

CENTRUM TIME

2023 | OCAK - ŞUBAT - MART

SAYI 12

SON DEĞİŞİKLİKLER

ÇERÇEVESİNDE KONUTLARDA

UYGULANACAK KDV

ORANLARI VE KDV İADESİ

DEMİR-ÇELİK KÜLÇE VE

ÜRÜNLERİNDE KDV TEVKİFAT

VE İADE UYGULAMASI

İLİŞKİLİ KİŞİLERE VERİLEN BORÇLARIN VERGİSEL SONUÇLARI

VDK DANIŞMA KOMİSYONU KARARI ÇERÇEVESİNDE EMSAL FAİZ ORANI

Balmumcu Mh. Bestekar Şevki Bey Sk.
Centrum Binası No: 17 Beşiktaş / İstanbul
Tel: +90 (212) 267 21 00

MAİDAN İş ve Yaşam Merkezi B Blok No: 4
Çankaya / Ankara
Tel: +90 312 512 59 42



ÇITAYI YÜKSELTİYORUZ

Değerli Okurlarımız,

Centrum Time'in 12. Sayısı ile karşınızdayız!

Centrum'un, vergi firmalarının değerlendirilmesi açısından en güvenilir uluslararası yayın kabul edilen *International Tax Review* tarafından yayımlanan *Dünya Transfer Fiyatlandırması 2022* ve *Dünya Vergi Rehberi 2022* sayılarında "Üst Düzey Transfer Fiyatlandırması Firması" ve "Üst Düzey Vergi Firması" olarak listelendiği bir yılı daha geride bırakarak yeni ve heyecan dolu bir yıla yelken açıyoruz. Yeni yılda da tüm gayretimiz ve desteğimizle mükelleflerimiz yanında olarak erişeceğimiz başarıların takdir edileceği sağlıklı, huzurlu ve başarılı bir yıl olmasını diliyoruz.

Her geçen dönemde büyüyen Müşteri portföyümüze daha nitelikli hizmet verme gayretimizin takdir ediliyor olması bizleri mutlu etmekle birlikte daha iyisini yapmak adına sorumluluk bilinci ve motivasyon kaynağı da oluşturmaktadır. Bu çerçevede, her geçen dönemde kendi alanlarının en iyisi olan çalışma arkadaşlarımızı ekibe dahil ediyoruz. Bunun yanı sıra şirketleri etkileyen konulara ilişkin olarak yapılan düzenlemeleri, uygulama detayları ve 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, ilişkili kişiler arasından gerçekleşen finansman hizmetlerinin vergisel sonuçlarına değinerek Vergi Denetim Kurulu bünyesinde oluşturulan "Danışma Komisyonu"nın fonksiyonu açıklanmış, borçlanma işlemlerinde iç emsal bulunmaması

durumunda dış emsal olarak uygulanacak olan faiz oranına ilişkin olarak alınan karar ve olası sonuçları irdelenmiştir. Ayrıca, uygulamaya girmesiyle birlikte son dönemde en çok konuşulan konulardan biri haline gelen ve uygulamada tereddütler bulunan demir-çelik külçe ve ürünlerinde KDV tevkifatı ayrıntılı olarak ele alınarak tevkifattan kaynaklı iade uygulamasına dair usul ve esaslara yer verilmiştir. Bununla birlikte son değişiklikler çerçevesinde konutlarda uygulanacak KDV oranları konutun edinim tarihi ve diğer belirleyici unsurlar esas alınarak bir tasnifleme yapılmış olup yeni dönemde KDV idelerinin durumuna ilişkin bilgi verilmiştir. İhracat işlemlerinin vergilendirilmesinde özellik arz eden durumlar ayrıntılı olarak incelenmiş olup ihracatla ilgili hususlar derlenerek el altında bulundurulması gereken bir başucu kaynağı hazırlanmıştır. Yıl sonu olması nedeniyle gündemde olan konulardan biri olan bankalardan alınan promosyon gelirlerinin vergisel boyutu irdelenerek faturaların içeriğine göre muhasebeleştirilmesine dair örnek yevmiye kayıtlarına yer verilmiştir. Dönem sonu işlemlerinde önemli bir yer tutan hesap dönemi kapandıktan sonra gelen faturaların vergisel durumu incelenerek bu faturalara istinaden yapılacak işlemler ve kayıt sürecine dair açıklamalar yapılmıştır. Beyannameler üzerinde indirim kalemleri arasında yer verilecek bağış ve yardımların indirim konusu yapılabilmesine yönelik koşul ve usullere dair açıklamalar yapılarak söz konusu bağışların KDV boyutu irdelenmiştir. Dönem sonu sayıları esnasında karşılaşılmaması muhtemel stok değer düşüklüğü ile stok sayım noksanı ve fazlalıklarının vergisel etkilerine dair açıklamalar yapılmıştır. Dönem sonu işlemlerinde şirketlerin kendi pozisyonuna göre vergisel avantaj sağlaması muhtemel sonuçları olan vadeli çek ve senetler için reeskont işlemlerine yönelik açıklamalar yapılarak dikkat edilmesi gereken hususlara yer verilmiştir.

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

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

SAYI: 12

TARİH: 15.01.2023

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: MAIDAN İş ve Yaşam Merkezi B Blok

No: 4 Kat: 14 Daire: 164-165-166 Çankaya / Ankara

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

COPYRIGHT @ 2023

Bu yayının tüm hakları Centrum'a aittir. Dergi içeriği izin alınmadan elektronik veya basılı şekilde kullanılamaz, çoğaltılamaz.

Kaynak göstermek suretiyle alıntı yapılabilir. Yazıların sorumluluğu yazarlarına aittir.



İlişkili Kişilere Verilen Borçların Vergisel Sonuçları: VDK Danışma Komisyonu Kararı Çerçevesinde Emsal Faiz Oranı
Dr. Burçin GÖZLÜKLÜ

1

Demir-Çelik Külçe Ve Ürünlerinde KDV Tevkifat Ve İade Uygulaması
Adem BİLGİLİ

5

Son Değişiklikler Çerçevesinde Konutlarda Uygulanacak KDV Oranları ve KDV İadesi
Murat SOFTA

12

İhracat İşlemlerinin Vergilendirilmesinde Özellik Arz Eden Durumlar
Dr. Murat AKYOL

16

Bankalardan Alınan Promosyon Gelirlerinin Muhasebeleştirilmesi ve Fatura İşlemleri
Gökhan ŞİT

22

Hesap Dönemi Kapandıktan Sonra Gelen Faturaların Vergisel Durumu
Ali KOÇYİĞİT

26

Bağış ve Yardımların İndirimi ve KDV Boyutu
Ahmet YILMAZ

28

Yurt Dışına Verilen Bazı Hizmetler İçin Öngörülen Kazanç İndirimi ve KDV İstisnası
Ekrem DİBİ

32

Vadeli Çek ve Senetler İçin Reeskont İşlemleri
Sinem GÜRPINAR

36

Stok Değer Düşüklüğü Makalesi
Tutku Hazan KOÇAKOĞLU

40

Güncel Özelgeler ve Yargı Kararları
47



İLİŞKİLİ KİŞİLERE VERİLEN BORÇLARIN VERGİSEL SONUÇLARI: VDK DANIŞMA KOMİSYONU KARARI ÇERÇEVESİNDE EMSAL FAİZ ORANI

GİRİŞ

Kurumlar, ticari faaliyetleri ile ilgili olarak ortaya çıkan finansman ihtiyaçlarını banka veya benzeri finans kurumlarından temin ettikleri kredilerle karşılayabildikleri gibi bazı durumlarda ortakları veya ortakları ile ilişkili olan üçüncü kişilerden borç temin etme yoluna da gidebilmektedirler. Bununla birlikte, şirket ortaklarının sermaye dışındaki bir yolla işletmeye kaynak sağlamaları ve şirket hesabında yer alan fonların ortaklar veya ilişkili kişi olarak kabul edilen kişilerce usulsüz olarak kullanılmasını engellenmek için bazı vergi güvenlik müesseselerine yer verilmiştir.

Kurumlar Vergisi Kanunu'nda yer alan bu vergi güvenlik müesseseleri arasında örtülü sermaye uygulaması ve transfer fiyatlandırması müessesini saymak mümkündür. Bu çalışmamızda şirketlerin ilişkili kişileriyle gerçekleştirdikleri finansman temini veya borç kullandırma işlemlerinin bu müesseseler karşısındaki durumlarını ve Vergi Denetim Kurulu Danışma Komisyonu ve yargı kararları uyarınca finansman hizmetlerinde kullanılması gereken emsal faiz oranını değerlendireceğiz.



I. ÖRTÜLÜ SERMAYE UYGULAMASI

Kurumlar Vergisi Kanunu (KVK)'nın 12.maddesiyle örtülü sermaye müessesesi düzenlenmiş olup örtülü sermaye uygulamasında borç/öz sermaye oranı, ortakla ilişkili kişi ve öz sermaye tanımlarına açık bir şekilde yer verilmiştir.

Kurumların, ortaklarından veya ortaklarla ilişkili olan kişilerden doğrudan veya dolaylı olarak temin ederek işletmede kullandıkları her türlü borcun, hesap dönemi içinde herhangi bir tarihte kurumun öz sermayesinin üç katını aşan kısmı, ilgili hesap dönemi için örtülü sermaye sayılacaktır.

İşletmede kullanılan borçların örtülü sermaye sayılabilmesi için;

- ▶ Doğrudan veya dolaylı olarak ortak veya ortakla ilişkili kişiden temin edilmesi,
- ▶ İşletmede kullanılması,
- ▶ Bu şekilde kullanılan borcun hesap dönemi içinde herhangi bir tarihte kurumun öz sermayesinin üç katını aşması

gerekmektedir.

Ortak veya ortakla ilişkili kişiden temin edilip işletmede kullanılan borçların örtülü sermaye olarak kabul edilebilmesi için bu borçların hesap döneminin başındaki öz sermayenin üç katını aşması gerekmektedir.

Dolayısıyla, ortak veya ortakla ilişkili kişilerden yapılan borçlanmalarda, bu kişilerden alınan borçların top-

lamının hesap dönemi başındaki öz sermayenin üç katı ile karşılaştırılması ve bu oranı aşan borç tutarlarının oranı aştıkları sürece ilgili hesap dönemi için örtülü sermaye olarak dikkate alınması gerekmektedir.

Ortakların işletmeye kullandırdığı borçların kurumun öz sermayesinin üç katını aşan kısmı, diğer şartların da gerçekleşmesi halinde örtülü sermaye olarak değerlendirilmiştir.

Örtülü sermaye uygulamasında temin edilen borcun tamamının değil, sadece öz sermayenin üç katını aşan kısmının örtülü sermaye sayılması ve bu kısma ilişkin faiz, kur farkı ve benzeri giderlerin, Kurumlar Vergisi Kanunu uygulamasında gider kabul edilmemesi hüküm altına alınmıştır.

Kanunda borcun hesap dönemi içinde herhangi bir tarihte kurumun öz sermayesinin üç katını aşan kısmı örtülü sermaye olarak kabul edildiğinden, bu limiti aşan kısma isabet eden faiz, kur farkı ve benzeri giderlerin geçici vergi dönemleri de dahil olmak üzere vergi matrahından indirilmesi mümkün olmayacaktır.

Kurumların kullanmış olduğu borçların örtülü sermaye kapsamında değerlendirilmiş olması halinde, örtülü sermaye üzerinden ödenen veya hesaplanan faiz, kur farkları ve benzeri giderlerin, Kurumlar Vergisi Kanununun 11 inci maddesinin birinci fıkrasının (b) bendine göre gider olarak yazılması mümkün bulunmadığından, örtülü sermaye kabul edilen borçlanmalarda YTL'nin değer

kazanması sonucu oluşacak kur farkı gelirlerinin de söz konusu borcun örtülü yoldan konulan bir sermaye olarak kabul edilmesinin bir sonucu olarak, vergiye tabi kurum kazancının tespitinde gelir olarak dikkate alınması söz konusu olmayacaktır.

Örtülü sermaye üzerinden ödenen faiz ve benzeri ödemeler veya hesaplanan tutarlar, Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunlarının uygulanmasında gerek borç alan gerekse borç veren nezdinde, örtülü sermaye şartlarının gerçekleştiği hesap döneminin son günü itibarıyla dağıtılmış kâr payı veya dar mükellefler için ana merkeze aktarılan tutar sayılacaktır. Kur farkları bu kapsamda değerlendirilmeyecektir.

II. TRANSFER FİYATLANDIRMASI YOLUYLA ÖRTÜLÜ KAZANÇ DAĞITIMI

Kurumlar Vergisi Kanununun 13. maddesine göre, kurumların, ilişkili kişilerle emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak tespit ettikleri bedel veya fiyat üzerinden mal veya hizmet alım ya da satımında bulunmaları durumunda, kazanç tamamen veya kısmen transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılmış sayılacaktır.

Mal veya hizmet alım ya da satımı; alım, satım, imalat ve inşaat, kiralama ve kiraya verme, **ödünç para alınması ve verilmesi işlemleri** ile ikramiye, ücret ve benzeri ödemeleri gerektiren diğer işlemleri ifade etmektedir.

Tamamen veya kısmen transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılmış sayılan kazanç, Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunlarının uygulanmasında, bu maddedeki şartların gerçekleştiği hesap döneminin son günü itibarıyla dağıtılmış kâr payı veya dar mükellefler için ana mer-



keze aktarılan tutar sayılır. Ancak, örtülü kazanç dağıtımı yapılan kurumlarda bu düzeltmenin yapılabilmesi için örtülü kazanç dağıtan kurum adına tarh edilen vergilerin kesinleşmiş ve ödenmiş olması gerekmektedir.

Söz konusu kâr payının başka bir kuruma aktarılmış olması durumunda, bu kazanç iştirak kazancı olarak değerlendirilecek olup kâr payının dar mükellef kuruma, gerçek kişilere, vergiye tabi olmayan veya vergiden muaf herhangi bir kişi veya kuruma aktarılmış olması halinde, bu kâr payının net kâr payı kabul edilerek bu tutarın brüte tamamlanması sonucu bulunan tutar üzerinden kâr dağıtımına bağlı vergi kesintisi yapılması gerekecektir.

III. VERGİ DENETİM KURULU DANIŞMA KOMİSYONU KARARLARI

18.04.2020 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan 60 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararnamesiyle, vergi incelemelerinde uygulama birliğini sağlamak ve mevzuat hükümlerinin uygulanmasına ilişkin ortaya çıkan tereddütlü

hususları gidermek amacıyla Vergi Denetim Kurulu (VDK) Başkanlığına görüş bildirmek üzere Danışma Komisyonu kurulabileceği ve bu Komisyonun oluşturulması ile çalışma usul ve esaslarının yönetmelikle belirleneceğine yönelik bir düzenleme yapıldı.

06.04.2021 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan VDK Danışma Komisyonu Yönetmeliği (Yönetmelik) ile vergi inceleme görevlerinin yürütülmesinde uygulama birliğini sağlamak ve mevzuat hükümlerinin uygulanmasına ilişkin ortaya çıkan tereddütlü hususları gidermek amacıyla Vergi Denetim Kurulu Başkanlığına görüş bildirmek üzere Danışma Komisyonu oluşturuldu ve bu Komisyonun çalışma usul ve esasları belirlendi.

Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı bünyesinde kurulan komisyonlar ve Vergi Müfettişleri, Vergi Denetim Kurulu Başkanı tarafından onaylanan danışma komisyonu kararlarını esas alarak işlem tesis etmek zorundadırlar.

Vergi Denetim Kurulu Başkanı tarafından onaylanan kararlar, onaylandığı veya onayda belirtilen tarihte

yürürlüğe girmektedir. Bu bakımdan alınan kararların içeriği vergi incelemelerinde idarenin görüşünü yansıtmaması bakımından oldukça önemlidir.

Danışma Komisyonu tarafından, VDK Başkanlığınca talep edilen konulara ilişkin gündem maddelerini görüşmek ve karara bağlamak üzere 20.12.2021 tarihinde yapılan toplantı neticesinde toplam 8 ayrı konuda karar alınmış ve söz konusu kararlar VDK Başkanı tarafından 08.04.2022 tarihinde onaylanarak yürürlüğe girmiştir. Bu kararlardan konumuzla ilgili olan karara aşağıda yer veriyoruz.

“Transfer fiyatlandırması incelemelerinde mükellefin ortaklarına veya ilişkili kişilerine para kullandığı durumlarda iç emsal yok ise Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası tarafından ilan edilen bankalarca açılan ticari kredilere uygulanan ağırlıklı ortalama faiz oranının, kullandırılan döviz cinsinin mezkur ilanda yer almaması halinde ise bankalardan alınan faiz oranı bilgilerinin dış emsal olarak dikkate alınması gerekir.”

IV. ORTAKLAR CARİ HESABINDAKİ BAKİYELERİN ÖRTÜLÜ SERMAYE VE TRANSFER FİYATLANDIRMASI KAPSAMINDA DEĞERLENDİRİLMESİ

İktisadi saiklerle kurulan bir şirketin faaliyetlerini gerçekleştirirken, kuruluş amaçlarına uygun hareket etmesi ve karlılığı daima ön planda tutması basiretli bir iş adamı gibi davranmanın bir gereğidir. Bu nedenle, sahip olunan ekonomik kaynaklarla kendi lehine sonuçlar doğuracak şekilde, verimliliği ön planda tutarak hukuki ve ekonomik tasarruflarda bulunması gerekmektedir. Aksi bir uygulama, yani şirketin kaynaklarını kendi lehine değil de başka kişiliklerin lehine kullanması, iktisadi, ticari ve teknik icaplara uygun düşmeyeceği gibi ortaklar dışında kalan ancak, şirketin iktisadi faaliyetiyle ilgili alacaklılar, finansal kuruluşlar, devlet gibi üçüncü şahısların haklarına da zarar verecektir.

Bu kapsamda şirketlerin ödeyecekleri vergilerin hazineye intikalinin kontrol altına alınması adına ihdas edilmiş bir takım vergi güvenlik müesseseleri bulunmaktadır. Bunlardan iki tanesini örtülü sermaye uygulaması ve transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı müesseseleri olarak sayabiliriz. Hazineye intikal edecek vergilerin güvenlik altına alınması adına ilişkili kişiler arasında gerçekleştirilen işlemlerde bu iki müessesede öngörülen usul ve esasların takip edilerek işlem tesis edilmesi gerekmektedir.

Transfer fiyatlandırması hükümlerine göre ilişkili kişilerle gerçekleştirilen işlemler de ilişkisiz kişilerle gerçekleştirilen işlemler gibi fiyatlandırılmak zorundadır. Bu nedenle grup şirketlerinden birisi ilişkili taraflara hizmet sunarsa, bu hizmetin de emsale uygun bir şekilde fiyatlanması gerekmektedir.

Bununla birlikte, ilişki kişiler arasındaki işlemlerde uygulanacak emsal bedelin belirlenmesi birçok ekonomik ve teknik analize dayanan karşılaştı-



rılabilir fiyatların tespitine bağlıdır. Bu analizde karşılaştırmaya konu edilecek işlemlerdeki farklılıkları tespit etmek ve bu farklılıkların etkilerini elimine etmek her zaman mümkün olmamakta veya sübjektiflikler içerdiği için eleştiriye açık olabilmektedir. Bu durumda güvenli alanda kalmak isteyen mükelleflerden ilişkili kişilerle adeta konu olan finansman hizmeti alımı ve/veya ifasında bulunanlar için değerlendirmeleri gereken bir fırsat oluşmuştur.

Danışma Komisyonunun 20.12.2021 tarihinde yapılan toplantı neticesinde karara bağlanan konulardan bir tanesi de ilişkili kişiler arasındaki finansman hizmetinde iç emsal bulunmaması durumunda uygulanacak olan faiz oranına ilişkindir.

Söz konusu Karar uyarınca transfer fiyatlandırması incelemelerinde mükellefin ortaklarına veya ilişkili kişilerine para kullandığı durumlarda **ç iç emsal yok ise Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası tarafından ilan edilen bankalarca açılan ticari kredilere uygulanan ağırlıklı ortalama faiz oranının**, kullanılan döviz cinsinin mezkur ilanda yer almaması halinde ise bankalardan alınan faiz oranı bilgilerinin dış emsal olarak dikkate alınması gerekmektedir.

SONUÇ

Transfer fiyatlandırması, emsal bedelin objektif şekilde tespit edilmesinin zorlukları göz önüne alındığında oldukça riskli bir alan olarak karşımıza çıkmaktadır. Her ne kadar mükellefler emsal bedelin tespitinde gereken hassasiyeti gösterdiğine inansa da varsayımlardan veya karşılaştırılan unsurlardan birinde yapılacak farklı bir yorum ihtimali ceza riskini tamamen ortadan kaldıramamaktadır. Bununla birlikte Danışma Komisyonu tarafından ilişkili kişiler arasındaki finansman hizmetleri durumunda kullanılması gereken faiz oranının belirlenmiş olması oldukça olumlu bir gelişmedir.

Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı bünyesinde kurulan komisyonlar ve Vergi Müfettişleri, Vergi Denetim Kurulu Başkanı tarafından onaylanan Danışma Komisyonu kararlarını esas alarak işlem tesis etmek zorundadır. Bu sebeple Komisyon tarafından vergi müfettişlerini bağlayan böyle bir karar alınması vergi incelemelerinde ceza ile karşılaşmak istemeyen mükelleflerin risklerini ortadan kaldırması bakımından oldukça güzel bir gelişmedir.

İlişkili kişiler arasındaki finansman hizmetinde hangi faiz oranının kullanılması gerektiğiyle ilgili yaşanan ihtilafların yargıya taşınmasıyla birlikte birçok Danıştay kararına konu olmuştu. Danıştay bugüne kadarki kararlarında adet işlemlerinde TCMB reeskont faiz oranının uygulanması gerektiği görüşünün istikrar kazandığını görebilmekteyiz. Danışma Komisyonunun kararlarının bağlayıcılığı göz önüne alındığında vergi müfettişlerinin Danıştay'ın bu kararlarını istinaden adet işlemlerinde reeskont faiz oranını dikkate almalarının mümkün olmadığı görülmektedir. Bu sebeple uygulamada belirlilik ve öngörülebilirlik sağlanabilmesi adına inceleme aşamasında İdareyi bağlayan bu karar doğrultusunda Danıştay'ın da görüşünü revize etmesinin yerinde olacağını değerlendiriyoruz. bu konuda düzenlenen bütün vergi inceleme raporlarının Danıştay'dan geri dönmesi gibi bir durumla karşılaşabiliriz.





DEMİR-ÇELİK KÜLÇE VE ÜRÜNLERİNDE KDV TEVKİFAT VE İADE UYGULAMASI

GİRİŞ

Bilindiği üzere, demir-çelik sektörü kayıt dışılığın en yoğun olduğu sektörler arasındadır. Özellikle, demir-çelik külçe ve ürünlerinin önemli bir kısmının hurda metallerden üretiliyor olması ve KDV Kanununun 17/4-g maddesine göre hurda metal teslimlerinin KDV'den istisna tutulması, bu alandaki vergi ödeme mukavemetini artırmaktadır. Zira, hurda metal kullanılarak yapılan üretimlerde ürünün temel girdisi için KDV ödenmediğinden indirilecek KDV bulunmamaktayken, üretilen demir-çelik külçe ve ürünlerinin %18 KDV'ye tabi olması dolayısıyla önemli bir ödenecek KDV doğmaktadır.

Öte yandan, hurda sektöründe, hurdanın toplanması aşamasından haddehane teslimi aşamasına kadar faaliyette bulunan aktörlerin farklı nedenlerle önemli ölçüde kayıt dışı faaliyette bulunuyor olması, haddehanelerin alımlarının tevsiki noktasında problemlere sebep olmaktadır. Bu durum, gerek haddehane aşamasında ve gerekse zincirleme halinde sonraki aşamalarda sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanımını ya da kayıt dışı faaliyette bulunulmasını "kendilerince haklı bir neden" oluşturarak artırmaktadır.

Tüm bu nedenlerin bir sonucu olarak Mali İdare, KDV Kanununun 9. maddesinden aldığı yetkiye dayanarak, vergi güvenliğini sağlamak adına, ilgili hükümleri 1 Mayıs 2022 tarihinde yürürlüğe giren KDV

Genel Uygulama Tebliğinde (GUT) Değişiklik Yapılmasına Dair 41 Seri No.lu Tebliğ ile belirli bir kapsam dahilinde; demir-çelik külçelerinin teslimi için 7/10, demir-çelik ürünlerinin teslimi içinse 4/10 oranında KDV tevkifatı yükümlülüğü getirmiştir. Daha sonra, ilgili hükümleri 1 Kasım 2022 tarihinde yürürlüğe giren KDV GUT'da Değişiklik Yapılmasına Dair 43 Seri No.lu Tebliğ ile, demir-çelik ürünlerindeki KDV tevkifat oranı (4/10'dan) 5/10'a çıkarılmış ve payları Borsa İstanbul A.Ş.'de işlem gören şirketler tarafından yapılan demir-çelik ürünü teslimlerine de tevkifat yükümlülüğü getirilmiştir.

Makalemizde 41 ve 43 Seri No.lu Tebliğler ile tevkifatın hangi ürünleri kapsadığına yönelik olarak Gelir İdaresince verilen özgelgeler çerçevesinde demir-çelik külçe ve ürünlerinde KDV tevkifat ve iade uygulamalarının usul ve esasları belirtilecektir.

I. DEMİR-ÇELİK KÜLÇELERİNİN TESLİMİNDE KDV TEVKİFATI UYGULAMASI

KDV GUT'un 41 Seri No.lu Tebliği değişik (I/C-2.1.3.3.1.) bölümüne göre, her türlü hurda metallerden elde edilen külçeler ile hurda metallerden elde edilenler dışındaki demir-çelik külçelerinin, KDV mükelleflerine ve KDV GUT'da belirlenmiş alıcı olarak sayılanlara tesliminde 7/10 oranında KDV tevkifatı uygulanması gerekmektedir. Slab, billet (biyet), kütük ve ingot teslimleri de bu uygulama bakımından külçe olarak değerlendirilmektedir.

Yukarıda belirtilen metallerin, alışlarında tevkifat uygulanıp uygulanmadığına ve silisyum, magnezyum, mangan, nikel, titanyum gibi maddeler ihtiva edip etmediklerine bakılmaksızın, külçe, slab, biyet, kütük ve ingot haline getirilmiş şekilde satışında



7/10 oranında KDV tevkifatı uygulanması gerekmektedir.

Hurda metallerden elde edilenler dışındaki demir-çelik külçelerinin ithalatçıları ve ilk üreticiler (cevherden üretim yapanlar) tarafından yapılan (ilk) teslimlerinde tevkifat uygulanmayacaktır; bu safhalardan sonraki el değiştirmelerde ise tevkifat uygulanacaktır. Hurda metalden elde edilen külçelerin ithalatçıları ve üreticileri tarafından tesliminde de tevkifat uygulanacaktır.

İthalatçıları tarafından yapılan teslimlerde, satıcı (ithalatçı) tarafından düzenlenen faturada *"Teslim edilen mal doğrudan ithalat yoluyla temin edildiğinden tevkifat uygulanmamıştır."* açıklamasına ve ithalata ilişkin fatura ve gümrük beyannamesi bilgilerine yer verilmesi gerekmektedir. Cevherden üretim yapanların ise düzenlenen faturada *"Teslim edilen mal firmamızca cevherden üretilmediğinden tevkifat uygulanmamıştır."* açıklamasına yer vermek suretiyle tevkifat uygulanmaksızın işlem yapılması gerekmektedir.

Buna göre, Tebliğde yapılan belirlemeler çerçevesinde;

- ▶ Hurda metalden üretim yapanların demir-çelik külçesi teslimlerinde,
- ▶ Hurda metalden üretilmiş demir-çelik külçelerini ithal edenlerin yurt içi teslimlerinde,
- ▶ Hurda metalden üretilmiş demir-çelik külçelerinin sonraki el değiştirmelerinde,

7/10 oranında KDV tevkifatı uygulanacak,

- ▶ Hurda metalden elde edilenler dışındaki demir-çelik külçelerinin ithalatçıları ve ilk üreticiler (cevherden üretim yapanlar) tarafından (ilk) teslimlerinde tevkifat uygulanmayacak,
- ▶ Ancak, hurda metalden elde edilenler dışında (cevherden) üretilmiş olması hasebiyle ilk aşamada KDV tevkifatına tabi olmayan demir-çelik külçelerinin sonraki el

değiştirmelerinde (alım-satımlarında) 7/10 oranında KDV tevkifatı uygulanması gerekecektir.

Dolayısıyla, Tebliğ düzenlemelerine göre, hurdadan üretilen demir-çelik külçeleri için ithalatçının/üreticinin ilk teslimi dahil her aşamada tevkifat uygulanacakken, cevherden üretilen demir-çelik külçeleri için ilk aşama (ithalatçı ya da üretici teslimi) hariç olmak üzere müteakip aşamalarda tevkifat uygulanacaktır.

Bununla birlikte, 60 Sıra No.lu KDV Sirkülerinin (2.2.3.1.1.) bölümünde *"Ancak söz konusu düzenlemenin Tebliğin genel amacına aykırı olarak, "külçe" olarak ithal edilen ürünlerin tesliminde tevkifat uygulanacağı şeklinde değerlendirilmemesi gerekir. Zira külçe ithalatı KDV'ye tabi olduğundan, Tebliğde ithalatçının doğrudan KDV yüklenimi dikkate alınarak, ithalatçıların teslimleri için tevkifat öngörülmemiştir. Kaldı ki, ithal edilen külçenin üretim aşamalarının ve ne kadarının hurda metalden geldiğinin tespiti de olanaksızdır."* açıklaması yer almaktadır. Söz konusu belirleme, henüz demir-çelik külçelerinde tevkifat yükümlülüğü yokken, Tebliğin aynı bölümde düzenlenen bakır, çinko ve alüminyum külçelerinde tevkifat uygulaması yürürlükteyken yapılmıştır. Bu belirlemenin ithalata konu demir-çelik külçeleri için de geçerli olması gerektiğini değerlendirmekteyiz. Zira, demir-çelik külçesi ithalatında KDV gümrük idaresine ödendiğinden Türkiye'ye girişle birlikte önceki aşamalardan kaynaklı vergi kaybı-vergi güvenliği müessesesinin uygulanmasını gerektirir bir durum söz konusu değildir ve ithalatçının külçenin hangi aşamada ve hurdadan mı yoksa cevherden mi üretildiğini bilmesi mümkün olmayabilecektir. Dolayısıyla mezkur Sirkülerdeki belirlemeler dikkate alınarak demir-çelik külçesi ithalatçısının (ilk) tesliminde KDV tevkifatı uygulanmaması gerektiği kanaatindeyiz.

Bu kapsamda, sorumlu tayin edilen alıcının, KDV tevkifat yükümlülüğünü tayin etmesi ve doğru bir şekilde yerine getirebilmesi için alım aşamasında, satıcının; üretici mi, ithalatçı mı, yoksa bunlardan alıp-satan kişi mi olduğunu ve demir-çelik külçesinin hurdadan mı yoksa cevherden mi üretildiğini araştırması/tespit etmesi gerekecektir.

II. DEMİR-ÇELİK ÜRÜNLERİNİN TESLİMİNDE KDV TEVKİFATI UYGULAMASI

KDV GUT'a 41 Seri No.lu Tebliğle eklenen ve 43 Seri No.lu Tebliğ'le değişik (I/C- 2.1.3.3.8.) bölümüne göre, cevherden, hurdadan veya diğer hammaddelerden üretilen demir-çelik ve alaşımlarından mamul her türlü uzun (çubuk, inşaat demiri, profil, kangal demir, filmaşın, tel, halat, hasır, boru, lama vb.) veya yassı (levha, sıcak haddelenmiş yassı ürünler, soğuk haddelenmiş yassı ürünler ve kaplanmış yassı ürünler vb.) demir-çelik ve alaşımı ürünlerin KDV mükelleflerine ve KDV GUT'da belirlenmiş alıcı olarak sayılanlara tesliminde 5/10 oranında KDV tevkifatı uygulanması gerekmektedir.

Tevkifat oranı, 41 Seri No.lu Tebliğle 4/10 olarak belirlenmişken, ilgili hükümleri 1 Kasım 2022 tarihinde yü-



rürlüğe giren 43 Seri No.lu Tebliğle 5/10'a çıkarılmış bulunmaktadır. Dolayısıyla, 1 Kasım 2022 tarihinden itibaren yapılan teslimler için tevkifat oranı 5/10 olarak uygulanacaktır.

Öte yandan, KDV GUT'un (I/C-2.1.3.4.1.) bölümü gereği, belirlenmiş alıcıların yaptığı teslimler ve hizmet ifaları için belirlenmiş alıcılardan tevkifat yapılmamaktadır. Ancak, yine 43 Seri No.lu Tebliğle KDV GUT'un (I/C-2.1.3.3.8.1) bölümüne eklenen ibare ile, demir-çelik ve alaşımlarından mamul ürünlerin payları Borsa İstanbul A.Ş.'de işlem gören şirketler tarafından tesliminde de tevkifat uygulanması zorunluluğu getirilmiştir. Dolayısıyla, payları Borsa İstanbul A.Ş.'de işlem gören şirketlerin münhasıran cevherden ürettikleri dışındaki demir-çelik ürünlerinin KDV mükelleflerine ya da diğer belirlenmiş alıcılara tesliminde de 5/10 oranında KDV tevkifatı uygulanması gerekmektedir.

KDV GUT'un ilgili bölümünde yapılan belirlemeye göre, demir-çelik ve alaşımlarından mamul eşya (kapı, kapı kolu, köşebent, vida, somun, vida soketi, dübel, kilit, çivi, flanş, maşon, dirsek, kanca, menteşe, yay, bilya, rulman, zincir vb.) teslimleri tevkifata tabi değildir.



Tebliğ'in ilgili bölümünde, Bakır, Çinko, Alüminyum ve Kurşun Ürünlerinin Tesliminde tevkifatı düzenleyen (I/C-2.1.3.3.2.2.) bölümündekine benzer şekilde, yarı-mamul ürünlerin tesliminde tevkifat uygulanmayacağına dair açık bir belirlemeye yer verilmemiştir. Bu nedenle, bu durum uygulamada önemli duraksamalara neden olmuştur. Gelir İdaresi, uygulamayı süreç içerisinde verdiği özelemler ile yönlendirmiştir. Bu kapsamda, tevkifatın başka bir üretim süreci için hammadde niteliğindeki demir-çelik ürünlerini kapsadığı, yarı-mamul (kalıplar, makine parçaları, döküm ürünleri, otomotiv sac parçaları, gibi) ya da nihai mamul niteliğinde olan ürünler içinse tevkifat öngörülmediği söylenebilir. Nitekim, Makalemizin sonraki bölümünde bu ilkeye referans olabilecek verilmiş örnek özelemlerin özetlerine de yer verilmiştir.

Demir-çelik ve alaşımlarından mamul ürünlerin, ithalatçılar tarafından yapılan teslimleri ile münhasıran cevherden üretilenlerinin üreticiler tarafından ilk tesliminde tevkifat uygulanmayacak, bu safhalardan sonraki el değiştirmelerde ise tevkifat uygulanacaktır. Bununla birlikte, demir-çelik ve alaşımlarından mamul ürünlerin hurdadan, diğer hammaddelerden veya hurda, cevher ve diğer hammaddeler birlikte kullanılarak üretilmesi halinde bu ürünlerin ilk üreticilerinin teslimi dâhil her safhasındaki teslimlerinde tevkifat uygulanacaktır.

İthalatçılar tarafından yapılan teslimlere ilişkin düzenlenen faturada "Teslim edilen mal doğrudan ithalat yoluyla temin edildiğinden tevkifat uygulanmamıştır." açıklamasına ve ithalata ilişkin fatura ve gümrük beyannamesi bilgilerine yer verilmesi gerekmektedir. Cevherden üretim yapanların ise düzenlenen faturada "Teslim edilen mal firmamızca münhasıran cevherden üretildi-

ğinden tevkifat uygulanmamıştır." açıklamasına yer vermek suretiyle tevkifat uygulanmaksızın işlem yapması gerekmektedir.

Buna göre, Tebliğde yapılan belirlemeler çerçevesinde;

- Üretildiği girdiye (üretildiği girdinin cevher mi, hurda mı, ya da karışım mı olduğuna) bakılmaksızın ithalatçıların demir-çelik ürünlerini yurt içine ilk teslimlerinde,
- Münhasıran cevherden üretim yapanların demir-çelik ürünlerini ilk teslimlerinde,

tevkifat uygulanmayacak,

- Hurdadan, diğer hammaddelerden veya hurda, cevher ve diğer hammaddeler birlikte kullanılarak üretim yapanların (dolayısıyla demir-çelik ürününü münhasıran cevherden üretmeyenlerin) demir-çelik ürünlerini ilk tesliminde,
- Yukarıda sayılan ilk teslimi tevkifata tabi tutulmayan demir-çelik ürünlerinin sonraki el değiştirmelerinde (alım-satımlarında)

5/10 oranında KDV tevkifatı uygulanacaktır.

Dolayısıyla, ithalatçıların ithal ettiği demir-çelik ürününün yurt içi ilk teslimlerinde tevkifat uygulanmayacakken, yurt içinde sadece münhasıran cevherden üretim yapanların ilk tesliminde tevkifat uygulanmayacak, hurdadan ya da demir-çelik dışındaki diğer hammaddeler kullanılarak üretilen demir-çelik ürünleri için üreticinin satışı aşamasında da tevkifat uygulanacaktır.

Bu kapsamda, sorumlu tayin edilen alıcının, KDV tevkifat yükümlülüğünü tayin etmesi ve doğru bir şekilde yerine getirebilmesi için alım aşamasında, satıcının; üretici mi, ithalatçı mı, yoksa bunlardan alıp-satan kişi mi olduğunu ve demir-çelik ürününün hurdadan mı, cevherden mi yoksa başka hammaddeler de karıştırılarak mı üretildiğini araştırması/tespit etmesi gerekecektir.

III.DEMİR-ÇELİK ÜRÜNLERİNDE TEVKİFAT UYGULAMASINA YÖNELİK VERİLEN EMSAL ÖZELGELER

Demir-çelik külçe ve ürünlerinde tevkifat uygulamasına ilişkin olarak verilen ve Gelir İdaresi Başkanlığının resmi internet sitesinde yayınlanan emsal özelgelerden önemli gördüklerimizi aşağıda özet olarak paylaşmaktayız.

- “Şirketinizin demir çelik profilden imal ettiği ve nihai ürün kapsamında yer alan yatak baza iskeleti tesliminde KDV tevkifatı uygulanmayacaktır.” (Sakarya Vergi Dairesi Başkanlığının 29.06.2022 tarihli ve 40324 sayılı Özelgesi)
- “Şirketiniz tarafından hurda ve külçe demirden üretilen makine parçası, ızgara, buhar kazanı gibi döküm ürünlerin, mezkur Tebliğin (I/C-2.1.3.3.8.2.) bölümünde sayılan demir-çelik ve alaşımlarından mamul eşya olarak değerlendirilmesi ve bu ürünlerin teslimlerinde KDV tevkifatı uygulanmaması gerekmektedir.” (Afyonkarahisar Defterdarlığının 20.07.2022 tarihli ve 29701 sayılı Özelgesi)
- “Şirketiniz tarafından kangal demir çekilerek üretilen galvanizli tel, tavlı tel, doğrultma teli, pvc galvanizli tel, çekilmiş tel, dikenli tel, örgü teli, helozon örgü teli tesliminde KDV Genel Uygulama Tebliğinin (I/C-2.1.3.3.8.) bölümü kapsamında (4/10) oranında (1/11/2022 tarihinden itibaren 5/10 oranında) KDV tevkifatı uygulanması gerekmekte olup panel çit ve çimli çit tesliminde KDV tevkifatı uygulanmayacaktır.” (Samsun Vergi Dairesi Başkanlığının 20.07.2022 tarihli ve 62475 sayılı Özelgesi)

► “İlgide kayıtlı özelge talep formunuzda, Şirketinizin hurdadan veya diğer hammaddelerden üretilen demir-çelik ve alaşımlarından mamul olan haddehane merdanesi üretimi yaptığı ve ürettiğiniz merdaneyi satın alan müşterilerinizin ürün üzerinde herhangi bir değişiklik yapmadan üretim bantlarında yedek parça olarak kullandıkları belirtilerek, üretimini yaptığınız haddehane merdanesinin tesliminde katma değer vergisi (KDV) tevkifatı uygulanıp uygulanmayacağı hususunda Başkanlığımız görüşü talep edilmektedir.

Buna göre, Şirketiniz tarafından hurdadan veya diğer hammaddelerden üretilen demir-çelik ve alaşımlarından mamul haddehane merdanesi teslimlerinde KDV Genel Uygulama Tebliğinin (I/C-2.1.3.3.8.) bölümü kapsamında KDV tevkifatı uygulanmayacaktır.” (Denizli Vergi Dairesi Başkanlığının 21.07.2022 tarihli ve 67947 sayılı Özelgesi)

► “İlgide kayıtlı özelge talep formunuzda; Şirketinizin hammadde olarak pik, hurda demir, hurda sac ve hurda metal talaş olarak bunları elektrikli indüksiyon döküm ocağında eritip bazı kalıplara dökmek suretiyle sürgülü vana

kapağı, doğalgaz vanası, vana suyunu kesmeye yarayan küre ve vana açma volanı ürettiği belirtilmiş olup gerek söz konusu hammadde alımlarınızın gerekse de bu hammaddelerin işlenmesi suretiyle ürettiğiniz söz konusu ürünlerin tesliminin katma değer vergisi (KDV) tevkifatı kapsamında olup olmadığı hususunda Başkanlığımız görüşü talep edilmektedir.

Buna göre, hammadde olarak aldığınız hurda demir, hurda sac ve hurda metal talaşın, bu malların teslimi ile ilgili olarak aynı Kanunun (18/1) inci maddesine göre istisnadan vazgeçen mükelleflerden alınması halinde Firmanız tarafından Tebliğin (I/C-2.1.3.3.3.) bölümü kapsamında (7/10) oranında KDV tevkifatı uygulanacaktır.

Öte yandan, Firmanızca söz konusu hammaddelerin elektrikli indüksiyon döküm ocağında eritilip çeşitli kalıplara dökülmesi suretiyle üretilen demir-çelik ve alaşımlarından mamul eşya kapsamında yer alan sürgülü vana kapağı, doğalgaz vanası, vana suyunu kesmeye yarayan küre, vana açma volanı tesliminde KDV tevkifatı uygulanmayacaktır.” (Konya Vergi Dairesi Başkanlığının 22.08.2022 tarihli ve 127340 sayılı Özelgesi)



- “İlgide kayıtlı özelge talep formunuzda, Şirketiniz bünyesinde çatı ekipmanı, demir karlık, kelepçe, kanca, sac pul, demir kazık ile sacdan yapılan çatı semeri, mahya, omuz, karlık, trapez sac ve sac şekillendirme yoluyla yapılan muhtelif ürünlerin imalatının ve üretiminin yapıldığı belirtilerek söz konusu ürünlerin tesliminde katma değer vergisi (KDV) tevkifatı uygulanıp uygulanmayacağı hususunda Başkanlığımız görüşü talep edilmektedir.

....

Buna göre, Şirketiniz tarafından imal edilen ve nihai ürün kapsamında yer alan sacdan yapılmış mahya, karlık, omuz, semer, trapez sac ile demir kazık, kanca, kelepçe, sac pulu ve demir karlık tesliminde KDV tevkifatı uygulanmayacaktır.” (Samsun Vergi Dairesi Başkanlığının 31.08.2022 tarihli ve 74911 sayılı Özelgesi)

- “İlgide kayıtlı özelge talep formunuzun incelenmesinden, Şirketiniz tarafından demir-çelik ve alaşımları kullanılarak imal edilen düşük karbonlu çelik bilya (çelik granül), köşebent (L profil) ve NPU, NPI, H, IPE teslimlerinde katma değer vergisi (KDV) tevkifatı uygulanıp uygulanmayacağı hususunda Başkanlığımız görüşünün talep edildiği anlaşılmıştır.

....

Buna göre, Şirketiniz tarafından demir-çelik ve alaşımları kullanılarak imal edilen düşük karbonlu çelik bilya (çelik granül) tesliminde mezkur Tebliğin (I/C-2.1.3.3.8.) bölümü kapsamında KDV tevkifatı uygulanmayacaktır.

Diğer taraftan, ticari hayatta NPU, NPI, H, IPE gibi isimlerle adlandırılan ürünler ile profil, çelik, tel çubuk vb.nin kesilip bükülmesi suretiyle elde edilen ve köşebent (L profil) adıyla satılan ancak demir çelik ve alaşımlarından ma-

mul eşya niteliğinde bulunmayan ürünlerin teslimlerinde ise mezkur Tebliğin (I/C-2.1.3.3.8.) bölümü kapsamında 1/5/2022 tarihinden itibaren (4/10) oranında (1/11/2022 tarihinden itibaren 5/10 oranında) KDV tevkifatı uygulanması gerekmektedir.” (Hatay Vergi Dairesi Başkanlığının 31.08.2022 tarihli ve 116106 sayılı Özelgesi)

- “İlgide kayıtlı özelge talep formunuzda; Şirketiniz tarafından alınan demir profillerin kesilip sehpa, kapak, metal kapı ve seperatör haline getirildiği belirtilerek, söz konusu ürünlerin tesliminde katma değer vergisi (KDV) tevkifatı uygulanıp uygulanmayacağı hususunda Başkanlığımız görüşü talep edilmektedir.

....

Buna göre, Şirketinizin aldığı demir profillerden üretilen sehpa, kapak, metal kapı ve seperatör tesliminde KDV tevkifatı uygulanmayacaktır.” (Antalya Vergi Dairesi Başkanlığının 31.08.2022 tarihli ve 212068 sayılı Özelgesi)

- “Şirketinizin boru, sac ve demir gibi malzemeleri kullanarak ürettiği olduğu inşaat iskelesinin, mezkur Tebliğin (I/C-2.1.3.3.8.2.) bölümünde sayılan mamul eşya olarak değerlendirilmesi ve bu ürünlerin tesliminde KDV tevkifatı uygulanmaması gerekmektedir.” (Ankara Vergi Dairesi Başkanlığının 31.08.2022 tarihli ve KDV.5/İ/09-2022-92 sayılı Özelgesi)
- “Şirketiniz tarafından ithal edilen çelik sacdan üretilen ve demir-çelik ve alaşımlarından mamul eşya kapsamında olan çelik ambalaj çemberi ve çelik tokalarının tesliminde Tebliğin (I/C-2.1.3.3.8.) bölümü kapsamında KDV tevkifatı uygulanmayacaktır.” (Kocaeli Vergi Dairesi Başkanlığının 31.08.2022 tarihli ve 115349 sayılı Özelgesi)

- “Şirketiniz tarafından yassı had-delenmiş sac levhalar kullanılarak şekil vermek suretiyle üretilen otomotiv sac parçaları, mezkur Tebliğin (I/C-2.1.3.3.8.2.) bölümünde sayılan demir-çelik ve alaşımlarından mamul eşya olarak değerlendirileceğinden bu ürünlerin tesliminde KDV tevkifatı uygulanmayacaktır.” (Kocaeli Vergi Dairesi Başkanlığının 31.08.2022 tarihli ve 1670957186 sayılı Özelgesi)

- “Hadde ürünlerin üretiminde kullanılan kalıpların Şirketiniz tarafından üretilerek tesliminde mezkur Tebliğin (I/C-2.1.3.3.8.) bölümü kapsamında KDV tevkifatı uygulanmayacaktır.” (Elazığ Defterdarlığının 31.08.2022 tarihli ve 61140 sayılı Özelgesi)

- “Şirketiniz tarafından demir-çelik ve alaşımlarından mamul sac levhanın, lazer kesim yöntemiyle kesilerek tesliminde mezkur Tebliğin (I/C-2.1.3.3.8.) bölümü kapsamında (4/10) oranında (1/11/2022 tarihinden itibaren 5/10 oranında) KDV tevkifatı uygulanması gerekmektedir.” (Konya Vergi Dairesi Başkanlığının 01.09.2022 tarihli ve 132183 sayılı Özelgesi)

- “İlgide kayıtlı özelge talep formunda, Şirketiniz tarafından tedarik edilen demir-çelik ve alaşımlarından mamul sac ürünlerini, genişletilmiş metal, delikli sac, lazer kesim, plazma kesim, punch kesim vb. şekillerde işlediğinizi belirterek, söz konusu ürünlerin tesliminde katma değer vergisi (KDV) tevkifatı uygulayıp uygulanmayacağı hususunda Başkanlığımız görüşü talep edilmektedir.

....

Buna göre, Şirketiniz tarafından tedarik edilen demir-çelik ve alaşımlarından mamul sac ürünleri üzerinde kesme, delme, presleme, bükme, kıvrıma, kaynak ve benzeri

işlemler gerçekleştirildikten sonra nihai ürün olarak üretilen, kullanım amacı son kullanıcının tercihi-ne göre değişebilen genişletilmiş metal, delikli sac ve platform ızgara ürünlerinin, mezkur Tebliğin (I/C-2.1.3.3.8.2.) bölümünde sayılan demir-çelik ve alaşımlarından mamul eşya olarak değerlendirilmesi ve bu ürünlerin tesliminde KDV tevkifatı uygulanmaması gerekmektedir.” (Konya Vergi Dairesi Başkanlığının 01.09.2022 tarihli ve 132186 sayılı Özelgesi)

- “Sac, boru, cıvata demir-çelik ürünlerini kullanarak ürettiğiniz aydınlatma direği ve köşebent, sac, inşaat demiri, cıvata demir-çelik ürünlerini kullanarak ürettiğiniz enerji nakil hattı direği teslimlerinde Tebliğin “Demir-Çelik Ürünlerinin Teslimi” başlıklı (I/C-2.1.3.3.8) bölümü kapsamında KDV tevkifatı uygulanmayacaktır.” (Gaziantep Vergi Dairesi Başkanlığının 01.09.2022 tarihli ve 75720 sayılı Özelgesi)

- “İlgide kayıtlı özelge talep formunuzda, Şirketinizin sac levha alıp, belirli ebat ve ölçülerde kesme, delme, büküm işlemlerini yaptığı, kesilen malzemelerin alıcılar tarafından trafik levhası, makine parçaları, konteyner yapımı, kar küreme araçlarının bıçakları işlerinde kullanıldığı belirtilerek, bu malzemelerin tesliminde katma değer vergisi (KDV) tevkifatı uygulanıp uygulanmayacağı hususunda Başkanlığımız görüşü sorulmaktadır.

Buna göre, Şirketiniz tarafından sac levhanın belirli ebat ve ölçülerde kesme, delme, büküm işlemleri yapıldıktan sonra tesliminde mezkur Tebliğin (I/C-2.1.3.3.8) bölümü kapsamında (4/10) oranında KDV tevkifatı uygulanması gerekmektedir.” (Ankara Vergi Dairesi Başkanlığının 14.10.2022 tarihli ve 472408 sayılı Özelgesi)



- “İlgide kayıtlı özelge talep formu ve eklerinin incelenmesinden, Firmanız tarafından müşterilerinizden aldığınız siparişler doğrultusunda sac levha üzerinde kesme, delme, bükme, kıvrıma, kaynak ve benzeri işlemler yapıp boyama işlemi gerçekleştirildikten sonra metal elektrik panosu haline getirilen ürünü teslim ettiğinizi belirterek, söz konusu ürünün tesliminde katma değer vergisi (KDV) tevkifatı uygulanıp uygulanmayacağı hususunda Başkanlığımız görüşünün talep edildiği anlaşılmaktadır.

Buna göre, Firmanız tarafından sac levha üzerinde kesme, delme, bükme, kıvrıma, kaynak ve benzeri işlemler yapıp boyama işlemi gerçekleştirildikten sonra üretilen metal elektrik panosu ürününün, mezkur Tebliğin (I/C-2.1.3.3.8.2.) bölümünde sayılan demir-çelik ve alaşımlarından mamul eşya olarak değerlendirilmesi ve bu ürünün tesliminde KDV tevkifatı uygulanmaması gerekmektedir.” (Denizli Vergi Dairesi Başkanlığının 31.10.2022 tarihli ve 111490 sayılı Özelgesi)

IV.TEVKİFATLI DEMİR-ÇELİK KÜLÇE VE ÜRÜNLERİNİN TESLİMLERİ DOLAYISIYLA KDV İADE UYGULAMASI

Demir-çelik külçe ve ürünlerinin teslimi dolayısıyla kendisinden tevkifat yapılan satıcıların, tevkifata tabi işlemlerin gerçekleştiği vergilendirme döneminde Ödenecek KDV'lerinin oluşmaması (Sonraki Döneme Devreden KDV beyanı oluşması) durumunda, tevkifata tabi tutulan KDV tutarını aşmamak üzere iade talebinde bulunmaları mümkündür. İade talepleri aşağıdaki şekilde yerine getirilmektedir.

Tevkifat uygulamasından doğan KDV alacaklarının mükellefe/satıcıya iade edilebilmesi için, satıcının tevkifat uygulanmayan KDV tutarını 1 No.lu KDV Beyannamesi ile beyan etmiş olması, alıcının da yaptığı tevkifatla ilgili 2 No.lu KDV Beyannamesini vergi dairesine vermiş olması zorunludur.

İade olarak talep edilen tutar, işlemin bünyesine giren KDV değil, tevkif edilen KDV esas alınarak belirlenmektedir. İadesi istenebilecek KDV, hiçbir surette tevkifata tabi tutulan KDV'den fazla olamayacaktır. Bu tutarı aşmamak kaydıyla, mükellefin Sonraki Döneme Devreden KDV tutarının uygunluğuna göre iade talep edilebilecektir.

Tevkifat uygulamasından kaynaklanan iade taleplerinde, vergi dairesine;

- 429 Seri No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinde belirtilen standart iade talep dilekçesi ve internet vergi dairesi aracılığı ile gönderilen listelere ait internet vergi dairesi liste alındısı,
- Tevkifatlı işlemlerin gerçekleştiği döneme ilişkin indirilecek KDV listesi,
- Tevkifat uygulanan işleme ilişkin satış faturalarının dökümünü gösteren liste,

ibraz edilir.

İade talebinde bulunulabilmesi için iade tutarının yer aldığı, ilgili dönem KDV beyannamesi ve eki "Kısmi Tevkifat Uygulaması Kapsamındaki İşlemlere Ait Bildirim"ın verilmiş olması zorunludur.

Ayrıca, teminatla ya da doğrudan YMM Raporu ile yapılacak nakden iade taleplerinde teminatın ya da YMM Raporunun da ibraz edilmesi gerektiği tabiidir.

KDV GUT'un (IV/E-Özel Esaslar) bölümündeki açıklamalar, tevkifat uygulamasından doğan iade taleplerinin yerine getirilmesi bakımından da geçerlidir. Satıcının özel esaslara tabi olması halinde, tevkifatlı işlemlerinden doğan iade talepleri Tebliğin (IV/E) bölümündeki açıklamalara göre yerine getirilir.

A. Mahsuben İade

Mükellefler, tevkifat uygulamasından kaynaklanan KDV iade alacaklarını, vergi dairelerince takip edilen amme alacaklarına (ÖTV hariç olmak üzere vergilere, resim ve harçlara, vb.), ithalde alınan vergilere ve SGK prim borçlarına mahsuben talep edebilirler.

Demir-çelik külçeleri ile ürünlerinin tesliminden kaynaklı mahsuben iade talepleri, tutarına bakılmaksızın vergi inceleme raporu, YMM raporu ve teminat aranmadan yerine getirilmektedir. Dolayısıyla, beyannamede gösterilen iade tutarının standart iade talep dilekçesi ile talep edilmesi ve ilgili belgelerin vergi dairesine ibrazı yeterlidir.

İade taleplerinde vergi daireleri, gerekli kontrolleri yaparak, belge ya da belgelerdeki muhteviyat eksikliklerinin tespiti halinde, eksiklikleri mükellefe yazı ile bildirir. Yazının tebliğ tarihinden itibaren 30 gün içerisinde eksiklikleri tamamlayan mükelleflerin demir-çelik külçe ve ürünlerinin tesliminden kaynaklı mahsuben iade talepleri, mahsup dilekçesinin vergi dairesine verildiği tarih itibarıyla yerine

getirilir ve bunlara gecikme zammı uygulanmaz. 30 günlük ek süreden sonra eksikliklerini tamamlayan mükelleflerin mahsup talepleri ise eksikliklerin tamamlandığı tarih itibarıyla yerine getirilir ve borcun vadesinden mahsup tarihine kadar geçen süre için gecikme zammı uygulanır.

1 No.lu KDV Beyannamesinde gösterilen ve mahsuben iade şartlarını taşıyan KDV iade alacağı, aynı döneme ilişkin 2 No.lu KDV Beyannamesine göre tahakkuk eden KDV borcuna mahsup edilebilir. Dolayısıyla, kendisinden demir-çelik külçe ve ürünlerinin teslimi dolayısıyla KDV tevkif edilen mükellefler, muhtelif alımları (demir-çelik külçe ve ürünü alımları dahil) için KDV tevkifatı yapıyorlarsa KDV tevkifat idadelerini KDV tevkifat borçlarına mahsup edebileceklerdir.

B. Nakden İade

Demir-çelik külçe ve ürünlerinin tesliminden kaynaklı 10.000 TL'yi aşmayan nakden iade talepleri teminat, vergi inceleme raporu ve YMM raporu aranılmadan yerine getirilmektedir.

10.000 TL ve üzerindeki nakden iade talepleri ise vergi inceleme raporu sonucuna göre veya YMM raporu ile yerine getirilebilmektedir. 10.000 TL'yi aşan kısım için teminat verilmesi halinde teminat, vergi inceleme raporu sonucuna göre veya YMM raporu ile çözülür. Dolayısıyla mükellefler YMM raporu ile nakden iade alabilmektedirler.

Nakden iade talebi ile ilgili olarak, gerekli şartların sağlanması kaydıyla, Artırımlı Teminat (ATU), İndirimli Teminat (İTUS) ve Ön Kontrol Raporuna Dayalı İade Uygulamalarından yararlanılması ve bu suretle iade tutarının daha erken ve daha düşük teminatlarla alınması mümkündür.

SONUÇ

KDV GUT'un (I/C-2.1.3.4.3.1) bölümünde belirtildiği üzere, tevkifat yükümlüsü alıcıların, sorumlu sıfatıyla beyan edip ödemeleri gereken vergilerin beyan edilmemesi veya eksik beyan edilmesi halinde, bu vergi tutarı alıcı adına ikmalen veya resen tarh edilerek vergi ziyai cezası kesilmekte ve ziyaa uğrayan vergi için gecikme faizi hesaplanmaktadır. Söz konusu vergi satıcı tarafından beyan edilmiş olmakla birlikte, tahakkuk eden verginin ödenmemesi veya ödenecek KDV çıkmaması hallerinde Hazineye ödenmeyen vergi kısmı ile buna bağlı ceza, faiz ve zamlar alıcıdan aranmaktadır. Alıcı tarafından sorumlu sıfatıyla beyan edilmeyen veya eksik beyan edilen KDV tutarının tamamının satıcı tarafından beyan edilmiş ve Hazineye ödenmiş olması halinde dahi (sorumlu/alıcı adına yapılacak tarhiyatta vergi aslı aranmamakla birlikte) uygulamada vergi ziyai cezası kesilmektedir.

Dolayısıyla, tevkifata tabi işlemlerde alıcıların tevkifat yükümlülüğünü yerine getirmemesi, ağır vergisel sonuçlara neden olabilmektedir. Bu nedenle, tevkifata tabi demir-çelik külçe ve ürünü alanların, vergisel müeyyidelere maruz kalmamaları bakımından tevkifat yükümlülüklerini tam ve zamanında yerine getirmeleri büyük önem arz etmektedir.

Tevkifata maruz kalan satıcılarınsa, tevkifat nedeniyle oluşabilecek (devreden KDV içinde yer alan) tutarları iade alabilmeleri mümkün bulunmaktadır. Tevkifattan kaynaklı tutarların mükellefler üzerinde yük oluşturmaması için, KDV GUT'da öngörülen kolaylaştırılmış iade mekanizmaları da etkin bir şekilde kullanılarak iade talebinin hızlı bir şekilde yapılması uygun olacaktır.

Bu kapsamda, KDV GUT'da belirtilen ve Makalemizde detaylarıyla açıklanan şekilde tevkifat yükümlülüğünün uygulanması, işlemin tarafları için olası ihtilafları ve hak kayıplarını engelleyecektir.



SON DEĞİŞİKLİKLER ÇERÇEVESİNDE KONUTLARDA UYGULANACAK KDV ORANLARI VE KDV İADESİ

GİRİŞ

29.03.2022 tarihli Resmi Gazete’de yayımlanan “5359 sayılı Cumhurbaşkanı Kararı” ile, mal ve hizmetlere uygulanacak KDV oranlarının belirlendiği 2007/13033 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı (BKK)’da değişiklik yapılarak inşaat, ikinci el araç, tarım, yeme-içme sektörlerinde ve bazı temel ihtiyaç maddelerinde uygulanan KDV oranları yeniden belirlenmiştir.

Yapılan bu değişikliklerde konutların tesliminde büyükşehirde bulunup bulunmama, lüks veya birinci sınıf ya da 6306 sayılı Kanun (Kentsel Dönüşüm Kanunu) kapsamındaki alanlarda inşa edilip edilmeme ve inşa edilen arsanın metrekare vergi değerine göre farklı vergi oranı uygulanması şeklinde tatbik edilen uygulama kaldırılarak, bunun yerine konutun net alanına (m² değerine) göre bir tarife belirlenmiştir. Buna göre, konut teslimlerinde 150 m²’ye kadar olan kısım için KDV oranı %8, 150 m²’yi aşan kısım için ise %18 olarak uygulanacaktır.



Kentsel dönüşüm kapsamında inşa edilen ve net alanı 150 m²’ye kadar olan konutlarda uygulanmakta olan %1 KDV oranı ise aynen korunmuş olup, sözü edilen konutların 150 m²’yi aşan kısmı için ise KDV oranı %18 olarak belirlenmiştir.

Çalışmamızda son yapılan değişiklikler çerçevesinde ruhsat tarihine ve ayırt edici diğer niteliklerine göre konutların satışında uygulanacak KDV oranının ne olması gerektiğine dair bir özet oluşturulacaktır.

I. KONUTLARIN KDV ORANLARINDA YAPILAN SON DEĞİŞİKLİKLER

29.03.2022 tarihli Resmi Gazete’de yayımlanan “5339 Sayılı Cumhurbaşkanı Kararı” ile gayrimenkul sektörüne ilişkin olarak konut ve arsa - arazi teslimlerinde uygulanan KDV oranları ile ilgili bazı değişiklikler yapılmıştır.

Söz konusu Cumhurbaşkanı Kararı ile;

- Büyükşehir belediyesi sınırlarında yer alan konutlar için yapı ruhsatı tarihi ve arsanın birim m² vergi değerine göre ilgili konutun KDV oranının belirlendiği KDV Oranlarının tespitine ilişkin kararın 1. maddesinin 6. fıkrası yürürlükten kaldırılmış,
- II Sayılı Listenin B/11. maddesinde yer alan “net alanı 150 m²’ye kadar konut teslimleri” ibaresi “16/5/2012 tarihli ve 6306 sayılı Afet Riski Altındaki Alanların Dönüştürülmesi Hakkında Kanun

kapsamında rezerv yapı alanı ve riskli alan olarak belirlenen yerler ile riskli yapıların bulunduğu yerlerde dönüşüm projeleri çerçevesinde yapılan konutların net alanı 150 m²’ye kadar olan kısmı” olarak değiştirilmiştir.

Yapılan bu değişiklik sonrası net alanı 150 m²’ye kadar olan konut teslimlerindeki ilgili konutun büyükşehir belediyesi sınırlarında olup olmamasına, yapı ruhsat tarihi ve arsa birim m² bedeline göre KDV oranı belirlenmesi uygulamasına son verilmiştir.

Bununla birlikte, Mal ve Hizmetlere Uygulanacak KDV Oranlarının tespitine ilişkin kararın II Sayılı Listesine;

- “35- Konutların net alanlarının 150 m²’ye kadar olan kısmı,
- 36-Arsa ve arazi teslimleri” sıraları eklenerek;

Türkiye’nin neresinde ve kaç liralık m² vergi değerine göre sahip olduğuna bakılmaksızın konut teslimlerinde ilgili konutun net alanının 150 m²’ye kadar olan kısmı ile arsa ve arazi teslimlerinde uygulanacak KDV oranı %8 olarak belirlenmiştir.

Değişiklik sonrası net alanı 150 m²’den büyük olan konutlar için 150 m²’yi aşan kısım için %18 KDV uygulanması öngörülmektedir.

Ayrıca, “6306 sayılı Afet Riski Altındaki Alanların Dönüştürülmesi Hakkında Kanun” kapsamında rezerv yapı alanı ve riskli alan olarak belirlenen yerler ile riskli yapıların bulunduğu yerlerde dönüşüm projeleri çerçevesinde yapılan konutların,

net alanının 150 m² ye kadar olan kısmı için %1 oranında uygulanmakta olan KDV oranı korunmuş, 150 m²'nin üzerindeki kısımlar için %18 oranında KDV uygulanması karara bağlanmıştır.

Özetle, 01.04.2022 tarihinden itibaren yeni yapı ruhsatı alanlar ile 01.04.2022 tarihinden itibaren, kamu kurum ve kuruluşları ile bunların iştirakleri tarafından ihalesi yapılacak projeler kapsamında İnşa Edilecek Konutların, satılması durumunda;

- Net alanı 150 m² ye kadar olan konutların satışlarında %8,
- Net alanı 150 m² ve üzeri olan konutlar için; 150 m² ye kadar olan kısmına tekabül eden matrah için %8; 150 m² ve üzerindeki kısmına tekabül eden matrah için %18
- 6306 sayılı Afet Riski Altındaki Alanların Dönüştürülmesi Hakkında Kanun kapsamında rezerv yapı alanı ve riskli alan olarak belirlenmiş yerler ile riskli yapıların bulunduğu yerlerde inşa edilen konutların satışında; net alanı 150 m² ye kadar olan kısmı %1, yine bu konutların 150 m² ve üzeri kısmı için %18

oranında KDV uygulanacaktır.

II. SON DEĞİŞİKLİKLERİN YÜRÜRLÜK TARİHİNDEN ÖNCE YAPI RUHSATI ALINAN KONUTLARIN TESLİMİNDE KDV UYGULAMASI

Yapı ruhsatı 01.04.2022 tarihinden önce alınmış binalar için 28.03.2022 tarihli 5359 sayılı Cumhurbaşkan Kararında yapılan oran değişiklikleri geçerli olmayıp değişiklik öncesinde mevcut olan KDV oranlarının uygulanması gerekmektedir.

Bu kapsamda yapı ruhsatı 01.04.2022 tarihi öncesi olan konutların satışında 2007/13033 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı'nda belirtilen KDV oranının



uygulanması gerekmektedir. Mezkûr karara göre;

- Net alanı 150 m²'ye kadar konut teslimleri,
- Konut yapı kooperatiflerine yapılan inşaat taahhüt işleri,
- Kanunla kurulmuş sosyal güvenlik kuruluşları ve belediyelere yapılan sadece 150 m²'ye kadar konutlara ilişkin inşaat taahhüt işleri

için **KDV oranı (%) olarak tespit edilmiştir.** Bu durumda, Kanunun 1. maddesi kapsamına giren ve net alanı 150 m²'ye kadar olan konut teslimlerinde, KDV oranı (%) olarak uygulanması, 150 m²'yi aşan konutların tesliminde ise genel vergi oranı uygulanması gerekmektedir.

Ancak, 2007/13033 sayılı Bakanlar Kurulu Kararının 1. maddesinin altıncı fıkrasına göre, (I) sayılı listenin (B) bölümünün 11. sırasında yer alan net alanı 150 m²'ye kadar konutlardan; 10/7/2004 tarihli ve 5216 sayılı Büyükşehir Belediyesi Kanunu kapsamındaki büyükşehirlerde (16/5/2012 tarihli ve 6306 sayılı Afet Riski Altındaki Alanların Dönüştürülmesi Hakkında Kanun kapsamında rezerv yapı alanı ve riskli alan olarak belirlenen yerler ile riskli yapıların bulunduğu yerler hariç), lüks veya birinci sınıf inşaat olarak yapılan ve ruhsatın sonradan revize edilip inşaat kalitesinin yükseltilmesi hali de dahil olmak üzere, yapı ruhsatının alındığı tarihte, üzerine yapıldığı arsanın 1319 sayılı Emlak Vergisi Kanununun 29.

maddesine istinaden tespit edilen arsa birim m² vergi değeri;

- Yapı ruhsatı 1/1/2013 ila 31/12/2016 tarihleri arasında alınan konut inşaatı projeleri ile kamu kurum ve kuruluşları ile bunların iştirakleri tarafından ihalesi 1/1/2013 tarihinden itibaren yapılacak konut inşaatı projelerinde;
- » Beşyüz Türk Lirası ile bin Türk Lirası (bin Türk Lirası hariç) arasında olan konutların tesliminde bu maddenin birinci fıkrasının (c) bendinde belirtilen vergi oranı %8,
- » Bin Türk Lirası ve üzerinde olan konutların tesliminde bu maddenin birinci fıkrasının (a) bendinde belirtilen vergi oranı %18
- Yapı ruhsatı 1/1/2017 tarihinden (bu tarih dahil) sonra alınan konut inşaatı projeleri ile kamu kurum ve kuruluşları ile bunların iştirakleri tarafından ihalesi 1/1/2017 tarihinden itibaren yapılacak konut inşaatı projelerinde;
- » a) Bin Türk Lirası ile iki bin Türk Lirası (iki bin Türk Lirası dahil) arasında olan konutların tesliminde bu maddenin birinci fıkrasının (c) bendinde belirtilen vergi oranı %8
- » b) İki bin Türk Lirasının üzerinde olan konutların tesliminde bu maddenin birinci fıkrasının (a) bendinde belirtilen vergi oranı %18

olarak uygulanır.

Büyükşehirlerde yer alıp almamasına göre belirlenen KDV oranları yapı ruhsatı 1/1/2013 tarihinden itibaren alınan konut inşaatı projeleri ile kamu kurum ve kuruluşları ile bunların iştirakleri tarafından ihalesi bu tarihten itibaren yapılacak konut inşaatı projelerine ilişkin konut teslimlerine uygulanmak üzere yürürlüğe girmiştir.

Bu itibarla satışa konu edilen gayrimenkul 2010 yılında alındığını varsayılan bir örnekte, yapı ruhsatı 1/1/2013 tarihinden önce alındığı muhakkaktır. Bu itibarla Büyükşehir’de yer alıp almadığına bakılmaksızın net alanı 150 m²’ye kadar ise %1, net alanı 150 m²’den fazla ise %18 oranında KDV’ye tabi olacaktır.

III. KDV İADE UYGULAMASI VE İADE TALEP ZAMANAŞIMI

Bilindiği üzere genel KDV oranında düşük oranlı (%1, %8) mal ve hizmet satışları indirimli oranlı satışlar olarak adlandırılmakta ve bu tür mal satışları yapanların istemeleri halinde yüklendikleri KDV tutarları iadeye konu olabilmektedir. İndirimli oran satış yapan sektörlerden biri de inşaat sektörüdür.

7104 sayılı Kanun ile Katma Değer Vergisi (KDV) Kanunu’nun 32. maddesine 01.01.2019’dan itibaren geçerli olmak üzere eklenen “işlemin gerçekleştiği dönemi izleyen ikinci takvim yılının sonuna kadar talep edilmesi şartıyla” hükmüne paralel olarak değiştirilen Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği hükümlerine göre;

“Tam İstisnalardan” ve “Tevkifata Tabi İşlemlerden” doğan KDV iade taleplerinin, iade hakkı doğuran işlemin gerçekleştiği dönemi izleyen ikinci yılın sonuna kadar “İndirimli Orana Tabi İşlemlerden” doğan KDV iade taleplerinin ise, iade

hakkı doğuran indirimli orana tabi işlemin gerçekleştiği dönemi izleyen yılın sonuna kadar yapılması gerekmektedir.

KDV Kanunu’nun 29/2. maddesine göre, Cumhurbaşkanı tarafından vergi nispeti indirilen teslim ve hizmetlerle ilgili olup indirim yoluyla giderilemeyen ve tutarı Cumhurbaşkanınca tespit edilecek sınırı aşan verginin iadesinin en geç izleyen yıl talep edilmesi gerekmektedir.

Bu çerçevede mükelleflerin, indirimli orana tabi işlemlerden kaynaklanan iade taleplerini, en geç indirimli orana tabi işlemin gerçekleştiği yılı izleyen yılın Ocak-Kasım vergilendirme dönemlerine ilişkin beyannamelerin (yılın sonuna kadar verilen Ocak-Kasım vergilendirme dönemlerine ilişkin verilen düzeltme beyannameleri dahil) herhangi birinde iadeye konu olan KDV alanında beyan etmeleri ve indirimli orana tabi işlemin gerçekleştiği yılı izleyen yılın sonuna kadar standart iade talep dilekçesiyle birlikte iade talepleri için Tebliğin ilgili bölümlerinde sayılan belgelerle (teminatla talep edilen iadelerde teminat dahil) vergi dairelerine başvuruları zorunludur.

Bu sürelerle uygun olarak YMM KDV İadesi Tasdik Raporuyla talep edilen iadelerde, söz konusu YMM Raporunun, indirimli orana tabi işlemin gerçekleştiği yılı izleyen yılın sonundan itibaren altı ay içinde ibraz edilmesi gerekmektedir. Bu süre içinde YMM Raporunun ibraz edilmemesi halinde iade talebi incelemeye sevk edilecektir.

İade talep süresinin dolmasından sonra, geçmiş dönemler için düzeltme beyannamesi verilmek ve/veya standart iade talep dilekçesi ve ilgili belgeler ibraz edilmek suretiyle iade talep edilmesi mümkün değildir. Ancak, Tebliğin ilgili bölümlerinde

aranan belgeler süresinde ibraz edilmekle birlikte, bu belgelerin muhteviyatında eksiklikler bulunması halinde, eksikliklerin bu süreden sonra tamamlanabilmesi mümkündür.

Bu kapsamda, 2021 yılında indirimli oran kapsamındaki teslim ve hizmetler sebebiyle doğan KDV iade taleplerinin, 2022/Ocak-Kasım vergilendirme dönemlerine ilişkin beyannamelerin (yılın sonuna kadar verilen Ocak-Kasım vergilendirme dönemlerine ilişkin verilen düzeltme beyannameleri dahil) herhangi birinde iadeye konu olan KDV alanında beyan edilmesi ve 2022 yılının sonuna kadar standart iade talep dilekçesiyle birlikte iade talepleri için Tebliğin ilgili bölümlerinde sayılan belgelerle (teminatla talep edilen iadelerde teminat dahil) vergi dairelerine başvurulması gerekmektedir.



IV. GAYRİMENKUL TİCARETİ KAPSA- MINDA OLMAYAN KONUT SATIŞLARIN- DA UNUTULMAMASI GEREKEN VERGİ- SEL AVANTAJLAR

KDVK 17/4-r maddesinde; Kurumların aktifinde en az iki tam yıl süreyle bulunan iştirak hisseleri ile **taşınmazların** satışı suretiyle gerçekleşen devir ve teslimler ile bankalara, finansal kiralama ve finansman şirketlerine borçlu olanların ve kefillerinin borçlarına karşılık taşınmaz ve iştirak hisselerinin (müzayede mahallerinde yapılan satışlar dahil) bankalara, finansal kiralama ve finansman şirketlerine devir ve teslimleri ile bu taşınmaz ve iştirak hisselerinin finansal kiralama ve finansman şirketlerince devir ve teslimi **KDV'den istisna tutulmuştur**. İstisna kapsamındaki kıymetlerin ticaretini yapan kurumların, bu amaçla aktiflerinde bulundurdıkları taşınmaz ve iştirak hisselerinin teslimleri istisna kapsamı dışındadır.

KVK 5/1-e maddesi uyarınca; kurumların, en az iki tam yıl süreyle aktiflerinde yer alan **taşınmazlar** ve iştirak hisseleri ile aynı süreyle sahip oldukları kurucu senetleri, intifa senetleri ve rüçhan haklarının satışından doğan kazançların % 50'lik kısmı kurumlar vergisinden istisna edilmiştir. Taşınmaz ticareti ve kiralamasıyla uğraşan kurumların bu amaçla ellerinde bulundurdıkları değerlerin satışından elde ettikleri kazançlar istisna kapsamı dışındadır. Bu itibarla gayrimenkul ticareti ve kiralaması yapmayan bir şirket olmanız durumunda bahsi geçen istisnalara ilişkin de bir değerlendirme yapılması mümkündür.

Bu arada elden çıkarılacak gayrimenkul, ticareti yapılan emtia niteliğinde bir ürün olmaması kaydıyla yeniden değerlendirme hükümleri uygulanması ve maliyetinin günümüz değerine getirilerek vergiye tabi kazanç kısmının düşürülmesinin de mümkün olduğunu hatırlatmak isteriz.



SONUÇ

Konut KDV oranlarında 2013 yılında yürürlüğe giren büyükşehir KDV düzenlemesinden sonra yaşanan kafa karışıklığı 5359 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı ile yapılan düzenlemelerden sonra biraz daha arttı.

Yeni düzenleme konutta KDV uygulamasını sadeleştirdi ama uygulamada hala geçmiş dönemde alınan ruhsatlarda için farklı oranların kabul edilmesi bazı maddelerinin nasıl uygulanacağı konusunda kafalarda soru işaretleri oluşturdu.

Bu kapsamda cevap bekleyen sorulardan en önemlisi 01.04.2022 tarihinden önce yapı ruhsatına bağlanan projelerde inşa edilen konutların inşaat şirketleri/müteahhitler tarafından yapılacak ilk tesliminden sonraki el değiştirmelerinde 01.04.2022 tarihinden itibaren yürürlüğe giren yeni düzenlemelere göre mi yoksa önceki dönemde yürürlükte olan düzenlemelere göre mi KDV hesaplanmasına gerektiğine ilişkindir.

Konutlara uygulanacak olan KDV oranının tespiti bakımından özel önem arz eden konutun net alanının ne şekilde tespit edileceği konusunda, Mali İdare net alanı kendisi tanımlamayı tercih ederken bu şekilde yapılan tanım (ilgili alan Çevre, Şehircilik ve İklim Değişikliği Bakanlığı'nın görev alanına dahil olduğundan) Mahkemeler tarafından kabul görmemekteydi. Son olarak, Danıştay 4. Dairesi, 11.05.2017 tarih ve E.2014/4835, K.2017/2170 sayılı Kararı ile KDV Genel Uygulama Tebliği'nde yapılan net alan tanımını iptal etmişti.

Bu defa, Mali İdare 41 Seri No.lu KDV Genel Uygulama Tebliği'nde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ ile, Danıştay 4. Dairesi'nin sözü edilen Kararı sonrasında kendisi bir tanım yapmak yerine, Danıştay kararında işaret edilen Çevre, Şehircilik ve İklim Değişikliği Bakanlığı'nın yayımladığı Planlı Alanlar İmar Yönetmeliği'nde yer alan net alan tanımının uygulanacağını kabul ederek, fiilen yapılmaya başlanan uygulamayı yasal mevzuatla da uyumlu hale getirmiştir.



İHRACAT İŞLEMLERİNİN VERGİLENDİRİLMESİNDE ÖZELLİK ARZ EDEN DURUMLAR

GİRİŞ

İhracat, dış ticaret dengesinin sağlanmasında kritik bir role sahip olması sebebiyle ülke ekonomisi açısından büyük bir öneme sahiptir. Dış ticaret dengesi açısından ihracat ve ithalat birbirine karşıt (zıt) iki kavramdır. Dış ticarete ihracatın ithalattan fazla olması durumu net döviz girişi sağlaması yönüyle ülke ekonomisine artı bir değer katmakta iken, ithalatın ihracattan fazla olması durumunda ise döviz çıkışının fazla olması sebebi ile ülke ekonomisi açısından kayıp ortaya çıkmaktadır. Çünkü ihracat faaliyetleri sonucunda ülkeye döviz girişi sağlanmakta iken ithalatta döviz çıkışı söz konusu olmaktadır. İthalatın ihracattan fazla olması durumunda ekonomi açısından dış ticaret açığı söz konusu olmaktadır.

Gerek gelişmiş ülkelerde gerekse de

gelişmekte olan ülkelerde, ekonomik büyümenin ve ödemeler dengesi- nin sağlanması amacına ulaşmada uygulanan maliye politikası büyük önem arz etmektedir. Maliye politikası amaçlarına ulaşmada kullanılan en önemli kamu gelirleri politikası aracı ise vergilerdir.

Dolayısıyla, ülkeye döviz girişi sağlayan ihracat işlemlerinin vergilendirilmesi hususunda kamu otoritesinin ihracatı arttırıcı yönde önlemler alarak buna ilişkin düzenlemeler yapması bu noktada kritik bir öneme sahiptir. Bu çalışmada, ihracatın vergilendirilmesinde özellik arz eden durumlara ilişkin olarak Kurumlar Vergisi Kanunu, Katma Değer Vergisi Kanunu ve kambiyo mevzuatında yer alan istisna, indirim ve diğer çeşitli yasal düzenlemelerin kısa bir derlemesi ve değerlendirilmesi yapılacaktır.

I. İHRACAT FAALİYETLERİNE İLİŞKİN KATMA DEĞER VERGİSİ KANUNU VE KURUMLAR VERGİSİ KANUNU'NDA YER ALAN YASAL DÜZENLEMELER

A. Katma Değer Vergisi Kanunu'nda Yer Alan Düzenlemeler

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun (11/1-a) maddesi gereğince, ihracat teslimleri ve bu teslimlere ilişkin hizmetler KDV'den istisnadır. Dolayısıyla, söz konusu Kanun kapsamında hem mal ihracatı hem de hizmet ihracatı KDV'den istisna edilmiştir. Söz konusu istisnadan yararlanabilmek için Kanunun ilgili maddelerinde yer alan şartların sağlanıyor olması gerekmektedir.

B. Mal İhracatı

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 12. maddesi uyarınca bir teslimin ihracat teslimi sayılabilmesi için iki şartın gerçekleşmesi gerekir. Buna göre;

- Teslimin, yurtdışındaki bir müşteriye veya serbest bölgedeki alıcıya veya 4458 sayılı Gümrük Kanunu'nun 95/1. maddesine göre faaliyette bulunan gümrüksüz satış mağazalarında satılmak üzere bu mağazalara veya bunların depolarına ya da yetkili gümrük antreposu işlet-



cisine yapılması veya malların yetkili gümrük antreposu işleticisine tevdi edilmesi,

- b.** Teslim konusu malın Türkiye Cumhuriyeti gümrük bölgesinden çıkarak bir dış ülkeye veya bir serbest bölgeye vasıl olması ya da gümrüksüz satış mağazalarında satılmak üzere bu mağazalara veya bunların depolarına veya yetkili gümrük antreposuna konulması şartlarının bir arada gerçekleşmesi durumunda söz konusu teslim ihracat teslimi sayılarak istisnaya konu edilebilecektir.

3065 sayılı Kanundaki istisna uygulamasında ihracat, esas itibarıyla, serbest dolaşımda bulunan bir malın dış ticaret ve gümrük mevzuatları doğrultusunda, ihracat işlemlerinin tamamlanmasından sonra Türkiye Cumhuriyeti gümrük bölgesi dışına çıkarılmasıdır. Dış ticaret mevzuatında ihracat olarak değerlendirilen ancak, 3065 sayılı Kanunun 12. maddesi ve KDV Uygulama Genel Tebliği'nin ilgili bölümünde belirlenen şartları taşımayan işlemlerin ihracat istisnası kapsamında değerlendirilmesi mümkün değildir.

Mal ihracına ilişkin istisna, ihracatın gerçekleştiği tarih olan gümrük beyannamesinin kapanma tarihini içine alan vergilendirme dönemine uygulanır ve ihracat faturası malın yurtdışı edildiği dönemden önce düzenlenmiş olsa dahi, istisna ihracatın yapıldığı dönem KDV beyannamesi ile beyan edilir. Öte yandan;

- Uluslararası taşımacılığa ilişkin olarak deniz ve hava taşıma araçlarına yapılan akaryakıt, kumanya, teknik ve diğer malzeme şeklindeki teslimler ile,
- 3065 sayılı Kanunun (11/1- a) maddesinde yer verilen Türkiye'de ikamet etmeyenlere özel fatura ile yapılan satışlar da

Kanunda yer alan şartların sağlanması durumunda KDV'den istisnadır.

C. Hizmet İhracatı

3065 sayılı KDV Kanunun (11/1-a) maddesine göre yurtdışındaki müşteriler için yapılan hizmetler vergiden istisna edilmiştir. Aynı Kanunun (12/2) maddesi gereğince, bir hizmetin KDV'den istisna olabilmesi için;

- Hizmetin yurtdışındaki bir müşteri için yapılması,
- Hizmetten yurtdışında faydalanılması,

gerekir. Hizmetin yurtdışındaki bir müşteri için yapıldığı, yurtdışındaki müşteri adına düzenlenen fatura ve benzeri belge ile tevsik edilir. Hizmetten yurtdışında faydalanılmasından kasıt, Türkiye'de yurtdışındaki müşteri için yapılan hizmetin, müşterinin yurtdışındaki iş, işlem ve faaliyetleri ile ilgili olması; Türkiye'deki faaliyetleri ile ilgisi bulunmamasıdır. Bunun yanı sıra;

- Yabancı firmaların Türkiye'den ithal ettiği (Türkiye'nin ihracat ettiği) mallar dolayısıyla verilen hizmetler ile
- Türkiye içinde taşıma hakkı bulunmayan yabancı bayraklı gemilere ve uçaklara verilen tadil, bakım, onarım hizmetleri de

hizmet ihracı kapsamında KDV'den istisnadır.

Türkiye'den serbest bölgelere verilen hizmetler ise hizmet ihracı kapsamında değerlendirilmez. Ancak, serbest bölgedeki müşteriler için yapılan fason hizmetler KDV'den istisnadır.

Ayrıca, aynı Kanunun (11/1-a) maddesine göre, uluslararası roaming (dolaşım) anlaşmaları kapsamında yurtdışındaki müşteriler için Türkiye'de verilen roaming hizmetleri, ilgili ülkeler itibarıyla karşılıklı olmak kaydıyla KDV'den istisnadır.

D. İhraç Kayıtlı Teslimler

3065 sayılı Kanunun (11/1-c) maddesi kapsamında ihraç edilmek şartıyla imalatçılar tarafından kendilerine teslim edilen mallara ait katma değer vergisi, ihracatçılar tarafından ödenmez. Mükelleflerce tahsil edilmeyen ancak ilgili dönem beyannamesinde beyan edilecek olan bu vergi, vergi dairesince tarh ve tahakkuk ettirilerek tecil olunur. Söz konusu malların, ihracatçıya teslim tarihini takip eden ay başından itibaren 3 ay içinde ihraç edilmesi halinde, tecil edilen vergi terkin olunur.

İhracatın mücbir sebepler veya beklenmedik durumlar nedeniyle 3 ay içinde gerçekleştirilememesi halinde, en geç üç aylık sürenin dolduğu tarihten itibaren 15 gün içinde başvuran ihracatçılara Bakanlığın uygun görmesi halinde vergi dairelerince 3 aya kadar ek süre verilebilir.

İhracatın yukarıdaki şartlara uygun olarak gerçekleştirilmemesi halinde, tecil olunan vergi tahakkuk ettirildiği tarihten itibaren 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunun 51. maddesine göre belirlenen gecikme zammıyla birlikte tahsil olunur. Ancak, ihraç edilmek şartıyla teslim edilen malların Vergi Usul Kanununda belirtilen mücbir sebepler nedeniyle ihraç edilmemesi halinde, tecil edilen vergi tecil edildiği tarihten itibaren 6183 sayılı Kanunun 48. maddesine göre ilgili dönemler için geçerli tecil faizi ile birlikte tahsil edilir.

Öte yandan, 3065 sayılı Kanunun geçici 17 nci maddesine göre dahilde işleme izin belgesi kapsamında ihraç edilecek ürünlerin imalinde kullanılacak maddelerin dahilde işleme izin belgesine sahip mükelleflere tesliminde sektörel ayırım yapılmaksızın 3065 sayılı Kanunun (11/1-c) maddesinde düzenlenen

tecil-terkin kapsamında işlem yapılabilmesi mümkündür. Söz konusu maddenin uygulanmasında ihracat süresi olarak 3065 sayılı Kanunun (11/1-c) maddesindeki üç aylık süre yerine dahilde işleme izin belgesinde öngörülen süreler esas alınır.

Dahilde işleme rejimi kapsamında ihracatın şartlara uygun olarak gerçekleştirilmemesi halinde ise zamanında alınmayan vergi, vergi ziyai cezası uygulanarak gecikme faizi ile birlikte alıcıdan tahsil edilir.

II. KURUMLAR VERGİSİ KANUNU KANUNU'NDA YER ALAN DÜZENLEMELER

A. İstisnalar

a. Yurt Dışında Yapılan İnşaat, Onarım, Montaj İşleri ile Teknik Hizmetlerden Sağlanan Kazançlarda İstisna

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun istisnaları düzenleyen 5. maddesinin 1. fıkrasının h bendinde yer alan düzenlemeler kapsamında; yurt dışında yapılan inşaat, onarım, montaj işleri ile teknik hizmetlerden sağlanarak Türkiye'de genel sonuç hesaplarına aktarılan kazançlar, herhangi bir koşula bağlanmaksızın kurumlar vergisinden istisnadır.

İnşaat, onarım ve montaj işlerinin yurt dışında gerçekleştirilmesi için bir işyeri bulunması gerekirken, bu işlere bağlı teknik hizmetlerin yurt dışında herhangi bir işyeri olmaksızın Türkiye'den gerçekleştirilebilmesi de mümkün olabilmektedir. Bu sebeple teknik hizmetlerden elde edilen kazançların da anılan istisnadan yararlanabilmesi için bu işlerin yurt dışında bulunan işyerleri veya daimi temsilciler aracılığıyla yapılması gerekmektedir. Yurt dışında ayrıca bir işyeri veya daimi temsilci olmadan

yapılan teknik hizmetlerin ise hizmet ihracatı olarak değerlendirilmesi gerekmektedir. Ayrıca, teknik hizmetlerin yurt dışındaki inşaat, onarım ve montaj işlerine bağlı olarak yapılma şartı bulunmamaktadır.

Söz konusu istisnanın uygulanması açısından, yurt dışında yapılan inşaat, onarım, montaj işleri ile teknik hizmetlerden sağlanan kazançların Türkiye'ye getirilmesi zorunluluğu bulunmamaktadır. Söz konusu kazançların Türkiye'de genel sonuç hesaplarına intikal ettirilmesi istisnadan yararlanılması için yeterlidir.

Yurt dışında yapılan inşaat işlerinde kullanılmak üzere alınmış krediler için, inşaat işlerinin sona erdirilmesinden sonra ödenmesi gereken faiz ve kur farkları, yabancı ülkede bunları ödeyecek bir işletmenin kalması ve bu işe ilişkin olarak elde edilen hasılatın yurt dışındaki inşaat harcanan kredi tutarı kadar kısmının Türkiye'ye getirilmesi halinde, söz konusu kredi Türkiye'deki merkezin bir borcu haline gelmekte ve merkez tarafından ödenmesi zorunluluğu ortaya çıkmaktadır. Bu kredilere ilişkin olarak yurt dışındaki inşaat işlerinin sona ermesinden sonra doğan kur farkı ve faizler, merkezdeki kurum için ticari kazancın elde edilmesi ve idamesi için yapılmış bir gider niteliğinde olduğundan, genel esaslar çerçevesinde kurum kazancının tespitinde dikkate alınabilecektir.

İstisna uygulamasına konu olan ve yurt dışında yapıpı tamamlanan işlerden doğan kazancın Türkiye'ye getirilmesi halinde, söz konusu yabancı paraların değerlendirilmesinden kaynaklanan kur farklarının istisna kazançla ilişkilendirilmesi mümkün değildir.

Yurt dışında yapılmakta olan işlerden elde edilen hasılatın Türkiye'ye döviz olarak getirilmesi halinde, anılan işlerin tamamlandığı geçici vergilen-

dirme dönemine kadar söz konusu yabancı paraların değerlendirilmesinden kaynaklanan kur farkları ise istisna kapsamında değerlendirilebilir.

b. Yurt Dışı Şube Kazançları

Kurumlar Vergisi Kanununun (5/1-g) maddesinde, kurumların yurt dışında bulunan işyerleri veya daimi temsilcileri aracılığıyla elde ettikleri kazançların;

- ▶ Doğduğu ülke vergi kanunları uyarınca en az %15 oranında gelir ve kurumlar vergisi benzeri toplam vergi yükü taşıması,
- ▶ Elde edildiği hesap dönemine ilişkin yıllık kurumlar vergisi beyannamesinin verilmesi gereken tarihe kadar Türkiye'ye transfer edilmiş olması,
- ▶ İştirak edilen şirketin ana faaliyet konusunun, finansal kiralama dahil finansman temini, sigorta hizmetlerinin sunulması veya menkul kıymet yatırımı olması durumunda, bu kazançların doğduğu ülke vergi kanunları uyarınca en az Türkiye'de uygulanan kurumlar vergisi oranında (2022 yılı için %23, 2023 yılı için %20) gelir ve kurumlar vergisi benzeri toplam vergi yükü taşıması

durumunda kurumlar vergisinden istisnadır.

B. Serbest Bölgede Verilen Bazı Hizmetlerden Elde Edilen Kazançlarda İstisna

Serbest Bölgeler Kanunu'nun geçici 3/2-a maddesine göre; serbest bölgelerde, bakım, onarım, montaj, demontaj, elleçleme, ayırıştırma, ambalajlama, etiketleme, test etme, depolama hizmeti alanlarında faaliyette bulunan ve hizmetin tamamını Türkiye'de yerleşmiş olmayan kişilerle, işyeri, kanuni ve iş merkezi yurt dışında bulunanlara veren hizmet işletmelerinin, söz konusu hizmetlere konu malların serbest bölgelerden

Türkiye'ye herhangi bir şekilde girişi olmaksızın yabancı bir ülkeye gönderilmesi şartıyla bu hizmetlerden elde ettikleri kazançları kurumlar vergisinden istisnadır.

C. İndirimler

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun (10/1-ğ) maddesinde yer alan düzenleme kapsamında; Türkiye'de yerleşmiş olmayan kişilerle, iş yeri, kanuni ve iş merkezi yurt dışında bulunanlara Türkiye'de verilen ve münhasıran yurt dışında yararlanılan mimarlık, mühendislik, tasarım, yazılım, tıbbi raporlama, muhasebe kaydı tutma, çağrı merkezi, ürün testi, sertifikasyon, veri saklama, veri işleme, veri analizi ve ilgili bakanlıkların görüşü alınmak suretiyle Maliye Bakanlığınca belirlenen mesleki eğitim hizmeti alanlarında faaliyette bulunan hizmet işletmeleriyle ilgili bakanlığın izni ve denetimine tabi olarak eğitim ve sağlık alanında faaliyet gösteren ve Türkiye'de yerleşmiş olmayan kişilere hizmet veren işletmelerin münhasıran bu faaliyetlerinden elde ettikleri kazancın %50'sinin beyan edilen kurum kazancından indirilmesi mümkündür. Söz konusu indirimden faydalanılabilmesi için;

- ▶ Hizmeti verecek olan şirketin ana sözleşmesinde yer alan esas faaliyet konuları arasında yukarıda yazılı olan faaliyetlerin bulunması,
- ▶ Hizmetin, Türkiye'den münhasıran Türkiye'de yerleşmiş olmayan yurt dışı mukimi kişi ve/veya kurum için yapılmış olması,
- ▶ Yapılan hizmet ile ilgili olarak düzenlenecek faturanın, yukarıda özellikleri belirtilen yurt dışı mukimi kişi ve/veya kurum adına düzenlenmesi,
- ▶ Verilen hizmetten yurt dışında yararlanılmış olması

gerekir. İndirim kapsamında kabul edilen faaliyetlerden elde edilen kazancın, kurumlar vergisi matrahının tespiti açısından, hasılat, maliyet ve gider unsurlarının; ayrı ayrı

izlenmesi, diğer faaliyetlerle ilişkilendirilmemesi ve kayıtların da bu ayrımı sağlayacak şekilde tutulması gerekmektedir.

İndirim kapsamında kabul edilen faaliyetler ile bu kapsama girmeyen işlerin birlikte yapılması halinde, indirim uygulanacak kazançla ilişkin hasılat, gider ve maliyet unsurlarının ayrı olarak tespit edilmesi esastır. Bunun mümkün olmadığı hallerde ise müşterek genel giderler, bu faaliyetler ile ilgili olarak cari yılda oluşan hasılatın toplam hasılatı oranı esas alınarak dağıtılır.

D. Götürü Gider

193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 'İndirilecek Giderler' başlığını taşıyan 40. maddesinin 1. fıkrası gereği; ihracat, yurt dışında inşaat, onarma, montaj ve taşımacılık faaliyetlerinde bulunan mükellefler, bu faaliyetlerden döviz olarak elde ettikleri hasılatın binde beşini aşmamak şartıyla yurt dışındaki bu işlerle ilgili giderlerine karşılık olmak üzere götürü olarak hesapladıkları giderleri indirebilirler. Söz konusu düzenleme ihracat yapan veya yurt dışında inşaat, onarma, montaj ve taşımacılık faaliyetlerinde bulunan mükelleflere kurumlar vergisi hesabında ilave bir indirim hakkı sağlamaktadır.

E. İhracat Yapan Kurumlarda Kurumlar Vergisi Oranının 1 Puan İndirimli Uygulanması

7351 sayılı Kanunun 15. maddesiyle Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 32. maddesine 7. fıkra eklenmiş ve 01.01.2022 tarihinden itibaren, ihracat yapan kurumların münhasıran ihracattan elde ettikleri kazançlarına kurumlar vergisi oranının 1 puan indirimli uygulanacağına dair düzenleme yapılmıştır.

Bunun yanı sıra, aynı maddeye eklenen 8. fıkra ile de; 01.01.2022 tarihinden itibaren, sanayi sicil belgesini haiz ve fiilen üretim faaliyetiyle iştigal eden kurumların münhasıran üretim faaliyetinden elde ettiği kazançlara kurumlar vergisi oranının 1 puan indirimli uygulanacağı hüküm altına alınmıştır. Söz konusu düzenlemeye imalatçı kurumların üretimden elde ettikleri kazançların ihracata isabet eden kısmı için 7. fıkra hükmüne göre ayrıca indirim uygulanmayacağı hususunda belirleme yapılmıştır. Buna göre söz konusu uygulamadan yararlanabilmek için;

- ▶ İhracat yapan kurumların ihracattan elde ettikleri kazançlarıyla sınırlı olmak üzere kurumlar vergisi oranının 1 puan indirimli uygulanabilmesi için ihracat faaliyetiyle iştigal etmeleri yeterlidir.
- ▶ Üretim faaliyetiyle iştigal eden kurumların üretim faaliyetinden elde ettikleri kazançlarıyla sınırlı olmak üzere kurumlar vergisi oranının 1 puan indirimli olarak uygulanabilmesi için ise bu kurumların; sanayi sicil belgesine sahip olma ve fiilen üretim faaliyetiyle iştigal etme şartlarını birlikte sağlamaları gerekmektedir.
- ▶ İhracat yapan kurumlar, gerek mal gerekse hizmet ihracılarından elde ettikleri kazançlarına münhasır olmak üzere ilgili dönemde geçerli olan kurumlar vergisi oranını 1 puan indirimli uygulayabileceklerdir. 2022 döneminde uygulanmakta olan kurumlar vergisi oranı % 23 olduğu için düzenlemeye yer alan şartları taşıyan kurumlarda, ihracattan elde edilen kazançlar için kurumlar vergisi oranı 1 puanlık indirimle % 22 olarak uygulanacaktır.
- ▶ Söz konusu madde uygulamasında hizmet ihracı, yurt dışındaki bir müşteri için yapılan ve yurt dışında faydalanılan hizmetleri kapsamaktadır. Ayrıca, karşılıklı olmak şartıyla uluslararası roaming anlaşmaları çerçevesinde yurt dışındaki müşteriler için Türkiye'de verilen roaming hizmetlerinden elde edilen kazançlar da 1 puan indirimli oranın uygulanacağı kazançlar arasında yer almaktadır.

- Mükelleflerin; ihracat faaliyetlerinin yanı sıra diğer faaliyetlerinden elde ettiği kazançlarının da bulunması halinde, ihracattan kaynaklanan ve 1 puan indirim uygulanacak matrah, ihracattan elde edilen kazancın ticari bilanço karına oranlanması suretiyle tespit edilecektir. İndirim uygulanabilecek olan matrahın hesabı şu şekilde yapılacaktır;

**İndirimli oran
uygulanacak matrah**

Öte yandan, 1 puan indirim uygulanacak kazanç tutarının gerek ihra-

$$\text{Matrah} \times \frac{\text{İhracat faaliyetinden elde edilen kazanç}}{\text{Ticari bilanço karı (TBK)}}$$

cattan elde edilen kazancı gerekse ilgili dönem safi kurum kazancını aşamayacağı tabiidir. Dolayısıyla, mükelleflerin ihracat faaliyetinden elde ettiği kazancın ticari bilanço karından fazla olması halinde safi kurum kazancını aşmamak kaydıyla ihracat faaliyetinden elde edilen kazancın tamamına 1 puan indirim uygulanabilir.

Mükellefler tarafından bu kapsamda üretilen ürünlerin satışından elde edilen kazancın bir kısmı veya tamamı ihracattan kaynaklansa bile bu kazançta üretim faaliyetinden elde edilen kazanç olarak kurumlar vergisi oranı zaten 1 puan indirimli olarak uygulanacağı için, bu kazancın ihracata isabet eden kısmına ikinci defa indirim yol açacak şekilde ayrıca 1 puan indirim uygulanması mümkün değildir.

İndirim kapsamında kabul edilen faaliyetler ile bu kapsama girmeyen işlerin birlikte yapılması halinde, indirim uygulanacak kazançla ilişkin hasılat, gider ve maliyet unsurlarının ayrı olarak tespit edilmesi esastır. Ancak, gider ve maliyet unsurlarının ayrı hesaplarda izlenmek suretiyle tespitinin mümkün olması durumunda müşterek genel

giderler, indirim kapsamında olan faaliyetler ile indirim kapsamında olmayan faaliyetler arasında uygun bir dağıtım anahtarı tespit edilerek dağıtılabilecektir.

Öte yandan, indirim kapsamındaki faaliyetler ile bu kapsamda değerlendirilmeyen faaliyetlerde müştereken kullanılan tesisat, makine ve ulaştırma vasıtalarına ilişkin amortismanların ise bunların her bir işte kullanıldıkları gün sayısına göre dağıtımının yapılması gerekmektedir. Hangi işte ne kadar süreyle kullanıldığı tespit edilemeyen sabit kıymetlere ilişkin amortismanlar ise müşterek genel giderlerle birlikte dağıtımına tabi tutulacaktır.

İhracat faaliyetiyle iştigal eden mükelleflerin hizmet ihracından elde ettikleri kazancın %50'lik kısmının Kanunun (10/1-ğ) maddesi kapsamında kurumlar vergisi matrahının tespitinde indirim olarak dikkate alınmış olması halinde, ihracat kazancının zaten söz konusu indirimle konu edilerek vergi dışı bırakılmış olan kısmı için kurumlar vergisi oranının 1 puan indirimli uygulan-

ması mümkün değildir. İhracat faaliyetinden elde edilen kazancın Kanunun (10/1-ğ) maddesinde yer alan bu indirimle konu edilen kısmı indirildikten sonra kalan tutar 1 puan indirimli oranın uygulanacağı matrahın tespitinde dikkate alınabilir. Aynı şekilde, 1 puan indirim uygulanacak matrahın hesabında indirimle konu edilerek vergi dışı bırakılmış olan üretim veya ihracat kazancı, ticari bilanço karından da çıkarılacaktır.

Öte yandan, Kanunun 32/A maddesi kapsamında indirimli kurumlar vergisinden yararlanmakta olan sanayi sicil belgesini haiz mükelleflerin aynı dönemde üretim faaliyetlerinden veya ihracat faaliyetlerinden kazanç elde etmiş olmaları halinde, hem Kanunun 32. maddesinin 7 ve 8. fıkraları kapsamında 1 puanlık indirimden hem de Kanunun 32/A maddesi kapsamında yatırım teşvik belgelerindeki vergi indirim oranına göre indirimli kurumlar vergisinden aynı anda yararlanmaları mümkündür.



III.KAMBIYO TAKİBİ VE İHRACAT BE- DELLERİNİN YUR- DA GETİRİLME SÜRESİNE İLİŞKİN DÜZENLEMELER

2018-32/48 no'lu Türk Parası Kıymeti Koruma Hakkında 32 Sayılı Karara İlişkin Tebliğ'in 'İhracat bedellerinin yurda getirilmesi' başlığını taşıyan 3.maddesi göre; ihracat işlemlerine ilişkin bedeller, ithalatçının ödemesini müteakip doğrudan ve gecikmeksizin ihracata aracılık eden bankaya transfer edilir veya getirilir. Bedellerin fiili ihraç tarihinden itibaren 180 gün içinde yurda getirilmesi zorunludur.

Söz konusu Tebliğ kapsamında peşin döviz karşılığında ihracatın ise 24 ay içinde gerçekleştirilmesi zorunludur. Bunun yanı sıra, gene aynı Tebliğ'in 'Özelliği Olan İhracat' başlıklı 5. maddesinde çeşitli ihracat türleri için ihracat bedellerinin yurda getirilme sürelerine ilişkin farklı belirlemeler yapılmıştır.

Ayrıca, İhracat Genelgesi'nin EK 1. maddesinde 18.04.2022 tarihinde yapılan değişiklik gereğince; İBKB (İhracat bedeli kabul belgesi) veya DAB'a (döviz alım belgesi) bağlanan ihracat bedeli dövizin %40'ı, İBKB veya DAB'ın düzenlendiği tarihteki işlem kuru üzerinden Merkez Bankasına satılmak üzere İBKB veya DAB'ı düzenleyen bankaya satılmak zorundadır.

Öte yandan, TCMB tarafından 10.06.2022 tarihinde değişikliğe gidilen İhracat ve Döviz Kazandırıcı Hizmetler Reeskont Kredisi Uygulama Talimatı uyarınca, TL reeskont kredisi kullanacak olan kurumlar tarafından; ihracat bedeli dövizin %40'ının Merkez Bankası'na satılması şartının yanı sıra, aynı tarihte söz konusu dövizin en az %30'unun da bir bankaya satılması zorunlu bulunmaktadır.



SONUÇ

Ülkemizde uygulanan vergi kanunlarında ihracatın ve döviz kazandırıcı faaliyetlerin desteklenmesi hususunda çeşitli yasal düzenlemeler bulunmaktadır. Bunun yanı sıra bazı uygulamalar ise kaynağını uluslararası anlaşmalardan almaktadır. Çünkü, devletler ekonomik, sosyal ve siyasal amaçlarla uluslararası ticarete müdahalede bulunmaktadır. Devletlerin ülke ticaretini sınırlandırmak veya özendirmek için yaptığı ekonomik ve hukuksal düzenlemeler ile akdetmiş oldukları uluslararası anlaşmalar dış ticaret politikasını ve bu politikanın araçlarını oluşturmaktadır.

İhracat işlemleri ülkeye döviz girişinin olması ve ödemeler dengesinin

sağlanması yönüyle ülke ekonomileri için kritik bir role sahiptir. İthalatın ihracattan fazla olması durumunda ekonomi açısından dış ticaret açığı ortaya çıkmaktadır. Bu noktada kamu otoritesinin ülkenin ihracatını ve döviz kazandırıcı faaliyetlerini destekleyici yönde düzenlemeler yapması önem arz etmektedir. Söz konusu düzenlemelerin en başta gelen maliye politikası aracı ise uygulanan vergi politikalarıdır.

Dolayısıyla, bu kapsamda ve bu çalışma ile ihracatın vergilendirilmesinde özellik arz eden durumlar ile yürürlükteki vergi kanunlarında yer alan istisna, indirim ve diğer çeşitli yasal düzenlemelerin bir derlemesi ve değerlendirilmesi yapılmaya çalışılmıştır.



BANKALARDAN ALINAN PROMOSYON GELİRLERİNİN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ VE FATURA İŞLEMLERİ

GİRİŞ

Ülkemize insanların birçoğu özel veya kamu sektöründe işverene bağlı olarak çalışmakta ve bu hizmetlerinin karşılığında ücret geliri elde etmektedirler. 21.05.2016 tarih ve 29718 sayılı¹ Resmi Gazete’de yayımlanan “Ücret, Prim, İkramiye ve Bu Nitelikteki Her Türlü İstihkakın Bankalar Aracılığıyla Ödenmesine Dair Yönetmelikte Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik” ile 5 ve üzerinde çalışanı bulunan işyerlerinde ücretlerin banka kanalıyla ödenmesi zorunluluğu getirilmiştir. Bankalar işverenlerle yapmış oldukları promosyon sözleşmesi kapsamında; kendilerinden maaş alan personele kredi temin etme, kredi kartı verme, havale ve EFT işlemlerini masrafsız ve/veya düşük masraflarla yapılması gibi bankacılık

işlemlerinin bankalarında gerçekleştirilmesini sağlamak suretiyle ve hesaplardaki atıl parayı kullanarak ticari faaliyetlerini genişletmeyi ve faiz geliriyle ticari kazanç elde etmeyi amaçlamaktadırlar.

Özellikle de çalışanların nicelik olarak çok olduğu işyerlerinde sıkça karşılaşılan bankalar ile imzalanan maaş ödeme protokolleri gereğince, bankalar tarafından çalışanlara yapılan "promosyon" ödemelerinin doğrudan ücretli hesabına veya işveren kanalıyla çalışanlara ödenmesi söz konusu olabilmektedir.

Kamu veya özel kuruluşlar ile bankalar arasında yapılan maaş ödeme protokolleri gereğince, bankalar tarafından söz konusu kuruluşlara veya personeline aynı veya nakdi olarak belli dönemlerde yapılan

"promosyon" ödemelerinin gelir vergisi, damga vergisi, katma değer vergisi yönünden nasıl değerlendirileceği hususu zaman zaman uygulamada tereddütlere sebep olabilmektedir.

Bu makalede bankadan alınan promosyon ödemelerinin 3 farklı alternatifte çalışana dağıtılması veya şirkette kalmasının vergisel etkileri üzerinde değerlendirmelerde bulunuyor olacağız.

I. 193 SAYILI GELİR VERGİSİ VE 4857 SAYILI İŞ KANUNLARINA GÖRE ÜCRETİN TARİFİ:

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 61. maddesine göre ücret ; “işverene tabi ve belirli bir işyerine bağlı olarak çalışanlara hizmet karşılığı verilen para ve ayınlar (hizmet karşılığının mal olarak verilmesi) ile sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaatlerdir. Ücretin ödenek, tazminat, kasa tazminatı (mali sorumluluk tazminatı), tahsisat, zam, avans, aidat, huzur hakkı, prim, ikramiye, gider karşılığı veya başka adlar altında ödenmiş olması veya bir ortaklık ilişkisi niteliğinde olmamak şartı ile kazancın belli bir yüzdesi şeklinde tayin edilmiş bulunması ücretin niteliğini değiştirmez.” Şeklinde tanımlanmıştır.

Aynı Kanunun 62. maddesinde ise iş verenler, “hizmet erbabını işe alan, emir ve talimatları dahilinde





çalıştıran gerçek ve tüzel kişilerdir” şeklinde tanımlanmıştır.

Bu hükümlere göre, ücret gelirini meydana getiren üç temel unsur şöyledir²:

- **Bir işverene tabi olma:** Herhangi bir ödemenin ücret olarak kabul edilebilmesi için gerekli olan ilk unsur çalışanın işverene tabi olmasıdır. İşveren, hizmet erbabını işe alan, emir ve talimatları dahilinde çalıştıran gerçek ve tüzel kişilerdir. Çalışanın işverene bağlılığı, fiili olabileceği gibi kanun, tüzük, yönetmelik veya sözleşmelerle de saptanmış olabilmektedir.
- **Belli bir iş yerine bağlı olma:** İşyeri ticari, sınai, zirai ve mesleki bir faaliyetin yürütülmesi için tahsis edilen veya bu faaliyetlerde kullanılan yerlerdir. Bu yerlere bağlılık, hukuki anlamda bir bağlılıktır. Hizmetin mutlaka fiilen iş yerinde yapılması zorunlu değildir.
- **Hizmetin karşılığı olarak bir ödemenin yapılması:** Ödeme bir hizmet karşılığı değilse ücret sayılmasına imkân yoktur. Hizmet karşılığı olarak yapılan ödeme, nakit (haftalık, aylık vb.), ayın (hizmet karşılığının mal olarak verilmesi) veya para ile temsil edilebilen menfaatler (konut, araç sağlanması gibi) şeklinde olabilir.

4857 sayılı İş Kanunu’nun 2. maddesine göre; bir iş sözleşmesine dayanarak çalışan gerçek kişiye işçi, işçi çalıştıran gerçek veya tüzel kişiye yahut tüzel kişiliği olmayan kurum ve kuruluşlara işveren, işçi ile işveren arasında kurulan ilişkiyi iş ilişkisi denmektedir.

Aynı Kanunun 32. maddesine göre ise ücret; bir kimseye bir iş karşılığında işveren veya üçüncü kişiler tarafından sağlanan ve para ile ödenen tutar olarak tanımlanmıştır. Ücret, prim, ikramiye ve bu nitelikteki her çeşit istihkak kural olarak, Türk parası ile işyerinde veya özel olarak açılan bir banka hesabına ödenir. Ücret, prim, ikramiye ve bu nitelikteki her çeşit istihkak, yabancı para olarak kararlaştırılmış ise ödeme günündeki rayice göre Türk parası ile ödeme yapılabilir.

Gelir Vergisi ve İş Kanununa göre hangi ödemelerin ücret kapsamına olduğuna, sınıflandırılmasına ve kapsamına değinmiş olduk şimdi de şirketlerin promosyon ödemeleriyle bankalarla yaptıkları anlaşmalara ve personellerine aktarmalarına göre olabilecek vergisel yükümlülükleri değerlendirelim.

A. Şirketin Bankayla Anlaşması ve Promosyon Tutarlarının Çalışanların Hesaplarına Yatırılması Durumu;

İşverenler ile bankalar arasında imzalanan maaş ödeme protokolü gereğince; maaş promosyonlarının bankalar tarafından doğrudan çalışanlara puan veya nakit olarak ödenmesi durumunda, söz konusu promosyon ödemeleri ücret olarak değerlendirilmeyecektir.

488 sayılı Damga Vergisi Kanununun 1. maddesinde, bu Kanuna ekli (1) sayılı tabloda yazılı kağıtların damga vergisine tabi olduğu; Kanuna ekli (1) sayılı tablonun " IV. Makbuzlar ve diğer kağıtlar" başlıklı bölümünün 1/b fıkrasında da, *"Maaş, ücret, gündelik, huzur hakkı, aidat, ihtisas zammı, ikramiye, yemek ve mesken bedeli, harcırah, tazminat ve benzeri her ne adla olursa olsun hizmet karşılığı alınan paralar (avans olarak ödenenler dahil) için verilen makbuzlar ile bu paraların nakden ödenmeyerek kişiler adına açılmış veya açılacak cari hesaplara nakledildiği veya emir ve havalelerine tediye olunduğu takdirde nakli veya tediye temin eden kağıtların"* binde 7,59 nispetinde damga vergisine tabi tutulacağı hükmü yer almaktadır.

Buna göre, şirket personelinin maaşlarının bankaya yatırılması işlemine bağlı olarak banka tarafından personeline yapılacak promosyon ödemeleri hizmet karşılığı yapılacak bir ödeme olmadığından, *promosyon ödemesi nedeniyle düzenlenecek kağıtların damga vergisine tabi tutulmaması gerekmektedir.*³

Öte yandan 3065 sayılı KDV Kanununun;

- 1/1. maddesinde, Türkiye'deki tica-

² https://gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/beyannamerehberi/2022/2022_ucretgelirrehber.pdf

³ <https://vergialgi.com/bankalar-tarafindan-calisanalara-odenen-promosyon-odemelerinin-vergisel-boyutu>

ri, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetlerin KDV'ye tabi olduğu,

- 4. maddesinde hizmetin, teslim ve teslim sayılan haller ile mal ithalatı dışında kalan işlemler olduğu; bu işlemlerin, bir şeyi yapmak, işlemek, meydana getirmek, imal etmek, onarmak, temizlemek, muhafaza etmek, hazırlamak, değerlendirmek, kiralamak, bir şeyi yapmamayı taahhüt etmek gibi şekillerde gerçekleşebileceği,
- 20. maddesinde, teslim ve hizmet işlemlerinde matrahın, bu işlemlerin karşılığını teşkil eden bedel olduğu, bedel deyiminin ise, malı teslim alan veya kendisine hizmet yapılan veyahut bunlar adına hareket edenlerden bu işlemler karşılığında her ne suretle olursa olsun alınan veya bunlarca borçlanılan para, mal ve diğer suretlerde sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaat, hizmet ve değerler toplamını ifade ettiği,

hüküm altına alınmıştır.

Buna göre;

- Şirketin personelinin maaşlarının bankaya yatırılması işlemine bağlı olarak banka tarafından personele yapılacak promosyon ödemeleri KDV'ye tabi bulunmamaktadır.
- Promosyon ödemeleri üzerinden şirket tarafından komisyon alınması veya promosyon ödemesinin bir kısmının şirkete yapılması (şirketin hesaplarının söz konusu bankada bulunması sebebiyle) halinde şirkete yapılacak promosyon ödemesi veya söz konusu komisyon tutarı üzerinden şirket tarafından düzenlenecek faturada %18 oranında KDV hesaplanması gerekmektedir.



B. Şirketin Bankadan Aldığı Promosyon Tutarını Hesaplarında Tutması Durumu;

İşverenler ile bankalar arasında imzalanan maaş ödeme protokolü gereğince, şirket hesaplarına bankadan yatırılan tutarın şirket faaliyetlerinde kullanılmak üzere değerlendirilmesi diğer bir deyişle personele dağıtılmaması durumuyla da karşılaşılabilmektedir.

Böyle bir durumda şirket tarafından elde edilen tutarlar finansman geliri olarak addedilecektir. Şirketin bankadan alınan tutar için % 18 KDV Dahil fatura düzenlemesi gerekecektir. Düzenlenecek faturada KDV Uygulama Genel Tebliği'nin "2.1.3.2.13. Diğer Hizmetler" kısmında yer alan açıklamalar kapsamında 5/10 oranında tevkifatı da uygulanması gerekmektedir.

C. Şirketin Bankadan Aldığı Promosyon Tutarını Önce Hesabına Alıp Sonra Personeline Dağıtması Durumu;

İşverenler ile bankalar arasında imzalanan maaş ödeme protokolü gereğince, sözleşmede yer alan tutarı personeline bizzat şirket hesaplarından dağıtmak üzere önce şirkete hesaplarına alması ve sonrasında personele dağıtması durumuyla karşılaşılabilmektedir. Böyle bir durumda şirkete bankadan aldığı promosyon tutarı için genel orana tabi %18 KDV dahil fatura düzenlemesi gerekmektedir. Hesaba gelen tutarın ücret olarak değerlendirilmemesi için geldiği tarih itibarıyla personel hesaplarına aktarılması gerekmektedir.

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 61. maddesinde; "Ücret, işverene tabi ve belirli bir işyerine bağlı olarak

çalışanlara hizmet karşılığı verilen para ve ayınlar ile sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaatlardır" şeklinde tanımlanırken, aynı maddenin devamında ücretin; ödenek, tazminat, kasa tazminatı (mali sorumluluk tazminatı), tahsisat, zam, avans, aidat, huzur hakkı, prim, ikramiye, gider karşılığı veya başka adlar altında ödenmiş olması veya bir ortaklık münasebeti niteliğinde olmamak şartı ile kazancın belli bir yüzdesi şeklinde tayin edilmiş bulunması onun mahiyetini değiştirmeyeceği hüküm altına alınmıştır. Aynı kanunun 62. maddesinde ise; iş verenlerin, hizmet erbabını işe alan, emir ve talimatları dahilinde çalıştıran gerçek ve tüzel kişiler olduğu belirtilmiştir. Buna göre bankalar tarafından yapılan promosyon ödemeleri Gelir Vergisi Kanunu açısından değerlendirildiğinde; vergi mükellefi olsun veya olmasın promosyon anlaşması yapılan kuruma ödeme yapılması ve **bu ödemelerin gelir olarak kaydedilmeden çalışanlara aynen aktarılması halinde**, ödeme yapan kurum aracı durumunda olacağından çalışanlara yapılan bu türden ödemelerin ücret olarak değerlendirilmesi mümkün olmayacaktır.

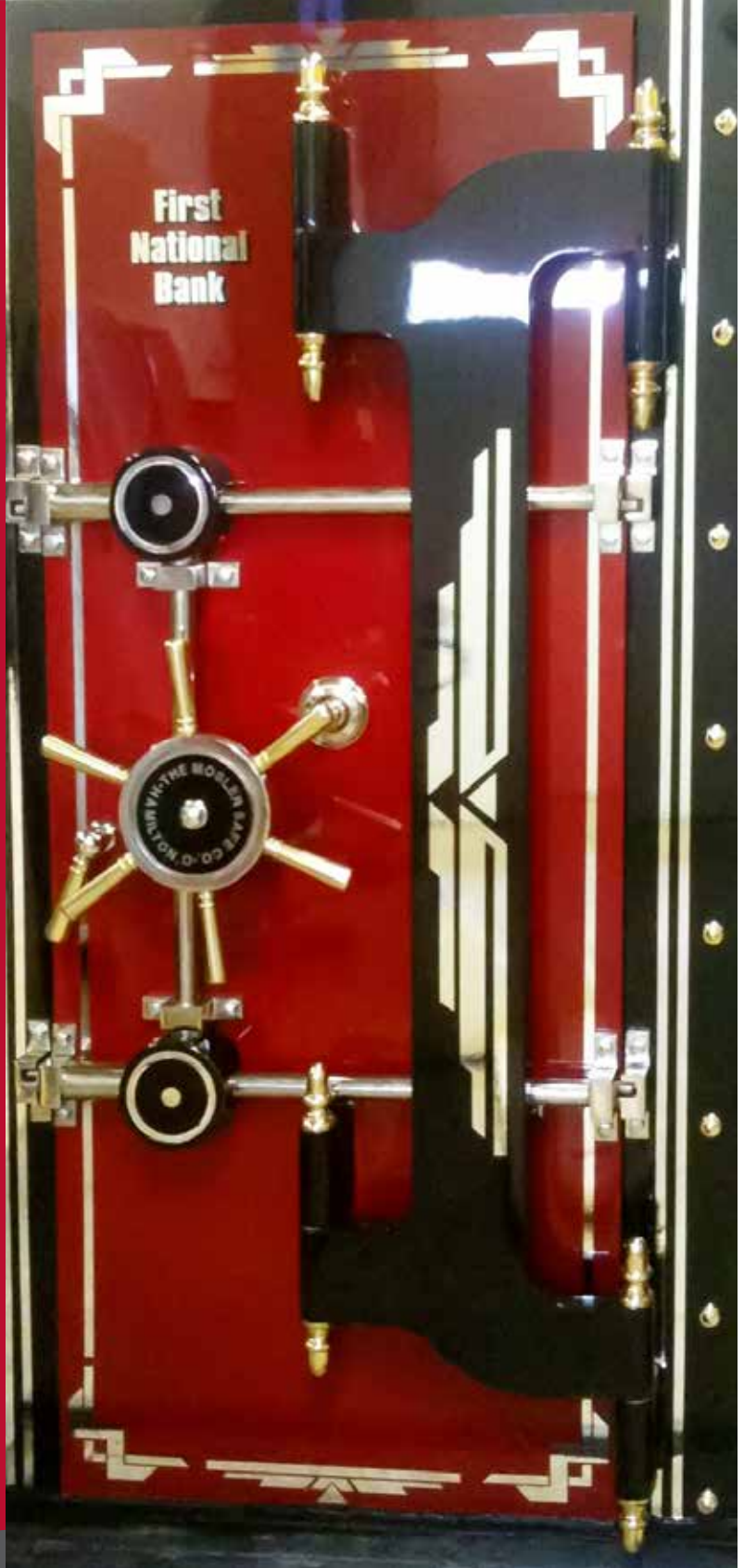
Şirket hesabına gelen promosyon tutarının ücret olarak değerlendirilmemesi ve vergiye tabi tutulmaması adına geldiği tarih itibarıyla personele dağıtılması önem arz etmektedir. Aksi bir durumda bankadan alınan tutar finansman geliri olarak addedilecek olup bu tutar şirket tarafında gelir olarak sınıflandırılacaktır yine teamüllere uygun olmayan zaman diliminde diğer bir deyişle bankadan alınan tutarın personele ileriki dönemlerde dağıtılması hali de yine sözü edilen ödemenin ücret olarak değerlendirilme ihtimalini doğuracaktır ki böyle bir durumda dağıtılan tutar için Gelir Vergisi, Damga Vergisi Ve Sosyal Güvenlik Primi kesintileri olacaktır.

SONUÇ VE GENEL DEĞERLENDİRME:

İşverenler, hizmet erbabını işe alan, emir ve talimatları dahilinde çalıştıran gerçek ve tüzel kişilerdir. Bu kapsamda; maaş promosyonlarının bankalar tarafından doğrudan çalışanlara puan veya nakit olarak ödenmesi durumunda, banka ile çalışanlar arasında işçi-işveren ilişkisi olmadığından ücret olarak vergilendirilmesi mümkün değildir.

Promosyon ödemesinin, vergi mükellefi olsun veya olmasın promosyon anlaşması yapılan kuruma yapılması ve bu ödemelerin gelir olarak kaydedilmeden çalışanlara aynen aktarılması halinde, çalışanlara yapılan bu türden ödemelerin ücret olarak değerlendirilmesi mümkün değildir.

Ancak, promosyon ödemelerinin banka tarafından doğrudan iktisadi faaliyeti olan kurumlara yapılması ve yapılan ödemelerin kazanca dahil edilmesi halinde daha sonra ilgili kurum tarafından çalışanlara yapılan ödemeler banka promosyonu olma niteliğini kaybetmiş olacağından ücretlerin vergilendirilmesine ilişkin hükümlere göre değerlendirilmesi gerekmektedir. Öte yandan yapılan promosyon ödemeleri ivazlı bir intikal olması nedeniyle veraset ve intikal vergisinin konusuna girmemektedir.





HESAP DÖNEMİ KAPANDIKTAN SONRA GELEN FATURALARIN VERGİSEL DURUMU

GİRİŞ

Vergi idaresi elektronik belge sistemini ticari hayatta yaygınlaştırsa da çeşitli nedenlerle geç gelen faturalar olabilmektedir, özellikle kapanan döneme ait geç gelen faturaların vergisel işlemlerinin nasıl olacağı yazımızın konusunu oluşturmaktadır.

I. KDV BOYUTUNUN DEĞERLENDİRİLMESİ

Çokta uzak olmayan bir tarihte çözüme kavuşturulduğu için konuyu öncelikle Katma Değer Vergisi açısından değerlendirelim. KDV Kanunu 29/3. maddesi "indirim hakkı vergiyi doğuran olayın vuku bulduğu takvim yılı aşılmamak şartıyla, ilgili vesikaların kanuni defterlere kaydedildiği vergilendirme döneminde kullanılabilir" şeklindeyken, 7104 sayılı Kanunun 8 inci maddesi ile yapılan değişiklikle; 01.01.2019 tarihinden geçerli olmak üzere yapılan "indirim hakkı vergiyi doğuran olayın vuku bulduğu takvim yılını takip eden takvim yılı aşılmamak şartıyla, ilgili vesikaların kanuni defterlere kaydedildiği vergilendirme döneminde kullanılabilir" şeklinde yapılan düzenleme ile KDV yönünden çözüm getirilmiş oldu. Örnek vermek gerekirse 2021 yılına ait geç gelen bir faturanın KDV'si 31.12.2022 tarihine kadar indirim konusu yapılmasının önünde bir engel kalmamış oldu. Çeşitli özelgelerle geçici çözümler üretmeye çalışan vergi idaresi mezkur madde lafzında yapılan değişiklik ile konuyu kesin çözüme kavuşturmuş oldu.

II. GELİR/KURUMLAR VERGİSİ AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ

Her ne kadar hesap dönemi kapandıktan sonra gelen faturalarda KDV sorunu çözülmüş olsa da ilgili faturanın matrahı olan gider ve maliyet kısmı için durum biraz farklı. Gelir vergisi kanunu 1.maddesi ile Kurumlar Vergisi Kanununun 25.maddesinde genel hesap döneminin takvim yılı olduğu hüküm altına alınmıştır. Vergilendirmenin temel ilkelerinden olan dönemsellik ilkesine göre de, gelir ve giderler ait oldukları takvim yılı kazançlarının tespitinde dikkate alınması gerekmektedir. Dolayısıyla her gider veya maliyet unsuru ilgili olduğu hesap döneminin kazancının tespitinde dikkate alınmak zorundadır. Hesap dönemi

kapandıktan sonra gelen faturaları içeriklerine göre gider ve maliyet açısından ayrı ayrı değerlendirmek gerekmektedir. Gider açısından bakıldığında dönemsellik kavramı gereği hiç kuşkusuz Kanunen Kabul Edilmeyen Gider olarak dikkate almak gerekecektir. Hesap dönemi kapandıktan sonra gelen fatura matrahı eğer bir mal alım faturası ise ve henüz satışı yapılmamış ise envanterde fiilen olduğundan dolayı stok hesaplarına kaydedilmesinde herhangi bir sorun olmamaktadır. Burada dikkat edilmesi gereken diğer konu; mal alım faturasına konu malın maliyet hesaplarına kaydedildiği durumda önceki yılın envanteri hatalı olmuş demektir. Bu durumda önceki yıl bilançosu ile stoklar kaleminin düzeltilmesi gerekmektedir.





III. HESAP DÖNEMİ KAPANDIKTAN SONRA YILLIK BE- YANNAME VERİL- MEDEN ÖNCE ULA- ŞAN FATURALARDA DURUMUN DE- ĞERLENDİRİLMESİ

Hesap dönemi kapandıktan sonra henüz Kurumlar vergisi beyannamesi verilmeden gelen gider faturasının Kurumlar Vergisi matrahından indirim konusu yapılabileceği T.C. Gelir İdaresi Başkanlığı Manisa Vergi Dairesi Başkanlığı Mükellef Hizmetleri Grup Müdürlüğü tarafından verilen özelgede (Sayı: B.07.1.GİB.4.45.15.01-125[49.01.07]-78 Tarih: 20/08/2013) görüşü verilmiştir. İlgili Özelgede özetle; "Bu hüküm uyarınca ticari faaliyetle ilgili olarak yapılan ve indirimi mümkün olan giderler, ilgili bulunduğu yılın ticari kazancının tespitinde dikkate alınabilecektir. Ayrıca, ticari kazancın tespitinde tahakkuk esas geçerli olduğundan, bir giderin safi kazancın tespitinde indirim konusu yapılabilemesi için mahiyet ve tutar itibarıyla kesinleşmiş olması yeterlidir. KVK-6/2007-1 sayılı Sirkülerin "Zarar olsa dahi indirilecek istisnalar ve

indirimler" bölümünün "65- Diğer İndirimler" alt bölümünde; "bu satıra yazılacak indirim ve istisna konusu kazançların bulunması halinde bunların nelerden oluştuğu hususu da beyannameye eklenen yazıda ayrıca belirtilecektir. E-Beyanname ise "Diğer İndirim ve İstisnalar" satırının doldurulması durumunda, her bir indirim ve istisnanın hangi mevzuattan veya işleminden kaynaklandığı belirtilecek şekilde ayrı ayrı satırlara yazılması gerekmektedir." açıklamasına yer verilmiştir. Buna göre; 2011 yılına ait olan ancak, hesap dönemi kapandıktan sonra gelen gider faturalarında yer alan tutarların tahakkuk ettikleri 2011 yılının gideri olarak değerlendirilmesi ve fatura tarihinin içinde bulunduğu 2011 yılının kurum kazancının tespitinde dikkate alınması gerekmektedir. Dolayısıyla bu fatura tutarları, kurumlar vergisi beyannamesinde "Zarar olsa dahi indirilecek istisnalar ve indirimler" bölümündeki "Diğer indirim ve istisnalar" satırında açıklama da girilerek gösterilmek suretiyle kurum kazancından indirim konusu yapılabilecektir. Ayrıca, söz konusu faturalar 2012 yılında kayıtlara alınarak bu dönemde kanunen kabul edilmeyen gider olarak dikkate alınacaktır." denilmektedir.

SONUÇ

Özetlemek gerekirse, hesap dönemi kapandıktan sonra gelen faturaların muhasebe kaydı ilgili yılda yapılabilecek, kaydı yapılan faturanın matrahı KKEG; KDV'si ise kaydın yapıldığı ayda indirim konusu yapılabilecektir. Fatura, mal alış faturası ise stokta bulunup bulunmadığına ve maliyet hesaplarına kaydedilip kaydedilmediğine bakılarak henüz satışı yapılmamış ise stok hesaplarına kaydedilebilecektir. Yukarıda sözü edilen özelge gereği geç gelen faturanın matrahı Kurumlar Vergisi beyannamesinde "Diğer İndirimler" bölümünde gerekli açıklama yazılarak dönem Kurumlar vergisi matrahından indirilebilecektir.





BAĞIŞ VE YARDIMLARIN İNDİRİMİ VE KDV BOYUTU

GİRİŞ

Ülkemizde Bağış ve yardımlar karşılıksız yapılmak suretiyle toplumun genel menfaatlerini gözeten sosyal dayanışmayı teşvik eden, toplumun ve ülkenin gelişmesine katkı sağlayan bir dayanışma kültürü olarak görülmektedir. Bağış ve yardımlar nakdi ve aynı olarak iki türlü yapılarak bu dayanışmaya katkı sağlamaktadır. Vergi mükellefi gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri tarafından yapılan bağış ve yardımlarla ilgili olarak, 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 10.Maddesinin 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 89.Maddesinin ile 40.Maddesinin birinci fıkrasının 10 numaralı bendinde düzenlemeler yapılarak, bağış ve yardımların vergi matrahından indirimine olanak sağlayarak, bağışçı vergi mükellefleri teşvik edilmiş, vergi matrahının tespiti noktasında, bazı bağış ve yardımların tamamı vergi matrahından indirilebilirken bazı yardımlarda sınırlamalar getirilmiştir. Bu makalemizde yapılan bağış ve yardımlarda özellik arz eden bazı hususları irdelemeye çalışacağız.



I. GELİR VEYA KURUMLAR VERGİSİ MATRAHIN TESPİTİ SIRASINDA TAMAMI İNDİRİLEBİLECEK BAĞIŞ VE YARDIMLAR

A. Eğitim, Sağlık ve Din Tesislerine Yapılan Bağış ve Yardımlar

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 10. maddesinin 1. fıkrasının (c) bendi uyarınca; genel ve özel bütçeli kamu idarelerine, il özel idarelerine, belediyelere ve köylere, Cumhurbaşkanınca vergi muafiyeti tanınan vakıflara ve kamu yararına çalışan dernekler ile bilimsel araştırma ve geliştirme faaliyetinde bulunan kurum ve kuruluşlara bağışlanan okul, sağlık tesisi, 100 yatak (kalkınmada öncelikli yörelerde 50 yatak) kapasitesinden az olmamak kaydıyla öğrenci yurdu ile çocuk yuvası, yetiştirme yurdu, huzurevi ve bakım ve rehabilitasyon merkezi ile mülki idare amirlerinin izni ve denetimine tabi olarak yaptırılacak ibadethaneler ve Diyanet İşleri Başkanlığı denetiminde yaygın din eğitimi verilen tesislerin ve Gençlik ve Spor Bakanlığına ait gençlik merkezleri ile gençlik ve izcilik kamplarının inşası dolayısıyla yapılan harcamalar veya bu tesislerin inşası için bu kuruluşlara yapılan her türlü bağış ve yardımlar ile mevcut tesislerin faaliyetlerini devam ettirebilmeleri için yapılan her türlü nakdi ve aynı bağış ve yardımların

tamamı kurum kazancının tespitinde indirim konusu yapılabilecektir. Düzenlemedeki "okul" ifadesinden, doğrudan eğitim-öğretim hizmetlerinin verildiği temel birimlerin anlaşılması gerekmekte olup rehberlik ve araştırma merkezi, mesleki eğitim merkezi, iş eğitim merkezi, mesleki ve teknik eğitim merkezi ve akşam sanat okulları da bu kapsamda değerlendirilecektir. "Sağlık tesisi" ifadesinden ise Sağlık Bakanlığınca sağlık tesisi kapsamında değerlendirilen kurum ve kuruluşların anlaşılması gerekmektedir.

B. Kültür ve Turizm Amaçlı Bağış ve Yardımlar

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 10. maddesinin 1. fıkrasının (d) bendi; "Genel ve özel bütçeli kamu idareleri, il özel idareleri, belediyeler ve köyler, Cumhurbaşkanınca vergi muafiyeti tanınan vakıflar ve kamu yararına çalışan dernekler ile bilimsel araştırma ve geliştirme faaliyetinde bulunan kurum ve kuruluşlar tarafından yapılan veya Kültür ve Turizm Bakanlığınca desteklenen ya da desteklenmesi uygun görülen bağış ve yardımlar;

- Kültür ve sanat faaliyetlerine ilişkin ticarî olmayan ulusal veya uluslararası organizasyonların gerçekleştirilmesine,
- Ülkemizin uygarlık birikiminin kültürü, sanatı, tarihi, edebiyatı, mimarisi ve somut olmayan kültürel mirası ile ilgili veya ülke tanıtımına yönelik kitap, katalog, broşür, film, kaset, CD ve DVD gibi manyetik, elektronik ve bilişim teknolojisi yoluyla üretilenler de

dahil olmak üzere görsel, işitsel veya basılı materyallerin hazırlanması, bunlarla ilgili derleme ve araştırmaların yayınlanması, yurt içinde ve yurt dışında dağıtımı ve tanıtımının sağlanmasına,

- Yazma ve nadir eserlerin korunması ve elektronik ortama aktarılması ile bu eserlerin Kültür ve Turizm Bakanlığı koleksiyonuna kazandırılmasına,
- 2863 sayılı Kültür ve Tabiat Varlıklarını Koruma Kanunu kapsamındaki taşınmaz kültür varlıklarının bakımı, onarımı, yaşıatılması, rölöve, restorasyon, restitüsyon projeleri yapılması ve nakil işlerine,
- Kurtarma kazıları, bilimsel kazı çalışmaları ve yüzey araştırmalarına,
- Yurt dışındaki taşınmaz Türk kültür varlıklarının yerinde korunması veya ülkemize ait kültür varlıklarının Türkiye'ye getirilmesi çalışmalarına,
- Kültür envanterinin oluşturulması çalışmalarına, Kültür ve Tabiat Varlıklarını Koruma Kanunu kapsamındaki taşınır kültür varlıkları ile güzel sanatlar, çağdaş ve geleneksel el sanatları alanlarındaki ürün ve eserlerin Kültür ve Turizm Bakanlığı koleksiyonuna kazandırılması ve güvenliklerinin sağlanmasına,
- Somut olmayan kültürel miras, güzel sanatlar, sinema, çağdaş ve geleneksel el sanatları alanlarındaki üretim ve faaliyetler ile bu alanlarda araştırma, eğitim veya uygulama merkezleri, atölye, stüdyo ve film platosu kurulması, bakım ve onarımı, her türlü araç ve teçhizatının tedariki ile film yapımına,
- Kütüphane, müze, sanat galerisi ve kültür merkezi ile sinema, tiyatro, opera, bale ve konser gibi kültür ve sanat faaliyetlerinin sergilendiği tesislerin yapımı, onarımı veya modernizasyon çalışmalarına ilişkin harcamalar ile makbuz karşılığı yapılan bağış ve yardımların %100'ü" şeklinde olup, anılan harcamaların tamamı beyanname üzerinde gösterilmek suretiyle kurum kazancının tespitinde indirim konusu yapılabilecektir.

C. Yardım Kampanyalarına İlişkin Bağış ve Yardımlar

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 10. maddesinin 1. fıkrasının (e) bendinde; "Cumhurbaşkanınca başlatılan yardım kampanyalarına makbuz karşılığı yapılan aynı ve nakdi bağışların tamamı" ibaresine yer verilmiş olup, Kanun maddesi kapsamında Cumhurbaşkanı tarafından başlatılan yardım kampanyalarına makbuz karşılığı olmak üzere yapılan aynı ve nakdi yardımların tamamı kurum kazancının tespitinde indirim konusu yapılabilmektedir.

D. Türkiye Kızılay Derneği ile Yeşilay Cemiyetine Yapılan Bağış ve Yardımlar

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 10. maddesinin 1. fıkrasının (f) bendinde; "İktisadi işletmeleri hariç, Türkiye Kızılay Derneği ile Türkiye Yeşilay Cemiyetine makbuz karşılığı yapılan nakdi bağış veya yardımların tamamı" ibaresine yer verilmiştir. Bu kapsamda yapılan nakdi bağış ve yardımların tamamı kurum kazancının tespitinde indirim konusu yapılabilmektedir.

1 Seri No'lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nin 10.3.2.5. bölümünde belirtildiği üzere Türkiye Kızılay Derneği ve Türkiye Yeşilay Cemiyeti'nin Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 10/1-(c) maddesi uyarınca, kamu yararına çalışan dernek olarak tanımlanması sebebiyle, yapılacak aynı bağış ve yardımların yıllık toplamı, beyan edilecek gelirin %5'ini aşmamak üzere, kurumlar vergisi beyannameğinde indirim konusu yapılabilecektir. Buna göre, sözü edilen kurumlara yapılan bağışlardan nakdi olanların tamamı kurumlar vergisi kazancının tespitinde indirim konusu yapılabilirken, aynı olanlar indirime konu edilmesi yönünden beyan edi-

len gelirin %5'i ile sınırlıdır. Diğer taraftan, anılan Dernek ve Cemiyetin iktisadi işletmelerine yapılan bağış veya yardımların kurum kazancının tespitinde indirim konusu yapılması mümkün değildir.

E. Yükseköğretim kurumlarına yapılacak bağış ve yardımlar

5904 sayılı Kanunla yapılan bu değişiklikle birlikte, Kanunun yayım tarihinden (3/7/2009) itibaren üniversiteler ve yüksek teknoloji enstitülerine yapılan aynı veya nakdi bağış ve yardımların tamamı, beyanname üzerinde ayrıca gösterilmek şartıyla kurumlar vergisi matrahının tespitinde indirim konusu yapılabilecektir.

II. GELİR VEYA KURUNLAR VERGİSİ MATRAHININ TESPİTİNDE BELİRLİ BİR HADLE SINIRLI OLARAK İNDİRİM KONUSU YAPILABİLECEK BAĞIŞ VE YARDIMLAR

Kurumlar Vergisi Kanunu (KVK) uyarınca, vergi matrahının tespitinde indirim konusu yapılabilecek bağış ve yardımlar iki başlık altında toplanabilir. Birincisi matrahın tespiti sırasında belirli bir hadle sınırlı olarak indirilebilecek bağış ve yardımlar, ikincisi ise herhangi bir sınır olmaksızın beyan edilen gelirden/ kurum kazancından indirim konusu yapılabilen bağış ve yardımlardır. Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 10/1-(c) maddesinde; "Genel ve özel bütçeli kamu idarelerine, il özel idarelerine, belediyelere ve köylere, Cumhurbaşkanınca vergi muafiyeti tanınan vakıflara ve kamu yararına çalışan dernekler ile bilimsel araştırma ve geliştirme faaliyetinde bulunan kurum ve kuruluşlara makbuz karşılığında yapılan bağış

ve yardımların toplamının o yıla ait kurum kazancının % 5'ine kadar olan kısmı" şeklinde ifade edilmiştir. Matrahtan indirilmesi için bağış ve yardımın;

- Genel ve özel bütçeli kamu idarelerine, il özel idarelerine, belediyelere ve köylere, Cumhurbaşkanınca vergi muafiyeti tanınan vakıflara, kamu yararına çalışan dernekler ile bilimsel araştırma ve geliştirme faaliyetlerinde bulunan kurum ve kuruluşlara yapılması, Makbuz karşılığı olması, Karşılıksız yapılması,
- Sadece ilgili dönem kazancından indirilmesi,
- Beyannameye ayrıca gösterilmesi gerekmektedir.

1 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'ne göre Kurumlar vergisi matrahının tespitinde indirim konusu yapılabilecek bağış ve yardımların tutarı, o yıla ait kurum kazancının %5'i ile sınırlıdır.

İndirilebilecek bağış ve yardım tutarının tespitinde esas alınan kurum kazancı, zarar mahsubu dahil giderler ile iştirak kazançları istisnası düşüldükten sonra, indirim ve istisnalar düşülmeden önceki [Ticari bilanço kârı - (iştirak kazançları istisnası + geçmiş yıl zararları)] tutardır.

III.ÖZELLİK ARZ EDEN DURUMLAR

A. Bağış ve Yardımların İndirim Sınırı ve İndirim Dönemi

1 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği gereğince bağış ve yardım indirimi, beyan edilen gelirin belirli bir haddi ile sınırlı olsun veya olmasın, sadece ilgili dönem kazanç ile sınırlıdır. Ayrıca, hiçbir şekilde zarar artırıcı şekilde kullanılamaz ve sonraki dönemlere devredilemez. Diğer taraftan, fakirlere yardım amacıyla gıda bankacılığı faaliyetinde bulunan dernek ve vakıflara Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından belir-

lenen usul ve esaslar çerçevesinde bağışlanan gıda, temizlik, giyecek ve yakacak maddelerinin maliyet bedelinin tamamının gider olarak dikkate alınabileceği Gelir Vergisi Kanunu'nun 40. maddesinin 10. fıkrasında düzenlenmiştir. Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 6. maddesi gereğince kurum kazancının tespitinde; Gelir Vergisi Kanunu ile düzenlenen ticari kazancın hesaplanmasına ilişkin hükümlerin uygulanacağı düzenlendiğinden gıda bankacılığı kapsamında yapılan bağışların tamamı maliyet bedeli üzerinden gider olarak dikkate alınabilecektir. Dolayısıyla, hem gelir vergi mükelleflerince hem de kurumlar vergisi mükelleflerince ticari/kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınan bu kapsamdaki bağışlar zarar artırıcı niteliğe sahiptir. Yabancı para cinsinden yapılan bağış ve yardımların, bağış ve yardımların yapıldığı tarihteki T.C. Merkez Bankası döviz alış kuru esas alınarak Türk Lirası'na çevrilen tutarlarının dikkate alınması gerekmektedir.

B. Bağış ve Yardımlarda Belgelendirme

1 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nde açıklandığı üzere; aynı ve nakdi bağışlar "bağış makbuzu" ile belgelendirilmekte olup, bağış makbuzunun temin edilemediği durumlarda; nakdi bağışların, bağışı kabul eden kurum veya kuruluşlar tarafından verilen makbuz veya söz konusu kurum veya kuruluşların mezkur amaca yönelik olarak bankada açtırdığı hesaplara yatırılması sonucu bankadan alınan dekontlar ile de belgelendirilmesi mümkün bulunmaktadır. Aynı bağış ve yardımın, işletmenin aktifinden veya stokundan çekilerek bağışlanmış olması durumunda, mükelleflerin işletmeden çekip bağışladıkları değerler için fatura düzenlemesi; düzenlenen faturanın arka yüzüne faturada belirtilen değerlerin ilgili kamu kurum

ve kuruluşu tarafından bağış veya yardım olarak alındığına ilişkin şerh konularak yetkili kimseler tarafından imzalanmış olması yeterlidir. Aynı değerlerin, mükelleflerce dışarıdan alınarak kamu kurum ve kuruluşuna bağışlanmış olması durumunda ise bu kurum ve kuruluş tarafından teslim alınacak değerler için teslim ilişkili bir belge düzenlenmiş olması yeterli olup, düzenlenen belgede bağışlanan kıymetin değerinin, cinsinin ve miktarının tereddüde yer bırakmayacak şekilde belirtilmiş olması gerekmektedir. Ayrıca, bağışlanan değerlere ilişkin olarak düzenlenmiş olan faturaların arka yüzünde yukarıda belirtilen açıklamalar dahilinde ilgili kamu kurum ve kuruluşlarının yetkililerinin imzası bulunacaktır.

C. Bağış ve Yardımların Muhasebeleştirilmesi Bağış ve yardımların muhasebeleştirilmesi

1 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nin "10.3. Sponsorluk harcamaları ile bağış ve yardımlar" başlığı altında düzenleme yapılmıştır. Söz konusu düzenleme; "Kurumlar tarafından yapılan sponsorluk harcamaları ile bağış ve yardımlar, harcamanın veya bağış ve yardımın yapıldığı tarihte kayıtlarda gider olarak dikkate alındığından, söz konusu harcamalar ile bağış ve yardımların kurum kazancının tespitinde kanunen kabul edilmeyen gider olarak dikkate alınması ve kurum kazancının yeterli olması halinde, bu bölümde yer alan açıklamalar çerçevesinde, beyanname üzerinde ayrıca gösterilmek şartıyla kurumlar vergisi matrahından indirilmesi gerekmektedir." açıklaması yapılmıştır. Dolayısıyla, yıl içerisinde yapılan bağış ve yardımlar kanunen kabul edilmeyen giderlerin takip edildiği hesapta toplanmalı, mali kârın tespitinde dikkate alınmamalı, kurum kazancının yeterli olması durumunda ise beyanname üzerinde ayrıca gösterilerek kurum-

lar vergisi matrahından indirilmelidir. Bu uygulamanın tek istisnası Gelir Vergisi Kanunu'nun 40. maddesinin 10. fıkrasında düzenlenen, fakirlere yardım amacıyla gıda bankacılığı faaliyetinde bulunan dernek ve vakıflara Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından belirlenen usul ve esaslar çerçevesinde bağışlanan gıda, temizlik, giyecek ve yakacak maddelerine ilişkin kayıtlardır. Bu maddelerin maliyet bedelinin tamamı gider olarak dikkate alınabildiğinden tamamı giderleştirilecek olup ayrıca beyanname üzerinde yukarıda bahsedilen işlemlerin yapılması gerekmemektedir.

IV.BAĞIŞ VE YAR-DIMLARDA KDV UYGULAMALARI

3065 sayılı Kdv kanunun 13/K Maddesi uyarınca Genel ve özel bütçeli kamu idarelerine, il özel idarelerine, belediyelere ve köylere bağışlanmak üzere yapılan okul, sağlık tesisi ve yüz yatak (kalkınmada öncelikli yörelerde elli yatak) kapasitesinden az olmamak üzere öğrenci yurdu ile çocuk yuvası, yetiştirme yurdu, huzurevi, bakım ve rehabilitasyon merkezi, mülki idare amirlerinin izni ve denetimine tabi ibadethaneler, Diyanet İşleri Başkanlığı denetimine tabi yaygın din eğitimi verilen tesisler, Gençlik ve Spor Bakanlığına ait gençlik merkezleri ile gençlik ve izcilik kamplarının inşası dolayısıyla bağışta bulunacaklara yapılan teslim ve hizmetler KDV den müstesna tutulmuştur.

Öte yandan Kdv kanunun 17 1) maddesi uyarınca Genel ve katma bütçeli daireler, il özel idareleri, belediyeler, köyler, bunların teşkil ettikleri birlikler, üniversiteler, döner sermayeli kuruluşlar, kanunla ve Cumhurbaşkanlığı Kararnamesiyle kurulan kamu kurum ve kuruluşları, kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşları, siyasî partiler ve sendikalar, kanunla kurulan veya

tüzelkişiliği haiz emekli ve yardım sandıkları, kamu menfaatine yararlı dernekler, tarımsal amaçlı kooperatifler ve Cumhurbaşkanınca vergi muafiyeti tanınan vakıflara bedelsiz olarak yapılan her türlü mal teslimi ve hizmet ifaları ile fakirlere yardım amacıyla gıda bankacılığı faaliyetinde bulunan dernek ve vakıflara Maliye Bakanlığınca belirlenen usul ve esaslar çerçevesinde bağışlanan gıda, temizlik, giyecek ve yakacak maddelerinin teslimi KDV den müstesna olduğu belirtilmiştir.

7104 Nolu Katma Değer Vergisi Kanunu ve Bazı Kanunlar ile 178 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılmasına Dair Kanunun 4. maddesi ile Katma Değer Vergisi Kanunun 13. maddesine aşağıdaki k bendi eklenmiş ve aşağıdaki teslim ve hizmetler KDV'den müstesna edilmiştir.

"k) Genel ve özel bütçeli kamu idarelerine, il özel idarelerine, belediyelere ve köylere bağışlanmak üzere yapılan okul, sağlık tesisi ve yüz yatak (kalkınmada öncelikli yörelerde elli yatak) kapasitesinden az olmamak üzere öğrenci yurdu ile çocuk yuvası, yetiştirme yurdu, huzurevi, bakım ve rehabilitasyon merkezi, mülki idare amirlerinin izni ve denetimine tabi ibadethaneler, Diyanet İşleri Başkanlığı denetimine tabi yaygın din eğitimi verilen tesisler, Gençlik ve Spor Bakanlığına ait gençlik merkezleri ile gençlik ve izcilik kamplarının inşası dolayısıyla bağışta bulunacaklara yapılan teslim ve hizmetler."

Bu bende göre yukarıda sayılan yerlere bağış yapacak kimselere yapılan teslim ve hizmetler KDV'den müstesna edilecek ve ilgili belgelerde KDV hesaplanmayacaktır.

KDV Kanunu 30. maddesi olan "İndirilemeyecek Katma Değer Vergisi"nin birinci fıkrasının a bendine aşağıdaki parantez içi hüküm

eklenmiş olup, 01.01.2019 tarihinde yürürlüğe girmiştir.

"Aşağıdaki vergiler mükellefin vergiye tabi işlemleri üzerinden hesaplanan katma değer vergisinden indirilemez:

a) Vergiye tabi olmayan veya vergiden istisna edilmiş bulunan malların teslimi ve hizmet ifası (Bu Kanunun 17 nci maddesinin (2) numaralı fıkrasının (b), (c) ve (d) bentleri ile (4) numaralı fıkrasının (i) ve (ö) bentleri uyarınca katma değer vergisinden istisna edilen işlemler hariç) ile ilgili alış vesikalarında gösterilen veya bu mal ve hizmetlerin maliyetleri içinde yer alan katma değer vergisi"

Bu değişikliğe göre de, 30. maddede sayılan indirilemeyecek katma değer vergilerine bir istisna getirilmiş, 17/2 b ve c bentlerinde bulunan bağış ve yardım çerçevesinde ilgili KDV'lerin indirileceği hüküm altına alınmıştır. Özet olarak, bahsi geçen bentlerle ilişkili olan bağış ve yardımların KDV'si indirilebilmektedir.

SONUÇ

Devlet, ülke için yararlı olabilecek faaliyetleri desteklerken, çeşitli vergi kanunları aracılığı ile, kurumsal yarar sağlayan bağış ve yardımların mükelleflerin kazançlarından indirim yapabilmesine imkan sağlamıştır. Böylelikle hem kamusal hizmetler yerine getirilebilmekte, kamunun ihtiyacı olan alanlara vergi mükellefleri yönlendirilebilmekte, hem de vergi mükelleflerinin bu bağış ve yardımları vergi matrahlarından düşebilmesine imkan tanımıştır. Bu makalemizde bağış ve yardımların vergi mevzuatımız karşısındaki durumu ve bu konudaki tartışılmalı alanlar ortaya konulmaya çalışılmış, yapılan bağış ve yardımların, matrahın tespitinde nasıl dikkate alınacağına ve hangi konulara dikkat edilmesi gerektiğine ilişkin özet bilgilere yer verilmiştir.



YURT DIŞINA VERİLEN BAZI HİZMETLER İÇİN ÖNGÖRÜLEN KAZANÇ İNDİRİMİ VE KDV İSTİSNASI

GİRİŞ

Şirketlerin gerçekleştirmiş olduğu faaliyetler sonucunda elde etmiş oldukları kazanç üzerinden kurumlar vergisi hesaplanmaktadır. 2022 yılı için belirlenmiş olan kurumlar vergisi oranı %23'tür. Ancak söz konusu verginin hesaplamasında bazı kazançlar ya da bu kazançların bir kısmı hesaplama dışında tutulmuştur. Hesaplama dışında kalan, başka bir ifadeyle kurum kazancında indirim olarak dikkate alınan bu kazançlardan birisi de, "Türkiye'den yurtdışı mukimi kişi ve kurumlara verilen hizmetler"dir. Bu yazımızda, yurt dışı mukim kişi ve kurumlara verilen bazı hizmetleri hem kurumlar vergisi hem de Katma Değer Vergisi Kanunu açısından ele alıyor olacağız.

I. TÜRKİYE'DEN YURT-DIŞI MUKİMİ KİŞİ VE KURUMLARA VERİLEN HİZMETLERDE KURUMLAR VERGİSİ VE KATMA DEĞER VERGİSİ

6322 sayılı Kanunla Kurumlar Vergisi Kanunu'nun Diğer İndirimler başlıklı 10'uncu maddesine eklenen (ğ) bendi ile Türkiye'de yerleşmiş olmayan kişilerle, iş yeri, kanuni ve iş merkezi yurt dışında bulunanlara Türkiye'de verilen ve münhasıran yurt dışında yararlanılan **mimarlık, mühendislik, tasarım, yazılım, tıbbi raporlama, muhasebe kaydı tutma, çağrı merkezi ve veri saklama hizmeti** alanlarında faaliyette bulunan hiz-

met işletmeleriyle ilgili bakanlığın izni ve denetimine tabi olarak **eğitim ve sağlık alanında** faaliyet gösteren ve Türkiye'de yerleşmiş olmayan kişilere hizmet veren işletmelerin münhasıran bu faaliyetlerinden elde ettikleri kazancın %50'sinin beyan edilen kurum kazancında indirim olarak dikkate alınabilecektir. Söz konusu indirim uygulaması 15/6/2012 tarihinden itibaren yürürlüktedir.

Mezkûr Kanun metninde de yer aldığı üzere indirimden faydalanmak için 2 ana şart bulunmaktadır. Bunlardan birisi söz konusu hizmetin Türkiye'den verilmesi diğer ise hizmetten faydalanmanın yurt dışında olmasıdır.

Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 11. maddesinde ise "İhracat teslimleri ve bu teslimlere ilişkin hizmetler, yurt dışındaki müşteriler için yapılan hizmetler, serbest bölgelerdeki müşteriler için yapılan fason hizmetler ve karşılıklı olmak şartıyla uluslararası roaming anlaşmaları çerçevesinde yurt dışındaki müşteriler için Türkiye'de verilen roaming hizmetleri'nin KDV'den istisna olduğu belirtilmiştir. Bir hizmetin bu madde kapsamında KDV'den istisna olabilmesi için;

- Hizmetin yurtdışındaki bir müşteri için yapılması,
- Hizmetten yurtdışında faydalanılması,

gerekmektedir.

Hizmetin yurtdışındaki bir müşteri için yapıldığı, en önemli ispatı ise düzenlenen faturada yurtdışındaki

müşterinin adının yer almasıdır.

Ayrıca hizmetten yurtdışında faydalanılmasından kasıt, Türkiye'de yurtdışındaki müşteri için yapılan hizmetin; müşterinin yurtdışındaki iş, işlem ve faaliyetleri ile ilgili olması; Türkiye'deki faaliyetleri ile ilgisi bulunmaması anlamına gelmektedir. Bu kapsamda Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 10/ğ bendinde yer alan hizmetler, Katma Değer Vergisi Kanunu açısından da istisna olarak değerlendirilebilecektir.

Katma Değer Vergisi olmadan düzenlenen hizmet ihracatına ilişkin faturalar, Katma Değer Vergisi beyannamesinin Tam İstisna kısmında, 302 Hizmet İhracatı kodu ile beyan edilmesi gerekmektedir. Ayrıca söz konusu ihracata konu olan hizmet için, katlanılan bir Katma Değer Vergisi bulunuyorsa, söz konusu tutarların ilgili satırda yer alan "Yüklenilen KDV" sütununda beyan edilerek nakden ve mahsuben iade alınması da mümkündür.

II. KURUMLAR VERGİSİ AÇISINDAN İNDİRİM KAPSAMINDA OLAN HİZMETLER

Kurumlar vergisi hesaplamasında indirim olarak dikkate alınabilecek hizmetler aşağıdaki gibi 3 alt başlıkta yer almaktadır.

- Mimarlık, mühendislik, tasarım, yazılım, tıbbi raporlama, muhasebe kaydı tutma, çağrı merkezi, ürün testi, sertifikasyon, veri saklama, veri işleme, veri analizi hizmetleri.
- İlgili bakanlıkların görüşü alınmak

suretiyle Maliye Bakanlığınca belirlenen mesleki eğitim hizmetleri.

- İlgili bakanlığın izni ve denetimine tabi olarak verilen eğitim ve sağlık hizmetleri.

Türkiye’de yerleşmiş olmayan kişilerle, iş yeri, kanuni ve iş merkezi yurt dışında bulunanlara Türkiye’de verilen ve münhasıran yurt dışında yararlanılan mesleki eğitim hizmetleriyle ilgili olarak Maliye Bakanlığına (Hazine ve Maliye Bakanlığı’na) belirleme yetkisi verilmiştir. İlgili bakanlıklardan da görüşler alındıktan sonra bu indirimin uygulanmasında mesleki eğitimin kapsamına giren mesleki eğitim hizmetleri aşağıdaki şekilde tespit edilmiştir.

- Planlama, tanıtım, satış, satış sonrası hizmetler, marka yönetimi, finansal yönetim, teknik destek, Ar-Ge, tasarım, dış tedarik, yeni geliştirilen ürünlerin test edilmesi, laboratuvar, araştırma ve analiz,
- Sanayi, turizm, inşaat, tarım, savunma, reklam, internet ve e-ticaret, çevre, sağlık, basın, kültür-sanat, sigorta, enerji, spor ve denizcilik, iç ve dış ticaret, lojistik ve ulaştırma.

III. İNDİRİMDEN FAYDALANMA ŞARTLARI

Kurumlar Vergisi Kazanç indiriminden faydalanmak için yukarıda yer verilen hizmetlerin verilmesi tek başına yeterli olmamaktadır. İndirimden yararlanmak için gerekli olan şartlar aşağıdaki gibidir.

A. İndirimden Faydalanabilecek Şirketlerin Ana Sözleşmelerinde Yazılı Esas Faaliyet Konusu

İndirim kapsamında olan hizmetleri veren şirketlerin ana sözleşmesinde yer alan faaliyet konuları arasında bu hizmetlerinde yer alması gerekmektedir. Örneğin, demir çelik sektöründe faaliyet gösteren bir

firmanın ana sözleşmesindeki faaliyet konuları arasında sadece demir çelik sektörü ile ilgili konular yer alıyorsa, bu firmanın yurt dışına mimarlık hizmeti faturası düzenlemesi durumunda kazanç indiriminden yararlanması mümkün olmayacaktır.

Sağlık alanında faaliyet gösteren işletmelerin elde ettiği kazançlara indirim uygulanabilmesi için Sağlık Bakanlığından alınan ruhsat çerçevesinde faaliyette bulunulması, eğitim alanında faaliyet gösteren işletmelerin de Milli Eğitim Bakanlığından alınan izin belgesi veya ruhsat çerçevesinde faaliyette bulunmaları gerekmektedir.

Sağlık Bakanlığınca ruhsatlandırılmış olmak şartıyla sağlık turizmi ile uğraşan işletmelerin de indirimden faydalanması mümkündür.

B. Hizmetin, Türkiye’den münhasıran yurt dışı mukimi kişi ve/veya kurum için yapılmış olması

Kazanç indirimine konu olan hizmetlerin Türkiye’den verilmesi gerekmekte olup, bu hizmetlerin Türkiye’de yerleşmiş olmayan kişilerle, iş yeri, kanuni ve iş merkezi yurt dışında bulunanlara; eğitim veya sağlık hizmetlerinin de Türkiye’de yerleşmiş olmayan kişilere verilmesi gerekmektedir.

Belirtilen hizmetlerin fiilen verilmesi gerekmekte olup, bu alanlarda sunulan asistanlık, danışmanlık ve aracılık gibi hizmetlerin bu kapsamda değerlendirilmesi mümkün değildir.

C. Faturanın yurt dışı mukimi kişi ve/veya kurum adına düzenlenmesi

Sunulan hizmet ile ilgili olarak düzenlenecek faturanın, yurt dışı mukimi kişi ve/veya kurum adına

düzenlenmesi gerekmektedir.

Sağlık alanında faaliyette bulunan şirketlerin ülkemiz ile ikili sosyal güvenlik anlaşması bulunan ülkelerde yerleşik olanlara verdikleri hizmetin bedelinin ülkemiz Sosyal Güvenlik Kurumu tarafından ilgili ülke kurumlarından tahsil edilmesi nedeniyle, hizmet bedeli karşılığı faturanın Sosyal Güvenlik Kurumuna düzenlenmesi durumunda da indirimden faydalanılması mümkündür.

IV. KAZANCIN TESPİTİ, KAYITLARDAN İZLENMESİ VE BEYANI

Söz konusu indirim; düzenlenen satış faturaları kapsamında elde edilen hasılatтан değil, bu hasılatтан kazancın elde edilmesi nedeniyle yüklenilen gider ve maliyet unsurlarının düşülmesi sonucu bulunacak kazanç üzerinden hesaplanacaktır. Yapılan hesaplamalar sonucunda bulunan kazancın %50’si, kurumlar vergisi beyannamesinin "Kazancın Bulunması Halinde İndirilecek İstisna ve İndirimler" bölümünde beyan edilerek indirim uygulanacaktır.

Diğer indirim ve istisnalar ile geçmiş yıl zararları nedeniyle indirim konusu yapılamayan tutar izleyen dönemlere devredilemeyecektir. Faaliyet sonucunun zararlı olması halinde bir kazanç olmayacağı için indirim de söz konusu olmayacaktır.

Söz konusu kurumlar vergisi matrahının tespiti açısından, hasılat, maliyet ve gider unsurlarının; ayrı ayrı izlenmesi, diğer faaliyetlerle ilişkilendirilmemesi ve kayıtların da bu ayrımı sağlayacak şekilde tutulması gerekmektedir.

İndirim kapsamında kabul edilen faaliyetler ile bu kapsama girmeyen işlerin birlikte yapılması halinde ise indirim uygulanacak

kazanca ilişkin hasılat, gider ve maliyet unsurlarının ayrı olarak tespit edilmesi gerekecektir.

Gider ve maliyet unsurlarının ayrı hesaplarda izlenmek suretiyle tespitin mümkün olmadığı hallerde ise müşterek genel giderler, bu faaliyetler ile ilgili olarak cari yılda oluşan hasılatın toplam hasılatı oranı esas alınarak dağıtılabilecektir.

İndirim kapsamında kabul edilen faaliyetler ile bu kapsamda değerlendirilmeyen faaliyetlerde müştereken kullanılan tesisat, makine ve ulaştırma vasıtalarının amortismanlarının ise bunların her bir işte kullanıldıkları gün sayısına göre dağıtımının yapılması gerekmektedir. Hangi işte ne kadar süreyle kullanıldığı tespit edilemeyen sabit kıymetlere ilişkin amortismanlar ise, müşterek genel giderlerle birlikte dağıtımına tabi tutulacaktır.

İlgili şirketlerin esas faaliyet konusu dışındaki işlemlerinden elde ettikleri gelirleri ile olağandışı gelirlerinin indirim kapsamında değerlendirilmesi mümkün değildir. Dolayısıyla, nakitlerin değerlendirilmesi sonucu oluşan faiz gelirleri, kasadaki dövizlerin değerlemesinden kaynaklanan kur farkları ve iktisadi kıymetlerin elden çıkarılmasından doğan gelirler bu kapsamda değerlendirilmeyecektir.

V. EĞİTİM VE SAĞLIK HİZMETLERİNE İLİŞKİN BİLDİRİM VE BELGELER

Milli Eğitim Bakanlığı ile Sağlık Bakanlığının izni ve denetimine tabi olarak eğitim veya sağlık alanında faaliyet gösteren ve yurt dışı yerleşik kişilere verdikleri hizmetlerden elde ettikleri kazançlarının %50'sini indirim konusu yapan işletmelerin, hizmet verilen yurt dışı yerleşik gerçek kişilere ilişkin ad-soyad ya da unvan, hangi ülkenin uyruğunda olduğu, pasaport numarası, düzenlenen faturanın tarih ve sayısı, verilen hizmetin niteliği ve hizmet bedeli gibi bilgileri içeren formun, her bir geçici vergi beyannamesi ile birlikte beyanname eki olarak verilmesi gerekmektedir. İlgili geçici vergi beyannamesinin ekindeki forma dahil edilememiş bilgilerin bir sonraki geçici vergi beyannamesi ekindeki formla bildirilmesi mümkündür.

Bunun yanı sıra, sağlık alanında faaliyet gösteren işletmelere Sağlık Bakanlığınca verilen ruhsatın, eğitim alanında faaliyet gösteren işletmelere de Milli Eğitim Bakanlığınca verilen izin belgesi veya ruhsatın bir örneğinin, istisnadan faydalanılacak ilk yıl, yıllık kurumlar vergisi beyanname verme süresi içerisinde bağlı bulunan vergi dairesine verilmesi gerekmektedir.

SONUÇ

Türkiye'den yurt dışına verilmiş mimarlık, mühendislik, tasarım, yazılım, tıbbi raporlama, muhasebe kaydı tutma, çağrı merkezi ve veri saklama hizmetleri ile ilgili bakanlığın izni ve denetimine tabi olarak eğitim ve sağlık alanında verilen hizmetlerden elde edilen kazançların %50 kurumlar vergisi hesaplamasında indirim olarak dikkate alınabilecektir. 2012 yılının ortasından itibaren yürürlükte olan bu uygulama mükelleflere kurumlar vergisi açısından çok önemli avantaj sağlamaktadır. Bu kapsamda faaliyette bulunan işletmelerin, 2022 Kurumlar Vergisi beyannamesinin son beyan tarihi olan 30 Nisan 2023 tarihine kadar söz konusu kazançları tespit etmeleri ve bu kazançlarının %50'sini belirtilen şartlar kapsamında indirim olarak dikkate almaları mümkündür. Kazancı tespit edemeyen mükelleflerin vergi danışmanlarından konu ile ilgili destek almaları yerinde olacaktır. Zira yanlış hesaplamalar sonucunda fazla bir tutar indirim olarak dikkate alınabilir ya da olması gerekenden daha düşük bir indirim hesaplanabilir. Her iki durumda da mükelleflerin vergisel kayıpları söz konusu olacaktır.

Söz konusu kazançlar ayrıca hizmet ihracatı kapsamında değerlendirileceğinden dolayı Katma Değer Vergisi kanunu açısından da istisna olarak değerlendirilecek ve düzenlenen faturalarda Katma Değer Vergisi'ne yer verilmeyecektir. Hizmet ihracatı için katlanılan Katma Değer Vergisi'nin hem nakden hem de mahsuben iade alınabilmesi de mümkündür.







VADELİ ÇEK VE SENETLER İÇİN REESKONT İŞLEMLERİ

GİRİŞ

Bilindiği üzere dönem sonlarında mükellefler borç ve alacak senetlerini reeskont işlemine tabi tutmaktadır. 238 Sıra No'lu Vergi Usul Genel Tebliği'nde belirtildiği üzere İşletmeler dönem sonlarında bilançolarında yer alan senede bağlı alacak ve borçlarının değerlendirilme gününde kıymetlerine irca edilmesi sırasında iç ve dış iskonto yöntemlerinden hangisinin uygulanacağı ve bu hesaplamanın hangi faiz oranı esas alınmak suretiyle yapılacağı hususlarında gerekli açıklamalar yapılmış olup, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 281 ve 285'inci maddelerine istinaden vadeli alacak ve borç senetlerine uygulanan reeskont işlemleri makalemizin konusunu oluşturmaktadır.

I. ALACAK VE BORÇLARIN DEĞERLENMESİ

Alacak veya borcun yabancı para cinsinden olup olmaması ya da senede bağlı olup olmaması gibi hususlar önem arz etmek olup, VUK'un 281 ve 285'inci maddelerinde yapılan değişiklikler neticesinde alacak veya borcun mevduat ve kredi sözleşmelerine dayanıp dayanmadığına bakarak hareket etmek gerekmektedir.

Senede bağlı alacak ve borçlar Vergi Usul Kanunu'nun 281 ve 285'inci maddelerinde düzenlenmiş olup, söz konusu maddeler aşağıda yer almaktadır.

Madde 281- Alacaklar mukayyet değeriyle değerlendirilir. Mevduat veya kredi sözleşmelerine müstenit alacaklar değerlendirilme gününe kadar hesaplanacak faizleriyle birlikte dikkate alınır.

Vadesi gelmemiş olan senede bağlı alacaklar değerlendirilme gününün kıymetine irca olunabilir. Bu takdirde, senette faiz nispeti, açıklanmamışsa Cumhuriyet Merkez Bankasının resmi iskonto haddi uygulanır.

Banka ve bankerler ile sigorta şirketleri alacaklarını ya Cumhuriyet Merkez Bankasının resmi iskonto haddi veya muamelelerinde uyguladıkları faiz haddi ile, değerlendirilme günü kıymetine irca ederler.

Madde 285- Borçlar mukayyet değerleriyle değerlendirilir. Mevduat veya kredi sözleşmelerine müstenit borçlar değerlendirilme gününe kadar hesaplanacak faizleriyle birlikte dikkate alınır.

Vadesi gelmemiş olan senede bağlı borçlar değerlendirilme günü kıymetine irca olunabilir. Bu takdirde senette faiz nispeti açıklanmışsa bu nispet, açıklanmamışsa Cumhuriyet Merkez Bankasının resmi iskonto haddinde bir faiz uygulanır.

Banka ve bankerler ile sigorta şirketleri borçlarını, Cumhuriyet Merkez Bankasının resmi iskonto haddi veya muamelelerinde uyguladıkları faiz haddiyle, değerlendirilme günü kıymetine irca ederler.

Alacak senetlerini değerlendirilme gününün kıymetine irca eden mükellefler, borç senetlerini de aynı şekilde işleme tabi tutmak zorundadırlar.

Yukarıda belirtmiş olduğum üzere Vergi Usul Kanunu'nun ilgili hükümlerine göre değerlendirilme gününün kıymetine irca olunacağı açıkça belirtilmiş olup, irca edilmesinden kasıt, dönemsel ilkesinin bir sonucu olarak senede bağlı alacak ve borç senetlerinin vade farkının hesaplanıp ilgili olduğu döneme aktarılmasıdır. Alacak ve borç senetlerinin değerlendirilme gününün kıymetine irca olması diğer bir deyişle reeskont işleminin uygulanmasıdır.

Vergi Usul Kanunu'nun 285'inci maddesi gereğince alacak senetlerini değerlendirilme gününün kıymetine irca eden mükellefler, borç senetlerini de aynı işleme tabi tutmak zorundadır. Alacak senetlerine yapılan reeskont işlemi sonucunda ortaya çıkacak olan fark dönem gideri olarak dikkate alınacak, borç senetlerinin reeskont işlemi sonucunda ise ortaya çıkacak olan fark dönem geliri olarak dikkate alınmak zorundadır. Mükellefler hem alacak hem de borç senedine sahip olmayabilirler. Bu durumda sadece alacak senedine sahip mükellefin borç senedi bulunmaması durumunda reeskont işleminin alacak senetlerine uygulanmasında herhangi bir engel bulunmamaktadır.

II. ALACAK VE BORÇLARIN REESKONTA TABİ OLMA ŞARTLARI

A. Alacak ve Borcun Senede Bağlı Olması Durumu

213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 281. Ve 285'inci maddeleri gereğince senede bağlı olan alacak ve borçlara reeskont işlemi uygulanacaktır. Senede bağlı olamayan alacak ve borçlar için reeskont işlemi uygulanması mümkün olmamakla birlikte, banka, bankacı ve sigorta şirketleri bu hüküm dışında yer almaktadır. Bunlar senede bağlı olsun veya olmasın tüm alacak ve borçlarını reeskont işlemine tabi tutmalıdır.

B. Alacak ve Borcun İktisadi İşletmenin Bünyesinde Doğmuş Olması

Alacak ve borç senetlerinin reeskonta tabi tutulabilmesi için, söz konusu alacağın veya borcun işletmenin bünyesinde doğmuş olması gerekmektedir. Söz konusu işlemin mantığı gelir ya da hasılat veya maliyet ya da gider etkisi yaratmak olup, yıla yayılan borç veya alacağın dönemsellik gereği ait oldukları dönemde dikkate alınmasıdır.

C. Senedin Vadeli ve Vade Gününün Gelmemiş Olması

Reeskont işleminin yapılabilmesi için alacak ve borçların belli bir vadeyi gerekmektedir. Aynı zamanda senedin vadesinin değerleme günü itibarıyla gelmemiş olması gerekmektedir. Reeskonta tabi söz konusu senedin belli bir vadeyi içermesi, gelecek dönemde tahsil olunabilecek veya ödenebilecek olup, senedin üzerinde yazılı vadeden önce senette belirtilen alacak veya

borcun ödenmek veya tahsil etme zorunluluğunun olmayışını ifade etmektedir.

D. Alacak ve Borcun İşletme Mizanında Kayıtlı Olması

Senede bağlı borç ve alacakların reeskonta tabi olabilmesi için işletmenin aktifinde veya pasifinde kayıtlı olması gerekmektedir. Kısaca özetlersek senetlerin mülkiyetlerinin olması gerekmektedir.

III. ALACAK VE BORÇ SENETLERİNE REESKONT İŞLEMİNİN UYGULANMASI

Vadesi henüz gelmemiş senede bağlı alacak ve borçların değerleme gününde irca ettikleri değerleri ile değerlendirilmektedirler. 64/2013-9 No'lu Vergi Usul Kanunu sirkülerinde, vadeli çeklerin reeskonta tabi tutulabileceği açıkça belirtilmiştir. Alacak senetlerini değerleme günü kıymetine irca eden mükelleflerin borç senetlerini de aynı şekilde değerleme zorunluluğu vardır. Böylelikle, alacak senetlerini reeskonta tabi tutmak suretiyle ortaya çıkan farkları gider olarak dikkate alan mükellefler, borç senetlerinin de reeskonta tabi tutulması sonucunda ortaya çıkan farkları gelir olarak dikkate almaları zorunlu kılınmıştır. Mükelleflerin borç senetlerinin bulunmaması neticesinde sadece alacak senetlerini reeskont işlemi uygulanmasının önü açılmıştır.

Vadesi henüz gelmemiş alacak ve borç senetlerinin reeskont işlemi uygulanmasıyla yapılan değerleme de senetlerin üzerinde belirtilmiş olan faiz oranının esas alınması gerekmekte olup şayet senet üzerinde bir faiz oranı belirlenmemiş ise Türkiye Cumhuriyeti Merkez Bankasının resmi iskonto oranı uygulanmaktadır.

Yabancı para cinsinden düzenlenen senetlerin değerlendirilmesinde ise bazı farklılıklar mevcuttur. Bunlardan birincisi yabancı para cinsinden alacak veya borçların değerlendirilmesinde Hazine ve Maliye Bakanlığının resmi döviz kuru üzerinden yapılması gerekmektedir. İkincisi ise faiz oranı şayet senet üzerinde belirtilmemiş ise Türkiye Cumhuriyeti Merkez Bankasının resmi iskonto oranının yerine Londra Bankalar Arazı Faiz Oran'ının (LIBOR) alınması gerekmektedir.

Reeskont hesaplamalarının yapıldığını dönemler itibarıyla yapılan işlemin bir bütün olduğu, bazı senetleri reeskonta tabi tutup bazılarını reeskonta tabi tutmama gibi bir durum mümkün değildir.

Alacak ve borç senetlerinin reeskont tutarının hesaplanmasında kullanılan yöntem iç iskonto yöntemi olup, reeskont tutarı aşağıda yer alan formül ile hesaplanmaktadır.

$$F = A - \frac{A \times 360}{360 + (m \times t)}$$

F = Hesaplanan iskonto tutarı

A = Senedin nominal değeri

m = Senedin vadesine kalan gün sayısı

t = İskonto (faiz) oranı

Yukarıda yer alan iç iskonto yönteminin kullanıldığı reeskont tutarı formülüne ilişkin örnek aşağıdaki gibidir.

ÖRNEK 1: 31.12.2021 tarihli işletmenin bilanço hesabında yer alan alacak senetlerinin tutarı 1.000.000 TL olup, vadesine 95 gün kalmıştır. İşletmenin hesabında yer alan borç senetlerinin tutarı ise 400.000 TL olup vadesine 120 gün kalmıştır. İşletmenin alacak ve borç senetlerine ilişkin hesaplanan reeskont tutarı aşağıdaki gibidir. (TCMB tarafından avans işlemlerinde uygulanan faiz oranı 31.12.2021 tarihinden itibaren %15,75'tir.)

$$F = 1.000.000 - \frac{1.000.000 \times 360}{360 + (0,1575 \times 95)}$$

$$F = 1.000.000 - \frac{360.000.000}{360 + 14,9625}$$

$$F = 1.000.000 - 960.096,01$$

$$F = 39.903,99$$

31.12.2021

657 - Reeskont Faiz Giderleri Hs. 39.903,99
122- Alacak Senetleri Reeskont Hs. 39.903,99

31.12.2021

690- Dönem Kâr veya Zararı Hs. 39.903,99
657- Reeskont Faiz Giderleri Hs. 39.903,99

Dönem sonunda atılan bu kaydın gelecek dönem başında tam tersi olarak kayıtlara alınması gerekmektedir.

01.01.2022

122- Alacak Senetleri Reeskont Hs. 39.903,99
647 - Reeskont Faiz Gelirleri Hs. 39.903,99

Yukarıdaki kayıfta dikkat edilmesi gereken husus dönem sonunda gider olarak kayıtlara aldığımız 39.903,99 TL'lik kısmın 01.01.2022 günü için gelir olarak kayıtlara alınmasıdır.

Alacak senetlerine ilişkin reeskont tutarının hesaplanmasından sonra borç senetlerine de reeskont hesaplamasının yapılması zorunlu olup, aşağıdaki gibidir.

$$F = 400.000 - \frac{400.000 \times 360}{360 + (0,1575 \times 120)}$$

$$F = 400.000 - \frac{144.000.000}{360 + 18,90}$$

$$F = 400.000 - 380.047,51$$

$$F = 19.952,49$$

31.12.2021

322 - Borç Senetleri Reeskontu Hs. 19.952,49
647- Reeskont Faiz Gelirleri Hs. 19.952,49

31.12.2021

647 - Reeskont Faiz Gelirleri Hs. 19.952,49
690 - Dönem Kârı ve Zararı Hs. 19.952,49

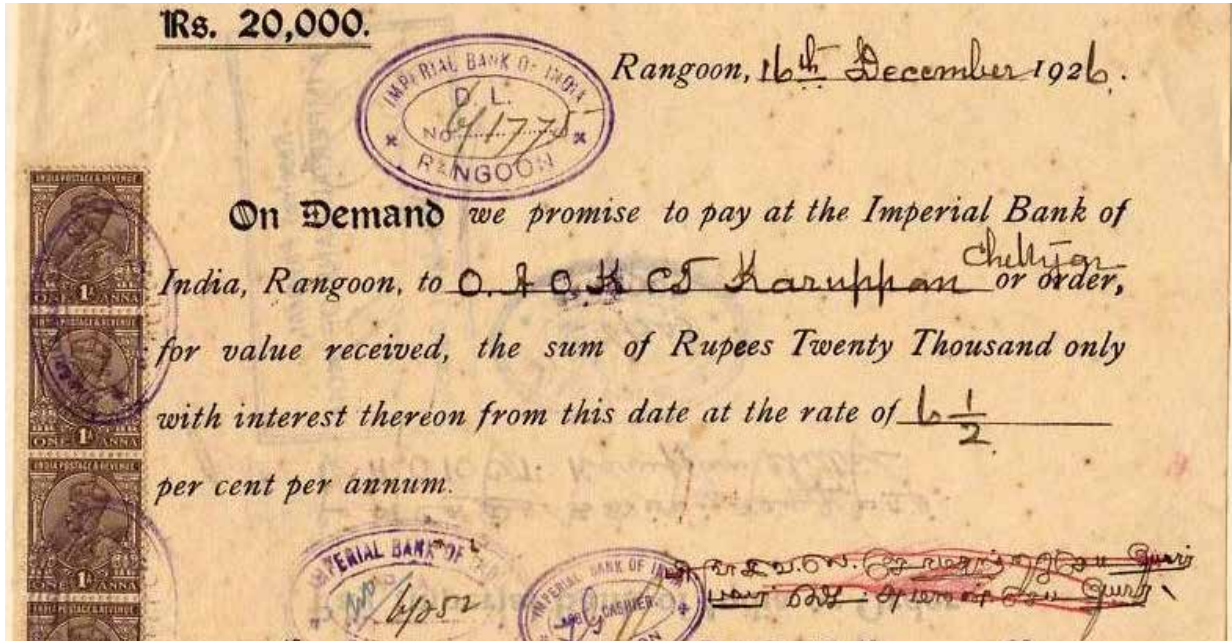
Alacak senetlerinde olduğu gibi borç senetlerinde gelir olarak kaydedilen rakam bir sonraki dönemin başında gider olarak kayıtlara alınmalıdır.

01.01.2022

657 - Reeskont Faiz Giderleri Hs. 19.952,49
322- Borç Senetleri Hs. 19.952,49

TL olan çeklere reeskont kaydının bir önceki örnekteki gibi hesaplarırken peki dövizli çeklere bu işlem nasıl yapılmalıdır? Konuya ilişkin ikinci örneğimizde dövizli çeklere reeskont hesaplaması yer almaktadır.





ÖRNEK 2: Abc A.Ş. müşterisine yapmış olduğu satışına ilişkin 375.000,00 Eur değerinde vadeli çek satın almıştır. Çeke ilişkin 31.12.2021 tarih itibarıyla 88 gün vadesi kalmıştır. (LİBOR: 3 aylık 0.20913) (31.12.2021 TCMB Döviz Kuru: 14.6823)

$$F = 375.000 - \frac{375.000 \times 360}{360 + (0,20913 \times 88)}$$

$$F = 375.000 - \frac{375.000 \times 360}{378,40}$$

$$F = 375.000 - 356.762,08$$

$$F = 18.237,92 \times 14,6823 = 267.774,55$$

31.12.2021

657 - Reeskont Faiz Giderleri Hs. 267.774,55
122 - Alacak Senetleri Reeskontu Hs. 267.774,55

31.12.2021

690 - Dönem Kârı veya Zararı Hs. 267.774,55
657 - Reeskont Faiz Giderleri Hs. 267.774,55

Dönem başında atılan kaydın gelir olarak kaydedilmesi gerekmektedir.

01.01.2022

122 - Alacak Senetleri Reeskontu Hs. 267.774,55
647 - Reeskont Faiz Gelirleri Hs. 67.774,55

IV. REESKONT İŞLEMLERİNİN UYGULANAMADIĞI HUSUSLAR

- Şüpheli alacak karşılığı ayrılmış senetler / çekler,
- Bankalar, bankerler ve sigorta şirketleri dışındaki işletmeler senede bağlı olmayan borçları
- Hatır senetleri / çekleri,
- Gerçekleşmiş satışla ilgili olmayan alacak senetleri / çekleri,
- Müflisten (mahkeme tarafından iflas ettiğine hükmedilen kimse) olan senet / çeklere

reeskont işlemi uygulanmaz.

SONUÇ

Makalemizin konusunu oluşturan vadeli çek ve senetlere reeskont işleminin uygulanması Vergi Usul Kanunu neticesinde mükellef kurumlara isteğe bağlı olarak sunulmuştur. Reeskont işleminin yapılıp, yapılmayacağı firma nezdinde olup getirisine bakılması gerekmektedir. Alacak senetlerinin reeskont işlemine tabi tutulması neticesinde borç senetlerine de aynı işlemi yapmak zorunlu olup, oluşacak gelir rakamı gider rakamından büyük ise reeskont işleminin bir avantajı olmayacak ve yapılmasının yarar sağlamayacağını belirtmek isteriz.



STOKLARDA DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ İLE STOK SAYIM NOKSANI VE FAZLALIKLARININ VERGİSEL ETKİLERİ

GİRİŞ

Stok hesapları, özellikle üretim firmalarında bilanço aktifinin büyük kısmını oluşturmaktadır. Bu sebeple stokların gerçek değerleriyle takip edilmesi mali tablolara göre karar verecek ilgili kişiler için büyük önem arz etmektedir. Bu yazıda öncelikle stok, stok değer düşüklüğü ve değerleme gibi kavramlar açıklanmıştır. Sonrasında, stokların gerçek değerleriyle takip edilebilmesi için, değerleme gününde, hangi değerlere dikkat edilmesi gerektiği, Vergi Usul Kanunu, Muhasebe Sistemi Genel Uygulama Tebliği, Katma Değer Vergisi Kanunu'nda konu ile ilgili ne gibi düzenlemelere yer verildiği, değerleme yapılırken hangi yöntemlerin kullanılması gerektiğinden bahsedilmiştir.

Bu yazının son bölümünde ise sayım ve tesellüm farklarının nasıl muhasebeleştirilmesi gerektiği ve bu farkların vergisel etkilerinden bahsedilmiştir.



I. STOKLARDA DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ VE VERGİSEL ETKİLERİ

A. Stok Kavramı

1 nolu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'nde (MSUGT) stok, işletmenin satmak, üretimde kullanmak veya tüketmek amacıyla edindiği, ilk madde ve malzeme, yarı mamul, mamul, ticari mal, yan ürün, artık ve hurda gibi bir yıldan az bir sürede kullanılacak olan veya bir yıl içerisinde nakde çevrilebileceği düşünülen varlıklar şeklinde tanımlanmıştır.

Tek düzen hesap planında yer alan ve 1 nolu Muhasebe Uygulama Genel Tebliği'nde (MSUGT) tanımları yapılan ana stok kalemleri; 150-İlk Madde ve Malzeme hesabı, 151-Yarı Mamuller hesabı, 152-Mamuller hesabı, 153-Ticari Mallar hesabı, 157-Diğer Stoklar hesabı ve 158-Stok Değer Düşüklüğü Karşılığı (-) hesabı şeklinde sıralanmaktadır.

B. Stok Değer Düşüklüğü

Yangın, sel, deprem gibi doğal afetler veya bozulma, çürüme, eskime, kırılma, paslanma, son kullanma tarihinin geçmesi gibi fiziksel sebeplerle ya da teknolojik gelişmeler, piyasa fiyatındaki düşüşler, moda değişiklikleri gibi ekonomik sebeplerle, stokların değerlerinde önemli bir azalış meydana gelmesi durumuna stok değer düşüklüğü denir.

Aktifte önemli büyüklüğe sahip olan

stokların gerçeğe uygun değerleriyle takip edilmesi, şirketin mali durumunun doğru değerlendirilebilmesi, mali tablolardan bilgi edinen kişilerin kararlarının doğruluğu, şirketin gelir ve gider takibinin gerçeğe uygunluğu için büyük önem arz etmektedir. Değerinde azalma olan emtianın değer kaybı tespit edilir, tespit edilen kayıp kadar karşılık ayrılır ve bu karşılık gider gösterilerek vergi avantajı sağlanır. Değer kaybının tespiti için uygulanacak yöntemler ve karşılık ayırmak için gerekli şartlar daha sonra ilgili bölümlerde açıklanacaktır.

C. Değerleme Kavramı

Değerleme, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun (VUK) 258 inci maddesinde, vergi matrahlarının hesaplanmasıyla ilgili iktisadi kıymetlerin takdir ve tespiti olarak tanımlanmıştır. Değerlemede, iktisadi kıymetlerin her biri tek başına değerlendirilir. Ancak aynı cinsten sayılan mallar ve düşük kıymetli, topluca satılan eşyalara toplu olarak değerlendirilme yapılabileceği söz konusu kanunda belirtilmiştir.

Emtia, VUK madde 274'e göre **maliyet bedeli** ile değerlendirilir. Öte yandan maliyet bedellerinin hesaplanması mümkün olmayan hurda, atık, döküntü ve benzeri ürünlerin emsal bedeli ile değerlendirileceği Vergi Usul Kanunu madde 278'de düzenlenmiştir. Ayrıca Emtianın değerlendirilme günündeki satış bedeli, maliyet bedelinden %10 ve daha fazla bir düşüklük gösteriyorsa, mükellefin



maliyet bedeli yerine **emsal bedeli** ile değerlendirme yapabileceği söz konusu kanunda belirlenmiştir. Ancak emsal bedel uygulamasında ikinci sırada yer alan maliyet bedeli esas uygulanmayacaktır. Bu düzenlemeler imal edilen emtia için de uygulanabilir. Bahsi geçen usuller daha sonra belirtilecektir.

a. Maliyet Bedeli

Maliyet bedeli, bir iktisadi kıymetin elde edilmesi ya da değerinin artırılması için yapılan ödemelerle bunlara bağlı her türlü giderlerin toplamını ifade eder. VUK madde 262 uyarınca aşağıda sayılan giderler de maliyet bedeline dahil edilir:

- c. İktisadi kıymetin elde edilmesi veya değerinin artırılması ile doğrudan ilgili olan gümrük vergileri, gümrük komisyonları, yükleme, boşaltma, nakliye ve montaj giderleri,
- d. İktisadi kıymetin elde edilmesi veya değerinin artırılması ile doğrudan ilgili olan resim ve harçlar, noter, tapu, mahkeme, değer tespiti, danışmanlık, komisyon ve ilan giderleri,
- e. İktisadi kıymetin finansmanın da kullanılan kredilere ait **faiz giderleri** ve bunlara ilişkin **kur farklarının**, emtiada emtianın stoklara girdiği tarihe kadar,

diğer iktisadi kıymetlerde ise iktisadi kıymetin envantere alındığı hesap döneminin sonuna kadar olan kısmı ile söz konusu kredilere ilişkin giderler (faiz giderleri ve kur farklarının diğer kısımlarını maliyet bedeline dahil etmek veya genel giderler arasında göstermek ihtiyari düzenlemeler olarak mükelleflerin tercihine bırakılmıştır.)

- f. İktisadi kıymetin stoklara veya envantere alındığı tarihe kadarki depolama ve sigorta giderleri,
- g. Gayrimenkullerde mevcut bir binanın satın alınarak yıkılmasından ve arsasının tesviyesinden mütevellit giderler. Gayrimenkullerle doğrudan ilgili olması şartıyla, bunların envantere alındığı hesap dönemi sonuna kadar alınan hibeler maliyet bedelinden indirilir.

İktisadi kıymetin (emtia hariç) iktisap edilmesi veya değerinin artırılması ile ilgili olan özel tüketim vergisi, indirilemeyecek katma değer vergisi, banka ve sigorta muameleleri vergisi ile kaynak kullanımını destekleme fonunu maliyet bedeline ithal etmekte veya genel giderler arasında göstermekte mükellefler serbesttir.

b. İmal Edilen Emtia

VUK madde 275 uyarınca imal edilen emtianın maliyet bedeli aşağıdaki unsurları içerir;

- h. Mamulün üretimi esnasında harcanan hammadde bedelleri,
- i. Mamule isabet eden işçilik giderleri,
- j. Genel üretim giderlerinden mamule isabet eden tutarları,
- k. Genel yönetim giderlerinin mamule isabet eden tutarları (bu tutarlar mamul maliyetine eklenebileceği gibi gider olarak da takip edilebilir),
- l. Ambalajlı olarak satışı zorunlu olan mamullerde ambalaj malzeme bedelleri.

c. Emsal Bedeli

Emsal bedeli, gerçek bedeli olmayan veya bilinmeyen ya da doğru tespit edilemeyen malın, değerlendirme gününde satılması halinde emsaline oranla sahip olacağı değerdir.

Emsal bedeli VUK madde 267 uyarınca, sırasıyla aşağıdaki esaslara göre belirlenir.

Birinci sıra: **Ortalama Fiyat Esası**, aynı cins ve nevideki mallardan sırasıyla, değerlemenin

yapılacağı ayda, önceki ayda ya da daha önceki aylarda satışları yapılmışsa, emsal bedeli bu satışların miktar ve tutarına göre mükellef tarafından çıkarılacak olan ortalama satış fiyatı ile hesaplanır. Bu esasın uygulanması için aylık satış miktarının, emsal bedeli belirlenecek her bir malın miktarına göre %25'ten az olmaması şarttır.

İkinci sıra: **Maliyet Bedeli Esası**, emsal bedeli belirlenecek malın, maliyet bedeli belirlenebilir olursa mükellef bu maliyet bedeline toptan satışlar için %5, perakende satışlar için %10 eklenmek suretiyle emsal bedeli belirlenir.

Üçüncü sıra: **Takdir Esası**, yukarıda yazılı esaslara göre belirlenemeyen emsal bedelleri ilgililerin müracaatı üzerine takdir komisyonunca takdir yolu ile belirlenir. Takdirler, maliyet bedeli ve piyasa değerleri araştırılmak ve kullanılmış eşya için ayrıca yıpranma dereceleri hesaba katılmak suretiyle yapılır. Belirlenen bedellere mükelleflerin vergi mahkemelerinde dava açma hakkı saklıdır. Ancak dava açılması verginin tahakkuk ve tahsilini durdurmaz.

Emsal bedelin mükellef tarafından hesaplandığı durumlarda, bu hesaplara ait kayıt ve cetvellerin tevsik edici belgeler olarak saklanması gerektiği Vergi Usul Kanunu'nda belirlenmiştir.

Yukarıdaki esaslara bağlı olmaksızın kaza mercilerinin re'sen belirledikleri değerler ile zirai kazanç ölçülerini tespit eden kararlarda yer alan unsurlar emsal bedeli yerine geçer.



d. İmha Edilmesi Gereken Emtia

Bozulma, çürüme veya son kullanma tarihinin geçmesi gibi nedenlerle imha edilmesi gereken emtia, bu mahiyetteki imha işlemleri süreklilik arz eden mükelleflerin başvurularına istinaden, emsal bedelindeki üçüncü sıra usulüne bağlı olmaksızın, Maliye Bakanlığı tarafından belirlenen usul çerçevesinde ve tayin olunan imha oranı dikkate alınmak suretiyle değerlendirilebilir.

Birinci sıra usulünden yararlanmak için yapılan başvurular, Maliye Bakanlığınca mükellefin geçmiş yıllardaki işlemleri, fiili üretimi, satış ve imha süreçleri ile sektördeki diğer mükelleflerin durumu, yetkili idare, oda ve kuruluşların görüşleri de dikkate alınmak suretiyle değerlendirilir. Bu değerlendirme sonucunda, Maliye Bakanlığınca karşılıklı anlaşmak suretiyle, belirlenen imha oranını aşmamak kaydıyla imha edilen emtianın emsal bedeli sıfır olarak kabul edilir. Mükellefler, imha işlemine dair her türlü kayıt ve belgeleri muhafaza ve gerektiğinde ibraz etmek zorundadır.

e. Stok Değer Düşüklüğü Karşılığı

Ortaya çıkan veya ortaya çıkması beklenen ancak miktarı belirlenemeyen ve şirket için bir borç niteliğinde olan belli bazı zararları karşılamak amacıyla ayrılan tutarlara karşılık denir. Karşılıklar kayıtlı tutarlarıyla pasifleştirilmek suretiyle değerlendirilir.

Stokların değerindeki azalış, emtianın değerlemesinin, maliyet bedeli yöntemi ile yapılması gerektiği için maliyet bedeline dahil edilecek giderler hesaba katıldıktan sonra, iktisadi kıymetin iktisap tarihindeki maliyeti ile satış bedelleri arasındaki fark olacaktır. Emtianın değerlendirme günündeki satış bedeli, maliyet bedelinden %10 ve daha fazla bir düşüklük gösteriyorsa değerlendirme emsal bedel üzerinden yapılabilecektir. Emsal bedel belirlenirken VUK'ta belirtilen sıra ile değer düşüklüğü tespit edilecektir. Ortalama fiyat esasına göre değerlendirme yapılmıyorsa emtia maliyet bedeli esasına göre değerlendirilmeli, hala emsal bedeli belirlenemiyorsa takdir esasına göre, değerlendirilecek tutar takdir komisyonunca belirlenecektir. Ancak kaza mercilerince re'sen belirlenmiş

değerler ile zirai kazanç ölçülerini tespit eden kararlarda yer alan unsurlar emsal bedeli yerine geçer.

Bu yöntemlerle belirlenen bedel ile maliyet bedeli arasındaki tutar stok değer düşüklüğü tutarındır. Bu tutar şirket için zarar niteliğindedir. Bu zarara ilişkin, kanunlarda belirtilen yöntemler ile belirlenen değer düşüklüğü tutarına karşılık ayrılabilir.

D. Zayi Olan Emtiaya İlişkin Katma Değer Vergisi

Katma Değer Vergisi (KDV) Kanunu 30 uncu maddesi c bendi uyarınca, deprem, sel ve yangın gibi doğal afetlerde zayi olan mallara ilişkin KDV hesaplanan KDV üzerinden indime konu edilebilir. Bunlar haricinde zayi olan malların alış faturalarında belirtilen KDV tutarı hesaplanan KDV üzerinden indirilemeyecek olup VUK madde 262 uyarınca iktisadi kıymetin maliyet bedeline eklenebilecek veya gider yazılabilir.



Ancak bunlar haricinde, faydalı ömürlerini tamamladıktan sonra zayi olan veya istisna kapsamında teslim edilen amortismanı tabi kıymetlere ilişkin yüklenilen KDV'nin kullanılan süreye isabet eden kısmı indirim konusu edilemeyecek, buna karşılık herhangi bir düzeltme işlemi yapılmayacaktır. Faydalı ömrünü tamamlamadan zayi olan veya istisna kapsamında teslim edilen iktisadi kıymetlerin kullanılmayan süreye isabet eden KDV tutarı indirim konusu edilemeyecek, buna karşılık iktisadi kıymetin zayi olduğu veya istisna kapsamında teslim edildiği döneme ilişkin beyanname "Daha Önce İndirim Konusu Yapılan KDV'nin İlavesi" satırında beyan edilerek indirim hesaplarından çıkarılması gerekecektir.

Amortismanı tabi iktisadi kıymetin işletmede kullanılan süresinin tespitinde, iktisadi kıymetin işletmede kullanıldığı her 12 ay ile 12 aydan kısa olan süreler 1 yıl olarak kabul edilecektir.

Bu duruma ilişkin KDV Uygulama Genel Tebliği'nde verilen örnek aşağıdadır.

Örnek: (A) Ltd. Şti. 1/4/2015 tarihinde 150.000 TL bedelle satın alarak aktifine kaydettiği faydalı ömrü 5 yıl olan minibüs için 27.000 TL KDV ödemiştir.

Söz konusu minibüs 5/6/2018 tarihinde yanarak zayi olmuştur. Bu durumda, minibüsün alımında yüklenilen KDV tutarının işletmede kullanılan süreye (38 ay kullanıldığından 4 yıl olarak dikkate alınmıştır) isabet eden kısmı olan 21.600 TL (27.000/5x4) için düzeltme yapılmasına gerek bulunmamaktadır. Minibüs, faydalı ömrünü tamamlamadan zayi olduğundan kalan 1 yıl için daha önce indirim konusu yapılan 5.400 TL'nin (27.000-21.600) indirim hesaplarından çıkarılmak suretiyle düzeltilmesi gerekmektedir.

II. SAYIM VE TESELLÜM NOKSANLARI İLE FAZLALIKLARI VE VERGİSEL ETKİLERİ

A. Sayım ve Tesellüm Noksansları

1 nolu MSUGT uyarınca, sayımlar sonucunda tespit edilen kasa, stok ve maddi duran varlıklar noksanslarıyla, tesellüm (teslim alma) sırasında ortaya çıkan noksansların geçici olarak kayıt ve izleneceği hesaptır. Noksanslığın ortaya çıkması ile bu hesaba borç, sorumlularından tahsili veya zarar kaydedilmesi halinde ise alacak kaydedilir.

Ancak noksanslığın ortaya çıktığı anda nedeni biliniyorsa bu hesaba kayıt atılmaz. Bu hesaba ortaya çıkan farkların nedeni bilinmiyorsa, sonraki dönemlerde araştırılmasına karar verildikten sonra kayıt atılır. Farkların nedeni tespit edildikten sonra ise ters kayıt atılarak, fark tutarları ilgili hesaplara aktarılır.

B. Sayım ve Tesellüm Fazlalıkları

1 nolu MSUGT uyarınca, sayımlar sonunda tespit edilen kasa, stok ve maddi duran varlıklar fazlalarıyla, üniteler arası aktarımda ortaya çıkan fazlaların geçici olarak kayıt edileceği hesaptır. Kasa sayım fazlasının tespitinde kasa hesabına borç, bunun karşılığında bu hesaba alacak kaydı atılır. Belgelerine dayanarak üçüncü şahıslara ödenmesi gereken kasa fazlaları bu hesabın borcuna kaydedilir. Bu hesapta kalanlardan bekleme süresini dolduranlar "671. Önceki Dönem Gelir ve Karlar" hesabı alacağına aktarılır.

Stok sayım fazlalarının tespitinde, emsal değeri üzerinden bu hesaba alacak, ilgili stok hesabına borç yazılır. Sayım dönemi içinde normal olduğu belirlenen fazlalar, ilgili

maliyet hesapları karşılığında bu hesaba borç kaydı atılır.

Maddi duran varlık fazlasının tespiti, fazlalıklar emsal değerleriyle ilgili duran varlık hesabı karşılığında bu hesaba alacak yazılır, sayım dönemi içinde kâr kaydı gerektiği belgelenenler "679. Diğer Olağandışı Gelir ve Kârlar Hesabı"na atılan alacak kaydı karşılığında "397-Sayım Ve Tesellüm Fazlaları Hesabı"na borç yazılır.

Ancak fazlalığın ortaya çıktığı anda nedeni biliniyorsa bu hesaba kayıt atılmaz. Bu hesaba ortaya çıkan farkların nedeni bilinmiyorsa, sonraki dönemlerde araştırılmasına karar verildikten sonra kayıt atılır. Farkların nedeni tespit edildikten sonra ise ters kayıt atılarak, fark tutarları ilgili hesaplara aktarılır.

C. Sayım ve Tesellüm Farklarının Vergisel Etkileri

Sayım ve tesellüm esnasında ortaya çıkan eksiklikler, sayım ve tesellüm noksanları hesabına borç kaydı ile izlenir. İlgili eksikliklerin sebeplerinin tespitinden sonra bahsi geçen hesaba alacak kaydı atılır, eksikliğin sebebine göre gerekli hesaba borç kaydı atılır. Eksik tutar ya sorumlularından tahsil edilir ya da zarar kaydedilir. Eksikliğin sebebinin belirlenemediği durumlarda zarar kaydı atılır. Bunun sonucunda zarar tutarı artacak, ödenecek Kurumlar Vergisi tutarı azalacak ve vergi avantajı sağlanacaktır.

Sayım ve tesellüm esnasında ortaya çıkan fazlalıklar, sayım ve tesellüm fazlaları hesabında alacak kaydı ile izlenir. Fazlalıkların sebeplerinin tespitinden sonra bahsi geçen hesaba borç kaydı, ilgili hesaba alacak kaydı atılır. Farkın sebebinin tespit edilememesi durumunda, fazlalık tutarı için gelir kaydı atılacak olup, ödenecek olan kurumlar vergisini arttırıcı etki yaratacaktır.

SONUÇ

Aktifte önemli büyüklüğe sahip olan stokların gerçek değerleriyle muhasebe hesaplarında takip edilmesi, şirketin mali tablolarına göre karar verecek olan ilgili kişiler için büyük önem arz etmektedir. Stokların maliyet bedeli ile ilgili dönemdeki satış bedeli arasında farklılıklar ortaya çıkabilmektedir. Maliyet bedelinin, satış bedelinden yüksek olması durumunda stok değer düşüklüğünden bahsetmek mümkündür. İlgili değer düşüklüğü muhasebe hesaplarında takip edilmeli, mali tablolar gerçeğe uygun değerleriyle gösterilmelidir. Bu noktada stoklara ilişkin değer düşüklüğü tutarının tespitinde hangi yöntemlerin izleneceği önem arz etmektedir. Değerlemede hangi yöntemlerin kullanılacağı ve değerlendirme sonucu tespit edilecek değer düşüklüğü tutarına karşılık ayrılabilmesi Vergi Usul Kanunu'nda düzenlenmiştir.

Zayı olan emtia için belirlenen usullerde tespit yapılarak, emsal bedeli sıfır kabul edilerek değerlendirme yapılabilecektir. Zayı olan iktisadi kıymete ilişkin KDV tutarının, kullanılan süreye tekabül eden kısmı indirim konusu edilemeyecek, buna ilişkin herhangi bir düzeltme kaydı atılmayacaktır. Kullanılmayan süreye ilişkin KDV tutarı da indirilemeyecek olup ilgili dönem beyannamesinde 'Daha Önce İndirim Konusu Yapılan KDV'nin İlavesi' satırında gösterilerek indirim hesaplarından çıkarılacaktır.

Sayım ve tesellüm farkları tespit edildiğinde, farkın sebepleri bilinmiyorsa 197-Sayım ve Tesellüm Noksanları hesabındaki tutara ilişkin zarar kaydı, 398-Sayım ve Tesellüm Fazlaları hesabındaki tutara ilişkin kâr kaydı atılır. Farkların sebepleri tespit edildiğinde ise farkın niteliğine uygun hesaplar kullanılarak muhasebe kaydı atılır. Sayım ve tesellüm noksanları, zarar olması sebebi ile Kurumlar Vergisi tutarını azaltacak nitelikte, sayım ve tesellüm fazlaları ise kâr olması sebebi ile ödenecek vergi tutarını arttıracak niteliktedir.









GÜNCEL YARGI KARARLARI

Finansman Gider Kısıtlaması Uygulaması

► Somut Olay:

Manisa Vergi Mahkemesi

Esas No: 2022/845

Karar No: 2022/1214

Karar Tarihi: 21.10.2022

DAVACI: Anonim Şirketi

DAVALI:.....Vergi Dairesi Müdürlüğü

Davacı şirket tarafından ihtirazi kayıtla beyan edilerek ödenen 2021 yılı hesap dönemine ait kurumlar vergisinin 140.670,96 TL'lik kısmına ilişkin tahakkukun iptali ile bu tutarın mahsup tarihinden itibaren tecil faizi ile birlikte iadesi istemiyle açılan davada;

"3490 Sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararının yürürlüğünün 1.1.2021 tarihi olmasına rağmen Kurumlar Vergisi 18 No'lu Tebliğ ile yürürlüğün 1.1.2013 tarihine çekildiği, Cumhurbaşkanlığı Kararının başlangıç hesap dönemine ilişkin olarak geçmişe dönük olarak yürürlüğe konulduğu, yabancı kaynak tanımlaması yapma hususunda vergi idaresinin belirlemede bulunma yetkisinin bulunmadığı, yapılan yabancı kaynak belirtilmesinin düzenlemenin esasına aykırı olduğu, yabancı kaynak tanımlaması gereği esasında yabancı kaynak olmayan hesap kalemlerinin de yabancı kaynak olarak kabul edildiği, finansman gideri yanında finansman geliri de yaratan durumlarda netleştirme yapılmamasının hatalı sonuçlara sebebiyet verdiği, Kurumlar Vergisi 18 No'lu Tebliğ'in Kurumlar Vergisi Kanunu'na ve hukukun genel ilkelerine aykırı olduğu, Cumhurbaşkanlığı

Kararı ile çeliştiği, finansman gider kısıtlaması uygulamasının verginin geriye yürümezliği ilkesine aykırı olduğu, yabancı kaynakların hesaplama dahil edilmemesi gerekmekte iken Tebliğ hükümleri gereği dahil edilerek haksız yere fazla vergi ödeme zorunda kalındığı, Tebliğ hükümleri ile Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 11 (i) bendinde yer alan yetkilerin aşıldığı, söz konusu hükümlerin öngörülebilirlik, belirlilik, Cumhurbaşkanlığı'na devredilen yetki haricinde kamu gücüne dayanarak tahsil edilen bütün yükümlülüklerin kanunla düzenlenmesi ilkesine, finansman giderleri toplamının gider kısıtlamasına tabi tutulması, gelir ve kurumlar vergisinde mali güce göre vergileme ilkesinin sonucu olan, safi gelirin vergi konusu edileceği ilkesine, kanunların geriye yürümezliği ilkesi ve kazanılmış hakların korunması ilkesine aykırı olduğu, ihtirazi kayıtla sunulan 2021 yılı Kurumlar Vergisi beyannamesine istinaden oluşan tahakkuk fişinin iptali suretiyle Vergi Dairesince tahakkuka istinaden gerçekleştirilen mahsup işleminin düzeltilmesi ve mahsup edilerek ödenmiş olunan bedele mahsup tarihinden itibaren işlemiş tecil faizi ile birlikte iadesine karar verilmesi" talep edilmektedir.

Davayı inceleyen ilk derece mahkemesi;

vergilendirme dönemi sona ermeden 03.02.2021 tarihli 3490 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı ile gider kısıtlamasına ilişkin belirlenen oranın 2021 vergilendirme dönemlerine uygulanmak üzere yürürlüğe girdiği, Kanunda belirtilen ve

2021 vergilendirme döneminde kesinleşen finansman giderlerinin %10'unun, kurum kazancından indirim konusu yapılamayacağı belirlendiği, dolayısıyla finansman gider kısıtlamasının ilk defa 2021 yılının birinci geçici vergilendirme dönemi itibarıyla dikkate alınacağı, 03.02.2021 tarihli 3490 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararının yürürlük tarihinin 1.1.2021 tarihli olmasına karşın 25.05.2021 tarih ve 31491 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan Kurumlar Vergisi 18 Nolu Tebliğ ile yürürlüğün 1.1.2013 tarihine çekildiği, bu durumda finansman gider kısıtlaması kapsamına Cumhurbaşkanlığı Kararının yayım tarihinden önce kullanılan kredilerin dahil edilmesinin hukuki belirlilik ve kanunların geriye yürümezliği ilkelerine aykırı olduğu sonucuna varılmış olup, bu kapsamda dava konusu işlemin ihtirazi kayda konu kısmında hukuka uyarlık görmemiştir.

Bu nedenle Davanın KABULÜNE ve Dava konusu tahakkuk işleminin ihtirazi kayda ilişkin kısmının iptaline, fazladan tahakkuk eden ve mahsuben ödenen 140.670,96-TL'nin mahsup tarihinden itibaren 6183 sayılı Kanuna göre belirlenen tecil faizi oranında hesaplanacak faizi ile birlikte davacıya iadesine karar vermiştir.



Danıştay Üçüncü Daire

Esas No: 2019/4042

Karar No: 2022/3075

Karar Tarihi: 12.09.2022

Temyiz Eden (DAVACI): Gıda Sanayi ve Ticaret Anonim Şirketi

Karşı Taraf (DAVALI):Vergi Dairesi Müdürlüğü

İştirak Hisse Satışından Doğan Zarar

► Somut Olay:

Davacı tarafından, iki yıldan fazla süreyle aktifinde bulunan iştirak hisselerinin satışından doğan zararın % 75'inin kurum kazancından indirilebilmesi gerektiği talebiyle 2016 yılı kurumlar vergisi beyannamesi ihtirazi kayıtla verilmiş olup, söz konusu beyannamenin tahakkuk işleminin iptali istenmektedir.

Davayı inceleyen ilk derece mahkemesi, Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5. maddesinin 3. fıkrasında, iştirak hisseleri alımıyla ilgili finansman giderleri hariç olmak üzere, kurumların kurumlar vergisinden istisna edilen kazançlarına ilişkin giderlerin veya istisna kapsamındaki faaliyetlerinden doğan zararların istisna dışı kurum kazancından indirilmesinin kabul edilmeyeceği hükmünün yer aldığı, sözü edilen düzenlemeler doğrultusunda iştirak hissesinin satışından doğan kazancın % 75'lik kısmı istisna kapsamında olduğundan bu satıştan doğan zararın % 75'lik kısmının kurum kazancından indirilemeyeceği gerekçesiyle davanın reddine karar vermiştir.

Bölge İdare Mahkemesi ise istinaf başvurusunun, usul ve hukuka uygun olduğu sonucuna varılan Vergi Mahkemesi kararının kaldırılmasını sağlayacak nitelikte görülmediği gerekçesiyle istinaf başvurusunun reddine karar vermiştir.

Temyiz kararını inceleyen Danıştay, Temyiz isteminin kabulüne ve temyize konu Vergi Dava Dairesi kararının BOZULMASINA, 12/09/2022 tarihinde oyçokluğuyla karar vermiştir.



GÜNCEL ÖZELGELER

Gider Kısıtlaması Nedeniyle Gider Yazılamayan ÖTV ve KDV Tutarı Aracın Maliyetine Eklenebilir Mi?

05.10.2022 Tarih ve 1128534 Sayılı Özelge

Özelge talep formuyla, 28.12.2020 tarihinde satın alınan binek araç bedelinin 150.000,00 TL, Özel Tüketim Vergisi(ÖTV)'nin 120.000,00 TL, Katma Değer Vergisi(KDV)'nin 48.000,00 TL olduğu; binek araçlara getirilen kısıtlama ile ÖTV ve KDV'nin 140.000,00 TL'lik kısmının gider yazılabileceği, araca ait ÖTV ve KDV toplamı olan 140.000 TL'lik kısmının gider yazılması durumunda aşan kısım olan 28.000 TL'nin aracın maliyetine eklenmesi yönünde işlem tesis edilip edilemeyeceği ile söz konusu tutarın kanunen kabul edilmeyen gider kabul edilip edilemeyeceği hususunda görüş talep edilmiştir.

Buna göre;

Binek otomobil iktisabına ilişkin ÖTV ve KDV toplamının 2020 takvim yılı için en fazla 140.000,00 Türk lirasına kadarlık kısmı ticari kazancın tespitinde gider olarak dikkate alınabilecek olup, ödenen KDV ve ÖTV'nin tercihen doğrudan gider olarak dikkate alınması durumunda, KDV ve ÖTV tutarlarının toplamı olan 168.000,00 TL'nin 2020 takvim yılı için azami 140.000,00 TL'si safi kazancın tespitinde gider olarak dikkate alınabilecektir. Söz konusu tutarı aşan 28.000,00 TL'nin ise maliyet bedeline ilavesi mümkün bulunmamakta olup, kanunen kabul edilmeyen gider olarak 2020

takvim yılı kazancına dahil edilmesi gerekmektedir.

Diğer taraftan, KDV ve ÖTV tutarlarını tercihen aracın maliyet bedeline eklenmesi durumunda, amortisman tabi tutarı 2020 takvim yılı için 300.000,00 TL'yi aşan binek otomobile ilişkin ayrılan amortismanın en fazla bu tutara isabet eden kısmının safi kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınabilecektir.

Promosyon Ödemesinde KDV Uygulaması

19.09.2022 Tarih ve 231790 Sayılı Özelge

Özelge talep formuyla, Serbest Bölgede faaliyet gösteren şirketin çalışanlarıyla ilgili olarak banka ile yapılacak maaş promosyon anlaşması gereği düzenlenecek olan faturanın serbest bölgelerde verilen hizmetlere yönelik istisna hükmü kapsamına girip girmediği ile KDV tevkifatı uygulaması hususlarında görüş talep edilmiştir.

Buna göre,

Şirketin çalışanlarının maaşlarının bankaya yatırılması işlemine bağlı olarak banka tarafından şirket personeline yapılacak promosyon ödemeleri KDV'ye tabi bulunmamaktadır.

Öte yandan, promosyon ödemeleri üzerinden şirket tarafından komisyon alınması veya promosyon ödemelerinin şirkete yapılması halinde, serbest bölgelerde verilen hizmet kapsamında değerlendirilmesi mümkün olmayan söz konusu ödemelere ilişkin düzenlenecek faturalarda

%18 oranında KDV hesaplanması ve söz konusu faturalarda KDV Genel Uygulama Tebliği'nin (I/C-2.1.3.2.13.) bölümü uyarınca (5/10) oranında KDV tevkifatı uygulanması gerekmektedir.





"Benim Peynirim"

PEYNİR AŞIKLARINA ÖZEL GÜRME VE GÜRME SHIFFA SERİLERİ



Gurme Klasik 12 Ay +



Gurme Altın Ezine 24 Ay +



Gurme Ezine 12 Ay +



Zerdeçalı - Karabiberli



Pul Biberli - Biberiyeli



Dağ Kekikli



Kimyonlu - Karabiberli



/tahsildaroglu



/tahsildaroglu



/tahsildaroglu

www.tahsildaroglu.com.tr

WE RAISE THE BAR



 CENTRUMTURKEY

 vergiport.com

 centrumturkey.com

