K Ü T A H Y A
TİCARET VE SANAYİ ODASI
HUKUK MÜŞAVİRLİĞİ
BİLGİLENDİRME NOTLARI

Derleyen: Dönmez Hukuk Bürosu

İÇİNDEKİLER

S.NO.	KONU BAŞLIĞI	SAYFA NO.
1	LİMİTED ŞİRKET ORTAKLARININ KİŞİSEL ALACAKLILARININ BAŞVURABİLECEKLERİ ORTAKLIK HAKLARI	03-07
2	BAĞIMSIZ DENETİM YAPTIRMAMANIN SONUÇLARI	08-11
3	İŞVERENLER İÇİN YENİ İSTİHDAM TEŞVİKİ NE GİBİ AVANTAJLAR SAĞLAMAKTADIR?	12-16
4	SERBEST BÖLGE FAALİYETLERİNİN VERGİLENDİRİLMESİ	17-25
5	SINAİ MÜLKİYET HAKLARINDA KURUMLAR VERGİSİ VE KDV İSTİSNASI	26-32
6	VERASET VE İNTİKAL VERGİSİ KANUNU'NDA İHTİLÂFLI BORÇ VE ALACAKLAR	33-36
7	ASIL İŞVERENLERİN ALT İŞVEREN ÇALIŞANLARININ YILLIK İZİN HAKKINA İLİŞKİN YÜKÜMLÜLÜKLERİ	37-40
8	FESİH NEDENİ OLARAK İŞÇİNİN İŞ SAĞLIĞI VE GÜVENLİĞİNİ TEHLİKEYE DÜŞÜRMESİ	41-44
9	İŞ HAYATINDA YILLIK ÜCRETLİ İZİN UYGULAMASI	45-48
10	BİNALARIN KURUMLAR VERGİSİ VE KDV İSTİSNALI OLARAK SATIŞINDA CİNS TASHİHİ YAPTIRILMASI KONUSU	49-53

LİMİTED ŞİRKET ORTAKLARININ KİŞİSEL ALACAKLILARININ BAŞVURABİLECEKLERİ ORTAKLIK HAKLARI *

Soner ALTAŞ
Bilim, Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı Başmüfettişi

Özet
Limited şirket ortakları, şirket borçlarından dolayı şahsen sorumlu olmayıp, sadece taahhüt ettikleri esas sermaye paylarını ödemekle ve şirket sözleşmesinde öngörülen ek ödeme ve yan edim yükümlülüklerini yerine getirmekle yükümlüdürler. Bu nedenle, vergi gibi kamu borçlarına ilişkin istisna haricinde, limited şirketin borçlarından dolayı ortağın şahsi malvarlığına gidilmesi mümkün değildir. Ancak, ortağın üçüncü kişilere karşı olan kişisel borçlarından dolayı, şirket tüzel kişiliği değil, bizzat ortağın kendisi sorumlu olur. Bu bağlamda, şahsi alacaklıların, ortağın şirketteki bazı haklarına başvurmaları mümkündür.

Bu çalışmada, limited şirket ortaklarının şahsi alacaklılarının bu ortakların şirketteki hangi haklarına başvurabilecekleri ve haczedebilecekleri ele alınmaktadır.

1. Giriş

Ülkemizde 2016 yılı Eylül ayı itibariyle faal (aktif) olan limited şirket sayısı 774.959' dur. Limited şirket, ortaklarının sorumlulukları sadece taahhüt ettikleri esas sermaye paylarını ödemekle ve varsa şirket sözleşmesinde öngörülen ek ödeme ve yan edim yükümlülüklerini yerine getirmekle sınırlı olan, esas sermayesi belirli bir şirkettir. 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu (TTK)' nun 573'üncü maddesi uyarınca, ortaklar, şirket borçlarından dolayı şahsen sorumlu olmayıp, sadece taahhüt ettikleri esas sermaye paylarını ödemekle ve şirket sözleşmesinde öngörülen ek ödeme ve yan edim yükümlülüklerini yerine getirmekle yükümlüdürler.

Bu çerçevede, amme borçlarına ilişkin istisna haricinde, limited şirketin borçlarından dolayı ortağın şahsi malvarlığına gidilemez. Hatta esas sermaye taahhüdü dolayısıyla kendi ortağından alacaklı olan şirket de, bu alacağı için ortağın şahsi malvarlığına başvuramaz.

Limited şirket ortaklarının üçüncü kişilere karşı olan kişisel (şahsî) borçlarından dolayı ise, şirket tüzel kişiliği değil ortaklar sorumlu olurlar. Limited şirket ortağının kişisel alacaklısı, ortağın kişisel mallarına başvurabilir. Ancak, alacaklının böyle bir başvurma zorunluluğu yoktur. Alacaklı ister ortağa, isterse de ortağın şirketteki parasal haklarına (mali haklar) başvurabilir. Diğer bir deyişle, ortakların şahsi alacaklılarının, ortağın şirketteki bazı haklarına başvurmaları mümkündür. İşte bu çalışmada, limited şirket ortaklarının şahsi alacaklılarının bu ortakların şirketteki hangi haklarına başvurabilecekleri ve haczedebilecekleri ele alınacaktır.

2.Limited Şirket Ortaklarının Kişisel Alacaklılarının Başvurabilecekleri Ortaklık Hakları

Mülga 6762 sayılı Türk Ticaret Kanunu (ETK)'nın 145'inci maddesinin birinci fıkrasında "Bir şirket devam ettiği müddetçe ortaklardan birinin şahsi alacaklıları, haklarını ancak şirketin bilançosu gereğince o ortağa düşen kar payından ve şirket fesholunmuşsa tasfiye payından alabilirler.

Henüz bilanço tanzim edilmemişse alacaklı bilançonun tanzimi neticesinde borçluya düşecek kar ve tasfiye payı üzerine ihtiyati haciz koydurabilir.", üçüncü fıkrasında ise "Yukardaki hükümler borçlu ortakların şirket dışındaki mallarına alacaklıların müracaat hakkını ihlal etmez." hükümleri yer almakta idi.

Dolayısıyla, limited şirketlerde ortağın kişisel alacaklısı ilk önce ortağın kişisel mallarına başvurabileceği gibi, bu ortağın şirketteki parasal haklarına da başvurabilirdi. Söz konusu düzenleme uyarınca, limited şirket ortağının kişisel alacaklısı, alacağını, şirket bilançosu gereği o ortağa düşen kâr payından ve şirket fesholunmuş ise tasfiye payından alabiliyordu.

Bilançonun henüz düzenlenmediği hallerde ise, ortağın kişisel alacaklısı, bilançonun düzenlenmesi sonucunda ortağa düşecek kâr ve tasfiye payı üzerine ihtiyati haciz koydurabiliyordu. ETK'nın 522 ile 523'üncü maddelerinde ise limited şirketlerde cebri icraya ilişkin koşullar düzenlenmişti. ETK'nın bahsi geçen düzenlemeleri karşısında, limited şirketlerde ortağın şahsi borcundan dolayı, ortaklık payının doğrudan haczi mümkün olmayıp, sadece ortağın kâr payı, masraf ve avans alacağı veya tasfiye halinde tasfiye bakiyesine katılma hakkı haczedilebiliyordu. ETK'nın 522' nci maddesinde alacaklıya tanınan borçlu ortağın limited şirketteki hissesini haciz hakkı, satış isteme hakkından yoksundu.

Çünkü limited şirketlerde pay kural olarak bölünemiyordu. Ancak, bunun istisnası devir veya miras yolu ile intikalde mümkün olup, pay önce bölünür, sonra devir veya intikal edilirdi. Bu nedenle, eğer ortağın payına haciz konmuşsa, alacaklı bu payın satışını değil, ancak, en az altı ay öncesinden ihbar etmek koşuluyla limited şirketin feshini isteyebilirdi.

TTK'nın 133'üncü maddesinin ikinci fıkrasında ise "Sermaye şirketlerinde alacaklılar, alacaklarını, o ortağa düşen kâr veya tasfiye payından almak yanında, borçlularına ait olan, senede bağlanmış veya bağlanmamış payların, 9/6/1932 tarihli ve 2004 sayılı İcra ve İflas Kanununun taşınırlara ilişkin hükümleri uyarınca haczedilmesini ve paraya çevrilmesini isteyebilirler. Haciz, istek üzerine, pay defterine işlenir." hükmüne yer verilmiştir. TTK'nın 124'üncü maddesinin ikinci fıkrası uyarınca limited şirket sermaye şirketi sayıldığından, anılan hüküm limited şirketleri de kapsamaktadır. Dolayısıyla, limited şirket ortaklarının kişisel alacaklıları, ortağın şirketten olan kâr ve tasfiye payı ile esas sermaye paylarını haczettirebilirler.

Bunun dışında, alacaklılar, alacaklarını, ortağın şirketten olan diğer alacaklarından da alabilme ve bunun için haciz yaptırabilme yetkisini de haizdir. ETK'da olduğu üzere, TTK'ya göre de, alacaklıların ortağın şirketteki kâr ile tasfiye payı, esas sermaye payı ve diğer alacaklarına başvurması, borçlu ortakların şirket dışındaki mallarına alacaklıların başvurmalarına engel olmaz.

Dikkat edileceği üzere, TTK'nın 133'üncü maddesi ETK'nın 145'inci maddesinden oldukça farklı bir düzenlemeye yer vermiştir. ETK uyarınca limited şirket ortağının kişisel alacaklısı, alacağını, şirket bilançosu gereği o ortağa düşen kâr payından ve şirket fesholunmuş ise tasfiye payından alabilme imkanına sahipken; TTK'da başvurulabilecek hakların kapsamı genişletilmiş, kişisel alacaklılara, alacaklarını, ortağa düşen kâr veya tasfiye payından almak ve esas sermaye paylarının haczedilip paraya çevrilmesini istemek yanında, ortağın şirketten olan diğer alacaklarından da alabilme ve bunun için haciz yaptırabilme yetkisi de tanınmıştır.

Bu çerçevede, limited şirket ortağının kişisel alacaklısı, alacağını, başta kâr payı ile tasfiye payı gibi ortağın malvarlıksal haklarından alabileceği ve şirketteki esas sermaye paylarını haczettirip satışını isteyebileceği gibi, ortağın şirketten olan herhangi bir alacağından da alabilecektir. Ortağa düşen kâr payının ve eğer şirket sona ermiş ise tasfiye payının, henüz ortağa ödenmemiş olması gerekir. Eğer ortağa önceden ödenmiş ise, artık bu para şirket bünyesinden çıkmış olacağından dolayı, bunların haczinin şirketten istenemeyeceği kanısındayız.

Limited şirketlerde kâr payı, sadece net dönem kârından ve bunun için ayrılmış yedek akçelerden dağıtılabilir. Şirket sözleşmesi ile aksi öngörülmedikçe, kâr payı, esas sermaye payının itibarî

değerine oranla hesaplanır; ayrıca yerine getirilen ek ödeme yükümlülüklerinin tutarı da kâr payının hesaplanmasında itibarî değere eklenir. Dolayısıyla, borçlu ortağa düşecek kâr payı, sahip olduğu esas sermaye paylarının itibarî değerleri toplamının şirket sermayesine oranına göre belirlenecek ve varsa ek ödeme tutarı da bu itibarî değer hesabında dikkate alınacaktır.

Tasfiye payına haciz konulması ise tasfiye halindeki limited şirketin ortağı açısından söz konusu olabilir. Tasfiye hâlinde bulunan limited şirketin borçları ödendikten ve pay bedelleri geri verildikten sonra kalan varlığı, şirket sözleşmesinde aksi kararlaştırılmamışsa ortaklar arasında, ödedikleri sermayeler ve imtiyaz hakları oranında dağıtılır. Bu çerçevede, tasfiye halindeki limited şirketin borçları ödendikten sonra kalan varlıktan, öncelikle ortakların pay bedelleri iade edilir, eğer geriye dağıtılmamış bir varlık kalır ise bu da ortakların ödedikleri sermaye tutarları ve varsa imtiyaz hakları oranında kendilerine ödenir.

Yeri gelmişken bir hususa değinmek faydalı olacaktır: ETK'nın 145'inci maddesinde, şahıs ve sermaye şirketi ayrımı yapılmaksızın, şirket bilançosunun henüz düzenlenmediği hallerde, alacaklının kâr ve tasfiye payı üzerine ihtiyati haciz koydurabileceği belirtilmişti. TTK'nın 133'üncü maddesinin ikinci fıkrasında ise böyle bir hükme yer verilmemiştir. Anılan maddenin şahıs şirketlerine ilişkin birinci fıkrasında "Henüz bilanço düzenlenmemişse alacaklı bilançonun düzenlenmesi sonucunda borçluya düşecek kâr ve tasfiye payı üzerine haciz koydurabilir." denilmiş, ihtiyati hacizden bahsedilmemiştir. Bu sebeple, şahıs şirketlerine özgülenen m.133/f.1 hükmünün, limited şirketleri ilgilendiren m.133/f.2 hükmüne uygulanması da mümkün görülmemektedir.

Dolayısıyla, alacaklının talepte bulunduğu tarihte, eğer bilanço henüz düzenlenmemişse, kâr veya tasfiye payı henüz belirlenmemiş olacağından, bu paylar üzerine haciz konulması da mümkün görülmemektedir. TTK'da şahıs şirketleri ile sermaye şirketleri arasında yapılan bu ayrım ve bilançonun düzenlenmemiş olması nedeniyle henüz kesinleşmemiş olan kâr ile tasfiye payı üzerine ihtiyati haciz konulmasının açıkça öngörülmemiş olması, kanımızca bu hususu tartışmalı bir hale getirmiştir. Kaldı ki, maddenin birinci fıkrasındaki hükmün dahi ihtiyacı karşılamaktan uzak olduğu görüşündeyiz. TTK m.133/f.1'deki cümleyi lafzî olarak yorumlar isek, bilanço henüz düzenlenmemiş ise, bilançonun düzenlenerek kâr ile tasfiye payının belirlenip borçlu ortağa isabet eden tutarlarının kesinleşmesi beklenir ve bu tutar üzerine haciz konulur. Ancak, bu durum da bizi fıkranın ilk cümlesine götürür.

Yani, TTK'nın 133'üncü maddesinin birinci fıkrasının birinci ile ikinci fıkraları sonuç olarak aynı şeyi ifade etmektedir. Her ne kadar alacaklının, şartları varsa, İcra ve İflas Kanunu hükümleri uyarınca ihtiyati haciz talep etmesi mümkün görülse de; şartlar mevcut değilse, bu haktan faydalanması söz konusu olmayacaktır . Bu yönüyle, konunun yargı kararları ışığında açıklığa kavuşacağı düşünülmektedir.

Ortağın şirketten olan diğer alacaklarının nelerden ibaret olduğuna ise anılan maddede değinilmemiştir. Bu konuda akla gelebilecek alacaklar ek ödemelerin iadesi (m. 605) ile ortağın şirkete verdiği borç paralar olabilir. Ortaklar şirket sözleşmesiyle, esas sermaye payı bedeli dışında ek ödeme ile de yükümlü tutulabilirler.

TTK'nın 603'üncü maddesi uyarınca, ortaklardan bu yükümlülüğün yerine getirilmesi ancak,
a) Şirket esas sermayesi ile kanuni yedek akçeler toplamının şirketin zararını karşılayamaması,
b) Şirketin bu ek araçlar olmaksızın işlerine gereği gibi devamının mümkün olmaması,
c) Şirket sözleşmesinde tanımlanan ve özkaynak ihtiyacı doğuran diğer bir hâlin gerçekleşmiş bulunması,

hâllerinde istenebilir. Şirketin finansal durumu, yerine getirilmiş bulunan ödemelerin kısmen veya tamamen geri verilmesine müsait duruma gelmiş, şirketin ek ödemelerden yararlanmasına ilişkin şartlar ortadan kalkmışsa, bunların şirkette alıkonulmaları amaca olduğu kadar ek ödemelerin niteliğine de aykırıdır. Zira, ek ödemeler, tamamlamada olduğu gibi sermaye açığını kapatan şirkete karşılıksız verilen bir sermaye değil, geçici zararı gideren bir ek finansman aracıdır . Bu çerçevede, TTK'da, yerine getirilen ek ödeme yükümlülüğünün kısmen veya tamamen ortaklara iadesine imkân tanınmıştır. Yine, ticari hayatın gereği olarak, zaman zaman şirket işleri için duyulan nakit kaynak ihtiyacı çerçevesinde ortakların şirkete borç para vermeleri de ülkemizde sıkça rastlanılan uygulamalardandır. Ortağın şirkete verdiği bu borçların da, şirketin finansal durumunun müsait olması halinde iadesi gerektiğinden, ortağın şirketten olan diğer alacakları kapsamında değerlendirilebilir.

Bu konuda akla gelebilecek bir diğer alacak da ayrılma akçesi olabilir. TTK'nın 641'inci maddesi uyarınca, ortak şirketten ayrıldığı takdirde, esas sermaye payının gerçek değerine uyan ayrılma akçesini istem hakkını haizdir. Ayrılma akçesi; "şirket kullanılabilir bir özkaynak üzerinde tasarruf ediyorsa, ayrılan kişinin esas sermaye payları devredilebiliyorsa, esas sermaye, ilgili hükümlere göre azaltılmışsa" ayrılma ile muaccel olur. Bu çerçevede, borçlu ortağın şirketten ayrılması halinde kendisine ödenecek olan ayrılma akçesi de, kişisel alacaklısının başvurabileceği bir varlık olarak değerlendirilebilir. Buna karşılık, TTK'nın 642'nci maddesinin üçüncü fıkrasında "Ayrılan ortağın ayrılma akçesinin ödenmeyen kısmı, şirkete karşı, bütün alacaklılardan sonra gelen bir alacak oluşturur." denilmiştir. Bu çerçevede, ortağın kişisel alacaklısının ayrılma akçesi üzerine haciz koydurması halinde, anılan alacağı hemen tazmin edip edemeyeceği tartışmalıdır.

TTK ile getirilen düzenlemenin diğer bir yeniliği de, haczin ve paraya çevrilmenin hangi hükümlere göre yapılabileceğinin açıklığa kavuşturulmasıdır. TTK'nın 133'üncü maddesinin ikinci fıkrası gereğince, limited şirketlerde borçlu ortağın payı 2004 sayılı İcra ve İflas Kanunu'nun taşınırlara ilişkin hükümlerine göre haczedilecektir. Bu durumda, icra müdürlüğü, alacaklı tarafından borçlunun üçüncü kişi limited şirketteki hissesinin haczi istendiğinde, borçlunun hisse haklarının, şirkete haciz yazısı tebliğ olunarak haczedilebileceği gibi icra memuru mahalline (şirket merkezine) bizzat giderek, haczi şirkete tebliğ etmek ve pay defterine işlenmesini sağlamak suretiyle bu hususu tutanakla tespit ederek çıplak pay haczini yapabilir.

Burada üzerinde durulması gereken diğer bir husus da şudur: TTK'nın 593'üncü maddesinin ikinci fıkrası ile getirilen bir diğer yenilikle limited şirketlerde, esas sermaye payının, ispat aracı olan bir senede veya nama yazılı senede bağlanabilmesine imkan tanınmıştır. Madde gerekçesinde, esas sermaye payını içeren nama yazılı senet çıkarılmasının, paya devir ve dolayısıyla dolaşım kolaylığı sağlamayacağı, 595 ve devamı hükümlerinin uygulanacağı ifade edilmiş ve bu olanağın, limited şirket esas sermaye payını, anonim şirket payına dönüştürmeyeceği ve yaklaştırmayacağı, sadece ispatı ile gereğinde -limited şirkete ilişkin hükümler çerçevesinde- payın devrinde bazı kolaylıklar sağlayabileceği belirtilmiştir.
O halde, limited şirketlerde pay senetleri birer ispat vasıtası niteliğinde olup, pay senedinin teslimi ile ortaklık hakkı devir ve temlik edilemez ve yine aynı nedenle bu haklar üzerine rehin ve haciz konulamaz. Pay senetlerinin kazanılması ile sermaye payı devralınmış olmaz. Esas sermaye payının devredilebilmesi TTK'nın 595 ve 596'ncı maddesi hükümleri şartlarında mümkündür. Buna göre pay senedinin teslimi ortaklık hakkının devrini sağlamadığından, pay senedinin haczedilmesi borçlunun, limited şirketteki ortaklık payının haczedildiği sonucunu doğurmaz.

3.Özet ve Sonuç

Limited şirket ortakları, şirket borçlarından dolayı şahsen sorumlu olmayıp, sadece taahhüt ettikleri esas sermaye paylarını ödemekle ve şirket sözleşmesinde öngörülen ek ödeme ve yan edim yükümlülüklerini yerine getirmekle yükümlüdürler. Bu itibarla, kamu borçlarına ilişkin

istisna haricinde, limited şirketin borçlarından dolayı ortağın şahsi malvarlığına gidilemez. Buna karşılık, ortağının üçüncü kişilere karşı olan kişisel borçlarından dolayı, şirket değil ortak sorumlu olur.

Bu çerçevede, limited şirket ortağının kişisel alacaklısı, alacağını, başta kâr payı ile tasfiye payı gibi ortağın malvarlıksal haklarından alabileceği ve şirketteki esas sermaye paylarını haczettirip satışını isteyebileceği gibi, ortağın şirketten olan herhangi bir alacağından da alabilecektir. Eğer, henüz bilanço düzenlenmemişse, ortağın kişisel alacaklısı bilançonun düzenlenmesi sonucunda ortağa düşecek kâr ve tasfiye payı üzerine de haciz koydurabilir. Bu çerçevede, limited şirket ortaklarının üçüncü şahıslara olan kişisel borçlarından dolayı sahip oldukları ortaklık haklarına alacaklılarının başvuramayacakları şeklinde bir kanıya kapılmamaları, kişisel borçları nedeniyle kâr payları ile şirketten dolayı diğer alacaklarının haczedilebileceğini, hatta esas sermaye paylarının haczedilip paraya çevrilebileceğini hatırda durmaları menfaatlerine olacaktır.

Kaynakça

-Gümrük ve Ticaret Bakanlığı 2016 Yılı Eylül Ayı Veri Bülteni, s.9, http://www.gtb.gov.tr/data/56879bf71a79f536e0637cff/2016 Yılı Eylül Ayı Veri Bülteni.pdf, Erişim: 15.04.2017
-Doğanay, İsmail, Türk Ticaret Kanunu Şerhi, I.Cilt, Olgaç Matbaası, Ankara, 1981
-Eriş, Gönen, Türk Ticaret Kanunu Ticari İşletme ve Şirketler, Genişletilmiş 2.Baskı, En-Kay Kitabevi, Ankara, 1992
-T.C. Yasalar (09.07.1956) 6762 sayılı Türk Ticaret Kanunu, Ankara: R.G. (9353 sayılı)
-T.C. Yasalar (14.02.2011) 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu, Ankara: R.G. (27846 sayılı)
-T.C. Yasalar (19.06.1932) 2004 sayılı İcra ve İflas Kanunu, Ankara: R.G. (2128 sayılı)
-Komisyon Raporu: Türk Ticaret Kanunu Tasarısı ve Adalet Komisyonu Raporu, Esas No:1/324, TBMM Tutanak Dergisi, Yasama Dönemi:23, Yasama Yılı:2, S.Sayısı: 96, Nr.112
-Yargıtay 12. HD'nin (07.05.2013) E.2013/7955, K.2013/17423 sayılı kararı
-Yargıtay 12. HD'nin (22.04.2014) E.2014/9590, K.2014/11864 sayılı kararı

BAĞIMSIZ DENETİM YAPTIRMAMANIN SONUÇLARI

A-Bağımsız denetime tabi olma kriterler
B-Bağımsız denetim yaptırmanın avantajları
C-Bağımsız denetim şirketinin seçimi, tescili ve ilan
D-Kapsama girdiği halde Bağımsız Denetim yaptırmayanlara uygulanacak müeyyideler

A-Halka açık olmayan, borsada işlem görmeyen firmaların hangilerinin ve hangi kriterlere göre bağımsız denetime tabi tutulacağı, Türk Ticaret Kanunu'nun 397'inci maddesinin 4'üncü fıkrası gereğince Bakanlar Kurulu Kararı ile belirlenmektedir.

1- Bakanlar Kurulu bu kararı verirken, şirketin aktif toplamı, yıllık cirosu ve çalıştırdığı işçi sayısı olan 3 kriteri esas almaktadır. Bu kriterler 2014 yılı için

Aktif Toplamı 75.000.000.- TL,
Yıllık Ciro Toplamı 150.000.000.- TL
İşçi Sayısı 250 kişi

olarak belirlemiş ve belirtilen bu üç kriterden en az ikisinin art arda iki hesap döneminde aşılması durumunda müteakip hesap döneminden itibaren şirketin Bağımsız Denetime tabi tutulması gerektiğine karar vermiştir.

2- Yukarıda bahsettiğimiz bu kriterlerin 2015 ve müteakip yıllarda
Aktif Toplamı 50.000.000.- TL,
Yıllık Ciro Toplamı 100.000.000.- TL
İşçi Sayısı 200 kişi olması beklenmektedir.

3- Ancak söz konusu bu kriterleri taşımayan firmaların kendi istekleri ile (ihtiyari olarak) bağımsız denetime tabi tutulabilecekleri tabiidir.

B-Bağımsız denetime ilk defa tabi olan firmaların, Bağımsız denetim yaptırmasına, yeni bir gider kalemi olarak bakmalarına ve hali hazırda tam tasdik hizmeti alırken böyle ek bir maliyete katlanmalarının firmalarına ne gibi bir fayda sağlayacağı hususunda yaşanan tereddütlerin giderilmesine yönelik olarak , bağımsız denetimin hem denetlenen firmaya, hem kamuoyuna, hem de devlete sağlayacağı yararları şu şekilde sıralayabiliriz.

Günümüzde firmaların ortaklarının yanı sıra, çalışanları, tedarikçileri, müşterileri ve diğer tüm paydaşları ile bir bütün oluşturduğunu kabul edersek, yapılan denetim çalışmasının ve sunulan bağımsız denetim raporlarının sadece işletmeye değil devlete ve kamuya da fayda sağladığı açıktır.
Bilindiği üzere, Bağımsız denetim, aslında üçüncü bir gözün uluslararası standartlar çerçevesinde inceleme yaparak, tüm ortakların haklarının korunmasını sağlayan sistemsel bir kontrol mekanizması olup, Vergi Usul Kanunu'na göre çıkarılan bilanço ve gelir tablosu ve vergi ile ilgilenmemekte, Uluslararası Finansal Raporlama Standartları'na (UFRS'ye) göre çıkarılan ve şirketlerin finansal açıdan gerçek durumlarını yansıtan finansal tablolarla (bilanço-gelir tablosu-nakit akış tablosu-) ilgilenmektedir.

UFRS'ye göre çıkarılmış finansal tabloların bağımsız denetime tabi tutulması özetle;

Gerek alım-satım ilişkisinde bulundukları işletmeler açısından ve gerekse ilişkide bulunacakları para ve sermaye piyasası kuruluşları açısından yapılan değerlendirmelerde, denetim raporunda belirtilen şartlar ve kayıtlar çerçevesinde güvenilir ve tercih edilir bir işletmedir.
Finansal tablolara olan güven düzeyini yükseltir. Suiistimal, hile ve yolsuzluk eğilimini azaltır.

Şirket ortaklarına güvenilir bilgi sağlar ve haklarını korumalarına yardımcı olur. Bağımsız denetimin tamamen tarafsız kişilerce yürütülmesi tarafsız bir şekilde raporlanması nedeniyle bağımsız denetimden geçmiş bir işletmede tüm ortakların ve özellikle yönetimde yer almayan ortakların hakları daha iyi korunmuş olur. İşletme içi ve dışı her türlü eksik, yanlış ve haksız uygulama açıkça ortaya çıkar. İşletme yönetiminin bilerek veya bilmeyerek bazı olayların ve bazı olguların üzerini örtmesine imkan da tanımaması yönünden de bağımsız denetimin oldukça önemli bir işlevi vardır.
Şirketin yönetimine ilişkin doğru ve isabetli karar verilmesine yardımcı olur.
İşletmelerin şeffaflığına katkı yapar ve piyasadaki güvenilirliğini artırır.
Muhasebe kayıtlarında hatalı işlemlerin azalmasına yardımcı olur. Muhasebe hatalarının düzeltilmesini sağlar.
Şirketin finansal tablolarına uluslararası geçerlilik kazandırır ve uluslararası piyasalardan fon sağlanmasına imkân tanır.

Kredi kurumlarının kredi değerlemede karşı karşıya bulundukları bilgi riskini (güvenilmez finansal tablolar) azaltır.

Finansal duruma ilişkin dürüstlüğü ve etkinliği arttırarak sermaye piyasalarının sağlıklı bir şekilde işlemesine yardımcı olur.
Finansal sisteme güvence sağlayarak ülke ekonomisine katkı sağlar. Güçlenen ve sağlıklı bir şekilde büyüyen şirketler, Devletin vergi gelirlerinde istikrar oluşturur ve işsizlik politikasına katkı sağlar.

Bu konuları biraz daha detaylandıracak olursak;
1- Finansal tabloların gerçeği yansıtıp yansıtmadığını gösterir. Bağımsız denetim, finansal tabloların gerçeği yansıtıp yansıtmadığına yönelik görüş verir. Bir görüşün verilebilmesi için bağımsız denetim şirketi analitik incelemeden, iç kontrol sisteminin sağlıklı çalışıp çalışmadığına, mutabakat göndermekten, stok sayımlarına gözlemci olarak katılmaya kadar birçok faaliyet ve incelemede bulunur. Yapılan saha çalışmalarının sonunda bağımsız denetçi raporunu hazırlar.

Bağımsız denetim raporunun yanında eğer gerek görürse yönetime bir de yönetim raporu sunar. Bu rapor denetim esnasında risk teşkil edebilecek bazı konuların yönetime aktarılmasını sağlar.

2- Yönetime doğru bilgi akışı sağlar. Yönetime mali tablolarla ilgili olarak tahmin ve analiz yapmasında, geleceğe ait sağlıklı kararlar almasında yardımcı olur.

3- İleriye dönük Bütçe, tahmin ve analiz yapılmasına ve ilgililerin sağlıklı karar almasına yardımcı olur.
4- Bağımsız denetimden geçen bir şirkette tüm ortakların hakları daha iyi korunmuş olur. Denetim, tüm ortakların menfaatlerinin korunmasına yardımcı olur, güven sağlar ve ortakların karlarını arttırmasını sağlar.

5- İşletme yönetimi ve çalışanlarının hile yapmasının önlenmesine yardımcı olur. Firmaların sıkça karşılaştıkları durumlardan birisi hiledir. Bağımsız denetçi aslında hileyi bulmak ile yükümlü değildir. Ancak yapılan bağımsız denetimlerle hile oluşabilecek kritik noktalar tespit edilir. Bu tip

riskler iç kontrol sisteminin etkin çalışıp çalışmadığı ile de çok yakından ilişkilidir. (Örneğin, mali işlerden sorumlu kişi, hem fatura kesmek, hem tahsilat, hem de mutabakatları yapmak yetkisine sahipse, bu görevlerin ayrılığı prensibine aykırıdır ve denetçinin bu tip bir durumda daha detaylı inceleme yapması gerekebilir.) Bu doğrultuda denetçinin yapacağı çalışmalar hile riskinin azaltılmasına da yardımcı olacaktır.

6- Vergi Denetim riskini azaltır. Vergi idaresinin güveni artar. Yasal düzenlemelere uygunluğu araştırır varsa düzeltir. Bağımsız denetim, İşletme yöneticilerinin vergi konusunda sahtekarlık yapma riskini azaltacağı için vergi gelirlerinin artmasında da devlete yardımcı olur. Bu yolla, Vergi denetim elemanları, bağımsız denetime tabi tutulan şirketlerin denetlenmesi yerine denetime tabi olmamış şirketlerin vergi incelenmesine tabi tutulmasını tercih edeceklerdir.

7- Bağımsız denetim yaptıran işletmelerin satın almalarda alıcı tarafından daha ciddi karşılandığı, bunun da fiyatlandırmaya ve primine olumlu olarak yansıdığı söylenebilir.

8- Bağımsız denetim UFRS'ye göre düzenlen finansal tablolar üzerinde yapılacağı için;

a- VUK'a göre karşılık ayıramadığımız şüpheli alacaklar için karşılık ayrılır.
b- Bilanço kalemleri tarihi maliyetle-defter değeri ile değil cari (piyasa) değerleri ile değerlenmesi sağlanır.

9- Şirketlerimizin uluslararası platformda aynı dili konuşabilmesinin yolu UFRS'ye uygun muhasebe tutulmasından ve bağımsız denetim yaptırmaktan geçmektedir. (Özellikle şirket birleşmelerinin son yıllarda bir hayli arttığı ülkemizde yabancı yatırımcıların bir birleşme ya da devralma işleminde ilk sordukları sorulardan biri işletmenin bağımsız denetime tabi olup olmadığıdır.)

10- Bağımsız denetimden geçmiş mali tablolar ile işletmenin düşük maliyetli finansman bulması kolaylaşır. Özellikle risklerin azaltılması unsuru, finansman sağlayan kuruluşlar açısından büyük önem taşır. Bağımsız denetimin dolaylı olarak finansman kuruluşunun da risklerini azaltması, işletmenin rakiplerine göre daha düşük maliyetli finansman bulmasına yardımcı olacaktır.

Basel II. ve Basel III. Kriterlerine göre kredi talepleri değerlendirilirken bağımsız denetimden geçmiş finansal tablolar esas alınmaktadır. Artık bazı şahsi mallar teminat kabul edilmeyeceği gibi gayrimenkul ipoteklerinde ticari sermayeye dahil olanlar tercih edilecektir. Ülkemizde sıkça kullanılan teminat yöntemi olan ortak kefalet ve grup şirket kefaleti artık geçerli olmayacak müşteri çek ve senetleri krediye teminat olarak kabul edilmeyecektir. Alınacak teminatın çeşidi ve tutarı firmanın kredi notuna bağlı olacak Kredi notu yüksek olan bir firma aynı kredi rakamı için daha az teminat verebilecektir. Yani rating kuruluşlarından (veya bankanın) vereceği notun değeri ile orantılı faiz ödeyeceklerdir.

Dolayısıyla, Nakit akım ve kredi yönetimi için de gerekli olan ve Bağımsız denetimden geçmiş mali tablolar; işletmelerin düşük maliyetli finansman bulmasını sağlar, kredi olanaklarını genişletir. Ticaret ve Yatırım Bankalarının açacağı kredilere veya yapılacak finansmanlara da dayanak sağlayacaktır.

11- Ayrıca, Muhasebe standartlarına uyumsuzluklar tespit edilir, İç Kontrol Sisteminin etkinliği sağlanır ve Muhasebe ve iç kontrol sistemi hakkındaki değerlendirmelerle, öngörülmeyen sorunlar önlenir.

12- Ve en önemlisi Kurumsal bir yapıya sahip olmayı teşvik eder. Bağımsız denetim çalışmaları işletmede kurumsallaşma yönünde olumlu bir etki yarattığı gibi özellikle muhasebe ve mali işlerde disiplin ve düzeni sağlar. Kapsama yeni giren şirket yöneticileri Bağımsız denetimi, bir zorunluluktan çok kurumsallaşmaya yönelik bir yatırım olarak nitelendirilmesinde yarar vardır.

C- 6102 sayılı TTK'nın 399'uncu maddesine göre denetçinin (denetim şirketinin), şirket genel kurulunca, her faaliyet dönemi ve her halde görevini yerine getireceği faaliyet dönemi bitmeden seçilmesi şarttır.

Denetçi seçilememişse, denetçi, yönetim kurulunun, her yönetim kurulu üyesinin veya her hangi bir pay sahibinin istemi üzerine şirket merkezinin bulunduğu yer asliye ticaret mahkemesince atanır.Seçilen veya mahkeme tarafından atanan denetçi, TTK'nın 399/1'inci maddesine istinaden yönetim kurulu tarafından geciktirilmeksizin ticaret siciline tescil ettirilir ve Türkiye Ticaret Sicili Gazetesinde ve varsa şirket internet sitesinde ilan ettirilir.

D- Bağımsız denetim yaptırmanın yıllık maliyeti; şirketin cirosuna, aktif toplamına, işçi sayısına, şube sayısına, konsolide edilecek iştirakleri/bağlı ortaklıkları/iş ortaklıkları sayısına, stok miktarına, çalıştığı banka sayısına, şirketin faaliyet alanına ve benzeri kriterlere göre değişmekle, yani bir denetim şirketinin o işe ayıracağı adam/saat durumuna göre değişmekle birlikte yıllık 30.000 TL ile 250.000 TL (bankalar, KİT'ler vb şirketlerde 500.000 TL) arasında değişmektedir.

E- 6102 Sayılı TTK'nın denetime ilişkin hükümlerine göre bağımsız denetime tabi olduğu halde bağımsız denetim yaptırmamanın sonuçları (müeyyideleri) aşağıda belirtilmiştir.

1- Denetime tabi olanlar, hazırlanmış olan finansal tablolarının denetimden geçip geçmediğini, denetimden geçmiş ise denetçi görüşünü ilgili finansal tablonun başlığında açıkça belirtmek zorundadır. Bu hüküm, yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporu için de uygulanır.

2- Denetime tabi olduğu hâlde, denetlettirilmemiş finansal tablolar ile yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporu, düzenlenmemiş hükmündedir (TTK Md. 397/2).

3- Finansal tabloların ve yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporunun düzenlenmemiş sayılması;

a- Tabloların genel kurul tarafından incelenmesi, tartışılması ve ibrası söz konusu olmaz.
b- Şirketin, Kar dağıtmasına, Sermaye artırmasına ve Sermaye azaltmasına Engel olur.

4- Finansman sağlayan şirketlere mali tablolar sunulamaz. Bu durum kredilendirmeyi etkiler. Mali tablolar YMM ve SMMM'ler tarafından onaylanamaz.

5- Denetçi seçilmemesinden doğacak zararlardan yönetim kurulu sorumlu olur.

6- Seçilen denetçinin bağımsız denetime tabi şirketlere ait internet siteleri üzerinden duyurulmaması durumunda TTK'nın 562/12. maddesi gereği 1524. maddede öngörülen internet sitesini oluşturmayan şirketlerin yönetim organı üyeleri, yüz günden üç yüz güne kadar adli para cezasıyla cezalandırılır (Para cezası günlük 20 TL -100 TL olup 300 gün için 6.000 TL – 30.000 TL dir -TCK Md. 52/1-2).

İŞVERENLER İÇİN YENİ İSTİHDAM TEŞVİKİ NE GİBİ AVANTAJLAR SAĞLAMAKTADIR?

Ahmet ARAS
SGK E. İşverenler Daire Başkanı

Özet
İstihdamın maliyet kalemleri içerisinde en önemli maliyet unsurları şüphesiz ki sigorta primleri ve vergidir. Yeni uygulamaya konulan teşvik sistemi öncekilerine göre oldukça avantajlı görünmektedir. Yeni teşvikte asgari ücretin baz alındığını görmekteyiz. Asgari ücret tutarı üzerinden tüm işveren ve sigortalı hisselerinin tamamı Hazinece karşılanacaktır. Bunun yanında asgari geçim indiriminden sonra kalan gelir vergisi tutarları ile damga vergisi terkin edilmektedir.

1. Giriş

01.02.2017 tarihinden geçerli olmak üzere yeni bir istihdam teşviki hayata geçirildi. İşveren maliyet unsurları içerisinde şüphesiz ki en önemli unsurlardan birisi işçi maliyetleridir. Bu maliyetlerde işçiye ödenen maaşlar ve devlete karşı olan yükümlülüklerdir. Yapılan bu düzenleme bugüne kadar uygulanan prim teşviklerinden en avantajlılarından birisi olarak görünmektedir. Makalemizde henüz yeni çıkarılan bu düzenlemenin ayrıntılarını açıklamaya çalışacağız.

2.Yeni Teşvikten Faydalanma Şartları

4447 sayılı Kanunun Geçici 17'nci maddesinde öngörülen işveren desteğinden yararlanılabilmesi için,
Sigortalı yönünden;

' 1/2/2017 ila 31/12/2017 tarihleri arasında işe alınmış olması,
' Türkiye İş Kurumu'na kayıtlı işsiz olması,
' Sigortalının işe giriş tarihi itibariyle, işe alındığı tarihten önceki üç aylık dönemde 5510 sayılı Kanunun 4'üncü maddesinin birinci fıkrasının (a), (b) ve (c) bentleri, Ek 6'ncı maddesi ve Ek 9'uncu maddesinin birinci fıkrası kapsamında 10 günden fazla (11 gün ve üzerinde) Kuruma bildirilmemiş olması,
' İşe giriş tarihi itibariyle işe alındıkları tarihten önceki üç aya ilişkin Kuruma verilen aylık prim ve hizmet belgelerinde veya muhtasar ve prim hizmet beyannamelerinde kayıtlı olmaması,

İşveren yönünden;
' Özel sektör işverenine ya da 5510 sayılı Kanunun Ek 9'uncu maddesinin birinci fıkrası kapsamındaki işverene ait olması,
' Sigortalının işe alındığı işyerine ait 2016 yılı Aralık ayına ilişkin aylık prim ve hizmet belgelerindeki sigortalı sayısına ilave olarak çalıştırılması,
' Aylık prim ve hizmet belgelerinin yasal süresi içinde Kuruma verilmesi,
' Tahakkuk eden sigorta primlerinin yasal süresi içinde ödenmesi,
' Yasal ödeme süresi geçmiş sigorta primi, işsizlik sigortası primi, idari para cezası ile bunlara ilişkin gecikme cezası ve gecikme zammı borçlarının bulunmaması,

' Çalıştırdığı kişileri sigortalı olarak bildirmediği veya bildirdiği sigortalıları fiilen çalıştırmadığı yönünde herhangi bir tespitin bulunmaması,

şartlarının birlikte gerçekleşmesi gerekmektedir.

' Ancak Sosyal Güvenlik Kurumuna olan prim, idari para cezası ve bunlara ilişkin gecikme cezası ve gecikme zammı borçlarını 6183 sayılı Kanunun 48'inci maddesine göre tecil ve taksitlendiren veya ilgili diğer kanunlar uyarınca yapılandıran işverenler bu taksitlendirme ve yapılandırma devam ettiği sürece teşvikten faydalanabileceklerdir.

' Bu teşvikten işverenler; aynı sigortalı için aynı dönemde diğer sigorta primi teşvik, destek ve indirimlerden yararlanamayacaklar.

3.Üç Aylık Dönemin Tespitinde Dikkate Alınmayacak Haller
' Aday çırak, çırak veya işletmelerde meslekî eğitim görmesi nedeniyle 7 veya 42 nolu belge türü seçilmek suretiyle,

' Meslekî ve teknik ortaöğretim ile yükseköğrenimleri sırasında staja tabi tutulan öğrenciler, mesleki ve teknik ortaöğretim sırasında tamamlayıcı eğitim ya da alan eğitimi gören öğrenciler, kamu kurum ve kuruluşları tarafından desteklenen projelerde görevli bursiyerler ile 2547 sayılı Yükseköğretim Kanununun 46'ncı maddesine tabi olarak kısmi zamanlı çalıştırılan öğrencilerden aylık prime esas kazanç tutarı, günlük prime esas kazanç alt sınırının otuz katından fazla olmaması nedeniyle 22, 43, 49 ve 50 nolu belge türü seçilmek suretiyle,

' Türkiye İş Kurumunca düzenlenen kurslara katılmış olması nedeniyle 25, 44 veya 46 nolu belge türü seçilmek suretiyle,

düzenlenmiş aylık prim ve hizmet belgeleri ile Kuruma bildirilmiş olması halinde, bu süreler işe giriş tarihinden önceki üç aylık süre içinde Kuruma bildirilmiş süre olarak dikkate alınmayacaktır.

4.Teşvikin Uygulanmayacağı Alanlar
Yeni teşvik bazı alanlarda ve sigortalılarda uygulanmayacaktır.

' Kamu idarelerine ait işyerleri,

' 5335 sayılı Kanunun 30'uncu maddesinin ikinci fıkrası kapsamına giren kurum ve kuruluşlara ait işyerleri, [1]

' 2886 sayılı Devlet İhale Kanununa, 4734 sayılı Kamu İhale Kanununa ve uluslararası anlaşma hükümlerine istinaden yapılan alım ve yapım işleri,

' 4734 sayılı Kamu İhale Kanundan istisna olan alım ve yapım işlerine ilişkin işyerlerinde uygulanmayacaktır. Yanı bu kapsamda iş yapan işverenler faydalanamayacaktır.

' Bunun yanında; Sosyal güvenlik destek primine tabi çalışanlar ve yurt dışında çalışan sigortalılar hakkında uygulanmayacaktır.

5.Teşvikin İşverenlere Sağladığı Avantajlar
Sigortalıların işe alındıkları tarihten itibaren 31/12/2017 tarihine kadar geçerli olmak üzere sigortalının aylık prim ödeme gün sayısının 22,22 TL ile çarpılması sonucunda bulunacak tutar, bu işverenlerin Sosyal Güvenlik Kurumuna ödeyecekleri sigortalı hisseleri dahil tüm primlerden mahsup edilmek suretiyle işverene destek ödemesi yapılacaktır. Destek tutarı İşsizlik Fonundan karşılanacaktır.

30 gün üzerinden bildirilen bir sigortalı için işverene 22,22 x 30 = 666,60 TL destek verilecektir. Burada konunun daha iyi anlaşılması için bir sigortalının işverene maliyetini açıklamakta fayda bulunmaktadır. Aşağıdaki tabloda da görüldüğü üzere asgari ücretle çalışan bir sigortalı için işveren tarafından 399,94 TL işveren payı olarak prim ödenmektedir. Sigortalı payı olarak ta 266,63 TL ödenmektedir. İkisinin toplamı olarak 666,60 TL prim olarak ödenmektedir. Görüldüğü üzere getirilen yeni teşvik tutarı ile işveren ve sigortalı hissesinin tamamının devletçe karşılanacağı anlamına gelmektedir. Burada yine önemli bir husus ise işsizlik priminin de hesaba katılmasıdır.

Yine teşvikte asgari ücretin baz alındığını da görmekteyiz. Prime esas kazancı asgari ücretin üzerinde olan sigortalılar için de işverenler ancak asgari ücret tutarı üzerinden hesaplanan 666,60 TL teşvik alabilecekler.

İşverenlere yine aynı düzenleme kapsamında vergi teşviki de getirilmiştir. Bu kapsamda 2017 yılında uygulanan asgari ücretin aylık brüt tutarının prim ödeme gün sayısına isabet eden tutarı üzerinden hesaplanan gelir vergisinin asgari geçim indirimi uygulandıktan sonra kalan kısmı, verilecek muhtasar beyanname üzerinden tahakkuk eden vergiden terkin edilecektir.

Bu madde kapsamında gelir vergisi stopajı teşvikinden yararlananlar, diğer kanunlarda yer alan benzer nitelikli gelir vergisi stopajı teşviklerinden yararlanamayacaklardır.

Vergi ile ilgili işverenlere sağlanan avantaj ise aşağıdaki tabloda görüldüğü üzere 30 gün üzerinden bildirilen bir sigortalı için 93,32 TL'dir.

Yine, ücret ödemelerine ilişkin düzenlenen kâğıtlara ait damga vergisinin aylık brüt asgari ücretin prim ödeme gün sayısına isabet eden kısmı beyan edilmeyecek ve ödenmeyecektir. Bu tutar aşağıdaki tabloda görüldüğü üzere 13,49 TL'dir.

Getirilen yeni düzenlemenin işverenler için sağladığı toplam avantaj 666,60 TL prim teşviki, 93,32 TL gelir vergisi teşviki ve 13,49 TL damga vergisi muafiyeti ile birlikte 773,41 TL olacaktır. Buradan da anlaşılacağı üzere yeni sigortalı işe alan işverenler sadece işçinin maaşını ödeyecek, primleri ve vergileri devlet tarafından finanse edilecektir. Primler işsizlik fonundan karşılanacak, gelir vergisi ise terkin edilecektir.
İşverenlerce yeni işe alınan bir sigortalı asgari ücret tutarında yani geçerli olan 1.777,50 TL prime esas kazançla bildiriliyorsa bu durumda 666,60 TL (prim oranı işçi ve işveren payı toplam % 37,5 olarak alınmıştır) toplam prim ödenmesi gerekiyor. Yeni teşvikle birlikte bu prim tutarından 666,60 TL düşürülecek. İşverenler prim ödemeyeceklerdir. Bu prime esas kazanç tutarı için ödenecek gelir vergisi ise asgari geçim indirimi düşüldükten sonra 93,32 TL olacaktır. Bu tutardan yeni teşvik uygulaması ile getirilen vergi indirimi düşürüldükten sonra işverenler gelir vergisi ödemeyeceklerdir. 13,49 TL damga vergisi de ödenmeyecektir. 1.777.50 TL tutarında maaş (brüt) alan bir sigortalının yeni teşvikle birlikte işverene maliyeti 1.404,06 TL olacaktır. Bu teşvik uygulanmaması halinde prime esas kazancı asgari ücret tutarında olan bir sigortalının işverene maliyeti ise 2.177,44 TL'dir. [2]

İşverenlerce yeni işe alınan bir sigortalı asgari ücretin üstünde ve 3.000 TL prime esas kazançla bildiriliyorsa bu durumda 1.125 TL (prim oranı işçi ve işveren payı toplam % 37,5 olarak alınmıştır) toplam prim ödenmesi gerekiyor. Yeni teşvikle birlikte bu prim tutarından 666,60 TL düşürülecek. İşveren 1.125 – 666,60 = 458,40 TL prim ödeyecektir. Bu prime esas kazanç tutarı için ödenecek gelir vergisi ise asgari geçim indirimi düşüldükten sonra 249,19 TL olacaktır. Bu tutardan yeni teşvik uygulaması ile getirilen vergi indirimi ve damga vergisi düşürüldükten sonra işverenler 249,19 – (93,32 +13,49) = 142,38 TL gelir vergisi ödeyeceklerdir. 3.000 TL tutarda

maaş (brüt) alan bir sigortalının yeni teşvikle birlikte işverene maliyeti 2.901,69 TL olacaktır. Bu teşvik uygulanmaması halinde asgari ücret tutarında prime esas kazancı olan bir sigortalının işverene maliyeti ise 3.675 TL'dir.

BİR SİGORTALININ İŞVERENE MALİYETİ (TL/AY) (01.01.2017-31.12.2017 Dönemi)			
BRÜT ÜCRET (AYLIK)			1.777,50 TL
		Günlük Oran	Aylık Tutarlar
İşçi Primi (*)	14 %	8,30 TL	248,85 TL
İşçi İşsizlik Primi	1 %	0,59 TL	17,78 TL
Toplam Prim (İşçi Hissesi)	15 %	8,89 TL	266,63 TL
İşveren Primi (**)	20,5 %	12,15 TL	364,39 TL
İşveren İşsizlik Primi	2 %	1,19 TL	35,55 TL
Toplam Prim (İşveren Hissesi)	22,50 %	13,33 TL	399,94 TL
Gelir Vergisi Matrahı		50,36 TL	1.510,88 TL
Gelir Vergisi	15 %	7,55 TL	226,63 TL
Damga Vergisi Matrahı		59,25 TL	1.777,50 TL
Damga Vergisi	7,59 %	0,45 TL	13,49 TL
VERGİ TOPLAMI		8,00 TL	240,12 TL
Asgari Geçim İndirimi (***)		4,44 TL	133,31 TL
AGİ Sonrası GV.		3,11 TL	93,32 TL
AYLIK TOPLAM NET ÜCRET (****)			1.404,06 TL

(*) İşçi Hissesinin içerisinde % 9 Uzun Vadeli Sigorta Kolları (UVSK) + % 5 Genel Sağlık Sigortası (GSS) primi bulunmaktadır.

(**) İşveren Hissesinin içerisinde %11 Uzun Vadeli Sigorta Kolları (USVK) + % 7,5 Genel Sağlık Sigortası (GSS) + % 2 Kısa Vadeli Sigorta Kolları (KVSK) bulunmaktadır.

(***) Gelir Vergisi Hesaplamasında; 193 sayılı G.V. Kanununun 32. maddesi uyarınca işçinin, bekar ve çocuksuz olduğu ve sadece kendisi dikkate alınarak, Asgari Geçim İndirimi uygulanmıştır.

(****)Net ele geçen asgari ücrete (133,31) (2017 yılı için geçerli) TL asgari geçim indirimi ilave edilmiştir.

6. Sonuç ve Değerlendirme

Yeni teşvik düzenlemesi işverenler için çok önemli avantajlar getirmektedir. Yeni sigortalı işe alan işverenler sadece işçinin maaşını ödeyecek, primleri ve vergileri devlet tarafından finanse edilecektir. Primler işsizlik fonundan karşılanacak, gelir vergisi ile damga vergisi ise terkin edilecektir. Burada önemli olan husus sigortalıların, 01.02.2017 tarihinden itibaren işe alınmış olması, işe alındıkları tarihinden itibaren geriye doğru 3 aylık dönemde 10 günden fazla (11 gün ve üzerinde) sigortalı olarak bildirilmemiş olmaları ve Aralık/2016 dönemine ilave olarak çalıştırılmaları gerekmektedir. Yine diğer teşvik uygulamalarından farklı olarak vergi teşviki de getirilmektedir. Şu anki düzenleme çerçevesinde teşvik 31.12.2017 tarihine kadar geçerli olacak. Yine belirtmeliyiz ki teşvikte prime esas kazanç tutarı olarak asgari ücret baz alınmış, bunun üzerinde geliri olan sigortalılar için yine aynı tutarda teşvik ödenecek. Şimdiye kadar getirilen teşvik düzenlemelerinin en avantajlılarından birisi olarak dikkat çekmektedir.

Kaynakça

-687 sayılı "Olağanüstü Hal Kapsamında Bazı Düzenlemeler Yapılması Hakkında Kanun Hükmünde Kararname" (R.G. Tarih: 09.02.2017 - Sayı: 29974)
-Sosyal Güvenlik Kurumunun 01/03/2017 tarihli 2017/10 sayılı Genelgesi
-Sosyal Güvenlik Kurumunun 04/04/2017 tarihli 2017/17 sayılı Genelgesi

---------o---------

1. (1)5335 sayılı Kanunun 30'uncu maddesinin ikinci fıkrası; "Herhangi bir sosyal güvenlik kurumundan emeklilik veya yaşlılık aylığı alanlar bu aylıkları kesilmeksizin; genel bütçeye dahil daireler, katma bütçeli idareler, döner sermayeler, fonlar, belediyeler, il özel idareleri, belediyeler ve il özel idareleri tarafından kurulan birlik ve işletmeler, sosyal güvenlik kurumları, bütçeden yardım alan kuruluşlar ile özel kanunla kurulmuş diğer kamu kurum, kurul, üst kurul ve kuruluşları, kamu iktisadi teşebbüsleri ve bunların bağlı ortaklıkları ile müessese ve işletmelerinde ve sermayesinin % 50'sinden fazlası kamuya ait olan diğer ortaklıklarda herhangi bir kadro, pozisyon veya görevde çalıştırılamaz ve görev yapamazlar."

2. (2)5510 sayılı Kanunun 81. maddesinin (ı) bendi kapsamındaki % 5 prim teşviki dikkate alınmamıştır.

SERBEST BÖLGE FAALİYETLERİNİN VERGİLENDİRİLMESİ

Melike ÇEVİK
Vergi Müfettiş Yardımcısı

Özet
Serbest bölge faaliyetleri ekonomik kalkınma araçlarından biri olarak uygulanmakta ve bu doğrultuda hemen hemen her ülkede serbest bölgeler oluşturularak faaliyete konulmaktadır. Kuruldukları ülkelere göre de amaçları, şekil ve özellikleri bakımından farklılık göstermektedir.

06.06.1985 tarihinde kabul edilen ve 15.06.1985 tarih ve 18785 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanarak yürürlüğe giren 3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanunu ile ülkemizde ihracata yönelik yatırım ve üretimi teşvik etmek, yabancı yatırımları ve teknoloji girişlerini bu bölgelerde hızlandırmak, işletmeleri ihracata yönlendirmek, uluslararası ticareti geliştirmek gibi amaçlarla 21 tane serbest bölge kurulmuştur. Kurulan bu serbest bölgeler ilişkin vergisel düzenlemeler makalemizin konusunu oluşturmaktadır.

1. Giriş

Serbest Bölgeler; ülkede geçerli ticari, mali ve iktisadi alanlara ilişkin yasal düzenlemelerin uygulanmadığı, yapılan sınai ve ticari faaliyetler için daha geniş muafiyet ve teşviklerin tanındığı, ülkenin diğer kısımlarından fiziki olarak ayrılan ve ticari, endüstriyel ve hizmet faaliyetlerinin yapıldığı veya bir ülkenin egemenlik sınırları içinde bulunmakla birlikte, o ülkenin gümrük sınırları dışında yer alan, değişik amaçlarla kurulabilen ve bu amaçlara hizmet eden sınai ve ticari faaliyetler açısından ülkenin diğer bölgelerine göre daha çok teşvik gören, sınırları belirlenmiş ve sıkı bir şekilde korunan bölgelerdir şeklinde tanımlanabilir.

3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanununda da ifade edildiği üzere, serbest bölgelerin kuruluş amaçları;

1. İhracata yönelik yatırım ve üretimi teşvik etmek,
2. Yabancı yatırımları ve teknoloji girişlerini bu bölgelere hızlandırmak,
3. İşletmeleri ihracata yönlendirmek,
4. Uluslararası ticareti geliştirmek,
5. Yeni istihdam imkânları yaratmak,
6. Ülke ekonomisi için gerekli girdileri uygun koşullarla ve düzenli olarak elde etmek olarak ifade edilebilir.

Türkiye'de serbest bölgeler 06.06.1985 tarihli 3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanunu ile uygulama alanı bulmuştur. 3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanununun yayımlanmasından sonra ilk olarak 1987 yılında Antalya ve Mersin'de olmak üzere ülkemizde toplam yirmi bir tane serbest bölge kurulmuştur. Türkiye'de uygulanan serbest bölge rejiminin en belirgin özelliği, bölgede faaliyette bulunan kullanıcılara hiçbir koşula bağlı olmaksızın tanınan sınırsız ve süresiz vergi muafiyeti olmuştur. Türkiye'de serbest bölgeler hem üretim hem ticarete yönelik olup karma bir özellik göstermektedir. Bu bölgeler gümrük hattının dışında kabul edilmekle beraber siyasi açıdan bağımlıdırlar ve bu bölgelerde ikamet ve konaklama yapılamaz.

2.Serbest Bölge Faaliyetlerinin Vergilendirilmesi

3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanunu, Türkiye'de serbest bölgelerin kurulması, yer ve sınırlarının tayini, yönetimi faaliyet konularının belirlenmesi, işletilmesi, bölgelerdeki yapı ve tesislerin teşkili ile ilgili hususları kapsamaktadır. 06.02.2004 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan 5084 sayılı Yatırımların ve İstihdamın Teşviki ve Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun ile 3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanununda değişiklikler yapılmıştır.

5084 sayılı Kanunun 8'inci ve 9'uncu maddeleri ile 3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanununun 6'ncı maddesinde değişiklik yapılmış ve anılan Kanuna geçici 3'üncü madde eklenmiştir.
5810 sayılı Kanunun 9'uncu, 4'üncü ve 7'nci maddeleri ile de 3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanununun 6'ncı ve geçici 3'üncü maddesi hükümlerinde değişiklik yapılmıştır.

Anılan hükümler aşağıdaki gibidir:

"Madde 6 - Serbest bölgeler, Türkiye Gümrük Bölgesinin parçaları olmakla beraber; serbest dolaşımda olmayan eşyanın herhangi bir gümrük rejimine tabi tutulmaksızın ve serbest dolaşıma sokulmaksızın, gümrük mevzuatında öngörülen haller dışında kullanılmamak ya da tüketilmemek kaydıyla konulduğu, ithalat vergileri ile ticaret politikası önlemlerinin ve kambiyo mevzuatının uygulanması bakımından Türkiye Gümrük Bölgesi dışında olduğu kabul edilen ve serbest dolaşımdaki eşyanın bir serbest bölgeye konulması nedeniyle normal olarak eşyanın ihracına bağlı olanaklardan yararlandığı yerlerdir.

Bu bölgelerde gümrük ve kambiyo mükellefiyetine dair mevzuat hükümleri uygulanmaz.

Kullanıcıların tutmak zorunda oldukları defterler ile düzenleyecekleri belgelere ilişkin olarak, 4/1/1961 tarihli ve 213 sayılı Vergi Usul Kanununun hükümlerine bağımlı olmaksızın düzenleme yapmaya Maliye Bakanlığı yetkilidir.

İşleticiler ve kullanıcılar yatırım ve üretim safhalarında Bakanlar Kurulunca belirlenecek vergi dışı teşviklerden yararlandırılabilir."

"Geçici Madde 3- Bu maddenin yürürlüğe girdiği tarih itibarıyla bu Kanuna göre kurulan serbest bölgelerde faaliyette bulunmak üzere ruhsat almış mükelleflerin;

a) Bu bölgelerde gerçekleştirdikleri faaliyetleri dolayısıyla elde ettikleri kazançları, bu maddenin yürürlüğe girdiği tarih itibarıyla faaliyet ruhsatlarında belirtilen süre ile sınırlı olmak üzere gelir veya kurumlar vergisinden müstesnadır. Bu istisnanın 31/12/1960 tarihli ve 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 94'üncü maddesinin birinci fıkrasının (6) numaralı bendinin (b) alt bendi kapsamında yapılacak tevkifata etkisi yoktur.

b) Bu bölgelerde istihdam ettikleri personele ödedikleri ücretler 31/12/2008 tarihine kadar gelir vergisinden müstesnadır. Ancak, bu maddenin yürürlüğe girdiği tarih itibarıyla ruhsatlarında belirtilen süre 31/12/2008 tarihinden daha önceki bir tarihte sona eriyorsa, istisna uygulamasında ruhsatta yer alan sürenin bitiş tarihi dikkate alınır.

c) Bu bölgelerde gerçekleştirdikleri faaliyetleri ile ilgili olarak yaptıkları işlemler 31/12/ 2008 tarihine kadar her türlü vergi, resim ve harçtan müstesnadır.

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.

c) Bu bölgelerde gerçekleştirilen faaliyetlerle ilgili olarak yapılan işlemler ve düzenlenen kağıtlar damga vergisi ve harçlardan müstesnadır.

Bu maddenin uygulanmasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye Maliye Bakanlığı yetkilidir."
5084 sayılı Kanunla Serbest Bölgeler Kanununda yapılan değişiklikler 6/2/2004 tarih ve 25365 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanarak, yayımlandığı tarih itibarıyla yürürlüğe girmiş bulunmaktadır.

3218 sayılı Kanunda 5084 sayılı Kanunla yapılan düzenleme ile bölgelerde vergi mevzuatına ilişkin hükümlerin uygulanmasına başlanılmış, tam ve dar mükelleflerin bölgedeki gelir ve kurumlar vergisi muafiyeti sona ermiştir. 3218 sayılı Kanuna 5084 sayılı Kanunun 9'uncu maddesiyle eklenen geçici 3'üncü madde ile de geçiş dönemine ilişkin istisna uygulaması düzenlenmiştir.

25/11/2008 tarih ve 27065 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan 5810 sayılı Kanunla Serbest Bölgeler Kanununun geçici 3'üncü maddesinde yapılan değişiklikler 1/1/2009 tarihinden geçerli olmak üzere yayımı tarihinde, 6'ncı maddesinde yapılan değişiklik de yayımlandığı tarih itibarıyla yürürlüğe girmiştir."

5084 sayılı Kanun ile yapılan değişikliklerden sonra serbest bölgelerdeki mükellefler vergi mevzuatı kapsamına alınarak, vergisel uygulamalar açısından gümrük ve kambiyo mevzuatına dair hükümlerin dışında bırakılmıştır. Böylelikle muafiyet uygulamasından istisna uygulamasına geçilmiş olup, imalat işi ile uğraşanlar hariç olmak üzere serbest bölgelerde faaliyet gösteren mükellefler ile serbest bölge dışında faaliyet gösteren mükelleflerin vergisel uygulamalar açısından aynı düzeye gelmesi sağlanmıştır.

2.1. Faaliyet Ruhsatını 06.02.2004 Tarihi Öncesinde Alan Mükellefler

2.1.1. Gelir ve Kurumlar Vergisi Açısından Düzenleme:

Serbest Bölgeler Kanunu'nun geçici 3'üncü maddesinin birinci fıkrasının (a) bendi uyarınca, 06.02.2004 tarihine kadar (bu tarih dahil) serbest bölgelerde faaliyette bulunmak üzere faaliyet ruhsatı almış mükelleflerin, ruhsatlarında belirtilen süre ile sınırlı olmak üzere bölgelerde gerçekleştirdikleri faaliyetler dolayısıyla elde ettikleri kazançlar gelir veya kurumlar vergisinden müstesnadır. Faaliyet ruhsatı almak üzere ilgili mercilere başvurmuş olmakla birlikte, 06.02. 2004 tarihine kadar henüz faaliyet ruhsatı alamamış mükelleflerin bu istisna hükümlerinden faydalanabilmeleri mümkün değildir.

3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanununda açıklandığı üzere, istisna serbest bölgelerde faaliyetlerde bulunan mükelleflerin faaliyet ruhsatlarında belirtilen süre ile sınırlı olmak üzere sadece bu bölgelerde gerçekleştirmiş olduğu faaliyetlerden elde ettikleri kazançları ve bu faaliyetlerden doğan alacaklara ilişkin kur farkı ile vade farkı gelirlerini de kapsamaktadır.

Dolayısıyla serbest bölgede faaliyette bulunan mükelleflerin bu bölge dışında yürüttükleri faaliyetlerinden elde ettiği kazançları kapsamamaktadır. Ayrıca istisna, bu bölgelerdeki kazançlara yönelik olduğu için bu bölgelerde elde edilmiş olsalar dahi faiz, repo veya faaliyet dışındaki konulara ilişkin kazançları içermemektedir.

İstisna, kazanç istisnası olduğu için serbest bölgede yürütülen faaliyetlerden elde edilen hasılattan bu faaliyetlere ilişkin olarak yapılan giderlerin düşülmesi sonucu bulunacak kazanç, gelir ve kurumlar vergisinden müstesnadır. Bu nedenle serbest bölge ile aynı zamanda serbest bölge dışında faaliyet gösteren mükelleflerin bu faaliyetlerine ilişkin giderleri ayrı ayrı belirlenmesi ve müşterek genel giderlerin de toplam maliyet içindeki oranları baz alınarak dağıtılması gerekmektedir.

Aynı şekilde amortismana tabi iktisadi kıymetlerin amortisman tutarının da serbest bölgede ve serbest bölge dışında kullanıldıkları günler dikkate alınarak belirlenmesi gerekir. Hangi işlerde ne kadar süreyle kullanıldığı tespit edilemeyen sabit kıymetlere ilişkin amortismanlar ise müşterek genel giderlerle birlikte dağıtıma tabi tutulacaktır.

Diğer taraftan istisna bu bölgelerde gerçekleştirilen faaliyetleri kapsadığı için, serbest bölge dışında gerçekleştirilen faaliyetlerden elde edilen gelirlerin belirlenmesi ve birbirine karıştırılmaması gerekir.

Çünkü serbest bölge faaliyetlerinden elde edilen gelirin istisna olmasından dolayı istisna kapsamında olan faaliyetlerin zararla sonuçlanması durumunda; bu zararlar istisna kapsamına girmeyen faaliyetlerden elde edilen gelirden mahsup edilmesi veya ertesi yıla devretmesi mümkün değildir.

2.1.2. Ücretlere İlişkin Düzenleme:

Serbest Bölgeler Kanununun geçici 3'üncü maddesinin birinci fıkrasının (b) bendi hükmüne göre, 06.02.2004 tarihine kadar (bu tarih dahil) faaliyet ruhsatı almış mükelleflerin serbest bölgelerde istihdam ettikleri personele ödedikleri ücretler, 31.12.2008 tarihine kadar gelir vergisinden müstesnadır. Bu istisna kapsamına mevcut çalışan personelin yanında yeni işe giren personelde dâhildir.

Bölgelerde faaliyet gösteren mükelleflerin 06.02.2004 tarihine kadar alınmış faaliyet ruhsatlarında belirtilen süre;

- 31.12.2008 tarihinden daha önceki bir tarihte sona eriyorsa söz konusu istisna faaliyet ruhsatlarında yer alan sürenin bitiş tarihine kadar,
- 31.12.2008 tarihinden daha sonraki bir tarihte sona eriyorsa söz konusu istisna 31.12.2008 tarihine kadar uygulanacaktır.

2.1.3. İmalat Faaliyetine İlişkin Düzenleme:

Serbest bölgelerde imalat faaliyetiyle iştigal eden mükelleflerin imal ettikleri ürünlerin satışından elde ettiği kazançta gelir ve kurumlar vergisinden istisna edilmiştir. Ancak istisna kapsamındaki

kazancın üretim dışı faaliyetlerden, serbest bölge dışında üretilen malların satışından, faaliyet ruhsatında belirtilen alan dışında üretilen malların satışından ya da serbest bölgede veya serbest bölge dışında fason olarak imal ettirilen ürünlerin satışından elde edilmemiş olması gerekir.

Bu kazançlara ilişkin istisna süresi, Türkiye'nin Avrupa Birliğine tam üyeliğinin gerçekleştiği tarihi içeren yıllık vergileme döneminin sonuna kadar olarak belirlenmiştir. Bu istisnadan serbest bölgede yeni faaliyete geçen mükellefler ile faaliyet ruhsatlarında yer alan sürenin dolmasıyla normal vergileme rejimine tabi olacak mükellefler yararlanacaktır.

İstisna uygulaması açısından, imalat faaliyetinin serbest bölgede yapılması gerekmekte olup imalatın belli safhalarında dışarıdan fason hizmet satın alınması durumunda satın alınan bu hizmet; fason imalatın sadece, sanayi sicil belgesi veya faaliyet ruhsatında yazılı üretim kapsamında yaptırılması, imalatın fason imalattan çok işletmenin kendi imalatından oluşması, imalat faaliyetleriyle ilgili olarak istisnadan yararlanacak kazanç tutarının fiili kapasite kullanımı ile sınırlı olması, iş riskinin ve organizasyonunun üstlenilmesi, ham madde ve yardımcı maddelerin temin edilmesi şartlarını sağlaması durumunda istisna uygulamasına engel teşkil etmemektedir.

2.2. Faaliyet Ruhsatını 06.02.2004 Tarihi Sonrasında Alan Mükellefler

Serbest bölgelerde faaliyette bulunan mükelleflere sağlanan vergisel imkanlar serbest bölge dışında faaliyette bulunan mükelleflere tanınmadığı için, bu iki kesim arasında haksız rekabet yaşanmasına neden olmuştur. 5084 sayılı Kanun ile yapılan değişikliklerle 06.02.2004 tarihinden sonra Serbest Bölgelerde faaliyet göstermek amacıyla ruhsat alarak Serbest bölgelerde kurulan şirketler veya Türkiye'nin diğer yerlerinde kurulup da serbest bölgede şube açan mükellefler serbest bölgelerde elde ettikleri kazançlar için vergi ödeme mükellefiyeti altına alınarak bu olumsuz giderilmeye çalışılmıştır.

5084 sayılı Kanun ile Serbest Bölgeler Kanununun 6. maddesinde yapılan değişiklik ile ilgili olarak Kanun'un madde gerekçelerinde şu açıklamalara yer verilmiştir:

"Türkiye'de uygulanmakta olan serbest bölge rejiminin en belirgin özelliği bölgede faaliyette bulunan kullanıcılara (mükelleflere) hiçbir koşula bağlı olmaksızın tanınan, sınırsız ve süresiz vergisel teşviklerdir. Bu teşvikler 6.6.1985 tarihli ve 3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanununun 6'ncı maddesinde yer alan, bölgede vergi resim ve harç mükellefiyetlerine dair hükümlerin uygulanamayacağı ve bölgede elde edilen kazançların Türkiye'nin diğer yerlerine getirilmesi halinde gelir ve kurumlar vergisinden muaf olacağına ilişkin düzenlemelerde ifadesini bulmaktadır.

Bölgede faaliyet gösteren mükelleflerin elde ettikleri kazançları üzerinden vergiye tâbi olmamaları ve aynı zamanda bu mükelleflerin bölgeden Türkiye'ye doğru herhangi bir sınırlama olmaksızın faaliyette bulunabilmeleri, aynı alanlarda serbest bölge dışında çalışan mükellefler açısından haksız rekabete neden olmaktadır.

Serbest bölgede dolaysız vergi yükümlülüğünün olmaması transfer fiyatlandırması yoluyla vergiye tâbi olacak kazançların bölgeye kaydırılmasına neden olmaktadır. Bölgede yer alan mükelleflerin incelemeye tâbi olmaması ve bu mükelleflerden Türkiye'deki mükelleflerle ilişkileri konusunda bilgi alınamaması bu durumun önlenmesini de engellemiştir.
Yapılan değişiklikle bölgede Türk vergi kanunlarının geçerli olması sağlanmaktadır. Ancak, serbest bölgelerde faaliyet gösteren mükelleflerin uluslararası açılımları dikkate alınarak kayıt ve

belge düzeni konusunda esneklik sağlanması amacıyla Maliye Bakanlığına bölgede yer alacak firmalar ile ilgili özel düzenlemeler yapılabilmesi konusunda yetki verilmiştir.
Yapılan düzenleme sonrasında, katma değer vergisi ve benzeri dolaylı vergiler açısından bugüne kadar geçerli olan uygulama devam edecektir."

2.3. Katma Değer Vergisi Açısından Düzenleme

2.3.1. Mal Teslimlerinde KDV Uygulaması:

Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 16/1-c maddesiyle Gümrük Kanunu'ndaki serbest bölge hükümlerinin uygulandığı malların KDV'den istisna olduğu açıklanmıştır. Bu madde uyarınca, Gümrük Kanunu'nun serbest bölgeler genel hükümler başlıklı 152 ile 162'nci maddeleri (bu maddeler de dahil olmak üzere) arasında yapılan açıklamalara göre serbest bölge rejimine tabi olan malların teslimi KDV'den istisna olacaktır. Gümrük Kanunu'nun geçici 7'nci maddesine göre; Türkiye'nin Avrupa Birliği üyeliğinin gerçekleştiği zamana kadar bu şekilde ithal veya teslim edilen malların serbest bölgede tüketilmesi de istisna uygulanmasını engellemeyecektir.
3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanunu'nun 8. maddesinde "Serbest Bölge ile Türkiye'nin diğer yerleri arasında yapılacak ticaret, dış ticaret rejimine tabidir. Serbest Bölge ile diğer ülkeler ve serbest bölgeler arasında dış ticaret rejimi uygulanmaz." açıklaması yer almaktadır.

Katma Değer Vergisi Kanunu'nun "İstisnalar" başlıklı ikinci kısmın 11' inci maddesi ihracat teslimlerinin istisna olduğu ve 12'nci maddesi ise hangi teslimlerin ihracat teslim sayılacağını belirlemiştir.

Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 12'nci maddesine göre teslimin ihracat teslimi sayılabilmesi için gerekli şartlar aşağıdaki gibidir:

a) Teslimin yurtdışındaki bir müşteriye veya bir serbest bölgedeki alıcıya ya da yetkili gümrük antreposu işleticisine yapılması veya mallar yetkili gümrük antreposu işleticisine tevdi edilmesi,

b) Teslim konusu malın Türkiye Cumhuriyeti gümrük bölgesinden çıkarak bir dış ülkeye veya bir serbest bölgeye vasıl olması ya da yetkili gümrük antreposuna konulması.

Yukarıdaki açıklamalar ve konuya ilişkin mevzuat hükümleri birlikte değerlendirildiğinde;
Serbest bölgede faaliyette bulunan bir mükellefe ait mallar, serbest bölge rejiminin uygulandığı mallardır. Bu malların, serbest bölge içinde bir başka mükellefe teslimi veya başka bir serbest bölgedeki mükellefe teslimi serbest bölge rejimine tabi malların teslimi kapsamında olacağından KDV Kanunu'nun 16/1-c maddesi gereğince KDV' den istisnadır.

Yurtdışındaki ülkelerden serbest bölgelere ve serbest bölgelerden yurtdışındaki ülkelere mal teslimlerinde Serbest Bölgeler Kanunu'nun 8. maddesi hükmü gereğince dış ticaret rejimi uygulanmamaktadır. Serbest bölgedeki mallar daha önce ifade edildiği gibi serbest bölge rejiminin uygulandığı mallar olduğu için bu malların yurt dışına gönderilmesi de KDV Kanunu'nun 16/1-c maddesi uyarınca KDV'den istisnadır.

Serbest bölgelerin Türkiye sınırları içerisinde bulunmasından dolayı serbest bölgede faaliyette bulunan bir mükellefin yurt dışından mal alması KDV Kanunu'nun 1. maddesi hükmüne göre, KDV'nin konusuna girmektedir. Ancak KDV Kanunu'nun 16/1-c maddesinde, serbest bölge hükümlerinin uygulandığı malların ithalatının KDV'den istisna olduğuna hükmedilmiştir. Bu nedenle serbest bölgede faaliyette bulunan bir mükellefin yurt dışından mal alması işlemi ilgili madde gereğince KDV'den istisnadır.

Konuya ilişkin olarak Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği'nde "Serbest bölge hükümlerinin uygulandığı malların yurtdışından getirilerek bu yerlere konulması ve bu yerlerde tesliminin, mal serbest dolaşıma girmedikçe KDV'den istisna olduğu" belirtilmiştir.

Bu uygulama, KDV Kanunu açısından kısmi istisna niteliğinde bir uygulamadır. Bu nedenle, serbest bölgelerde yapılan mal teslimleri neticesinde katma değer vergisi hesaplanmamakla birlikte, bu teslimler nedeniyle yüklenilen katma değer vergisinin indirim ve iadesi de söz konusu değildir. Ancak, yüklenim katma değer vergisi gider veya maliyet unsuru olarak dikkate alınabilir.

Türkiye'den serbest bölgeye yapılan mal teslimlerinde 3218 sayılı Kanuna dış ticaret rejimi uygulanmamaktadır. Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 11'inci ve 12'nci maddelerinde yer alan şartları taşıması durumunda bu teslimlerin ihracat teslimi sayılacağı ve tam istisna kapsamında değerlendirileceği ifade edilmiştir.

Anılan Kanunun 32' nci maddesine göre tam istisna kapsamında değerlendirilen bu teslimler dolayısıyla yüklenilen KDV, vergiye tabi diğer işlemlerinden doğan hesaplanan KDV'den indirilebilir; vergiye tabi işlemlerinin olmaması veya hesaplanan KDV'nin indirilecek KDV'den az olması durumunda ise iade edilebilir.

Serbest bölgelerden Türkiye'ye yapılan mal teslimleri KDVK7nın 16/1-c maddesi kapsamına girdiği için KDV'den istisnadır. Bu nedenle düzenlenecek belgelerde KDV gösterilmeyecektir.

2.3.2. Hizmet İfalarında KDV Uygulaması:

Türkiye'den serbest bölgeye hizmet ifalarında iki türde uygulama mümkündür. Bu uygulamalardan hizmetin serbest bölgeye gidilmeksizin Türkiye'de ifa edildiği durumlarda (fason hizmetler hariç) Katma Değer Vergisi Genel Tebliği'nde "Türkiye'den serbest bölgelere verilen hizmetler hizmet ihracı kapsamında değerlendirilmez." şeklinde açıklama yapılmış olup, Katma Değer Vergisi Kanunu' nun 11/1-a maddesinde ise anılan Kanunun 12'nci maddesindeki şartları taşıması durumunda, serbest bölgedeki müşteriler için verilen fason hizmetlerin hizmet ihracı kapsamında değerlendirildiği ve KDV'den istisna olduğu ifade edilmiştir.
Diğer hizmet ifası uygulaması ise hizmetin serbest bölgeye gidilerek gerçekleştirilmesidir. Bu durum KDVK'nın 17/4-ı kapsamında ayrıca istisna tutulmuştur.

Bu istisna uygulamasını örneklendirmek istersek; Türkiye'de faaliyet gösteren bir Mali Müşavirin Serbest Bölgede faaliyet gösteren bir mükellefe vermiş olduğu muhasebe hizmetinde katma değer vergisi hesaplanacaktır. Fakat Türkiye'de faaliyet gösteren bakım-onarım hizmeti veren bir işletmenin Serbest Bölgeye giderek orada bakım-onarım hizmeti vermesi Katma Değer Vergisinden istisnadır.

Serbest bölgede faaliyette bulunan bir mükelleften Türkiye'nin serbest bölge dışında yer alan başka bir bölgesine hizmet ifası durumunda bu ifanın ülke sınırları içinde yapılan herhangi bir hizmet ifasından farkı yoktur. Katma Değer Vergisi Kanunun 1'inci maddesi; Türkiye'de yapılan işlemlerin vergiye tabi olacağını, 6'ncı maddesi ise işlemlerin Türkiye'de yapılmasından kasıt; hizmetin Türkiye'de yapılmasını veya hizmetten Türkiye'de faydalanılmasını ifade etmiştir.

Bu nedenle serbest bölgeden Türkiye'ye verilen hizmetler Katma Değer Vergisi Kanunu kapsamında hizmet ifası olarak genel hükümlere tabi tutulmakta ve vergilendirilmesi gerekmektedir.

KDV Kanunu'nun 6'ncı maddesi hükmüne göre, işlemlerin Türkiye'de yapılması, hizmetin Türkiye'de yapılmasını veya hizmetten Türkiye'de faydalanılmasını ifade eder. Serbest bölgeler, Türkiye sınırları içerisinde olduklarından, serbest bölgede faaliyette bulunan bir mükellef de Türkiye'dedir.

Bu mükellefin, yurtdışından hizmet alması olayında, hizmetten Türkiye'de yararlanıldığından, işlem, KDV'nin konusuna girmektedir. Konu ile ilgili herhangi bir istisna olmadığından, serbest bölgede faaliyette bulunan mükellef, yurtdışından aldığı hizmet üzerinden KDV hesaplayıp, sorumlu sıfatıyla beyan edecektir.

Yurtdışındaki firma, söz konusu hizmeti serbest bölgede verirse, KDV Kanunu'nun 17/4-ı maddesi hükmü gereğince, hizmet serbest bölgede verildiğinden KDV'den istisnadır.

İlgili konu kapsamında Tekirdağ Vergi Dairesi Başkanlığınca 17.07.2014 tarih 75497510-130[9-2014-77]-41 sayılı olarak verilen özelgede; "Şirketinizin Avrupa Serbest Bölgesinde faaliyette bulunan şirketinizin, yurt dışı grup firmasından aldığı kredi ile ilgili işlemler, KDV Kanunu'nun 1/1'inci maddesine göre finansman hizmeti olarak değerlendirilmekte ve bu işlemler nedeniyle hesaplanacak faiz tutarları KDV'ye tabi bulunmakta olup, Kanunun 9'uncu maddesi gereğince şirketiniz tarafından faiz tutarları üzerinden hesaplanan KDV'nin de şirketinizce sorumlu sıfatıyla 2 No.lu KDV beyannamesi ile beyan edilerek ödenmesi gerekmektedir." denilmektedir.

Serbest Bölgede faaliyet gösteren hizmet işletmeleri gerek kendi Serbest Bölgesinde gerekse de diğer Serbest Bölgelerde yapmış oldukları hizmetler Katma Değer Vergisi Kanunun 17/4-ı maddesi gereğince Katma Değer Vergisinden istisna edilmiştir. İlgili madde kapsamında hizmeti kim ifa ederse etsin, hizmetin istisna kapsamında değerlendirilebilmesi için hizmetin serbest bölgede ifa edilmesi ve hizmetten serbest bölgede yararlanılması gerekir.

2.4. Özel Tüketim Vergisi Açısından Düzenleme

ÖTVK' nın 5'inci maddesine göre, Kanuna ekli listelerdeki malların ihracat teslimleri aşağıdaki şartlar sağlandığı takdirde ÖTV' den istisnadır.

Bu şartlar:
a) Teslim yurt dışındaki bir müşteriye yapılmalıdır. Yurt dışındaki müşteri tabiri; ikametgahı, işyeri, kanuni ve iş merkezleri yurt dışında olan alıcılar ile yurt içinde bulunan bir işletmenin, yurt dışında faaliyet gösteren şubelerini ifade eder,
b) Teslim konusu mal, Türkiye Cumhuriyeti Gümrük Bölgesinden çıkmış olmalıdır.

Bu hükme göre, Türkiye'den serbest bölgelere yapılan mal teslimleri ÖTV'den istisnadır. Ayrıca yapılan bu teslimler ihracat olarak kabul edilmekte, ÖTVK mad. 5/2'ye göre varsa yüklenilen ÖTV'ler ihracatçıya iade edilmektedir.

Serbest bölgelerden Türkiye'nin diğer bölgelerine mal gönderilmesi ya da serbest bölgelerden yapılan alışlar ithalat sayılmaktadır. Bu nedenle, serbest bölgelerdeki satıcılar tarafından Türkiye'deki bir firmaya ÖTV'nin konusuna giren bir mal satışı veya bölgeye ihraç edilen ÖTV'ye tabi malların satıcılar tarafından tekrar Türkiye'deki bir firmaya satışı ithalat kapsamında olduğundan ÖTV'ye tabidir.

ÖTVK mad. 7/7'ye göre; transit, aktarma, gümrük antreposu, geçici depo, gümrük sahası, serbest bölge rejimlerinin uygulandığı mal teslimleri ÖTV'den istisnadır. Bu hükme göre, serbest bölge içindeki mal teslimleri ÖTV'ye tabi değildir. Bu madde hükmüne göre, serbest bölgelerden yurt

içine giren mallar için ithalat, yurt içinden serbest bölgeye gönderilen mallar için ise ihracat rejimine göre ÖTV uygulaması devam edecektir.

3.Sonuç

Türkiye' de serbest bölgeler ihracat için yatırım ve üretimi artırmak, yabancı sermaye ve teknoloji girişini hızlandırmak amacıyla kurulmuş olsalar da; serbest bölgeler tarafından yapılan ihracatın büyük kısmının Türkiye'ye yapılması ve serbest bölgelere sağlanan vergi avantajlarının Türk Vergi Sistemine zarar vermeye başlamasının serbest bölgeler dışında faaliyette bulunan şirketler açısından haksız rekabetin ortaya çıkması nedeniyle serbest bölgeler ile ilgili yeni düzenlemeye girilmesini zorunlu kılmıştır.

06.02.2004 tarihinde yayımlanan 5084 sayılı ve 25.11.2008 tarihinde yayımlanan 5810 sayılı Kanunlar ile Serbest Bölgeler Kanununda değişiklikler yapılmıştır. Yapılan değişikliklerin bu bölgelerde halen faaliyette bulunan işletmeleri olumsuz olarak etkilememesi için Kanuna eklenen geçici bir madde ile var olan avantajların bir süre daha devam etmesi sağlanmıştır.

5084 sayılı Kanun ile Serbest Bölgeler Kanunu'na eklenen geçici 3'üncü maddenin (a) bendine göre, 06.02.2004 tarihi itibarıyla faaliyet ruhsatı almış olan gerçek ve tüzel kişilerin serbest bölgelerdeki faaliyetlerinden elde etmiş oldukları kazançlarının faaliyet ruhsatlarında yer alan süre ile sınırlı olmak üzere gelir veya kurumlar vergisinden istisna olduğu ve serbest bölgelerde imal edilen ürünlerin satışından elde edilen kazançlarında, Avrupa Birliği'ne tam üyeliğin gerçekleştiği tarihi içeren yıllık vergilendirme döneminin sonuna kadar gelir veya kurumlar vergisinden istisna olduğu hüküm altına alınmıştır.

Kaynakça

-3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanunu
-5084 sayılı Yatırımların ve İstihdamın Teşviki ve Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun
-5810 sayılı Serbest Bölgeler Kanunu İle Gümrük Kanununda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun
-1 Seri No' lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği
-Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği
-HAK İbrahim, Yaklaşım Dergisi Ağustos 2016 / Sayı: 284, Serbest Bölgelerde Katma Değer Vergisi ve Özel Tüketim Vergisi Uygulamaları
-SARI Murat, Yaklaşım Dergisi Aralık 2016 / Sayı 288, Serbest Bölgede Faaliyette Bulunan Mükelleflerin Katma Değer Vergisi Karşısındaki Durumu
-3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu
-4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanunu
-GÜMÜŞ Erhan, İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi, Cilt: 21 Ocak 2007 Sayı: 1, Serbest Bölgelerde Vergi Uygulamalarının Değerlendirilmesi
-GENÇYÜREK Levent, 04.10.2004, Serbest Bölgelerde Vergileme Esasları, (http://www.alomaliye.com)
-TOROSLU M. Vefa, Yaklaşım Aralık 2008 Sayı: 192, Serbest Bölgelerde Mal Teslimlerinde KDV Uygulaması
-PEKDEMİR Recep, Serbest Bölgelerde Kazançlar ve Vergilendirilmesi

SINAİ MÜLKİYET HAKLARINDA KURUMLAR VERGİSİ VE KDV İSTİSNASI

Özet
Ülkemizde bir yılda alınan patent sayısının gelişmiş ülkelerdeki yıllık alınan patent sayısına kıyasla çok az olduğu yıllardır bilinen bir gerçektir. Patent, bir Ar-Ge yatırımının çıktısı olduğundan alınan patent sayısının azlığı Ar-Ge yatırımının da az olduğunu göstermektedir.

Özellikle son 10 yılda ülkemizdeki Ar-Ge yatırımlarına yönelik teşvik edici düzenlemeler yapılmış ve bu yatırımların bir çıktısı olan marka, patent, faydalı model araştırmalarına büyük destekler sağlanmıştır. Bu desteklerin yer aldığı kanunlardan bazıları 5746 sayılı Araştırma, Geliştirme ve Tasarım Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanun, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu ve 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'dur.

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5/B maddesinde yer alan "Sınai Mülkiyet Haklarında İstisna" başlıklı düzenleme ile patent veya faydalı model belgeli buluşların devri, satışı, kiralanması ve bunların üretim faaliyetinde kullanılması sonucunda elde edilen kazançlar için belli şartların varlığı halinde kurumlar vergisinden muafiyet sağlanmıştır.

Bu makalede bir Ar-Ge projesi sonucu olarak ortaya çıkan patent veya faydalı model belgeli yatırım harcamalarına ilişkin Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5/B maddesinde ve KDV Kanununda yer alan düzenlemeler çerçevesindeki istisna uygulaması ve bu uygulama hakkındaki görüşlerimiz açıklanmaya çalışılmıştır.

1. Giriş

Uluslararası Paten Birliği tarafından yapılan tanıma göre; "Sınai Mülkiyet" kavramı, sanayide ve tarımdaki buluşların, yeniliklerin, yeni tasarımların ve özgün çalışmaların ilk uygulayıcıları adına veya ticaret alanında üretilen ve satılan malların üzerlerindeki üreticisinin veya satıcısının ayırt edilmesini sağlayacak işaretlerin sahipleri adına kayıt edilmesini ve böylece ilk uygulayıcıların ürünü üretme ve satma hakkına belirli bir süre sahip olmalarını sağlayan gayri maddi bir hakkın tanımıdır. Sınai Mülkiyet hakları patentler ve faydalı modeller, markalar, endüstriyel tasarımlar, coğrafi işaretler ve entegre devrelerin topografyaları kapsamaktadır.

6518 sayılı Aile ve Sosyal Politikalar Bakanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanunun 82'nci maddesiyle 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununa eklenen "Sınai mülkiyet haklarında istisna" başlıklı 5/B maddesi ile Türkiye'de gerçekleştirilen araştırma, geliştirme ve yenilik faaliyetleri ile yazılım faaliyetleri neticesinde ortaya çıkan buluşlardan 1.1. 2015 tarihinden itibaren elde edilen kazanç ve iratlara yönelik istisna uygulaması getirilmiştir.

Uygulamada bazı sıkıntılar yaşandığının görülmesi üzerine işlevselliğin artırılması amacıyla 5520 sayılı Kanunun 5/B maddesinde 6728 sayılı Yatırım Ortamının İyileştirilmesi Amacıyla Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun ile değişiklikler yapılarak düzenlemeye son şekli verilmiştir.

Konu hakkında detaylı açıklamalar ise Kurumlar Vergisi Genel Tebliği (Seri No:1)'de Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ (Seri No: 8) ile yapılmıştır. Daha sonra ise 6728 sayılı Kanun ile yapılan değişikliklere uyum sağlanması adına 11 Seri No.lu Genel Tebliğ ile uygulamada bazı değişiklikler yapılmıştır.

2.Sınai Mülkiyet Haklarında Kurumlar Vergisi İstisnası Uygulaması

Türkiye'de gerçekleştirilmiş olan araştırma geliştirme ve yenilik faaliyetleri ile yazılım faaliyetleri neticesinde ortaya çıkan buluşlardan elde edilecek kazançların bir kısmı belli şartlar altında kurumlar vergisinden istisna edilmiştir. Bu istisna uygulamasından kurumlar vergisi mükellefleri ile gelir vergisi mükellefleri yararlanabilecektir.

2.1. İstisna Kapsamındaki Faaliyetler ve Kapsam

Kurumlar vergisi mükellefleri tarafından Türkiye'de gerçekleştirilen araştırma, geliştirme ve yenilik faaliyetleri ile yazılım faaliyetleri neticesinde ortaya çıkan buluşların;
- Kiralanması neticesinde elde edilen kazanç ve iratların,
- Devri veya satışı neticesinde elde edilen kazançların,
- Türkiye'de seri üretime tabi tutularak pazarlanmaları halinde elde edilen kazançların,
- Türkiye'de gerçekleştirilen üretim sürecinde kullanılması sonucu üretilen ürünlerin satışından elde edilen kazançların patentli veya faydalı model belgeli buluşa atfedilen kısmının, % 50'si maddede belirtilen şartların yerine getirilmesi halinde, 1.1.2015 tarihinden itibaren kurumlar vergisinden müstesnadır.

Buluşa yönelik hakların ihlal edilmesi neticesinde elde edilen gelirler ile buluş nedeniyle alınan sigorta veya diğer tazminatlar da istisna kapsamındadır.

2.2. Sınai Mülkiyet Hakları İstisnasından Yararlanma Şartları

Bu istisnanın uygulanmasında temel şart, kazanç ve iradın elde edildiği buluşlara ilişkin araştırma, geliştirme ve yenilik faaliyetleri ile yazılım faaliyetlerinin Türkiye'de gerçekleştirilmiş olmasıdır.

Bunun dışında diğer şartları şöyle sıralayabiliriz.
- İncelemeli sistemle patent veya olumlu araştırma raporu sonucunda faydalı model belgesi alınması,
- Patent veya faydalı model belgesi üzerinde tekel niteliğinde özel bir ruhsata sahip olan ve 551 sayılı KHK'da belirtilen nitelikleri taşıyan kişilerden olunması,
- Patent veya faydalı model belgesi için sağlanan koruma süresinin aşılmamış olması.

Bu şartları sağlayan mükellefler, istisna kazanç uygulamasından yararlanabilecektir.

2.3. İstisna Kazancın Tespiti

Buluşun üretim sürecinde kullanılması sonucunda üretilen ürünlerin satışından elde edilen kazançların, patentli veya faydalı model belgeli buluşa atfedilen kısmı, 5520 sayılı Kanunun 5/B maddesinin 3. fıkrası gereğince transfer fiyatlandırması esaslarına göre ayrıştırılmak suretiyle tespit edilecektir.

Öte yandan, aynı maddenin 7'nci fıkrası hükmüyle, 3'üncü fıkrada yer alan transfer fiyatlandırması suretiyle ayrıştırma yöntemi yerine satış, hasılat, gider, harcama, maliyet veya benzeri unsurları dikkate alarak kazancın ayrıştırılmasında basitleştirilmiş yöntemler tespit etmeye Maliye Bakanlığı yetkili kılınmıştır. Maliye Bakanlığı bu yetkisini maliyet bazlı yöntemi önermekle kullanmıştır.

Bu kapsamda, patentli veya faydalı model belgeli buluşunu üretim sürecinde kullanan mükelleflerin tercih etmeleri halinde, ürettikleri ürünlerin satışından elde ettikleri kazançlarının patentli veya faydalı model belgeli buluşa atfedilen kısmını, maliyet unsurlarını dikkate alarak ayrıştırmaları mümkündür.

Buluşun üretim sürecinde kullanılması sonucu üretilen ürünlerin satışından elde edilen kazançların, patentli veya faydalı model belgeli buluşa atfedilen kısmının maliyet unsurları

dikkate alınarak ayrıştırılmasında, buluşla ilgili maliyetlerin buluşun üretim sürecinde kullanılması sonucu üretilen ürünlerin toplam maliyeti içerisindeki payı dikkate alınacaktır.
Buluşla ilgili maliyetlerin buluşun üretim sürecinde kullanılması sonucu üretilen ürünlerin toplam maliyeti içerisindeki payının tespitinde, buluşun üretim sürecinde kullanılmasıyla ilgili olarak katlanılan tüm giderler dikkate alınacaktır.

Bu kapsamda, buluşla ilgili olarak aktifleştirilen Ar-Ge harcamaları için ayrılan amortismanlar ile üretim sürecinde kullanılması nedeniyle buluşa ilişkin olarak katlanılan;

İlk madde ve malzeme giderleri,
- İşçilik giderleri,
- Genel üretim giderlerinden düşen pay,
- Genel yönetim giderlerinden düşen pay,

gibi giderler dikkate alınmak suretiyle buluşla ilgili katlanılan maliyetler hesaplanacak ve buluşla ilgili maliyetlerin üretilen ürünlerin toplam maliyeti içerisindeki payı tespit edilecektir.

2.4. İstisna Uygulamalarında Tercih

4691 sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu'nun geçici 2'nci maddesine göre bölgede faaliyet gösteren gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin, münhasıran bu bölgedeki yazılım, tasarım ve Ar-Ge faaliyetlerinden elde ettikleri kazançları 31.12.2023 tarihine kadar gelir ve kurumlar vergisinden müstesnadır. Mükellefler, hem 4691 sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu'nun geçici 2'nci maddesinde hem de 5520 sayılı Kanunun 5/B maddesindeki istisnalardan sadece birini uygulayabilecektir. Dolayısıyla, buluşlarından elde ettikleri kazançları için 5520 sayılı Kanunun 5/B maddesinde yer alan istisnadan yararlanan mükellefler bu kazançları için ayrıca 4691 sayılı Kanun kapsamında kazanç istisnasından yararlanamayacaklardır.

Mükelleflerin, araştırma, geliştirme ve yenilik faaliyetleri ile yazılım faaliyetlerine ilişkin harcamalarının Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 10'uncu maddesinin birinci fıkrasının (mülga) (a) bendi kapsamında veya 5746 sayılı Kanunun 3'üncü maddesi kapsamında Ar-Ge indirimine konu edilmiş olması, bu faaliyetleri sonucu ortaya çıkan buluşlarından sağlanan kazançlar nedeniyle Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5/B maddesinde düzenlenen istisna uygulamasından yararlanmalarına engel teşkil etmeyecektir.

2.5. Sınai Mülkiyet Hakkının Devredilmesi, Satılması veya Kiralanması

Patent veya faydalı model belgesinin devredilmesi, satılması veya inhisari lisans verilmesi dahil kiralanması durumlarında bu istisnadan yararlanılabilmesi için devir, satış veya kiralama işlemlerinin TPE tarafından tutulan sicile tescil edilmesi gerekmektedir.

Patent veya faydalı model belgesini devralanlar, satın alanlar veya inhisari lisans sahipleri, şartların sağlanması kaydıyla, bu işlemlerin sicile tescil edildiği tarihten itibaren istisnadan yararlanabileceklerdir.

2.6. 6728 Sayılı Kanun ve 11 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği ile Yapılan Düzenlemeler

09.08.2016 tarih 6728 sayılı Yatırım Ortamının İyileştirilmesi Amacıyla Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun ile sınai mülkiyet haklarında kazanç istisnası uygulamasında yaşanılan bazı sorunları gidermek ve gerek mükellefler gerekse İdare tarafında istisnaya yönelik işlemleri kolaylaştırmak adına 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununda bazı değişiklikler yapılmıştır. Bunu müteakip ikincil mevzuat düzeyinde değişiklikleri yapan 11 seri numaralı KVK Genel Tebliği yayınlanmıştır.

2.6.1. Değerleme Raporu Şartının Kaldırılması:

İstisna uygulamasında bir şart olarak mevzuatta yer alan değerleme raporunun oluşturulması gerek mükellefler tarafında gerekse idare tarafında büyük bir belirsizlik içindeydi. Hazırlanacak değerleme raporunda dikkate alınacak her mükellef için geçerli olacak kriterlerin neler olacağına dair belirleme yapmak neredeyse imkânsızdır. Tabii bu durum, kendisine rapor hazırlama görevi tevdi edilen kurum müfettişini de fazlasıyla zor bir duruma sokmaktaydı. Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5/B maddesinin ikinci fıkrasının (c) bendinde yer alan, istisnadan yararlanılacak ilk yıl, buluşun oluşturacağı katma değer dikkate alınarak devir veya satış hâlindeki değerinin tespitine yönelik Maliye Bakanlığı tarafından değerleme raporu düzenlenmesi gerektiğine ilişkin hüküm 6728 sayılı Kanunun 57'nci maddesi ile yürürlükten kaldırılmıştır.

Bu düzenleme sonrasında 6728 sayılı Kanunun yürürlük tarihi olan 9.8.2016 tarihinden itibaren değerleme raporu düzenlenmeksizin, diğer şartları taşıyan mükellefler patentli veya faydalı model belgeli buluşlarından 1.1.2015 tarihinden itibaren elde ettikleri kazanç ve iratları için ilgili patent veya faydalı model belgesine sağlanan koruma süresi aşılmamak kaydıyla istisnadan yararlanabileceklerdir.

Bu tarihinden önce, istisnadan yararlanmak üzere değerleme raporu düzenlenmesi için Gelir İdaresi Başkanlığına başvuruda bulunmuş olan mükellefler de 1.1.2015 tarihinden itibaren elde ettikleri kazançları için değerleme raporu düzenlenmeksizin istisnadan faydalanmaya devam edebileceklerdir.

2.6.2. YMM Tasdik Raporu İbrazının Kaldırılması:

11 seri numaralı KVK genel tebliğ ile 1 seri numaralı KVK genel tebliğindeki "Yeminli Mali Müşavirlerin Sorumluluğu" başlıklı bölüm kaldırılmıştır. Böylece sinai mülkiyet haklarından elde edilen kazanç ve iratlara ilişkin istisnadan yararlanan Kurumlar Vergisi mükelleflerinin, Kurumlar Vergisi beyannamelerinde yararlanılan istisna tutarının doğru hesaplandığına ve uygulandığına ilişkin Yeminli Mali Müşavirlik tasdik raporunu ilgili mevzuatta belirtilen süre içinde bağlı bulundukları vergi dairelerine ibraz zorunluluğu kalmamıştır.

2.6.3. İstisna Kazanç Sınırı Kaldırıldı:

5520 sayılı Kanunda istisna uygulanacak tutara ilişkin sınırlamayı belirleyen "Her bir mükellef tarafından yararlanılabilecek istisna tutarı; değerleme raporunda belirtilen bedelin % 50'sini, bu madde kapsamında yararlanılabilecek toplam istisna tutarı ise değerleme raporunda belirtilen bedelin %100'ünü aşamayacaktır." hükmü 6728 sayılı Kanun ile kaldırılmıştır. Maddeye eklenen yeni hüküm "Patentli veya faydalı model belgeli buluşlardan elde edilen kazançların % 50'si Kurumlar Vergisi'nden müstesnadır." şeklinde olmuştur. Böylece istisna uygulanacak kazanç tutarı sınırı kaldırılmış bunun yerine patent ya da faydalı modelin koruma süresi içinde her hangi bir tutar sınırı olmaksızın istisnadan yararlanmaya imkan tanınmıştır.

2.6.4. Üretim Sürecinde Kullanılan Patente İsabet Eden Kazancın Hesaplanması:

Maliye Bakanlığı 5520 sayılı Kanundan aldığı yetki ile üretim sürecinde kullanılacak patent dolayısıyla istisna uygulanacak kazanç tutarının tespiti sırasında transfer fiyatlandırması suretiyle ayrıştırma yöntemi yerine satış, hasılat, gider, harcama, maliyet veya benzeri unsurları dikkate alarak basitleştirilmiş yöntemler tespit edebilecektir. Maliye Bakanlığı 11 seri numaralı Tebliğ ile basitleştirilmiş yöntem tercihini "maliyet yaklaşımı" olarak belirlemiştir.

Buna göre buluşun üretim sürecinde kullanılması sonucu üretilen ürünlerin satışından elde edilen kazançların, patentli veya faydalı model belgeli buluşa atfedilen kısmının maliyet unsurları dikkate alınarak ayrıştırılmasında, buluşla ilgili maliyetlerin buluşun üretim sürecinde kullanılması sonucu üretilen ürünlerin toplam maliyeti içerisindeki payı dikkate alınacaktır.

Tebliğdeki belirlemeye göre; buluşla ilgili olarak aktifleştirilen Ar-Ge harcamaları için ayrılan amortismanlar ile üretim sürecinde kullanılması nedeniyle buluşa ilişkin olarak katlanılan;
' İlk madde ve malzeme giderleri,
' İşçilik giderleri,
' Genel üretim giderlerinden düşen pay,
' Genel yönetim giderlerinden düşen pay,
gibi giderler dikkate alınacaktır.
Patent veya faydalı model belgeli bir buluş için yapılan tüm masraflar, bunlar bir Ar-Ge projesi olduğu için ilgili mevzuat gereği aktifleştirilmek suretiyle resmi defterlere kaydedilmektedir. Aktifleştirilen Ar-Ge harcamaları da ilgili tebliğe göre 5 yılda amortisman ayrılmak suretiyle gider kaydedilmektedir.

Ancak Ar-Ge projesi sonucunda alınan patent ya da faydalı model belgesinin süresi daha uzundur. Dolayısıyla amortisman ayırma süresinden daha uzun bir süre (diğer şartlarında sağlanması halinde) sınai mülkiyet hakları istisnasından yararlanılması mümkündür.

Bu durumda amortisman süresinden sonra ancak patent ya da faydalı model belgeli buluşun koruma süresi içinde kalan diğer yıllarda yukarıda açıklandığı şekilde üretim sürecinde kullanılan buluşa atfedilen maliyet ile toplam maliyetin oranlamasından çıkacak oran düşecektir. Bu durum istisna uygulanacak kazanç tutarının düşmesi anlamına gelecektir.

Öte yandan ülkemizde resmi başvuru sonrasında patente ilişkin belge alımının ortalama 2 ila 4 yıl arasında olduğu düşünülürse, buluşa ilişkin ilgili kurumlara yapılan başvuru süresinde gider kaydedilen amortisman tutarlarının maliyet oranlamasında dikkate alınıp alınamayacağı sorusu gündeme gelecektir.

Çünkü patent belgesinin alınıp üretimde kullanılmaya başlanması halinde istisna uygulamasından yararlanmak için hesaplama yapılmak istendiğinde patente ilişkin aktife kaydedilen Ar-Ge projesi için birkaç yıl amortisman uygulaması yapılmış olacaktır. Bu sebeple müteakip yıllarda oranlama sırasında patente ilişkin amortisman itfa olacağından hesaplamaya alınamayacaktır.

2.6.5. İstisna Kazanç Tutarının Tespitindeki Yöntem:

Bir üst maddede belirttiğimiz gibi Maliye Bakanlığı kanundan aldığı yetki ile patent ya da faydalı model belgesi olan buluşun üretimde kullanılması halinde istisna uygulanacak kazanç tutarının tespiti için yöntem belirleyebilmektedir. Bu kapsamda 11 seri numaralı KVK Genel Tebliği ile belirlenen yöntemin maliyet unsurlarının dikkate alınması ile yapılacak oranlama olduğu belirtilmiştir.

Maliyet yönteminde, patentten elde edilen kazanç tam anlamıyla doğru tespit edilememektedir. Örneğin, bir patent maliyet azaltıcı özelliğe sahip olabileceği gibi başka bir patent satışları artırabilir ya da bazıları üretim sürecini hızlandırabilir. Dolayısıyla tüm patentlerin sağladığı fayda farklı şekillerde oluşacaktır.

Bir patent aslında çok büyük bir maliyet yükü getirmese de şirkete çok büyük kazanç sağlayabilir. Buna en güzel örnek, algoritma patentleridir. Uygulamada bilgisayar yazılımları için patent verilmemekte ancak yeni bir yöntem, buluş içeren yazılım algoritmalarına patent verilebilmektedir.

Bu yazılım algoritma patentleri ile ilgili gerek malzeme ve işçilik maliyetleri gerekse genel üretim giderlerinden verilecek paylar yok denecek kadar azdır. Fakat akıllı teknolojilerin hızla arttığı bir

çağda bu patentlerden elde edilen kazançlar tam aksine işletmelere çok büyük kazanç sağlayabilmektedir. Bu durumda istisna uygulanacak kazanç tutarı bazen olması gerekenden çok hesaplanabileceği gibi çoğu zamanda neredeyse hiç fayda sağlamamış gibi olabilir.

Bu durumda Maliye Bakanlığının bu uygulamada transfer fiyatlandırması suretiyle ayrıştırma yöntemini açıklamasını ya da her mükellef için kendisinin belirleyeceği bir yöntem serbestisini getirmesinin daha doğru sonuçlar vereceğini düşünmekteyiz.

2.7. Buluşun Üretim Sürecinde Kullanılması Halinde Kazancın Tespitine İlişkin Örnek

1.000,00 TL tutarındaki toplam maliyet içindeki payı 300,00 TL olarak hesaplanan patent (T) A.Ş.'nin patentle korunan buluşunu üretim sürecinde kullanarak 2017 yılında ürettiği çamaşır makinelerinin toplam üretim maliyeti 20.000.000,00 TL'dir. Söz konusu çamaşır makinelerinin toplam maliyetinin 2.000.000,00 TL'lik kısmını patentle korunan buluşun üretim sürecinde kullanılması nedeniyle katlanılan maliyetler oluşturmaktadır.
(T) A.Ş. ürettiği bu çamaşır makinelerinin satışından 2017 yılında 3.000.000,00 TL kazanç elde etmiştir.

Buna göre, (T) A.Ş.'nin 2017 yılında bu çamaşır makinelerinin satışından elde ettiği kazancının, üretimde kullanılan ve patentle korunan buluşuna atfedilebilecek kısmı [3.000.000,00 TL x (2.000.000,00 TL / 20.000.000,00 TL)=] 300.000,00 TL olup bu kazancının % 50'lik kısmı olan (300.000,00 TL x % 50) 150.000,00 TL istisna uygulamasında dikkate alınabilecektir.

3.Sınai Mülkiyet Haklarında KDV İstisnası Uygulaması

Sınai mülkiyet haklarının ticarileştirilmesini teşvik etmek amacıyla ilgili mevzuatı kapsamında gerçekleştirilen araştırma ve geliştirme, yenilik ile yazılım faaliyetleri netice sinde ortaya çıkan patentli veya faydalı model belgeli buluşa ilişkin gayri maddi hakların kiralanması, devri veya satışının katma değer vergisinden müstesna tutulması ve bu kapsamda vergiden istisna edilen işlemlerle ilgili olarak yüklenilen vergilerin hesaplanan katma değer vergisinden indirilebilmesi genel gerekçesiyle 6518 sayılı Kanunun 32'nci maddesi ile KDV Kanunu'nun 17'nci maddesinin 4'üncü fıkrasına aşağıdaki bend eklenmiştir.

'z) 13/6/2006 tarihli ve 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 5/B maddesi kapsamındaki araştırma ve geliştirme, yenilik ile yazılım faaliyetleri neticesinde ortaya çıkan patentli veya faydalı model belgeli buluşa ilişkin gayri maddi hakların kiralanması, devri veya satışı (Bu kapsamda vergiden istisna edilen işlemler bakımından bu Kanunun 30' uncu maddesinin birinci fıkrasının (a) bendi hükmü uygulanmaz.)."

Yapılan bu düzenleme ile KVK'nın 5/B maddesi kapsamındaki araştırma ve geliştirme, yenilik ile yazılım faaliyetleri neticesinde ortaya çıkan patentli veya faydalı model belgeli buluşa ilişkin gayri maddi hakların kiralanması, devri veya satışı KDV'den istisnadır. İstisna uygulaması 01.01.2015 tarihinden itibaren başlayacağından, bu tarihten sonra söz konusu istisna konusu işlemlerle ilgili olarak yapılacak teslim ve hizmetlere ilişkin yüklenilen KDV'nin indirim konusu yapılması da mümkündür. Bir başka ifade ile, bu kapsamda vergiden istisna edilen işlemler bakımından KDV Kanunu'nun 30/a maddesi hükmü uygulanmayacağından, söz konusu işlemler nedeniyle yüklenilen KDV tutarlarının, indirim hesaplarından çıkarılmak suretiyle düzeltilmesi gerekmemektedir.

Kanun maddesinden anlaşılacağı üzere sınai haklara ilişkin KDV istisnası, sadece söz konusu gayri maddi hakların kiralanması, devri veya satışı için uygulanabilmektedir. Başka bir deyişle,

sınai haklar sonucu üretilen malların satışı dolayısıyla elde edilen kazanç için her ne kadar kurumlar vergisi istisnası olsa da KDV istisnası söz konusu değildir.

4. Sonuç

Sınai mülkiyet haklarının satış, devir, kiralama ve üretim sürecinde kullanılması sonucunda elde edilen kazanca belli şartlar altında kurumlar vergisi istisnası uygulanmasına yönelik düzenlemeler Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5/B maddesinde yapılmıştır. Bu hakların kiralanması, devri veya satışı halinde KDV'den istisna oldukları da Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 17'nci maddesinin 4'üncü fıkrasının (z) bendinde de belirtilmiştir. Sınai mülkiyet hakları istisnası, kurumlar vergisi beyannamesi üzerinde "Zarar Olsa Dahi İndirilecek İstisna Ve İndirimler" bölümünde gösterilir. Bu özelliği ile mükelleflerin hesapladığı istisna kazanç tutarı beyanname üzerinde yeterli kazancın bulunmaması halinde devreden mali yıl zararını artırıcı bir özelliğe sahiptir.

6728 sayılı Kanun ile yapılan son düzenlemelerden sonra sınai mülkiyet haklarında istisna uygulamasının daha kolay tatbik edilebilir bir hal aldığını düşünmekle birlikte, patent ya da faydalı model belgesine bağlanan buluşun üretim sürecinde kullanılması halinde buradan elde edilen kazançtan istisna uygulamasına konu edilecek kısmın hesabı için daha kapsayıcı yöntemlerin uygulanması gerekmektedir.

Sınai mülkiyet hakları istisnası uygulaması bir kazanç istisnası olması sebebiyle Kurumlar Vergisi Kanunun 5'inci maddesinde yer alan "İştirak hisseleri alımıyla ilgili finansman giderleri hariç olmak üzere, kurumların kurumlar vergisinden istisna edilen kazançlarına ilişkin giderlerinin veya istisna kapsamındaki faaliyetlerinden doğan zararlarının, istisna dışı kurum kazancından indirilmesi kabul edilmez." hükmünün bu uygulamada kafa karışlığına yol açtığını, 5/B maddesine sınai mülkiyet hakları uygulamasında bu hükmün geçersiz olacağı yönünde bir ekleme yapılmasının uygun olacağını düşünmekteyiz.

| Menderes Çetin | 01/05/2017

Kaynakça

-5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu
-6728 sayılı Yatırım Ortamının İyileştirilmesi Amacıyla Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun
-6518 sayılı Aile ve Sosyal Politikalar Bakanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun
-3065 sayılı KDV Kanunu
-8 seri numaralı Kurumlar Vergisi Genel Tebliği
-11 seri numaralı Kurumlar Vergisi Genel Tebliği

VERASET VE İNTİKAL VERGİSİ KANUNU'NDA İHTİLÂFLI BORÇ VE ALACAKLAR

Nevzat ŞENSES
Vergi Müfettişi (Eski Maliye Müfettişi)

Özet
İhtilaflı borç ve alacakların vergileri tahakkuk ettirilir ancak tahsilleri icra dairesinin veya mahkemenin vereceği karara kadar vergi dairesi tarafından TECİL olunur. Tecil süresini, kanun koyucu 10 yılı geçmemek üzere düzenlemiştir.

Bu sürenin bitiminde vergi tahsil edilir. 10 yıllık süre zarfında mükellefler, her altı ayda bir icra ve davaların seyri hakkında bir dilekçe ile vergi dairesine bilgi vermeye zorunludurlar. Bildirimin yapılmaması hâlinde tecil olunan vergiler tecil müddeti beklenmeksizin tahsil olunur.

1. Giriş

Veraset ve İntikal Vergisinin hesaplanması, borcun veya alacağın kesin olması halinde söz konusu borç ve alacağın belgelendirilmesi şartıyla doğrudan matrahtan indirilmesi veya matraha dahil edilmesi şeklinde olmaktadır. Ancak borcun/alacağın ihtilâflı olması, mirasçılara intikal eden servetin borç sebebiyle azalmasının veya alacak sebebiyle artmasının kesin olmadığını göstermektedir.

Bu sebeple Kanun koyucu borç/alacağı dikkate almadan yani matrahtan indirmeden/dahil etmeden vergiyi hesaplar ve borca/alacağa isabet eden vergiyi oran yoluyla bularak tecil eder. İleride borcun/alacağın murise ait olduğu, yargı kararıyla kesinlik kazandığında tecil edilen vergi terkin edilir. Şayet mirasçılar, davanın lehte sonuçlanması ile bu borçtan kurtulursa, tecil edilmiş olan vergiler mirasçılardan aranır.

Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu'nun 13' üncü maddesinde; tenzili mümkün olmayan borçlar ile ilgili düzenleme yer almaktadır. Düzenleme ile murisin sağlığında icra dairesine veya mahkemeye intikal etmiş olan alacak veya borçların beyannamede açık bir şekilde gösterilmek koşulu ile söz konusu alacak ve borçların vergilerinin tahakkuk ettirilerek taksitlerinin icra dairesi veya mahkemenin vereceği kesin karara kadar tecil edileceği hüküm altına alınmıştır.

Makalemizde, veraset yoluyla gerçekleşen intikallerde ölen kişiye (miras bırakana, müteveffaya) ait İhtilaflı borç ve alacaklarla ilgili kanuni düzenlemelere ve yapılması gereken işlemleri açıklamaya çalışacağız.

2. Yasal Hükümler

7338 sayılı Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu'nun 13'üncü maddesinde, "Müteveffanın sağlığında icra dairesine veya mahkemeye intikal etmiş ve takibedilmekte olan alacak ve borçlarının beyannamede sarahaten gösterilmesi şarttır. Bu alacak ve borçların vergileri tahakkuk ettirilerek tahsisleri icra dairesi veya mahkemenin vereceği kati karar veya hüküm neticesine intizaren tecil olunur.

Şu kadar ki, bu tecil her ne suretle olursa olsun, hiçbir zaman on seneden fazla devam edemez. Mükellefler her altı ayda bir icra ve dava vaziyetlerini bir dilekçe ile vergi dairesine bildirmeye mecburdurlar. Bu bildirim yapılmadığı takdirde tecil olunan vergiler derhal tahsil edilir. Tecil olunan vergilerin taalluk eylediği davalar tecil müddetinden sonra neticelenecek olursa

mükelleflerin müracaatı üzerine ve tebeyyün edecek hale göre gereken düzeltmeler yapılır ve fazla alınmış vergiler varsa, terkin ve sahiplerine geri verilir.

Murisin ölüm tarihinden önce, kanunlara veya kanunların verdiği yetkiye dayanarak kamu düzeni koyan mevzuata göre kısmen ya da tamamen ilgili kuruluşlara bedelsiz devri konusunda işleme başlanılmış olan gayrimenkullere ait vergiler de yukarıdaki fıkrada belirtilen esaslar çerçevesinde tecil olunur. Verginin tahsili halinde gecikme zammı yüzde elli noksanı ile uygulanır." hükümleri yer almaktadır.

3. İhtilâflı Borçlar

İhtilaflı borçlar, veraset ve intikal vergisi açısından murisin sağlığında şahsî işlemleri için takibe uğramış olmasını ifade eder.

İhtilaflı borçların genellikle murisin sağlığında şahsî borç ilişkilerinden kaynaklandığı gözlenmektedir. Borçların kaynağı çok çeşitli olabilir. Örneğin ihtilâfa konu bir borç senedinin varlığı, bir kredi sözleşmesinden doğan borcun yargıya intikal etmiş olması, murisin sağlığında kefil olduğu bir borç ilişkisi sebebiyle takibe uğramış olması veya bir taahhüdün yerine getirilmemesi sebebiyle davaya intikal etmiş bir borcun bulunması bu cümleden sayılabilir.

4. İhtilâflı Alacaklar

Prensip olarak ölen kimseden kalan terekenin içindeki alacaklar ihtilâflı ise, bu alacağa isabet eden verginin tecil edilmesi mümkündür. Tecil için söz konusu alacakların "ihtilâflı" olması yani, murisin sağlığında dava veya icraya intikal etmiş olması gerekir.

İhtilaflı alacakların tahsil edilip edilmeyeceği dolayısıyla mirasçılara kalan serveti arttırıp arttırmayacağı kesin değildir. Bu sebeple alacak da dahil olmak üzere toplam tereke üzerinden vergi hesaplanır ve alacağa isabet eden kısım tecil edilir. Şayet dava mirasçıların lehine sonuçlanacak olursa tecil edilen kısım mirasçılardan tahsil edilir. Alacak davası mirasçıların aleyhine sonuçlanacak olursa bu takdirde tecil edilen vergi terkin edilir.

İhtilaflı alacaklara şüpheli ticari alacaklar ve değersiz alacaklar örnek olarak verilebilir.

5.İhtilâflı Alacak ve Borçların Tecili Uygulaması

Murisin sağlığında icra dairesine veya mahkemeye intikal etmiş ve takip edilmekte olan alacak ve borçlarının beyannamede gösterilmek şartı ile alacak ve borçların vergileri tahakkuk ettirilerek tahsilleri icra dairesi veya mahkemenin vereceği kati karar veya hüküm neticesine göre tecil olunur.

Ancak, tecil her ne suretle olursa olsun hiçbir zaman 10 seneden fazla devam edemez. Mükellefler her 6 ayda bir icra ve dava durumlarını bir dilekçe ile vergi dairesine bildirmeye mecburdurlar.

Gerek ihtilaflı borçlar gerekse ihtilaflı alacaklar, mükelleflerce verilen beyannamelerde matraha dahil edilerek vergi bu borç ve alacaklar ihtilafsızmış gibi tarh olunur. İhtilaflı alacak ve borca isabet eden kısım, çıkan vergiye orantı yoluyla bulunur ve tecil edilir.

Şimdi konunun daha iyi anlaşılabilmesi için bir örnek ile açıklayalım.

ÖRNEK:
2017 yılı vefat eden Muris Ahmet Amca'dan kalan binanın değeri 200.000 TL'dir. Ayrıca murisin sağlığında davaya intikal etmiş ve davası devam etmiş olan henüz sonuçlanmamış 100.000 TL'lik bir alacağı söz konusudur. Ahmet Amca'nın tek bir mirasçısı (oğlu) vardır. Buna göre tek mirasçının beyanı şu şekilde olacaktır:

Bina	: **(+) 200.000,00**
Davada olan alacak	: **(+) 100.000,00**
Maktu İstisna	: **(-) 176.600,00**[5] (2017 Yılı İçin Belirlenen Tutar)

Veraset ve İntikal Vergisi Matrahı	: **123.400,00** (2017 yılı-İlk 210.000,00 TL için yüzde 1)
Hesaplanan VİV Tutarı	: **1.234,00 TL**

Bu vergiden davada olan alacağa intikal eden kısım matraha oranlanmak suretiyle bulunur. Buna göre aşağıda belirtildiği üzere, mirasçı hesaplanan 1.234,00 TL'lık verginin 1.000,00 TL'lik kısmını ödemez. Bu vergi idare tarafından dava sonuçlanıncaya kadar tecil edilir.

$$\frac{100.000,00}{123.400,00} \times 1.234,00 = 1.000,00 \text{ TL'dir.}$$

İhtilaflı borç ve alacaklarla ilgili olarak tahakkuk ettirilen ve tecil olunan vergi için yukarıdaki 13'üncü madde metninde tecil faizinden söz edilmemiştir. Dolayısıyla burada "faizsiz tecil" tatbikatı öngörülmektedir. Çünkü burada yapılan tecil, zor durum nedeniyle ve mükellefin müracaatı üzerine yapılan, faize tâbi tecil değildir.

Yukarıda izah edildiği gibi mirasçıların, vergisi tecil olunan ihtilaflı borç ve alacak için altışar aylık periyotlarla vergi dairesine bilgi verme yükümlülükleri vardır ve bu bildirim yapılmadığı takdirde tecil olunan vergilerin derhal tahsili öngörülmektedir.

6.Kamuya Bedelsiz Devredilen Gayrimenkuller

Bazen murisler vefatından sonra sahip oldukları gayrimenkullerin belli bir oranı/yüzdesi kamu yararına iktisap edilmesini isteyebilmektedirler. Bu durumda mirasçılara intikal eden gayrimenkullerin tamamının kamu tarafından iktisabı söz konusu değildir. Zaten tamamı bedelsiz olarak kamuca iktisap edilse idi, ortada vergi matrahına esas olacak herhangi bir matrah unsuru olmazdı.

Buna göre kamuya kısmen bedelsiz olarak devri söz konusu olan gayrimenkuller tecil uygulamasından yararlanabilecektir. Mükellefler devir işleminin tamamlanmasına kadar gayrimenkule ait vergiyi ödemeyecek, kamu idaresince ilgili parselasyon işlemi neticesinde kalan gayrimenkulün değeri belli olduğunda buna isabet eden vergi tarh edilecektir.

Murisin ölmeden önce kendisine ait bir gayrimenkulün kamu düzeni koyan mevzuata göre bedelsiz olarak kamuya devri hususunda işleme başlanmış olması ve murisin ölüm tarihinde bu işlemlerin devam ediyor olması hâlinde bu gayrimenkullere ait vergiler tecil edilir.

Makalemiz yasal hükümler kısmında açıklandığı üzere, Kanunun 13. madde metninde dikkat edilecek olursa "yukarıdaki fıkrada belirtilen esaslar çerçevesinde tecil olunur." ifadesi yer almaktadır. Buna göre kamu düzeni koyan mevzuata göre bedelsiz devredilen gayrimenkullere ait vergilerin tecili için;

Bu gayrimenkullerin beyannamede açık bir şekilde yer alması,
Her altı ayda bir mükelleflerin yapılan işlemler hususunda bilgi vermesi gerekmektedir.

7.Sonuç

Müteveffanın sağlığında icra dairesine veya mahkemeye intikal etmiş ve takip edilmekte olan alacak ve borçlarının beyannamede sarahaten gösterilmesi şarttır. Gerek ihtilaflı borçlar gerekse ihtilaflı alacaklar, mükelleflerce verilen beyannamelerde matraha dahil edilerek vergi bu borç ve alacaklar ihtilafsızmış gibi tarh olunur.

İhtilaflı borç ve alacakların, veraset ve intikal vergisi matrahın hesaplanması sırasında mükellefler tarafından açıkça beyannamede gösterilmesi zaruridir. Beyanname üzerinde gösterilmeyen murise ait ihtilaflı borç ve alacaklar daha sonra mirasçılar tarafından iddia olunması hâlinde Vergi İdaresi tarafından dikkate alınması olanaksızdır.

İhtilaflı borç ve alacaklara ilişkin tecil uygulamasının yapılabilmesi için, borç veya alacağın ölen kişinin sağlığında taraf olduğu işlemler sebebiyle icra dairesine veya mahkemeye intikal etmiş olması gerekir.

İhtilaflı borç ve alacakların vergileri tahakkuk ettirilir ancak tahsilleri icra dairesinin veya mahkemenin vereceği karara kadar vergi dairesi tarafından TECİL olunur. Tecil süresini, kanun koyucu 10 yılı geçmemek üzere düzenlemiştir. Bu sürenin bitiminde vergi tahsil edilir. 10 yıllık süre zarfında mükellefler, her altı ayda bir icra ve davaların seyri hakkında bir dilekçe ile vergi dairesine bilgi vermeye zorunludurlar.

Murisin ölmeden önce kendisine ait bir gayrimenkulün kamu düzeni koyan mevzuata göre bedelsiz olarak kamuya devri hususunda işleme başlanmış olması ve murisin ölüm tarihinde bu işlemlerin devam ediyor olması hâlinde bu gayrimenkullere ait vergiler tecil edilir.

ASIL İŞVERENLERİN ALT İŞVEREN ÇALIŞANLARININ YILLIK İZİN HAKKINA İLİŞKİN YÜKÜMLÜLÜKLERİ

Faruk YÜKSEL
SGK Başmüfettişi

Özet
Günümüzde işverenler, yürüttükleri faaliyetler kapsamında sıklıkla alt işverenlere iş yaptırma yoluna gitmektedirler. Alt işveren çalışanlarının hak kaybına uğramaması için asıl işverenlere alt işverenlerin iş ve işlemlerini denetlemeleri yönünde bazı yükümlülükler getirilmiştir. Asıl işverenlerin bu yükümlülüklerinden biri de alt işveren çalışanlarının yıllık izin haklarını kullanıp kullanmadıklarını denetlemek ve bu haklarını kullanmalarını sağlamaktır. 6552 sayılı Kanun ile getirilen bu yükümlülük, alt işveren çalışanlarının 4857 sayılı Kanun ile düzenlenen haklarını korumayı amaçlayan düzenlemelerden biridir.

Giriş

Ekonomik faaliyetlerin karmaşıklaştığı günümüzde maliyetlerin düşürülmesi, iş organizasyonunun kolaylaştırılması gibi ihtiyaçlar asıl işveren-alt işveren ilişkilerinin yaygınlaşması sonucunu doğurmuştur. Asıl işveren-alt işveren ilişkilerini düzenlemek amacıyla 4857 sayılı İş Kanunu bir takım yükümlülükler getirilmiştir. Ayrıca konuya ilişkin olarak Alt İşverenlik Yönetmeliği çıkarılmıştır.

Alt işverenlik uygulamasının ekonomik faaliyetleri kolaylaştırdığı bir gerçektir. Ancak alt işverenlik uygulamaları zaman zaman işçilerin hak kaybına yol açabilmektedir. Bunlardan birisi de yıllık izin hakkıdır. 6552 sayılı Kanun ile 4857 sayılı Kanunun 56. maddesine eklenen fıkra ile asıl işverenlere, alt işverenlerinin çalışanlarının yıllık izin hakları ile ilgili bazı sorumluluklar getiren düzenlemeler yapılmıştır.

Yazımızda yukarıda açıklanan mevzuat çerçevesinde asıl işveren-alt işveren ilişkisinin kurulmasına ve asıl işverenlerin alt işveren işçilerinin yıllık izin hakları ile ilgili sorumluluklarına ilişkin açıklamalar yapılacaktır.

1. Alt İşverenlik ve Şartları

4857 sayılı Kanunun 2. maddesinin yedinci fıkrasında asıl işveren-alt işveren ilişkisi tanımlanmıştır. Buna göre; Bir işverenden, işyerinde yürüttüğü mal veya hizmet üretimine ilişkin yardımcı işlerinde veya asıl işin bir bölümünde işletmenin ve işin gereği ile teknolojik nedenlerle uzmanlık gerektiren işlerde iş alan ve bu iş için görevlendirdiği işçilerini sadece bu işyerinde aldığı işte çalıştıran diğer işveren ile iş aldığı işveren arasında kurulan ilişkiye asıl işveren-alt işveren ilişkisi denir.

Alt İşverenlik Yönetmeliğine göre asıl işveren, işyerinde yürüttüğü mal veya hizmet üretimine ilişkin yardımcı işleri veya asıl işin bir bölümünde işletmenin ve işin gereği ile teknolojik nedenlerle uzmanlık gerektiren işleri diğer işverene veren, asıl işte kendisi de işçi çalıştıran gerçek veya tüzel kişiyi yahut tüzel kişiliği olmayan kurum ve kuruluşlardır. Alt işveren ise, işçilerini sadece aldığı bu nitelikteki işte çalıştıran gerçek veya tüzel kişiyi yahut tüzel kişiliği olmayan kurum ve kuruluşları ifade eder.

Yukarıdaki tanımlar da dikkate alınarak asıl işveren-alt işveren ilişkisinin kurulmasının şartları şöyle sıralanabilir:

a) Asıl işverenin işyerinde mal veya hizmet üretimi işlerinde çalışan kendi işçileri de bulunmalıdır.
b) Alt işverene verilen iş, işyerinde mal veya hizmet üretiminin yardımcı işlerinden olmalıdır. Asıl işin bölünerek alt işverene verilmesi durumunda ise, verilen iş işletmenin ve işin gereği ile teknolojik nedenlerle uzmanlık gerektiren bir iş olmalıdır.
c) Alt işveren, üstlendiği iş için görevlendirdiği işçilerini sadece o işyerinde aldığı işte çalıştırmalıdır.
d) Alt işverene verilen iş, işyerinde yürütülen mal veya hizmet üretimine ilişkin bir iş olmalı, asıl işe bağımlı ve asıl iş sürdüğü müddetçe devam eden bir iş olmalıdır.
e) Alt işveren, daha önce o işyerinde çalıştırılan bir kimse olmamalıdır. Ancak daha önce o işyerinde çalıştırılan işçinin bilahare tüzel kişi şirketin ya da adi ortaklığın hissedarı olması, alt işveren ilişkisi kurmasına engel teşkil etmez.
Alt işverenlik ilişkisinde asıl işveren, alt işverenin işçilerine karşı o işyeri ile ilgili olarak 4857 sayılı Kanundan, iş sözleşmesinden veya alt işverenin taraf olduğu toplu iş sözleşmesinden doğan yükümlülüklerinden alt işveren ile birlikte sorumludur.

2. Alt İşverenlik Sözleşmesi
Alt işverenlik sözleşmesi, taraflar arasında yukarıda açıklanan asıl işveren-alt işveren ilişkisinin kurulmasına ilişkin sözleşmedir. Alt işverenlik sözleşmesinin yazılı olarak yapılması zorunludur.

Bir sözleşmenin, alt işverenlik sözleşmesi sayılabilmesi için sözleşmede;
a) Asıl işveren ile alt işverenin işyeri unvanı ve adresi,
b) Asıl işveren ile alt işverenin tüzel kişiliği ya da tüzel kişiliği olmayan kurum ve kuruluş olması halinde işveren vekillerinin adı soyadı ve adresi,
c) İşyerinde yürütülen asıl işin ne olduğu,
d) Alt işverene verilen işin ne olduğu,
e) Alt işverene asıl işin bir bölümü veriliyor ise; verilen işin işletmenin ve işin gereği ile teknolojik sebeplerle uzmanlık gerektirme koşuluna ilişkin teknik açıklama,
f) Taraflarca öngörülmüş ise işin başlama ve bitiş tarihleri,
g) Alt işverenin faaliyetlerini işyerinin hangi bölümünde gerçekleştireceği,
h) Kanunun 2'nci maddesinde yer alan; asıl işverenin, alt işverenin işçilerine karşı o işyeriyle ilgili olarak Kanundan, iş sözleşmesinden veya alt işverenin taraf olduğu toplu iş sözleşmesinden doğan yükümlülüklerinden, alt işveren ile birlikte sorumlu olacağı,
i) Alt işverenlik sözleşmesinin yapılmasından önce asıl işveren tarafından çalıştırılan işçilerin alt işveren tarafından işe alınması hâlinde, bu işçilerin haklarının kısıtlanamayacağı,
j) Alt işverene verilen işin taraflar açısından yürütülme esasları,
k) Asıl işveren veya vekili ile alt işveren veya vekilinin imzası,
hususlarına yer verilmiş olması gerekir.

Ayrıca, alt işverenlik sözleşmesi uzmanlık gerektiren bir işin yaptırılmasına yönelik ise, alt işverenin uzmanlığını belgelendirmesi amacıyla sözleşme kapsamındaki işe uygun iş ekipmanı listesi, iş bitirme belgesi, operatör ve teknik eleman sertifikaları sözleşmeye eklenir.

3.Asıl İşverenlerin Yıllık İzin Hakkına İlişkin Yeni Sorumluluğu
4857 sayılı Kanunun 53. maddesinin birinci fıkrasına göre işyerinde en az bir yıl çalışma süresini tamamlamış olan işçiler yıllık ücretli izin kullanmaya hak kazanırlar. Çalışma süresinin hesabında deneme süresi de dikkate alınır. Ancak bütün işyerlerinde çalışanlar yıllık ücretli izin kullanamazlar. Nitelikleri gereği bir yıldan az süren mevsimlik veya kampanya işlerinde çalışan işçilerin yıllık ücretli izin hakları bulunmamaktadır. Genel kural bu olmakla beraber Yıllık Ücret İzin Yönetmeliği ile bu kurala bir istisna getirilmiştir: Nitelikleri yönünden bir yıldan az süren

mevsim veya kampanya işlerinin yürütüldüğü işyerlerinde devamlı olarak çalışan işçilerin yıllık ücretli izin hakkı bulunmaktadır.

Yıllık ücretli izin hakkından vazgeçilemez. İşverenler, işçinin onayını almış olsalar bile, yıllık ücretli izin sorumluluğundan kurtulamazlar.

4857 sayılı Kanun ile işçilere kullandırılacak yıllık izin sürelerinin alt sınırı belirlenmiştir. Buna göre İşçilere verilecek yıllık ücretli izin süresi,
hizmet süresi;
a) Bir yıldan beş yıla kadar (beş yıl dahil) olanlara ondört günden,
b) Beş yıldan fazla onbeş yıldan az olanlara yirmi günden,
c) Onbeş yıl (dahil) ve daha fazla olanlara yirmialtı günden,
az olamaz.

Ancak belirlenen bu izin süreleri alt sınırdır. Yıllık izin süreleri iş sözleşmeleri ve toplu iş sözleşmeleri ile artırılabilir. İşçilere verilecek yıllık izin sürelerinin belirlenmesind e kullanılan bir kıstas da işçinin yaşıdır. Buna göre çalışma süreleri ne olursa olsun, onsekiz ve daha küçük yaştaki işçiler ile elli ve daha yukarı yaştaki işçilere verilecek yıllık ücretli izin süresi yirmi günden az olamaz.

İşçinin aynı işverenin birden fazla işyerinde çalışması varsa yıllık ücretli izin hakkı ile ilgili değerlendirme yapılırken bu işyerlerindeki çalışmalarının tümü dikkate alınır. Hatta bir işverenin 4857 sayılı Kanun kapsamına giren işyerinde çalışmakta olan işçilerin aynı işverenin 4857 sayılı Kanun kapsamına girmeyen işyerlerindeki çalışma süreleri de hesaba katılır. Örneğin (A) işvereninin akaryakıt satışı işyerinde 2 aydır çalışmakta olan bir işçi daha önce de aynı işverene ait gemide 4 yıl 10 ay çalışmışsa, işçinin yıllık ücretli izin hakkı ile ilgili çalışma süresi bu iki sürenin toplamı kadar yani 5 yıl kabul edilecektir.

6552 sayılı Kanunun 6. maddesi ile 4857 sayılı Kanunun 56. maddesine bir fıkra eklenmiştir. Buna göre; alt işveren işçilerinden, alt işvereni değiştiği halde aynı işyerinde çalışmaya devam edenlerin yıllık ücretli izin süresi, aynı işyerinde çalıştıkları süreler dikkate alınarak hesaplanır.

Yeni yapılan düzenlemeyi örneklerle açıklayalım:

Örnek-1:
(A) Ltd.Şti.'nin alt işvereni (B) firmasında 6 ay süre ile çalışan bir işçi daha sonra yine aynı şirketin alt işvereni olan (C) firmasında çalışmaya başlamış ve 8 ay sonra işten ayrılmıştır. 6552 sayılı Kanun ile yapılan düzenlemeden önce bu işçi (B) ve (C) alt işverenlerindeki çalışma süresi bir yıldan az olduğundan yıllık izin hakkı sahibi olamıyordu. Ancak yeni düzenleme ile asıl işverene ait işyerinde çalışma süresi toplamı bir yıldan fazla (14 ay) olduğundan en az 14 gün yıllık izne hak kazanacaktır.

Örnek-2:
(A) Ltd.Şti.'nin alt işvereni (B) firmasında 4 yıl 8 ay süre ile çalışan bir işçi daha sonra yine aynı şirketin alt işvereni olan (C) firmasında çalışmaya başlamıştır. 6552 sayılı Kanun ile yapılan düzenlemeden önce bu işçi (C) alt işvereni işçisi olarak bir yıl çalıştıktan sonra 14 gün yıllık izin hakkı elde edebiliyordu. Ancak yeni düzenleme ile işçi (C) firmasında 4 aydan daha fazla bir süreyle çalıştığında asıl işverene ait işyerinde çalışma süresi toplamı beş yıldan fazla olacağından en az 20 gün yıllık izne hak kazanacaktır.

6552 sayılı Kanun alt işveren çalışanlarının yıllık izin haklarını genişleten bu düzenlemesi yanında bu hakkın kullanılmasını sağlamak için asıl işverenlere de bazı sorumluluklar getirmiştir.

Buna göre asıl işveren;
- Alt işveren tarafından çalıştırılan işçilerin hak kazandıkları yıllık ücretli izin sürelerinin kullanılıp kullanılmadığını kontrol etmek,
- İlgili yıl içinde yıllık izin hakkının kullanılmasını sağlamakla,
yükümlüdür.

6552 sayılı Kanun alt işverenlere de çalıştırdığı işçilerin yıllık ücretli izinlerini gösterir izin kayıt belgesinin bir örneğini asıl işverene vermekle yükümlü kılmıştır.

Sonuç
Alt işverenlik uygulaması ekonomik ve teknik nedenlerle yaygın olarak uygulanan bir yöntemdir. Ancak bu uygulamanın işçilerin, yıllık izin hakları da dâhil olmak üzere, hak kayıplarına yol açtığı da bir gerçektir.

6552 sayılı Kanun ile işçilerin hak kayıplarının önüne geçmeyi amaçlayan bir düzenleme yapılmış ve asıl işveren ve alt işverenlere yeni yükümlülükler getirmiştir. Bundan böyle alt işverenler, işçilerinin yıllık izin haklarını belirlerken aynı asıl işverenin başka alt işverenleri yanında geçen çalışmaları da dikkate almak zorundadırlar. Alt işverenlere getirilen bir zorunluluk da düzenlemiş olduğu izin kayıt belgelerinin bir kopyasının asıl işverenlere verilecek olmasıdır.

Aynı düzenleme asıl işverenleri de alt işverenlerinin çalıştırdığı işçilerin yıllık izin haklarını kullanıp kullanmadıklarını kontrol etmek ve işçilerin yıllık izin haklarını kullanmalarını sağlamakla yükümlü kılmıştır.

Kaynakça
-4857 sayılı İş Kanunu, 10/06/2003 tarih ve 25134 sayılı Resmi Gazete
-Alt İşverenlik Yönetmeliği, 27/09/2008 tarih ve 27010 sayılı Resmi Gazete
-6552 sayılı Kanun, 11/09/2014 tarih ve 29116 (Mükerrer) sayılı Resmi Gazete

FESİH NEDENİ OLARAK İŞÇİNİN İŞ SAĞLIĞI VE GÜVENLİĞİNİ TEHLİKEYE DÜŞÜRMESİ

Hamit TİRYAKİ
Em. İş Başmüfettişi, Hukukçu

Özet
İş güvencesi ile ilgili hükümler ülkemizde 2003 yılından beri uygulanmaktadır. Yapılacak geçerli fesihlerde uyulması gereken pek çok prosedür bulunmaktadır. Bunlardan biri de işçinin davranışlarından ya da veriminden dolayı iş sözleşmesi feshedilmeden önce savunmasının alınması zorunluluğudur.

1. Giriş

İş güvenliği hükümleri, işçi sağlığı ve güvenliğini korumaya yönelik titizlikle uyulması gereken kurallardır. Bu konuda işverenin alması gereken tedbirlerin yanında işçinin de yükümlülükleri vardır. İşçinin kasıtlı bir davranışı ya da görevini savsaması sonucu işin güvenliği yönünden bir tehlike meydana gelmesi durumunda, işveren açısından fesih hakkı ortaya çıkar.

İş ilişkisi karşılıklı güven esasına dayanan sürekli bir borç ilişkisi olup, bu güvenin sarsıldığı durumlarda, anılan tutumla karşılaşan taraftan böyle bir ilişkiyi sürdürmesini beklemek işin doğasına uygun düşmez. İşçinin sadakat borcu, işverenin işi ve işyeri ile ilgili hukuken haklı menfaatlerini korumak, zarar verici ve risk altına sokabilecek davranışlardan kaçınmayı gerektirir.

4857 sayılı İş Kanununun 25'inci maddesinin (II) numaralı bendinin (ı) alt bendinde, işçinin isteği ile ya da işini ihmal etmesi sonucu işyerindeki işin güvenliğini tehlikeye düşürmesi hali işverenin haklı fesih nedenleri arasında gösterilmiştir.

İşverenin iş sağlığı ve güvenliği önlemlerine uymama nedeniyle iş sözleşmesini haklı nedenle feshedebilmesi için işçinin kusurlu olması ve bunun neticesinde işin güvenliğinin tehlikeye düşmesi gerekir: Güvenlik hizmeti veren bekçinin uyuması veya görev yerini terk etmesi, yanıcı ve patlayıcı maddelerin bulunduğu yerde yasaklanmış olmasına rağmen sigara içilmesi , basınçla veya yüksek ısıyla çalışabilir bir cihazın kontrolü ile görevlendirilen işçinin görevini savsaması gibi durumlar, işin güvenliğini tehlikeye düşüren davranışlara örnek olarak verilebilir.

2.İşçinin İş Sağlığı ve Güvenliğini Tehlikeye Düşürmesi

İşçinin iş sağlığı ve güvenliğini tehlikeye düşüren tutum ve davranışları konusunda Yargıtay'ın kararları esas alınarak konu anlatılmaya çalışılacaktır.

2.1. Haklı Fesih Nedenleri

İş sağlığı ve güvenliği önlemlerine aykırılık dolayısıyla gerçekleşen fesihlerde işçinin davranışları önem teşkil eder.

Yargıtay'ın bir kararında iş güvenliğinin ciddi şekilde tehlikeye düşürülmesi haklı fesih nedeni olarak nitelendirilmiştir: "Dosya içeriğine göre, dava dışı Yapı ve Kredi Bankasının nakit taşıma işini üstlenen davalı şirkette tahsildar şoför olarak çalışan davacı işçinin olay tarihinde bankanın Nilüfer şubesi tahsilat işini özel işi olduğu gerekçesi ile yanındaki güvenlik görevlisine yaptırdığı, iş sözleşmesinin bu nedenle 4857 sayılı İş Kanununun 25/II. maddesi uyarınca feshedildiği anlaşılmaktadır. Davacı işçiye bu konuda eğitim verildiğine ilişkin belgeler dosyaya sunulmuştur. Daha önce de işyeri kurallarına uymadığı için iki kez uyarıldığı anlaşılan davacının son eylemi

ilerde işin güvenliğini ciddi şekilde tehlikeye düşürdüğü açıktır. Davacının eylemi 4857 sayılı İş Kanununun 25/II-ı maddesi kapsamına girmektedir. Böyle olunca feshin haklı nedene dayandığı kabul edilmelidir. Davanın reddine karar verilmesi gerekirken yazılı gerekçe ile kabulü hatalı olmuştur" .

Bir başka kararında ise Yargıtay yasak olmasına rağmen maden ocağına sigara ve çakmak götüren işçinin iş sözleşmesinin işverence feshinin haklı nedene dayandığını kabul etmiştir.
Öte yandan, İş Kanunu 25/II-ı hükmünün uygulanabilmesi için işçinin kusurlu davranması, diğer deyişle iş güvenliğinin tehlikeye düşürülmesinin işçinin kastı (isteği) veya ihmali (savsaması) sonucunda ortaya çıkmış olması zorunludur. Diğer bir ifadeyle kastın bulunması zorunlu değildir, ihmalle de bu sonuç doğabilir.

Güvenliği tehlikeye düşürme davranışının ağırlığı, görev tanımına, faaliyet alanına, görev yerine, işverenin gerekli önlemleri alıp almadığına, işçinin alınan önlemlere uyup uymadığına göre değişebileceğinden, nedeninin haklı veya geçerli neden teşkil edip etmediği, işverenin neden olup olmadığı ölçülülük ilkesi kapsamında değerlendirilmelidir.

2.2. Geçerli Fesih Oluşturan Davranışlar

Elimizde, öğretide ya da Yargıtay kararlarında hangi davranışların haklı, hangi davranışların geçerli feshin nedeni olduğu konusunda bir bilgi bulunmamaktadır. Her olay kendi özgünlüğünde, değerlendirilmektedir.

İşçinin haklı neden ağırlığında olmamakla birlikte iş güvenliği tedbirlerini yeterince uygulamaması, iş disiplinini ve güvenliğini bozucu, işyerinde olumsuzluklara neden olan davranışta bulunması nedeniyle iş sözleşmesinin devamının beklenemeyeceği durumlarda işveren, işçinin davranışlarından kaynaklanan geçerli nedenle sözleşmeyi feshedebilecektir.

Güvenliği tehlikeye düşürme davranışının ağırlığı, görev tanımına, faaliyet alanına, görev yerine, işverenin gerekli önlemleri alıp almadığına, işçinin alınan önlemlere uyup uymadığına göre değişebileceğinden, nedeninin haklı veya geçerli neden teşkil edip etmediği, işverenin neden olup olmadığı ölçülülük ilkesi kapsamında değerlendirilmelidir.

Örneğin Yargıtay, kullandığı iş makinasıyla duvar çatlatan ve rafları yerinden oynatan işçinin davranışını İş Kanununun 25 inci maddesinde sayılan haklı fesih nedenleri kapsamında olmasa da geçerli fesih sayılacak nedenlerden kabul etmiştir.

İşçi, gerekli olan güvenlik tedbirlerini uygulamayarak işyerindeki güvenliği tehlikeye sokarsa bu durum geçerli feshe sebebiyet verir. Yargıtay'ın 2011 tarihli kararında bu durumun haklı feshe sebebiyet verecek nitelikte olmadığı belirtilmiştir: "Somut olayda, işyerinde tanker şoförü olarak çalışan davacının işyerindeki çalışma süresi yaklaşık bir yıl olduğu halde bu süre içinde hakkında birçok kez tutanak ile açıklaması alınmış ve ihtarla cezalandırılmıştır.

Davacı, Dolum ve Park Kuralları ile Emniyetli Sürüş Değerlendirme Formunu iş sözleşmesinin eki olarak imzalamış, içeriğini kabul etmiştir. Davacının fiilen gerçekleştirdiği iş, akaryakıt taşımacılığı olup, içerdiği tehlike riski nedeniyle yüksek güvenlik standartları gerektirmektedir. Bu anlamda gerekli tedbirleri almak konusunda da işveren üzerine düşen görevleri yerine getirmiştir. Oysa davacı daha önce kendisine bildirilen güvenlik tedbirlerini yeterince uygulamayarak, dolum ve boşaltım kurallarına uymayarak iş disiplinini ve güvenliğini bozucu işyerinde olumsuzluklara neden olan davranışla bulunmuştur. Bu nedenle davacının geçmiş çalışma arasındaki iş sözleşmesinin yürütülmesini sağlamasına engel olduğundan iş akışını bozmaya neden olmuştur. Davacının bu eylemleri haklı fesih ağırlığında olmayıp geçerli fesih

ağırlığında olduğundan fesih geçerli nedene dayanmaktadır. Davanın reddi gerekirken yazılı şekilde kabul edilmesi hatalı olup bozmayı gerektirmiştir."

İşçinin hastalığı nedeniyle işin güvenliği tehlikeye düşecekse iş akdi geçerli nedenle feshedilebilir: "Davacının raporlarıyla birlikte tam teşekküllü Sağlık Kurumuna sevki ile rahatsızlığının tedavi edilip edilemeyeceği yönünde uzman raporu aldırılmalıdır. Tedavisi mümkün ise Mahkemece şimdiki gibi karar verilmelidir. Tedavisi mümkün değil ise davacının sağlık durumunun iş sağlığı ve güvenliğini tehdit edeceğinin açık olduğu ve sağlık koşullarına dayalı işverence yapılan feshin geçerli olduğu gerekçesiyle davanın reddine karar verilmelidir."

İşçinin yangın tehlikesi olmayan bir işyerinde sigara içmesi nedeniyle, sigara dumanının üretilen mallara sinmesi, malların iadesine sebep olmuşsa ve işverenin iade nedeniyle uğradığı zarar (hasar) otuz günlük ücretiyle ödenmeyecek tutarda ise, iş sözleşmesi, İş Kanunu 25/II-ı uyarınca haklı nedenle feshedilebilecektir. İşverenin zararı (hasar), belirtilen miktara ulaşmamışsa, iş sözleşmesi geçerli nedenle feshedilebilir.

Somut olayda, davacının çalıştığı son bir yıl içinde iş güvenliği ve iş sağlığı önlemleri kapsamında 3 kez kulak tıkacı takmaması nedeni ile uyarıldığı, zaman zaman devamsızlığının bulunduğu ve işe geç geldiği, bir kez de davalı işverenin diğer işçisine hakaret etmesi nedeni ile savunmasının alındığı anlaşılmaktadır. Esasen bu olgu mahkemenin de kabulündedir.

Davacının bu davranışlarından dolayı uyarıldığı ve uyarı ile ilgili işveren tebligatını tebliğden imtina ettiği de sabittir. 4857 sayılı İş Kanunu uyarınca, "İşverenler işyerlerinde iş sağlığı ve güvenliğinin sağlanması için gerekli her türlü önlemi almak, araç ve gereçleri noksansız bulundurmak, işçiler de iş sağlığı ve güvenliği konusunda alınan her türlü önleme uymakla yükümlüdürler." Davacı işçinin iş sağlığı ve iş güvenliği konusunda, işverenin aldığı önlemlere uymadığı ve sağlığını tehlikeye attığı sabittir. Davacı işçinin davranışından kaynaklanan bu neden, işyerinde olumsuzluklara yol açmıştır. Ayrıca davacı işçinin bu neden yanında, işverenin diğer işçisine hakaret etmesi, mesai geç gelerek, iş görme edimini eksik ifa etmesi, davranışlarından kaynaklanan ve olumsuzluklara neden olan geçerli nedenlerdir. Fesih geçerli nedene dayanmaktadır. Mahkemece yazılı gerekçe ile davanın kabulüne karar verilmesi hatalıdır."

İş güvenliğini tehlikeye düşüren durumun açık ve net bir şekilde ortaya konması gerekir. Eğer iş güvenliğinin tehlikeye düştüğü ortaya konamamışsa bu durum geçerli feshe sebebiyet verir. Yargıtay 2015 tarihli kararında bu durumu ortaya koymuştur: "5727 Sayılı Yasadaki düzenlemeler karşısında kapalı ortamda sigara içmenin cezası idari yaptırımdır. Sigara içmenin haklı fesih sayılabilmesi için sigara içilen yerin ve işçinin yaptığı iş açısından iş güvenliğini tehlikeye düşürecek bir hal olması gerekir. Somut olayda işçinin 14.7.2011 tarihinde sigara içtiği yer tuvalet olup burada sigara içmenin iş güvenliğini ne şekilde tehlikeye düşürdüğü açıklanmamıştır. İşverenin işin tehlikeye düşürüldüğü yönünde bir iddiası olmadığından davacının tuvalette sigara içmesi eylemi, haklı fesih sebebi oluşturmaz. Bu eylem olsa olsa geçerli fesih sebebi sayılabilir. Bu sebeple davacının kıdem ve ihbar tazminatı taleplerinin kabulü gerekirken reddi hatalıdır."

3.Sonuç

İş sağlığı ve güvenliğiyle ilgili getirilmiş önlemlerin yarar sağlayabilmesi ve bu önlemlerle güdülen amacın gerçekleşmesi, işçilerin bunlara uymalarına bağlıdır. Her somut olay ayrı ayrı dikkate alınarak, işçinin davranışının işin güvenliğini tehlikeye düşürecek mahiyette olup olmadığı incelenmelidir. Bununla ilgili olarak en çok karşılaşılan örnek; işçinin, işyerinin

özelliğinin yangın çıkmasına çok müsait olduğu durumlarda işyerinde, sigara içilmemesi gereken yerde ve iş saatleri içinde sigara içilmesidir.

İşin güvenliğinin tehlikeye düşürülmesinde zarar koşulu aranmaz. Örneğin güvenlikçi uyumuşsa, tehlike oluşmuş sayılır ve sözleşmesi derhal feshedilebilir. Yargıtay'a gelen bir dosyada işveren nezdinde güvenlik görevlisi olarak çalışan davalının görev yerini terk edip bölge müdürünün odasında uyumasını iş güvenliğini tehlikeye düşüren bir durum olarak nitelendirmiş ve haklı fesih sebebi olduğunu belirtmiştir.

Kaynakça

-4857 sayılı İş Kanunu
-Hamdi MOLLAMAHMUTOĞLU, İş Hukuku, Ankara 2008
-Sarper SÜZEK, İş Hukuku, İstanbul 2011
-Bektaş KAR, İş Güvencesi ve Uygulaması, Ankara 2011
-Zeki OKUR, "Sigara İçme Özgürlüğü", İş Hukuku ve İktisat Dergisi, Sayı 3, Ankara 2009
-Yargıtay 7 ve 9'uncu Hukuk Dairelerine ait kararlar

İŞ HAYATINDA YILLIK ÜCRETLİ İZİN UYGULAMASI

Mehmet UĞUR
Aydın Sosyal Güv. İl Md.lüğü – Sos.Güv. Denetmeni

Özet
Çalışanların anayasal haklarından olan dinlenme hakkının bir gereği olarak yıllık ücretli izin hakları bulunmaktadır. Yıllık iznin, 4857 sayılı İş Kanunuyla yasal düzenlemesi yapılmış ve nasıl hak kazanılacağı, ne şekilde kullanılacağı ve ne kadarlık çalışma karşılığı kaç gün izne hak kazanılacağı gibi hususlar düzenlenmiştir. Yıllık ücretli izne hak kazanılması halinde işveren tarafından işçiye kullandırılmak ve işçi tarafından da kullanılmak zorunluluğu bulunmaktadır. Hak kazanılan yıllık izin işçi açısından hak kaybı oluşturmasa da bu durumda işverene idari para cezası uygulanabilmektedir.

1. Giriş

Yıllık izin çalışanların dinlenme haklarından biridir ve Anayasa'nın 50'nci maddesi ile anayasal güvence altına alınmıştır. Anayasada ayrıca yıllık iznin ücretli olacağı ve bu haktan faydalanma şartlarının kanunla düzenleneceği belirtilmiştir.

Yıllık izin, işçilerin dinlenerek çalışma istemini, bedensel ve ruhsal sağlıklarını korumaları, motivasyonlarını ve iş verimliliğini artırmaları amacıyla kullandırılmaktadır. Yıllık ücretli izin hakkı kişiye bağlı haklardandır. İşçinin bu hakkından feragat etmesi, bir başkasına devretmesi veya bu hakkın haciz edilmesi mümkün değildir.

Bu yazımızda yıllık izin süreleri, nasıl hak kazanılacağı gibi hususları açıklamaya çalışacağız.

2.Yıllık Ücretli İzinden Faydalanma Şartları

İşçinin yıllık ücretli izin kullanabilmesi için deneme süresi de içinde olmak üzere en az bir yıl işyerinde çalışması gerekmektedir. Buna göre işçi işyerine giriş tarihinden itibaren çalıştığı her tam yıl için yıllık ücretli izne hak kazanacaktır.
Bir yıldan az çalışılan süreler için yıllık ücretli izin hakkının oranlaması ve kısmi izin talep edilmesi ise mümkün değildir.
Bu kural sadece ilk çalışma yılı için değil tüm çalışma yılları için geçerlidir.

İşçi çalışma hayatı içerisinde aynı işverene ait birden fazla işyerinde de çalışmış olsa yıllık izin hesabında bu sürelerin toplamı dikkate alınır. İşyerinin bir başkasına devredilmesi halinde işçilerin yıllık ücretli izin haklarında herhangi bir değişiklik olmamaktadır.

Bu husus 4857 sayılı İş Kanununun 6. maddesinde düzenlenmiştir. Kanuna aykırı sözleşme yapılamayacağından, yapılsa bile geçersiz olacağından aksi yönde hüküm içeren sözleşmeler geçersiz olacaktır.

İşçinin işyerinde aralıklarla çalışması halinde tüm süreler yıllık izin süresi hesabında dikkate alınacaktır. Konuya ilgili Yargıtay kararında; "İşçiye önceki feshe bağlı olarak kullanmadığı izin ücretleri tam olarak ödenmişse, bu dönemin sonraki çalışma sürelerine eklenerek izin hesabı mümkün olmaz.

Ancak, önceki çalışma döneminde izin kullandırılmak veya fesihte karşılığı ödenmek suretiyle tasfiye edilmeyen çalışma süreleri de aynı işverenin bir ya da değişik işyerlerindeki çalışmalara eklenir.

İşçinin aralıklı olarak aynı işverene ait işyerinde çalışması halinde önceki dönemin kıdem tazminatı ödenerek feshedilmiş olması, izin yönünden sürelerin birleştirilmesine engel oluşturmaz.
Yine, önceki çalışılan sürede bir yılı doldurmadığı için izne hak kazanılmayan arta kalan süreler de, işçinin aynı işverene ait işyeri ya da işyerlerindeki sonraki çalışmalarına eklenerek yıllık izin hakkı belirlenir.
Yıllık izin, özde bir dinlenme hakkı olup, aralıklı çalışmalarda önceki dönem zamanaşımına uğramaz." denilmiştir.

Önemli bir husus işyerinin bir başka işverene devredilmesi halinde yıllık ücretli izin haklarında herhangi bir kayıp olmamasıdır. 4857 sayılı İş Kanununun 6. maddesine göre işyeri veya işyerinin bir bölümü hukuki bir işleme dayalı olarak başka birine devredildiğinde, devir tarihinde işyerinde veya bir bölümünde mevcut olan iş sözleşmeleri bütün hak ve borçları ile birlikte devralana geçer.

Devralan işveren, işçinin hizmet süresinin esas alındığı haklarda, işçinin devreden işveren yanında işe başladığı tarihe göre işlem yapmakla yükümlüdür.
Kanunda açıkça belirtildiği üzere işyerinin devri halinde işçilerin yıllık ücretli izin hakları eski işverendeki kıdemlerine göre devam eder ve yeni işveren bu hususta sorumlu olur.
İşyerinin devredilmesinde aksine hüküm içeren sözleşmenin yapılmış olması bu durumu değiştirmez.

Yıllık ücretli izin için bir diğer şart çalışılan işin sürekli iş olmasıdır.
Niteliklerinden ötürü bir yıldan az süren mevsimlik veya kampanya işlerinde çalışanlara bu Kanunun yıllık ücretli izinlere ilişkin hükümleri uygulanmaz.
İşçinin sürekli işte belirli süreli veya belirsiz süreli olarak çalışması yıllık ücretli izin hakkını elde etmesi açısından önemli değildir.

3.Yıllık Ücretli İzin Süreleri

4857 sayılı İş Kanununda işçilerin kullanacağı yıllık ücretli izin süreleri işçilerin kıdemine göre belirlenmiştir.
Kanun hükmüne göre işyerinde bir yıldan beş yıla kadar (beş yıl dahil) çalışmış olanlara en az 14 gün, beş yıldan fazla 15 yıldan az çalışmış olanlara en az 20 gün, 15 yıl (dahil) ve daha fazla çalışmış olanlara en az 26 gün yıllık izin kullandırılmalıdır.

Ancak 18 ve daha küçük yaştaki işçilerle 50 ve daha yukarı yaştaki işçilere verilecek yıllık ücretli izin süresi 20 günden az olamaz.
Yer altı işlerinde çalışan işçilerin yıllık ücretli izin süreleri 4 er gün arttırılarak uygulanır.

Bu süreler asgari olup sözleşmelerle işçilerin lehine olacak şekilde artırılabilirler.

Ancak yıllık ücretli izin süreleri kanunda belirtilen sürelerden daha az olacak şekilde sözleşme yapılırsa bu sözleşme kanuna aykırı hüküm içerdiğinden dolayı geçerli sayılamaz.

Çıraklar ve mesleki eğitim görenler için de yıllık izin hakkı düzenlemesi bulunmaktadır. Bu kişilerin yıllık izin hakları 3308 sayılı Mesleki Eğitim Kanununda düzenlenmiştir.

3308 sayılı Kanunun 26'ıncı maddesine göre aday çırak, çırak ve işletmelerde mesleki eğitim gören öğrencilere işletmelerce her yıl tatil aylarında bir ay ücretli izin verilir.

4.Yıllık Ücretli İzin Uygulaması Nasıl Olmalıdır?

Yıllık ücretli izin günlerinin hesabında izin süresine rastlayan ulusal bayram, hafta tatili ve genel tatil günleri izin süresinden sayılmaz.
Yıllık ücretli izinleri işyerinin kurulu bulunduğu yerden başka bir yerde geçirecek olanlara istemde bulunmaları ve bu hususu belgelemeleri koşulu ile gidiş ve dönüşlerinde yolda geçecek süreleri karşılamak üzere işveren toplam dört güne kadar ücretsiz yol izni vermek zorundadır.

İşveren tarafından iş sözleşmesinin feshedilmesi halinde İş Kanununun 17'nci maddesinde belirtilen bildirim süresi ile 27'nci maddesi gereğince işçiye verilmesi zorunlu yeni iş arama izinleri, yıllık ücretli izin süreleri ile iç içe giremez (İhbar süresi ve ihbar süresince verilen yeni iş arama izni yıllık izin ile çakışamaz).

İşyerinde çalışan işçilerin yıllık izinlerini ne zaman kullanacağını belirleme yetkisi işverene aittir. İşçi tarafından yıllık izin kullanılacak tarihler işverene bildirilir.
Ancak işçinin bildirdiği tarihlerde yıllık izninin kullanamama durumu söz konusu olabilir.
İşveren siparişler, bakım onarım, diğer işçilerin yıllık izin talepleri, iş yoğunluğu, işyerinin genel durumu gibi hususları göz önüne alarak bu süreleri belirler. İşçi işveren tarafından belirlenen sürede yıllık iznini kullanmak zorundadır.

Esas olan işçinin yıllık izin süresinin tamamını tek seferde kullanmasıdır. İşveren işçinin hakkı olan yıllık ücretli iznini kendi tasarrufu ile bölemez. Ancak işçinin rızasını almak şartıyla bir bölümü 10 günden az olmamak şartı ile birden fazla bölümler halinde kullandırılabilir.

Yıllık ücretli iznini işyerinin kurulu bulunduğu yerden başka bir yerde geçirecek olan işçiye talepte bulunması halinde ve bu hususu belgelemesi koşulu ile gidiş ve dönüşlerinde yolda geçecek süreleri karşılamak üzere işveren toplam 4 güne kadar ücretsiz izin vermek zorundadır.

Burada önemli olan işçinin yazılı talepte bulunması ve izin süresini başka yerde geçirdiğini belgelemesidir.

İşveren, yıllık ücretli iznini kullanan her işçiye, yıllık izin dönemine ilişkin ücretini ilgili işçinin izine başlamasından önce peşin olarak ödemek veya avans olarak vermek zorundadır.

Kanun metninde de açıkça yazıldığı gibi yıllık izne çıkacak işçinin izin süresine ait ücreti peşin olarak ödenmelidir.

Hak kazanılan yıllık iznin kullanılması kanuni bir zorunluluktur. Kullanılmayan yıllık ücretli izni kullandırmamak kanuna aykırıdır. İşçininde hak kazandığı yıllık iznini kullanmama gibi bir hakkı bulunmamaktadır. Yıllık ücretli izinlerin hak kazanıldıktan sonra kullandırılması gerekmektedir.

Ancak kullandırılmayan yıllık izinler işçi açısından hak kaybına sebep olmamaktadır. İşçinin yıllık ücretli izin hakkı iş sözleşmesi süresince devam etmektedir. Kullandırılmayan yıllık izin süreleri birbiri üzerine birikmektedir. İşçiye kullandırılmayan yıllık ücretli izinler için işverene idari para cezası uygulanabilir.

Eğer hak kazanılan yıllık izinlerden bir kısmı veya tamamı kullandırılmadan iş sözleşmesi sona ererse kullandırılmayan yıllık ücretli izin süreleri için işçiye sözleşmenin sona erdiği tarihteki ücret üzerinden ücret ödemesi yapılması zorunludur.

İşçinin istifa etmesi, işveren tarafından işten çıkarılması veya başka herhangi bir nedenle işten ayrılması kullanılmayan yıllık izin sürelerine ait ücretlerin ödenmesine engel teşkil etmemektedir.

Her halükarda kullanılmayan yıllık izin sürelerine ait ücretlerin işçiye ödenmesi, işçinin ölümü halinde ise hak sahiplerine ödemenin yapılması gerekmektedir.

İşveren, işyerinde çalışan işçilerin yıllık ücretli izinlerini gösterir izin kayıt belgesi tutmak zorundadır. İşverenin belgelendiremediği her yükümlülük öncelikle yerine getirilmediği şeklinde değerlendirilmekte ve ispatı oldukça zor olmaktadır.

5.Sonuç

Yıllık ücretli izin işçinin dinlenmesi, hem bedensel hem ruhen sağlıklı kalmasına yardımcı olması için yasal olarak kullandırılması zorunlu tutulmuştur. Hak kazanılan yıllık iznin işveren tarafında kullandırılmaması veya işçinin yıllık iznini kullanmak istememesi yasaya aykırıdır.

Asıl olan anayasal hak olan dinlenme hakkının yasalarla düzenlendiği şekilde kullandırılması/kullanılmasıdır.

Hak kazanılan yıllık iznin kullandırılması, yıllık izin süresine ait ücretin izne çıkarken peşin ödenmesi, yıllık iznin bölümler halinde kullandırılması halinde işçinin yazılı rızasının alınması, iş sözleşmesinin feshi halinde ücretinin ödenmesi yasal zorunluluktur.

Bu yasal zorunluluklardan yerine getirilmeyen herbiri için işverenler hakkında, 2017 yılında her işçi için 295 TL idari para cezası uygulanacaktır.

Kaynakça

-T.C. Anayasası
-4857 sayılı İş Kanunu
-Yıllık Ücretli İzin Yönetmeliği
-Kurt, Resul (2004) İş Hukuku ve Sosyal Sigorta Mevzuatında Usul ve Esaslar, İSMMMO
-Sümer, Haluk Hadi (2008), İş Hukuku, Mimoza Yayınları
-Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi
-Yargıtay Kararları

BİNALARIN KURUMLAR VERGİSİ VE KDV İSTİSNALI OLARAK SATIŞINDA CİNS TASHİHİ YAPTIRILMASI KONUSU

Mehmet MAÇ
Yeminli Mali Müşavir

Özet
Maliye İdaresi binaların kurumlar vergisi ve KDV istisnalı olarak satılabilmesi için bu binaların tapuda bina olarak görünüyor olmasını yani cins tashihi yoluyla binanın tapuda tescil edilmiş olmasını şart koşmaktadır.

Cins tashihi yaptırılmamış haliyle satılan binalarda idarenin kurumlar vergisi ve KDV istisnası uygulatmıyor oluşu nedeniyle, satıştan önce cins tashihinin yaptırılması önem arz etmektedir.

Kanunda aranmayan bu şartın idare tarafından ileri sürülmüş olması, tartışmaya açık bir husustur.

1.Taşınmaz Satışlarında Kurumlar Vergisi (KV) İstisnası

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5/1-e maddesine göre, kurumlar en az 2 tam yıl (730 gün) süre ile aktiflerinde tuttukları taşınmazların satışından elde ettikleri kazancın % 75'ini kurumlar vergisinden istisna edebilirler.

Bu istisnadan yararlanabilmek için satış kazancının % 75'i pasifte özel bir fon hesabında, satışın yapıldığı yılı izleyen yılın başından itibaren 5 yıl boyunca tutulmalı ve ortaklara dağıtılmamalıdır. Bu fon sermayeye ilave dışında herhangi bir hesaba nakledilir veya dağıtılırsa istisna dolayısıyla tahakkuk ettirilmeyen vergi ziyaa uğramış sayılır.

Taşınmaz ticareti ve kiralanması ile uğraşan kurumların bu amaçla ellerinde bulundurdukları taşınmazlar istisna kapsamı dışındadır.
Söz konusu istisnanın tatbikine ilişkin detaylar 1 no.lu Kurumlar Vergisi Tebliği'nin 5.6. no.lu bölümünde yer almaktadır.

2.Taşınmaz Satışlarında KDV İstisnası

KDV Kanunu'nun 17/4-r maddesine göre kurumların en az 2 tam yıl süre ile aktiflerinde tuttukları taşınmazların satışı KDV istisnasına tabidir.
Taşınmaz ticareti yapan kurumların bu amaçla aktiflerinde bulundurdukları taşınmazlar istisna kapsamı dışındadır.

En az 2 yıl aktifte tutulmuş taşınmaz satışlarına ilişkin KDV istisnası konusundaki detaylar, KDV Genel Uygulama Tebliği'nin II/F-4.16. ve 60 no.lu KDV Sirkülerinin 8.2.4. ve 8.2.5. no.lu bölümlerinde yer almaktadır.

3.Bina Niteliğindeki Taşınmaz Satışlarında KV ve KDV İstisnası İçin İleri Sürülen 'Cins Tashihi' Şartı

3.1. Cins Tashihi Nedir?

76 no.lu Gelir Vergisi Sirkülerinin 5'inci maddesinde;
"Tapu ve Kadastro Genel Müdürlüğünün 16.03.2010 gün ve 2010/4-1697 No.lu Genelgesinde, cins değişikliği (cins tashihi), bir taşınmaz malın cinsinin, yapısız iken yapılı veya yapılı iken

yapısız hale; bağ, bahçe, tarla vb. iken arsa, arazi iken, bağ, bahçe vb. duruma dönüştürmek için paftasında ve tapu sicilinde yapılan işlem olarak tanımlanmıştır."
Bir arsanın üzerine bina yapılması, taşınmazın "'.. yapısız iken yapılı'." hale getirilmesi işlemidir.

İnşaat tamamlandığında gerekli belgelerle birlikte ilgili tapuya başvurulduğunda, tapu sicilinde arsa olarak görünen taşınmaz bina olarak görünür hale getirilmektedir.
Bir cins tashihi türü olan bu işlemin yaptırılması için belirlenmiş bir süre olmadığı gibi yaptırılmaması hali için herhangi bir müeyyide yoktur.

Tapu ve Kadastro Genel Müdürlüğü'nün web sahifesinde (tkgm.gov.tr) yer alan "TAPU İŞLEMLERİ REHBERİ"nin cins değişikliği için aranan belgeler şöyle sıralanmıştır:

CİNS DEĞİŞİKLİĞİ

Gerekli Belgeler	Açıklama
Kimlik belgesi	Taraflara ve varsa temsilcilerine ait
Fotoğraf	1 adet
İşlemde temsil var ise temsile ilişkin belge	Vekaletname, vasi kararı, ... vb.
Emlak beyan değerini gösteren belge	Taşınmazın bulunduğu Belediyeden alınır
İşleme konu taşınmaza ait tapu senedi	Var olması halinde istenir
Değişiklik dosyası	Kadastro Müdürlüğünce kontrol edilerek onaylanmış ve üst yazıya bağlanmış üç takım birleştirme dosyası, tescil bildirimi ve kontrol raporu
Yapı kullanma izin belgesi	Yapısız iken yapılı hale gelen taşınmaz malların cins değişikliği işlemlerinde, yapı kullanma izin belgesi veya işlemin yapılmasını talep eden Belediye/Valilik yazısı
İşlemin Mali Yönü	
Tapu harcı 1	**492 HK/(IV)13-a** İlgili Vergi Dairesi/Mal Müdürlüğünden harcın ödenmiş olduğuna dair belge alınarak işlemler gerçekleştirilecektir. Tapu Müdürlüğünce ayrıca bir harç tahakkuku yapılmayacaktır. NOT: 13-a maddesi uyarınca 2017 yılında uygulanan harç tutarı 203,20 TL'dir.
Tapu harcı 2	**492 HK/(IV)13-c** Yukarıda yazılı 13-(a) fıkrası dışında kalan her nevi cins ve kayıt tashihinde (yapılı iken yapısız hale gelme gibi) işlem başına maktu harç tahsil edilir. 2017 yılı için 101,50 TL
Döner Sermaye	6544 sayılı Kanun'a ekli tarifeye göre Döner Sermaye ücreti alınır.

Görüldüğü gibi cins tashih işlemi yapılabilmesi için tapu idareleri, halk arasında "iskan" olarak isimlendirilen "yapı kullanma izin belgesi" veya belediyenin veya valiliğin vereceği cins tashihinin yapılabileceğine dair matbu yazı aramaktadır. Çeşitli nedenlerle bu belgelerin temin edilememesi veya ihmaller sonucunda Türkiye'deki pek çok bina tapuda arsa olarak görünür durumdadır.

Cins tashihinin yaptırılmasına ait detaylar hakkında dipnotta belirttiğimiz yazıya bakınız.

3.2. Maliye İdaresi Cins Tashihi Yapılmamış Binaların Satışında KV ve KDV İstisnası Uygulanmasını Kabul Etmemektedir

Taşınmaz satışlarında KV istisnası uygulaması ile ilgili açıklamaların bulunduğu 1 no.lu KV Genel Tebliği'nin 5.6.2.2.1. no.lu bölümünde;

"Elden çıkarılacak taşınmazlardan doğacak kazancın, bu istisna uygulamasına konu olabilmesi için taşınmazın Türk Medeni Kanununun 705'inci maddesi gereğince kurum adına tapuya tescil edilmiş olması gerekmektedir. Bu nedenle, ilgili kurum adına tapuya tescili yapılmamış bir binanın satışından doğan kazanca bu istisna uygulanmayacaktır."
hükmü yer almaktadır.

Görüldüğü gibi Maliye İdaresi kurumlar vergisi istisnasının uygulanabilmesi için taşınmazın "TAPUYA TESCİL EDİLMİŞ OLMASI" şartını aramaktadır.

Bina şeklindeki taşınmazlarda, binanın yapıldığı arsa tapuya tescil edilmiş olsa bile, bu binanın cins tashihi yoluyla tapu kütüğüne işlenmiş olması (cins tashihinin yaptırılmış olması) şartı ayrıca aranmaktadır.

Bu idari uygulama, KDV istisnası açısından da geçerlidir. Nitekim bir özelgede KDV Kanunu'nun 17/4-r maddesi kapsamındaki KDV istisnasının binalar açısından cins tashihi yapıldıktan sonra uygulanabileceği belirtilmektedir.

3.3. Maliye İdaresi KV ve KDV İstisnası İçin Aranan 2 Yıllık Sürenin Başlama Tarihi Olarak, Cins Tashih Tarihini Değil İnşaatın Fiziken Bittiği Tarihi Esas Almaktadır

Maliye İdaresi binalarda KV ve KDV istisnası için cins tashihi şartını aramakla beraber bu istisnalar için gerekli olan 2 yıl aktifte kalma şartı açısından cins tashihinin yapıldığı tarihi değil inşaatın fiziken bittiği tarihi esas almaktadır.

Nitekim 1 no.lu Kurumlar Vergisi Tebliğinin 5.6.2.2.1. no.lu bölümünde;

"Fiiliyatta cins tashihinin kurum adına tapuya tescilinin yapılmasında çeşitli nedenlerle gecikmeler olabilmektedir. Bu gibi durumlarda, taşınmazın işletme aktifinde iki yıl süreyle bulunup bulunmadığının tespitinde, işletmede iki yıldan fazla süreyle sahip olunarak fiilen kullanıldığının, yapı inşaatı ruhsatı, vergi dairesi tespiti veya resmi kurum kayıtlarından birisi ile tevsik edilebilmesi mümkün olabilecektir."
denilmiştir.

Keza, özelge bazında verilen görüşlerde de, cins tashihinin yaptırılmasından sonra geçen süre 2 yıldan az olmakla beraber, binanın fiilen tamamlandığı süre ile satış tarihi arasında 2 yıldan fazla sürenin geçtiği tevsik olunabilen hallerde, süre açısından istisna şartlarının sağlanmış sayılacağı kabul edilmiştir.

İnşaatın tamamlanma tarihi bakımından kısım kısım kullanılmaya başlayan binalar açısından özellik bulunmaktadır. Maliye İdaresi bazı bölümleri tamamlanarak kullanılmaya başlanmış olan binalarda 2 yıllık sürenin hesabı açısından binanın tümüyle tamamlandığı tarihi esas almaktadır. Nitekim bir özelgede; ".... her ne kadar kısım kısım kullanılsa da, bütün bölümleri ile birlikte

inşaatın tamamlandığı ve bina olarak fiilen kullanılmaya başlandığı tarihin esas alınması gerekmektedir." denilmiştir.

3.4. Bina Satışlarında KV ve KDV İstisnası İçin Cins Tashihi Şartı Aranıyor Olması ile İlgili Görüş ve Eleştirilerimiz

Vergi uygulamalarında en sık rastlanan sorunlardan biri de Maliye İdaresinin istisna uygulamalarında kanunda yazmayan şartları ileri sürerek, ihtilaf ve tereddütlere yol açmasıdır.
Yazımıza konu istisnalar ile ilgili Kanun hükümlerinde, satışı yapılan malın "TAŞINMAZ" niteliğinde olması yeterli görülmüştür.

Kaldı ki, "taşınmaz" tabirinin yasal tanımının yer aldığı 4721 sayılı Türk Medeni Kanunu'nun 704'üncü maddesinde;

"Madde 704- Taşınmaz mülkiyetinin konusu şunlardır:
1. Arazi,
2. Tapu kütüğünde ayrı sayfaya kaydedilen bağımsız ve sürekli haklar,
3. Kat mülkiyeti kütüğüne kayıtlı bağımsız bölümler."
ifadesi mevcut olup, bu tanımda "TAPULU OLMA" niteliğine yer verilmemiştir.

Görüldüğü gibi tapuya tescilli olma, kanunda aranan bir gereklilik değildir. Bu gereklilik kanuna aykırı olarak Maliye İdaresi tarafından ileri sürülmektedir.

Arsasının tapusu bulunsa dahi, bu arsa üzerinde fiziken mevcut olan binanın sırf cins tashihinin yaptırılmamış olmasını istisna engeli olarak ileri sürmek ise, kanuna aykırı şart koşmanın daha ileri götürülmüş halidir.

Maliye İdaresinin bir yandan cins tashihini istisna şartı olarak ileri sürerken, diğer yandan 2 yıllık aktifte tutulma süresinin hesabı açısından binanın fiziken tamamlandığı tarihe itibar etmesi kendi içinde çelişki oluşturmaktadır.

1 no.lu Kurumlar Vergisi Tebliğinin 5.6.2.2.1. no.lu bölümünde 2 yıllık sürenin hesabı açısından cins tashihi değil binanın bitim tarihi dikkate alınırken, 76 no.lu Gelir Vergisi Sirkülerinin 5'inci maddesinde yine istisna için gerekli sürenin hesabı açısından cins tashih tarihinin iktisap tarihi olarak kabul edilmesi ayrı bir çelişki konusudur.

İstisna uygulamaları açısından 2 yıllık sürenin hesabına ilişkin detaylı görüşlerimiz, yayınlanmış olan bir makalemizde ifade edilmiştir.

Bizim anlayışımıza göre, taşınmazın (arsanın) üzerinde bina var ise;
- Bu bina natamam bile olsa,
- Kısmen kullanıma müsait hale gelmiş de olsa,
- Binanın bitim tarihinden itibaren 2 yıl geçmemiş de olsa,
- Binanın cins tashihi yaptırılmamış da olsa,

bu taşınmaz (arsa) 2 yıldan fazla aktifte kalmış ise ve diğer istisna şartları da mevcut ise, üst yapı dahil arsa satış bedelinin tamamı KV ve KDV istisnasına konu edilebilmelidir. Çünkü Türk Medeni Kanunu'ndaki taşınmaz tanımı arsayı esas almaktadır. Arsanın üzerindeki herhangi bir üst yapı arsaya dahildir, yani arsanın mütemmimidir.

Türk Medeni Kanunu'nun 704'üncü maddesinde "Kat mülkiyeti kütüğüne kayıtlı bağımsız bölümler" bir taşınmaz türü olarak zikredilmiştir.

Kat mülkiyetine konu bir bağımsız bölüm, alındığından itibaren 2 yıl geçtikten sonra satıldığında diğer istisna şartları da sağlanmışsa, KV ve KDV istisnalarının uygulanacağı tabiidir.

Buna mukabil, bir kurum sahibi olduğu arsa üzerinde inşaat yaparak kat mülkiyetine konu olacak şekilde bağımsız bölümler meydana getirmesi durumunda;
- İnşaatın herhangi bir safhasında,
- Kat mülkiyeti kurulmadan önce veya sonra,

İnşaatı topluca satarsa, kat irtifaklı arsa payı satışı yaparsa yahut kat mülkiyeti tapulu bağımsız bölüm satarsa, arsanın edinim tarihine itibar edilmek suretiyle ve diğer istisna şartlarının mevcut olduğu varsayımına göre istisnadan yararlanabilmelidir.

Başka bir anlatımla arsanın kat mülkiyetine tabi bağımsız bölümlere dönüştürülmesi durumunda 2 yıllık süren hesabı açısından, kat mülkiyetine dönüşüm tarihinin değil, arsanın edinim tarihine itibar edilmeli ve tapudaki görünüm istisnaya engel teşkil etmemelidir.

4.Sonuç

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5/1-e ve KDV Kanunu'nun 17/4-r maddeleri uyarınca, kurumlar tarafından en az 2 yıl süreyle aktifte tutulmuş taşınmazların satışını konu alan istisnaların tatbikinde, taşınmazın (arsanın) üzerindeki binanın tapuda cins tashih işlemine tabi tutulmamış olmasını istisnaya engel olarak ileri süren, 1 no.lu Kurumlar Vergisi Tebliğine ve buna paralel özelgelere katılmıyoruz.