



ISSN 1303 - 5444
E-ISSN 2667 - 6737



İSTANBUL SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLER ODASI
ISTANBUL CHAMBER OF CERTIFIED PUBLIC ACCOUNTANTS

www.istanbulsmmmodasi.org.tr

MALİ ÇÖZÜM

YIL: 29
YEAR: 29

TEMMUZ - AĞUSTOS 2019
July - August 2019

www.istanbulsmmmodasi.org.tr

154

154



İ K İ A Y L I K M E S L E K İ D E R G İ

TEMMUZ - AĞUSTOS 2019 / July - August 2019 / YIL 29 - YEAR 29

Sahibi İSMMMOM Adına - Owner on behalf of the İSMMMOM ● **YÜCEL AKDEMİR**

Genel Yayın Yönetmeni - Editor ● **HALİM BURSALI**

Sorumlu Yazı İşleri Müdürü - Editorial Assistant ● **SENEM DURSUN ONARAN**

DANIŞMA KURULU

Advisory Board

Prof. Dr. Rüstem HACİRÜSTEMOĞLU (Galatasaray Üniversitesi)

Prof. Dr. S. Ateş OKTAR (İstanbul Üniversitesi)

Prof. Dr. Cemal İBİŞ (Işık Üniversitesi)

Prof. Dr. Serdar ÖZKAN (İzmir Ekonomi Üniversitesi)

Prof. Dr. Volkan DEMİR (Galatasaray Üniversitesi)

Doç. Dr. İsmail Ufuk MISIRLIOĞLU (University of the West of England, UK)

YAYIN KURULU

Publication Board

Halim BURSALI (Genel Yayın Yönetmeni)

Senem DURSUN ONARAN (Sorumlu Yazı İşleri Müdürü)

Tayyar GÜLER (Üye)

Gülser ERTEKİN (Üye)

Hasgül BAL (Üye)

Erdal AYDIN (Üye)

ISSN: 1303-5444
E-ISSN: 2667-6737

Net 4000 adet basılmıştır.

Dergi Adı: Mali Çözüm®

Dergimiz Proquest ABI/INFORM Global, EBSCO Business Source Complete ve ULAKBİM Sosyal Bilimler Veritabanları tarafından taranmaktadır.

İmtiyaz Sahibinin Adı, Soyadı ve Adresi: Yücel AKDEMİR

Kurtuluş Caddesi No: 114 A Blok Kat:7 Kurtuluş-Şişli/İSTANBUL

Genel Yayın Yönetmeni: Gülgün ÖZTÜRK

Kurtuluş Caddesi No: 114 A Blok Kat:5 Kurtuluş-Şişli/İSTANBUL

Yazı İçerik-Teknik Sorumlusu: İlkim MENGÜLEREK

Kurtuluş Caddesi No: 114 B Blok Kat:5 Kurtuluş-Şişli/İSTANBUL

Grafik Tasarım ve Dizgi: Alican SEZER

Kurtuluş Caddesi No: 114 A Blok Kat:6 Kurtuluş-Şişli/İSTANBUL

Yönetim Yeri Adresi: Kurtuluş Caddesi No: 114 Kurtuluş-Şişli/İSTANBUL

Basımı Yapanın Adı, Soyadı ve Adresi:

Yayın Türü: Yerel-Süreli, 2 aylık

Dergimiz HAKEMLİ DERGİ olma özelliği taşımaktadır.

Dergimize gönderilen yazılar, hakem değerlendirmesine tabi tutulduğundan yayımda gecikmeler olabilmektedir.

Dergimizde yayınlanan yazılar kaynak gösterilerek kullanılabilir.

Yazılardaki görüşler yazarlarına aittir.

Mali Çözüm (Financial Analyze) is bimonthly journal of Chamber of Certified Public

Accountants of Istanbul. It is a peer-reviewed Journal publishing refereed articles, opinion papers, letters, reviews, news, questions and answers, law decisions on accounting.

Yönetim Merkezi ve Yazışma Adresi:

İSMMMO

Kurtuluş Caddesi No: 114 Kurtuluş-Şişli/İSTANBUL

Telefon: (0212) 315 84 00 pbx Faks: (0212) 343 47 80

E-mail: ismmmo@ismmmo.org.tr

www.istanbulsmmmodasi.org.tr



MALİ

ÇÖZÜM®

İ K İ A Y L I K M E S L E K İ D E R G İ

HAKEM KURULU (Alfabetik Sıraya Göre) Editorial Advisory Board (Alphabetical orders)

Prof. Dr. Nalan AKDOĞAN (Başkent Üniversitesi)
Prof. Dr. Tamer AKSOY (İbn Haldun Üniversitesi)
Doç. Dr. Halil İbrahim ALPASLAN (Marmara Üni.)
Prof. Dr. Erdiñ ALTAY (İstanbul Üniversitesi)
Prof. Dr. Dursun ARIKBOĞA (İstanbul Üniversitesi)
Prof. Dr. Doğan ARGUN (Marmara Üniversitesi)
Doç. Dr. Oğuzhan BAHADIR (Galatasaray Üniversitesi)
Prof. Dr. Refika BAKOĞLU (Marmara Üniversitesi)
Prof. Dr. Ercan BAYAZITLI (Ankara Üniversitesi)
Prof. Dr. Nejat BOZKURT (Marmara Üniversitesi)
Prof. Dr. Emre BURÇKİN (Marmara Üniversitesi)
Prof. Dr. Nurşen CANIKLIOĞLU (Marmara Üniversitesi)
Prof. Dr. Nuran CÖMERT (Marmara Üniversitesi)
Prof. Dr. Volkan DEMİR (Galatasaray Üniversitesi)
Dr. A. Bumin DOĞRUSÖZ (Marmara Üniversitesi)
Dr. Öğr. Üyesi Ali DURAL (Galatasaray Üniversitesi)
Prof. Dr. M. Banu DURUKAN (Dokuz Eylül Üniversitesi)
Prof. Dr. Mehmet Hasan EKEN (Kırklareli Üniversitesi)
Prof. Dr. Melih ERDOĞAN (Anadolu Üniversitesi)
Dr. Öğr. Üyesi Diğdem GÖÇ (Marmara Üniversitesi)
Dr. Öğr. Üyesi Ender GÜLVER (İstanbul Üniversitesi)
Prof. Dr. Recep GÜNEŞ (İnönü Üniversitesi)
Prof. Dr. Oktay GÜVEMLİ (E.Öğretim Üyesi)
Prof. Dr. Rüstem HACİRÜSTEMOĞLU (Galatasaray Üm.)
Prof. Dr. Cemal İBIŞ (Işık Üniversitesi)
Prof. Dr. Seval KARDEŞ SELİMOĞLU (AnadoluÜm.)
Dr. Ahmet KAVAK (Yeminli Mali Müşavir)
Prof. Dr. Lerzan KAVUT (İstanbul Üniversitesi)
Doç. Dr. Duygu ANIL KESKİN (İstanbul Üniversitesi)
Prof. Dr. Yüksel KOÇ YALKIN (E.Öğretim Üyesi)

Dr. Resul KURT (Sosyal Güvenlik Uzmanı)
Prof. Dr. Ömer LALİK (İst.Ticaret Üniversitesi)
Prof. Dr. Haluk LEVENT (Kemerburgaz Üniversitesi)
Mehmet MAÇ (Yeminli Mali Müşavir)
Doç. Dr. İsmail Ufuk MISIRLIOĞLU (UWE Bristol Üniversitesi)
Prof. Dr. Fatma Naciye Can MUĞAN (İzmir Ekonomi Üniversitesi)
Prof. Dr. S. Ateş OKTAR (İstanbul Üniversitesi)
Prof. Dr. Serdar ÖZKAN (İzmir Ekonomi Üniversitesi)
Prof. Dr. Korkut ÖZKORKUT (Ankara Üniversitesi)
Doç. Dr. Fatma PAMUKÇU (Marmara Üniversitesi)
Prof. Dr. Recep PEKDEMİR (İstanbul Üniversitesi)
Doç. Dr. Kerem SARIOĞLU (İstanbul Üniversitesi)
Doç. Dr. A.R.Zafer SAYAR (TOBB Ekonomi ve Teknoloji Üniversitesi)
Dr. Veyis SEVİĞ
Prof. Dr. Barış SİPAHİ (Marmara Üniversitesi)
Prof. Dr. Fevzi SÜRMEİ (Anadolu Üniversitesi)
Prof. Dr. Mütür ŞAKRAK (E.Öğretim Üyesi)
Prof. Dr. Oktay TAŞ (İstanbul Teknik Üniversitesi)
Prof. Dr. Tuğrul TÜFEKÇİOĞLU (E.Öğretim Üyesi)
Prof. Dr. Nuri UMAN (Koç Üniversitesi)
Prof. Dr. Selçuk USLU (Bilkent Üniversitesi)
Prof. Dr. Halit Targan ÜNAL (Okan Üniversitesi)
Prof. Dr. Hakan ÜZELTÜRK (Yeditepe Üniversitesi)
Dr. Öğr. Üyesi Doğan YILDIZ (Yıldız Teknik Üniversitesi)
Prof. Dr. Göksel YÜCEL (İstanbul Üniversitesi)
Prof. Dr. Süleyman YÜKÇÜ (Dokuz Eylül Üniversitesi)

SUNUŞ

Değerli Mali Çözüm okurları,

Bu sayımızda da doğru kaynaklardan edinilen doğru bilgileri siz saygıdeğer okuyucularımıza ulaştırmak istedik.

Meslek mensuplarımızın ihtiyacı olan doğru bilgiyi gerek duydukları zamanda elde etmeleri, emek ve zaman maliyetimizin yüksek olduğu mesleki faaliyetimiz açısından bizlerin ve ülkemizin menfaatine olacaktır.

Mesleki faaliyetimizin süreklilik halinde kesintiye uğramadan devam etme gerekliliği içinde olduğunu biliyoruz. Bu bilinçle, bulunduğumuz yaz tatilinde de hız kesmeden, yoğun bir şekilde çalışmalarımıza devam ediyoruz. Mesleğimizin, ülkemizde hak ettiği yere ulaşması, meslek mensuplarımızın mesleki kazanımlarının artması, kaliteli ve ihtiyaca uygun hizmet üretmelerine katkı sağlamak, mesleki uygulamalarına rehber olmak amacı ile çok değerli yazarların kaleme aldığı makaleleri sizlere gecikmeksizin ulaştırmak istiyoruz.

Görevde oldukları süre içinde, Mali Çözüm Dergisinin hem mesleki, hem akademik camia tarafından tercih edilmesi, dergi kalitesinin yükseklerde olması, olabildiğince geniş kitlelere ulaştırılması ve faydalı olması için çaba gösteren, emek veren Genel Yayın Yönetmenimiz Sayın Gülgün Öztürk ve Yayın Kurulu Ekibine katkılarından dolayı teşekkür ediyor, bundan sonraki çalışmalarımızda desteklerini esirgemeyeceklerine inanıyoruz.

Bilgi haznemizi artırmak, mesleğimizde güncel kalabilmek amacı ile aşağıda belirttiğimiz konularda çok değerli makaleleri sizlerle paylaşmak istiyoruz.

Bu sayımızda yer alan makaleler;

- *“Türk İş Hukukunda Çağrı Üzerine Çalışma: Uygulamada Karşılaşılan Sorunlar ve Çözüm Önerileri”*
- *“Diğer Ücretli Hizmet Erbabının 2019 Yılında Elde Edeceği Ücret Gelirlerinin Vergilendirilmesi”*
- *“Vergiden Kaçınmak Kolay Mı?”*
- *“Revize Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçevenin Günümüz Raporlama Düşüncesi Kapsamında Değerlendirilmesi”*
- *“Finansal Göstergelerdeki Değişimin Bıst100 Trendlerine Etkileri”*
- *“Banka Performansının Entropi Ve Copras Yöntemi İle Değerlendirilmesi: Türk Bankacılık Sektörü Üzerine Bir Araştırma”*
- *“Uzlaşılabilir Vergi Ve Cezalarda Düzeltme Yapılabilir Mi?”*

- *“Anonim Şirket Aktifinde Yer Alan İştirak Hisselerine İlişkin Vadeli Satışın Zararla Sonuçlanması”*
- *“İhraç Kayıtlı Teslimde Özellikli Bir Durum: İhracatın 15 Günlük Ek Süre Talep Müddeti İçinde Yapılması”*
- *“6183 Sayılı Kanun Kapsamında Tasfiye Halindeki Şirketlerde Amme Alacağıının Korunması”*
- *“Yurt Dışından Getirilerek Sermaye Olarak Konan Yabancı Paraların Değerlendirilmesi Ve Kur Farklarında Özellik Arz Eden Durumlar”*
- *“Tüm Yönleriyle İzaha Davet Müessesesi”*
- *“Yargı Kararları Işığında İhtirazi Kayıtlı Verilen Beyannameler”*
- *“İnternette Hediye Amaçlı Alınan Ürünün Gönderiminin E-Arşiv Fatura Yerine Sevk İrsaliyesi İle Belgelendirilmesi”*
- *“İşçi Ücretinden Zarar Karşılığı Kesinti”*
- *“İvazsız Olarak Elde Edilen Malların Elden Çıkarılması, Beyanname Verilmesi Veya Verilmemesi Ve Vergisel Sonuçları”*
- *“Şüpheli Alacakların Ve Değersiz Alacakların Katma Değer Vergisi Kanunu Çerçevesinde Değerlendirilmesi”*
- *“İşverenler Tarafından İş Akti Sonlandırılan Çalışanlara Ödenen İhbar Tazminatının Vergilendirilmesi Ve Gider Yazılması”*
- *“Pişmanlıkla Verilen Beyannamelerde Şartların İhlal Edimesi Halinde Kesilecek Cezalarda Uzlaşma Hakkı”*
- *“2019 UEFA Süper Kupa Finali Ve 2020 Uefa Şampiyonlar Ligi Finali Müsabakalarına İlişkin Kurumlar Vergisi Muafiyeti İle Kdv İstisnası”*
- *“Limited Şirketlerde Ortakların Amme/Vergi Borcu Yönünden Artan Riski”*
- *“Fazla Veya Yersiz Tahsil Edilen Kdv’lerin Düzeltilmesi Ve İadesi”* başlıklarını içermektedir.

Bir sonraki sayımızda tekrar birlikte olmak dileğiyle, Kurban Bayramımızı en içten dileklerle kutluyorum

Saygılarımızla

Yücel AKDEMİR
Başkan

HAKEMLİ YAZILAR REFEREED PAPERS

ARAŞTIRMA MAKALESİ

Finansal Göstergelerdeki Değişimin BIST100 Trendlerine Etkileri
*The Research On The Relation Of Economic Factors And Stock Prices
In Turkey*

Prof. Dr. Müge ÇETİNER - Emine SEVER

13

DERLEME MAKALESİ

Revize Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçevenin Günümüz
Raporlama Düşüncesi Kapsamında Değerlendirilmesi
*Evaluation Of The Revised Conceptual Framework For Financial
Reporting Within Today's Reporting Thought*

Doç. Dr. Erkan ÖZTÜRK - Arş. Gör. Dr. Begüm ÖKTEM

33

DERLEME MAKALESİ

Vergiden Kaçınmak Kolay Mı?
Is It Easy To Avoid Tax?

Dr. Öğr. Üyesi Mehpare Karahan GÖKMEN- Doç. Dr. Hümeýra ADIGÜZEL

53

DERLEME MAKALESİ

Türk İş Hukukunda Çağrı Üzerine Çalışma: Uygulamada Karşılaşılan
Sorunlar ve Çözüm Önerileri
*On-Call Working According To The Turkish Labour Law: Problems
Occuring In Implementation And Proposed Solutions*

Dr. Öğr. Üyesi İskender GÜMÜŞ - Doç. Dr. Muzaffer KOÇ

71

ARAŞTIRMA MAKALESİ

Banka Performansının Entropi ve Copras Yöntemi İle
Değerlendirilmesi: Türk Bankacılık Sektörü Üzerine Bir Araştırma
*Evaluating Bank Performance With Entropy and Copras Methods:
A Research On The Turkish Banking Sector*

Dr. Öğr. Üyesi Mehmet Sabri TOPAK - Dr. Öğr. Üyesi Mustafa ÇANAKÇIOĞLU

107

DERLEME MAKALESİ

Diğer Ücretli Hizmet Erbabının 2019 Yılında Elde Edeceği Ücret
Gelirlerinin Vergilendirilmesi
Axation Of Wage Income Generated By Other Wage-Hire Services In 2019

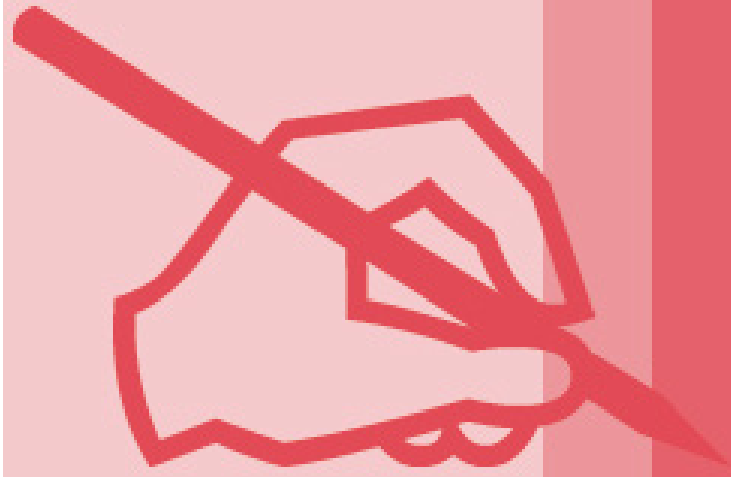
Dr. Mehmet YÜCEL

133

HAKEMSİZ YAZILAR *OPINION PAPERS*

- İşverenler Tarafından İş Akti Sonlandırılan Çalışanlara Ödenen İhbar Tazminatının Vergilendirilmesi Ve Gider Yazılması
İmdat TÜRKAY 149
- 2019 UEFA Süper Kupa Finali Ve 2020 UEFA Şampiyonlar Ligi Finali Müsabakalarına İlişkin Kurumlar Vergisi Muafiyeti İle KDV İstisnası
Tugay MANAV 165
- Fazla veya Yersiz Tahsil Edilen KDV'lerin Düzeltilmesi ve İadesi
Serkan KURT 171
- Limited Şirketlerde Ortakların Amme/Vergi Borcu Yönünden Artan Riski
Mücahit Çağrı ÖZKAN 181
- Pişmanlıkla Verilen Beyannamelerde Şartların İhlal Edimesi Halinde Kesilecek Cezalarda Uzlaşma Hakkı
Kenan SANCAR 189
- Şüpheli Alacakların Ve Değersiz Alacakların Katma Değer Vergisi Kanunu Çerçevesinde Değerlendirilmesi
Fahrettin AÇAR 195
- Tüm Yönleriyle İzaha Davet Müessesesi
Kamuran ÇAĞLAR 201
- Uzlaşılan Vergi ve Cezalarda Düzeltme Yapılabilir mi?
Sedat ÖZEKEZ 219

İhraç Kayıtlı Teslimde Özellikli Bir Durum: İhracatın 15 Günlük Ek Süre Talep Müddeti İçinde Yapılması Hakan DEĞİRMENCİ	225
İnternette Hediye Amaçlı Alınan Ürünün Gönderiminin E-Arşiv Fatura Yerine Sevk İrsaliyesi İle Belgelendirilmesi Kenan AKBULUT	237
Anonim Şirket Aktifinde Yer Alan İştirak Hisselerine İlişkin Vadeli Satışın Zararla Sonuçlanması Salih ÇALAL	245
6183 Sayılı Kanun Kapsamında Tasfiye Halindeki Şirketlerde Amme Alacağıın Korunması Mustafa YAVUZ	251
Yargı Kararları Işığında İhtirazi Kayıtlı Verilen Beyannameler Nesimi YAŞAR	263
Yurt Dışından Gerilerek Sermaye Olarak Konan Yabancı Paraların Değerlendirilmesi Ve Kur Farklarında Özellik Arz Eden Durumlar İbrahim APALI	271
İşçi Ücretinden Zarar Karşılığı Kesinti Cumhur Sinan ÖZDEMİR	287
Yayın Politikası İlkeleri	297



HAKEMLI YAZILAR REFERRED PAPERS

ARAŞTIRMA MAKALESİ

**FİNANSAL GÖSTERGELERDEKİ DEĞİŞİMİN BIST100
TRENDLERİNE ETKİLERİ**
***THE RESEARCH ON THE RELATION OF ECONOMIC FACTORS
AND STOCK PRICES IN TURKEY***

Prof. Dr. Müge ÇETİNER*
Emine SEVER**

ÖZ

Bu çalışmanın amacı, Türkiye’de temel ekonomik faktörlerin hisse senedi fiyatları ile ilişkili olup olmadıklarını tespit etmektir. Bu ilişkinin belirlenmesinin yanında aynı zamanda ilişkinin karşılıklı olup olmadığının tespit edilmesi de amaçlanmaktadır. Bu çalışmada, Granger Nedensellik Testi ve 2007:01-2018:11 dönemini kapsayan aylık veriler kullanılmaktadır. Bağımlı değişken olarak hisse senedi fiyatlarını temsil eden BIST100 endeksi, bağımsız değişken olarak ise altın fiyatları, dolar kuru, Euro kuru, mevduat faiz oranı, ihracat tutarı, işsizlik oranı, kapasite kullanım oranı, ham petrol fiyatları, sanayi üretim endeksi, tüketici güven endeksi ve tüketici fiyat endeksi kullanılmaktadır. Granger nedensellik test sonuçları, BIST100 endeksi ile faiz oranının karşılıklı etkileşime sahip olduğunu belirlemiştir. Bunun yanında, BIST100 endeksine ilişkin tahminde bulunurken faiz, dolar kuru ve tüketici güven endeksinin geçmiş değerlerinin dikkate alınmasının, alınmamasına göre daha iyi sonuç vereceği söylenebilir.

Anahtar Kelimeler: Hisse Senedi, BIST 100, Granger Nedensellik Testi.

ABSTRACT

The purpose of this study is to determine whether economic factors in Turkey are related to stock prices or not. In addition to determining this relationship, it is also aimed to determine whether the relationship is mutual or not. In this study, Granger Causality Test and monthly data covering 2007: 01-2018: 11 period are used. As dependent variable BIST100 index is used which represents stock prices, on the other hand, as independent variable gold

* İstanbul Kültür Üniversitesi, İktisadi İdari Bilimler Fakültesi, İşletme Bölümü, m.cetiner@iku.edu.tr, ORCID ID: <https://orcid.org/0000-0003-1248-5335>

** Doktora Öğrencisi, İstanbul Kültür Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Bölümü, eminesever@hotmail.com, ORCID ID: <https://orcid.org/0000-0001-9760-7447>

prices, USD rate, EURO rate, interest rate, export figures, unemployment rate, capacity utilization rate, crude oil prices, industrial production rate, consumer confidence rate and consumer price index are used. Results of Granger causality tests indicated that only interest rate has an interaction. In addition to this, it can be said that, considering the BIST100 index, taking into consideration the past values of interest rate, USD rate and consumer confidence rate will give better results than not taking.

Keywords: Common Stock, BIST 100, Granger Causality Test.

1. GİRİŞ

Kurumlar ve bireyler mevcut tasarruflarını değerlendirmek üzere çeşitli yatırımlar yaparlar. Bu yatırımların yapılabilmesi için hisse senedi piyasalarının takip edilmesi gerekmektedir. Fakat hisse senedi piyasaları riskli piyasalar olduğundan, yatırımcılar alternatif yatırım araçlarını da kullanma gereği duyarlar.

Hisse senedi piyasası, uzun vadeli fon arz ve talebinin karşılaştığı piyasa olarak tanımlanmaktadır. Bu piyasalar gelişmekte olan ekonomilerde çok etkin olmamasına rağmen, ülke için önemli bir gösterge olduğu ifade edilmektedir. Ayrıca, yabancı sermayeyi çekebilmek önemlidir. Yabancı yatırımcılar kararlarını verirken, o ülkeye ait makroekonomik göstergeleri takip etmekte ve ona göre yatırım yapmaktadır.

Bu çalışmada makro düzeydeki ekonomik faktörler ile hisse senedi fiyatları arasındaki ilişkiler belirlenmeye çalışılmaktadır. Bu amaçla, BIST100 endeksi ve 11 makroekonomik değişkene (Altın, Dolar, Euro, Vadeli Mevduat Faiz Oranı, İhracat Tutarı, İşsizlik Oranı, Sanayi Üretim Endeksi, Kapasite Kullanım Oranı, Brent Petrol Varil Fiyatı, Tüketici Güven Endeksi, Tüketici Fiyat Endeksi) ait aylık veriler kullanılarak 2007:3-2018:11 dönemini kapsayan bir analiz yapılmıştır. Analizde Granger nedensellik testi kullanılmıştır.

Çalışmanın aşağıda devam eden ikinci bölümünde daha önce yapılmış olan benzer çalışmalardan yararlanılarak oluşturulan literatür taraması yer almakta, üçüncü bölümde analizde kullanılan araştırma yöntemlerine ilişkin bilgiler verilmekte, dördüncü bölümde araştırma bulguları listelenmekte ve son bölümde ise tartışma ve sonuç açıklanmaktadır.

2. LİTERATÜR

Literatürde finansal göstergeler ile hisse senedi fiyatları arasındaki ilişkileri belirlemeye yönelik birçok çalışma yapılmıştır. Bununla ilgili daha anlamlı sonuçlara varabilmek için farklı zaman serilerinde ve şekillerde araştırmalar denenmiştir. Bu çalışmaların sonuçlarının da yapıldıkları döneme, bölgeye ve kullanılan yöntemlere göre değiştiği gözlemlenmiştir. Bunlardan bazılarında aşağıda yer verilmiştir.

İpekten ve Aksu (2009), çalışmasında, hisse senedi fiyatlarının ekonominin içinde bulunduğu koşullardan değil, farklı çevre koşullarından da etkilenmediği vurgulanmış olup, hisse senedi fiyatlarının bu kadar karmaşık olmasının nedeni bu piyasaya alternatif unsurların eklenmesi olarak açıklanmaktadır. Çalışmada Türkiye hisse senedi piyasasının yabancı piyasalarla entegre olduğu ortaya çıkmış olup, Dow Jones indeksinin gecikmeli değerleri, BIST100 indeksini negatif yönlü etkilediği sonucuna ulaşılmıştır.

Finansal kriz dönemlerinde altın özellikle yatırımcılar tarafından güvenli bir liman olarak görülen önemli bir yatırım aracıdır. Bu nedenle altın ile pay senedi piyasalarının ilişkisini inceleyen araştırmaların olduğu görülmektedir. Bu çerçevede Aksoy ve Topçu (2013) tarafından yapılan çalışmada DİBS, TÜFE ve ÜFE, altın ve hisse senedi arasındaki kısa ve uzun dönemli ilişkiler analiz edilmiştir. Elde edilen bulgulara göre altın, hisse senedi, DİBS, ÜFE ve TÜFE arasında uzun dönemli bir ilişki tespit edilmiştir. Analiz sonuçlarına göre altına yatırım yapılmasının enflasyona karşı değerini koruması nedeniyle, güvenli bir yatırım aracı olduğu sonucu çıkarılmıştır. Ek olarak DİBS ve hisse senedi fiyatları ile TÜFE'nin altın fiyatlarını etkilediği bulunmuştur. Altın fiyatı ise ÜFE'yi etkilemektedir.

Faiz oranı ile hisse senedi fiyatı arasındaki ilişkiyi araştıran ve farklı sonuçlar elde eden çalışmalar mevcuttur. Akbaş (2013) çalışması sonucunda, Borsa İstanbul ve faiz oranlarına yönelik serilerin doğrusal olmadığını gözlemiştir. Elde edilen bulgular Borsa İstanbul'a yatırım yapan yatırımcıların aynı gelirlere sahip olmadığı, faiz oranlarındaki oynaklığın nedeni olarak işlem maliyetinden kaynaklanabileceği, ekonominin olumsuz yönde ilerlemesi halinde oluşan bir durgunluk döneminde devlet müdahalesinin gerekli olabileceği şeklindedir. Ayrıca, Borsa İstanbul getirileri ve faiz oranları arasında kısa dönemde sapmalar olurken, uzun dönemde bu durumun dengeli hale geleceği savunulmaktadır.

Hisse senedi piyasaları ile döviz kuru arasındaki ilişkileri inceleyen de birçok çalışma yapıldığı görülmektedir. Ayvaz (2006) araştırmasında sektör bazında hisse senetleri endeksleri, mali sektör endeksi, sanayi sektör endeksi ve hizmet sektör endekslerini kullanmış olup, hisse senedi fiyatları ve döviz kuru arasındaki gelişmeleri incelemiştir. Bu amaç doğrultusunda çalışmada, Türkiye piyasasında BIST100 Endeksi ve üç sektöre ait hisse senedi endeksleri (mali, sanayi ve hizmetler) ile ABD döviz kuru alınmıştır. Sonuç olarak, döviz kuru ile BIST100 endeksi, mali sektör endeksi ve sanayi endeksi arasında uzun dönemli bir ilişki belirlerken, hizmet sektörü arasında böyle bir ilişki belirleyememiştir. Elmas ve Esen (2010) Türkiye, Almanya, Fransa, Hollanda, Rusya ve Hindistan'ın içinde bulunduğu Avrasya bölgesinde hisse senedi fiyatları ve döviz kuru arasındaki ilişkiyi belirlemek amacıyla bir çalışma yapmışlardır. Bu çalışmada ilk olarak Türkiye, Almanya, Fransa, Hollanda, Rusya ve Hindistan gibi 6 Avrasya ülkesinde yerel hisse senedi piyasa endeksleri ile döviz kuru (USD) serilerinin tanımlayıcı istatistikleri incelenmiştir. Endeks bazında oynaklığın en fazla olduğu endeks RTSI endeksi olup, bu endeksi sırasıyla İMKB, BSE, AEX, DAX ve CAC endeksleri izlemektedir. Kur serilerinde ise, oynaklığın en fazla olduğu kur TL/USD kuru olup, bu seriyi sırasıyla RUBLE/USD, RUPEE/USD ve EURO/USD kurları izlemektedir. Serilerden sadece BSE endeks serisi ve EURO/USD kur serisi normal dağılım sergilemektedir. Birim kök testi sınamalarında tüm serilerin getirilerinin %1 önem düzeyinde durağan olduğu görülmektedir. Döviz kuru değişimi ile hisse senedi getirilerinin açıklanabilmesi için bu değişkenlerin eşbütünlük olması yani uzun dönemde birlikte hareket ediyor olmaları gerekmektedir. Seriler arasındaki uzun dönem ilişkisini belirlemek için yapılan Engle-Granger (1987) eşbütünlük testinde herhangi bir eşbütünlük ilişkisine rastlanmazken, Johansen eşbütünlük testinde İMKB-TL/USD değişken çiftleri arasında %1 önem düzeyinde ve RUS-RUBLE/USD değişken çiftleri arasında %10 önem düzeyinde uzun dönemli bir ilişki tespit edilmiştir. Johansen eşbütünlük testine göre eşbütünlük ilişkisi bulunan İMKB-TL/USD ve RTSIRUBLE/USD değişken çiftlerinin kısa dönem ilişkilerinin tespiti için oluşturulan hata düzeltme modellerinde, hata düzeltme terimi olan EC_{t-1} katsayısı iki denklemde “-“ olarak bulunmuştur. Bu sonuç, uzun dönemde birlikte hareket eden iki serinin arasında kısa dönemde meydana gelen sapmaların ortadan kalktığını ve bu serilerin uzun dönem denge ilişkisine yakınsadığını göstermektedir. Dolayısıyla yapılan analizlerde hata düzeltme mekanizmasının çalıştığı

görülmüş ve uzun dönemde birlikte hareket eden İMKB-TL/USD ve RTSI-RUBLE/USD serilerinde kısa dönemde meydana gelen sapmaların ortadan kalktığı ve serilerin birbirine yakınsamakta olduğu gözlenmiştir. Çalışmada VAR ve VEC modellerine göre yapılan Granger nedensellik testlerinin sonuçlarına göre; %1 önem düzeyinde TL/USD'den İMKB'ye doğru ve EURO/USD'den AEX'e doğru, %5 önem düzeyinde EURO/USD'den CAC'a doğru ve BSE'den RUPEE/USD'a doğru, %10 önem düzeyinde EURO/USD'den DAX'a doğru ve RTSI'dan RUBLE/USD'a doğru bir Granger nedensellik ilişkisinin olmadığından hareketle, değişken çiftlerinin tümünde tek yönlü bir Granger nedensellik ilişkisinin söz konusu olduğu ancak ilişkinin yönünün değişebileceği bulunmuştur. Bu nedensellik ilişkisi TL/USD- İMKB, EURO/USD-AEX, EURO/USD-CAC ile EURO/USD-DAX değişken çiftlerinde, döviz kurundan piyasa endeksine doğru iken, BSE-RUPEE/USD ile RUS-RUBLE/USD değişken çiftlerinde ise piyasa endeksinden döviz kuruna doğrudur. Bu durumda 6 değişken çiftinden 4'ünde döviz kurundan piyasa endeksine doğru bir nedensellik ilişkisi, 2'sinde ise piyasa endeksinden döviz kuruna doğru bir nedensellik ilişkisine rastlanmıştır. Bu sonuçlar, hisse senedi fiyatları ile döviz kuru arasında 4 ülkede "Geleneksel Yaklaşım"ın geçerli olduğunu desteklerken, 2 ülkede ise "Portföy Yaklaşımı"nın geçerli olduğunu desteklemektedir.

Ayrıca bazı çalışmalarda faiz oranı ve döviz kurunun hisse senedi piyasalarına etkilerinin birlikte ele alındığı görülmektedir. Bu kapsamda Ayaydın ve Dağlı (2012)'nin yaptığı çalışmanın amacı, hisse senedi getirisini etkilediği kabul edilen enflasyon oranı, faiz oranı, döviz kuru, sanayi üretim endeksi ve para arzı gibi makroekonomik değişkenler ile uluslararası hisse senedi piyasası göstergesi olan S&P 500 endeksinin hisse senedi getirisini etkileme gücünü araştırmaktır. Araştırmada elde edilen bulgular şu şekilde özetlenebilir; çalışma kapsamında yer alan tüm gelişen piyasalar örneklemelerinde hisse senedi getirisinin; S&P 500 endeksinden pozitif yönde etkilendiği, döviz kurundan, 1997-1998 Doğu Asya Krizinden ve 2008 Küresel Finansal Krizinden negatif etkilendiği saptanmıştır. Mevduat faiz oranının çalışma kapsamındaki bütün piyasa örneklemelerinde hisse senedi getirisi üzerinde negatif bir etkisi olmakla birlikte, bu etki istatistikî olarak anlamlı değildir. Ancak bu değişkenin işaretleri beklentiler doğrultusundadır. Bu anlamsız ilişkiyi destekler nitelikte literatürde çalışmalar mevcuttur. Mevduat faizinin, hisse senedine alternatif yatırım aracı olmadığı yönünde dünyada

yapılan çeşitli çalışmalardan da örnekler verilen araştırmadaki örneklerden bazıları şu şekildedir. Wang (2010), Çin'deki hisse senedi getirisi ile faiz oranı arasında ilişki tespit edememiştir. Pearce ve Roley (1985), ABD'de hisse senedi fiyatı ile faiz oranı arasında bir ilişki tespit etmemişlerdir. Laopodis (211), Fransa, Almanya, İtalya, İngiltere ve ABD'de hisse senedi fiyatlarının faiz oranından etkilenmediği bulgusuna ulaşmıştır. Dolayısıyla bu piyasa örneklemelerinde mevduat faiz oranının hisse senedine alternatif yatırım aracı olmadığı söylenebilir.

Gençtürk (2009), makroekonomik değişkenlerin kriz dönemlerine göre hisse senedi fiyatlarına etkisini araştırdığı çalışmasında, hisse senedi fiyatları ile makro ekonomik değişkenler arasındaki ilişkileri incelemiştir. Araştırma sonucunda, kriz dönemlerinde BIST100 endeksini etkileyen makroekonomik değişkenler tüketici fiyat endeksi ile para arzı olarak çıkmıştır. Kriz yaşanan dönemlerde, tüketici fiyat endeksindeki bir birimlik artış, BIST100 endeksini 2,270 birim azaltmakta olduğu bulunmuştur. Para arzı ile endeks arasındaki ilişki, pozitif yönde olmuştur. Krizlerin yaşanmadığı dönemde, araştırmaya dâhil edilen makro ekonomik faktörlerin tamamı ile endeks arasında anlamlı ilişki tespit edilmiştir olup bu çerçevede altın, tüketici fiyat endeksi ve para arzı ile endeks arasında pozitif yönlü, sanayi üretim endeksi, dolar ve hazine bonusu faiz oranları ile endeks arasında negatif yönlü ilişki bulunmuştur.

3. ARAŞTIRMANIN YÖNTEMİ

Araştırmanın bu bölümünde değişkenler arasındaki ilişkiyi belirlemek için kullanılacak yönteme ilişkin açıklamalara yer verilmiştir. Kullanılacak yöntemi belirlemek için öncelikle veri seti üzerinden ön analiz yapılmalıdır. Söz konusu yatırım araçları zaman serisi şeklinde incelediğinden öncelikle verilerin durağanlık ve daha sonra aralarındaki ilişkiyi belirlemek için eşbütünleşme testlerinin yapılması gerekmektedir. Araştırmada bağımlı değişken olarak BIST100 endeksinin aylık değerleri kullanılırken; bağımsız değişken olarak altın fiyatları, dolar kuru, euro kuru, vadeli mevduat faiz oranı, ihracat tutarı, işsizlik oranı, sanayi üretim endeksi, kapasite kullanım oranı, brent petrol varil fiyatı, tüketici güven endeksi ve tüketici fiyat endeksinin aylık değerleri kullanılmıştır.

3.1. Durağanlığın Belirlenmesi

Eğer bir zaman serisi durağansa, ortalaması, varyansı ve kovaryansı zaman içerisinde değişmemektedir. Bir zaman serisinin ortalamasının, varyansının

ve kovaryasının zaman içerisinde sabit kalması zayıf durağanlık olarak tanımlanmakta olup kovaryans durağanlık veya ikinci mertebeden durağanlık olarak da ifade edilmektedir (Darnell, 1994) Bu aynı zamanda geniş anlamda durağanlık olarak da bilinmektedir. Makroekonomik zaman serileri genellikle durağan değildir. Bu özelliğe sahip olan seriler birinci veya ikinci farkları ya da logaritmaları alınarak durağan hale getirilmektedir. Durağanlığın saptanabilmesi için kullanılan pek çok test bulunmaktadır. Bu çalışmada değişkenlere ait verilerin durağanlığı Genişletilmiş Dickey-Fuller birim kök testi (ADF) kullanılarak test edilecektir. Dickey-Fuller testi, hata terimlerinin otokorelasyon içermesi halinde kullanılamamaktadır. Zaman serisinin gecikmeli değerleri kullanılarak hata terimindeki otokorelasyon ortadan kaldırılabilmektedir. Dickey-Fuller bağımlı değişkenin gecikmeli değerlerini, bağımsız değişken olarak modele dahil eden yeni bir test geliştirmiştir. Bu test Genişletilmiş Dickey-Fuller testidir (1981). Burada gecikmeli değişkene ait uygun gecikme mertebesi belirlenirken Akaike ve Schwarz kriterlerinden yararlanılmaktadır. Bu test için önerilen modeller aşağıda gösterilmektedir (Enders, 1995).

$$\Delta Y_t = \delta Y_{t-1} + \sum_{i=1}^k \delta_i \Delta Y_{t-1} + \varepsilon_t \quad \text{Sabitsiz ve Trendsiz Model}$$

$$\Delta Y_t = \mu + \delta Y_{t-1} + \sum_{i=1}^k \delta_i \Delta Y_{t-1} + \varepsilon_t \quad \text{Sabitli ve Trendsiz Model}$$

$$\Delta Y_t = \mu + \beta T + \delta Y_{t-1} + \sum_{i=1}^k \delta_i \Delta Y_{t-1} + \varepsilon_t \quad \text{Sabitli ve Trendli Model}$$

Her üç durumda da hipotez değişmeyecek ve

$$H_0: \delta = 0 \quad \text{şeklinde olacaktır. Test istatistiği } \tau = \frac{\delta}{S_\delta} \text{ de şekilde}$$

$$H_a: \delta < 0 \quad \text{hesaplanmaktadır.}$$

3.2. Eşbütünleşme Testleri

İkiden fazla değişken varsa birden fazla uzun dönem denge ilişkisi ortaya çıkabilir. Bu durumda Johansen eşbütünleşme testi kullanılır. Genel olarak m sayıda eşbütünleştirici vektör görülebilir. Dolayısıyla $m=2$ olması durumunda değişkenler eşbütünleşik ise tek bir eşbütünleştirici vektör olacaktır. $M > 2$ olması durumunda ise tek bir eşbütünleştirici vektör ortaya çıkabileceği gibi birden fazla eşbütünleştirici vektör de söz konusu olabilir. Johansen testi özdeğer ve öz vektörlere dayanarak hesaplanan bir testtir. Bu testin ilk aşamasında Engle-Granger testindeki gibi durağanlık dereceleri belirlenir. Aynı mertebede durağan olan seriler için uygun gecikme sayısı bulunur. Uygun gecikme sayısının belirlenmesi için öncelikle VAR modeli kurulur. Akaike ve Schwarz bilgi kriterleriyle gecikme sayısına karar verilir (Johansen, 1991).

Uygun gecikme uzunluğuyla oluşturulan VAR modeline dayalı VECM model denklemleri aşağıda gösterilmiştir.

$$\Delta X_t = \sum_{i=1}^{k-1} \Gamma_i \Delta X_{t-i} + \Pi X_{t-k} + \varepsilon_t$$

3.3. VAR Modeli

VAR (Vector Autoregressive) modeli Sims tarafından ortaya konan değişkenler arası dinamik ilişkileri inceleyen çok değişkenli bir denklem sistemidir. VAR modelindeki otoregresif kavramı sağ tarafta bağımlı değişkenin kendi gecikmeli değerlerinin, vektör kavramı ise iki veya daha fazla değişkenin modelde yer aldığı gösterir (Gujarati, 2004).

Sims, yaptığı çalışmasında o zamana kadar geliştirilen modellerin çok fazla kısıtlılık içerdiğini ve genelde uygulamalı çalışmalarda tek veya az sayıda denklemlerle makro ekonomik teorilerin test edilmeye çalışıldığını ancak bu yaklaşımın karmaşık ve dinamik ekonomik olayları açıklamada yetersiz olduğunu belirtmiştir. Bu nedenle kısıtlaması sınırlı olan ve içsel-dışsal değişken ayırımı gerektirmeyen, tüm değişkenlerin dışsal olarak ele alındığı, değişkenlerin kendi gecikmeli değerlerinden oluşan indirgenmiş modellerin geliştirilebileceğini ileri sürmüştür.

Sims geliştirilen modelde birbirini etkileyen tüm değişkenlerin gecikmeli değerlerinin hepsinin alınmasıyla parametre sayısının değişken sayısının karesi kadar artacağını ve bunun da serbestlik derecesini hızla azaltacağını belirtmiştir. Sadece bu nedenle gecikmeli değer üzerine bir kısıtlama konması

gerektiğini ifade etmiştir. Onun dışında önceden tanımlanmış fonksiyonların yerine verilerin oluşturduğu formu kullanmak gerektiğini söylemiştir. Bu şekilde ekonomideki davranışsal ilişkilerden dolayı ortaya çıkan döngüsel değişimler ile teknoloji üzerindeki açıklanamayan ilişkili şokların açıklanabileceğini ileri sürmüştür (Sims, 1980).

Sims tarafından ortaya konan y_t ile z_t gibi iki değişkenli bir zaman serili VAR modeli denklemi aşağıdaki gibi gösterilebilir:

$$\begin{aligned} y_t &= b_{10} - b_{11}z_t + \gamma_{11}y_{t-1} + \gamma_{12}z_{t-1} + \varepsilon_{yt} \\ z_t &= b_{20} - b_{21}y_t + \gamma_{21}y_{t-1} + \gamma_{22}z_{t-1} + \varepsilon_{zt} \end{aligned}$$

Bu VAR modelinde y_t ile z_t serileri durağan olmalıdır.

3.3.0.1. Granger Nedensellik Testi

İki değişken arasında zamana bağlı olarak gecikmeli ilişkinin varlığı söz konusu ise, ilişkinin nedenselliğinin yönünü istatistiksel açıdan belirlemede kullanılan testlerden biri de Granger nedensellik testidir. Nedenselliğin kavramsal olarak tanımında çeşitli görüş farklılıkları olsa da, bu kavramın neden sonuç arasında bir ilişki kurduğu görüşünde birleşilmiştir. Gözlenen iki ilişki arasında güçlü bir ilişki olabilir. Ancak bu ilişkinin bir nedensellik anlamı taşıması her zaman mümkün olmayabilir. Regresyon çözümlenmesi, bir değişkenin başka bir değişkene bağıllığıyla ilgilenirse de, bunun nedensellik anlamı ne olursa olsun, nedensel bir ilişki olarak algılanamaz. İstatistiksel olarak ilişki, bir birlikteliğin ifadesidir.

Bu ilişki değişkenler arasında tek yönlü olabileceği gibi karşılıklı yani çift yönlü de olabilir. Bu yaklaşım, “Y, X’in Granger nedeni değildir” boş hipotezinin sınanması, X’in bağımlı değişken olduğu denklemde, Y’ye ilişkin parametrelerin birlikte sıfır olduğunun testini gerektirir. Bu test için uygulamada çoğunlukla F testine başvurulur. F testi sonucuna göre boş hipotez kabul edilmez red edilirse, X denkleminde yer alan Y değişkenine ait gecikme değerlerinin parametrelerinin istatistiksel olarak sıfırdan farklı olduğu belirlenecek ve Y’nin X değişkeninin Granger nedeni olduğu ifade edilebilecektir (Granger, 1969).

4. ARAŞTIRMA BULGULARI

Araştırma bulgularında veri setine ilişkin detaylar açıklanmış, daha sonra bu veri setinin analizine yönelik işlemler gerçekleştirilmiştir.

4.1. Veri Seti

Araştırmada BIST100 kapanış endeksi ile diğer yatırım araçları olarak belirlenen altın fiyatları, dolar kuru, Euro kuru, mevduat faiz oranı, ihracat tutarı, işsizlik oranı, kapasite kullanım oranı, ham petrol fiyatları, sanayi üretim endeksi, tüketici güven endeksi ve tüketici fiyat endeksi arasındaki ilişki belirlenmeye çalışılmıştır. Veri setinde 2007'nin ilk ayından başlayarak, 2018'in Kasım dönemine kadar olan aylık veriler kullanılmıştır. Veriler TC. Merkez Bankası (2019) ile Türkiye İstatistik Kurumu (TÜİK) (2019) web sayfalarından elde edilmiştir. Çalışmada analizler değişkenlerin gerçek değerleri üzerinden değil, değişen varyans, normal dağılım gibi istatistiki nedenlerden ötürü logaritmik değerleri üzerinden gerçekleştirilmiştir.

4.2. Analiz Sonuçları

Çalışmada BIST100 endeksi ile yatırım araçları arasındaki ilişkiyi belirlemek amacıyla VAR modellerinden yararlanılmıştır. Bunun için öncelikle durağanlık ve eşbütünlüşme testleri yapılmıştır. Verilerin durağanlık ve eşbütünlüşme durumlarına uygun VAR modeli geliştirilmiştir.

4.2.1. Durağanlığın Belirlenmesi

Tüm zaman serileri için gerçekleştirilen analizler serilerin durağan yapıya sahip olduğu varsayımı altında gerçekleştirilmektedir. Bu nedenle öncelikle serilerin durağanlığı test edilmiş, durağan olmayan seriler durağan hale dönüştürülmüştür. Durağanlık testi için Genişletilmiş (Augmented) Dickey-Fuller testi kullanılmıştır. Analiz sonuçları Tablo 1'de gösterilmiştir.

Tablo 1: Değişken Serilerine Ait ADF Test Sonuçları

ADF (Augmented Dickey-Fuller) Birim Kök Test Sonuçları				
Değişken	Düzye (Level)		İkinci Fark (2nd Difference)	
	Sabit (Intercept)	Sabit ve Trend (Trend And Intercept)	Sabit (Intercept)	Sabit ve Trend (Trend And Intercept)
LN_BIST100	-1,386009 (0,5877)	-2,541291 (0,3081)	-10,832260 (0,0000)	-10,79172 (0,0000)
LN_Altm	-0,759431 (0,8269)	-2,170349 (0,5020)	-9,132528 (0,0000)	-9,101781 (0,0000)
LN_Dolar	0,908494 (0,9954)	-2,292203 (0,4351)	-14,33394 (0,0000)	-14,31044 (0,0000)
LN_Euro	0,72457 (0,9923)	-1,722286 (0,7364)	-10,71797 (0,0000)	-10,67458 (0,0000)
LN_Faiz	-1,347616 (0,6062)	-0,756346 (0,9662)	-9,109146 (0,0000)	-9,085262 (0,0000)
LN_Ihracaat	-2,747878 (0,0686)	-3,81384 (0,0186)	-5,986766 (0,0000)	-6,018971 (0,0000)
LN_Issizlik	-3,329341 (0,0155)	-3,333609 (0,0654)	-9,764423 (0,0000)	-9,767607 (0,0000)
LN_Kapasite Kullanım	-3,087545 (0,0298)	-3,100033 (0,1104)	-12,20532 (0,0000)	-12,15997 (0,0000)
LN_Petrol	-2,190662 (0,2107)	-2,602443 (0,2800)	-18,54305 (0,0000)	-18,47896 (0,0000)
LN_Sanayi	-0,691402 (0,8442)	-3,981431 (0,0116)	-10,74717 (0,0000)	-10,70765 (0,0000)
LN_TGE	-3,321656 (0,0157)	-3,46379 (0,0474)	-9,162981 (0,0000)	-9,13144 (0,0000)
LN_TUFE	-2,556016 (0,1047)	-3,053332 (0,1218)	-6,347286 (0,0000)	-6,342338 (0,0000)

Tablo 1’de parantez içinde gösterilen değerler MacKinnon tek yönlü olasılık değerleridir. Testler program tarafından atanan 13 gecikmeli ve daha küçük değerler verdiği için SIC (Schwarz Info Criterion) kriterine göre değerlendirilmiştir. Tablo 1’e göre tüm değişkenlere ilişkin ADF test istatistikleri hem sabitli hem de sabit ve trendli seviye değerlerinde durağan bulunmamıştır. Bu nedenle serilerin ikinci farkları alınarak durağan hale getirilmeleri sağlanmıştır. Birim kök test sonuçlarındaki en küçük SIC (Schwarz I Criterion) değerleri dikkate alındığında, LN_BIST100’un sabit, diğer değişkenlerin hem sabit hem de trend içerdikleri tespit edilmiştir. Ancak

her iki durumda da tüm değişkenlerin hem sabitli hem de sabit ve trendli modelde ikinci farkları ile durağan hale geldikleri, diğer bir deyişle birim kök içermedikleri gözlemlenmiştir. Bu değişkenlerin, tümü 0,01 önem düzeyinde durağan çıkmışlardır.

4.2.2. Eşbütünleşme Testleri

Çalışmada kullanılan değişkenler aynı seviyeden durağan olduğundan değişkenler arasındaki eşbütünleşme durumu Johansen eşbütünleşme testiyle araştırılmıştır. Eşbütünleşme analizi yapılırken orjinal (düzey) değerler ve optimal gecikme uzunluğu kullanılmalıdır. VAR modeli kullanılarak elde edilen gecikme uzunluğunun sonuçları Tablo 2’de gösterilmiştir.

Tablo 2: Gecikme Uzunluğuna İlişkin Kriterler

Gecikme Uzunluğu	LR	FPE	AIC	SC	HQ
0	NA	2,30E-28	-29,58381	-29,32303*	-29,47784
1	621,4296	1,14E-29	-32,59698	-29,20679	-31,21934*
2	345,1346	4,26E-30	-33,62725	-27,10767	-30,97794
3	281,7243	2,24E-30	-34,39647	-24,74748	-30,47549
4	174,9150	3,15E-30	-34,31338	-21,53499	-29,12073
5	188,4743	3,14E-30	-34,76566	-18,85787	-28,30134
6	167,1734	3,55E-30	-35,38647	-16,34928	-27,65048
7	191,1538	1,90E-30	-37,20343	-15,03684	-28,19577
8	190,5127*	5,73E-31*	-40,33003*	-15,03404	-30,05071

LR (Likelihood Ratio), FPE (Final Prediction Error), AIC (Akaike Information Criteria) bilgi kriterlerine göre en uygun gecikme uzunluğu 8 olarak belirlenmiştir. Gecikme uzunluğunun belirlenmesinden sonra eşbütünleşme olup olmadığının belirlenmesi için Tablo 3 ve Tablo 4’de gösterilen sıfır hipotezine karşı alternatif hipotezler test edilmiştir.

Tablo 3: İz Test İstatistiği Sonuçları

Hipotezler		İz Test İstatistiği	
Sıfır Hipotezi	İz (Trace) İstatistiği	%5 Kritik Değer	Olasılık
$H_0: r=0$	1.041,376	311,1288	0,0001
$H_0: r<1$	886,5210	263,2603	0,0001
$H_0: r<2$	751,9259	219,4016	0,0000
$H_0: r<3$	633,8892	179,5098	0,0000
$H_0: r<4$	518,0262	143,6691	0,0000
$H_0: r<5$	411,5064	111,7805	0,0000
$H_0: r<6$	313,9825	83,93712	0,0000
$H_0: r<7$	229,6343	60,06141	0,0000
$H_0: r<8$	164,0748	40,17493	0,0000
$H_0: r<9$	110,5541	24,27596	0,0000
$H_0: r<10$	64,89683	12,32090	0,0000
$H_0: r<11$	25,15893	4,129906	0,0000

Tablo4: Maksimum Özdeğer Test Sonuçları

Hipotezler		Maksimum Özdeğer Testi	
Sıfır Hipotezi	Max-Eigen İstatistiği	%5 Kritik Değer	Olasılık
$H_0: r=0$	154,8555	73,09094	0,0000
$H_0: r<1$	134,59510	67,07555	0,0001
$H_0: r<2$	118,03670	61,03407	0,0000
$H_0: r<3$	115,86300	54,96577	0,0000
$H_0: r<4$	106,51980	48,87720	0,0000
$H_0: r<5$	97,52392	42,77219	0,0000
$H_0: r<6$	84,34815	36,63019	0,0000
$H_0: r<7$	65,55951	30,43961	0,0000
$H_0: r<8$	53,52076	24,15921	0,0000
$H_0: r<9$	45,65723	17,79730	0,0000
$H_0: r<10$	39,73790	11,22480	0,0000
$H_0: r<11$	25,15893	4,129906	0,0000

Gerek iz testi gerekse maksimum özdeğer test sonuçlarına göre değişkenler arasında eşbütünleşme olduğu, bir başka ifadeyle uzun dönemli bir ilişkiye sahip olduğu belirlenmiştir. Dolayısıyla bu değişkenlerin belirlenen gecikme uzunluğu içinde birlikte hareket ettikleri sonucu ortaya çıkmaktadır.

4.2.3. Hata Düzeltme Modeli

İncelediğimiz değişkenler arasında eşbütünleşme ilişkisinin bulunması, değişkenlerin kısa dönemdeki dengeden sapma eğilimlerinin vektör hata düzeltme modeli çerçevesinde ele alınabileceğini göstermektedir.

Uygulamada, hata düzeltme parametresinin istatistiksel olarak anlamlı ve negatif olması beklenir. Hata düzeltme modelinin test sonuçlarına göre anlamlı çıktığı görülmüş ve böylece bir dönemde meydana gelen dengesizlik sonraki dönemde düzelebilecektir. Dolayısıyla ilgili dönem için kurulan modelde uzun dönem ilişkisi tutarlıdır ve bu durum, dengeden sapma olduğunda uzun dönemde tekrar dengeye gelineceğini göstermektedir.

4.2.4. VAR Modeli

Değişkenler arasında eşbütünleşme, bir başka ifadeyle uzun dönemli bir ilişki tespit edildiğinden VAR modeli oluşturulmuştur.

4.2.4.1. Granger Nedensellik Analizi

Uzun dönemli olarak hangi değişkenin diğer değişkeni etkileyip etkilemeyeceği belirlemek önemlidir. Bunun için Granger nedensellik testi yapılmıştır. Değişkenlerin Granger nedensellik test analiz sonuçları Tablo 5’de gösterilmektedir.

Tablo5: İkili Granger Nedensellik Test Sonuçları

Değişken	Nedensellik Yönu	F Testi İstatistiği (Chi-sq)	Olasılık	Değişken	Nedensellik Yönu	F Testi İstatistiği (Chi-sq)	Olasılık	
LN_BIST100	LN_Altın - LN_BIST100	2,418	0,490	LN_Dolar	LN_Euro - LN_Dolar	0,918	0,821	
	LN_BIST100 - LN_Altın	0,814	0,846		LN_Dolar - LN_Euro	2,773	0,428	
	LN_Dolar - LN_BIST100	10,183	0,017		LN_Faiz - LN_Dolar	5,767	0,124	
	LN_BIST100 - LN_Dolar	1,167	0,761		LN_Dolar - LN_Faiz	3,893	0,273	
	LN_Euro - LN_BIST100	3,023	0,388		LN_Ihracaat - LN_Dolar	2,693	0,441	
	LN_BIST100 - LN_Euro	3,526	0,317		LN_Dolar - LN_Ihracaat	3,595	0,309	
	LN_Faiz - LN_BIST100	8,665	0,034		LN_Issizlik - LN_Dolar	3,609	0,307	
	LN_BIST100 - LN_Faiz	8,953	0,030		LN_Dolar - LN_Issizlik	3,530	0,317	
	LN_Ihracaat - LN_BIST100	2,977	0,395		LN_KapasiteKullanım - LN_Dolar	0,981	0,806	
	LN_BIST100 - LN_Ihracaat	1,771	0,621		LN_Dolar - LN_KapasiteKullanım	8,646	0,034	
	LN_Issizlik - LN_BIST100	2,779	0,427		LN_Petrol - LN_Dolar	4,269	0,234	
	LN_BIST100 - LN_Issizlik	0,777	0,855		LN_Dolar - LN_Petrol	1,042	0,791	
	LN_KapasiteKullanım - LN_BIST100	1,204	0,752		LN_Sanayi - LN_Dolar	4,104	0,251	
	LN_BIST100 - LN_KapasiteKullanım	7,886	0,048		LN_Dolar - LN_Sanayi	0,980	0,806	
	LN_Petrol - LN_BIST100	3,261	0,353		LN_TGE - LN_Dolar	5,298	0,151	
	LN_BIST100 - LN_Petrol	2,605	0,457		LN_Dolar - LN_TGE	3,218	0,359	
	LN_Sanayi - LN_BIST100	3,174	0,366		LN_TUFE - LN_Dolar	0,864	0,834	
	LN_BIST100 - LN_Sanayi	2,058	0,561		LN_Dolar - LN_TUFE	3,345	0,341	
	LN_TGE - LN_BIST100	7,974	0,047		LN_Euro	LN_Faiz - LN_Euro	5,305	0,151
	LN_BIST100 - LN_TGE	1,800	0,615			LN_Euro - LN_Faiz	7,400	0,060
LN_TUFE - LN_BIST100	5,024	0,170	LN_Ihracaat - LN_Euro	1,267		0,737		
LN_BIST100 - LN_TUFE	4,706	0,195	LN_Euro - LN_Ihracaat	4,708		0,195		
LN_Dolar - LN_Altın	2,102	0,551	LN_Issizlik - LN_Euro	5,526		0,137		
LN_Altın - LN_Dolar	2,227	0,527	LN_Euro - LN_Issizlik	4,404		0,221		
LN_Euro - LN_Altın	3,156	0,368	LN_KapasiteKullanım - LN_Euro	1,894		0,595		
LN_Altın - LN_Euro	6,818	0,078	LN_Euro - LN_KapasiteKullanım	6,601		0,086		
LN_Faiz - LN_Altın	2,619	0,454	LN_Petrol - LN_Euro	6,471		0,091		
LN_Altın - LN_Faiz	21,048	0,000	LN_Euro - LN_Petrol	2,287		0,515		
LN_Ihracaat - LN_Altın	2,203	0,531	LN_Sanayi - LN_Euro	5,057		0,168		
LN_Altın - LN_Ihracaat	4,636	0,201	LN_Euro - LN_Sanayi	2,755		0,431		
LN_Issizlik - LN_Altın	5,112	0,164	LN_TGE - LN_Euro	1,187	0,756			
LN_Altın - LN_Issizlik	1,903	0,593	LN_Euro - LN_TGE	0,858	0,836			
LN_KapasiteKullanım - LN_Altın	0,160	0,984	LN_TUFE - LN_Euro	1,658	0,646			
LN_Altın - LN_KapasiteKullanım	2,890	0,409	LN_Euro - LN_TUFE	2,366	0,500			
LN_Petrol - LN_Altın	5,308	0,151	LN_Faiz	LN_Ihracaat - LN_Faiz	2,583	0,461		
LN_Altın - LN_Petrol	1,725	0,631		LN_Faiz - LN_Ihracaat	2,991	0,393		
LN_Sanayi - LN_Altın	2,198	0,532		LN_Issizlik - LN_Faiz	5,323	0,150		
LN_Altın - LN_Sanayi	5,803	0,122		LN_Faiz - LN_Issizlik	0,237	0,972		
LN_TGE - LN_Altın	1,934	0,586		LN_KapasiteKullanım - LN_Faiz	15,914	0,001		
LN_Altın - LN_TGE	1,024	0,795		LN_Faiz - LN_KapasiteKullanım	6,726	0,081		
LN_TUFE - LN_Altın	5,024	0,170		LN_Petrol - LN_Faiz	1,540	0,673		
LN_Altın - LN_TUFE	5,220	0,156		LN_Faiz - LN_Petrol	5,125	0,163		
				LN_Sanayi - LN_Faiz	10,258	0,017		
				LN_Faiz - LN_Sanayi	11,649	0,009		
				LN_TGE - LN_Faiz	3,923	0,270		
				LN_Faiz - LN_TGE	1,857	0,603		
			LN_TUFE - LN_Faiz	1,864	0,601			
			LN_Faiz - LN_TUFE	3,487	0,323			

Değişken	Nedensellik Yönü	F Testi İstatistiği (Chi-sq)	Olasılık
LN_İhracaat	LN_İssizlik - LN_İhracaat	29,152	0,000
	LN_İhracaat - LN_İssizlik	2,092	0,554
	LN_KapasiteKullanım - LN_İhracaat	5,349	0,148
	LN_İhracaat - LN_KapasiteKullanım	3,798	0,284
	LN_Petrol - LN_İhracaat	1,953	0,582
	LN_İhracaat - LN_Petrol	3,068	0,381
	LN_Sanayi - LN_İhracaat	8,883	0,031
	LN_İhracaat - LN_Sanayi	5,077	0,166
	LN_TGE - LN_İhracaat	3,618	0,306
	LN_İhracaat - LN_TGE	4,889	0,180
LN_İssizlik	LN_TUFE - LN_İhracaat	0,705	0,872
	LN_İhracaat - LN_TUFE	5,043	0,169
	LN_KapasiteKullanım - LN_İssizlik	0,228	0,973
	LN_İssizlik - LN_KapasiteKullanım	30,614	0,000
	LN_Petrol - LN_İssizlik	1,869	0,600
	LN_İssizlik - LN_Petrol	5,277	0,153
	LN_Sanayi - LN_İssizlik	9,544	0,023
	LN_İssizlik - LN_Sanayi	55,253	0,000
	LN_TGE - LN_İssizlik	4,196	0,241
	LN_İssizlik - LN_TGE	0,856	0,836
LN_KapasiteKullanım	LN_TUFE - LN_İssizlik	0,352	0,950
	LN_İssizlik - LN_TUFE	1,312	0,726
	LN_Petrol - LN_KapasiteKullanım	15,612	0,001
	LN_KapasiteKullanım - LN_Petrol	8,227	0,042
	LN_Sanayi - LN_KapasiteKullanım	8,754	0,033
	LN_KapasiteKullanım - LN_Sanayi	4,991	0,172
	LN_TGE - LN_KapasiteKullanım	5,203	0,158
	LN_KapasiteKullanım - LN_TGE	1,945	0,584
LN_Petrol	LN_TUFE - LN_KapasiteKullanım	1,453	0,693
	LN_KapasiteKullanım - LN_TUFE	2,915	0,405
	LN_Sanayi - LN_Petrol	1,415	0,702
	LN_Petrol - LN_Sanayi	0,936	0,817
	LN_TGE - LN_Petrol	0,110	0,991
	LN_Petrol - LN_TGE	0,151	0,985
LN_Sanayi	LN_TUFE - LN_Petrol	0,544	0,909
	LN_Petrol - LN_TUFE	3,897	0,273
	LN_TGE - LN_Sanayi	4,515	0,211
	LN_Sanayi - LN_TGE	2,336	0,506
LN_TGE	LN_TUFE - LN_Sanayi	0,685	0,877
	LN_Sanayi - LN_TUFE	4,247	0,236
	LN_TUFE - LN_TGE	0,920	0,821
	LN_TGE - LN_TUFE	0,606	0,895

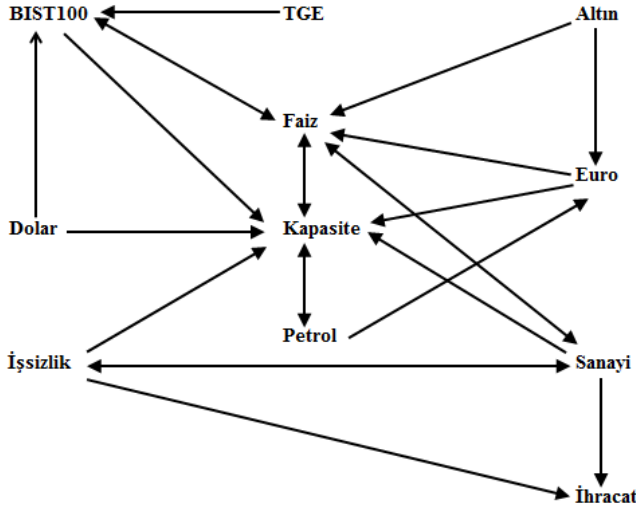
Analiz sonucunda iki gecikmeli değere göre dolar kurundan BIST100 endeksine doğru tek yönlü ilişki bulunmuştur. Daha sonra faiz değişkeninden BIST100 endeksine ve BIST100 endeksinden faiz değişkenine doğru çift yönlü ilişki olduğu belirlenmiştir. Bunlara ek olarak, BIST100 endeksinden kapasite kullanım oranına, tüketici güven endeksinden BIST100 endeksine, altın fiyatından euro kuruna, altın fiyatından faiz oranına, dolar kurundan kapasite kullanım oranına, euro kurundan faiz oranına, eurodan kapasite kullanım oranına, petrol fiyatından euro kuruna, işsizlik oranından ihracat tutarına, sanayi üretim endeksinden

ihracat tutarına, işsizlik oranından kapasite kullanım oranına, sanayi üretim endeksinden kapasite kullanım oranına tek yönlü ilişki tespit edilmiştir. Kapasite kullanım oranı ile faiz oranı arasında çift yönlü nedensellik ilişkisi tespit edilmiştir. Benzer şekilde, sanayi üretim endeksi ile faiz oranı, işsizlik

oranı ile sanayi üretim endeksi ve petrol oranı ile kapasite kullanım oranı arasında çift yönlü nedensellik ilişkisi elde edilmiştir.

Tüm bu değerlendirmeler ışığında değişkenler arasındaki nedensellik ilişkisinin Şekil 1’de olduğu gibi gerçekleştiği söylenebilir.

Şekil 1: Yatırım Araçları Arasındaki Nedensellik İlişkisi



Ortaya çıkan nedensellik ilişkilerinin anlamı, BIST100 endeksine ilişkin tahminde bulunurken faiz, dolar kuru ve tüketici güven endeksinin geçmiş değerlerinin dikkate alınmasının, alınmamasına göre daha iyi sonuç vereceğidir. Benzer şekilde faiz oranının tahmini sırasında BIST100 endeksinin, altın fiyatlarının, euro kurunun, sanayi üretim endeksinin ve kapasite kullanım oranlarının geçmiş değerlerinin dikkate alınması, tahminin daha iyi sonuç vermesini sağlayacaktır. Nedensellik ilişkisine yönelik diğer ifadeler, şekilde görüldüğü çerçevede takip edilebilir.

5. TARTIŞMA VE SONUÇ

Bu çalışmada, hisse senedi fiyatlarını temsil eden BIST100 endeksi ile 11 makroekonomik değişken arasındaki ilişki, 2007-2018 döneminde aylık veriler kullanılarak araştırılmaktadır. Granger nedensellik testi ile ilişkilerin karşılıklı olup olmadığı tespit edilmektedir. Bağımlı değişken olarak BIST100, bağımsız

değişkenler olarak ise altın fiyatları, dolar kuru, Euro kuru, mevduat faiz oranı, ihracat tutarı, işsizlik oranı, kapasite kullanım oranı, ham petrol fiyatları, sanayi üretim endeksi, tüketici güven endeksi ve tüketici fiyat endeksi kullanılmıştır.

Granger nedensellik testi sonucunda ise, BIST100 endeksinin yalnızca faiz oranı ile karşılıklı etkileşime sahip olduğu belirlenmiştir. Yani, faiz oranının değişmesi durumunda BIST100 endeksi de değişmekte; BIST100 endeksinin değişmesi durumunda faiz oranı da değişmektedir. Bunların yanında incelenen analiz döneminde, altın fiyatlarının, euro kurunun, sanayi üretim endeksinin, ihracat tutarının, ham petrol fiyatlarının ve işsizlik oranlarının, BIST100 endeksi üzerinde diğer bir ifade ile hisse senedi fiyatları üzerinde herhangi bir etkiye sahip olmadıkları tespit edilmiştir.

6. KAYNAKÇA

Akbaş, Y. E. (2013). “Borsa Getiri Oranı ve Faiz Oranı Arasındaki İlişkinin Doğrusal Olmayan Yöntemlerle Analizi: Türkiye Örneği”. *Business and Economics Research Journal*, 4(3): 21-40.

Aksoy, M., ve Topcu, N. (2013). “Altın İle Hisse Senedi ve Enflasyon Arasındaki İlişki”. *Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 27(1) : 59-78.

Ayaydın, H., ve Dağlı, H. (2012). Gelişen Piyasalarda Hisse Senedi Getirisini Etkileyen Makro Ekonomik Değişkenler Üzerine Bir İnceleme: *Panel Veri Analizi*. s. 45-65.

Ayvaz, Ö. (2006). “Döviz Kuru ve Hisse Senetleri Fiyatları Arasındaki Nedensellik İlişkisi”. *Gazi Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 8(2) : 1-14.

Darnell, A. C. (1994). *A Dictionary Of Econometrics*. Bodmin-Cornwall, England: Printed and Bound In Great Britain By.

Dickey, D. A., & Fuller, W. A. (1981). “Likelihood Ratio Statistics for Autoregressive Time Series With a Unit Root”. *Econometrica*, 49(4).

Elmas, B., & Esen, Ö. (2010). “Hisse Senedi Fiyatları ile Döviz Kuru Arasındaki Dinamik İlişkinin Belirlenmesi; Avrasya Örneği”. *International Conference on Eurasian Economies, Küresel Kriz ve Finans*, s. 183-190.

Enders, W. (1995). *Applied Econometric Times Series*. New York: Wiley.

Engle, R. F., and Granger, C. W. (1987). “Co-Integration and Error Correction: Representation, Estimation and Testing”. *Econometrica*, 55(2) :

251-276.

Gençtürk, M. (2009). “Finansal Kriz Dönemlerinde Makroekonomik Faktörlerin Hisse Senedi Fiyatlarına Etkisi. *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 14(1) : 127-136.

Granger, C. W. (1969). “Investigating Causal Relations by Econometric Models and Cross-spectral Methods” *Econometrica*, 37(3): 424-438.

Gujarati, D. N. (2004). *Basic Econometrics* (4 b.). The McGraw-Hill Companies.

İpekten, O. B., ve Aksu, H. (2009). “Alternatif Yabancı Yatırım Araçlarının İMKB Endeksi Üzerine Etkisi”. *Atatürk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 13(1) : 413-423.

Johansen, S. (1991). “Estimation and Hypothesis Testing of Cointegration Vectors in Gaussian Vector Autoregressive Models”. *Econometrica*, 59(6) : 1551-1580.

Laopodis, N. T. (211). “Equity Prices and Macroeconomic Fundamentals: International Evidence” *Journal of International Financial Markets, Institutions & Money*(21) : 247–276.

Pearce, D. K., and Roley, V. V. (1985). “Stock Prices and Economic News”. *The Journal of Business*, 58(1) : 49-67.

Sims, C. A. (1980). “Macroeconomics and Reality” *Econometrica*, 48(1) : 1-48.

Türkiye Cumhuriyeti Merkez Bankası. (2019). EVDS Veri Merkezi: <https://evds2.tcmb.gov.tr/> adresinden alındı

Türkiye İstatistik Kurumu. (2019). TÜİK: http://www.tuik.gov.tr/VeriBilgi.do?alt_id=17 adresinden alındı

Wang, X. (2010). “The relationship between economic activity, stock price and oil price: Evidence from Russia China and Japan” *International Research Journal of Finance and Economics*(60) : 102-113



DERLEME MAKALESİ

**REVİZE FİNANSAL RAPORLAMAYA İLİŞKİN KAVRAMSAL
ÇERÇEVENİN GÜNÜMÜZ RAPORLAMA DÜŞÜNÇESİ
KAPSAMINDA DEĞERLENDİRİLMESİ**

***EVALUATION OF THE REVISED CONCEPTUAL FRAMEWORK
FOR FINANCIAL REPOTING WITHIN TODAY'S REPORTING
THOUGHT***

Doç. Dr. Erkan ÖZTÜRK*
Arş. Gör. Dr. Begüm ÖKTEM**

ÖZ

IASB tarafından ilk olarak 1989 yılında yayınlanan Kavramsal Çerçevenin revizyonuna ilişkin FASB ile ortak yürütülen proje 2010 yılında sona ermiş, ancak revizyon yalnızca genel amaçlı finansal raporlamanın amacının ve faydalı finansal bilginin niteliksel özelliklerinin belirlenmesi ile sınırlı kalmıştır. Bu nedenle 2012 yılında IASB tarafından “Revize Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve” projesi yeniden başlatılmış ve 28 Mayıs 2015 tarihinde müzakere metni yayınlanarak görüşe açılmıştır. 29 Mart 2018 tarihinde nihai metin IASB tarafından geri dönüşler de gözetilerek yayınlanmıştır. Fakat yayınlanan nihai metnin düzenlenmesinde bazı paydaşların önemli sayılabilecek görüşlerinin dikkate alınmadığı görülmektedir. Bu gerekçeyle; bu çalışmada, revize finansal raporlamaya ilişkin kavramsal çerçevenin neler getirdiği ve halen ne gibi eksikliklerinin olduğunun belirlenmesi amaçlanmıştır. Çalışmada, yakın gelecekte daha geniş bir paydaş kitlesini kapsayacak yeni bir kavramsal çerçeve projesine hayata geçirilmesinin gerekli ve muhtemel olduğu değerlendirilmiştir.

Anahtar Sözcükler: Revize Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve, Paydaş Teorisi, Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu.

ABSTRACT

The joint project with the IASB and the FASB on the revision of the Conceptual Framework that was first published by the IASB in 1989 has ended

* Kırklareli Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, İşletme Bölümü, Muhasebe ve Finansman ABD, ORCID ID: <https://orcid.org/0000-0002-9356-1557>

** Marmara Üniversitesi, Sosyal Bilimler MYO, Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Bölümü, ORCID ID: <https://orcid.org/0000-0001-6175-0452>

in 2010; however, the revision was limited only to the objective of financial reporting and qualitative characteristics of useful financial information. For this reason, the Conceptual Framework project was restarted by the IASB in 2012 and the Exposure Drafts was published for collecting the recommendations on May 28, 2015. The final version of the revised conceptual framework was issued by the IASB by considering the recommendations on March 29, 2018. But, it is seen that the important recommendations of some stakeholders are not taken into consideration in the final text. For this reason; in this study, it is aimed to determine what the revised conceptual framework for financial reporting brings and what the deficiencies are. According the study, implementation of a new conceptual framework project which considers a broader range of stakeholders looks necessary.

Keywords: Revised Conceptual Framework for Financial Reporting, Stakeholder Theory, International Accounting Standards Board.

1. GİRİŞ

Muhasebe biliminin tarih boyunca devam eden gelişimi sürecinde, muhasebeye atfedilen görevler de dönemin ihtiyaçlarına göre şekillenmiştir. Bir zamanlar yalnızca aritmetik ile hesaplama ve hesaplaşma aracı olarak görülen muhasebe, yıllar içerisinde raporlama odaklı bir sistem haline dönüşmüştür.

Günümüze geldiğinde finansal raporlama yaklaşımları, 20. yüzyılının sonları ve içinde bulunduğumuz yüzyılın başlarında hızlı ve baş döndürücü gelişmelerle evrilmiştir. Elbette ki bu gelişim, muhasebeye ve finansal raporlamaya yön veren uluslararası nitelikteki bazı kuruluşların istikrarlı bir şekilde çalışmalarının sonucudur. Bu kuruluşlar, kurumsal yönetim yaklaşımlarını da benimseyerek muhasebeyi hesap verilebilirliğin ön planda olduğu bir raporlama anlayışına doğru yönlendirmektedir. Ancak; bu kuruluşların, çoğu zaman üzerinde yaşadıkları ve ortak paylaşım içinde oldukları yerküreyi dikkate almak yerine sermaye sahiplerine odaklanarak kararlar almaları önemli bir handikap olarak görülebilir. Çünkü bu kuruluşlar, uzun yıllar boyunca işletme çevresini sadece hissedarlardan ve kredi verenlerden oluşan bir topluluk olarak görmüş ve bu nedenle finansal raporları işletmelerin yalnızca finansal durumunu açıklayan bir araç olarak ele almışlardır. Bu bakış açısı, muhasebe evriminin günümüze kadar çoğunlukla metodolojik tartışmalarla şekillenmesine neden olmuştur. Metodolojik

tartışmanın yanı sıra epistemolojik (bilim felsefesi) açıdan tartışmaların yetersiz kalması ise muhasebeyi bilimsellikten uzaklaştırarak sistemsal bir yapıya mahkûm etmiştir.

Muhasebe ve raporlama bilimsel platformda ele alındığında, günümüz muhasebe bilgi sisteminin geniş ölçekli bir paydaş kitlesinin bilgi ihtiyacını karşılamada yeterli olmadığı görülmektedir. Çünkü muhasebe ve raporlama, bugüne kadar bilim felsefesinden ziyade meslek kuruluşlarının ve kamu otoritelerinin beklentileri ile örtüşecek bir biçimde gelişme göstermiştir. Normatif ve zorlayıcı bir biçimde gerçekleşen bu kurumsal izomorfizm süreci yerine bilimsel paradigmlar tartışılmaya başlandığında, farklı disiplinlerce ortaya atılan kavram ve değerlerin de muhasebenin gelişimi üzerinde etkili olabileceği anlaşılmaktadır. Kurumsal yönetim ve dolayısıyla muhasebe ile ilgili bilimsel teorilerin en önemlilerinden biri olan paydaş teorisi, finansal raporlamanın dışında finansal olmayan işletme bilgilerinin de raporlanması gerekliliğini tartışmaya açmaktadır. Çünkü paydaş teorisi, hissedarların ve kredi verenlerin dışında sosyal ve ekolojik çevreyi de içine alan çok daha geniş bir kesimi kapsamaktadır. Bu doğrultuda, muhasebenin ve raporlamanın yalnızca finansal bilgilerle değil, aynı zamanda finansal olmayan bilgileri de kapsayan bir raporlama yaklaşımına sahip olabilmesi gerekmektedir.

Bu çalışmada, günümüzde oldukça geniş bir coğrafyada kabul gören ve IASB (Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu) tarafından oluşturulan finansal raporlama sistemine yön veren Kavramsal Çerçevenin 2018 yılı güncellemesi incelenecektir. Yapılacak olan incelemeyle, Yeni Kavramsal Çerçevenin finansal olmayan raporlamayı da kapsayabilecek düzeyde yenilenip yenilenmediğinin tartışılması amaçlanmaktadır.

2. ÇAĞDAŞ RAPORLAMA YAKLAŞIMLARININ GELİŞİMİ

IASB tarafından finansal raporlamayla ilgili oldukça kapsamlı çalışmalar gerçekleştirilmektedir. Kurul tarafından yayımlanan Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (IFRS), finansal raporlamayla ilgili olarak başta Avrupa Birliği üye ülkeleri olmak üzere şirketleri dünya borsalarında işlem gören birçok ülke tarafından uygulanmaktadır. 2001 yılı Nisan ayında IASB'e dönüştürülen IASC'in (Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi) 1989 yılında yürürlüğe koyduğu "Finansal Raporlamanın Hazırlanma ve Sunulma Esaslarına İlişkin Kavramsal Çerçeve" Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının oluşturulmasında IASB'e uzun yıllar rehberlik etmiştir.

Adının “Finansal Raporlama Kavramsal Çerçevesi” olarak değiştirildiği 2010 yılında yapılan kısmi revizyon dışında otuz yıla yakın bir süredir hiç güncellenmemiş olan kavramsal çerçevenin güncellenmesi ihtiyacı ise uzun zamandır tartışılmaktadır. Bu amaç doğrultusunda IASB tarafından Kavramsal Çerçevenin revizyonuna ilişkin çalışmalar başlatılmış, 2013 yılında müzakere metni, 2015 yılında taslak metin ve 29 Mart 2018 tarihinde “Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve” adıyla nihai metin yayımlanmıştır.

Kavramsal çerçeve, finansal rapor kalemlerinin ölçümü, sunulan finansal bilginin niteliği gibi konularda belirlediği kıstaslarla finansal raporlama standartlarının belirlenmesinde etkili olmaktadır. Bu nedenle, küresel düzeyde finansal ve finansal olmayan raporlamaya yön veren kuruluşların IASB ile gerçekleştirdikleri görüşmeler her ne kadar finansal raporlama standartlarına etki ediyor gibi görünse de, arka planda kavramsal çerçevenin revizyonuna yönelik çalışmalara hız kazandırmıştır.

2.1. Küresel Düzeyde Finansal ve Finansal Olmayan Raporlamaya Yön Veren Kuruluşlar

Uluslararası alanda muhasebe uygulamalarının ortak bir girişim haline gelmesi fikri 1972 yılı Ekim ayında Sydney’de gerçekleştirilen X. Dünya Muhasebe Kongresi’nde ortaya atılmıştır. Kongrede kurulması önerilen ve uluslararası muhasebe standartlarını oluşturacak olan komite, 19 Haziran 1973 tarihinde Avustralya, Kanada, Fransa, Almanya, Japonya, Meksika, Hollanda, İngiltere, İrlanda ve Amerika Birleşik Devletleri’nden bulunan muhasebe kuruluşlarının ortak kararı ile Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (IASC) adı ile kurulmuştur (Gökçen vd., 2016: 4). IASC’nin kurulması ortak finansal raporlama düşüncesi için bir milatken; günümüzde birçok kuruluş yalnızca finansal raporlama için değil, aynı zamanda finansal olmayan raporlama için de çalışmalar sürdürmektedir.

2.1.1. Finansal Raporlamaya Yön Veren Kuruluşlar

Küresel düzeyde finansal raporlamaya yön veren kuruluşlar arasında Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC), Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi Vakfı (IASC), Amerikan Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Enstitüsü (AICPA), Amerika Sermaye Piyasası Komisyonu (SEC), Uluslararası Sermaye Piyasaları Örgütü (IOSCO), İngiltere Muhasebe Standartları Kurulu (ASB), Avrupa Birliği Muhasebe Düzenleme Komitesi (ARC), Avrupa Muhasebeciler Federasyonu (FEE) sayılabilir. 1982 yılında

IFAC üyelerini bünyesine alan ve 24 Mayıs 2000 tarihinde vakıf niteliğine dönüştürülen IASC'ın Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB), Uluslararası Finansal Raporlama Yorum Komitesi (IFRIC) ve Standart Danışma Konseyi'nden (SAC) oluşan üç organı bulunmaktadır (Karabınar, 2006: 143). Bunlardan biri olan IASB, IASC vakfının muhasebe standartlarını oluşturan organı olarak görev yapmaktadır. Bu doğrultuda IFRIC ve SAC, IASB'in alt birimleri olarak işlev görmektedir. Diğer yandan ABD'deki özel sektör finansal raporlama standartlarını oluşturmak amacıyla 1973 yılında kurulmuş olan ve AICPA ile SEC tarafından tanınan Finansal Muhasebe Standartları Kurulu (FASB), Finansal Muhasebe Standartları Danışma Konseyi (FASAC), Finansal Muhasebe Vakfı (FAF) ve Devlet Muhasebesi Standartları (GASB) olmak üzere üç organdan oluşmaktadır (Karabınar, 2006: 145).

IASC'ın kurulmasının ardından muhasebe ve finansal raporlama ile ilgili standartlar da yayınlanmaya başlanmıştır. 1989 yılına kadar 26 adet "Genel Standart" yayınlayan IASC, 1989 yılında Finansal Tabloların Hazırlanması ve Sunum Çerçevesini yayınlarak "Kavramsal Çerçeve" ile uyumlu "Uluslararası Muhasebe Standartları" nı yayınlamaya başlamıştır. 2001 yılında IASC vakfının IASB olarak yeniden yapılandırılmasından sonra ise kurul tarafından "Uluslararası Finansal Raporlama Standartları" yayınlanmaya başlanmıştır (Erol ve Aslan, 2017: 70, 71).

Sorumlulukları arasında Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarını geliştirmek, yayınlamak ve IFRIC yorumlarını onaylamak bulunan IASB, farklı ülkelerdeki ulusal standartların da uluslararası standartlara yakınsama süreci içerisine girmesini hedeflemektedir. ABD özel sektör şirketlerinin finansal raporlama standartlarını oluşturmak amacıyla 1973 yılında kurulmuş olan FASB tarafından yayınlanan Amerikan Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri de (US GAAP) Ekim 2002'de IASB ve FASB tarafından yayınlanan Norwalk mutabakat anlaşması ile bu sürece dâhil olmuştur (Bahadır vd., 2016: 6). Norwalk anlaşması yalnızca ABD'nin değil, aynı zamanda IASB tarafından yayınlanan finansal raporlama standartlarını uygulayan diğer ülkelerin de yakınsama çalışmaları için önemli bir dönüm noktası olmuştur. Bunu izleyen yıllarda IASB ve FASB arasındaki koordinasyonun devamlılığı için kavramsal çerçeve yakınsama projesi hayata geçirilmiştir (Arsoy, 2009). Çünkü IASB ve FASB arasındaki yakınsama sürecinin muhasebe standartlarını daha az kurala ve daha fazla ilkeye dayalı bir yöne doğru yönlendirmesi, iyi yapılandırılmış bir muhasebe teorisinin ihtiyacını arttırmıştır ve bu nedenle

Kavramsal Çerçeve öncelikli bir proje halini almıştır (Tomaszewski ve Choi, 2018: 47).

2.1.2. Finansal Olmayan Raporlamaya Yön Veren Kuruluşlar

Küresel düzeyde finansal olmayan raporlamaya yön veren kuruluşlar ve düzenlemeler arasında Küresel Raporlama Girişimi (GRI), Uluslararası Entegre Raporlama Konseyi (IIRC), Sürdürülebilir Muhasebe Standartları Kurulu (SASB), Sürdürülebilir Borsalar Girişimi (SSE), Çok Uluslu Şirket Rehberi (OECD MNE Guidelines), Birleşmiş Milletler Küresel İlkeler Sözleşmesi (UNGC), Uluslararası Standart Örgütü – Sosyal Sorumluluk Rehberi (ISO 26000), Karbon Saydamlık Projesi (CDP) ve AA 1000 Standartları sayılabilir. GRI, Boston’da 1997’de kurulmuş olup, kökleri ABD’nin kâr amacı gütmeyen kuruluşu olan CERES (The Coalition for Environmentally Responsible Economies - Çevre Dostu Sorumlu Ekonomiler İçin Koalisyon) ve Tellus Enstitüsüne dayanmaktadır (www.globalreporting.org). GRI’nin Sürdürülebilirlik Raporu Kılavuzu, sürdürülebilirlik raporlaması ile ilgili küresel düzeyde benimsenmiş bir kılavuzdur ve bu kılavuz, sosyal, çevresel ve ekonomik etkileri açıklamak için oluşturulmuştur. IIRC ise düzenleyiciler, yatırımcılar, şirketler, standart belirleyiciler, muhasebe mesleği ve STK’ların küresel bir koalisyonudur. Koalisyon, 2010 yılından itibaren kurumsal raporlamanın gelişimindeki bir sonraki adım olarak değer yaratma konusundaki iletişimi teşvik için “Entegre Raporlama” ile ilgili çalışmalar başlatmıştır. IIRC’nin vizyonu “kamu sektöründe ve özel sektörde kurumsal raporlama normu olarak Entegre Raporlama (ER) kullanılan yaygın kurumsal uygulamalarda entegre düşünce yapısının uygulandığı bir dünya” olarak tanımlamıştır (<http://integratedreporting.org>). SASB, yatırımcılara ve kamu kuruluşlarına açıklamada yardımcı olan sürdürülebilir muhasebe standartlarını geliştirmek ve yaymak amacıyla kurulan, kar amacı gütmeyen bağımsız bir kuruluştur. 2011 yılında ABD’de Sermaye Piyasası Kurulu (SEC: Security Exchange Commission) tarafından sürdürülebilirlik bilgilerinin açıklanması için kurulmuş olan SASB bünyesinde, bugüne kadar 11 sektörde, 79 endüstri için sürdürülebilir muhasebe standartları geliştirilmiştir (www.sasb.org). *Sürdürülebilir Ekonomi Yaratmak (Driving Sustainable Economics)* sloganı ile tanınan CDP, işletmelerin faaliyetlerini, iklim değişikliğini önleyecek ve doğal kaynakları koruyacak şekilde değiştirebilme amacına hizmet etmektedir (Ertuna, 2015: 22).

Günümüzde birçok işletme GRI tarafından oluşturulan Sürdürülebilirlik Raporu Kılavuzu'nu ve CDP tarafından oluşturulan İklim Değişikliği ve Tedarik Zincirleri standartlarını kullanmaktadır. 2014 yılında GRI ve CDP tarafından oluşturulan bu kılavuz ve standartlar birbirleri ile uyumlu hale getirilmiştir. Böylelikle, sosyal sorumluluk raporlarının daha tutarlı ve kolay bir biçimde hazırlanabilmesi sağlanmıştır (Ertuna, 2015: 22, 23).

2.2. Paydaş Teorisi Kapsamındaki Beklentiler ve Muhasebenin Geleceği

19. Yüzyıldan bu yana bilimsel bir boyut kazanmış olan muhasebe (Degos, 2008: 205), son otuz yıldır hissedarlar ve kredi verenler için nitelikli finansal bilgi sunabilme gayesiyle yalnızca metodolojik çalışmalara odaklanmıştır. Diğer bir deyişle; muhasebe bilgisinin kaynağı ve doğası düşünülmeden, muhasebenin odak noktasına hissedarlar ve kredi verenler yerleştirilmiş ve bilgi felsefesinden uzak metodolojilerle muhasebe süreçleri geliştirilmiştir. Her ne kadar bu süreç finansal raporlamaya yön veren kuruluşlarca da desteklense de, akademik çalışmalar ışığında muhasebe gelişim yönü epistemolojik temellerle araştırılmaya devam edilmiştir. Bugünün hâkim muhasebe anlayışı hissedarlar ve kredi verenler için nitelikli finansal bilgi sunan raporlama yapabilmek üzerine tasarlanmış olsa da, akademik çevrelerin ve finansal olmayan raporlamaya yön veren kuruluşların çabaları ile muhasebe anlayışı bilimsel yönde değişme gayreti içerisine girmiştir.

Günümüzde finansal raporlamanın yanı sıra finansal olmayan raporlama konusu da birçok akademik çalışmada ilgi odağı olmuştur. Önceleri yalnızca hissedarlara ve kredi verenlere finansal bilgi paylaşmak amacıyla raporlama yapan birçok işletme, zaman içerisinde odak noktasında sosyal sorumluluk kavramının olduğu kurumsal yönetim teorilerinden biri olan "Paydaş Teorisi"ni benimseyerek, finansal raporlarını tüm paydaşlarına bilgi verecek düzeyde raporlama yapmaya başlamışlardır. Bunun için, birçok işletme finansal raporlarının yanı sıra, finansal olmayan raporlarını da uluslararası standartlar ölçeğinde hazırlamak için büyük çaba göstermiştir. Bu doğrultuda, işletmeyle yalnızca finansal çıkar ilişkisi olan taraflar (hissedar teorisi) için değil, aynı zamanda diğer tüm çıkar gruplarının (paydaşların) menfaatlerinin gözetebilecek bilgi sunabilen raporlama yapılması ihtiyacı doğmuştur (Mozeikçi, 2018: 7). Burada sözü edilen paydaşlar, bir işletmenin amacından etkilenen veya amacını etkileyen kişi veya gruplar olarak

tanımlanabilmektedir (Freeman, 1984: 6; Ertuna, 2015: 8). Paydaşlar, pay sahipleri, çalışanlar, müşteriler, tedarikçiler, borç verenler ve toplumu içermektedir (Freeman, 2010: 31). Dolayısıyla, işletmenin tüm paydaşları göz önüne alarak kurumsal sosyal sorumluluk çerçevesinde ekonomik, sosyal ve çevresel raporlama yapması bir ihtiyaç haline gelmiştir. Çalışanlar, müşteriler, tedarikçiler, pay sahipleri vb. paydaşların her birini önemseyen ve onların beklentilerine, zamanla değişen ihtiyaçlarına kulak veren bir felsefe olan “Paydaş Teorisi”, işletmenin faaliyet çevresindeki değişikliklerin izlenmesi ve işletme amaçlarının gerçekleştirilebilmesi için çevreyle iyi ilişkiler kurulması gerektiğini savunmaktadır (Ertuğrul, 2008: 200).

Paydaş Teorisi kapsamında muhasebeye atfedilen görev hissedarların, kredi verenlerin ve diğer işletme katılımcılarının (paydaşların) beklentilerini karşılayabilecek finansal/finansal olmayan bilgi sunabilecek nitelikte raporlar elde edilebilmesidir. Bu, muhasebenin geleceğine doğru iddialı bir yöneliştir. Zira muhasebenin gelecekte yoksullaşmayı önlemek, çevreyi ve doğayı korumak vb. sosyal ve ekolojik adaleti sağlamaya hizmet etmesi beklenmektedir (Degos, 2008: 221). Bu nedenle, bugün oldukça yaygın biçimde uyum sağladığı görülen UFRS’lerin ve onların dayanağını oluşturan Kavramsal Çerçevenin bu beklentiyle örtüşecek biçimde revize edilmesi gerekmektedir.

3. REVİZE FİNANSAL RAPORLAMAYA İLİŞKİN KAVRAMSAL ÇERÇEVENİN DEĞERLENDİRİLMESİ

IASC vakfı, 2000 yılı Aralık ayında yerine geçecek olan IASB’in devam ettireceği çalışmaları içeren bir bildiri yayınlamıştır. Yayımlanan bu bildiride yer alan ve çalışma yapılması gerekliliği ifade edilen konulardan biri de mevcut kavramsal çerçevenin güncellenmesi ihtiyacıdır (Oksay ve Acar, 2005: 23). Bu doğrultuda; IASB ve FASB arasındaki uyumlaştırma protokolü olarak bilinen 18 Eylül 2002 tarihli Norwalk anlaşmasını takiben IASB tarafından 2004 yılında “Kavramsal Çerçeve Yakınsama Projesi” başlatılmış ve finansal raporlamanın amaçları ve niteliksel özelliklerinin gözden geçirilmesine amacıyla 6 Temmuz 2006 tarihinde tartışma metni, 29 Mayıs 2008’de taslak metni yayınlanmıştır. Nihai olarak 2010 yılında kısmi düzenlemelerle “Finansal Raporlama Kavramsal Çerçevesi” yayınlanmıştır. Ancak, 2010 yılındaki düzenleme ile kavramsal çerçeve yakınsama projesi tamamlanmamış, yalnızca ertelenmiştir. 2010 yılının sonlarında IASB ve

FASB arasındaki ortak çalışma sona erdiğinden, 2012 yılından itibaren söz konusu projeye ilişkin çalışmalara yalnızca IASB bünyesinde devam edilmiştir (Tomaszewski ve Choi, 2018: 47). Projeye ilişkin gelişmeler Tablo 1’de sunulmuştur.

Tablo 1. Kavramsal Çerçeve Yakınsama Projesi Aşamaları

Tarih	Gelişme	Açıklama
2012 Eylül	Kavramsal Çerçeve için kapsamlı bir çalışma başlatılması IASB gündemine alındı.	2014 yılında tartışma metninin, 2015 yılında ise projenin tamamlanması hedeflendi.
18 Temmuz 2013	Finansal raporlama için kavramsal çerçevenin gözden geçirilmesi tartışma metni DP/2013/1 yayınlandı.	14 Ocak 2014 tarihine kadar görüşe açıldı.
28 Mayıs 2015	Finansal Raporlama İçin Kavramsal Çerçeve Taslağı ED/2015/3 ve Kavramsal Çerçeve Referanslarının Güncellenmesi ED/2015/4 yayınlandı.	26 Ekim 2015 tarihine kadar görüşe açıldı.
22 Eylül 2015	IASB yorum süresini uzatma kararı aldı.	Yeni tarih 25 Kasım 2015 olarak belirlendi.
29 Mart 2018	Revize Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve ve UFRS Standartlarındaki Kavramsal Çerçeveye Yapılan Referanslardaki Değişiklikler yayınlandı.	

Kaynak: www.iasplus.com

Revize Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve aşağıdaki bölümlerden oluşmaktadır:

- Kavramsal Çerçevenin Statüsü ve Amacı
- Genel Amaçlı Finansal Raporlamanın Amacı (Bölüm 1)
- Faydalı Finansal Bilginin Niteliksel Özellikleri (Bölüm 2)
- Finansal Tablolar ve Raporlayan İşletme (Bölüm 3)
- Finansal Tabloların Unsurları (Bölüm 4)
- Finansal Tablolara Alma ve Finansal Tablo Dışı Bırakma (Bölüm 5)
- Ölçüm (Bölüm 6)
- Sunum ve Açıklama (Bölüm 7)
- Sermaye Kavramı ve Sermayenin Korunması (Bölüm 8)
- Terimlere İlişkin Açıklamalar (Ek)

Yukarıda sıralanan bölümlere ilişkin kısa açıklamalar ve bölümlerde Kavramsal Çerçevenin 2010 versiyonuna kıyasla kaydedilen yenilikler aşağıdaki gibi özetlenmeye çalışılmıştır:

Kavramsal Çerçevenin Statüsü ve Amacı, “tutarlı kavramlara dayalı standartların (UFRS’lerin) geliştirilmesine yardımcı olmak, finansal tabloları hazırlayanlara, belirli bir işlem veya başka bir olaya uygulanan bir standart bulunmadığında veya bir standart muhasebe politikası konusunda seçim yapma imkânı verdiğinde tutarlı muhasebe politikaları geliştirmesine yardımcı olmak ve tüm tarafların standartları anlama ve yorumlamasına yardımcı olmak” şeklinde tanımlanmıştır.

Genel Amaçlı Finansal Raporlamanın Amacı olarak adlandırılan 1. Bölüm, 2010 yılında FASB ile ortak projenin bir parçası olarak sonuçlandırılan iki bölümden biridir ve bu nedenle 1. Bölümde yalnızca sınırlı değişiklikler yapılmıştır. Bölümün amacı, “mevcut ve potansiyel yatırımcılar, borç verenler ve kredi veren diğer taraflara, raporlayan işletme hakkında o işletmeye kaynak sağlamaya ilişkin kararlar verirken faydalı olacak finansal bilgiyi sağlamak” şeklinde belirtilmiştir. Bölümde, finansal raporlama ile finansal bilgi kullanıcılarının, işletme yönetiminin ekonomik kaynakları ne ölçüde koruyabildiğine ilişkin değerlendirme yapabilmelerine imkân sağlanıyor olması bir yenilik olarak görülmektedir.

Faydalı Finansal Bilginin Niteliksel Özellikleri olarak adlandırılan 2. Bölüm, 2010 yılında FASB ile ortak projenin bir parçası olarak sonuçlandırılan iki bölümden ikincisidir. 2010 yılı Kavramsal Çerçeve düzenlemesinde de 3. Bölüm olarak yayınlanmış olan bu bölüm de 2018 değişiklikleri sınırlıdır. Bu bölümde faydalı finansal bilginin niteliksel özellikleri temel niteliksel özellikler ve destekleyici niteliksel özellikler olarak sunulmuştur. Ayrıca; bu bölümde, bilginin faydalı olup olmadığının değerlendirilmesinde ihtiyatlılık, ölçüm belirsizliği ve özün önceliği kavramları açıklığa kavuşturulmuştur.

Finansal Tablolar ve Raporlayan İşletme olarak adlandırılan 3. Bölüm IASB tarafından yeni eklenmiştir. Bu bölümün amacı, “raporlayan işletmenin varlıkları, yükümlülükleri, özkaynağı, gelir ve giderleri hakkında finansal tablo kullanıcılarının raporlayan işletmenin gelecekte beklenen net nakit girişlerine ve yönetimin işletmenin ekonomik kaynaklarını nasıl yönlendirdiğine ilişkin değerlendirmelerinde faydalı olacak finansal bilgi sağlamak” şeklinde belirtilmiştir. Bölümde, bir yenilik olarak 2010 yılında yayınlanan kavramsal çerçevede yer almamakla birlikte raporlama yapan

kurumun tanımı ve sınırlamaları da açıklanmıştır. Bölümde ayrıca, konsolide finansal tabloların faydalı bilgi sağlama potansiyelinin konsolide olmayan finansal tablolardan daha fazla olduğuna yönelik görüş de belirtilmiştir.

Finansal Tabloların Unsurları olarak adlandırılan 4. Bölümde; varlık, borç ve özkaynak ile gelir ve gider tanımlamalarına odaklanılmıştır. Bölümde varlık ve yükümlülük tanımları yeniden yapılmakla birlikte özkaynak tanımı değiştirilmemiştir. Gelir ve gider tanımları ise varlık ve yükümlülük tanımlamalarını yansıtabilecek şekilde güncellenmiştir. Varlık ve yükümlülük tanımlamalarındaki yenilik, tanımlamaların “ekonomik kaynak” ifadesi referansı ile yapılmasıdır. Ayrıca yükümlülüğün tanımına “kaçınma imkânı bulunmayan” şeklinde bir kriter de eklenmiştir. Özellikle varlık tanımındaki yeni düzenleme, IASB’in artık varlıkları fiziksel nesnelere olarak değil, haklar kümesi olarak gördüğünün bir kanıtı niteliğindedir.

Finansal Tablolara Alma ve Finansal Tablo Dışı Bırakma olarak adlandırılan 5. Bölümde varlık ve yükümlülüklerin finansal tablolara alınma kriterleri ele alınmakta, varlık ve yükümlülüklerin finansal durum tablosu dışı bırakılmasına ilişkin rehberlik sağlanması amaçlanmıştır. Bu bölümle, finansal tablolara alınan varlık ve yükümlülüklerin kapsamını arttırmak veya azaltmak değil, konuya daha tutarlı bir anlayış getirilmesi amaçlanmıştır. Bu kapsamda, finansal tablolara alma kriterleri faydalı finansal bilginin niteliksel özellikleri ile ifade edilmiştir. Kavramsal çerçevenin 2010 versiyonunda yer almayan varlık ve yükümlülüklerin finansal durum tablosu dışı bırakılması konusu ise Bölüm 5’de sunulan önemli bir yeniliktir. Bölümde, bu doğrultuda yeni bir rehber eklenmiştir.

Ölçüm olarak adlandırılan 6. Bölümde, Kavramsal Çerçevenin 2010 versiyonunda yeterince rehberlik sağlamadığı düşünülen ölçüm esasları Revize Kavram Çerçevesinde yeniden düzenlenerek ölçüm esaslarının hangi bilgileri sunduğu konusuna yer verilmiştir. Ayrıca, ölçüm esaslarının seçiminde dikkate alınacak faktörler “ihtiyaca uygunluk” ve “gerçeğe uygun sunum” olarak açıklanmıştır. Ancak, belirli bir ölçüm yönteminin ne zaman kullanılması gerektiğinden ziyade ölçüm yöntemlerinin hangi koşullarda değiştiğine dikkat çekilmek istenmiştir. Revize Kavramsal Çerçevesinde dikkate çeken bir yenilik ise bilimsel literatürde oldukça geniş yer bulan “cari değer” kavramının tanımlanmış olmasıdır. Gerçeğe uygun değer, kullanım değeri (yükümlülükler için ifa değeri) ve cari maliyet kavramları, bu yeni kavramsal tanımlamanın unsurları olarak sıralanmıştır.

Sunum ve Açıklama olarak adlandırılan 7. Bölüm IASB tarafından yeni eklenmiştir. Bu bölümde, sunum ve açıklamaya ilişkin bir anlayışa ve kar veya zarar ile diğer kapsamlı gelir tablosundaki gelir ve giderlere ilişkin rehberliğe yer verilmiştir. Bölümde, mali tablolarda hangi bilgilerin yer aldığı ve bu bilgilerin nasıl sunulması ve açıklanması gerektiğini belirleyen kavramlar tartışılmaktadır. Ayrıca Kavramsal Çerçevenin 2010 versiyonunda yer almayan “Diğer Kapsamlı Gelir” kavramına Revize Kavramsal Çerçevede yer verilmiştir. Ancak, bölümde hangi gelir veya gider kalemlerinin diğer kapsamlı gelirden sınıflandırılacağından ziyade, IASB’in diğer kapsamlı gelir kavramına bakış açısının açıklanması ile yetinilmiştir. Diğer bir ifadeyle, UFRS ile birlikte hâlihazırda uygulanmakta olan diğer kapsamlı gelir raporlamasının kavramsal çerçeve içeriği oluşturulmuştur.

Sermaye Kavramı ve Sermayenin Korunması olarak adlandırılan 8. Bölümde, 1989 yılında yayınlanan Kavramsal Çerçevede yer alan metin aynen korunmuştur.

3.1. Kavramsal Çerçeve 2010 Yılı Düzenlemesi İle 2018 Yılı Revize Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçevenin Karşılaştırılması

Kavramsal Çerçevenin 2010 yılında yapılan revizyon çalışması sonucunda, 1989 yılında yayınlanmış olan Kavramsal Çerçeve kısmen revize edilmiştir. Bu nedenle, 2012 yılında başlatılan revizyon projesinin yeni bir proje olmadığı, aslında 2010 yılında yarım kalmış olan bir projenin devamı niteliğine sahip olduğunu belirtmek gerekmektedir.

2018 yılında tamamlanan Revize Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçevenin oluşturulması sürecinin tamamında IASB’in bakış açısı geleceğin değil, günün şartlarına uygun bir çerçeve oluşturabilmek olmuştur. Bu nedenle, Revize Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçevenin, önceki kavramsal çerçevedeki “boşlukları doldurma”, “güncelleme” ve “açıklık getirme” amaçları ile hazırlandığını söylemek yerinde olacaktır. Bu doğrultuda; Revize Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve incelendiğinde, “ölçüm”, “sunum ve açıklama” ve “finansal tablo dışı bırakma” konularının ilk kez metin içine alındığı, “tanımların” ve “finansal tablolara alma kriterlerinin” ise güncellendiği görülmektedir (www.kgk.gov.tr). Söz konusu yenilikler ve güncellemeler Tablo 2’de özetlenmeye çalışılmıştır.

Tablo 2. Kavramsal Çerçeve 2010 Yılı Düzenlemesi İle 2018 Yılı Revize Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçevenin Karşılaştırılması

BÖLÜMLER	2010 Yılında Yayınlanan Kavramsal Çerçeve	2018 Yılında Yayınlanan Revize Kavramsal Çerçeve
Kavramsal Çerçevenin Statüsü ve Amacı	Amaç, “işletme dışındaki kullanıcılar için hazırlanan ve sunulan finansal tabloların tabi olacakları usul ve esasları belirlemek” olarak belirlenmiştir.	Revizyonda amaca yönelik önemli bir değişikliğe gidilmemiştir. Amaç metninde, standartların şeffaflık, hesap verebilirlik ve verimlilik getirmesi gerektiğine vurgu yapılarak kurumsal yönetim ilkeleri çerçevesinde “yönetimin sorumluluğu” ön plana çıkartılmıştır.
Genel Amaçlı Finansal Raporlamanın Amacı	Genel amaçlı finansal raporlamanın amacına ulaşabilmesi için finansal bilgi kullanıcılarının işletmeye yönelik gelecekteki beklenen net nakit girişlerini değerlendirmeleri yeterli kabul edilmiştir.	Genel amaçlı finansal raporlamanın amacına ulaşabilmesi için finansal bilgi kullanıcılarının işletmeye yönelik gelecekteki beklenen net nakit girişlerini değerlendirmeleri yanı sıra, işletmenin ekonomik kaynaklarına ilişkin yönetimin sorumluluklarını da değerlendirmeleri gerektiği belirtilmiştir.
Faydalı Finansal Bilginin Niteliksel Özellikleri	Faydalı finansal bilginin temel niteliksel özellikleri, ihtiyaca uygunluk ve gerçeğe uygun şekilde sunum olarak belirlenmiştir. Ayrıca; karşılaştırılabilirlik, doğrulanabilirlik, zamanında sunum ve anlaşılabilirlik , ihtiyaca uygun ve gerçeğe uygun bir şekilde sunulan bilginin faydasını arttıran (destekleyici) niteliksel özellikler olarak açıklanmıştır.	Faydalı finansal bilginin niteliksel özellikleri aynen korunmuştur. İlâveten; finansal raporlardaki parasal tutarların gerçeğe uygun sunumdaki ölçüm belirsizliği kavramsal olarak ifade edilmiştir. Metinde faydalı finansal bilgi için ihtiyaca uygunluk ile ölçüm belirsizliği arasında dengenin gözetilmesi gerektiğine vurgu yapılmıştır. Ayrıca; kavramsal olarak ihtiyath davranmak , “varlıkların ve gelirin olduğundan yüksek gösterilmemesi ve yükümlülüklerin ve giderlerin olduğundan düşük gösterilmemesi anlamına gelir” şeklinde tanımlanmış ve metin içerisinde açıklanmıştır.
Finansal Tablolar ve Raporlayan İşletme	Finansal tablolar hakkında, amaç ve kapsam konularına değinilmemiştir.	Finansal tabloların amaç ve kapsamı açıklanmış ve raporlayan işletmenin tanımı yapılmıştır. Raporlayan işletmeyle ilgili açıklamalarda konsolide finansal tablolar, konsolide olmaya finansal tablolar ve birleşik finansal tablolar kavramsal olarak açıklanmış ve sağlayacakları bilgiye göre karşılaştırılmıştır.

<p>Finansal Tabloların Unsurları</p>	<p>Finansal durumun ölçülmesiyle ilgili olarak varlıklar, borçlar ve özkaynaklar; faaliyet sonuçları ile ilgili olarak gelirler ve giderler tanımlanmıştır.</p>	<p>Tüm tanımlarda sadeleştirmeye gidilmiştir. Bunun için, varlık ve yükümlülük tanımları ekonomik kaynak kavramı ile yapılmıştır. Ayrıca yükümlülük tanımı içerisinde kaçınma imkânı bulunmayan şeklinde yeni bir kriter eklenmiştir. Ekonomik kaynak, “ekonomik fayda üretme potansiyeline sahip bir hak” şeklinde tanımlanmıştır. Varlığın tanımı içerisinde ve tanımda belirtilen ekonomik kaynak kavramı içerisinde geçen hak, ekonomik fayda üretme potansiyeli ve kontrol kavramları ayrıntılı olarak açıklanmıştır. Benzeri şekilde yükümlülüğün tanımı içerisinde geçen mükellefiyet, bir ekonomik kaynağın devri ve geçmişteki olaylar sonucunda oluşan mevcut mükellefiyet kavramları ayrıntılı olarak açıklanmıştır. Bununla birlikte; varlık ve yükümlülükler (ve tanımlamalara bağlı olarak gerçekleşen gelir ve giderlerin) için seçilecek hesap biriminin nasıl faydalı finansal bilgi sunabileceği açıklığa kavuşturulmuştur. Bölümde ayrıca, müeccele sözleşmeler ve sözleşmeye dayalı hak ve mükellefiyetlerin özü kavramsal olarak açıklanmıştır.</p>
<p>Finansal Tablolara Alma ve Finansal Tablo Dışı Bırakma</p>	<p>Finansal tablolara ilişkin unsurların tahakkuku ile ilgili açıklamalarda, bir kalemin işletmeye ekonomik fayda sağlamanın muhtemel olması ve maliyetinin veya değerinin güvenilir bir şekilde belirlenebilmesi durumunda, bu kalemin finansal alınabilmesinin uygun olduğu ifade edilmiştir. Ancak, finansal tablo dışı bırakma ile ilgili açıklama yapılmamıştır.</p>	<p>Finansal tablolara ilişkin unsurların ihtiyaca uygun bilgi sağlamanın ve raporlamanın gerçeğe uygun sunumla sonuçlanacak olması durumunda finansal tablolara alınmanın uygun olacağı ifade edilmiştir. Bir kalemin finansal tablolara alınmasının, ihtiyaca uygun bilgi sağlayıp sağlamayacağını ekonomik fayda akışının düşük olasılıklı olmasından ve mevcudiyet belirsizliğinden etkilenebileceği; gerçeğe uygun şekilde sunum sağlayıp sağlamayacağını ise ölçüm belirsizliğinden etkilenebileceği ifade edilmiştir. Ayrıca bölümde, finansal tablo dışı bırakma başlığı altında finansal durum tablosu dışı bırakmanın hangi durumlarda gerçekleşebileceği açıklanmıştır. Buna göre, bir varlığın tamamının veya bir kısmının kontrolünün kaybedilmesi durumunda, bir yükümlülüğün ise tamamı veya bir kısmı için mevcut bir mükellefiyetin kalmamış olması durumunda söz konusu varlık veya yükümlülük finansal durum tablosu dışı bırakılacağı ifade edilmiştir.</p>

Ölçüm	<p>Ölçüm esasları tarihi maliyet, cari maliyet, gerçekleştirilir değer ve bugünkü değer şeklinde tanımlanmıştır. Ancak bu tanımlamalar yeterli ölçüde rehberlik sağlamamıştır.</p>	<p>Ölçüm esasları tarihi maliyet ve cari değer olarak belirlenmiştir. Metinde cari değer ölçüm esaslarının ise gerçeğe uygun değer, kullanım değeri ve ifa değeri ve cari maliyet olduğu belirtilmiştir. Tarihi maliyet için “işlem fiyatından veya ölçülmekte olan kalemi meydana getiren diğer olaylardan elde edilen bilgiyi sağlar” şeklinde daha net bir tanımlama yapılmıştır. Bir varlık veya yükümlülük için belirlenen tarihi maliyetin nasıl güncelleneceği de bölümde açıklanmıştır. Ayrıca tarihi maliyet ile ilgili açıklamalarda itfa edilmiş maliyetler üzerinden ölçümün yapılabileceği de Kavramsal Çerçeve metnine dâhil olmuştur. Bir ölçüm esasını seçerken dikkate alınacak faktörlerden biri olan ihtiyaca uygunluğun varlık veya yükümlülüğün özelliklerinden ve gelecekteki nakit akışlarına sağlayacağı katkıdan; diğer faktör olan gerçeğe uygun sunumun ise ölçüm tutarsızlığından ve ölçüm belirsizliğinden etkileneceği ifade edilmiştir.</p>
Sunum ve Açıklama	<p>Finansal tablolar hakkında, sunum ve açıklamaya ilişkin konularına değinilmemiştir.</p>	<p>Bölümde, finansal tablolar hakkında sunum ve açıklamaya ilişkin sınıflandırma anlayışına ve kâr veya zarar tablosu ile diğer kapsamlı gelir tablosundaki gelir ve giderlere ilişkin rehberliğe yer verilmiştir.</p>

29 Mart 2018 tarihinde Revize Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçevenin yayınlanması ile UFRS seti içerisinde yer alan birçok standartta yer alan kavram, yaklaşım ve uygulamaların, bu standartların teorik çerçevesi içerisine de alınması sağlanmıştır. Revize Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve tanımlar sadeleştirilerek daha anlaşılır hale getirilmiş, özellikle ölçüm konusunda oldukça tatminkâr bir çerçeve oluşturulmuştur. Ancak bu, UFRS kavramsal çerçevesi ile ilgili tartışmaların sona erdiği şeklinde yorumlanmamalıdır. Her ne kadar nihai metnin yayınlanması için toplamda altı ay kadar süren bir görüş alma süresi verilmiş olsa da, süreç çıktısının finansal olmayan raporlamayı da kapsayabilecek nitelikte olmadığı görülmüştür. Bu durum, finansal raporlamaya ilişkin kavramsal çerçevenin ilerleyen dönemlerde yeniden ve daha geniş bir paydaş kesiminin beklentilerini kapsayacak şekilde güncellenmesi ihtiyacının devam ettiğini göstermektedir.

3.2. Revize Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeveye Yapılan Eleştiriler ve Gelecek Beklentileri

Finansal raporlama için kavramsal çerçevenin gözden geçirilmesi tartışma metni DP/2013/1'in görüşe açıldığı tarihten 14 Ocak 2014 tarihine kadar geçen altı aylık sürede IASB'e 221 görüş mektubu ulaşmıştır. Yine aynı zaman aralığında IASB Kavramsal Çerçeve ekibi dünyanın farklı yerlerinde 150 görüş elde etme toplantısı düzenlemiştir. Tüm bu çalışmalardan elde edilen dikkat çekici iki temel görüş şu şekildedir (Ertuna, 2015: 15-16; Tomaszewski ve Choi, 2018: 55):

- 1- Görüş bildirenlerin önemli bir kısmı IASB'in Kavramsal Çerçeve yenileme çalışmalarını desteklemiştir.
- 2- Ancak tartışma tebliğinin yeterince geliştirilmediği ve yalnızca boşlukları doldurucu nitelikte (mevcut standartlar düzeyinde) olduğuna yönelik birçok eleştiri de gelmiştir.

Kavramsal Çerçeve revizyon sürecinde yapılan değerlendirmelerden de anlaşılacağı üzere Kavramsal Çerçeveden beklenti, bugün yürürlüğe girmiş olan Revize Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve'nin çok daha ötesinde, otuz yıllık bilimsel paradigma oluşumlarını da kapsayacak boyuttadır. Ancak; ortaya çıkan metin incelendiğinde, bu beklentilerin karşılayabilecek özellikte olmadığı görülmektedir.

Önemli ölçüdeki revizyonu 2010 yılında gerçekleştirilen Revize Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve'nin 1. Bölümü'nde "Genel amaçlı finansal raporlamanın amacı, mevcut ve potansiyel yatırımcılar, borç verenler ve kredi veren diğer taraflara, raporlayan işletme hakkında o işletmeye kaynak sağlamaya ilişkin kararlar verirken faydalı olacak finansal bilgiyi sağlamak" şeklinde ifade edilmiştir. Söz konusu ifadeden, genel amaçlı finansal raporlamanın odak noktasında yalnızca yatırımcıların olduğu anlaşılabilir. Bunun nedeni, uluslararası finansal raporlama standartların hazırlandığı işletmecilik kültürünün bakış açısıdır. Anglo-Sakson işletmecilik kültürünün bir eseri olan UFRS'lerde iş dünyasının temel finansman kaynağının yatırımcılar olarak kabul edildiği ve bundan dolayı yatırımcılar için yalnızca finansal raporlama yapmanın çok daha önemli kabul edildiği dikkat çekmektedir (Ertuna, 2015: 18; Özkan ve Acar, 2010: 56). Oysa ki tüm paydaşların göz önüne alınması ile daha gerçekçi ve bir raporlama ve sunum sağlanabilmesi muhtemeldir.

IASB'in 2012 Eylül ayında Kavramsal Çerçeve için revizyon kararı alması esasen 2010 yılında kısmen tamamlanmış olan bir projenin devam ettirilmesinden ibarettir. Bu nedenle; Kavramsal Çerçeve projesi, çağın gerekliliklerine uyum sağlama projesi olmaktan ziyade Kavramsal Çerçevenin finansal raporlama standartları ile uyumunu ve anlaşılabilirliğini güçlendirme projesi olarak sürdürülmüştür. Oysa ki; IASB'den beklenen, son otuz yılda yaşanan ekonomik, sosyal, teknolojik, ekolojik pek çok değişimin kavramsal ve paradigma yönlü etkilerini Kavramsal Çerçeve içerisine yansıtabilmesidir (Ertuna, 2017: 10).

4. SONUÇ

Finansal raporlamaya yön veren iki önemli kuruluş olan IASB ve FASB'in 2002 yılında başlayan harmonizasyon çalışmalarını takiben kavramsal çerçeve projesi başlatılmış ve 2018 yılında proje tamamlanmıştır. Bu ortak çalışmanın sonucunda, Kavramsal Çerçeve günün şartlarına uygun olarak güncellenmiş ve eksiklikleri tamamlanmıştır. Ancak, yapılan revizyonun yalnızca bugünle alakalı olduğu, ileriye bakış vizyonu oluşturamadığı yönündeki düşünce küresel düzeydeki birçok muhasebe meslek örgütü tarafından ifade edilmektedir. Genel görüş, yapılan çalışmaların gerekli olmasına karşın yeterli olmadığı yönündedir. Bundan dolayı, Kavramsal Çerçeve ile ilgili daha derin ve kapsamlı revizyona ihtiyaç duyulmaktadır.

Çağdaş muhasebe ve finansal raporlama anlayışı bilimsel paradigmlarla desteklenmiş, muhasebe ve finansal raporlamaya atfedilen görevler raporlamanın finansal boyut ile sınırlı kalamayacağını göstermiştir. Özellikle son yıllarda finansal raporlamanın yanı sıra finansal olmayan raporlamanın da birçok işletme tarafından benimsenmesi, finansal raporlamada paydaş temelli yaklaşımın giderek daha fazla benimsenmeye başladığının önemli bir göstergesidir. Kavramsal Çerçevdeki 2018 revizyonunun yalnızca hissedarlar ve kredi verenlere yönelik olması ise bu revizyonun en önemli eksikliği olarak görülmektedir.

Bundan sonraki süreçte Kavramsal Çerçeve yeniden gözden geçirildiğinde, muhasebenin bilimsel gelişmeler doğrultusunda kendi sentezi ile ortaya koyduğu bilimsel yaklaşımlarının göz önünde bulundurulması gerekmektedir. Böylelikle, Kavramsal Çerçeve bugünün değil, geleceğin raporlama düşüncesine yol gösteren bir rehber niteliğine sahip olacaktır.

KAYNAKÇA

Arsoy, A. P. (2009). “Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu’nun Kavramsal Çerçeve Projesine Bir Bakış”, http://www.muhasabetr.com/yazarlarimiz/aylin/001/#_ftnref7.

Bahadır, O; Demir, V. ve Öncel, A. G. (2016). “IFRS Implementation in Turkey: Benefits and Challenges”, *Accounting and Management Information Systems*, 15(1), 5 – 26.

Degos, Jean-Guy (2008). “Muhasebenin Geleceği Geleceğin Muhasebesiyle Uyumlu Mu?” *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, (37), 205 – 221.

Erol, M.; Aslan, M. (2017). “Uluslararası Muhasebe ve Denetim Standartlarının Gelişmesi”, *Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi*, (12), 55 – 86.

Ertuğrul, F. (2008). “Paydaş Teorisi ve İşletmelerin Paydaşları İle İlişkilerinin Yönetimi”, *Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, (31), 199 – 223.

Ertuna, Ö. (2015). “Muhasebe Teori ve Uygulamalarından Beklentiler”, *MUFTAV Dergisi*, (8), 5 – 25.

Ertuna, Ö. (2017). “Muhasebe Teori ve Uygulamalarından Beklentiler 2”, *Accounting and Financial History Research Journal*, (2), 6 – 28.

Freeman, R. E. (1984). *Strategic Management: A Stakeholder Approach*. Boston: Pitman.

Freeman, R. E.; Harrison, J. S.; Wicks, A. C.; Parmar, B. L.; Colle, S. (2010). *Stakeholder Theory: The State of The Art*. New York: Cambridge University Press.

Gökçen, G.; Ataman, B.; Çakıcı, C. (2016). *Türkiye Finansal Raporlama Standartları Uygulamaları 2*. Bs. İstanbul: Beta Basım.

Mozeikçi, A. A. (2018). “Entegre Raporlamanın İşletme ve Çevresi Açısından Önemi: Uluslararası Entegre Raporlama Konseyi Veri Tabanındaki Şirketlerin Eko-Verimlilik İncelemesi”, (Yayınlanmış Yüksek Lisans Tezi) Kırklareli, Kırklareli Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü

Oksay, S. ve Acar, O. (2005). *Sigorta Sektöründe Uluslararası Finansal Raporlama Standartları: Kurumlar ve Standartların Özetleri* İstanbul: Türkiye Sigorta ve Reasürans Şirketler Birliği.

Özkan, S.; Acar, E. E. (2010). “Uluslararası Muhasebe/Finansal Raporlama Standartlarının Finansal Tablolar Analizi Üzerindeki Etkilerine Genel Bakış”, *Mali Çözüm*, (97), 49 – 86.

Tomaszewski, S. G.; Choi, Y. C. (2018). “The Conceptual Framework: Past, Present, and Future”, *Review of Business: Interdisciplinary Journal on Risk and Society*, 38(1), 47 – 58.

www.iasplus.com (Erişim Tarihi: 1 Şubat 2019)

www.globalreporting.org (Erişim Tarihi: 1 Şubat 2019)

<http://integratedreporting.org> (Erişim Tarihi: 1 Şubat 2019)

www.sasb.org (Erişim Tarihi: 1 Şubat 2019)

www.kgk.gov.tr (Erişim Tarihi: 1 Şubat 2019)



DERLEME MAKALESİ

VERGİDEN KAÇINMAK KOLAY MI?

IS IT EASY TO AVOID TAX?

Dr. Öğr. Üyesi Mehpare KARAHAN GÖKMEN⁵
Doç. Dr. Hümeysra ADIGÜZEL⁶**

ÖZ

Şirketler ödenecek vergi tutarını en aza indirebilmek için çeşitli yöntemlere başvurumaktadırlar. Bu yöntemlerin bazıları kanunlar çerçevesinde yapılan vergiden kaçınma, diğerleri kanunlara aykırı olarak yapılan vergi kaçırma yöntemleridir. Bu çalışmada bu yöntemlerden vergiden kaçınma detaylı olarak incelenmektedir. Vergiden kaçınmanın kavramsal olarak tanımı yapıldıktan sonra diğer yöntemlerle farklılıkları ortaya konmuştur. Çalışmanın ilerleyen bölümlerinde şirketlerin vergiden kaçınmak için kullandıkları yöntemler, vergiden kaçınmanın nasıl ölçüldüğü ve ne tür şirketlerin vergiden kaçındığı incelenmiştir. Böylece vergiden kaçınma üzerine çalışacak olan hem uygulamacılara hem de akademisyenlere kapsamlı bir kaynak sağlanması amaçlanmaktadır.

Anahtar Sözcükler: Vergiden kaçınma, Vergiden Kaçınma Yöntemleri, Vergiden Kaçınmanın Ölçülmesi

ABSTRACT

Companies apply various techniques to minimize tax liabilities. While some of these techniques are legal as they are at law, some others are illegal. This study aims to examine, in detail, tax avoidance which is one of these techniques. Subsequent to conceptual definition of tax avoidance and differences between tax avoidance and other techniques are set forth. Other topics that are discussed within the scope of the study are methods that are used by companies in order to avoid tax payable, how tax avoidance is measured and what kind of companies are engaging in tax avoidance activities. Hence it is aimed to provide a comprehensive resource for both practitioners and academicians who are willing to study tax avoidance.

Keywords: Tax avoidance, Tax Avoidance Methods, Measurement of Tax Avoidance

* Ondokuz Mayıs Üniversitesi, İİBF, Uluslararası Ticaret ve Lojistik Bölümü, ORCID ID: <https://orcid.org/0000-0002-0317-0924>

** Bahçeşehir Üniversitesi İktisadi İdari ve Sosyal Bilimler Fakültesi, ORCID ID: <https://orcid.org/0000-0003-0437-4969>

GİRİŞ

Devletler kamu hizmetlerini yerine getirebilmeleri için gereken finansman kaynağını vergilerden elde etmektedirler. Devletler için verginin önemi yadsınamazken, mükellefler ise elde ettikleri gelirden çeşitli şekillerde kesilen ve muhtemel faydasını dolaylı olarak gördükleri verginin ödenmesi için istekli davranmazlar. Günümüzde dikkat çekici konumunu koruyan vergi yüzyıllardan beri devlet ve mükellefler arasında çekişmeye sebep olan bir konu olarak süregelmiştir. Örneğin 16. Yüzyılda İtalya’da evlerden alınan vergilerden kurtulmak amaçlı çatısız olarak inşa edilip “ev olma niteliği” kazanmayan evlerden kurulu Trulli köyü bunun en dikkat çekici örneklerinden bir tanesidir.

Devlet için başlıca vergi kaynağı olan şirketler de elbette ki en yüksek veya en uygun vergi tutarını ödemek için değil; mümkün olan en düşük tutarda vergi ödemek için çaba göstereceklerdir. Bu kimi şirketler için kâr tutarını yükseltebilmek için yapılırken, kimileri ise bir çeşit gider kalemi sayılabilecek vergi tutarını düşürebilmek amaçlı olmaktadır. Nihai olarak şirketler kendilerinde uygun olarak gördükleri yöntemlerle mümkün olan en düşük oranda vergi ödemeyi tercih etmektedirler. Bu tutum kavramsal olarak “kaçınma” kelimesi ile ifade edilebilir. Hanlon ve Heitzman (2010) tarafından geniş kapsamlı bir şekilde tanımlanan “vergiden kaçınma” teriminin vergi planlama stratejilerine ait bir süreci temsil ettiği ve bu sürecin bir ucunda belediye tahvillerine yatırım yapmak (vergi avantajı sağlamak üzere) var ise diğer ucunda “yasa dışı” vergi ile ilgili faaliyetlerinin bulunduğu ifade edilmektedir. Bu kapsayıcı tanım içerisinde ifade edilen her iki uç arasında ödenen vergi oranını düşürmek amaçlı şirketler tarafından gerçekleştirilebilecek pek çok faaliyet bulunmaktadır. Kimi zaman kabul edilebilir bulunan bu faaliyetler kimi zaman ise kabul edilemez olarak nitelendirilmektedir.

Bu çalışmanın amacı şirketlerin içerisinde buldukları bu faaliyetlerin kapsamlı olarak ele alınmasıdır. Öncelikle vergiden kaçınma kavramı tanımsal olarak ele alınacaktır. Henüz üzerinde genel olarak uzlaşa sağlanmış bulunan bir tanımı olmadığı için sıklıkla yakın anlamlara gelen kavramlarla arasındaki farklara tanımsal olarak yer verilecek ve takip eden kısımda iş dünyasında en sık başvurulan vergiden kaçınma stratejilerine yer verilerek kavramsal kısım pekiştirilecektir. İlerleyen iki bölümde ampirik çalışmalarda vergiden kaçınmanın hangi ölçüler ile tespit edildiği ve firma özellikleri ile vergiden kaçınma arasındaki ilişki üzerine yapılan çalışmalara yer verilecektir.

1. KAVRAMSAL OLARAK VERGİDEN KAÇINMA

Çalışmamıza öncelikle vergiden kaçınmanın tanımlanması ve benzer terimlerle arasındaki farklılıkların ortaya konması ile başlamayı uygun buluyoruz. Maalesef birçok muhasebe teriminde karşılaşılan bir durum olan “genel kabul görmüş bir tanımın bulunmayışı” vergiden kaçınma alanında da karşımıza çıkmaktadır. Hakkında bunca çalışma olması rağmen net bir tanıma sahip olamamasının nedeni farklı disiplinlerin ilgi alanına girmesi ve her bir disiplinin kendi bakış açısına göre vergiden kaçınma konusu değerlendirmesi veya vergi konusunda mükelleflerin agresif tutumlarının farklı tarafların bu agresif tutumlar hakkında farklı fikirleri olmasından kaynaklanıyor (kimi taraflarca kabul edilemez bir tutum kimi taraflarca kabul edilebilir olarak nitelendirilebilir) olabilir. İktisatçılar, maliyeciler, finansçılar, hukukçular ve muhasebeciler bu konu üzerinde araştırma yapan taraflardandır. Bu çalışma kapsamında bakış açımız iktisat ve finans teorilerini göz ardı etmeden daha çok muhasebe alanından olacaktır. Dolayısıyla tanımlamamız bu çerçevede şekillenecektir.

Vergiden kaçınma için yapılacak uygun tanımlamalardan biri yasal düzenlemelere uygun hareket etmek koşuluyla ya vergi doğuran olayın oluşmasını önlemek ya da ödenecek vergi tutarını en aza indirmek amacı doğrultusunda yapılan uygulamalar olacaktır (Nar, 2015). Bu tanımda en dikkat edilmesi gereken husus uygulamanın vergi kanunları çerçevesinde kalmasıdır. Dolayısıyla vergiyi az ödeme gayreti içinde bulunan mükellefin herhangi bir suç işlediği öne sürülemez gibi görünmektedir. Ancak uygulamada durumlar biraz daha farklılaşmaktadır. Vergi kanunlarının sınırlarının net olmadığı durumlar vergi matrahını azaltmak isteyen mükellefler tarafından kullanılmaktadır. Özellikle Türkiye için geçerli bir durum olan vergi mevzuatının sürekli değişmesi ve tüm dünyada var olan karmaşık finansal işlemlerin nasıl ele alınacağına bilinmemesi sebebiyle oluşan zorluklar bu belirsizliklerin yani gri alanların doğmasına ortam hazırlamaktadır. Dyreng vd. (2008) kanunlara uygun olduğu sürece gri alanlar da dahil olmak üzere her türlü vergi matrahını indirme çabasını (veya uzun vadede işletmenin nakit etkin vergi oranını azaltma çabasını) vergiden kaçınma kavramı içerisinde incelemektedir.

Bu noktada vergiden kaçınma davranışı “kanunlar çerçevesinde” hareket edildiği kabul edildiğinde vergi planlaması kavramı ile oldukça yaklaşmaktadır. İşletmeler tarafından diğer maliyet unsurları gibi değerlendirildiğinde vergi de mümkün olan en az tutara indirilmesi amaçlanan

bir kalem olarak karşımıza çıkmaktadır. Kaldı ki devletin de bu tür planlama araçlarını destekleyici girişimleri bulunmaktadır. Devletlerin genel olarak ekonomiyi canlandırmak, etkinliği arttırmak ve istikrarı sağlamak amacıyla vergi teşvikleri, istisnalar, muafiyetler gibi mekanizmaları yürürlüğe koydukları da görülmektedir. Örneğin yabancı sermayeli işletmelere sunulan vergi tatilleri bu kapsamda önemli bir vergi planlama aracıdır. Görüldüğü gibi vergi planlaması kapsamında da ödenecek vergi tutarının azaltılması amaçlanmaktadır. Vergi planlaması ve vergiden kaçınmayı ayıran hususun “vergiyi doğuran olayla ilişki kurulmaması” olduğu söylenebilir. Vergi planlamasında vergiyi doğuran olayla ilişki bozulmadan vergi doğuran faaliyetler gerçekleştirilirken, vergiden kaçınma faaliyetleri sürecinde vergi doğuran olayla ilişki kurulmama çalışılmaktadır (Nar, 2015).

Vergi planlaması ve vergiden kaçınma arasındaki ayırmadan daha fazla dikkat çeken başka bir ayırımın ise vergiden kaçınma ve vergi kaçırma arasında yapılması gerekmektedir. Vergi kaçırma ve vergiden kaçınma arasındaki ayırım “kanuni olma” üzerine kurulabilir. Vergi kaçırma tabii olarak kanuni olmayan bir faaliyet olarak nitelendirilir. Oysaki vergiden kaçınma kimi akademisyenlere göre kanuni iken kimi akademisyenlere göre kanun dışı bir faaliyettir. Bu tür bir ikilem kanunlara uygun olma ve ahlaki açıdan kabul edilebilir olma sorunsalından kaynaklanmaktadır. Vergiden kaçınma nasıl ele alınırsa alınsın vergi kaçırma ile aynı etkiye sahiptir. Devletlerin vergi gelirini azaltmakta ve dolayısıyla mücadele edilmesi gereken bir konu olarak karşımıza çıkmaktadır (Otusanya, 2011).

Devletler açısından önlenmesi gereken bir konu olarak görünen vergiden kaçınma, vekalet teorisi bağlamında, ortaklar açısından da dikkat edilmesi gereken bir konu olmaktadır. Geleneksel olarak vergi olarak ödenmeyen tutarlar işletmeye yeniden yatırıldığından ve dolayısıyla ortaklara geri döndüğünden değer arttırıcı bir faaliyet olarak görülmekte iken son zamanlarda gelir dağılımında bir adaletsizliğe neden olduğu savunulmaktadır. İşletme kaynakları ortaklardan yöneticilere veya azınlık pay sahiplerinden büyük ortaklara doğru kayabilmektedir. Ayrıca yöneticilerin menfaatleri doğrultusunda kullanabilecekleri bir kaynak da yaratılmaktadır (Chan, 2016). Bu durumda da işletmenin değerinin azalması söz konusudur. Her ne kadar vergiden kaçınma kanunlara uygun olarak yapılan faaliyetler olsalar da “ahlaki olarak kabul edilebilir” görülmemektedirler.

Vergiden kaçınma faaliyetleri içerisinde işletmeler tamamen kanun dışı olarak nitelendirilmese de kanunun ruhuna ve amacına aykırı olarak hareket ederek ödenecek vergi tutarını azaltmaktadırlar. Tamamen kanun dışı olan vergi kaçırma ile kanun dışı olmasa dahi istenmeyen bir davranış olan vergiden kaçınma arasındaki ince çizgiyi çekmek bazen çok zor olabilmektedir. Vergiden kaçınma kanunun amacına aykırı bir biçimde kanunda yer alan boşluklardan faydalanmayı amaçlayan faaliyetleri içerir iken, vergi kaçırma ise içerisinde “gizlemeyi” barındıran yasadışı faaliyetler olarak tanımlanabilir. Örneklerle açıklamak gerekir ise; kayıt dışı ekonomi olarak ifade edilen işletme gelirinin olduğundan az gösterilmesi veya hiç gösterilmemesi vergi kaçırma faaliyetlerindedir. Daha az vergi vermek amaçlı olarak teşebbüs edilen uluslararası transfer fiyatlandırma yöntemi ise vergiden kaçınma örneği olarak verilebilir (Fuest ve Riedel, 2009).

2. VERGİDEN KAÇINMA YÖNTEMLERİ

Artan mali baskılar ve krizler sonrasında İkea, Starbucks, Apple’ın da içinde bulunduğu çok uluslu şirketlerin vergiden kaçınma faaliyetleri içinde olmalarının ortaya çıkması üzerine oldukça fazla eleştiriye maruz kalmışlardır. Bu “rahat davranışları” için eleştirilen ve “hırsız baronlar” olarak nitelendirilen bu şirketler kendilerini kanuna tamamen uygun davrandıklarını ve eğer kanunda bir takım boşluklar varsa kanun koyucunun bu boşlukları bertaraf etmesi gerektiğini öne sürerek savunmaktadırlar (Riedel, 2014). Çalışmamızın bu kısmında şirketlerin “kanundaki boşluklardan” faydalanmak üzere kullandıkları yöntemlere yer verilecektir.

Gelişmekte olan ülkeler üzerinde yapılan vergi kayıpları ile ilgili çalışmalarda kayıplar yerel ve uluslararası olmak üzere iki farklı başlık altında incelenmektedir. Yerel vergi kayıpları veya şirketlerin az vergi ödeme çabaları daha çok vergiden kaçırma olarak ortaya çıkmakta iken şirketlerin ülkeler arasındaki vergi oranı farklarından yararlanarak vergi ile ilgili ödemeleri en aza indirme çabaları vergiden kaçınma faaliyetleri içerisinde sınıflandırılmaktadır (Fuest ve Riedel, 2009).

Bu bağlamda incelenecek vergiden kaçınma yöntemleri çok uluslu şirketlerin başvurdukları ve sıklıkla karşılaşılan yöntemlerden oluşurken kimi yöntemler ülke içerisinde vergiden kaçınma amaçlı olarak da kullanılmaktadır. Örneğin araştırma ve geliştirme harcamalarının varlıklaştırılması yerine gider veya bir indirim kalemi olarak gösterilmesi kullanılabilir vergiden kaçınma

yöntemlerinden bir tanesidir (Nar, 2015). Bunun yanında şirketlerin gelişmiş bölgelerde faaliyet göstermelerine rağmen daha az vergi vermek amacıyla kalkınmada öncelikli bölgelerin merkez olarak gösterilmesi, kârın serbest bölgelere kaydırılması, sermaye olarak girmesi gereken tutarların bıyıklı (back to back) krediler yoluyla borç olarak gösterilmesi ve faiz ve kur farklarının gider olarak gösterilmesi yurtiçi faaliyetler çerçevesinde vergiden kaçınma amaçlı olarak kullanılacak yöntemlerdir (Gündüz).

Vergiden kaçınma amaçlı kullanılan pek çok yöntem bulunmaktadır. Bu yöntemlerden literatürde en sık karşılaşılan “kâr aktarımı” imkanı sağlayan yöntemler örtülü sermaye (thin capitalization), transfer fiyatlaması ve maddi olmayan duran varlıkların kullanılmasıdır. Öncelikle bu yöntemler detaylı olarak incelendikten sonra daha az rastlanan yöntemlere yer verilecektir.

2.1. Transfer fiyatlama yönetimi

Bir şirket içerisinde, özellikle dikey bütünleşik bir şekilde organize edilmiş şirketlerde, birimler arasında ekonomik faaliyetler ve mal veya hizmet alış verişi gibi faaliyetler yapılabilmektedir. Daha çok ara mal, mamul veya parça alış verişi olarak gerçekleşen bu faaliyetlerin fiyatlandırılmasında uygulanan fiyata “transfer fiyat” adı verilmektedir. Bu faaliyet neticesinde işletme birimlerinden biri alıcı konumunda yer alırken diğer taraf ise satıcı olarak yer almaktadır. Dolayısıyla transfer fiyat satıcı taraf için hasılat tutarının, alıcı taraf için ise üretim gideri ve nihayetinde satılan malın maliyetinin belirleyicisidir (Kaygusuz ve Dokur, 2005). Vergiden kaçınmak isteyen şirketler de şirket kazancının vergilendirmeden şirket dışına aktarılması olarak ifade edilen örtülü kazanç aktarımı yapmak amacıyla transfer fiyatları emsal bedellerden farklı olarak belirlemektedirler. Transfer fiyatlama yoluyla örtülü kazanç aktarımı yapılan şirketlerde vergi matrahı azaltılmakta ve şirket kazancı diğer birimlere veya ilişkili taraflara aktarılmaktadır (GİB, Yayın 114).

Ernst & Young Şirketi'nin 2016 yılında yapmış olduğu “Küresel Transfer Fiyatlama Anketi (Global Transfer Pricing Survey)” nin sonuçlarına göre transfer fiyatlama diğer vergi konularının çok önüne geçmektedir. Bu konuda fiyatların manipüle edildiğine dair direkt kanıt bulan ilk çalışma Clausing (2003) tarafından yapılmıştır. Şirket içi fiyatların, çok uluslu şirketlerin vergi matrahını azaltma stratejilerinden etkilendiği öne sürülen çalışma kapsamında Amerikan şirketleri üzerinde bir araştırma yapılmıştır. Bulgulara göre ülkelerin vergi oranlarındaki düşüş, şirket içi olmayan ticari faaliyetlerde

kullanılan fiyatlara kıyasla şirket içinde kullanılan transfer fiyatları ihracat için daha düşük ve ithalat için ise daha yüksek olmasına neden olmaktadır (Clausing, 2003).

Lui (2017) tarafından yapılan çalışma kapsamında İngiltere’de faaliyet gösteren çok uluslu şirketler üzerinde bir araştırma yapılmıştır ve transfer fiyatlama yoluyla vergiden kaçınma faaliyetlerinin artmasında etkili olan üç faktör tespit edilmiştir. Bunlardan birincisi çok uluslu şirketlerin vergilendirilmesinde küreselden daha çok bölgesel düzenlemeler uygulandığında emsal bedelden farklı transfer fiyatların kullanılması artış göstermektedir. İkinci olarak araştırma geliştirme faaliyetlerinin yoğun olduğu şirketlerde yanıltıcı transfer fiyatlama faaliyetleri artmaktadır. Ve son olarak maddi duran varlıkların yanlış fiyatlandırılması durumu vergi cennete olmayan ülkelere yapılan ihracatlarda yoğunluk kazanmaktadır(Lui, 2017).

Türkiye’de transfer fiyatlama yoluyla örtülü kazanç dağıtımının önüne geçebilmek için Kurumlar Vergisi Kanununu 13 üncü maddesi ile düzenleme yapılmıştır. Bu düzenlemeye göre “kurumların, ilişkili kişilerle emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak tespit ettikleri bedel veya fiyat üzerinden mal veya hizmet alım ya da satımında bulunmaları durumunda, kazanç tamamen veya kısmen transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılmış sayılacaktır”. Yine aynı Kanun maddesine göre mal veya hizmet alım ya da satımı; alım, satım, imalat ve inşaat, kiralama ve kiraya verme, ödünç para alınması ve verilmesi işlemleri ile ikramiye, ücret ve benzeri ödemeleri gerektiren diğer işlemleri ifade etmektedir.

2.2. Örtülü Sermaye

Şirketler, faaliyetleri süresince çeşitli şekillerde sağladıkları finansman kaynaklardan biri olan borçlar için anapara yanında faiz ödeme yükümlülüğü altına da girmektedirler. Devlet şirketlerin bu faiz ödemelerini vergi matrahından düşürmelerine izin vermektedir. Dolayısıyla faiz ödemeleri şirketler için bir gider kalemi haline gelmektedir (Contractor, 2016). Vergiden kaçınma eğiliminde olan şirketler vergi matrahını düşürebilmek amacı ortaklardan alınan tutarları özsermaye grubunun altında kaydetmek yerine sanki ortaktan borç alınmış gibi sunmaktadırlar.

Çok uluslu şirketler bu vergiden kaçınma stratejisi kapsamında yüksek vergi uygulanan bir ülkede faaliyet gösteren “borçlu” vergi cennetinde faaliyet gösteren bir şirketten “borç veren” sıfatıyla borç almaktadır. Daha

sonra borçlu işletme borç ile ilgili olan faiz ödemelerini yapmaktadır. Ödenen bu faiz şirketin kâr tutarını ve dolayısıyla vergi matrahını düşürmektedir. Faiz ödemelerini alan tarafın ise geliri artmakta ancak vergi cenneti bir ülkede faaliyet gösterdiği için vergiye konu olmamaktadır. Bu vergiden kaçınma faaliyeti grup içinde şirketler arasında yapıldığında hem vergi yükünden kurtulmuş olunmakta hem de başka bir üçüncü tarafa ödeme yapmak zorunluluğu kalmamaktadır (Hess, 2015). Ayrıca çok uluslu şirketler, şirketin borç/öz sermaye oranını değiştirmeden ve dolayısıyla iflas riskini arttırmadan, düşük vergili ülkelerde faaliyet gösteren bağlı ortaklıklarına sermaye enjekte edip yüksek vergili ülkelerde faaliyet gösteren şirket için ise faiz ödemelerinin vergi avantajından faydalanmaktadır (Riedel, 2014).

Türkiye’de örtülü sermaye olarak ifade edilen bu faaliyet Kurumlar Vergisi Kanunu 12 nci maddesi uyarınca düzenlenmiştir. Buna göre kurumların, ortaklarından veya ortaklarla ilişkili olan kişilerden doğrudan veya dolaylı olarak temin ederek işletmede kullandıkları her türlü borcun, hesap dönemi içinde herhangi bir tarihte kurumun öz sermayesinin üç katını aşan kısmı, ilgili hesap dönemi için örtülü sermaye sayılacaktır. İşletmede kullanılan borçların örtülü sermaye sayılabilmesi için;

- Doğrudan veya dolaylı olarak ortak veya ortakla ilişkili kişiden temin edilmesi,
- İşletmede kullanılması,
- Bu şekilde kullanılan borcun hesap dönemi içinde herhangi bir tarihte kurumun öz sermayesinin üç katını aşması gerekmektedir.

Borç/özsermaye oranı, ortaklıkla ilişkili kişiler ve özsermaye ile ilgili net tanımlamaların yapıldığı düzenleme ile hangi tür borçlanmaların örtülü sermaye olduğu hangilerinin olmadığı konusu açıklığa kavuşturulmaktadır. Yukarıda belirtildiği üzere şirketler tarafından kullanılan, ilişkili taraflardan elde edilen ve özsermayenin üç katını aşan her türlü borçlanma örtülü sermaye olarak belirtilmektedir (Bulut, 2012). Yine Kurumlar Vergisi Kanunu 11 inci maddesi “Kabul Edilmeyen İndirimler” kapsamında **örtülü sermaye üzerinden ödenen veya hesaplanan faiz, kur farkları ve benzeri giderlerin** kurum kazancından indirilmesine izin verilmemiş ve dolayısıyla vergiden kaçınma faaliyetleri engellenmeye çalışılmıştır.

2.3. Maddi Olmayan Duran Varlıkların Kullanılması

Vergiden kaçınmak için şirketlerin kullandığı bir diğer yöntemde ise maddi olmayan duran varlıklardan yararlanılmaktadır. Son zamanlarda yapılan çalışmalar göstermektedir ki yüksek değerli maddi olmayan duran varlıkların kayıtlı bulunduğu yerler sistematik olarak saptırılmaktadır (Riedel, 2014). Grup şirketlerin sahip oldukları maddi olmayan duran varlıklar daha düşük vergili bir ülke faaliyet gösteren birimin sahipliği altına verilmektedir. Böylece düşük vergili ülkede faaliyet gösteren birim yüksek vergili bir ülkede faaliyet gösteren birime lisans faturası düzenlemektedir. Yüksek vergili ülkede faaliyet gösteren şirket için vergiden indirim kalemi olarak gösterebileceği bir tutar ortaya çıkmaktadır. Diğer şirket ise bu elde ettiği gelir üzerinden ya hiç vergi vermediği veya çok az tutarda vergi ödediği için şirketler grup olarak ele alındığında vergi açısından avantaj sağlamaktadırlar (Needham, 2013).

Şirket içi maddi olmayan duran varlıklar için yapılan ödemeler aracılığıyla vergiden kaçınma faaliyetlerinde üç faktör etkili olmaktadır (Contractor, 2016).

1. Çok uluslu şirketler genellikle teknoloji yoğun şirketler olduklarından, maddi olmayan duran varlıkların diğer varlıkların içinde oranı oldukça yüksek olmaktadır.
2. Araştırma geliştirme faaliyetleri çok uluslu şirketin ana vatanında yapılmış olsa dahi düzenlemeler gruba bağlı ve daha düşük vergili veya vergi cenneti bir ülkede faaliyet gösteren bir şirketin diğer şube veya ilişkili kurumlara maddi olmayan duran varlıkla ilgili fatura kesmesine izin vermektedir.
3. Pek çok devlet, araştırma geliştirme faaliyetleri aynı şirkette yapılmış dahi olsa, kesilen bu fatura tutarının vergiden indirilmesine izin vermektedir.

Maddi olmayan duran varlık aracılığıyla sağlanan bir diğer vergi avantajı ise araştırma geliştirme giderleri aracılığıyla elde edilmektedir. Türkiye’de araştırma ve geliştirme giderleri, Gelir Vergisi Kanunu, Kurumlar Vergisi Kanunu, 4691 sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu ve 5746 sayılı Araştırma ve Geliştirme Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanun ile düzenlenmiştir. Bu kanunlar adı geçen giderlerin bir gider ve vergi indirim kalemi olarak ele alınmasına izin verirken; ayrıca çeşitli teşvikler de sunmaktadır. Teknolojik ve bilimsel gelişime katkı sağlanması amacı ile yapılan bu düzenlemeler, şirketler tarafından agresif vergi planlamaları kapsamında vergiden kaçınma amaçlı olarak da kullanılmaktadırlar (Nar, 2015).

2.4. Vergiden Kaçınmak için Kullanılan Diğer Yöntemler

Yukarıda bahsedilen üç yöntemde literatürde sıklıkla rastlanan ve genellikle çok uluslu şirketler tarafından uygulanan vergiden kaçınma yöntemlerine yer verilmiştir. Bu başlık altında ise diğer daha az görünen vergiden kaçınma yöntemlerine yer verilecektir.

Bu yöntemlerden bir tanesinde şirketler merkezlerini daha düşük vergi uygulanan bir ülkeye birleşme veya satın alma yoluyla taşımaktadır ve böylece ödenecek vergi tutarını düşürebilmektedirler. Bu yöntem ile çok uluslu şirketler milyarlarca dolar vergi avantajı sağlayabilmektedirler. Bunlara bir örnek 2016 yılında iptal edilen Amerikan menşeli Pfizer şirketi ile İrlanda menşeli Allergen şirketlerinin birleşmesidir (Contractor, 2016). Bu yöntemin şirketler tarafından kullanılmasında vergi cenneti olarak ifade edilen ülkelerin de önemli bir katkısı bulunmaktadır. OECD (2006) tarafından belirtilen esaslara göre bir ülkenin vergi cenneti olarak tanımlanabilmesi için şu üç özelliği taşıması gerekmektedir: (1) hiç vergi alınmaması veya önemsiz derecede az vergi alınması, (2) etkin bilgi alışverişinin olmaması ve (3) şeffaflığın olmaması. Bu tür vergi cenneti ülkelerin varlığı şirketlerin vergiden kaçınmak amaçlı olarak gelirlerini, kendi ülkesinde daha az vergi vermek üzere, yeniden dağıtmalarını teşvik etmektedir (Taylor, 2012).

Vergi cenneti ülkelerin bir başka kullanım alanı ise bu ülkelerde faaliyet gösteren “aracı” olarak görünen şirketler ile yatırımların yapılması ve yatırımdan elde edilen gelirlerin ana ülkeye gelmeden (ve dolayısıyla vergiden kaçınılarak) başka bir ülkede yatırım yapmak için kullanılmasıdır. Bu yöntemin farklı bir versiyonu ise “round trip” (gidiş – dönüş) olarak isimlendirilmektedir. Şirketler tarafında doğrudan yabancı yatırım olarak yatırım faaliyetleri yapılmaktadır ve bu yatırımlar daha sonra yine aynı ülkeye “doğrudan yabancı yatırım” kılıfı altında yabancılara sunulan teşviklerden faydalanmak üzere geri dönmektedir. OECD (2013)’e göre Çin’den yapılan doğrudan yabancı yatırımların yaklaşık %70’i Hong Kong ve Karayiplere gitmektedir ve daha sonra bu yatırımlar yabancı yatırımcı kılıfı ile Çin’e geri dönmektedir. Böylece merkezi veya bölgesel Çin hükümetlerce yabancılara sağlanan vergi indirimleri, ucuz arazi, ucuz krediler gibi avantajlardan faydalanmaktadırlar (Contractor, 2016).

Bir diğer vergiden kaçınma yönteminde ise paravan şirketler kullanılmaktadır. Bu şirketler geniş çaplı vergi anlaşmaları olan ve kar payı ve sermaye kazançlarından çok az vergi alan (örneğin Belçika, Hollanda,

İrlanda, İsviçre gibi) ülkelerde kurulan şirketlerdir. Bu tür şirketler gerçekten ticaret, üretim ve dağıtım faaliyetlerinde bulunmamaktadırlar veya finansman, lisans verme veya yönetim merkezi olarak faaliyet göstermektedirler (Needham, 2013). Google'ın 2013 yılında Avrupa bölgesinde elde ettiği çoğu kazancını İrlanda'da faaliyet gösteren bir bağlı ortaklığı aracılığıyla vergiden kaçındığı iddia edilmiştir. Google İngiltere'de bulunan Müşterilerinden 3,73 milyar sterlin gelir elde etmişken, Bunun sadece 642 milyon sterlinini gelir olarak kaydetmiş ve sadece 21,6 milyon sterlin vergi ödemiştir. Elde edilen hasılatın büyük çoğunluğu İrlanda'da bulunan bağlı ortaklığın defterlerine kaydedilmiştir. İngiltere Bakan'ı bu olayı mütakiben teknoloji şirketlerinin bu tür faaliyetlerini engelleyebilmek üzere "Google Vergisi" adını verdikleri yeni bir gelir vergisi ilan etmiştir (Shi, 2017).

3. VERGİDEN KAÇINMAYI ÖLÇME METOTLARI

Literatürde vergiden kaçınmayı ölçmek için kullanılan birçok model geliştirilmiştir. Bu modellerin her ne kadar vergiden kaçınmayı tam olarak tespit ettiği konusunda ortak bir karar bulunmasa da ampirik çalışmalarda çoklukla kullanılmışlardır. Literatürde kullanılan modellerin bir çoğu Amerika Genel kabul görmüş Muhasebe İlkeleri ve Vergi Kanunlarını temel olarak oluşturulmuştur. Bu ölçütlerin Türkiye'deki firmalara uygulanabilmesi için öncelikle Türkiye'deki finansal raporlama çerçevesinin anlaşılması ve kullanılan modellerin buna göre uyarlanması gerekmektedir.

Firmalar finansal raporlama amacıyla yerel finansal raporlama çerçevesine göre hazırladıkları Kâr/Zarar tablolarında dönem vergi giderini, Finansal Durum Tablolarında ise vergi yükümlülüklerini, ertelenmiş vergi varlıkları ve yükümlülüklerini raporlamaktadır. Vergi Usul Kanununa göre hesaplanmış vergilendirilebilir gelirlerini ise vergi beyannamelerinde raporlamaktadırlar. Türkiye'de mevcut finansal raporlama çerçevesine göre bağımsız denetime tabi olup kamu yararını ilgilendiren kuruluşlar (KAYİK) Türkiye Finansal Raporlama standartlarına (TFRS) göre Finansal Raporlama yapmaktadır. Bu işletmeler TMS 12 Gelir Vergileri Standardına göre Finansal Durum Tablolarında vergi yükümlükleri ile Ertelenmiş Vergi Varlık ve Yükümlülüklerini, Kâr/Zarar tablolarında ise ticari kâra göre hesaplanmış (ertelenmiş vergi yükünü de içeren) vergi giderini raporlamaktadır. Bunun yanı sıra, KAYİK'ler dışında kalan işletmeler 1 Ocak 2018 itibari ile Büyük ve Orta Büyüklükteki işletmeler için Muhasebe Standartlarını (BOBİ FRS) uygulamaktadır. Büyük işletme

kategorisindeki işletmelerin finansal tablolarında ertelenmiş vergi varlık ve yükümlülüklerini raporlamaları zorunludur. Orta Boy işletmeler için isteğe bağlıdır. Bağımsız denetime tabi olmayan işletmeler isteğe bağlı olarak BOBİ FRS veya TFRS uygulayabilmektedir. Uygulamak istemeyenler ise Vergi Usul Kanunu ile uyumlu olarak Muhasebe Uygulama Genel Tebliği'ne göre raporlama yapmaktadır.

3.1. *Efektif Vergi Oranları*

Kurumların vergiden kaçınmalarının bir ölçüsü olarak efektif vergi oranı kullanılmıştır. Efektif vergi oranı genel olarak firmanın vergi yükümlülüğünün vergi öncesi kârına bölünmesi ile hesaplanmaktadır. Bu ölçü bir birim gelir için ödenen ortalama vergi oranını göstermektedir. Birçok çalışma hesaplanan bu oranın pay ve paydasında farklı veriler kullanmıştır. Bu ölçülerden ilki Genel Kabul Görmüş Muhasebe Prensiplerine Göre Hesaplanmış Efektif Vergi oranıdır. Bu oran her ne kadar direkt vergiden kaçınmanın bir ölçüsü olmasa da çalışmalarda firmaları sınıflandırmak için kullanılmıştır.

Genel Kabul Görmüş Muhasebe Prensiplerine Göre Hesaplanmış Efektif Vergi oranı= Toplam Vergi Gideri / Vergi Öncesi Muhasebe Kârı

Bu model sadece GKM Prensiplerine göre hesaplanan vergi gideri ve vergi öncesi muhasebe kârını kullandığı için, vergi kanunlarına göre yapılan değerlendirme ile GKM Prensiplerine göre yapılan değerlendirme arasındaki farkları yansıtmamaktadır. Firmaların yaptığı kasıtlı tahakkuk yönetimini yansıtmadığı için eleştirilmektedir. Örneğin daha az vergi ödemek için hızlandırılmış amortisman kullanılması vergi matrahını düşürürken muhasebe kârını etkilememektedir.

Kullanılan bir diğer ölçü Nakit Efektif Vergi oranıdır (Chen ve diğerleri, 2010).

Nakit Efektif Vergi oranı= Nakit Olarak Ödenen Vergi / Vergi Öncesi Muhasebe Kârı

Kullanılan bu oranda dönemde nakit olarak ödenen vergi, vergi öncesi muhasebe kârına bölünmektedir. Vergi kanunlarına göre hesaplanan ve nakit olarak ödenen vergi ile GKGM İlkelerine göre belirlenmiş muhasebe kârını karşılaştıran ve tahakkuk yönetimini yansıtan bir modeldir. Nakit olarak ödenen verginin bir kısmının önceki dönemlerde tahakkuk etmiş fakat mevcut dönemde ödenmiş vergilerden oluşma ihtimali modeli zayıflatmaktadır. Bu olumsuzluğu ortadan kaldırmak için uzun vadeli nakit efektif vergi oranı hesaplanmaktadır (Dyreg ve diğerleri, 2008).

Uzun Vadeli Nakit Efektif Vergi Oranı=

Uzun vadeli efektif vergi oranı dönemler arası efektif vergi oranı dalgalanmalarını en aza indirerek daha anlamlı ölçüm yapılmasını sağlamaktadır.

3.2. *Mali kâr-Ticari Kâr Farkı ve Ertelemiş Vergi*

Literatürde efektif vergi oranına benzer bir mantıkla mali kâr ve ticari kâr arasındaki fark vergiden kaçınmanın bir ölçüsü olarak kullanılmıştır (Desai, 2003; Shevlin, 2001; Hanlon ve Shevlin, 2005; Manzon ve Plesko, 2001). GKGM Prensiplerine göre varlık ve yükümlülük değerlendirme esasları vergi kanunlarına göre belirlenen değerlendirme esaslarından farklılık göstermekte ve bu da mali kâr ve ticari kâr arasında fark oluşturmaktadır. İşletmeler vergi beyannamelerini halka açık olarak yayınlamadıklarından mali kâr ticari kâr farkını halka açık bilgiler ile tespit etmek mümkün olmayabilir.

TFRS'na göre raporlama yapan işletmeler veya BOBİ FRS uygulayan büyük işletmeler bu farklardan geçici olanları finansal durum tablolarında ertelenmiş vergi varlığı ve yükümlülüğü olarak raporlamaktadır. Dolayısıyla ertelenmiş vergi varlığı ve yükümlülüğü miktarı da vergiden kaçınmanın bir göstergesidir. Mali kârın ticari kârdan fazla olduğu dönemlerde firmada ertelenmiş net vergi varlığı, az olduğu dönemlerde ertelenmiş net vergi yükümlülüğü oluşmaktadır. Ertelemiş vergi varlık veya yükümlülüklerinin dönem başı ve dönem sonu net farkları dönemde mali kâr-ticari kâr farkından oluşan ertelenmiş vergi giderini veya gelirini gösterir. Tablo 1'de verilen örnekte işletmenin dönem vergi varlık ve yükümlülüğü netleştirilip net vergi varlığı hesaplanmış (53.093 TL) daha sonra bir önceki dönem net vergi varlığı (47.771 TL) ile arasındaki fark ertelenmiş dönem vergi gideri olarak tespit edilmiştir. Net ertelenmiş vergi varlığı işletmenin dönem vergi giderinin ticari kârına göre hesaplanan vergiden daha fazla olduğunu ve dolayısıyla vergiden kaçınma olmadığını göstergesidir. Net vergi yükümlülüğü olması ise mali kârın ticari kârdan az hesaplanarak vergiden tahakkuk yolu ile kaçınılmasının göstergesidir.

	31 Aralık 2017	31 Aralık 2016	Değişim
Ertelenmiş Vergi Varlığı	54.220 TL	51.772 TL	
Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü	1.127 TL	4001 TL	
Net Ertelemiş Vergi Varlığı	53.093 TL	47.771 TL	5.322 TL
Ertelenmiş Vergi Gideri			5.322 TL

4. FİRMA ÖZELLİKLERİ VE VERGİDEN KAÇINMA

Literatürde vergiden kaçınma ile firma yapısının ilişkisini inceleyen birçok çalışma mevcuttur. Üzerinde çokça araştırma yapılan firma özelliklerinden ilki sahiplik yapısıdır (Desai ve Dharmapala, 2008). Fama ve Jensen (1983) yönetimin ve firma hisselerinin tek bir elde veya ailede toplandığı şirketlerde yönetimin daha az risk almayı seven ve firma itibarına daha çok önem veren bir yapıda olduğunu tespit etmiştir. Bu bağlamda aile şirketlerinin daha az riskli projelere yönlendiği ve firma itibarını zedeleyecek vergiden kaçınma yöntemleri kullanmayacağı düşünülmektedir. Chen ve diğerleri (2010), Badertscher ve diğerleri (2013) ve Landry ve diğerleri (2013) çalışmalarında aile şirketlerinin aile şirketi olmayan firmalara göre daha az vergiden kaçındıklarını tespit etmişlerdir.

Vergiden kaçınma ile firma yapısının ilişkisini inceleyen çalışmaların bir kısmı yabancı yatırımcıların vergiden kaçınma düzeyleri ile bağlantısını incelemiştir (Demirgüç-Kunt ve Huizinga, 2001; Egger ve diğerleri, 2010; Kinney ve Lawrence, 2000). Yapılan çalışmalar yabancı yatırımcı oranı ile vergiden kaçınma arasında pozitif yönlü bir ilişki tespit etmiştir.

Kamu kurum ve kuruluşlarının firmada hissedar olması veya yönetiminde yer alması ile vergiden kaçınma arasındaki ilişki üzerine yapılan çalışmalarda karma sonuçlar elde edilmiştir. Chen ve diğerleri (2013) kamu kurum ve kuruluşlarının ortak olduğu firmaların daha az vergiden kaçındıklarını tespit etmiştir. Kim ve Zhang (2016), Mahenthiran ve Kasipilai (2012) ise çalışmalarında politik bağlantıları olan veya kamu kurum ve kuruluşlarının ortak olduğu firmaların daha fazla vergiden kaçındıklarını tespit etmiştir.

Literatürde çalışılan bir diğer konu ise vergi sonrası kazançlara dayalı olarak yöneticilere ödenen faydaların vergiden kaçınma ile ilişkisidir. Bir bakış açısı vergi sonrası firma kazancı üzerinden yöneticilere ödenen faydaların vergiden kaçınmayı arttıracak yönündedir. Phillips (2003) ve Gaertner (2014) çalışmalarında yöneticilere vergi sonrası kazanç üzerinden ödenen faydaların daha düşük efektif vergi oranına neden olduğunu tespit etmiştir. Desai ve Dharmapala (2006) ise yöneticilere vergi sonrası net kâr üzerinden değil de özkaynak araçları şeklinde sağlanan faydaların vergiden kaçınma ile negatif ilişkisi olduğunu tespit etmiştir.

Rego (2003) çalışmasında uluslar arası operasyonları ve bağlı ortaklıkları olan çok uluslu firmalar ile sadece Amerika Birleşik Devletleri'nde faaliyet gösteren firmaların vergiden kaçınma oranlarını karşılaştırmış ve beklentisi

ile uyumlu olarak çok uluslu firmaların daha çok vergiden kaçındıklarını tespit etmiştir. Aynı çalışmada Rego (2003) büyük firmaların itibarlarını etkileme kaygısı ile daha az vergiden kaçındıklarını fakat vergi öncesi kârı fazla olan firmaların daha fazla vergiden kaçındıklarını tespit etmiştir.

Cai ve Liu (2009) çalışmalarında vergiden kaçınma literatürüne farklı bir katkı sağlamış ve rekabetçi piyasalarda faaliyet gösteren firmaların daha saldırgan vergi yönetimi yaptığı ve vergiden kaçındıklarını tespit etmişlerdir.

5. SONUÇ

Kanunlara aykırı hareket etmeden ve kanunda yer alan boşluklardan yararlanarak; ödenecek vergi tutarını en aza indirmeyi hedefleyen şirketler “vergiden kaçınma” faaliyetleri içerisine girmektedirler. Bu çalışmanın amacı vergiden kaçınma faaliyetleri için kavramsal olarak tanımladıktan sonra vergiden kaçınma yöntemleri, nasıl ölçüleceği ve hangi tür şirketlerin bu tür faaliyetler içerisinde bulunduğunu açıklayan bir çerçeve oluşturmaktır. Dolayısıyla bu çalışma ile güncel konular arasında yer alan vergiden kaçınma ile ilgilenen uygulamacılar ve akademisyenler için bir rehber niteliğinde olacaktır.

Bu amaç doğrultusunda yapılan literatür taramasına dayanarak şirketlerin vergiden kaçınmak için en sık kullandıkları yöntemlerin transfer fiyatlaması, örtülü sermaye ve maddi olmayan duran varlıkların kullanımı olduğu ortaya çıkmaktadır. Bunlara ek olarak, daha az sıklıkla kullanılan yöntemler ise vergi cennetleri ve paravan şirketlerdir. Bu faaliyetler içine giren şirketlerin tespiti için kullanılan iki yöntemden biri efektif vergi oranı ve bir diğeri ise mali ve ticari kâr farkıyla ertelenmiş verginin kullanılmasıdır.

Ayrıca şimdye kadar yapılan çalışmalar incelendiğinde aile şirketlerinde vergiden kaçınma daha az iken; yabancı yatırımcının daha az olduğu şirketlerde, rekabetin daha fazla olduğu piyasalarda, çok uluslu şirketlerde ve yöneticilerin şirket kazancı üzerinde prim aldığı şirketlerde vergiden kaçınma faaliyetlerinin daha fazla olduğu tespit edilmiştir. Bunların yanında eğer bir şirketin kamu ile ortaklığı söz konusu ise vergiden kaçınma ihtimalinin daha fazla olduğu ortaya konmuştur.

KAYNAKÇA

Badertscher, B. A., Katz, S. P., and Rego, S. O. (2013). “The separation of ownership and control and corporate tax avoidance” *Journal of Accounting and Economics*, 56(2), 228-250.

Cai, H., and Liu, Q. (2009). “Competition and corporate tax avoidance: Evidence from Chinese industrial firms” *The Economic Journal*, 119(537), 764-795.

Chan, K. H., Mo, P. L.L., and Zhou, A. Y. (2013). “Government ownership, corporate governance and tax aggressiveness: Evidence from China.” *Accounting & Finance*, 53(4), 1029-1051.

Chan, K.H., Mo, P.L.L., and Tang, T. (2016). Tax avoidance and tunneling: Empirical analysis from an agency perspective, 15(3), 49-66.

Chen, S., Chen, X., Cheng, Q., and Shevlin, T. (2010). “Are family firms more tax aggressive than non-family firms?” *Journal of Financial Economics*, 95(1), 41-61.

Clausing, K.A. (2003) “Tax-motivated transfer pricing and US intrafirm trade prices” *Journal of Public Economics*, 87, 2207-2223.

Contractor, F.J. (2016) “Tax avoidance by multinational companies: Methods, policies and ethics” *Rutger Business Review*, 1(1), 27-43.

Desai, M. A. (2003). “The divergence between book income and tax income” *Tax policy and the economy*, 17, 169-206.

Desai, M. A., & Dharmapala, D. (2006). “Corporate tax avoidance and high-powered incentives” *Journal of Financial Economics*, 79(1), 145-179.

Demirgüç-Kunt, A., and Huizinga, H. (2001). “The taxation of domestic and foreign banking” *Journal of Public Economics*, 79(3), 429-453.

Dyreng, S., Hanlon, M., Maydew, E. (2008). “Long-run corporate tax avoidance” *The Accounting Review*, 83.61-82.

Egger, P., Eggert, W., and Winner, H. (2010). “Saving taxes through foreign plant ownership” *Journal of International Economics*, 81(1), 99-108.

Earnst & Young (2016). Global transfer pricing survey.

Fuest, C. & Riedel, N. (2009). Tax evasion, tax avoidance and tax expenditures in developing countries: A review of the literature. Report prepared for the UK Department for International Development. Oxford: Oxford University Centre for Business and Taxation.

Gaertner, F. B. (2014). “CEO after-tax compensation incentives and corporate tax avoidance” *Contemporary Accounting Research*, 31(4), 1077-1102.

Gelir İdaresi Başkanlığı (2010). *Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı hakkında rehber*

Gündüz, Z. (2005). “Türkiye’de vergi nasıl kaçırılıyor?”, *Mali Çözüm*, 73, 24-35.

Hanlon, M. and Heitzman, S. (2010). “A review of tax research” *Journal of Accounting and Economic*, 50, 127-178.

Hanlon, M., and Shevlin, T. (2005). “Book-tax conformity for corporate income: An introduction to the issues” *Tax Policy and the Economy*, 19, 101-134.

Hess, M.F. and Alexander, R.M. (2015) “Brewing up controversy: A case exploring the ethics of corporate tax planning.” *Issues in Accounting Education*, 30(4), 311-327.

Kaygusuz, S.Y. ve Dokur, Ş. (2005). “Transfer fiyatlama yöntemlerinin değerlendirilmesi ve faaliyet tabanlı transfer fiyatlama modeli”. *İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 19(2), 407-425.

Kim, C., and Zhang, L. (2016). “Corporate political connections and tax aggressiveness” *Contemporary Accounting Research*, 33(1), 78-114.

Kinney, M., and Lawrence, J. (2000). An analysis of the relative US tax burden of US corporations having substantial foreign ownership. *National Tax Journal*, 9-22.

Landry, S., Deslandes, M., and Fortin, A. (2013). Tax aggressiveness, corporate social responsibility, and ownership structure. *Journal of Accounting, Ethics & Public Policy*, 14(3), 611-645.

Liu L, Schmidt-Eisenlohr, T. and Guo, D. (2017). International transfer pricing and tax avoidance: Evidence from linked trade-tax statistics in the UK. *International Finance Discussion Paper*, 1-39.

Mahenthiran, S., and Kasipillai, J. (2012). Influence of ownership structure and corporate governance on effective tax rates and tax planning: Malaysian evidence. *Austl. Tax F.*, 27, 941.

Manzon Jr, G. B., & Plesko, G. A. (2001). The relation between financial and tax reporting measures of income. *Tax L. Rev.*, 55, 175.

Nar, M. (2015). “Vergi Planlaması aracı olarak Ar-Ge harcamaları.” *Uluslararası Sosyal Araştırmalar Dergisi*, 37(8), 925-940.

Needham, C. (2013). Corporate tax avoidance by multinational firms. *Library Briefing; Library of European Parliament*, 1-5.

Otusanya, O.J. (2011) “The role of multinational companies in tax evasion and tax avoidance: The case of Nigeria.” *Critical Perspectives on Accounting*, 22, 316-332.

Phillips, J. D. (2003). “Corporate tax-planning effectiveness: The role of compensation-based incentives” *The Accounting Review*, 78(3), 847-874.

Rego, S. O. (2003). “Taxavoidance activities of US multinational corporations” *Contemporary Accounting Research*, 20(4), 805-833.

Riedel, N. (2014). Quantifying International Tax Avoidance: A review of the academic literature. *ETPF Policy Paper 2*.

Shevlin, T. (2001). Corporate tax shelters and book-tax differences. *Tax L. Rev.*, 55, 427.

Shi, S. (2017). “Coping with the increasingly stringent global anti-tax avoidance environment: The case of MNCs in China” *International Tax Journal*, 43(1), 27-36.

Taylor, G. and Richardson, G. (2012) “International corporate tax avoidance practices: Evidence from Australian firms” *International Journal of Accounting*. 47, 469-496.

T.C. Yasalar (21.06.2006). 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu. Ankara : Resmi Gazete (26205 sayılı)

DERLEME MAKALESİ

**TÜRK İŞ HUKUKUNDA ÇAĞRI ÜZERİNE ÇALIŞMA:
UYGULAMADA KARŞILAŞILAN SORUNLAR VE ÇÖZÜM
ÖNERİLERİ**

***ON-CALL WORKING ACCORDING TO THE TURKISH LABOUR
LAW: PROBLEMS OCCURRING IN IMPLEMENTATION AND
PROPOSED SOLUTIONS***

Dr. Öğr. Üyesi İskender GÜMÜŞ*
Doç. Dr. Muzaffer KOÇ**

ÖZ

Bu çalışmada, emek piyasalarının esnekleştirilmesi neticesinde ortaya çıkan ve 2003 tarih ve 4857 sayılı İş Kanunu ile Türk hukuk sistemine giren çağrı üzerine çalışma incelenmiştir. 4857 sayılı İş Kanunu'nda bir iş ilişkisi olarak tanımlanan çağrı üzerine çalışma düzeni, İş Hukuku doktrini ve yargı kararları çerçevesinde uygulamaya ilişkin sorunlarla birlikte tartışılmakta ve çözüm önerileri ileri sürülmektedir. Bu doğrultuda, emek piyasalarında esnek çalışma biçimlerinden kısmî çalışmaya değinilmiş, bir kısmî çalışma modeli olan çağrı üzerine çalışmanın amacı, unsurları ve bu kapsamda sağlanan sosyal haklar çerçevesinde bir incelemeye tabi tutulmuştur. Sonuç olarak, çağrı üzerine çalışmaya ilişkin sosyal haklar bağlamında uygulama sorunlarına çözüm önerileri geliştirilmeye çalışılmıştır.

Anahtar Sözcükler: İş hukuku, esnek çalışma, kısmî zamanlı çalışma, çağrı üzerine çalışma.

ABSTRACT

This study examines on-call working, which has emerged as a result of the need for flexibilization of labour markets, and which was regulated in the Turkish legal system with the Labour Code No. 4857 of 2003. The practice of 'on-call working', which is being defined as an employment relationship in-line with the Labour Code No. 4857, is being discussed in this study alongside with the problems related to its implementation and with regarding to the

* Kırklareli Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Çalışma Ekonomisi ve Endüstri İlişkileri Bölümü, ORCID ID: <https://orcid.org/0000-0002-1428-0512>

** Marmara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Siyaset Bilimi ve Kamu Yönetimi Bölümü, ORCID ID: <https://orcid.org/0000-0003-2188-1196>

doctrine and the case law, and solutions for the implementation problems are being proposed. In this regard, the on-call working is being discussed as a flexible employment type in the labour markets, and the specifications and social rights associated with this type of part-time employment is being analysed. In conclusion, the paper attempts to offer viable solutions to the problems related with the social rights that are being associated with on-call working.

Keywords: Labour law, flexible working, part-time employment, on-call working, work on-call

GİRİŞ

1970’li yıllardan itibaren bilgi ve iletişim teknolojisi alanında meydana gelen gelişmeler, işletmelerin ve fordist dönemin güçlü aktörü olan sendikaların, eskisinden çok daha değişken bir piyasa ile karşı karşıya kalmalarına neden olmuştur. Birçok işletme artan bu değişim yahut değişim baskısı karşısında faaliyetlerini sürdürebilmek için yeni stratejiler geliştirmeye çalışmaktadır. Bu stratejilerin başında, değişen ekonomik koşullara uyum için en başta esnekliği artırmayı önceleyen politikalar uygulamaya konulmuştur. Yeni çalışma düzeninde bu politikalar çalışanların rollerini farklılaştırdığı gibi işverenlerin beklentilerini ve işçilerden beklenenleri de değiştirmiştir.

Çalışma hayatını doğrudan etkileyen bu yeni gelişmelerin işçi ve işveren ilişkilerini derinden etkilediğini belirtmek mümkündür. Mevcut çalışma biçimleri değişerek daha rekabetçi esnek sistemlerin ve yapıların ortaya çıkmasına ve gelişmesine neden olmuştur. Ancak zaman içerisinde bilişim ve iletişim teknolojileri insan hayatının her alanında yoğun bir biçimde yer almış ve yaşanan değişim ve gelişmeler, iktisadi, sosyal ve kültürel dönüşümler, çalışma ve istihdam ilişkilerindeki esneklik uygulama ve biçimlerini derinden etkilemiştir. Zamanla esneklik kavramı farklı uygulama ve boyutları ile tartışılmaya başlamış ve 1990’lı yılların sonlarından itibaren yerini güvenceli esneklik tartışmalarına bırakmıştır. Güvenceli esneklik, emek piyasalarında hem esnekliğin hem de güvencenin (istihdam güvencesinin) bir arada sağlanabileceğini öngören bir politika olarak son yıllarda oldukça sık kullanılmaya başlamıştır.

Dünyadaki bu gelişmelere paralel biçimde Türkiye’de emek piyasaları da küreselleşme, teknolojik değişim, bilginin üretim sürecindeki fonksiyonun artması gibi faktörler doğrultusunda yeniden yapılanmayla karşı karşıya

kalmıştır. Süreçten etkilenen iktisadi, sosyal, kültürel ve siyasi şartlar, iş hukuku alanında cumhuriyetin ilanından bu yana yapılan düzenlemelerle edinilen birikim, uygulama esnasında karşılaşılan sorunlar, artan esnekleşme ihtiyacı uluslararası kurum ve kuruluşların düzenlemeleri ile başta Avrupa Birliği (AB) olmak üzere Uluslararası Çalışma Örgütü'nün (ILO) uyguladığı standart ve normlara uyum gerekliliği yeni bir iş kanununun hazırlanmasının genel gerekçeleridir. Belirtilen sosyo ekonomik sebep ve gerekçelerle 4857 sayılı İş Kanunu (RG., 10/06/2003, 25134) kabul edilerek yürürlüğe girmiştir.

4857 sayılı İş Kanunu (2003), çalışma süre/şartlarına esneklik kazandırılması, alt işverenlik, geçici (ödünç) iş ilişkisi, kısmî süreli çalışma, çağrı üzerine ve uzaktan çalışma ve yoğunlaştırılmış iş haftası ve denkleştirme modelinin getirilmesi, serbest zaman imkânının sağlanması gibi birtakım düzenlemelerle işçi ve işverenin çalışma ilişkilerini ve koşullarını, geleneksel çalışma sisteminden ayrılarak tarafların kendi ihtiyaçları doğrultusunda ve farklı bir biçimde belirlemesine olanak sağlamıştır. Öte yandan, emek piyasalarında etkinliğin ve verimliliğin artırılması için güvenceli esnek çalışma uygulamalarının geliştirilmesi, kıdem tazminatı alanında reforma gidilmesi, alt işverenlik ile ilgili sorunların giderilmesi, özel istihdam büroları vasıtasıyla geçici (ödünç) iş ilişkisinin tesisi ile ilgili ortaya çıkan sorunlara çözüm önerilerinin aranması, aktif ve pasif emek piyasası politikaları gibi çalışma hayatını ilgilendiren farklı alanlarda taraflar arasında sosyal diyalog mekanizmalarının güçlendirilmesi ihtiyacının devam ettiğine ilişkin politik karar alıcıların görüşleri de mevcuttur.

Bu çalışmada, kısmî çalışma biçimlerinden çağrı üzerine çalışmaya odaklanılmaktadır. Çalışma ilişkilerinin dönüşümüyle birlikte bir esnek çalışma modeli olarak ortaya çıkan çağrı üzerine çalışma, geleneksel çalışma rejiminde olduğu gibi işçinin devamlı surette işyerinde bulunmasını gerektirmeyen, işçinin ihtiyaç duyulması halinde iş görme edimini yerine getireceğinin kararlaştırıldığı bir sözleşme türüdür. Uygulamada ve öğretilerde çağrı üzerine çalışmaya dayalı iş sözleşmelerine ilişkin çeşitli tartışmalar bulunmakta ve bu tartışmalardaki ihtilafların giderilmesi çalışma ilişkilerine katkı sağlayacaktır.

Çalışmanın ilk bölümünde emek piyasalarının esnekleşmesi sürecine değinilerek bir esnek çalışma biçimi olarak kısmî çalışmanın yaygınlaşması incelenmiştir. Ardından Türk İş Hukuku'nda kısmî çalışmanın bir türü olarak çağrı üzerine çalışmaya, çağrı üzerine çalışmanın amacına ve unsurlarına

değ inilmiştir. Daha sonra, çağ ır ı üzerine ç alışmada sosyal haklar yarg ı kararları ve doktrin çerçevesinde ayrıntılı olarak incelenmiştir. Son olarak çağ ır ı üzerine ç alışmada cezai müeyyide hususunda bilgi verilmiştir. Sonuç bölümünde ise, Türk hukuk mevzuatında 4857 sayılı İş Kanunu ile düzenlenen çağ ır ı üzerine ç alışmada uygulama sorunları ve bu sorunlara getirilen ç özümler önerileri tartışılmıştır.

1. EMEK PİYASALARINDA ESNEK BİR ÇALIŞMA BİÇİMİ OLARAK KISMÎ ÇALIŞMA

Üretim faktörü olarak bilgi kullanımının arttığı, sermaye yoğun üretim teknolojilerinin yükseliş e geçtiğ i ve buna bağlı olarak toplumsal yapıda hızlı bir değişim yaşandığı son elli yılda, ç alışma hayatında, emek piyasalarında ve işçi-işveren ilişkilerini konu alan endüstri ilişkilerinde büyük bir dönüşüm yaşanmaktadır. Özellikle 1980’li yıllardan itibaren **ç alışma hayatına yönelik kurumlar ve ilişki biçimleri** esnek ç alışma uygulamalarının yaygınlaşmasıyla köklü bir biçimde değişmiştir (Koç, 2016, 2170).

Parlak ve Özdemir (2011, 8) esnekliği, istihdamda esneklik ve işte esneklik olarak ikiye ayırmaktadır. Buna göre, işte esneklik, üretim miktarındaki değişikliklere, ihtiyaç duyulan vasıf ile bilgi ve iletişim teknolojilerinde yaşanan hızlı değişme ve gelişmelere uyum sağlama kabiliyeti olarak ifade edilebilir. İstihdam esnekliği ise işte esneklikten farklılık arz etmektedir. İstihdam esnekliği, işçi-işveren arasındaki ç alışma ilişkisinin doğasını, işverenlerin işçilerini yönlendirme, güdüleme, denetleme ve ifa ettikleri iş karşılığı elde edecekleri ücretin niteliğini ifade etmektedir. Buna göre istihdamda esneklik, kısmî süreli, geçici ve belirli süreli istihdam, altişverenlik gibi atipikleşmiş yeni istihdam biçimleriyle ilişkilendirilebilir.

Esneklik tartışmalarında önemli bir yer bulan ve atipik istihdamın temel modellerinden biri olan kısmî süreli ç alışma, istihdam imkânı yaratmada ve işsizlik sorununu önlemede önemli bir ç özümler yöntemi olarak sunulmaktadır. Zira, işin bölünmesi, işçi ihtiyacının daha fazla olmasına neden olmaktadır. İşyeri ve ç alışma alanı bakımından, bilgisayar ve otomasyon teknolojisinin gerektirdiği işlerin çeşitlenmesi ve ekran gerektiren işlerde ç alışmanın sağlık açısından olumsuz etkileri de kısa süreyle faaliyette bulunmayı zorunlu kılan hususlardandır. Bu yolla kadın emeği ç alışma hayatında daha fazla yer almakta, öğrencilerin eğitimleri süresince ç alışabilmeleri imkânı doğmakta, emeklilerin de ek gelir elde edebilmeleri sağlanmaktadır (Kurt ve Koç, 2017,

62-63).

Günümüzde mevcut ekonomik şartlar ve çalışma hayatının ihtiyaçları, çalışma sürelerini esnekleştirerek normalden daha az çalışma imkânlarının yasal düzenlemelerle sağlanmasını gerekli kılmıştır. (Güven ve Aydın, 2013, 87). Bu gerekçelerden hareketle, Türkiye’de de 2003 tarih ve 4857 sayılı İş Kanunu, çalışma mevzuatında yer alan eski düzenleme ve uygulamaların bazılarını tekrar düzenlemiş ve çeşitli hususlarla ilgili de yeni düzenleme ve uygulamalar getirmiştir. Bu kanun ile getirilen önemli düzenlemelerin başında işçinin normal haftalık çalışma süresine göre büyük ölçüde daha az olan kısmî süreli çalışma gelmektedir.

Kısmî süreli çalışma, süre, süreklilik ve serbest irade unsurları yönünden diğer çalışma türlerinden farklılaşmaktadır (Noyan, 2007, 112). Bu bağlamda kısmî süreli çalışmayı, normal çalışma süresinden daha kısa süren, sürekli olan ve isteğe bağlı gerçekleşen bir çalışma modeli olarak ifade etmek mümkündür.

Süresi azaltılmış bir çalışma şekli olan kısmî süreli çalışmanın en önemli özelliği, işyerindeki normal çalışma süresine göre daha kısa olmasıdır. Başka bir ifadeyle, kısmi süreli çalışmayı, tam süreli çalışmadan ayıran başlıca unsur, süresinin kısalığı ile ilgilidir. Kısmî süreli çalışmada bir işçinin çalışma süresi, haftalık çalışma süresini tam süreli iş akdiyle çalışan emsal işçiye göre önemli ölçüde daha azdır (Süzek, 2012, 276).

Kısmî süreli çalışmanın diğer bir önemli unsuru da süreklilik niteliğiyle ortaya çıkar. Söz konusu nitelik kısmî süreli çalışmayı, kısa süreli çalışmadan ve belirli süreli çalışmadan ayıran önemli bir husustur. Serbest iradeye bağlı olması niteliğiyle kısmî süreli çalışma, benzeri çalışma modellerinden ayrılmaktadır (Noyan, 2007, 112; Ünal, 2005). Düzenli olma niteliğiyle kısmî çalışma, mevsimlik ve geçici işlerden ayrılmaktadır (Ünal, 2005). Uygulamada kısmî süreli çalışma, haftanın belirli günlerinde tam veya kısmî gün şeklinde ya da haftanın her günü belirli bir saat şeklinde olmaktadır (Demir ve Gerşil, 2008, 75; Çil, 2007, 669; Süzek, 2012, 275).

Kısmî çalışma, aynı işyerinde veya aynı/değişik meslek grubunda tam gün prensibiyle çalışan işçilerin normal çalışma sürelerinden daha kısa süreli, iradi ve düzenli bir çalışma biçimidir (Narmanlıoğlu, 2012, 233).

Kısmî çalışma daha farklı şekillerde ortaya çıkabilir. Kısmî süreli çalışma bir ya da daha fazla işverene bağlı çalışarak da gerçekleştirilebilir. Bazı durumlarda bir işverene bağlı tam gün çalışan işçi bir işyerinde kısmî çalışma da yapabilir. Ancak işçinin sağlığının korunması gereği farklı işyerlerinde

yaptığı haftalık çalışma süresinin haftalık yasal azami süre olan 45 saati aşmaması gerekir. İşçinin yaptığı sözleşmelerle toplam çalışma süresinin yasal süreyi aşması halinde sonradan yapılan kısmi süreli sözleşmelerdeki çalışma süresinin indirilmesi gereklidir. Yasal azami süre ile bir işyerinde çalışan işçinin, başka bir işyerinde kısmi süreli iş sözleşmesi yapması halinde iş sözleşmesi geçersiz olur (Süzek, 2009).

2. ÇAĞRI ÜZERİNE ÇALIŞMA MODELİ

Esnek bir çalışma biçimi olan çağrı üzerine çalışma, 1980’li yılların ortalarından itibaren yaygınlaşmaya başlamıştır. Özellikle bilgi ve iletişim teknolojilerinde yaşanan gelişmeler, emek piyasalarında farklı çalışma modellerine ihtiyacı ortaya çıkarmış ve istihdam rejimleri çalışma hayatındaki bu yeni gelişmeler çerçevesinde düzenlenmeye başlamıştır (Güner, 2016, 267). Üretimde bilgi kullanımının arttığı, yeni teknolojilerin gelişmesiyle çalışma hayatının dinamik ve karmaşık bir süreçten geçtiği son dönemde istihdam ve çalışma ilişkilerinin daha esnek bir yapı niteliği kazandığını ileri sürmek mümkündür. Yeni çalışma düzeninde bahse konu esnek yapının bir sonucu da işçinin geleneksel çalışma düzeninde olduğu gibi devamlı olarak işyerinde bulunmasını gerektirmemektedir. Bunu sağlayan yeni çalışma biçimi de bazı işlerin yaptırılmasına yönelik olarak tanzim edilen “çağrı üzerine çalışma” modelidir. Emek piyasalarında, çağrı üzerine çalışma icra ettiği fonksiyonu ve niteliği gereği kısmi süreli çalışma şekli olarak ifade edilmektedir.

Uluslararası alanda çalışma ilişkilerine ilişkin mevzuatlarda uzun zamandan beri yer alan çağrı üzerine çalışma, Türkiye’de 2003 yılında yasal bir nitelik kazanarak yürürlüğe girmeden önce de çalışma hayatında fiili olarak yer alan bir çalışma şeklidir. 25/8/1971 tarih ve 1475 Sayılı İş Kanunu’nun (RG., 01/09/1971, 13943) yürürlükte olduğu dönemde çeşitli Yargıtay içtihatlarında çağrı üzerine çalışmanın fiili olarak kabul edildiği görülmektedir (Kılıçoğlu, Kılıçoğlu Ada, 2015, 324; Anayasa Mahkemesinin 19.10.2005 Tarihli, 2003/66 Esas ve 2005/72 Sayılı karar). Yargıtay 9. Hukuk Dairesi, 2001 yılında verdiği bir kararda (Yargıtay 9. Hukuk Dairesi’nin 17.04.2000 tarihli, 2001/1039 Esas ve 2001/6436 Sayılı Kararı Legalbank Elektronik Hukuk Bankası, 15.10.2018) “*davacı işyerinde işlerin yoğunluğu ve özelliği gerektirdiği takdirde işveren tarafından çağırılıp çalışmayı taahhüt etmiş, böyle bir durum söz konusu olmadığı hallerde ise serbest kalma durumunda bulunmuştur. Son yıllarda ülkemizde de çokça görülen esnek çalışma türlerinden olan “çağrı*

usulü” çalışma şekli söz konusudur...” demekle çağrı üzerine çalışmayı vurgulamaktadır. Nitekim bu durum maddenin gerekçesinde “kısmî süreli iş sözleşmelerinin özel bir uygulanma şekli olan çağrı üzerine çalışma, yargı kararlarına da yansdığı üzere ülkemizde sayıları da artarak yerleşmektedir. Maddede çağrı üzerine çalışmanın hangi hallerde söz konusu olacağı, işçi ve işveren için bu sözleşmeye dayalı hak ve yükümlülüklerin neler olduğu da gösterilmek suretiyle yazılı olarak yapılması düzenlenmiştir. Bu tür iş sözleşmeleri hakkında 13’üncü maddedeki kısmî süreli iş sözleşmesi ilkelerin uygulanacağı da açıktır.” şeklinde izah edilmiştir.

Türkiye’de İş Kanunu çağrı üzerine çalışma modelini, işçinin ihtiyaç duyulması halinde iş görme ediminin gerçekleştirilmesi üzerinden tanımlamıştır. Nitekim, İş Kanunu’na göre çağrı üzerine çalışma kısmî süreli bir çalışmadır ve işçinin yapmayı üstlendiği işle ilgili olarak kendisine ihtiyaç duyulması halinde iş görme ediminin yerine getirileceğinin kararlaştırıldığı ve yazılı yapılması zorunlu olan sözleşmeyle gerçekleştirilir (İşK/14-1).

Çağrı üzerine çalışmada taraflar çalışma sürelerini serbest iradeleriyle belirlerler. Tarafların çalışma sürelerini belirlememeleri halinde ise Kanunda haftalık süre öngörülmüştür. Nitekim İş Kanunu’nun14’üncü maddesine göre hafta, ay veya yıl gibi bir zaman dilimi içinde işçinin ne kadar süreyle çalışacağını taraflar belirlemedikleri takdirde, haftalık çalışma süresi yirmi saat kararlaştırılmış sayılır. Çağrı üzerine çalıştırılmak için belirlenen sürede işçi çalıştırılsın veya çalıştırılmasın ücrete hak kazanır (İşK/14-2).

Çağrı üzerine çalışmada işçinin çalışmadan haberdar edilmesi önemlidir. Nitekim Kanuna göre işçiden iş görme borcunu yerine getirmesini çağrı yoluyla talep hakkına sahip olan işveren, bu çağrıyı, aksi kararlaştırılmadıkça, işçinin çalışacağı zamandan en az dört gün önce yapmak zorundadır. Süreye uygun çağrı üzerine işçi iş görme edimini yerine getirmekle yükümlüdür. Sözleşmede günlük çalışma süresi kararlaştırılmamış ise, işveren her çağrıda işçiyi günde en az dört saat üst üste çalıştırmak zorundadır (İşK/14-3).

Çağrı üzerine çalışmayı düzenleyen İş Kanunu’nun 14’üncü maddesinin iptali istemiyle açılan dava Anayasa Mahkemesince reddedilmiştir. Anayasa Mahkemesinin 19.10.2005 Tarihli, 2003/66 Esas ve 2005/72 Sayılı kararında (RG., 24/11/2007, 26710) özetle, çağrı üzerine çalışmanın bir esnek çalışma türü olduğu, yazılı olarak yapılması gerektiği, işçinin iş yapma edimini işverenin ihtiyaç duyması halinde yerine getireceği, haftalık çalışma süresinin aksi kararlaştırılmadıkça 20 saat olarak kabul edileceği, en az dört gün

önce işçinin haberdar edilmesi gerektiği, işçinin sendika üyeliği ve sendikal haklar bakımından herhangi bir sınırlamaya tabi olamayacağı hususlarına yer verilerek, çağrı üzerine çalışma ile ilgili düzenlemenin yer aldığı, İş Kanunu'nun 14'üncü maddesinin Anayasa'ya aykırı olmadığına ve iptal isteminin reddine, oybirliğiyle 19.10.2005 gününde karar verildiği belirtilmiştir. Anayasa Mahkemesi'nin gerekçelerine katılmakla birlikte genel olarak kısmî süreli çalışma, özel olarak da çağrı üzerine çalışmada başta kıdem tazminatı, hafta tatili olmak üzere yasal hakların sağlanmasına ve netleştirilmesine yönelik kanuni düzenlemelere ihtiyaç olduğunu belirtmek gerekir.

2.1. Çağrı Üzerine Çalışma Modelinin Gayesi

Çağrı üzerine çalışma modelinde işçilerin hem öğrenimlerini tamamlama hem de başka işlerini/uğraşlarını aksatmadan çağrıldığı vakitlerde çalışmak suretiyle kazanç sağlama imkânları olabilir. Bununla birlikte işletmelerin de işçi ihtiyacını karşılamaları ve işçilik maliyetini düşürülebilmeleri mümkün olabilmektedir. Mesela çekirdek/sabit işçi kadrosuyla müşterilerine hizmet sunan bir otelin, toplantı, düğün ve kutlama gibi bir etkinlik halinde ortaya çıkan ilave personel ihtiyacı, çağrı üzerine çalışmayla karşılanabilir. Çağrı üzerine çalışma, hem “maliyeti azaltıcı etki” hem de “iş gücünü daha verimli kullanmak” amacıyla tercih edilebilir (Kurt, 2008). Çağrı üzerine çalışma, işyerinin ihtiyaçlarına göre ve değişebilecek iş hacmine, kapasitesine bağlı olarak yapılmaktadır ve temel amacı, emek maliyetinde tasarrufun sağlanmasıdır (Camkurt, 2007).

Çağrı üzerine çalışma, işverene iş yoğunluğuna göre işçi sayısını ayarlayabilme imkânı sağlayabilir. Çağrı üzerine çalışma, aynı şekilde işçi açısından da işin ortaya çıkmasına bağlı düzensiz çalışma riskine karşı koruma getirebilir. Zira, çağrı üzerine çalışmada, önceden belirlenen asgari düzeyde bir çalışma ve yine önceden belirlenmiş bir çağrı süresi öngörülmektedir (Alpagut, 2008, 29).

2.2. Çağrı Üzerine Çalışmanın Şartları

Her şeyden önce esnek bir çalışma biçimi olarak çağrı üzerine çalışma, kısmî süreli çalışma türü içerisinde yer aldığından, ilgili kanunun gerekçesinde de açıklandığı üzere kısmî süreli sözleşmelere uygulanan hükümlerin, çağrı usulü sözleşmelere de uygulanması gereklidir (Süzek, 2012, 282; Aydın, 2007, 47; Özcan, 2014, 219; Güven ve Aydın, 2013, 91; Sümer, 2015: 284). Başka bir

ifadeyle, kısmî süreli çalışmada olduğu gibi çağrı üzerine çalışma sisteminde de işçiyi koruyucu bazı önlemler öngörülmüştür (Çelik, 2012, 106).

2.2.1. Yazılı Olması

Anayasa, “herkes, dilediği alanda çalışma ve sözleşme hürriyetlerine sahiptir. Özel teşebbüsler kurmak serbesttir.” (Anayasa/48) hükmüyle, en üst norm olarak akit serbestisini güvence altına almıştır.

Özel hukukta esas olan, taraflarının karşılıklı iradelerini herhangi bir şekle bağlı olmaksızın ortaya koyabilmeleridir. Nitekim 11/01/2011 tarihli Borçlar Kanunu’nun (RG., 04/02/2011, 27836) 394’üncü maddesi “*hizmet sözleşmesi, kanunda aksine bir hüküm olmadıkça özel bir şekle bağlı değildir. Bir kimse, durumun gereklerine göre ancak ücret karşılığında yapılabilecek bir işi belli bir zaman için görür ve bu iş de işveren tarafından kabul edilirse, aralarında hizmet sözleşmesi kurulmuş sayılır.*” demek suretiyle genel kuralı ortaya koymuştur. 4857 sayılı İş Kanunu’nun 8. maddesi, iş sözleşmesi, “kanunda aksi belirtilmedikçe, özel bir şekle tâbi değildir” demek suretiyle genel kuralı yinelemiştir.

Kanunlarda belirli iş sözleşmelerinin yazılı yapılması öngörülmüştür. Yazılı olarak yapılması zorunlu olan iş sözleşmelerinden biri de çağrı üzerine çalışmaya dayalı iş sözleşmeleridir. Bu türde bir sözleşmenin yazılı olarak yapılma zorunluluğunun, işçinin korunması düşüncesiyle getirilmiş bir düzenleme olduğunu ifade etmek mümkündür (Sert, 2014, 342). Yazılı olma şartının geçerli şart mı, ispat şartı mı olduğu ise öğretilerde tartışmalıdır. Bir görüşe göre, çağrı üzerine çalışma sözleşmesinin yapılaş tarzının, şekle bağlı kılındığı, her ne kadar takım sözleşmesi yapılaşındaki gibi son derece net ifadeler kullanılmamışsa dahi, yazılı olması geçerlilik şartı olarak kabul edilmelidir. Aksi takdirde kanunda bu ibarenin konulmasının bir gerekçesi söz konusu olmazdı (Zeytinoğlu, 2004, 460-461). Başka bir görüşe göre ise, yazılı yapılmayan bir iş sözleşmesinin çağrı üzerine çalışmaya dayalı iş sözleşmesi olarak kabulü mümkün değildir (Sümer, 2016, 72).

Öğretilerdeki bir diğer görüşe göre ise çağrı üzerine çalışmada **İş Kanunu’nun 14/I. maddesinde “yazılı sözleşme ile...” ifadesiyle getirilen söz konusu şekil şartı, sözleşme için geçerlilik değil, ispat şartı** olarak kabul edilmelidir (Mollamahmutoglu, 2004; Çil, 2007, 700; Tiryaki, 2010; Aydın, 2007, 47). Bu nedenle, **çağrı üzerine çalışmanın yazılı olarak yapılmamış olması, sözleşmenin geçersizliği sonucunu doğurmaz** (Aydın, 2007, 47; Temir, 2004;

Camkurt, 2007; Çil, 2007, 700).

Yazılı şekil şartı bulunan çağrı üzerine çalışma sözleşmesinin basit yazılı şekilde yapılması yeterlidir (Eyrenci, Taşkent ve Ulucan, 2016, 92; Sert, 2014, 342). Ayrıca, çağrı üzerine çalışmaya dayalı iş sözleşmesinde yapılan çağrılarının ayrı bir sözleşme olarak düzenlenmesine ihtiyaç bulunmamaktadır. Bütün çağrılarının tek bir sözleşme ile düzenlenmesi yeterlidir (Sert, 2014, 340).

Çağrı üzerine çalışmada, çalışma süresi ve diğer hususlar için yazılı sözleşme yapılması önem arz eder. Ayrıca, sözleşme hükümlerinin açık ve net olarak belirtilmesi gereklidir (Temir, 2007, 38). Çağrı üzerine çalışmaya dayalı iş sözleşmelerinde, işçinin haftada/ayda veya yılda kaç gün çalışacağı, çağrının kaç gün önceden yapılacağı, her çağrıda günlük çalışma süresinin kaç saat olacağı bilgilerinin yer alması gerekmektedir (Koç, 2016, 2180).

2.2.2. Haftalık Yirmi Saatlik Çalışma Süresi

İş Kanunu'nun 14'üncü maddesinde; işçi ve işveren tarafı, çalışma süresini hafta, ay/yıla dayalı olarak belirlememeleri halinde, çalışma süresi haftalık 20 saat olarak kabul edilecektir. Fakat, belirtilmelidir ki, aksi kararlaştırılabilir. Öğretide, tarafların haftalık çalışma süresini yirmi saatin üzerinde/altında kararlaştırılmasının mümkün olabileceği ileri sürüldüğü gibi, sürelerin taraflarca sadece artırılabilceğini ileri süren görüşler de mevcuttur.

Öğretide bir görüşte, İş hukukunun işçinin korunması ilkesiyle getirilen hükümlerin genellikle nispi emredici olduğu, çağrı üzerine çalışmanın düzenlendiği hükmün de nispi emredici niteliğinde olduğu belirtilmiştir (Eyrenci, Taşkent ve Ulucan, 2016, 92; Aydın, 2007, 49).

Çağrı üzerine çalışmaya ilişkin 20 saat/haftalık sürenin nispi emrediciliğine ilişkin çeşitli gerekçeler ortaya konulmuştur. Bu gerekçelerden biri, İş Kanunu tasarısındaki 10 saat/haftalık sürenin Meclis'te 20 saat/haftaya çıkarılması keyfiyettir. 20 saat/haftalık sürenin yedek/tamamlayıcı olduğunun kabulü halinde, bahse konu değişiklik herhangi bir anlam ifade etmeyecektir. İkinci gerekçe ise, 20 saat/haftalık süreyi yedek/tamamlayıcı kabulü, haftalık çalışma süresinin 10 saat, 5 saat olarak hatta giderek sıfır saatli iş sözleşmelerinin yapılmasına imkân tanınması anlamına gelir. Bu durum, İş Kanunu'nun da hedeflemediği bir husustur (Aydın, 2007, 49-50).

Benzeri şekilde kanunda belirtilen sürenin azaltılabileceği düşüncesinin çağrı üzerine çalışmanın Kanundaki amacına aykırı olabileceği, işçi aleyhine sonuç doğurabileceği, işçinin rızası da olsa süreye bağlı ücret ve diğer sonuçları

ile birlikte süreksiz iş formatına sokulabileceği ileri sürülmüştür (Kılıçoğlu ve Kılıçoğlu Ada, 2015, 325).

Öğretideki katıldığımız bir diğer görüşe göre ise **İş Kanunu'nun 14.** maddesinde ifade edilen “haftalık yirmi saatlik süre” nispi emredici bir nitelikte değildir. Söz konusu haftalık yirmi saatlik çalışma süresi tamamlayıcı (yedek) hukuk kuralı niteliği taşımaktadır (Alpagut, 2008, 29; Süzek, 2012, 281). Bu nedenle taraflarca çağrı çalışması yirmi saatin altında belirlenebileceği gibi 20 saatin üzerinde de belirlenebilir. Bu bağlamda taraflar sözleşmeyle, haftalık yirmi saatin üzerinde bir çalışma süresini (Örneğin 25 saatlik) veya yirmi saatin altında (Örneğin 10 saatlik) haftalık çalışma süresini de kararlaştırabilirler (Eyrenci, 2003; Süzek, 2012, 281). Çağrı üzerine çalışma kısmî süreli bir çalışma türü olduğundan haftalık çalışma süresi en fazla otuz saat/daha az olabilecektir.

İş Kanunu'nun 14/2'nci maddesinde “... işçinin ne kadar süre ile çalışacağını taraflar belirlemedikleri takdirde...” ifadesi bağlamında tarafların anlaşmaları kaydıyla çağrı üzerine çalışmada haftalık çalışma süresinin 20 saatin altında/ üstünde kararlaştırılması mümkündür. Ancak İş hukukun işçinin korunması temel ilkesinden hareketle düzenlemenin çalışma hayatının ihtiyaçları da dikkat alınarak nispi emredici hale getirilmesi daha uygun olacaktır.

2.2.3. Dört Gün Önceden Haber Verilmesi

Çağrı üzerine çalışmada, önemli olan unsurlardan bir diğeri de işçinin çalışmaya başlamasının belli bir süre önceden haberdar edilmesi ile ilgilidir. Çağrı üzerine çalışmalarda işçinin boş kaldığı zamanlarda başka bir işte çalışma ihtimali de dikkate alındığından kanunda işverene çağrıyı belirli bir süre önceden yapma zorunluluğu getirmiştir (Süzek, 2012, 281).

İşverenin, işçiden iş görme borcunu yerine getirmesini çağrı yoluyla talep etme hakkı bulunmaktadır. Kanuna göre bu çağrıyı işverenin, aksi kararlaştırılmadıkça, işçinin çalışacağı zamandan en az dört gün önce yapması gerekmektedir. Bu süreye uyulmaması halinde çağrı zamanında yapılmış olacaktır (Kılıçoğlu ve Kılıçoğlu Ada, 2015, 324).

Kanunda çağrı üzerine çalışmayla ilgili maddede ifadesi bulan en az dört gün önceden çağrı yapılması kuralının yedek hukuk kuralı mı, nispi emredici bir kural mı olduğu ilgili literatürde tartışma konusudur. Bir görüşe göre ise çağrı üzerine çalışmada, işçinin boş vaktini değerlendirebilmesi veya başka işlerde çalışma ihtimaline binaen, işe davet amacını taşıyan çağrının en az

dört gün önceden işçiye yapılması gerektiği belirtilmiştir. Taraflarca bu süreyi azaltan anlaşmaları geçerli değildir (Eyrenci, Taşkent ve Ulucan, 2016, 92). Başka bir ifadeyle, İş Kanunu'nun 14'üncü maddesinde yer alan sürelerin hükmün ifadesi gereği “nisbî emredici” nitelik taşıdığı kabul edilmelidir. Bu nedenle, bu sürelerde işçi aleyhine değişiklik söz konusu olamayacaktır (Güven ve Aydın, 2013, 93). Bizim de katıldığımız diğer bir görüşe göre ise maddede yer alan “günde en az dört saat kesintisiz çalıştırma süresi” ve “en az dört gün önceden çağrı yapılması” kuralları yedek hukuk kuralı niteliği taşımaktadır (Süzek, 2012, 282). Bu bağlamda tarafların anlaşmaları şartıyla daha uzun veya daha kısa bir çağrı süresi öngörülebilir. Sözleşmeyle dört günden daha farklı bir süre önceden, örneğin iki gün önce çağrı şart getirmesi mümkündür (Akyiğit, 2010, 107).

İş Kanunu'nun 14'üncü maddesinde “...işveren, bu çağrıyla, aksi kararlaştırılmadıkça, işçinin çalışacağı zamandan en az dört gün önce yapmak zorundadır...” ifadesine göre tarafların anlaşmaları halinde işe davet çağrısının dört günden az veya daha fazla sürenin kararlaştırılması mümkündür. Ancak iş hukukunun işçinin korunması temel ilkesinden hareketle düzenlemenin çalışma hayatının ihtiyaçları da dikkat alınarak nispi emredici hale getirilmesi daha uygun olacaktır.

İşçiye yapılacak çağrının şekli önem arz eder. Kanunda çağrı şekli hakkında özel bir ayrıntı bulunmamasıyla birlikte, ileride ortaya çıkabilecek ihtilafların çözümüne kolaylık sağlaması açısından yazılı olarak yapılması tercih edilmelidir (Zeytinoğlu, 2004, 462). Öte yandan, işverenin çeşitli iletişim araçlarını kullanarak işçiye çağrıda bulunması mümkündür. İletişim araçlarından ispatı kolay olanların tercih edilmesi daha yararlı olabilir. İspat kolaylığı bakımından çağrı araçları olarak telgraf, faks, e-mail, kargo ve APS gönderisi söz konusu olabilir (Camkurt, 2007; **Özdemir, 2016**). Başka bir ifadeyle, çağrı bildirimini adi yazılı şekilde yapılması yeterli olmalı ve art arda birkaç günlük çalışmanın söz konusu olması halinde ise sadece bir kez çağrı yapılması yeterli olacaktır. Her gün için ayrı ayrı çağrı yapılmasına ihtiyaç bulunmamaktadır (Aydın, 2007, 49).

Çağrının, işveren veya işveren tarafından yetkili kılınan kişi tarafından yapılması gereklidir. Bu bağlamda işveren çağrı üzerine çalışmaya dayalı sözleşme yapma hususunda bir kişiyi yetkilendirebilir veya işveren vekili işveren adına çağrıyı yapabilir (Sert, 2014, 345).

2.2.4. Günlük Dört Saatlik Çalışma Süresi

İşçinin uzun bir yol alarak çok kısa bir fiili çalışma yapmasını engellemek için Kanunda asgari bir süre öngörülmüştür (Eyrenci, 2003). Nitekim İş Kanununun 14/III'üncü maddesine göre “*süreye uygun çağrı üzerine işçi iş görme edimini yerine getirmekle yükümlüdür. Sözleşmede günlük çalışma süresi kararlaştırılmamış ise, işveren her çağrıda işçiyi günde en az dört saat üst üste çalıştırmak zorundadır.*” Buna göre, günlük çalışma süresine ilişkin anlaşma yoksa, işverenin “her çağrıda işçiyi günde en az dört saat üst üste” çalıştırması gerekmektedir.

Maddede yer alan “en az dört saatlik kesintisiz çalıştırma kuralları” yedek hukuk kuralı mı, nispi emredici olduğu tartışılmaktadır. Bir görüşte, iş hukukunun işçiyi koruma amacıyla nispi emredici niteliği söz konusudur. Çağrı üzerine çalışma modelinde söz konusu nispi emredicilik kuralı geçerlidir. Bu bağlamda ancak işçi lehine değişiklikler gündeme gelebilir. Bizim de katıldığımız görüşe göre ise maddede ifade edilen, “günde en az dört saatlik kesintisiz çalıştırma süresi” ve “en az dört gün önceden çağrı yapılması kuralları” yedek hukuk kurallarıdır. Bu nedenle taraflar söz konusu hususları sözleşmede özgürce/serbestçe düzenleyebilirler (Eyrenci, 2003; Süzek, 2012, 282; Zeytinoglu, 2004, 462).

İş Kanunu'nun 14'üncü maddesinde “... Sözleşmede günlük çalışma süresi kararlaştırılmamış ise, işveren her çağrıda işçiyi günde en az dört saat üst üste çalıştırmak zorundadır ...” ifadesine göre tarafların anlaşmaları halinde işe davet çağrısının 4 saatin altında veya üstünde kararlaştırılması mümkündür. Ancak iş hukukunun işçinin korunması temel ilkesinden hareketle düzenlemenin çalışma hayatının ihtiyaçları da dikkat alınarak nispi emredici hale getirilmesi daha uygun olacaktır.

3. ÇAĞRI ÜZERİNE ÇALIŞMADA SOSYAL HAKLAR

3.1. Ücret

Kısmî süreli iş sözleşmesinde, yasanın öngördüğü şartlar altında işçi ve işveren ücretin miktarını ve şeklini serbestçe belirleyebilir. Ancak, ücretin aynı süre için hesaplanacak olan asgari ücretten daha az olmaması gereklidir (Çelik, 2012, 106; Demir, 2003, 27). Asgari Ücret Yönetmeliği'nin “Ücretin Belirlenmesi” başlıklı 6'ncı maddesine göre, ücretin bütün işkollarını kapsayacak şekilde bir günlük olarak belirlenmesi esas olarak kabul edilmiştir. Ancak, aynı maddeye göre, “*aylık, haftalık, saat başına, parça başına veya yapılan iş tutarına göre ücret ödenen durumlarda gerekli ayarlamalar buna*

göre yapılır”. Buna göre, kısmî süreli çalışan işçiye çalışma süresine bağlı olarak yasal asgari ücretin altında ücret ödenemez

İşçinin çağrılmadığı sürelerde işyerinde ve işverenin emri altında bulunmadığında başka işlerde çalışabilmesi mümkündür (Tozan, 2013). Çağrı üzerine çalışmaya dayalı iş sözleşmesinde işçinin alacağı ücret güvence altına alınmıştır (Süzek, 2012, 281). Zira, çağrı üzerine çalıştırılmak için belirlenen sürede işçi çalıştırılsın veya çalıştırılmasın ücrete hak kazanmaktadır. Söz konusu ücret çağrı üzerine çalıştırılmak için belirlenen süredir ve bir anlamda çalışılmış sayılan süre kabul edilir (Kılıçoğlu ve Kılıçoğlu Ada, 2015, 324; Akyiğit, 2010, 107). Bu bağlamda çağrılmadığı ve fiilen çalışmadığı halde de işçi ücrete hak kazanacaktır (Mollamahmutoğlu, 2004). Başka bir ifadeyle, işçi, taraflarca belirlenen süre kadar, çalıştırılmasa dahi ücretini tam/eksiksiz alacaktır (Tozan, 2005). Başka bir ifadeyle, işçinin belirlenen süreye bağlı olarak ücreti garanti altına alınmıştır.

3.2. Eşit Davranma/Ayırım Yasağı

İşverenin işçiyi işe alımından başlayarak çalışma şartlarının tümü bakımından onlara eşit davranma yükümlülüğü bulunmaktadır. “Eşit davranma yükümlülüğü, çalışma hayatının önemli sorunlarından biri olarak tüm ülkelerin ve uluslararası hukukun gündemine girmiştir ve çok sayıda ulusal ve uluslararası kaynaklarda yer almıştır. Anayasal bir ilke olan eşitlik, İş Kanunu’nda yer almaktadır. İş ilişkisinde dil, ırk, renk, cinsiyet, engellilik, siyasal düşünce, felsefî inanç, din ve mezhep ve benzeri sebeplere dayalı ayırım yapılması yasaklanmıştır; ayırım yapılması halinde hukuki müeyyide olarak tazminat; cezai müeyyide olarak para cezası öngörülmüştür” (Koç, 2009b, 257).

İş Kanunu’nun 13’üncü maddesi, “kısmî süreli iş sözleşmesi ile çalıştırılan işçinin, ayırımı haklı kılan bir neden olmadıkça, salt iş sözleşmesinin kısmî süreli olmasından dolayı tam süreli emsal işçiye göre farklı işleme tâbi” tutulamayacağını hüküm altına almıştır. Başka bir ifadeyle, ayırımı haklı kılan bir sebep olmaksızın, kısmî süreli iş sözleşmesine göre çalışanlara, sadece kısmî çalışmadan dolayı, farklı işlem yapılması kanunen yasaklanmıştır (Narmanlıoğlu, 2012, 236). Bu bağlamda ayırımı haklı kılan nedenler olmadıkça tam süreli işçilere uygulanan iş mevzuatı hükümlerinin kural olarak kısmî süreli iş sözleşmesiyle çalışanlara da uygulanması gereklidir.

Yine buna benzer şekilde İş Kanunu’nun 5’inci maddesi de işverene tam

sürelî çalışan işçi ile kısmî sürelî çalışan işçi bakımından esaslı sebepler olmadıkça farklı işlem yapılması yasağı getirmiştir. Ancak belirtilmelidir ki, sürekli ve tam sürelî çalışmayı gerektiren işlerde bu işlere özgül ve bu işlerin niteliğinden kaynaklanan özel eğitim gerektiren / işyerinde devamlı bulunmayı zorunlu kılan işlerde, işlerin bu nitelikleri ve özelliklerinden dolayı uygulanan farklı işlemlerin eşitlik ilkesine aykırı düştüğü ileri sürülemez (Eyrenci, Taşkent ve Ulucan, 2016, 84).

Çağrı üzerine çalışma bir tür kısmî sürelî çalışma olduğu için işverenin eşit davranma borcu çağrı üzerine çalışan işçiler yönünden de geçerli olacaktır (Çil, 2007, 701). İş ilişkisinin devamında veya sonlandırılmasında eşit davranma ilkesine aykırı hareket edildiğinde işçi, dört aya kadar ücreti tutarındaki uygun bir tazminatın yanı sıra yoksun bırakıldığı haklarını da talep edebilir. Söz konusu dört aya kadar ücreti tutarındaki tazminata uygulamada ayrımcılık tazminatı denilmektedir.

Diğer taraftan, kanunun gerekçesinde de kısmî sürelî çalışanlara yönelik ayrımcılığın kaldırılması amaçlanmış, ancak tüm çalışma şartlarından yararlanmada tam sürelî çalışanlarla eşit duruma getirilmelerinin de düşünülmemeyeceği, aksi halde tam bir eşitsizlik halinin ortaya çıkacağı belirtilmiştir.

İş ilişkisinde ayırım yapılması halinde hukuki müeyyide ve cezai müeyyide öngörülmüştür. Ayrıca, 6/4/2016 tarihli 6701 Sayılı Türkiye İnsan Hakları ve Eşitlik Kurumu Kanunu (RG., 20/4/2016, 29690) ile ayrımcılıkla etkin mücadeleyi öngörmüştür. Kanunun 17. maddesine göre “*ayrımcılık yasağı ihlalden zarar gördüğü iddiasında bulunan her gerçek ve tüzel kişi Türkiye İnsan Hakları ve Eşitlik Kurumuna başvurabilir. Kuruma başvuru, illerde valilikler, ilçelerde kaymakamlıklar aracılığıyla da yapılabilir. Başvuru hakkının etkin bir şekilde kullanılmasına hiçbir surette engel olunamaz. Başvurulardan herhangi bir ücret alınmaz.*” Belirtilmelidir ki, “4857 sayılı Kanunun 5 inci maddesi kapsamına giren ayrımcılık iddialarına ilişkin başvurular, 4857 sayılı Kanun ve ilgili mevzuatında belirlenen şikâyet usulleri izlendikten sonra herhangi bir yaptırım kararı alınmadığı hâllerde yapılabilir.” (6701/17-5)

3.3. Bölünebilir Menfaatler

İşveren, esaslı sebepler olmadıkça tam süreli çalışan işçi karşısında kısmî süreli çalışan işçiye, belirsiz süreli çalışan işçi karşısında belirli süreli çalışan işçiye farklı işlem yapamaz. Yargıtay'ın bir kararına göre kısmî süreli iş sözleşmesiyle çalışan işçinin ücreti ve paraya ilişkin bölünebilir menfaatleri, tam süreli emsal işçinin çalışma süresi ve ücretine göre oranlanmak suretiyle belirlenmelidir ("Yargıtay 9. Hukuk Dairesi'nin 08.12.2009 tarihli, 2009/44744 Esas ve 2009/33940 Sayılı Kararı" Legalbank Elektronik Hukuk Bankası, 15.10.2018).

- **Bölünebilir/Bölünemez Menfaatler**

Kısmî süreli çalışma, 1475 sayılı Kanunda düzenlenmemiş olmakla beraber fiilen uygulanmaktaydı. 4857 Sayılı İş Kanunu'nda 13'üncü maddesinde düzenlenen kısmî süreli çalışmaya ilişkin esaslar, Avrupa Birliğinin 97/81 sayılı "Kısmî Süreli Çalışma Hakkında Çerçeve Anlaşmasına İlişkin Yönerge" dikkate alınarak düzenlenmiştir (Aktay, Arıcı, Senyen/Kaplan, 2013, 62). Bu bağlamda İş Kanunu'nun kısmî süreli iş sözleşmesine ilişkin hükümlerinin Avrupa Birliğinin 97/81 sayılı Kısmî Süreli Çalışma Yönergesi ile 1998 tarihli ve 175 sayılı ILO sözleşmesine uygun olduğunu belirtmek mümkündür (Süzek, 2012, 276).

Kısmî süreli iş sözleşmesi uyarınca çalışan işçi ile tam süreli iş sözleşmesi uyarınca çalışan işçi ayrımı haklı kılan bir sebep bulunmadıkça iş sözleşmesinin kısmî süreli olmasından kaynaklanan farklı bir uygulamaya tabi tutulamaz. Kısmî süreli iş sözleşmesi uyarınca işi ifa eden işçinin ücret ve paraya ilişkin bölünebilir menfaatleri, tam süreli çalışan emsal işçiye göre çalıştığı süreyle orantılı olarak ödenir. İş Kanundaki bölünebilir menfaatlerle ilişkin düzenleme Avrupa Komisyonunun 97/81 No'lu direktifine de uygun bir uygulamadır (Zeytinoğlu, 2004, 457).

Kısmî süreli çalışan işçi prim, ikramiye, yakacak ve gıda yardımı vb menfaatlerden çalıştığı süre ile orantılı şekilde faydalanacaktır. Örneklendirmek gerekirse, haftalık çalışma süresi 45 saat olan bir işyerinde tam süreli çalışan işçiye ayda 300 lira yakacak yardımı veriliyorsa, haftada sadece 15 saat çalışan işçiye 100 lira yakacak yardımı yapılacaktır (Koç ve Görücü, 2011, 155). Başka bir ifadeyle tam süreli emsal işçiye asgari ücret ödeniyorsa, çalışma süresinin yarısı kadar çalışan kısmî süreli işçiye ücretin yarısı, ayrıca bir ikramiye varsa, bunun yarısının ödenmesi gereklidir. Söz konusu ödemelerin yapılmaması halinde bu durumdaki işçi söz konusu miktarları

talep edebilecektir (Sert, 2014, 351). Başka bir ifadeyle, kısmî süreli çalışan işçinin tam süreli emsal işçiye ödenen asgari ücretin/ikramiyenin tamamının ödenmesini isteyemeyecektir. Ancak, çalıştığı süreyle orantılı bir ödemenin yapılmasını talep edebilecektir (Süzek, 2012, 277).

- **Bölünemez Haklar**

Bölünemeyen haklardan faydalanma şartları açısından, her iki türdeki sözleşmeler arasında bir farklılık söz konusu olmayacaktır. Bu bağlamda işçinin çalışma süresine/kıdemine bağlı olarak ortaya çıkan kıdem tazminatı, yıllık ücretli izin gibi kanuni haklardan işyerinde çalışan tüm işçiler yararlanacaklardır (Narmanlıoğlu, 2012, 236). Örneğin kısmî süreli iş sözleşmelerindeki bildirim süresi, tam süreliден farklı olmayacağı (Güven ve Aydın, 2013, 89; Temir, 2004a) gibi, deneme süresi için de sözleşmenin tam süreli/kısmî süreli olmasının bir kıymeti yoktur (Güner, 2008, 274).

3.4. Geçişler

Bir işyerinde kısmî süreli olarak çalışan işçilerin tam süreliye geçişleri ya da tam süreli olarak çalışan işçilerin kısmî süreliye geçişleri için işveren tarafından kolaylık sağlanmasına ilişkin düzenleme 97/81 sayılı Yönerge uyarınca bir gerekliliktir.

İş Kanunu'nun 13'üncü maddesine göre, işyerinde çalışan işçilerin, niteliklerine uygun açık yer bulunduğu kısmî süreliден tam süreliye/tam süreliден kısmî süreliye geçirilme istekleri işverence dikkate alınır ve boş yerler zamanında duyurulur. Hüküm, işverene bu konuda kesin bir zorunluluk yüklememektedir (Süzek, 2012, 279; Eyrenci, Taşkent ve Ulucan, 2016, 87). Bu düzenleme temenni niteliğindedir ve işverene hiçbir yaptırım içermemektedir (Çil, 2007, 672).

3.5. Fazla Çalışma/ Fazla Sürelerle Çalışma

4857 sayılı İş Kanunu'nun, 1475 sayılı eski İş Kanunu'nda yaptığı önemli değişikliklerden biri de fazla çalışmaya ilişkin düzenlemedir. 4857 sayılı İş Kanunu ile, fazla çalışmanın 90 işgünü ve günde 3 saatlik sınırlaması yılda 270 saat olarak düzenlenerek fazla çalışmaya bir esneklik kazandırılmış; 1475 sayılı Kanun'da var olmayan ve "fazla süreli çalışma" ismi ile yeni bir düzenleme getirilmiş; işçinin yaptığı fazla çalışmalara karşılık talep etmesi halinde serbest zaman kullanmasına imkân tanınmıştır (Koç, 2005a).

İş Kanunu'nun 41'inci maddesinde düzenlenen fazla çalışmaya ilişkin

hükümlere açıklık getirmek için “**İş Kanunu’na İlişkin Fazla Çalışma ve Fazla Sürelerle Çalışma Yönetmeliği**” çıkarılmıştır. İş Kanunu’nun 41’inci maddesi fazla çalışmayı “*Kanunda yazılı koşullar çerçevesinde, haftalık kırkbeş saati aşan çalışma*” şeklinde tanımlamıştır. İş Kanunu, fazla çalışma konusunda “fazla süreli çalışma” olarak isimlendirdiği yeni bir düzenleme getirmiştir. Kanun fazla süreli çalışmayı “*haftalık çalışma süresinin sözleşmelerle kırkbeş saatin altında belirlendiği durumlarda uygulanan ortalama haftalık çalışma süresini aşan ve kırkbeş saate kadar yapılan çalışmalar*” şeklinde tanımlamıştır.

İş Kanunu’na İlişkin Fazla Çalışma ve Fazla Sürelerle Çalışma Yönetmeliği’nin 8’inci maddesinin (d) fıkrasına göre “kısımlı süreli iş sözleşmesi ile çalıştırılan işçilere fazla çalışma yaptırılmayacaktır”. Ayrıca, Yönetmelik “*kısımlı süreli iş sözleşmesi ile çalışan işçilere fazla sürelerle çalışma da yaptırılmayacağını*” düzenlemiştir (Koç, 2005a). Öğretide kısmi süreli çalışan işçinin kendi onayına rağmen yasal sınırlar içinde fazla sürelerle çalışmasının engellenmesinin Anayasa’nın çalışma ve sözleşme hürriyetine aykırı olduğu belirtilmiştir (Anayasa/48-1). Bu düzenleme yerine, bizim de katıldığımız şekilde, İş Kanunu’nun 41’inci maddesine uygun olarak işçinin onayı ile fazla sürelerle çalışmaya imkân tanınması gerekir (Süzek, 2012, 278).

Çağrı üzerine çalışma modeli, kısmi çalışmanın bir çeşidi olduğundan çalışma süresi azami 30 saat olarak ortaya çıkmaktadır. İşçinin çağrı üzerine çalışmasında öngörülen haftalık çalışma süresinin üzerinde çalıştırılması halinde İş Kanununun 41’inci maddesine göre fazla sürelerle çalışma söz konusu olur ve ücreti, saat başına yüzde yirmi beş zamlı olarak ödenir. Örneklandırmek gerekirse, çağrı üzerine çalışmada haftalık çalışma süresi 20 saat olarak belirlenen bir işçinin 25 saat çalıştırılması halinde 20-25 saat arasındaki 5 saat fazla sürelerle çalışma olarak kabul edilecek ve ücretlendirilecektir (Güner, 2016, 273-274).

3.6. Sosyal Güvenlik

31/05/2006 tarih ve 5510 Sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu’nun (RG., 16/06/2006, 26200) 4-1/a bendi kapsamında sigortalı sayılanlar için sigorta hak ve yükümlülükleri çalışmaya başladıkları tarihten itibaren işlemektedir. Kısmi süreli çalışanların sigorta hak ve yükümlülükleri de yine işe başladıkları andan itibaren işler.

5510 Sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu’nun 80

maddesinin (h) ve (ı) bentlerine göre, “Sigortalıların günlük kazançlarının hesabında esas tutulan gün sayıları, aynı zamanda, bunların prim ödeme gün sayılarını gösterir. Ancak, işveren ve sigortalı arasında kısmî süreli hizmet akdinin yazılı olarak yapılmış olması kaydıyla, ay içerisinde günün bazı saatlerinde çalışan ve çalıştığı saat karşılığında ücret alan sigortalının ay içindeki prim ödeme gün sayısı, ay içindeki toplam çalışma saati süresinin 4857 sayılı İş Kanunu’na göre belirlenen haftalık çalışma süresine göre hesaplanan günlük çalışma saatine bölünmesi suretiyle bulunur. Bu şekildeki hesaplamada gün kesirleri bir gün kabul edilir. İşveren ve sigortalı arasında çağrı üzerine çalışmaya dayalı yazılı iş sözleşmesinde taraflar arasında çalışma süresi gün, hafta ve ay olarak belirlenmemiş ise, sigortalının ay içindeki prim ödeme gün sayısı haftalık çalışma süresi en az yirmi saat kararlaştırılmış sayılarak” hesaplanır.

5510 Sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu’nun 88’inci maddesine göre, “4857 sayılı Kanunun 13’üncü ve 14’üncü maddelerine göre kısmi süreli veya çağrı üzerine çalışanlar, ay içerisinde günün bazı saatlerinde çalışıp, çalıştığı saat karşılığında ücret alanlar... eksik günlerine ait genel sağlık sigortası primlerinin otuz güne tamamlanması zorunludur.”. Ancak hak sahibi olarak eş/ana/babadan sağlıktan faydalanma hakkı olanların GSS primlerini 30 güne tamamlama zorunluluğu söz konusu değildir.

Sosyal Sigorta İşlemleri Yönetmeliği’nin 101/3’üncü maddesine göre “Kısmi süreli çalışmalarda prim ödeme gün sayısı, İş sözleşmesi saat ücreti karşılığı yapılmış ise kısmi süreli çalışan sigortalıların ay içinde çalıştığı toplam sürenin, 4857 sayılı İş Kanununa göre günlük olağan çalışma süresi olan 7,5 saate bölünmesiyle, sigortalı için bildirilmesi gereken prim ödeme gün sayısı hesaplanır. Bu şekilde yapılacak hesaplamalarda 7,5 saatin altındaki çalışmalar 1 güne tamamlanır.”

Sosyal Sigorta İşlemleri Yönetmeliği’nin 101/5’inci maddesine göre “Yazılı sözleşme ile sigortalının yapmayı üstlendiği işle ilgili olarak kendisine ihtiyaç duyulması hâlinde iş görme ediminin yerine getirileceğinin kararlaştırıldığı çağrı üzerine çalışmalarda, çalışma süresi gün, hafta ve ay olarak belirlenmiş ise bu süreler üzerinden; taraflar arasında çalışma süresi gün, hafta ve ay olarak belirlenmemiş ise sigortalının aylık çalışma süresi yukarıdaki fıkralar hükmünce hesaplanan gün sayısı üzerinden bildirilir. Ancak, çalışma süresinin gün, hafta ve ay olarak belirlenmiş süreden fazla olması hâlinde bu süre dikkate alınarak yukarıdaki fıkralar hükmünce hesaplanan gün sayısı

üzerinden bildirilir. Bu fıkranın uygulanmasında 4857 sayılı İş Kanununun 14'üncü maddesi hükümleri de dikkate alınır.”

Yukarıda belirtilen hükümlere göre çağrı üzerine çalıştırılan sigortalının prim ödeme gün sayısı, “Aylık Çalışma Gün Sayısı=Ay İçinde Çalışma Saati/7,5” şeklinde hesaplanacaktır (Kurt, 2006, 66). Hesaplamalarda 7,5 saatin altındaki çalışma söz konusu olursa bu süre 1 güne tamamlanır. Örneklendirmek gerekirse ayda 80 saat çalışan sigortalının (7,5) saatlik çalışma süresinin bir gün kabul edileceğinden $80/7,5=11$ gün sigortalı olması gerekir.

3.7. Sendikal Haklar

18/10/2012 tarih ve 6356 Sayılı Sendikalar ve Toplu İş Sözleşmesi Kanunu'nun (RG., 07/11/2012, 28460) 17'nci maddesine göre, on beş yaşını dolduran ve bu Kanun hükümlerine göre işçi sayılanlar, işçi sendikalarına üye olabilir. Kanunun 2'nci maddesine göre, kanunun uygulanması bakımından işçi kavramı 22/5/2003 tarihli ve 4857 sayılı İş Kanunu'nda tanımlandığı gibidir. Buna göre bir iş sözleşmesine dayanarak çalışan gerçek kişiye işçi denir.

Çağrı üzerine çalışmada, işçi ile işveren arasında iş sözleşmesi söz konusudur. Sendikalar ve Toplu İş Sözleşmesi Kanununa göre, tam süreli, kısmî süreli veya çağrı üzerine çalışan ayrımı olmaksızın bütün işçiler kanun kapsamındadır. Bu nedenle işçinin sendikaya üye olması veya sendikal haklardan yararlanması bakımından sözleşme çeşidine yönelik bir kısıtlama bulunmamaktadır. Bu bağlamda çağrı üzerine iş sözleşmesiyle çalışan işçi de diğer işçiler gibi sendikal haklardan yararlanacaktır (Çelik, 2012, 106; Güven ve Aydın, 2013, 95; Demir, 2003, 28; Karaman, 2010; Tuncay ve Savaş Kutsal, 2017). Bu bağlamda kısmî süreli çalışan işçilerin sendikaya üye olmaları mümkün olduğu gibi, toplu iş sözleşmelerinin kapsamına girebilirler ve şartlar varsa greve de katılabilirler (Özcan, 2014, 211; Süzek, 2012, 279; Sert, 2014, 351; Aydın, 2007, 52; “Yargıtay 9. Hukuk Dairesinin 11.04.2016 tarihli, 2015/342 Esas ve 2016/8812 Sayılı Kararı”; “Yargıtay 9. Hukuk Dairesi'nin 08.12.2009 tarihli, 2009/44744 Esas ve 2009/33940 Sayılı Kararı” Legalbank Elektronik Hukuk Bankası, 15.10.2018).

Diğer taraftan, 6356 sayılı Sendikalar ve Toplu İş Sözleşmesi Kanunu'nda aynı iş kolunda aynı zamanda farklı işverenlere ait işyerlerinde birden fazla sendikaya üye olma hakkı getirilmiştir. Bu düzenleme ile teknolojik gelişmelerin hız kazanması ile klasik çalışma biçimlerinden uzaklaşarak

çağrı üzerine çalışma gibi atipik hale gelen çalışma rejimlerinde birden çok sendikaya üye olma imkânı getirilmiştir.

3.8. Hafta Tatili

Anayasal bir hak olan dinlenme hakkı çalışanların ruh ve beden sağlığının korunması bakımından oldukça önemlidir (Binbir, 2005). Gerçekten, haftanın bütün günlerini çalışarak geçiren bir insanın hem fizyolojik hem de ruhsal bakımdan hayatını uzun süre sağlıklı olarak sürdürmesi mümkün değildir. Bu yüzden kanunlar, haftanın bir gününde hafta tatili yapılmasını zorunlu hale getirmiştir (Koç, 2005b, 504–512).

İş Kanunu'nun 46'ncı maddesinde, işçilere yedi günlük bir zaman diliminde kesintisiz olarak en az 24 saat hafta tatili verilmesi düzenlenmiştir. Kanunu'nun 13'üncü maddesinde ise, kısmî süreli çalışan işçiye ücret ve paraya ilişkin bölünebilir menfaatlerinin tam süreli emsal işçiye nazaran çalıştığı süreye orantılı olarak ödenmesi gerektiği düzenlenmiştir.

Kısmî süreli sözleşme ile çalışan işçinin hafta tatiline hak kazanamayacağı, öğretide çeşitli yönleriyle tartışılmaktadır. Bazı görüşlerde kısmî süreli sözleşme ile çalışmanın niteliğinden dolayı hafta tatili söz konusu olamayacaktır. Bir görüşe göre, *“haftanın birkaç günü çalışmak suretiyle esnek çalışma modeli içinde bulunan bir işçi, haftalık 45 saati doldurmadığı sürece, İş Kanunu'nun 63. maddesine göre belirlenen işgünlerinde çalışmış olma koşulunu yerine getirmediğinden hafta tatili ücretine hak kazanamaz. Buna karşılık, günde 15 saatten haftada üç gün süreyle esnek çalışan bir işçi; İş K. m. 63 hükmünün gereğini yerine getirdiğinden, yani haftalık toplam 45 saati tamamladığından, hafta tatili ücretine hak kazanır”* (Centel, 2006, 21). Ayrıca, hafta tatili ücreti, bölünebilir nitelikte olmadığından belli ölçüde bir süreyle kısmî süreli çalışanlara hafta tatili ücretin ödenmesinin, diğer kısmî süreli sözleşmeyle çalışanlara ödenmemesinin kabulü, hukuken isabetli olmayacaktır (Centel, 2006, 21).

“Yargıtay 9. Hukuk Dairesinin 11.04.2016 tarihli, 2015/342 Esas ve 2016/8812 Sayılı Kararı”nda (Legalbank Elektronik Hukuk Bankası, 15.10.2018) ise kısmî süreli iş ilişkisinde işçinin hafta tatiline hak kazanmasının mümkün olamayacağı belirtilmiştir. Başka bir ifadeyle, Yargıtay'a göre kısmî süreli çalışan işçi hafta tatili ücretine hak kazanamaz (Çil, 2016, 325-326).

Başka bir görüşte ise, 4857 sayılı İş Kanununda haftalık iş süreleri çalışılan

günlere farklı şekilde dağıtılabileceğinden hafta tatili tanımı değiştiği, işçinin 63'üncü maddeye göre belirlenen iş günlerinde çalışılmış olması şartıyla 7 günlük zaman dilimi içinde kesintisiz 24 saat dinlenme hakkı öngörüldüğü, 63'üncü maddesinde genel bakımdan iş süresinin haftalık en çok 45 saat olduğunun belirlendiği, bu bağlamda haftalık çalışma süresinin 45 saati bulmayacağından kısmî süreli çalışmada hafta tatiline hak kazanmanın mümkün olmayacağı ifade edilmiştir (Çil, 2007, 676). Başka bir ifadeyle, çağrı üzerine çalışan işçiler tatil gününden önce İş Kanunu'nun 63'üncü maddesinde belirlenen iş günlerinde ve haftalık normal çalışma süresine uymadan kısmî süreli çalıştırıldıkları için söz konusu işçilere hafta tatili ücreti ödenmemelidir (Güven-Aydın, 2007, 242; aktaran Aydın, 2007, 51).

Başka bir görüşte ise kısmî süreli sözleşme ile çalışan işçilerin İş Kanunu'nda düzenlenen hafta tatiline hak kazanması gerekir (Eyrenci, Taşkent ve Ulucan, 2016, 85). Başka bir görüşte ise, kanunun gerekçesinde hafta tatili ücreti konusunda aksi yönde bir ifade yer almasına rağmen kısmî süreli çalışanların da İş Kanunu'ndaki hafta tatili, genel tatil ile yıllık ücretli izin haklarından yararlanmaları gerekir (Süzek, 2012, 278).

Haftanın 6 günü çalışan işçinin aynı işverenin değişik/aynı işyerinde kısmî süreli iş sözleşmesine göre ücretli 24 saatlik hafta tatilinden yararlanması gereklidir. Bu bağlamda örneğin, haftanın 6 iş günü yarım gün çalışan bir işçinin, aynı şartlarda haftanın 7'nci günü çalışmadığı halde hafta tatili ücretini hak kazanacaktır (Eyrenci, Taşkent ve Ulucan, 2016, 85). Başka bir örnekte ise, haftanın altı günü her gün 3 saat çalışan işçi hafta tatiline hak kazanabilir. Ancak şunu da ifade etmek gerekir ki, işçinin alacağı hafta tatili ücreti, günlük ücreti miktarıyla bağlantılı olacaktır (Temir, 2004a). Başka bir ifadeyle, haftanın 6 günü çağrı üzerine çalışan işçi çalıştığı süre ile orantılı olarak hafta tatili ücretine hak kazanır. Örneğin işçi günde 4 saat çalışılıyorsa bir iş karşılığı olmaksızın dört saat üzerinden hafta tatili ücreti ödenecektir (Güner, 2016, 270). Ancak, gerekçede de belirtildiği gibi işyerinde haftanın iki iş günü çalışan işçi hafta tatili ücretine hak kazanamayacaktır (Eyrenci, Taşkent ve Ulucan, 2016, 85).

Başka bir örnek vermek gerekirse, kısmî süreli iş sözleşmesine göre çalışan işçiler, haftanın 5 ve daha az günlerinde çalışmalarını halinde hafta tatiline hak kazanamayacaklardır (Temir, 2004a). Ancak, işyerinde haftalık çalışma süresi 5 güne dağıtılmışsa, tatil gününden önce 63'üncü maddeye göre belirlenen iş günlerinde çalışmış olmaları şartı gerçekleşeceğinden hafta tatiline hak

kazanması mümkün olabilecektir.

Ayrıca belirtilmelidir ki, kısmî süreli çalışan işçiye ücret ve paraya ilişkin bölünebilir menfaatlerinin tam süreli emsal işçiye nazaran çalıştığı süreye orantılı olarak ödenmesi gerektiği düzenlemesi karşısında kısmi süreli çalışan işçinin çalıştığı süreyle orantılı hafta tatil ücretine hak kazanması daha hakkaniyete uygun bir çözüm olacaktır. Esasen kısmî süreli sözleşme ile çalışan işçilerin hafta tatiline ve hafta tatili ücretine hak kazanmasına ilişkin düzenlemelerin tartışmalara yer vermeyecek şekilde oluşturulması ihtilafları azaltacaktır.

3.9. Genel Tatil

17/03/1981 tarih ve 2429 Sayılı Ulusal Bayram ve Genel Tatiller Hakkında Kanunu (RG., 19/03/1981, 17284) Ulusal Bayram ve genel tatil günlerini ayrıntılı bir biçimde düzenlemiştir. Bu düzenlemeye göre bir takvim yılı içinde toplamı 15,5 gün genel tatil söz konusudur. İş Kanunu'nun 44'üncü maddesine göre, Ulusal Bayram ve genel tatil günlerinde işyerlerinde çalışılıp çalışılmayacağı iş/toplu iş sözleşmeleri ile kararlaştırılır. Sözleşmelerde hüküm bulunmaması halinde söz konusu günlerde çalışılması için işçinin onayı gereklidir. İşçi, Ulusal Bayram ve genel tatil günlerinde çalışmaya onay vermemesi halinde, söz konusu günlerde çalıştırılmayacaktır (Koç, 2009a, 446-453).

İş Kanunu'nun 47'nci maddesi, kanunlarda Ulusal Bayram ve genel tatil günü olarak kabul edilen günlerde işçilerin çalışmamaları halinde bir iş karşılığı olmaksızın o günlerin ücretlerinin tam ödeneceğini düzenlemiştir. Aynı maddede işçilerin söz konusu tatil günlerinde çalışmaları halinde ayrıca çalışılan her gün için bir günlük ücreti ödeneceği düzenlenmiştir. "Bu Kanun kapsamına giren işyerlerinde çalışan işçilere..." ifadesiyle kapsam geniş tutulmuş; belirli/belirsiz süreli, kısmî/tam süreli çalışanlar bakımından bir ayrıma gidilmemiştir (Çil, 2007, 676-701).

Kısmî süreli çalışmada işçilerin genel tatil ücretine hak kazanılması konusunda farklı görüşler bulunmaktadır. Bir görüşe göre, çağrı üzerine çalışan işçilerin, genel tatil günü ücretine hak kazanmadıkları kabul edilmekle birlikte, bir ulusal bayram/genel tatil günlerinde dini/millî duyguları yaşamaktan mahrum kalacak şekilde çağrılan ve çalıştırılan işçiye bu genel tatil çalışması karşılığında İş Kanunu'nun 47'nci maddesine göre zamlı ücretin ödenmesi düşünülebilir (Aydın, 2007, 51).

Başka bir görüşte ise, kısmî süreli iş sözleşmeleri ile çalışanların İş

Kanunu'nda düzenlenen genel tatil ücretlerinden yararlanmaları gerekir. Kısmî süreli çalışmada işçi, çalışması gereken günlere isabet eden genel tatil günlerinden de yararlanır. İşçi, çalışmadığı halde o günlere ilişkin ücretine, tatil yapmayarak çalışırsa da ayrıca çalışılan her gün için bir günlük ücret hak kazanacaktır (İşK. m.47). Bir başka deyişle, kısmî süreli çalışan işçi, genel tatil gününe rastlayan günde belirlenen bir çalışmasının olması ve o gün çalışmaması durumunda bir iş karşılığı olmadan genel tatil ücretine hak kazanır. Ancak, kısmî süreli sözleşmede çalışma günleri haftanın belirli günleri kapsayacak şekilde kararlaştırılmış ve öngörülen çalışma günleri genel tatil gününe rastlamıyorsa, işçi genel tatil ücretine hak kazanmayacaktır (Özdemir, 2016).

Kısmî süreli iş sözleşmesine göre çalışan işçinin çalıştığı gün Ulusal Bayram ve genel tatil günlerine denk gelirse ve işçi o gün çalışırsa, işçiye iş sözleşmesine göre çalışmadan hak ettiği ücretin yanı sıra çalıştığı süreye karşılık gelen ücreti de ayrıca ödenecektir (Çil, 2016, 325-356; Güner, 2016, 270).

Kısmî süreli çalışan işçi “bir iş karşılığı olmaksızın bayram ve genel tatil ücretine, çalışılan kısmî süre kadar azaltılarak hak” kazanılabilecektir. Örneklendirmek gerekirse, çağrı üzerine çalışılan kısım, bir yıllık süre içinde normal iş sürelerinin yarısı kadar ise, çalışma karşılığı olmaksızın ödenmesi gereken bayram/genel tatil ücretleri de tam süreli işçiye verilmesi gereken tatil ücretinin yarısıdır (Çil, 2007, 701). Başka bir ifadeyle, çağrı üzerine çalışan işçi genel tatil gününde 3 saat çalışmışsa, çalışmadan hak kazandığı 3 saatlik ücretine ilave olarak 3 saat daha ücrete hak kazanacaktır.

3.10. Yıllık İzin

Anayasa, çalışanın dinlenme hakkının bulunduğunu, ücretli hafta/bayram tatili ve yıllık izin haklarının kanunla düzenleneceğini hüküm altına almıştır (Anayasa/50). 4857 Sayılı İş Kanunu'nda da ücretli yıllık izin hakkı ve kazanma şartları hüküm altına alınmıştır (4857/53 vd).

Kuşkusuz, işçilerin daha randımanlı ve aktif bir şekilde çalışmalarını sürdürebilmeleri için belli bir süre dinlenmeleri gereklidir. Dinlenme hem ruhsal ve hem de bedensel açıdan insanların doğal bir ihtiyacıdır. Aynı zamanda çalışan işçi, verimli çalışmasını devam ettirebilmek için de belli bir süre dinlenmeye muhtaçtır. Bundan dolayı, dinlenme hakkı esas itibariyle bir sosyal hak olarak görülmektedir (Akyiğit, 1999).

İşçinin kullanacağı yıllık iznin belli aralıklarla, düzenli olarak ve ekonomik

açından zarara uğramayacak şekilde verilmesi gerekir. Zira, yıllık ücretli izin işçinin, işverenin ve toplumsal sağlığın korunmasına ve iyileştirilmesine hizmet ettiği için toplumun genel çıkarlarıyla örtüşmektedir. Yıllık izin aynı zamanda işverenin işçiyi gözetme yükümlülüğünün bir yansımasıdır. Anayasa'nın 50'nci maddesinde "bir temel hak" olarak yer alan yıllık izin bertaraf edilemez ve yıllık ücretli izinden vazgeçilemez (Tunçomağ, 1988, 175; Akyiğit, 1999).

İş Kanunu'nun 53'üncü maddesinin "*işyerinde işe başladığı günden itibaren, deneme süresi de içinde olmak üzere, en az bir yıl çalışmış olan işçilere...*" düzenlemesine göre, yıllık izin hakkı ancak hizmet süresinin asgari bir yıl sürmesine bağlı olarak ortaya çıkmaktadır. Bu süre "*bekleme süresi*" olarak isimlendirilebilir (Tunçomağ, 1988, 176).

"Yıllık ücretli izne hak kazanmada gerçekleşmesi gereken sürenin başlangıcı, işçinin işe girmesiyle başlar. Hizmet akdinin daha önceki bir tarihte bağitlanmış olması bu bağlamda önemli değildir. Örnek vermek gerekirse, 01.06.2015 tarihinde işe başlayan işçi 01.06.2016 tarihinde 14 günlük yıllık izne hak kazanır. İşçi yıllık iznini faraza, 01.08.2016 tarihinde kullanmışsa, işçinin ikinci izin hakkı, 01.08.2017 tarihinde değil; 01.06.2017 tarihinde doğar" (Koç, 2007, 169). Deneme süresinin öngöröldüğü iş sözleşmelerinde deneme süresi bir yıllık hizmet süresinin belirlenmesinde dikkate alınır. Çağrı üzerine çalışanların yıllık ücretli izne hak kazanabilmeleri için sadece fiilen çalışılan günlerin toplamı değil, iş sözleşmesinin devam süresi dikkate alınarak belirlenmelidir (Aydın, 2007, 51).

Kısmî süreli iş sözleşmesi ile çalıştırılan işçi, ayırımı haklı kılan bir neden olmadıkça, salt iş sözleşmesinin kısmî süreli olmasından dolayı tam süreli emsal işçiye göre farklı işleme tâbi tutulamaz. Kısmî süreli çalışan işçinin ücret ve paraya ilişkin bölünebilir menfaatleri, tam süreli emsal işçiye göre çalıştığı süreye orantılı olarak ödenir (İşK/13). Yıllık Ücretli İzin Yönetmeliği'nin, "*13'üncü maddesi, kısmî süreli ve çağrı üzerine çalışmalarda yıllık ücretli izinleri düzenlemiştir. Buna göre, kısmî süreli veya çağrı üzerine iş sözleşmesi ile çalışanlar yıllık ücretli izin hakkından tam süreli çalışanlar gibi yararlanır ve farklı işleme tabi tutulamaz*". Bu nedenle, bir yıllık çalışma süresini dolduran kısmî süreli çalışan işçinin 14 gün izin hakkı bulunmaktadır ("Yargıtay 9. Hukuk Dairesi'nin 08.12.2009 tarihli, 2009/44744 Esas ve 2009/33940 Sayılı Kararı"; "Yargıtay 9. Hukuk Dairesinin 11.04.2016 tarihli, 2015/342 Esas ve 2016/8812 Sayılı Kararı" Legalbank Elektronik Hukuk Bankası, 15.10.2018).

Başka bir ifadeyle, kısmî çalışan işçi aynı çalışma süresi sonunda herhangi orantı uygulanmaksızın aynı yıllık ücretli izin hakkına sahiptir (Güven ve Aydın, 2013, 89). Burada izin kullanımı işçinin söz konusu 14 günlük sürede hiç çalıştırılmamasını ifade eder. Yoksa 14 günlük sürede kısmî çalışma kapsamından çalışması gereken saatlerin toplamı kadar bir izin uygulaması uygun olmayacaktır (Çil, 2007, 677-702).

Kısmî süreli iş sözleşmesi ile çalışanlar iş sözleşmeleri devam ettiği sürece her yıl için hak ettikleri izinleri, bir sonraki yıl izin süresi içine isabet eden kısmî süreli iş günlerinde çalışmayarak kullanır (Temir, 2004b). İşçi her gün yarım gün çalıştırılıyorsa, izin süresine isabet eden o günlerde işe gelmeyecek, haftada üç gün çalıştırılıyorsa izin süresine isabet eden o günlerde işe gelmeyecek ve yıllık izinlerini kullanacaktır (Eyrenci, Taşkent ve Ulucan, 2016, 85).

İş Kanunu'nun 58'inci maddesi izinde çalışma yasağı başlığıyla “*yıllık ücretli iznini kullanmakta olan işçinin izin süresi içinde ücret karşılığı bir işte çalıştığı anlaşılırsa, bu izin süresi içinde kendisine ödenen ücret işveren tarafından geri alınabilir*” hükmüne yer vermiştir. Yıllık izinde çalışma yasağının tam süreli çalışan işçileri kapsadığı, kısmî süreli iş sözleşmesiyle çalışan işçileri kapsamadığına ilişkin görüşler bulunmaktadır. Yıllık ücretli izinde iken başka bir işyerinde çalışma yasağının tam süreli çalışan işçiler kapsamaması daha uygun bir düşüncedir. Zira, kısmî süreli işçinin izinde çalışma yasağının uygulanması işçinin çalışma hayatının ve buna bağlı olarak da ekonomik hayatının kötüleşmesine sebep olur (Güner, 2016, 271).

3.11. İş Güvencesi

Türk iş mevzuatında iş güvencesini düzenleyen 4857 sayılı İş Kanunu'nun 30'uncu maddesinde kısmî süreli iş sözleşmeleriyle çalışanlara ilişkin; “*kısmî süreli iş sözleşmesine göre çalışanlar, çalışma süreleri dikkate alınarak tam süreli çalışmaya dönüştürülür. Oranın hesaplanmasında yarım kadar kesirler dikkate alınmaz, yarım ve daha fazla olanlar tama dönüştürülür*” şeklinde tama dönüştürme şeklinde bir düzenlemeye gidilmemiştir. Bu bağlamda günde birkaç saat çalışan işçi de 30 işçinin belirlenmesinde hesaba katılacaktır. Örneğin, 29 işçi tam süreli ve 1 işçi de kısmî süreli çalışıyorsa işyerinden çalışan işçi iş güvencesi kapsamında değerlendirilir (Çil, 2007, 927). Benzeri şekilde 29 işçi belirli süreli veya kısmî süreli iş sözleşmesine tabi olarak çalışsalar dahi, diğer işçi belirsiz süreli çalışıyorsa, diğer şartlar varsa, iş

güvencesinden yararlanacaktır (Günay, 2010, 155).

Çağrı üzerine çalışanlar da otuz işçinin belirlenmesinde dikkate alınır (Akyiğit, 2010, 181). Başka bir ifadeyle, kısmî süreli iş sözleşmesi ile çalışanlar bu Kanunun 18'inci maddesinde yazılı olan işçi sayısına dahildirler ve iş güvencesi hükümlerinden yararlanabilirler (Çil, 2007, 677; Özcan, 2014, 211; “Yargıtay 9. Hukuk Dairesinin 11.04.2016 tarihli, 2015/342 Esas ve 2016/8812 Sayılı Kararı”. “Yargıtay 9. Hukuk Dairesi'nin 08.12.2009 tarihli, 2009/44744 Esas ve 2009/33940 Sayılı Kararı” Legalbank Elektronik Hukuk Bankası, 15.10.2018).

İşçinin iş güvencesinden yararlanabilmesi için otuz ve daha fazla işçi istihdam edilen işyerinde çalışması yeterli değildir. İşçinin en az altı aylık kıdeminin de bulunması gereklidir.

3.12. İhbar Tazminatı

İş sözleşmelerinde süreklilik esastır. İş sözleşmesinin işveren tarafından derhal feshi gerektirmeyen haklı bir nedenle feshedilmesi mümkündür. Haklı bir neden olmadan işverenin iş sözleşmesini feshedebilmesi için işçinin işyerindeki kıdemine uygun olarak ya belirli bir süre önceden bildirimde bulunması ya da söz konusu süreye ait ücreti peşin ödemesi gerekmektedir. Söz konusu bildirim veya tazminat uygulaması ihbar süresi ve ihbar tazminatı olarak bilinmektedir (Kurt, 2006, 653).

İş Kanunu'nun 17'nci maddesi, belirsiz süreli iş sözleşmelerinin feshinden işçinin kıdemine/hizmetine göre değişen bildirim sürelerini öngörmüştür.

Kısmî süreli çalışanlar iş akitlerinin feshinde tam süreli çalışanlara uygun kurallara tabidirler. Kanunun gerekçesinde de belirtildiği gibi kısmî süreli iş sözleşmelerinde fesih bildirim süreleri farklı olmayacaktır (Süzek, 2012, 279; Güven ve Aydın, 2013, 89). Nitekim Kanunun gerekçesinde bölünmeyen bir haktan, yararlanma şartları bulunduğu, tam süreli ve kısmî süreli sözleşmeler arasında bir farklılık söz konusu olmayacaktır.

Çağrı üzerine çalışmaya dayalı kısmî süreli bir iş sözleşmesi ile çalışan işçilerin ihbar tazminatının kazanılması ve hesaplanmasında, yasal şartların varlığı halinde akdin başlangıcı ve bitişi arasındaki sürelerin esas alınması gereklidir (Özcan, 2014, 211; “Yargıtay 9. Hukuk Dairesi'nin 08.12.2009 tarihli, 2009/44744 Esas ve 2009/33940 Sayılı Kararı”; “Yargıtay 9. Hukuk Dairesinin 11.04.2016 tarihli, 2015/342 Esas ve 2016/8812 Sayılı Kararı” Legalbank Elektronik Hukuk Bankası, 15.10.2018). Örneğin kısmî süreli iş

sözleşmesiyle belirsiz süreli olarak işyerinde 2 yıl çalışan işçiye Kanun gereği 6 haftalık ihbar tanınacaktır (Çil, 2007, 675).

3.13. Yeni İş Arama İzni

İş Kanunu'nun 27'nci maddesine göre, "bildirim süreleri içinde işveren, işçiye yeni bir iş bulması için gerekli olan iş arama iznini iş saatleri içinde ve ücret kesintisi yapmadan vermeye mecburdur. İş arama izninin süresi günde iki saatten az olamaz ve işçi isterse iş arama izin saatlerini birleştirerek toplu kullanabilir. Ancak iş arama iznini toplu kullanmak isteyen işçi, bunu işten ayrılacağı günden evvelki günlere rastlatmak ve bu durumu işverene bildirmek zorundadır".

"İşveren yeni iş arama iznini vermez veya eksik kullanırsa o süreye ilişkin ücret işçiye ödenir. İşveren, iş arama izni esnasında işçiyi çalıştırır ise işçinin izin kullanarak bir çalışma karşılığı olmaksızın alacağı ücrete ilaveten, çalıştırdığı sürenin ücretini yüzde yüz zamlı öder".

Kısmî süreli sözleşmelerin feshinde yasal 2 saatlik yeni iş arama izni tartışmalara sebep olmaktadır. Bir görüşe göre, kısmî süreli olarak çalışan işçiye bildirim süreli içerisinde günlük iki saat yeni iş arama izni, iş günlerindeki iş saatlerinde ücretinde bir kesinti yapılmadan kullanacaktır. Ancak belirtilmelidir ki, "*burada paraya ilişkin bölünebilir menfaat söz konusu olmadığı için yasayla getirilen ayırım yasağına uygun olarak iki saatlik yeni iş arama izninin çalıştığı saatlere oranlanması mümkün değildir*" (Eyrenci, Taşkent ve Ulucan, 2016, 86).

İş Kanunu'nda getirilen 2 saatlik yeni iş arama izni, tam süreli sözleşme ile çalışan işçilerin çalışmalarına yönelik getirilen bir düzenlemedir. Kısmî süreli sözleşmeyle çalışan işçinin bölünebilir menfaatler kapsamında orantıya gidilebilir. Nitekim Yargıtay bir kararında iş arama süresi kısmî çalışma süresine göre oranlanarak belirlenmeli (Yargıtay 9 Hukuk Dairesinin 30.09.2014 gün, 2014/24965 Esas ve 2014/28564 Sayılı Kararı Legalbank Elektronik Hukuk Bankası, 15.10.2018) demek suretiyle kısmî süreli çalışan için yasal günde 2 saatlik iş arama izinlerinin tam süreli çalışana göre orantılanarak azaltılması gerektiğini kabul etmiştir (Çil, 2016, 325-326).

3.14. Kıdem Tazminatı

Kısmî süreli iş sözleşmesinde “*kıdem tazminatının hesaplanmasında alınacak sürenin nasıl belirleneceği tartışmalıdır. Kısmî süreli bir iş sözleşmesiyle çalışan bir işçinin kıdeminin fiilen çalıştığı süreler ile çalışılmış sayılan sürelerin birleştirilmesiyle bulunacak süre üzerinden hesaplanacağı savunulduğu gibi, iş sözleşmesinin başlangıcı ile sona ermesi arasındaki çalışılan ve çalışılmayan günler ayrımı yapılmaksızın tüm süre üzerinden ancak kısmî çalışmada hak kazandığı ücret dikkate alınarak hesaplanması gerektiği de savunulmaktadır*” (Koç, 2018, 116-117).

İş Kanunu'nun 13'üncü maddesine göre, kısmî süreli iş sözleşmesi ile çalıştırılan işçi, ayırımı haklı kılan bir neden olmadıkça, salt iş sözleşmesinin kısmî süreli olmasından dolayı tam süreli emsal işçiye göre farklı işleme tâbi tutulamaz. Bu bağlamda kısmî süreli iş sözleşmesinin sona ermesinde işçinin tam süreli iş sözleşmesi ile sahip olduğu haklardan yararlanabileceği kabul görmektedir. Bu nedenle, çağrı üzerine çalışmaya dayalı iş sözleşmelerinin nasıl son bulacakları iş hukukunun temel ilkelerinden hareketle belirlenebilir (Güven ve Aydın, 2013, 93-94).

Kısmî süreli çalışmada kıdem, sadece fiilen çalışılan sürelerin birleştirilmesiyle hesaplanmaz (Çelik, 2012, 105; Süzek, 2012, 279). Kısmî süreli çalışmada kıdem tazminatı, yasal şartların mevcut olması halinde sözleşmenin başlangıcı ve bitişi arasındaki süreler dikkate alınarak hesaplanmalıdır” (Aktay, Arıcı ve Senyen/Kaplan, 2013, 65; Çelik, 2012, 105; Süzek, 2012, 279; Çil, 2016, 325-326; Koç, 2018,117).

Kanunda kısmî süreli çalışmada kıdem nasıl belirleneceği ve nasıl hesaplanacağı normatif olarak düzenlenmemiştir. Bu nedenle kısmi çalışmada kıdem tazminatının hesaplanması yargı kararlarıyla çözüme kavuşturulmaktadır (Özcan, 2014, 210). 2000'li yıllardan önce Yargıtay, kısmî süreli çalışmada kıdem tazminatını işçinin fiilen çalıştığı günlerin toplanması şeklinde hesaplanmasını kararlaştırmıştır (Bayram, 2012, 143; Güven ve Aydın, 2013, 94). 2000'li yıllardan sonra Yargıtay, kısmî süreli çalışmada kıdem tazminatının “işçinin fiilen çalıştığı günlerin toplanması şeklindeki içtihadını” değiştirmiş ve doktrinde kabul gören görüşe uygun olarak, “kıdem hesabında tüm sözleşme süresinin dikkate alınması” esasını benimsemiştir (Güven ve Aydın, 2013, 94; Bayram, 2012, 143) Yargıtay konuya ilişkin olarak verdiği bir kararında aşağıdaki ifadelere yer verilmiştir: “*Kısmî çalışma Kanunda yer almasına rağmen, kıdem nasıl belirleneceği, ihbar izin gibi haklardan nasıl yararlanacağı, bu haklarla ilgili hesap şekli*

yine normatif olarak düzenlenmiş değildir. Konu, Yargı kararlarıyla çözüme kavuşturulmaktadır. Buna göre, kısmî çalışma ister haftanın bir veya bazı günleri çalışma şeklinde gerçekleşsin, ister her gün birkaç saat şeklinde olsun, işçinin işyerinde çalışmaya başladığı tarihten itibaren bir yıl geçince kıdem tazminatı hakkının doğabileceği ve izne hak kazanacağı Dairemizce kabul edilmiştir” (“Yargıtay 9. Hukuk Dairesinin 4.6.2001 gün 2001/6848 Esas, 2001/9525 sayılı Kararı”; “Yargıtay 9. Hukuk Dairesi’nin 08.12.2009 tarihli, 2009/44744 Esas ve 2009/33940 Sayılı Kararı.” Legalbank Elektronik Hukuk Bankası, 15.10.2018). Hesaplamada esas alınacak ücret ise işçinin kısmî çalışma karşılığı aldığı ücret olmalıdır” (“Yargıtay 9. Hukuk Dairesi’nin 08.12.2009 tarihli, 2009/44744 Esas ve 2009/33940 Sayılı Kararı. Yargıtay 9. Hukuk Dairesinin 11.04.2016 tarihli, 2015/342 Esas ve 2016/8812 Sayılı Kararı” Legalbank Elektronik Hukuk Bankası, 15.10.2018).

Çağrı üzerine çalışmaya dayalı iş sözleşmesi kısmî süreli iş sözleşmesinin bir çeşididir. “Kısmî süreli iş sözleşmesi ile çalıştırılan işçi, ayrımı haklı kılan bir neden olmadıkça, salt iş sözleşmesinin kısmî süreli olmasından dolayı tam süreli emsal işçiye göre farklı işleme tâbi tutulamaz” (4857/13). Bundan dolayı, Yargıtay’ın kısmî süreli iş sözleşmelerine ilişkin kararlaştırdığı içtihatları “niteliğine uygunluğu ölçüsünde” çağrı üzerine çalışmaya dayalı iş sözleşmelerine de tatbiki gereklidir (Bayram, 2012, 143). Ancak, Yargıtay, kısmî çalışmada kıdem hesabında tüm sözleşme süresinin dikkate alınması yönündeki “isabetli görüşünü” çağrı üzerine sözleşmeler için yapmamıştır (Sümer, 2015, 284). Nitekim, Yargıtay Genel Kurulu 2012 yılında verdiği bir kararda, kıdem tazminatının süre olarak hesaplanmasında, çalışılan ve İş Kanunu’na göre çalışılmış sayılan sürelerin toplamı esas alınması gerektiğini belirtmiştir (“Yargıtay Hukuk Genel Kurulu’nun 11.04.2012 tarihli, 2012/9-303 Esas ve 2012/317 Sayılı kararı”; “Yargıtay Hukuk Genel Kurulu’nun 11.04.2012 Tarihli, 2012/9-281 Esas ve 2012/307 Sayılı Kararı” Legalbank Elektronik Hukuk Bankası, 15.10.2018).

Yargıtay Hukuk Genel Kurulu Kararını (“Yargıtay Hukuk Genel Kurulu’nun 11.4.2012 Tarihli, 2012/9-303 Esas ve 2012/317 Sayılı Kararı”) inceleyen Bayram, Yargıtay’ın, kısmî süreli iş sözleşmesinin bir çeşidi olan çağrı üzerine çalışmada kıdem hesabında tüm sözleşme süresinin dikkate alınması gerektiği içtihadından vazgeçtiğini belirtmiştir (Bayram, 2012, 143-144).

Yargıtay’ın yeni yaklaşımına ilişkin çeşitli tartışmalar bulunmaktadır.

Çünkü, 1475 Sayılı Mülga İş Kanununun 14'üncü maddesinde “işçinin iş başladığı tarihten itibaren hizmet *akdinin devamı süresince her geçen tam yıl için...*” ifadesi bağlamında kıdem tazminatının hesabında iş sözleşmesinin devam süresinin dikkate alınması gereklidir. İlave edilmelidir ki, çalışılmayan süreye ilişkin ücret ödenmemesi ile söz konusu sürenin kıdem tazminatından sayılması farklı durumdur (Güven ve Aydın, 2013, 95). Kısmî süreli çalışan işçinin kıdem tazminatının hesabında, sadece fiilen çalışılan süreleri toplamak suretiyle bulunan hizmet süresinin dikkate alınması isabetli değildir. Başka bir ifadeyle, kısmî süreli çalışma çeşidi olan çağrı üzerine çalışmanın kıdem tazminatının hesabında farklı esaslar getirilmesi yanlış bir uygulamadır (Bayram, 2012, 144). Mevcut yasal düzenlemeler dikkate alındığında bir kısmî süreli çalışma türü olan çağrı üzerine çalışmanın da, kısmî süreli çalışma ile “aynı hukuki rejime” tabi olması gereklidir (Bayram, 2012, 144). Buna göre, çağrı üzerine çalışmaya dayalı iş sözleşmesi yapan bir işçinin, kıdem tazminatının hesabında iş sözleşmesinin başlangıcı ile sona ermesi arasında çalışılan veya çalışılmayan günler ayrımı yapılmadan bütün sürenin dikkate alınması daha uygun olacaktır (Güner, 2016, 274).

4. ÇAĞRI ÜZERİNE ÇALIŞMADA CEZAI MÜEYYİDE

Devlet, çalışma hayatı ile ilgili mevzuatın uygulanmasını izler, denetler ve teftiş eder. Bu ödev Aile, Çalışma ve Sosyal Hizmetler Bakanlığı'na bağlı ihtiyaca yetecek sayı ve özellikte teftiş ve denetlemeye yetkili iş müfettişlerince yapılır. Yapılan inceleme ve teftişin ardından hukuka aykırı hususların tespiti durumunda idari para cezası uygulanmaktadır. “İş müfettişleri yaptıkları *inceleme ve denetimlerde belirledikleri mevzuata aykırılıkları rapora bağlamaktadırlar. Söz konusu aykırılıklar aynı zamanda idari para cezasını da gerektiriyorsa idari para cezası da raporda belirtilebilir*” (ÇSGB İTK,2015).

İş Kanunu'nun 99'üncü maddesinin c fıkrasında “Bu Kanunun, 14'üncü madde hükümlerine aykırı davranan işveren veya işveren vekiline bu durumdaki her işçi için yüz elli Türk Lirası idari para cezası verilir.” hükmüne yer verilmiştir. Yeniden değerlendirme oranları ile 2019 yılında söz konusu ceza 219 TL olarak uygulanacaktır.

SONUÇ

Bilgi ve iletişim teknolojisinde yaşanan gelişmeler, çalışmanın yapısında köklü bir değişimi beraberinde getirmiştir. Çalışmanın geleneksel yapısı değişerek esnekliği benimseyen bir çalışma düzeni ortaya çıkmıştır. Esnek çalışma biçimleri işletme ve işveren açısından bazı avantajlar sağlarken çalışan açısından olumsuz sayılabilecek sonuçlar doğurmaktadır.

Türkiye’de 1980’li yılların başından itibaren emek piyasalarında farklı çalışma modellerine duyulan ihtiyaç esneklik ile ilgili düzenlemelerin Yargıtay içtihatlarıyla fiilen kabul edilmesini sağlamış, daha sonra 2003 yılında çıkarılan 4857 sayılı İş Kanunu ile esnek çalışma biçimlerinden çağrı üzerine çalışma emek piyasalarında hukuki bir nitelik kazanmıştır. Her ne kadar emek piyasalarında ortaya çıkan bir ihtiyacı giderse ve rekabet açısından işletmelere bir avantaj getirirse de Türk İş Hukuku mevzuatı açısından çağrı üzerine çalışmaya dayalı iş sözleşmelerinde uygulama sorunları ile karşılaşmıştır.

Her şeyden önce çağrı üzerine çalışmada hafta, ay veya yıl gibi bir zaman dilimi içinde işçinin ne kadar süreyle çalışacağını taraflar belirlemedikleri takdirde, haftalık çalışma süresi yirmi saat kararlaştırılmış sayılır. Bu düzenlemeye göre tarafların anlaşmaları halinde çağrı üzerine çalışmada haftalık çalışma süresinin 20 saatin altında veya üstünde kararlaştırılması mümkündür. Ancak iş hukukunun işçinin korunması temel ilkesinden hareketle düzenlemenin çalışma hayatının ihtiyaçları da dikkat alınarak nispi emredici hale getirilmesi daha uygun olacaktır.

Öğretide ve uygulamada kısmî süreli sözleşmeli çalışan işçilerin hafta tatiline/ücretine hak kazanmasına ilişkin çeşitli tartışmalar söz konusudur. Kısmî süreli sözleşmelerde hafta tatiline/ücretine hak kazanma şartlarının tartışmalara yer vermeyecek net şekilde düzenlenmesi ihtilafları azaltacaktır.

Kısmî süreli sözleşme türü olarak çağrı üzerine çalışmaya dayalı iş sözleşmesi yapan işçinin de, kısmî çalışan işçinin kıdem tazminatı hesaplamasında olduğu gibi sözleşme süresinin bütünü esas alınması gerekir. Genel olarak kısmî süreli çalışma, özel olarak da çağrı üzerine çalışmada başta kıdem tazminatı, hafta tatili olmak üzere yasal hakların sağlanmasına ve netleştirilmesine yönelik getirilecek kanuni düzenlemeler, uygulamada ortaya çıkan birçok ihtilafı önleyecektir.

KAYNAKÇA

Aktay, Nizamettin, Arıcı, Kadir ve Senyen Kaplan, Emine Tuncay (2013). İş Hukuku, (Bireysel İş Hukuku, Sendikalar Hukuku, Toplu İş Sözleşmesi Hukuku), Ankara: Gazi Kitabevi.

Akyiğit, Ercan. (2010). İş Hukuku, 8. bs. Ankara: Seçkin Yayıncılık.

Alpagut, Gülsevil (2008). “AB’de Güvenceli Esneklik ve Türkiye’deki Yasal Düzenlemeler”, *TİSK Akademi*, 3(5): 7-37.

Aydın, Ufuk (2007). “Çağrı Üzerine Çalışma ve Uygulama Sorunları” *MESS Sicil İş Hukuku Dergisi*, 2(8): 41-54.

Bayram, Fuat (2012). “Çağrı Üzerine Çalışan İşçinin Kıdem Tazminatı Hesabında Fiilen Çalışılan Sürelerin Birleştirilmesi”. *MESS Sicil Hukuk Dergisi*, 7(28), 140-145.

Binbir, Sinan (2005). “İş Mevzuatında Tatil ve İzin Düzenlemeleri-I”, *Yaklaşım Dergisi*, 146.

Camkurt, Mehmet Zülfi (2007). “Çağrı Üzerine Çalışma ve Çağrı Üzerine, Çalışanların Sosyal Güvenliği”, *Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi*, 46.

Çalışma ve Sosyal Güvenlik Bakanlığı İş Teftiş Kurulu Başkanlığı (ÇSGB İTK), *2015 İş Teftiş Rehberi*

Centel, Tankut (2006). “Kısmî Süreli Çalışma ve Hafta Tatili Ücreti”, *MESS Sicil İş Hukuku Dergisi*, 1(2), 19-22.

Çelik, Nuri (2012). İş Hukuku Dersleri. ynlınmış. 25. bs. İstanbul: Beta Yayıncılık.

Çil, Şahin (2007). *4857 sayılı İş Kanunu Şerhi (Madde 1-19) 1. Cilt*, göz. geç.gnşlmş.2. bs. Ankara: Turhan Kitabevi.

Çil, Şahin (2016). İş Hukuku Yargıtay İlke Kararları (2015-2016 Yılları), Açıklamalı. 7. bs. Ankara: Yetkin Yayıncılık.

Demir, Fevzi (2003). İş Güvencesi ve 4857 Sayılı İş Kanununun Başlıca Yenilikleri, <http://www.haberis.org.tr/uploads/files/kitaplar/yayin24.pdf> (Erişim Tarihi: 21.06.2018)

Demir, Fevzi ve Gerşil, Gülşen (2008). “Çalışma Hayatında Esneklik ve Türk Hukukunda Esnek Çalışma”. *Kocaeli Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 16: 68-89.

Eyrenci, Ö., Taşkent, Savaş. ve Ulucan, Devrim (2016). *Bireysel İş Hukuku*, 7. Bs. İstanbul: Beta Yayıncılık.

Eyrenci, Öner (2003). “4857 Sayılı Yeni İş Kanunu”. *TİSK İşveren Dergisi*, Temmuz.

Günay, Cevdet İlhan (2010). “İş Güvencesi Uygulamasında Hukuki

Sorunlar ve Öneriler”. *Osman Güven Çankaya'ya Armağan*, Ankara: Kamu İşletmeleri İşverenleri Sendikası Yayınları, 153-179.

Güner, Erol (2008). “Part Time Çalışmalarda Deneme Süresi Nasıl Hesap Edilmelidir?”. *Mali Çözüm*, 89, 271-275.

Güner, Erol (2016). “Çağrı Üzerine Çalışmanın Hukuki Sonuçları”. *Mali Çözüm Dergisi* 136: 267-278.

Güven, Ercan ve Aydın, Ufuk. (2013). *Bireysel İş Hukuku, Genişletilmiş Güncellenmiş* 4. Bs. Eskişehir: Nisan Kitabevi Yayınları.

Karaman, Mehmet Halis (2010). “Karar İncelemesi: 4857 sayılı İş Kanunu m. 13. Kısmi Süreli Çalışma, Ayrımcılık Yasağı, Kıdem Tazminatı, Yıllık Ücretli İzin ve Hafta Tatili”. *Çalışma ve Toplum*, 2: 269-300.

Kılıçoğlu, Mustafa ve Kılıçoğlu Ada, İlayda (2015). *Şerhli İş Kanunu Yorumu ve Yargıtay Uygulaması*, 3. Bs., Ankara: Bilge Yayınevi.

Koç, M. (2005a). “Fazla Çalışma”, *E-Yaklaşım Dergisi*, Ağustos 25.

Koç, M. (2005b). “Hafta Tatili”, *E-Yaklaşım Dergisi*, 156: 504-512

Koç, Muzaffer (2007). “Yıllık Ücretli İzin Hakkı ve Yıllık Ücretli İzne Hak Kazanma Şartları”, *İşletme ve Maliye Bilimleri Dergisi*, 35,36: 164-178.

Koç, Muzaffer (2009). “Genel Tatil Ücreti”, *E-Yaklaşım Dergisi*, 198: 446-453

Koç, Muzaffer (2009). “Çalışma Hayatında Eşit Davranmama ve Sonuçları”, *Mali Çözüm Dergisi*, 94: 257-270.

Koç, Muzaffer (2016). “4857 Sayılı İş Kanunundaki Esneklik Düzenlemeleri ve Uygulama Problemleri”, *İnsan ve Toplum Bilimleri Araştırmaları Dergisi*, 5(7): 2169-2192

Koç, Muzaffer (2018), *İş Hukukunda İdari Para Cezaları*, İstanbul: Marmara Belediyeler Birliği Kültür Yayınları

Koç, Muzaffer ve Görücü, İbrahim (2011) “4857 Sayılı İş Kanunu'na Göre Kısmî Çalışma Uygulaması ve Sonuçları”, *Çalışma ve Toplum Dergisi*, 28: 149-178.

Kurt, Resul (2006). *İş Hukuku Mevzuatında Usul ve Esaslar*, İstanbul: İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavir Odası Yayınları.

Kurt, Resul (2008). “4857 Sayılı İş Kanunu'nda Çağrı Üzerine Çalışma İş Sözleşmesi”, *Diyalog Dergisi*

Kurt, Resul ve Koç, Muzaffer (2017). *İş Sözleşmesinin Sona Erdirilmesi*, İstanbul: Seçkin Yayıncılık.

Legalbank Elektronik Hukuk Bankası, (Erişim Tarihi: 15.10.2018)

Mollamahmutoğlu, Hamdi (2004). “4857 Sayılı Yeni İş Kanunu’nun Getirdiği Önemli Bazı Yenilikler”, *Kamu İş Dergisi*, 7(4): 1-37.

Mortaş, Adem ve Koç, Muzaffer (2010). “İhbar Süresi ve Tazminatı”, *Mali Çözüm Dergisi*, 99: 119-154

Narmanlıoğlu, Ünal (2012). *İş Hukuku Ferdi İş İlişkileri –I*, (Yeni Mevzuata Göre Gözden Geçirilmiş 4. Baskı), İstanbul: Beta Yayıncılık.

Noyan, Mehmet Ali (2007). *Türkiye’de Çalışma Hayatında Esneklik Politikasının Çalışma Süreleri Açısından Değerlendirilmesi*, (Yayımlanmamış Doktora Tezi), İzmir, Dokuz Eylül Üniversitesi

Özcan, Durmuş (2014). *Gerekçeli-Açıklamalı-İçtihatlı İş Kanunları Şerhi*, Ankara: Adalet Yayınevi.

Özdemir, Cumhuri Sinan (2016). “Çağrı Üzerine Çalışma”, *Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi*, 145.

Parlak, Zeki ve Özdemir, Süleyman (2011). “Esneklik Kavramı ve Emek Piyasalarında Esneklik”, *Sosyal Siyaset Konferansları Dergisi*, 1(60): 1-60.

Sert, Selin (2014). “Çağrı Üzerine Çalışmaya Dayalı İş Sözleşmesi”, *Türkiye Barolar Birliği Dergisi*, 110: 335-356.

Sümer, Halûk Hâdi (2015). *İş Hukuku Uygulamaları*, 5.bs., Konya: Mimoza Yayınları.

Sümer, Halûk Hâdi (2016). *Bireysel Basın İş Hukuku*, gncnlmş. 2.bs., Ankara: Seçkin Yayıncılık.

Süzek, Sarper (2012). *İş Hukuku (Genel Esaslar- Bireysel İş Hukuku)*, ynlmş. 8. Bs. İstanbul: Beta Yayıncılık.

Temir, Arif (2004). “Tam Zamanlı Ve Esnek Çalışma Şekillerine Göre Hafta Tatili, Genel Tatil ve Ulusal Bayram Günlerinde Ücrete Hak Kazanma”, *Yaklaşım Dergisi*, 134.

Temir, Arif (2004). “4857 Sayılı İş Yasası’na Göre Kısmî Zamanlı Çalışan İşçilerin Yıllık Ücretli İzin Uygulaması”, *Yaklaşım Dergisi*, 137.

Temir, Arif (2007), *Soru ve Cevaplı, İçtihatlı ve Sözleşme Örneklili Tüm Yönleriyle; İş Sözleşmesi*, İstanbul: Yaklaşım Yayıncılık.

Tiryaki, Hamit (2010). “Çağrı Üzerine Çalışma” *Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi*, 81.

Tozan, Celal (2005). “Kısmî Süreli Çalıştırılanlar Kurum’a Nasıl Beyan Edilecek”, *Yaklaşım Dergisi*, 148.

Tozan, Celal (2013). “Çağrı Üzerine Çalışmada Kıdem Yılıının

Hesaplanması”, *E-Yaklaşım Dergisi*, 243.

Tuncay, Can ve Savaş Kutsal, Burcu (2017). *Toplu İş Hukuku*. İstanbul: Beta Yayıncılık.

Tunçomağ, Kenan (1988). *İş Hukukunun Esasları*, İstanbul: Beta Yayıncılık.

Ünal, Ayşe (2005). “Avrupa’da Kısmî Çalışma ve Uygulamanın Genel Özellikleri”, *Kamu-İş İş Hukuku ve İktisat Dergisi*, 8(1): 1-19.

Zeytinoğlu, Emin (2004). “Kısmî Süreli Çalışma Şekilleri ve 4857 Sayılı İş Kanunu’ndaki Görünüm” İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası, 62(1-2): 449-466.

ARAŞTIRMA MAKALESİ

BANKA PERFORMANSININ ENTROPİ VE COPRAS YÖNTEMİ İLE DEĞERLENDİRİLMESİ: TÜRK BANKACILIK SEKTÖRÜ ÜZERİNE BİR ARAŞTIRMA

EVALUATING BANK PERFORMANCE WITH ENTROPY AND COPRAS METHODS: A RESEARCH ON THE TURKISH BANKING SECTOR

Dr. Öğr. Üyesi Mehmet Sabri TOPAK*
Dr. Öğr. Üyesi Mustafa ÇANAKÇIOĞLU**

ÖZ

Bu çalışmanın amacı, Türkiye’de faaliyet gösteren mevduat bankalarının finansal performansının çok kriterli karar verme yöntemlerinden Entropi ve COPRAS (Complex Proportional ASsessment) yöntemleri ile değerlendirilmesidir. Bu amaçla sektörde aktif büyüklüğü açısından en büyük 11 bankanın 2017 dönemine ilişkin finansal tablolarından hesaplanan verileri kullanılmıştır. Bankalara ait özkaynaklar, mevduatlar, personel giderleri, personel sayısı ve şube sayısı girdi faktörleri olarak kullanılırken, krediler, net faaliyet karı, aktif karlılık oranı ve özkaynak karlılık oranı ise çıktı faktörleri olarak seçilmiştir. Türk bankalarının finansal performansının değerlendirilmesinde Entropi ve COPRAS yöntemlerinin birlikte ilk kez kullanıldığı çalışmada Entropi yöntemiyle seçilen kriterlerin ağırlıkları belirlenmiş, COPRAS yöntemi ile de bankalar performans açısından sıralanmıştır. Çalışma sonucunda sektördeki büyük bankaların finansal performans değeri açısından en iyi performansa sahip bankalar olduğu tespit edilmiştir.

Anahtar Sözcükler: Banka Performansı, Entropi, COPRAS

ABSTRACT

The purpose of this study is to evaluate the financial performances of the Turkish commercial banks by using multi criteria decision making methods,

* İstanbul Üniversitesi, İktisat Fakültesi, İşletme Bölümü, ORCID ID: <https://orcid.org/0000-0003-2753-9834>

** Kadir Has Üniversitesi, Muhasebe Finans Yönetimi Bölüm, ORCID ID: <https://orcid.org/0000-0001-7462-9934>

Entropi and COPRAS (Complex Proportional Assessment). The data calculated from 2017 financial tables of 11 largest banks in terms of asset size was used. The shareholders' equity, deposits, personnel expenses, number of employees and number of bank branches were used as input factors, while loans, net operating profit, return on assets and return on equity ratios were selected as output factors. Entropi and COPRAS methods were used together for the first time in evaluating the financial performance of the Turkish banks. The weights of the criteria were determined by the Entropi method, and with the COPRAS method banks were ranked in terms of performance. The result exhibits that the big banks have the best performance in terms of financial performance value.

Keywords: Bank Performance, Entropy, COPRAS

1.GİRİŞ

Bankalar ekonomideki birimlerin tasarruflarını mevduat olarak toplayan ve toplamış olduğu fonları kredi olarak fon talebinde bulunan kişilere ve şirketlere kullandıran kurumlardır. Bankalar bu yönüyle ekonomideki fonların akışkanlığını sağlarken, finansal sistemin işleyişi bakımından da oldukça önemli bir fonksiyonu yerine getirmektedirler. Bankalar bu işlevin dışında, ekonomide kredi ve para politikalarının uygulanmasındaki rolleri, menkul kıymet alım ve satımı işlemlerini gerçekleştirmeleri, kredi ve banka kartı gibi ödeme kolaylıklarının kullanımlarını sağlamaları ve ticari işlemlerde aracılık etme gibi birçok önemli görevleri yerine getirirken; sermaye birikimi ve yatırımlar yoluyla ekonomik ferahın artırılması açısından da ülke ekonomisine önemli derecede katkıları bulunmaktadır (Yetiz, 2016, 107; Taşkın, 2011, 289). Bankacılık sektöründe yaşanan olumsuz bir gelişme, ülke ekonomisini ve sosyal hayatı derinden etkileyebilmektedir. Bankacılık sektöründe yaşanan bir kriz, bütün finansal sistemi ve reel ekonomiyi doğrudan etkileyerek yerel ya da küresel düzeyde bir krize dönüşebilmektedir. Türkiye’de Kasım 2000 ve Şubat 2001’de yaşanan bankacılık krizi yerel düzeyde ülke ekonomisini son derece olumsuz etkilerken, Lehman Brothers yatırım bankasının 2008 yılında batmasının etkisi ise küresel ölçekli bir krize dönüşerek finansal piyasaları ve reel ekonomileri olumsuz etkilemiştir.

Türkiye’de 2001 yılında yaşanan ekonomik kriz döneminde uygulamaya konulan “Güçlü Ekonomiye Geçiş Programı”nın amacı, kamuya bütçe disiplininin getirilmesi ve bankacılık sektörünün yapılandırılması adına alınan tedbirlerle

finansal sistemin güçlendirilmesi ve bankacılık sektörüne olan güvenin tekrar sağlanmasıdır. Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu (BDDK) tarafından 2001 yılı şubat ayından yayımlanan “Bankalarda İç Denetim ve Risk Yönetimi Sistemlerinin Kurulmasına ve Faaliyetine İlişkin Yönetmelik” ile Türk bankacılık sektöründe risk yönetimi ve denetim konularında reform niteliğinde olan yenilikler getirilmiştir. Bu süreçte Türk bankacılık sektöründe Basel kriterlerinin uygulanmaya konulması ile sektörün finansal görünümü güçlenmiş ve krizlere karşı direnci artmıştır. Türkiye’de bankacılık sektörünün krizlere karşı duyarlılığı 2008 küresel kriz döneminde piyasa tarafından test edilirken, sektörün bu süreçte başarılı bir sınav verdiği söylenilebilir. Amerika Birleşik Devletleri’nde 2008 yılında başlayan ve diğer ülkelere yayılan küresel kriz, birçok ülkeyi etkilediği gibi Türkiye ekonomisini de etkilemiştir. Ancak bu etkinin derecesinin krizden etkilenen birçok ülkeye göre sınırlı olmasının nedeni, Türkiye’de 2001 kriz sürecinde bankacılık alanında yapılan yapısal reformların bankaların finansal yapısını güçlü hale getirmesidir (Arabacı, 2018, 26; Kesebir, 2018, 10; Turgut ve Ertay, 2016, 115).

Güçlü bir ekonomiye sahip olabilmenin en önemli gereksinimlerinden bir tanesi güçlü bir finansal sisteme sahip olunmasıdır. Bankalar finansal sistemin merkezinde olan kuruluşlardır. Türk Bankacılık sektöründe 2017 yılı sonu itibari ile 34 mevduat bankası, 13 kalkınma ve yatırım bankası, 5 adet de katılım bankası olmak üzere toplam 52 banka faaliyet göstermektedir. Sektörün % 25,1’i yerli, 23,6’sı halka arz ve %51,3’de yabancı sermayeli bankalardan oluşmaktadır. Sektörde 208 bin çalışan, 11.582’de şube bulunmaktadır. Türkiye’de finansal sistem büyük oranda bankacılık sektöründen oluşmaktadır (TBB, Bankalarımız 2017, 16). Finansal kuruluşların aktif büyüklüğü ve toplam içindeki payı Tablo 1’de verilmiştir. Bankacılık sektörünün aktif büyüklüğü tüm finansal kuruluşlar toplamının % 82’sini oluşturmaktadır.

Tablo 1. Türkiye’de Finansal Kuruluşların Aktif Büyüklüğü (Aralık 2017)

Sektör	Tutar (Milyar TL)	Toplam İçindeki Pay (%)
Bankalar	3.258	82
Portföy yönetim şirketleri	158	4
Sigorta şirketleri	140	4
İşsizlik sigortası fonu	117	3
Emeklilik yatırım fonları	80	2
Gayrimenkul yatırım ortaklıkları	65	2
Finansal kiralama şirketleri	58	1
Faktöring şirketleri	44	1
Finansman şirketleri	39	1
Aracı kurumlar	23	1
Reasürans şirketleri	3	0
Menkul kıymet yatırım ortaklıkları	0	0
Toplam	3.986	100

Kaynak: Bankalarımız 2017, TBB, 15.

Finansal sistemin sağlıklı bir şekilde işlemesi ülke ekonomisinin kalkınması açısından anahtar bir role sahiptir. Finansal aracılık görevini yerine getiren bankaların gelişmişlik düzeyi ve performansı ülke ekonomileri açısından büyük öneme sahiptir (Topak ve Talu, 2016, 37). Bankacılık sektörünün ekonomideki işlevleri dikkate alındığında, sektördeki bankaların finansal performansının oldukça geniş bir kesimi ilgilendirdiğini söyleyebiliriz. Bankaların etkinliklerinin ve finansal performansının doğru ölçütlerle ve yöntemlere değerlendirilmesi karar alıcıları açısından önem arz etmektedir. Çok Kriterli Karar Verme Yöntemleri (ÇKKV) birçok kriteri birlikte dikkate alması nedeniyle performans değerlendirilmesinde son derece kullanışlı bir yöntemdir. ÇKKV karmaşık karar verme problemlerinde alternatifler

arasında ölçülmezlik ve karşılaştırılamazlık durumları söz konusu olduğunda, bu durumları belirleyerek çözüme ulaştırmakta ve karar vericilere yardımcı olmaktadır (Urfalıoğlu ve Genç 2013, 332). Birden çok kriteri bir arada değerlendirerek tek bir çıktı elde edilmesini sağlayan ÇKKV'nin girdileri önem derecesine göre ağırlıklandırarak çıktı sıralamasını vermesi, bu yöntemin kullanılabilirliğini artırmaktadır (Temizel ve Bayçelebi, 2016, 160).

Bu çalışmanın amacı, Türkiye'de faaliyet gösteren mevduat bankalarının finansal performansının ÇKKV yöntemlerinden Entropi ve COPRAS yöntemleri ile değerlendirilmesidir. Bu iki yöntemin birlikte kullanıldığı hibrid bir yonteme, konuya ilişkin literatürde yer alan çalışmalar incelendiğinde rastlanılmamıştır. Bu durum çalışmaya alanında özgün bir nitelik kazandırmaktadır. Çalışmanın giriş kısmı birinci bölümünü oluşturmaktadır. İkinci bölüm konuya ilişkin literatür çalışmalarına ayrılmıştır. Üçüncü bölümde araştırmanın kapsamı ve veri seti yer alırken dördüncü bölümde çalışmada kullanılan yöntemler açıklanmıştır. Beşinci bölümde önerilen model çerçevesinde sayısal değerlere dayanan bir analiz gerçekleştirilmiştir. Altıncı bölümde ise analiz sonucunda elde edilen çıktılar ve sonuçlar değerlendirilmiştir.

2. LİTERATÜR İNCELEMESİ

Bankaların finansal performansının farklı yöntemlerle değerlendirildiği çok sayıda çalışma bulunmaktadır. Bu çalışmalardan önemli görülenler bu bölümde özetlenmiştir.

Işık ve Hassan (2003), Türkiye'deki bankalarının 1988-1996 dönemine ilişkin verilerini kullanarak yaptıkları çalışmada Malmquist analiz yöntemi ile bankaların teknik ve maliyet etkinliğini incelemiş ve yabancı ortaklı bankalar ile kamu bankalarının özel bankalardan daha etkin olduğu sonucuna ulaşmışlardır.

Chang (2006), Tayvan'da faaliyet gösteren 15 mevduat bankasının 2000-2002 dönemine ilişkin finansal performanslarını 20 adet finansal oran kullanarak incelemiştir. Gri İlişki Analiz (GİA) yönteminin kullanıldığı çalışma sonucunda kârlılıkla ilgili oranların finansal performans değerlemesinde en fazla paya sahip oranlar olduğunu belirtmiştir.

Demir ve Gençtürk (2006), İMKB'de işlem gören bankaların 2000-2006 dönemine ait verilerini kullanarak Veri Zarflama Analizi (VZA) yöntemi ile etkinliklerini incelemiştir. Analiz sonucunda İMKB'de işlem gören yabancı bankanın olmadığı 2000-2004 döneminde, 2001 ekonomik kriz döneminin

dışındaki yıllarda bankaların ortalama etkinliklerinde düzenli ve sürekli bir artış olduğuna ulaşmışlardır. Çalışmada ayrıca bankaların sahiplik yapısının değişmesi sonucunda yabancı bankaların faaliyet göstermeye başladığı 2005 yılında yabancı bankaların, 2006 yılında ise yerli bankaların daha etkin olduğunu belirtmişlerdir.

Ho ve Wu (2006), Avusturya'da faaliyet gösteren ve ülke ekonomisi açısından önde gelen üç büyük bankanın GİA yöntemi ile finansal performanslarını değerlendirmişlerdir. Analiz sonucunda bankaların finansal performanslarını etkileyen başlıca değişkenin likit varlıklar olduğunu tespit etmişlerdir.

Bayrakdaroğlu ve Ege (2008), Türkiye'de faaliyet gösteren 45 bankanın 2001-2006 dönemlerine ilişkin seçilmiş oranlarını kullanarak Analitik Hiyerarşi Süreci (AHP) yöntemi ile finansal performansını incelemiştir. Analize kamu, özel ve yabancı sermayeli mevduat bankaları, ulusal ve yabancı sermayeli kalkınma ve yatırım bankaları ve sektördeki katılım bankaları dâhil edilmiştir. Analiz sonucunda mevduat bankalarının en iyi performansa sahip olduklarına, yabancı sermayeli yatırım ve kalkınma bankalarının performansının ise diğer bankalara göre en düşük seviyede olduğuna ulaşmışlardır.

Seçme vd. (2009) tarafından yapılan çalışmada, uzman görüşlerini esas alarak Bulanık AHP-TOPSIS yöntemleri entegre edilmiş ve Türk Bankacılık Sektöründeki beş adet mevduat bankasının finansal ve finansal olmayan göstergeleri kullanılarak performansları değerlendirilmişlerdir. Analizde 2007 yılı faaliyet dönemine ilişkin 27 adet finansal oran kullanılmıştır. Analiz sonucunda yapılan performans sıralamasında T.C. Ziraat Bankası A.Ş.'nin en yüksek performansa sahip olduğu, bu bankayı sırasıyla Akbank T.A.Ş., Türkiye İş Bankası A.Ş., Türkiye Garanti Bankası A.Ş. ve Yapı ve Kredi Bankası A.Ş.'nin takip ettiğine ulaşmışlardır.

Çetin ve Çetin (2010), İMKB'de işlem gören 13 bankanın finansal performansını değerlendirmek için 2008 faaliyet dönemine ilişkin hesapladıkları oranlarını Bulanık AHP yönetimi ile ağırlıklandırarak VIKOR yöntemini kullanmışlardır. Analiz sonucunda Türkiye Garanti Bankası A.Ş.'nin en yüksek performansa sahip olduğu, Tekstil Bank A.Ş.'nin ise performans sıralamasında son sırada olduğunu belirtmişlerdir.

Sekhri (2011), Hindistan'da kamu, özel ve yabancı sermayeli bankaların etkinlik analizini Veri Zarflama Analizi (VZA) ve Malmquist Index yöntemlerini kullanarak incelemiştir. 2004 – 2009 dönemini kapsayan çalışma

sonucunda yabancı sermayeli bankaların yüksek teknolojiye sahip olmaları nedeniyle etkinliklerinin daha yüksek olduğunu tespit etmiştir.

Çağıl (2011), Türk Bankacılık Sektöründe faaliyet gösteren kamu, özel ve yabancı sermayeli 24 bankanın 2006-2010 dönemlerine ait finansal performanslarını ELECTRE yöntemi ile değerlendirmiştir. Analiz sonucunda kriz dönemlerinde bankaların performans sıralamasında değişiklikler olmasına rağmen, net uyum ve net uyumsuzluk indeksleri ve finansal performans sıralamasına göre söz konusu dönem için Türkiye İş Bankası A.Ş., Türkiye Garanti Bankası A.Ş ve Arap Türk Bankası A.Ş'nin performansı en yüksek bankalar olduğu tespit edilmiştir.

Dinçer ve Görener (2011), Türkiye'deki kamu, özel ve yabancı sermayeli bankalardan oluşan banka gruplarının finansal performanslarının ölçülmesinde kullanılacak kriterlerin ağırlıklarını AHP yardımıyla hesaplayarak, VIKOR yöntemi ile performans ölçümünü gerçekleştirmişlerdir. 2002-2008 dönemini kapsayan çalışmada üç banka grubunun performanslarının analiz edilmesi sonucunda 2002, 2003 ve 2008 yıllarında yabancı sermayeli bankaların, 2004-2007 yılları arasında ise kamu sermayeli bankaların performansının daha yüksek olduğunu belirtmişlerdir.

Uçkun ve Girginer (2011), Türkiye'de faaliyet gösteren 3 adet kamu ve 10 adet özel sermayeli mevduat bankasının finansal performansını GİA yöntemi ile incelemiştir. Finansal tablolardan hesaplanan 14 oranın kullanıldığı çalışma sonucunda kamu sermayeli bankalar içinde performans başarı sıralaması açısından T.C. Ziraat Bankası A.Ş. ilk sırada yer alırken, Türkiye Vakıflar Bankası T.A.Ş ve Türkiye Halk Bankası A.Ş. ise ikinci ve üçüncü sırada yer almıştır. Özel sermayeli bankalar içinde en başarılı bankaların ise sırasıyla Anadolu Bank A.Ş, Turkish Bank A.Ş, Akbank T.A.Ş. ve Türkiye Garanti Bankası A.Ş. olduğu tespit edilmiştir.

Sakarya ve Aytekin (2013), İMKB'de işlem gören kamu, özel ve yabancı sermayeli mevduat bankalarının hisse senedi getirileri ile finansal performans sonuçları arasındaki ilişkiyi incelemeyi amaçlayan çalışmalarında 2007-2011 dönemine ilişkin 10 adet finansal oran kullanılmışlardır. Çok kriterli karar verme yöntemlerinden PROMETHEE (Preference Ranking Organization Method for Enrichment Evaluations) yönteminin kullanılarak bankaların finansal performansının değerlendirildiği araştırma sonucunda hiçbir bankanın tüm yıllarda en iyi ya da en kötü sırada yer almadığını ve sonuçların dönemlere göre farklılıklar gösterdiğini belirtmişlerdir.

Kahveci vd. (2013), Türkiye'deki mevduat bankalarının 2006-2011 dönemine ilişkin performanslarını iki aşamalı Veri Zarflama Pencere Analizi (VZPA) ile incelemiştir. Analiz sonucunda büyük ve orta ölçekli bankaların birinci ve ikinci aşama performans değerlerinin yüksek; küçük ve mikro ölçekli bankaların değerlerinin ise düşük olduğunu tespit etmişlerdir.

Akyüz vd. (2013), BİST'te işlem gören 11 mevduat bankasının 2007-2011 dönemine ilişkin etkinliklerini Malmquist Toplam Faktör Verimlilik Endeksi Yöntemi ile incelemiştir. Analizde mevduat, özsermaye, ve faiz giderleri girdi olarak yer alırken, net kar ve faiz gelirleri ise çıktı olarak kullanılmıştır. Çalışma sonucunda etkinlik açısından söz konusu dönem için en başarılı iki bankanın sırasıyla Türkiye Garanti Bankası A.Ş. ve Türkiye Halk Bankası A.Ş. olduğunu tespit etmişlerdir.

Bağcı ve Rençber (2014), Türkiye'de faaliyet gösteren 3 kamu sermayesi banka ile 10 özel sermayeli bankanın 2006-2012 dönemine ilişkin finansal performanslarını PROMETHEE yöntemi ile karşılaştırmıştır. Analiz sonucunda Türkiye Halk Bankası A.Ş.'nin kamu sermayeli bankalar içerisinde en yüksek performansa sahip olduğunu, ikinci sırada ise T.C. Ziraat Bankası A.Ş.'nin yer aldığını belirtmişlerdir. Özel sermayeli bankalar açısından ise Finansbank A.Ş.'nin 2006 yılında, Türkiye Garanti Bankası A.Ş.'nin 2007 ve 2008 yılında, Denizbank A.Ş.'nin 2009, 2011 ve 2012 yılında, Yapı ve Kredi Bankası A.Ş.'nin de 2010 yılında en yüksek performansa sahip olduğunu tespit etmişlerdir.

Özbek'in (2015), OCRA, SAW ve MOORA yöntemlerini kullanarak Türkiye'de faaliyet gösteren 9 yabancı sermayeli bankanın 2005-2014 dönemine ilişkin verimlilik açısından sıralamasını yapmıştır. Analiz sonucunda verimliliği en yüksek dört bankanın sırasıyla Finansbank A.Ş., Denizbank A.Ş., HSBC Bank A.Ş. ve ING Bank A.Ş. olduğunu bulmuşlardır.

Güneysu vd. (2015), Türkiye'deki ticari bankaların 16 adet finansal oranı üzerinden finansal performanslarını AHP ve GİA yöntemleri ile incelemiştir. 2010-2014 dönemini kapsayan çalışmada finansal performans açısından kamu sermayeli bankalar içinde T.C. Ziraat Bankası A.Ş., özel sermayeli bankalar içerisinde Adabank, yabancı sermayeli bankalar içinde ise JPMorgan Chase Bank N.A.'nin en iyi performansa sahip banka olduğunu belirlemişlerdir.

Rezaei ve Ketabi (2016), İran'da faaliyet gösteren bankalarının finansal performansını AHP ve TOPSIS yöntemlerini kullanarak değerlendirmişlerdir.

Analiz sonucunda performansı en yüksek üç bankanın Mellat, Saderat Iran ve Tejerat olduğunu tespit etmişlerdir.

Çalışkan ve Eren (2016), Türkiye'deki kamu, özel ve yabancı sermayeli mevduat bankalarının 2010-2014 dönemine ilişkin finansal performansını karşılaştırmak amacıyla yaptıkları çalışmalarında AHP ve PROMETHEE yöntemlerini kullanmışlardır. Analiz sonucunda en başarılı kamu sermayeli bankanın T.C. Ziraat Bankası A.Ş., en başarılı özel sermayeli mevduat bankasının ise Akbank T.A.Ş. olduğunu belirtmişlerdir.

Kandemir ve Tuğrul (2016), Borsa İstanbul'da işlem gören 12 mevduat bankasının 2004-2014 dönemlerindeki finansal performanslarını inceledikleri çalışmalarında Gri İlişkisel Analiz, TOPSIS ve VIKOR analiz yöntemlerini kullanılmışlardır. Çalışma sonucunda Gri İlişkisel Analiz ve TOPSIS yöntemlerine göre en yüksek finansal performansa sahip bankanın Türkiye Vakıflar Bankası T.A.O. olduğu, VIKOR yöntemine göre ise Denizbank A.Ş.'nin en iyi performansa sahip olduğunu tespit etmişlerdir.

Akçakanat vd. (2017), Türkiye'de faaliyet gösteren bankaları aktif büyüklüklerine göre küçük, orta ve büyük ölçekli olarak sınıflandırarak finansal performansını değerlendirmişlerdir. Çalışmada seçilen performans kriterlerinin ağırlıkları ENTROPİ yöntemi ile hesaplanmış, WASPAS yöntemi ile de performans açısından bankalar sıralanmıştır. Analiz sonucunda büyük ölçekli bankalar içinde T.C. Ziraat Bankası A.Ş., orta ölçekli bankalar grubunda Finans Bank A.Ş., küçük ölçekli bankalar içerisinde ise Anadolu Bank A.Ş.'nin en iyi performansa sahip bankalar olduğu tespit edilmiştir.

Yamaltdinova (2017), Kırgızistan'da faaliyet gösteren 15 ticari bankanın 2010-2014 dönemindeki etkinliklerini TOPSIS yöntemi ile incelediği çalışmasında Demir Kyrgyz International Bank'ın en yüksek performansa sahip banka olduğunu tespit etmişlerdir. .

Altunöz (2017), çalışmasında bulanık MOORA ve bulanık AHP yöntemleri ile 2007- 2016 döneminde BİST'te işlem gören 12 bankanın finansal performanslarını değerlendirmiştir. Analiz sonucunda ilk sırada İş Bankası, son sırada ise ICBCT Bank yer almıştır.

Atukalp (2018), BİST Banka endeksinde yer alan mevduat bankalarının 2010-2016 dönemine ilişkin finansal performansını Multi-MOORA tekniği ile incelemiştir. Analizde uygulanan oran metodu ve tam çarpım formuna göre Akbank T.A.Ş., referans noktası yaklaşımına göre ise Türkiye Garanti Bankası A.Ş.'nin performansı en yüksek bankalar olduğuna ulaşmıştır.

Uludağ ve Ece (2018), Türkiye’de faaliyet gösteren 28 mevduat bankasının 2006-2016 dönemindeki finansal performansını 7 ana başlık altında toplanan 49 alt kritere göre TOPSIS yöntemi ile incelemiştir. Analiz sonucunda, T.C. Ziraat Bankası A.Ş.’nin kamu sermayeli bankalar içinde en yüksek performansa sahip banka olduğu tespit edilmiştir. Özel sermayeli mevduat bankalarında 2008-2011 dönemi için Şekerbank A.Ş.’nin en iyi performansı göstermesine rağmen yıllar bazında bankaların performans derecesinin değiştiğini belirtmişlerdir. Yabancı sermayeli bankalarda ise Finansbank A.Ş.’nin en iyi performansa sahip banka olmuştur.

Günay ve Günay (2019), Türkiye’de faaliyette bulunan 15 mevduat bankasının 2012-2016 dönemine ilişkin finansal performansını VZA, ELECTRE ve TOPSIS yöntemleri ile değerlendirmiştir. Kullanılan her üç yöntemin sonuçlarına göre 2012 yılında Denizbank A.Ş., 2013 yılında Akbank T.A.Ş, 2014 yılında Akbank T.A.Ş ve T.C. Ziraat Bankası A.Ş., 2015 yılında da Ziraat Bankası A.Ş. en yüksek performansa sahip banka olarak bulunmuştur. 2016 yılında ise ELECTRE yöntemine göre Anadolu Bank A.Ş., TOPSIS yöntemine göre ise Turkland Bank A.Ş. en iyi performans sahip banka olmuştur.

Bankaların finansal performansının değerlendirilmesine ilişkin yapılan çalışmalarda bizim çalışmamızda kullandığımız Entropi ve COPRAS yöntemlerinin birlikte kullanıldığı hibrid bir yöntem bulunmamaktadır. Fakat bu iki yöntemin farklı alanlarda kullanıldığı çalışmalar bulunmaktadır. Ebrahimi vd. (2016), Zhang vd. (2017), Ömürbek vd. (2017), Bağcı ve Caba (2018), Gürbüz ve Dinçer (2018) tarafından yapılan çalışmalar iki yöntemin birlikte kullanıldığı çalışmalardan bazılarıdır.

3. ARAŞTIRMANIN KAPSAMI VE VERİ SETİ

Türkiye’de faaliyet gösteren bankaların finansal performansının değerlendirilmesi amacıyla yapılan bu çalışmada aktif ve krediler büyüklüğü açısından sektördeki en büyük 11 mevduat bankasının 2017 yılına ilişkin verileri kullanılmıştır. Çalışmada kapsamındaki bankalar ve kodları Tablo 2’de verilmiştir. Sektördeki en büyük banka olan T.C. Ziraat Bankası A.Ş.’nin dışındaki 10 bankanın tamamı halka açık şirketlerdir ve Borsa İstanbul’da pay senetleri işlem görmektedir.

Tablo 2. Çalışmada Seçilen Bankalar ve Kodları

K1	Akbank T.A.Ş.	K7	Türkiye Garanti Bankası A.Ş.
K2	Denizbank A.Ş.	K8	Türkiye Halk Bankası A.Ş.
K3	QNB Finansbank A.Ş.	K9	Türkiye İş Bankası A.Ş.
K4	Şekerbank T.A.Ş.	K10	Türkiye Vakıflar Bankası T.A.O.
K5	Türk Ekonomi Bankası A.Ş.	K11	Yapı ve Kredi Bankası A.Ş.
K6	Türkiye Cumhuriyeti Ziraat Bankası A.Ş.		

Bankaların toplam aktifler, toplam krediler ve toplam mevduat büyüklüğü açısından sektör içindeki payları, sermaye sahipliği açısından Tablo 3’de verilmiştir. Bu tablo incelendiğinde aktif büyüklüğü açısından sektördeki bankaların yaklaşık % 86’sı, krediler toplamı açısından % 85’i ve mevduat büyüklüğü açısından yaklaşık % 92’si çalışma kapsamındaki 11 bankadan oluşmaktadır. Bu nedenle çalışmada kullanılan veri setinin Türk bankacılık sektörünün tamamını temsil etme kabiliyetinin yüksek olduğu söylenebilir.

Tablo 3. Araştırmada Kapsamındaki Bankaların Sektör Dağılımları (31.12.2017)

Bankalar	Toplam Aktifler	Toplam Krediler	Toplam Mevduat
Türkiye Cumhuriyeti Ziraat Bankası A.Ş.	14,0	14,4	15,5
Türkiye Halk Bankası A.Ş.	9,9	9,8	11,3
Türkiye Vakıflar Bankası T.A.O.	8,7	8,9	9,1
Kamusal Sermayeli Bankalar	32,6	33,1	35,9
Akbank T.A.Ş.	10,2	9,2	10,8
Şekerbank T.A.Ş.	1,0	1,0	1,2
Türk Ekonomi Bankası A.Ş.	2,8	3,1	3,2
Türkiye İş Bankası A.Ş.	11,7	11,6	11,9
Yapı ve Kredi Bankası A.Ş.	9,6	9,4	9,9
Özel Sermayeli Bankalar	35,3	34,3	37,0
Denizbank A.Ş.	3,9	3,7	4,4
QNB Finansbank A.Ş.	4,1	4,0	3,9
Türkiye Garanti Bankası A.Ş.	10,5	10,1	10,6
Yabancı Sermayeli Bankalar	18,5	17,8	18,9
Bankalar Sektör Toplam	86,4	85,1	91,8

Kaynak: <https://www.tbb.org.tr>, Erişim Tarihi: 03.06.2019.

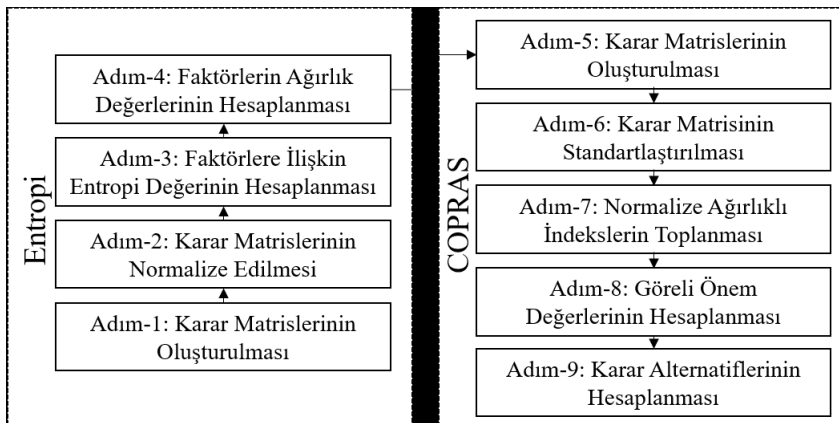
Çalışmada bankaların finansal performansının ölçülmesinde kullanılan kriterler Tablo 4’de yer almaktadır. 2017 yılı dönemine ilişkin özkaynakların ortalaması, mevduat kaleminin ortalaması, personel sayısı ve giderleri ile şube sayısı çalışmada girdi faktörü olarak yer alırken; ortalama krediler, net faaliyet karı ve ortalama aktiflerin karlılığı ile ortalama özkaynakların karlılığı çıktı faktörleri olarak kullanılmıştır.

Tablo 4. Finansal Performans Ölçümünde Kullanılan Kriterler

GİRDİ FAKTÖRLERİ (G)		ÇIKTI FAKTÖRLERİ (Ç)	
G1	Ortalama Özkaynaklar	Ç1	Krediler Ortalama
G2	Ortalama Mevduat	Ç2	Net Faaliyet Kârı/Zararı
G3	Personel Giderleri	Ç3	Aktiflerin Ortalama Kârlılığı
G4	Personel Sayısı	Ç4	Özkaynakların Ortalama Kârlılığı
G5	Şube Sayısı		

4. METODOLOJİ

Çalışmada bankaların performansını analiz etmek üzere Entropi ve COPRAS yöntemlerinden oluşan hibrid bir model seçilmiştir. Entropi yöntemi ile belirlenen seçim kriterlerinin ağırlık değerleri hesaplanırken, COPRAS yöntemi ile karar noktalarının görece önem değerleri belirlenerek, karar noktaları önem değerlerine göre sıralandırılmıştır. Bu çalışmada önerilen model toplamda dokuz uygulama adımından oluşmaktadır. Bu adımlar Şekil 1’de verilen ilk dört adımda Entropi yönteminin adımları kullanılırken sonraki beş adımda COPRAS yöntemi kullanılmıştır.



Şekil-1 Seçilen Hibrid Çok Kriterli Karar Verme Modelinin Uygulama

4.1. Entropi Yöntemi

ÇKKV yöntemlerinde kriterlerin önem düzeyini gösteren ağırlıklandırma işlemi genellikle objektif ağırlıklandırma ve sübjektif ağırlıklandırma olarak iki türlü yapılmaktadır. Sübjektif ağırlıklandırmada karar vericinin değerlendirmelerini de kapsarken, objektif ağırlıklandırmada alternatiflerin sahip olduğu nicel özellikler dikkate alınır (Işık, 2019, 204; Bakır ve Atalık 2018, 621). Objektif ağırlıklandırma yöntemlerinden biri olan Entropi yönteminin kavramı ilk defa 1865 yılında Rudolf Clausius tarafından öne sürülmüş olup termodinamikte düzensizlik ve dağınıklığın bir ölçütü olarak kullanılmıştır. Bu kavram, 1948 yılında Claude E. Shannon tarafından farklı bir kullanıma kavuşarak enformasyon entropisi halini almıştır. Enformasyon teorisinde Entropi olasılık teorisi açısından bilginin içerisindeki belirsizliğin ölçülmesi olarak tanımlanmıştır. Entropinin güçlü yönü uzmanların kişisel yargı ve düşüncelerine başvurmadan kriterlerin önem ağırlıklarının hesaplanmasına imkân sağlamasıdır (Akçakanat vd., 2017, 290; Perçin ve Sönmez. 2018, 570).

4.2. COPRAS Yöntemi

1996 yılında, Zavadskas ve Kaklauskas tarafından Vilnius Gediminas Teknik Üniversitesinde geliştirilmiştir. “Karmaşık Oransal Değerlendirme” anlamına gelen Complex Proportional Assessment (COPRAS) yöntemi nitel ve nicel kriterleri değerlendirebilen bir ÇKKV yöntemidir (Özbek, 2017, 5). Kriterlerin maksimizasyon ve minimizasyon yönlü oluşlarını dikkate alarak alternatiflerin veya seçeneklerin sıralanması ve değerlendirilmesi imkan veren COPRAS yönteminin hesaplama süresi kısa ve kullanımı da oldukça basittir. Yöntemin en önemli özelliği ise alternatiflerin fayda derecelerinin belirlenmesinde kullanılabilmesidir. Diğer bir deyişle, değerlendirilen alternatiflerin birbirleriyle karşılaştırılmasında, bir alternatifin diğer alternatiflerden ne kadar iyi ya da ne kadar kötü olduğu yüzde olarak ifade edilebilmektedir (Arslan vd. 2018, 1847).

Seçilen model çerçevesinde uygulama adımları aşağıda gösterildiği gibi uygulanarak çözüme ulaşılmış ve karar alternatifleri önem derecelerine göre sıralandırılmıştır.

Adım-1: Karar Matrislerinin Oluşturulması: Bankalara ilişkin seçim kriterlerinin ağırlık değerlerini hesaplamak üzere her bir karar noktasının belirlenen seçim kriterlerine göre aldıkları değerler belirlenerek karar matrisi oluşturulmuştur. Elde edilen karar matrisi $m \times n$ boyutlu bir matris olup,

satır elemanları karar noktalarını, sütün elemanları ise seçim kriterlerini göstermektedir. Karar matrisi eşitlik 1 de gösterildiği gibi oluşturulmaktadır.

$$X = \begin{bmatrix} x_{11} & x_{12} & \dots & x_{1k} & \dots & x_{1K} \\ x_{21} & x_{22} & \dots & x_{2k} & \dots & x_{2K} \\ \cdot & \cdot & \cdot & \cdot & \cdot & \cdot \\ x_{i1} & x_{i2} & \dots & x_{ik} & \dots & x_{iK} \\ \cdot & \cdot & \cdot & \cdot & \cdot & \cdot \\ x_{j1} & x_{j2} & \cdot & x_{jk} & \cdot & x_{jK} \end{bmatrix}$$

$$\forall i = 1, 2, \dots, l; \quad \forall k = 1, 2, \dots, K \quad (1)$$

Adım-2 Karar Matrislerinin Normalize Edilmesi: Matris X'in tüm elemanları eşitlik 2 yardımıyla kendi sütun toplamlarına bölünerek normalize edilmekte ve normalize matris X* elde edilmektedir.

$$x_{ij}^* = \frac{x_{ij}}{\sum_{i=1}^m x_{ij}} \quad (2)$$

$$X^* = \begin{bmatrix} x_{11}^* & x_{12}^* & \dots & x_{1k}^* & \dots & x_{1K}^* \\ x_{21}^* & x_{22}^* & \dots & x_{2k}^* & \dots & x_{2K}^* \\ \cdot & \cdot & \cdot & \cdot & \cdot & \cdot \\ x_{i1}^* & x_{i2}^* & \dots & x_{ik}^* & \dots & x_{iK}^* \\ \cdot & \cdot & \cdot & \cdot & \cdot & \cdot \\ x_{j1}^* & x_{j2}^* & \cdot & x_{jk}^* & \cdot & x_{jK}^* \end{bmatrix}$$

$$\forall i = 1, 2, \dots, l; \quad \forall k = 1, 2, \dots, K \quad (3)$$

Adım-3 Faktörlere İlişkin Entropi Değerinin Hesaplanması: Eşitlik 4 yardımıyla normalize matrisin bütün elemanlarının Entropi değerleri normalize değerleri ile bunların logaritmik değeri çarpılarak hesaplanmaktadır.

$$e_{ij}^* = x_{ij}^* \cdot (\ln x_{ij}^*) \quad (4)$$

Ardından elde edilen yeni değerler kullanılarak eşitlik 5 de gösterildiği gibi elemanların Entropi değerlerini gösteren matris E^* oluşturulmaktadır.

$$E^* = \begin{bmatrix} e_{11}^* & e_{12}^* & \dots & e_{1k}^* & \dots & e_{1K}^* \\ e_{21}^* & e_{22}^* & \dots & e_{2k}^* & \dots & e_{2K}^* \\ \vdots & \vdots & \vdots & \vdots & \vdots & \vdots \\ e_{i1}^* & e_{i2}^* & \dots & e_{ik}^* & \dots & e_{iK}^* \\ \vdots & \vdots & \vdots & \vdots & \vdots & \vdots \\ e_{l1}^* & e_{l2}^* & \dots & e_{lk}^* & \dots & e_{lK}^* \end{bmatrix} \quad (5)$$

$$\forall i = 1, 2, \dots, l; \quad \forall k = 1, 2, \dots, K$$

Eşitlik 6 yardımıyla her bir seçim kriteri için Entropi değeri hesaplanmaktadır.

$$E_{ij}^* = \left(\frac{-1}{\ln(m)} \right) \cdot \sum_{i=1}^m [x_{ij}^* \cdot \ln x_{ij}^*]; \forall j \quad (6)$$

Entropi değerleri hesaplandıktan sonra, eşitlik 7 kullanılarak belirsizlik değeri olarak tanımlanan dij değeri [7] hesaplanmakta, her bir faktör için işlem tekrarlanmaktadır.

$$d_{ij}^* = 1 - E_{ij}^*; \forall j \quad (7)$$

Adım-4 Faktörlerin Ağırlık Değerlerinin Hesaplanması: Bu adımda eşitlik 8 kullanılarak her bir seçim kriteri için görelî ağırlık değeri hesaplanmaktadır. Ağırlık değerleri faktörlerin yüzdelik dağılımını da göstermektedir.

$$w_{ij}^* = \frac{d_{ij}^*}{\sum_{i=1}^m d_{ij}^*}; \forall j \quad (8)$$

Adım-5: Karar Matrislerinin Oluşturulması: Beşinci adımda Entropi yönteminin ve modelin birinci adımında oluşturulan karar matrisi doğrudan kullanılabilir.

Adım-6: Karar Matrislerinin Standartlaştırılması: Bu adımda karar matrisinin her bir elemanı eşitlik 9 yardımıyla standartlaştırılmaktadır.

$$d_{ij} = \frac{x_{ij}q_j}{\sum_{i=1}^m x_{ij}}; i = \overline{1,m}; j = \overline{1,n}, \quad (9)$$

Ardından eşitlik 10 kullanılarak elemanların ağırlıklandırılmış değerlerinin toplamının ölçütlerin ağırlıklarının toplamına eşit olup olmadığı gözden geçirilmektedir.

$$q_j = \sum_{i=1}^m d_{ij} ; i = \overline{1,m}; j = \overline{1,n}, \quad (10)$$

Adım-7: Normalize Ağırlıklı İndekslerin Toplanması: Yedinci adımda ağırlıklı normalize indeksler toplanmaktadır. Söz konusu işleminde minimum yönlü ölçütler çerçevesinde elde edilen değerler ne kadar küçük, maksimum yönlü ölçütlerde ise ne kadar yüksek ise en iyi duruma ulaşmak o kadar olanaklı olabilmektedir. Eşitlikler 11 ve 12 her iki durumda da alınacak değerleri göstermektedir.

$$S_{+i} = \sum_{j=1}^n d_{+ij} ; i = \overline{1,m}; j = \overline{1,n}, \quad (11)$$

$$S_{-i} = \sum_{j=1}^n d_{-ij} ; i = \overline{1,m}; j = \overline{1,n}, \quad (12)$$

Adım-8: Görelî Önem Değerlerinin Hesaplanması: Sekizinci adımda eşitlik 13 kullanılarak karar noktalarının her biri için görelî önem değerleri belirlenmektedir.

$$Q_i = \frac{S_{+i} \sum_{i=1}^n S_{-i}}{S_{-i} \sum_{i=1}^n \frac{S_{-i \min}}{S_{-i}}}; i = \overline{1,m}; j = \overline{1,n}, \quad (13)$$

Adım-9: Karar Alternatiflerinin Sıralandırılması: Son adımda karar noktaları aldıkları görece önem değerlerine (Q_i) göre büyükten küçüğe sıralandırılmaktadır.

5. SAYISAL ANALİZ

Seçilen modelin uygulama aşamasında bankalar karar alternatifi olarak seçilerek, bunlara ilişkin performans kriterleri seçim kriterleri olarak belirlenmiştir. Bu kriterlerin bir kısmı minimum yönlü iken bir kısmı da maksimum yönlü faktörlerden oluşmaktadır.

Adım-1: Karar Matrislerinin Oluşturulması: Karar matrisi eşitlik 1 de gösterildiği gibi oluşturulmuş, seçim kriterlerine ilişkin veriler söz konusu matrise işlenerek Tablo 4'te verilmiştir.

Tablo 4. Karar Matrisi X

	P_1	P_2	P_3	P_4	P_5	P_6	P_7	P_8	P_9
K1	35539544	171891321	1859304	13884	801	176168437	7151494	2.1	17.0
K2	11687289	69218367	1262617	12251	697	68962841	1274646	1.7	16.1
K3	11140865	60790098	1253346	12007	580	72786370	2048965	1.4	14.4
K4	2622472	17931635	367471	3591	273	19139291	139527	0.4	4.4
K5	8409539	52704687	1120339	9464	504	59827303	1312931	1.3	12.7
K6	42696133	244701562	2493686	24554	1781	265450784	10286699	2.0	18.6
K7	38435145	171173801	2716304	18850	945	197864053	7543371	2.1	16.5
K8	23346843	171744954	1982248	17618	975	180909405	4709582	1.4	16.0
K9	39527120	190556004	3399059	24868	1356	222211504	6548625	1.6	13.4
K10	21248265	139557750	1768758	16097	927	165841995	4675132	1.5	17.5
K11	28108237	161811037	2428344	17944	866	183792330	3898596	1.3	12.9
T	262761451	1452081213	20651476	171128	9705	1612954312	49589568	16.76	159.43

Adım-2 Karar Matrislerinin Normalize Edilmesi: Matris X'in tüm elemanları eşitlik 2 yardımıyla kendi sütun toplamalarına bölünerek normalize edilmiş ve Tablo 5'te yer alan normalize matris X^* elde edilmiştir.

Tablo 5. Normalize Karar Matrisi X*

	P1	P2	P3	P4	P5	P6	P7	P8	P9
K1	0.13525	0.11838	0.09003	0.08113	0.08253	0.10922	0.14421	0.12278	0.10658
K2	0.04448	0.04767	0.06114	0.07159	0.07182	0.04276	0.02570	0.10007	0.10089
K3	0.04240	0.04186	0.06069	0.07016	0.05976	0.04513	0.04132	0.08417	0.09028
K4	0.00998	0.01235	0.01779	0.02098	0.02813	0.01187	0.00281	0.02486	0.02748
K5	0.03200	0.03630	0.05425	0.05530	0.05193	0.03709	0.02648	0.07709	0.07972
K6	0.16249	0.16852	0.12075	0.14348	0.18351	0.16457	0.20744	0.11965	0.11665
K7	0.14627	0.11788	0.13153	0.11015	0.09737	0.12267	0.15212	0.12425	0.10353
K8	0.08885	0.11828	0.09599	0.10295	0.10046	0.11216	0.09497	0.08283	0.10009
K9	0.15043	0.13123	0.16459	0.14532	0.13972	0.13777	0.13206	0.09399	0.08423
K10	0.08087	0.09611	0.08565	0.09406	0.09552	0.10282	0.09428	0.09198	0.10991
K11	0.10697	0.11143	0.11759	0.10486	0.08923	0.11395	0.07862	0.07834	0.08065

Adım-3 Faktörlere İlişkin Entropi Değerinin Hesaplanması: Eşitlik 4, 5 ve 6 yardımıyla normalize matrisin bütün elemanlarının Entropi değerleri normalize değerleri ile bunların logaritmik değeri çarpılarak hesaplanmıştır. Ardından eşitlik 7 yardımıyla belirsizlik değeri elde edilmiş ve Tablo 6'da verilmiştir.

Tablo 6. Normalize Karar Matrisi E*

	P1	P2	P3	P4	P5	P6	P7	P8	P9
K1	-0.2706	-0.2526	-0.2168	-0.2038	-0.2059	-0.2419	-0.2793	-0.2575	-0.2386
K2	-0.1385	-0.1451	-0.1709	-0.1888	-0.1891	-0.1348	-0.0941	-0.2303	-0.2314
K3	-0.1340	-0.1328	-0.1701	-0.1864	-0.1684	-0.1398	-0.1317	-0.2083	-0.2171
K4	-0.0460	-0.0543	-0.0717	-0.0811	-0.1004	-0.0526	-0.0165	-0.0918	-0.0988
K5	-0.1102	-0.1204	-0.1581	-0.1601	-0.1536	-0.1222	-0.0961	-0.1976	-0.2016
K6	-0.2953	-0.3001	-0.2553	-0.2786	-0.3111	-0.2970	-0.3263	-0.2540	-0.2506
K7	-0.2812	-0.2520	-0.2668	-0.2430	-0.2268	-0.2574	-0.2865	-0.2591	-0.2348
K8	-0.2151	-0.2525	-0.2249	-0.2341	-0.2309	-0.2454	-0.2236	-0.2063	-0.2304
K9	-0.2850	-0.2665	-0.2970	-0.2803	-0.2750	-0.2731	-0.2674	-0.2223	-0.2084
K10	-0.2034	-0.2251	-0.2105	-0.2223	-0.2243	-0.2339	-0.2226	-0.2195	-0.2427
K11	-0.2391	-0.2445	-0.2517	-0.2365	-0.2156	-0.2475	-0.1999	-0.1995	-0.2030

Adım-4 Faktörlerin Ağırlık Değerlerinin Hesaplanması: Bu adımda eşitlik 8 kullanılarak her bir seçim kriteri için göreceli ağırlık değeri hesaplanmıştır. Hesaplanan değerler Tablo 7'de yer almaktadır.

Tablo 7. Nihai Entropi Değerleri ve Belirsizlik Skorları

	P_1	P_2	P_3	P_4	P_5	P_6	P_7	P_8	P_9
ej	0.9250	0.9366	0.9565	0.9654	0.9597	0.9364	0.8941	0.9785	0.9831
dj	0.0750	0.0634	0.0435	0.0346	0.0403	0.0636	0.1059	0.0215	0.0169
wj	0.1613	0.1364	0.0936	0.0745	0.0868	0.1368	0.2279	0.0463	0.0363

Adım-5: Karar Matrislerinin Oluşturulması: Beşinci adımda Entropi yönteminin ve modelin birinci adımında oluşturulan karar matrisi doğrudan kullanılmıştır. Karar Matrisi Tablo 8’de verilmiştir.

Tablo 8. Karar Matrisi X

	P_1	P_2	P_3	P_4	P_5	P_6	P_7	P_8	P_9
K1	35539544	171891321	1859304	13884	801	176168437	7151494	2.1	17.0
K2	11687289	69218367	1262617	12251	697	68962841	1274646	1.7	16.1
K3	11140865	60790098	1253346	12007	580	72786370	2048965	1.4	14.4
K4	2622472	17931635	367471	3591	273	19139291	139527	0.4	4.4
K5	8409539	52704687	1120339	9464	504	59827303	1312931	1.3	12.7
K6	42696133	244701562	2493686	24554	1781	265450784	10286699	2.0	18.6
K7	38435145	171173801	2716304	18850	945	197864053	7543371	2.1	16.5
K8	23346843	171744954	1982248	17618	975	180909405	4709582	1.4	16.0
K9	39527120	190556004	3399059	24868	1356	222211504	6548625	1.6	13.4
K10	21248265	139557750	1768758	16097	927	165841995	4675132	1.5	17.5
K11	28108237	161811037	2428344	17944	866	183792330	3898596	1.3	12.9
T	262761451	1452081213	20651476	171128	9705	1612954312	49589568	16.76	159.43

Adım-6: Karar Matrislerinin Standartlaştırılması: Bu adımda karar matrisinin her bir elemanı eşitlik 9 yardımıyla standartlaştırılmış ve Tablo 9’da gösterilmiştir.

Tablo 9. Standardize Matris

	$P1$	$P2$	$P3$	$P4$	$P5$	$P6$	$P7$	$P8$	$P9$
K1	0.02182	0.01615	0.00842	0.00605	0.00716	0.01494	0.03287	0.00569	0.00387
K2	0.00718	0.00650	0.00572	0.00533	0.00623	0.00585	0.00586	0.00464	0.00366
K3	0.00684	0.00571	0.00568	0.00523	0.00519	0.00617	0.00942	0.00390	0.00328
K4	0.00161	0.00168	0.00167	0.00156	0.00244	0.00162	0.00064	0.00115	0.00100
K5	0.00516	0.00495	0.00508	0.00412	0.00451	0.00507	0.00603	0.00357	0.00289
K6	0.02621	0.02299	0.01130	0.01069	0.01593	0.02252	0.04728	0.00554	0.00423
K7	0.02360	0.01608	0.01231	0.00821	0.00845	0.01678	0.03467	0.00576	0.00376
K8	0.01433	0.01614	0.00898	0.00767	0.00872	0.01535	0.02165	0.00384	0.00363
K9	0.02427	0.01790	0.01540	0.01083	0.01213	0.01885	0.03010	0.00435	0.00306
K10	0.01305	0.01311	0.00801	0.00701	0.00829	0.01407	0.02149	0.00426	0.00399
K11	0.01726	0.01520	0.01100	0.00781	0.00774	0.01559	0.01792	0.00363	0.00293

Adım-7: Normalize Ağırlıklı İndekslerin Toplanması: Yedinci adımda eşitlikler 11 ve 12 kullanılarak ağırlıklı normalize indeksler toplanarak Tablo 10'da verilmiştir. Söz konusu işlemde minimum yönlü ölçütler çerçevesinde elde edilen değerler ne kadar küçük, maksimum yönlü ölçütlerde ise ne kadar yüksek ise en iyi duruma ulaşmak o kadar olanaklı olabilmektedir.

Tablo 10. İndeks Toplamları

	S+i	S-i	S-(min)	S-i Top	S-min/S-i	TOPLAM S-min/S-i
K1	0.05960	0.04430			0.16508	
K2	0.03097	0.02392			0.30573	
K3	0.02865	0.02230			0.32794	
K4	0.00896	0.00731			1.00000	
K5	0.02382	0.01865	0.00731	0.43455	0.39203	3.04504
K6	0.08712	0.07213			0.10140	
K7	0.06865	0.04952			0.14767	
K8	0.05584	0.04787			0.15277	
K9	0.08053	0.05971			0.12249	
K10	0.04947	0.04248			0.17216	
K11	0.05902	0.04635			0.15778	

Adım-9: Karar Alternatiflerinin Sıralandırılması: Son adımda karar noktaları aldıkları görece önem değerlerine (Q_i) göre büyükten küçüğe sıralandırılmış ve sonuçlar Tablo 11'de verilmiştir.

Tablo 11. Qi ve Ni Değerleri

	Qi	Ni	Sıra
K1	0.08316	0.75136	4
K2	0.05453	0.49264	8
K3	0.05220	0.47166	9
K4	0.03252	0.29384	11
K5	0.04738	0.42805	10
K6	0.11068	1.00000	1
K7	0.09221	0.83307	3
K8	0.07940	0.71738	6
K9	0.10409	0.94042	2
K10	0.07303	0.65982	7
K11	0.08258	0.74610	5

6. SONUÇ

Türkiye’de faaliyet gösteren mevduat bankalarının finansal performansının değerlendirilmesi amacıyla yapılan bu çalışmada, Türk bankacılık sektöründe aktif büyüklüğü açısından en büyük 11 bankanın 2017 dönemine ilişkin finansal verileri kullanılmıştır. Çalışmada bankaların finansal performansının karşılaştırılabilmesi için çok kriterli karar verme yöntemlerinden Entropi ve COPRAS yöntemlerinin birlikte kullanıldığı hibrid bir yöntem tercih edilmiştir. Bankaların döneme ilişkin ortalama özkaynakları, ortalama mevduatları, personel giderleri, personel sayısı ve şube sayısının girdi faktörleri olarak yer aldığı çalışmada ortalama krediler, net faaliyet karı, ortalama aktif karlılık oranı ve ortalama özkaynak karlılık oranı ise çıktı faktörleri olarak seçilmiştir. Entropi yöntemi ile seçilen kriterlerin ağırlıkları belirlenmiş, COPRAS yöntemi ile bankaların performansları ölçülerek performans açısından sıralaması yapılmıştır. Çalışma sonucunda performansı en yüksek bankaların sırasıyla Türkiye Cumhuriyeti Ziraat Bankası A.Ş., Türkiye İş Bankası A.Ş. ve Türkiye Garanti Bankası A.Ş. olurken, performansı en düşük bankaların ise sırasıyla Şekerbank T.A.Ş., Türk Ekonomi Bankası A.Ş. ve QNB Finansbank A.Ş. olduğu tespit edilmiştir. Performans sıralamasındaki en yüksek 3 bankanın aynı zamanda sektörde aktif büyüklüğü açısından sırasıyla en büyük üç banka olması, bankaların büyüdükçe sektördeki rekabet gücünün artması ve ölçek ekonomisinden faydalanmasının performanslarını olumlu yönde etkilediği şeklinde yorumlanabilir.

Çalışmanın çıktıları dikkate alındığında; önerilen yöntemin analiz için

seçilen bankaların kendi performanslarını ve etkinliklerini değerlendirmeleri açısından etkin bir enstrüman olabileceği, aynı zamanda sektördeki diğer paydaş ve aktörlerin de finansal performanslarını gözden geçirebilmek üzere kullanabilecekleri bir yöntem olabilecektir. Çalışmada yöntemin yanı sıra elde edilen sonuçlar banka mudileri, yatırımcılar ve diğer aktörler tarafından dikkate alınabilecek bir perspektife de sahiptir.

KAYNAKÇA

Akçakanat Ö., Eren H. Aksoy, E. ve Ömürbek V. (2017). Bankacılık Sektöründe Entropi ve WASPAS Yöntemleri İle Performans Değerlendirmesi. *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 22(2): 285-300.

Akyüz, Y. Yıldız, F. ve Kaya, Z. (2013). Veri Zarflama Analizi (VZA) ve Malmquist Endeksi ile Toplam Faktör Verimlilik Ölçümü: BİST’te İşlem Gören Mevduat Bankaları Üzerine Bir Uygulama. *Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 27(4): 110-131.

Altunöz, U. (2017). Bankaların finansal performanslarının bulanık MOORA ve bulanık AHP yöntemleri ile analizi: Türk bankaları deneyimi. *Route Educational and Social Science Journal*, 4(4): 116-132.

Arabacı, H. (2018). Türkiye’de Bankacılık Sektörünün Gelişimi (2000-2016). *Meriç Uluslararası Sosyal ve Stratejik Araştırmalar Dergisi*, 2(3): 25-42.

Arslan, R., Bircan, H. ve Eleroğlu, H. (2018). Aras ve COPRAS Yöntemleriyle Yozgat İlinde Kurulabilecek Biyogaz, Kompost, Vermikompost Tesislerinin Optimallik Sıralaması. *Türk Tarım – Gıda Bilim ve Teknoloji Dergisi*, 6(12): 1844-1852.

Atukalp, E. M. (2018). Bankaların Finansal Performansının MULTİ-MOORA Yöntemi İle Analizi. 1. Uluslararası Bankacılık Kongresi Bildiriler Kitabı, 4-5 Mayıs Ankara: 67-78.

Bağcı, H. ve Caba, N. (2018). Entropi ve COPRAS Yöntemleri Kullanılarak Menkul Kıymet Yatırım Ortaklıklarının Nakit Düzeylerinin Kıyaslanması. *İnsan ve Toplum Bilimleri Araştırmaları Dergisi*, 7 (5): 64-83.

Bağcı, H. ve Rençber, Ö. F. (2014). Kamu Bankaları ve Halka Açık Özel Bankaların PROMETHEE Yöntemi ile Kârlılıklarının Analizi. *Aksaray Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 6 (1): 38-47.

Bakır, M. ve Atalık, Ö. (2018). Entropi ve Aras Yöntemleriyle Havayolu

İşletmelerinde Hizmet Kalitesinin Değerlendirilmesi. *İşletme Araştırmaları Dergisi*, 10(1): 617- 638.

Bayrakdaroğlu, A. ve Ege, İ. (2008). Türkiye'deki Bankaların Performansının Analitik Hiyerarşi Süreci ile Değerlendirilmesi Üzerine Bir Model Önerisi. *Türkiye İstatistik Kurumu 17. İstatistik Araştırma Sempozyumu*, 32-49.

Chang, C. P. (2006), Managing Business Attributes and Performance for Commercial Banks. *The Journal of American Academy of Business*, 9 (1): 104-109.

Çağıl, G. (2011). 2008 Küresel Kriz Sürecinde Türk Bankacılık Sektörünün Finansal Performansının ELECTRE Yöntemi ile Analizi. *Maliye Finans Yazıları*, 25(93): 59-86.

Çalışkan, E. ve Eren, T. (2016). Bankaların Performanslarının Çok Kriterli Karar Verme Yöntemiyle Değerlendirilmesi. *Ordu Üniversitesi Bilim ve Teknoloji. Dergisi*, 6(2): 85-107.

Çetin, M. K. ve Çetin, E. İ. (2010). Multi-Criteria Analysis of Banks' Performances. *International Journal of Economics and Finance Studies*, 2 (2): 73-78.

Demir, Y. ve Gençtürk, M. (2006). İMKB'de İşlem Gören Yerli ve Yabancı Bankaların Görelî Etkinliklerinin Veri Zarflama Analizi İle Ölçümü. *D.E.Ü.İ.İ.B.F. Dergisi*, 21(2): 49-74.

Dinçer, H. ve Görener, A. (2011). Analitik Hiyerarşi Süreci ve VIKOR Tekniği ile Dinamik Performans Analizi: Bankacılık Sektöründe Bir Uygulama. *İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 10 (19): 109-127.

Ebrahimi, E., Fathi, M. R. ve Irani, H. R. (2016). A New Hybrid Method Based on Fuzzy Shannon's Entropy and Fuzzy COPRAS for CRM Performance Evaluation (Case: Mellat Bank). *Iranian Journal of Management Studies*, 9(2): 333-358.

Gürbüz S. K. ve Dinçer S. E. (2018). Türkiye'de 2001-2017 Dönemi Fiyat İstikrarının Çok Kriterli Karar Verme Yöntemleriyle İncelenmesi: Entropi, Gri İlişkisel Analiz ve COPRAS Yaklaşımı. 19. Uluslararası EYİ Sempozyumu Tam Metin Bildiri Kitabı (17-20 Ekim 2018):.911-923.

Günay, A. ve Günay, B. (2019). Türkiye'deki Mevduat Bankalarının Etkinlik Ölçümü ve Performanslarının Çok Kriterli Karar Verme Yöntemleriyle

Değerlendirilmesi. *Uluslararası Sosyal Araştırmalar Dergisi*, 12(62): 1316-1325.

Güneysu, Y. Er, B. ve Ar, İ. M. (2015). Türkiye'deki Ticari Bankaların Performanslarının AHS ve GİA Yöntemleri ile İncelenmesi. *Karadeniz Teknik Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Sosyal Bilimler Dergisi*, (9): 71-93.

Ho, C.T. ve Wu, Y.S. (2006). Benchmarking Performance Indicators for Banks. *Benchmarking: An International Journal*, 13 (1/2): 147-159.

Isık, I., ve Hassan, M. K. (2003). Efficiency, Ownership and Market Structure, Corporate Control and Governance in the Turkish Banking Industry. *Journal of Business Finance & Accounting*, 30(9□10): 1363□1421.

Işık, Ö. (2019). Entropi ve TOPSİS Yöntemleriyle Finansal Performans İle Pay Senedi Getirileri Arasındaki İlişkinin İncelenmesi. *Kent Kültürü ve Yönetimi Hakemli Elektronik Dergisi*, 12(1): 200-213.

Kahveci, E. Celen, Y. ve Ekşi, İ. H. (2013). Türk Mevduat Bankalarının Performansının VZA Pencere Analizi İle Belirlenmesi. *Bankacılar Dergisi*, (86): 53-66.

Kandemir, T. ve Karataş, H. (2016). Ticari Bankaların Finansal Performanslarının Çok Kriterli Karar Verme Yöntemleri ile İncelenmesi: Borsa İstanbul'da İşlem Gören Bankalar Üzerine Bir Uygulama (2004-2014). *İnsan ve Toplum Bilimleri Araştırmaları Dergisi*, 5(7): 1766-1776.

Kesebir, M. (2018). Türkiye'de 2001 Krizi Sonrası Bankacılık Sektörünün Durumu, Yapısal Reformlar ile Son Yıllardaki Gelişmeler. *Bitlis Eren Üniversitesi Akademik İzdüşüm Dergisi*, 3(2): 1-19.

Ömürbek, V., Aksoy, E. ve Akçakanat, Ö. (2017). Bankaların Sürdürülebilirlik Performanslarının ARAS, MOOSRA VE COPRAS Yöntemleri İle Değerlendirilmesi. *Süleyman Demirel Üniversitesi, Vizyoner Dergisi*, 8(19): 14-32.

Özbek, A. (2015). Efficiency Analysis of Foreign-Capital Banks in Turkey by OCRA and MOORA. *Research Journal of Finance and Accounting*, 6 (13): 21-30.

Özbek, A. (2017). İlkokul Öğretmenleri Sağlık ve Sosyal Yardım Sandığı'nın Finansal Performans Analizi. *Çankırı Karatekin Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 7(1): 1-31.

Perçin, S. ve Sönmez, Ö. (2018). Bütünleşik Entropi Ağırlık ve TOPSIS Yöntemleri Kullanılarak Türk Sigorta Şirketlerinin Performansının Ölçülmesi.

Uluslararası İktisadi ve İdari İncelemeler Dergisi, 18. EYİ Özel Sayısı: 565-582.

Rezaei, M. ve Ketabi, S. (2016). Ranking The Banks Through Performance Evaluation By Integrating Fuzzy AHP and TOPSIS Methods: A Study Of Iranian Private Banks. *International Journal of Academic Research in Accounting, Finance and Management Sciences*, 6(3): 19-30.

Sakarya, Ş. ve Aytekin, S. (2013). İMKB’de İşlem Gören Mevduat Bankalarının Performansları ile Hisse Senedi Getirileri Arasındaki İlişkinin Ölçülmesi: PROMETHEE Çok Kriterli Karar Verme Yöntemiyle Bir Uygulama. *Uluslararası Alanya İşletme Fakültesi Dergisi*, 5(2): 99-109.

Seçme, N.Y. Bayrakdaroğlu, A. ve Kahraman, C. (2009). Fuzzy Performance Evaluation In Turkish Banking Sector Using Analytic Hierarchy Process And TOPSIS. *Expert Systems with Applications: An International Journal*, 36 (9): 11699-11709.

Sekhri, V. (2011). A DEA and Malmquist Index Approach to Measuring Productivity and Efficiency of Banks in India. *The IUP Journal of Bank Management*, 10(3): 49-64.

Taşkın, F. D. (2011). Türkiye’de Ticari Bankaların Performansını Etkileyen Faktörler. *Ege Akademik Bakış*, 11(2): 289-298.

Temizel, F. ve Bayçelebi B. E. (2016). Finansal Oranların TOPSIS Sıralaması ile Yıllık Getiriler Arasındaki İlişki: Tekstil İmalatı Sektörü Üzerine Bir Uygulama. *Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 16(2): 159-170.

Topak, M.S. ve Talu, N. H. (2016). Internal Determinants of Bank Profitability: Evidence from Turkish Banking Sector’ , *International Journal of Economic Perspectives*, 10(1): 37-49.

Turgut, A. ve Ertay H. İ. (2016). Bankacılık Sektörünün Ekonomik Büyüme Üzerindeki Etkisi: Türkiye Üzerine Nedensellik Analizi. *Aksaray Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 8(4): 114-128.

Türkiye Bankalar Birliği, (2018). Banlarımız 2017, Yayın No:327, TBB Yayıncı Sertifika No: 17188, İstanbul.

Uçkun, N. ve Girginer N. (2011). Türkiye’deki Kamu Ve Özel Bankaların Performanslarının Gri İlişki Analizi İle İncelenmesi. *Akdeniz Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, (21): 46-66.

Uludağ A. S. ve Ece, O. (2018). Türkiye’de Faaliyet Gösteren Mevduat Bankalarının Finansal Performanslarının TOPSIS Yöntemi Kullanılarak Değerlendirilmesi. *Finans Politik & Ekonomik Yorumlar*, 55(637): 49-80.

Urfaloğlu F. ve Genç T. (2013). Çok Kriterli Karar Verme Teknikleri İle Türkiye'nin Ekonomik Performansının Avrupa Birliği Üye Ülkeleri İle Karşılaştırılması. *Marmara Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 35(2): 329-360.

Yamaltdinova, A. (2017). Kırgızistan Bankalarının Finansal Performanslarının TOPSIS Yöntemiyle Değerlendirilmesi. *International Review of Economics and Management*, 5(2): 68-87.

Yetiz, F. (2016). Bankacılığın Doğuşu ve Türk Bankacılık Sistemi. *Niğde Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 9(2): 107-117.

Zhang, Y., Zhu, X. Wang, L. ve Zhao, J. (2017). Evaluation and Selection of Emergency Material Suppliers by Combining Entropy Weight Method with COPRAS Method. *Journal of the China Railway Society*, 39(3):14-18

DERLEME MAKALESİ

DiĞER ÜCRETLİ HİZMET ERBABININ 2019 YILINDA ELDE EDECEĞİ ÜCRET GELİRLERİNİN VERGİLENDİRİLMESİ

AXATION OF WAGE INCOME GENERATED BY OTHER WAGE-HIRE SERVICES IN 2019

Dr. Mehmet YÜCEL*

ÖZ

Bir işverene tabi olup onun belirlediği belli bir iş yerine hukuken bağlı olarak çalışan kişilerin elde ettikleri gelirler (çeşitli adlarla yapılan nakdi ve aynı ödemeler dahil) Gelir Vergisi Kanunu'nda ücret olarak tanımlanmıştır. Gelir Vergisi Kanunu'na göre vergilendirme bakımından ücretler (genel olarak), gerçek ücretler ve diğer ücretler olarak iki ayrı vergileme esasına tabidir. Diğer ücretli kapsamında sayılan ücretliler ister asgari ücretin altında ister üstünde ücret elde etsin ödeyecekleri vergi ve bu verginin matrahı götürü olarak hesaplanmaktadır. Bu şekilde hesaplanan vergi, vergi karnesinin vergi dairesine ibraz edilmek suretiyle tarh edilmekte ve kanunda belirtilen sürelerde ödenmektedir. Diğer ücretler için yıllık beyanname verilmesine gerek yoktur. Ayrıca, başka gelirler nedeniyle beyanname verilmesi halinde de diğer ücretler beyannameye dâhil edilmeyecektir. Diğer ücretlerde gelir vergisi, hizmetin ifa edildiği takvim yılının ikinci ayında tarh edilir. Takvim yılı içerisinde işe başlanması durumunda ise bu tarhiyat işe başlama tarihinden itibaren bir ay içerisinde gerçekleştirilir. Diğer ücret gelirlerinin vergilendirilmesinde işverenler tarafından gelir vergisi kesintisi yapılması ve muhtasar beyanname verilmesi söz konusu olmayıp, takvim yılı başında geçerli olan asgari ücretin yıllık brüt tutarının yüzde yirmi beşi olarak belirlenen safi ücret üzerinden ödenecek vergi hesaplanmak suretiyle vergilendirme yapılmaktadır.

Anahtar Sözcükler: Gelir, Gerçek Kişi, Gelir Vergisi, Gelirin Unsurları, Ücret, Gerçek Ücretler, Diğer Ücretler, Asgari Ücret, Asgari Ücret Tespit Komisyonu, Diğer Ücretli Hizmet Erbabı, Vergi Karnesi, Verginin Tarhı.

* Vergi Müfettişi, ORCID ID: <https://orcid.org/0000-0003-4331-1506>

ABSTRACT

Income earned by legally employed persons (including cash and in kind payments by various names) is defined as remuneration in the Income Tax Law, which is subject to an employer and which is determined by him / her instead of a certain job. According to the income tax law, tax rates (generally) are subject to two separate taxation principles, real wages and other charges. Other paid below the minimum wage earners to be considered within the scope you want like you pay lump sum tax and the tax payable is calculated as above fees will be obtained. The tax calculated in this way is assessed by presenting the tax card to the tax office and is paid in the periods specified in the law. No annual declaration is required for other fees. In addition, other fees will not be included in the declaration if the declaration is made due to other incomes. In other fees, income tax is levied in the second month of the calendar year in which the service is performed. In case of starting work within the calendar year, this assessment is carried out within one month from the date of commencement of the work. In the taxation of other wage income, the deduction of income tax and withholding tax is not possible by the employers and taxation is made by calculating the tax payable over the gross wage determined by twenty-five percent of the gross amount of the minimum wage that is valid at the beginning of the calendar year.

Keywords: Income, Real Person Income Tax Elements Of Income, Wages, Real Wages, Other Fees, Minimum Wage, Minimum Wage Determination Commission, Its Service Paid Other Burden, Tax Stamps, Tax Levy.

1.GİRİŞ

193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun (T.C. Yasalar, 1961) birinci maddesinde gerçek kişilerin gelirlerinin gelir vergisine tabi olduğu belirtildikten sonra, gelirin bir gerçek kişinin bir takvim yılı içinde elde ettiği kazanç ve iratların safi tutarı olduğu ifade edilmiştir. Aynı Kanunun ikinci maddesinde de gelire giren kazanç ve iratlar; ticarî kazançlar, ziraî kazançlar, ücretler, serbest meslek kazançları, gayrimenkul sermaye iratları, menkul sermaye iratları ve diğer kazanç ve iratlar olarak belirlenmiştir. Gelir Vergisi Kanunu'nun (T.C. Yasalar, 1961) ana prensiplerinden biri, bir takvim yılı içinde elde edilen kazanç ve iratların safi tutarının topluca vergilendirilmesidir. Bu çerçevede, mükellefler bir takvim yılı içinde elde ettikleri kazanç ve iratların tamamı için Kanunda aksine hüküm bulunmadıkça yıllık beyanname vermek zorundadırlar. Ancak,

uygulamada ortaya çıkacak güçlükler ve olanaksızlıklar göz önünde tutularak, aynı Kanunda bu prensibin istisnasını teşkil eden hükümlere de yer verilmiştir. Ücretlerin vergilendirilmesine ilişkin hükümler de bunlardan biridir. Gelir Vergisi Kanunu'na göre, ücret gelirlerinin vergilendirilmesi de kendi içinde farklılıklar oluşturmaktadır.

2.GENEL OLARAK ÜCRET GELİRLERİNİN VERGİLENDİRİLMESİ

Gelir Vergisi Kanunu'nun (T.C. Yasalar, 1961) 61 inci maddesinde ücret; işverene tabi ve belirli bir işyerine bağlı olarak çalışanlara hizmet karşılığı verilen para ve ayınlar (hizmet karşılığının mal olarak verilmesi) ile sağlanan ve para ile temsil edilebilen (konut, araç sağlanması vb.) menfaatlerdir. Buna göre, bir işverene tabi olma, belli bir iş yerine bağlı olma ve hizmetin karşılığı olarak bir ödemenin yapılması ücretin unsurlarını oluşturmaktadır. Gelir vergisi açısından bir ödemenin ücret ya da başka bir gelir unsuru olarak vergilendirilip vergilendirilmeyeceği sayılan bu üç unsura göre tespit edilecektir. Bu üç unsur birlikte varsa elde edilen gelir ücret olarak vergilendirilecek, aksi takdirde ücretten söz etmek mümkün olmayacaktır. (VMD, 2013)

Gerçek kişilerin bir takvim yılı içinde elde etmiş oldukları ücret gelirleri gelir vergisine tabidir. Gelir Vergisi Kanunu'na (T.C. Yasalar, 1961) göre, ücret gelirleri gerçek ücretler ve diğer ücretler olmak üzere iki usulde vergilendirilmektedir. Ücret gelirlerinin vergilendirilmesinde ilke olarak gerçek usul kabul edilmiştir. Vergi, gelirin gerçek ve safi tutarı üzerinden alınmaktadır. Ücretin safi tutarı, işveren tarafından verilen para ve ayınlarla sağlanan yararlar toplamından (yani ücretin gayrisafi tutarından) belli indirimlerin yapılmasından sonra kalan miktardır. Gerçek ücretlerin vergilendirilmesinde, öncelikle Gelir Vergisi Kanunu'nun 63 üncü maddesinde belirtilen indirimler yapılmak suretiyle safi tutar tespit edilmekte, söz konusu indirimler yapıldıktan sonra kalan bir tutar varsa, bu tutardan sakatlık indirimi de düşülmek suretiyle vergi matrahı tespit edilip matrah üzerinden de 103'üncü maddede belirtilen artan oranlı vergi tarifesine göre gelir vergisi hesaplanmaktadır. Hesaplanan gelir vergisinden, ücretlinin şahsi durumuna göre tespit edilen asgari geçim indirimi mahsup edilmektedir. (HUD, 2012) Bu iki usulün yanında, jokey ve sporcular için Gelir Vergisi Kanunu'nun Geçici 68 ve Geçici 72 nci maddelerinde düzenlendiği gibi geçici süreli özel vergilendirme usulleri de belirlenmiş bulunmaktadır.

3. DİĞER ÜCRET GELİRLERİ VE DİĞER ÜCRETLİ HİZMET ERBABI

Genel olarak ücretler yukarıda belirtildiği şekilde gerçek usulde vergilendirilirken, bir kısım hizmet erbabının gerçek ücret üzerinden vergilendirilmesi ücretin saptanmasındaki güçlük nedeniyle mümkün olmamaktadır. Bundan dolayı bazı kimseler tarafından elde edilen bir kısım ücret gelirleri için Gelir Vergisi Kanunu'nda özel bir vergileme rejimi benimsenmiştir.¹ Gelir Vergisi Kanunu'nun (T.C. Yasalar, 1961) 4369 sayılı Kanunla değişik ve "Diğer Ücretler" başlıklı 64 üncü maddesinde; diğer ücretler kapsamında ücret geliri elde edenler ve bu kişilerin elde etmiş oldukları ücret gelirlerinin vergilendirilme esasları belirlenmiştir. Anılan maddede, diğer ücretlilerin safi ücretleri, takvim yılı başında geçerli olan ve sanayi kesiminde çalışan 16 yaşından büyük işçiler için uygulanan asgari ücretin yıllık brüt tutarının %25'i olduğu belirtildikten sonra, bu usule tabi olacaklar 5 bent halinde sayılmıştır. Görüldüğü üzere ücretlerin tespitinde götürü bir yöntem uygulama alanı bulmaktadır. (Biyay, 2012)

3.1. Diğer Ücretli Hizmet Erbabı

Gelir Vergisi Kanunu'nun (T.C. Yasalar, 1961) 64 üncü maddesine göre, kazançları basit usulde tespit edilen ticaret erbabının yanında çalışanlar, özel hizmetlerde çalışan şoförler ve özel inşaatlarda çalışan işçiler gibi bazı ücretliler gelir vergisi ödemesi bakımından ücret gelirlerinin genel vergilendirme sistemi olan tevkif suretiyle veya yıllık beyanname vermek suretiyle vergilendirme sisteminin dışında "diğer ücretliler" olarak basit bir vergilendirme usulüne tabi tutulmaktadır. Diğer ücretli hizmet erbabı tarafından diğer ücret geliri için yıllık beyanname verilmemekte, diğer gelirler nedeniyle beyanname verilmesi halinde de bu gelir beyannameye dahil edilmemektedir.

3.1.1. Kazançları Basit Usulde Tespit Edilen Ticaret Erbabının Yanında Çalışanlar

Gelir Vergisi Kanunu'nun (T.C. Yasalar, 1961) 64 üncü maddesinin birinci fıkrasının (1) numaralı bendi uyarınca, kazançları basit usulde tespit edilen ticaret erbabı yanında çalışanların ücretleri diğer ücret kapsamında

¹ Gelir Vergisi Kanunu diğer bir kısım gelir unsurlarında olduğu gibi, bir kısım ücretlerde de matrahın saptanması konusunda gerçek usulden ayrılarak gelirin gerçek, elde edilmiş safi tutarı üzerinden vergilendirilmesi ilkelerinden sapmaktadır. Ücrete ilişkin bu özellikli durum (diğer ücretlilerin safi ücretlerinin belirlenmesine ilişkin olarak) Gelir Vergisi Kanunu'nun 64 üncü maddesinde düzenlenmiştir.

vergilendirilmektedir. Buna göre, basit usulde vergilendirilen mükelleflerin yanında ücretli olarak çalışan kişilerin, diğer ücretli olarak vergilendirilmesi gerekmektedir. Basit usulde vergilendirilen mükelleflerin kendi işyerlerinde bilfiil çalışmaları veya bulunmaları şarttır. Ancak bu mükelleflerin işlerinde yardımcı işçi çalıştırmaları veya çırak kullanmaları bu şartı bozmayacaktır. (Yılmaz, 2015) Diğer ücret kapsamında vergilendirilenler vergi karnesi almaya mecburdurlar. Kazançları basit usulde vergilendirilen ticaret erbabı, yanında çalışanların vergi karnesi almalarını ve karnelerinde yazılı vergilerini ödemelerini temin etmeye mecburdurlar. Gelir Vergisi Kanunu'nun 94 üncü maddesinde, yaptıkları ödemelerden vergi tevkif edecekler arasında basit usulde vergilendirilen mükellefler sayılmamıştır. Bu nedenle, bu mükellefler yaptıkları ödemeler üzerinden gelir vergisi tevkifatı yapmayacaklar ve muhtasar beyanname vermeyeceklerdir.(Yıldız, 2014)

3.1.2. Özel Hizmetlerde Çalışan Şoförler

Özel hizmetlerde çalışan şoförler tanımına gelir veya kurumlar vergisi mükelleflerinin ticari işlerine bağlı olarak çalışmayanlar girmektedir. Burada özel amaçlı yatlarda kaptanlık yapan kişilerin durumu özellik arz etmektedir. Şöyle ki, Gelir Vergisi Kanunu'nun 64 üncü maddesinde “şoför” kelimesi kullanılmış, 2918 sayılı Karayolları Trafik Kanunu'nun (T.C. Yasalar, 1983) 3 üncü maddesinde ise şoför, “Karayolunda, ticari olarak tescil edilmiş bir motorlu taşıtı süren kişidir” şeklinde tanımlanmıştır. Dolayısıyla özel kullanım amaçlı yatta kaptanlık yapan kişiler şoför tanımına girmemekte, bu kişilerin elde ettikleri ücretler tevkif suretiyle vergilendirilmektedir. Diğer bir ifade ile özel teknede kaptan olarak çalışılması mukabilinde elde edilen ücretin gerçek usulde vergilendirilmesi gerekmekte olup, işverenin Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesinde sayılan kişi, kurum ve kuruluşlardan olmaması nedeniyle tevkif suretiyle vergilendirilmemiş ücret gelirinizin yıllık gelir vergisi beyanamesi ile beyan edilmesi gerekmektedir. (İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı, Özgelge) Yani bu kişilerin elde ettiği ücretin diğer ücret kapsamında değerlendirilmesi ve bu kapsamda vergilendirilmesi mümkün değildir.

3.1.3. Özel İnşaat Sahiplerinin Ücretle Çalıştırdığı İnşaat İşçileri

Gayrimenkullerin alım, satım ve inşa işleri ile devamlı olarak uğraşanların bu işlerden elde ettikleri kazancın ticari kazanç olduğu hükme bağlanmıştır. Hangi inşaatların özel inşaat olduğu Gelir Vergisi Kanunu'nda

tanımlanmamakla birlikte, bu konuda uygulamaya Gelir İdaresi'nin çeşitli görüşleriyle yön verilmiş bulunmaktadır. Bu çerçevede, ticari kazanç kapsamında değerlendirilmeyen inşaat işlerinde çalışan işçilerin elde ettikleri gelir diğer ücret olarak vergilendirilmektedir. Buna göre, kişilerin kendi özel ihtiyaçlarının karşılanması amacıyla, ticari bir organizasyon çerçevesinde inşa edilmeyen yapılar özel inşaat olarak değerlendirilmektedir.

Ancak kendi arsası üzerine inşaat yapan ve yapmış olduğu dairelerden bir yılda birden fazla bağımsız bölümün satışını yapan mükelleflerin ticari bir organizasyon şeklinde yürütülen bu, ticari faaliyet kapsamında inşaat faaliyetleri işi olup, bu faaliyetler neticesinde doğan kazancın, ticari kazanç olarak vergiye tabi tutulması gerekir. Bu nedenle, ticari faaliyet kapsamında yapılan inşaatlarda çalışan işçilere yapılan ödemelerin, ücret kabul edilerek vergi tevkifatına tabi tutulması gerekmektedir. Dolayısıyla, başlangıçta yapılacak inşaatın özel amaçlı mı yoksa ticari amaçlı mı olduğunun iyi tespit edilmesi gerekmektedir. Yine aynı şekilde, konut yapı kooperatiflerinde çalışan işçilerin bu bent kapsamında diğer ücretli olarak değerlendirilmeleri mümkün değildir. Bu nedenle, bu işçilere yapılacak ödemelerin de gerçek usulde yapılan ücret ödemeleri kapsamında vergilendirilmeleri gerekir.

3.1.4. Gayrimenkul Sermaye İradı Sahibi Yanında Çalışanlar

Mesken ve iş yerlerini kiraya veren mülk sahipleri, bu mülklerini kiraya vermeleri karşılığında elde ettikleri kira gelirleri nedeniyle, gayrimenkul sermaye iradı sahibi olmaktadır. Bu mükelleflerin kiraya verdikleri mesken ve/veya işyerlerinin; kiralalarının toplanması, bakım ve onarım ile diğer işlerinden dolayı yanlarında çalıştırdığı kişilerin elde ettikleri ücretler bakımından bu kişiler diğer ücretli hizmet erbabı olarak kabul edilmekte ve diğer ücret kapsamında vergilendirilmeleri gerekmektedir. Ancak gayrimenkul alım satım işi ile uğraşan mükellefler, ticari kazanç mükellefi olarak vergilendirileceğinden ve bu mükelleflerin çalıştırdığı işçiler de gerçek usulde vergilendirileceklerinden, bunlara yapılan ödemelerden gelir vergisi tevkifatı yapılacaktır. (VMD, 2013)

3.1.4.Gerçek Ücretlerinin Tespitine İmkan Olmaması Sebebiyle, Danıştay'ın Müspet Mütalaasıyla, Maliye Bakanlığınca Bu Kapsama Alınanlar

Gerçek ücretlerinin tespitine imkan olmaması sebebiyle, Danıştay'ın müspet mütalaasıyla, Maliye Bakanlığınca bu kapsama alınanlar ile ilgili açıklamalara 76 Seri No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde (Maliye Bakanlığı, 1965) yer verilmiştir. Danıştay'ın müspet mütalaası alınarak yayımlanan söz konusu tebliğin ekinde yer alan 1 no'lu cetvelde yer alanların elde ettikleri ücretlerin diğer ücret olarak değerlendirileceği belirtilmiştir. Buna göre;

-Çiftçi olmaksızın ziraî alet ve makine işletenlerin yanında çalışan biçerdöver sürücüsü, yardımcıları ve tamircileri,

-Ticaret ve meslek sahiplerine bağlı olmayarak çalışan simsar ve yardımcıları,

-Yük ve insan taşıyan nakil vasıtası sahiplerine bağlı olmayarak çalışan kâhya ve kâhya yardımcıları,

-Ticaret mahalli olmayan ve gelir ve kurumlar vergilerine tabi tutulmayan kimseler yanında çalışan ahçıbaşı, ahçı ve ahçı yardımcıları vb'leri bu gruba dahil edilebilir.

4.DİĞER ÜCRETLİLER TARAFINDAN ÖDENECEK VERGİNİN HESAPLANMASI

Yukarıda belirtildiği üzere, Gelir Vergisi Kanunu'nun (T.C. Yasalar, 1961) 64 üncü maddesine göre, diğer ücretlilerin safi ücretleri, takvim yılı başında geçerli olan ve sanayi kesiminde çalışan 16 yaşından büyük² işçiler için uygulanan asgari ücretin yıllık brüt tutarının %25'idir. Buna göre, 2019 yılında diğer ücret geliri elde eden hizmet erbabının safi ücreti, 2019 takvim yılı başında geçerli olan ve sanayi kesiminde çalışan işçilere uygulanan asgari ücretin yıllık brüt tutarının %25'i olarak hesaplanmaktadır. Bu safi ücret aynı zamanda diğer ücretleri elde eden hizmet erbabının vergi matrahıdır. Vergi bu miktar üzerinden Gelir Vergisi Kanunu'nun 103 üncü maddesinde belirtilen oranların uygulanması suretiyle hesaplanacaktır. 2019 yılında diğer ücretli hizmet erbabının ödeyeceği gelir vergisi Şubat/2019 ayında hesaplanmakta ve tahakkuk eden gelir vergisi de iki eşit taksitte Şubat-Ağustos/2019 aylarında ödenmektedir.

² Daha önceleri 16 yaşından küçükler için ayrı asgari ücret belirlenmekteydi. Ancak 2015 yılı asgari ücretiyle birlikte bu uygulamaya son verildiğinden, artık 16 yaşından büyükler ve küçükler için tek asgari ücret belirlenmektedir.

Asgari ücret, ilgili kanunda belirtildiği üzere ücret geliri elden eden bireylerin bir aylık çalışmaları neticesinde temel ihtiyaçlarını karşılayabileceği ölçüde ödenmesi gereken (taban) en düşük ücret olarak tanımlanmaktadır. Asgari ücret; Asgari Ücret Tespit Komisyonu tarafından belirlenir ve verilen karar en geç ilgili yılın ilk günü Resmi Gazetede yayınlanarak yürürlüğe girer. Asgari Ücret Tespit Komisyonu'nun 25/12/2018 tarih ve Karar No:2018/1 sayılı kararı³ ile 2019 yılında uygulanacak brüt asgari ücret 2.558,00 TL ve net asgari ücret 2.020,00 TL olarak belirlenmiştir.⁴

- Öncelikle gelir vergisi matrahının bulunması için 2019 takvim yılı başında geçerli olan işçiler için uygulanan brüt asgari ücretin (2.558,00 TL) yıllık brüt tutarının (2.558,00 x12=) 30.696,00 TL'nin %25'i (30.696,00 x %25=) 7.674,00 TL hesaplanacaktır.

-Ödenecek verginin hesaplanması için ise 7.674,00 TL olan matraha Gelir Vergisi Kanunu'nun 103 üncü maddesinin ilk diliminde olan %15 oranı uygulanacaktır.⁵ Buna göre 2019 yılında ödenecek vergi (7.674.00 x %15=) 1.151,10 TL olmaktadır. Diğer ücretlerin vergisi, öteden beri işe devam edenlerde yıllık verginin yarısı takvim yılının 2 nci ayında (1-28 Şubat 2019) diğer yarısı ise 8 inci ayında (1-31 Ağustos 2019); takvim yılının birinci yarısı içinde işe başlayanlarda, yıllık verginin yarısı verginin karneye yazıldığı ayda, diğer yarısı takvim yılının sekizinci (Ağustos/2019) ayında, takvim yılının ikinci yarısı içinde işe başlayanlarda ise verginin karneye yazıldığı ayda ödenmesi gerekmektedir.⁶

3 Asgari Ücret Tespit Komisyonu'nun 25/12/2018 tarih ve Karar No:2018/1 sayılı kararı, 27.12.2018 tarih ve 30638 sayılı Resmî Gazete' de yayımlanmıştır. 22/5/2003 tarihli ve 4857 sayılı İş Kanunu'nun 39 uncu maddesi Cumhurbaşkanlığı Teşkilatı Hakkında 1 Sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararnamesinin 522 nci maddesi gereğince, iş sözleşmesi ile çalışan ve bu Kanunun kapsamında olan veya olmayan her türlü işçinin asgari ücretini tespit etmekle görevli Asgari Ücret Tespit Komisyonu, 6/12/2018 tarihinde başladığı çalışmalarını 25/12/2018 tarihine kadar sürdürmüş ve yaptığı dört toplantı sonucunda;

1)Milli seviyede tek asgari ücret tespitine, oybirliğiyle,
2)İşçinin bir günlük normal çalışma karşılığı asgari ücretinin; 1/1/2019-31/12/2019 tarihleri arasında 85,28 (seksenbeşlira yirmisekizkuruş) olarak tespitine, oy birliğiyle,
3) İş bu Kararın, 4857 sayılı Kanun'un 39 uncu maddesine dayanılarak hazırlanan Asgari Ücret Yönetmeliği'nin 11 inci maddesi gereğince Resmî Gazete' de yayımlanmasına oy birliğiyle karar verilmiştir.

4 Daha önceki yıllarda ilgili yılın ilk 6 aylık döneminde (01/01/2019-30/06/2019 gibi) ve ikinci 6 aylık döneminde (01/07/2019-31/12/2019 gibi) iki farklı asgari ücret miktarı uygulanmaktaydı. Ancak 2019 yılında, (2016, 2017 ve 2018 yılında olduğu gibi) yılın tamamı için tek asgari ücret miktarı uygulanacaktır. Dolayısıyla, belirlenen asgari ücret tutarının yılın ikinci yarısında artırılması gibi bir durum söz konusu olmayacaktır.

5 Diğer yandan, ücretlerden Gelir Vergisi Kanunu'nda belirtilen oranlar dahilinde gelir vergisi kesintisi yapılmaktadır. Gelir Vergisi Kanunu'nun 103 üncü maddesinin birinci fıkrasında yer alan gelir vergisine tabi gelirlerin vergilendirilmesinde esas alınan tarife, 2019 takvim yılı gelirlerinin vergilendirilmesinde esas alınmak üzere, 31.12.2018 tarih ve 30642 (3 üncü Mükerrer) sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 305 Seri No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliği ile güncellenerek yeniden belirlenmiştir. Buna göre 18.000 TL'ye kadar olan gelirler için %15 oranı uygulanacaktır.

6 Gelir Vergisi Kanunu, Md.118.

Örnek: Ankara’da berberlik faaliyetinden dolayı basit usulde mükellef olan Bay (A)’nın yanında çalışan diğer ücretli hizmet erbabı Bay (B)’nin 2019 yılındaki safi ücret tutarı (vergi matrahı) ve ödeyeceği gelir vergisinin hesaplanması aşağıdaki şekilde olacaktır.

2019 Takvim Yılı Başında Geçerli Olan Asgari Ücretin Yıllık Brüt Tutarı (2.558,00 x12=)	30.696,00 TL
Safi Ücret Tutarı (30.696,00 x %25)	7.674,00 TL
Yıllık Vergi Matrahı	7.674,00 TL
Hesaplanan Vergi Tutarı (7.674.00 x %15)	1.151,10 TL
Şubat/2019’de Ödenecek Vergi Tutarı	575,55 TL
Ağustos/2019’de Ödenecek Vergi Tutarı	575,55 TL

2019 yılı için hesaplanan yıllık vergi tutarı 1.151,10 TL olup, diğer ücretli Bay (B)’nin Şubat 2019 ayında vergi karnesine kaydettireceği vergi tutarını Şubat 2019 ve Ağustos 2019 aylarında iki taksitte (575,55 ve 575,55 TL olarak) ödemesi gerekmektedir.

Takvim yılı içinde işe başlayan diğer ücret sahiplerinin vergi matrahı, yıllık diğer ücret matrahından işe başlama ayı hariç tutulmak suretiyle, o yılın sonuna kadarki aylara isabet eden miktar olacaktır. Takvim yılının birinci yarısı içinde, yani 1 Ocak-30 Haziran 2019 döneminde işini bırakan diğer ücretli hizmet erbabının, bu durumu takvim yılının ikinci yarısı girmeden, yani 30 Haziran 2019 tarihine kadar haber verilmesi halinde ikinci taksite isabet eden vergi tutarı, vergi dairesince terkin edilecektir. Ayrıca, aynı ay içinde işe başlayan ve yine aynı ay içinde işi terk eden diğer ücret sahipleri için vergi tarh edilmemesi gerekmektedir.

Örnek 1: Özel inşaatlarda çalışmak üzere 12.03.2019 tarihinde işe başlayan ve vergi dairesine giderek vergi karnesi alan diğer ücretli hizmet erbabının dönem gelir vergisi matrahı $[(30.696,00 \times \%25) / 12] \times 9 = 5.755.50$ belirlenerek bu matrah üzerinden hesaplanan gelir vergisi $(5.755.50 \times \%15) = 863.32$ TL iki taksit halinde (Mart/2019 ve Ağustos/2019) ödeyecektir.

Örnek 2: Basit usule tabi bir mükellefin yanında diğer ücretli olarak çalışan bir kişi Mart/2019 ayında vergisini tarh ettirdikten ve birinci taksit tutarını ödedikten sonra Mayıs/2019 ayında işi bırakması ve bu durumu Haziran ayında vergi dairesine bildirmesi durumunda ikinci taksitte isabet eden vergi

(Ağustos/2019 ayında ödenecek vergi) terkin edilecektir. Birinci taksimde isabet eden altı aylık verginin ise çalışılan aya isabet eden kısmı değil, birinci taksit tutarının tamamının ödenmesi gerekmektedir.

5. VERGİ KARNESİ ALMAYA MECBURİYETİ VE VERGİ DAİRESİNCE HESAPLANAN VERGİNİN VERGİ KARNESİNE YAZILMASI

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun (T.C. Yasalar, 1961) 247 nci maddesine göre, Gelir Vergisi Kanunu'na (T.C. Yasalar, 1961) göre diğer ücret kapsamında vergilendirilenler vergi karnesi⁷ almaya mecburdurlar. Aynı Kanun'un 248 inci maddesine göre; mükellef vergi karnelerinin kendileri tarafından yazılması gereken kısımlarını doldurduktan sonra, vergi bakımından durumlarını kayıt ve tescil ve karneye işaret ettirmek üzere, bunları bağlı oldukları vergi dairesine ibraz etmeleri, mükellefiyete müessir olacak değişiklikleri de yukarıdaki esaslara göre karneye işaret ettirmeleri gerekmektedir. Vergi Usul Kanunu'nun 247 nci maddesinin 1 inci bendinde yazılı mükelleflerin (diğer ücret geliri elde edenlerin) doldurdıkları karneyi vergi dairesine ibraz etmeleri veya değişikliği karneye işaret ettirmeleri süresi, işe başladıkları veya değişikliğin vuku bulduğu tarihten başlayarak bir aydır. Vergi Usul Kanunu'nun 255 inci maddesine göre mükellefler bu kanuna göre aldıkları vergi karnelerini, işin devam ettiği, Gelir Vergisi Kanunu'na göre indirimlerle ilgili olarak bu indirimlerden faydalandıkları sürece muhafaza ederler. Bir başka ifade ile vergi karnesi almış bir kimsenin; Gelir Vergisi Kanunu'nun 2 nci maddesinde sayılı kazanç ve iratları elde ettiği ve sakatlık indiriminden yararlandığı sürece vergi karnesini saklaması gerekir. (Özyer, 2008) Diğer ücretli hizmet erbabının vergi karnesini, yasal defter ve belgelerde olduğu gibi beş yıl boyunca saklama mecburiyeti yoktur. İşin terki sırasında vergi dairesince vergi karnesinin iptal edilmesi gerekir.

Gelir Vergisi Kanunu'na göre ödenecek gelir vergisi, mükellefin ikametgahının bulunduğu vergi dairesince tarh edilerek vergi karnesine yazılır. Ancak diğer ücretlerde bu ücret sahiplerinin ikametgahlarının bulunduğu yerin vergi dairesince tarh edilmemişse, faaliyetlerini icra ettikleri yerin

⁷ Vergi Karnesi: Ücretleri diğer ücretler usulünde saptanacak olan hizmet erbabı vergi karnesi almak zorundadır. Mükellefler, vergi karnelerinin kendileri tarafından yazılması gereken kısımlarını doldurduktan sonra vergi bakımından durumlarını kayıt ve tescil ve karneye işaret ettirmek üzere bağlı buldukları vergi dairesine ibraz ederler. Ücretleri bu usulde saptananların doldurdıkları karneyi vergi dairesine ibraz etmeleri veya içinde buldukları durum değişikliklerini karneye işaret ettirmelerinin süresi, işe başladıkları veya değişikliğin vuku bulduğu tarihten başlayarak bir aydır.

vergi dairesince tarh olunur. Diğer ücretlerde vergilendirme dönemi hizmetin ifa olduğu takvim yılıdır. Diğer ücretli hizmet erbabının ödeyeceği gelir vergisi, hizmetin ifa olduğu takvim yılının ikinci ayında, takvim yılı içinde işe başlanması halinde, işe başlama tarihinden itibaren bir ay içinde tarh edilir. Diğer ücret sahiplerinin tarh zamanlarının sona ermesinden önce memleketi terk etmesi halinde, memleketi terk tarihinden önce 15 gün içinde verginin tarh edilmesi gerekir. Diğer ücret sahipleri tarh zamanlarında, vergi karnelerini bağlı oldukları vergi dairelerine ibraz ederek vergilerini tarh ettirmeye mecburdurlar.

6. SÜRESİNDE TAHAKKUK ETTİRİLMEMEYEN VE SÜRESİNDE ÖDENMEYEN VERGİDEN KİM SORUMLUDUR

Yukarıda belirtildiği üzere, diğer ücretlerde gelir vergisi hizmetin ifa olduğu takvim yılının ikinci ayında, takvim yılı içinde işe başlanması halinde ise işe başlama tarihinden itibaren bir ay içinde mükellefin ikametgahının bulunduğu vergi dairesince tarh edilerek vergi karnesine yazılması gerekir. Vergi Usul Kanunu'nun 251 inci maddesine göre, kazançları basit usulde tespit edilen ticaret erbabı ile götürü gider usulünü kabul eden gayrimenkul sermaye iradı sahipleri, yanlarında çalışan hizmet erbabının belirlenen süre içinde karne almalarını ve karnelerinde yazılı vergileri ödemelerini temin etmeye mecburdurlar. Dolayısıyla vergi karnesi almak, vergileri karneye işletmek ve vergileri ödemek diğer ücretlilerin görevi olmakla birlikte bu hususları takip etme görevi işverenlerine yüklenmiştir. Bu mecburiyete uyulmadığı takdirde;

-Zamanında karne almamış veya vergisini tarh ettirmemiş olan hizmet erbabının vergisi işveren adına tarh edilir ve vergi cezası da aynı işveren adına kesilerek işverene ihbarname ile tebliğ edilir ve ondan tahsil edilir.

-Vergi karnesini zamanında almış ve vergisini tarh ettirmiş olan hizmet erbabının zamanında ödenmemiş olan vergisi ve gecikme zammı da yanında çalıştığı tespit edilen işverenden tahsil edilir. (GİB, 2018) Ancak, işverenler ödedikleri vergiler için asıl mükelleflere yani diğer ücretli hizmet erbabına yansıtabilirler.

7. DİĞER ÜCRETLER VE ASGARİ GEÇİM İNDİRİMİ İLİŞKİSİ

En az geçim indirimi vergide eşitlik ve adalet ilkelerini sağlamaya yönelik araçlardan birini teşkil etmektedir. En az geçim indirimi uygulaması, gerçek kişilerin şahsi ve ailevi durumları da göz önünde bulundurularak

ödeme güçlerine göre vergilendirilmelerine hizmet etmeyi amaçlamaktadır. Ancak asgari geçim indirimi uygulamasından, ücretleri gerçek usulde vergilendirilenler yararlanabilir. Bu bakımdan Gelir Vergisi Kanunu'nun 32 nci maddesi hükmüne göre ücretleri diğer ücret kapsamında vergilendirilen hizmet erbabı asgari geçim indiriminden yararlanamazlar.

8. DİĞER ÜCRETLER İÇİN YILLIK BEYANNAME VERİLİR Mİ?

Diğer ücretler için yıllık beyanname verilmez, diğer gelirler nedeniyle beyanname verilmesi halinde de bu gelirler beyannameye dahil edilmez. Öte yandan, diğer ücret kapsamında vergilendirilen hizmet erbabı Muhtasar Beyannameye tabi işverenler nezdinde çalışmaya başlaması halinde, bu tarihten sonraki aylara ait olmak üzere peşin ödemiş oldukları vergiler gerçek ücretleri üzerinden hesaplanan vergilere mahsup edilir ve mahsubu yapılan miktar hizmet erbabının vergi karnesine işveren tarafından kaydedilir.

9. SONUÇ

Gelir Vergisi Kanunu'na (T.C. Yasalar, 1961) göre ücret, işverene tabi ve belirli bir işyerine bağlı olarak çalışanlara hizmet karşılığı verilen para ve ayınlar (hizmet karşılığının mal olarak verilmesi) ile sağlanan ve para ile temsil edilebilen (konut, araç sağlanması vb.) menfaatlerdir. Gerçek kişilerin bir takvim yılı içinde elde etmiş oldukları ücret gelirleri gelir vergisine tabidir. Gelir Vergisi Kanunu'na göre, ücret gelirleri gerçek ücretler ve diğer ücretler olmak üzere iki usulde vergilendirilmektedir. Ücretler kural olarak gerçek usulde, safi değer üzerinden tarifede yazılı oranlara göre vergilendirilir. Safi ücrete, işveren tarafından para ve/veya ayınlarla sağlanan menfaatler toplamından Gelir Vergisi Kanunu'nun (T.C. Yasalar, 1961) 63 üncü maddesinde yazılı indirimlerin bordro üzerinde yapılması suretiyle ulaşılır. Ancak kanun koyucu bazı hallerde gerçek usulde vergilendirmenin güç olacağı, vergilendirme, tarh gibi işlemler ile denetim için katlanılacak maliyetin toplanacak vergi ile başa baş veya daha az olacağı haller için daha basit bir yöntem öngörmüştür. Kanunda bu yöntemle vergilendirilecek ücretliler, "diğer ücretliler" olarak ifade edilmiştir.

Gelir Vergisi Kanunu'na (T.C. Yasalar, 1961) göre, kazançları basit usulde tespit edilen ticaret erbabının yanında çalışanlar; özel hizmetlerde çalışan şoförler; özel inşaatlarda çalıştırılan işçiler; gayrimenkul sermaye iradı sahibinin yanında çalışanlar; gerçek ücretlerinin tespitine imkân olmaması

sebebiyle, Danıştay'ın olumlu görüşü ile Maliye Bakanlığınca bu kapsama alınanların elde ettiği gelirler, diğer ücret kapsamında vergilendirilirler. Yukarıda sayılan kişilerin safi ücretleri takvim yılı başında geçerli olan ve sanayi kesiminde çalışan işçiler için uygulanan asgari ücretin yıllık brüt tutarının % 25'idir.

Diğer ücretler için yıllık beyanname verilmesine gerek yoktur. Ayrıca, başka gelirler nedeniyle beyanname verilmesi halinde de diğer ücretler beyannameye dâhil edilmeyecektir. Diğer ücretlerde gelir vergisi, hizmetin ifa edildiği takvim yılının ikinci ayında tarh edilir. Takvim yılı içerisinde işe başlanması durumunda ise bu tarihyat işe başlama tarihinden itibaren bir ay içerisinde gerçekleştirilir.

Diğer ücretlerin vergisinin ise;

-Öteden beri işe devam edenlerde, yıllık verginin yarısı 2 nci ayda, diğer yarısı 8 inci ayda,

-Takvim yılının birinci yarısı içinde işe başlayanlarda, yıllık verginin yarısı verginin karneye yazıldığı ayda, diğer yarısı takvim yılının 8. ayında,

-Takvim yılının ikinci yarısı içinde işe başlayanlarda, verginin karneye yazıldığı ayda ödenmesi gerekmektedir.

KAYNAKÇA

Asgari Ücret Tespit Komisyonu (25.12.2018) 2018/1 sayılı karar

Atabey, Tuncel (2011). *Gelir Vergisi Rehberi* Ankara: Gelirler Kontrolörleri Derneği Yayını.

Beyanname Düzenleme Kılavuzu (2012). İstanbul:Hesap Uzmanları Derneği.

Beyanname Düzenleme Rehberi (2013). Ankara:Vergi Müfettişleri Derneği.

Biyay Özgür ve Yılmaz, Güneş(2012). Ücretlerin Vergilendirilmesine İlişkin Karşılaştırmalı Bir Öneri: Beyanname Yükümlülüğü, *Maliye Dergisi*, 162.

Maliye Bakanlığı (08.01.1965) 76 Seri No'lu *Gelir Vergisi Genel Tebliği* Ankara: Resmi Gazete (11901 sayılı)

Maliye Bakanlığı (31.12.2018) 305 Seri No'lu *Gelir Vergisi Genel Tebliği* Ankara : Resmi Gazete (30642 (3. Mükerrer) sayılı)

Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı, İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı (13.03.2012) B.07.1.GİB.4.34.16.01-GVK 61-1022 sayılı sayılı *muktezası*. Ankara: Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı.

Özyer, Mehmet Ali(2008). *Vergi Usul Kanunu Uygulaması*, Ankara : Hesap Uzmanları Derneği

T.C. Yasalar (06.01.1961). *193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu*. Ankara: Resmi Gazete (10700 sayılı)

T.C. Yasalar (10.01.1961). *213 sayılı Vergi Usul Kanunu*. Ankara: Resmi Gazete (10703 sayılı)

T.C. Yasalar (18.10.1983). *2918 sayılı Karayolları Trafik Kanunu*. Ankara: Resmi Gazete (18195 sayılı)

Ücret Kazançları Vergi Rehberi 2018, Gelir İdaresi Başkanlığı, Mükellef Hizmetleri Daire Başkanlığı

Yıldız, A. Murat(2014) *Gelir Vergisi Beyanname Düzenleme Rehberi*, Ankara : Ankara SMMM Odası,

Yılmaz, Altan(2015). 2015 Yılında Elde Edilecek Diğer Ücret ve Gelirlerinin Vergilendirilmesi, *Maliye Postası*, Mart 2015.



HAKEMSİZ YAZILAR OPINION PAPERS



İŞVERENLER TARAFINDAN İŞ AKTİ SONLANDIRILAN ÇALIŞANLARA ÖDENEN İHBAR TAZMİNATININ VERGİLENDİRİLMESİ VE GİDER YAZILMASI

İmdat TÜRKAY*

ÖZ

193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'na göre yedi gelir unsurundan biri olan ücret gelirlerinin vergilendirilmesinde genel vergilendirme sistemi, işverenler tarafından çalışanlara ödenen ücret ve ücret kapsamındaki ödemeler üzerinden tevkif suretiyle gelir vergisi kesintisinin yapılması suretiyle gerçekleştirilmektedir. Tek işverenden tevkif suretiyle vergilendirilmiş ücret geliri elde eden ücretlilerin yıllık beyanname vermesi söz konusu değildir. Ancak, birden fazla işverenden tevkifata tabi ücret geliri elde edilmesi durumunda yıllık olarak belirlenen sınıırın aşılması halinde ücret gelirlerinin tamamı için yıllık beyanname verilmesi gerekmektedir. Tevkifata tabi tutulmayan ücret geliri elde edilmesi halinde ise her halükarda yıllık beyanname ile beyan edilmesi gerekmektedir. Bir işveren bünyesinde çalışmakta iken iş akdine son verilen işçilere mahkeme kararına istinaden ihbar tazminatı ödenmektedir. Uygulamada, işçi ve işveren karşılıklı olarak anlaşmak suretiyle iş sözleşmesini sona erdirebilmekte ve sonucunda işçiye kıdem tazminatı yanında ihbar tazminatı da ödenebilmektedir. İşverenler tarafından çalışanlara ödenen ihbar tazminatı da ücret kapsamında değerlendirilerek, tevkif suretiyle vergilendirilmesi gereken bir ödemedir.

Anahtar Sözcükler: Ücret, işveren, iş akti, fesih bildirim, ihbar tazminatı, vergiden istisna tazminatlar, vergiye tabi tazminatlar, vergi tevkifatı.

1. 4857 SAYILI İŞ KANUNU'NA GÖRE İŞ AKTİNİN FESHİ VE SONUÇLARI

4857 sayılı İş Kanunu'nun (T.C. Yasalar, 2003) 8'inci maddesine göre "iş sözleşmesi", bir tarafın (işçi) bağımlı olarak iş görmeyi, diğer tarafın (işveren) da ücret ödemeyi üstlenmesinden oluşan bir sözleşme olarak tanımlanmıştır. İş sözleşmesinin taraflarından birinin iş aktini sona erdiren irade beyanına ise fesih bildirim denilmektedir. Aynı Kanunun 17'nci maddesinde, belirsiz süreli iş sözleşmelerinin feshinden önce durumun diğer taraflara bildirilmesi

* Gelir İdaresi Grup Başkanı

gerektiği, bildirim şartına uymayan tarafın bildirim süresine ilişkin ücret tutarında tazminat ödeyeceği hüküm altına alınmıştır. Bu şekilde, belirtilen esaslara uyulmadan iş sözleşmesinin sona erdirilmesi halinde, işi terk eden işçi ya da işçinin işine son veren işverenin ödemek durumunda olduğu tazminata uygulamada “ihbar tazminatı” denilmektedir.

Konu hakkında Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu tarafından verilen 14.01.1994 tarih ve Esas No: 1993/143, Karar No:1994/1 sayılı Kararda, İş Kanunu 13’üncü maddesinde yazılı ihbar önellerine uyulmadan iş sözleşmesini fesheden işveren tarafından peşin ödenen ihbar ödencesinin Gelir Vergisi Kanununun 25’inci maddesinde yer alan istisnalardan olmadığı yönündedir. Söz konusu Kararda, *“Sözü geçen bent, ölüm, sakatlık, hastalık ve işsizlik sebepleriyle verilen tazminat ve yardımları, gelir vergisinden ayrı tutmuştur. Kuralda öngörülen işsizlik tazminatı, Devletin, çalışabilir nüfusa formasyonuna uygun iş sağlama taahhüdünün yerine getirilememesi halinde, yasayla kurulmuş sosyal güvenlik örgütüne ve özel yasaya dayanılarak yapılacak ödemeyi ifade etmektedir. İhbar önellerine uymadan sözleşmeyi sona erdiren işverenin, 1475 Sayılı Yasa’nın 13. maddesi uyarınca yaptığı peşin ödemenin, salt “ihbar öneli”ne ilişkin bir ödeme olması nedeniyle işsizlik tazminatı olarak nitelenmesine olanak yoktur. Diğer taraftan bu ödeme, tazminat ve yardımlarda uygulanacak istisnaların düzenlendiği Gelir Vergisi Kanunu’nun 25. maddesinin diğer bentlerinde yazılı ödemelerden de değildir.”* açıklaması yapılmıştır.

2. ÜCRET KAPSAMINDA YAPILAN VE VERGİDEN İSTİSNA EDİLEN TAZMİNAT VE YARDIMLAR

193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu’nun (T.C. Yasalar, 1961) 61 inci maddesine göre ücret; işverene tabi ve belirli bir işyerine bağlı olarak çalışanlara hizmet karşılığı verilen para ve ayınlar ile sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaatlerdir. Ücretin ödenek, tazminat, kasa tazminatı (mali sorumluluk tazminatı), tahsisat, zam, avans, aidat, huzur hakkı, prim, ikramiye, gider karşılığı veya başka adlar altında ödenmiş olması veya bir ortaklık münasebeti niteliğinde olmamak şartı ile kazancın belli bir yüzdesi şeklinde tayin edilmiş bulunması onun mahiyetini değiştirmez. Gelir Vergisi Kanununun 62. maddesine göre işverenler, hizmet erbabını işe alan, emir ve talimatları dahilinde çalıştıran gerçek ve tüzel kişilerdir.

GVK'nın 25 inci maddesinde yer alan tazminat ve yardımlar, genel manada aynı Kanunda ücret kapsamında değerlendirilmekle beraber, gelir vergisinden istisna edilmişlerdir. Ancak, işverenler tarafından tazminat ve yardım kapsamında yapılan birçok ödemeler anılan maddede yer alan istisnalar kapsamında değerlendirilmemektedir. Ayrıca, istisna kapsamında yapılan bazı ödemeler de belli limitler dahilinde gelir vergisinden istisna edilmektedir. Bu nedenle, söz konusu tazminat ve yardımları ödeyenler tarafından bu sınırlamalara dikkat edilmesi ve limiti aşan ödemelerin ücret kapsamında vergilendirilmesi gerekmektedir. Gelir Vergisi Kanunu'nun 25 inci maddesi gereğince aşağıda yazılı tazminat ve yardımlar gelir vergisinden müstesna edilmiştir. (Türkay, 2019)

- ✓ Ölüm, engellilik, hastalık ve işsizlik sebepleriyle (işe başlatmama tazminatı dahil) verilen tazminat ve yapılan yardımlar,
- ✓ Muhtaç olanlara belli bir süre için veya hayat kaydıyla yapılan yardımlar (Asker ailelerine yapılan yardımlarla hayır derneklerinin ve yardım sandıklarının yardımları mutlak olarak bu istisnaya girerler),
- ✓ Kanunla kurulan emekli sandıkları ile 506 sayılı Sosyal Sigortalar Kanununun geçici 20. maddesinde belirtilen sandıklar tarafından, kendilerine zat aylığı bağlananlara aylıkları dışında, kanunları veya statüleri gereğince verilen emekli, dul, yetim ve evlilik ikramiyeleri veya iade olunan mevduatı ve sürelerini doldurmamış bulunanlarla dul ve yetimlerine toptan ödenen tazminatlar (506 sayılı Sosyal Sigortalar Kanununun geçici 20. maddesinde belirtilen sandıklar tarafından ödenen tazminat, yardım ve toptan ödemeler en yüksek Devlet memuruna çalışılan süreye bağlı olarak ödenen tutardan fazla ise aradaki fark ücret olarak vergiye tâbi tutulur. Bu mukayesede gerek muhtelif sandıklardan gerek aynı sandıktan muhtelif zamanlarda yapılan ikramiye, tazminat ve toptan ödemeler topluca dikkate alınır.),
- ✓ Hizmet erbabına ödenen çocuk zamları (Bu zamlar devletçe verilen miktarları aştığı takdirde, fazlası vergiye tabi tutulur.),
- ✓ Evlenme ve doğum münasebetiyle hizmet erbabına yapılan yardımlar (Bu istisna hizmet erbabının iki aylığına veya buna tekabül eden gündeliklerinin tutarına kadar olan yardım kısmına uygulanır.),
- ✓ Sosyal sigorta kurumları tarafından sigortalılara yapılan ödemeler,
- ✓ 25/8/1971 tarihli ve 1475 sayılı İş Kanunu ve 20/4/1967 tarihli ve 854 sayılı Deniz İş Kanununa göre ödenmesi gereken kıdem tazminatlarının

tamamı ile 13/6/1952 tarihli ve 5953 sayılı Basın Mesleğinde Çalışanlarla Çalıştıranlar Arasındaki Münasebetlerin Tanzimi Hakkında Kanuna göre ödenen kıdem tazminatlarının hizmet erbabınının 24 aylığını aşmayan miktarları (Hizmet ifa etmeksizin ödenen ücretler tazminat sayılmaz.),

- ✓ Hizmet erbabınının tabi olduğu mevzuata göre bu bendin (a) alt bendinde belirtilen istisna tutarınının hesabında dikkate alınmak şartıyla, hizmet sözleşmesi sona erdikten sonra; karşılıklı sonlandırma sözleşmesi veya ikale sözleşmesi kapsamında ödenen tazminatlar, iş kaybı tazminatları, iş sonu tazminatları, iş güvencesi tazminatları gibi çeşitli adlar altında yapılan ödemeler ve yardımlar (Bu bendin uygulamasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye Maliye Bakanlığı yetkilidir.),
- ✓ Genel olarak nafakalar (alanlar için),
- ✓ Yardım sandıkları tarafından statüleri gereğince kendi üyelerine ölüm, engellilik, hastalık, doğum, evlenme gibi sebeplerle yapılan yardımlar,
- ✓ Yabancı ülkelerde bulunan sosyal güvenlik kurumları tarafından ödenen emekli, dul, yetim ve evlenme ikramiyeleri veya iade olunan mevduat, sürelerini doldurmamış bulunanlarla, dul ve yetimlerine toptan ödenen tazminat ve yardımlar.

Yukarıda yer alan ve belli şartlar çerçevesinde gelir vergisinden istisna edilen tazminat ve yardımlara baktığımızda, 4857 sayılı İş Kanunu'nun 17 nci maddesi kapsamında ödenen ihbar tazminatının gelir vergisinden istisna edileceğine dair bir hüküm yer almamaktadır. İhbar tazminatı, GVK'nın 61'inci maddesine göre ücret kapsamında yapılan bir ödeme olduğundan gelir vergisi tevkifatına tabi tutularak hizmet erbabına ödenmesi gerekmektedir.

3. İŞ KANUNU'NA GÖRE ÖDENEN İHBAR TAZMİNATININ GELİR VERGİSİ KANUNUNA GÖRE ÜCRET KAPSAMINDA DEĞERLENDİRİLMESİ

4857 sayılı İş Kanunu'nda açık olarak ihbar tazminatının tanımı yapılmamış, ancak Kanunun 17 nci maddesinde açık olarak hangi hallerde ihbar tazminatı ödenmesi gerektiği belirtilmiştir. 4857 sayılı İş Kanunu'nun "Sürelili Fesih" başlıklı 17 nci maddesinde yer alan hükümlere göre, belirsiz süreli iş sözleşmelerinin feshinden önce durumun diğer tarafa bildirilmesi gerekmektedir. İş sözleşmeleri;

- a) İş altı aydan az sürmüş olan işçi için, bildirim diğer tarafa yapılmasından başlayarak iki hafta sonra,
- b) İş altı aydan birbuçuk yıla kadar sürmüş olan işçi için, bildirim diğer tarafa yapılmasından başlayarak dört hafta sonra,
- c) İş birbuçuk yıldan üç yıla kadar sürmüş olan işçi için, bildirim diğer tarafa yapılmasından başlayarak altı hafta sonra,
- d) İş üç yıldan fazla sürmüş işçi için, bildirim yapılmasından başlayarak sekiz hafta sonra,
feshedilmiş sayılır.

Bu süreler asgari olup sözleşmeler ile artırılabilir. Bildirim şartına uymayan taraf, bildirim süresine ilişkin ücret tutarında tazminat ödemek zorundadır. İşveren bildirim süresine ait ücreti peşin vermek suretiyle iş sözleşmesini feshedebilir. İşverenin bildirim şartına uymaması veya bildirim süresine ait ücreti peşin ödeyerek sözleşmeyi feshetmesi, bu Kanunun 18, 19, 20 ve 21 inci maddesi hükümlerinin uygulanmasına engel olmaz. İş Kanunu'nun 18 inci maddenin birinci fıkrası uyarınca bu Kanunun 18, 19, 20 ve 21 inci maddelerinin uygulanma alanı dışında kalan işçilerin iş sözleşmesinin, fesih hakkının kötüye kullanılarak sona erdirildiği durumlarda işçiye bildirim süresinin üç katı tutarında tazminat ödenir. Fesih için bildirim şartına da uyulmaması ayrıca dördüncü fıkra uyarınca tazminat ödenmesini gerektirir. Bu maddeye göre ödenecek tazminatlar ile bildirim sürelerine ait peşin ödenecek ücretin hesabında 32 nci maddenin birinci fıkrasında yazılan ücrete ek olarak işçiye sağlanmış para veya para ile ölçülmesi mümkün sözleşme ve Kanundan doğan menfaatler de göz önünde tutulur.

193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 61 inci maddesinde yer alan hükme göre; ücret, işverene tabi ve belirli bir işyerine bağlı olarak çalışanlara hizmet karşılığı verilen para ve ayınlar ile sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaatlerdir. Ücretin ödenek, tazminat, kasa tazminatı (Mali sorumluluk tazminatı), tahsisat, zam, avans, aidat, huzur hakkı, prim, ikramiye, gider karşılığı veya başka adlar altında ödenmiş olması veya bir ortaklık münasebeti niteliğinde olmamak şartı ile kazancın belli bir yüzdesi şeklinde tayin edilmiş bulunması onun mahiyetini değiştirmez. Aynı maddede yer alan hükme göre, bu kanunun uygulanmasında, hizmet sözleşmesi sona erdikten sonra; karşılıklı sonlandırma sözleşmesi veya ikale *sözleşmesi kapsamında ödenen tazminatlar, iş kaybı tazminatları, iş sonu tazminatları, iş güvencesi*

tazminatları gibi çeşitli adlar altında yapılan ödemeler ve yardımlar da ücret sayılmaktadır.

Gelir Vergisi Kanununun 62 nci maddesine göre işverenler, hizmet erbabını işe alan, emir ve talimatları dahilinde çalıştıran gerçek ve tüzel kişilerdir. Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesinde ise, hizmet erbabına ödenen ücretler ile 61 inci maddede yazılı olup ücret sayılan ödemelerden (istisnadan faydalananlar hariç), 103 ve 104 üncü maddelere göre gelir vergisi tevkifatı yapılması gerektiği hükme bağlanmıştır. GVK'nın 25. maddesinde yer alan tazminat ve yardımlar, genel manada aynı Kanunun 61'inci maddesine göre ücret kapsamında değerlendirilmekle beraber, gelir vergisinden istisna edilmiştir. Tazminat ve yardımlarda istisnaları düzenleyen 25 inci maddesinin 7 nci bendinde yer alan hükme göre;

a) 25/8/1971 tarihli ve 1475 sayılı İş Kanunu (T.C. Yasalar, 1971) ve 20/4/1967 tarihli ve 854 sayılı Deniz İş Kanununa (T.C. Yasalar, 1967) göre ödenmesi gereken kıdem tazminatlarının tamamı ile 13/6/1952 tarihli ve 5953 sayılı Basın Mesleğinde Çalışanlarla Çalıştıranlar Arasındaki Münasebetlerin Tazimi Hakkında Kanuna (T.C. Yasalar, 1952) göre ödenen kıdem tazminatlarının hizmet erbabının 24 aylığını aşmayan miktarları (Hizmet ifa etmeksizin ödenen ücretler tazminat sayılmaz.),

b) Hizmet erbabının tabi olduğu mevzuata göre bu bendin (a) alt bendinde belirtilen istisna tutarının hesabında dikkate alınmak şartıyla, hizmet sözleşmesi sona erdikten sonra; karşılıklı sonlandırma sözleşmesi veya ikale sözleşmesi kapsamında ödenen tazminatlar, iş kaybı tazminatları, iş sonu tazminatları, iş güvencesi tazminatları gibi çeşitli adlar altında yapılan ödemeler ve yardımlar,

gelir vergisinden istisna edilmiştir. Konu ile ilgili gerekli açıklamalar 11/6/2018 tarihli ve 30448 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 303 seri no.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde (Hazine ve Maliye Bakanlığı, 2018) yer almaktadır.

Buna göre, Gelir Vergisi Kanununun 25 inci maddesinin birinci fıkrasının (a) bendi kapsamında 1475, 854 ve 5953 sayılı Kanunlara göre ödenen kıdem tazminatları ile aynı fıkranın (b) bendinde yer alan hizmet sözleşmesi sona erdikten sonra; karşılıklı sonlandırma sözleşmesi veya ikale sözleşmesi kapsamında ödenen tazminatlar, iş kaybı tazminatları, iş sonu tazminatları, iş güvencesi tazminatları gibi çeşitli adlar altında yapılan ödemeler ve

yardımların, en yüksek Devlet memuruna ödenen azami emekli ikramiyesi tutarını aşmayan kısmı gelir vergisinden istisna edilmiştir.

Öte yandan, Gelir Vergisi Kanununda, 4857 sayılı Kanunun 17 nci maddesi kapsamında ödenen ihbar tazminatlarının gelir vergisinden istisna edileceğine dair bir hüküm yer almamaktadır. Bu hüküm ve açıklamalara göre, işten ayrılan personele ödenecek ihbar tazminatının, tamamının ücret olarak değerlendirilerek Gelir Vergisi Kanununun 61, 63, 94, 103 ve 104 üncü maddeleri uyarınca vergilendirilmesi gerekmektedir. (İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı, 2019)

Konu hakkında Gelir İdaresince verilen bir özalgede aşağıda açıklamalar yapılmıştır.

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 25 inci maddesinin birinci fıkrasının (7) numaralı bendine göre 1475 ve 854 sayılı Kanunlara göre ödenmesi gereken kıdem tazminatlarının tamamı ile 5953 sayılı Kanuna göre ödenen kıdem tazminatlarının hizmet erbabının 24 aylığını aşmayan miktarları (hizmet ifa etmeksizin ödenen ücretler tazminat sayılmaz) gelir vergisinden müstesna edilmiştir. GVK'nın 61 inci maddesine göre; ücret, işverene tabi ve belirli bir işyerine bağlı olarak çalışanlara hizmet karşılığı verilen para ve ayınlar ile sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaatlerdir. Ücretin ödenek, tazminat, kasa tazminatı (Mali sorumluluk tazminatı), tahsisat, zam, avans, aidat, huzur hakkı, prim, ikramiye, gider karşılığı veya başka adlar altında ödenmiş olması veya bir ortaklık münasebeti niteliğinde olmamak şartı ile kazancın belli bir yüzdesi şeklinde tayin edilmiş bulunması onun mahiyetini değiştirmez. Bu kanunun uygulanmasında, evvelce yapılmış veya gelecekte yapılacak hizmetler karşılığında verilen para ve ayınlarla sağlanan diğer menfaatler de ücret sayılır.

Yine aynı Kanunun 94 üncü maddesinde tevkifat kapsamına giren ödemeler bentler halinde sayılarak (1) numaralı bendinde hizmet erbabına ödenen ücretler ile 61 inci maddede yazılı olup ücret sayılan ödemelerden (istisnadan faydalananlar hariç) 103 ve 104 üncü maddelere göre vergi tevkifatı yapılacağı hükme bağlanmıştır. Yukarıda yer alan hüküm ve açıklamalara göre, mahkeme kararına istinaden kişiye yapılan ödemelerden;

-1475 sayılı Kanuna göre yapılan kıdem tazminatı ödemesinin, Gelir Vergisi Kanununun 25 inci maddesinin birinci fıkrasının (7) numaralı bendi uyarınca gelir vergisinden istisna edilmesi,

-Gelir Vergisi Kanununun 61 inci maddesi gereğince ücret olarak kabul edilen ihbar tazminatı, fazla çalışma ve genel tatil ödemelerinin ise nakden veya hesaben ödemenin yapıldığı dönemin ücreti olarak değerlendirilmesi ve bu ödemelerden gelir vergisi kesintisi yapılması gerekmektedir. (Kayseri Vergi Dairesi Başkanlığı, 2019)

4. ÖZEL DÜZENLEMELERLE VERGİDEN İSTİSNA EDİLEN ÜCRETLER KAPSAMINDA OLAN İHBAR TAZMİNATININ VERGİDEN İSTİSNA EDİLMESİ

İşverenler tarafından ödenen ihbar tazminatı işçinin son aldığı ücret matrahına dahil edilerek vergiye tabi tutulacaktır. İhbar tazminatı iş akdinin fesh edildiği tarihe kadar elde ettiği ücret geliri ile ödenen ihbar tazminatı toplanarak gelir vergisi stopajı yapılacaktır. Ancak, gerek Gelir Vergisi Kanunu'nda gerekse özel kanunla yapılan düzenleme ile yapılan ücret ve ücret kapsamındaki tüm ödemelerin tamamının vergiden istisna olduğu durumlarda, çalışanlara yapılan ihbar tazminatının da gelir vergisinden istisna edilmesi gerekmektedir.

- **Türk Uluslararası Gemi Siciline kayıtlı gemilerde çalışan personele ödenen ihbar tazminatının vergilendirilmesi**

Konu hakkında Gelir İdaresince verilen bir görüş şöyledir.

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 61 inci maddesinde ücretin tanımı yapılmış ve aynı Kanunun 62 nci maddesinde ise “İş verenler hizmet erbabını işe alan, emir ve talimatları dahilinde çalıştıran gerçek ve tüzel kişilerdir.” denilmiştir. Ayrıca, Gelir Vergisi Kanununun 25/7 nci maddesinde, “1475 ve 854 sayılı Kanunlara göre ödenmesi gereken kıdem tazminatlarının tamamı ile 5953 sayılı Kanuna göre ödenen kıdem tazminatlarının hizmet erbabının 24 aylığını aşmayan miktarları (hizmet ifa etmeksizin ödenen ücretler tazminat sayılmaz)” nın vergiden istisna edileceği hükme bağlanmış olup, maddede belirtilen istisna kısmını aşan tutar ücret olarak vergilendirilmektedir.

Diğer taraftan 4490 sayılı Türk Uluslararası Gemi Sicili Kanunu ile 491 sayılı KHK’de Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun’un 7’nci maddesinde, “Türk Uluslararası Gemi Siciline tescil edilen gemiler ve yatlar Türk Bayrağı çekerler. Bu Kanun uyarınca Türk Bayrağı çeken gemiler ve yatlar millî mevzuatla tanınmış olan haklardan yararlanırlar. Ancak, 6762 sayılı Türk Ticaret Kanununun 823 üncü maddesi uyarınca Türk Bayrağı

çekme hakkına sahip olmayan gemiler ve yatlar 815 sayılı Kabotaj Kanunu hükümlerinden yararlanamazlar. Türk Bayrağının çekilmesine ilişkin hakların ihlalinde Türk Ticaret Kanunu ve diğer ilgili mevzuat hükümleri uygulanır.” hükmü yer almaktadır. 4490 sayılı Kanunun 12 nci maddesine göre, Türk Uluslararası Gemi Sicilinde kayıtlı gemilerde çalışan personele ödenen ücretler gelir vergisi ve fonlardan müstesnadır.

Bu hükümlere göre, ihbar tazminatları Gelir Vergisi Kanununun 61 inci maddesi kapsamında ücret niteliği taşımakta olup 4490 sayılı Türk Uluslararası Gemi Sicili Kanunu ile 491 sayılı KHK’de Değişiklik Yapılmasına Dair Kanunun 12 nci maddesinde Türk Uluslararası Gemi Sicilinde kayıtlı gemilerde çalışan personele ödenen ücretlerin gelir vergisi ve fonlardan istisna edilmesi nedeniyle şirket tarafından Türk Uluslararası Gemi Siciline kayıtlı gemilerde çalışan personele ödenen ihbar tazminatının gelir vergisinden istisna edilmesi gerekmektedir. Diğer taraftan, Türk Uluslararası Gemi Siciline kayıtlı olmayan gemilerde çalışan personele ödenen ihbar tazminatlarının ise Gelir Vergisi Kanununun 61, 94, 103 ve 104 üncü maddelerine göre vergilendirilmesi gerekmektedir. (İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı, 2018)

- **Serbest Bölgelerde çalışan personele ödenen ihbar ve kıdem tazminatlarının vergilendirilmesi**

Gelir Vergisi Kanununun 61 inci maddesinde ücretin tanımı yapılmış ve aynı Kanununun 25 inci maddesinin (7) numaralı bendinde, 1475 ve 854 sayılı Kanunlara göre ödenmesi gereken kıdem tazminatlarının tamamı ile 5953 sayılı Kanuna göre ödenen kıdem tazminatlarının hizmet erbabının 24 aylığını aşmayan miktarları gelir vergisinden istisna edilen tazminat ve yardımlar arasında sayılmış, parantez içi hükümde ise hizmet ifa etmeksizin ödenen ücretlerin tazminat sayılmayacağı hükme bağlanmıştır.

Diğer taraftan, 3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanununun 5810 sayılı Kanunla değiştirilen ve 01/01/2009 tarihinden geçerli olmak üzere yürürlüğe giren geçici 3 üncü maddesinde; “Avrupa Birliğine tam üyeliğin gerçekleştiği tarihi içeren yılın vergilendirme döneminin sonuna kadar;

a) Serbest bölgelerde üretim faaliyetinde bulunan mükelleflerin bu bölgelerde imal ettikleri ürünlerin satışından elde ettikleri kazançları gelir veya kurumlar vergisinden müstesnadır. Bu istisnanın 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesinin birinci fıkrasının (6) numaralı bendinin (b) alt bendi ile 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 15 inci ve 30 uncu maddeleri uyarınca yapılacak tevkifata etkisi yoktur.

b) Bu bölgelerde üretilen ürünlerin FOB bedelinin en az % 85 ini yurt dışına ihraç eden mükelleflerin istihdam ettikleri personele ödedikleri ücretler gelir vergisinden müstesnadır. Bu oranı % 50'ye kadar indirmeye ve kanuni seviyesine kadar yükseltmeye Bakanlar Kurulu yetkilidir. Yıllık satış tutarı bu oranın altında kalan mükelleflerden zamanında tahsil edilmeyen vergiler cezasız olarak, gecikme zammıyla birlikte tahsil edilir.”

hükmüne yer verilmiştir.

Öte yandan, konu ile ilgili olarak yayımlanan 1 Seri No.lu 3218 Sayılı Serbest Bölgeler Kanunu Genel Tebliğinde (Hazine ve Maliye Bakanlığı, 2008) uygulamaya yönelik olarak ayrıntılı açıklamalara yer verilmiş olup, anılan Tebliğin “4.İstisna Uygulamasında Özellik Gösteren Hususlar” başlıklı bölümünün dördüncü paragrafında;”- Yurt içinden serbest bölgeye fason imalat kapsamında getirilen veya dahilde işleme rejimi kapsamında yurt dışından bölgeye getirilen maddelerin bölge içinde çeşitli işlemlere tabi tutulduktan sonra ülke içine geri gönderilen veya bu ürünlerden yurt dışına ihraç edilen ürün bedelleri, %85 ihracat tutarının hesaplanmasında dikkate alınmayacaktır. Bölgedeki işletmelerin fason imalat yanında ayrıca bölge içinde üretim ve ihracat yapmaları durumunda ise, Kanunda belirtilen şartları taşıyıp taşımadıklarının tespitinde fason imalat dışında üretim yapılan ve ihraç edilen ürün bedelleri dikkate alınacaktır.” düzenlemesi yer almaktadır.

İstisna kapsamında değerlendirilmeyen fason imalat ise, bir malın mülkiyet ve tasarruf hakkının devralınmaksızın ücreti karşılığı belirli işlemlere tabi tutularak/işlemlerden geçirilerek tasarruf veya mülkiyet hakkı sahibine iade edilmesini ifade etmektedir. Örneğin, yurt dışında bulunan yabancı şirketten tam mükellef kurumun geçici kabul rejimine göre getirdiği ham veya yarı mamul madde ve malzemeyi kendi tesislerinde yurt dışındaki yabancı firmanın emir ve talimatları doğrultusunda işledikten sonra yurt dışındaki firmaya geri gönderilmesi suretiyle verilen hizmet fason hizmettir.

Buna göre, serbest bölgede yapılan üretimin fason imalat olarak değerlendirilmemesi için, mülkiyet ve tasarruf hakkı kendisine ait olan ham veya yarı mamul madde ve malzemedan mamul mal elde edilmesine ilişkin üretimin tüm aşamalarının serbest bölgede gerçekleştirilmesi gerekmektedir. Bu hüküm ve düzenlemeler çerçevesinde, sadece bölge içinde üretim faaliyetinde bulunan mükelleflerin üretime ilişkin istihdam ettikleri tüm personele ödedikleri ücretler istisna kapsamında değerlendirilmekte olup fason imalata ilişkin bedellerin, “ürünlerin FOB bedelinin en az %85’ini

yurt dışına ihraç edilmesi” kapsamında değerlendirilmesi hukuken mümkün görülmemektedir. Buna göre, şirket tarafından yapılan faaliyetlerin “fason imalat kapsamında” yapılmaması ve mevzuatta aranılan diğer şartlarında sağlanması kaydıyla münhasıran serbest bölgede çalışılan süreye isabet eden kıdem ve ihbar tazminatı ödemelerinin 3218 sayılı Kanunda belirtilen istisnadan yararlanması mümkün bulunmaktadır. (İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı, 2014)

- **Kapıcılara ödenecek ihbar ve kıdem tazminatının vergilendirilmesi**

Gelir Vergisi Kanununun 61 inci maddesinde ücretin tanımı yapılmış ve aynı Kanunun 23/6 ncı maddesinde, hizmetçilerin ücretleri (Hizmetçiler özel fertler tarafından evlerde, bahçelerde, apartmanlarda ve ticaret mahalli olmayan sair yerlerde orta hizmetçiliği, süt ninelik, dadılık, bahçıvanlık, kapıcılık gibi özel hizmetlerde çalıştırılanlardır.) (Mürebbiyelere ödenen ücretler istisna kapsamına dahil değildir.) gelir vergisinden istisna edilmiştir. Bu hükme göre, ücretleri gelir vergisinden istisna edilen hizmetçiler, özel fertler tarafından evlerde, bahçelerde, apartmanlarda ve ticaret mahalli olmayan yerlerde orta hizmetçiliği, süt ninelik, dadılık, bahçıvanlık, kapıcılık, kalorifercilik gibi hizmetlere çalıştırılan kişilerdir.

Diğer yandan, aynı Kanunun 25/7’nci maddesinde, 1475 ve 854 sayılı Kanunlara göre ödenmesi gereken kıdem tazminatlarının tamamı ile 5953 sayılı Kanuna göre ödenen kıdem tazminatlarının hizmet erbabının 24 aylığını aşmayan miktarlarının (hizmet ifa etmeksizin ödenen ücretler tazminat sayılmaz) gelir vergisinden istisna edileceği belirtilmiştir. Bu hüküm ve açıklamalara göre, ihbar ve kıdem tazminatlarının Gelir Vergisi Kanununun 61 inci maddesi kapsamında ücret niteliği taşıması ve aynı Kanunun 23/6 ncı maddesi kapsamında ticaret mahalli olmayan yerlerde çalıştırılan kapıcılara ödenen ücretlerin de bir sınırlamaya tabi olmaksızın gelir vergisinden istisna edilmesi nedeniyle, kapıcıya ödenen ihbar ve kıdem tazminatlarının tamamının gelir vergisinden istisna edilmesi gerekmektedir. Ayrıca, Gelir Vergisi Kanununun 23/6 ncı maddesi kapsamında kapıcılara ödenen ücret olarak değerlendirilen ihbar ve kıdem tazminatı ödemeleri nedeniyle düzenlenen kağıtların, 488 sayılı Damga Vergisi Kanunu’na (T.C. Yasalar, 1964) ekli (2) sayılı tablonun IV/34 fıkrası uyarınca damga vergisinden istisna tutulması gerekmektedir. (Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı, 2013)

5. İHBAR TAZMİNATININ İŞVERENLER TARAFINDAN GİDER YAZILMASI

“Tazminat” kavramı maddi ve manevi anlamda uğranılan zarar karşılığında ödenen para ya da ödeneği ifade etmekte olup, kişilerin mal varlığında meydana gelen eksilmeyi karşılamaya yönelik olarak yapılan ödemeler maddi tazminat kavramının konusunu oluştururken; mal varlığı dışındaki hukuki değerlere yapılan saldırılarla meydana getirilen eksilmenin giderilmesi ve zarara uğrayan şahsın manevi varlığında meydana gelen tahribatın kısmen de olsa hafifletilmesine yönelik ödemeler ise manevi tazminatın konusunu oluşturmaktadır. Tazminat ödenmesi, ana kural olarak, ödeyen kişi açısından gider, tahsil eden kişi açısından ise gelir anlamına gelir. İşveren, “işle ilgili olmak şartıyla sözleşme, mahkeme kararı veya kanun hükmü gereği ödediği zarar, ziyan ve tazminatları safi ticari kazancın tespitinde gider olarak indirebilir.” (GVK md. 40/3,68/10). Buna karşılık, işletmeden işletme sahibi veya yakınlarına ödenen tazminatlar gider olarak düşülemez (GVK md. 41/2). Benzer şekilde, işletme sahibinin suçlarından doğan tazminatlar da gider olarak düşülemez (GVK md. 41/6, 68/10). (Bilici, Öden, 2019)

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu’nun (T.C. Yasalar, 2006) 6 ncı maddesinin birinci fıkrasında, kurumlar vergisinin mükelleflerin bir hesap dönemi içinde elde ettikleri safi kurum kazancı üzerinden hesaplanacağı belirtilmiş, maddenin ikinci fıkrasıyla da safi kurum kazancının tespitinde Gelir Vergisi Kanununun ticari kazanç hakkındaki hükümlerinin uygulanacağı hükme bağlanmıştır. Bu hüküm uyarınca tespit edilecek kurum kazancından Kurumlar Vergisi Kanununun 8 inci maddesi ile Gelir Vergisi Kanununun 40 ncı maddesinde yer alan giderler indirilebilecektir. Gelir Vergisi Kanununun 40 ncı maddesinde, safi kazancın tespit edilmesinde indirilecek giderler sayılmış olup; maddenin birinci fıkrasının (1) numaralı bendinde ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için yapılan genel giderlerin, (3) numaralı bendinde de işle ilgili olmak şartıyla, mukavelenameye veya ilama veya kanun emrine istinaden ödenen zarar, ziyan ve tazminatların safi kazancın tespitinde gider olarak indirilebileceği hüküm altına alınmıştır.

Buna göre, şirket tarafından mahkeme kararına istinaden ödenen ihbar tazminatı, ayrımcılık tazminatı, işe başlatmama tazminatı, işe iade sonucu işçinin çalışmadığı süre için ödenen ücretler ve diğer haklar ile bu ödemelere ilişkin işlemiş yasal faizlerin ve yargılama giderlerinin kurum kazancının tespitinde gider olarak indirim konusu yapılması mümkün bulunmaktadır. (Büyük Mükellef Vergi Dairesi Başkanlığı, 2013)

İş Kanununa göre işverenler tarafından çalışanlara ödenen kıdem ve ihbar tazminatının gider kaydı konusunda Gelir Vergisi Kanununun 40. maddesinde özel bir hüküm olmamakla birlikte maddenin birinci fıkrasının (3) numaralı bendi çerçevesinde kurum kazancının tespitinde gider olarak indirilebilmesi için İş Kanununa göre işçinin kıdem tazminatına hak kazanması ve hak edilen kıdem tazminatının da işçiye ödenmiş olması gerekir. Tahakkuk etmiş olsa da çalışana ödenmemiş kıdem ve ihbar tazminatının gider yazılması mümkün değildir. Bu nedenle, iş akdinin fesih sözleşmesi ile sona erdirilmesi veya mahkeme kararı dolayısıyla işveren tarafından çalışanlara ödenecek kıdem ve ihbar tazminatı giderlerinin, ödemenin yapıldığı dönemde kurum kazancının tespitinde indirim konusu yapılması mümkün bulunmaktadır. Öte yandan, söz konusu tazminatın 1475 sayılı Kanunun 14. maddesine göre hesaplanacak kıdem tazminatına tekabül eden kısmı gelir vergisinden istisna olup, kıdem tazminatının istisnayı aşan kısmı ile ihbar tazminatının tamamı ise Gelir Vergisi Kanununun 61. maddesi uyarınca ücret olarak kabul edilecek ve gelir vergisi tevkifatına tabi tutulacaktır. (İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı, 2015)

6. İHBAR TAZMİNATINDAN DAMGA VERGİSİ KESİNTİSİ YAPILMASI

488 sayılı Damga Vergisi Kanununun 1'inci maddesinde, bu Kanuna ekli (1) sayılı tabloda yazılı kağıtların damga vergisine tabi olduğu; 3'ncü maddesinde, damga vergisinin mükellefinin kağıtları imza edenler olduğu; 19'uncu maddesinde, genel ve özel bütçeli dairelerle il özel idareleri ve belediyeler, bankalar, iktisadi kamu teşekkülleri ile bunların iştirakleri ve müesseseleri ve benzeri teşekkül, iştirak ve müesseselerin ödemelerinde kullanılan ve nispi vergiye tabi bulunan makbuzlarla bu mahiyetteki kağıtlara ait vergilerin, bu ödemelerin yapılması, avans suretiyle ödemelerde avansın itası sırasında ilgili daire ve müesseseler tarafından istihkaklardan kesinti yapılması şekliyle tahsil edileceği; lüzum görülen hallerde damga vergisini istihkaktan kesinti yapılması şeklinde ödetme konusunda Hazine ve Maliye Bakanlığına yetki tanındığı; 23'üncü maddesinde, genel bütçeli daireler dışında kalan ve istihkaktan kesinti yapmak durumunda bulunan daire ve müesseseler tarafından bir ay içinde kesilen damga vergisinin, ertesi ayın yirminci (119 No.lu VUK Sirküleri ile 26'ncı) günü akşamına kadar ödemenin yapıldığı yer vergi dairesine bir beyanname ile bildirileceği ve 26'ncü günü akşamına kadar yatırılacağı hükme bağlanmıştır.

Diğer taraftan, 10 seri no.lu Damga Vergisi Kanunu Genel Tebliği (Hazine ve Maliye Bakanlığı, 1976) ile yaptıkları ödemelerden kestikleri gelir vergisini sorumlu sıfatıyla aylık muhtasar beyanname ile vergi dairesine bildirerek ödemek mecburiyetinde olan gerçek veya tüzel kişilerin, bu ödemeler sebebiyle düzenlenen kâğıtlara ait damga vergilerini de bu muhtasar beyanname ile aynı vergi dairesine ödemeleri Bakanlık tarafından uygun görülmüştür. Mezkur Kanuna ekli (1) sayılı tablonun “IV. Makbuzlar ve diğer kâğıtlar” başlıklı bölümünün (1/b) fıkrasında, maaş, ücret, gündelik, huzur hakkı, aidat, ihtisas zammı, ikramiye, yemek ve mesken bedeli, harcırah, tazminat ve benzeri her ne adla olursa olsun hizmet karşılığı alınan paralar (avans olarak ödenenler dahil) için verilen makbuzlar ile bu paraların nakden ödenmeyerek kişiler adına açılmış veya açılacak cari hesaplara nakledildiği veya emir ve havalelerine tediye olunduğu takdirde nakli veya tediye temin eden kâğıtların nispi damga vergisine tabi olduğu hükme bağlanmıştır. Buna göre, iş akdi feshedilen işçilere yapılacak ihbar ve kıdem tazminatı ödemelerine ilişkin olarak işçilerden kesilen damga vergisinin, ödemeye ilişkin kâğıdın düzenlendiği tarihi izleyen ayın 26 ncı akşamına kadar vergi dairesine verilecek muhtasar beyanname ile bildirilmesi ve 26’ncü günü akşamına kadar ödenmesi gerekmektedir. (Gelir İdaresi Başkanlığı, 2019)

7. SONUÇ

İşverenler tarafından işçiye ödenen ihbar tazminatının ücret olarak vergilendirilmesi gerekmektedir. Şöyle ki, 4857 sayılı İş Kanunu’nun 8’inci maddesine göre “iş sözleşmesi”, bir tarafın (işçi) bağımlı olarak iş görmeyi, diğer tarafın (işveren) da ücret ödemeyi üstlenmesinden oluşan bir sözleşme olarak tanımlanmıştır. İş sözleşmesinin taraflarından birinin iş aktini sona erdiren irade beyanına ise fesih bildirim denilmektedir. Aynı Kanununun 17’nci maddesinde, belirsiz süreli iş sözleşmelerinin feshinden önce durumun diğer taraflara bildirilmesi gerektiği, bildirim şartına uymayan tarafın bildirim süresine ilişkin ücret tutarında tazminat ödeyeceği hüküm altına alınmıştır. Bu şekilde, belirtilen esaslara uyulmadan iş sözleşmesinin sona erdirilmesi halinde, işi terk eden işçi ya da işçinin işine son veren işverenin ödemek durumunda olduğu tazminata uygulamada “ihbar tazminatı” denilmektedir.

4857 sayılı İş Kanunu kapsamında işçilere ödenen ve Gelir Vergisi Kanunu’na göre ücret olarak kabul edilen ihbar tazminatının nakden veya hesaben ödemenin yapıldığı dönemin ücreti olarak değerlendirilmesi ve bu

ödemeler üzerinden işverenler tarafından gelir vergisi kesintisi yapılması gerekmektedir. İhbar tazminatı gelir vergisinden istisna edilen tazminat ve yardımlar kapsamında bulunmamaktadır. İşveren tarafından ödenen ihbar tazminatı işçinin son aldığı ücret matrahına dahil edilerek artan oranlı vergi tarifesine göre vergiye tabi tutulacaktır. Çalışanın iş akdinin fesh edildiği tarihe kadar elde ettiği ücret geliri ile ödenen ihbar tazminatı toplanarak gelir vergisi stopajı ve damga vergisi kesintisi yapılması gerekmektedir. Öte yandan, iş akdinin fesih sözleşmesi ile sona erdirilmesi veya mahkeme kararı dolayısıyla işveren tarafından çalışanlara ödenecek kıdem ve ihbar tazminatı giderlerinin, ödemenin yapıldığı dönemde kurum kazancının tespitinde indirim konusu yapılması mümkün bulunmaktadır.

KAYNAKÇA

Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı (15.03.2013) 90792880-155/1-2012/2009]-235 sayılı muktezası. Ankara: Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı

Bilici, Nurettin, Öden, Begüm Dilemre (2019), “Tazminatların Vergilendirilmesi” *Dünya Gazetesi*. Serbest Kürsü, 4.5.2019

Büyük Mükellef Vergi Dairesi Başkanlığı (16.08.2013) 64597866-125/6-2013]-127 sayılı muktezası. İstanbul: Büyük Mükellef Vergi Dairesi Başkanlığı

Gelir İdaresi Başkanlığı (29.03.2019). *Vergi Usul Kanunu 115 No.lu Sirküleri*. Ankara: www.gib.gov.tr

Hazine ve Maliye Bakanlığı (11.06.2018). *Gelir Vergisi 303 Seri No.lu Genel Tebliği*. Ankara: Resmi Gazete (30448 sayılı)

Hazine ve Maliye Bakanlığı (12.06.1976). *Damga Vergisi Kanunu 10 Seri No.lu Genel Tebliği*. Ankara: Resmi Gazete (15614 sayılı)

Hazine ve Maliye Bakanlığı (25/11/2008). *3218 Sayılı Serbest Bölgeler Kanunu 1 Seri No.lu Genel Tebliği*. Ankara: Resmi Gazete (27065 sayılı)

İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı (08.07.2014) 62030549-120/94-2013/305]-1830 sayılı muktezası. İstanbul: İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı

İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı (09.01.2018)

B.07.1.GİB.4.34.16.01-125/5-2017/195]-23820 sayılı muktezası. İstanbul: İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı

İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı (03.04.2019) 84098128-120.03.05.07/25-2018/1]-E.113444 sayılı muktezası. İzmir: İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı

İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı (20.03.2015) 84098128-120.01.02.07/40-2013-3]-143 sayılı muktezası. İzmir: İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı

Kayseri Vergi Dairesi Başkanlığı (24.12.2018) 50426076-120[25-2017/20-661]-105621 sayılı muktezası. Kayseri: Kayseri Vergi Dairesi Başkanlığı

T.C. Yasalar (01.07.1964). 488 sayılı Damga Vergisi Kanunu. Ankara: Resmi Gazete (11751 sayılı)

T.C. Yasalar (06.01.1961). 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu. Ankara: Resmi Gazete (10700 sayılı)

T.C. Yasalar (13.06.1952). 5953 sayılı Basın Mesleğinde Çalışanlarla Çalıştıranlar Arasındaki Münasebetlerin Tazimi Hakkında Kanunu. Ankara: Resmi Gazete (8140 sayılı)

T.C. Yasalar (13.06.2006). 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu. Ankara: Resmi Gazete (26205 sayılı)

T.C. Yasalar (20.04.1967). 854 sayılı Deniz İş Kanunu. Ankara: Resmi Gazete (12586 sayılı)

T.C. Yasalar (22.05.2003). 4857 sayılı İş Kanunu. Ankara: Resmi Gazete (25134 sayılı)

T.C. Yasalar (25.08.1971). 1475 sayılı İş Kanunu. Ankara: Resmi Gazete (13943 sayılı)

Türkay, İmdat (2019), “İşverenler Tarafından Karşılıklı Sonlandırma Sözleşmesi Veya İkale Sözleşmesi Kapsamında Çalışanlara Ödenen Tazminatların Vergilendirilmesi” *Mali Çözüm Dergisi*. 151,(29):157-175

2019 UEFA SÜPER KUPA FİNALİ VE 2020 UEFA ŞAMPİYONLAR LİĞİ FİNALİ MÜSABAKALARINA İLİŞKİN KURUMLAR VERGİSİ MUAFİYETİ İLE KDV İSTİSNASI

Tugay MANAV*

ÖZ

2019 UEFA Süper Kupa Finali ve 2020 UEFA Şampiyonlar Ligi Finali birer yıl arayla İstanbul'da düzenlenecektir. Her iki organizasyon da dünya çapında geniş bir izleyici kitlesi tarafından takip edilen önemli organizasyonlardır. Söz konusu organizasyonlarla ilgili olarak 30.01.2019 tarihinden itibaren yürürlüğe girecek şekilde Kurumlar Vergisi Kanunu'nun Geçici 11'inci maddesinde ve yine aynı tarihten itibaren yürürlüğe girecek şekilde Katma Değer Vergisi Kanunu'nun Geçici 40'inci maddesinde düzenlemeler yapılmıştır. Bunun yanı sıra Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği'nde de konu ile ilgili düzenlemelere yer verilmiştir.

1.GİRİŞ

Futbol dünyasının önemli organizasyonlarından olan UEFA Süper Kupa Finali ile UEFA Şampiyonlar Ligi Finali birer yıl arayla İstanbul'da düzenlenecektir. Daha önce 2005 yılında UEFA Şampiyonlar Ligi Finali ve 2009 yılında ise UEFA Kupası Finali (2009'daki format değişikliğinden sonra UEFA Avrupa Ligi) yine İstanbul'da oynanmış olup söz konusu organizasyonlar dünya çapında geniş bir izleyici kitlesi tarafından takip edilmekte ve ülke tanıtımına kısa yoldan katkı sağlamaktadırlar. Ülkenin tanıtımı yanında finale kalan iki takımın ve bunların taraftarlarının ulaşım, konaklama, turistik gezileri gibi konular da ülke ekonomisine döviz girdisi sağlamaktadır. UEFA tarafından düzenlenen bu organizasyonlarda; gerek UEFA, gerek finale kalan takımlar ve gerekse de final organizasyonunda görev alan gerçek ve tüzel kişiler bağlamında vergisel bir takım yükümlülükler söz konusu olabilmektedir. Söz konusu organizasyonlarla ilgili olarak 30.01.2019 tarihinden itibaren yürürlüğe girecek şekilde Kurumlar Vergisi Kanunu'nun Geçici 11'inci maddesinde ve yine aynı tarihten itibaren yürürlüğe girecek şekilde Katma Değer Vergisi Kanunu'nun Geçici 40'inci maddesinde düzenlemeler yapılmıştır. Bunun yanı sıra Katma Değer Vergisi

* Vergi Müfettişi

Genel Uygulama Tebliği'nde de konu ile ilgili düzenlemelere yer verilmiştir. Makalenin izleyen bölümlerinde bu düzenlemeler açıklanmaya çalışılacaktır.

2. 5520 SAYILI KURUMLAR VERGİSİ KANUNU'NDA YER ALAN DÜZENLEMELER

5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'na (KVK) 7162 Sayılı Kanun'un 12'nci maddesiyle eklenen Geçici 11'inci madde, 30.01.2019 tarihinden itibaren yürürlüğe girmiştir. Söz konusu maddeye göre 2019 UEFA Süper Kupa Finali ve 2020 UEFA Şampiyonlar Ligi Finali müsabakalarının Türkiye'de oynanmasına ilişkin olarak Türkiye'de elde ettikleri kazanç ve iratları dolayısıyla Avrupa Futbol Federasyonları Birliği (UEFA), katılımcı futbol kulüpleri ve organizasyonda görevli tüzel kişilerden işyeri, kanuni ve iş merkezi Türkiye'de bulunmayanların gelir ve kurumlar vergisinden muaf tutulacağı ve bu muafiyetin, tevkif yoluyla alınan vergileri de kapsayacağı hükme bağlanmıştır. Bu kapsamda gelir ve kurumlar vergisi muafiyetinden sadece,

- UEFA (Avrupa Futbol Federasyonları Birliği),
- Katılımcı futbol kulüpleri,
- Organizasyonda görevli tüzel kişilerden işyeri, kanuni ve iş merkezi

Türkiye'de bulunmayanlar,

yararlanabileceklerdir. Muafiyet ise madde metninde belirtilen final müsabakalarının Türkiye'de oynanması dolayısıyla Türkiye'de elde edilen kazanç ve iratları kapsamaktadır. Ayrıca kapsama giren kazanç ve iratlar nedeniyle Türkiye'de tevkif yoluyla ödenmesi gereken vergiler de muafiyetten yararlanacaktır. Bir başka ifadeyle tevkifat yapılmayacaktır.

UEFA genel olarak naklen yayın gelirlerinin gerek canlı gerek banttan yayınlanmasına ilişkin hakların satışından, ticari isim haklarının satışından, bilet satışından gelir elde etmektedir. Bu çerçevede UEFA tarafından final müsabakalarının Türkiye'de oynanması dolayısıyla Türkiye'de elde edilen, gerek bahsedilen kazanç ve iratlar gerekse kapsama giren diğer kazanç ve iratlar, gelir ve kurumlar vergisinden muaf tutulacaktır. Katılımcı futbol kulüpleri esas itibarıyla finale kalan takımlardır. Bu takımların da örneğin Türkiye'de takım formları, spor malzemeleri, hediye eşya vb. satışından elde ettikleri kazanç ve iratlar da gelir ve kurumlar vergisinden muaf tutulacaktır. Organizasyonun Türkiye ayağında görev alan tüzel kişilerden işyeri, kanuni ve iş merkezi Türkiye'de bulunmayanlar da Türkiye'de elde ettikleri kazanç ve

iratlar dolayısıyla gelir ve kurumlar vergisi muafiyetinden yararlanacaklardır. Burada önemli olan husus, organizasyonda görevli olanların tüzel kişi olması ve bunların işyeri, kanuni ve iş merkezinin Türkiye’de bulunmamasıdır.

Geçici 11’inci maddenin uygulanması bakımından dikkate alınması gereken bir diğer husus ise muafiyetin, tevkif yoluyla alınan vergileri de kapsamıdır. Madde metni hem elde edilen kazanç ve iratları hem de kapsama girenlere nakden veya hesaben yapılacak ödemeler veya tahakkuk ettirilecek kazanç ve iratlar üzerinden vergi tevkifatı yoluyla alınması gereken vergileri muafiyet kapsamına almıştır. Dolayısıyla, UEFA’nın, katılımcı futbol kulüplerinin ve organizasyonda görevli tüzel kişilerden işyeri, kanuni ve iş merkezi Türkiye’de bulunmayanların vergi tevkifatı kapsamına giren kazanç ve iratlarından, ödemeyi yapanlarca tevkifat yapılmayacaktır. Örneğin, organizasyonun yayın kısmında görevli olan ve işyeri, kanuni ve iş merkezi Türkiye’de bulunmayan bir şirkete ait canlı yayın aracının A A.Ş. tarafından final maçı boyunca kiralanması karşılığında yapılan ödeme KVK’nın 1 ve 3’üncü maddeleri ve 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu’nun (GVK) 7’nci maddesi uyarınca gayrimenkul sermaye iradı niteliğindedir ve KVK’nın 30’uncu maddesi kapsamında vergi tevkifatına tabidir. Ancak Geçici 11’inci madde metni dikkate alındığında muafiyet, tevkif suretiyle vergilendirilebilecek kazanç ve iratları da kapsadığından, herhangi bir vergi tevkifatı yapılmayacaktır.

3. 3065 SAYILI KATMA DEĞER VERGİSİ KANUNU’NDA YER ALAN DÜZENLEMELER

3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu’na (KDVK) 7162 Sayılı Kanun’un 6’ncı maddesiyle eklenen Geçici 40’üncü madde, 30.01.2019 tarihinden itibaren yürürlüğe girmiştir. Söz konusu maddeye göre 2019 UEFA Süper Kupa Finali ve 2020 UEFA Şampiyonlar Ligi Finali müsabakalarına ilişkin olmak üzere Avrupa Futbol Federasyonları Birliği (UEFA), katılımcı futbol kulüpleri ve organizasyonda görevli tüzel kişilerden işyeri, kanuni ve iş merkezi Türkiye’de bulunmayanlara, bu müsabakalar dolayısıyla yapılacak mal teslimleri ve hizmet ifaları ile bunların bu müsabakalar dolayısıyla yapacakları mal teslimleri ve hizmet ifalarının katma değer vergisinden (KDV) müstesna olduğu hükme bağlanmıştır. İstisnalar dolayısıyla yüklenen vergilerin, vergiye tabi işlemler üzerinden hesaplanan vergilerden indirileceği, indirim yoluyla telafi edilemeyen vergilerin ise 32’nci madde hükümleri uyarınca istisna kapsamında işlem yapan mükellefin talebi üzerine nakden veya mahsuben iade edileceği belirtilmiştir. Bu kapsamda KDV istisnasından;

- UEFA (Avrupa Futbol Federasyonları Birliği),
 - Katılımcı futbol kulüpleri,
 - Organizasyonda görevli tüzel kişilerden işyeri, kanuni ve iş merkezi Türkiye’de bulunmayanlar,
- yararlanacaktır. İstisnanın kapsamına ise belirtilen final organizasyonlarına ilişkin oynanacak müsabakalar dolayısıyla,
- Yukarıda sayılanlara yapılan mal teslimleri ve hizmet ifaları ile,
 - Yukarıda sayılanların yapacakları mal teslimleri ve hizmet ifaları girecektir.

Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği’nde ise (KDVGUT) istisna kapsamında mal ve hizmet almak isteyen UEFA, katılımcı futbol kulüpleri ve organizasyonda görevli tüzel kişilerden iş yeri, kanuni ve iş merkezi Türkiye’de bulunmayanlara, Türkiye Futbol Federasyonu (TFF) tarafından istisna kapsamında olduklarına yönelik bir yazı verileceği ve bu yazının satıcılara ibraz edilmek suretiyle istisna uygulanmasının sağlanacağı belirtilmiştir. İstisna kapsamındaki mallar eğer ithalat yoluyla temin ediliyorsa, TFF’den alınan yazı ilgili gümrük idaresine ibraz edilmek suretiyle istisna uygulanacaktır. UEFA, katılımcı futbol kulüpleri, organizasyonda görevli tüzel kişilerden iş yeri, kanuni ve iş merkezi Türkiye’de bulunmayanların istisna kapsamındaki teslim ve hizmetlerinde de KDV hesaplanmayacaktır. Bu bağlamda KDV istisnası, kapsama girenlerin yapacakları teslim ve hizmetler ile kapsama girenlere yapılacak teslim ve hizmetlerde uygulanacaktır. Bir başka ifadeyle, UEFA, katılımcı futbol kulüpleri ve organizasyonda görevli tüzel kişilerden iş yeri, kanuni ve iş merkezi Türkiye’de bulunmayanlar yapacakları mal teslimi ve hizmet ifalarında KDV hesaplamayacaklar, aynı şekilde kendilerine yapılan mal teslimi ve hizmet ifalarında da TFF’den alınan yazıyı ibraz ederek KDV hesaplanmamasını talep edeceklerdir. Örneğin, finale kalan takımların takım formaları, spor malzemeleri, hediyelik eşya vb. Türkiye’ye getirilerek satışı kapsamında teslim edilmesi esasen KDVK’nın 1, 2, 6 ve 10’uncu maddeleri uyarınca KDV hesaplanmasını gerektirmekle birlikte KDVK’ya eklenen Geçici 40’ıncı madde uyarınca KDV hesaplanmayacaktır. Keza, finale kalan takımların güvenliğini sağlayan ve işyeri, kanuni ve iş merkezi Türkiye’de bulunmayan şirket bakımından verilen hizmet, Türkiye’de ifa edilmekte ve hizmetten Türkiye’de yararlanılmakta ve dolayısıyla KDVK’nın

1, 4, 6 ve 10'uncu maddeleri uyarınca KDV hesaplanması gerekmekte birlikte KDVK'ya eklenen Geçici 40'ıncı madde uyarınca KDV hesaplanmayacaktır.

KDVGUT'ta söz konusu düzenlemenin tam istisna mahiyetinde olduğu belirtilmiştir. Dolayısıyla, istisnadan yararlananlara yapılan mal teslimi ve hizmet ifası nedeniyle yüklenilen vergiler öncelikle satıcılar tarafından indirim konusu yapılacak, ancak indirim yoluyla telafi edilemeyen KDV iade edilecektir. 5.000,00-TL'yi aşmayan nakden iade talepleri, vergi inceleme raporu, YMM raporu ve teminat aranmadan yerine getirilecektir. İade talebinin 5.000,00-TL'yi aşması halinde ise aşan kısmın iadesi, vergi inceleme raporu veya YMM raporuna göre yerine getirilecektir. Teminat verilmesi halinde, mükellefin iade talebi yerine getirilecek ve teminat vergi inceleme raporu veya YMM raporu sonucuna göre çözülecektir. Mükelleflerin bu işlemde kaynaklanan mahsuben iade talepleri ise ilgili belgelerin ibraz edilmiş olması halinde miktarına bakılmaksızın vergi inceleme raporu, YMM raporu ve teminat aranmadan yerine getirilecektir.

4. SONUÇ

Futbol dünyasının önemli organizasyonlarından olan UEFA Süper Kupa Finali ile UEFA Şampiyonlar Ligi Finali birer yıl arayla İstanbul'da düzenlenecektir. UEFA tarafından düzenlenen bu organizasyonda; gerek UEFA, gerek finale kalan takımlar ve gerekse de final organizasyonunda görev alan gerçek ve tüzel kişiler bağlamında vergisel bir takım yükümlülükler söz konusu olabilmektedir. Söz konusu organizasyonlarla ilgili olarak 30.01.2019 tarihinden itibaren yürürlüğe girecek şekilde Kurumlar Vergisi Kanunu'nun Geçici 11'inci maddesinde ve yine aynı tarihten itibaren yürürlüğe girecek şekilde Katma Değer Vergisi Kanunu'nun Geçici 40'ıncı maddesinde düzenlemeler yapılmıştır. Bunun yanı sıra Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği'nde de konu ile ilgili düzenlemelere yer verilmiştir. Bu çerçevede;

- UEFA (Avrupa Futbol Federasyonları Birliği),
- Katılımcı futbol kulüpleri,
- Organizasyonda görevli tüzel kişilerden işyeri, kanuni ve iş merkezi

Türkiye'de

bulunmayanların;

Final müsabakalarının Türkiye'de oynanmasına ilişkin olarak Türkiye'de elde ettikleri kazanç ve iratları ve Türkiye'de tevkif yoluyla ödenmesi gereken

vergiler gelir ve kurumlar vergisinden muaf tutulacak ve kapsama girenlere bu müsabakalar dolayısıyla yapılacak mal teslimleri ve hizmet ifaları ile bunların bu müsabakalar dolayısıyla yapacakları mal teslimleri ve hizmet ifaları KDV'den istisna olacaktır.

KAYNAKÇA

Maliye Bakanlığı (26.04.2014) *Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği*, Ankara

T.C. Yasalar (02.11.1984) *3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu*, Ankara: Resmi Gazete (18563 Sayılı)

T.C. Yasalar (06.01.1961) *193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu*, Ankara: Resmi Gazete (10700 Sayılı)

T.C. Yasalar (21.06.2006) *5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu*, Ankara: Resmi Gazete (26205 Sayılı)

T.C. Yasalar (30.01.2019) *7162 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu İle Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun*, Ankara: Resmi Gazete (30671 Sayılı)

FAZLA VEYA YERSİZ TAHSİL EDİLEN KDV'LERİN DÜZELTİLMESİ VE İADESİ

Serkan KURT*

ÖZ

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 1'inci maddesinde sayılan teslim ve hizmetler (işlemler) KDV'nin konusuna girmektedir. Anılan kanunun 8'inci maddesinin 2'nci fıkrasına göre, vergiye tabi bir işlem sözü konusu olmadığı veya KDV'yi fatura veya benzeri vesikalarda göstermeye hakkı bulunmadığı halde, düzenlediği bu tür vesikalarda KDV gösterenler, bu vergiyi ödemekle mükelleftirler. Bu durum kanuna göre borçlu oldukları vergi tutarından daha yüksek bir meblağı gösteren mükellefler için de geçerlidir. Bu gibi sebeplerle fazla veya yersiz hesaplanan ve hazineye ödenen vergiler, Maliye Bakanlığının belirleyeceği usul ve esaslara göre işlemi yapan mükellefe iade edilir. Fazla veya yersiz hesaplanan vergi bulunması durumunda, asıl olan gerek satıcı gerekse alıcı nezdinde işlemin KDV uygulanmadan önceki hale döndürülmesidir.

Anahtar Sözcükler: Fazla ve Yersiz Vergi, KDV İade, İade İşlemleri

1- GİRİŞ

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 1'inci maddesinde Katma Değer Vergisinin (KDV) konusuna giren işlemler tek tek sayılmıştır. Bu sayılan işlemlere uygulanacak vergi oranları da anılan kanunun müteakip maddelerinde hüküm altına alınmıştır. Ancak uygulamada KDV kanununda sayılan işlemler dışında kalmasına rağmen düzenledikleri fatura vb. belgelerde KDV gösterdiği veya kanunda belirtilen orandan farklı oranda vergi hesapladıkları veya yasal olarak tevkifata tabi olmamasına rağmen veya yasada belirtilen orandan fazla veya eksiz tevkifat uygulandığı durumlarla karşılaşmaktadır. Bu gibi durumlarda alıcı ve satıcılar açısından işlemlerin KDV uygulanmadan önceki duruma döndürülerek, doğru vergi oran veya tutarlarının uygulanabilmesi için KDV Kanununda ve ilgili tebliğlerde aşağıda yer alan düzenlemeler yapılmıştır.

3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun(T.C. Yasalar, 02.11.1984) "mükellef" başlıklı 8'inci maddesinin 2'nci fıkrası: "*Vergiye tabi bir işlem*

* Vergi Müfettişi

söz konusu olmadığı veya katma değer vergisini fatura veya benzeri vesikalarda göstermeye hakkı bulunmadığı halde; düzenlediği bu tür vesikalarda katma değer vergisi gösterenler; bu vergiyi ödemekle mükelleftirler. Bu husus kanuna göre borçlu oldukları vergi tutarından daha yüksek bir meblağı gösteren mükellefler için de geçerlidir. Bu gibi sebeplerle fazla veya yersiz hesaplanan ve Hazineye ödenen vergi, Maliye Bakanlığının belirleyeceği usul ve esaslara göre işlemi yapan mükellefe iade edilir. Şu kadar ki söz konusu iadenin yapılabilmesi için işlemle ilgili beyanların düzeltilmesi ve fazla veya yersiz hesaplanan verginin satıcı tarafından alıcıya geri verilmesi şarttır.” Şeklinde dir.

Maliye Bakanlığı söz konusu kanunun hükmünün uygulanabilmesi için KDV Uygulama Genel Tebliği(Maliye Bakanlığı, 26.04.2014) ve 18 Seri No’lu Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğinde(Maliye Bakanlığı, 05.06.2018) açıklamalara yer vermiştir. Anılan kanunun hükmü ve Tebliğlerde yer alan düzenlemeler ışığında fazla veya yersiz hesaplanan ve hazineye ödenen vergilerin ilgililere iadesine ilişkin açıklamalara ve bazı özellikli durumlara makalemizin ilerleyen bölümlerinde yer verilmiştir.

2- FAZLA VEYA YERSİZ HESAPLANAN KDV’NİN ALICI VE SATICIYA İADESİNE İLİŞKİN DÜZENLEMELER

Kural olarak, fazla veya yersiz hesaplanan vergi bulunması durumunda, gerek satıcı gerekse alıcı nezdinde işlemin KDV uygulanmadan önceki hale döndürülmesi esastır. Ancak bunun uygulanabilmesi için alıcının ve satıcının vergi kanunlarındaki durumuna göre özellik arz eden haller bulunmaktadır.

2.1-Alıcı Açısından

Alıcının, fatura ve benzeri vesikalarda yer alan fazla ve yersiz olarak hesaplanan KDV’yi indirim hakkı bulunup bulunmadığı durumu önem arz etmektedir.

2.1.1. Alıcının İndirim Hakkının Bulunmaması Durumunda

KDV Uygulama Genel Tebliğide fazla veya yersiz olarak hesaplanan vergilerin, öncelikle satıcı tarafından alıcıya iade edilmesi gerektiği belirtilmiştir. Alıcının indirim hakkı bulunmaması halinde, satıcının söz konusu fazla veya yersiz KDV tutarını alıcıya ödediğini gösterir bir belge ile vergi dairesine başvurması gerekmektedir.

2.1.2. Alıcının İndirim Hakkının Bulunması Durumunda

Alıcının indirim hakkı bulunan bir mükellef (KDV mükellefiyetinin) olması halinde ise, satıcının fazla veya yersiz olarak hesapladığı KDV tutarını alıcıya ödediğini gösterir belge ile vergi dairesine başvurması gerekecektir. Başvuruya ek olarak, alıcının fazla veya yersiz KDV tutarını indirim hesaplarından çıkarmak suretiyle düzeltme yaptığının alıcının vergi dairesinden alınacak bir yazıyla tevsiki de istenecektir. Bu durumda alıcının fazla ve yersiz hesaplanan vergiyi hem muhasebe kaydı ile yasal defter kayıtlarından çıkartması hem de düzeltme KDV beyannamesi vererek İndirilecek KDV'lerinden tenzil etmesi gerekmektedir.

2.2-Satıcı Açısından

2.2.1. Satıcıya Yapılacak İadeye İlişkin Hususlar

Öncelikle satıcılar, makalemizin önceki bölümünde belirtildiği şekilde fazla veya yersiz vergiyi alıcıya iadede bulunması gerekmektedir. Sonrasında, alıcının indirim hakkı bulunan bir mükellef olması halinde fazla veya yersiz verginin ödendiğini gösteren belge ve alıcının düzeltme yaptığını gösteren vergi dairesi yazısı ile; alıcının indirim hakkı bulunmaması halinde sadece fazla veya yersiz verginin ödendiğini gösteren belge ile birlikte vergi dairesine başvuru yapması gerekmektedir.

Satıcı fazla veya yersiz hesaplanan vergileri, ilgili dönem hesaplanan Katma Değer Vergisinden tenzil eder ve buna bağlı olarak beyannamelerini düzeltmelidir. Eğer sonraki döneme devreden KDV'lerle ilgili düzeltme yapması gerekiyor ise müteakip dönem KDV beyannamelerinin de düzeltilmesi gerekmektedir.

Satıcının fazla veya yersiz ödediği KDV'yi iade olarak talep edebilmesi için; KDV beyannamesinde hesaplanan KDV olarak beyan etmiş olması ve beyan edilen tutar kadar, ilgili dönem ile fazla veya yersiz KDV ödenen dönem arasında ödenecek KDV tutarının çıkması ve bu tutarın Hazineye ödenmesi gerekmektedir. Bu dönemler arasında fazla veya yersiz KDV çıkmaması halinde veya daha düşük ödenecek KDV çıkması ve Hazineye ödenmesi halinde sadece bu tutarlar (ödenecek olarak bildirilen ve Hazineye ödenen tutarlar) iade edilebilir. Fazla veya yersiz KDV'nin beyan edilen dönem ile iade talep edilen dönem arasında ödenecek KDV çıkmaması durumunda iade olmayacak bu durumda sadece devreden KDV'lerin düzeltilmesi gerekecektir.

2.2.2. Satıcının 5018 Sayılı Kanunun Ekli Cetvelinde Yer Alan İdare Olması Durumu

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununa ekli cetvellerde yer alan idare, kurum ve kuruluşlar tarafından yapılan teslim ve hizmetler dolayısıyla fazla ve yersiz uygulanan vergi, söz konusu idare, kurum ve kuruluşlar tarafından düzenlenecek yazıya istinaden vergi dairesi tarafından önceki bölümde yer alan açıklamalar doğrultusunda alıcıya iade edilir. Söz konusu yazının genel bütçeli idarelerde belirtilen tutarın tahsil edildiği ve gelir hesaplarına aktarıldığı, diğer idare, kurum ve kuruluşlarda ise beyan edilerek vergi dairesine ödendiğini tevsik etmesi gerekir.

3- FAZLA VEYA YERSİZ HESAPLANAN KDV'YE İLİŞKİN ÖZELLİKLİ DURUMLAR

3.1.FAZLA VEYA YERSİZ TEVKİF EDİLEN VERGİLERİN İADESİ

Maliye Bakanlığı vergi alacağının emniyet altına alınması amacıyla, vergiye tabi işlemlere taraf olanları verginin ödenmesinden sorumlu tutabilmektedir. Tevkifat uygulaması ile teslim veya hizmet bedeli üzerinden hesaplanan verginin hizmeti yapanlar tarafından değil, bu işlemlere muhatap olanlar tarafından kısmen veya tamamen vergi sorumlusu sıfatıyla beyan edilip ödenmesidir. Ancak uygulamada mükelleflerin vergiye tabi işlemleri üzerinden fazla veya yersiz tevkifat uyguladığı görülmektedir. Daha önceki bölümlerde de açıklandığı üzere, fazla veya yersiz bir vergi bulunması durumunda, hem alıcının hem de satıcının beyanlarının düzeltilmesi suretiyle işlemin tevkifat uygulanmadan önceki hale döndürülmesi gerekir.

Ancak fazla veya yersiz tevkifata tabi olan işlemler açısından iki önemli husus bulunmaktadır.

3.1.1-Tevkifata tabi olmayan bir işlemde yersiz vergi kesilmesi durumu:

Gerçekleştirilen işlemlerin tevkifat uygulamasına tabi olmamasına rağmen üzerinden yersiz tevkif edilen Katma Değer Vergisi, öncelikle tevkifatı yapan alıcı tarafından satıcıya iade edilmesi gerekmektedir. Alıcının, yersiz tevkif ettiği KDV tutarını satıcıya ödediğini gösterir belge ile satıcının düzeltmeyi yaptığını gösterir vergi dairesi yazısıyla birlikte başvurması halinde, yersiz tevkif edilen vergi, bu vergiyi vergi dairesine beyan ederek ödeyen alıcıya iade edilir.

3.1.2- Tevkifata tabi olan bir işlemde yasal orandan fazla vergi kesilmesi durumu:

Tevkifata tabi bir işlem olan ancak satıcı tarafından yasal orandan daha fazla oranda verginin tamamının beyan edildiği durumlarda, satıcının düzeltmeyi yapmasından sonra, varsa önceki beyanı üzerine ödenen KDV'nin, söz konusu işlemle sınırlı kısmı satıcıya iade edilir. Dolayısıyla bu durumda alıcıya iade söz konusu olmaz. Tevkifata tabi tutulan KDV'nin alıcı tarafından beyan edilmiş ancak ödenmemiş olması halinde, sorumlu sıfatıyla beyan edilen bu vergi tahakkuktan terkin edilir. Bu tür işlemlerde, satıcı tarafından verginin tamamının beyan edilmesi halinde, satıcının düzeltme yaptığına dair yazının ibrazına ihtiyaç yoktur.

3.1.3. Genel Bütçeli Kuruluşlarca Yapılan Fazla veya Yersiz Tevkifat

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununa ekli cetvellerde yer alan idare, kurum ve kuruluşlar tarafından yapılan teslim ve hizmetler dolayısıyla fazla ve yersiz uygulanan vergi, söz konusu idare, kurum ve kuruluşlar tarafından düzenlenecek yazıya istinaden vergi dairesi tarafından önceki bölümde yer alan açıklamalar doğrultusunda alıcıya iade edilir. Söz konusu yazının genel bütçeli idarelerde söz konusu tutarın tahsil edildiği ve gelir hesaplarına aktarıldığı, diğer idare, kurum ve kuruluşlarda ise beyan edilerek vergi dairesine ödendiğini tevsik etmesi gerekir.

3.2-İTHALATTA FAZLA VEYA YERSİZ KDV'NİN İADESİ

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 1'inci maddesinin göre "*her türlü mal ve hizmet ithalatı*" verginin konusuna girmektedir. İthalat sırasında fazla veya yersiz uygulanan vergiler açısından KDV'yi indirim hakkı bulunan mükellef olması veya indirim hakkı olmayan mükellef olması durumları uygulanacak kanun açısından önem arz etmektedir. Bu bakımdan mükellefin KDV'yi indirim hakkı olup olmadığına göre 2 başlık altında açıklamalara yer verilmiştir.

3.2.1-İndirim Hakkı Olmayan Mükellef Açısından

Katma Değer Vergisi Kanununun "Düzeltilme İşlemleri" başlıklı 48'inci maddesinde Gümrük İdarelerince alınan KDV'lere ilişkin olarak: "*İthal edilen eşya ile ilgili olarak; katma değer vergisinden müstesna olduğu halde yanlışlıkla alınan veya fazla alındığı anlaşılan katma değer vergisi, indirim hakkına sahip olmayan mükelleflere, Gümrük Kanununa göre iade olunacağı*" açıklamaları yer almaktadır.

Gümrük Genel Tebliğinin(Gümrük ve Ticaret Bakanlığı, 21.01.2014) “*Geri Verme Veya Kaldırma İşlemlerine İlişkin Gümrük İdaresince Yapılacak İşlemler*” başlıklı 31’inci maddesinin 5’inci fıkrasında yer alan düzenlemeler aşağıdaki gibidir:

“ (5) *Gümrük vergileri kapsamındaki Katma Değer Vergisinin geri verme başvurusu, Gümrük Yönetmeliğinin ek-78’indeki Geri Verme veya Kaldırma Başvurusu Formu ile yapılır. Gerekli değerlendirme sonucunda Katma Değer Vergisinin geri verilmesine veya mahsuben geri verilmesine karar verilir.*

a) *İndirim hakkına sahip olmayanlarla ilgili olarak, geri vermenin yapılabilmesi için yükümlülerin bağlı olduğu vergi dairesinden alınacak belgeye istinaden Gümrük Yönetmeliğinin 506’ncı¹ maddesine göre işlem yapılır.*

b) *İndirim hakkına sahip olanlarla ilgili olarak, gümrük idaresi fazla veya yersiz tahsil ettiği vergi tutarını, indirim hakkına sahip yükümlünün vergi dairesine doğrudan göndereceği, ekinde geri verme veya kaldırma başvurusu formu ile geri verme kararının onaylı birer örneği yer alan bir yazı ile bildirir.”*

3.2.2- İndirim Hakkı Olan Mükellefler Açısından

İthalatta indirim hakkı olan mükelleflere fazla veya yersiz KDV’nin iadesi, KDV Uygulama Genel Tebliğinde şu şekilde açıklanmıştır: İthalat sırasında fazla veya yersiz uygulanan Katma Değer Vergisinin indirim hakkına sahip mükelleflere iadesi, mükellefin beyanlarının düzeltilmesi üzerine KDV kanunu hükümlerine göre bağlı olduğu vergi dairesince gerçekleştirilir. Bunun için, indirim hakkına sahip mükellef, gümrük idaresine bir dilekçe ile başvurarak, gümrük idaresi fazla veya yersiz tahsil ettiği vergi tutarını mükellefin vergi dairesine doğrudan göndereceği bir yazı ile bildirir. Vergi dairesi bu yazı üzerine iade talebini sonuçlandırır.

İndirim hakkına sahip mükelleflerin ithalat matrahında, ithalat işleminden sonra meydana gelen azalmalar (transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtıldığı tespit edildiği durumlar dâhil) nedeniyle fazla veya yersiz ödenen vergiler, bu mükellefler tarafından indirim hesaplarına alındığından iade edilmez. İthalat sırasında fazla veya yersiz ödenen bu vergiler ile ilgili olarak indirim hesaplarında herhangi bir düzeltme yapılmasına gerek bulunmamaktadır.

1 Gümrük Yönetmeliğinin Ödeme emrinin istenmesi başlıklı 506’ncı maddesi aşağıdaki gibidir: ”MAD-DE 506 – (1) 504 üncü maddeye göre düzenlenip onaylanarak iadesi kabul edilen vergiler; geçmiş mali yıllara ait olduğu takdirde, bütçenin ilgili tertibinden ödenmesinin sağlanması için başmüdürlükler veya müdürlükler tarafından onaylanan form ödenek talebine ilişkin yazı ile birlikte ilgili muhasebe birimine gönderilir.”

3.3- ÖTV KANUNUNDA YER ALAN İNDİRİM UYGULAMASI NEDENİYLE FAZLA VEYA YERSİZ KDV'LERİN İADESİ

Katma Değer Vergisi Kanunu'nun "Matraha Dahil Olan Unsurları" düzenleyen 24'üncü maddenin "b" fıkrasına göre Özel Tüketim Vergisi (ÖTV), KDV'nin matrahına dahildir. Bu durumda ÖTV dahil tutar üzerinden KDV hesaplanmaktadır.

4760 Sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanununa(T.C. Yasalar, 12.06.2002) Eklî I sayılı listenin B cetvelindeki vergi tutarları uygulanarak teslim edilen malların imalatçıları tarafından imalatta kullanılmaları halinde vergi tutarlarının indirimli uygulamasına yönelik kanuni düzenlemeler yapılmıştır. Söz konusu durum ÖTV Kanunu'nun 12'nci Maddesinde düzenlemeler yapılmıştır. Anılan kanun hükmünün 4'üncü fıkrası ÖTV'de indirim uygulamasının usul ve esaslarının belirlenmesi yetkisini Maliye Bakanlığına vermiştir. Maliye Bakanlığı bu yetkisini kullanarak yayımladığı Özel Tüketim Vergisi (I) Sayılı Liste Uygulama Genel Tebliğinde(Maliye Bakanlığı, 05.03.2015): "*Bu uygulamada, satıcılar tarafından teslim konu mallar için bağlı oldukları vergi dairelerine ödenmiş olan ÖTV, KDV matrahına dâhil olduğundan, bu ÖTV'nin Özel Tüketim Vergisi (I) Sayılı Liste Uygulama Genel Tebliğinde yer alan usul ve esaslar çerçevesinde imalatçılara iade edilen kısmı üzerinden hesaplanan KDV de fazla/yersiz hesaplanan KDV niteliğine dönüşmektedir. Bu şekilde fazla/yersiz hesaplanan KDV niteliğine dönüşen vergi, bu bölümde yer alan açıklamalar doğrultusunda iade edilir.*" Şeklinde açıklamalara yer verilmiştir.

Dolayısıyla KDV matrahına dahil olan ÖTV matrahında değişiklik vuku bulunduğu ya da yersiz veya fazla vergi hesaplandığı hallerde, önce ÖTV kanununda yer alan düzenlemelere göre gerek alıcının gerekse satıcının beyanlarının düzeltilmesi gerekecektir. Daha sonra KDV tutarları da makalemizin önceki bölümlerinde yer alan açıklamalara göre alıcı ve satıcılar tarafından düzeltilmesi gerekecektir.

4-ÖRNEK UYGULAMA

Erzin Vergi Dairesi Müdürlüğü'nün 123 456 7890 vergi kimlik numaralı mükellefi ABC Adi Ortaklığı narenciye alım/satım faaliyetiyle işgal etmektedir. ABC Adi Ortaklığı iki basit usule tabi gerçek kişiden oluşmaktadır.

ABC Adi ortaklığı, DEF Ltd. Şti. ne mandalina alım/satım karşılığında 118.000,00-TL'lik fatura düzenlemiş olup söz konusu faturalarda "KDV

dahildir” şerhine yer vermiştir. Adi ortaklığın gerçekleştirdiği işlemler KDV’den istisna olmasına rağmen düzenlenen fatura da “KDV dahildir” şerhine yer verilerek yersiz KDV hesaplanması durumunun ve söz konusu yersiz KDV’ye ilişkin yapılması gerekenler şu şekildedir:

Öncelikle Adi Ortaklığın KDV mükellefiyeti karşısındaki durumunun açıklanması gerekmektedir. 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun (17/4-a) maddesinde Gelir Vergisi Kanununa göre basit usulde vergilendirilen mükelleflerin teslim ve hizmetleri KDV’den istisna edilmiştir. 1 Seri Nolu KDV Uygulama Genel Tebliğinde ayrıntılarıyla açıklandığı üzere Ortaklarının tamamı basit usule tabi olan adi ortaklıkların teslim ve hizmetleri de basit usule ilişkin hüküm kapsamında değerlendirilir. Ayrıca basit usulde vergilendirilen mükelleflerin yaptıkları teslim ve hizmetlerde işlem bedeli üzerinden KDV hesaplanmaz, bu işlemlerle ilgili olarak düzenlenecek belgelerde KDV gösterilmez veya “KDV dâhildir” mealinde bir şerhe yer verilmez. Düzenledikleri belgelerde KDV gösteren veya “KDV dâhildir” mealinde bir şerhe yer veren basit usulde vergilendirilen mükellefler, belgede ayrıca gösterilen veya iç yüzde yoluyla hesaplanan vergi tutarını 3065 sayılı Kanununun (8/2)nci maddesi gereğince beyan eder ve öderler. Ancak verilen beyannamede alışlar dolayısıyla yüklenen vergiler indirilmez. Yüklenen bu vergi tutarı, Gelir Vergisi Kanunu hükümleri çerçevesinde gider veya maliyet olarak dikkate alınabilir.

Bu durumda, ilgili Vergi Dairesi Müdürlüğü’ne başvuru yoluyla ya da vergi dairesince doğrudan tespit edilmesi halinde basit usule tabi gelir vergisi mükellefleri için geçici KDV mükellefiyeti tesis etmek suretiyle gerekli işlemler yapılır.

Yukarıda yer alan örnek olayımızda düzenlenen faturada “KDV Dahildir” şerhi düşüldüğü için Adi Ortaklık basit usule tabi olmuş olsa da düzenlediği faturadan iç yüzde ile hesaplanacak (*yapılan hesaplama göre: 18.000,00-TL*) KDV’yi ilgili vergi dairesine KDV Kanununun 8/2 maddesi gereğince ödemesi gerekecektir.

Peki, fazla ve yersiz olarak hesaplanan ve hazineye ödenen KDV’nin iadesi mümkün müdür?

ABC Adi Ortaklığınca ilgili vergi dairesine ödenen 18.000,00-TL, KDV’nin KDV Kanunu’nun 8/2 maddesinde ve KDV Genel Tebliğinde yer alan hükümler çerçevesinde öncelikle satıcı tarafından DEF Ltd. Şti. ne (alıcıya) ödenmesi gerekmektedir. DEF Ltd. Şti. KDV’yi indirim hakkı olan

bir mükellef kurum olduğundan kendisine ödenen söz konusu tutarı öncelikle yasal defter kayıtlarında yapacağı muhasebe kayıtları ile indirilecek KDV hesabından sonrasında da ilgili dönem KDV beyanlarından tenzil edecektir. Gerekliyse müteakip dönem beyanlarının da düzeltilmesi gerekecektir. Bu durumun DEF Ltd. Şti. nin (alıcının) bağlı olduğu vergi dairesinden alınacak bir yazı ile de tevsik edilmesi gerekecektir.

ABC Adi Ortaklığı, fazla veya yersiz hesaplanan vergileri, ilgili dönem hesaplanan Katma Değer Vergisinden tenzil etmesi gerekecektir. Ancak anılan ortaklığın KDV mükellefiyeti bulunmadığından söz konusu ödenen 18.000,00-TL'lik KDV, alıcının düzeltme yaptığına dair vergi dairesi yazısı ile birlikte bağlı olduğu vergi dairesine başvuru yapılarak ödenen verginin iadesini talep edecektir.

5-SONUÇ

Fazla veya yersiz olarak vergi uygulaması gerek kanunda yer alan düzenlemelerin yanlış yorumlanması gerek sehven yapılan hatalar sonucunda sıklıkla karşımıza çıkmaktadır. İthalatta, tevkifatta ve ÖTV gibi işlemlerde özellikli uygulamalar olmakla birlikte, fazla veya yersiz KDV uygulamalarının düzeltilip vergi uygulanmadan önceki hale getirilmesi esastır. Fazla veya yersiz olarak hesaplanan vergilerin, öncelikle satıcı tarafından alıcıya iade edilmesi gerekmektedir. *(Ancak, burada alıcının indirim hakkı bulunana mükellef olup olmamasının iade edilecek KDV'ler açısından önem arz etmektedir.)* Satıcının söz konusu fazla veya yersiz KDV tutarını alıcıya ödediğini gösterir bir belge ile vergi dairesine başvurması gerekmektedir. Ayrıca fazla veya yersiz hesaplanan KDV tutarı, ilgili dönem beyannamesinden tenzil edilerek ve sonraki dönemler de buna göre düzeltilmesi gerekecektir.

Fazla veya yersiz olarak ödenen KDV'nin, satıcı tarafından iade olarak talep edilebilmesinin her durumda mümkün değildir. İadenin yapılabilmesi için fazla veya yersiz KDV'nin ilgili dönem KDV beyannamesinde hesaplanan KDV olarak beyan edilmesi ve beyana konu edildiği dönem ile iade talep edilen dönem arasında asgari söz konusu KDV tutarı kadar ödenecek KDV çıkması ve Hazineye ödenmesi gerekmektedir. Eğer, fazla veya yersiz KDV'nin beyan edildiği dönem ile iade talep edilen dönem arasında fazla veya yersiz uygulanan KDV tutarından daha düşük tutarda ödenecek KDV çıkması ve Hazineye ödenmesi durumunda, sadece bu tutar iadeye konu edilebilecektir. Ayrıca fazla veya yersiz KDV'nin beyan edildiği dönem ile iade talep edilen

dönem arasında ödenecek KDV çıkmaması durumunda ise Hazineye intikal eden vergi bulunmadığından iade söz konusu olmayacak. Bu durumda sadece beyannamelerde düzeltme yapılacaktır.

KAYNAKÇA

Gümrük ve Ticaret Bakanlığı (21.01.2014). *Gümrük Genel Tebliği*. Ankara : Resmi Gazete (28889 sayılı)

Maliye Bakanlığı (05.03.2015). *Özel Tüketim Vergisi (I) Sayılı Liste Uygulama Genel Tebliği*. Ankara : Resmi Gazete (29286 sayılı)

Maliye Bakanlığı (26.04.2014). *KDV Uygulama Genel Tebliği*. Ankara : Resmi Gazete (28983 sayılı)

Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı (05.06.2018). *18 Nolu KDV Genel Tebliği*. Ankara : Resmi Gazete (30442 sayılı)

T.C. Yasalar (02.11.1984)3065 sayılı *Katma Değer Vergisi Kanunu*. Ankara : Resmi (18563 sayılı)

T.C. Yasalar (12.06.2002). *4760 Sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanunu*. Ankara : Resmi Gazete (24783 sayılı)

LİMİTED ŞİRKETLERDE ORTAKLARIN AMME/VERGİ BORCU YÖNÜNDEN ARTAN RİSKİ

Mücahit Çağrı ÖZKAN*

ÖZ

Ülkemizde ticari hayatın kendini devam ettirmesi için kurulan şirket türlerine bakıldığında, en çok karşımıza 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nda düzenlenen Limited şirket karşımıza çıkmaktadır. Ülkemizde bu şirket türü sayısı yaklaşık 655.000 civarında olduğu tahmin edilmektedir. O ya da bu sebeplerden dolayı bu şirket türünün tercih nedenlerine çok eğilmeden ülkemizde önemi ve yeri büyük olduğunu söylemek gerekir. Bu önemli yere sahip olan şirket türünde müdür ve ortakların sorumlulukları ayrı bir önem arz etmektedir. Çokça tercih edilmesine rağmen, Limited şirketlerle ilgili göz ardı edilme ihtimali yüksek olan bir husus bulunmaktadır: Limited şirket ortaklarının yahut müdürlerinin/temsilcilerinin, amme/vergi borçlarından sorumluluğu. Sorumluluğa dahil olan amme alacakları; vergi, vergi cezaları, gecikme zammı, gecikme faizi vs. gibi aslı ya da fer'i nitelikli borçlardır. Ödenmeyen vergi borçlarından dolayı şirket müdür ve ortaklarının sorumlulukları detaylıca yazımızda anlatılıp, işlenecektir.

Anahtar sözcükler: amme/vergi borcu, Limited şirket, şirket müdürü, şirket ortağı

1. GİRİŞ

Bir veya daha çok gerçek ya da tüzel kişi tarafından, bir ticaret unvanı altında kurulan şirketlere Limited şirket denir. Bu tip şirketlerin esas sermayeleri bellidir ve bu sermaye, esas sermaye paylarının toplamından oluşur. Kanunen yasak olmayan her türlü ekonomik amaç ve konu için kurulabilen Limited şirketler, yalnızca sigortacılık ve bankacılık alanlarında faaliyet gösteremezler. Limited şirketlerde 50'den fazla ortak sayısı olamayacağı gibi, tek ortaklı şirket de kurulabilir. Ortaklar şirket borçlarından sorumlu olmayıp, sadece taahhüt ettikleri esas sermaye paylarını ödemekle yükümlüdürler. Tam da bu noktada ortakların şirket borçlarından sorumluluğunu getiren E:2301/1,2018/1,20/06/2019 tarih ve 30807 sayılı Resmi Gazete'deki Danıştay İçtihatları Birleştirme kararı bu durumun istisnası olarak devreye girmiştir.

* Vergi Müfettiş Yrd.

2. LİMİTED ŞİRKETLERİN ORTAK VE MÜDÜRLERİ İÇİN DANIŞTAY KARARI VE ÖNEMİ

Limited şirketlerin ülke genelinde kurulan en yaygın şirket türü olduğu bilinmektedir. Kuruluşundaki bazı kolaylık ve kolaylıklar (örneğin: sermaye açısından) girişimcileri ticarî faaliyetlerini sürdürmeleri için Limited şirketlere yönlendirmektedir.

Türk Ticaret Kanunu'nun maddelerinde Limited şirketlere ilişkin hükümler yer almaktadır. Çokça tercih edilmesine rağmen, Limited şirketlerle ilgili göz ardı edilme ihtimali yüksek olan bir husus bulunmaktadır: Limited şirket ortaklarının yahut müdürlerinin/temsilcilerinin, amme/vergi borçlarından sorumluluğu. Sorumluluğa dahil olan amme alacakları; vergi, vergi cezaları, gecikme zammı, gecikme faizi vs. gibi aslı ya da fer'i nitelikli borçlardır.

18.01.2019 tarihinde CNNTÜRK'deki resmi internet sitesinde yayınlanan habere göre” *Geçen yıl (2018) toplam 86 bin 349 şirket ve kooperatif kuruldu. Bu dönemde kurulan toplam 73 bin 268 limited şirket, sermayenin yüzde 65,63'ünü, 11 bin 997 anonim şirket ise toplam sermayenin yüzde 33,52'sini oluşturdu.*” (1)(<https://www.cnnturk.com/ekonomi/turkiye/2018-yili-kurulan-kapanan-sirket-sayilari-aciklandi>)Bu yazıda ülkemizdeki kurulan şirketlerin çoğunluğunu Limited şirket olarak kurulduğu anlaşılmaktadır.

Aslında tüzel kişilik/şirket kurulmasının sebebi kişileri/girişimcileri şahsi sorumluluktan kurtararak, sorumluluğu tüzel kişiye yüklemektir. Fakat Limited şirketlerdeki amme borçlarından sorumluluk konusunda bu şirket türüne özgü ve farklı bir sorumluluk bulunmaktadır. 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un 35 ve mükerrer 35'inci maddelerinde söz konusu sorumluluk halleri düzenlenmiştir. Ortak veya müdür/kanunî temsilcilerin bu konudaki sorumluluklarının ayrı ayrı düzenlenmesi gerekmiştir. Zira bir amme alacağı söz konusu olduğunda; Limited şirketlerde yer alan bu kişilerin hangi sıfatları ile öncelikli olarak sorumlu olacaklarına dair kanunda bir açıklık bulunmamaktadır. Ancak, Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulundan: bu konuda bir açıklama gelmiştir. (2)Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulunun, E:2301/1,2018/1,20/06/2019 tarih ve 30807 sayılı Resmi Gazete'deki Danıştay İçtihatları Birleştirme kararının özü, konun esas yönünden incelenmesi ve sonuç kısmı şöyledir;

Özü:

Limited şirket tüzel kişiliğinden tamamen veya kısmen tahsil edilemeyen veya tahsil edilemeyeceği anlaşılan vergi borcunun şirket ortaklarından tahsili için öncelikle kanuni temsilcilerin takibinin gerekmediği hakkında.

Konun esas yönünden incelenmesi:

Tüzel kişilerde, vergi borçları nedeniyle doğan sorumluluk tüzel kişiliğe ait olduğundan, Limited şirketin vergi borçları için önce Limited şirket tüzel kişiliği takip edilmekte, vergi alacağının şirket malvarlığından tahsil edilememesi veya tahsil edilemeyeceğinin anlaşılması halinde kanuni temsilci veya ortak takibata tabi tutulmaktadır. Buna göre kanuni temsilcinin ve ortağın sorumluluğu ferî niteliktedir. Vergi alacağı için şirket tüzel kişiliği aleyhine hiçbir takibat yapılmaksızın doğrudan doğruya kanuni temsilcilere veya ortağa başvurmak mümkün değildir.

Dolayısıyla vergi alacağının Limited şirket kanuni temsilcileri veya ortaklarından tahsil edilebilmesi için, Limited şirket hakkında Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un öngördüğü tüm cebri takip yollarının uygulanması, tahsil edilememesi veya edilemeyeceğinin anlaşılmasının saptanması gerekmektedir.

Limited şirket ortağının sorumluluğu, ortağın şirkete karşı koymayı taahhüt ettiği esas sermaye paylarını ödemeye ilişkindir. Bu durumu sınırlı şahsi sorumluluk olarak tanımlamak mümkün olup, aynı zamanda kusursuz sorumluluk olarak da kabul edilmektedir. Hal böyle olunca bu sorumluluk aslında bir vergi sorumluluğu olmayıp, kimi Danıştay kararlarında da belirtildiği şekilde, tahsilat muhataplığı sorumluluğudur. Bir başka deyişle Limited şirket ortağının, vergi alacağından olan sorumluluğu, tahsil ile ilgilidir.

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nda kanuni temsilciler için öngörülen sorumluluk kısaca kusura dayalı sorumluluk olarak kabul edilmekte, kanuni temsilcilerin, vergiye ilişkin ödevlerin yerine getirilmemesinde kusurlu olmadığını ispat ederek yani "kurtuluş beyyinesi" göstererek sorumluluktan kurtulması olanağı tanınmaktadır.

Her biri birer usul yasası olan Vergi Usul Kanunu ile Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'da, vergi borcunun tahsili için önce kanuni temsilciye mi yoksa ortağa mı gidileceği düzenlenmemiş ise de, 6183 sayılı Kanun'un 35. maddesi ile ortakların sorumluluğu hakkında hüküm getirilmesi,

kanuni temsilciye gidilmeden de ortağa gidilebilmesini sağlamak amacını taşıdığı gibi kamu alacağına korumaya ve hızlı bir şekilde tahsilini sağlamaya yönelik olduğu sonucuna varılmıştır.

Nitekim söz konusu 35. maddede ortak için öngörülen doğrudan doğruya sorumluluğun vergi alacağı için olduğu kabul edilmiştir.

Bu açıklamalar karşısında, Limited şirketin vergi borçlarının tahsilinde ortağa gidilmeden önce kanuni temsilciye gidilmesi gerektiğinin hukuken kabulü mümkün bulunmamıştır.

Sonuç kısmı ;

Limited şirket tüzel kişiliğinden tahsil edilemeyen veya edilemeyeceği anlaşılan vergi borcunun takip ve tahsiline ilişkin olarak 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nda ve 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'da, kanuni temsilci ile ortak arasında bir öncelik sıralaması bulunmadığından, Limited şirketin vergi borcunun tahsilinde ortağın takibine başlanabilmesi için kanuni temsilcinin takibinin gerekli olmadığı açıktır.

3. LİMİTED ŞİRKET ORTAK VE MÜDÜRLERİNİ BAĞLAYAN ÖNEMLİ HUSUSLAR

Limited şirket ortakları, aslında ortakların sorumluluğu, sınırlı sorumluluk esasına dayanır şöyle ki; ortaklar sadece taahhüt ettikleri esas sermaye borçlarının ödenmesinde ve şirket sözleşmesinde belirtilmiş ise ek ödeme ve yan ödeme yükümlülüklerinin ifası ile sorumlu tutulmuşlardır. Ancak bu durumun istisnası diyebileceğimiz yasal düzenleme ise şöyledir; 6183 sayılı Kanunun 35'inci maddesindeki düzenlemeye göre ortaklar, şirketten tamamen veya kısmen tahsil edilemeyen veya tahsil edilemeyeceği anlaşılan amme alacağından sermaye hisseleri oranında ve doğrudan doğruya sorumlu olmaktadır.

Limited şirket müdürleri/temsilcileri, 6183 sayılı Kanun'un mükerrer 35'inci maddesindeki düzenlemeye göre, yine tamamen veya kısmen tahsil edilemeyen veya tahsil edilemeyeceği anlaşılan amme alacakları, kanuni temsilcilerin mal varlıklarından tahsil edilecektir. TTK'nın 623'üncü maddesine göre yapılan belirlemede şirket yönetimi ve temsilinin, şirket sözleşmesi ile müdür sıfatını taşıyan bir veya birden fazla ortağa yahut tüm ortaklara veya üçüncü kişilere verilebilecektir. Yani mükerrer 35'inci maddede ifade edilen kanunî temsilci ibaresi, Limited şirketler açısından müdür sıfatına karşılık

gelmektedir. Burada önemli olan nokta ise, ortaklardan farklı olarak temsilci/müdürün herhangi bir oran ya da sınır olmaksızın kısmen veya tamamen tahsil edilemeyen amme alacağının tamamından sorumlu olmasıdır. Özellikle ortak olmayan bir üçüncü kişinin müdür olarak belirlenmesi hususunda bu duruma dikkat edilmelidir

Bu açıklamalara bakıldığında, Limited şirketin malvarlığından kısmen veya tamamen tahsil edilemeyen amme borçlarından dolayı kanuni temsilci yani müdür şahsen sorumludur. Burada dikkat edilmesi gereken nokta, ortaklar için geçerli olan sınırlı sorumluluk ilkesinin müdür için geçerli olmadığıdır. Zira, ortaklar söz konusu amme alacaklarından dolayı yalnızca sermaye payları oranında sorumlu tutulurken, müdürün sorumluluğu borcun tamamı kadardır. E:2301/1,2018/1,20/06/2019 tarih ve 30807 sayılı Resmi Gazete'deki Danıştay İçtihatları Birleştirme kararında Limited şirket ortakları açısından önem arz eden düzenleme ile Limited şirket kurmanın en önemli avantajlarından biri yok olmuş yani artık ortaklar da şirket müdürü gibi amme/vergi borçlarından sorumlu olacaklardır. Bundan sonra şirket temsilci ve/veya ortakların amme borçları dolayısıyla daha dikkatli ve tedbirli olmaları gerekmektedir. Vergi idaresinin artık vergi alacağının Limited şirket kanuni temsilcileri veya ortaklarından tahsil edilebilmesi için, Limited şirket hakkında Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un öngördüğü tüm cebri takip yollarının uygulanması, tahsil edilememesi veya edilemeyeceğinin anlaşılmasının saptanması aşamasından sonra bir sıra gözetmeksizin, yapılan açıklamalar doğrultusunda (kanuni temsilci ile ortak arasında bir öncelik sıralaması bulunmadığına karar verildiğinden), Limited şirketin vergi borcunun (amme alacağının) tahsilinde Vergi idarelerince öncelikle şirket ortağına da başvurabilme hakkı doğmuştur. Bu durumun dayanağı ise anılan kanunda ortaklar ve kanuni temsilciler yönünden farklı takip usulleri düzenlenerek, aralarında takip yönünden bir sıralama yapılmadığı aşikardır. Hal böyle iken artık ülkemizde faal olan, diğer terk ve resen terk edilen şirketlerin sayısının çok olduğu gerçeği ışığında;

- Limited şirket ortak ve müdürlerinin vergi idarelerince yapılan yasal takibatin sağlıklı gitmesi ve herhangi bir sürpriz durumla karşılaşılmasın için mernis kayıtlarındaki adreslerini güncellemeleri, kayıtlı adresleri (ikametgahları) yoksa ivedi olarak güncel ikametgah adreslerini ilgili birimlere bildirmeleri büyük önem arz edecektir.

- Limited şirketlerde ortak olmak, artık amme alacağının tahsili aşamasında ortaklar için riskli bir durum vuku bulduğundan, Limited şirketlerin nev'i değiştirilerek anonim şirkete dönüştürülmesi şirket ortakları açısından daha pozitif sonuçlar doğuracaktır. Çünkü Anonim şirketlerde yönetim kurulunda yer alınmadığı sürece hiçbir kamu alacağı için hakkınızda yasal işlem başlatılamadığı bilinmektedir.

4. YASAL MEVZUAT

213 SAYILI VERGİ USUL KANUNU

Kanuni temsilcilerin ödevi:

Madde 10 –

Tüzel kişilerle küçüklerin ve kısıtluların, Vakıflar ve cemaatlar gibi tüzel kişiliği olmayan teşekküllerin mükellef veya vergi sorumlusu olmaları halinde bunlara düşen ödevler kanuni temsilcileri, tüzel kişiliği olmayan teşekkülleri idare edenler ve varsa bunların temsilcileri tarafından yerine getirilir.

(Değişik: 3/12/1988-3505/2 md.) Yukarıda yazılı olanların bu ödevleri yerine getirmemeleri yüzünden mükelleflerin veya vergi sorumlularının varlığından tamamen veya kısmen alınmayan vergi ve buna bağlı alacaklar, kanuni ödevleri yerine getirmeyenlerin varlıklarından alınır. Bu hüküm Türkiye’de bulunmayan mükelleflerin Türkiye’deki temsilcileri hakkında da uygulanır.

Temsilciler veya teşekkülü idare edenler bu suretle ödedikleri vergiler için asıl mükelleflere rücu edebilirler.

Tüzel kişilerin tasfiye haline girmiş veya tasfiye edilmiş olmaları, kanuni temsilcilerin tasfiyeye giriş tarihinden önceki zamanlara ait sorumluluklarını da kaldırmaz.

6183 SAYILI AMME ALACAKLARININ TAHSİL USULÜ HAKKINDA KANUN

Limited şirketlerin amme borçları

(1)(2) Madde 35 –

(Değişik: 22/7/1998 – 4369/ 21 md.) Limited şirket ortakları, şirketten tamamen veya kısmen tahsil edilemeyen veya tahsil edilemeyeceği anlaşılan amme alacağından sermaye hisseleri oranında doğrudan doğruya sorumlu olurlar ve bu Kanun hükümleri gereğince takibe tabi tutulurlar.

(Ek fıkra: 4/6/2008-5766/3 md.) Ortağın şirketteki sermaye payını devretmesi halinde, payı devreden ve devralan şahıslar devir öncesine ait amme alacaklarının ödenmesinden birinci fıkra hükmüne göre müteselsilen sorumlu tutulur.

(Ek fıkra: 4/6/2008-5766/3 md.) Amme alacağının doğduğu ve ödenmesi gerektiği zamanlarda pay sahiplerinin farklı şahıslar olmaları halinde bu şahıslar, amme alacağının ödenmesinden birinci fıkra hükmüne göre müteselsilen sorumlu tutulur.

Kanuni Temsilcilerin Sorumluluğu

Mükerrer Madde 35 –

(Ek: 25/5/1995 – 4108/11 md.) Tüzel kişilerle küçüklerin ve kısıtluların, vakıflar ve cemaatler gibi tüzel kişiliği olmayan teşekküllerin mal varlığından tamamen veya kısmen tahsil edilemeyen veya tahsil edilemeyeceği anlaşılan amme alacakları, kanuni temsilcilerin ve tüzel kişiliği olmayan teşekkülü idare edenlerin şahsi mal varlıklarından bu Kanun hükümlerine göre tahsil edilir.

Bu madde hükmü, yabancı şahıs veya kurumların Türkiye'deki mümessilleri hakkında da uygulanır.

Tüzel kişilerin tasfiye haline girmiş veya tasfiye edilmiş olmaları, kanuni temsilcilerin tasfiyeye giriş tarihinden önceki zamanlara ait sorumluluklarını kaldırmaz.

Temsilciler, teşekkülü idare edenler veya mümessiller, bu madde gereğince ödedikleri tutarlar için asıl amme borçlusuna rücu edebilirler

6102 SAYILI TÜRK TİCARET KANUNU

A) Kavram

MADDE 573-

(1) Limited şirket, bir veya daha çok gerçek veya tüzel kişi tarafından bir ticaret unvanı altında kurulur; esas sermayesi belirli olup, bu sermaye esas sermaye paylarının toplamından oluşur.

(2) Ortaklar, şirket borçlarından sorumlu olmayıp, sadece taahhüt ettikleri esas sermaye paylarını ödemekle ve şirket sözleşmesinde öngörülen ek ödeme ve yan edim yükümlülüklerini yerine getirmekle yükümlüdürler.

(3) Limited şirket, kanunen yasak olmayan her türlü ekonomik amaç ve konu için kurulabilir.

B) Ortakların sayısı

MADDE 574-

(1) Ortakların sayısı elliyi aşamaz.

(2) Ortak sayısı bire düşerse durum, bu sonucu doğuran işlem tarihinden itibaren yedi gün içinde müdürlere yazıyla bildirilir. Müdürler, bildirim alınması tarihinden başlayarak yedinci günün sonuna kadar, şirketin tek ortaklı olduğunu, bu ortağın adını, yerleşim yerini ve vatandaşlığını tescil ve ilan ettirirler, aksi hâlde doğacak zarardan sorumlu olurlar. Aynı yükümlülük, şirketin bir ortakla kurulduğu hâllerde de geçerlidir.

(3) Şirket, tek ortağının kendisinin olacağı bir şirkete dönüşeceği sonucunu doğuracak şekilde esas sermaye payını iktisap edemez.

5. SONUÇ

Mezkur Danıştay İçtihatları Birleştirme kararı ışığında Limited şirketler açısından önem arz edecek bir husus vuku bulmuştur. Bu nedenle halihazırda faal olan, faaliyetine son verilmiş ya da yeni mükellefiyet tesis edilecek olan Limited şirketlerin müdür ve ortaklarının Yalnızca T.K.K açısından değil 6183 sayılı yasa gibi diğer kanunlarla da haklarında düzenlemeler yapıldığı durumun farkında olup sorumluluklarını yakından takip etmelidirler. Özellikle bahsi geçen karar her ne kadar ülkemiz hazine kasasına para girişinin yolunu açıp hazineye fayda sağlayacağı bir gelişme olsa da Limited şirketlerin, özellikle ortakları açısından bakıldığında kamu (amme)alacaklarının tahsilatında artık çok önemli ve önünde yasal bir engel olmadan başvurulabilecek birer alternatif tahsilat kapısı oldukları gerçeği ile karşı karşıya kalınmıştır.

KAYNAKÇA

Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulu (20.06.2019). E:2301/1,2018/1,20/06/2019 Danıştay İçtihatları Birleştirme Kararı Ankara : Resmi Gazete (30807 Sayılı)

<https://www.cnnturk.com/ekonomi/turkiye/2018-yili-kurulan-kapanan-sirket-sayilari-aciklandi>

T.C. Yasalar (10.01.1961). 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu. Ankara : Resmi Gazete (10700 sayılı)

T.C. Yasalar (14.02.2011). 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu. Ankara : resmi Gazete (27846 sayılı)

T.C. yasalar (28.07.1953). 6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun. Ankara : Resmi Gazete (8469 sayılı)

PIŞMANLIKLA VERİLEN BEYANNAMELERDE ŞARTLARIN İHLAL EDİMESİ HALİNDE KESİLECEK CEZALARDA UZLAŞMA HAKKI

Kenan SANCAR *

ÖZ

Türk Vergi Hukukunda 1950 yılından buyana var olan ve mükelleflere tanınan özel haklardan bir olan pişmanlık ve ıslah uygulaması, hem Vergi İdaresine hem de mükelleflere süresinde beyan edilmeyen vergilerin beyanı ve ödemesi konusunda kolaylık sağlayan bir sistemdir. Mükellefler, kanuni süresinde beyan etmedikleri beyannamelerini süresinden sonra vermeleri ve ödenecek verginin çıkması durumunda, vergi ziyai cezası ve gecikme faizi de ödemek durumunda kalmaktadırlar. Mükelleflerin bu yaptırımlardan kurtulmasının yolu ise süresinde vermedikleri beyannamelerini pişmanlık ve ıslah hükümlerinden yararlanarak beyan etmeleridir. Pişmanlık ve ıslah hükümleri, 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 371. maddesinde düzenlenmiş olup, buna göre; beyana dayanan vergilerde vergi ziyai cezasını gerektiren kanuna aykırı hareketlerini ilgili makamlara kendiliğinden dilekçe ile haber veren mükelleflere belli kayıt ve şartlarla vergi ziyai cezası kesilmemekte, ancak mükellefçe haber verilen ve ödeme süresi geçmiş bulunan vergilerin, gecikme zammı oranında bir zamlarla birlikte haber verme tarihinden başlayarak 15 gün içinde ödenmesi gerekmektedir. Mükelleflerin pişmanlık ile verdikleri beyanlarında bu beyan şartlarına riayet etmemeleri halinde yapılacak tarhiyatın nevi ve bu tarhiyata ilişkin kesilecek vergi cezalarının uzlaşma kapsamına girip girmeyeceği makalemizin konusunu teşkil etmektedir.

Anahtar Sözcükler: Pişmanlık Ve Islah, Pişmanlık Dilekçesi, Pişmanlıkla Beyan, Pişmanlıkla Beyanda Uzlaşma, Pişmanlık İhlalinde Resen Tarhiyat

1. GİRİŞ

1.1. Pişmanlık Ve Islah Müessesesi

Vergi hukukunda, vergi uyuşmazlıklarının yargıya intikal etmeksizin, idari aşamalarda çözümlenmesine olanak sağlayan uygulamalardan birisi de pişmanlık ve ıslah müessesesidir.

Pişmanlık, Farsça kökenli bir terim olup, yapılan bir işin veya davranışın olumsuz sonuçlarını görerek üzüntü duyulmasıdır.

* Vergi Müfettiş Yrd.

Hukuki terim olarak pişmanlık ise, kanunun suç saydığı eylemleri işleyenlerin (faillerin) suç ortaklarına haber vererek daha az ceza ile kurtulmaları olanağını ifade eder.

İslah ise, yapılan ve olumsuz sonucu olan bir eylemin sonuçlarını nedamet duyarak düzeltmek ya da en azından yapılan fiilin yarattığı olumsuzluğun farkına vararak, bir daha yapmama konusunda kişide fikir oluşmasıdır. Hukuki terim olarak ıslah ise karşı tarafın iznine veya yargıcın onamına bağlı olmaksızın bir tarafın usule ilişkin olarak yaptığı işlemleri, gerekli giderleri vermek koşulu ile yasada belirtilen süre içerisinde yöntemine uygun olarak tamamen veya kısmen düzeltilmesini sağlayan hukuki çaredir.

Vergi Usul Kanunu'nun 371 inci maddesinde düzenlenmiş olan pişmanlık müessesesiyle, yükümlüler kanuna aykırı eylemleri neticesinde işledikleri vergi ziyayı ve kaçakçılık suçunun cezasından kurtulmaktadırlar. Bu bakımdan vergi ceza hukukunun bir parçası olan pişmanlık, hukuki olarak vergi cezasını ortadan kaldıran, ceza muafiyeti getiren bir yapıya sahiptir.

1.2. Pişmanlık Hükümlerinden Yararlanma Koşulları

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun "Cezaların Ödenmesi ve Kalkması" başlıklı 371 inci maddesinde Pişmanlıkla ve İslah hükümleri yer almakta olup, bu madde hükmünde; Beyana dayanan vergilerde vergi ziyayı cezasını gerektiren fiilleri işleyen mükelleflerle bunların işlenişine iştirak eden diğer kişilerin kanuna aykırı hareketlerini ilgili makamlara kendiliğinden dilekçe ile haber vermesi hâlinde, haklarında aşağıda yazılı kayıt ve şartlarla vergi ziyayı cezası kesilmez.

1. Mükellefin keyfiyeti haber verdiği tarihten önce bir muhbir tarafından her hangi resmi bir makama dilekçe ile veya şifahi beyanı tutanakla tevsik edilmek suretiyle haber verilen husus hakkında ihbarda bulunulmamış olması (Dilekçe veya tutanağın resmi kayıtlara geçirilmiş olması şarttır.).

2. Haber verme dilekçesinin yetkili memurlar tarafından mükellef nezdinde her hangi bir vergi incelemesine başlandığı veya olayın takdir komisyonuna intikal ettirildiği günden evvel (Kaçakçılık suçu teşkil eden fiillerin işlendiğinin tespitinden önce) verilmiş ve resmi kayıtlara geçirilmiş olması.

3. Hiç verilmemiş olan vergi beyannamelerinin mükellefin haber verme dilekçesinin verildiği tarihten başlayarak onbeş gün içinde tevdi olunması.

4. Eksik veya yanlış yapılan vergi beyanının mükellefin keyfiyeti

haber verme tarihinden başlayarak onbeş gün içinde tamamlanması veya düzeltilmesi.

5. Mükellefçe haber verilen ve ödeme süresi geçmiş bulunan vergilerin, ödemenin geciktiği her ay ve kesri için, 6183 sayılı Kanunun 51 inci maddesinde belirtilen nispette uygulanacak gecikme zammı oranında bir zamla birlikte haber verme tarihinden başlayarak onbeş gün içinde ödenmesi gerektiği belirtilmektedir.

Bu madde hükümleri, emlak vergisi ile ilgili olarak uygulanmaz.

1.3. Pişmanlık ve Islah Hükümlerine Göre Verilen Beyannamelere Ceza Kesilmesi

Pişmanlık talebi kabul edilen beyannamelere 1. derece 1 kat usulsüzlük cezası kesilir. Pişmanlık talebiyle verilen beyannamelerde zarar beyanı veya mahsuplar gibi nedenlerle ödenecek verginin bulunmaması veya matraha ilişkin bilgilerin olmaması durumunda pişmanlık talebiyle verilen beyannameler için pişmanlık talebi vergi dairesince kabul edilmez. Pişmanlık talebi kabul edilmeyen beyannameler kanuni süresinden sonra verilen beyanname kabul edilerek 1. derece 2 kat usulsüzlük cezası ile vergi ziyai cezasının %50'si kıyaslanarak miktar itibariyle en ağır olanı kesilir. Kanuni süresinde verilen bir beyannameye ek olarak pişmanlık talebi ile verilen ek beyannameye usulsüzlük cezası kesilmez. Vergisi kanuni süresinde ödenmiş olmakla birlikte beyannamenin kanuni süresinden sonra pişmanlıkla verilmesi halinde pişmanlık zammı hesaplanmaz.

1.4. Pişmanlık Şartlarının İhlali ve Yapılacak Tarhiyat

Pişmanlık şartlarını ödeme yönünden ihlal eden mükellefler pişmanlıktan yararlanamaz. Bu durumda bu mükelleflerin verdiği beyannameler kanuni süresinden sonra verilen beyanname olarak kabul edilir ve 1. derece 2 kat usulsüzlük cezası ile vergi ziyai cezasının %50 si kıyaslanarak miktar itibariyle en ağır **resen** kesilir.

213 sayılı Vergi Usul Kanununun resen vergi tarhiyatı hükümlerinin bulunduğu 30.Madesinin 9/2 bendinde; “Vergi beyannamesini kanunî süresi geçtikten sonra vermiş olanlara bu beyannamede gösterdikleri matrah üzerinden re’sen gerekli tarhiyat yapılır ve bu beyannameler re’sen takdir için takdir komisyonuna sevk edilmez. Ancak, vergi incelemesine başlanılmasından

veya takdir komisyonuna sevk edilmesinden sonra kendiliğinden verilen beyannameler için bu hüküm uygulanmaz.” hükümleri yer almaktadır.

Kanun maddesinde görüleceği üzere pişmanlık ve ıslah hükümlerinden yararlanıp beyanname verilmesi halinde beyan üzerine tarhiyat yapılırken pişmanlık ve ıslah hükümlerine riayet edilmeyip şartların ihlal edilmesi halinde pişmanlıkla verilen beyanname kanuni süresinden sonra kendiliğinden verilen beyanname halini almakta ve tarhiyat resen yapılması gerekmektedir.

1.5. Pişmanlık Şartlarının İhlali Halinde Uzlaşma

Tarhiyat sonrası uzlaşma, 213 sayılı Vergi Usul Kanununun Ek 1, 6, 7, 8, 9, 12’ inci maddelerinde düzenlenmiştir. Verginin tarh edilmesi ve cezanın kesilmesinden sonra başvurulabilecek bir yol olan tarhiyat sonrası uzlaşmanın kapsamına vergi daireleri tarafından mükellef adına ikmalen, **resen** veya idarece tarh edilen ve vergi dairelerinin tarha yetkili olduğu bütün vergi, resim ve harçlar ile bunlara ilişkin olarak kesilecek vergi ziyayı cezaları girmektedir.

Fakat usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları ile kaçakçılık suç ve cezalarından dolayı vergi ziyasına sebebiyet verilmesi durumunda kesilecek ceza tarhiyat sonrası uzlaşma kapsamında yer almamaktadır.

Kanun maddesinden de anlaşılacağı üzere ikmalen **resen** ve idarece yapılan tarhiyatların tarhiyat sonrası uzlaşmaya konu olacağı belirtilmiştir. Mükellefin pişmanlık ve ıslah talepli verdiği; ancak şartları ihlal ettiği beyannameleri kanuni süresinden sonra kendiliğinde verilen beyanname hükmünü aldığı ve kanuni süresinden sonra verilen beyannamelerde tarhiyat beyan üzerine olmayıp **resen** tarh edildiği açıktır. Bu sebeple mükelleflerin pişmanlık şartlarını bozmaları halinde kendilerine kesilecek vergi ziyayı cezasında uzlaşma hükümlerinden faydalanacağı açıktır.

2. SONUÇ

Yukarıdaki açıklamalardan da anlaşılacağı üzere, Pişmanlık şartlarını beyan ve ödeme yönünden ihlal eden mükellefler pişmanlıktan yararlanamaz. Bu durumda bu mükelleflerin verdiği beyannameler kanuni süresinden sonra verilen beyanname olarak kabul edilir ve vergi ziyayı cezasının %50 olarak **resen** kesilir. Pişmanlık talepli olarak verilen beyannamelerde tarhiyat beyan üzerine yapılırken, pişmanlık şartlarının ihlali halinde görüleceği üzere tarhiyat **re’sen** yapılmaktadır. Resen yapılan tarhiyatların ise tarhiyat sonrası uzlaşma kapsamına girdiği belirtilmektedir. Yapılan tüm açıklamalarda

görülebceği üzere Vergi Usul Kanununun 371 inci maddesine göre pişmanlık talepli olarak kabul edilen ancak şartların ihlali nedeniyle kanuni süresinden sonra verilen beyanname olarak işleme tabi tutulan beyannameler üzerinden tahakkuk fişii ile tahakkuk ettirilen vergilere ilişkin olarak kesilen vergi ziyai cezaları' uzlaşma kapsamına girmesi gerekmektedir.

KAYNAKÇA

- Bozdoğanolu, Burçin(2016) "Vergi Hukuku ve Ceza Hukuku Normları Açısından Pişmanlık: Sorunlar Yaklaşımlar Çözüm Önerileri" *Vergi Sorunları 335*
- Ejder Yılmaz(2002). *Hukuk Sözlüğü*, genişletilmiş.7. bs., Ankara : Yetkin Yayınları
- Erol, Ahmet(2012). "Pişmanlık ve Islah I", *Yaklaşım* .236 (20) : 23
- T.C. Yasalar (10.01.1961). *213 Vergi Usul Kanunu*. Ankara : Resmi Gazete (10705 sayılı)



ŞÜPHELİ ALACAKLARIN VE DEĞERSİZ ALACAKLARIN KATMA DEĞER VERGİSİ KANUNU ÇERÇEVESİNDE DEĞERLENDİRİLMESİ

Fahrettin AÇAR*

ÖZ

Ticari ve zirai faaliyetler icabı işletmeler birbirlerine mal veya hizmet alım yada satımında bulunurlar. Bu mal veya hizmetlerin alım satımlarının bedeli bazen peşin yapılırken bazen de vadeli veya vadeli ödeme araçları ile ödeme ileriki bir tarihte gerçekleştirilmektedir. Bu şekilde mal veya hizmetlerin alım ve satımların karşılığının ileriki tarihte ödenmesi ile anlaşılan alış verişlerin daha sonra bazı sebeplerle öden(e)memesi veya ödenmesinde şüphelenmeye neden olan gelişmeler yaşanabilmektedir. Bu şekilde ileri tarihli ödeme yöntemi ile yapılan alım satımların bedellerinin öden(e)memesi veya ödemenin şüpheli hale gelmesine konu olan satışların işlem sırasında satıcı tarafından hesaplanan, alıcı tarafından ise indirimine konu olan Katma Değer Vergisinin de içinde barındıran bedelinin öden(e)memesi veya şüpheli hale gelmesi durumuna karşı oluşan ikinci duruma göre Katma Değer Vergisi mükellefleri hesapladıkları veya indirimine konu ettikleri KDV'yi oluşan yeni duruma göre düzeltme hakları doğmaktadır.

Anahtar Sözcükler: Ticari faaliyet, Zirai faaliyet, Değersiz alacak, Şüpheli alacak, KDV

1-GİRİŞ

Ticari ve zirai faaliyet kapsamında işletmelerin kazancı tahakkuk ilkesi ve dönemsellik ilkeleri çerçevesinde kazanç hesaplanıp ve gelir veya kurumlar vergisi matrahı bu ilkeler çerçevesinde hesaplanıp üzerinde vergi hesaplanması yapılmaktadır. Bu kapsamda işletmelerde tahakkuk esası çerçevesinde satılan mal veya hizmetlerin bedelinin elde edilmediği halde tahakkuk etmesinden dolayı gelir veya kurumlar vergisi hesaplanmaktadır. Katma Değer Vergisi kanunu kapsamında da işletmeler mal ve hizmetlerinin satışının bedelini tahsil etmeseler dahi Katma Değer Vergisini hesaplayıp beyannameyle beyan etmek zorundadırlar. Aynı şekilde mal veya hizmet alan işletmeler ise istisnalar hariç işletmelerinde kullanmak veya satmak üzere satın aldıkları mal veya hizmetleri üzerinde hesaplanan vergileri indirim konusu yapabileceklerdir.

* Vergi Müfettiş Yrd.

İşletmeler mal veya hizmetlerinin bedelini bazen peşin alırken bazen de vadeli satabilmektedir. Bu şekilde vadeli satılan mal veya hizmetlerin edellerinin tahsilinde bazen olumsuz durumlar gerçekleşerek alacak şüpheli hale gelmekte veya doğrudan değersiz alacak haline dönüşmektedir.

2-ŞÜPHELİ HALE GELEN ALACAKLARDA KATMA DEĞER VERGİSİ

213 sayılı Vergi Usul Kanununun 323 maddesi kapsamında ticari ve zirai kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi ile ilgili olmak şartıyla;

- 1- Dava veya icra safhasında bulunan alacaklar;
- 2- Yapılan protestoya veya yazı ile bir defadan fazla istenilmesine rağmen borçlu tarafından ödenmemiş bulunan dava ve icra takibine değmeyecek derecede küçük alacaklar;

Şüpheli alacak sayılır.

Yukarıda yazılı şüpheli alacaklar için değerlendirme gününün tasarruf değerine göre pasifte karşılık ayrılabilir. Bu karşılığın hangi alacaklara ait olduğu karşılık hesabında gösterilir. Teminatlı alacaklarda bu karşılık teminattan geri kalan miktara inhisar eder. Şüpheli alacakların sonradan tahsil edilen miktarları tahsil edildikleri dönemde kar-zarar hesabına intikal ettirilir.²⁶

Şeklinde hüküm konulmuştur. Bu kapsamda Gelir vergisi veya kurumlar vergisi mükelleflerinin kredili mal veya hizmet satışları üzerinden hesaplanan katma değer vergisinin tahsilinin şüpheli hale geldiği durumda karşılık ayrılıp ayrılamayacağı hususunda mezkûr kanunda açık hüküm bulunmamasından dolayı 05.05.2004 tarihli 25453 sayılı resmi gazete yayınlanan 334 sıra nolu Vergi Usul Kanununun Genel Tebliğinin V. bölümünde bu hususla ilgili açıklamalara yer verilmiştir. Bu açıklamalarda Katma değer vergisi, ekonomik faaliyetlerin doğal bir sonucu olarak ortaya çıkan ve işletmenin alışları sırasında ödediği, işletme alacaklarının bir unsurunu teşkil eden ve doğrudan doğruya mal (veya hizmet) tesliminden (veya ifasından) kaynaklanan bir alacak olduğu belirtilmiş olup, devamında Katma Değer Vergisinden kaynaklanan alacak için şüpheli alacak karşılığı ayrılabilmesi; yukarıdaki madde hükmünde yer alan şartların mevcut olması, alacağın ilgili dönemin kayıtlarına girmesi ve katma değer vergisi beyannamelerinde beyan edilmesi halinde mümkün olacağı düzenlenmiştir. Bu açıklamalar çerçevesinde VUK'un 323. Maddesi kapsamında şüpheli hale gelen alacakların içinde yer alan

²⁶ VUK'un 323. maddesi

KDV için de alacağın şüpheli hale geldiği dönem için karşılık ayrılarak ilgili dönem giderlerine intikal ettirilebilecektir. Burada dikkat edilmesi gereken husus hesaplanan verginin şüpheli hale gelmesi durumunda mükellefe indirim hakkı tanınmıyor sadece gider yazılabilmesi hakkı tanınmıştır. Fakat şüpheli alacağın değersiz alacağa dönüşmesi halinde gider yazılan KDV'nin gelir yazılması şartıyla indirim yapma hakkı olacaktır.

Şüpheli hale gelen alacağın sonradan değersiz alacak haline dönüşmesi halinde indirim konusu yapılacak KDV'nin muhasebe kaydı aşağıdaki gibi olacaktır.

Örnek: ASEL A.Ş. 2019 yılında 2000+KDV'ye sattığı mallarının bedeli alıcı tarafından vadesinde ödenmemiş ve vadesinden hemen sonra dava konusu edilmiştir. Söz konusu firma alacağının tamamı için karşılık ayırmıştır.

128 ŞÜPHELİ TİCARİ ALACAKLAR HS.	2.360
654 KARŞILIK GİDERLERİ HS.	2.360
120 ALICILAR HS.	2.360
129 ŞÜPHELİ TİCARİ ALACAKLAR KARŞILIĞI	2.360

Şüpheli hale gelen alacak için karşılık ayrılması

192 DİĞER KDV	360
----------------------	------------

Değersiz hale gelen alacaklara ilişkin indirilen KDV

644 KONUSU KALMAYAN KARŞILIKLAR HS.	360
--	------------

Karşılık ayrılan KDV'nin Gelir Kaydı

Karşılık ayrılan KDV'nin indirim konusu yapılması

3-DEĞERSİZ HALE GELEN ALACAKLARDA KATMA DEĞER VERGİSİ

Vergi Usul Kanununun 322. Maddesinde; Kazai bir hükme veya kanaat verici bir vesikaya göre tahsiline artık imkân kalmayan alacaklar değersiz alacaktır. Değersiz alacaklar, bu mahiyete girdikleri tarihte tasarruf değerlerini kaybederler ve mukayyet kıymetleriyle zarara geçirilerek yok edilirler.

İşletme hesabı esasına göre defter tutan mükelleflerin bu madde hükmüne giren değersiz alacakları, gider kaydedilmek suretiyle yok edilirler.²⁷ şeklinde hüküm bulunmaktadır. Ticari veya zirai kazançları bilanço esasına göre veya işletme hesabı esasına göre tespit edilsin tüm mükelleflerin değersiz hale gelen alacaklarını ilgili dönem giderlerine intikal ettirilmesinde kanuna muhalefet bir durum olmayacaktır. İlgili Kanunun 322. maddesinde kazai hüküm ile ifade edilmek istenen mahkeme kararıdır. Kanaat verici vesika ise alacağın tahsilinin imkânsızlaştığına dair vergi hukukunda aşağıda yer alan belgelerdir.

- Borçlunun gaipliğine ilişkin mahkeme kararı,
- Konkordato ilan edildiği durumda alacaklının borçluyu ibra ettiği tutar,
- Alacağın olmadığını ifade eden mahkeme tutanakları,
- Borçlunun herhangi bir malvarlığı bırakmadan ölümü ve mirasçılarının da mirası red kararı,
- Borçlunun memleketi terk ettiği ve haczi mümkün mal bulunmadığını gösteren belgeler,
- Mahkeme huzurunda sulh suretiyle alacağın bir kısmından vazgeçilmesi,

Mal teslimi veya hizmetin ifası edilmesi karşılığında hesaplanan Katma Değer Vergisinin alacağın herhangi bir şekilde tahsil edilmemesi sebebiyle hesaplanan Katma Değer Vergisi 01.01.2019 tarihine kadar işlemin bedeli gibi gider yazılmaktaydı; fakat bu durum mükellef üzerinde haksız bir yük oluşturmaktaydı. 06.04.2018 tarihli 30383 sayılı resmi gazete yayımlanan 7104 sayılı kanunun 8. maddesinde Vergi Usul Kanununun 322 nci maddesine göre değersiz hale gelen alacaklara ilişkin hesaplanan ve beyan edilen katma değer vergisi, alacağın zarar yazıldığı vergilendirme döneminde indirim konusu yapılabilir (Şu kadar ki Vergi Usul Kanununun 323 üncü maddesine göre karşılık ayrılmak suretiyle gelir veya kurumlar vergisi matrahının tespitinde gider olarak dikkate alınan katma değer vergisinin bu fıkra kapsamında indirim konusu yapılabilmesi için gelir veya kurumlar vergisi matrahının tespitinde gelir olarak dikkate alınması şarttır.) şeklinde düzenleme yapılmıştır. Bu düzenleme neticesinde Katma Değer Vergisinin 29/4. maddesine göre değersiz hale gelen alacaklara ilişkin Katma Değer Vergisinin indirim konusu yapılarak mükellef üzerinde kalan verginin indirim yoluyla mükellef üzerinde kalması durumuna son verilmiştir. Değersiz alacaklar içinde yer alan KDV için

²⁷ VUK'un 322. maddesi

yapılan hukuki düzenleme ile Katma Değer Vergisi Kanununun ana mantığına ve vergide adalet ilkesine uygun hale getirilmiştir. Fakat burada dikkat edilmesi gereken husus değersiz alacak olarak gider yazılmadan önce şüpheli hale gelen ve karşılık ayrılan alacaklara ait Katma Değer Vergisinin indirim konusu yapılması için daha önce gider yazılan Katma Değer Vergisinin gelir olarak kayıtlara alınması sonucunda indirim konusu yapılması gerekmektedir. Aksi durumda değersiz hale gelen alacaklar içinde yer alan KDV'nin hem gider yazılmasına hem de indirim konusu yapılmasına neden olunacaktır.

Söz konusu değersiz hale gelen bir alacağın KDV'nin indirim konusu yapılmasıyla ilgili muhasebe kaydı şu şekilde olacaktır.

Örnek: ASEL A.Ş. 2019 yılında yaptığı hizmet satışının karşılığında 2.000+ KDV alacağını tahsil edememiş ve alacak mahkeme kararı sonrasında değersiz alacak haline dönüşmüştür.

192 DİĞER KDV	360
Değersiz hale gelen alacaklara ilişkin indirilecek KDV	
120 ALICILAR HS.	360
Değersiz alacak haline gelen KDV alacağının	
İndirim konusu yapılması	
Değersiz hale gelen KDV'nin indirim konusu yapılması	

4- SONUÇ

İşletmeler ticari ve zirai faaliyetleri kapsamında sattıkları malları veya ifa ettikleri hizmetlerin bedelini bazen peşin olarak yapılmakata bazen de vadeli olarak yapmaktadır. Bu kapsamda kredili satışlarının bedelinin tahsili belli sebeplerle şüpheli hale gelmekte bazen ise direk değersiz alacağa dönüşmektedir. Mal satışları veya hizmet ifası karşılığında düzenlenen faturalarda veya benzeri vesikalarda yer alan Katma Değer Vergisinin alacağın şüpheli hale gelmesi durumunda karşılık ayrılması durumunda söz konusu KDV için de karşılık ayrılıp gider yazılabilesine 5 Mayıs 2004 tarihinde yayınlanan 334 sıra nolu VUK genel tebliği ile mümkün hale gelmiştir. Değersiz hale gelen alacaklar içinde yer alan Katma Değer Vergisi gider yazılmaktaydı; fakat 7104 sayılı kanununun 8. Maddesinde 3065 sayılı Katma

Değer Vergisi Kanununun 29/4 maddesi eklenmiştir.Bu düzenleme ile beraber 01.01.2019 tarihinden itibaren değersiz hale gelen alacaklar içinde yer alan Katma Değer Vergisinin indirim konusu yapılmasına izin verilmiş; fakat söz konusu alacak değersiz alacak haline dönüşmeden önce şüpheli alacak kapsamında karşılık ayrılıp gider yazılan Katma Değer Vergisinin indirim konusu yapılabilmesi için öncelikle gider yazılan KDV'nin gelir olarak kayıtlara alınması gerekmektedir.Katma Değer Vergisi kanununda yapılan bu değişiklikle vergide adalet ilkesine uygun bir hukuki düzenleme olmuştur.Bu açıklamalar çerçevesinde şüpheli hale gelen alacaklar içinde yer alan KDV gider yazılırken değersiz hale gelen alacaklar içinde yer alan Katma Değer Vergisi ise indirim konusu yapılabilecektir.

KAYNAKÇA

Maliye Bakanlığı (05.05.2004). *334 sıra nolu Vergi Usul Genel Tebliği*. Ankara : Resmi Gazete (25453 sayılı)

Maliye ve Gümrük Bakanlığı (30.11.1984). *1 seri nolu Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Genel Tebliği*. Ankara : Resmi Gazete (18591 sayılı Mükerrer)

T.C. Yasalar (02.11.1984). *3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu*. Ankara : Resmi Gazete (18563 sayılı)

T.C. Yasalar (06.01.1961). *193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu*. Ankara : Resmi Gazete (10705 sayılı)

T.C. Yasalar (10.01.1961). *213 sayılı Vergi Usul Kanunu*. Ankara : Resmi Gazete (10705 sayılı)

T.C. Yasalar (21.06.2006). *5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu*. Ankara : Resmi Gazete (26205 sayılı)

TÜM YÖNLERİYLE İZAHA DAVET MÜESSESESİ

Kamuran ÇAĞLAR*

ÖZ

İzaha davet müessesesi, 6728 Sayılı Yatırım Ortamının İyileştirilmesi Amacıyla Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun ile vergide gönüllü uyumu arttırmak amacıyla 09.08.2016 tarih ve 29796 sayılı Resmi Gazetede yayımlanarak yayım tarihi itibari ile birlikte yürürlüğe girmiş bir uygulamadır. İzaha davet müessesesi, vergi uyuşmazlıklarının idari çözüm yollarından bir tanesidir. Bu uygulama ile vergi ziyana sebebiyet veren mükellefler, vergi uyuşmazlıklarının vergi incelemesine başlanılmaması veya takdir komisyonuna sevk işleminin yapılmamış olması koşuluyla izaha davet komisyonları tarafından ön tespit ile belirlenen vergi ziyana ilişkin izah yapmaya davet edilirler. Çalışmamızda izaha davet müessesesinin kapsamı, hukuki boyutu ve işleyişine bilgiler verildikten sonra bu uygulamanın avantaj ve dezavantajlarına değinilecektir.

Anahtar Sözcükler İzaha Davet, vergi ziyayı, ön tespit, vergiye gönüllü uyum.

GİRİŞ

İzaha davet müessesesi, 09/08/2016 tarihli ve 29796 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 6728 sayılı “Yatırım Ortamının İyileştirilmesi Amacıyla Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun” ve 213 sayılı Vergi Usul Kanunu’nun mülga 370’inci maddesinde yer almaktadır. 482 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinin 1’inci maddesinde “Getirilen bu düzenleme ile idare ve mükellefler arasındaki uyuşmazlıkların azaltılması, idarenin zamanını daha etkin ve verimli alanlara hasretmesi, olayların gerçek mahiyetinin tespit edilmesine mükelleflerce daha çok katkıda bulunulması ve bu sayede vergiye gönüllü uyumun artırılması amaçlanmaktadır.” denilerek izaha davet düzenlemesinin getiriliş amacı anlaşılmaktadır.

6728 sayılı kanun ile getirilen izaha davet müessesesinin amacı özetle; Devletin vergi gelirlerini bir an önce hazineye intikal ettirmesini, mükelleflerin ise idari çözüm yollarının sağlamış olduğu avantajlardan yararlanarak dava süreçleriyle uğraşmadan netice almasını sağlamaktır denilebilir. Bu nokta da

* Vergi Müfettiş Yardımcısı

izaha davet kavramı, hem ülke ekonomisine makro anlamda katkı sağlayacak hem de Hazine ve Maliye Bakanlığının etkin bir şekilde çalışmasına imkân tanyacaktır.

1-İZAHA DAVET UYGULAMASININ KAPSAMI

1.1. Genel Hatlarıyla İzaha Davet Müessesesinin Kapsamı

İzaha davet müessesesi, verginin ziyaa uğradığına delalet eden emareler bulunduğuna dair yetkili merciler tarafından yapılmış ön tespitlerle ilgili olarak aynı merciler tarafından mükelleflerden açıklama talep edilmesidir. (Buyrukoğlu ve Toparlak, 2018, 57-68) Haklarında vergi incelemesine başlanılmamış veya takdire sevk işlemi yapılmamış mükelleflere bir nevi son çıkış olarak bu yol sunulmuştur. Hazine ve Maliye Bakanlığı bu düzenleme ile verimsiz ve gereksiz vergi incelemeleriyle görevlendirmeleri engelleyerek sınırlı olan denetim gücünü daha verimli kullanmayı ve böylece vergi incelemelerinde etkinlik ve verimliliğin artırılması amaçlamaktadır.

İzaha davetin kapsamını belirleme yetkisi Vergi Usul Kanununun 370'inci maddesinin dördüncü fıkrası ile Hazine ve Maliye Bakanlığına verilmiştir. Bu kapsamda hangi konularla ilgili olarak izaha davet müessesesinin uygulanacağı Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından belirlenecektir. Bu yetki kapsamında Hazine ve Maliye Bakanlığı izaha davetin kapsamını 482 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinin 2'nci maddesinde aşağıdaki konular ile sınırlamıştır.

- Ba-Bs bildirim formlarında yer alan bilgilerin analizi sonucunda mükelleflerin izaha davet edilmesi gerektiği,
- Kredi kartı satış bilgileri ile katma değer vergisi (KDV) beyannamelerinin karşılaştırılması sonucunda mükelleflerin izaha davet edilmesi gerektiği,
- Yıllık beyannameler ile muhtasar ve prim hizmet beyannamelerinin karşılaştırılması sonucunda mükelleflerin izaha davet edilmesi gerektiği,
- Çeşitli kurum ve kuruluşlardan elde edilen bilgiler ile asgari ücret tarifelerinin karşılaştırılması sonucunda mükelleflerin izaha davet edilmesi gerektiği,
- Yıllık gelir ve kurumlar vergisi beyannameleri üzerinde yapılan indirimleri, kanuni oranları aşan mükelleflerin izaha davet edilmesi gerektiği,

- Dağıttığı kâr üzerinden tevkifat yapmadığı tespit edilenlerin izaha davet edilmesi gerektiği,
- Geçmiş yıl zararlarının mahsubu yönünden mükelleflerin izaha davet edilmesi gerektiği,
- İştirak kazançlarını ilgili hesapta göstermeyen mükelleflerin izaha davet edilmesi gerektiği,
- Kurumlar vergisi kanununun 5/1-e maddesindeki istisna ile ilgili olarak mükelleflerin izaha davet edilmesi gerektiği,
- Örtülü sermaye yönünden mükelleflerin izaha davet edilmesi gerektiği,
- Ortaklardan alacaklar için hesaplanması gereken faizler yönünden mükelleflerin izaha davet edilmesi gerektiği,
- Ortaklık hakları veya hisselerini elden çıkardıkları halde beyanda bulunmayan limited şirket ortaklarının izaha davet edilmesi gerektiği,
- Gayrimenkul alım/satım bedelinin eksik beyan edilmiş olabileceğine dair haklarında tespit bulunanların izaha davet edilmesi gerektiği,
- Gayrimenkullere ilişkin değer artışı kazançları yönünden mükelleflerin izaha davet edilmesi gerektiği,
- Gayrimenkul sermaye iratlarını beyan etmeyen veya eksik/hatalı beyan eden mükelleflerin izaha davet edilmesi izaha davet edilmesi gerektiği,
- Sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanılması durumunda mükelleflerin izaha davet edilmesi gerektiği belirtilmiştir.

İzaha davet, kapsam bakımından sınırlandırılmış bir uygulamadır. Ancak, izaha davet müessesinin kapsamı ile başvuruların ne şekilde değerlendirileceği konusunda idarenin takdir yetkisi bulunmaktadır. Yani, Hazine ve Maliye Bakanlığı bu konuda takdir sahibi olup kapsamda daraltma, genişletme gibi değişikliklere gidebilir. Bu nedenle, genel tebliğde yer alan konu başlıkları başka bir genel tebliğ ile birlikte yeniden düzenlenebilir.(Biyar,2016, 46-49)

Hazine ve Maliye Bakanlığı 482 No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinde yukarıda 16 başlık halinde sayılan konulardan özellikle sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanan mükelleflerin izaha davet müessesesinden nasıl yararlanacağına yönelik detaylı açıklamalarda bulunarak konuya olan hassasiyetini göstermiştir.

1.2- Sahte Veya Muhteviyatı İtibarıyla Yanıltıcı Belge Kullanılması Durumunda Mükelleflerin İzaha Davet Müessesesi Karşısındaki Durumu

482 No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinde dikkat çeken en önemli konu sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanarak 213 sayılı

Vergi Usul Kanununun 359'uncu maddesinde yer alan fillerle verginin ziyaa uğratılmış olabileceği hallerde izaha davet hükümleri uygulanmayacağı belirtilmesidir. (Öztürk,2018) Yani öncelikle SMİYB'in bilmeden kullanılması ya da bu belgeleri kullanan mükellefler açısından Vergi Suçu Raporu tanzim edilmemiş olması gerekir. Bununla birlikte, sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanma fiilinin işlenmiş olabileceğine dair vergi inceleme yetkisini haiz kişilerce düzenlenen raporlara istinaden yapılan ön tespitlerde, kullanılan sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge tutarının; her bir belge itibarıyla 50.000 TL'yi (31.12.2018 tarih ve 30642 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 504 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğine istinaden 70.000,00.TL)(504 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği) geçmemesi ve mükellefin ilgili yıldaki toplam mal ve hizmet alışlarının %5'ini aşmaması kaydıyla mükellefler izaha davet edilir. Sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanma fiilinin işlenmiş olabileceğine dair belge tutarının tespiti ile mal ve hizmet alış tutarının hesaplanmasında vergiler hariç tutarlar dikkate alınacaktır.

Sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanma fiilinin işlenmiş olabileceğine dair her bir ön tespit itibarıyla tüm belge tutarlarının vergiler hariç ayrı ayrı 70.000 TL ve altında olması ve diğer şartların da gerçekleşmesi halinde mükellefler izaha davet edilir. Bununla birlikte, her bir

ön tespite ilişkin olarak herhangi bir belge tutarının vergiler hariç 70.000 TL üzerinde olması durumunda, bu belgeyi kullanan mükellefin diğer benzer mahiyetteki belge ve/veya belgeleri tutarı 70.000 TL altında olsa dahi tüm bu belgelere ilişkin izaha davette bulunulması mümkün değildir.

Örnek-1: (Ç) Ltd. Şti. hakkında sahte belge düzenleyicisi olduğuna dair vergi tekniği raporu düzenlenmiştir. Düzenlenen bu raporun sonuç bölümünde (K) Ltd. Şti.'nin, (Ç) Ltd. Şti. tarafından düzenlenen 10 adet faturayı kullanmış olabileceğine dair bulgular yer almaktadır. Bu faturaların her biri vergiler hariç 70.000 TL'nin altında kalmaktadır. Bu durumda diğer şartların da gerçekleşmesi halinde (K) Ltd. Şti. izaha davet edilecektir. Mezku faturaların vergiler hariç, 9 adedinin her birinin tutarı 70.000 TL'nin altında, bir adet fatura tutarının da 70.000 TL'nin üstünde olduğu durumda ise ziyaa uğramış olabilecek vergiye ilişkin bir fatura tutarının 70.000 TL'nin üzerinde olması nedeniyle 10 adet faturanın hiçbirini için mükellef izaha davet edilmeyecektir. (K) Ltd. Şti. ilgili dönemde kullanmış olduğu sahte faturalar için vergi incelemesine veya takdir komisyonuna sevk edilecektir.

İzaha davet müessesesinden yararlanmak için bir diğer şart; sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı olabilecek toplam belge tutarının ilgili yıldaki toplam mal ve hizmet alışlarının %5'ini aşmamasıdır. Aşması halinde, vergiler hariç her bir belge tutarının 70.000 TL'yi geçmemesi durumunda dahi mükelleflere izaha davette bulunulması mümkün değildir.

Örnek-2: (Ç) Ltd. Şti. hakkında sahte belge düzenleyicisi olduğuna dair vergi tekniği raporu düzenlenmiştir. Düzenlenen bu raporun sonuç bölümünde (K) Ltd. Şti.'nin 2018 yılına ilişkin olarak bu belgelerden 20 adet faturayı kullanmış olabileceğine dair bulgular yer almaktadır. Bu faturaların

ayrı ayrı her birinin vergiler hariç tutarı 70.000 TL'nin altında olup, toplam tutarları ise 800.000 TL'dir. (K) Ltd. Şti.'nin ilgili yıldaki toplam mal ve hizmet alış tutarı ise 8.000.000 TL'dir. Buna göre,

her bir belge itibarıyla 70.000 TL sınırı aşılmamakla birlikte, sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı olabilecek toplam belge tutarının 800.000 TL ilgili yıldaki mal ve hizmet alışları toplamının %5'i olan 400.000 TL'yi aşması nedeniyle mükellef söz konusu faturalar için izaha davet edilmeyecektir.

Mükelleflerin izaha davet edilip edilmeyeceğinin belirlenmesinde sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı olarak kullanılmış olabilecek belgeler, her bir ön tespit bakımından ayrı ayrı

değerlendirilecektir.(482 No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği)

Örnek-3: 1/6/2018 tarihinde (D) A.Ş. hakkında düzenlenen vergi tekniği raporunda, (E) Ltd. Şti.'nin vergiler hariç 80.000 TL tutarında 1 adet sahte faturayı kullanmış olabileceğine dair bulgu

mevcuttur. Öte yandan, (F) A.Ş. hakkındaki 2/10/2018 tarihli bir başka vergi tekniği raporunda ise

(E) Ltd. Şti. hakkında vergiler hariç 50.000 TL tutarında 1 adet sahte faturayı kullanmış olabileceğine dair bulgu yer almaktadır. Mükellefin, 1/6/2018 tarihinde düzenlenen (D) A.Ş. hakkında düzenlenen vergi tekniği raporunda belirtilen faturayla ilgili olarak izaha davet edilmesi mümkün bulunmamasıyla birlikte, ilgili yıldaki toplam mal ve hizmet alışlarının %5'ini aşmaması şartıyla 2/10/2018 tarihinde düzenlenen raporda belirtilen faturayla ilgili olarak izaha davet edilmesi mümkündür.

Mükellefler hakkında tek bir vergi tekniği raporunda birbirinden farklı yıllara ilişkin sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanılmış olabileceğine dair bulguların mevcut olması durumunda, söz konusu 70.000 TL'lik sınırın ve %5'lik oranın aşılmamış olması şartları her bir yıl

itibarıyla ayrı ayrı değerlendirilecektir. Herhangi bir yıla ilişkin bu şartların sağlanmamış olması diğer yıllarda bu şartlardan her ikisini de sağlayan mükelleflerin bu şartların sağlandığı yıla ilişkin izaha davet edilmesine engel teşkil etmeyecektir.

Örnek-4: 1/8/2018 tarihinde (G) Ltd. Şti. hakkında düzenlenen vergi tekniği raporunda, (H) A.Ş.'nin 2015 yılına ilişkin vergiler hariç 80.000 TL, 10.000 TL ve 30.000 TL olmak üzere toplam üç adet, 2016 yılına ilişkin olarak ise vergiler hariç biri 45.000 TL, diğeri 40.000 TL olmak üzere toplam iki adet sahte faturayı kullanmış olabileceğine dair bulgu mevcuttur. (H) A.Ş.'nin 2015 yılına ilişkin toplam mal ve hizmet alış tutarları 3.000.000 TL, 2016 yılına ilişkin toplam mal ve hizmet alış

tutarları ise 2.000.000 TL'dir. Buna göre, (H) A.Ş., 2015 yılına ilişkin 80.000 TL'lik faturanın 70.000

TL'lik sınırı aşmasından dolayı 2015 yılı için izaha davet edilmeyecek olup, 2016 yılına ilişkin belgelerden hiç birinin 70.000 TL'yi ve 2016 yılına ilişkin belge tutarları toplamının (85.000 TL) ilgili yıldaki mal ve hizmet alışları toplamının %5'i olan 100.000 TL'yi aşmamış olması nedeniyle 2016 yılına ilişkin faturalar için izaha davet edilecektir.

KDV mükellefi olanlar açısından ilgili yıldaki toplam mal ve hizmet alışlarının belirlenmesinde, öncelikle tespit tarihine kadar verilen KDV beyannamelerinde yer alan indirilecek

KDV'ye ilişkin her bir KDV oranı ayrı ayrı esas alınmak suretiyle söz konusu toplam mal ve hizmet alışlarına ulaşılacaktır.

KDV mükellefiyeti bulunmayan basit usule tabi mükelleflerin ilgili yıldaki toplam mal ve hizmet alışlarının belirlenmesinde işletme hesabı özetinde yer alan "Dönem İçinde Satın Alınan Emtia" ve "Giderler" satırlarının toplam tutarı dikkate alınacaktır.

Toplam mal ve hizmet alışları ya da sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı olarak kullanılmış olabilecek belgelerin tutarının net bir şekilde tespit edilemediği durumlarda, 482 No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğin 5'inci maddesinde belirtilen İzah Değerlendirme Komisyonunca mükelleften ilgili dönemdeki toplam mal ve hizmet alışları ile kullanılmış olabilecek sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belgeleri yazılı olarak bildirmesi istenir. Mükellefler tarafından yapılan bu bildirim, ilgili dönemdeki toplam mal ve hizmet alışları ile sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge tutarının tespitinde esas alınarak ön tespite konu tutar komisyonca belirlenir. İdarece

yapılan araştırma ve incelemeler neticesinde, yapılan bildirim hatalı veya eksik olduğunun tespit edilmesi durumunda, yeni tespitin gerektirdiği şekilde işlem tesis edilir.

2-İZAHA DAVET SÜRECİ

2.1-Ön Tespit

Mükellefin izaha davet edilebilmesi için öncelikle hakkında 482 sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinde belirtilen 16 başlık halinde sayılan izah kapsamlı konulardan biri ile ön tespit yapılması gerekmektedir. Ön tespit, vergi kanunlarının verdiği yetki kapsamında vergi incelemesi yapmaya ve/veya mükellefler veya mükelleflerle muamelede bulunan diğer gerçek ve tüzel kişilerden bilgi toplamaya yetkili kılınanlar tarafından doğrudan veya dolaylı olarak elde edilen bilgi, bulgu veya verilerin İzah Değerlendirme Komisyonuna intikal ettirilmesi neticesinde, mezkûr komisyon tarafından verginin ziyaa uğramış olabileceği ve mükellefin izaha davet edilebileceği yönünde yapılan tespiti ifade eder.(482 No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği)

2.2- Ön Tespitin Şartları

2.2.1- Vergi İncelemesine Başlanılmamış veya Takdir Komisyonuna Sevk İşleminin Yapılmamış Olması

Vergi Usul Kanununun 370'inci maddesinde bahsi geçen “vergi incelemesine başlanılmamış olması” ile “takdir komisyonuna sevk edilmemiş olması”, ön tespitin ilgili olduğu konuya ilişkin olarak; mükellef nezdinde bir vergi incelemesine başlanılmamış olmasını veya mükellefin takdir komisyonuna sevk edilmemiş olmasını ifade eder. Ancak mükellef hakkında aynı yılla ilgili olmayan başka bir sahte fatura kullanma incelemesi olması izahıtan yararlanmaya engel değildir. Herhangi bir yıl için haklarında sahte belge düzenleme incelemesi olan mükellefler ise hiçbir şekilde izaha davet uygulamasından yararlanamaz, bu durumdaki mükellefler hakkında takdire veya incelemeye sevk işlemi yapılması gerekmektedir.

2.2.2-İhbarda Bulunulmamış Olması

Maddede bahsi geçen “ihbarda bulunulmamış olması”, yetkili merciler tarafından yapılmış ön tespitle ilgili konu hakkında, tespit tarihine kadar ihbarda bulunulmamış olmasını ifade eder. Haklarında ön tespit konusuyla ilgili ihbar bulunan mükellefler bu konuyla ilgili olarak izaha davet edilmeyecek, ön tespitle ilgisi bulunmayan ihbarlar ise izaha davete engel teşkil etmeyecektir.

Yukarıda yer alan ön tespit açıklamaları göz önünde bulundurulduğunda takdire veya incelemeye sevk edilmemiş, haklarında aynı konuda ihbar bulunulmayan kişi ya da kuruluşlar izaha davet edilebileceği sonucu ortaya çıkmaktadır. Bu durumda mükellef olma şartı kanunda öngörülmemiştir. Sade bir vatandaş da, bir sermaye şirketi de haklarında bir ön tespit var ise izaha davet edilebilir. Kanun metni ve gerekçede her ne kadar “mükellefler izaha davet edilebilir” ifadesi yer alsada genel vergi literatüründe mükellef ifadesi vatandaş ve hatta vatandaş olmayıp dar mükellef olanları da kapsamaktadır. (Sütçü,2017)

2.2.3-Ön Tespiti Yapacak Mercii

Kanun metninden anlaşılacağı üzere ön tespitin yetkili merciler tarafından yapılmış olması gerekmektedir. Yetkili merci ise madde kapsamında izaha daveti yapacak ve kendisine yapılan izahı değerlendirmeye tabi tutarak izahın konusu ile ilgili nihai karar verecek olan Gelir İdaresi Başkanlığı veya Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı bünyesinde kurulan komisyondur.

2.4- İzaha Davet Yazısı

Ön tespit şartlarının varlığı durumunda tebligat ile izaha davet uygulamasında işlem süresi başlamış olmaktadır. Ön tespit sonrasında ilgili konularda vergi ziyayı oluştuğuna dair şüphelenilen işlemler hakkında ilgili mükelleflere izaha davet tebligatı yapılmaktadır. (Sütçü,2017) İzaha davet yazısının tebligatı, mükellefin eksik veya yanıltıcı beyanları sonucu oluşan matrah aşınmasını ortadan kaldırmaya ve verginin gerçek mahiyetine ulaşılması konusunda bir çağrı niteliğindedir.

İzah Değerlendirme Komisyonu tarafından haklarında ön tespit yapılanlara, gerekli açıklamaların yer aldığı ve bu tebliğ ekinde yer alan “İzaha Davet Yazısı” Vergi Usul Kanunu hükümleri uyarınca tebliğ olunur.

İzaha davet yazısında aşağıdaki hususlara yer verilir:

a) İzaha davet yazısının tebliği tarihinden itibaren 15 gün içerisinde ön tespitle ilgili olarak gerekli izahın yapılması ve yapılan izah sonucu Komisyonca, vergi ziyayına sebebiyet verilmediği ve beyanname verilmesini gerektirir bir durum bulunmadığının anlaşılması halinde söz konusu ön tespitle ilgili olarak vergi incelemesi ve takdir komisyonuna sevk işlemi yapılmayacağı,

b) İzaha davet yazısının tebliği tarihinden itibaren 15 günlük süre içerisinde izahta bulunulmaması halinde Vergi Usul Kanununun 370'inci maddesinde yer alan indirimli ceza uygulamasından yararlanılamayacağı ve mükellefin vergi incelemesine ya da takdir komisyonuna sevk edileceği,

c) İzahın yapıldığı tarihten itibaren 15 gün içerisinde, hiç verilmemiş olan vergi beyannamelerinin verilmesi, eksik veya yanlış yapılan vergi beyanının tamamlanması veya düzeltilmesi ve ödeme süresi geçmiş bulunan vergilerin, ödemenin geciktiği her ay ve kesri için 6183 sayılı Kanunun 51'inci maddesinde belirtilen nispette uygulanacak gecikme zammı oranında bir zamlarla (izah zammı) aynı sürede ödenmesi şartıyla vergi ziyayı cezasının ziyaya uğratılan vergi üzerinden %20 oranında kesileceği,

ç) İzahın yeterli görülmemesi halinde mükellefin vergi incelemesine ya da takdir komisyonuna sevk edilebileceği,

d) Mükellefin, yapacağı izahı desteklemek amacıyla başta defter ve belgeler olmak üzere Vergi Usul Kanununun 3'üncü maddesi kapsamında her türlü delili sunabileceği,

e) Davet konusu ön tespitle ilgili olarak Vergi Usul Kanununun 371'inci maddesinde yer alan pişmanlık hükümlerinden yararlanılamayacağı.

Sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanma fiilinin işlenmiş olabileceğine dair yapılan ön tespitlerle ilgili olarak, toplam mal ve hizmet alışları ya da sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı olarak kullanılmış olabilecek belgelerin tutarının net bir şekilde belirlenemediği durumlarda, bu tebliğ ekinde yer alan "Toplam Mal/Hizmet Alışları ile Kullanılan Sahte veya Muhteviyatı İtibarıyla Yanıltıcı Belgeler Listesi" tebliğ edilecek izaha davet yazısına eklenir.

İzaha Davet Komisyonu'na yazılı veya sözlü olarak izahta bulunmak mümkündür. Yazılı izah, izaha davet yazısını gönderen merciye, elden verilmişse bu tarihte, postayla taahhütlü veya acele posta servisi ile gönderilmişse zarfın üzerindeki damga tarihinde, postayla adi olarak veya özel dağıtım şirketleri aracılığıyla gönderilmişse izaha davet yazısını gönderen merciin kayıtlarına girdiği tarihte verilmiş sayılır. Sözlü izah ise, izahı yapan ile komisyon tarafından imzalanacak bir tutanakla tespit olunur, bu durumda izah tarihi olarak tutanağın düzenlendiği tarih esas alınır. Süresinde yapılan izah, komisyonca en geç 10 gün içinde değerlendirilerek sonuca bağlanır.

3- İZAH DEĞERLENDİRME KOMİSYONU ve YAPILACAK DEĞERLENDİRME

Vergi Usul Kanununun 370'inci maddesinin dördüncü fıkrasında, Hazine ve Maliye Bakanlığı izaha daveti yapacak mercii belirlemeye yetkili kılınmıştır. Bu yetkiye istinaden, Gelir İdaresi Başkanlığı ve Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı bünyesinde yeterli sayıda “İzah Değerlendirme Komisyonu” oluşturulmuştur. Her iki kurumda da komisyon başkanı dahil toplam 3 üye ile karar alan komisyonların yapmış oldukları ön tespitler sonucu mükellefe gönderilen izaha davet yazılarına istinaden süresinde yapılan izahat, verginin ziyaa uğradığı veya uğramadığı yönünde değerlendirerek neticelendirmektedirler.

3.1- Gelir İdaresi Başkanlığı Bünyesinde Kurulan İzah Değerlendirme Komisyonu

Gelir İdaresi Başkanlığı bünyesinde kurulan izah değerlendirme komisyonları ilgisine göre vergi dairesi başkanlıkları ile defterdarlıklara bağlı olarak görev yapacaklardır. Vergi dairesi başkanlıklarında oluşturulacak komisyon, vergi dairesi başkanı veya grup müdürünün başkanlığında, vergi dairesi müdürlerinden veya müdürlerden, defterdarlıklarda oluşturulacak komisyon, defterdar veya defterdar yardımcısının başkanlığında, gelir müdürü ile vergi dairesi müdüründen olmak üzere toplam üç kişiden oluşur. Vergi dairesi başkanlıkları bünyesinde birden fazla komisyon kurulması mümkündür.

3.2-Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı Bünyesinde Kurulan İzah Değerlendirme Komisyonu

Vergi Denetim Kurulu Başkanlığında ve Başkanlıkça uygun görülen Grup Başkanlıklarında oluşturulacak İzah Değerlendirme Komisyonu, Başkanlık tarafından biri komisyon başkanı olarak belirlenecek üç vergi müfettişinden oluşur. Ayrıca, söz konusu komisyonlar için yeteri kadar yedek

üye seçilir. Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı veya Grup Başkanlıkları bünyesinde birden fazla komisyon kurulması mümkündür.

3.3- Komisyonun Görev ve Yetkileri

İzah Değerlendirme Komisyonlarının yetki ve görevleri de Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından üç madde ile belirtilmiştir:

İzah Değerlendirme Komisyonu;

a) Kendisine intikal ettirilen bilgi, bulgu veya verilerden hareketle verginin ziyaa uğramış

olabileceğine ilişkin, maddede belirtilen ön tespiti yapar.

b) İzaha davet yazısını, tebliğ edilmek üzere, haklarında ön tespit yapılanlara gönderir.

c) Kendisine yapılacak izahları değerlendirip sonuçlandırır.

Komisyonlar, üyelerinin tamamının katılımıyla toplanır ve çoğunlukla karar verir. Komisyon tarafından alınan bütün kararlar en az üç nüsha düzenlenecek tutanağa bağlanır. Komisyon başkan ve üyelerinin herhangi bir nedenle görevlerinin başında bulunmaması hâlinde yedek üyeler görev yapar.(475 No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği)

3.4- İzahın Değerlendirilmesi

Kendisine izaha davet yazısı tebliğ edilenlerin madde hükümlerinden yararlanmaları için tebliğ tarihinden itibaren 15 gün içerisinde yetkili komisyona izahta bulunmaları gerekmektedir. Bu süre içerisinde ilgili komisyona izahta bulunmayanlar anılan madde hükmünden yararlanamaz. Süresinde yapılan izah, komisyonca en geç 10 gün içinde değerlendirilerek sonuca bağlanır.

3.4.1. Ziyaa Uğratılmış Olabilecek Vergi Tutarını Doğrular Nitelikteki İzah Üzerine Yapılacak İşlemler

Haklarında yapılan ön tespite ilişkin olarak, izaha davet yazısında yer verilen ziyaa uğramış olabilecek vergi tutarını doğrular nitelikte vergi ziyama neden olduğu yönünde mükelleflerce izahta bulunulması durumunda, izahın yapıldığı tarihten itibaren 15 gün içerisinde hiç verilmemiş olan vergi beyannamelerinin verilmesi, eksik veya yanlış yapılan vergi beyanının tamamlanması veya düzeltilmesi, ödeme süresi geçmiş bulunan vergilerin, ödemenin geciktiği her ay ve kesri için, 6183 sayılı Kanunun 51'inci maddesinde belirtilen nispette uygulanacak gecikme zammı oranındaki izah zammıyla ödenmesi şartlarıyla vergi ziyayı cezası, ziyaa uğratılan vergi üzerinden %20 oranında kesilir. VUK'un 370. maddesi kapsamında % 20 oranında kesilen vergi ziyayı cezasına ilişkin ihbarnamelerin tebliği üzerine mükellefler tarhiyat sonrası uzlaşma başvurusunda bulunabilirler.

3.4.2. Verginin Ziyaa Uğratılmadığına İlişkin Yapılan İzah Üzerine Yapılacak İşlemler

3.4.2.1- Yapılan İzahın Yeterli Bulunması

Haklarında yapılan ön tespite ilişkin vergi ziyana neden olunmadığı yönünde mükellefçe izahta bulunulması üzerine, mükellefin izahının komisyonca yeterli bulunması ve beyanname verilmesini veya vergi beyanının tamamlanmasını gerektirir bir durumun olmadığı değerlendirilmesi halinde, mükellef hakkında söz konusu tespitle ilgili olarak vergi incelemesine ve takdir komisyonuna sevk işlemi yapılmaz.

3.4.2.2- Yapılan İzahın Yeterli Bulunmaması

Mükellefçe yapılan izahın komisyonca yeterli bulunmaması ve beyanname verilmesini gerektiren bir durumun bulunduğu değerlendirilmesi halinde bu durum mükellefe bildirilir. Bu bildirim üzerine, izahın yapıldığı tarihten itibaren 15 günlük süre sona ermeden mükellefçe; hiç verilmemiş olan vergi beyannamelerinin verilmesi, eksik veya yanlış yapılan vergi beyanının tamamlanması veya düzeltilmesi, ödeme süresi geçmiş bulunan vergilerin, ödemenin geciktiği her ay ve kesri için, 6183 sayılı Kanununun 51 inci maddesinde belirtilen nispete uygulanacak gecikme zammı oranındaki izah zammıyla ödenmesi şartlarıyla vergi ziyayı cezası, ziyaa uğratılan vergi üzerinden %20 oranında kesilir. Yapılan izahın yeterli bulunmaması ve mükellef tarafından Vergi Usul Kanununun 370'inci maddesinde öngörülen işlemlerin gerçekleştirilmemesi durumunda incelemeye veya takdire sevk işlemleri yapılır. İzaha davet kapsamında verilen beyanname üzerine tahakkuk eden vergiler ile izah zammının mükelleflerce maddede öngörülen 15 günlük süre içerisinde ödenmemesi durumunda % 20 oranında kesilmiş olan indirimli ceza, % 50 oranı esas alınarak ikmal edilir ve izah zammının gecikme faizine dönüştürülmesi işlemi yapılır.

4-İZAHA DAVET MÜESSESESİNİN AVANTAJ VE DEZAVANTAJLARI

Vergi uyuşmazlıkları idari veya yargısal yollarla çözüme kavuşturulabilmektedir. Devlet veya mükellef yargısal yola başvurmadan önce idari yollara başvurarak bir takım kazanımlar elde etmek istemektedir. Yürürlükte bulunan idari çözüm yöntemlerine (uzlaşma, cezalarda indirim, pişmanlık ve ıslah, hata düzeltme) ilave olarak gelen izaha davet müessesesinin

de gerek devlet gerekse mükellef açısından bir takım avantaj ve dezavantajları bulunmaktadır.

2.1-Avantajları

- Bu düzenleme ile mükelleflere vergi ziyayı cezasını indirimli (%20 oranında) ödeme imkanı getirilmiştir ve mükelleflere tarhiyat sonrası uygulanan ceza konusunda uzlaşma imkanı da tanınmıştır. (Öztürk, 2017)
- İzaha davet şartlarından herhangi birini taşımadığı anlaşılan mükelleflerin vergi beyannamelerini vermelerine engel bir durum bulunmamakta olup, vergi incelemesine başlanılmadan veya takdir komisyonuna sevk edilmeden beyannamelerini vermiş olanlara, ziyaa uğratılan vergi üzerinden Vergi Usul Kanunu'nun 344. maddesi gereği %50 oranında vergi ziyayı cezası kesilecek olup bu durum mükellefe mali açıdan kolaylık sağlayan bir durumdur.(Gezer ve Gezer, 2017)
- 482 Seri No.lu VUK Genel Tebliği'nde, izaha davet müessesesinden yararlanan mükellefin VUK 376. maddesi kapsamında cezada indirim uygulamasından ayrıca yararlanmasını engelleyen bir durum bulunmamaktadır. (Gezer ve Gezer, 2017)
- İzaha davet uygulaması yoluyla vergi kaybına neden olmadığı anlaşılan mükelleflerin vergi incelemesi ile gereksiz yere tedirgin edilmesi önlenerek vergi psikolojisi yönünden olumlu bir adım atılmış olacaktır.
- Mükellefler inceleme ve takdir süreçleri sonucunda kendileri adına tarh edilecek vergi ve kesilecek cezaların tutarlarını bilemediklerinde iş hayatlarını gerektiği gibi planlayamaz duruma gelebilmekte, bu süreç içerisinde sonuca kadar geçen süreçte belirsizlikle karşı karşıya kalmaktadırlar. İzaha davet sonucunda mükelleflerde bu türden negatif durumlarla yüzleşmek durumunda kalmamaktadırlar.(Ege,2017)
- İzaha davet uygulamasında da devletin vergi ziyasına sebebiyet vermiş mükelleflere bir hak tanıyarak açıklama yapmasına izin vermesi olayı gerçekleştirmektedir. Yani devlet direk olarak vergi ziyayı cezası kesmemekte ve mükellefe kendisini izah etme hakkı tanımaktadır.
- İzaha davet müessesesinin düzenlenmesinin önemli bir amacı da vergiye gönüllü uyumun artırılması ve henüz vergi incelemesine başlanılmamış veya takdir komisyonuna sevk edilmemiş mükellefler

için bir çözüm yolu olarak düşünülmüş olmasıdır.(Biyar,2016,46-49) İzaha davet ile mükellefe tanınan açıklama yapma hakkı mükellefi vergi ödevini yerine getirmede daha istekli kılacaktır. Nitekim mükellef vergi ziyasına sebebiyet verecek bir olaya sebep olurken, devlet kendisine derhal cezai işlem uygulamayacak ve mükellefi dinleyecektir. Vergi mükellefleri ile oluşturulacak işbirliği ve güvene dayalı ortam, mükelleflerin vergi ahlakının güçlenmesine sebep olacak ve vergiye gönüllü uyumu artıracaktır.

- Vergilendirme süreci tarh işlemi ile başlayıp devletin vergiyi tahsil etmesi ile son bulmaktadır. Bu süreçte mükelleflerle devlet arasında uyuşmazlık çıkması durumunda, sorun idari ve yargısal çözüm yolları ile çözümlenmeye çalışılmaktadır. Devletin beklentisi uyuşmazlık yargıya intikal etmeden idari yollarla çözümlenmesidir. Çünkü ülkemizde vergi yargısında uyuşmazlıklar oldukça uzun sürede çözüme kavuşmaktadır. (Buyrukoğlu,2016,161-169)

2.2-Dezavantajları

Mükellefe bir külfet olan vergi incelemesinin stresinden kurtarmak, en az seviyede vergi ziyayı cezasına tabi tutmak, idare açısından vergi gelirlerinin bir an önce hazineye intikalini sağlamak, ihtilafli durumların yargıya yük olmadan çözümlenmesini sağlamak, vergiye gönüllü uyumu sağlamak amaçlarıyla düzenlenmiş olan izaha davet müessesesi ile ilgili dezavantajlardan da bahsetmek mümkündür.

- İzaha davet müessesesini incelediğimizde sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanılması durumunda ön inceleme sırasında her belgenin 70.000TL'nin altında olması ve mükellefin ilgili yıldaki toplam mal ve hizmet alışlarının %5'ni aşmıyor olması şartı getirilmiş olduğunu görmekteyiz. 70.000TL'lik fatura düzenlersek faydalanabildiğimiz izaha davetten 70.001 TL'lik fatura düzenlersek faydalanamayacağız. Zamanla mükellefler bu bilgi dâhilinde vergi ziyasına sebebiyet veren fiilleri 70.000 TL'lik faturalar olarak düzenlemeye gidebilecektir. Bu durumda mali idare bu şekilde kanunda belirtilen sınırın altında sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenlemeye teşvik etmiş olmaktadır.
- Hazine ve Maliye Bakanlığı izaha davetin kapsamını 482 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinin 2'nci maddesinde on altı başlık

olarak belirlemiştir. Bu başlıklar altında, izaha davet müessesesi, “verginin ziyaa uğradığına delalet eden emareler” olarak açıkça belirtildiğinden sadece vergi ziyasını kapsadığını, genel ve özel usulsüzlüklerin ise kapsam dışı bırakıldığını görmekteyiz. Vergi uyuşmazlıklarının çözümünde uygulanan diğer barışçıl yöntemlerden olan uzlaşma, cezada indirim, hata düzeltme ve pişmanlık ve ıslah uygulamalarının vergi ziyasının yanı sıra usulsüzlükleri de kapsamına rağmen izaha davet uygulamasının sadece vergi ziyayı cezasını kapsamı bir eksiklik olarak görülebilir. Bu durum ise vergi cezasına sebep olan mükelleflerin tamamına hitap edilememesine neden olacak ve mükellefler arasında ayrımcılığa sebebiyet verebilecektir.

- 482 No.lu VUK Genel Tebliği’ne göre izaha davet verginin ziyaa uğradığına delalet eden emareler bulunduğu dair yetkili merciler tarafından yapılmış ön tespitlerle ilgili olarak aynı merciler tarafından mükelleflerden açıklama talep edilmesidir. Sözü geçen ön tespit 482 No.lu VUK Genel Tebliğinde vergi kanunlarının verdiği yetki kapsamında vergi incelemesi yapmaya ve/veya mükellefler veya mükelleflerle muamelede bulunan diğer gerçek ve tüzel kişilerden bilgi toplamaya yetkili kılınanlar tarafından doğrudan veya dolaylı olarak elde edilen bilgi, bulgu veya verilerin İzah Değerlendirme Komisyonu’na intikal ettirilmesi neticesinde, mezkûr komisyon tarafından verginin ziyaa uğramış olabileceği ve mükellefin izaha davet edilebileceği yönünde yapılan tespiti ifade eder. Bu tespit uygulamada objektif olmayan değerlendirmelerden dolayı karşımıza belirsizlik çıkarabilecektir. Aynı şekilde izahatın yeterli olup olmamasıyla alakalı verilecek kararlarda matematiksel ve somut veriler dışında kalan, net olmayan alanlarda objektif karar vermek zorlaşacak izaha davet müessesesinde etkinlik sağlamakta sıkıntı çekilebilecektir. (Buyrukoğlu ve Toparlak, 2018, 57-68)
- İzaha davet uygulaması özünde, idarenin mükellefe daha düşük ceza keserek mükellefin vergiye uyumunu artırmayı amaçladığı idari bir çözüm aracıdır. İzaha davet, indirimli vergi ziyayı cezası ile mükellefe mali açıdan kolaylık sağlamaktadır.(Çolak, 2016, 287) Ancak bu vergi ziyayı cezası, tarhiyat sonrası uzlaşma konusudur. Zaten indirimli olarak kesilen bir vergi cezasının kesinleşmeyerek uzlaşma konusu olması uygulamanın etkinlik kapasitesini düşürecek niteliktedir.(Gökkaya, 2017, 2015, 28-37)

SONUÇ

Vergide gönüllü uyumu artırmayı amaçlayan izaha davet uygulaması, 09.08.2016 tarihinde yayımlanan Resmi Gazete ile yürürlüğe girmiş olup Gelir İdaresi Başkanlığında ve Vergi Denetim Kurulunda kurulan İzah Değerlendirme Komisyonlarınca, mükelleflere tebliğ edilen izaha davet yazıları ile birlikte aktif olarak çalışmaktadır.

Vergi uyuşmazlıklarının çözümünde yeni bir barışçıl yöntem olan izaha davet müessesesi gerek devlet açısından gerekse mükellefler açısından oldukça önemli bir gelişmedir. Bu uygulama ile mükellefe mali idare ile arasındaki uyuşmazlıkların çözümünde kendini izah etme imkanı, devlete ise gelirlerini biran önce hazineye intikal etme imkanı tanınmıştır. Böylece vergi inceleme elemanı üzerindeki iş yükü azaltılmış olup, aynı zamanda uzun yargı süreci sonucunda devletin vergi gelirleri enflasyon karşısında değer kaybetmesinin önüne bir nebze geçmiş bulunmaktadır. Mükellef açısından ise mükellefin vergi incelemesine başlamadan önce bazı hususların izahati istenerek vergi incelemesinden bir nebze olsun kendini kurtarmış olup, aynı zamanda mükellefin vergi inceleme sonucunda yargıya gitmesi durumunda yargısal sürecin aleyhine sonuçlanması halinde vergi borcunun yanında gecikme zammı/faizi ile daha fazla ödeme yapmak zorunda kalacaktır. Böylece, usulüne uygun işleyen izaha davet müessesesi sonucunda hem devlet hem de mükellef kazançlı çıkacaktır.

Yeni bir düzenleme olan izaha davet uygulaması yeni bir uygulama olması dolayısı ile bazı yanlarının eksik olması oldukça normaldir. Çalışmamızda değindiğimiz izaha davet müessesesinin avantaj ve dezavantajları sadece bir öngörüdür ibarettir. Eksikliklerin uygulama sırasında tespit edilerek giderilmesi gerekmektedir.

482 No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği'nde izaha davetin kapsamı 16 başlık olarak belirlenmiştir. Ancak bu uygulama ilk aşamada sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanan mükelleflere yoğunlaştığı görülmektedir. Oysa uygulamanın diğer başlıkları da kapsayarak genişletilmesi izaha davet müessesesinin amaçlarının gerçekleştirilmesinde daha etkili ve verimli olacağı tasavvur edilmektedir. Ayrıca bu durumun vergi inceleme elemanının iş yükünü de azaltacağı aşikardır. İzaha davet müessesesinin yeni bir düzenleme olduğu göz önünde bulundurulduğunda 482 No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinde yer alan sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanma dışındaki konu başlıklarının da mali idarece zamanla uygulanacağı ümit edilmektedir.

KAYNAKÇA

Biyan, Ö. (2016). “İdari Aşamada Yeni Bir Çözüm Yolu: İzaha Davet”, *Bursa Bilanço Dergisi*, 2016 : 46-49

Biyan, Ö. (2016). “İdari aşamada yeni bir çözüm yolu: izaha davet”. *Bilanço*, 162: 46-49.

Buyrukoğlu, S. (2016). “Vergi bilincinin zedelenmesinde devlet faktörü”. *Vergi Sorunları*, 331 : 161-169

Buyrukoğlu, S. ve Toparlak, E.(2018).“Avantaj ve Dezavantajlarıyla İzaha Davet Müessesesi” *Optimum Ekonomi ve Yönetim Bilimleri Dergisi* 5(1) : 57-68

Çolak, M. (2016). “Mükellefe Üç Kolaylık: Matrah Artırımı, İzaha Davet, Beyana Çağrı ve Gönüllü Uyuma Yansıması”, *Yaklaşım Dergisi*, 287.

Ege, F. (2017). “İzaha davet üzerine”. *E-Yaklaşım*, 298.

Gezer, A. ve Gezer, Y. (2017). “Vergi uygulamalarında yeni bir müessese izaha davet ve etkinliği”. *E-Yaklaşım*, 298.

Gökkaya, M. (2017). “İzaha Davet Müessesesi ile Tebliğ Taslağına İlişkin Görüş ve Öneriler”, *Vergi Raporu*

Hazine ve Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı (31.12.2018).504 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği. Ankara : Resmi Gazete (30642 sayılı 3. mükerrer)

Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı (15.12.2016). 475 No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği. Ankara : Resmi Gazete (29919 sayılı)

Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı (25.07.2017). 482 No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği. Ankara : Resmi Gazete (30134 sayılı)

Öztürk, Erdal (2018). “Örnek Uygulamalarla İzaha Davet Müessesesi” *Vergi Raporu Dergisi*. 228

Öztürk, N. (2017). “İzaha davet müessesesi uygulamaya geçiyor”. *E-yaklaşım*, 297.

Sütçü, F. (2017). “İzaha Davet Müessesesi”, ><http://vergialgi.net/vergi/izaha-davet-muessesesi/>< (Erişim Tarihi: 24.02.2019).

T.C. yasalar (10.01.1961). 213 sayılı Vergi Usul Kanunu. Ankara : Resmi Gazete (10705 sayılı)

Vergi Raporu Dergisi, 2015-Ağustos :28-37.



UZLAŞILAN VERGİ VE CEZALARDA DÜZELTME YAPILABİLİR Mİ?

Sedat ÖZEKEZ*

ÖZ

Uzlaşma, idare ile vergi mükellefleri arasında ortaya çıkan uyuşmazlıkların dava yoluna gidilmeden önce taraflarca anlaşma sağlanmasına yönelik müessesedir. Vergi Usul Kanunu'na göre “*Mükellef veya adına ceza kesilen; üzerinde uzlaşılan ve tutanakla tespit olunan hususlar hakkında dava açılmaz ve hiçbir mercie şikayette bulunamaz.*” hükmü yer alırken aynı zamanda vergi sistemimizde hata üzerinde vergi alınmaması esası kabul edilmektedir. Vergi idaresi vermiş olduğu özgelelerde vergi hatalarında yer alan üç halde uzlaşılan vergilerde düzeltmenin mümkün olduğunu kabul etmekte olup yazımızın konusunu bu durum oluşturmaktadır.

Anahtar Sözcükler: Uzlaşmanın kesinliği, Vergi hataları, Düzeltme

1. GİRİŞ

Uzlaşma müessesinin esası, mükellefin ödemeye razı olmadığı bir vergiyi yargı sürecinin sonunda almaya çalışmak yerine, ödemeye razı olduğu vergiyi bugünden almaktır.(Ozansoy, 2015, 48) Vergi hatası kavramı ise VUK'un 116. Maddesinde “vergiye müteallik hesaplarda veya vergilendirmede yapılan hatalar yüzünden haksız yere fazla veya eksik vergi istenmesi veya alınmasıdır” şeklinde tanımlanmıştır. Tanımda görüleceği üzere vergi idare lehine olabileceği gibi mükellef lehine de olabilir. Diğer bir dikkat edilmesi gereken nokta ise fazla veya eksik vergi istenmesi veya alınması denilerek vergiyle ilgili bütün aşamalar kapsanmıştır.(Özyer, 2014, 251)

2. UZLAŞMA MÜESSESESİ

Mükellef tarafından, ikmalen, re'sen veya idarece tarh edilen vergilerle bunlara ilişkin vergi ziyayı cezalarının (359 uncu maddede yazılı fiillerle vergi ziyasına sebebiyet verilmesi halinde tarh edilen vergi ve kesilen ceza ile bu fiillere iştirak edenlere kesilen ceza hariç) tahakkuk edecek miktarları konusunda, vergi ziyasına sebebiyet verilmesinin kanun hükümlerine yeterince nüfuz edememekten ya da 369 uncu maddede yazılı yanılmadan

* Vergi Müfettiş Yardımcısı

kaynaklandığının veya bu Kanunun 116, 117 ve 118 inci maddelerinde yazılı vergi hataları ile bunun dışında her türlü maddi hata bulunduğu veya yargı kararları ile idarenin ihtilaf konusu olayda görüş farklılığının olduğunun ileri sürülmesi durumunda, idare bu bölümde yer alan hükümler çerçevesinde mükellefler ile uzlaşabilir. Uzlaşma konusu verginin matrah farkları itibariyle bölünebildiği durumlarda uzlaşma sadece toplam matrah farkının bu bölümüne isabet eden vergi kısmı için de yapılabilir. Uzlaşma talebi vergi ihbarnemesinin tebliğ tarihinden itibaren otuz gün içinde yapılır. Uzlaşmanın vaki olmaması veya temin edilememesi halinde yeniden uzlaşma talebinde bulunulamaz. Uzlaşmanın vaki olmadığına dair tutanağa idarenin nihai teklifi yazılır. Mükellef dava açma süresinin sonuna kadar teklif edilen vergi ve cezayı kabul ettiğini yazılı olarak bildirirse bu takdirde uzlaşma sağlanmış sayılır. (V.U.K. Ek Madde 1)

Uzlaşma komisyonlarının tutacakları uzlaşma tutanakları kesin olup gereği vergi dairelerince derhal yerine getirilir. (V.U.K. Ek Madde 6)

Mükellef veya adına ceza kesilen; üzerinde uzlaşılan ve tutanakla tespit olunan hususlar hakkında dava açılmaz ve hiçbir mercie şikayette bulunamaz.

Müddeti içinde uzlaşma talebinde bulunan mükellef veya ceza muhatabı uzlaşma talep ettiği vergi veya ceza için, ancak uzlaşma vaki olmadığı takdirde dava açma yoluna gidebilir.

Mükellef veya ceza muhatabı aynı vergi veya ceza için uzlaşma talebinden önce dava açmışsa dava, uzlaşma işleminin sonuca bağlanmasından önce vergi mahkemelerince incelenmez; herhangi bir sebeple incelenir ve karara bağlanırsa bu karar hükümsüz sayılır.

Uzlaşmanın vaki olması halinde mükellef, üzerinde uzlaşılan vergi ve cezaya (bunlardan birisi üzerinde uzlaşılmış olsa dahi her ikisine); adına sadece ceza kesilmiş bulunan, üzerinde uzlaşılan işbu cezaya karşı dava açamaz.

Maliye Bakanlığı, vergi incelemesine dayanılarak tarh edilecek vergiler ile bunlara ilişkin kesilecek vergi ziyayı cezalarında (359 uncu maddede yazılı fiillerle vergi ziyasına sebebiyet verilmesi halinde tarh edilecek vergi ve kesilecek ceza ile bu fiillere iştirak edenlere kesilecek ceza hariç) tarhiyat öncesi uzlaşma yapılmasına izin verebilir.

Tarhiyattan önce uzlaşmaya varılması halinde tutanakla tespit edilen bu husus hakkında dava açılmaz ve hiçbir mercie şikayette bulunulamaz. (V.U.K. Ek Madde 11)

3. VERGİ HATALARI KAVRAMI

Vergi hatası, vergiye mütaallik hesaplarda veya vergilendirmede yapılan hatalar yüzünden haksız yere fazla veya eksik vergi istenmesi veya alınmasıdır.

Hesap hataları şunlardır:

1. Matrah hataları: Vergilendirme ile ilgili beyanname, tahakkuk fişi, ihbarname, tekelif cetveli ve kararlarda matraha ait rakamların veya indirimlerin eksik veya fazla gösterilmiş veya hesaplanmış olmasıdır.

2. Vergi miktarında hatalar: Vergi nispet ve tarifelerinin yanlış uygulanması, mahsupların yapılmamış veya yanlış yapılmış olması, birinci bentte yazılı vesikalarda verginin eksik veya fazla hesaplanmış veya gösterilmiş olmasıdır.

3. Verginin mükerrer olması: Aynı vergi kanununun uygulanmasında belli bir vergilendirme dönemi için aynı matrah üzerinden bir defadan fazla vergi istenmesi veya alınmasıdır.

Vergilendirme hataları şunlardır:

1. Mükellefin şahsında hata: Bir verginin asıl borçlusu yerine başka bir kişiden istenmesi veya alınmasıdır;

2. Mükellefiyette hata: Açık olarak vergiye tabi olmıyan veya vergiden muaf bulunan kimselerden vergi istenmesi veya alınmasıdır;

3. Mevzuda hata: Açık olarak vergi mevzuuna girmiyen veya vergiden müstesna bulunan gelir, servet, madde, kıymet, evrak ve işlemler üzerinden vergi istenmesi veya alınmasıdır.

4. Vergilendirme veya muafiyet döneminde hata: Aranılan verginin ilgili bulunduğu vergilendirme döneminin yanlış gösterilmiş veya süre itibariyle eksik veya fazla hesaplanmış olmasıdır.

4. UZLAŞILAN VERGİ VE CEZALARDA VERGİ HATASI OLMASI

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun Ek 6'ncı maddesinde “*Uzlaşma komisyonlarının tutacakları uzlaşma tutanakları kesin olup gereği vergi dairelerince derhal yerine getirilir. Mükellef veya adına ceza kesilen; üzerinde uzlaşılan ve tutanakla tespit olunan hususlar hakkında dava açılmaz ve hiçbir mercie şikayette bulunamaz...*” ve aynı Kanun'un Ek 11'inci maddesinde ise “*...Tarhiyattan önce uzlaşmaya varılması halinde tutanakla tespit edilen bu husus hakkında dava açılmaz ve hiçbir mercie şikayette bulunamaz.*” hükümleri yer almaktadır. Söz konusu hükümlere göre, uzlaşmanın gerçekleşmesi halinde uzlaşma tutanağının mükellefe veya ceza muhatabına tebliğ ile üzerinde uzlaşılan vergi ve ceza kesinleşmektedir. Bununla birlikte,

uzlaşmaya konu edilen tarhiyatta vergi hatası bulunması durumunda bu kesinlik değerinin yitirmektedir. (Beyanname Düzenleme Rehberi, 2018, 545)

Vergi idaresi uzun süre uzlaşma tutanaklarında hata olması halinde düzeltme yapılmasının mümkün olmadığı şeklinde görüş bildirmiş ve uygulamasını böyle sürdürmüştür. Ancak son yıllarda vergi idaresi bu görüşünü “*hata üzerinden vergi alınmaması*” prensibine dayandırarak aldığı bakan onayı ile değiştirtirmiştir. (T.C. Maliye Bakanlığı, 18.05.1994)

Vergi idaresi vermiş olduğu özeldeler de uzlaşmayla sonuçlanan ve bazı nedenlerden kaynaklanan bir vergi hatası olması durumunda düzeltme hükümlerinin uygulanacağını ifade etmiştir. Bu durumda uzlaşılan vergilerde bütün vergi hatalarını dikkate almadığını göstermektedir. Ancak VUK’un 126’ncı maddesinde “*114’üncü maddede yazılı zamanaşımı süresi dolduktan sonra meydana çıkarılan vergi hataları düzeltilemez...*” denilmek suretiyle vergi hatalarının düzeltilmesinde sınırlama getirilmiştir.

Yukarıdaki açıklamalar dahilinde uzlaşılan vergi ve cezalarda düzeltme yapılabilmesi için iki sınır mevcuttur.

1- Hatanın niteliği

2- Düzeltme zamanaşımı

Konu ile ilgili olarak Maliye Bakanlığı’nın verdiği bir kaç özeldge aşağıdaki gibidir;

“Bu itibarla, uzlaşma yoluyla kesinleşen ve Vergi Usul Kanununun 118/2 ve 3 maddelerinde belirtilen şekilde vergilendirme hatası yapılan tarhiyatın, Vergi Usul Kanununda yer alan düzeltme hükümlerine göre düzeltilmesi gerekmektedir.” (Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü, 02.12.1998)

“...Ancak, vergi sistemimizde “hata üzerinden vergi alınmaması” esası açık bir şekilde benimsenmiş olup, 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 116, 117 ve 118 inci maddelerinde belirtilen vergi hatalarının düzeltme hükümleri çerçevesinde düzeltilmesine imkan tanınmıştır.

Bu hata türlerinden sadece aşağıda belirtilen;

– *Vergi mevzuuna girmeyen veya vergiden muaf olanlara yapılmış olan tarhiyatların,*

– *Vergiye tabi olmamaları gerekenler adına yapılan tarhiyatların,*

– *Aynı vergilendirme dönemi için yapılan mükerrer tarhiyatların,*

Uzlaşma mevzu edilmiş ve üzerinde uzlaşılmış olması ve bu hatalı durumun da uzlaşma sırasında dikkate alınmamış olması halinde, söz konusu hataların, 213 sayılı Vergi Usul Kanununun düzeltme hükümleri çerçevesinde

düzeltilmesi şeklinde bir uygulama yapılması yönünde, Bakanlık Makamından onay alınmış ve uygulamaya bu şekilde yön verilmiştir.

Bu uygulama, kısmi vergi hatası tarhiyatlarının düzeltilmesine imkan tanımamakta ancak, vergi kanunlarının mevcut hükümleri karşısında hiç yapılmaması gerektiği halde yapılmış olup, uzlaşma yolu ile kesinleşen tarhiyatların düzeltilmesini kapsamaktadır.

Bu durumda, tarhiyat sonrası uzlaşma yoluyla kesinleşen herhangi bir vergilendirme olayında yukarıda üç şekilde sayılmış olan hata türlerinden herhangi birinin yapıldığının tespit edilmesi halinde Vergi Usul Kanununun düzeltme hükümlerine göre düzeltilmesi mümkün bulunmaktadır.

Bu nedenle, vergilendirme işleminde uzlaşmaya konu edilmiş ve uzlaşmanın sağlanması sonucu kesinleşmiş bulunan tarhiyatta yapılmış olan mevzu hatasının uzlaşma görüşmeleri sırasında dikkate alınmamış olması nedeniyle, hatalı olarak uzlaşma yoluyla da kesinleşen miktarların düzeltme zamanaşımı hükümleri dikkate alınarak düzeltilmesi imkan dahilindedir.”(Maliye Bakanlığı, Gelirler Genel Müdürlüğü, 09.12.2001)

Yine M.B. Gelirler Genel Müdürlüğünün 20/04/2005 tarih B.07.0.GEL.0.40/4001-115/17574 sayılı özelgesinde; yukarıdaki üç hal belirtilerek “...uzlaşmaya mevzuu edilmiş ve üzerinde uzlaşmış olması ve bu hatalı durumun da uzlaşma sırasında dikkate alınmamış olması hallerinde, söz konusu hataların 213 sayılı Vergi Usul Kanununun düzeltme hükümleri çerçevesinde düzeltilmesi mümkün bulunmaktadır. Ödevlinin elde ettiği faiz gelirin e ilişkin hazine bonosunun herhangi bir değere endeksli olmayıp TL cinsinden olduğu belirtildiğinden, indirim oranı uygulanması gerekmektedir. Bu durumda 2000 yılına ilişkin indirim oranının 1’den büyük olduğu dikkate alındığında beyanname verilmeyecek olup, gerekli düzeltme işleminin yapılması gerekmektedir.” açıklaması yapılmıştır.

Vergi idaresi vergi kanunlarının mevcut hükümleri karşısında hiç yapılmaması gerektiği halde yapılmış olup, uzlaşma yolu ile kesinleşen tarhiyatların düzeltilmesini kapsamakta olup, kısmi vergi hatası bulunan tarhiyatların düzeltilmesine imkan tanımamaktadır. Yani yukarıda üç şekilde belirtilen vergi hatalarında düzeltme hükümlerinin uygulanacağını kabul etmiştir.

5. SONUÇ

Uzlaşma sonucu vergi ve cezalar kesinleşir ve bu vergi ve cezalara karşı dava açılmaz. Ancak vergi idaresi vergi hataları sonucu düzeltme müessesesi uygulamasını kabul etmektedir. Uzlaşma sonucu ortaya çıkan her türlü tarhiyat vergi hatalarına dayanılarak düzeltme işlemi gerçekleştirilmemekte, üç durumda kabul etmektedir. Bunlar *vergi mevzuuna girmeyen veya vergiden muaf olanlara yapılmış olan tarhiyatlar, vergiye tabi olmamaları gerekenler adına yapılan tarhiyatlar, aynı vergilendirme dönemi için yapılan mükerrer tarhiyatlar sonucu uzlaşıldıysa* ve uzlaşma sonucu bu hatalar dikkate alınmadıysa kanunun düzeltme hükümleri çerçevesinde düzeltilebilmektedir.

KAYNAKÇA

Beyanname Düzenleme Rehberi(2018). Ankara: Vergi Müfettişleri Derneği Yayınları

Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü (09.12.2001).
B.07.0.GEL.0.44/4417-324/66094 sayılı Özelge

Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü (18.05.1994) GEL 0.04/475
4932 sayılı makam onayı

Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü(02.12.1998).
B.07.0.GEL.0.28/2880-5314 sayılı Özelge

Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü(20.04.2005)
B.07.0.GEL.0.40/4001-115/17574 sayılı özelge

Ozansoy, Ahmet(2015). “Olmalı mı Olmamalı mı? : Uzlaşma” *Uzman Bakış Dergisi*, 3: 8

Özyer, Mehmet Ali(2014). *Açıklamalı ve Örneklerler Vergi usul Kanunu Uygulaması* 6.bs. [y.y.]:[yayl.y.]

T.C. Yasalar (10.01.1961)213 sayılı Vergi Usul Kanunu. Ankara : Resmi Gazete (10705 sayılı)

İHRAÇ KAYITLI TESLİMDE ÖZELLİKLİ BİR DURUM: İHRACATIN 15 GÜNLÜK EK SÜRE TALEP MÜDDETİ İÇİNDE YAPILMASI

Hakan DEĞİRMENCİ*

ÖZ

3065 sayılı Katma Değer Vergi Kanunu'nun 11-c maddesine göre imalatçılar tarafından ihraç kayıtlı teslim edilen mallara ilişkin KDV hesaplanacak olup ihracatçıdan tahsil edilmeyecektir. İmalatçı tarafından tahsil edilmeyen KDV genel hükümler çerçevesinde beyan edilerek söz konusu teslim ile ilişkin ödenecek KDV çıkması halinde bu vergi, vergi dairesi tarafından tecil edilecektir. İhraç kayıtlı teslim edilen mallar teslimin gerçekleştiği tarihi takip eden 3 ay içinde ihraç edilmesi halinde tecil edilen vergi terkin edilecektir. Tecil edilmesi gereken verginin bulunmaması halinde ise hesaplanarak beyan edilen KDV imalatçıya iade edilecektir.

Anahtar Sözcükler: İhracat, İhraç Kayıtlı Teslim, Ek Süre, Mücbir Sebep, Beklenmedik Durum

1. GİRİŞ

Katma Değer Vergisinin konusuna giren işlemlerin bir kısmı ekonomik, sosyal, kültürel, ilim, bilim ve sağlık gibi alanları desteklemek amacıyla vergiden istisna edilmiştir. Verginin kapsamına giren işlemler için istisna tanınmasının ve bu istisnaların sayısının artırılmasının, katma değer vergisi teorisine uygun bulunmadığı açıktır. Ancak her ülkenin kendine özgü şartları, tatbikatta böyle bir uygulamayı gerekli kılmaktadır. Bu nedenle Türk Katma Değer Vergisi Kanunu'nda vergiden istisna edilmiş işlemler, halen bu verginin uygulanmakta olduğu ülkelerden bazılarında kıyasla daha geniş tutulmuştur.

İhracat Yönetmeliği'nin 4'üncü maddesine göre ihracat, bir malın yürürlükteki ihracat mevzuatı ve gümrük mevzuatına uygun şekilde Türkiye gümrük bölgesi dışında veya serbest bölgelere çıkarılması veyahut Müsteşarlıkça ihracat kabul edilebilecek sair çıkış ve işlemler olarak tanımlanmaktadır.

Uluslararası vergilendirmede varış ülkesinde varış prensibi geçerlidir. Destinasyon ilkesi dediğimiz bu prensip gereği her ülke kendi egemenlik alanını ilgilendiren işlemleri vergilendirme hakkına sahiptir ve buna göre

* Vergi Müfettişi

ithalat vergiye tabi tutulmakta, ihracat ise vergiden istisna tutulmaktadır. Söz konusu prensip gereği katma değer vergisinde de ihracat, istisna olarak düzenlenmiştir

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 11 ve 12'nci maddelerinde ihracat istisnasına ilişkin düzenlemeler yer almaktadır. Kanun koyucu ihracatın ülke ekonomisi için taşıdığı önemi göz önüne alarak istisnanın kapsamını oldukça geniş tutmuştur.

Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 11-c maddesinde ise bir ön istisna olan ihraç kayıtlı teslimlere ilişkin düzenlemeye yer verilmiştir. Söz konusu bu çalışmamızda KDV Kanunu'nun 11-c maddesi gereğince ihraç kayıtlı teslim edilen malların kanuni süresinden sonra ancak ek süre talebi müddeti içinde ihraç edilmesi halinde tecil-terkin uygulamasının ihlal edilip edilmeyeceğine ilişkin açıklamalara yer verilmiştir.

2. İHRAÇ KAYITLI TESLİM

2.1. İstisnanın Kapsamı

İhracat istisnasının düzenlendiği KDV Kanunu'nun 11'inci maddesinin c bendinde ihraç kaydıyla yapılan satışlarda imalatçılar tarafından ihracatçılara teslimlerden kaynaklanan KDV'nin ihracatçılar tarafından ödenmeyeceği, imalatçılar tarafından tahsil edilmeyen ancak ilgili dönem beyannamesinde beyan edilecek olan bu verginin, vergi dairesince tarh ve tahakkuk ettirilerek tecil olunacağı hüküm altına alınmıştır. Bu istisna uygulaması tecil-terkin uygulaması olarak da bilinmektedir.

KDV Kanunu'nun 11'inci maddesinin birinci fıkrasına 3297 sayılı Kanun'la eklenen c bendinin gerekçesinde “*Katma Değer Vergisi Kanununun 11'inci maddesinde yer alan ihracat istisnası hükümlerine yeni hükümler eklenmek suretiyle ihracatın teşviki amaçlanmıştır.*

Yeni düzenleme ile ihracatçı, imalatçıdan vergisiz mal almak suretiyle ihraç edeceği mallar için kısa süre için dahi olsa katma değer vergisi yükünden kurtulmuş olacaktır. Ancak, ihracatçının sadece ihraç edeceği malları bu suretle satın alması gerekir. Aksi takdirde duruma göre ertelenen vergi 6183 sayılı Kanunda belirtilen gecikme zammı veya tecil faizi ile birlikte tahsil edilecektir.

Ayrıca, bu işlemlerde vergi güvenliğinin söz konusu olduğu hallerde Maliye ve Gümrük Bakanlığı gerekli tedbirleri almaya yetkilidir” ifadelerine yer verilmiştir.

Düzenlemenin gerekçesinde de anlaşılacağı üzere tecil-terkin uygulamasında asıl amaç ihracatı ve ihracatçıyı teşvik etmektir. Bu uygulama ile ihracatçı KDV ödemeyerek maddi açıdan avantaj sağlayacaktır.

2.2.Tecil Terkin Uygulaması

İhraç kayıtlı teslim; imalatçılar tarafından sanayi sicil belgesine göre imal edilen ürünlerin ihracatçılara KDV tahsil edilmeden teslim edilmesidir.

İmalatçı mükellefler imal ettikleri ürünleri ihraç etmek şartıyla ihracatçılara teslim edecek ve teslimine ilişkin düzenlenecek faturada KDV ayrıca hesaplanacak olup faturada “3065 sayılı KDV Kanununun (11/1-c) maddesi hükümlerine göre, ihraç edilmek şartıyla teslim edildiğinden, KDV tahsil edilmemiştir.” şerhine yer vereceklerdir.

İmalatçı mükelleflerce tahsil edilmeyen ancak ilgili dönem beyannamesinde beyan edilecek olan bu vergi, vergi dairesince tarh ve tahakkuk ettirilerek tecil olunur. Söz konusu malların, ihracatçıya teslim tarihini takip eden ay başından itibaren üç ay içinde ihraç edilmesi halinde, tecil edilen bu vergi terkin olunur.

Tecil işleminin ödenecek KDV çıkması durumunda gerçekleştirileceği hususunu belirtmekte fayda vardır. İmalatçı mükellef tarafından ihraç kayıtlı teslimin yapıldığı dönemde ödenecek KDV çıkması halinde ihracatçı tarafından ödenmeyen KDV tecil edilecektir. Olayın anlaşılması için basit bir örnek vermek gerekirse imalatçı H firması Eylül 2019 döneminde 100.000 TL değerindeki malı ihraç kayıtlı olarak teslim etmiştir. H firması teslimine ilişkin hesapladığı 18.000 TL’yi tahsil etmemesine rağmen Eylül dönemi KDV beyannamesinde Hesaplanan KDV olarak beyan edecektir. H firmasının Eylül dönemi beyannamesinde Ödenmesi Gereken KDV’nin 30.000 olması halinde 18.000 TL KDV Kanunu’nun 11/1-c maddesi kapsamında tecil edilecek (tahsilatı gerçekleştirilmeyecek) geri kalan 12.000 TL ise imalatçı H tarafından kanuni süresinde vergi dairesine ödenecektir. İhraç kayıtlı satışa ilişkin hesaplanan verginin tamamı tecil edildiğinden imalatçı mükellef herhangi bir iade talebinde bulunamayacaktır.

Aynı örnekte ödenmesi gereken KDV’nin 11.000 TL çıkması durumundan vergi dairesi müdürlüğü tarafından 11.000 TL’nin tamamı tecil edilecek ve imalatçı herhangi bir vergi ödemeyecektir. Söz konusu malların yurt dışına çıkması halinde ise 11.000 TL KDV terkin edilecek ve geriye kalan 7.000 TL için mükellefin iade hakkı doğacaktır.

Yine aynı örnekte imalatçının ilgili dönem KDV beyannamesinde ödenecek KDV çıkmaması halinde ise tecil-terkin edilecek bir vergi bulunmayacaktır. Ve imalatçı mükellef ihraç kayıtlı teslim ilişkine hesapladığı KDV'nin tamamını iade olarak alabilecektir.

2.3. İhracatın Kanuni Sürede Gerçekleşmemesi

İhracatçı mükellefler KDV ödemedi satın aldığı ürünleri kanuni süreleri içerisinde yurt dışına ihraç etmek zorundadırlar. İhracatçı tarafından ihraç kayıtlı teslim alınan malların hangi süre içerisinde ihraç edileceği yine Kanun maddesinde belirtilmiştir. Söz konusu Kanun maddesinde imalatçı mükellefler tarafından ihracatçılara ihraç kayıtlı teslim edilen malların ihracatçıya teslim tarihini takip eden ay başından itibaren 3 ay içinde ihraç edilmesi gerektiği hüküm altına alınmıştır.

Örneğin ihracatçı Aydın Meşrubat Ltd. Şti. 16.01.2019 tarihinde imalatçıdan ihraç kayıtlı teslim aldığı malları Şubat, Mart ve Nisan dönemleri içerisinde ihraç etmesi gerekmektedir.

İhraç kaydıyla teslim edilen mallar 3 ay içinde ihraç edilmezse tecil olunan vergi tahakkuk ettirildiği tarihten itibaren 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un 51'inci maddesine göre belirlenen gecikme zammıyla birlikte tahsil olunur. Ancak, ihraç edilmek şartıyla teslim edilen malların Vergi Usul Kanununda belirtilen mücbir sebepler nedeniyle ihraç edilmemesi halinde, tecil edilen vergi tecil edildiği tarihten itibaren 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un 48'inci maddesine göre ilgili dönemler için geçerli tecil faizi ile birlikte tahsil edilir.

İhraç kayıtlı teslim edilen malların ihracatçı tarafından kanuni süresinde ihraç edilmemesi halinde sorumluluk kanun maddesi ile imalatçıya verilmiştir. Kanun'un gerekçesinde de belirtildiği üzere ihraç kayıtlı teslimde amaç ihracatı teşvik etmek ve ihracatçıyı desteklemektir. İhraç kayıtlı teslim alınan malların kanuni süresinde ihraç edilmemesi halinde de tüm sorumluluk ihracatı geciktiren veya hiç yapmayan ihracatçıda değil imalatçıdadır.

İhracatçı mükellefin ihraç kayıtlı teslim aldıkları malları hiç ihraç etmemeleri veya kanuni süresi ve ek süresi geçtikten sonra ihraç etmeleri halinde istisna hükümlerine riayet edilemeyeceğinden ihraç kaydıyla yapılan bu teslim mahiyet itibarıyla yurtiçi mal teslimine dönüşecektir.

İhracatın belirlenen sürede gerçekleşmemesi halinde ihraç kaydıyla teslim bedeli üzerinden hesaplanan ve tecil olunan vergi tahakkuk ettirildiği tarihten

itibaren 6183 sayılı Kanununun 51'inci maddesine göre belirlenen gecikme zammıyla birlikte imalatçıdan tahsil edilecektir.

Ancak, ihraç kaydıyla teslim edilen malların 213 sayılı Kanunda belirtilen mücbir sebepler nedeniyle ihraç edilememesi halinde tecil edilen vergi, tecil edildiği tarihten itibaren 6183 sayılı Kanununun 48'inci maddesine göre ilgili dönemler için geçerli tecil faizi ile birlikte tahsil olunur.

İhracatın herhangi bir sebeple gerçekleşmemesi halinde imalatçıdan tecil edilen vergi gecikme/tecil faiziyle birlikte geri istenecek olup herhangi bir cezalı tarhiyat yapılmayacaktır. Nitekim 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 341'inci maddesinde vergi ziyamı, mükellefin veya sorumlunun vergilendirme ile ilgili ödevlerini zamanında yerine getirmemesi veya eksik yerine getirmesi sebebiyle verginin zamanında tahakkuk ettirilmemesi veya eksik tahakkuk ettirilmesi şeklinde ifade edilmiştir. Oysaki tecil-terkin uygulamasında mükellefler tarafından tahsil edilmeyen KDV beyan edilmekte ve vergi dairesi tarafından tarh ve tahakkuk ettirilerek tecil ettirilmektedir. Dolayısıyla tecil-terkin uygulamasında geç veya eksik tahakkuktan bahsedilemez.

İhracatın gerçekleşmemesinden dolayı imalatçı mükellefler tarafından vergi dairesine ödenen KDV için ihracatçıya rücü etme hakkı bulunmaktadır. Daha basit bir ifade ile imalatçının daha önce ihraç kayıtlı teslim yaptığıında ihracatçıdan tahsil etmediği ve ihracatın gerçekleşmemesinden dolayı vergi dairesine ödemediği KDV'yi ihracatçıdan isteyebilecektir.

İhraç kaydıyla teslim edilen malın ihraç edilmemesi nedeniyle imalatçı tarafından ihracatçıya rücu edilen KDV, ihracatçı mükellef tarafından ihracatın gerçekleşmesi gereken sürenin (ek süre verilmişse bu süre) sonu itibarıyla indirilebilir hale gelecektir. Bu kapsamda, ihracatçının süresinde ihraç edemediği mallara yönelik olarak imalatçıya ödemediği KDV'yi en erken ihraç süresinin (ek süre verilmişse bu süre) sona erdiği tarihi takip eden günün dahil olduğu dönem içinde ve nihai olarak o dönemi kapsayan takvim yılını takip eden takvim yılı içerisinde indirim konusu yapması mümkündür.

2.4.Ek Süre Talebi

İmalatçı tarafından ihraç kayıtlı teslim edilen malların ihracatçılar tarafından teslim tarihini takip eden 3 ay içinde ihraç etmeleri gerekmektedir.

09.04.2013 tarih ve 4842 sayılı Kanun'un 21'inci maddesi ile KDV Kanunu'nun 11'inci maddesine "İhracatın mücbir sebepler veya beklenmedik durumlar nedeniyle üç ay içinde gerçekleştirilememesi halinde, en geç

üç aylık sürenin dolduğu tarihten itibaren *onbeş* gün içinde başvuran ihracatçılara, Maliye Bakanlığınca veya Bakanlığın uygun görmesi halinde vergi dairelerince üç aya kadar ek süre verilebilir.” hükmü eklenerek ihraç kayıtlı teslimde ihracatçıya ek süre talep etme hakkı tanınmıştır.

Buna göre ihracatın mücbir sebepler veya beklenmedik durumlardan dolayı gerçekleşmemesi halinde ihracatçı mükellefler bağlı buldukları vergi dairesi başkanlığı veya defterdarlıklardan ek süre talep edebileceklerdir. İhracatçılar 3 aylık sürenin bitiminden itibaren en geç 15 gün içinde ek süre istemeleri gerekmektedir. Bu süreden sonra yapılan veya ihracatçı mükellef tarafından yapılmayan ek süre taleplerinin değerlendirilmesi ve kabulü söz konusu değildir.

Mücbir sebepler 213 sayılı Vergi Usul Kanunu’nun 13’üncü maddesinde sayılmıştır. Buna göre mücbir sebepler;

1. Vergi ödevlerinden her hangi birinin yerine getirilmesine engel olacak derecede ağır kaza, ağır hastalık ve tutukluluk;
2. Vergi ödevlerinin yerine getirilmesine engel olacak yangın, yer sarsıntısı ve su basması gibi afetler;
3. Kişinin iradesi dışında vukua gelen mecburi gaybubetler;
4. Sahibinin iradesi dışındaki sebepler dolayısıyla defter ve vesikalarının elinden çıkmış bulunması, gibi hallerdir.

Kanun hükmünün sonunda “gibi haller” açıklamasına yer verildiğinden mücbir sebepler kanun maddesinde yazılı olanlarla sınırlı tutulamayacak olup benzer durumların olması halinde de mücbir sebep hali kabul edilecektir.

Öte yandan ihracatın yapılamamasının mücbir sebep dışında beklenmedik durumlardan kaynaklanması halinde de ek süre talep edebileceklerdir. Buna göre beklenmedik durumlar ihracatın yapılacağı ülkedeki savaş hali/siyasal karışıklıklar, ekonomik belirsizlik ve durgunluk, yurt dışındaki alıcının sipariş erteleme/iptal etmesi, teslim programındaki değişiklikler, bedelin transferinde karşılaşılan aksaklık veya gecikmeler, akreditif süresinin dolması, ihraç edilecek malın tüketim mevsiminin geçmesi, uygun depolama koşullarına sahip olunmaması, ithalatçı ülke ile yaşanan siyasi veya ekonomik sorunlar, ihraç malının taşınmasında karşılaşılan sorunlar (gemilerin yükleme limanlarına gecikmeli yanaşması, taşıma aracı veya konteyner bulunamaması), milli tatiller, iklim koşulları, gümrüklerde yaşanan sorunlar(gümrüklerdeki

araç yoğunluğu, gümrüklerde grev-iş yavaşlatma), resmi makamlardan ihracat için izin alınmaması gibi hallerdir.

Vergi idaresi beklenmedik durumun kapsamını oldukça geniş tutmuştur. Beklenmedik durum veya mücbir sebeplerden dolayı ihracat yapamayan ihracatçılar bu durumu belgelendirmek zorunda değildir. İhracatçı mükellefler ek süre talebine ilişkin dilekçede mücbir sebep veya beklenmedik durumu belirterek, bu dilekçeye yalnızca ihraç kaydıyla teslimat ait faturanın bir örneğini ekler.

Vergi dairesi başkanlıkları ile defterdarlıklar kendilerine yapılan ek süre taleplerini, öncelikle talebin zamanında ve ilgili ihracatçı mükellef tarafından yapıp yapılmadığı bakımından inceler. Vergi idaresi tarafından verilebilecek ek süre 3 ayla sınırlı olup bu süre içinde malların ihraç edilmesi gerekmektedir. Verilen 3 aylık ek sürede de ihracatın yapılmaması halinde ikinci bir ek süre verilmesine imkan yoktur. Ancak 3 aydan az ek süre alan ihracatçılar toplamda verilen ek süre 3 ayı aşmamak şartı ile tekrardan ek süre isteyebilir.

Burada dikkat edilmesi gereken hususun ek süre verilmesinin zorunlu olmadığı, tamamen idarenin inisiyatifinde olduğudur. Nitekim Kanun maddesinde “**ek süre verilir**” hükmü yerine “**ek süre verilebilir**” hükmü yer almaktadır. Bu durumda ek süre verilmesinin zorunlu olmadığını göstermektedir.

Buna göre ihraç kayıtlı mal teslim alan ihracatçılar teslim tarihini takip eden 3 ay içinde ihraç edemezlerse 3 aylık sürenin bitiminden itibaren 15 gün içinde vergi idaresinden ek süre talep etmeleri gerekmektedir. Söz konusu 15 günlük süreden sonra yapılacak talepler dikkate alınmayacaktır. Vergi idaresi ek süre talebini değerlendirerek ihracatçıya ek süre verebileceği gibi herhangi bir sürede vermeyebilir.

2.5. Ek Sürenin Başlangıç Tarihi

KDV Genel Uygulama Tebliğinde ihracatın mücbir sebep ve beklenmedik durumlardan dolayı gerçekleşmemesi halinde ihracatçıya 3 ayla sınırlı olmak üzere ek süre verilebileceği hüküm altına alınmıştır. Vergi idaresi ihracatçıya ek süre vermesi halinde ek sürenin başlangıç tarihine ilişkin herhangi bir açıklama yapılmamıştır. Bu durumda ek sürenin başlangıcında 4 farklı durum karşımıza çıkmaktadır. Bunlar:

- 1- İhracatçının dilekçe ile başvurduğu tarih
- 2- Ek süre talep edilebilecek 15 günlük sürenin son günü
- 3- İlk 3 aylık sürenin son günü

4- Vergi İdaresi tarafından ek süre talebine ilişkin verilen cevap yazının tarihi olmak üzere 4 farklı tarih ek sürenin başlangıç tarihi olarak değerlendirilebilir.

Vergi kanunlarında yazılı sürelerin hesaplanmasına ilişkin açıklamalar 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 18'inci maddesinde yer verilmiştir. Buna göre; Vergi kanunlarında yazılı süreler aşağıdaki şekilde hesaplanır:

1. Süre gün olarak belli edilmişse başladığı gün hesaba katılmaz ve son günün tatil saatinde biter;
2. Süre hafta veya ay olarak belli edilmişse başladığı güne son hafta veya ayda tekabül eden günün tatil saatinde biter. Sürenin bittiği ayda, başladığı güne tekabül eden bir gün yoksa süre o ayın son gününün tatil saatinde biter;
3. Sonu belli bir gün ile tâyin edilen sürelerde, süre o günün tatil saatinde biter;
4. Resmî tatil günleri süreye dâhildir. Şu kadar ki, sürenin son günü resmî tatile rastlarsa tatili takip eden ilk iş gününün tatil saatinde biter.

Esasında Kanun koyucu ilk ihraç kayıtlı teslimde sürenin başlangıcını teslim tarihini takip eden ay olarak belirlemiştir. Dolayısıyla idare tarafından verilecek ek sürenin başlangıç tarihide ilk teslim için belirlenen üç aylık sürenin sonu olacaktır. Çünkü kanun maddesinde “*ek süre verilebilir*” denilmektedir. Bu durumda da verilecek ek süre ilk üç aylık sürenin son gününden başlaması gerekmektedir. Kanun hükmünde sadece “*süre verilir*” denilseydi o zaman ek sürenin verildiği tarih başlangıç tarihi olacaktı.

3. İHRACATIN 15 GÜNLÜK EK SÜRE TALEP MÜDDETİ İÇİNDE YAPILMASI

KDV Kanunu'nun 11-c maddesine göre imalatçı tarafından ihraç kayıtlı teslim edilen malların ihracatçı tarafından teslim tarihini takip eden 3 aylık süre içerisinde ihraç etmesi gerektiği söz konusu süre içerisinde ihraç edilmezse tecil-terkin işlemlerinin uygulanmayacağı belirtilmiştir.

Buna göre ek süre talebinde bulunmayan ihracatçılar 3 aylık süre içerisinde ihracatı gerçekleştirmemeleri halinde tecil-terkin hükümlerinin uygulanmaması gerekmektedir. Ancak Vergi idaresi verdiği özelgelere ihracatçı mükellefler 3 aylık sürenin bitiminden ancak 15 günlük ek süresinin dolmasından önce diğer bir ifade ile ek süre talebinde bulunabileceği 3 aylık sürenin sonundaki 15 gün içerisinde ihracat yapmaları halinde tecil terkin işlemlerinin uygulanabileceği görüşünü vermiştir. Söz konusu görüşlerin bir kısmı aşağıdaki gibidir;

Bu hususa ilişkin olarak 05/11/2014 tarihinde ihraç kayıtlı teslim edilen 1000 adet av tüfeğinin, ihracatçı firma tarafından 500 adet av tüfeğinin 28/11/2014 tarihinde ihraç edildiği, kalan 500 adet av tüfeğinin ise, 25/02/2015 tarihli gümrük çıkış beyannamesi ile yurt dışına çıkışının yapılması için ilgili gümrüğe teslim edildiği ancak, gümrük çıkış beyannamesinin 09/03/2015 tarihinde kapandığından bahisle ihracatın süresinde yapılıp yapılmadığı konusunda Gelir İdaresi Başkanlığından görüş talep edilmiş olup söz konusu görüşe ilişkin olarak verilen 25.05.2016 tarih ve 37009108-130[11/1-C-2015/1503]-29095 sayılı özelgede “*ihracatçı firma tarafından ek süre talebinde bulunulmamakla birlikte, ihracatın gerçekleşmesi için tanınan yasal süre (en geç 28/02/2015 tarihi) geçtikten sonra, ancak; Kanunda mükelleflerin yararlanmasına imkan tanınan 15 günlük ek süre talep müddeti içinde fiili ihracat gerçekleştirilmiş olduğundan (09/03/2015 tarihinde), ihraç kaydıyla teslim edilen söz konusu 500 adet av tüfeğine ilişkin tecil edilen KDV'nin, vergi ziyasına sebebiyet verilmemiş olması ve mevzuata aykırı başkaca bir hususun bulunmaması halinde, terkin edilmesinde bir sakınca bulunmamaktadır.*” ifadelerine yer verilmiştir.

Yine Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından verilen 09.04.2014 tarih ve 25410040-135[8-2014-1]-9 sayılı özelgede “*Firmanız tarafından ek süre talebinde bulunulmamakla birlikte, ihracatın gerçekleşmesi için tanınan yasal süre geçtikten sonra (7 gün gecikmeyle), ancak; Kanunda mükelleflerin yararlanmasına imkan tanınan 15 günlük ek süre talep müddeti içinde fiili ihracat gerçekleştirilmiş olduğundan, ihraç kaydıyla satın aldığınız mallara ilişkin tahsil edilmeyen verginin tarh ve tahakkuk edilerek tecil edilmiş, vergi ziyasına sebebiyet verilmemiş olması ve mevzuata aykırı başkaca bir hususun bulunmaması halinde, tecil edilen KDV'nin terkin edilmesinde bir sakınca bulunmamaktadır.*” görüşüne yer verilmiştir.

Vergi İdaresi tarafından söz konusu hususa ilişkin aynı görüş verilmiş olup en son verilen 28.02.2017 tarih ve 21152195-130[11-2017.295]-6572 sayılı özelgede de “*Buna göre; Firmanız tarafından ek süre talebinde bulunulmamakla birlikte, ihracatın gerçekleşmesi için tanınan yasal süre geçtikten sonra, ancak; Kanunda mükelleflerin yararlanmasına imkan tanınan 15 günlük ek süre talep müddeti içinde fiili ihracat gerçekleştirilmiş olduğundan, ihraç kaydıyla satın aldığınız mallara ilişkin tahsil edilmeyen verginin tarh ve tahakkuk edilerek tecil edilmiş, vergi ziyasına sebebiyet verilmemiş olması ve mevzuata aykırı*

başkaca bir hususun bulunmaması halinde, tecil edilen KDV'nin terkin edilmesinde bir sakınca bulunmamaktadır.” görüşüne yer vermiştir.

KDV Kanunu'nun 11-c maddesinde ihracatın 3 aylık süre içerisinde gerçekleşmemesi halinde tecil-terkin işlemlerinin uygulanmayacağı açıkça belirtilmesine karşın vergi idaresi tarafından verilen özgelelerde 15 günlük ek süre talep müddeti içinde fiili ihracatın gerçekleştirilmiş olması halinde tecil-terkin işlemlerinin uygulanacağı belirtilmiştir.

Çalışmanın önceki bölümlerinde belirtildiği üzere ek süre talep edilmesinin belirli şartları olmakla birlikte ek sürenin verilmesi vergi idaresinin inisiyatifine bırakılmıştır. Buna göre ihracatçı tarafından mücbir sebep ve beklenmedik durumlar dışında ihracat yapılmazsa veya vergi idaresine sunduğu gecikme gerekçesi vergi idaresince kabul edilmezse ek süre talebinin reddedilmesi gerekmektedir. Dolayısıyla ek süre talebi reddedilen ihracatçı, ihracatı 3 aylık içerisinde gerçekleştirmediğinden Kanun hükmünde yer alan şartları yerine getirmediği varsayılacaktır.

KDV Kanunu'nun 11'inci maddesine 4842 sayılı Kanun'la eklenen ek süre talebine ilişkin gerekçeye bakıldığında ise ek sürenin getiriliş amacının ihracatın gerçekleşmemesi halinde imalatçı tarafından ödenecek olan gecikme zammı/tecil faizinin imalatçı için ağır bir külfet haline geleceğinden imalatçıyı bu durumdan kurtarmak amacıyla düzenlemenin yapıldığı belirtilmiştir.

Sonuç olarak her ne kadar idare tarafından verilen özgelere KDV Kanunu'nun 11-c maddesine uygun olmasa da söz konusu maddenin getiriliş gerekçesine ve ruhuna uygun olduğu hususu da şüphesiz tartışma konusu yapılamaz.

Öte yandan 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun *Yanılma Ve Görüş Değişikliği* başlıklı 369'uncu maddesinde yetkili makamların mükellefin kendisine yazı ile yanlış izahat vermiş olmaları veya bir hükmün uygulanma tarzına ilişkin bir içtihadın değişmiş olması halinde vergi cezasının kesilmeyeceği ve gecikme faizinin hesaplanmayacağı hüküm altına alınmıştır.

4. SONUÇ

3065 Sayılı KDV Kanunu'nun 11-c maddesi kapsamında KDV tahsil edilmeden imalatçılar tarafından ihracatçılara teslim edilen mallar, teslim tarihini takip eden 3 aylık süre içerisinde ihraç edilmesi gerekmektedir. İhracatın mücbir sebep ve beklenmedik durumlardan dolayı gerçekleşmemesi halinde ise ihracatçı mükellef 3 aylık sürenin bittiği tarihten itibaren 15 gün

içinde bağlı bulunduğu vergi dairesi başkanlığı veya defterdarlıktan ek süre talebinde bulunabilecektir. Vergi idaresi tarafından verilen ek süre içerisinde ihracatın gerçekleşmesi halinde kanun hükmünde yer alan şartların ihlal edilmediği varsayılarak tecil-terkin işlemleri uygulanacaktır.

Öte yandan ihraç kayıtlı teslim alınan mallar ilk 3 aylık sürenin bitiminden sonraki 15 gün ihraç edilmesi halinde de kanun hükümlerinin ihlal edilmediği varsayılarak imalatçı mükellefin terkin/iade talebi genel hükümler çerçevesinde yerine getirilecektir. Bu 15 günlük süre içerisinde ihracatın yapılması halinde herhangi bir ek süre talebinde bulunmasına gerek olmadığı vergi idaresi tarafından açıklanmıştır.

KAYNAKÇA

Batman Valiliği Defterdarlık Gelir Müdürlüğü (09.04.2014) 25410040-135[8-2014-1]-9

sayılı özelgesi. Batman: Batman Defterdarlığı

İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı (28.02.2017) 21152195-130[11-2017.295]-6572 *sayılı* özelgesi. İzmir: İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı

Konya Vergi Dairesi Başkanlığı (25.05.2016) 37009108-130[11/1-C-2015/1503]-29095 *sayılı* özelgesi. Konya: Konya Vergi Dairesi Başkanlığı

Maliye Bakanlığı (26.04.2014). *Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği*. Ankara : Resmi Gazete (28983 sayılı)

T.C. Yasalar (04.01.1961). 213 *Sayılı Vergi Usul Kanunu*. Ankara : Resmi Gazete (10703 sayılı)

T.C. Yasalar (25.10.1984). 3065 *Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu*. Ankara : Resmi Gazete (18563 sayılı)



İNTERNETTEN HEDİYE AMAÇLI ALINAN ÜRÜNÜN GÖNDERİMİNİN E-ARŞİV FATURA YERİNE SEVK İRSALİYESİ İLE BELGELENDİRİLMESİ

Kenan AKBULUT*

ÖZ

Alışverişini internet aracılığıyla gerçekleştirenlerin sayısı her geçen gün artmaktadır. Bu kapsamda güncel mevzuat düzenlemeleri internetten ürün satanlara yönelik hazırlanmakta ve e-fatura, e-arşiv gibi uygulamalar hayata geçirilmektedir. İnternet alışverişi özellikle zamanı olmayan ve gerek kendisine gerekse başka birine hediye amaçlı ürün almak isteyenler için bu durumu kolaylaştırıcı fırsatlar sunmaktadır. Hediye amaçlı ürün gönderiminde faturanın paket içerisinde yer alması istenmeyen bir durumdur. Bu sorunu bertaraf eden uygulamaların mevzuat açısından uygun olup olmadığı çalışmamız içerisinde incelenecektir.

Anahtar Sözcükler: İnternet, e-Arşiv, e-Fatura, Sevk İrsaliyesi, Hediye.

1. GİRİŞ

Bilindiği üzere e-Arşiv Fatura, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu uyarınca kâğıt ortamında düzenlenmek, muhafaza ve ibraz edilmek zorunluluğu bulunan faturanın, 433 sıra numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinde yer alan şartlara uygun olarak elektronik ortamda düzenlenmesi ve ikinci nüshasının elektronik ortamda muhafaza ve ibraz edilmesine imkân sağlayan uygulama olup, uygulamadan yararlanmak için mükelleflerin 397 sıra numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile getirilen e-Fatura uygulamasına kayıtlı olmaları gerekmektedir.

Son yıllarda birbirlerine hediye almak ve bunu internet aracılığıyla uzak veya yakın yerlere ulaştırmak isteyenler elektronik ticaret imkânlarını kullanmakta ve fakat gönderilen ürün hediye olduğu için ürüne ait fiyatın karşı tarafça görülmesini istememektedirler. Hediye edilmek üzere internetten satın alınan ürünlere ilişkin olarak; hediye edilecek kişiye gönderilmesi sırasında ürünün faturasının da ürün ile birlikte gönderilecek olması dolayısıyla malın fiyatının hediye edilen kişi tarafından bilinmesinin, toplumdaki hediye kültürü ile örtüşmeyeceğinden bahisle e-Arşiv Faturasının ödemeyi yapan kişi adına

* Defterdarlık Uzmanı

düzenlenmesinin, hediye olarak gönderilen ürün ile birlikte e-Arşiv Faturası yerine irsaliye düzenlenmesinin mümkün olup olmayacağı sorusu akla gelmekte ve bu durum makalemizin konusunu oluşturmaktadır.

2. E-ARŞİV UYGULAMASI

Türkiye’de 397 sıra no.lu Vergi Usul Kanunu (VUK) Tebliğine ile hayata geçirilen ve 5 Mart 2010 tarihinden itibaren uygulamada olan e-fatura, veri format ve standardı Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından belirlenen, VUK gereği bir faturada yer alması gereken bilgilerin içerisinde yer aldığı, satıcı ve alıcı arasındaki iletiminin merkezi bir platform üzerinden gerçekleştirildiği elektronik bir belgedir. E-fatura yeni bir belge türü olmayıp, kâğıt fatura ile aynı hukuki niteliklere sahiptir.

433 Seri Nolu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile yürürlüğe giren e-Arşiv uygulaması ise Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından belirlenen standartlara uygun olarak faturanın elektronik ortamda oluşturulması, elektronik ortamda muhafazası, ibrazı ve raporlamasını kapsayan bir uygulamadır. e-Dönüşüm uygulamaları ile birlikte gündeme gelen sistemlerden biri olan e-Arşiv uygulamasından yararlanmak isteyen mükelleflerin, öncelikle e-fatura uygulamasına kayıtlı olmaları gerekmektedir. **İnternet üzerinden mal ve hizmet satışı yapan ve 2014 yılı gelir tablosu brüt satış hasılatı tutarı 5 milyon lira ve üzerinde olan mükellefler**, 01.01.2016 tarihinden itibaren e-Arşiv uygulamasına geçmişlerdir.

Genelde e-fatura **ile de karıştırılabilen e-Arşiv**, aslında hem e-fatura hem de e-arşiv faturalama sistemine ait iki fatura türünü temsil eder. e-Fatura elektronik fatura sistemine kayıt iki firmanın birbirine **gönderdiği fatura çeşididir**. e-Arşiv faturası ise biri elektronik fatura kullanan diğeri kullanmayan iki firmanın birbirine gönderdiği fatura türüdür. Dolayısıyla ikisi de aynı şey olmasına rağmen, gönderici farklarından ötürü bu şekilde sınıflandırılmıştır.

e-Arşiv	e-Fatura
e-Fatura kapsamı dışındaki firmalara ve son kullanıcılara düzenlenir.	e-Fatura uygulaması kapsamında olan kullanıcılara düzenlenir.
Fatura hem e-posta üzerinden hem de kâğıt çıktı alınarak alıcısına iletilebilir.	Fatura, Gelir İdaresi sistemi üzerinden alıcının e-Fatura sistemine iletilir.
Fatura GİB'e iletilmediği için, format zorunluluğu yoktur, istenirse UBL-TR kullanılabilir.	Fatura GİB'e iletildiği için, UBL-TR formatı zorunludur.
GİB'e takip eden diğer ayın 15'ine kadar hazırlanacak bir rapor ile bilgi verilir.	Faturalar alıcısına GİB üzerinden iletildiği için ayrıca bir raporlama yapılmaz.
Belgeler; mali mühür ve zaman damgası kullanılarak onaylanır ve saklanır.	Belgeler; mali mühürle imzalanır, zaman damgası kullanımı yoktur.
Özel entegratör ya da kendi bilgi işlem sistemlerine onay olarak kullanılır.	GİB Portal, Entegrasyon, Özel Entegratör yöntemlerinden biri kullanılır.

e-Arşiv uygulamasının birtakım avantajları mevcuttur. Bunlar;

- Basım maliyeti yoktur,
- Posta, kargolama vb. gönderim maliyeti yoktur,
- Fiziksel arşivleme maliyeti yoktur,
- Fatura gönderimi birkaç dakika içerisinde tamamlanır,
- Giden faturaların, şirketlerin nakit akış planına dahil olma sürelerini kısaltır,
- Gerektiğinde faturaların ibrazı kolay ve hızlıdır,
- Fatura oluştuğu anda müşteriye elektronik yollarla iletir,
- Kağıt tasarrufu sayesinde çevrenin korunmasına katkı sağlar.

e-Arşiv uygulamasından yararlanmak isteyen mükellefler, kendilerine uygun, aşağıda yer alan yöntemlerden birini seçmektedirler;

Özel Entegrasyon Yöntemi: Başkanlıktan özel entegrasyon izni almış mükelleflerin, bilgi işlem sistemi vasıtası ile e-Arşiv fatura uygulamasından yararlanma yöntemidir. e-Arşiv fatura kullanmak isteyen mükelleflerin mali mühür sertifikası ile özel entegratör firmalara başvuru yapması yeterlidir. (Özel entegratör yöntemini seçenler ayrıca Başkanlığa başvuruda bulunmazlar). **e-Arşiv Fatura hizmetini özel** entegratör vasıtasıyla alan mükellefler, fatura ve elektronik arşiv raporlarında özel entegratörün mali mührünün ve zaman damgasının kullanılmasını talep edebilirler.

Bilgi İşlem Sistemi Entegrasyonu Yöntemi: Kendi bilgi işlem sistemleri yeterli olan kullanıcıların, gerekli entegrasyonu sağlamaları koşulu ile e-Arşiv Uygulamasını doğrudan kendilerine ait bilgi işlem sistemleri aracılığı ile kullanabildikleri yararlanma yöntemidir. (Bu yöntemden yararlanabilmek Gelir idaresi Başkanlığına başvuru yapmak, sonrasında da gerekli testleri geçmek gerekmektedir).

3. İNTERNETTEN HEDİYE AMAÇLI ALINAN ÜRÜNÜN GÖNDERİMİNİN BELGELENDİRİLMESİ

213 sayılı Vergi Usul Kanununun 229 uncu maddesinde; *“Fatura satılan emtia veya yapılan iş karşılığında müşterinin borçlandığı meblağı göstermek üzere emtiayı satan veya işi yapan tüccar tarafından müşteriye verilen ticari vesikadır.”*

230 uncu maddesinin 5 inci bendinde; *«... Malın alıcıya teslim edilmek üzere satıcı tarafından taşındığı veya taşıtırıldığı hallerde satıcının, teslim edilen malın alıcı tarafından taşınması veya taşıtırılması halinde alıcının, taşınan veya taşıtırılan mallar için sevk irsaliyesi düzenlenmesi ve taşıtta bulundurulması şarttır.»*

231 inci maddesinin beş numaralı bendinde ise; *“Fatura, malın teslimi veya hizmetin yapıldığı tarihten itibaren azami yedi gün içinde düzenlenir. Bu süre içerisinde düzenlenmeyen faturalar hiç düzenlenmemiş sayılır.”* hükmü yer almaktadır.

Mezkur Kanunun mükerrer 242 nci maddesinin 2 nci fıkrasının 5 nci paragrafı uyarınca; Maliye Bakanlığı, elektronik defter, belge ve kayıtların oluşturulması, kaydedilmesi, iletilmesi, muhafaza ve ibrazı ile defter ve belgelerin elektronik ortamda tutulması ve düzenlenmesi uygulamasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye yetkili olduğu belirtilmiş ve aynı Kanunun mükerrer 257 nci maddesinin birinci fıkrasının (3) numaralı bendinde de Maliye Bakanlığının, tutulması ve düzenlenmesi zorunlu defter, kayıt ve belgelerin mikro film, mikro fiş veya elektronik bilgi ve kayıt araçlarıyla yapılması veya bu kayıt ortamlarında saklanması hususunda izin vermeye veya zorunluluk getirmeye, bu konuda uygulama usul ve esaslarını belirlemeye yetkili olduğu hükme bağlanmıştır.

Maliye Bakanlığına tanınan bu yetkiler çerçevesinde yaygın olarak kullanılan belgelerden biri olan “fatura”nın elektronik belge olarak düzenlenmesi, elektronik ortamda iletilmesi, muhafaza ve ibraz edilmesine

ilişkin usul ve esaslara yönelik olarak 397, 416, 421, 424, 433, 443, 447 ve 448 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile düzenlemeler yapılmıştır.

397 Sıra Nolu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile e-fatura uygulamasına başvuran ve sisteme kayıtlı kullanıcı olarak tanımlanan mükelleflerin birbirlerine sattıkları mal veya hizmetler için e-fatura düzenlenebilmesi ve bu faturaların alıcılara elektronik ortamda iletilebilmesi olanağı getirilmiştir.

433 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile mezkûr Kanun uyarınca kâğıt ortamında düzenlenmek, muhafaza ve ibraz edilmek zorunluluğu bulunan faturanın elektronik ortamda düzenlenmesi ve ikinci nüshasının elektronik ortamda muhafaza ve ibraz edilmesine imkân tanıyan e-Arşiv Fatura Uygulaması mükelleflerin kullanımına açılmıştır.

Anılan Tebliğin “Belgelerin Elektronik Ortamda Oluşturulması” başlıklı 6 ncı **bölümünde;**

“... e-Arşiv Uygulaması kapsamında düzenlenen belgeler, bu Tebliğ ile getirilen düzenlemeler dışında başta Vergi Usul Kanunu olmak üzere, diğer vergi kanunları ve ilgili düzenlemelerde yer alan sürelerle ve belirlenen usul ve esaslara uygun biçimde oluşturulmak zorundadır.” açıklamasına yer verilmiştir.

e-Arşiv Fatura Uygulamasına ilişkin usul ve esasların düzenlendiği 433 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinde değişiklik yapan 443 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinin “2.” Bölümünde;

«e-Arşiv Uygulamasından yararlanma izni verilen mükellefler; Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği (Sıra No: 397) ile getirilen e-Fatura Uygulamasına kayıtlı olmayan vergi mükelleflerine e-Arşiv Uygulaması kapsamında fatura oluşturmaya, kâğıt ortamında göndermeye ve oluşturulan faturaların ikinci nüshasını elektronik ortamda muhafaza ve istendiğinde ibraz etmeye zorunludurlar. Bununla birlikte söz konusu mükellefler, e-Arşiv Uygulaması kapsamında oluşturdukları faturaları alıcısının talebi doğrultusunda ve www.efatura.gov.tr internet adresinde yayımlanan e-fatura format ve standardını kullanmak ve de söz konusu faturanın basılabilir görüntüsünü de eklemek şartıyla, müşterilerine elektronik ortamda da iletilebilirler. Bu durumda e-Arşiv Faturasının ayrıca kâğıda basılmasına gerek bulunmamaktadır.»

Anılan Tebliğin “7.” Bölümünde;

“... Öte yandan, alıcısına malın yanında kâğıt olarak verilen fatura, irsaliyeli fatura yerine kullanılabilir. Ancak bu imkândan yararlanabilmek

için faturanın, malın teslimi anında düzenlenmesi ve ‘İrsaliye yerine geçer’ ifadesinin yazılması zorunludur.” açıklaması yer almaktadır.

Söz konusu Tebliğin ‘10- İnternet Üzerinden Mal ve Hizmet Satışında Düzenlenecek Faturalar ‘ başlıklı bölümünde ise;

‘e-Arşiv izni olup internet üzerinden vergi mükellefi olmayanlara mal ve hizmet satışı yapanlar, yaptıkları satışlara ilişkin faturaları bu Tebliğin 7.2 bölümünde yer alan açıklamalara uygun olarak elektronik ortamda iletmek zorundadır. Söz konusu satışlarda Tebliğin 7.2 bölümünde açıklanan kâğıt çıktısının sevk edilen malın yanında bulunması gerekmektedir.’

Yukarıdaki hüküm ve açıklamalara göre;

İnternet satışları kapsamında «vergi mükellefi olmayanlara» düzenlenecek e-Arşiv Faturalarının elektronik ortamda iletilmesi zorunluluğu bulunmakta olup, söz konusu faturaların irsaliye yerine geçme özelliği bulunan kâğıt çıktısı malın sevki sırasında malın yanında bulundurulması gerekmektedir. Fakat malın sevki sırasında ayrıca bir irsaliye belgesi düzenlenmesi halinde e-Arşiv Faturasının irsaliye yerine geçen kâğıt çıktısının malın yanında bulundurulmasına gerek bulunmamaktadır. Bu durumda sevk irsaliyesine ait tarih ve sayı bilgilerinin müşteriye iletilen e-Arşiv Faturada belirtilmesi gerekmektedir.

4. SONUÇ

Faturalama süreçlerinin dijital ortama taşınması ile birlikte e-arşiv faturası sık sık duyduğumuz bir kavram haline gelmiştir. e-Arşiv; Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından belirlenen standartlara uygun olarak faturanın elektronik ortamda oluşturulması, elektronik ortamda muhafazası, ibrazı ve raporlamasını kapsayan bir uygulamadır. Nihayetinde e-Arşiv faturası bir elektronik fatura türüdür.

İnternette hediye edilmek üzere satın alınan ürünlere ait e-Arşiv faturasının ürünün yanında gönderilmesi toplumdaki hediye kültürü ile örtüşmemektedir. Bu doğrultuda makalemiz içerisinde belirttiğimiz üzere; internet satışları kapsamında “vergi mükellefi olmayanlara” düzenlenecek e-Arşiv Faturalarının elektronik ortamda iletilmesi zorunluluğu bulunmakta olup, söz konusu faturaların irsaliye yerine geçme özelliği bulunan kâğıt çıktısı malın sevki sırasında malın yanında bulundurulması gerekmektedir. Fakat malın sevki sırasında ayrıca bir irsaliye belgesi düzenlenmesi halinde

e-Arşiv Faturasının irsaliye yerine geçen kâğıt çıktısının malın yanında ayrıca bulundurulmasına gerek bulunmamaktadır. Bu durumda sevk irsaliyesine ait tarih ve sayı bilgilerinin müşteriye iletilen e-Arşiv Faturada belirtilmesi gerekmektedir.

KAYNAKÇA

Maliye Bakanlığı (05.03.2010). *397 sıra no.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği*. Ankara : Resmi Gazete (27512 sayılı)

Maliye Bakanlığı (30.12.2013). *433 Seri no.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği*. . Ankara : Resmi Gazete (28867 sayılı Mükerrer)

T.C. Yasalar (10.01.1961).*213 sayılı Vergi Usul Kanunu*. Ankara : Resmi Gazete (10705 sayılı)



ANONİM ŞİRKET AKTİFİNDE YER ALAN İŞTİRAK HİSSELERİNE İLİŞKİN VADELİ SATIŞIN ZARARLA SONUÇLANMASI

Salih ÇALAL*

ÖZ

Ticari hayatın bir gerekliliği olarak anonim şirketlerin başka bir şirketin sermayesine ortak olması veya diğer bir deyişle başka bir şirketten **İştirak hissesine sahip olması mümkündür. Söz konusu hisselerin satışı belirli kurallar çerçevesinde istisna uygulamasına tabidir. Bu çalışmanın amacı, İştirak hisselerinin vadeli olarak satışının zararla sonuçlanması halinde, satışa ilişkin söz konusu zararların gider olarak matrah tespitinde dikkate alınabilmesinin mümkün olup olmadığını açıklamaktır.**

Anahtar Sözcükler: Anonim Şirket, İştirak Hissesi, Vadeli Satış, İstisna.

1. GİRİŞ

Anonim şirket, sermayesi belirli ve paylara bölünmüş ve borçlarından dolayı yalnız malvarlığıyla sorumlu bulunan şirkettir. **İştirak** ise bir şirketin başka bir şirkette sermayesinde ortaklığı söz konusu olması halinde, sermayelerinde payları oldukları şirketlere denir. Anonim şirketlerin hisse senetleri (pay senetleri), limited **şirketlere ait İştirak payları**, sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketlerin komanditer ortaklarına ait ortaklık payları ve iş ortaklıkları ile adi ortaklıklara ait ortaklık payları, İştirak hissesi olarak ifade edilir.

Anonim şirketlerin aktifinde 2 yıldan fazla süreyle bulunan **İştirak hisselerinin** vadeli olarak satılması mümkündür ve bu satışlar kimi zaman karla kimi zaman zararla sonuçlanmaktadır. Bu çalışmada, mevcut yasal düzenlemelere bağlı olarak İştirak hisselerinin satışından zarar edilmesi halinde, ne kadarlık kısmının kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınacağı konusu yazımız özelinde açıklanacaktır.

* Gümrük ve Ticaret Müfettişi

2. AKTİFTE YER ALAN İŞTİRAK HİSSELERİNE İLİŞKİN VADELİ SATIŞIN ZARARLA SONUÇLANMASI

2.1. İştirak Hisseleri

İştirak hisseleri deyimi menkul değerler portföyüne dâhil tam mükellef kurumlara ait hisse senetleri ile ortaklık paylarını ifade etmektedir. Buna göre iştirak hisseleri;

- Anonim şirketlerin hisse senetleri (Sermaye Piyasası Kanununa göre kurulan yatırım ortaklıkları hisse senetleri dâhil),
- Limited şirketlere ait iştirak payları,
- Eshamlı komandit şirketlerin komanditer ortaklarına ait ortaklık payları,
- **İş ortaklıkları ile adi ortaklıklara ait ortaklık payları**

Kollektif şirket ortakları ile komandit şirketin komandite ortakları tüzel kişiliği bulunmadığından, kurumların bu ortaklık hisselerini edinmeleri halinde iştirak hissesi istisnası geçerli olmamaktadır. Ayrıca Sermaye Piyasası Kurulunun düzenleme ve denetimine tabi fonların katılma belgeleri ise iştirak hissesi olarak kabul edilmemektedir. Buna karşın kurucu ve intifa hisse senetleri ile rüçhan hakkı senetleri istisna kapsamındadır.

Bu açıklamalardan anlaşılacağı üzere, iştirak hissesi deyimi, anonim şirketlere ait hisse senetleri ile diğer şirket ve ortaklıklara ait ortaklık paylarını ifade etmektedir. Vergi Usul Kanununda hisse senetlerinin alış bedeli ile değerlendirileceği açıkça belirtildiği halde, ortaklık paylarının değerlendirilme ölçüsü kanunda belirtilmemiştir. Değerleme ölçüsü belirtilmeyen iktisadi kıymetler “mukayyet değeri” ile değerlendirilecektir. Mukayyet değeri muhasebeye kayıtlı değeri ifade etmekte olup, bu değer maliyet bedelinden hareketle tespit edilir. İştirak hisselerinin iktisabı nedeniyle ödenen kur farkı ve faiz giderlerinin maliyet bedeli gibi kabul edilerek, doğrudan gider yazılmayıp ilgili olduğu iştirak hissesinin maliyetine kaydedilmesi halinde bazı vergisel sorunlar ortaya çıkabilmektedir. Esasen iştirak hissesi alımı ile ilgili finansman giderlerinin aktifleştirilerek maliyete dâhil edilmesi Hazine lehine bir uygulamadır. Keza, işletme söz konusu meblağı dönem karından indirmeyerek ilgili iştirak hissesinin satış yılına taşımaktadır.(www.kanitymm.com.tr)

2.2. İştirak Hisselerinin Satışında İstisna Uygulaması

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 5. maddesinin birinci fıkrasının (e) bendinde, Kurumların, en az iki tam yıl süreyle aktiflerinde yer alan iştirak

hisseleri ile aynı süreyle sahip oldukları kurucu senetleri, intifa senetleri ve rüçhan haklarının satışından doğan kazançların %75'lik kısmı ile aynı süreyle aktiflerinde yer alan taşınmazların satışından doğan kazançların %50'lik kısmının kurumlar vergisinden istisna olduğu, bu istisnanın, satışın yapıldığı dönemde uygulanacağı ve satış kazancının istisnadan yararlanan kısmının satışın yapıldığı yılı izleyen beşinci yılın sonuna kadar pasifte özel bir fon hesabında tutulacağı, ancak satış bedelinin, satışın yapıldığı yılı izleyen ikinci takvim yılının sonuna kadar tahsil edilmesinin şart olduğu, bu süre içinde tahsil edilmeyen satış bedeline isabet eden, istisna nedeniyle zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergilerin ziyaa uğramış sayılacağı belirtilmiştir.

Aynı maddenin üçüncü fıkrasında ise; iştirak hisseleri alımıyla ilgili finansman giderleri hariç olmak üzere, kurumların kurumlar vergisinden istisna edilen kazançlarına ilişkin giderlerinin veya istisna kapsamındaki faaliyetlerinden doğan zararlarının, istisna dışı kurum kazancından indirilmesinin kabul edilemeyeceği belirtilmiştir.

2.3. Vadeli Satışlarda İstisna Uygulaması

İştirak hisselerinin veya gayrimenkullerin vadeli satışı halinde, satışın yapıldığı hesap dönemini takip eden ikinci hesap döneminin sonuna kadar tahsil edilen ve sermayeye eklenen kazanç tutarı o yıl kurum kazancından indirilecektir. Örneğin X Anonim Şirketi 2012 yılında 40.000-lira bedelle aktifine kaydettiği bir şirkete ait hisse senetlerini 2017 yılında vadeli olarak 250.000-liraya satmıştır. Anılan şirket satış bedelinin 30.000- lirasını 2017 yılında, 80.000- lirasını da 2018 yılında nakit olarak tahsil etmiştir. Geriye kalan bedelin 100.000- lirası 2019, 40.000- lirası da 2020 yılında tahsil edileceği varsayıldığında bu iştirak hissesinin satışından doğan kazanç aşağıdaki şekilde vergilendirilecektir.(Ayaz ve Sönmez, 2000)

2017 yılında yapılan tahsilatın iştirak hissesinin iktisap bedeline ilişkin olduğu kabul edileceğinden bu iştirak hissesinin satışından doğan 210.000-liralık kârın tamamının 2017 yılının kazancına dâhil edilerek vergilendirilmesi gerekir. 2018 yılında tahsil edilen 80.000- liradan, maliyet bedeline isabet eden 10.000- liranın tenzilinden sonra kalan 70.000- lira sermayeye ilave edilmiş olmak şartıyla bu yılın kurum kazancından indirilecektir. 2019 yılında tahsil edilen 100.000- liranın anılan yılda sermayeye ilave edilen kısmı, bu yılın kurum kazancından indirilecektir. 2020 yılında tahsil edilen 40.000- lira ise, tamamı kurumun sermayesine ilave edilmiş olsa dahi satışın yapıldığı hesap

dönemini takip eden ikinci hesap döneminden sonra tahsil edildiği için kurum kazancından indirilemeyecektir.

2.4. Vadeli Satışın Zararla Sonuçlanması

Konuyla ilgili olarak 1 seri no.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin 5.6. Taşınmazlar ve iştirak hisseleri ile kurucu senetleri, intifa senetleri ve rüçhan hakları satış kazancı başlıklı bölümünde detaylı açıklamalar yapılmış olup, 5.6.2.3.2. Satış kazancının fon hesabında tutulması başlıklı bölümünde;

“Taşınmazlar ve iştirak hisseleri ile kurucu senetleri, intifa senetleri ve rüçhan haklarının satışında kazanç, satış işlemi ile birlikte doğacağından, satış işlemi ister peşin isterse vadeli olarak yapılmış olsun istisna, satışın yapıldığı dönemde uygulanacaktır.

...

Peşin satışlarda olduğu gibi vadeli satış halinde de satıştan doğan kazanç kısmının %75’i, beş yıl süreyle özel bir fon hesabında tutulmak şartıyla satışın yapıldığı dönemde istisnadan yararlanabilecektir. Ancak, satış bedelinin tamamının, satışın yapıldığı yılı izleyen ikinci takvim yılının sonuna kadar tahsil edilmesi şarttır. Bu süre içinde tahsil edilmeyen satış bedeline isabet eden istisna nedeniyle zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler, vergi ziyayı cezası ve gecikme faizi ile birlikte tahsil edilecektir. Bu nedenle, mükelleflerin istisna uygulayabilecekleri kazanç tutarını doğru olarak belirlemeleri gerekmektedir.

...

Örnek 2: Maliyet bedeli 200.000.- TL olan bir taşınmaz, 2007 yılında 1.000.000.- TL’ye vadeli olarak satılmıştır. Satışa ilişkin tahsilat 2007 yılında 300.000.- TL, 2008 yılında 300.000.- TL, 2009 yılında 300.000.- TL ve 2010 yılında 100.000.- TL olarak gerçekleştirilecektir. Ancak kurum, kazancın %75’ini ($800.000 \times \%75 = 600.000.- TL$) 2007 yılı içinde özel bir fon hesabına almış bulunmaktadır.

2010 yılında tahsil edilen 100.000.- TL’ye isabet eden $[(100.000 \times \%80) \times \%75=]$ 60.000.- TL kazanç kısmı için istisnadan yararlanılabilmesi mümkün bulunmamaktadır. Bu kazanç tutarına istisna uygulanmış olması halinde, istisnaya konu olan 60.000.- TL nedeniyle 2007 hesap dönemine ilişkin olarak tahakkuk etmesi gereken kurumlar vergisi (geçici vergi dâhil) vergi ziyaya uğramış olacağından vergi aşlı, vergi ziyayı cezası ve gecikme faizi ile birlikte tahsil edilecektir.

2007 yılı beyannamesinin verilmesi sırasında, mükellef kurum tarafından, satıştan elde edilen kazanç 800.000.- TL olmasına rağmen, istisna kazanç tutarının $[(900.000 \times \%80) \times \%75=]$ 540.000.- TL olarak uygulanması halinde, vergi zıyayının varlığından bahsedilemeyecektir.”

Açıklamalarına yer verilmiştir.

Yukarıda belirtilen hüküm ve açıklamaların birlikte değerlendirilmesinde; anonim şirketlerin en az iki tam yıl süreyle aktifinde yer alan iştirak hisselerinin satışının zararlı sonuçlanması halinde, bu satışa ilişkin zararların (giderlerin) gider olarak matrahın tespitinde dikkate alınabilmesi mümkün olacaktır. Kanunen kabul edilmeyen giderlerin ise istisna dışı diğer faaliyetlerinden doğan kazançlardan indirilmesi mümkün değildir.

Öte yandan, vadeli satışlarda satış bedelinin satışın yapıldığı yılı izleyen ikinci takvim yılının sonuna kadar tahsil edilmesi, istisnadan yararlanacak tutarın belirlenmesi açısından önem arz etmekte olup zararlı satışlarda satış bedelinin iki yıldan uzun bir sürede tahsil edilmesi bu zararın herhangi bir kısmının, kanunen kabul edilmeyen gider olarak dikkate alınmasına engel teşkil etmeyecektir.

3. SONUÇ

İştirak hisseleri deyimi menkul değerler portföyüne dâhil tam mükellef kurumlara ait hisse senetleri ile ortaklık paylarını ifade etmektedir. İştirak hisselerinin veya gayrimenkullerin vadeli satışı halinde, satışın yapıldığı hesap dönemini takip eden ikinci hesap döneminin sonuna kadar tahsil edilen ve sermayeye eklenen kazanç tutarı o yıl kurum kazancından indirilecektir.

Buna göre, anonim şirketlerin en az iki tam yıl süreyle aktifinde yer alan iştirak hisselerinin satışının zararlı sonuçlanması halinde, bu satışa ilişkin zararların (giderlerin) gider olarak matrahın tespitinde dikkate alınabilmesi mümkün olacaktır. Kanunen kabul edilmeyen giderlerin ise istisna dışı diğer faaliyetlerinden doğan kazançlardan indirilmesi mümkün değildir. Vadeli satışlarda satış bedelinin satışın yapıldığı yılı izleyen ikinci takvim yılının sonuna kadar tahsil edilmesi, istisnadan yararlanacak tutarın belirlenmesi açısından önem arz etmekte olup zararlı satışlarda satış bedelinin iki yıldan uzun bir sürede tahsil edilmesi bu zararın herhangi bir kısmının, kanunen kabul edilmeyen gider olarak dikkate alınmasına engel değildir.

KAYNAKÇA

Ayaz, G. ve Sönmez, E. (2000), “İştirak Hisseleri veya Gayrimenkullerin Satışından Doğan Kazançlara İstisna Uygulanması” *Vergi Dünyası Dergisi* 232.

Şeker, S. [t.y.]”İştirak Hisselerinin Alım Satımında Özellikli Durumlar” [çevrimiçi erişim: www.kanitymm.com.tr].

T.C. Yasalar (21.06.2006). *5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu*. Ankara : Resmi Gazete (26205 sayılı)

6183 SAYILI KANUN KAPSAMINDA TASFİYE HALİNDEKİ ŞİRKETLERDE AMME ALACAĞININ KORUNMASI

Mustafa YAVUZ*

ÖZ

Amme alacağının korunması bakımından 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunda bazı yöntemler öngörülmüştür. Bu yöntemler bağlamında, tasfiyeye giren anonim ve limited şirketlerde bunların borçlu buldukları amme alacaklarını ödeme ve anılan Kanundan kaynaklanan yükümlükleri yerine getirme hususunda kimlerin sorumlu olduğu ve ayrıca tasfiye memurlarının amme alacağının ödenmesine dair sorumlulukları özel olarak düzenlenmiştir. Dolayısıyla tasfiye memurları, tasfiyenin başladığını üç gün içinde ilgili tahsil dairelerine bildirmek zorundadır. Bunun yanında tasfiye memurları, amme idarelerinin her türlü alacaklarını ödemediği veya ödemek üzere ayırmadan önce tasfiye sonucunda elde edileni dağıtamaz veya bunların üzerinde herhangi bir şekilde tasarrufta bulunamazlar. Söz konusu Kanun dışında, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu ve 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununda da tasfiye halindeki şirketlerde amme alacağının tahsiline ilişkin hükümlere yer verilmiştir. İşte bu çalışmada, tasfiye halinde amme alacağının korunması hususu tüm yönleriyle açıklanmış ve değerlendirilmiştir.

Anahtar Sözcükler: Amme alacağı, tasfiye, sermaye şirketi, tasfiye memuru, kanuni temsilci, müteselsil sorumluluk.

1. GİRİŞ

Kamu hizmetlerinin devlet tarafından üretilerek toplumun faydalanmasına sunulması ve bu sürecin etkin ve devamlı olmasının sağlanması, günümüzde devletin en önemli varlık nedenlerinden biridir. Devlet tarafından topluma verilen kamu hizmetlerinin etkin ve kesintisiz bir şekilde yürütülebilmesi bakımından amme (kamu) alacakları, bu hizmetlerin finansmanı için vazgeçilmez bir kaynaktır ve söz konusu kaynağın zamanında ve hızlı bir şekilde toplanması önemlidir (Bilgin, 2011, 204).

Buradan hareketle kanun koyucu, amme alacaklarının tahsilini, 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunda (AATUHK) (T.C. Yasalar, 28.07.1953) özel kurallara bağlamıştır. Söz konusu Kanun, cebren

* Gümrük ve Ticaret Uzmanı

tahsile konu olan amme alacağının¹ tahsilinin imkansız hale gelebileceği ihtimalini dikkate alarak, bu alacağın tahsilinin güvence altına alınması ve alacaklı idarenin haklarının korunması için önlem niteliğinde bir kısım yöntemler öngörmüştür (Öncel, Kumrulu ve Çağan, 2008, 166). Bu sayede, alacaklı amme idaresi cebri icra yoluna başvurmadan amme alacağını güvence altına alan müesseseleri kullanarak alacağını eksiksiz ve daha kısa bir zamanda tahsil etme imkanına kavuşmakta, amme borçlusu da amme alacaklarını koruyucu düzenlemelerin varlığından dolayı borcunu zamanında ve eksiksiz ödeme gayreti içinde olmaktadır (Çelik, 2002, 21).

Öte yandan, anonim ve limited şirketler (sermaye şirketleri) gerek yasal, gerek ekonomik, gerekse diğer dışsal veya içsel etkenlere bağlı olarak hukuki ve mali ilişkilerini sonlandırma kararı alabilmektedir. Bu durumda belirli kurallar çerçevesinde tasfiye süreci başlamaktadır. Tasfiye süreci, çeşitli kanunlarla getirilen düzenlemeler doğrultusunda yönetilmesi gereken bir süreçtir. Hukukumuzda tasfiye süreci ile ilgili olarak vergi hukuku ve ticaret hukukunda farklı düzenlemeler yer almaktadır (Erginay, 2012, 5). Vergi hukukunda yapılan düzenlemelerden birini de AATUHK'nın 32. ve 33. maddelerinde öngörülen tasfiye haline ilişkin hükümler oluşturmaktadır.

İşte bu çalışmada, AATUHK kapsamında tasfiye halinde amme alacağının korunması hususu tüm yönleriyle açıklanmış ve değerlendirilmiştir. Belirtmek gerekir ki, işbu çalışmada ele alınan konu, esas itibarıyla ülkemizde en çok kurulan şirket türleri olan anonim ve limited şirketler bakımından ele alınmıştır.

2. TTK KAPSAMINDA SERMAYE ŞİRKETLERİNİN TASFİYESİ

6102 sayılı Türk Ticaret Kanununa (TTK) (T.C. Yasalar, 14.02.2011) göre yasal istisnalar saklı olmak üzere sona eren² sermaye şirketleri (anonim ve limited şirketler) tasfiyeye girer. Şirketin ticaret sicilinden terkin olabilmesi için tasfiye işlemlerinin anılan Kanunda öngörülen usul ve esaslar çerçevesinde

1 AATUHK'nın kapsamına giren amme alacakları, söz konusu Kanunun 3. maddesinde; 'Devlet, il özel idaresi ve belediyelere ait vergi, resim, harç, ceza tahkik ve takiplerine ait yargılama masrafı, vergi cezası, para cezası gibi asli, gecikme zammı, faiz gibi fer'i amme alacakları ve aynı kuruluşların sözleşmeden, haksız fiil ve haksız iktisaptan doğanlar dışında kalan ve amme hizmetleri tatbikatından mütevellit olan diğer alacakları ile bunların takip masrafları' şeklinde sıralanmıştır.

2 Anonim şirketler; sürenin sona ermesine rağmen işlere fiilen devam etmek suretiyle belirsiz süreli hale gelmemişse esas sözleşmede öngörülen sürenin sona ermesi, işletme konusunun gerçekleşmesiyle veya gerçekleşmesinin imkansız hale gelmesi, esas sözleşmede öngörülmüş herhangi bir sona erme sebebinin gerçekleşmesi, genel kurul kararı, iflasına karar verilmesi ve kanunlarda öngörülen diğer hâllerde sona erer. Limited şirketler de, şirket sözleşmesinde öngörülen sona erme sebeplerinden birinin gerçekleşmesi, genel kurul kararı, iflasın açılması ve kanunda öngörülen diğer sona erme hâllerinde sona erer (TTK md. 529, 636).

tamamlanması gerekir. Tasfiye ile birlikte, şirketin aktif “kazanç sağlamak ve bunları paylaşmak” gayesi, yerini tasfiye amacına bırakır. Tasfiye, bir şirketin faal iktisadi girişimciliğine ve hukuki varlığına son verme aşamasıdır. Başka bir deyişle tasfiye, sona erme sebebinin ortaya çıkması ile başlayan ve sermaye şirketinin ticaret sicilinden silinerek tüzel kişiliğin ortadan kalkması ile sona eren bir süreci ifade eder. Bu süreçte; şirketin alacakları tahsil edilir, tüm malvarlığı paraya çevrilir, borçları da ödendikten sonra geriye bir miktar kalırsa, kalan bu net malvarlığı ortaklara dağıtılır (Karahana ve Pınar, 2012, 722). Daha sonra da şirketin ticaret unvanı ticaret sicilinden silinerek tasfiye süreci tamamlanır.

Diğer taraftan, tasfiye halindeki şirket, ortaklarıyla olan ilişkileri de dâhil, tasfiye sonuna kadar tüzel kişiliğini korur ve ticaret unvanını “tasfiye hâlinde” ibaresi eklenmiş olarak kullanır. Şirket tasfiye haline girince, organların görev ve yetkileri, tasfiyenin yapılabilmesi için zorunlu olan, ancak nitelikleri gereği tasfiye memurlarınca yapılamayan işlemlere özgülenir.

Esas sözleşme veya genel kurul kararıyla ayrıca tasfiye memuru atanmadığı takdirde, tasfiye, yönetim organı³ tarafından yapılır. Tasfiye memuru ortaklardan veya üçüncü kişilerden olabilir. Tasfiye memurları, tek kişi olabileceği gibi birden fazla kişi de olabilir. Temsile yetkili tasfiye memurlarından en az birinin Türk vatandaşı olması ve yerleşim yerinin Türkiye’de bulunması şarttır. Yönetim organı, tasfiye memurlarını ticaret siciline tescil ve ilan ettirir.

3. TASFİYE SÜRECİNDE AMME ALACAĞININ KORUNMA ESASLARI

Anonim ve limited şirketler, ticari faaliyette bulunmanın doğal sonucu olarak amme borçlusu haline gelirler ve mevzuatta öngörülen usul ve esaslara göre bu borçlarını öderler. Lakin bir önceki bölümde açıklandığı üzere değişik sebeplerle şirketler tasfiyeye girebilmektedir. İşte, tasfiye sürecindeki şirketlerde amme alacağının korunmasına ilişkin temel esaslar, AATUHK’da “tasfiye halinde vazifeliler (görevliler)” ve “tasfiye halinde mesuliyet (sorumluluk)” olmak üzere iki ayrı maddede düzenlenmiştir. Bununla birlikte, zikredilen Kanun dışında 213 sayılı Vergi Usul Kanunu (VUK) (T.C. Yasalar, 10.01.1961) ve 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununda da (KVK)

3 Bu çalışmada geçen “yönetim organı” ibaresiyle kastedilen, anonim şirketlerde yönetim kurulu, limited şirketlerde de müdür, birden fazla müdür varsa müdürler kuruludur.

(T.C. Yasalar, 21.06.2006) amme alacaklarının korunması bakımından özel hükümler yer almaktadır.

3.1. Tasfiye Halinde Görevliler

AATUHK'nın "Tasfiye halinde vazifeliler" başlıklı 32. maddesinde, *"Hükmi şahısların tasfiyesinde bunların borçlu buldukları amme alacaklarını ödeme ve bu Kanun hükümlerinin tatbikiyle ilgili vecibeleri tasfiye memurlarına, hükmi şahsiyeti olmayan ortaklıklarla yabancı kurumların Türkiye'deki şube, ajans ve mümessilliklerinin tasfiyesinde bunların vecibeleri tasfiyeyi yürütenlere geçer."* hükmüne yer verilmiştir. Buna göre, TTK'nın 125. maddesine istinaden tüzel kişiliğe sahip olan anonim ve limited şirketlerin tasfiye sürecine girmesi ile birlikte amme borçlarını ödeme görev ve yükümlülüğü de tasfiye memurlarına geçmektedir.

Hüküm ifade edilen amme alacağı, şirketin tasfiyeye girmeden önceki dönemde ortaya çıkan amme alacağı olabileceği gibi, tasfiye döneminde ortaya çıkan amme alacağı da olabilir. Bu durumda, hem tasfiyeden önceki döneme hem de tasfiye dönemine ait amme alacaklarını tasfiye memurları ödemekle mükelleftir. Doğal olarak, şirketin amme borçları, şirkete ait kaynaklardan ödenir. Ancak, tasfiye halindeki şirketin tasfiyesi sırasında ortaya çıkan bir değer veya tasfiye bittiğinde elde edilen bir artı değer yok ise bu şirketin amme borçları ödenmediği için tasfiye memurlarının ödevini yapmadığı sonucuna ulaşılamaz. Nitekim tasfiye memurunun bu görevi yerine getirebilmesi için tasfiye sürerken veya tasfiye bittiğinde bu borcu ödemeye imkân verecek bir artı değerın ortaya çıkması gerekir (Günay, Eylül 2008). Buna ilaveten, tasfiye devam ederken, şirket iflas ederse tasfiye memurlarının bahsi geçen sorumluluğu da sona erer. Zira TTK'nın 534. maddesine göre iflas halinde tasfiye, iflas idaresi tarafından İcra ve İflas Kanunu hükümlerine göre yapılır. Şirket organları temsil yetkilerini, ancak şirketin iflas idaresi tarafından temsil edilmediği hususlar için korurlar. Danıştay'ın kararları da (Danıştay 7. Dairesinin 26.04.2006 tarihli ve E.2005/2963, K.2006/1373 sayılı; 24.04.2006 tarihli ve E.2005/3708, K.2006/1321 sayılı; Danıştay 9. Dairesinin 11.01.1994 tarihli ve E.1992/5990, K.1994/29 sayılı kararları) bu istikamettedir.

3.2. Tasfiye Halinde Sorumluluk

3.2.1. Tasfiyenin Başladığının İlgili Tahsil Dairesine Bildirilmesi

Tasfiyeye giren anonim ve limited şirketlerde tasfiye memurları, tasfiyenin başladığını üç gün içinde ilgili tahsil dairelerine bildirmek zorundadır (AATUHK md. 33/1).

Bu bildirim, herhangi bir tahsil dairesine değil, amme alacağı ile bağlantılı olan tahsil dairesine yapılır. Bunun yanı sıra, tasfiye sürecine girmiş olan bir şirketin yapmış olduğu işlemlerle alakalı olarak bildirim birinden fazla tahsil dairesine yapılması söz konusu olabilir. Böyle bir durumun var olması halinde bildirim ayrı ayrı ilgili tahsil dairelerine yapılması gerekir. Ancak bildirim tek bir tahsil dairesine yapılması yeterli olmaz ve tasfiyeden sorumlu olan tasfiye memurlarının yükümlülüğünü ortadan kaldırmaz (Yılmaz, 2006, 394).

Öte yandan, VUK'un 162. maddesinde, tasfiye halinde mükellefiyetin, vergi ile ilgili işlemlerin tamamen sona ermesine kadar devam edeceği ve tasfiye memurlarının tasfiye kararını ve tasfiyenin kapandığını vergi dairesine bildirmeye mecbur olduğu hükme bağlanmıştır.

3.2.2. Amme Alacakları Ödenmeden veya Ödenmek Üzere Ayrılmadan Tasfiye Payının Ortaklara Dağıtılamaması

Tasfiye halinde sorumluluğa ilişkin olarak AATUHK'nın 33. maddesinin ikinci ve üçüncü fıkralarında, *“Tasfiye memurları veya tasfiyeyi yürütenler, amme idarelerinin her türlü alacaklarını ödemedi veya ödemek üzere ayırmadan önce tasfiye sonucunda elde edileni dağıtamazlar veya bunlar üzerinde herhangi bir şekilde tasarrufta bulunamazlar. Aksi halde tahakkuk etmiş ve edecek amme alacaklarından tasfiye memurları veya tasfiyeyi yürütenler şahsan ve müteselsilen mesul olurlar. Bu mesuliyet yapılan tasarrufların ifade ettiği para miktarını geçemez. Bunların ödedikleri borçlar için amme alacağı ödenmeden kendilerine dağıtım yapılmış olanlara rücu hakları mahfuzdur.”* denilmektedir. Anılan hüküm, amme alacaklarını güvence altına almaya yönelik genel bir düzenlemedir.

Bu durumda, tasfiye bakiyesinin, amme idarelerinin her türlü alacakları ödenmeden veya ödenmek üzere karşılık ayrılmadan dağıtılması söz konusu olamaz. Başka bir anlatımla, tasfiye sonucunda elde edilen gelirin öncelikli olarak amme alacağının tahsiline ayrılması gerekir. Tasfiye sürecinin sonunda amme alacağı ödenmeden ya da en azından belli bir karşılık ayrılmadan elde edilen gelir üzerinden farklı bir tasarrufta bulunulması yasaktır. Bu şekilde

davranılmaması halinde ise tasfiye memurlarının bundan dolayı şahsen ve müteselsilen sorumluluğunun doğacağı yukarıda yer verilen hükümde özel olarak belirtilmiştir. Anılan hükme aykırı hareket edildiği takdirde, tahakkuk etmiş ya da edecek olan amme alacağı tasfiye memurlarından tahsil edilir. Ancak, tasfiye memurlarının tasfiye halindeki şirketin amme borçlarından sorumlu tutulabilmesi için görevini ifa ettiği süre içinde şirket malları üzerinde tasarrufta bulunabiliyor olması gerekir.

Diğer taraftan, hükümde geçen “*tahakkuk etmiş ve edecek amme alacakları*” ibaresiyle kastedilen, bu alacakların en azından tarh edilmiş olmasıdır. Bu düzenlemeyle, tasfiye memurlarının hem tahakkuk etmemiş hem de tahakkuk etmiş amme alacaklarından sorumlu olmaları öngörülmüştür. Sonuç olarak tasfiye halindeki şirketlerde tasfiye memurları, bahsi geçen amme alacaklarından sorumlu tutularak bu alacakların koruma altına alınması amaçlanmıştır (Yiğit, 2005, 99).

Son olarak ifade edelim ki, AATUHK'nın 33. maddesinde sayılan yükümlülükleri yerine getirmeyen tasfiye memurları, amme borçlusunu kabul edilmiş olmaktadır. Amme borçlusunu ise anılan Kanunda (md. 3), ‘amme alacağını ödemek mecburiyetinde olan gerçek ve tüzel kişiler ve bunların kanuni temsilci veya mirasçıları ve vergi mükellefleri, vergi sorumlusu, kefili ve yabancı kişi ve kurumların temsilcileri’ şeklinde tarif edilmiştir. Bu durumda, tasfiye memurları hakkında takibat bahsi geçen Kanun hükümleri çerçevesinde yapılır.

4. TASFİYE MEMURLARININ KANUNİ TEMSİLCİLİK VASFI VE BUNDAN KAYNAKLANAN SORUMLULUĞU

Tasfiyeye giren ve tasfiye halinde bulunan şirketlerin kanuni temsilcisi tasfiye memurlarıdır. Dolayısıyla, AATUHK’da kanuni temsilciler için öngörülen sorumluluk hükümleri, anılan sıfatı haiz olmaları nedeniyle tasfiye memurları için de geçerlidir. Bu çerçevede, AATUHK’nın mükerrer 35/1. maddesi uyarınca, anonim ve limited şirketlerin mal varlığından tamamen veya kısmen tahsil edilemeyen veya tahsil edilemeyeceği anlaşılan amme alacakları, kanuni temsilcilerin (tasfiye memurlarının) şahsi mal varlıklarından zikredilen Kanun hükümlerine göre tahsil edilir. Aynı maddede ayrıca tüzel kişilerin tasfiye haline girmiş veya tasfiye edilmiş olmasının, kanuni temsilcilerin tasfiyeye giriş tarihinden önceki zamanlara ait sorumluluklarını kaldırmayacağı belirtilmiştir.

Diğer taraftan, VUK'un 10. maddesinde, tüzel kişilerin ve dolayısıyla sermaye şirketlerinin mükellef veya vergi sorumlusu olmaları halinde bunlara düşen ödevlerin kanuni temsilcileri tarafından yerine getirileceği, kanuni temsilcilerin bu ödevleri yerine getirmemeleri yüzünden mükelleflerin veya vergi sorumlularının varlığından tamamen veya kısmen alınmayan vergi ve buna bağlı alacakların, kanuni ödevleri yerine getirmeyenlerin varlıklarından alınacağı, kanuni temsilcilerin bu suretle ödedikleri vergiler için asıl mükelleflere rücu edebileceği, tüzel kişilerin tasfiye haline girmiş veya tasfiye edilmiş olmalarının kanuni temsilcilerin tasfiyeye giriş tarihinden önceki zamanlara ait sorumluluklarını kaldırmayacağı öngörülmüştür.

Anılan hüküm bağlamında, kanuni temsilci sıfatıyla tasfiye memuru, tasfiye dönemindeki işlemler ve vergisel ödevleri yapmakla yükümlüdür. Söz konusu görevlerin yapılmaması halinde ortaya çıkan vergi ve cezalarından tasfiye memuru, kanuni temsilci sıfatıyla sorumlu olur. Dolayısıyla, vergi idaresi, bu vergileri tasfiye memurlarından VUK'un 10. ve 333. maddeleri ile AATUHK'nın mükerrer 35. maddesi uyarınca takip edebilir (Günay, Eylül 2008). Bu bağlamda, tasfiye memuru, görevinin başlamış olduğu ve sona erdiği tarih arasındaki dönemde öncelikle kanuni temsilci sıfatıyla VUK kapsamındaki tüm ödevlerini yapmakla sorumludur. Belirtilen dönem içerisinde tasfiye memurunun yapması gereken ancak yapmadığı ödevler nedeniyle ortaya çıkan ve idare tarafından kısmen veya tamamen alınamayan vergi aslı ve cezalarla buna bağlı alacaklar (gecikme faizi ve zamları gibi) VUK'un ilgili maddeleri kapsamında kanuni temsilci sıfatıyla tasfiye memurundan istenir. Vergi borcunun vadesinde ödenmemesi durumunda ise AATUHK'nın mükerrer 35. maddesine göre takibat yapılması edilmesi gerekir. Bu da tasfiye memurlarının kanuni temsilci sıfatından doğan sorumluluklarının temelini oluşturur (Erginay, 2012, 54).

Bununla beraber, ifade etmek gerekir ki, AATUHK'nın mükerrer 35. maddesine göre tasfiye memurlarına müracaat edilebilmesi için yapılan takip sonucunda amme alacağının şirketin mal varlığından tamamen veya kısmen tahsil edilememesi veya tahsil edilemeyeceğinin anlaşılması gerekmektedir. Amme alacağı, borcun asıl yükümlüsü olan şirketten istenmedikçe tasfiye memurlarına başvurulamaz. Bu noktada, kanuni temsilci olarak tasfiye memurlarının takibi, ancak tüm safhaların tamamlanması sonrasında mümkün olur ve bunlara yeni bir ödeme emri gönderilir. Tasfiye memuru için ödeme emri düzenlenmeden ya da sadece şirket adına düzenlenmiş ödeme emri ile

yetinilerek tasfiye memuru hakkında cebri takibat işlemleri başlatılamaz. Yeri gelmişken belirtelim ki, kanuni temsilci açısından sorumluluk türü olarak, VUK'un 10. maddesinde kusur sorumluluğu, AATUHK'nın mükerrer 35. maddesinde ise kusursuz sorumluluk halleri kabul edilmiştir.

Öte yandan, 7103 sayılı Kanunla (T.C. Yasalar, 27.03.2018) VUK'un 10. maddesine "*Tasfiye edilerek tüzel kişiliği ticaret sicilinden silinmiş olan mükelleflerin, tasfiye öncesi ve tasfiye dönemlerine ilişkin her türlü vergi tarhiyatı ve ceza kesme işlemi, müteselsilen sorumlu olmak üzere, tasfiye öncesi dönemler için kanuni temsilcilerden, tasfiye dönemi için tasfiye memurlarından herhangi biri adına yapılır. (...) Şu kadar ki bu fıkra uyarınca tasfiye memurlarının sorumluluğu, tasfiye sonucu dağıtılan tutarla sınırlıdır.*" şeklinde beşinci fıkra eklenmiştir. Mezkûr düzenlemeyle, KVK'nın 17. maddesinin dokuzuncu fıkrasında yer alan hüküm VUK'a taşınmış ve böylelikle söz konusu kural tüm vergi tarhiyatı ve ceza kesme işlemleri için genel hale gelmiştir. Bu halde, tasfiyesi tamamlanarak ticaret sicilinden terkin edilmiş anonim ve limited şirketler, tasfiye öncesi ve tasfiye dönemlerine ilişkin kurumlar vergisi de dâhil olmak üzere her türlü vergi tarhiyatı ve ceza kesme işlemi, tasfiye öncesi dönemler için kanuni temsilcilerden, tasfiye dönemi için tasfiye memurlarından herhangi biri adına yapılacaktır. Dolayısıyla, vergisel işlemlerin, kural olarak tasfiye öncesi dönemlere ilişkin kanuni temsilciler, tasfiye dönemi için ise tasfiye memurları hakkında yapılması gerekmektedir.

Bunun yanında, KVK'da da tasfiye memurlarının sorumluluğuna ilişkin hükümler sevk edilmiştir. Nitekim anılan Kanunun 17/7. maddesinde, tasfiye memurlarının, şirketin tahakkuk etmiş vergileri ile tasfiye beyannamelerine göre hesaplanan vergiler ve diğer itirazlı tarhiyatlar için, 2004 sayılı İcra ve İflas Kanununun (T.C. Yasalar, 19.06.1932) 207. maddesine uygun bir karşılık ayırmadan aynı Kanunun 206. maddesinin dördüncü sırasında yazılı alacaklılara ödeme ve ortaklara paylaşırma yapamayacağı, aksi takdirde bu vergilerin asıl ve zamları ile vergi cezalarından şahsen ve müteselsilen sorumlu olacağı öngörülmüştür. KVK'ya göre tasfiye memurları hakkında takibat yapılabilmesi için tasfiye memurlarının şirketin tahakkuk etmiş vergileri ile tasfiye beyannamelerine göre hesaplanan vergiler ve diğer itirazlı tarhiyatlar için karşılık ayırmadan dağıtımda bulunmuş olmaları gerekmektedir.

AATUHK'da düzenlenmiş olan sorumluluk ile KVK'daki sorumluluk karşılaştırıldığında, AATUHK'da sorumluluk müessesinin daha geniş bir şekilde düzenlendiği görülmektedir. Keza KVK'daki düzenleme, amme

alacaklarından sadece kurumlar vergisinin asıl ve zamları ile cezalarının tahsilini güvence altına alırken, AATUHK'daki düzenleme ise amme idaresinin her türlü alacaklarını kapsamaktadır. AATUHK'da düzenlenmiş olan sorumluluk, tahakkuk etmiş ve edecek amme alacaklarına yönelik iken, KVK'da ise tahakkuk etmemiş vergilerden sadece itirazlı olanlara karşılık ayrılması şeklindedir. Dolayısıyla, AATUHK ile hem tahakkuk etmemiş hem de tahakkuk etmiş amme alacakları koruma altına alınmıştır. Bunun yanında, AATUHK'da sorumluluk için bir üst sınır getirilmişken, KVK'da böyle bir sınırlamaya yer verilmemiştir (Yiğit, 2005, 99).

5. SONUÇ

Kamu hizmetlerinin devamlı olarak sunulmasına bağlı olarak, bu hizmetlerin karşılığını oluşturan vergi, resim, harç gibi gelirlerin, belli sürelerde ve kısa zaman içinde tahsil edilmesi bir gerekliliktir. Ancak, amme alacakları, özel hukuk ilişkisinden doğan alacaklardan mahiyet itibariyle farklıdır. Buradan hareketle, amme alacaklarının takip ve tahsiline yönelik olmak üzere, genel takip sisteminden ayrı, daha kolay, seri ve etkili usuller ihtiva eden 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun yürürlüğe konulmuştur (Yavuz, Ocak 2019, 364). Amme alacaklarının korunması amacıyla mezkûr Kanunda bazı yöntemler öngörülmüştür. Bu yöntemlerden birini de tüzel kişiliği bulunan ve bulunmayan kuruluşların tasfiyesi halinde amme alacaklarının korunması oluşturmaktadır.

AATUHK uyarınca anonim ve limited şirketlerin tasfiyesinde bunların borçlu buldukları amme alacaklarını ödeme ve bu Kanun hükümlerinin uygulanmasıyla ilgili yükümlülükler tasfiye memurlarına geçer. Bunun yanında, tasfiye memurları, tasfiyenin başladığını üç gün içinde ilgili tahsil dairelerine bildirmek zorundadır. Tasfiye memurları, amme idarelerinin her türlü alacaklarını ödemedi veya ödemek üzere ayırmadan önce tasfiye sonucunda elde edileni dağıtmaları veya bunların üzerinde herhangi bir şekilde tasarrufta bulunmaları yasaktır. Aksi halde tahakkuk etmiş ve edecek amme alacaklarından tasfiye memurları şahsen ve müteselsilen sorumlu olurlar. Ancak, bu sorumluluk yapılan tasarrufların ifade ettiği para miktarını geçemez. Tasfiye memurlarının genel sorumluluğu anılan Kanunda düzenlenmekle birlikte, tasfiyeye ve tasfiye memurlarının sorumluluğuna ilişkin 213 sayılı Vergi Usul Kanunu ve 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununda da bazı hükümler yer almaktadır.

Anonim ve limited şirketlerin tasfiye işlemlerini yürüten tasfiye memurlarının, amme alacakları bakımından daha sonradan herhangi bir sorumlulukla karşı karşıya kalmaması bakımından vergi kanunlarında öngörülen usul ve esaslara hassasiyetle riayet etmeleri menfaatlerine olacaktır.

KAYNAKÇA

Bilgin, Hikmet (2011). *Hacizde ve İflasta Alacakların Sırası*. Ankara : Ankara Üniversitesi.

Çelik, Binnur (2002). *Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsil Hukuku*. İstanbul : Türkiye İş Bankası Kültür Yayınları

Danıştay 7. Dairesi (26.04.2006). *E.2005/2963, K.2006/1373 sayılı kararı*. Ankara: Danıştay 7. Dairesi.

Danıştay 7. Dairesi (24.04.2006). *E.2005/3708, K.2006/1321 sayılı kararı*. Ankara: Danıştay 7. Dairesi.

Danıştay 9. Dairesi (11.01.1994). *E.1992/5990, K.1994/29 sayılı kararı*. Ankara: Danıştay 9. Dairesi.

Erginay, Mehmet (2012). *Vergi Hukukunda Tasfiye Memurlarının Sorumluluğu*. İstanbul : İstanbul Üniversitesi

Günay, Fehmi (Eylül 2008). “Tasfiye Memurlarının Tasfiye Memuru ve Kanuni Temsilci Sıfatlarından Doğan Vergi ve Amme Alacağı Sorumlulukları”, *Mali Pusula Dergisi*, Eylül 2008, (<http://www.turkhukuksitesi.com/showthread.php?t=27781>).

Karahan, Sami ve Pınar, Hamdi (2012). *Şirketler Hukuku*. Konya : Mimoza Yayınları

Öncel, Mualla, Kumrulu Ahmet ve Çağan, Nami (2008). *Vergi Hukuku*. Ankara.: Turhan Kitabevi

T.C. Yasalar (19.06.1932). *2004 sayılı İcra ve İflas Kanunu*. Ankara: Resmi Gazete (2128 sayılı).

T.C. Yasalar (28.07.1953). *6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun*. Ankara: Resmi Gazete (8469 sayılı).

T.C. Yasalar (10.01.1961). *213 sayılı Vergi Usul Kanunu*. Ankara: Resmi Gazete (10703-10705 sayılı).

T.C. Yasalar (21.06.2006). *5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu*. Ankara: Resmi Gazete (26205 sayılı).

T.C. Yasalar (14.02.2011). *6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu*. Ankara: Resmi Gazete (27846 sayılı).

T.C. Yasalar (27.03.2018). *7103 sayılı Vergi Kanunları ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun*. Ankara: Resmi Gazete (30373 sayılı ikinci mükerrer).

Yiğit, Yusuf (2005). *Kamu Alacaklarının Korunması*. (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi). İstanbul, İstanbul Üniversitesi.

Yılmaz, Kazım (2006). *Kamu Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Yasa*. Ankara : Ce-Ka Yayınları

Yavuz, Mustafa (Ocak 2019). “Son Değişiklikler ve Yargı Kararları Işığında Amme Alacaklarında Rüçhan Hakkı”. *Vergi Sorunları Dergisi* 364.



YARGI KARARLARI İŞİĞİNDA İHTİRAZİ KAYITLA VERİLEN BEYANNAMELER

Nesimi YAŞAR*

ÖZ

İşbu Yazımızda; örnek olaylar üzerinden, ihtirazi kayıtla verilen beyannamelere Vergi Mahkemesi, Danıştay, Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu ve Anayasa Mahkemesi'nin bakışını irdelemeye çalışacağız.

ÖRNEK OLAY 1

Örnek olayımızda vergi mükellefine; “olumsuz mükellefler listesinde” yer alan mükelleflerden mal ve hizmet alımında bulunduğu gerekçesiyle bu alımlara ilişkin faturalarda yer alan KDV'nin “indirimlerden çıkarılması” gerektiği vergi dairesi tarafından bildirilmiştir. Bu bildirim üzerine vergi mükellefi, bahse konu KDV'leri indirimlerinden çıkararak gerekli düzeltme beyannamelerini “ihtirazi kayıtla” vermiş ve aynı zamanda da konuyu yargıya taşımıştır. Mükellef tarafından “ihtirazi kayıtla” verilen beyannameler üzerine, vergi dairesi tarafından KDV tahakkuk ettirilmiş, gecikme faizi ile birlikte % 50 oranında vergi ziayı cezası kesilmiştir. Burada vurgulanması gereken bir husus da mükellefin beyannamelerini “pişmanlıkla vermemiş” olmasıdır.

ÖRNEK OLAY 1'E VERGİ MAHKEMESİ'NİN BAKIŞI

İstanbul 5'nci Vergi Mahkemesi, 30.05.2016 tarih ve Esas: 2016/207 ve Karar: 2016/1152 sayılı Kararıyla; vergiyi doğuran olayın ortaya çıkarılması ve doğruluğunun saptanması için gerekli araştırmaların yapılmasının zorunlu olduğu, olayda, davacının ikinci bir beyanname vermeye zorlandığı, dava konusu tahakkukların bu zorlama sonucu verilen beyana dayandığı, idarenin mükellefleri ikinci bir beyanda bulunmaya zorlama hak ve yetkisinin bulunmadığı, faturaların sahte fatura olduğu iddia ediliyor ise vergi incelemesi suretiyle her türlü araştırma ve inceleme yapılarak somut verilerle sahteliğinin ortaya konulması gerekirken bu yönde davacı nezdinde bir vergi incelemesi yapılmadığı gerekçesiyle tahakkuk eden vergileri, kesilen cezayı ve hesaplanan gecikme faizini kaldırmıştır.

* Yeminli Mali Müşavir, E. Maliye Başmüfettişi

ÖRNEK OLAY 1'E DANIŞTAY'IN BAKIŞI

Vergi Mahkemesi'nin mükellef lehine vermiş olduğu kararı üzerine, davalı idarenin temyiz istemini inceleyen Danıştay 3'ncü Dairesi, 29.12.2017 tarih ve Esas: 2016/16389, Karar: 2017/11031 sayılı Kararı'yla; beyanname verme süresi geçirildikten sonra, faturaları kayıtlara intikal ettirilen firmalar hakkındaki olumsuz tespitler nedeniyle söz konusu faturalar kayıtlardan çıkarılarak ilgili dönemlere ait **KDV düzeltme beyannamelerine konulan ihtirazi kaydı**, süresinden sonra verilen beyanname üzerine tahakkuk eden vergiye dava açılmasına olanak sağlayan bir çekince olarak kabulüne olanak bulunmadığı, verginin süresinde tahakkuk ettirilmemesi nedeniyle vergi ziyai cezası kesilmesi, VUK'nun 341'nci maddesinin gereği olduğundan, Mahkemece yeniden verilecek kararda bu hususun ayrıca gözetileceğinin açık olduğu gerekçesiyle, (mükellef aleyhine olmak üzere) Vergi Mahkemesi kararını **bozmuştur**.

Danıştay mevzu olayda; mükellef tarafından verilen, KDV düzeltme beyannamelerini **serbest iradeyle verilen bir beyanname** olarak görmüş ve bu beyannamelerin üzerine ihtirazi kayıt konulmasının dava açmaya yeterli olmadığını (kendi beyanına karşı dava açılmayacağından hareketle) düşünerek, olayın esasına hiç girmeden oy çokluğu ile Vergi Mahkemesi kararını bozmuştur.

Danıştay'ın, "bozma" kararı üzerine Vergi Mahkemesi, mükellef lehine vermiş olduğu ilk kararında "ısrar" etmiştir.

ÖRNEK OLAY 1'E DANIŞTAY VERGİ DAVA DAİRELERİ KURULU'NUN BAKIŞI

Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu da Karar Tarihi: 27.02.2019, Esas No: 2019/145, Karar No: 2019/132 Kararı'yla; Danıştay 3'ncü Dairesi'nin kararının dayandığı aynı hukuksal nedenler ve gerekçeyle Vergi Mahkemesi'nin ısrar kararının bozulmasına karar vermiştir.

Diğer bir ifadeyle Kurul da **mükellef aleyhine** düşünerek, Danıştay 3'ncü Dairesi'nin kararına katılmıştır.

ÖRNEK OLAY 2 ve YARGI MERCİLERİNİN OLAYA BAKIŞI

Anayasa Mahkemesi'ne de intikal eden bu ÖRNEK OLAY 2; yukarıdaki ÖRNEK OLAY 1 ile mükellef yönünden aynı olmasa da konu yönünden aynıdır.

Söz konusu bu ÖRNEK OLAY 2 hakkında Anayasa Mahkemesi **mükellef lehine** karar vermiştir.

Anayasa Mahkemesi'nin Karar Başvuru Numarası: 2015/15100, Karar Tarihi: 27.02.2019, yayımlandığı Resmi Gazete tarih sayısı: 03.04.2019 – 30734'tür.

Anayasa Mahkemesi'ne intikal eden ÖRNEK OLAY 2 hakkında kısa açıklama.

(...) Vergi Dairesi Başkanlığı (Vergi Dairesi) tarafından 13.06.2014 tarihli **yazı ile** hakkında vergi tekniği raporu düzenlenen mükellef G.D. ve firmasından yapılan mal ve hizmet alımlarına ait faturaların sahte olduğu belirtilerek başvuruclardan bu alımlara isabet eden KDV'lerin tenzil edilmesi istenmiş, aksi takdirde olumsuz mükellefler listesine alınacakları uyarısı yapılmıştır.

Başvuruclular anılan yazı üzerine olumsuz mükellefler listesine girmek için Vergi İdaresine 2014 yılı içinde farklı tarihlerde ihtirazi kayıtla düzeltme beyannameleri vermişlerdir. Bu beyannameler üzerine Vergi İdaresince KDV ve gecikme faizi tahakkuk ettirilmiş ve vergi ziyai cezası kesilmiştir.

Anayasa Mahkemesi'ne intikal eden bu olayda yargılama safhaları şu şekilde gerçekleşmiştir.

Vergi Mahkemesi **mükellef aleyhine** karar vermiştir.

Bölge İdare Mahkemesi, Vergi Mahkemesi kararını bozarak, **mükellef lehine** karar vermiştir.

Daha sonra Bölge İdare Mahkemesi, Danıştay içtihadına da atıf yaparak, karar düzeltme istemini kabul etmiş ve kendi verdiği ilk bozma kararında ve vergi, faiz ve cezanın kaldırılmasında isabet bulunmadığı sonucuna vararak, bu sefer tam tersine olarak **mükellef aleyhine** karar vermiştir.

Anayasa Mahkemesi'nin değerlendirmesi.

Anayasa Mahkemesi önüne gelen örnek olay ile ilgili detaylı inceleme ve değerlendirmelerde bulunmuştur. Anayasa Mahkemesinin değerlendirmeleri aşağıda özetlenmiştir.

Başvuru konusu olayda mal ve hizmet alımında bulunduğu firmanın sahte fatura düzenlendiği yönünde tespitler bulunmasından dolayı kendilerinin kod listesine alınma baskısı altında serbest iradelerini yansıtmayan düzeltme beyannameleri vermek durumunda bırakılan başvurucluların bu işleme karşı açtığı davalar **vergi mahkemelerince esasları yönünden incelenmemiştir**. Bu durumda sahte olduğu ileri sürülen faturalarda yazılı mal ve hizmetlerin

gerçekten alınıp alınmadığı, yapılan işin niteliği ve büyüklüğüyle orantılı olup olmadığı araştırılmamış, gerçek durum somut olarak ortaya konulmamıştır. Sonuç olarak başvuru, mülkiyet haklarına müdahale teşkil eden vergilendirme işlemlerinin yargı yoluyla denetlenebilmesi imkânına sahip olamamışlardır. Bu durumda, mülkiyet hakkının öngördüğü usul güvencelerinin sağlanamamasından dolayı müdahalenin başvuru şahsi olarak aşırı bir külfet yüklediği ve başvuru mülkiyet hakkının korunmasıyla müdahalenin kamu yararı amacı arasında olması gereken adil dengenin başvuru aleyhine bozulduğu sonucuna ulaşılmıştır.

Bu değerlendirmelerden sonra Anayasa Mahkemesi aşağıdaki şekilde karar vermiştir.

“İhtirazi kayıtla verilen düzeltme beyannameleri üzerine yapılan vergilendirmeye ve kesilen cezaya karşı açılan davaların derece mahkemelerince reddedilmesinin ölçüsüz olması nedeniyle mülkiyet hakkının ihlal edildiği sonucuna varılmıştır. Dolayısıyla somut başvuruda ihlalin mahkeme kararlarından kaynaklandığı anlaşılmaktadır.

Bu durumda mülkiyet hakkının ihlalinin sonuçlarının ortadan kaldırılması için yeniden yargılama yapılmasında hukuki yarar bulunmaktadır. Buna göre yapılacak yeniden yargılama ise 6216 sayılı Anayasa Mahkemesinin Kuruluşu ve Yargılama Usulleri Hakkında Kanun’un 50’nci maddesinin (2) numaralı fıkrasına göre ihlalin ve sonuçlarının ortadan kaldırılmasına yöneliktir.

Bu kapsamda derece mahkemelerince yapılması gereken iş, öncelikle ihlale yol açan mahkeme kararlarının ortadan kaldırılması ve nihayet ihlal sonucuna uygun yeni kararlar verilmesinden ibarettir. Bu sebeple kararın bir örneğinin yeniden yargılama yapılmak üzere Vergi Mahkemesine gönderilmesine karar verilmesi gerekir.” denilmek suretiyle; “mülkiyet hakkının ihlal edildiğine” karar vermiştir.

ÖRNEK OLAY 3 VE İLGİLİ DANIŞTAY KARARI

Yukarıdaki ÖRNEK OLAY 1’de vergi mahkemesi **mükellef lehine** karar verirken (ve ısrar ederken) Danıştay ve Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu **mükellef aleyhine** kararlar vermiştir.

ÖRNEK OLAY 2’de de hem vergi mahkemesi, hem de bölge idare mahkemesi **mükellef aleyhine** karar verirken, Anayasa Mahkemesi **mükellef lehine** karar vermiştir.

Böyle olmakla birlikte, Danıştay’ın benzer olaylarda (aşağıdaki ÖRNEK OLAY 3) **mükellef lehine** kararlar verdiği de görülmüştür.

Danıştay 9’ncu Dairesi’nin, 27.03.2014 tarih, Esas: 2011/6478, Karar: 2014/1243 sayılı Kararı;

“İdare hukukunda özel hukuktan farklı olarak idarenin tek taraflı irade beyanı hukuki sonuç doğurmaya yeterli olsa da, vergi beyannamesi vermek gibi özel hukuk kişilerinin irade beyanı üzerine vergi tarh ve tahakkuk ettirilmesi şeklinde gerçekleşen idari işlemlerin tesis edildiği durumlarda özel hukuk kişilerinin irade beyanlarının her türlü sakatlıktan, iradeyi bozucu etkenlerden uzak olarak oluşması gerektiği açıktır. İrade beyanını sakatlayıcı durumların söz konusu olması halinde bu beyana dayanılarak tesis edilen idari işlemin hukuka uygun olduğundan söz edilemez. Olayda ise davalı idarece 213 sayılı Yasada belirtilen tarhiyat şekilleri ve vergi incelemesine ilişkin hükümler göz ardı edilmiş olup, mal ve hizmet alımında bulunduğu firmaların olumsuz mükellefler listesinde yer almasından dolayı davacının düzeltme beyannamesi vermek durumunda bırakıldığı anlaşılmaktadır. Bu durumda davacı hakkında bir inceleme yapılmadan ve kullandığı faturaların gerçek olup olmadığı, kendisi ve fatura düzenleyicileri hakkında her yönüyle incelenerek ortaya konulmadan, kod listesinden çıkmak amacıyla verilen düzeltme beyannameleri üzerine yapılan tahakkukta ve kesilen cezada hukuka uyarlık bulunmadığından yazılı gerekçeyle davayı reddeden vergi mahkemesi kararında yasal isabet görülmemiştir.” denilmek suretiyle **mükellef aleyhine karar veren vergi mahkemesi kararını bozmuştur.**

ÖRNEK OLAY 4 BEYANNAMEYE İHTİRAZİ KAYIT İBARESİ KONULMAZSA

Danıştay, kimi durumlarda, genişletici yorumlar yapmak suretiyle **mükellef lehine** kararlar vermektedir. Aşağıda görüldüğü üzere Danıştay, beyannameye hiç ihtirazi kayıt konulmasa dahi, beyannameye karşı **dava açılabilceğine** karar vermiştir. Danıştay 9’ncu Dairesinin 29.12.2009, Esas: 2009/7171, Karar: 2009/5341 sayılı Kararı’nın ilgili bölümü aşağıya alınmıştır:

“...Bakılan davada KDV beyannamelerini veren davacının daha sonra **ihtirazi kayıt konulmadan** ikinci bir beyanname daha vererek ilk beyannameye yer alan indirim konu bazı faturaların beyannameden çıkarılması sağlanmıştır. Davacının aleyhine olan bu durumun kendi iradesiyle ortaya çıktığı iddia edilse de ticari hayatın olağan koşulları altında

bir yükümlünün bu yönde bir eylemde bulunması olağan olmayacağından davacının verdiği ikinci beyannamelerin özgür iradeyle oluştuğundan söz edilemez. Davacının kullandığı bazı faturaların sahte olduğunu düşünen idarenin yapması gereken, faturaları düzenleyenler hakkında olumsuz tespitler var ise bunu davacı hakkında yapacağı bir vergi incelemesi ve düzenleyeceği vergi inceleme raporuyla ortaya koyarak gerekirse resen tarhiyat yaparak bunu davacıya tebliğ etmesidir. Oysa bu yapılmayarak baskı ile davacının bazı faturaları indirimleri arasından çıkarması sağlanmıştır. **Baskı altında verilen ikinci beyannamelerin özgür iradeye dayandığı söylenemeyeceği gibi, buna karşı açılan davanın beyannamelerde ihtirazi kayıt bulunmadığı, dolayısıyla bu beyan üzerine tarh olunan vergiye dava açılmayacağından söz edilmesi de mümkün değildir.**

Bu durumda davacı hakkında bir inceleme yapılmadan ve kullandığı faturaların gerçek olup olmadığı, kendisi ve fatura düzenleyicileri hakkında her yönüyle incelenerek ortaya konulmadan baskı ile verdirilen düzeltme beyannameleri üzerine yapılan vergilemede isabet görülmemiştir...”

ÖRNEK OLAY 5 ZAMANINDA VERİLEN BEYANNAMEYE İHTİRAZİ KAYIT KONULMASI

Zamanında verilen beyannameye ihtirazi kayıt **konulabileceğine** dair Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu'nun 11.12.2009 tarih ve Esas: 2008/593, Karar: 2009/655 sayılı Kararı'nın ilgili kısmı şöyledir: “Zamanında verilen vergi beyannamesine ihtirazi kayıt konulması; beyannamede hesaplanan verginin tümü ya da bir kısmının tahakkuk ettirilmemesi istenerek, ihtirazi kaydın konusunu oluşturan nedenin tarhı yapan idare tarafından kabul edilmemesi halinde, beyanname üzerinden tarh edilen verginin ihtirazi kayıt konulan kısmının dava konusu edilebilmesini olanaklı kılarak, noksan beyanda bulunulmasını ve verginin geç tahakkuk etmesini önlemektedir.”

ÖRNEK OLAY 6 KANUNİ SÜRESİNDEN SONRA VERİLEN BEYANNAMEYE İHTİRAZİ KAYIT KONULMASI

Kanuni süresi geçtikten sonra pişmanlıkla verilen beyannameye **ihtirazi kayıt konulamayacağına** dair Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulunun 27.06.2012 tarih ve Esas: 2012/167, Karar: 2012/300 sayılı Kararı'nın ilgili kısmı aşağıdadır.

“...Beyannamenin pişmanlıkla verilmesi, süresi geçtikten sonra verilen bu beyannamenin, kanuni süresinde verilmiş sayılmasına yol açmadığından ve sadece ceza kesilmesini önlediğinden, pişmanlıkla verilen beyannamelere ihtirazî kayıt konulması etkileyici bir sonuç doğurmamaktadır. Bu yüzden, kanuni süresi geçtikten sonra pişmanlıkla verilen beyannameye ihtirazî kayıt konulmasına; kanuni süresinde ancak ihtirazî kayıtle verilen beyannamelere bağlanan hukuksal sonucun tanınmasına da olanak yoktur...”

Bu Kurul kararına göre;

a) ihtirazi kayıt ancak kanuni süresinde verilen beyannamelere konulabilir ve dava açılabilir.

b) kanuni süresinden sonra ve pişmanlıkla verilen beyannamelere ihtirazi kayıt konulamaz ve dava da açılmaz.

DEĞERLENDİRME VE SONUÇ

Yukarıdaki satırlarda da özetlendiği üzere; mahkemelerimiz ihtirazi kayıtlar ile ilgili davalarda farklı yönde kararlar verebilmektedir. Bu kararlar bazen mükellef lehine bazen de mükellef aleyhine olabilmektedir. Mahkemelerimiz bazı durumlarda işin esasına inerken, bazı durumlarda da belirli gerekçelerle; “dava açılmayacağına” karar vermektedir.

Özel konu olarak, vergi idaresi tarafından bazı faturaların KDV’sinin indirimlerden çıkarılması boyutundan yaptığımız inceleme, diğer bütün ihtirazi kayıtle verilen beyannameler ile ilgili kararlara da örnek teşkil edebilir.

Şahsi kanaatimize göre; ihtirazi kayıtle verilen beyannameler ile ilgili genişletici yorumlar yapılarak yargı denetimi tam olarak sağlanabilmelidir.

Bu kapsamda olmak üzere;

Öncelikle vergi idaresinin, mükelleflere bazı faturalarının KDV indirimlerinden çıkartılması yönündeki telkin ve yönlendirme yapmak yerine faturaların sahteliğini vergi incelemesi yolu ile ortaya koyması gerektiği,

Mükelleflerin ihtirazi kayıtle beyanname vermesinin idare tarafından hiçbir surette engellenmemesi gerektiği,

İhtirazi kaydın hem süresinde verilen beyannamelere hem de süresinden sonra verilen düzeltme beyannamelerine konulabileceği ve bu suretle dava açılabilceği,

Pişmanlık konusu hususların da (vergi ve ceza kesilmesi yönünden) tartışmalı hususlar olabileceği göz önüne alındığında ve yasada bu konuda

bir sınırlayıcı hüküm bulunmadığı dikkate alındığında, pişmanlıkla verilen beyannamelerin de pekâlâ “ihtirazi kayıtlarla” verilebileceği ve bunlara da dava açılabilceği,

Hiç ihtirazi kayıt konulmasa dahi, gerekçesini dava dilekçesinde açıklamak şartıyla, dava açılabilceği (kanaatimize göre dava açmak, başlı başına bir ihtiraz göstergesidir),

Vergi yargısının olayı şekli yönden (ihtirazi kayıt konulup konulmadığı, süresinde veya süresinden sonra verilen beyannameye ihtirazi kayıt konulabilceği gibi) değil de, konunun özüne inerek, davayı esastan görüşerek, vergi adaletini sağlayacak şekilde karar vermesi gerektiği,

Konuya ilişkin doğru, sağlıklı, dava açma özgürlüğünü genişletici, yargı denetimini ve adaleti tam tesis etmeye yönelik bulduğumuz, yukarıda zikredilen Anayasa Mahkeme kararının içtihat açısından emsal olması gerektiği, kanaatindeyiz.

KAYNAKÇA

Anayasa Mahkemesi (27.02.2019). 2015/15100 sayılı karar Ankara : Resmi Gazete tarih sayısı (30734 sayılı).

Danıştay 3'ncü Dairesi(29.12.2017). *Esas: 2016/16389, Karar: 2017/11031 sayılı kararı*

Danıştay 9'ncü Dairesi(27.03.2014). *Esas: 2011/6478, Karar: 2014/1243 sayılı Kararı.*

Danıştay 9'ncü Dairesi(29.12.2009). *Esas: 2009/7171, Karar: 2009/5341 sayılı Kararı.*

Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu(11.12.2009).*Esas: 2008/593, Karar: 2009/655 sayılı Kararı.*

Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu(27.02.2019). *Esas No: 2019/145, Karar No: 2019/132 Kararı.*

Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu(27.06.2012). *Esas: 2012/167, Karar: 2012/300 sayılı Kararı.*

İstanbul 5'nci Vergi Mahkemesi (30.05.2016).*Esas: 2016/207 ve Karar: 2016/1152 sayılı Kararı.*

YURT DIŞINDAN GETİRİLEREK SERMAYE OLARAK KONAN YABANCI PARALARIN DEĞERLENDİRİLMESİ VE KUR FARKLARINDA ÖZELLİK ARZ EDEN DURUMLAR

İbrahim APALI*

ÖZ

Muhasebenin temel işlevi, işletmede gerçekleşen finansal nitelikli işlemlerin tanımlanarak kaydedilmesi, sınıflandırılması ve özetlenmesidir. Muhasebenin kayıt ve sınıflamayla topladığı bilgileri, işletmeyle ilgili taraflarca çeşitli amaçlarla kullanılmasına olanak vermek için özetlenerek gösterildiği tablolar ise finansal tablolardır. Bu açıdan finansal tablolar işletmenin muhasebe sistemi içinde kaydedilen ve sınıflandırılan bilgilerin belirli zaman aralıklarıyla bu bilgilere ihtiyaç duyan ve bu bilgileri kullanacak olanlara iletilmesini sağlayan araçlardır. Muhasebenin genel ilkelerinden olan dönemsellik ilkesi gereği işletmeler, işletmede bulunan ikdisadi kıymetlerin envanterini çıkarmak ve bu ikdisadi kıymetlerin bilanço günü itibari ile durumlarını tespit etmek durumundadırlar. Envanter işletmeye dahil kıymetlerin mevcudiyetinin tespiti, değerlendirme ise Vergi Usul Kanun 258'inci maddesine göre vergi matrahının hesaplanmasında envanter çalışmaları sonucunda var olduğu saptanan ve miktarı tespit edilen ikdisadi kıymetlerin para cinsinden ifade edilmesidir. Değerleme ile bilançonun dönem sonunda sahip olunan değerleri fiili olarak gösterir hale getirilmesi sağlanmaktadır. 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 185 ve 186'ıncı maddeleri uyarınca bilanço usulüne göre defter tutan mükellefler hesap dönemi sonu itibari ile mevcutları alacakları ile borçlarını tespit etmek için envanter çıkarmak zorundadır. Envanter çıkartma neticesinde fiili durum ile muhasebe kayıtlarındaki durum arasında fark olmaması halinde, yapılacak bir işlem bulunmamakla birlikte arada fark çıkması durumunda, işletmelerin vergi matrahını doğru tespit edecek şekilde düzeltme kayıtlarını yapması gerekmektedir. Yani finansal tabloların oluşturulmasında fiili envanter sonuçları dikkate alınmaktadır. 213 Sayılı VUK nun 3. Maddesinde de belirtildiği gibi Vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya, ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti esastır. Nakit paraların değerlendirilmesinde iki ayırım yapılmış ve Türk lirası paralar itibari değeri ile Döviz bedelli paralar ise Maliye Bakanlığınca yayınlanmış

* SMMM

efektif alış kuru ile değereleceği belirtilmiş olup; Ancak 7103 sayılı yasa ile, Yurt dışından sermaye olarak getirilen ve yatırım teşvik belgesi kapsamında harcanan yabancı paraların değerelemesinde de kanun oyucu özellikli durumlar getirmiştir.

Anahtar Sözcükler: Borsa Rayici, Mukayyet değer, Dönem sonu, Dönemsellik, Değereleme, Ölçme, Yatırım teşvik belgesi, konvertibil para,

1- GİRİŞ

Vergi usul Kanununun Değereleme günü başlıklı 259'uncu maddesine göre; değerelemede, ikdisadi kıymetlerin vergi kanunlarında gösterilen gün ve zamanlarda haiz oldukları kıymetler esas alınır. Yine VUK'nun 174' üncü maddesi uyarınca, tutulması zorunlu olan defterler hesap dönemi itibari ile tutulur. Kayıtlar hesap dönemi sonunda kapatılır ve ertesi dönem başında tekrar açılır. Hesap dönemi normal olarak takvim yılıdır. Gelir ve kurumlar vergisi uygulamasında normal şartlarda değereleme günü 31 Aralık tarihidir. Hazır değerelemler işletme varlıklarının en likit olanlarıdır. Bu varlıkların en önemli özelliği nakde çevrilme imkanlarının bulunmasıdır. İşletme nakitlerinin dönem sonu değerelemesinde öncelikle fiili envanter yapılır. Fiili envanter Kaydi envanterle farklılıklar gösterirse düzeltme kaydı yapılarak kaydi envanter fiili envanter sonuçlarına getirilir. Nakit paraların değerelendirilmesinde iki ayırım yapılır. Türk lirası paralar itibari değeri ile Döviz bedelli paralar ise Maliye Bakanlığınca yayımlanmış efektif alış kuru ile değerelemlenir. Yurt dışından getirilip sermaye olarak konulan yabancı paraların değerelemesi ve yatırım teşvik belgesi kapsamında sarf olunması halinde kanun koyucu 7103 sayılı yasa ile Vergi Usul kanununun 280/A maddesine hüküm koymak suretiyle özel bir belirleme yapmıştır. Bunun nedeni de ülkemizde meydana gelen kur baskısı nedeniyle böyle bir önlem alınması öngörülmesidir. Kanunun yayım tarihi olan 27.03.2018 tarihinden sonra tescil edilen sermaye şirketlerine uygulanmak üzere yürürlüğe girmiş olup. Konuya ilişkin olarak Maliye bakanlığı tarafından 495 seri no.lu VUK GT yayımlanarak uygulamaya yönelik açıklama ve yetkisi çerçevesinde belirlemeler yapılmıştır. Bugünkü konumuzda da Ticaret Kanunu Sermaye piyasası kanunları ve Vergi kanunlarına göre nakdi kıymetlerin değereleme hükümleri ve sermaye amaçlı yurt dışından gelen yabancı paraların değerelendirilmesi konusu hakkında bilgi verilmeye çalışılacaktır.

2- NAKİT PARALARIN DEĞERLEMESİ

İşletme nakitlerinin dönem sonu değerlemesinde öncelikle fiili envanter yapılıır. Fiili envanter kaydı envanterle farklılık gösterirse gerekli düzeltme kaydı yapılarak kaydı envanter sonuçları fiili envanter seviyesine getirilir. Düzeltme esnasında; farklılığın nedeni tespit edilmişse ilgili hesaplara kayıt yapılıır, farklılığın nedeni henüz tespit edilememişse sayım ve tesellüm fazlaları hesabı (397) veya sayım ve tesellüm noksanlıkları (197) hesabı kullanılır. Kasa sayım noksanı, giderleştirmeye ilişkin başka bir veri olmadan doğrudan gider ve maliyet olarak dikkate alınamaz. Örneğin; bir işletmede dönem sonu envanterinde kasa noksanı çıkmışsa ve noksanlığın kasa mutemedinin zimmetine para geçirmesinden kaynaklandığı tespit edilmişse kasa mutemedi noksanlık kadar işletmeye borçlandırılır. Karşılığında kasadan çıkış yapılıır, noksanlığın nedeni tespit edilmemişse noksanlık 197 no.lu hesaba kaydedilir. Nakit paraların değerlemesinde iki ayırım yapılıır. Türk lirası paralar itibari kıymetle değeriilir. Döviz bedelli paralar ise maliye bakanlığınca yayımlanmış (ilgili yabancı paraya ilişkin) efektif alış kuru ile değeriilir. (VUK mad.280,284). yabancı para değeriilmesinde döviz alış kuru yerine efektif alış kuru dikkate alınır. Yabancı paraların kur değeriilmesi sonucu ortaya çıkacak olumlu fark ilgili aktif değeriine eklenecek karşılığında 646 no.lu hesaba gelir kaydı yapılacaktır. Halen uygulanmakta olan dalgalı (serbest) kur sisteminde, kur değeriilmesi sonucunda olumsuz değeriileme farkları da ortaya çıkabilmektedir. Bu durumda, değeriileme sonucunda oluşan olumsuz farkın ilgili aktif değeriiden düşülmesi, karşılığında da 656 no' lu hesaba gider kaydı yapılması gerekir. Döviz mevcutlarındaki envanter noksanlığının kayıtlara alınmasında öncelikle kur değeriilmesi yapılacaktır, değeriilenmiş tutar üzerinden düzeltme kayıtları yapılacaktır.

3- YURTDIŞINDAN GETİRİLEREK SERMAYE OLARAK KONULAN PARALAR

213 sayılı Vergi Usul Kanununun;

- 258 inci maddesinde, “Değeriileme, vergi matrahlarının hesaplanmasıyla ilgili iktisadi kıymetlerin takdir ve tespitidir.”,
- 259 uncu maddesinde, “Değeriilemede, iktisadi kıymetlerin vergi kanunlarında gösterilen gün ve zamanlarda haiz oldukları kıymetler esas tutulur.”,

-265' inci maddesine göre Mukayyet değer, bir ikdisadi kıymetin muhasebe kayıtlarında gösterilen hesap değeridir.'

- 280 inci maddesinde, "Yabancı paralar borsa rayici ile değerlendirir. Borsa rayicinin takarrüründe muvazaa olduğu anlaşılırsa bu rayiç yerine alış bedeli esas alınır.

Yabancı paranın borsada rayici yoksa, değerlemeye uygulanacak kur Maliye Bakanlığınca tespit olunur.

Yurtdışından getirilip sermaye olarak konulan yabancı paraları değerlendirme konusunda kanun koyucu, 7103 sayılı kanunun 11. maddesiyle VUK' un 280/A maddesine aşağıdaki hükmü koymak suretiyle özel bir belirleme yapmıştır.

- 280/A maddesinde, "Yatırım teşvik belgesi kapsamında yatırım yapacak tam mükellef sermaye şirketlerine, işe başladıkları hesap dönemini takip eden hesap dönemi sonuna kadar yurtdışından getirilerek sermaye olarak konulan yabancı paraların, söz konusu dönem zarfında yatırım teşvik belgesi kapsamında sarf olunan kısmı nedeniyle oluşan kur farkları pasifte özel bir fon hesabına alınabilir. Bu durumda olumlu kur farkları bu hesabın alacağına, olumsuz kur farkları ise bu hesabın borcuna kaydedilir.

A) Uygulamadan Yararlanma Şartları:

213 sayılı Kanunun 280/A maddesi uygulamasından yararlanılabilmesi için aşağıda yer verilen şartların yerine getirilmiş olması gerekmektedir.

a) Sermaye şirketi olma,

b) 7103 sayılı Kanunun yayımı tarihinden sonra ticaret siciline tescil edilmiş olma,

c) 5520 sayılı Kanun uygulamasında tam mükellef olma,

ç) Sermaye olarak konulan yabancı parayı yurt dışından getirme.

Bu müessese hükümlerinden faydalanmak isteyen mükelleflerin, birinci fıkrada sayılan şartları ((ç) bendi hariç) işe ilk kez başlama tarihi itibarıyla taşınması zorunlu olup, bu şartların sonradan yerine getirilmesi durumunda bu müessese kapsamında değerlendirme hükümlerinden yararlanılması mümkün bulunmamaktadır.

20/4/1976 tarihli ve 15565 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan 130 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ve 27/12/1998 tarihli ve 23566 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan 217 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde, değerlendirme günü itibarıyla Maliye Bakanlığınca kurların ilan edilmediği durumlarda Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankasınca ilan edilen kurların esas

alınacağı belirlenmiş olup, yapılacak değerlemede efektif cinsinden yabancı paralar için efektif alış kuru (efektif alış kurunun bulunmaması halinde Tam mükellef sermaye şirketlerine, işe başladıkları hesap dönemini takip eden hesap dönemi sonuna kadar yurt dışından getirilerek sermaye olarak konulan yabancı paralar uygulama kapsamındadır.

213 sayılı Kanununun 280/A maddesi kapsamında, yurt dışından getirilerek şirkete sermaye olarak konulan yabancı paralardan, yatırım teşvik belgesi için yapılan başvuru tarihine kadar sarf olunmayan kısım, başvuru tarihine kadar geçen vergilendirme dönemlerine ilişkin değerlendirme günlerinde mukayyet değeriyle değerlendirilecektir.

Söz konusu yabancı paraların mukayyet değerle değerlendirilmesine ilişkin mükellefin tercihi, işlemi takip eden ilk geçici vergi beyannamesi ile birlikte vergi dairesine bildirilir.

Yatırım teşvik belgesi almak için ticaret siciline tescil tarihini izleyen üçüncü ayın sonuna kadar başvuruda bulunulması halinde, mezkur paralardan sarf olunmayan kısım, işe başlanılan hesap dönemini takip eden hesap dönemi sonuna kadar mukayyet değeri ile değerlendirilecektir.

Yatırım teşvik belgesi başvuru süresinin bitim tarihini içine alan vergilendirme dönemine ilişkin değerlendirme gününde de bu paralardan sarf olunmayan kısım, yatırım teşvik belgesi almak için başvuru yapıp yapılmadığına bakılmaksızın mukayyet değeri ile değerlendirilecektir.

Yatırım teşvik belgesi almak için belirtilen sürede başvurulmuş olmasına karşın, bu başvurunun ilgili makamlarca red olunması halinde, red tarihinin içinde bulunduğu vergilendirme dönemi sonunda da bu yabancı paralardan sarf olunmayan kısım mukayyet değeri ile değerlendirilir.

Örnek: Hesap dönemi olarak takvim yılı esasını kullanan, ticaret siciline tescil tarihi 10/5/2018 olan ve madde kapsamında değerlendirme yapmak isteyen E Ltd. Şti. 31/8/2018 tarihine kadar yatırım teşvik belgesi almak için ilgili kurumlara başvuruda bulunmalıdır. Mükellef, ikinci ve üçüncü geçici vergi dönemi sonunda madde kapsamına giren yabancı paralardan sarf olunmayan kısmını mukayyet değeri ile değerlendirebilecek olup, bu tarihe kadar başvuruda bulunması halinde, söz konusu yabancı paralardan sarf olunmayan kısmını 31/12/2019 tarihine kadar 213 sayılı Kanununun 280/A maddesi uyarınca mukayyet değeri ile değerlendirmeye tabi tutacaktır. Ancak bu süre zarfında yatırım teşvik belgesi başvurusunun reddedilmesi halinde, red tarihinin içinde bulunduğu vergilendirme dönemine kadar (bu dönem dahil) söz konusu yabancı paralar mukayyet değeri ile değerlendirilecektir.

Sermaye olarak konulan bu yabancı paraların, işe başlanılan hesap dönemini takip eden hesap dönemi sonuna kadar herhangi bir suretle sarf edilmeyen kısmı; bu hesap dönemlerine ait vergilendirme dönemlerinin sonuna kadar mukayyet değeriyle, işe başlanılan hesap dönemini takip eden hesap döneminin sonu itibarıyla bu Kanunun 280 inci maddesine göre değerlendirilir.

Müessese hükümlerinden faydalanmak isteyen mükelleflerce, 213 sayılı Kanunun 280/A maddesinde öngörülen süre dahilinde;

- yatırım teşvik belgesi almak için başvuru yapılmaması halinde, başvuru süresinin bitim tarihini içine alan vergilendirme dönemini takip eden vergilendirme dönemine ilişkin değerlendirme gününde,

- yatırım teşvik belgesi almak için başvuru yapılmasına karşın, bu başvurunun ilgili makamlarca red olunması halinde, red tarihinin içinde bulunduğu vergilendirme dönemini takip eden vergilendirme dönemine ilişkin değerlendirme gününde,

- yatırım teşvik belgesi almak için başvuru yapılmış olmasına karşın, bu belgenin çeşitli sebeplerle işe başlanılan hesap dönemini takip eden hesap dönemi sonuna kadar alınamaması halinde işe başlanılan hesap dönemini takip eden hesap döneminin son vergilendirme dönemine ilişkin değerlendirme gününde,

- yatırım teşvik belgesi almak için başvuru yapılmış olması ve belgenin de işe başlanılan hesap dönemi veya müteakip hesap dönemi içerisinde alınmış olması halinde, işe başlanılan hesap dönemini takip eden hesap döneminin son vergilendirme dönemine ilişkin değerlendirme gününde, madde kapsamına giren yabancı paralardan sarf olunmayan kısım, 213 sayılı Kanunun 280 inci maddesi uyarınca değerlendirilerek oluşan kur farkları, ilgili gelir ve gider hesaplarına alınacaktır.

Madde kapsamına giren yabancı paraların 213 sayılı Kanunun 280 inci maddesi uyarınca değerlendirildiği vergilendirme dönemlerinden sonra bir daha mukayyet değeri ile değerlendirilme imkânı bulunmamaktadır.

Birinci fıkraya uyarınca oluşan fon hesabı, sermayeye ilave edilme dışında, herhangi bir suretle başka bir hesaba nakledildiği veya işletmeden çekildiği takdirde, bu işlemlerin yapıldığı dönemlerin kazancı ile ilişkilendirilmeksizin, bu dönemde vergiye tabi tutulur. Kurumlar Vergisi Kanununa göre yapılan devir ve bölünme işlemleri hariç, şirketin tasfiyesi halinde de bu hüküm uygulanır.

Mükelleflerin, 213 sayılı Kanunun 280/A maddesi hükmünden yararlanılabilmesi için ticaret siciline tescil tarihini izleyen üçüncü ayın sonuna kadar yatırım teşvik belgesi almak üzere ilgili mevzuatında belirlenen esaslar doğrultusunda Ekonomi Bakanlığına (Teşvik Uygulama ve Yabancı Sermaye Genel Müdürlüğüne) ya da ilgili yerel birimlere (Kalkınma Ajansları, Sanayi Odaları) başvuruda bulunulmalı ve işe başlanılan hesap dönemini takip eden hesap dönemi sonuna kadar bu belgeyi almış olması gerekir.

Örneğin; 11/05/2018 tarihinde ticaret siciline tescil edilen tam mükellef bir sermaye şirketinin, mezkûr madde uygulamasından yararlanabilmesi için, 31/08/2018 tarihine kadar yatırım teşvik belgesi almak amacıyla başvuruda bulunması zorunludur.

Mükelleflerin yapmış olduğu yatırım teşvik belgesi başvurularına ilişkin belgeleri 213 sayılı Kanun uyarınca muhafaza ve gerektiğinde ibraz etmesi gerekmektedir.

Söz konusu yabancı paralar; başvurunun süresi içinde yapılmaması halinde müteakip ilk vergilendirme dönemi, yatırım teşvik belgesinin alınamaması halinde ise işe başlanılan hesap dönemini takip eden hesap dönemi sonu itibarıyla bu Kanunun 280' inci maddesine göre değerlendirilir.

Yatırım teşvik belgesi kapsamında yatırım yapacak tam mükellef sermaye şirketlerine, işe başladıkları hesap dönemini takip eden hesap dönemi sonuna kadar yurtdışından getirilerek sermaye olarak konulan yabancı paraların, söz konusu dönem zarfında yatırım teşvik belgesi kapsamında sarf olunan kısmı nedeniyle oluşan kur farkları pasife özel bir fon hesabına alınabilir. Bu durumda olumlu kur farkları bu hesabın alacağına, olumsuz kur farkları ise bu hesabın borcuna kaydedilir.

Maliye bakanlığı bu maddenin uygulanmasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye yetkilidir.

VUK' un 280 / A maddesinde yer alan uygulama ihtiyari bir uygulama mahiyetinde olmakla birlikte, bu maddeden yararlanılmaya başlanılmasını müteakiben, izleyen dönemlerde farklı işlem tesis edilmesi mümkün değildir.

Yurtdışından sermaye olarak getirilecek yabancı para, madde kapsamında değerlendirme hakkına sahip sermaye şirketlerine sermaye taahhüdünde bulunan ortaklar veya bunların yetki verdiği kişiler tarafından getirilebilir.

Sermaye olarak konulacak yabancı para, tamamen veya kısmen (bir veya birden fazla seferde) Türkiye'ye getirilebilir. Bu durumda getirilen ve şirkete sermaye olarak konulan tutarla sınırlı olarak bu uygulamadan yararlanılabilecektir.

Türkiye'ye getirilmekten maksat, yurt dışında bulunan yabancı paranın ortaklar veya yetki verdiği kişilerce; fiziki olarak Türkiye'ye getirilmesi, Türkiye'deki bankalarda mevcut ya da yeni açılacak bir hesaba transfer edilmesi, 09/05/2013 tarihli ve 6475 sayılı Posta Hizmetleri Kanununa göre kurulan Posta ve Telgraf Teşkilatı A.Ş. veya 20/06/2013 tarihli ve 6493 sayılı Ödeme ve Menkul Kıymet Mutabakat Sistemleri, Ödeme Hizmetleri ve Elektronik Para Kuruluşları Hakkında Kanun kapsamında yetkilendirilmiş kuruluşlar vasıtasıyla Türkiye'ye getirilmesidir.

Yurt dışından yabancı para getirildiğinin, ilgili mevzuatı çerçevesinde yetkili kurum ve kuruluşlar tarafından düzenlenmiş belgelerle (banka dekontu, deklarasyona/bildirime istinaden Gümrük İdaresinden alınan belgeler gibi) tevsik edilmesi şarttır.

Yabancı para transferi, ortakların veya yetkilendirdiği kişilerin şahsına ait hesaplara yapılabileceği gibi, bu transferin madde kapsamında değerlendirilecek sermaye şirketlerinin nakdi sermayelerinin ödenmesinde kullanılacak olan ve 6102 sayılı Kanunun 345 inci maddesi uyarınca açılması gereken şirket hesabına yurt dışından doğrudan yapılması da mümkündür.

Madde kapsamına giren yabancı paranın Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankasının alım satımı yapılan konvertibil para niteliğinde olması esastır. Döviz cinsinden yabancı paralar içinse döviz alış kuru uygulanmaktadır.

213 sayılı Kanunun 280/A maddesinde yer alan uygulama ihtiyari bir uygulama mahiyetinde olmakla birlikte, bu maddeden yararlanılmaya başlanılmasını müteakiben, izleyen dönemlerde farklı işlem tesis edilmesi mümkün değildir.

Bu madde kapsamında yurtdışından getirilen yabancı paralar, ilgili varlık hesaplarında ayrı yardımcı hesaplarda takip edilir ve aynı döviz cinsinden olsa dahi diğer hesaplar ile karıştırılmaz.

Söz konusu uygulamadan esasen, tam mükellef sermaye şirketlerinin şirket sözleşmelerinde taahhüt edilen sermaye rakamının işe başlanılan hesap dönemini takip eden hesap dönemi süresince ödenen tutarı için faydalanılacak olmakla birlikte, söz konusu süre zarfında 6102 sayılı Kanuna uygun şekilde yapılacak sermaye artırımları kapsamında şirketlere konulacak ve madde kapsamına giren yabancı paralar için de faydalanılabilmesi mümkün bulunmaktadır.

213 sayılı Kanunun 280/A maddesi kapsamında değerlendirilecek gününde mukayyet değer ile değerlendirilen yabancı paralar, tutarına bakılmaksızın, ilgili

olduğu yabancı para karşılığı da gösterilmek suretiyle, kurumlar vergisi ve kurum geçici vergi beyannameleri eki mali tablo dipnotlarında ayrıca raporlanacaktır.

B) Yurtdışından Sermaye Olarak Getirilen Yabancı Paranın Hesaplara Alınması

6102 sayılı Kanun bakımından şirket sözleşmesinde (6102 sayılı Kanunun 339, 566 ve 575 inci maddelerinde belirtilen ve sermaye şirketlerinin kurulmasına esas olan sözleşme), şirket sermayesinin tutarı, şirkete sermaye taahhüdünde bulunan kurucuların sermaye payları ve bunların ödenme şeklinin yer alması gerekmekte olup, anonim şirketler ile sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketler bakımından nakden taahhüt edilen sermaye payının en az % 25 inin bu şirketlerin tescilinden önce ödenmesi zorunlu bulunmaktadır. Ancak 10 Mart 2018 tarihli ve 30356 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan “Yatırım Ortamının İyileştirilmesi Amacıyla Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun” (Kanun / 7099 Sayılı Kanun) ile şirket kuruluşu ve sermaye artırımlarında zorunlu olan sermayenin en az %25’inin ödenmesi şartının Limited şirketlerde kaldırılmasına; teminat gösterilen taşınmazların ipotek işlemlerine ve KOBİ’lerin finansmana daha kolay erişebilmesi amacıyla sahip oldukları her türlü taşınır varlığın rehnedilebilmesine yönelik düzenlemeler yapılmış. Limited şirketler için blokaj işlemi kaldırılmıştır. Nakdi sermayenin 19/10/2005 tarihli ve 5411 sayılı Bankacılık Kanununa bağlı bir bankada, kurulmakta olan şirket adına açılacak özel bir hesaba, sadece şirketin kullanabileceği şekilde yatırılması 6102 sayılı Kanun bakımından zorunludur.

Bu itibarla, sermaye şirketlerine gerek tescilden önce gerekse tescilden sonra sermaye taahhüdünün yerine getirilmesi amacıyla kurucularca/ ortaklarca yapılan ödemeler madde kapsamında değerlendirilecektir.

Madde kapsamına giren yabancı paralar, sermaye ödemesinin yapıldığı tarih itibariyle, 130 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğine göre; borsada rayici olmayan yabancı paralar ile bu paralarla olan senetli veya senetsiz alacak ve borçların değerlendirilmesinde uygulanacak kurun Bakanlığımızca tespiti gerekmektedir. Bakanlıkca bu konuda herhangi bir tesbit yapılmadığı sürece, Türkiye Cumhuriyeti Merkez Bankası’nca tesbit ve ilân olunan döviz alış kurlarının mezkûr ilânlarda belirtilen tarihlerden itibaren değerlemelerde esas alınması uygun görülmüş ve 217 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde belirtilen esaslara göre değerlendirilmek suretiyle kayıtlara alınacak ve bu değer

söz konusu yabancı paranın madde uygulamasındaki mukayyet değeri olarak kabul edilecektir.

Şirket kayıtlarına alınan madde kapsamındaki yabancı paralar, 213 sayılı Kanunun 280/A maddesi kapsamında ayrı olarak izlenebilecek şekilde yardımcı hesaplarda takip edilir. Bu hesaplar, şirketlerin aynı yabancı para cinsinden olan ancak madde kapsamına girmeyen yabancı paralara ilişkin hesapları ile karıştırılmaz.

Örnek: Dört ortaklı olarak kurulan ve hesap dönemi takvim yılı olan ABCD A.Ş. 03/04/2018 tarihinde ticaret siciline tescil edilmek suretiyle tüzel kişilik kazanmıştır. Her bir ortak eşit paya sahip olup, şirketin sermayesi 4.000.000 TL dir. Söz konusu sermayenin tamamı nakit sermaye olarak taahhüt edilmiştir. Taahhüt edilen sermayeye karşılık olarak her bir ortak 200.000 ABD Doları tutarını şirketin tescili öncesinde ilgili mevzuatı uyarınca şirket adına açılan hesaba yatırmıştır. 03/04/2018 tarihinde kur (1 ABD Doları = 3,9577 TL) şeklindedir ve ortaklar söz konusu yabancı paraları 2018 takvim yılı içerisinde Türkiye'ye getirmiştir.

Buna göre yapılması gereken kayıtlar aşağıda gösterilmiştir.

-----03/04/2018-----		
501 SERMAYE TAAHHÜT HS	4.000.000,00	
500- SERMAYE HS		4.000.000,00
-----/------		

-----03/04/2018-----		
102- BANKALAR HS(DÖVİZ OLARAK GELEN280/A	3.166.160,00	
(3,9577*800.000USD)		
501- SERMAYE TAAHHÜT HS		3.166.160,00
-----/------		

C- Kanun Kapsamına Giren Yatırım Teşvik Belgesi Kapsamında Yurda Getirilen Yabancı Paraların Gerekli Şartları Taşınması Halinde;

İlgili Madde kapsamına giren yabancı paraların, işe başlanılan hesap dönemini takip eden hesap dönemi sonuna kadar yatırım teşvik belgesi kapsamında sarf olunması halinde, sarf olunan kısım nedeniyle sarf olunma tarihi itibarıyla oluşan kur farkları 213 sayılı Kanunun 280/A maddesi uyarınca pasifte özel bir fon hesabına alınır. Bu durumda olumlu kur farkları bu hesabın alacağına, olumsuz kur farkları ise bu hesabın borcuna kaydedilecektir.

Yatırım teşvik belgesi kapsamında sarfiyat, madde kapsamına giren yabancı paranın, yatırım teşvik belgesi kapsamında yapılacak yatırımlara ilişkin ödemelerde kullanılması anlamına gelmektedir.

213 sayılı Kanununun 280/A maddesi kapsamında fon hesabına alınacak kur farkı doğuran ödemelere ait yatırımlar, yatırım tamamlama vizesinde de yer almalıdır. Bir başka deyişle, yatırım tamamlama vizesinde yer almayan veya ilgili mevzuatı uyarınca yatırım desteklerinden faydalanması mümkün olmayan yatırım harcamaları nedeniyle oluşan kur farklarının 213 sayılı Kanununun 280/A maddesi kapsamında fon hesabına alınması mümkün bulunmamaktadır.

Yatırım teşvik belgesinde yer almasına karşın Ekonomi Bakanlığı tarafından verilen izin ile devir, satış veya ihraç işlemine konu edilen kıymetler için yapılmış harcamalar nedeniyle ortaya çıkan ve fon hesabına alınan kur farklarına ilişkin olarak her hangi bir düzeltme işlemi yapılmasına gerek bulunmamaktadır.

Yatırım teşvik belgesinin iptal edilmesi durumunda, iptale konu belge kapsamında sarf olunan yabancı paralar nedeniyle oluşan kur farkları için bu uygulama kapsamında işlem tesis edilemez.

Yatırım teşvik belgesi kapsamında yapılan sarfiyatın doğrudan ilgili yabancı para cinsinden yapılması veya bu paraların Türk Lirasına çevrilerek yapılması mümkün bulunmaktadır. Şu kadar ki yabancı paranın Türk Lirasına çevrilerek sarf olunması halinde, çevrim işleminin yapıldığı tarihte ödemenin yapılması şarttır. Aksi halde, 213 sayılı Kanununun 280/A maddesi kapsamına giren yabancı paraların Türk Lirasına çevrilmesi nedeniyle oluşan kur farklarının fon hesabına alınması mümkün bulunmamaktadır.

Yatırım teşvik belgesi alınmadan, 213 sayılı Kanununun 280/A maddesi kapsamına giren yabancı paraların sarf olunması nedeniyle oluşan kur farklarının fon hesabına alınması mümkün bulunmamaktadır.

Örnek 1 :Dört ortaklı olarak kurulan ve hesap dönemi takvim yılı olan ABCD A.Ş. 03/04/2018 tarihinde ticaret siciline tescil edilmek suretiyle tüzel kişilik kazanmıştır. Her bir ortak eşit paya sahip olup, şirketin sermayesi 4.000.000 TL dir. Söz konusu sermayenin tamamı nakit sermaye olarak taahhüt edilmiştir. Taahhüt edilen sermayeye karşılık olarak her bir ortak 200.000 ABD Doları tutarını şirketin tescili öncesinde ilgili mevzuatı uyarınca şirket adına açılan hesaba yatırmıştı. 03/04/2018 tarihinde kur (1 ABD Doları = 3,9577 TL) şeklindedir. ABCD A.Ş.

yatırım teşvik belgesini 30/06/2018 tarihinde almış olup, yatırım teşvik belgesi kapsamında (yurtdışından getirilerek sermaye olarak konulan yabancı paradan) KDV'den müstesna olarak 14/09/2018 tarihinde 10.000 ABD Doları değerinde, 15/10/2018 tarihinde de 162.000,00 TL değerinde makina almış ve bedelini peşin olarak ödemiştir. 14/09/2018 tarihinde 1 ABD Doları=3,90 TL, 15/10/2018 tarihinde ise 1 ABD Doları=4,05 TL dir. Mükellef 15/10/2018 tarihindeki ödemesini gerçekleştirmek için madde kapsamına giren 40.000 ABD Doları tutarındaki döviz aynı tarihte Türk Lirasına çevirmiştir.

Buna göre, yapılması gereken muhasebe kayıtları aşağıda gösterilmiştir.

Açıklama	Borç (TL)	Alacak (TL)
.....14/9/2018..... TESİS, MAKİNE VE CİHAZLAR HESABI KAMBİYO ZARARLARI HESABI BANKALAR HESABI Yurtdışı döviz sermaye (VUK 280/A) 10.000 ABD Doları Yurt dışından getirilerek sermaye olarak konulan yabancı paradan 10.000 ABD Doları karşılığı makina alınması	39.000 577	39.577
.....14/9/2018..... ÖZEL FONLAR HESABI Kur farkı özel fon hesabı (VUK 280/A) KAMBİYO ZARARLARI HESABI Yatırım teşvik belgesi kapsamında sarf nedeniyle oluşan olumsuz kur farkının [(3,9577-3,90)×10.000= 577 TL] özel fon hesabına alınması	577	577
.....15/10/2018..... BANKALAR HESABI TL mevduat BANKALAR HESABI Yurtdışı döviz sermaye (VUK 280/A) 40.000 ABD Doları KAMBİYO KARLARI HESABI 162.000 TL tutarında makina alma amacıyla, yurt dışından getirilerek sermaye olarak konulan yabancı paradan 40.000 ABD Doları'nın TL ye çevrilmesi	162.000	158.308 3.692
.....15/10/2018..... TESİS, MAKİNE VE CİHAZLAR HESABI BANKALAR HESABI TL mevduat 162.000 TL karşılığı makina alınması	162.000	162.000
.....15/10/2018..... KAMBİYO KARLARI HESABI ÖZEL FONLAR HESABI Kur farkı özel fon hesabı (VUK 280/A) Yatırım teşvik belgesi kapsamında sarf nedeniyle oluşan olumlu kur farkının [(4,05-3,9577)×40.000= 3.692 TL] özel fon hesabına alınması	3.692	3.692

D- Sermaye Olarak Getirilen Yabancı Paraların Yatırım Teşvik Belgesi Haricinde Harcamalarda Kullanılması Halinde;

Mükelleflerin, madde kapsamına giren yabancı paralarını, yatırım teşvik belgesi haricinde sarf etmeleri halinde, bu harcamalar nedeniyle lehe ve aleyhe oluşan kur farkları ilgili gelir veya gider hesaplarına dahil edilerek kurum kazancının hesabında dikkate alınacaktır.

Örnek 2: Örnek 1' deki ABCD A.Ş., madde kapsamındaki döviz (ABD Doları) ile 25/10/2018 tarihinde KDV dahil 30.000 ABD Doları (1 ABD Doları=4,00 TL) bedelle bir binek otomobili satın almıştır. (Alınan otomobil yatırım teşvik belgesinde yer almamakta olup, ABCD A.Ş. kısmen veya tamamen binek otomobillerinin kiralanması veya çeşitli şekillerde işletilmesi faaliyetinde bulunmamaktadır. KDV maliyet bedeli içerisinde dikkate alınmıştır.)

Buna göre, yapılması gereken muhasebe kayıtları aşağıda gösterilmiştir.

Açıklama	Borç (TL)	Alacak (TL)
.....25/10/2018.....		
TAŞITLAR HESABI	120.000	
BANKALAR HESABI		118.731
Yurtdışı döviz sermaye (VUK 280/A) 30.000 ABD Doları		
KAMBİYO KARLARI HESABI		1.269
Yurtdışından getirilip sermaye olarak konulan döviz ile binek otomobili alınması Kur farkı= $(4,00-3,9577) \times 30.000 = 1.269$ TL		

Kayıtlardan da görüleceği üzere, yatırım teşvik belgesi kapsamında sarf olunmayan yabancı paralar nedeniyle oluşan kur farkı ilgili gelir hesabına alınmıştır.

E- Özel Fon Hesabında Biriken Kur Farklarının Değerlendirilmesi

213 sayılı Kanununun 280/A maddesinin birinci fıkrası uyarınca oluşan fon hesabı, sermayeye ilave edilme dışında, herhangi bir suretle başka bir hesaba nakledildiği veya işletmeden çekildiği takdirde, bu işlemlerin yapıldığı dönemlerin kazancı ile ilişkilendirilmeksizin, bu dönemde kurumlar vergisine tâbi tutulur.

Şirketin tasfiyesi halinde de bu kapsamda işlem tesis edilir. Ancak, 5520 sayılı Kanuna göre yapılan devir ve bölünme hallerinde, fon hesabında yer

alan tutarlar işletmeden çekilmiş veya başka bir hesaba nakledilmiş sayılmaz. Söz konusu fon hesabının tamamen veya kısmen devrolunduğu kurumlar için de birinci fıkra hükümleri geçerlidir.

İşe başlanılan hesap dönemini takip eden hesap dönemi sonu itibariyle, 213 sayılı Kanununun 280/A maddesi uyarınca oluşan fon hesabı borç bakiye vermiş ise, bir başka deyişle madde kapsamına giren yabancı paraların yatırım teşvik belgesi kapsamında sarf olunması nedeniyle bu dönem zarfında şirketler aleyhine net olarak kur farkı zararı oluşmuş ise, bu durumda şirketler lehine bir fon oluşmadığı ve sermayeye ilave edilecek bir unsur ortaya çıkmadığından, bu bakiye tutar bu dönem sonu itibariyle zarara geçirilmek suretiyle kapatılacaktır.

Örnek: 10/4/2018 tarihinde kurulan ve 13/07/2018 tarihinde yatırım teşvik belgesi alan F Ltd. Şti., madde kapsamında yaptığı harcamalar sonucu oluşan kur farklarını özel fon hesabına almış olup, 31/12/2019 tarihinde özel fon hesabı 15.000 TL borç bakiyesi vermiştir. Bu durumda, madde kapsamına giren yabancı paraların yatırım teşvik belgesi kapsamında sarf olunması nedeniyle bu dönem zarfında şirket aleyhine net olarak kur farkı zararı oluşmuş olup, şirket lehine bir fon oluşmadığı ve sermayeye ilave edilecek bir unsur ortaya çıkmadığından, bu bakiye tutar bu dönem sonu itibariyle zarara geçirilmek suretiyle kapatılacaktır.

Buna göre, yapılması gereken muhasebe kayıtları aşağıda gösterilmiştir.

Açıklama	Borç (TL)	Alacak (TL)
.....31/12/2019.....		
KAMBİYO ZARARLARI HESABI	15.000	
ÖZEL FONLAR HESABI		15.000
Kur farkı özel fon hesabı (VUK 280/A)		
Özel fon hesabındaki zararın giderlere aktarılması		

4 -SONUÇ

İşletme nakitlerinin dönem sonu değerlemesinde öncelikle fiili envanter yapılır. Nakit paraların değerlemesinde iki ayırım yapılır. Türk lirası paralar itibari kıymetle değerlendirir. Döviz bedelli paralar ise maliye bakanlığınca yayımlanmış (ilgili yabancı paraya ilişkin) efektif alış kuru ile değerlendirir. (VUK mad.280,284). Yabancı para değerlemesinde döviz alış kuru yerine efektif alış kuru dikkate alınır. Yabancı paraların kur değerlemesi sonucu ortaya çıkacak olumlu fark ilgili aktif değerine eklenecek karşılığında 646

no.lu hesaba gelir kaydı yapılacaktır. Halen uygulanmakta olan dalgalı (serbest) kur sisteminde, kur değerlemesi sonucunda olumsuz değerlendirme farkları da ortaya çıkabilmektedir. Bu durumda, değerlendirme sonucunda oluşan olumsuz farkın ilgili aktif değerden düşülmesi, karşılığında da 656 no' lu hesaba gider kaydı yapılması gerekir. Ancak 7103 sayılı yasa ile 213 sayılı Kanununun 280/A maddesinde yurtdışından yatırım için getirilen dövizlerin cazip hale gelmesi için yeni bir uygulama getirilmiş olup bu uygulama ihtiyari bir uygulama mahiyetinde olmakla birlikte, bu maddeden yararlanılmaya başlanılmasını müteakiben, izleyen dönemlerde farklı işlem tesis edilmesi mümkün değildir. Yatırım amaçlı olarak getirilen ve yatırım teşvik belgesi kapsamında gerçekleştirilmesi gereken yatırımlar için yurtdışından getirilen yabancı paralar, ilgili varlık hesaplarında ayrı yardımcı hesaplarda takip edilir ve aynı döviz cinsinden olsa dahi diğer hesaplar ile karıştırılmaz. Söz konusu uygulamadan esasen, tam mükellef sermaye şirketlerinin şirket sözleşmelerinde taahhüt edilen sermaye rakamının işe başlanılan hesap dönemini takip eden hesap dönemi süresince ödenen tutarı için faydalanılacak olmakla birlikte, söz konusu süre zarfında 6102 sayılı Kanuna uygun şekilde yapılacak sermaye artırımları kapsamında şirketlere konulacak ve madde kapsamına giren yabancı paralar için de faydalanılabilmesi mümkün bulunmaktadır. 213 sayılı Kanununun 280/A maddesi kapsamında değerlendirme gününde mukayyet değer ile değerlendirilen yabancı paralar, tutarına bakılmaksızın, ilgili olduğu yabancı para karşılığı da gösterilmek suretiyle, kurumlar vergisi ve kurum geçici vergi beyannameleri eki mali tablo dipnotlarında ayrıca raporlanacaktır. Söz konusu kanun kapsamında getirilen yabancı parala ilgili olarak işletmelerin yatırım teşvik belgesi için müracaat yapmaları ve bunun red olması halinde ve gelen paraların yatırım teşvik belgesi kapsamı dışında kullanılması halinde uygulamadan faydalanamayacakları da aşikardır.

KAYNAKÇA

Maliye Bakanlığı (20.04.1976). 130 Sayılı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği. Ankara : Resmi Gazete (15565 sayılı)

Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı (25.05.2018).495 Sayılı Gelir Vergisi Genel tebliği. Ankara : Resmi Gazete (30431 sayılı)

T.C. Yasalar (06.01.1961).193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu. Ankara : Resmi Gazete (10700 sayılı)

T.C. Yasalar (10.01.1961). 213- Sayılı Vergi usul Kanunu. Ankara : Resmi Gazete (10705 sayılı)

T.C. Yasalar (10.03.2018). 7099 Sayılı Kanun, Yatırım Ortamının İyileştirilmesi Amacıyla Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun. Ankara : Resmi Gazete (30356 sayılı)

T.C. Yasalar (14.02.2011) 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu. Ankara : Resmi Gazete (27846sayılı)

T.C. Yasalar (27.03.2018). 7103 Sayılı Kanun, Vergi Kanunları ile Bazı Kanun ve kanun hükmünde kararnamelerde değişiklik yapılmasına hakkında kanun. Ankara : Resmi Gazete (30373 sayılı)

İŞÇİ ÜCRETİNDEN ZARAR KARŞILIĞI KESİNTİ

Cumhur Sinan ÖZDEMİR*

ÖZ

4857 sayılı İş Kanunu'nda ücretten zarar karşılığı kesinti yapılmasına ilişkin herhangi bir düzenleme bulunmamaktadır. İş Kanunu'nda düzenlenmeyen bu husus 6098 sayılı Türk Borçlar Kanunu'nun, 407'nci maddesinde düzenlenmiştir. Yasal düzenleme gereği; işveren, işçiden olan alacağı ile ücret borcunu işçinin rızası olmadıkça takas edemeyecek, ancak, işçinin kasten sebebiyet verdiği yargı kararıyla sabit bir zarardan doğan alacaklar, ücretin haczedilebilir kısmı kadar takas edilebilecektir. İşçinin verdiği zarar karşılığı ücretinden kesinti yapılabilmesi için, ya işçinin bu kesintiye onay vermesi, ya da işçinin kasten verdiği zararın yargı kararı ile ortaya konulması gerekir. İş Kanunu'nun, 35'inci madde; işçilerin aylık ücretlerinin dörtte birinden fazlası haczedilemez veya başkasına devir ve temlik olunamaz hükmü doğrultusunda işçinin rızası üzerine yapılacak kesintinin miktarı ücretin dörtte birini geçemez. İşverenler; İş Kanunu'nun, 25'inci maddesinin, ahlak ve iyi niyet kurallarına uymayan haller ve benzerleri başlıklı ikinci bendinin, (1) fıkrası uyarınca, işçinin kendi isteği veya savsaması yüzünden işin güvenliğini tehlikeye düşürmesi, işyerinin malı olan veya malı olmayıp da eli altında bulunan makineleri, tesisatı veya başka eşya ve maddeleri otuz günlük ücretinin tutarıyla ödeyemeyecek derecede hasara ve kayba uğratması halinde, iş sözleşmesini sürenin bitiminden önce veya bildirim süresini beklemeksizin feshedebilir.

Anahtar Sözcükler : İşçi – İşveren – Ücret – Zarar – Yargı Kararı – Ücretin Haczedilebilir Kısmı – Takas – Zarar Karşılığı Kesinti

1. GİRİŞ

İş hukukunun temel ilkeleri gereği işçi ücretlerinden mahkeme kararı ya da işçinin rızası olmadan kesinti yapılamaz. Mahkeme kararı olmaksızın ya da işçinin rızası alınmaksızın işçi ücretlerinden kesinti yapılması halinde; işçiler bu kesintileri 10 yıllık zaman aşımı süresinde geri alabilecekleri gibi, iş sözleşmelerini de haklı nedenle derhal feshedebileceklerdir. Ancak Yargıtay kararları doğrultusunda işçiye hakkı olmayan bir para verilmişse,

* Aile, Çalışma ve Sosyal Hizmetler Bakanlığı, İş Başmüfettişi

hatayla bu para ödenmişse fazla ödemenin işçi ücretinden kesilmesi haklı bir nedene dayandığı, kabul edilir. Çalışanlar açısından en önemli unsur olan ücret aynı zamanda, işverenin de iş sözleşmesinden doğan başlıca borcunu oluşturmaktadır. Ücretin çalışanlar bakımından önemi ve çalışanların işverenler karşısındaki zayıf konumu göz önüne alınarak, İş Kanunu ücretin korunmasına yönelik hükümler getirmiştir. 4857 sayılı İş Kanunu'nun, 34'üncü maddesi uyarınca “Ücreti ödeme gününden itibaren yirmi gün içinde mücbir bir neden dışında ödenmeyen işçi, iş görme borcunu yerine getirmekten kaçınabilir”. Aynı Kanununun 24/II-e maddesi uyarınca “İşveren tarafından işçinin ücreti kanun hükümleri veya sözleşme şartlarına uygun olarak hesap edilmez veya ödenmezse” işçi iş sözleşmesini haklı nedenle feshedebilir. 4857 sayılı İş Kanunu'nda ücretten zarar karşılığı kesinti yapılmasına ilişkin herhangi bir düzenleme bulunmamaktadır. İş Kanunu'nda düzenlenmeyen bu husus 6098 sayılı Türk Borçlar Kanunu'nun, 407'nci maddesinde “**ücretin korunması**” başlığı altında düzenlenmiştir.

2. ÜCRET

4857 sayılı İş Kanunu'nun, 32'nci maddesine göre ücret bir kimseye bir iş karşılığında işveren veya üçüncü kişiler tarafından sağlanan ve para ile ödenen tutardır. Ücret, prim, ikramiye ve bu nitelikteki her çeşit istihkak kural olarak, Türk parası ile işyerinde veya özel olarak açılan bir banka hesabına ödenir. Ücret, prim, ikramiye ve bu nitelikteki her çeşit istihkak, yabancı para olarak kararlaştırılmış ise ödeme günündeki rayice göre Türk parası ile ödeme yapılabilir. Çalıştırdığı işçilerin ücret, prim, ikramiye ve bu nitelikteki her çeşit istihkakını özel olarak açılan banka hesapları vasıtasıyla ödeme zorunluluğuna tabi tutulan işverenler veya üçüncü kişiler, işçilerinin ücret, prim, ikramiye ve bu nitelikteki her çeşit istihkaklarını özel olarak açılan banka hesapları dışında ödeyemezler. Emre muharrer senetle (bono ile), kuponla veya yurtda geçerli parayı temsil ettiği iddia olunan bir senetle veya diğer herhangi bir şekilde ücret ödemesi yapılamaz. Ücret en geç ayda bir ödenir. İş sözleşmeleri veya toplu iş sözleşmeleri ile ödeme süresi bir haftaya kadar indirilebilir. İş sözleşmelerinin sona ermesinde, işçinin ücreti ile sözleşme ve Kanundan doğan para ile ölçülmesi mümkün menfaatlerinin tam olarak ödenmesi zorunludur. Meyhane ve benzeri eğlence yerleri ve perakende mal satan dükkân ve mağazalarda, buralarda çalışanlar hariç, ücret ödemesi yapılamaz. Ücret alacaklarında zamanaşımı süresi beş yıldır. 6098

sayılı Türk Borçlar Kanunu'nun, 401'inci ve devamı maddelerinde ücret düzenlenmiştir. Yasal düzenleme gereği işveren, işçiye sözleşmede veya toplu iş sözleşmesinde belirlenen; sözleşmede hüküm bulunmayan hâllerde ise, asgari ücretten az olmamak üzere emsal ücreti ödemekle yükümlüdür. Aksine âdet olmadıkça, işçiye ücreti her ayın sonunda ödenir. Ancak, hizmet sözleşmesi veya toplu iş sözleşmesiyle daha kısa ödeme süreleri belirlenebilir. Daha kısa bir ödeme süresi kararlaştırılmamışsa veya aksine âdet yoksa aracılık ücreti her ayın sonunda ödenir. Ancak, işlemlerin yapılması altı aydan daha uzun bir süre gerektirdiği takdirde, aracılık ücreti asıl ücrete ek olarak kararlaştırılmışsa, yazılı anlaşmayla ödeme daha ileri bir tarihe bırakılabilir. Asıl ücrete ek olarak üretilenden pay verilmesi öngörülen hâllerde, ürün payı belirlenir belirlenmez, cirodan veya kârdan pay verilmesi kararlaştırılan hâllerde ise payın, hesap dönemini izleyen en geç üç ay içinde belirlenerek ödenmesi şarttır. İşveren, işçiye zorunlu ihtiyacının ortaya çıkması hâlinde ve hakkaniyet gereği ödeyebilecek durumda ise, hizmetiyle orantılı olarak avans vermekle yükümlüdür. Çalıştırdığı işçilerin ücret, prim, ikramiye ve bu nitelikteki her çeşit istihkakını özel olarak açılan banka hesapları vasıtasıyla ödeme zorunluluğuna tabî tutulan iş sahipleri, işçilerinin ücret, prim, ikramiye ve bu nitelikteki her çeşit istihkakını özel olarak açılan banka hesapları dışında ödeyemezler. İşveren, işçiden olan alacağı ile ücret borcunu işçinin rızası olmadıkça takas edemez. Ancak, işçinin kasten sebebiyet verdiği yargı kararıyla sabit bir zarardan doğan alacaklar, ücretin haczedilebilir kısmı kadar takas edilebilir. Ücretin işveren lehine kullanılacağına ilişkin anlaşmalar geçersizdir.

3. ÜCRETİN ÖDENMEMESİ

Ücreti ödeme gününden itibaren yirmi gün içinde mücbir bir neden dışında ödenmeyen işçi, iş görme borcunu yerine getirmekten kaçınabilir. Bu nedenle kişisel kararlarına dayanarak iş görme borcunu yerine getirmemeleri sayısal olarak toplu bir nitelik kazansa dahi grev olarak nitelendirilemez. Gününde ödenmeyen ücretler için mevduata uygulanan en yüksek faiz oranı uygulanır. Bu işçilerin bu nedenle iş akitleri çalışmadıkları için feshedilemez ve yerine yeni işçi alınamaz, bu işler başkalarına yaptırılmaz. İş Kanunu'nun, 34'üncü maddesinde öngörülen "ücreti ödeme gününden itibaren yirmi gün..." hükmünde yer alan 20 gün iş günü olarak değil takvim günü olarak kabul edilmelidir. Ücretin ödenmesi gereken günü takip eden 20 tam gün geçmesi

gerekir ki yasa hükmü uygulanabilsin. Kanaatimce, 20 günlük sürenin içinde tatil günlerinin bulunması süreyi kesmez diğer bir ifadeyle sürenin işlemesine engel teşkil etmez. Keza 20 günlük sürenin sözleşme ile kısaltılması da mümkündür. İş Kanunu'nda öngörülen 20 günlük süre işçinin iş görmekten kaçınma hakkının bir ön koşuludur. İşçinin iş görmekten kaçınabilmesi için ücretin ödenmesinin en az 20 gün gecikmesi yeterli değildir. Söz konusu gecikmenin mücbir sebep dışında gerçekleşmesi gerekir. 20 günden daha az bir gecikme halinde örneğin, 18-19 günlük gecikme işçiye iş görmekten kaçınabilme hakkını vermemektedir. İşverenin keyfi davrandığını, işçi ücretini ödemekte 18-19 günlük gecikmeye sebebiyet verdiğini kabul etsek bile işçi iş görmekten kaçınma hakkını kazanamaz. İşçinin iş görme borcunu yerine getirmekten kaçınma hakkından söz edebilmek için, ücret ödemesinin en az yirmi gün mücbir bir neden dışında gecikmiş olması ve işçinin bu nedenle iş görme borcunu yerine getirmemiş olması gerekir. İş Kanununda öngörülen mücbir sebep; önceden nazara alınmasına ve bunun neticesi olarak bertaraf edilmesine imkân bulunmayan ve harici bir tesirden ileri gelen hadisedir şeklinde tanımlanmaktadır. Deprem, su baskını, yangın, toprak kayması, kasırga, savaş durumu, hatta genel grev gibi önceden tahmini ve önlenmesi mümkün olmayan çoğunlukla doğal afet türü olaylar mücbir sebep olarak sayılabilir. İşverenin mali sıkıntı içinde bulunması, alacaklarını tahsil edememesi ve makinelerinin bozulması kanaatimce mücbir sebep olarak yorumlanamaz. İş Kanununda öngörülen “bu nedenle kişisel kararlarına dayanarak iş görme borcunu yerine getirmemeleri sayısal olarak toplu bir nitelik kazansa dahi grev olarak nitelendirilemez” hükmü gereği işçilerin kişisel kararlarına dayanarak topluca iş görme borcunu yerine getirmekten kaçınmaları grevi kanun dışı olmaktan kurtaracak bir unsur olarak yorumlanmalıdır. İş bırakma, işyerine zarar verme eylemine dönüşmemelidir. Diğer bir ifadeyle işi bırakan işçiler işyerinde devam eden bir üretimi sekteye uğratacak şekilde örneğin bir makineye zarar vermemelidir. İş Kanunu'nun, 34'üncü maddesi ücreti ödeme gününden itibaren yirmi gün içinde mücbir bir neden dışında ödenmeyen işçiye, iş görme borcunu yerine getirmekten kaçınma hakkı vermektedir.

4. ZAMANAŞIMI

Zamanaşımı, borcun doğumu ile ilgili olmayıp, istenmesini önleyen bir savunma olgusudur. Bu durumda zamanaşımı, savunması ileri sürülmedikçe,

istemin konusu olan hakkın var olduğu ve kabulüne karar verilmesinde hukuksal ve yasal bir engel bulunmamaktadır. Zamanaşımı, harekete geçememek, istemde bulunamamak durumunda bulunan kimsenin aleyhine işlemez. Bir hakkın, bu bağlamda ödence isteminin doğmadığı bir tarihte, zamanaşımının başlatılması hakkın istenmesini ve elde edilmesini güçleştirir, hatta olanaksız kılar. Zamanaşımı süreleri, 6098 sayılı Türk Borçlar Kanunu'nun, 148'inci maddesi gereğince tarafların iradeleri ile değiştirilemez. Aynı Kanunu'nun, 151'inci maddesinde zamanaşımının nasıl hesaplanacağı belirtilmiştir. Yasal hükme göre; süreler hesaplanırken zamanaşımının başladığı gün sayılmaz ve zamanaşımı ancak sürenin son günü de hak kullanılmaksızın geçince gerçekleşmiş olur. Zamanaşımı sürelerinin hesaplanmasında da, borçların ifasındaki sürelerin hesaplanmasına ilişkin hükümler uygulanacaktır. Borçlunun borcunu ikrar etmesi (alacağı tanınması), zamanaşımını keser. Borcun tanınması, tek yanlı bir irade bildirimidir olup; borçlunun, kendi borcunun devam etmekte olduğunu kabul anlamındadır. Borç ikrarının sonuç doğurabilmesi için, eylem yeteneğine ve malları üzerinde tasarruf yetkisine sahip olan borçlunun veya yetkili kıldığı vekilinin, bu iradeyi alacaklıya yönelmiş bulunması ve ayrıca zamanaşımı süresinin dolmamış olması gerekir. Uygulamada, fazlaya ilişkin hakların saklı tutulması, dava açma tekniği bakımından, tümü ihlal ya da inkâr olunan hakkın ancak bir bölümünün dava edilmesi, diğer bölümüne ait dava ve talep hakkının bazı nedenlerle geleceğe bırakılması anlamına gelir. Yargıtay Hukuk Genel Kurulunca benimsenmiş ilkeye göre, kısmi davada fazlaya ilişkin hakların saklı tutulmuş olması, saklı tutulan kesim için zamanaşımını kesmez, zamanaşımı, alacağın yalnız kısmi dava konusu yapılan miktar için kesilir. 25.10.2017 tarih ve 30221 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 7036 sayılı İş Mahkemeleri Kanunu'nun, 15'inci maddesiyle 4857 sayılı İş Kanununa "Zamanaşımı Süresi" başlıklı Ek:3'üncü maddesi eklenmiştir. Yapılan değişiklik sonucu yıllık izin ücreti, kıdem tazminatı, ihbar tazminatı, kötü niyet tazminatı, iş sözleşmesinin eşit davranma ilkesine aykırı davranılmasından kaynaklanan tazminatta zaman aşımı süresi (dava açmak için) 10 yıldan 5 yıla düşürülmüştür. Ücrete ilişkin zamanaşımı süresinin 5 yıl olduğu İş Kanunu'nun, 32'inci maddesinde belirtilmiştir. 7036 sayılı Kanunu'nun, 16'ncı maddesiyle 4857 sayılı İş Kanununa eklenen "Geçici 8'inci Madde: Ek:3'üncü madde, bu maddenin yürürlüğe girdiği tarihten sonra sona eren iş sözleşmelerinden kaynaklanan yıllık izin ücreti ve tazminatlar hakkında uygulanır. Ek:3'üncü maddede belirtilen yıllık izin

ücreti ve tazminatlar için bu maddenin yürürlüğe girmesinden önce işlemeye başlamış bulunan zamanaşımı süreleri, değişiklikten önceki hükümlere tabi olmaya devam eder. Ancak, zamanaşımı süresinin henüz dolmamış kısmı, Ek: 3' üncü maddede öngörülen süreden uzun ise, Ek:3'üncü maddede öngörülen sürenin geçmesiyle zamanaşımı süresi dolmuş olur" hükmü gereği tazminatlar için zamanaşımı süresi değişiklik öncesi hükümlere tabidir. 25.10.2017 tarihinden öncesi için zamanaşımı süresi 10'yıldır. Ancak, işleyen süresi dolmayan zamanaşımı süresi 5 yıldan fazla ise işleyen süreye ilave 5 yıllık sürenin geçmesi ile birlikte zamanaşımı süresi dolmuş olur.

5. İŞÇİ ÜCRETİNDEN ZARAR KARŞILIĞI KESİNTİ

1475 sayılı İş Kanunu; 22.05.2003 tarihli ve 4857 sayılı İş Kanunu'nun, 120'nci maddesiyle, bu Kanununun 14' üncü maddesi hariç diğer maddeleri yürürlükten kaldırılmıştır. Mülga 1475 sayılı İş Kanunu'nun, 31'inci maddesi "zarar karşılığı kesinti" başlığı adı altında "Hizmet akitleriyle işverenin tazminat karşılığı, işçi ücretlerinden geçici olarak alıkoyacağı miktar on haftada eşit taksitlerle kesilmek üzere işçinin on günlük ücreti tutarından fazla olamaz. Tazminat karşılığı bu kesintiler, bütün iş süresi içindir ve bundan bir miktar mahsup edilince yeniden aynı esaslar dairesinde kesinti yapılabilir. Tazminat kesintileri, mahsup yapılmasını gerektirecek bir zarar yapılmadan işten ayrılma hallerinde işçiye kesintisiz olarak geri verilir. Tazminat karşılığı geçici olarak alıkonulan paradan, mahsup yapılması gerektiği zaman işçi isterse işveren kendisine mahsubun hangi esaslara göre yapıldığını anlatmak ve buna ait hesaplarla fatura ve başka belgeleri göstermek zorundadır. Tazminat karşılığı alıkonulan paradan ancak o işçi tarafından yapılan zarar için mahsup yapılır. Tazminat karşılığı kesilen paralar en çok üç ay içinde milli bir bankaya yatırılır. İşçi işinden ayrıldığında kesilen para faiz ve diğer gelirleri ile işçiye iade olunur" şeklinde düzenlenmiştir. 32'nci maddesi ise "ücret kesintisi" başlığı adı altında "İşveren toplu sözleşme veya hizmet akitlerinde gösterilmiş olan sebepler dışında işçiye ücret kesintisi cezası veremez. İşçi ücretlerinden ceza olarak yapılacak kesintilerin işçiye hemen sebepleriyle beraber bildirilmesi gerekir. İşçi ücretlerinden bu yolda yapılacak kesintiler bir ayda üç gündelikten veya parça başına yahut yapılan iş miktarına göre verilen ücretlerde işçinin üç günlük kazancından fazla olamaz. Bu paralar işçilerin eğitimi ve sosyal hizmetleri için kullanılıp harcanmak üzere Çalışma Bakanlığı hesabına Bakanlıkça belirtilecek milli bankalardan birine kesildiği

tarihten itibaren bir ay içinde yatırılır. Her işveren işyerinde bu paraların ayrı bir hesabını tutmaya mecburdur. Birikmiş bulunan ceza paralarının nerelere ve ne kadar verileceği Çalışma Bakanının başkanlık edeceği ve işçi temsilcilerinin de katılacağı bir kurul tarafından karara bağlanır. Bu kurulun kimlerden teşekkül edeceği, nasıl ve hangi esaslara göre çalışacağı çıkarılacak bir tüzükte gösterilir” şeklinde düzenlenmiştir. Bu düzenlemelere 10.06.2003 tarihinde yürürlüğe giren 4857 sayılı İş Kanunu’nda yer verilmemiştir. Bu nedenle, işçinin işverene verdiği zararın tazmini konusunda 6098 sayılı Türk Borçlar Kanunu’nun, 407’nci maddesinin uygulanması gerekmektedir. Madde “ücretin korunması” başlığı adı altında düzenlenmiştir. Yasa hükmü gereği; çalıştırılan işçilerin ücret, prim, ikramiye ve bu nitelikteki her çeşit istihkaktan o ay içinde ödenenlerin özel olarak açılan banka hesabına yatırılmak suretiyle ödenmesi hususunda; tabi olduğu vergi mükellefiyeti türü, işletme büyüklüğü, çalıştırdığı işçi sayısı, işyerinin bulunduğu il ve benzeri unsurları dikkate alarak iş sahiplerini zorunlu tutmaya, banka hesabına yatırılacak ücret, prim, ikramiye ve bu nitelikteki her çeşit istihkakın, brüt ya da kanuni kesintiler düşüldükten sonra kalan net miktar üzerinden olup olmayacağını belirlemeye Cumhurbaşkanlığı yetkilidir. Çalıştırdığı işçilerin ücret, prim, ikramiye ve bu nitelikteki her çeşit istihkakını özel olarak açılan banka hesapları vasıtasıyla ödeme zorunluluğuna tabî tutulan iş sahipleri, işçilerinin ücret, prim, ikramiye ve bu nitelikteki her çeşit istihkakını özel olarak açılan banka hesapları dışında ödeyemezler. İşveren, işçiden olan alacağı ile ücret borcunu işçinin rızası olmadıkça takas edemez. Ancak, işçinin kasten sebebiyet verdiği yargı kararıyla sabit bir zarardan doğan alacaklar, ücretin haczedilebilir kısmı kadar takas edilebilir. Ücretin işveren lehine kullanılacağına ilişkin anlaşmalar geçersizdir. Yasa hükmünden de açıkça anlaşılacağı üzerine Türk Borçlar Kanunu’nda takas yasağına iki istisna getirilmiştir. İlki, **işçi işverene kasten bir** zarar vermiş olmalıdır. Bu takdirde işveren, kasten verilen zarardan doğan alacağını, işçinin rızasını aramaksızın ücret borcu ile takas edebilir. Ancak işverenin takas olanağı, 4857 sayılı İş Kanunu’nun, 35’inci maddesi uyarınca, ücretin haczedilebilir olan dörtte birlik kısmı ile sınırlıdır. İkincisi ise işverenin uğradığı zararın işçinin kasıtlı davranışının yol açtığı yargı kararıyla kesinleşmiş olmasıdır. İşveren ve işçi arasındaki hukuki ilişki iş sözleşmesine dayanmaktadır. İşçinin sözleşmeye aykırı şekilde işverene vermesi halinde, işverenin zararının tazmini amacı ile açacağı dava 6098 sayılı Türk Borçlar Kanunu’nun, 146’ncı maddesi uyarınca on yıllık zamanaşımına tabidir.

6. SONUÇ

Zarar karşılığı kesintiden farklı olan ve toplu sözleşme veya iş sözleşmelerinde gösterilmiş olan sebepler dışında yapılamayan kesintiler, 4857 sayılı İş Kanunu'nun 38'inci maddesinde "ücret kesme cezası" başlığı altında düzenlenmiştir. 4857 sayılı İş Kanunu'nda ücretten zarar karşılığı kesinti yapılmasına ilişkin herhangi bir düzenleme bulunmamaktadır. İş Kanunu'nda düzenlenmeyen bu husus 6098 sayılı Türk Borçlar Kanunu'nun, 407'nci maddesinde "**ücretin korunması**" başlığı altında düzenlenmiştir. Yasal düzenleme gereği; işveren, işçiden olan alacağı ile ücret borcunu işçinin rızası olmadıkça takas edemeyecek, ancak, işçinin kasten sebebiyet verdiği yargı kararıyla sabit bir zarardan doğan alacaklar, ücretin haczedilebilir kısmı kadar takas edilebilecektir. İşçinin verdiği zarar karşılığı ücretinden kesinti yapılabilmesi için, ya işçinin bu kesintiye onay vermesi gerekecek ya da işçinin kasten verdiği zararın yargı kararı ile ortaya konulması gerekecektir. Yargı kararı ile ortaya konan zarar karşılığı kesinti miktarının belirlenmesinde "ücretin haczedilebilir kısmı kadar" bir sınır söz konusu iken, işçinin rızası üzerine yapılacak kesinti de miktara yönelik bir sınır yoktur. Ancak; İş Kanunu'nun, 35'inci maddesinde "ücretin saklı kısmı" başlığı altında yer alan ve "işçilerin aylık ücretlerinin dörtte birinden fazlası haczedilemez veya başkasına devir ve temlik olunamaz" yönündeki düzenleme doğrultusunda; işçinin rızası üzerine yapılacak kesintinin miktarı ücretin dörtte birini geçemez. İşverenler; İş Kanunu'nun, 25'inci maddesinin, ahlak ve iyi niyet kurallarına uymayan haller ve benzerleri başlıklı ikinci bendinin, (1) fıkrası uyarınca, işçinin kendi isteği veya savsaması yüzünden işin güvenliğini tehlikeye düşürmesi, işyerinin malı olan veya malı olmayıp da eli altında bulunan makineleri, tesisatı veya başka eşya ve maddeleri otuz günlük ücretinin tutarıyla ödeyemeyecek derecede hasara ve kayba uğratması halinde, iş sözleşmesini sürenin bitiminden önce veya bildirim süresini beklemezsizin feshedebileceklerdir.

KAYNAKÇA

Özdemir, Cumhur Sinan(2018). *Soru-Cevap ve İçtihatlı İş Mevzuatı Rehberi*, Ankara : Adalet Yayınevi

T.C. Yasalar (01.09.1971). *1475 sayılı İş Kanunu*. Ankara : Resmi Gazete (13943 sayılı)

T.C. Yasalar (04.02.2011). *6098 sayılı Türk Borçlar Kanunu*. Ankara : Resmi Gazete (27836 sayılı)

T.C. yasalar (10.06.2003). *4857 sayılı İş Kanunu*. Ankara : Resmi Gazete (25134 sayılı)

YAYIN POLİTİKASI İLKELERİ

ÖNEMLİ DUYURU

Aşağıda yayın politikasında belirlenen kurallara uygun biçimde gönderilen makaleler Yayın kurulu değerlendirilmesiyle yayımlanıp yayımlanmayacağına karar verilir. Eğer yazı dergide yayımlanmayacaksa, yazar(lar)a yazısının neden yayımlanamayacağına ilişkin bir e-posta gönderilir.

Dergimize gönderilen yazılar başka bir yayın organı tarafından yayımlanmamış ya da yayımlanmak üzere gönderilmemiş olmalıdır.

Dergimizde yayımlanan tüm yazıların telif hakkı Mali Çözüm Dergisine aittir.

Dergimizde çıkan yazıların başka yayın organlarıncı aynen yayınlanması ancak yayın kurulu tarafından verilen yazılı izinle mümkün olmaktadır. Yazılı izin almadan yazısını başka bir yere yollayan yazarların daha sonra yollayacağı yazıların hiçbiri dergimiz tarafından yayımlanmayacaktır.

Yazılarda yer alan görüşler, yazarların kişisel görüşleri olup, fikri sorumluluk kendilerine aittir.

Dergimizde yayımlanan yazılardan “Mali Çözüm Dergisi” kaynak gösterilmek koşuluyla alıntı yapılabilir.

MALİ ÇÖZÜM DERGİSİ YAYIN POLİTİKASI İLKELERİ

1. YAYIN POLİTİKASI

Mali Çözüm dergisi **ULAKBİM SOSYAL BİLİMLER ve EBSCO-HOST'un BUSINESS SOURCE COMPLETE** veritabanlarında yer almaktadır. Dergimizin diğer ulusal ve uluslararası veri tabanlarında yer alabilmesi; yazıların niteliğinin yükseltilmesi için aşağıda belirlenen kurallara uyulması konusunda karara varılmıştır.

Bu uygulama, İSMMMO Mali Çözüm dergisinin uluslararası yerini pekiştirecek, uluslararası kullanım alanı olan “Index” ve “Abstract”lar içerisinde yer almasını kolaylaştıracaktır. Dünyanın değişik yerlerinden yazı isteği söz konusu olabilecek, yazarların da konularıyla ilgili yurtdışı iletişimini kolaylaştıracaktır.

Bu açıklamalara bağlı olarak; yayın kurulumuz, dergiye gelen yazılar için;

- Yayınlanmama kararı verebilir,
- düzeltme yapması için yazara geri gönderebilir,
- hakem değerlendirme süreci başlatabilir.

Hakem değerlendirme sürecinde yazılar en az iki hakem tarafından değerlendirilir.

Hakemlere gönderilen yazılarda yazar adı yer almaz; değerlendirme sonuçları gönderilen yazarlara hakemlerin kim oldukları belirtilmez.

Her hakem 2-3 hafta içinde yazı ile birlikte gönderilen değerlendirme formunu doldurup yayın kuruluna gönderir. Yayın Kurulu’da gelen değerlendirmeleri, gerekiyorsa yazarlara gönderir. Yazar(lar)ın gerekli düzeltmeleri yapıp geri göndermesi üzerine, gerekiyorsa, yazı ikinci kez hakem(ler) e gönderilebilir.

Aşağıda belirlenen kurallara uymayan yazılar **Hakemli Yazılar** bölümünde yayımlanamaz:

- Makalenin adı Türkçe ve İngilizce verilir.
- Makalenin hemen başında Türkçe ve İngilizce “öz (abstract)” yer alır. Öz, 100-200 sözcükten oluşur.
- Türkçe “öz”ün altında yazı hangi konuları içeriyorsa onlara ilişkin Türkçe “anahtar sözcük”leri belirtilir. Anahtar sözcük sayısı bir tane olabileceği gibi beş, altı tane de olabilir.

- İngilizce abstract (öz) altında da Türkçe verilen anahtar sözcükler, İngilizce olarak belirtilir.
- Yazının sonunda mutlaka “Sonuç” ve “Kaynakça” yer alır.
- Türkçe “öz” ile İngilizce “abstract” metinlerinin tercümelere aynı olmalıdır.
- Dergide **Hakemli Yazılar** yanında, **Hakemsiz Yazılar**ın yer aldığı bölüm de bulunmaktadır.
- Hakemsiz yazılarda yalnız Türkçe öz yer alır, anahtar sözcük, İngilizce öz ve anahtar sözcükler gerekmez.
- Mali Çözüm dergisinin kaynakça ve dipnot verme tekniklerinde aşağıdaki örneklere bağlı yol izlenecektir.
- Yazılar 2 aralıklı, Times 11 punto, A4 kağıda 15 sayfayı aşmayacak biçimde hazırlanacaktır.
- Sayfa sağ, sol üst taraftan 2,5 cm alt taraftan 3 cm boşluk bırakarak şekilde ayarlanmalıdır.

2. ÖZ VERME

Öz: Bir metnin içeriğinin eleştiri ve yorum katılmadan, belirlenen kimi kurallara uyularak özetlenmesidir. Bir yazıdaki özün amacı ve yapısal özellikleri aşağıdaki biçimde belirlenir:

Özün Amaç ve Niteliği:

- Bir metinde işlenen konuların ana öğelerini ortaya çıkarmayı amaçlar.
- Metnin **amacı, kapsamı** (Yapıt/yazı adı içeriğin amaç ve kapsamını yansıtmayacak biçimde ise), yöntemi (Metinde kullanılan yöntem ve teknikler, yapılan işlemler özetlenmelidir) **yapılan gözlemler, uygulamalar, bulguları** (çalışmanın bulguları mutlaka belirlenmelidir), **sonucu** (çalışmanın sonucu mutlaka belirlenip, yazılmalıdır) belirlenir ve okurun aslına gereksinim duyup duymayacağı konusunda karar vermesini kolaylaştırır.
- Asıl metnin el altında bulunmadığı durumlarda, metnin yerini tutacak derecede yeterli bilgi içermelidir.

Bu durumda öz verilirken, sırasıyla:

- Amaç
- Kapsam
- Yöntem
- Bulgular
- Sonuç,
- Yazarın görüş ve yorumları
- Çalışmanın yapıldığı yer, tarih, gerekirse koşullar,
- Eleştirel bir öz hazırlanıyorsa belgenin görece önemi konusunda açıklamalara yer verilir.

Özün Paragraf ve tümce yapısı:

Öz genellikle tek paragraftan oluşur.

Birden ayrırmalı konunun işlenmesi durumunda ikinci paragraf kullanılabilir.

Kullanılan tümceler kısa, dilbilgisi kurallarına uygun, akıcı ve anlaşılabilir olmalıdır.

Tümceler devrik olmamalı, mesaj ifadesi özelliği dışında olmalıdır.

Kısaltma kullanmadan elden geldiğince kaçınılmalıdır.

Yazarın düşünceleri açıklamasındaki sıraya uyulmalıdır.

Tarihçe, konunun nereden çıktığı, süreçler, varsayım vb. ayrıntıdan kaçınılmalıdır.

Yeni kuram, varsayım, sonuç ve yorumlar üstüne yoğunlaşmalıdır.

Tekbiçim özelliği kazanmış testler, teknikler ve araçlar tam adıyla verilmelidir.

Giriş Tümcesi:

Giriş tümcesi yapının adını yinelemeden, “Bu çalışmanın amacı...”, “Araştırmalarımıza göre...” gibi.

Değişik bir zamanda (tümcenin eylemini) anlatma zorunluluğu olmadıkça bütün eylemlerde aynı zaman kullanılmalıdır.

Açık, kısa ve etkili bir anlatım sağlamak için etken eylem kullanılmalı; edilgen eylem zorunluluğu olmadıkça kullanılmaktan kaçınılmalıdır.

Anlamda karışıklık yaratmadıkça üçüncü kişi kullanımı yeğlenmelidir.

- İngilizce abstract (öz) altında da Türkçe verilen anahtar sözcükler, İngilizce olarak belirtilir.
- Yazının sonunda mutlaka “Sonuç” ve “Kaynakça” yer alır.
- Türkçe “öz” ile İngilizce “abstract” metinlerinin tercümelere aynı olmalıdır.
- Dergide **Hakemli Yazılar** yanında, **Hakemsiz Yazılar**ın yer aldığı bölüm de bulunmaktadır.
- Hakemsiz yazılarda yalnız Türkçe öz yer alır, anahtar sözcük, İngilizce öz ve anahtar sözcükler gerekmez.
- Mali Çözüm dergisinin kaynakça ve dipnot verme tekniklerinde aşağıdaki örneklere bağlı yol izlenecektir.
- Yazılar 2 aralıklı, Times 11 punto, A4 kağıda 15 sayfayı aşmayacak biçimde hazırlanacaktır.
- Sayfa sağ, sol üst taraftan 2,5 cm alt taraftan 3 cm boşluk bırakacak şekilde ayarlanmalıdır.

2. ÖZ VERME

Öz: Bir metnin içeriğinin eleştiri ve yorum katılmadan, belirlenen kimi kurallara uyularak özetlenmesidir. Bir yazıdaki özün amacı ve yapısal özellikleri aşağıdaki biçimde belirlenir:

Özün Amaç ve Niteliği:

- Bir metinde işlenen konuların ana öğelerini ortaya çıkarmayı amaçlar.
- Metnin **amacı, kapsamı** (Yapıt/yazı adı içeriğin amaç ve kapsamını yansıtmayacak biçimde ise), yöntemi (Metinde kullanılan yöntem ve teknikler, yapılan işlemler özetlenmelidir) **yapılan gözlemler, uygulamalar, bulguları** (çalışmanın bulguları mutlaka belirlenmelidir), **sonucu** (çalışmanın sonucu mutlaka belirlenip, yazılmalıdır) belirlenir ve okurun aslına gereksinim duyup duymayacağı konusunda karar vermesini kolaylaştırır.
- Asıl metnin el altında bulunmadığı durumlarda, metnin yerini tutacak derecede yeterli bilgi içermelidir.

Bu durumda öz verilirken, sırasıyla:

- Amaç
- Kapsam
- Yöntem
- Bulgular
- Sonuç,
- Yazarın görüş ve yorumları
- Çalışmanın yapıldığı yer, tarih, gerekirse koşullar,
- Eleştirel bir öz hazırlanıyorsa belgenin görece önemi konusunda açıklamalara yer verilir.

Özün Paragraf ve tümce yapısı:

Öz genellikle tek paragraftan oluşur.

Birden ayrırmalı konunun işlenmesi durumunda ikinci paragraf kullanılabilir. Kullanılan tümceler kısa, dilbilgisi kurallarına uygun, akıcı ve anlaşılabilir olmalıdır.

Tümceler devrik olmamalı, mesaj ifadesi özelliği dışında olmalıdır.

Kısaltma kullanmadan elden geldiğince kaçınılmalıdır.

Yazarın düşünceleri açıklamasındaki sıraya uyulmalıdır.

Tarihçe, konunun nereden çıktığı, süreçler, varsayım vb. ayrıntıdan kaçınılmalıdır.

Yeni kuram, varsayım, sonuç ve yorumlar üstüne yoğunlaşmalıdır.

Tekbiçim özelliği kazanmış testler, teknikler ve araçlar tam adıyla verilmelidir.

Giriş Tümcesi:

Giriş tümcesi yapının adını yinelemeden, “Bu çalışmanın amacı...”, “Araştırmalarımıza göre...” gibi.

Değişik bir zamanda (tümcenin eylemini) anlatma zorunluluğu olmadıkça bütün eylemlerde aynı zaman kullanılmalıdır.

Açık, kısa ve etkili bir anlatım sağlamak için etken eylem kullanılmalı; edilgen eylem zorunluluğu olmadıkça kullanılmaktan kaçınılmalıdır.

Anlamda karışıklık yaratmadıkça üçüncü kişi kullanımı yeğlenmelidir.

- İngilizce abstract (öz) altında da Türkçe verilen anahtar sözcükler, İngilizce olarak belirtilir.
- Yazının sonunda mutlaka “Sonuç” ve “Kaynakça” yer alır.
- Türkçe “öz” ile İngilizce “abstract” metinlerinin tercümelemleri aynı olmalıdır.
- Dergide **Hakemli Yazılar** yanında, **Hakemsiz Yazılar**ın yer aldığı bölüm de bulunmaktadır.
- Hakemsiz yazılarda yalnız Türkçe öz yer alır, anahtar sözcük, İngilizce öz ve anahtar sözcükler gerekmez.
- Mali Çözüm dergisinin kaynakça ve dipnot verme tekniklerinde aşağıdaki örneklere bağlı yol izlenecektir.
- Yazılar 2 aralıklı, Times 11 punto, A4 kağıda 15 sayfayı aşmayacak biçimde hazırlanacaktır.
- Sayfa sağ, sol üst taraftan 2,5 cm alt taraftan 3 cm boşluk bırakacak şekilde ayarlanmalıdır.

2. ÖZ VERME

Öz: Bir metnin içeriğinin eleştiri ve yorum katılmadan, belirlenen kimi kurallara uyularak özetlenmesidir. Bir yazıdaki özün amacı ve yapısal özellikleri aşağıdaki biçimde belirlenir:

Özün Amaç ve Niteliği:

- Bir metinde işlenen konuların ana öğelerini ortaya çıkarmayı amaçlar.
- Metnin **amacı, kapsamı** (Yapıt/yazı adı içeriğin amaç ve kapsamını yansıtmayacak biçimde ise), yöntemi (Metinde kullanılan yöntem ve teknikler, yapılan işlemler özetlenmelidir) **yapılan gözlemler, uygulamalar, bulguları** (çalışmanın bulguları mutlaka belirlenmelidir), **sonucu** (çalışmanın sonucu mutlaka belirlenip, yazılmalıdır) belirlenir ve okurun aslına gereksinim duyup duymayacağı konusunda karar vermesini kolaylaştırır.
- Asıl metnin el altında bulunmadığı durumlarda, metnin yerini tutacak derecede yeterli bilgi içermelidir.

Bu durumda öz verilirken, sırasıyla:

- Amaç
- Kapsam
- Yöntem
- Bulgular
- Sonuç,
- Yazarın görüş ve yorumları
- Çalışmanın yapıldığı yer, tarih, gerekirse koşullar,
- Eleştirel bir öz hazırlanıyorsa belgenin görece önemi konusunda açıklamalara yer verilir.

Özün Paragraf ve tümce yapısı:

Öz genellikle tek paragraftan oluşur.

Birden ayrırmalı konunun işlenmesi durumunda ikinci paragraf kullanılabilir.

Kullanılan tümceler kısa, dilbilgisi kurallarına uygun, akıcı ve anlaşılabilir olmalıdır.

Tümceler devrik olmamalı, mesaj ifadesi özelliği dışında olmalıdır.

Kısaltma kullanmadan elden geldiğince kaçınılmalıdır.

Yazarın düşünceleri açıklamasındaki sıraya uyulmalıdır.

Tarihçe, konunun nereden çıktığı, süreçler, varsayım vb. ayrıntıdan kaçınılmalıdır.

Yeni kuram, varsayım, sonuç ve yorumlar üstüne yoğunlaşmalıdır.

Tekbiçim özelliği kazanmış testler, teknikler ve araçlar tam adıyla verilmelidir.

Giriş Tümcesi:

Giriş tümcesi yapının adını yinelemeden, “Bu çalışmanın amacı...”, “Araştırmalarımıza göre...” gibi.

Değişik bir zamanda (tümcenin eylemini) anlatma zorunluluğu olmadıkça bütün eylemlerde aynı zaman kullanılmalıdır.

Açık, kısa ve etkili bir anlatım sağlamak için etken eylem kullanılmalı; edilgen eylem zorunluluğu olmadıkça kullanılmaktan kaçınılmalıdır.

Anlamda karışıklık yaratmadıkça üçüncü kişi kullanımı yeğlenmelidir.

YAYIMLANMAMIŞ BİLDİRİ

(Küçük, 1999)

**DANIŞMA KAYNAKLARI (ANSİKLOPEDİ, SÖSLÜK,
YAŞAMÖYKÜSÜ VB.)**

(Kaynaktan bütün olarak yararlanılıyorsa)

(Seyidoğlu, 2002, 424)

**DANIŞMA KAYNAKLARI (ANSİKLOPEDİ, SÖSLÜK,
YAŞAMÖYKÜSÜ VB.)**

(Kaynaktan bir parça/bölüm olarak yararlanılıyorsa)

(Jacobs, 2005, 159)

ELEKTRONİK MAKALE (BİR VERİ TABANINDAN ERİŞİLEN)

(Dedoulis, 2006, 161)

YASALAR

(T.C.Yasalar, 1989)

TEBLİĞLER

(Maliye Bakanlığı, 2007)

YÖNETMELİKLER

(Sosyal Güvenlik Kurumu Başkanlığı, 2008)

MUKTEZA

(İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı, 2004)

YARGITAY KARARLARI

(Yargıtay 9.Hukuk Dairesi, 2002)

DANIŞTAY KARARLARI

(Danıştay 7.Dairesi, 2004)