

CENTRUMTIME

2024 | TEMMUZ - AĞUSTOS - EYLÜL

SAYI 18



AMORTİSMANA TABİ OLMAYAN KIYMETLERİN

SATIŞINDA DOĞAN ZARARIN

AYRIŞTIRILMASI VE KKEG DURUMU

HALKA ARZ SÜRECİ

HAZIRLIKLARI VE

VERGİSEL AVANTAJLARI

ORTAKLARA OLAN BORÇLARIN

SERMAYEYE İLAVE EDİLMESİ VE

VERGİSEL SONUÇLARI

GERÇEK KİŞİLERİN ELDE ETTİĞİ

EUROBOND GELİRLERİNİN VERGİLENDİRİLMESİ

VE BEYAN ZORUNLULUĞU

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

Kızılırmak Mahallesi 1443 Cd.
1071 Plaza A Blok No: 25/183
Çankaya / Ankara
Tel: +90 (312) 512 59 42

Manas Bulvarı Adalet Mah.
Folkart Towers Kat:26
Bayraklı / İzmir
Tel: +90 (232) 290 55 69

Yalova Yolu Cad. 400. Sk. No: 2
A Blok No: 47 Çelikkanat Plaza
Osmangazi / Bursa
Tel: +90 (544) 646 26 16



ÇİTAYI YÜKSELTİYORUZ

Değerli Okurlarımız,

Centrum Time'in 18. Sayısı ile karşınızdayız!

Şirketimizle ilgili iki önemli bilgiyi paylaşmaktan mutluluk duyuyorum.

Bunlardan ilki, ekip arkadaşlarımın kendi sayfalarından da paylaştığı gibi, dünyanın en büyük bağımsız vergi organizasyonu Taxand'in Türkiye ofisi olmamızdır. Böylesine üst düzey bir network'un parçası olabilmeyi vergi alanındaki hizmet kalitemizin tescilli niteliğinde görüyorum ve bu başarıda emeği geçen tüm ekip arkadaşlarıma şükranlarımı sunuyorum.

İkinci olarak, 1997 yılında Arthur Andersen'de başlayan vergi alanındaki kariyerine daha sonra global vergi firmalarında devam eden, sektörümüzün yakından tanıdığı ve takdirini kazandığı sevgili Nihat Sönmez'in şirketimize vergi ortağı olarak katıldığını mutlulukla duyuruyorum. Bu birlikteliğe vesile olan sevgili dostum Dr. Erdal Ekinci'ye de çok teşekkür ediyorum.

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

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

Centrum Time'in önceki iki sayısında son dönemlerin en tartışmalı konusu olan ve günümüzdeki mesaimizde anlamlı bir yer edinen enflasyon düzeltmesi detaylı olarak ele alınmıştı. Bu sayımızda mükellefleri ilgilendiren güncel ve önemli gördüğümüz konulara temas etmeye gayret ettik.

Bu kapsamda ilk olarak, enflasyon düzeltmesi sonrası amortismanına tabi olmayan iktisadi kıymetlerin satışından doğan ya da doğacak zararların nasıl hesaplanacağı ve bu hesaplamanın vergi matrahına etkisini ele aldık. Akabinde, eurobondlardan elde edilen kazanç ve iratların vergilendirilmesi ile ilgili hususları bir araya toparladık, geri ödenmesi zaman alacak olan ya da geri dönmesi mümkün görülmeyen ortaklara olan borçların sermayeye ilavesine ilişkin usulleri açıklayarak vergisel açıdan sonuçlarını analiz ettik. Halka arz süreci hazırlıkları hakkında kısaca bilgi verilmekle birlikte, borsada ilk defa halka arz olunan kurumlara tanınan vergi indirimleri hakkında detaylı açıklamalar yaptık.

Ayrıca; Şüpheli Alacak, Vazgeçilen Alacak ve Değersiz Alacakların Ayrımı ve Vergisel Boyutu, ATİK ve Genel Giderler İçin Ödenen Vergilerin İade Hesabında Yükleniminde Güncel Uygulamalara, İndirimli Kurumlar Vergisi Hesabında Enflasyon Düzeltmesinin Etkileri ve Dikkate Değer Hususlara, Yurtdışından Hizmet Alımlarında Kurumlar Vergisi Stopajı ve KDV Tevkifat Uygulamalarına, Enflasyon Düzeltmesinin Binek Oto Gider Kısıtlamasına Etkilerine, e-Fatura ve e-Arşiv Faturalarda Yapılan Hatalar ve Düzletme Yöntemlerine, 51 Sayılı Tebliğ Sonrasında Hizmet İşletmelerinde Gıda Teslimlerindeki KDV Oran Uygulamasına ve son olarak İhracata Yönelik Vergi Avantajlarına ilişkin detaylı açıklamalar ve değerlendirmeler yapılmıştır.

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

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

SAYI: 18

KÜNYE

İMTİYAZ SAHİBİ: Dr. Burçin GÖZLÜKLÜ

Yayın Türü: Süreli / 3 Aylık

Adreslerimiz:

Merkez Ofis: Balmumcu, Bestekar Şevki Bey Sk.
D:Blok No: 17, 34380 Beşiktaş/İstanbul

Ankara Ofis: Kızılırmak Mahallesi 1443 Cad.
1071 Plaza A Blok No: 25/183 Çankaya / Ankara

İzmir Ofis: Manas Bulvarı Adalet Mah. Folkart
Towers Kat: 26 Bayraklı / İzmir

Bursa Ofis: Yalova Yolu Cad. 400. Sk. No: 2 A Blok
No: 47 Çelikkanat Plaza Osmangazi/Bursa

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@centrumturkey.com

Web: centrumturkey.com



DEMAREST

التاميمي و شركاه
AL TAMIMI & CO.

MAISTOE ASSOCIATI

COVINGTON

Leo
Berwick

TAXAND GLOBAL, ALTI YENİ ÜYE FİRMAYI DUYURDU

Global Erişimimiz ve
Hizmetlerimiz Genişliyor



TAXAND

CENTRUM ARTIK TAXAND AĞININ ÖNEMLİ BİR ÜYESİ

Centrum'un, dünyanın en büyük ve saygın vergi networklerinden Taxand'a Türkiye temsilcisi olarak resmen katıldığını duyurmaktan büyük gurur ve mutluluk duyuyoruz.

Taxand, G20 ülkeleri başta olmak üzere (son katılımlarla) 54 ülkede **700'den fazla vergi ortağı ve 3.000'den fazla profesyonel vergi danışmanı**yla dünyanın en büyük bağımsız vergi uzmanları kuruluşudur.

Taxand'a katılımımızla, bu saygın ağın bir parçası olarak başta çokuluslu firmalar olmak üzere tüm müşterilerimize hem yerel hem de uluslararası vergi alanında, dünya standartlarında danışmanlık hizmetleri sunma taahhüdümüz daha da pekişecektir.

Taxand ile birlikte çıktayı daha da yükselttiğimizi ve birlikte büyük başarıları imza atacağımıza inanıyoruz.

Malaga'da gerçekleştirilen son Global Konferans sırasında Centrum Türkiye ekibi olarak, Taxand Global ailesiyle bir araya gelerek işbirliği ve yeni iş fırsatları hakkında değerli görüşmeler gerçekleştirdik. Taxand Global Başkanı Frederic Donnedieu de Vabres, yeni üyeleri sıcak bir şekilde

karşılıyarak, ağlarının büyümesindeki bu adımın önemini vurguladı.

Donnedieu de Vabres, "Centrum gibi ödüllü ekipleri aramıza katmaktan büyük mutluluk duyuyoruz. Bu yeni ortaklığın, hem Centrum hem de Taxand Global için büyük fırsatlar doğuracağına inanıyorum." dedi.

"Bu ortaklık, bizi dünya çapındaki en iyi vergi danışmanlık firmalarıyla aynı hizaya getirecek"

Centrum Yönetici Ortağı Dr. Burçin Gözlüklü ise konuyla ilgili olarak şunları söyledi: **"Taxand ağına katılmak, Centrum Türkiye'nin 10 yıla yaklaşan başarı yolculuğunda önemli bir dönemeç. Bu ortaklık, bizi dünya çapındaki en iyi vergi danışmanlık firmalarıyla aynı hizaya getirecek"** dedi.

Bu vesileyle bizleri ağa davet eden Taxand Yönetim Kurulu ve nazik kabulleriyle onurlandıran Taxand Genel Kuruluna teşekkür ederiz."

YENİ EKİP ARKADAŞLARIMIZA BAŞARILAR DİLİYORUZ

Büyük bir heyecan ve gururla, **bu yılın başından itibaren aramıza katılan yeni ekip arkadaşlarımızı sizlere tanıtmak ve kendilerine başarılar dilemek istiyoruz.** Toplamda 10 yeni profesyonel, bilgi ve deneyimleriyle ekibimize katılarak gücümüze güç kattılar.

Yeni ekip arkadaşlarımızın, şirketimizin başarısına önemli katkılar sağlayacaklarına olan inancımız tamdır. **Kendilerine hoş geldiniz diyor, çalışmalarında başarılar diliyoruz.** Hep birlikte **daha güçlü ve başarılı bir gelecek inşa etmeyi sabırsızlıkla bekliyoruz.**



Nihat SÖNMEZ
Ortak, YMM



Nusrettin Akıllı
Kıdemli Vergi Müdürü, YMM



Ali Özyıldızlı
Vergi Müdürü, SMMM



Merve Aktan
Denetçi



Bekir Tekin
Denetçi Yardımcısı



Eyüp Bulut
Denetçi Yardımcısı



Kağan Akın
Denetçi Yardımcısı



Senez Aslan
Denetçi Yardımcısı



Alp Güven
Denetçi Yardımcısı



Sema Bilge Aydın
Denetçi Yardımcısı



ÇİTAYI YÜKSELTİYORUZ



Amortisman Tabi Olmayan Kıymetlerin Satışında
Doğan Zararın Ayrıştırılması ve KKEG Durumu

Dr. Burçin GÖZLÜKLÜ

1

Gerçek Kişilerin Elde Ettiği Eurobond Gelirlerinin
Vergilendirilmesi ve Beyan Zorunluluğu

Fazıl BOYRAZ

6

Ortaklara Olan Borçların Sermayeye
İlave Edilmesi ve Vergisel Sonuçları

Murat SOFTA

9

Halka Arz Süreci Hazırlıkları
ve Vergisel Avantajları

Mehmet YILMAZ

15

Şüpheli Alacak, Vazgeçilen Alacak ve Değersiz
Alacakların Ayrımı ve Vergisel Boyutu

Dr. Murat AKYOL

23

Genel Giderler ve Atık'ler İçin Ödenen
Vergilerin İade Hesabında Güncel Uygulama

Sebahattin AYTEKİN

31

E-Fatura ve E-Arşiv Faturalarda Yapılan
Hatalar ve Düzeltme Yöntemleri

Fevzi GÜLER

34

Binek Oto Gider Kısıtlaması ve
Enflasyon Düzeltmesinin Etkileri

Ahmet YILMAZ

37

51 Sayılı Tebliğ Sonrasında Hizmet
İşletmelerinde Gıda Teslimlerindeki KDV Oranı

Barbaros GENİŞEL

40

Yurtdışından Hizmet Alımlarında Kurumlar
Vergisi Stopajı ve KDV Tevkifat Uygulamaları

Nusrettin AKILLI

43

İhracata Yönelik Vergi Avantajları

Ali ÖZYILDIZLI

48

Güncel Özelgeler ve Yargı Kararları

54



AMORTİSMANA TABİ OLMAYAN KIYMETLERİN SATIŞINDA DOĞAN ZARARIN AYRIŞTIRILMASI VE KKEG DURUMU

GİRİŞ

Vergi Usul Kanunu'nun enflasyon düzeltmesini ihdas eden mükerrer 298'inci maddesinin (A) fıkrası ve Geçici 33'üncü maddesi kapsamında, tüm kurumlar vergisi mükellefleri ile bilanço esasına göre defter tutan gelir vergisi mükellefleri 31.12.2023 tarihli bilançolarındaki "Parasal Olmayan Varlıklarını ve Parasal Olmayan İşletme Kaynaklarını" enflasyon düzeltmesine tabi tutmuşlar ve gerekli düzeltme işlemlerini yapmışlardır. Enflasyon düzeltmesine ilişkin şartların 2024 yılında devam etmesine bağlı olarak bu dönemde de parasal olmayan kıymetlerin düzeltilmesi işlemine devam edilecektir.

Bununla birlikte 31.12.2023 tarihli bilançoların düzeltilmesi sırasında amortismanına tabi olmayan kıymetler için ortaya çıkan farkların, bu kıymetlerin 2024 ve müteakip dönemlerde satışı durumunda zarar olarak kabul edilmeyeceğine ilişkin 555 Sıra No.lu VUK Tebliği'nde bir açıklama/belirleme yapılmıştı. Bu kapsamda amortismanına tabi olmayan kıymetlerin 2024 yılında veya takip eden dönemlerde satışında zarar oluşması durumunda bu zararın 2023 yılı düzeltmesine tekkabül eden kısmının ayrıştırılması ve kanunen kabul edilmeyen gider olarak kazanca eklenmesi beklenmektedir.

Bu çalışmamızda amortismanına tabi olmayan iktisadi kıymetlerin satışında doğan ya da doğacak zararların nasıl hesaplanacağı ve bu hesaplamanın vergi matrahına etkisi konusunu ele alacağız.

1. GENEL OLARAK ENFLASYON DÜZELTMESİ

Genel anlamda enflasyon düzeltmesi, paranın satın alma gücündeki değişimler nedeniyle gerçek durumu göstermeyen mali tabloların, gerçek durumu ifade eder hale gelmelerini sağlamak üzere düzeltme işlemine tabi tutulmasıdır. Kazançlarını bilanço esasına göre tespit eden gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri fiyat endeksindeki artışın, içinde bulunan dönem dahil son üç hesap döneminde %100'den ve içinde bulunan hesap döneminde %10'dan fazla olması halinde mali tablolarını enflasyon düzeltmesine tabi tutarlar. Enflasyon düzeltmesi uygulaması, her iki şartın birlikte gerçekleşmemesi halinde sona erer.

Yukarıdaki şartların sağlanması halinde mali tablolarda yer alan parasal olmayan kıymetler maddedeki hükümlere göre enflasyon düzeltmesine tabi tutulur. Kapsama giren mükellefler, geçici vergi dönemlerinin sonu itibarıyla mali tabloları düzenlemek ve enflasyon düzeltmesi yapmak zorundadırlar.

Düzeltilme işlemi; parasal olmayan varlık veya yükümlülüğün tarihi maliyetinin (düzeltmeye esas alınacak tutarın) düzeltme katsayısı ile çarpılması işlemidir. Dolayısıyla enflasyon düzeltmesi, parasal olmayan kıymetlerin enflasyon düzeltmesinde dikkate alınacak tutarlarının düzeltme katsayısı ile çarpılması suretiyle gerçekleştirilecektir. Enflasyon düzeltme-

sinde mükellefler aşağıdaki işlemleri sırasıyla yerine getireceklerdir.

- ▶ Mali tabloda yer alan kıymetlerden hangilerinin parasal olmayan kıymet olduğu tespit edilecektir.
- ▶ Parasal olmayan kıymetlerin enflasyon düzeltmesinde dikkate alınacak tutarları bulunacaktır.
- ▶ Parasal olmayan kıymetlerin enflasyon düzeltmesinde düzeltmeye esas tarihleri ve düzeltme/taşıma katsayıları belirlenecektir.
- ▶ Düzeltmeye esas tutarlar ait oldukları düzeltme/taşıma katsayılarıyla çarpılacak ve parasal olmayan kıymetlerin düzeltilmiş tutarları hesaplanacak ve düzeltilmiş değerler ile düzeltme öncesi değerler arasındaki enflasyon farkları kayıtlara alınacaktır.
- ▶ Parasal olmayan kıymetler düzeltilmiş değerleriyle, parasal kıymetler ise düzeltmeye tabi tutulmaksızın mali tabloda gösterilecektir.



2. ENFLASYON DÜZELTMESİNİN VERGİSEL ETKİLERİ

Enflasyon düzeltmesi, iktisadi kıymet değerlerin düzeltilmesi için geçici olarak yürürlüğe konulan diğer uygulamalardan farklı olarak bilançonun pasif kalemlerini de düzeltmekte ve böylece öz kaynakları ile çalışan firmaların enflasyondan olumsuz etkilenmelerini önlemektedir.

Bununla birlikte, 31.12.2023 tarihli bilanço üzerinden yapılan enflasyon düzeltmesinde ortaya çıkan kar ve zarar farkları 570 Geçmiş Yıllar Karları ile 580 Geçmiş Yıllar Zararları hesabında kayıtlara alınarak bu düzeltme üzerinden herhangi bir vergi ödenmediği gibi vergisel avantaj sağlayacak etkileri de kullanılamadı. Dolayısıyla düzeltme işlemi sonucunda tespit edilen geçmiş yıl kârı vergiye tabi tutulmadığı gibi, geçmiş yıl zararı da zarar olarak kabul edilmeyecektir.

Enflasyon şartları devam ettiği sürece 2024 yılı ve devam eden yıllara yapılacak düzeltme işlemlerinden kaynaklanan kar/zarar ise geçici vergi dönemleri dahil kar ve zararlar ilişkilendirilecek ve vergi matrahına doğrudan etki edecektir. Vergili enflasyon düzeltmesinde "Enflasyon Düzeltme Hesabı"nın bakiyesi, "Enflasyon Düzeltmesi Karları/Zararları" hesapları aracılığıyla "Dönem Karı veya Zararı Hesabı"na devredilerek kapatılacak ve verilen bakiye türüne göre işletmenin dönem kâr ya da zararı görülmüş olacaktır. Geçici vergi dönemleri ve hesap dönemi sonu itibarıyla oluşan kâr ya da zarar, "Enflasyon Düzeltme Hesabı"nın bakiyesine göre bulunacaktır. Dolayısıyla, 2024 hesap dönemine ve şartların devamına bağlı olarak takip eden dönemlere ait vergi matrahı, enflasyon düzeltmesi sonrasında oluşan düzeltilmiş bilançoya göre tespit edilecektir.

Diğer taraftan, 31.12.2023 yılı bilançosunda yapılacak düzeltme işlemlerinin doğrudan vergi etkisi olmayacak; ancak 31.12.2023 bilançosunda düzeltilen parasal olmayan kalemler 2024 ve sonraki yıllarda düzeltilmiş değerleri üzerinden gider, maliyet veya gelir unsuru olarak dikkate alınacaklarından 31.12.2023 yılı bilançosunun düzeltilmesi 2024 ve takip eden yıllarda dolaylı olarak vergi etkisi yaratacaktır. Yani 2023 yılı düzeltmesi her ne kadar vergiye tabi olmayacak olsa da müteakip dönemlerde gider veya maliyet olarak dikkate alınacak olması ve takip eden dönemlerdeki düzeltmelerin bazını oluşturacağı için 2023 yılı düzeltmesi ayrıca önem arz etmektedir.

Enflasyon düzeltmesinin vergisel etkilerinden birini de 2024 yılında maliyet olarak kabul edilecek düzeltme farklarının amortismanına tabi olmayan kıymetlere ilişkin düzeltme farklarından doğan zararların indirim olarak kabul edilmemesinde görüyoruz. Konuya ilişkin detay açıklamaları aşağıdaki başlıkla paylaşıyoruz.



3. AMORTİSMANA TABİ OLMAYAN KIYMETLERİN DÜZELTİLMİŞ TUTARININ ALTINDA SATIŞINA BAĞLI OLARAK DOĞAN ZARARLARIN DURUMU

Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 298/A fıkrasının 5 numaralı bendinin 4. Paragrafında yer alan "Düzeltilme sonucu bulunan tutarlar, izleyen dönemde enflasyon düzeltmesi yapılmıyorsa bakılmaksızın, izleyen dönemin başlangıç değerleri olarak dikkate alınır." hükmü gereğince, 01.01.2024 tarihinden itibaren yapılan/yapılacak satışlarda 31.12.2023 tarihli bilançonun düzeltilmesi neticesinde düzeltmeye tabi parasal olmayan kıymetlerin maliyet bedeli olarak kar/zarar hesabında esas alınacak tutar, düzeltme sonucunda oluşan tutar olacaktır.

555 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği'nin 53. maddesinde yer alan açıklamaya göre, 2023 hesap dönemi sonuna ait bilançoda yer alan parasal olmayan kıymetlerden düzeltme işlemine tabi tutulmuş olan ve amortismanına tabi olmayan (emtia, boş arazi-arsa, hisse senetleri, iştirak hisseleri gibi) kıymetlerin, düzeltilmiş değerlerinin altında bir bedelle (zararına) elden çıkarılması halinde, düzeltme sonrası değerle, düzeltme öncesi değer arasındaki farka isabet eden zarar, gelir veya kurumlar vergisi matrahının tespitinde dikkate alınmayacaktır.

VUK'un 298. Maddesinde veya geçici 33. maddesinde enflasyon düzeltmesi sonucunda amortismanına tabi olmayan bir iktisadi kıymet satışından zarar doğması halinde bu zararın vergi matrahının tespitinde olduğu gibi dikkate alınmasını engelleyici bir hüküm bulunmamasına rağmen Tebliğle bu konu düzenlenmiştir. Vergi Usul Kanununun mükerrer 298/A fıkrasının 8 numaralı bendinde Hazine ve Maliye

Bakanlığına verilen yetkinin böyle bir hüküm ihdası hakkını tanımadığı açıktır.

Hatırlanacağı üzere, 2003 bilançolarının düzeltilmesine yönelik düzenlemeleri içeren geçici 25. maddenin 5228 sayılı Kanunun 11'inci maddesiyle eklenen I bendinde "Bu madde uyarınca düzeltilen kalemlerin elden çıkarılması halinde, bunlara ilişkin enflasyon düzeltme farkları maliyet bedeli addolunur. Şu kadar ki, amortismanı tâbi olmayan kıymetlerin düzeltilmiş değerinin altında bir bedelle satılması halinde, düzeltilmiş değerle düzeltme öncesi değer arasındaki farka isabet eden zarar, gelir veya kurumlar vergisi matrahının tespitinde dikkate alınmaz." hükmüne açıkça yer verilmişti. 2023 ve müteakip dönemlerde uygulanan/uygulanacak olan enflasyon düzeltmesinde bu tarz bir yasal düzenleme olmadan Tebliğle uygulamaya yön vermek, verginin kanuniliği ilkesiyle bağdaşmamaktadır.

Bu kapsamda dileyen mükellefler ihtirazi kayıtlı beyan hakkını kullanabilecek olsa da düzeltme işlemine tabi tutulmuş olan 2023 hesap dönemi sonuna ait bilançoda yer alan parasal olmayan kıymetlerden amortismanı tabi olmayan kıymetlerin, düzeltilmiş değerlerinin altında bir bedelle satılması halinde, düzeltme sonrası değerle, düzeltme öncesi değer arasındaki farka isabet eden zarar, gelir veya kurumlar vergisi matrahının tespitinde dikkate alınmayacaktır.

Amortismanı tabi olmayan kıymetlerin 2024 yılı için yapılan düzeltme işlemi neticesinde bulunan yeni değerlerin altında bedelle satışında ise 2024 yılından kaynaklı düzeltmeye isabet eden bedel matrahın tespitinde zarar olarak kabul edilecektir.

Buna göre, düzeltilmiş değerle düzeltme öncesi değer arasındaki farka

isabet eden ve gider olarak kabul edilmeyecek zarar tutarının;

- Satış bedelinin 2023 hesap dönemi sonuna ait düzeltme öncesi değerden düşük olması halinde, düzeltme öncesi değerle düzeltilmiş değer arasındaki tutarın tamamı,
- Satış bedelinin 2023 hesap dönemi sonuna ait düzeltme öncesi değer üstünde ancak 2023 hesap dönemi sonuna ait düzeltilmiş değer altında olması halinde ise satış bedeli ile düzeltilmiş değer arasındaki tutar

olarak dikkate alınması gerekmektedir.

Öte yandan, mezkûr Kanunun mükerrer 298 inci maddesinin (A) fıkrasının (5) numaralı bendinde ise; "... Enflasyon düzeltmesine tâbi tutulan değerlerin elden çıkarılması halinde, bunlara ilişkin enflasyon düzeltme farkları maliyet addolunur..." hükmü çerçevesinde, 1/1/2024 tarihinden itibaren yapılacak işlemlerde anılan maddenin uygulanması ve kazancın tespitinde en son düzeltilmiş değerlerin maliyet olarak kabul edilmesi; dolayısıyla enflasyon düzeltmesi yapılmış amortismanı tabi olmayan kıymetlerin iktisadi kıymetin elden çıkarılması halinde, bu işlem neticesinde oluşan kârın/zararın, bu işlemden önce yapılmış en son düzeltme işlemi baz alınarak belirlenmesi, amortismanı tabi olmayan kıymetlerin düzeltilmiş değerinin altında bir bedelle satılması halinde, 2023 hesap dönemi sonu itibarıyla düzeltilmiş değerinin altında kalan kısmının zarar olarak kabul edilmemesi ve 2024 hesap döneminden itibaren yapılan enflasyon düzeltmesi işlemleri çerçevesinde oluşan maliyet artışı nedeniyle bir satış zararı doğması halinde ise bu zararın tamamının mali zarar olarak kabul edilmesi gerekmektedir.

Örnek: Hesap dönemi takvim yılı olan (P) Ltd. Şti. 30/6/2023 tarihinde 100.000,00 TL'ye satın aldığı bir arsayı 10/5/2024 tarihinde 120.000,00 TL'ye satmıştır.

Amortismanı Tabi Olmayan İktisadi Kıymetin Düzeltme Öncesi 31/12/2023 Değeri	100.000,00
Düzeltilme Katsayısı	1,25608
31/12/2023 Tarihli Düzeltilmiş Değeri	125.608,00
Taşıma Katsayısı (1. Geçici Dönem) (Varsayım)	1,06346
31/3/2024 Tarihli Taşınmış Değeri	133.579,08
10/5/2024 Tarihinde Satış Tutarı	120.000,00
Satış Zararı	13.579,08
İndirim Konusu Yapılamayacak Zarar	5.608,00
İndirim Konusu Yapılabilecek Zarar	7.971,08

Buna göre toplam satış zararının; arsanın 31/12/2023 tarihli düzeltilmiş değerinin altında kalan kısmına teka-bül eden 5.608,00 TL'lik zarar beyan-namede kanunen kabul edilmeyen gider olarak dikkate alınacaktır.

Söz konusu arsanın belirtilen tarihte 90.000,00 TL tutarla satılması halinde ise (90.000,00 - 133.579,08=) 43.579,08 TL'lik zararın 31/12/2023 tarihinde yapılan enflasyon düzeltmesinden kaynaklanan 25.608,00 TL'lik kısmı kanunen kabul edilmeyen gider olarak dikkate alınacaktır.

Arsanın 130.000,00 TL'ye satılması durumunda ise (130.000,00 - 133.579,08 =) 3.579,08 TL'lik zararın tamamı kurum kazancının tespitinde indirim konusu yapılabilecektir.



Bu açıklamalar kapsamında amortismanına tabi olmayan bir parasal olmayan kıymetlerin 31.12.2023 tarihinde enflasyon düzeltmesine tabi tutulduktan sonra 2024 yılında zararına satılması halinde, toplam satış zararının; amortismanına tabi olmayan bir parasal olmayan kıymetlerin 31.12.2023 tarihli düzeltilmiş değerinin altında kalan kısmına tekabül eden kısmının beyannamede kanunen kabul edilmeyen gider olarak dikkate alınması gerekmektedir.

3.1. Stoklarda Düzeltme Kaynaklı Zararlarının Ayrıştırılması

Stokların enflasyon düzeltilmesinde gerçek yöntemi kullanan mükellefler mümkün olduğunca inebildikleri kadar alt ayrıma giderek düzeltme işlemini gerçekleştirmeleri gerekmektedir. Toplaştırılmış yöntemleri seçenler ise mümkün olduğunca inebildikleri her bir alt ayırım itibarıyla diledikleri toplulaştırılmış yöntemi kullanmakta serbestteler.

555 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği'nin 53. Maddesi uyarınca, 2023 hesap dönemi sonuna ait bilançoda yer alan parasal olmayan kıymetlerden düzeltme işlemine tabi tutulmuş olan stokların da, düzeltilmiş değerlerinin altında bir bedelle (zararına) elden çıkarılması halinde, düzeltme sonrası değerle, düzeltme öncesi değer arasındaki farka isabet eden zarar, gelir veya kurumlar vergisi matrahının tespitiinde dikkate alınmayacaktır.

Bu sebeple stokların düzeltilmiş değerinin altında satılıp satılmadığının tespiti işletmeler açısından sağlıklı bir stok takibi sistemini zorunlu kılmaktadır. Gerek gerçek yöntemi tercih eden mükellefler gerekse toplulaştırılmış yöntemleri tercih eden mükellefler eğer inebildikleri kadar alt ayırım yapmış iseler stokların düzeltilmiş değerinin altında satılıp

satılmadığını, diğer bir deyişle zararına satış olup olmadığını daha kolay tespit edebilecektir.

Bu kapsamda 31.12.2023 tarihli bilançolarda düzeltmeye tabi stok (ticari mal, hammadde, yarı mamul, mamul) bulunduran işletmelerden 2024 yılı içerisinde brüt satış zararı oluşan (veya oluşacak olan) işletmeler söz konusu zararı, 2023 yılında stoklarda yapılan enflasyon düzeltme işlemi neticesinde ortaya çıkan düzeltme farklarından arındırması gerekecektir.



3.2. Başarısızlıkla Sonuçlanan Ar-Ge Projelerinde Düzeltme Kaynaklı Zararlarının Ayrıştırılması Unutulmamalı

Ar-Ge ve yenilik faaliyetleri kapsamındaki harcamalar "263- Araştırma ve Geliştirme Giderleri Hesabı"nda aktifleştirilmekte olup, Ar-Ge faaliyetleri neticesinde, tescil edilip edilememesine bağlı kalınsızın gayri maddi hak niteliğinde aktifleştirilmesi gereken bir kıymete ulaşılması halinde aktifleştirilen söz konusu harcamaların amortisman yoluyla itfa edilmesi gerekmektedir.

Projelerin tamamlanmasına imkân kalmaması veya projenin başarısızlıkla sonuçlanması nedeniyle herhangi bir iktisadi kıymetin ortaya çıkmadığı durumlarda önceki yıllarda aktifleştirilmiş olan tutarlar projenin başarısızlıkla sonuçlandığı hesap döneminde doğrudan gider yazılabilmektedir.

Mükelleflerin, 2023 hesap dönemi sonu ve izleyen dönemlerde bilançolarında görülen "263- Araştırma ve Geliştirme Giderleri" hesabında takip edilen Ar-Ge harcamaları enflasyon düzeltmesine tabi tutulurken, her bir aya ilişkin harcamanın, gerçekleştiği ay sonu dikkate alınmak suretiyle düzeltme işlemi yapılacaktır.

Diğer taraftan, projelerin tamamlanmasına imkân kalmaması veya projenin başarısızlıkla sonuçlanması nedeniyle herhangi bir iktisadi kıymetin ortaya çıkmadığı durumlarda önceki yıllarda aktifleştirilmiş olan tutarlar projenin başarısızlıkla sonuçlandığı hesap döneminde doğrudan gider olarak dikkate alınacağından, söz konusu giderin 2023 hesap dönemi sonu itibarıyla yapılan enflasyon düzeltmesine ilişkin kısmının gider olarak dikkate alınmaması gerekmektedir.

SONUÇ

Kazançlarını bilanço esasına göre tespit eden işletmelerin 2023 hesap dönemi sonuna ait mali tablolarında yer alan parasal olmayan kıymetler Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 298. maddesinin (A) fıkrası ile Geçici 33. maddesine göre enflasyon düzeltmesine tabi tutulmuş ve düzeltilmiş kıymetler yeni değerleri üzerinden düzeltilmiş bilançolarda yerini almıştır. Enflasyon düzeltmesine tâbi tutulan parasal olmayan kıymetlerin bu yeni değerleri, kıymetin elden çıkarılması halinde, VUK'un mükerrer 298. maddesinin (A) fıkrasının (1) numaralı bendi hükmü uyarınca maliyet olarak dikkate alınacaktır.

Ancak, düzeltme işlemine tabi tutulmuş olan 2023 hesap dönemi sonuna ait bilançoda yer alan parasal olmayan kıymetlerden amortismanına tabi olmayan kıymetlerin, düzeltilmiş değerlerinin altında bir bedelle satılması halinde, düzeltme sonrası değerle, düzeltme öncesi değer arasındaki farka isabet eden zarar, gelir veya kurumlar vergisi matrahının tespitinde indirim konusu yapılamayacaktır.

Bu sebeple 2023 hesap dönemi sonuna ait bilançoda düzeltme işlemine tabi tutulmuş olan emtia, boş arazi-arsa, hisse senetleri, iştirak hisseleri gibi amortismanına tabi olmayan kıymetlerin 2024 veya takip eden dönemlerde satılması ve satıştan zarar doğması durumunda

bu zararın 2023 yılı düzeltmesinden kaynaklı kısımlarının ayrıştırılmasına özen gösterilmesi uygun olacaktır.

Bu konunun 2003 düzeltmesinden farklı olarak Kanunda düzenlenmemiş olmasına rağmen Tebliğ hükmü ile zarar kısıtlaması getirilmesi vergi hukuku açısından kanunilik ilkesine aykırılık teşkil etmektedir. Kanunda kısıtlamaya ilişkin bir hüküm olmamasına rağmen Tebliğ ile vergi sonucu olan düzenleme yapılmış olması nedeniyle, mükelleflerin satıştan doğan zararlarının tamamını vergi matrahlarının tespitinde indirim konusu yapılamamasını gerekçe göstererek ihtirazi kayıtlı beyanname verme seçeneğinin değerlendirilebileceği tabiidir.





GERÇEK KİŞİLERİN ELDE ETTİĞİ EUROBOND GELİRLERİNİN VERGİLENDİRİLMESİ VE BEYAN ZORUNLULUĞU

GİRİŞ

Eurobondlar, yurtdışından kaynak sağlamak amacıyla hazine veya özel sektör kuruluşlarınca döviz cinsinden ihraç edilen uzun vadeli borçlanma araçlarıdır. Uluslararası piyasalarda genellikle USD veya EUR cinsinden ihraç edilmektedir.

Eurobondlardan dönemsel faiz gelirlerinin yanı sıra alım - satım kazancı elde edilmesi de mümkündür. Bireysel yatırımcılar, çeşitli sebeplerle eurobondlara yatırım yapmaktadır.

Mevcut mevzuatımızda bir değişiklik olmaması halinde, 2024 yılında eurobondlardan elde edilen kazanç ve iratların vergilendirilmesi ile ilgili hususları bu yazımıza konu ettik.



1. FAİZ GELİRLERİ

Eurobondun doğrudan ihraç aşamasında alınmış olması halinde faiz gelirin hesabında özellik arz eden bir durum söz konusu değildir.

Öte yandan, eurobondun ikincil piyasada satın alınması, satın alma tarihine kadar işlemiş olan faiz tutarı da satın alma bedelinin içinde yer alabilir. Bu durumda, menkul kıymetin alımından sonraki ilk kupon faizinin hesabında, alım sırasında ödenen "temiz fiyat - kirli fiyat farkı" işlemiş faiz olarak tahsil edilen faiz tutarından düşülür ve kalan tutar vergiye tabi faiz geliri olarak dikkate alınır. Dolayısıyla, alış bedelinin içinde işlemiş faizin bulunması halinde işlemiş faiz tutarı kupon alış bedeli olarak, temiz işlem fiyatı (Temiz Fiyat=Sözleşme fiyatı-İşlemiş faiz) ise tahvilin alış bedeli olarak kabul edilir (257 Seri No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliği). Alışta ödenmiş olan işlemiş faiz, yıllık beyanname doldurulurken gayri safi irattan indirilir.

Bir diğer durum olarak da, ilgili eurobond primli olarak satın alınmış olabilir. Bu durumda, alışta ödenen prim tutarı eurobondun alım tarihinden sonraki kupon ödemelerine paylaştırılarak vergiye tabi faiz gelirin tespitinde indirim olarak dikkate alınır. Menkul kıymetin temiz fiyatı ile nominal bedeli arasındaki fark prim/iskonto tutarıdır. Özetle, kuponlu bir tahvilin satın alınmasında, satın alma bedelinin, nominal bedel ile varsa işlemiş faiz tutarının toplamının üzerinde olması halinde, aşan kısım tahsil edilecek faiz kuponlarının maliyeti

olarak dikkate alınır (257 Seri No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliği).

1.1. Stopaj Uygulaması

Gelir vergisi uygulaması bakımından eurobond faiz gelirleri, menkul sermaye iradı olarak gelir vergisine tabidir. Söz konusu faiz gelirlerinden, ödemeyi yapanlarda Gelir Vergisi Kanunu'nun 94'üncü maddesi kapsamında stopaj yapılması gerekmektedir.

- ▶ Hazine tarafından ihraç edilen eurobondların faiz ödemelerinde (gelirlerinden) %0 oranında stopaj yapılmaktadır.
- ▶ Özel sektör kuruluşlarınca yurtdışında ihraç edilen eurobond faiz ödemelerinde (gelirlerinde), eurobondun vadesine göre farklılaşan oranlarda stopaj oranları söz konusudur. Buna göre;

- » vadesi 1 yıla kadar olanların faiz gelirlerinden %7,
- » vadesi 1-3 yıl arası olanların faiz gelirlerinden %3,
- » 3 yıl ve uzun olanların faiz gelirlerinden %0

Oranında stopaj yapılıyor. Stopaj yoluyla ödenen söz konusu verginin, söz konusu faiz gelirin yıllık beyanname ile beyan edilmesi halinde, beyanname üzerinde hesaplanan gelir vergisinden mahsup edilebilmesi mümkün.

- ▶ Döviz cinsinden kupon faizinin TL karşılığı, kupon tarihindeki Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası döviz alış kuru kullanılarak hesaplanıyor.
- ▶ Eurobondların itfasında anapara ile ilişkin olarak oluşan kur farkları, vergiye tabi gelir olarak dikkate alınmıyor (GVK md. 75/5).

1.2. Beyan Durumu

1.2.1. Tam mükellef gerçek kişiler açısından

Tam mükellef gerçek kişilerce 2024 yılında elde edilen eurobond faiz gelirleri ile beyana tabi diğer kazanç ve iratlar toplamının 230.000,00 TL'yi aşması durumunda, söz konusu faiz gelirinin tamamının yıllık beyanname ile beyan edilmesi gerekiyor. 230.000,00 TL'lik beyan sınırının hesabında, eurobond faiz gelirinin yanı sıra, ticari ve zirai kazanç, serbest meslek kazancı, beyana tabi menkul veya gayrimenkul sermaye iratları ile diğer kazanç ve iratlar toplamı dikkate alınmalıdır.

Yıllık beyannameye söz konusu faiz geliri üzerinden hesaplanan gelir vergisinden, stopaj yoluyla ödenmiş olan verginin mahsubu sonrasında varsa kalan vergi tutarının, 2025 yılı mart ve temmuz aylarında iki eşit taksitte ödenmesi gerekmektedir.

Yabancı devlet ve yabancı şirketlere ait eurobondlardan 2024 yılında elde edilen faiz gelirlerinin 13.000 TL'yi aşması halinde tamamı beyan edilir (G.V.K. madde: 86/1-d).

1.2.2. Dar mükellef gerçek kişiler açısından

Dar mükellef gerçek kişiler tarafından Türkiye'de elde edilmiş olan ve stopaj yoluyla vergilendirilmiş olan menkul sermaye iratları için ayrıca gelir vergisi beyannamesi verilmesi söz konusu değildir (GVK md. 75/2). Bu nedenle, dar mükellef gerçek kişi tarafından elde edilen eurobond faiz gelirleri için ayrıca bir beyanname verilmesi söz konusu olmayıp yapılan stopaj Türkiye açısından nihai vergilemedir.



2. ALIM – SATIM KAZANCI

Eurobondların satışından elde edilen kazançlar "değer artışı kazancı" olarak gelir vergisinin kapsamına girmektedir.

Satıştan elde edilen kazancın hesaplanmasında temel olarak, eurobondun satış anındaki TL cinsinden satış bedeli ile alış bedelinin TL karşılığı arasındaki fark dikkate alınmaktadır ve vergi idaresinin görüşü bu yöndedir. Alış ve satış bedellerinin TL karşılıklarının hesaplanmasında, alış tarihindeki TCMB döviz alış kuru ile satış tarihindeki TCMB döviz alış kuru dikkate alınır. Kazancın hesabında, komisyon, vergi veya diğer masraflar kazancın elde edilmesine satım giderlerin düşülmesi mümkündür.

Satış kazancının hesabında, eurobondun TL cinsinden alış bedelinin, elden çıkarıldığı ay hariç, her ay TÜİK tarafından ilan edilen Yİ-ÜFE artış oranında endekslenmesi sonrasında bulunan tutarı dikkate alınacaktır. Alış ve satış tarihleri arasındaki dönemde Yİ-ÜFE artış oranı %10 ve üzerinde ise, alış bedeli Yİ-ÜFE ile arttırılır, bu süreçte Yİ-ÜFE artış oranı %10'un altında ise; alış bedeli revize edilmez. Bu endekslemede, menkul kıymetin alındığı ay dâhil, satıldığı ay hariç tutulur.

Eurobondların satışından elde edilen kazançların vergilendirilmesi, ilgili borçlanma aracının 01.01.2006 tarihi öncesinde ve sonrasında ihraç edilmiş olmasına bağlı olarak farklılaşmaktadır.

2.1. 2006 yılı öncesi ihraç edilenler

1.1.2006 tarihinden önce ihraç edilmiş olan eurobondlar için 2024 yılında yapılan satıştan doğan kazancın 200.000,00 TL'lik kısmı vergiden istisnadır. Dolayısıyla, kazancın bu tutarı aşması halinde, kazancın bu

istisna tutarını aşan kısmı için yıllık gelir vergisi beyannamesi verilmesi zorunludur.

Alım satım zararlarının kazançlara mahsup edilmesine ilişkin kanun hükmü olmamasına rağmen, bakanlığın 21 Ocak 2003'teki açıklaması ile İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 23 Şubat 2012 tarihli özeldesinde mahsubun yapılabileceği belirtilmiştir. Dolayısıyla, 2022'de, eurobond'ların vadesinden önce satışından elde edilen alım satım kazancının, 58.000 TL'yi aşması durumunda aşan kısmın beyan edilmesi gerekiyor.

2.2. 01.01.2006 tarihi ve sonrasında ihraç edilenler

1 Ocak 2006'dan itibaren ihraç edilmiş olan eurobondların elden çıkarılmasından doğan kazancın, alım bedelinin alım satım tarihleri arasındaki Yİ-ÜFE endeks farkına (%10'un üzerinde olması şartıyla) göre artırılması suretiyle tespiti mümkündür.

Anılan tarihten sonra ihraç edilen eurobondların elden çıkarılmasından doğan kazançlar için kanunda öngörülmesi herhangi bir istisna söz konusu olmayıp, kazancın tutarı ne olursa olsun yıllık beyanname ile beyan edilmesi gerekiyor.

2.3. Kazanç hesabına ilişkin örnek

İkincil piyasadan işlemiş faiziyle birlikte iktisap edilen bir tahvilin, iktisap tarihini takip eden ilk kupon tahsilatından sonra (bir sonraki kupon tahsilatı öncesinde) satılması durumunda, faiz geliri ile alım satım kazancının tespitini aşağıdaki örnek üzerinden açıklamaya çalışalım.

- Eurobondun nominal bedeli: 1.000.000 USD
- Eurobondun satın alma bedeli (kirlili fiyat): 1.050.000 USD

- İktisap tarihine kadar işlemiş faiz tutarı: 40.000 USD
- Eurobondun temiz alış fiyatı (1.050.000 - 40.000): 1.010.000 USD
- Alış primi (1.010.000 - 1.000.000=): 10.000 USD
- İtfaya kadar kalan kupon sayısı: 5
- Kupon başına alış primi (10.000/5=): 2.000 USD
- 6 ayda bir kupon tutarı: 45.000 USD
- Kupon tahsilinden 3 ay sonra satış bedeli: 1.023.500 USD

Buna göre, elde edilen faiz geliri ve alım satım kazancı aşağıdaki şekilde hesaplanacaktır:

- 1) 45.000 USD kupon tahsilatından 40.000 USD işlemiş faizin ve bu kupona tekabül eden 2.000 USD alış priminin düşülmesinden sonra bulunan (45.000 -40.000 -2.000)= 3.000 USD, "faiz geliri" olarak dikkate alınacak. Bu tutar, kupon faizinin tahsil tarihinde geçerli olan TCMB döviz alış kurundan TL'ye çevrilerek gelir hesabı yapılacak. Söz konusu tutar, GVK'nın 86/1-c hükümleri kapsamında varsa beyana tabi diğer gelirlerle birlikte yıllık limit olan 230.000 TL'nin aşılması halinde yıllık beyana dahil edilecektir.

- 2) Tahvilin satış karının hesabı $\{1.023.500 - (1.050.000 - 40.000 - 2.000)\} = 15.500$ USD olarak hesaplanmaktadır. Satış fiyatının belirlenmesinde, işlemiş faiz de dikkate alınmış olmakla birlikte söz konusu farkın tamamı değer artışı kazancı kapsamındadır. Döviz bazında kar görünmekle beraber anılan satıştan elde edilen karın hesabında, temiz alış bedelinin alış tarihinde ki TCMB döviz alış kuruyla TL karşılığı bulunması gerekir. Bu suretle bulunan tutarın, satıştan bir ay öncesine ait Yi-Üfe'nin alıştan bir ay öncesine ait Yi-Üfe'ye bölünmek suretiyle bulunan katsayısı ile (%10'un üzerinde olması şartıyla) artırılması ve bu suretle hesaplanan alış maliyetinin satış bedelinin satış tarihindeki TCMB döviz alış kuru ile bulunan TL karşılığından düşülerek TL cinsinden satış karının/zararının hesaplanması gerekir. Bu hesaplama sonucunda kar çıkması durumunda bu karın tamamının yıllık beyanname ile beyan edilmesi gerekecektir.

SONUÇ

Gerçek kişilerce, yurtdışında ihraç edilen borçlanma araçlarına yatırım yapılması durumunda, bu yatırımlardan elde edilen dönemsel getiriler "menkul sermaye iradı" olarak gelir vergisinin konusuna girmektedir. Ayrıca, söz konusu menkul kıymetlerin satılması halinde satıştan doğan kazanç "değer artışı kazancı" olarak gelir vergisine tabidir.

Eurobondlardan elde faiz gelirlerinin ve değer artışı kazancının hesaplanması özellik arz etmekte olup temel açıklamalar 257 seri nolu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde yapılmıştır. Ayrıca, 1 Ocak 2006 öncesinde ihraç edilmiş olan eurobondlar ile bu tarihten itibaren ihraç edilmiş eurobondlardan elde edilen faiz gelirlerinin gelir vergisi karşısındaki durumu da farklılık arz etmektedir.

2024 yılında bu menkul kıymetlerden elde edilen faiz gelirleri ve alım satım kazançlarının hesaplamasında konunun uzmanlarına başvurulmasını tavsiye ederim.





ORTAKLARA OLAN BORÇLARIN SERMAYEYE İLAVE EDİLMESİ VE VERGİSEL SONUÇLARI

GİRİŞ

Bilindiği üzere Türk Ticaret Kanunu (TTK)'nın 127. maddesi uyarınca şirketlerin sermayeleri ortaklarca nakit olarak veya ayın konulmak suretiyle teşekkül ettirilebilmekte veya artırılabilir. TTK'ya göre ortakların şirketten olan alacakları ancak vadesi gelmiş ise aynı sermaye olarak kabul edilmektedir. Bu kapsamda belirli şartların sağlanması durumunda şirket bilançolarında yer alan ortaklara borçlar hesabının bakiyesi kısmen veya tamamen sermaye artırımında kullanılabilir. Ancak, ayınların şirketlere sermaye olarak konulmasında prensip olarak, asliye ticaret mahkemesi tarafından atanan bilirkişilerce değer biçilmesi gerekmektedir.

Sermaye şirketlerinin tescil edilen sermaye tutarı ile karşılanamayan finansman ihtiyacı kullanılan krediler ile karşılanabildiği gibi kimi zaman da ortaklardan borç almak suretiyle de karşılanabilmektedir. Ortaktan alınan borçlar ile sağlanan finansman kaynakları ile sabit kıymet yatırımları yapılması durumunda ya da büyüyen iş hacmi, enflasyon gibi sebeplerle artan işletme sermayesi ihtiyacında kullanılması durumunda, borcun ortaklara geri ödenmesi uzun zaman alabilmektedir.

İşte bu türden geri ödenmesi zaman alacak olan ya da geri dönmesi mümkün görülmeyen ortaklara olan borçların sermayeye ilavesine ilişkin usullere ve vergisel açıdan sonuçlarına bu çalışmamızda yer vereceğiz.

1. ORTAKLARA OLAN BORCUN SERMAYEYE İLAVESİNE İLİŞKİN USUL VE ŞARTLAR

Üretim faktörleri arasında kabul edilen sermaye, şirketlerin ticaret veya üretim yapabilmesi için sahip olması gereken kaynaklardan biri olup aynı ve nakdi sermaye olarak ikili ayrıma tabi tutulmaktadır. 6102 sayılı TTK'nın 127. maddesine göre anonim şirketlerde nakdi sermaye koyulabileceği gibi aynı sermaye de koyulabilmektedir. Buna göre; üzerlerinde sınırlı aynı bir hak, haciz ve tedbir bulunmayan, nakden değerlendirilebilen ve devrolunabilen, fikri mülkiyet hakları ile sanal ortamlar da dâhil, malvarlığı unsurları aynı sermaye olarak konulabilir. Buna göre, alacaklar ile devrolunabilen ve nakden değerlendirilebilen her türlü değer ticaret şirketlerine sermaye olarak konulabilmektedir. TTK'ya göre ortakların şirketten olan alacakları **ancak vadesi gelmiş ise aynı sermaye olarak kabul edilmektedir**. Hizmet edimleri, kişisel emek, ticari itibar ve vadesi gelmemiş alacakların sermaye olarak konulması mümkün değildir.

TTK'ya göre, aynı sermayenin kabul edilebilmesi için, **esas sözleşmede bilirkişi tarafından belirlenen değerlerle** yer alan taşınmazların tapuya şerh verilmesi, fikri mülkiyet hakları ile diğer değerlerin varsa özel sicillerine kaydedilmeleri, taşınırın güvenilir bir kişiye tevdi edilmesi şart koşulmuştur. Türk Ticaret Kanunu'nun 343. maddesine göre, aynı sermaye olarak kabul edilen ortaklara borçlar

hesabındaki tutarların şirketlere sermaye olarak konulmasında prensip olarak **asliye ticaret mahkemesi tarafından atanan bilirkişilerce** değer biçilmesi gerekmektedir.

Bununla birlikte Gümrük ve Ticaret Bakanlığı, aynı sermaye olarak konulacak mal varlığının, ilgili şirketin ortağı tarafından bu şirkete nakit olarak verilmiş borç (şirketin, kendi ortağına nakit kaynaklı borcu) şeklinde olduğunda, bilirkişi raporu geçerli olabileceği gibi yeminli mali müşavir, serbest muhasebeci mali müşavir ya da denetime tabi şirketlerde denetçinin hazırlayacağı, şirketin ortağına olan nakit kaynaklı borcunun tutarını gösteren ve kaynağının nakit olduğunu ortaya koyan raporun sermaye artışı için yeterli olacağını öngörmüştür.

Bu kapsam Gümrük ve Ticaret Bakanlığı'nın genelgesine göre, ortakların şirketten olan nakit alacaklarının varlığının yeminli mali müşavir veya serbest muhasebeci mali müşavir raporu ile ispatı yeterlidir. Nakit dışında verilen borçtan kaynaklanan ortakların alacakları bakımından yapılacak tespitin ise bilirkişi raporu ile yapılması zorunludur. Bu şartların sağlanması durumunda şirket bilançolarında yer alan ortaklara borçlar hesabının bakiyesinin kısmen veya tamamen sermaye artırımında kullanılması mümkündür.



2. ORTAKLARA OLAN BORCUN SERMAYEYE İLAVESİNİN VERGİSEL ETKİ VE SONUÇLARI

İşletmenin hem hukuksal hem de muhasebe ilkeleri gereği ortaklarından ve ortaklıklarından ayrı bir tüzel kişiliği olduğundan işletme kaynaklarının ortaklara bedelsiz, karşılıksız olarak kullanılması iktisadi, ticari ve teknik icaplara uymamaktadır.

Şirketlerin ortaklarıyla yapmış olduğu borçlandırma işlemleri bir "finansman" hizmeti olarak kabul edilmektedir. Kurumlar Vergisi Kanunu'nda düzenlenen transfer fiyatlandırması hükümleri gereği, Ortaklar Cari Hesabının borç bakiyesine adetlandırma yöntemi ile faiz hesaplanması ve bu faiz gelirlerinin şirketin Kurumlar Vergisi Beyannamesi'ne eklenmesi gerekmektedir. Aksi durumda, transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazanç, Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 11/c maddesi uyarınca, dağıtan açısından kanunen kabul edilmeyen gider (KKEG) niteliğindedir. Dolayısıyla Kurumlar Vergisi Kanunu uyarınca örtülü olarak dağıtılan kazançların, kurum matrahına eklenmesi gerekir. 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununa göre, verilen bu finansman hizmeti KDV'ne tabiidir ve genel oran üzerinden KDV hesaplanmalıdır. Diğer taraftan faiz gelirini elde taraf dar mükellef ise Türkiye'de elde etmiş sayıldığı menkul sermaye iradi gelirlerinden tevkiyat yapılması gerekecektir.

Bununla birlikte, Kurumlar Vergisi Kanunu'nda düzenlenen örtülü sermaye uygulamasında; Kurumların, ortaklarından veya ortaklarla ilişkili olan kişilerden doğrudan veya dolaylı olarak temin ederek işletmede kullandıkları borçların, hesap dönemi içinde herhangi bir tarihte kurumun öz sermayesinin üç katını aşan kısmı, ilgili hesap dönemi için örtülü sermaye kabul edilmektedir.

Örtülü sermaye sayılan borçlar üzerinden hesaplanan faiz, kur farkları ve benzeri giderler bir taraftan kurum kazancının tespitinde gider olarak kabul edilmezken, diğer taraftan da bu tutarlar (kur farkları hariç) hesap döneminin son günü itibarıyla dağıtılmış kâr payı sayılmaktadır. Dolayısıyla örtülü sermaye tanımına giren borçların, gerek ilgili dönem kurum kazancının tespitinde, gerekse kâr dağıtımına bağlı tevkiyat matrahının tespitinde dikkate alınması gerekmektedir.

Bu açıklamalar kapsamında, ilişkili kişilerle yapılan borçlanmalardan kaynaklı finansman hizmetlerindeki KDV yükü ve adet faiz gelirlerinin yaratabileceği vergi yükleri olmakla birlikte, borcu kullanan tarafın örtülü sermaye kapsamında bulunmasına bağlı olarak diğer tarafın gelir olarak yazdığı ve KDV hesapladığı (hazineye intikal ettirdiği) finansman hizmet için ödediği tutarları diğer tarafın gider yazamama, yüklendiği KDV'yi indirim konusu yapamama durumunda kalabilmesi ihtimal dahilindedir. Bu sebeple ortaklara olan borcun sermayeye ilave edilmesi, Kurumlar Vergisi Kanunu'nun transfer fiyatlandırması veya örtülü sermaye uygulamaları dolayısıyla üzerinde yük oluşturan kısıtlamaların ortadan kaldırılmasını sağlayacaktır.

Bununla birlikte, ortaklara olan borçların sermayeye ilave edilmesinin sağladığı çeşitli avantajlar bulunmaktadır olup bu avantajların detaylarına aşağıdaki başlıklarda yer veriyoruz.



2.1. Ortaklara Olan Borcun Sermayeye İlavesi Finansman Gider Kısıtlamasının KKEG Etkisini Sınırlar

Bilindiği üzere 6322 sayılı Kanunun 37'nci maddesiyle 1/1/2013 tarihinden itibaren yürürlüğe girmek üzere 5520 sayılı Kanunun 11'inci maddesinin birinci fıkrasına eklenen (i) bendinde; "Kredi kuruluşları, finansal kuruluşlar, finansal kiralama, faktoring ve finansman şirketleri dışında, kullanılan yabancı kaynakları öz kaynaklarını aşan işletmelerde, aşan kısma münhasır olmak üzere, yatırımın maliyetine eklenenler hariç, işletmede kullanılan yabancı kaynaklara ilişkin faiz, komisyon, vade farkı, kâr payı, kur farkı ve benzeri adlar altında yapılan gider ve maliyet unsurları toplamının %10'unu aşmamak üzere Cumhurbaşkanınca kararlaştırılan kısmı kanunen kabul edilmeyen gider (KKEG) olarak kabul edilmiştir" hükmüne yer verilmiştir.

Ayrıca, madde hükmüne göre Cumhurbaşkanı bu oranı sektörler itibarıyla farklılaştırmaya ve Hazine ve Maliye Bakanlığı hükmün uygulanmasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye yetkili kılınmıştır. Söz konusu yetkiye dayanarak 3490 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı ile 1/1/2021 tarihinden itibaren başlayan vergilendirme dönemi kazançlarına uygulanmak üzere, kurum kazancının tespitinde gider kabul edilmeyecek oran %10 olarak belirlenmiştir.

Bu açıklamalar kapsamında, KVK 11/1-i. Maddesi uyarınca yabancı kaynakları özkaynaklarını aşan kurumlar vergisi mükelleflerinin, aşan kısım sınırlı olmak üzere, yabancı kaynaklara ilişkin faiz, komisyon, vade farkı, kâr payı, kur farkı ve benzeri adlar altında yapılan gider ve maliyet unsurları toplamının %10'luk kısmı, kurum kazancının tespitinde KKEG olarak dikkate alınmaktadır.

Görüldüğü üzere, "Aşan Kısım", yabancı kaynakların öz kaynaklardan fazla olan kısmıdır. Öz kaynaklar ile kasit bilançonun 5'li hesap grubunda yer alan tutarlar toplamı iken; yabancı kaynaklar, bilançonun "kısa vadeli yabancı kaynaklar" ile "uzun vadeli yabancı kaynaklar" toplamı olup işletmelerin belirli bir vade sonunda geri ödemek üzere sağladığı kaynakları ifade etmektedir.

Ortaklara olan borcun sermayeye ilavesi bir taraftan borcu (yabancı kaynakları) azaltırken diğer taraftan özkaynakları artıracığından, yabancı kaynakların özkaynakları aşmasına engel olabilecek ya da aşan kısmı azaltacaktır. Böylece finansman gider kısıtlaması yolu ile kurum kazancının tespitinde KKEG olarak dikkate alınacak borçlanma maliyetleri de azalacak ya da bazı şirketler için hiç olmayabilecektir.

2.2. Ortaklara Olan Borcun Sermayeye İlavesi, Örtülü Sermaye Sayılan Borçlanmaların Tutarını Azaltacaktır

Yukarıda da açıkladığımız üzere, Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 12. maddesinde düzenlenen "örtülü sermaye" müessesesi uyarınca, kurumların ortaklarından veya ortaklarla ilişkili olan kişilerden doğrudan veya dolaylı olarak temin ederek işletmede kullandıkları borçların, hesap dönemi içinde herhangi bir tarihte kurumun öz sermayesinin üç katını aşan kısmının ilgili hesap dönemi için örtülü sermaye sayılacağı belirtilmiştir.

Örtülü sermaye üzerinden ödenen veya hesaplanan faiz, kur farkları ve benzeri giderler kurum kazancının tespitinde gider yazılamamakta, ayrıca örtülü sermaye üzerinden kur farkı hariç, faiz ve benzeri ödemeler veya hesaplanan tutarlar, hesap

döneminin son günü itibarıyla dağıtılmış kâr payı sayılmaktadır.

Ortağa olan borcun sermaye ilavesi ile özsermaye tutarı artacağından, takip eden hesap döneminde örtülü sermaye hesabında dikkate alınacak dönem başı özsermayenin üç katı daha yüksek bir tutar olacak, dolayısıyla işletmenin örtülü sermaye kapsamına girmesindeki eşit yüksek hesaplanacaktır. Bu durum da ilişkili taraflara olan borçların örtülü sermaye sayılacak kısmını azaltacak ya da örtülü sermaye oluşmayacaktır. Diğer taraftan sermayeye ilave edildiği dönemde kapanan borçlar için kanunen kabul edilmeyen gider olarak dikkate alınmak durumunda kalınan ve dağıtılmış kâr payı sayılan faiz ödemelerinin yarattığı verimsiz vergi yükünden kurtulma imkanı yakalanabilecektir.

2.3. Ortaklara Olan Borcun Sermayeye İlavesi Enflasyon Düzeltmesi Uygulamasında Şirketlerin Gider Yazabileceği Kaynak Yaratacaktır

Bilindiği üzere, Vergi Usul Kanunu'nun enflasyon düzeltmesini ihdas eden mükerrer 298'inci maddesinin (A) fıkrası ve Geçici 33'üncü maddesi kapsamında, tüm kurumlar vergisi mükellefleri ile bilanço esasına göre defter tutan gelir vergisi mükellefleri 31.12.2023 tarihli bilançolarındaki ve şartların devam etmesine bağlı olarak müteakip vergilendirme dönemlerinde "Parasal Olmayan Varlıklarını ve Parasal Olmayan İşletme Kaynaklarını" enflasyon düzeltmesine tabi tutmaları gerekmektedir. Bu kapsamda mükellefler, 31.12.2023 tarihli bilançolarını enflasyon düzeltmesi kapsamında güncellemiş olup halihazırda şartların devamına bağlı olarak 2024 hesap döneminde de düzeltme işlemine devam edeceklerdir.

Bilindiği üzere bilançoların enflasyon düzeltmesine tabi tutulması sonucunda parasal olmayan aktif kıymetlerin artışı gelir/kar, parasal olmayan pasif kıymetler ve özkaynakların artışı ise gider/zarar oluşturmaktadır. 31/12/2023 tarihli mali tablolar, enflasyon düzeltmesi şartlarının oluşup oluşmadığına bakılmaksızın enflasyon düzeltmesine tabi tutulmuş, ancak mevzuatta yapılan düzenlemeler uyarınca uzun süre sonra ilk kez yapılan 2023 yılına ilişkin düzeltme işlemlerinde beyan edilecek vergi matrahına etkisi olmamıştır. Bununla birlikte 2024 yılında yapılacak enflasyon düzeltmesi işlemlerinde düzeltme farklarının nihai bakiyesi (648-658 hesapları aracılığıyla) gelir tablosu hesaplarıyla ilişkilendirilerek vergi matrahlarını etkileyecektir.

Ortaklara olan borçlar, parasal bir kıymet olduğu için enflasyon düzeltmesine tabi tutulmamaktadır. Ancak bu borçlarla finanse edilen bir sabit kıymetler enflasyon düzeltmesine tabi tutulmakta ve 2024 yılında sabit kıymetlerde yapılacak enflasyon düzeltmesi sonucu oluşacak değer artışı vergiye esas gelir/kar doğuracak, diğer bir deyişle vergi matrahını artıracaktır. Bilanço yapısı itibarıyla aktif parasal olmayan kıymetlerdeki düzeltmeyi karşılamaya yetmeyecek bir özkaynak yapısına sahip işletmelerde, enflasyon düzeltmesinde sürekli vergiye tabi gelir/kar doğma potansiyeli bulunmaktadır.

Bununla birlikte ortaklara olan borçlar sermayeye ilave edildiği durumda, sermaye artırım tarihinden itibaren bu kaynaklar enflasyon düzeltmesine tabi parasal olmayan bilanço kalemi (tescilli sermaye) haline gelecektir. Bu kaynakların sermaye olarak tescil edilmesinden sonra 2024 yılında enflasyon düzeltmesine tabi tutulduğunda oluşacak düzeltme farkı gider/zarar yaratarak, sabit kıymetlerin enflasyon düzeltmesi sonucu değerinde oluşacak artışın gelir/kar

yazmasından kaynaklı vergi etkisini elimine edebilecek, diğer bir deyişle vergiye esas karı azaltabilecektir. Özkaynak yapısı güçlü olan şirketlerde ise düzeltme işleminden doğacak gider/zarar miktarı artırarak işletmenin diğer faaliyetlerinden doğan gelirlerinin vergi yükünü azaltacak, zarar olan işletmelerde ise ileriye dönük oluşacak vergi varlığını artıracaktır.

3. ORTAKLARA OLAN BORCUN SERMAYEYE İLAVESİNDE NAKDİ SERMAYE İNDİRİMİ UYGULAMASI

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 10/1-ı maddesinde 2015 yılında yapılan düzenleme ile sermaye şirketlerinin kurumlar vergisi matrahı tespit edilirken (Finans, bankacılık ve sigortacılık sektörlerinde faaliyet gösteren kurumlar ile kamu iktisadi teşebbüsleri hariç) ilgili hesap dönemi içinde, ticaret siciline tescil edilmiş olan ödenmiş veya çıkarılmış sermaye tutarlarındaki nakdi sermaye artışları veya yeni kurulan sermaye şirketlerinde ödenmiş sermayenin nakit olarak karşılanan kısmı üzerinden TCMB'nin belirlediği "Bankalarca açılan TL cinsinden ticari kredilere uygulanan ağırlıklı yıllık ortalama faiz oranı" dikkate alınarak, ilgili hesap döneminin sonuna kadar hesaplanan tutarın %50'sinin kurum kazancından indirilebileceği kabul edilmiştir.

Ayrıca Kanunda, bu oranın artırılması veya indirilmesi konusunda Bakanlar Kuruluna/Cumhurbaşkanı'na, belli kriterler dikkate alınmak suretiyle farklılaştırma ve sıfıra kadar indirme veya %100'e kadar artırma; halka açık sermaye şirketleri için halka açıklık oranına göre %150'ye kadar farklı uygulama yetkisi verilmiş ve bu yetkiye istinaden bazı özel indirim oranları belirlenmiştir.

05.07.2022 tarihli Resmi Gazete yayınlanan 7417 Sayılı Kanun 49. maddesi ile KVK'nun 10/1-ı maddesi, "Bu indirimden, sermaye artırımına ilişkin kararın veya ilk kuruluş aşamasında ana sözleşmenin tescil edildiği hesap dönemi ile bu dönemi izleyen dört hesap dönemi için ayrı ayrı yararlanılır. Bu dönemlerde sermaye azaltımı yapılması hâlinde azaltılan sermaye tutarı indirim hesaplamasında dikkate alınmaz." şeklinde değiştirilmiştir.

Dolayısıyla 05.07.2022 tarihine kadar, mükellefler nakdi sermaye artırımındaki faiz indiriminden süresiz yararlanma hakkına sahipken bu tarihten sonra, indirim hakkı, sermaye artırımına ilişkin kararın veya ilk kuruluş aşamasında ana sözleşmenin tescil edildiği hesap dönemi ile bu dönemi izleyen 4 hesap dönemi esas alınarak sınırlandırılmıştır. Düzenlemeye göre, indirimden yararlanma hakkının olduğu süre içinde kazanılan indirim tutarlarından, kazancın yetersizliği nedeniyle ilgili dönemlerde indirim konusu yapılamayan tutarlar, beş yıllık süre dolduktan sonra da indirim konusu edilebilecektir. Bu konuda bir süre sınırlaması öngörülmemiştir.

4 Seri No.lu Kurumlar Tebliği'nin 10.6.1 maddesi uyarınca;

- Sermaye şirketlerine nakit dışındaki varlık devirlerinden kaynaklanan sermaye artışları,
- Sermaye şirketlerinin birleşme, devir ve bölünme işlemlerine taraf olmalarından kaynaklanan sermaye artışları,
- Bilançoda yer alan öz sermaye kalemlerinin sermayeye eklenmesinden kaynaklanan sermaye artışları,
- Ortaklarca veya Kurumlar Vergisi Kanununun 12. maddesi kapsamında ortaklarla ilişkili olan kişilerce kredi kullanılmak veya borç alınmak suretiyle gerçekleştirilen sermaye artışları,



- Şirkete nakdi sermaye dışında hisse senedi, tahvil veya bono gibi kıymetlerin konulması suretiyle gerçekleştirilen sermaye artışları,
- Bilanço içi kalemlerin birbiri içinde mahsubu şeklinde gerçekleştirilen sermaye artışlarının

indirim tutarının hesaplamasında dikkate alınmayacağına ilişkin açıklamalar yapılmıştır.

Kurumlar Vergisi Kanunun 10/1-ı maddesinde indirimden yararlanamayacak sermaye artışlarının neler olduğu tek tek sayılmış ancak sermaye artırımı öncesinde borcun ödenmesi ve sonrasında sermaye artırımı yapılması durumu ile ortaklara olan borcun sermayeye eklenmesi halinde nakdi sermaye artırımı faiz indiriminden yararlanılıp yararlanılamayacağı konusunda açık bir belirleme yapılmamıştır.



Uygulamada nakdi sermaye artırımı öncesi veya sonrasında ortağa olan borcun ödenmesi halinde faiz indiriminden yararlanılıp yararlanılmayacağı konusu belirsizliğini sürdürmekte olup idare ile yargının farklı görüşlerde olduğu görülmektedir.

Öte yandan Kahramanmaraş Vergi Dairesi Başkanlığı'nca verilen 27.01.2020 tarihli özelgede; bilanço içi kalemlerin sermayeye eklenmesi suretiyle gerçekleştirilen nakdi sermaye artırımları dolayısıyla Kurumlar Vergisi Kanununun 10 uncu maddesinin birinci fıkrasının (1) bendinde düzenlenen indirim uygulamasından faydalanılamayacağından, "331-Ortaklara Borçlar" hesabında takip edilen şirket borcunun ortağınza geri ödenmesi ve ödenen bu tutarın ortağınız tarafından sermaye artırımı dolayısıyla kendisine isabet eden taahhüdün yerine getirilmesinde kullanılması halinde, bu tutarla sınırlı olmak üzere Kurumlar Vergisi Kanununun 10 uncu maddesinin birinci fıkrasının (1) bendinde düzenlenen indirim uygulamasından yararlanamayacağı yönünde görüş verilmiştir.

Buna karşılık İstanbul Bölge İdare Mahkemesinin 10.11.2020 tarih ve E: 2020/911 K:2020/1906 sayılı kararında; "ortağa olan borcun ödenmesi sonrasında, ortağın kendi öz kaynağından sermaye taahhüt borcunu ödemesi durumunda, sermaye artışının gerçekleştirilme yönteminin indirimden yararlanmaya engel bir hal teşkil etmediği" kabul edilmiştir.

Kayseri Vergi Dairesi Başkanlığının, ortaklar tarafından şirket banka hesabına nakden yatırılan tutarın ortaklar cari hesabında izlenerek daha sonra sermayeye eklenmesi halinde nakdi sermaye artırımı faiz indiriminden yararlanılıp yararlanılamayacağı konusunda verdiği 12.01.2018 tarih ve 2836 sayılı özel-

gesinde; "bilanço içi kalemlerin birbiri içinde mahsubu şeklinde gerçekleşen sermaye artışları dolaşısıyla Kurumlar Vergisi Kanununun 10. maddesinin birinci fıkrasının (1) bendinde düzenlenen indirim uygulamasından faydalanılması mümkün bulunmamakta olup ortaklar cari hesabında izlenen tutarlar kullanılmak suretiyle gerçekleştirmiş olduğunuz söz konusu sermaye artırımı işlemi nedeniyle anılan indirim uygulamasından yararlanmasının mümkün olmadığı" şeklinde görüş verilmiştir.

Bununla birlikte, Ankara Bölge İdare Mahkemesinin 08.11.2017 tarih ve E: 2017/1362 K: 2017/1898 sayılı kararında ise, "sermaye artırımının tescil edildiği tarihten önce ortak tarafından şirkete verilen borcun sermayeye eklenmesi yoluyla yapılan sermaye artırımının, bilanço içi kalemlerin birbiri içinde mahsubu şeklinde gerçekleştirilen sermaye artışı olarak değerlendirilmesinin mümkün olmadığı ve nakit sermaye artırımı olarak Kanun'da öngörülen indirimden yararlandırılması gerektiği" hükme bağlanmış ve idarenin görüşünün aksine karar verilmiştir.

Bu açıklamalar kapsamında; Kanunda, ortak alacaklarının sermayeye ilavesi ile ilgili herhangi bir kısıtlama olmadığı ve nakdi sermaye indiriminin amacının, şirkete nakit girişinin ve öz kaynağın güçlendirilmesi olduğu göz önüne alındığında ortak alacaklarının sermaye eklenmesi işleminde KVK'nun 10/1-ı maddesinde öngörülen faiz indiriminden yararlanılması gerektiği sonucuna ulaşılmaktadır. Ancak, idarenin özelgeler ortaya koyduğu görüşlerinin bu sonucun aksine olması nedeniyle, cezalı uygulamalarla karşılaşmamak (vergi riski almamak) için bu durumda olan mükelleflerin kurumlar vergisi beyanlarını ihtirazi kayıtla yaparak dava hakkını kullanmaları mümkün bulunmaktadır.

SONUÇ

Üzerlerinde sınırlı aynı bir hak, haciz ve tedbir bulunmayan, nakden değerlendirilebilen ve devrolunabilen, fikrî mülkiyet hakları ile sanal ortamlar da dâhil, malvarlığı unsurları aynı sermaye olarak konulabilir. Buna göre, alacaklar ile devrolunabilen ve nakden değerlendirilebilen her türlü değer ticaret şirketlerine sermaye olarak konulabilecektir.

Türk Ticaret Kanunu'nun 343. maddesine göre, aynı sermaye olarak kabul edilen ortaklara borçlar hesabındaki tutarların şirketlere sermaye olarak konulmasında prensip olarak asliye ticaret mahkemesi tarafından atanan bilirkişilerce değer biçilmesi gerekmektedir.

Bununla birlikte, Gümrük ve Ticaret Bakanlığı'nın genelgesine göre, ortakların şirketten olan nakit alacaklarının varlığının yeminli mali müşavir veya serbest muhasebeci mali müşavir raporu ile ispatı yeterlidir. Bu şartların sağlanması durumunda şirket bilançolarında yer alan ortaklara borçlar hesabının bakiyesinin kısmen veya tamamen sermaye artırımında kullanılması mümkündür.

Çalışmamızda detaylı olarak açıklandığı üzere ilişkili kişilerle yapılan borçlanmalardan kaynaklı finansman hizmetlerindeki KDV yükü ve adat faiz gelirlerinin yaratabileceği vergi yükleri söz konusu olmaktadır. Diğer taraftan borcu kullanan tarafın örtülü sermaye kapsamında bulunmasına bağlı olarak diğer tarafın gelir olarak

yazdığı ve KDV hesapladığı (hazineye intikal ettirdiği) finansman hizmet için ödediği tutarları diğer tarafın gider yazamama, yüklenildiği KDV'yi indirim konusu yapamama durumunda kalabilmesi ihtimal dahilindedir. Bu sebeple ortaklara olan borcun sermayeye ilave edilmesi, Kurumlar Vergisi Kanunu'nun transfer fiyatlandırması veya örtülü sermaye uygulamaları dolayısıyla üzerinde yük oluşturan kısıtlamaların ortadan kaldırılmasını sağlayacaktır.

Bununla birlikte, ortaklara olan borçların sermayeye ilave edilmesinin sağladığı çeşitli vergisel avantajlar da bulunmakta olup bu avantajların detaylarına yukarıdaki açıklamalarımızda detaylı olarak yer verilmiştir.





HALKA ARZ SÜRECİ HAZIRLIKLARI VE VERGİSEL AVANTAJLARI

GİRİŞ

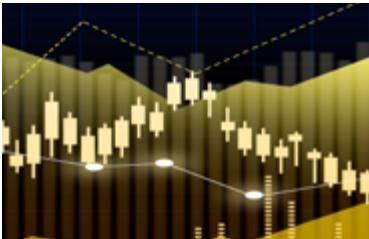
Sürdürülebilir büyüme için, yatırım yapan, üretim yapan, ihracat yapan ve istihdam olanakları sağlayan firmaların finansmana daha kolay ve daha düşük maliyetle erişebilmesi için özkaynaklarını güçlendirmesi gerekmektedir.

Hali hazırda firmalarımız yeni yatırımlar ve artan iş hacmi nedeniyle ihtiyaç duydukları finansmanı ağırlıklı olarak bankacılık sektöründen sağlamakta olup, sermaye piyasalarını yeterince kullanamamaktadır.

Sermaye Piyasası firmalara gerek pay halka arzı gerekse borçlanma aracı ihracı yoluyla kaynak temini konusunda fırsatlar sunmaktadır.

Paylarını halka arz eden ve Borsa'da işlem gören şirketler, uygun finansmanla birlikte, kurumsallaşma, tanınırlık, paylarına likite kazandırma ve bunun yanında vergisel avantaj sağlama imkanına sahip olurlar.

Bu makalemdede, halka arz süreci hazırlıkları hakkında kısaca bilgi vermekle birlikte, borsada ilk defa halka arz olunan kurumlara tanınan vergi indirimleri hakkında bilgi vermeye çalışacağım.



1. HALKA ARZ VE HALKA AÇILMA VE BORSA'DA İŞLEM GÖRMENİN FAYDALARI

Halka arz, sermaye piyasası araçlarının satın alınması için farklı yollarla yapılan genel bir çağrı ve bu çağrının devamında gerçekleştirilen satışlardır. Payların halka arzı ya da bir şirketin halka açılması, sermayesini oluşturan mevcut paylarının veya sermaye artışı yapılarak ihraç edilecek yeni payların halka satılmasıdır.

Halka arz, sadece şirketin mevcut ortaklarının sahip olduğu payların halka satışı veya sadece sermaye artırımını suretiyle yeni çıkarılacak payların satışı yoluyla yapılabileceği gibi her iki yöntem birlikte kullanılarak da yapılabilmektedir.

Şirketler halka açılarak her şeyden önce önemli bir finansman kaynağı olan sermaye piyasalarına erişmiş olurlar. Halka açılma ve Borsa'da işlem görmenin faydaları başlıca şunlardır.

1.1. Finansman Sağlamak

Finansman yöntemi olarak pay halka arzını tercih eden şirketler, finansal borcun aksine geri ödeme yükümlülüğü olmayan ve uzun vadeli kaynak sağlarlar. Ayrıca halka açık ve payları Borsa'da işlem gören şirketler paylarını teminat göstererek bankacılık sisteminden kredi kullanabilme, artan kredibilite sayesinde daha uygun maliyetlerle kredi alabilme ve borçlanma aracı ihraç edebilme im-

kanlarından yararlanmak suretiyle finansman ihtiyaçlarını karşılayabilirler.

Şirketler sadece halka açılmayı ifade eden "birincil halka arz" yoluyla değil, sonrasında Borsa'da işlem görmekteyken yapacakları bedelli sermaye artırımları ya da ikincil halka arzlar yoluyla da finansman imkanı yaratabilirler.

1.2. Paylara Likidite Kazandırmak

Borsa'da işlem gören şirketlerin paylarının organize bir piyasada oluşan fiyatlardan istenilen zamanda alınıp satılabilmesi, ortaklara önemli bir likidite imkanı sağlamaktadır. Bu sayede, sadece ortaklar arasında alım-satımı yapılabilecek paylar, Borsa'da çok sayıda katılımcının yer aldığı şeffaf bir piyasada oluşan fiyattan istenildiği zaman alınıp satılabilir.

1.3. Yurt İçi ve Yurtdışı Tanıtım

Payları Borsa'da işlem gören şirketler, sermaye piyasasının şeffaflık ve kamuya aydınlatma ilkesi çerçevesinde mevzuatta belirlenmiş bilgilerini KAP'a (Kamuyu Aydınlatma Platformu'nda) açıklarlar. Bu bilgileri veri yayın kuruluşları vasıtası ile yurt içi ve yurt dışındaki yatırımcılara sürekli olarak ulaştırılmaktadır.

Şirketler hakkındaki bilgilerin kamuya duyurulması, şirketlerin ve şirket ürünlerinin hem yurt içinde hem de yurt dışında tanınmasına yardımcı

olmaktadır. Yaygın tanınmanın sağladığı avantaj sayesinde, yurtiçi ve yurtdışında bulunan ve aynı sektörde faaliyet gösteren şirketlerle iş birliği ve ortaklık imkanı doğabilmektedir.

1.4. Globalleşme

Halka açılma ile birlikte şirketler yurt dışı sermaye piyasalarına erişebilme, yabancı ülkelerde sermaye piyasası aracı ihraç edebilme ve o ülkelerdeki borsalarda bu araçları kote ettirerek işlem gördürme imkanına kavuşurlar.

Payları Borsa'da işlem gören şirketlerin yabancı ortak bulma ve ortak girişim kurabilme imkanları artmaktadır.

1.5. Kurumsallaşma

Şirketlerin halka açık gelmesi, kurumsallaşmanın sağlanmasında önemli bir etkiye sahiptir. Halka açılma şirketin sorumluluklarını artırmakta ve hesap verebilirlik, şeffaflık, sürdürülebilirlik gibi konular önem kazanmaktadır. Halka açılma sonrasında şirketler kişilerin varlığına bağımlı olmaktan kurtulması ve kendi kurum kültürünü oluşturması kurumsallaşmaya önemli katkı sağlamaktadır.

Şirketlerin halka açılarak sermaye piyasası ve Borsa mevzuatına tabi olmaları, finansal tabloların bağımsız denetimini yaptırımlarını, ortaklarını ve kamuyu düzenli olarak bilgilendirmelerini, kurumsallaşma süreçlerini hızlandırarak profesyonel yönetim imkanlarına daha kısa sürede kavuşmalarını ve şirket ömrünün uzamasını sağlamaktadır.

1.6. Kredibilite

Şirket paylarının Borsa'da işlem görmesi ve kolayca likidite imkanı, bankacılık sektörü nezdinde kredibilitesini artırmakta, paylarını teminat olarak kabul edilebilmesini sağlamakta, kamuyu aydınlatma, bağımsız denetimden geçme, SPK ve Borsa tarafından

denetlemenin getirdiği artan şeffaflık şirkete ilişkin risklerin daha gerçekçi ölçülebilmesi sayesinde ihtiyaç duyulan fonlara daha düşük maliyetli erişim sağlamaktadır.

2. HALKA ARZA HAZIRLIK SÜRECİ

Borsa İstanbul'da işlem görebilmek için halka arz izahnamesinin SPK tarafından onaylanması, şirket paylarının halka arz edilmesi ve sonrasında payların Borsa kotuna alınması gerekmektedir.

Borsa kotuna alınma, işlem görmesi talep edilen payların ilgili şartları taşımaları durumunda Borsa İstanbul Pay Piyasası'nın ilgili pazarında işlem görmesinin kabul edilmesidir.

Şirketlerin halka arz öncesinde aşağıdaki hazırlıkları yapmaları gerekmektedir.

- ▶ Şirket için çalışma grubunun oluşturulması
- ▶ Finansal tabloların bağımsız denetimden geçirilmesi
- ▶ Aracı kuruluş seçimi
- ▶ Esas sözleşme değişikliği ve genel kurul kararı
- ▶ Halka arz fiyatının belirlenmesi

3. HALKA ARZ SÜRECİ

Payların halka arzına onay verilmesi süreci SPK'nın, Borsa'da kota alınma ve işlem görme süreci ise Borsa İstanbul'un incelemesine tabidir.



Şirket paylarının halka arz edilip işlem görmesi için aşağıdaki adımların tamamlanması gerekmektedir.

- ▶ SPK'ya başvuru
- ▶ Borsa İstanbul Grubu'na başvuru
- ▶ SPK ve Borsa İstanbul uzmanlarının şirketi incelemeleri
- ▶ Borsa İstanbul tarafından şirketin işlem görebileceği pazarın belirlenmesi
- ▶ SPK tarafından izahnamenin onaylanması
- ▶ Satış süreci, dağıtım esasları, satış sonuçlarının duyurulması
- ▶ Borsa kotuna alınma ve payların işlem görmeye başlaması

4. BORSA İSTANBUL PAY PİYASASINDA İLK DEFA İŞLEM GÖRMÜK ÜZERE HALKA ARZ EDİLEN KURUMLARDA VERGİ ORANINDA 2 PUAN İNDİRİM UYGULAMASI

Kanun yapıcılar kurumların finansmana daha ekonomik şartlarda ulaşmasını teşvik etmek, aynı zamanda vergi indirim yoluyla kendi kaynaklarının kurum içinde kalmasını sağlayarak kurumların faaliyetlerinin devamını sağlamak noktasında sürekli katkı sağlamak adına Kurumlar Vergisi Kanunu'nda düzenleme yapmıştır. Buna göre, 7256 sayılı Kanun'un 35. maddesiyle, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 32. maddesine aşağıdaki fıkra eklenmiştir.

“(6) Payları Borsa İstanbul Pay Piyasasında ilk defa işlem görmek üzere en az %20 oranında halka arz edilen kurumların (bankalar, finansal kiralama şirketleri, faktoring şirketleri, finansman şirketleri, ödeme ve elektronik para kuruluşları, yetkili döviz müesseseleri, varlık yönetim şirketleri, sermaye piyasası kurumları ile sigorta ve reasürans şirketleri ve emeklilik şirketleri hariç) paylarının ilk defa halka arz edildiği hesap döneminden

başlamak üzere beş hesap dönemi-ne ait kurum kazançlarına kurumlar vergisi oranı 2 puan indirimli olarak uygulanır. İndirimden yararlanılan hesap döneminden itibaren beş hesap dönemi içinde pay oranına ilişkin bu fıkrafta belirlenen şartın kaybedilmesi hâlinde, indirimli vergi oranı uygulanması nedeniyle zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler vergi ziyai cezası uygulanmaksızın gecikme faizi ile birlikte tahsil edilir.”

Söz konusu Kanun maddesi, 01.01.2021 tarihinden, özel hesap dönemine tabi olan mükelleflerde 2021 takvim yılında başlayan özel hesap döneminin başından itibaren elde edilen kazançlara uygulanmak üzere yayımı tarihinde yürürlüğe girmiştir. Bu düzenlemeden yararlanma şartları ve bazı özellikli hususlar aşağıda izah edilmiştir.

4.1. Kurumlar Vergisi Oran İndirimi Uygulamasından Yararlanmanın Şartları

4.1.1. İlk Defa Halka Arz Ediliyor Olmak

Eğer halka arz, halka kapalı bir anonim ortaklık tarafından ilk defa yapılırsa, bu “halka açılma” olarak ifade edilmektedir. Önceden paylarını halka arz etmiş ortaklıkların, paylarını tekrar halka arz etmelerine “ikincil halka arz” denilmektedir.

Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 32/6. maddesi kapsamında 2 puanlık vergi oranı indiriminden faydalanmak isteyen kurumların başlangıçta halka kapalı olması gerekmektedir. Maddenin yürürlük (17.11.2020) tarihinden önce paylarını halka arz etmiş olanların bu indirimden faydalanmalarına olanak bulunmamaktadır.

Örnek 1: Beşiktaş Sportif A.Ş.’nin payları 13.07.2020 tarihinde halka arz edilmiş olup, halka açıklık oranı % 30’dur. Hali hazırda sermayesi 5.000.000 TL

olan Beşiktaş Sportif A.Ş. 2022 yılında 3.000.000 TL’lik sermaye artırımla halka arz edilmiş ve halka açıklık oranı % 56,25 olmuştur.

Beşiktaş Sportif A.Ş.’nin ilk defa halka arz edildiği tarih, indirimli oranda kurumlar vergisi uygulamasının yürürlük tarihi (17.11.2020) öncesine tekabül ettiğinden indirimli oranda kurumlar vergisi uygulamasından yararlanması mümkün bulunmamaktadır.

Başka bir deyişle Kanun’un yayımı tarihinde Beşiktaş Sportif A.Ş. halka kapalı olmadığı için söz konusu indirimden yararlanamayacaktır.

4.1.2. En az %20 Oranında Halka arz gerçekleştirmek

Kurumun ilk defa halka arz edilmesinin yanı sıra halka arzın % 20 oranında gerçekleştirilmesi de gerekmektedir. Bu orana tek seferde başka bir deyişle ilk halka arzda ulaşılması 1 sıra No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği ile şart koşulmaktadır.

% 20’lik halka arz oranının hesabı, mevcut sermayenin halka arz edilen kısmına oranlanması şeklinde yapılacaktır.

Örnek 2: Halihazırda ödenmiş sermayesi 10.000.000 TL olan Ekos Teknoloji A.Ş.’nin 2.000.000 TL’sinin halka arz yoluyla satılması halinde halka arz oranı % 20 (2.000.000 TL /10.000.000 TL) olacaktır.

Bilindiği üzere, şirketler, mevcut sermayeyi temsil eden paylarının bir kısmını ortak satışı şeklinde halka arz edebildiği gibi sermaye artırımlı yola giderek mevcut ortakların yeni pay alma haklarını kısıtlamak suretiyle de halka arzı tercih edebilir veya her iki yöntemi birlikte uygulayabilir.

Sermaye artırımlı yoluna halka arzın tercih edilmesi durumunda % 20’lik oranının hesabında, halka arz edi-

len tutarla birlikte ulaşılan toplam sermaye tutarının dikkate alınması gerekmektedir.

Örnek 3: Hali hazırda sermayesi 5.000.000 TL olan Fenerbahçe Sportif A.Ş. 1.000.000 TL’lik sermaye artırımla halka arz edilmiştir. Bu durumda halka açıklık oranı % 16,6 (1.000.000/6.000.000) olmuştur. Görüldüğü üzere sermaye artırımlı yoluyla halka arz yöntemini uygulayan kurum ilk defa halka arzda % 20 halka arz oranına ulaşamamıştır.

Buna göre, kurumların 01.01.2021 tarihinden itibaren elde edilecek kazançlarına kurumlar vergisi oran indirimi uygulanacak olması halka kapalı kurulların bu tarihten itibaren halka arz edilmesi gerektiği yönünde yorumlanmamalıdır. Keza Kanun yayımı tarihinde yürürlüğe girdiğinden ilk defa halka arzın 17.11.2020 tarihinden sonra gerçekleşmesi gerekmektedir. Konuya ilişkin tebliğ açıklamaları da bu yöndedir.



4.1.3. Beş Hesap Dönemine Ait Kurum Kazançlarına Uygulamak

Borsa İstanbul Pay Piyasasında ilk defa işlem görmek üzere en az % 20 oranında halka arz edilen kurumlarda kurumlar vergisi oranında 2 puanlık indirim, kurumların paylarının ilk defa halka arz edildiği hesap döneminden başlamak üzere beş hesap dönemine ait kurum kazançlarına uygulanacaktır.

Örnek 4: Galatasaray Sportif A.Ş.'nin payları yetkili organının kararı doğrultusunda 10.11.2021 tarihinde Borsa İstanbul Pay Piyasasında işlem görmek üzere ilk defa halka arz olunmuştur.

Söz konusu halka arz işlemiyle birlikte %30 oranında halka açılan Galatasaray Sportif A.Ş.'nin 2021-2025 hesap dönemlerinde elde edeceği kurum kazancına kurumlar vergisi oranı 2 puan indirimli olarak uygulanacaktır. İndirim uygulanacağı dönem 5 hesap dönemi yerine 1+4 yıl olarak da dikkate alınabilir.

Bilindiği üzere, kurumlar vergisi mükelleflerince, cari vergilendirme döneminin kurumlar vergisine mahsup edilmek üzere Gelir Vergisi Kanunu'nda belirtilen esaslara göre ve cari dönemin kurumlar vergisi oranında geçici vergi ödenir. Borsa İstanbul Pay Piyasasında ilk defa işlem görmek üzere en az % 20 oranında halka arz edilen kurumların cari kurumlar vergisi oranında 2 puan indirim uygulanacağından kurumların geçici vergi oranlarında da 2 puanlık oran indirimi uygulanacaktır.

İndirim uygulanacak geçici vergi dönemi en az yılın son üç ayı içinde halka açılmanın gerçekleşmesi halinde 12 dönem, en çok ise yılın ilk üç ayı içinde halka açılmanın gerçekleşmesi halinde 15 dönem olarak dikkate

alınabilmektedir. Önceki geçici vergilendirme dönemlerinde kanuni oran üzerinden hesaplanan geçici vergiler için düzeltme işlemi yapılmayacaktır.

4.1.4. Uygulamadan Yararlanamayacak İşlerle Uğraşan Kurumlardan Olmamak

Bankalar, finansal kiralama şirketleri, faktoring şirketleri, finansman şirketleri, ödeme ve elektronik para kuruluşları, yetkili döviz müesseseleri, varlık yönetim şirketleri, sermaye piyasası kurumları ile sigorta ve reasürans şirketleri ve emeklilik şirketleri indirimli oran uygulamasından yararlanamayacaklardır.

Bu faaliyetlerle iştigal eden kurumlar açık Kanun hükmü gereği, Borsa İstanbul Pay Piyasasında ilk defa işlem görmek üzere en az % 20 oranında halka arz edilen kurumlardan olsalar dahi kazançlarına kurumlar vergisi oran indirimi uygulayamayacaklardır.



4.1.5. En az %20 Oranında Halka Arz Oranını Beş Hesap Dönemi Boyunca Korumak

İndirimli oranlı kurumlar vergisi uygulamasından yararlanabilmesi için en az % 20 oranındaki halka açıklığın, ilk defa halka arzın gerçekleştiği hesap döneminden itibaren beş hesap dönemi boyunca korunması gerekmektedir. Bu şartın ihlal edilmesi halinde indirimli vergi oranı uygulaması nedeniyle zamanında tahakkuk ettirilmemiş vergiler, vergi ziyai cezası uygulanmaksızın gecikme faizi ile birlikte tahsil edilecektir.

Örnek 5: Trabzon Spor A.Ş.'nin payları 13.07.2021 tarihinde halka arz edilmiş olup, halka açıklık oranı % 20'dir. Hali hazırda sermayesi 10.000.000 TL olan Trabzon Spor A.Ş. 01.02.2024 tarihinde 5.000.000 TL sermaye artırım sonucu çıkarılan paylarının halka arz edilmeksizin satışı gerçekleştirmiştir.

Trabzon Spor A.Ş.'nin 2024 yılında halka arz oranının % 13,3 düşmesi nedeniyle % 20 oranında halka arz edilme şartı ihlal edilmiş olmaktadır. İhlal edilen şart dolayısıyla 2021, 2022 ve 2023 hesap dönemlerine ilişkin indirimli vergi oranı uygulaması nedeniyle zamanında tahakkuk ettirilmemiş vergiler, vergi ziyai cezası uygulanmaksızın gecikme faizi ile birlikte tahsil edilecektir.

Diğer taraftan, kurumların ilk defa halka arzın gerçekleştiği hesap döneminden itibaren beş hesap dönemi içerisinde tasfiyeye girmeleri veya devir ya da tam bölünme yoluyla ifisah etmeleri halinde ise indirimli vergi oranı uygulaması nedeniyle zamanında tahakkuk ettirilmemiş vergiler, vergi ziyai cezası uygulanmaksızın gecikme faizi ile birlikte tahsil edilecektir.

Tasfiye, devir veya tam bölünme halinde halka açıklık oranı korunamayacağından % 20 oranında halka arz olma şart ihlal edilmiş olmaktadır.

4.2. İlk Defa Halka Arz Edilen Kurumun Oran İndirimi Uygulanacak Diğer Kazanç Elde Etmesi

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 32. maddesi kurumlar vergisi ve geçici vergi oranını düzenleyen bir maddedir. Madde de makale konumuz dışında da bazı hallerde kurumlar vergisi oranının indirimli uygulanacağı belirtilmektedir. Bu haller, ihracat ve/veya imalat faaliyetlerinden kazanç elde etme durumudur.

Oran indirimi uygulanacak başka bir durum ise yatırım teşvik belgesine bağlanan yatırımlardan elde edilen kazançlardır. Kanun'un 32/A maddesinde, yatırım teşvik belgesine bağlanan yatırımlardan elde edilen kazançlar, yatırımın kısmen veya tamamen işletilmesine başlanılan hesap döneminden itibaren yatırıma katkı tutarına ulaşıncaya kadar indirimli oranlar üzerinden kurumlar vergisine tabi tutulacağı belirtilmiştir.

4.2.1. Üretim Ve İhracat Faaliyetlerinde Bulunulması

Payları Borsa İstanbul Pay Piyasasında ilk defa işlem görmek üzere en az % 20 oranında halka arz edilen kurumların Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 32. maddesinde yer alan indirimli oran kurumlar vergisi uygulanacak faaliyetlerle iştigal etmesi mümkündür.

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 32. maddesinin 6. ve 7. fıkraları aşağıdaki gibidir.

“(7) (Ek:19.01.2022-7351/15 md.) İhracat yapan kurumların münhasıran ihracattan elde ettikleri kazançlarına kurumlar vergisi oranı 5 puan indirimli uygulanır.

(8) (Ek:19.01.2022-7351/15 md.) Sanayi

sicil belgesini haiz ve fiilen üretim faaliyetiyle iştigal eden kurumların münhasıran üretim faaliyetinden elde ettikleri kazançlarına kurumlar vergisi oranı 1 puan indirimli uygulanır. Bu kazançların ihracata isabet eden kısmı için yedinci fıkra hükmüne göre indirimden faydalananlara bu fıkra kapsamında ayrıca indirim uygulanmaz.”

Hem imalat hem de ihracat faaliyetiyle iştigal eden kurumlarda imalat ve ihracat faaliyetlerinden elde edilen kazancın ayrıştırılması ve mükerrer indirim yol açılmaması gerekmektedir. Bu halde, imalat ve ihracat faaliyetinden elde edilen kazanç, faaliyet bazında yalnızca bir kez kurumlar vergisi oran indiriminden faydalananacaktır.

Kanun'un 32/9. maddesinde ise, “yedinci ve sekizinci fıkralardaki indirimli oranlar, bu madde kapsamındaki diğer indirimler uygulandıktan sonraki kurumlar vergisi oranı üzerine uygulanır.” hükmü bulunmaktadır. Bu hüküm, payları Borsa İstanbul Pay Piyasasında ilk defa işlem görmek üzere en az % 20 oranında halka arz edilen kurumların elde ettikleri kazançlara uygulanacak 2 puan kurumlar vergisi oran indiriminin öncelikle uygulanmasını, daha sonra varsa imalat ve/veya ihracat kazançlarından elde edilen kazançlara münhasıran uygulanacak oran indirimlerinin dikkate alınması gerektiğini belirtmektedir.

Bu durumda kurumlar vergisi oran indiriminden faydalanan kurumların imalat ve ihracat faaliyetlerinden kazanç elde etmeleri halinde birden fazla vergi oran indirimi uygulamaları gündeme gelmektedir. Payları Borsa İstanbul Pay Piyasasında ilk defa işlem görmek üzere en az % 20 oranında halka arz edilen kurumlara uygulanacak vergi indirimi, kurumun münhasıran imalat faaliyetlerinden kazanç elde etmesi halinde % 3,

münhasıran ihracat faaliyetlerinden kazanç elde etmeleri halinde ise % 7 olacaktır.

Münhasıran hem imalat hem de ihracat faaliyetlerinden kazanç elde etmesi halinde kazancın ayrıştırılarak % 3 ve % 7 oranının uygulanacağı matrahların ayrı ayrı tespit edilmesi gerekmektedir. İmalat ve ihracat faaliyeti ile birlikte indirimli kurumlar vergisi oranı uygulanmayacak faaliyetlerinden bulunması halinde uygulanacak oran indirimi ayrı ayrı % 2, % 3 ve % 7 olmaktadır.

Kurumların oran indirimi uygulanacakları matrahları belirlerken 1 seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinde izah edilen hususlara dikkate etmeleri gerekmektedir.

Örnek 6: Hazır Giyim sektöründe faaliyet gösteren ve sanayi sicil belgesine haiz Gürmen A.Ş. fiilen her cins ve kalitede kumaşlarla doğal ve suni derilerden konfeksiyon ürünler imali, satışı ile ithalat ve ihracat işleri ile iştigal etmektedir. Gürmen A.Ş.'nin sermayesinin %25'ini temsil eden payları 20.05.2023 tarihinde Borsa İstanbul Pay Piyasasında işlem görmek üzere ilk defa halka olunmuştur. Gürmen A.Ş.'nin 2023 hesap dönemine ilişkin faaliyet sonuçları aşağıdaki gibidir.

Ticari Bilanço Kârı	8.000.000 TL
-Üretim faaliyetinden elde edilen kazanç	2.000.000 TL
-İhracat faaliyetinden elde edilen kazanç	4.000.000 TL
-Diğer Kazançlar (1 puan indirim kapsamında olmayan)	2.000.000 TL
Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler	1.000.000 TL
Kurumlar Vergisi Matrahı	9.000.000 TL

Söz konusu kurum, KVK 32'nci maddesinin altıncı fıkrasında kapsam dışında bırakılan şirketler arasında bulunmadığından, anılan fıkranın yürürlük tarihi olan 17.11.2020 tarihinden sonra halka arz olduğundan ve sermayesinin %25'i halka arz edildiğinden 2023-2027 hesap dönemlerinde elde edeceği tüm kazançları kanuni oran üzerinden 2 puan indirim yapılmak suretiyle vergilendirilecektir. Burada dikkat edilecek husus, söz konusu kurumun halk arz edildiği tarih itibarıyla (20.05.2023) 2023 hesap dönemi birinci geçici vergilendirme dönemi beyan ve ödeme süresi geçmiş olduğundan 2 puanlık indirim ikinci geçici vergilendirme döneminden itibaren uygulanacak olup birinci geçici vergilendirme döneminde kanuni oran üzerinden hesaplanan geçici vergi için düzeltme işlemi yapılmayacak olmasıdır. Ayrıca söz konusu kurumun 2 puanlık indirimden yararlanabilmesi için 2023 ila 2027 hesap dönemlerinde en az %20 halka açıklık oranını koruması ve yine bu dönemde tasfiyeye girmemesi ve devir ya da tam bölünme suretiyle ifisah etmemesi gerekmektedir. Aksi halde indirimli oranda uygulanan kurumlar vergisi nedeniyle zamanında tahakkuk ettirilmemiş vergiler, vergi ziyası cezası uygulanmaksızın gecikme faizi ile birlikte tahsil edilecektir.

Diğer taraftan Gürmen A.Ş.'nin 2023 hesap döneminde ihracat faaliyetinden elde edilen kazançlarına ve üretim faaliyetinden elde edilen kazançlarına KVK 32'nci maddesinin yedinci fıkra kapsamında 5 puan, sekizinci fıkra kapsamında 1 puan indirimli kurumlar vergisi oranı uygulanacaktır. Ancak burada dikkat edilecek husus bu kazançlara uygulanacak 5 puan ve 1 puanlık indirim altıncı fıkra kapsamında 2 puanlık indirimden sonra uygulanabilecek olmasıdır.

Gürmen A.Ş.'nin 20.05.2023 tarihinde gerçekleşen halka arz işleminden dolayı 2023 hesap dönemi kurumlar vergisi matrahının tamamına KVK 32'nci

maddesinin altıncı fıkrası uyarınca kurumlar vergisi oranı 2 puan indirimli %23 (%25-%2) olarak uygulanacaktır.

5 Puan İndirimli Kurumlar Vergisi Oranı Uygulanacak Matrah (İhracat)
[Kurumlar Vergisi Matrahı x (İhracat Faaliyetinden Elde Edilen Kazanç / Ticari Bilanço Kârı)]: $9.000.000 \times (4.000.000 / 8.000.000) = 4.500.000$ TL

1 Puan İndirimli Kurumlar Vergisi Oranı Uygulanacak Matrah (Üretim)
[Kurumlar Vergisi Matrahı x (Üretim Faaliyetinden Elde Edilen Kazanç / Ticari Bilanço Kârı)]: $9.000.000 \times (2.000.000 / 8.000.000) = 2.250.000$ TL

Buna göre Gürmen A.Ş.'nin üretim faaliyeti dolayısıyla 2023 hesap dönemi kurumlar vergisi matrahının 2.250.000'lik kısmına kurumlar vergisi oranı KVK 32'nci maddesinin altıncı fıkrası kapsamında uygulanacak olan 2 puanlık indirimle ilave olarak KVK 32'nci maddesinin sekizinci fıkrası kapsamında ilave 1 puan indirim puanı indirilerek uygulanarak bu kazançlar için kurumlar vergisi oranı %22 (%23-%1), ihracat faaliyeti dolayısıyla 2022 hesap dönemi kurumlar vergisi matrahının 4.500.000 TL'lik kısmına KVK 32'nci maddesinin altıncı fıkrası kapsamında uygulanacak olan 2 puanlık indirimle ilave olarak KVK 32'nci maddesinin yedinci fıkrası kapsamında ilave 5 puan indirim uygulanarak bu kazançlar için kurumlar vergisi oranı %18 (%23-%5) olarak uygulanacaktır. Kurumlar vergisi matrahının kalan 2.250.000 TL'lik kısmına ise KVK 32'nci maddesinin altıncı fıkrası kapsamında 2 puanlık indirim uygulanarak kurumlar vergisi oranı %23 (%25-%2) olarak uygulanacaktır.

Söz konusu bilgiler ışığında Gürmen A.Ş.'nin 2023 hesap dönemi kurumlar vergisi tutarı aşağıdaki gibi olacaktır.

a. Üretim Faaliyetinden Elde Edilen Kazançta İsbet Eden Vergi Tutarı $2.250.000 \times \%22 = 495.000$ TL

b. İhracat Faaliyetinden Elde Edilen Kazançta İsbet Eden Vergi Tutarı $4.500.000 \times \%18 = 810.000$ TL

c. Diğer Kazançlara (1 Puan İndirim Kapsamında Olmayan) İsbet Eden Vergi Tutarı $2.250.000 \times \%23 = 517.500$ TL

2023 Hesap Dönemi Toplam Kurumlar Vergisi: a + b + c 1.822.500 TL

► İndirimli Oranlı Kurumlar Vergisi Uygulanmasaydı Ödenecek Vergi Tutarı $9.000.000 \times \%23 = 2.250.000$ TL
► Mükellefe Sağlanan Vergisel Avantaj $2.250.000 - 1.822.500 = 427.500$ TL

Öte taraftan indirimli oranlı kurumlar vergisi uygulaması ilk defa halka arzın gerçekleştiği hesap dönemi içerisindeki halka arz şartının sağlandığı geçici vergilendirme dönemi itibarıyla uygulanmakta olup evvelce kanuni oran üzerinden vergilendirilmiş geçici kurumlar vergileri bakımından düzeltme işlemi yapılmayacağından Gürmen A.Ş. açısından indirimli oranlı kurumlar vergisi (%23 ikinci geçici vergilendirme dönemi itibarıyla uygulanacaktır. Birinci geçici vergilendirme dönemine ilişkin düzeltme işlemi yapılmayacaktır.

4.2.2. Yatırım Teşvik Belgesi Kapsamında İndirimli Kurumlar Vergisinden Yararlanılması

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 32/A maddesine göre, teşvik belgesine bağlanan yatırımlardan elde edilen kazançlar, yatırımın kısmen veya tamamen işletilmesine başlanılan hesap döneminden itibaren yatırıma katkı tutarına ulaşınca kadar indirimli oranlar üzerinden kurumlar vergisine tabi tutulur. Ayrıca, bu mükelleflerin yatırım teşvik belgesi kapsamındaki yatırımları dolayısıyla yatırım döneminde diğer faaliyetlerden elde ettikleri kazançlarına indirimli kurumlar vergisi uygulanması mümkün bulunmaktadır.

Kanun'un 32/9. maddesinde, "yedinci ve sekizinci fıkralardaki indirimli oranlar, bu madde kapsamındaki diğer indirimler uygulandıktan sonraki kurumlar vergisi oranı üzerine uygulanır." hükmü bulunmaktadır. Bu hüküm, genel indirim oranının uygulanmasından sonra özel indirim oranlarının uygulanacağı anlamına gelmektedir.

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 32/A maddesinde indirimli oran uygulamasında Kanun'un 32/9 maddesindeki gibi bir sıralamadan bahsedilmemektedir. Bu nedenle, öncelikle indirim oranı kazancın muhatap olduğu genel vergi oranı üzerinden hesaplanmalıdır. Çünkü yatırıma yapılacak katkı kazancın üzerindeki vergi yükünden düşülecektir. Genel vergi oranını ise Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 32. maddesinde belirtilmektedir. Vergi oranında yapılacak indirim sonrası ortaya çıkan oranın Kanun'un 32/A maddesi uygulamasında genel vergi oranı olarak dikkate alınması gerekmektedir.

Buna göre, Payları Borsa İstanbul Pay Piyasasında ilk defa işlem görmek

üzere en az % 20 oranında halka arz edilen kurumların yatırım teşvik belgesine bağlanan yatırımlardan kazanç elde etmesi durumunda kazancın başlangıçta muhatap olduğu genel kurumlar vergisi oranının 2023 yılı için % 25 olduğu dikkate alınırsa % 2 oranında indirimle % 23'e düşmektedir. Teşvik belgesine bağlanan yatırımdan elde edilen kazanca ise uygulanacak vergi indirim oranının bu kurumlar için genel vergi oranı olan % 23 üzerinden hesaplanması doğru olacaktır.

Örnek 7: Yeo Teknoloji A.Ş.'nin payları 13.07.2021 tarihinde halka arz edilmiş olup, halka açıklık oranı % 20'dur. Yeo Teknoloji A.Ş. 01.01.2023 tarihinde yatırım teşvik belgesine bağlanan 20.000.000 TL'lik yatırımdan 31.12.2023 tarihi itibarıyla 10.000.000 TL kazanç elde etmiştir. (Vergi indirim oranı: % 50)

Bu durumda Yeo Teknoloji A.Ş.'nin elde etmiş olduğu 10.000.000 TL kazanç % 23 (% 25-% 2) oranı üzerinden % 50 indirim uygulanmak suretiyle % 11,5 (% 23-% 23*% 50) oranında kurumlar vergisine tabi tutulacaktır.

SONUÇ

Yatırım yapan, üreten, ihracat yapan ve istihdam yaratan kurumların finansmana daha kolay ve düşük maliyetle erişiminin sağlanması ve bu sayede özkaynaklarının güçlendirilmesi için Kanun yapımcılar bir takım vergisel teşvikler hayata geçirmektedir. Bu teşviklerden biride, Payları Borsa İstanbul Pay Piyasasında ilk defa işlem görmek üzere en az % 20 oranında halka arz edilen kurumların paylarının ilk defa halka arz edildiği hesap döneminden başlamak üzere beş hesap dönemine ait kurum kazançlarına kurumlar vergisi oranı 2 puan indirimli olarak uygulanmasıdır.

Devlet tarafından belirlenen ekonomik ve mali politikalar kapsamında, gerek sermaye piyasasının gelişmesi ve kurumsallaşması bakımından gerekse üretim ve ihracatın artırılması bakımından indirimli oranlı kurumlar vergisinin mükelleflere önemli vergisel avantaj sağladığı değerlendirilmektedir.





Vergi manevralarınızda
bir adım önde olun,
stratejik hamlelerle
kazanın.





ŞÜPHELİ ALACAK, VAZGEÇİLEN ALACAK VE DEĞERSİZ ALACAKLARIN AYRIMI VE VERGİSEL BOYUTU

GİRİŞ

Ülkemizin var olan ekonomik koşulları gereği işletmeler, faaliyette bulundukları sektörde yer alan benzer işletmelerle rekabet edebilmek ve pazar payını kaybetmemek adına mal ve hizmet satışlarının önemli bir kısmını vadeli olarak gerçekleştirmekte ve söz konusu satışlarına ilişkin ödemelerini daha ileri tarihlerde tahsil edebilmektedirler.

Öte yandan, Türkiye’de ticari ve zirai kazançların vergilendirilmesinde tahakkuk esas geçerli bulunmaktadır. Tahakkuk esasında, ticari ve zirai faaliyetler kapsamında elde edilerek mahiyet ve tutar olarak kesinleşen alacaklar hasılat olarak değerlendirilmekte ve söz konusu alacaklara ilişkin tahsilatın gerçekleşip gerçekleşmediğine bakılmaksızın vergilendirilmektedir. Zira, tahakkuk gelirin mahiyet ve tutar itibarı ile kesinleşmesi olarak kabul edildiği için bu kazancın vergilendirilmesi için tahsil edilmesi şart değildir. Dolayısıyla, bu esas kapsamında henüz tahsil edilmeyen alacaklar da vergi matrahına dahil edilmektedir.

Ancak, işletmeler bahsedilen alacakların tahsilinin şüpheli hale gelmesi veya imkansız olması durumunda kar elde etmedikleri ve hatta zarara uğradıkları faaliyetler neticesinde haksız ve gereksiz bir vergi yüküne maruz kalabilmektedir. Bu durumda tahsil edilemeyen alacaklara ilişkin çeşitli yasal düzenlemelerin yapılması kaçınılmaz görünmektedir. Aksi takdirde, hasılat olarak değerlendirilen

bu tutarların sonradan tahsil edilemeyeceğinin anlaşılması veya tahsilinin şüpheli hale gelmesi durumunda gerçekte tahsil edilemeyen bir gelirin vergiye tabi tutulması gibi bir durum ortaya çıkacaktır.

Dolayısıyla, tahsil edilmemiş ancak tahakkuk ilkesi gereği vergiye tabi tutulmuş gelirlere kaynaklık eden alacakların sonradan tahsilinin şüpheli veya imkansız hale gelmesi durumunda bu tutarların vergi matrahından düşülmesine cevaz verilerek mükelleflerin gerçek kazançları üzerinden vergilendirilmeleri gerekmektedir.

Bu kapsamda, tahsil edilmemiş ancak tahakkuk esasına bağlanarak vergiye tabi tutulmuş gelirlerin belirli şartları taşımaları koşuluyla gider yazılabilmesi ve bazı durumlarda ise zararla itfa edilmek suretiyle mükelleflerin üzerindeki vergi yükünün kaldırılması amacıyla 213 sayılı Vergi Usul Kanunu’nun; 322’nci maddesi ile "Değersiz Alacaklar", 323’üncü maddesi ile "Şüpheli Alacaklar" ve 324’üncü maddesi ile de "Vazgeçilen Alacaklar" müesseseleri ihdas edilmiştir. Bu çalışmamızda yukarıda belirtilen müesseseler ayrıntıları ile irdelenerek özellikli konular üzerinde durulacaktır.



A. TAHSİL EDİLEMİYEN ALACAKLARA İLİŞKİN VERGİ USUL KANUNUNDA YER ALAN DÜZENLEMELER

1. DEĞERSİZ ALACAKLAR

1.1. Genel Esaslar

Değersiz Alacaklar müessesesi 213 sayılı Vergi Usul Kanunu’nun 322’nci maddesinde düzenlenmiş olup, söz konusu maddede: "Kazai bir hükme veya kanaat verici bir vesikaya göre tahsiline artık imkan kalmayan alacaklar değersiz alacaktır. Değersiz alacaklar, bu mahiyete girdikleri tarihte tasarruf değerlerini kaybederler ve mukayyet kıymetleriyle zarara geçirilerek yok edilirler. İşletme hesabı esasına göre defter tutan mükelleflerin bu madde hükmüne giren değersiz alacakları, gider kaydedilmek suretiyle yok edilirler" hükmü yer almaktadır. Bu hükme göre bir alacağın değersiz alacak sayılabilmesi için şu şartları taşıması gerekir;

- 1) Alacak ticari ve zirai kazancın elde edilmesi ve devam ettirilmesi ile ilgili olmalıdır,
- 2) Alacaklı, bilanço veya işletme hesabı esasına göre defter tutan ticari veya zirai kazançla iştigal eden bir işletme olmalıdır,
- 3) Alacağın tahsilinin imkansız hale geldiği yargı kararı veya kanaat verici bir belge ile tevsik edilmelidir.

İlgili maddede belirtilen kanaat verici vesikadan ne anlaşılması gerektiği hususunda kanunda yeterli bir açıklık bulunmamakla birlikte, değersiz alacak kapsamında mükelleflerin tahsil imkanı kalmayan alacaklarını bir belge ile kanıtlamaları gerekmektedir. Alacağın değersiz alacak olarak nitelendirilmesini sağlayacak bu belgenin, tahsil imkansızlığına dair gerçek mahiyeti yansıttığının yanı sıra hukuken kabul edilebilir bir belge olması ve alacağın tahsiline artık imkan bulunmadığını doğru ve tarafsız bir şekilde ortaya koyması gerekir. Uygulamada kanaat verici vesika kabul edilen belgeler şu şekildedir;

- ▶ Alaktan vazgeçildiğine ilişkin olarak mahkeme huzurunda düzenlenmiş belgeler ve tutanaklar,
- ▶ Alaktan vazgeçildiğine ilişkin konkordato sözleşmesi,
- ▶ Borçlunun herhangi bir mal varlığı bırakmaksızın ölümü üzerine mirasçılarının mirası reddettiklerine dair resmi belgeler,
- ▶ Borçlu hakkında verilen gaiplik kararı,
- ▶ Borçlunun ölümü ve mirasçılarının bulunmadığını kanıtlayan resmi soruşturma belgesi,
- ▶ Borçlunun dolandırıcılıktan mahkum olması ve herhangi bir mal varlığı bulunmadığını belgeleyen evraklar,
- ▶ Ticaret mahkemesince borçlu hakkında verilmiş ve ilgili masa tarafından tasfiyeye tutulmuş bulunan iflas kararına ilişkin belgeler,
- ▶ Borçlunun ülkeyi dönmek üzere terk ettiğini belirleyen gazeteler ve bunu doğrulayan resmi makam belgeleri,
- ▶ Borçlunun adresinin saptanamaması nedeniyle icra takibat dosyasının kaldırıldığını gösteren icra memurluğu yazısı,
- ▶ Borçlunun, alacaklı tarafından açılan davayı kazandığına dair mahkeme kararı,

▶ Gerek doğuşu gerekse de vazgeçilmesi bakımından belli ve inandırıcı sebepleri olmak kaydıyla, alaktan vazgeçildiğini gösteren anlaşmalar (alacaklının tek taraflı irade beyanı ile alınmasından vazgeçilen alacakların, değersiz alacak olarak zarar kaydı mümkün bulunmamaktadır).

1.2. Değersiz Alacaklarda Özellikli Durumlar

1.2.1. Aciz Vesikası

Aciz vesikası, 2004 sayılı İcra ve İflas Kanunu'nun 143'üncü maddesinde düzenlenmiş olup; malların paraya çevrilmesi sonunda, alacaklının tamamını ödenmeyen alacaklılara icra dairesi tarafından verilen ve alacağın ödenmemiş olan miktarını gösteren bir belgedir. Bu itibarla aciz vesikası, alacakların değersiz hale geldiğini gösteren belge değil, alacaklının alacağının tahsil edilemeyen kısmı için borçlunun ileride ödeme gücüne sahip olması durumunda doğrudan takip yaptırarak alacağının tahsil edebileceğini gösteren belgedir.

Aciz vesikasının alacaklıya verilmesi durumunda alacak ortadan kalkmadığı gibi, aksine söz konusu alacak, borçluya karşı kuvvetlendirilmiş bir şekilde mevcudiyetini devam ettirmektedir. Bu itibarla, aciz vesikasına bağlanmış olan bir alacağın, değersiz alacak olarak kabul edilebilmesi mümkün değildir. Dolayısıyla, aciz vesikasına bağlı alacak, değersiz alacak olarak değil de, şüpheli alacak olarak değerlendirilerek karşılık ayrılmak suretiyle gider hesaplarına intikal ettirilebilir.



1.2.2. Yurtdışı Alacakların Durumu

Vergi Usul Kanunu'nun 322. maddesinde düzenlenen değersiz alacaklar müessesesinde, yurtdışındaki borçlulardan tahsil edilemeyen alacaklar için herhangi ayrı bir düzenlemeye yer verilmemiştir.

Öte yandan aynı Kanunun, 3'üncü maddesinde yer alan; vergi kanunlarının lafzı ve ruhu ile hüküm ifade ettiği ve lafzın açık olmadığı hallerde vergi kanunlarının hükümleri, konuluşundaki maksat, hükümlerin kanunun yapısındaki yeri ve diğer maddelerle olan bağlantısı göz önünde tutularak uygulanacağı düzenlemesinden hareketle, kanun koyucunun değersiz alacakları düzenleme maksadının, alacağının tahsil edememiş ancak aynı zamanda hasılat hesaplarına kaydedip vergisel yükümlülük altına girmiş olan mükelleflerin mağdur edilmesinin önüne geçilmesinin amaçlandığı anlaşılmaktadır.

Bu kapsamda, bir alacağın değersiz alacak olarak kabul edilebilmesi noktasında söz konusu alacağın yurtiçi ya da yurtdışından kaynaklı olup olmadığının bir önemi bulunmamaktadır. Dolayısıyla, Kanunda belirtilen şartların varlığı halinde yurtdışı alacaklar da değersiz alacak olarak kabul edilebilecek ve zarar kaydedilebilecektir. Zira, konu ile ilgili Gelir İdaresi Başkanlığı'nın vermiş olduğu çeşitli özelgelere de, tahsil edilemeyen ve gerekli şartları sağlayan yurtdışı alacakların da değersiz alacak olarak kabul edilip zarar yazılabileceği yönünde görüşler verilmiştir.

1.3. Değersiz Alacaklarda KDV'nin Durumu

7104 sayılı Kanun ile 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 29/4 maddesinde yapılan değişiklik sonrası, 01.01.2019 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere, VUK'un

322'nci maddesine göre değersiz hale gelen alacaklara ilişkin daha önce hesaplanan ve beyan edilen KDV'nin, alacağın gider veya zarar yazıldığı vergilendirme döneminde indirim konusu yapılabilmesine imkan tanınmıştır.

Dolayısıyla, daha önce mal ve hizmet satışından kaynaklanan ve mal veya hizmet bedeli hasılat kaydedilip, katma değer vergisi tutarı da beyan edilen alacak sonradan değersiz hale geldiğinde, bu alacağa ilişkin KDV tutarı alacağın değersiz hale geldiği hesap döneminde indirim konusu yapılabilir.

Ancak, daha önce Vergi Usul Kanunu'nun 323'üncü maddesine göre şüpheli alacak haline gelen ve karşılık ayrılmak suretiyle gelir veya kurumlar vergisi matrahının tespitinde gider olarak dikkate alınan KDV'nin, alacağın değersiz hale geldiği dönemde indirim konusu yapılabilmesi için gelir veya kurumlar vergisi matrahının tespitinde gelir olarak dikkate alınması gerekmektedir.

2. ŞÜPHELİ ALACAKLAR

2.1. Genel Esaslar

Şüpheli Alacaklar müessesesi 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 323'üncü maddesinde düzenlenmiş olup, söz konusu madde hükmü şu şekildedir: "Ticari ve zirai kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi ile ilgili olmak şartıyla;

- 1) Dava veya icra safhasında bulunan alacaklar;
- 2) Yapılan protestoya veya yazı ile bir defadan fazla istenilmesine rağmen borçlu tarafından ödenmemiş bulunan dava ve icra takibine değmeyecek derecede küçük alacaklar;

şüpheli alacak sayılır.

Yukarıda yazılı şüpheli alacaklar için değerlendirme gününün tasarruf değerine göre pasifte karşılık ayrılabilir. Bu karşılığın hangi alacaklara ait olduğu karşılık hesabında gösterilir. Teminatlı alacaklarda bu karşılık teminattan geri kalan miktara inhisar eder. Şüpheli alacakların sonradan tahsil edilen miktarları tahsil edildikleri dönemde kar-zarar hesabına intikal ettirilir."

Bu düzenlemeye göre, bir alacağın şüpheli alacak olarak kabul edilebilmesi için öncelikle alacağın ticari ve zirai kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi ile ilgili olması gerekmektedir. Bu şartın yanı sıra, alacakların ayrıca dava veya icra safhasında olması veya yapılan protestoya veya yazı ile bir defadan fazla istenilmesine rağmen borçlu tarafından ödenmemiş ve tutar olarak dava ve icra takibine değmeyecek derecede küçük olması gerekmektedir.

Söz konusu maddenin izleyen fıkralarında şüpheli hale gelen alacakların, teminatsız alacak niteliğinde olması ve bu alacakların değerlendirme gününün tasarruf değerine göre pasifte karşılık ayırmak suretiyle gider yazılacağı, karşılığın hangi alacaklara ait olduğunun karşılık hesabında gösterilmesi ve sonradan tahsil edilen şüpheli alacak tutarlarının ise tahsil edildikleri dönemde gelir yazılması gerektiği belirtilmiştir.



2.2. Bir Alacağın Şüpheli Alacak Olarak Değerlendirilebilmesinin Şartları

2.2.1. Alacağın Ticari ve Zirai Kazancın Elde Edilmesi ve İdame Ettirilmesiyle İlgili Olması

Yukarıda bahsedildiği üzere VUK'nun 323'üncü maddesinin 1'inci fıkrasında belirtilen; bir alacağın ticari ve zirai kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi ile ilgili olması gerekliliği, o alacağın şüpheli alacak olarak değerlendirilebilmesinin ön şartı olduğuna işaret etmektedir.

Bu şart, 213 sayılı VUK'na eklenen 2365 Sayılı Kanun'un 55'inci maddesinin gerekçesinde şöyle ifade edilmiştir: "Karşılık ayrılmak suretiyle, zarara intikal ettirilecek alacağın ticari ve zirai faaliyetin elde edilmesi veya idamesi ile ilgili olması, diğer ifade ile alacağın daha önce hasılat hesaplarına intikal ettirilmiş bulunması gerekmektedir..."

Buna göre, bir alacağın ticari ve zirai kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi ile ilgili olduğunun kabul edilebilmesi için, o alacağın daha önce hasılat olarak kayıtlara intikal ettirilmiş olması, yani gelir kaydı yapılmış olması zorunludur. Dolayısıyla, daha önce hasılat kaydı yapılmamış bir alacak için karşılık ayrılması mümkün bulunmamaktadır.

2.2.2. Alacağın Teminatsız Olması

Bir alacağın şüpheli hale geldiğinden hareketle karşılık ayrılabilmesi için, söz konusu alacağın teminatsız bir alacak olması şarttır. Zira, teminata bağlanmış bir alacağın tahsilinin şüpheli hale geldiğini ileri sürüp bu alacağa karşılık ayırmak mümkün bulunmamaktadır. Dolayısıyla, bir

alacağa şüpheli alacak karşılığı ayırabilmek için söz konusu alacağın teminatsız olması şarttır.

Tahsil edilemeyen alacağın bir kısmının teminata bağlanmış olması durumunda ise alacağın teminatsız olan kısmı için karşılık ayırmak mümkündür. Öte yandan, alacağın ne kadarlık kısmının teminatsız kaldığı belli değilse söz konusu alacak için karşılık ayrılamaz. Bu nedenle eğer teminat alacağın tamamını kapsamıyorsa bu takdirde alacağın teminatsız kalan kısmının kesin olarak belirlenmesi gerekmektedir. Aksi takdirde mevcut teminatın alacağın tümünü kapsadığı kabul edilir ve bu alacak için karşılık ayrılması söz konusu olmaz.

2.2.3. Bilanço Esasına Göre Defter Tutulması

Başlangıçta, Vergi Usul Kanunu'nun 323'üncü maddesinde; "... Yukarıda yazılı şüpheli alacaklar için değerlendirme gününün tasarruf değerine göre pasifte karşılık ayrılabilir. Bu karşılığın hangi alacaklara ait olduğu karşılık hesabında gösterilir..." ifadesinin yer alması ve dolayısıyla şüpheli alacakların gider yazılabilmesi için "pasifte karşılık ayrılmasının" zorunlu olması sebebiyle, yalnızca bilanço esasına göre defter tutan mükelleflerin şüpheli alacak karşılığı ayırabilmesi mümkün bulunmakta idi.

7338 sayılı Kanun 35'inci maddesiyle yapılan ve 26.10.2021 tarihinde yürürlüğe giren değişiklik ile işletme hesabına göre defter tutan mükellefler için de bu imkan getirilmiştir. Söz konusu değişiklikte; "İşletme hesabı esasında defter tutan mükellefler, yukarıdaki fıkralar kapsamında tespit edilen şüpheli alacaklarını defterlerinin gider kısmına ve bunlardan sonradan tahsil edilen miktarları ise tahsil edildikleri dönemde defterlerinin gelir kısmına, hangi alacaklara ait olduğunu gösterecek şekilde, kaydedirler" ifadesine yer verilmiştir.

Öte yandan, dönemsellik ilkesinin bir gereği olarak, şüpheli hale gelen bir alacak için karşılığın, alacağın şüpheli hale geldiği tarihte veya en geç ilgili dönemin sonuna kadar ayrılması gerekmektedir. Bu kapsamda, şüpheli hale gelen alacaklar için ayrılan karşılıklar gider olarak dikkate alınabilmektedir. Daha sonradan bu alacaklara ilişkin olarak tahsilat yapılırsa söz konusu tahsilatlar ilgili dönemde gelir kaydedilmelidir.

2.2.4. Alacağın Dava veya İcra Safhasında Olması

Bir alacağın şüpheli alacak haline gelebilmesi için dava veya icra safhasına intikal etmesi temel şart olmakla birlikte, dava için sadece şekli bir müracaatın yapılması alacağın şüpheli sayılması için yeterli olmayıp, bu hususların mahkeme ilamı ve diğer belgeler ile kanıtlanmış olması gerekmektedir.

Öte yandan, dava veya takibin, müracaattan sonra ciddi bir şekilde sürdürülmesi ve izlenmesi gerekmektedir. Aksi takdirde söz konusu alacak, şüpheli alacak olarak kabul edilmez. Zira, Danıştay kararlarına göre de, icra takibine başlanmış borçlular hakkında ödeme emri gönderilmiş olmasına rağmen haciz işlemi yapılmamış ise alacaklar şüpheli alacak vasfını kaybetmektedirler.

2.2.5. Alacağın Dava ve İcra Takibine Değmeyecek Derecede Küçük Olması

İcra takibine değmeyecek derecede küçük alacağın nasıl tespit edileceğine dair başlangıçta Kanunda bir belirleme yer almamaktaydı ve yalnızca 284 Sıra No.lu VUK Genel Tebliği'nde; "dava ve icra takibine değmeyecek derecede küçük alacakların belirlenmesinde her bir kişi veya kurum

itibariyle alacağın takibi için yapılması gereken avukatlık ücreti, noter ve posta masrafı, yargı harcı gibi giderlerin toplamının dikkate alınması gerektiği" açıklamasına yer verilmiş bulunmaktaydı.

Ancak, 7338 sayılı Kanun ile yapılan ve 26.10.2021 tarihinde yürürlüğe giren değişiklik ile "yapılan protesto veya yazı ile bir defadan fazla istenilmesine rağmen borçlu tarafından ödenmeyen 3.000 (üç bin) TL'yi aşmayan alacaklar için şüpheli alacak karşılığı ayrılabilir" hükmü getirilerek dava ve icra takibine değmeyecek derecede küçük alacaklar için belirleme yapılmıştır. Söz konusu tutar her yıl yeniden değerlendirilerek arttırılarak ilgili yıl için yeniden belirlenmektedir (2024 yılı için 14.000,00 TL). Buna göre, belirlenen tutarı aşmayan alacaklar için borçluya protesto çekilerek veya yazı ile bir defadan fazla istenerek şüpheli alacak karşılığı ayırmak mümkün bulunmaktadır.

2.3. Şüpheli Alacaklarla İlgili Özellikli Durumlar

2.3.1. Şüpheli Alacak Karşılığının Ayrılacağı Dönem

Şüpheli alacak karşılığı ayırıp ayırmamak mükelleflerin ihtiyarında olup, bu şarta haiz olan mükellefler diledikleri takdirde karşılık ayırabilmektedirler. Zira, VUK'un 323. Maddesinde yer alan "şüpheli alacaklar için değerlendirme gününün tasarruf değerine göre pasifte karşılık ayrılabilir" düzenlemesi ile söz konusu durumun mükellefin tercihiyle bırakıldığı hüküm altına alınmıştır.

Bu hüküm kapsamında alacağın şüpheli hale geldiği dönemde karşılık ayrılmamış olması; mükellefin tercihiyle karşılık ayırmama yönünde kullandığı ve dolayısıyla dönemsel-

lik ilkesi gereği izleyen yıllarda da karşılık ayrılamayacağı şeklinde değerlendirilmektedir.

Zira, Danıştay'ın konu ile ilgili kararı; "Şüpheli alacaklar için değerlendirme gününün tasarruf değerine göre pasifte karşılık ayrılabilir şeklinde yer alan hükmün, yükümlülerin diledikleri yılda şüpheli alacak karşılığı ayırabilecekleri biçiminde değil, alacağın şüpheli hale geldiği yılda karşılık ayırabilecekleri ya da alacağın değersiz hale geldiği yılda zarara atabilecekleri biçiminde anlaşılması gerekmektedir. Zira şüpheli alacak karşılığı ayırma ve dolayısıyla bunu yıl kazancından düşme tarihinin yükümlülerin ihtiyarına bırakılmasının, onların en çok kar sağladıkları yılda şüpheli alacak karşılığı ayırma yoluna iteceği, bunun ise yasa koyucunun amacına aykırı düşeceği açıktır." şeklindedir. Benzer şekilde Gelir İdaresi Başkanlığı'nın görüşü de, şüpheli hale geldiği dönemde karşılık ayrılmayan alacak için izleyen dönemlerde karşılık ayrılamayacağı yönündedir.

2.3.2. KDV ve ÖTV'nin Durumu

Şüpheli hale gelen alacağın katma değer vergisi için karşılık ayrılıp ayrılamayacağı hususu daha öncesinde uzun süre tartışma konusu olmuştur. Söz konusu tartışma 334 Sıra No.lu VUK Genel Tebliğinde yapılan "Katma değer vergisi, ekonomik faaliyetlerin doğal bir sonucu olarak ortaya çıkan ve işletmenin alışları sırasında ödediği, işletme alacaklarının bir unsurunu teşkil eden ve doğrudan doğruya mal (veya hizmet) tesliminden (veya ifasından) kaynaklanan bir alacaktır. Bu itibarla, katma değer vergisinden kaynaklanan alacak için şüpheli alacak karşılığı ayrılabilmesi; yukarıdaki madde hükmünde yer alan şartların mevcut olması, alacağın ilgili dönemin kayıtlarına girmesi ve katma değer vergisi beyanna-

melerinde beyan edilmesi halinde mümkün olacaktır" açıklaması ile sona erdirilmiş ve şüpheli hale gelen alacaklara ilişkin KDV için de karşılık ayrılabilmesi sağlanmıştır.

Öte yandan, şüpheli hale gelen Özel Tüketim Vergisi alacağına karşılık ayrılabilmesi hususunda Gelir İdaresi, KDV konusundaki uygulamadan farklı bir yaklaşım göstermektedir. Zira, konuya ilişkin Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından ilgili mükellefe verilen 14.04.2014 tarih ve 51421814-135[1-2012/393]- 55 sayılı Özelge'de; "... Buna göre, özel tüketim vergisi ekonomik faaliyetlerin doğal bir sonucu olarak ortaya çıkan ve işletme alacaklarının bir unsurunu teşkil eden ve doğrudan doğruya mal tesliminden kaynaklanan bir alacak olmakla beraber hasılat olarak kayıtlara alınmamaktadır. Bu itibarla, hasılat kaydedilmeyen özel tüketim vergisinden kaynaklanan alacak için şüpheli alacak karşılığı ayrılması da mümkün değildir" şeklinde görüş verilmiştir. İdare tarafından bildirilen bu görüşe göre şüpheli hale gelen ÖTV alacakları için karşılık ayırmak mümkün görünmemektedir.

2.3.3. Kamu Kurumlarından Olan Alacakların Durumu

Şüpheli alacaklara ilişkin VUK'un 323. maddesinde tahsil edilemeyen ve tahsili şüpheli hale gelen alacaklar için borçlunun kimliği hakkında kamu ya da özel sektör olarak ayrı bir düzenleme yapılmamıştır. Söz konusu duruma ilişkin olarak, kamu kurumlarından olan alacakların şüpheli hale gelmesi durumunda karşılık ayrılıp ayrılamayacağı yönünde iki ayrı görüş bulunmaktadır.

Bu görüşlerden ilki; kamu idare ve müesseselerinden olan alacaklar için karşılık ayrılamayacağı, zira, kamu idare ve müesseselerinden olan alacağın tahsil edilemeyip bu yüzden

zarara maruz kalınmasının söz konusu olamayacağı ve haklı durumda bulunan bir alacaklının alacağını her halükarda ileriki bir tarihte tahsil edebileceği yönündeki görüştür. Diğer görüş ise; borçlu tarafın kamu kurumu olmasının karşılık ayrılmasına engel teşkil etmeyeceği ve şartların varlığı halinde kamu kurumlarından olan alacaklar için de şüpheli alacak karşılığı ayrılabilirliği yönündedir.

Konuya ilişkin Gelir İdaresi Başkanlığı'nın verdiği 21.02.2012 tarih ve B.071.GİB.4.06.18.02-32323-7986-282 sayılı Özelge'de de yukarıda yer alan ilk yaklaşım benimsenmiş ve; "... Şüpheli alacak karşılığı ayrılmasındaki temel unsur oluşması beklenen bir zararın varlığıdır. Kamu idare ve müesseselerinden kaynaklanan bir alacağın zamanında tahsil edilememesi durumunda, bu alacağın tahsilinin imkânsız hale geldiği düşünüldükçe ya da tahsili mümkün olamayacağı kanaati ile dönemsellik ilkesi gereği söz konusu alacakların şüpheli alacak olarak değerlendirilip karşılık ayrılması kamu idare ve müesseselerinin borçlarını ödememesi düşünülemeyeceğinden söz konusu olamaz. Yukarıda yer alan hüküm ve açıklamalara göre, şirketinizin kamu kurum ve kuruluşlarından olan alacakları için şüpheli alacak karşılığı ayrılması mümkün değildir" şeklinde görüş verilmiştir. Dolayısıyla bu görüşe göre, kamu kurumlarından olan ve şüpheli hale gelen alacaklar için karşılık ayrılması mümkün bulunmamaktadır.

2.3.4. Verilen Avansların Durumu

Makalenin ilgili kısımlarında da belirtildiği üzere, şüpheli alacak karşılığı ayrılabilmesi için, söz konusu alacağın ticari ve zirai kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi ile ilgili olması ve daha önce hasılat olarak kaydedilmiş olması gerekmektedir. Bu kapsamda, verilen avans ticari veya

zirai kazancın elde edilmesi amacıyla verilmiş bir tutar olduğundan taahhüdün yerine getirilememesi ve geri de alınamaması halinde verilen avansların şüpheli alacak karşılığı ayrılmak suretiyle gider yazılabileceği söylenebilir.

Nitekim, konuya ilişkin GİB tarafından verilen 22.04.2015 tarih ve 64597866 -105 [323-2015] -11212 sayılı özelgesinde ".....ileride yapılacak mal ve hizmet alımları için sipariş avansı niteliğindeki ödemelerin ticari faaliyetin devamı için yapılması ve bu tür ödemelerin Kanunun 323. maddesinde belirtilen şartları haiz olması halinde, bu ödemelerin tahsil edilemediği durumlarda karşılık ayrılması mümkün bulunmaktadır. Bu açıklamalara göre, müşterilerinizle olan cari hesaplara yaptığınız avans mahiyetindeki ödemelerin ticari faaliyetinizin devamı için yapıldığı anlaşıldığından, ticari bir alacak niteliği kazanan bu tür ödemelerin için Vergi Usul Kanununun 323 üncü maddesinde belirtilen diğer şartların da sağlanması halinde bu alacaklar için icra takibine başladığınız veya dava açtığınız yıl karşılık ayırmanız mümkündür." görüşü verilmiştir.

Yukarıda yer verilen özgelgeye paralel olarak, Danıştay 3. Dairesi 2010 yılında verdiği kararda sözleşme ve benzeri nitelikte yazılı belgeye göre ödenmeyen veya geriye dönmeyen avans için karşılık ayrılabilmesi ne hükmetmiştir (E: 2008/3413 K: 2010/3636). Bunun yanı sıra, Danıştay 3. Dairesi aynı konuda 2015 yılında verdiği bir diğer kararda da benzer gerekçelerle geri alınamayan avanslar için şüpheli ticari alacak karşılığı ayrılabilmesi yönünde karar vermiştir (E: 2011/4280 K: 2015/949).

Ancak, karşılık gideri yazılabilmesi için söz konusu avansın ticari ve zirai kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi ile ilgili olması ve daha öncesinde hasılat olarak kaydedil-

miş olması gerektiği hususu göz ardı edilmemelidir.

2.3.5. Yurtdışı Alacaklarının Durumu

Vergi Usul Kanunu'nun şüpheli alacaklara ilişkin 323'üncü maddesinde yer alan düzenlemelerde, yurt dışındaki kişi ve kurumlardan olan alacakların şüpheli hale gelmesi ve bunlar için karşılık ayrılması ile Türkiye'deki kişi ve kurumlardan olan alacaklara karşılık ayrılması arasında herhangi bir fark bulunmamaktadır.

Bu kapsamda, yurt dışındaki müşterilerden kaynaklı ve bedeli döviz cinsinden olan alacak için de ilgili Kanun maddesinde belirtilen şartların yerine getirilmesi halinde karşılık ayrılması mümkün bulunmaktadır. Dolayısıyla, yurt dışındaki kişi ve kurumlardan olan alacaklar için, ilgili ülkenin mahkemelerinde dava açılması veya ilgili ülkenin icra mevzuatı uyarınca icra takibine başlanması halinde karşılık ayrılabilir.

3. VAZGEÇİLEN ALACAKLAR

3.1. Genel Esaslar

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 324'üncü maddesinde düzenlenmiş olan Vazgeçilen Alacaklar müessesesinde yer alan düzenlemede; "Konkordato veya sulh yoluyla alınmasından vazgeçilen alacaklar, borçlunun defterlerinde özel bir karşılık hesabına alınır. Bu hesabın muhteviyatı alacaktan vazgeçildiği yılın sonundan başlayarak üç yıl içinde zararla itfa edilmediği takdirde kar hesabına naklolunur" hükmü yer almaktadır.

Yukarıda yer alan düzenlemeden anlaşılacağı üzere, konkordato veya sulh yoluyla alınmasından vazgeçilen alacaklar, borçlu açısından vazgeçilen alacak, alacaklı yönünden ise

değersiz alacak hükmündedir. Zira, VUK'un 324. maddesinde "konkordato veya sulh yoluyla alınmasından vazgeçilen alacaklar" olarak tanımlanan alacaklar, konkordato veya sulh anlaşmasının dayandığı belgelerin "kanaat verici vesika" olmaları nedeniyle VUK'un 322. maddesine göre değersiz alacak hükmündedir.

Makalenin değersiz alacaklara ilişkin bölümünde belirtildiği üzere, alacağın değersiz hale geldiğini kabul etmek için kazai bir hükme veya kanaat verici bir vesikaya ihtiyaç duyulurken, vazgeçilen alacaklar için Kanun'da alacaklının rızasıyla alacaktan vazgeçtiğine ilişkin başvuru olan konkordato ve sulh yolu yeterli görülmüştür. Öte yandan, vazgeçilen alacağın kesin olması ve bir belge ile tevsik edilmesi gerekmektedir.

Zira, konkordato anlaşmasının belge yönünden, oldukça ayrıntılı ve uzun bir hukuki prosedürü bulunmakta olup, Ticaret mahkemesince onama kararı olmadıkça söz konusu anlaşma hüküm ifade etmemektedir. Alacaktan sulh yoluyla vazgeçilmesi halinde ise 284 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğine göre sulh anlaşmasının noter huzurunda düzenlenmesi veya notere tasdik ettirilmesi gerekmektedir. Bu noktada, Kanun koyucunun sulh yoluyla vazgeçilen alacak için ilave herhangi bir belge aramaması, vazgeçilen alacağın borçlu taraf açısından gelir sayılmasından kaynaklanmaktadır.

Vazgeçilen alacaklar müessesinin Kanunda ayrı bir madde başlığı altında düzenlenip özel bir itfaya tabi tutulmasındaki amaç, zor durumda bulunan borçlu işletmeleri korumak ve mali durumlarını düzeltmeleri konusunda onlara belirli bir süre tanımadır. Bu kapsamda, borçlu için kar hükmünde olan vazgeçilen alacağın, borçlunun defterinde açılacak özel bir karşılık hesabına intikal ettirilip, alacaktan vazgeçildiği yılın sonun-

dan başlanarak üç yıl içinde zararla itfa edilmesi imkanı bulunmaktadır. Bu süre zarfında zararla itfa edilmeyen veya edilemeyen vazgeçilen alacak, üçüncü yılın sonunda doğrudan kar hesabına intikal ettirilerek vergi matrahına dahil edilecektir.

Öte yandan, vazgeçilen alacakların borçlu yönünden kara alınması bakımından bekleme süresi, normal olarak üç yıl olmakla birlikte, daha önce işin terki, ölüm veya kurumlarda devir olması hallerinde, terk, ölüm veya devir tarihi itibarıyla üç yıllık süreye bakılmaksızın kara intikal ettirilmelidir.

Söz konusu düzenlemeye göre, özel bir karşılık hesabında izlenen vazgeçilen alacaklardan kaynaklanan karın, alacaktan vazgeçildiği yılın sonundan başlanarak üç yıllık süre içerisinde oluşacak zararlardan mahsup edilmesi gerekmektedir. Dolayısıyla, vazgeçilen alacaklardan kaynaklanan karın, geçmiş yıllardan kaynaklanan daha önceki zararlardan mahsubu mümkün bulunmamaktadır.

3.2. Vazgeçilen Alacaktaki KDV'nin Durumu

Değersiz alacaklara ilişkin, 7104 sayılı Kanunda yapılan düzenleme ile alacaklı açısından KDV'nin indirimine ilişkin kanun değişikliği yapılmasının yanı sıra, değersiz hale gelen alacağın borçlusu konumunda olan kişiler için de düzenleme yapılmıştır. Buna göre, 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 30. maddesinin 1'inci fıkrasına (e) bendi eklenerek 01.01.2019 tarihinden itibaren, VUK'un 322'nci maddesine göre değersiz hale gelen alacaklara ilişkin olup, alıcı tarafından ödenmeyen KDV tutarının, borçlu mükellefin vergiye tabi işlemleri üzerinden hesaplanan KDV'den indirilemeyeceği hüküm altına alınmıştır.

Bu kapsamda, değersiz hale gelen

alacaklara ilişkin hesaplanan ve beyan edilen KDV, alacağın zarar yazıldığı vergilendirme döneminde alacaklı tarafından indirim konusu yapılabildiğinden, mükerrer vergi indirimine yol açmayacak şekilde, değersiz hale gelen alacaklara ilişkin borçlu tarafından ödenmeyen ve daha önce indirim konusu yapılmış KDV'nin alacağın zarar yazıldığı vergilendirme döneminde beyan edilmesi gerekmektedir.



SONUÇ

Ülkemiz ekonomisi koşullarının bir sonucu olarak işletmeler, ticari hayatta mal ve hizmet satışlarının önemli bir bölümünü vadeli olarak gerçekleştirmektedirler. Öte yandan, vergilendirme açısından ticari kazancın tespitinde tahakkuk esas geçerli bulunmaktadır. Bu esas gereği, mal ve hizmet bedeline ilişkin alacaklar tahsil edilmemiş olsa bile söz konusu tutarlar satıcı tarafından gelir kaydedilmekte ve vergi matrahının tespitinde dikkate alınmaktadır.

Ancak, ticari hayatta mal veya hizmet satışlarına ilişkin alacakların tahsili her zaman mümkün olamamaktadır. Böyle bir durumda işletmeler, kar elde etmedikleri ve hatta zarara uğradıkları faaliyetler neticesinde haksız ve gereksiz bir vergi yüküne maruz kalabilmektedir. Öte yandan, VUK'nun değerleme hükümlerinde vergi matrahının hesabına ilişkin iktisadi kıymetlerin takdir ve tespiti yapılmakta, iktisadi kıymetlerin vergi kanunlarında gösterilen gün ve zamanlarda sahip oldukları kıymetler esas alınmaktadır. Bu itibarla vazgeçilen, değersiz ve şüpheli hale gelen alacakların tespiti ve bu alacakların gider yazılması işlemleri vergi matrahının tespitinde önemli etkiler yaratmaktadır.

Bu kapsamda, işletmelerin daha önce gelir kaydettiği ancak tahsil edemediği bir tutarın vergisini ödeme gibi bir durumla karşı karşıya kalmaması ve vergilemede gerçek mahiyetin esas alınabilmesi için, Vergi Usul Kanunda "Değersiz Alacaklar," "Şüpheli Alacaklar" ve "Vazgeçilen Alacaklar" müesseseleri düzenlenmiştir.

Söz konusu müesseseler yazımızda ayrıntılarıyla açıklanmıştır. Bu kapsamda, alacaklı açısından daha önce hasılat hesaplarına intikal ettirilmiş alacaklardan tahsili imkânsız hale gelenler değersiz alacak olarak bu mahiyeti kazandıkları tarih itibarıyla; şüpheli hale gelmiş olan alacaklar, şüpheli hale geldiği hesap dönemi içerisinde karşılık ayrılmak suretiyle giderleştirilebilmektedir. Vazgeçilen alacaklarda ise, alacaklı olan taraf vazgeçmiş olduğu alacağı ilgili dönemde giderleştirmekte, borçlu taraf ise vazgeçilen alacağı aynı dönemde gelir yazamayıp defterinde özel bir karşılık hesabına almakta ve alacaktan vazgeçildiği yılın sonundan başlamak üzere, üçüncü yıl sonuna kadar ortaya çıkacak olan zararla itfa edebilmektedir. Bu süre zarfında borçlu tarafından zararla itfa edilemeyen kısım ise kar hesabına aktarılmaktadır.



Bilgi ve denge ile
vergi yükünüzü
yönetin, mali
adaleti sağlayın.



GENEL GİDERLER VE ATIK'LER İÇİN ÖDENEN VERGİLERİN İADE HESABINDA GÜNCEL UYGULAMA

GİRİŞ

Bilindiği üzere, KDV iade işlemlerinde genel imal ve genel idare giderleri ile atıklardan iade hesabına pay verilebilmesi için söz konusu inşa veya alımların mutlaka işle bir bağlantısının olması, diğer bir deyişle işle ilgisinin olması, ilişkilendirilmiş olması, atık alımında atık'ın yapılan teslimin oluşturulmasında kullanılması şartı, atık eğer inşa edilmişse aktive alınıp kullanılmaya başlandığı dönemde iade hesabına pay verilmiş olması şartı aranmaktadır.

KDV iade işlemlerinde iade hesabına genel imal ve genel idare giderleri ile Atık alımı veya inşası nedeniyle yüklenilmiş olan KDV'den iade hesabına ne şekilde pay verileceği makalemizin konusunu oluşturmaktadır.



1. GENEL GİDERLERDEN İADE HESABINA NASIL PAY VERİLECEKTİR?

KDV uygulama genel tebliğine göre genel giderler; telefon, kirası, posta, ulaşım, konaklama, akaryakıt, elektrik, su, büro malzemeleri, muhasebe, reklam, temizlik malzemeleri, kira vb. giderlerdir. Kural olarak bir dönemde mükellefe en fazla iade verilebilecek tutar, mükellefin o dönemdeki istisnâli teslim veya hizmet tutarının genel vergi oranı olan %20'sini aşamaz. Bu sınır mükellefin azami iade alabileceği "azami iade edilebilir vergi" sınırıdır. Başka bir deyişle mükelleflerin bir hesap döneminde* istisnâli işlemle ilgili doğrudan yüklenimleri, genel imal ve idare giderleri ile atık imali veya alımı nedeniyle yüklenilen KDV'lerinin toplamı azami iade edilebilir vergi tutarını aşamaz. Bu sınırın aşımı sadece mükelleflerin doğrudan yüklenimlerinin olması ve bu tutarların çok yüksek olması sebebiyle olabilir. Bu durumda da azami iade edilebilir sınırı aşan doğrudan yüklenimlerden kaynaklı iadenin verilebilmesi ancak vergi incelemesi yoluyla olabilir ve iade vergi inceleme raporuyla verilebilir.

Mükelleflerin doğrudan yüklenimlerinin haricinde genel imal veya genel giderleri ile atık imali veya alımı sebebiyle yüklenimler var ise bu durumda iade hesabına pay verilirken öncelikle doğrudan yüklenimler iade hesabına alınır, daha sonra genel imal veya genel idare

giderlerinden mükellefin o dönemdeki istisnâli teslim ve hizmet tutarının teslim veya hizmetlerin aylık kümülatif toplamına oranı dahilinde pay verilir ve daha sonra ise azami iade edilebilir vergi sınırını geçmemek şartıyla kalan tutarda atıklardan pay verilir. Mükellefin doğrudan yüklenimlerinin çok yüksek olması ve azami iade edilebilir vergi sınırının aşılması durumunda genel imal veya idare giderleri ile atık alımı veya inşası nedeniyle yüklenilen vergiden iade hesabına pay verilmez.



Örnek:

İhracat Tutarı: 1.750.000

Teslim ve Hizmetlerin Aylık Kümülatif Toplamı: 2.000.000

Genel Gider KDV'si: 500.000

Oran: $1.750.000 / 2.000.000 = 0,87$
 $500.000 * 0,87 = 435.000$

Mükellef 500.000 TL'lik genel gider KDV'sinin ancak 435.000 TL'sini iade hesabına alabilir.

2. ATİK'LERDEN İADE HESABINA NASIL PAY VERİLECEKTİR?

Bilindiği üzere iade hakkı doğuran işlemle ilgili talep edilecek KDV tutarı;

- a. İade hakkı doğuran işlemin doğrudan girdisini oluşturan mal ve hizmetler,
- b. İade hakkı doğuran işlemle ilgili olan telefon, kırtasiye, posta, ulaşım, konaklama, akaryakıt, elektrik, su, büro malzemeleri, muhasebe, reklam, temizlik malzemeleri, kira vb. genel imal ve genel idare giderlerinden iade hakkı doğuran işleme isabet eden kısım,
- c. İade hakkı doğuran işlemde kullanılan ATİK(Amortismanla Tabi İktisadi Kıymet)'in alımı,

nedeniyle yüklenilen KDV'den oluşmaktadır.

- İade tutarının hesaplanmasında, önce işlemin bünyesine doğrudan giren harcamalar nedeniyle yüklenilen KDV dikkate alınır. Daha sonra ilgili dönem genel imal ve genel idare giderleri için yüklenilen KDV'den pay verilir. Bu şekilde hesaplanan tutarın, azami iade edilebilir KDV tutarını aşmaması halinde, bu tutar ile azami iade edilebilir KDV tutarı arasındaki farka isabet eden tutar kadar ATİK'ler dolayısıyla yüklenilen KDV'den iade hesabına pay verilebilir.
- ATİK nedeniyle yüklenilen KDV'den iade hesabına pay verilebilmesi için, Atik'lerin iade hakkı doğuran işlemlerde kullanılması gerekir.
- ATİK'lerin hem iade hakkı doğuran işlemlerde hem de KDV'ye tabi işlemlerde kullanılması ha-

linde ise pay verilirken KDV'den istisna edilen işlem ve KDV'ye tabi işlem bedellerinin, o dönemdeki toplam işlem bedeli içindeki oranı dikkate alınacaktır.

- Dolayısıyla, aynı dönemde yurt içi teslimlere isabet eden ancak indirim yoluyla giderilemeyen ve devreden KDV tutarı içerisinde yer alan ATİK'ler dolayısıyla yüklenilen KDV'nin ise takip eden dönemlerde iade hesabına dahil edilmesi mümkün bulunmamaktadır. Bu nedenle, ATİK nedeniyle yüklenilen KDV'nin izlendiği bir yardımcı hesabın ayrıca tutulması gerekmektedir. Bu şekilde, iade hakkı doğuran işlemler ile diğer işlemlere ait ATİK nedeniyle yüklenilen KDV'den verilen toplam pay ATİK hesabından düşülecektir.
- Diğer taraftan, ATİK'ler nedeniyle yüklenilen ancak azami iade edilebilir KDV tutarının aşılması nedeniyle ilgili dönemde iade edilemeyen KDV'den, söz konusu ATİK'lerin sonraki dönemlerde de iade hakkı doğuran işlemlerde kullanılması kaydıyla iade hesabına pay verilmesi mümkündür.



SONUÇ

Yukarıda detaylı olarak ifade edildiği üzere, KDV iadesi işlemlerinde genel giderler ve atiklerden kaynaklı olarak iade hesabına pay verirken öncelikle doğrudan yüklenimleri iade hesabına almalı, daha sonra iade edilebilir sınır aşılmıyorsa genel giderlerden oran doğrultusunda pay vermeli ve yine azami iade edilebilir vergi sınırı aşılmıyorsa atiklerden pay vermeli, atiklerden pay verirken eğer hem istisnâli işlemlerde hem de istisnâ dışı işlemlerde atik kullanılmışsa genel giderlerde kullanılan oran üzerinden pay verilmeli, sadece istisnâli işlemlerde atik kullanılmışsa herhangi bir oranlama yapmadan ve azami iade edilebilir iade sınırını aşmadan atikten iade hesabına pay verilmelidir.



Mali dünyanızda sınırları
bizimle genişletin,
global başarıya ulaşın.





E-FATURA VE E-ARŞİV FATURALARDA YAPILAN HATALAR VE DÜZELTME YÖNTEMLERİ

GİRİŞ

Gelir İdaresi Başkanlığı (GİB) tarafından belirlenen yükümlüklerle her yıl çok sayıda şirket E-Fatura ve E-Arşiv Fatura kullanıcısı olmaktadır. Sistemi yeni kullanmaya başlayan şirketlerin ise en sık karşılaştığı sorunların başında e-Fatura ve e-Arşiv Faturalarda iptal ve iade (ret) işlemleridir. Günlük hayatta çok sayıda faturanın düzenlendiği düşünüldüğünde, bazı durumlarda faturaların hatalı düzenlenmiş olması söz konusu olmaktadır. İdare de tabi bu konuyla ilgili çözüm yolları belirlemiş ve mükellefleri bu konuda aydınlatmıştır.

1. FATURA DÜZENLEME SÜRESİ

213 sayılı Vergi Usul Kanununun 229 uncu maddesinde faturanın, satılan emtia veya yapılan iş karşılığında müşterinin borçlandığı meblağı göstermek üzere emtiayı satan veya işi yapan tüccar tarafından müşteriye verilen ticarî vesika olduğu, 231 inci maddesinin (5) numaralı bendinde ise faturanın, malın teslimi veya hizmetin yapıldığı tarihten itibaren azami yedi gün içinde düzenleneceği, bu süre içerisinde düzenlenmeyen faturaların hiç düzenlenmemiş sayılacağı hükme bağlanmıştır.

397 Sıra Nolu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinin (3.) bölümünde, e-Faturanın yeni bir belge türü olmadığı, kağıt fatura ile aynı hukuki niteliklere sahip olduğu açıklandıktan sonra, "e-Fatura Düzenlenmesi ve İletilmesi" başlıklı (5.) bölümünün

üçüncü paragrafında, "Mükellefler e-Fatura düzenlerken, bu Tebliğde belirtilmeyen hususlarda süreler başta olmak üzere Vergi Usul Kanunu ve ilgili diğer kanun ve düzenlemelerde yer alan usul ve esaslara uymak zorundadır." açıklaması yapılmıştır.

Buna göre; faturanın, malın teslimi ve hizmetin ifasından itibaren yedi gün içerisinde düzenlenmesi, söz konusu yedi günlük süre azami süre olduğundan, bu süreye riayet edilmemesi halinde bu süreden sonra düzenlenen faturanın hiç düzenlenmemiş sayılması ve muhatapları hakkında Vergi Usul Kanununda öngörülen cezaların uygulanması icap etmektedir.

2. FATURANIN ELEKTRONİK BELGE OLARAK DÜZENLENMESİ, ELEKTRONİK ORTAMDA İLETİLMESİ, MUHAFAZA VE İBRAZ EDİLMESİNE İLİŞKİN USUL VE ESASLAR

416, 421, 424 ve 433 sıra numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğleri ile değişik 397 sıra numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinde 213 sayılı Vergi Usul Kanununun Maliye Bakanlığına verdiği yetkiye istinaden faturanın elektronik belge olarak düzenlenmesi, elektronik ortamda iletilmesi, muhafaza ve ibraz edilmesine ilişkin usul ve esaslar açıklanmıştır.

397 sıra numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinin;

► 3 üncü bölümünde elektronik fa-

turanın (e-Fatura) yeni bir belge olmadığı, kağıt fatura ile aynı hukuki niteliklere sahip olduğu,

► 5 inci bölümünde faturaların elektronik belge olarak oluşturulması ve gönderilmesinde uyulması gereken format ve standartların <http://www.efatura.gov.tr/> internet adresinde duyurulduğu, Tebliğde belirlenen usul ve esaslar ile söz konusu format ve standartlara uygun olarak düzenlenmeyen, düzenlense dahi e-Fatura Uygulaması aracılığı ile gönderilmeyen veya alınmayan herhangi bir elektronik belgenin, Vergi Usul Kanunu kapsamında düzenlenmiş fatura hükmünde olmadığı,

Mükelleflerin e-Fatura düzenlerken, Tebliğde belirtilmeyen hususlarda süreler başta olmak üzere Vergi Usul Kanunu ve ilgili diğer kanun ve düzenlemelerde yer alan usul ve esaslara uymak zorunda olduğu,

► 9 uncu bölümünde ise Tebliğde yer alan usul ve esaslara aykırı biçimde e-Fatura düzenleyen mükellefler hakkında, işledikleri fiile göre Vergi Usul Kanununda öngörülen cezaların uygulanacağı düzenlemelerine yer verilmiştir.

509 sıra numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği IV.1.1. Genel Olarak' başlıklı bölümünde; "e-Fatura uygulamasına kayıtlı mükelleflerin, bu Tebliğin "V.7." ve "VIII." numaralı bölümlerinde belirtilen istisnai durumlar haricinde, birbirlerine sattıkları mallar ve ifa ettikleri hizmetler için düzenledikleri faturaları e-Fatura olarak göndermeleri ve almaları zorunludur.

e-Fatura uygulamasına kayıtlı olan mükellefler, uygulamaya kayıtlı olmayan mükelleflere yaptıkları mal teslimi ve hizmet ifası için genel hükümler çerçevesinde kağıt ortamdaki fatura (e-Arşiv uygulamasına dahil olanlar/ dahil olma zorunluluğu getirilenler ise uygulamaya dahil oldukları/ zorunluluklarının başladığı tarihten itibaren e- Arşiv Fatura) düzenlemek zorundadırlar." açıklaması yapılmıştır.

Diğer taraftan, 421 sıra numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinin "Sorumluluk ve Cezai Yaptırımlar" başlıklı bölümünde de,

"5.3. Elektronik fatura ve elektronik deftere ilişkin olarak bu Tebliğ ile getirilen zorunluluklara uymayanlar hakkında, Vergi Usul Kanununun ceza hükümleri tatbik olunur.

5.4. Elektronik fatura uygulamasına dâhil olma zorunluluğu getirilen mükellefler elektronik fatura uygulamasına kayıtlı olan diğer mükelleflere kağıt ortamında fatura düzenleyemezler; düzenlemeleri halinde kağıt ortamında düzenlenen bu faturalar hiç düzenlenmemiş sayılır."

düzenlemeleri mevcuttur.

3. E-FATURA VE E-ARŞİV UYGULAMASININ İPTAL VE RED NASIL YAPILIR?

3.1. E-Fatura Neden Reddedilir?

Alıcıya gönderimi yapılan fatura ile ilgili olarak, tarafların faturanın hatalı düzenlenmiş olduğu konusunda aynı fikirde olması ya da fatura içeriğinin muhatabı tarafından kabul edilmediği durumlarda e-Fatura



reddedilir. E-Fatura'nın reddedilmesi durumunda söz konusu faturanın iptali gerçekleşir.

E-Fatura'nın reddine karar verilirse faturanın "Temel e-Fatura" ve "Ticari e-Fatura" senaryolarına göre uygulama farklılık göstermektedir.

Temel e-Fatura, Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından uygulamaya konmuş olan, kağıt fatura ile aynı hukuki niteliklere sahip ve fatura alıcısının sistem üzerinden reddetme olanağı olmayan elektronik fatura senaryosudur.

Ticari e-Fatura ise Temel e-Fatura'dan farklı olarak alıcıya onay ve ret seçeneği sunmaktadır.

3.2. Temel e-Fatura Reddetme Nasıl Yapılır?

Temel e-Fatura senaryosunda, alıcı faturayı sistem üzerinden reddedemez. Müşterinizin, reddi istenen faturaya karşılık bir iade e-Faturası oluşturması ve tarafınıza iletmesi gerekir. Bu işlem her iki faturanın birbirini mahsuplaştırması için yeterlidir.

Diğer bir seçenek alıcı ya da satıcı taraf, e-Fatura'nın iptal işlemi için "e-Fatura İptal Portalı" üzerinden öncelikle fatura numarasını ve faturanın toplam tutarını girmelidir. Bu işlemin mali mühür ile imzalandıktan sonra karşı tarafa "iptal talebi" olarak gönderilmesi ve karşı tarafın talebi onaylaması gerekir. Alıcının talebi onaylaması ile e-Fatura reddedilmiş olur.

3.3. Ticari e-Fatura Reddetme Nasıl Yapılır?

Ticari e-Fatura reddi, faturayı gönderen tarafından yapılamaz. Fatura ancak gönderim yaptığınız müşteriye ait sisteme düştükten sonra 8 gün içinde reddedilmesi durumunda iptal edilebilir. Bu durumda yeni bir

fatura oluşturmadan reddedilen fatura üzerinden düzenleme yapılabilir. Reddedilen e-Fatura sisteminizde iptal edilmiş bir fatura gibi görünür.

3.4. E-Fatura Ret Süresi Kaç Gündür?

Ticari e-Fatura'nın alıcı tarafından reddedilmesi için gerekli süre 8 gündür. 8 gün içinde alıcı herhangi bir işlem ret işlemi yapmazsa fatura otomatik olarak kabul edilir.

3.5. E-Arşiv Faturanın İptali

Vergi Usul Kanununun mükerrer 242 nci maddesinin 2 numaralı fıkrası, 227 nci maddesinin birinci fıkrası ile mükerrer 257 nci maddesinin birinci fıkrasının (3) ve (4) numaralı bentlerinin verdiği yetkilere dayanılarak, 30/12/2013 tarihli ve 28867 (Mükerrer) sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 433 No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğiyle, Vergi Usul Kanunu uyarınca kağıt ortamında düzenlenmek, muhafaza ve ibraz edilmek zorunluluğu bulunan faturanın elektronik ortamda düzenlenmesi ve ikinci nüshasının elektronik ortamda muhafaza ve ibraz edilmesine imkân tanıyan e-Arşiv Uygulamasına ilişkin usul ve esaslar belirlenmiş olup, söz konusu Genel Tebliğ kapsamında elektronik ortamda mali mühür/elektronik imza ile imzalanarak düzenlenen e-Arşiv Faturaları üzerinde sonradan herhangi bir değişiklik yapılması mümkün bulunmamaktadır.

e-Arşiv Faturada yer alan "alıcı ad-soyad/unvan", "vergi kimlik numarası" bilgilerinin hatalı olduğu veya ürünün alıcısına gönderilmesi ne rağmen alıcısına ulaşmadan geri döndüğü durumlarda; bu durumların tevsiki için gerekli belge ya da dokümanların (kargo iade belgeleri vb. tevsik edici belgeler) bulunması ve aynı hesap dönemi içinde olması şartıyla ilgili e-Arşiv Faturaya ait

iptal bilgilerinin e-Arşiv Raporunun "iptal" elemanına(alanına) eklenmesi ile e-Arşiv Faturanın teknik olarak iptal edilmesi mümkündür.

3.6. Alıcısı Tarafından İade Faturası Düzenlenmesi

Alıcısı tarafından iade faturası düzenlenmesi veya vergi mükellefiyeti olmayan nihai tüketiciye gider pusulası düzenlenerek iade işleminin yapılabilirdiği durumlarda; e-Arşiv Faturaların iptal edilmesi veya değiştirilmesi mümkün bulunmayıp söz konusu faturalar geçerli olup, bu belgelerin muhasebe kayıtlarına, beyanlara konu edilmesi gereken hasılat belgeleri olarak dikkate alınması, iade işlemine ilişkin düzenlenen iade faturaları veya gider pusulasının da muhasebe kayıtları ve beyanlar açısından hasılat düzeltici belgeler olarak kullanılması mümkün bulunmaktadır.

3.7. E-Fatura Olarak Düzenlenmesi Gereken Faturanın E-Arşiv Olarak Düzenlenmesi

e-Fatura olarak düzenlenmesi gereken e-Arşiv fatura olarak düzenlenen faturaların hiç düzenlenmemiş sayılması, işlemi doğru bir şekilde yansıtması koşuluyla faturada yazılı mal ve/veya hizmetin teslim edilmemesi anlamına gelmeyeceği gibi, faturaya konu harcamaların tevsi-kinde kullanılmasına da engel teşkil etmeyecektir.

Öte yandan, hiç düzenlenmemiş sayılan söz konusu faturalar için Vergi Usul Kanununun ceza hükümlerinin tatbik olunacağı tabiidir.

e-Fatura ve e-Arşiv ile ilgili İptal ve İtiraz Süreçleri yandaki gibi özetlenebilir.

Süreç	E-Fatura	E-Arşiv Fatura
İptal Süreçleri	Temel E-Fatura E-Fatura İptal ve İtiraz Portalı üzerinden 8 gün içerisinde karşı tarafın onayı ile iptal işlemi gerçekleştirilebilir. Ticari E-Fatura Ticari e-faturalar ise, 'Ret Uygulama Yanıtı' aracılığıyla 8 gün içerisinde reddedilebilir. 8 günlük sürenin aşılmasının ardından Ret Uygulama Yanıtı üzerinden işlem yapılması mümkün değildir.	E-Arşiv uygulaması iptal işlemleri mükellef tarafından kullanılan e-belge yararlanma türüne (Özel Entegratör, GİB Portal veya doğrudan entegrasyon) göre yapılabilmektedir.
İtiraz Süreçleri	Temel E-Fatura Harici yöntemlerle (Noter, KEP, taahhütlü mektup ve telgraf) 8 gün içerisinde yapılır. Ticari E-Fatura Ret Uygulama Yanıtı aracılığıyla 8 gün içerisinde veya Harici yöntemlerle (Noter, KEP, taahhütlü mektup ve telgraf) 8 gün içerisinde yapılır. Faturaya haricen itiraz edilmesi halinde itiraza ilişkin bilgilerin e-fatura iptal ve itiraz portalı üzerinden Gelir İdaresi Başkanlığı'na bildirilmesi gerekir. 8 günlük sürede itiraz edilmeyen faturanın içeriği, 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu uyarınca alıcısı tarafından kabul edilmiş sayılır.	E-Arşiv Fatura'ya itiraz işlemleri harici yöntemlerle (Noter, KEP, taahhütlü mektup ve telgraf) 8 gün içerisinde yapılmalıdır. Faturaya haricen itiraz edilmesi halinde itiraza ilişkin bilgilerin e-belge uygulamalarından yararlanma türüne göre türüne (Özel Entegratör, GİB Portal veya doğrudan entegrasyon) Gelir İdaresi Başkanlığı'na bildirilmesi gerekir.
İade Faturası	Yukarıda tarif edilen iptal ve itiraz süreçlerine ek olarak, alıcılar mevzuattaki kurallar dahilinde iade faturası da düzenleyebilirler.	

SONUÇ

E-Arşiv faturaların nasıl iptal edildiği veya itiraz edileceği hususunda GİB'in yayınlamış olduğu e-Arşiv fatura iptal/itiraz kılavuzuna "[https://ebelge.gib.gov.tr/dosyalar/e-Arsiv-Uygulamalari-Iptal-Ihtar-Itiraz-Bildirim-Kilavuzu V.1.0.pdf](https://ebelge.gib.gov.tr/dosyalar/e-Arsiv-Uygulamalari-Iptal-Ihtar-Itiraz-Bildirim-Kilavuzu-V.1.0.pdf)" adresinden ulaşabilirsiniz.

GİB'in yayınladığı e-Fatura İptal, İhtar/İtiraz Bildirim Kılavuzuna "[https://ebelge.gib.gov.tr/dosyalar/kilavuzlar/eFatura-Iptal-Ihtar-Itiraz-Bildirim-Kilavuzu V.1.1.pdf](https://ebelge.gib.gov.tr/dosyalar/kilavuzlar/eFatura-Iptal-Ihtar-Itiraz-Bildirim-Kilavuzu-V.1.1.pdf)" adresinden ulaşabilir, iptal itiraz işlemlerinin nasıl yapıldığını öğrenebilirsiniz.

e-Fatura ve E-Arşiv faturaları için iptal ve itiraz ile ilgili aşamalarda 8 günlük süreye dikkat edilmelidir.



BİNEK OTO GİDER KISITLAMASI VE ENFLASYON DÜZELTMESİNİN ETKİLERİ

GİRİŞ

İşletmelerin kullandıkları binek otomobillerle ilgili olarak 27.05.2020 tarihli ve 31137 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 311 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği’nde, binek araçlara ait amortisman, kiralama, faiz, yakıt ve bakım onarım gibi giderler hakkında bazı düzenlemeler yapılmıştı. Bu kapsamda vergi matrahının tespitinde gider olarak yazılabilecek amortisman tutarlarında yıllar itibarıyla değişiklikler olmuştur. 2023 yıl sonunda hayatımıza giren enflasyon muhasebesi uygulamasıyla da şirket aktifine kayıtlı binek otomobillere ait amortisman uygulamasında tereddüt edilen bazı hususlar ortaya çıkmıştır.

Bu yazımızda 2024 yılında binek otomobillere uygulanan gider kısıtlaması ve enflasyon düzeltmesinin binek otomobiller üzerindeki etkilerini incelemeye çalışacağız.



1. BİNEK OTOMOBİLİN TANIMI

2918 sayılı Karayolları Trafik Kanununun 3. maddesinde otomobil: “Yapısı itibarıyla, sürücüsü dahil en fazla 9 oturma yeri olan ve insan taşımak için imal edilmiş bulunan motorlu taşıt” olarak tanımlanıyor.

197 sayılı Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanununun 2. maddesinde otomobil: “Yapısı itibarıyla, sürücüsü dahil en çok 8 oturma yeri olan ve insan taşımak için imal edilmiş bulunan motorlu araçtır” şeklinde tanımlanmaktadır.

3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanununa ekli 1 sayılı listenin 9. Maddesinde ise doğrudan bir tanım yer almamakla beraber, Türk Gümrük tarife cetveline atıfta bulunularak, “87.03 pozisyonundaki binek otomobilleri ve esas itibarıyla insan taşımak üzere imal edilmiş diğer motorlu taşıtlar (87.02 pozisyonuna girenler hariç) (steysin vagonlar ve yarış arabaları dahil). [(Yalnız binek otomobilleri, steysin vagonlar, yarış arabaları, arazi taşıtları, jipler, vb., motorlu karavanlar, elektrik, gaz, güneş enerjili vb. motorlu taşıtlar, “8703.10.11.00.00 özellikle kar üzerinde hareket etmek için dizayn edilmiş sıkıştırma ateşlemeli içten yanmalı pistonlu motorlu olanlar (dizel veya yarı dizel) veya kıvılcım ateşlemeli içten yanmalı pistonlu motorlu taşıtlar”, “8703.10.18.00.00 diğerleri”] [Ambulanslar, mahkum taşımaya mahsus arabalar, para arabaları, cenaze arabaları, itfaiye öncü

arabaları gibi özel amaçla yapılmış motorlu taşıtlar hariç” ifadelerine yer vermektedir.

Görüldüğü gibi mevcut kanunlarımızda doğrudan binek otomobil tanımı yapılmamakta olup, üç farklı kanunu değerlendirdiğimizde ve piyasada mevcut uygulamalarda göz önünde bulundurulduğunda, Türk Gümrük Tarife Cetvelinin 87.03 pozisyonunda yer alan, ambulanslar, mahkûm taşımaya mahsus arabalar, para arabaları, cenaze arabaları, itfaiye öncü arabaları gibi özel amaçla yapılmış motorlu taşıtların dışında kalan insan taşımak amacıyla kullanılan motorlu taşıtları olarak tanımlanabiliriz.

2. BİNEK OTOMOBİLLERE AİT KİRA BEDELLERİ İLE TAMİR, BAKIM, YAKIT VE BENZERİ CARİ GİDERLERE İLİŞKİN SINIRLAMA ENFLASYON MUHASEBESİNİN ETKİLERİ

Yapılan düzenleme ile kiralık araçlara ait aylık kira bedellerine ilişkin gider yazılabilecek tutara sınırlama getirilmiş ve aylık kira bedeline ilişkin gider yazılabilecek aylık üst sınır, 2024 yılı için KDV hariç 26.000 Türk lirası olarak belirlenmiştir.

Diğer taraftan KDV Kanununun 30’uncu maddesinin birinci fıkrasının (d) bendi uyarınca, gelir ve kurumlar vergisi yönünden kazancın tespitinde indirimi kabul edilmeyen giderler dolayısıyla ödenen KDV, hesaplanan KDV’den indirilememektedir. Bu kap-

samda, binek otomobillerin kiralanması durumunda, kira bedellerinin ilgili yıl için belirlenen azami tutarı aşması halinde, aşan kısma ait KDV, ilgili dönemdeki hesaplanan KDV'den indirilemeyeceği gibi gelir ve kurumlar vergisi matrahının tespitinde de gider olarak dikkate alınmayacaktır.

Günlük yapılan binek otomobil kiralamalarda gün hesabına göre hesaplama yapılması gerekmektedir. Örneğin aylık kira bedeli 30.000TL olan bir otomobil için 8 günlük bir kiralama söz konusu olduğunda $26.000\text{TL}/30\text{gün} \times 8\text{ gün} = 6.933,33\text{ TL}$ lik kısım ve bu tutara tekabül eden KDV indirimine konu edilebilecektir. Aşan kısımlar kanunen kabul edilmeyen gider olarak beyan edilecektir.

Kiralamalarla ilgili KDV'den istisna olan banka ve sigorta şirketleri gibi faaliyetler yürüten işletmelerde de kiralamaya ilişkin olarak safi kazancın tespitinde gider yazılabilecek tutar KDV dahil 26.000 TL olarak belirlenmiş olup bu tutarı aşan kısım kanunen kabul edilmeyen gider olarak dikkate alınacaktır.

Ticari uygulamalarda kira bedeline ait faturanın kira sözleşmesi kapsamında peşin düzenlenmesi uygulaması ile karşılaşılabilmektedir. Bu durumda kira gideri dönemsellik ilkesi gereği tek seferde gider yazılamayacağı için gelecek aylara teka-bül eden kira giderleri 180 Gelecek Aylara Ait Giderler Hesabında takip edilmesi gerekmez.

555 No.lu VUK Genel Tebliğinde parasal olmayan kıymetlerin enflasyon düzeltmesine tabi tutulacağı belirtilmiştir. Tebliğde parasal düzeltmeye tabi hesaplara ilişkin, 180 Gelecek Aylara Ait Giderler Hesabı ile ilgili olarak, peşin ödenen ve cari dönem içinde ilgili gider hesaplarına kaydedilmemesi gereken gelecek döneme ait giderler enf-

lasyon düzeltmesine tabi tutulması gereken hesap grupları arasında değerlendirilmiştir.

Binek otomobillere ilişkin kira faturasının peşin düzenlenmesi durumunda kira gideri tek seferde giderleştirilemeyeceği için 180 Gelecek Aylara Ait Giderler Hesabında muhasebeleştirilen kısım enflasyon düzeltmesine tabi tutulacaktır. Ancak düzeltme sonrasında ilgili yılda yasal gider olarak belirlenen sınırı aşan tutar Kanunen Kabul Edilmeyen Gider olarak dikkate alınacaktır. Örneğin 2024 yılında kira faturasının peşin düzenlenmesi durumunda sadece aylık 26.000TL'lik kısım vergi matrahının tespitinde indirimine konu edilecek aşan kısım kanunen kabul edilmeyen gider olarak muhasebeleştirilecektir.

Faaliyetleri kısmen veya tamamen binek otomobillerinin kiralanması veya çeşitli şekillerde işletilmesi olanların bu amaçla kullandıkları hariç olmak üzere, binek otomobillere ilişkin bakım, onarım, yakıt, yol geçiş, otopark, sigorta, kasko, faiz ve benzeri giderlerin en fazla %70'i, gelir ve kurumlar vergisi açısından safi kazancın tespitinde gider olarak indirim konusu yapılabilecek ve bu tutara tekabül eden KDV aylık Katma Değer Vergisi beyannamesinde indirimine konu edilecektir.

30 Aralık 2023 tarihinde yayımlanan 555 nolu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinin 40. maddesinde ödenen trafik para cezası, binek otomobillere ilişkin akaryakıt gibi harcamaların gider olarak dikkate alınamayacak kısmı, gider olarak dikkate alınamayacak olan motorlu taşıtlar vergisi ödemeleri gibi harcamalar, enflasyon düzeltmesine tabi tutulmayacağı, beyannamede mevcut tutarları üzerinden kanunen kabul edilmeyen gider olarak dikkate alınacağı belirtilmiştir.



3. BİNEK ARAÇLARDA AMORTİSMAN UYGULAMASI ENFLASYON MUHASEBESİ ETKİSİ

İşletmeler satın aldıkları binek otomobilleri için ödedikleri Katma Değer Vergisi ve Özel Tüketim Vergilerini maliyete eklemek suretiyle veya doğrudan gider yazmak suretiyle muhasebeleştirebilmektedirler. Binek otomobilin kullanılmamış olarak alınması durumunda KDV ve ÖTV'lerin doğrudan gider kaydedilme veya maliyete kaydedilme imkanı devam etmektedir. 324 no.lu gelir vergisi genel tebliğinde doğrudan gider olarak kaydedilen vergilerin 2024 yılında en fazla 690.000,00 TL'si gider yazılabilecektir. 2024 yılında ÖTV ve KDV'yi gider yazmayı tercih eden mükelleflerin vergi matrahının tespitinde indirim konusu edebilecekleri amortisman sınırı 790.000,00TL olarak belirlenmiştir.

İşletmeler binek otomobil alımında katlandıkları ÖTV ve Katma Değer Vergisini gider yazmayıp otomobilin maliyetine ilave etme hakları bulunmaktadır. Bu durumda ise amortisman tabi tutulabilecek sınır 1.500.000,00TL olarak belirlenmiş aşan kısma tekabül eden tutara ait amortisman giderleri kanunen kabul edilmeyen gider olarak beyan edilerek vergi matrahına ilave edilmesi gerekmektedir.

Binek otomobillere ilişkin enflasyon düzeltmesi ile ilgili olarak 555 nolu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinde verilen örnekte hesap dönemi takvim yılı olan ve bilanço esasına göre defter tutan (M), ticari işletmesinde kullanılmak üzere 15/7/2022 tarihinde katma değer vergisi ve özel tüketim vergisi dahil alış bedeli 1.000.000 TL olan bir adet binek otomobil satın almış ve binek otomobilin iktisabı esnasında ödenen vergilerini binek otomobilin maliyetine dahil etmiştir.

Mükellef normal amortisman usulünde yıllık amortismanlarını genel hükümlere göre ayırmakta ve safi kazancın tespitinde gider olarak dikkate alabileceği amortisman tutarını aşan kısmını kanunen kabul edilmeyen gider olarak dikkate almaktadır. Mükellef 2023 yılı ve 2024 yılı bilançolarını enflasyon düzeltmesine tabi tutacak, 31/12/2024 tarihli dönem sonu işlemlerinde söz konusu binek otomobilin düzeltilmiş değeri üzerinden amortisman ayıracaktır. Ancak binek otomobilin Gelir Vergisi Kanunu'na göre belirlenen amortisman esas bedelin üzerinde kalan maliyet kısmına tekabül eden amortisman tutarını kanunen kabul edilmeyen gider olarak dikkate alacağı belirtilmiştir. Tebliğde belirtilen örneğin devamında 2023 yılı ve 2024 yılı bilançolarını enflasyon düzeltmesine tabi tutacağı 31/12/2024 tarihli dönem sonu işlemlerinde söz konusu binek otomobilin düzeltilmiş değeri üzerinden amortisman ayıracaktır. Ancak binek otomobilin Gelir Vergisi Kanunu'na göre belirlenen amortisman esas bedelin üzerinde kalan maliyet kısmına tekabül eden amortisman tutarını kanunen kabul edilmeyen gider olarak dikkate alacağı belirtilmiştir.

2024 yılı bilançosunda düzeltilmiş amortismanlar içerisinde daha önceki yıllarda ayrılmış ve kanunen kabul edilmeyen gider olarak dikkate alınan amortisman tutarları da bulunacağından 2024 yılı bilançosunun düzeltilmesi neticesinde birikmiş amortismanlar hesabında oluşan farkların söz konusu tutarlara isabet eden kısmının da kanunen kabul edilmeyen gider olarak beyannameye dikkate alınması gerekmektedir. Binek otomobillerinin mükellefler tarafından satışı halinde ilgili dönemlerde amortisman yoluyla kanunen kabul edilmeyen gider olarak ilgili dönem kazancına ilave edilen tutarların toplamı mükelleflerce vergiye tabi olmayan gelir olarak dikkate alın-

cak ve bu tutar, gelir veya kurumlar beyannamesinde "Diğer İndirimler" satırında gösterilmek suretiyle kazanç üzerinden indirim konusu yapılabilecektir.

SONUÇ

2023 Yılı sonu itibarıyla uygulamaya başladığımız enflasyon muhasebesi şüphesiz tüm sektörlerde bir çok işlemin uygulanma alanında değişikliklere sebep olmuştur. Binek otomobillerdeki genel giderlerde %70 'lik gider kısıtlamasındaki uygulama devam ederken tebliğde genel giderlerde enflasyon düzeltmesi uygulanmayacağı belirtilmekte, amortisman uygulamasında ise maliyet bedelleri ve birikmiş amortismanlar düzeltmeye tabi tutulacak ancak ayrılacak amortisman tutarında otomobilin satın alındığı yılda açıklanan sınırı aşan kısımlar kanunen kabul edilmeyen gider olarak dikkate alınacak ve otomobilin satışı esnasında daha önce kanunen kabul edilmeyen gider olarak vergi matrahına ilave edilen tutarlar dönem gelir veya kurumlar vergisi beyannamesinde "Diğer İndirimler" satırında vergi matrahından düşülerek beyan edilebilecektir.





51 SAYILI TEBLİĞ SONRASINDA HİZMET İŞLETMELERİNDE GIDA TESLİMLERİNDEKİ KDV ORANI

GİRİŞ

27/4/2024 tarihli ve 32529 sayılı Resmî Gazetede yayımlanan KDV Genel Uygulama Tebliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair 51 Seri No.lu Tebliğde, KDV oranlarının tespit edildiği 2007/13033 sayılı Bakanlar Kurulu Kararında değişiklik yapan 7346 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı ile tespit edilen KDV oranlarının uygulanmasına ilişkin açıklamalar yapılmıştır.

Mayıs ayı başında yürürlüğe giren Tebliğ ile yeme içme hizmetlerinde KDV oranlarının nasıl uygulanacağı konusundaki belirsizliklere açıklık getirilmiştir. Tebliğ taslağı yayımlandığında dönemde, KDV oranlarının yeniden değiştiği algısı olsa da, Bakanlık tarafından yapılan basın açıklamasına göre, ilgili tebliğde herhangi bir KDV oranı artışı olmadığı kanaati oluşturulmuştur. KDV oran değişikliği sadece Cumhurbaşkanlığı Kararı (eskiden Bakanlar Kurulu) ile mümkün olmaktadır. Anayasa'ya göre Cumhurbaşkanlığı'nın ülkemizde vergi oranlarına ilişkin düzenleme yetkisi bulunmaktadır.

1. GÜNCEL KDV ORANLARI

Bilindiği üzere mal teslimi ve hizmet ifalarında uygulanabilecek KDV oranları 2007/13033 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile belirlenmektedir. Son olarak 7346 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı ile 2007/13033 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı'nda değişiklik yapılarak 10.07.2023 tarihinden itibaren yürürlüğe girmek üzere, mal teslimleri ile hizmet ifalarına uygulanacak katma değer vergisi oranları yeniden belirlenmiştir.

Hali hazırda mal teslimleri ve hizmet ifalarında uygulanacak KDV oranları, söz konusu Karara ekli;

- ▶ (I) sayılı listede yer alan teslim ve hizmetler için %1
- ▶ (II) sayılı listede yer alan teslim ve hizmetler için %10
- ▶ Ekli listelerde yer alanlar hariç olmak üzere, vergiye tabi işlemler için %20 olarak tespit edilmiştir.

Bu kapsamda, gıda maddeleri, BKK 2007/13033'e ekli (I) sayılı listede tanımlanmış olup %1 oranında KDV'ne tabi bulunmaktadır.

2. YİYECEK VE İÇECEK SUNULAN YERLERDE KDV ORAN UYGULAMASI

2007/13033 sayılı Bakanlar Kurulu Kararına ekli (II) sayılı listenin 24'üncü sırasında yer alan; kahvehane, kır kahvesi, çay bahçesi, çay ocağı, kırcaahane, kafeterya, pastane, ayakta yemek yenilen yerler, yemeği pakette satan veya diğer şekillerde yemek hizmeti sunan yerler (hazır yemek şirketleri dâhil), lokanta, içkili lokanta, kebabçı ve benzeri yerlerde verilen hizmetlerde KDV oranı (%10) olarak uygulanmaktadır.

İndirimli oran uygulanan yerlerde verilen hizmetler içinde alkollü içecek servisinin de bulunması halinde, hizmetin alkollü içeceklere ilişkin kısmına (%20) KDV oranı uygulanır. Alkollü içecekler, Özel Tüketim Vergisi Kanununa ekli (III) sayılı listenin (A) cetvelinde yer alan içecekleri (kolalı gazozlar hariç) ifade etmektedir. Yukarıda sayılan işletmeler toplam hizmet bedeli içinde alkollü içeceklere ilişkin olan ve olmayan kısmı hesaplayarak faturada ayrıca gösterirler ve alkollü içeceklere isabet eden kısım üzerinden (%20), diğer kısım üzerinden (%10) KDV hesaplayarak KDV tutarını ayrı ayrı ve toplam olarak faturada gösterirler.

Gazino, açık hava gazinosu, bar, dans salonu, diskotek, pavyon, taverna, birahane, kokteyl salonu ve benzeri yerlerde verilen hizmetler (%20) oranında KDV'ye tabidir.



51 Seri No.lu Tebliğ ile KDV Genel Uygulama Tebliğinin (III/B-2.4.) bölümünün dördüncü paragrafından sonra gelmek üzere eklenen cümlede, (II) sayılı listenin 24. sırasında yer alan işletmelerin prensip olarak hizmet işletmesi mahiyetinde olduklarından, buralarda imal edilen veya dışarıdan temin edilen gıda maddelerinin buralarda veya dışarıda tüketilmek üzere müşterilere satışında KDV oranının %10 (alkollü içeceklerde %20) olarak hesaplanacağı belirtilmektedir.

Konuya ilişkin tebliğde yer alan örnekler aşağıdaki gibidir;

Örnek 1: (K) Kahvecisi, kendi hazırladığı kahvelerin yanında (T) işletmesinden temin ettiği keklerin de satışını yapmaktadır. Self-servis olarak hizmet veren işletmeye gelen müşteri sipariş ettiği kahvenin yanında ıslak kek satın almış ve işletmeye ait alanda oturmak yerine siparişlerinin paketlenmesini istemiştir. Ayrıca 100 gr. Türk kahvesi çekirmiştir. Kafeterya ruhsatına sahip olan (K)'nın yaptığı bu satışların tamamında %10 oranında KDV hesaplanacaktır.

Örnek 2: (G) Lokantasında yemek yiyen müşteri (D), lokantadan ayrılırken 1 kg baklava satın almıştır. Lokanta, müşteriye vermiş olduğu yemek hizmeti ile baklava satışında %10 oranında KDV hesaplayacaktır.

Bu işletmelerin telefonla veya internet üzerinden sipariş suretiyle adrese gönderme, gel-al gibi yöntemlerle yaptıkları tüm satışlar da aynı mahiyettir.

Örnek 3: (A) Pastanesi, telefonla verilen sipariş üzerine imalathanesinde 8 kişilik doğum günü pastası hazırlamıştır. Müşteri pastanın ev adresine gönderilmesi yerine iş çıkışı pastaneye gelerek pastayı alacağını bildirmiştir. İş çıkışında sipariş pastanın yanında 1 kg kuru pasta ve 2 şişe limonata satın almıştır. Pastane

işletme ruhsatına sahip (A)'nın sipariş suretiyle hazırladığı pasta ve yanındaki gıda satışlarında %10 oranında KDV hesaplanacaktır.

Öte yandan, yiyecek ve içecek hizmetlerine yönelik işyeri açma ve çalışma ruhsatı bulunmadığı halde müşterilerine masa, oturma yeri, tezgâh gibi servis yapılabilen alanlarda yiyecek ve içecek hizmetleri sunanların bu yerlerde yaptıkları gıda maddeleri satışları da 2007/13033 sayılı BKK eki (II) sayılı listenin 24'üncü sırası kapsamındadır.

Örnek 4: Sahilde faaliyet gösteren (B) Büfe İşletmesi, yiyecek ve içecek hizmetlerine yönelik işyeri açma ve çalışma ruhsatı bulunmadığı halde büfesinin önüne yerleştirdiği masa ve taburelerde oturan müşterileri ile sahilde bulunan şezlonglarda denize girenlere tost, çay ve meşrubat satışı yapmaktadır. (B) Büfe İşletmesi, fiilen yiyecek ve içecek hizmetleri sunduğundan büfede hazırladığı tost ve çayın yanında dışarıdan hazır temin ettiği gıda maddelerinin satışında %10 oranında KDV hesaplayacaktır.

Yukarıda sayılan hizmet birimlerinin konaklama tesislerinin bünyesinde bulunması halinde, Kültür ve Turizm Bakanlığına veya ilgili belediyeye başvurularak, bu yerlerin mahiyetini belirten bir yazı alınır. Bakanlık veya belediye, söz konusu hizmet birimlerinin mahiyetini mevzuat çerçevesinde tespit eder. Konaklama tesislerinin bünyesindeki hizmet birimlerinde sunulan hizmetlerde KDV oranı bu tespit esas alınarak uygulanır.

Öte yandan, turizm işletmesi belgesine sahip konaklama tesislerinde, Kültür ve Turizm Bakanlığı tarafından verilen söz konusu belgede, yiyecek ve içecek sunulan mekânların açıkça belirtilmiş olması göz önüne alınarak, Bakanlıktan ayrıca bir yazı alınması zorunluluğu bulunmamaktadır. Buna göre, bu kapsamdaki konaklama te-

sislerince vergi dairesine turizm işletmesi belgesinin bir örneğinin ibraz edilmesi yeterlidir.

SONUÇ

51 Seri No.lu Tebliğ ile KDV Genel Uygulama Tebliğinde yapılan düzenleme ile (II) sayılı listenin 24. sırasında yer alan Kahvehane, kır kahvesi, çay bahçesi, çay ocağı, kiraathane, kafeterya, pastane, ayakta yemek yenilen yerler, yemeği pakette satan veya diğer şekillerde yemek hizmeti sunan yerler (hazır yemek şirketleri dâhil), lokanta, içkili lokanta, kebabçı ve benzeri yerlerin, prensip olarak hizmet işletmesi mahiyetinde olması sebebiyle, gıda teslimleri ile birlikte verilen diğer teslimlerin, hizmeti tamamlayıcı olması ve bütünlük içermesi neticesinde, ilgili teslimlerin KDV oranının %10 olarak değerlendirilmesi gerekmektedir.





Vergi rotanızı doğru
çizgin, mali sularınızda
güvenle seyrederin.





YURTDIŞINDAN HİZMET ALIMLARINDA KURUMLAR VERGİSİ STOPAJI VE KDV TEVKİFAT UYGULAMALARI

GİRİŞ

Hizmet, somut olmayıp, alım satımı mümkün olan ve ekonomik fayda sağlayan iktisadi faaliyetlerdir. 3065 sayılı Katma Değer Vergisi (KDV) Kanunu'na göre ise, teslim ve teslim sayılan haller ile mal ithalatı dışında kalan işlemler hizmet olarak tanımlanmış olup, bu işlemler; bir şeyi yapmak, işlemek, meydana getirmek, imal etmek, onarmak, temizlemek, muhafaza etmek, hazırlamak, değerlendirmek, kiralamak, bir şeyi yapmamayı taahhüt etmek gibi, şekillerde örneklendirilmiştir. Dolayısıyla anılan maddede hizmet kavramı genel bir şekilde tanımlanmış, hizmet sayılan bazı işlemler belirtilmiş ve bunlara benzeyen işlemlerin de hizmet sayılacağı hükme bağlanmıştır. Bu nedenle hizmet, belli bir tanım ve bilinen bazı işlemlerle sınırlandırılmamıştır. İleride değişik şekillerde ortaya çıkması muhtemel işlemlerden genel tanım ve verilen örneklere nitelik ve mahiyet itibarıyla benzer olanlar da hizmet olarak değerlendirilebilecektir.

Hizmetin somut olmaması ve geriye yönelik tespitinin çok zor olması nedeniyle vergi mevzuatımızda tevkifat müessesesi getirilmiş, vergiyi beyan etme ve ödeme görevi kısmen veya tamamen alıcıya yüklenmiştir.

Anayasanın 90. maddesinde, usulüne göre yürürlüğe konulmuş milletlerarası anlaşmaların kanun hükmünde olduğu ve temel hak ve özgürlüklere ilişkin milletlerarası anlaşmalarla kanunların aynı

konuda farklı hükümler içermesi nedeniyle çıkabilecek uyumsuzluklarda milletlerarası anlaşma hükümleri esas alınacağı hükme bağlanmıştır. Anayasanın "Vergi ödevi" ile ilgili 73. maddesi, "Temel Haklar ve Ödevler" başlıklı ikinci kısmının "Siyasi Haklar ve Ödevler" başlıklı dördüncü bölümünde yer aldığından, aynı konuda iç mevzuat ile farklı hükümler bulunması halinde çifte vergilendirmeyi önleme anlaşması (ÇVÖA) hükümleri uygulanmaktadır. ÇVÖA yoksa veya ÇVÖA'da konuya ilişkin hüküm yoksa, ülkelerin kendi iç mevzuatlarına göre vergi alma hakkının hangi ülkeye ait olduğunun tespit edilmesi gerekmektedir.

Çifte vergilemeyi önlemek amacıyla imza altına alınan anlaşmalarda genel olarak mahsup yöntemi ve istisna yöntemi olmak üzere iki yöntem uygulanmaktadır. Mahsup yönteminde, bir ülkede vergilendirilen kazanç diğer ülkede de matraha ilave edilmekte, ilk ülkede alınan vergi ikinci ülkede hesaplanan vergiden mahsup edilerek ödenecek vergiye ulaşılmaktadır. İstisna yönteminde ise bir ülkede vergilendirilen kazanç diğer ülkede matraha hiç ilave edilmemekte, ancak bazı (özellikle artan oranlı vergi sistemi olan) durumlarda, vergi miktarına ulaşabilmek adına sadece hesaplamaya dahil edilebilir.

Bu makalemizde yurtdışından alınan hizmetlerin katma değer vergisi tevkifatı ve kurumlar vergisi stopajı karşısındaki durumu açıklanacaktır.

1. KATMA DEĞER VERGİSİ TEVKİFATI

KDV Kanununun 1. maddesine göre, Türkiye'de ticari, sınai, zirai ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan hizmetler ile her türlü hizmet ithalatı KDV'ye tabidir. Bir hizmetin KDV'nin konusunda girmesi için, hizmetin Türkiye'de yapılması veya hizmetten Türkiye'de faydalanılması gerekmektedir. Aksi durumda hizmet bedeli üzerinden KDV hesaplanmasına gerek bulunmamaktadır.

KDV Kanununun 9. maddesinde, mükellefin Türkiye içinde ikametgahının, işyerinin, kanuni merkezi ve iş merkezinin bulunmaması hallerinde ve gerekli görülen diğer hallerde Hazine ve Maliye Bakanlığının, vergi alacağının emniyet altına alınması amacıyla, vergiye tabi işlemlere taraf olanları verginin ödenmesinden sorumlu tutabileceği, hüküm altına alınmıştır.

26/04/2014 tarih ve 28983 sayılı Resmi Gazetede yayımlanarak 01/05/2014 tarihinde yürürlüğe giren KDV Genel Uygulama Tebliğinin "I/C-2.1.2.1. İkametgâhı, İşyeri, Kanuni Merkezi ve İş Merkezi Türkiye'de Bulunmayanlar Tarafından Yapılan İşlemler" bölümünde; "3065 sayılı Kanunun 1 inci maddesine göre bir hizmetin KDV nin konusuna girebilmesi için Türkiye'de ifa edilmesi gerekmektedir. Aynı Kanunun (6/b) maddesinde ise Türkiye'de yapılan veya faydalanılan hizmetlerin Türkiye'de ifa edilmiş sayılacağı hükme bağlanmıştır.

Buna göre, ikametgâhı, işyeri, kanuni merkezi ve iş merkezi Türkiye'de bulunmayanların Türkiye'de yaptığı hizmetler ile bunların yurt dışında yaptığı ancak Türkiye'de faydalanılan hizmetler KDV'ye tabi olacaktır.

Bu gibi hizmet ifalarında mükellef, esas olarak hizmeti ifa eden olmakla birlikte, Türkiye'de ikametgâhı, işyeri, kanuni merkezi ve iş merkezi bulunmadığından, KDV'nin tamamı, hizmetten faydalanan yurt içindeki muhatap tarafından sorumlu sıfatıyla beyan edilip ödenmesi gerekmektedir.

12.08.2020 tarih ve 93996897-130-E.64952 sayılı Özelgede, YouTube'da yayınlanan videolara, sadece yurtdışından erişimin mümkün olduğu durumlarda, ödenen reklam bedeli üzerinden KDV tevkifatı yapılmasına gerek bulunmadığı, Türkiye'den de erişimin mümkün olması halinde, hizmetten yurt içinde yararlanılması nedeniyle söz konusu bedel üzerinden KDV tevkifatı yapılması gerektiği yönünde görüş bildirilmiştir.

Hizmetin vergiden müstesna olması ve hizmetin yurt dışında yapılıp hizmetten yurt dışında faydalanılması halinde, mükellef veya sorumlu sıfatıyla KDV beyan edilmeyecektir. Örneğin yurt dışında mukim yabancı firmanın ilgili ülke mevzuatı gereğince gerçek ve tüzel kişilere kredi vermeye yetkili kuruluş olduğunun tevsiki şartıyla Türkiye'deki firmaya kullanılabilecek kredi üzerinden hesaplanan faiz ödemelerinin KDV'ye tabi olmaması gerekmektedir. Ancak kredi almaya ve vermeye yetki belgesi olmayan kuruluşlara ödenen alacak faizi vb. ödemeler üzerinden tevkifat yapılması gerekmektedir.

Ayrıca hizmet ithalatında, hizmeti alanın KDV mükellefi olmayan gerçek kişi olması ve hizmetin elektronik ortamda alınması halinde tevkifat uygulanmaması ve hizmeti veren ta-

rafından 3 no.lu beyanname ile beyan edilmesi gerekmektedir. Hizmetin elektronik ortamda alınmaması halinde, hizmeti alanın KDV mükellefiyetinin olmaması tevkifat uygulamasına mani değildir.

KDV Kanunu'nun 26. maddesinde, bedelin döviz ile hesaplanması halinde, dövizin vergiyi doğuran olayın meydana geldiği andaki cari kur üzerinden Türk Parasına çevrileceği hükme bağlanmıştır. Vergiyi doğuran olay, KDV Kanunu'nun 10. maddesinde yer almakta olup hizmet ifaları için özetle aşağıdaki gibidir;

- Hizmetin yapıldığı tarih,
- Hizmetin yapılmasından önce fatura düzenlenmesi halinde, faturadaki tutarla sınırlı olmak üzere, faturanın düzenlendiği tarih,
- Kısım kısım hizmet ifalarında her bir kısım hizmetin yapıldığı tarihtir.

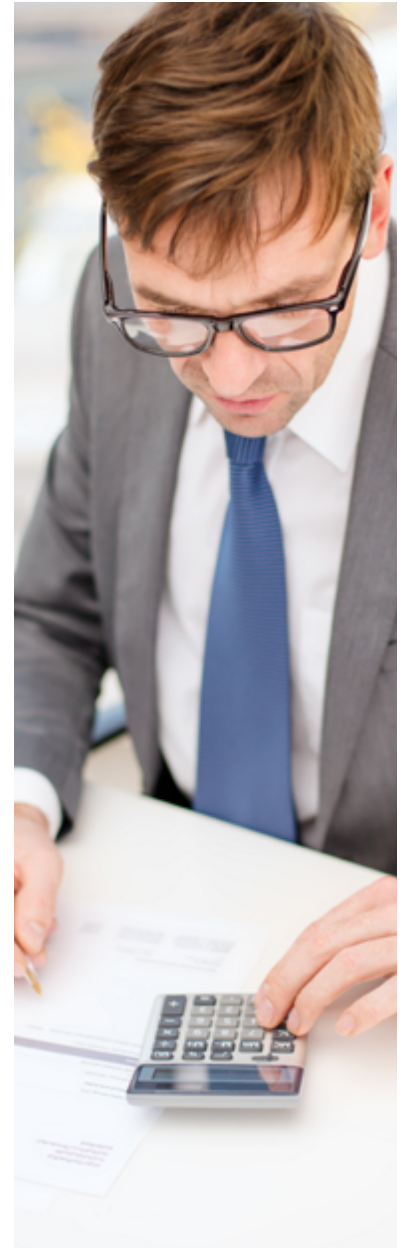
Avanslar KDV'ye tabi olmadığı için hizmetin yapılmasından önce avans verilmesi halinde, KDV, hizmetin verildiği tarihte doğacaktır.

Yurtdışından alınan hizmete ilişkin fiyat farkı, kur farkı, vade farkı vb. sonradan matrahta değişiklik yapılması gereken durumda, ilk işlemin gerçekleştiği KDV oranı dikkate alınarak KDV hesaplanması ve sorumlu sıfatıyla beyan edilmesi gerekmektedir.

Yurtdışından hizmet alımları KDV Kanunu'nun uygulamasında tam tevkifat kapsamına girdiği için, kısmi tevkifatta olduğu gibi tevkifat sınırına tabi değildir. Yani yurtdışından alınan hizmetin bedeli 2024 yılı için KDV dahil 6.900,00 TL nin altında olsa dahi KDV tevkifatı yapılması gerekmektedir.

Çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları KDV'yi kapsamamakta olup KDV'de varış ülkesinde vergilendirme anlayışı benimsenmiştir.

Hesaplanan tevkifat tutarları 2 nolu beyanname ile takip eden ayın 25. gününe kadar bağlı bulunulan vergi dairesine beyan edilmesi gerekmektedir. Öte yandan 28 Aralık 2023 tarih ve 32413 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanan 7491 sayılı Kanun ile, 01.01.2024 tarihinden itibaren uygulanmak üzere, sorumlu sıfatıyla beyan edilen KDV'nin, 1 nolu KDV beyannamesinde indirilebilmesi için "ödeme" şartı getirilmiştir. Aksi takdirde indirim konusu yapılamamaktadır.



2. KURUMLAR VERGİSİ STOPAJI

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun (KVK) 3. maddesinin ikinci fıkrasında; birinci maddede yazılı kurumlardan kanuni ve iş merkezlerinden her ikisi de Türkiye içinde bulunmayanların, yalnız Türkiye'de elde ettikleri kazançları üzerinden vergilendirileceği hükme bağlanmış, üçüncü fıkrasında ise dar mükellefiyet mevzuuna giren kurum kazancının hangi kazanç ve iratlardan oluştuğu belirtilmiştir. Aynı maddenin dördüncü fıkrasında, bu maddede belirtilen gelir unsurlarının Türkiye'de elde edilmesi konusunda 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun (GVK) ilgili hükümlerinin uygulanacağı ifade edilmiştir.

Yani yurtdışından alınan hizmetin Türkiye'de vergilendirilebilmesi için öncelikle kazancın Türkiye'de elde edilmesi, daha sonra kazancın GVK'da yer alan gelir unsurlarından birinin kapsamına girmesi gerekmektedir. Aksi takdirde Türkiye'nin bu kazanç üzerinden vergi alma hakkı bulunmamaktadır. 193 sayılı GVK'nın 7. maddesine göre kazanç ve iradın Türkiye'de elde edildiği aşağıdaki şartlara göre tayin olunmaktadır.

► Ticari kazançlar;

Dar mükellef kurumlar tarafından ticari kazancın, Türkiye'de elde edilmesi, kazanç sahibinin Türkiye'de işyerinin olması veya daimi temsilci bulundurması ve kazancın bu yerlerde veya bu temsilciler vasıtasıyla sağlanması koşuluna bağlanmıştır. Yani yurtiçinde işyeri veya daimi temsilcisi olmayan yurt dışındaki bir firmadan ticari kazanç kapsamındaki hizmet alımlarında, kazancın Türkiye'de elde edilmediği gerekçesiyle, stopaj uygulanmaması gerekmektedir.

KVK'nın 30. maddesine göre dar mükelleflerin, reklam hizmeti hariç olmak üzere, Türkiye'de elde ettiği ticari kazançlar üzerinden herhangi bir stopaj

öngörülmemiştir.

1 seri no.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin (Tebliğ) "30.4.11.1.1. İnternet ortamında verilen reklam hizmetlerine ilişkin ödemeler üzerinden yapılacak vergi kesintisi" başlıklı bölümünde; "internet ortamında verilen reklam hizmetlerine ilişkin olarak, bu hizmeti veren veya internet ortamında reklam hizmeti verilmesine aracılık eden dar mükellef kurumlara yapılan ödemeler üzerinden %15 oranında vergi kesintisi yapılması gerekmektedir.

Buna göre, Tebliğin (15.1.) bölümünde sayılan vergi kesintisi yapmakla sorumlu olanlar, dar mükellefiyete tabi bir kurumun internet ortamında verdiği reklam hizmeti karşılığında bu kuruma yapacakları ödemeler üzerinden %15 oranında vergi kesintisi yapmakla yükümlüdürler. ..." hükmüne yer verilmiştir.

Dolayısıyla, internet ortamında verilen reklam hizmetlerine ilişkin olarak, bu hizmeti veren veya internet ortamında reklam hizmeti verilmesine aracılık eden dar mükellefiyete tabi kurumlara yapılan ödemeler üzerinden KVK'nın 30 uncu maddesine göre %15 oranında vergi kesintisi yapılması gerekmektedir.

30/05/2023 tarih ve 39044742-130[Bakanlık Görüşü]-593557 sayılı Özelgede, reklam hizmetinin ticari kazanç olduğu ve dar mükellefler açısından ticari kazancın elde edilmesinin, Türkiye'de bir işyeri veya daimi temsilci aracılığı ile yapılma şartına bağlı olduğu için yurtdışındaki müşterilere yönelik yayınlanmak üzere, yurtdışından alınan reklam hizmetleri için stopaj yapılmayacağı yönünde görüş bildirilmiştir.



Ayrıca Google vb. platformlardan alınan reklam hizmetleri ile bulut depolama, yazılım hizmetleri sık sık karıştırılmaktadır. Reklam hizmetleri ticari kazanç olduğu için %15 oranında stopaja tabi olup, yukarıda diğer sayılan hizmetler gayri maddi hak bedeli olarak değerlendirildiği için ilgili ülke ile imzalanan ÇVÖA gereğince (genellikle %10 oranında) stopaja tabi tutulması gerekmektedir.

► Serbest meslek kazançları:

Dar mükellef kurumlar tarafından, serbest meslek kazancının Türkiye'de elde edilmesi, serbest meslek faaliyetlerinin Türkiye'de icra edilmesi veya Türkiye'de değerlendirilmesi koşuluna bağlanmıştır. Serbest meslek faaliyetinin Türkiye'de değerlendirilmesi, ödemenin Türkiye'de yapılması veya ödeme yabancı memlekette yapılmışsa, Türkiye'de ödeyenin veya nam ve hesabına ödeme yapılanın hesaplarına intikal ettirilmesi veya kârından ayrılması anlamına gelmektedir.

KVK'nın 30. maddesine göre dar mükellefler tarafından Türkiye'de elde edilen, serbest meslek kazançları üzerinden yapılacak kurumlar vergisi kesinti oranı petrol arama faaliyetleri dolayısıyla sağlanacak kazançlardan %5, diğer serbest meslek kazançlarından % 20 olarak belirlenmiştir.

Yurtdışından alınan serbest meslek hizmetlerine ilişkin kurumlar vergisi hükümleri temel olarak yukarıdaki gibi olmakla birlikte, vergilendirme ile ilgili uluslararası anlaşmaların, kanun hükümlerinden önce dikkate alınması gerekmektedir. Bu nedenle yurtdışından alınan serbest meslek hizmetinde, vergilendirme yetkisinin tayini için öncelikle ilgili ülke ile imzalanan çifte vergilendirme hükümlerinin var olup olmadığına bakılması gerekmektedir.

Serbest meslek faaliyetleri ile ilgili hükümleri içeren 4 seri nolu ÇVÖA Genel Tebliğinde, anlaşmaya taraf olan devletle olan ekonomik ve ticari

ilişkiler ile anlaşmanın dengesi gözetilerek yapılan sözleşmeler 5 ana grupta özetlenmiştir. Ayrıca faaliyetin Türkiye'de icra edilmesi durumunda, vergilendirme yetkisinin hangi ülkede olacağının belirlenmesi için, işyeri veya sabit yer unsuru, kalma süresi unsuru ve ödemenin Türkiye'den yapılması unsurlarının dikkate alınması gerekmektedir.

Genel olarak, dar mükellefler tarafından, Türkiye'ye gelmeksizin serbest meslek faaliyeti sunulması halinde vergileme hakkı, sadece mukim devlete ait olup, Türkiye'nin vergileme hakkı bulunmamaktadır. Örneğin,



yurtdışından alınan yönetim danışmanlığı hizmetinde, her ne kadar ödeme Türkiye'den yapılmış olsa da, Türkiye'ye gelmeksizin sunulan bir serbest meslek faaliyeti olduğu ve ÇVÖA'da özel hüküm bulunması nedeniyle stopaj yapılmayacaktır.

Uygulamada yurtdışından alınan bazı hizmetlerin serbest meslek kazancı mı, yoksa gayri maddi hak bedeli mi olduğu konularında ihtilafa düşüldüğü gözlemlenmektedir. Örneğin Gelir İdaresi Başkanlığının 21/11/2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.01.16.01-2010-1060-KV-94 sayılı özelgesinde; "... şirketinden aldığınız bilgi teknolojileri hizmetleri ise sağlanan hizmetin niteliğine göre gayri maddi hak veya serbest meslek olarak değerlendirilecektir. ... şirketinin sunduğu hizmet Anlaşmanın 12. maddesinin dördüncü fıkrasında tanımlanan 'gayrimaddi hak bedelleri' terimi kapsamına girecek nitelikte bir hizmet ise bu hizmet karşılığı yapılacak ödemelerin gayrisafi tutarı üzerinden Anlaşmanın 12. maddesinin ikinci fıkrasına göre % 10 oranında vergi kesintisi yapılacaktır. Söz konusu hizmetler 'gayrimaddi hak bedelleri' terimi kapsamında değerlendirilebilecek nitelikte değilse Anlaşmanın 'Serbest Meslek Faaliyetleri'ni düzenleyen 14. Maddesinin ikinci fıkrası kapsamında ele alınacaktır." ifadelerine yer verilmiştir

04.04.2014 tarih ve 62030549-125[30-2013/327]-737 sayılı özelle, Türkiye'de mukim şirketin Hollanda'da mukim şirketten aldığı bölgesel yönetim, finans, operasyon yönetimi, müşteri hizmetleri, insan kaynakları gibi hizmetlerin serbest meslek kazancı niteliğinde olduğu yönünde görüş verilmiştir.

ÇVÖA'larda genellikle sanatçı ve sporcular için özel hüküm bulunması nedeniyle, yurtdışından bu kapsamda alınan hizmetleri salt serbest meslek faaliyeti olarak değerlendirmek

yanlışığa sebebiyet verebilecektir. Bu nedenle yurtdışından sanatçı ve sporculardan hizmet alımlarında ilgili ülke ile yapılan ÇVÖA'ların sanatçılar ve sporcularla ilgili hükümlerine göre vergilendirme işlemlerinin yapılması gerekmektedir.

► Gayrimaddi Hak Kiralanması ve Satın Alınması:

Yurtdışından gayri maddi hakların kiralanması, gayri menkul sermaye iradı olarak değerlendirilmektedir. Dar mükellef kurumlar tarafından, gayrimenkul sermaye iratlarının elde edilmesi, gayrimenkulün Türkiye'de bulunmasına ve bu mahiyetteki mal ve hakların Türkiye'de kullanılması veya Türkiye'de değerlendirilmesine bağlanmıştır. Yurt dışından gayri maddi hakların satın alınması ise, diğer kazanç ve iratların kapsamına girmektedir. Dar mükellef kurumlar açısından, diğer kazanç ve iratların Türkiye'de elde edilmesi, diğer kazanç ve iratları doğuran işin veya muamelenin Türkiye'de ifa edilmesi veya Türkiye'de değerlendirilmesi halinde elde edilecek kazancın Türkiye'de elde edilmiş sayılacağı hükme bağlanmıştır. Türkiye'de değerlendirmeden maksat, ödemenin Türkiye'de yapılması veya ödeme yabancı memlekette yapılmışsa, Türkiye'de ödeyenin veya nam ve hesabına ödeme yapılanın hesaplarına intikal ettirilmesi veya kârından ayrılmasıdır.

Sinema filmleri, radyo-televizyon yayınlarında kullanılan filmler ve bantlar dahil olmak üzere edebi, artistik, bilimsel her nevi telif hakkının veya her nevi patentin, almeti farikanın, desen veya modelin, planın, gizli formül veya üretim yönteminin veya sınai, ticari, bilimsel tecrübeye dayalı bilgi birikiminin kullanma imtiyazı, kullanma hakkı ile sınai, ticari, bilimsel teçhizatın kullanma imtiyazı veya kullanma hakkı, devri ve satın alınması karşılığında yapılan ödemeler bu kapsama girmektedir.

Dar mükelleflerin Türkiye’de elde ettiği gayrimaddi hak bedelleri nedeniyle öncelikle ilgili ülke ile ÇVÖA olup olmadığının kontrol edilmesi, eğer anlaşma varsa, anlaşma hükümlerine göre stopaj uygulanması, aksi takdirde KVK hükümlerinde belirlenen oranlarda stopaj uygulanması gerekmektedir.

KVK’nın 30/1-c bendinde, dar mükellef kurumların elde edecekleri gayrimenkul sermaye iratları üzerinden vergi kesintisi yapılması öngörülmüş olup 2006/11447 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı uyarınca 1/1/2007 tarihinden itibaren;

- Finansal Kiralama Kanunu kapsamındaki faaliyetlerden sağlanacak gayrimenkul sermaye iratlarından %1,
- Diğer gayrimenkul sermaye iratlarından %20 oranında vergi kesintisi yapılması öngörülmüştür.

İrlanda mukimi bir firmadan alınan bulut depolama hizmetinde, öncelikle İrlanda-Türkiye arasındaki ÇVÖA’ya bakılması gerekmektedir. KVK’da stopaj oranı her ne kadar %20 olarak belirlenmiş olsa da, söz konusu anlaşmada stopaj oranının üst sınırı %10 olarak belirlendiği için, ödenecek olan tutarın %90 a bölünerek brüte iblağ edilmesi ve %10 stopaja tabi tutulması gerekmektedir.

17.10.2022 tarih ve 62030549-125[30-2020/232]-1190513 sayılı özelgede, yurtdışındaki otel işletmesinin, Türkiye’deki 14 otelin işletilmesi ve markalaşması konularında yönetim sözleşmesi ve franchise sözleşmelerinin her ikisinin de gayrimaddi hak bedeli niteliğinde olduğu ve %10 oranında stopaj uygulanması gerektiği yönünde görüş verilmiştir.

Yukarıdaki anlatılan hususlar topluca değerlendirildiğinde, hizmet alımlarında, kazancın mahiyetinin tespiti, doğru vergi oranının uygulanması için önem arz etmektedir. 12.05.2023 tarih ve E-39044742-130[Özelge]-532884

sayılı özelgede, yurt dışından hizmet alımları kapsamında, İsviçre’den alınan bilgisayar programları ile ilgili aşağıdaki açıklamalar yapılmıştır.

- 1) Yurt dışında mukim firmalardan ithal edilen bilgisayar programları üzerinde herhangi bir değişiklik yapılmadan ve/veya çoğaltılmadan nihai tüketicilere satılması veya aynı şekilde işletmede kullanılması halinde yurt dışında mukim firma tarafından elde edilen kazanç ticari kazanç niteliğinde,
- 2) Yurt dışında mukim firmalardan şirketinizde kullanmak ve/veya müşterilere satışını yapmak üzere daha önce piyasada bulunmayan bir bilgisayar programının özel olarak hazırlanması halinde, yurt dışında mukim firma tarafından elde edilen kazanç serbest meslek kazancı niteliğinde
- 3) "Copyright" kapsamında alınan bir bilgisayar programının çoğaltma, değiştirme, topluma dağıtma, gösterme gibi haklarının satın alınması halinde, şirketiniz tarafından bir gayrimaddi hak niteliğinde olduğu değerlendirilerek vergilendirilmesi gerekmektedir.

KDV uygulamasında yer alan tevkifat müessesesinin aksine, KVK madde 30’a göre dar mükelleflere verilen avanslar üzerinden stopaj hesaplanmaktadır.

Çifte Vergilendirmeyi önleme anlaşmalarının uygulanabilmesi için hizmet alınan mükellefin, yurtdışında tam mükellef olduğunun, ilgili ülkeden alınacak olan mukimlik belgesi ile tevsik edilmesi ve bu belgenin aslı ile birlikte Türkçe tercümesinin noterce veya ilgili ülkedeki Türk Konsolosluklarınca tasdik edilen bir örneğini Türkiye’deki vergi sorumlularına veya ilgili vergi dairesine ibraz etmesi gerekmektedir.

SONUÇ

Hizmet ithalatları vergi incelemelerde sıklıkla eleştiri konusu yapılması, tespiti ve ispatının zor olması ve mevzuatının karmaşıklığı nedeniyle üzerinde titizlikle durulması gereken konulardandır. Çalışmamızda genel hatlarıyla özetlendiği üzere, hizmet ithalatı üzerinden KDV tevkifatı yapılması veya hizmetten yurtdışında yararlanılması, kurumlar vergisi stopajı yapılabilmesi için ise hizmetten elde edilen kazancın, GVK’da yer alan gelir unsurlarının kapsamına girmesi ve kazancın yurtdışında elde edilmesi gerekmektedir.

Bu tespitlerin yapılabilmesi için öncelikle uluslararası mevzuatın (ÇVÖA’ların), daha sonra ise iç hukuk hükümlerinin dikkate alınması, her bir hizmet alımının ayrı ayrı değerlendirilerek ve bu konularda uzman görüşünün alınması tavsiye olunmaktadır.





İHRACATA YÖNELİK VERGİ AVANTAJLARI

GİRİŞ

İhracat, ülkeye döviz giriş sağlaması nedeniyle özel önem taşıyan bir ekonomik faaliyet olup, vergisel avantajların yanında her ülkede ulusal ve uluslararası ticaret sisteminin verdiği imkan ve sınırlar ölçüsünde desteklenmektedir. Bu kapsamda, ihracat ile ilgili işlemlere ilişkin olarak ihracat faaliyeti ile iştigal olan kurum ve kuruluşlara ilgili kanun hükümleri uyarınca belirli şartlar dahilinde vergisel avantajlar sağlanmaktadır.

Firmaların uluslararası rekabet ortamında küresel piyasadaki paylarını artırabilmelerinde vergisel avantajlar önem arz etmektedir. Diğer yandan, mal veya hizmet ihracatı faaliyetinin makroekonomik göstergelere etkisi yadsınamaz. İşsizlik, döviz kuru, fiyatlar genel düzeyi ve dış ticaret açığı gibi etkileri müspet anlamda pozitif olduğu birçok ekonometrik testler ile ortaya konulmuştur.

Ancak makalemizde, mevzuat çerçevesinde ihracat faaliyetine yönelik vergisel açıdan sağlanan avantajlara değinilecek olup akabinde son bölümde genel başlıklar halinde ilgili kurumlarca sağlanan destek ve teşviklere değinilecektir.



1. İHRACATTA KDV İSTİSNASI

a) 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,[1]

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu’nun yukarıda belirtildiği üzere, 11/1-a maddesine müteallik ihracata konu olan mal veya hizmet teslimleri KDV yönünden vergiden müstesnadır.

2. İHRAÇ KAYITLI TESLİMLERDE KDV İSTİSNASI

c) İhraç 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.

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu’nun yukarıda belirtildiği üzere, 11/1-c maddesine istinaden

ihraç kaydı ile satın alınan mallara ait KDV indirimine konu edilmeyecek olup, 1 no’lu KDV beyannamesinde indirimler sırasında gösterilmeyecektir. Diğer yandan, mezkur maddeye müteferri ihraç kaydı ile satılan mallara ait vesikada yer alan KDV, 1 no’lu KDV beyannamesinde yer alan “İhraç Kaydıyla Teslimlere Ait Bildirim” kulakçığında yer alan satırda göstermek kaydı ile ödemeye konu edilecektir. Diğer yandan indirimler bölümünde de ödemeye konu olan KDV tutarı indirimine konu edilerek ödenecek KDV tutarından düşülecektir.

3. İHRAÇTA ÖZEL TÜKETİM VERGİSİ İSTİSNASI

4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanunu’nun 5. Maddesine göre ihracat kapsamında teslim konu olan malların Özel Tüketim Vergisi kapsamına girmesi, mezkur kanunun ekli listesinde yer alması ve aynı zamanda ilgili kanunda yer alan gerekli koşulları sağlaması kaydı ile yurtdışı mukimi firmalara teslim edilen ve e Türkiye Cumhuriyeti Gümrük Bölgesinden çıkan mallara ÖTV’den istisnadır. Diğer yandan, Özel Tüketim Vergisi mükelleflerinden ihracata konu mal teslimi kapsamında tahsil edilen vergiler de ihracatı gerçekleştirilen mükellef kuruma, gerekli şartların sağlanması kaydıyla, iade edilmesi gerekecektir.



4. İHRACATTA DAMGA VERGİSİ VE HARÇ İSTİSNASI

488 sayılı Damga Vergisi Kanununun ek 2. maddesi ve 492 sayılı Harçlar Kanununun ek 1. maddeleri çerçevesinde ihracat faaliyetleri ve yurda döviz girişini sağlayanlar işlemler Damga Vergisi ve Harçlardan müstesna tutulmuştur.

İhracat ve Diğer Döviz Kazandırıcı Faaliyetlerde Damga Vergisi ve Harç İstisnası Uygulama Genel Tebliği 2. Bölümünde yer alan İstisnânın Kapsamı ve Uygulama Esasları başlığında yer alan 4. maddeye müteallik olarak aşağıda sayılan ihracat ve ihracata ilişkin olduğu ilgili vesikalar ile tevsik edilen haller;

- a. İhracat karşılığı yapılacak ödemeler (ihracatın finansmanında kullanıldığının tevsiki kaydıyla prefinansman, Destekleme ve Fiyat İstikrar Fonu çerçevesinde yapılan ödemelere ilişkin taahhütnameler ile temliknameler ve Sosyal Güvenlik Kurumu prim borçları ile genel bütçeli idarelere olan borçların mahsubu dâhil),
- b. İhracattan doğan alacağın ihracatçı tarafından temlik,
- c. İhracat bağlantıları için düzenlenecek anlaşmalar,
- d. Transit ticarete konu malın satın alınması ve satılması,
- e. Tedarik edildikleri şekliyle ihraç edilmek üzere mal alımı,
- f. 27/10/1999 tarihli ve 4458 sayılı Gümrük Kanunu'nun 131. maddesine istinaden ithalat vergilerinden tam muafiyet suretiyle geçici ithalat rejimine tabi ambalaj malzemesi ithali ile kati ihraç edilen mallara ait ambalaj mal-

zemesinin geçici ihracı ve ithali,

- g. Dahilde işleme izni kapsamında iznin geçerli olduğu süre içerisinde yapılan ithalat,
- h. Dahilde İşleme İzin Belgesi kapsamında belgenin geçerli olduğu süre içerisinde yapılan ithalat veya yurtiçi alımlar,
- i. Gerçekleştirilen mamul ürün ihracatı karşılığı olarak bu ürünlerin üretiminde kullanılan girdilerin Toprak Mahsulleri Ofisinden veya Şeker Kurumu'na tespit edilen şeker fabrikalarından alımı, ile ilgili işlemler harçtan ve bu işlemler nedeniyle düzenlenen kağıtlar (gümrük idarelerine verilen beyannameler dâhil) damga vergisinden istisna olacaktır.

Diğer yandan mezkur tebliğin Diğer döviz kazandırıcı faaliyetler başlığında yer alan 5. Maddesi kapsamında Vergi, Resim, Harç İstisnası Belgesine bağlanan diğer döviz kazandırıcı faaliyetlere ilişkin işlemler nedeniyle, belgenin geçerlilik süresi içerisinde belgede yer alan tutarla sınırlı olmak kaydıyla, düzenlenen kağıtlara damga vergisi, yapılan işlemlere harç istisnası uygulanır.

5. İHRACATTA KURUMLAR VERGİSİ/GELİR VERGİSİ AVANTAJLARI

14.05.2022 tarih ve 31835 sayılı Resmi Gazetede yayımlanarak yürürlüğe giren 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 20 sıra no'lu Genel Tebliği'ne müteallik, 01.01.2022 tarihinde itibaren, mal veya hizmet ihracatı yapan mükelleflerin münhasıran ihracattan elde ettikleri kazançlara kurumların kurumlar vergisi oranını 5 puan indirimli şekilde uygulayacaktır.

Başlangıçta 7351 sayılı kanunla 22.01.2022 tarihli Resmi Gazetede

yayımlanarak yürürlüğe giren indirim puanı 1 iken, 7456 sayılı Kanunla 2023 yılı ve izleyen yıllarda elde edilen kazançlara uygulanmak üzere indirim puanı 5 olarak belirlenmiştir.

Halihazırda mezkur tebliğde yer alan koşulların sağlanması kaydı ile, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nu 32/7 maddesi kapsamında münhasıran ihracattan elde edilen kazançlarına 5 puanlık indirim uygulanmak sureti ile vergilendirilecektir.

6. HİZMET İHRACATINDA İNDİRİM UYGULAMASI

7491 Sayılı Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun 28.12.2023 tarihli ve 32413 sayılı Resmi Gazetede yayımlanarak yürürlüğe girerek, 1/1/2023 tarihinden itibaren elde edilen gelirler ve kazançlara uygulanmak üzere, Kurumlar Vergisi Kanununun 10/1-ğ maddesi uyarınca Türkiye'de yerleşmiş olmayan kişilerle, işyeri, 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, veri saklama hizmetleri ve ilgili bakanlığın izni ve denetimine tabi olarak verilen eğitim ve sağlık hizmetleri alanlarında faaliyette bulunan ve Türkiye'de yerleşmiş olmayan üçüncü kişilere hizmet veren işletmelerin münhasıran bu faaliyetlerinden elde ettikleri kazançlarının %80'i kurum kazancının tespitinde vergi matrahından düşülebilecektir.

İlgili istisna ve indirimden faydalanılabilmesi için hizmet ihracatına müteallik vesikanın yurtdışı mukimi üçüncü şahıslara düzenlenmiş olması gerekmektedir.



7. İHRACAT FAALİYETİNDEN DOĞAN KDV İADESİ

İhracat faaliyeti ile iştirak eden firmaların Türkiye’de yerleşik olmayanlara gerçekleştirmiş oldukları mal veya hizmet tesliminden doğan iade hakkı oluşabilmektedir. Söz konu iade KDV teslimine konu malların üretimi, iktisabı, muhafazası ve teslimi; hizmet işlemlerinde ise ifa edilen hizmetin meydana getirilmesi ile doğrudan veya dolaylı olarak ilgisi bulunan harcamalar nedeniyle yüklenilen KDV’den oluşmaktadır. İhracattan doğan KDV iadesinin gerçekleşmesi için öncelikle fiili ihracatın gerçekleşmesi ve ihracat prosedürünün tamamlanması gereklidir. 3065 sayılı KDV Kanunu’nun 11/1-a kapsamında gerçekleştirilen mal veya hizmet ihracatında ilgili teslimin ihracat teslimi sayılması için,

- ▶ Teslimin yurt dışındaki bir müşteriye veya bir serbest bölgedeki alıcıya ya da yetkili gümrük antreposu işleticisine yapılması veya malların yetkili gümrük antreposu işleticisine tevdi edilmesi,
- ▶ Teslim konusu malın Türkiye Cumhuriyeti gümrük bölgesinden çıkarak bir dış ülkeye veya bir serbest bölgeye ulaşması ya da yetkili gümrük antreposuna konulması

gerekmektedir.

Tam istisna kapsamında olan bu teslimler dahilinde, teslimine konu; mal veya hizmetin bünyesine giren KDV'nin, mükellef kurumun Sonraki Döneme Devreden KDV tutarının bulunması şartı ile, yüklenilen KDV hesaplanması sureti ile KDV Kanunu'nun 32. maddesi uyarınca vergi dairelerine sunulan bilgi, belge ve raporlarla şirketler tarafından iade olarak alınabilmektedir.

2024 yılı için Gelir İdaresi Başkanlığının 5.1.2024 tarihli duyurusu ile, 2023 had-
lerinin yeniden değerlendirme oranında
(%58,46) artırılması sonucunda iade
limitleri aşağıdaki gibi belirlenmiştir.

- ▶ 2024 yılına ilişkin nakden iadelerde 239.000,00-TL' ye kadar YMM raporu aranmaz,
- ▶ Aşması halinde 2.405.000,00-TL'ye kadar olan kısım Tam Tasdik Raporu kapsamında nakden alınabilmesi mümkün iken,
- ▶ Bu tutarı aşan nakit iadeler münhasıran vergi incelemesi ile alınabilecektir.

İhracat işleminin gerçekleştiği veyahut gümrük beyannamesinin kapanarak ilgili döneme ait KDV beyannamesinde, 3065 sayılı KDV Kanunu'nun 11/1-a maddesi kapsamında gerçekleştirilen mal veya hizmet ihracatı teslim ve hizmet tutarları ve Yüklenen KDV tutarı 1 no'lu KDV beyannamesinde ilgili satırlara girilerek iadesi talep KDV tutarının nakden veyahut mahsuben iadesi yapılabilecektir.

8. İHRACATTA DAHİLDE İŞLEME REJİMİ DESTEĞİ

Dahilde İşleme Rejimi, ihracata konu ürünlerin üretilmesi için gerekli olan girdilerin ithalat yolu ile temininde gümrük muafiyeti ve yurtiçi temininde de tecil-terkin yolu ile 3065 sayılı KDV Kanunun geçici 17. maddesine müteallik mezkur kanunun 11/1-c hükümleri uygulanarak KDV muafiyeti sağlayan bir ihracat uygulamasıdır. Dahilde İşleme Rejimi kapsamında 2 uygulama mevcuttur.

8.1. Dahilde İşleme İzni

Dış Ticaret Müsteşarlığı'na düzenlenerek temin edilen, 2006/12 sayılı Dahilde İşleme Rejimi Tebliği'ne istinaden, ihracat faaliyeti maksadıyla yurtiçi ve ithalat işlemlerindeki alımlara imkan sağlayan belgeye denir.

8.2. Dahilde İşleme İzin Belgesi

ilgili gümrük idaresine elektronik ortamda müracaat edilerek ihracat faaliyeti amacı ile gümrük muafiyetli

ithalata imkan sağlayan izne denir.

İhracat konu olacak ürünlerin maliyetlerinin oluşmasında kullanılan hammadde, yarı mamul, mamul ve diğer malzemeler gibi girdilerin bu rejim sayesinde gerek yurtiçi teminlerinde tecil-terkin yolu ile KDV'den müstesnadır gerekse de ithalat yolu ile teminde gümrük vergisi müstesnadır.

Diğer yandan dahilde işleme rejiminde şartlı muafiyet sistemi ve geri ödeme sistemi olmak üzere iki adet tedbir bulunmaktadır.

8.3. Şartlı Muafiyet Sistemi

İhraç edilecek ürünlerin üretiminde kullanılan hammadde, yarı mamul, mamul ve diğer malzemelerin ithalatı esnasında doğan vergilerin teminata bağlanarak ithal edilmesi ve üretim sonucunda elde ürünlerin ihraç edilmesinden sonra alınan teminatın iade edilmesidir.

8.4. Geri Ödeme Sistemi

İhrac edilecek ürünlerin üretiminde kullanılan hammadde, yarı mamul, mamul ve diğer malzemelerin ithalatı esnasında doğan gümrük vergisi, KDV, ÖTV, Fonlar (Çevre Katkı Fonu hariç), Anti-



Damping vergilerinin ilgili ürünlerin ihracatının gerçekleşmesi durumunda iadesini ifade etmektedir.

İthalat sırasında ödenen vergilerin geri alınması için Dahilde İşleme izin belgesinin ihracat taahhüdünün kapatılması ve bunu müteakip 3 ay içinde müracaatının yapılması gerekmektedir.

9. İHRACAT FAALİYETİNE İLİŞKİN YURTDIŞI KAYNAKLI DÖVİZLERİN TÜRK LİRASINA DÖNÜŞTÜRÜLMESİNDE DÖVİZ DÖNÜŞÜM DESTEĞİ

26 Ocak 2023 tarih ve 32085 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe giren Firmaların Yurt Dışı Kaynaklı Dövizlerinin Türk Lirasına Dönüşümünün Desteklenmesi Hakkında Tebliğ ile mükellef kurumların yurtdışı mal veya hizmet teslimlerine ilişkin olarak yurda getirdikleri dövizin en az % 40’ını TCMB’na satılmasından sonra getirilen dövizin kalan kısmının dönüşüm kuru üzerinden vadeli TL mevduat hesabına ve katılma hesaplarına dönüştürülmesi durumunda ve TCMB’nca belirlenecek süre zarfında TCMB’na satılan tutardan daha fazla döviz alımı yapmama taahhüdünde bulunulması şartıyla, taahhüt sahibi firmalara dönüşüm kuru üzerinden TL’na çevrilen tutarın %2 kadar döviz dönüşüm desteği sağlanmaktadır.

10. İHRACATTA GÖTÜRÜ GİDER UYGULAMASI

Gelir Vergisi Kanunu 40/1. maddesi uyarınca ihracatçılar “İhracat, yurt dışında inşaat, onarma, montaj ve taşımacılık faaliyetlerinde bulunan mükellefler, bu bentte yazılı giderlere ilaveten bu faaliyetlerden döviz olarak elde ettikleri hasılatın binde beşini aşmamak şartıyla yurt dışındaki bu işlerle ilgili giderlerine karşılık

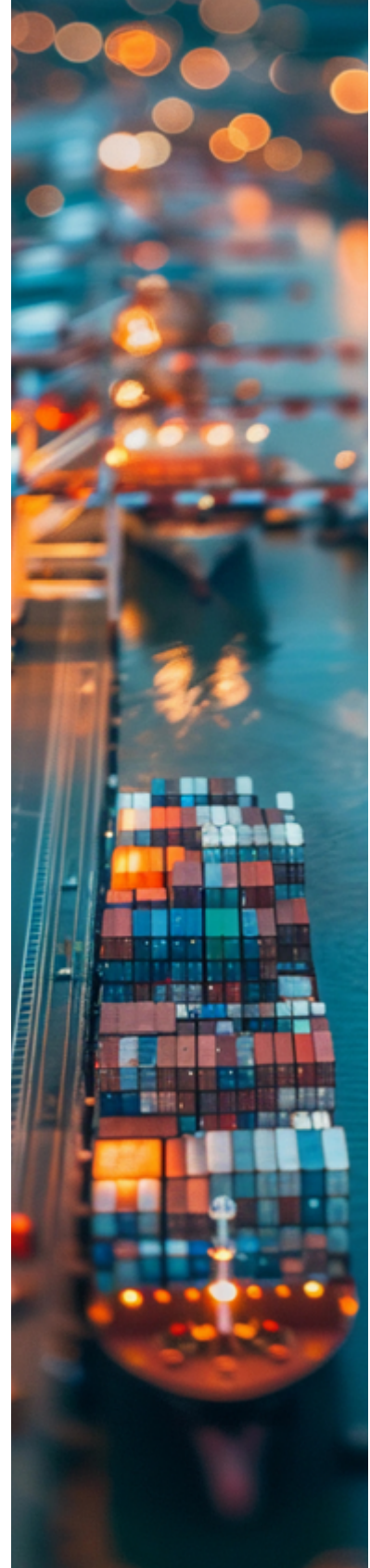
olmak üzere götürü olarak hesapladıkları giderleri de indirebilirler” hükmü uyarınca götürü gider işlemi uygulayabiliyorlardı.

Ancak bu uygulama 28.12.2023 tarih ve 32413 sayılı Resmî Gazete’de yayınlanan 7491 sayılı Kanunun 9. Maddesi ile, 1 Ocak 2024 tarihinden itibaren elde edilen kazançlara uygulanmak üzere yürürlükten kaldırılmıştır.

11. DİĞER HUSUSLAR

Ayrıca ihracat faaliyetinin vergisel avantajlarının yanında bu faaliyete istinaden belirli destek ve teşvikler vardır. Bu destek ve teşvikler kısa genel başlıkları ile aşağıdaki şekilde sıralayabiliriz.

- 1) Yurtdışı Pazar Araştırması Desteği
- 2) Rapor ve Yurt Dışı Şirket Alım Desteği
- 3) Sektörel Ticaret Heyeti ve Alım Heyeti Programları Desteği
- 4) E-ticaret Sitelerine Üyelik Desteği
- 5) Pazara Giriş Belgeleri Desteği
- 6) Uluslararası Rekabetçiliğin Geliştirilmesinin Desteklenmesi
- 7) Alıcı Kredisi ve Sigorta Tazmin Desteği
- 8) Fuar Katılım Desteği
- 9) Yurt Dışı Birim, Marka ve Tanıtım Faaliyetlerinin Desteklenmesi
- 10) Türk Ürünlerinin Yurtdışında Markalaşması, Türk Malı İmajının Yerleştirilmesi ve Turquality’nin Desteklenmesi
- 11) Tarımsal Ürünlerde İhracat İadesi Yardımları



SONUÇ

İhracat faaliyeti ile iştigal eden firmaların KDV, Kurumlar Vergisi/Gelir Vergisi ve diğer kanun hükümleri kapsamında sağlanan vergisel avantajlar sayesinde firmalar açısından rekabet gücünü artırarak dünya pazarında yer alması açısından önem arz etmektedir. Diğer yandan ihracat faaliyeti sayesinde istihdam yaratılması, dış ticaret açığının kapatılması, döviz kurunun azalması, ihracat faaliyetinde uzmanlaşılması vb. makroekonomik göstergeleri katkısı kaçınılmaz olacaktır.

Şirketlerin özellikle KDV ve Kurumlar Vergisi/Gelir Vergisi açısından ihracat faaliyetlerine istinaden gerek KDV yönünden gerekse de ödeyecekleri Kurumlar/Gelir Vergisi yönünden sağlanan vergisel avantajlarla sayesinde döviz kazandırıcı faaliyetleri artacak ve firmaların artan bu faaliyeti sayesinde de vergi gelirlerinin de artacağı düşüncesindeyiz.

Diğer yandan özellikle ihracat faaliyetlerinden kaynaklı 5 puanlık indirim hesaplanması hususunda gider ve

maliyet unsurlarının ayrı hesaplarda izlenmesi konusunun önem arz ettiği önemle vurgulamakta fayda var. Ancak bu durumun tespitinin mümkün olmaması halinde ise müşterek genel giderlerin, indirim kapsamında olan ve olmayan faaliyetler arasında uygun bir dağıtım anahtarı ile dağıtılabileceği belirtilmiştir. Uygun dağıtım anahtarının ne olabileceği konusunda örnek verilmemekle birlikte, gider veya maliyet kalemlerinin özelliğine göre mükelleflerin serbestçe dağıtım yapabilecekleri açıktır.

Yurt dışına ürün satışı yapan firmaların ürün bedeline ek olarak KDV ödemeden satın alım işlemi yapmalarını sağlar. İhracat yapan firmalar, bu sayede satış işlemlerini daha düşük maliyetlerle gerçekleştirebilir. Söz konusu fatura, imalatçılar açısından da avantajlıdır.

KDV, mal ve hizmet alımları sırasında tüketicinin ödediği bir vergidir. İhracat yapıldığında ise, bu ürünler yurt dışına çıktığı için, ödenen KDV'nin iadesi gündeme gelir. İhracatta KDV iadesi, işletmelerin finansal yükünü hafifletir ve nakit akışını olumlu yönde etkiler.

Tüm mal ihracatı işlemleri kapsamındaki teslimlere istinaden aktedilen sözleşmelerden doğan damga vergisi için herhangi bir hesaplama işleminin yapılmamasına gerek olmayacaktır. Diğer yandan Dahilde İşleme İzin Belgesi kapsamındaki yurtiçi ve yurtdışı alımlar nedeniyle düzenlenen kağıtlar için de aynı şekilde damga vergisi ödenmesine gerek yoktur.

İhracatı arttırmak, ihraç ürünlerine uluslararası piyasalarda rekabet gücü kazandırmak ve ihraç pazarlarını geliştirmek maksadı ile ihracat, ihracat sayılan teslimler ile döviz kazandırıcı hizmet ve faaliyetlerde vergi, resim ve harç belgesi ile sağlanan istisna önem arz etmektedir.

İhracat faaliyeti iştigal olan firmalara %2'lik dönüşüm desteği yüksek döviz kurunun enflasyon karşısında durumu na katkısı olacaktır. Pek tabii bu noktada dönüşüm kurunun ne olacağı noktasında firmaların takibi kaçınılmaz olacaktır.





Finansal fırtınalarda
yönünüzü biz
belirleyelim,
güvenle ilerleyin.



GÜNCEL ÖZELGELER

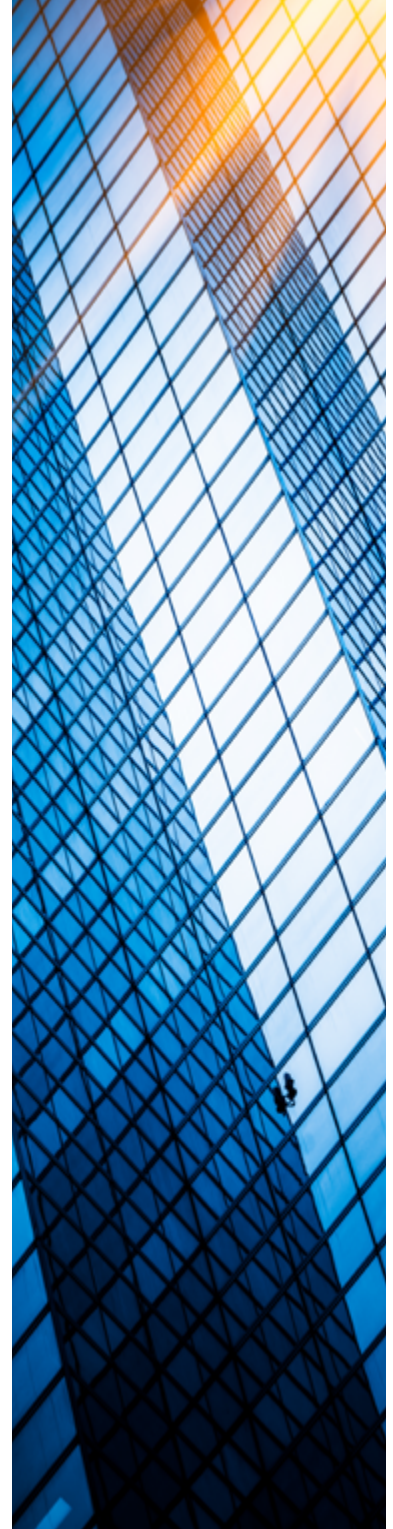
Aynı Adreste 5746 Sayılı Kanun'dan ve Kurumlar Vergisi Kanunun 10-1/ (Ğ) Maddesinden Yararlanılması Hakkında

(02/04/2024 Tarih ve 457341 Sayılı Özelge)

Şirketin, finans sektörünün ihtiyaç duyduğu bilgi teknolojileri hizmetlerini sunmak amacıyla kurulduğu ve ... ülkede ... kuruma yaratıcı ve etkin çözümler üreterek hizmet verdiği, şirket merkezi olan .../... 4691 sayılı Kanun kapsamında yazılım geliştirme faaliyetinde bulunulduğu, şirket şubesi olan .../...'de ise 5746 sayılı Kanun kapsamında Ar-Ge merkezi faaliyeti söz konusu olduğu, yine aynı adreste ancak ayrı bir ekip olarak faaliyet gösteren yazılım ve destek personeli ile yurtdışı müşterilerine yazılım hizmeti sunulduğu, söz konusu şirketin şube adresinde bulunan ve fonksiyonlarına göre ayrılmış bulunan personel ile sunulan faaliyetler dolayısıyla kazançlarına 5746 sayılı Kanunun 3 üncü maddesi ve 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 10 uncu maddesinin birinci fıkrasının (ğ) bendi kapsamında indirim uygulandığı ve fonksiyonlarına göre ayrıştırılmış bu yapıların hasılat, gider ve maliyet unsurlarının kanuni defterlerinizde ayrı ayrı takip edilerek muhasebeleştirildiği belirtilerek, fonksiyonlarına göre ayrılan yapılarınız dolayısıyla tüzel kişiliği tarafından; 5746 sayılı Kanunun 3 üncü maddesi ve 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 10 uncu maddesinin birinci fıkrasının (ğ) bendi kapsamında indirim uygulamasından yararlanılmasının mümkün olup olmadığı hususlarında görüş talep edilmektedir.

7491 sayılı Kanunla yapılan değişiklik öncesi yurt dışına verilen hizmetlerden elde edilen kazancın %50'sinin, 7491 sayılı Kanunla yapılan değişiklik sonrası ise 1/1/2023 tarihinden itibaren elde edilen kazançlar dahil izleyen dönemlerde uygulanmak üzere kazancın, elde edildiği hesap dönemine ilişkin kurumlar vergisi beyannamesinin verilmesi gereken tarihe kadar tamamının Türkiye'ye transfer edilmesi şartıyla, %80'inin, beyannamede indirim konusu yapılması mümkün bulunmaktadır.

Öte yandan, merkezi Teknoloji Geliştirme Bölgesinde faaliyet gösteren Şirketin şube adresinde yürütülen Ar-Ge ve yazılım hizmeti faaliyetlerin tamamen birbirinden ayrı olduğu, gerçekleştiren ekiplerin tamamen birbirinden farklı olduğu, gerçekleşme alan ve yerlerinin ayrı olduğu, proje bazında ayrı ayrı muhasebeleştirildiği, gelir ve giderlerinin ayrıştırılarak takip edildiği belirtilmiştir. 5746 sayılı Araştırma, Geliştirme ve Tasarım Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanun kapsamında Ar-Ge indiriminden yararlanıyor olmanız, Şirketin aynı şube adresinde ancak farklı fonksiyon ve personel ile ifa ettiği yurtdışı yazılım faaliyetlerinin hasılat, gider ve maliyetlerinin ayrı ayrı hesaplarda izlenmesi, ortak giderlerin uygun şekilde ayrıştırılması, Ar-Ge faaliyetlerinden bağımsız olarak yazılım faaliyetlerinin yürütülmesi ve bu faaliyetler için yapılan harcamaların Ar-Ge indirimine konu edilmesi şartıyla, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 10 uncu maddesinin birinci fıkrasının (ğ) bendi hükmünden yararlanmanıza engel teşkil etmeyecektir.



GÜNCEL ÖZELGELER

İş Akdi Sona Ermeden ve İşten Çıkış Bildirgesi Düzenlenmeden Arabuluculuk Sözleşmesi ile Ödenen Tazminatın Kurum Kazancından İndirilip İndirilmeyeceği Hakkında

(25/04/2024 Tarih ve 106166 Sayılı Özelge)

Şirket ile çalışanlar arasında 4857 Sayılı İş Kanunu ve 5510 Sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası kapsamında, iş akdi sona ermeden ve işten çıkış bildirgesi düzenlenmeden, 6325 Sayılı Hukuk Uyuşmazlıklarında Arabuluculuk Kanunu ve Yönetmeliği kapsamında kıdem tazminatı ödenmesi için sözleşme yapıldığı ve anlaşılan tutarın çalışanların banka hesabı-

na yatırıldığı belirtilerek; anlaşma kapsamında hesaplanan ve ödenen kıdem tazminatının kurum kazancınızın tespitinde gider olarak indirim konusu yapıp yapılmayacağı, gider unsuru olarak kabul edilmemesi durumunda ödenen tutarların yasal defterlere ne şekilde kayıt edileceği ve anlaşma yapılan çalışanın daha sonra İş Kanunu kapsamında kıdem tazminatı hak etmeden işten ayrılması durumunda ödenen tutarın hangi kapsamda değerlendirileceği hususlarında görüş talep edilmektedir.

"Hukuk Uyuşmazlıklarında Arabuluculuk Anlaşma Belgesi"ne istinaden şirket tarafından, iş akdi sona erdirilmeden ve işten çıkış belgesi düzenlenmeksizin ödenen tutarların, 1475 sayılı Kanun uyarınca kıdem tazminatı olarak

değerlendirilmesi mümkün olmayıp, söz konusu ödemelerin ücret olarak nitelendirilmesi ve yapılan ödemeler üzerinden gelir vergisi tevkifatı yapılması gerekmektedir.

Öte yandan, şirket tarafından çalışanlara yapılan ve ücret olarak değerlendirilen söz konusu ödemelerin Gelir Vergisi Kanunu'nun 40'inci maddesinin birinci fıkrasının (1) numaralı bendine göre gider olarak dikkate alınması mümkün bulunmaktadır. Ayrıca, "Hukuk Uyuşmazlıklarında Arabuluculuk Anlaşma Belgesi" ile anlaşma yapılan çalışanların daha sonra kıdem tazminatı hak etmeden işten ayrılması durumlarının İş Kanunu kapsamında değerlendirilmesi gerekmektedir.



GÜNCEL YARGI KARARLARI

► **Konu:** Varlık Yönetim Şirketlerinin Bazı Harçlardan Süresiz Olarak Muaf Tutulmasını Öngören Kuralın Anayasa'ya Aykırı Olduğuna İlişkin AYM Kararı

Karar Mercii: Anayasa Mahkemesi
Esas Sayısı: 2023/110
Karar Sayısı: 2024/35
Karar Tarihi: 01.02.2024
R.G.Tarih-Sayı: 05.06.2024-32567

İtiraz Konusu Kural

19/10/2005 tarihli ve 5411 sayılı Bankacılık Kanunu'nun 143. maddesinin 14/10/2021 tarihli ve 7338 sayılı Kanun'un 58. maddesi ile ibare değişiklikleri yapılan altıncı fıkrasının Anayasa'nın 2., 10. ve 73. maddelerine aykırılığı ileri sürülerek iptaline karar verilmesi talebidir.

İtiraz konusu kuralda, varlık yönetim şirketlerinin yaptıkları işlemlerin ve bunlarla ilgili olarak düzenledikleri kâğıtların 492 sayılı Harçlar Kanunu'na göre ödenecek harçlardan istisna tutulması öngörülmektedir.

Başvuru Gerekçesi

Başvuru kararında özetle; varlık yönetim şirketlerine beş yıl süre ile tanınmış olan harç muafiyetinin sınırsız hâle getirilmesinin bu şirketlere imtiyaz tanınması anlamına geldiği, bu durumun kanun önünde eşitlik ilkesine aykırı olduğu ve hukuk devleti ilkesi ile bağdaşmadığı belirtilerek kuralın Anayasa'ya aykırı olduğu ileri sürülmüştür.

Mahkemenin Değerlendirmesi

İtiraz konusu kuralın, varlık yönetim şirketlerini 492 sayılı Kanun'a göre alınan harçlardan muaf tutmak suretiyle bu şirketlerin diğer teşebbüslerden farklı muameleye tabi tutulmasına imkân tanıdığı görülmüş ve bu farklı muamelenin varlık yönetim şirketi olup olmama temelinde yapıldığı anlaşılmıştır. Bu bağlamda varlık yönetim şirketleri lehine olan bu farklı muamelenin nesnel ve makul bir nedeni olup olmadığı incelenmiştir.

Anayasa Mahkemesi E.2019/55, K.2020/44 sayılı kararında, varlık yönetim şirketlerinin yaptıkları işlemler ve bunlarla ilgili olarak düzenledikleri kâğıtlar sebebiyle beş yıl süreyle harç ödemeyecek olmasının makul ve nesnel bir nedene dayandığını tespit etmiştir. Anılan kararda varlık yönetim şirketlerine ilk beş yıllı sınırlı olarak getirilen harç muafiyetinin ölçüsüz olmadığına karar verilmiş, öngörülen ayrımın nesnel ve makul bir temele dayandığı, dolayısıyla beş yıl süreyle harç ödememe avantajının ölçüsüz bir yönünün bulunmadığı sonucuna varılmıştır. Dava konusu kural yönünden de anılan kararda yapılan değerlendirmeden ayrılmayı gerektiren bir durum bulunmadığı kanaatine varılmıştır.

Bununla birlikte 492 sayılı Kanun'a göre ödenecek harçlardan varlık yönetim şirketlerinin -kuruluşlarından itibaren beş yıl süreyle- müstesna tutulmasına yönelik uygulama Anayasa

Mahkemesinin anılan kararından sonra yapılan değişiklikle süresiz hâle getirilmiştir. Bu itibarla diğer teşebbüslerin harç ödeme yükümlülüğünün kural olarak devam etmesine karşın 5411 sayılı Kanun kapsamında kurulan varlık yönetim şirketlerinin, yaptıkları işlemler ve düzenledikleri kâğıtlar sebebiyle süresiz şekilde harçlardan istisna tutulmasının orantılı olup olmadığı hususu incelenmiştir.

İtiraz konusu kuralda, varlık yönetim şirketlerinin yaptıkları işlemlerin ve bunlarla ilgili düzenlenen kâğıtların 492 sayılı Kanun'a göre ödenecek harçlardan süresiz olarak istisna tutulmuş olması, varlık yönetim şirketlerine diğer teşebbüslerin aleyhine olacak nitelikte önemli bir avantaj sağlamaktadır. Bu avantaj varlık yönetim şirketleri bakımından giderlerinin azaltılması suretiyle kâr oranlarının artması anlamına gelmektedir. Bu şirketlerin kurulmasının teşvik edilmesi için kuruluşun itibaren belirli süre ile sınırlı olarak bunlara harç istisnası tanınması kabul edilebilir fakat bunun sürekli hale getirilmesi diğer teşebbüsler aleyhine orantısız bir avantajın oluşmasına yol açacaktır. Bu değerlendirmeler ışığında, ticari hayatta kârlılık esasına göre faaliyet gösteren teşebbüsler arasında varlık yönetim şirketleri lehine süreklilik arz eden bir farklılığın orantılı olmadığı sonucuna ulaşılmıştır.

Anayasa Mahkemesi açıklanan gerekçelerle kuralın Anayasa'ya aykırı olduğuna ve iptaline karar vermiştir.

Milli Takımların Su Tercihi Kuzeyden!



WE RAISE THE BAR



 CENTRUMTURKEY

 vergiport.com

 centrumturkey.com

