

DEĞERLİ KONUKLARIMIZ, DEĞERLİ MESLEKTAŞLARIM

ÜNAL AYDIN
İZYMMO Başkanı

(GİB'lığı Daire Başkanı Sn. Uğur Doğan Konferansı açış konuşmasıdır.)
Hoş geldiniz, şeref verdiniz.. GİB'lığı Grup Başkanımız Sn. Uğur DOĞAN davetimizi kabul ederek konferans vermek üzere gelmiştir. Hoş geldiniz diyor, şükranlarımızı sunuyoruz.. Bu vesileyle bazı bilgileri aktarmak istiyorum:

1) 488 sayılı D.V.K. md:5' e göre bir nüshadan fazla olarak düzenlenen kağıtların her nüshası ayrı ayrı aynı miktar veya nispette D.V.'ne tabidir. Aynı yasanın 1. Maddesine göre "yazılıp imzalanmak suretiyle düzenlenen ve herhangi bir hususu ispat veya belli etmek için ibraz edilebilecek olan belge D.V.'nin konusunu teşkil eder. V.U.K. 19. Maddeye göre vergi alacağı, vergi kanunlarının vergiyi bağladıkları olayın vukuu ile doğar. Anayasamızın 73. Maddesine göre vergi kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır. 11 sıra numaralı SM-SMMM-YMM kanunu genel tebliğinin ekindeki tasdik sözleşmesi örneğinde "iş bu sözleşme 2 nüsha olarak düzenlenmiş olup..." ibaresi bulunduğu için gelir idaresi ikinci nüsha sözleşmelerin D.V.'lerini cezalı olarak tarhedip mükelleflerden talep etmektedir. Oysa matbu sözleşmelerimizde tek nüsha düzenlendiği açıkça yazılıdır, ikinci bir sözleşme nüshası idareye ibraz edilmemektedir. Yasal dayanağı bulunmayan bu uygulama yüzünden binlerce vergi davası açılacak, idare – yargı ve mükellefe külfet olacak, davaları mükellefler kazanacak (emsal yargı kararları mevcuttur), yargılama giderleri idareye yüklenecektir. Bu uygulamanın durdurulması için TÜRMÖB, GİB'lığı, V.D. Başkanlığı, Melek Odalarımız, diğer Oda ve Birlikler nezdinde girişimlerde bulunulmuştur. Örnek yargı kararları üyelerimize gönderilmiştir..

2) KDV iade-mahsup YMM raporlarının vergi idaresinde irdelenmesi doğaldır, çünkü İdarenin de sorumluluğu vardır. Ancak, kanun, tebliğ ve yönetmeliklerde ön görülen hususlar dışındaki hususlar nedeniyle rapor tamamlatma gerekçesiyle raporların işleme konulmasının geciktirilmesi önlenmeli, böylece iade-mahsup irdelene süreleri kısaltılmalı, mükellefin devletten alacak veya mahsup hakkını kullanma süresi daha da azaltılmalı, makro ekonomik yararlar artırılmalıdır. KDV iade – mahsup irdelene süreleri sırasında İdare'nin YMM'den istediği ek bilgi ve belgelerden

mükellefin, mükelleften istenen bilgi ve belgelerden YMM'in anında haberdar olmasında yarar vardır. YMM - mükellef diyalogundaki yetersizlik mükellefin veya YMM' nin İdareye gereksiz muhatap olmasına neden olabilmektedir. Mahsup amacıyla mükellef tarafından İdareye verilmiş teminat mektuplarının çözülmesi için yapılacak incelemeler geciktirilmemeli, teminat mektubunun iadesi için gerekli incelemenin zaman aşımına uğraması yüzünden oluşan sorunlara meydan verilmemelidir. Bu konularla ilgili olarak bölgemiz V.D. Başkanlarıyla temaslarımız sürmektedir. Örneğin pazartesi günü Yönetim Kurulumuz Aydın ve Muğla V.D. Başkanlarını ziyaret edecektir.

- 3) 204 sıra numaralı V.U.K. Genel Tebliğindeki "kırtasiye, büro ve temizlik malzemeleri gibi" ifadesindeki "gibi" kelimesinin kapsamı genişletilerek yorumlanmalıdır. Yani, işletmeyle ilgili küçük tutarlı ihtiyaç maddelerinin perakende satış vesikası (fişi) ile belgelendirilmesi kapsamı genişletilmelidir. Otopark fişi, öğleyin iş yoğunluğundan restourant'a gidemeyenlerin örneğin sandviç fişi, veya sıradan bir lokantada yenilen düşük tutarlı yemek fişi, işletmeye yakındaki büfeden getirtilerek tüketilen meşrubat fişi, sönen bir ampulün değiştirilmesi amacıyla yapılan harcamanın fişi gibi fatura alınmasına değmeyecek (hatta hiç alınamayacak) harcamalar için masraf kaydı imkanı tanınması yönünde GİB'liği nezdinde girişimde bulunulmuştur. Amaç denetim elemanlarının neden olduğu fiş - fatura ihtilaflarını azaltmaktır.
- 4) KDV'den istisna olan durumlarda (örneğin yurt dışı nakliyede) dosya tekemmülü için yüzlerce belge (karne, manifesto,v.s.) istenmekte, 2004 yılına kadar geri gidilerek dosya tamamlanmaktadır. G.V.K. md:83, K.V.K. md:14 kapsamında beyan esasını benimsenmiştir. Aksi ispatlanıncaya kadar mükellefin beyanı doğru kabul edilir. Mükellefi ve idareyi bu külfetten kurtarmak üzere mükellef beyanına itibar edilmeli, şüphelenilen durumlarda dosya incelemeye sevk edilmelidir. Görüş GİB'liğine iletilmiştir.
- 5) 100.000,- TL ve üzeri KDV iade ve mahsuplarında Başkanlık onayı aranmakta, bu onay mesai ve zaman kaybına yol açmaktadır. Bu limitin artırılması için GİB'liği nezdinde girişimde bulunulmuştur.
- 6) Kamu kurumlarından (Orman Müdürlüğü, Karantina Müdürlüğü, v.b.) alınan mal ve hizmetler için fatura istenmektedir. Bu kurumlar fatura düzenleme zorunluluğu kapsamı dışındadır, verdikleri belgede KDV görünmektedir (veya "KDV dahil" ibaresi bulunmaktadır). İndirim- iade- mahsup için bu belgeler yeterli kabul edilmelidir. (V.U.K.Md-232: Birinci ve ikinci sınıf tüccarlar, kazancı basit usulde tespit edilenler, defter tutmak mecburiyetinde olan çiftçiler sattıkları

mal ve hizmetler için fatura veya PSV düzenlemek zorundadır. VUK:8, GVK:3, KVK:2'ye göre kamu kurumları vergi mükellefi değildir, fatura ve PSV düzenlemek zorunda değildir.) Üstelik zaman zaman Kamu otoriteleri şart koştuğu için bazı mal ve hizmetler kamu kurumlarından satın alınmakta, aynı bedelle faturalı olarak özel bir işletmeden edinilebilecek mal veya hizmet (örneğin laboratuvar tahlili), kamu kurumundan makbuz ile edinmek zorunda kalmaktadır. Konu Gelir İdaremize iletilmiştir.

- 7) Vergi Daireleri üretilen mamuller için bire bir fiili maliyet hesaplaması istemektedir. Orta ve büyük işletmelerde buna imkan yoktur. Çünkü maliyet tablosu masraf dağıtım anahtarlarıyla yapılabilmektedir. Maliyet muhasebesi tekniğine uyumlu çözüm dışına çıktığında uyduruk tablolara başvurma zorunluluğu doğmaktadır. Konu Gelir İdaremize iletilmiştir.
- 8) Vergi denetimi esnasında denetim elemanı – mükellef – YMM üçlüsü tam bir işbirliği içinde olmalıdır. Vergi mevzuatı hakkında yeterince bilgisi ve tecrübesi olmayan mükellef ile vergi denetim elemanının (YMM olmaksızın) tamamlayacağı vergi denetimi genelde eksik ve hatalı olacak, sonradan ihtilaf doğmasına yol açacaktır. Vergi denetiminin doğru ve hakkaniyete uygun bir biçimde sürüp tamamlanmasında YMM'nin katkısı olacaktır. Bu iş birliği mükellef haklarına saygılı vergi idaresi anlayışının gereğidir, YMM onur ve itibarının korunmasının gereğidir, vergi denetim elemanının öz güvenin göstergesidir. Vergi incelemesinde matrah farkı tespit edilmesi halinde tasdiki yapan YMM'in görevinin ne ölçüde hassasiyet ve titizlikle yaptığını vergi denetim elemanı mutlaka ve titizlikle irdelemeli, YMM'ye sorumluluk yüklerken mutlaka vicdanının sesini dinlemeli, kasıt – ihmal ve kusuru yoksa YMM' in sorumluluğu iddiasında bulunmamalıdır. YMM' lik mesleğinin Ülkemiz için gerekli ve yararlı bir meslek olduğu istatistik verilerle sabittir. Su-i misal emsal teşkil etmemedir. YMM'lik mesleğinin hemen hemen hepimizin mesleği olduğu daima hatırdta tutulmalı, YMM'lik mesleğinin onur ve itibarının geliştirilerek korunmasına özen gösterilmelidir. Bu meslek mensuplarının kinetikleştirilememiş büyük bir potansiyele sahip olduğu dikkate alınarak, yeni iş ve hizmet olanaklarına kavuşturulması için hep birlikte gayret içinde olunmalıdır. YMM sorumluluğu konusunda üç YMM' nin hazırladığı yazılar Maliye Bakanlığı Denetim Koordinasyon Kurulu Başkanlığı'na, Maliye Teftiş Kurulu Başkanlığı'na, Maliye Hesap Uzmanları Kurulu Başkanlığı'na, Gelir İdaresi Başkanlığı'na, TÜRMOB'a, diğer 7 YMM Oda Başkanlığı'na ve üyelerimize gönderilmiştir. 23.10.2010 günü TÜRMOB Genel Kurulu Başkanlık Divanına sunulan önerge ile YMM sorumluluğu yeni TÜRMOB Yönetim Kurulu'nun ilk takip gündemine sokulmuştur.

9) 23.10.2010 günü yapılan TÜRMOB genel kuruluna delegelerimiz, yönetim - disiplin -denetim ve rekabet kurulu üyelerimiz katılmıştır. 22.10.2010 günü Ankara YMM Odası'nda yapılan YMM Oda Başkanları toplantısına ve aynı gün aynı yerde yapılan tüm Türkiye YMM delegeleri toplantısına katılım sağlanmış, temaslarda bulunulmuştur. Geçmişte olduğu gibi bundan sonra da TÜRMOB ve tüm meslek rgtmzle yakın temasa devam edilecek; meslek örgütümüzün, mesleğimizin ve meslektaşlarımızın yaranna girişimler sürdürülecektir.

Teşekkür ediyor, saygı ve sevgilerimi sunuyorum.

AYLIK BÜLTEN DİZİNİ

İÇİNDEKİLER

Odamızdan Haberler	6-7
Odamıza Gelen Yazılar	8-41
Maliye Bakanlığı Özeldeleri.....	42-62
Yargı Kararları	63-67

Sayı: 99 KASIM-ARALIK

Adres:

Cumhuriyet Bulvarı NO:193 K:3 D:3 Tan Apartmanı

Alsancak/İZMİR

Yazı Danışma ve Okuma Kurulu

Turan ÖZTÜRK (YMM)
(Genel Yayın Sorumlusu)
Hasan Zeki SÜZEN (YMM)
(Genel Yayın Sorumlusu)

Hazırlayan

Ayşe AKAY (Yazı İşleri Sorumlusu)

ODAMIZ BANKA HESAP NUMARALARI

T.İş Bankası Gündoğdu Şubesi

HESAP NUMARASI : 3424-0296179

IBAN NUMARASI : TR 080006400000134240296179

Yapı Kredi Bankası Mustafabey Şubesi

HESAP NUMARASI : 283-65248362

IBAN NUMARASI: TR 080006701000000065248362

Ziraat Bankası Alsancak Şubesi

HESAP NUMARASI: 712-6969135

IBAN NUMARASI: TR 670001000712069691355004

ODAMIZDAN HABERLER

Hasan Zeki SÜZEN

+ NAİL SANLI TÜRMOB GENEL BAŞKANI

24 Ekim’de yapılan seçimlerde Nail Sanlı TÜRMOB genel başkanlığına seçildi.TÜRMOB yönetiminin diğer üyeleri Burhan Bezgin, Ülkü Sönmez, Sinan Aydın, Osman Arnoğlu, Yücel Akdemir, Rifat Nalbantoğlu, Ali Rıza Akdora ve Abdulaziz Ural’dan oluştu. Yeni yönetime başarılar diliyoruz.

+ YÖNETİM KURULU ZİYARETLERİ

Oda yönetim kurulu Denizli, Muğla, Manisa ve Aydın Vergi Dairesi Başkanlarını ziyaret etti. Ziyaretlerin amacı, bu yörelerde çalışan üyelerimizin sorunlarını ilgili Başkanlara iletmek idi.

+ 2011 ASGARİ ÜCRET TARİFESİ

2011 yılına ilişkin ücret tarifesi çalışmaları yönetim kurulu üyemiz Turan Öztürk’ün katılımıyla hazırlandı ve TÜRMOB’a sunuldu. Ücret artışının %10 olması önerilmiş bulunmaktadır.

+ MERAK VE KDV RİSK ANALİZ PROGRAMI

Gelir idaresi Daire Başkanı Uğur Doğan tarafından üyelerimize verilen seminerde 2011’de yürürlüğe girecek inceleme ve değerlendirme programları tanıtıldı.(125) dolayında üyemizin izlediği seminer büyük ilgi uyandırdı.Uğur Beye teşekkürlerimizi sunuyoruz.

+ YMM’ lerin SORUNLARI SEMİNERİ

Mesleğimizle ilgili sorunların ele alındığı seminer Ege Palas Otelinde yapıldı.Yine çok sayıda üyemizin izlediği semineri Gelir İdaresi Daire Başkanı Faruk Gözübüyük verdi.Mesleğimizle ilgili her türlü sorunun dile getirildiği seminere ilgi büyüktü.Faruk Beye teşekkürlerimizi sunuyoruz.

+ BURSA’DA YMM ODALARI TOPLANTISI

10 Aralık tarihinde Bursa’da toplanan YMM odaları hem Bursa Oda binasının açılış töreni, hem de gündemindeki konular için bir araya geldi. Odamızdan Ünal Aydın ve Şadi Çetin’in katıldığı toplantıda ayrıca bir panel yapıldı.Panele Ekrem Pakdemirli, Ahmet Alptemuçin, Orhan Morgül ve Mustafa Aysan konuşmacı olarak katıldılar. Panelde YMM mesleğinin gelişimi değerlendirildi.

+ TAPU MÜDÜRLÜKLERİNDE FARKLI UYGULAMA

Bilindiği üzere, 2004/2 nolu İç Ticaret Tebliği ile Sanyı ve Ticaret Bakanlığı YMM'lere Limited Şirketlerin sermaye artırımı, kuruluş ve devir sırasında aynı sermayenin ve özvarlığın tespiti ve değerlendirilmesi hakkı tanınmıştır.

Bazı Tapu müdürlükleri YMM raporuyla tespit edilen gayrimenkul değerleme raporları dikkate almayarak tescilden kaçınmaktadır. Oysa hem YMM raporu hem de mahkeme tespiti aynı kuvvettedir. Bu çelişkinin düzelmesi için meslekdaşımız Ahmet Akif Ercan'ın yaptığı yazışmaları bültenimizin ilerleyen bölümlerinde görebilirsiniz. Dökümanları bizimle paylaştığı için üstadımıza teşekkür ediyor aynı ilgiyi diğer üyelerimizden de bekliyoruz.

Gelecek sayıda buluşmak dileğiyle.....

250 KEKLİK KAZ DAĞI'NA SALINACAK

Prof. Dr. Adnan GÜLERMAN
Yeminli Mali Müşavir

Günlerden Pazar. Dostlarımla bir arada hem sohbet ediyoruz, hem de masanın üstündeki gazetelere göz atıyoruz.

Bu sırada, bir gazetenin son sayfasında yer alan bir haber gözüme ilişti. Gülmeye başladım. Arkadaşlarımla dikkatini çekmiş olmalıyım. "Komik olan nedir?" soru yağmuruna tutuldum. Cevabım "Geçmişteki bir olayı hatırladım" olduysa da, meraklı bakışlardan "Anlat da biz de bilelim" demek istediklerini çıkardım.

Belki 20 yıl kadar önce Mordoğan'da bir yazlık kiralamıştım. İzmir'e bağlayan yol dar ve çok dolambaçlı olduğu için otobüsle gidip gelmek daha az riskliydi. Bu yüzden sabahın oldukça erken saatinde, sahildeki caminin yanında bulunan kahvehanede otobüsün gelişini beklerdik. Semtin yaşlıları da her halde erken uyandıkları için ev halkını da tıkırtıları ile uyandırmaları

Bilindiği gibi, yaşlılar da çoğu kez, geçmişteki yaşadıkları olayları anlatmayı severler. Nite-kim, yaşlılardan biri, önce ak sakalını sıvazlayıp, eliyle de karşı tepeleri göstererek "Ne günlerdi o. Şu tepeler keklük kaynardı" diyerek içini çekti. Öteki yaşlı "İyi ama şimdi bir tane bile yok" diye karşılık verdi. Önceki "Bir sabah tüfeği kaptım. Dağa çıktım, vur babam vur. Bendiğim 150, sen de 200 keklük avlamışım" (bu miktarın ne kadarı atıcıların öğünme payıdır bilinmez). Getirdim eve, konuya komşuya üçer, beşer tane dağıttım, yine de bitiremedim" diyerek içini çekti.

Konuşmaya ister istemez kulak misafiri olduğum için gülmeye başlayınca, hikâyeyi anlatan "Ne o efendi , neden gülüyorsunuz?" diye sitem edince "İyi ama amcacığım, bir günde 150-200 keklük avlayacağına her gün 1-2 tane avlasaydın keklüklerin kökünü kurutmazdın" cevabını verince öteki yaşlılar "Bey doğru söyledi" diye benden yana oldular.Umarım, Kaz Dağı'na salınan 250 keklüğü de bizim Mordoğanlı avcı gibisi bir günde temize havale etmez.

Neden böyle söyledim? Olmuş mu, olmamış mı bilmiyorum. Bir kaymakam, kasabanın kenarındaki ormanda hiçbir hayvanın yaşamadığını dert edinerek bir çift tavşan tedarik etmiş, köylüleri de etrafına toplayarak, hayvanların da ormanların zenginliklerinden biri olduğunu anlat-tarak tavşanları alkışlar arasında ormana salıvermiş.

Topluluktakiler, daha başka hayvanların da ormana salınması gibi önerileri sıralaya dursunlar, ormanın içinden omzunda çiftesi, asılı olarak çıkarken bir yandan da kulaklarından tuttuğu iki tavşanı yukarı kaldırarak "Hani yahu, ormanda hiç tavşan kalmamıştı?" diye böbürlenerek çıkagelmiş.

Dilemem amma, ister misiniz Balıkesir'in Edremit ilçesine bağlı Güre beldesinde de bir gün keskin nişancı bir avcı, ormandan elinde, belinde sallanan kekliklerle "Hani bu ormanda hiç keklik kalmamıştı?" diye çıkagelir. Olur mu olur. Avcıların sağı solu belli olmazmış, derler. Ne avcılık yaptım, ne de avcı arkadaşım oldu. Attıklarının kaç tanesini vurabildiklerini ölçe-bilme imkânım olmadı. Amma, bir toplantıda avcılarının anlattıkları av hikâyelerini dinleyenlerin nedense hep tebessüm ettiklerinin farkına varmıştım. Halbuki anlatılanların komik bir yanı da yoktu. Daha sonraları, balık avına giden bir arkadaşımızın akşamüzeri av dönüşünde ipe dizilmiş çiftlik çipuralarını "Bu gün av bereketliydi" bize gösterdiği zaman, avcı hikâyelerinin neden tebessüm edilerek dinlenildiğini öğrenmeye başladım. O günden sonra, bir yandan av hikâyelerini dinlerken, bir yandan da iskonto hesabı yapmayı alışkanlık haline getirmiştım.

Kuşkusuz, bu satırları okuyanların av hikâyelerini iskonto hesabı yaparak dinlemenin uygun olmayacağını bilincindeyim.

Tam yazımı noktalayacağım sırada başka bir gazete haberime gözüm takılıverdi: Sakarya'nın Doğançay köyünde sürek avı yapan gruptaki H.K. çalılıklardaki hareket üzerine tüfeğini ateş-lemiş. Çalılıkların arkasındaki M.K. ağız bölgesinden vuruldu. Gözaltına alınan H.K.nın çalılıklarda domuz olduğu düşüncesiyle ateş ettiğini söylemiş. Zavallı M.K. yaralandığına mı yansın, yoksa domuz yerine konulduğuna mı?

Şaşkın avcı, bereket versin sürek avına katılan öteki arkadaşlarını da domuz zannedip kurşuna dizmemiş.

Demek ki, yukarıda söylediğim "avcılarının sağı solu belli olmazmış" sözünü boşuna söylememişler.

BESLENME

Dr.Mustafa YULUĞ

Geçenlerde sabaha karşı kanalları karıştırırken bir hocamızın (Prof. Canan Karatay Efendigil) beslenmeye dönük açıklamalarını dinleme fırsatı yakaladım. Aklımda kalabilen bazı hususlar şöyle:

- Kolesterol yüksekliği diye bir hastalık yok. Bu daha çok ilaç firmalarının satışlarını artırmak için başvurdukları bir tema.
- Her sabah iki yumurta yemek gerek. Ayrıca, tereyağı, zeytinyağı, özellikle çok yaşlı olmayan hayvanların etleri rahat yenebilir.
- Her türlü sebze ve şekeri az olan meyveler yenebilecek.
- İşlenmiş ve katkılı gıdalardan (sosis,salam,katkılı çorbalar,vb) kaçınılacak.Buna karşılık, örneğin, pastırmalı yumurtanın

çok iyi bir besin kaynağı olduğu söylendi, pastırma kurutulmuş et olduğu için.

- Yoğurt, ayran, peynir çok yararlı besinler. Ancak, Hocamız yoğurdun evde yapılmasını öneriyor. Sanayi yoğurdunun farklı olduğunu söylüyor.
- Esas zararlı olan girdinin çeşitli biçimlerde vücuda alınan şeker ya da şeker yapıcı maddeler olduğu belirtildi. Bu yüzden ekmekek, pilav, makarna, tatlılar, şekerli içecekler çok zararlı sayılıyor. Bir dilim ekmeğin üzerine şekerleri dizin ve yediğinizde bu kadar şeker alıyorsunuz, dedi Hocamız. Pilav yemenin de kaşık kaşık toz şeker yemekten farkı yokmuş. Bu tür girdiler trigliserit denen maddeyi çoğaltıyor ve dolayısıyla yağlanma artışı meydana getiriyorlarmış.
- Açlık şekerinin 100, tokluk şekerinin 140'ın altında olması gerekiyormuş.
- Günde iki kadehten fazla içki tansiyonu ilaçla falan tedavi edilemez biçimde yükseltiyormuş.
- Her gün bir saat yürüyüş yapacağız.
- Kilolu insanlar kilolarca yağın hamallığını yaptıkları için önce bunlardan kurtulmaları gerekiyormuş.
- Hocamız özellikle gazlı içeceklerin asla alınmamasını öneriyor.

Google'da bu konuda epey bilgi var.

Başka yerlerde de okudum. Doğru beslenme işine çocukluktan itibaren başlamanın gerektiği hep söyleniyor. Artık 2.tip şeker hastalığı küçücük çocuklarda bile görülmeye başlanmış. İngiliz hükümetinin okullarda doğru beslenme yönünde önlemler almaya başladığını BBC'den öğrendim. Amerikan halkının büyük bölümünü obez yaptılar da hala bir önlem almaya kimsenin niyeti yok. Gıda şirketleri dünyayı yöneten yönetim kurulunun çok etkili üyelerinden çünkü. Sovyetler Birliği rejiminden kurtulmalarını önce gazlı içecek ve köfteli sandviç dükkanlarını kurup yaymaya başlayarak kutladılar, malum.

Yazılarımı Mülkiyeli ve Maliyeci kardeşlerimin sitelerine de gönderiyorum. Bence, yönetimlerdeki arkadaşlar, beslenme açısından devrim niteliğinde yaklaşımı olan Hocamızla temas kurarak konferans gibi bir etkinlik bağlamında tavsiyelerini ayrıntılı biçimde öğrenmeli ve hepimize duyurmalılar. Beslenme sektörünün öncelikle çocuklarımızın sağlığını mahvetmesine izin vermemeliyiz.

Eskiden işe yaramaz adamlar 'babasına hayrı yok' diye nitelendirilirdi. Bunun modern 'versiyonunu' 'çocuklarına bile hayrı yok' biçimine dönüştürmeyelim bari.

İSTİHDAM KONUSU YENİDEN

Dr. Mustafa Yuluğ

Ankara Ticaret Odası Başkanımız aşağı yukarı şöyle buyurmuşlar: TÜİK verilerine göre işsiz sayısının 2 milyon 751 bin olduğu, buna karşılık, yetişmiş ara eleman bulamayan sanayicinin 1 milyon 200 bin - 1 milyon 500 bin arasında kalifiye elemana ihtiyaç duyduğu, inşaat, enerji ve otomotiv gibi lokomotif sektörler başta olmak üzere turizm, sağlık, medikal, tekstil, mobilya, denizcilik gibi pek çok sektörde eleman sıkıntısının gittikçe büyüdüğü, ara eleman noksanlığının memleket meselesi haline geldiği, nitelikli eleman ihtiyacının tekstilde 10 bin, otomotivde 60 bin, inşaatta 10 bin, sağlıkta ise 50 bin rakamına ulaştığı, ara eleman sıkıntısı yüzünden sanayicinin ağır darbe yediği ve çok kez işini büyütmekten ürktüğü, ailelerin diplomalı işsiz olmalarını için de çocuklarını mesleki eğitime yönlendirmeleri gerektiği'.

Daha önce de vurguladım. İstihdamla ilgili birçok kuruluştaki (Çalışma Bakanlığı, YÖK gibi) görev yapmama karşın istihdam konusunun eski deyişle 'kühüne vakıf bir politikacı, bürokrat gibi bir kimseyle henüz karşılaşamadım. Kesinlikle böyle kişiler vardır da ya saklanıyorlar ya da şansızlığın kurbanı oluyorum. Doğrusu, ben de istihdama ilişkin birazcık bir şeylerden anlıyorsam, bunu Simon Kuznets adlı hocama ve onun 'Modern Economic Growth' başlıklı kitabına borçluyum.

Her neyse. Kendi kendimizin reklamını yapmayı kesip soruna geçelim. Hemen İzmir'deki özellikle otomotiv yan sanayi fabrikalarından bilgi aldım ve böylece, tahmin ettiğim gibi, çok sayıda yetişmiş elemanın 'iş iş' diye ağlaştıklarını öğrendim. İş arayanlar bildirilirse, kıtalar halinde oralara çıkartma yapılabilecek.

Öte yandan, kimse okullardan tam iş bilir olarak mezun olmaz. Kuruluşlar elemanlarını büyük ölçüde kendileri yetiştirir. Örneğin, maliyede önce müfettiş yardımcısı olursun, üç yıl boyunca adamı eğitip sonra da ağır bir sınavdan geçirirler. Kırk yaşına doğru görev aldığım Dünya Bankasında da yeni katılanları yönlendirme (orientation) kurslarına tabi tutuyorlar ve hangi ülkelerde çiğ sebze yenmeyeceğine kadar her şeyi öğretiyorlar. Yenmeyecek ülkeler arasında bizi de saymışlardı da üzül müştüm doğrusu. Ülkemizdeki sanayi kuruluşlarının çoğu aile şirketi niteliği taşır. Buralarda da istihdamda çocuklar, torunlar, damatlar, baldızlar, kayınbiraderler, bacanaklardan başlayan bir yakınlar grubuna öncelik verilir.

Çoğu 'müesseleşmemiş' olan 'müesselerimizin' kapsamlı planlar, hele hele de insangücü planlaması yapacak nefesleri bile yoktur. Onların tek derdi işgücünü, mümkün olduğunca, ucuza getirtmektir.

Peki neden böyle pek anlamsız açıklamalarda bulunuluyor...Bir kez, özel sektör temsilcisi olarak yeteri kadar iş yaratıldığı ileri sürülmüş olacak. Avrupa'da, Amerika'da bile yeterli iş yaratılmıyor ama Türkiye'de böyle değil, demeye getiriliyor. Esas vurgu en sonunda. Aileler adam gibi çocuklarını teknik okullara gönderseymiş, diplomalı işsizler azalacaktı. Sonunda kabahat yine halkın oluyor, yani. Oysa, eğitim sürelerinin uzaması da önemli bir istihdam hacmi yaratır. 50 yıl önceki ABD'nde en fazla dört yıllık yüksek öğrenim görülüyorken, şimdi çoğunluk master ve doktora yapıyor ve böylece iş arayanların sayısı önemli biçimde azalmış oluyor. Bir de öyle olmasa bak sen o zaman işsizliğe...

Ülkemizin tepe noktalarındaki insanların akademik düzeyleri, daha doğrusu, düzeysizlikleri insanı ne denli üzüyor. Üzüyor da gelişen dünyanın kuyruğunda değişme ile bizden sonraki kuşaklardan çıkacak liderleri beklemekten başka da elimizden bir şeycikler gelmiyor.

FAZLA ÇALIŞMA HAKKINDA İŞÇİDEN OCAK AYI İÇERİSİNDE "ONAY" ALINMASI

Dr. Mustafa ALPASLAN
SMMM

1- GENEL BİLGİLER

İş hukukunda, "**fazla çalışma**" kavramı, İş Kanununun 41-43.madde hükümlerinde düzenlenmiştir. Ayrıca, Deniz İş Kanununda md.28.de, Basın İş Kanunundan ise, 1.md.düzenlenmiştir **(1)**. Diğer yandan, İş Kanununa ilişkin Fazla Çalışma ve Fazla Sürelerle Çalışma Yönetmeliği de yayımlanmış bulunmaktadır **(2)**.

İş görenlerce, "**fazla mesai**" olarak adlandırılan "**fazla çalışma**" haftalık 45 saati aşan çalışmalara İş Kanununda verilen isimdir. Her bir saat fazla çalışma için verilecek, ücret normal çalışma ücretinin saat başına düşen miktarının %50 arttırılması suretiyle ödeneceğini ifade etmektedir **(3)**.

Ülkenin genel menfaatleri veyahutta işin niteliği veya ücretinin arttırılması gibi sebeplerle fazla çalışma yapılabilir. Fazla çalışma, yasada yer alan şartlar dahilinde, haftalık 45 saati aşan çalışmalardır. İş Kanununun 63.md.göre, denkleştirme esasının uygulandığı hallerde, işçinin haftalık ortalama çalışma süresi, normal haftalık iş süresini aşmamak koşulu ile, bazı haftalarda toplam 45 saati aşırsa dahi bu çalışmalar fazla çalışma sayılmaz **(4)**.

2- FAZLA ÇALIŞMA SÜRELERİ

Haftalık çalışma süresinin sözleşmelerle 45 saatin altında belirlendiği durumlarda yukarıda belirtilen esaslar dahilinde uygulanan ortalama haftalık çalışma süresini aşan ve 45 saate kadar yapılan çalışmalar "**fazla çalışma**" değil "**fazla sürelerle çalışma**" sayılmıştır. Fazla sürelerle çalışmalarda, her bir saat fazla çalışma için verilecek ücret normal çalışma ücretinin saat başına düşen miktarının %25 yükseltilmesiyle ödenir. Bu hükümlerle, yapılan fazla çalışmanın niteliğinde bir değişiklik olmamasına rağmen, ücrette farklılaşma yapılarak, adeta sözleşmelerle belirlenecek haftalık çalışma süresinin, 45 saatin altında olmaması dayatılmaktadır. Bu dayatma, sözleşme yapma özgürlüğü açısından Anayasa'nın 48 ve 53. maddelerine aykırılık oluşturduğu gibi, serbest toplu pazarlık sistemine de dolaylı bir müdahale anlamına gelmektedir **(5)**.

3- FAZLA ÇALIŞMA ÜCRETİ VEYA SERBEST ZAMAN

Her bir saat fazla çalışma için verilecek ücret normal çalışma ücretinin saat başına düşen miktarının %50 yükseltilmesi suretiyle ödenir **(6)**.

Fazla çalışma veya fazla sürelerle çalışma yapan işçi isterse, bu çalışmalar karşılığı zamlı ücret yerine, fazla çalıştığı her saat karşılığında bir saat otuz dakikayı, fazla sürelerle çalıştığı her saat karşılığında bir saat onbeş dakikayı "**serbest zaman**" olarak(**İş K.md.41/IV.**) İşçi hak ettiği serbest zamanı altı ay zarfında, çalışma süreleri içinde ve ücretinde bir kesinti olmadan kullanır. İşverenler işçileri iş olduğunda, fazla çalışma ücreti ödemedenden, günde 11 saate kadar çalıştırabilecekler; buna karşılık, iş olmadığı zaman "**git evde dinlen**" diyebileceklerdir **(7)**.

4- FAZLA ÇALIŞMANIN YASAKLANDIĞI İŞLER VE KİŞİLER KİMLERDİR?

a) Sağlık kuralları bakımından günde en çok 7,5 saat veya daha az çalışılması gereken işlerde fazla çalışma yapılamaz **(8)**.

b) Gece çalışmalarında olağan fazla çalışma yapılamaz. Kadın işçilere ne sebeple olursa olsun, gece döneminde fazla çalışma yaptırılamaz **(9)**.

c) Kısmi süreli iş sözleşmesi ile çalıştırılan işçilere fazla sürelerle çalışma da yaptırılamaz **(10)**.

d) 18 Yaşından küçük olanlar fazla çalışma yapamaz **(11)**.

e) İş sözleşmesi veya toplu iş sözleşmesi ile önceden veya sonradan fazla çalışmayı kabul etmiş olsalar bile sağlıklarının elvermediği işyeri hekiminin veya Sosyal Sigortalar Kurumu Başkanlığı hekiminin, bunların bulunmadığı yerlerde herhangi bir hekimin raporu ile belgelenen işçiler **(12)**.

f) İş Kanunu'nun 88.maddesinde öngörülen Gebe veya Emziren Kadınların Çalıştırılma Şartlarıyla Emzirme Odaları ve Çocuk Bakım Yurtlarına Dair Yönetmelikte belirtilen gebe, yeni doğum yapmış ve çocuk emziren işçiler **(13)**.

5- FAZLA ÇALIŞMA HAKKINDA YENİ YILDA İŞÇİLERDEN ONAY ALMAK GEREKLİ MİDİR?

Fazla çalışma ve fazla sürelerle çalışma yaptırmak için işçinin yazılı onayının alınması gerekmektedir. Fazla Çalışma ve Fazla Sürelerle Çalışma Yönetmeliği'nin 9.maddesinde, fazla çalışma ihtiyacı olan işverenin fazla çalışma onayını her yıl başında işçilerden yazılı olarak alması gerektiği belirtildiğinden işçilerin onaylarının alınması gereklidir. Dolayısıyla, 2007 yılında işverenlerin işçilerine fazla çalışma yaptırmayı düşünmeleri halinde işçilerden ocak ayı içinde fazla çalışma yapmayı kabul ettiklerine dair yazı alınmalıdır.

Zorunlu nedenlerle veya olağanüstü durumlarda yapılan fazla çalışma ve fazla sürelerle çalışma için bu onay aranmayacaktır.

Fazla çalışma ihtiyacı olan işverence bu onay her yıl başında işçilerden yazılı olarak alınır ve işçi özlük dosyasında saklanır. İşveren, fazla çalışma ve fazla sürelerle çalışma yaptırdığı işçilerin bu çalışma saatlerini gösteren bir belge düzenlemek, imzalı bir nüshasını işçinin özlük dosyasında saklamak zorundadır. İşçilerin işlemiş olan fazla çalışma ve fazla sürelerle çalışma ücretleri normal çalışmalarına ait ücretlerle birlikte ödenir. Bu ödemeler, ücret bordrolarında ve İş Kanunu uyarınca işçiye verilmesi gereken ücret hesap pusulalarında açıkça gösterilmelidir **(14)**.

6- ÇSGB BÖLGE MÜDÜRLÜĞÜ'NDEN FAZLA ÇALIŞMA İZİNİ ALMAYA GEREK BULUNMAMAKTADIR

1475 sayılı İş Kanunu'na göre işverenler, fazla çalışmaya başlamadan önce işyerinin bağlı bulunduğu bölge müdürlüğüne başvuruda bulunarak "**fazla çalışma izni**" almak zorunda iken 4857 sayılı yeni İş Kanunu'nda işverenlerin Çalışma ve Sosyal Güvenlik Bakanlığı Bölge Müdürlüğü'nden fazla çalışma izni almalarına ilişkin bir hüküm bulunmadığından 10.06.2003 tarihinden itibaren fazla çalışma izni alınmasına gerek bulunmamaktadır **(15)**.

7- HAFTA TATİLİNDE FAZLA ÇALIŞMA ÜCRETİ NE OLACAKTIR?

Esasen hafta tatilinde işçilerin çalıştırılması yasaktır. Yani, asıl olan işçinin hafta tatilinde dinlendirilmesidir. Ancak, iş yoğunluğu veya çeşitli nedenlerle hafta tatilinde çalışan işçilere, normal ücretine ilave olarak her bir saat fazla çalışma için normal çalışma ücretinin saat başına düşen miktarının yüzde elli yükseltilmesi suretiyle hesaplanacaktır **(16)**.

- (1) ŞAKAR Müjdat, "Gerekçeli ve İctihadlı İş Kanunu Yorumu" Yaklaşım Yay.2006, Ankara, s.417**
- (2) Bu yönetmelik için bkz.R.G.06/04/2004 gün ve 25425 s.**
- (3) İş Kanunu md.41/II**
- (4) İş Kanunu md.41/I**
- (5) ŞAKAR age.s.418**
- (6) İş Kanunu md.41/II**
- (7) İş Kanunu md.41/IV**
- (8) Sağlık Kuralları Yönetmeliği md.7**
- (9) Kadın İşçilerin Gece Postalarında Çalıştırılma Koş.Hk.Yönet.md.5**
- (10) Fazla Çalışma Yönet.md.8/d**
- (11) Fazla Çalışma Yönet.md.8/a**
- (12) Fazla Çalışma Yönet.md.8/b**
- (13) Fazla Çalışma Yönet.md.8/c**
- (14) KURT Resul, "Yeni Yılda İşçilerden Fazla Çalışma Onayı Almayı Unutmayın", Dünya Gazetesi, 29/12/06**
- (15) KURT Resul, Dünya Gazetesi, 29/12/06**
- (16) KURT Resul, Dünya Gazetesi, 29/12/06**

MİLLİ GELİRİN GÖRÜŞÜMÜ

Erol OKUYAN

2009 sonunda, ülkemizde ulaşılan gayri safi yurt içi hasıla 593.5 milyar dolara (890 milyar lira) ulaşmıştır. Aynı tarih itibarıyla Türkiye'de kişi başına G.S.Y.H. ise 8.423 ABD doları (12.635lira) seviyesindedir.

Türkiye ekonomik büyüklük olarak Dünyada 17., Avrupa'da 6. Sıradadır. Komşu ülkelerle mukayese edildiğinde; toplam GSYH, fert başına milli gelir, nüfus, üretim kapasitesi ve gücü, dış ticaret hacmi, altyapı yatırımları, halkın eğitim seviyesi, yaşam koşulları, sağlık ve sosyal güvenlik sistemleri, laik ve demokratik devlet yapısı ile ön plana çıkmakta ve mukayeseli üstünlüğü tartışmasız kabul görmektedir.

Cumhuriyet döneminde sağlanan bu başarı, şüphesiz ki bugüne dek ülke yönetiminde görev almış tüm hükümetlerin katkılarıyla sağlanmıştır ilk kuruluş yıllarında; 13,5 milyon nüfus, tarım dışında hemen hemen hiçbir ekonomik faaliyeti bulunmayan, okuma yazma oranı yüzde 10'ları bulmazken, alt yapısı yok olan, Osmanlıdan kalan borçları da üstlenen Türkiye'nin, bugün ulaştığı neticeleri iyi değerlendirebilmek için o günleri hatırlamak gereklidir.

Türkiye, bugün elde ettiği neticelerle tabii ki yetinmeyecektir. Cumhuriyetin 100'üncü yılında, ekonomik büyüklük olarak, dünyada mevcut 200 civarındaki devlet içinde ilk 10-12. Sıraya yerleşmeyi, Avrupa Birliği'ne tam üye olmayı, demokratik yönetim yapısının standartlarını batı standartlarına yükseltmeyi, iç başarının tam anlamıyla tesis etmeyi, ayrılıkçı terörü sonlandırmayı ve bölgesel ekonomik farklılıkları gidermeyi hedeflemektedir. Özellikle ayrılıkçı terörün sonlandırılmasıyla birlikte, terörle mücadeleye ve silahlanmaya ayrılan fonların, ülke kalkınmasına yönlendirilmesiyle, alınacak sonuçlar daha da mükemmelleşecektir.

Makro büyüklükler açısından bakıldığında, müsbet olan göstergeler, ne yazık ki mikro bazda değerlendirildiğinde aynı paralelliği göstermektedir

Nisan 2010 itibariyle bankalardaki toplam mevduat 531 milyar liraya ulaşmıştır. Toplam mevduat içerisindeki tasarruf mevduatı 355 milyar liradır. Bilindiği gibi tasarruf mevduatı, hakiki şahısların (vatandaşların) bankalarda tuttukları nakit varlıklardır.

355 milyarlık tasarruf mevduatı toplam 70.149 milyon hesaptan oluşmaktadır. Bu mevduatın 112 milyar lirası (yüzde 31.5) 31.000 hesapta 61 milyar liralık bölümü (yüzde 17.2) 147.000 hesapta bulunmaktadır. Diğer bir ifadeyle toplam tasarruf mevduatının yüzde 48.2'si, 178.000 kişisindir. Bakiyesi ise 69.971.000 kişisindir.

Türkiye'de 2009 sonu itibariyle sabit getirili menkul kıymetler (Hazine Bonoları, devlet tahvilleri) yaklaşık 330 milyar lira, İstanbul Menkul Kıymetler Borsası'nın toplam piyasa değeri ise 370 milyar liradır.

Menkul kıymetlere (hisse senedi, Hazine bonusu, Devlet tahvili) Yabancılar da önemli ölçüde yatırım yapmaktadır. Yabancıların payını yüzde 50 civarında olduğu, diğer kısmının yerli Yatırımcıların portföyünde bulunduğu tahmin olunmaktadır. Yerli Yatırımcıların portföy dağılımında tasarruf mevduatında görülen Resim paralelinde paylaşım mevcuttur.

Milli Gelir'in fert başına dağılımında TUiK'in yüzde 20'lik dilimlerine göre 2007 yılsonu itibariyle yaptığı analiz şöyledir :

Nüfus dilimi	Toplam	Kentler	Kırsal
Birinci yüzde 20	%5.8	% 6.2	%6.4
ikinci yüzde 20	%10.6	% 11	%11
Üçüncü yüzde 20	%15.2	%15,3	%16
Dördüncü yüzde 20	%21.5	%21,2	%22.3
Beşinci yüzde 20	%46.9	%46.2	%44.2

Yukarıdaki tabloyu mutlak rakamlarla ve 2009 sonu itibariyle ifade edecek olursak, birinci yüzde 20 kesimdeki 14.4 milyon nüfusun milli gelirden aldığı pay 51.620 milyar liradır. Birinci dilimde fert başına milli gelir yıllık yaklaşık 200 dolar (3000 lira) civarındadır. İkinci yüzde 20'lik kısımdaki 14.4 milyon kişi milli gelirden 94.340 milyar, üçüncü yüzde 20'lik kesim 135.280 milyar, dördüncü yüzde 20'lik bölüm 191.350 milyar ve beşinci yüzde 20'lik bölüm ise milli Gelirden 417.410 milyar pay almaktadır.

Gerek mutlak rakamlar, gerekse nisbi rakamlar, vatandaşlarımızın nakit ve menkul değer gibi varlıkları ile gelirlerinde önemli ayrışmalar olduğunu göstermektedir. Bu ayrışma coğrafi bölgeler itibariyle de görölmektedir. Marmara Bölgesi ile iç Anadolu, Karadeniz, Doğu ve Güneydoğu Anadolu bölgelerindeki farklılıklar önemle üzerinde durulacak seviyelerdedir.

Legal olarak kazanılmış gelir ve varlıkları elde edenler tabii ki takdire değer kişi ve kuruluşlardır. Ancak ülkenin tüm vatandaşları da, gerekli eğitim ve beceri birikimleriyle donatılıp, onlara da fırsat eşitliği yaratılır ise, onlar da kaliteli bir yaşam sürdürebilecek imkan ve fırsatları kullanabileceklerdir.

Özellikle ekonomik olarak az gelişmiş bölgelerde Devlet eliyle kurulacak ve emek yoğun olarak çalışacak fabrika ve üretim çiftlikleri hem işsizlere aş ve iş sağlayacak, hem de bölge kalkınmasına önemli katkı yapacaktır. Bu fabrika ve çiftlikler tam kapasiteye ulaştığında yöre halkına bedeli mukabilinde devredilerek öncü görevlerini tamamlamalılar.

Gelir bölüşümündeki aşırı farklılaşma yeni iş imkan ve sabahları açılarak giderildikçe ekonomi daha da hızlı büyüyecek, iç barış güçlenecek ve demokratik sistemin kalitesi yükselecektir.

Ekonomik büyüme ve refahın geniş halk kitlelerine yayılması partiler üstü bir meseledir ve iktidarıyla muhalefetiyle tüm siyasilerin görev ve sorumluluk alanlarındadır.

YURTDIŐINDA DÜZENLENEN KAĞITLARIN VE FOTOKOPİLERİN DAMGA VERĐİSİ DURUMU

Dr. Mustafa ALPASLAN
SMMM

Eda KAYA
Denetçi

Bilindiği gibi, 488 sayılı Damga Vergisi Kanunu hükümlerine göre, damga vergisinin mükellefi kağıtları imza edenler olduğu ve yine Damga Vergisi Kanununun 5. maddesinde bir nüshadan fazla olarak düzenlenen kağıtların her nüshalarının ayrı ayrı aynı miktar veya nispette damga vergisine tabi olacağı belirtilmiştir.¹

Diğer taraftan, sözleşmelerin bir nüshadan fazla düzenlenmesi veya kefil olması durumunda sözleşmenin tabi olduğu damga vergisi tutarı artarak deĐiŐebilmektedir. Aynı Şekilde bir nüshadan fazla düzenlenen sözleşmelerde damga vergisi yine farklılık arz etmektedir.

İŞ yeri kira sözleşmesine, gerçek kişi veya iktisadi işletmenin taraf olması damga vergisinin doğması bakımından herhangi bir farklılık arz etmemektedir. Nitekim bir iş yerinin kiraya verilmesi ve kiralamanın bir sözleşmeye bağlanması her Şekilde damga vergisine tabidir. Fakat sözleşmenin kaç nüsha düzenlendiğinin ya da sözleşmede kefil olup olmadığı durumlarna göre belirlenecek damga vergisi farklılık göstermektedir.²

488 sayılı Damga Vergisi Kanunu'nun [6. maddesinde](#); **"Bir kağıtta birbirinden tamamen ayrı birden fazla akit ve işlem bulunduğu takdirde bunların her birinden ayrı ayrı vergi alınır.**

Bir kağıtta toplanan akit ve işlemler birbirine bağlı ve bir asıldan doğma oldukları takdirde Damga Vergisi, en yüksek vergi alınmasını gerektiren akit veya işlem üzerinden alınır." hükmüne yer verilmiştir. Kira sözleşmelerinde kefalet adi kefalet Şeklinde olabileceği gibi müteselsil kefalet Şeklinde de olabilmektedir. Sözleşmelerde damga vergisi, kefaletin Őekline göre farklılık arz etmektedir. Şöyle ki;

Kira sözleşmesine konan kefalet Şerhinin **"adi kefalet"** olması durumunda, kefalet Şerhi asil akitten ayrı müstakil bir işlem, bir hukuki

¹ Damga Vergisi Kanunu md. 7

² Damga Vergisi Genel Tebliği Seri No 1,2 ve 35.

muamele niteliğindedir.³ Bu sebeple 488 sayılı Damga Vergisi Kanununun 6. maddesinin 1. fıkrası gereğince sözleşmelerde adi kefalet olması durumunda sözleşme için binde 1,5 ve kefalet için binde 7,5 olmak üzere toplam binde 9 damga vergisi kesintisi yapılacaktır. İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığının vermiş olduğu bir özalgede de; **"sözleşmenin kiracı ile kiralayan yanı sıra adi kefil tarafından da imzalanması halinde, söz konusu kira sözleşmesine ait damga vergisi, mukavele süresine göre bulunacak toplam kira tutarının, kira sözleşmesi için binde 1,5, kefalet için binde 7,5 olmak üzere binde 9 damga vergisine tabi olacağı"** belirtilmiştir.⁴

Müteselsil kefalet ise; alacaklının asıl borçluya müracaat etmeden doğrudan kefile başvurma hakkına sahip olduğu bir kefalet türüdür. Kira mukavelesine konan kefalet şerhinin **"müteselsil kefil"** veya **"müteselsil kefil ve müşterek borçlu"** sıfatıyla konulması halinde, kefalet şerhi asıl akitle birbirine bağlı ve bir asıldan doğma akit işlemler mütalaa edildiğinden, kağıtta yer alan akit ve işlemler içersinde en yüksek vergi alınmasını gerektiren tutarın dikkate alınması suretiyle yapılacaktır. 488 sayılı Damga Vergisi Kanununun 6. maddesinin 2. fıkrasında bir kağıtta toplanan akit ve işlemler birbirine bağlı ve bir asıldan doğma oldukları takdirde Damga Vergisi en yüksek vergi alınmasını gerektiren akit veya işlem üzerinden alınır hükmüne istinaden sözleşmenin müteselsil kefil veya müşterek borçlu tarafından imzalanmış olması halinde, söz konusu kira sözleşmesine ait damga vergisi, kanuna ekli (I) sayılı tablonun I/A-3 fıkrası gereğince binde 7,5 oranında hesaplanacaktır. (53 Seri Nolu Damga Vergisi Kanunu Genel Tebliğine göre 1.1.2010 tarihinden itibaren damga vergisi binde 8,25 olmuştur. Bkz. RG 31/12/2009 gün ve 27449 sayı.)

Öte yandan, İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilmiş olan aynı özalgede de; **"Sözleşmenin kiracı ile kiralayan yanı sıra müteselsil kefil veya müşterek borçlu tarafından da imzalanmış olması halinde, söz konusu kira sözleşmesine ait damga vergisinin, mukavele süresine göre bulunacak toplam kira tutarının binde 7,5 damga vergisi oranı ile çarpılmak suretiyle hesaplanacak tutar olacağı"** belirtilmiştir.

³ DEĞER Nuri; En Son Şekliyle Damga Vergisi Uygulaması; 2006

⁴ İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı B.07.1.GİB.4.34.18.01/2.1/137-16-454-164 sayılı özalgesi.

Damga Vergisi Kanununda yapılan düzenlemeye göre, sözleşmeler, taahhütnameler ve temliknameler belli bir parayı itibar edenler dahil olmak üzere 2010 yılından itibaren binde 8,25 şeklinde damga vergisine tabidir. Öte yandan, kira sözleşmeleri sözleşme süresine göre kira bedeli üzerinden binde 1,65 şeklinde damga vergisine tabidirler.⁵

Burada önemli olan kira kontratlarının asıl ve nüshalarına dikkat etmek gerekmektedir. Ayrıca, kira kontratı üzerinde kefilin de bulunması halinde damga vergisi önemli ölçüde artacaktır.⁶ Uygulamada piyasada kırtasiyecilerden temin edilen ve matbu kira kontratları kullanılmaktadır. Bu kontratlarda, kontratın üçüncü sayfasında matbu ibareler yer almaktadır. Hatta kontratın üçüncü sayfasının en son kısmında bu kontratın taraflara ve ayrı ayrı taraf sayısına göre düzenlendiğine ilişkin ibareler yer almaktadır. Dolayısıyla vergi daireleri işyeri kira kontratlarında damga vergisini en az iki tarafa göre (kiralayan-kiracı) belirlemektedir. Vergi dairesine daha ilk işe başlama dilekçesi ve ekleri olarak sunulan kira kontratlarında damga vergisi kontratın iki nüsha olarak düzenlendiği varsayılarak buna göre gerek damga vergisi hesaplanabilmektedir. Kontratta kefilin bulunması halinde ödenecek damga vergisi bir kat daha artmaktadır. Burada yeri gelmişken üzerinde durulması gereken bir başka konu: kira kontratlarında yer alan döviz olarak kiranın saplanmasıdır. Dövizin kontratın tanzim tarihine göre, Maliye Bakanlığı tarafından tayin ve ilan edilecek fiyat üzerinden Türk parasına dönüştürülerek buna göre damga vergisi hesaplanacaktır. Burada net kiradan yola çıkılarak brüt kiranın bulunarak buna göre damga vergisinin hesaplanması gerekmektedir. Başka bir ifade ile kira kontratındaki net rakamın brüte iblağ edilerek brüt tutar üzerinden damga vergisinin hesaplanması gerekecektir.

Öte yandan, düzenlenmiş bir işyeri kira kontratının işe başlama dilekçesi ekinde vergi dairesine sunulmasından sonra damga vergisi ödenip, bilahare bu kontratın iptal edilerek yeni bir kontrata bağlanması halinde ilk kontratın ödenmiş olan damga vergisi vergi dairesinden geri istenemez. Daha sonra düzenlenen ikinci kontratın da damga vergisinin ayrıca ödenmesi gerektiği bilinmelidir.

⁵ Bkz. DVK GT Seri No: 53

⁶ 488 sayılı DVK md.6

Genel olarak, fotokopiler ve yurt dışında tanzim edilen kağıtlar damga vergisine tabi değildir. Ancak, fotokopilerin bir şekilde hükmünden istifade edilmesi veya resmi bir daireye ibraz edilmesi durumunda damga vergisi gündeme gelebilecektir. Yabancı ülkelerde düzenlenen kağıtların hükmünden Türkiye’de istifade edilmediği sürece damga vergisi söz konusu değildir.⁷

7 Dnş. 7. D. 20/12/2000 gün ve E:1999/294-K:2000/4088 sayılı kararlarında , “*davacı banka ile İngiltere’de yerleşik bir kurum arasında İngiltere’de akdedilip, Türkiye’ye getirilen teminatlı tevdiat sözleşmesinin damga vergisine tabi olduğu*” şeklinde karara bağlanmıştır.

TÜRMOB Bağımsız Denetim Merkezi kuruldu

TÜRMOB Bağımsız denetim Merkezi Kurulmasına İlişkin Esaslar Hakkında Tebliğ Resmi Gazete’de yayınlanarak yürürlüğe girdi. Düzenleme denetim mesleğinin performansının ve kalitesinin yükselmesine ayrıca uygulama ilişkin kural düzenlemeleri içeriyor.

TÜRMOB Bağımsız Denetim Merkezi Kurulmasına İlişkin Esaslar Hakkında Tebliğ 1 Kasım 2010 tarihli Resmi Gazete’de yayınlanarak yürürlüğe girdi. Düzenleme, denetim mesleğinin performansının ve kalitesinin yükselmesine, muhasebe mesleğinin bağımsızlığının ve tarafsızlığının korunmasına katkı sağlamak, ulusal ve uluslararası düzeyde, muhasebe denetimine ve meslek mensuplarına olan güveni sürdürülebilir kılmak üzere Birlik meslek mensuplarının oluşturdukları bağımsız denetim şirketleri ile bağımsız denetçilerin onaylamasını, tescilini, takibini, kamuya duyurulmasını sağlamak, bağımsız denetçilerin ve denetim şirketlerinin kalite güvence sistemlerinin kurulması ve bağımsız denetim lisansına, meslekte uzlaşmaya, iç denetim ve kurumsal yönetime ilişkin uygulamaları yürütmek üzere Birlik bünyesinde oluşturulan TÜRMOB Bağımsız Denetim Merkezinin kuruluş ve çalışma esasları, görev ve yetkileri ile bağımsız denetim şirketleri kütüğüne ilişkin esasları belirlemektedir.

TÜRMOB Bağımsız Denetim Merkezi; Birlik Yönetim Kurulunca meslek mensupları arasında seçilen beş üyenin oluşturduğu TÜRMOB Bağımsız Denetim Merkezi Yönetim Kurulu tarafından yönetilecek.

TÜRMOB Bağımsız Denetim Merkezi; Bağımsız denetim mesleğinin geliştirilmesi ile ilgili çalışmalar yapmak, bağımsız denetçilerin menfaatlerini, meslek ahlak, düzen ve geleneklerini korumak, denetim mesleğinin performansının ve kalitesinin yükselmesine katkı sağlamak, ulusal ve uluslararası düzeyde, muhasebe denetimine ve bağımsız denetçilere olan güveni sürdürebilir kılmak.

Meslek mensuplarının kurmuş oldukları bağımsız denetim şirketlerinin ve bağımsız denetçilerin onaylanmasını, tescilini, sicilinin takibini yaparak ‘Bağımsız Denetçiler Şahsi Kütüğü’ ve ‘Bağımsız Denetim Şirketleri Kütüğü’nü oluşturmak ve kamuya duyurulmasını sağlamak, bağımsız denetçilerin lisanslama ve sertifikasyon işlemlerini yürütmek, konuya ilişkin eğitimler düzenlemek ve sınavları yapmak.

Denetim şirketlerinin kalite güvence sistemlerine ilişkin esasları belirlemek, kalite güvence sistemlerini izlemek, bağımsız denetim alanında yetkili mercilere görüş bildirmek, bağımsız denetim ve denetim standartları konularında ulusal ve uluslararası gelişmeleri takip etmek, toplantılara katılmak, eğitim ve diğer faaliyetleri düzenlemek, uluslararası organizasyonlara üye olmak, Türkiye Denetim Standartları Kurulunun çalışmalarına katılmak, görüş bildirmek, mesleki uzmanlık ve meslekte uzmanlaşmaya ilişkin esasları belirlemek ve uygulamak üzere çalışmalar yapmak, bağımsız denetim konusunda resmi kurum ve kuruluşlarla istenen bilgi ve görüşleri vermek , TÜRMOB Yönetim Kurulu'nca verilen diğer işleri yapmak ve/veya görüş bildirmek.

TÜRMOB Bağımsız Denetim Merkezinin meslekte uzmanlaşma ile ilgili görev ve yetkileri ise şöyle; Meslekte uzmanlaşmanın sağlanması ve geliştirilmesi ile ilgili çalışmalar yapmak, meslekte uzmanlaşma eğitimini gerçekleştirmek ve odalar bünyesinde kurulacak Akademilerin alt yapılarını oluşturmak, kuruluş izinlerini vermek ve bunların gözetim ile denetimlerini yapmak, lisansa bağlanacak uzmanlık alanlarını ve standartlarını belirlemek, akademiler tarafından önerilen uzmanlık alanlarının açılmasına karar vermek.

Uzmanlık eğitimleri sonucunda verilecek uzmanlık lisanslarının usul ve esaslarını belirlemek, uzmanlık lisansları sınav ve usul esaslarını belirlemek, uzmanlık lisansı almış meslek mensuplarının sürekli eğitim usul ve esaslarını belirlemek, uzmanlık lisanslarının ulusal ve uluslararası alanda geçerliliğini sağlamak.

Her uzmanlık alanının tanıtımı, geliştirilmesi ve kalitesinin artırılmasına yönelik çalışmalar yapmak, her uzmanlık alanıyla ilgili süreli ve süresiz yayınlar yapmak veya yapılmasına katkıda bulunmak, her uzmanlık alanıyla ilgili ulusal ve uluslararası sempozyum, kongre, panel, çalıştay, ve benzeri faaliyetleri yapmak veya yapılmasına katkıda bulunmak.

Uzmanlık lisansı almış meslek mensuplarının denetim ve disiplini ile ilgili usul ve esasları düzenlemek, ulusal ve uluslararası kuruluşlarla işbirliği yaparak mesleki uzmanlaşmanın gelişmesine katkıda bulunmak, uzmanlık lisansı sahibi meslek mensupları arasında dayanışmayı sağlamak ve haksız rekabeti önlemek.

İç denetim faaliyetlerini disipline etmek, lisanslamak ve kurumsal yönetime ilişkin çalışmalar yapmak.

Bağımsız Denetçiler bu Tebliğ kapsamında "Bağımsız Denetim Lisans Belgesini" aldıktan sonra ve bağımsız denetçilerin kurdukları bağımsız denetim şirketleri ise kuruluşlarını takiben öncelikle onaylanmak üzere kütüğe kayıt için TÜRMOB Bağımsız Denetim Merkezine başvuracaklardır.

Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odaları Birliği yönetmeliğinin 66/a maddesi uyarınca başvurusu uygun görülen bağımsız denetçiler veya bağımsız denetim şirketleri kütüğe bir kütük numarası ile kayıt edilecek. Bağımsız denetçiler ve bağımsız denetim şirketleri TÜRMOB Bağımsız Denetim Merkezi bünyesindeki işlemlerini kütük numaraları ile takip edilecek.

TÜRMOB Bağımsız Denetim Merkezi tarafından açılan sınavlarda başarılı olan meslek mensupları denetim lisansı almaya hak kazanırlar ve bağımsız denetçi unvanını alırlar. Bağımsız denetim lisanslama eğitim, sınav işlemleri TÜRMOB Bağımsız Denetim Merkezi "Bağımsız Denetim Eğitim Sınav ve Lisanslama Müdürlüğü" tarafından yürütülecek.

Bağımsız Denetim Şirketleri askeri unsurları bu Tebliğ'de belirlenen bir kalite güvence sistemi kurmak ve uygulamakla yükümlü olacaklar.

Kalite Güvence Sisteminin uygulanması ve izlenmesi; TÜRMOB Bağımsız Denetim Merkezi "Kalite Güvence Sistemi İzleme Müdürlüğü'nün sorumluluk ve yetki alanı içinde olacak.

(Bilanço dergisinden alınmıştır.)

TRANSFER FİYATLANDIRMASI RAPORU VE SORUMLULUK

Ali Haydar YILDIRIM
Gelirler Başkontrolörü

I -Giriş :

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu ile vergi mevzuatımıza dahil olan "Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı" esas itibariyle eski Kurumlar Vergisi Kanununda hüküm olarak yer alan "Örtülü Kazanç" müessesesinden çok farklı bir kanun hükmü değildir. Her iki düzenlemenin de ana amacı, kurum bünyesinde elde edilen kazancın herhangi bir ticari işlem sonucunda kurum dışına çıkartılmasının engellenmesidir. Her ne kadar bu önleyici hükümler bulunsada dahi kurumlar, hakim ortakları bünyelerinde oluşan kan ilişkili olduğu kişi ve kurumlara aktarabilmektedirler.

Transfer fiyatlandırması, eski kanun hükmüne (örtülü kazanç dağıtımı) benzerlik gösterse bile bazı yenilikleri de beraberinde getirmektedir. Bu yeniliklerden birisi ise bazı mükellef gruplarının, ilişkili kişiler ile yaptıkları işlemleri açıklayan bir raporu yani "Yıllık Transfer Fiyatlandırması Raporu"nu hazırlama zorunluluklarının bulunmasıdır. Biz de bu makalemizde düzenlenmesi zorunlu olan bu raporun kim veya kimler tarafından düzenleneceği ve esas itibariyle bu rapor nedeniyle kimlerin sorumlu olduğunu belirlemeye çalışacağız.

II- Yıllık Belgelendirme 1

Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı'na kayıtlı mükelleflerin bir hesap dönemi içinde ilişkili kişilerle yaptığı yurt içi ve yurt dışı işlemleri ile diğer kurumlar vergisi mükelleflerinin bir hesap dönemi içinde ilişkili kişilerle yaptığı yurt dışı işlemlere ilişkin olarak tebliğ ekinde yer alan formata uygun şekilde, aşağıda yer alan bilgi ve belgeleri içeren "YILLIK TRANSFER FİYATLANDIRMASI RAPORU"nu kurumlar vergisi beyannamesinin verilme süresine kadar hazırlamaları ve bu süre sona erdikten sonra istenmesi durumunda İdare'ye veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlara ibraz etmeleri zorunludur.

(2 Seri Nolu Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliği'nin 4. maddesiyle eklenen üç paragraf) Tüm kurumlar vergisi mükelleflerinin 01/01/2008 tarihinden itibaren serbest bölgelerde bulunan ilişkili kişilerle yaptıkları işlemlerin Yıllık Transfer Fiyatlandırması Raporuna dahil edilmesi gerekmektedir.

1 Söz konusu bölümde "1 ve 2 seri nolu Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliğ" lerinden yararlanılmıştır.

Ayrıca, serbest Bölgelerde faaliyette bulunan kurumlar vergisi mükelleflerinin de 01/01/2008 tarihinden itibaren ilişkili kişilerle yaptıkları yurt içi işlemlerine ilişkin olarak aşağıda belirtilen bilgi ve belgeleri içeren Yıllık Transfer Fiyatlandırması Raporunu kurumlar vergisi beyannamesinin verilme süresine kadar hazırlamaları ve bu süre sona erdikten sonra istenmesi durumunda İdare'ye veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlara ibraz etmeleri zorunludur.

Buna göre; tüm kurumlar vergisi mükelleflerinin 01/01/2008 tarihinden itibaren yurt dışı şubeleri ile serbest bölgelerde bulunan ilişkili kişilerle (mükellefin serbest bölgedeki şubeleri dahil) yaptıkları işlemlerin Yıllık Transfer Fiyatlandırması Raporuna dahil edilmesi gerekmektedir. Ayrıca serbest bölgelerde faaliyette bulunan kurumlar vergisi mükellefleri de söz konusu tarihten itibaren ilişkili kişilerle yaptıkları yurt içi işlemlerine ilişkin olarak Yıllık Transfer Fiyatlandırması Raporu hazırlayacaklardır. Ancak, kurumlar vergisi mükelleflerinin yurt dışında faaliyette bulunan şubelerinin veya serbest bölgede faaliyette bulunan şubelerinin ayrıca Rapor hazırlamasına gerek bulunmamaktadır.

Yıllık Transfer Fiyatlandırması Raporu 2007 hesap dönemine münhasır olmak üzere, kurumlar vergisi beyannamesinin verilme süresinin son gününü takip eden ikinci ayın sonuna kadar hazırlanabilecektir. Dolayısıyla söz konusu raporun en geç 30 Haziran 2008 tarihi itibarıyla hazırlanması ve bu süre sona erdikten sonra istenmesi durumunda idare'ye veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlara ibraz edilmesi gerekmektedir.

(2 Seri Nolu Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtım Hakkında Genel Tebliği'nin 5. maddesiyle değiştirilen ve bu paragraftan sonra gelmek üzere eklenen paragraflar) Ancak, Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığına kayıtlı mükellefler ile serbest bölgelerde faaliyette bulunan kurumlar vergisi mükellefleri dışındaki diğer kurumlar vergisi mükellefleri ilişkili kişilerle yaptıkları yurt içi; gelir vergisi mükellefleri de ilişkili kişilerle yaptıkları yurt içi ve yurt dışı işlemlere ilişkin olarak aşağıda yer alan bilgi ve belgeleri, istenmesi durumunda, idare'ye veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlara ibraz ederler.

Buna göre;

1. Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı'na kayıtlı mükelleflerin bir hesap dönemi içinde ilişkili kişilerle yaptıkları yurt içi ve yurt dışı işlemleri,
2. Serbest bölgelerde faaliyette bulunan kurumlar vergisi mükelleflerinin bir hesap dönemi içinde ilişkili kişilerle yaptıkları yurt içi işlemleri,
3. Diğer kurumlar vergisi mükelleflerinin bir hesap dönemi içinde ilişkili kişilerle yaptıkları yurt dışı işlemleri için Yıllık Transfer Fiyatlandırması Raporu hazırlamaları gerekmektedir. Dolayısıyla,
 1. Serbest bölgelerde faaliyette bulunan kurumlar vergisi mükelleflerinin ilişkili kişilerle yaptıkları yurt dışı işlemleri,
 2. Diğer kurumlar vergisi mükelleflerinin ilişkili kişilerle yaptıkları yurt içi işlemleri,

3. Gelir vergisi mükelleflerinin ilişkili kişilerle yaptıkları yurt içi ve yurt dışı işlemlerine ilişkin olarak Yıllık Transfer Fiyatlandırması Raporu hazırlamalarına gerek bulunmamaktadır. Ancak rapor hazırlama zorunluluğu bulunmayan mükelleflerin aşağıda belirtilen bilgi ve belgeleri istenmesi durumunda İdare'ye veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlara ibraz edecekleri tabiidir.

Söz konusu bilgi ve belgeler aşağıdaki gibidir:

- Mükellefin faaliyetlerinin tanımı, organizasyon yapısı (merkez, şube) ve ortakları, sermaye yapısı, içinde bulunduğu sektör, ekonomik ve hukuki geçmişi hakkında özet bilgiler, ilişkili kişilerin tanımı (vergi kimlik numaraları, adresleri, telefon numaraları vb.) ve bu kişiler arasındaki mülkiyet ilişkilerine ilişkin bilgiler
- Üstlenilen işlevleri, sahip olunan riskleri ve kullanılan varlıkları içeren tüm bilgiler,
- İşlem konusu yıla ilişkin ürün fiyat listeleri,
- İşlem konusu yıla ilişkin üretim maliyetleri,
- İşlem konusu yıl içinde ilişkili ve ilişkisiz kişilerle yapılan işlemlerin miktarı ile fatura, dekont ve benzeri belgeler,
- İşlem konusu yıl içinde ilişkili kişilerle yapılan tüm sözleşme örnekleri,
- İlişkili kişilere ait özet mali tablolar,
- İlişkili kişiler arasındaki işlemlere uygulanan şirket içi fiyatlandırma politikası,
- İlişkili kişiler tarafından farklı muhasebe standartları ve yöntemleri kullanılıyor ise bunlara ilişkin bilgi,
- Gayri maddi varlıkların mülkiyetine ve alman veya ödenen gayri maddi hak bedellerine ilişkin bilgi,
- Kullanılan transfer fiyatlandırması yönteminin seçilme nedeni ve uygulanmasına ilişkin bilgi ve belgeler (iç ve/veya dış emsaller, karşılaştırılabilirlik analizi),
- Emsallere uygun fiyat ya da kâr marjının saptanmasında kullanılan hesaplamalar ve yapılan varsayımlara ilişkin ayrıntılı bilgiler,
- Belli bir emsal fiyat aralığı tespit edilmişse, bu aralığın tespitinde kullanılan yöntem,
- Emsal fiyatın tespit edilmesi için gerekli diğer belgeler.

İdare gerekli gördüğü takdirde mükelleften ilave bilgi ve belge talebinde bulunabilir. İlgili bilgi ve belgelerin yabancı dilde yazılmış olmaları halinde, bunların Türkçe çevirilerinin de ibraz edilmesi zorunludur.

Öte yandan, yukarıda belirtilen Yıllık Transfer Fiyatlandırması Raporunu hazırlamak zorunda olan kurumlar vergisi mükelleflerinin istihdam ilişkisi içinde bulunmaları nedeniyle ilişkili kişi sayılanlarla yaptığı işlemlere ilişkin bilgi ve belgelere düzenlenecek raporda yer vermelerine gerek bulunmamaktadır. Ancak söz konusu bilgi ve belgelerin istenmesi durumunda İdare'ye veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlara ibraz edileceği tabiidir.

Öte yandan, İdare ile peşin fiyatlandırma anlaşması imzalayan mükelleflerin, anlaşma kapsamındaki işlemlerine ilişkin olarak Yıllık Transfer Fiyatlandırması Raporu hazırlamalarına gerek bulunmamaktadır. Ancak anlaşma müddeti boyunca her yıl hazırlanacak olan "Peşin Fiyatlandırma Anlaşmasına İlişkin Yıllık Rapor" içerisinde TF raporunda yer alan unsurlara da yer verilmesi gerekmektedir.

İlişkili kişilerle gerçekleştirilen ve anlaşma kapsamında olmayan işlemlere ait bilgi ve belgeler ile Yıllık Transfer Fiyatlandırması Raporunun bu Tebliğde belirtildiği şekilde hazırlanacağı tabiidir.

Bu Tebliğ ile İdare'ye ibraz etme zorunluluğu getirilen bilgi ve belgeleri Tebliğde belirlenen sürelerde vermeyenler hakkında da Vergi Usul Kanunu'nun cezalara ilişkin hükümlerinin uygulanacağı tabiidir.

III - 3568 Sayılı Kanun Yönünden Değerlendirme :

35682 sayılı kanunun 12'inci maddesinde yer alan yetkiye istinaden hazırlanan Yönetmelik³ ile; " ..yeminli mali müşavirlerce gerçek veya tüzel kişilerin veya bunların teşebbüs veya işletmelerinin mali tablo veya beyannamelerinin; vergi, istisna, muafiyet, iade, indirim, tecil, terkin veya zarar mahsubu işlemleri ve benzeri taleplerinin mevzuat hükümlerine, muhasebe ilke ve standartlarına uygunluğu esas alınarak hesapların gerçeğe uygun ve doğru bilgi verecek şekilde tutulmasını ve bu suretle mükelleflerin doğru beyanda bulunmalarını sağlamak" amaçlanmıştır.

Yeminli mali müşavirlerce, gerçek ve tüzel kişilerin mükellefiyet şekilleri, iş kolları ve ciroları, döviz kazandırıcı işlemleri, ithalat ve ihracatları, yatırım miktarları ve neveleri ile belgelerin ibraz edileceği merciler esas alınmak suretiyle tasdik edecekleri belgeler, tasdik konulan ve tasdike ilişkin usul ve esaslar bu Yönetmelikte belirtilmiştir.

Anılan yönetmeliğin 7'inci maddesinde; tasdik kapsamına alman konu ve belgeler belirtilmiş, bu konu ve belgelerin tasdikine ilişkin olarak Maliye Bakanlığınca tebliğ çıkartılmadıkça, yeminli mali müşavirlerin bu konu ve belgelerle ilgili olarak tasdik işlemi yapamayacakları hükme bağlanmıştır. Aynı maddenin B/a alt bendinde; Yıllık Kurumlar vergisi beyannameleri ve bunlara ekli mali tablolar ve bildirimlerin YMM'ler tarafından tasdik edilebilecek konu ve belgeler kapsamında olduğu belirtilmiştir.

IV - Değerlendirme :

Buraya kadar almış olduğumuz düzenlemeleri kısaca değerlendirmek gerekir ise "Yıllık Transfer Fiyatlandırması Raporu" kim tarafından düzenlenecektir? Bu soruya verilecek cevap muhtemelen "mükellef kurum" olacaktır. Ancak, burada hemen noktayı koymamak gerekir. Çünkü bahis konusu olan Transfer Fiyatlandırması Raporu sadece mesleki bilgi birikimi ile değil aynı zamanda çok fazla verinin (sektörel, ekonomik, hatta firma bazında dahi olabilir. Emsalin doğru belirlenebilmesi amacıyla) bir araya getirilip değerlendirilmesiyle düzenlenebilecektir. Doğaldır ki mükelleflerin tek başına bu bilgilere sahip olması beklenemez.

Görülebileceği üzere TF bir vergi güvenlik aracı, dolayısıyla sonuçları vergilendirmeye ilgili olmakla beraber; en iyi yöntemin seçilmesi ve emsal

işlemlerin araştırılması geniş ölçüde ekonomik analize dayandığından bu çalışmanın sadece, vergi bilgi ve tecrübesiyle başarılması olanaksızdır. Bu olanaksızlık sadece vergi danışmanları için değil vergi inceleme elemanları ve vergi yargısı için de söz konusudur. OECD standartlarını yıllardan beri uygulayan ülkelerde bile, bu çalışmalar sadece uzmanlaşmış ve bu konuda tecrübe sahibi bürolarca yürütülmektedir.⁴

Acaba bu durum uygulamada nasıl yapılmaktadır? Uygulamada Transfer Fiyatlandırması Raporları mükellefler tarafından hazırlanmakta, ama bu hazırlık aşamasında ise denetim firmalarından "danışmanlık hizmeti" adı altında teknik yardım alınmaktadır (hatta TF raporunun tamamı denetim firmalarınca hazırlandığı örneklerde bulunmaktadır). Demek ki TF raporu hukuki olarak mükellef tarafından hazırlanmakta ancak teknik olarak bütün bilgiler denetim firmalarından veya YMM'lerden yardım olarak alınmaktadır.

Söz konusu TF Raporu 3568 sayılı yasa uyarınca tasdiki zorunlu raporlar arasında yer almamaktadır. Ama burada bir konuyu hemen belirtmek gerekirse, bir mükellefin yıllık kurumlar vergisi beyannamesini tasdik eden bir YMM veya denetim firması, Transfer Fiyatlandırması konusuna değinmeden denetime tabi olan mükellefin kurum kazancını doğru olarak belirleyemez. Hatta Yönetmeliğin(5) 7'inci maddesinde belirtilen kurumlar vergisi beyannamesine ekli bildirimlerinde tasdik kapsamında olduğu belirtilmiştir. Ancak söz konusu TF raporu anılan bildirimler kapsamında değerlendirilip değerlendirilemeyeceği ayrı bir tartışma konusu olarak ortaya çıkabilecektir. O zaman sonuç olarak, hazırlanması çok kolay olmayan TF raporunun, yanlış düzenlenmesi durumunda sadece mükellefin bu durumdan sorumlu olması kanımızca uygun değildir. Ancak, bu konuda YMM veya denetim firmalarının sorumlu tutulması ise başka ihtilafları doğuracağından, bu konu ile ilgili olarak yapılacak bir düzenleme ile TF raporunun doğru olmamasından sorumlu olacak kişi veya kişilerin ayrıca belirlenmesinin faydalı olacağını düşünüyoruz.

2 SM, SMMM, YMM KANUNU

3 "Yeminli Mali Müşavirlerin Tasdik Edecekleri Belgeler, Tasdik Konulan, Tasdike ilişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik" RG Tarihi 02.01.1990 RG No:20390

4 Erdoğan ÖCAL Yaklaşım Sayı 185 sf.55

5 Bakanız adı geçen Yönetmelik

(Vergi Sorunları Dergisinin Nisan/2010 sayısından alınmıştır.)

BİRDEN FAZLA GAYRİMENKUL SATIŞININ VERGİLENDİRİLMESİ

1-Giriş

Gayrimenkullerin elden çıkarılmasında vergilendirmede izlenecek yol açısından, gayrimenkul ya da gayrimenkullerin ediniminin ivazlı olup olmadığı, edinim tarihi, satış tarihi ve satış adedi önem taşımaktadır. Bu hususlar idare açısından öncelikle vergilendirmenin söz konusu olup olmayacağı, vergilendirilmesi gereken bir işlem bulunması durumunda ise, bu işlemin nitelik itibarı ile ticari kazanç mı yoksa değer artış kazancı mı olarak vergilendirileceğinin tespitinde belirleyici unsurlar olarak karşımıza çıkmaktadır.

Gayrimenkul satışı gerçekleştiren kişilerce konu hakkında yeterli bilgiye sahip olunmaması nedeniyle vergisel Yükümlülüklerin yerine getirilmemesin nedeniyle, vergi dairelerince yapılan tespitler doğrultusundan mükellefler cezalı tarhiyatlara karşı karşıya kalabilmektedirler. Bu açıklamalar ışığında, gayrimenkul satışları ile ilgili vergilendirmeye yön verecek hususlara ilişkin Gelir Vergisi Kanunu'nda yer alan düzenlemelere aşağıda yer verilmiştir.

2- Yasal Düzenleme

193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 37'inci maddesinin birinci fıkrasında; her türlü ticari ve sınai faaliyetlerden doğan kazançlarının ticari kazanç olduğu hükmüne yer verilmiş olup, aynı maddenin 2'inci fıkrasının 4 numaralı bendinde ise; gayrimenkullerin alım, satım ve inşaa işleriyle devamlı olarak uğraşanların bu işlerinden elde ettikleri kazancın ticari kazanç olduğu hükmüne bağlanmıştır.

Aynı Kanun'un " Değer Artışı Kazançları" başlıklı Mükerrer 80'inci maddesinde ise (01.01.2003 tarihinden geçerli olmak üzere) "Aşağıda yazılı mal ve hakların elden çıkarılmasından doğan kazançlar değer artışı kazançlarıdır.

6. İktisap şekli ne olursa olsun (ivazsız olarak iktisap edilenler hariç) 70 inci maddenin birinci fıkrasının (1), (2), (4) ve (7) numaralı bentlerinde yazılı mal (gerçek usulde vergiye tabi çiftçilerin zirai istihsalde kullandıkları gayrimenkuller dahil) ve hakların, iktisap tarihinden başlayarak dört yıl (01.01.2007 tarihinden geçerli olmak üzere beş yıl) içinde elden çıkarılmasından doğan kazançlar (Kooperatiflerin ortaklarına bu sıfatları dolayısıyla tahsis ettikleri gayrimenkulleri tahsis tarihinde ortak tarafından satın alınmış sayılır. Bu maddede geçen "elden çıkarma" deyiimi, yukarıda yazılı mal ve haklarının satılması, bir ivaz karşılığında devir ve temlik, trampa edilmesi, takası kamulaştırılması devletleştirilmesi, ticaret şirketlerine sermaye olarak konulmasını ifade eder. hükmü yer almıştır.

3-Konuya ilişkin değerlendirme

Ticari faaliyet emek- sermaye organizasyonuna dayanmakta olup, kazanç sağlama niyet ve kastının bulunup bulunmaması böyle bir organizasyon tarafından icra edilen faaliyetin ticari faaliyet olma niteliğine etki etmemektedir. Ancak, bir faaliyetin ticari faaliyet sayılabilmesi için kazanç sağlama niyet ve kastı gerekmemekle birlikte faaliyeti icra eden organizasyonun bütün unsurlarıyla birlikte değerlendirildiğinde kazanç sağlama potansiyeline sahip olması, şahsi ihtiyaç kapsam ve sınırlarını aşması gerekmektedir.

Gayrimenkul alım satımı ticari bir organizasyon içinde yapıldığından alım satımın ticari faaliyetin bir unsuru sayılması, ancak ticari organizasyonun şekli ve maddi unsurları ile açıkça belli olmadığı hallerde ise faaliyetin devamlılık kasıt ve niyeti ile yapıldığını belirleyen objektif ölçü olarak, satış işleminde çokluk (devamlılık) olup olmadığına bakılması gerekmektedir. Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü'nün 15.06.2000 tarih ve 201/29172 sayılı özelgesinde Gayrimenkullerin iktisap

BİRDEN FAZLA GAYRİMENKUL SATIŞININ VERGİLENDİRİLMESİ

Tarihinden sonra, aynı kişiye farklı tarihlerde veya farklı kişilere aynı tarihte satılması veya birbirini izleyen yıllarda satılması durumunda yapılan satışların devamı olarak gayrimenkul alım-satım isiyile uğraşıldığına karine teşkil edeceği belirtilerek elde edilen kazancın Gelir Vergisi Kanunu'nun 37'inci maddesine göre "ticari kazanç" olarak vergilendirilmesi gerekeceği belirtilmiş olup, olup satış kavramının sınırları çizilmiştir.

Gelir İdaresi Başkanlığı, Mükellef Hizmetleri Daire Başkanlığınca yayınlanmış olan ve Gelir İdaresi Başkanlığı resmi internet sitesinde erişimi mümkün olan, Ekim 2008 tarihli 70 yayın numaralı "Gayrimenkullerin Elden Çıkartılmasında Vergisel Sorumluluklar" isimli vergi rehberinde de "Ticari bir organizasyon içerisinde yapılan satışlar, tek bir satış gerçekleştirilmesi dahi olsa, ticari kazanç olarak değerlendirilecek, ticari bir organizasyon olmaksızın birden fazla satış yapılmış ise (bir yılda birden fazla veya her yıl bir satış yapılması) satışın hangi amaçla yapıldığının tespit edilmesi gerekecektir. Bu durumda, kazanç sağlama amacıyla yapılan alım – satım işlemlerinin ticari kazanç kapsamında; şahsi ihtiyaç ya da servetin korunması amacıyla gerçekleştirilen alım – satım işlemlerinin ise değer artış kazancı kapsamında değerlendirilmesi gerekmektedir. " açıklamasına yer vermiştir.

Söz konusu vergi rehberinde yer alan "şahsi ihtiyaç ya da servetin korunması" amacı ile gerçekleştirilen satışların değer artış kazancı olarak değerlendirilmesi yönündeki açıklamada şahsi ihtiyaç ya da servetin korunması kavramının mükellef tarafından farklı, vergi idaresince farklı değerlendirilmesi mümkün olup, ihtilafa engel olacak açıklayıcı bir düzenlemeye konunun taraflarınca ihtiyaç duyulmaktadır.

4- Vergilendirilmeyecek Gayrimenkul Satışları

Miras yoluyla (ivazsız) iktisap edilen gayrimenkullerin şekli ve nitelikleri değiştirilmeksizin, çoklu yada tek seferde satış sonucu elde edilen kazancın veya ticari kazanç olarak vergilendirilmesi söz konusu olmayacaktır.

Miras yoluyla (ivazsız) intikal eden gayrimenkullerin daha sonra şekli, niteliği gibi unsurların değiştirilmesi halinde ivazsız olarak iktisap edilen gayrimenkul kapsamında değerlendirilmesi söz konusu olmayacaktır. Bu durumda ivazsız olarak iktisap edilen ancak sonradan niteliği değiştirilen gayrimenkul ya da gayrimenkullerin satılması halinde durumun ticari kazanç ya da değer artış kazancı doğrultusunda değerlendirilmesi gerekecektir.

Gayrimenkul satışlarında çokluk (devamlılık) bulunmayan ve bir ivaz karşılığı olmak üzere 01.01.2007 tarihinden önce iktisap edilip 4 yıl ya da 01.01.2007 tarihinden itibaren iktisap edilip 5 yıl süre ile elde tutulan gayrimenkullerin elden çıkarılması sonucu doğacak kazançlar da vergilendirilmeyecektir.

Ö r n e k :

Ticari kazanç ve değer artışı kazancının tespitine yönelik bir örnek ile konuyu açıklayacak olursak;

Edinim Biçimi	Edinim Tarihi	Türü	Satış Tarihi
Miras	01.01.2000	Konut	01.06.2008
Satınalma	01.02.2000	Konut	01.08.2008
Miras	01.09.2003	İşyeri	01.02.2009
Satınalma	01.07.2004	Konut	01.05.2009

Miras yoluyla (ivazsız) edinilmiş gayrimenkullerin (nitelik ve türü değiştirilmeksizin) 2008 ve 2009 yıllarında satışı değer artışı kazancı ya da

ticari kazanç niteliğinde olmamakla birlikte, bu gayrimenkullerin satışı devamlılık unsurunun tespitinde de diğer satışlarla birlikte dikkate alınmayacaktır.

2008 yılında satışı yapılan konut 01.01.2007 tarihinden önce iktisap edilip 4 yıldan fazla süreyle elde tutulduğundan, satışı sonucu elde edilen kazanç,değer artışı kazancı olarak değerlendirilip,vergilendirme dışında bırakılması gerekmektedir.

2009 yılında gerçekleştirilen konut satışı bir önceki yılda gerçekleştirilen değer artış kazancı ile birlikte değerlendirilen satış işlemi devamlılık gerçekleşmiş olduğundan ticari kazanç yönünden mükellefiyet tesisi gerekecektir.

Mükellef tarafından 2009 yıllarında gerçekleştirilen satış sonucu kar elde edilmemiş olması genel esaslar doğrultusundaki ticari kazanç mükellefiyetinin tesisine engel teşkil etmeyecektir.

5- Sonuç

Günümüz koşullarında gayrimenkul piyasası işlem hacminin sürekli arttığı göz önüne alındığında Gelir Vergisi Kanunu'nda yer alan gayrimenkul satışlarına ilişkin düzenlemelerin mükelleflerin de vergi idaresinin de ihtiyaçlarına cevap vermekten uzak olduğu görülmektedir.

Gelir Vergisi kanununda yer alan gayrimenkul satışlarının vergilendirilme sürecine yönelik düzenlemelerin açık ve mükelleflerce kolay uyum sağlanabilir olması vergi kaybına neden olmakla birlikte, vergi dairelerince yapılan tespitler doğrultusunda gerçekleşen tarhiyatlara mükellefler ile vergi daireleri arasında ihtilafa neden olmaktadır. Mevcut düzenlemelerin vergi rehberleri ve özgelgeler ile uygulamaya yön vermesine gerek duyulmayacak biçimde mükelleflerce daha anlaşılır ve kolay uyum sağlanabilir şekilde güncellenmesine ihtiyaç duyulmaktadır

(Alomaliye.com sitesinden alınmıştır)

T.C.
Sanayi ve Ticaret Bakanlığı
İç Ticaret Genel Müdürlüğü

Dosya No :B.14.0.İTG.0.10.00.01/090.01/131864
Konu :

ANKARA YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLER ODASINA
Kader Sokak No:30
G.O.P.-06700 ANKARA

İlgi : 07.10.2008 tarihli, 46/1-02967 sayılı yazın

İlgide kayıtlı yazınız incelenmiştir.

Anonim şirketlerinin, kuruluş ve sermaye artırımlarında; ayın nev'inden sermaye konması veya şirketin mevcut bir işletmeyi veya bazı ayınları devralması şart kılınmış ise, bunların değerini biçecek bilirkişinin Türk ticaret kanununun 303 ve 392'nci maddeleri uyarınca mahkemece tayin olunması gerekmekte olup, Bakanlığımız tarafından yayınlanan iç Ticaret: 2003/3 ve İç Ticaret: 2004/2 sayılı Tebliğlerde de konu Kanun hükmüne paralel olarak düzenlenmiştir.

Öte yandan, Türk Ticaret Kanununda limited şirketlerin kuruluş ve sermaye artırımında ayın nev'inden sermayenin konulması veya mevcut bir işletmenin veya bazı ayınların devralınmasının şart kılınması durumunda bunların değerlerinin mahkemece tayin olunacak bilirkişiler tarafından tespit edilmesi zorunluluğu bulunmadığından İç Ticaret 2003/3 sayılı Tebliğde değişiklik yapılmak suretiyle İç Ticaret 2004/2 sayılı Tebliğ ile limited şirketlerde mahkemece atanmış bilirkişilerin yanı sıra yeminli müşavirlerce de değer tespitinin yapılmasına imkan tanımıştır.

Bilgi edinilmesini rica ederim.

KIYMETİNİ SONRADAN FARK ETTİĞİMİZ "AN" LAR

Feyzan E.TOP

Kıymetini sonradan fark ettiğimiz anlar vardır. Yaşarsanız, güler geçersiniz. Farkında bile olmazsınız. Neden? Çünkü "o" an güzeldir işte, teferruata gerek yoktur. O kıymetli anlar bir daha hayatınızda olmayınca da işte gerçek değeri anlarsınız.

Gerçek kıymet ancak kaybedilince anlaşılır. Bu kimi zaman iyi bir dostluğu kaybettiğinizde olur. Çok sevdiğiniz bir arkadaşınız size sırtını döner, bir tatsızlık olur ve o hayatınızda olmadığına onun kıymetini anlarsınız, hayatınızda ne kadar önemli bir yeri olduğunu fark edersiniz.

Yine ölüm...

Ölüm size başkaca değerleri anımsatır. Özlem, sevgi, arkadaşlık, aile, huzur, karşılıksız sevgi gibi... En son ne zaman karşılıksız sevdiniz birini? Benim birkaç dostum var, karşılıksız sevdiğim ve beni karşılıksız seven. En zor anımda yanımda olan. Ne şans... Onlara da bir şey olsa bende onların yanında olurum. Aile olmaya, sıkı fıkı olmaya da gerek yok. O bir hissiyattır, yaşayabilene ne mutlu (!)

Bu hafta iki tane akrabamı kaybettim. Üst üste akrabası ölen insanları hep dışardan dinler. "vah(!) vah(!)" tır. Ya yaşayan? İşte benim de çok sevdiğim iki insan bu dünyadan göçüp gitmeye karar verince, çok etkilendim. Arzu Abla çok yakın olmasa da benim kanımdan, canımdan bir insandı. Hep gülen bir yüzü, bembeyaz, porselen bir teni, şanssız bir yazgısı vardı. Ailesi çok iyi insanlardır. Kahroldular tabi hastalanıp, onun gibi tatlı, genç bir insanı kaybetmek çok büyük bir kayıp her şeyden evvel. O'nu çok özleyeceğiz.

Diğer yandan da dedemin ağabeyi Semih Amca'mı kaybettik. Büyük bir kayıp, bir boşluk onun yokluğu hakikaten. Ben her daim doğum gününü unutsam da benim doğum günlerimi hep hatırlatan, hafif şakacı tavırla benimle dalga geçen, eğitilmiş, çok okuyan, aklınıza gelmeyecek haberleri bilen, farklı bir adamdı benim Semih Amca'm Küslük bilmezdi. Birisine kızınca da fazla belli etmez ya da yüz vermezdi. Ancak kızmalarının ardında hep aslında o kişiyi sevmesi yatardı da fark ettirmezdi.

Dedemden kalan son yadigar olduğu için benim için çok kıymetli idi. Elleri, sesi, duruşu dedeme çok benzerdi. Son dakikalarında yanında olamadım. Ancak iyi bir jinekologdu, hastanede de doğum katında hayata gözlerini yummuş. Odalar dolu olduğundan bir odaya yer açabilmişler hastanede. "Olmam gereken yerdeydim" demiş, hastaneye ilk geldiğinde. Sanırım son sözlerinden birisi de bu cümle olmuş. Artık hafta sonları "annene ulaşamadım, annen nerede?" diye telefonum çalmayacak, doğum günlerim de dedemin ağabeyi beni aramayacak, ben Babalar Günü'nde onu arayamayacağım.

Yılbaşında ne alsam diye düşünmeyeceğim, Akçay'a bu sene gitsek mi diye kafamdan geçirmeyeceğim, amcam hangi kitabı okuyor acaba demeyeceğim, aklıma kadın hastalıkları ile bir soru geldiğinde en yakınım olduğu için artık ilk ona danışmayacağım, bana çocuklar ne yapıyor, diye sormayacak. Küçük oğlumun adı neydi diye sormayacak. Işın nasıl diye kızımı hatırlamayacak. Ancak kısa süre önce aniden kaybettiği oğluna kavuştuğu için içim rahat onu gönül rahatlığı ile Erman'ın dedemin, anneannemin yanına uğurluyorum. Bir gün hepimiz yeniden o güzel günler için bir araya geleceğiz nasılsa...

Sevgili okurum, bu hafta bir iyilik yapın kendinize ve sevdiklerinizi arayın. Klişedir belki ama hayat kısa teferruatlarla uğraşmayın fakat sevdiklerinize bir "an" ayırın belki o hayatınızda unutmayacağınız bir mutlu "an" olacak ileride...

(Dünya Gazetesi 25/10/2010)

HERKESİN BİR YİTİK CENNETİ VARDIR

Gitmeyi seçen unutmayı unutulmayı da seçer. Dönüştürlüğü öğrenir, bunun imkansızlığına tutunur. Yersizliğe alışır. Yitirilenin ne olduğunu hatırlamak istemez. Ama bir şey var ki; uzaklaştıkça bağlananların neleri içerdiğini belleğine kaydeder.

Gitmeyi seçen, ayrılığı da seçmiştir. Sızıyı, kanamayı... Her kopuş bir bağlanıştır düşüncesini yaşayarak ezberleyen, kendini gidişlere katandır...

Benim çocukluk yurdum Erzurum'dan kopuşum; bana yurtsuzluğun dilini öğretmiştir. Yitirilen cennete bir daha dönülemezliğini, bir yere bağlanılamayacağını...

Hayatımızı gizliden gizliye sarmalayan, gelip yoklayan her travma huzursuzluğu, tutunamama duygusunu taşır bize.

Ruhunuza siner, başkalaştırır bizi. Var olma düşüncesi, varlık – zaman arasındaki hiçlik barınakları yaşamımızın sorgulayıcı gücü olarak günümüze gecemize ağırlık verir.

Bu, bir tür, benleşme sanıdır. Tek olma, tekilleşme... Aidiyetini yitirme duygusu bir yanıyla da iç körlük, duygu yitimini getirir.

Belki de, yazmayı daha çok bunun için seçeriz. Bir sağalma biçimi / yolu, eylemi olarak değil; dile getirerek gitme, yeni bir aidiyet dili yaratmak için debeleniriz.

Çocukluk yurduma her dönüşte (ki, yılda – bir ikiyi geçmez); azalan, tükenen duygunun neleri içerdiğini görmem ürpertici olmaktan da çıktı benim için.

Çünkü; aidiyet duygusunu kuran iki temel olgu var: Aile / çevre / insan ilişkileriniz, bir de bunların var olduğu yer / mekan...

Her birindeki çözülme, azalma, yok oluş, tükeniş, kopuş, yıkım sizdeki aidiyet duygusunu da solgunlaştırıp yitiriyor.

Modern çağın kaçınılmaz yıkımıdır.

Toplumumuzun batılma sanısı, ne yazık ki, iki arada bir derede bırakmıştır insanımızı, Olgunlaşmadan olmak istemişizdir.

Bu da, bizi özümüzden koparmış yaratıcılığımızın önüne gölgelemiş taklitçi kılmıştır.

Kendi değerleriyle var olmak, modernleşme yoluna katılmak, birikimini ortaya taşımak varken; hemence ötekileşmeyi seçmişiz. Bu da, gemisini kurtaran kaptan, her koyun kendi bacağından asılır, üzümünü ye başını sorma... gibisinden bir zihniyet bilincimize kazımıştır adeta.

Bilgisizlik, eğitimsizlik tembellik, kadercilik, önyargılarla biçimlenen kör inanç başışı toplumda derin yarılmalara neden olmuştur.

Sinik, tepkisiz bir toplum olmanın politik arenada yararlı bir anlayışa su taşıması da; kaderci bir toplumun iradesizliğinin yansımasıdır bence.

Sesini yükselteni "bizden değil", "öteki" gibi adlandırmak, toplumu aydınlatma bilincini taşıyanı "düşman" ilan etmek yaban bir toplum yaratma, faşizan zihniyeti egemen kılma çabasıdır olsa olsa.

O karanlık düşüncenin egemen kılınmaya çalışıldığı bir zamanda çocukluk cennetinden koptum

Bugün dönüp oraya baktığımda; koptuğum zamanların bugünden daha iyi zamanları içine taşıdığını söyleyebilirim sevgili okurum...

Birkaç gündür "yitik cennetim" dediğim Erzurum'daydım...

Buradan izleri, yansılarını da bir sonraki yazımda dile getireceğim.

(Dünya Gazetesi 25/10/2010)

MALİYE BAKANLIĞI ÖZELGELERİ

Sayı :YMM 35101782/2010-

Konu : Gayrimenkul Değerlemesi Hakkında Hk.

TAPU VE KADASTRO GENEL MÜDÜRLÜĞÜ'NE (Tasarruf İşlemleri Dairesi Başkanlığı'na) ANKARA

İzmir Yeminli Mali Müşavirler Odasının 206 sicil nosunda kayıtlı ve halen Sırapapılar Mahallesi 1521 Sokak No:25 Denizli adresinde 3568 sayılı yasa çerçevesinde Denizli Pamukkale Vergi Dairesi mükellefi olarak Yeminli Mali Müşavir unvanıyla faaliyet göstermekteyim.

Sanayi ve Ticaret Bakanlığınca hazırlanıp 25/07/2003 tarihli ve 25179 sayılı Resmi Gazetede yayımlanarak yürürlüğe giren Anonim ve Limited Şirketlerin Kuruluş ve Ana Sözleşme Değişikliği İşlemlerine ilişkin esaslar hakkında tebliğin bazı maddelerini değiştiren 03/06/2004 tarihli ve 25481 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 2004/2 sayılı tebliğe göre, kurulacak olan Limited Şirkete sermaye olarak konan her türlü hak, menkul ve gayrimenkul malların olması halinde bunların değerlerinin tesbitine ilişkin mahkeme bilirkişi atama kararı ve bilirkişi raporu veya YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK RAPORU'NUN yazılması gerekmektedir.

Yukarıda gerekli yayım tarihleri ve noları belirtilen tebliğler çerçevesinde 01/10/2010 ve 06/10/2010 tarihlerinde kurulan Limited Şirketlere sermaye olarak konulan gayrimenkullerin değerlendirilmesi ile ilgili olarak Yeminli Mali Müşavir sıfatıyla İki adet rapor yazılmış ve Denizli Ticaret Sicilinde gerekli işlemlerin tamamlanması sonrası, şirket yetkililerince Denizli Tapu İdaresinin ilgili birimine müracaat edilerek İlgili gayrimenkullerin tapu tescillerinin yapılması için müracaat edilmiştir.

İlgili birim yetkilileri, 2 Mayıs 1988 gün ve 4-1-1-7/1487 sayılı Tapu ve Kadastro Genel Müdürlüğü genelgesi ve bu genelgeye ek 14/04/1992 tarih ve 1513 sayılı genelgenin,

1-Ticaret Şirketlerine Aynı Sermaye Konulması başlıklı bölümünde "Buna göre, 2644 Sayılı Tapu Kanununun 2 nci maddesi gereğince; tapu sicil müdürlüğüne ibraz edilecek olan ticaret sicil belgesinde, tüzelkişiliğin hangi işleri yapacağı ve bu işleri yapmaya yetkili kişilerle şirkete aynı sermaye olarak nelerin konulacağına açıkça ve tereddüte yer vermeyecek şekilde belirtilmiş ve bilirkişilerce yapılan değer takdirinin de Ticaret Mahkemesince (Ticaret mahkemesi bulunmayan yerlerde yetkili Asliye Hukuk Hakimliğince) tasdik edilmiş olması halinde, bu değerler üzerinden 492 Sayılı Harçlar Kanununa ekli 4 sayılı tarifinin (20/b) pozisyonu

uyarınca harç tahsil edilmek suretiyle resmi senet düzenlenmeksizin işlem yapılmalı ve taşınmaz mal malikine M.K. nun 927 nci maddesi uyarınca bilgi verilmelidir. Ancak şirket ana sözleşmesinde, aynı sermaye olarak konulduğu belirtilmemiş taşınmaz malların şirkete aynı sermaye olarak konulduğuna ilişkin talep üzerine, Tapu Kanununun 26 ncı maddesi gereğince taşınmaz mal maliki ile şirket temsilcisinin iştiraki suretiyle resmi senet düzenlenmesi ve ticaret mahkemesince tayin olunan değer üzerinden (20/b) pozisyonu uyarınca harç tahsili gerekmektedir." Denildiğinden Limited Şirketlerin de bir Ticaret Şirketi olduğunu dolayısıyla Limited Şirketler için de aynı sermayenin değer tespitinin mahkeme Birlikli marifetiyle yapılacağı beyanı ile müracaatlar kabul edilmemiştir.

Kabul edilmeme gerekçesinin "Sanayi ve Ticaret Bakanlığı tebliğinin Genel Müdürlük genelgesinin önüne geçemeyeceği ve bilgisayar sisteminin buna izin vermediği" olduğu belirtilmiştir.

Haricen tesbit edebildiğim bir belgeye göre de Tapu ve Kadastro Genel Müdürlüğünce Adalet Bakanlığı Kanunlar Genel Müdürlüğüne yazılan bir yazıya, anılan Genel Müdürlüğün Tapu ve Kadastro Genel Müdürlüğüne verdiği Bakan adına Hakim Genel Müdür Kenan Özdemir İmzalı 01/09/2008 tarih ve 2756 sayılı yazılı cevap da, " Bu tespitler ışığında, limited şirketlerdeki aynı sermaye artırımında mahkemece atanan bilirkişi tarafından hazırlanan raporunun esas alınması gerektiği hususunda kanuni bir dayanağın olmadığı dikkate dikkate alındığında, Sanayi ve Ticaret Bakanlığınca hazırlanıp 25/07/003 tarihli ve 25179 sayılı Resmi Gazetede yayımlanarak yürürlüğe giren Anonim ve Limited Şirketlerin Kuruluş ve Ana Sözleşme Değişikliği İşlemlerine İlişkin Esaslar Hakkında Tebliğin bazı maddelerini değiştiren ve 03/06/2004 tarihli ve 25481 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 2004/2 sayılı Tebliğ gerekçe gösterilerek mahkemelere kanundan dayanak almayan bir görevin yorum yoluyla verilmesinin mümkün olmadığı düşünülmektedir." Denilmektedir.

Yukarıda açık olarak belirtildiği üzere, Sanayi ve Ticaret Bakanlığınca yayımlanan tebliğlerin içeriğinde Limited Şirketlerin aynı sermaye olarak koydukları sermayeler için gayrimenkullerin değer tesbitinin mahkemelerce yapılması istenmesinin (- kanundan dayanak almayan bir görevin yorum yolu ile verilmesinin mümkün olmadığı düşünülmektedir. -) olmaması gerektiği belirtilmektedir.

Yukarıda yapılan açıklamalar çerçevesinde bundan sonra yazılacak bu tür raporlardaki gayrimenkul değerlemelerin nasıl ve kimler tarafından yapılabileceği hususunda gerekli açıklamaların tarafıma bildirilmesi hususu arz olunur.

Saygılarımla
Ahmet Akif ERCAN

T.C.
BAYINDIRLIK VE İSKAN BAKANLIĞI
Tapu ve Kadastro Genel Müdürlüğü Tasarruf İşlemleri Dairesi
Başkanlığı

Sayı : B.09.1.TKG0100001-18022/3993
Konu : Dilekçeniz.

Sayın: Ahmet Akif Ercan
Yeminli Mali Müşavir
Sırapapılar Mah. 1521 Sk. Kat: 1, No: 25, Anı Han.
DENİZLİ

İlgi: 15/10/2010 tarih YMM 35101782/2010-2179 sayılı yazınız.

İlgi yazınızda; kurulacak olan limited şirkete, gayrimenkullerin aynı sermaye olarak konulması hususunda, Sanayi ve Ticaret Bakanlığınca 03/06/2004 tarih 25481 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan tebliğ gereğince bilirkişi atama karar ve bilirkişi raporu ve yeminli mali müşavirlik raporu yazılması gerektiğini, yeminli mali müşavir sıfatı ile iki adet rapor yazdığınızı, işlem için Denizli Tapu Sicil Müdürlüğüne başvurduğunuzu, ancak Denizli Tapu Sicil Müdürlüğü tarafından 1513 sayılı genelge gerekçe gösterilerek, gayrimenkul değer tespitlerinin mahkeme bilirkişileri marifetiyle yapılabileceğinin belirtilmesi nedeniyle kurumsal uygulamamızın ne yönde olduğunun soru konusu edildiği gözlenilmektedir.

Bilindiği üzere 6762 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nda limited şirketler 503 ila 556 maddeler arasında düzenlenmiştir. TTK'nun limited şirketleri düzenleyen 503 İla 556 ncı maddeleri içinde, limited şirketin sermaye artırımını, aynı sermaye veya firma devri yoluyla yapıyorsa bunların değerinin tespitinin yeminli mali müşavirlerce yapılacağına ilişkin herhangi bir hüküm yer almamaktadır.

Türk Ticaret Kanununun 303.maddesi, "Muayyen şahıslar bütün payları aralarında taksim etmek suretiyle bir anonim şirket kurabilirler. Bu suretle ortaklar 285 inci madde ile 289 uncu maddenin 4 ve 5 numaralı bentleri hükümlerini yerine getirdiklerini göstermek üzere 279 uncu maddede yazılı hususlara havi bir esas mukaveleyi aynı maddede yazılı şekilde tanzim ederler. Aynı nev'inden sermaye konması veya şirketin mevcut bir işletmeyi veya bazı aynıları devralması şart kılınmış ise, bunların değerlerini biçecek **bilirkişi mahkemece tayin** olunur.

Türk Ticaret Kanununun 311.maddesinin 2.fıkrası, "Umumi heyet kararını vermeden önce idare medisinin talebi üzerine, **mahkemece tayin edilecek bilirkişi**, şirket tarafından devralınacak şeylerin değerini biçerek rapor verir."

Türk Ticaret Kanununun 396.maddesi, "...şu kadar ki; idare meclisinin talebi üzerine **mahkemece tayin edilecek üç bilirkişi** tarafından verilecek müşterek bir raporla..." şeklinde,

Türk Ticaret Kanununun 80 ve 249. maddelerinde ve Ticaret Sicil Tüzüğü'nün 64.maddesinde **bilirkişi (ehlivukuf) tayinlerinin mahkemeden** isteneceği (bilirkişilerin mahkemece tayin edileceği) belirtilmiştir.

İdaremizce çıkarılmış olan 14/04/1992 tarih ve 1513 sayılı Genelgede şirkete aynı sermaye olarak konan şeylerin bilirkişilerce yapılan değer takdirinin Ticaret Mahkemesince (Ticaret Mahkemesi bulunmayan yerlerde yetkili Asliye Hukuk Hakimliğince) tasdik edilmiş olmasının gerektiği belirtilmiştir.

T.C.
BAYINDIRLIK VE İSKAN BAKANLIĞI
Tapu ve Kadastro Genel Müdürlüğü Tasarruf İşlemleri Dairesi
Başkanlığı

Sayı : B.09.1.TKG0100001-18022/39-
Konu : Dilekçeniz.

Genel Müdürlüğümüz Hukuk Müşavirliğince; daha önce konu hakkında alınmış 01/11/2006 tarih 907/5253 sayılı yazısında, "Sanayi ve Ticaret Bakanlığınca çıkarılmış olan 2003/3 sayılı Anonim ve Limited Şirketlerin Kuruluş ve Ana Sözleşme Değişikliği İşlemlerine İlişkin Esaslar Hakkında Tebliğinde değişiklik yapılmasına dair 2004/2 sayılı Tebliğin 3.maddesinde, "...limited şirketin sermaye artırımını aynı sermaye veya firma devri yoluyla yapıyorsa bunların tespitine dair bilirkişi raporu ve mahkeme bilirkişi atama kararı veya yeminli mali müşavir raporu limited şirketlerin ana sözleşme değişikliklerinde istenen belgeler arasında sayılmış ise de, TTK'nun yukarıda belirttiğimiz maddeleri ile TKGM'nün 14/04/1992 tarih ve 1513 sayılı Genelgesinin birlikte değerlendirilmesinden, TTK'nun lafzı ve ruhunun aynı neviden sermayelerin değerlerini belirleyecek bilirkişinin mahkemece tayin olunması gerektiği yönünde bir anlayışı benimsemekte olduğu görüldüğünden ve kanunlar mevzuatının hiyerarşik sıralamasında üst sırada yer alıp tüzük, yönetmelik, tebliğ, genelge vs. diğer düzenleyici kuralların ise kanunlara aykırı düzenlemeler getiremeyeceği hukukun kabul görmüş genel prensibi olduğundan, aynı neviden sermayelerin değerinin mahkemece tayin edilmiş ve aynı mahkemece onanmış bilirkişi raporuna göre tespit edilmesi gerektiği düşünülmektedir.", şeklinde belirtmektedir.

Adalet Bakanlığı Kanunlar Genel Müdürlüğü'nce de daha önce konu hakkında alınmış 01/09/2008 tarih 802/2756 sayılı yazıda Adalet Bakanlığı konu ile ilgili mütalaası, "6762 sayılı Kanunun konuyla ilgili hükümleri birlikte değerlendirildiğinde, şirketlerde aynı sermaye artırımına gidilmesi durumunda, anonim şirketlerde sermaye değerinin mahkeme tarafından atanacak bilirkişi tarafından tespitine dair 303. maddede açık hüküm mevcut olduğu halde, limited şirketler açısından bu yönde açık bir düzenlemenin olmadığı anlaşılmaktadır. Ayrıca, Kanunda anonim şirketlerdeki aynı sermaye artırımında öngörülen usulün limited şirketler açısından da uygulanacağına ilişkin bir atıf hükmü de bulunmamaktadır." şeklinde belirtmektedir.

Diğer taraftan Türk Ticaret Kanunu değiştirilmekte olup, Yeni Türk Ticaret Kanunu Tasarısının Limited Şirketlerle ilgili "Aynî sermaye, aynî devralmalar ve özel menfaatler" başlıklı 578.maddesi "Aynî sermaye, aynî devralmalar veya işletmelerin devralınması ve özel menfaatler hakkında anonim şirketlere ilişkin hükümler uygulanır." hükmünü taşımaktadır.

Söz konusu TTK Tasarının 578.maddesi, Tasarının Anonim Şirketlerle ilgili 343.maddesine atıf yapmaktadır. Tasarının "Değer biçme" başlıklı 343.maddesine göre "Aynî sermayeye ve kuruluş sırasında devralınacak işletmelere ve ayınlara, şirket merkezinin bulunacağı yer ticaret mahkemesi tarafından atanan bilirkişilerce değer biçilir. Değerleme raporunda, seçilen değerlendirme yönteminin, somut olay için en adil ve en uygun yöntem olduğunun gerekçelerle açıklanması şarttır. Resmi nitelik taşıyan bu rapora mahkemede, kurucular, kuruluş denetçisi ve menfaat sahipleri itiraz edebilir." Şeklindedir.

Görüldüğü üzere Yeni "Türk Ticaret Kanun Tasarısı", anonim şirketler için belirlediği ayın nevinden sermayelerin değerlerini belirleyecek bilirkişinin mahkemece atanması usulünü atıf yoluyla, özü itibarıyla bir sermaye şirketi olan limited şirketler için de öngörmüştür. Kanun koyucunun konuya bakış açısının bu yönde olduğu ve mevcut 6762 sayılı TTK'nun lafzı ve ruhunun ayın nevinden sermayelerin değerlerini belirleyecek bilirkişinin mahkemece tayin olunması gerektiği yönünde bir anlayışı benimsemekte olduğu görüldüğünden ve kanunlar mevzuatın hiyerarşik sıralamasında üst sırada yer alıp kanunların altında yer alan düzenlemelerin ise kanunlara aykırı hükümler getiremeyeceğinden, yeni bir kanuni düzenleme yapılıncaya kadar ayın nevinden sermayelerin değerinin mahkemece tayin edilmiş ve aynı mahkemece onanmış bilirkişi raporuna göre tespit edilmesi gerektiği düşünülmektedir.

Bilgilerinizi rica ederim.

Mustafa PARLAK
Genel Müdür a.
Tasarruf İşlemleri Dairesi Başkanı

Sanayi Ve Ticaret Bakanlığına
(İç Ticaret Genel Müdürlüğü)
ANKARA

Genel Müdürlüğünüzce hazırlanan 25/07/2003 tarihli Resmi Gazetede yayımlanan Anonim ve Limited Şirketlerinin Kuruluş ve Ana Sözleşme Değişikliği işlemlerine ilişkin tebliğın bazı maddelerini değiştiren 03/06/2004 tarihli ve 25481 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 2004/2 sayılı tebliğe göre kurulacak olan Limited Şirkete sermaye olarak konan her türlü hak, menkul ve gayrimenkul malların olması halinde bunların değerlerinin tesbitine ilişkin mahkeme bilirkişi atama kararı ve bilirkişi raporu veya YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK RAPORU yazılması gerektiği ifade edilmektedir.

İzmir Yeminli Mali Müşavirler Odası çalışanlar listesinin 132 ve 206 oda sicil kayıt nolu 1015 nolu mühür ve 35101782 sayılı ruhsat nolu Yeminli Mali Müşavir sıfatıyla Denizli Ticaret Siciline kayıtlı iki Limited Şirketin kuruluşu ile ilgili olarak tebliğ hükümlerine göre rapor yazmış bulunmaktayım.

Ancak ekte bulunan Tapu ve Kadastro Genel Müdürlüğüne hitaben yazdığım 15/10/2010 tarih YMM 35101782/2010/2179 sayılı dilekçe ile bu dilekçeye ilgili Genel Müdürlükçe verilen 25/10/2010 tarih 18022/39- sayılı cevabi yazılarına göre, tebliğ hükümlerinin geçerli olmadığı noktasında duraksamaya düşülmüştür.

Konunun Bakanlığınızca (Genel Müdürlüğünce) incelenerek bundan böyle ne şekilde hareket edeceğimiz bu tür raporlardaki gayrimenkul menkul ve hakların değerlemelerinin nasıl ve kimler tarafından yapılabileceği (yapılacağı) hususunda 09/10/2003 tarih ve 4982 sayılı Bilgi Edinme Hakkı Kanununun ilgili maddeleri gereği tarafıma bilgi verilmesini arz ederim.

Saygılarımla,
Ahmet Akif Ercan

EKLER:

- a) 15/10/2010 tarih ymm 35101782/2010-2179 sayılı yazımız,
- b) B.09.1.TKG0100001-18022/39-3993 Sayılı Tapu ve Kadastro Genel Müdürlüğü yazısı.

Bİlgi Edinme Hakkı Kanununa göre istenen bilgiler:

İkametgah adresi:Kervansaray mahallesi 3098 sokak numara 4 B blok
kat 2 Bağbaşı Denizli

Vatandaşlık kimlik no :

Telefon no : 0532 257 0310

T.C.
SANAYİ VE TİCARET BAKANLIĞI
İç Ticaret Genel Müdürlüğü

Sayı : B.14.0.İT.G.0.10.00.01. 622.01- 6465
Konu :

Sayın Ahmet Akif ERCAN
Yeminli Mali Müşavir
Sırapapılar Mah. 1521 Sok. K.1 NO: 25 Anı Han
DENİZLİ

İlgi: 22.11.2010 tarihli 2253 sayılı yazınız.

Bilindiği üzere, anonim şirketin kuruluşu veya sermaye artırımını ayın nev'inden sermaye konulması suretiyle yapılması halinde aynı sermayenin değeri, Türk Ticaret Kanununun 303 üncü maddesinin 2 nci fıkrası uyarınca mahkemece atanacak bilirkişi marifetiyle tespit edilmesi gerekmektedir.

Diğer taraftan, limited şirketlere ilişkin Türk Ticaret Kanununun 503 ve devamı maddelerinde, limited şirketin kuruluşu veya sermaye artırımını ayın nev'inden sermaye konulması suretiyle yapılması halinde, aynı sermayenin değerinin mahkemece atanacak bilirkişi marifetiyle tespit edileceğine dair bir hüküm bulunmamaktadır.

Bu itibarla, Bakanlığımızca çıkarılmış olan 2004/2 Nolu Tebliğin 3 üncü maddesi ile kurulacak limited şirkete sermaye olarak konan her türlü hak, menkul ve gayrimenkul mallar olması halinde ve limited şirketin sermaye artırımını aynı sermaye veya firma devri yoluyla yapıyorsa, bunların değerlerinin tespitinin mahkemelerce atanmış bilirkişiler veya yeminli mali müşavirler marifetiyle yapılabilmesine imkân tanıyan düzenleme ticaret sicili işlemlerini kapsamaktadır.

Bilgi edinilmesini rica ederim.

Cezmi GÜL
Bakan a.
Genel Müdür Yardımcısı

T.C.
GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI
Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı
(Mükellef Hizmetleri Grup Müdürlüğü)

27.01.2010*3081

Sayı : B.07.1.GİB.04.99.16.01/01-VUK-228/MUK-10

Konu : Yurt dışı seyahatlerinde internet ortamında alınan e-bilet fişi, uçuş/rezervasyon/ödeme confirmasyonu uçuş yolculuk planı gibi belgelerin gider belgesi olarak kayıtlara alınıp alınamayacağı hk.

İlgi:.....01/2010 tarihli dilekçeniz.

İlgide kayıtlı dilekçenizde şirket yöneticilerimizce ticari faaliyetleriniz doğrultusunda yurt içi ve yurt dışı iş seyahatleri yapıldığı, söz konusu seyahatler için anlaşmalı seyahat acenteleri vasıtasıyla bilet temin edildiği ve uçuş maliyetlerinin bu aracı kurumlar tarafından şirketinize fatura edildiği, ancak yöneticilerinizin yurt dışında buldukları sırada oluşan ani gelişmeler neticesinde bir noktadan diğerine uçmak zorunda kaldıklarını, planlanan durumların dışında gelişen bu uçuşlar için yöneticilerinizin internet üzerinden elektronik bilet' temin ettikleri ve bu biletlerin şirketiniz adına fatura edilmesinin teknik olarak mümkün olmadığı, e-ticket receipt, flight/booking/payment confirmation, flight itinerary gibi isimlerle anılan elektronik biletlerde unvan, adres gibi şirkete ait bilgilere yer verilmesinin bazen mümkün olmadığı bu durumda e-ticketlerde sadece personelinizin isminin bulunduğu belirtilerek, kredi kartı ile ödenen bu elektronik biletlerin, kredi kartı slipleri ve ekstreleriyle ödendiğinin ispatlanması durumunda kayıtlarınıza gider belgesi olarak intikal ettirilemeyeceği hususunda Başkanlığımız görüşü talep edilmektedir.

Bilindiği üzere 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 6. maddesinde Kurumlar vergisinin, mükelleflerin bir hesap dönemi içinde elde ettikleri safi kurum kazancı üzerinden hesaplanacağı ve safi kurum kazancının tespitinde Gelir Vergisi Kanunu'nun ticari kazanç hakkındaki hükümlerinin uygulanacağı belirtilmiş olup, aynı Kanunun 8. maddesinde de ticari kazanç gibi hesaplanan kurum kazancının tespitinde, mükelleflerin bu maddenin alt bentlerinde sıralanan giderleri hasılatlarından indirebilecekleri hüküm altına alınmıştır.

Bununla birlikte, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 40. maddesinin 1. bendinde; ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için yapılan genel giderlerin, 4. bendinde ise; işle ilgili ve yapılan işin önem ve genişliği ile orantılı seyahat ve ikamet giderlerinin (seyahat amacının gerektirdiği süreyle sınırlı olmak şartıyla), safi kazancın tespitinde gider olarak indirilmesinin kabul edileceği, belirtilmiştir.

Yine söz konusu Kanunda, yurt dışında yapılan masrafların belgelendirilmesi ve yasal defterlere kaydıyla ilgili özel hükümler bulunmamakla birlikte, belgelendirme ve kayıt ile ilgili esaslar genel

mahiyette olup, hem yurt içindeki hem de yurt dışındaki harcamaların belgelendirilmesi ve kaydedilmesi açısından geçerlidir.

Diğer taraftan, 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 3. maddesinde "..... Vergi kanunları lafzı ve ruhu ile hüküm ifade eder. Lafzın açık olmadığı hallerde vergi kanunlarının hükümleri, konuluşundaki maksat, hükümlerin kanunun yapısındaki yeri ve diğer maddelerle olan bağlantısı göz önünde tutularak uygulanır." hükmü yer almaktadır.

Belge düzenine ilişkin hükümler anılan Kanunun 227-242 maddeleri arasında düzenlenmiş olup 227. maddenin 1. fıkrasında; "Bu kanunda aksine hüküm olmadıkça bu kanuna göre tutulan ve üçüncü şahıslarla olan münasebet ve muamelelere ait olan kayıtların tevsiki mecburidir...." hükmü yer almaktadır. Söz konusu kayıtların ise aynı Kanunun 229 ve müteakip maddelerinde de belge düzeni ile ilgili düzenlemelere yer verilmiş olup; söz konusu maddelerde kayıtların fatura, gider pusulası, müstahsil makbuzu, perakende satış fişi, giriş ve yolcu taşıma biletleri şeklindeki belgelerden herhangi biri ile tevsik edilmesi gerektiği bildirilmiştir.

"Diğer Vesikalar" başlıklı 242. maddesinde ise tüccarların, evvelki maddelerin dışında kalan ve bir hüküm ifade eden veya icabında bir hakkın ispatına delil olarak kullanılabilen mukavelename, taahhütname, kefaletname, mahkeme ilamları gibi hukuki vesikalarla ihbarname, karar örnekleri, vergi makbuzları gibi vergi evrakını dosyada muhafaza etmeye mecbur oldukları belirtilmiştir.

Konuyla ilgili olarak Vergi Usul Kanununun mükerrer 257'nci maddesinin Bakanlığımıza verdiği yetkiye istinaden yayımlanan 334 Sıra Nolu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinde, uluslararası tarifeli havayolu taşımacılığı yapan IATA (Uluslararası Hava Taşıyıcıları Birliği) üyesi havayolu şirketleri tarafından. IATA standartlarına göre düzenlenen ve havacılıkla ilgili uluslararası mevzuata uygun olarak, bilet üzerinde bulunması zorunlu bilgileri içeren, IATA standartlarına göre basımı gerçekleştirilen ve fatura yerine geçen elektronik yolcu bileti düzenlenebileceği açıklanmış olup bahsi geçen elektronik biletlerde bulunması gereken asgari bilgilerin neler olduğu yine aynı tebliğde belirtilmiştir.

Yukarıda belirtilen hüküm ve açıklamalar çerçevesinde;

Yurt dışından alınan hizmet nedeniyle yüklenilen tutarların işin mahiyetine göre gider unsuru olarak dikkate alınabilmesi için Vergi Usul Kanununun 229 ve müteakip maddelerinde yer alan belgelerden herhangi biri ile tevsik edilmesi gerekmekte olup, aksi durumda gider unsuru olarak dikkate alınabilmesi, ancak yurt dışından alınan söz konusu belgelerin hizmetin alındığı ülkede uygulanan vergi mevzuatı çerçevesinde muteber bir belge olduğunun kabulü halinde mümkün bulunmaktadır.

Bu itibarla, her ne kadar dilekçenizde bahsi geçen e-ticket receipt, flight/booking/payment confirmation, flight itinerary gibi isimlerle anılan elektronik biletler ve bunlara ait kredi kartı slipleri, gerek Vergi Usul Kanununda yer alan ispat edici vesikalar arasında yer almayıp gerekse de

334 Sıra Nolu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinde belirtilen IATA standartlarda düzenlenecek elektronik biletlere ilişkin asgari bilgileri içermese de; söz konusu belgelerin ilgili ülke mevzuatına göre muteber bir belge sayılması ve elektronik ortamda alınan bu belgelerin çıktılarının yapılan ödemeyi gösterir banka kredi kartı slip ve ekstreleri ile birlikte muhafaza ve ibrazı ile alınan hizmetin ticari işin bir gereği olarak alındığının tevsik edilmesi durumunda yapılan ödemelerin gider olarak kaydedilebileceği tabiidir.

Bilgi edinilmesini rica ederim.

T.C.
GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI
İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı
(Mükellef Hizmetleri Katma Değer Vergisi Grup Müdürlüğü)

Say:KDV.MUK.B.07.1.GİB.4.34.17.01.35.25-38403
04.12.2009*12271

Konu : İndirimli oranda vergiye tabi malların hk.

UYGULAMA TAMİMİ
NO: KDV-2009/163

3065 Sayılı Katma Değer (KDV) Kanunu'nun 1/1.maddesinde; Türkiye'de ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetlerin KDV'ye tabi olduğu,

10 Maddesinin (a) bendinde; vergiyi doğrudan olayın mal teslimi ve hizmet ifası hallerinde, malın teslimi veya hizmetin yapılması, (b) bendinde; Malın tesliminden veya hizmetin yapılmasından önce fatura veya benzeri belgeler verilmesi halinde, bu belgelerde gösterilen miktarla sınırlı olmak üzere fatura veya benzeri belgelerin düzenlenmesi anında meydana geldiği

29/2.maddesinde; Bir vergilendirme döneminde indirilecek KDV toplamının, mükellefin vergiye tabi işlemleri dosyasıyla hesaplanan KDV toplamından fazla olduğu takdirde, aradaki fark sonraki dönemlere devrolunacağı ve iade edilemeyeceği, şu kadar ki,28.madde uyarınca Bakanlar Kurulu tarafından vergi nispeti indirilen teslim ve hizmetlerle ilgili olup teslim ve hizmetin gerçekleştiği vergilendirme döneminde indirilemeyen ve tutarı Bakanlar Kurulunca tespit edilecek sınırı aşan verginin, bu mükelleflerin vergi ve sosyal sigorta prim borçları ile genel ve katma bütçeli idareler ile belediyelere olan borçlarına ya da döner sermayeli kuruluşlar ile sermayenin %51'i veya daha fazlası kamuya ait olan veya özelleştirme kapsamında bulunan işletmeler ile organize sanayi bölgelerinden temin ettikleri mal ve hizmet bedellerine ilişkin borçlarına mahsuben ödeneceği, yılı içinde mahsuben iade edilemeyen vergi izleyen yıl içinde talep edilmesi şartıyla naklen veya mükellefin yukarıda sayılan borçlarına mahsuben iade edileceği, Bakanlar Kurulunun, vergi nispeti indirilen mal ve hizmet grupları ile sektörler itibarıyla, iade hakkını kısmen veya tamamen ya da amortismanına tabi iktisadi kıymetler dolayısıyla

yüklenilen KDV ile sınırlı olmak üzere kaldırmaya; Maliye Bakanlığı, bu fıkranın uygulanmasına ilişkin usul ve esasları belirleme yetkili olduğu,

35.maddesinde ise; malların iade edilmesi, işlemin gerçekleşmesi, işlemde vazgeçilmesi veya sair sebeplerle matrahta değişiklik vuku bulunduğu hallerde, vergiye tabi işlemleri yapmış olan mükellefin bunlar için borçlandığı vergiyi; bu işleme muhatap olan mükellefin ise, indirim hakkı bulunan vergiyi değişikliğin mahiyetine uygun şekilde ve değişikliğin meydana geldiği dönem içinde düzeltereği, şu kadarki; iade olunan malların fiilen işletmeye girmiş olması ve bu girişin defter kayıtları ile beyannamede gösterilmesinin şart olduğu,

Hükümleri yer almıştır.

Öte yandan, indirimli orana tabi işlemlerden doğan KDV alacaklarının nakden veya mahsuben iadesine ilişkin usul ve esaslar 74, 76, 85, 99, 101, 105 ve 106 Seri No.lu KDV Genel Tebliği ve 41 No.lu KDV Sirküleri ile belirlenmiştir.

Yukarıda yapılan açıklamalar çerçevesinde mükelleflerin indirimli oranda verginin tabi teslimleri ile ilgili yüklenildikleri ve işlemin gerçekleştiği dönemde indirim yoluyla gideremedikleri verginin yılı içerisinde mahsuben, yılı içinde mahsuben iade edilemeyen kısmının ise izleyen yılda nakden veya mahsuben iadesinin talep edilmesi mümkün bulunmaktadır.

Diğer taraftan, satın alınan indirimli oranda vergiye tabi malların alıcıları tarafından satıcı firmaya iade edilmesi halinde, alıcı firmaların iade edilen mallara ilgili satıcı firma adına fatura düzenlemesi ve bu faturada satın alınan malın ait olduğu oranda KDV hesaplaması gerekir. Ancak satın alınan malların geri iadesinin işleminin satın aldığı vergilendirme döneminde yapılması halinde, faturanın iptal edilmesi suretiyle de işlemin düzeltilmesi mümkün bulunmaktadır. Her iki halde de satışı yapıldıktan sonra geri iade edilen malların tekrar satılması durumunda fatura düzenlenmesi ve malın ait olduğu oranda KDV hesaplanarak ilgili dönem beyannamesinde beyan edilip ödenmesi gerekir.

Buna göre; Satışları

1-İndirimli oranda vergiye tabi teslimlerle ilgili yüklenilen vergi henüz nakden veya mahsuben iade edilmeden, satılana indirimli oranda vergiye tabi malların alıcıları tarafından geri iade edilmesi halinde, iade edilecek KDV net satışlar üzerinden hesaplanacaktır.

2-Satılan malların geri iadesi mahsuben iadenin talep edildiği vergilendirme döneminde gerçekleşmiş olması halinde,indirimli oranda vergiye tabi teslim gerçekleşmesi sayılacağından iade edilecek KDV düzeltilerek net satışlar üzerinden yeniden hesaplanacaktır.

3-İndirimli oranda vergiye tabi malın alıcıları tarafından, bu mala ilişkin verginin nakden veya mahsuben iadesinden sonra geri iade edilmesi halinde, geri iade edilen mal için ait olduğu oranda vergi hesaplanması gerekmektedir. Bu durumda, satıcıya iade edilen vergi, alıcı tarafından malların geri iade edildiği dönemde hesaplanan vergi olarak beyan edileceğinden, iade tutarında bir değişikliğe sebebiyet vermeyecek olup, iade edilen tutarla ilgili düzeltme işlemi yapılmasına da gerek bulunmamaktadır.

Bilgi edinilmesini rica ederim.

T.C.
MALİYE BAKANLIĞI
Gelirler Genel Müdürlüğü

SAYI : B.07.1.GİB.0.07.31-205.99-148

KONU :

İZMİR YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLER ODASI BAŞKANLIĞINA
Kıbrıs Şehitleri Cad. No:7 Kervan Apt. K.:4 D:8 P.K.35220
Alsancak / İZMİR

İLGİ: 26.08.2010 tarih ve 2010/254 sayılı yazınız.

İlgide kayıtlı yazınız odanız üyelerinin hesap dönemi içinde sözleşmelerinin feshi halinde geriye kalan süre için başka bir YMM ile sözleşme yapıldığında, sözleşme döneminin başlangıç tarihine ilişkin internet vergi dairesiyle sorunlar yaşandığından bahsedilerek Başkanlığımızın görüşü talep edilmektedir.

Bilindiği üzere Yeminli Mali Müşavirlerin Tasdik Edecekleri Belgeler, Tasdik Konuları, Tasdike İlişkin Usul ve Esaslara İlişkin Yönetmelik ile 29 Seri No.lu Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu Genel Tebliğinde sözleşmelerin feshine ilişkin açıklamalara yer verilmiştir. Söz konusu Yönetmelik ve Tebliğde yer alan açıklamalara göre;

Tasdik Yönetmeliğinin 10 uncu maddesinin son fıkrası hükmü uyarınca tam tasdik sözleşmelerinin ilgili vergilendirme döneminin ilk ayı içinde düzenlenmesi gerekmektedir. Bununla birlikte, mükelleflerin diledikleri takdirde süresinden sonra da tam tasdik sözleşmesi düzenlemek suretiyle tam tasdik hizmetinden yararlanmaları mümkün bulunmaktadır. Bu takdirde sözleşmenin vergilendirme döneminin tamamını kapsamaması gerekir.

Tasdik Yönetmeliğinin 10 uncu maddesinin 3 üncü fıkrası hükmüne göre, tasdik sözleşmelerinin yazılı gerekçe gösterilmek şartıyla taraflarca her zaman feshedilmesi mümkündür. Yönetmeliğin anılan maddesinin 4 üncü fıkrasında ise sürekli denetimlerde yıllık beyannamelerin ve buna ekli mali tabloların beyan edileceği aydan önceki üç ay içinde tasdik sözleşmesinin fesh edilemeyeceği hüküm altına alınmıştır.

Tasdik Yönetmeliğinin 10 uncu maddesinin 6 ncı fıkrası hükmüne göre, tasdik sözleşmesinin feshi halinde yeminli mali müşavirlerin çalışma notlarını ve gerekli tüm bilgileri yerine geçecek olan yeminli mali müşavire devretmesi zorunludur.

Tasdik sözleşmesinin feshi halinde, mükellef sözleşmesinin feshi tarihinden itibaren bir ay içerisinde yeni bir yeminli mali müşavir ile tam tasdik sözleşmesi düzenlemiş ise eski yeminli mali müşavir sözleşmenin fesih tarihine kadar yapılan denetime ilişkin çalışma notlarını (Tasdik Yönetmeliğinin 17 nci maddesi uyarınca hazırlanan çalışma kağıtlarının onaylı örnekleri dahil) ve gerekli tüm bilgileri yeni yeminli mali müşavire aktarmakla yükümlüdür. Sözleşmeyi fesheden yeminli mali müşavirlerin bu yükümlülüğünü yerine getirilmesi halinde tam tasdik raporu vergilendirme dönemimin tamamını kapsamak üzere yeni yeminli mali müşavir tarafından düzenlenecektir.

Tasdik sözleşmesinin fesh edilip fesih tarihinden itibaren bir ay içerisinde yeni bir yeminli mali müşavir ile tam tasdik sözleşmesi düzenlenmesi halinde sözleşme süresinde düzenlenmiş kabul edilecek ve süresinde düzenlenen sözleşmeler için öngörülen kolaylıklardan yararlanılacaktır.

Bilgi edinilmesi ile konuyla ilgili olarak sorun yaşayan Odanız üyelerine yukarıda yapılan açıklamalar çerçevesinde bilgi verilmesini, buna rağmen yukarıda belirtilen hususlara uygun olarak düzenlenecek sözleşmelerin internet vergi dairesi bilgi girişlerinde sorunla karşılaşılması halinde, üyelerinizin durumu belirten dilekçeleri ile Bakanlığımıza müstakilen yapacakları başvuruların değerlendirileceğinin kendilerine duyurulmasını rica ederim..

Faruk GÖZBÜYÜK
Daire Başkanı
Gelir İdaresi Grup Başkanı

Sayı : 2010 - 254

Konu : Sözleşme Feshi ve Yenileme

MALİYE BAKANLIĞI
GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI
(YMM Daire Başkanlığı)
ANKARA

Üyemizden Odamıza intikal eden bilgilerden hesap dönemi içinde sözleşme feshi halinde geriye kalan süre için başka bir YMM ile sözleşme yapıldığında, sözleşme döneminin başlangıç tarihine ilişkin internet vergi dairesinde sorunlar yaşandığı anlaşılmaktadır.

Bilindiği üzere, 18 no.lu YMM tebliğinin (2 – özel durumlarda sözleşme bölümünde) sözleşmenin feshi halinde, yeni sözleşme kalan süre için yapılır. Eski YMM tasdikle ilgili bilgi ve belgeleri yeni YMM' ye vermek zorundadır. Yine 29 no.lu YMM tebliğinin 4 ve 5' nci bölümleri ile Tasdik yönetmeliğinin 10' ncu maddesine göre sözleşmenin feshi halinde feshi tarihinden itibaren bir ay içinde başka bir YMM ile sözleşme yapılması halinde, sözleşme süresinde düzenlenmiş kabul edilir ve süresinde düzenlenen sözleşmeler için öngörülen kolaylıklardan yararlanır.

Yapılan açıklamalar çerçevesinde, kalan süre için düzenlenen sözleşmede sözleşme döneminin başlangıç tarihi olarak hesap döneminin birinci günümü yazılmalı, yoksa yeni sözleşmenin geçerli olduğu kalan sürenin ilk günümü yazılmalıdır?

Zira internet vergi dairesinin sitesine "yenileme" olarak girildiğinde sözleşme döneminin başlangıç olarak kıst döneminin ilk gününün yazılması gerektiği belirtiliyor. İlgili hesap döneminin ilk günü yazıldığında yenileme bölümünde sözleşmeyi kabul etmiyor.

Ancak "süresinden sonra düzenleme" bölümünden girildiğinde, sözleşme dönemi başlangıç tarihi hesap döneminin ilk günü olarak kabul ediliyor. Bu durumda da internet vergi dairesi yetkililerine özel usulsüzlük cezası gündeme gelebilir.

Konunun ivedi olarak açıklanması arzusuyla saygılarımızı sunarız.

Hasan Zeki SÜZEN
Oda Sekreteri

İSTANBUL

VERGİ DAİRESİ BAŞKANLIĞI

T.C.
GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI
İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı
Mükellef Hizmetleri Diğer Vergiler Grup Müdürlüğü

Sayı : B.07.1.GİB.4.34.18.01/2.3.31/TAMİM:2010/3

Konu : Damga Vergisi

.....**VERGİ DAİRESİ MÜDÜRLÜĞÜNE**

Yeminli Mali Müşavirler ile mükellefin arasında imzalanan tasdik sözleşmeleri ile ilgili olarak, Grup Müdürlüğümüzce 05.02.2010 tarih ve 307 sayılı Tamimim yayınlanmıştı. Ancak Bakanlığımıza intikal eden olaylarda konuya ilişkin tereddütlerin hasıl olduğu anlaşılmıştır.

Bilindiği 06/02/2008 tarihli ve 26779 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 1 Sıra No.lu "Yeminli Mali Müşavirlerin Tasdik Sözleşmelerine İlişkin Bildirimlerinin ve Sürekli Bilgi Verme Yükümlülüklerinin Elektronik Ortamda Yerine Getirilmem Hakkında Genel Tebliği" ile yeminli mali müşavirlerin düzenlemiş oldukları tasdik sözleşmelerine ilişkin bildirimlerinin ve Sürekli bilgi verme yükümlülüklerinin elektronik ortamda yerine getirilmesi ile ilgili düzenlemeler yapılmıştır.

Söz konusu tebliğin, "Sözleşmelerin Elektronik Ortamda Gönderilmeline İlişkin Vergi Dairesince Yapılacak İşlemler" başlıklı (V-B) bölümünün ilk paragrafında, yeminli mali müşavirlerce düzen/enen tasdik raporu ilgili vergi dairesine ibraz edildiğinde, tasdike konu rapora ilişkin sözleşme bilgilerinin evvelce yeminli mali müşavirce elektronik ortamda sisteme girilip girilmediğine bakılacak, sözleşme bilgileri evvelce yeminli mali müşavirce sisteme girilmişse söz konusu tasdik raporu vergi dairesince kabul edilecektir, denilmektedir.

Ayrıca, 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 3.üncü maddesinde vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyetinin esas olduğu, 19 uncu maddesinde, vergi alacağının vergi kanunla»miri vergiyi bağladıkları olayın vukuu veya hukuki durumun tekemmülü ile doğacağı; 488 sayılı Damga Vergisi Kanununun 1 inci maddesinde de, bu kanuna ekli (1) sayılı tabloda yazılı kağıtların Damga Vergisine tabi olacağı, bu kanundaki kağıtlar teriminin, yazılıp imzalanmak veya imza yerine geçen bir işaret konmak sureliyle düzenlenen ve herhangi bir hususu ispat veya belli etmek için ibraz edilebilecek olan belgeler ile elektronik imza kullanılmak sureliyle manyetik ortamda ve elektronik veri şeklinde oluşturulan belgeler ile ifade edeceği hükme bağlanmıştır.

Anılan hükümlerin incelenmesinden de anlaşılacağı gibi, bir kâğıdın damga vergisine tabi tutulabilmesi için o kâğıdın, (1) sayılı Tablo'da yer alması ve hukuken tekemmül etmiş ve herhangi bir hususu ispat veya belli edecek nitelik kazanmış olması gerekmektedir.

488 sayılı Damga Vergisi Kanununun 5 inci maddesinde de "Bir nüshadan fazla olarak düzenlenen kayıtların her nüshası ayrı ayrı aynı miktar veya nispette Damga Vergisine tabiidir" hükmüne yer verilmiştir.

Aynı Kanuna ekli (1) sayılı tablonun 1 Akitlerle ilgili kâğıtlar bölümünün A/I numaralı fıkrasında, mukavelenameler, taahhütnameler ve temliknamelerin (31/12/2009 tarihli ve 27449 sayılı resmi Gazetede yayımlanan 29/12/2009 tarihli ve 2009/1572S sayılı Bakanlar Kurulu Kararı uyarınca 01/01/2010 tarihinden itibaren) binde 8,25 nispetinde damga vergisine tabi olduğu hüküm allına alınmıştır.

Bu itibarla, tasdik raporlarının ilgili vergi dairelerine ibrazında; raporlarla ilgili diğer tetkik ve kontrollerin yanı sıra, yeminli mali müşavirlerle mükellefler arasında düzenlenen sözleşmelerin de kontrol edilmesi gerekmektedir,

Bu kontroller esnasında yeminli mali müşavirlerle mükellefler arasında düzenlenen sözleşmelerin iki nüsha olarak düzenlenmiş olması halinde iki nüsha üzerinden, tek nüsha olarak düzenlenmiş olması halinde tek nüsha üzerinden damga vergisinin tahakkuk etmesi ilip tahsil edilmesi gerekmektedir.

Bilgi edinilmesini ve gereğinin yukarıdaki açıklamalara göre yapılmasını rica ederim.

Mehmet KOÇ
İstanbul Vergi Dairesi Başkanı

T.C.
MALİYE BAKANLIĞI
Gelir İdaresi Başkanlığı

Sayın :B.07.1.GİB.0.02.62/6202-3211

Konu :“Hisse Değişimi Sözleşmesi” başlıklı kağıdın damga vergisinden istisna edilip edilemeyeceği hk.

VERGİ DAİRESİ BAŞKANLIĞINA

İlgi:.....tarih vesayılı yazınız.

İlgili kayıtlı yazınız ve eklerinin incelenmesinden,..... tarafından, şirketleri ile.....,, arasında yapılacak hisse değişimi nedeniyle düzenlenen “Hisse Değişimi Sözleşmesi” başlıklı kağıdın damga vergisinden istisna edilip edilemeyeceğinin sorulması üzerine, “4684 sayılı Kanunun gerekçesi ile konuluş amacının birlikte değerlendirilmesinde; birleşme devir ve bölünmelerde olduğu gibi hisse değişim sözleşmesinin damga vergisi ve harçtan istisna olacağı”nın düşünüldüğü belirtilerek konuyla ilgili Başkanlığımızdan görüş talep edildiği anlaşılmıştır.

Bilindiği üzere, 488 sayılı Damga Vergisi Kanununun 1’inci maddesinde, bu Kanuna ekli (1) sayılı tabloda yazılı kağıtların damga vergisine tabi olacağı; Kanuna ekli (1) sayılı tablonun I/A-1 bölümü gereğince sözleşmelerin binde 7,5 nispetinde damga vergisine tabi olduğu, damga vergisinden istisna edilip kağıtların yer aldığı Kanuna ekli (2) sayılı tablonun “IV – Ticari ve medeni işlerle ilgili kağıtlar” başlıklar bölümünün 17 numaralı fıkrasında ise, Kurumlar Vergisi Kanununa göre yapılan birleşme, devir ve bölünmeler nedeniyle düzenlenen kağıtların damga vergisinden istisna olduğu hükme bağlanmıştır.

Diğer taraftan, 5520 sayılı Kurumlar Vergisinin Kanununun 18’inci maddesinde birleşme, 19’uncu maddesinin birinci fıkrasında devir, üçüncü fıkrasının (a) bendinde tam bölünme, (b) bendinde kısmi bölünme, (c) bendinde ise hisse değişimi hükümlerine yer verilmiştir.

Söz konusu (c) bendinde, “Hisse değişimi: Tam mükellef bir sermaye şirketinin, diğer bir sermaye şirketinin hisselerini, diğer bir sermaye şirketinin hisselerini, bu şirketin yönetimini ve hisse çoğunluğu elde edilecek şekilde devralması ve karşılığında bu şirketin hisselerini vermesi, bu Kanunun uygulanmasında hisse değişimi hükmündedir. Hisseleri devralınan şirketin ortaklarına verilecek iştirak hisselerinin itibari

değerinin %10'una kadarlık kısmının nakit olarak ödenmesi, işlemin hisse değişimi sayılmasına engel değildir. 'hükmü yer almaktadır.

1 seri no.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin "19.4. Hisse Değişimi" başlıklı bölümünde de

Kurumlar Vergisi Kanununun 19'uncu maddesinin üçüncü fıkrasının (c) bendinde, tam mükellef bir sermaye şirketinin, diğer bir sermaye şirketinin hisselerini, bu şirketin yönetimi ve hisse çoğunluğu elde edilecek şekilde devralması ve karşılığında bu şirketin hisselerini devreden ortaklarına kendi şirketinin sermayesini temsil eden iştirak hisselerini vermesi, hisse değişimi olarak tanımlanmıştır.

Hisseleri devralınan şirketlerin ortaklarına verilecek iştirak hisselerinin itibari değerinin %10 'una kadarlık kısmının nakit olarak ödenmesi, işlemin hisse değişimi sayılmasına engel teşkil etmeyecektir.

Bu hükme göre yapılan işlemin hisse değişimi olarak kabul edilebilmesi için aşağıda belirtilen koşulların yerine getirilmesi gerekmektedir.

- Devralan kurumların sermaye şirketi olması,
- İştirak hisseleri devredilen kurumun sermaye şirketi olması,
- Devralan kurumun tam mükellef olması
- Devralan kurumun diğer şirketin hisselerini yönetim ve hisse senedi çoğunluğu elde edilecek şekilde devralması
- İştirak hisseleri devredilen kurumun ortaklarına devralan kurumun kendi sermayesini temsil eden iştirak hisselerinin verilmesi gerekmektedir.

Şeklinde açıklama yapılmıştır.

Buna göre, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununda hisse değişimi işlemi birleşme, devir ya da bölünme işleminden ayrı olarak tanımlanmış olup mahiyet itibarıyla özel bir nitelik taşıdığından, bu işlemin birleşme, devir ya da bölünme olarak değerlendirilmesi mümkün bulunmamaktadır.

Yukarıda yapılan açıklamalar çerçevesinde, ilgili kayıtlı yazınız eki "Hisse Değişimi Sözleşmesi" başlıklı kağıt Kurumlar Vergisi Kanununa göre yapılan birleşme, devir ve bölünmeler nedeniyle düzenlenen kağıtlar arasında yer almadığından, söz konusu kağıdın Damga Vergisi Kanununa ekli (2) sayılı Tablonun IV/17 fıkrasına göre damga vergisinden istisna edilmesi mümkün bulunmamaktadır.

Bilgi edinilmesini ve gereğini rica ederim.

YARGI KARARLARI

T.C.
İZMİR
4.VERGİ MAHKEMESİ

ESAS NO :2010/808
KARAR NO :2010/1609

DAVACI : VE TRUZİM İŞLETMELERİ TİCARET ANONİM ŞİRKETİ

DAVALI :VERGİ DAİRESİ MÜDÜRLÜĞÜ
İZMİR

DAVANIN ÖZETİ : Davacının şirkci tarafından internet ortamında verilen kurumlar vergisi beyannamesinde yatırım indirimi uygulanmasına imkan verilmesi nedeniyle ihtirazi kayıtle verilen 2009 kurumlar vergisi beyannamesi ile tahakkuk ettirilen kurumlar vergisinin şirketleri tarafından 2004 ve 2005 yıllarında yapılan yatırımlar nedeniyle yatırım indirimine hak kazanıldığı, 2005 yılında kurum kazancının zarar olarak beyan edilmesi 2006 yılı kurum kazancından da zarar mahsup edildiği için yatırım indiriminden yararlanılamadığı öte yandan 2007 yılında ve 2008 yıllarında yatırım indiriminden yararlanıldığı,2009 yılına ise endeksleme farkı ile birlikte yararlanılabilir yatırım indirimi tutarının 474.931.69 TL olduğu, ancak 5479 sayılı Yasayla eklenen geçici 69. Madde ile devreden yatırım indiriminin 2006, 2007, 2008 yıllarına ait kazançlardan indirilebileceğine ilişkin sınırlama getiren hükmün Anayasa Mahkemesinin 15.10.2009 tarih ve 2009/144 sayılı Kararı ile iptal edildiği, bu durumda yararlanılmamanın hukuka aykırı olduğu, yatırım indirimi nedeniyle ödenecek kurumlar vergisi bulunamayacağından yapılan işlemin hukuka aykırı olduğu ileri sürülerek tahakkukun iptali ve beyannamede mahsubu gereken 23.826.71 TL geçici vergi ile 4.363.49 TL kesinti yoluyla ödenen verginin iadesi istenilmektedir.

SAVUNMANIN ÖZETİ : Dava konusu beyan üzerine yapılan tahakkuk işleminde davacı tarafından Anayasa Mahkemesinin ilgili kararı ile Gelir Vergisi Kanununa eklenen Geçici 69. Maddenin yatırım indirimi 2006, 2007, 2008 yılları ile sınırlandıran hükmün iptal edildiği ve 2009 yılı kurumlar vergisi kazancından ilgili yılı yatırım indirimi tutarının indirilmesi

gerektiği sürülmüşse de Anayasa'nın 153. Maddesinde de belirtildiği üzere Anayasa Mahkemesi kararının Resmi Gazetede yayımlandığı tarih olan 08.01.2010 tarihi itibariyle 2009 yılı hesap döneme kapandığından bu tarihten geriye yürüyerek 2009 yılı kurumlar vergisi dönemine ilişkin yatırım indiriminden yararlanmanın, yukarıda yer verilen iptal kararının geriye yürümeyeceği ilkesine ters düştüğü bu nedenle yapılan tahakkuk işleminin yerinde olduğu ve davanın reddi gerektiği savunulmaktadır.

TÜRK MİLLETİ ADINA

Karar veren İzmir 4. Vergi Mahkemesi'nce dava dosyası incelenerek işin gereği düşünöldü:

Uyuşmazlık : 2004 ve 2005 yılından kalan ve yararlanılmayan yatırım indirimi tutarının 2009 yılı kurum kazancından indirilmesi gerektiği ihtirazı kaydıyla verilen beyanname üzerine tahakkuk eden kurumlar vergisinden, yatırım indirimi nedeniyle tahakkuk edecek kurumlar vergisi bulunamayacağı, bu nedenle ödenen geçici vergi ile kesinti yoluyla ödenen tutarların iadesi isteminden kaynaklanmaktadır.

193 sayılı Gelir Vergi Kanunu 'nun 5479 sayılı Kanununun 3.maddesiyle eklenen geçici 69.maddesinin (b) bendinde; 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun mülga 19'uncu maddesi kapsamında 01/01/2006 tarihinden önce başlanan yatırımlarla ilgili olarak, yatırımla iktisadi ve teknik bakımdan bütünlük arz edip bu tarihten sonra yapılan yatırımları nedeniyle 31/12/2005 tarihinde yürürlükte bulunan mevzuat hükümlerine göre hesaplayacakları yatırım indirimi istisnası tutarlarını, yine bu tarihteki mevzuat hükümleri (vergi oranına ilişkin hükümler dahil) çerçevesinde sadece 2006, 2007 ve 2008 yıllarına ait kazançlarından indirebilecekleri hükme bağlanmıştır.

Dava dosyasının incelenmesinden,davacı şirketin 2004 ve 2005 yıllarında yaptığı yatırımlar nedeniyle yatırım harcamaları üzerinden hesaplanan yatırım indirimi istisna tutarını, yatırım indirimine ilişkin düzenlemenin 01.01.2006 tarihinden geçerli olmak üzere yürürlükten kaldırılması ve Gelir Vergisi Kanunun geçici 69. maddesi hükmü uyarınca istisna tutarlarının sadece 2006, 2007 ve 2008 yıllarına ait kazançlarından indirebilecekleri şeklindeki düzenleme uyarınca 2009 yılına ait kazançtan indiremediği, kazanç yetersizliği nedeniyle Kanun hükmü gereği indirilemeyen bu tutar nedeni ile 2009 dönemine ait kurumlar vergisi beyannamesinin ihtirazı kayıtla verdiği anlaşılmıştır.

Dava konusu fazla ödendiği gerekçesi ile ihtirazı kayıtla verilen kurumlar vergisi davacı kurumun, yukarıda belirtilen 193 sayılı Gelir

Vergisi Kanununun geçici 69. maddesinde yer alan 2006, 2007 ve 2008 yıllarında elde ettiği kazançlardan indiremediği yatırım indirimi tutarından kaynaklanmakta olup 193 sayılı Yasanın Geçici 69.maddesinin birinci fıkrasında yer alan "...sadece 2006, 2007 ve 2008 yıllarına ait..." ibaresi 08.01.2010 gün ve 27456 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan Anayasa Mahkemesinin 15.10.2009 gün ve E:2006/95- K:2009/144 sayılı kararı ile "...Anayasa'nın 2.maddesinde belirtilen hukuk devleti, eylem ve işlemleri hukuka uygun, insan haklarına dayanan, bu hak ve özgürlükleri koruyup güçlendiren, her alanda adil bir hukuk düzeni kurup bunu geliştirerek sürdüren, Anayasa ya aykırı durum ve tutumlardan kaçınan, hukukun üstün kurallarıyla kendini bağlı sayan, yargı denetimine açık, yasaların üstünde yasa koyucunun da uyması gereken Anayasa ve temel hukuk ilkelerinin bulunduğu bilincinde olan devlettir.

Kişilere hukuk güvenliğinin sağlanması, hukuk devletinin ön koşullarındandır. Hukuk devleti, hukuk normlarının öngörülebilir olmasının bireylerin tüm eylem ve işlemlerinde devlete güven duyulabilmesini, devletinde yasal düzenlemelerinde bu güven duygusunu zedeleyici yöntemlerden kaçınmasını gerektirir. Hukuk güvenliğinin sağlanması, bu doğrultuda yasaların geleceğe yönelik öngörülebilir belirlemeler yapılabilmesine olanak verecek kurallar içermesini gerekli kılar. Geriye dönük düzenlemelerle kişilerin haklarının hukuki istikrar ve güvenlik ilkesi gözetilmeden kısıtlanması hukuk devleti ilkesiyle bağdaşmaz.

Anayasa'nın 73.maddesinde de,kamu giderlerini karşılamak üzere mali güce göre ödenmesi gereken verginin yasayla konulup değiştirileceği veya kaldırılacağı belirtilmiştir.

5479 sayılı Yasa'yla yürürlükten kaldırılan 193 sayılı Yasa'nın 19.maddesinde yatırım indirimi istisnası uygulanmasına, yatırım konusunu oluşturan aktif değerlere ilişkin harcamaların yapıldığı takvim yılından itibaren başlanacağı ve

İndirimden yararlanılacak tutara ulaşınca kadar devam olunacağı belirtilmiştir.Belirli bir vergilendirme döneminde yararlanılabilecek yatırım indirimi istisnası tutarının tamamının kazanç yetersizliği nedeniyle kullanılması durumunda yatırım indiriminden yararlanılacak tutara ulaşınca kadar dönem sınırlaması olmaksızın, indirime devam edilecektir. Bu kapsamdaki yükümlüler, yatırım indirimi tutarlarını kazançlarının elverdiği ölçüde matrahlarından indirebileceklerini bilerek yatırıma başlamışlardır.

Dava konusu kuralda, yükümlülerin kapsamındaki yatırım indirimi tutarlarını sadece 2006, 2007 ve 2008 yıllarına ait kazançlarından indirebilecekleri belirtilmiştir. Buna göre, kazanç yetersizliği nedeniyle

yararlanılamayan yatırım indirimi istisna tutarları son olarak 2008 yılı kazançlarıyla sınırlandırılmıştır.2008 yılı kazançlarından indirilemeyen tutarlar,daha sonraki yıllarda indirim konusu yapılamayacaktır.

Geçici 69.madde kapsamındaki yükümlüler 5479 sayılı Yasa'nın yayımlandığı 08.04.2006 tarihine kadar yatırım indirimi istisnasından yararlanacaklarını göz önünde bulundurarak yatırım kararı almışlar ve yatırıma başlamışlardır. Bu yükümlüler indirimin yılla sınırlanacağını önceden bilmemektedirler. Yatırım indiriminden yararlanılacak tutara ulaşıncaya kadar yapılması gereken indirimin sonradan üç yılla sınırlandırılması verginin genellik, eşitlik, öngörülebilirlik ve kamusal yetkinin kullanılmasında yükümlülere hukuksal güvenlik sağlayan yasallık ilkelerine aykırılık oluşturmaktadır."gerekçesi ile Anayasa'nın 2.ve 73.maddelerine aykırı bulunarak iptal edilmişlerdir.

193 sayılı Yasa'nın Geçici 69.maddesinin 1.fıkrasında yer alan "sadece 2006, 2007 ve 2008 yıllarına ait "ibaresinin Anayasa Mahkemesince iptal edilmesi ve davacı kurumun bu yıllarda kazanç yetersizliği nedeniyle yatırım indirimi istisnası tutarından yararlanamaması karşısında Anayasa Mahkemesi kararının gerekçesi de gözetildiğinde davacının bu kapsamda yatırım indirimi istisnasını 2009 yılı kazancından da indirebilmesi gerekmektedir.

Her ne kadar Anayasa'nın 153.maddesinin beşinci fıkrası ile Anayasa Mahkemesinin Kuruluşu ve Yargılama Usulleri Hakkında Kanunun 53.maddesinin 7.fıkrasında, Anayasa Mahkemesince bir kanunun tümünün veya belirli bir hükmün Anayasaya aykırı bulunarak iptal edildiğinin bilinmesine karşın görülmekte olan davaların, Anayasaya aykırılığı saptanmış olan kurallara göre görülüp çözümlenmesinin, Anayasanın üstünlüğü ve hukuk devleti ilkelerine aykırı düşeceğinin kabulü gerekir. Zira bu hükmün amacı, iptal kararından önce sonuçlarını doğurmuş ve ihtilaf konusu yapılmış işlemleri iptal kararının etkisinden ayrık tutarak kamu düzeninin istikrarını sağlamaktır. Bir başka deyişle bu hükümlerle, iptal edilen Kanun hükmüne dayalı kazanılmış olan hakları ve kamu düzeninin istikrarını korumak amaçlanmıştır. Aksine bir anlayış Anayasa aykırılığı Anayasa kararından önce tesis edilmiş olacağından davacıların hukukunu hiçbir şekilde etkilememesi sonucunu doğurur. Bu durumda da Anayasa mahkemesi kararının uygulama olanağı kalmayacağı gibi bir anlam taşıması düşünülemez.

Bu hususların tümü, ihtilaf konusu yapılan bir tasarrufun dayanağı Kanun hükmü Anayasa mahkemesince iptal edilirse söz konusu ihtilafı çözmek durumunda olan yargı yerinin iptal kararını göz önünde tutmak ve ona uymak zorunda olduğunu göstermektedir.

Bu durumda 193 sayılı Yasa'nın Geçici 69.maddesinin 1.fıkrasında yer alan "...sadece 2006, 2007 ve 2008 yıllarına ait.." ibaresinin Anayasa Mahkemesince iptal edilmesi karşısında dava konusu, 2009 yılı kurumlar vergisi dönemine ait, Gelir vergisi Kanununun geçici 69.maddesi hükmü uyarınca yatırım indirimi istisna tutarını 2009 yılına ait kazançtan indiremediği gerekçesi ile ihtirazi kayıtla verilen kurumlar vergi beyannamesi üzerine tahakkuk ettirilen 28.190.20 TL. kurumlar vergisinde hukuka aykırılık görülmemiştir.

Öte yandan; şu hususu da belirtmek gerekir ki, uyuşmazlık konusu dönem 2009 yılına, dolayısıyla Anayasa Mahkemesi kararının Resmi Gazetede yayımlandığı tarihten önceki döneme ait olsa bile, yatırım indiriminden kaynaklanan ve indirilemeyen tutarın 2009 yılı mali karı içinde bulunmayan bir istisna türüne ait olması ve beyannamenin verilme tarihinin söz konusu kararın Resmi Gazetede yayımlanma tarihinden sonra rastlaması ve itirazı kayıtla verilen beyanname üzerine yapılan tahakkukun bu tarihten sonra gerçekleşmesi Anayasa Mahkemesi kararının geriye yürüyemeyeceği ilkesini bu yönüyle de yararlanıldığı durumda uyuşmazlık konusu edilen olayda Anayasa Mahkemesi kararlarının geriye yürütülüş olacağı iddiası maddi vaka yönüyle geçerli bulunmamıştır.

Açıklanan nedenlerle, DAVANIN KABULÜNE, dava konusu vergiye ilişkin tahakkukun iptaline, aşağıda dökümü yapılan 47,15 TL. yargılama giderlerinin davalı idarece davacıya ödenmesine, artan posta ücretinin istemi halinde davacıya iadesine, kararın tebliğine izleyen günden itibaren 30 gün içinde Danıştay nezdinde temyiz yolu açık olmak üzere, 13/10/2010 tarihinde oybirliğiyle karar verildi.

YMM'LERİN 2010 YILINDA DİKKATE ALACAĞI HADLER		
KONU	DAYANAĞI	HADLER
—SM ve SMM'lerin imzalayacağı beyannameler için sınır	4 ve 37 Nolu YMM Tebliği	Net Satış: 8.715.000TL Aktif Top: 4.358.000TL
— Tam tasdik sözleşmesi yapılmadan ihracatta KDV iadesi rapor yazma sınırı	37 Nolu YMM Tebliği	306.000 TL (Eski Donemler Dâhil)
— indirimli orana tabi mallarda tam tasdik sözleşmesi yapılmadan rapor yazma sınırı	37 Nolu YMM Tebliği	611.000 TL
—Yolcu beraberinde satışta (ihraç) YMM raporu ile alınabilecek iade sınırı	37 Nolu YMM Tebliği	80.000 TL
— KDV iadesine karşıt inceleme sınır	37 Nolu YMM Tebliği	Fatura Başına: 16.000 TL
—Stopaj iadesi	37 Nolu YMM Tebliği	100.000 TL
Yatırım İndirim Raporu Yazmada Harcama Tutarı	37 Nolu YMM Tebliği	Yatırım Harcaması Tutarı 250.000._TL'nin Üzerinde ise rapor düzenlenecek
—Kurumlar Vergisi İstisnalar	37 Nolu YMM Tebliği	159.000 TL
—Tek Düzene göre ek mali tablo düzenleme alt sınırı	10 Nolu Muhasebe Sistemi Uygulama Tebliği	Aktif Toplamı: 9.098.662TL Net Satış Tutarı: 20. 221. 190 TL
—İndirimli oranda alınamayacak KDV tutarı		13.300 ._TL