



SAHTE BELGE DÜZENLEMEK SURETİYLE ELDE EDİLEN KOMİSYON GELİRİNİN TİCARİ KAZANÇ OLARAK VERGİLENDİRİLEBİLMESİNİN YENİ TÜRK TİCARET KANUNU'NDAKİ DAYANAKLARI

*LEGAL BASES OF THE FACT THAT INCOME DERIVED
FROM ISSUE OF FALSE DOCUMENT CAN BE TAXED
WITHIN THE NEW TURKISH COMMERCIAL LAW*

Kemal Serkan KESKİN^(*)

ÖZET

6762 sayılı eski Türk Ticaret Kanunu ile komisyonculuk faaliyetlerinin ticari faaliyet olarak tanımlanması doğrudan mümkün iken, 6102 sayılı yeni Türk Ticaret Kanunu'nda yer alan "Bir kanun, kavramları kullanmalı, kavramın uygulamadaki biçimlerine dayanmamalıdır." prensibi nedeniyle ticari faaliyetler tek tek sayılmamış ve genel bir tanımlama yapılmıştır. Bu nedenle "sahte belge düzenlemek suretiyle elde edilen komisyon gelirin ticari kazanç olarak vergilendirilebilmesinin yeni TTK'da yer alan dayanağı nedir?" sorusu akla gelmekte. Çalışmamız da bu soruyu cevaplamayı amaçlamaktadır.

Anahtar Sözcükler: Komisyonculuk, tavassut işleri, ticari faaliyet, ticari kazanç, esnaf işletmesi, sahte belge komisyon işletmeleri, basit usul, esnaf muaflığı

ABSTRACT

While it was possible, according to the old Turkish Commercial Law no. 6762, to directly identify commissionaire activities as commercial, due to the principle existing in the new Turkish Commercial Law no. 6102, which is "a law must use concepts, yet must not based upon the forms of concepts in practice", business activities are not mentioned individually and yet a general description is provided. It therefore reminds one the question of "what is the basis of taxation of commission income as business income derived from issue of false document according to the new Turkish Commercial Law?" and this study endeavours to answer this question.

Key Words: Brokerage, interagency, business activity, business income, crafts concern, false document commission businesses, simple method, craftsman exemption

1- GİRİŞ

1956 yılından beri yürürlükte olan 6762 sayılı Türk Ticaret Kanunu¹ (TTK) 6102 sayılı Türk Ticaret

^(*) Vergi Müfettişi

¹ 29/6/1956 tarih ve 9353 sayılı Resmi Gazete' de yayımlanmıştır.

Kanunu'nun² 14.02.2011 tarihinde Resmi Gazete' de yayımlanması ile yürürlükten kaldırılmıştır. Yeni TTK hükümleri ihdas edilirken eski TTK hükümleri yeni bir bakış açısıyla ele alınmıştır. Yeni bakış açısı yeni TTK'nun gerekçesinde **"Bir kanun, kavramları kullanmalı, kavramın uygulamadaki biçimlerine dayanmamalıdır."** şeklinde özetlenmiş, **"Merkez kavram ticarî işletme olduğu halde, kavramı ifade eden terimi kullanmayıp onun türlerini saymak ve diğer maddelerde aynı yöntemi tekrarlamak, sistem anlayışı ve kanun yapma tekniği ile bağdaşmaz."** Prensibinden hareketle de **eski metindeki ticarî işletmeyi ifade eden üç ticarî işletme türü yerine, 'ticarî işletme' kavramı konulmuştur.**

Söz konusu değişikliklerin vergi kanunları yönünden de sonuçları olmuştur. Şöyle ki, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununda ticari ve sınai faaliyetin tanımına yer verilmemiş olup 37. maddede bentler halinde bir kısım faaliyetler sayılarak bu faaliyetlerden elde edilen kazançların ticari kazanç olarak vergilendirileceği belirtilmiştir. Komisyonculuk faaliyeti söz konusu faaliyetler içerisinde **sayılmadığından** tekrar yukarıda belirtilen kanuni hükme dönülerek komisyonculuk faaliyetinin ticari veya sınai faaliyet olarak değerlendirilip değerlendirilemeyeceği hususunda yasal bir dayanak arayışıyla Türk Ticaret Kanunundan faydalanılması gerekliliği ortaya çıkmaktadır. Eski TTK olan 6762 sayılı Kanun ile komisyonculuk faaliyetlerinin ticari faaliyet olarak tanımlanması dolaysız bir şekilde mümkün iken yeni TTK da yukarıda bahsi geçen bakış açısı değişikliği nedeniyle ticari faaliyetler tek tek sayılmamış genel bir tanımlama yapılmıştır. Bu nedenle **"sahte belge düzenlemek suretiyle elde edilen komisyon gelirinin ticari kazanç olarak vergilendirilebilmesinin TTK' da yer alan dayanağı nedir?"** sorusu akla gelmekte, çalışmamızda bu soruyu cevaplamayı amaçlamaktadır.

Bu doğrultuda, çalışmamızda ilk olarak 'sahte belge komisyon işletmeleri' olarak adlandırabileceğimiz, sahte belge ticareti ile iştigal eden ve bu sayede komisyon geliri elde eden işletmelerin tanımlanması amaçlanmış, ardından bahsi geçen soru ile bağlantılı olarak komisyonculuk faaliyetinin ticari faaliyet olduğu şeklindeki tezin yasal dayanakları eski ve yeni TTK hükümleri ve gerekçeleri vasıtasıyla ortaya konulmuş, son olarak yeni düzenlemeler nedeniyle akla gelebilecek sorular irdelenmiştir.

2- KOMİSYON GELİRİ ELDE ETMEK AMAÇLI SAHTE BELGE TİCARETİ

Vergi uygulamalarında kullanılan belgelerin geçerliliği, belli edilen şekil şartlarına uygun olarak düzenlenmelerine ve gerçeği aksettirmelerine bağlıdır. Buna göre, hukuki geçerliliğini sağlayan zorunlu ve yeterli unsurlara sahip olmayan belgeler "sahte belgeler"dir. Bu çerçevede; gerçek bir muamele veya durum olmadığı halde bunlar varmış gibi düzenlenen belgeler (Vergi Usul Kanunu Md. 359/2-b) ile 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu (KDVK) açısından düşünüldüğünde gerçek bir emtia veya hizmet alımına dayanmadan düzenlenen belgeler (28 Numaralı KDV Genel Tebliği³) sahte belge olarak kabul edilmelidir. Buna ek olarak, kullanma mecburiyeti getirilen faturanın, öngörülen zorunlu bilgileri (Vergi Usul Kanunu Md. 230) taşınamaması halinde bu belgeler vergi kanunları bakımından hiç düzenlenmemiş sayılır. (Vergi Usul Kanunu Md. 267/3) Dolayısıyla yukarıda da belirtildiği gibi bir faturanın KDVK açısından geçerli kabul edilebilmesi için, şekil şartlarına uygun olarak düzenlenmesi ve gerçek bir emtia veya hizmet alımına dayanması gerekmektedir.

² 14.02.2011 tarih ve 27846 sayılı Resmi Gazete' de yayımlanmıştır.

³ 01/08/1988 tarih ve 19886 sayılı Resmi Gazete' de yayımlanmıştır.

Sahte belge düzenleme fiilinin Danıştay kararlarına da yansdığı gibi birçok sebebi olabilir. Örneğin dökme gaz olarak alınan LPG'nin bayii olan limited şirkete teslim edilmesine karşılık faaliyet göstermeyen şirketlere satılmış görünecek şekilde düzenlenmesi gibi⁴ veya solvent türevi ürün olarak ithal edilen maddelerin boya, tiner vs. üretiminde kullanılacağı şeklindeki taahhüdün gerçek olduğu şeklinde bir görüntü yaratmak maksadıyla yani faaliyetin gizlenmesi amacıyla sahte fatura düzenlenebilir.

Ancak sahte ya da muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlenmesinin en önemli nedeni, bu tür belgelerin düzenleyenler yönünden ciddi bir gelir kaynağı oluşudur. Bu belgelerin maliyeti düzenleyenler yönünden sıfıra yakındır. Başka bir anlatımla maliyeti matbaaya ödenen baskı gideridir. Buna karşılık getirisi, faturada yazılı olan tutarın belirli bir yüzdesi, söz gelimi %5'idir. Bu da yüzbinlerce TL'lik fatura düzenleyen bir kişi ya da örgütlü grup için çok büyük bir gelir kaynağıdır.⁵

213 sayılı Vergi Usul Kanununun 9. maddesine göre, "Vergiyi doğuran olayın kanunlarla yasak edilmiş bulunması mükellefiyeti ve vergi sorumluluğunu kaldırmaz." Bu nedenle sahte belge düzenleme faaliyeti nedeniyle elde edilen komisyon gelirin vergilendirilmemesi düşünülemez. Ancak söz konusu gelir kaleminin gelir vergisi veya kurumlar vergisinin konusuna girip girmediği hangi gelir türü kapsamında kabul edilerek vergilendirileceği hususu önem arz etmektedir. Komisyonculuk faaliyeti eski Türk Ticaret Kanunu kapsamında ticari faaliyet olarak yasa hükmünde yer alıyorken yeni Türk Ticaret Kanunu'nda açıkça bu husus belirtilmemiştir.

Çalışmamızın bundan sonraki bölümünde 6762 sayılı eski Türk Ticaret Kanununa (TTK) göre komisyon gelirlerinin ticari faaliyet olarak değerlendirilmesinin yasal dayanağı açıklanmıştır.

3- ESKİ TTK'NA GÖRE KOMİSYON GELİRLERİNİN TİCARİ KAZANÇ OLARAK DEĞERLENDİRİLMESİNİN YASAL DAYANAKLARI NELERDİ?

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 37. maddesine göre; "Her türlü ticari ve sınai faaliyetlerden doğan kazançlar ticari kazançtır." Çalışmamız komisyon gelirlerinin ticari kazanç olma niteliğinin ortaya konulması olduğundan komisyonculuk faaliyetinin türünün tespiti önem arz etmektedir. Anılan madde hükmünde ticari kazancın ticari ve sınai faaliyetlerden doğabileceği belirtilmiş, madde hükmünde geçen 'her türlü' ibaresi ile ticari ve sınai faaliyetlerde **bir sınır getirilmeden** söz konusu faaliyetler neticesinde doğan gelirin ticari kazanç olarak vergilendirileceği hüküm altına alınmıştır.

Bu doğrultuda hangi faaliyetlerin ticari faaliyet, hangi faaliyetlerin sınai faaliyet olduğunun açıklanması gerekmektedir. 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununda ticari ve sınai faaliyetin tanımına yer verilmiş olup 37. maddede bentler halinde bir kısım faaliyetler sayılarak bu faaliyetlerden elde edilen kazançların ticari kazanç olarak vergilendirileceği belirtilmiştir. Komisyonculuk faaliyeti söz konusu faaliyetler içerisinde **sayılmadığından** tekrar yukarıda belirtilen kanuni hükme dönülerek komisyonculuk faaliyetinin ticari veya sınai faaliyet olarak değerlendirilip değerlendirilemeyeceği hususunda yasal bir dayanak arayışıyla Türk Ticaret Kanunundan faydalanılması gerekliliği ortaya çıkmaktadır.

Eski TTK olan 6762 sayılı Kanun ile komisyonculuk faaliyetlerinin ticari faaliyet olarak tanımlanması dolaysız bir şekilde mümkündür.

⁴ Vergi Dava Daireleri Kurulu'nun E: 2009/297, K: 2010/94 numaralı kararı.

⁵ KIZILOĞLU, Şükrü, Kaçakçılık Suçları ve Naylon Fatura İhtilafları, Yaklaşım Yayıncılık, Genişletilmiş 3. Baskı, Ankara, 2010, s: 53.

Şöyle ki; 6762 sayılı TTK'nun 'Ticari İşler' başlıklı 3. maddesine göre, "Bu kanunda tanzim olunan hususlarla bir **ticarethane veya fabrika** yahut **ticari şekilde işletilen diğer bir müesseseyi** ilgilendiren bütün muamele, fiil ve işler ticari işlerdendir."

Anılan Kanunun 'Ticari İşletme' başlıklı 11. maddesine göre; "Ticarethane veya fabrika yahut ticari şekilde işletilen diğer müesseseler, ticari işletme sayılır." 'Ticarethane veya fabrika' başlıklı 12. madde de ise, "Aşağıda yazılı veya mahiyetçe bunlara benzeyen işlerle uğraşmak üzere kurulan müesseseler, ticarethane sayılır" hükmüne yer verilmiş, devamında ticarethane sayılacaklar bentler halinde sayıldıktan sonra, "12- Acentelik, tellallık, **komisyonculuk** ve sair **bütün tavassut işleri**." Şeklinde bir hükümlerle 'komisyonculuk' faaliyeti ile iştigal edenlerin 'tavassut işlerini' yürüten işletmeler olarak ticarethane kapsamında kabul edilmesi gerektiği belirtilmiştir.

Yapılan açıklamalar ışığında tanımlara tersten bakılacak olursa, komisyonculuk faaliyeti tavassut işleri kapsamında ticarethane sayıldığından ticari işletme sayılır ve ticari işletme sayıldığından söz konusu faaliyetin ticari iş (ticari faaliyet) olarak kabul edilmesi gerekmektedir. 193 sayılı GVK'ndaki tanıma dönecek olursak ticari faaliyet olarak kabul edilen komisyonculuk faaliyeti neticesinde elde edilen gelirlerin ticari kazanç olarak vergilendirilmesi gerekmektedir.

4- YENİ TTK'NA GÖRE KOMİSYON GELİRLERİNİN TİCARİ KAZANÇ OLARAK DEĞERLENDİRİLMESİNİN YASAL DAYANAKLARI NELERDİR?

Yukarıda açıklandığı gibi, eski TTK hükümlerinden faydalanılarak yapılacak bir tanımlama neticesinde komisyonculuk faaliyetinin ticari faaliyet olarak kabul edilmesinin yasal dayanakları açıkça ortaya konulabilmekteydi.

Ancak aşağıda açıklanacağı üzere, 6102 sayılı yeni TTK hükümleri ile anılan Kanunun genel ve özel gerekçelerde belirtilen sebepler nedeniyle, komisyonculuk faaliyeti ile uğraşan işletmeler özellikle ticari işletme olarak belirtilmemiştir.

Bu değişikliğin sebebi 6102 sayılı yeni TTK'nun genel gerekçesinde şu şekilde açıklanmıştır: "Tasarının ticarî işletme kitabının merkezini oluşturan ticarî işletme, hukukumuzda 1956 tarihli 6762 sayılı Kanun ile girdiğinde tüm Avrupa için yeni bir kavramdı. 1942 yılında kabul edilen İtalyan Medeni Kanunu'nun, 6762 sayılı Kanunun tasarısını hazırlayan Hirsch'e verdiği esin, aradan geçen elli yılda Avrupa ticaret hukuku öğretisini derinden etkilemiştir. **Ticaret hukuku yerine ticarî işletme hukukunun ikame edilmesi** önerileri bugün de günceldir ve ağırlık kazanmaktadır. Ticarî işletme/teşebbüs kavramı öğretide genel kabul görmek yanında, bir de rekabetin korunması, haksız rekabet ve işletme topluluğu hukuku gibi hukuklarda artan oranda kullanılmaya başlanmış, söz konusu düzenlemeler işletme/teşebbüs bağlamında yapılmıştır. **Bu sebeple ticarî işletme kavramı Tasarıda tanımlanarak ve somutlaştırılarak varlığını devam ettirmiştir.**"

Yukarıda yer verilen ve genel gerekçede açıklanan bakış açısı değişikliği Kanunun lafzında değişiklikler yaratmıştır. Söz konusu değişiklikler 6102 sayılı Kanunun daha ilk maddesinde göze çarpmaktadır: 6762 sayılı eski TTK'nun 1. maddesinde "bir ticarethane veya fabrika yahut ticari şekilde işletilen herhangi bir müesseseyi" şeklindeki cümle parçasının yerine "ticari işletmeyi" terimi konulması gibi.

Söz konusu değişikliğin sebebi 6102 sayılı Kanununun gerekçesinde şu şekildedir: "Bu değişikliğin sebebi, önceki metinde sayılanların ticarî işletmenin uygulamadaki **görünüş şekilleri**, ticarî işletme-

nin sıkça rastlanan özel biçimleri olmalarıdır. Merkez kavram ticarî işletme olduğu halde, kavramı ifade eden terimi kullanmayıp onun türlerini saymak ve diğer maddelerde aynı yöntemi tekrarlamak, sistem anlayışı ve kanun yapma tekniği ile bağdaşmaz. **Bir kanun, kavramları kullanmalı, kavramın uygulamadaki biçimlerine dayanmamalıdır.** Ayrıca 11 inci maddenin gerekçesinde açıklandığı üzere, ticarethaneleri, örnek olarak saymak yoluyla gösteren, 6762 sayılı Kanunun 12 inci maddesi ile aynı maddenin son fıkrasında öngörülmuş bulunan fabrikacılık tanımı ve nihayet, 6762 sayılı Kanunun 13 üncü maddesi, Tasarıda yer almadığı için biçimlerin adlarını korumaya olanak yoktur.”

Aynı doğrultuda 6762 sayılı eski TTK'nun 3. maddesi değiştirilmiştir. Anılan değişiklik 6102 sayılı yeni TTK'nun 'Ticari İşler' başlıklı 3. maddesinin gerekçesinde; "1 inci maddede olduğu gibi bu maddede de eski metindeki ticarî işletmeyi ifade eden üç ticarî işletme türü yerine, 'ticarî işletme' kavramı konulmuştur." şeklinde açıklanmıştır.

Konumuza dönersek, komisyonculuk faaliyeti yeni TTK'nda sayılmamıştır. Çünkü gerekçede de belirtildiği gibi, 6762 sayılı eski TTK'nun 12. Maddesinde sayılanlar ticarî işletmenin uygulamadaki görünüş şekilleri, ticarî işletmenin sıkça rastlanan özel biçimleridir. Yeni Kanun uygulamada karşılaşılabilecek sayısız örneğin bir kaçını tek tek saymaktansa hepsini kapsayan 'ticarî işletme' kavramını tanımlamıştır.

6102 sayılı yeni TTK'nun 'Ticari İşletme' başlıklı 11. maddesinde ticari işletme şu şekilde tanımlanmıştır: "Ticari işletme, esnaf işletmesi için öngörülen sınırı aşan düzeyde gelir sağlamayı hedef tutan faaliyetlerin devamlı ve bağımsız şekilde yürütüldüğü işletmedir."

Kanunun gerekçesinde söz konusu tanımlama ihtiyacı şu şekilde açıklanmıştır: "**Ticarî işletme 6762 sayılı Kanunda tanımlanmamıştır.** Bunun yerine, ticarethanenin, fabrikanın ve ticarî şekilde işletilen diğer müesseselerin ticarî işletme oldukları belirtilmiştir. Anılan Kanun bir taraftan ticarî işletmenin tanımlanması, diğer taraftan da ticarî işletme sayılan ticarethane, fabrika ve ticarî şekilde işletilen diğer müesseselere ilişkin hükümlerin kanundan çıkarılması gerekliliğine uygun olarak düzenlenmiştir. Çünkü, **ticarî işletme kanunun temelidir; yani merkez kavramdır; bu niteliğiyle belirleyici, hatta tanımlayıcıdır,** ticaret hukuku, aradan geçen zaman içinde ticarî işletmenin dış hukuku haline gelmiş ve bir kavramdan kurama dönüşmüştür. Söz konusu eğilimin öznel sistemin vatani olan Almanya'da görülmesi ve bu anlayışın 1998 Alm.TK.nın hedeflerinden biri olması ilgi çekicidir. Onun için, Tasarıda ticarî işletmenin tanımlanması kaçınılmaz olarak değerlendirilmiştir. Tasarının tümüne egemen, bir kuramın bazı niteliklerini içermeye başlayan **temel bir kavramın tanımı Ticaret Sicili Tüzüğüne bırakılmaz. Diğer taraftan, ticarî işletme tanımlandıktan sonra ticarethanenin, fabrikanın ve ticarî şekilde işletilen diğer müesseselerin tanımlanmalarına gerek yoktur. Bunlar ticarî işletmenin biraz da eskimiş - görünüş şekilleridir;** başlıca türleri değildir. Ayrıca anılan türler, bilgi toplumunun hizmet kavramı ile bilişime hatta iletişime de yabancıdır; **perakende ve toptan ticaretin eskimiş yüzünü taşımaktadırlar.** Tür öğretisinin ilkeleri bunları tür olarak nitelendirmeye elverişli değildir. **Sadece anılanların tanımlanması da ayrıca yanlış anlamalara yol açacak, ticarî işletmenin bu üç birime özgülendiği zannını uyandıracak niteliktedir.** Öte yandan, ticarethane ile fabrikanın 6762 sayılı Kanunda düzenleniş ve tanımlanış şekli tereddütleri ve tartışmaları davet etmiştir. Çünkü, 6762 sayılı Kanunun 12 nci maddesinde sayılan faaliyetlerle uğraşan ve fabrikacılık tanımına uyan "müesseseler"İN, ticarî işletmenin tanım unsurlarını taşımaları bile kanunen ticarî işletme sayılıp sayılmayacakları görüş ayrılıklarına

sebeplere olmuştur. Tartışma tatmin edici bir sonuca da ulaşmamıştır. 6762 sayılı Kanununun 13 üncü maddesindeki **“ticarî şekilde işletilen diğer müesseseler” ibaresi ile hangi müesseselerin kastedildiği de kesin olarak belirlenemiyordu.** Bundan başka **“diğer müesseseler” ibaresi ve bu ibarenin 6762 sayılı Kanununun 13 üncü maddesinin kenar başlığında yer alması, 6762 sayılı Kanununun 12 nci maddesinde düzenlenen ticarethane ile fabrikanın “müessese” olduğu izlenimini vermektedir. Oysa, her iki birim “müessese” değil “ticarî işletme” dir.** 6762 sayılı Kanundan böylece ticarî işletmenin müessese olduğu gibi bir sonuç çıkıyordu. 6762 sayılı Kanununun elli yılı aşan uygulamasında ticarethaneye, fabrikaya ve bu tür müesseselere ilişkin birikim oluşturan bir uygulamaya da rastlanmamıştır. **Nihayet, “ticarethane” sözcüğü dar ve eski bir terim olarak 19. yüzyılda kalmış bir ticaret anlayışını yansıtmaktadır.** Başka bir söyleyişle, günümüzde “ticaret” sözcüğü “mal alışverişi” anlamını çok gerilerde bırakan, hizmet, iletişim ve bilişimi de içeren yeni bir boyut ve içerik kazanmıştır. Nitekim “e-ticaret” kavramı da bu yeni anlamın en çarpıcı örneğidir. Fakat ticarethane mal ticaretini ifade ettiği için hizmet sunan, iletişim ve bilişimi kendisine konu alan işletmeleri kapsamıyordu. Fabrika ise ticarî işletme olmayıp bir üretim birimidir. Bu gerekçelerle 6762 sayılı Kanununun 12 nci ve 13 üncü maddeleri Tasarıya alınmayarak ticarî işletmeye gelişmelere açık geniş ve çağdaş bir boyut verilmiştir.”

Dolayısıyla eski TTK’nda ticarethane sayılan komisyonculuk işleri yeni TTK’nda yukarıda açıklanan sebeplerle ticarethane olarak sayılmamış bu tür özel biçimlerin tamamının devamlı ve bağımsız şekilde faaliyetlerini sürdürmeleri ve esnaf işletmesi için öngörülen sınırı aşan düzeyde gelir sağlamayı hedef tutması koşuluyla ticari işletme olarak kabul edileceği hüküm altına alınmıştır. Aslında gerekçelerde yapılan açıklamalara dikkatli bakılacak olursa eski Kanunda ticarethane olarak sayılan müesseselerin ticari işletme olarak sayılmasında bir sıkıntı olmadığı görülebilmektedir. Sonuç olarak komisyon elde etmek amacıyla kurulan müesseselerin ticari işletme olarak, komisyonculuk faaliyetinin de (sahte ve/veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenlemek suretiyle gerçekleştirilmiş olsa dahi) ticari iş (ticari faaliyet) olarak kabul edilmesi gerekir.

5- SAHTE FATURA DÜZENLEMEK SURETİYLE KOMİSYONCULUK FAALİYETİNİ İCRA EDEN İŞLETMELERİN 6102 SAYILI KANUNDA BELİRTİLEN ESNAF OLMA SINIRINI GEÇİP GEÇMEDİĞİNİN 193 SAYILI GELİR VERGİSİ KANUNU AÇISINDAN BİR ÖNEMİ VAR MIDIR?

6102 sayılı yeni TTK’nun ‘Ticari İşletme’ başlıklı 11. maddesinde yer verilen ticari işletme tanımındaki **‘esnaf işletmesi için öngörülen sınırı aşan düzeyde gelir sağlamayı hedef tutan faaliyetlerin’** ifadesi esnaf işletmelerinin ticari faaliyetle uğraşmadığını göstermez. Şöyle ki, 6102 sayılı Yeni TTK’nun ‘Esnaf’ başlıklı 15. Maddesinde ‘Esnaf’ şöyle tanımlanmıştır: **“İster gezici olsun ister bir dükkânda veya bir sokağın belirli yerlerinde sabit bulunsun, ekonomik faaliyeti sermayesinden fazla bedeni çalışmasına dayanan ve geliri 11’inci maddenin ikinci fıkrası uyarınca çıkarılacak kararnamede gösterilen sınırı aşmayan ve sanat veya ticaretle uğraşan kişi esnafı.”**⁶

TTK’daki ‘ticari işletme’ ‘esnaf işletmesi’ ayrımı tacir olmanın sorumluluklarının daha ağır olmasından kaynaklanmaktadır. Uğraştıkları faaliyetlerin farklı olması ile ilgili bir ayrım söz konusu değildir.

⁶ Gelir Vergisi Kanununun eski uygulamaları da dikkate alınırsa tavassut işi ile uğraşan kişilerin ticari faaliyetle uğraştığının kabul edildiği anlaşılmaktadır. Örneğin 55 Sıra Numaralı GVK Genel Tebliği’nde de götürü usulden faydalanamayacak faaliyet konuları sıralanırken tavassut işiyle uğraşanlar ticaret ve sanat erbabları arasında sayılmıştır.

Tanımdan da anlaşılacağı üzere ticaretle uğraşan esnaf olabileceği gibi, belli bir sınırı aşması durumunda aynı işletme ticari işletme sayılabilecektir.

Esnaf Muafılığı müessesesine ilişkin eski uygulamaların açıklanması amaçlı **29 sayılı Gelir Vergisi Kanunu Genel Tebliğinde**; *“Tavassut işleri, komisyonculuk, tellâllık, simsarlık, ticari vekâlet gibi işlerdir. Esnaf muafiyetinden istifade için, bu gibi işler karşılığında, bir takvim yılı zarfında alınan ücretler toplamının 3.000 lirayı aşmaması şarttır.”* ifadesi yer almaktadır. Eski uygulamaya yönelik ayrıntıları bir kenara bırakırsak Gelir Vergisi Kanununun eski uygulamalarında komisyonculuk faaliyetinin de esnaf muafiyetinden faydalanabildiği anlaşılmaktadır.

Bu durumda akla şu sorular gelebilir?

- Sahte belge düzenlemek suretiyle komisyonculuk faaliyetini icra eden işletmelerin 6102 sayılı Kanunda belirtilen esnaf olma sınırını geçip geçmediğinin 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu açısından bir önemi var mıdır?
- TTK'na göre esnaf işletmesi sınırları içinde kalan 'sahte belge komisyon işletmeleri'nin elde ettikleri komisyon gelirlerinin gerçek usulde mi, basit usulde mi vergilendirilmesi gerekir?
- TTK'na göre esnaf işletmesi sınırları içinde kalan 'sahte belge komisyon işletmeleri' 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nda yer alan 'esnaf muafiyeti' kapsamına girebilir mi?

Son sorunun cevabı Gelir Vergisi Kanununda açıkça hüküm altına alınmıştır: Sahte fatura ticareti ile iştigal eden ve bu sayede komisyon geliri elde eden işletmelerin faaliyeti sahte fatura düzenlemek şeklinde gerçekleştirilir. 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 'Vergiden Muaf Esnaf' başlıklı 9. maddesi *“Ticaret ve sanat erbabından aşağıda yazılı şekil ve suretle çalışanlar Gelir Vergisi'nden muaftır.”* şeklinde başlamakta ve söz konusu hükmün ardından hangi faaliyetlerle iştigal eden kişilerin esnaf muafiyetinden faydalanabileceği hüküm altına alınmıştır. Teşvik edilmesi veya korunması amaçlanan söz konusu faaliyetler içerisinde doğal olarak sahte fatura ticareti yer almamaktadır. Bu nedenle 'sahte fatura komisyon işletmeleri' olarak adlandırabileceğimiz bu işletmeler esnaf muafiyetinden faydalanamazlar.

İlk iki sorunun ise birlikte değerlendirilmesi gerekir: Sahte fatura düzenlemek suretiyle komisyonculuk faaliyetini icra eden işletmelerin 6102 sayılı Kanunda belirtilen esnaf olma sınırını geçip geçmediğinin 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu açısından bir önemi bulunmamaktadır. Çünkü Gelir Vergisi Kanunu ticari kazanç elde eden mükelleflerin vergilendirilmesi açısından kendi kriterlerini belirlemiştir. Bir mükellefin basit usulde vergilendirilebilmesi için anılan Kanununun 46 ve takip eden maddelerinde belirtilen genel ve özel şartların bir işletmenin şahsında gerçekleşmesi halinde basit usule göre vergilendirilebilmektedir. Bu doğrultuda 15.6.2012 tarihinden geçerli olmak üzere 6322 sayılı Kanunun 7'nci maddesiyle değişen Gelir Vergisi Kanununun 46. maddesinin 6 numaralı fıkrasının son cümlesi sahte belge komisyon işletmelerinin basit usulde vergilendirilmesini engellemektedir. Söz konusu madde hükmüne göre; *“Sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenledikleri tespit edilenler hiçbir suretle basit usulde vergilendirilmezler.”* Dolayısıyla uygulamada sahte belge düzenleyerek komisyon geliri elde ettiği tespit edilen **şahıs işletmeleri** hakkında Gelir Vergisi Kanununun 47 ve 48. maddelerinde belirtilen basit usule tabi olmanın genel ve özel şartlarına bakılmadan gerçek usulde vergilendirmeye gidilir.

6- SONUÇ

Çalışmamızda ilk olarak 'sahte belge komisyon işletmeleri' olarak adlandırabileceğimiz, sahte belge ticareti ile iştigal eden ve bu sayede komisyon geliri elde eden işletmeler tanıtılmış ardından komisyonculuk faaliyetinin ticari faaliyet olduğu şeklindeki tezin yasal dayanakları eski ve yeni TTK hükümleri ve gerekçeleri vasıtasıyla ortaya konulmuş, son olarak yeni düzenlemeler nedeniyle akla gelebilecek sorular irdelenmiştir.

Eski TTK'nun 3, 11 ve 12. maddesinde yapıldığı gibi merkez kavram ticarî işletme olduğu halde, kavramı ifade eden terimi kullanmayıp onun türlerini saymaktan vazgeçilmiş yeni TTK'nda ticarî işletmeyi ifade eden üç ticarî işletme türü yerine, 'ticarî işletme' kavramı konulmuştur. Yeni TTK'nun gerekçelerinden de anlaşılacağı üzere, eski Kanunda ticarethane olarak sayılan müesseselerin ticari işletme olarak sayılmasında bir sıkıntı olmadığı görülmektedir. Bu nedenle komisyon elde etmek amacıyla kurulan müesseselerin ticari işletme olarak, komisyonculuk faaliyetinin de (sahte ve/veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenlemek suretiyle gerçekleştirilmiş olsa dahi) ticari iş (ticari faaliyet) olarak kabul edilmesi gerekir.

Ancak yeni TTK'nda 'esnaf işletmesi' ile 'ticari işletme' ayrımının Bakanlar Kurulu tarafından belirlenene işletme büyüklüklerine göre belirlenmesi usulünün Gelir Vergisi Kanunu yönünden bir anlam ifade etmediğinin, Gelir Vergisi Kanununun basit usul ve gerçek usulde vergilendirme yönünden kendi kriterlerini belirlediğinin de unutulmaması gerekir. Dolayısıyla Gelir Vergisi Kanununun 46/6. fıkrası hükmü nedeniyle; *"Sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenledikleri tespit edilenler hiçbir suretle basit usulde vergilendirilmezler."*

KAYNAKÇA

- DİNÇ, Mutlu, Yeni Türk Ticaret Kanunu, Seçkin Yayınevi, Ankara, 2012.
- KIZILOĞLU, Şükrü, Kaçakçılık Suçları ve Naylon Fatura İhtilafları, Yaklaşım Yayıncılık, Genişletilmiş 3. Baskı, Ankara, 2010.