



K Ü T A H Y A TİCARET VE SANAYİ ODASI

HUKUK MÜŞAVİRLİĞİ BİLGİLENDİRME NOTLARI

2017/NİSAN

Derleyen: Dönmez Hukuk Bürosu

İÇİNDEKİLER

S.NO.	KONU BAŞLIĞI	SAYFA NO.
1	WEB SİTESİ ZORUNLULUĞU KALKTI MI?	03-04
2	YAZAR KASA FİŞLERİ GİDER OLARAK KABUL EDİLİR Mİ?	05
3	ŞİRKETLER HER İŞİ YAPAR MI?	06
4	İŞVERENİN DESTEK PERSONELİ GÖREVLENDİRME YÜKÜMLÜLÜĞÜ	07-10
5	İŞ KANUNU'NA GÖRE PART-TİME ÇALIŞMA	11-15
6	KUR FARKLARI VERGİ İLİŞKİSİNDE ARAYIŞLAR	16-17
7	MUHTASAR BEYANNAME İLE SGK AYLIK BİLDİRGESİ BİRLEŞTİRİLDİ	18-19
8	TİCARİ DEFTERLERİN SAHİBİ ALEYHİNE DELİL OLMASI	20-24
9	NAKİT SERMAYE ARTIŞINDA FAİZ İNDİRİMİNDEN YARARLANMA KOŞULU	25-41

WEB SİTESİ ZORUNLULUĞU KALKTI MI?

Kanunda yapılan değişiklikle artık “her firma” internet sitesi yapmak zorunda olmayacak ama...

TBMM Genel Kurulu’nda, Türk Ticaret Kanunu’nun Yürürlüğü ve Uygulama Şekli Hakkında Kanun’da Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun Tasarısı kabul edilerek yasalaştı.

Kanun, 2011 yılında kabul edilen Türk Ticaret Kanunu’nda, uygulamada sorun yaşanmaması için bazı değişiklikler içeriyor.

Kanun, şirketlerin internet sitesi oluşturma zorunluluğu, tescil işlemlerine ilişkin şartlar, kanuna aykırı hareket eden tacirlere uygulanacak cezalar, ticari davalar ve anonim şirketlere ilişkin bazı hükümleri yeniden düzenliyor.

Her tacir internet sitesi oluşturmak zorunda olmayacak, ancak internet sitesi oluşturma yükümlülüğüne tabi olan tacirler, işletmesi ile ilgili bilgileri bu siteden yayımlayacak.

Ticaret sicili kayıt işlemlerinin elektronik ortamda yapılması için toplanması ve işlenmesi gereken kişisel veriler, kişisel verilerin korunması ve bilgi güvenliğinin sağlanmasına ilişkin mevzuata uygun bir şekilde korunacak.

Sicil müdürünce verilen süre içinde tescil isteminde bulunmayan ve kaçınma sebeplerini de bildirmeyen kişiye, sicil müdürünün teklifi üzerine mülki amiri tarafından bin lira ceza uygulanacak. Tescil ve kayıt için gerçeğe aykırı beyanda bulunanlara 2 bin lira caza verilecek.

Tescil edilen ticaret unvanı, ticari işletmenin görülebilecek bir yerine okunaklı bir şekilde yazılacak. Tacirin işletmesiyle ilgili olarak düzenlediği ticari mektuplarda ve ticari defterlere yapılan kayıtların dayandığı belgelerde, tacirin sicil numarası, ticaret unvanı, işletmesinin merkezi ile tacir internet sitesi oluşturma yükümlülüğüne tabi ise tescil edilen internet sitesinin adresi de gösterilecek. Tüm bu bilgiler şirketin internet sitesinde de yayımlanacak.

Söz konusu sitede ayrıca anonim şirketlerde yönetim kurulu başkan ve üyelerinin adları, soyadları ile taahhüt edilen ve ödenen sermaye miktarı, limited şirketlerde müdürlerin adları ve soyadları ile taahhüt edilen ve ödenen sermaye miktarı, komandit şirketlerde yöneticilerin adları ve soyadları ile taahhüt edilen ve ödenen sermaye miktarı yayımlanacak. Bu yükümlükleri yerine getirmeyenler için 2 bin lira idari para cezası uygulanacak.

HANGİ ŞİRKETLER ZORNULUK KAPSAMINDA

Burada yapılan değişiklik aslında “Bütün şirketlerin denetime tabi tutulması” maddesinin değiştirilmesinden kaynaklanıyor.

Yeni TTK’nın önceki versiyonuna göre büyük, küçük ve orta ölçekli, halka açık olan veya olmayan, hisse senetleri borsada işlem gören veya görmeyen, özel ve kamu sektörüne dâhil tüm anonim şirketler denetime tabi olacaklardı. Hiçbir anonim şirket bu denetim dışı tutulmamıştı. Ayrıca, yeni TTK’nın Geçici 6’ncı maddesi ile anonim şirketlerin yanı sıra limited ve sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketlerin de denetime tabi olacağı öngörülmüştü.

Değiştirilmeden önce internet sitesi oluşturma zorunluluğunu tespit eden yasa şu şekildeydi: **Denetime tabi olan sermaye şirketleri**, kuruluşlarının ticaret siciline tescili tarihinden itibaren üç ay içinde bir **internet sitesi** açmak ve bu sitenin belirli bir bölümünü şirketçe kanunen yapılması gereken ilanların yayımlanmasına özgülemek zorundadır.

Denetime tabi olan şirketlerin kapsamı tüm şirketleri kapsamayacak şekilde değiştirilince artık internet sitesi yapma zorunluluğu da aynı şekilde değişti.

Yeni düzenlemeye göre denetime tabi olacak şirketlerin Bakanlar Kurulunca belirlenecek.

Kabul edilen taslakta yer alan hüküm şöyle:

6102 sayılı Kanunun 397 nci maddesinin birinci ve ikinci fıkraları aşağıdaki şekilde değiştirilmiş ve maddeye aşağıdaki fıkra eklenmiştir.

“(1) Dördüncü fıkra uyarınca denetime tabi olan anonim şirketlerin ve şirketler topluluğunun finansal tabloları denetçi tarafından, Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunca yayımlanan uluslararası denetim standartlarıyla uyumlu Türkiye Denetim Standartlarına göre denetlenir. Yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporu içinde yer alan finansal bilgilerin, denetlenen finansal tablolar ile tutarlı olup olmadığı ve gerçeği yansıtır yansıtmadığı da denetim kapsamı içindedir.

(2) 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. Denetime tabi olduğu halde, denetletirilmemiş finansal tablolar ile yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporu, düzenlenmemiş hükmündedir.”

“(4) 398 inci madde kapsamında denetime tabi olacak şirketler Bakanlar Kurulunca belirlenir.”

YAZAR KASA FİŞLERİ GİDER OLARAK KABUL EDİLİR Mİ?

İşletmeler, ticari faaliyetlerini yerine getirirken; yiyecek, içecek başta olmak üzere ,temizlik malzemesi, kırtasiye, bilgisayar sarf malzemesi vb. birtakım giderler yaparlar.

Yapılan bu giderler karşılığında da, yazarkasa fişi ya da fatura alırlar. Alınan yazar kasa fişi ya da faturalar muhasebeleştirilerek, vergi matrahından düşülür ve aynı zamanda üzerindeki Katma Değer Vergisi (KDV) indirim konusu yapılır.

Ticari ilişkilerde iki taraf söz konusudur; satıcı ve alıcı. Satıcılar, yapılan işlem karşılığında yazarkasa fişi ya da fatura düzenlerler.

1.1.2013 tarihinden itibaren 800 TL'yi geçen işlemlerde fatura düzenlenmesi zorunludur. Ancak, alışverişi yapan iki tarafında tüccar olması durumunda kurallar değişiyor.

Söz konusu düzenlemeye göre ticari ilişkinin her iki tarafı da tüccar olursa, yapılan işin bedeli ne olursa olsun her iki taraf da fatura vermek ve almak zorundadır.

VUK 167 No'lu Tebliğde de aynı konuya değinilmiş ve bunlar için perakende satış fişlerinin geçerli olmayacağı açıklanmıştır.

Pratik hayatta yapılan her işlem için fatura düzenlenmesi ya da istenmesi mümkün olmadığından bu konuda bazı istisnalar getirilmiştir.

VUK 204 Sıra no'lu Genel Tebliğler ile yapılan düzenleme sonucu mükelleflerin ticari faaliyetlerine ilişkin olarak işyerinde kullanılmak ve tüketilmek amacıyla satın aldıkları ve bedeli fatura düzenleme mecburiyetini belirleyen kanuni haddi aşmayan mal ve hizmet bedelleri için düzenlenen yazarkasa fişlerinin gider belgesi olarak kabul edileceği belirtilmiştir. Söz konusu giderler, kırtasiye, büro ve temizlik malzemeleri gibi giderler olarak belirtilmiştir.

Sonuç olarak, işyerlerine yapılan genel giderler karşılığı fatura alınması zorunludur. Ancak, ticari faaliyetle ilgili olması ve işyerinde kullanılması şartıyla kırtasiye, büro ve temizlik maddeleri için alınan yazarkasa fişleri de gider olarak kabul edilecek ve KDV indirim konusu yapılacaktır. Burada dikkat edilmesi gereken çok önemli bir husus var; şirket çalışanları özellikle şehir içi ve şehir dışı seyahatler esnasında yapılan giderler karşılığı yazar kasa fişi almaktadırlar.

Bu fişler de gider olarak kaydedilip hem vergiden düşülmekte hem de KDV'leri indirim konusu yapılmaktadır. Kanunda açık bir şekilde düzenlenmiş; bu işlemler dolayısı ile fatura alınması zorunludur, yazarkasa fişleri geçersizdir ve KDV'ler indirim konusu yapılamaz.

Bir denetleme esnasında vergi ve KDV açısından cezalı duruma düşmemeniz için yazarkasa fişi değil fatura almak zorunda olduğunuzu unutmayın.

ŞİRKETLER HER İŞİ YAPAR MI?

Ne iş olsa yaparım abi” sözü artık şirketler için de geçerli. Şirketler yeni Türk Ticaret Kanunu’na göre ana sözleşmelerinde yazılı olmayan işleri de yapabilir haldeler. Kanunda yapılan değişiklik bunun yolunu açtı ve herkes istediği her işi yapabilirken, şirketlerin ana sözleşmeye bağlı kalma zorunluluğu gibi bir garipliğin de önüne geçti.

ESKİ TTK NE DİYORDU?

Eski Türk Ticaret Kanunu’nun Hükmi Şahısların Ehliyeti başlıklı 137. maddesi “Ticaret şirketleri hükmi şahsiyeti haiz olup şirket mukavelesinde yazılı işletme mevzuunun çevresi içinde kalmak şartıyla bütün hakları iktisap ve borçları iltizam edebilirler. Bu husustaki kanuni istisnalar mahfuzdur.” şeklindeydi.

Yani ana sözleşmende ne yazılıysa onu yapabilirsin diyordu. Bunun dışında bir iş yapmaya kalkarsan bunu yetki aşımı olarak nitelendiriyor ve bu da bir sürü hukuki sıkıntılara yol açıyordu.

YENİ TTK NE DİYOR?

Yeni Türk Ticaret Kanunu, bu konuyu Tüzel Kişilik ve ehliyet başlığı ile 125. maddede yeniden düzenledi ve “Ticaret şirketleri tüzel kişiliği haizdir. Ticaret şirketleri, Türk Medeni Kanunu’nun 48. maddesi çerçevesinde bütün haklardan yararlanabilir ve borçları üstlenebilirler. Bu husustaki kanuni istisnalar saklıdır.” haline getirdi.

Bu şu demek: Şirketler artık Türk Medeni Kanunu’nun 48. maddesindeki evlenme, boşanma, mirasçı olma gibi insana özgü nitelikler dışındaki her türlü hakka sahiptir. Dolayısıyla istediği işi ya da ticareti, herhangi bir değişiklik ya da kısıtlamaya uğramadan yapabilir.

İŞTİĞAL KONUSU TADİLİ BİTTİ

Bu değişiklik ile birlikte, şirketlerin iştigal konuları ile ilgili durmadan değişiklik yapmak zorunda kalmaları ve şirket ana sözleşmelerine sayfalarca iştigal konusu yazmaları zorunluluğu da bitmiş oldu. Sermaye artırım ve benzeri konular elbette tadil edilmek zorunda.

İHALE KOMİSYONLARI DİKKAT ETMELİ

Kanundaki bu değişiklik bilhassa ihale komisyonlarını yakından ilgilendiriyor. Çünkü ihale komisyonları bundan önceki uygulamalarda, ihaleye katılmak isteyen şirketlerin ana sözleşmelerinde, ihale konusunun yazılı olup olmadığına da bakıyorlardı.

Mesela ana sözleşmesinde yolcu taşımacılığı işi yazılı olan bir firma temizlik işiyle ilgili bir ihaleye katılamıyordu.

Artık böyle bir şey yok. Ana sözleşmelerinde yazılı olmadığı gerekçesiyle ihaleye almadıkları firmalar, başlarına ihalenin iptaline kadar gidebilecek ciddi sorunlar çıkarabilir.

HÜR TEŞEBBÜS

Kanunda yapılan bu değişiklik, gerçek anlamda hür teşebbüsün önünü açtı diyebiliriz.

Gerçek kişilere tanınmış kimi avantajların şirketlere de tanınmış olması belki ticaret hayatını biraz daha hareketlendirir.

İŞVERENİN DESTEK PERSONELİ GÖREVLENDİRME YÜKÜMLÜLÜĞÜ

Recep GÜNER
ÇSGB İş Müfettişi

Özet

İşveren 6331 sayılı İş Sağlığı ve Güvenliği Kanunu madde 11'e göre acil durumlarla mücadele için işyerinde destek personeli görevlendirmelidir. Görevlendirilecek destek personelinin niteliği, eğitimi vb. hususlar 6331 sayılı Kanunda ve İşyerlerinde Acil Durumlar Hakkında Yönetmelikte belirtilmektedir. İşyerinde destek personeli görevlendirmeyen işverenlere ağır idari para cezası uygulanmaktadır.

Giriş

30.06.2012 tarih 28339 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 6331 sayılı İş Sağlığı ve Güvenliği Kanunu madde 11'e göre işveren acil durumlarla mücadele için işyerinin büyüklüğü ve taşıdığı özel tehlikeler, yapılan işin niteliği, çalışan sayısı ile işyerinde bulunan diğer kişileri dikkate alarak; önleme, koruma, tahliye, yangınla mücadele, ilk yardım ve benzeri konularda uygun donanımına sahip ve bu konularda eğitilmiş yeterli sayıda kişiyi görevlendirir, araç ve gereçleri sağlayarak eğitim ve tatbikatları yaptırır ve ekiplerin her zaman hazır bulunmalarını sağlamalıdır. Söz konusu yükümlülük kapsamında görevlendirilen çalışanlar destek personeli olarak adlandırılır. Destek personellerinden arama, kurtarma ve tahliye, yangınla mücadele ve ilk yardım olmak üzere üç ayrı ekip oluşturulmalıdır. Ekiplerin kaçır kişiden oluşturulacağı işyerinin tehlike sınıfına ve çalışan sayısına göre tayin edilir. Bu kapsamda bazı işyerlerinin birden fazla destek personeli görevlendirmesi gerekirken bazılarının görevlendirmesi zorunlu değildir. Özellikle Çalışma Bakanlığı İş Müfettişlerince yürütülen denetimlerde çoğu işyeri tarafından söz konusu ekiplerin yanlış belirlendiği görülmektedir.

1. Destek Personeli Kimdir?

6331 sayılı İş Sağlığı ve Güvenliği Kanunu'na göre destek personeli "Asli görevinin yanında iş sağlığı ve güvenliği ile ilgili önleme, koruma, tahliye, yangınla mücadele, ilk yardım ve benzeri konularda özel olarak görevlendirilmiş uygun donanım ve yeterli eğitime sahip" çalışandır. Destek personeli için işverenin dışarıdan başka personel istihdam etmesine gerek yoktur. Gerekli eğitimleri ve belgeleri aldırması şartıyla kendi çalışanları arasından destek personeli görevlendirebilir. İşveren, İşyerlerinde Acil Durumlar Hakkında Yönetmeliğe göre destek personellerinden arama, kurtarma ve tahliye; yangınla mücadele ve ilk yardım olmak üzere en az 3 ekip görevlendirmelidir. Akaryakıt rafinesi, tehlikeli kimyasal depolanan veya üretilen yerler gibi işyerlerinde acil durumlarda parlayıcı, patlayıcı malzemenin kesilmesi, elektrik, doğal gaz gibi sistemlerin kapatılması için ayrıyeten bir ekip daha görevlendirilebilir.

2. Kimler Destek Personeli Olabilir?

Destek personeli işyerinde istihdam edilen çalışanların arasından belirlenir. 6331 sayılı Kanunun 3'üncü maddesine göre destek personelinin acil durumlarla ilgili konularda özel olarak görevlendirilmiş olmaları, görevlendirildikleri konularla ilgili donanım ve yeterli eğitime sahip olmaları şarttır. İşyerlerinde Acil Durumlar Hakkında Yönetmeliğin 12'nci maddesine göre destek personeli olarak görevlendirilen çalışanların ve varsa yedeklerinin adı, soyadı, unvanı, sorumluluk alanı ve iletişim bilgilerini içeren bir kroki acil durum planına eklenmeli ve bu kroki

işyerinin bina içinde kolayca görülebilecek yerlerde asılı olarak bulundurulmalıdır. Destek personelleri atama yazıları ile hangi alanda görevlendirilecekleri özellikle belirlenmelidir.

3.Destek Personeline Eğitimi Nasıl Verilebilir?

Daha önce dile getirdiğimiz gibi işverenin öncelikli görevi, çalışanlar arasında kimlerin destek personeli olacağını belirlemek ve özel olarak görevlendirmektir. Görevlendirilecek kişilerin yapacakları işle ilgili eğitime sahip olması gerekmektedir. Esas itibarıyla iş sağlığı ve güvenliği mevzuatında arama, kurtarma ve tahliye ekibi ile yangınla mücadele ekibinin nasıl bir eğitim alması gerektiğine yönelik bir hüküm bulunmamaktadır. Genel iş güvenliği uygulamaları kapsamında işveren çeşitli eğitim kurumlarından, üniversitelerden veya ilgili konularda uzmanlığa sahip kişilerden söz konusu ekipler için gerekli eğitimleri alabilir.

Örnek olarak yangınla mücadele ekibi için itfaiyeden, yangıncı sertifikası veren eğitim kurumlarından veya kurslardan gerekli eğitimler alınabilir. Binaların Yangından Korunması Hakkında Yönetmeliğin 130'uncu maddesinde; "Bünyesinde itfaiye birimi bulunduran mahalli idareler ile kamu kurum ve kuruluşları ve özel kuruluşlar ile diğer yapı, bina ve işletmelerde itfaiye birimi personelinin eğitimi, kendi imkânları ile kendi kuruluşlarınca, gerekirse bünyesinde itfaiye eğitim birimi bulunan mahalli itfaiye ve il afet ve acil durum müdürlüklerinden yararlanılarak yapılır. Bu kuruluşlar, ilgili mevzuatına uygun şekilde yangın eğitimi veren özel okul, kurs ve dershanelerden eğitim hizmeti alabilirler." ibaresi yer almaktadır. Hükmü özetlemek gerekirse işyerlerini yangın eğitimi dışarıdan alabileceği gibi bu eğitimi kendileri de verebileceği dile getirilmiştir. Her ne kadar yürürlükte olmasa da İşçi Sağlığı ve İş Güvenliği Tüzüğü madde 133'e baktığımızda "Özel itfaiye teşkilatı bulunmayan işyerlerinde, bekçiler ile çalışanlar arasından yeteri kadar yardımcıları seçilerek bir yangın söndürme ekibi kurulacak ve bu ekip personeline, yangın halinde yapacakları görevler gösterilecek ve yangına karşı savunma eğitimi yapılacaktır, ayrıca hangi söndürme cihaz ve aletlerinin, hangi çeşit yangına karşı kullanılacağı da öğretilecektir." hükmünü görmekteyiz.

Tüzükte de görüldüğü gibi yangın eğitimi imkanlar dahilinde işyeri tarafından verilebilir. Bu noktada mevzuatta her hangi bir şekilde bir zorunluluk bulunmamaktadır. İş güvenliği uzmanı veya başka bir kişi konu hakkında yetkin olduğu sürece söz konusu eğitimi verebilir. Burada esas olan eğitimin farkındalık yaratması ve amacına hizmet etmesidir. İşyerlerinde Acil Durumlar Hakkında Yönetmeliğin 15/1 maddesine göre söz konusu eğitimlerin işyerinde iş güvenliği uzmanı veya işyeri hekimi tarafından verilmesi halinde, bu durum işveren ile eğitim verenlerce imzalanarak belgelendirilmelidir.

İşverenin oluşturması gereken bir diğer ekip de ilk yardım ekibidir. Adından da anlaşıldığı gibi ekipte yer alanların ilk yardımcı olması gereklidir. İlk yardım amacı doğrultusunda, hasta veya yaralıya tıbbi araç gereç aranmaksızın mevcut araç ve gereçlerle ilaçsız uygulamaları yapan ilk yardım eğitimi alarak ilk yardımcı belgesi almış kişiye ilk yardımcı denmektedir. İşveren ilk yardım ekibini söz konusu belgeyi almış çalışanlarından kurması gerekmektedir. İlk yardım ekibinde yer alan çalışanlar Sağlık Bakanlığından yetkili ilk yardım eğitim merkezimizden 16 saatlik temel ilk yardım kursuna katılmalıdır. Sonrasında İl Sağlık Müdürlüğü tarafından açılan uygulamalı ilk yardım sınavlarına girmelidir. Sınavdan 70 geçer notu alan çalışanlar ilk yardım sertifikası alabilir. Çalışanların aldığı ilk yardım sertifikalarının 3 yıl süre ile geçerliliği bulunmaktadır. Geçerlilik süresi dolan ilk yardımcı çalışanlar ilk yardım eğitim merkezimizce

düzenlenen 8 saatlik ilk yardım yenileme eğitimine katılarak sınav şartı aranmaksızın mevcut belgelerini yenileyebilmektedir.

Her ne kadar mevzuatta belirtilmemiş olsa da acil durum ekiplerinde görev alacak destek personelinin sağlık durumunda yangın, patlama, deprem gibi acil durumlarda verilen görevi yerine getirmesine engel teşkil edecek bir sorununun olmaması gerekmektedir. Bu noktada hipertansiyon, sara veya solunum yetmezliği gibi acil durumlarda görevini gereği gibi yapmasına engel olacak hastalıkları olan veyahut engelli çalışanlar destek personeli olarak görevlendirilmemelidir. Destek personeli olarak görevlendirilecek çalışanların sağlık raporları dikkatli incelenmelidir.

4.Ekiplerde Yer Alacak Destek Personeli Sayısı Nasıl Belirlenir?

Arama, kurtarma ve tahliye ekibi ile yangınla mücadele ekibinde kaç destek personelinin yer alacağı İşyerlerinde Acil Durumlar Hakkında Yönetmeliğin 11'inci maddesine göre belirlenir.

Söz konusu maddeye göre;

- Çok tehlikeli sınıfta yer alan işyerlerinde 30 çalışana,
- Tehlikeli sınıfta yer alan işyerlerinde 40 çalışana,
- Az tehlikeli sınıfta yer alan işyerlerinde 50 çalışana kadar

"Arama, kurtarma ve tahliye" ile "Yangınla mücadele" konularının her biri için uygun donanıma sahip ve özel eğitilmiş en az birer çalışanı destek elemanı olarak görevlendirilir. İşyerinde bunları aşan sayılarda çalışanın bulunması halinde, tehlike sınıfına göre her 30, 40 ve 50'ye kadar çalışan için birer destek elemanı daha görevlendirir.

Örnek olarak 40 çalışan istihdam edilen az tehlikeli sınıfta bir işyeri 1 arama, kurtarma ve tahliye ile 1 yangınla mücadele; 51 çalışanı olan az tehlikeli bir işyeri 2 arama, kurtarma ve tahliye ile 2 yangınla mücadele; 110 çalışan istihdam edilen tehlikeli sınıfta bir işyeri 3 arama, kurtarma ve tahliye ile 3 yangınla mücadele kişiden oluşan ekipleri kurmakla yükümlüdür.

İlk yardım ekibinde kaç çalışanın görevlendirilmesi gerektiği Sağlık Bakanlığı'nın İlk yardım yönetmeliğine göre tayin edilir.

Buna göre işverenin;

- Az tehlikeli işyerlerinde, her 20 çalışan için 1 ilk yardımcı,
- Tehlikeli işyerlerinde, her 15 çalışana kadar 1 ilk yardımcı,
- Çok tehlikeli işyerlerinde, her 10 çalışana kadar 1 ilk yardımcı görevlendirmesi gerekmektedir.

Burada dikkat edilmesi gereken husus az tehlikeli sınıfta yer alan işyerlerinin 20 çalışana kadar ilk yardımcı görevlendirmesine gerek olmadığıdır. Az tehlikeli işyerleri her 20 çalışan için 1 ilk yardımcı görevlendirmesi gerekmektedir. Örnek olarak 19 çalışanı olan az tehlikeli bir işyerinde ilk yardımcı görevlendirilmesi şart değildir. 30 çalışanı olan az tehlikeli bir işyerinin 1, 42 çalışanı olan az tehlikeli işyerinin 2 ilk yardımcı, 14 çalışanı olan tehlikeli işyerinin 1, 16 çalışanı olan tehlikeli işyerinin 2 ilk yardımcı görevlendirmesi gerekmektedir.

10'dan az çalışanı olan ve az tehlikeli sınıfta yer alan işyerlerinde sadece bir kişinin destek elemanı olarak görevlendirilmesi yeterlidir. Yukarıda açıkladığımız gibi 10'dan az çalışanı olan ve az tehlikeli sınıfta yer alan işyerlerinde görevlendirilecek 1 çalışanın ilk yardım sertifikasına sahip olması şart değildir.

Sonuç

İşveren acil durumlarla mücadele için işyerinin büyüklüğü ve taşıdığı özel tehlikeler, yapılan işin niteliği, çalışan sayısı ile işyerinde bulunan diğer kişileri dikkate alarak; önleme, koruma, tahliye, yangınla mücadele, ilk yardım ve benzeri konularda uygun donanıma sahip ve bu konularda eğitilmiş yeterli sayıda çalışanı görevlendirmek ve her zaman hazır bulunmalarını sağlamakla yükümlüdür. Söz konusu ekipleri oluşturmayan işverenlere 2017 yılında aşağıdaki miktarlarda idari para cezası uygulanır:

Acil Durum Ekiplerini Belirlememek *Her bir yükümlülük için TL/ Aykırılığın devamı halinde her ay*

10'dan Az Çalışanı Olan İşyerleri			10-49 Çalışanı Olan İşyerleri			50- + Çalışanı Olan İşyerleri		
AZ TEHLİKELİ (Aynı miktarda)	TEHLİKELİ (% 25 artınarak)	ÇOK TEHLİKELİ (% 50 artınarak)	AZ TEHLİKELİ (Aynı miktarda)	TEHLİKELİ (% 50 artınarak)	ÇOK TEHLİKELİ (% 100 artınarak)	AZ TEHLİKELİ (% 50 artınarak)	TEHLİKELİ (% 100 artınarak)	ÇOK TEHLİKELİ (% 200 artınarak)
1.350	1.687	2.025	1.350	2.025	2.700	2.025	2.700	4.050

Kaynakça

-20.06.2012 tarih ve 6331 sayılı İş Sağlığı ve Güvenliği Kanunu

-22.05.2003 tarih ve 4857 sayılı İş Kanunu

-26.12.2012 tarih ve 28509 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan İş Sağlığı ve Güvenliğine İlişkin İşyeri Tehlike Sınıfları Tebliği

-18.06.2013 tarih ve 28681 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan İşyerlerinde Acil Durumlar Hakkında Yönetmelik

-29.07.2015 tarih ve 29429 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan İlk Yardım Yönetmeliği

İŞ KANUNU'NA GÖRE PART-TİME ÇALIŞMA

Cumhur Sinan ÖZDEMİR
ÇSGB İş Başmüfettişi

Özet

İşyerinde tam süreli iş sözleşmesi ile yapılan emsal çalışmanın üçte ikisi oranına kadar yapılan çalışma kısmi süreli çalışmadır. İşyerinde normal haftalık çalışma süresi eğer 45 saat ise, haftada en fazla 30 saate kadar yapılan çalışmaları kapsayan iş sözleşmeleri kısmi süreli iş sözleşmesi olarak tanımlanır. Part-time (kısmî süreli) iş sözleşmesi ile çalıştırılan işçi, ayırımı haklı kılan bir neden olmadıkça, iş sözleşmesinin kısmî süreli olmasından dolayı tam süreli emsal işçiye göre farklı işleme tâbi tutulamaz. Part-time (kısmî süreli) çalışan işçinin ücret ve paraya ilişkin bölünebilir menfaatleri, tam süreli emsal işçiye göre çalıştığı süreye orantılı olarak ödenir.

1. Giriş

İş Kanuna göre taraflar iş sözleşmesini, kanun hükümleriyle getirilen sınırlamalar saklı kalmak koşuluyla, ihtiyaçlarına uygun türde düzenleyebilirler. İş sözleşmeleri belirli veya belirsiz süreli yapılır. Bu sözleşmeler çalışma biçimleri bakımından tam süreli veya kısmî süreli yahut deneme süreli ya da diğer türde oluşturulabilir.

2.Part-Time (Kısmi Süreli) İş Sözleşmesi

İşçinin normal haftalık çalışma süresinin, tam süreli iş sözleşmesiyle çalışan emsal işçiye göre önemli ölçüde daha az belirlenmesi durumunda sözleşme kısmî süreli iş sözleşmesidir. Kısmî süreli iş sözleşmesi ile çalıştırılan işçi, ayırımı haklı kılan bir neden olmadıkça, salt iş sözleşmesinin kısmî süreli olmasından dolayı tam süreli emsal işçiye göre farklı işleme tâbi tutulamaz. Kısmî süreli çalışan işçinin ücret ve paraya ilişkin bölünebilir menfaatleri, tam süreli emsal işçiye göre çalıştığı süreye orantılı olarak ödenir. Çalışılan haftalık süre dışında kısmi süreli iş sözleşmesi ile tam süreli iş sözleşmesi arasında fark yoktur.

Çalışan, Türk Borçlar Kanunu'nun 393'üncü maddesinin öngördüğü çerçeve içinde ve zaman ile bağımlılık unsurlarını gerçekleştirecek biçimde çalışmaktaysa aradaki çalışma ilişkisi hizmet akdi, çalışan iş gücünü belirli ya da belirli olmayan bir zaman için çalıştırmanın buyruğunda bulundurmakla yükümlü olmayarak işini görüyorsa ve sözleşmenin amacı bir eser meydana getirmekse çalışma ilişkisi istisna akdidir.

İşyerine günde iki kez giden, işverenin talimatlarına göre hareket eden çalışanın çalışma ilişkisi part-time biçiminde iş sözleşmesidir.

3.Part-Time (Kısmi Süreli) Çalışma

İşyerinde tam süreli iş sözleşmesi ile yapılan emsal çalışmanın üçte ikisi oranına kadar yapılan çalışma kısmi süreli çalışmadır. Emsal işçi, işyerinde aynı veya benzeri işte tam süreli çalıştırılan işçidir. İşyerinde böyle bir işçi bulunmadığı takdirde, o işkolunda şartlara uygun işyerinde aynı veya benzer işi üstlenen tam süreli iş sözleşmesiyle çalıştırılan işçi esas alınır.

Esnek çalışma biçimlerinden kısmi süreli çalışma ile bir kimsenin aynı zamanda birden fazla işyerinde ayrı hizmet sözleşmeleri ile çalışması mümkündür. İş sözleşmesine göre haftada beş

gün birer saatten ayda toplam 20 saat çalışma, part-time (kısmi süreli) çalışmadır. Kısmi süreli çalışma hallerinde kıdem süresinin tespitinde iş sözleşmesinin başladığı ve sona erdiği tarihler arasındaki zaman dikkate alınır. Çalışma saatlerinin toplanarak gün-ay ve yıla çevrilmesi kanaatimce doğru değildir.

3.1. Part Time (Kısmi Süreli) İş Sözleşmesinde Çalışma Süresi

Genel bakımdan çalışma süresi haftada en çok kırkbeş saattir. Aksi kararlaştırılmamışsa bu süre, işyerlerinde haftanın çalışılan günlerine eşit ölçüde bölünerek uygulanır. Haftanın iş günlerinden birinde kısmen çalışılan işyerlerinde, bu süre haftalık çalışma süresinden düşüldükten sonra, çalışılan sürenin çalışılan gün sayısına bölünmesi suretiyle günlük çalışma süreleri belirlenir. Günlük çalışma süresi her ne şekilde olursa olsun 11 saati aşamaz. Part-time (kısmi süreli) çalışma; işyerinde tam süreli iş sözleşmesi ile yapılan emsal çalışmanın üçte ikisi oranına kadar yapılan çalışma olduğundan işyerindeki normal haftalık çalışma süresinin 2/3'ü olarak belirlenmiştir. Buna göre, normal haftalık çalışma süresi eğer 45 saat ise haftada en fazla 30 saate kadar yapılan çalışmaları kapsayan iş sözleşmeleri kısmi süreli iş sözleşmesi olarak tanımlanacaktır. İşyerindeki normal çalışma süresinin 2/3 oranından söz edildiğinden, bir işyerinde kısmi süreli çalışmanın var olup olmadığını anlayabilmek için, o işyerinde uygulanan haftalık normal çalışma süresi kıstas olarak alınacaktır. Haftalık normal çalışma süresi İş Kanununa göre 45 saattir. Ancak örneğin; (A) İşyeri haftalık normal çalışma süresini 42 saat belirleyebilir. Bu durumda o işyerinde kısmi süreli çalışma süresi 42 saatin 2/3 oranı olarak 28 saat olarak belirlenecektir.

3.2. Part Time (Kısmi Süreli) İş Sözleşmesi Biçimleri

Kısmi süreli iş sözleşmeleri;

- a. Belirli süreli kısmi iş sözleşmesi,
 - b. Belirsiz süreli kısmi iş sözleşmesi,
 - c. Sürekli kısmi iş sözleşmesi,
 - d. Süreksiz kısmi iş sözleşmesi,
 - e. Deneme süreli kısmi iş sözleşmesi,
- şeklinde düzenlenebilir.

3.3. Part Time (Kısmi Süreli) İş Sözleşmesi ile Çalışan İşçilerin Hakları

3.3.1. Eşit Davranma:

Kısmi süreli çalıştırılan işçi ile tam süreli çalıştırılan emsal işçi arasında, ayırımı haklı kılan bir neden olmadıkça, salt sözleşme türünün kısmi süreli olması nedeniyle farklı bir işlem uygulanamaz.

Emsal işçi, işyerinde aynı veya benzeri işte tam süreli çalıştırılan işçidir. İşyerinde böyle bir işçi yoksa o işkolunda şartlara uygun işyerinde aynı veya benzer işi üstlenen tam süreli iş sözleşmesiyle çalıştırılan işçi esas alınacaktır.

3.3.2. Ücret Eşitliliği:

Kısmi süreli iş sözleşmesi ile çalıştırılan işçinin ücret ve paraya ilişkin bölünebilir menfaatleri, tam süreli emsal işçiye göre çalıştığı süreye orantılı olarak ödenecektir. Kısmi süreli çalışan işçilere ödenecek ücret yasal asgari ücretin altında olamaz. Aylık asgari ücretin 30 güne bölünmesiyle günlük asgari ücret, günlük asgari ücretin 7,5 saat olan normal günlük çalışma süresine bölünmesiyle de saatlik asgari ücret hesaplanır. Part time (kısmi süreli) iş

sözleşmelerinde işçinin alacağı ücretin şekli ve miktarı taraflarca serbestçe kararlaştırılabilir. Asgari ücret işçilere normal çalışma süresi karşılığı ödenmesi gereken en az ücrettir.

İşverenden kısmi süreli çalışan işçiye asgari ücretin tamamının ödenmesi istenemez ise de işçiye belirli bir süre için ödenecek ücret aynı süre için hesaplanacak asgari ücretin altına da düşemez.

3.3.3. Hafta Tatili ve Ücreti:

İş Kanununa göre, çalışma süresi haftalık olarak belirlenmiştir. Günlük çalışma süreleri esnek çalışmanın benimsenmesine göre farklı olarak saptanabilir. Süreye bağlı hakların belirlenmesinde haftalık çalışma süresi öne çıkmıştır. İşçinin haftalık çalışma süresi esas alındığından, günlük çalışma sürelerine bakılmaz; haftalık çalışma süresini yerine getirip getirmediği önem kazanır. İşçi, 45 saatlik haftalık çalışma süresini, 5 günde ve/veya 6 günde tamamlamışsa, bunun karşılığında hafta tatilini hak etmiş olacaktır. Kısmi süreli iş sözleşmesiyle çalışan işçi de, haftalık çalışma süresini tamamlamışsa, hafta tatili ve ücretine hak kazanacaktır. Kısmi süreli iş sözleşmesiyle çalışan işçiye verilecek ücret, haftalık çalışma süresinin, normal haftalık çalışma süresine olan oranı karşılığında olacaktır. Örneğin, kısmi süreli çalışan işçinin haftalık çalışma süresi eğer 15 saat ise, bu süre haftalık normal çalışma süresinin 1/3'ü oranında olduğundan ve 7,5 saatin 1/3'ü 2,5 saat olacağından, haftada 30 saat üzerinden çalışan kısmi süreli işçiye ödenecek, hafta tatili ücreti 2,5 saatlik ücreti tutarında olacaktır. Kısmi süreli işçilerin hafta tatili hakları, tam süreli işçilerde olduğu gibi 24 saat kesintisiz olacak ancak, hafta tatili ücretleri, haftalık çalışma sürelerinin, normal haftalık çalışma süresine olan oranı üzerinden ödenecektir.

3.3.4. Genel Tatil ve Ücreti:

Ulusal bayram veya genel tatil günlerinde işçi eğer çalışmazsa, o günün ücreti bir iş karşılığı olmaksızın tam olarak ödenecektir. Tatil yapmayarak işçiler çalışırlarsa, ayrıca her çalışılan gün için bir günlük ücret ödenecektir. Kısmi süreli çalışan işçi de, tam süreli işçi de olduğu gibi genel tatil veya ulusal bayram gününe rastlayan günde çalışması varsa ve o gün çalışmıyorsa, bir iş karşılığı olmaksızın genel tatil ücretine hak kazanacaktır. Eğer kısmi süreli çalışan işçinin çalışma günleri haftanın belirli günleri için kararlaştırılmış ve çalışma günleri ulusal bayram veya genel tatil gününe rastlamıyorsa, bu durumda genel tatil ücreti ödenmeyecektir. Kısmi süreli çalışan işçinin haftalık çalışma süresi örneğin 24 saat ve haftanın altı iş günü ise, ulusal bayram veya genel tatil günü çalışmadığında, genel tatil ücretini 4 saat üzerinden alacaktır. Çalışmış ise, 6 saat üzerinden ayrıca ücret ödenecektir.

3.3.5. Yıllık İzin ve Ücreti:

Yıllık ücretli izin hakkının kazanılabilmesi için tam süreli çalışan işçiler için geçerli koşullar kısmi süreli çalışan işçiler açısından da geçerlidir. Kısmi süreli iş sözleşmesi ile çalışanlar yıllık ücretli izin hakkından tam süreli çalışanlar gibi yararlanır ve farklı işleme tabi tutulamaz. Kısmi süreli çalışanların işyerine girdikleri tarihten itibaren bir yılı doldurmaları halinde yıllık ücretli izine hak kazanırlar. Kısmi süreli iş sözleşmesi ile çalışanlar iş sözleşmeleri devam ettiği sürece her yıl için hak ettikleri izinleri bir sonraki yıl izin süresi içine isabet eden kısmi süreli iş günlerinde çalışmayarak kullanır. Örneğin; bir işyerinde haftada 2 gün 3 saatten toplam 6 saat çalışan bir işçiye 14 günlük yıllık ücretli izin karşılığında 12 saatlik ücret ödenecektir. İşçi eğer işyerinde çalışmış olsa idi 14 gün içinde 12 saat çalışmış ve ücretini almış olacak idi. Burada işçinin bir hak kaybı yoktur. Part-time (kısmi süreli) çalışmalarda yıllık ücretli izin uygulamasında bir yıllık kıdem süresinin hesabında işçinin hizmet sözleşmesine göre çalışması gereken günlerde hizmetini sürdürmesi yeterlidir.

3.3.6. Kıdem Tazminatı:

Part-time (kısmi süreli) iş sözleşmesinin kıdem tazminatına hak kazanacak şekilde sona ermesi halinde kısmi süreli iş sözleşmesi ile çalışanlara kıdem tazminatları ödenecektir.

Ödeme tam yıl kıdemi olanlara (toplam kıdem tazminatı = kıdemi oluşturan yıl x günlük ücret x 30) formülü ile, bir yıldan artan süreler içinde (bir yıl içinde ödenecek kıdem tazminatı / 365 x artan süre) formülü ile hesaplanacaktır. Part-time çalışan bir işçinin ihbar ve kıdem hesabına esas hizmet süresinin ve ücretinin belirlenmesinde; hizmet akdinin başlangıcı ile sona ermesi arasındaki çalışılan ve çalışılmayan günler ayrımı yapılmaksızın tüm süre olarak dikkate alınır. Alınan son aylık ücret otuza bölünerek günlük ücret bulunur. Bu ücret esas alınarak tüm süreye göre ihbar-kıdem tazminatı hesaplanır. Çalışılan tüm süre yıl, ay, gün olarak öncelikle belirlenip kısmi süre karşılığı ücret dikkate alınmak suretiyle kıdem tazminatı hesaplanması yöntemi kıdem tazminatı için öngörülen kurallara aykırılık oluşturmaz.

Tersine o kurallar gereği hesaplama yapılmış olur. Bu yöntem basit ve pratik olduğu için daha kolay anlaşılır. Günlük çalışılan 2 saatlik süreler toplanmak sureti ile çalışılan süre tespit edilerek düşük günlük ücrete göre kıdem tazminatı hesaplanması işçinin aleyhine olur. Böyle bir yöntem uygulandığı takdirde öncelikle iki saatlik çalışma karşılığı ücretin değil, yedibuçuk saatlik ücretin göz önünde tutulması, hafta tatili ve diğer resmi tatil günlerinin eklenmesi gerekir. Kıdem tazminatı hesabında kısmi çalışmaların toplam gün sayısı 360'a değil, 365 güne bölünmesi gerekir. Part-time çalışmada fesih tarihindeki son ücret esas alınarak ihbar-kıdem tazminatı hesaplanır. Part-time çalışmada ayda 15 gün çalışan işçiye her ay tam çalışmış gibi kıdem tazminatı hesabı yapılamaz. Part-time (kısmi süreli) hizmet sözleşmelerinde bir işçinin kıdeminin hesabında işçinin fiilen çalıştığı sürelerin birleştirilmesiyle bulunacak sürenin değil, sözleşmenin başlangıç ve sona erme tarihleri arasındaki sürenin göz önünde bulundurulması gerekir. İhbar tazminatına esas alınacak sürede de aynı ilkeler geçerlidir.

3.3.7. Sigorta Prim Gün Sayısı ve Prime Esas Kazanç:

5510 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanununa göre; primlerin hesabına esas tutulacak günlük kazanç, sigortalının, bir ay için prime esas tutulan kazancının otuzda biridir. Ancak günlük kazancın hesabına esas tutulan ay içindeki bazı günlerde çalışmamış ve çalışmadığı günler için ücret almamış sigortalının günlük kazancı, o ay için prime esas tutulan kazancının ücret aldığı gün sayısına bölünmesi suretiyle hesaplanır. Sigortalıların günlük kazançlarının hesabında esas tutulan gün sayıları, aynı zamanda, bunların prim ödeme gün sayılarını gösterir. Ancak, işveren ve sigortalı arasında kısmî süreli hizmet akdinin yazılı olarak yapılmış olması kaydıyla, ay içerisinde günün bazı saatlerinde çalışan ve çalıştığı saat karşılığında ücret alan sigortalının ay içindeki prim ödeme gün sayısı, ay içindeki toplam çalışma saati süresinin 4857 sayılı İş Kanununa göre belirlenen haftalık çalışma süresine göre hesaplanan günlük çalışma saatine bölünmesi suretiyle bulunur. Bu şekildeki hesaplamada gün kesirleri bir gün kabul edilir. Yasal düzenleme doğrultusunda part time (kısmi süreli) çalışan sigortalıların ay içinde çalıştığı toplam sürenin (saat) 7,5'a bölünmesiyle, ayda kaç gün sigortalı olacağı hesaplanır. 7,5 saatin altındaki çalışmalarda 1 güne tamamlanır. Yani kısmi süreli çalışan personelin aylık sigortalılık süresi aylık çalışma gün sayısı = ay içinde çalışma saati / 7,5 formülü ile bulunur. Örneğin; ay içinde toplam 60 saat çalışan bir sigortalının SGK'na bildirilecek gün sayısı formüle edersek; $60:7,5 = 8$ gün olarak hesaplanır. Part-time (kısmi süreli) çalışan işçinin aynı süre içinde başka işyerlerinde çalışmasına yasal bir engel yoktur. Diğer bir ifadeyle işçi birden çok işverene ait işyerlerinde aynı süre içinde sigortalı olarak çalışabilir.

4.Sonuç

İşyerinde tam süreli iş sözleşmesi ile yapılan emsal çalışmanın üçte ikisi oranına kadar yapılan çalışma kısmi süreli çalışmadır. İşyerinde normal haftalık çalışma süresi eğer 45 saat ise, haftada en fazla 30 saate kadar yapılan çalışmaları kapsayan iş sözleşmeleri kısmi süreli iş sözleşmesi olarak tanımlanır. Part-time (kısmî süreli) iş sözleşmesi ile çalıştırılan işçi, ayırımı haklı kılan bir neden olmadıkça, iş sözleşmesinin kısmî süreli olmasından dolayı tam süreli emsal işçiye göre farklı işleme tâbi tutulamaz. Part-time (kısmî süreli) çalışan işçinin ücret ve paraya ilişkin bölünebilir menfaatleri, tam süreli emsal işçiye göre çalıştığı süreye orantılı olarak ödenir. Emsal işçi, işyerinde aynı veya benzeri işte tam süreli çalıştırılan işçidir.

İşyerinde böyle bir işçi bulunmadığı takdirde, o işkolunda şartlara uygun işyerinde aynı veya benzer işi üstlenen tam süreli iş sözleşmesiyle çalıştırılan işçi esas alınır. Çalışma sürelerine ve buna ilişkin yönetmelik hükümlerine uymayan işveren veya işveren vekiline 4857 sayılı İş Kanunu'nun, 63'üncü maddesine muhalefetten aynı Kanunun 104'üncü maddesi gereği 2017 yılında 1.619 TL idari para cezası uygulanacaktır.

Kaynakça

- ÖZDEMİR, Cumhur Sinan, Soru-Cevap ve İçtihatlı İş Kanunu Rehberi, Ankara, Adalet Yayınevi, 2015
- ÖZDEMİR, Cumhur Sinan, Yargıtay Karar İçtihatlı ve Açıklamalı İş Kanunu, Ankara, Maliye Postası Yayınları, 2012
- ÖZDEMİR, Cumhur Sinan, Açıklamalı ve İçtihatlı İş Mevzuatı Rehberi, İstanbul, Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayınları, 2011
- ÖZDEMİR, Cumhur Sinan, İş Kanunu İşveren ve İşçi Rehberi, Ankara, Adalet Yayınevi, 2010
- ÖZDEMİR, Cumhur Sinan, Yargıtay Kararları ile Açıklamalı Güncellenmiş İş Kanunu, Ankara, Yaklaşım Yayınları, 2009

KUR FARKLARI VERGİ İLİŞKİSİNDE ARAYIŞLAR

Yüksek kur zararları, vergi gelirlerinde azalma bilançolarda bozulma yaratır. Bizim vergi yasaları, işletme kârlarının üçte ikisini yutan sadece üçte birini işçi ödemleri, yatırım, yönetim, pazarlama, vergi, sigorta, Ar-Ge gibi harcamalara bırakan finansman giderlerinin vergi matrahından nasıl tenzil edileceğini yazmamıştır. Konu, vergi ilişkisinin aktif tarafı olan vergi yönetimi tarafından genel düzenleyici işlemlerle belirlenmektedir. Belki de böyle konjüktürel dalgalanmalara açık bir konunun, yapımı ve değiştirilmesi zor olan yasa düzeyindeki bir düzenleme yerine daha esnek olan genel düzenleyici işlemlere bırakılması doğru olanıdır. Esasen önemli olan yetkinin kim tarafından kullanılacağı değil, ihtiyaçlara uygun kullanılmasıdır. Bugüne kadar ki uygulamalarda finansman giderinin muhasebeleştirilmesinde bu giderin bağlı olduğu kredinin harcandığı varlığa bakarak kural konmuştur. Örneğin, 238 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği, emtianın satın alınıp işletme stoklarına girdiği tarihe kadar oluşan kur farklarının maliyete intikal ettirilmesini zorunlu tutmuştur. Stoktaki emtia ile ilgili olarak daha sonra ortaya çıkacak kur farklarına gelince bunların gider yazılması veya maliyete intikal ettirilmesini mükellefin isteğine bırakmıştır.

Emtia ile ilgili faizler de ise, mükellef bütünüyle serbest bırakılmıştır. İster yolda, ister stokta olsun işletmelerin emtiayla ilgili faizleri gider veya maliyet unsuru yapmaları kendi isteğine bırakılmıştır. Emtia ile ilgili doğan faizlerin muhasebeleştirilmesinde mükellefin inisiyatifini esas alan yaklaşım, yatırımlar söz konusu olunca esirgenmiştir. 163 Seri No.lu Genel Tebliğ’de yatırımlarda kullanılan kredilerle ilgili faiz ve kur farklarından yatırımın aktifleştirildiği hesap dönemi sonuna kadar olanların gayrimenkul maliyetine eklenmesini zorunlu tutulmuştur. Bizim vergi ve muhasebe mevzuatımıza göre bir yatırım ister bir yıl ister 10 yıl sürsün işletmenin üstlendiği faiz ve kur farkları bu yatırım devam ettikçe “Yapılmakta Olan Yatırımlar” hesabındaki yatırım maliyetine ilave edilerek aktifleştirilir. Daha sonra yatırım tamamlandığında aslına dönüştürülerek aktif hesabı değiştirilir. İşte, ancak bu aşamadan sonra bu faiz ve kur farkları; fabrika binası, tesis, makine, cihaz, demirbaş vb. için belirlenen amortisman süresince amortisman ayırmak suretiyle giderleştirilir. Bu hesapla, fabrika binası için ödenen dünya kadar faiz ve kur farkı o da fabrika tamamlanıp kullanılmaya başladıktan sonra 50 yılda giderleştirilir. Gerçekten de bir yatırım için kredi yatırım süresince alınır, faiz olsun kur farkı olsun önemli bölümü daha yatırım tamamlanmadan oluşur. Denebilir ki, ne var bunda lehe oluşan kur farkları yönünde de aynı yaklaşım benimsenmiştir. Açmak gerekirse, Tebliğ, aktifleştirme işleminin gerçekleştiği dönemin sonuna kadar lehte oluşan kur farklarının maliyeti azaltmak suretiyle muhasebeleştirilmesi öngörmektedir.

Gerek aleyhte ve gerekse lehteki kur farklarının aynı yöntemle maliyetlerle ilişkilendirilmesi ilk bakışta bir dengenin sağlandığını akla getirmektedir. Ancak, ülkemizde döviz kurunda geri gitmeler pek nadir ve kısa süreli olur. Haliyle bu tarz farklar tutar olarak pek önem oluşturmazlar. Cari açık nedeniyle döviz kurları sürekli artış gösterdiğinden kur farkları dendiğinde önem teşkil eden aleyhteki kur farklarıdır.

Yatırımların aktifleştirildiği tarihten sonraki dönemlere ait olanların ise ilgili bulundukları yıllarda doğrudan gider yazılması veya maliyete eklenmesi isteğe bırakılmıştır. Benzer şekilde aktifleştirme işleminin gerçekleştiği dönemde sonraki dönemlerde oluşan lehe oluşan kur farklarının kambiyo geliri ya da maliyetten düşürülmesi isteğe bırakılmıştır. Burada bir koşul

daha getirilmiştir. İster lehe oluşsun ister aleyhte oluşsun seçimlik hak ilk kez nasıl kullanılmışsa sonraki yıllarda da aynı yöntem geçerli kılınmıştır.

Vergicilikte giderleştirme, vergi matrahının azalması ya da zararın yükselmesi sonucunu doğurur. Buna karşın aktifleştirme ise bilanço rasyolarını olumlu hale getirir; kredibilitesi yüksek bilanço yaratır. Hülasa kimi işletme için vergi önemli bir yükken, kimisi için kredi temini yaşamsal önem teşkil etmektedir. Bugüne kadarki uygulamada konuya vergi odaklı yaklaşılması anlaşılır bir şeydir. Ancak geline aşamada gerek üretim ve istihdamın devamı ve gerekse vergi kaynağının korunması açısından işletmelerin varlığını sürdürebilmeleri en önemli konuya dönüşmüştür. Faiz dışı fazlada zorlanan işletmeler, canlarına tak eden faiz ve kur farklarını muhasebeleştirirken; ister aktifleştirir, ister gider yazar elleri sonuna kadar rahat olmalıdır. Bu alanda stoklarla ilgili faizlerin değerlemesinde uygulanan formül, doğru bir yol gibi durmaktadır.

Yusuf İLERİ

MUHTASAR BEYANNAME İLE SGK AYLIK BİLDİRGESİ BİRLEŞTİRİLDİ; UYGULAMA 01/01/2018 TARİHİNDEN İTİBAREN BAŞLAYACAKTIR.

18/02/2017 TARİHLİ RESMİ GAZETEDE MUHTASAR VE PRİM HİZMET BEYANNAMESİ GENEL TEBLİĞİ (SIRA NO: 1) YAYIMLANMIŞTIR.

Genel tebliği hükümlerine göre; Vergi kanunlarına göre vergi dairesine verilmesi gereken "Muhtasar Beyanname" ile Sosyal Güvenlik Kurumuna verilmesi gereken "Aylık Prim ve Hizmet Belgesi"nin birleştirilmesi sonucunda oluşturulan "Muhtasar ve Prim Hizmet Beyannamesi" nin verilmesine ilişkin usul ve esaslar belirlenmiştir.

Konu ile ilgili özet bilgiler aşağıda belirtilmiştir.

Birleştirilen Muhtasar ve Prim Hizmet Beyannamesinin verilmesi işlemi 01/01/2018 Tarihinden itibaren başlayacaktır.

Uygulama; Pilot il seçilen Kırşehir de 01/06/2017 tarihide başlayacaktır.

Uygulamanın başlayacağı 01/01/2018 tarihine kadar Aylık, 3 aylık Muhtasar Beyanname ve Aylık SGK bildirgeleri mevcut hali ile verilmeye devam edilecektir.

Meslek mensuplarımız. 340 seri nolu VUK genel tebliğinde belirtilen "Elektronik Beyanname Aracılık ve Sorumluluk Sözleşmesini/Elektronik Beyanname Aracılık Sözleşmesi" ile müşterilerinin Beyanname ve bildirimlerini gönderdikleri SIFRE ile Birleştirilen Muhtasar ve Prim Hizmet Beyannamelerini uygulamanın başlayacağı 01/01/2018 tarihinden itibaren GIB web sayfasından e-beyanname bölümünden göndermeye devam edeceklerdir.

GIB den yeni bir şifre almayacaklardır.

Uygulamanın başlaması ile SGK tarafından işverenlere verilen şifreler ise iptal edilecektir.

İŞÇİ ÇALIŞTIRAN MÜKELLEFLER 3 AYLIK "MUHTASAR VE PRİM HİZMET BEYANNAMESİ" VEREMEYECEKLER

Bu Tebliğin yürürlüğe girdiği tarihe kadar muhtasar beyannamelerini üçer aylık dönemler halinde veren ve işçi çalıştıran mükellefler, 193 sayılı Kanunun 98, 98/A ve 99 uncu maddelerine istinaden, çalıştırdıkları hizmet erbabının sigorta primleri ve kazançları toplamı ile prim ödeme gün sayılarının bildirilmesine ilişkin olarak verecekleri Muhtasar ve Prim Hizmet Beyannamesini AYLIK dönemler halinde beyan etme zorunluluğu getirilmiştir.

ÇALISANI OLMAYAN MÜKELLEFLER "MUHTASAR VE PRİM HİZMET BEYANNAMESİNİ" 3 AYLIK VERMEYE DEVAM EDECEKLER

Muhtasar beyannamelerini üçer aylık dönemler halinde vermekle birlikte yanında işçi çalıştırmayan mükellefler ise yaptıkları ödemeleri veya tahakkuk ettirdikleri karlar ve iratlar ile bunlardan kestikleri vergileri Muhtasar ve Prim Hizmet Beyannamesi ile önceden olduğu gibi ÜÇER AYLIK dönemler halinde Ocak, Nisan, Temmuz ve Ekim aylarının 23 üncü günü aksamına kadar vermeye devam edeceklerdir.

BEYAN SÜRESİ VE ÖDEME

Muhtasar ve Prim Hizmet Beyannamesi ile beyan edilen vergi kesintileri ile sigortalıların prime esas kazanç ve hizmet bilgileri için ayrı ayrı tahakkuk fişleri düzenlenecektir.

Beyannameleri eskiden olduğu gibi ilgili ayı takip eden ayın 23 günü saat 23,59 a kadar gönderecek ve hesaplanan vergi **ve sigorta primleri, beyannamenin verildiği ayın 26. gününe kadar  deveceklerdir.**

VERGİ KİMLİK NUMARASI İLE SOSYAL GÜVENLİK KURUMU İŞYERİ SİCİL NUMARASININ EŐLEŐTİRİLMESİ 31/03/2017 TARİHİNE KADAR YAPILACAKTIR.

Genel Tebliğin Geçici 1. Madde belirtilen hükümlere göre;

Muhtasar beyanname verme yükümlülüğü bulunan ve aynı zamanda aylık prim ve hizmet belgesi veren mükelleflere/işverenlere vergi kimlik numaraları ile kurum işyeri sicil numaralarının eŐleŐtirilmesi amacıyla bir defaya mahsus olmak üzere bu Tebliğ ekinde yer alan "Vergi Kimlik Numarası ile Sosyal Güvenlik Kurumu İŞyeri Sicil Numarasının EŐleŐtirilmesine İlişkin Bildirimi" (Ek-8) elektronik ortamda gönderme zorunluluğu getirilmiştir.

Vergi Kimlik Numarası ile Sosyal Güvenlik Kurumu İŞyeri Sicil Numarasının EŐleŐtirilmesine İlişkin Bildirim, eksiksiz ve hatasız bir şekilde doldurularak Tebliğin yayım tarihini izleyen ayın sonuna kadar (31/03/2017) internet vergi dairesi üzerinden (<https://intvrg.gib.gov.tr/>) elektronik ortamda gönderilecektir.

ÇalıŐmalarınızda kolaylıklar dilerim.

Yücel AKDEMİR

TİCARİ DEFTERLERİN SAHİBİ ALEYHİNE DELİL OLMASI

Bir davada ispat yükü kendisine ait olan taraf, iddiasını kanıtlamak için diğer tarafın tuttuğu ticari defterlere dayanabilir. Taraf, ister tacir olsun ister olmasın, iddiasını sadece karşı tarafın defterleriyle ispat etmek istediğini, başka bir delile dayanmayacağını, karşı tarafın ticari defterlerinin içeriğini kabul edeceğini mahkeme önünde beyan etmesi halinde, bunun sonuçları Ticaret Kanunu'nda özel olarak düzenlenmiştir[12].

Kanıtın bu şekilde hasredilmesi üzerine mahkeme, karşı taraftan bütün ticari defterlerini mahkemeye vermesini söyler ve bunun için karşı tarafa bir süre verir. Bunun üzerine iki ihtimal mevcuttur.

Eğer karşı taraf ibrazdan kaçınırsa, 82'inci madde hükmü gereği mahkeme, defterlerin ibrazını istemiş olan tarafa iddiasının doğruluğu hakkında bir yemin verir. Bu noktada hâkimin yemin vermesi re 'sen teklif olunan yemin olduğundan, mecburidir. Artık mahkeme yeminin neticesine göre karar vermekle sorumludur. Eğer yemin edecek kişi yeminden kaçınırsa, iddiasını ispat edememiş olur. Eğer yemin ederse, mahkeme bu yemin ile bağlıdır[13].

Eğer karşı taraf defterlerini ibraz ederse, mahkeme bu defterler üzerinde inceleme yapar yahut uygulamada sıklıkla olduğu gibi bu incelemeyi bilirkişiye yaptırır. Yapılan inceleme neticesinde yine çeşitli ihtimaller söz konusudur.

1. İbraz edilen defterlerde, ileri sürülen iddia hakkında hiçbir kayda rastlanılmadıysa, artık iddiasını diğer tarafın defterleriyle ispat etmek isteyen taraf, iddiasını ispat edememiş sayılır ve başkaca kanıt da ileri süremez ve davası reddolunur. Burada önemli olan hususlardan biri, defterlerini ibraz eden tarafın, defterlerini usulüne uygun olarak tutmuş olmasıdır. Eğer defterler usulüne uygun olarak tutulmamışsa, diğer tarafa, iddiasını ispat edebilmesi için başkaca delillerden de yararlanıp iddiasını ispatlama imkânının tanınması gerekir[14].

2. İbraz edilen defterlerde, sadece defter sahibi aleyhine kayıtlar varsa, burada artık ilgilini kanunun 84'üncü maddesi uyarınca defter sahibi aleyhine kesin kanıt mevcuttur. Kendi defterlerinde bulunan kayıtların aksini ispat edebilmesi ancak başka bir kesin kanıt ile mümkündür.[15]

3. İbraz edilen defterlerde, defter sahibinin hem aleyhine hem de lehine kanıtlar mevcutsa, örneğin defter sahibi olan A'nın, B'ye borçlu olduğu kaydı defterlerinde varsa ancak bu borcunu ödediğine dair kayıt da bulunuyorsa bu noktada A'nın defterlerini usulüne uygun tutup tutmadığı önem kazanmaktadır[16].

- Eğer A, defterlerini usulüne uygun tutmuş ise, defterde bulunan kayıtlar bir bütün olarak değerlendirileceğinden artık A'nın borcunu ödemiş olduğu kabul edilir ve başkaca delil sunma hakkı olmayan B'nin davası reddolunur.

-Eğer A, defterlerini usulüne uygun tutmamış ise, defterlerinde bulunan ve kendi lehine olan kayıtlar dikkate alınmayacağı için artık burada A açısından aleyhe kesin delilden söz edileceğinden, borcunu ödediğini ancak başka bir kesin delille ispat edebilir.

Yukarıda açıklamaya çalıştığım üzere, defterlerdeki kayıtların lehe yahut aleyhe kanıt olarak değerlendirilmesinde kilit nokta, bunların usulüne uygun olarak tutulmuş olup olmamasına bağlıdır.

B.TİCARİ DEFTERLERİN SAHİBİ LEHİNE DELİL OLMASI

Kural olarak bir kimsenin kendi düzenlemiş olduğu belgelere dayanarak iddiasını ispat edebilmesi mümkün değildir. Yürürlükteki Ticaret Kanunu ile bu kurala istisna getirmiş ve tacirin tutmuş olduğu defterlerin belli şartların varlığı halinde kendi lehine kanıt oluşturabileceği düzenlenmiştir[17].

1.Her İki Taraf da Defter Tutma Yükümüne Tabi Olmalı:

Ticari defterlerin sahibi lehine kanıt oluşturabilmesi için öncelikle her iki tarafında tacir olması gerekmektedir. Tacir olmanın neticesinde ancak defter tutma yükümlülüğünden söz edilebilir. Bu tanımlamaya Ticaret Kanunu'nun 14'üncü maddesinde belirtilen tacir gibi sorumlu olanlar ve tacir sayılanlar da dâhildir[18].

Eğer taraflardan biri tacir veya tacir sayılanlardan yahut tacir gibi sorumlu olanlardan değilse, artık tacir olan tarafın tuttuğu defterler, kendi lehine delil teşkil etmez, ancak aleyhine delil teşkil edebilir.

2.Uyuşmazlık Her İki Tarafın da Defterlerine Geçirmesi Gereken BirTicari

İşten Kaynaklanmalı:

Ticaret Kanunu'nun 82'nci maddesine göre ticari işin, her iki tarafın da ticari işletmesiyle ilgili olması gerekmektedir. Burada bahsi geçen ticari iş, ilgili kanunun 21'inci maddesinde tanımlanan genişlikte bir ticari iş değildir. Yani her iki tarafında tuttuğu defterlere işlenmesi gereken bir ticari işten bahsedildiği için, bir taraf için ticari sayılan iş, diğer taraf içinde ticari sayılır kuralı burada uygulanmamaktadır[19].

3.Defterler Kanuna Uygun Şekilde Tutulmuş Olmalı:

Sahibi lehine kanıt oluşturması amaçlanan defterlerin Ticaret Kanunu'nun 85'inci maddesi hükmü uyarınca ticari defter olması ve kanuna uygun şekilde tutulmuş olması gerekmektedir. Yine aynı kanunun 1465'inci maddesi “ *Bir tacir işletmesinin mahiyet ve öneminin gerektirdiği bütün defterleri tutmamış olduğu takdirde, 66'ncı maddenin 1 ila 3 numaralı bendinde yazılı defterleri tutmuş olsa bile, fiilen tutmuş olduğu defterlerin kayıtları, ancak aleyhine delil olabilir* ” şeklinde düzenlenmiş olup, öncelikle tüm defterlerin tutulmuş olması gerektiğini belirtmiştir.

Defterlerin kanuna uygun şekilde tutulmuş olmasına kısaca değinmek gerekirse; ismen sayılan zorunlu defterler için tasdik işleminin (TTK 69/I, 70/V, 72/IV) ve diğer zorunlu defterler için de sicil memuruna beyanname verme (TTK 69/II) yükümünün yerine getirilmiş, yevmiye defteri kayıtlarının süresi içinde deftere geçirilmiş (TTK 70/IV), envanter ve bilançonun eksiksiz, açık ve anlaşılır şekilde düzenlenmiş (TTK 75/I) olması gerekir[20].

4.Defter Kayıtları Birbirini Doğrulamalı

Bir tacirin ticari defterlerinin lehine delil teşkil edebilmesi için, tuttuğu bütün defterlerin birbirini doğrulaması gerekir. Eğer tacirin ticari defterleri birbirini doğrulamıyorsa, bu defterler delil olmaktan çıkar[21].

5.Karşı Taraf İleri Sürülen İddiayı, Kendi Defter Kayıtları veya Diğer Geçerli

Kanıtlarla Çürütememiş Olmalıdır:

Ticaret Kanunu'nun 85 ve 86'ncı maddeleri gereği kanuna uygun şekilde tutulmuş ve birbirini doğrulayan kayıtların sahibi lehine delil teşkil edebilmesi için, diğer tarafın kendi ticari defterleriyle yahut başkaca geçerli kanıtlarla aksini ispat edememiş olması gerekmektedir. Konunun, karşı tarafın defterlerini ibraz edip etmemesi haline göre incelenmesi halinde farklı ihtimaller ortaya çıkmaktadır[22].

i.Karşı Taraf Defterlerini İbraz Ederse:

Karşı taraf, kanuna uygun şekilde tutulmuş ve birbirini doğrulayan defterlerini ibraz ederse ve ibraz ettiği defterlerde bulunan kayıtlar, iddiasını defterlerine dayanarak ispat etmek isteyen tarafın defterlerindeki kayıtlarla örtüşüyorsa, iddiasını defterlerine dayandıran taraf, iddiasını ispat etmiş sayılır[23]. Örneğin defterlerine dayanan A'nın kayıtlarında B'den alacaklı olduğu anlaşılıyor ise ve B'nin defterlerinde de A'ya borçlu olduğuna dair kayıt varsa, A iddiasını ispat etmiş sayılır.

Karşı tarafın defterlerindeki kayıtlar, iddiasını defterlerine dayanarak ispat etmek isteyen tarafın defter kayıtlarına aykırı ise yahut örtüşmüyorsa, iddia ispat edilmemiş sayılır[24]. Örneğin, A'nın defter kayıtlarında B'den alacaklı olduğu görülüyor ancak B'nin ibraz ettiği defterlerde ise böyle bir kayıt bulunmuyor ya da borcun ödendiğine ilişkin kayıt bulunuyorsa, A, iddiasını ispat edememiş sayılır.

ii.Karşı Taraf Defterlerini İbraz Etmezse:

Karşı taraf, ticari defterleri olduğu halde bunları mahkemeye ibraz etmek istemezse, defterleri kanuna uygun olarak tutulan tarafın defterindeki kayıtlar, Ticaret Kanunu'nun 86'ncı maddesi gereği karşı taraf aleyhine delil olur. Aynı şekilde eğer karşı tarafın ticari defterleri usulüne uygun tutulmamışsa yahut hiç defteri bulunmuyorsa da durum aynıdır. Bu durumda karşı taraf, defterlerine dayanan tarafın defterlerindeki kaydın aksini sadece “ **vesika veya diğer muteber delillerle** ” kanıtlayabilir. “ **Muteber deliller** ” ifadesi ile hangi delillerin kastediliyor olduğunun anlaşılması güçtür ancak KURU'ya göre sadece senet yahut diğer kesin delillerden söz edilmiştir[25].

6.Defter Sahibinin Yemin Etmesi:

Yukarıda bahsi geçen koşulların gerçekleşmesiyle, ticari defterleri lehine delil teşkil eden tarafa son olarak tamamlayıcı bir yemin verilir. Ticaret Kanunu'nun 83'üncü maddesinde “ **Mahkeme, aşağıdaki hükümler gereğince, defter münderecatını sahibi lehine hükme medar görmüşse kanaatini kuvvetlendirmek için o kaydın doğru olduğuna ve davacının halen davalıda yerine getirilmesi gereken hakkı bulduğuna dair defter sahibine tamamlayıcı bir yemin verir** ” demekle yeminin verilmesini mahkemenin takdirine bırakmamış, bir zorunluluk haline getirmiştir. Yeminin eda edilmesi halinde artık ticari defterler, sahibi lehine kesin kanıt olur. Defter sahibi yeminden kaçınırsa, iddiasını defterleri ile ispat edememiş sayılır.

C.HUKUK MUHAKEMELERİ KANUNU HÜKMÜ

Yukarıda anlatılan ticari defterlerin ispat fonksiyonuna ilişkin hükümler halen yürürlükte olan Ticaret Kanunu'nda düzenlenmektedir ancak daha önceden belirtildiği gibi Türk Ticaret Kanunu,

bu hükümleri bünyesine almamıştır.

6100 Sayılı Hukuk Muhakemeleri Kanunu ise 222’nci maddesinde konuyu şöyle düzenlemiştir;

“1) Mahkeme, ticari davalarda tarafların ticari defterlerinin ibrazına kendiliğinden veya taraflardan birinin talebi üzerine karar verebilir.

(2) Ticari defterlerin, ticari davalarda delil olarak kabul edilebilmesi için, kanuna göre eksiksiz ve usulüne uygun olarak tutulmuş, açılış ve kapanış onayları yaptırılmış ve defter kayıtlarının birbirini doğrulamış olması şarttır.

(3) İkinci fıkrafta belirtilen şartlara uygun olarak tutulan ticari defter kayıtlarının sahibi ve halefleri lehine delil olarak kabul edilebilmesi için, diğer tarafın aynı şartlara uygun olarak tutulmuş ticari defterlerindeki kayıtların bunlara aykırı olmaması veya ilgili hususta hiç bir kayıt içermemesi yahut defter kayıtlarının aksinin senet veya diğer kesin delillerle ispatlanmamış olması gerekir. Bu şartlara uygun olarak tutulan defterlerdeki sahibi lehine ve aleyhine olan kayıtlar birbirinden ayrılamaz.

(4) Açılış veya kapanış onayları bulunmayan ve içerdiği kayıtlar birbirini doğrulamayan ticari defter kayıtları, sahibi aleyhine delil olur.

(5) Taraflardan biri tacir olmasa dahi, tacir olan diğer tarafın ticari defterlerindeki kayıtları kabul edeceğini belirtir; ancak, karşı taraf defterlerini ibrazdan kaçınırsa, ibrazı talep eden taraf iddiasını ispat etmiş sayılır.”

Kanun metnine bakıldığı zaman ilk göze çarpan, Ticaret Kanunu’ndan farklı olarak “yemin” e yer verilmemesidir. Yemin dışında başkaca önemli bir değişiklik görülmemektedir.

SONUÇ

Türk Ticaret Kanunu’nda, ticari defterlerle ispat ilişkin özel hükümler “**pek çok ülkenin kanununda yer almadığı ve ispat hukukunun ilkeleriyle de pek bağdaşmadığı**” gerekçesiyle yer bulmamıştır ancak diğer yandan “**senetle ispat mecburiyetinin uygulandığı Türk hukukunda ticari defterlerle ispata ilişkin kuralların senetle ispat mecburiyetinin katılığını yumuşatmakta ve geniş bir uygulama alanı bulmakta olduğu**” ve “**ticari defterlerle ispata ilişkin hükümlerin yürürlükten kaldırılmasının önemli bir boşluğa yol açacağı**” gerekçe gösterilerek Hukuk Muhakemeleri Kanunu kapsamında yer bulması çelişkilidir[26].

Ticari defterlerle ispata ilişkin hükümlerin özüne çok fazla dokunulmadan Türk Ticaret Kanunu’ndan çıkartılıp, Hukuk Muhakemeleri Kanunu’nda yeni bir madde olarak düzenlenmesi kanımca uygulamada radikal değişikliklere yol açmayacaktır. Bununla beraber Hukuk Muhakemeleri Kanunu’nun yürürlüğe girmesi ve yürürlükte olan Ticaret Kanunu’nun da Ticari defterlerle ispat konusuna ilişkin hükümleri ihtiva etmesi, Yeni Türk Ticaret Kanunu’nun yürürlüğe gireceği döneme kadar pratikte hangi kanun hükümlerinin uygulanacağı sorununu doğurmuştur.

KAYNAKÇA

ARKAN, Sabih, Ticari İşletme Hukuku, Sekizinci Baskı, Ankara – 2005, Sözkese Matbaacılık.
DOĞANAY, İsmail, Türk Ticaret Kanunu Şerhi – CİLT: I, III, 4. Bası, İstanbul – 2004, BETA.

- KENDİGELEN, Abuzer**, Yeni Türk Ticaret Kanunu Değişiklikler, Yenilikler ve İlk Tespitler, İstanbul – 2011, On İki Levha.
- KURU, Baki**, Hukuk Muhakemeleri Usulü – CİLT: III, Altıncı Baskı, İstanbul – 2001, BETA.
- KURU, Baki / ARSLAN, Ramazan / YILMAZ, Ejder**, Medeni Usul Hukuku Ders Kitabı, 22. Baskı, Ankara – 2011, Yetkin.
- PEKCANITEZ, Hakan / ATALAY, Oğuz / ÖZEKES, Muhammet**, Hukuk Muhakemeleri Kanunu Hükümlerine Göre Medeni Usul Hukuku, 12. Bası, Ankara – 2011, Yetkin.
- [1] **KURU, Baki / ARSLAN, Ramazan / YILMAZ, Ejder**, Medeni Usul Hukuku Ders Kitabı, 22. Baskı, Ankara – 2011, Yetkin, s.367.
- [2] **KURU, Baki / ARSLAN, Ramazan / YILMAZ, Ejder**, s.369.
- [3] **PEKCANITEZ, Hakan / ATALAY, Oğuz / ÖZEKES, Muhammet**, Hukuk Muhakemeleri Kanunu Hükümlerine Göre Medeni Usul Hukuku, 12. Bası, Ankara – 2011, Yetkin, s.442.
- [4] **KURU, Baki / ARSLAN, Ramazan / YILMAZ, Ejder**, s.371.
- [5] **KURU, Baki / ARSLAN, Ramazan / YILMAZ, Ejder**, s.372.
- [6] **PEKCANITEZ / ATALAY / ÖZEKES**, s.471.
- [7] **PEKCANITEZ / ATALAY / ÖZEKES**, s.472.
- [8] **KURU, Baki / ARSLAN, Ramazan / YILMAZ, Ejder**, s.430.
- [9] **KURU, Baki / ARSLAN, Ramazan / YILMAZ, Ejder**, s.381.
- [10] **KURU, Baki / ARSLAN, Ramazan / YILMAZ, Ejder**, s.388.
- [11] **PEKCANITEZ / ATALAY / ÖZEKES**, s.493.
- [12] **ARKAN, Sabih**, Ticari İşletme Hukuku, Sekizinci Baskı, Ankara – 2005, Sözkese Matbaacılık, s.339.
- [13] **KURU, Baki**, Hukuk Muhakemeleri Usulü – CİLT: III, Altıncı Baskı, İstanbul – 2001, BETA, s.2454.
- [14] **Kuru**, s.2457.
- [15] **Arkan**, s.340.
- [16] **Arkan**, s.341.
- [17] **Arkan**, s.341.
- [18] **Kuru**, s.2467.
- [19] **Arkan**, s.343.
- [20] **Arkan**, s.343.
- [21] **Kuru**, s.2473.
- [22] **DOĞANAY, İsmail**, Türk Ticaret Kanunu Şerhi – CİLT: I, III, 4. Bası, İstanbul – 2004, BETA, s.518.
- [23] **DOĞANAY**, s.518.
- [24] **ARKAN**, s.345.
- [25] **KURU**, s.2478.
- [26] **KENDİGELEN, Abuzer**, Yeni Türk Ticaret Kanunu Değişiklikler, Yenilikler ve İlk Tespitler, İstanbul – 2011, On İki Levha, s.80.

**NAKİT SERMAYE ARTIŞINDA FAİZ İNDİRİMİNDEN YARARLANMAK İÇİN
TİCARİ ESAS FAALİYET GELİRİ ELDE EDİLMEMEYE BAŞLANMIŞ OLMASI VE BU
GELİRLERİN TOPLAM GELİRLERİN % 75'İNDEN FAZLA OLMASI KESİN
BİR ÖN ŞART MIDIR?**

**(Henüz Faaliyet Geliri Oluşmamış Ancak Ticari Faaliyete Yönelik Yatırım Yapılan
Dönemde İndirim Tutarı Hesaplanamaz mı ?)**

Güray ÖĞREDİK
SMMM – Mazars/Denge Direktör

Özet

Nakit sermaye artışında faiz indirimine yönelik Bakanlar Kurulu Kararı ve KVK Genel Tebliğinde yer verilen düzenlemelerden, ticari faaliyete yönelik olarak esas faaliyet gelirinin elde ediliyor olması ve bu gelirlerin ilgili hesap dönemine ait gelir tablosundaki toplam gelirlerin % 75'inden fazla olmasının temel ve ön bir şart olup olmadığı kesin olarak anlaşılamamaktadır.

Diğer bir ifadeyle, ticari faaliyete yönelik olarak yatırım döneminde olan ve doğal olarak bu yatırım döneminde gelir elde etmeye başlamamış ancak ticari yatırımlarının finansmanı için sermaye artışı yapmış bir şirket (yeni kurulmuş ve yatırımlarına başlayan bir şirket), nakit sermaye artışında faiz indirimi uygulamasından yararlanabilecek midir?

Bir başka ifadeyle, fabrika inşaatı, fabrikaya dair arsa-arazi temini, faaliyetlerin icra edileceği mağaza, market ... vb. binanın inşaatı, makine-teçhizat temini, organizasyonun oluşturulması vb. yatırımlar (kuruluş ve örgütlenme safhası) tamamlamadan mal ve hizmet satışına başlanması teknik olarak mümkün olmadığına göre, (teşvik belgeli yatırım olsun ya da olmasın) yatırım döneminde gerçekleştirilen nakit sermaye artışları dolayısıyla -hesap dönemi içinde esas faaliyet geliri oluşmasa da, faiz indiriminden yararlanılıp yararlanılamayacağı ilgili mevzuat kapsamında yazımızda irdelenecek ve ayrıca nakit sermaye artışında faiz indirimine dair uygulamada karşılaştığımız çeşitli tereddütlü hususlar değerlendirilecektir.

1.Giriş

2015/7910 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile gelirlerinin % 25 veya fazlası şirket faaliyeti ile orantılı sermaye, organizasyon ve personel istihdamı suretiyle yürütülen ticarî, ziraî veya serbest meslek faaliyeti dışındaki faiz, kâr payı, kira, lisans ücreti, menkul kıymet satış geliri gibi pasif nitelikli gelirlerden oluşan sermaye şirketleri için indirim oranı %0 olarak belirlenmiştir. Aynı kararda nakdi olarak artırılan sermayenin, yatırım teşvik belgeli üretim ve sanayi tesisleri ile bu tesislere ait makine ve teçhizat yatırımlarında ve/veya bu tesislerin inşasına tahsis edilen arsa ve arazi yatırımlarında kullanılması durumunda, yatırım teşvik belgesinde yer alan sabit yatırım tutarı ile sınırlı olmak üzere % 50 nispetindeki genel indirim oranına 25 puan ilave edilmek suretiyle söz konusu indirim uygulanacağı belirtilmiştir.

KVK'nın 10/1-(ı) bendinde ise "... yeni kurulan sermaye şirketlerinde ödenmiş sermayenin nakit olarak karşılanan kısmı üzerinden". ilgili hesap döneminin sonuna kadar hesaplanan tutarın %50'sinin, kurumlar vergisi matrahının tespitinde kurumlar vergisi beyannamesi üzerinde ayrıca gösterilmek şartıyla, kurum kazancından indirim konusu yapılabileceği" hüküm altına alınmıştır. 9 Seri No.lu KVK Genel Tebliği ile uygulamaya yön vermek adına Maliye Bakanlığı çeşitli

düzenlemeler yapmıştır. İlgili düzenlemelere göre ticari faaliyete yönelik olarak esas faaliyet gelirin elde ediliyor olması ve bu gelirlerin gelir tablosundaki toplam gelirlerin %75'inden fazla olmasının temel ve ön bir şart olup olmadığı kesin olarak anlaşılamamaktadır. Diğer bir ifadeyle, ticari faaliyete yönelik olarak yatırım döneminde olan ve doğal olarak bu yatırım döneminde gelir elde etmeye başlamamış ancak ticari yatırımlarının finansmanı için sermaye artışı yapmış bir şirket (yeni kurulmuş ve yatırımlarına başlayan bir şirket veya daha önce kurulmuş olmakla birlikte ancak fiili yatırım dönemine bir ya da iki yıl sonra başlayabilmiş bir şirket), nakit sermaye artışında faiz indirimi uygulamasından yararlanabilecek midir? Bir başka ifadeyle, fabrika inşaatı, fabrikaya dair arsa-arazi temini, makine-teçhizat temini, organizasyonun oluşturulması'vb. yatırımlar (kuruluş ve örgütlenme safhası) tamamlamadan mal ve hizmet satışına başlanması teknik olarak mümkün olmadığına göre, (teşvik belgeli yatırım olsun ya da olmasın) yatırım döneminde gerçekleştirilen nakit sermaye artışları dolayısıyla -ancak hesap dönemi içinde esas faaliyet geliri oluşmadan- faiz indiriminden yararlanılıp yararlanılamayacağına dair uygulamada tereddütler oluşmaya başlamıştır.

Her ne kadar yazımızın başlığı yeni kurulan ve yatırım dönemindeki şirketlere yönelik olsa da düzenleme oldukça yeni olduğu için doğal olarak uygulamada tereddüt edilen başka hususlar da bulunmaktadır ve zamanla bunların sayısının artması doğaldır. Yazımızda temel olarak yukarıda değindiğimiz konuyu işleyerek eleştiri ve görüşlerimizi açıklayacak ve ayrıca yeri geldikçe uygulamada karşılaştığımız çeşitli tereddütlü hususlara da değinerek eleştiri ve görüşlerimizi açıklayacağız.

2.İndirim Hesaplaması İçin Esas Faaliyet Geliri Şart mıdır?

KVK'nın 10. maddesinin birinci fıkrasının (1) bendinin dördüncü paragrafı ile Bakanlar Kuruluna verilen yetki 26.6.2015 tarihli ve 2015/7910 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile kullanılmıştır. Anılan Bakanlar Kurulu Kararında genel indirim oranı % 50 olarak belirlenmiş olup durumlarına göre sermaye şirketleri bu orana karar metninde yer verilen oranları eklemek suretiyle indirim uygulamasından yararlanabileceklerdir.

Nakdi olarak artırılan sermayenin, yatırım teşvik belgeli üretim ve sanayi tesisleri ile bu tesislere ait makine ve teçhizat yatırımlarında ve/veya bu tesislerin inşasına tahsis edilen arsa ve arazi yatırımlarında kullanılması durumunda, yatırım teşvik belgesinde yer alan sabit yatırım tutarı ile sınırlı olmak üzere % 50 nispetinde belirlenen genel indirim oranına 25 puan ilave edilmek suretiyle söz konusu indirim uygulanacaktır.

2015/7910 sayılı Bakanlar Kurulu Kararının birinci maddesinin üçüncü fıkrasında indirim uygulamasında dikkate alınmak üzere farklı indirim oranları da belirlenmiştir. Konumuz açısından önem arz eden düzenleme şu şekildedir: "Gelirlerinin % 25 veya fazlası şirket faaliyeti ile orantılı sermaye, organizasyon ve personel istihdamı suretiyle yürütülen ticarî, ziraî veya serbest meslek faaliyeti dışındaki faiz, kâr payı, kira, lisans ücreti, menkul kıymet satış geliri gibi pasif nitelikli gelirlerden oluşan sermaye şirketleri için indirim oranı %0 olarak uygulanacaktır." Konuya yönelik olarak 9 Seri No.lu KVK Genel Tebliğinde şu örnek verilmiştir: "Örnek: (H) A.Ş. 29/7/2015 tarihinde 10.000.000 TL nakdi sermaye artırım kararı almış ve bu karar 14/8/2015 tarihinde ticaret siciline tescil ettirilmiştir. Ancak, (H) A.Ş.'nin 2015 hesap dönemine ait gelir tablosundan, gelirlerinin % 55'inin şirketin bankalarda yer alan vadeli mevduat hesaplarına işleyen faiz gelirleri ile iştiraklerden elde edilen kar payları toplamından oluştuğu görülmektedir. Buna göre, (H) A.Ş.'nin gelirlerinin % 25'inden fazlası pasif nitelikli gelirlerden

oluştugu için nakdi sermaye artışı nedeniyle indirilebilecek tutarın hesaplanmasında 2015 hesap dönemi için dikkate alınacak indirim oranı %0 olarak uygulanacaktır."

KVK'nın 10/1-(1) bendine 6637 sayılı Kanun ile eklenmiş olan nakit sermaye artışlarında faiz indirimi müessesesi hakkında 6637 sayılı Kanunun gerekçesinde herhangi bir ilave açıklama bulunmamakta, gerekçe metninde yasa metni aynen tekrarlanmaktadır. 9 Seri No.lu KVK Genel Tebliğinde "İndirimin kapsamı" başlıklı bölümde bu uygulamanın sermaye şirketlerinin sermaye yapılarının güçlendirilmesi amacıyla getirildiği belirtilmiştir.

Genel Tebliğde ve Bakanlar Kurulu Kararında faiz indiriminden yararlanamayacak sermaye artış işlemleri ile kapsamda olmakla birlikte genel indirim oranı %0 olarak dikkate alınacak sermaye artış işlemleri aşağıdaki gibi belirlenmiştir.

İndirim oranının %0 olarak uygulanacağı şirketler ve işlemler:

' Gelirlerinin % 25 veya fazlası şirket faaliyeti ile orantılı sermaye, organizasyon ve personel istihdamı suretiyle yürütülen ticarî, ziraî veya serbest meslek faaliyeti dışındaki faiz, kâr payı, kira, lisans ücreti, menkul kıymet satış geliri gibi pasif nitelikli gelirlerden oluşan sermaye şirketleri için indirim oranı % 0 olarak uygulanacaktır.

' Aktif toplamının % 50 veya daha fazlası bağlı menkul kıymetler, bağlı ortaklıklar ve iştirak paylarından oluşan sermaye şirketleri için % 0 olarak uygulanacaktır.

' Artırılan nakdi sermayenin başka şirketlere sermaye olarak konulan veya kredi olarak kullandırılan kısmına tekabül eden tutarla sınırlı olmak üzere indirilebilecek tutarın hesaplanmasında indirim oranı % 0 olarak uygulanacaktır.

' Arsa ve arazi yatırımı yapan sermaye şirketlerinde arsa ve arazi yatırımına tekabül eden tutarla sınırlı olmak üzere indirilebilecek tutarın hesaplanmasında indirim oranı % 0 olarak uygulanacaktır.

' 09.03.2015 tarihinden, Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 10. maddesinin birinci fıkrasının (1) bendinin yürürlüğe girdiği 1/7/2015 tarihine kadar olan dönemde, sermaye azaltımına gidilmiş olması halinde, azaltılan sermaye tutarına tekabül eden tutarla sınırlı olmak üzere indirilebilecek tutarın hesaplanmasında indirim oranı % 0 olarak uygulanacaktır.

İndirim tutarının hesaplanmasında dikkate alınmayacak sermaye artışları:

' Sermaye şirketlerine nakit dışındaki varlık devirlerinden kaynaklanan sermaye artışları,

' Sermaye şirketlerinin birleşme, devir ve bölünme işlemlerine taraf olmalarından kaynaklanan sermaye artışları,

' Bilançoda yer alan öz sermaye kalemlerinin sermayeye eklenmesinden kaynaklanan sermaye artışları,

' Ortaklardan veya Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 12. maddesi (örtülü sermaye) kapsamında ortaklarla ilişkili olan kişilerden kredi kullanılmak veya borç alınmak suretiyle gerçekleştirilen sermaye artışları,

' Şirkete nakdi sermaye dışında hisse senedi, tahvil veya bono gibi kıymetlerin konulması suretiyle gerçekleştirilen sermaye artışları,

' Bilanço içi kalemlerin birbiri içinde mahsubu şeklinde gerçekleştirilen sermaye artışları, indirim tutarının hesaplamasında dikkate alınmayacaktır.

Yukarıdaki düzenlemeleri topluca ele alarak yazı konumuz açısından değerlendirme yapacak olursak, Kanun koyucu, yürütme organı ve Mali İdare yaptıkları düzenlemeler ile AKTİF olarak ticari faaliyette bulunan, KATMA DEĞER YARATAN, İSTİHDAM YARATAN, sermayesini ticari faaliyetlerini icra etmek amacıyla kullanan, VERGİYE TABİ TİCARİ FAALİYETTE BULUNAN şirketlerin nakit sermaye artışlarında faiz indirimi uygulanmasını istiyor diyebiliriz. Hatta şirketin ortağına olan borcun sermayeye ilavesi ya da diğer özkaynak kalemlerinin sermayeye ilavesi suretiyle gerçekleştirilen sermaye artışları kapsam dışında tutularak, bu indirim için şirkete YENİ NAKİT PARA GİRİŞİ olması şart koşulmuştur.

Aynı zamanda söz konusu sermayenin aktif, katma değerli bir ticari faaliyette kullanılması gerekmekte; diğer bir ifadeyle PARADAN PARA KAZANAN şirketler, arsa-arazi yatırımları gibi alanlarda yatırım yaparak SPEKÜLATİF KAZANÇ sağlamaya çalışan şirketler, şirketler topluluğunu yöneten ve aktifinin %50'den fazlası iştirakler-bağlı ortaklıklar hesabından oluşan bir nevi HOLDİNG şirketlerde sermaye artışlarında faiz indirimi hesaplanamayacağı öngörülmüştür denilebilir. Ayrıca, tebliğde yer verilen örneği de inceleyecek olursak, söz konusu örnekte ticari faaliyetini sürdürmekte olan şirket, gelirlerinin % 55'inin bankalarda yer alan vadeli mevduat hesaplarına işleyen faiz gelirleri ile iştiraklerden elde ettiği kâr payları toplamından oluşması nedeniyle genel indirim oranını sıfır (0) olarak dikkate almak zorunda kalmıştır. Bu şirketin gelir tablosundaki diğer gelirleri (aktif ticari gelirleri; esas faaliyet gelirleri) toplam gelirlerin % 45'ini oluşturmaktadır. Zaten Bakanlar Kurulu Kararındaki sınırlamaya dair ifade kelime kelime analiz edilecek olursa karşımıza "şirket faaliyeti ile orantılı sermaye, organizasyon ve personel istihdamı suretiyle yürütülen ticarî faaliyet" ifadesi çıkmaktadır. Diğer bir ifadeyle, öteden beri faaliyette bulunan, organizasyonunu kurmuş, personel istihdamını tamamlamış ve tüm bunlar ile orantılı düzeyde sermayeye sahip olan ve bunların birleşimi ile ticari faaliyetlerini icra eden şirketler düzenlemede esas alınmıştır diyebiliriz.

Özetle, tebliğde ve kararnamede yeni kurulmuş ve dolayısıyla hiçbir gelir elde etmemiş olan, yatırım döneminde olması nedeniyle gelir tablosunda hiçbir geliri oluşmayan şirketlere dair özel bir açıklama yapılmamış ve örnekler verilmemiştir. Tebliğden ve kararnameden konunun, öteden beri faaliyetlerine devam eden şirketler özelinde düzenlenmiş ve örneklenmiş olduğu izlenimini edinilmektedir.

Oysa gerek yasa metninde gerekse diğer ikincil düzenlemelerde "YENİ KURULAN sermaye şirketlerinde ödenmiş sermayenin nakit olarak karşılanan kısmı..." ifadesine yer verilmek suretiyle, yeni kurulan şirketlerin de nakit olarak karşılanmış sermayeleri faiz indirimi hesabı kapsamına dahil edilmiştir. Yeni kurulan bir şirketin hemen yüksek tutarlarda gelir elde etmeye başlaması mümkün müdür? Hele ki hesap döneminin son aylarına doğru kurulmuş bir şirketten hemen gelir elde etmeye başlaması beklenebilir mi? Yeni kurulan şirketlerin doğal bir yatırım döneminden, bir kuruluş örgütlenme safhasından geçmesi gerekmez mi? Tebliğde "yeni kurulan" şirketlerin özel bir başlık altında ele alınması faydalı olurdu kanaatindeyiz.

Diğer taraftan, "Gelirlerinin % 25 veya fazlası şirket faaliyeti ile orantılı sermaye, organizasyon ve personel istihdamı suretiyle yürütülen ticarî, ziraî veya serbest meslek faaliyeti dışındaki faiz, kâr payı, kira, lisans ücreti, menkul kıymet satış geliri gibi pasif nitelikli gelirlerden oluşan sermaye şirketleri için indirim oranı % 0 olarak uygulanacaktır."

düzenlemesindeki, "gelirlerinin %25 veya fazlası" ibaresi, gelir tablosunda sadece pasif nitelikli gelirleri olan; pasif nitelikli gelirleri haricinde hiçbir geliri bulunmayan şirketler açısından da geçerli midir?

Örneğin: Yabancı sermayeli bir şirketin kuruluşu 5.6.2016 tarihinde tescil edilmiş ve 1.000.000 TL nakit kuruluş sermayesi Haziran ayı sonuna kadar ödenmiştir. Şirket 2016 yılı içinde kuruluş ve örgütlenme işlemlerini tamamlamış, yurt dışı merkez Türkiye'deki pazar analizlerini, çalışma biçimini, hangi malları satacağını, transfer fiyatlandırması politikalarını...v.b. operasyonel süreçlerini planlamıştır. Şirketin fiilen faaliyete geçişi Şubat 2017'yi bulmuştur. Şirket doğal olarak (TTK'da yer alan basiretli tüccar ilkesine de uygun şekilde) nakit sermayesinin harcanmayan kısmını vadeli mevduat hesabında değerlendirmiş ve 100.000 TL faiz geliri elde etmiştir. Gelir tablosunda başka hiçbir geliri bulunmamaktadır.

Doğal olarak masrafları olduğundan 2016 hesap dönemi sonu itibariyle zarar beyan etmiştir. Bu şirket, 1.000.000 TL'lik nakit sermaye ödemesi için faiz indirimi hesaplayabilecek midir? İlgili düzenlemenin lafzını dikkate alacak olursak şirketlerin "gelirlerinin % 25 veya fazlası" pasif nitelikli olursa indirim oranı sıfır (0) olacaktır. Yani gelir tablosunda hem aktif hem pasif nitelikli gelirler olacak, ancak pasif nitelikli gelirleri toplam gelirlerin %25'inden fazla olacaktır (Keza yukarıda da değindiğimiz gibi, Tebliğde de Maliye İdaresi bu kapsamda bir örnek vermiştir). Oysa bu şirketin toplam gelirlerinin tamamı pasif niteliklidir. Bu durum nasıl yorumlanmalıdır?

İlgili düzenleme, toplam gelirlerin sadece % 25'i bile pasif nitelikli gelirlerden oluştuğunda genel indirim oranını sıfır olarak belirlemiş ise, gelirlerinin tamamı pasif nitelikli olan bir şirkette elbette doğaldır ki indirim oranı sıfır olacaktır şeklinde mi yorumlanmalıdır? Yoksa, ticari faaliyetlerine devam eden ancak esas ticari faaliyetlerine odaklanmak yerine paradan para kazanmayı tercih etmiş, spekülasyon alanlarda sermayesini değerlendiren, esas ticari faaliyetlerine ağırlık vermeyen şirketler için bu sınırlama vardır, yoksa, ticari faaliyetlerini yerine getirmek amacıyla ticari teamüllere uygun şekilde ve "makul süre" zarfında kuruluş-örgütlenme işlemlerini ve yatırımlarını tamamlayan ya da "normal süreç-makul süre" içinde yatırımlarını sürdüren şirketlerin bu süreçlerinde doğal olarak "basiretli tüccar" ilkesine uygun şekilde masrafları karşılamak amacıyla henüz kullanmadıkları sermayelerinin bir kısmını atıl bırakmayarak faiz geliri getirici bir şekilde değerlendirmeleri bu düzenleme/sınırlama kapsamında değil midir? Bu konulara dair bir an evvel Mali İdare tarafından ilgili genel tebliğde ek açıklamalar yapılması ya da konuya dair bir KVK sirküleri yayınlanması çok faydalı olacaktır. Zira uygulamada bu kapsamda olan pek çok şirket bulunmaktadır ve bu şirketlerin birçoğu özelleştirme başvurusu yapmayı düşünmektedir.

3.Yatırım Dönemi Ticari Faaliyetin Ayrılmaz Bir Parçası Değil midir?

Genel Tebliğde yer verilen düzenlemeye göre, sermaye şirketleri tarafından nakdi sermaye artışına ilişkin hesaplanan indirim tutarının kazanç yetersizliği nedeniyle ilgili olduğu hesap dönemine ait matrahın tespitinde indirim konusu yapılamaması halinde bu indirim tutarları, herhangi bir endekslemeye tabi tutulmaksızın izleyen hesap dönemlerine ilişkin matrahın tespitinde indirim konusu yapılabilecektir. Ayrıca, kazancın yetersiz olması nedeniyle ilgili hesap döneminde indirim konusu yapılamayan tutarlar, izleyen hesap dönemine ilişkin geçici vergilendirme dönemlerine ait geçici vergi matrahlarının tespitinde de indirim konusu yapılabilecektir.

Bu düzenlemeler konumuz açısından son derece hayati önem arz etmektedir. Keza yatırım döneminde olan ve doğal olarak henüz ticari faaliyetlerine "gelir getirici" şekilde başlayamamış olan ancak sermayesini ticari faaliyetlerine başlayabilmesi için tamamlanması zorunluluk arz eden yatırımlarda kullanan şirketlerde, yatırım döneminde indirim hesaplaması yapılamaması çok ciddi vergisel sonuçlar doğuracaktır.

Örneğin: Şirketin kuruluşu 2.2.2016 tarihinde tescil edilmiştir. Şirketin kuruluş sermayesi 25.000.000 TL'dir ve tamamı Şubat ayı sonuna kadar nakden ödenmiştir. Şirket Mart ayında kuracağı fabrika için arsa satın alımı gerçekleştirmiş ve fabrika inşaat süreci başlamıştır. Şirket bu süreçte finansman ihtiyacı için 75.000.000 TL sermaye artışı gerçekleştirmiş, sermaye artış kararı 2.4.2016'da tescil edilmiş ve bu tutar ortaklar tarafından Nisan ayı sonuna kadar ödenmiştir. Fabrika inşaatının önemli bir kısmı Kasım ayı başında tamamlanmış ve bu nedenle şirket makine parkı alımına başlamıştır. Şirket üretim bandı Ocak 2017'de çalışmaya başlamış ve ilk mamuller üretilmiştir.

TCMB tarafından indirimden 2016 yılı için en son açıklanan "Bankalarca Açılan Kredilere Uygulanan Ağırlıklı Ortalama Faiz Oranlarından "Ticari Krediler (TL Üzerinden Açılan) (Tüzel Kişi KMH ve Kurumsal Kredi Kartları Hariç)" faiz oranının %12 olduğunu varsayalım. Bu şirket için 2016 yılı sonu itibarıyla aşağıdaki şekilde indirim hesaplaması mümkün müdür?

Yasa metnine göre hesaplama, şirketlerde ödenmiş sermayenin nakit olarak karşılanan kısmı üzerinden Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası (TCMB) tarafından indirimden yararlanılan yıl için en son açıklanan bankalarca açılan TL cinsinden ticari kredilere uygulanan ağırlıklı yıllık ortalama faiz oranı dikkate alınarak, ilgili hesap döneminin sonuna kadar hesaplanan tutarın % 50'si şeklinde olacaktır.

A	B	C	Ç	D = (AxBxCxÇ)
Nakit Sermaye Artışı Tutarı	Ticari Krediler Faiz Oranı	Genel İndirim Oranı	Süre	İndirim Tutarı

Şubat ayında ödenmiş 25.000.000 TL kuruluş sermayesi için:

A	B	C	Ç	D = (AxBxCxÇ)
Nakit Sermaye Artışı Tutarı	Ticari Krediler Faiz Oranı	Genel İndirim Oranı	Süre	İndirim Tutarı
25.000.000	0,12	0,50	11/12	1.375.000

Nisan ayında ödenmiş 75.000.000 TL nakit sermaye artışı için:

A	B	C	Ç	D = (AxBxCxÇ)
Nakit Sermaye Artışı Tutarı	Ticari Krediler Faiz Oranı	Genel İndirim Oranı	Süre	İndirim Tutarı
75.000.000	0,12	0,50	9/12	3.375.000

Şirketin yatırım döneminde olması nedeniyle pek doğaldır ki 2016 yılında herhangi bir üretimi ve satışı olmamıştır. Ancak şirket ticari faaliyetine başlayabilmesi için zorunluluk arz eden yatırımları gerçekleştirmiş, organizasyonunu kurmuş ve istihdam yaratmış, inşaat sektörüne katma değer yaratmış, doğal olarak ekonomik süreçte yerini almıştır ve bunları yabancı kaynak kullanarak faiz gideri yazmak yerine sermaye artışı gerçekleştirmiş ve tüm sermaye taahhütleri nakden derhal ödenmiştir. Yukarıda hesaplanan tutarları (toplam 4.750.000 TL) şirketin 2016 yılı kurumlar vergisi beyannamesinde kazanç yetersizliği nedeniyle yararlanmadığı için "Gelecek yıla devreden nakdi sermaye artışlarından kaynaklanan faiz indirimi" satırında gösterme hakkı var mıdır? Eğer şirket, 2017 yılında vergiye tabi bir kazanç elde ederse söz konusu tutarı beyanname üzerinde "Kazancın bulunması halinde indirilecek istisna ve indirimler" bölümünde göstermek suretiyle vergi matrahını azaltabilecektir ve doğaldır ki bu tutarın vergi etkisi ($4.750.000 \times \%20 =$) 950.000 TL'dir. Peki, bu mümkün müdür?

Yukarıda bir önceki bölümde izah ettiğimiz üzere, nakit sermaye artışında faiz indirimi uygulaması için gelir tablosunda esas faaliyet gelirlerinin de yer almasını ve bu gelirlerin pasif nitelikli diğer gelirlere nazaran ilgili hesap dönemi sonu itibarıyla yıllık gelir tablosunda yer alan toplam gelirlerin en az %75'i seviyesinde olmasını istenmektedir diyebiliriz.

Diğer taraftan ilgili mevzuat, nakit sermaye artışının yatırım teşvik belgeli yatırımlarda kullanılıyor olması halinde (YTB'deki tutar ile sınırlı olacak şekilde) nakit sermaye artışının yatırımda kullanılan kısmı için % 50 nispetindeki genel indirim oranına 25 puan ilave edilmesine müsaade etmektedir. Bu noktada karşımıza şu soru çıkmaktadır: Söz konusu yatırım, teşvik belgeli bir yatırım ise mükelleflerin satış gelirleri (aktif nitelikli ticari esas faaliyet gelirleri) olmasa bile indirim hesaplama hakları, hem de % 75 oranında hesaplama hakları var mıdır? Ya da gelirleri oluşmaya başlamadığı için genel indirim oranı sıfır (0) olacak ancak YTB'li yatırım olması nedeniyle 25 puanlık özel indirim oranı dikkate alınabilecek midir? Bu sorunun cevabı evet ise, bu durumda bir yatırımın teşvik belgeli olmasının ya da olmamasının indirim hesaplama hakkına bu derece etki etmesi adaletsizlik değil midir ya da bu bilinçli olarak yapılmış bir düzeltme olup, teşvik belgeli yatırımlar -YTB'deki tutar ile sınırlı olacak şekilde- teşvik mi edilmektedir?

Teşvik belgeli yatırımlar bize göre genel indirim oranına (%50'ye) 25 puan ilave edilmesi suretiyle zaten özel olarak teşvik edilmektedir. Bu durumda ilgili düzenlemenin (ilgili BKK metninin) lafzı, sermaye artışı ticari faaliyet ile doğrudan ilgili yatırımlarda kullanılırsa söz konusu nakit sermaye artışı için genel indirim oranı üzerinden hesaplama yapılabilir şeklinde yorumlanabilir mi?

Maliye Bakanlığı, payları borsada işlem gören halka açık sermaye şirketlerinde ilave indirim oranı uygulamasına dair genel tebliğde yer verdiği örnekte "Buna göre, (F) A.Ş.'nin gerçekleştirdiği nakdi sermaye artışı nedeniyle indirim uygulamasında dikkate alacağı indirim oranı, DİĞER ŞARTLARIN DA SAĞLANMASI KAYDIYLA, ($\% 50 + \% 25 =$) % 75 olacaktır." açıklamasına yer vermiştir. Dolayısıyla şirket halka açık olsa bile, % 50 genel indirim oranını kullanıp kullanamayacağı gerek genel tebliğ gerekse BKK ile getirilen kısıtlamalar kapsamında olmamasına bağlıdır.

Keşke Maliye Bakanlığı benzer bir örneği, yeni kurulan ve yatırım döneminde olan, dolayısıyla henüz gelirleri oluşmamış bir şirket için de verseydi. Bilindiği üzere, bilhassa yeni kurulacak sanayi işletmelerinde çok ciddi kuruluş sermayeleri söz konusu olmaktadır. Oysa İdarenin YTB'li

yatırımları açıklarken kullandığı örnekte yer verdiği şirket, payları borsada işlem gören, geçmişten beri faaliyetlerine devam eden bir şirkettir.

Bize göre, yatırım faaliyeti/yatırım türü/yatırım yeri (kısacası yatırım) teşvik kapsamında olsun ya da olmasın mükelleflerin indirim hesaplama hakkı olmalıdır. YTB'li yatırımlarda söz konusu tutar nasıl ki YTB'deki yatırım tutarı ile sınırlanmıştır, YTB'siz yatırımlarda ise mükellef nakit sermaye artışını doğrudan doğruya ticari faaliyeti ile bağlantılı yatırım faaliyetlerine harcadığını tevsik ettiği müddetçe indirim hesaplayabilmelidir.

Tebliğdeki ifadelerden destek alarak bir başka şekilde şöyle ifade etmek isteriz ki, nakdi olarak artırılan sermayenin, üretim ve sanayi tesisleri ile bu tesislere ait makine ve teçhizat yatırımlarında ve/veya bu tesislerin inşasına tahsis edilen arsa ve arazi yatırımlarında kullanılması durumunda indirim uygulanmalıdır. Tabii yatırım türü sadece sanai yatırımlar ile kısıtlanmamalıdır. Örneğin: Bir mağazalar zinciri gerçekleştirdiği nakit sermaye artışını yeni mağazalar açmak (bu mağazalar için bina inşası, arsa temini veya mevcut binaların yıkılarak yeniden yapılması, modernize edilmesi, mağazanın içinde faaliyete yönelik olarak makine-teçhizat, demirbaş ve donanımlar alınması...vs.) suretiyle ekonomiye katma değer yaratacak, yeni istihdam oluşmasına imkan verecek, ticari faaliyetlerinin gelişmesine ve dolayısıyla ticari kazancının ve pek tabii buna bağlı olarak vergiye tabi kazancının artmasına neden olacak şekilde kullanırsa, bizce bu yatırım için kullanılan nakit sermaye artışı için de faiz indirimi hesaplanabilmelidir düşüncesindeyiz.

Bununla birlikte BKK'da yatırım dönemindeki şirketlere yönelik bir değişiklik yapılmadığı müddetçe, Mali İdare, tebliğde birkaç yerde kullanmış olduğu "diğer şartların da sağlanması kaydıyla" yaklaşımını yatırım dönemindeki şirketler için de sergileyecektir düşüncesindeyiz.

4.Hem İlâve Puan Hakkı Bulunan ve Hem de İndirim Oranı Sıfır(0) Olarak Uygulanacak Şirketlerin Durumu

BKK'nda bazı işlem ve sektörler için ilave puan öngörülmüşken, bazı sektör ve durumlar için ise genel indirim oranı sıfır olarak belirlenmiştir. Bu noktada da karşımıza "genel indirim oranı sıfır olarak belirlenen şirketlerin, her halükarda "nakdi sermaye artırımında faiz indiriminden" faydalanamayacakları mı, yoksa sadece genel orandan faydalanamayıp, şartları taşımaları halinde ilave puanlar nedeniyle indirim uygulamasından yararlanabilecekler midir?" sorunu çıkmaktadır.

Örneğin BKK ile gelirlerinin % 25 veya fazlası şirket faaliyeti ile orantılı sermaye, organizasyon ve personel istihdamı suretiyle yürütülen ticarî, ziraî veya serbest meslek faaliyeti dışındaki faiz, kâr payı, kira, lisans ücreti, menkul kıymet satış geliri gibi pasif nitelikli gelirlerden oluşan sermaye şirketleri için indirim oranı sıfır olarak belirlenmiştir. Yani bu şirketler anılan uygulama kapsamında kazançlarından herhangi bir tutar indiremeyeceklerdir. Ancak aynı şirketin aynı zamanda halka açık olması halinde, halka açık olma için belirlenen ilave 25 veya 50 puanlık indirim oranından faydalanması mümkün olabilecek midir? Bu konuda anılan Kararda bir hüküm bulunmamaktadır.

BKK ile kanunda yer alan genel indirim oranının bazı şirketler ve işlemler için (0) olarak belirlendiği, oranın (0) olarak belirlendiği sektörlerde ve işkollarında faaliyette bulunan şirketlerin Kanunda yer alan genel indirim oranı olan % 50'den faydalanamayacakları ancak gerekli şartları taşımaları kaydıyla yine BK tarafından belirlenen ilave indirim oranından

bina, makine-teçhizat alımlarını yapan, ticari organizasyonunu ve kadrosunu kuran ve tüm bunları makul süreler içinde hayata geçiren bir şirketten nasıl olur da hemen esas faaliyet geliri elde etmesi, nasıl olur da hemen kâra geçmesi beklenebilir ve buna bağlı olarak "senin gelir tablonda aktif nitelikli gelirlerin yok, kuruluş sermayeni ise basiretli bir tüccar gibi davranarak masraflarını karşılamak için kullanmadığın vakitler mevduatta değerlendirerek faiz geliri etmişsin, bu pasif nitelikli gelirlerin nedeniyle indirim hesaplayamazsın" denir? Bu yaklaşım yasa ile verilen hakkın uygulamada geri alınması anlamına gelmez mi? Ya da "yatırımın YTB kapsamında olsaydı sorun olmazdı ama sen teşvik belgeli bir yatırım yapmıyorsun, tamam kabul, ticari faaliyetin için zorunlu yatırımları yapıyorsun ve bu süreçte inşaat sektörü başta birçok alanda katma değer yaratılmasını sağlıyorsun ve bu yatırımların ile istihdam yaratacak ve neticesinde ticari faaliyetlerin ile ekonomiye katkı olacak ama maalesef teşvik belgeli yatırım olmadığı için ne genel indirim oranında ne de ek 25 puanlık indirim oranından indirim hesaplayamazsın" mı denilecektir?

Konu mevzuat açısından oldukça farklı yorumlara ve tartışmalara açıktır. Durumu bu kapsamda olan mükelleflerin bir an evvel özelge talebinde bulunmaları tavsiyemizdir. Özelge yanıtı geç gelir ya da olumsuz yanıt gelmesi halinde ise ihtirazi kayıtla beyan seçeneğini mali müşavirleri ile değerlendirmeleri tavsiyemizdir.

Diğer taraftan, halka açık şirketlerin gayrıfaal durumda olmaları ya da toplam gelirlerinin % 25'inden fazlasının pasif nitelikli gelirlerden oluşması hemen hemen karşılaşılması imkânsız bir ihtimaldir diyebiliriz. Bu şirketlerde "gelirlerinin % 25 veya fazlası pasif nitelikli gelirlerden oluşması halinde genel indirim oranının %0 olarak uygulanması" kısıtı pek söz konusu olmaz kanaatindeyiz. Bu şirketlerden Holding tipi şirketlerin ise ilgili BKK'da düzenlenen "Aktif toplamının % 50 veya daha fazlası bağlı menkul kıymetler, bağlı ortaklıklar ve iştirak paylarından oluşan sermaye şirketleri için % 0 olarak uygulanacaktır." ya da "Artırılan nakdi sermayenin başka şirketlere sermaye olarak konulan veya kredi olarak kullandırılan kısmına tekabül eden tutarla sınırlı olmak üzere indirilebilecek tutarın hesaplanmasında indirim oranı % 0 olarak uygulanacaktır." kısıtlamaları ile karşılaşmaları yüksek olasılıktır. İşte bu durumda yine aynı soru karşımıza çıkacaktır.

Aktif toplamının % 50'den fazlası iştirak hisselerinden oluşan fakat BİST'de işlem gören halka açık bir Holding şirket için genel indirim oranı %0 olacak lakin halka açıklık oranına göre % 25 veya % 50 indirim oranından yararlanma hakkı olacak mıdır? Bizce olmalıdır. Çünkü Holding şirketlerin kuruluş amacı (esas ticari konuları) kendisi veya başkaları tarafından kurulmuş veya kurulacak şirketlerin sermaye ve yönetimine katılarak bunların, yatırım, finansman, organizasyon ve yönetim konularına toplu bir bünye içerisinde ve modern işletmecilik kaideleri çerçevesinde çözümler getirmek, riski dağıtmak, ekonomide oluşan değişikliklere karşı yatırımların güvenli bir şekilde sürdürülmesini sağlamak, bir grup olunmasının sağlayacağı sinerjiden yararlanarak yatırımların verimliliğini ve kârlılığını arttırmak ve benzeri diğer faaliyetler şeklinde özetlenebilir.

Dolayısıyla bu şirketlerin esas faaliyet konusu bunlardır. Lakin ilgili düzenlemelerde şirket sermayesi ile diğer şirketlerin sermayesine iştirak edilmesi, aktif yapısının iştiraklerden olunması gibi durumlar için genel indirim oranının sıfır olacağı çeşitli kısıtlar ile birkaç defa vurgulanmıştır. Dolayısıyla Holding şirketler açısından mevzuatın zorlanarak genel indirim oranı açısından genişletici yorum yapılması pek mümkün olmayacaktır kanaatindeyiz. Ancak bu şirketler BİST'te işlem görüyorsa bizce halka açıklık oranlarına göre ilave indirim oranlarını esas

alabilmelidirler. Ancak bu konuda da farklı yaklaşım ve yorumlar ile tartışmalara açıktır. Bu konuda da tavsiyemiz özelge istenmesi yönünde olacaktır.

5.Esas Faaliyet Geliri Kira Geliri Olan Şirketlerin Durumu

İlgili Kararnamede aşağıdaki kısıtlamalara yer verilmiştir:

"Gelirlerinin % 25 veya fazlası şirket faaliyeti ile orantılı sermaye, organizasyon ve personel istihdamı suretiyle yürütülen ticarî, ziraî veya serbest meslek faaliyeti dışındaki faiz, kâr payı, kira, lisans ücreti, menkul kıymet satış geliri gibi pasif nitelikli gelirlerden oluşan sermaye şirketleri için indirim oranı % 0 olarak uygulanacaktır."

"Arsa ve arazi yatırımı yapan sermaye şirketlerinde arsa ve arazi yatırımına tekabül eden tutarla sınırlı olmak üzere indirilebilecek tutarın hesaplanmasında indirim oranı % 0 olarak uygulanacaktır."

Normal ticaret şirketleri için kira gelirleri pasif nitelikli gelir olarak tanımlanabilir. Ancak ESAS FAALİYET KONUSU gayrimenkul inşaatı ve bu inşaat sonucu ortaya çıkan binalardaki bölümleri kiraya vermek ve kiracılara (otopark, güvenlik, temizlik... vb.) hizmetler üretmek olan şirket nakit sermaye artışlarında faiz indiriminden yararlanabilecek midir?

Kira geliri ESAS FAALİYET GELİRİ olan bu şirketlerin durumu ne olacaktır?

Bu şirketlerin yaptıkları arsa ve arazi yatırımları SPEKÜLATİF amaçlı yatırımlar olmayıp, üzerine inşaa edecekleri binaları ileride kiraya verecekler ve ticari gelir edeceklerdir. Yani arsa ve arazi yatırımları spekülasyon amaçlı değil ticari amaçlı yatırımlardır. Bu şirketlerde arsa ve arazi alımında kullanılan nakit sermaye artışları faiz indiriminden yararlanamayacak mıdır?

Konu hakkında www.gib.gov.tr özelgeler bölümünde yayınlanan 4 Ocak 2017 tarihli ve 62030549-125[10-2016/223]-2757 özelgede,

"İlgide kayıtlı özelge talep formunda, ... Vergi Dairesi Müdürlüğünün "" vergi kimlik numaralı mükellefi olduğunuz, gayrimenkul alım-satım, kiralama ve inşaat hizmetleri faaliyetinde bulunduğunuz, faaliyet gelirlerinizin tamamının kira gelirlerinden oluştuğu, ana faaliyetiniz olan kiralama hizmetlerinin Şirket faaliyeti ile orantılı sermaye, organizasyon ve personel istihdamı suretiyle yürütüldüğü, 29/07/2015 ve 08/12/2015 tarihlerinde sermaye artırımını yaptığınız, sermaye artırımının kaynağı olarak ortaklarınızın herhangi bir borç veya kredi kullanmadığı, 2015 yılı içerisinde ortakların da Şirketinizden herhangi bir borç veya kredi alımının söz konusu olmadığı belirtilerek nakdi sermaye artırımından kaynaklanan faiz indiriminden yararlanıp yararlanmayacağınız hususunda Başkanlığımız görüşü talep edilmektedir.

Bu hüküm ve açıklamalara göre; söz konusu indirimin uygulanmasında kira gelirleri pasif nitelikli gelir olarak kabul edilecek olup satışa yönelik bina projeleri için mali, teknik ve fiziksel araçların bir araya getirilmesi suretiyle konut veya diğer amaçlı kullanıma yönelik bina projelerinin organize edilmesi faaliyeti ile iştigal eden şirketinizin gelirlerinin % 25 veya fazlasının şirket faaliyeti ile orantılı sermaye, organizasyon ve personel istihdamı suretiyle yürütülen ticari, ziraî veya serbest meslek faaliyeti dışındaki faiz, kâr payı, kira, lisans ücreti, menkul kıymet satış geliri gibi pasif nitelikteki gelirlerden oluşması halinde nakdi sermaye artışından kaynaklanan faiz indirimi oranı % 0 olarak uygulanacaktır."

Özelgede görüldüğü üzere Maliye konuyu tamamen lafzî şekilde ele almış ve kira geliri esas faaliyet geliri olsa dahi, kira gelirleri ilgili mevzuatta "pasif nitelikli" gelir olarak zikredildiği için, gelirlerin % 25'inden fazlası kira geliri ise nakdi sermaye artırımında faiz indiriminden yararlanılamayacağına (genel indirim oranının %0 olacağına) dair görüş verilmiştir.

Diğer taraftan ilgili BKK'da "arsa ve arazi yatırımları" sayılmıştır % 0'lık genel indirim oranı gerekçesi olarak. Peki, şirketler nakit sermaye artışlarını bina, daire yatırımlarında kullanırlarsa % 50 genel indirim oranından yararlanabilecekler midir?

Bir diğer konu ise, üzerine inşaat yaparak satmak ya da bu inşa edilecek binadaki bağımsız bölümleri kiraya vererek gelir elde edecek olan gayrimenkul şirketi, bu amaçla satın aldığı arsaya aynı yıl içinde inşaat işine başlayamamıştır. Söz konusu faaliyetler ve bu faaliyetlerden elde edilecek gelirler şirketin esas faaliyet geliri kapsamındadır.

Ancak aynı yıl inşaat işi başlayamamıştır. Takip eden yılın Nisan ayı sonuna kadar da herhangi bir işlem (yapı ruhsatı alınması... vb.) gerçekleşmemiştir. Şirket takip eden yılın Haziran ayında yapı ruhsatını almış ve inşaatla başlamıştır. Bu şirket faiz indirimden nasıl yararlanabilecektir? Şirket yatırım yapmak amacıyla arsa almamıştır. Bu arsa üzerine bina inşa edecek ve bu binadan gelir temin edecektir. Lakin ilk yıl inşaat başlamadığı için bizce indirimden yararlanmamalı, söz konusu arsa yatırım amaçlı alınmış bir arsa olarak kabul edilmelidir. Takip eden yıl inşaat faaliyeti başlarsa bu yıl içinde durum yeniden değerlendirilmelidir düşüncesindeyiz.

6.Genel İndirim Oranının % 0 Olmasına Neden Olan Olay Sonraki Dönemlerde Ortadan Kalkarsa

Nakit sermaye artışını arsa ve arazi yatırımında kullanan şirketler, söz konusu arsa veya araziye satıp nakit tahsilat yaptıkları dönemde (diğer şartlar da mevzuatsa) faiz indirimi hesaplayabilecekler midir?

Yatırım döneminde herhangi bir ticari geliri olmayan ancak bankadaki nakit kaynaklı sırf bir miktar faiz geliri, kur farkı geliri olduğu için % 25 pasif nitelikli gelir kısıtlaması nedeniyle nakit ödenmiş kuruluş sermayesi için genel indirim oranının % 0 olarak dikkate alındığı bir şirket, devam eden yıllarda faaliyete geçmesi sonucunda (diğer şartlarda mevcutsa) genel indirim oranını % 50 olarak dikkate alabilecek midir?

Nakit sermaye artışını iştirak hissesi alımında kullanmış şirket, devam eden yıllarda bu iştiraki satması halinde hesaplama hakkına sahip olacak mıdır?

Nakit sermaye artışı yapan fakat aktif toplamının % 50'sinden fazlası iştirak, bağlı ortaklık hesaplarından olduğu için indirimden yararlanmayan şirket, iştirak ve bağlı ortaklıkların aktif toplamdaki payının % 50'den az olduğu hesap dönemlerinde indirim hesaplayabilecek midir?

Bizce yukarıdaki tüm soruların cevabı "evet" olmalıdır. Keza genel tebliğde de açıklandığı üzere sermaye şirketleri gerçekleştirdikleri nakdi sermaye artışları üzerinden, nakdi sermaye artışının yapıldığı hesap döneminden itibaren başlamak üzere izleyen her bir hesap dönemi için ayrı ayrı indirim uygulamasından yararlanabileceklerdir. Dolayısıyla nakit sermaye artışı için her yıl yeni bir durum değerlendirmesi yapılacak ve genel indirim oranının % 0 olmasını gerektiren bir durum bulunmuyorsa, ilgili yıldaki TCMB faiz oranı esas alınmak suretiyle % 50 genel indirim oranına göre hesaplama yapılacaktır. Dolayısıyla nakit karşılığı konulan sermaye işletmede kaldığı, bir

diğer ifadeyle sermaye azaltımı yapılmadığı sürece, sürekli nitelikte bir indirim hakkı kazanılmaktadır.

Gelirlerinin % 25 veya fazlası şirket faaliyeti ile orantılı sermaye, organizasyon ve personel istihdamı suretiyle yürütülen ticarî, zirai veya serbest meslek faaliyeti dışındaki faiz, kâr payı, kira, lisans ücreti, menkul kıymet satış geliri gibi pasif nitelikli gelirlerden oluşan sermaye şirketleri için indirim oranı % 0 olarak uygulanacaktır. Söz konusu pasif nitelikli gelirlerin tespitinde, hesap dönemine ait gelir tablosundaki veriler dikkate alınacaktır. Diğer taraftan söz konusu tespitin her yıl yeniden yapılarak, indirimden yararlanıp, yararlanılmayacağını belirlenmesi gerekir. Örneğin, 2016 yılında sermayesini nakit karşılığı artıran, fakat gelirlerinin % 25'i pasif nitelikteki gelirlerden oluşan bir şirket 2016 yılında indirimden yararlanamayacaktır. Ancak, 2017 yılında söz konusu şirketin pasif gelirlerinin oranı % 25'ten daha az olursa, indirimden yararlanması gerekir.

Keza tebliğin "10.6.4.2.3" no.lu kısmında aşağıdaki örnek verilmiştir:

"Örnek 2: 17/9/2015 tarihinde 5.000.000 TL nakdi sermaye artırımında bulunan (T) A.Ş. sağladığı bu kaynağın 2.000.000 TL'sini ortağına 27/10/2015 tarihinde borç olarak vermiştir. (T) A.Ş.'nin 5.000.000 TL tutarındaki nakdi sermaye artırımının, ortağına borç olarak verdiği 2.000.000 TL'si için indirilebilecek tutarın hesaplanmasında dikkate alacağı indirim oranı % 0 olacaktır. Ancak nakdi sermaye artırımının kalan 3.000.000 TL'lik kısmı için, diğer şartların sağlanması kaydıyla, tespit edilecek orana göre indirim uygulamasından yararlanabilecektir. Öte yandan, borç olarak verilen 2.000.000 TL'nin kısmen veya tamamen tahsil edildiği dönemden itibaren, tahsil edilen tutarla sınırlı olmak üzere indirim uygulamasından faydalanılması mümkündür."

Tebliğde ortağa borç olarak verilen tutar için indirim oranının % 0 olacağı belirtilmiştir. Eğer nakit sermaye artışı öncesinde de 131-Ortaklardan Alacaklar Hesabında bir bakiye mevcutsa, nakit sermaye artışının tescil edildiği tarih sonrasında 131 hesaba yapılan kayıtlar için mi % 0 indirim oranı dikkate alınacaktır yoksa yılsonu itibarıyla hesabın bakiyesinin tamamı % 0 indirim tutarı uygulanacak meblağın tespitinde esas alınacaktır? Tabii burada olması gereken, nakit sermaye artışının tescil tarihi öncesinde verilen borçların % 0 uygulanacak tutarın tespitinde hariç tutulmasıdır. Çünkü bu borçlar şirketin diğer kaynaklarından verilmiştir. Ancak sürekli bir şekilde çalışan (borç verme ve tahsil etme işlemleri sürekli olan) bir hesapta bu sürecin takibi zor olacaktır. Zira tahsilatlar sermaye artışının tescili öncesinde verilen borçtan mı olmuştur yoksa tescil tarihi sonrasında verilen borçlardan mı? Bizce tahsilat tutarları, tescil tarihi itibarıyla mevcut bakiyeye ulaşana kadar eski borçtan düşülmelidir. Bu tarihten sonra ise söz konusu hesabın yıl sonu bakiyesi dikkate alınabilir. Tabii bu konuya dair de genel tebliğde ilave açıklama ve örnek verilmesi bizce elzemdir.

Ancak tebliğde yer verilen aşağıdaki örneğe göre, sermaye artışı işlemi öncesinde de ortak bir alacak mevcutsa, sermaye artışının ortak olan alacak kısmı kadarının indirimden yararlanamayacağı ifade edilmiştir!

"Örnek: (A) Ltd. Şti. 4/5/2015 tarihinde, %50 oranında ortağı olan Bayan (D)'ye 1.000.000 TL borç vermiş olup bu tutarı "Ortaklardan Alacaklar" hesabında izlemektedir. 15/7/ 2015 tarihinde (A) Ltd. Şti.'nin sermayesinin nakdi olarak 2.000.000 TL artırılması kararı alınmış ve bu tutarın % 25'i olan 500.000 TL aynı tarihte ortaklarca şirketin banka hesabına yatırılmıştır. Nakdi

sermaye artışına ilişkin karar 22/7/2015 tarihinde ticaret siciline tescil ettirilmiştir. Bayan (D) sermaye taahhüdünün geri kalan 750.000 TL'sini 31/7/2015 tarihinde ortağı olduğu (A) Ltd. Şti.'nin banka hesabına yatırmak suretiyle yerine getirmiş olup şirketten 4/5/2015 tarihinde almış olduğu 1.000.000 TL tutarındaki borcunu henüz ödememiştir.

Ortaklar tarafından, kredi kullanılmak veya borç alınmak suretiyle gerçekleştirilen sermaye artışları indirim tutarının hesaplanmasında dikkate alınmayacağından, Bayan (D) tarafından sermaye taahhüdüne ilişkin olarak ödenen 1.000.000 TL için, Bayan (D)'nin 4/5/2015 tarihinde almış olduğu 1.000.000 TL borç ödeninceye kadar (bu borcun kısım kısım ödenmesi halinde ödenmeyen tutar ile sınırlı olmak üzere) indirimden yararlanılması mümkün bulunmamaktadır."

Tebliğde, ortaklarından alacağı olan bir şirketin yaptığı sermaye artırımını yapması durumunda, artırılan sermayenin alacak tutarını aşan kısmı için faiz indiriminden yararlanılabileceği, alacak tutarı kadar olan kısım için ise alacak tahsil edilinceye kadar yararlanılamayacağı yukarıdaki örnekle açıklanmıştır. Tebliğde açıklamanın gerekçesi olarak, kredi kullanılmak veya borç alınmak suretiyle gerçekleştirilen sermaye artışlarının indirim tutarının hesaplanmasında dikkate alınamayacağı yönündeki kanun hükmü gösterilmiştir.

Gerçek hayat tebliğde yer verilen örnek gibi basit olmayabilir. 131-Ortaklardan Alacaklar Hesabı çok sık işlem gören bir hesap olabilir. Uygulamada nakit sermaye artışı yapan ama diğer taraftan 131-Ortaklardan Alacaklar Hesabı da bulunan şirketler ciddi sıkıntı ile karşılaşabilir. Diğer taraftan, hem sermaye artışı yapan hem de şirketinden borç para çeken firma sayısının pek fazla olacağını düşünmüyoruz. Genelde bu tip şirketlerde zaten ortağın amacı şirketin kaynaklarını kullanmak şeklinde olmakta ve vergisel yönden eleştiri ile karşılaşmamak için şirketler hesaba faiz hesaplamak suretiyle gelir yaratmaktadırlar. Hatta bu tip şirketler genellikle 4-5 yılda bir çıkan vergi aflarını sabırsızlıkla beklemekte ve söz konusu hesapları bedelini ödeyerek kapatmaktadırlar.

Tebliğ'de yer verilen bir diğer örnekten, nakit karşılığı sermaye artışına konu kaynaklar doğrudan arsa veya arazi yatırımında kullanılmasa, bir diğer ifadeyle arsa veya arazinin alımı farklı kaynaklar kullanılarak (örneğin banka kredisi) yapılırsa dahi, sadece arsa veya arazi satın alınması nedeniyle, arsa/arazi alımında kullanılan tutarla sınırlı olmak üzere indirim uygulamasından yararlanmanın mümkün olmadığı anlaşılmaktadır.

Bu görüşe katılmadığımızı belirtmek isteriz. Görüşümüz, nakit sermaye artışının doğrudan kullanıldığı arsa/arazi yatırımlarında indirimin geçerli olmaması gerektiği yönündedir. Şayet nakit sermaye artışı ile sağlanan kaynak doğrudan arsa/arazi yatırımlarında kullanılmıyor ise, indirimden yararlanılması gerektiği görüşündeyiz.

Dolayısıyla Tebliğ'in tartışmaya açık en önemli noktalarından birisi; nakit sermaye artışına konu kaynaklarla hiçbir ilgisi bulunmayan arsa/arazi alımlarında, indirim uygulamasının kısıtlanması sorunudur. Ayrıca Tebliğ'de yapılan açıklamanın mefhumu muhalifinden, arsa/arazi yatırımı yaptığı gerekçesiyle indirim hakkı kısıtlanan mükelleflerin, sonraki dönemlerde söz konusu arsayı/araziye yahut aktiflerinde farklı arsayı/araziye satmaları durumunda, daha önce getirilen kısıtlamanın artık mevcut olmayacağı sonucu çıkmaktadır.

Bu konularda Maliye Bakanlığı tarafından tereddütleri gidermek amacıyla genel bir açıklama ve düzenleme yapılması, örnekler verilerek izahat yapılması faydalı olacaktır kanaatindeyiz.

7.Nakit Sermaye Artışı Yapmak Mantıklı mıdır? İndirim Uygulaması Nakit Sermaye Artışlarını Gerçekten Teşvik Edecek midir?

Bu kanuni düzenleme ile amaçlanan şirketlerin sermaye yapılarının güçlendirilerek şirketlere nakdi sermaye girişi teşvik edilmektedir. Ancak bilindiği üzere paranın getirisi faizdir.

Örneğin: 2016 yılın (A) A.Ş.'nin şirketi 5.000.000 TL nakit sermaye artışı yapmıştır. Sermaye artışı Ocak 2016'da tescil edilmiştir. 2016 yılı sonu itibarıyla TCMB' nin ilgili faiz oranının %12,50 olduğunu varsayalım. Diğer şartların da sağlandığını kabul edelim. Bu durumda şirketin 2016 yılında vergiye tabi kazancından indirebileceği tutar 312.500 TL olacaktır.

Sağlanacak vergi tasarrufu ise 62.500 TL olacaktır. Oysa şirket ortakları 5.000.000 TL'yi aynı süre zarfında 12 ay boyunca vadeli mevduat hesabında tutsalardı (vadeli hesap faizlerinin 2016 yılında ortalama %10 civarı olduğunu düşünelim) brüt 500.000 TL faiz geliri, % 15 stopaj sonrası 425.000 TL faiz geliri elde edeceklerdi. Tevkifata tabi tutulan bu gelir ise gelir vergisi beyanına konu olmayacaktır.

Böyle bir durumda paranın mevduatta değerlendirilmesi daha mantıklı gözükmekle birlikte şirkete konulacak sermaye etkin bir şekilde kullanılır, kârlı işler yaratılır ve toplamda şirketin hasılatı arttırılarak, büyüme sağlanırsa, ortakların kâr payı olarak elde edecekleri tutar vadeli mevduat faizinden çok daha fazla olabilir. Bu nedenle sermaye artışlarının şirketlerde ne şekilde kullanılabileceği önemlidir.

Zira literatürde "finansal kaldıraç" olarak adlandırılan durumda tam olarak budur. Şirketlerin tüm yatırımların özkaynak yerine yabancı kaynak ile finanse etmesi şirketlerin kârlılıklarını ve özkaynak verimliliklerini artırabilir. Yani kullanılan yabancı kaynak nedeniyle katlanılacak finansman giderlerinden çok daha fazla kazanç elde ediliyorsa şirketin yabancı kaynağı verimli şekilde kullandığı ve nakit sermaye artışı yapmadan özkaynaklarını (kâr elde ederek) arttırdığı kabul edilecektir. İşte burada şirketlerin finansman maliyetlerine katlanarak yatırım yapmak yerine nakit sermaye artışı yapmak suretiyle yatırımlarını gerçekleştirmeleri gerçekten teşvik edilmek isteniyorsa, bizce indirim oranlarının çok daha yüksek belirlenmesi gerekir kanaatindeyiz.

8.Sonuç

"Sermaye artırımında indirim" ya da diğer adıyla "Nakdi sermaye artışından kaynaklanan faiz indirimi" uygulaması mevzuatımızda yerini yeni almıştır. Uygulamaya dair tebliğ kanuni düzenlemenin (6637 sayılı Kanun) Resmi Gazete'de yayın tarihi olan 7.4.2015' den neredeyse 11 ay sonra, 4 Mart 2016'da yayınlanmıştır.

Her ne kadar daha öncesinde taslak olarak yayınlanmış olsa da uygulama açısından önem arz eden düzenlemelerin asıl olarak yayınladıkları şekilleridir. Dolayısıyla bu düzenleme halen uygulamada tartışılan bir konudur ve daha önce öngörülemeyen, düşünülmemiş senaryolar uygulamada karşılaşıldıkça tereddüt edilen durumlar ortaya çıkmakta ve farklı yorumlar ile karşılaşılmaktadır.

Çalışmamızda temel olarak ilgili mevzuatın, öteden beri faaliyetlerine devam eden şirketleri esas alarak düzenlendiği eleştirisine yer vererek, kanun metninde yeni kurulan şirketlerin de faiz indirimi hesaplama hakları olduğu halde ilgili mevzuatta yer verilen kısıtlamalar ile uygulamaya dair açıklamaların yeni kurulan şirketler açısından tereddüt yaratıcı hususlar oluşturduğuna; ilgili mevzuatın lafzı dikkate alındığında faiz indiriminden yararlanabilmek için ilgili hesap dönemine dair yıllık gelir tablosunda esas faaliyet gelirlerinin toplam gelirlerin % 75'inden fazla olmasının temel bir ön şart olup olmadığını incelemeye ve yeni kurulan şirketlerde doğal olarak kuruluş ve yatırım döneminde (hele ki uzun süreli sabit yatırım yapılması gereken yeni kuruluş dönemlerinde) ticari faaliyete hemen başlanmasının imkânsız olduğuna, diğer taraftan, bu dönemde ortaklar tarafından ödenen sermayenin yatırım masraflarına harcanmayan kısmının "basiretli tüccar ilkesi"ne uygun şekilde gelir getirici alanlarda değerlendirilmesinin gayet doğal ve ticari örf ve adetlere uygun olduğuna, bu durumda ticari gelir yaratıcı faaliyetlere başlanması için zorunlu olarak yaşanması gereken yatırım döneminde de -esas faaliyet gelirleri oluşmamış olsa da- faiz indirimi hesaplama hakkı olması gerektiği hususuna dikkat çekmeye çalıştık. Bu durum uygulamada çok büyük sıkıntılar yaratabilecek bir husustur.

Düşünün, milyonlarca TL'lik sabit yatırım yapan bir şirketin faaliyete geçeceği döneme kadar zaman zaman atıl kalan bir kısım parasından birkaç bin TL dahi faiz geliri elde etmesi, gelir tablosunda % 25'den fazla pasif nitelikli gelir olduğu iddiası doğurabilecek ve şirketin yatırım döneminde faiz indirimi hesaplama hakkının ortadan kaldırılabilecektir.

Yazımızda yer verilen tartışmaya ve tereddüde açık konularda eminiz kısa zaman içinde pek çok mükellefin özelge talepleri Maliye Bakanlığı'na ulaşacaktır. Bizce uygulamayı özalgeler ile yönlendirmek yerine, yeni kurulan ve yatırım döneminde olan, bu nedenle gelir tablosunda sadece pasif nitelikli gelirleri olan ya da aktif-pasif nitelikli hiçbir geliri olmayan şirketler açısından faiz indirimi hesaplama konusunun tüm mükellefleri bağlayıcı bir şekilde genel tebliğde güncelleme yapılması veya bir sirküler yayınlanması suretiyle aydınlatılması daha doğru olacaktır kanaatindeyiz.

Yasa metninde açık ve net bir şekilde yeni kurulan şirketlerin de nakit sermaye ödemesinde faiz indiriminden yararlanabileceği hükmü yer almaktadır. Ancak ilgili mevzuatta yeni kurulan şirketler açısından uygulamanın ne şekilde yapılacağına dair özel bir düzenlemeye yer verilmemiştir. Aksine getirilen kısıtlar ise (bilhassa gelir tablosunda yer alan gelirlerin nitelikleri açısından getirilen kısıtlama) tereddüt yaratmıştır. Yasa metninde yer alan bir hakkın ikincil düzenlemeler ile kısıtlanmaması gerekir. Böyle bir düzenleme ve yaklaşım kanuna aykırılık teşkil eder ve diğer taraftan Anayasa ile getirilen vergisel adalet ve eşitlik ilkeleri yönünden aykırılıklar oluşacaktır kanaatindeyiz. Eğer amaç şirketlerin özkaynak yapısını güçlendirmek ve yatırımların borçlanma yerine özkaynaklar ile yapılmasını teşvik etmek ise, yeni kurulan ve doğal olarak ticari faaliyetlerine başlayabilmek için yatırımlar yapan şirketlerin desteklenmesinden daha doğal ne olabilir ki?

Ayrıca esas faaliyet konusu gayrimenkul yatırımları yapmak ve bu gayrimenkulleri kiraya vermek suretiyle esas faaliyet geliri kira geliri olan şirketler açısından da ilgili düzenlemelerdeki kısıtların ne şekilde dikkate alınması gerektiği ya da bu kapsamdaki şirketlerin nakit sermaye artışında faiz indirimi hesaplama haklarının olup olmayacağına dair genel bir açıklama ve düzenleme yapılmasında fayda görülmektedir.

Genel indirim oranının % 0 olarak dikkate alınmasını gerektiren olayının takip eden yıllarda ortadan kalkması halinde, ilgili yıldaki TCMB faiz oranı üzerinden % 50 genel indirim oranına göre hesaplama yapıp yapılamayacağı hususunun daha somut açıklamalar ve örnek uygulamalar ile biraz daha fazla ve biraz daha net izah edilmesi uygulamadaki olası bazı tereddütleri giderecektir kanaatindeyiz.

Diğer taraftan ortağa olan borcun sermayeye eklenmesinin indirim kapsamına alınmaması bizce çok anlamsızdır ve şirketleri sermaye artışı öncesinde -gerekirse borç kullanarak- ortağa borcu ödemeye ve sonra ortağın tahsil ettiği alacağını yeniden şirkete sermaye olarak koyması gibi gereksiz dolambaçlı yollara sevk edecektir. Ancak bu uygulama şeklen mevzuata uyum sağlamış gibi gözükse de, bankadan kullanılan kredinin ortağa olan borç nedeniyle temin edildiği ve dolayısıyla ticari kazancın elde edilmesi ve devam ettirilmesi ile ilgisi olmaması nedeniyle olası vergi incelemesinde defter kayıtları üzerinden bu durum somut şekilde tespit edilirse krediye ilişkin faiz giderlerinin ve diğer masrafların reddedilmesi söz konusu olabilir. Şirketleri böyle zor durumlar ile karşı karşıya bırakmamak için bizce ortağa olan nakit borçların da sermayeye ilave edilmesi halinde indirim uygulamasından yararlanabilmesinin önü açılmalıdır. Aynı durum -her ne kadar herhangi bir yasal mevzuatımızda halen düzenlenmemiş olsa da- sermaye avansı/sermaye tamamlama fonu/zarar telafi fonu gibi adlar altında adlandırılan uygulama için de geçerlidir. Özkaynaklarını kaybetmiş bir şirket açısından gündeme gelen sermaye avansı uygulamasına indirim hakkı tanınmaması belki mantıklı bulunabilir ancak özkaynaklarını yitirmemiş ve yatırımları öncesi sermaye artışında kullanılmak üzere ortaklarından para temin etmiş ve bunu özkaynak hesap sınıfında muhasebeleştiren şirketler açısından indirim uygulamasının önü açılmalıdır kanaatindeyiz.

Son olarak ise, tebliğde yer verilen açıklama ve örneklerden edindiğimiz izlenim, sermaye artışı sonrası genel indirim oranının % 0 olarak belirlenmesine neden olacak bir işlem yapılmış ise (arsa-arazi yatırımı yapılması, iştirak hissesi alınması, ortağa borç verilmesi... vd.), bu işlem doğrudan nakit sermaye artışı kaynak ile yapılsın yapılmasın fark etmez her şekilde nakit sermaye artışına indirim oranı % 0 olarak uygulanması istendiği şeklindedir. Oysa gerçekte olması gereken, söz konusu işlemin gerçekten sermaye artışından sağlanan kaynak ile yapıp yapılmadığının somut olarak tespit edilmesidir. Söz konusu işlem banka kredisi ile sağlanan kaynak ile de gerçekleştirilmiş olabilir. Elbette çok fazla kayıt ve işlemi olan şirketlerde bu detay hususu tespit etmek her zaman mümkün olmayabilir. Bu nedenle şirketlere tavsiyemiz, nakit sermaye artışı sonrasında sağlanan kaynağın ne şekilde kullanılacağına dair detaylı bir belgeleme yapmaları ve hatta kaynak kullanımına dair yönetim kurulu kararları doğrultusunda işlem yapmaları şeklindedir. Ancak bu konuda tahminimiz Maliye'nin katı bir tutum sergileyeceği ve nakit sermaye artışı sonrasında indirim oranının % 0 olmasını gerektiren bir işlem yapılmış ise bu işlemin her şekilde nakit sermaye artışı ile yapıldığının kabulü şeklinde bir görüş oluşturacağıdır.