ISSN: 2148-4686

Vergide Gündem

Tax Agenda

Mayıs / May 2021



Finansman gider kısıtlaması uygulamasının BEPS ve ATAD düzenlemeleri kapsamında değerlendirilmesi
M. Akif Tunç

Kurumlar vergisi mükelleflerinde finansman gider kısıtlaması uygulaması
Berkay Kılıç

İştirak edilen kurumun tasfiyesi durumunda ortaya çıkan olumsuz farkın değerlendirilmesi
Hatice Tuncer

English Translation

Gümrükte Gündem
Sercan Bahadır

Çalışma Hayatında Gündem
Dr. Hakkı Demirci

Seçilmiş Yargı Kararları ve Muktezalar

Sirküler İndeks

Vergi Takvimi

Pratik Bilgiler

Practical Information

EY
Building a better working world

Finansman gider kısıtlaması uygulamasının BEPS ve ATAD düzenlemeleri kapsamında değerlendirilmesi

Bilindiği üzere, 15 Haziran 2012 tarihli Resmî Gazete'de yayımlanan 6322 sayılı Kanun ile Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunlarının, ticari kazançtan/kurum kazancından indirilemeyen giderlerin zikredildiği maddelerine 1 Ocak 2013 tarihinde yürürlüğe girmek üzere yeni bentler eklenmişti.

Bu düzenleme ile 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 belirli bir kısmının gider kabul edilmemesi gündeme gelmiştir.

Finansman gider kısıtlaması olarak adlandırılan bu düzenlemeler, 2013 yılında yürürlüğe girmiş olmasına rağmen bugüne kadar uygulanmamıştır. Ancak 4 Şubat 2021 tarihli Resmî Gazete'de yayımlanan 3490 sayılı Cumhurbaşkanı Kararı ile finansman giderlerinin indirimine izin verilmeyen oran %10 olarak belirlenmiş ve uygulamanın önü açılmıştır. Gelir İdaresi Başkanlığı konuya ilişkin açıklamaların yer aldığı tebliğ taslağını 24 Mart 2021 tarihinde internet sitesinde yayınlayarak (22 Nisan 2021 tarihinde güncellenmiştir) kamuoyunun görüşüne sunmuştur.

Buna göre 1 Ocak 2021 tarihinden itibaren başlayan vergilendirme dönemi kazançlarına uygulanmak üzere, 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 ticari kazanç ve kurum kazancının tespitinde gider olarak kabul edilmeyecektir. Kısıtlamanın temel amacının, işletmelerin öz kaynak yapılarının güçlendirilmesi ve finansman ihtiyaçlarının öz kaynaklar ile finanse edilmesinin teşvik edilmesi olduğu açıklanmaktadır.

Finansman gider kısıtlamasına benzer uygulamalar, BEPS 4 No.lu Eylem Planı'nda ele alınmakta ve ayrıca birçok ülkenin vergi idaresi tarafından kullanılmaktadır. Çalışmamızın amacı, finansman gider kısıtlaması ile ilgili BEPS 4 No.lu Aksiyon Planı ve Avrupa Birliği ülkelerindeki benzer uygulamaların temelini oluşturan Anti Tax Avoidance Directive (ATAD)'ın öngördüğü düzenleme ve uygulamaların incelenmesidir. Çalışmanın sonucunda ülkemizdeki uygulama, özellikle BEPS düzenlemeleri ile karşılaştırılmış ve öneriler geliştirilmiştir.

BEPS 4 No.lu Eylem Planı

BEPS 4 No.lu Eylem Planı'nda faiz giderlerinin sınırlandırılması ve borçlanma işlemlerindeki uygulamanın daha şeffaf hale getirilmesi konusunda ülkelerin taşıdığı risklere göre farklı ve efektif öneriler getirilmektedir.

Bu öneriler temel olarak aşağıdaki gibidir.

Sabit oran kuralı: Şirketlerin matrahtan indirilecek faiz giderlerinin tespitinde, vergi otoriteleri tarafından %10-%30 arasında bir sabit oranının belirlenmesi ve Faiz Amortisman Vergi Öncesi Kar'ın (FAVÖK / EBITDA) bu oran kadarının vergi matrahından indirilmesi önerilmektedir. BEPS 4 No.lu Eylem Planı'nda ön plana çıkarılarak tavsiye edilen uygulama "Sabit Oran Kuralı" olması sebebi ile aşağıda daha detaylı olarak incelenmiştir.

Grup oranı kuralı: Tavsiye edilen emsal sabit oranlarının vergi otoritesi tarafından daha düşük tespit edildiği durumlarda, BEPS 4. Eylem Planı, vergi dışı sebeplerle borç/özsermaye oranı yüksek olan şirketlere kolaylık sağlaması açısından grup oranı kuralının kullanılmasını önermektedir. Grup oranın hesaplanması ise kısaca şu şekilde belirtilebilir:

1) İlk adımda; grubun net ilişkisiz kişi faiz gideri/FAVÖK oranı belirlenir;

Grup oranı = Net ilişkisiz kişi faiz giderleri / Grup FAVÖK

2) İkinci adımda ise işletmenin FAVÖK'ının grup oranı kadarı hesaplanır. Bu tutar vergi matrahından indirilmeye konu olan net faiz giderinin üst sınırıdır.

İndirilecek net faiz gideri üst sınırı = Grup oranı x İşletmenin FAVÖK'ı

- İndirilemeyen faiz tutarının devredilmesi / kullanılmamış faiz kapasitesi / geçmişe dönük indirilemeyen faiz giderleri: BEPS 4. Eylem Planı kapsamında indirilemeyen faiz giderlerinin veya kullanılmamış faiz kapasitesinin ileriye veya geriye dönük olarak uluslararası şirketler tarafından kullanılmasını öngören tavsiyeler sunulmuştur. Bu kapsamda BEPS 4. Eylem Planı kapsamında ülkelere Matrahtan indirilmesine izin verilmeyen faiz giderinin ve kullanılmamış faiz kapasitesinin ileriki yıla taşınmasını tavsiye etmektedir.
- Risk durumlarına göre genel faiz kısıtlamaları: BEPS nihai raporunun sabit oran kuralı ve grup oran kuralının uygulanamadığı bir takım finansal işlemler için uygulanacak olan kurallardır. Bu kurallar; sabit oran ve grup oranı kuralı gibi kuralların aksine işletmelerin matrahtan düşebilecekleri faiz giderlerine ortalama sınır koyan kurallar olarak tanımlanabilmektedir.
- Bankacılık ve sigorta sektörü için özel kurallar: Bankacılık ve sigorta sektörlerine ilişkin daha farklı düzenlemelerin yapılması gerektiği eylem planında ülkelere tavsiye edilmektedir.

Sabit oran kuralı ve uygulama alanları

BEPS 4. Eylem Planı'nda faiz indirimlerinin kısıtlanması için tavsiye edilen uygulama olarak "Sabit Oran Kuralı" ön plana çıkmaktadır. Sabit oran kuralı; yerel veya uluslararası alanda faaliyet gösteren tüm şirketler tarafından kullanılabilecek bir yöntemdir. Sabit oranın, vergi otoriteleri tarafından belirlenmesi öngörülmektedir. Belirlenen bu oran doğrultusunda şirketler tarafından ilişkili ve ilişkisiz kişilerle gerçekleştirilen faiz işlemlerine ilişkin giderin matrahtan indiriminin sınırlandırılması tavsiye edilmektedir.

Sabit oran kuralında işletmelerin indirilebilecek finansman giderleri; işletmenin FAVÖK'ı ve sabit oranın çarpımı ile hesaplanmaktadır. İndirilebilecek faiz gideri tutarını aşan faiz giderlerinin vergi matrahına dahil edilmemesi önerilmektedir.

Sabit oran kuralı uygulamasının aşamaları aşağıdaki gibi tanımlanmaktadır;

1) İşletmenin FAVÖK'ı mukim bulunduğu ülkedeki yasaların vergilendirilebilir gelir kabul ettiği gelirlere; net finansman maliyetleri ve amortismanlar eklenerek hesaplanmaktadır. Vergiden istisna olan gelirler ise bu hesaplamaya dahil edilmemektedir.

2) Emsal olarak sabit bir oranın tespit edilmesi gereklidir. Söz konusu sabit oranın %10 ile %30 arasında olması BEPS 4 No.lu Eylem Planı'nda tavsiye edilmiştir. Sabit oranın tespiti ile FAVÖK'ın bu oran kadarı vergiden indirilebilecek maksimum finansman maliyeti olacaktır.

3) Son adımda ise işletmenin sabit oran sonrası finansman maliyeti olabilecek maksimum tutar ile işletmenin net faiz giderleri karşılaştırılmaktadır. Net faiz giderlerinin, sabit oran sonrası çıkan tutarı aşması halinde ise aşan tutar matrahtan indirilemeyecektir.

Aşağıdaki tabloda örnek bir sabit oran kuralının uygulaması ve sonuçları gösterilmektedir.

Sabit oran kuralının uygulanması:

	A1 Şirketi	A2 Şirketi
FAVÖK	200 Milyon TL	200 Milyon TL
Finansman giderleri	20 Milyon TL	100 Milyon TL
Amortisman giderleri	40 Milyon TL	80 Milyon TL
Sabit oran öncesi vergilendirilebilir gelir	140 Milyon TL	20 Milyon TL
x emsal sabit oran	x %15	x %15
= maksimum indirilebilir faiz gideri	= 30 Milyon TL	= 30 Milyon TL
İndirilemeyen faiz gideri	-	70 Milyon TL

Yukarıdaki tablo incelendiğinde A1 şirketinin 20 milyon TL tutarında yıllık faiz gideri ve 200 milyon TL tutarında FAVÖK'ı vardır. %15 emsal sabit oran ile 200 milyon TL tutarında FAVÖK'ın çarpılması ile birlikte maksimum indirilebilir faiz gideri 30 milyon TL olarak belirlenmiştir. Sonuç olarak; A1 şirketinin toplam faiz giderleri, maksimum indirilebilir faiz giderinden az olduğu için faiz giderlerinin tamamını matrahtan indirebilecektir.

A2 şirketini incelediğimizde ise 100 milyon TL net faiz gideri ve 200 milyon TL FAVÖK'ı bulunmaktadır. %15 emsal sabit oranı ile birlikte A2 şirketi için de maksimum indirilebilir faiz gideri 30 milyon TL olmaktadır. Ancak A2 şirketinin net faiz gideri 100 milyon TL'dir. Bu durumda maksimum indirilebilir faiz giderini aşan 70 milyon TL'nin vergi matrahından indirilmesi mümkün olmamaktadır.

Sabit oran kuralının en önemli avantajı, oranın sabit olarak tespit edilmesi sebebi ile şirketler ve vergi otoriteleri için kullanımının kolay olmasıdır. Ancak farklı sektörlerde farklı borç/özsermaye oranları ve farklı fonlama stratejileri olabilmektedir. Bu sebeple sabit oran kuralına getirilebilecek en büyük eleştiri sektörel farklılıkların göz ardı edilmesidir.

BEPS 4 No.lu Eylem Planında öngörülen finansman maliyetlerinin indirilememesine ilişkin sabit oran aşağıda açıklandığı üzere Avrupa Komisyonu tarafından oluşturulan Vergiden Kaçınma Karşıtı Paketinde (Anti-Tax Avoidance Package) %30 olarak belirlenmiştir.

Vergiden Kaçınma Karşıtı Direktif (Anti-Tax Avoidance Directive – ATAD)

Avrupa Komisyonu, 2015 yılında, AB kapsamındaki üye devletlerin ve iş çevrelerinin temsilcileri ile "Platform for Tax Good Governance" dahilindeki STK'larla görüşerek Vergiden Kaçınma Karşıtı Paket (Anti-Tax Avoidance Package)'i sunmuş

ve bu daha sonra Vergiden Kaçınma Karşıtı Direktif (Anti-Tax Avoidance Directive – ATAD) halini almıştır. Bu Direktif, BEPS'in önerilerinin AB genelinde uygulanmasında üye ülkeler arasında farklılaşan düzenlemeler bakımından bir denge sağlamayı ve genel kurallar belirlemeyi hedeflemektedir.

ATAD (Vergiden Kaçınma Karşıtı Direktif), Avrupa Komisyonu tarafından Ocak 2016'da çıkarılan Vergiden Kaçınma Karşıtı Paket'in bir parçasıdır. Avrupa Birliği Ekonomi ve Maliye Bakanları Konseyi (ECOFIN) tarafından 12 Temmuz 2016 tarihinde kabul edilen Direktif, iç pazarda minimum düzeyde korumayı hedeflemekte ve OECD BEPS projesi altında sunulan bazı önerilere karşı AB içinde uyumlu ve eşgüdümlü bir yaklaşım sağlamayı amaçlamaktadır.

ATAD; kontrol edilen yabancı şirketler, uyumsuz düzenlemeler ve faiz indirimleri konularında kuralların minimum düzeyde uyumluluğunu sağlamakta ve kurumlar için suistimal karşıtı genel kurallar ve çıkış vergisinin (exit tax) getirilmesini şart koşmaktadır (Son iki kriter BEPS projesinde yer almamaktadır).

ATAD'ın finansman maliyetlerine ilişkin düzenlemeleri genel olarak, borç alan şirketin faiz ödemelerini matrahtan indirime konu edilebildiği yüksek vergi oranlı bir ülkede; borç veren grup şirketinin ise elde ettiği faizin düşük oranda vergilendirildiği (veya hiç vergilendirilmediği) bir ülkede bulunduğu durumları hedef almaktadır. Şirketleri yapay olarak finansman anlaşmalarını düzenlemekten caydırmak için ATAD üye devletlere, kredi faizlerinde vergi indirimini sınırlayan tedbirler uygulama zorunluluğu getirmektedir. ATAD'a göre üye devletler en azından bu tür faiz giderlerinin sabit bir oran kullanılarak indirimini geçersiz kılmalıdır. Ancak ülkeler grup içi kredi finansmanı suistimallerini (örn. örtülü sermaye kuralları) önlemek ve faiz giderleri indirim limitine ithafen daha somut kurallar belirlemekte de serbesttirler.

ATAD, "net borçlanma maliyetlerini" mükelleflerin iç hukuk çerçevesinde vergilendirilebilir faiz gelirini ve mükellef tarafından elde edilen ekonomik olarak eşdeğer diğer vergilendirilebilir gelirini aşan vergiden indirilebilir borç maliyetleri tutarı olarak tanımlamaktadır. Borç maliyetleri yalnızca "faiz" olarak tanımlanamayacak kadar geniştir-bu tür maliyetler ayrıca faize ekonomik olarak eşdeğer maliyetleri de içermektedir (örn. finansal kiralamalar, borçlanmaya ilişkin türev araçlar, belli başlı döviz kazançları ve zararları ve garanti ya da düzenleme bedeli).

ATAD'ın 4. maddesinin 1. fıkrası altında belirlenen ilave borçlanma maliyetlerine; mükellefin faiz, vergi, amortisman öncesi geliri (EBITDA) üzerinden en yüksek %30 oranında indirim uygulanabilir. Tüm ilave borçlanma maliyetleri vergiden düşülemez ve aşağıda sıralanan kurallara tabiidir:

- Üye devletler, ilişkisiz şirketlerin (grubun parçası olmayan şirketler) borcu kar aktarımı için kullanamaması şartıyla borçlanma maliyetlerini tamamen indirmesine izin verebilirler.
- Üye devletler, mükelleflerin ilave borçlanma maliyetlerini tüm grup için geçerli olacak 3 milyon EUR eşiğine kadar vergiden düşmesine izin verebilir. Bundan daha düşük bir eşiğin uygulanması da mümkündür.
- 17 Haziran 2016 tarihinden önce akdedilen ve akabinde değiştirilmemiş, yeniden finanse edilmemiş vb. önceden kazanılmış hak niteliğindeki krediler uygulamanın dışında tutulacaktır.
- Proje operatörü, borç maliyetleri, varlıkları ve geliri AB'de bulunan uzun vadeli kamusal altyapı projelerinde fon olarak kullanılan üçüncü taraf krediler hariç tutulacaktır.
- Yeni hükümlerden doğan düzenleme altında belli finansal taahhütler bu düzenlemenin dışında tutulacaktır.
- Cari yılda vergiden indirilemeyen ilave borçlanma maliyetleri ilerleyen yıllara taşınacaktır ve ilgili maliyetler geriye yönelik vergiden düşülecektir.

Tüm üye devletler 31 Aralık 2018 tarihine kadar ATAD'ı tamamıyla iç hukuklarına aktarmamıştır. AB hukukunu uygulamayan üye devletlere karşı Avrupa Komisyonu tarafından ihlal usulü başlatılabilir ve gerektiğinde ihlal durumu Avrupa Birliği Adalet Divanı'na taşınabilir. Komisyon, 10 AB üye devletine (Belçika, Kıbrıs, Çek Cumhuriyeti, Danimarka, Fransa, Yunanistan, Letonya, Portekiz, İspanya ve Birleşik Krallık) karşı direktifi tamamıyla uygulamamaları nedeniyle ihlal usulü başlatmıştır.

Sonuç olarak, ATAD'ın finansman maliyeti kısıtlaması konusunda yaptığı düzenlemeler detaylı bir şekilde incelendiğinde bu düzenlemelerin büyük oranda BEPS 4 No.lu Eylem Planı ile uyumlu olduğu görülmektedir.

Değerlendirme ve sonuç

Ülkemizde yakın bir zamanda uygulanmaya başlanacak olan finansman gider kısıtlaması ile çalışmamızda analiz ettiğimiz BEPS ve ATAD düzenlemeleri karşılaştırıldığında bu düzenlemelerin çeşitli yönlerden benzerlikler taşıdıkları görülmektedir. Ancak bazı temel konularda ülkemiz uygulaması, BEPS ve ATAD'ın öngördüğü düzenlemelerden ayrışmaktadır.

Görüleceği üzere farklılıkların temel nedeni; BEPS'in konuya yaklaşımının çok uluslu şirketleri hedef alması ve bu tür şirketlerin finansmanı bir vergi planlama aracı olarak kullanmalarını önlemeye yönelik tavsiyeler geliştirmesidir. Ülkemiz uygulaması ise çok uluslu şirketlerin Türkiye'deki iştiraklerinin de bu tür finansman yapılandırmalarını belirli bir seviyede önlese de doğrudan bu tür şirketlere odaklanmamakta, Türkiye'de faaliyet gösteren tüm işletmeleri kapsamaktadır.

Aşağıda ülkemiz uygulaması ile BEPS 4 No.lu eylem planının farklılıkları başlıklar halinde ele alınmıştır.

- **Gider kısıtlama yöntemindeki farklılık**

Bilindiği üzere ülkemizde öngörülen finansman gider kısıtlaması uygulamasında, yabancı kaynakları öz kaynaklarını aşmış olan kurumlar vergisi mükelleflerinin aşan kısımla sınırlı olmak üzere yabancı kaynaklara ilişkin faiz, komisyon, vade farkı, kâr payı, kur farkı ve benzeri adlar altında yapılan gider ve maliyet unsurları toplamının %10'luk kısmı, kurum kazancının tespitinde KKEG olarak dikkate alınacaktır.

Ülkemiz uygulamasında öngörüldüğü üzere, vergi matrahından indirim konusu yapılacak finansman maliyetini öz kaynakların borçlara oranına bağlayan yöntemler Vergi İdareleri için yönetimleri görece kolay yöntemlerdir. Ayrıca şirketler için de gider olarak dikkate alınmayacak finansman maliyetini önceden tahmin etme imkânı sağlarlar.

Ancak sermaye yeterliliğine dayalı bu tür finansman gider kısıtlaması yöntemlerinin bir takım olumsuz yanları da bulunmaktadır. Öncelikle konu BEPS açısından

değerlendirildiğinde sermaye yapısı güçlü olan grup şirketlerinin ilişkili kişilerden temin ettiği finansmanın yüksek tutarlardaki borç faizini indirim konusu yapabileceği malumdur. Başka bir ifade ile, uluslararası grupların, bünyelerinde bulunan karlı şirketlerden birinin veya birkaçının sermaye yapılarını güçlendirerek yüksek tutarda faiz giderini matrahtan indirim konusu yapmalarını sağlamaları mümkündür.

Ayrıca bu yöntemler mükelleflerin faaliyet gösterdikleri sektörler arasında da bir farklılık gözetmemektedir. Malum olduğu üzere bazı sektörlerde faaliyet gösteren işletmeler o sektörün doğası gereği yüksek finansman ile çalışmakta, diğer bazı sektörlerde ise o denli büyük bir finansmana ihtiyaç duyulmamaktadır. Bu da yüksek finansman ile faaliyetlerini sürdürmek zorunda olan işletmelerin finansman maliyetlerinin bir bölümünü indirememeleri nedeniyle bu işletmelerin aleyhinde bir sonuca neden olmaktadır.

- **Finansman gider kısıtlamasının kapsadığı işletmeler açısından farklılık**

Bilindiği üzere finansman gider kısıtlamasına ilişkin yayınlanan Tebliğ taslağında yabancı kaynağın kullanım süresine bağlı olarak doğan her türlü faiz, komisyon, vade farkı, kâr payı, kur farkı, faktoring kuruluşlarına verilen iskonto bedelleri ve benzeri adlar altında yapılmış olan gider ve maliyet unsurlarının finansman maliyeti olarak değerlendirilmesi gerektiği belirtilmiştir.

Bu belirlemede, finansmanın ilişkili kişilerden veya ilişkisiz kişi (örneğin banka) temin edilmesine ilişkin bir ayrım bulunmamaktadır.

Her ne kadar BEPS 4 No.lu Planında Eylem planında ülkemiz uygulamasında olduğu gibi ilişkili kişi finansmanı ile ilişkisiz kişi finansmanından kaynaklanan giderler arasında bir farklılık öngörülmese de finansman gider kısıtlamasının herhangi bir gruba bağlı olmayan, müstakil şirketleri kapsamayabileceği, bu konunun Vergi İdarelerinin ihtiyarında olduğu, BEPS 4 No.lu Eylem Planında belirtilmiştir. Konu hakkında eylem planının metninde detaylı tanımlamalar yapılmış ve neden bu yönde bir tavsiyede bulunulduğu açıklanmıştır.

Ayrıca uygulama kolaylığı açısından ülkelerin bazı limitler belirleyebileceği ve söz konusu limitin altındaki finansman giderinin kısıtlamaya tabi olmayabileceği tavsiye edilmiştir.

Bunun yanı sıra kamu yararına gerçekleştirilen belirli bir büyüklüğün üzerindeki projeler ile ilgili maliyetin de kısıtlamaya tabi tutulmaması BEPS 4 No.lu eylem planında önerilmektedir. Ülkemiz uygulamasında bu tavsiye bir ölçüde gider ve maliyet unsurlarından yatırımın maliyetine eklenenlerin gider kısıtlaması kapsamı dışında tutulmasıyla karşılanmaktadır.

- **Finansman maliyetinin hesabı (Brüt - net maliyet farkı)**

Bilindiği üzere finansman gider kısıtlamasına ilişkin açıklamaları içeren Tebliğ Taslağında finansman giderlerinin yanı sıra finansman geliri de elde etmiş olan mükelleflerin bu gelir ve giderlerini birbiri ile netleştirmeden finansman giderleri toplamının gider kısıtlamasına konu edilmesi gerektiği belirtilmektedir.

BEPS 4. Eylem Planı metninde ise her ne kadar böyle bir brüt maliyet yönteminin uygulamasının kolay olacağı göz önünde bulundurulsa da özellikle aynı finansmandan kaynaklanan gider ve gelirlerin birbirleri ile netleştirilmemesinin hakkaniyetli olmayacağı ve mükellef nezdinde bir çifte vergilendirmeye sebep olacağı belirtilerek vergi idarelerine söz konusu gider ve gelirleri netleştirmeleri yönünde tavsiyede bulunulmaktadır.

Ancak bu durumda da mevzuatta gerekli düzenlemelerin yapılması ve sair giderlerin finansman giderleri olarak gösterilmesinin önüne geçilmesi gerektiği de ayrıca belirtilmektedir.

OECD BEPS Eylem Planı 4 No.lu Aksiyon kapsamında önerilerin değerlendirilmesi

Finansman gider kısıtlamasına benzer uygulamaların sadece Türkiye'de değil dünyada da sıklıkla uygulandığını gözlemliyoruz. Bu kapsamda, uluslararası uygulamaların da değerlendirilmesi uygulamaya yön verme noktasında faydalı olabilir. Örneğin; Faiz ve Diğer Finansal Ödemeler Yoluyla Oluşan Matrah Aşındırılmasını Sınırlayıcı Tedbirler başlıklı BEPS 4 No.lu Aksiyonu kapsamında önerildiği üzere EBITDA'nın belirli bir yüzdesinin aşılması halinde aşan kısmın gider kısıtlamasına tabi tutulması. Söz konusu oran sektör bazında belirlenebileceği gibi konsolidasyona tabi grup şirketleri için grup bazında bir belirlemede değerlendirilebilir. Bu şekilde bir yaklaşım şirketlerin gider kaydettikleri net finansman gider ve maliyetlerine odaklanarak, vergiye tabi kazanç (gelir) yaratılması ile gider kısıtlaması arasında doğrudan bir bağ kuracaktır. Belirlenen oranın altında finansman gideri olan işletmelerin, söz konusu haklarını sonraki yıllara taşıması da değerlendirilebilir.

2008 yılında mali piyasalarda yaşanan krizin ardından uluslararası vergi mimarisinin yeniden tasarımı G-20, OECD ve AB'nin ajandasına girdi. Çünkü mevcut vergileme kuralları gelirin hem kaynak ve hem de lehdarın mukim olduğu ülkede vergilenmemesi veya düşük oranda vergilenmesine imkân veriyordu. Buna karşı G-20 liderliğinde OECD'nin "Matrah Aşındırma ve Kâr Kaydırma" (BEPS) projesi oluşturuldu. BEPS'in 4 nolu aksiyonu "faiz indirimleri sınırlaması" olarak belirlenerek; faiz ve diğer finansal giderlerle vergi matrahının aşındırılmasına karşı faiz indirimine sınırlamalar getirildi.

BEPS aksiyonlarının netleşmesinin akabinde aksiyonlar ülkelerin yerel mevzuatlarına yansıdı. Ancak dijitalleşen ekonominin vergileme zorluklarına ortak çözüm konusunda uzlaşı henüz gerçekleşmedi. Benzer şekilde AB'de, AB Vergiden Kaçınma Direktifi ile üye devletlere; vergi mükelleflerinin faiz, amortisman ve vergi öncesi kazançlarının (FAVÖK) en çok yüzde 30'una kadar faiz indirimi esasını benimsedi. Ancak AB'de genel olarak faiz indirim sınırlaması örtülü sermaye ile birlikte uygulanmıyor.

Bu makalede yer alan açıklamalar, yazarının konu hakkındaki kişisel görüşünü yansıtmaktadır. Makaledeki bilgi ve açıklamalardan dolayı EY ve/veya Kuzey YMM ve Bağımsız Denetim A.Ş.'ye sorumluluk iddiasında bulunulamaz. Mevzuatın sık değiştirilen ve farklı anlayışlarla yorumlanabilen yapısı nedeniyle, herhangi bir konuda uygulama yapılmadan önce konunun uzmanlarından profesyonel yardım alınmasını tavsiye ederiz.



Kurumlar vergisi mükelleflerinde finansman gider kısıtlaması uygulaması

Ticari hayatta kâr amacı güden gerçek kişilerin ve kurumların tamamı, bu amaca ulaşma gayreti nedeniyle, elde etmek istedikleri gelirlere karşılık birtakım giderlere katlanmak durumunda kalırlar. Vergisel mantığın doğası gereği ticari işlemler neticesinde alınacak gelir vergilerinin (gelir vergisi, kurumlar vergisi) hesaplanmasında katlanılan bu giderlerin dikkate alınması gerekir. Ancak yasama organı koyduğu yasalar vasıtasıyla, devletin gerçekleştirmek istediği ekonomik, sosyal, kültürel amaçlara yönelik olarak belli dönemlerde, yapılan giderlerin niteliğine göre bazı giderler ve harcamalar için vergisel anlamda avantajlar sağlarken, bazı giderlerin ve harcamaların gider olarak indirilmesine kısıtlamalar getirebilir. Bu düzenlemelerden bir tanesi de 15 Haziran 2012 tarihli Resmî Gazete'de yayımlanan 6322 sayılı Kanun'un 6. maddesiyle Gelir Vergisi Kanunu'na, 37. maddesiyle de Kurumlar Vergisi Kanunu'na eklenen ve yürürlük tarihi 1 Ocak 2013 olarak belirlenmiş olan "finansman gider kısıtlaması" müessesesidir.

Finansman gider kısıtlaması uyarınca, belirlenen kıstaslar kapsamına giren yabancı kaynaklara ilişkin faiz, komisyon, vade farkı, kâr payı, kur farkı ve benzeri adlar altında yapılan gider ve maliyet unsurları toplamının %10'unu aşmamak üzere Cumhurbaşkanı'nca kararlaştırılan kısmının gider olarak indirilmesi kabul edilmeyecektir. Bu düzenlemeler, 2013 yılında yürürlüğe girmiş olmasına rağmen bugüne kadar uygulanmamıştır. Zira, Cumhurbaşkanı söz konusu maddenin kendisine vermiş olduğu bu yetkiyi 2021 yılına kadar kullanmamış, 4 Şubat 2021 tarihli Resmî Gazete'de yayımlanan 3490 sayılı Cumhurbaşkanı Kararı ile ise 1 Ocak 2021 tarihinden itibaren başlayan vergilendirme dönemi kazançlarına uygulanmak üzere, söz konusu oranı %10 olarak belirlemiştir.

Bu yazıda, finansman gider kısıtlaması uygulamasına ilişkin özellikli durumlara yer verilecek olup; ilgili Kanun'un amacı, Kanun metni, Cumhurbaşkanı Kararı, Tebliğ Taslağı ve vergi kanunlarında yer alan benzer uygulamalar göz önünde bulundurulacaktır.

Finansman gider kısıtlamasının yasal dayanağı

Kurumlar vergisi mükellefleri açısından finansman gider kısıtlaması uygulamasının yasal dayanağını, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 11. maddesinin 1. fıkrasının (i) bendi oluşturmaktadır. Söz konusu madde metni aşağıdaki şekildedir:

"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'unu aşmamak üzere Cumhurbaşkanınca kararlaştırılan kısmı. Belirlenecek oranı sektörler itibarıyla farklılaştırmaya Cumhurbaşkanı, bendin uygulanmasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye Maliye Bakanlığı yetkilidir."

Cumhurbaşkanı bu yetkisini 4 Şubat 2021 tarihli Resmî Gazete'de yayımlanan 3 Şubat 2021 tarihli 3490 sayılı Karar ile kullanmıştır. Bu kapsamda Cumhurbaşkanı'nca;

"13/6/2006 tarihli ve 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 11'inci maddesinin birinci fıkrasının (i) bendi hükümlerine 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'unun kurum kazancının tespitinde indirimi kabul edilmez."

şeklinde belirleme yapılmıştır.

Finansman gider kısıtlamasının esas dayanağını oluşturan Kanun maddesine ilişkin gerekçe ise TBMM Başkanlığı'na sunulan tasarıda; *"Firmaların öz kaynak yapılarının güçlü olması, mikro düzeyde firmalar ve makro düzeyde ülke ekonomisi için büyük önem taşımaktadır. Firmaların finansman ihtiyaçlarını borçlanma yerine öz kaynakları ile finanse etmelerini teşvik etmek amacıyla ... öngörülmektedir."* şeklinde yer almıştı.

Finansman gider kısıtlaması uygulamasına ilişkin Kanun maddesi ve Cumhurbaşkanı Kararı incelendiğinde, uygulama açısından önem arz eden ve ilk etapta cevaplanması gereken soruları aşağıdaki şekilde sıralamak mümkündür:

- Kapsama giren ve girmeyen mükellefler hangileri?
- Kapsama giren yabancı kaynaklar neler?
- Kapsama giren gider ve maliyet unsurları neler?
- Yabancı kaynakların öz kaynakları aşan kısmı nasıl hesaplanacak?

Yazımızın ilerleyen bölümlerinde bu başlıklar paralelinde finansman gider kısıtlaması uygulamasına ilişkin özellikli durumlara yer verilecek olup; ilk etapta Kanun maddesinin amacı göz önünde bulundurularak uygulamaya ilişkin genel bir değerlendirme yapmak faydalı olacaktır.

Kanun maddesinin amacı göz önünde bulundurularak uygulamaya ilişkin genel değerlendirme

Finansman gider kısıtlaması uygulamasına ilişkin Kanun maddesinin gerekçesinde, düzenlemenin amacının firmaların öz kaynaklarının güçlendirilmesinin ve firmaların finansman ihtiyaçlarının borçlanma yerine öz kaynakları ile karşılanmasının teşvik edilmesinin amaçlandığı belirtilmiştir.

Finansman gider kısıtlaması uygulaması ile finansman ihtiyaçlarını ağırlıklı olarak dış borçlanma ile karşılayan mükelleflere ilave bir kurumlar vergisi yükü getirilmiş olması göz önünde bulundurulduğunda, vergi yükünü azaltmak amacıyla birçok firmanın finansman ihtiyacını dış borçlanmalar yerine, gerçekleştirilecek sermaye artışları ile karşılamayı tercih edebileceğini söylemek mümkün. Böyle bir durumda firmalar finansman ihtiyaçlarını öz kaynakları ile finanse edecek ve Kanun maddesinin amacı ile uygulamanın örtüştüğü söylenebilecektir.

Diğer taraftan, finansman gider kısıtlamasına ilişkin Kanun maddesinde yer alan amacın vergi uygulamaları açısından çok yeni olmadığı malum. Örneğin, Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5. maddesinde yer alan iştirak hissesi ve taşınmaz satışına ilişkin kazanç istisnası veya aynı Kanun'un 10. maddesinde yer alan nakdi sermaye indirimi uygulaması amaç yönünden finansman gider kısıtlaması uygulaması ile örtüşmektedir.

Nitekim Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5. ve 10. maddeleri ile mükelleflere vergi avantajları sağlanmakta ve dolayısıyla mükelleflerin öz kaynaklarını güçlendirilmeleri ile finansman ihtiyaçlarını öz kaynakları ile karşılamaları teşvik edilmektedir. Diğer taraftan, finansman ihtiyaçlarını öz kaynakları ile karşılayan mükelleflere vergi avantajı sağlayan Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5. ve 10. maddelerinden farklı olarak, finansman gider kısıtlaması uygulaması ile finansman ihtiyaçlarını borçlanma ile karşılayan mükelleflere ilave kurumlar vergisi yükü getirilmektedir.

Finansman gider kısıtlaması uygulamasına ilişkin Tebliğ Taslağı

Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından 24.03.2021 tarihinde kamuoyunun görüşüne sunulan ilk Tebliğ Taslağı, gelen görüşler dikkat alınarak güncellenmiş ve 22.04.2021 tarihinde 18 seri numaralı Tebliğ Taslağı'na internet sitesinde yer verilmek suretiyle uygulama esasları açıklanmıştır. Tebliğ Taslağı genel olarak değerlendirildiğinde, İdare'nin mükellefler açısından uygulamayı kolaylaştırmayı amaçladığı ve bu yönde düzenlemelerde bulunduğu açıktır. Bu noktada, yazımızın yayın tarihi itibarı ile söz konusu Tebliğ'in hala taslak aşamasında olduğunu belirtmek isteriz.

Yazımızın ilerleyen bölümlerinde, ilgili Taslak Tebliğ açıklamaları da göz önünde bulundurularak, uygulamaya ilişkin özellikli hususlara ve cevap bekleyen konulara ilişkin değerlendirmelerimize yer verilecektir.

Uygulama kapsamına giren ve girmeyen mükellefler

Kanun metninde kapsam dışı bırakılan mükellefler haricindeki, yabancı kaynakları öz kaynaklarını aşan bilanço esasına tabi bütün kurumlar vergisi mükellefleri finansman gider kısıtlaması uygulamasına tabidir. Finansman gider kısıtlaması uygulamasına tabi olmayan kurumlar vergisi mükellefleri, Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 11/1-i maddesinde aşağıdaki şekilde sıralanmıştır:

- Kredi kuruluşları,
- Finansal kuruluşlar,
- Finansal kiralama şirketleri,
- Faktoring şirketleri,
- Finansman şirketleri.

Yukarıda yer verilen ve finansman gider kısıtlaması uygulaması haricinde bırakılan mükelleflerin hangi kurumları ifade ettiğine ilişkin açıklamalara Tebliğ Taslağı'nda yer verilmiş olup, tanımlamalar aşağıdaki şekilde yapılmıştır:

- 4632 sayılı Kanun kapsamında faaliyette bulunan emeklilik şirketleri,
- 5411 sayılı Kanun kapsamında faaliyette bulunan Türkiye'de kurulu mevduat bankaları, katılım bankaları, kalkınma ve yatırım bankaları, yurt dışında kurulu bu nitelikteki kuruluşların Türkiye'deki şubeleri ve finansal holding şirketleri,

- 5684 sayılı Kanun kapsamında faaliyette bulunan sigorta ve reasürans şirketleri,
- 6361 sayılı Kanun'un ilgili maddelerinde yer alan sözleşmelere uygun olarak faaliyette bulunan finansal kiralama, faktoring, finansman şirketleri ve tasarruf finansman şirketleri,
- 6362 sayılı Kanun kapsamında sermaye piyasası faaliyetinde bulunan kurumlar.

Dolayısıyla, finansman gider kısıtlaması uygulaması yukarıda yer verilen mükellefler haricinde kalan ve yabancı kaynakları öz kaynaklarını aşan bilanço esasına tabi bulunan bütün kurumlar vergisi mükellefleri için geçerlidir.

Uygulama kapsamında dikkate alınacak yabancı kaynaklar

Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından kamuoyunun görüşüne sunulan Tebliğ Taslağı'nda yabancı kaynaklar, "Bilançonun kısa vadeli yabancı kaynaklar ve uzun vadeli yabancı kaynaklar toplamı" olarak açıklanmıştır.

Buna göre, mükelleflerin Tek Düzen Hesap Planı'na göre "3. Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar" ve "4. Uzun Vadeli Yabancı Kaynaklar" toplamı uygulamada yabancı kaynak olarak dikkate alınacaktır. Nitekim Tebliğ Taslağı'nda hesaplamalara ilişkin yer alan örneklerde de "çıkarılan bilançoya göre yabancı kaynak" ibaresine yer verilmiş, yabancı kaynaklar içinde yer alan ancak mahiyet olarak hesaplamada dikkate alınmaması gereken bir bilanço kaleminden bahsedilmemiştir.

Bununla birlikte, Tebliğ Taslağı'nda belirtildiği üzere, satış bedelinin belirli bir vade sonunda ödenmesine ilişkin olarak, mükelleflerin Vergi Usul Kanununa göre düzenlenen bilançolarında izlenen satıcılar vb. hesaplar için finansman gideri hesaplanmaması halinde bu işlemler için ayrıca ayrıştırma yapılarak satış bedelinin belirli bir kısmı gider kısıtlamasına tabi tutulmayacaktır.

Finansman gider kısıtlaması uygulaması kapsamındaki yabancı kaynakların tespitinde, herhangi bir finansman gideri barındırmayan (vadesi gelmemiş TL cinsinden ticari borçlar, TL cinsinden alınan sipariş avansları vb.) yabancı kaynakların dikkate alınıp alınmayacağına ilişkin tereddütler de gündeme gelmektedir. Ancak gerek Kanun metninde gerek ilgili Tebliğ Taslağı'nda, uygulama kapsamında dikkate alınacak yabancı kaynağın finansman gideri barındırması gerektiği yönünde bir şarta ya da açıklamaya yer verilmediği göz önünde bulundurulduğunda, finansman gideri barındırmayan yabancı kaynakların dikkate alınmaması mümkün değildir.

Uygulama kapsamında dikkate alınacak gider ve maliyet unsurları

Kanun metni uyarınca işletmede kullanılan yabancı kaynaklara ilişkin olarak faiz, komisyon, vade farkı, kâr payı, kur farkı ve benzeri adlar altında yapılan gider ve maliyet unsurları finansman gider kısıtlaması uygulamasında dikkate alınacaktır. Genel prensip olarak, bir gider veya maliyet unsurunun finansman gider kısıtlaması uygulamasında dikkate alınabilmesi için bu gider veya maliyet unsurunun yabancı kaynak kullanımına ve bu kaynağın kullanım süresine bağlı olarak doğmuş olması gerekmektedir.

Bu kapsamda, teminat mektubu komisyonları, tahvil ihracı ile ilgili olarak yapılan baskı ve benzeri giderler, ipotek masrafları, kredi sözleşmelerine ilişkin olarak ödenen damga vergisi veya banka havale ücretlerine ilişkin ödenen banka ve sigorta muameleleri vergisi gibi herhangi bir yabancı kaynak kullanımına ve bu kaynağın kullanım süresine bağlı olmaksızın katlanılan giderlerin gider kısıtlamasına konu edilmesinin söz konusu olmadığına ilişkin açıklamalara ilgili Tebliğ Taslağı'nda yer verilmiştir. Aynı şekilde bir finansman gideri olmayıp finansman geliri azalması niteliğinde olan erken ödeme iskontolarının veya peşin ödeme iskontolarının da gider indirimi kısıtlaması kapsamı dışında olduğu açıklanmıştır. Diğer taraftan, kredi faizleri üzerinden hesaplanan banka ve sigorta muameleleri vergisi gibi yabancı kaynağın işletmede kullanım süresine bağlı olarak doğan giderlerin ise gider indirimi kısıtlaması uygulamasında dikkate alınması gerekmektedir.

Bununla birlikte, söz konusu gider ve maliyet unsurlarından yatırımın ("Yapılmakta olan yatırımlar" hesabında izlenen tutarlar da dahil olmak üzere her türlü (teşvik belgeli veya belgesiz) amortismana tabi iktisadi kıymetlerin) maliyetine eklenenler finansman gider kısıtlaması uygulamasında dikkate alınmayacaktır.

Vergi Usul Kanunu'nun 262. maddesi ve 163 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği çerçevesinde, sabit kıymet yatırımlarının yabancı kaynaklarla finanse edilmesi halinde, aktifleştirildiği dönem sonuna kadar olan oluşan kur farkı ve faiz gibi finansman giderlerinin yatırım maliyetine eklenmesi zorunludur. Aktifleştirildiği dönemden sonra oluşan finansman giderlerinin ise doğrudan gider yazılması veya yatırımın maliyetine eklenmesi ihtiyaridir. Bu kapsamda zorunlu veya tercihe bağlı olarak yatırım maliyetine eklenen finansman giderleri, kısıtlama uygulamasının dışında tutulmuştur. Tebliğ Taslağı'nda yer verilen örnekler paralelinde; finansman gider kısıtlaması uygulamasında yatırımın maliyetine eklenen gider ve maliyet unsurlarının toplam finansman gideri tutarından tenzil edileceğini ve dolayısıyla kanunen kabul edilmeyen gider tutarının tespitinde dikkate alınmayacağını, ilgili gider ve maliyet unsurlarını barındıran yabancı kaynakların ise yabancı kaynak ve öz kaynak kıyaslamasında dikkate alınacağını belirtmek isteriz.

Üretilen ya da satın alınan malların maliyetine dahil edilen faiz, komisyon, vade farkı, kâr payı, kur farkı ve benzeri adlar altında yapılan gider ve maliyet unsurları ise finansman gider kısıtlaması uygulamasında dikkate alınacaktır.

Yer verilen açıklamalar kapsamında, finansman gider kısıtlamasına tabi gider ve maliyet unsurlarını aşağıdaki şekilde özetlemek mümkün olacaktır;

- Her türlü faiz ve komisyonlar,
- Vade farkları,
- Kar payları,
- Kur farkları,
- Finansal kiralama şirketlerine ödenen ve ihtiyari olarak sabit kıymet maliyetine eklenmeyen faizler,
- Teşvikli ya da teşviksiz amortismana tabi iktisadi kıymet yatırımlarında, ihtiyari olarak yatırım maliyetine eklenmeyerek doğrudan gider yazılan finansman giderleri,

- İmal edilen veya satın alınan emtialar nedeniyle katlanılan finansman giderleri (ister maliyete intikal ettirilsin, isterse 238 Sıra No'lu VUK Genel Tebliği çerçevesinde doğrudan gider yazılsın),
- Grup şirketince kullandırılan kredilere ilişkin faiz giderleri.

İşletmede kullanılmayan yabancı kaynaklar

Gerek Kanun metninde gerekse Cumhurbaşkanı Kararı ve ilgili Tebliğ Taslağı'nda yer verildiği üzere, işletmede kullanılan yabancı kaynaklara ilişkin gider ve maliyet unsurları finansman gider kısıtlaması kapsamında dikkate alınacaktır. Bir diğer ifade ile işletmede kullanılmayan yabancı kaynaklara ilişkin gider ve maliyet unsurları finansman gider kısıtlaması kapsamında dikkate alınmayacaktır.

Bir işletmenin temin ettiği yabancı kaynaklara ilişkin giderlerin gider kısıtlamasına tabi olması için söz konusu kaynağın işletme bünyesinde kullanılması Kanun metni uyarınca şarttır. Dolayısıyla, örneğin işletmelerce banka vb. kurumlardan temin edilen kredilerin, herhangi bir finansman yükü kalmaksızın grup şirketlerine aktarılması halinde, bu kredileri bankadan temin eden işletme bünyesinde işletmede kullanılan bir yabancı kaynaktan bahsedilemeyecek ve fiili olarak bir finansman gideri de oluşmayacaktır. Bu nedenle, söz konusu işletme tarafından bankaya ödenen faizlerin finansman gider kısıtlaması kapsamında dikkate alınmaması gerekecektir. Diğer taraftan, kendisine kredi aktarılan işletmenin bu krediye ilişkin katlandığı finansman giderlerini finansman gider kısıtlaması uygulamasında dikkate alacağı ise tabiidir.

Uygulama kapsamında finansman gelirlerinin durumu

Yazımızın giriş kısmında da belirtildiği üzere, finansman gider kısıtlaması uygulamasını, yabancı kaynakları öz kaynaklarını aşan mükelleflerin finansman giderlerinin bir kısmının kurumlar vergisi matrahının tespitinde kanunen kabul edilmeyen gider olarak dikkate alınması şeklinde özetlemek mümkün.

Bu kapsamda ve söz konusu uygulamanın esasen gider kısıtlaması mahiyetinde olduğu göz önünde bulundurulduğunda, finansman giderlerinin yanı sıra finansman geliri de elde etmiş olan mükelleflerin gider kısıtlaması uygulamasında, söz konusu gelir ve giderlerini birbiri ile mukayese etmek suretiyle netleştirmeleri mümkün bulunmamaktadır. Nitekim, bu yönde açıklamaya Gelir İdaresi Başkanlığı'nca duyurulan Tebliğ Taslağı'nda yer verilmiştir.

Uygulama kapsamında kur farklarının durumu

Yukarıdaki bölümde yer verilen finansman gider kısıtlaması kapsamında, yabancı kaynak kullanımına bağlı olmayan kur farkı giderleri (örneğin; bankalarda bulunan paralara, ticari alacaklara, verilen avanslara ilişkin) finansman gider kısıtlaması kapsamında dikkate alınmayacaktır.

Diğer taraftan Tebliğ Taslağı'nda aşağıdaki şekilde açıklamaya yer verilmiştir:

"1/1/2013 tarihinden itibaren sağlanan yabancı kaynaklardan doğan kur farkı giderleri 2021 yılı kazancının tespiti de dahil olmak üzere döviz kurlarındaki değişim dikkate alınarak hesaplanan gerçek tutarları ile gider indirimi kısıtlamasına konu edilecektir.

Yabancı para kurlarındaki düşüş veya yükselişler nedeniyle, geçici vergilendirme dönemleri itibarıyla kur farkı geliri veya kur farkı gideri söz konusu olabilmektedir. Şu kadar ki aynı kaynağa ilişkin olarak bir hesap dönemi içindeki aynı veya farklı geçici vergilendirme dönemlerinde oluşan kur farkı gelir ve giderleri mahsuplaştırılarak işlem tarihi veya dönem sonu itibarıyla bu kaynağa ilişkin net kur farkı gideri doğması halinde bu tutar finansman gideri kısıtlamasında dikkate alınacaktır."

Tebliğ Taslağı'nın ilgili kısmındaki açıklamalara göre, finansman gider kısıtlaması uygulamasında dikkate alınacak bilanço tarihi itibarı ile aynı yabancı kaynağa ilişkin ilgili dönemde oluşan kur farkı gelir ve gider tutarlarının neti gider kısıtlaması uygulaması kapsamında dikkate alınacaktır. Söz konusu yabancı kaynağa ilişkin ilgili dönemde nette kur farkı geliri oluşması durumunda ise finansman gider kısıtlamasına konu edilecek bir gider unsurundan bahsedilemeyeceği açıktır.

Ek olarak, aynı dönem içinde olsa bile farklı yabancı kaynaklara ilişkin olarak oluşan kur farkı gelirleri ile kur farkı giderlerinin birbiri ile mahsuplaştırması mümkün değildir.

Finansman gider kısıtlamasının uygulanacağı dönem

Finansman gider kısıtlamasına ilişkin yayımlanan Cumhurbaşkanı Kararı'nın 3. maddesinde, Karar'ın 1.1.2021 tarihinden itibaren başlayan vergilendirme dönemi kazançlarına uygulanacağı belirtilmiştir. Bu kapsamda, normal hesap dönemine tabi olan mükelleflerin, 1. geçici vergi dönemi de dahil olmak üzere 2021 yılına ilişkin kazançları finansman gider kısıtlaması uygulamasına tabi olacaktır.

Diğer taraftan, özel hesap dönemine tabi mükelleflerin 2021 yılı içerisinde başlayan ve 2022 yılı içerisinde sona eren vergilendirme dönemlerine ilişkin kazançları finansman gider kısıtlamasına tabi olacaktır. Özel hesap dönemine tabi mükelleflerin 2021 yılı içerisinde sona eren vergilendirme dönemlerine ilişkin kazançları ise finansman gider kısıtlamasına konu edilmeyecektir.

Finansman gider kısıtlaması hesaplamalarında dikkate alınacak bilançolar ve hesaplama yöntemi

Gider kısıtlaması kapsamında olup bilanço esasına göre defter tutan kurumlar vergisi mükelleflerinin, finansman gider kısıtlamasına tabi olup olmayacaklarını tespit ederken, her bir geçici vergilendirme döneminin son günü itibarıyla Vergi Usul Kanunu'na göre çıkaracakları bilançoları esas alarak öz kaynak ve yabancı kaynak mukayesesi yapmaları gerekmektedir.

Bilanço tarihi itibarıyla yabancı kaynakları öz kaynaklarını aşan mükelleflerin, kanunen kabul edilmeyen gider olarak dikkate alacakları gider ve maliyet unsurlarının hesabına ilişkin Tebliğ Taslağı'nda aşağıdaki örneğe yer verilmiştir.

Öz kaynakları toplamı 800.000 TL olan (A) A.Ş.'nin aynı dönemde yabancı kaynakları toplamı 1.000.000 TL'dir. Bu döneme ilişkin toplam finansman gideri ise 100.000 TL'dir.

Dönem sonu itibarıyla (A) A.Ş.'nin yabancı kaynak tutarı öz kaynak tutarını aştığı için aşan kısma münhasır olmak üzere yabancı kaynaklara ilişkin finansman giderinin %10'luk kısmı, kurum kazancının tespitinde gider olarak kabul edilmeyecektir.

Finansman gider kısıtlamasına tabi tutarın hesabı:

Aşan kısım: Yabancı kaynak toplamı – Öz kaynak toplamı
: 1.000.000 TL – 800.000 TL = 200.000 TL

Aşan kısma isabet eden finansman gideri:

Finansman gideri x (Aşan kısım / Toplam yabancı kaynak)
:100.000 TL x (200.000 TL / 1.000.000 TL)
:100.000 TL x %20
: 20.000 TL

Yabancı kaynağın öz kaynak tutarını aşan kısmına isabet eden finansman giderinin %10'luk kısmı olan (20.000 TL x %10=) 2.000 TL kurum kazancının tespitinde KKEG olarak dikkate alınacaktır.

Diğer taraftan, finansman giderlerinin bir kısmını ilgili vergi mevzuatı çerçevesinde yatırımın maliyetine ekleyen mükellefler için örnek hesaplamaya ise Tebliğ Taslağı'nda aşağıdaki şekilde yer verilmiştir.

Öz kaynakları toplamı 2.000.000 TL olan (B) A.Ş.'nin aynı dönemde yabancı kaynakları toplamı 2.500.000 TL'dir. Şirketin bu döneme ilişkin toplam finansman gideri ise 200.000 TL'dir.

(B) A.Ş. devam eden yatırımı dolayısıyla aynı dönemde kullanmış olduğu krediden kaynaklanan 60.000 TL'lik finansman giderini yatırımın maliyetine eklemiştir.

(B) A.Ş.'nin bu dönemde yabancı kaynak tutarı öz kaynak tutarını aştığı için aşan kısma münhasır olmak üzere yabancı kaynaklara ilişkin finansman giderinin %10'luk kısmı kurum kazancının tespitinde gider olarak kabul edilmeyecektir. Diğer taraftan, finansman giderinin yatırımın maliyetine eklenmiş olan kısmı %10'luk bu sınırlamaya tabi tutulmayacaktır.

Bu döneme ilişkin toplam 200.000 TL'lik finansman giderinin 60.000 TL'lik kısmı yatırımın maliyetine eklenmiş olduğundan finansman gider kısıtlamasının hesabında dikkate alınacak tutar (200.000 TL - 60.000 TL=) 140.000 TL olacaktır.

Aşan kısım : Yabancı kaynak toplamı – Öz kaynak toplamı
: 2.500.000 TL – 2.000.000 TL = 500.000 TL

Aşan kısma isabet eden finansman gideri:
Finansman gideri x (Aşan kısım / Toplam yabancı kaynak)
: 140.000 TL x (500.000 TL / 2.500.000 TL)
: 140.000 TL x %20
: 28.000 TL

28.000 TL x %10 = 2.800 TL'lik finansman gideri ise kurum kazancının tespitinde KKEG olarak kabul edilecektir.

Yer verilen örnekler incelendiğinde, İdare'nin hesaplama yöntemini mümkün olduğunca basitleştirdiği görülmektedir. Örneğin, örtülü sermaye hesaplamalarında olduğu gibi; yabancı kaynakların ilgili dönem içerisindeki herhangi bir tarihte öz kaynağı aşan kısmının dikkate alınması gibi bir yöntem benimsenmiş olsaydı, hesaplamalar oldukça güçleşecek ve hatalara sebebiyet verebilecekti.

Diğer taraftan, ilgili kıyaslamanın bilanço tarihi itibarıyla yapılması mükellefler nezdinde lehe veya aleyhe sonuçlar da doğurabilecektir. Örneğin, ilgili dönemin büyük çoğunluğunda yabancı kaynakları öz kaynaklarını aşmayan bir mükellefin, söz konusu dönemin son günü itibarı ile yabancı kaynaklarının artması ve öz kaynaklarını aşması durumunda; mükellefin ilgili dönem itibarı ile katlanmış olduğu finansman giderlerinin toplamının aşan kısma isabet eden tutarı bulunacak ve bu tutarın %10'u gider kısıtlaması kapsamında kanunen kabul edilmeyen gider olarak dikkate alınacaktır. Aksi durumda mükellef açısından lehe bir durumun söz konusu olabileceği de açıktır.

Bununla birlikte, ilgili kıyaslamanın bilanço tarihi itibarı ile yapılacak olması, mükelleflerin ilgili dönem içerisinde bir öngörüde bulunmasına imkân sağlayacak ve bu kapsamda finansman gideri kısıtlaması uygulaması sonucu oluşabilecek ilave vergisel yükümlülükleri azaltmak adına önlemler alınması mümkün olabilecektir.

Son olarak, İdare'nin finansman giderlerinin bir kısmını ilgili vergi mevzuatı uyarınca yatırımın maliyetine ekleyen mükellefler için vermiş olduğu örnek hesaplamada; yatırımın maliyetine eklenen finansman giderleri finansman gider kısıtlamasına tabi giderlerin hesabında dikkate alınmazken, söz konusu gideri bünyesinde barındıran yabancı kaynağın öz kaynak – yabancı kaynak kıyaslamasında dikkate alındığını belirtmekte fayda var.

Yıllara sâri inşaat ve onarım işleri ile uğraşan mükelleflerde finansman gider kısıtlaması uygulaması

Yıllara yaygın inşaat ve onarma işlerinde kâr veya zarar işin bittiği yıl kesin olarak tespit edilmekte ve tamamı o yılın geliri sayılarak vergilendirilmektedir. Bu işlerle uğraşanların kullandıkları yabancı kaynaklara ilişkin finansman giderlerinin işin kesin kâr veya zararının tespit edildiği yıl kazancının hesaplanmasında gider veya maliyet unsuru olarak dikkate alınması gerektiğinden, gider kısıtlamasına ilişkin uygulamanın da aynı dönemde yapılması gerekmektedir.

Bununla birlikte, yıllara sâri inşaat ve onarım işleri ile alakalı olarak aktifleştirilen ve işin tamamlandığı yıl kurum kazancının tespitinde dikkate alınan finansman giderlerinin, finansman gider kısıtlamasına konu edilecek kısmının hesabında, ilgili finansman giderinin oluştuğu dönem itibarı ile değil işin tamamlandığı dönem itibarı ile öz kaynak – yabancı kaynak kıyaslamasının yapılacağı ve gider kısıtlamasına konu edilecek kısmın hesaplanmasında bu kıyaslama sonucu bulunacak oranın dikkate alınacağı yönündeki örneğe Gelir İdaresi Başkanlığınca yayımlanan Tebliğ Taslağı'nda yer verilmiştir.

Söz konusu Tebliğ Taslağı'nda ayrıca, *"Gider indirimi kısıtlamasına ilişkin hükümler 1/1/2021 tarihinden itibaren uygulanmak üzere yürürlüğe girdiğinden, bu tarihten önce mahiyet ve tutar itibarıyla kesinleşmiş olan ancak yıllara sari*

inşaat ve onarma işlerinin kazancı işin bittiği yılın kazancı olarak beyan edileceğinden henüz kurum kazancının tespitinde dikkate alınmamış olan finansman giderlerinin, inşaat ve onarma işi kazancının hangi yıl beyan edildiğine bakılmaksızın, gider indirimi kısıtlanmasına konu edilmemesi gerekmektedir." şeklinde açıklamada bulunulmuştur.

Özet olarak Tebliğ Taslağı'nda, yıllara sâri inşaat ve onarım işleri ile uğraşan mükelleflerce bu işlere ilişkin katlanmış oldukları finansman giderlerini, işin bittiği yılda (dolayısıyla bu giderlerin dönem kazancının tespitinde dikkate alındığı yılda) finansman gider kısıtlaması uygulamasında gider ve maliyet unsuru olarak dikkate alacakları; yabancı kaynak – öz kaynak kıyaslamasında da işin bittiği yıldaki bilançonun dikkate alınacağı şeklinde örneğe yer verilmiştir.

Örtülü sermaye, transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı ve binek otomobillerde gider kısıtlaması uygulamaları nedeniyle kanunen kabul edilmeyen gider olarak dikkate alınan finansman giderlerinin durumu

Örtülü sermaye, transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı ve binek otomobillerde gider kısıtlaması uygulamaları nedeniyle kurum kazancının tespitinde kanunen kabul edilmeyen gider olarak dikkate alınan finansman giderlerinin, finansman gider kısıtlaması kapsamında da dikkate alınması aynı giderin kurum kazancının tespitinde mükerrer olarak matraha eklenmesine ve dolayısıyla ilave bir kurumlar vergisi yüküne sebebiyet verecektir.

Bu nedenle, diğer vergi uygulamaları kapsamında kanunen kabul edilmeyen gider olarak dikkate alınan finansman giderlerinin, finansman gider kısıtlaması uygulaması kapsamında dikkate alınacak finansman giderlerinden düşülmesi sonucu bulunacak tutarın, öz kaynak – yabancı kaynak kıyaslaması sonucu bulunacak oran ile çarpılması suretiyle hesaplanan kısmının %10'unun kurum kazancının tespitinde kanunen kabul edilmeyen gider olarak dikkate alınması gerekmektedir.

Adi ortaklıklarda finansman gider kısıtlaması

Tebliğ Taslağı'nda; adi ortaklıkların tüzel kişiliklerinin ve kurumlar vergisi mükellefiyetlerinin bulunmaması dolayısıyla, bilançolarında yabancı kaynakları öz kaynaklarını aşan adi ortaklıklarda, 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'unun ortaklar tarafından (hisseleri oranında) kurum kazancının tespitinde kanunen kabul edilmeyen gider olarak dikkate alınacağı belirtilmiştir.

Kanun'un yürürlüğe girdiği tarihten önce alınan kredilerin finansman gider kısıtlaması kapsamında değerlendirilmesi

Tebliğ Taslağı'nda finansman gider kısıtlamasına ilişkin Kanun maddesinin 01.01.2013 tarihinden itibaren yürürlüğe girmiş olduğu ve bu tarihten itibaren (bu tarih dahil) sağlanan finansman hizmetleri veya akdedilen kredi sözleşmeleri nedeniyle oluşan finansman giderlerinin 01.01.2021 tarihinden başlayan vergilendirme dönemlerinde uygulanmak üzere kısıtlama kapsamında olduğu belirtilmiştir.

Ayrıca, 01.01.2021 tarihinden önce mahiyet ve tutar itibarıyla kesinleşerek tahakkuk ve dönemsellik ilkeleri gereği 2020 ve önceki yıllarda kurum kazancının tespitinde dikkate alınmış olan finansman giderlerinin finansman gider kısıtlamasına tabi tutulmasının söz konusu olmadığı yine ilgili Tebliğ Taslağı'nda belirtilmiştir.

Finansman gider kısıtlaması kapsamında kanunen kabul edilmeyen gider olarak dikkate alınan gider ve maliyet unsurlarına ilişkin katma değer vergisi

Bilindiği üzere, Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 30. maddesinde; Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunlarına göre kazancın tespitinde indirimi kabul edilmeyen giderler dolayısıyla ödenen katma değer vergisinin, vergiye tabi işlemler üzerinden hesaplanan katma değer vergisinden indirilemeyeceği hüküm altına alınmıştır.

Yer verilen madde lafzı ile Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunlarında düzenlenen finansman gider kısıtlaması uygulaması kapsamında bazı gider ve maliyet unsurlarının kanunen kabul edilmeyen gider olarak dikkate alınması göz önünde bulundurulduğunda; söz konusu gider ve maliyet unsurları dolayısıyla yüklenilen katma değer vergisi tutarlarının hesaplanan katma değer vergisinden indirilemeyeceği ve kurum kazancının tespitinde kanunen kabul edilmeyen gider olarak dikkate alınması gerektiği şeklinde bir yorum yapmak mümkün. Ancak, Katma Değer Vergisi Kanunu'nun ilgili maddesi ile esasen amaçlananın, mükelleflerin ticari faaliyetleri kapsamında yüklenmedikleri ve katma değer vergisi yaratan faaliyetlerinin ifası esnasında katlanmadıkları giderlerine ilişkin katma değer vergisi tutarlarının indirime konu edilmesinin önüne geçmek olduğunu da göz önünde bulundurmak yerinde olacaktır.

Diğer taraftan, mevcut finansman gider kısıtlaması ile benzer düzenlemeleri içeren 4008 sayılı Kanun ile düzenlenen ve 5024 sayılı Kanun ile yürürlükten kaldırılan finansman gider kısıtlaması uygulamasına yönelik açıklamalara mülga 54 ve 55 seri numaralı Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nde yer verilmişti.

55 seri numaralı mülga Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nde;

"...işletmelerin kullandıkları yabancı kaynaklara ilişkin bazı gider ve maliyet unsurlarının bir kısmının indirim kısıtlamasına tabi olacağını öngören düzenlemenin, Katma Değer Vergisi Kanunu'nun yukarıda bahsi geçen 30/d maddesi hükmü ile paralellik arz etmediği açıktır. Doğrudan işletmenin faaliyetiyle ilgili olan bu giderler için yüklenilen katma değer vergisinin indirim konusu yapılamaması, katma değer vergisinin temel prensibi olan işle ilgili giderler için yüklenilen vergilerin mükellef üzerinde kalmaması prensibi ile de çelişmektedir.

...

Yukarıdaki açıklamalar çerçevesinde Kanun'un 30/d maddesi hükmünün söz konusu işlemler bakımından uygulanmaması Bakanlığımıza tanınan yetki çerçevesinde uygun görülmüştür."

Yukarıda yer verilen mülga Tebliğ'in ilgili kısmında İdare, finansman gider kısıtlaması kapsamında kanunen kabul edilmeyen gider olarak dikkate alınan gider ve maliyet unsurlarının, esasen işletmelerin faaliyetleri ile ilgili olduğu ve söz konusu gider ve maliyet unsurları dolayısıyla yüklenilen

katma değer vergisi tutarlarının vergiye tabi işlemler üzerinden hesaplanan katma değer vergisi tutarlarından indirilebileceği şeklinde görüş bildirmiştir.

Yer verilen açıklamalar ve 55 seri numaralı mülga Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nin ilgili kısmı göz önünde bulundurularak; Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından, finansman gider kısıtlaması uygulaması kapsamında kanunen kabul edilmeyen gider olarak dikkate alınan gider ve maliyet unsurları dolayısıyla yüklenilen katma değer vergilerinin, mükelleflerin vergiye tabi işlemleri üzerinden hesaplanan katma değer vergisi tutarlarından indirilebileceği şeklinde bir görüşün benimsenmesinin yerinde olacağını değerlendirmekteyiz.

Son olarak, finansman gider kısıtlaması kapsamında kanunen kabul edilmeyen gider olarak dikkate alınacak gider ve maliyet unsurlarının bir kısmına ilişkin katma değer vergisi yüklenilmeyeceği ve finansman gider kısıtlaması uygulamasında yabancı kaynak – öz kaynak kıyaslaması yapılmak suretiyle gider ve maliyet unsurlarının bir kısmının kanunen kabul edilmeyen gider olarak dikkate alınacak olması dolayısıyla, indirim konusu yapılmayacak katma değer vergisi tutarlarının birebir tespiti de mükellefler açısından mümkün olmayacak ve İdare ile mükellefler arasında yeni ihtilaflara neden olabilecektir.



Bu makalede yer alan açıklamalar, yazarının konu hakkındaki kişisel görüşünü yansıtmaktadır. Makaledeki bilgi ve açıklamalardan dolayı EY ve/veya Kuzey YMM ve Bağımsız Denetim A.Ş.'ye sorumluluk iddiasında bulunulamaz. Mevzuatın sık değiştirilen ve farklı anlayışlarla yorumlanabilen yapısı nedeniyle, herhangi bir konuda uygulama yapılmadan önce konunun uzmanlarından profesyonel yardım alınmasını tavsiye ederiz.

İştirak edilen kurumun tasfiyesi durumunda ortaya çıkan olumsuz farkın değerlendirilmesi

Giriş

Şirketlerin sona erme sebepleri (esas sözleşmede öngörülen sürenin sona ermesi, işletme konusunun gerçekleşmesi, esas sözleşmede öngörülmüş sona erme sebeplerinden herhangi birinin gerçekleşmesi, genel kurul kararı, mahkemece şirketin iflasına karar verilmesi ve haklı sebeplerin varlığı gibi) Türk Ticaret Kanunu'nda sayılmış olup, genel ve özel sona erme sebepleri olmak üzere iki grupta toplanmıştır. Şirketin sona ermesi halinde şirket, tasfiye sürecine girmektedir. Şirketlerin sona ermesi ve tasfiye süreci hem Türk Ticaret Kanunu açısından hem de vergisel açıdan önem taşımaktadır.

Peki, iştirak edilen şirketin tasfiyesi durumunda, iştirakin kayıtlı değeri ile tasfiye olan şirketin öz sermayesi arasında ortaya çıkan olumsuz fark kurum kazancının tespitinde zarar olarak dikkate alınabilecek midir? Çalışmamızda, bu kapsamda ilk olarak iştirak kazancı tanımlanarak şirketlerin tasfiye süreci ele alınacak, daha sonra iştirakin tasfiye olması durumunda, kurum kazancının tespitinde ortaya çıkan söz konusu farkın zarar olarak dikkate alınıp alınamayacağı hususu Gelir İdaresi ve Yargı açısından araştırılarak değerlendirilecektir.

İştirak kazancı

Bilindiği üzere, herhangi bir kurumun başka bir kurumun sermayesine katılma payı karşılığında elde edilen kâr payına "iştirak kazancı" denilmektedir. İştirak kazancı, kurumların esas faaliyet konusu dışındaki önemli bir gelir kaynağıdır. İşletmenin bu şekilde doğrudan veya dolaylı olarak diğer şirketlerin yönetimine ve ortaklık politikalarının belirlenmesine katılmak üzere edindiği hisse senetleri veya ortaklık paylarının izlendiği hesaba ise "İştirakler" adı verilmektedir. Günümüzde şirketler arasında bu türden ilişkilere oldukça sık rastlanmaktadır.

Kurumların başka bir kurumun sermayesine iştirak etmesinden dolayı elde ettikleri iştirak kazançları, Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5'inci maddesinin (1) numaralı fıkrasının (a) bendine göre kurumlar vergisinden istisnadır. İştirak kazançları istisnası ile genel olarak vergilemede mükerrerlik önlenmek istenilmektedir. Söz konusu maddeye göre, iştirak kazancı istisnası uygulamasında iştirak kazancını elde eden kurumun dar veya tam mükellef olmasının bir önemi yoktur. Türkiye'de dar mükellefiyet esasında vergilendirilen kurumların, başka bir kurumun sermayesine iştirak karşılığında elde ettikleri kârlar da istisna kapsamındadır.

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5/1-a maddesinde yer alan iştirak kazancı, aslında başka bir şirkete iştirak edilmesi nedeniyle bu hisse senetlerinin getirisi olan kârdır. Ortaya çıkan kârdan ortaklar da yararlanmaktadır. Bu kazanç kurumlar vergisinden istisna tutulmuştur. İştirak edilen şirketin zarar etmesi ise tam tersi bir durum olup bu durumda da iştirak payını elinde tutan şirket bu zarara bir şekilde katlanmak durumunda kalmaktadır.

Şirketlerde tasfiye süreci

Kurumların iştirak ettikleri şirketlerle ilgili olarak karşılaşabilecekleri durumlardan bir tanesi de iştirak edilen şirketin tasfiye sürecine girmesidir.

Tasfiye kavramı, ortaklığın varlığının paraya çevrilmesi, ortaklık alacaklarının tahsil edilmesi, borçlarının ödenmesi ve geriye bakiye kalıyorsa bunun tasfiye payı hükümlerince pay sahiplerine dağıtılması ve ortaklığın kaydının ticaret sicilinden silinmesi işlemlerinin tümü olarak ifade edilmektedir.[1]

Tasfiye işlemleri 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun 529 ile 548'inci maddeleri arasında özel hukuki düzenlemelere bağlanmıştır.

Ayrıca, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 17'nci maddesinde ve 1 seri no.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nde tasfiye sürecinin vergisel boyutları düzenlenmiştir.

Tasfiyeye giren sermaye şirketleri, tasfiye sonunda tüm işlemler tamamlandıktan sonra ortaya olumlu bir fark çıkması durumunda bu farkı ortaklara dağıtmaktadır. Dağıtılan bu tutarları tanımlarken uygulamada tasfiye paylarının "kâr payı" olarak mı, "diğer kazanç ve irat" olarak mı yoksa başka bir kazanç unsuru olarak mı değerlendirilmesi gerektiğinin tartışma konusu olduğu görülmektedir.

Kurumların iştirak ettikleri şirketlerle ilgili olarak karşılaşabilecekleri bir diğer tartışmalı durum ise tasfiyesinin zararla sonuçlanması durumunda iştiraklerinden geri alamadıkları sermaye paylarının kurum kazancının tespitinde gider veya zarar olarak indirim konusu yapılıp yapılamayacağı hususudur.

Kurumlar, kazançlarını Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 6'ncı maddesinin ikinci fıkrasına göre tespit etmektedirler. Söz konusu maddede *"Safî kurum kazancının tespitinde, Gelir Vergisi Kanunu'nun ticarî kazanç hakkındaki hükümleri uygulanır. Ziraî faaliyetle uğraşan kurumların bu faaliyetinden doğan kazançlarının tespitinde, Gelir Vergisi Kanunu'nun 59'uncu maddesinin son fıkra hükmü de dikkate alınır."* hükmü yer almaktadır. Kurumların ticarî kazançları, GVK hükümlerine göre ticarî kazançların vergilendirilmesi hükümleri çerçevesinde tespit edilecektir.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 37'nci maddesinde ticari kazancın tarifi yapılarak, 38'inci maddesinde bilanço esasında ticari kazancın tespitine ilişkin hükümlere yer verilmiştir. İlgili maddede;

"Bilanço esasına göre ticari kazanç, teşebbüsteki öz sermayenin hesap dönemi sonunda ve başındaki değerleri arasındaki müspet farktır. Bu dönem zarfında sahip veya sahiplerce:

1. *İşletmeye ilave olunan değerler bu farktan indirilir;*
2. *İşletmeden çekilen değerler ise farka ilave olunur.*

Ticari kazancın bu suretle tespit edilmesi sırasında, Vergi Usul Kanunu'nun değerlemeye ait hükümleri ile bu kanunun 40 ve 41'inci maddeleri hükümlerine uyulur."

hükümlerine yer verilmiştir.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 40'ıncı maddesi ile Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 8'inci maddesinde indirilecek giderlere yer verilmiştir. Dolayısıyla ilgili maddelerde iştirak edilen kurumun tasfiyeye girmesi dolayısıyla ortaya çıkan olumsuz farkın kurum kazancının tespitinde gider veya zarar olarak indirilebileceğine dair açıkça bir ifade bulunmamaktadır.

Bir şirketin tasfiye olması durumunda iştirake ait aktife kayıtlı bedelin karşılığı oluşmayacağı için bu bedelin zarar yazılabileceği yönünde görüşler bulunduğu gibi, zarar olarak indirim konusu yapılamayacağı yönünde de görüşler bulunmaktadır. Gelir İdaresi'nin ise iştirak bedelinin zarar yazılıp yazılmayacağı hususunda farklı tarihlerde farklı görüşleri bulunmaktadır.

İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığının 14.04.2006 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.I6.01/KVK-14-7026 sayılı Özelge'sinde; *"...Bu hüküm ve açıklamalara göre iştirakçisi olduğunuz şirketin tasfiyesinin sonuçlanması nedeniyle iştirak hisselerinin herhangi bir değerinin kalmaması halinde ve bu durumun tarafınızdan belgelendirilmesi kaydıyla envanterden düşmeniz ve kazancınızın tespitinde gider olarak dikkate almanız olanaklı bulunmaktadır. Ancak Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 14'üncü maddesinde ve Gelir Vergisi Kanunu'nun ticari kazancın tespiti için gider olarak indirim konusu yapılabilecek harcamaların gider kalemlerinin 40'ıncı maddesinde tadadi olarak sayıldığı giderler ayrıca belirtilen hususlara ilişkin olmak üzere Gelir Vergisi Kanunu'nun 40/1 bendiyle ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için yapılan genel giderlerin indirim yapılabilmesine olanak sağlanmış olup iştirak ettiğiniz şirketin tasfiyesinin sonuçlanmasını takiben kazancınızın tespitinde indirim konusu yapılan iştirak hisselerinin değeri dışında oluşan zararınızın gider kayıtlarına intikali mümkün olmadığı gibi söz konusu zararın mali bilançonuzda meydana gelmemesi nedeniyle Kurumlar Vergisi Kanunu'nun mükerrer 14'üncü maddesi kapsamında değerlendirilmesi olanaklı değildir..."* görüşü yer almaktadır.

İzmir Vergi Dairesi Başkanlığının 09.06.2011 tarih ve B.0 7.1.GİB.4.35.16.01-176300-225 sayılı Özelge'sinde ise önceki görüşlerin aksine *"...Gelir Vergisi Kanunu'nun 40'ıncı maddesi ile Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 8'inci maddesinde kazancın tespitinde indirilecek giderler sayılmış olup, Vergi Usul Kanunu'nun Üçüncü Kitabında 'Değerleme' hükümlerine yer verilmiştir. Anılan maddelerde iştirak hisselerinin, iştirakin tasfiyesi sonucu değerinin kalmaması nedeniyle doğan zararın kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınabileceğine ilişkin herhangi bir hüküm bulunmamaktadır. Bu itibarla, gerek şirketinizin iştirakinin tasfiyesi nedeniyle doğan zararın gerekse bu iştirake ilişkin enflasyon düzeltmesi farkının kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınması mümkün değildir..."*

Görüldüğü üzere, Gelir İdaresi geçmiş yıllarda önce zarar yazılabileceği yönünde görüş bildirirken daha sonraları aksi yönde görüş vermiştir.

[1] Gökhan Belge (2016). "Tasfiye Sonucunda Değersiz Kalan İştirak Paylarının İştirakçi Şirketlerin Vergi Matrahına Etkisi", Vergi Dünyası, Sayı 416.

Sık sık ihtilaf konusu olan, mevcut haliyle açık bir yasal düzenlemeden yoksun olan bu uygulamanın mükellefleri tereddüt içerisinde bırakarak Yargıya da taşındığı görülmektedir. Danıştay Dördüncü Dairesi'nin 16.10.2001 tarihli E: 2000/2194 K: 2001/3835 sayılı, iştirak edilen kurumun tasfiyesine karar verilmesi sonucu iştirakler hesabında yer alan hisse senetlerinin aktiften çıkarılması durumunda bu zararın kurum kazancının tespitinde dikkate alınıp alınmayacağı uyuşmazlığına ilişkin kararı, iştirak edilen şirketin tasfiyesi sonucu oluşan zararın iştirak eden açısından kurum kazancının tespitinde dikkate alınması gerektiği yönündedir. Kararın gerekçesi ise bir şirketin bir başka şirkete iştirak etmesinin ticari faaliyetin bir parçası olduğu, bu nedenle ortaya çıkan zararın ticari girişimin zararla sonuçlanmasından doğduğu ve Ticaret Kanunu'na aykırı nitelik taşıdığını söylemenin mümkün olmadığı şeklinde açıklanmıştır.

Diğer taraftan, Danıştay Dördüncü Dairesi'nin 19.02.2019 tarihli E. 2015/10508 K. 2019/1283 sayılı kararında *"...Yukarıda yer verilen madde hükümleri bir arada değerlendirildiğinde, davacı şirketin iştiraki olan ... A.Ş.'nin tasfiyesi dolayısıyla oluşan zararın, ticari faaliyetinden sağlanan hasılattan gider olarak indirilebilmesi için bu giderin bu hasılatın elde edilmesi veya idame ettirilmesi amacıyla yapılması, yani gelirle gider arasında doğrudan ve açık bir illiyet bağının bulunması gerekmekte olup, söz konusu iştirak edilen şirketin tasfiyesi nedeniyle oluşan zararın şirketin ticari kazancının elde edilmesi veya idamesi ile ilgili bir gider olarak değerlendirilmesine imkan bulunmadığı gibi söz konusu zararın gider olarak gösterilmesine 5520 Sayılı Kanun'un 5'inci maddesinin 3'üncü fıkrası da engel teşkil etmektedir [2]..."* hükümleri yer almaktadır.

Danıştay Dördüncü Dairesi'nin 16.12.2019 tarihli E. 2016/20721 K. 2019/6986 sayılı kararında ise *"...Dava konusu olayda şirketin hukuken ortadan kalkması ve tasfiyesinin zararla sonuçlanması sonucu davacı şirketin iştirakler hesabında hisse senetlerinin maliyet bedelinin ve tahsil edilemeyen alacak kadar bir zarar oluşmuş, diğer bir ifade ile şirket öz sermayesi bu oranda azalmıştır. Bunun zarar olarak nitelendirilmesi mevzuatımızdaki hükümlere uygundur. Bu durumda; davacı şirketin aktifinde bulunan bağlı ortaklığına ait iştirak hisselerinin anılan şirketin 2014 yılında tasfiyesi nedeniyle karşılıksız kalması sonucu oluşan zararın gider olarak dikkate alınmasında hukuka aykırılık bulunmadığından, ihtirazi kayıtla verilen kurumlar vergisi beyannamesi üzerine fazladan yapılan tahakkukun kaldırılması gerekirken aksi yönde verilen Vergi Mahkemesi kararında isabet bulunmamaktadır..."* hükümlerine yer verilmiştir.

Vergi yazınında da iştirakin tasfiyesi nedeniyle ortaya çıkan zararın gider yazılıp yazılamayacağı yönünde çok sayıda değerli çalışma bulunmakla birlikte burada söz konusu görüşlerin hepsine değinmemiz mümkün olmayacağı için bir kısmına yer verebileceğiz. Bu kapsamda iki temel görüş bulunup aşağıda detayları açıklandığı üzere birinci görüşte; bu işlem nedeniyle oluşan zararın 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5'inci maddesinin üçüncü fıkrası gereği kurum kazancının tespitinde indirim olarak dikkate alınmaması gerektiği, ikinci görüşe göre ise oluşan zararın istisna kazancın elde edilmesi için yapılmadığı, bir ticari gider mahiyetinde olduğu için oluşan zararın indirim konusu yapılması gerektiği yönündedir.

Kadir Çekirdekoğlu'nun görüşü, oluşan zararın istisna kazancın elde edilmesi ile ilgili olarak oluşmadığı ve zarar çıkması durumunda bu zararın kurum kazancının tespitinde indirim olarak dikkate alınmaması gerektiği yönündeki görüş maddenin amacıyla çeliştiği için tasfiye nedeniyle değersiz hale gelen iştirak payı tutarının kurum kazancının tespitinde gider unsuru olarak dikkate alınması gerektiği yönündedir.[3]

Mehmet Maç'ın görüşü ise Danıştay'ın 2001 tarihli görüşü ile aynı doğrultuda olup, ayrıca iştirak edilen şirketin tasfiye edilmesi veya iflası durumunda iştirakin değersiz hale gelmesinin sıfır bedelle satış olarak nitelenemeyeceği, dolayısıyla envanterden çıkarılan orijinal hisse maliyeti yanı sıra bu hisseye ait enflasyon düzeltme farkının da gider kaydedilebilmesi gerektiği şeklindedir.[4]

Gökhan Belge'nin görüşü, değersiz kalan ortaklık payları nedeniyle iştirakçi şirketlerin katlandıkları zarar ticari olup, bu zarar iştirakçi şirketlerin özvarlıklarında azalmaya yol açtığından Gelir Vergisi Kanunu'nun 38'inci maddesi uyarınca kurum kazancından indirilebileceği, ayrıca bu zararın kurum kazancından indirilmesini yasaklayan herhangi bir mevzuat hükmü de bulunmadığı yönündedir. [5]

Diğer taraftan Atilla Kavan ise iştirakin tasfiyesi nedeniyle meydana gelen zararın ticari kârın tespitinde dikkate alınabileceğinin açık olduğunu, ancak mali kâr tespit edilirken konuya vergi kanunları ve idarenin yaklaşımı dikkate alınarak bakıldığında söz konusu zararın kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınmaması gerektiği düşüncesinde olup, mükelleflerce söz konusu zararın "Kanunen Kabul Edilmeyen Gider" olarak dikkate alınması gerektiğini belirtmiştir.[6]

---

[2] Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5'inci maddesinin 3'üncü fıkrasında "İştirak hisseleri alımıyla ilgili finansman giderleri hariç olmak üzere, kurumların kurumlar vergisinden istisna edilen kazançlarına ilişkin giderlerinin veya istisna kapsamındaki faaliyetlerinden doğan zararlarının, istisna dışı kurum kazancından indirilmesi kabul edilmez" hükmü yer almaktadır.

[3] Kadir Çekirdekoğlu (2016). "Tasfiye Sonucunda Değersiz Hale Gelen İştirak Paylarının Kurumlar Vergisi Karşısındaki Durumu", Vergi Dünyası, Sayı 417.

[4] Mehmet Maç (2012). "İştirak Edilen Şirketin Tasfiyesi Sonucu Oluşan Zararın Vergi Matrahına Etkisi", Yaklaşım Dergisi, Sayı 233.

[5] Gökhan Belge, a.g.e.

[6] Atilla Kavan (2016). "İştirak Edilen Şirketin Tasfiyesi Sonucu Oluşan Zararın Vergi Kanunları ve Özelgeler Açısından Değerlendirilmesi", Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi, Sayı 150.

Sonuç

İştirak edilen şirketin tasfiye olması nedeniyle ortaya çıkan zararların, iştirak eden kurum açısından nasıl değerlendirileceği hususuna ilişkin olarak Gelir İdaresi ve Yargı'da farklı görüşler mevcuttur. Gelir İdaresi'nin 2006 yılında vermiş olduğu özelgede, tasfiye zararının ortak tarafından gider yazılabileceği yönünde görüş yer alırken, sonraki yıllarda görüş değiştirerek tasfiye zararının ortak tarafından giderleştirilmesine olanak veren herhangi bir düzenleme bulunmadığı gerekçesiyle "Kanunen Kabul Edilmeyen Gider" olarak dikkate alınması gerektiğini ifade etmiştir. Yargı ise birden fazla vergi mahkemesi kararında ve 16.10.2001 tarihli Danıştay kararında tasfiye zararının gider olarak dikkate alınabileceği yönünde hüküm kurmaktayken, 19.02.2019 tarihli kararında gider olarak dikkate alınmayacağı, 16.12.2019 tarihli kararında ise tekrar gider olarak dikkate alınabileceği yönünde hüküm tesis etmiştir.

Öncelikle, Gelir İdaresi'ne göre, söz konusu zararın, kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınabileceğine ilişkin açıkça bir hüküm olmadığı için gider olarak dikkate alınamamaktadır. Ancak diğer taraftan gider yazılamayacağına ilişkin bir hüküm de söz konusu değildir.

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5/1-a maddesinde yer alan istisna kazancın tersi durumda ise iştirak edilen şirketin zarar etmesi nedeniyle iştirak payını elinde tutan şirket bu zarar kadar karşılık ayırmakta ya da bu zarara bir şekilde katlanmaktadır. Burada ise her ne kadar zarara katılım gibi bir durum olduğu gözükse de ortada iştirak edilen bir şirket hukuken kalmamakta ve mevcut hisse senetlerinin değeri sıfırlanmaktadır. Nasıl ki hisse senetlerinin kayıtlı değerinin altında satılması durumunda oluşan zarar gider olarak kabul ediliyorsa, tasfiye sonucu bir değeri kalmayan hisse senetlerinin de gider olarak kabul edilmesi gerektiği düşüncesindeyiz.

Sonuç olarak, ortaya çıkan zararın mevcut haliyle açık bir yasal düzenlemeden yoksun olması ve mükellefleri tereddüt içerisinde bırakması nedeniyle bu soruna İdare'ce bir çözüm getirilmesi yerinde bir uygulama olacaktır.

Kaynakça

- Belge, Gökhan (2016). "Tasfiye Sonucunda Değersiz Kalan İştirak Paylarının İştirakçi Şirketlerin Vergi Matrahına Etkisi", Vergi Dünyası, Sayı 416.
- Çekirdekoğlu, Kadir (2016). "Tasfiye Sonucunda Değersiz Hale Gelen İştirak Paylarının Kurumlar Vergisi Karşısındaki Durumu", Vergi Dünyası, Sayı 417.
- Kavan, Atilla (2016). "İştirak Edilen Şirketin Tasfiyesi Sonucu Oluşan Zararın Vergi Kanunları ve Özelgeler Açısından Değerlendirilmesi", Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi, Sayı 150.
- Maç, Mehmet (2012). "İştirak Edilen Şirketin Tasfiyesi Sonucu Oluşan Zararın Vergi Matrahına Etkisi", Yaklaşım Dergisi, Sayı 233.
- 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu
- 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu
- 1 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği
- Danıştay Dördüncü Dairesinin 16.10.2001 tarihli E: 2000/2194 K: 2001/3835 sayılı Kararı
- Danıştay Dördüncü Dairesinin 19.02.2019 tarihli E. 2015/10508 K. 2019/1283 sayılı Kararı
- Danıştay Dördüncü Dairesinin 16.12.2019 tarihli E. 2016/20721 K. 2019/6986 sayılı Kararı
- İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığının 14.04.2006 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.I6.01/KVK-14-7026 Sayılı Özelgesi
- İzmir Vergi Dairesi Başkanlığının 09.06.2011 tarih ve 4.35.16.01-176300-225 sayılı Özelgesi



Bu makalede yer alan açıklamalar, yazarının konu hakkındaki kişisel görüşünü yansıtmaktadır. Makaledeki bilgi ve açıklamalardan dolayı EY ve/veya Kuzey YMM ve Bağımsız Denetim A.Ş.'ye sorumluluk iddiasında bulunulamaz. Mevzuatın sık değiştirilen ve farklı anlayışlarla yorumlanabilen yapısı nedeniyle, herhangi bir konuda uygulama yapılmadan önce konunun uzmanlarından profesyonel yardım alınmasını tavsiye ederiz.

Evaluation of financing expense limitation application in scope of BEPS and ATAD regulations

Prior to the introduction of the Decision no. 3490, Article 41 of Income Tax Code (ITC) and Article 11 of Corporation Tax Code (CTC) stipulated that, in enterprises whose current liabilities exceed the equity, up to 10% of the total amount of expenses and costs incurred (such as interest, commission, maturity differences, delay interests, dividends, exchange rate differences) relating with the excess amount would be treated as non-deductible expenses for the Turkish company. These Articles authorized the President to set the limit of the nondeductible financial costs and expenses, which may not be more than 10% of the total of these costs.

Through this decision, the President has set the rate of non-deductible financial costs and expenses as 10% for the purposes of these Articles. Article 11 of the CTC excludes credit institutions, financial institutions, financial leasing, factoring and financing companies from this restriction. The Decision is effective as of the date of issuance and will be applied to the earnings of the taxable years starting as of 1 January 2021 and onwards.

Various countries are implementing different rules through their laws for limiting the tax deductible payments.In terms of putting limits on interest payments countries are taking measures like increasing the tax burden, taking the imputed interest rates as basis over loans from group companies and implementing rules rejecting a certain portion of interest expenses.

Distinctive and effective suggestions in line with the country risks are provided within the BEPS Action Plan 4 targeting to limit interest expenses and bringing more transparency over the practices of borrowing transactions.

The suggestions of BEPS are basically as follows:

- **De Minimis Threshold:** De Minimis Threshold is applied on low risk operations that are out of the scope of fixed ratio and group ratio. In the BEPS Action Plan 4, it is suggested that this threshold should be set by taking the net interest expenses of all operations in a local group by countries as basis.

- **Fixed ratio rule:** For the detection of interest expenses to be deducted from tax base, setting a fixed ratio range of 10-30 % by tax authorities and deducting the matching amount of earnings before interest taxes depreciation and amortization's (EBITDA) from the tax base. Since the fixed ratio rule is taken to the center stage and advised as an implementation in BEPS Action Plan 4, it's examined more in details below.

- **Group ratio rule:** In the circumstance that the imputed fixed ratio suggested are determined lower by the tax authority, BEPS 4. Final report suggests the usage of group ratio rule so as to provide convenience for companies with high debt/equity ratios linked to non-tax reasons.

- **Carry forward and carry back of disallowed interest and unused interest capacity:** BEPS Action Plan 4 contains suggestions on the usage of unused interest capacity or nondeductible interest expenses through carryback or carryforward by multinational companies. Within the context of BEPS Action Plan 4, advisory provided below are presented to the countries;
  - to carry forward disallowed interest expense only
  - to carry forward disallowed interest expense and unused interest capacity
  - to carry forward and carry back disallowed interest expense.

As per the fixed ratio rule, operational deductible financing expenses are calculated by multiplying the EBITDA and the fixed ratio. It's suggested that interest expenses exceeding the deductible amount of interest expense should not be included in the tax base.

Besides BEPS, the EU ATAD requires Member States to implement a fixed ratio rule, designed to limit the ability of entities to deduct for tax purposes net borrowing costs in a given year to a maximum of 30% of Earnings Before Interest, Tax, Depreciation and Amortisation (EBITDA)

Application of financing expense restriction in terms of corporate taxpayers

In accordance with the financing expense restriction, it will not be accepted to deduct the portion of the expense determined by the President as an expense, provided that it does not exceed 10% of the sum of expenses and cost elements made under the names of interest, commission, maturity difference, dividend, exchange difference and similar items related to foreign resources within the scope of the specified criteria. The President determined the said rate as 10% to be applied to the taxation period earnings starting from 1.1.2021 with the President's Decree dated 3 February 2021 and numbered 3490, published in the Official Gazette dated February 4, 2021.

Specific cases regarding financing expense restriction shall be included in this letter.

Communique of Turkish Revenue Administration with respect to financing expense restriction

Initial Draft Communique published by Turkish Revenue Administration on 24.03.2021 was updated based on incoming opinions and implementation procedures have been established through publishing serial no. 18 Draft Communique. At this point, we would like to state that the Communique in question is still a draft as of date of our letter.

Covered and uncovered taxpayers

All corporate taxpayers of which foreign resources exceeding their equities and which are subject to balance sheet basis are subject to financing expense restriction application except for taxpayers mentioned in the text of Law.

The following entities are not subject to financing expense restriction.

- Credit institutions,
- Financial institutions,
- Financial leasing companies,
- Factoring companies,
- Financing companies.

Foreign resources to be taken into account in scope of the application

Foreign resources are explained as "total short-term liabilities and long-term liabilities of the balance sheet" in the Draft Communique published by Turkish Revenue Administration.

In this context, total of "3. Short Term Liabilities" and "4. Long Term Liabilities" shall be taken into account as foreign resources in practice according to Uniform Chart of Accounts of taxpayers.

Expense and cost items to be taken into account in scope of application

In accordance with the Law, expenses and costs incurred under the names of interest, commission, maturity difference, dividend, exchange difference and similar names regarding the foreign resources used in the entity will be taken into account in the application of the financing expense restriction. As a general principle, in order for an expense or cost element to be taken into account in the application of financing expense restriction, this expense or cost element must have arisen due to the use of foreign resources and the duration of use of this resource.

However, those that are added to the cost of the investment (including the amounts monitored in the "Construction in progress" account) of the cost of the economic assets subject to depreciation (with or without incentive certificate) will not be taken into account in the application of financial expense restriction.

In the light of above explanations, it will be possible to summarize the expenses and cost elements subject to financial expense restriction as follows;

- All kinds of interests and commissions
- Maturity differences
- Dividends
- Exchange differences
- Interest paid to financial leasing companies and not added to the cost of fixed assets on a voluntary basis
- Financial expenses, which are not added to the investment cost, but are directly recognized as an expense, in economic assets that are subject to depreciation with or without incentive.

- Financing expenses incurred due to manufactured or purchased commodities (whether they are transferred to cost or recognized directly within the framework of Serial No. 238 General Communiqué on TPL)
- Interest expenses related to loans made available by the group company.

Foreign resources not used at the entity

In order for the expenses related to the foreign resources provided by an entity to be subject to expense restriction, the use of the said resource within the enterprise is a requirement in accordance with the text of the Law. Therefore, if, for example, loans obtained by enterprises from institutions such as banks are transferred to group companies without any financial burden, a foreign resource used in the entity will not be mentioned within the enterprise providing these loans from the bank and there will be no actual financial expense. Therefore, interest paid to the bank by the business in question should not be considered under the financing expense restriction. On the other hand, it is natural that the entity to whom the loan is transferred will consider the financing expenses incurred for this loan in the application of the financing expense restriction.

Position of financing income in scope of the application

Considering that the aforementioned application is in nature of an expense restriction, it is not possible for taxpayers, which have obtained financing income as well as financing expenses, to net off the said income and expenses by comparing them with each other in the application of expense restriction.

Position of exchange difference in scope of the application

Exchange difference expenses that do not depend on the use of foreign resources (for example, related to money in banks, trade receivables, advances given) will not be considered within the scope of the financing expense restriction.

According to the explanations in the relevant part of the Draft Communique, the net amount of the foreign exchange difference income and expense amounts in the relevant period regarding the same foreign resource as of the balance sheet date to be taken into account in the application of financing expense restriction will be considered within the scope of the expense restriction application.

Balance sheets to be taken into account in terms of financing expense restriction calculations and method of calculation

Corporate taxpayers which are within the scope of the expense restriction and keep their books on the basis of the balance sheet, while determining whether they will be subject to financial expense restriction, should make a comparison of equity and foreign resources based on the balance sheets they will issue according to the Tax Procedure Law as of the last day of each advance tax period.

10% of the financing expenses, corresponding to the part exceeding the equity of the foreign resources calculated as a result of the said comparison, will be considered as non-deductible expense.

Financing expense restriction application in terms of taxpayers carrying our construction and repair works extending to years

In the construction and repair works, the profit or loss is determined exactly in the year the work is completed and all of them are taxed as the income of that year. Since the financing expenses related to the foreign resources used by those who are carrying out these works should be taken into account as an expense or cost item in the calculation of the income of the year in which the final profit or loss of the business is determined, the application regarding the expense restriction should also be made in the same period.

Position of financing expenses which are taken into account as non-deductible expense within expense restriction for passenger cars, disguised profit distribution through transfer pricing and thin capitalization

Financial expenses which are taken into account as non-deductible expense within thin capitalization, disguised profit distribution through transfer pricing and expense restriction for passenger cars shall be deducted from financial expenses during the calculation of financing expense restriction application.

Financing expense restriction in ordinary partnerships

It is mentioned in the Draft Communique that for ordinary partnerships of which foreign resources exceed their equities in its balance sheet, 10% of total expense and cost items (except included in the cost of investments) calculated for the exceeding portion, made under interest, commission, maturity difference, dividend, exchange differences and similar names related to foreign resources used in entities, shall be taken into account as non-deductible expense by shareholders (in the ratio of their partnership) of these partnerships.

Evaluation of loans received before the effective date of the Law in scope of financing expense restriction

It is stipulated under Draft Communique that article of the Law related to financing expense restriction has entered into force as of 1.1.2013 and financing expenses arising due to financing services or loan agreements rendered/made as of aforementioned date (including this date) are in scope of restriction in order to be applicable for taxation periods starting as of 1.1.2021.

Evaluation of the negative difference arising in case of liquidation of the participated entity

As it is known, profit share (dividend), obtained in return for participation share in any other entity, is called as "participation income".

Participation income, obtained by the entities due to participating in capital of another entity, is exempted from corporate tax according to subparagraph (a) of paragraph (1) of article 5 of Corporate Tax Law. Duplication in taxation is intended to be prevented by participation income exemption.

Participation income, mentioned under article 5/1-a of Corporate Tax Law, is indeed the profit which is return of related shares due to participating in another entity. Shareholders also benefit from arising profit. Such income is exempted from corporate tax. In contrary, the entity holding the participation share is required to incur such loss when participated entity makes a loss.

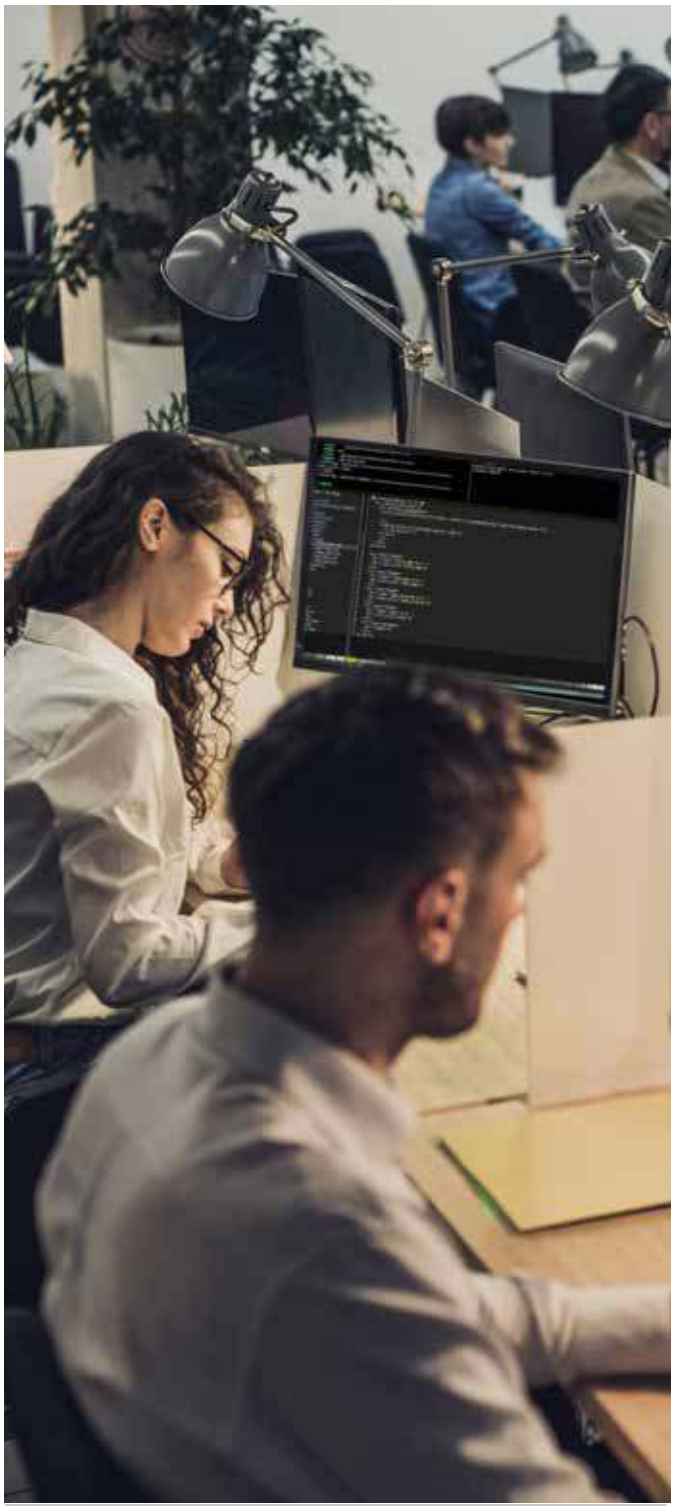
In case entities participate in capital of another entity and such participated entity is liquidated, it has been an issue discussed for a long time whether arising negative difference shall be recognized as loss and subject to deduction in terms of profit of the company or not and it is also an issue of which Turkish Revenue Administration and the Judicial Bodies cannot come to an agreement. Turkish Revenue Administration had opinions in its initial advance rulings on the case that amounts belonging to affiliate could be recognized as loss while it has changed its opinion in its recent advance rulings stating that such amounts cannot be recognized as loss. The aforementioned opinion of TRA has brought to courts and it is observed that courts also have favourable and unfavourable decisions for the taxpayers on this case.

While judicial bodies adjudge in multiple tax court decisions and in decision of Council of state dated 16.10.2001 that liquidation loss can be taken into account as expense, it delivered a judgement on 19.02.2019 that it cannot be taken into account as expense and according to its judgement dated 16.12.2019, it can be taken into account as expense.

First of all, according to Turkish Revenue Administration, such loss cannot be taken into account as expense since there is no clear provision regarding the consideration of such loss as expense for the determination of profit of the company. However, on the other hand, there is no provision regarding not taking into account such loss as expense.

In case of a contrary case of exempted income included under article 5/1-a of Corporate Tax Law, the entity holding participation share makes a provision corresponding to such loss due to loss of participated company or incurs such loss anyways. In this case, although it seems like there is a situation of participating in loss, a participated company does not legally exist and value of current shares are set to zero. In our view, shares, whose value is set to zero due to liquidation, are required to be recognized as expense since the loss arising when the shares are sold for an amount less than their book value are taken into account as expense.

In conclusion, it shall be an appropriate application for the case to be solved by the Administration in this scope, since arising loss lacks a clear legal regulation currently and taxpayers remain suspicious at this point.



Explanations in this article reflect the writer's personal view on the matter. EY and/or Kuzey YMM ve Bağımsız Denetim A.Ş. disclaim any responsibility in respect of the information and explanations in the article. Please be advised to first receive professional assistance from the related experts before initiating an application regarding a specific matter, since the legislation is changed frequently and is open to different interpretations.

Gümrükte Gündem

Sercan Bahadır

Nisan ayı "Gümrükte Gündem"i belirleyen başlıca gelişmeler; Türkiye ile Birleşik Krallık arasında imzalanan Serbest Ticaret Anlaşması'nın yürürlüğe girmesi ve varış öncesi gümrük işlemlerinde düzenleme yapılması olmuştur.

Bunların yanı sıra, Türkiye ile Birleşik Krallık arasında imzalanan Serbest Ticaret Anlaşması eki Menşe Protokolü değiştirilmiştir.

Yukarıda bahsi geçen konulara ilişkin detaylı yazıları ve nisan ayına dair diğer öne çıkan gümrük ve uluslararası ticaret konularını aşağıdaki yazımızda bulabilirsiniz.

1. Gümrük Yönetmeliği'nin geçici 16/3. maddesinin uygulanması hakkında yazı yayımlandı.

13 Şubat 2021 tarihli Resmî Gazete'de yayımlanan Gümrük Yönetmeliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik ile Gümrük Yönetmeliği'nin geçici 16/3'üncü maddesi aşağıdaki şekilde değiştirilmişti:

"(3) Bu fıkrayı değiştiren Yönetmelik'in yayımı tarihinden önce beyannamesi tescil edilmiş olan ve beyanname ekinde eşyanın menşeini tevsik eden uygun bir menşe şahadetnamesi veya tedarikçi beyanı bulunmadığı halde menşe esaslı ticaret politikası önlemi, ilave gümrük vergisi veya ek mali yükümlülük gibi diğer mali yükümlülüklerin ödenmediği, eksik ödendiği veya beyan edilmediği tespit edilen eşyanın menşeini tevsik eden uygun bir menşe şahadetnamesinin veya tedarikçi beyanının 30/6/2021 tarihine kadar gümrük idaresine ibrazı mümkündür."

Gümrükler Genel Müdürlüğünce gümrük taşra teşkilatına gönderilen 22.03.2021 tarih ve 62420403 sayılı yazıda, uygun menşe ispat belgelerinin söz konusu Yönetmelik değişikliği kapsamında ibrazı üzerine gümrük idarelerince ne şekilde işlem yapması gerektiği izah edilmiştir.

Yazıya göre, 13.02.2021 tarihinden önce tescil edilmiş olan beyannameler için Gümrük Yönetmeliği'nin geçici 16/3'üncü maddesi kapsamında değerlendirilmek üzere, uygun menşe şahadetnamesi veya tedarikçi beyanı ile birlikte gümrük idaresine yazılı olarak başvuruda bulunulması halinde;

- Gümrük beyannamesinin ekinde eşyanın menşeine dair uygun bir menşe şahadetnamesi veya tedarikçi beyanı/uzun dönem tedarikçi beyanı bulunmamasına veya,
- "Onaylanmış Kişi Statüsüne İlişkin Gümrük Genel Tebliği (Sıra No: 1)'nin 17'nci maddesi ile "Gümrük İşlemlerinin Kolaylaştırılması Yönetmeliği"nin 19'uncu maddesi kapsamında eksik beyan usulüne göre menşe şahadetnamesinin sonradan verileceği beyan edilmesine rağmen gümrük idaresine süresi içinde ibraz edilmemesine veya,
- Eksik belgeyle yapılan beyanın yeşil hatta işlem gördüğü halde "Gümrük İşlemlerinin Kolaylaştırılması Yönetmeliği"nin 24'üncü maddesinin beşinci fıkrası uyarınca söz konusu eksikliklerin tamamlandığının eksik belge tamamlama formu ile süresi içinde bildirilmemesine,

rağmen eşyanın tabi olduğu ticaret politikası önlemi (TPÖ), ilave gümrük vergisi (İGV) veya ek mali yükümlülüğün (EMY) ödenmediği, eksik ödendiği veya beyan edilmediği durumlarda;

1. Ek tahakkuk ve ceza kararı henüz düzenlenmemişse, TPÖ/İGV/EMY için ek tahakkuk ve ceza kararı düzenlenmemesi,

2. Ek tahakkuk ve ceza kararı düzenlenmiş ve;

a. henüz tebliğ edilmemişse,

b. tebliğ edilmiş ancak itiraz süresi henüz dolmamışsa,

c. uzlaşma başvurusu yapılmışsa,

d. idari itiraz yoluna başvurulmuş ancak henüz bir cevap verilmemişse,

e. idari itiraz yoluna başvurulmuş, itiraz reddedilmiş ancak dava açma süresi henüz dolmamışsa,

f. idari itiraz yolu kullanılmış ve süresi içinde dava açılmış olmakla birlikte davası derdest ise,

kesinleşmemiş söz konusu alacaklar için ek tahakkuk ve ceza kararının iptal edilmesi şeklinde işlem yapılacak olup yukarıda belirtilmiş olan durumlar haricinde kesinleşmiş olan kararlara ilişkin olarak Gümrük Yönetmeliği'nin geçici 16/3'üncü maddesi kapsamındaki yükümlü başvuruları kabul edilmeyecektir.

Öte yandan, 13 Şubat 2021 tarihinden önce tescil edilmiş olan beyannameler için, bu tarihten önce veya sonra Gümrük Yönetmeliği'nin geçici 16'ncı maddesi kapsamında eşyanın menşeine ilişkin usulüne uygun olmayan menşe şahadetnamesi veya tedarikçi beyanı/uzun dönem tedarikçi beyanı ibraz edilerek yapılmış/yapılacak olan ve gümrük idaresince çeşitli nedenlerle kabul edilmeyen başvurular için de usulüne uygun olarak düzenlenmiş yeni belgelerle 30 Haziran 2021 tarihine kadar (bu tarih dahil) başvuru yapılması halinde yukarıda sıralanan maddeler kapsamında işlem yapılacağı kaydedilmiştir.

Bununla birlikte, gümrük beyannamesi ekinde bulunan menşe şahadetnamesi veya EUR.1/EUR.MED dolaşım belgesi gibi tercihli menşe ispat belgelerinin sonradan kontrolü sonucunda söz konusu belgelerin;

- Sehven düzenlendiğinin anlaşılması halinde veya,
- İhracatçı ülkenin yetkili kurumları tarafından düzenlenmediğinin anlaşıldığı durumlarda ise, gümrük idaresince başlatılan bir adli süreç varsa bu sürecin sonunda ilgili merciler tarafından takipsizlik veya beraat kararının verilmiş olması koşuluyla,

yükümlünün Gümrük Yönetmeliği'nin, geçici 16/3'üncü maddesi kapsamında sonradan bir menşe şahadetnamesini gümrük idaresine ibraz etmesinin mümkün olduğu; sonradan ibraz edilen menşe şahadetnamesinin sonradan kontrolünün yapılması ve sonradan kontrol sonucuna göre işlem tesis edilmesi gerektiği ifade edilmiştir.

Yazıda ayrıca, geçerli olmayan EUR1./EUR.MED dolaşım belgesi gibi tercihli menşe ispat belgesi yerine Gümrük Yönetmeliği'nin geçici 16/3'üncü maddesi kapsamında gümrük idaresine ibraz edilen menşe şahadetnamesinin TPÖ/EMY hesaplamasında dikkate alınması, söz konusu eşyaya ilişkin İGV'nin ise tahsil edilmesi talimatlandırılmıştır.

2. İthalat işlemlerinde elektronik başvuru sistemi yeniden düzenlendi.

7 Nisan 2021 tarihli Resmî Gazete'de yayımlanan 2021/21 sayılı Elektronik Başvuru Sistemi Tebliği ile Ticaret Bakanlığı İthalat Genel Müdürlüğünce yürütülen ithalat işlemlerinde, başvuruların elektronik ortamda yapılmasına ve işlem yapacak kullanıcıların yetkilendirilmesine dair usul ve esaslar yeniden düzenlenmiş olup aynı konuya ilişkin 21 Aralık 2017 tarih ve 2017/3 sayılı Tebliğ yürürlükten kaldırılmıştır.

Yeni düzenlemede, daha evvel uygulanmakta olan elektronik başvuru sisteminin genel usul ve esaslarının büyük ölçüde muhafaza edildiği; ancak, eski düzenlemeye nazaran bazı değişiklikler yapıldığı görülmektedir. Yapılan değişiklikler özetle aşağıdaki gibidir:

- Ticaret Bakanlığı İthalat Genel Müdürlüğünce yürütülen ithalat işlemlerinde kayda alınmak suretiyle ileriye yönelik olarak yapılan gözetim uygulamaları elektronik başvuru sisteminin kapsamı dışında tutulmuştur.
- Tebliğ'in 5. maddesi kapsamında ithalat işlemlerine elektronik ortamda başvuru yapacak kullanıcıları yetkilendirmek üzere hazırlanacak belgeler arasında bulunan imza sirküleri ibraz etme zorunluluğu kaldırılmış olup sicil tasdiknamesi ibraz edilmesi gereken belgeler arasına eklenmiştir.
- İlgili belgelerin Genel Müdürlüğe firmanın/kurumun/şahsın Kayıtlı Elektronik Posta (KEP) adresinden, Ticaret Bakanlığı KEP adresine (ticaretbakanligi@hs01.kep.tr) gönderilmek suretiyle de iletilebilmesine olanak sağlayacak düzenleme yapılmıştır.
- Yürürlükten kaldırılan Tebliğ'de yer alan ve kullanıcının vergi numarasının değişmesi durumunda, o firma için yetkilendirilen tüm kullanıcıların yetkilerinin Bakanlıkça re'sen iptal edileceği yönündeki düzenlemeye yeni Tebliğ'de yer verilmemiştir.

2021/21 sayılı Tebliğ, yayım tarihinde yürürlüğe girmiştir.

3. Türkiye ile Birleşik Krallık arasında imzalanan Serbest Ticaret Anlaşması eki Menşe Protokolü değiştirildi.

Türkiye ile Birleşik Krallık arasında imzalanan Serbest Ticaret Anlaşması eki Menşe Kuralları ve Menşe İşlemlerine İlişkin Protokol 14.04.2021 tarihli mükerrer Resmî Gazete'de yayımlanan protokol ile değiştirilmiştir.

Yeni Protokol'de öne çıkan hususlar şöyledir:

- Türkiye veya Birleşik Krallık'ta imal edilen eşyada Avrupa Birliği menşeli girdilerle kümülasyon yapmak mümkündür. Daha evvel yayımlanan protokolde Avrupa Birliği menşeli ürünlerin yanı sıra İsviçre (Liechtenstein dâhil), İzlanda, Norveç veya eski protokolün 4 no.lu ekinde sayılan ülkeler menşeli girdilerin Ek-4'te listelenen bir ülke menşeli girdilerle menşe kümülasyonu uygulamak mümkün idi.
- Türkiye veya Birleşik Krallık'ta menşeli olmayan girdiler üzerinde gerçekleştirilen üretim diğer taraf menşeli olup olmadığının belirlenmesinde, ilk yapılan üretimin tedarikçi beyanı veya eşdeğer bir belge ile tevsik edilmesi kaydıyla, dikkate alınır.
- Önceki protokolde yer alan ve 50 ila 63'üncü fasıllarda sınıflandırılan ürünlere ilişkin istisnai düzenlemelere (menşe kümülasyonu, telafi edici vergi, vs.) yeni protokolde yer verilmemiştir.
- Yeni protokolde, telafi edici vergi olarak adlandırılan ve gümrük vergilerinin geri verilmesi veya muafiyet yasağına yer verilmemiş; anlaşmanın yürürlüğe girmesinden itibaren en geç 2 yıl içinde taraflardan birinin talebi üzerine bu düzenlemenin gözden geçirileceği belirtilmiştir.

- STA kapsamındaki tercihli muameleden faydalanabilmek için, önceki protokolde olduğu gibi, yazılı Menşe Beyanı kullanılacaktır. Önceki düzenlemeden farklı olarak, Protokolün 4 no.lu ekini teşkil eden Menşe Beyanı'nın imza kısmı için "İhracatçının imzalamasının gerekmediği hallerde, imzadan muafiyet, imzalayanın isminden de muafiyet anlamına gelir" şeklinde dipnot derç edilmiştir.
- 8507, 8702, 8703, 8704 tarife pozisyonlarında yer alan elektrikli akümülatörler ve elektrikli vasıtalar için 31.12.2026 tarihine kadar geçerli olacak geçici ve 2 aşamalı menşe kurallarına Protokolde yer verilmiştir.

4. Varış öncesi gümrük işlemlerinde düzenleme yapıldı.

23.01.2019 tarihli Resmî Gazete'de yayımlanan Gümrük Genel Tebliği (Varış Öncesi Gümrük İşlemleri) (Seri No: 1) ile serbest dolaşıma giriş ve dahilde işleme rejimi kapsamında denizyolu konteyner taşımacılığı ile Türkiye Gümrük Bölgesine gelen ve yerli üretimde girdi olarak kullanılabilecek eşyanın ilgili rejime giriş işlemlerinin Türkiye Gümrük Bölgesine gelişinden önce başlanabilmesine ilişkin usul ve esaslar belirlenmişti.

15 Nisan 2021 tarihli Resmî Gazete'de yayımlanan Tebliğ ile Gümrük Genel Tebliği'nde (Varış Öncesi Gümrük İşlemleri Seri No: 1) değişiklikler yapıldı.

Yeni gelen düzenlemeyle öne çıkan, serbest dolaşıma giriş ve dahilde işleme rejimi kapsamında deniz yolu taşımacılığı ile Türkiye Gümrük Bölgesi'ne gelen ve yerli üretimde girdi olarak kullanılabilecek eşyanın ilgili rejime giriş işlemlerinin Türkiye Gümrük Bölgesi'ne gelişinden önce başlanabilmesinin kapsamına havayolu taşımacılığı da dahil edilmesidir.

Ayrıca ilgili Tebliğ'den yararlanabilmek için başvuru sahibine ilişkin koşullarda değişiklik yapılarak "en az üç yıldır faaliyette bulunması" ibaresi eklenmesi de önemli bir değişikliktir.

Bu Tebliğ, yayımını takip eden 30'uncu gününde yürürlüğe girecektir.

5. Türkiye ile Birleşik Krallık arasında imzalanan Serbest Ticaret Anlaşması yürürlüğe girdi.

20.04.2021 tarihli Resmî Gazete'de yayımlanan 3837 ve 3838 sayılı Cumhurbaşkanı Kararlarıyla, ithalatın Türkiye ile Birleşik Krallık arasında imzalanan Serbest Ticaret Anlaşması hükümlerine uygun şekilde yapılması halinde, Avrupa Birliğine uygulanan gümrük vergisi oranları/toplu konut fonu oranları ile ilave gümrük vergisi oranlarının Birleşik Krallık'a da uygulanmasına yönelik düzenleme yapılmıştır.

Aynı Kararlarda ayrıca 01.01.2021 tarihi ile bu maddelerin yürürlüğe girdiği tarih arasında gerçekleşen ithalat işlemlerinin Türkiye ile Birleşik Krallık arasında imzalanan Serbest Ticaret Anlaşması hükümlerine uygun şekilde yapıldığının ispatı halinde, söz konusu eşyaya Avrupa Birliğine uygulanan gümrük vergisi oranları / toplu konut fonu oranları ile ilave gümrük vergisi oranlarının uygulanacağı, alınan teminatlar hakkında gümrük mevzuatı hükümleri çerçevesinde işlem yapılacağı düzenlenmiştir.

Bahse konu Resmî Gazete'de ayrıca 3839 sayılı Cumhurbaşkanı Kararı eki Büyük Britanya ve Kuzey İrlanda Birleşik Krallığı Menşeli Bazı Ürünlerin İthalatında Tarife Kontenjanı Uygulanması Hakkında Karar yayımlanmış olup bu Karar'da, Karar ekinde yer alan ürünlere ilişkin tarife kontenjanı düzenlemelerine yer verilmiştir.

Bahse konu Kararlar, 20.04.2021 tarihinde yürürlüğe girmiştir.

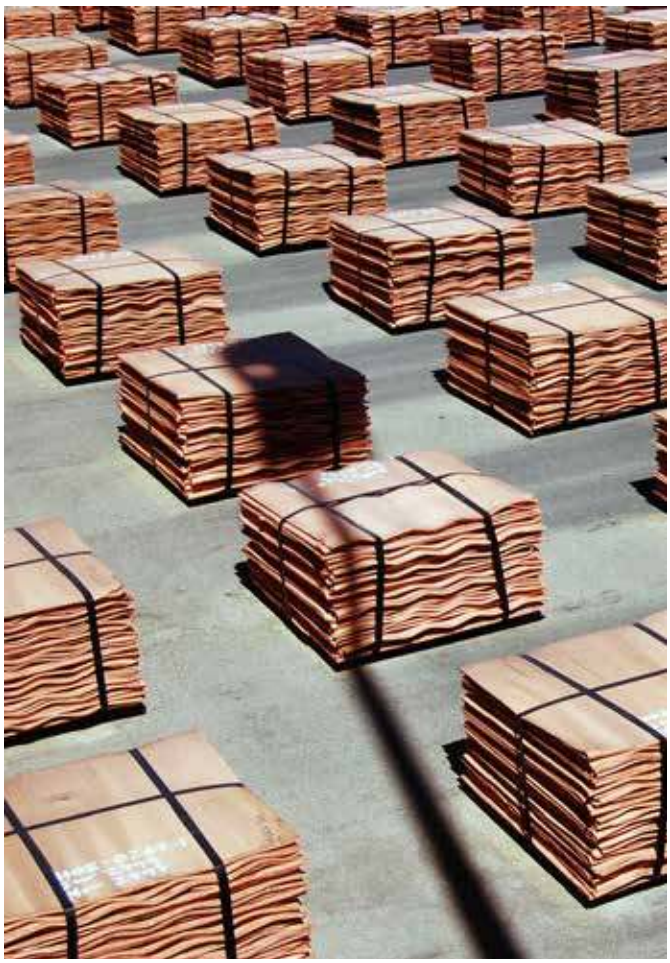
6. İthalatta İlave Gümrük Vergisi Uygulamasına İlişkin Karar'da değişiklik yapıldı.

22 Nisan 2021 tarihli Resmî Gazete'de yayımlanan 3867 sayılı "İthalatta İlave Gümrük Vergisi Uygulanmasına İlişkin Kararda Değişiklik Yapılmasına Dair Karar" ile Karar'a ekli tablolarda yer alan eşyanın ithalatında 3351 sayılı İthalatta İlave Gümrük Vergisi Uygulanmasına İlişkin Karar uyarınca tahsil edilmekte olan ilave gümrük vergisi uygulamasında değişiklik yapılmıştır.

Buna göre, 3867 sayılı Karar'a ekli (1) sayılı Listede yer alan eşyaya ilişkin İGV oranları yeniden belirlenmiş ve 3920.43.10.00.00, 4818.90.90.90.00, 7228.50.69.00.11 ve 8714.99.90.00.00 gümrük tarife istatistik pozisyonlarında sınıflandırılan eşyayı (tekerlek hariç) kendi üretiminde girdi olarak kullanan firmalar tarafından yapılan ithalatta İGV oranının %0 olarak uygulanacağı ve bu halde gümrük mevzuatının nihai kullanım hükümlerine tabi olunacağı yönünde ilgili tabloya dipnot derç edilmiştir.

3867 sayılı Karar ile ayrıca, Karar'a ekli (2) sayılı listede yer alan eşya, İGV ihdas eden 3351 sayılı Kararın EK-1'i kapsamından çıkarılmış ve böylece söz konusu Listede sayılan eşya için ilave gümrük vergisi uygulamasına son verilmiştir.

Bahse konu Karar, yayımı tarihinde (22.04.2021) yürürlüğe girmiştir.



Çalışma Hayatında Gündem

Dr. Hakkı Demirci

Değerli okurlarımız; geçtiğimiz nisan ayı içerisinde iş ve sosyal güvenlik alanında yaşanan gelişmelere baktığımızda; daha önce uzatılmayacağı açıklanan kısa çalışma ödeneği desteğinin yeniden artan pandemi nedeniyle üç ay daha uzatıldığını görüyoruz.

7316 sayılı Kanun ile yeme-içme sektörü ağırlıklı olmak üzere kimi işverenlere ve sigortalılara sigorta primi ve nakdi ücret desteği sağlanmıştır. Ayrıca geçmişe dönük istihdam teşviklerinden faydalanma uygulamasına son verilmiştir. Teknoloji geliştirme bölgelerinde net ücret ile çalışanların sigorta primine esas kazanç hesaplamaları değişmiştir. Bunun dışında işten ayrılış nedenleri arasında yer alan ve kamuoyunda tartışmalara neden olan Kod:29 uygulaması değişmiştir.

Yargı köşemizde bu ay iki yargı kararına değineceğiz. İşçinin iş yeri ortamında başka bir çalışanı öpmeye çalışmasının iş yeri kurallarına ve genel ahlak kurallara aykırı olduğu ile işçinin toplu iş sözleşmesinden yararlanabilmesi için taraf işçi sendikasına üye olması veya sendikaya dayanışma aidatı ödemesi gerektiği konusundaki yargı kararına dikkatinizi çekmek isteriz.

Gelişmelerin detayları aşağıda yer almaktadır.

A. SGK-İş Hukuku köşesi

1. Kısa çalışma ödeneğinin süresi 30.06.2021 tarihine uzatıldı.

23 Nisan 2021 tarihli Resmî Gazete'de yayımlanan 3910 sayılı Cumhurbaşkanı Kararı ile yeni covid-19 nedeniyle dışsal etkilerden kaynaklanan dönemsel durumlar kapsamında, zorlayıcı sebep gerekçesi ile 31.01.2021 tarihine kadar (bu tarih dahil) kısa çalışma başvurusunda bulunmuş olan işyerleri için kısa çalışma ödeneği süresi 01.04.2021 tarihinden itibaren başlamak üzere 30.06.2021 tarihine kadar tüm sektörler için 3 ay uzatılmıştır.

2. 7316 sayılı Kanun ile iş ve sosyal güvenlik mevzuatında yapılan düzenlemeler

22.04.2021 tarihli Resmî Gazete'de yayımlanan 7316 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun'un 6'ncı, 7'nci, 9'uncu ve 10'uncu maddelerinde yapılan düzenleme ile sosyal güvenlik mevzuatında yer alan teşvik, destek ve ödenekler konusunda değişiklikler yapılmıştır.

2.1.Tüm sektörler için nakdi ücret desteği tutarları 2021 yılı Nisan ayı ve sonrası için günlük 50 TL'ye yükseltilmiştir. Ayrıca daha önce bu ödemelerden yapılan damga vergisi kesintisi de 30/04/2021 tarihinden sonra yapılacak ödemeler için kaldırılmıştır. Bunun dışında NACE Rev.2 Ekonomik Faaliyet Sınıflamasına göre aşağıda belirtilen faaliyet sektörlerinde yer alan işyerlerinde 2021 yılı Mart ayında/döneminde iş sözleşmesi bulunan sigortalılardan 4857 sayılı Kanun'un geçici 10'uncu maddesi uyarınca işveren tarafından ücretsiz izne ayrılanlara, işe giriş tarihine bakılmaksızın (birinci fıkradaki diğer şartları taşımaları halinde) 2021 yılı Nisan ve Mayıs ayları için nakdi ücret desteği verilecektir. (Diğer sektörlerde nakdi ücret desteği ancak 17.04.2020 tarihinden önce iş akdi bulunan sigortalılara ödenmektedir).

NACE kodu	Açıklama
56	Yiyecek ve içecek hizmeti faaliyetleri
61.90.05	İnternet kafelerin faaliyetleri
85.51.03	Spor ve eğlence eğitim kursları (futbol, dövüş sanatları, jimnastik, binicilik, yüzme, dalgıçlık, paraşüt, briç, yoga, vb. eğitimi ile profesyonel spor eğitimcilerinin faaliyetleri dahil, temel, orta ve yükseköğretim düzeyinde verilen eğitim hariç)
93.11.01	Spor tesislerinin işletilmesi (futbol, hokey, paten, golf vb. sahaları, yarış pistleri, stadyumlar, yüzme havuzları, tenis kortları, bowling alanları, boks arenaları, vb. tesisler)
93.12.07	Yüzme kulüplerinin faaliyetleri
93.13.01	Form tutma ve vücut geliştirme salonlarının faaliyetleri
93.19.05	Bilardo salonlarının faaliyetleri
93.21.01	Eğlence parkları ve lunaparkların faaliyetleri
93.29.02	Düğün, balo ve kokteyl salonlarının işletilmesi
93.29.03	Oyun makinelerinin işletilmesi
96.02.01	Güzellik salonlarının faaliyetleri (cilt bakımı, kaş alma, ağda, manikür, pedikür, makyaj, kalıcı makyaj vb.nin bir arada sunulduğu salonlar) (sağlık bakım hizmetleri hariç)
96.04.01	Hamam, sauna, vb. yerlerin faaliyetleri
96.04.02	Kaplıca, ılıca, içmeler, spa merkezleri, vb. yerlerin faaliyetleri (konaklama hizmetleri hariç)
96.04.03	Zayıflama salonu, masaj salonu, solaryum vb. yerlerin işletilmesi faaliyetleri (form tutma salonlarının ve diyetisyenlerin faaliyetleri hariç)

2.2. Yukarıdaki tabloda belirtilen faaliyet kodlarında faaliyet gösteren özel sektör işyerlerinde 1/4/2021 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere 2021 yılı Mart ayına/dönemine ait muhtasar ve prim hizmet beyannamelerinde bildirilen sigortalılar için 2021 yılı Nisan ve Mayıs aylarında prime esas kazanç alt sınırı üzerinden hesaplanacak SGK primlerinin tamamı mahsuben işsizlik fonundan karşılanacaktır.

Bu destekten faydalanmak için ilgili muhtasar ve prim hizmet beyannamelerinin yasal süresi içerisinde verilmesi, primlerin yasal süresinde ödemesi, SGK'ya borç olunmaması (yapılandırma hariç), kayıt dışı – sahte sigortalı tespit edilmemesi gerekmektedir.

2.3. Hastalık ve analık sigortasından ödenecek olan geçici iş göremezlik ödeneğine esas günlük kazancın hesabında değişiklik yapılmıştır.

Mevcut durumda geçici iş göremezlik ödeneği hesaplaması, sigortalının son 3 ay ortalama prime esas kazanç tutarları üzerinden yapılmakta idi. Yapılan düzenleme ile geçici iş göremezlik ödeneği hesaplamasında ikili bir düzenlemeye gidilmiştir: a. İlk olarak, hastalık ve analık ödenek hesabında son üç ay yerine artık sigortalının son 12 ayda bildirilen prime esas kazançları esas alınacaktır. b. Eğer iş göremezliğin başladığı tarihten önceki son bir yıl içinde 180 günden az kısa vadeli sigorta primi bildirilmiş olanlar için ise hastalık ve analık ödeneğine esas alınacak günlük kazanç, iş göremezliğin başladığı tarihteki günlük prime esas kazanç alt sınırının iki katını geçemeyecektir.

2.4. İstihdam teşviklerinden faydalanmada geçmişe dönük başvuru imkânı ortadan kalktı.

Mevcut durumda faydalanılmayan veya eksik faydalanılan sosyal güvenlik prim teşviki, destek ve indirimlerinden en çok 6 ay geriye dönük olarak yararlanabilmekte iken yapılan değişiklik ile bu uygulamaya son verilmiştir.

01.05.2021 tarihinden sonra teşviklerden sadece cari olarak faydalanılabilecek, unutulan/eksik faydalanılan teşvikler için geçmişe dönük kanun numarası değişiklik talebinde bulunulamayacaktır.

3. İşten ayrılış nedenleri arasında yer alan Kod:29 değişti.

Bilindiği üzere sigortalının işten ayrılış nedeni (kodu) alanına hizmet akdi sona eren sigortalının Kanun, 4857 sayılı Kanun ve 4447 sayılı Kanun'un 51'inci maddesine uygun işten ayrılış nedeni işaretlenmektedir.

SGK tarafından 01.04.2021 tarih ve 2021/9 sayı ile yayımlanan Genelge ile işten çıkış kodları yeniden düzenlenmiştir.

Yapılan değişiklikle;

"29- İşveren tarafından işçinin ahlak ve iyiniyet kurallarına aykırı davranışı nedeni ile fesih" kodu çıkarılmış ve "41-" nolu koddan sonra gelmek üzere aşağıdaki kodlar eklenmiştir.

42	İş sözleşmesi yapıldığı sırada bu sözleşmenin esaslı noktalarından biri için gerekli vasıflar veya şartlar kendisinde bulunmadığı halde bunların kendisinde bulunduğunu ileri sürerek yahut gerçeğe uygun olmayan bilgiler veya sözler söyleyerek işçinin işvereni yanıltması.	4857 sayılı Kanun m. 25-II-a
43	İşçinin, işveren yahut bunların aile üyelerinden birinin şeref ve namusuna dokunacak sözler sarfetmesi veya davranışlarda bulunması yahut işveren hakkında şeref ve haysiyet kırıcı asılsız ihbar ve isnadlarda bulunması.	4857 sayılı Kanun m. 25-II-b
44	İşçinin işverenin başka bir işçisine cinsel tacizde bulunması.	4857 sayılı Kanun m. 25-II-c
45	İşçinin işverene yahut onun ailesi üyelerinden birine yahut işverenin başka işçisine sataşması, işyerine sarhoş yahut uyuşturucu madde almış olarak gelmesi ya da işyerinde bu maddeleri kullanması.	4857 sayılı Kanun m. 25-II-d
46	İşçinin, işverenin güvenini kötüye kullanmak, hırsızlık yapmak, işverenin meslek sırlarını ortaya atmak gibi doğruluk ve bağlılığa uymayan davranışlarda bulunması.	4857 sayılı Kanun m. 25-II-e
47	İşçinin, işyerinde, yedi günden fazla hapisle cezalandırılan ve cezası ertelenmeyen bir suç işlemesi.	4857 sayılı Kanun m. 25-II-f
48	İşçinin işverenden izin almaksızın veya haklı bir sebebe dayanmaksızın ardı ardına iki işgünü veya bir ay içinde iki defa herhangi bir tatil gününden sonraki iş günü yahut bir ayda üç işgünü işine devam etmemesi.	4857 sayılı Kanun m. 25-II-g
49	İşçinin yapmakla ödevli bulunduğu görevleri kendisine hatırlatıldığı halde yapmamakta ısrar etmesi.	4857 sayılı Kanun m. 25-II-h
50	İşçinin kendi isteği veya savsaması yüzünden işin güvenliğini tehlikeye düşürmesi, işyerinin malı olan veya malı olmayıp da eli altında bulunan makineleri, tesisatı veya başka eşya ve maddeleri otuz günlük ücretinin tutarıyla ödeyemeyecek derecede hasara ve kayba uğratması.	4857 sayılı Kanun m. 25-II-ı

4. Teknoloji geliştirme bölgelerinde net ücret ile çalışanların sigorta primine esas kazanç hesaplamaları değişti.

Bilindiği üzere 4691 sayılı Kanun kapsamında teknoloji geliştirme bölgesinde (Teknopark ya da Teknokent) çalışan Ar-Ge, tasarım ve destek personelinin bu görevleri ile ilgili ücretleri için gelir vergisi istisnası uygulandığından, net ücret sistemine göre çalıştırılan sigortalıların brüt ücretleri (prime esas kazançları) hesaplanırken gelir vergisi ve damga vergisi dikkate alınmamakta idi. Bu şekilde bölgede çalışan AR-GE tasarım ve destek personelinin bu görevleri ile ilgili ücretleri 31/12/2023 tarihine kadar her türlü vergiden müstesnaydı.

Ancak; 03/02/2021 tarihli Resmî Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe giren 7263 sayılı "Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun"un 7'nci maddesine eklenen hüküm ile uygulamada değişikliğe gidilmiştir. Ayrıca konu hakkında SGK tarafından 31.03.2021 tarih ve 2021/8 sayılı genelge yayımlanmıştır.

4691 sayılı Kanun kapsamında Ar-Ge tasarım ve destek personelinin bu görevleri ile ilgili ücretleri üzerinden asgari geçim indirimi uygulandıktan sonra hesaplanan gelir vergisi verilecek muhtasar beyanname üzerinden tahakkuk eden vergiden indirilmek suretiyle terkin edilecektir. Böylece 5746 sayılı Kanun kapsamında net ücret sistemine göre çalıştırılan Ar-Ge, tasarım ve destek personelinin brüt ücretlerinin hesaplama şekli 4691 sayılı Kanun kapsamındaki Ar-Ge tasarım ve destek personeli bakımında da uygulanacaktır.

Sonuç olarak;

4691 sayılı Kanun kapsamında Ar-Ge tasarım ve destek personelini için artık gelir vergisi istisnası uygulanmadığından, net ücret sistemine göre çalıştırılan sigortalıların brüt ücretleri (prime esas kazançları) hesaplanırken gelir vergisi ve damga vergisi dikkate alınacaktır.

Kanun hükmü 03/02/2021 tarihi itibariyle yürürlüğe girdiğinden, 4691 sayılı Kanun kapsamında net ücret sistemine göre çalıştırılan Ar-Ge, tasarım ve destek personelinin brüt ücretlerinin yukarıda açıklanan şekilde hesaplanması 2021/Şubat ve sonrası için söz konusu olacaktır.

B. Yargı köşesi

1. İşçinin toplu iş sözleşmesinden yararlanabilmesi için taraf işçi sendikasına üye olması veya sendikaya dayanışma aidatı ödemesi gerektiği

Yargıtay 9. Hukuk Dairesi, Esas Numarası: 2020/3228, Karar Numarası: 2020/19851 Karar Tarihi: 23.12.2020

Özeti: Taraflar arasındaki uyuşmazlık, davacının davalı işveren işyerinde uygulanmakta olan toplu iş sözleşmesinden faydalanıp faydalanamayacağı noktasında toplanmaktadır. Sendikalar ve Toplu İş Sözleşmesi Kanunu gereğince işyerinde uygulanmakta olan toplu iş sözleşmesinden yararlanma taraf işçi sendikasına üyelikle veya sendikaya dayanışma aidatı ödemekle mümkündür. Davacı işçinin baştan itibaren davalı işverenin işçisi sayılması gerektiğinin tespitine yönelik karar isabetlidir. Ancak, davacının davalı işveren işyerinde uygulanmakta olan toplu iş sözleşmesinin tarafı olan sendikaya üyeliği veya dayanışma aidatı ödeyerek faydalanma talebi yok ise anılan toplu iş sözleşmesinden faydalanması olanaklı değildir. Davacı sendikaya üyelik tarihinin 18.01.2016 olduğunu söylediğinden; öncelikle ilgili sendikadan sendika üyelik fişi getirtilmeli, üyeliğinin işverene bildirilip bildirilmediği araştırılmalı, bu durum sabit ise davacının sendikaya üye olduğu tarihte almakta olduğu ücretine, toplu iş sözleşmesinden yararlanmaya başladığı tarihte yürürlükte olan toplu iş sözleşmesi hükümleri uygulanmak suretiyle artışlar yapılmalı ve tespit edilen ücretlerine göre hesaplanacak olan fark ücret ve ilave tediye alacakları hesaplanmalıdır. Toplu iş sözleşmesinin tarafı olan sendikaya üyeliği bulunmayan ve dayanışma aidatı da ödemeyen işçi bakımından ise, davalı işveren işyerinde sendikasız emsal işçi bulunmadığına göre fark ücret alacağı talebi reddedilmeli, bu takdirde ilave tediye alacağı yönünden de davacının fiilen ödenen ücreti üzerinden yapılan hesaplama esas alınarak hüküm kurulmalıdır.

Taraflar arasında görülen dava sonucunda verilen kararın, temyizen incelenmesi davalı vekili tarafından istenilmekle, temyiz talebinin süresinde olduğu anlaşıldı. Dava dosyası için Tetkik Hâkimi tarafından düzenlenen rapor dinlendikten sonra dosya incelendi, gereği konuşulup düşünüldü:

Davacı isteminin özeti:

Davacı vekili, müvekkilinin 19/06/2015 dönemine kadar olan ücret farkı ve ilave tediye alacaklarının Eskişehir 2. İş Mahkemesi'nin 2015/206 esas 2016/175 karar sayılı kararı ile ödendiğini, 20/06/2015 sonrası döneme ait ödeme yapılmadığını ileri sürerek ücret farkı ve 6772 Sayılı Yasaya göre ilave tediye alacağının davalıdan tahsiline karar verilmesini talep etmiştir.

Davalı cevabının özeti:

Davalı vekili, davacının ihale alan firmanın çalışanı olduğunu, numune alma ve hazırlama işinin asıl işin parçası olmadığını beyanla davanın reddine karar verilmesini talep etmiştir.

İlk derece mahkemesi kararının özeti:

İlk derece mahkemesince, yapılan yargılama sonucunda toplanan deliller ve bilirkişi raporuna dayanılarak, Eti Maden İşletmeleri Genel Müdürlüğü ile dava dışı alt işveren arasındaki hukuki ilişkinin muvazaalı olduğunun tespiti ile ücret farkı ve ilave tediye alacaklarının kabulüne karar verilmiştir.

İstinaf başvurusu:

İlk derece mahkemesinin kararına karşı, davalı istinaf başvurusunda bulunmuştur.

Bölge Adliye Mahkemesi kararının özeti:

Bölge Adliye Mahkemesince, davalı vekilinin istinaf başvurusunun Hukuk Muhakemeleri Kanunu'nun 353-(1) b 1 maddesi gereğince ESASTAN REDDİNE karar verilmiştir.

Temyiz başvurusu:

Kararı, davalı vekili temyiz etmiştir.

Gerekçe:

1- Dosyadaki yazılara, kararın dayandığı delillerle kanuni gerektirici sebeplere göre, davalının aşağıdaki bendin kapsamı dışında kalan temyiz itirazlarının reddine karar vermek gerekmiştir.

2- Taraflar arasındaki uyuşmazlık, davacının davalı işveren işyerinde uygulanmakta olan toplu iş sözleşmesinden faydalanıp faydalanamayacağı noktasında toplanmaktadır.

6356 Sayılı Sendikalar ve Toplu İş Sözleşmesi Kanunu'nun 39. maddesi gereğince işyerinde uygulanmakta olan toplu iş sözleşmesinden yararlanma taraf işçi sendikasına üyelikle veya sendikaya dayanışma aidatı ödemekle mümkündür.

Somut olayda; davacı işçinin baştan itibaren davalı işverenin işçisi sayılması gerektiğinin tespitine yönelik karar isabetlidir. Ancak, davacının davalı işveren işyerinde uygulanmakta olan toplu iş sözleşmesinin tarafı olan sendikaya üyeliği veya dayanışma aidatı ödeyerek faydalanma talebi yok ise anılan toplu iş sözleşmesinden faydalanması olanaklı değildir.

Davacı sendikaya üyelik tarihinin 18.01.2016 olduğunu söylediğinden; öncelikle ilgili sendikadan sendika üyelik fişi getirtilmeli, üyeliğinin işverene bildirilip bildirilmediği araştırılmalı, bu durum sabit ise davacının sendikaya üye olduğu tarihte almakta olduğu ücretine, toplu iş sözleşmesinden yararlanmaya başladığı tarihte yürürlükte olan toplu iş sözleşmesi hükümleri uygulanmak suretiyle artışlar yapılmalı ve tespit edilen ücretlerine göre hesaplanacak olan fark ücret ve ilave tediye alacakları hesaplanmalıdır.

Toplu iş sözleşmesinin tarafı olan sendikaya üyeliği bulunmayan ve dayanışma aidatı da ödemeyen işçi bakımından ise, davalı işveren işyerinde sendikasız emsal işçi bulunmadığına göre; fark ücret alacağı talebi reddedilmeli, bu takdirde ilave tediye alacağı yönünden de davacının fiilen ödenen ücreti üzerinden yapılan hesaplama esas alınarak hüküm kurulmalıdır.

Bu husus gözetilmeden karar verilmesi hatalı olup bozmayı gerektirmiştir.

Sonuç:

Temyiz olunan ilk derece mahkemesi kararının ve bu karara karşı istinaf başvurusunu esastan reddeden bölge adliye mahkemesi kararının, yukarıda yazılı sebepten dolayı BOZULARAK ORTADAN KALDIRILMASINA, dosyanın kararı veren İlk Derece Mahkemesine, bozma kararının bir örneğinin ise kararı veren Bölge Adliye Mahkemesine gönderilmesine, peşin alınan temyiz karar harcının istek halinde ilgiliye iadesine, 23/12/2020 tarihinde oybirliğiyle karar verildi.

2. İşçinin iş yeri ortamında başka bir çalışanı öpmeye çalışmasının iş yeri kurallarına ve genel ahlak kurallara aykırı olduğu

Yargıtay 9. Hukuk Dairesi, Esas Numarası: 2016/33799, Karar Numarası: 2020/19760, Karar Tarihi: 23.12.2020

Özeti: Davalı iş yerinde satış temsilcisi olarak görev yapan davacı işçinin aynı işyerinde bulunan kadın çalışan ile duygusal ilişki içine girdiği, en son olarak kadın çalışanı iş yerinde öpmeye çalıştığı, bu durumun güvenlik kameraları tarafından kaydedildiği, duruma güvenlik kameralarının kaydı nedeni ile vakıf olan davalı işverenin davacı işçiyi bu fiili nedeniyle işten çıkarttığı anlaşılmaktadır. Özel hayat ve özel hayatın gizliliği kuralı iş yerinde ve başka bir çalışana karşı alenen yapılan fiili kapsamaz. Feshe konu edilen davranış kadın işçi tarafından da savunma tutanağında kabul edilmişken, davacı işçinin iş yeri ortamında başka bir çalışan ile yukarıda açıklanan şekilde bir olay yaşaması iş yeri kurallarına ve genel ahlak kurallara aykırı olduğundan davalı işveren feshi haklıdır.

Taraflar arasında görülen dava sonucunda verilen kararın, temyizen incelenmesi davalı vekili tarafından istenilmekle, temyiz talebinin süresinde olduğu anlaşıldı. Dava dosyası için Tetkik Hâkimi tarafından düzenlenen rapor dinlendikten sonra dosya incelendi, gereği konuşulup düşünüldü:

Davacı isteminin özeti:

Davacı vekili, davalı işyerinde 28.12.2001-19.06.2013 tarihleri arasında çalıştığını, iş akdinin işverence hiçbir haklı neden ve gerekçe göstermeksizin 19.06.2013 tarihinde sona erdirildiğini iddia ederek kıdem ve ihbar tazminatı alacaklarının fesih tarihinden itibaren işleyecek en yüksek banka mevduat faizi ile davalıdan tahsiline karar verilmesini talep etmiştir.

Davalı cevabının özeti:

Davalı vekili, davacının müvekkili İşyerinde Sosyal Güvenlik Kurumu kayıtlarında göründüğü kadar çalıştığını, çalıştığı mağazada birlikte çalıştığı kadın ile aralarında gönül ilişkisi ve ahlaka mugayir davranışlarının mağaza müdürünün dikkatini çekmesi ve işyerinde bu konunun konuşulur olması üzerine yapılan inceleme ve kamera incelemelerinde davacı ile kadın arkadaşının olumsuz davranışlarının saptandığını, bunun üzerine çalışanlardan savunma istendiğini, o dönemde davacının izinde olması sebebiyle sözlü istendiğini, diğer çalışanınsa savunmasında iddiaları doğrulaması ve kamera kayıtlarına istinaden keşide edilen ihtarname ile davacının iş akdinin ahlak ve iyiniyet kurallarına aykırı davranışı nedeniyle feshedildiğini savunarak davanın reddini talep etmiştir.

Mahkeme kararının özeti:

Mahkemece, yapılan yargılama sonucunda toplanan delillere göre yazılı gerekçeyle davanın kısmen kabulüne karar verilmiştir.

Temyiz:

Karar süresi içinde davalı vekili tarafından temyiz edilmiştir.

Gerekçe:

1- Dosyadaki yazılara, toplanan delillerle kararın dayandığı kanuni gerektirici sebeplere göre davalının aşağıdaki bentlerin kapsamı dışında kalan temyiz itirazları yerinde değildir.

2- Uyuşmazlık, davalı tarafından iş aktinin haklı nedenle feshedilip feshedilmediği, kıdem ve ihbar tazminatına davacının hak kazanıp kazanmadığı noktasında toplanmaktadır;

Dosyadaki; bilgi ve belgelerden davalı iş yerinde satış temsilcisi olarak görev yapan davacı işçinin aynı işyerinde bulunan kadın çalışan ile duygusal ilişki içine girdiği, en son olarak kadın çalışanı iş yerinde öpmeye çalıştığı, bu durumun güvenlik kameraları tarafından kaydedildiği, duruma güvenlik kameralarının kaydı nedeni ile vakıf olan davalı işverenin davacı işçiyi bu fiili nedeniyle işten çıkarttığı anlaşılmaktadır.

Özel hayat ve özel hayatın gizliliği kuralı iş yerinde ve başka bir çalışana karşı alenen yapılan fiili kapsamaz. Feshe konu edilen davranış kadın işçi tarafından da savunma tutanağında kabul edilmişken, davacı işçinin iş yeri ortamında başka bir çalışan ile yukarıda açıklanan şekilde bir olay yaşaması iş yeri kurallarına ve genel ahlak kurallara aykırı olduğundan davalı işveren feshi haklıdır.

Açıklanan nedenle Mahkemece kıdem ve ihbar tazminatı taleplerinin reddi gerekirken kabulü hatalı olup kararın bozulmasını gerektirmiştir.

Sonuç:

Temyiz olunan kararın yukarıda yazılı sebepten dolayı BOZULMASINA, peşin alınan temyiz harcının istek halinde ilgiliye iadesine, 23/12/2020 günü oybirliğiyle karar verildi.



Seçilmiş Yargı Kararları ve Muktezalar

23.06.2020 tarihli 2020/3146 sayılı yargı kararı

Konu: Devlet Su İşleri Genel Müdürlüğü tarafından 1996 yılında ihale edilen "Batman Sağ Sahil Sulaması İnşaatı İşi" nedeniyle 2011-2014 yıllarındaki hakediş ödemeleri üzerinden kesinti suretiyle tahsil edilen damga vergisinin iadesi istemine yönelik düzeltme-şikayet başvurusunun reddine ilişkin işlemin iptali ve ödenen tutarın yasal faiziyle birlikte iadesi istemi hakkında.

Özet: 488 sayılı Damga Vergisi Kanunu'nun dava konusu olay tarihinde yürürlükte bulunan 5035 sayılı Kanun'un 28. maddesi ile eklenen ek 2. maddesinin 1. fıkrasında; "Döviz kazandırıcı faaliyetlere ilişkin işlemlerle ilgili olarak düzenlenen kâğıtlar damga vergisinden müstesnadır." 4. fıkrasında ise; "Bu maddenin uygulanması bakımından döviz kazandırıcı faaliyetlerin neler olduğu ve bu maddenin uygulanmasına ilişkin usul ve esaslar Maliye Bakanlığı ile Dış Ticaret Müsteşarlığı tarafından birlikte tespit edilir." düzenlemesi yer almaktadır. Söz konusu madde hükmüne istinaden yayımlanan 2, 4 ve 5 Seri Nolu Genel Tebliğlerle Değişik Döviz Kazandırıcı Faaliyetlerde Damga Vergisi ve Harç İstisnası Uygulaması Hakkında 1 Seri No'lu Genel Tebliğ'in 3.2.1 ve 3.2.1.1. fıkralarında; Kalkınma Bakanlığınca yayımlanan cari yıl yatırım programında yer alan yatırımlardan uluslararası ihaleye çıkarılan ya da yabancı para ile finanse edilen işler, döviz kazandırıcı faaliyet olarak tanımlanmıştır.

Mevzuat hükümlerinin birlikte değerlendirilmesinden; 488 sayılı Damga Vergisi Kanunu'ndaki Ek madde 2'nin son fıkrası ile, Maliye Bakanlığı ile Dış Ticaret Müsteşarlığına döviz kazandırıcı faaliyetlerin neler olduğunun belirlenmesine ilişkin verilen yetki doğrultusunda yayımlanan Genel Tebliğlerde döviz kazandırıcı faaliyetlerin neler olduğu belirtilmiş olduğundan, bir işin döviz kazandırıcı faaliyet istisnası kapsamında olup olmadığına ilişkin değerlendirmenin de bu Tebliğlerde yer alan hükümler esas alınarak yapılması gerekmektedir. Olayda, davacı şirkete Devlet Su İşleri Genel Müdürlüğü tarafından 1996 yılında ihale edilen "Batman Sağ Sahil Sulaması İnşaatı İşi"nin yayımlanan cari yıl yatırım programında yer alan yatırımlardan olup olmadığının sorulduğu 04/02/2020 tarihli Ara Kararına cevaben; T.C. Cumhurbaşkanlığı Strateji ve Bütçe Başkanlığı Sektörler ve Kamu Yatırımları Genel Müdürlüğü tarafından gönderilen 23/03/2020 tarih ve 1154 sayılı yazı eki belgelerin incelenmesinden söz konusu işin; 1997 yılı yatırım programında yer aldığı ve sonraki yıllarda devam ettiği, dolayısıyla 488 sayılı Damga Vergisi Kanunu'nun Ek 2. maddesi uyarınca döviz kazandırıcı faaliyet kapsamında, hakediş ödemesine ait belgelerinin de açıkça damga vergisinden istisna olduğu anlaşıldığından, olayın vergi hatası kapsamında bulunmadığı gerekçesiyle davayı reddeden Vergi Mahkemesi kararına yönelik istinaf başvurusunu reddeden Bölge İdare Mahkemesi kararında hukuka uyarlık bulunmamaktadır.

Temyiz isteminin kabulüne, istinaf başvurusunun reddi yolundaki Ankara Bölge İdare Mahkemesi 4. Vergi Dava Dairesinin 05/12/2017 tarih ve E:2017/2129, K:2017/2622 sayılı kararının bozulmasına, Yeniden bir karar verilmek üzere dosyanın Ankara Bölge İdare Mahkemesi 4. Vergi Dava Dairesine gönderilmesine, 23/06/2020 tarihinde kesin olarak oybirliğiyle karar verilmiştir.

10.02.2020 tarihli 2020/575 sayılı yargı kararı

Konu: Uluslararası hızlı kargo faaliyetiyle iştigal eden davacının bu faaliyeti sebebiyle verdiği elektronik ticaret gümrük beyannameleri için 27/10/2017-31/08/2018 tarihleri arasında ödediği toplam 154.226,70 TL damga vergisinin 488 sayılı Damga Vergisi Kanunu'nun ek 2. maddesi uyarınca döviz kazandırıcı faaliyet kapsamında yurda getirilen navlun bedellerine ilişkin kara, deniz ve hava ulaştırma faaliyetlerinin damga vergisinden istisna olduğundan bahisle iadesi istemiyle yapılan başvurunun reddine dair işlemin iptali ve ödenen 154.226,70 TL'nin iadesi istemi hakkında.

Özet: İlgili mevzuat uyarınca gümrük vergisi ithalat ve ihracat vergilerinden oluşmakta, ithalat ve ihracat vergileri ise eşyanın ithalinde ya da ihracatında ödenecek gümrük vergisi ile diğer eş etkili vergiler ve mali yükleri teşkil etmektedir. Eş etkili vergi kavramı, gümrük birliği uygulaması kapsamında ortaya çıkmış ve Avrupa Birliği Adalet Divanı kararlarında tanımlanmıştır. Genel olarak, yerli üreticiyi korumak adına ithal edilen eşyalara özel olarak uygulanan, yani söz konusu eşyanın fiyatını yükselterek eşyaların serbest dolaşımı üzerinde gümrük vergisi olmasa da aynı gümrük vergisi gibi etki doğuran vergiler olarak açıklanmaktadır. 4458 sayılı Kanun ve Gümrük Yönetmeliği'nde eş etkili vergiler ile mali yüklerin neler olduğu ismen ve tek tek sayılmamaktadır. Bununla birlikte, Gümrük Uzlaşma Yönetmeliği'nde gümrük vergisi kapsamında yer alan vergi ve ücretler sayılmış bulunmaktadır. Bu kapsamda damga vergisi yer almamaktadır. 488 sayılı Damga Vergisi Kanunu'nun 1. maddesi uyarınca, aynı Kanun'a ekli (I) sayılı tablonun IV/2. maddesinde "beyannameler", c bendinde de "gümrük idarelerine verilen beyannameler" damga vergisine tabi kağıtlar arasında sayılmış olup, diğer vergi beyannamelerinde olduğu gibi gümrük vergisine ilişkin beyannamelerden de ithalat rejimine bağımsız olarak damga vergisi tahsil edilmektedir. Bu kapsamda, uyuşmazlığa konu damga vergisinin, yerli üreticiyi korumak adına ithal edilen eşyalara özel olarak uygulanan, yani söz konusu eşyanın fiyatını yükselterek eşyaların serbest dolaşımı üzerinde gümrük vergisi olmasa da aynı gümrük vergisi gibi etki doğuran vergi olarak değerlendirilmesi mümkün değildir. Kaldı ki, yukarıda da açıklandığı üzere damga vergisi, Gümrük Uzlaşma Yönetmeliği'nde gümrük vergisi kapsamında sayılmamaktadır.

Bu durumda, uyuşmazlığa konu damga vergisinin, gümrük mevzuatı kapsamında değerlendirilmesi mümkün olmadığından, vergi mahkemesince verilen, eş etkili vergi olarak değerlendirilip, gümrük mevzuatı uyarınca merciine tevdii kararına yönelik istinaf başvurusunu reddeden Bölge İdare Mahkemesi kararında hukuka uygunluk bulunmamakta olup, söz konusu verginin gümrük idaresi tarafından tahsil edilip vergi dairesine yatırılıp yatırılmadığı, davacı tarafından 213 sayılı Kanun uyarınca ilgili vergi dairesine düzeltme ve şikayet başvurusunda bulunup bulunulmadığı, araştırılarak, gümrük idaresince tesis edilen işlemin hukuki niteliği de göz önüne alınarak yeniden bir karar verilmesi gerekmektedir.

Temyiz isteminin kabulüne, istinaf başvurusunun reddi yolundaki İstanbul Bölge İdare Mahkemesi 5. Vergi Dava Dairesi'nin 27/09/2019 tarih ve E:2019/2807, K:2019/3505 sayılı kararının bozulmasına, yeniden bir karar verilmek üzere dosyanın İstanbul Bölge İdare Mahkemesi 5. Vergi Dava Dairesi'ne gönderilmesine 10/02/2020 tarihinde, kesin olarak oybirliğiyle karar verilmiştir.

38418978-125 [5746-2019/4-İ]-E.19396 sayılı ve 18/01/2021 tarihli özelge (Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı)

Konu: 5746 sayılı kanun kapsamında birden fazla işverenden elde edilen ücret gelirinin vergilendirilmesi.

İlgide kayıtlı özelge talep formunda, 2018 yılı Nisan ayına kadar A... A.Ş.' de 4691 sayılı Kanun kapsamında çalışıldığı, aynı yılın mayıs ayında iş değişikliği yapılarak K... A.Ş.'ye geçildiği ve aynı yılın haziran ayından bu yana T... A.Ş.' de 5746 sayılı Kanuna tabi çalışıldığını belirterek;

- Elde edilmiş ücret gelirlerine ilişkin beyanname verme yükümlülüğünün bulunup bulunmadığı,
- 2018 yılı Nisan ayına kadar elde edilen ücret gelirlerinin istisna edildiği, ancak mayıs ayından itibaren %15 gelir vergisi diliminde yer alındığı ve bu orana tabi tutulmasının doğru olup olmadığı konusunda Başkanlığımızdan görüş talep edilmektedir.

4961 sayılı Kanun kapsamında A... A.Ş.' den elde edilmiş ve istisnaya konu olan ücret gelirinin yıllık beyannameyle beyanı söz konusu olmayıp, birden çok işverenden elde edilen ücret gelirinin beyan edilip edilmeyeceğinin hesabında da bu ücret gelirleri dikkate alınmayacaktır. Ancak, ekli ücret bordrolarında A... A.Ş. tarafından yapılan ücret ödemelerine ilişkin bazı ödeme kalemlerine istisna uygulanmadığı ve bu ödemeler üzerinden gelir vergisi kesintisi yapıldığı görülmüş olup, istisna kapsamında olmayan ödemelerin de beyanname verilip verilmeyeceğinin belirlenmesinde dikkate alınacağı tabiidir.

5746 sayılı Kanun kapsamında T... A.Ş.' den elde edilmiş ücret geliri üzerinden gelir vergisi tevkifatı yapılmakta ve asgari geçim indirimi uygulandıktan sonra hesaplanan gelir vergisi tahakkuk ettirilmektedir. Bu vergi, işverence verilen muhtasar beyanname üzerinden tahakkuk eden vergiden indirilmek suretiyle terkin edilmekte, dolayısıyla sağlanan teşvikten işveren faydalanmaktadır. Buna göre, bu kanun kapsamında elde edilmiş ücret gelirinin tevkifata tabi tutularak vergilendirilmiş olması nedeniyle, çalışma karşılığı elde edilmiş tevkifata tabi ücret geliri beyanname verilip verilmeyeceğinin belirlenmesinde dikkate alınacaktır.

K... A.Ş.' de çalışma karşılığında elde edilmiş tevkifata tabi ücret gelirinin de beyanname verilip verilmeyeceğinin belirlenmesinde dikkate alınacağı tabiidir.

Diğer taraftan, 193 sayılı Kanunun uyarınca birinci işverenden alınan ücret geliri hariç ikinci ve üçüncü işverenden alınan ücret gelirleri toplamının; ilgili yıldaki tarifenin ikinci diliminde yer alan tutarı aşması halinde, istisnaya tabi ücret geliri hariç birinci işverenden alınan ücret gelirleri dahil yıllık gelir vergisi beyannamesiyle beyan edilmesi gerekmektedir.

75766797-130 [2018/1746]-E.3076 sayılı ve 13/01/2021 tarihli özelge (Balıkesir Vergi Dairesi Başkanlığı)

Konu: Altın, bakır, çinko, kurşun, gümüş, kadmiyum içeren maden atıklarının satışının KDV'den istisnadan olup olmadığı.

İlgide kayıtlı özelge talep formunun incelenmesinden, ... İli sınırlarında bulunan maden (kurşun-çinko) ocağından kalan yaklaşık 1.700.000 ton atığın açık veya kapalı teklif usulü ile Başkanlığınız tarafından satışının düşünüldüğü, atığın işlenmesi ve zenginleştirilmesi halinde ise 0,90 ton altın, 2.652,64 ton bakır, 68.072,53 ton kurşun, 68.216,95 ton çinko, 142,94 ton gümüş, 249,40 ton kadmiyum elde edilebileceği belirtilerek tespit edilen maden atığının satışının KDV'den istisna olup olmadığı hususunda Başkanlığımız görüşü talep edilmektedir.

KDV Kanunu'nun 1/3-d maddesinde; müzayede mahalleri ve gümrük depolarındaki satışların KDV'ye tabi olduğu,

17/4-g maddesinde, külçe altın ve külçe gümüş teslimleri ile kıymetli taşların 6362 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu'na göre Türkiye'de kurulu borsalarda işlem görmek üzere ithali, borsaya teslimi ve borsa üyeleri arasında el değiştirmesi, döviz, para, damga pulu, değerli kâğıtlar, hisse senedi, tahvil (elde edilen faiz gelirleri ile sınırlı olmak üzere tahvil satın almak suretiyle verilen finansman hizmetleri dâhil),varlık kiralama şirketleri tarafından ihraç edilen kira sertifikaları, Türkiye'de kurulu borsalarda işlem gören sermaye piyasası araçları ile metal, plastik, lastik, kauçuk, kâğıt, cam hurda ve atıkları ile konfeksiyon kırpıntılarının tesliminin KDV'den istisna olduğu hüküm altına alınmıştır.

KDV Genel Uygulama Tebliğinin *"Müzayede mahallinde yapılan satışlar"* başlıklı bölümünde;

"Kanun'un (1/3-d) maddesine göre, cebri icra, izale-i şüyu, ipoteğin paraya çevrilmesi, tasfiye gibi nedenlerle yapılan açık artırma, pazarlık ve diğer şekillerdeki satışlar da dahil olmak üzere, müzayede mahallerinde yapılan her türlü satışlar KDV'ye tabidir. Kanunun istisna ve vergi oranlarına ilişkin hükümleri bu satışlar için de geçerlidir."

açıklaması yer almaktadır.

Buna göre, satışı düşünülen maden atığının ayrıştırılabilmesi halinde, altın ve gümüşe isabet eden kısmının KDV Kanunun 17/4-g maddesi kapsamında KDV'den istisna tutulması mümkün olup; bakır, çinko, kurşun ve kadmiyum madenlerinin ihale yoluyla satışı ise KDV Kanununu 1/3-d maddesi kapsamında %18 oranında KDV'ye tabidir. Ayrıştırma yapılamaması durumunda ise, maden atığının satış bedeli üzerinden %18 oranında KDV hesaplanması gerekmektedir.

67630374-120.01.02.08[2017/12]-92 sayılı ve 05/01/2021 tarihli özelge (Sivas Valiliği Defterdarlık Gelir Müdürlüğü)

Konu: Birden fazla takvim yılına sirayet eden inşaat ve onarma işleri.

İlgide kayıtlı özelge talep formunda; ....Vergi Dairesi Müdürlüğünün ... vergi kimlik numaralı mükellefi ... İş Ortaklığı'nın %51 nispetinde ortağı olduğunuz, iş ortaklığının üstlendiği taahhüt işinin geçici ve kesin kabule tabi yıllara sari inşaat işi olduğu, söz konusu işin 2016 yılında geçici kabulünün yapıldığı, bu işle ilgili olarak ortaklığa ait geçici vergi beyannamesinin verildiği; ancak iş ortaklığı tarafından 2016 yılında kar dağıtımı yapılmadığı belirtilerek 2016 takvim yılına ait yıllık gelir vergisi beyannamesinde iş ortaklığıyla ilgili beyanınızın nasıl olacağı ve kar dağıtımında vergilemenin nasıl yapılacağı hususlarında Defterdarlığımız görüşü talep edilmektedir.

193 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği'nin "İş ortaklıklarında kâr dağıtımı" başlıklı bölümünde; kurumlar vergisi mükellefi olarak kabul edilen iş ortaklıklarının belirli bir süre içinde belirli bir işi sonuçlandırmak üzere kuruldukları, işin bitiminde yasal yükümlülükler yerine getirildikten sonra mükellefiyetin sona erdirileceği, işin bitiminde ortaya çıkan kazancın, işin bittiği yılın kazancı olarak iş ortaklığınca beyan edileceği ve bu kazancın kurumlar vergisi beyannamesi verme süresi içinde ortaklara dağıtıldığının kabul edilmesi dolayısıyla, söz konusu dönem itibariyle de gelir vergisi beyannamesine dahil edilmesi gerektiği ifade edilmiştir.

Bu hüküm ve açıklamalara göre; iş ortaklıklarının gerçek kişi ortaklarının ortaklıktan aldığı kâr paylarının menkul sermaye iradı olarak değerlendirileceği ve iş ortaklığına ait kurumlar vergisi beyannamesinin verilme süresi içerisinde ortaklara dağıtıldığının kabul edileceği anlaşılmakta olup, ortağı olduğunuz iş ortaklığının yıllara sari inşaat işinin 2016 yılı içinde geçici kabulünün yapılması nedeniyle, buna ait kazançları ihtiva eden ortaklığa ait kurumlar vergisi beyannamesinin Nisan/2017 döneminde verilmesi; kâr paylarının da bu süre içerisinde dağıtıldığı kabul edilerek, ortaklar tarafından kâr paylarının 2017 gelirlerine dahil edilerek 2018' de beyan edilmesi gerekmektedir.

Ayrıca bu iş ortaklığının kar dağıtımını 2017 hesap döneminde yapması halinde, kâr dağıtımına bağlı vergi kesintisinin, dağıtımın yapıldığı döneme ait muhtasar beyanname ile beyan edilerek ödenmesi gerekmektedir.



Sirküler İndeks		
No	Tarih	Konu
31	27.04.2021	Teknoloji Odaklı Sanayi Hamlesi Programı Uygulama Esasları Tebliği'nde bazı değişiklikler yapıldı.
30	26.04.2021	KDV, MPHB ve damga vergisi beyannamelerinin verilme ve ödeme süreleri ile Ba-Bs formlarının verilme ve e-defterlerin/e-beratların oluşturulma, imza ve yüklenme süreleri uzatıldı.
29	22.04.2021	Kurumlar vergisi oranı ile 6183 sayılı Kanun ve ÖTV Kanunu'nda değişiklikler içeren 7316 sayılı Kanun yayımlandı.
28	19.04.2021	Vergi Usul Kanunu'nda değişiklikler içeren Kanun Teklifi TBMM'ye sunuldu.
27	05.04.2021	Kurumlar vergisi oranı ile 6183 sayılı Kanun ve ÖTV Kanunu'nda değişiklikler içeren Kanun Teklifi TBMM'ye sunuldu.
26	01.04.2021	Dövizli fonlar dışındaki yatırım fon gelirleri ile bankalarca ihraç edilen tahvil gelirlerinde uygulanan düşük oranlı tevkifatın süresi 31 Mayıs 2021 tarihine kadar uzatıldı.
25	01.04.2021	Mevduat faizleri ile katılım bankalarınca ödenen kâr paylarına uygulanan düşük oranlı tevkifatın süresi 31 Mayıs 2021 tarihine kadar uzatıldı.
24	24.03.2021	Akaryakıt istasyonlarında kullanılan eski nesil ÖKC'lerin "Yeni Nesil Akaryakıt Pompa Ödeme Kaydedici Cihazlar" haline dönüştürülmesine ilişkin usul ve esaslar belirlendi.
23	10.03.2021	2 Mart 2021'den itibaren tekrar faaliyete başlayan mükellefler için mücbir sebep halinin sona erdiğine ilişkin duyuru yapıldı.
22	22.02.2021	Ülke Bazlı Raporların (CbCR) verilme tarihi ertelendi.
21	19.02.2021	Menkul kıymetlerden 2021 yılında elde edilen gelirlerin vergilendirilmesi.
20	16.02.2021	KDV Genel Uygulama Tebliği'nin kısmi tevkifat uygulamasına ilişkin düzenlemelerinde değişiklikler yapıldı.
19	11.02.2021	Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği'nde bazı değişiklikler yapıldı.
18	09.02.2021	Elektronik belgelere ilişkin hükümlerin yer aldığı 509 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği'nde değişiklikler yapıldı.
17	09.02.2021	Borsada rayici olmayan yabancı paraların 31.12.2020 tarihi itibarıyla değerlenmesinde kullanılacak kurlar açıklandı.
16	08.02.2021	Serbest Bölgeler Kanunu'nun geçici 3. maddesindeki %85 oranının 2020 yılında %80 olarak uygulanmasına karar verildi.
15	04.02.2021	Yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerine ilişkin vergi tevkifatı oranı %3'ten %5'e çıkarıldı.
14	04.02.2021	Finansman gider kısıtlaması oranı %10 olarak belirlendi.
13	03.02.2021	Teknoloji Geliştirme Bölgeleri ve Ar-Ge/Tasarım merkezlerinde Ar-Ge ve yenilik faaliyetlerine ilişkin değişiklikleri içeren 7263 sayılı Kanun yayımlandı.
12	02.02.2021	Sadece elektrik motorlu olan binek otomobillerinin ÖTV oranları yükseltildi.
11	01.02.2021	2021 yılında uygulanacak yurt dışı gündelik tutarlarını belirleyen Cumhurbaşkanı Kararı yayımlandı.
10	01.02.2021	Riskli yapıların dönüşüm projeleri çerçevesinde, maliklerince yaptırılan konutlara ilişkin inşaat taahhüt işlerinde KDV oranı %1'e düşürüldü.
9	01.02.2021	Elektronik haberleşme hizmetlerinde %7,5 olarak uygulanan özel iletişim vergisi oranı %10'a çıkarıldı.
8	25.01.2021	Elektronik belgelerin Ba-Bs formlarında bildirilmesi uygulamasına 2021/Temmuz ayından itibaren son veriliyor.
7	25.01.2021	İçişleri Bakanlığınca faaliyetlerine tamamen ara verilen veya tamamen durdurulan mükelleflerin mücbir sebep hükümlerinden faydalandırılmasına ilişkin Tebliğ yayımlandı.
6	15.01.2021	"Değerli konut vergisi"nin uygulamasına ilişkin usul ve esasları belirleyen Tebliğ yayımlandı.
5	06.01.2021	Gelir vergisinden istisna yurt içi ve yurt dışı gündelik tutarları (01.01.2021-30.06.2021).
4	06.01.2021	Gelir vergisinden istisna kıdem tazminatı tavanı ve çocuk yardımı tutarları (01.01.2021-30.06.2021).
3	05.01.2021	Borsa İstanbul'da işlem gören tahvil ve bonolar ile kira sertifikalarının 31 Aralık 2020 tarihli borsa rayiçleri.
2	04.01.2021	2021 yılında değerli konut vergisi hesabında kullanılacak konut vergi değerlerinin alt ve üst sınırları açıklandı.
1	02.01.2021	Meslek mensuplarınca (SM, SMMM ve YMM) 2021 yılında uygulanacak olan asgari ücret tarifesi yayınlandı.

Vergi Takvimi

2021 Mayıs ayı mali yükümlülükler takvimi

10 Mayıs 2021 Pazartesi	16-30 Nisan 2021 dönemi özel tüketim vergisi beyannamesinin (Petrol ve doğalgaz ürünleri) verilmesi ve verginin ödenmesi
17 Mayıs 2021 Pazartesi	Nisan 2021 dönemi özel tüketim vergisi beyannamesinin (Alkollü ve alkolsüz içecekler ile tütün mamulleri) verilmesi ve verginin ödenmesi
	Nisan 2021 dönemi özel tüketim vergisi beyannamesinin (Dayanıklı tüketim malları ve diğer mallar) verilmesi ve verginin ödenmesi
	Nisan 2021 dönemi özel tüketim vergisi beyannamesinin (Tescile tabi olmayan motorlu taşıtlar) verilmesi ve verginin ödenmesi
	Nisan 2021 dönemi banka ve sigorta muameleleri vergisi (BSMV) beyannamesinin verilmesi ve verginin ödenmesi
	Nisan 2021 dönemi özel iletişim vergisi (ÖİV) beyannamesinin verilmesi ve verginin ödenmesi
	Nisan 2021 dönemi kaynak kullanımı destekleme fonu (KKDF) kesintilerinin bildirimi ve ödenmesi
	2021 yılı 1. dönem (Ocak-Mart) geçici vergi beyannamesinin verilmesi ve verginin ödenmesi
20 Mayıs 2021 Perşembe	Nisan 2021 dönemi şans oyunları vergisi (ŞOV) beyannamesinin verilmesi ve verginin ödenmesi
25 Mayıs 2021 Salı	1-15 Mayıs 2021 dönemi özel tüketim vergisi beyannamesinin (Petrol ve doğalgaz ürünleri) verilmesi ve verginin ödenmesi
26 Mayıs 2021 Çarşamba	Nisan 2021 dönemi Muhtasar ve Prim Hizmet Beyannamesi'nin (MPHB) verilmesi ve verginin ödenmesi
	Nisan 2021 dönemi damga vergisinin (DV) beyanı ve ödenmesi
	Nisan 2021 dönemi katma değer vergisinin (KDV) beyanı ve ödenmesi
31 Mayıs 2021 Pazartesi	Emlak vergisi ve çevre temizlik (konut dışı binalar için) vergilerinin 1. taksit ödemesi
	Vergi levhasının internet vergi dairesi üzerinden yazdırılarak alınması
	Veraset ve intikal vergisi (VİV) 1. taksit ödemesi
	Nisan 2021 dönemi haberleşme vergisinin beyanı ve ödenmesi
	Nisan 2021 dönemi mal ve hizmet alım/satımlarına ilişkin bildirim formlarının (Form Ba-Bs) verilmesi
	Nisan 2021 dönemi sosyal güvenlik primlerinin (SGP) ödenmesi

Gelir Vergisi

Gelir vergisi tarifesi - 2021 (Ücretler)

Gelir dilimi	Vergi oranı
24.000 TL'ye kadar	%15
53.000 TL'nin 24.000 TL'si için 3.600 TL, fazlası	%20
190.000 TL'nin 53.000 TL'si için 9.400 TL, fazlası	%27
650.000 TL'nin 190.000 TL'si için 46.390 TL, fazlası	%35
650.000 TL'den fazlasının 650.000 TL'si için 207.390 TL, fazlası	%40

Gelir vergisi tarifesi - 2021 (Diğer gelirler)

Gelir dilimi	Vergi oranı
24.000 TL'ye kadar	%15
53.000 TL'nin 24.000 TL'si için 3.600 TL, fazlası	%20
130.000 TL'nin 53.000 TL'si için 9.400 TL, fazlası	%27
650.000 TL'nin 130.000 TL'si için 30.190 TL, fazlası	%35
650.000 TL'den fazlasının 650.000 TL'si için 212.190 TL, fazlası	%40

Gelir vergisinden istisna günlük yemek yardımı (KDV hariç)

Uygulandığı yıl	Tutar (TL)
2019	19,00
2020	23,00
2021	25,00

Gelir vergisinden istisna günlük ulaşım bedeli (KDV hariç)

Uygulandığı yıl	Tutar (TL)
2020	12,00
2021	13,00

Engellilik indirimi (2021)

Engellilik derecesi	Tutar (TL)
Birinci derece engelliler için	1.500
İkinci derece engelliler için	860
Üçüncü derece engelliler için	380

Asgari geçim indirimi-TL (2021)

Eşin çalışma durumu	Çocuk sayısı					
	Yok	1	2	3	4	5 veya fazla
Çalışıyor	268,31	308,56	348,81	402,47	429,30	456,13
Çalışmıyor	321,98	362,22	402,47	456,13	456,13	456,13

Konut kira geliri istisnası

Gelirin elde edildiği yıl	Tutar (TL)
2019	5.400
2020	6.600
2021	7.000

Basit usulde ticari kazançlarda indirim tutarı

Kazancın sağlandığı yıl	Tutar (TL)
2019	11.000
2020	13.000
2021	14.000

Tevkifata tabi tutulmuş menkul ve gayrimenkul sermaye iratlarında beyan sınırı

Gelirin elde edildiği yıl	Tutar (TL)
2019	40.000
2020	49.000
2021	53.000

Tevkifata ve istisnaya konu olmayan menkul ve gayrimenkul sermaye iratlarında beyan sınırı

Gelirin elde edildiği yıl	Tutar (TL)
2019	2.200
2020	2.600
2021	2.800

Değer artış kazançlarında istisna (Menkul kıymetler hariç)

Kazancın sağlandığı yıl	Tutar (TL)
2019	14.800
2020	18.000
2021	19.000

Arızi kazançlara ilişkin istisna

Kazancın sağlandığı yıl	Tutar (TL)
2019	33.000
2020	40.000
2021	43.000

Gelir vergisinden istisna kıdem tazminatı tavanı

Uygulandığı dönem	Tutar (TL)
01.07.2020 - 31.12.2020	7.117,17
01.01.2021 - 30.06.2021	7.638,96

Kurumlar Vergisi

Nakdi sermaye indirimi faiz oranları

Uygulandığı yıl	Oran (%)
2018	27,04
2019	12,02
2020	19,62

Gider yazılabilecek binek otomobil aylık kira tutarı

Uygulandığı yıl	Tutar (TL)
2020	5.500
2021	6.000

Binek otomobili iktisabında gider yazılabilecek ÖTV ve KDV tutarı

Uygulandığı yıl	Tutar (TL)
2020	140.000
2021	150.000

Binek otomobillerinde amortismana tabi tutulabilecek iktisap bedeli

Uygulandığı yıl	Tutar (TL)	
	ÖTV ve KDV hariç ilk iktisap bedeli	ÖTV ve KDV dahil iktisap bedeli
2020	160.000	300.000
2021	170.000	320.000

Vergi Usul Kanunu ve 6183 Sayılı Kanun

Gecikme zammı ve gecikme faizi oranları (Aylık)

Uygulandığı dönem	Oran (%)
01.07.2019 - 01.10.2019	2,50
02.10.2019 - 29.12.2019	2,00
30.12.2019 tarihinden itibaren	1,60

Tecil faizi oranları (Yıllık)

Uygulandığı dönem	Oran (%)
21.10.2010 - 05.09.2018	12
06.09.2018 - 24.10.2019	22
25.10.2019 tarihinden itibaren	19

Yeniden değerleme oranları

Yıl	Oran (%)
2018	23,73
2019	22,58
2020	9,11

Fatura düzenleme sınırı

Uygulandığı yıl	Tutar (TL)
2019	1.200
2020	1.400
2021	1.500

Amortisman sınırı

Uygulandığı yıl	Tutar (TL)
2019	1.200
2020	1.400
2021	1.500

Reeskont ve avans işlemlerinde iskonto ve faiz oranları

Reeskont işlemlerinde	%15,75
Avans işlemlerinde	%16,75
VUK kapsamındaki reeskont işlemlerinde	%16,75

Not: Bu oranlar 19.12.2020 tarihinden itibaren yapılan işlemler için geçerlidir.

Damga Vergisi

Azami damga vergisi (Her bir kâğıt için)

Uygulandığı yıl	Tutar (TL)
2019	2.642.810,00
2020	3.239.556,40
2021	3.534.679,90

Damga vergisi oran ve tutarları (2021)

Damga vergisine tabi kâğıtlar	Oran/Tutar
Sözleşmeler	Binde 9,48
Ücretler (Avans dâhil)	Binde 7,59
Kira sözleşmeleri	Binde 1,89
Bilanço	74,90 TL
Gelir tablosu	35,80 TL
Yıllık gelir vergisi beyannamesi	97,20 TL
Kurumlar vergisi beyannamesi	129,80 TL
Katma değer vergisi beyannameleri	64,10 TL
Muhtasar ve prim hizmet beyannameleri	76,00 TL

Veraset ve İntikal Vergisi

İstisnalar (2021)

Evlatlıklar dâhil füruğ ve eşten her birine isabet eden miras hisselerinde	334.534 TL
Füruğ bulunmaması halinde, eşe isabet eden miras hissesinde	669.479 TL
İvazsız suretle meydana gelen intikallerde	7.703 TL
Para ve mal üzerine düzenlenen yarışma ve çekilişler ile şans oyunlarında kazanılan ikramiyelerde	7.703 TL

Vergi tarifesi (2021)

Matrah dilim tutarları	Vergi oranı	
	Veraset yoluyla intikal	İvazsız intikal
İlk 380.000 TL için	%1	%10
Sonra gelen 900.000 TL için	%3	%15
Sonra gelen 1.900.000 TL için	%5	%20
Sonra gelen 3.600.000 TL için	%7	%25
Matrahın 6.780.000 TL'yi aşan bölümü için	%10	%30

Asgari Ücret ve Sosyal Güvenlik

Asgari ücret ve yasal kesintiler

Ödemeler / kesintiler	01.01.2021-31.12.2021 (TL)
Brüt asgari ücret	3.577,50
Sosyal güvenlik primi işçi payı (%14)	500,85
İşsizlik sigortası primi işçi payı (%1)	35,78
Gelir vergisi matrahı	3.040,87
Hesaplanan gelir vergisi (%15)	456,13
Asgari geçim indirimi (Bekâr) (-)	268,31
Kesilecek gelir vergisi	187,82
Damga vergisi (binde 7,59)	27,15
Kesintiler toplamı	751,60
Net asgari ücret	**2.825,90**

Yıllık brüt asgari ücret

Uygulandığı yıl	Tutar (TL)
2019	30.700,80
2020	35.316,00
2021	42.930,00

Sosyal güvenlik primine esas aylık kazançların alt ve üst sınırları

Uygulandığı dönem	Alt sınır (TL)	Üst sınır (TL)
01.01.2021 - 31.12.2021	3.577,50	26.831,40

Income Tax

Income tax tariffs - 2021 (Salaries)

Income bracket	Tax rate
Up to TRL 24,000	15%
For TRL 53,000; for the first TRL 24,000, TRL 3,600, for above	20%
For TRL 190,000; for the first TRL 53,000, TRL 9,400, for above	27%
For TRL 650,000; for the first TRL 190,000, TRL 46,390, for above	35%
For more than TRL 650,000, for TRL 650,000, TRL 207,390, for above	40%

Income tax tariffs - 2021 (Other income)

Income bracket	Tax rate
Up to TRL 24,000	15%
For TRL 53,000; for the first TRL 24,000, TRL 3,600, for above	20%
For TRL 130,000; for the first TRL 53,000, TRL 9,400, for above	27%
For TRL 650,000; for the first TRL 130,000, TRL 30,190, for above	35%
For more than TRL 650,000, for TRL 650,000, TRL 212,190, for above	40%

Daily meal allowance exempt from income tax (VAT excluded)

Year	Amount (TRL)
2019	19.00
2020	23.00
2021	25.00

Daily transportation amount exempted from income tax (VAT excluded)

Year	Amount (TRL)
2020	12.00
2021	13.00

Disability allowance (2021)

Degree of disablement	Amount (TRL)
For 1st degree disabled	1,500
For 2nd degree disabled	860
For 3rd degree disabled	380

Minimum living allowance - TRL (2021)

Status of spouse	Number of children					
	No	1	2	3	4	5 or more
Employed	268.31	308.56	348.81	402.47	429.30	456.13
Unemployed	321.98	362.22	402.47	456.13	456.13	456.13

Exemption for house rental income

Year when the income is derived	Amount (TRL)
2019	5,400
2020	6,600
2021	7,000

Reduction amount for commercial profits in simple earnings basis

The year of profit	Amount (TRL
2019	11,000
2020	13,000
2021	14,000

Declaration limitation in terms of securities and immovable property income which are subject to withholding

The year of income	Amount (TRL)
2019	40,000
2020	49,000
2021	53,000

Declaration limitation in terms of securities and immovable property income which are not subject to withholding

The year of income	Amount (TRL)
2019	2,200
2020	2,600
2021	2,800

Exemption in capital gains (Except securities)

Year when the gain is derived	Amount (TRL)
2019	14,800
2020	18,000
2021	19,000

Exemption in incidental income

Year when the income is derived	Amount (TRL)
2019	33,000
2020	40,000
2021	43,000

The upper limit of severance pay exempt from income tax

Period	Amount (TRL)
01.07.2020 - 31.12.2020	7,117.17
01.01.2021 - 30.06.2021	7,638.96

Corporate Tax

Interest rates in terms of capital decrease in cash

Year	Rate (%)
2018	27.04
2019	12.02
2020	19.62

Monthly rental fee of passenger car that can be recognized as expense

Year	Amount (TRL)
2020	5,500
2021	6,000

SCT and VAT amount which can be recognized as expense for the acquisition of passenger car

Year	Amount (TRL)
2020	140,000
2021	150,000

Acquisition fee which can be subject to depreciation in terms of passenger cars

Year	Amount (TRL)	
	Initial acquisition fee excluding SCT and VAT	Acquisition fee including SCT and VAT
2020	160,000	300,000
2021	170,000	320,000

Tax Procedures Law (TPL) and Law No. 6183

Delay charge and delay interest rates (Monthly)	
Period	**Rate (%)**
01.07.2019 - 01.10.2019	2.50
02.10.2019 - 29.12.2019	2.00
Since 30.12.2019	1.60

Deferral interest rates (Annual)	
Period	**Rate (%)**
21.10.2010 - 05.09.2018	12
06.09.2018 - 24.10.2019	22
Since 25.10.2019	19

Revaluation rates	
Year	**Rate (%)**
2018	23.73
2019	22.58
2020	9.11

Limit for issuing invoice	
Year	**Amount (TRL)**
2019	1,200
2020	1,400
2021	1,500

Depreciation limit	
Year	**Amount (TRL)**
2019	1,200
2020	1,400
2021	1,500

Discount and interest rates to be applied in rediscount and advance transactions	
In rediscount transactions	15.75%
In advance transactions	16.75%
In rediscount transactions under TPL	16.75%
Note: These rates are applicable to the transactions conducted as of 19.12.2020.	

Stamp Duty

Maximum stamp duty (For each paper)	
Year	**Amount (TRL)**
2019	2,642,810.00
2020	3,239,556.40
2021	3,534,679.90

Stamp duty rates and amounts (2021)	
Papers subject to stamp duty	**Rate/Amount**
Contracts	9.48 per thousand
Wages (Including advances)	7.59 per thousand
Rental contracts	1.89 per thousand
Balance sheet	TRL 74.90
Income statement	TRL 35.80
Annual income tax return	TRL 97.20
Corporate tax return	TRL 129.80
Value added tax returns	TRL 64.10
Withholding and premium service returns	TRL 76.00

Inheritance and Transfer Tax

Exemptions (2021)	
For shares of inheritance corresponding to each descendant including adopted children and the spouse	TRL 334,534
For share of inheritance corresponding to the spouse if there is no descendant	TRL 669,479
For transfers conducted without any consideration	TRL 7,703
For the lottery prizes won from contests and draws and game of chances organized based on money and goods	TRL 7,703

Tax tariff (2021)		
Tax base bracket amounts	**Tax rate**	
	Transfer through inheritance	**Transfer without any consideration**
For the first TRL 380,000	1%	10%
For the next TRL 900,000	3%	15%
For the next TRL 1,900,000	5%	20%
For the next TRL 3,600,000	7%	25%
For the tax base portion exceeding TRL 6,780,000	10%	30%

Minimum Wage and Social Security

Minimum wage and withholdings	
Payments / withholdings	**01.01.2021-31.12.2021 (TL)**
Gross minimum wage	3,577.50
Social security premium employee's contribution (14%)	500.85
Unemployment insurance premium employee's contribution (1%)	35.78
Income tax base	3,040.87
Income tax calculated (15%)	456.13
Minimum living allowance (Single) (-)	268.31
Income tax to be withheld	187.82
Stamp duty (7,59 per thousand)	27.15
Total withholdings	751.60
Net minimum wage	**2,825.90**

Annual gross minimum wage	
Year	**Amount (TRL)**
2019	30,700.80
2020	35,316.00
2021	42,930.00

The lower and upper limits of monthly earnings that will be the basis for social security premium		
Period	**Lower limit (TRL)**	**Upper limit (TRL)**
01.01.2021 - 31.12.2021	3,577.50	26,831.40

EY | Daha iyi bir çalışma dünyası oluşturmak

EY olarak amacımız; müşterilerimiz, çalışanlarımız ve toplum için değer yaratırken aynı zamanda sermaye piyasalarında güvenin ve daha iyi bir çalışma dünyasının oluşmasına katkıda bulunmaktır.

Dünya çapında 150'den fazla ülkede, sahip olduğumuz veri ve teknoloji ile hizmet veren ekiplerimizle, denetimde güveni sağlarken müşterilerimizin gelişmesine ve dönüşmesine destek oluyoruz.

Bağımsız denetim, danışmanlık, hukuk, kurumsal finansman, strateji ve vergi hizmetlerimizle iş dünyasının karşılaştığı zorluklara yeni çözümler sunacak doğru soruları soruyoruz.

EY adı küresel organizasyonu temsil eder ve Ernst & Young Global Limited'in her biri ayrı birer tüzel kişiliğe sahip olan, bir veya daha çok, üye firmasını temsil edebilir. Sınırlı sorumlu bir Birleşik Krallık şirketi olan Ernst & Young Global Limited müşteri hizmeti sunmamaktadır. Kişisel Verileri Koruma Kanunu (KVKK) kapsamında; EY'ın kişisel verileri nasıl topladığı, kullandığı ve bireylerin sahip olduğu haklara dair bilgilere ey.com/tr_tr/privacy-statement adresinden ulaşabilirsiniz. EY üye şirketleri yerel kanunların yasakladığı bölgelerde hukuk hizmeti sunmaz. Daha fazla bilgi için lütfen ey.com adresini ziyaret edin.

© 2021 EY Türkiye.
Tüm Hakları Saklıdır.

ey.com/tr
vergidegundem.com
facebook.com/ErnstYoungTurkiye
instagram.com/eyturkiye
twitter.com/EY_Turkiye

ISSN: 2148-4686

Sadece genel bilgi verme amacıyla sunulan bu yayın muhasebe, vergi veya diğer profesyonel hizmetler alanında geçerli bir kaynak olarak kullanılması amacıyla hazırlanmamıştır. Belirli bir konuya ilişkin olarak ilgili danışmana başvurulmalıdır.