

## Yerel ve uluslararası mevzuatta gerçek lehdar ve gerçek faydalanıcı kavramları

**Tuğcan Özbey**  
**Aslıcan Süzen**

Türk Vergi mevzuatına yakın zamanda giren Gerçek faydalanıcı kavramı ile Çifte Vergilendirme Önleme Anlaşmalarında yer alan Gerçek Lehdar kavramı tanımı bakımından iki farklı içeriğe sahiptir.

Gerçek lehdar kavramı uluslararası vergilendirme düzenlemelerinde vergi güvenliğini sağlamak amacıyla önem teşkil eden bir tanımdır. Türk mevzuatında tam bir karşılığı bulunmayan gerçek lehdar kavramının uluslararası vergi hukuku kapsamında yol gösterici sayılan OECD Model Anlaşması ile OECD Model Anlaşması Yorum Kitabı, (“Yorum Kitabı”) ve uluslararası yargı kararlarındaki kıstaslardan yararlanarak içeriğinin değerlendirilmesi mümkündür.

Gerçek lehdarın tespit edilmesi gelirin üzerindeki tasarruf hakkının belirlenmesi ve Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmalarının amacı dışında kötüye kullanımının önlenmesi açısından önem taşımaktadır.

Türk mevzuatına dahil olan gerçek faydalanıcı bildirim yükümlülüğü ise gelir ve servetlerin arkasındaki gerçek isimlerin bilinmesi ve böylece vergi kaçakçılığının önüne geçebilmesine yönelik bir düzenlemedir.

### Gerçek lehdar kavramına hızlı bir bakış

OECD Yorum Kitabı, gerçek lehdarlığa ilişkin olarak geliri kullanma ve tasarruf etme hakkına sahip kişi olarak tanımlamaktadır.

Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması’ndaki gerçek lehdara atıfta bulunan maddeler uyarınca, gelirin elde edildiği kaynak ülkenin vergileme hakkı gözetilerek, söz konusu ülke ile geliri elde edenin mukim olduğu ülke arasındaki Çifte Vergilendirme Önleme Anlaşmasının indirimli oran içeren hükümlerinden faydalanmak söz konusu kişinin gelirin gerçek lehdarı olması halinde mümkün olacaktır.

Gerçek lehdar kavramının her ne kadar Türk mevzuatında tam bir karşılığı bulunmasa dahi, vergi mevzuatında yer alan ve geniş tanımlanabilen özün önceliği kuralı yer almaktadır.

Vergi Usul Kanunu’nun 3. maddesi uyarınca “Vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya, ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti esastır.” ve maddenin devamında belirtilen “İktisadi, ticari ve teknik icaplara uymayan veya olayın özelliğine göre normal ve mutad olmayan bir durumun iddia olunması halinde ispat külfeti bunu iddia eden tarafa aittir” hükümleri, gerçekleştirilen işlemler ile bu işlemlere ilişkin asıl mahiyetin tespit edilebilmesi amacıyla yaygın olarak kullanılmaktadır.

Benzer şekilde son zamanlarda gerçekleştirilen vergi incelemelerinde de özün önceliği kuralıyla birlikte OECD'nin "Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları ve Kanal Şirketlerin Kullanımı"<sup>1</sup> ve Avrupa Parlamentosu'nun, "AB'de Yer Alan Tabela Şirketlere Genel Bakış" gibi çeşitli raporların baz alınarak incelemelerin gerçekleştirildiğini söylemek yanlış olmayacaktır. Sahiplik, risk alma, kontrol, kâr payının dağıtımı, finansal ve operasyonel açıdan şirket yapısı vb. konular söz konusu değerlendirilmeler yapılırken değerlendirilen noktalardır.

## **Türk vergi mevzuatında gerçek faydalanıcı kavramı**

Küresel Forum ve OECD'nin vergi güvenliğini sağlamak amacıyla katılımcı ülkeler ile ortaya çıkardığı Eylem Planları kapsamında Türkiye, vergi şeffaflığını sağlamak amacıyla ve gerçek faydalanıcı kavramına dayanak oluşturmak amacıyla 13 Temmuz 2021 tarihinde 529 sıra no'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği'ni ("Tebliğ") yayınlamıştır. 529 Sıra No'lu VUK Genel Tebliği'ne göre gerçek faydalanıcı "Tüzel kişi veya tüzel kişiliği olmayan teşekkülleri nihai olarak kontrolünde bulunduran ya da bunlar üzerinde nihai nüfuz sahibi olan gerçek kişi veya kişilerdir."<sup>2</sup>

Gerçek faydalanıcı tanımının Türk mevzuatına girmeden önce farklı uluslararası kuruluşlarca yapılan düzenlemelerde tanımlandığı bilinmektedir. Mali Eylem Görev Gücü (FATF) tarafından belirlenen tanım sonrasında 2014 yılında da yapılan bir düzenlemeyle Suç Gelirlerinin Aklanmasının ve Terörün Finansmanının Önlenmesine Dair Tedbirler Hakkında Yönetmeliği'ne Gerçek Faydalanıcı tanımı eklenmiştir. Tebliğ'in gerçek faydalanıcının belirlenmesinde Mali Eylem Görev Gücü (FATF)'nün kara para, terörün finansmanı gibi suçların engellenmesine yönelik tanımını göz önüne aldığını söylemek mümkün olacaktır.

Gerçek faydalanıcının her durumda gerçek kişi olarak bulunması gerektiğini belirtmek önemli olacaktır. Gerçek faydalanıcının belirlenmesinde aşağıdaki kriterler göz önünde bulundurulmaktadır;

1. Tüzel kişilerde;
  - a. Tüzel kişiliğin %25'i aşan hissesine sahip gerçek kişi ortakları,
  - b. Tüzel kişiliğin %25'i aşan hissesine sahip gerçek kişi ortağının gerçek faydalanıcı olmadığından şüphelenilmesi veya bu oranda hisseye sahip gerçek kişi ortak bulunmaması durumunda, tüzel kişiliği nihai olarak kontrolünde bulunduran gerçek kişi ya da kişiler,
  - c. (a) ve (b) bentleri kapsamında gerçek faydalanıcının tespit edilemediği durumlarda, en üst düzey icra yetkisine sahip gerçek kişi ya da kişiler, gerçek faydalanıcı olarak kabul edilerek bildirim konusu edilir.
2. Tedbirler Yönetmeliği'nin 12. maddesinin ikinci fıkrasında belirtilen tüzel kişiliği olmayan iş ortaklıkları gibi teşekküllerde;
  - a. Tüzel kişiliği olmayan teşekkülleri nihai olarak kontrolünde bulunduran gerçek kişi ya da kişiler,

<sup>1</sup> OECD. 15 Temmuz 2014, Gelir ve Servet Üzerinden Alınan Vergilere İlişkin Model Anlaşma, Kısaltılmış Basım

<sup>2</sup> Hazine ve Maliye Bakanlığı. 13 Temmuz 2021. Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği (Sıra No: 529). 13 Temmuz 2021.

<https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2021/07/20210713-4.htm>

- b. (a) bendi kapsamında gerçek faydalanıcının tespit edilememesi halinde tüzel kişiliği olmayan teşekkül nezdinde en üst düzeyde icra yetkisine sahip gerçek kişi ya da kişiler, üst düzey yönetici sıfatıyla gerçek faydalanıcı olarak kabul edilir ve bildirim konu edilir.
3. Trust ve benzeri teşekküllerde; kurucular, mütevellî, yönetici, denetçi veya faydalanıcı sıfatını haiz olanlar ya da bu teşekküller üzerinde nüfuz sahibi olanlar gerçek faydalanıcı olarak kabul edilerek bildirim konu edilir.

### **Gerçek faydalanıcı ve gerçek lehdar tanımları arasındaki somut farklar**

Türk Vergi mevzuatındaki gerçek faydalanıcı kavramı ile Çifte Vergilendirme Önleme Anlaşmalarında yer alan Gerçek Lehdar kavramı tanımı bakımından iki farklı içeriği sahiptir.

Gerçek faydalanıcı terimi, kuruluşlar veya varlıklar üzerinde nihai kontrol uygulayan gerçek kişilerin belirlenmesine ilişkin bir düzenleme olup, Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmalarında geçen ve elde edilen geliri kullanma veya üzerinde tam tasarruf etme hakkına sahip olmayı Gerçek Lehdar terimiyle karıştırılmaması gerekmektedir.

Zira OECD Model Yorum Kitabı'nda da gerçek lehdara ilişkin yapılan açıklamaların ve bu terime verilen anlamın, FATF'ın kuruluşlar veya varlıklar üzerinde nihai kontrolü olan gerçek kişiyi tespit etmeye yönelik yapılan gerçek faydalanıcı tanımıyla karıştırılmaması gerektiği ifade edilmektedir<sup>3</sup> (İngilizcede her iki terim için beneficial owner ifadesi kullanılmaktadır).

Dolayısıyla bu iki düzenlemenin birbirinden ayrı olduğu ve birbiriyle karıştırılmaması gerektiği önem arz etmekle birlikte her iki konunun da ayrı ayrı önem arz ettiğini söylemek gerekecektir. Gerçek faydalanıcı düzenlemesinin yürürlüğe girmesindeki amacı gözettiğimizde uyum açısından Gelir İdaresi Başkanlığı'na yapılacak bildirimlerin doğru, düzgün ve zamanında olmasına dikkat edilmesi gerekmektedir. Öte yandan gerçek lehdar ile ilgili olarak da gerek Türkiye'de vergi idaresinin konuya yaklaşımı ve konuyla ilgili tutumu, gerek uluslararası düzenlemelerdeki vergi kayıplarının önüne geçilmesine yönelik alınan aksiyonlar, bilgi değişimi, şeffaflık ve vergi güvenliği gibi hususlara verilen önem ve bu konuya ilişkin düzenlemeler dikkate alındığında, gerçekleştirilecek işlemlerle ilgili olarak Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmalarının ilgili maddelerinden faydalanıldığı durumda yeterli ve gerekli şartların yerine getiriliyor ve ilgili bilgilerin de temin ediliyor olmasının önemini belirtmek gerekecektir.

*Bu makalede yer alan açıklamalar, yazarının konu hakkındaki kişisel görüşünü yansıtmaktadır. Makaledeki bilgi ve açıklamalardan dolayı EY ve/veya Kuzey YMM ve Bağımsız Denetim A.Ş.'ye sorumluluk iddiasında bulunulamaz. Mevzuatın sık değiştirilen ve farklı anlayışlarla yorumlanabilen yapısı nedeniyle, herhangi bir konuda uygulama yapılmadan önce konunun uzmanlarından profesyonel yardım alınmasını tavsiye ederiz.*

<sup>3</sup> GİB, 15 Temmuz 2014 Tarihli Gelir ve Servet Üzerinden Alınan Vergilere İlişkin Model Anlaşma, Madde 10 - Paragraf 12.6.