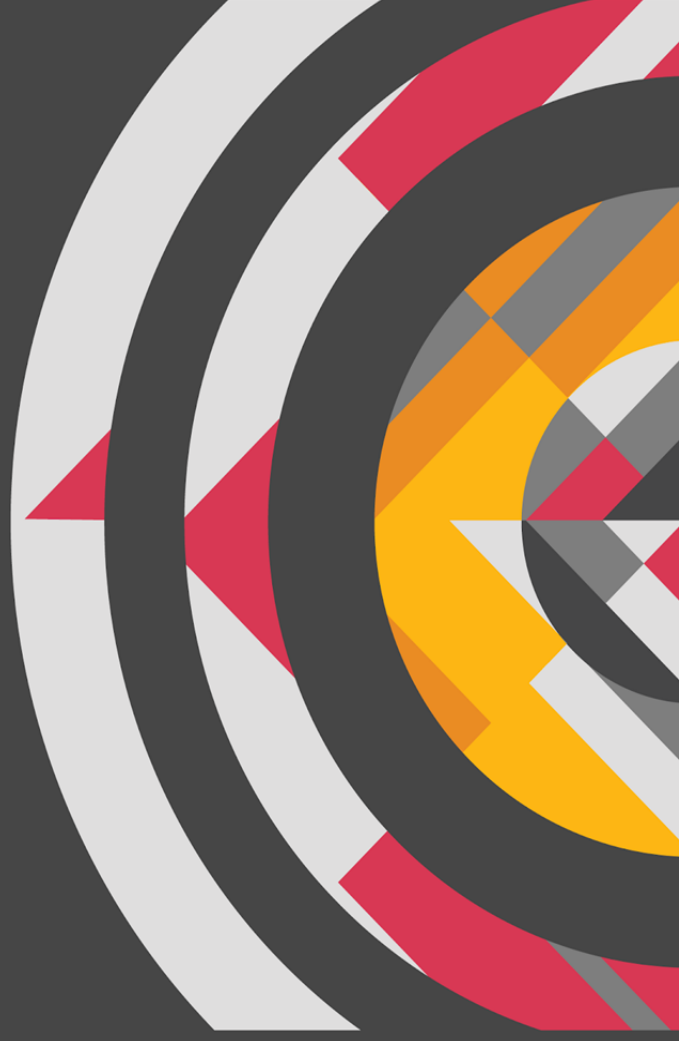


529 No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği Işığında Gerçek Faydalanıcının Tespit Edilmesi

16 Ağustos 2021

GSG Hukuk



İçerik

529 No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği	3
Gerçek Faydalanıcı Kimdir?	3
Gerçek Faydalanıcının Bildirimi Yükümlülüğü	4
VUK Tebliği Uyarınca Talep Üzerine Müşterilerine Ait Gerçek Faydalanıcı Bilgilerini Paylaşacak Yükümlüler	4
Gelir İdaresi Başkanlığı'na Yapılacak Bildirimlere İlişkin Esaslar	5
Uygulamada Gündeme Gelen ve Netleştirilmesi Gereken Hususlar	6
A) Gerçek Faydalanıcının Tespitinde Pay Sahipliğinin Rolü	6
B) Gerçek Faydalanıcı Olarak En Üst Düzey İcra Yetkisine Sahip Gerçek Kişi(ler)	8
C) Kamu Otoriteleri Tarafından Kontrol Edilen Şirketlerde Gerçek Faydalanıcının Tespiti	9
D) Gerçek Faydalanıcının Tespitinin Gerekli Olmadığı Durumlar	9
E) Fonlarda Gerçek Faydalanıcının Tespiti	10

529 No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği

Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği (Sıra No: 529) “VUK Tebliği”, 13 Temmuz 2021 tarih ve 31540 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir. Gelir ve servetlerin arkasındaki gerçek isimlerin ortaya çıkarılarak vergi kaçakçılığının önüne geçilmesi amaçlanmış olan bu VUK Tebliği’nde mükellef tüzel kişiler ve tüzel kişiliği olmayan teşekküllerin gerçek faydalanıcı bilgisinin güncel, tam ve doğru bir şekilde tespit edilebilmesi amacıyla gerçek faydalanıcının belirlenmesine ve Gelir İdaresi Başkanlığı’na («GİB») bildirilmesine ilişkin olarak bildirim zorunluluğu getirilmiştir.

Ashına bakıldığında gerçek faydalanıcının tespiti ve bildirimini yeni bir husus değildir. **09.01.2008** tarihinde yayımlanan Suç Gelirlerinin Aklanmasının ve Terörün Finansmanının Önlenmesine Dair Tedbirler Hakkında Yönetmelik’te (“**Tedbirler Yönetmeliği**”) MASAK mevzuatından doğan yükümlülükleri (örn: gerçek faydalanıcının tespiti) yerine getirmekle sorumlu olan yükümlüler (bkz: sayfa 4) belirlenmiştir. Bu kapsamda Tedbirler Yönetmeliği çerçevesinde belirlenen yükümlülerin **müşterilerinin** gerçek faydalanıcılarını tespit etmesi ve **talep üzerine** müşterilerinin gerçek faydalanıcı bilgilerine ilişkin bilgi ve belgeleri Mali Suçları Araştırma Kurulu’na (“**MASAK**”) ibraz etmesi halihazırda zorunludur. Bununla birlikte, gerçek faydalanıcının tespiti hususu Tedbirler Yönetmeliği ile birlikte ilgili ikincil düzenlemelerde de ele alınmıştır. Bu yönetmeliğin uygulamasına ilişkin olarak 2008-2021 yılları arasında 5, 7, 8, 13 ve 19 No’lu Tebliğler yayımlanmıştır. Ayrıca, MASAK tarafından «Gerçek Faydalanıcının Tanınması Rehberi» de yayımlanmıştır. Tüm bunların ötesinde, gerek MASAK gerek VUK Tebliği uyarınca gerçek faydalanıcı ile ilgili düzenlemeler “**Mali Eylem Görev Gücü’nün (“FATF”) 24. Tavsiyesi**” dikkate alınarak hazırlanmıştır.

VUK Tebliği’nde MASAK mevzuatına paralel şekilde, Tedbirler Yönetmeliği’nde sayılan yükümlülere, müşterilerinin gerçek faydalanıcı bilgilerini talep üzerine **GİB’e** bildirme yükümlülüğü düzenlenmiştir. Ayrıca, VUK Tebliği ile yapılan en önemli düzenleme, **tüm kurumlar vergisi mükelleflerine** (ve kolektif şirketlerde şirketi temsile yetkili kimse veya ortağa, eshamsız komandit şirketlerde komandite ortaklardan birine ve adi ortaklıklar adına en yüksek ortaklık payına sahip kişiye, Türkiye’de yönetim merkezi olan veya Türkiye’de mukim yöneticisi olan yabancı ülkede kurulmuş trust ve benzeri teşekküllerin yöneticilerine, mütevellilerine veya temsilcilerine) **kendi gerçek faydalanıcı bilgilerini yıllık olarak GİB’e** raporlama zorunluluğu getirilmiş olmasıdır.

Gerçek Faydalanıcı Kimdir?

FATF’nin yayımladığı “Transparency and Beneficial Ownership” isimli rehberde gerçek faydalanıcı, müşteriye nihai olarak sahip olan veya onu kontrol eden ve/veya onun adına işlem yapılan gerçek kişiler olarak tanımlanmıştır. Söz konusu tanımda ayrıca, gerçek faydalanıcının, tüzel kişilerde tüzel kişi üzerinde nihai efektif kontrole sahip gerçek kişileri de içerdiği belirtilmiştir. Tedbirler Yönetmeliği kapsamında gerçek faydalanıcı ise “*yükümlü nezdinde işlem gerçekleştiren gerçek kişileri, adına işlem yapılan gerçek kişi, tüzel kişi veya tüzel kişiliği olmayan teşekkülleri nihai olarak kontrolünde bulunduran ya da bunlar üzerinde nihai nüfuz sahibi olan gerçek kişi veya kişileri*” ifade edecek şekilde tanımlanmıştır. **Bu kapsamda, gerçek faydalanıcı her halükârda “gerçek kişi” olacaktır.** VUK Tebliği’nde de gerçek faydalanıcı tanımı “*tüzel kişi veya tüzel kişiliği olmayan teşekkülleri nihai olarak kontrolünde bulunduran ya da bunlar üzerinde nihai nüfuz sahibi olan gerçek kişi veya kişileri*” kapsamaktadır. Bu anlamda Tedbirler Yönetmeliği ve VUK Tebliği’nde yapılan gerçek faydalanıcı tanımlarının örtüştüğü görülmektedir.

Tüzel Kişilerde Gerçek Faydalanıcı

- %25’i aşan hisseye sahip gerçek kişi ortaklar
- %25’i aşan hisseye sahip gerçek kişinin gerçek faydalanıcı olmadığından şüphelenilmesi veya bu oranda gerçek kişi ortak bulunmaması halinde, tüzel kişiliği nihai olarak kontrolünde bulunduran gerçek kişi veya kişiler
- Bahsi geçen (a) ve (b) bentleri uyarınca gerçek faydalanıcının tespit edilemediği durumlarda ise en üst düzeyde icra yetkisine sahip gerçek kişi ya da kişiler

Tüzel Kişiliği Olmayan İş Ortaklıkları ¹ Gibi Teşekküllerde Gerçek Faydalanıcı

- Söz konusu teşekkülleri nihai olarak kontrolünde bulunduran gerçek kişi ya da kişiler
- Gerçek faydalanıcının tespit edilememesi halinde ise en üst düzeyde icra yetkisine sahip gerçek kişi ya da kişiler

Trust ve Benzeri Teşekküllerde ² Gerçek Faydalanıcı

Kurucular, müteveli, yönetici, denetçi veya faydalanıcı sıfatını haiz olanlar ya da bu teşekküller üzerinde nüfuz sahibi olanlar.

¹ Adi şirketler ve fonlar bu tarz ortaklıklara örnek olarak verilebilir.

² Türk Hukuku’nda trust kavramı ilk defa VUK Tebliği ile tanımlanmış olup trust benzeri teşekküllerin neler olabileceğinin açıklığa kavuşturulması gerekmektedir. Zira, trust ve benzeri teşekküller kavramı AB düzenlemelerinde “*trusts and similar legal arrangements*” olarak karşılık bulmakta olup Anglo-Sakson hukukunun bir ürünüdür ve Kıta Avrupası hukuk sistemini (civil law) benimseyen diğer birçok Avrupa ülkesinde olduğu gibi ülkemizde de bilinen bir örneği bulunmamaktadır. Ayrıca, “Gerçek Faydalanıcıya İlişkin Bildirim Formu”nda trust ve benzeri kuruluşların kurucularının, mütevellisinin vb. tüzel kişi olduğu durumda, tüzel kişinin %25’den fazla hissesine sahip gerçek kişinin trust’ın gerçek faydalanıcısı olarak bildirilmesi gerektiği belirtilmiştir. Örnek olarak, yurtdışında kurulu bir trust’ın mütevellisi C şirketi ise, C şirketinin %25’den fazla hissesine sahip Y gerçek kişinin trust’ın gerçek faydalanıcısı olacağı belirtilmiştir.

Gerçek Faydalanıcının Bildirimi Yükümlülüğü

VUK Tebliği ile hem (a) kendi gerçek faydalanıcılarını GİB'e bildirecek kurum ve kuruluşlar hem de (b) Tedbirler Yönetmeliği kapsamında yükümlü sayılan ve müşterilerinin gerçek faydalanıcılarını GİB'e bildirecek kurum ve kuruluşlar belirlenmiştir.

A. KENDİ GERÇEK FAYDALANICILARINI GİB'E BİLDİRECEK KURUM VE KURULUŞLAR

Tasfiye sürecinde olanlar da dahil olmak üzere, 1 Ağustos 2021 tarihi itibarıyla faal olan;

- Kurumlar vergisi mükellefleri
 - Kolektif şirketlerde şirketi temsile yetkili kimse veya ortak
 - Eshamsız komandit şirketlerde komandite ortaklardan biri ve adi ortaklıklar adına en yüksek ortaklık payına sahip kişi
 - Türkiye'de yönetim merkezi olan veya Türkiye'de mukim yöneticisi olan yabancı ülkede kurulmuş trust ve benzeri teşekküllerin yöneticileri, mütevellileri veya temsilcileri
- gerçek faydalanıcılarına ilişkin bilgileri düzenli olarak GİB ile elektronik ortamda paylaşacaktır. Yukarıda sayılan kurum ve kuruluşların **kendi** gerçek faydalanıcı bilgisini **düzenli olarak** vermesi zorunludur.

B. MÜŞTERİLERİNİN GERÇEK FAYDALANICISINI GİB'E BİLDİRECEK KURUM VE KURULUŞLAR

VUK Tebliği'nde Tedbirler Yönetmeliği uyarınca 5549 Sayılı Kanun'un uygulanmasında yükümlü sayılan kişi ve kurumların (bunların şube, acente, temsilci ve ticari vekilleri ile benzeri bağlı birimleri de dahil olmak üzere) **talep edilmesi durumunda müşterilerinin** gerçek faydalanıcı bilgilerini GİB ile paylaşacağı düzenlenmiştir. Tedbirler Yönetmeliği kapsamında sayılan yükümlü kişi ve kurumlara ayrıca VUK Tebliği'nde yer verilmiş olup bu kurum ve kişiler yan tarafta belirtilmiştir.

VUK Tebliği Uyarınca Talep Üzerine Müşterilerine Ait Gerçek Faydalanıcı Bilgilerini Paylaşacak Yükümlüler

- Bankalar,
- Bankalar dışında banka kartı veya kredi kartı düzenleme yetkisini haiz kuruluşlar,
- Kambiyo mevzuatında belirtilen yetkili müesseseler,
- Finansman ve faktoring şirketleri,
- Sermaye piyasası aracı kurumları ve portföy yönetim şirketleri,
- Ödeme kuruluşları ile elektronik para kuruluşları,
- Yatırım ortaklıkları,
- Sigorta, reasürans ve emeklilik şirketleri ile sigorta ve reasürans brokerleri,
- Finansal kiralama şirketleri,
- Sermaye piyasası mevzuatı çerçevesinde takas ve saklama hizmeti veren kuruluşlar,
- Kıymetli Madenler ve Kıymetli Taşlar Piyasasına ilişkin saklama hizmeti ile sınırlı olmak üzere Borsa İstanbul Anonim Şirketi,
- Posta ve Telgraf Teşkilatı Anonim Şirketi ile kargo şirketleri,
- Varlık yönetim şirketleri,
- Kıymetli maden, taş veya mücevher alım satımı yapanlar ile bu işlemlere aracılık edenler,
- Cumhuriyet altın sikkeleri ile Cumhuriyet ziynet altınlarını basma faaliyeti ile sınırlı olmak üzere Darphane ve Damga Matbaası Genel Müdürlüğü,
- Kıymetli madenler aracı kuruluşları,
- Ticaret amacıyla taşınmaz alım satımıyla uğraşanlar ile bu işlemlere aracılık edenler,
- İş makineleri dâhil her türlü deniz, hava ve kara nakil vasıtalarının alım satımı ile uğraşanlar ile bu işlemlere aracılık edenler,
- Tarihi eser, antika ve sanat eseri alım satımı ile uğraşanlar veya bunların müzayedeciliğini yapanlar,
- Milli Piyango İdaresi Genel Müdürlüğü, Türkiye Jokey Kulübü ve Spor Toto Teşkilat Başkanlığı dâhil talih ve bahis oyunları alanında faaliyet gösterenler,
- Spor kulüpleri,
- Noterler,
- Savunma hakkı bakımından diğer kanun hükümlerine aykırı olmamak ve 19/3/1969 tarihli ve 1136 sayılı Avukatlık Kanununun 35' inci maddesinin birinci fıkrası ile alternatif uyuşmazlık çözüm yolları kapsamında ifa edilen mesleki çalışmalar nedeniyle edinilen bilgiler hariç olmak üzere; taşınmaz alım satımı, sınırlı ayni hak kurulması ve kaldırılması, şirket, vakıf ve dernek kurulması, birleştirilmesi ile bunların idaresi, devredilmesi ve tasfiyesi işlerine ilişkin finansal işlemlerin gerçekleştirilmesi, banka, menkul kıymet ve her türlü hesaplar ile bu hesaplarda yer alan varlıkların idaresi işleriyle sınırlı olmak üzere serbest avukatlar,
- Bir işverene bağlı olmaksızın çalışan serbest muhasebeci, serbest muhasebeci mali müşavir ve yeminli mali müşavirler,
- Finansal piyasalarda denetim yapmakla yetkili bağımsız denetim kuruluşları,
- Kripto varlık hizmet sağlayıcılar,
- Tasarruf finansman şirketleri ile bunların şube, acente, temsilci ve ticari vekilleri ile benzeri bağlı birimleri

Özetle, tüm kurumlar vergisi mükellefleri ile bazı kurum ve kuruluşlara **kendi** gerçek faydalanıcı bilgilerini düzenli olarak; bazı kurum ve kuruluşlara ise **müşterilerinin** gerçek faydalanıcı bilgilerini talep üzerine GİB'le paylaşma yükümlülüğü getirilmiştir.

Gelir İdaresi Başkanlığı'na Yapılacak Bildirimlere İlişkin Esaslar

Bildirim Yapmakla Yükümlü Olanlar	Bildirimin Zamanı	Bildirimin Şekli	Bildirilecek Bilgiler	Bildirime Konu Edilen Bilgilerin Saklanma Süresi
Kurumlar vergisi mükellefleri	İlk Bildirim: 31 Ağustos 2021 Takip Eden Bildirimler: Geçici vergi beyannamesi ve yıllık kurumlar vergisi beyannamesi verdikleri zaman	İlk Bildirim: «Gerçek Faydalancıya İlişkin Bildirim Formu» ile İnternet Vergi Dairesinde yer alan açıklamalara uygun şekilde elektronik ortamda İnternet Vergi Dairesi üzerinden Takip Eden Bildirimler: Yıllık ve geçici vergi beyannamelerinin ekinde	Gerçek faydalanıcının; - Adı-soyadı, - Vatandaşlıkları (vatandaş olduğu ülke/ülkeler), - Vatandaş oldukları ülke kimlik numaraları, - Adres bilgileri, - Varsa, iletişim bilgileri (telefon, faks ve e-posta bilgileri), ve - Gerçek faydalanıcı statülerinin sebebi bildirilmelidir.	Bildirime konu edilen bilgilerin mükellefler tarafından, bildirimin verildiği tarihi takip eden takvim yılının başından itibaren 5 yıl süreyle muhafaza edilmesi gerekmektedir.
Kurumlar vergisi mükellefleri dışında kalan diğer mükellefler ile diğer kişiler	İlk Bildirim: 31 Ağustos 2021 Takip Eden Bildirimler: Her yılın Ağustos ayı sonuna kadar	İlk Bildirim ve Takip Eden Bildirimler: «Gerçek Faydalancıya İlişkin Bildirim Formu» ile İnternet Vergi Dairesinde yer alan açıklamalara uygun şekilde elektronik ortamda İnternet Vergi Dairesi üzerinden	Bu Bilgilere Nasıl Ulaşılabılır? Mükellefler bu bilgilere; -Gerçek faydalanıcının beyanı, -Ticaret sicilleri, -Şirket ortakları, -Kamuya açık kaynaklar vs. üzerinden ulaşabilirler.	

Gerçek Faydalancıya İlişkin Bildirim Formuna Erişim

Gelir İdaresi Başkanlığı, gerçek faydalancıya ilişkin elektronik ortamda yapılması gereken bildirimlerde kullanılacak bildirim formuna İnternet Vergi Dairesinin 'Diğer Bildirim ve Bilgi Girişleri' menüsünden erişilebileceğini duyurmuştur.

Bildirimlerin Gereğince Yapılmaması Halinde Karşılaşılacak Yaptırım

VUK Tebliği çerçevesinde bildirilmesi gereken bilgileri; bildirmeyen, eksik veya yanıltıcı bir şekilde bildiren mükellefler, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun Mükerrer 355. maddesi uyarınca özel usulsüzlük cezası yaptırımına tabi olacaktır.

UYGULAMADA GÜNDEME GELECEK VE NETLEŞTİRİLMESİ GEREKEN HUSUSLAR

A) Gerçek Faydalanıcının Tespitinde Pay Sahipliğinin Rolü

Hem Tedbirler Yönetmeliği hem de VUK Tebliği'nde düzenlenen gerçek faydalanıcı tanımından da anlaşıldığı üzere, gerçek faydalanıcının tespit edilmesindeki asıl amaç tüzel kişi veya tüzel kişiliği olmayan teşekkülleri **nihai olarak kontrolünde bulunduran** ya da **bunlar üzerinde nihai nüfuz sahibi olan gerçek kişi veya kişileri** ortaya çıkarmaktır.

Öte yandan, VUK Tebliği'nde tüzel kişilerde yüzde 25 ve üzerinde pay sahibi olunması, nihai kontrole sahip olunduğunun bir göstergesi olarak belirtilmektedir.

1. Tüzel kişi üzerinde nihai kontrole sahip gerçek kişi/kişilerin ve aynı zamanda aynı tüzel kişide %25 ve üzerinde pay sahibi olan gerçek kişi/kişilerin olması durumunda her iki kişinin de gerçek faydalanıcı olarak bildirilmesinin gerekli olup olmadığı hususu

VUK Tebliği'nde her ne kadar bir tüzel kişiliğin yüzde 25 ve üzerinde pay sahibi olunması, nihai kontrole sahip olunduğunun bir göstergesi olarak düzenlenmiş olsa da, yurtdışı uygulama örnekleri dikkate alındığında buradaki yüzde 25'lik oranın «**eşik**» olarak belirlenmiş olduğu anlaşılmakta olup; aynı zamanda tüzel kişi üzerinde nihai kontrole sahip başka gerçek kişi/kişiler bulunması durumunda nihai kontrole sahip söz konusu kişilerin de gerçek faydalanıcı olarak kabul edilmesi gerekmektedir. Başka bir deyişle, gerçek faydalanıcı tespit edilirken hem söz konusu yüzde 25 ve üzeri pay sahipliği oranı hem de şirket üzerinde sahip olunan kontrolün ölçüsü birlikte dikkate alınmalı ve gerçek faydalanıcının tüzel kişilerde sahip olduğu hisse oranından bağımsız olarak tüzel kişinin nihai kontrolünü elinde bulunduran gerçek kişi(ler) de olabileceği göz önünde bulundurulmalıdır. Örneğin; tüzel kişilikte %10 hisseye sahip olunmasına rağmen, yönetim kurulu üyelerinin karara esas çoğunluğunu atayabilme ya da görevden alma gücünü elinde bulunduran pay sahiplerinin, tüzel kişiyi nihai olarak kontrolünde bulundurdıkları ve dolayısıyla gerçek faydalanıcı olduklarının kabulü gerekir.

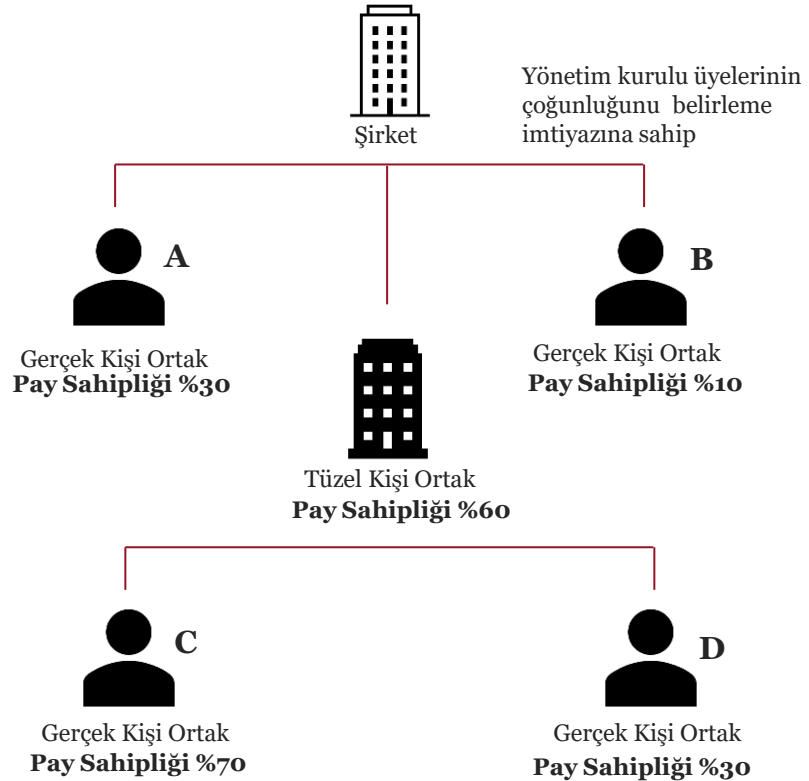
Yurtdışı uygulamalarında da (örneğin: Lüksemburg)³ hem nihai kontrole sahip gerçek kişi/kişilerin hem de yüzde 25 ve üzeri pay sahibi olan gerçek kişi/kişilerin bildirilmesi gerektiği görülmektedir.

Bu doğrultuda, karşılaşılabilecek riskleri bertaraf etmek adına nihai kontrolü elinde bulunduran gerçek kişi(ler) ile birlikte tüzel kişide %25 ve üzeri hisseye sahip gerçek kişilerin de gerçek faydalanıcı olarak bildirilmesinde fayda görülmektedir.

Pay sahipliği dışında aşağıda örnek olarak verilen durumlarda da söz konusu kişilerin bir tüzel kişide nihai kontrole sahip olduğu söylenebilir:

- Tüzel kişinin idari, yönetim veya denetim organı üyelerinin çoğunluğunu atama veya görevden alma yetkisini kullanma hakkına münhasıran sahip kişiler
- Temel yönetim kararlarından sorumlu kişiler
- Esas sözleşme veya hissedarlar sözleşmesi yoluyla kendisine tüzel kişinin kontrolü bırakılmış kişiler
- Tüzel kişi üzerinde önemli etkisi olan eski hissedar veya yönetim kurulu üyesi
- Bir tüzel kişinin malvarlığının tamamını veya bir kısmını kullanma hakkına sahip olan kişiler
- Eski bir hissedar veya yönetici olmakla birlikte tüzel kişi üzerinde önemli bir etkiyi kullanmaya devam edegelen kişiler
- Ailevi bağlar sayesinde tüzel kişi üzerinde önemli etkiye sahip kişiler

Ayrıca, aşağıda örnek bir durum şematize edilmiştir. Bu örnekte (B) kişisi ortak yönetim kurulu üyelerinin çoğunluğunu belirleme imtiyazına sahip olduğundan nihai kontrol sahibidir. Bu sebeple (B) kişisi gerçek faydalanıcıdır. Bununla birlikte (A) kişisi doğrudan pay sahibi olarak ve (C) gerçek kişisi ise şirketin dolaylı pay sahibi olarak şirkette yüzde 25 ve üzeri hisseye sahip olduğundan (A) ve (C) kişilerinin de gerçek faydalanıcı olarak bildirilmesi önerilmektedir.

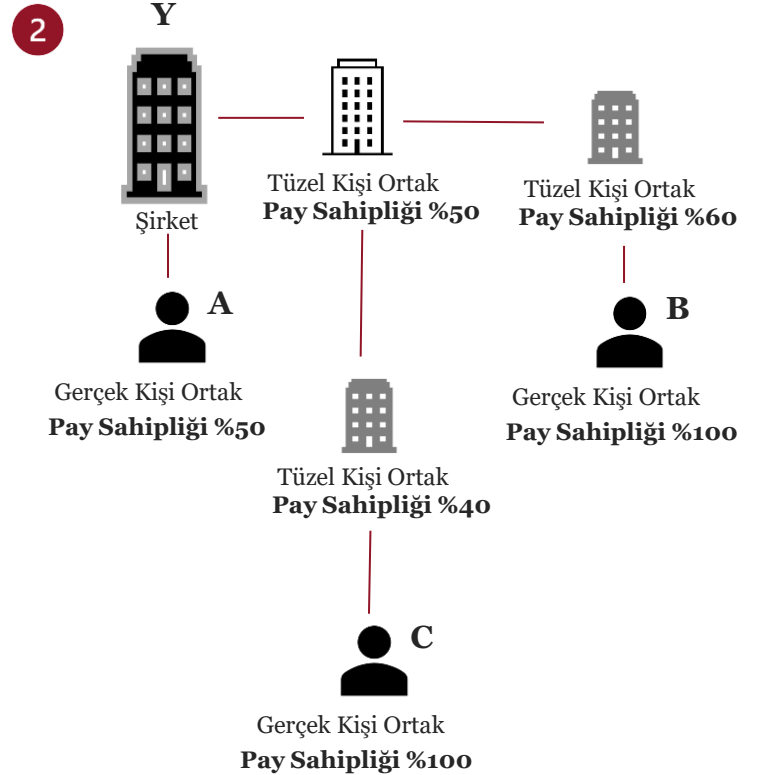
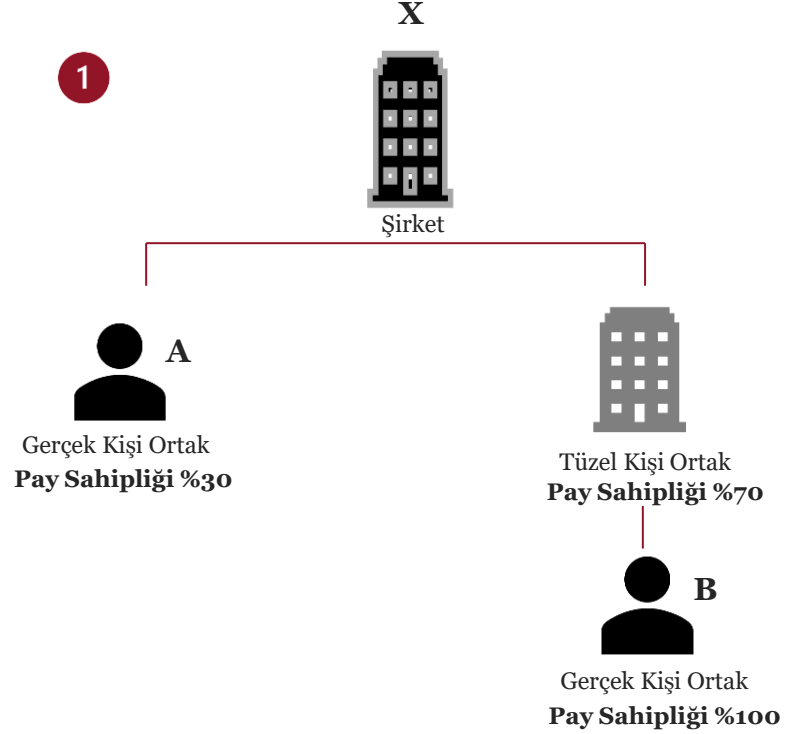


UYGULAMADA GÜNDEME GELECEK VE NETLEŞTİRİLMESİ GEREKEN HUSUSLAR

2. Gerçek kişinin/kişilerin tüzel kişi üzerinde dolaylı bir şekilde %25 ve üzeri pay sahibi olduğu durumlarda bu kişilerin gerçek faydalanıcı olarak bildirilip bildirilmeyeceği hususu

VUK Tebliği kapsamında gerçek faydalanıcı “tüzel kişi üzerinde nihai kontrole sahip olan gerçek kişi(ler)” olarak tanımlanmış, gerçek faydalanıcı tespitine ilişkin kriterler içerisinde pay sahipliğine de yer verilmiştir. Bununla paralel olarak, GİB tarafından hazırlanan “Gerçek Faydalanıcıya İlişkin Bildirim Formu”ndan anlaşıldığı üzere, tüzel kişi üzerinde dolaylı pay sahibi olan gerçek faydalanıcıların da bildirilmesi gerekmektedir. Ayrıca, gerek Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Örgütü (OECD) ve FATF’ın⁴ gerçek faydalanıcının tespitine ilişkin yayımlanmış olduğu kılavuzlarda gerekse de yurtdışı uygulamalarında (örn: İsviçre, Lüksemburg)⁵ gerçek faydalanıcı tespit edilirken nihai kontrolün ne şekilde (doğrudan veya dolaylı) sağlandığına itibar edilmediği görülmektedir. Diğer deyişle, bir gerçek kişi, tüzel kişi üzerinde ister dolaylı isterse de doğrudan olsun bir şekilde %25 ve üzeri pay sahibi ise o gerçek kişinin gerçek faydalanıcı olarak kabul edilmesi gerekmektedir.

GİB tarafından hazırlanan “Gerçek Faydalanıcıya İlişkin Bildirim Formu” yolu ile yapılacak gerçek faydalanıcının bildiriminde doğrudan pay sahipliği yanında dolaylı pay sahipliği de dikkate alınmalıdır.



UYGULAMADA GÜNDEME GELECEK VE NETLEŞTİRİLMESİ GEREKEN HUSUSLAR

B) Gerçek Faydalanıcı Olarak En Üst Düzey İcra Yetkisine Sahip Gerçek Kişi(ler)

Tüzel kişinin en üst düzey icra yetkilisinin gerçek faydalanıcı olarak belirlenebilmesi için öncelikle (i) tüzel kişide %25 ve üzeri paya sahip olan gerçek kişinin bulunmaması (bu eşige ulaşan pay sahibinin olmaması) ve (ii) tüzel kişi üzerinde nihai kontrole sahip herhangi bir gerçek kişinin bulunmaması gerekmektedir. Ancak bu durumda, yani **son çare olarak** tüzel kişide yer alan **en üst düzey icra yetkilisi** gerçek faydalanıcı olarak kabul edilir. Ayrıca, yurtdışı uygulamalarında tüzel kişide gerçekten nihai kontrol sahibi olan kişiler tespit edilmeksizin tüzel kişi yöneticilerin sahip olduğu icrai yetkilerden hareketle tüzel kişi üzerinde nihai kontrol sahibi olarak kabul edilmesinin doğru bir yaklaşım olarak değerlendirilmediği görülmektedir. Zira, tüzel kişilerin yöneticileri icrai yetkilerini kullanırken - diğer bir deyişle, tüzel kişiyi yönetirken- çoğu zaman tüzel kişide nihai kontrol sahibi kişilerin çıkarlarına uygun ve onların temsilcisi olarak hareket ederler. Bu durumda, gerçek faydalanıcının tüzel kişide en üst düzey icra yetkilisi olduğunu söylemek mümkün değildir.

VUK Tebliği'nde tüzel kişide hangi unvanla çalışan kişinin en üst düzey icra yetkilisi olarak kabul edilmesi gerektiği düzenlenmemiştir. Bununla birlikte, en üst düzey icra yetkilisi belirlenirken **önemli olan unvanlar değil ilgili kişinin, tüzel kişinin yönetim ve temsiline ilişkin hangi yetkilere sahip olduğudur**⁶. Örneğin, ilgili kişinin, tüzel kişinin ticari faaliyetlerini temelden etkileyecek stratejik kararlar alabilme yetkisine sahip olması, tüzel kişinin yönetimine ilişkin önemli sorumluluklara sahip olması, tüzel kişinin günlük ve genel işleriyle ilgili karar verme yetkisiyle şirket üzerinde önemli bir kontrolünün bulunması veya şirket yönetim organınca verilmiş şirketin faaliyetlerini doğrudan veya dolaylı olarak planlama, yönetme ve kontrol etme yetkisi ve sorumluluğunun olması hallerinde ilgili kişinin tüzel kişinin en üst düzey icra yetkilisi olduğu söylenebilir.

Yurtdışı uygulamalarında en üst düzey icra yetkilisi olarak genellikle yönetim kurulu başkanı, CEO, CFO ve COO'nun belirlendiği görülmektedir.

Nitekim, FATF'ın yayımladığı "Transparency And Beneficial Ownership" adlı rehberine göre şu kişilerin tüzel kişide en üst düzey icra yetkilisi olarak değerlendirilebileceği belirtilmiştir:

- Tüzel kişinin genel istikametini veya ticari faaliyetlerini temelden etkileyen **stratejik kararlar** alabilme yetkisine sahip olan kişi(ler) (örneğin; *yönetim kurulu üyeleri, başkanı*)
- Tüzel kişinin **günlük veya mutlak işleri** üzerinde icrai yetkiye sahip olan kişi(ler) (örneğin; *CEO, CFO*)

Ayrıca, yurtdışı uygulamalarında üst düzey icrai yetkiye birlikte sahip olunan durumlar haricinde, tüzel kişinin en üst düzey icra yetkilisi olarak genelde bir kişinin belirlendiği görülmektedir. Ancak söz konusu yetkinin birden fazla kişiye müştereken verilmiş olduğu ve bunlar arasında bir kişinin ağırlık kazanmadığı hallerde söz konusu kişilerin her biri gerçek faydalanıcı kabul edilebilecektir.

Şirketin en düzey icra yetkilisi, **sahip olunan pozisyonundan bağımsız olarak** değişebilmektedir. Bazı şirketlerde yönetim kurulu başkanının bazı şirketlerde ise CEO'nun veya CEO ile CFO'nun birlikte en düzey icra yetkisine sahip kişi(ler) olduğu örneklerle rastlamak mümkündür. Bu nedenle en sağlıklı her şirketin kendi şirket içi dinamikleri ve özellik arz eden hususları değerlendirilerek en üst düzey icra yetkilisini belirlemesi olacaktır. Bu çerçevede, en üst düzey icra yetkilisine ilişkin yapılacak değerlendirmede, özellikle stratejik kararlar ile faaliyetleri yönlendirme yetkisine sahip kişinin/kişilerin en üst düzey icra yetkilisi kişi(ler) olarak bildirilmesinde fayda görülmektedir.



UYGULAMADA GÜNDEME GELECEK VE NETLEŞTİRİLMESİ GEREKEN HUSUSLAR

Sıkça Sorulan Sorular	Kanaatimiz
Şirketin bazı ortaklarına imtiyaz tanınması halinde gerçek faydalanıcı kim olur?	Söz konusu imtiyazlar kişilerin şirket üzerinde nihai kontrole sahip olmasını sağladığı takdirde bu kişilerin gerçek faydalanıcı olarak bildirilmesi gerekmektedir. Örneğin: yönetim kurulunun çoğunluğunu belirleme imtiyazı
Şirkette %25'den az hisseye sahip ancak şirketi kontrol altında tutan hissedarla birlikte %25'i geçen hissedar da varsa kim gerçek faydalanıcı olarak bildirilecek?	Hem şirketi kontrolü altında tutan gerçek kişi hem de %25 üzeri hisseye sahip olan gerçek kişinin bildirilmesi önerilmektedir. (detaylı bilgi için bkz : sayfa 6)
Tüzel kişide nihai kontrol sahibi kişi belirlenirken dikkate alınacak objektif kriterler belli midir?	Nihai kontrolün her somut olgu özelinde değerlendirilmesi gerekmektedir. (kişilerin nihai kontrole sahip oldukları kabul edilen bazı örnek durumlar için bkz: sayfa 6)
Şirkette dolaylı olarak da olsa %25 ve üzeri pay sahibi olan kişi gerçek faydalanıcı olarak bildirilmeli mi?	Evet, bildirilmelidir.
Toplamda 5 kişinin pay sahibi olduğu bir şirkette pay sahiplerinden 2 kişinin aynı aileden olması halinde gerçek faydalanıcı olarak bu 2 kişinin mi bildirilmesi gerekir?	Bu kişilerin, tüzel kişi üzerinde nihai kontrole sahip olması durumunda 2 kişi de gerçek faydalanıcı olarak bildirilmelidir.
Kişinin şirket üzerinde hem doğrudan hem dolaylı pay sahipliği varsa bildirim nasıl yapılacaktır?	Gerçek Faydalanıcıya İlişkin Bildirim Formu'nun "Ortaklık Şekli" kısmının "doğrudan ve dolaylı" olarak bildirilip "Şirketteki Hisse Oranı" kısmına doğrudan ve dolaylı pay sahipliği toplamı yazılmalıdır.
Halka açık şirketler bakımından gerçek faydalanıcının bildirilmesinde istisna bulunmakta mıdır?	Hayır. Halka açık şirketler de VUK Tebliği'ndeki gerçek faydalanıcı düzenlemelerine uymak zorundadır.

C) Kamu Otoritelerinin Pay Sahibi Olduğu Şirketlerde Gerçek Faydalanıcının Tespiti

Gerek Tedbirler Yönetmeliği gerekse de VUK Tebliği'nde buna ilişkin herhangi açık bir düzenleme bulunmamaktadır. Ancak, Tedbirler Yönetmeliği ve VUK Tebliği'nde gerçek kişinin tespit edilememesi durumunda tüzel kişide en üst düzey icra yetkisine sahip gerçek kişinin gerçek faydalanıcı olarak kabul edileceğinin düzenlemiş olduğu göz önünde bulundurularak kamu tüzel kişiliğinin değil; kamu otoritesi tarafından kontrol edilen şirketin en üst düzey icra yetkilisinin gerçek faydalanıcı olduğunun kabul edileceği görüşündeyiz.⁷

D) Gerçek Faydalanıcının Tespitinin Gerekli Olmadığı Durumlar

Tedbirler Yönetmeliği ve Mali Suçlar Araştırma Kurulu Genel Tebliği (Sıra No:5) («Tebliğ») ile basitleştirilmiş tedbirlerin uygulanabileceği durumlar düzenlenmiştir. Söz konusu düzenlemeler ışığında aşağıda başlıca belirttiğimiz durumlar basitleştirilmiş tedbire tabi olup bu durumlarda gerçek faydalanıcının tanınması ve tespit edilmesine ilişkin tedbirlerin alınmasına gerek bulunmamaktadır. Başka bir deyişle, aşağıda belirtilen durumlarda **müşterilerin gerçek faydalanıcısının tanınması yükümlülüğünün uygulanması** zorunlu değildir:

- Finansal kuruluşların kendi aralarında gerçekleştirdikleri işlemler⁸
- Müşterinin Uluslararası Para Fonu, Dünya Bankası, Avrupa Kalkınma Bankası gibi kuruluşlar veya Türkiye'de mukim elçilik ya da konsolosluk olduğu durumlar
- Müşterinin kamu idaresi veya kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşu olduğu işlemler
- Emeklilik sözleşmeleri, emeklilik planları ve hayat sigorta sözleşmelerine ilişkin işlemler
- Müşterinin halka açık ve hisseleri borsaya kote edilmiş şirket olduğu işlemler⁹

VUK Tebliği'nde basitleştirilmiş tedbirlere ilişkin açık bir düzenleme bulunmamaktadır. Bu da, basitleştirilmiş tedbirlerin uygulanacağı durumlarda VUK Tebliği kapsamında GİB'e gerçek faydalanıcının bildirilip bildirilmeyeceği sorunu gündeme getirecektir. Kanaatimizce, müşterilerin gerçek faydalanıcısının tanınmasına ilişkin basitleştirilmiş tedbirler, (i) VUK Tebliği ile Tedbirler Yönetmeliği'nin gerçek faydalanıcıyla ilgili düzenlemelerinin paralellik göstermesi ve (ii) basitleştirilmiş tedbirlerin VUK Tebliği'nde düzenlenmemesine rağmen VUK Tebliği'nde bunu yasaklayan bir düzenleme bulunmaması nazara alındığında, kıyasen GİB'e bildirimde de uygulama bulacaktır. Ancak, basitleştirilmiş tedbirler **müşterilerin gerçek faydalanıcısının tespitine ilişkin olduğundan** VUK Tebliği uyarınca kendi gerçek faydalanıcılarını GİB'e bildirecek kuruluşlar bakımından basitleştirilmiş tedbirlerin uygulama bulmayacağını değerlendiriyoruz.

Özetle, yukarıda belirtilen durumlarda, "müşterinin" gerçek faydalanıcısını bildirme yükümlülüğünün olmadığı, ancak **GİB tarafından aksi bir yaklaşım benimsenmediği sürece kendi gerçek faydalanıcılarını bildirme yükümlülüğünün devam ettiği** değerlendirilmektedir.

⁷Yurtdışı uygulamalarında, tüzel kişiliğin hissedarları tespit edilirken zincirin sonunda kamu otoritelerinin hissedar olduğu ve/veya kamu otoriteleri tarafından yönetilen ve gerçek kişi ortaklara sahip olmayan şirketlerde, kamu tüzel kişiliği bünyesinde üst düzey yöneticilik pozisyonunda bulunan kişilerin gerçek faydalanıcı olarak kabul edildiği örnekler mevcuttur. Yine, yurtdışı uygulamalarında kamu tüzel kişiliğinin yönetim organı, yönetim kurulu üyeleri, yönetim kurulu üyesi olan devlet temsilcisi ve kamu tüzel kişiliğinden sorumlu bakan en üst düzey icra yetkilisine örnek olarak gösterilmiştir.

⁸ Kural olarak bu durum Türkiye'de faaliyette bulunan yükümlüler için geçerlidir ve müşteri durumundaki finansal kuruluşun yabancı ülkede bulunduğu durumları kapsamamaktadır. Ancak yabancı ülkede faaliyette bulunan finansal kuruluş, akla ve terörün finansmanının önlenmesi konusunda yeterli düzenlemelere ve denetime sahip bir ülkede yerleşik ise anılan Tebliğ hükmünden yararlanabilecektir. (<https://masak.hmb.gov.tr/sikca-sorulan-sorular>)

⁹ Müşterinin veya yüzde elliyi aşan çoğunluk hissesine sahip ortağının, payları Borsa İstanbul Anonim Şirketine kote edilmiş şirket olduğu işlemlerde gerçek faydalanıcının bildirilmesine ilişkin yükümlülüklerin uygulanmayabileceği belirtilmiştir.

UYGULAMADA GÜNDEME GELECEK VE NETLEŞTİRİLMESİ GEREKEN HUSUSLAR

E) Fonlarda Gerçek Faydalanıcının Tespiti

Fonlar çok genel bir ifadeyle tüzel kişiliği haiz olmayan malvarlığı toplulukları olarak tanımlanabilir. Söz konusu yapılarda yatırımcılardan toplanan fonların bir havuzda biriktirilerek ilgili mevzuatlar ve belirlenen yatırım stratejilerine uygun bir şekilde yatırıma yönlendirilmesi söz konusudur.

Bu konuda açıklık bulunmamakla birlikte, VUK Tebliği ve Tedbirler Yönetmeliği kapsamında Fonların «Tüzel Kişiliği Olmayan İş Ortaklıkları Gibi Teşekküller» olarak nitelendirildiği anlaşılmaktadır. Bu sebeple bir fonun gerçek faydalanıcısının tespiti için öncelikli olarak fon üzerinde nihai kontrole sahip gerçek kişilerin bilinmesi ve bunun için de yönetim yapısının incelenmesi gerekmektedir.

Bu kapsamda fonların yatırımcıya fon üzerinde nihai kontrol imkanı verecek şekilde kurgulanıp kurgulanmadığı önem arz etmektedir.

Örneğin, girişim sermayesi yatırım fonları ve gayrimenkul yatırım fonlarında imtiyaz tanınmak suretiyle yatırımcının yatırım komitesinde yer alması ve fon üzerinde nihai kontrole sahip olması mümkündür. Ancak söz konusu yatırımcının gerçek faydalanıcı olarak nitelendirilebilmesi için yalnızca yatırım komitesinde yer alması yeterli değildir. Eğer yatırımcının yatırım komitesinin aldığı kararlarda etkin bir rol oynadığı söylenebiliyorsa (örneğin: yatırımcının olumlu oyu olmadan karar alınamaması, yatırımcının verilecek kararlar için nihai veto hakkının bulunması), söz konusu yatırımcı(lar) gerçek faydalanıcı olarak nitelendirilebilir. Zira, bu durumda yatırımcı fon üzerinde nihai kontrol sahibidir. Ancak fonun yatırım komitesinde yatırımcı yer almıyorsa veya yer aldığı halde kararlar üzerinde etkin bir kontrolü yoksa, bu durumda fonun üzerinde nihai kontrol sahibinin Portföy Yönetim Şirketi (PYŞ) olduğu söylenebilecektir. Zira, bu yapıları yönetenler PYŞ'lerdir. Bu durumda PYŞ'nin gerçek faydalanıcısının tespiti VUK Tebliği'nde tüzel kişilerde gerçek faydalanıcının tespitine ilişkin hususlar (bkz: sayfa 3) dikkate alınarak yapılır.

Fonlar	Gerçek Faydalanıcı (Nihai Kontrol Eden)
Girişim Sermayesi YF/ Gayrimenkul YF	Yatırımcıların Fon'un yönetiminde etkin bir şekilde söz sahibi olması durumunda (örneğin yatırım komitesi aracılığıyla): İlgili yatırımcı(lar) Yatırımcıların Fon yönetiminde söz hakkı yok ise: PYŞ'nin gerçek faydalanıcıları
Menkul Kıymet YF	Yatırımcıların fonun yönetiminde söz sahibi olabileceği bir yapı olmadıkça (özel ve serbest fonların bu açıdan ayrıca değerlendirilmesi gerekecektir): PYŞ'nin gerçek faydalanıcıları
Emeklilik YF	Yatırım kararları; Emeklilik Şirketi'nin onayı ile alınıyorsa (örneğin bir komite veya bunlar dışındaki herhangi bir yolla): Emeklilik Şirketi'nin gerçek faydalanıcıları PYŞ tarafından alınıyor ise: PYŞ'nin gerçek faydalanıcıları

Yurtdışı uygulamalarda yatırım fonlarının gerçek faydalanıcılarının belirlenmesinde «ownership interest» kavramı dikkate alınmakta olup, %25 ve üzeri paya sahip yatırımcıların gerçek faydalanıcı olduğu belirtilmiştir. Ancak tüzel kişiliği olmayan yatırım fonlarının VUK Tebliği çerçevesinde «Tüzel Kişiliği Olmayan İş Ortaklıkları Gibi Teşekküller» kategorisinde yer alabileceğinin değerlendirilmesi nedeniyle, GIB tarafından aksi yönde bir açıklama yapılmadıkça, Türk uygulamasında yatırım fonlarının gerçek faydalanıcılarının ilgili fonu «nihai olarak kontrolünde bulunduran gerçek kişiler» olarak değerlendirilmesi gereği ortaya çıkmaktadır.

Gündüz Şimşek Gago Avukatlık Ortaklığı ("GSG Hukuk") pek çok farklı sektörde faaliyet gösteren yerli ve yabancı sermayeli müşterilerine kuruluşlarından itibaren tüm hukuki işlemlerine yönelik hizmet vermektedir. GSG Hukuk, 30 avukat barındıran 43 kişilik deneyimli ekibiyle gerek genel hukuk gerekse vergi ve gümrük uyumsuzluğu alanındaki tecrübesini aynı çatı altında toplamıştır.

GSG Hukuk olarak müşterilerimiz için oluşturduğumuz ekiplerde ilgili sektörde yetiştirdiğimiz deneyim sahibi ve uzmanlaşmış avukatlar bulundurmak önceliklerimiz arasındadır. Söz konusu yaklaşımla çeşitli sektörlerde geniş bir yelpazede hukuki danışmanlık ve avukatlık hizmeti sunmaktayız.

Ekibimiz



Umurcan Gago

Gündüz Şimşek Gago Avukatlık Ortaklığı

Ortak

+90 (212) 326 6098

umurcan.gago@gsghukuk.com



Şevki Özgür Altındaş

Gündüz Şimşek Gago Avukatlık Ortaklığı

Direktör

+90 (212) 326 6311

ozgur.altindas@gsghukuk.com



Gizem Sözenoğlu

Gündüz Şimşek Gago Avukatlık Ortaklığı

Müdür

+90 (212) 326 6671

gizem.sozenoglu@gsghukuk.com

Bu dokümanda yer alan açıklamalar yalnızca bilgilendirme amaçlı olup herhangi bir hukuki tavsiye niteliği taşımaz. GSG Hukuk, bu dokümanın uygulamasından kaynaklanan herhangi bir zarardan sorumlu olmamakla birlikte, bu belgede yer alan bilgi ve materyaller ile ilgili açık ve zımni olarak herhangi bir garanti vermez. GİB/ilgili kurum ve kuruluşlar tarafından mevzuata ilişkin ek açıklama ve yeni düzenleme yapılması veya rehber vb. sair bir doküman yayımlanması akabinde işbu dokümanda yer alan açıklamalarımız değişiklik gösterebilecektir.

© 2021 Gündüz Şimşek Gago Avukatlık Ortaklığı. Tüm hakları saklıdır. Bu dokümanda "GSG Avukatlık Ortaklığı" veya "GSG Hukuk" ibaresi, Gündüz Şimşek Gago Avukatlık Ortaklığı'nı ifade etmektedir.