

CENTRUM TIME

2023 EKİM - KASIM - ARALIK

SAYI | 15

7456 SAYILI KANUN'LA YAPILAN
DEĞİŞİKLİKLER SONRASI TAŞINMAZLARIN
SATIŞ VE KISMİ BÖLÜNME İŞLEMLERİNE
İLİŞKİN VERGİ UYGULAMALARINDA
GÜNCEL DURUM

SON DEĞİŞİKLİKLER IŞIĞINDA
ŞİRKETLERİN KENDİ PAYLARINI İKTİSAP
ETMESİNİN VERGİSEL SONUÇLARI

OKAN NETEK ÖNDERLİĞİNDE CENTRUM, ARTIK İZMİR'DE



ÇITAYI YÜKSELTİYORUZ

Değerli Okurlarımız,

Centrum Time'in 15. Sayısı ile karşınızdayız!

Büyük bir gurur ve heyecanla, Centrum'un INTERNATIONAL TAX REVIEW (ITR) 2024 En İyi Performans Gösteren Vergi Firmaları Rehberi'nde 3 farklı kategoride de Türkiye'nin en iyi vergi şirketleri arasında yer aldığını paylaşmak isteriz. Centrum olarak, Vergi kategorisinde Tier 2, Transfer Fiyatlandırması kategorisinde Tier 2 ve Vergi İhtilafı kategorisinde Tier 3'de yer alarak araştırmamızın yapıldığı tüm kategorilerde dünyanın en iyi vergi firmaları arasında listelenmeyi başardık.

International Tax Review tarafından 2024 yılı özel listesinde şahsıma ve Vergi Ortağımız Fazıl Boyraz'a vergi alanında Türkiye'nin önde gelen uzmanları arasında yer verilmesinin sorumluluk duygumuzun daha da artmasını sağladığını ifade etmek isteriz.

Hizmet kalitemizin sürekli yükseltilmesi hedefi çerçevesinde önde gelen vergi, hukuk ve finans profesyonellerinden Sn. Okan NETEK'in önderliğinde Centrum İzmir Ofisinin kuruluş çalışmalarının tamamlandığını sizlerle paylaşmaktan mutluluk duyuyoruz.

Sorumlu vergicilik anlayışımızın bir parçası olarak şirketleri etkileyen güncel konularda, uygulama detaylarını beklenen sonuçları ile birlikte analiz ederek reel sektöre her gün değişen yasal zorunluluklarla baş etme çabasında katkı sunmaya devam ediyoruz.

Centrum olarak sektörde öne çıkan bir denetim ve danışmalık şirketi olmanın, hizmet standartlarının yükseltilmesinin yanında mesleki bilginin ve tecrübelerin paylaşılmasını da kapsadığının farkındayız. Bu farkındalığın sonucu olarak akademik ve periyodik yayınlara çok önem veriyor ve diğer yayınlarımızın yanında dergimizin de düzenli şekilde yayına hazırlanması ve sizlere ulaştırılması konusunda ciddi boyutta çaba sarf ediyoruz.

Centrum Time'in bu sayısında güncel vergisel konulara ve cari dönemde dikkat çekmek istediğimiz özellik arz eden hususlara ilişkin çalışmalara yer vermeye gayret ettik. Bu kapsamda ilk olarak, şirketlerin kendi paylarını iktisap etmesinin vergisel sonuçlarını son yapılan düzenlemeler çerçevesinde ele alarak karşılaşılabilecek olası sonuçları ve işlemin günümüzdeki kullanım alanına ilişkin açıklamalara yer verilmiştir. Akabinde, 2022 yılına ilişkin matrah artırımında bulunan şirketlerin beyan edilen kurumlar vergisi matrahının aranan sınırların altında kalması durumuna ilişkin olarak vergi dairesince gönderilen yazılara istinaden eksik beyanın vergi ziyayı yoksa matrah artırımı ihlali ile mi sonuçlanacağı hususu irdelenmiştir. Son dönemde taşınmazların elden çıkarılmasına ilişkin değişiklikler uyarınca taşınmaz satış ve devirlerinin Kurumlar Vergisi ve KDV karşısındaki güncel durumu ortaya konulmuştur. Kur korumalı mevduat hesaplarına olan talebi artırmak için faiz ve kura bağlı desteklere ilave olarak ödenen primlerin, sağlanan menfaatlerin kurumlar vergisi istisnası karşısındaki durumu ele alınarak stopaj yoluyla ödenen vergilerin iadesine ilişkin usul ve esaslar açıklanmıştır. Ayrıca; dijital ortamda düzenlenen sözleşmelerde damga vergisi uygulamasına, KDV oran değişikliği sonrası dikkat edilecek hususlara, Girişim Sermayesi Fonu İndirimi uygulaması ve muhasebeleştirilmesine, yeniden değerlendirme değer artış fonlarının değerlendirme sonrası kullanımına, vergi uyumsuzluklarında izaha davet uygulamasına, yemek ve yol yardımlarında gelir vergisi ve SGK istisnalarındaki son duruma, hurda ve atık teslimlerinde KDV uygulamalarına ve indirim düzeltmelerine ilişkin açıklamalarda bulunulmuştur. Son olarak KDV İadelerinde İndirimli Teminat Uygulaması Sistemi (İTUS Sertifikası)'nın şartları ve avantajlarına ilişkin değerlendirmelerde bulunulmuştur.

Centrum Time'in bu sayısını da beğenerek okumanız dileğiyle...

Sevgi ve Saygılarımla,
Dr. Burçin Gözlüklü
Yönetici Ortak, YMM

SAYI: 15

İMTİYAZ SAHİBİ: Dr. Burçin GÖZLÜKLÜ

Yayın Türü: Süreli / 3 Aylık

Adres:

Merkez Ofis: Balmumcu, Bestekar Şevki Bey Sk.

D:Blok No: 17, 34380 Beşiktaş/İstanbul

Ankara Ofis: Kızılırmak Mahallesi 1443 Cad.

1071 Plaza A Blok No: 25/183 Çankaya / Ankara

İzmir Ofis: Manas Bulvarı Adalet Mah. Folkart

Towers Kat: 26 Bayraklı / İzmir

Genel Yayın Yönetmeni: Dr. Burçin GÖZLÜKLÜ

Yayın Koordinatörü: Murat SOFTA

Yazı İşleri Müdürü: Fazıl BOYRAZ

Editör: Adem BİLGİLİ

Görsel Yönetmen: Melih Cem KILIÇ

Basım Yeri: İstanbul

Tel: +90 (212) 267 21 00 - +90 (312) 512 59 42

Fax: +90 (212) 267 10 67

Email: iletisim@centrumdenetim.com

Web: centrumturkey.com



Son Değişiklikler Işığında Şirketlerin Kendi Paylarını İktisap Etmesinin Vergisel Sonuçları
Dr. Burçin GÖZLÜKLÜ

1

2022 Yılına İlişkin Gelir/Kurumlar Vergisi Matrah Artırımını Yapabildiniz mi?
Fazıl BOYRAZ

7

7456 Sayılı Kanun'la Yapılan Değişiklikler Sonrası Taşınmazların Satış ve Kısmi Bölünme İşlemlerine İlişkin Vergi Uygulamalarında Güncel Durum
Adem BİLGİLİ

13

Kur Korumalı Mevduat Hesapları İçin Ödenen Primlerde Stopaj ve İstisna Uygulamaları
Murat SOFTA

19

Dijital Ortamda Düzenlenen Sözleşmelerde Damga Vergisi Uygulaması
Dr. Murat AKYOL

25

KDV Oran Değişikliği Sonrası Dikkat Edilecek Hususlar
Gökhan ŞİT

31

KDV İadelerinde İndirimli Teminat Uygulaması Sistemi (İTUS)
Sebahattin AYTEKİN

35

Yemek ve Yol Yardımlarında Gelir Vergisi ve SGK İstisnalarında Son Durum
Fevzi GÜLER - Veysel YILANCI

39

Yeniden Değerleme Değer Artış Fonlarının Değerleme Sonrası Kullanımı
Ekrem DİBİ

42

Vergi Uyuşmazlıklarında İzaha Davet Uygulaması
Ahmet YILMAZ

46

Girişim Sermayesi Fonu İndirimi Uygulaması ve Muhasebeleştirilmesi
Çelebi KEÇELİOĞLU

51

Hurda ve Atık Teslimlerinde KDV Uygulamaları ve İndirilecek KDV Düzeltmeleri
Barbaros GENİŞEL

55

Güncel Özelgeler ve Yargı Kararları

59

ÖNDE GELEN VERGİ, HUKUK VE FİNANS PROFESYONELLERİNDEN OKAN NETEK ARTIK CENTRUM'DA!

Hizmet kalitemizin sürekli yükseltilmesi hedefi çerçevesinde önde gelen vergi, hukuk ve finans profesyonellerinden Sn. Okan NETEK'i sizlere tanıtmaktan büyük mutluluk duyuyoruz.

Bizim için çok önemli olan bu transferle ilgili duygularını sorduğumuz Sn. Netek; **"Her geçen gün büyüyen Centrum ailesine katılmaktan dolayı çok mutluyum, birlikte çok güzel işler başaracağımıza inanım tam"** ifadelerini kullandı.

Centrum Yönetici Ortağı Burçin Gözlüklü ise bu önemli transferden duyduğu büyük gurur ve mutluluğu dile getirerek, **"Hızla büyüyen Centrum ailesinin vergi, hukuk ve finans sektöründe uzmanlaşmış Sn. Okan Netek'in ailemize katılmasından gurur ve mutluluk duyuyoruz. Kendisinin derin bilgi ve birikimi ile İzmir'de Çıtayı Yükseltiyoruz. Yapmış olduğumuz bu transferler Centrum'un gelecekle ilgili vizyonunu ve hedeflerini göstermesi bakımından da son derece önemlidir."** ifadelerini kullanmıştır.

Sn. Okan Netek'e başarılı bir kariyer dönemi diliyerek Centrum ailesine hoş geldin dilekelerimizi iletiyoruz.

OKAN NETEK, YMM CENTRUM TURKEY, PARTNER

Okan NETEK, kariyerine 2004 yılında bankacılık sektöründe başlamış, 2007 yılında Maliye Bakanlığı Hesap Uzmanları Kurulu'na katılarak 2010 yılında Hesap Uzmanlığına atanmıştır. 2011-2015 yılları arasında Vergi Denetim Kurulu İzmir Büyük Ölçekli Mükellefler Grup Başkanlığı'nda Vergi Müfettişi, 2015-2016 yılları arasında vergi incelemeleri, rapor değerlendirme



dirme komisyonu ve uzlaşmalardan sorumlu Grup Başkan Yardımcısı görevlerinde bulunmuştur.

2016-2021 yılları arasında merkezi İzmir'de bulunan Yaşar Holding A.Ş.'de grup şirketlerinin vergi yönetimi, kurumsal risk yönetimi ve yatırımcı ilişkileri yönetimi süreçlerinden sorumlu Mali İşler Direktörü olarak görev almıştır. 2021-2023 yılları arasında ise İzmir merkezli CMS Jant Grubu'nda Grup CFO ve Yönetim Kurulu Üyesi olarak yer almıştır.

Okan NETEK, Orta Doğu Teknik Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi'nden İşletme ve Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi'nden Hukuk alanında lisans derecelerine sahiptir. 2009 yılında İstanbul Bilgi Üniversitesi'nde Uluslararası Finans alanında ve 2013 yılında Maliye Bakanlığı bursuyla gönderildiği İngiltere'de University of London - Queen Mary College'da Uluslararası Vergi Hukuku alanında hukuk yüksek lisans derecelerini elde etmiştir.

Halihazırda Yaşar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü'nde mali hukuk alanındaki doktora çalışmasına devam etmektedir.

İzmir Yeminli Mali Müşavirler Odası'na kayıtlı Yeminli Mali Müşavir, İzmir Barosuna kayıtlı Avukat ve Türkiye Kamu Gözetimi Kurumu'na kayıtlı Bağımsız Denetçi ünvanlarına sahip olan Okan NETEK, çok iyi derecede İngilizce bilmektedir.

Uzmanlık Alanları

- ▶ Denetim ve Tam Tasdik
- ▶ Vergi Danışmanlığı
- ▶ İnceleme ve Dava Danışmanlığı
- ▶ Dolaylı Vergi Danışmanlığı
- ▶ Transfer Fiyatlandırması
- ▶ KDV İade Hizmetleri
- ▶ Kurumsal Risk Yönetimi
- ▶ Uluslararası Vergilendirme
- ▶ Yurtdışı Danışmanlık
- ▶ Finansal Yönetim/ Kurumsal Finans
- ▶ Şirketler Hukuku
- ▶ Sermaye Piyasası Hukuku



SON DEĞİŞİKLİKLER IŞIĞINDA ŞİRKETLERİN KENDİ PAYLARINI İKTİSAP ETMESİNİN VERGİSEL SONUÇLARI

GİRİŞ

Hisse geri alım işlemleri, ortaklık yapısında yer alan atıl paranın değerlendirilmesinde görev ifa eden kurumsal bir finansman aracı olarak görülebildiği gibi şirket değerinin dezenformasyona bağlı olarak düştüğü durumlarda şirketlerin hisse değerini piyasa dalgalanmalarından korumanın bir aracı olarak da kullanılmaktadır. Ayrıca hisse geri alım işlemine nakit temettü dağıtımlarına alternatif bir uygulama olarak da başvurulmaktadır.

Önceleri şirket ortakları ve alacaklıları açısından suiistimal edilebileceği gerekçesiyle yasaklanmış bulunan geri alım işlemlerinin, şirketlerin bazı finansman ihtiyaçlarının karşılanmasındaki işlevselliği nedeniyle, birçok ülkenin şirketler hukuku düzenlemelerine konu edildiği gözlemlenmektedir.

Türkiye’de pay geri alımı uygulamasına, Avrupa Birliği müktesebatına uyum çalışmaları kapsamında 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu ve 6362 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu’nda yapılan değişikliklerle imkân tanınmıştır. 13 Ocak 2011 tarihinde kabul edilen 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu Anonim şirketlerin kendi paylarını iktisap etmelerine belli sınırlar içinde izin vermiştir. Anonim ortaklıkların çıkardığı payların geri alımına ilişkin hükümler 01 Temmuz 2012 tarihi itibari ile yürürlüğe girmiştir. Buna göre Anonim şirketler kendi paylarını tespit edilen bazı koşulları sağlaması halinde iktisap edebilmektedirler.

Bununla birlikte, 17.11.2020 tarihli Resmi Gazete’de yayımlanan "7256 Sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması İle Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun" ile GVK’nın 94. maddesine eklenen fıkra uyarınca, tam mükellef sermaye şirketlerinin iktisap ettikleri kendi hisse senetlerini veya ortaklık paylarını bazı durumlar için dağıtılmış kar payı kabul edilerek %15 oranında stopaj yapılması öngörülmüştür.

Ancak, 6 Şubat 2023 tarihinde yaşanan Kahramanmaraş merkezli depremler sonrasında alınan önlemler kapsamında 14.02.2023 tarihli Resmi Gazete’de (1. Mükerrer) yayımlanan 6791 Sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı ile tam mükellef sermaye şirketlerinin kendi hisselerini geri almalarına ilişkin olarak uygulanan stopaj oranının %15’ten %0’a indirilmiştir.

Bu defa, 07.07.2023 tarihli Resmi Gazete’de yayımlanan "7343 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı" ile, tam mükellef sermaye şirketlerinin iktisap ettikleri hisse senetleri veya ortaklık paylarına ilişkin olarak dağıtılmış kar payı sayılan tutarlar üzerinden yapmaları gereken stopaj oranında değişikliğe gidilmiştir. Sözü edilen yeni düzenleme, Kararın yayım tarihinden itibaren iktisap edilen paylara ilişkin olarak uygulanmak üzere, Resmi Gazete’de yayımlandığı 07.07.2023 tarihi itibariyle yürürlüğe girmiştir.

Çalışmamızda, kısaca özetlenen bu yasal açıklamalar kapsamında şirketlerin kendi hisselerini geri almalarına ilişkin olarak Türk Ticaret

Kanunu ve SPK düzenlemelerine değinilerek, geri alımların Kurumlar Vergisi Kanunu kapsamında iştirak hissesi satış kazancı istisnası, emisyon primi istisnası, kar payı stopajı ve Katma Değer Vergisi karşısındaki durumuna ilişkin değerlendirmelerde bulunulacaktır.

1. TÜRK TİCARET KANUNU UYARINCA ŞİRKETLERİN KENDİ HİSSELERİNİ GERİ ALMALARI

6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu (TTK)’nın özellikle 379, 381, 384, 385 ve 386’ncı maddelerinde ivazlı bir şekilde şirketin kendi paylarını iktisabını ve elden çıkarılmasını düzenlenmiş bulunmaktadır. Kanunun 383, 384 ve 386’ncı maddelerinde ise ivazsız iktisap edilme halinde yapılacak işlemler düzenlenmiştir. TTK’nın ilgili hükümlerine aşağıda yer verilmektedir.



Şirketin kendi paylarını iktisap veya rehin olarak kabul etmesi

Madde 379: (1) Bir şirket kendi paylarını, esas veya çıkarılmış sermayesinin **onda birini** aşan veya bir işlem sonunda aşacak olan miktarda, ivazlı olarak iktisap ve rehin olarak kabul edemez. Bu hüküm, bir üçüncü kişinin kendi adına, ancak şirket hesabına iktisap ya da rehin olarak kabul ettiği paylar için de geçerlidir.

(2) Payların birinci fıkra hükmüne göre iktisap veya rehin olarak kabul edilebilmesi için, genel kurulun yönetim kurulunu yetkilendirmesi şarttır. En çok beş yıl için geçerli olacak bu yetkide, iktisap veya rehin olarak kabul edilecek payların itibarı değer sayıları belirtilerek toplam itibarı değerleriyle söz konusu edilecek paylara ödenebilecek bedelin alt ve üst sınırı gösterilir. Her izin talebinde yönetim kurulu kanuni şartların gerçekleştiğini belirtir.

(3) Birinci ve ikinci fıkralardaki şartlara ek olarak, iktisap edilecek payların bedelleri düşüldükten sonra, kalan şirket net aktifi, en az esas veya çıkarılmış sermaye ile kanun ve esas sözleşme uyarınca dağıtılmasına izin verilmeyen yedek akçelerin toplamı kadar olmalıdır.

(4) Yukarıdaki hükümler uyarınca, sadece, bedellerinin tümü ödenmiş bulunan paylar iktisap edilebilir.

(5) Yukarıdaki fıkralarda yer alan hükümler, ana şirketin paylarının yavru şirket tarafından iktisabı hâlinde de uygulanır. Pay senetleri borsada işlem gören şirketler hakkında, Sermaye Piyasası Kurulu şeffaflık ilkeleri ile fiyata ilişkin kurallar yönünden gerekli düzenlemeleri yapar.

Bu bağlamda; "bir anonim ortaklığın kendi hisselerini, esas veya çıkarılmış sermayesinin %10'una kadarlık kısmını" iktisap edebilmektedir. Benzer şekilde payların iktisabı için "genel kurulun yönetim kurulunu yetkilendirmesi şartıyla", "en çok 5 yıl için" geçerli olacak bu yetkide, iktisap edilen payların itibarı değer sayıları belirtilerek toplam itibarı değerleriyle, söz konusu hisselerle ödenebilecek bedelin alt ve üst sınırının genel kurul yetki belgesinde belirtilmelidir.

Yakın ve ciddi bir kaybın önlenmesi

Madde 381: (1) Bir şirket, yakın ve ciddi bir kayıptan kaçınmak için gerekli olduğu takdirde, kendi paylarını, 379 uncu maddeye göre genel kurulun yetkilendirmeye ilişkin kararı olmadan da iktisap edebilir.

(2) Payların bu yolla iktisabı hâlinde yönetim kurulu ilk genel kurula;

- a) İktisabın sebep ve amacı,
 - b) İktisap edilen payların sayıları, itibarı değerlerinin toplamı ve sermayenin ne kadarını temsil ettiği,
 - c) Bedeli ve ödeme şartları,
- hakkında yazılı bilgi verir.

İstisnalar

Madde 382: (1) Bir şirket, 379 uncu madde hükümleri ile bağlı olmaksızın;

- a) Esas veya çıkarılmış sermayesinin azaltılmasına ilişkin 473 ilâ 475 inci madde hükümlerini uyguluyorsa,
- b) Küllî halefiyet kuralının gereğiyle,
- c) Bir kanuni satın alma yükümünden doğuyorsa,
- d) Bedellerinin tümü ödenmiş olmak şartıyla ve cebri icradan, bir şirket alacağının tahsili amacına yönelikse,
- e) Şirket, menkul kıymetler şirketi ise, kendi paylarını iktisap edebilir.

İvazsız iktisap

Madde 383: (1) Bir şirket, bedellerinin tamamı ödenmiş olmak şartıyla, kendi paylarını ivazsız iktisap edebilir.

(2) Birinci fıkra hükmü, yavru şirket, ana şirketin paylarını ivazsız iktisap ettiği takdirde de kıyas yoluyla uygulanır.

Elden çıkarma

Madde 384: (1) 382 nci maddenin (b) ilâ (d) bentleri ve 383 üncü maddede hükümlerine göre, iktisap edilen



paylar, şirket için herhangi bir kayba yol açmadan devirleri mümkün olur olmaz ve her hâlde iktisaplarından itibaren **üç yıl içinde** elden çıkarılırlar; meğerki, şirketin ve yavru şirketin sahip oldukları bu payların toplamı şirketin esas veya çıkarılmış sermayesinin yüzde onunu aşmasın.

Aykırı iktisap hâlinde elden çıkarma

Madde 385: (1) 379 ilâ 381 inci maddelere aykırı bir şekilde iktisap edilen veya rehin olarak alınan paylar, iktisapları veya rehin olarak kabulleri tarihinden itibaren en geç **altı ay içinde** elden çıkarılır ya da üzerlerindeki rehin kaldırılır.

Sermayenin azaltılması

Madde 386: (1) 384 ve 385 inci maddeler uyarınca elden çıkarılmayan paylar, sermayenin azaltılması yoluyla hemen yok edilir.

Özetle; Yürürlükteki Türk Ticaret Kanunu (TTK)'nın 379-389 ve 612. maddeleri uyarınca anonim ve limitet şirketler, esas veya çıkarılmış sermayesinin %10'una kadar kendi paylarını iktisap edebilmektedir. %10'nu aşan orandaki iktisaplar ise anonim şirketlerde 6 ay (TTK md. 384'teki bazı hâllerde 3 yıl), limitet şirketlerde ise 2 yıl içerisinde elden çıkarılır veya sermaye azaltılması yoluyla itfa edilir. Halka açık şirketler açısından ise konu Sermaye Piyasası Kurulu'nun yayınladığı Geri Alınan Paylar Tebliği (II-22.1)'nde düzenlenmiştir.



2. 6362 SAYILI SERMAYE PİYASASI KANUNU UYARINCA ŞİRKETLERİN KENDİ HİSSELERİNİ GERİ ALMALARI

6102 sayılı Yeni Türk Ticaret Kanunu'nun 379/5 hükmü gereğince hisse senetleri borsada işlem gören şirketlerin hisse geri alım işlemleri hakkında düzenleme yetkisi Sermaye Piyasası Kuruluna bırakılmıştır. Bu kapsamda, 6362 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu'nun "Ortaklıkların kendi paylarını satın ve rehin alması" başlıklı 22. maddesinde halka açık ortaklıkların kendi paylarının satın alması düzenlenmiştir. Söz konusu madde uyarınca, Sermaye Piyasası Kurulu, halka açık ortaklıkların kendi paylarını satın ve rehin almasına ilişkin şartlara, işlem sınırlarına, geri alınan payların elden çıkarılması veya itfası ve bu hususların kamuya açıklanmasına ilişkin usul ve esasları düzenleme yetkisine sahiptir.

Sermaye Piyasası Kurulu, bu yetkisini 03.01.2014 tarih ve 28871 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan "Geri Alınan Paylar Tebliği" vasıtası ile kullanmıştır. Söz konusu tebliğ mucibince, şirketlerin pay geri alımı yapabilmesi TTK hükümlerine benzer şekilde genel kurulun yönetim kurulunu yetkilendirmesi temeline dayandırılmaktadır. Fakat şirketlerin yakın ve ciddi bir kayıptan kaçınmak amacıyla genel kurulun yetkilendirmeye ilişkin kararı olmadan da yönetim kurulu kararıyla kamuyu aydınlatmaya ilişkin yükümlülükleri yerine getirmek koşuluyla geri alım yapabileceği belirtilmiştir.

Tebliğ hükümleri gereğince şirketin geri alınan paylarının nominal değeri, daha önce yapılan alımlar dahil olarak şirketin ödenmiş veya çıkarılmış sermayesinin yüzde onunu hiçbir şekilde geçemez. Sermaye Piyasası Kurulu'nun yaptığı düzenlemeler bağlamında geri alıma konu edilen hisselerin toplam bedeli, kâr dağıtımına tabi tutulabilecek kaynakların toplamını geçemez.

6102 sayılı Yeni Türk Ticaret Kanunu hükümlerinden değişik olarak, 6362 sayılı kanunda şirket genel kurulunca onaylanmış geri alım programının süresi, payları borsada işlem gören şirketler için azami üç yıl, payları borsada işlem görmeyen şirketler için ise azami bir yıl olarak belirlenmiştir. Eğer geri alım programında herhangi bir süre belirtilmemiş ise azami süre boyunca; süreli bir programın onaylanması durumunda ise ilgili süre boyunca geri alım programı yürürlükte olacaktır. Süreli geri alım programlarının sona ermesini takiben yeni bir programın tatbik edilebilmesi yeni bir genel kurul kararı alınması halinde mümkün olacaktır.

İlgili şartlara uymak şartıyla geri alım işlemi yapılan hisseler ile bu hisseler nedeniyle edinilmiş bedelsiz paylar herhangi bir süre sınırı olmaksızın portföyde tutulabilir. Geri alınan paylar ortaklıkların genel kurullarında toplantı nisabının hesaplanmasında dikkate alınmaz. Ortaklıkların geri alınan paylardan kaynaklanan bedelsiz paylara ilişkin hakları saklıdır. Ortaklıkların elde ettikleri bedelsiz paylar dahil geri

alınan payları, kâr payı ve yeni pay alma hakkı hariç hiçbir pay sahipliği hakkı vermez. Geri alınan paylara ilişkin yeni pay alma hakları, pazar açılması koşuluyla süresi içerisinde ortaklık tarafından ilgili pazarda satılır. Satılmayan yeni pay alma hakları nedeniyle kalan payların satış süreci ilgili düzenlemeler uyarınca gerçekleştirilir. Bağlı ortaklıkların satın aldığı ana ortaklığın paylarına ait oy hakları ile buna bağlı diğer haklar kendiliğinden donar. Hakların donması hali, ancak payların ortaklığın veya bağlı ortaklığının elinde bulunduğu süreyle sınırlıdır. Bu payların üçüncü kişilere devri ile birlikte ortaklık hakları kendiliğinden doğar.

3. PAY GERİ ALIMININ VERGİ KANUNLARI KAPSAMINDA DEĞERLENDİRİLMESİ

7256 sayılı Kanun'un 17. maddesiyle Gelir Vergisi Kanunu'nun 94. maddesine eklenen 4. fıkra hükmü ile 17.11.2020 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere tam mükellef kurumların iktisap ettikleri kendi hisse senetlerinin/ortaklık paylarının elde tutulması, sermaye azaltımı yoluyla itfa edilmesi ve satılması durumlarında belli koşullarda ortaklara kâr dağıtımı yapıldığı varsayılmış ve kâr dağıtımına bağlı tevkifat yapılacağı hükme bağlanmıştır.

Söz konusu hükmün ihdas edilme gerekçesinde, "Bu suretle tam mükellef sermaye şirketlerinin kendi hisselerini iktisap etmek suretiyle vergisiz bir şekilde kâr dağıtımını yapmalarının önüne geçilmekte ve şirket kârlarının dağıtılıp dağıtılmadığına bakılmaksızın tevkif yoluyla alınacak vergiye ilişkin bir **vergi güvenlik müessesesi** ihdas edilmektedir." Şeklindeki açıklama ile düzenlemenin stopajsız kar dağıtımına karşılık vergi güvenlik müessesesi niteliğinde olması adına ihdas edildiği açıklanmıştır.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 94. maddesine eklenen 4. fıkra hükmünün ilgili kısımları aşağıdaki gibidir.

"Tam mükellef sermaye şirketlerinin iktisap ettikleri kendi hisse senetlerini veya ortaklık paylarını,

- a. *Sermaye azaltımı yoluyla itfa etmeleri hâlinde iktisap bedeli ile hisse senetlerinin veya ortaklık paylarının itibari değeri arasındaki fark tutar sermaye azaltımına ilişkin kararın ticaret siciline tescil edildiği tarih,*
- b. *İktisap bedelinin altında bir bedel karşılığında elden çıkarmaları hâlinde iktisap bedeli ile elden çıkarma bedeli arasındaki fark tutar elden çıkarma tarihi,*
- c. *İktisap ettikleri tarihten itibaren iki tam yıl içerisinde, sermaye azaltımı yoluyla itfa etmemeleri veya elden çıkarmamaları hâlinde, iktisap bedeli ile hisse senetlerinin veya ortaklık paylarının itibari değeri arasındaki fark tutar iktisap tarihinden itibaren iki tam yıllık sürenin son günü,*

itibarıyla dağıtılmış kâr payı sayılır ve bu tutarlar üzerinden %15 oranında vergi tevkifatı yapılır. Bu fıkra kapsamında tevkif edilen vergiler herhangi bir vergiden mahsup edilemez."

Bahsi geçen hüküm ile tam mükellef sermaye şirketlerinin kendi hisse senetlerini veya ortaklık paylarını iktisap etmeleri kapsamında üç olası senaryoda kâr dağıtımına bağlı stopaj yapılması öngörülmüştür.

- 1) Sermaye şirketlerinin iktisap ettikleri kendi hisselerini sermaye azaltımı yoluyla itfa etmeleri hâlinde, iktisap bedeli ile hisse senetlerinin veya ortaklık pay-

larının itibari değeri arasındaki fark tutar, sermaye azaltımına ilişkin kararın ticaret siciline tescil edildiği tarih itibarıyla dağıtılmış kâr payı sayılmakta ve bu tutar üzerinden %15 oranında vergi tevkifatı yapılması öngörülmektedir.

- 2) Sermaye şirketlerinin iktisap ettikleri kendi hisselerini iktisap bedelinin altında bir bedel karşılığında elden çıkarmaları hâlinde iktisap bedeli ile elden çıkarma bedeli arasındaki fark tutar, elden çıkarma tarihi itibarıyla dağıtılmış kâr payı sayılmakta ve bu tutar üzerinden %15 oranında vergi tevkifatı yapılması öngörülmektedir.

- 3) Sermaye şirketlerinin iktisap ettikleri kendi hisselerini iktisap ettikleri tarihten itibaren iki tam yıl içerisinde, sermaye azaltımı yoluyla itfa etmemeleri veya elden çıkarmamaları hâlinde, iktisap bedeli ile hisse senetlerinin veya ortaklık paylarının itibari değeri arasındaki fark tutar, iktisap tarihinden itibaren iki tam yıllık sürenin son günü itibarıyla dağıtılmış kâr payı sayılmakta ve bu tutar üzerinden %15 oranında vergi tevkifatı yapılması öngörülmektedir.



Kendi hisselerini ortağından geri alan şirketlere sermaye azaltımı yoluyla geri aldıkları hisse senetlerini iptal etmeleri veya yeniden satış yoluyla elden çıkarmaları için 2 yıl süre tanınmaktadır. Bu süre içerisinde sermaye azaltımı yoluyla hisselerin/ortaklık paylarının iffa edilmemesi veya elden çıkarılmaması halinde iştirak hissesinin geri alım bedeli ile itibari değeri arasındaki fark tutarında ortağa kâr dağıtımı yapıldığı kabul edilmekte ve bu tutarın tevkifata tabi tutulması öngörülmektedir.

Ortaktan geri alım bedeli itibari değerinin üzerinde olan hisse senetlerinin **2 yıl içerisinde** elden çıkarılmaması halinde her hâlükârda kâr dağıtımı gerekçesiyle tevkifat yapılacak olması TTK'nın esas sermayenin %10'u tutarındaki hisselerinin süre sınırlaması olmaksızın, Kanun'da sayılan hallerde ise 3 yıl elde tutulmasını mümkün kılan hükümlerinin uygulanmasını imkânsız hale getirmese de bu hükümlerin varlığı vergi tevkifatına engel teşkil etmeyecektir.

Söz konusu hükmün aslında sermaye azaltımı yoluyla ortağına para transfer etmek isteyen ancak sermaye azaltımı halinde doğabilecek vergisel yükümlülüklerden kaçınmak için söz konusu hisseleri aktifinde bekleten şirketlerin bu yöndeki tasarruflarına engel olmak için getirildiği anlaşılmaktadır. Öte yandan madde hükmüne göre, yukarıda sayılan her 3 senaryo kapsamında tevkif edilen vergilerin **herhangi bir vergiden mahsubuna izin verilmemektedir.**

Cumhurbaşkanına tevkifat oranını sifıra kadar indirme veya bir katına kadar artırmak suretiyle yeniden tespit etmeye ilişkin verilen yetkisi kapsamında, 14.02.2023 tarihli (mükerrer sayılı) Resmi Gazete'de yayımlanan **"6791 sayılı**



Cumhurbaşkanı Kararı" ile, yukarıda belirtilen düzenlemede geçerli stopaj oranı %0 olarak belirlenmişti. Böylelikle, tam mükellef sermaye şirketlerinin Türk Ticaret Kanunu hükümleri kapsamında kendi hisse senetlerini veya ortaklık paylarını iktisap etmeleri durumunda, dağıtılmış kar payı sayılan bu tutarlar üzerinden uygulanacak olan stopajın oranı **%15'ten %0'a** indirilmiştir.

Bu defa, 07.07.2023 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan **"7343 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı"** ile, tam mükellef sermaye şirketlerinin iktisap ettikleri hisse senetleri veya ortaklık paylarına ilişkin olarak dağıtılmış kar payı sayılan tutarlar üzerinden yapmaları gereken stopaj oranında değişikliğe gidilmiştir. Sözü edilen yeni düzenleme, **Kararın yayım**

tarihinden itibaren iktisap edilen paylara ilişkin olarak uygulanmak üzere, Resmi Gazete'de yayımlandığı 07.07.2023 tarihi itibariyle yürürlüğe girmiştir.

Buna göre, Gelir Vergisi Kanunu'nun 94/4. maddesinde belirtilen durumların gerçekleşmesi nedeniyle dağıtılmış kar payı olarak kabul edilen tutarlar üzerinden yapılması gereken stopajın oranı;

- ▶ **Payları Borsa İstanbul'da işlem gören tam mükellef sermaye şirketlerinin** iktisap ettikleri kendi payları bakımından %0 olarak korunmuş,
- ▶ **Diğer şirketlerin** kendi hisselerini iktisaplarında ise %0 oranındaki stopaj uygulamasına son verilmiştir.

Bu çerçevede, payları Borsa

İstanbul'da işlem gören tam mükellef sermaye şirketlerinin iktisap ettikleri kendi paylarına ilişkin olarak dağıtılmış kar payı sayılan tutarlar üzerinden %0 oranında tevkifat uygulamasına devam edilecek; diğer şirketlerin 07.07.2023 tarihinden itibaren iktisap edecekleri kendi paylarına ilişkin olarak dağıtılmış kar payı sayılan tutarlar üzerinden ise %15 oranında tevkifat yapılacaktır.

4. ŞİRKETLERİN KENDİ HİSSELERİNİ EDİNMELERİNİN OLASI DİĞER VERGİSEL SONUÇLARINA İLİŞKİN DEĞERLENDİRMELERİMİZ

4.1. Şirketin satın aldığı kendi hisselerinin iştirak hissesi tanımı karşısındaki durumu;

5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu 5/1-a maddesi Tam mükellefiyete tabi bir başka kurumun sermayesine katılımlardan elde ettikleri kazançları iştirak kazancı olarak tanımlamaktadır. 1 no.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinde de iştirak payları hisse senedi ve ortaklık payı ortak tanımlanmıştır. Şirketin kendi hissesini alması "Tam mükellef bir başka kurum" tanımına aykırıdır. Buradan hareketle 5/1-e maddesindeki iki tam yıl elde bulunduran iştirak hissesi satış kazancı istisnası kavramının kapsamı dışında kalmaktadır.

4.2. Şirketin kendi paylarını satın almasının öz kaynağa etkisi;

Satış anında işletmeye nakit girdisi sağlayacak hisse payı öz kaynak eksisi midir? İştirak hissesi tanımına girmeyen şirketin kendi payları menkul kıymetler içinde veya bağlı kıymetler içinde izlenmesi mümkün görülmektedir. Ancak SPK Tebliği ve KGK'nın yayınladığı TFRS - 32

Standardı bu hisselerin öz kaynak eksisi olduğunu ve bu şekilde muhasebe kayıtlarına alınmasını öngörmektedir. Fakat yukarıda çeşitli yönleriyle ele alınan mevzuatta da görüleceği üzere bu paylar elden çıkarılma zorunluluğu olan paylardır. Nakit çıkışı karşılığı elde edilmişlerdir. Satılmaları halinde yine nakit girişi söz konusu olup, bir başka menkul kıymet alımından farkları yoktur. Bu aşamada öz kaynak eksisi olduğunu söylemek güçtür. Sermaye azaltımı yoluyla yok edilmeleri zorunlu olduğunda ise öz kaynak eksisi oluşacağı açıktır. TFRS uygulayan işletmelerde öz kaynak eksisi gibi işlem yapılmalıdır.

4.3. Emisyon primli satışı;

Emisyon primi, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu 5/1-c maddesinde düzenlenmiş olup sadece anonim şirketler için söz konusudur. Anonim şirketlerin kuruluşlarında veya sermayelerini arttırdıkları sırada çıkardıkları payların bedelinin itibari değeri aşan kısmı olarak tanımlanmış ve istisnalar içerisinde yer almıştır. Daha önce ihraç edilmiş veya ödenmiş sermayeyi temsil eden hisselerin ortaktan satın alınmasında emisyon primi oluşmayacaktır.

4.4. Katma Değer Vergisi karşısındaki durumu;

3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu açısından ele alındığında 17/4-g maddesinde hisse senedi teslimlerinin KDV'den istisna olduğu belirtilmektedir. Limited şirket hisse payı ise hisse senedi hükmünde olmadığı ve kıymetli evrak vasfı bulunmadığı malumdur. Hisse senedi teslimlerinde elde bulundurma süresine bakılmaksızın KDV söz konusu olmayacak, ancak Limited şirket hisselerinin devrinde KDV uygulanacaktır.

DEĞERLENDİRME VE SONUÇ

Sermaye şirketlerinin paylarını geri satın almaları ve elde bulundurmaları yeni TTK ile kolaylaştırılmıştır. Bununla birlikte elde edilen payların kural olarak esas/çıkarılmış sermayenin %10'unu aşmaması ve bu oranı aşar şekilde yapılan pay iktisaplarının ise belli süre içerisinde elden çıkarılmaları gerekmektedir.

Gelir Vergisi Kanunu'nun stopaj yükümlülüğünü düzenleyen 94. maddesine yapılan ilave ile şirketlerin sermaye azaltımı ile yok ettikleri geri alınan payları için nominal bedelin üstünde bedel ödenmesi veya iktisap edilen payların geri alım bedelinin altında bir bedel ile satılması veya iktisap tarihinden itibaren 2 tam yıl içerisinde satılmaları/sermaye azaltımı yoluyla itfa edilmemeleri halinde kâr dağıtımı yapıldığı gerekçesiyle stopaj yapılması gerekmektedir.

Dolayısıyla TTK'nın izin verdiği sınırlar içerisinde şirketlerin kendi hisselerini edinmelerinin vergisiz bir şekilde kâr dağıtımı yapma yolu olarak kullanılmasının önüne geçmek üzere bir vergi güvenlik müessesisi oluşturulmuştur. Bu itibarla TTK'nın izin verdiği %10'luk marj içinde kalan hisse alımları, elden çıkarılmasa veya sermaye azaltımı yoluyla yok edilmese bile en geç 2 yıl sonra kar payı tevkifatına konu edilmesi gerekmekte olup bu yönüyle şirketin kendi hisselerini alımı vergiden kaçınma değil, vergi erteleme müessesisi niteliğinde olduğu değerlendirilebilir.





2022 YILINA İLİŞKİN GELİR/KURUMLAR VERGİSİ MATRAH ARTIRIMINI YAPABİLDİNİZ Mİ?

GİRİŞ

Vergi mükelleflerinin kamuya olan borçlarının yapılandırılmasına ve mükellefiyetlerine ilişkin risklerden korunmalarına yönelik hükümler içeren yapılandırma kanunları dönem dönem gündeme gelmektedir. Bu kapsamda en son olarak 09.03.2023 tarihli ve 7440 sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun 12.03.2023 tarihli Resmi Gazetede yayımlanarak yürürlüğe girdi. Mücbir sebep kapsamındaki bölgeler dışında anılan Kanunun matrah artırımına ilişkin hükümlerinden yararlanabilme süresi de 03/07/2023 tarihi itibarıyla sona erdi.

Önceki yapılandırma kanunlarından farklı olarak 7440 sayılı Kanun'da, yasaladığı ve yürürlüğe girdiği tarih itibarıyla henüz beyanname verme süresi sona ermemiş olan 2022 yılı gelir vergisi ile henüz beyan dönemi başlamamış olan 2022 yılı kurumlar vergisi matrahlarına ilişkin de matrah artırımını imkanı tanıyan hükümler ihdas edildi. Kanuna, TBMM Genel Kurulu aşamasında yapılan görüşmeler esnasında verilen bir önergeyle eklenen geçici 1'inci madde ile 2022 takvim yılı/hesap dönemi de gelir/kurumlar vergisi matrah artırımını kapsamına alınmış oldu. 2022 yılı/hesap dönemi için gelir/kurumlar vergisi matrahı artırımında bulunabilmek için belirli şartların sağlanması gerekmektedir.

Bu makalemizde, aranan şartları sağlamaksızın 2022 yılı/hesap dönemine ilişkin olarak gelir/kurumlar vergisi

matrahı artırımını yapmak için beyanda bulunan mükelleflere vergi dairelerinden gönderilen tebliğatlar üzerine ortaya çıkan durumu değerlendireceğiz.

1. 2022 YILINA YÖNELİK GELİR/KURUMLAR VERGİSİ MATRAH ARTIRIMIYLA İLGİLİ 7440 SAYILI KANUN'DA YER ALAN HÜKÜMLER

7440 sayılı Kanun'un 2022 yılı/hesap dönemine ilişkin gelir/kurumlar vergisi matrahı artırımında bulunabilmesine imkan tanıyan geçici 1'inci maddesi hükmü aşağıdaki gibidir:

"GEÇİCİ MADDE 1- (1) Bu Kanunun 5 inci maddesi hükümleri 2022 yılı için aşağıdaki şartlarla uygulanır.

- Mükellefler, Kanunun 5 inci maddesinde belirtilen şartlar dâhilinde 2022 takvim yılı gelir ve kurumlar vergisi matrahlarını %25 oranından az olmamak üzere artırmaları halinde madde hükmünden yararlanır.*
- Kanunun 5 inci maddesinin birinci fıkrasının; (b) ve (c) bentlerinde belirtilen asgari tutarlar; 2022 yılı için matrah artırımında bulunan gelir vergisi mükelleflerinden işletme hesabı esasına göre defter tutanlar için 105.000 Türk lirasından; bilanço esasına göre defter tutanlar ile serbest meslek erbabı için 200.000 Türk lirasından, kurumlar vergisi mükellefleri için 500.000 Türk lirasından az olamaz.*

- Bu madde hükmüne göre 2022 takvim yılına yönelik matrah artırımında bulunabilmesi için bu yıla ilişkin gelir veya kurumlar vergisi beyannamesinin verilmiş olması ve bu beyannamelerde beyan edilen vergiye esas matrahların, 2021 takvim yılında beyan edilen matrahın %122,93 oranında artırılması suretiyle bulunan tutar ile 2022 takvim yılı üçüncü geçici vergilendirme döneminde beyan edilen matrahın %40 oranında artırılması suretiyle bulunan tutarın yüksek olanından az olmaması şarttır. 2022 takvim yılına yönelik matrah artırımında bulunmak isteyen mükellefler tarafından 1/1/2023 tarihinden sonra matrah azaltıcı nitelikte düzeltme beyannamesi verilmesi durumunda, bu bent hükmüne istinaden yapılacak kıyaslamada düzeltme öncesi beyan edilen matrahlar esas alınır. 2022 takvim yılına ilişkin olarak; üçüncü geçici vergilendirme dönemi gelir veya kurumlar vergisi beyannamesinin verilmemiş olması halinde; ikinci geçici vergilendirme dönemi beyannamesinde beyan edilen matrahın %100 oranında artırılması suretiyle bulunan tutar, sadece birinci geçici vergilendirme dönemi beyannamesinin verilmiş olması halinde bu beyannamede beyan edilen matrahın %300 oranında artırılması suretiyle bulunan tutar bu bent kapsa-*

mında yapılacak kıyaslamada dikkate alınır. Şu kadar ki, 2021 takvim yılı ve 2022 yılının üçüncü geçici vergilendirme dönemine ilişkin gelir veya kurumlar vergisi beyannamelerinde zarar beyan edilmiş olması veya indirim ve istisnalar nedeniyle matrah oluşmaması ya da hiç beyanname verilmemiş (ilgili yıllarda faaliyette bulunmuş veya gelir elde etmiş olup da bu faaliyetlerini ve gelirlerini vergi dairesinin bilgisi dışında bırakanlar dâhil) olması durumunda, 2022 yılı gelir ve kurumlar vergisi beyannameleri için bu şart aranmaz. 2022 yılı gelir ve kurumlar vergisi matrah artırımına esas tutarların belirlenmesinde, (b) bendinde belirlenen asgari tutarlardan az olmamak üzere bu bent hükmüne göre belirlenen tutarların %25'i dikkate alınır.

d. Gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin matrah artırımında buldukları 2022 yılına ait zararlarının tamamı 2023 yılından itibaren izleyen yıl kârlarından mahsup edilmez. 2022 yılına yönelik matrah artırımında bulunan gelir veya kurumlar vergisi mükelleflerinin, bu yıla ilişkin yıllık beyannamelerinde hesaplanan vergilerinden mahsup edilemeyen geçici vergiler iade edilmez.

- Bu maddede hüküm bulunmayan hallerde Kanunun 5 inci maddesi hükümleri uygulanır.
- Bu maddenin uygulamasına ilişkin usul ve esaslar Hazine ve Maliye Bakanlığınca belirlenir."

Görüldüğü üzere, 7440 sayılı Kanunun geçici 1'inci maddesine göre **2022 yılı için gelir/kurumlar vergisi yönünden matrah artırımını yapılabilmesi için;**

- 1) 2022 yılına ilişkin gelir/kurumlar vergisi beyannamesinin verilmiş olması,

- 2) **2022 yılına ilişkin gelir/kurumlar vergisi beyannamesinde beyan edilen vergiye esas matrahın, 2021 takvim yılında beyan edilen matrahın %122,93 oranında artırılması suretiyle bulunan tutar ile 2022 takvim yılı üçüncü geçici vergilendirme döneminde beyan edilen matrahın %40 oranında artırılması suretiyle bulunan tutarın yüksek olmasından az olmaması**

şarttır. 2022 yılına ilişkin matrah artırımının da gelir/kurumlar vergisi beyannamesinde yukarıda belirtilen kıyaslama hükümlerine göre beyan edilen/edilmesi gereken asgari kurumlar vergisi matrahı üzerinden yapılması gerekmektedir. Kanun metnini okuduğumuzda çıkardığımız sonuç bu şekildedir.

Konuya ilişkin olarak Kanunun uygulamasına ilişkin genel tebliğde de örnekler ile açıklamalara yer verilmiştir.

2. BEYANNAME SİSTEMİNDE UYARI DA OLMADIĞINDAN 2022 YILINA YÖNELİK YAPILAN HATALI BİR UYGULAMA

Yukarıda yer verildiği üzere, 2022 yılı/hesap dönemine ilişkin gelir/kurumlar vergisi matrah artırımından yararlanabilmek için;

- 1) 2022 yılına ilişkin gelir/kurumlar vergisi beyannamesinin verilmiş olması,
- 2) **2022 yılına ilişkin gelir/kurumlar vergisi beyannamesinde beyan edilen vergiye esas matrahın, 2021 takvim yılında beyan edilen matrahın %122,93 oranında artırılması suretiyle bulunan tutar ile 2022 takvim yılı üçüncü ge-**

çici vergilendirme döneminde beyan edilen matrahın %40 oranında artırılması suretiyle bulunan tutarın yüksek olmasından az olmaması

şarttır.

Ancak, kanun metninin uygulayıcılar ve mükellefler tarafından tam olarak anlaşılammış olması nedeniyle 2022 yılı/hesap dönemine ilişkin gelir/kurumlar vergisi matrah artırımını yapmak isteyen mükelleflerçe farklı farklı hatalı uygulamalar yapıldığı,



vergi dairesince sonradan yapılan kontroller esnasında ortaya çıkmıştır. Bu tip hatalı uygulamalardan en sık rastlanılanı, 2022 yılı/hesap dönemine ilişkin kurumlar vergisi matrahının, yukarıda yer verilen kanun maddesi hükmüne göre yapılacak kıyaslamalar sonucunda bulunan tutarların yüksek olanından az olmaması gerektiği halde, 2022 yılı/hesap dönemi gelir/kurumlar vergisi beyannamesinde bu suretle bulunan tutarın altında olan ve yasal defter kayıtlarına göre oluşan dönem matrahının beyan edilmesi ve gelir/kurumlar vergisi tahakkukunun bu tutarlar üzerinden yapılması, bununla birlikte 2022 yılı/hesap dönemine ilişkin matrah artışının kanun hükmüne göre bulunan tutarlardan yüksek olanı dikkate alınarak yapılması ve matrah artışına ilişkin vergi tahakkuk ettirilmesidir. Kastettiğimiz bu hatalı uygulamayı bir örnekle aktarmaya çalışalım.

VYZ İmalat San. A.Ş.'nin 2022 hesap dönemine ilişkin kurumlar vergisine tabi kazancı 1.000.000 TL'dir. Bu şirketin 2021 hesap dönemine ait kurumlar vergisi beyannamesinde beyan ettiği kurumlar vergisi matrahı 1.500.000 TL ve 2022/III. geçici vergi dönemine ilişkin beyan ettiği geçici vergi matrahı ise 900.000 TL'dir.

VYZ İmalat San. A.Ş.'nin 2022 hesap dönemine ilişkin olarak kurumlar vergisi matrahı artışında bulunabilmesi için, **2022 hesap dönemi kurumlar vergisi matrahının;**

- ▶ 2021 hesap dönemi kurumlar vergisi matrahının %122,93 oranında artırılması sonucu bulunan tutar olan (1.500.000 x 2,2293 =) 3.343.950 TL ile
- ▶ 2022/III. Geçici vergi matrahının %40 oranında artırılması sonucu bulunan (900.000 x 1,4=) 1.260.000 TL'den

yüksek olanı **3.343.950 TL olarak beyan edilmesi gerektiği halde,** şirketin 2022 kurumlar vergi-

si beyannamesinde 1.000.000 TL kurumlar vergisi matrahı beyanında bulunulmuştur. 2022 hesap dönemine ilişkin matrah artırımını bildiriminde ise 3.343.950 TL tutarı dikkate alınarak bu tutarın %25'i olan 835.987,50 TL tutarında matrah artırımında bulunulmuş ve bu tutar üzerinden vergi tahakkuk ettirilmiştir. **Şirket, söz konusu kıyaslamaların, sadece matrah artırımını bildirimine esas (üzerinden matrah artırımını yapılacak) tutarın tespiti bakımından yapılması gerektiği düşüncesiyle** 2022 yılı için matrah artırımını (kıyaslamada 2021 yılı matrahının %122,93 oranında artırılması suretiyle) 3.343.950 TL üzerinden yapmış, bu tutar üzerinden %25 oranında hesaplanan 835.987,50 TL tutarındaki kurumlar vergisi matrah artışına ilişkin vergi hesaplanmıştır. Bu kapsamda VYZ İmalat San. A.Ş.'nin 2022 dönemine ilişkin matrah artırımını beyanındaki rakamlar doğrudur.

Ancak, 2022 hesap dönemine ilişkin kurumlar vergisi beyannamesinde beyan ettiği matrah için kıyaslamayı dikkate almamıştır. Uygulama Tebliğinde, önce kurumlar vergisi beyannamesini verip sonra matrah artırımını yapan mükelleflere başvuru süresi içinde (3 Temmuz 2023 tarihine kadar) 2022 yılı kurumlar vergisi beyannamesini cezasız ve faizsiz olarak düzeltme imkanı sağlanmıştır. Anılan şirket, kıyaslamaların kurumlar vergisi beyanını kapsamadığı, sadece matrah artırımını kapsadığı yönündeki yorumu/değerlendirmesi/anlayışı nedeniyle matrah artırımından yararlanabilmesi için gerekli olan kurumlar vergisi beyannamesine ilişkin düzeltmeyi (kurumlar vergisi matrahının 3.343.950 TL olarak düzeltilmesi) yapmamıştır.

Bu yönde uygulama yaptığı, matrah artırımından yararlanabilme süresi sona erdikten sonra (03/07/2023

tarihinden sonra) tespit edilen mükelleflere vergi dairesince yazılar tebliğ edildi. Söz konusu yazılarda;

- ▶ 2022 hesap dönemine ait kurumlar vergisi beyannamesinde yer verilen kurumlar vergisi matrahının kıyaslama hükümleri dikkate alınarak bulunan tutara yükseltilmesi (VYZ A.Ş. örneğinde 1.000.000 TL olarak beyan edilmiş olan matrahın 3.343.950 TL'ye yükseltilmesi),
- ▶ bunu teminen yazının tebliğ tarihinden itibaren 15 gün içinde 2022 hesap dönemine ilişkin kurumlar vergisi beyannamesine ilişkin düzeltme beyannamesi verilmesi, aksi takdirde İdare tarafından re'sen cezalı kurumlar vergisi tarhiyatı yapılacağı

belirtilmektedir.

Vergi idaresi, mükelleflere gönderdiği bu yazılarla, yasal süre dolmuş olmasına rağmen, mükelleflerin matrah artışına ilişkin beyanlarının geçerlilik kazanması yönünde mükellef odaklı bir irade ortaya koymuş olsa gerek.

Peki böyle bir uygulama yasal olarak mümkün müdür?

3. KONUYA İLİŞKİN DÜŞÜNCELERİMİZ

7440 sayılı Kanun kapsamında 2022 takvim yılı/hesap dönemine ilişkin gelir/kurumlar vergisi matrah artırımından yararlanabilmek için temel şart söz konusudur. Kanunlarla tanımlanmış şartla bağlı imkanlardan yararlanabilmenin temel koşulu, şart(-ları) yerine getirmek/sağlamaktır.

Bu kapsamda, 7440 sayılı Kanunda yer alan amir hüküm gereği, 2022 hesap dönemine ilişkin olarak gelir/kurumlar vergisi matrah artırımından yararlanabilmek için gerekli olan şartlardan birinin (VYZ A.Ş. örneğinde kurumlar vergisi beyannamesinde asgari 3.343.950 TL matrah beyanı) sağlanamadığı dikkate

alındığında, bu şart sağlanmaksızın mükelleflerce yapılmış olan gelir/kurumlar vergisi matrah artırımının geçersiz sayılması, yok hükmünde kabul edilmesi gerektiğini değerlendirmekteyiz. Dolayısıyla, bu durumda oldukları 7440 sayılı Kanun kapsamında matrah artırımında bulunabilme süresi dolduktan sonra tespit edilen mükelleflerin 2022 hesap dönemine ilişkin matrah artırımları iptal edilerek tahakkuk ettirilen vergilerin terkin edilmesi, ödenmiş olan vergilerin ise red ve iadesi gerekmektedir kanaatimizce.

Zira, 7440 sayılı Kanunun geçici 1. maddesine göre, 2022 yılına ilişkin kurumlar vergisi beyannamesinde beyan edilen vergiye esas matrahın, 2021 takvim yılında beyan edilen matrahın %122,93 oranında artırılması suretiyle bulunan tutar ile 2022 takvim yılı üçüncü geçici vergilendirme döneminde beyan edilen matrahın %40 oranında artırılması suretiyle bulunan tutarın yüksek olanından az olmaması şarttır. Bu şartı sağlamayan mükelleflerin 2022 yılına yönelik matrah artırımını yapması ya da yaptığı matrah artırımının kabul edilmesi yasal olarak mümkün değildir. Bu şartı sağlamamasına rağmen, sistemdeki uyarı eksiliklerinden kaynaklı olarak 2022 yılına yönelik matrah artırımını bildirim kabul edilen ve 7440 sayılı Kanunun başvuru süresi içinde kurumlar vergisi beyannamesine yönelik düzeltme de vermemiş olan mükelleflerin bu döneme ilişkin matrah artırımları yapılmamış olarak/yok hükmünde değerlendirilmelidir.

Bu kapsamda, 7440 sayılı Kanunun 5 ve geçici 1. maddelerine yönelik başvuru süresi içinde (3 Temmuz 2023 tarihine kadar) yapmaları gerektiği halde bu süre içinde 2022 yılı gelir/kurumlar vergisi beyanına yönelik bir düzeltme yapmamış olan mükelleflerin, 2022 yılına/hesap dönemine yönelik gelir/kurumlar vergisi matrah artırımlarının kabul edilerek başvuru

süresi geçtikten sonra bağlı olunan vergi dairelerince tebliğ edilen yazı ile anılan dönem gelir/kurumlar vergisi matrahına yönelik düzeltme yapılmasının talep edilmesinin, aksi halde bu düzeltmenin vergi dairesince re'sen yapılacağı yönünde bildirimde bulunulmasının, hukuki dayanaktan yoksun olduğunu değerlendirmekteyiz. Zira, ilgili Kanun düzenlemesine göre, kıyaslama hükmüne göre tespit edilen gelir/kurumlar vergisi matrahını beyan etmeyen/bu yönde ilgili dönem beyannamesini tayin olunan süre içinde düzeltmeyen mükelleflerin 2022 dönemi gelir/kurumlar vergisi matrah artırımını geçersiz sayılıp, kabul edilmemesi gerekmektedir.

Dolayısıyla, vergi dairesince matrah artırımını süresi sona erdikten sonra tebliğ edilen yazılara istinaden kendi rızasıyla 2022 yılı gelir/kurumlar vergisi beyanında düzeltme yapmayan ve matrah artırımını geçerli hale getirmeyen mükellefler bakımından, vergi dairesinin 2022 yılı gelir/kurumlar vergisi beyannamesini re'sen cezalı olarak düzeltmesinin kanuna aykırı olduğunu ve dava konusu edilebileceğini düşünmekteyiz.

Bu hatalı uygulamanın vergi hatası kapsamında olduğunu ve 2022 gelir/kurumlar vergisi matrahlarının vergi dairesince re'sen düzeltilmesinin mümkün olduğunu düşünenler de mevcuttur. 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 116 ve devamı maddelerinde vergi hatalarına ilişkin düzenlemelere yer verilmiş olup bu hatalardan biri matrah hatalarıdır. Matrah hataları, vergilendirme ile ilgili beyanname, tahakkuk fişi, ihbarname, tekalif cetveli ve kararlarda matraha ait rakamların veya indirimlerin eksik veya fazla gösterilmiş veya hesaplanmış olmasıdır. Kanuni süresi içerisinde 2022 dönemine ilişkin gelir/kurumlar vergisi beyannamesini veren ve bu beyannamelerinde 2022 dönemine ilişkin

matrah artırımında bulunabilmek için gerekli şart olan kıyaslama sonucu bulunan tutarın altında beyanda mükelleflerin, bu döneme ilişkin matrah artırımında bulunabilmeleri için ilgili beyannamelerini düzeltmeleri ve gelir/kurumlar vergisi matrahlarını, kıyaslama sonucu bulunan yüksek tutar ile değiştirmeleri gerekmektedir. Ancak, matrah artırımından yararlanabilmek amacıyla 2022 dönemine ilişkin gelir/kurumlar vergisine ilişkin bu yönde bir düzeltme beyannamesi vermeksizin gelir/kurumlar vergisi beyan döneminden sonra doğrudan matrah artırımını beyanında bulunan mükellefler açısından 2022 hesap dönemine ilişkin olarak "matrah hatasından" söz edilmesinin mümkün olmadığı kanaatindeyiz. Dolayısıyla bu döneme ilişkin gelir/kurumlar vergisi matrahlarının vergi dairesince re'sen düzeltmeye konu edilerek matrah artırımını şartlarına uygun hale getirilmesi yönündeki uygulamanın mükellef yerine geçirilerek onun adına karar verilmesi olacağını, bu yönüyle de işlemin hukuka aykırı olacağını değerlendirmekteyiz. Zira, mükellef tarafından matrah artırımından yararlanabilmek amacıyla verilmiş bir düzeltme beyannamesi söz konusu olmadığından, vergi hatasının vuku bulunduğu bir işlemde söz edilmesinin de mümkün olmadığı görüşündeyiz. İlgili mükellef gelir/kurumlar vergisi beyannamesini verdiği tarihte 2022 yılı/hesap dönemine ilişkin matrah artırımını hükümlerinden yararlanmak istemediği için beyannamesini yasal defter kayıtlarına oluşan gelire/kurum kazancına göre vermiş olabilir.

Unutmamak gerekir ki, 2022 dönemine ilişkin gelir/kurumlar vergisi matrahi artırımında bulunabilmenin ön koşulu, gelir/kurumlar vergisi beyannamesinin verilmiş olması ve gelir/kurumlar vergisi matrahının en az kıyaslama sonucu bulunan tutar kadar olmasıdır.

Bununla birlikte bir an için matrah artırımının geçerli olduğunu kabul ettiğimizde de ilgili döneme ilişkin olarak inceleme ve ilave tarhiyat yapılamayacağı göz önüne alındığında mükelleflerin beyana uymaması durumunda vergi dairesi geçerli saydığı matrah artırımı sebebiyle işlemi cezalı olarak tarhiyata döndürmemelidir.

Bilindiği üzere, 7440 sayılı Kanun'a ilişkin olarak 25.03.2023 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan 7440 Sayılı Kanun'un 1 Seri No'lu Genel Tebliği'nin V/E-8-f maddesinde "f) *Matrah ve vergi artırımında bulunan mükelleflerin, matrah ve vergi artırımlarının, 7440 sayılı Kanun hükümlerine uygun yapılar yapılmadığı vergi dairelerince araştırılabilecektir. Kanun hükümlerine göre, doğru beyan edilmeyen veya vergi hataları nedeniyle eksik beyan edilen matrah ve vergi artırımları ile ilgili olarak eksik tahakkuk eden vergiler, ilk taksit ödeme süresinin sonunda tahakkuk etmiş sayılacak ve Kanunda açıklandığı şekilde tahsil edilecektir. Diğer taraftan Kanun hükümlerinin ihlal edilmemesi şartı ile mükellefe bildirimde bulunularak eksik tahakkuk eden tutarın bir ay içinde **geç ödeme zammı ile birlikte ödenmesi istenecek olup** verilen sürede ödeme yapılması halinde eksik tahakkuk eden vergiler açısından Kanun hükümleri ihlal edilmiş sayılmayacaktır."* Hükümlerine yer verilmiştir.

Bu kapsamda yazılan yazıların, matrah artırımına ilişkin olarak 2022 yılı beyanına ilişkin olarak aranan şartın bilinmemesine bağlı olarak oluşan hatanın düzeltilmesine bağlı olarak vergi dairesinin araştırma yetkisi çerçevesinde bir işlem olarak kabul edildiği durumda da tarhiyatın yukarıda yer verdiğimiz hükme istinaden vergi ziyayı cezalı uygulanmaksızın geç ödeme zammı ile istenilmesi gerektiğini değerlendiriyoruz.

SONUÇ

Vergi İdaresi, son derece mükellef odaklı bir yaklaşım sergileyerek, 2022 yılı/hesap dönemine ilişkin gelir/kurumlar vergisi matrahı artırımı şartlarından "kıyaslama sonucu bulunan tutardan az gelir/kurumlar vergisi matrahı beyan edilmemesi" şartını sağlamadığını, matrah artırımı başvuru süresi dolduktan sonra tespit ettiği mükelleflere, 2022 dönemi gelir/kurumlar vergisi beyanlarını matrah artırımı şartlarını sağlayacak yönde düzeltmelerine imkan tanımıştır. Hukuki boyutu itibarıyla tartışmaya açık olmakla birlikte bu yöndeki yaklaşımı son derece önemli bulmaktayız.

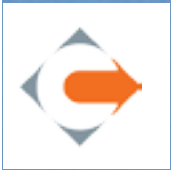
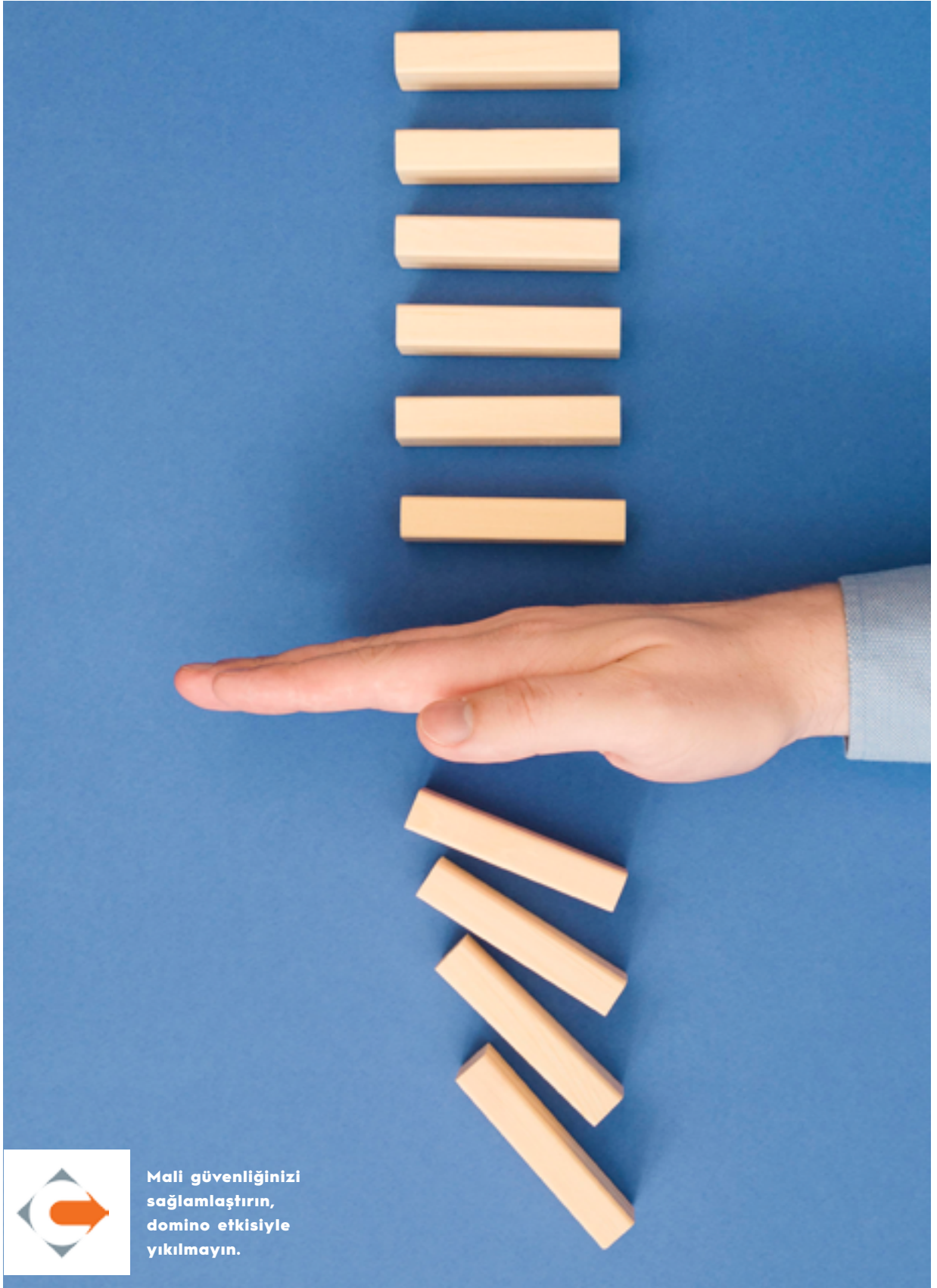
Öte yandan, kanunen mümkün olmadığı halde bu durumdaki mükelleflere son bir imkan tanıyan Vergi İdaresinin, matrah artırımından vaz geçme imkanını tanımaksızın, verilen süre içinde mükellefler tarafından söz konusu döneme ilişkin düzeltme beyanında bulunulmaması halinde, Kanuna göre olması gereken gelir/kurumlar vergisi matrahları dikkate alınarak eksik tahakkuk ettirildiği tespit edilen gelir/kurumlar vergisinin cezalı olarak re'sen tarh edileceği yönündeki tutumunun kanuna aykırı olduğunu değerlendirmekteyiz. Zira, bu yönde bir uygulama yapılabilmesi için temel koşulun, 2022 yılı/hesap dönemine ilişkin olarak gelir/kurumlar vergisi matrah artırımından yararlanma iradesinin ortaya konulduğu gelir/kurumlar vergisi beyannamesinde bariz bir hata yapılmış olduğunun tespit edilmesi olduğunu değerlendirmekteyiz.

Yasal süresi içerisinde verilen 2022 yılına ait gelir vergisi beyannamelelerinde, matrah artırımı için kıyaslama sonucu bulunan tutar ile beyan edilen 2022 yılı geliri arasındaki fark tutarın yazılabileceği bir satır söz konusu değildi. Beyan dönemi bittikten sonra bu satırın yer aldığı düzeltme be-

yannamesi e-beyanname programına eklendi. Benzer şekilde, 2022 kurumlar vergisi beyan döneminin başlangıcında, kurumlar vergisi beyannamesinde de bu satır söz konusu değildi, beyan dönemi başladıktan sonra ilgili satırın eklendiği e-beyanname kullanıma açıldı. Bu yönüyle bakıldığında, re'sen düzeltme yapılabilmesinin söz konusu olabilmesi için, matrah artırımında bulunulma iradesinin ortaya konulduğu gelir/kurumlar vergisi beyannamesinde (kıyaslama sonucu bulunan tutar ile dönem geliri/kazancı arasındaki farkın yazıldığı satırın bulunduğu beyanname bu yönde bir hata yapılması) tereddüde mahal bırakmayacak netlikte açık bir hatanın bulunması durumu söz konusu olmalıdır. Aksi halde, matrah artırımına ilişkin şart sağlanmadığından matrah artırımının iptal edilmesi gerekir kanaatimizce.

Özetle, kıyaslama sonucu bulunan tutara göre 2022 yılı/hesap dönemi gelir/kurumlar vergisi matrahı düzeltilmeden/beyanname bu yönde verilmeden doğrudan 2022 dönemine ilişkin gelir/kurumlar vergisi matrah artırımında bulunan mükelleflerin, bu döneme ilişkin matrah artırımlarının geçersiz sayılmasının ve bu döneme ilişkin gelir/kurumlar vergisiyle ilgili tarhiyat yapılmamasının Kanun hükmünün gereği olduğu görüşündeyiz. Aksine bir uygulamanın yasaya aykırı olduğunu ve dava konusu edilebileceğini değerlendirmekteyiz.

Bu kapsamda vergi dairelerince yazılan yazıların, matrah artırımına ilişkin olarak 2022 yılı beyanına ilişkin olarak aranan şartın bilinmemesine bağlı olarak oluşan hatanın düzeltilmesine bağlı olarak vergi dairesinin araştırma yetkisi çerçevesinde bir işlem olarak kabul edildiği durumda da tarhiyatın vergi ziyayı cezalı uygulanmaksızın geç ödeme zammı ile istenilmesi gerektiğini değerlendiriyoruz.



Mali güvenliğinizi
sağlamlaştırın,
domino etkisiyle
yıkılmayın.



7456 SAYILI KANUN'LA YAPILAN DEĞİŞİKLİKLER SONRASI TAŞINMAZLARIN SATIŞ VE KISMİ BÖLÜNME İŞLEMLERİNE İLİŞKİN VERGİ UYGULAMALARINDA GÜNCEL DURUM

GİRİŞ

Bilindiği üzere şirketler faaliyetlerinin icrasında ya da yatırım amacıyla önemli adet ve tutarlarda arsa, arazi, fabrika, ofis gibi taşınmazlar edinmektedir. Dolayısıyla şirket bilançolarında taşınmazlar önemli bir hacmi oluşturmaktadır. Bununla birlikte, yatırım aracı olarak sürekli talep görmesi, arz kıtlığı, coğrafi merkezleşmenin neden olduğu rantı bağılı değer artışları, sürekli olarak seyreden enflasyon nedenleriyle taşınmazların bilançoda görünen değeriyle gerçek/piyasa değeri arasında çözü zaman önemli farklılıklar oluşmaktadır. Bu nedenle, devir işlemlerindeki yüksek vergi yüklerinin ortadan kaldırılarak atıl kıymetlerin şirket faaliyetlerine kaynak oluşturmak üzere likiditeye dönüşümünün teşvik edilmesi amacıyla kurumların faaliyetlerinde kullandığı (ticarete ve kiralamaya konu etmedikleri) taşınmazların satışlarında yıllardır belirli oranda kazanç istisnası ve KDV istisnası uygulanmaktadır. Ayrıca, ticari, yönetsel ve organizasyonel etkinliği sağlamayı teminen taşınmazların vergisiz olarak kısmi bölünmeye konu edilmesi de yıllardır uygulanmaktadır.

Ancak, taşınmaz devirlerine yönelik bu istisnalar bir yandan da vergi harcaması olarak tezahür etmekte ve satışta/devirde oluşan değer artış kazançlarından Devletin vergi yoluyla pay almasına neden olmaktadır.

Mali İdare, bu değer artışlarından vergi alınması suretiyle ilave kaynak oluşturulmasını (ya da diğer bir bakış açısıyla bu devirlerden kaynaklı vergi kayıplarını ortadan kaldırmayı) amaçlamış olacak ki, Kanun Koyucunun (TBMM) kabulüyle, 15.07.2023 tarihli ve 32249 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 14.07.2023 tarihli ve 7456 sayılı 6/2/2023 Tarihinde Meydana Gelen Depremlerin Yol Açtığı Ekonomik Kayıpların Telifisi İçin Ek Motorlu Taşıtlar Vergisi İhdası İle Bazı Kanunlarda ve 375 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılması Hakkında Kanunla taşınmazlara yönelik söz konusu istisnalar tümüyle yürürlükten kaldırılmıştır. Bununla birlikte mevcut taşınmazlara yönelik olarak da bazı geçiş hükümleri ihdas edilmiştir.

Makalemizde, taşınmazlara yönelik istisnalarda 7456 sayılı Kanunla yapılan değişiklikler sonrasında oluşan güncel duruma yönelik detaylı açıklamalarda bulunulacaktır.



1. 7456 SAYILI KANUN'LA TAŞINMAZ SATIŞLARINDA İSTISNA UYGULAMALARI BAKIMINDAN YAPILAN DEĞİŞİKLİKLER

1.1. Kurumlar Vergisi Bakımından

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 5. maddesinin birinci fıkrasının 7456 sayılı Kanunla değiştirilmeden önceki (e) bendi ile, kurumların en az iki tam yıl süreyle aktiflerinde yer alan taşınmazların satışından doğan kazançların %50'lik kısmı, yine mezkur bentte yer alan diğer şartların da sağlanması kaydıyla kurumlar vergisinden istisna tutulmaktaydı. Kazanç istisnası geçmişte %75 oranında uygulanmaktayken, 7061 sayılı Kanunla yapılan değişiklikle 5/12/2017 tarihinden itibaren (bu tarih dahil) yapılan taşınmaz satışlarından elde edilen kazançlara uygulanmak üzere %50'ye düşürülmüştü. Dolayısıyla, Mali İdare tarafından vergi harcamasını azaltmayı veyahut kamu gelirlerini artırmayı teminen söz konusu istisna oranında 2017 yılında da azaltma yapılması amaçlanmış ve hazırlanan Kanun Teklifine konulan öneri Yasa Koyucu tarafından kabul edilerek istisnanın oranı azaltılmıştı.

Bu kez, 7456 sayılı Kanunun 19. maddesinin (b) bendi ile Kurumlar Vergisi Kanununun 5/1-e maddesinde yapılan değişikliklerle,

taşınmazların satışında uygulanan %50'lik kazanç istisnası tümüyle kaldırılmıştır. 7456 sayılı Kanunun yürürlüğü düzenleyen 30. maddesine göre söz konusu değişiklik Kanunun yayımı tarihi olan 15.07.2023 tarihi itibarıyla yürürlüğe girmiştir.

14.07.2023 ve öncesinde satılan taşınmazlar bakımından (ilgili tüm şartların sağlanması kaydıyla) %50 kazanç istisnasının uygulanacağı tabiidir. Dolayısıyla 14.07.2023 tarihi ve öncesinde satılan taşınmazlar bakımından 2023/3 geçici vergi beyannamesinde ve 2023 hesap dönemi kurumlar vergisi beyannamesinde satış kazancının %50'si oranında istisna uygulanacaktır.

Bununla birlikte, yine 7456 sayılı Kanunun 22. maddesi ile 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununa geçici 16. madde eklenerek, istisnanın kaldırılmasına yönelik söz konusu değişikliğin yürürlüğe girdiği tarihten önce kurumların aktifinde yer alan taşınmazlar bakımından hakların korunmasına yönelik geçiş hükmü ihdas edilmiştir. Kurumlar Vergisi Kanununun bahse konu geçici 16. maddesinde *"Bu maddenin yürürlüğe girdiği tarihten önce kurumların aktifinde yer alan taşınmazlar için 5 inci maddenin birinci fıkrasının (e) bendinin bu maddeyi ihdas eden Kanunla değiştirilmeden önceki hükümleri uygulanır. Şu kadar ki, bu Kanunun 5 inci maddesinin birinci fıkrasının (e) bendinde yer alan %50 oranı, bu maddenin yürürlüğe girdiği tarihten sonra yapılacak taşınmaz satış kazançları için %25 olarak uygulanır."* hükmü yer almaktadır.

Bu çerçevede, yapılan tüm değişiklikleri bir arada değerlendirdiğimizde taşınmazlar için



kurumların aktifine girdiği tarihe göre ikili bir uygulama söz konusu olacaktır.

I) 15.07.2023 Tarihi ve Sonrasında Aktife Giren Taşınmazlar Açısından

15.07.2023 tarihi ve sonrasında aktife giren taşınmazların satışından elde edilen kazançlar için kurumlar vergisi istisnası (taşınmazın aktifte kaldığı süreye bakılmaksızın) tamamıyla kaldırılmış olup, uygulanmayacaktır.

II) 14.07.2023 Tarihi İtibarıyla Aktifte Bulunan Taşınmazlar Açısından

14.07.2023 tarihi itibarıyla kurumların aktifinde yer alan taşınmazların (15.07.2023 ve sonrasında) satışından elde edilen kazançlar için %25 kurumlar vergisi istisnası uygulanacaktır (Yukarıda belirtildiği üzere 7456 sayılı Kanunla yapılan değişiklik öncesi kazanç istisnası %50 oranında uygulanmaktaydı).

Öte yandan, söz konusu istisnanın uygulanabilmesi için maddenin değişiklik öncesindeki halinde aranan şartların tamamının sağlanması gerekmektedir.

Buna göre, 14.07.2023 tarihi itibarıyla kurumların aktifinde yer alan taşınmazların (15.07.2023 ve sonrasında) satışından elde edilen kazançlar için %25 kurumlar vergisi istisnası uygulanabilmesi için mülga madde düzenlemesi ve 1 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğine göre satışa konu taşınmazın;

- ▶ Türk Medeni Kanunu'nun 704. maddesinde sayılan; arazi, tapu siciline ayrı sayfaya kaydedilen bağımsız ve sürekli hak veya kat mülkiyeti kütüğüne kayıtlı bağımsız bölüm niteliğinde olması ve aynı Kanunun 705. maddesi gereğince kurum adına tapuya tescil edilmiş olması,
- ▶ Ticarete veya kiralamaya konu edilen bir taşınmaz olmaması (taşınmaz ticareti ve kiralanmasıyla uğraşan kurumların bu amaçla ellerinde bulundukları istisna kapsamındaki değerlerin satışından elde ettikleri kazançlar istisna kapsamı dışındadır),
- ▶ Satış tarihi itibarıyla kurumun aktifinde en az 2 tam yıl bulunuyor olması,
- ▶ Satış bedelinin, satışın yapıldığı yılı izleyen ikinci takvim yılının sonuna kadar tahsil edilmesi (Bu süre içinde tahsil edilmeyen satış bedeline isabet eden istisna nedeniyle zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler ziyaa uğramış sayılmaktadır),
- ▶ Satış kazancının istisnadan yararlanan %25'lik kısmının satışın yapıldığı yılı izleyen beşinci yılın sonuna kadar pasifte özel bir fon hesabında tutulması

gerekmektedir.

Öte yandan, aktifte bulundurmaya yönelik 2 tam yıllık sürenin hesabında satış tarihi itibarıyla geçen süreye bakılacak olup, kanun değişikliklerinin yürürlüğe girdiği 15.07.2023 tarihi itibarıyla 2 tam yılın dolmamış olması istisna uygulamasına engel teşkil etmemektedir.

1.2. Katma Değer Vergisi Bakımından

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 17. maddesinin (4) numaralı fıkrasının 7456 sayılı Kanunla değiştirilmeden önceki (r) bendi ile, kurumların en az iki tam yıl süreyle aktiflerinde yer alan taşınmazların satışı suretiyle gerçekleşen devir ve teslimler, yine mezkur bentte yer alan diğer şartların da sağlanması kaydıyla KDV'den istisna tutulmaktaydı.

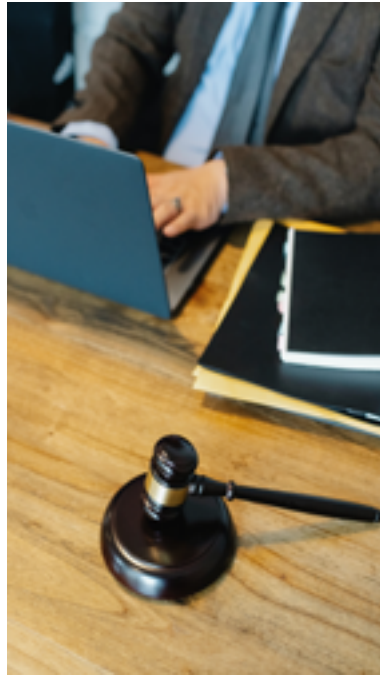
7456 sayılı Kanunun 7. maddesi ile KDV Kanununun 17/4-r maddesinde yapılan değişikliklerle, söz konusu istisna kaldırılmıştır. 7456 sayılı Kanunun yürürlüğü düzenleyen 30. maddesine göre söz konusu değişiklik Kanunun yayımı tarihi olan 15.07.2023 tarihi itibarıyla yürürlüğe girmiştir.

Bununla birlikte, yine 7456 sayılı Kanunun 8. maddesi ile KDV Kanununa geçici 43. madde eklenerek, istisnanın kaldırılmasına yönelik söz konusu değişikliğin yürürlüğe girdiği tarihten önce kurumların aktifinde yer alan taşınmazlar bakımından hakların korunmasına yönelik geçiş hükmü ihdas edilmiştir. KDV Kanununun bahse konu geçici 43. maddesinde *"Bu maddenin yürürlük tarihinden önce kurumların aktifinde yer alan taşınmazlar için bu maddeyi ihdas eden Kanunla, bu Kanunun 17 nci maddesinin (4) numaralı fıkrasının (r) bendinde yapılan değişiklik öncesi hükümler uygulanır."* hükmü yer almaktadır.

Diğer taraftan, KDV Kanununun 17/4-r maddesinde yer alan diğer bir istisna hükmü olan; taşınmazların borçlara karşılık finansal kuruluşlara devrine ve bu kuruluşlarca devrine yönelik istisna hükmünde bir değişiklik yapılmamıştır. Buna göre bankalara, finansal kiralama ve finansman şirketlerine borçlu olanların ve kefillerinin borçlarına karşılık taşınmazların (müzayede mahallerinde yapılan satışlar dahil) bankalara, finansal kiralama ve finans-

man şirketlerine devir ve teslimleri ile bu taşınmazın finansal kiralama ve finansman şirketlerince devir ve tesliminde KDV istisnası uygulanmaya devam edilecektir.

Bu çerçevede, taşınmazların satışı yoluyla devrine yönelik değişiklikleri bir arada değerlendirdiğimizde taşınmazların kurumların aktifine girdiği tarihe göre ikili bir uygulama söz konusu olacaktır.



I) 15.07.2023 Tarihi ve Sonrasında Aktife Giren Taşınmazlar Açısından

15.07.2023 tarihi ve sonrasında aktife giren taşınmazların satışı yoluyla gerçekleşen devirlerde KDV istisnası (taşınmazın aktifte kaldığı süreye bakılmaksızın) tamamıyla kaldırılmış olup, uygulanmayacaktır.

Taşınmazların, aktife girdiği tarihe ve aktifte kaldığı süreye bakılmaksızın, bankalara, finansal kiralama ve finansman şirketlerine borçlu olanların ve kefillerinin borçlarına karşılık (müzayede mahallerinde yapılan satışlar dahil) bankalara, finansal kiralama ve finansman şirketlerine devir ve tes-

limleri ile bu taşınmazların finansal kiralama ve finansman şirketlerince devir ve tesliminde KDV istisnası uygulanmaya devam edilecektir.

II) 14.07.2023 Tarihi İtibarıyla Aktifte Bulunan Taşınmazlar Açısından

14.07.2023 tarihi itibarıyla kurumların aktifinde yer alan taşınmazların devrinde KDV istisnası uygulanmaya devam edilecektir.

Öte yandan, söz konusu istisnanın uygulanabilmesi için maddenin değişiklik öncesindeki halinde aranan şartların tamamının sağlanması gerekmektedir.

Buna göre, 14.07.2023 tarihi itibarıyla kurumların aktifinde yer alan taşınmazların satışında KDV istisnası uygulanabilmesi için mülga madde düzenlemesi ve KDV Genel Uygulama Tebliğine göre satışa konu taşınmazın;

- ▶ Türk Medeni Kanunu'nun 704. maddesinde sayılan; arazi, tapu siciline ayrı sayfaya kaydedilen bağımsız ve sürekli hak veya kat mülkiyeti kütüğüne kayıtlı bağımsız bölüm niteliğinde olması ve aynı Kanunun 705. maddesi gereğince kurum adına tapuya tescil edilmiş olması,
- ▶ Ticarete veya kiralamaya konu edilen bir taşınmaz olmaması (taşınmaz ticareti ve kiralamasıyla uğraşan kurumların bu amaçla ellerinde bulundurdukları istisna kapsamındaki değerlerin satışından elde ettikleri kazançlar istisna kapsamı dışındadır),
- ▶ Satış tarihi itibarıyla kurumun aktifinde en az 2 tam yıl bulunuyor olması

gerekmektedir.

Öte yandan, aktifte bulundurmaya yönelik 2 tam yıllık sürenin hesabında satış tarihi itibarıyla geçen süreye bakılacak olup, kanun değişikliklerinin yürürlüğe girdiği 15.07.2023 tarihi itibarıyla 2 tam yılın dolmamış olması istisna uygulamasına engel teşkil etmemektedir.

2. 7456 SAYILI KANUN'LA TAŞINMAZLARIN KISMİ BÖLÜNME İŞLEMLERİNDE İSTISNA UYGULAMALARI BAKIMINDAN YAPILAN DEĞİŞİKLİKLER

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 19. maddesinin (3) numaralı fıkrasının (b) bendinde kısmi bölünme işlemleri düzenlenmiştir. Söz konusu maddeye göre, üretim ve hizmet işletmeleri ile taşınmazlar ve iştirak hisseleri belli şartlar dahilinde kısmi bölünmeye konu edilebilmektedir. Aynı Kanunun 20. maddesinin (3) numaralı fıkrası hükmüne göre, kısmi bölünme işlemlerinden doğan kârlar hesaplanmamakta ve vergilendirilmemektedir. Ayrıca, KDV Kanununun 17/4-c maddesine göre Kurumlar Vergisi Kanununa göre yapılan bölünme işlemleri KDV'den de istisnadır. Dolayısıyla kısmi bölünme suretiyle gerçekleşen devirler kurumlar vergisi ve KDV'den istisna tutulmaktadır.

Hal böyleyken 7456 sayılı Kanunun 20. maddesi ile 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun kısmi bölünmeyi düzenleyen 19. maddesinin (3) numaralı fıkrasının (b) bendinde yapılan değişiklikle taşınmazlar anılan bet hükmünden çıkarılarak taşınmazların kısmi bölünmeye konu edilmesi uygulamasına son verilmiştir. Üretim ve hizmet işletmeleri ile iştirak hisseleri içinse bir değişiklik yapılmamış olup, bunlar kısmi bölünmeye konu edilebilmeye devam edecektir.

7456 sayılı Kanunun yürürlüğü düzenleyen 30. maddesine göre taşınmazlara ilişkin söz konusu değişiklik 1.1.2024 tarihinde yürürlüğe girecektir. Böylelikle, kısmi bölünmeye yönelik prosedürlerin belirli bir zaman aldığı dikkate alınarak hem devam eden bölünme işlemlerinin tamamlanmasını teminen hem de taşınmazlarını farklı nedenlerle bu aşamada kısmi bölünmeye konu etmek isteyen mükellefler için mevcut imkan 31.12.2023 tarihine

kadar (bu tarih dahil) korunmuştur. Zira, kısmi bölünme yapılmak istendiğinde, bölünme sözleşmesinin hazırlanması, yönetim kurulu kararlarının alınması, genel kurulun toplanması ve bölünme kararlarının alınması, ticaret sicil ve tescil işlemlerinin tekemmül ettirilmesi gibi çok sayıda işlem bulunmaktadır ve bunlar için süreye ihtiyaç duyulmaktadır.



Buna göre, tam mükellef bir sermaye şirketinin veya sermaye şirketi niteliğindeki bir yabancı kurumun Türkiye'deki iş yeri veya daimî temsilcisinin bilançosunda yer alan taşınmazların 31.12.2023 tarihine kadar (bu tarih dahil) vergisiz olarak kısmi bölünmeye konu edilmesi mümkündür. Kısmi bölünme işleminin vergisiz olabilmesi için; taşınmazın kayıtlı değerleri üzerinden mevcut veya yeni kurulacak tam mükellef bir sermaye şirketine aynı sermaye olarak devredilmesi gerekmektedir. Aktifinde birden fazla taşınmazı bulunan kurumların istediği bir veya birkaç taşınmazını kısmi bölünmeye konu edebilmesi mümkündür. Ayrıca, birden çok taşınmazın mevcut veya yeni kurulacak tam mükellef bir sermaye şirketine devredilmesi mümkün olduğu gibi, her bir taşınmazın ayrı birer mevcut ya da yeni kurulacak tam mükellef sermaye şirketlerine devri de mümkün bulunmaktadır. Taşınmazların kısmi bölünmeye konu edilmesi bakımından aktifte kaldığı süre ile ticarete/kiralamaya konu olup olmadıklarının önemi bulunmamaktadır. Dolayısıyla, örneğin bir yıldır aktifte bulunan ve kiralamaya konu edilen ofis binasının da kısmi bölünmeye konu edilmesi mümkündür.

Kısmi bölünmede devredilen taşınmazlara karşılık edinilen devralan şirket hisseleri, devreden şirkette kalabileceği gibi doğrudan bölünen şirketin ortaklarına da verilebilir. Taşınmazların kısmi bölünme suretiyle devrinde, devralan şirketin hisselerinin devreden şirketin ortaklarına verilmesi halinde, devredilen taşınmazlara ilişkin (varsa) borçların da devri zorunludur.

Eğer taşınmazların bölünmesi sonucunda elde edilecek (devralan şirkete ait) hisseler bölünen şirketin ortaklarına verilecek ve bu suretle bölünen şirkette (eş zamanlı sermaye artırımına gidilmeyip) sermaye azaltımı yapılacaksa, Türk Ticaret Kanunundan kaynaklı çağrı/ilan süreleri de dikkate alınarak ihtiyaç duyulan süre daha

da artmaktadır. Kısmi bölünme, ticaret sicil gazetesinde ilanla birlikte gerçekleştiğinden 31.12.2023 tarihine kadar (bu tarih dahil) tüm işlemlerin tamamlanıp devralan şirketin sermaye artırımının ticaret sicil gazetesinde ilan edilmesi gerekmektedir.

Taşınmazların kısmi bölünme yoluyla mevcut veya yeni kurulan sermaye şirketine devrinde, devralan şirketin hisselerinin bölünen şirketin ortaklarına verilmesi halinde, bu ortaklar tarafından yeni hisselerin edinim tarihi, bölünen şirketin hisselerinin edinim tarihi olarak kabul edilmektedir. Dolayısıyla gerçek kişi ortaklar için hisse senetlerinin satışı halinde değer artış kazancı (gelir vergisi) doğmaması için aranan hisse senetlerinin 2 tam yıl elde tutulma şartı bakımından süre, bölünen şirketin hisselerinin ediniminin üzerinden geçen süre dikkate alınarak tespit edilmektedir.

Öte yandan, taşınmazlar 01.01.2024 tarihinden itibaren vergisiz olarak kısmi bölünme işlemine konu edilemeyeceğinden, KDV Kanununun 17/4-c maddesinde yer alan KDV istisnası da, bu tarihten itibaren şirketlere aynı sermaye olarak konulan taşınmazlar bakımından uygulanmayacaktır.

Bununla birlikte, halihazırda olduğu gibi 01.01.2024 tarihinden itibaren de taşınmazların gerçek/piyasa bedeli üzerinden mevcut veya yeni kurulacak şirketlere aynı sermaye olarak konulabilmesi/devredilebilmesi mümkündür. Bu durumda taşınmazın aynı sermaye olarak konulmasında, taşınmazın mahkeme tarafından bilirkişi marifetiyle belirlenen gerçek değeri ile yasal kayıtlardaki net defter değeri arasındaki farkın kazanç olarak kurumlar vergisine tabi tutulacağı ve devir bedeli üzerinden de KDV hesaplanması gerekeceği tabiidir.

SONUÇ

Makalemizde detaylı olarak açıkladığı üzere, 7456 sayılı Kanunla taşınmazların satış ve kısmi bölünmelerinde uygulanan kurumlar vergisi ve KDV istisnaları yürürlükten kaldırılmıştır. Bununla birlikte, mevcut hakların düzenlemelerden asgari düzeyde etkilenmesini teminin taşınmaz satışları bakımından geçiş hükümleri ihdas edilmiş, kısmi bölünme işlemleri bakımından ise değişikliğin yürürlüğü 1.1.2024 tarihine bırakılmıştır.

Söz konusu kanun değişiklikleri sonrasındaki durum özetle;

- ▶ 14.07.2023 tarihi itibarıyla kurumların aktifinde yer alan taşınmazların 15.07.2023 ve sonrasında satışından elde edilen kazançlar için %25 kurumlar vergisi istisnası uygulanacaktır. 14.07.2023 tarihi ve öncesinde satışa konu edilmiş taşınmazlar için 2023/3 geçici vergi beyannamesinde ve 2023 hesap dönemi kurumlar vergisi beyannamesinde %50 kazanç istisnasından faydalanılabilecektir.
- ▶ 14.07.2023 tarihi itibarıyla kurumların aktifinde yer alan taşınmazların devrinde KDV istisnası uygulanmaya devam edilecektir.
- ▶ Söz konusu istisnaların uygulanabilmesi için değişiklik öncesindeki tüm şartların (2 tam yıl elde bulundurma, ticarete ve kiralamaya konu etmeme, vb.) sağlanması gerekmektedir.
- ▶ 15.07.2023 tarihi ve sonrasında kurumların aktifine giren taşınmazların satış ve devirlerinde kurumlar vergisi ve KDV istisnaları uygulanmayacaktır.

- ▶ Taşınmazlar 31.12.2023 tarihine kadar (bu tarih dahil), düzenlemedeki mevcut şartların sağlanması kaydıyla, kısmi bölünmeye konu edilerek vergisiz şekilde mevcut veya yeni kurulacak tam mükellef bir sermaye şirketine aynı sermaye olarak devredilebilecektir. 01.01.2024 tarihinden itibaren taşınmazlar kısmi bölünmeye konu edilemeyecektir.

Taşınmazların satışında istisnaların uygulanması bakımından 2 tam yıllık sürenin tespiti, satış tarihi itibarıyla geçen süreye bakılacak olup, kanun değişikliklerinin yürürlüğe girdiği 15.07.2023 tarihi itibarıyla 2 tam yılın dolmamış olması istisna uygulamalarına engel teşkil etmemektedir. Dolayısıyla kurumların 14.07.2023 tarihi itibarıyla aktifinde taşınmazları 2 tam yıl dolduktan sonra satması halinde %25'lik kazanç istisnası ile KDV istisnası uygulanabilecektir.

Taşınmazlar 31.12.2023 tarihine kadar (bu tarih dahil) kısmi bölünmeye konu edilebilecek olup, halihazırda devam eden işlemler ile yeni başlayacak işlemlerin bu tarihe kadar tamamlanması ve kısmi bölünme/devralan şirketin sermaye artırım işleminin bu tarihe kadar ticaret sicil gazetesinde ilan edilmesi gerekmektedir. Şirketlerce, süre kısıtı da dikkate alınarak ve vergisel, ticari, yönetsel avantajları göz önünde bulundurularak mevcut taşınmazlar için kısmi bölünme yapılıp yapılmayacağı hususunda ivedilikle değerlendirme yapılması uygun olacaktır.





Vergi planlamanızı
bize emanet edin,
finansal ormanınızı
yeşertin





KUR KORUMALI MEVDUAT HESAPLARI İÇİN ÖDENEN PRİMLERDE STOPAJ VE İSTİSNA UYGULAMALARI

GİRİŞ

Hatırlanacağı üzere, 2021 yılın son çeyreğinde Merkez Bankası'nın politika faizini indirmesi ile döviz kurlarında başlayan hareketlenme ivmelenerek artmıştı. Türk lirasında yaşanan bu değer kaybının önlenmesi ve dövize olan talebin durdurulması amacıyla Merkez Bankasının 2021/14 sayılı Türk Lirası Mevduat ve Katılma Hesaplarına Dönüşümün Desteklenmesi Hakkında Tebliği ile kur korumalı mevduat düzenlemesi yapılmıştı. Başlangıçta gerçek kişiler için yapılan bu düzenleme daha sonra tüzel kişiler ile yurt dışında yaşayan gerçek ve tüzel kişilerin yurt dışı hesaplarını kapsayacak şekilde genişletilmiştir.

Söz konusu Tebliğin 4. maddesi uyarınca yurt içi yerleşik gerçek kişilerin bankalardaki, yurt içi yerleşik tüzel kişilerin ise belirli tarihlerde bilançolarında mevcut olan ABD doları, Euro ve İngiliz sterlini cinsinden döviz tevdiat hesabı ve döviz cinsin-

den katılım fonu hesabı bakiyeleri, hesap sahibinin talep etmesi halinde dönüşüm kuru üzerinden Türk lirasına çevrileceği hüküm altına alınmıştır. Kurumlar Vergisi Kanununa eklenen geçici 14'üncü madde ile de dönüştürülen hesaplardan elde edilen kur farkı, faiz, kâr payı ve diğer kazançlar maddede yer alan şartlarla Kurumlar Vergisinden istisnası edilmiştir.

Mevduat ve katılım bankalarında yurt içi yerleşik tüzel kişiler için açılacak TL vadeli mevduat ve katılma hesabı 6 ay veya 1 yıl vadeli olacağı şeklinde karar alınmış ve sonrasında söz konusu hesaplara 3 aylık vade seçeneği de eklenmişti. Bu kapsamda şirketler genel itibariyle 3 aylık vadeleri tercih etmişlerdi. Kur korumalı mevduatlara uygulanmak zorunda olan faiz oranının yaklaşık %17 bandında tutulması nedeniyle Bankalar vadesi biten KKM hesaplarının kendi bankalarında yenilenmesi karşılığında prim ödemesinde bulunarak rekabet etme yolunu gelişt-

firmişlerdir. Ancak bu primler faiz sınırı nedeniyle doğrudan KKM hesaplarıyla ilişkilendirilemediği için döviz mevduatı kapsamında ödenen faiz olarak tahakkuk ettirilmiş ve üzerinden %20 oranında stopaj yapıldığı görülmüştür. Ödenen tutar prim niteliğindeyse prim ödemelerinde stopaj olmaması nedeniyle kesinti yapılmaması gerektiği, ödeme KKM'ye bağlı bir faiz ödemesi niteliğindeyse %0 oranında stopaj uygulanması gerektiği hususunda görüş belirtmiş olsak da genel uygulama kapsamında itirazlar dikkate alınmamıştır. Prim olarak isimlendirilen bu ödemeler stopajlı olduğu ve KKM hesaplarıyla ilişkisi kesilerek gönderildiği için genel itibariyle mükelleflerce kurumlar vergisi istisnası kapsamına da dahil edilmemiştir.

Bununla birlikte Gelir İdaresi Başkanlığı'nın 06.07.2023 tarih ve 56293 sayılı Türkiye Bankalar Birliği Başkanlığı'na hitaben yazdığı görüş yazısında KKM hesaplarına olan talebi artırmak amacıyla müşterilere sağlanan ek menfaatlerin/primlerin, kur korumalı vadeli mevduat hesapları ile döviz tevdiat hesaplarından dönüşüm kuru üzerinden Türk lirasına çevrilen mevduat hesapları için ödenen mevduat faizleri kapsamında değerlendirilmesi ve söz konusu ödemeler üzerinden de 2006/10731 sayılı Bakanlar Kurulu Kararının eki Karar gereği %0 oranında tevkifat yapılması mümkün bulunduğu hususunda açıklamalarda bulunulmuştur.





Bu kapsamda çalışmamızda, kur korumalı mevduat hesaplarına olan talebi artırmak için faiz ve kura bağlı desteklere ilave olarak ödenen primlerin, sağlanan menfaatlerin kurumlar vergisi kanununun geçici 14. Maddesinde düzenlenen istisna karşısındaki durumu ele alınarak stopaj yoluyla ödenen vergilerin iadesine ilişkin usul ve esaslar açıklanacaktır.

1. GENEL OLARAK KUR KORUMALI MEVDUAT HESAPLARI VE SAĞLANAN VERGİSEL AVANTAJLAR

2021 yılın son çeyreğinde Merkez Bankası'nın politika faizini indirmesi ile döviz kurlarında başlayan hareketlenme sonucu Türk lirasında yaşanan değer kaybının önlenmesi ve dövize olan talebin durdurulması amacıyla 21.12.2021 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan Merkez Bankasının "2021/14 sayılı Türk Lirası Mevduat ve Katılma Hesaplarına Dönüşümün Desteklenmesi Hakkında Tebliğ" ile, yurt içi yerleşik gerçek kişilerin döviz tevdiat hesaplarının ve döviz cinsinden katılım fonlarının Türk Lirası vadeli mevduat ve katılma hesaplarına dönüştürülmesi amacıyla, söz konusu hesapların Türk Lirası'na dönüştürülmesi halinde mevduat ve katılım fonu sahiplerine sağlanacak olan desteğe ilişkin usul ve esaslar açıklanmıştır.

Akabinde, 29.01.2022 tarihli Resmi Gazete'de yayımlan "7352 sayılı Vergi Usul Kanunu ile Kurumlar Vergisi Kanununda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun" ile, Kurumlar Vergisi Kanunu'na **geçici 14. madde** eklenmek suretiyle, kur korumalı mevduat hesapları nedeniyle elde edilen kazançlara istisnalar getirildi. Buna göre;

► Kurumların 31.12.2021 tarihli bilançolarında yer alan yabancı paralarını, 2021/4. geçici vergi dönemine ilişkin beyannamenin verilme tarihine kadar **(17.02.2022) Türk lirası mevduat ve katılma hesaplarına dönüşümün desteklenmesi uygulaması kapsamında dönüşüm kuru üzerinden Türk lirasına çevirmeleri** ve bu suretle elde edilen Türk lirası varlığı, bu kapsamda açılan en az üç ay vadeli Türk lirası mevduat ve katılma hesaplarında değerlendirilmeleri durumunda aşağıda belirtilen kazançlar kurumlar vergisinden istisna tutulmuştur:

- » Yabancı paraların dönem sonu değerlemesinden kaynaklanan kur farkı kazançlarının 01.10.2021 ila 31.12.2021 tarihleri arasındaki döneme isabet eden kısmı,
- » 2021 yılı IV. geçici vergi dönemine ilişkin beyannamenin verilme tarihine kadar Türk lirasına çevrilen hesaplarla ilgili oluşan kur farkı kazançları ile söz konusu hesaplardan dönem sonu değerlemesinden kaynaklananlar da dâhil olmak üzere vade sonunda elde edilen faiz ve kar payları ile diğer kazançlar.

► Kurumların 31.12.2021 tarihli bilançolarında yer alan yabancı paralarını 2022 yılı sonuna kadar **Türk lirası mevduat ve katılma hesaplarına dönüşümün desteklenmesi kapsamında dönüşüm kuru üzerinden Türk lirasına çevirmeleri** ve bu suretle elde edilen Türk lirası varlığı en az üç ay vadeli Türk lirası mevduat ve katılma hesaplarında değerlendirmeleri durumunda oluşan kur farkı kazançlarının, geçici vergi dönemi sonu değerlemesiyle Türk lirasına çevrildiği tarih arasına isabet eden kısmı ile dönem sonu değerlemesinden kaynaklananlar da dâhil olmak üzere vade sonunda elde edilen faiz ve kar payları ile diğer kazançlar kurumlar vergisinden istisna tutulmuştur.

► Kurumların 31.12.2021 tarihli bilançolarında yer alan altın hesabı ile **bu tarihten sonra açılacak işlenmiş ve hurda altın karşılığı altın hesabı bakiyelerini** 2022 yılı sonuna kadar Türk lirası mevduat ve katılma hesaplarına dönüşümün desteklenmesi kapsamında dönüşüm fiyatı üzerinden Türk lirasına çevirmeleri ve bu suretle elde edilen Türk lirası varlığı en az üç ay vadeli Türk lirası mevduat ve katılma hesaplarında değerlendirmeleri durumunda Türk lirasına çevrildiği tarihte oluşan kazançlar ile dönem sonu değerlemesinden kaynaklananlar da dâhil olmak üzere vade sonunda elde edilen faiz ve kar payları ile diğer kazançlar kurumlar vergisinden istisna tutulmuştur.

Öte yandan, öngörülen süre ve şekilde dönüşüm kuru/fiyatı üzerinden Türk lirası mevduat ve katılma hesaplarına çevrilen yabancı paralar ile altın hesaplarına ilişkin olarak bu istisnaya sınırlı olmak üzere Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5/3. maddesi uygulanmamaktadır. Söz edilen maddeye göre, *"İştirak hisseleri alımıyla ilgili finansman giderleri hariç olmak üzere, kurumların kurumlar vergisinden istisna edilen kazançlarına ilişkin giderlerinin veya istisna kapsamındaki faaliyetlerinden doğan zararlarının, istisna dışı kurum kazancından indirilmesi kabul edilmez."*

Buna göre, alış tarihindeki kura kıyasla kurlarda düşme olması sebebiyle, 2021/4. geçici vergi dönemindeki değerlendirilme ve/veya kur korumalı mevduat düzenlemeleri çerçevesinde TL'ye dönüşüm sırasında kur farkı zararı oluşan mükelleflerin, söz konusu zararları kurumlar vergisinden indirilmiş, bunlar için KVK'nın 5/3. maddesinden hareketle kanunen kabul edilmeyen gider (KKEG) muamelesi yapılmamıştır.

28.05.2022 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan "7407 Sayılı Bankacılık Kanunu ile Bazı Kanunlarda ve 655 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun" ile, 31.12.2021 tarihli bilançolarda yer alması dahi 31.03.2022 tarihli bilançolarda yer alan yabancı paraların 2022 yılı sonuna kadar Türk lirasına dönüştürülmesi durumunda, bu kapsamda açılacak mevduata tahakkuk ettirilecek faiz ve kar payları ile diğer kazançlar (kur farkı tutarlarının faiz/kar payı tutarını aşması halinde yapılacak olan destek ödemeleri) kurum kazancının tespitinde istisna olarak dikkate alınması sağlanmıştır.

7420 sayılı Kanunla yabancı paraların ve altın hesabı bakiyelerinin TL mevduat ve katılma hesaplarına dönüşümün desteklenmesi kapsamında dönüşüm fiyatı üzerinden TL'ye çevrilebileceği son tarih 31.12.2023 olarak değiştirilmiş ve sözü edilen istisnanın süresi 1 yıl uzatılmıştır.

Ayrıca, söz konusu istisnayı 31.12.2023 tarihine kadar her bir geçici vergi veya yıllık hesap dönemi sonu itibarıyla kurumların bilançolarında yer alan yabancı paralar için ayrı ayrı veya birlikte uygulama konusunda Cumhurbaşkanına yetki verilmiştir.

Cumhurbaşkanı düzenli olarak aldığı Kararlar ile günümüze kadar her geçici vergi dönemi sonu itibarıyla aktifta bulunan yabancı parala-

rında KKM hesaplarına dönüşümü durumunda Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 14. Maddesi kapsamındaki istisnalardan yararlanması sağlanmıştır.

7407 sayılı Kanun ile KVK'nun geçici 14'üncü maddesinin 4'üncü fıkrasına eklenen lafzının 1 ve 2'nci fıkralarından farklı olması nedeniyle, kurumların 31.12.2021 tarihi dışındaki bilançolarında yer alan yabancı paraların dönüşümünden doğan kur farkı gelirleri istisna kapsamında değildir. Diğer bir deyişle, 31.12.2021 tarihli bilançolardan sonraki bilançolarda yer alan yabancı paraların dönüşümünde ortaya çıkan kur farkları "vergi istisnası" kapsamında değildir.

25.12.2021 tarihli Resmi Gazetede yayımlanan 4970 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı ile; kur korumalı vadeli mevduat hesapları ile döviz tevdiat hesaplarından dönüşüm kuru üzerinden Türk lirasına çevrilen mevduat hesaplarında, kur korumalı vadeli katılma hesapları ile döviz cinsinden katılım fonu hesaplarından dönüşüm kuru üzerinden Türk lirasına çevrilen katılma hesaplarında uygulanacak stopaj oranı sıfıra indirildi. Dolayısıyla kur korumalı mevduat hesapları için ödenen faizlerde %0 oranında stopaj uygulanması gerekmektedir.

23.03.2022 tarihli Resmi Gazetede yayımlanan 5349 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı ile, kur korumalı mevduat kapsamında açılan TL hesapların vade sonu hesap bakiyesi kullanılmak suretiyle hesap sahiplerine yapılan kambiyo satışlarında BSMV oranı sıfıra indirildi. Bu kapsamda, döviz birikimini kur korumalı mevduat sistemine dahil olarak Türk lirasına dönüştürenlerin, vade sonu bakiyelerini yeniden dövize çevirmek istemeleri halinde ilave BSMV maliyetine katlanmaları söz konusu olmayacaktır.

2. FAİZLERİN SABİT OLDUĞU DÖNEMDE KKM HESAPLARININ DEVAM ETTİRİLMESİ İÇİN ÖDENEN PRİMLERİN İSTISNA KARŞISINDAKİ DURUMU

Kur korumalı mevduat ve katılma hesabının vadelerinin ilk etapta 6 ay veya 1 yıl vadeli olacağı şeklinde karar alınmış olup sonrasında söz konusu hesaplara 3 aylık vade seçeneği de eklenmişti. Bu kapsamda şirketler genel itibarıyla 3 aylık vadeleri tercih etmişlerdir.

Kur korumalı mevduatlara uygulanmak zorunda olan faiz oranının yaklaşık %17 bandında tutulması nedeniyle Bankalar vadesi biten KKM hesaplarının kendi bankalarında yenilenmesi karşılığında prim ödemesinde bulunarak rekabet etme yolunu geliştirmişlerdir. Ancak bu primler faiz sınırı nedeniyle doğrudan KKM hesaplarıyla ilişkilendirilemediği için döviz mevduatı kapsamında ödenen faiz olarak tahakkuk ettirilmiş ve üzerinden %20 oranında stopajlar yapıldığı görülmüştür.

Ödenen tutar prim niteliğindeyse prim ödemelerinde stopaj olmaması nedeniyle kesinti yapılmaması gerektiği aşikardır. Ödeme KKM'ye bağlı bir faiz ödemesi niteliğindeyse %0 oranında stopaj uygulanması gerektiği hususunda görüş belirtmiş olsak da genel uygulama kapsamında itirazlar dikkate alınmamıştır. Prim olarak isimlendirilen bu ödemeler stopajlı olduğu ve KKM hesaplarıyla ilişkisi kesilerek gönderildiği için genel itibarıyla mükelleflerce kurumlar vergisi istisnası kapsamına da dahil edilmemiştir.

Bununla birlikte, ödemeler her ne kadar prim adı altında yapılmış olsa da kur korumalı mevduat hesaplarının yenilenmesi için %17 oranının cezbediciliği yeterli gelmemesi ne-



deniyle KKM hesaplarının yenilenmesi, devam ettirilmesi karşılığında yapılan ödemeler olduğu muhakkaktır. Yani vade sonunda düşük kalacak faiz geliri tutarının etkisini telafi etmek amacıyla ödenen KKM hesabına bağlı ilave bir ödemedir. Ödeme vadeye bağlı bir hesaba ilişkin olarak veriliyor olması nedeniyle faiz ödemesi olarak nitelendirilmesinin mümkün olduğunu değerlendiriyoruz, bu ödemenin vadenin başında yapılması faiz niteliğini sakatlamayacağını düşünüyoruz.

2.1. Gelir İdaresi Başkanlığı'nın Konuya İlişkin Görüşü

Gelir İdaresi Başkanlığı'nın 06.07.2023 tarih ve 56293 sayılı Türkiye Bankalar Birliği Başkanlığı'na hitaben yazdığı görüş yazısında KKM hesaplarına olan talebi artırmak amacıyla müşterilere sağlanan ek menfaatlerin/primlerin, kur korumalı vadeli mevduat hesapları ile döviz tevdiat hesaplarından dönüşüm kuru üzerinden Türk lirasına çevrilen mevduat hesapları için ödenen mevduat faizleri kapsamında değerlendirilmesi ve söz konusu ödemeler üzerinden de 2006/10731 sayılı Bakanlar Kurulu Kararının eki Karar gereği %0 oranında tevkifat yapılması mümkün bulunduğu hususunda açıklamalarda bulunulmuştur.

Söz konusu açıklama, Bankalar Birliği'nin döviz dönüşümlü mevduat ürünlerine olan talebi cazip kılmak ve arttırmak amacıyla sağlanabilecek "ek faiz, ilave fayda, prim vb." olarak adlandırılan ek menfaatlerin özü itibarıyla kur korumalı mevduat ve döviz dönüşümlü mevduat hesapları için ödenen faizler ile aynı nitelikte olduğu bu nedenle söz konusu menfaatlerin de 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun geçici 67'nci maddesi kapsamında % 0 oranında tevkifata tabi olması gerektiği yönündeki görüşünün bildirilerek konuya ilişkin Gelir İdaresi Başkanlığı'nın görüşlerinin talep edilmesi üzerine verilmiştir.

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun geçici 67'nci maddesinde, menkul kıymetler ve diğer sermaye piyasası araçlarının elde tutulması ve elden çıkarılmasından sağlanan gelirler ile mevduat faizleri, repo gelirleri ve katılım bankalarından elde edilen gelirlerin vergilendirilmesine yönelik düzenlemelere yer verilmiş olup anılan maddenin (4) numaralı fıkrasında; bankalar arası mevduat ile aracı kurumların borsa para piyasasında değerlendirdikleri kendilerine ait paralarına yürütülen faizler hariç olmak üzere, 75'inci maddenin ikinci fıkrasının (7), (12) ve (14) numaralı bentlerinde yazılı menkul sermaye iratlarından ödemeyi yapanlarca %15 oranında vergi tevkifatı yapılacağı hüküm altına alınmıştır.

Geçici 67'nci madde kapsamında yapılacak tevkifat oranları 22.07.2006 tarihli ve 2006/10731 sayılı Bakanlar Kurulu Kararının eki Karar ile belirlenmiş bulunmaktadır. Söz konusu kararda kur korumalı vadeli mevduat hesapları ile döviz tevdiat hesaplarından dönüşüm kuru üzerinden Türk lirasına çevrilen mevduat hesaplarından elde edilen mevduat faizleri üzerinden yapılacak tevkifat oranı %0 olarak belirlenmiştir.

Kur korumalı mevduat ve döviz dönüşümlü mevduat hesaplarına sağlanan ve "ek faiz, ilave fayda, prim vb." olarak adlandırılan ek menfaatlerin mahiyeti ile ilgili olarak T.C. Merkez Bankasından görüş talep edilmiş olup, alınan 05.07.2023 tarihli ve 2716 sayılı cevabi yazıda; ilgili Merkez Bankası Tebliğleri çerçevesinde açılan ve açılacak olan hesapları cazip hale getirmek ve dolayısıyla Türk Lirasına olan talebi artırmak amacıyla bankalarca verilen ve daha önce de verilmiş olan her türlü ek menfaatin söz konusu mevduatlar için ödenen faiz ve kar payları ile aynı esaslar doğrultusunda vergi yükümlülüklerinden istisna tutulan faiz ve kar payları kapsamında sayılabileceği yönünde görüş bildirilmiştir.

Buna göre, anılan hesaplara olan talebi artırmak amacıyla müşterilere sağlanan ek menfaatlerin, kur korumalı vadeli mevduat hesapları ile döviz tevdiat hesaplarından dönüşüm kuru üzerinden Türk lirasına çevrilen mevduat hesapları için ödenen mevduat faizleri kapsamında değerlendirilmesi ve söz konusu ödemeler üzerinden de 2006/10731 sayılı Bakanlar Kurulu Kararının eki Karar gereği %0 oranında tevkifat yapılması mümkün bulunduğu Gelir İdaresi Başkanlığı'nca da açıkça beyan edilmiştir.

Gelir İdaresi Başkanlığı'nın söz konusu görüşü/açıklaması kur korumalı mevduatlara ilişkin yasal bir değişiklik niteliğinde olmayıp hali hazırda uygulanmakta olan mevzuattan ne anlaşılması gerektiğine dair görüşlerinin ortaya konulmasından ibarettir.

Bu durum bankalarca, kur korumalı mevduatların açılması veya yenilenmesine karşılık olarak sağlanan ve "ek faiz, ilave fayda, prim vb." olarak adlandırılan ek menfaatlerin KKM hesapları için ödenen mevduat faizleri kapsamında değerlendirilmesi ve söz konusu ödemeler üzerinden de %0 oranında tevkifat yapılması gerekirken %20 oranında stopaj yapılması yersiz ve fazla ödenen bir verginin ortaya çıkmasına neden olmuştur.

Bu açıklamalar çerçevesinde kur korumalı mevduat hesapları dolayısıyla prim, ek getiri veya ilave fayda adları altında yapılan ödemeler KKM faizi olarak değerlendirileceği için fazladan yazılan stopajların iade istenmesi ve kurumlar vergisi beyanlarında söz konusu tutarların istisna kapsamına alınması mümkün olduğunu değerlendiriyoruz. 2022 yılında geçerli olan kurumlar vergisi oranı %23 olduğu göz önüne alındığında stopajlara ilişkin düzeltme işlemleri sonucu prim tutarlarının yaklaşık %3 oranında da kurumlar vergisi iadesi söz konusu olabilecektir.

3. GELİR VE KURUMLAR VERGİSİ İLE İLGİLİ VERGİ HATALARINDAN KAYNAKLANAN İADE İŞLEMLERİNDE USUL

Vergi hatası, Vergi Usul Kanunu'nun 116. maddesine göre vergiye ilişkin hesaplarda veya vergilendirmede yapılan hatalar yüzünden, haksız yere fazla veya eksik vergi istenmesi veya alınmasıdır.

Vergi hatasının düzeltilmesi ise, yargı yoluna gidilmeksizin vergi hatalarının mükellefin başvurusu üzerine veya kendiliğinden vergi dairesi tarafından idari aşamada düzeltilmesidir.

Vergi Usul Kanunu'na göre vergi hataları hesap hataları ve vergilendirme hataları olma üzere ikiye ayrılmaktadır

Vergilendirme hatalarından biri olan verginin konusunda hata; verginin konusuna girmeyen ya da vergiden istisna edilmiş gelir, servet, değer ve belge ve işlemler üzerinden vergi istenmesi ya da alınmasıdır. Hesap hataları arasında yer alan vergi miktarında hata ise; vergi oranlarının ve tarifelerin yanlış uygulanmasından kaynaklanan hatalardır. Vergi oranlarının ve tarifelerinin yanlış uygulanması eksik veya fazla vergi hesaplanmasına neden olmaktadır. Dolayısıyla Kurumlar Vergisinden istisna edilmesi gereken faiz geliri niteliğindeki primlerin, ek faydaların kurum kazancına dahil edilerek üzerinden vergi hesaplanması, stopaj oranı %0 olan ödemelerde %20 oranında stopaj uygulanmış olması açıkça vergilendirme hatası teşkil etmektedir.

Vergi hatalarının düzeltilmesi, Vergi Usul Kanununun 120 ve devamı maddelerinde düzenlenmiştir. Vergi Usul Kanununun 120. maddesi, Vergi hatalarının düzeltilmesi yetkisini Vergi Dairesi müdürüne vermiştir. Vergi dairesi, tereddüt edilmeyecek derecede açık vergi hatalarını tespit ettiği takdirde kendiliğinden düzeltir.

Mükellefin düzeltme başvuruları üzerine de gerekli inceleme yapılarak düzeltme işlemi yapılabilir. Vergi hatasının vergi dairesi tarafından düzeltilmesi için, vergi hatalarının yargılamayı gerektir-

memesi, ilk bakışta anlaşılabilir açıkta olması gerekmektedir. Hatalarının düzeltilmesinde hatanın miktarı önemli değildir.

252 Seri Numaralı Gelir Vergisi Tebliği'ne göre, VUK'un 120. maddesine göre fazla veya yersiz olarak vergi tahakkuk ettirilmesine neden olan vergi hatasının düzeltilmesi halinde, vergi hatası nedeniyle fazla olarak tahakkuk ettirilmiş verginin ödenmiş olması şartıyla, verginin mükellefe iadesi gerektiği belirtilmektedir.

Vergi borçlarına mahsup talebi halinde bu talebin bir dilekçe ile vergi dairesine bildirilmesi gerekir. Düzeltme işlemi ile iade işleminin aynı vergi dairesi tarafından gerçekleştirilmesi durumunda iade işlemi için dilekçe dışında ayrıca bir belge ibrazına gerek yoktur. Vergi dairelerinin farklı olması halinde hata nedeniyle fazladan tahakkuk etmiş olan verginin ödendiğini gösteren belgenin ibrazı gerekmektedir.

Mahsubu talep edilen vergi borçları için, mükellefin vergi hatasının düzeltilmesini ilgili vergi dairesine dilekçe ile haber verdiği tarih itibarıyla mahsup işlemi yapılmış sayılır ve mahsubu talep edilen vergi borçları için bu tarihten itibaren gecikme zammı hesaplanmayacaktır.





SONUÇ

Kur korumalı mevduatlara uygulanmak zorunda olan faiz oranının yaklaşık %17 bandında tutulması nedeniyle Bankalar vadesi biten KKM hesaplarının kendi bankalarında yenilenmesi karşılığında prim ödemesinde bulunma yolunu geliştirmişlerdir. Ancak bu primler faiz sınırı nedeniyle doğrudan KKM hesaplarıyla ilişkilendirilemediği için döviz mevduatı kapsamında ödenen faiz olarak tahakkuk ettirilmiş ve üzerinden %20 oranında stopajlar yapıldığı görüşmüştür.

Ödenen tutar prim niteliğindeyse prim ödemelerinde stopaj olmaması nedeniyle kesinti yapılmaması gerektiği aşıkardır. Ödeme KKM'ye bağlı bir faiz ödemesi niteliğindeyse %0 oranında stopaj uygulanması gerektiği de malumdur. Prim olarak isimlendirilen bu ödemeler stopajlı olduğu ve KKM hesaplarıyla ilişkisi kesilerek gönderildiği için genel itibariyle mükelleflerce

kurumlar vergisi istisnası kapsamına da dahil edilmemiştir.

Bununla birlikte, ödemeler her ne kadar prim adı altında yapılmış olsa da kur korumalı mevduat hesaplarının yenilenmesi için %17 oranının cezbediciliği yeterli gelmemesi nedeniyle KKM hesaplarının yenilenmesi, devam ettirilmesi karşılığında yapılan ödemeler olduğu muhakkaktır. Yani vade sonunda düşük kalacak faiz geliri tutarının etkisini telafi etmek amacıyla ödenen KKM hesabına bağlı ilave bir ödemedir. Ödeme vadeye bağlı bir hesaba ilişkin olarak veriliyor olması nedeniyle faiz ödemesi olarak nitelendirilmesinin mümkün olduğunu değerlendiriyoruz, bu ödemenin vadenin başında yapılması faiz nitelemesini sakatlamayacağını düşünüyoruz.

Gelir İdaresi Başkanlığının 06.07.2023 tarih ve 56293 sayılı Türkiye Bankalar Birliği Başkanlığı'na hitaben yazdığı

görüş yazısında KKM hesaplarına olan talebi artırmak amacıyla müşterilere sağlanan ek menfaatlerin/primlerin, kur korumalı vadeli mevduat hesapları ile döviz tevdiat hesaplarından dönüşüm kuru üzerinden Türk lirasına çevrilen mevduat hesapları için ödenen mevduat faizleri kapsamında değerlendirilmesi ve söz konusu ödemeler üzerinden de 2006/10731 sayılı Bakanlar Kurulu Kararının eki Karar gereği %0 oranında tevkifat yapılması mümkün bulunduğu hususunda açıklamalarda bulunulmuştur.

Bu açıklamalar kapsamında kur korumalı mevduat hesaplarına prim ödemesi alan ve bu ödemelerinde stopaj uygulanan mükelleflerin yersiz olarak ödenen stopajların iadesi için talepte bulunulabileceği gibi kurum kazancında istisna olarak dikkate alınmaması nedeniyle fazladan ödenen kurumlar vergisinin de iade talep edilmesi mümkün bulunmaktadır.



DİJİTAL ORTAMDA DÜZENLENEN SÖZLEŞMELERDE DAMGA VERGİSİ UYGULAMASI

GİRİŞ

Dünyada teknoloji, elektronik ve haberleşme alanlarında son yıllarda oldukça hızlı gelişmeler yaşanmıştır. Söz konusu gelişmelere paralel olarak ticari hayatta internet kullanımı yaygınlaşmış ve bununla birlikte uluslararası mal ve hizmet ticaretinin önemli bir kısmı internet üzerinden yürütülür hale gelmiştir. İnternet üzerinden uluslararası ticaretin yaygınlaşmasının bir sonucu olarak taraflar arasında akdedilecek olan sözleşmelerin de dijital ortamda düzenlenmesi hususu gündeme gelmiştir. Bu kapsamda internet teknolojisi, veri transferinde sağladığı hız ve kolaylık bakımından sözleşmelerin dijital ortamda kurulmasına da imkan tanımıştır. Zira, elektronik ticaretin toplam ticaret hacmi içindeki payının her geçen gün artması ile birlikte bu tür işlemlere konu sözleşmelerin de elektronik ortamda düzenlenebilir olması kaçınılmaz bir hal almıştır.

Bunun sonucu olarak günümüzde ticari belgeler ile birlikte resmi belgelerin de internet üzerinden dijital ortamda oluşturulması ve iletimi yaygınlaşmıştır. Bu noktada dijital ortamda yapılan sözleşmeler açısından; Borçlar Kanunu açısından geçerlilik, Damga Vergisi Kanunu açısından ise vergilendirmenin nasıl yapılacağı hususunda ortaya çıkan tereddütleri gidermek için çeşitli yasal düzenlemeler yapılmıştır.

Yukarıda bahsedilen gelişmelere paralel olarak Damga Vergisi Kanunu'nda geçen kâğıtlar terimi kapsamına, söz konusu kanunda 2004 yılında yapılan değişiklikle, elektronik imza ile manyetik ortamlarda oluşturulan belgeler de dâhil edilmiş ve elektronik ortamda oluşturulan dijital sözleşmelerin damga vergisine tabi tutulabilmesinin hukuki dayanağı ortaya konulmuştur. Ancak, vergi kapsamına ispat veya tespit için ibraz edilebilecek nitelikteki belgeler olduğundan, öncelikle

bu sözleşmelerin Borçlar Kanunu bakımından geçerli bir şekilde oluşturulması ve sonrasında taraflarca imzalanmış olması ve belli bir bedeli ihtiva ediyor olması gerekmektedir.

Bu çalışmada öncelikle sözleşme hukukuna kısaca değinildikten sonra, mesafeli satış sözleşmeleri ile elektronik imzaya ilişkin bilgilere yer verilecek ve sonrasında ise elektronik sözleşmelerin damga vergisi karşısındaki durumu değerlendirilmeye çalışılacaktır.

1. SÖZLEŞMELERE İLİŞKİN YASAL DÜZENLEMELER

1.1. Borçlar Kanunu'na Göre Sözleşmeler

6098 sayılı Türk Borçlar Kanunu'nun 1'inci maddesinde sözleşmenin kurulmasına ilişkin olarak, sözleşmenin tarafların iradelerini karşılıklı ve birbirine uygun olarak açıklamalarıyla kurulacağı ve irade açıklamasının açık veya örtülü olabileceği belirtilmiştir. Aynı Kanunun 12'nci maddesinde sözleşmelerin geçerliliğinin, kanunda aksi öngörülmedikçe, hiçbir şekle bağlı olmadığı hususu düzenlenmiş ve 17'nci maddesinde, Kanunda şekle bağlanmamış bir sözleşmenin taraflarca belirli bir şekilde yapılması kararlaştırılmışsa, belirlenen şekilde yapılmayan sözleşmenin tarafları bağlamayacağı, herhangi bir belirleme olmaksızın yazılı şekil kararlaştırılmışsa, yasal yazılı şekle ilişkin hükümlerin uygulanacağı hüküm altına alınmıştır.



Öte yandan Borçlar Kanunu'nun 3'üncü maddesinde icap (öneri) ve kabul kavramlarına yer verilmiştir. Anılan maddedeki hükümden, bir sözleşmenin kurulması için gerekli olan iki iradenin açığa vurulmasında, zaman yönünden önce yapılan icap ve ikincisinin de kabul olarak nitelendirildiği anlaşılmaktadır. Yine aynı maddede, icapta bulunan karşı tarafa kabul için belli bir müddet vermiş ise verilen müddet içerisinde icabın kabul edilmesiyle sözleşmenin tamam olacağı hükme bağlanmıştır. İcapta bulunan kabul için müddet tayin etmemişse, sözleşmenin hangi hallerde tamam olacağı "hazır olanlar ve hazır olmayanlar" için farklılık arz etmektedir.

Kanun'un 4'üncü maddesi kapsamında hazır olanlar arasında bir icap yapılırsa; bu durumda icap derhal kabul olunmadığı takdirde icabı yapan icabı ile bağlı kalmaz. Telefon, bilgisayar gibi iletişim sağlayabilen araçlarla doğrudan iletişim sırasında yapılan öneri, hazır olanlar arasında yapılmış sayılır.

Kanun'un 5'inci maddesi kapsamında hazır olmayanlar arasında bir icap yapılır ise; bu durumda icabı yapan icabın mahiyetine göre münasip bir süre sonuna kadar icabı ile bağlı kalır. İcabı yapanın kabul için belli bir süre koymadığı durumlarda, muhatap tarafından münasip bir sürede icabın reddedilmemesi halinde akit üzerinde mutabık kalınmış kabul edilir. Hazır olmayanlar arasındaki akitlerde, kabul haberinin gönderilmesiyle akit hüküm ifade eder. Eğer açık bir kabule ihtiyaç bulunmazsa, icabın karşı tarafa ulaştığı andan itibaren akdin hükmü işlemeye başlar.

Yukarıda bahsedildiği üzere sözleşmelerin geçerliliği, kanunda aksi öngörülmedikçe, hiçbir şekilde bağlı olmamakla birlikte, eğer taraflarca sözleşmenin yazılı olarak yapılması kararlaştırılmış ise, yazılı şekilde

yapılması öngörülen sözleşmelerde borç altına girenlerin imzalarının bulunmasının zorunlu olduğu hususu Kanun'un 14. maddesi ile hüküm altına alınmıştır. Kanunda aksi öngörülmedikçe, imzalı bir mektup, asılları borç altına girenlerce imzalanmış telgraf, teyit edilmiş olmaları kaydıyla faks veya buna benzer iletişim araçları ya da güvenli elektronik imza ile gönderilip saklanabilen metinlerin de yazılı şekle yerine geçeceği ve 15'inci maddesinde de, imzanın, borç altına girenin el yazısıyla atılmasının zorunlu olduğu, **güvenli elektronik imzanın da, el yazısıyla atılmış imzanın bütün hukuki sonuçlarını doğuracağı** hususları düzenlenmiştir.

Dolayısıyla Borçlar Kanunu açısından, yazılı şekilde yapılması öngörülen sözleşmelerin geçerli olabilmesi için, borç altına girenlerin el yazısı ile veya güvenli elektronik imza kullanılmak suretiyle imzalanmış olması gerekmektedir.

1.2. Mesafeli Satış Sözleşmeleri

Günümüz dünyasında tüketicilere internet üzerinden gerçekleştirilen mal ve hizmet satışlarında elektronik sözleşmeler düzenlenmektedir. Söz konusu sözleşmeler hukuk sisteminde mesafeli sözleşmeler olarak adlandırılmaktadır. Başlangıçta 4077 sayılı Tüketicinin Korunması Hakkında Kanun'un 9/A maddesinde mesafeli sözleşmeler tanımlanmış bulunmaktaydı. Ancak, 28.11.2013 tarih ve 28835 sayılı Resmi Gazete'de 6502 sayılı Tüketicinin Korunması Hakkında Kanun yayımlanmak suretiyle tüketici yönelik işlem ve kavramlar genişletilmiş ve 4077 sayılı Kanun yürürlükten kaldırılmıştır. Buna göre 6502 sayılı Kanunun 48'inci maddesi kapsamında mesafeli sözleşme; satıcı veya sağlayıcı ile tüketicinin eş zamanlı fiziksel varlığı olmaksızın, mal veya hizmetlerin uzaktan pazarlanmasına



yönelik olarak oluşturulmuş bir sistem çerçevesinde, taraflar arasında sözleşmenin kurulduğu ana kadar ve kurulduğu an da dâhil olmak üzere uzaktan iletişim araçlarının kullanılması suretiyle kurulan sözleşme olarak tanımlanmıştır.

Söz konusu kanun maddesine göre tüketici, mesafeli sözleşmeyi ya da buna karşılık gelen herhangi bir tekli kabul etmeden önce ayrıntıları yönetmelikte belirlenen hususlarda ve siparişi onaylandığı takdirde ödeme yükümlülüğü altına gireceği konusunda açık ve anlaşılır şekilde satıcı veya sağlayıcı tarafından bilgilendirilir. Tüketicinin bilgilendirildiğine ilişkin ispat yükü satıcı veya sağlayıcıya aittir.

Mesafeli satış sözleşmelerinde şartlar satıcı firmalarca önceden belirlenmekte olup, internet üzerinden gerçekleştirilen satışlarda söz konusu sözleşmelerin kurulabilmesi için; tüketicinin internet sitesindeki ön bilgileri içeren ve bilgilendirme formu olarak adlandırılan sözleşme metnini okuyup buradaki şartları kabul ederek onay vermesi gerekmektedir. Aksi takdirde sözleşme kurulmuş olmaz. Uygulamada genellikle bu onay satış sözleşmesinin sonundaki onay kutucuğunun işaretlenmesi suretiyle yapılmaktadır. Sözleşmeye konu satış işleminin ise, alıcının kredi kartı ödeme bilgilerini sisteme girmesi anında gerçekleştiği kabul edilmektedir.

Öte yandan, elektronik iletişim araçları kullanılmak suretiyle akdedilen sözleşmeler elektronik sözleşme

olarak adlandırılmaktadır. Elektronik sözleşmeler, taraflardan biri yahut her ikisinin birden iradesini; yazı, görüntü, ses ve benzeri diğer verilerin sayısallaştırılması suretiyle açıklaması ve karşı tarafa bu şekilde yöneltmesi şeklinde ortaya çıkmaktadır.

Yazının ilgili kısmında belirtildiği üzere, Türk Borçlar Kanunu'nda sözleşmenin hükümlerini doğurmaya başladığı zaman ile kurulduğu zamanın saptanması bakımından hazır olanlar arasındaki sözleşmeler ile hazır olmayanlar arasındaki sözleşmeler birbirinden farklı hükümlere tabi olmaktadır. Hazırlar arasında yapılan sözleşmelerde, icabın hemen kabul edilmesi gerekir ve kabul beyanıyla birlikte sözleşme kurulmuş olur ve aynı zamanda sözleşmenin hükümlerini doğurmaya başlar. Telefon, bilgisayar ve elektronik araçlarla sağlanan iletişim sırasında yapılan öneri, hazır olanlar arasında yapılmış sayılır. Bu durumda elektronik ortamda düzenlenen sözleşmelerde sözleşmenin kurulması ile hüküm ve sonuçlarını doğurmaya başlaması aynı anda gerçekleşmektedir.

Dolayısıyla, yukarıda bahsedilen 6502 sayılı Kanunun 48'inci maddesi ile uzaktan iletişim araçları üzerinden kurulan sözleşmelerin kapsama alınması ve elektronik sözleşmelerin mesafeli sözleşme olarak kabul edilmesi sağlanmış bulunmaktadır. Ayrıca, 07.11.2014 tarihinde yayımlanan "Mesafeli Sözleşmeler Yönetmeliği" ile mesafeli sözleşmelerin uygulama usul ve esaslarına ilişkin açıklamalar yapılmıştır.

2. ELEKTRONİK İMZA

Borçlar Kanunu'nda, yasal olarak yazılı şekilde yapılması öngörülen sözleşmelerde borç altına girenlerin imzalarının bulunması zorunlu tutulmuştur. Bununla beraber Kanun'da aksi öngörülmedikçe güvenli elektronik imza ile gönderilip saklanabilen

metinlerin yazılı şekil yerine geçeceği belirtilmiştir. Dolayısıyla yazılı şekle tabi tutulan sözleşmeler klasik anlamdaki sözleşmeler gibi elektronik ortamda kurulabilmekte ve elektronik olarak imza edilebilmektedir.

Elektronik imza, 5070 sayılı Elektronik İmza Kanunu'nda güvenli elektronik imza adı altında düzenlenmiştir. Buna göre Kanunun 1'inci maddesinde, Kanunun amacının, elektronik imzanın hukuki ve teknik yönleri ile kullanımına ilişkin esasları düzenlemek olduğu ve 2'nci maddesinde ise, Kanunun elektronik imzanın hukuki yapısını, elektronik sertifika hizmet sağlayıcılarının faaliyetlerini ve her alanda elektronik imzanın kullanımına ilişkin işlemleri kapsadığı hüküm altına alınmıştır.

Söz konusu kanunun 3/b maddesinde elektronik imzanın, "*başka bir elektronik veriye eklenen veya elektronik veriyle mantıksal bağlantısı bulunan ve kimlik doğrulama amacıyla kullanılan elektronik veriyi*" ifade ettiği; Kanunun 4'üncü maddesinde güvenli elektronik imzanın, "*Münhasıran imza sahibine bağlı olan, sadece imza sahibinin tasarrufunda bulunan güvenli elektronik imza oluşturma aracı ile oluşturulan, nitelikli elektronik sertifikaya dayanarak imza sahibinin kimliğinin tespitini sağlayan, imzalanmış elektronik veride sonradan herhangi bir değişiklik yapıp yapılmadığının tespitini sağlayan, elektronik imza olduğu*" ve 5'inci maddesinde ise, "*güvenli elektronik imzanın elle atılan imza ile aynı hukuki sonucu doğurduğu*" hüküm altına alınmıştır.

Bilindiği üzere, sözleşmelerde imzanın borç altına girenlerin el yazısıyla atılması zorunludur. Bu husus yazılı sözleşmelerde şekil şartıdır. Ancak yasal mevzuat uyarınca güvenli elektronik imza da, el yazısıyla atılmış imzanın bütün hukuki sonuçlarını doğurmaktadır.

3. DAMGA VERGİSİ KANUNUNDA YER ALAN HÜKÜMLER

488 sayılı Damga Vergisi Kanunu'nun 1'inci maddesinde başlangıçta, "*söz konusu Kanuna ekli (1) sayılı tabloda yazılı kağıtların damga vergisine tabi olduğu ve Kanundaki kağıtlar teriminin, yazılıp imzalanmak veya imza yerine geçen bir işaret konmak suretiyle düzenlenen ve herhangi bir hususu ispat veya belli etmek için ibraz edilebilecek olan belgeleri ifade eder*" şeklindeki düzenlemede yer alan 'belgeler' ibaresi, 16/7/2004 tarihli ve 5228 sayılı Kanunun 59'uncu maddesiyle "*belgeler ile elektronik imza kullanılmak suretiyle manyetik ortamda ve elektronik veri şeklinde oluşturulan belgeleri ifade eder*" şeklinde değiştirilmiştir. Böylece kağıtlar terimi kapsamına elektronik imza ile manyetik ortamlarda oluşturulan belgeler de dâhil edilerek, elektronik sözleşmelerin damga vergisine tabi tutulabilmesinin hukuki dayanağı oluşturmuştur. Söz konusu düzenleme ile elektronik ortamda düzenlenen ve elektronik imza ile imzalanan belgeler de vergi kapsamına alınmıştır.

Anılan Kanunun 3'üncü maddesinde, damga vergisinin mükellefinin kağıtları imza edenler olduğu hüküm altına alınmıştır. Kanuna ekli (1) sayılı tabloda da, belli parayı ihtiva eden sözleşmelerin nispi damga vergisine tabi olduğu hususu düzenlenmiştir.

Kanun'un 4'üncü maddesinde ise, bir kağıdın tabi olacağı verginin tayini için o kağıdın mahiyetine bakılacağı ve buna göre tabloda yazılı vergisinin bulunacağı hüküm altına alındıktan sonra, kağıtların mahiyetlerinin tayininde, şekli kanunlarda belirtilmiş olanlarda kanunlardaki adlarına, belirtilmemiş olanlarda üzerlerindeki yazının tazammum ettiği hüküm ve manaya bakılacağı, mahiyeti tayin edilmek istenen kağıt

üzerinde başka bir kâğıda atıf yapılmışsa, atıf yapılan kâğıdın hükümlerine nazaran iktisap ettiği mahiyete göre vergi alınacağı hükmüne yer verilmiştir. Buna göre, bir kâğıdın damga vergisine tabi tutulabilmesi için bazı temel şartların yerine getirilmiş olması gerekmektedir. Bu şartlar;

- ▶ Kâğıdın, Kanuna ekli (1) sayılı tabloda yer alması,
- ▶ Kâğıdın, yazılıp imzalanmış veya imza yerine geçen bir işaret konmak (elektronik imza dahil) suretiyle düzenlenmiş olması,
- ▶ Kâğıdın, herhangi bir hususu ispat veya belli etmek için ibraz edilebilecek mahiyette olması,
- ▶ Kâğıda bağlanan hukuki işlemin eksiksiz olarak tekemmül etmiş olması

olarak özetlenebilir.

Yukarıda özetlenen hususlar kapsamında bir sözleşmenin damga vergisinin konusuna girmesi için, belli parayı ihtiva etmesi ve imza veya imza yerine geçen işaretler konmak suretiyle düzenlenmiş olması ve ayrıca eğer sözleşme elektronik ortamda yapılıyorsa sözleşmenin yine belli parayı ihtiva edecek şekilde elektronik imza kullanılmak suretiyle oluşturulmuş olması gerekmektedir. Buna göre, kâğıt ortamında düzenlenen sözleşmeler taraflarca imzalandıkları anda; manyetik ortamda ve elektronik veri şeklinde oluşturulan dijital sözleşmeler ise elektronik imza kullanılmak suretiyle oluşturuldukları anda damga vergisi açısından vergiyi doğuran olay meydana gelmektedir.

Mesafeli satış sözleşmelerinin ve dolayısıyla elektronik sözleşmelerin Damga Vergisi Kanunu'nda yer alan düzenlemeler kapsamında değerlendirilmesi noktasında ise; 09/08/2016 tarih ve 29796 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 6728 sayılı Kanunun 28'inci maddesiyle 488 sayılı Kanuna ekli (1) sayılı tablonun "I.Akitlerle ilgili kâğıtlar"

başlıklı bölümünün "A. Belli parayı ihtiva eden kâğıtlar" başlıklı fıkrasının 10 numaralı bendinde mesafeli satış sözleşmelerinin nispi damga vergisine tabi olduğu hüküm altına alınmıştır.

3.1. 60 Seri No'lu Tebliğ Kapsamında Yapılan Düzenleme

29/09/2016 tarih ve 29842 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 60 Seri No.lu Damga Vergisi Kanunu Genel Tebliği'nin "Tabloya yeni sözleşme türleri eklenmesi" başlıklı 6'ncı maddesinin dördüncü fıkrasında; "488 sayılı Kanuna ekli (1) sayılı tabloda yer alan kâğıtlardan manyetik ortamda ve elektronik veri şeklinde oluşturulan belgelerde, belgenin güvenli elektronik imza kullanılmak suretiyle düzenlendiği anda damga vergisini doğuran olay meydana gelmektedir. Örneğin, elektronik ortamda oluşturulan ve belli parayı ihtiva eden mesafeli sözleşmeler, taraflarca 5070 sayılı Elektronik İmza Kanunu'nda tanımlanan güvenli elektronik imza ile imzalanmaları halinde damga vergisine tabi olacak, aksi durumda damga vergisine konu teşkil etmeyecektir." açıklamasına yer verilmiştir.

Söz konusu tebliğ ile elektronik ortamda düzenlenen dijital sözleşmelerin, 488 sayılı Damga Vergisi Kanunu'nda yer alan düzenlemelere paralel olacak şekilde, damga vergisine konu olabilmesi için, **güvenli elektronik imza ile imzalanmış olmaları gerektiği hususu açıklanmış ve aksi durumda söz konusu sözleşmelerin damga vergisinin konusuna girmeyeceği** belirtilmiştir.

4. ELEKTRONİK ORTAMDA DÜZENLENEN SÖZLEŞMELERDE DAMGA VERGİSİ

Tüketicilere veya alıcılara elektronik ortamda mal ve hizmet satışlarına

ilişkin düzenlenen mesafeli satış sözleşmeleri, 488 sayılı Damga Vergisi Kanunu'nun 1'inci maddesi uyarınca 5070 sayılı Kanun'da tanımlanan güvenli elektronik imza ile oluşturulması ve belli parayı ihtiva etmesi durumunda damga vergisine tabi olup, söz konusu sözleşmeler güvenli elektronik imza kullanılmaksızın oluşturulması veya belli parayı ihtiva etmemesi durumunda ise, damga vergisinin konusuna girmediğinden vergiye tabi olmayacaktır.

Dolayısıyla, başta mesafeli satış sözleşmeleri olmak üzere elektronik ortamda yapılan tüm sözleşmeler, 5070 sayılı Elektronik İmza Kanunu'nda tanımlanan güvenli elektronik imza kullanılmak suretiyle oluşturulmadığında belli parayı ihtiva etse dahi damga vergisine tabi tutulmayacaktır.

Öte yandan, tüketici veya alıcının bilgilendirme formu veya sözleşmeye ilişkin onay kutucuğunu işaretlemesi yalnızca sözleşmenin kurulması anlamına gelmekte olup, söz konusu sözleşmenin damga vergisinin konusuna girebilmesi için onay kutucuğunun işaretlenmiş olması (kabul ediyorum ve/veya onaylıyorum şeklinde) yeterli olmamakta, bunun yanı sıra taraflarca ayrıca güvenli elektronik imza ile imzalanmış olması gerekmektedir.

Buna göre söz gelimi internet üzerinden alışveriş sırasına sözleşmeyi onaylıyorum seçeneğinin işaretlenmesi ve bu sözleşmenin ispat gücü açısından tekemmül etmiş bir sözleşme olarak mahkemelerce ispat açısından kabul edilmesi durumu da Damga Vergisi açısından sonucu değiştirmeyecektir. Nitekim mükellef tarafında konuyla ilgili ortaya çıkan tereddütlere ilişkin Gelir İdaresi Başkanlığı'nca verilen özelgelerde de benzer görüşler verilerek konuya açıklık getirilmeye çalışılmıştır.

SONUÇ

Günümüz dünyasında teknoloji, elektronik ve haberleşme alanlarında yaşanan hızlı gelişmelerin bir sonucu olarak internetin ticarette yaygın olarak kullanılmaya başlamasıyla birlikte mesafeli satış sözleşmelerinin de önemi artmıştır. Bu kapsamda 6502 sayılı Tüketicinin Korunması Hakkında Kanun ile tüketici yönelik işlem ve kavramlar genişletilerek alıcı veya tüketicilerin haklarının korunması ve sözleşme taraflarının yükümlülüklerinin belirlenmesi noktasında çeşitli düzenlemelere gidilmiştir.

Öte yandan, İdare de elektronik ortamda düzenlenen mesafeli satış sözleşmelerine ilişkin çeşitli yasal düzenlemeler yaparak, söz konusu sözleşmelerin hangi durumlarda 488 sayılı Damga Vergisi Kanunu kapsamında vergiye tabi olacağına dair hükümler getirmiştir.

Bu kapsamda elektronik ortamda düzenlenen mesafeli satış sözleşmelerinden, taraflarca 5070 sayılı Kanunda tanımlanan elektronik imza ile imzalanan ve belli parayı içeren sözleşmeler damga vergisine tabi bulunmaktadır.

Bunun yanı sıra sözleşmelerden; elektronik imza ile imzalanmış olanlar ile elektronik imza ile imzalanmış olmakla birlikte belli parayı içermeyenler damga vergisine tabi olmayacaktır. İnternet ortamındaki sözleşmelerin tüketiciler tarafından onay kutucuklarının işaretlenerek ve onay izni verilmek suretiyle düzenlenmesi halinde söz konusu sözleşme belli parayı içerse dahi damga vergisine tabi olmayacaktır.





Zirveye çıkmak
kolay değil,
vergi yükünüzü
hafifletelim.



KDV ORAN DEĞİŞİKLİĞİ SONRASI DİKKAT EDİLECEK HUSUSLAR

GİRİŞ

7 Temmuz 2023 tarihinde Resmî Gazetede yayımlanan 7346 sayılı Cumhurbaşkanı Karar ile "Mal ve Hizmetlere Uygulanacak Katma Değer Vergisi Oranlarının Tespitine İlişkin Karar" da çok önemli iki değişiklik yapılmıştır.

Bilindiği üzere, KDV oranları, 2007/13033 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı eki;

- I) sayılı listede yer alan teslim ve hizmetler için **%1**,
- II) sayılı listede yer alan teslim ve hizmetler için **%8**,

bu listelerde yer almayan vergiye tabi işlemler içinse **%18** olarak uygulanmaktaydı.

7346 sayılı Cumhurbaşkanı Karar ile genel KDV oranı %18'den **%20** 'ye; %8 indirimli KDV oranı ise **%10**'a yükseltilmiştir. Bazı temel gıda maddelerine uygulanan %1 indirimli KDV oranının da ise değişiklik yapılmamıştır.



Anılan Resmî Gazetede yapılan diğer bir değişiklikte, %8 indirimli KDV oranının uygulandığı (II) sayılı listenin 37. sırasında aşağıdaki gibi yapılmıştır;

"Sabun, şampuan, deterjan, dezenfektanlar, ıslak mendil (sabun, deterjan veya solüsyon emdirilmiş olsun olmasın), tuvalet kağıdı, kağıt havlu, kağıt mendil ve peçete malları için KDV oranı %8'den %20 'ye yükseltilmiştir.

Sözü edilen, Mal ve Hizmetlere Uygulanacak Katma Değer Vergisi Oranlarının Tespitine İlişkin Kararda yapılan değişikliğin KDV mevzuatındaki etkileri ve diğer vergi mevzuatları karşısındaki durumları ele alınacaktır.

1. KATMA DEĞER VERGİSİ ORANI DEĞİŞİKLİKLERİ

3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanununa göre KDV oranı, vergiye tabi her bir işlem için yüzde **10**'dur. Diğer bir deyişle katma değer vergisi kanununa göre genel KDV oranımız %10'dur.

Cumhurbaşkanı (daha önce bu yetki bakanlar kurulundaydı) bu oranı, dört katına kadar arttırmaya %1'e kadar indirmeye, bu oranlar dahilinde muhtelif mal ve hizmetler ile bazı malların perakende safhası ve inşaatın yapıldığı arsanın veya konutun vergi değeri ve bulunduğu yeri esas alarak konut teslimleri için farklı vergi oranları tespit etmeye yetkili bulunmaktadır.

Bu yetkiye istinaden 24/12/2007 tarihli ve 2007/13033 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile KDV oranları aşağıdaki şekilde üç oranlı olarak belirlenmişti. Buna göre;

- ▶ Karara ekli listelerde yer almayan teslim ve hizmetler için **%18**,
- ▶ Karara ekli (I) sayılı listede yer alan teslim ve hizmetler için **%1** (indirimli oran),
- ▶ Karara ekli (II) sayılı listede yer alan teslim ve hizmetler için **%8** (indirimli oran)

7 Temmuz 2023 tarihinde Resmî Gazetede yayımlanan 7346 sayılı Cumhurbaşkanı Karar ile "Mal ve Hizmetlere Uygulanacak Katma Değer Vergisi Oranlarının Tespitine İlişkin Karar" ile yüzde 8 olan indirimli oran yüzde 10'a, yüzde 18 olan genel oran ise yüzde 20'ye yükseltilmiştir. Yüzde 1 indirimli oranda ise herhangi bir artış yapılmamıştır.

Son durumda 24/12/2007 tarihli ve 2007/13033 sayılı BKK ile KDV oranlarının güncel listesi aşağıdaki gibi revize edilmiştir.

- ▶ Karara ekli listelerde yer almayan teslim ve hizmetler için **% 20**,
- ▶ Karara ekli (I) sayılı listede yer alan teslim ve hizmetler için **% 1** (indirimli oran),
- ▶ Karara ekli (II) sayılı listede yer alan teslim ve hizmetler için **% 8** (indirimli oran)

Sözü edilen değişiklik 7 Temmuz 2023 tarihli Resmî Gazete ile yayımlanarak 10 Temmuz 2023 itibarıyla mükelleflerin altyapılarını düzenlemeleri ve yeni oranlar üzerinden Katma Değer Vergisi hesaplamaları gerektiği belirtilmiştir.

Diğer bir deyişle mükelleflere hafta sonu da dahil olmak üzere 3 günlük uyum süresi tanınmış ve bu süre içerisinde yeni KDV oranlarına göre sistemlerini güncellemeleri gerektiği ifade edilmiştir.

KDV oran değişikliği çok geniş mükellef kitlesini ilgilendirmektedir, bu kapsamda gelecekte yapılacak yeni bir düzenlemenin en azından biraz daha uzun uyum süresiyle organize edilmesi ve yine dönem içi yerine dönem başı itibarıyla geçiş sürecinin planlanmasının daha iyi olacağını düşündüğümü belirtmek isterim.

2. ESKİ ORAN ÜZERİNDEN TESLİMİ YAPILAN MALLARIN İADESİ, VADE FARKI VE KUR FARKLARINDA UYGULANMASI GEREKEN KDV ORANI

Eski orana göre KDV hesaplanmış işlemlerde sonradan yapılacak iade işlemlerine ilişkin iade faturalarında da eski oranların uygulanması gerekmektedir. Zira KDV Genel Uygulama Tebliğinin matrahta vuku bulunan değişikliklerle ilgili düzenlemesini aşağıdaki gibi paylaşmak isterim.

6. Matrah ve İndirim Miktarlarının Değişmesi

6.1. Genel Açıklama;

İade olunan malların fiilen işletmeye girmiş olması ve bu girişin defter kayıtları ile beyannamede gösterilmesi şartıyla malların iade edilmesi, işlemin gerçekleşmemesi, işlemde vazgeçilmesi veya sair sebeplerle matrahta değişiklik vuku bulunduğu hallerde, vergiye tabi işlemleri yapmış olan mükellef bunlar için borçlandığı vergiyi; bu işlemlere muhatap olan mükellef ise indirme hakkı bulunan vergiyi değişikliğin mahiyetine uygun şekilde ve değişikliğin vuku bulunduğu vergilendirme



dönemi içinde 3065 sayılı Kanunun 35 inci maddesi hükmü gereğince düzeltilir.

Ayrıca söz konusu hüküm uyarınca, matrahta değişikliğin vuku bulunduğu tarihte işlemin tabi olduğu KDV oranının değişmiş olması halinde düzeltme işleminin, ilk teslim veya hizmetin yapıldığı tarihte bu işlemler için geçerli olan KDV oranı esas alınmak suretiyle yapılması gerekmektedir.

Dolayısıyla 10 Temmuz 2023 tarihinden önce teslim edilmiş mallar veya ifa edilmiş hizmetlere ilişkin 10 Temmuz tarihinden itibaren doğacak her türlü iade işlemlerinde ve/veya kur farklarına ilişkin faturalarda da eski oranlarda KDV hesaplanması gerekmektedir.

3. KDV ORAN DEĞİŞİKLİĞİ ÖNCESİNDE GERÇEKLEŞEN MAL VE HİZMET TESLİMLERİNDE UYGULANACAK KDV ORANI

Makale konumuz olan KDV değişikliğinin yayımlandığı tarihten düzenlemenin başlayacağı 10 Temmuz öncesine kadar (7 Temmuz - 9 Temmuz 2023) gerçekleşmiş mal ve

hizmet ifalarında, 10 Temmuz 2023 veya sonraki bir tarihte faturasının düzenlenmesi durumunda eski KDV oranlarının uygulanacağı tabidir.

Örneğin 8 Temmuz'da satılarak teslim edilen mallara ilişkin irsaliyenin düzenlenip, faturasının oran değişikliklerinin yürürlüğe girdiği 10 Temmuz ve sonrasındaki tarihte düzenlenmesinde eski oranlara göre KDV hesaplanması gerekir.

Diğer taraftan KDV Kanununun Vergiye Doğuran Olayın Meydana Gelmesi başlıklı 10.maddesinin b fıkrasına göre;

Vergiye Doğuran Olay:

a. ...

b. Malın tesliminden veya hizmetin yapılmasından önce fatura veya benzeri belgeler verilmesi hallerinde, bu belgelerde gösterilen miktarla sınırlı olmak üzere fatura veya benzeri belgelerin düzenlenmesi,

..

Mal ve hizmet tesliminden önce diğer bir deyişle erkenden fatura düzenlenmesi halinde KDV'nin fatu-

ranın düzenlendiği tarihte doğacağı hükmüne dikkat etmek gerekir.

Bu maddeye göre, 10 Temmuz 2023 tarihi veya sonrasında gerçekleşecek bir işleme ilişkin fatura 10 Temmuz'dan önce düzenlenmişse, vergiye doğuran olay faturanın düzenlemesi ile tekemmül edeceğinden eski oranların uygulanması gerekeceği tabidir.

3.1. Önceden Anlaşması Yapılan Finansal Kiralama İşlemlerinde Yeni Düzenleme Sonrası Uygulanacak KDV Oranı

KDV oranlarının belirlendiği 2007/13033 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı'nın 1/2. maddesinde, (I) sayılı listenin 16 ve 17. sıralarında sayılan işlemler hariç olmak üzere finansal kiralama işlemlerinde, işleme konu olan malın tabii olduğu KDV oranının uygulanacağı kararlaştırılmıştır.

Bu çerçevede finansal kiralama işlemlerinde, işleme konu olan malın durumuna göre %1, 10 ya da 20 oranında KDV uygulanabilmektedir.

KDV Genel Uygulama Tebliğinin "Finansal Kiralama İşlemleri" başlıklı bölümünde ise finansal kiralama sözleşmelerine konu malların teslimleri veya kiralanaşına ilişkin KDV oranlarında sözleşmenin yapıldığı tarihte geçerli olan oranların uygulanacağı, sözleşme süresince bu oranlarda herhangi bir değişikliğin söz konusu olmayacağı açıklanmaktaydı.

Ancak, 07.09.2023 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe giren "47 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ" ile, KDV Genel Uygulama Tebliğinin "Finansal Kiralama İşlemleri" başlıklı kısmında yer alan yukarıdaki açıklama yürürlükten kaldırılmıştır.

Buna göre, finansal kiralama sözleşmelerine konu malların teslimleri veya kiralanaşında, teslim veya hizmetin yapıldığı tarihteki KDV oranları uygulanacaktır.

Dolayısıyla 10 Temmuz 2023 tarihinden önce yapılan finansal kiralama- ların faksitlerinde uygulanacak KDV oranı tayin edilirken kiralama-ya konu olan malın değişiklik sonrası tabii olduğu (%10-%20) oranın kontrol edilerek işlem tesis edilmesi uygun olacaktır.

SONUÇ

6 Şubat 2023 tarihinde yaşadığımız ve önemli bir bölgeyi etkileyen deprem felaketinin boyutları her geçen gün daha belirgin hale geliyor. Verilen son bilgilerden vefat eden kişi sayısının 47 bini, yaralı sayısının da yüz bini geçtiği görülüyor.

Depremi can kaybı yanında önemli, birçok aileyi evsiz yurtsuz bıraktığı gibi maddi hasara da yol açtığı görülmektedir. Hayatta kalan insanların yaşamını kolaylaştırmak, ekonomik kayıpları telafi etmek ve depremin yaralarını sarmak için, devlet ve toplum olarak herkes üzerine düşeni yapmaya çalışıyor.

Hazine ve Maliye Bakanlığını, deprem sonrasında, kendi görev alanına giren konularda hızla düzenlemeler ve açıklamalar yaparak, bu alanda uygulamanın aksamamasını sağlamaya çalıştı.

Bu çerçevede son olarak 7 Temmuz 2023 tarihinde yapmış olduğu Katma Değer Vergisi oranlarındaki artışla birlikte bütçe gelirlerini arttırmayı hedeflediği belirtilmiştir. Bu makalemizde Katma Değer Vergisi oranlarında yapılan değişikliği tüm detaylarıyla birlikte değerlendirip vergisel yönden etkileri üzerinde değerlendirmelerde bulduk.





Bizi takip edin,
vergi labirentinde
kaybolmayın.





KDV İADELERİNDE İNDİRİMLİ TEMİNAT UYGULAMASI SİSTEMİ (İTUS)

GİRİŞ

Mükelleflerin, belli sınırı aşan ve işlem türü itibarıyla YMM raporu veya vergi inceleme raporuna bağlanan katma değer vergisi iadelerinde, henüz YMM raporu ibraz edilmeden veya inceleme sonucu iade öngörül-müşse inceleme yapılmadan teminat gösterilmesi halinde iade yapılmakta ve teminat, iadeye konu işlem türüne göre vergi inceleme raporu veya YMM raporuna dayanarak çözülmektedir. Bu kapsamda daha önce 84 No.lu KDV Genel Tebliği'nde yer alan "İndirimli Teminat Uygulaması" KDV Genel Uygulama Tebliği'nde "İndirimli Teminat Uygulaması Sistemi (İTUS)" başlığı altında yeniden düzenlenmiştir.

Daha önce, sadece ihracat istisnası kapsamında iade talep eden mükelleflerin (dış ticaret sermaye şirketlerinin, sektörel dış ticaret şirketlerinin, imalatçı-ihracatçıların, ihracatçıların ve özel finans kurumlarının) yararlanabildiği indirimli teminat uygulamasının kapsamı da yeni düzenleme ile genişletilmiş ve gerekli koşulları sağlayan ve KDV iadesi alan tüm mükelleflerin yararlanabileceği bir şekle dönüştürülmüştür.

1. İNDİRİMLİ TEMİNAT UYGULAMA SİSTEMİ (İTUS) NEDİR?

İTUS, KDV İade hakkı doğuran işlemleri bulunan ve kendileri için belirtilen genel ve özel şartları birlikte taşıyan mükelleflerin iade alacaklarının, indirimli teminat yoluyla düşük finansman koşullarında ve makul sürelerde iadesine imkan veren bir sistemdir.

KDV Genel Uygulama Tebliğinde indirimli teminat oranları belirlenmiştir. İndirimli teminat, KDV iadesinin türüne göre Maliye Bakanlığınca belirlenen iade alt sınırını aşan kısım için aşağıda belirtilen oranlarda verilmektedir.

- ▶ Dış ticaret sermaye şirketleri ve sektörel dış ticaret şirketleri için %4
- ▶ KDV İade hakkı doğuran işlemleri bulunan tüm mükellefler için %8

Teminat, KDV Genel Uygulama Tebliğinde aksi belirtilmedikçe, iadenin yapıldığı tarihten itibaren altı ay içinde ibraz edilecek YMM raporu ile çözülür (iade türü için YMM Raporu aranmadığı haller hariç). Bu süre içerisinde YMM raporu ibraz edilmemesi halinde veya mükellefin talep etmesi durumunda teminat VİR sonucuna göre çözülmektedir.

2. İTUS SERTİFİKASI KAPSAMINA GİREN MÜKELLEFLER

Aşağıda listelenen şartları taşıyan mükelleflere bağlı oldukları vergi dairesi başkanlığı (bulunmayan yerlerde defterdarlık) tarafından İTUS sertifikası verilmektedir.

2.1. İTUS Sertifikası İçin Genel Şartlar

Başvuru tarihinden önceki son üç takvim yılı içinde;

- ▶ Vergi mükellefiyetinin bulunması,
- ▶ Mücbir sebep sayılan haller dışındaki nedenlerle, defter ve belgelerin ibrazından imtina edilmemiş olması,

- ▶ Gelir veya kurumlar vergisi, geçici vergi, gelir vergisi stopajı, ÖTV ve KDV (tevkifat hariç) uygulamalarından her birine ait beyanname verme ödevinin her bir vergi türü itibarıyla ikiden fazla aksatılmamış olması (süresinden sonra kendiliğinden verilen beyannameler hariç),
- ▶ Sahte belge veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleme veya kullanma fiili nedeniyle özel esaslara tabi tutulmamış veya tutulmuşsa genel esaslara dönülmüş olması,
- ▶ Cari takvim yılı da dahil olmak üzere son iki takvim yılına ilişkin "tam tasdik" sözleşmesi bulunması

Şartlarının bir arada sağlanması gerekmektedir.

Ayrıca başvuru tarihi itibarıyla;

- ▶ KDV iade taleplerinde özel esaslara tabi olmayı gerektiren bir durumunun bulunmaması,
- ▶ Ödenmesi gereken vergi borcunun bulunmaması (vergilerin fecil edilmiş olması bu şartın ihlali sayılmaz).
- ▶ Sertifika başvurusundan önceki, iade talebinin bulunduğu **birbirini izleyen son beş vergilendirme dönemi** itibarıyla haklarında yazılmış YMM ve/veya vergi inceleme raporlarının olumlu olması, şartlarını taşıması

gerekmektedir.





Birbirini izleyen beş vergilendirme döneminden kasıt, iade hakkı doğuran işlemlerin yapıldığı birbirini izleyen dönemlerdir. Bu dönemler arasında herhangi bir dönemde vergi inceleme raporu veya YMM raporu düzenlenmesini gerektiren bir iade hakkı doğuran işlem bulunmadığı takdirde, bu dönemler, birbirini izleyen beş vergilendirme döneminin hesaplanmasında dikkate alınmaz. Ancak beş olumlu rapor şartını kısmen veya tamamen YMM'lerce düzenlenen raporlarla yerine getiren mükelleflerin indirimli teminattan yararlanabilmeleri için, iade talebinde buldukları dönem için de tam tasdik sözleşmesi yapmış olmaları gerekmektedir.

Diğer yandan son olumlu rapor vergi dairesine intikal ettikten sonra (diğer şartlar da gerçekleşmişse) raporun ilgili olduğu vergilendirme döneminden sonraki dönemlere ilişkin iade talepleri için indirimli teminat uygulamasına başlanır. Raporun ait olduğu vergilendirme döneminden sonraki dönemler için verilen teminatların, indirimli teminat tutarını aşan kısmı iade edilir.

Yukarıda belirtilen genel şartları sağlayan dış ticaret sermaye şirketi ve sektörel dış ticaret şirketi statüsündeki şirketlere başka bir şart aranmaksızın İTUS sertifikası verilecektir. Özel Tüketim Vergisi Kanunu'na ekli (II) sayılı listede yer alan tarifelerdeki taşıtların ihracatını yapan, otomotiv sektöründe faaliyet gösteren dış ticaret sermaye şirketi niteliğindeki imalatçılarda, iade talebinin bulunduğu birbirini izleyen son beş vergilendirme dönemine ilişkin olumlu rapor şartı aranmaz.

3. İTUS SERTİFİKASI İÇİN ÖZEL ŞARTLAR

Yukarıda belirlenen genel şartlar ile birlikte, kendileri için öngörülen özel şartları taşıyan aşağıdaki mükellefler de İTUS sertifikasına hak kazanırlar.

3.1. İhracat İstisnası Kapsamındaki İade Talepleri Bakımından

a. İmalatçılar ve İmalatçı İhracatçılar:

Genel şartlara ek olarak aşağıdaki kriterler de dikkate alınmaktadır.

- ▶ İlgili sicile kayıtlı olan,
- ▶ Ödenmiş sermayelerinin veya son bilançolarında kayıtlı ATİK'lerinin (gayrimenkuller hariç) amortisman düşülmeden önceki toplam tutarı 100 bin TL'yi aşan,
- ▶ Üretim kapasitesi ile bu kapasitenin gerektirdiği iktisadi kıymetlere sahip olduğu kapasite raporuyla teyit edilen,
- ▶ İmalat işinde 20 veya daha fazla işçi çalıştıran (İşçi sayısının tespitinde bizzat imalat işinde çalışan işçiler dikkate alınır. Bunlar dışında kalan yönetici, büro personeli ve muhasebeci gibi personel dikkate alınmaz. Hesaplama, ihracatın gerçekleştiği dönemden önceki 12 aylık ortalama esas alınır)

İmalatçı-ihracatçılar ile ihracat kaydıyla teslimde bulunan imalatçılara, bağlı oldukları vergi dairesi başkanlığına/ defterdarlığa bir dilekçe ile başvurmaları halinde, başvuru tarihini izleyen 15 gün içinde İTUS sertifikası verilecektir.

b. Diğer İhracatçılar (Hizmet İhracatı Yapanlar Hariç)



Genel şartları taşıyan mükelleflerden, son üç takvim yılı itibarıyla yıllık 4 milyon ABD Doları veya son beş takvim yılı itibarıyla yıllık iki milyon ABD Doları ve üzerinde ihracat yapanlara, bu şartları sağladıkları tarihi takip eden yılbaşından itibaren geçerli olmak üzere İTUS sertifikası verilecektir.

3.2. Diğer İade Hakkı Doğuran İşlemler Bakımından

Yukarıda "İhracat İstisnası Kapsamındaki İade Talepleri Bakımından" bölümünde açıklananlar kapsamında olmayan mükelleflerden;

- ▶ Başvuru tarihinden önce vergi dairesine verilmiş olan son yıllık kurumlar vergisi veya gelir vergisi beyannamesinin ekinde yer alan bilançoya göre en az;
 - » Aktif toplamı 40.000.000 TL,
 - » Maddi duran varlıkları toplamı 10.000.000 TL,
 - » Öz sermaye tutarı 20.000.000 TL,
 - » Net satışları 50.000.000 TL,
- ▶ Cari yıl dahil, başvuru tarihinden önceki takvim yılında vergi dairesine verilmiş muhtasar beyannamelere göre aylık ortalama çalıştırılan kişi sayısı 50 veya daha fazla, (Hesaplama, işlemin gerçekleştiği dönemden önceki 12 aylık ortalama esas alınır.) olanlara,

yukarıda açıklanan genel şartları da taşımaları kaydıyla, mükelleflerin bağlı oldukları vergi dairesi başkanlığına/defterdarlığa bir dilekçe ile başvurması halinde, başvuru tarihini izleyen 15 gün içinde "İTUS Sertifikası" verilir.

Bu mükelleflerin KDV iade talepleri, sertifika tarihini içine alan dönemden başlamak üzere, aşağıdaki açıklamalar çerçevesinde yerine getirilir.

4. İTUS SERTİFİKASI UYGULAMASINA GÖRE İADE TALEPLERİNİN BAŞLAYACAĞI DÖNEM

KDV Genel Uygulama Tebliği'nde İTUS sertifikası kapsamında iade taleplerine ilişkin olarak "Son olumlu rapor vergi dairesine intikal ettikten sonra (diğer şartlar da gerçekleşmişse) raporun ilgili olduğu vergilendirme döneminden sonraki DÖNEMLERE İLİŞKİN İADE TALEPLERİ için indirimli teminat uygulamasına başlanır. Raporun ait olduğu vergilendirme döneminden sonraki dönemler için verilen teminatların, indirimli teminat tutarını aşan kısmı iade edilir." açıklaması yer almaktadır.

Aynı hususa 66 No.lu KDV Sirkülerinde yer verilmiş olup, "Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliğinde, son olumlu rapor vergi dairesine intikal ettikten sonra (diğer şartlar da gerçekleşmişse) raporun ilgili olduğu vergilendirme döneminden sonraki dönemlere ilişkin iade talepleri için indirimli teminat uygulamasına başlanacağı ve raporun ait olduğu vergilendirme döneminden sonraki dönemler için verilen teminatların, indirimli teminat tutarını aşan kısmının iade edileceği belirtilmiştir. Bu itibarla, İTUS sertifikası almaya hak kazanan mükelleflerin son raporun ait olduğu dönem ile sertifika tarihi arasındaki iade taleplerinde de indirimli teminat uygulanacağı açıktır." denilmektedir.

Ayrıca, İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 18.06.2015 Tarih ve 61638 sayılı özelgesinde de yukarıdaki ifadeler yer almakla beraber, birbirini izleyen son beş vergilendirme dönemi itibarıyla hakkınızda yazılmış YMM ve/veya vergi inceleme raporlarının olumlu olması kaydıyla son olumlu raporun vergi dairesine intikal ettikten sonra alınmış olan İTUS sertifikasına istinaden



raporun ilgili olduğu vergilendirme döneminden sonraki iade talepleri için %8 oranında teminat mektubu verilmesi yeterli olacağından, daha önce verilen teminat mektuplarının, % 8 oranında verilecek teminat mektupları ile değiştirilmesi mümkün bulunduğuna dair görüş de verilmiştir.

KDV Genel Uygulama Tebliği, 66 no.lu KDV Sirküleri ve bahsi geçen özelgelerde yer alan açıklamalar birlikte değerlendirildiğinde; İTUS sertifikası alınan tarih ile son raporun ait olduğu dönem arasındaki döneme ilişkin olan KDV iade taleplerinde indirimli teminat uygulanması gerekmektedir.

5. İTUS SERTİFİKASININ İPTAL EDİLMESİ

Mükellefleri talepleri üzerine, Kendilerine İTUS sertifikası verilen mükelleflerle ilgili olarak, aşağıdaki hususlardan herhangi birisinin gerçekleşmesi halinde İTUS sertifikası iptal edilir. Sertifikanın iptal edildiği, gerekçesiyle birlikte mükellefe bildirilir. Mükellefin, bu durumun bildirildiği tarihi içine alan ve sonraki dönemlere ait olan veya önceki dönemlere ait olup bu tarihe kadar henüz sonuçlandırılmamış iadelerinde indirimli teminat uygulanmaz.

- a. Tebliğin (IV/B-1.2.) ayrımında belirtilen koşullardan tutarlarla ilgili olanlar dışındaki şartları kaybeden mükellefler ile anılan bölümde belirtilen tutarlarda ve çalıştırılan işçi sayılarında %25'i aşan bir azalma meydana geldiği anlaşılan mükelleflerin sertifikaları iptal edilir.

Mükelleflerin Tebliğin (IV/B-1.2.) ayrımındaki tutarlar karşısındaki durumu, yıllık kurumlar vergisi beyannamesinin verildiği tarihi, ortalama işçi sayısına ilişkin şart karşısındaki durumu ise her bir muhtasar beyannamenin verildiği tarihi izleyen 15 gün içinde

mükellefin bağlı olduğu vergi dairesi müdürlüğüne/mal müdürlüğüne tespit edilir.

- b. Defter ve belgelerini 213 sayılı Kanundaki süreler içinde ibraz etmeyen mükelleflerin sertifikaları sürenin dolduğu günü takip eden gün iptal edilir.
- c. Vergi borçlarını, vadesinde ödemediği anlaşılan mükelleflere, vade tarihinden itibaren 7 gün içinde 6183 sayılı Kanunun 55'inci maddesinde öngörülen ödeme emri veya alacağın teminata bağlanmış olması halinde 56'ncı maddesinde öngörülen yazı tebliğ edilir. Tebliğ tarihinden itibaren 7 gün içinde vergi borcunu ödemeyen mükelleflerin sertifikası iptal edilir.

Ancak, takip edilen vergi borcunun nihai yargı kararı veya düzeltme işlemiyle tamamen kaldırılması halinde; yargı kararının İdare'ye tebliğ edildiği veya düzeltme işleminin yapıldığı tarihi içine alan dönem ve izleyen dönemlerdeki iadeler ile bu tarihe kadar henüz sonuçlandırılmamış iadelerde "İTUS Uygulaması" kapsamında işlem yapılır.

- d. Mükellef hakkında sahte belge veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenlediği veya kullandığı konusunda vergi dairesine "olumsuz rapor" intikal etmesi halinde, raporun vergi dairesine intikal ettiği tarihten sonraki ve bu tarihe kadar henüz sonuçlandırılmamış iade taleplerinde indirimli teminat hükümleri uygulanmaz ve sertifika iptal edilir.

Olumsuz rapora dayanılarak yapılan tarhiyatın nihai yargı kararları ile terkin edilmesi halinde mükellefe tekrar sertifika verilir. Yapılan tarhiyatın nihai yargı kararları ile kısmen veya tamamen onaylanması halin-

de mükellefin Sertifika alabilmesi için (IV/B-1) bölümünde belirtilen şartları tekrar sağlaması gerekir. Yargı kararından önce, mükellefin gerekli şartları yerine getirerek genel esaslara geçmesi halinde, genel esaslara tabi olduğu tarihten sonraki 24 ay süresince özel esaslara tabi olmayı gerektirecek şartların ortaya çıkmaması ve Tebliğin (IV/B-1) bölümünde belirtilen şartları taşımaması kaydıyla, 24 aylık sürenin sonunda mükellefe tekrar sertifika verilir. Sonradan nihai yargı kararının gelmesi halinde yukarıda (c) numaralı ayırımın ikinci paragrafındaki açıklamalara göre işlem yapılmaktadır.

SONUÇ

İndirimli Teminat Uygulaması Sertifikası için aranan genel ve özel şartları birlikte taşıyan mükellefler bağlı oldukları Vergi Dairesi Başkanlığına/Defterdarlığa bir dilekçe ve ekinde borcu yoktur yazısı ile başvurup "İTUS Sertifikası" alabilirler. Böylece mükellefler indirimli teminat uygulamasından yararlanabilecekler ve iade miktarının belirlenen sınırı aşan kısmının (% 8)'i (dış ticaret sermaye şirketleri ve sektörel dış ticaret şirketleri için %4'ü) için teminat verip KDV iade talebinde bulunabileceklerdir.

İTUS sertifikasına sahip olan mükellefler, artırımlı teminat uygulamasından faydalandıklarında ise, nakden iadesi talep edilen tutarın %60'ı oranında banka teminat mektubu vererek KDV iadelerini 5 iş günü içerisinde almaları kolaylığı sağlanmaktadır. İTUS sertifikasına sahip şirketler, banka teminat mektubu kullanırken kredi limitlerinin azalması önlenerek, bankalara ödenecek komisyon ödemesini azaltacak ve şirketlere ciddi anlamda finansal katkı sağlayacaktır.



YEMEK VE YOL YARDIMLARINDA GELİR VERGİSİ VE SGK İSTİSNALARINDA SON DURUM

GİRİŞ

Çalışanlara ücret dışında işverenler tarafından bazı ek menfaatler de sağlanmaktadır. Uygulamada en fazla görülen ek menfaatler yemek ve yol yardımları olarak karşımıza çıkmaktadır.

İşyerine ulaşım için servis hizmeti veya yemek verilmesi dışında personele yemek kartları verilmekte ya da nakit olarak ödeme yapılmaktadır olup ulaşım için yine aynı şekilde şehir içi ulaşım kartları da verildiği görülmektedir.

Yazımızda 1 Temmuz tarihinden itibaren geçerli olan asgari ücret zammı sonrası işçiye verilen yemek ve yol yardımlarının gelir vergisi ve SGK istisnalarının son durumunu inceleyeceğiz.

1. YEMEK YARDIMLARINDA GELİR VERGİSİ VE SGK İSTİSNASI

Türkiye’de günlük yemek ücreti istisnası, işveren tarafından çalışanlarına verilen günlük yemek ücreti olarak adlandırılan bir miktarın vergilendirilmemesi anlamına gelir. Bu



istisna, çalışanların günlük yemek giderlerinin karşılanması amacıyla verilen miktarlar için geçerlidir.

İşverenler tarafından çalışanlara sağlanan yemek ve yol yardımlarının her yıl belirlenen tutarlarda bordroda vergi istisnası uygulanmaktadır. Yemekhane aracılığıyla yemek yardımının yapılması halinde ise bu yardım bordroya konulmadan muhasebede giderleştirilmelidir.

7420 sayılı Kanunla, 1 Aralık 2022 tarihinden itibaren uygulanmak üzere, işverenler tarafından hizmet erbabına işyerinde veya müştemilatında yemek verilmeyen durumlarda, yemek bedelinin nakit olarak verilmesi suretiyle sağlanan menfaatler de istisna kapsamına alınmıştır.

323 Seri No’lu Gelir Vergisi Genel Tebliği ile yemek bedeli istisna tutarı 2023 yılı için **110 TL** (%10 KDV dahil 121,00 TL) olarak yeniden belirlenmiştir.

Hizmet erbabına nakit olarak ödenen yemek bedelinin gelir vergisinden istisna edilebilmesi için;

- ▶ İşverenler tarafından işyerinde veya müştemilatında yemek verilmemesi,
- ▶ Günlük yemek bedelinin KDV dahil 121,00 TL’yi aşmaması,
- ▶ Fiilen çalışılan günlere ilişkin olması

gerekmektedir.

1.1. Çalışanlara İşyerinde veya Müştemilatında Yemek Verilmesi

Gelir Vergisi Kanunu’nun 23/8. maddesine göre çalışanlara işverenlerce yemek verilmek suretiyle sağlanan menfaatler gelir vergisinden müstesnadır. Bu istisnada herhangi bir tutar sınırı bulunmamaktadır. İşverenler tarafından işyerinde veya müştemilatında, çalışanlara yemek vermek suretiyle sağladığı menfaatler gider olarak indirilebilir.

Bu amaçla satın alınan mal ve hizmetler nedeniyle yüklenen KDV, mal ve hizmet bedeline dahil edilmez ve indirim yoluyla giderilir. Bu menfaat nedeniyle damga vergisi hesaplanmaz.

Fatura karşılığında yemek hizmetini sunanlara yapılan ödemeler SGK primine esas kazançta dahil edilmez.

Örnek: X AŞ. ’nin bir lokanta ile anlaşma yapmış olduğunu varsayalım, buna göre lokanta iş günlerinde öğle yemeklerinde yemek çıkartarak X AŞ.’nin işyerine teslim edecektir. Anlaşmaya göre 22 iş günü üzerinden ağustos ayında kişi başı yemek ücreti KDV dahil 3.630 TL’dir.

Bu şekilde personele verilen yemekte tutar sınırı olmadığından sağlanan menfaatin tamamı ücretlinin gelir vergisinden istisna edilecek ve SGK primine esas kazançta dahil edilmeyecektir. Kişi başı aylık 3.300 TL gider yazılacak, 330 TL KDV indirimine konu edilecektir. Damga vergisi de hesaplanmayacaktır.

1.2. Çalışanlara Yemek Kartı, Yemek Çeki Vb. Araçlarla Yemek Sağlanması

İşverenlerce, yemek kartı ve/veya yemek çeki hizmeti veren işletmelerin yemek kartlarına yükleme yapmak veya yemek çeki satın alınmak suretiyle verildiği durumlarda, her bir çalışan için çalışılan günlere ait bir günlük yemek bedelinin 2023 yılı için **110 TL**'yi aşmayan kısmı gelir vergisinden müstesnadır.

Gelir vergisi uygulamasında 110 TL'ye katma değer vergisi dahil değildir. Bu nedenle 110 TL vergiden istisna edilecek, bu bedele isabet eden KDV işveren tarafından indirim konusu yapılacaktır.

Yemek bedeli tutarının 110 TL'yi aşması halinde, aşan kısım (istisna tutarına isabet eden KDV hariç olmak üzere) net ödenen ücret olarak kabul edilecek ve vergiye tabi tutulacaktır.

İstisnaya isabet eden kısım için damga vergisi hesaplanmayacaktır. İstisnaya konu olmayan brüt ücret üzerinden ise binde 7,59 oranında damga vergisinin hesaplanması gerekmektedir.

2022/22 sayılı SGK Genelgesine göre sigortalılar için üçüncü kişilere yemek kartı, yemek çeki vb. araçlarla fatura karşılığı yemek bedeli ödenmesi halinde günlük brüt asgari ücretin %23,65'inin fiilen çalışılan gün sayısı ile çarpılması sonucunda bulunacak tutar, prime esas kazançta dahil edilmeyecektir. 01/07/2023 tarihinden itibaren uygulanan günlük brüt asgari ücret 447,15 TL'dir. Bu hesaba göre günlük **105,75 TL** prime esas kazançta dahil edilmeyecektir.

Örnek: X A.Ş. tarafından 2023/ Temmuz ayında bir çalışanın yemek kartına 2.662 TL yüklenmiştir.

Ay sonunda kişi başı KDV dahil bu tutarda fatura düzenlenmiştir. Sigortalının ilgili ayda 22 gün fiilen çalıştığı varsayıldığında vergiye/prime ilişkin hesaplamaları aşağıdaki gibi olacaktır.

Gelir vergisinde aylık istisna edilecek tutar: $110 \times 22 = \mathbf{2.420 \text{ TL}}$

KDV hariç yemek bedeli 2.420 TL (2.662 / 1,10) olduğundan bu tutarın tamamı gelir vergisinden müstesna olacaktır. Kişi başı aylık 2.420 TL gider yazılacak, 242 TL KDV indirimine konu edilecektir. Damga vergisi hesaplanmayacaktır.

Günlük 105,75 TL prime esas kazançta dahil edilmeyeceğinden aylık istisna tutarı $105,75 \times 22 = 2.326,50 \text{ TL}$ olacaktır. Bu durumda $2.662 - 2.326,50 = \mathbf{335,50 \text{ TL}}$ prime esas kazançta dahil edilecektir.

1.3. Çalışanlara Nakit Olarak Yemek Bedeli Ödenmesi

01/01/2023 tarihinden itibaren çalışanlara nakit olarak ödenen yemek bedelinin 110 TL'si gelir vergisinden müstesnadır. Bunun için işverenler tarafından işyerinde veya müştemilatında yemek verilmemesi ve ödemenin fiilen çalışılan günlere ilişkin olması gerekmektedir. İstisna ile ilgili başka şart yoktur. Personelin yedikleri yemekleri fatura/fiş gibi belgelerle tevsik etmesine gerek yoktur.

Çalışanlara yapılan ve günlük tutarı 110 TL'yi aşan yemek bedeli ödemelerinin, bu tutarı aşan kısmı istisna kapsamında değildir.



İstisnaya isabet eden kısım için damga vergisi hesaplanmaz. İstisnaya konu olmayan brüt ücret üzerinden binde 7,59 oranında damga vergisi hesaplanır.

İşverenlerce işyerinde veya müştemilatında yemek verilmemesi şartıyla, sigortalılara yemek bedeli adı altında nakden yapılan ödemelerin günlük asgari ücretin %23,65' inin fiilen çalışılan gün sayısı ile çarpılması sonucunda bulunacak tutarı prime esas kazançta dahil edilmez. 01/07/2023 tarihinden itibaren uygulanan günlük brüt asgari ücret 447,15 TL'dir. Buna göre günlük **105,75 TL** prime esas kazançta dahil edilmeyecektir.

Örnek: X A.Ş. tarafından 2023/ Temmuz ayında bir çalışana yemek bedeli olarak 3.000 TL ödenmiştir. Sigortalının ilgili ayda 22 gün fiilen çalıştığı varsayıldığında vergiye/prime ilişkin hesaplamaları aşağıdaki gibi olacaktır.

Gelir vergisinde aylık istisna edilecek tutar: $110 \times 22 = 2.420 \text{ TL}$

Net ücret: $3.000 - 2.420 = 580 \text{ TL}$ olup, bu tutar üzerinden gelir vergisi ve damga vergisi hesaplanması gerekecektir.

Günlük 105,75 TL prime esas kazançta dahil edilmeyeceğinden aylık istisna tutarı $105,75 \times 22 = \mathbf{2.326,50 \text{ TL}}$ aylık istisna tutarı olacaktır. Bu durumda $3.000 - 2.326,50 = \mathbf{673,50 \text{ TL}}$ prime esas kazançta dahil edilecektir.

2. YOL YARDIMLARINDA GELİR VERGİSİ VE SGK İSTİSNASI

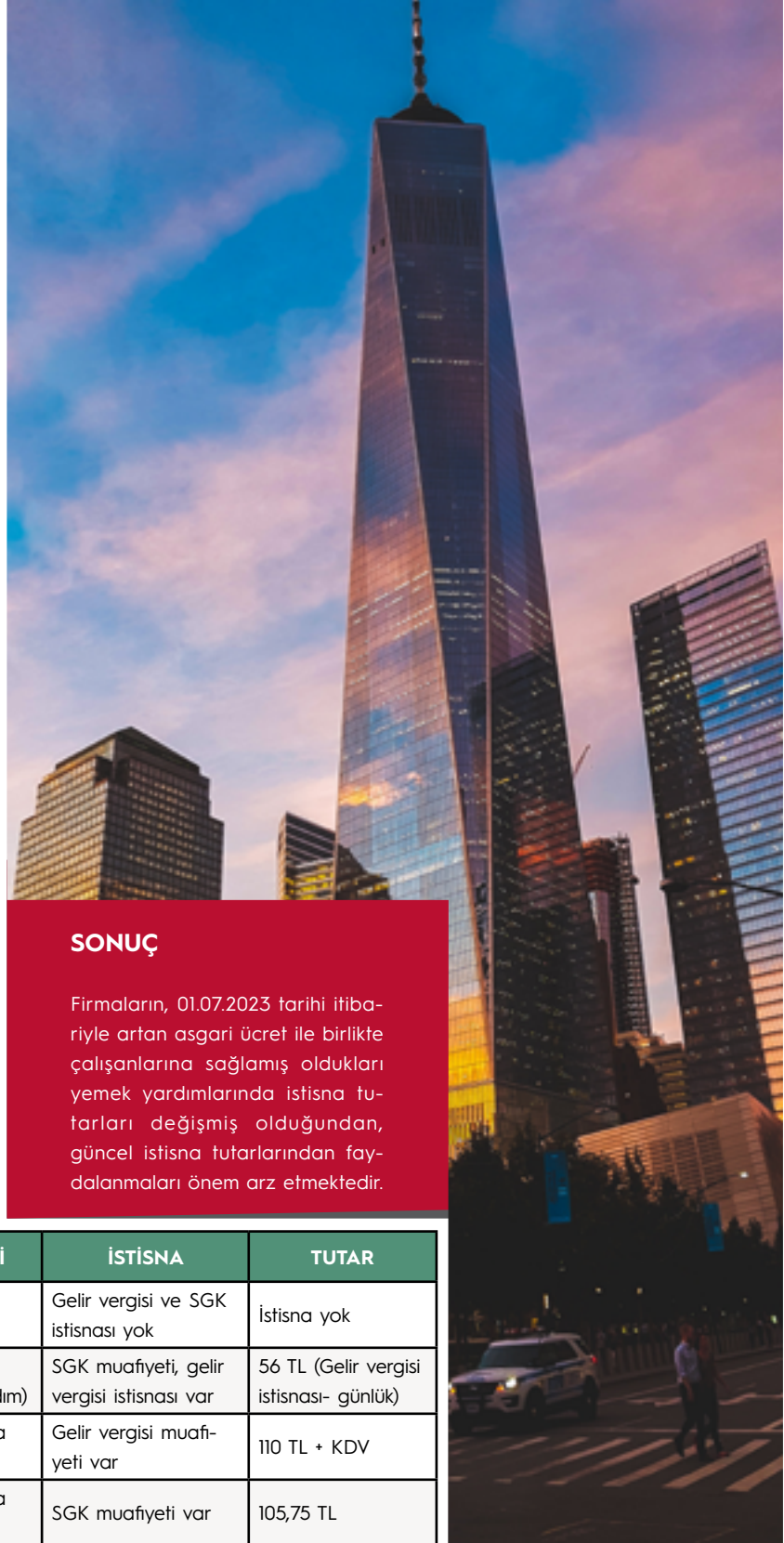
Gelir Vergisi Kanunu 23. maddesinin 10. fıkrasında;

"Hizmet erbabının toplu olarak işyerlerine gidip gelmelerini sağlamak maksadıyla işverenler tarafından

yapılan taşıma giderleri (7194 sayılı kanunun 11 inci maddesiyle eklenen parantez içi hüküm; Yürürlük: 01.01.2020) (İşverenlerce taşıma hizmeti verilmeyen durumlarda, çalışılan günlere ait bir günlük ulaşım bedelinin 10 **(323 Seri No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliği ile 2023 yılı için 56 TL)** (13) Türk lirasını aşması ve buna ilişkin ödemenin toplu taşıma kartı, bileti veya bu amaçla kullanılan ödeme araçlarının temini şeklinde yapılması şarttır. Ödemenin bu tutarı aşması hâlinde aşan kısım ile hizmet erbabına ulaşım bedeli olarak nakden yapılan ödemeler ve bu amaçla sağlanan menfaatler ücret olarak vergilendirilir. Bu istisnanın uygulanmasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye Hazine ve Maliye Bakanlığı yetkilidir.” denilmektedir. Bu şekilde yapılan uygulamada gelir vergisi ve SGK primi hesaplanmayacaktır.

Yol yardımlarında personele verilen nakit yol yardımının herhangi bir istisnası bulunmazken, yardımın yol kartına bakiye yatırılması şeklinde yapılması halinde günlük 56 TL'lik istisna uygulanabilmektedir. Personelin servis ile işyerine gidip gelmesi durumunda da gelir vergisi ve SGK primi hesaplanmayacaktır.

Yemek ve yol yardımlarında istisna uygulaması aşağıdaki tabloda özet olarak görselleştirilmiştir.



SONUÇ

Firmaların, 01.07.2023 tarihi itibarıyla artan asgari ücret ile birlikte çalışanlarına sağlamış oldukları yemek yardımlarında istisna tutarları değişmiş olduğundan, güncel istisna tutarlarından faydalanmaları önem arz etmektedir.

ÖDEME YARDIMI	ÖDEME ŞEKLİ	İSTİSNA	TUTAR
Yol Yardımı	Nakit	Gelir vergisi ve SGK istisnası yok	İstisna yok
Yol Yardımı	Ulaşım Kartı ile ödeme (aynı yardım)	SGK muafiyeti, gelir vergisi istisnası var	56 TL (Gelir vergisi istisnası- günlük)
Yemek Ücreti	Kart / kupon veya nakdi	Gelir vergisi muafiyeti var	110 TL + KDV
Yemek Ücreti	Kart / kupon veya nakdi	SGK muafiyeti var	105,75 TL



YENİDEN DEĞERLEME DEĞER ARTIŞ FONLARININ DEĞERLEME SONRASI KULLANIMI

GİRİŞ

Bilindiği üzere duran varlıklar, şirketlerin bilançolarında maliyet (satın alma) bedelleri ile yer almaktadır. Özellikle son yıllarda meydana gelen yüksek enflasyon nedeniyle şirket mali tablolarında yer alan duran varlıklar, gerçek değerlerine nazaran çok daha düşük bedeller ile izlenmekte ve bu durum da mali tabloların gerçekçi sonuçlar vermesine neden olmaktadır. Ayrıca maliyet bedelleri ile izlenen duran varlıkların, satılması durumunda çok yüksek tutarlarda satış geliri ortaya çıkmakta olup, söz konusu gelirin yüksek olması nedeniyle de şirketler ilave vergi yükü ile karşı karşıya kalmaktadır.

Çeşitli Kanunlarda yer alan düzenlemeler ile bazı duran varlıklara belirli şartlar altında olmak üzere yeniden değerlendirme imkanı getirilmiştir. Bu imkan sayesinde şirketlerin bilançolarında yer alan bazı duran varlıkların maliyet değerleri ile birikmiş amortismanları belirli bir katsayı kullanılarak yeniden değerlemeye tabi tutulmakta ve böylece şirketlerin bilançolarında yer alan duran varlıkların net defter değerlerinde artış meydana gelmektedir. Söz konusu artış tutarı bilançonun pasif tarafında Özkaynak grubu altında yer alan "522 Maddi Duran Varlık Yeniden Değerleme Artışları" hesabında takip edilmektedir. Bu çalışmamızda Özkaynaklar hesap grubunda yer alan değer artış fonlarının nasıl kullanılabileceği hakkında bilgilere yer vereceğiz.

1. YENİDEN DEĞER ARTIŞ FONLARI

Yeniden değerlendirme uygulaması Vergi Usul Kanunu(VUK)'na, 205 Sayılı Kanun ile 1963 yılında eklenen geçici 11. madde ile giriş yapmıştır. 1987 yılında ise 3332 sayılı Kanun'un 16. maddesi ile VUK'ta yapılan değişiklik sonrasında yeniden değerlemenin hükümlerinin yer aldığı geçici 11. madde, Mükerrer 298. madde olarak değiştirilmiştir.



2018 yılında 7144 sayılı Kanun'un 5. maddesi ile VUK'a Geçici 31. madde eklenmiş olup, söz konusu maddenin yürürlüğe girdiği 25.05.2018 tarihi itibarıyla şirketlerin aktiflerinde kayıtlı bulunan taşınmazlarını 30.09.2018 tarihine kadar, değer artışı tutarı üzerinden %5 oranında hesaplanacak verginin beyan edilip ödenmesi koşuluyla yeniden değerlendirme imkanı tanınmıştır. Düzenleme kapsamına sadece taşınmazların girmesi, düzenlemeden faydalanmak için net değer artışı tutarı üzerinden %5 oranında hesaplanacak verginin yüksek

olması nedeniyle, bu düzenlemeden sadece sınırlı sayıdaki şirketler yararlanmış ve düzenleme beklenen karşılığı bulamamıştır.

2021 yılında 7326 Sayılı Kanun'un 11. maddesi ile 213 Sayılı VUK'un geçici 31. maddesine iki yeni fıkra eklenmiş olup, böylece yeniden değerlendirme uygulamasının geniş kitlelere hitap etmesi sağlanmış ve birçok şirket bu avantajlardan faydalanmıştır. Yapılan değişiklik ile sadece taşınmazlar için olan uygulamanın alanı genişletilmiş, amortisman tabii diğer iktisadi kıymetler için yeniden değerlendirme imkanı getirilmiştir. Ayrıca pasifte özel bir fon hesabında kayıt altına alınan değer artışı tutarı üzerinden hesaplanan %5'lik vergi oranı da %2'ye düşürülmüştür.

Hem uygulamanın kapsamının genişletilmesi hem de net değer artışı üzerinden hesaplanan verginin %2'ye düşürülmesi ile birçok şirket açısından yeniden değerlendirme uygulaması avantajlı hale getirmiştir. Yeniden değerlendirme imkanından faydalanmak isteyen şirketler için 31.12.2021 tarihine kadar yararlanma şartı getirilmiş olup, birçok şirket bu madde hükümleri kapsamında yeniden değerlendirme yapmış ve uygulamanın avantajlarından faydalanmıştır.

14.10.2021 tarihli 7338 Sayılı Kanun ile 213 Sayılı VUK'ta yer alan bazı hükümlerde değişiklikler yapılmış olup, yapılan değişiklikler sonucunda yeniden değerlendirme uygulamasında da önemli revizyonlar ger-

çekleşmiştir. VUK Geçici 31. madde kapsamında yeniden değerlendirme imkanı 31.12.2021 tarihinde sona erdiğinden dolayı, 213 Sayılı VUK'a eklenen Geçici 32. madde ile ve tek seferlik yeniden değerlendirme uygulamasından yararlanmanın süresi uzatılmıştır. Ayrıca VUK Mükerrer 298. maddesine "Ç" fıkrası eklenmiş ve söz konusu maddenin başlığı da "Enflasyon Düzeltmesi Yeniden Değerleme Oranı ve Yeniden Değerleme" şeklinde değiştirilmiştir. Bu düzenleme ile yeniden değerlendirme uygulaması sürekli hale getirilmiş olup, enflasyon düzeltmesine ilişkin şartların oluşmadığı geçici vergilendirme dönemlerinde ve dönem sonlarında uygulanabilecektir. VUK Mükerrer 298. maddesinin "Ç" fıkrası kapsamında yapılan yeniden değerlendirme uygulaması kapsamında bir vergi hesaplanmayacağı için, bu uygulama şirketlere ilave bir maliyet getirmeyecektir.

2. YENİDEN DEĞER ARTIŞ FONLARININ KULLANILABİLECEĞİ ALANLAR

213 Sayılı VUK'un farklı maddelerinde yer alan yeniden değerlendirme uygulaması ile Özkaynaklar hesap grubunda kayıtlara alınan yeniden değer artış fonları için ayrı ayrı özellikli durumlar bulunmaktadır.



2.1. Geçici 31. Madde Kapsamında 30.09.2018 Tarihine Kadar Yapılan Yeniden Değerlemeden Kaynaklı Değer Artış Fonu

VUK Geçici 31. madde kapsamında 30.09.2018 tarihine kadar yapılan yeniden değerlendirme uygulamasının detayıyla ilgili usul, esas ve örnekler 500 Sıra No'lu VUK Genel Tebliği'nde yer almaktadır. Buna göre;

- ▶ Değer artışı tutarının, mükellefler tarafından istenildiğinde sermayeye ilave edilmesi mümkün bulunmaktadır.
- ▶ Fonun sermayeye ilave edilme dışında herhangi bir şekilde başka bir hesaba nakledilen veya işletmeden çekilen kısmı, bu işlemin yapıldığı dönem kazancı ile ilişkilendirilmeksizin bu dönemde gelir veya kurumlar vergisine tabi tutulur. Şirketin tasfiyesi halinde de bu kapsamda işlem tesis edilir.
- ▶ Ancak 193 sayılı Kanunun 81. maddesinde sayılan devir ve tür değiştirme halleri ile 5520 sayılı Kanuna göre yapılan devir ve bölünme hallerinde, fon hesabında yer alan tutarlar işletmeden çekilmiş veya başka bir hesaba nakledilmiş sayılmaz.
- ▶ Yeniden değerlemeye tabi tutulan taşınmazların satılması veya herhangi bir şekilde elden çıkarılması halinde, pasifte özel fon hesabında gösterilen değer artışı tutarları, **satış kazancına dâhil edilmez**. Bu durumda fon hesabı kayıtlarda kalmaya devam eder.

2.2. Geçici 31. Madde Kapsamında 31.12.2021 Tarihine Kadar Yapılan Yeniden Değerlemeden Kaynaklı Değer Artış Fonu

VUK Geçici 31. maddesi kapsamında 31.12.2021 tarihine kadar yapılan yeniden değerlendirme uygulamasının detayıyla ilgili usul, esas ve örnekler 530 Sıra No'lu VUK Genel Tebliği'nde yer almaktadır. Buna göre,

- ▶ Değer artışı tutarının, mükellefler tarafından istenildiğinde sermayeye ilave edilmesi mümkün bulunmaktadır.
- ▶ Fonun sermayeye ilave edilme dışında herhangi bir şekilde başka bir hesaba nakledilen veya işletmeden çekilen kısmı, bu işlemin yapıldığı dönem kazancı ile ilişkilendirilmeksizin bu dönemde gelir veya kurumlar vergisine tabi tutulur. Şirketin tasfiyesi halinde de bu kapsamda işlem tesis edilir.
- ▶ Ancak 193 sayılı Kanunun 81. maddesinde sayılan devir ve tür değiştirme halleri ile 5520 sayılı Kanuna göre yapılan devir ve bölünme hallerinde, fon hesabında yer alan tutarlar işletmeden çekilmiş veya başka bir hesaba nakledilmiş sayılmaz.
- ▶ Yeniden değerlemeye tabi tutulan taşınmazların satılması veya herhangi bir şekilde elden çıkarılması halinde, pasifte özel fon hesabında gösterilen değer artışı tutarları, **satış kazancına dâhil edilmez**. Bu durumda fon hesabı kayıtlarda kalmaya devam eder.



2.3. Geçici 32. Madde Kapsamında ve Mükerrer 298/Ç Maddesi Kapsamında Yapılan Yeniden Değerlemeden Kaynaklı Değer Artış Fonu

VUK Geçici 32. Maddesi ve VUK Mükerrer 298/Ç Maddesi kapsamında yapılan yeniden değerlendirme uygulamasının detayıyla ilgili usul, esas ve örnekler 537 Sıra No'lu VUK Genel Tebliği'nde yer almaktadır. Buna göre,

- ▶ Pasifte özel bir fon hesabında gösterilen değer artışı tutarı, değer artış fonu hesabında tutulabileceği gibi mükellefler tarafından istenildiğinde kısmen veya tamamen sermayeye ilave edilebilir. Bu işlemler kâr dağıtımı sayılmaz.
- ▶ Söz konusu fon hesabındaki tutarların sermayeye ilave edilme dışında herhangi bir şekilde başka bir hesaba nakledilen veya işletmeden çekilen kısmı, bu işlemin yapıldığı dönem kazancı ile ilişkilendirilmeksizin bu dönemde gelir veya kurumlar vergisine tabi tutulur. Tasfiye halinde de bu kapsamda işlem tesis edilir.
- ▶ 193 sayılı Kanununun 81. maddesinde sayılan devir ve tür değiştirme halleri ile 5520 sayılı Kanuna göre yapılan devir ve bölünme hallerinde, fon hesabında yer alan tutarlar işletmeden çekilmiş veya başka bir hesaba nakledilmiş sayılmaz.

Yeniden değerlemeye tabi tutulan iktisadi kıymetlerin elden çıkarılması durumunda ise VUK Geçici 32. madde ve VUK Mükerrer 298/Ç maddesine göre oluşan değer artış fonlarında farklı uygulamalar mevcuttur.

VUK Geçici 32. maddeye göre yeniden değerlemeye tabi tutulan iktisadi kıymetlerin satış, devir, işletmeden çekiş, tasfiye gibi nedenlerle elden

çıkarılması halinde, bunlara isabet eden ve pasifte özel bir fon hesabında gösterilen değer artışı tutarları, kazancın tespitinde dikkate alınmaz ve fon hesabı kayıtlarda kalmaya devam eder.

VUK Mükerrer 298/Ç maddesine göre yeniden değerlemeye tabi tutulan iktisadi kıymetlerin satış, devir işletmeden çekiş, tasfiye gibi nedenlerle elden çıkarılması halinde ise bunlara isabet eden ve bilançonun pasifinde özel bir fon hesabında gösterilen değer artışları aynen amortismanlar gibi muameleye tabi tutulur. **Başka bir ifadeyle söz konusu değer artış fonlarının gelir olarak dikkate alınması gerekmektedir.** Sermayeye ilave edilen değer artışları, satış veya herhangi bir şekilde elden çıkarmaya ilişkin kar ve zararın tespitinde dikkate alınmayacaktır. Ancak, elden çıkarılan iktisadi kıymetlere ait değer artışlarının sermayeye ilavesi halinde, elden çıkarma sırasında birikmiş amortisman gibi mütalaa edilmeyen değer artışları, faaliyete devam edilen süre içerisinde herhangi bir suretle sermayeden çekilirse, çekilen kısım o dönemin kazancı sayılarak vergiye tabi tutulması gerekmektedir.

3. 2023 YILI SONUNDA UYGULANACAK ENFLASYON DÜZELTMESİNDE YENİDEN DEĞER ARTIŞ FONLARI

VUK Geçici 31. maddesi kapsamında yapılan yeniden değerlemeye tabi tutulan iktisadi kıymetlerin elden çıkarılmasından önce 213 sayılı Kanununun Mükerrer 298. maddesi uyarınca enflasyon düzeltmesi yapılmasına ilişkin şartların oluşması halinde, pasifte özel bir fon hesabında tutulan değer artışı tutarları özsermayeden düşülmek suretiyle enflasyon düzeltmesi yapılır. Fon hesabının sermayeye eklenmesi halinde de, bu

tutar sermaye hesabından düşülerek anılan madde uyarınca enflasyon düzeltmesi yapılması gerekmektedir.

VUK Geçici 32. maddesi ve VUK Mükerrer 298/Ç maddesi kapsamında yeniden değerlemeye tabi tutulan iktisadi kıymetlerin elden çıkarılmasından önce, 213 sayılı Kanununun ilgili hükümleri kapsamında enflasyon düzeltmesi yapma zorunluluğunun oluşması halinde, özsermaye kalemlerinin enflasyon düzeltmesine tabi tutulmasında, yeniden değerlendirme değer artış fonu özsermayeden düşülmek suretiyle enflasyon düzeltmesi yapılmalıdır. Ayrıca mezkûr değer artış fonunun sermayeye eklenmiş olması halinde de, bu tutar sermaye hesabından düşülerek enflasyon düzeltmesi yapılır. Diğer bir ifade ile değer artış fonunun sermayeye ilavesi nedeniyle oluşan sermaye artışları da sermaye artışı olarak dikkate alınmayacak ve enflasyon düzeltmesine tabi tutulmayacaktır.

213 sayılı Kanununun Mükerrer 298. maddesinin (A) fıkrası ve geçici 33. maddesi uyarınca, enflasyon düzeltmesi yapma zorunluluğunun bulunduğu dönemlerde, Mükerrer 298/Ç maddesi kapsamında yeniden değerlendirme yapılamayacaktır. Ancak, enflasyon düzeltmesi yapma zorunluluğunun bulunmadığı müteakip ilk hesap döneminden itibaren, bu kapsamda yeniden değerlendirme uygulamasına devam olunabilir. Bu durumda amortismanla tabi iktisadi kıymetlerin yeniden değerlendirilmesine esas değerler olarak, enflasyon düzeltmesine tabi tutulmuş son bilanço da yer alan değerler dikkate alınmalıdır. Bu değerlerin tespitinde, iktisadi kıymetler için amortismanın herhangi bir hesap döneminde ayrılmamış olması durumunda, bu amortismanlar tam olarak ayrılmış varsayılacaktır.

VUK 298. maddesinde yer alan şartların gerçekleşmesinden dolayı 31.12.2021 tarihli mali tablolarda enf-

lasyon düzeltilmesinin uygulanması gerekmektedir. Ancak 7325 Sayılı Kanun ile söz konusu uygulama şartlarına bakılmaksızın 31.12.2023 tarihine ertelenmiştir. 31.12.2021 tarihli mali tablolarında yapılacak olan enflasyon düzeltilmesi için yayımlanan Taslak Tebliğ'in 7. maddesinde düzeltilme işlemi ile ilgili açıklamalar yer almaktadır. Bu açıklamalara göre Özsermaye içerisinde yer alan bazı kalemler düzeltilmiş bilançoda gösterilmeyecek ve bu kalemler geçmiş yıl kar veya zararı hesabına aktarılarak kapatılacaktır. Bilançoda gösterilmeyecek olan bu kalemler arasında "VUK Geçici 31. maddesi uyarınca oluşturulan yeniden değerlendirme değer artış fonu hesabı" da yer almakta olup, söz konusu tutarlar 570 Geçmiş Yıllar Karları hesabına virmanlanarak kapatılacaktır. Taslak Tebliğ yayımı sırasında VUK Geçici 32. maddesi ve VUK Mükerrer 298/Ç maddesi kapsamındaki yeniden değerlendirme uygulamaları yürürlükte olmamakla birlikte, bu maddeler kapsamında yapılan yeniden değerlendirme sonrasında oluşan değer artış fonlarının da Geçici 31. maddesinde olduğu gibi 570 Geçmiş Yıllar Karları hesabına virmanlanarak kapatılması muhtemeldir. Bu konu hakkında yeni yayımlanacak Tebliğ'de detaylı açıklamaların yer alması beklenmektedir.

SONUÇ

Yeniden değerlendirme uygulaması şirketlerin bilançolarında iyileştirme imkanı getirmekle birlikte birçok konuda da vergisel avantaj sağlamaktadır. Yeniden değerlendirme uygulaması sonrasında özkaynaklar hesap grubunda yer alan değer artış fonları hakkında alınacak olan kararlar da vergisel açıdan avantaj yaratabilmekte ya da ilave vergi yüküne neden olabilmektedir.

Değer artış fonlarının sermayeye eklenmesi mümkün olmakla birlikte, sermayeye eklenme dışında başka bir hesaba nakledilmesi veya işletmeden çekilmesi durumunda, işlemin yapıldığı dönem kazancı ile ilişkilendirilmeksizin ilgili dönemde gelir veya kurumlar vergisine tabi tutulacaktır.

VUK Geçici 31 ve 32. maddeleri kapsamında yeniden değerlendirme yapılan bir sabit satılması durumunda yeniden değerlendirme fonları hesabında yer alan tutarlar, kazancın tespitinde dikkate alınmayacak ve fon hesabı kayıtlarda kalmaya devam edecektir. Ancak VUK Mükerrer 298/Ç maddesi kapsamında yeniden değerlendirme

yapılan bir sabit satılması durumunda ise fon hesabında gösterilen değer artışları aynen amortismanlar gibi muameleye tabi tutulacaktır. Başka bir ifadeyle söz konusu değer artış fonlarının gelir olarak dikkate alınması gerekmektedir. Özellikle satılması planlanan sabit kıymetler için VUK Mükerrer 298/Ç maddesi kapsamında bir değer artış fonu bulunuyorsa, bu sabit kıymetin satışı öncesinde değer artış fonunda yer alan tutarın sermayeye eklenmesi önemli bir vergisel avantaj sağlayacaktır.

Bu sene sonu yapılması beklenen enflasyon düzeltilmesinde ise sermaye hesabı için düzeltilme işlemi yapılırken, bu hesaba eklenen değer artış fonları düzeltilme hesaplamasında kapsam dışı bırakılacak ve enflasyon düzeltilmesine tabi tutulmayacaktır. Yeniden değerlendirme uygulaması kapsamında ortaya çıkan ve ayrı bir hesapta takip edilen değer artış fonlarının ise uygulamanın usul ve esaslarının açıklandığı Tebliğ'de enflasyon düzeltilmesi uygulamasında Geçmiş Yıl Karlarına virmanlanarak enflasyon düzeltilmesi kapsamının dışında bırakılacaktır.





VERGİ UYUŞMAZLIKLARINDA İZAHA DAVET UYGULAMASI

GİRİŞ

İzaha davet uygulaması vergiye gönüllü uyumun artırılması, maliyetlerin azaltılması ve kayıt dışı ekonomi ile etkin bir şekilde mücadele edilmesi amacıyla hayatımıza girmiş bir uygulamadır. Gelir İdaresi çeşitli bilgi, belge, bulgularla elde ettiği verilerin incelenmesi neticesinde vergi kaybına neden olma ihtimalleri bulunan mükelleflerden açıklama talep edebilmektedir. İdare tarafından yapılan tespitlere ilişkin olarak öncelikle mükelleflerden açıklama talep edilmekte, mükelleflerin olayların gerçek mahiyetinin tespitinde katkıda bulunması, vergiye gönüllü uyumun artırılması amaçlanmaktadır.

Bu kapsamda çalışmamızda izaha davet uygulamasını, Vergi Usul Kanunu kapsamında çıkan 519 No.lu Vergi Usul Kanunu Tebliği kapsamında irdelemeye çalışacağız.



1. İZAHA DAVET UYGULAMASININ AMACI VE KAPSAMI

Vergi Usul Kanununun 341'inci maddesinde "vergi ziyayı", mükellefin veya sorumlunun vergilendirme ile ilgili ödevlerini zamanında yerine getirmemesi veya eksik yerine getirmesi yüzünden, verginin zamanında tahakkuk ettirilmemesi veya eksik tahakkuk ettirilmesi olarak tanımlanmıştır. Aynı maddeye göre, şahsi, medeni haller veya aile durumu hakkında gerçeğe aykırı beyanlar ile sair suretlerle verginin noksan tahakkuk ettirilmesine veya haksız yere geri verilmesine sebebiyet vermek de vergi ziyayı hükmünde değerlendirilmiştir.

İzaha davet uygulaması kapsamında, vergi mükellefiyetine ilişkin yükümlülük ve ödevlerin tam olarak yerine getirilip getirilmediğinin tespiti amacıyla ve vergi kanunlarının verdiği yetkiler çerçevesinde vergi idaresi, kamu idare ve müesseselerinden, mükellefler veya mükelleflerle muamelede bulunan diğer gerçek ve tüzel kişilerden çeşitli bilgiler toplayarak mükellefler nezdinde inceleme ve denetimler yapmaktadır.

Yapılan inceleme ve denetimlerde vergi ziyayı tespit edilmesi halinde, mükellefler cezalı tarhiyata muhatap olabilmektedir. Ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu sağlamaya yönelik vergi incelemesi başta olmak üzere idarece gerçekleştirilen işlemler, süreci uzatabilmekte, bu da hem mükellefleri ciddi sıkıntılara sokmakta hem de vergiye uyum maliyetlerini artırmaktadır.



1.1. Ön Tespit Kapsamında İzaha Davet

Yetkili merciler tarafından verginin kaybına uğradığına ilişkin emareler bulunduğu dair bazı tespitlerde bulunabilmekte ve vergi kanunlarının verdiği yetki kapsamında idare mükelleflerden veya mükelleflerle ticari ilişkisi bulunan kişilerden doğrudan veya dolaylı yollardan bilgi ve veriler temin edebilmektedir. Temin edilen bilgi, belge ve diğer bulgular ön tespit ve izah değerlendirme komisyonuna iletilmektedir. Komisyonun yaptığı inceleme ve değerlendirme neticesinde vergi kaybına sebep olabileceğine dair yapılan tespitler mevzuatımızda ön tespit olarak tanımlanmaktadır. 519 no.lu Vergi Usul Kanunu Tebliğine göre ön tespit iki şartı bulunmaktadır.

Bu şartlardan birincisi vergi incelemesine başlanılmamış veya takdir komisyonuna sevk işleminin yapılmamış olması gerekmektedir. Vergi Usul Kanununun 370'inci maddesinde bahsi geçen vergi incelemesine başlanılmamış olması, takdir komisyonuna sevk edilmemiş olması, ön tespitin ilgili olduğu konuya ilişkin olarak, tespit tarihine kadar mükellef nezdinde bir vergi incelemesine başlanılmamış olması veya mükellefin takdir komisyonuna sevk edilmiş olmasını ifade etmektedir.

İkinci şart ise mükellef nezdinde ihbarda bulunulmamış olmasıdır. Yani yetkili merciler tarafından yapılmış ön tespitle ilgili konu hakkında, tespit tarihine kadar ihbarda mükellefle ilgili ihbarda bulunulmamış olması gerekmektedir. Öte yandan 519 no.lu Tebliğde konuyla ilgili olarak, haklarında ön tespit konusuna ilişkin ihbar bulunan mükelleflere izaha davet yazısı ya da sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge (SMİYB) kullanılmasına ilişkin ön tespit yazısı (SMİYB ön tespit yazısı) tebliğ edilmesine, ön tespit konusu ile ilgili bulunmayan ihbarlar ise izaha davete veya SMİYB ön tespit yazısının tebliğ edilmesine engel teşkil etmeyeceği ifade edilmiştir.



Uygulamada komisyon tarafından izaha davet kapsamında haklarında ön tespit yapılanlara, gerekli açıklamaların yer aldığı "İzaha Davet Yazısı" gönderilmekte ve;

- ▶ İzaha davet yazısının tebliği tarihinden itibaren 30 gün içerisinde ön tespitle ilgili olarak gerekli izahın yapılması halinde izahın komisyonca değerlendirileceği,
- ▶ Komisyonca yapılan değerlendirme sonucunda vergi ziyana sebebiyet verilmediğinin ve beyanname verilmesini gerektirir bir durum bulunmadığının anlaşılması halinde, söz konusu ön tespitle ilgili olarak vergi incelemesine ve takdir komisyonuna sevk işleminin yapılmayacağı,
- ▶ Ön tespite ilişkin olarak yapılan izahın; izaha davet yazısında yer verilen ziyaa uğramış olabilecek vergi tutarını doğrular nitelikte olması veya yeterli bulunmaması halinde, bu yöndeki değerlendirme sonucunu içeren yazının tebliğ edildiği tarihten itibaren 30 gün içerisinde, hiç verilmemiş olan vergi beyannamelerinin verilmesi, eksik veya yanlış yapılan vergi beyanının tamamlanması veya düzeltilmesi ve ödeme süresi geçmiş bulunan vergilerin, ödemenin geciktirildiği her ay ve kesri için, 6183 sayılı Kanunun 51'inci maddesinde belirtilen nispete uygulanacak gecikme zammı oranında bir zamlı (izah zammı) aynı sürede ödenmesi şartıyla vergi ziyaa uğramış olabilecek vergi tutarını üzerinden %20 oranında (indirilmiş olarak) kesileceği,
- ▶ Vergi Usul Kanununun 370'inci maddesinin (a) fıkrası kapsamında %20 oranında vergi ziyaa uğramış olabilecek vergi tutarını kesilmesi halinde bu ceza için, uzlaşma talep edilebileceği veya cezada indirim müessesesinden yararlanılabileceği,
- ▶ Mükellefin, yapacağı izahı desteklemek amacıyla, başta defter ve belgeler olmak üzere Vergi Usul Kanununun 3'üncü maddesi kapsamında her türlü delili sunabileceği,
- ▶ Yapılan izahın; ziyaa uğramış olabilecek vergi tutarını doğrular nitelikte olması veya yeterli bulunmaması ve bu duruma uygun olarak beyanname verilmemiş

olması halinde vergi incelemesine veya takdir komisyonuna sevk işlemlerinin yapılacağı,

- ▶ Davet konusu ön tespitle ilgili olarak Vergi Usul Kanununun 371'inci maddesinde yer alan pişmanlık hükümlerinden yararlanılamayacağı

hususlarına yer verilmektedir.

Kendisine izaha davet yazısı tebliğ edilenlerin tebliğ tarihinden itibaren 30 gün içerisinde yetkili komisyona izahta bulunmaları gerekmekte olup, yasal süresinde yapılan izah, komisyonca en geç 45 gün içinde değerlendirilerek sonuca bağlanmaktadır.

Yapılan ön tespite ilişkin vergi ziyana neden olunmadığı yönünde mükellefçe izahta bulunulması üzerine, mükellefin izahının komisyonca yeterli bulunması ve beyanname verilmesini veya vergi beyanının tamamlanmasını gerektirir bir durum olmadığının değerlendirilmesi halinde, değerlendirme sonucunu içeren yazı mükellefe tebliğ edilir ve mükellef hakkında söz konusu tespitle ilgili olarak vergi incelemesine ve takdir komisyonuna sevk işlemi yapılmamaktadır.

Mükellefçe yapılan izahın değerlendirilmesi sonucu vergi ziyana neden olduğunun tespit edilmesi durumunda yapılan ön tespite ilişkin olarak, mükelleflerce yapılan izahın, izaha davet yazısında yer verilen ziyaa uğramış olabilecek vergi tutarını doğrular nitelikte olduğunun veya söz konusu ön tespite ilişkin yapılan izahın yeterli bulunmaması beyanname verilmesini gerektiren bir durumun bulunduğu komisyonca değerlendirilmesi halinde, değerlendirme sonucunu içeren yazının tebliğ edildiği tarihten itibaren 30 gün içerisinde hiç verilmemiş olan vergi beyannamelerinin verilmesi, eksik veya yanlış yapılan vergi beyanının tamamlanması veya düzeltilmesi, ödeme süresi geçmiş bulunan vergilerin, ödemenin geciktirildiği her ay

ve kesri için, 6183 sayılı Kanunun 51'inci maddesinde belirtilen nispette uygulanacak gecikme zammı oranındaki izah zammıyla ödenmesi şartlarıyla vergi ziyai cezası, ziyaa uğratılan vergi üzerinden %20 oranında kesilmektedir.

Yapılan izahın; ziyaa uğramış olabilecek vergi tutarını doğrular nitelikte olması veya yeterli bulunmaması ve mükellef tarafından beyanname verilmemiş olması halinde vergi incelemesine veya takdir komisyonuna sevk işlemleri yapılır.

Mükellef tarafından beyanname verilmiş olmakla birlikte beyan edilen verginin, değerlendirme sonucunu içeren yazıda yer verilen ziyaa uğramış olabilecek vergi tutarından az olması durumunda da vergi incelemesine veya takdir komisyonuna sevk işlemleri yapılır. Şu kadar ki, komisyonun değerlendirme sonucunu içeren yazısının tebliğ edildiği tarihten itibaren 30 gün içinde verilen beyanname ile tahakkuk eden verginin aynı süre içerisinde, ödemenin geciktiği her ay ve kesri için, 6183 sayılı Kanunun 51'inci maddesinde belirtilen nispette uygulanacak gecikme zammı oranındaki izah zammıyla ödenmesi halinde vergi ziyai cezası, ziyaa uğratılan vergi üzerinden %20 oranında kesilmektedir.

Mükellefin kendisine tebliğ edilen İzaha davet yazısına 30 gün içinde cevap vermemesi veya izahta bulunmadığı durumlarda komisyon tarafından izaha davet yazısında yer verilen ziyaa uğramış olabilecek vergi tutarının beyan edilmesi gerektiğine karar verilir. Komisyonun değerlendirme sonucunu içeren yazısının tebliğ edildiği tarihten itibaren 30 gün içerisinde hiç verilmemiş olan vergi beyannamelerinin verilmesi, eksik veya yanlış yapılan vergi beyanının tamamlanması veya düzeltilmesi, ödeme süresi geçmiş bulunan vergilerin, ödemenin geciktiği her ay ve kesri için, 6183 sayılı Kanunun 51'inci maddesinde belirtilen nispette uygulanacak gecikme zammı oranındaki izah zammıyla ödenmesi şartlarıyla vergi ziyai cezası, ziyaa uğratılan vergi üzerinden %20 oranında kesilmektedir.



1.2. İzaha Davet Kapsamında Verilen Beyannameler Üzerine Tahakkuk Eden Vergi ve Cezaların 30 Gün İçinde Ödenmesi ve Ödenmemesi Durumu

İzaha davet edilen mükellefler ön tespit konusunda belirtilen konunun etkilediği tüm vergilere ilişkin olarak asgari ön tespit tutanağında belirtilen matrah veya vergi farkını kapsayacak şekilde beyanname vereceklerdir. Ön tespit tutanağında referans numarası yer alır. Bu numara; izaha davet yazısı, yapılan izah, izah değerlendirme sonuç yazısı ve izaha konu beyannameler arasındaki eşgüdümü sağlar. Bu nedenle izaha davet yazısına konu olan vergiye ilişkin verilecek beyannamelerde referans numarasına yer verilmesi gerekmektedir. Ön tespit tutanağında yer alan referans numarasının, izaha davet kapsamında, elektronik ortamda verilen beyannamenin ilgili alanına, kâğıt ortamında verilen beyannamenin ise sağ üst köşesine ayrıca yazılması gerekmektedir.

Düzenlemeye göre, izaha davet düzenlemesi kapsamında verilen beyanname üzerine tahakkuk eden vergiler ile izah zammının 30 günlük süre içerisinde ödenmemesi durumunda, %20 oranında kesilmiş olan **indirimli cezanın, %50 oranı esas alınarak tamamlanması ve izah zammının gecikme faizine dönüştürülmesi gerekmektedir.** Bu durumda, verilen beyannameler normal süresinden sonra kendiliğinden verilen beyannamelere yapılan işlemlere göre %50 oranında vergi ziyai cezası kesilecektir.

1.3. Sahte veya Muhteviyatı İtibarıyla Yanıltıcı Belge Kullanılması Durumunda İzaha Davet

Vergi Usul Kanununun 359'uncu maddesinde yer alan kaçakçılık fiilleriyle verginin ziyaa uğratılmış olabileceği hallerde haklarında ön tespit yapılanlar izaha davet yazısı gönderilmemektedir.

Sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanma fiilinin işlenmiş olabileceğine dair yapılan ön tespitlerde, kullanılan sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge tutarı, bir takvim yılında 100 bin Türk lirasını geçmeyen (544 Sıra No.lu V.U.K Genel Tebliği ile 1.1.2023'den itibaren 320.000 TL) veya bu tutarı geçse dahi ilgili yıldaki toplam mal ve hizmet alışlarının %5'ini aşmayan mükelleflere SMİYB ön tespit yazısı tebliğ edilmekte olup, bu tutarın belirlenmesinde vergiler hariç tutarlar dikkate alınmaktadır.

Konuyla ilgili tebliğde verilen birinci örnekte (A) Ltd. Şti. hakkında sahte fatura düzenleyicisi olduğuna dair vergi tekniği raporu düzenlenmiştir. Düzenlenen bu raporun sonuç bölümünde (B) Ltd. Şti.'nin, (A) Ltd. Şti. tarafından düzenlenen sahte fatturları kullanmış olabileceğine dair bulgular yer almaktadır. Bu fatturların tutarı vergiler hariç 50.000 TL, 40.000 TL ve 10.000 TL olup, şirketin ilgili yıldaki toplam mal ve hizmet alış tutarı ise 300.000 TL'dir. Buna göre, kullanılan sahte fatturların toplam tutarı (100.000 TL) ilgili yıldaki toplam mal ve hizmet alışlarının %5'i olan 15.000 TL'yi aşmış olmasına rağmen, söz konusu fatturların toplam tutarının bir takvim yılı için belirlenen 100 bin Türk lirası sınırını aşmaması nedeniyle mükellefe SMİYB ön tespit yazısı tebliğ edileceği belirtilmektedir.

Konuya ilişkin tebliğde belirten ikinci örnek uygulamada ise (C) Ltd. Şti. hakkında sahte fatura düzenleyicisi olduğuna dair vergi tekniği raporu düzenlenmiştir. Düzenlenen bu raporun sonuç bölümünde (D) Ltd. Şti.'nin, (C) Ltd. Şti. tarafından düzenlenen sahte faturaları kullanmış olabileceğine dair bulgular yer almaktadır. Bu faturaların toplam tutarı vergiler hariç 1.000.000 TL olup, şirketin ilgili yıldaki toplam mal ve hizmet alış tutarı ise 20.000.000 TL'dir. Buna göre, kullanılan sahte faturaların toplam tutarı (1.000.000 TL) bir takvim yılı için belirlenen 100 bin Türk lirası sınırını aşmış olmasına rağmen, söz konusu faturaların toplam tutarının ilgili yıldaki mal ve hizmet alışlarının %5'i olan 1.000.000 TL'yi aşmamış olması nedeniyle mükellefe SMİYB ön tespit yazısı tebliğ edileceği belirtilmiştir.

İlgili had ile mal ve hizmet alışlarının %5'inin aşılması durumunda sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanma fiilinin işlenmiş olabileceğine dair yapılan ön tespitlerde, kullanılan sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge tutarlarının toplamı, bir takvim yılında 100 bin Türk lirasını (544 Sıra No.lu V.U.K Genel Tebliği ile 1.1.2023'den itibaren 320.000 TL) geçen ve ilgili yıldaki toplam mal ve hizmet alışlarının %5'ini aşan mükelleflere SMİYB ön tespit yazısı tebliğ edilmemektedir.

Bu kapsamda, sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı olarak kullanılmış olabilecek belgeler, her bir ön tespit itibarıyla, daha önce o yıl için yapılan ön tespitlerdeki tutarlar da dikkate alınmak suretiyle değerlendirilecektir. Tek bir vergi tekniği raporunda birbirinden farklı yıllara ilişkin sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanılmış olabileceğine dair bulguların mevcut olması durumunda, uygulama şartları her bir yıl itibarıyla ayrı ayrı değerlendirilecektir.

Herhangi bir yıla ilişkin bu şartların sağlanmamış olması, diğer yıllarda bu şartları sağlayan mükelleflere bu şartların sağlandığı yıla ilişkin SMİYB ön tespit yazısı tebliğ edilmesine engel teşkil etmeyecektir.

Konuya ilişkin tebliğde verilen diğer bir örnekte: (E) Ltd. Şti. hakkında sahte belge düzenleyicisi olduğuna dair vergi tekniği raporu düzenlenmiştir. Düzenlenen bu raporun sonuç bölümünde (F) Ltd. Şti.'nin, (E) Ltd. Şti. tarafından düzenlenen sahte faturaları kullanmış olabileceğine dair bulgular yer almaktadır. Bu faturaların toplam tutarı vergiler hariç 1.000.000 TL olup, şirketin ilgili yıldaki toplam mal ve hizmet alış tutarı ise 10.000.000 TL'dir.

Buna göre, kullanılan sahte faturaların toplam tutarının (1.000.000 TL), bir takvim yılı için belirlenen 100 bin Türk lirası sınırını ve ilgili yıldaki mal ve hizmet alışlarının %5'i olan 500.000 TL'yi aşmış olması nedeniyle mükellefe SMİYB ön tespit yazısı tebliğ edilmeyeceği belirtilmektedir.



SMİYB ön tespit yazısında en az,

- ▶ SMİYB ön tespit yazısının tebliği tarihinden itibaren 30 gün içerisinde ön tespitle ilgili hiç verilmemiş olan vergi beyannamelerinin verilmesi, eksik veya yanlış yapılan vergi beyanının tamamlanması veya düzeltilmesi ve ödeme süresi geçmiş bulunan vergilerin, ödemenin geciktiği her ay ve kesri için, 6183 sayılı Kanunun 51 inci maddesinde belirtilen nispette uygulanacak gecikme zammı oranında bir zamlı (izah zammı) aynı sürede ödenmesi şartıyla vergi ziyayı cezasının ziyaya uğrattılan vergi üzerinden %20 oranında (indirilmiş olarak) kesileceği,
- ▶ Vergi Usul Kanununun 370'inci maddesinin (b) fıkrası kapsamında %20 oranında kesilen vergi ziyayı cezasına ilişkin ihbarnamelerin tebliği üzerine tarhiyat sonrası uzlaşma başvurusunda bulunulamayacağı ancak cezada indirim müessesesinden yararlanılabileceği,
- ▶ SMİYB ön tespit yazısının tebliği tarihinden itibaren 30 günlük süre içerisinde tespit edilen hususa yönelik beyanname verilmemesi halinde vergi incelemesine veya takdir komisyonuna sevk işlemlerinin yapılacağı,
- ▶ Ön tespitle ilgili olarak Vergi Usul Kanununun 371'inci maddesinde yer alan pişmanlık hükümlerinden yararlanılamayacağı

hususları yer almaktadır.

Kendilerine haklarında yapılan ön tespite ilişkin yazı tebliğ edilen mükellefler tarafından, bu yazının tebliğinden itibaren 30 gün içinde hiç verilmemiş olan vergi beyannamelerinin verilmesi, eksik veya yanlış yapılan vergi beyanının tamamlanması veya düzeltilmesi, ödeme süresi geçmiş bulunan vergilerin, ödemenin geciktiği her ay ve kesri için, 6183 sayılı Kanunun 51'inci maddesinde belirtilen nispette uygulanacak gecikme zammı oranındaki izah zammıyla ödenmesi şartlarıyla vergi ziyayı cezası, ziyaya uğrattılan vergi üzerinden %20 oranında kesilmektedir.

SMİYB ön tespit yazısının tebliği tarihinden itibaren 30 günlük süre içerisinde tespit edilen hususa yönelik beyanname verilmemesi halinde mükellef hakkında söz konusu tespitle ilgili olarak vergi incelemesine ya da takdir komisyonuna sevk işlemi yapılmaktadır.

2. İZAHIN YAPILDIĞI TARİHİN BELİRLENMESİ

Yazılı izah, izaha davet yazısını gönderen ilgili vergi dairesine elden verilmişse daireye verildiği tarihte, postayla taahhütlü veya acele posta servisi ile gönderilmişse zarfın üzerindeki damga tarihinde, adi postayla veya özel dağıtım şirketleri aracılığıyla gönderilmişse izaha davet yazısını gönderen mercinin kayıtlarına girdiği tarihte verilmiş sayılır.

Sözlü izah, izahı yapan ile komisyon tarafından imzalanacak bir tutanakla tespit olunur, bu durumda izah tarihi olarak tutanağın düzenlendiği tarih esas alınmaktadır.

3. İZAHA DAVET ÜZERİNE TARH EDİLECEK VERGİ/ CEZALARDA İNDİRİM VE UZLAŞMA İMKANI

519 sıra no.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği'nde yapılan açıklamalara göre, kendilerine izaha davet yazısı tebliğ edilen mükellefler;

- Vergi Usul Kanununun 370'inci maddesinin (a) fıkrası kapsamında %20 oranında vergi ziyayı cezası kesilmesi halinde bu ceza için, uzlaşma talep edilebileceği veya cezada indirim müessesesinden yararlanılabilecektir.
- Vergi Usul Kanununun 370'inci maddesinin (b) fıkrası kapsamında %20 oranında kesilen vergi ziyayı cezasına ilişkin ihbarnamelerin tebliği üzerine tarhiyat sonrası uzlaşma başvurusunda bulunulamayacağı ancak cezada indirim müessesesinden yararlanılabilecektir.

Kendilerine izaha davet yazısı tebliğ edilen mükellefler, bu maddeye

göre %20 oranında kesilen vergi ziyayı cezasına ilişkin ihbarnamelerin tebliğ tarihinden itibaren 30 gün içinde tarhiyat sonrası uzlaşma başvurusunda bulunabilir. Ancak, aynı maddenin (b) fıkrası kapsamında (sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanma fiilinin işlenmiş olabileceğine dair yapılan) ön tespitte ilişkin yazı tebliğ edilen mükelleflerin, düzenleme kapsamında kesilecek vergi ziyayı cezası için tarhiyat sonrası uzlaşma başvurusunda bulunması mümkün değildir. Sahte veya yanıltıcı belge (SMİYB) kullananlarla ilgili olarak uzlaşma yolunun kapatılması eleştiri konusu yapılabilmektedir. Ancak, 213 sayılı Kanun'un Ek 1. maddesinin birinci fıkrasında 7194 sayılı Kanun ile değişiklik yapılarak, Ek 1'inci maddenin birinci fıkrasındaki parantez içi hükümde yer alan "kesilen ceza hariç" ibaresi, **"kesilen ceza ve 370. maddenin (b) fıkrası kapsamında kendilerine ön tespitte ilişkin yazı tebliğ edilen mükelleflere mezkur maddeye göre kesilen ceza hariç"** şeklinde değiştirilmiştir. Genel Tebliğ'de SMİYB kullananlara bu müessese uyarınca indirimli ceza uygulanması halinde uzlaşmaya müracaat hakkının olmadığı belirtilmiştir.

SONUÇ

Verginin tam ve zamanında ödenmediğine ilişkin emareler bulunduğu dair yetkili merciler tarafından yapılmış ön tespitlerle ilgili olarak, idarenin vergi mükellefleri nezdinde vergi incelemesi başlatmadan önce tereddüt edilen konularla ilgili izahat istemesi hem kamu hem de kamu tarafında iş yoğunluğunun azaltılması noktasında ciddi avantajlar sağlamaktadır.

Ayrıca yapılan eksik veya hatalı uygulamalarla ilgili mükelleflerin bir anlamda vergi incelemesi yoluyla doğrudan cezalandırmaktan ziyade, bilgilendirilerek vergiye uyumun sağlanması noktasında olumlu sonuçlar doğurduğu kanısındayız.





GİRİŞİM SERMAYESİ FONU İNDİRİMİ UYGULAMASI VE MUHASEBELEŞTİRİLMESİ

GİRİŞ

Vergi kanunlarında çok sayıda değişiklikler öngören ve 15/06/2012 tarihli Resmi Gazete'de yayınlanarak yürürlüğe giren 6322 sayılı "Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun"un 15. maddesiyle, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'na, 325. maddeden sonra gelmek üzere "Girişim Sermayesi Fonu" başlığıyla 325/A maddesi eklenmiş ve kurumlar vergisi mükelleflerine girişim sermayesi yatırım ortaklıklarına sermaye olarak konulması veya girişim sermayesi yatırım fonu paylarının satın alınması amacıyla ilgili dönem kazancından girişim sermayesi fonu ayırabilme imkânı getirilmiştir. Vergi Usul Kanunu'nun 325/A maddesinde geçen şartları sağlamaları halinde kurumlar ve gelir vergisi mükellefleri girişim sermayesi fonu ayırabilecektir. 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 89. maddesi ve Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 10. maddesine göre, girişim sermayesi fonu olarak ayrılan tutarların beyan edilen gelirin %10'unu aşmayan kısmı, gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri tarafından indirim kalemi olarak dikkate alınmasına olanak sağlamıştır.

Bu makalemizde, girişim sermayesi fonuna ilişkin genel bilgiler verildikten sonra, girişim sermayesine ilişkin vergisel düzenlemeler ele alınacak, ardından söz konusu fonun muhasebeleştirilmesi hakkında değerlendirmelerde bulunulacaktır.

1. GİRİŞİM SERMAYESİ FONU

Girişim Sermayesi Yatırım Fonu; nitelikli yatırımcılardan katılma payları karşılığında toplanan paralarla, pay sahipleri hesabına inançlı mülkiyet esaslarına göre Sermaye Piyasası Kurulu tarafından belirlenmiş varlık ve işlemlerden oluşan portföyü işletmek amacıyla portföy yönetim şirketleri veya girişim sermayesi portföy yönetim şirketleri tarafından süreli olarak kurulan ve tüzel kişiliği bulunmayan malvarlıkları olup Sermaye Piyasası Kurulu tarafından III - 52 - 4 sayılı Girişim Sermayesi Yatırım Fonlarına İlişkin Esaslar Tebliği ile düzenlenmeler yapılmıştır.



6322 sayılı Kanunla Vergi Usul Kanununa eklenen 325/A maddesiyle kurumlar vergisi mükelleflerine, girişim sermayesi yatırım ortaklıklarına sermaye olarak konulması veya girişim sermayesi yatırım fonu paylarının satın alınması amacıyla, ilgili dönem kazancından girişim sermayesi fonu ayırabilme imkânı getirilmiş olup,

325/A maddesi şu şekildedir;

"Sermaye Piyasası Kurulunun düzenleme ve denetimine tabi olarak Türkiye'de kurulmuş veya kurulacak olan girişim sermayesi yatırım ortaklıklarına sermaye olarak konulması veya girişim sermayesi yatırım fonu paylarının satın alınması amacıyla, ilgili dönem kazancından veya beyan edilen gelirden girişim sermayesi fonu ayrılabilir. Bu fon, kurum kazancının veya beyan edilen gelirin %10'unu ve öz sermayenin %20'sini aşamaz.

Girişim sermayesi fonu olarak ayrılan tutarlar pasifte geçici bir hesapta tutulur. Mükelleflerce, fonun ayrıldığı yılın sonuna kadar girişim sermayesi yatırım ortaklıklarına veya girişim sermayesi yatırım fonlarına yatırım yapılmaması halinde, zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler gecikme faizi ile tahsil edilir.

Bu fon; amacı dışında herhangi bir suretle başka bir hesaba nakledilmesi, işletmeden çekilmesi, ortaklara dağıtılması, dar mükelleflerce ana merkeze aktarılması veya işin terki, işletmenin tasfiyesi, devredilmesi, bölünmesi ya da girişim sermayesi yatırım ortaklıklarının hisse senetlerinin veya girişim sermayesi yatırım fonu katılma paylarının elden çıkarılmasından itibaren altı ay içinde bu maddede belirtilen amaçla yeniden kullanılmaması halinde, bu işlemlerin yapıldığı veya sürenin dolduğu dönemde vergiye tabi tutulur.

Bu maddenin uygulanmasına ilişkin usul ve esaslar Maliye Bakanlığınca belirlenir."

Bu düzenleme 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 89/12'nci maddesinde yer alan "Vergi Usul Kanununun 325 /A maddesine göre girişim sermayesi fonu olarak ayrılan tutarların beyan edilen gelirin %10 'unu aşmayan kısmı" hükmü ile gelir vergisi mükelleflerinin beyan edilecek matrahlarından indirim imkânı getirilmiştir.

6322 sayılı Kanunla Kurumlar Vergisi Kanununun 10'uncu maddesine eklenen (g) bendi ile de Vergi Usul Kanununun 325/A maddesine göre girişim sermayesi fonu olarak ayrılan tutarlar kurumlar vergisi beyanamesi üzerinde ayrıca gösterilmek şartıyla kurum kazancından indirim konusu yapılabilecektir.

1.1. İndirim Şartları

Girişim sermayesi fonunun indirim konusu yapılabilmesi için;

- ▶ İlgili yılda ayrılan fon tutarının beyan edilen gelirin %10'unu, toplam fon tutarının ise öz sermayenin %20'sini aşmaması (İki şartın birlikte gerçekleşmesi gerekmektedir.),
- ▶ Fonun ayrıldığı yılın sonuna kadar Türkiye'de kurulmuş veya kurulacak olan ve Sermaye Piyasası Kurulunun düzenleme ve denetimine tabi girişim sermayesi yatırım ortaklıklarına veya fonlarına yatırım yapılması,
- ▶ Ayrılan fon tutarının ilgili yılın kurumlar vergisi beyanamesinde ayrıca gösterilmesi

gerekmektedir.



1.2. İndirim Tutarının Hesaplanması

İndirim tutarının tespiti için %10'luk sınırın hesabında beyan edilen gelir olarak, ticari bilanço kâr veya zararına kanunen kabul edilmeyen giderler eklenmek ve geçmiş yıl zararları ile varsa tüm indirim ve istisnalar düşülmek suretiyle bulunan tutar **[Ticari bilanço kârı (zararı) + kanunen kabul edilmeyen giderler- geçmiş yıl zararları- tüm indirim ve istisnalar]** dikkate alınacaktır.

Vergi Usul Kanununun 325/A maddesine göre girişim sermayesi fonu ilgili dönem kazancından ayrılacağından, pasifte özel bir fon hesabına alınacak tutar hesap dönemi sonu itibarıyla tespit edilebilecektir. Bu çerçevede, fon hesabına alınma işleminin, izleyen hesap döneminin başından itibaren kurumlar vergisi beyanamesinin verildiği tarihe kadar yapılması gerekmektedir. Bu şekilde, indirim konusu yapılacak olan kazanç tutarı, ilgili dönemin genel sonuç hesaplarına yansiyacak olup kurumlar vergisi beyanamesinin ilgili satırında gösterilmek suretiyle de indirimden yararlanılabilecektir.

Dolayısıyla **geçici vergilendirme dönemlerinde fon ayrılması ve indirim uygulamasından yararlanılması mümkün değildir.**

Girişim sermayesi fonu olarak ayrılan tutarların mükelleflerce pasifte geçici bir hesapta tutulması, fonun ayrıldığı yılın sonuna kadar girişim sermayesi yatırım ortaklıklarına veya fonlarına yatırım yapılması gerekmektedir. Söz konusu yatırımın yapılmaması halinde, indirim konusu yapılacak tutar nedeniyle tahakkuk ettirilecek vergi gecikme faizi ile mükelleften tahsil edilecektir.

İndirim konusu yapılacak tutarın tespitinde, her yıl girişim sermayesi fonu olarak ayrılan tutarlar ayrı ayrı dikkate alınacak önceki yıllar-



da ayrılan fon tutarları için tekrar indirim uygulanmayacaktır. Ayrılan toplam fon tutarı hiçbir suretle öz sermayenin %20'sini aşamayacaktır.

Örnek: Hesap dönemi takvim yılı olan (A) A.Ş.'nin 2012 yılı dönem sonu öz sermayesi 800.000 TL olup, şirket 2012 yılında 170.000 TL kazanç elde etmiştir. Şirketin ayrıca, 30.000 TL kanunen kabul edilmeyen gideri, 50.000 TL istisna kapsamında serbest bölge kazancı, 20.000 TL yatırım indirimi tutarı ve 2011 yılından 30.000 TL geçmiş yıl zararı bulunmaktadır.

Şirket beyan edilen gelirin **[170.000+30.000-50.000-30.000-20.000=100.000]** %10'u olan 10.000 TL'yi girişim sermayesi fonu olarak ayırarak özel bir fon hesabına almıştır.

Bu durumda (A) A.Ş., beyan edilen gelirin %10'unu ve dönem sonu öz sermayesinin %20'sini aşmayacak şekilde ayırdığı girişim sermayesi fonunu, 25/4/2013 tarihine kadar vereceği 2012 yılı kurumlar vergisi beyanamesinde indirim konusu yapabilecektir. (A) A.Ş.'nin 2013 yılı sonuna kadar, ayırmış olduğu 10.000 TL fon tutarıyla girişim sermayesi yatırım ortaklıklarına veya fonlarına yatırım yapmaması halinde, indirim konusu yaptığı 10.000 TL fon tutarı nedeniyle eksik tahakkuk ettirilen (10.000 x %20) 2.000 TL vergi, **gecikme faizi ile birlikte** tahsil edilecektir.

İndirim konusu yapılacak tutarın tespitinde, her yıl girişim sermayesi fonu olarak ayrılan tutarlar ayrı ayrı dikkate alınacak, önceki yıllarda ayrılan fon tutarları için tekrar indirim uygulanmayacaktır. Ancak, ayrılan toplam fon tutarı hiçbir suretle öz sermayenin %20'sini aşamayacaktır.

1.3. Fon Tutarının Vergilendirilmesi

Fonun ayrıldığı yılın sonuna kadar girişim sermayesi yatırım ortaklıklarına veya fonlarına yatırım yapılmakla birlikte, girişim sermayesi fonu olarak ayrılan tutarların;

- ▶ Amacı dışında herhangi bir suretle başka bir hesaba nakledilmesi,
- ▶ İşletmeden çekilmesi,
- ▶ Ortaklara dağıtılması,
- ▶ Dar mükelleflerce ana merkeze aktarılması,
- ▶ Mükelleflerce işin terki,
- ▶ İşletmenin tasfiyesi, devredilmesi veya bölünmesi,
- ▶ Girişim sermayesi yatırım ortaklıklarının hisse senetlerinin veya girişim sermayesi yatırım fonu katılma paylarının elden çıkarılmasından itibaren altı ay içinde aynı amaçla yeniden kullanılması hallerinde,

bu işlemlerin yapıldığı veya sürenin dolduğu dönemde diğer kazançlarla ilişkilendirilmeksizin vergiye tabi tutulması gerekmektedir. Dolayısıyla, bu fon tutarları, beyan edildiği döneme ilişkin dönem zararı, geçmiş yıl zararları, indirim ve istisnalar ile ilişkilendirilmeksizin vergilendirilecektir.

Yukarıda sayılan hallerde sadece girişim sermayesi fonu hesabında tutulan ve önceki yıllarda indirim konusu yapılan tutarlar vergiye tabi tutulacak olup daha önce beyannamede indirim konusu yapılan tutarlar bakımından ise herhangi bir işlem yapılmayacaktır.

1.4. Fon Tutarının Muhasebeleştirilmesi

Z A.Ş.'nin 2012 yılı kurum kazancı 2.000.000,00 TL ve dönem sonu öz sermayesi 400.000,00 TL'dir. Bilindiği üzere söz konusu şirketin 31.12.2012 kayıt işlemi aşağıdaki gibi olacaktır:

-----31.12.2012-----		
691 DÖNEM KARI VERGİ VE DİĞ. YAS. YÜK. KARŞ.	400.000,00	
370 DÖNEM KARI VERGİ VE DİĞ. YAS. YÜK. KARŞ.		400.000,00
-----31.12.2012-----		
690 DÖNEM KARI VEYA ZARARI	2.000.000,00	
691 DÖNEM KARI VERGİ VE DİĞ. YAS. YÜK. KARŞ.		400.000,00
692 DÖNEM NET KARI VEYA ZARARI		1.600.000,00
-----31.12.2012-----		
692 DÖNEM NET KARI VEYA ZARARI	1.600.000,00	
590 DÖNEM NET KARI		1.600.000,00
-----31.12.2012-----		
590 DÖNEM NET KARI	1.600.000,00	
570 GEÇMİŞ YILLAR KARLARI		1.600.000,00

Söz konusu şirket, 01.01.2013 - 25.04.2013 tarihleri arasında girişim sermayesi fonu ayırmaya karar verirse muhasebe kayıtları şu şekilde olacaktır.

----- 20.03.2013 -----		
570 GEÇMİŞ YILLAR KARLARI	200.000,00	
543 GİRİŞİM SERMAYESİ FONU		200.000,00

Yukarıda da ifade edildiği üzere, fon hesabına alınma işleminin hesap döneminin başından itibaren kurumlar vergisi beyannamesinin verildiği



tarihe kadar yapılması gerekmektedir. Vergilendirme dönemleri takvim yılı olanlar için bu süre 2012 yılı kurumlar vergisi beyannamesinin son verilme tarihi olan 25.04.2013 tarihinde sona ermektedir.

Ayrılan girişim sermayesi fonu tutarı kadar, 31.12.2013 tarihine kadar girişim sermayesi yatırım ortaklarına veya fonlarına yatırım yapılması gerekmekte olup aksi halde eksik tahakkuk ettirilen (200.000,00 x 0,20) = 40.000,00 TL tutarındaki vergi gecikme faizi ile tahsil edilecektir.

2. AR-GE İNDİRİMİ VE TEKNO PARK KAZANÇ İSTİSNASINDAN GİRİŞİM SERMAYESİ FONU AYRILMASI

03.02.2021 tarih ve 31384 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe giren, 7263 sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu ile bazı kanunlarda değişiklik yapılmasına dair kanun neticesinde;

4691 sayılı “Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu” ve 5746 sayılı “Araştırma, Geliştirme ve Tasarım Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanun” kapsamında yararlanılan indirim ve istisnalara ilişkin olarak bazı değişiklikler gerçekleştirildi.

Buna göre “1.1.2022 tarihinden itibaren; yıllık beyanname üzerinden istisna edilen kazançları tutarı 1.000.000 Türk lirası ve üzerinde olan gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri tarafından, bu tutarın yüzde ikisi pasifte geçici bir hesaba aktarılır. Bu fıkra kapsamında aktarılması gereken tutar yükümlülüğü, yıllık bazda 20.000.000 Türk lirası ile sınırlıdır. Bu tutarın, geçici hesabın oluşturduğu yılın sonuna kadar Türkiye’de yerleşik girişimcilere yatırım yapmak üzere kurulmuş girişim sermayesi yatırım

fonu paylarının satın alınması veya girişim sermayesi yatırım ortaklıkları ya da bu Kanun kapsamındaki kuluçka merkezlerinde faaliyette bulunan diğer girişimcilere sermaye olarak konulması şarttır. Söz konusu tutarın ilgili yılın sonuna kadar aktarılması durumunda, bu Kanun kapsamında yıllık beyanname üzerinden istisna edilen kazançlar tutarının yüzde yirmisi, ilgili yılda yararlanılan gelir ve kurumlar vergisi istisnasına konu edilemez. Bu tutar nedeniyle zamanında alınmayan vergiler vergi ziyayı cezası uygulanmaksızın tarh edilir. Cumhurbaşkanı bu fıkra da yer alan tutar ve oranları birlikte ya da ayrı ayrı sifıra kadar indirmeye, beş katına kadar artırmaya yetkilidir. Bu fıkranın uygulanmasına ilişkin usul ve esaslar yönetmelikle belirlenir.”

Fona aktarılması gereken tutar yükümlülüğü, yıllık olarak 20.000.000,00 (Yirmi Milyon) TL ile sınırlı olup söz konusu tutarın işletmeden çekilmesi gerekmektedir.

Burada akla gelen sorulardan bir tanesi de VUK’un 325/A maddesinde düzenlenen “Girişim Sermayesi Fonu” kapsamında indirim hakkı kazanmak için taahhüt edilen yatırım ile 4691 ve 5746 sayılı Kanunlar çerçevesinde yararlanılan indirim ve istisnalar dolayısıyla yapılmak durumunda olan %2 yatırım zorunluluğunun tek yatırım ile karşılanıp karşılanamayacağına ilişkindir. Yani bir mükellef beyannamede yararlanacağı 4691 ve 5746 sayılı kanunlar kapsamındaki indirim/istisna tutarını hesaplayarak bu tutarı bir de VUK 325/A kapsamında girişim sermayesi fonu yatırımı olarak taahhüt ederek kurum kazancından indirirse, tek bir yatırım ile iki yükümlülüğünü de karşılayabilir mi? Yani bir koyundan iki port çıkar mı?

Bu konuya ilişkin olarak Gelir İdaresi Başkanlığı’nın özelge havuza düşen

herhangi bir idari görüş bulunmakta olmakla birlikte iki ayrı taahhüdün tek bir yatırımla karşılanmış sayılmasına müsaade edilmeyeceği değerlendirilmektedir.

SONUÇ

Vergi Usul Kanunu'nun "Girişim Sermayesi Fonu" başlıklı 325/A maddesi eklenerek gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerine girişim sermayesi yatırım ortaklıklarına sermaye olarak konulması veya girişim sermayesi yatırım fonu paylarının satın alınması amacıyla ilgili dönem kazancından girişim sermayesi fonu ayırabilme imkânı getirilmiştir.

Bu sayede ilgili firmaların ülke ekonomisine katkıda bulunması, teknolojik yapılarının gelişmesi, istihdam olanaklarının artırılması sağlanmış, söz konusu firmalara finansman desteği sağlamak ve büyümelerini hızlandırmak için "girişim sermayesi" kavramı ortaya çıkmış ve girişim sermayesi finansman sıkıntısı çeken söz konusu şirketlere alternatif bir finansman kaynağı oluşturmasına imkan sağlamıştır.





HURDA VE ATIK TESLİMLERİNDE KDV UYGULAMALARI VE İNDİRİLECEK KDV DÜZELTMELERİ

GİRİŞ

Çevre bilinci gelişmiş olduğu ülkelerde yasa ve yönetmelikler ile hurda ve atıkların kontrolü zorunlu hale getirilmiştir. Atık yönetiminde yasal düzenlemelerin esası; olabildiğince az atıklı üretim yapılması ve bunun üretime tüketimin son halkasına kadar planlanması, atıkların olabildiğince yüksek oranda geri toplanıp ikincil hammadde veya başka amaçlara yönelik olarak yeniden kullanılması, toprak, su, hava ortamına, canlılara ve yaşam alanlarına zarar veremeyecek şekilde bertaraf edilmesinin gerçekleştirilmesi temellerine dayanmaktadır. Hurdaları geri dönüştürerek ciddi bir enerji ve hammadde tasarrufu yapılabilmektedir.

Bu tasarrufun teşvik edilmesi düşüncesine paralel olarak da hurda atıkların teslimlerinde sağlanan vergisel desteklerin usul ve esasları bu çalışmamızın konusunu oluşturacaktır.

1. HURDA VE ATIK TESLİMLERİNDE KDV UYGULAMALARI

1.1. Hurda ve Atık Terimleri

Her türlü maden, plastik, kâğıt ve cam hurdası, bunların hurda hâlindeki karışımları, aynen veya onarılmak suretiyle üretim amaçlarına uygun olarak kullanılamayacak durumdaki metal, plastik, kâğıt ve cam karakterli her türlü ham, yarı mamul ve mamul madde hurda olarak nitelendirilmektedir.

Elden çıkarılan ve hurda olarak nitelenen varlıklar, satın alanlarca onarımının mümkün olmadığı hâllerde atık olarak değerlendirilmektedir.

1.2. Hurda ve Atık Teslimlerinde KDV İstisnası

Katma Değer Vergisi (KDV) Kanunu'nun (17/4-g) maddesi uyarınca metal, plastik, lastik, kauçuk, kâğıt, cam hurda ve atıklarının teslimi KDV'den istisna edilmiştir. Bu kapsama girecek olan hurda malzemenin tanımı ise Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği'nde yapılmıştır. Buna göre her türlü maden, plastik, kâğıt ve cam hurdası, bunların hurda hâlindeki karışımları, **aynen veya onarılmak suretiyle üretim amaçlarına uygun olarak kullanılamayacak durumdaki** metal, plastik, kâğıt ve cam karakterli her türlü ham, yarı mamul ve mamul madde hurda olarak nitelendirilmiştir.

Her ne kadar kullanım dışı kalan maddi duran varlıklar ticari anlamda hurda olarak adlandırılrsa da onarılmak suretiyle kullanılabilir durumda bulunan varlıklar vergi idaresince KDV uygulaması bakımından hurda olarak kabul edilmemektedir. Bu nedenle onarılmak suretiyle kullanılması mümkün olan varlıkların satılması hâlinde teslimlerinde, KDV Kanunu'nun (17/4-g) maddesindeki istisna hükmünden yararlanılması mümkün bulunmayıp genel oranda KDV uygulanması gerekmektedir.

1.3. Hurda ve Atık Teslimlerinde KDV İstisnasından Vazgeçme

KDV Kanunu'nun "İstisnadan Vazgeçme" başlıklı 18. maddesi uyarınca vergiden istisna edilmiş işlemleri yapanlar, ilgili vergi dairesine yazılı başvuruda bulunarak, belirtecekleri işlem türleri için vergiye tâbi tutulmalarını talep edebilirler. Bu talep istisnaya dahil bütün işlemleri kapsamalıdır. İstisnadan vazgeçilmesi halinde hurda veya atık metal, plastik, kâğıt, cam teslimleri KDV'ye tabi olduğu gibi bu teslimler sebebiyle ödenecek KDV'ler ise KDV tevkifatına konu olacaktır.



1.4. Hurda ve Atık Teslimlerinde KDV Tevkifatı

1.4.1. İstisnadan Vazgeçenlerin Hurda ve Atık Tesliminde KDV Tevkifatı

Söz konusu teslimlerde tevkifat uygulanabilmesi için ekonomik ömrünü doldurmuş maddelerin hurda olarak satılması ve satış neticesinde alıcıların bu maddeleri, hurda olarak değerlendirmesi gerekmektedir.

Tamir ve bakımdan sonra aynı amaçla kullanılması mümkün olan kullanılmış metal, plastik, lastik, kauçuk, kağıt ve cam esaslı eşya teslimlerinde tevkifat uygulanmaz.

Hurda gemilerden ayrılarak elde edilen metal aksam (pervane, motor, telsiz, radyo-teyp, uydu alıcısı vb.) aynı amaçla kullanılmak üzere satılması durumunda tevkifat uygulanmayacaktır. Ancak, bu parçaların kullanılmayıp hurda olarak değerlendirilmesinde tevkifat uygulanacaktır.

İstisnadan vazgeçen satıcıların, KDV mükelleflerine ve Belirlenmiş Alıcılara yapmış oldukları teslimler (7/10) oranında KDV tevkifatına tabidir.

1.4.2. Metal, Plastik, Lastik, Kauçuk, Kağıt ve Cam ve Atıklardan Elde Edilen Hammadde Teslimi

Metal, plastik, lastik, kauçuk, kağıt ve cam hurda ve atıklarının çeşitli işlemlerden geçirilip işlenmesi sonucunda elde edilen ve genellikle hurda ve atık niteliklerini kaybederek metal, plastik, lastik, kauçuk, kağıt ve cam esaslı malzeme imalatında

hammadde olarak kullanılan maddelerin niteliğindeki kırık, çapak, toz, granül ve benzeri ürünlerin teslimi (9/10) oranında tevkifat uygulaması kapsamındadır.

Söz konusu ürünlerin ithalatçıları tarafından teslimleri tevkifata tabi olmayıp sonraki teslimlerinde tevkifat uygulanacaktır.

İthalatçı tarafından yapılan teslimlerde, faturada "Teslim edilen mal doğrudan ithalat yoluyla temin edildiğinden tevkifat uygulanmamıştır." ibaresi ve ithalata ilişkin fatura, gümrük beyannamesi bilgileri yer almalıdır.

KDV Kanununun (17/4-g) maddesi kapsamında olmayan ve %20 oranında KDV'ye tabi Metal, Plastik, Lastik, Kauçuk, Kağıt ve Cam ve Atıklardan Elde Edilen



Hammaddelerin KDV mükellefleri ve Belirlenmiş Alıcılara teslimlerinde (9/10) KDV tevkifatı uygulanacaktır.

2. HURDA TESLİMLERİNDE DAHA ÖNCE İNDİRİM YAPILAN KDV'NİN DURUMU

Satışı yapılan hurda niteliğindeki varlıklara ilişkin yüklenilen KDV'nin, ilgili dönem beyannamesinde hesaplanan KDV tutarına ilave edilmesi, görüş ayrılıklarına neden olmuştur. Görüş ayrılığının temelinde, yararlı ömürlerinin dolması nedeniyle hurda hâline gelen maddi duran varlıklara ilişkin katma değer, ayrılan amortismanlar yoluyla maliyetlere, dolayısıyla da teslim edilen mal ve hizmetlerin fiyatına ve KDV matrahına yansıtıldığı, bu nedenle de KDV Kanunu'nun (30/a) maddesine göre düzeltilmesi gereken bir KDV tutarının olmadığı düşüncesi yatmaktadır.

KDV Kanunu madde (30/a) gereği vergiye tabi olmayan veya vergiden istisna edilen işlemler dolayısıyla yüklenilen KDV'ler hesaplanan KDV'den indirilemez. Bu sebeple gider veya maliyet unsuru olarak dikkate alınması gerekmektedir.

Ayrıca, KDV Kanunu madde (30/c) maddesine göre, faydalı ömrünü tamamlamadan istisna kapsamında teslim edilen amortisman tabi iktisadi kıymetler için yüklenilen KDV'nin, kullanım süresine isabet eden kısmı indirim konusu yapılabileceğinden, kullanım süresine isabet etmeyen KDV tutarının, teslimin gerçekleştiği dönemdeki KDV beyanında Daha Önce İndirim Konusu Yapılan KDV'nin ilavesi bölümünde beyan edilmesi gerekmektedir.

2.1. KDV (30/a) Düzenlenmesi ve Gerekçesi

Katma Değer Vergisi Kanununun 30/a maddesinde temel kural olarak, vergiye tabi olmayan veya vergiden istisna edilmiş bulunan malların teslimi ve hizmetin ifası ile ilgili alış vesikalarında gösterilen veya bu mal ve hizmetlerin maliyetleri içinde yer alan KDV'nin indirim konusu yapılmayacağı hükmü yer almaktadır.

Bu kural bazı istisna uygulamaları için geçerli değildir. Bunlarla ilgili yüklenilen KDV'ler indirim konusu yapıldığı gibi, indirilememesi halinde iadeleri dahi mümkündür. Tam istisna olarak tabir edilen bu uygulamalardaki indirim ve iade hakkı, KDV Kanununda özellikle belirtilmektedir.

Hurda teslimlerine ilişkin istisna, Katma Değer Vergisi Kanununun 17/4-g maddesinde düzenlenmiştir. Buna göre metal, plastik, lastik, kağıt, cam hurda ve atıklarının teslimi KDV'den istisnadır. Söz konusu maddede ya da diğer maddelerde, 17/4-g maddesinde düzenlenen istisna ile ilgili yüklenilen KDV'nin indirileceğine ilişkin bir hüküm yer almadığından, hurda teslimlere ilişkin Katma Değer Vergisi Kanununun 30/a maddesinde yer alan kural uygulanacaktır.

Vergiden istisna edilmiş bulunan malların teslimi ve hizmetin ifası ile ilgili alış vesikalarında gösterilen veya bu mal ve hizmetlerin maliyetleri içinde yer alan KDV'nin indirim konusu yapılmamasının gerekçesi aşağıdaki şekilde ifade edilmiştir.

"Vergi indiriminden yararlanabilmek için bu indirimler ile ilgili vergiye tabi bir işlemin yapılmış olması şarttır. Bu nedenle 33'üncü maddenin (a) bendinde vergiye tabi olmayan veya vergiden istisna edilmiş bulunan mal teslimi ve hizmetin ifası ile ilgili alış



vesikalarında gösterilen veya bu mal ve hizmetlerin maliyetleri içinde yer alan Katma Değer Vergisinin indirim konusu yapılamayacağı hususa açıklık sağlanması amacıyla hükme bağlanmıştır."

2.2. KDV (30/c) Düzenlenmesi ve Gerekçesi

7104 sayılı Kanunun 9'uncu maddesi ile KDV Kanun'un (30/c) maddesine "(Şu kadar ki Vergi Usul Kanununun 315'inci maddesine göre Maliye Bakanlığınca belirlenen faydalı ömürlerini tamamladıktan sonra zayı olan veya istisna kapsamında teslim edilen amortisman tabi iktisadi kıymetlere ilişkin yüklenilen katma değer vergisi ile faydalı ömrünü tamamlamadan zayı olan veya istisna kapsamında teslim edilen amortisman tabi iktisadi kıymetlere ilişkin yüklenilen katma değer vergisinin

kullanılan süreye isabet eden kısmı indirilebilir.)" parantez içi hükmü eklenmiştir.

Söz konusu değişiklik 18 no.lu KDV Genel Tebliği'nin 16'ncı maddesinde şu şekilde açıklanmıştır:

213 sayılı Kanunun 315'inci maddesine göre Maliye Bakanlığınca belirlenen faydalı ömürlerini tamamladıktan sonra zayı olan veya istisna kapsamında teslim edilen amortisman tabi iktisadi kıymetlere (ATİK) ilişkin yüklenilen KDV ile faydalı ömrünü tamamlamadan zayı olan veya istisna kapsamında teslim edilen ATİK'lere ilişkin yüklenilen KDV'nin kullanılan süreye isabet eden kısmının indirim konusu yapılması mümkündür.

Buna göre, amortisman tabi iktisadi kıymetlerin faydalı ömrünü tamamladıktan sonra zayı olması veya istisna kapsamında teslim edilmesi halinde bu kıymetin alımında yüklenilen ve indirim konusu yapılan KDV'nin indirim hesaplarından çıkarılmasına ilişkin herhangi bir düzeltme işlemi yapılmasına gerek bulunmamaktadır.

Amortisman tabi iktisadi kıymetlere faydalı ömrünü tamamlamadan zayı olması veya istisna kapsamında teslim edilmesi halinde bu kıymetin alımında yüklenilen KDV'nin, faydalı ömrünün işletmede kullanılan süresine isabet eden kısmı için herhangi bir düzeltme işlemi yapılmayacaktır. Amortisman tabi iktisadi kıymetin zayı olduğu veya istisna kapsamında teslim edildiği tarih itibarıyla faydalı ömrünün kalan kısmına (faydalı ömrünün işletmede kullanılmayan süresine) isabet eden yüklenilen KDV'nin ise indirim konusu yapılması mümkün değildir. Daha önce indirim konusu yapılan KDV'nin amortisman tabi iktisadi kıymetin zayı olduğu veya istisna kapsamında teslim edildiği dönem

beyannamesinde “Daha Önce İndirim Konusu Yapılan KDV’nin İlavesi” satırında beyan edilmek suretiyle indirim hesaplarından çıkarılması gerekir.

3. İMALAT ATIKLARININ TESLİMLERİNDE, DAHA ÖNCE İNDİRİM YAPILAN KDV’NİN DURUMU

Üretimin doğal sonucu meydana gelen imalat artıklarının, firelerin, KDV Kanununun 17/4-g maddesinde belirtilen metal, kağıt vb. hurda kapsamında KDV’den istisna şekilde satılması halinde yüklenilen KDV ile ilgili KDV Genel Uygulama Tebliğinin “İmalat Artıklarının Tesliminde KDV Uygulaması” başlıklı bölümünde aşağıdaki açıklamalar yapılmıştır.

“İmalathane ya da fabrikalarda, imalat sırasında elde edilen metal, plastik, lastik, kauçuk, kâğıt ve cam kırıntı, döküntü ile talaşların teslimi 3065 sayılı Kanunun (17/4-g) maddesine göre vergiden müstesnadır.” Aynı Kanunun (30/a) ve 32’nci maddelerine göre bu işlem kısmi istisna kapsamına girmektedir.

Yukarıda belirtilen imalat artıkları, asıl ürünlerin imalatı sırasında fire veya atık olarak ortaya çıkmaktadır. Satışa konu olsalar dahi, işletmenin amacı bu fire ve atıkları imal etmek olmadığından, gelir ve kurumlar vergisi uygulamasında bunlara ayrıca bir maliyet değerlendirmesi yapılmamaktadır.

Bu durumda, yukarıda sayılan imalat artıkları için yüklenilen bir KDV de söz konusu olmayacaktır.

Bu nedenle sözü edilen imalat artıkları için, “Yüklenilen KDV” hesaplanmak suretiyle teslim edildikleri dönemde KDV Beyannamesinin “İlave Edilecek KDV” satırında beyan yapılmasına gerek bulunmamaktadır.

SONUÇ

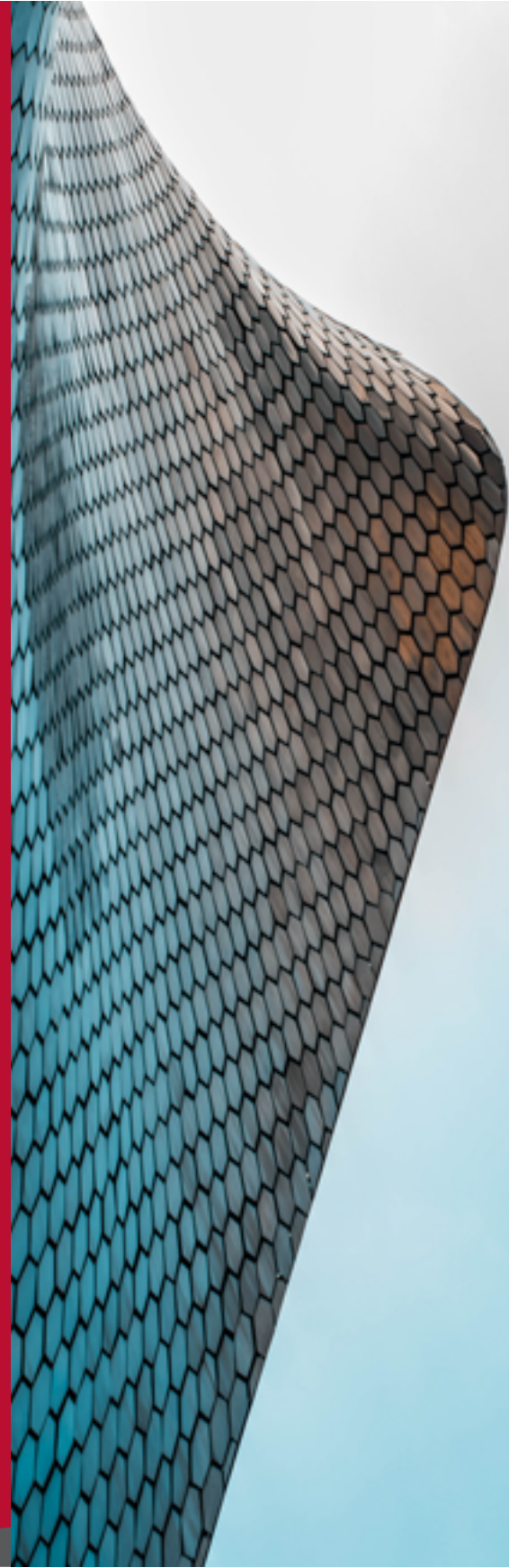
Katma Değer Vergisi (KDV) Kanunu’nun (17/4-g) maddesi uyarınca metal, plastik, lastik, kauçuk, kâğıt, cam hurda ve atıklarının teslimi KDV’den istisna olabilmesi için, kullanılmayacak durumda olması gerekmektedir. Hurda ve atık halinde kullanılabilir veya onarılması halinde kullanılabilir olan hurda ve atıkların teslim genel oranda KDV’ye tabi olacaktır.

117 no.lu Katma Değer Vergisi Genel Uygulama tebliğine göre, Katma Değer Vergisi (KDV) Kanunu’nun (17/4-g) maddesinde yer alan istisnadan vazgeçenlerin, belirlenmiş alıcılara veya KDV mükelleflerine yapmış olduğu hurda ve atık teslimler (7/10) oranında KDV tevkifatına tabidir.

Ayrıca, KDV Kanununun (17/4-g) maddesi kapsamında istisnaya tabi olmayan ve %20 oranında KDV’ye tabi Metal, Plastik, Lastik, Kauçuk, Kağıt ve Cam ve Atıklardan Elde Edilen Hammaddelerin KDV mükellefleri ve Belirlenmiş Alıcılara teslimlerinde (9/10) KDV tevkifatı uygulanacaktır.

Bununla birlikte, faydalı ömrünü tamamlamadan istisna kapsamında teslim edilen amortisman tabi iktisadi kıymetler için yüklenilen KDV’nin, KDV kanunu (30-c) maddesine göre, kullanım süresine isabet eden kısmi indirim konusu yapılabileceğinden, kullanım süresine isabet etmeyen KDV tutarının, teslimin gerçekleştiği dönemdeki KDV beyanında Daha Önce İndirim Konusu Yapılan KDV’nin İlavesi bölümünde beyan edilmesi gerekmektedir.

Üretim esnasında ortaya çıkan üretim artıklarının tesliminde, gelir ve kurumlar vergisi uygulamasında üretim artıklarına ayrıca bir maliyetlendirme yapılmaması ve bu sebeple yüklenilen bir KDV söz konusu olmamasından dolayı, KDV iptali aranmamaktadır.



GÜNCEL ÖZELGELER

Yatırım Teşvik Belgesine Sahip Adi Ortaklığın Ortaklarının Yıllık Gelir Vergisi Beyannamesinde İndirimli Gelir Vergisini Nasıl Hesaplayacakları Hakkında

[\(25/05/2023 Tarih ve 228029 Sayılı Özelge\)](#)

Adi ortaklık olarak faaliyet gösterilen, yatırım teşvik belgesi bulunan adi ortaklığın %50 oranında vergi indiriminden yararlanma hakkının olduğunu, ortaklar adına takvim yılının üçer aylık dönemlerinde verilen gelir geçici vergi beyannamelerinde söz konusu vergi indirimini uyguladığınızı, gelir vergisi mükellefi olan ortakların ayrıca gayrimenkul sermaye iratlarının da bulunduğunu, ortakların ticari kazancı ile gayrimenkul sermaye iratlarını yıllık gelir vergisi beyannamesinde birlikte bildirirken artan oranlı tarifenin uygulandığını belirterek, yatırım teşvik belgesine istinaden %50 oranında vergi indirimini nasıl uygulamanız gerektiği hususunda görüş talep edilmektedir

Kazancı bilanço usulüne göre tespit edilen ortaklığın teşvik belgesine bağlanmış olan yatırımdan elde edilen kazançlarından, ortakların hissesine isabet eden tutarları için ortakların verecekleri yıllık gelir vergisi beyannamelerinde, indirimli gelir vergisi uygulamasından faydalanılması mümkün bulunmaktadır.

İndirimli gelir vergisi oranının, sadece teşvik belgesine bağlanan yatırımlardan elde edilen ticari kazançta uygulanması gerektiğinden, öncelikle gelir unsurları itibarıyla matrahın artırılarak toplam matrahın içindeki ticari kazanç tutarının tespit edilme-

si ve toplam matraha Gelir Vergisi Kanununun 103'üncü maddesindeki tarifenin uygulanmasıyla hesaplanacak gelir vergisinin, ticari kazanç ve diğer gelir unsurları arasında dağıtılarak ticari kazançta isabet eden gelir vergisi ve vergi oranının belirlenmesi ve bu oran ile indirim sonrası uygulanması gereken gelir vergisi oranının çarpılarak, teşvik belgesine bağlanan yatırımlardan elde edilen ticari kazançta uygulanması gerekmektedir.

Söz konusu ticari kazançta bu oranın uygulanmasıyla hesaplanacak indirimli gelir vergisi, yıllık gelir vergisi beyannamesinin vergi bildirim bölümünde "KVK'nın 32/A Maddesi Kapsamında Hesaplanan İndirimli Gelir Vergisi" satırına yazılacaktır.

Aktifte Kayıtlı Gayrimenkulün Satışından Elde Edilen Gelirin Borçlara Ödenmesi Nedeniyle İstisna Hükmünden Faydalanılıp Faydalanılmayacağı Hakkında

[\(02/06/2023 Tarih ve 608726 Sayılı Özelge\)](#)

5 yıldan bu yana şirketin aktifinde kayıtlı bulunan taşınmazın, merkezi yurt dışında bulunan bir firmaya satışının yapıldığı, ancak satış bedelinin tamamının firmanın yurt dışındaki başka bir firmaya olan borcuna karşılık satış yapılan firma tarafından borçlu olunan firmaya ödendiği belirtilerek, Kurumlar Vergisi Kanununun 5 inci maddesinin (e) bendi ile Katma Değer Vergisi Kanununun 17'nci maddesinin (r) bendinde yer alan istisnadan yararlanıp yararlanılamayacağı hususunda görüş talep edilmektedir.

Kurumlar Vergisi Kanunu Yönünden

Şirketin aktifinde kayıtlı olan ve şirket faaliyetlerinin yürütülmesine tahsis edilmiş olan taşınmazın merkezi yurt dışında bulunan bir firmaya satışından elde edilen satış bedelinin, yurt dışındaki başka bir firmaya olan borçlarınıza mahsuben ödenmesi, söz konusu satıştan elde edilen kazanç için, yukarıda belirtilen şartlar çerçevesinde Kurumlar Vergisi Kanununun 5 inci maddesinin birinci fıkrasının (e) bendinde yer alan istisna hükmünden yararlanmanıza engel teşkil etmeyecektir.

Diğer taraftan, taşınmaz ticareti ve kiralaması faaliyetlerinde kullanılan taşınmazların satışından elde edilen kazançların ise söz konusu istisnaya konu edilemeyeceği tabiidir.

Katma Değer Vergisi Kanunu Yönünden

5 yıldan bu yana şirketin aktifinde kayıtlı bulunan taşınmazın, şirketinizin yurt dışındaki başka bir firmaya olan borcuna karşılık satış bedeli şirket hesaplarına intikal etmeden merkezi yurt dışında bulunan bir firmaya satış, satışa konu edilecek taşınmazın şirket faaliyetlerinin yürütülmesine tahsis edilmiş bir taşınmaz olması, fiilen bu amaçla kullanılması ve diğer koşulların da sağlanması kaydıyla Kanunun 17/4-r maddesi kapsamında KDV'den istisna olacaktır. Ancak, söz konusu taşınmazın şirket faaliyetlerinin yürütülmesine tahsis edilmiş olmayıp, taşınmaz ticareti ve kiralaması faaliyetlerinde kullanılan taşınmazlardan olması halinde söz konusu satış işlemi KDV'ye tabi olacaktır.

GÜNCEL YARGI KARARLARI

► **Konu: 7194 sayılı Dijital Hizmet Vergisi ile Bazı Kanunlarda ve 375 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun'un 7. Maddesinin (2) Numaralı Fıkrasının Birinci Cümlesinin Anayasa'ya Aykırı Olduğuna ve İptaline, İptal Hükmünün Dokuz Ay Sonra Yürürlüğe Girmesine İlişkin Karar**

Karar Mercii: Anayasa Mahkemesi
Esas No: E.2020/11
Karar No: 2023/98
Karar Tarihi: 18.05.2023
R.G.Tarih-Sayı: 12.09.2023-32307

İstemin Konusu ve Anayasa Mahkemesi'nin Kararı:

7194 sayılı Kanun'un 7. maddesinin dava konusu (2) numaralı fıkrasında; dijital hizmet vergisi mükellefi olan dijital hizmet sağlayıcılarına veya Türkiye'deki yetkili temsilcisine, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu kapsamına giren vergilere ilişkin beyanname verme ve vergi ödeme yükümlülüklerini yerine getirmeleri için ihtarda bulunulmasından ve bu durumun Gelir İdaresi Başkanlığının internet sitesinde ilan edilmesinden itibaren otuz gün içinde bu yükümlülüklerin yerine getirilmemesi hâlinde dijital hizmet sağlayıcılarının sunduğu hizmetlere erişimin -bu yükümlülükler yerine getirilinceye kadar- engellenmesine Hazine ve Maliye Bakanlığınca karar verileceği ve bu kararın erişim sağlayıcılarına bildirilmek üzere Bilgi Teknolojileri ve İletişim Kurumuna gönderileceği, engelleme kararlarının gereğinin bildirimden itibaren yirmi dört saat içinde erişim sağlayıcıları tarafından yerine getirileceği hükme bağlanmıştır.

Dijital hizmet sağlayıcılarının sunduğu hizmetlere erişim engeli

getirilmesine imkân sağlayan kuralın dijital hizmet sağlayıcılarının teşebbüs özgürlüğünü sınırladığı değerlendirilmiştir.

Dava konusu kuralla öngörülen tedbir dijital hizmet vergisi mükellefleri için getirilen özel bir vergi güvenlik uygulaması niteliğindedir. Dolayısıyla kural, vergilendirme faaliyetiyle hedeflenen kamusal yararın gerçekleşmesini temin etme amacına hizmet etmektedir. Buna göre kuralın anayasal bakımdan meşru bir amaca dayandığı anlaşılmaktadır.

Öte yandan dijital ekonominin soyut mahiyeti nedeniyle geleneksel vergi sistemi ve kuralları bu sektörün etkin bir şekilde vergilendirilmesinde yetersiz kalmaktadır. Buna göre 213 sayılı Kanun kapsamına giren vergilere ilişkin beyanname verme ve vergi ödeme yükümlülüklerini yerine getirmeyen dijital hizmet vergisi mükellefi olan dijital hizmet sağlayıcılarının sunduğu hizmetlere erişimin engellenmesi, söz konusu yükümlülükleri yerine getirmeleri amacına ulaşma bakımından elverişli ve gerekli olduğu değerlendirilmiştir. Nifekim hizmet sağlayıcılarının sunduğu hizmetlere erişimin engellenmesi, kural uyarınca bu yükümlülüklerin yerine getirilmesi anına kadar geçerli olacaktır.

Bununla birlikte kişilerin teşebbüs özgürlüğü ile vergi alacağıının güvence altına alınması arasında makul bir denge kurulmalıdır. Bu bağlamda dava konusu kuralda öngörülen yaptırımın teşebbüs sahiplerine aşırı ve katlanılamaz bir külfet yüklemesi gerekmektedir.

Çağımızın temel araçlarından biri olan internetin işlevi ve sağladığı kolaylıklar göz önünde bulundurulduğunda fiziki olarak sabit bir işyeri bulunmayan, genellikle elektronik

ortamda faaliyet gösteren dijital hizmet sağlayıcılarının vergisel yükümlülüklerini yerine getirmelerini sağlamak için yetersiz kaldığı anlaşılan geleneksel vergi güvenlik önlemleri yerine tüm faaliyetlerini yürüttükleri internet sitesinden birtakım önlemlere başvurulması doğaldır. Bununla birlikte hukuken korunması gereken amaçla bu amaç gerçekleştirilmek için kanunda tanımlı hukuki himaye yönteminin yani aracın orantılı olması aranmalıdır. Bu bağlamda eğer bireyin hak ve özgürlüklerine daha az zarar verebilecek bir tedbir varsa onunla yetinilmeli veya öncelikle bu tedbire başvurulmalıdır.

Bu çerçevede 213 sayılı Kanun kapsamına giren vergilere ilişkin beyanname verme ve vergi ödeme yükümlülüklerini süresinde yerine getirmeyen dijital hizmet sağlayıcılarının sunduğu hizmetlere erişimin engellenmesi ise en ağır yaptırım olan internet sitesinin bütününün erişime engellenmesi anlamına gelmektedir. Hâlbuki kademeli bir vergi güvenlik tedbiri ihdas edilmesi mümkünken doğrudan erişimin engellenmesine karar verilmesinin hizmet sağlayıcılarına aşırı külfet yüklediği, teşebbüs özgürlüğü ile kamu yararı arasında bulunması gereken makul dengenin bozulduğu değerlendirilmiştir. Bu itibarla kuralla teşebbüs özgürlüğüne getirilen sınırlamanın orantsız olduğu ve ölçülülük ilkesini ihlal ettiği sonucuna ulaşılmıştır.

Anayasa Mahkemesi açıklanan gerekçelerle kuralın Anayasa'ya aykırı olduğuna ve iptaline, iptal hükmünün kararın Resmî Gazete'de yayımlanmasından başlayarak dokuz ay sonra yürürlüğe girmesine karar vermiştir.

Yüksek hedeflere
tırmanırken, vergi
denetiminde size
kusursuz bir manzara
sunuyoruz.



GÜVENİLİR HİZMET GÜVENLİ TESLİMAT



NMT®



İSTANBUL - İZMİR - GAZİANTEP - MERSİN - ANTWERP - SHANGHAI - XIAMEN - QINGDAO - DALIAN - SHENZHEN - GUANGZHOU - NINGBO - TIANJIN

NMT® LOGISTICS

anko®

NMT® SAHA

NMT® CONSOLIDATION

NMT® INTERMODAL



NMT® COLDBOX

NMT® MARITIME



NMT® WAREHOUSING

NMT® PLASTICS


NMT® CHINA LTD


NMT® CONTAINERS


NMT® BELGIUM NV

WE RAISE THE BAR



 CENTRUMTURKEY

 vergiport.com

 centrumturkey.com

