

Teknoloji Hamlesi Programı kapsamında desteklenecek yatırımlar Teknoloji Hamlesi Programı Değerlendirme Komitesi tarafından proje bazında değerlendirilmekte ve uygun görülen projeler için teşvik belgesi düzenlenmektedir. Bu program, Bakanlık tarafından belirlenecek uygulama usul ve esasları kapsamın-

da Stratejik Araştırmalar ve Verimlilik Genel Müdürlüğüne yürütülecektir.

2.2. Yerel Kalkınma Hamlesi Programı:

Karara göre Yerel Kalkınma Hamlesi Programının amacının, bölgelerarası gelişmişlik farklarının azaltılması ve bölgelerin rekabet güçlerinin artırılması olduğu belirtilmiştir. Program kapsamında desteklenecek yatırım konuları; illerin sosyo-ekonomik gelişmişlik durumu ve coğrafi potansiyelleri, atıl kaynakların değerlendirilmesi, yerel ihtiyaçların karşılanması, bölgede üretimi olmayan ancak başarı olasılığı yüksek sektörlerin geliştirilmesi, ileri-geri bağlantılı sektörlerin desteklenmesi, istihdam potansiyeli ve kümelenme etkisi gibi kriterler çerçevesinde belirlenecektir.

Desteklenecek yatırımlar Yerel Kalkınma Hamlesi Programı Değerlendirme Komitesi tarafından proje bazında değerlendirilecek ve uygun görülen projeler için teşvik belgesi düzenlenecektir. Program, Bakanlık tarafından belirlenecek uygulama usul ve esasları kapsamında Kalkınma Ajansları Genel Müdürlüğüne yürütülecektir.

Yerel yatırım konuları, 5 yıllık kalkınma planı, orta vadeli program, Cumhurbaşkanlığı yıllık programı ile uyumu ve bütçeye etkisi yönünden Strateji ve Bütçe Başkanlığının görüşü alınarak yerel yatırım konuları listesi Bakanlık tarafından tebliği ile belirlenecektir.

2.3. Stratejik Hamle Programı:

Kararda, Stratejik Hamle Programı kapsamında katma değeri yüksek, ülkemizin kritik ihtiyaçlarını karşılayacak, arz güvenliğini sağlayacak, dışa bağımlılığını azaltacak, uluslararası rekabet gücünü artıracak ve araştırma-geliştirme içeriği yüksek imalat sektörü yatırımları ile Dijital Dönüşüm Programı ve Yeşil Dönüşüm Programı kapsamındaki yatırımların destekleneceği belirtilmiştir.

Stratejik Hamle Programı kapsamında desteklenecek yatırımlarda aranacak asgari sabit yatırım tutarı, yüksek teknoloji ürünlerin üretimine yönelik yatırımlar için 100 milyon TL, diğer yatırımlar için ise 200 milyon TL'dir.

Genel Müdürlük, Stratejik Hamle Programı kapsamında sunulan desteklerden faydalanmak isteyen yatırımcıların müracaatlarını aşağıda belirtilen kriterler çerçevesinde ön değerlendirmeye tabi tutacaktır.

- ▶ Yatırım konusunun stratejik hamle yatırım konuları listesinde yer alması,
- ▶ Üretilmesi planlanan ana ürünün/ ürünlerin son bir yıl içerisindeki ihracatın ithalatı karşılama oranının azami %70 olması,
- ▶ Tebliğ ile belirlenen katma değer hesabı yöntemine göre hesaplanacak katma değer oranının asgari %30 olması,
- ▶ Yatırım tutarının %20'si kadar öz kaynağın bulunması,
- ▶ Yatırım konusu ürünle ilgili olarak son bir yıl içerisinde gerçekleşen toplam ithalat tutarının 50 milyon ABD Doları ve üzerinde olması.

3. SEKTÖREL TEŞVİK SİSTEMİ

Sektörel Teşvik Sistemi;

- ▶ Öncelikli Yatırımlar Teşvik Sistemi ve
- ▶ Hedef Yatırımlar Teşvik Sistemi

olmak üzere iki teşvik sisteminden oluşmaktadır.

3.1. Öncelikli Yatırımlar Teşvik Sistemi:

Öncelikli Yatırımlar Teşvik Sistemi kapsamında 9903 sayılı Kararıyla belirlenen yatırım konuları desteklenmektedir.

3.2. Hedef Yatırımlar Teşvik Sistemi:

Hedef Yatırımlar Teşvik Sistemi kapsamında, Kararın ekinde yer alan Ek-3'te yer alan yatırım konularında, belirtilen şartların sağlanması halinde desteklenmektedir. Hedef Yatırımlar Teşvik Sistemi kapsamında desteklenen; elektrik üretimi yatırımları, elektrik enerjisi dağıtım yatırımları, elektrik enerjisi depolama yatırımları ve ana şebeke üzerinden gaz yakıtların dağıtım konusundaki yatırımlar ile İstanbul ilinde gerçekleştirilecek yatırımlar vergi indirimi desteğinden yararlanamayacaktır.

Hedef Yatırımlar Teşvik Sistemi kapsamında sadece 4'üncü, 5'inci ve 6'ncı bölgelerde gerçekleştirilecek yatırımlara faiz veya kâr payı desteği sağlanacaktır. Elektrik üretimi yatırımları, elektrik enerjisi dağıtım yatırımları, elektrik enerjisi depolama yatırımları ile ana şebeke üzerinden gaz yakıtların dağıtım konusundaki yatırımlara faiz veya kâr payı desteği sağlanmayacaktır.

4. DİJİTAL DÖNÜŞÜM PROGRAMI

Teknolojik ürün ve çözümlerin işletme süreçlerine entegre edilerek maliyet azaltımı, verimlilik ve kalite artışı, çalışan ve müşteri memnuniyeti gibi sonuçlar elde etmeyi amaçlayan yatırımlar Dijital Dönüşüm Programı kapsamında değerlendirilmektedir.

Program, Bakanlık tarafından belirlenecek uygulama usul ve esasları kapsamında Milli Teknoloji Genel Müdürlüğünce yürütülecektir. Dijital

dönüşüm programı kapsamında desteklenmesine karar verilen yatırımlar asgari 50 milyon TL olması halinde Stratejik Hamle Programı kapsamında veya Öncelikli Yatırımlar Teşvik Sistemi kapsamında değerlendirilecektir.

5. YEŞİL DÖNÜŞÜM PROGRAMI

Döngüsel ekonomi yaklaşımıyla uyumlu, doğal kaynakları koruyan, iklim ve sürdürülebilirlik hedeflerine katkı sağlayan, kaynak verimli ve düşük karbonlu üretimi amaçlayan yatırımlar Yeşil Dönüşüm Programı kapsamında değerlendirilecektir. Program, Bakanlık tarafından belirlenecek uygulama usul ve esasları kapsamında Stratejik Araştırmalar ve Verimlilik Genel Müdürlüğünce yürütülecektir.

Yeşil dönüşüm programı kapsamında desteklenmesine karar verilen yatırımlar asgari 50 milyon TL olması halinde Stratejik Hamle Programı kapsamında veya Öncelikli Yatırımlar Teşvik Sistemi kapsamında değerlendirilecektir.



6. BÖLGESEL TEŞVİKLER

Türkiye Yüzyılı Kalkınma Hamlesi ve Sektörel Teşvik Sistemi kapsamında desteklenen yatırımlar, yatırım bölgesine göre aşağıdaki destek unsurlarından yararlandırılacaktır.

- ▶ Sigorta primi işveren hissesi desteği.
- ▶ Sigorta primi desteği (6. bölgede gerçekleştirilecek yatırımlar için).

Kararda Yatırım Teşvik Sistemi Uygulamasında Bölgeler aşağıdaki gibi Kararın ekinde yer alan EK-2'de belirtilen altı bölgeye ayrılmıştır.

7. YARARLANILABİLECEK DESTEK UNSURLARI

9903 Sayılı Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Karar kapsamında desteklenmesi uygun görülen yatırımlar için verilebilecek destek unsurlarına aşağıda yer verilmiştir.

- ▶ KDV İstisnası
- ▶ Gümrük Vergisi Muafiyeti
- ▶ Vergi İndirimi
- ▶ Faiz veya Kâr Payı Desteği:
- ▶ Yatırım Yeri Tahsisi
- ▶ Sigorta Primi İşveren Hissesi Desteği
- ▶ Sigorta Primi Desteği (Sadece 6. Bölge)
- ▶ Makine Desteği

Türkiye Yüzyılı Kalkınma Hamlesi Programı destek unsurlarına ilişkin özet tablo aşağıdaki gibidir;

Destekler		Teknoloji Hamlesi	Yerel Kalkınma Hamlesi	Stratejik Hamle
KDV İstisnası		✓	✓	✓
Gümrük Vergisi Muafiyeti		✓	✓	✓
Vergi İndirimi	Yatırıma Katkı Oranı (%)	50	50	40
	Vergi İndirim Oranı (%)	60	60	60
Sigorta Primi İşveren Hissesi Desteği		8 Yıl (6. Bölgede 12 Yıl)		
Sigorta Primi Desteği		Yalnızca 6. Bölgede geçerli 10 yıl		
Faiz veya Kâr Payı Desteği	Destek Oranı**	40%	40%	30%
	Azami Destek Tutarı	240 m TL	240 m TL	180 m TL
VEYA	Azami Destek Oranı	Yatırımın %20'si	Yatırımın %20'si	Yatırımın %15'i
	Destek Oranı	25%	25%	25%
Makine Desteği*	Azami Destek Tutarı	240 m TL	240 m TL	180 m TL
	Azami Destek Oranı	Yatırımın %15'i	Yatırımın %15'i	Yatırımın %15'i
Yatırım Yeri Tahsisi		✓	✓	✓

* Faiz veya kâr payı desteğinden faydalanan yatırımlara makine desteği sağlanmamaktadır.

** Kredi kullanım tarihinde geçerli olan TCMB'nin bir hafta vadeli repo ihale faiz oranına uygulanacak oranı ifade etmektedir.

Not: Hedef Yatırımlar Teşvik Sistemi kapsamında desteklenen; elektrik üretimi yatırımları, elektrik enerjisi dağıtım yatırımları, elektrik enerjisi depolama yatırımları ve ana şebeke üzerinden gaz yakıtların dağıtımını konusundaki yatırımlar ile İstanbul ilinde gerçekleştirilecek yatırımlar vergi indirimi desteğinden yararlanamayacaktır.

Sektörel ve Bölgesel Teşvik Sistemi kapsamında sağlanacak destek unsurlarına ilişkin özet tablo aşağıdaki gibidir;

Destekler		Öncelikli Yatırımlar	Hedef Yatırımlar
KDV İstisnası		✓	✓
Gümrük Vergisi Muafiyeti		✓	✓
Vergi İndirimi	Yatırıma Katkı Oranı (%)	30	20
	Vergi İndirim Oranı (%)	60	60
Sigorta Primi İşveren Hissesi Desteği		1.- 6. Bölgede Kademeli: 0 - 1 - 2 - 4 - 8 - 12 yıl	
Sigorta Primi İşçi Hissesi Desteği		Yalnızca 6. Bölgede geçerli 10 yıl	
Faiz veya Kâr Payı Desteği*	Destek Oranı**	25%	%25*
	Azami Destek Tutarı	24 m TL	12 m TL*
	Azami Destek Oranı	Yatırımın 10%'u	Yatırımın 10%'u*
Yatırım Yeri Tahsisi		✓	✓

* Yalnızca 4., 5. ve 6. Bölgelerde uygulanacaktır.

** Kredi kullanım tarihinde geçerli olan TCMB'nin bir hafta vadeli repo ihale faiz oranına uygulanacak oranı ifade etmektedir.

Yeni teşvik sistemine ilişkin genel bir bilgilendirme yaptıktan sonra yeni teşvik mevzuatı ve eski teşvik mevzuatının temel farklılıklarına yer vermek yerinde olacaktır.



8. ESKİ TEŞVİK SİSTEMİYLE GENEL HATLARIYLA FARKLILIKLAR:

- ▶ Eski karardan farklı olarak sabit yatırım tutarı; faiz veya kâr payı desteği ve makine desteği ödemeleri düşülmeden hesaplanmakta ancak vergi indirimi desteğinin uygulanmasına esas sabit yatırım tutarı, karar kapsamında sağlanan faiz veya kâr payı desteği ve makine desteği ödemeleri düşülerek hesaplanacaktır.
- ▶ Talep edilmesi halinde, Türkiye Yüzyılı Kalkınma Hamlesi kapsamında desteklenen yatırımlar için düzenlenen teşvik belgesinin yatırım süresi içinde temin edilen ve diğer masraflar hariç sadece makine ve teçhizatın birim fiyatı 2 milyon Türk Lirası ve üzerinde olan makine ve teçhizat bedelinin %25'i yatırımcıya bütçe kaynaklarından ödenebilecektir.
- ▶ Karar ve eklerinde yer alan Türk Lirası cinsindeki tutarlar her yıl, bir önceki yıla ilişkin yeniden değerlendirilme oranı dikkate alınarak tebliğ ile belirlenecek usul ve esaslar çerçevesinde takvim yılı başından geçerli olmak üzere güncellenecektir.
- ▶ Tamamlama vizesi yapılmış ancak tamamlama vizesi için Bakanlığa yapılan müracaat tarihinden itibaren iki yılını doldurmuş teşvik belgesine konu yatırım için temin edilen sabit kıymetlerin satışı Bakanlığın iznine tabi olacaktır. Bilindiği üzere bu süre 2012/3305 Sayılı Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkındaki karara göre beş yıl olarak belirlenmiştir.
- ▶ Önceki Kararların uygulamasında eski teşvik belgeleri yeni karar esaslarından yararlanabilmekteydi. Ancak yeni kararda bu gelenek terk edilerek önceki kararlara göre alınmış olan teşvik belgelerinin bu karar hükümlerinden yararlandırılmayacağı belirtilmiştir. Bununla birlikte, Kararın yürürlük tarihinden önce yapılan teşvik belgesi müracaatları başvuru tarihinde geçerli olan Karar kapsamında değerlendirilecektir.
- ▶ Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 32/A maddesi kapsamında uygulanan İndirimli Kurumlar Vergisi uygulamasında, Yatırıma Katkı Oranları azaltılmış, en yüksek Yatırıma katkı

oranı Teknoloji Hamlesi ve Yerel Kalkınma Hamlesi kapsamındaki yatırımlar için %50 olarak öngörülmüştür. Vergi indirim oranı %60 olacak şekilde belirlenmiştir. Önceki Kararda bölgeye veya destek programına göre %50-90 aralığında farklılaşmaktaydı.

- ▶ Karar kapsamında 31/12/2030 tarihine kadar yapılacak olan teşvik belgesi müracaatları değerlendirilecektir.
- ▶ Asgari sabit yatırım tutarı 1. ve 2. Bölgelerde 12 milyon TL (eski karara göre 3 milyon TL), diğer bölgelerde 6 milyon TL (eski karar göre 1,5 milyon TL) olarak güncellenmiştir.
- ▶ Eski karara göre finansal kiralama yöntemiyle yapılacak yatırımlarda finansal kiralama şirketine konu makine ve teçhizat tutarının, her bir finansal kiralama şirketi için 1 inci, 2 nci, 3 üncü ve 4 üncü bölgelerde asgari yediyüz ellibin Türk Lirası, 5 inci ve 6 ncı bölgelerde ise asgari beş yüzbin Türk Lirası olması gerekmektedir. Yeni karara göre ise finansal kiralama yöntemiyle yapılacak yatırımlarda finansal kiralamaya konu makine ve teçhizata ait toplam tutarın her bir finansal kiralama şirketi için asgari 3 milyon TL olması gerekmektedir.
- ▶ Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 32/A maddesi kapsamında yatırıma katkı tutarının yatırım döneminde kullanılabilir kısmı %80'den %50'ye düşürülmüştür.
- ▶ 2012/3305 sayılı karar göre, Lisanssız faaliyet kapsamında ve bağlantı anlaşmasındaki sözleşme gücü ile sınırlı olmak kaydıyla, güneş enerjisine dayalı elektrik üretim tesisi yatırımları ile rüzgâr enerjisine dayalı elektrik üretim tesisi yatırımları faiz/kâr payı desteği sağlanmaksızın, 1 inci, 2 nci ve 3 üncü bölgelerde gerçekleştirilmeleri halinde 4 üncü bölgede uygulanan, 4 üncü, 5 inci ve 6 ncı bölgelerde gerçekleştirilmeleri halinde ise bulunduğu bölgede uygulanan bölgesel desteklerden yararlanmaktaydı. Yeni karar ile imalat sanayii işletmelerinin öz tüketimine yönelik olarak gerçekleştirilecek enerji üretimi faaliyeti kapsamında bağlantı anlaşmasındaki sözleşme gücü ile sınırlı olmak kaydıyla, güneş enerjisine dayalı elektrik üretim tesisi yatırımları ile rüzgâr enerjisine dayalı elektrik üretim tesisi yatırımları ile rüzgâr enerjisine dayalı elektrik üretim tesisi yatırımları öncelikli yatırımlar kapsamına alınmak suretiyle desteklenmektedir.

Yatırımlarda devlet yardımları hakkında kararın uygulanmasına ilişkin tebliğ (Tebliğ No:2025/1)'in 9/7. maddesinde yer alan açıklama gereği teşvik belgesi kapsamı yatırımların finansmanında kullanılan kredilere ilişkin faiz giderleri ve döviz kredisi ya da dış kredi ile sabit kıymet temin edilmesi nedeniyle ortaya çıkan kur farklarının, teşvik belgesi kapsamı sabit kıymetin aktifleştirme tarihine kadar maliyete intikal ettirilen kısmı dışında kalan kur farkı ve faiz giderinin teşvik belgesi kapsamında yatırım harcaması olarak kabul edilmeyeceği belirtilmiştir. Faiz ve kur farklarının yatırım harcaması olarak kabul edilmesi, indirimli kurumlar vergisi hesaplamasında dikkate alınacak yatırıma katkı tutarı hesabında, fiili yatırım harcaması tutarına ek olarak, bu tutara ilişkin aktifleştirme tarihine kadarki kur farkı ve faiz giderleri toplamının da eklenmesi ve daha yüksek yatırım harcaması üzerinden yatırıma katkı tutarı hesaplanmasını sağlayacaktır. Bilindiği üzere konu hakkında bu tebliğden önce Gelir İdaresinin görüşü, yatırımın tamamlanmasından sonraki dönemlere ilişkin faiz giderleri ve kur farklarının, indirimli kurumlar vergisine esas olan yatırıma katkı tutarını değiştirmeyeceği, Sanayi ve Teknoloji Bakanlığının kabul ettiği harcamalar dikkate alınarak teşvik belgesine göre belirlenen indirimli kurumlar vergisine esas yatırıma katkı tutarının finansman giderleri dolayısıyla artmayacağı veya azalmayacağı şeklinde idi.



SONUÇ

9903 sayılı Karar ile ihdas edilen yeni yatırım teşvik sistemi, Türkiye ekonomisinin önümüzdeki yıllarda karşılaştığı küresel rekabet ve sürdürülebilirlik zorluklarına yanıt vermeyi amaçlayan, kapsamlı ve yenilikçi bir politika çerçevesi içermektedir. Yeni teşvik sisteminin etkin biçimde uygulanabilmesi halinde, Türkiye'nin ekonomik büyüme, teknolojik gelişim ve bölgesel kalkınma hedeflerine ulaşmasında kritik bir rol oynayacağı aşikardır.

Bu çerçevede, firmaların yatırım yapmadan önce teşvik mevzuatını kapsamlı bir şekilde değerlendirilmeleri ve bu çerçevede yatırım kararı vermeleri yerinde olacaktır.





EKSİK ÖDENEN TAPU HARCINA İLİŞKİN GÖNDERİLEN BEYANA ÇAĞRI YAZILARININ DOĞURABİLECEĞİ SONUÇLAR

GİRİŞ

Gayrimenkul alım satım işlemleri sırasında tapu harcı hem alıcı hem de satıcı için önemli bir mali yükümlülüktür. Ancak gerçek satış bedelinden daha düşük bedellerin beyan edilmesi suretiyle, harç matrahının azaltılmasına yönelik çeşitli uygulamalara rastlanmaktadır. Bu tür işlemler hem kamu gelirlerinin azalmasına hem de mükelleflerin ilerleyen süreçte çeşitli hukuki ve mali yaptırımlarla karşı karşıya kalmasına yol açmaktadır.

Bu makalede, eksik tapu harcı ödemeleri nedeniyle vergi idaresi tarafından gönderilen beyana çağrı yazılarının hukuki niteliği, bu kapsamda izlenmesi gereken yol haritası ve idari yaptırımlar ayrıntılı olarak ele alınacaktır.

1. TAPU HARCININ HUKUKİ NİTELİĞİ VE BEYANA DAYALI SİSTEM

Tapu harcı, 492 sayılı Harçlar Kanunu kapsamında değerlendirilen ve tapuda gerçekleşen işlemlerin bir sonucu olarak tahsil edilen bir kamu geliridir. Harçlar Kanunu'nun 57. ve devamı maddeleri, bu yükümlülüğün yasal temelini oluşturur.

Harçların oranı, kanun ekinde yer alan 4 sayılı listede yer almaktadır. Örneğin gayrimenkul devirlerinde %2 alıcı, %2 satıcı adına toplam %4 tapu harcı tahakkuk etmektedir.

Harç matrahı ise, Kanun'un 63. maddesinde açıklandığı üzere, gay-

rimekul devir ve iktisaplarında tapu ve kadastro harcı, emlak vergisi değerinden az olmamak üzere, beyan edilen devir ve iktisap bedeli üzerinden hesaplanmaktadır.

Uygulamada, devir ve iktisap bedeli olarak dikkate alınan rayiç bedel ile belediyelerden alınan rayiç bedel kavramı birbiri ile karıştırılmaktadır. Tapu harcında dikkate alınması gereken alış satış bedeli, belediyelerden alınan rayiç bedel değil, piyasa satış fiyatı olmalıdır.

Bilindiği üzere Türk Vergi Sistemi beyana dayalı olup, mükellefler tarafından beyan edilen tutarlar üzerinden tarhiyat yapılmaktadır. Ancak eksik veya yanlış beyan edildiğinin idare tarafından tespit edilmesi halinde idare tarafından re'sen, ikmalen veya idarece tarhiyat yapılmaktadır.

Tapu harcının eksik beyan edilmesi, vergi mevzuatının dışında da sıkıntılara yol açmaktadır. Örneğin hisseli tapulu arazinin olması gereken tutarından daha düşük bedelle 3. kişiye satılması ve daha sonra diğer hissedar tarafından rüçhan hakkının olduğu gerekçesiyle mahkemeye başvurusu halinde kayıt dışı ödenen tutarların geri alımı noktasında mağduriyetlere neden olmaktadır.

Vergi idaresi tarafından teknolojik gelişmeler takip edilmekte ve sanal zeka yazılımları sayesinde eksik veya yanlış beyanlar tespit edilmektedir. Tapu harcının eksik beyan edilmesi ile ilgili vergi dairesi tarafından gönderilen beyana çağrı yazılarında aşı-

ğıdaki ifadeler yer almaktadır;

"Gelir İdaresi Başkanlığınca, mükelleflerin vergiye gönüllü uyumunun sağlanması, mükellef haklarının gözetilmesi, mükelleflerin yükümlülüklerini kolayca yerine getirebilmesini temin etmek ve cari dönem içerisinde mükelleflerin vergisel ödevleri ile ilgili olarak ortaya çıkabilecek olumsuzlukların en kısa sürede önlemek amacıyla, mükellef odaklı analiz çalışmaları yapılmaktadır.

Bu analiz çalışmaları kapsamında, .." adresinde bulunan taşınmaz ID numarasında kayıtlı ... Ada .. sayılı Parselde bulunan gayrimenkulü ... tarihinde satmış olduğunuz anlaşılmış olup yapılan işlemin tetkikinde ...-TL matrah üzerinden ...-TL tapu harcı ödendiği tespit edilmiştir.

Gelir İdaresi Başkanlığınca kamu idare ve müesseselerinden, mükelleflerle muamelede bulunan diğer gerçek ve tüzel kişilerden toplanan bilgiler kullanılmak suretiyle 2024-2025 yılı verileri dikkate alınarak yapılan **çapraz kontroller ve analizlerin yanı sıra Defterdarlığımızca, gayrimenkul değerlendirme raporları, internet satış ilanları, emsal tapu satışları vb. veriler üzerinden yapılan araştırmalarda**, işleme konu gayrimenkulün satış tarihindeki değerinin ... TL'nin altında olamayacağı ve bu nedenle tapu tescil işlemi sırasında harç matrahının ...-TL tutarında düşük beyan edildiği tespit edilmiştir.

Bu kapsamda, 492 sayılı Harçlar Kanununun 63 üncü maddesine isti-

naden, daha sonra ortaya çıkabilecek herhangi bir cezalı tarhiyata muhatap olmamak için, yazımız ekinde yer alan dilekçe örneğinin doldurulmak suretiyle Dijital Vergi Dairesi (<https://dijital.gib.gov.tr/>) aracılığı ile veya bağlı bulunduğunuz vergi dairesine (Kırkpınar Vergi Dairesi) 15 gün içerisinde müracaat ederek aradaki matrah farkının tahakkuk ettirilerek çıkacak olan verginin ödeme işlemlerinin gerçekleştirilmesi ve yapılan işlem sonucundan Defterdarlığımız Denetim Koordinasyon Müdürlüğüne bilgi verilmesi gerekmektedir.”

2. EKSIK HARÇ NEDENİYLE UYGULANABİLECEK YAPTIRIMLAR

213 sayılı Vergi Usul Kanununun 8. maddesinde, “Vergi kanunlarıyla kabul edilen haller müstesna olmak üzere, mükellefiyete veya vergi sorumluluğuna müteallik özel mukaveleler vergi dairelerini bağlamaz.” hükmü yer almaktadır. Buna göre tapu harcında tespit edilen eksiklikler, kanuna göre asıl mükellef kimse, ondan tahsil edilmekte olup, alış-satış işlemleri sırasında imzalanan sözleşmeler dikkate alınmamaktadır.

Tapu harcının eksik ödenmesi halinde Vergi Usul Kanununun 341 ve 344. maddelerine göre vergi ziyai uygulanması gerekmektedir. Ancak Harçlar Kanununun 63. maddesinde, “Tapuda yapılan işlemde sonra, emlak vergisi değerinden daha düşük bir bedel üzerinden harç ödendiğinin veya beyan edilen devir ve iktisap bedelinin gerçek durumu yansıtmadığının tespit edilmesi halinde, aradaki farka isabet eden harç ikmalen veya re'sen tarh edilir. Bu suretle tarh edilecek tapu ve kadastro harcı için, 213 sayılı Vergi Usul Kanununda yer alan vergi ziyai cezası %25 nispetinde uygulanır. Takdir komisyonu kararlarına istinaden bu fıkra uyarınca tarhiyat yapılamaz.” hükmü olduğu için vergi ziyai cezası

%25 uygulanması gerekmektedir.

Ayrıca Vergi Usul Kanunu uyarınca uzlaşma veya cezadan indirim talebinde bulunularak ceza miktarının daha da düşürülmesi mümkün bulunmaktadır.

Kendisine tapu harcının eksik bildirildiği gerekçesiyle yazı gelen mükelleflere ayrıca kurumlar/gelir vergisi veya KDV kapsamında da yazı gelmesi kuvvetle muhtemeldir. Örneğin, gelir vergisi mükellefi tarafından, iktisap tarihinin üzerinden 5 yıl geçmiş olan bir gayrimenkulün satışı halinde, elde edilen kazanç verginin konusuna girmemekte, kurumlar vergisi mükellefi tarafından, iktisap tarihinin üzerinden 2 yıl geçmiş gayrimenkulün satışı halinde elde edilen kazancın bir kısmı istisnadan yararlanabilmektedir. Bu nedenle tapu harcı kapsamında yazı gelen mükelleflerin uzman görüşü alarak gelir veya kurumlar vergisi ile KDV kapsamında değerlendirme yapılması, mümkünse pişmanlık ve ıslah uygulaması kapsamında düzeltme beyanamesi verilmesi, cezai müeyyideye tabi kalmamaları adına önem arz etmektedir.

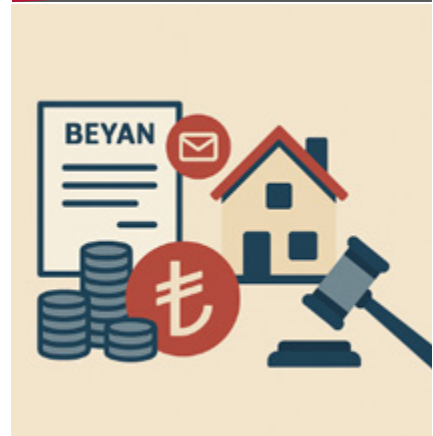
Yargı mercileri, özellikle Danıştay kararlarında, beyan edilen bedelin gerçek dışı olması halinde cezalı işlemleri hukuka uygun bulmaktadır. Ancak mükellefin emsal farklılığını makul ve belgeli bir şekilde açıklaması durumunda, cezalı tarhiyatların iptal edildiği örnekler de mevcuttur. Örneğin, Danıştay 4. Dairesi, E.2020/1001, K.2021/1256 sayılı kararında, mükellefin sunduğu banka dekontları ve ekspertiz raporlarının yeterli bulunması nedeniyle cezanın kaldırılmasına karar vermiştir. Ayrıca mükellef tarafından sunulan bilgi ve belgelerin somut olması gerekmektedir. Danıştay 7. Dairesinin, 2021/1123 esas, 2022/2145 karar sayılı kararında “Emsal taşınmazların satış bedelleriyle yapılan

kıyaslama sonucu oluşan farkın ikna edici gerekçelerle izah edilememesi nedeniyle yapılan cezalı tarhiyat hukuka uygundur.” şeklinde karar vermiştir. İstanbul 3. Vergi Mahkemesinin, 2020/584 esas sayılı kararında “Banka dekontlarında görülen tutarın tapuda beyan edilenden yüksek olması nedeniyle yapılan izahat talebine verilen soyut yanıt yetersiz görülmüştür.” şeklinde karar vermiştir.

SONUÇ

Tapu harcı uygulaması, beyana dayalı bir sistem olduğundan su-iistimale açık bir alandır. İdarece yapılan izahat talepleri, yalnızca bilgi istemekle kalmayıp vergi incelemesinin başlangıcı niteliğini de taşıyabilmektedir. Mükellefler tarafından, bu sürecin hafife alınması; süresi içinde, açık ve belgeli cevaplar vermemesi gerekmektedir. Uzlaşma, cezadan indirim ve pişmanlık gibi VUK hükümleri de göz önünde bulundurularak stratejik hareket edilmesi gerekmektedir.

- ▶ Tapu işlemleri öncesinde doğru değer tespiti yapılmalı,
- ▶ Tüm ödemeler banka üzerinden ve gerekirse açıklamalı yapılmalı,
- ▶ İleride doğabilecek izahat taleplerine karşı belge arşivi tutulmalı,
- ▶ Gerekirse mali müşavir veya vergi hukukçusundan destek alınmalıdır.





ELEKTRONİK DEFTER SAKLAMA VE İBRAZ ZORUNLULUĞUNA İLİŞKİN UYGULAMADA YAPILAN HATALAR VE ÇÖZÜM ÖNERİLERİ

GİRİŞ

Günümüzde vergi mevzuatı kapsamında elektronik defter (e-defter) uygulaması hızla yaygınlaşmaktadır. Vergi Usul Kanunu kapsamında e-Defter kullanmakla yükümlü olan işletmeler, defterlerini dijital ortamda düzenli şekilde oluşturmak, korumak ve istenildiğinde uygun formatta sunmakla sorumludur. E-Defterlerin saklama süresi ilgili düzenlemelerden VUK'a göre en az 5 yıl, TTK'ya göre en az 10 yıl olup, bu süreçte kayıtların değiştirilemez ve güvenilir formatta korunması gereklidir. Özellikle vergi denetimlerinde veya olası ticari uyuşmazlıklarda defterlerin delil olma kabiliyetinin kullanılabilmesi için defterlerin bütünlüğü ve güvenliği büyük önem taşır.

Şirketler bu sorumluluğu yerine getirirken yerel veya bulut tabanlı yedekleme, üçüncü taraf arşiv hizmetleri gibi çeşitli yöntemler kullanılabilir. Ancak her yöntemin GİB tarafından belirlenen teknik kurallara uygun olması şarttır. Mali mühür, e-imza, veri şifreleme gibi unsurlar düzenli yedekleme prosedürleriyle birlikte veri güvenliğinin temelini oluşturur. Saklama yükümlülüğüne uyulmaması halinde ağır cezai yaptırımlar söz konusu olabilir. İbraz eksikliği halinde de mükellefler vergi ziyai cezalarıyla karşılaşabilir. Bu nedenle, firmaların saklama ve ibraz süreçlerini titizlikle planlaması, mevzuata tam uygun hareket etmesi hem finansal hem de hukuki riskleri önleyecektir.

1. VERGİ USUL KANUNU VE TÜRK TİCARET KANUNU'NA GÖRE SAKLAMA SÜRELERİ

Türkiye'de e-Defter saklama yükümlülüğü, Vergi Usul Kanunu (VUK) ve Türk Ticaret Kanunu (TTK) hükümleri doğrultusunda şekillenmekte olup, işletmelerin tüm mali kayıtlarını belirlenen süre boyunca düzenli ve erişilebilir şekilde korumalarını zorunlu kılar. Vergileme ile ilgili defter ve belgeler VUK'nun 253'üncü maddesine göre, "Bu kanuna göre defter tutmak mecburiyetinde olanlar, tuttukları defterlerle düzenleyerek verdikleri ve aldıkları belgelerin bir örneğini, ilgili buldukları yılı takip eden takvim yılından başlayarak beş yıl süre ile muhafaza etmeye mecburdurlar." Bu süre içinde yetkili makam ve memurların talebi üzerine ibraz ve inceleme için arz etmek zorunludur.

Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 257. nci maddesi ile getirilen zorunluluklara tabi olanlar, muhafaza etmek zorunda oldukları her türlü defter, belge ve karneler ile vermek zorunda buldukları bilgilere ilişkin mikro fiş, mikro film, manyetik teyp, disket, ve benzeri ortamlardaki kayıtlarını ve bu kayıtlara erişim ve kayıtları okunur hale getirmek için gerekli tüm bilgi ve şifreleri muhafaza ve muhafaza süresi içinde arz etmek zorundadırlar.

E-defter kayıtlarının da saklama sorumluluğu mükelleflere aittir. E-defterlerin elektronik ortamda Gelir İdaresi Başkanlığına gönderilmesi ve orada saklanması mükellefler-

rin saklama yükümlülüğünü kaldırır. İşletmeler e-defter kayıtlarını kendi yöntemleri ile saklayabilecekleri gibi özel entegratörlerden de yararlanabilirler.

Öte yandan, TTK'nın ilgili maddeleri ise bu süreyi on yıla kadar uzatmakta ve elektronik defter kullanıcılarının her iki mevzuata da uygun hareket etmesini gerektirmektedir. Gelir İdaresi Başkanlığı'nın yayımladığı düzenlemeler uyarınca, beratların zamanında onaylanması ve eksiksiz şekilde arşivlenmesi de yükümlülük kapsamındadır. Bu süreçte, şirketlerin elektronik kayıtlarını yetkisiz erişimlere karşı koruması, veri bütünlüğünü sağlaması, güvenilir yedekleme yöntemlerini tercih etmesi ve mali mühür ile e-İmza kullanımını ihmal etmemesi önem taşır. Güçlü bir dijital arşivleme planı oluşturamayan ya da mevzuata aykırı hareket eden mükellefler, olası vergi incelemelerinde ibraz sorumluluğunu yerine getiremezse usulsüzlük cezalarıyla karşılaşabilir. Bu nedenle şirketlerin, dijital saklama prosedürlerini kanuni yükümlülüklerle uygun şekilde yürütmesi, iş sürekliliği ve yasal uyum açısından kritik bir gerekliliktir.



2. E-DEFTER BERAT DOSYASI NEDİR VE NASIL SAKLANIR?

e-Defter berat dosyası, Gelir İdaresi Başkanlığı (GİB) tarafından onaylanan ve e-Defter kayıtlarının dijital mühürlü bir şekilde saklanmasını sağlayan belgedir. e-Defter zorunluluğu kapsamına giren şirketler, her ayın veya üçer aylık dönemlerin sonunda e-Defter kayıtlarını oluşturmalı, berat dosyalarını almalı ve belirlenen süre boyunca saklamalıdır. Berat dosyası, veri bütünlüğünü, değiştirilemezliği ve hukuki geçerliliği sağlamak için mali mühür veya e-İmza ile imzalanır. Özellikle vergi incelemeleri veya denetimler sırasında, berat dosyalarının eksiksiz ve hatasız olması büyük önem taşır.

e-Defter berat dosyalarının saklanma süresi en az 10 yıl olarak belirlenmiştir. Bu süre zarfında, şirketlerin e-Defter mevzuatına uygun şekilde arşivleme yapması gerekmektedir. e-Defter güvenli saklama yöntemleri arasında yerel sunucularda saklama, bulut tabanlı çözümler, harici diskler ve üçüncü taraf e-Defter arşivleme hizmetleri yer alır. Ancak, veri kaybı, siber saldırılar veya donanım arızalarına karşı önlem almak için birden fazla saklama yöntemi kullanılması önerilir. Berat dosyalarını saklarken, yetkisiz erişime karşı şifreleme yöntemleri kullanılmalı, periyodik yedekleme yapılmalı ve gerektiğinde hızlı erişim sağlanabilecek bir yapı oluşturulmalıdır. e-Defter saklama kuralları gereği, şirketlerin berat dosyalarını kaybetmemesi ve zamanında GİB'e ibraz edebilmesi hayati önem taşır. Berat dosyalarının eksik olması veya zamanında sunulmaması durumunda e-Defter ceza ve yaptırımları uygulanabilir. Bu cezalar arasında usulsüzlük cezaları, vergi kaybı cezaları ve defterlerin geçersiz sayılması gibi ciddi yaptırımlar bulunmaktadır. Bu yüzden, şirketlerin en güvenilir saklama yöntemlerini tercih ederek mevzuata tam uyum sağlaması gerekmektedir.

3. E-DEFTER VE BERAT DOSYALARININ SAKLANMASI İÇİN GEREKLİ ALTYAPILAR

e-Defterlerin doğru şekilde saklanması, Vergi Usul Kanunu (VUK) ve Gelir İdaresi Başkanlığı'nın belirlediği kurallara uygun olarak yapılmalıdır. İşletmeler, e-Defter ve berat dosyalarını güvenli ve mevzuata uygun şekilde koruyacak güçlü bir altyapıya sahip olmalıdır. Bu altyapı; bilgi güvenliği, düzenli veri yedekleme, kullanıcı yetkilendirme ve uzun vadeli arşivleme süreçlerini kapsamalıdır. e-Defter yükümlülüğü bulunan şirketler, kayıtlarını hem fiziksel hem de dijital güvenlik tedbirleriyle en az on yıl boyunca korumak zorundadır. Şirketin ihtiyacına bağlı olarak yerel sunucular, bulut depolama veya güvenilir üçüncü taraf arşivleme hizmetleri tercih edilebilir. Özellikle büyük ölçekli firmalarda ERP sistemleriyle muhasebe kayıtlarının otomatik saklanması ve yedeklenmesi, veri kaybı riskini azaltır.

Güvenli bir saklama altyapısı sağlanırken, verilerin şifrenmesi, yetki kontrollerinin net bir şekilde belirlenmesi ve düzenli yedekleme yapılması gerekir. Mali mühür ve e-İmza uygulamaları, yasal gereklilikler doğrultusunda kayıtların bütünlüğünü korur. Bulut tabanlı arşivleme çözümleri, veri kaybını önleme, donanım arızalarında hızlı kurtarma ve farklı lokasyonlardan erişim kolaylığı sağladığı için sık tercih edilmektedir. Ancak saklama sürecinde oluşabilecek ihmaller veya eksiklikler, e-Defter düzenlemelerine göre ciddi cezai yaptırımlara yol açabilir. Bu nedenle şirketlerin arşivleme süreçlerini düzenli olarak gözden geçirmesi ve teknolojik gelişmeleri takip etmesi büyük önem taşır.



4. ELEKTRONİK ORTAMDA DEFTER GÜVENLİĞİNİN SAĞLANMASI

E-Defter saklama sürecinde, kayıtların bütünlüğünü ve güvenilirliğini korumak amacıyla kapsamlı güvenlik önlemleri alınmalıdır. Uygulanan saklama yöntemleri, yetkisiz erişimi önleyecek, olası veri kayıplarını engelleyecek ve siber saldırılara karşı dayanıklı olmalıdır. Mali mühür ve e-İmza doğrulama mekanizmaları, kayıtların değişmediğini ve orijinal olduğunu kanıtlayarak veri bütünlüğünü sağlar. Ayrıca, dijital arşivleme sırasında kullanılan şifreleme yöntemleri, dosyalara yetkisiz erişimi engeller.

e-Defter mevzuatı, şirketlere muhasebe ve vergi kayıtlarını güvenli şekilde muhafaza etme yükümlülüğü getirir. Kayıtların sunulmaması veya kaybolması durumunda Vergi Usul Kanunu'na göre usulsüzlük ve vergi kaybı cezalarıyla karşılaşılabilir. Bu nedenle, firmalar güçlü siber güvenlik protokollerini hayata geçirmeli ve düzenli yedekleme işlemlerini eksiksiz yürütmelidir. Lisanslı e-Defter arşivleme firmaları, yüksek güvenlik standartlarına uygun çözümlerle şirketlere destek olur ve uyumluluk riskini azaltır. Özellikle büyük işletmeler için güçlü bir dijital güvenlik altyapısı kurmak, yalnızca yasal gereklilikleri karşılamakla kalmaz, aynı zamanda iş sürekliliğinin korunmasına da katkı sağlar.

5. E-DEFTERLERİN YÜKLENMESİ VE ARŞİVLEME SÜREÇLERİ

e-Defter yükümlülüğü bulunan işletmeler, muhasebe defterlerini dijital ortamda hazırlamak ve mevzuata uygun şekilde belirlenen sürelerde saklamak zorundadır. Gelir İdaresi Başkanlığı (GİB) sistemi, firmaların defterlerini elektronik ortamda üretmesini, imzalamasını ve zaman damgası ile onaylamasını gerektirir.

Bu süreçte her ay veya üçer aylık dönemlerde oluşturulan berat dosyalarının GİB portalına eksiksiz şekilde yüklenmesi şarttır. Berat yükleme işlemi, mali mühür veya e-İmza kullanılarak dosyanın onaylanması ve GİB'e ibraz edilmesiyle tamamlanır. GİB tarafından onaylanan berat dosyalarının 10 yıl boyunca güvenle saklanması, olası denetimlerde tam ve hatasız ibraz edilebilmesi önem arz eder. Eksik veya hatalı yüklenen beratlar, mali kayıtların geçersiz sayılmasına neden olabilir. Bu nedenle şirketler yükleme takvimine riayet etmeli ve teknik kontrolleri düzenli yapmalıdır.

Arşivleme sürecinde firmalar; bulut tabanlı yedekleme, yerel sunucular veya lisanslı üçüncü taraf arşivleme hizmetlerinden yararlanabilir. Ancak seçilen yöntemlerin GİB veri güvenliği standartlarına uygun olması zorunludur. Saklama süresi boyunca düzenli yedekleme, veri bütünlüğü ve yetkisiz erişime karşı koruma sağlanmalıdır. Kayıtların kaybolması veya ibraz edilememesi durumunda Vergi Usul Kanunu çerçevesinde ciddi ceza ve yaptırımlarla karşılaşılabilir. Bu nedenle şirketler, en uygun saklama yöntemini seçmeli, arşivleme süreçlerini düzenli olarak denetlemeli ve olası incelemelere eksiksiz şekilde hazır olmalıdır.

6. GİB PORTALINDAN ONAY SÜRECİ VE E-DEFTER ARŞİVLEME

e-Defter uygulaması, şirketlerin yasal yükümlülüklerini yerine getirmeleri açısından kritik bir süreçtir. Bu kapsamda, şirketlerin oluşturdukları defterleri Gelir İdaresi Başkanlığı (GİB) Portalı'na yükleyerek onay sürecini tamamlamaları gerekmektedir. Onay işlemi, mali mühür veya elektronik imza (e-İmza) kullanılarak berat dosyalarının hazırlanması ve GİB sistemine yüklenmesi ile gerçekleşir. GİB, yüklenen beratları zaman damgası ile onaylayarak defterlerin resmîyet kazanmasını sağlar.

Yükleme sürecinde yapılan herhangi bir hata veya eksik berat dosyası yüklenmesi, şirketleri ciddi yasal ve finansal risklerle karşı karşıya bırakabilir. Bu nedenle, yükleme işleminin tamamlanmasının ardından, GİB tarafından onaylanmış berat dosyalarının eksiksiz ve hatasız olduğunun titizlikle kontrol edilmesi büyük önem taşır.

e-Defter saklama konusunda ise en güvenilir yöntemlerden biri bulut tabanlı arşivleme sistemlerinin kullanılmasıdır. Bu sistemler, e-Defter ve berat dosyalarının uzun vadeli ve güvenli bir şekilde saklanmasını sağlayarak veri kaybının önüne geçer ve gerektiğinde hızlı erişim imkanı sunar. Özellikle büyük ölçekli şirketler, mevzuata tam uyum sağlamak ve denetim süreçlerinde sorun yaşamamak amacıyla profesyonel e-Defter arşivleme hizmetlerine yönelmektedir.

Belgelerin, Vergi Usul Kanunu'na uygun olarak erişilebilir ve güvenli bir ortamda saklanması gerekmektedir. Saklama süresine uyulmaması ve GİB onaylı beratların zamanında arşivlenmemesi durumunda, şirketler yüksek tutarlı cezalar ve hukuki yaptırımlarla karşı karşıya kalabilirler. Bu nedenle, düzenli yedekleme ve güvenli saklama süreçlerinin uygulanması hem iş sürekliliği hem de yasal uyumluluk açısından kritik bir zorunluluktur.

Sonuç olarak, e-Defter onay ve arşivleme süreçlerinin doğru yönetilmesi, şirketlerin yasal risklerini minimize etmek ve finansal disiplinlerini sağlamak adına büyük önem taşımaktadır.

7. UYGULAMADA YAPILAN YAYGIN HATALAR

- ▶ Saklama yükümlülüğünün yanlış anlaşılması: E-defterlerin GİB portalına yüklenmesinin saklama yerine geçtiği zannedilmektedir. Yukarıda bahsedildiği şekilde defterlerin saklanmasına dikkat edilmelidir.
- ▶ Beratların kaybolması veya muha-

faza edilmemesi: Onaylı berat dosyalarının eksik tutulması en yaygın hatadır.

- ▶ Yedekleme yapılmaması: Teknik arıza, sistem çökmesi veya siber saldırılar gibi durumlarda veri kaybı riski.
- ▶ İbraz için format uygunluğunun sağlanmaması: Yetkili makam istediğinde sunulacak dosyaların formatı GİB teknik kılavuzlarına uygun olmalıdır.
- ▶ Muhasebe personeline tüm sorumluluğun yüklenmesi: Saklama ve ibraz yükümlülüğü mükellefin bizzat sorumluluğunda olup gerekli tedbirlerin alındığı ve sistemin sağlıklı şekilde kurgulandığı kontrol edilmelidir.

SONUÇ

Elektronik defter uygulaması, şirketler için işlem güvenliği ve şeffaflık açısından büyük avantaj sağlamaktadır. Ancak saklama ve ibraz yükümlülüğünün doğru anlaşılması ve eksiksiz yerine getirilmesi, vergi risklerini, cezalarını, minimuma indirmek için kritik öneme sahiptir. Uygulamada yapılan basit hatalar ciddi cezai sonuçlara yol açabilir. Bu nedenle işletmelerin teknik ve hukuki tedbirlerini zamanında alması ve düzenli denetim süreçleri oluşturması tavsiye edilir. E-Defter göndermenin ve saklamanın oldukça kolaylaştığı günümüzde firmaların bu nedenlerden dolayı cezalarla karşılaşmaması gerekmektedir.





HUZUR HAKLARININ VERGİ, TİCARET KANUNU VE SGK MEVZUATI KAPSAMINDA DEĞERLENDİRMESİ

GİRİŞ

Türk Ticaret Kanunu'nun Anonim Şirketlere ilişkin yapılan düzenlemeler içerisinde yer alan 394. maddesinde, Yönetim kurulu üyelerine, tutarı esas sözleşmeyle veya genel kurul kararıyla belirlenmiş olmak şartıyla huzur hakkı, ücret, ikramiye, prim ve yıllık kârdan pay ödenebilir. hükmü yer almaktadır. Limited şirketlere ilişkin ise açık bir hüküm ve düzenleme bulunmamaktadır. Ancak Türk Ticaret Kanunu, ücret ödemelerinin yapılabilmesini esas sözleşmeye veya genel kurul kararına göre gerçekleştirilmesini şart koşmuştur. Bu çalışmada şirket ortaklarına dağıtılan huzur hakkı ödemelerinin dayanağını, başta vergi kanunları olmak üzere ilgili diğer kanunlarla ilişkisini, ücret olarak değerlendirilip ne şekilde vergilendirilmesi gerektiği ve sosyal güvenlik uygulamaları karşısındaki durumu hakkında bilgi vermeye çalışacağız.

1. HUZUR HAKKI NEDİR

Huzur Hakkı, Türk Dil Kurumu sözlüğünde; "Belli bir konuyu görüşmek için toplanan bir kurulun üyelerine ödenen para, hakkıhuzur" olarak tanımlanmaktadır.

Bunun yanı sıra, Yargıtay 11. Hukuk Dairesi tarafından 10.05.2010 tarihinde verilen ve E:2010/5400, K:2010/5060 sayılı Karar'da huzur hakkı; "... o dönemde çalışan yöneticilerin harcadıkları emek ve mesailerine karşılık, genel kurul

kararları ile belirlenen ve yöneticilere genellikle aylık olarak ödemesi kararlaştırılan bir meblağdır. Davacının ileri sürdüğü şekilde, tek bir yöneticiye ve yapılan belli bir işin karşılığı olarak ödenecek bir meblağın huzur hakkı olarak nitelendirilmesi mümkün değildir." şeklinde ifade edilmiştir.

Yargıtay 9. Hukuk Dairesi tarafından 27.10.2015 tarihinde verilen ve E:2014/15625, K:2015/30078 sayılı Karar'da ise; "Türk Ticaret Kanunu (TTK) 394. maddesinde; yönetim kurulu üyelerine, tutarı esas sözleşme veya genel kurul kararı ile belirlenmiş olmak şartı ile huzur hakkı, ücret, ikramiye, prim ve yıllık kârdan pay ödenebileceği düzenlenmiştir. Huzur hakkı alacağı iş sözleşmesi veya İş Kanunu'ndan doğan bir alacak değildir. TTK'dan doğduğundan karar vermeye Ticaret Mahkemeleri yetkili ve görevlidir. Dosyanın huzur hakkı alacağı yönünden tefrik edilerek yetkili ve görevli Ticaret Mahkemesi'ne gönderilmesi gerekir. Mahkemece bu alacak hakkında esastan karar verilmesi hatalıdır." ifadeleri yer almaktadır. Yargıtay tarafından verilen kararlar dahilinde, yönetim kurulu üyelerinin TTK'daki şartları yerine getirmek koşuluyla huzur hakkı alabileceği sonucuna varılmaktadır.

1.1. Anonim Şirketlerde Huzur Hakkı

TTK'nın 408/(b) maddesinde; "Yönetim kurulu üyelerinin seçimi, süreleri, ücretleri ile huzur hakkı,

ikramiye ve prim gibi haklarının belirlenmesi, ibraları hakkında karar verilmesi ve görevden alınmaları. 'ibaresi yer almaktadır. Buna göre, yönetim kurulu üyelerinin seçiminde ve yönetim kurulu üyelerine ödenecek ücret, huzur hakkı, ikramiye ve primlerin tespitinde şirket genel kurulu yetkilendirilmiştir. Ayrıca, yine TTK'nın 394. maddesinde "Yönetim kurulu üyelerine, tutarı esas sözleşmeyle veya genel kurul kararıyla belirlenmiş olmak şartıyla huzur hakkı, ücret, ikramiye, prim ve yıllık kârdan pay ödenebilir" ibaresi yer almaktadır.

Anonim şirket esas sözleşmesine konulacak bir hükümle veya genel kurul kararıyla yönetim kurulu üyelerine katıldıkları her toplantı için bir ücret ödenebileceği (huzur hakkı) gibi belirli dönemlerde ücret ödenmesi de kararlaştırılabilir. Bu kapsamda; TTK'nın 394. ve 408/(b) maddeleri uyarınca, yönetim kurulu üyelerine ödenecek ücret, huzur hakkı, ikramiye ve primlerin tespiti için:

- I) Şirket esas sözleşmesinde konu ile ilgili bir madde yer almalı veya
- II) Şirket genel kurulu tarafından bu ödemenin yapılabilmesi için bu konuya özgü bir genel kurul kararı alınmış olmalıdır.

Yine TTK'nın 408. maddesinin 3. fıkrasında; "Tek pay sahipli anonim şirketlerde bu pay sahibi genel kurulun tüm yetkilerine sahiptir. Tek pay sahibinin genel kurul sıfatıyla

alacağı kararların geçerlilik kazanabilmeleri için yazılı olmaları şarttır." hükmü yer almaktadır. Başka bir ifadeyle; anonim şirkette tek ortak bulunması ve tek ortağın genel kurulun bütün yetkilerine sahip olması, ortak tarafından alınan kararların yazılı olması koşuluna bağlanmıştır. Bu doğrultuda, tek ortaklı anonim şirketlerde ortak tarafından alınacak ücret, huzur hakkı, ikramiye ve primler ile ilgili kararların da yazılı olması gerekmektedir.

1.2. Limited Şirketlerde Huzur Hakkı

TTK'nın 622. maddesi uyarınca, anonim şirket genel kurul kararlarının butlanına ve iptaline ilişkin hükümler, kıyas yoluyla limited şirketlere de uygulanmaktadır. Yine TTK'nın "B) Yönetim ve Temsil" başlıklı 623. maddesinde; "Şirketin yönetimi ve temsili şirket sözleşmesi ile düzenlenir. Şirketin sözleşmesi ile yönetimi ve temsili, müdür sıfatını taşıyan bir veya birden fazla ortağa veya tüm ortaklara ya da üçüncü kişilere verilebilir. En azından bir ortağın, şirketi yönetim hakkının ve temsil yetkisinin bulunması gerekir." ibaresi yer almakta ve "Müdürler, kanunla veya şirket sözleşmesi ile genel kurula bırakılmamış bulunan yönetime ilişkin tüm konularda karar almaya ve bu kararları yürütmeye yetkilidirler. 'şeklinde devam etmektedir. Anılan TTK hükmü uyarınca, ortak olan veya olmayan müdür veya müdürler limited şirketin yönetim ve temsili ile yetkilidir. Bu nedende limited şirket müdürler kurulu, anonim şirket yönetim kuruluna benzerdir.

Bu kapsamda, anonim şirket yönetim kurulu başkan ve üyelerine yapılan ödemeler ile limited şirket ortaklar kurulu tarafından belirlenen limited şirket müdürlerine yapılan ödemeler de huzur hakkı olarak nitelendirilebilecektir.

2. HUZUR HAKKININ KANUNİ DÜZENLEMELER AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ

2.1. Türk Ticaret Kanunu Açısından Değerlendirilmesi

Huzur hakkı, Eski TTK'nın 333. maddesinde; "aksine ana sözleşmede hüküm olmadığı takdirde idare meclisi azalarına hertoplantı günü için bir ücret verilir. Ücret miktarı esas mukavelede tayin edilmemişse umumi heyetçe tayin olunur." şeklinde düzenlenmiştir.

Yeni TTK'nın 394. maddesinde ise; "Yönetim kurulu üyelerine, tutarı esas sözleşmeyle veya genel kurul kararıyla belirlenmiş olmak şartıyla huzur hakkı, ücret, ikramiye, prim ve yıllık kârdan pay ödenebilir" şeklinde düzenlenmiştir.

Söz konusu maddenin gerekçesinde; "6762 sayılı Kanun'un 333'üncü maddesi anlam itibarıyla tekrarlanmıştır. Esas sözleşmeyle veya genel kurul kararıyla belirlenmesi gereken mali haklar hükümde sınırlı sayı ilkesi uyarınca gösterilmiştir. Anılan mali hakların birkaçının bir arada yerine getirilmesine bir engel yoktur. Yolluklar, temsil ödenekleri, sigorta primleri ve benzeri primler, varsa özel emeklilikler, avanslar, hükmün kapsamı dışındadır' ifadelerine yer verilerek Eski TTK'ya atıfta bulunulmuştur. Buna göre, ana sözleşmede aksine hüküm bulunmadığı süre yönetim kurulu üyelerinin toplantılara katılmaları karşılığında huzur hakkı elde etmelerinde herhangi bir sakınca bulunmamaktadır. Fakat, yönetim kurulu üyelerine yapılacak huzur hakkı ödemelerinin mali mevzuata uyum açısından emsallerine uygun olması ve şirketin mali gücü ile dengeli olması gerekmektedir. Ayrıca, anılan Yargıtay kararları uyarınca, tek bir

yöneticiye yapılan fakat diğer yöneticilere yapılmayan ve yapılan bir işin karşılığında ödenen tutarların huzur hakkı olarak kabul edilmesi mümkün bulunmamaktadır.

2.2. Gelir Vergisi Kanunu Açısından Değerlendirilmesi

GVK'nın 61. maddesi uyarınca; yönetim kurulu başkanı veya üyesi olarak huzur hakkı elde eden kişi gerçek kişi ise bu kişilere yapılan ödemeler ücret olarak değerlendirilmektedir. GVK'nın "Vergi Tevkifatı" başlıklı 94. maddesinin 1. fıkrasına göre; "Hizmet erbabına ödenen ücretler ile 61'inci maddede yazılı olup ücret sayılan ödemelerden (istisnadan faydalananlar hariç), 103 ve 104'üncü maddelere göre" vergiye tabi tutulmaktadır.

2.3. Kurumlar Vergisi Kanunu Açısından Değerlendirilmesi

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun (KVK'nın) 6. maddesinde; kurumlar vergisinin, mükelleflerin bir hesap dönemi içinde elde ettikleri safi kurum kazancı üzerinden hesaplanacağına ve safi kurum kazancının tespitinde GVK'nın ticari kazanç hakkındaki hükümlerinin uygulanacağına yer verilmiştir. GVK'nın "İndirilecek Giderler" başlıklı 40. maddesinin 1. fıkrasına göre "Ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için yapılan genel giderler" safi kazancın tespitinde indirim olarak kabul edilmektedir.

Kurumların kendi ortakları, ilişkili kişiler arasında sayıldığından, şirket ortaklarına hizmetleri karşılığında olmak kaydıyla emsaline uygun olarak ödenen huzur hakkının kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınabileceğine cevaz verilmiştir. Başka bir ifadeyle,

kurumun ilişkili kişi sayılan yönetim kurulu başkan veya üyelerine emsalere uygunluk ilkesine aykırı olarak yapılan mal veya hizmet alım ya da satım işlemlerinin transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı olarak değerlendirilebileceği için yönetim kurulu başkan veya üyelerine yapılacak huzur hakkı ödemelerinin kurumun mali yapısına uygun ve makul düzeyde olması gerekmektedir. Aksi durumda, KVK'nın 13.maddesinde belirtilen transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtılması hakkındaki hükümlerin uygulanacağı ve emseline göre fazla ödenen ücret tutarının kurum kazancının tespitinde gider olarak indirim konusu yapılamayacaktır.

2.4. Damga Vergisi Kanunu Açısından Değerlendirilmesi

488 sayılı Damga Vergisi Kanunu'na ekli (1) sayılı tablonun IV-1/b fıkrası uyarınca; "Maaş, ücret, gündelik, huzur hakkı, aidat, ihtisas zammı, ikramiye, yemek ve mesken bedeli, harcırah, tazminat ve benzeri her ne adla olursa olsun hizmet karşılığı alınan paralar (avans olarak ödenenler dahil) için verilen makbuzlar ile bu paraların nakden ödenmeyerek kişiler adına açılmış veya açılacak cari hesaplara nakledildiği veya emir ve havalelerine tediye olduğu takdirde nakli veya tediye temin eden kâğıtlar" üzerinden binde 7,59 nispetinde damga vergisi ödenmektedir. Bu sebeple, yönetim kurulu başkan ve üyelerine yapılan brüt huzur hakkı tutarı üzerinden binde 7,59 nispetinde damga vergisi ödenmesi gerekmektedir.

2.5. Vergi Usul Kanunu Açısından Değerlendirilmesi

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun (VUK'un) 238. maddesi uyarınca, GVK'ya göre ücret kabul edilen hu-

zur hakkı ödemeleri için de "bordro" düzenlenmesi gerekmektedir.

2.6. Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu Açısından Değerlendirilmesi

5510 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu'nun 4/b-3 maddesi uyarınca; "Anonim şirketlerin yönetim kurulu üyesi olan ortakları, sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketlerin komandite ortakları, diğer şirket ve donatma iştiraklerinin ise tüm ortakları" kısa ve uzun vadeli sigorta uygulaması açısından sigortalı sayılmakta ve 4/b (Eski Bağ-Kur) kapsamında yer almaktadır. Başka bir deyişle; anonim şirketlerin yönetim kurullarında görev alan ortakları, 4/b sigortalısı sayıldığından ve hizmet akdine bağlı bir işçi-işveren ilişkisinden kaynaklanmadığı için bu kişilere ödenecek huzur hakkından sigorta primi kesilmeksizin bu kişiler adına her ay bordro düzenlenip gelir vergisi ve damga vergisi kesintisi yapılması gerekmektedir.

Bu arada bazı yönetim kurulu üyeleri hem şirket çalışanı olarak bordrolu gözükmekte hem de yönetim kurulu olarak kendilerine huzur hakkı ödemesi yapılmaktadır. Şirket çalışanı olduklarından dolayı zaten 4/a kapsamında aldıkları ücretten sigorta primi kesintisi yapılmaktadır. Dolayısıyla ayrıca almış oldukları huzur hakkı ödemeleri için herhangi bir sigorta kesintisi yapılmaması gerekmektedir.

3. HUZUR HAKKI HESAPLAMASINDA NELERE DİKKAT EDİLMELİ

Huzur hakkı uygulamalarında sıklıkla karşılaşılan hatalar, şirketlerin hem mali hem de hukuki yükümlülükler açısından riskle karşılaşmasına neden olabilir. Bu nedenle şu hususlara özellikle dikkat edilmelidir:

- ▶ Genel Kurul Kararı olmadan yapılan huzur hakkı ödemeleri geçersizdir. Mutlaka resmî karar alınmalı ve karar defterine kaydedilmelidir.
- ▶ Tutarlar belirlenirken emsal ücret analizi yapılmalıdır. Aksi takdirde, yüksek tutarlı ödemeler "örtülü kazanç dağıtımı" kapsamında incelenebilir.
- ▶ Aynı kişi hem huzur hakkı hem maaş alıyorsa, bu durumun bordrolarda açık şekilde gösterilmesi gerekir.
- ▶ Bordro sisteminde huzur hakkı ayrı kalem olarak muhasebeleştirilmeli, genel maaş bordrosuyla karıştırılmamalıdır.
- ▶ KVK ve GVK uyumu açısından yapılan ödeme ve kesintilerin şeffaf biçimde raporlanması önemlidir.

4. BİRDEN FAZLA HUZUR HAKKI ELDE EDİLMESİ DURUMU

TTK uyarınca; anonim şirketlerin yönetim kurulu, denetim kurulu, tasfiye kurulu, danışma kurulu üyelikleri ve limited şirket müdürlerinin seçilmesi ve görev yapması konusunda herhangi bir sınırlama mevcut değildir. Bu kapsamda, bir kişinin birden fazla yönetim veya denetim kurulu üyesi olması durumunda birden fazla işverenenden huzur hakkı geliri sağlaması mümkündür.

319 Seri Numaralı Gelir Vergisi Genel Tebliğ'in 4'üncü maddesine göre gelir vergisi istisnasının uygulaması aşağıdaki şekilde yapılacaktır:

- ▶ 01.01.2022 tarihinden itibaren yapılan ücret ödemelerine uygulanmak üzere, hizmet erbabının ödemenin yapıldığı ayda geçerli olan asgari ücretin aylık brüt tutarından işçi sosyal güvenlik kurumu primi ve işsizlik sigorta primi düşüldükten sonra kalan tutarına isabet eden ücretleri gelir vergisinden istisna edilmiştir.
- ▶ Hizmet erbabının birden fazla işverenenden ücret alması hâlinde istis-

na sadece en yüksek olan ücrete uygulanacaktır.

- Ücret gelirlerinin vergilendirilmesinde, maaş ödemesinin yanı sıra aynı dönemde yapılan ve ücret olarak değerlendirilen; prim, ikramiye, huzur hakkı, mesai ücreti, döner sermaye ücreti, ek ders ücreti gibi ödemeler de dikkate alınmak suretiyle kümülatif matrah esas alınarak vergilendirme yapılmaktadır. İlgili dönemlerde uygulanan indirim ve istisnalar bu ödemelerin toplamına bir kez uygulanmaktadır. Dolayısıyla ilgili ayda yapılan ücret ve ücret sayılan ödemelerin toplamına anılan istisnanın bir kez uygulanması gerekmektedir.

Tebliğ'in 7'nci maddesine istinaden; Aynı zamanda birden fazla işverenden ücret alınması hâlinde, istisna uygulaması, sadece en yüksek ücretin elde edildiği işveren tarafından gerçekleştirilecektir. Söz konusu işverene bu durumu bildirme yükümlülüğü hizmet erbabına aittir. Birden fazla işverenden aynı tutarda ücret alındığı durumda, istisnayı uygulayacak olan işvereni hizmet erbabı kendisi belirleyecektir. İstisnadan faydalanan işverende, istisnanın tamamından faydalanılamaması durumunda kalan tutar için diğer işverende istisnadan faydalanılması mümkün değildir.

Birden fazla işverenden ücret alınması durumunda işverene bildirim yükümlülüğü çalışanın kendisine aittir.

5. HUZUR HAKKI OLARAK ÖDENEN TUTARLARIN GİDER YAZILMASI

Bir işverenden ücret alan ücretlinin ikinci işverenden yönetim kurulu üyesi nedeniyle elde ettiği ücretin (huzur hakkının) vergilendirilmesi ve ödenen gelir vergisini şirketin karşılaması uygulamada sıklıkla karşılaşılan bir durumdur. Bir kurumda yönetim kurulu üyesi olan ve aslen başka bir kurumda görev yapan bir kişiye, örneğin 2025 yılı içinde yönetim kurulu

üyelik ücreti ödenmesi ve bu ödemenin vergi tevkifatı yapıldıktan sonra kalan net tutar üzerinden yapılması, anılan kişinin 2025 yılı yönetim kurulu üyelik ücreti toplamının beyanname verme sınırı olan 2025 yılı için 4.300.000/330.000 TL'yi aşması halinde, Mart/2026'de gelir vergisi beyannamesi vermesi ve hesaplanan verginin kurumdan aldığı ücrete isabet eden kısmının kendisine iade edilmesini talep etmesi yani nihayetinde söz konusu ödenen verginin kurumca karşılanmasını talep etmesi gündeme gelebilmektedir.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 61'inci maddesinde ücretin tanımı yapılmış ve aynı Kanununun 83'üncü maddesinde yer alan hükümlere göre; aksine hüküm olmadıkça gelir vergisi mükellefinin veya vergi sorumlusunun beyanı üzerine tarh olunmaktadır. GVK'nın 86'ncı maddesine göre, maddede belirtilen gelirler için yıllık beyanname verilmez, diğer gelirler için beyanname verilmesi halinde bu gelirler beyannameye dahil edilmez. GVK'nın 94/1'inci bendine göre; hizmet erbabına ödenen ücretler ile ücret sayılan ödemelerden (istisnadan faydalananlar hariç), gelir vergisi tevkifatı yapılacağı hüküm altına alınmıştır.

GVK'nın 86/1-b maddesinde yer alan hükümlere göre; Tek işverenden ücret geliri (huzur ücreti dahil) elde eden mükelleflerin, ücret gelirleri toplamı 103'üncü maddede yazılı gelir vergisi tarifesinin dördüncü gelir diliminde yer alan tutarı (2025 yılı için 4.300.000 TL) aşması,

Huzur ücreti dahil birden fazla işverenden ücret geliri elde eden mükelleflerin, birden sonraki işverenden alınan ücretleri toplamının gelir vergisi tarifesinin ikinci gelir diliminde yer alan tutarı (2025 yılı için 330.000 TL) aşması,

Birden fazla işverenden ücret geliri

(huzur ücreti dahil) elde eden mükelleflerin, birinci işverenden aldıkları ücret gelirleri de dâhil olmak üzere ücretleri toplamının gelir vergisi tarifesinin dördüncü gelir diliminde yer alan tutarı (2025 yılı için 4.300.000 TL) aşması, halinde, ücret gelirlerinin yıllık beyanname ile beyan edilmesi gerekmektedir.

6. HUZUR HAKKINDAKİ ÜCRET KESİNTİSİNİN VERGİ YÜKÜ İLE HUZUR HAKKI ÖDEMELERİNİN GİDER YAZILMASI AVANTAJININ KARŞILAŞTIRILMASI

Gelir Vergisi Kanununun 61'inci maddesine göre huzur hakkı ödemeleri ücret olarak tanımlanmakta ve stopaj yoluyla vergilendirilmektedir. Buna göre, huzur hakkı ödemelerinde, Gelir Vergisi Kanunu'nun 103. Maddesinde ücretler için belirlenen vergi dilimlerine göre stopaj kesintisi yapılmaktadır. Ayrıca, huzur hakkı ödemelerine, Gelir Vergisi Kanunu'nun 23/18 maddesinde yer alan asgari ücretten gelir vergisi istisnası ve damga vergisi istisnasının uygulanacağı da unutulmamalıdır.

Ayrıca, Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu ve ilgili mevzuat çerçevesinde; 4/1-a kapsamındaki sigortalılara ödenen huzur hakkı ödemelerinden sigorta primi kesilecek, söz konusu kişi, aynı yerde 5510 sayılı Kanununun 4-1/b kapsamında çalışıyorsa bu kişiye ödenecek huzur hakkı ödemesi sigorta prime tabi değildir.

Huzur hakkı ödemeleri Gelir Vergisi Kanununun 61'inci maddesi düzenlemesi gereğince ücret olarak vergiye tabi olmakla birlikte işletmeler tarafından yapılan bu ödemeler Gelir Vergisi Kanununun 40/1. Maddesi kapsamında vergi matrahının tespitinde gider olarak dikkate alınmaktadır. Bu noktada huzur hakkı ödemelerinde, vergi yükü

ve vergi avantajı kıyaslaması yapılmasını gerektirmektedir. Vergi yükü ve vergi avantajı kıyaslaması aşağıdaki gibidir.

Ay	Brüt Huzur Hakkı	Gelir Vergisi	Damga Vergisi	İstisna Gelir Vergisi	İstisna Damga Vergisi	Net Tutar
Ocak	114.536,76	17.180,51	869,33	3.315,70	197,38	100.000,00
Şubat	119.021,41	21.631,12	903,37	3.315,70	197,38	100.000,00
Mart	124.217,53	26.787,80	942,81	3.315,70	197,38	100.000,00
Nisan	133.562,55	36.061,89	1.013,74	3.315,70	197,38	100.000,00
Mayıs	133.562,55	36.061,89	1.013,74	3.315,70	197,38	100.000,00
Haziran	133.562,55	36.061,89	1.013,74	3.315,70	197,38	100.000,00
Temmuz	133.562,55	36.061,89	1.013,74	3.315,70	197,38	100.000,00
Ağustos	132.258,75	35.709,86	1.003,84	4.257,57	197,38	100.000,00
Eylül	132.032,62	35.648,81	1.002,13	4.420,94	197,38	100.000,00
Ekim	143.034,91	46.567,60	1.085,63	4.420,94	197,38	100.000,00
Kasım	148.474,77	51.966,17	1.126,92	4.420,94	197,38	100.000,00
Aralık	148.474,77	51.966,17	1.126,92	4.420,94	197,38	100.000,00
Toplam	1.596.301,72	431.705,60	12.115,93	45.151,23	2.368,58	1.200.000,00

	Toplam Vergi	İstisna Etkisi	Ödenecek Vergi
Vergi Etkisi	443.821,53	47.519,81	396.301,72

	Brüt Tutar	Vergi Avantajı (%25)
Gider Etkisi	1.596.301,72	399.075,43

Yukarı yer alan çalışma tablolarından da anlaşılacağı üzere, 2025 yılı için yaklaşık 100.000,00-TL net huzur hakkı ödemelerinin, kurumlar vergisi mükelleflerine vergi yükü sıfır olarak değerlendirilmektedir.

7. HUZUR HAKKI ÖDEMESİ Mİ, KAR PAYI DAĞITIMI MI

Huzur hakkı ve kâr payı uygulamasında doğru karar verebilmek için bu iki konunun vergi maliyetini karşılaştırmak gerekir. Müdürlere ve yönetim kurulu üyelerine ödenecek huzur hakkı bir ücret olup mevcut mevzuat gereği asgari ücreti aşan kısmı vergilendirilir ve brüt tutarın tamamı aynı zamanda gider yazılarak kurum kazancından indirilmek suretiyle daha az kurumlar vergisi ödenir. Yöneticilere ödenecek kâr payında ise, ödeme esnasında %15 stopaj ödenir, kalan tutar hak sahibine ödenir. Ayrıca, kâr payı elde eden hak sahibi brüt tutarın %50'sini yıllık beyannameyle menkul sermaye iradı olarak beyan ederek hesaplanan gelir vergisinin ödenmesi gerekmektedir.

2025 yılı için yıllık 1.596.301,72 TL brüt huzur hakkı ödenmesi halinde, kurumlar vergisi mükelleflerine vergi yükü sıfır olarak hesaplamıştık. İlgili tutarı kar payı olarak dağıtılması halinde ise ortaya çıkabilecek vergi yükü hesaplaması aşağıdaki gibidir.

Kar Payı Dağıtımı	Tutar
Brüt Kar Payı Tutarı	1.596.301,72
Tevkifat Tutarı (%15)	239.445,26
Ödenecek Net Kar Payı	1.356.856,46
Beyan Edilecek Kar Payı (%50 İstisna)	678.428,23
Hesaplanan Gelir Vergisi	152.175,62
Mahsup Edilecek Tevkifat Tutarı	239.445,26
Ödenecek Gelir Vergisi	(87.269,64)
Toplam Vergi Yükü	152.175,62

SONUÇ

Şirket ortaklarından seçilen yönetim kurulu başkan ve üyelerine verilen yetki ve sorumlulukları dolayısıyla aldıkları riskler, şirket için vermiş oldukları hizmetler ve yönetim kurulu toplantılarına katılmaları karşılığında, şirket ortaklarına "huzur hakkı" adı altında ücret verilebilecektir.

Huzur hakkı olarak ödenen ücretler, ticari faaliyetin sürdürülmesi için katılan genel giderler kapsamında değerlendirildiğinden ve emsallerine ve şirketin mali durumuna uygun olması halinde kurum kazancının tespitinde indirim konusu yapılabilecektir. Buna karşın, şirket ortaklarına verilen kâr paylarının "menkul sermaye iradı" olarak nitelendirilmesi ve ticari kazancın tespitinde nazara alınması sebebiyle kurum kazancının tespitinde indirim konusu yapılması mümkün bulunmamaktadır.

Dolayısıyla; şirket ortakları tarafından yapılacak şahsi harcamaların

finansmanı için kurum kazancının tespitinde vergi avantajı sağlaması nedeniyle, emsallere uygun olması kaydıyla huzur hakkı ödemesi yapılması, şirketin yönetim kurulu üyesi olan ortakları açısından vergi yükü planlamasında önemli bir seçenek olduğu değerlendirilmektedir. Ayrıca; huzur hakkı ödemesi, TTK'nın 511. maddesinde düzenlendiği üzere Şirket kâr elde etmediği sürece kâr dağıtamama, geçmiş yıl zararlarını mahsup etmeden kâr dağıtamama, kâr dağıtma sırasında yedek akçe ayırma gibi şartlara bağlı olmadığı için kâr payı dağıtımına göre şirket ortağı olan yönetim kurulu üyelerine ödeme yapılması konusunda kâr payı dağıtımına göre görece daha esnek bir müessese olduğu sonucuna ulaşılmaktadır. Bununla birlikte, huzur hakkı kapsamında ödenebilecek tutarların emsallerine uygun olması gerektiği dikkate alındığında şirket ortaklarının bu emsali aşan nakit ihtiyaçları kar dağıtımı ile karşılanması mümkün olabilecektir.





Finansal fırtınalarda
yönünüzü biz
belirleyelim,
güvenle ilerleyin.



GÜNCEL ÖZELGELER

İştirak Hisseleri Satışından Doğan Kazançlar Hakkında

(18/02/2025 Tarih ve 125[5/1-e-2025] Sayılı Özelge)

Şirketin havacılık sektöründe faaliyet gösterdiği, aktifte öteden beri muhtelif sektörlerde faal iyette bulunan şirketlerin iştirak hisselerinin bulunduğu, iki yıldan fazla süredir aktifinizde bulunan iştirak hisselerinden birinin ... yılında satıldığı ve satış bedelinin tamamının nakit olarak tahsil edildiği, iştirak hissesi satış tarihinden önce verilen borçlardan kaynaklı olarak ilişkili grup şirketinden alacağın bulunduğu, söz konusu şirketin, yatırımın finansmanında kullanılmak üzere Şirketten borç aldığı, alacaklı olduğunuz grup şirketinden olan bu alacaklarınızın söz konusu şirketin gerçek kişi ortağına temlik karşılığında, bu şirketin iştirak hisselerini devralınacağı ve hisse devir işlemi sonucu grup şirketinden olan alaca-

ğın kapanacağı, ortağa nakit olarak herhangi bir ödeme yapılmayacağı belirtilerek, alacağın temlik yoluyla ... yılındaki iştirak hissesi alımının, ... yılında gerçekleştirilen iştirak hissesi satışından elde edilen kazancın 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 5 inci maddesinin birinci fıkrasının (e) bendi kapsamındaki istisnadan yararlanılmasına engel teşkil edip etmeyeceği hususunda görüş talep edilmektedir.

Şirket aktifinde bulunan gerek grup şirketlerinin gerekse grup dışı şirketlerin iştirak hisselerinin, nakde dönüştürülmesi suretiyle şirket mali yapısının güçlendirilmesi amacıyla, üçüncü kişilere satışından elde edilen kazançların istisna kapsamında değerlendirilmesi mümkün olup, söz konusu hisselerin Şirket tarafından grup içi şirketlere satışından elde edilen kazançların ise istisna kapsamında değerlendirilmesi mümkün değildir. Yine, iştirak hissesi satışından elde edilen hasılatın, sektör veya faaliyet alanı değişikliği, bir şirketin hisse

çoğunluğuna sahip olma ve benzeri ekonomik fayda sağlamaya yönelik amaçlarla, yeni iştirak hisseleri satın alınması için kullanılması durumunda da istisnadan yararlanılması mümkündür.

Bu bağlamda, ... yılında satılan iştirak hisselerinin yukarıda belirtildiği şekilde istisnadan amacına uygun bir şekilde satışının yapılmış olması, nakde dönüştürülmesi suretiyle şirketin mali yapısının güçlendirilmesine katkı sağlanmış olması, alacağın temlik karşılığı diğer grup şirketinin ortağından ... yılında devralınan hisse senetlerinin ... yılında satışı yapılan hisse senetlerinden bağımsız bir satış işlemi olması kaydıyla, anılan istisnadan faydalanılması mümkün bulunmaktadır.

Diğer taraftan, aynı grup içerisinde gerçekleşen alış-satış işlemlerinde bedelin Kurumlar Vergisi Kanununun 13 üncü maddesi kapsamında emsallerine uygun olması gerektiği tabiidir.



GÜNCEL ÖZELGELER

Öz Sermaye Kalemlerine Ait Enflasyon Farklarının Başka Bir Hesaba Aktarılması Ya Da Ortaklara Dağıtılması Halinde Kurumlar Vergisi Matrahının Nasıl Hesaplanacağı Hakkında

[\(28/02/2025 Tarih ve 290983 Sayılı Özelge\)](#)

Öz sermaye kalemlerine ait enflasyon farklarının başka bir hesaba aktarılması ya da ortaklara dağıtılması halinde kurumlar vergisi matrahının nasıl hesaplanması gerektiği hususunda görüş talep edilmektedir.

Vergi Usul Kanunu Yönünden

Şirket tarafından, 31/12/2023 tarihli bilançoların düzeltilmesi neticesinde

oluşan öz sermaye kalemlerine ait enflasyon farklarının herhangi bir suretle başka bir hesaba nakledilmesi veya işletmeden çekilmesi halinde, bu işlemlerin yapıldığı dönemlerin kazancı ile ilişkilendirilmeksizin, bu dönemde vergiye tâbi tutulacaktır.

Diğer taraftan, öz sermaye kalemlerine ait enflasyon farkları düzeltme sonucu oluşan geçmiş yıl zararlarına mahsup edilebilecek veya kurumlar vergisi mükelleflerince sermayeye ilave edilebilecek, bu işlemler kâr dağıtımı sayılmayacaktır.

Kurumlar Vergisi Kanunu Yönünden

Şirket tarafından öz sermaye kalemlerine ait enflasyon farklarının herhangi bir suretle işletmeden çekilmesi halinde, işletmeden çeki-

len bu tutarların öncelikle kurumlar vergisine; vergi sonrası ortaklara dağıtılan kazancın ise ortağın hukuki durumuna göre kâr dağıtımına bağlı vergi kesintisine tabi tutulması gerekmektedir.

Ayrıca, işletmeden çekilen tutarların brüt olarak dikkate alınması ve bu tutar üzerinden vergisel yükümlülükler düşüldükten sonra kalan tutarın net olarak ortaklara ödenmesi gerekmektedir.

Öte yandan, ortaklara net ödeme yapılması halinde ise, ortakların hukuki durumuna göre vergisel yükümlülükler dikkate alınarak net olarak ödenen tutarların brütleştirilmesi ve brüt tutar üzerinden vergisel yükümlülüklerin hesaplanması gerekeceği tabiidir.



GÜNCEL YARGI KARARLARI

► **Konu:** Dava konusu istem: Davacı adına, bazı araç satışlarının muvazaalı olduğu, bazı araçların emsallerine nazaran düşük fiyatlara satıldığı ve araca eklenmek suretiyle satışı yapılan otomatik ayna, çelik jant, boya koruyucu gibi aksesuarların bedellerinin satış faturasına dahil edilmediğinden bahisle düzenlenen vergi inceleme raporuna istinaden 2015 yılının Ocak ilâ Temmuz dönemlerine ilişkin olarak re'sen tarh edilen özel tüketim vergileri ve tekerrür hükümleri uygulanmak suretiyle üç kat tutarında kesilen vergi ziyaı cezalarının iptali istemiyle dava açılmıştır.

Karar Mercii: Danıştay Yedinci Daire
Esas Sayısı: 2020/2317
Karar Sayısı: 2023/4672
Karar Tarihi: 30.11.2023

İtiraz Konusu Kural

Davacı şirket tarafından adlarına motorlu taşıt satış faturaları düzenlenen ..., ... (...) ...ve ... isimli şahıslar tarafından verilen ifadelerde, araç alımlarının tamamen özel plaka amaçlı olduğu, araçları şahsi olarak almadıkları, hiç kullanmadıkları, ikametgahlarından faydalanılarak özel plaka çıkartıldığı, satış bedellerini ödemedikleri ve satılmış araçların paralarını da almadıklarını belirttikleri, davacı tarafından araç-alım satım işlemlerine ilişkin olarak vekil tayin edilen ...'nin ifadesinde ... (...), ..., ..., ve ...isimli şahısların ikametgah adreslerinden faydalanılarak özel plaka çıkarılması amacıyla bu şahıslar adına davacı şirketten araç alımı yapıldığı, alım satımı yapılan

araçlarla ilgili olarak para alıp vermediğini beyan ettiği, bir aracın aynı gün veya bir kaç gün gibi kısa süreler içerisinde satılıp aynı veya yüksek tutardaki bedellerle geri alınması ve sonrasında başka kişilere satılma sebebinin sorulması üzerine şirket yetkilisi tarafından, sattıkları fiyattan daha yüksek tutarla geri alma hususunda kesin bir bilgilerinin olmadığı, daha önce araç sattıkları kişiye yapacakları bir jest olabileceğinin ifade edildiği, bu durumda, davacı şirketin söz konusu araçları ilk iktisap kapsamında düşük tutarla satılmış gibi göstererek düşük özel tüketim vergisi ödedikten sonra yüksek tutarlarla geri alarak nihai tüketicilere yüksek fiyatlara sattığının sabit olduğu, sözü edilen kişiler ile gerçek nihai alıcılar adına tanzim edilen satış faturası tutarları arasında farklar bulunduğu sonucuna ulaşıldığından, cezalı tarhiyatın söz konusu satışlara isabet eden kısmında hukuka aykırılık bulunmadığı; diğer yandan, davacı şirket tarafından 2015 hesap döneminde satılan araçların Türkiye'de faaliyet gösteren yetkili distribütör firmalarından ortalama satış fiyatı, vergi tutarlarına ilişkin bilgileri ve söz konusu araçlara ilişkin gümrük giriş beyannamesi ile yurtdışı alış faturalarının örneklerinin temin edildiği, marka ve model bazında satış tutarlarının distribütör firmaların satış tutarlarının çok altında kaldığı, bunun sebebinin davacı tarafından açıklanmadığından bahisle emsal bedel uygulamasına gidilmek suretiyle 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 267. maddesinde perakende satışlar için öngörülen oranda, alış bedellerine %10 eklenerek özel tüketim vergisi matrahının belirlendiği, ithalatçı firma tarafından gümrükte beyan edilen

katma değer vergisi matrahına cüz'i miktarlarda eklenme yapılmak suretiyle davacı şirket tarafından beyan edilen matrahın, ithalatçı firmanın satış tutarının altında kaldığından anlaşıldığı, bu itibarla, emsallerine göre düşük fiyatlardan satış yapıldığı somut olarak ortaya konulduğundan ve fiyat düşüklüğünün nedeni açıklanamadığından, cezalı tarhiyatın emsal bedel üzerinden yapılan kısmında da hukuka aykırılık görülmediği; davacı şirketin, 05/03/2015 tarihinde ...marka motorlu taşıt satışında bulunduğu ... Turizm Otomotiv Petrol Ürünleri İnşaat Hizmetleri Sanayi Ticaret Limited Şirketi'ne motorlu taşıt satışından ayrı olarak 08/04/2015 tarihli aksesuar faturası düzenlediği, 27/05/2015 tarihinde ... marka motorlu taşıt satışında bulunduğu ... Sigorta ve Reasürans Brokerlik Anonim Şirketi'ne motorlu taşıt satışından ayrı olarak 12/06/2015 tarihli aksesuar faturası düzenlediği, 25/11/2014 tarihinde ..., 26/11/2014 tarihinde ... marka motorlu taşıt satışında bulunduğu ... İnşaat Sanayi ve Ticaret Anonim Şirketi adına bu satışlardan ayrı olarak, 06/01/2015 tarihinde 1 adet aksesuar faturası düzenlemesine rağmen, özel tüketim vergisi hesaplamadığının tespit edilmesi nedeniyle, Özel Tüketim Vergisi II Sayılı Liste Uygulama Genel Tebliği uyarınca aksesuar bedellerinin özel tüketim vergisi matrahına dahil edilmesi gerektiğinden bahisle işlem tesis edilmişse de, aksesuar faturalarının ilk iktisap kapsamında teslim edilen araçlara ilişkin olup olmadığı ve aracın ilk iktisabında teslim edilip edilmediği hususu alıcı ifadelerine başvurulmak suretiyle somut olarak ortaya konulmadığından, cezalı tarhiyatın anılan kısmında hukuka aykırılık bulunmadığı

GÜNCEL YARGI KARARLARI

gerekçesiyle dava konusu işlemin kısmen iptaline, kısmen de davanın reddine karar verilmiştir.

İstinaf başvurularına konu kararın, üç kat vergi ziyai cezalı özel tüketim vergileri yönünden davanın reddine ilişkin hüküm fıkrasının hukuka ve usule uygun olduğu ve davacı tarafından ileri sürülen iddiaların söz konusu hüküm fıkrasının kaldırılmasını sağlayacak nitelikte görülmediği; ilk iktisap kapsamında teslimi yapılan araçlara ait özel tüketim vergisi matrahı, teslim edilen araç karşılığında her ne nam altında olursa olsun müşteriden alınan bedellerin toplamı olup taşıtın ilk iktisap kapsamında teslimine ilişkin olarak alıcıdan ayrıca alınan, araçlara eklenen ve bu haliyle de aracın değerini arttırıcı nitelikteki aksesuarlara ait tutarların, buna ilişkin ayrı bir fatura tanzim edilse dahi, özel tüketim vergisi matrahına dahil edilmesi gerektiği, özel tüketim vergisi matrahının azaltılmasına neden olacak şekilde, araç satışıyla aynı gün veya daha sonraki günlerde yapılan aksesuar satışının matraha ilave edilmemesinin Kanun Koyucunun amacına ters düşüğü, bu nedenle, cezalı tarhiyatın aksesuar bedellerinin özel tüketim vergisi matrahına eklenmesi suretiyle yapılan kısmının iptaline dair hüküm fıkrasında hukuka uyarlık bulunmadığı; öte yandan, ilgili Mahkemece hüküm kurulmadığından vergi ziyai cezalarının tekerrür hükümleri uygulanmak suretiyle artırılan kısımları ile ilgili hüküm kurulmasının icap ettiği, tekerrüre esas alınan cezanın tebliğinin usulüne uygun olarak gerçekleştirildiğini ispata yarayan belgeler davalı idarece sunulmadığı gibi ihtilafsız kesinleştiğine ilişkin belge de ibraz edilmediğinden, vergi ziyai

cezalarının tekerrür nedeniyle arttırılan kısımlarında hukuka uyarlık görülmediği gerekçesiyle istinaf başvurularının kısmen reddine, kısmen de kabulü ile mahkeme kararının, cezalı tarhiyatın aksesuar bedellerinin özel tüketim vergisi matrahına eklenmesi suretiyle yapılan kısmının iptaline ilişkin hüküm fıkrasının kaldırılmasından sonra anılan kısım yönünden davanın reddine, Mahkemece hakkında hüküm kurulmayan vergi ziyai cezalarının tekerrür hükümlerinin uygulanması suretiyle artırılan kısımlarının ise iptaline karar verilmiştir.



Başvuru Gerekçesi

Davacı adına, bazı araç satışlarının muvazaalı olduğu, bazı araçların emsallerine nazaran düşük fiyatlara satıldığı ve araca eklenmek suretiyle satışı yapılan otomatik ayna, çelik jant, boya koruyucu gibi aksesuarların bedellerinin satış faturasına dahil edilmediğinden bahisle düzenlenen vergi inceleme raporuna istinaden 2015 yılının Ocak ilâ Temmuz dönemlerine ilişkin olarak re'sen tarh edilen özel tüketim vergileri ve tekerrür hükümleri uygulanmak suretiyle üç kat tutarında kesilen vergi ziyai cezalarının iptali istemiyle dava açılmıştır.

İlgili Mevzuat

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 3. maddesinin (B) bendinde, vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyetinin esas olduğu, bu hususun yemin hariç her türlü delille ispatlanabileceği, vergiyi doğuran olayla ilgisi tabi ve açık bulunan şahit ifadesinin ispatlama vasıtası olarak kullanılabilmesi, iktisadi, ticari ve teknik icaplara uymayan veya olayın özelliğine göre normal ve mutad olmayan bir durumun iddia olunması halinde ispat külfetinin bunu iddia eden tarafa ait olacağı belirtilmiştir. Aynı Kanun'un 30. maddesinin 4. bendinde, defter kayıtları ve bunlarla ilgili vesikaların, vergi matrahının doğru ve kesin olarak tespitine imkan vermeyecek derecede noksan, usulsüz ve karışık olması dolayısıyla ihticaca salih bulunmaması ve 6. bendinde tutulması zorunlu olan defterlerin veya verilen beyannamelerin gerçek durumu yansıtmadığına dair delil bulunması halleri

GÜNCEL YARGI KARARLARI

re'sen tarh sebebi olarak gösterilmiş, bu durumlarda verginin, vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlarca düzenlenen vergi inceleme raporlarıyla belirlenen matrah veya matrah farkı üzerinden tarh edileceği bildirilmiş, "vergi incelemeleri" başlığını taşıyan 134. ve müteakip maddelerinde, vergi incelemesinin amacının ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak tespit etmek ve sağlamak olduğu belirtilerek gerçek durumun vergilemeye esas alınacağı ve incelemenin bu amacı sağlamaya yönelik olduğu hükmüne yer verilmiş, "emsal bedeli ve emsal ücreti" başlığını taşıyan 267. maddesinde ise; emsal bedelin, gerçek bedeli olmayan veya bilinmeyen veyahut doğru olarak tespit edilemeyen bir malın, değerlendirme gününde satılması halinde emsaline nazaran haiz olacağı değer olduğu, emsal bedelin sıra ile ortalama fiyat esası, maliyet bedeli esas ve takdir esaslarına göre tayin olunacağı kuralına yer verilmiştir. 4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanunu'nun 11. maddesinin 3. fıkrasında, (II) sayılı listede yer alan mallar için verginin matrahının bunların teslimi, ilk iktisabı ve ithalinde, hesaplanacak özel tüketim vergisi hariç, katma değer vergisi matrahını oluşturan unsurlardan teşekkül edeceği hususları düzenlenmiştir.

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun "Teslim ve Hizmet İşlemlerinde Matrah" başlıklı 20. maddesinde, teslim ve hizmet işlemlerinde matrahın, bu işlemlerin karşılığını teşkil eden bedel olduğu, bedel deyiminin ise, malı teslim alan veya kendisine hizmet yapılan veyahut bunlar adına hareket edenlerden bu işlemler karşılığında her ne suretle olursa olsun alınan veya

bunlarca borçlanılan para, mal ve diğer suretlerde sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaat, hizmet ve değerler toplamını ifade ettiği, aynı Kanun'un "matraha dahil olan unsurları" düzenleyen 24. maddesinin (c) bendinde ise; vade farkı, fiyat farkı, faiz, prim gibi çeşitli gelirler ile servis ve benzer adlar altında sağlanan her türlü menfaat, hizmet ve değerlerin matraha dahil olduğu belirtilmiştir. 4760 sayılı Kanun'a göre; (II) sayılı listede bulunan malların ilk iktisabı halinde özel tüketim vergisi bakımından vergiyi doğuran olay gerçekleşmekte olup, işlemin karşılığını teşkil eden bedele 3065 sayılı Kanun'un 24. maddesinde belirtilen matraha dahil olan unsurların ilave edilmesiyle de verginin matrahı belirlenmektedir.



Özel Tüketim Vergisi (II) Sayılı Liste Uygulama Genel Tebliği'nin (III/A/3) bölümünün üçüncü paragrafında, özel tüketim vergisi mükellefleri tarafından yapılan ve taşıtın teslimi veya ilk iktisabında alıcıdan ayrıca

alınan; aksesuar, boya koruma, kuaför, ek garanti ve benzeri teslim ve hizmetlere ilişkin bedellerin de özel tüketim vergisi matrahına dahil olduğu, ancak muvazaalı olmamak şartıyla söz konusu teslim ve hizmetlerin özel tüketim vergisi mükellefleri tarafından taşıtın teslimi veya ilk iktisabından sonra yapılması halinde, anılan işlemlere ilişkin bedellerin taşıtın özel tüketim vergisi matrahına dahil olmadığı belirtilmektedir.

Hukuki Değerlendirme

28/11/2013 tarihinde yayımlanan 28 Seri No'lu Özel Tüketim Vergisi Genel Tebliğinde, (II) sayılı listede yer alan taşıtların ilk iktisabına ilişkin olarak taşıtın teslimi veya ilk iktisabında alıcıdan ayrıca alınan aksesuar bedellerinin de matraha dâhil olduğu yönünde herhangi bir düzenleme bulunmazken, 18/4/2015 tarihinde yayımlanan Özel Tüketim Vergisi (II) Sayılı Liste Uygulama Genel Tebliği'nin "Özellikli Durumlar" başlıklı (III/A/3) bölümünde bu yönde düzenleme yapılmışsa da, 26/07/2022 tarihinde Resmi Gazetede yayımlanarak bu paragrafa eklenen ibarede, özel tüketim vergisi mükellefleri tarafından, taşıtın teslimi veya ilk iktisabından sonra yapılması halinde, muvazaalı olmamak şartıyla aksesuarlara ilişkin bedellerin taşıtın özel tüketim vergisi matrahına girmediğinin tabii olduğu belirtildiğinden, anılan düzenlemenin bir açıklama mahiyetinde olduğu ve öncesinde de uygulanması gerektiği anlaşılmaktadır. Ayrıca Kanun'un yasal çerçevesini çizdiği ve olması gereken asgari matrah tutarını belirlediği durumlarda yapılacak düzenlemelerin Kanun

GÜNCEL YARGI KARARLARI

ile belirlenen sınırlar dikkate alınarak, verginin kanuniliği prensibini zedelemeyecek bir yoruma tabi tutulması gerekmektedir.

İlk iktisap kapsamında satışı yapılan bir taşıtın özel tüketim vergisi matrahının ne olması gerektiğine ilişkin mevzuatta yer verilen düzenlemeler bu çerçevede değerlendirildiğinde; Kanun'a ekli (II) sayılı listede yer alan taşıtların aksam, parça ve aksesuar satışlarının özel tüketim vergisine tabi olduğu yönünde yasal bir düzenleme bulunmadığı, aksine, Kanun'a ekli (II) sayılı listenin altına düşülen notta, bu listedeki malların aksam ve parçalarının kapsama dahil olmadığına açık bir şekilde belirtildiği, bu nedenle bu parça ve aksesuarların, özel tüketim vergisi mükellefi şirket tarafından imalatçı, ithalatçı ya da distribütörden, vergiyi doğuran olaydan önce satın alınan araçla birlikte ve araca takılı bir vaziyette teslim alınarak, malın nihai tüketiciye yine bu şekilde satıldığına açıkça ortaya konulduğu durumlar hariç olmak üzere, araç satışı yapıldıktan ve alıcı adına tescil edildikten sonra, ana sözleşmesinde taşıtların yedek parça, bakım ve montaj faaliyetiyle de iştigal ettiği yazılı olan davacı şirket tarafından, müşteriye ayrıca faturalandırılarak satılması durumunda muvazaalı olmamak kaydıyla, müşterinin ödemeyi ne şekilde yaptığı ya da taşıtı hangi tarihte teslim aldığı hususlarına bakılmaksızın, aksesuar satışlarının özel tüketim vergisi hesaplanmasını gerektirmeyeceği sonucuna ulaşılmaktadır. Bu durumda, dosyada, matraha dahil edilmek istenen aksesuarların, özel tüketim vergisi mükellefi davacı şirket ta-

rafından, imalatçı, ithalatçı ya da distribütörden araçla birlikte teslim alınıp, yine araçla birlikte müşteriye satıldığına dair herhangi bir tespit yapılmadığı, aksesuar satışı dışındaki bir nedenle özel tüketim vergisi matrahının aşındırılmasına sebebiyet verildiği ve işlemin muvazaalı olduğu yönünde bir iddianın da yer almadığı anlaşıldığından, ilk iktisap kapsamında satışı yapılan ve özel tüketim vergisine tabi olduğu belirtilen araçların müşteriye satışı nedeniyle düzenlenen faturaların yanı sıra, araçtan bağımsız olarak satılabilen ve ayrıca fatura düzenlenerek satıldığında özel tüketim vergisine tabi olacağı hususunda Kanun'da açık düzenleme bulunmayan aksesuarların, ilk iktisabı özel tüketim vergisine tabi ana ürünün teslimi nedeniyle elde edilen bir gelir olmadığı, aracın aksesuarsız olarak da satışının mümkün olduğu, Özel Tüketim Vergisi (II) Sayılı Liste Uygulama Genel Tebliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğin (III/A/3) bölümünün üçüncü paragrafına 26/07/2022 tarihinde eklenen "Muvazaalı olmamak şartıyla, söz konusu teslim ve hizmetlerin özel tüketim vergisi mükellefleri tarafından taşıtın teslimi veya ilk iktisabından sonra yapılması halinde, anılan işlemlere ilişkin bedellerin taşıtın özel tüketim vergisi matrahına dâhil olmadığı tabiidir." ibaresiyle bir taşıtın teslimi veya ilk iktisabından sonra gerçekleşen aksesuar satışlarının özel tüketim vergisi matrahına dahil olmadığına belirtildiği görülmektedir.

Dosyanın incelenmesinden, sadece taşıt alım satım ticareti ile değil bu araçlara ait yedek parça, bakım,

montaj ve onarım hizmetleri faaliyetiyle de iştigal ettiği açık olan davacı şirketin, biri özel tüketim vergisi mükellefiyeti gerektiren, diğeri gerektirmeyen birbirinden ayrı bu iki faaliyeti nedeniyle farklı tarihlerde düzenlediği faturaların, davacı şirketin, özel tüketim vergisi beyannamesi verip, aracı satarak müşteri adına tescilini yaptırdıktan sonra, talebi üzerine müşteriye aksesuar satışı yapması durumunda, ayrıca aksesuar bedellerinin özel tüketim vergisi matrahına dahil olacağı yönünde yasal bir düzenleme bulunmadığı gibi cezalı tarhiyatın sırf aksesuarlar takıldıktan sonra aracın müşteri tarafından teslim alınmak istenmesi ya da şirket tarafından önceden tahsil edilmiş olması neden gösterilerek, bu bedellerin özel tüketim vergisi matrahına dahil edilmesi suretiyle yapılan kısmında hukuka uygunluk görülmemiştir.



GÜNCEL YARGI KARARLARI

Dava konusu işlemin, emsallerine nazaran düşük fiyatlara satıldığı tespit edilen araçlara ilişkin kısmina gelince ; 213 sayılı Kanun'un yukarıda yer verilen 267. maddesinde belirtildiği üzere, emsal bedel; "gerçek bedeli olmayan, veya bilinmeyen veyahut doğru olarak tespit edilemeyen bir malın, değerlendirme gününde satılması halinde emsaline nazaran haiz olacağı değer"dir. Bu madde uyarınca bir malın emsal bedelinin belirlenmesi yoluna gidilebilmesi, ancak o malın gerçek bedelinin belli olmaması veya bilinmemesi yahut doğru olarak tespit edilmemesi durumunda mümkündür. Dava konusu olayda ise araçların bedelleri bellidir. Dolayısıyla bedeli belli olan bir mal için emsal bedel uygulamasına gidilmesi olanaklı olmamakla beraber, davalı idarenin gerçek satış bedelini tespit edebileceği tabiidir. Bu bakımdan, araçların bir kısmının gerçek satış bedelinin tespit edilmesi için Vergi Usul Kanunu'nun 134 ve devamı maddelerinde düzenlenen vergi inceleme usul ve esaslarına uyularak gerekli araştırma ve incelemeler yapılması gerekirken, davalı idarece doğrudan "emsal bedeli" uygulamasına gidilmesi suretiyle "maliyet bedeli esasına göre matrah takdir edilmesi yukarıda açıklamalarına yer verilen yasal düzenlemeler uyarınca mümkün bulunmamaktadır. Davacı şirketin satışını yaptığı araçları kar elde etmek suretiyle maliyet bedelinin üzerinde sattığına ilişkin herhangi bir tespit bulunmadığı da dikkate alındığında, vergilendirmede vergiyi doğuran olayın gerçek mahiyetinin esas olduğuna ilişkin kural gereğince varsayım ve kana-

ate dayalı olduğu anlaşıldığından, cezalı tarhiyatın emsal bedel esas alınarak yapılan kısmının da hukuka aykırı olduğu sonucuna varılmıştır.

Öte yandan, dayandığı hukuki ve kanuni nedenlerle gerekçesi yukarıda açıklanmış bulunan daire kararının kalan kısımları aynı gerekçe ve nedenlerle Dairemizce de uygun görülmüş olup, taraflarca temyiz dilekçelerinde ileri sürülen iddialar, sözü geçen hüküm fıkralarının bozulmasını sağlayacak durumda bulunmamıştır.

Kararın Sonucu

Davacının temyiz isteminin kısmen kabulüne, kısmen de reddine, davalı idarenin temyiz isteminin ise reddine, ... Bölge İdare Mahkemesi ... Vergi Dava Dairesinin ... tarih ve E:..., K:... sayılı kararının, cezalı tarhiyatın, aksesuar bedellerinin özel tüketim vergisi matrahına eklenmesi ve emsal bedelin esas alınması suretiyle yapılan kısımlarına ilişkin hüküm fıkrasının BOZULMASINA, 3. Kararın, kalan kısımlarının ise ONANMASINA, hüküm altına alınan tutar üzerinden binde 9,10 oranında ve ...TL'den az olmamak üzere hesaplanacak nispi karar harcından, dairece karara bağlanan harcın ve peşin yatırılan maktu karar harcının mahsubundan sonra, kalan harç tutarının temyiz eden davacıdan alınmasına, bozulan kısım hakkında yeniden bir karar verilmek üzere dosyanın anılan daireye gönderilmesine, yargılama giderlerinin yeniden verilecek kararda karşılanması gerektiğine, 30/11/2023 tarihinde kesin olarak oybirliğiyle karar verilmiştir.





VERGİ ALANINDA DÜNYANIN EN PRESTİJLİ ÖDÜLÜ TÜRKİYE'DE İKİNCİ KEZ CENTRUM'UN OLDU!

Vergi alanında dünyanın en prestijli ödülü olarak nitelenen ve dünyaca ünlü İngiliz araştırma/yayın kuruluşu International Tax Review (ITR) tarafından her yıl Londra'da gerçekleştirilen görkemli bir törenle sahiplerine takdim edilen Vergi Ödülleri'nde (EMEA 2024 Tax Awards), "**Türkiye'nin En İyi Vergi Şirketi**" kategorisindeki ödülü Centrum Türkiye olarak bu yıl bizlerin aldığını sizinle paylaşmaktan büyük bir gurur ve mutluluk duyuyoruz. 2018 yılında aldığımız ilk ödülün ardından ikinci kez elde ettiğimiz bu ödül, çalışmalarımızdaki istikrar ve devamlılığı göstermesi bakımından bizler açısından son derece anlamlı olmuştur.

EMEA Vergi Ödülleri, International Tax Review tarafından 2005 yılından bu yana düzenlenmekte olup EMEA Bölgesinin en önde gelen vergi ve transfer fiyatlandırması şirketlerine verilmektedir. Her kıtadan 25000'den fazla müşteri ve 4800'den fazla uygulayıcının geri bildirimleri ile 33 yetki alanında yapılan değerlendirmeler ve araştırmalar neticesinde sahibini bulmaktadır. Ödüller ayrıca vergi teknolojisi, inovasyon, politika, uyumluluk ve raporlama ile çeşitlilik, eşitlik ve kapsayıcılık alanlarındaki başarıları da takdir etmektedir.

Adaylık ve ödül süreci kapsamında aşağıdaki hususlara dikkat edilmektedir:

Proje Büyüklüğü: Söz konusu hizmetleri veren bir şirketin kompleks ve büyük bir projeyi üstlenebilme kapasitesi

İnovasyon: Şirketin piyasadaki mevcut şirketlere nazaran daha yenilikçi hizmetler sunabilmesi

Etki Düzeyi: Şirketin vermiş olduğu danışmanlık hizmetleri neticesinde, müşterilerinin ticari faaliyetlerine katma değer sağlaması ve/veya bu tür danışmanlıklar sonucunda hizmet alan müşterilerin ticari hedeflerine ulaşabilmesi

Çalışmalarımızın ve hizmet kalitemizin bir karşılığı olan bu başarılarımız sayesinde uluslararası arenada da ses getirmekten memnuniyet duymaktayız. Bu başarıda en büyük payın bize güvenen müşterilerimizde olduğunun farkındayız. Bu uzun yolculukta bizlere güvenen ve başarımızda en büyük katkının sahibi olan tüm müşterilerimize teşekkür etmeyi borç biliriz.


Birlikte daha büyük başarılarla imza atmak için sabırsızlanıyoruz!


Saygılarımızla,

WE RAISE THE BAR



 CENTRUMTURKEY

 vergiport.com

 centrumturkey.com

