

CENTRUMTIME

2024 | EKİM - KASIM - ARALIK

SAYI 19

KÜRESEL ASGARİ KURUMLAR VERGİSİ

VE ÇOK ULUSLU

TÜRK ŞİRKETLERİNE ETKİLERİ

YURT İÇİ ASGARİ KURUMLAR

VERGİSİ UYGULAMASI VE

ÖRNEK UYGULAMALAR

7524 SAYILI KANUN İLE GELİR

VE KURUMLAR VERGİSİ KANUNLARINDA

YAPILAN DÜZENLEMELER

7524 SAYILI KANUN SONRASI

DEVREDEN KDV'NİN KULLANIMINA

İLİŞKİN KISITLAMALAR

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 19. Sayısı ile karşınızdayız!

Şirketimizle ilgili iki önemli bilgiyi paylaşmaktan mutluluk duyuyoruz.

Bunlardan ilki, Vergi alanında dünyanın en prestijli ödülü olarak nitelenen ve dünyaca ünlü İngiliz araştırma/yayın kuruluşu International Tax Review (ITR) tarafından her yıl Londra'da gerçekleştirilen görkemli bir törenle sahiplerine takdim edilen Vergi Ödüllerinde (EMEA Tax Awards), **"Türkiye'nin En İyi Vergi Şirketi" kategorisindeki ödülü Centrum Türkiye olarak bu yıl bizlerin aldığını** sizinle paylaşmaktan büyük bir gurur ve mutluluk duyuyoruz.

İkinci olarak, Şahsımın ve ortaklarımızdan Fazıl Boyraz'ın uluslararası yayın ve araştırma kuruluşu International Tax Review tarafından 2025 yılı özel listesinde **vergi alanında Türkiye'nin önde gelen uzmanları** arasında yer aldığını gururla duyuruyoruz. Bu prestijli takdiri elde etmemizde büyük rol oynayan değerli müşterilerimize ve başarımıza katkı sağlayan tüm ekip arkadaşlarımıza içten teşekkürlerimizi sunarız.

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.

Son dönemlerde yapılan değişikliklerle birlikte vergi mevzuatımız oldukça detaylı ve özenli çalışmaların yapılmasını zarureti doğumaktadır. Öyle ki, sadece kurumlar vergisi matrahının belirlenmesi değil, bu matraha uygulanacak olan kurumlar vergisi oranının tespiti dahi birçok değerlendirmeyi bir arada ele almayı gerektirmektedir. Bununla birlikte enflasyon düzeltmesindeki detaylar ve cevapsız bazı sorularla birlikte artık işler daha da zorlaşmıştır. 7524 sayılı Kanunla getirilen yurt içi asgari kurumlar vergisi de bu kar-

maşıklığı daha da artıracak bir düzenleme olmakla birlikte sizler adına yapılan son değişikliklerin daha anlamlı hale getirebilmek için bu sayımızda güncel ve önemli gördüğümüz konuları detaylarıyla irdelemeye gayret ettik.

Bu kapsamda ilk olarak, dijital ekonominin vergilendirilmesi reformunun ikinci ayağı olan ve GloBE olarak adlandırılan Sütun 2 yaklaşımı kapsamında vergi mevzuatımızda yeni alan Yerel ve Küresel Asgari Kurumlar Vergisi müessesesindeki temel hususları ele aldık. Akabinde, yaşanan tüm bu zorluklara rağmen mesleği icra etmeye devam eden meslek mensupları açısından müşterek ve müteselsil sorumluluk uygulamasını irdeledik. Diğer taraftan, 7524 sayılı Kanun ile gelir ve kurumlar vergisi kanunlarında yapılan düzenlemeler detayları itibarıyla ele alınmış, yurtiçi asgari kurumlar vergisi uygulaması tüm yönleriyle irdelenmiştir. Yine 7524 Sayılı Kanun ile 3065 sayılı KDV Kanununda yapılan değişiklikler sonrasında devreden KDV uygulamasına getirilen kısıtlama ve sınırlamalara yer verilmiştir. Ayrıca; Sat-Kirala-Geri Al uygulaması ve enflasyon düzeltmesindeki detaylarına dair açıklamalarda bulunulmuş, serbest bölgelerde verilen hizmetler ile serbest bölgelere veya bu bölgelerden yapılan ihraç amaçlı yük taşıma işlerinde KDV istisnaları irdelenmiş, güneş ve rüzgar enerjisi sistemlerine yönelik yatırımlarda sağlanan indirimli kurumlar vergisi teşvikleri ele alınıp; son dönemlerde bu konudaki değişikliklere yer verilmiş, 7524 Sayılı Kanun sonrası işverenlerin ilave işçilik maliyetlerine dair açıklamalar yapılmış, ikinci el araçlar ve taşınmazlar için KDV'de özel matrah uygulamasının detaylarına yer verilmiş ve son olarak da 7524 Sayılı Kanundaki değişikliklerle birlikte vergi cezalarında güncel uygulamalar detaylı şekilde ortaya konulmaya gayret edilmiştir.

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

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

SAYI: 19

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."



VERGİ ALANINDA DÜNYANIN EN PRESTİJLİ ÖDÜLÜ TÜRKİYE'DE İKİNCİ KEZ CENTRUM'UN OLDU!

Vergi alanında dünyanın en prestijli ödülü olarak nitelenen ve dünyaca ünlü İngiliz araştırma/yayın kuruluşu International Tax Review (ITR) tarafından her yıl Londra'da gerçekleştirilen görkemli bir törenle sahiplerine takdim edilen Vergi Ödülleri'nde (EMEA 2024 Tax Awards), **"Türkiye'nin En İyi Vergi Şirketi"** kategorisindeki ödülü Centrum Türkiye olarak bu yıl bizlerin aldığını sizinle paylaşmaktan büyük bir gurur ve mutluluk duyuyoruz. 2018 yılında aldığımız ilk ödülün ardından ikinci kez elde ettiğimiz bu ödül, çalışmalarımızdaki istikrar ve devamlılığı göstermesi bakımından bizler açısından son derece anlamlı olmuştur.

EMEA Vergi Ödülleri, International Tax Review tarafından 2005 yılından bu yana düzenlenmekte olup EMEA Bölgesinin en önde gelen vergi ve transfer fiyatlandırması şirketlerine verilmektedir. Her kıtadan 25000'den fazla müşteri ve 4800'den fazla uygulayıcının geri bildirimleri ile 33 yetki alanında yapılan değerlendirmeler ve araştırmalar neticesinde sahibini bulmaktadır. Ödüller ayrıca vergi teknolojisi, inovasyon, politika, uyumluluk ve raporlama ile çeşitlilik, eşitlik ve kapsayıcılık alanlarındaki başarıları da takdir etmektedir.

Adaylık ve ödül süreci kapsamında aşağıdaki hususlara dikkat edilmektedir:

Proje Büyüklüğü: Söz konusu hizmetleri veren bir şirketin kompleks ve büyük bir projeyi üstlenebilme kapasitesi

İnovasyon: Şirketin piyasadaki mevcut şirketlere nazaran daha yenilikçi hizmetler sunabilmesi

Etki Düzeyi: Şirketin vermiş olduğu danışmanlık hizmetleri neticesinde, müşterilerinin ticari faaliyetlerine katma değer sağlaması ve/veya bu tür danışmanlıklar sonucunda hizmet alan müşterilerin ticari hedeflerine ulaşabilmesi

Çalışmalarımızın ve hizmet kalitemizin bir karşılığı olan bu başarılarımız sayesinde uluslararası arenada da ses getirmekten memnuniyet duymaktayız. Bu başarıda en büyük payın bize güvenen müşterilerimizde olduğunun farkındayız. Bu uzun yolculukta bizlere güvenen ve başarımızda en büyük katkının sahibi olan tüm müşterilerimize teşekkür etmeyi borç biliriz.

Birlikte daha büyük başarıları imza atmak için sabırsızlanıyoruz!

Saygılarımızla,



Küresel Asgari Kurumlar Vergisi ve Çok
Uluslu Türk Şirketlerine Etkileri

Dr. Burçin GÖZLÜKLÜ

1

Serbest Muhasebeci ve Serbest
Muhasebeci Mali Müşavirler Açısından
Müşterek ve Mütessesil Sorumluluk

Okan NETEK

8

7524 Sayılı Kanun ile Gelir ve Kurumlar
Vergisi Kanunlarında Yapılan Düzenlemeler

Murat SOFTA

14

Yurt İçi Asgari Kurumlar Vergisi
Uygulaması ve Örnek Uygulamalar

Mehmet YILMAZ

20

7524 Sayılı Kanun Sonrası Devreden
KDV'nin Kullanımına İlişkin Kısıtlamalar

Dr. Murat AKYOL

26

Serbest Bölgelerde Verilen Hizmetler ile Serbest
Bölgelere veya Bu Bölgelerden Yapılan İhraç
Amaçlı Yük Taşıma İşlerinde KDV İstisnası

Gökhan ŞİT

32

Sat-Kirala-Geri Al Uygulaması
Ve Enflasyon Düzeltmesi

Nusrettin AKILLI

36

Güneş Ve Rüzgar Enerji Sistemleri
Yatırımlarında İndirimli Kurumlar Vergisi
Ve Teşvik Kapsamındaki Değişiklikler

Ekrem DİBİ

41

7524 Sayılı Kanun Sonrası İşverenlerin
İlave İşçilik Maliyetleri

Fevzi GÜLER

46

IBAN Ödemelerinin Taraflar
Açısından Risk ve Sonuçları

Ahmet YILMAZ

48

İkinci El Araçlar Ve Taşınmazlar İçin
KDV'de Özel Matrah Uygulaması

Barbaros GENİŞEL

51

Son Değişikliklerle Birlikte Vergi
Cezalarında Güncel Uygulamalar

Ali ÖZYILDIZLI

55

Güncel Özelgeler ve Yargı Kararları

62



Dr. Burçin GÖZLÜKLÜ
Yönetici Ortak, YMM
burcin.gozluklu@centrumturkey.com

KÜRESEL ASGARİ KURUMLAR VERGİSİ VE ÇOK ULUSLU TÜRK ŞİRKETLERİNE ETKİLERİ

GİRİŞ

Üretim kaynaklarındaki uluslararası mobilizasyonun artması ve sermayenin artık ulusal sınırların ötesine geçmesi, çok uluslu şirketlerin farklı ülkelerde örgütlenmesini kolaylaştırmıştır. Artan bu mobilizasyona bağlı olarak şirketler daha uygun üretim maliyetlerinin olduğu ülkelere üretimlerini kaydırabildikleri gibi fayda maksimizasyonunda önemli bir maliyet olan vergi yükünün azaltılması adına daha az vergi ödeyecek mekanizmalar geliştirebilmektedir. Uluslararası yatırımları ülkesine çekmek isteyen çeşitli ülkeler de şirketlerdeki kar maksimizasyonu hedeflerine dönük vaatler arasına kurumlar vergisi oranını düşürmeyi de eklemiş olması ülkeler arasında vergisel rekabetin doğmasına sebep olmuştur. Vergi rekabetinde yaşanan bu gelişmeler karların doğduğu ülkeden farklı ülkelere kaydırılmasına dönük fiyatlandırmalara neden olmasıyla devam eden süreç OECD nezdinde küresel olarak asgari bir vergi getirilmesi çalışmalarını ortaya çıkarmıştır.

16.07.2024 tarihinde Türkiye Büyük Millet Meclisi'ne sunulan, OECD'nin Pillar 2 kurallarına uygun olarak Türk vergi mevzuatına Yerel ve Küresel Asgari Kurumlar Vergisi müessesini getirmeyi amaçlayan yasa tasarısı, 7524 sayılı Kanun numarasıyla 02.08.2024 tarihinde Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir.

7524 sayılı Kanun ile, dijital ekonominin vergilendirilmesi reformunun ikinci ayağı olan ve GloBE olarak adlandırılan

Sütun 2 yaklaşımı kapsamında, çok uluslu şirketlerin düşük vergilendirme yapılan veya hiç vergilendirme yapılmayan ülkelerdeki bağlı kuruluş ve iş yerlerinin asgari bir vergilendirmeye tâbi tutulmasına dönük uygulamalar yürürlüğe konulmuştur.

Bu çalışmamızda Yerel ve Küresel Asgari Kurumlar Vergisi müessesinin konusunu, kapsamını, mükellefini ve vergilendirmeye dönük önem arz eden temel hususları ele alacağız.

1. GENEL OLARAK YEREL VE KÜRESEL ASGARİ TAMAMLAYICI KURUMLAR VERGİSİ UYGULAMASI

7524 sayılı Kanun'un 37 ila 50. maddeleri ile, OECD nezdinde kabul edilen Küresel Matrah Aşındırmayı Önleme (GloBE) kurallarına paralel olarak Küresel Asgari Tamamlayıcı Vergi ile Nitelikli Yerel Asgari Tamamlayıcı Vergi ("QDMTT") düzenlemeleri yurtiçi vergi mevzuatımıza dahil edilmiştir. 7524 sayılı Kanun ile, Kurumlar Vergisi Kanunu'na eklenen 13 madde ile; verginin konusu, ana kavramların tanımları, muafiyetler, vergi yükünün hesaplanması, matrah, varlığa dayalı gelir istisnası kuralları, uygulanacak oran, vergilendirme dönemi ve küresel asgari kurumlar vergisinin ödenmesi gibi konular düzenlenmiştir.

Buna göre, nihai ana işletmesinin uluslararası kabul görmüş muhasebe standartlarına göre hazırlanmış konsolide finansal tablolarında yer

alan yıllık konsolide geliri 750 milyon Euro karşılığı Türk Lirası sınırını aşan çok uluslu işletme (ÇUİ) gruplarına ait bağlı işletmelerin kazançları, ilgili mali dönemde yerel ve küresel asgari tamamlayıcı vergiye tâbi olacaktır. Uygulamanın kapsamına nihai ana işletmelerinin **son dört hesap döneminin en az ikisinde** yıllık konsolide gelirleri 750 milyon EUR'yu aşan çok uluslu işletme gruplarının kazançları girmektedir.

Küresel asgari tamamlayıcı vergi uygulamasında, 01.01.2024 itibarıyla başlayan mali yıllar için Gelire Dahil Etme Kuralı (IIR) esas alınarak vergi hesaplanacak olup, Yetersiz Vergilendirilen Ödemeler Kuralı (UTPR) ise 01.01.2025 itibarıyla başlayacak mali yıllar için uygulanacaktır.

1.1. Verginin Konusu

Nihai ana işletmesinin konsolide finansal tablosundaki yıllık konsolide hasılatı, gelirin raporlandığı hesap döneminden önceki dört hesap döneminin en az ikisinde 750 milyon Euro karşılığı Türk Lirası sınırını geçen çok uluslu işletme gruplarının bağlı işletmelerinin ilgili hesap dönemindeki kazançları, yerel ve küresel asgari tamamlayıcı kurumlar vergisine tâbi tutulacaktır.

Hesap döneminin on iki aydan farklı olması durumunda, hesaplanan konsolide hasılatın bir yıla iblağ edilmesi ile tespit olunan tutar, birinci fıkra kapsamındaki hasılat sınırının tespitinde dikkate alınacaktır.

1.2. Muafiyet ve istisnalar

Aşağıda sayılan işletmeler ile bunların iş yerleri yerel ve küresel asgari tamamlayıcı kurumlar vergisinden muaf tutulmaktadır:

- Kamu kurum ve kuruluşları ile uluslararası kuruluşlar,
- Kâr amacı gütmeyen kuruluşlar,
- Emeklilik yatırım fonları,
- Nihai ana işletme niteliğinde olup yatırım fonu kapsamında değerlendirilen fonlar,
- Nihai ana işletme niteliğinde olup gayrimenkul yatırım fonları başta olmak üzere gayrimenkul yatırım araçları kapsamında değerlendirilenler.

Birinci fıkra kapsamında olmamakla beraber aşağıda sayılan işletmeler ve bunların iş yerleri de yerel ve küresel asgari tamamlayıcı kurumlar vergisinden ayrıca muafır:

- Münhasıran birinci fıkra kapsamındaki muaf işletmeler yararına varlık bulundurmamak veya fona yatırım yapmak için faaliyet gösteren ya da muaf işletmelerin faaliyetlerine yardımcı olmak amacıyla kurulan ve işletme değerinin en az %95'ine söz konusu muaf işletmeler (emeklilik hizmetleri veren kuruluşlar hariç) tarafından sahip olunanlar,
- İşletme değerinin en az %85'ine birinci fıkra kapsamındaki muaf işletmeler (emeklilik hizmetleri veren kuruluşlar hariç) tarafından sahip olunan ve kazançlarının en az %51'i işletme bazlı kazancın tespitinde indirimli kabul edilmeyen öz sermaye zararlarından veya istisna tutulan kâr payları, işletme bazlı kazancın tespitinde kabul edilmeyen öz sermaye kazançlarından oluşurlar.

Yukarıda sayılan yerel ve küresel asgari tamamlayıcı kurumlar vergisinden muaf olanların hasılatları,

yıllık konsolide hasılatın hesabında dikkate alınır.

Çok uluslu işletme gruplarının bağlı işletmelerinin **uluslararası deniz taşımacılığı faaliyetlerinden elde ettikleri kazançları** yerel ve küresel asgari tamamlayıcı kurumlar vergisinden istisnadır.

Uluslararası deniz trafiğinde gerçekleştirilmesi şartıyla **uluslararası deniz taşımacılığı** faaliyetleri aşağıdakilerden oluşur:

- Bağlı işletmenin mülkiyetinde olan veya kiralama, kısmi kiralama ya da çeşitli şekillerde tasarrufunda bulunan yük ve yolcu gemilerinin işletilmesi faaliyetleri,
- Yük ve yolcu taşımacılığında kullanılan gemilerin mürettebatlı ve tam donanımlı kiralama ile başka bir bağlı işletmeye yüksüz gemi kiralama esasına göre yapılan kiralama faaliyetleri,
- Yük ve yolcu taşımacılığı kapsamında faaliyet gösteren bir ortaklığa, bir ortak girişime veya uluslararası işletilen bir acenteye iştirak faaliyetleri,
- Yük ve yolcu taşımacılığı faaliyetinde kullanılan ve en az bir yıl süreyle elde tutulan gemilerin satışına ilişkin faaliyetler.

Bir ülkede bulunan bağlı işletmelerin uluslararası deniz taşımacılığı faaliyetiyle bağlantılı olarak gerçekleştirdiği aşağıdaki faaliyetlerden elde ettikleri kazançlar da bu kazançlar toplamının, bu bağlı işletmelerin uluslararası deniz taşımacılığından elde ettikleri kazançların toplamının %50'sini geçmemesi şartıyla, yerel ve küresel asgari tamamlayıcı kurumlar vergisinden ayrıca istisnadır:

- Aynı çok uluslu işletme grubuna bağlı olmayan denizcilik işletmelerine yüksüz gemi kiralama esasına göre yapılan ve üç yılı

geçmeyen gemi kiralamalarından elde edilen kazançlar,

- Diğer deniz taşımacılığı işletmeleri tarafından uluslararası deniz taşımacılığı kapsamında yurt içi parkur için düzenlenen biletlerin satışından elde edilen kazançlar,
- Konteynerlerin; kiralama, üç aydan kısa süreli depolanmasından veya geç iadesi kapsamında alınan ödemelerden elde edilen kazançlar,
- ç) Mühendis, bakım personeli, kargo operatörü, yiyecek içecek hizmeti veren personel ve müşteri hizmetleri personeli tarafından diğer deniz taşımacılığı işletmelerine verilen hizmetlerden elde edilen kazançlar,
- Uluslararası gemi işletmeciliği işinin ayrılmaz bir parçası olarak gerçekleştirilen yatırımlardan elde edilen kazançlar.

Yerel ve küresel asgari tamamlayıcı kurumlar vergisinden istisna edilen kazançlara ilişkin giderler veya istisna kapsamındaki faaliyetlerden doğan zararlar, istisna dışı kazançlardan indirim konusu yapılamaz.



1.3. Vergi Yükünün Hesaplanması, Asgari Tamamlayıcı Kurumlar Vergisi Matrahı, Oranı ve Hesabı

Net ülkesel bazlı kazançla sahip bir çok uluslu işletme grubunun vergi yükü, her hesap dönemi için ülkesel bazda ayrı ayrı hesaplanır.

Çok uluslu işletme grubunun ülkesel bazlı vergi yükü hesaplamasında, o ülkede bulunan bağlı işletmelerin üçüncü fıkra uyarınca hesaplanan düzeltilmiş kapsanan vergileri dikkate alınır.

Bir bağlı işletmenin bir hesap dönemi için **düzeltilmiş kapsanan vergileri**; kapsanan vergilere ilişkin olarak tahakkuk eden cari dönem vergi giderinin, aşağıdaki bentler uyarınca düzeltilmiş tutarı ile toplam ertelenmiş vergi düzeltme tutarı, finansal tablolarındaki öz kaynak değişim tablosu veya diğer kapsamlı gelir tablosunda gösterilen ve işletme bazlı kazanç veya zararın kapsamına giren kazanç veya zararlarla ilgili kapsanan vergilerdeki herhangi bir artış veya azalış tutarlarının toplamına eşittir.

Bu fıkra uyarınca, kapsanan vergiye;

- ▶ Finansal hesaplarda vergi öncesi kârda gider olarak tahakkuk eden herhangi bir kapsanan vergi,
- ▶ Tespit olunan ülkesel bazlı zarara ilişkin ertelenmiş vergi varlığı,
- ▶ Cari hesap döneminde ödenen, belirsiz bir vergi pozisyonuyla ilgili olan ve önceki bir hesap dönemi için kapsanan vergilerde indirim olarak ele alınmış olan herhangi bir tutar,
- ▶ Cari dönem vergi giderinde indirim olarak kaydedilen nitelikli iade edilebilir vergi kredisi ve pazarlanabilir (devredilebilir)

vergisi kredisi ile ilgili herhangi bir indirim veya iade tutarı,

ilave edilir.

Bu fıkra uyarınca, kapsanan vergiden;

- ▶ Ülkesel bazlı kazanç veya zararın hesaplamasına dâhil edilmeyen gelirlere ilişkin cari dönem vergi gideri,
- ▶ Cari dönem vergi giderinde indirim olarak kaydedilmemiş olan ve nitelikli iade edilebilir vergi kredisi ile pazarlanabilir (devredilebilir) vergi kredisi niteliğinde olmayan bir vergi kredisine ilişkin bir kredi veya iade tutarı,
- ▶ Finansal hesaplardaki cari dönem vergi giderinde bir düzeltme olarak değerlendirilmeyen ve bir bağlı işletmeye iade edilen veya kredilendirilen kapsanan vergi (nitelikli iade edilebilir vergi kredisi ve pazarlanabilir (devredilebilir) vergi kredisi hariç),
- ▶ Belirsiz bir vergi pozisyonuyla ilgili cari dönem vergi gideri,
- ▶ Hesap döneminin son gününden itibaren üç yıl içinde ödenmesi beklenmeyen her türlü cari dönem vergi gideri,

indirilir.

Toplam ertelenmiş vergi düzeltme tutarı ibaresi, bir hesap dönemi içerisinde bir bağlı işletmenin ertelenmiş vergi giderine aşağıdaki düzeltmeler yapıldıktan sonra tespit olunan tutarı ifade eder. Şu kadar ki, ilgili ülke mevzuatı uyarınca kurumlar vergisi oranı asgari kurumlar vergisi oranının üzerindeyse, ertelenmiş vergi gideri asgari kurumlar vergisi oranı dikkate alınmak suretiyle yeniden hesaplanır.

Bu fıkra uyarınca ertelenmiş vergi giderinden;

- ▶ Ülkesel bazlı kazanç veya zararın hesaplamasına dâhil edilmeyen

gelirlere ilişkin ertelenmiş vergi gideri,

- ▶ Belirsiz bir vergi pozisyonuyla ilgili ertelenmiş vergi gideri,
- ▶ Ertelenmiş vergi varlığına ilişkin hesap düzeltmesinden veya değer düzeltmesinden kaynaklanan tutarlar,
- ▶ Cari hesap dönemindeki vergi oranlarının değişiminden kaynaklanan ertelenmiş vergi gideri,
- ▶ Vergi kredilerine ilişkin ertelenmiş vergi gideri,
- ▶ Finansal raporlama standartları kapsamına girmediğinden cari dönem vergi zararına ilişkin ertelenmiş vergi varlığı olarak muhasebeleştirilemeyen tutarlar,

indirilir.

Bu fıkra uyarınca ertelenmiş vergi giderine;

- ▶ İlgili hesap dönemi içerisinde hesaplanan belirsiz bir vergi pozisyonuyla ilgili ertelenmiş vergi gideri tutarlarına ilişkin yapılan ödemeler,
- ▶ Önceki hesap dönemlerindeki ertelenmiş vergi yükümlülüklerine ilişkin oluşturulan hesaplarda izlenmekle birlikte cari hesap dönemi içerisinde bu hesapların ters kayıtlarla kapatılan kısmı,

ilave edilir.

İşletme bazlı kazancın tespitinde dikkate alınması gereken faaliyetlerden kaynaklanan ve finansal hesaplarda asgari kurumlar vergisi oranından daha düşük bir oran uygulanmak suretiyle ertelenmiş vergi varlığı hesaplarına alınan tutarlar, zarara ilişkin ertelenmiş vergi varlığının olduğu ilgili hesap döneminde asgari kurumlar vergisi oranı uygulanmak suretiyle yeniden tespit olunabilir.

Toplam ertelenmiş vergi düzeltmesine alternatif olarak dileyen mükellefler, ilgili hesap dönemindeki

net ülkesel bazlı zararın asgari kurumlar vergisi oranıyla çarpılması suretiyle tespit olunan ve ülkesel bazlı zarara ilişkin ertelenmiş vergi varlığı olarak dikkate alınan tutarları, sonraki hesap dönemlerinde bu madde kapsamındaki vergi yükünün tespitinde kapsanan vergi olarak dikkate alabilirler.

Çok uluslu işletme gruplarına bağlı yatırım işletmelerinin, azınlık payına sahip olunan bağlı işletmelerin, azınlık payına sahip olunan alt grupların, devletsiz bağlı işletmelerin ve sigorta yatırım işletmelerinin d zeltiimiş kapsanan vergileri birinci fıkra kapsamında tespit edilecek vergi yükünün hesabında dikkate alınmaz. Bunların vergi yükü ayrı hesaplanır.

Net  lkesel bazlı kazancın oluşma-dığı bir ülkede, d zeltiimiş kapsanan vergiler; sıfırdan küçükse ve beklenen d zeltiimiş kapsanan vergilerden az ise o ülkedeki bağlı işletmeler tarafından, beklenen d zeltiimiş kapsanan vergiler ile d zeltiimiş kapsanan vergiler arasındaki fark üzerinden ilgili hesap dönemi için ek cari dönem asgari tamamlayıcı kurumlar vergisi hesaplanır. Hesaplanan verginin ilgili dönemde ödenmesi ihtiyaRIDIR. Bu vergiyi hesaplandđı dönemde ödememeyi tercih eden mükellefler söz konusu vergi tutarını vergi gideri fazlası hesabında izlerler. Ülkesel bazlı kazancın oluştuğu izleyen hesap dönemlerinde bu hesapta izlenen tutarlar bu madde kapsamındaki vergi yükünün tespitinde indirim konusu yapılır. Bu fıkrada geçen beklenen d zeltiimiş kapsanan vergi, ülkesel bazlı kazanç veya zarar tutarının asgari kurumlar vergisi oranı ile çarpımına eşittir.

Kapsanan vergiler, bir bağlı işletmeden diğer bir bağlı işletmeye çeşitli şekillerde tahsis Edilebilir.

1.4. İşletme Bazlı Kazanç veya Zararın Hesaplanması ile Vergi Yükünün Tespiti

Bir bağlı işletmenin ilgili hesap dönemine ilişkin işletme bazlı kazanç veya zararı, finansal muhasebe net kazanç veya zararına aşağıdaki düzeltmeler yapılarak tespit olunur:

- Bu fıkra uyarınca, aşağıdaki kalemler finansal muhasebe net kazanç veya zararına ilave edilir:
 - » Tespit olunan sıfırdan büyük net vergi gideri,
 - » İşletme bazlı kazancın tespitinde indirimi kabul edilmeyen öz sermaye zararları,
 - » Yeniden değerleme yöntemi kazançları,
 - » Varlık ve borçların elden çıkarılmasından kaynaklanan zararlar,
 - » Asimetrik kur kazanç veya zararları,
 - » Kanunen yasaklanmış fiiller kapsamında yapılan  demeler ile 50.000 Euro karşılığı Türk lirasını aşan ceza mahiyetindeki  demeler,
 - » önceki dönem muhasebe hataları veya ilke değerlikleri dolayısıyla oluşan tutarlar,
 - » Uluslararası kabul görmüş finansal muhasebe standartlarına göre dönem k rının tespitinde gider olarak tahakkuk ettirilen emeklilik giderleri ile cari hesap döneminde fiilen ödenen emeklilik giderleri arasındaki fark.
- Bu fıkra uyarınca, aşağıdaki kalemler finansal muhasebe net kazanç veya zararından indirilir:
 - » Sıfırdan küçük net vergi gideri,
 - » İstisna tutulan kâr payları,
 - » İşletme bazlı kazancın tespitinde kabul edilmeyen öz sermaye kazançları,

- » Yeniden değerleme yöntemi zararları,
- » Varlık ve borçların elden çıkarılmasından kaynaklanan kazançlar,
- » Asimetrik kur kazanç veya zararları,
- » önceki dönem muhasebe hataları veya ilke değerlikleri dolayısıyla oluşan tutarlar,
- » Cari hesap döneminde fiilen ödenen emeklilik giderleri ile uluslararası kabul görmüş finansal muhasebe standartlarına göre dönem k rının tespitinde gider olarak tahakkuk ettirilen emeklilik giderleri arasındaki fark.

İşletme bazlı kazancın tespitinde kabul edilmeyen öz sermaye kazançları/zararlarının hesabına alternatif olarak dileyen mükellefler, öz sermaye kazanç veya zararlarını ülkesel bazlı kazancın tespitinde dikkate alabilirler. şu kadar ki, öz sermaye kazanç veya zararlarını ülkesel bazlı kazancın tespitinde dikkate alan mükellefler, takip eden dört hesap dönemi boyunca bu tercihlerinden vazgeçemezler.

Aynı grup içerisindeki bağlı işletmeler tarafından gerçekleştirilen finansman işlemlerinde, borç alan bağlı işletmenin bulunduğu ülkedeki vergi yükünün asgari kurumlar vergisi oranının altında olması, borç veren bağlı işletmenin bulunduğu ülkede ise vergi yükünün asgari kurumlar vergisi oranının üstünde olması veya grup içi finansman nedeniyle oluşan faiz gelir ve giderleri dikkate alınmaksızın hesaplanan vergi yükünün asgari kurumlar vergisi oranının üstünde olması durumunda, borç alan bağlı işletme nezdinde katlanılacak ve işletme bazlı kazancın tespitinde gider olarak dikkate alınacak faiz gideri, borç veren bağlı işletmenin gelir olarak dikkate aldığı tutarla sınırlı olacaktır.

Alacaklının alacağından vazgeçmesi nedeniyle finansal muhasebe net kazancı veya zararının tespitinde **vazgeçilen tutarı gelir olarak kayıtlarına alan borçlu durumundaki bağlı işletmeler**, aşağıdaki şartların herhangi birinin sağlanması durumunda, söz konusu tutarı isteğe bağlı olarak işletme bazlı kazanç veya zararın tespitinde dikkate almayabilirler.

- Mahkeme kararına istinaden borcun silinmesi, borçlu ile alacaklının ilişkili kişi olmaması ve borçlunun on iki ay içerisinde iflas etmesinin beklenmesi,
- Borcun silinmesinden önce borçlunun rayiç bedele göre tespit olunan varlıklarının değerinin yükümlülüklerinden az olması.

Bir ülkedeki bağlı işletmelerin işletme bazlı kazanç veya zararlarının toplamı ülkesel bazlı kazanç veya zararı ifade eder. Şu kadar ki, çok uluslu işletme gruplarına bağlı yatırım işletmelerinin, azınlık payına sahip olunan bağlı işletmelerin, azınlık payına sahip olunan alt grupların, devletsiz bağlı işletmelerin ve sigorta yatırım işletmelerinin işletme bazlı kazanç veya zararları bu toplamın hesabında dikkate alınmaz. Bunların işletme bazlı kazanç veya zararları ayrı hesaplanır.

Bir çok uluslu işletme grubunun her bir hesap dönemi için **ülkesel bazlı vergi yükü**; o ülkede bulunan bağlı işletmelerinin düzeltilmiş kapsanan vergilerinin toplamının, o ülkede bulunan bağlı işletmelerinin ülkesel bazlı kazanç toplamına bölünmesi suretiyle bulunur. Çok uluslu işletme gruplarına bağlı yatırım işletmelerinin, azınlık payına sahip olunan bağlı işletmelerin, azınlık payına sahip olunan alt grupların, devletsiz bağlı işletmelerin ve sigorta yatırım işletmelerinin her bir hesap dönemi için ülkesel bazlı vergi yükü ayrı hesaplanır.

2. KÜRESEL ASGARI TAMAMLAYICI KURUMLAR VERGİSİNİN MATRAHI, ORANI VE HESABI

Asgari kurumlar vergisi oranı %15'tir. Asgari kurumlar vergisi oranı ile ülkesel bazlı vergi yükü arasındaki fark, **küresel asgari tamamlayıcı kurumlar vergisi** oranıdır. Ülkesel bazlı vergi yükünün asgari kurumlar vergisi oranını aşması halinde ise küresel asgari tamamlayıcı kurumlar vergisi hesaplanmaz.

Küresel asgari tamamlayıcı kurumlar vergisi, küresel asgari tamamlayıcı kurumlar vergisi matrahı üzerinden hesaplanır. Küresel asgari tamamlayıcı kurumlar vergisi matrahı ise net ülkesel bazlı kazanç toplamından; **o ülkede bulunan bağlı işletmelerin çalışanlarının yıllık toplam brüt ücretlerinin %5'i ile maddi duran varlıklarının net defter değerinin %5'inin indirilmesi suretiyle** tespit olunur. 2024 hesap dönemi için maddi duran varlıkların net defter değerinin %7,8'i, bağlı işletmelerin çalışanlarının brüt ücretlerinin %9,8'i dikkate alınır. Bu oranlar; takip eden dört hesap dönemi boyunca %0,2, 2029 hesap döneminden itibaren dört hesap dönemi boyunca da her hesap dönemi için bağlı işletmelerinin çalışanlarının brüt ücretleri için %0,8, maddi duran varlıklar için ise %0,4 azaltılarak uygulanır.

Bir ülke için küresel asgari tamamlayıcı kurumlar vergisi, küresel asgari tamamlayıcı kurumlar vergisi oranının, küresel asgari tamamlayıcı kurumlar vergisi matrahına uygulanması suretiyle tespit edilir. Şu kadar ki, ilgili ülkeye ilişkin hesaplanan küresel asgari tamamlayıcı kurumlar vergisine varsa; ek cari dönem asgari tamamlayıcı kurumlar vergisi ilave edilir, nitelikli yerel asgari tamamlayıcı kurumlar vergisi ise bu vergiden indirilir.

Bir bağlı işletmenin, işletme bazlı kazancının ülkesel bazlı kazançla bölünmesiyle bulunan oranın, ilgili ülke için dördüncü fıkra kapsamında hesaplanan küresel asgari tamamlayıcı kurumlar vergisiyle çarpılması sonucunda bu bağlı işletmenin küresel asgari tamamlayıcı kurumlar vergisi tespit olunur.

Çok uluslu işletme grubunun; ülkesel bazlı yıllık ortalama hasılatı 10 milyon Euro karşılığı Türk lirasından ve ülkesel bazlı yıllık ortalama kazancı 1 milyon Euro karşılığı Türk lirasından az ise bu ülkede bulunan bağlı işletmelerin küresel asgari tamamlayıcı kurumlar vergisi, ilgili hesap dönemi için sıfır olarak kabul edilebilir. Bu fıkra kapsamında ortalama hasılat veya ortalama kazanç, bir ülkeye ilişkin finansal hesapların raporlandığı hesap dönemi ve önceki iki hesap dönemindeki hasılat veya kazanç toplamının ortalamasını ifade eder. Devletsiz bağlı işletmeler veya yatırım işletmesi olan bağlı işletmeler için bu fıkra hükümleri uygulanmaz ve bunların hasılatı, kazancı veya zararı, ortalama kazanç veya ortalama hasılatın tespitinde dikkate alınmaz.

Çok uluslu işletme grubunun faaliyette bulunduğu ülke güvenli liman olarak belirlenmiş ise bu ülkede bulunan bağlı işletmelerin küresel asgari tamamlayıcı kurumlar vergisi, ilgili hesap dönemi için sıfır olarak kabul edilebilir. Cumhurbaşkanı, bu madde kapsamında güvenli liman olarak ilan edilecek yerleri belirlemeye ve bu yerlerin belirlenmesine ilişkin şartları tespit etmeye; Hazine ve Maliye Bakanlığı bu fıkranın uygulanmasına yönelik usul ve esasları belirlemeye yetkilidir.



Azami altı farklı ülkede bağlı işletmesi bulunan ve maddi duran varlıklarının toplam değeri en yüksek olan ülke dışındaki diğer ülkelerde **toplam maddi duran varlıklarının net defter değeri 50 milyon Euro karşılığı Türk lirasını aşmayan** çok uluslu işletme grupları için yetersiz vergilendirilen ödemeler esası kapsamında küresel asgari tamamlayıcı kurumlar vergisi beş hesap dönemi boyunca sıfır olarak kabul edilir.

3. KÜRESEL ASGARI TAMAMLAYICI KURUMLAR VERGİSİNİN MÜKELLEFİ, VERGİLENDİRME DÖNEMİ, BEYANI, TARHI VE ÖDENMESİ

Küresel asgari tamamlayıcı kurumlar vergisi, **gelirin dahil edilmesi esas ve yetersiz vergilendirilmiş ödemeler esasına göre** belirlenir.

Gelirin dahil edilmesi esas kapsamında **küresel asgari tamamlayıcı kurumlar vergisinin mükellefi**, nihai ana işletmesinin konsolide finansal tablosundaki yıllık konsolide hasılatı 750 milyon Euro karşılığı Türk lirası sınırını geçen çok uluslu işletme gruplarına bağlı ve diğer ülkelerde yerleşik olan işletmelerin; Türkiye’de yerleşik nihai ana işletmesi, ara ana işletmesi veya kısmen sahip olunan ana işletmesidir.

Türkiye’de yerleşik nihai ana işletme, ara ana işletme veya kısmen sahip olunan ana işletme sayılan mükellefler, mülkiyet payına sahip olunan bağlı işletmedeki dahil olma oranıyla sınırlı olmak üzere verginin ödenmesinden sorumludurlar. Dahil olma oranı, bir bağlı işletmenin bir hesap dönemindeki işletme bazlı kazancından ana işletme dışındaki üçüncü kişilere atfedilen kısmın çıkarılması suretiyle bulunan tutarın, bu bağlı işletmenin işletme bazlı kazancına bölünmesi suretiyle elde edilen orandır.

Yetersiz vergilendirilen ödemeler esası kapsamında küresel asgari tamamlayıcı kurumlar vergisinin mükellefi; nihai ana işletmesi, ara ana işletmesi veya kısmen sahip olunan ana işletmesi Türkiye’de yerleşik olmayan ve ilgili mevzuatı uyarınca nitelıklı gelirin dahil edilmesi esasına göre küresel asgari tamamlayıcı kurumlar vergisinin uygulanmadığı veya kısmen uygulandığı çok uluslu işletme gruplarına bağlı Türkiye’de yerleşik, yatırım işletmeleri hariç, bağlı işletmelerdir.

Yetersiz vergilendirilen ödemeler esası kapsamında hesaplanan verginin yetersiz vergilendirilen ödemeler esası yüzdesine göre hesaplanan kısmını Türkiye’deki bağlı işletme ödemekle sorumludurlar.

Yetersiz vergilendirilen ödemeler esası kapsamında hesaplanan vergi, çok uluslu işletme grubuna bağlı işletmeler için hesaplanan küresel asgari tamamlayıcı kurumlar vergisi toplamına eşittir. Gelirin dahil edilmesi esas kapsamında çok uluslu işletme gruplarına bağlı işletmeler nezdinde vergi hesaplanması durumunda, yetersiz vergilendirilen ödemeler esasına göre hesaplanan vergi, küresel asgari tamamlayıcı kurumlar vergisi ile gelirin dahil edilmesi esas kapsamında alınan verginin farkına eşit olur.

Küresel asgari tamamlayıcı kurumlar vergisinin vergilendirme dönemi hesap dönemidir. Kendilerine özel hesap dönemi tayin edilenlerin vergilendirme dönemi ise özel hesap dönemidir. Hesap dönemi, nihai ana işletmenin konsolide finansal tablolarının hazırlanmasına esas teşkil eden vergilendirme dönemidir.

Küresel asgari tamamlayıcı kurumlar vergisi, mükelleflerin beyanı

üzerine tarh olunur. Hesaplanan vergi, **hesap döneminin kapandığı ayı izleyen on beşinci ayın son gününe** kadar beyan edilir ve ödenir.

4. YEREL ASGARI TAMAMLAYICI KURUMLAR VERGİSİNİN MÜKELLEFİ, VERGİLENDİRME DÖNEMİ, BEYANI, TARHI VE ÖDENMESİ

Yerel asgari tamamlayıcı kurumlar vergisinin mükellefi, ek 1 inci maddede kapsamındaki çok uluslu işletme gruplarına bağlı ve Türkiye’de yerleşik olan; bağlı işletmeler ve iş ortaklıklarıdır.

Yerel asgari tamamlayıcı kurumlar vergisinin vergilendirme dönemi hesap dönemidir. Kendilerine özel hesap dönemi tayin edilenlerin vergilendirme dönemi ise, özel hesap dönemidir.

Asgari tamamlayıcı kurumlar vergisi oranının, küresel asgari tamamlayıcı kurumlar vergisi matrahına uygulanması suretiyle tespit olunan yerel asgari tamamlayıcı kurumlar vergisi, mükelleflerin beyanı üzerine tarh olunur ve bu vergiye varsa ek cari dönem yerel asgari tamamlayıcı kurumlar vergisi ilave edilir.

Hesaplanan vergi, **hesap döneminin kapandığı ayı izleyen on ikinci ayın birinci gününden son gününe kadar** beyan edilir ve ödenir.

Türkiye’de yerleşik ve aynı çok uluslu işletme gruplarına bağlı mükelleflerden herhangi birinin, yerel asgari tamamlayıcı kurumlar vergisinin tamamını kendi adına beyan edip ödemesi durumunda, diğer mükelleflerin bu verginin beyanı ve ödemesindeki sorumlulukları ortadan kalkacaktır.

SONUÇ

Küresel Asgari Kurumlar Vergisi Türkiye’de faaliyet gösteren çok uluslu grup şirketlerini ilgilendirmekle birlikte ana merkezi Türkiye’de olup yurt dışında faaliyette bulunan ve küresel ölçekte 750 milyon Euro’dan fazla cirosu olan büyük ölçekli Türkiye merkezli grup şirketlerini de kapsamaktadır.

Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından hazırlandığı ifade edilen sunuma göre nihai ana işletmesi Türkiye’de olan 57 grubun 1.431 şirketinin yurt dışında 1.848 işletmesi bulunuyor. Buna göre merkezi Türkiye’de olan bir şirketin dış ülkelerdeki iştirakleri, bağlı şirketleri, şubeleri bulundukları ülkelerde %15’ten daha az

bir vergi ile vergilendirilmiş olması durumunda vergi yükünü %15’e ikmal edecek vergi farkı Türkiye’de ödenecektir.

İstanbul Sanayi Odası tarafından 2023 yılına ilişkin olarak yayımlanan Türkiye’nin 500 Büyük Sanayi Kuruluşları arasında satışları 750 milyon Euro’yu aşan firma sayısı 42 olarak görünmektedir. Bu şirketlerden uluslararası arenada da faaliyeti olanların ait oldukları gruplar küresel asgari kurumlar vergisi kapsamına girmektedir.

Küresel Asgari Kurumlar Vergisi’nin yürürlüğe girmesi şirketlerin vergi yükü, mevcut vergi avantajları, transfer fiyatlandırması ve kontrol edilen yabancı kurum kazancı gibi

pek çok alanda önemli değişikliklerin yaşanmasına sebep olacaktır.

Kapsama giren şirketlerin yeni vergi düzenlemesine uyum sağlaması ve olası riskleri minimize etmesi için stratejik bir yaklaşım benimsemesi gerekiyor. Küresel Asgari Kurumlar Vergisi’nin vergi yükü üzerindeki potansiyel etkisinin etrafıca değerlendirilmesi, mevcut vergi avantajlarının korunması veya yeniden yapılandırılması, transfer fiyatlandırma politikalarının gözden geçirilmesi ve kontrol edilen yabancı şirket kurallarına uyum dahil olmak üzere yeni uygulamanın sunduğu fırsat ve risklerin dikkatli bir şekilde değerlendirilmesi, her bir grup özelinde butik bir yaklaşım ile hareket edilmesini zorunlu kılmaktadır.





SERBEST MUHASEBECİ VE SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLER AÇISINDAN MÜŞTEREK VE MÜTESELSİL SORUMLULUK

GİRİŞ

Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik (SMMM) mesleği yıllar içerisinde artan iş yükü, aynı paralelde artmayan asgari tarife yapısı, personel istihdamında ve tutundurmada yaşanan zorluklar gibi konularla mali gündemde daha sık yer almaya başladı. Bu çalışmamızda yaşanan tüm bu zorluklara rağmen mesleği icra etmeye devam eden meslek mensupları açısından en fazla önem arz eden konulardan birisine yeniden dikkat çekmeye çalışacağız.

1. SORUMLULUĞUN KANUNİ DAYANAĞI

3568 Sayılı Kanunun 2. maddesinde SMMM'lerin yetkileri düzenlenmiş fakat mali sorumluluklarına ilişkin herhangi bir hüküm kanunda yer almamıştır. 3568 Sayılı Kanun'un 12'nci maddesinde de yalnızca yeminli mali müşavirlerin sorumluluklarına değinilmiştir.

213 Sayılı VUK'a eklenen mükerrer 227. madde ile bu eksiklik giderilmeye çalışılmıştır. İlgili madde de ".....beyannameyi imzalayan veya tasdik raporunu düzenleyen meslek mensupları, imzaladıkları beyannamelerde veya düzenledikleri tasdik raporlarında yer alan bilgilerin defter kayıtlarına ve bu kayıtların dayanağını teşkil eden belgelere uygun olmamasından dolayı ortaya çıkan vergi ziyanına bağlı olarak salınacak vergi, ceza, gecikme faizlerinden mükellefle bir-

likte müştereken ve müteselsilen sorumlu tutulurlar." denilmek suretiyle müşterek ve müteselsil sorumluluk kanuni dayanak bulmuştur.

4 Sıra Nolu Vergi Beyannamelerinin Serbest Muhasebeci ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerce İmzalanması Hakkında Genel Tebliğ

Maliye Bakanlığı Serbest Muhasebeci ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerin sorumluluklarını 4 Sıra No'lu Vergi Beyannamelerinin Serbest Muhasebeci ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerce İmzalanması Hakkında Genel Tebliğ (29.06.1997 tarih ve 23034 sayılı Resmi Gazete) ile düzenlemiştir.

Maliye Bakanlığı Serbest Muhasebeci ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerin sorumluluklarını 4 Sıra No'lu Vergi Beyannamelerinin Serbest Muhasebeci ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerce İmzalanması Hakkında Genel Tebliğ (29.06.1997 tarih ve 23034 sayılı Resmi Gazete) ile düzenlemiştir.

Böyle bir belgenin varlığı halinde, meslek mensupları, bunun doğruluğunun tespitini mükelleften isteyebilirler. Mükellefin bir tespitte bulunmaması veya bu konuda meslek mensubunun ikna olmaması halinde, keyfiyet, meslek mensubunca beyanname verme süresi sonuna kadar ilgili vergi dairesine yazılı olarak bildirilecektir. Bu bildirimle birlikte meslek mensubunun sözkonusu belgelere ait sorumluluğu ortadan kalkacaktır.

Sorumluluğun tespitinde, yukarıda belirtilen sorumlulukla bağlantılı olarak ortaya çıkan vergi ziyanının varlığı yeterli olacaktır. Örneğin, sehven dahi olsa yevmiye defterinde yer alan bir toplamı yanlış aktararak veya bir yevmiye işlemini yanlış hesaba kaydederek vergi ziyanına sebebiyet veren meslek mensubu ziyaa uğratılan bu vergi, ceza ve gecikme faizlerinden mükellefle birlikte müştereken ve müteselsilen sorumlu olacaktır.

Meslek mensupları, beyannamelerini imzaladıkları mükelleflerce ibraz edilen belgelerde yer alan bilgilerin kanuni defterlere ve defterlerdeki bilgilerin mali tablolara uygunluğunun yanı sıra, beyannamelere eklenen temel mali tablolarda yer alan ve Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğlerine göre belirlenen Dönem Kâr/Zararı'nın doğruluğundan da sorumludurlar.

Meslek mensuplarının sorumlulukları kapsamına giren işlemlerden dolayı bir vergi ziyayı ortaya çıktığı takdirde, beyannameyi imzalayan meslek mensubu, ziyaa uğratılan vergi, ceza ve gecikme faizlerinden mükellefle birlikte müştereken ve müteselsilen sorumlu olacaktır.



2. SORUMLULUK RAPORU DÜZENLENMESİ HAKKINDA VDK YÖNERGESİ

Vergi Usul Kanununun 135'inci maddesinde sayılan vergi inceleme elemanlarınca yapılan incelemeler neticesinde bir matrah farkı ortaya çıktığı takdirde, denetim elemanları, beyannameyi imzalayan meslek mensuplarının sorumluluklarının tespiti yapacak ve raporlarında belirteceklerdir.

Vergi Usul Kanununun 135'inci maddesinde sayılan vergi inceleme elemanlarınca yapılan incelemeler neticesinde bir matrah farkı ortaya çıktığı takdirde, denetim elemanları, beyannameyi imzalayan meslek mensuplarının sorumluluklarının tespiti yapacak ve raporlarında belirteceklerdir.

Denetim elemanları, bulunan matrah farkı ile meslek mensubunun sorumluluğu arasındaki ilişkiyi ilgili meslek mensubunun bilgisine de başvurmak suretiyle inceleme raporlarında net bir şekilde ortaya koyacak ve bulunan matrah farkından meslek mensubunun sorumlu olup olmadığını açıklayacaklardır.

Bu konuya yönelik Vergi Denetim Kurulu Başkanlığınca 20.02.2015 tarihinde "SMMM ve YMM'ler Hakkında Vergi Müfettişleri Tarafından Sorumluluk Raporu Düzenlenmesinde Uygulacak Usul ve Esaslara İlişkin Yönerge" yayımlanmıştır.

Yönergenin Mali Sorumluluk başlıklı 6'ncı maddesinde müfettişlerin, 213 sayılı Vergi Usul Kanununun mükerrer 227 nci maddesi de dikkate alınarak, meslek mensuplarının mükellefle birlikte müştereken ve müteselsilen sorumlu tutulmaları gerektiği hususunu içeren ayrı bir Görüş ve Öneri Raporu düzenleyecekleri hüküm altına alınmıştır. Rapor Değerlendirme

Komisyonları, gerekli gördüğü durumlarda ya da meslek mensubunun talebi halinde meslek mensubunu dinleyebilir.

Yönergenin 6'ncı maddesine göre görüş ve öneri raporu düzenleyen vergi müfettişinin raporunda 213 sayılı Vergi Usul Kanununun mükerrer 227 nci maddesi de dikkate alınarak, beyanın defter kayıtlarına ve bu kayıtların dayanağını teşkil eden belgelere uygun olmaması durumunda, incelemede tespit edilen hususlar ile meslek mensubunun davranışı arasındaki illiyet bağı delilleri ile birlikte açık bir şekilde belirlir.



Yönergenin 9'uncu maddesine göre Vergi Müfettişleri, cezai sorumluluk, disiplin sorumluluğu veya mali sorumluluk gerektiren hususlarda, meslek mensubunun yazılı savunmasını ister. Savunma isteme yazısının tebliğ tarihinden itibaren otuz gün içinde savunma yapılmaması durumunda ilgili meslek mensubu savunma hakkından vazgeçmiş sayılır.

Vergi Müfettişleri meslek mensuplarının sorumluluklarına yönelik olarak, konuyla ilgili olarak meslek mensubundan ek bilgi ve açıklama talep ederek, gerekli görülen defter ve belgeleri, çalışma kâğıtlarını, çalışma notlarını ve çalışma dosyasını istemek suretiyle sorumluluğun tespitine ait kanıt toplar.

Mali sorumluluğun söz konusu ola-

bilmesi için, incelemede tespit edilen hususlar ile meslek mensuplarının imzaladığı veya tasdik raporu düzenledikleri konu ve belgelerin gerçeği yansıtmaması ve doğru olmaması arasındaki illiyet bağı delilleri ile birlikte düzenlenen rapor ya da raporlarda açık bir şekilde ortaya konulması gerekmektedir.

Meslek mensubunun 4 Seri Tebliği ile belirlenen sorumluluk çerçevesinde müştereken ve müteselsilen sorumlu olduğunun tespit edilmesi halinde, sözkonusu inceleme raporlarının onaylı birer örneği denetim elemanlarınca, meslek mensubunun bağlı bulunduğu vergi dairesine ve disiplin cezası yönünden de gereği yapılmak üzere meslek odasına ayrıca gönderilecektir. Bulunan matrah farkı üzerinden tarh edilen vergi ve buna ilişkin cezalarda uzlaşmaya varılmış veya tahsilatın yapılmış olması, raporların birer örneğinin meslek mensubunun bağlı bulunduğu odaya gönderilmesine engel teşkil etmeyecektir.

Müşterek ve müteselsil sorumluluğu vergi inceleme raporu ile tespit edilen meslek mensupları hakkında vergi dairelerince yapılacak takibat, vergi ve ceza tahakkukunun kesinleşmesinden sonra başlatılacak ve tahakkuku kesinleşen vergi ve cezanın tahsiline yönelik olacaktır. Sorumluluğu tespit edilen meslek mensupları ile ilgili takibat, bu meslek mensuplarının bağlı bulunduğu vergi dairelerince yerine getirilecektir.

Beyanname ve eklerini yeminli mali müşavirlere tasdik ettiren mükelleflere ait muhasebeye ilişkin işlemlerin ruhsatlı meslek mensuplarınca yerine getirilmesi durumunda, sözkonusu meslek mensupları da yaptıkları işlerden bu Tebliği ile belirlenen usul ve esaslar çerçevesinde sorumludurlar. Bu sorumluluk, ayrıca tasdiki yapan yeminli mali müşavirin sorumluluğunu ortadan kaldırmaz.

3. TÜRMOB'UN MALİ SORUMLULUĞA İLİŞKİN MECBURİ MESLEK KARARI

TÜRMOB tarafından hazırlanan ve 18.10.2001 tarih ve 24557 Resmi Gazete'de yayımlanan Mecburi Meslek Kararında VUK Mük. 227'nci madde kapsamındaki sorumluluk müessesesi ayrıntılı olarak açıklanmıştır.

Meslek kararının amacı VUK'un mükerrer 227'nci maddesine göre vergi beyannamelerinin ekinde sunulan finansal tabloların ve hesap özetlerinin defter kayıtlarına ve bu kayıtların dayanağını oluşturan belgeler uygunluğunu saptamaya yönelik mesleki çalışma esaslarını belirlemektir.

3568 Sayılı Meslek Yasasının 12. maddesi ile VUK'un mükerrer 227'inci maddesinde yer alan Yeminli Mali Müşavirlerin tasdik işleri ile ilgili çalışmalar bu mecburi meslek kararı kapsamında değildir.

Kararın 3'üncü maddesinde meslek mensubunun VUK'un Mük. 227'nci maddesi kapsamında mali açıdan müştereken ve müteselsilen sorumlu tutulması iki koşula dayandırılmıştır:

Birinci koşul, vergi beyannamelerinde yer alan bilgilerin defterlere uygunluğudur. Bu hükümle, vergi beyannamelerinin imzalanmasında meslek mensubunun yüklendiği görev ve sorumluluk yalnız defterlere dayanan bilgilerle sınırlandırılmaktadır. Bu sınırlamaya defterlerin onayları ile ilgili bilgiler gibi şekli olanlarda dahil olmak üzere muhasebe kayıtlarına uygun olarak hazırlanan vergi beyannamelerinin ekindeki finansal tablolar ile hesap özetleri de dahildir.

İkinci koşul, söz konusu defterlerdeki kayıtların dayanaklarını oluşturan belgelere uygun olmasından, meslek mensubunca VUK'nun mükerrer 227. maddesinde belirtilen hükümler

çerçevesinde yapacağı şekli inceleme anlaşılmaktadır. Burada belgelere uygunluk dışında, defter kayıtlarının genel kabul görmüş muhasebe ilke ve kuralları ile vergi mevzuatına uygunluğunun araştırılması, meslek mensubundan talep edilen hizmetin kapsamındadır.

Sorumluluğu gerektiren bu durumlar nedeniyle vergi beyannamelerinin imzalanması öncesi meslek mensuplarının sınırlı uygunluk denetimi (SUD) yapmaları gerekir.

Uygunluk denetimi, işletme içinden veya dışından yetkili bir üst makam tarafından saptanmış kurallara ve Devlet müdahalesinin olduğu durumlarda yasal düzenlemelere uyulup uyulmadığını araştırmaktır.



VUK'un mükerrer 227'nci maddesine göre talep edilen uygunluk denetimi sınırlandırılmış olup, kayıtların dayanağı olan belgelere uygunluk koşulunu getirmiştir. Bu denetimin yerine getirilmesinde üçüncü kişilerle uygunluk, belgelerin doğruluğunu araştırma gibi yükümlülüklerin yerine getirilmesi istenmemiştir.

Bu nedenle VUK'nun mükerrer 227'nci maddesine göre vergi beyannamelerinin imzalanması için yapılacak sınırlı uygunluk denetiminin (SUD), konusunu, işletmenin tuttuğu defter kayıtları ve yapmış olduğu işlemler oluşturur.

Denetim kriterleri ise yasalar, şirket ana sözleşmesi, şirketin iç yönetmelikleri, iş sözleşmeleri dışında genel kabul görmüş muhasebe ilke

ve kuralları ve standartları ile defter kayıtlarının dayanağını oluşturan belgelerin yasalara uygun nitelikte olmasıdır.

VUK'un mükerrer 227'nci maddesine göre yapılacak SUD faaliyeti karşıt inceleme ve üçüncü kişilerle uygunluğu içermediği için vergi revizyonu olmadığı gibi, doğruluk denetimini içeren ve karşıt inceleme yetkisiyle gerçekleştirilen Yeminli Mali Müşavirlerin tasdik faaliyeti değildir.

4. SUD DENETİMİ

Vergi beyannamelerinin imzalanmasında meslek mensuplarının SUD faaliyeti, vergi beyannamelerinin ekindeki finansal bilgilerin veya hesap özetlerinin defterlere uygunluğu ile bu kayıtların doğru bir şekilde ve dayanakları olan belgelere uygun yapılması amacına yönelik bir ön denetimdir.

SUD denetimi aşağıdaki aşamaları içerir:

- ▶ Vergi beyannamesi imzalanacak işletme ile anlaşılıp işin alınması,
- ▶ Sınırlı uygunluk denetimi faaliyetinin planlaması,
- ▶ Sınırlı uygunluk denetimi faaliyetinin yürütülmesi,
- ▶ Sınırlı uygunluk denetiminin sonuçlandırılması ve rapora bağlanması,
- ▶ Sınırlı uygunluk denetimi faaliyetinin kalite kontrolü.

Vergi beyannamesi imzalanacak işin kabulü anında araştırılan bilgiler dikkate alınarak SUD faaliyetinin nasıl ve ne sürede yapılacağı planlanır. Bu amaçla SUD faaliyetinin süresi, SUD faaliyetinde görevlendirilecek personel sayısı ve iş bölümü, SUD faaliyetinde ağırlık verilecek hususları içeren yazılı bir SUD programı hazırlanır ve çalışma dosyası oluşturulur. SUD faaliyeti planlanırken ayrıca zamanı esas alan bir çalışma programı yapılır.

İşletme defteri veya serbest meslek kazanç defteri esasına göre tutulan defterlere dayanan vergi beyannamelerinde SUD faaliyetinde aşağıda belirtilenlerden yalnızca ilgili olanları uygulanır:

- ▶ Defter kayıtları ile matematiksel hata ve hilelerinin saptanması,
- ▶ Hesap özetlerinin kayıtlara uygun olup olmadığı,
- ▶ Envanter listelerinin kontrolü,
- ▶ Amortisman hesaplarının yeniden yapılarak test edilmesi,
- ▶ Yıl sonu kapanışları yapılarak devirlerin denkleştirilmesinin kontrolü,
- ▶ Ödeme kaydedici cihaz raporlarının, katma değer vergisi beyannamelerinin, ücret bordrolarının ve muhtasarlara kontrolü.

Bilanço esasına göre tutulan defterlere dayanan vergi beyannamelerinde SUD faaliyeti, hazırlanan SUD denetim programına uygun olarak, vergi beyannamesinin ekindeki finansal tabloların defterlere uygunluğunu, bu tablolarda yer alan varlık (aktif), kaynak (pasif), gelir ve giderlerin gerçeği yansıtır yansıtmadığını ve bunların kayıtlara doğru geçirilip geçirilmediğini saptamak için bilgi ve belgeleri toplamak ve değerlendirmek amacı ile aşağıda sınıflandırılmış çalışmaların yalnız ilgili olanlarının uygulanması suretiyle yapılmalıdır:

a. Muhasebe Denetimi

- ▶ Muhasebe kayıt ve matematiksel hataların saptanması,
- ▶ Muhasebe hesaplarında hata ve hilelerin saptanması,
- ▶ Kullanılan hesap planının Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğlerine uyup uymadığının saptanması,
- ▶ Türk Muhasebe Standartlarına uyulup uyulmadığı,
- ▶ Muhasebe yöntem ve politikala-

rını bir örnek dönem ile karşılaştırarak, değişiklik varsa nedenlerinin araştırılması.

b. Bilanço Denetimi

- ▶ Aktif ve pasif hesapların denetimi,
- ▶ Dönem içi mizanların hesaplara uygunluğu ve bu mizanların bilançoya doğru yansıtılıp yansıtılmadığının kontrolü,
- ▶ Bilanço gününden önce meydana gelen ancak sonradan saptanan işlemlere ait kayıtların kontrolü,
- ▶ Yılsonu düzenleyici kayıtlar (amortisman, karşılık, yeniden değerlendirme, reeskont gibi) ile kapanış kayıtlarının kontrolü.

c. Gelir Tablosunun Denetimi

- ▶ Kullanılan 7/A veya 7/B sisteminin işleyişinin incelenmesi,
- ▶ Gelirlerle bu gelirlerin elde edilmesinde yapılan giderlerin karşılaştırılması,
- ▶ Hasılat ve maliyet hesaplarının incelenmesi,
- ▶ Gelir ve gider hesaplarının ilgili yasalara uygunluğunun denetimi,

d. Vergi Denetimi

- ▶ Muhasebe belgelerinin mecburi meslek kararında belirtilen sınırlar içinde mevzuata uygunluğu,
- ▶ Muhasebe defterleri ve kayıtlarının mevzuata uygunluğu,
- ▶ Yapılan yeniden değerlemenin ve karşılıkların vergi mevzuatına uygunluğu,
- ▶ Ticari kardan vergi matrahına geçiş işlemlerinin kontrolü ve vergi matrahının doğruluğunun test edilerek saptanması,
- ▶ Vergi beyannamelerinin (yıllık, münferit, özel muhtasar, KDV, damga vergisi gibi) mevzuata uygunluğunun test edilerek saptanması,
- ▶ Ücret Bordrolarının test edilmesi.

e. Finansal Tabloların Test Edilmesi

- ▶ Bilanço ve gelir tablosu ve varsa diğer ek finansal tabloların Muhasebe Sistemi Uygulama

Genel Tebliğleri formatına uygunluğu,

- ▶ Bilançoların defterlere ve muhasebe kayıtlarına uygunluğunun kontrolü,
- ▶ Dönem sonuçlarının yıllık beyannameye aktarılmasının yasalara uygunluğunun denetimi,

SUD tamamlandıktan sonra varılan kanaat olumlu ise vergi beyannameleri koşulsuz olarak imzalanır. Bu imza olumlu rapor niteliğindedir.

SUD'u gerçekleştiren meslek mensupları; mesleki sorumluluğun bilincinde, SUD faaliyeti sırasında içeriği itibarıyla yanıtıcı belge saptadıkları takdirde ya da genel kabul görmüş muhasebe ilke ve kurallarına, muhasebe standartlarına ve mevzuat hükümlerine aykırı hatalı ve hileli işlemleri saptadıkları takdirde, vergi beyannamesini imzalayacakları müşterilerine hata ve hilelerin düzeltilmesini sözlü veya yazılı bildirirler. Bu bildirimle rağmen, hata ve hilelerin düzeltilmemesi halinde, vergi beyannamelerine kayıt koyarak imzalarlar ve durumu ilgili kurumlara bildirirler.

VUK'un mükerrer 227'nci maddesine göre vergi beyannamelerinin imzalanmasında rapor hazırlama zorunluluğu yoktur. Ancak meslek mensuplarının sorumluluklarını sınırlamak, anlaşmazlıklarda çalışma kağıtlarının kanıt olarak kullanabilmesi amacıyla vergi beyannamelerinin imzalanması için yapılan SUD sonucunda rapor hazırlanması meslek mensubuna bu meslek kararıyla önerilir.



SUD raporu, sorumluluğu üstlenen meslek mensubunun sınırlı uygunluk denetimi faaliyeti sonucunda oluşan kanısına göre olumlu, olumsuz ve şartlı olabilir.

Meslek mensubu, SUD faaliyetini düzenli bir kayıt sistemi içinde yapmalıdır. Söz konusu düzen çalışma kağıtları ve bunları toplayan çalışma dosyası ile yerine getirilir. Çalışma dosyası; daimi dosya ve cari dosya olmak üzere iki ayrı dosyadan oluşur.

Çalışma dosyası; SUD sırasında kullanılan çalışma kağıtlarının, uygunluk testlerinin, yazışmaların, SUD'u yapılan kuruluşa ait işlemlerin, sözleşmelerin örnekleri gibi meslek mensubunun belgelerini içerir.

Çalışma kağıtları, meslek mensuplarının SUD yöntem ve teknikleri ile toplanan kanıt ve değerlendirmelerini içeren kağıtlardır. Çalışma kağıtlarının formu en az aşağıdaki bilgileri içermesi koşulu ile; meslek mensubunca serbestçe düzenlenebilir.

Çalışma kağıtları çalışma dosyası içinde 10 yıl süre ile saklanmalıdır.



5. MESLEK MENSUBUNUN YÜKÜMLÜLÜKLERİ

SUD faaliyetinde defter ve belgelerin sağlanmasından ve doğruluğundan vergi beyannamesinin yükümlüsü sorumludur.

Ancak SUD faaliyetini sürdüren meslek mensubunun defter kayıtlarının dayanağı olan belgelerle ilgili şu yükümlülükleri vardır:

- ▶ Belgeler VUK ile Türk Ticaret Kanunu'nda belirtilen şekil ve koşullara sahip olmalıdır.
- ▶ Alınan ve verilen kambiyo senetleri ile çekler, şirketin defterlerindeki kayıtlara uygun olmalıdır.
- ▶ Amortisman ve yeniden değerlendirme hesaplamaları kontrol edilmelidir.
- ▶ Şüpheli alacak karşılıklarının icra ve yargı belgelerine bağlanmış şekilde ayrılıp ayrılmadığı araştırılmalıdır.
- ▶ Alacak ve borç senetleri için yapılan reeskont hesaplamaları kontrol edilmelidir.
- ▶ Envanter listeleri müşteri tarafından hazırlanacak ve imzalanacaktır.

Meslek mensupları, müşteri tarafından kendilerine verilen belgelerin Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği ile genel kabul görmüş muhasebe ilke ve kurallarına uygun ve doğru olarak kanuni defterlere kaydedilmesini ve bu kayıtlara dayanarak mali tabloların çıkarılmasını sağlamalıdır.

İmzalanacak vergi beyannamelerine esas finansal tablolar elde edildiğinde ortaya çıkan safi kar yada safi kazanç, vergilendirmeye esas olan matrah kavramından farklıdır. SUD faaliyetinde yapılan işlemler ve testler sonucunda elde edilen safi kardan hareketle vergilendirmeye esas olan matrahın saptanması gerekir. Ticari kar vergi hukuku açısından da irdelenerek aşağıdaki çalışmalar sonucu vergi matrahı saptanacaktır:

- ▶ Giderlere ilişkin farklılıklar,
- ▶ Değerlemeye ilişkin farklılıklar,
- ▶ Amortismanlara ilişkin farklılıklar,
- ▶ Karşılıklara ilişkin farklılıklar,
- ▶ Gelirlere ilişkin farklılıklar,

Bu çalışmalar sonucunda genel kabul görmüş muhasebe ilke ve kurallarına göre saptanan ticari kardan vergi matrahına ulaşmak için ticari kara vergi kanunları açısından kanunen kabul edilmeyen giderler, karşılıklar eklenecek, yine bu ticari kar saptanırken, indirilmeyen ancak vergi yasaları açısından indirilebilir amortismanlar, karşılıklar ve değerlendirme farklılıkları eklendikten sonra vergiden muaf veya istisna edilmiş gelirler indirilecektir.

6. MÜTESELSİL SORUMLULUK KOŞULLARI

İmzalanan vergi beyannamelerinde daha sonra vergi ziyanının saptanması durumunda meslek mensubunun müşterek ve müteselsil sorumluluğu şu koşullara bağlıdır:

- ▶ Mesleki kararın 12. maddesindeki koşullara uyulmaması,
- ▶ Defter kayıtlarının doğruluğunun saptanamaması,
- ▶ Defter kayıtlarının VUK'nun 227 ve 228'nci madde hükümlerine uygun olmaması,
- ▶ Değerlemelerin VUK'nun değerlendirme hükümlerine aykırı yapılması,
- ▶ Finansal tablolardaki ve hesap özetlerindeki ticari kara yapılacak ilave ve indirimlerin yapılmaması,
- ▶ VUK'un 135'nci maddesinde sayılan vergi inceleme elemanlarının yapılan inceleme neticesinde bir matrah farkı ortaya çıktığı takdirde, bulunan vergi matrahı vergi inceleme elemanlarının beyannameyi imzalayan meslek mensubunun sorumluluğunu ortaya koyan mesleki hatasının net bir şekilde saptanması ve bu hususun inceleme raporunda açıkça belirtilmesi.

SONUÇ

SUD faaliyetinde, denetlenen işletmenin ya tüm işlemleri tek tek veya örnekleme yöntemiyle incelenerek gerçekleşir.

Esas olan, vergi beyannamesi imzalayacak işletmenin tüm işlemlerinin tek tek incelenmesi, finansal tablolarda görülen aykırılıkların nedenlerinin araştırılması, elde edilen tutarların eski tutarlarla karşılaştırılarak sınırlı uygunluk denetiminin tam yapılmasıdır.

Ancak, işlem hacmi geniş olan işletmelerde sınırlı uygunluk denetimini tam yapmak zor olduğundan, örnekleme yöntemleri kullanılabilir.

Örnekleme yöntemlerinin kullanılabilmesi için işletmelerin iç kontrol sistemi, organizasyon planı, muhasebe sistemi, yöneticiler ve personel bakımından yeterli olması gerekir. Bu nedenle iç kontrol sistemi incelenerek sistemin işleyip işlemediği, bu işleyiş biçiminin finansal tablolar hakkında genel olarak kesin fikir verebilmesi-

ne yetecek nitelikte olup olmadığı, ayrıca iç kontrol sisteminin zayıf ve kuvvetli yanlarının saptanması gerekir. İç kontrol sisteminin testleri olumlu bulunduğu takdirde örnekleme yöntemleri kullanılır.

Bir sonraki sayımızda yukarıda özetlemeye çalıştığımız mevzuat çerçevesinde uygulamada karşılaşılan sorunlar, seçilmiş yargı kararları ve konunun geneline yönelik değerlendirmelerimiz ile devam edeceğiz.





7524 SAYILI KANUN İLE GELİR VE KURUMLAR VERGİSİ KANUNLARINDA YAPILAN DÜZENLEMELER

GİRİŞ

Hatırlanacağı üzere, 16.07.2024 Salı günü TBMM'ye sevk edilen "Vergi Kanunları ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun Teklifi" ile vergi mevzuatında önemli bazı değişikliklerin yapılması öngörülmektedir.

Bu defa, 28.07.2024 tarihi itibarıyla TBMM Genel Kurulunda görüşmeleri tamamlanarak yasalaşan sözü edilen Kanun Teklifi, 02.08.2024 tarihli Resmi Gazete'de **"7524 Sayılı Vergi Kanunları ile Bazı Kanunlarda ve 375 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun"** olarak yayımlanmıştır.

Yürürlük ve yürütme maddeleriyle birlikte toplam 61 maddeden oluşan Kanun ile 2024-2026 dönemi Orta Vadeli Programda belirtilen hedeflere yönelik başta vergi mevzuatı ile ilgili Kanun'lar olmak üzere birçok Kanun'da değişiklikler yapıldı. Bu çalışmamızda 7524 sayılı Kanun ile gelir ve kurumlar vergisi kanunlarında yapılan düzenlemeler, detayları itibarıyla aşağıda bilgilerinize sunulmaktadır.



1. KURUMLAR VERGİSİ KANUNU'NDA YAPILAN DÜZENLEMELER

1.1. Yurt İçi Asgari Kurumlar Vergisi Uygulaması Getirilmiştir

Kurumlar Vergisi Kanunu (KVK)'na eklenen **"Yurt içi asgari kurumlar vergisi"** başlıklı 32/C maddesi ile, kurumlar vergisi mükelleflerinin ödeyecekleri kurumlar vergisinin, indirim ve istisnalar düşülmeden önceki kurum kazancının %10'undan aşağı olamayacağını öngören yurt içi asgari kurumlar vergisi uygulaması getirilmiştir.

Üzerinden %10 kurumlar vergisi hesaplanacak kurum kazancı olarak, **ticari bilanço karına veya zararına kanunen kabul edilmeyen giderlerin eklenmesi ve maddede öngörülen sınırlı sayıdaki istisna ve indirimlerin düşülmesi suretiyle bulunan tutar** dikkate alınacaktır. Asgari kurumlar vergisi hesaplanırken, aşağıda yer alan istisna ve indirimler asgari kurumlar vergisi matrahından düşülecektir;

- ▶ Yurtiçi İştirak Kazançları İstisnası (KVK Mad. 5/1-a)
- ▶ Emisyon Primi Kazancı İstisnası (KVK Mad. 5/1-ç)
- ▶ Yatırım Fon ve Ortaklığı Portföy İşletmeciliği Kazancı İstisnası (KVK Mad. 5/1-d) (Sahip olunan taşınmazlardan elde edilen kazançlar hariç)

- ▶ Kooperatiflerde Risturn İstisnası (KVK Md.5/1-i)
- ▶ Sat-Kirala-Geri Al İşlemlerden Doğan Kazançlarda İstisna (KVK Mad. 5/1-j)
- ▶ Sat-Kirala-Geri Al İşlemlerden Doğan Kazançlarda İstisna (KVK Mad. 5/1-k)
- ▶ Serbest Bölgelerde Elde Edilen İstisna Kazançlar
- ▶ Teknoloji Geliştirme Bölgelerinde Elde Edilen İstisna Kazançlar
- ▶ Türk Uluslararası Gemi Siciline Kayıtlı Gemilerin İşletilmesinden ve Devrinden Sağlanan Kazançlar
- ▶ Kurumlar Vergisi Matrahından İndirim Konusu Yapılabilen Ar-Ge ve Tasarım İndirimi
- ▶ Girişim Sermayesi Fonu Olarak Ayrılan Tutarlar (KVK Mad. 10/1-g)
- ▶ Korumalı İşyeri İndirimi (KVK Mad. 10/1-h)

Yukarıdaki indirimlerin kurum kazancında dikkate alınmasıyla ulaşılan matraha %10 oranının uygulanmasıyla hesaplanan yurt içi asgari kurumlar vergisinden;

- ▶ KVK'nın 32. maddesinin altıncı, yedinci ve sekizinci fıkraları uyarınca indirimli oran uygulaması nedeniyle alınmayan vergi ile
- ▶ **Düzenlemenin yürürlüğe girdiği tarihten önce alınmış olan** teşvik belgelerindeki yatırıma katkı tutarlarının kullanılması nedeniyle 32/A maddesi hükmüne istinaden ilgili hesap döneminde alınmayan vergi indirilecek ve ödenecek yurt içi asgari kurumlar vergisinin bu şekilde belirlenecektir.

İlk defa faaliyete başlayan kurumlar hakkında faaliyete başlanılan hesap döneminden itibaren **üç hesap dönemi boyunca** bu madde hükümleri uygulanmayacaktır.

Asgari yurtiçi kurumlar vergisi oranını; sektörler, faaliyet konusu, iş kolları ya da üretim alanları itibarıyla ayrı ayrı ya da birlikte sıfıra kadar indirmeye veya bir katına kadar artırmaya Cumhurbaşkanına, maddenin uygulamasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye Hazine ve Maliye Bakanlığı'na yetki verilmiştir.

Asgari yurtiçi kurumlar vergisi uygulaması, **2025 yılı vergilendirme dönemi kurum kazançlarına uygulanmak üzere** Resmi Gazete'de yayımlandığı 02.08.2024 tarihinde yürürlüğe girmiştir. Sözü edilen vergi, geçici vergi dönemleri için de uygulanacaktır.

1.2. Küresel Asgari Kurumlar Vergisi İhdas Edilmiştir

Farklı ülke uygulamaları ile OECD nezdinde yayımlanan Model Kurallar ve Rehberler de dikkate alınmak suretiyle, KVK'ya **"Yerel ve Küresel Asgari Tamamlayıcı Kurumlar Vergisi ve Geçici Maddeler"** başlıklı 5. Kısım eklenmiştir. Söz konusu düzenleme ile, dünya genelinde elde ettikleri yıllık konsolide hasılatı 750 milyon Avro karşılığı Türk Lirasını aşan çok uluslu işletmelerin Türkiye'deki nihai işletmelerine veya (bağlı ortaklık, iştirak, şube gibi) işyerlerine Türkiye nezdinde asgari düzeyde kurumlar vergisi uygulanabilmesini amaçlayan düzenlemeler yapılmıştır.

Buna göre, nihai ana işletmesinin konsolide finansal tablosundaki yıllık konsolide hasılatı, **gelirin raporlandığı hesap döneminden önceki dört hesap döneminin en az ikisinde 750 milyon Avro kar-**

şılığı Türk Lirası sınırını aşan çok uluslu işletme gruplarına ait bağlı işletmelerin ilgili hesap dönemindeki kazançları, yerel ve küresel asgari tamamlayıcı kurumlar vergisine tabi olacaktır. Küresel asgari kurumlar vergisi oranı OECD nezdinde yayımlanan Model Kurallar ve Rehberler de dikkate alınarak %15 olarak belirlenmiştir.

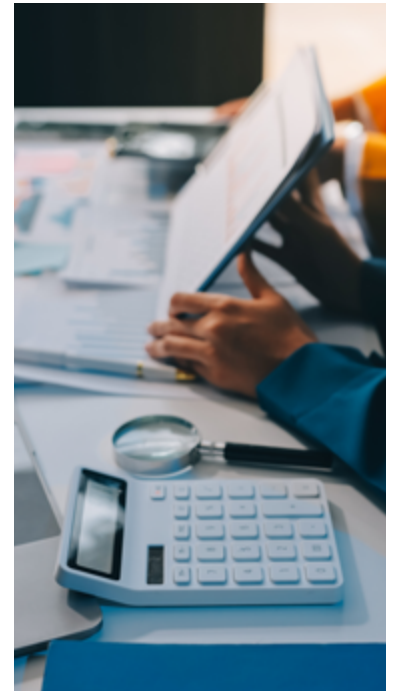
Küresel Asgari Kurumlar Vergisi uygulamasına yönelik getirilen değişiklikler aşağıda özetlenmiştir.

- ▶ Küresel asgari tamamlayıcı kurumlar vergisinin vergilendirme dönemi hesap dönemidir. Kendilerine özel hesap dönemi tayin edilenlerin vergilendirme dönemi ise özel hesap dönemidir.
- ▶ Hesap dönemi, nihai ana işletmenin konsolide finansal tablolarının hazırlanmasına esas teşkil eden vergilendirme dönemidir.
- ▶ Küresel asgari tamamlayıcı kurumlar vergisi, gelirin dahil edilmesi esası ve yetersiz vergilendirilmiş ödemeler esasına göre belirlenecektir.
- ▶ Çok uluslu işletme grupları için vergi yükü, her hesap dönemi için ülkesel bazda ayrı ayrı hesaplanacaktır.
- ▶ Küresel asgari tamamlayıcı kurumlar vergisi, mükelleflerin beyanı üzerine tarh olacaktır.
- ▶ Hesaplanan vergi, hesap döneminin kapandığı ayı izleyen 15. ayın son gününe kadar beyan edilecek ve ödenecektir.
- ▶ Küresel asgari tamamlayıcı kurumlar vergisi, küresel asgari tamamlayıcı kurumlar vergisi matrahı üzerinden hesaplanacaktır. Küresel asgari tamamlayıcı kurumlar vergisi matrahı ise net ülkesel bazlı kazanç toplamından, o ülkede bulunan bağlı işletmelerin çalışanlarının yıllık toplam brüt ücretlerinin %5'i ile maddi duran varlıklarının net defter değerinin %5'inin indi-

rilmesi suretiyle tespit edilecektir.

- ▶ 2024 hesap dönemi için maddi duran varlıkların net defter değerinin %7,8'i, bağlı işletmelerin çalışanlarının brüt ücretlerinin %9,8'i dikkate alınacaktır. Bu oranlar, takip eden dört hesap dönemi boyunca %0,2, 2029 hesap döneminden itibaren dört hesap dönemi boyunca da her hesap dönemi için bağlı işletmelerinin çalışanlarının brüt ücretleri için %0,8, maddi duran varlıklar için ise %0,4 azaltılarak uygulanacaktır.
- ▶ Çok uluslu işletme grubunun; ülkesel bazlı yıllık ortalama hasılatı 10 milyon Avro karşılığı Türk lirasından ve ülkesel bazlı yıllık ortalama kazancı 1 milyon Avro karşılığı Türk lirasından az ise bu ülkede bulunan bağlı işletmelerin küresel asgari tamamlayıcı kurumlar vergisi ilgili hesap dönemi için sıfır olarak kabul edilebilecektir.

Düzenleme **2024 yılı ve izleyen vergilendirme dönemlerinde elde edilen kazançlara uygulanmak üzere**, Kanunun Resmi Gazete'de yayımlandığı 02.08.2024 tarihinde yürürlüğe girmiştir.



1.3. Bazı Ödemelerin Kurumlar Vergisi Tevkifatı Kapsamına Alınabilmesine Yönelik Belirleme ve Yetki Düzenlemesi Yapılmıştır

“Elektronik Ticaretin Düzenlenmesi Hakkında Kanun” kapsamında, elektronik ticaret pazar yerlerinde elektronik ticaret hizmet sağlayıcılarının mal veya hizmetlerinin teminine yönelik sözleşme yapılmasına ya da sipariş verilmesine imkan sağlayan aracı hizmet sağlayıcılarının ve elektronik ticaret aracı hizmet sağlayıcılarının, ilgili Kanun hükümlerine göre faaliyette bulunan hizmet sağlayıcılarına ve elektronik ticaret hizmet sağlayıcılarına faaliyetleri dolayısıyla yaptıkları ödemeler vergi kesintisi kapsamına alınmıştır.

Bu kapsamda, KVK’nın “Vergi kesintisi” başlıklı 15. maddesine eklenen yeni bir bent uyarınca, “Elektronik Ticaretin Düzenlenmesi Hakkında Kanun” hükümlerine göre aracı hizmet sağlayıcılarının ve elektronik ticaret aracı hizmet sağlayıcılarının, Kanun kapsamındaki faaliyetleri dolayısıyla hizmet sağlayıcılarına ve elektronik ticaret hizmet sağlayıcılarına yaptıkları ödemeler tevkifat kapsamına alınmıştır.

Aynı şekilde KVK’nın “Dar mükellefiyette vergi kesintisi” başlıklı 30. maddesine de yeni bir hüküm eklenmiştir. Buna göre, “Elektronik Ticaretin Düzenlenmesi Hakkında Kanun” kapsamında, elektronik ticaret pazar yerlerinde elektronik ticaret hizmet sağlayıcılarının mal veya hizmetlerinin teminine yönelik sözleşme yapılmasına ya da sipariş verilmesine imkan sağlayan aracı hizmet sağlayıcılarının ve elektronik ticaret aracı hizmet sağlayıcılarının, anılan Kanun hükümlerine göre faaliyet gösteren ve Türkiye’de işyeri veya daimi temsilcisi bulunan dar mükellef hizmet

sağlayıcılarına ve elektronik ticaret hizmet sağlayıcılarına faaliyetleri dolayısıyla yaptıkları ödemeler vergi kesintisi kapsamına alınmıştır.

Ayrıca, KVK’nın 15 ve 30. maddelerinde yapılan düzenlemeler ile, mal ve hizmet alımlarına ilişkin tam ve dar mükellef kurumlara yapılan ödemeler üzerinden Cumhurbaşkanınca belirlenen sektör ve faaliyet konuları dikkate alınarak vergi tevkifatı yapılabilecektir. Diğer bir deyişle, Cumhurbaşkanınca belirlenebilecek sektör ve faaliyet konuları itibarıyla tam ve dar mükellef kurumlara yapılan ödemeler üzerinden yine Cumhurbaşkanınca belirlenecek oranlarda kurumlar vergisi stopajı yapılması söz konusu olabilecektir.

Söz konusu düzenlemeler, **01.01.2025 tarihinde** yürürlüğe girecektir.



1.4. Yatırım Fon ve Ortaklıklarında Kurumlar Vergisi İstisnası Kar Dağıtılması Koşuluna Bağlanmıştır

KVK’nın “İstisnalar” başlıklı 5/1. maddesinin (d) bendinde, Türkiye’de kurulu yatırım fon ve ortaklıklarının portföy işletmeciliği kazançlarına ilişkin istisna hükmü yer almaktadır.

7524 sayılı Kanun ile, taşınmazlara yatırım yapan fon ve ortaklıkların (emeklilik yatırım fonları hariç), **ticari mal niteliğinde olanlar dahil sahip oldukları taşınmazlardan elde ettikleri kazançlara sağlanan istisna, elde edilen bu kazançların %50’sinin, kazancın elde edildiği hesap dönemine ilişkin kurumlar vergisi beyannamesinin verilmesi gereken ayı izleyen 2. ayın sonuna kadar ortaklarına kar payı olarak dağıtılması şartına** bağlanmıştır.

Bu süre içerisinde belirtilen orana kadar karın ortaklara dağıtılmaması durumunda, istisnadan faydalanılması nedeniyle zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler ziya uğramış sayılacaktır.

Kanun’un gerekçesinde maddedeki taşınmaz kazançları ibaresinden; taşınmaz alım satım kazançları, kira gelirleri, taşınmaza dayalı hakların devir ve temlikinden elde edilen kazançlar, taşınmaz inşaat projelerinden elde edilen gelirler, taşınmaz işletme gelirleri gibi doğrudan taşınmazlardan elde edilen gelir ve kazançların anlaşılması gerektiği açıklanmıştır.

Kar dağıtımına konu kazanç bahse konu **taşınmazlardan elde edilen kazançlara yönelik olup, bu gelirler dışındaki kazançların dağıtım zorunluluğu bulunmamaktadır.** Kar dağıtım şartının sağlanmaması durumunda taşınmaz gelirleri dahil

diğer tüm gelirler için istisnadan yararlanılamayacaktır.

Söz konusu düzenleme, 01.01.2025 tarihinden itibaren elde edilen kazançlara uygulanmak üzere, Kanunun Resmi Gazete’de yayımlandığı 02.08.2024 tarihinde yürürlüğe girmiştir.

1.5. Yap İşlet ve Devret Modeli Kapsamında Elde Edilen Kazançlara Uygulanacak Kurumlar Vergisi Oranı %30’a Çıkarılmıştır

KVK’nın “Kurumlar vergisi ve geçici vergi oranı” başlıklı 32. maddesinde yapılan değişiklik ile, “Bazı Yatırım ve Hizmetlerin Yap-İşlet-Devret Modeli Çerçevesinde Yaptırılması Hakkında Kanun” gereği yap-işlet-devret modeli çerçevesinde gerçekleştirilen projeler ile “Sağlık Bakanlığınca Kamu Özel İş Birliği Modeli ile Tesis Yaptırılması, Yenilenmesi ve Hizmet Alınması ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun” hükümlerine göre kamu özel iş birliği modeli çerçevesinde yürütülen projelerde, **sözleşmenin tarafı olarak faaliyette bulunan şirketlerin** elde ettiği kazançlarına uygulanacak kurumlar vergisi oranı %25’ten %30’a çıkarılmıştır.

Sözü edilen artırımlı oran, anılan kurumların sadece yukarıda belirtilen faaliyetlerinden elde ettikleri kazançlarıyla sınırlı olmayıp, tüm kazançları için geçerli bulunmaktadır. Anılan düzenleme, söz konusu Kanunlara göre düzenlenen sözleşmelere doğrudan taraf olan kurumlar için geçerli olacak, alt yüklenicilerin taşeron sözleşmeleriyle yürüttükleri faaliyetlerden elde ettikleri kazançlara uygulanan kurumlar vergisi oranında bir değişiklik olmayacaktır.

Yukarıda belirtilen yeni düzenleme, **01.01.2025 tarihinden itibaren elde edilen kazançlara uygulanmak üzere**, Kanunun Resmi Gazete’de yayımlandığı 02.08.2024 tarihinde yürürlüğe girmiştir.

2. GELİR VERGİSİ KANUNU’NDA YAPILAN DEĞİŞİKLİKLER

2.1. Teknogirişim Şirketlerinde Çalışan Hizmet Erbabına Pay Senedi Verilmek Suretiyle Sağlanan Menfaatlere Ücret İstisnası Getirilmiştir

Gelir Vergisi Kanunu (GVK)’nın mülga 17. maddesi yeniden düzenlenerek, bazı çalışanlara (hizmet erbaplarına) pay senedi verilmek suretiyle sağlanan menfaatlerin **yıllık brüt ücret tutarını aşmayan kısmı** ücret istisnası kapsamına alınmıştır.

Buna göre, Sanayi ve Teknoloji Bakanlığınca belirlenen kriterlere göre teknogirişim şirketi niteliğini haiz işletmelerde çalışan personele **bedelsiz veya indirimli olarak verilen ve ücret niteliğinde kabul edilen pay senetlerinin, verildiği tarihteki rayiç değerinin o yıldaki bir yıllık brüt ücret tutarını aşmayan kısmı** gelir vergisinden istisna olarak dikkate alınacaktır.



Hizmet erbabı tarafından bu şekilde iktisap edilen pay senetlerinin;

- ▶ İktisap tarihinden itibaren 3 tam yıl içerisinde elden çıkarılması halinde istisna edilen verginin tamamı,
- ▶ 4 ila 6 yıl içerisinde elden çıkarılması halinde istisna edilen verginin %75’i,
- ▶ 7 ila 12 yıl içerisinde elden çıkarılması halinde istisna edilen verginin %25’i

vergi ziyai cezası uygulanmaksızın gecikme faizi ile birlikte **işverenden** tahsil edilecektir. İstisna nedeniyle zamanında alınmayan vergilere ilişkin zamanaşımı süresi, hizmet erbabına bedelsiz veya indirimli olarak verilen pay senetlerinin hizmet erbabı tarafından elden çıkarıldığı tarihi takip eden takvim yılı başından itibaren başlayacaktır.

Söz konusu düzenleme, Kanunun Resmi Gazete’de yayımlandığı **02.08.2024 tarihinde** yürürlüğe girmiştir.

2.2. Ticari Kazanç veya Serbest Meslek Kazancı Elde Eden Mükelleflerin Gerçek Hasılatlarının Tespitine Yönelik Vergi Güvenlik Müessesesi İhdas Edilmiştir

Ticari veya mesleki faaliyetleri nedeniyle (doktorlar, avukatlar, mali müşavirler, diş hekimleri gibi serbest meslek kazancı ve restoran, kafe gibi ticari kazanç yönünden) gelir vergisi mükellefi olanların **yılın belirli zamanlarında hasılatlarının tespit edilmesi, tespit edilen hasılatları ile beyanları arasında %20’yi aşan oranda uyumsuzluk olanların izaha davet edilerek izahın yeterli bulunmaması durumunda hasılat tespitlerinden hareketle ilgili mükelleflerin vergi incelemesi veya**

takdir komisyonuna sevk edilmesine imkan veren düzenleme yapılmıştır.

Buna göre, ticari veya serbest meslek faaliyetleri yönünden mükellefiyeti olanların gerçek hasılatlarının tespiti için, günlük hasılat tutarlarını tespit etmek amacıyla bir ayda 3'ten, bir takvim yılında 12'den az olmamak kaydıyla yoklama yapılabilecektir. İdarece yapılan bu yoklamalar sonucu tespit edilen günlük hasılat tutarları ortalama-sından hareketle aylık hasılat tutarı hesaplanacaktır. Bu şekilde tespit edilen aylık hasılat tutarlarının toplamı, tespit yapılan ay sayısına bölünmek suretiyle aylık ortalama hasılat tutarı belirlenecek, bu tutar faaliyette bulunulan ay sayısı ile çarpılmak suretiyle mükelleflerin ilgili takvim yılı hasılatları tespit edilecektir.

Bu şekilde tespit edilen hasılat tutarları ile;

- Bilanço esasına göre defter tutanlar için ilgili takvim yılına ait gelir tablosunda yer alan brüt satış tutarı,
- İşletme hesabı esasına göre defter tutanlar için ilgili takvim yılına ait işletme hesap özetinde yer alan dönem içinde elde edilen hasılat tutarı,
- Serbest meslek kazanç defteri tutanlar için ilgili takvim yılına ait serbest meslek kazanç bildiriminde yer alan gayrisafi hasılat tutarı,

arasındaki **fark %20'den fazla olan mükellefler** Vergi Usul Kanunu'nun 370. maddesi kapsamında izaha davet edilecektir.

Bu düzenleme, **kurumlar vergisi mükellefleri hakkında da uygulanacaktır.**

Söz konusu uygulama, **01.01.2025 tarihinde** yürürlüğe girecektir.

2.3. Bazı Ödemelerin Gelir Vergisi Tevkifatı Kapsamına Alınabilmesine Yönelik Belirleme ve Yetki Düzenlemesi Yapılmıştır

Yukarıda açıklanan kurumlar vergisi mükelleflerine yönelik olan ile benzer bir düzenleme gerçek kişiler için de yapılmıştır. Buna göre, "Elektronik Ticaretin Düzenlenmesi Hakkında Kanun" kapsamında, elektronik ticaret pazar yerlerinde elektronik ticaret hizmet sağlayıcılarının mal veya hizmetlerinin teminine yönelik sözleşme yapılmasına ya da sipariş verilmesine imkan sağlayan aracı hizmet sağlayıcılarının ve elektronik ticaret aracı hizmet sağlayıcılarının, mezkur Kanun hükümlerine göre faaliyette bulunan hizmet sağlayıcılarına ve elektronik ticaret hizmet sağlayıcılarına faaliyetleri dolayısıyla yaptıkları ödemeler vergi kesintisine tabi olacaktır.

Bu kapsamda, GVK'nın "Vergi tevkifatı" başlıklı 94. maddesine yeni bent eklenerek, "Elektronik Ticaretin Düzenlenmesi Hakkında Kanun" hükümlerine göre aracı hizmet sağlayıcılarının ve elektronik ticaret aracı hizmet sağlayıcılarının, Kanun kapsamındaki faaliyetleri dolayısıyla hizmet sağlayıcılarına ve elektronik ticaret hizmet sağlayıcılarına yaptıkları ödemeler tevkifat kapsamına alınmıştır.

Ayrıca, maddede yapılan diğer bir düzenleme uyarınca, mal ve hizmet alımlarına ilişkin gerçek kişilere yapılan ödemeler üzerinden Cumhurbaşkanı'nca belirlenen sektör ve faaliyet konuları dikkate alınarak vergi tevkifatı yapılabilecektir. Diğer bir deyişle, Cumhurbaşkanı'nca belirlenebilecek sektör ve faaliyet konuları itibarıyla tam veya dar mükellef gerçek kişilere yapılan ödemeler üzerinden yine Cumhurbaşkanı'nca belirlenecek oranlarda gelir vergisi stopajı yapılması söz konusu olabilecektir.

Sözü edilen düzenlemeler, **01.01.2025 tarihinde** yürürlüğe girecektir.

3. DİĞER VERGİ KANUNLARINDA YAPILAN DÜZENLEMELER

- Mükellefiyeti Sahte Belge Düzenlemek Amacıyla Tesis Ettirildiği Gereğesiyle Terkin Edilenlerin Teminat Uygulamasında Değişiklik Yapılmıştır.
- Elektronik Hizmet Sağlayıcılarına ve Aracılara Bildirim Verme Yükümlülüğü Getirilmesine İlişkin Yeki Düzenlemesi Yapılmıştır.
- Altın, Gümüş, Platin ve Paladyum Gibi Kıymetli Madenlerin Borsa Rayıcı ile Değerlemesine İlişkin Düzenleme Yapılmıştır.
- Vergi Cezalarında Artışlar Yapılmıştır.
- Vergi Aslı Uzlaşma Kapsamından Çıkarılmıştır.
- Deniz ve Hava Taşıma Araçları için Liman ve Hava Meydanlarında Yapılan Hizmetler Kısmi İstisna Kapsamına Alınmıştır.
- Bazı Malların İthalatı ve Yurt İçi Teslimindeki İthalat Lehine Olan Uygulama Farklılığı Giderilmiştir.
- Birleşme, Devir ve Bölünme İşlemlerinde, Devreden KDV'nin Yeni Şirkette İndirimi ve İade Hakkı Vergi İncelmesine Bağlanmıştır.
- Beş Yıl Süreyle İndirilemeyen Devreden KDV'nin İndirim Hakkı Kaldırılmaktadır.
- KDV İadelerindeki Esas Usul, Vergi İncelemesi Olarak Belirlenmiştir.



- ▶ Yabancı Devlet Kurum ve Kuruluşları Tarafından Deprem Nedeniyle Yapılacak Yardımlara KDV İstisnası Getirilmiştir.
- ▶ Serbest Bölgelerde Faaliyette Bulunan İşletmelere Sağlanan Kazanç İstisnası İhracat Gelirleri ile Sınırlandırılmıştır.
- ▶ Borcu Yoktur Yazısının Kapsamına Mahkeme Kararları ve İcra Dairelerinin Ödeme veya İcra Emirleri Üzerine Yapılacak Ödemeler de Dahil Edilmiştir.
- ▶ Yurtdışı Çıkış Harcı 500 TL'ye Çıkarılmış ve Bu Tutarın Her Yıl Yeniden Değerleme Oranında Artırılacağı Düzenlenmiştir.
- ▶ Bazı Tütün Mamullerinden Asgari Maktu ÖTV Tutarının %20'sine Kadar Alınmakta Olan Maktu ÖTV Tutarına İlişkin Sınırlama Kaldırılmıştır.

7524 sayılı Kanun ile, sosyal güvenlik mevzuatında yapılan değişiklikler aşağıda özetlenmektedir:

- ▶ Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu'nun 81. maddesinin birinci fıkrasının (c) bendinde yer alan ve tamamı işverenler tarafından ödenen kısa vadeli prim oranı %2'den %2.25'e yükseltilmiştir. Söz konusu değişiklik 01.09.2024 tarihinden itibaren yürürlüğe girecektir.
- ▶ Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu'nun ek 19. maddesinin birinci fıkrasında yer alan en düşük emekli aylığı 10.000 TL'den 12.500 TL'ye yükseltilmiştir. Söz konusu değişiklik 01.09.2024 tarihinden itibaren yürürlüğe girecektir.
- ▶ EYT kapsamında emekli olan ve 30 gün içerisinde aynı işyerinde SGDP'li olarak çalışmaya devam edenler için getirilen 5 puanlık Hazine teşviki ise kaldırılmıştır. Söz konusu değişiklik 2024 yılı Temmuz ayı ödeme döneminden itibaren uygulanmak üzere Resmi Gazete'de yayımlandığı 02.08.2024 tarihinde yürürlüğe girmiştir.

SONUÇ

7524 sayılı Kanunla Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunlarında yapılan düzenlemelerle, bir taraftan kayıt dışılıkla mücadele amacına dönük hükümler ihdas edilirken, diğer taraftan bütçe imkanlarını artırıcı düzenlemeler de mezkur kanunlarda yerini almış oldu.

Diğer taraftan, Pillar 2 kapsamındaki uluslararası gelişmeler paralelinde yapılması kaçınılmaz olan küresel asgari kurumlar vergisi uygulaması da yine 7524 sayılı Kanun ile vergi mevzuatımızdaki yerini aldı.

Uygulanmaya başlanmasıyla birlikte etkileri gözlemlenebilecek söz konusu düzenlemelere ilişkin uygulamaların detayları için vergi idaresince yapılan/yapılacak olan Tebliğlerin takip edilmesinde fayda olduğunu değerlendiriyoruz.





Mehmet YILMAZ

Direktör, SMMM

mehmet.yilmaz@centrumturkey.com

YURT İÇİ ASGARİ KURUMLAR VERGİSİ UYGULAMASI VE ÖRNEK UYGULAMALAR

GİRİŞ

Vergide adaleti sağlamak amacıyla bazı istisna, muafiyet ve indirimlerin kademeli olarak kaldırılması suretiyle vergi tabanının genişletilmesine yönelik çalışmalar hız kazanmıştır. Bu çalışmalar kapsamında yapılan kanuni düzenlemelerle önemli vergi istisna ve indirimler ya kaldırılmış ya da kademeli olarak azaltma yoluna gidilmiştir.

En son yürürlüğe giren 7524 sayılı Kanunla, etkin olmadığı değerlendirilen vergi istisna ve indirimler için düzenlemeye gidilmiş ve bunların sağladığı vergi avantajlarının azaltılması amacıyla "Yurt içi Asgari Kurumlar Vergisi" adı altında Kurumlar Vergisi Kanununa 32/C maddesi eklenmiştir.

7524 sayılı kanunla getirilen ve 01.01.2025 tarihinden itibaren elde edilecek kazançlara uygulanacak yurtiçi asgari kurumlar vergisi uygulaması açıklanacak ve uygulama hakkında görüşlerimiz hali hazırda ki Tebliğ açıklamaları paralelinde paylaşılacaktır.

1. GENEL UYGULAMA

Kurumlar Vergisi, kurumların bir hesap dönemi içerisinde elde ettikleri kazançlarına KVK'nın 32. Maddesinin 1 ila 9. Fıkra hükümleri ile 32/A maddesinin uygulanması suretiyle tespit olunacak oranın uygulanmasıyla hesaplanmaktadır.

Yapılan düzenlemeye göre, bu şekilde hesaplanan kurumlar vergisi,

kurumların indirim ve istisnalar düşülmeden önceki kurum kazancının %10'undan az olamayacaktır.

Buna göre, kurumlar vergisi hesaplanırken ikili hesaplama yapılacak ve süreç iki aşamadan oluşacaktır.

1.aşamada yurt içi asgari kurumlar vergisi dikkate alınmaksızın mevcut hükümlere göre yani KVK 32 ve KVK 32/A uyarınca hesaplanacaktır.

2.aşamada ise yurt içi asgari kurumlar vergisi matrahı belirlenecek ve bu tutara %10 uygulanmak suretiyle yurt içi asgari kurumlar vergisi ayrıca hesaplanacaktır.

Son olarak bu iki hesaplama sonucu bulunan tutarlar karşılaştırılacak ve bu tutardan yüksek olanı hesaplanan kurumlar vergisi olarak beyannameye dikkate alınacaktır.

2. ASGARİ KURUMLAR VERGİSİNİN MÜKELLEFLERİ

Asgari kurumlar vergisinin mükellefleri, Kurumlar Vergisi Kanununda sayılan mükelleflerdir. Kurumlar Vergisi Kanunu veya özel kanunlar uyarınca kurumlar vergisi beyannamesinde istisna kazanç beyan eden veya indirimden yararlanan kurumlar vergisi mükellefleri asgari kurumlar vergisine tabi olacaktır.

Söz konusu uygulama sadece kurumlar vergisi mükelleflerini kapsamakta olup, gelir vergisi mükellefleri için uygulanmayacaktır.

Türkiye'de elde ettikleri kazançlarını kurumlar vergisi beyannamesi ile beyan etmek zorunda olan dar mükellef kurumlar da asgari kurumlar vergisine tabi bulunmaktadır.

3. ASGARİ KURUMLAR VERGİSİNİN UYGULANMAYACAĞI MÜKELLEFLER

Kurumlar vergisinden muaf olan kurumlar vergisi mükellefleri ile ilk defa faaliyete başlayan kurumlar hakkında faaliyete başlanılan hesap döneminden itibaren üç hesap dönemi boyunca asgari vergi hükümleri uygulanmayacaktır.

Örneğin, 2025 hesap döneminde kurulan bir şirket 2025, 2026 ve 2027 hesap dönemlerinde asgari kurumlar vergisi uygulamasına tabi olmayacaktır. 2023 yılında kurulan bir şirket için 2025 hesap döneminde, 2024 yılında kurulan bir şirket için ise 2025 ve 2026 hesap dönemlerinde asgari vergi uygulamayacaktır.

Birleşme, devir, tür değişikliği ile kısmi ve tam bölünme suretiyle kurulan şirketler ilk defa faaliyete başlayan şirket olarak kabul edilmeyecektir.

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun "Hasılat esaslı kazanç tespiti" başlıklı 113 üncü maddesine göre hasılat esasına göre vergilendirilen kurumlar vergisi mükellefleri hakkında asgari vergi uygulanmayacaktır.

4. ASGARI KURUMLAR VERGİSİ VE UYGULAMASI

Kurumların bir hesap dönemi içerisinde elde ettikleri kazançlarına, Kanunun 32.maddesinin 1 ila 9. fıkra hükümleri ile 32/A maddesinin uygulanması suretiyle tespit olunacak oranın tatbik edilmesiyle hesaplanan kurumlar vergisi, indirim ve istisnalar düşülmeden önceki kurum kazancının %10'undan az olamayacaktır.

Hesap dönemi takvim yılı olan mükelleflerin 2025 yılı ve izleyen vergilendirme dönemlerinde elde edilen kazançlarına, özel hesap dönemine tabi olan mükelleflerin ise 2025 takvim yılında başlayan özel hesap dönemi ve izleyen vergilendirme dönemlerinde elde edilen kazançlarına asgari kurumlar vergisi uygulanacaktır.

Geçici vergi dönemlerinde de, asgari kurumlar vergisi hesaplaması yapılacaktır. Kurumlar vergisi mükellefleri, kurum geçici ve kurumlar vergisi beyannamelerinde Kanunun 32.ve 32/A maddeleri hükümlerini dikkate alarak kurumlar vergilerini hesaplayacaklardır.

Aynı beyannamelerde, ticari bilanço karı/zararına kanunen kabul edilmeyen giderlerini ekleyeceklerdir. Bu tutarın sıfırdan büyük olması halinde, bu tutardan asgari kurumlar vergisi kapsamı dışında bulunan ve "32.5.5." bölümünde belirtilen istisna ve indirimler düşülecektir. Kalan bir tutar bulunması halinde bu tutara %10 oranı uygulanmak suretiyle asgari kurumlar vergisi hesaplanacaktır.

Maddede yer alan indirim ve istisnalar düşülmeden önceki kurum kazancı ibaresi, **hesap dönemi sonundaki ticari bilanço kârına veya zararına kanunen kabul edilmeyen giderlerin eklenmesiyle bulunan tutarı** ifade etmektedir.

Ticari bilanço karı ile kanunen kabul edilmeyen giderler toplamının veya ticari bilanço zararı ile kanunen kabul edilmeyen giderler toplamının sıfırdan büyük olduğu durumlarda asgari kurumlar vergisi hesaplaması yapılacaktır.

Beyannamelerde indirim konusu yapılan **geçmiş yıl zararları asgari kurumlar matrahından düşülmeyecek** ve asgari kurumlar vergisinin hesaplanmasında dikkate alınacaktır.

213 sayılı Kanunun mükerrer 298 nci maddesi ve geçici 33 üncü maddesi hükmü uyarınca, mali tabloların enflasyon düzeltmesine tabi tutulduğu dönemlerde, asgari kurumlar vergisi hesabında enflasyon düzeltmesi sonucu oluşan değerler dikkate alınacaktır.

Hesaplanan asgari kurumlar vergisinden;

- Payları Borsa İstanbul Pay Piyasasında ilk defa işlem görmek üzere en az %20 oranında halka arz edilen kurum kazançlarına uygulanan 2 puan indirimli oran uygulaması nedeniyle alınmayan vergi,
- İhracat kazançlarına uygulanan 5 puan indirimli oran uygulaması nedeniyle alınmayan vergi,
- Sanayi sicil belgesini haiz ve fiilen üretim faaliyetiyle iştigal eden kurumların münhasıran üretim faaliyetinden elde ettikleri kazançlarına uygulanan 1 puanlık indirimli oran uygulaması nedeniyle alınmayan vergi,
- 32/C maddesinin yürürlüğe girdiği 2/8/2024 tarihinden önce Sanayi ve Teknoloji Bakanlığından alınmış olan teşvik belgelerindeki yatırıma katkı tutarlarının kullanılması nedeniyle 32/A maddesi hükmüne istinaden ilgili hesap döneminde alınmayan vergi

indirilecek ve ödenmesi gereken as-

gari kurumlar vergisi belirlenecektir.

Bu kapsamdaki yatırıma katkı tutarının tespitinde, 2/8/2024 tarihinden önce mevcut yatırım teşvik belgelerinde kayıtlı olan yatırım tutarı dikkate alınacak, bu tarihten sonra yatırım teşvik belgesinde gerçekleştirilen revizeler sonucundaki artışlar hesaplamaya dahil edilmeyecektir. 2/8/2024 tarihinden sonra (bu tarih dahil) yeni alınan teşvik belgeleri kapsamında yatırıma katkı tutarlarının kullanılması nedeniyle 32/A maddesi hükmüne istinaden ilgili hesap döneminde alınmayan vergi, hesaplanan asgari vergiden düşülemeyecektir.

Kanunun 32 nci maddesinin 6.7. ve 8. fıkraları ile 32/A maddesinin aynı kazanca uygulandığı durumlarda, indirimli oran uygulamaları dolayısıyla alınmayan vergilerin tamamı asgari kurumlar vergisinden indirilebilecektir.

Yukarıda belirtildiği şekilde hesaplanan asgari kurumlar vergisinden, Kanunun 32 nci ve 32/A maddeleri hükümleri dikkate alınarak indirimli oran uygulamaları nedeniyle alınmayan vergi tutarları düşüldükten sonra kalan tutarın mükellefin beyanı üzerine hesaplanan vergi tutarını aşması halinde, aşan fark tutar kadar asgari vergi hesaplanacaktır.

Hesaplanan asgari vergiden hesap dönemine ilişkin tevkif suretiyle ödenen kurumlar vergisi ile ödenen geçici vergiler mahsup edilebilecektir.

Mükelleflerin; tasfiye, birleşme, devir ve tam bölünme işlemleri nedeniyle vermiş oldukları beyannamelerinde de asgari kurumlar vergisini hesaplamaları gerekmektedir.

Gelir Vergisi Kanunu'nun mükerrer 121 inci maddesi kapsamında vergi indirimi hakkı bulunan kurumlar, hesaplanan asgari kurumlar vergisi için de bu haklarını kullanabileceklerdir.

5. YURT İÇİ ASGARI KURUMLAR VERGİSİ HESAPLAMASINDA KURUM KAZANCINDAN DÜŞÜLEN İSTİSNA VE İNDİRİMLER

5520 sayılı Kanun ile diğer Kanunlarda yer alan ve asgari kurumlar vergisi matrahından düşülen istisnalar aşağıdaki gibidir:

Kurumlar vergisi beyannamesinin “Diğer indirimler” veya “Diğer indirimler ve istisnalar” satırlarında gösterilmekle birlikte, mahiyet itibarıyla indirim veya istisna kapsamında olmayıp, daha çok vergi matrahının doğru hesaplanması amacıyla beyannamenin bu satırlarına yazılan (Türkiye Muhasebe Standartları/Türkiye Finansal Raporlama Standartları ile Vergi Usul Kanunu hükümleri arasında-

ki değerlendirme farkları, örtülü sermaye kabul edilen borçlanmalarda borç alan kurum nezdinde Türk Lirası'nın değer kazanması sonucu oluşan kur farkı gelirleri, kıdem tazminatı karşılığı iptali, vergi borçlarına mahsup edilen ve gelir olarak dikkate alınan 193 sayılı Kanunun mükerrer 121 inci maddesi kapsamındaki indirim hakkı gibi) tutarlar üzerinden asgari kurumlar vergisi hesaplanmayacaktır.

İlgili madde	Açıklama
KVK 5/1-a	İştirak Kazançları İstisnası
KVK 5/1-ç	Emisyon Primi Kazancı İstisnası
KVK 5/1-d	Yatırım Fon ve Ortaklıkları Portföy İşletmeciliği Kazancı İstisnası (Sahip Oldukları Taşınmazlardan Elde Edilen İstisna Kazançlar Hariç)
KVK 5/1-i	Risturn Kazanç İstisnası
KVK 5/1-j	Sat-Kirala-Geri Al İşlemlerine Yönelik Kazanç İstisnası
KVK 5/1-k	Varlık Kiralama İşlemlerinden Elde Edilen Kazanç İstisnası
KVK 10/1-g	VUK 325/A Maddesine Göre Girişim Sermayesi Fonu Olarak Ayrılan Tutarlarda İndirim
KVK 10/1-h	5378 sayılı Engelliler Hakkında Kanuna Göre Korumalı İşyeri İndirimi
4490 sayılı Kanun	Türk Uluslararası Gemi Siciline Kayıtlı Gemilerin İşletilmesinden Sağlanan Kazanç İstisnası
3218 sayılı Kanun	Serbest Bölgelerde Elde Edilen Kazanç İstisnası
4691 sayılı Kanun	Teknoloji Geliştirme Bölgelerinde Elde Edilen Kazanç İstisnası
5746 sayılı Kanun	Ar-Ge ve Tasarım İndirimi

Yürürlükte bulunan çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları kapsamında, vergilendirme hakkının ilgili ülkede bulunması nedeniyle Türkiye'nin vergi alma hakkı olmadığı veya söz konusu kazançların Türkiye'de istisna edilmesi gerektiği durumlarda, elde edilen ve kurum kazancına dâhil edilerek beyannamenin “Diğer indirimler” ile “Diğer indirimler ve istisnalar” satırlarında matrahtan indirim konusu yapılan tutarlar asgari kurumlar vergisinin kapsamına girmeyecektir. Ayrıca, yürürlükte bulunan ikili veya çok taraflı diğer uluslararası anlaşmalar uyarınca, kurumlar vergisinden istisna edilen kazançlar da kapsamda değildir.

6. YURT İÇİ ASGARI KURUMLAR VERGİSİ HESAPLAMASINDA KURUM KAZANCINDAN DÜŞÜLMİYEN İSTİSNA VE İNDİRİMLER

Kurumlar vergisi mükelleflerince elde edilen tüm kazançlar kurum kazancına dâhil edilmekte, 5520 sayılı Kanun ile



diğer Kanunlarda düzenlenen indirim ve istisnalar ise kurumlar vergisi beyanname-sinin "Zarar olsa dahi indirilecek istisna ve indirimler" ile "Kazancın bulunması halinde indirilecek istisna ve indirimler" bölümünde gösterilmek suretiyle kazan-cın veya vergiye tabi matrahın tespitinde indirim konusu yapılmaktadır.

5520 sayılı Kanun ile diğer Kanunlarda yer alan ve asgari kurumlar vergisi mat-rahından düşülemeyen istisnalar yandaki gibidir:

5520 sayılı Kanun ile diğer Kanunlarda yer alan istisna ve indirimlerin, kurumlar vergisi beyannamesinin ilgili satırlarında gösterilerek indirim konusu yapılması gerekmekte olup, ilgili satırı bulunmayan istisna ve indirimlerin ilgisine göre beyan-namenin "Diğer indirimler ve istisnalar" veya "Diğer indirimler" bölümlerinde gös-terilerek vergiye tabi matrahın tespitinde dikkate alınması mümkün bulunmaktadır. Bu şekilde indirim konusu yapılan istisna ve indirimler de asgari kurumlar vergisi kapsamına girecektir.

Asgari vergi hesabında, geçmiş yıl zarar-ları da kurum kazancından düşülmeyecek ve asgari vergi hesaplamasında dikkate alınacaktır.

7. ÖRNEK UYGULAMALAR

Örnek 1: Göztepe A.Ş.'nin 2025 he-sap dönemine ilişkin ticari bilanço karı 1.000.000 TL, kanunen kabul edilmeyen gideri 200.000 TL'dir. Buna göre, anılan kurumun asgari kurumlar vergisi aşağı-daki şekilde hesaplanacaktır.

İlgili madde	Açıklama
KVK 5/1-b	Yurtdışı İştirak Kazançları İstisnası
KVK 5/1-c	Yurtdışı İştirak Hissesi Satış Kazancı İstisnası
KVK 5/1-d	Yatırım Fon ve Ortaklıklarının Portföy İşletmeciliği Kapsamında Sahip Oldukları Taşınmazlardan Elde Ettikleri İstisna Kazançlar
KVK 5/1-e	Taşınmaz, İştirak Hisseleri ve Fon Satış Kazancı İstisnası
KVK 5/1-f	Bankalara, Finansal Kiralama ya da Finansman Şirketlerine veya TMSF'ye Borçlu Durumda Olanların Taşınmaz veya İшти- rak Hisselerinin Satış Kazancı İstisnası
KVK 5/1-g	Yurtdışı Şube Kazançları İstisnası
KVK 5/1-h	Yurtdışı İnşaat, Onarım, Montaj ve Teknik Hizmetler Kazanç İstisnası
KVK 5/1-ı	Eğitim ve Öğretim Kazanç İstisnası
KVK 5/A	Yabancı Fon Kazançlarının Vergilendirilmesinde Yönetici Şirket- lere İlişkin Kazanç İstisnası
KVK 5/B	Sınai Mülkiyet Hakları Satış Kazancı İstisnası
KVK Geçici 14	Kur Korumalı Mevduat ve Katılım Hesaplarından Elde Edilen Kazanç İstisnası ⁵
GVK Mülga 19,Ge- çici 61, Geçici 69	Yatırım İndirimi İstisnası
GVK Geçici 76	5300 sayılı Tarım Ürünleri Lisanslı Depoculuk Kanunu Kapsa- mında Düzenlenen Ürün Senetlerinin Elden Çıkarılmasından Doğan Kazanç İstisnası
6650 sayılı Kanun	Araştırma Altyapılarının Ar-Ge ve Yenilik Faaliyetlerinden Elde Ettikleri Kazançlarda İstisna
Diğer Kanunlar	Özel Kanunlarda Yer Alan Diğer İstisnalar
KVK 10/1-b	Sponsorluk Harcamalarında İndirim
KVK 10/1-c	Bağış ve Yardımlarda İndirim
KVK 10/1-ç	Eğitim ve Sağlık Tesisleri ile Yurt İnşaatlarına İlişkin Bağış ve Yardımlarda İndirim
KVK 10/1-d	Kültür ve Turizm Amaçlı Bağış ve Yardımlarda İndirim
KVK 10/1-e	Cumhurbaşkanınca Başlatılan Yardım Kampanyalarına Yapılan Bağışlarda İndirim
KVK 10/1-f	Kızılay Derneği ile Yeşilay Cemiyetine Yapılan Nakdi Bağış ve Yardımlarda İndirim
KVK 10/1-ğ	Yurtdışına Verilen Yazılım, Mühendislik, Eğitim ve Sağlık Hiz- metleri Kazanç İndirimi
KVK 10/1-ı	Nakdi Sermaye Artışından Kaynaklanan Faiz İndirimi
Diğer Kanunlar	Özel Kanunları Uyarınca Kurum Kazancından İndirimine İzin Verilen Bağış ve Yardımlar

	Kurumlar vergisi	Asgari kurumlar vergisi
Ticari bilanço karı	1.000.000	1.000.000
KKEG	200.000	200.000
İstisnalar	0	0
Kurumlar vergisi matrahı	1.200.000	1.200.000
Hesaplanan kurumlar vergisi	(1.200.000 x %25) 300.000	(1.200.000 x %10) 120.000
Ödenecek kurumlar vergisi	300.000	

Göztepe A.Ş.'nin, indirim ve istisnalar ile geçmiş yıl zararları bulunmaması nede- niyle hesaplanan kurumlar vergisi, asgari kurumlar vergisinden fazla olduğundan, hesaplanan kurumlar vergisi 300.000 TL olarak dikkate alınacaktır.

Örnek 2: Bodrum A.Ş.'nin 2025 hesap dönemine ilişkin ticari bilanço zararı 1.000.000 TL, kanunen kabul edilmeyen gi- deri 1.200.000 TL'dir. Buna göre, anılan ku-

rumun asgari kurumlar vergisi aşağıdaki şekilde hesaplanacaktır.

	Kurumlar vergisi	Asgari kurumlar vergisi
Ticari bilanço zararı	1.000.000	1.000.000
KKEG	1.200.000	200.000
İstisnalar	0	0
Kurumlar vergisi matrahı	200.000	200.000
Hesaplanan kurumlar vergisi	(200.000 x %25) 50.000	(200.000 x %10) 20.000
Ödenecek kurumlar vergisi	50.000	

Bodrum A.Ş.'nin, indirim ve istisnalar ile geçmiş yıl zararları bulunmaması nedeniyle hesaplanan kurumlar vergisi, asgari kurumlar vergisinden fazla olduğundan, hesaplanan kurumlar vergisi 50.000 TL olarak dikkate alınacaktır.

Örnek 3: Samsun A.Ş.'nin 2025 hesap dönemine ilişkin ticari bilanço karı 4.000.000 TL, kanunen kabul edilmeyen gideri 800.000 TL'dir. Mükellef kurum aynı hesap döneminde 5520 sayılı Kanunun 5 inci maddesi hükmüne istinaden; 2.000.000 TL iştirak kazancı istisnasından,

800.000 TL iştirak hissesi satış kazancı istisnasından ve 4691 sayılı Kanun kapsamında 500.000 TL teknoloji geliştirme bölgeleri kazanç istisnasından yararlanmıştır. Adı geçen Kurum ayrıca, 100.000 TL Ar-Ge indirimi ile nakdi sermaye artışı nedeniyle hesapladığı 200.000 TL nakdi sermaye faiz indirimi tutarını beyanname üzerinden indirim konusu yapabileceği geçmiş yıl zararı ise 400.000 TL'dir.

Buna göre, anılan kurumun asgari kurumlar vergisi aşağıdaki şekilde hesaplanacaktır.

	Kurumlar vergisi	Asgari kurumlar vergisi
Ticari bilanço karı (a)	4.000.000	4.000.000
KKEG (b)	800.000	800.000
İstisnalar -İştirak kazancı istisnası 2.000.000 TL (c) -İştirak hissesi satış kazancı istisnası 800.000 TL (ç)	3.300.000 (c + ç + d)	2.500.000 (c + d)
- Teknoloji geliştirme bölgeleri kazanç istisnası 500.000 TL (d)		
Geçmiş yıl zararı (e)	400.000	0
İndirimler -Ar-Ge indirimi 100.000 TL (f) Nakdi sermaye indirimi 200.000 TL (g)	300.000 (f + g)	100.000 (f)
Kurumlar vergisi matrahı	[(a+b)-(c+ç+d+e+f+g)] 800.000	[(a+b)-(c+d+f)] 2.200.000
Hesaplanan kurumlar vergisi	(800.000 x %25) 200.000	(2.200.000 x %10) 220.000
Ödenecek kurumlar vergisi	220.000	

Samsun A.Ş.'nin, hesaplanan kurumlar vergisi, asgari kurumlar vergisinden düşük olduğundan, hesaplanan kurumlar vergisi 220.000 TL olarak dikkate alınacaktır.

Örnek 4: Fenerbahçe A.Ş.'nin 2025 hesap dönemine ilişkin ticari bilanço karı 12.500.000 TL, kanunen kabul edilmeyen gideri 500.000 TL'dir. Şirket, gerçekleştireceği yatırım için 2021 yılında yatırım teşvik belgesi almış ve söz konusu yatırımı 2024 yılında tamamlamıştır. Mükellef kurumun 2025 hesap dönemine ilişkin verdiği kurumlar vergisi beyannamesinde bu yatırı-

rımı dolayısıyla indirimli kurumlar vergisine tabi matrahı 4.000.000 TL, indirimli vergi oranı ise %5'tir. Öte yandan, kurumun aktifine kayıtlı taşınmazı, (A) Bankasına olan borç nedeniyle bu dönemde bankaya devredilmiş ve bu işlemde 4.000.000 TL kazanç elde edilmiştir. Kurum ayrıca, 2.000.000 TL Ar-Ge indirimi ile geçmiş dönemlerden devreden 1.000.000 TL yatırım indirimini indirim konusu yapmıştır. Buna göre, anılan kurumun asgari kurumlar vergisi aşağıdaki şekilde hesaplanacaktır.

	Kurumlar vergisi	Asgari kurumlar vergisi
Ticari bilanço karı (a)	12.500.000	12.500.000
KKEG (b)	500.000	500.000
İstisnalar - Bankalara borçlu durumda olanların taşınmaz satış kazancı istisnası 4.000.000 TL (c)	4.000.000 (c)	0
İndirimler -Ar-Ge indirimi 2.000.000 TL (ç) -Yatırım indirimi 1.000.000 TL (d)	3.000.000 (ç + d)	2.000.000 (ç)
Kurumlar vergisi matrahı	[(a+b)-(c+ç+d)] 6.000.000	[(a + b) - ç] 11.000.000
Teşvik belgesine istinaden indirimli orana tabi matrah üzerinden hesaplanan vergi (e)	(4.000.000 x %5) 200.000	
Teşvik belgesine göre alınmayan vergi (f)	(4.000.000 x %20) 800.000	
Genel orana tabi matrah üzerinden hesaplanan vergi (g)	(2.000.000 x %25) 500.000	
Hesaplanan kurumlar vergisi	(e + g) 700.000	[(11.000.000 x %10)-f] 300.000
Ödenecek kurumlar vergisi	700.000	

Fenerbahçe A.Ş.'nin, 1.100.000 TL olarak hesaplanan asgari kurumlar vergisinden, 32/A maddesi kapsamında teşvik belgesine göre alınmayan 800.000 TL verginin düşülmesi neticesinde asgari kurumlar vergisi 300.000 TL olacaktır. (D) A.Ş.'nin, beyanına göre 700.000 TL olarak hesaplanan kurumlar vergisi, asgari kurumlar vergisinden fazla olduğundan asgari kurumlar vergisi uygulaması nedeniyle ilave bir vergi ödenmesi söz konusu olmayacaktır.

SONUÇ

Makalede, yurt içi asgari kurumlar vergisi uygulaması hakkında bilgi verilmiş ve örneklerle yeni düzenleme anlatılmaya çalışılmıştır.

7524 sayılı kanunla getirilen yurtiçi asgari kurumlar vergisi halihazırda karışık halde bulunan kurumlar vergisi hesaplamasını daha da karışık hale getirilmiş düzenleme olarak karşımıza çıkmaktadır. Bu uygulamanın yürürlüğe girmesiyle birlikte detay hesaplamalar artacak ve çoğu mükellef için nakit

akış dengesi ve bütçe açısından önünü görememe gibi sonuçlara yol açmakla birlikte, hali hazırdaki istisnalardan yararlanan mükelleflerde hak kaybına yol açacaktır.

Önerimiz ise vergiyi tabana yaymak ve vergide adaleti sağlamak için geçici çözümler yerine vergi kanunlarında sadeleştirme yoluna gidilmesi ve tek bir çatı altında uzun süre geçerliliğini koruyacak düzenlemeler yapılmasıdır.



Vergi manevralarınızda
bir adım önde olun,
stratejik hamlelerle
kazanın.





7524 SAYILI KANUN SONRASI DEVREDEN KDV'NİN KULLANIMINA İLİŞKİN KISITLAMALAR

GİRİŞ

Özellikle son dönemlerde vergi kanunlarında çok fazla sayıda değişiklik ve yeni düzenleme yapılmaktadır. Söz konusu durum, hem vergi alanında çalışan meslek mensuplarının hem de mükelleflerin yapılan değişiklikleri takip etmelerini ve uygulayabilmelerini oldukça güç hale getirmektedir.

Bu kapsamda özellikle son yıllarda yapılan değişiklik ve düzenlemelere; finansman gider kısıtlaması uygulaması, yeniden değerlendirme, enflasyon düzeltmesi, binek oto gider kısıtlaması, ihracat ve imalat kazancı elde eden mükelleflere kurumlar vergisi oranında indirim uygulaması, yatırım ve teşvik mevzuatındaki düzenlemeler ile Kurumlar Vergisi Kanununda yer alan istisnalarda yapılan değişiklikler örnek olarak gösterilebilir.

Yukarıda özetle bahsedilen değişiklik ve düzenlemelere, 7524 sayılı "Vergi Kanunları ile Bazı Kanunlarda ve 375 sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun" ile yapılan değişiklikler de eklenmiş ve söz konusu Kanunla, diğer Kanunların yanı sıra KDV Kanununda da önemli düzenlemelere gidilmiştir.

7524 sayılı Kanunla, KDV Kanunu yönünden gerçekleştirilen en önemli değişiklikler, devreden KDV'nin indirimden çıkarılarak gider yazılması ile Devir, Bölünme, Birleşme ve Tür Değiştirme işlemlerinde Devreden KDV'nin indiriminin vergi inceleme-

sine bağlanması olarak karşımıza çıkmaktadır. Söz konusu düzenlemelerin mükellefler açısından yaratacağı sonuçların iyi analiz edilmesi bu noktada önem arz etmektedir.

Bu makalede öncelikle, 7524 Sayılı Kanun ile 3065 sayılı KDV Kanunda yer alan devreden KDV müessesesi yönünden yapılan değişikliklere değinilecek ve sonrasında söz konusu düzenlemelere ilişkin değerlendirmelerde bulunulmaya çalışılacaktır.

1. 7524 SAYILI TORBA KANUN İLE KDV KANUNUNDA YAPILAN DEĞİŞİKLİKLER

7524 sayılı "Vergi Kanunları ile Bazı Kanunlarda ve 375 sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun", 02 Ağustos 2024 tarih ve 32620 sayılı Resmi Gazete'de bir torba kanun şeklinde yayımlanmış olup, söz konusu Kanun ile 3065 sayılı KDV Kanunun yanı sıra diğer birçok Kanunda önemli değişikliklere gidilmiştir.

Bu kapsamda, 7524 sayılı Kanunun 17 ila 23'üncü maddeleri arasında yer alan toplam yedi madde ile 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun bazı maddelerinde muhtelif tarihlerde yürürlüğe girmek üzere değişiklikler yapılmıştır. Bunlardan özellikle 19, 20 ve 22'nci maddelerde yer alan düzenlemeler bu makalenin konusunu oluşturan ve devreden KDV'yi etkileyen değişikliklere ilişkin bulunmaktadır.

1.1. KDV İNDİRİM HAKKININ BEŞ TAKVİM YILI İLE SINIRLANDIRMASI

1.1.1. KDV Kanunda Yer Alan KDV İndirimine İlişkin Hükümler

3065 sayılı KDV Kanununun KDV indirimini düzenleyen 29'uncu maddesine göre mükellefler, yaptıkları vergiye tabi işlemler üzerinden hesaplanan katma değer vergisinden, söz konusu Kanunda aksine hüküm olmadıkça, faaliyetlerine ilişkin olarak yükledikleri KDV'leri indirebilmektedirler.

İlgili maddeye göre indirim hakkı, **vergiyi doğuran olayın vuku bulduğu takvim yılını takip eden takvim yılı aşılmamak şartıyla**, ilgili vesikaların kanuni defterlere kaydedildiği vergilendirme döneminde kullanılabilir.

Öte yandan, bir vergilendirme döneminde indirilecek KDV toplamı, mükellefin vergiye tabi işlemleri dolayısıyla hesaplanan KDV toplamından fazla olduğu takdirde, aradaki fark sonraki dönemlere devretmekte ve mükellefe iadesi söz konusu olmamaktadır. Ancak, KDV Kanununun 28'inci maddesi uyarınca Cumhurbaşkanı tarafından vergi oranı indirilen, yani %20'lik genel oran yerine %1 veya %10 oranında indirimli olarak belirlenen teslim ve hizmetlerle ilişkin olup indirilemeyen ve tutarı yine Cumhurbaşkanınca tespit edilecek olan sınırı aşan

KDV tutarları mükellefler tarafından nakden veya mahsuben iade alınabilmektedir.

Yukarıda bahsedilen indirimli orana tabi işlemlerin yanı sıra, KDV Kanunun 32'nci maddesinin İstisna Edilmiş İşlemlerde İndirim başlığı altındaki düzenlemede yer alan hükme göre; söz konusu Kanunun 11, 13, 14 ve 15 inci maddeleri ile 17'nci maddenin (4) numaralı fıkrasının (s) bendi uyarınca KDV'den istisna edilmiş bulunan işlemlerle ilgili fatura ve benzeri vesikalarda gösterilen KDV, mükellefin vergiye tabi işlemleri üzerinden hesaplanan KDV'den indirilebilmektedir. Öte yandan, vergiye tabi işlemlerin mevcut olmaması veya hesaplanan verginin indirilecek vergiden az olması hallerinde indirilemeyen Katma Değer Vergisi, işlemin gerçekleştiği dönemi izleyen **ikinci takvim yılının sonuna** kadar talep edilmesi şartıyla Maliye ve Gümrük Bakanlığına tespit edilecek esaslara göre mükelleflere nakden veya mahsuben iade edilmektedir.

Dolayısıyla ve özetle, KDV Kanununda sayılmış olan; tam istisnaya konu işlemler, tam istisna mahiyetindeki geçici istisnalar ile indirimli orana tabi işlemler kapsamında indirilemeyen KDV'nin iadesi mümkün bulunmaktadır. Bunlar dışındaki diğer işlemlerden kaynaklı indirilemeyen KDV ise **herhangi bir süre sınırı olmaksızın** izleyen dönemlere devretmektedir. Devreden bu KDV'ler, izleyen dönemlerde KDV beyannamesinin "Önceki Dönemden Devreden KDV" satırında gösterilmek suretiyle ilgili dönemlerde hesaplanan KDV'lerden indirilebilmektedir.

Sürekli olarak devreden KDV durumunda bulunan mükelleflere belirli bir süre geçtikten sonra söz konusu KDV'lerin nakden veya mahsuben iade edilmesi hususu uzun süredir tartışılmakta olan bir konu iken,

7524 sayılı Kanunla tam tersi yönde bir düzenlemeye gidilmiş ve beş takvim yılı veya daha fazla süredir devreden KDV tutarlarının, indirim KDV hesaplarından çıkarılarak özel bir hesaba alınması ve mükellefin talebine bağlı olarak yapılacak vergi incelemesi sonucuna göre gelir veya kurumlar vergisinin tespitinde gider olarak dikkate alınması yönünde değişiklik yapılmıştır.

1.1.2. Devreden KDV'ye İlişkin 7524 Sayılı Yasa ile Yapılan Düzenlemeler

7524 sayılı Kanunun 20'nci maddesi ile 3065 sayılı KDV Kanununun "İndirilemeyecek Katma Değer Vergisi" başlığını taşıyan ve hesaplanan KDV'den indirilemeyecek katma değer vergilerinin belirlendiği 30'uncu maddesinin birinci fıkrasına f bendi eklenmiş ve beş takvim yılı süresince indirim yoluyla giderilemeyen KDV'lerin mükelleflerce indirimine izin verilmeyen bir değişikliğe gidilmiştir.

Aynı Kanunun 21'inci maddesi ile KDV Kanunun 36'ncı maddesinin ikinci fıkrasına birinci cümlesinden önce gelmek üzere "Bu Kanun hükümleri uyarınca iade hakkı doğuran işlemlerden kaynaklanan iade taleplerinin vergi inceleme raporu sonucuna göre yerine getirilmesi esastır" cümlesi eklenmiş ve mevcut birinci cümlesinde yer alan "Maliye Bakanlığı" ibaresi "Şu kadar ki, Hazine ve Maliye Bakanlığı" şeklinde değiştirilmiştir.

Söz konusu değişikliklere paralel olarak, 7524 sayılı Kanunun 22'nci maddesi ile de KDV Kanununun "Verginin Gider Kaydedilemeyeceği" başlığını taşıyan ve "mükellefin vergiye tabi işlemleri üzerinden hesaplanan Katma Değer Vergisi ile mükellefçe indirilebilecek Katma Değer Vergisi, Gelir ve Kurumlar Vergisi matrahlarının tespitinde gider olarak kabul edilmez"

hükmü bulunan 58'inci maddesine aşağıdaki fıkralar eklenmiş ve beş takvim yılı süresince indirim yoluyla giderilmeyen KDV'nin hangi durumda gider olarak dikkate alınabileceğine ilişkin belirlenimler yapılmıştır:

"Şu kadar ki, bu Kanunun 30 uncu maddesinin birinci fıkrasının (f) bendi uyarınca indirilemeyecek katma değer vergisi, sonraki döneme devreden katma değer vergisi hesabından çıkarılarak özel bir hesaba alınır. Özel hesaba alınan sonraki döneme devreden katma değer vergisi, üç yıl içinde mükellefler tarafından yapılacak talep üzerine, Vergi Usul Kanununda düzenlenen zamanaşımı süreleri ile bağlı olmaksızın talep tarihinden itibaren bir yıl içerisinde yapılacak vergi incelemesi sonucunda incelemenin tamamlandığı yıla ilişkin gelir veya kurumlar vergisinin tespitinde gider olarak dikkate alınabilir. Bu suretle talepte bulunulmayan katma değer vergisi gider yazılamaz.

Hazine ve Maliye Bakanlığı, bu maddenin uygulanmasında vergi incelemesi dışında farklı usuller tespit etmeye, maddenin uygulamasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye yetkilidir."



1.1.3. Kanun Gerekçesi ve Yürürlük Tarihi

7524 sayılı Kanun gerekçesinde, mükelleflerin sonraki döneme devreden KDV tutarlarının indirim yoluyla telafi edilebilmesine ilişkin olarak öngörülebilirlik sağlamak açısından düzenlemenin 01.01.2030 tarihi itibarıyla yürürlüğe girmesinin amaçlandığı ifade edilmektedir. Söz konusu Kanunla getirilen düzenlemelerin önemli olduğu ve birçok mükellefi ilgilendireceği göz önünde bulundurulduğunda, Kanun gerekçesini detaylı olarak irdelemek düzenlemenin amacını anlamak açısından faydalı olacaktır. Gerekçede söz konusu düzenlemenin amacı şu şekilde ifade edilmiştir:

"Türk Vergi Sistemi incelendiğinde gelir ve kurumlar vergisi uygulamasında herhangi bir yılın zararı, en fazla izleyen beş takvim yılı veya hesap dönemi kazancından indirim konusu yapılabilmektedir. Dolayısıyla mükelleflerin zararının süresiz olarak izleyen yıl kazancından indirimi söz konusu değildir. KDV uygulamasında ise mükelleflerin mal ve hizmet alımları nedeniyle yüklendiği KDV'nin ilgili dönemde indirilememesi halinde, bu KDV tutarı sonraki döneme devretmekte, fakat devreden bu KDV'nin hangi sürede indirim konusu yapılabileceğine ilişkin bir sınır bulunmamaktadır. Teorik olarak 1985 yılından bugüne KDV mükellefiyeti bulunan bir mükellefin, 1985 yılında yüklendiği KDV'yi 2024 yılında indirebilmesi mümkündür. Bu husus mükelleflerin devreden KDV'sinin taksimini güçlendirmekte ve devreden KDV'nin iadesinin yapıldığı işlemlerde haksız KDV iadelerine sebebiyet verebilmektedir.

Ayrıca, defter ve belge saklama, tarh ve düzeltme işlemlerine ilişkin Vergi Usul Kanunu ve Türk Ticaret Kanununda zamanaşımı süreleri bulunmakta olup bu sürelerin geçtiği

dönemlerin yüklenilen ve sonraki döneme devreden KDV tutarları bakımından incelenmesi ve kontrolü fiilen mümkün olamamaktadır. Bu da mükelleflerin devreden KDV tutarlarının doğruluğunun kontrolü açısından risk oluşturmakta, gerek Hazineye intikal edecek verginin azalması gerekse haksız KDV iadesi gibi sonuçlar doğurabilmektedir.

3065 sayılı Kanunun 30 ve 58 inci maddelerinde yapılan düzenlemeler ile

-beş takvim yılı veya daha fazla süreyle devreden KDV tutarlarının, indirim KDV hesaplarından çıkarılarak özel bir hesaba alınması,

- mükellefin talebine bağlı olarak yapılacak vergi incelemesi sonucuna göre gelir veya kurumlar vergisinin tespitinde gider olarak dikkate alınması imkanı sağlanmakta ve devreden KDV tutarının azaltılması amaçlanmaktadır.

Yapılan düzenleme ile 3065 sayılı Kanunun 30 uncu maddesine eklenen (f) bendi uyarınca indirilemeyecek KDV olarak belirlenen ve beş takvim yılı süresince devreden KDV tutarları,

- ertesi yılın başında özel bir hesaba alınmakta, özel hesaba alınan tutarın bu tarihten itibaren üç yıl içinde mükellefin talebi üzerine yapılacak vergi incelemesi sonucunda, incelemenin tamamlandığı yıla ilişkin gelir veya kurumlar vergisinin tespitinde gider olarak dikkate alınmasına imkan sağlanmaktadır. Söz konusu talep, sonraki döneme devreden KDV tutarının özel hesaba alındığı takvim yılından başlamak üzere üç yıl boyunca yapılabilecektir.

- Mükellefin talebi üzerine yapılacak incelemenin de en fazla bir yıl içerisinde tamamlanması şarttır.

- Bu sürede talepte bulunulmaması halinde ise söz konusu KDV'nin gider yazılması mümkün olmayacaktır.

- Diğer taraftan, özel hesaba alınan sonraki döneme devreden KDV'ye ilişkin incelemede, sahte belge veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belgeden veyahut KDV mevzuatına göre indirim hakkı bulunmayan işlemlerden kaynaklı herhangi bir indirimin bulunduğu tespit edildiğinde indirim şartlarını taşımayan bu tutarların gider olarak dikkate alınamayacağı tabiidir. Söz konusu incelemenin tamamlanmasını müteakip, incelemenin bittiği takvim yılında inceleme sonucunda bulunacak tutar söz konusu takvim yılının gideri olarak dikkate alınır.

- Bu düzenlemenin, mükelleflerin sonraki döneme devreden KDV tutarlarının indirim yoluyla telafi edilebilmesine ilişkin öngörülebilirlik sağlamak amacıyla 1/1/2030 tarihi itibarıyla yürürlüğe girmesi amaçlanmaktadır. Bu suretle 2025-2029 takvim yıllarına ilişkin vergilendirme dönemlerinin tamamında yer alan sonraki döneme devreden KDV tutarlarının en düşük olan tutarı, 1/1/2030 tarihinden itibaren indirim hesaplarından çıkarılarak özel bir hesaba alınacaktır.

- Aradaki dönemlerden herhangi birisinde mükellefin ödenecek KDV'nin bulunması halinde, beş takvim yılının hesabına ödenecek KDV çıkan dönemi izleyen takvim yılından itibaren başlanacaktır. Mükelleflerin bu dönemlerden herhangi birisinde iade talep etmiş olmasının bu hesaba etkisi olmayacaktır.

- Ayrıca bu maddenin uygulanmasında vergi incelemesi dışında farklı usuller tespit etme ve maddenin uygulamasına ilişkin usul ve esasları belirleme hususunda Hazine ve Maliye Bakanlığına yetki verilmektedir."

1.1.4. Gerekçeye ve Uygulamaya Yönelik Değerlendirmeler

Kanun gerekçesinde yapılan açıklamalardan şu sonuçlara ulaşmak mümkün görünmektedir;

Devreden KDV'nin öteden beridir şirketlerin üzerinde genel olarak finansman yükü olarak kalmakta olduğu gerçeği ortada dururken ve mükellefler tarafından devreden KDV'nin iadesine dönük düzenleme beklenirken, tam tersi bir uygulama ile devreden KDV'nin indirimden çıkarılarak gider yazılmasına yönelik bir değişikliğe gidilmiş olmaktadır.

Gerekçedeki açıklamalara göre, 2025-2029 takvim yıllarına ilişkin vergilendirme dönemlerinin tamamında yer alan sonraki döneme devreden KDV tutarlarının en düşük olan tutarının, 01.01.2030 tarihinden itibaren indirim hesaplarından çıkarılarak özel bir hesaba alınması gerekecektir. Bu durumda, beş takvim yılında indirimle giderilememe analizinin her bir vergilendirme dönemi için (yani aylık bazda) yapılması gerekliliği ortaya çıkacaktır. Örneğin 2025 yılının Ocak dönemine ait sonraki döneme devreden KDV tutarının 2029 Aralık dönemine kadar (bu dönem dahil) her ay itibarıyla indirimle giderilip giderilmediği kontrol edilecek ve 2029 Aralık ayına kadar olan en düşük aylık devreden KDV tutarı 2030 Ocak döneminde indirim hesaplarından çıkarılacaktır.

Gerekçeye göre, aradaki dönemlerden herhangi birinde ödenecek KDV'nin çıkması halinde, 5 takvim yılının hesabına ödenecek KDV çıkan dönemi izleyen takvim yılından itibaren başlanacaktır. Mükelleflerin bu dönemlerden herhangi birisinde iade talep etmiş olmasının bu hesaba etkisi olmayacaktır.

Özel hesaba alınan tutar bu tarihten

itibaren 3 yıl içinde mükellefin talebi üzerine yapılacak vergi incelemesi sonucunda tespit edilecek tutar üzerinden, incelemenin tamamlandığı yıla ilişkin gelir veya kurumlar vergisinin tespitinde gider olarak dikkate alınabilecektir. Düzenlemeden, mükelleflerin 3 yıl içinde inceleme talep etmemeleri halinde, talepte bulunulmayan KDV tutarlarının gider yazılamayacağı ve istenirse bu tutarların kanunen kabul edilmeyen gider olarak kayıtlardan çıkarılabileceği anlaşılmaktadır.

Öte yandan, Hazine ve Maliye Bakanlığının 01.01.2030 tarihinden önce yüklenilmiş olan KDV'ler için de indirim süresini 5 takvim yılı ile sınırlı olarak uygulatacağı değerlendirilmektedir. Söz konusu yaklaşım yasal düzenlemenin geriye yürütülmesi anlamına gelebilecektir.

Zira, bu durum bazı mükellef açısından KDV iade hakkının kullanılmasını engelleyerek mükelleflerin iade talep hakkının elinden alınmasına sebep olabilecektir. Örneğin; 2025 yılında başlanılarak 2029 yılında tamamlanan ve 2031 yılında maliklerine teslimi gerçekleşen konut projesine ilişkin indirimli orana kapsamında iade talep hakkı en erken 2031 yılı içerisinde en geç ise 2032 yılı sonuna kadar yapılabilecektir. Ancak, söz konusu düzenlemede 2025 yılına ilişkin devreden KDV tutarının 01.01.2030 tarihinden itibaren indirim hesaplarından çıkarılarak özel bir hesaba alınması ön görüldüğü için ilgili döneme ilişkin KDV tutarlarının mükellef tarafından iadeye konu edilememesi durumu ortaya çıkacaktır.

Düzenlemede, devreden KDV'nin vergi incelemesi sonucuna bağlı olarak gider yazılabilmesi ve söz konusu incelemenin bir yıl içerisinde tamamlanması öngörülmektedir. Söz konusu sürecin uzaması, özellikle matrah oluşan ve vergi ödeyen şirketler açısından devreden KDV'nin

gider olarak dikkate alınabilme sürecinin uzamasına sebep olabilecektir.

Zira, devreden KDV'nin gider olarak dikkate alınabilmesinin vergi incelemesine bağlanması, düzenlemenin uygulamaya girmesi ile birlikte, binlerce mükellefin aynı veya birbirine yakın tarihlerde inceleme talebinde bulunacağı göz önünde bulundurulduğunda, idare açısından oldukça büyük bir iş yükü oluşturacak ve bu durum da süreci uzatacaktır. Bu sebeple, belirli tutarın altındaki devreden KDV'nin vergi incelemesi olmaksızın gider yazılabilesine izin verilmesi ve devreden KDV'nin gider olarak kayıtlara alınabileceği dönemin, vergi incelemesinin tamamlandığı yıl yerine, mükellefler tarafından incelemenin talep edildiği dönemin gelir veya kurumlar vergisi hesabında dikkate alınabilmesi yönünde değişikliğe gidilmesinin mükellefler açısından daha olumlu olacağı söylenebilir.



2. DEVİR, BÖLÜNME, BİRLEŞME VE TÜR DEĞİŞTİRME İŞLEMLERİNDE DEVREDEN KDV'YE İLİŞKİN DÜZENLEMELER VE DEĞERLENDİRMELER

Bilindiği üzere, KDV Kanununun 17/4-c maddesine göre; 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 81'inci maddesinde belirtilen işlemler ile aynı maddenin birinci fıkrasının (2) numaralı bendinde yazılı şartlar dahilinde adi ortaklıkların sermaye şirketine dönüşmesi işlemleri ve Kurumlar Vergisi Kanununa göre yapılan devir ve bölünme işlemleri KDV'den istisna bulunmaktadır.

Bu kapsamda vergiden istisna edilen işlemler bakımından Katma Değer Vergisi Kanununun 30'uncu maddesinin (a) bendi hükmü uygulanmaktadır. İşlem sonunda faaliyetini bırakan, bölünen veya infisah eden mükelleflerle yüklenilen ve indirilemeyen vergiler, faaliyete başlayan veya devir ve bölünme sonrasında devredilen veya bölünen kurumların varlıklarını devralan mükellefler tarafından mükerrer indirimde yol açmayacak şekilde indirim konusu yapılabilmektedir.



7524 sayılı Kanunun 19'uncu maddesi ile, KDV Kanununun 17'nci maddesinin (4) numaralı fıkrasının (c) bendinin parantez içi hükmünde yer alan "mükerrer indirimde yol açmayacak şekilde" ibaresinden sonra gelmek üzere "Vergi Usul Kanununda düzenlenen zamanaşımı süreleri ile bağlı olmaksızın yapılacak vergi incelemesi sonucuna göre indirim konusu yapılır" ibaresi eklenmiştir. Söz konusu değişiklik sonrası 3065 sayılı KDV Kanunu'nun 17/4-c maddesi şu şekilde olmuştur:

"Gelir Vergisi Kanunu'nun 81 inci maddesinde belirtilen işlemler ile aynı maddenin birinci fıkrasının (2) numaralı bendinde yazılı şartlar dahilinde adi ortaklıkların sermaye şirketine dönüşmesi işlemleri ve Kurumlar Vergisi Kanunu'na göre yapılan devir ve bölünme işlemleri (Bu kapsamda vergiden istisna edilen işlemler bakımından Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 30 uncu maddesinin (a) bendi hükmü uygulanmaz. İşlem sonunda faaliyetini bırakan, bölünen veya infisah eden mükelleflerle yüklenilen ve indirilemeyen vergiler, faaliyete başlayan veya devir ve bölünme sonrasında devredilen veya bölünen kurumların varlıklarını devralan mükellefler tarafından mükerrer indirimde yol açmayacak şekilde (7524 sayılı Kanunun 19 uncu maddesiyle eklenen ibare Yürürlük; 02.08.2024), Vergi Usul Kanununda düzenlenen zamanaşımı süreleri ile bağlı olmaksızın yapılacak vergi incelemesi sonucuna göre indirim konusu yapılır.)"

Bu değişiklik 7524 sayılı Kanunun yayım tarihi olan 02.08.2024 itibarıyla yürürlüğe girmiştir. Kanun gerekçesinde düzenlemenin amacı şu şekilde belirtilmiştir: *"Faaliyetini bırakan, bölünen veya infisah eden mükelleflerin bünyesinde bulunan söz konusu sonraki döneme devreden KDV tutarlarının gerçekliğine*

ilişkin herhangi bir tespit ve araştırmanın bulunmaması, devralan mükellefler tarafından haksız KDV indirimi ve iadelerine sebebiyet vermektedir. Yapılan düzenleme ile faaliyetini bırakan, bölünen veya infisah eden mükelleflerin bünyesinde bulunan söz konusu sonraki döneme devreden KDV tutarlarının devralan şirkette indirilecek KDV olarak kullanılabilmesi için, bu KDV'nin doğruluğuna ilişkin gerekli incelemenin Vergi Usul Kanununda düzenlenen zamanaşımı süreleri ile bağlı olmaksızın yapılması ve inceleme sonucuna göre indirim hakkının verilmesi sağlanmaktadır."

Söz konusu değişiklik ile kayıtlı değerlere itibar edilerek yapılan vergisiz devir ve bölünme işlemlerinde faaliyetini bırakan, bölünen veya infisah eden mükelleflerin sonraki döneme devreden KDV tutarlarının devralan şirkette indirilecek KDV olarak kullanılabilmesi için, bu KDV'nin doğruluğuna ilişkin gerekli incelemenin Vergi Usul Kanununda düzenlenen zamanaşımı süreleri ile bağlı olmaksızın yapılması ve inceleme sonucuna göre indirim hakkının verilmesi hükme bağlanmıştır.

Bu noktada, düzenlemenin yayım itibarıyla yürürlüğe girmiş olması, devreden KDV'nin indirimine yönelik olarak yapılacak vergi incelemesine ilişkin bir süre belirlenmemesi ve iade hakkı doğuran işlemleri bulunan şirketlerin hak kaybına uğrayıp/ uğramayacakları şirketler açısından belirsiz bir durum olarak ortaya çıkmaktadır.

Öte yandan, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 19/2 maddesi uyarınca, ne'vi (tür) değiştirmeleri de devir hükmünde olduğundan, inceleme şartının tür değişikliklerinde de uygulanacağı anlamına gelmektedir. 7524 sayılı Kanunun gerekçesinde söz konusu değişiklik; faaliyetini bırakan, bölünen veya in-

fişah eden mükelleflerin bünyesinde bulunan sonraki döneme devreden KDV tutarlarının gerçekliğine ilişkin herhangi bir tespit ve araştırmanın bulunmamasının, devralan mükellefler tarafından haksız KDV indirimi ve iadelerine sebebiyet vermesi şeklinde açıklanmıştır.

Oysaki, şirketlerin tür değiştirmesi işleminde yalnızca şirketlerin unvanı değişmektedir. Bu kapsamda nevi değişikliklerinde, söz konusu değişikliğin amacına aykırı haksız KDV indirimi ve haksız KDV iadesinden söz etmek çok da mümkün görünmemektedir.

Diğer yandan, KDV Kanununun 17'nci maddesinin (4) numaralı fıkrasının (c) bendinde sayılan işlemlerin tamamı kayıtlı değerler üzerinden gerçekleştirilen vergisiz işlemlere ilişkin bulunmaktadır. Dolayısıyla, vergili birleşmelerde yukarıda yer alan hükümlerin uygulanacağına ilişkin bir belirleme bulunmamaktadır.

SONUÇ

7524 sayılı torba Kanunla, diğer Kanunların yanı sıra KDV Kanununda da önemli değişiklikler ve düzenlemeler yapılmıştır. KDV Kanunu yönünden gerçekleştirilen en önemli değişiklikler, 5 yıl boyunca devreden KDV'nin indirimden çıkarılarak gider yazılması ve Devir, Bölünme, Birleşme ve Tür Değiştirme işlemlerinde devreden KDV'nin indiriminin vergi incelemesine bağlanması olarak karşımıza çıkmaktadır.

Bu makale ile 7524 sayılı Kanunla getirilen KDV Kanuna ilişkin yeni düzenlemelere ve yapılan değişikliklerin uygulanması noktasında karşılaşılabilecek muhtemel belirsizliklere değinilmeye çalışılmıştır. Zira, söz konusu düzenlemelerin mükellefler açısından yaratacağı sonuçların iyi analiz edilmesi önem arz etmektedir.





SERBEST BÖLGELERDE VERİLEN HİZMETLER İLE SERBEST BÖLGELERE VEYA BU BÖLGELERDEN YAPILAN İHRAÇ AMAÇLI YÜK TAŞIMA İŞLERİNDE KDV İSTİSNASI

GİRİŞ

Serbest Bölgeler 15.06.1985 tarihinde yayımlanan 8785 numaralı Resmi Gazete ile **3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanunu** adıyla mevzuatımıza yer edinmiş olup, Türkiye gümrük bölgesinin parçaları olmakla beraber; yer ve sınırları Bakanlar Kurulu'nca belirlenmiş, serbest dolaşımda olmayan eşyanın herhangi bir gümrük rejimine tabi tutulmaksızın ve serbest dolaşıma sokulmaksızın, gümrük mevzuatında öngörülen haller dışında kullanılmamak ya da tüketilmemek kaydıyla konulduğu, ithalat vergileri ile ticaret politikası önlemlerinin ve kambiyo mevzuatının uygulanması bakımından Türkiye gümrük bölgesi dışında olduğu kabul edilen ve serbest dolaşımdaki eşyanın bir serbest bölgeye konulması nedeniyle normal olarak eşyanın ihracına bağlı olanaklardan yararlandığı yerler olarak belirlenmiştir.

Bu bölgelerde gümrük ve kambiyo mükellefiyetine dair mevzuat hükümleri uygulanmaz. Serbest bölge ile Türkiye'nin diğer yerleri arasında yapılacak ticaret, dış ticaret rejimine tabidir. Serbest bölge ile diğer ülkeler ve serbest bölgeler arasında dış ticaret rejimi uygulanmaz.

Serbest bölgelerle ilgili vergi düzenlemelerinde zaman içinde birçok değişiklik yapılmış olup bu makalemizde yük taşıma işlerindeki KDV istisnaları üzerindeki son gelişmeleri değerlendiriyor olacağız.

1. SERBEST BÖLGELERDE VERİLEN HİZMETLER İLE BU BÖLGELERE İLİŞKİN YÜK TAŞIMA İŞLERİ

Katma Değer Vergisi Uygulama Genel Tebliğinde; "3065 sayılı Kanunun (17/4-ı) maddesine göre, serbest bölgelerde verilen hizmetler ile serbest bölgelere veya bu bölgelerden yapılan ihraç amaçlı yük taşıma işleri KDV'den müstesna olduğu belirtilmiştir.

Söz konusu istisnanın kapsamına, yalnızca serbest bölgede ifa edilen hizmetler ile serbest bölgelere veya bu bölgelerden yapılan ihraç amaçlı yük taşıma işleri girmektedir. İhraç amaçlı yük taşıma işleri dışında, yurtiçinden serbest bölgeye verilen hizmetler ile serbest bölgeden yurtiçine yönelik olarak verilen hizmetler KDV'ye tabidir.

Buna göre, serbest bölgeden bir limana veya bir gümrük çıkış kapısına ihraç malının taşınması işi KDV'den istisnadır. Serbest bölgede üretilen mamulün üretiminde kullanılacak malların yurtiçinden serbest bölgeye, serbest bölgeden bir başka serbest bölgeye taşınması da istisna kapsamında değerlendirilecektir. Diğer taraftan serbest bölgeden yurtiçine yapılacak taşıma taşıma işleri ihraç amaçlı yük taşıma işi kapsamında değerlendirilmeyeceğinden KDV'ye tabi olacaktır.

Nitekim, Gelir İdaresinin **50426076-130[12-2016/20-1327]-8046**

sayı no.lu **28.01.2020** tarihli bir muktezasında;

3065 sayılı Katma Değer Vergisi (KDV) Kanununun;

-1/1 inci maddesinde, Türkiye'de yapılan ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetlerin KDV'ye tabi olduğu,

-17/4-ı maddesinde ise serbest bölgelerde verilen hizmetler **(6761 Sayılı Kanunun 5 inci maddesiyle eklenen ibare; Yürürlük: 24.11.2016)** ile serbest bölgelere veya bu bölgelerden yapılan ihraç amaçlı yük taşıma işlerinin KDV'den istisna olduğu,

hükme bağlanmıştır.

Konu ile ilgili olarak 15/02/2017 tarih ve 29980 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 11 Seri No.lu Tebliğ ile değişik KDV Genel Uygulama Tebliğinin "II/F-4.9. Serbest Bölgelerde Verilen Hizmetler ile Bu Bölgelere İlişkin Yük Taşıma İşleri" başlıklı bölümünde;

"3065 sayılı Kanunun (17/4-ı) maddesine göre, serbest bölgelerde verilen hizmetler ile serbest bölgelere veya bu bölgelerden yapılan ihraç amaçlı yük taşıma işleri KDV'den müstesnadır.

Söz konusu istisnanın kapsamına, yalnızca serbest bölgede ifa edilen hizmetler ile serbest bölgelere veya bu bölgelerden yapılan ihraç amaçlı yük taşıma işleri girmektedir. İhraç amaçlı yük taşıma işleri dışında,

yurtiçinden serbest bölgeye verilen hizmetler ile serbest bölgeden yurtiçine yönelik olarak verilen hizmetler KDV'ye tabidir.

Buna göre, serbest bölgeden bir limana veya bir gümrük çıkış kapısına ihraç malının taşınması işi KDV'den istisnadır. Serbest bölgede üretilen mamulün üretiminde kullanılacak malların yurtiçinden serbest bölgeye, serbest bölgeden bir başka serbest bölgeye taşınması da istisna kapsamında değerlendirilecektir. Diğer taraftan serbest bölgeden yurtiçine yapılacak taşıma işleri ihraç amaçlı yük taşıma işi kapsamında değerlendirilmeyeceğinden KDV'ye tabi olacaktır.

Örnek 2: Serbest bölgede faaliyet gösteren (A) A.Ş., serbest bölgede üreteceği mallara ilişkin yurtiçinden satın aldığı hammaddeleri (B) Nakliyat Ltd. Şti. ne taşıttırıştır. (A) A.Ş. bu hammaddeleri kullanarak ürettiği malların bir kısmını ihraç etmiş, ihraç edilen malların limana kadar taşınması işini de yine (B) Nakliyat Ltd. Şti. ne yaptırmıştır. Ürettiği malların kalan kısmını da yurtiçine satmış ve söz konusu malları (D) Nakliyat A.Ş. ne taşıttırıştır. Bu durumda, (B) Nakliyat Ltd. Şti. tarafından yapılan taşıma işleri KDV'den istisna olacak, (D) Nakliyat A.Ş. tarafından yapılan taşıma işi ise ihraç amaçlı yük taşıma işi olmadığından KDV'ye tabi olacaktır."

açıklamalarına yer verilmiştir.

Yukarıda yapılan hüküm ve açıklamalara göre;

Serbest bölgeden bir limana veya bir gümrük çıkış kapısına yapılan ihraç malının taşınması işi KDV den istisna olup, serbest bölgeden yurtiçine yapılacak taşıma işleri istisna kapsamında değerlendirilmeyip KDV ye tabi olacaktır.

Organizatör (forwarder) firmalar adına alt taşıyıcı olarak serbest bölgelere veya bu bölgelerden yaptığınız ihraç amaçlı taşıma işleri de Kanunun 17/4-ı maddesi kapsamında KDV den istisnadır.

Öte yandan, Şirketinizce ihraç amaçlı malların TCDD nin yük sahasından Mersin Limanına taşıttırılması işi serbest bölgelerden yapılan taşıma işi kapsamında olmadığından istisna kapsamında değerlendirilmesi mümkün değildir."

şeklinde görüş verilmiştir.

2. SERBEST BÖLGELERDE VERİLEN HİZMETLER

3065 Sayılı KDV Kanunun 17/4-ı maddesine göre; **Serbest bölgelerde verilen hizmetler ile serbest bölgelere veya bu bölgelerden yapılan ihraç amaçlı yük taşıma işleri,** KDV'den müstesnadır.



Söz konusu istisnanın kapsamına, yalnızca serbest bölgede ifa edilen hizmetler ile serbest bölgelere veya bu bölgelerden yapılan ihraç amaçlı yük taşıma işleri girmektedir. İhraç amaçlı yük taşıma işleri dışında, yurtiçinden serbest bölgeye verilen hizmetler ile serbest bölgeden yurtiçine yönelik olarak verilen hizmetler KDV'ye tabidir.

Buna göre, serbest bölgeden bir limana veya bir gümrük çıkış kapısına ihraç malının taşınması işi KDV'den istisnadır. Serbest bölgede üretilen mamulün üretiminde kullanılacak

malların yurtiçinden serbest bölgeye, serbest bölgeden bir başka serbest bölgeye taşınması da istisna kapsamında değerlendirilecektir. Diğer yandan serbest bölgeden yurtiçine yapılacak taşıma işleri ihraç amaçlı yük taşıma işi kapsamında değerlendirilmeyeceğinden KDV'ye tabi olacaktır. 01.01.2019 tarihinden itibaren bu istisna kapsamında yapılan işlemlere ilişkin yüklenilen KDV indirilebilir ancak indirim yoluyla giderilemeyen KDV iade edilemez.

Diğer taraftan, 60 Seri no.lu KDV Sirkülerinde, KDV Kanununun 17/4-ı maddesi ile serbest bölgeler verilen hizmetlerin KDV'den müstesna olduğu belirtilmiştir. Serbest Bölgeler Kanununun, 5810 sayılı kanunla değişik, 6. Maddesinde serbest bölgeler; Türkiye Gümrük Bölgesinin parçası olmakla beraber, serbest dolaşımda olmayan eşyanın herhangi bir gümrük rejimine tabi tutulmaksızın ve serbest dolaşıma sokulmaksızın gümrük mevzuatında öngörülen haller dışında kullanılmamak ya da tüketilmemek kaydıyla konulduğu, ithalat verileri ile ticaret politikası önlemlerinin ve kambiyo mevzuatının uygulanması bakımından Türkiye Gümrük Bölgesi dışında olduğu kabul edilen ve serbest dolaşımdaki eşyanın bir serbest bölgeye konulması nedeniyle normal olarak eşyanın ihracına bağlı olanaklardan yararlandığı yerler olarak tanımlanmış ve bu bölgelerde gümrük ve kambiyo mükellefiyetine dair mevzuat hükümlerinin uygulanmayacağı hüküm altına alınmıştır.

Aynı Kanunun 8.maddesinde de serbest bölge ile Türkiye'nin diğer yerler arasında yapılacak ticaretin, dış ticaret rejimine tabi olduğu, serbest bölge ile diğer ülkeler ve serbest bölgeler arasında dış ticaret rejimi uygulanmayacağı hükme bağlanmıştır.

Bu çerçevede, serbest bölge içinde gerçekleşen hizmetin ifaları KDV'den

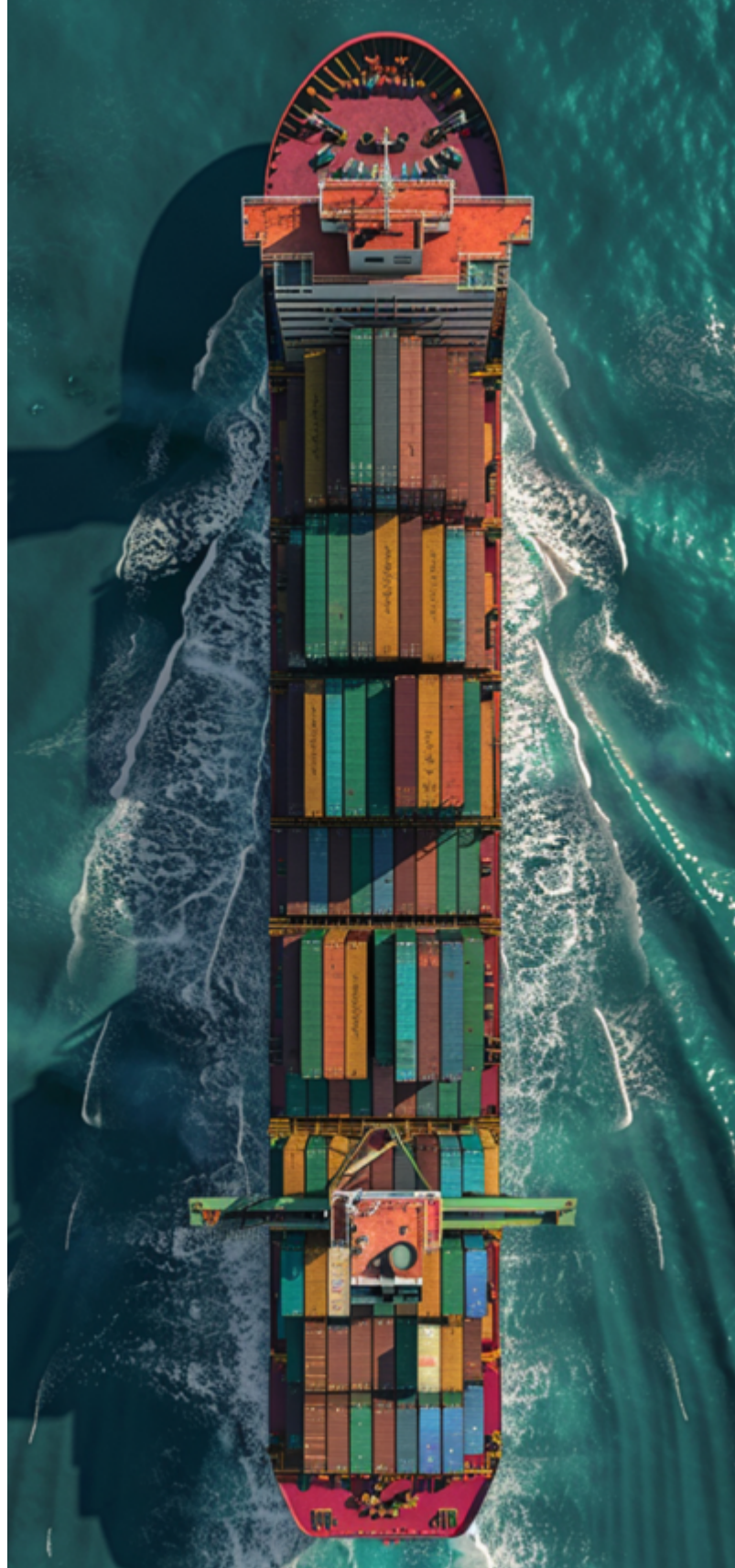
müstesnadır. Hizmet ifa edenin serbest bölgede faaliyette bulunma ruhsatının olup olmaması bu istisnasını uygulanmamasına engel teşkil etmemektedir.

Buna göre;

- Türkiye’de veya yurtdışındaki firmaların bilfiil serbest bölge içinde sundukları temizlik, bakım, onarım, montaj gibi hizmetler KDV’den müstesnadır.
- Bir serbest bölgeden diğer bir serbest bölgeye verilen hizmetler KDV’den müstesnadır.
- Serbest bölgeden Türkiye’ye, Türkiye’den serbest bölgeye gönderilen mallara ilişkin Türkiye’deki firmalarca serbest bölgede faaliyet gösteren firmalara verilen gümrük müşavirliği hizmetleri KDV’ye tabidir.
- Yurt içinden serbest bölgeye verilen telekomünikasyon hizmetleri KDV’ye tabidir. Serbest bölge içerisinde faaliyet gösteren işletmeler tarafından bu bölge içerisinde işletmelere verilen hizmetler ise KDV’den müstesnadır.
- Türkiye’de faaliyette bulunan mükellefin, rapor, görüş, yazı, onay hazırlanması amacıyla serbest bölgeye gidip inceleme, kontrol, denetleme vb. yapması söz konusu hizmetle ilgili ön hazırlık ve veri toplama mahiyetindedir. Bu hizmet, serbest bölgede ifa edilen bir hizmet olmadığından genel hükümler çerçevesinde KDV’ye tabi olacaktır.

SONUÇ

Serbest bölgeler ihracatı teşvik etmek amacıyla aynı zamanda ihracata yönelik olarak yatırım ve üretim yapmak amacıyla kurulmuş alanlardır. Bu bölgelerde yukarıda detaylı olarak bahsedilen hizmetler için yatırım ve üretim yapılması ile hizmet yapılması durumları teşvik edilmektedir. Serbest bölgeler, bir ülkenin egemenlik sınırları içinde bulunmakla birlikte, o ülkenin gümrük sınırları dışında yer alan, değişik amaçlarla kurulabilen ve bu amaçlara hizmet eden işletmelere teşvik eden alanlardır.





Mali dünyanızda sınırları
bizimle genişletin,
global başarıya ulaşın.





SAT-KİRALA-GERİ AL UYGULAMASI VE ENFLASYON DÜZELTMESİ

GİRİŞ

Bilindiği üzere piyasadaki gelişmelere paralel olarak yeni finansman modelleri oluşturulmaktadır. Bunlardan biri olan Sat-Kirala Geri al uygulaması, şeklen satış işlemi gibi olsa da aslında işletmenin taşınır veya taşınmaz varlıklarını teminat gibi göstererek finansman sağlanması işlemidir. Diğer bir deyişle işletmelerin teminat göstermek yerine varlıklarını önce peşin satıp, daha sonra taksitli olarak geri alması işlemidir. Bu çalışmamızda Sat-Kirala-Geri Al uygulaması ve enflasyon düzeltmesine ilişkin yasal düzenlemeler incelenmiştir.

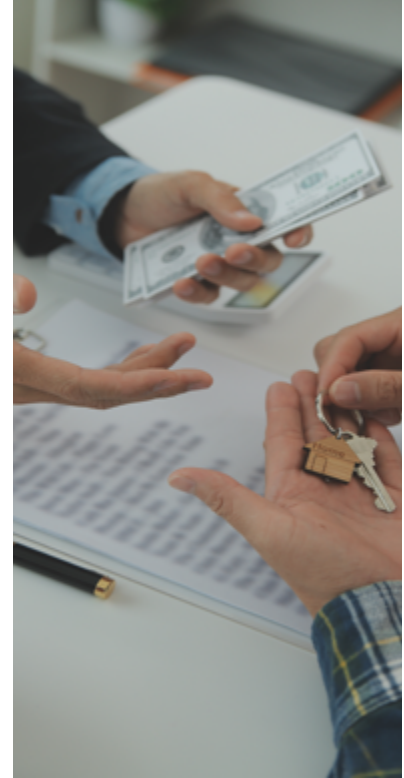


1. SAT-KİRALA-GERİ AL İŞLEMİ

Sat-Kirala-Geri Al sözleşmeleri, 6361 Sayılı Finansal Kiralama, Faktöring ve Finansman Şirketleri Kanunu ve ilgili mevzuat çerçevesinde gerçekleştirilmektedir. Sat-kirala-geri al işlemi; her türlü taşınır ve taşınmaz malların 6361 sayılı Kanun kapsamında geri kiralama amacıyla ve sözleşme sonunda geri alınması şartıyla, kiracılar tarafından kirala-yanlara satışı, kirala-yanlar tarafından kiracılara kiralanması ve kirala-yanlarca söz konusu varlıkların kiracılara kira süresi sonunda devrine ilişkin süreci ifade etmektedir. Bu sözleşmelerin konusu, bir varlığın kirala-yan tarafından kira bedeli karşılığında kiracıya finansal kiralama yoluyla kiralanması ve kiralama müddeti sonrasında varlığın mülkiyet hakkının kiracıya devredilmesidir.

Finansal kiralama şirketleri açısından ise, finansal kiralama tanımına giren varlığın satın alınıp daha sonra kira müddetince kirala-yan kullanılması ve kira müddeti sonunda da devredilmesi söz konusu olmaktadır.

Sat kirala geri al işlemi, özünde bir finansman işlemi olduğu için varlıkların kirala-yanlara devredilmesi ve geri alınmasına ilişkin sözleşme kapsamında gerçekleşen tüm işlemler (devredenden alınan tapu harcı hariç), vergiden istisna edilmek suretiyle işlem vergiden arındırılmıştır.



2. KURUMLAR VERGİSİ İSTİSNASI

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5/1-j bendiyle, her türlü taşınır ve taşınmaz malların 6361 sayılı Kanun kapsamında geri kiralama amacıyla ve sözleşme sonunda geri alınması şartıyla, kurumlar tarafından finansal kiralama şirketleri, katılım bankaları ile kalkınma ve yatırım bankalarına satışından doğan kazançlar ile bu kurumlarca söz konusu varlıkların devralındığı kuruma kira süresi sonunda devrinden doğan kazançlara yönelik istisna uygulaması düzenlenmiştir.

	Satıcı	Alıcı	İstisna
1. İşlem	Kurumlar Vergisi Mükellefleri	- Finansal kiralama şirketleri, - Katılım bankaları - Kalkınma ve yatırım bankaları	Satış (Geri Alma Şartıyla Satış)
2. İşlem	- Finansal kiralama şirketleri, - Katılım bankaları - Kalkınma ve yatırım bankaları	Kurumlar Vergisi Mükellefleri	Kiralama
3. İşlem	- Finansal kiralama şirketleri, - Katılım bankaları - Kalkınma ve yatırım bankaları	Kurumlar Vergisi Mükellefleri	Satış (Sözleşme Bitişinde)

İstisna uygulamasına her türlü taşınır ve taşınmaz mallar konu olabilecektir. İstisnaya konu olabilecek taşınmazlar, Türk Medeni Kanunu'nda "Taşınmaz" olarak tanımlanan ve esas niteliği bakımından bir yerden başka bir yere taşınması mümkün olmayan, dolayısıyla yerinde sabit olan mallardır. Taşınır mallar ise, 6361 sayılı Kanun kapsamında kiralamaya konu edilebilen ve kurumların aktifinde yer alan amortismanı tabi tüm taşınırlardır.

İstisna uygulaması açısından, sat-kirala-geri al işlemine ilişkin olarak kiracı ile kiralayan kurumlar arasında düzenlenecek sözleşmede, bu işlem konu edilen ve kiracı tarafından kiralayanlara satılan taşınır veya taşınmazın;

- Kiralayan kurumlarca kiracıya geri kiralanağına,
- Sözleşme süresinin sonunda kiracı tarafından geri alınacağına

ilişkin hüküm bulunması ve bu hükümlere fiilen uyulması şarttır. Aksi takdirde istisnadan yararlanılması mümkün değildir.

Taşınmaz ve iştirak hissesi satışlarına konu genel istisna uygulamasının aksine sat, kirala ve geri al şeklindeki taşınmaz satışlarında istisna uygulaması için

- Taşınmazın en az iki tam yıl süreyle aktifte bulunması şart değildir,
- Taşınmaz ticareti ve kiralama ile uğraşılıp uğraşılmamasının önemi bulunmamaktadır,
- Aynı taşınmazın süresi sonunda ikinci veya daha fazla sat, kirala ve geri al işlemine konu edilmesi de mümkündür. Bu durum taşınmaz ticaretine başlandığı şeklinde de değerlendirilmez.
- Satış bedelinin satışın yapıldığı yılı izleyen ikinci takvim yılının sonuna kadar tahsil edilmesi şart değildir.
- Kazancın %100'ü için istisnadan yararlanılmaktadır.

Tüm bu düzenlemeler işlemin özünde bir finansman işlemi olduğunu teyit etmektedir.



3. SATIŞ KAZANCININ FONA ALINMASI VE FONUN KULLANIM ESASLARI

213 sayılı Vergi Usul Kanununa göre taşınır ve taşınmaz mallar maliyet bedeliyle değerlendirilmekte, daha sonra, enflasyon düzeltmesi, yeniden değerlendirme vb. işlemlerin olmadığı varsayımı altında, tarihi maliyet bedelleri ile muhasebe kayıtlarında takip edilmektedir. Sat kirala geri al işlemi neticesinde, varlıklar satışın gerçekleştiği dönemdeki değerine yükselmekte, dolayısıyla bir kazanç oluşmaktadır.

Taşınır ve taşınmaz malların, sat-kirala-geri al işlemine konu edilmesi dolayısıyla kiracı nezdinde doğan ve istisna uygulamasına konu kazanç tutarı, satış tarihi itibarıyla hesaplanacaktır. İstisnaya konu edilecek satış kazancı, satış işlemi ister peşin isterse vadeli olarak yapılmış olsun istisna, satışın yapıldığı dönemde uygulanacaktır.

Bu varlıkların satışından elde edilecek istisna kazancın, kiracı tarafından pasifte özel bir fon hesabına alınması gerekmektedir. Bu çerçevede, fon hesabına alınma işleminin, kiracılarca varlıkların kiralayanlara satışının yapıldığı yılı izleyen hesap

döneminin başından itibaren kazancın beyan edildiği döneme ait kurumlar vergisi beyannamesinin verildiği tarihe kadar yapılması gerekmektedir. Dolayısıyla, istisna kazanç tutarı, satışın yapıldığı dönemin genel sonuç hesaplarına yansiyacak olup kurumlar vergisi beyannamesinin ilgili satırında gösterilmek suretiyle istisnadan yararlanılabilecektir. İstisna, satış kazancının %100'üne uygulandığından, kazancın tamamı fon hesabına alınacaktır.

Danıştay 4. Dairesinin 8/12/2021 tarih ve Esas No: 2018/4683, Karar No: 2021/8057 sayılı Kararıyla "satış işleminin gerçekleştiği tarihi izleyen takvim yılının başından itibaren" ibaresi iptal edilmiştir. Bilindiği üzere Kurumlar vergisi matrahının tespitinde, bir kazancın istisna olarak değerlendirilmesi için öncelikle ticari bilanço karının içinde yer alması veya daha sonra eklenmesi gerekmektedir. Aksi takdirde mükerrer indirim yapılmış olacaktır. Bu nedenle danıştayın görüşü esas alınarak, satışın gerçekleştiği dönemde kazancın özel fona alınması halinde, beyanname üzerinden söz konusu kazancın önce ilave edilmesi, daha sonra istisna kılınması gerekmektedir.

Fon hesabına alınan kazanç tutarı kiracı tarafından sadece gerek kira süresi boyunca gerekse kira süresinin sonunda varlıkların geri alınmasından sonra bu varlıklar için ayrılacak amortismanların itfasında kullanılabilecektir. Başka bir ifade ile yasal kayıtlarda yer alan, ilk satıştan önceki maliyet bedeli üzerinden ayrılan amortismanlar gider yazılabilir ve vergisel açıdan dikkate alınabilir. Yani güncel değer üzerinden hak olarak kayda alınan bedel dikkate alınarak hesaplanan amortismanın bu tutarı aşan kısmı gider yazılamaz. Bu tutarlar fondan düşülür.

Ancak, fon hesabına alınan kazanç tutarının bunun dışında, başka bir hesaba nakledilmesi, işletmeden çekilmesi veya dar mükellef kurumlarca ana merkeze aktarılması ya da kuru-

mun tasfiyesi halinde (bu Kanuna göre yapılan devir ve bölünmeler hariç), istisna uygulanması nedeniyle zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler, vergi ziyai cezası ve gecikme faizi ile tahsil edilecektir.

4. FAİZ VE KUR FARKLARININ İSTISNA KARŞISINDAKİ DURUMU

İstisna kapsamındaki değerlerin satışından kaynaklanan alacaklar için alınan faiz, komisyon ve benzeri gelirler, istisna kazancın tespitinde dikkate alınmayacaktır. Aynı şekilde, satış bedelinin döviz cinsinden belirlenmesi durumunda ortaya çıkan kur farklarının da istisna kazancın tespitinde dikkate alınması mümkün bulunmamaktadır. Döviz üzerinden veya vadeli olarak gerçekleşen satışlarda, yabancı paraların ya da alacakların değerlemesinden kaynaklanan unsurlar vergi matrahının tespitinde gelir veya gider unsuru olarak dikkate alınacaktır.

5. VARLIKLARIN SAT-KİRALA-GERİ AL SÜRECİ TAMAMLANMADAN FİNANSAL KİRALAMA KURULUŞLARI ÜÇÜNCÜ KİŞİ VE KURUMLARA SATILMASI DURUMU

Taşınır ve taşınmaz malların, sat-kirala-geri al süreci tamamlanmadan kiralayan kurumlar tarafından finansal kiralama yöntemi dahil olmak üzere, 6361 sayılı Kanunda yer alan sözleşmeden kaynaklanan yükümlülüklerin yerine getirilememesi halleri hariç, üçüncü kişi ve kurumlara satılması halinde, kiralayanlar -finansal kiralama kuruluşları- tarafından elde edilen kazanç dolayısıyla bu istisnadan yararlanılması mümkün bulunmamaktadır. Sat-kirala-geri al işlemine konu taşınır ve taşınmaz malların kiralayanlar tarafından üçüncü kişi ve kurumlara satılması durumunda, kiralayan kurumlara devrinden önce bu varlıkların kiracıdaki net bilanço aktif değeri

ile bu varlıklar için anılan kurumların kazancının tespitinde dikkate alınan toplam amortisman tutarı dikkate alınarak, satışı gerçekleştiren kiralayan nezdinde vergilendirme yapılacaktır.

Bu kapsamda, sat-kirala-geri al işlemine konu edilen taşınır ve taşınmaz malların ilk defa bu işleme konu edildiği tarih itibarıyla kiracıdaki net bilanço aktif değeri, kiracı tarafından kiralayan kuruma bir yazı ile bildirilecektir. Ayrıca, birden fazla defa sat-kirala-geri al işlemine veya kira sertifikası ihracına konu edilen taşınır ve taşınmaz mallar için, bunların ilk defa bu işlemlere konu edildiği tarihten itibaren ayrılan ve kurum kazancının tespitinde dikkate alınan toplam amortisman tutarı da aynı yazı ile kiralayan kuruma bildirilecektir.

Sözleşmeden kaynaklanan yükümlülüklerin yerine getirilememesi nedeniyle sat-kirala-geri al işleminin tamamlanamaması halinde ise; istisna nedeniyle kiracı adına zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler, vergi ziyai cezası uygulanmaksızın gecikme faiziyle birlikte tahsil olunacaktır. Kiracı tarafından sat-kirala-geri al işlemine ilişkin sözleşmeden doğan hak ve yükümlülüklerin, üçüncü kişilere devredilmesi halinde de bu hüküm uygulanacaktır.



6. KATMA DEĞER VERGİSİ İSTİSNASI

6495 sayılı Kanunun 29. maddesi ile 3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 17. maddesinin dördüncü fıkrasına aşağıdaki bent eklenmiştir:

"y) 21/11/2012 tarihli ve 6361 sayılı Finansal Kiralama, Faktoring ve Finansman Şirketleri Kanunu kapsamında; finansal kiralama şirketleri, katılım bankaları ile kalkınma ve yatırım bankalarının bizzat kiracıdan satın alınıp geriye kiralanarak her türlü taşınır ve taşınmazlara uygulanmak üzere ve kiralamaya konu kıymetin mülkiyetinin sözleşme süresi sonunda kiracıya devredilecek olması koşulu ile kiralamaya konu taşınır ve taşınmazın kiralayana satılması, satan kişilere kiralanması ve devri.

İstisna kapsamında, finansal kiralama şirketleri, katılım bankaları ile kalkınma ve yatırım bankalarına devredilen her türlü taşınır ve taşınmaz malların iktisabında yüklenilen ve devrin yapıldığı döneme kadar indirim yoluyla giderilemeyen katma değer vergisi, devrin yapıldığı hesap dönemine ilişkin gelir veya kurumlar vergisi matrahının tespitinde gider olarak dikkate alınır."

Yapılan değişiklik ile; Finansal Kiralama şirketlerine geri kiralanmak üzere satılan taşınmazların satışı, bu taşınmazların satan kişilere kiralanması ve sözleşme süresi sonunda satıcıya tekrar devri KDV'den istisna edilmiştir.

Devre konu taşınır veya taşınmazdan kaynaklı ve satışın yapıldığı döneme kadar indirim yoluyla giderilemeyen katma değer vergisinin KDVK'nın 30/a maddesi kapsamında satışın yapıldığı döneme ilişkin KDV beyanında ilave edilecek KDV sütununda gösterilerek KVK/GVK açısından gider kaydedilecektir. Daha önceki indirim konusu yapılan katma değer

vergi için herhangi bir düzeltme söz konusu değildir. Bu ifadeden kısmi istisna kapsamına giren bu işlemler nedeniyle KDV iadesi alınamayacağı anlamı çıkmaktadır.

Söz konusu Sat-Kirala-Geri al işlemlerine ilişkin istisna 1 Numaralı Katma Değer Vergisi Beyannamesinin "Kısmi İstisna Kapsamına Giren İşlemler" bölümünde 239 (17-4-y) numaralı kod ile beyana konu edilecektir.

7. DAMGA VERGİSİ İSTİSNASI

6361 sayılı Kanunun 37. maddesinde "Finansal kiralama sözleşmeleri ve bu sözleşmelerin devrine ve tadiline ilişkin kâğıtlar ile bunların teminatı amacıyla düzenlenen kâğıtlar damga vergisinden, bu kâğıtlarla ilgili yapılacak işlemler harçtan müstesnadır." hükmü yer almaktadır.

Buna göre finansal kiralama sözleşmesi kapsamında yapılan işlemler nedeniyle düzenlenen kâğıtlar da damga vergisinden ve harçtan istisna olacaktır.

8. TAPU HARCINDA SAĞLANAN AVANTAJLAR

6361 sayılı Kanun'un 37. maddesi uyarınca satın geri kiralama yöntemi ile yapılan kiralama sözleşmeleri kapsamında kiralanarak taşınmazların sözleşme süresi sonunda kiracı adına tapuya tescilli tapu harcından istisna tutulmaktadır.

Öte yandan, 492 sayılı Harçlar Kanunu hükümleri gereği, işleme konu taşınmazın kiracı tarafından finansal kiralama şirketine ilk satışında binde 4,55 oranında harç ödenmesi gerekmektedir.



9. ENFLASYON DÜZELTMESİ UYGULAMASI

Vergi Usul Kanununun m. 298/A maddesinde yer alan enflasyon düzeltmesi, mali tablolarında yer alan parasal olmayan kıymetlerin, tablonun ait olduğu tarihteki değerine yükseltilmesidir.

Bilanço usulüne göre defter tutan mükellefler, yurtiçi üretici fiyat endeksindeki artışın, içinde bulunulan dönem dahil son üç hesap döneminde %100'den ve içinde bulunulan hesap döneminde %10'dan fazla olması halinde mali tablolarını enflasyon düzeltmesine tâbi tutarlar.

Düzeltilme işlemi için kanunda öngörülen şartlar 2021 yılında oluşmuştur, ancak Vergi Usul Kanununun geçici 33. maddesine ile, ilgili düzenleme 2023 yılına ertelenmiştir.

2023 hesap dönemi sonu ve müteakip dönemlerde yapılacak enflasyon düzeltmesinin usul ve esaslarına ilişkin olarak 555 ve 560 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğlerinde açıklamalar/düzenlemeler yapılmış, 165 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Sirkülerinde de ilave açıklamalar/düzenlemeler ve örnek uygulamalara yer verilmiştir.

Bu kapsamda 555 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinin 9 uncu maddesinin (2) numaralı fıkrasında, "(2) Nevi itibarıyla iktisadi işletmelere dâhil bulunan kıymetlerden parasal ve parasal olmayan kıymetler bu Tebliğ eki listelerde (EK 1 ve EK 2) yer almaktadır. Söz konusu listelerde öz sermaye kalemlerine yer verilmemekle birlikte, aksine bir hüküm olmaması ve Tebliğde bir belirlenme yapılmamış olması şartıyla, bu Tebliğ uygulamasında öz sermaye kalemleri "parasal olmayan kıymet" olarak addolunur.", 16'nı maddesinin (1) numaralı fıkrasında ise, "(1)

Öz sermaye kalemlerinden olan Özel Fonlar hesabında kayıtlı olan 5520 sayılı Kanunun 5/1- j (sat-kirala-geri al) bendi gereğince oluşturulan fonların bilançoda düzeltilmiş değerleriyle yer alır.” hükmü yer almaktadır. Yani sat kirala geri al kapsamında oluşturulan fonlar parasal olmayan kıymet olarak dikkate alınması ve enflasyon düzeltmesine tabi tutulması gerekmektedir.

Sat kirala geri al uygulamasında düzeltilmesi gereken diğer hesap ise, 260-Haklar hesabında takip edilen bedeldir. Ancak uygulama sırasında, taşınır veya taşınmaz varlıkların mülkiyeti finansal kiralama şirketine devredilmekte, enflasyon düzeltmesi işleminin mülk sahibi olan finansal kiralama şirketi tarafından mı, yoksa kiracı tarafından mı yapılacağı sorusu aklarda gelmektedir. Tebliğin 23. Maddesine göre 1/7/2003 tarihinden sonra düzenlenen sözleşmelere istinaden kiralanan iktisadi kıymetlerin, kiracı tarafından amortisman ve düzeltme işlemine tabi tutulacaktır.

Düzeltilme işleminin yapılabilmesi için ihtiyaç duyulan düzeltme katsayısı için, 555 seri nolu tebliğin 17/3-b bendine göre deftere kayıt tarihinin dikkate alınması gerekmektedir. Deftere kayıt tarihi ile kastedilen, fonun ayrılmasına sebep olan duran varlığın alışı değil, satış nedeniyle oluşan kazancın, özel fonlar hesabına kaydedildiği tarihtir.

İşlemin aktif tarafında yer alan tu-

tarların düzeltmeye esas tarihi ise 260-Haklar hesabına kaydedildiği tarih olması gerekmektedir. Çünkü sat kirala geri al uygulaması nedeniyle yapılan ilk satış işleminde, varlıklar satışın yapıldığı tarih güncel alım satım değerine yükseltildiği varsayılmaktadır. Bu nedenle taşınır ve taşınmaz varlıkların sat kirala geri al uygulaması öncesi aktif bedellerinin değil, 260-Haklar hesabına kaydedildiği tarihten itibaren enflasyon düzeltmesi yapılması gerekmektedir.

Bilindiği üzere 2023 yılı enflasyon düzeltmesi vergisiz, 2024 ve müteakip dönemlerde uygulanacak olan enflasyon düzeltmesi vergilidir. Sat-kirala-geri al işlemine konu taşınır ve taşınmaz malların kiralayanlar tarafından üçüncü kişi ve kurumlara satılması durumunda, kiralayan kurumlara devrinden önce bu varlıkların kiracıdaki net bilanço aktif değeri ile bu varlıklar için anılan kurumların kazancının tespitinde dikkate alınarak, satış gerçekleştiren kiralayan nezdinde vergilendirme yapılması gerekmektedir. Bu nedenle Sat kirala geri al kapsamında ayrılmış olan özel fonlar hesabının hem 2023 hem de 2024 yılında düzeltmeye tabi tutulması halinde, düzeltme farklarının 2023 yılına isabet eden kısmının geçmiş yıl kar-zararları hesabı ile, 2024 yılına isabet eden kısmının ise cari dönem kar-zararı ile ilişkilendirilerek vergilendirme yapılması gerekmektedir.

SONUÇ

Sat-kirala-geri al işlemi; her türlü taşınır ve taşınmaz malların 6361 sayılı Kanun kapsamında geri kiralama amacıyla ve sözleşme sonunda geri alınması şartıyla, kiracılar tarafından kiralayanlara satışı, kiralayanlar tarafından kiracılara kiralınması ve kiralayanlarca söz konusu varlıkların kiracılara kira süresi sonunda devrine ilişkin süreci ifade etmektedir.

Uygulama görünüşte, satış işlemi olsa da, gerçekte bir finansman temin modelidir. Bu nedenle yapılan satış ve kiralama işlemleri vergisel işlemlerden istisna kılınmıştır. Bu sayede firmalar taşınır ve taşınmazlarını güncel değerleri üzerinden aktiflerine kaydetmekte, kredibilitelerini arttırmakta, hem iktisadi kıymeti kullanarak faaliyetlerine devam etmekte, hem de finansman ihtiyacını gidermektedir.

Enflasyon düzeltmesi uygulaması ile sat kirala geri al işlemi sonucu oluşan, özel fonlarda ve haklar hesabında kayıtlı olan tutarların değerlerinin güncel değerine getirilerek, varlıklarının enflasyon karşısında değerlerinin azalması engellenmektedir. Sat kirala geri al uygulaması ile aktifte yer alan haklar hesabı ile pasifte yer alan özel fonlar hesabının enflasyon düzeltmesine tabi tutulması gerekmektedir. Söz konusu hesapların düzeltilmesi için deftere kayıt tarihlerinin dikkate alınması gerekmektedir.





GÜNEŞ VE RÜZGAR ENERJİ SİSTEMLERİ YATIRIMLARINDA İNDİRİMLİ KURUMLAR VERGİSİ VE TEŞVİK KAPSAMINDAKİ DEĞİŞİKLİKLER

GİRİŞ

Dünyada artan enerji talebi ve çevresel kaygılarla birlikte, ülkeler yenilenebilir enerji kaynaklarına yönelmeye başlamıştır. Fosil yakıtların çevreye olan olumsuz etkileri ve sınırlı kaynak yapısı, sürdürülebilir enerji çözümlerine olan ilgiyi her geçen gün artırmaktadır. Bu bağlamda, güneş ve rüzgar enerjisi gibi temiz enerji kaynaklarına dayalı sistemler, enerjide arz güvenliğini sağlamak ve çevresel sürdürülebilirliği desteklemek amacıyla stratejik bir önem kazanmaktadır.

Türkiye, yenilenebilir enerji kaynakları açısından büyük bir potansiyele sahip olmakla birlikte, bu potansiyelin ekonomik değere dönüştürülmesi için çeşitli teşvik mekanizmalarını devreye sokmuştur. Güneş ve rüzgar enerjisi sistemlerine yapılan yatırımların hızlandırılması amacıyla devlet, indirimli kurumlar vergisi gibi vergi teşvikleri sunarak yatırımcıları cesaretlendirmektedir. Bu vergi avantajı, yatırım maliyetlerini düşürerek, enerji sektöründe özel sermaye girişini artırmayı ve yenilenebilir enerji kapasitesinin hızla artmasını hedeflemektedir.

Bu yazımızda, güneş ve rüzgar enerjisi sistemlerine yönelik yatırımlarda sağlanan indirimli kurumlar vergisi teşviklerini ele alıp; son dönemlerde bu konudaki değişikliklere yer vereceğiz.



1. GÜNEŞ VE RÜZGAR ENERJİ SİSTEMLERİNE YÖNELİK YATIRIMLARDAKİ TEŞVİKLER VE DESTEK UNSURLARI

Yatırımlara yönelik teşvik düzenlemeleri, temel olarak 2012/3305 sayılı Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Karar ile belirlenmiştir. Söz konusu Kararda; 24.02.2022 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan 5209 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararıyla değişiklikler yapılmış olup; lisanssız güneş ve rüzgar enerjiden elektrik üretim yatırımları teşvik kapsamına alınmıştır. Buna göre; lisanssız faaliyet kapsamında ve bağlantı anlaşmasındaki sözleşme gücü ile sınırlı olmak kaydıyla, güneş enerjisine dayalı elektrik üretim tesisi yatırımları ile rüzgar enerjisine dayalı elektrik üretim tesisi yatırımları faiz/kâr payı desteği sağlanmaksızın, bölgesel destek kapsamına alınmıştır.

Güneş Enerjisi ve Rüzgar Enerjisi yatırımlarının 1'inci, 2'inci ve 3'üncü bölgelerde gerçekleşmesi durumunda yatırımlar 4'üncü bölge desteğinden; yatırımın 4'üncü, 5'inci ve 6'ıncı bölgelerde gerçekleşmesi halinde ise yatırımlar bulunduğu bölge desteklerinden faydalanacaktır. Söz konusu destek unsurları aşağıda kısaca açıklanmıştır.

1.1. KDV İstisnası

İlgili karar uyarınca, teşvik belgesi ne sahip yatırımcıların teşvik belgesi kapsamında gerçekleştirecekleri ma-

kine ve teçhizat alımlarında, devir işlemlerinde ve set, ünite ve takım gibi nitelikteki malların teslimlerinde, KDV Kanunu çerçevesinde KDV istisnası uygulanabileceği hüküm altına alınmıştır. Söz konusu istisna ile projelerin başlama sürecini hızlandırarak, yatırımcıların nakit akışını olumlu olarak etkileyecektir.

Güneş enerjisiyle elektrik üretimi yatırımları için yurt dışından temin edilecek güneş panelleri ve taşıyıcı konstrüksiyon sistemleri ile lisanssız faaliyetler kapsamında, bağlantı anlaşmasındaki sözleşme gücü ile sınırlı olmak kaydıyla, rüzgar enerjisine dayalı elektrik üretim yatırımları için yurt dışından getirilecek kanat, jeneratör ve türbinlerde KDV istisnası uygulanmamaktadır.

1.2. Gümrük Vergisi Muafiyeti

Teşvik belgesi kapsamındaki yatırım mallarının ithalatında makine ve teçhizatlar için Gümrük Vergisi muafiyeti uygulanmaktadır. Ayrıca, makine ve teçhizat bedelinin %5'ine kadar olan yedek parçalar ve Kararın EK-8 listesinde yer alan makine ve teçhizatların, gümrük vergisi muafiyeti olmaksızın ithal edilerek sabit yatırım tutarına dahil edilebilmesi mümkündür.

Yenilenebilir enerji yatırımlarında, ithal edilen ekipmanlar için uygulanan gümrük vergisi muafiyeti, yatırımcıların maliyetlerini önemli ölçüde hafifletmektedir. Güneş panelleri ve rüzgar türbinleri gibi teknoloji yo-

ğün ürünlerin ithalatında normalde yüksek gümrük vergileri ödenmesi gerekirken, bu teşvik sayesinde yatırımcılar bu ek maliyetten muaf tutulmaktadır.

Güneş enerjisine dayalı elektrik üretim yatırımları çerçevesinde yurt dışından tedarik edilecek güneş panelleri ve taşıyıcı konstrüksiyon sistemleri ile lisanssız faaliyetler kapsamında, bağlantı anlaşmasındaki sözleşme gücü ile sınırlı olmak kaydıyla, rüzgar enerjisine dayalı elektrik üretim yatırımlarında yurt dışından getirilecek kanat, jeneratör ve türbinler için gümrük vergisi muafiyeti uygulanmamaktadır.

1.3. Sigorta Primi İşveren Desteği

Bölgesel teşvik uygulamaları kapsamında desteklenen yatırımların, tamamlama vizesi yapılmış teşvik belgesinde kayıtlı istihdamı aşmamak kaydıyla;

- Komple yeni yatırımlarda; teşvik belgesi kapsamında gerçekleşen yatırım ile sağlanan,
- Diğer yatırım cinslerinde; gerçekleşen yatırım ile ilave edilen istihdam için ödenmesi gereken sigorta primi işveren hissesinin asgari ücrete tekabül eden kısmının

Bakanlıkça ödeneceği, karara belirtilmiştir.

Bölgesel teşvik uygulamaları kapsamında desteklenen yatırımlarda söz konusu destek; birinci, ikinci, üçüncü ve dördüncü bölgelerde altı yıl, beşinci bölgede yedi yıl, altıncı bölgede on yıl süreyle uygulanacaktır.

Karara göre bölgesel teşvik uygulamaları kapsamında desteklenen yatırımlarda, yararlanılan sigorta primi işveren hissesi desteğinin tutarının, sabit yatırım tutarına oranının, güneş ve rüzgar enerjisi yatırımları özelinde, birinci, ikinci, üçüncü ve dördüncü bölgelerde %25'i, beşinci

bölgede %35'i geçemeyecektir.

Sigorta primi işveren desteğinden yararlanılabilmesi için, işverenlerin muhtasar beyannamelerini yasal süresi içerisinde beyan etmesi, sigortalıların tamamına ait sigorta primlerinin işçi payları ile Bakanlıkça karşılanmayan işveren paylarının, yine yasal süresi içerisinde ödenmiş olması gerekmektedir. İlgili primlerin geç ödenmesi durumunda, Bakanlık tan Sosyal Güvenlik Kurumu'na yapılacak ödemenin gecikmesinden kaynaklanan gecikme zammı işverenden tahsil edilecektir.



1.4. Amortisman

7103 sayılı Kanun ile eklenen Vergi Usul Kanunu'nun Geçici 30. maddesi ile, maddenin yürürlüğe girdiği 01.05.2018 tarihinden 31.12.2024 tarihine kadar, yatırım teşvik belgesi kapsamında KDV'den istisna olarak iktisap edilen yeni makine ve teçhizat için uygulanacak amortisman oran ve süreleri, Vergi Usul Kanunu'nun 315. maddesine göre tespit ve ilan edilen faydalı ömür sürelerinin yarısı dikkate alınmak suretiyle dikkate alınması mümkündür.

Söz konusu uygulamadan yararlanmak isteğe bağlı olup, söz konusu avantajın ilk defa amortisman ayrılan hesap döneminde tercih edilmemesi halinde sonraki dönemlerde ilgili düzenlemeden faydalanılması mümkün bulunmamaktadır.

Güneş enerjisi ve rüzgar enerjisi santrallerinin faydalı ömür süresi Vergi Usul Kanunu'nun ilgili tebliğlerinde 10 yıl olarak belirtilmiş olup, bu süreye bağlı olarak normal amortisman oranı da %10 olarak belirlenmiştir. Vergi Usul Kanunu'nun geçici 30. maddesi ile getirilen avantajdan faydalanmak isteyen mükellefler, güneş enerji sistemi ile ilgili teşvik belgesi kapsamında yapacakları yatırımlar için, 31.12.2024 tarihine kadar KDV'den istisna olarak satın alacakları makine ve teçhizatlarının faydalı ömürlerini 10 yıl yerine 5 yıl olarak dikkate alabilecektir.

Ancak söz konusu amortisman avantajının tercih edilmesi halinde yatırım kapsamında aktiveleştirilen makine ve teçhizatlar için gider olarak dikkate alınacak amortisman tutarı artacaktır. Söz konusu durumun indirimli kurumlar vergisi kapsamında komple yeni yatırımdan elde edilecek kazanç azaltıcı etkisi olacağı göz önünde bulundurulmalı ve vergi analizi dikkate alınarak karar verilmesi yerinde olacaktır.

1.5. Damga Vergisi İstisnası

488 sayılı Damga Vergisi Kanunu'nun II sayılı listesinde yer alan kağıtlar, damga vergisinden istisna tutulmuştur. Buna göre;

- ▶ Yatırım Teşvik Belgesi kapsamında yer alan yatırım mallarına ilişkin olarak teşvik belgesi sahibi ile bu malların üreticileri ve tedarikçileri arasında düzenlenen kâğıtlar,
- ▶ Münhasıran yatırım döneminde belge kapsamındaki yatırıma yönelik gayri maddi hakların kiralanması ve satın alınmasına ilişkin düzenlenen kâğıtlar,
- ▶ Belge kapsamında sabit kıymet yatırımlarının imal ve inşasına yönelik düzenlenen sözleşmeler, taahhütnameler, teminatlar ve bu mahiyetteki kâğıtlar,
- ▶ Yatırımlara yönelik danışmanlık ve teknik müşavirlik hizmetlerine ilişkin düzenlenen kâğıtlar,

üzerinden damga vergisi ödenmeyecektir.

Söz konusu istisnadan yararlanmak için sözleşmede yer alan işlemin; teşvik belgesinde yer alan yatırım mallarının alımına, kiralanmasına, imal ve inşasına, bu kapsamdaki danışmanlık ve teknik müşavirliklere ilişkin olması gerekmektedir. Ayrıca; damga vergisine konu kağıtların, yatırım teşvik belgesinin alındığı tarihten sonra düzenlenmiş olması da gerekmekte olup; teşvik belgesinden önce düzenlenmiş bir sözleşmenin bu istisnadan yararlanması mümkün bulunmamaktadır.



1.6. Yatırım Yeri Tahsisi

Yatırım Teşvik Belgesi düzenlenmiş stratejik yatırımlar, bölgesel ve öncelikli yatırımlar için Çevre, Şehircilik ve İklim Değişikliği Bakanlığınca (Milli Emlak Genel Müdürlüğü) belirlenen usul ve esaslar çerçevesinde yatırım yeri tahsis edilebilecektir.

Bu kapsamda Güneş Enerjisi ve Rüzgar Enerjisi santral yatırımları için de gerekli başvuruların yapılarak Yatırım Yeri Tahsisi desteğinden yararlanılması mümkündür. Bu destek ile söz konusu yatırımlar için kamuya ait araziler, yatırımcılara tahsis edilerek, bu yatırımların hızla ve düşük maliyetle başlamasına olanak tanınacaktır.

1.7. İndirimli Kurumlar Vergisi (Vergi İndirimi)

Güneş enerjisi ve rüzgar enerjisi yatırımları için indirimli kurumlar vergisi uygulanmak suretiyle yararlanılacak olan yatırıma katkı oranı ve vergi indirimi oranları aşağıdaki tabloda gösterilmiştir.

Bölge	Yatırıma Katkı Oranı %	Vergi İndirim Oranı %
1,2,3 ve 4	30	70
5	40	80
6	50	90

İndirimli kurumlar vergisi uygulamasından, toplam yatırıma katkı tutarının %80'ini aşmamak ve gerçekleştirilen yatırım tutarını geçmemek üzere, yatırım döneminde mükellefin diğer faaliyetlerinden elde ettiği kazançlarına kurumlar vergisi oranı indirimli olarak uygulanmak suretiyle de yararlanılabilir. Bu teşvik kapsamında, toplam yatırım harcaması tutarının, 1,2,3 ve 4'üncü bölgede yapılan yatırımlar için %30'u, kurumlar vergisinin vergi indirim oranı kadar daha az ödenmesi suretiyle devlet tarafından finanse edilecektir.

2024 yılı için halihazırda kurumlar vergisi oranının %25 olduğu dikkate alındığında, 1,2,3 ve 4'üncü bölgelerdeki yatırımlar dolayısıyla kurumlar vergisi oranı %7,5 olarak uygulanmak suretiyle vazgeçilen %17,5 oranına isabet eden kurumlar vergisi tutarı, devletin yatırıma katkısı olacaktır. Kurumlar vergisi oranı 5'inci bölge için %5 ve 6'ncı bölge için ise %2,5 olarak uygulanabilecektir.

2. GES VE RES YATIRIMLARINDAKİ TEŞVİKLERDE YAPILAN DEĞİŞİKLİKLER

2.1. 24 Ağustos 2024 Tarihinde Yapılan Değişiklikler

24 Ağustos 2024 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Kararın Uygulanmasına İlişkin Tebliğ (Tebliğ No: 2012/1)'de Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ (Tebliğ No: 2024/1) ile:

20 Haziran 2012 tarihli ve 28329 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Kararın Uygulanmasına İlişkin Tebliğ (Tebliğ No: 2012/1)'in **Teşvik belgesi kapsamında değerlendirilmeyen harcamalar başlıklı** 8'inci maddesinin ikinci fıkrasının (e) bendi aşağıdaki şekilde değiştirilmiş, (f) bendinde yer alan "yurt dışından temin edilecek kanat, jeneratör ve türbinler" ibaresi "yurt dışında üretilen kanat ve kuleler" şeklinde değiştirilmiş ve aynı fıkraya aşağıdaki bent eklenmiştir.

"e) Güneş enerjisine dayalı elektrik üretimi yatırımları kapsamında yurt dışından temin edilecek güneş paneli ve güneş paneli taşıyıcı konstrüksiyon sistemleri ile üretim süreci ingot dilimleme aşamasından veya önce-sindeki bir aşamadan başlamadan yurt içinde üretilen güneş hücreleri kullanılarak üretilen güneş panelleri,"

"g) Lisanssız faaliyet kapsamında ve bağlantı anlaşmasındaki sözleşme gücü ile sınırlı olmak kaydıyla rüzgâr enerjisine dayalı elektrik üretimi yatırımları kapsamında yurt dışında üretilen jeneratörler ile jeneratörü yurt dışında üretilerek temin edilen naseller."

Yapılan değişiklikler 1 Ocak 2026 tarihinde yürürlüğe girecektir.

Ayrıca 20 Haziran 2012 tarihli ve 28329 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Kararın Uygulanmasına İlişkin Tebliğ (Tebliğ No: 2012/1)'in 14'üncü maddesine 17 fıkrası olarak aşağıdaki bent eklenmiştir.

"(17) İSPİH desteği, 17/10/2016 tarihli ve 2016/9495 sayılı Bakanlar Kurulu Kararıyla yürürlüğe konulan Yatırımlara Proje Bazlı Devlet Yardımı Verilmesine İlişkin Karar kapsamında ki yatırımlarda uygulanmaz."

Söz konusu madde ise yayım tarihi olan 24 Ağustos 2024 tarihinde yürürlüğe girmiştir.

Özet olarak düzenleme ile,

- ▶ GES yatırımlarında ingot dilimleme aşaması (külçe silikon)/daha erken bir safhası Türkiye'de başlamayan güneş hücreleri kullanılarak üretilen güneş panelleri yatırım harcamasının dışına çıkarılmıştır.
- ▶ Lisanssız RES yatırımlarında, yurt dışında üretilen kanat ve kule harcamaları, yatırım harcaması sayılmayacaktır.
- ▶ 1 Ocak 2026 tarihinden itibaren Lisanssız RES yatırımlarında yurt dışında üretilen jeneratörler ile jeneratörü yurt dışında üretilerek temin edilen nasele harcamaları yatırım harcaması sayılmayacaktır.
- ▶ 29 Haziran 2021 tarihinden sonra yapılan yatırımlarda ön görülen ilave istihdam kapsamında Kadın ve/veya genç istihdamına yönelik ilave sigorta primi işveren hissesi desteği (İSPİH) bulunmaktaydı. Tebliğ'de yapılan değişiklik ile

desteğin uygulamasına yönelik açıklamalar getirilmiş olup, proje bazlı yatırımlar bu destekten yararlanamayacaktır.



2.2. 25 Ağustos 2024 Tarihinde Yapılan Değişiklikler

25 Ağustos 2024 tarih ve 32643 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Kararın Uygulanmasına İlişkin Tebliğ (Tebliğ No: 2012/1)'de Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ (Tebliğ No: 2024/2) ile **Teşvik belgesi kapsamında değerlendirilmeyen harcamalar başlıklı** 8'inci maddesinin ikinci fıkrasının (e) bendinde değişiklik yapılmıştır.

Değişiklik Sonrası "e" bendi

"Güneş enerjisine dayalı elektrik üretimi yatırımları kapsamında yurt dışından temin edilecek güneş paneli ve güneş paneli taşıyıcı konstrüksiyon sistemleri ile üretim süreci ingot dilimleme aşamasından veya öncesindeki bir aşamadan **başlayarak** yurt içinde üretilmiş güneş hücreleri **kullanılmadan** üretilen güneş panelleri,"

Değişiklik Öncesi "e" bendi

"Güneş enerjisine dayalı elektrik üretimi yatırımları kapsamında yurt dışından temin edilecek güneş paneli ve güneş paneli taşıyıcı konstrüksiyon sistemleri ile üretim süreci ingot dilimleme aşamasından veya öncesindeki bir aşamadan **başlamadan** yurt içinde üretilen güneş hücreleri **kullanılarak** üretilen güneş panelleri,"

2.3. 25 Eylül 2024 Tarihinde Yapılan Değişiklikler

25 Eylül 2024 tarih ve 32673 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Kararın Uygulanmasına İlişkin Tebliğ (Tebliğ No: 2012/1)'de Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ (Tebliğ No: 2024/3) ile:

20 Haziran 2012 tarihli ve 28329 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanan Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Kararın Uygulanmasına İlişkin Tebliğ (Tebliğ No: 2012/1)’in 8 inci maddesinin ikinci fıkrasının (e) bendi aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir.

“e) Güneş enerjisine dayalı elektrik üretimi yatırımları kapsamında yurt dışından temin edilecek güneş paneli ve güneş paneli taşıyıcı konstrüksiyon sistemleri ile, 28/2/2025 tarihinden önce 23 üncü maddenin dokuzuncu fıkrasında belirtilen usule uygun tamamlama vizesi müracaatında bulunulacak teşvik belgeleri kapsamındaki yatırımlar için olanlar hariç olmak üzere üretim süreci in-got dilimleme aşamasından veya öncesindeki bir aşamadan başlayarak yurt içinde üretilmiş güneş hücreleri kullanılmadan üretilen güneş panelleri”,

Söz konusu değişiklik Tebliğ 24 Ağustos 2024 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere yayımı tarihinde yürürlüğe girmiştir.

Teşvik belgeli bulunan Güneş Enerjisi Santrali yatırımlarında yerli güneş paneli kullanılması zorunlu olup, 24 Ağustos 2024 tarihinde yapılan düzenleme ile güneş panelleri için yerli kabul edilme kriteri daha da katı bir hale getirilmişti. Bu tebliğ ile, yatırım ve üreticilerin uyum sağlamasına yönelik ilave süre verilmesi amaçlanmıştır.

İlave sürenin sadece 28 Şubat 2025 tarihine kadar tanınması ve yatırım teşvik belge başvurusuna değil usulüne uygun olarak yatırım tamamlama vizesi başvurusuna bağlanmıştır.

Yapılan düzenleme sonrasında yatırımcıların belge başvurusu ve özellikle panel teminlerini gerçekleştirirken 28 Şubat 2025 tarihine kadar yatırımın usulüne uygun tamamlama

vizesi aşamasına gelip gelmeyeceği hususunu dikkatle değerlendirmeleri uygun olacaktır.

Özellikle teşvik belgelerinde Güneş Enerjisi Yatırımlarının tamamlanma süresinin yıllar ile edilmesine karşın, sadece 5 ay içerisinde yatırımın tamamlanmasının istenmesi birçok yatırımcıyı zor durumda bırakabilecektir.

SONUÇ

Güneş ve rüzgar enerjisi sistemleri yatırımlarında uygulanan indirimli kurumlar vergisi ve teşvikler, yenilenebilir enerji sektörünün gelişimini hızlandıran kritik unsurlardır. Bu teşvikler, yatırımcıların finansal yüklerini azaltırken, çevre dostu enerji kaynaklarının kullanımını teşvik ederek ülkenin enerji arz güvenliğine önemli katkılarda bulunmaktadır. Özellikle son dönemde yapılan değişikliklerle birlikte, bu yatırımlardaki yerleşme oranının daha da çok artması beklenmektedir.

Yapılan son düzenlemeler ile 24 Ağustos 2024 tarihi ve sonrasında yapılan güneş enerjisine dayalı elektrik enerjisi üretimine yönelik müracaatlarda 28 Şubat 2025 tarihine kadar yatırım tamamlama vizesine başvuramayacak yatırımcılar teşvik belgesi kapsamında yurt içinde üretilmiş güneş paneli kullanmaları kaydıyla desteklenebilecektir. Bu nedenle yatırım teşvik belgesinde, yatırım süresi çok daha bir uzun süre (3 yıl) olarak belirtilmiş olsa bile, yurtdışında üretilen panellerin kullanılmasıyla yapılan yatırımlara ilişkin desteklerle ilgili hak kaybı yaşamamak adına 28 Şubat 2025 tarihine kadar yatırım tamamlama vizesine başvurulması önemli olacaktır.





7524 SAYILI KANUN SONRASI İŞVERENLERİN İLAVE İŞÇİLİK MALİYETLERİ

GİRİŞ

02.08.2024 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan 7524 Sayılı Vergi Kanunları ile Bazı Kanunlarda ve 375 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun ile sosyal güvenlik uygulamalarında önemli değişiklikler yapılmıştır.

Söz konusu yasa ile 15510 kodlu Beş Puanlık Prim Teşviki (EYT'li emeklileri çalıştıran işverenlere verilen teşvik) Eylül 2024 döneminden itibaren yürürlükten kaldırılmış bulunmaktadır. Yine yapılan düzenleme ile işverenlerce ödenen kısa vadeli sigorta kolları prim oranı Eylül 2024 döneminden itibaren geçerli olmak üzere prime esas kazancın %2'sinden %2,25'ine yükseltilmiş bulunmaktadır. Her iki düzenleme de işverenlerin işçilik maliyetlerini arttıran etki yapmış bulunmaktadır.

Bu makalemizde çalışma yaşamını ilgilendiren son kanuni düzenlemeler ile işverenlerin artan sosyal sigortalar primi maliyetleri incelenmiştir.



1. KISA VADELİ SİGORTA KOLLARI PRİM ORANININ ARTIRILMASI

Kısa vadeli sigorta kolları prim oranı, sigortalının prime esas kazancının %2'dir ve bu primin tamamını işveren ödemektedir.

Bu Kanunun 28. maddesi ile 5510 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanununun 81. maddesinde yapılan değişiklikle, kısa vadeli sigorta kolları prim oranı %2'den %2,25'e artırılmıştır.

Ayrıca bu oranı %1,5 oranına kadar düşürmeye ya da %2,5 oranına kadar artırmaya ilişkin Cumhurbaşkanına yetki verilmektedir.

Düzenleme 1 Eylül 2024 tarihinde yürürlüğe girecektir.

Kısa Vadeli Sigorta Primi 5510 sayılı Kanunun 3'üncü maddesi çerçevesinde "İş kazası ve meslek hastalığı, hastalık ve analık sigorta kolları"nı kapsayan sigortalılık primini ifade etmektedir. 5510 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanununun 81 inci maddesinin birinci fıkrasının c) bendinde; "Kısa vadeli sigorta kolları prim oranı, sigortalının prime esas kazancının %2'sidir. Bu primin tamamını işveren öder. Bu oranı %1,5 oranına düşürmeye ya da %2,5 oranına artırmaya Cumhurbaşkanı yetkilidir." hükmüne yer verilmiştir. 5510 sayılı Kanunun 81 inci maddesinin birinci fıkrasının (c) bendi yer alan kısa vadeli sigorta kolları primin tamamı işverenin payı olarak ödenmektedir.

İlgili düzenleme kanunun yayımını takip eden aybaşıdan itibaren yürürlüğe gireceğinden yeni oran 2024 yılı Eylül ayı beyannamesi/bildirgesi ile birlikte yürürlüğe girmektedir. Başka bir ifade ile düzenleme 2024 yılı Eylül ayına ait Muhtasar ve Prim Hizmet Beyannamesi'nden geçerli olmak üzere uygulanacaktır. İlgili düzenleme bir işverene bağlı olarak sigortalı bildirilen tüm sigortalıları kapsamaktadır.

Getirilen düzenleme ile işverenlerin işçilik giderlerinde ilave bir yük oluşmuş bulunmaktadır.

İşverene ilave maliyet, sigortalının asgari ücret ile tavan ücret arasındaki hangi tutardan bildirildiğine göre değişiklik göstermektedir.

Eski ve yeni orana göre ödenecek fark prim tutarı aşağıdaki gibidir:

► Asgari ücretli bir personelin işverene ilave maliyeti:

Eski orana göre ödenen prim tutarı: $20.002,5 \times \%2 = 400,05 \text{ TL}$

Yeni orana göre ödenecek prim tutarı $20.002,5 \times \%2,25 = 450,06 \text{ TL}$

İlave Prim Maliyeti: $450,06 - 400,05 = 50,01 \text{ TL'dir.}$

► SGK'da tavan ücret alan bir personelin işverene maliyeti:

Eski orana göre ödenen prim tutarı: $150.018,75 \times \%2 = 3.000,38 \text{ TL}$

Yeni orana göre ödenecek prim tutarı $150.018,75 \times \%2,25 = 3.375,42 \text{ TL}$

İlave Prim Maliyeti: 3.375,42 - 3.000,38= 375,04 TL

2. 5 PUANLIK SGDP PRİM TEŞVİKİNİN KALDIRILMASI

5510 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanuna 01.03.2023 tarihli ve 7438 sayılı Kanunla eklenen Geçici 95 inci madde ile 2023 yılında yapılan EYT Düzenlemesi kapsamında yaşa tabi olmadan emekli olanların aynı işyerinde sosyal güvenlik destek primine tabi çalışmaya devam etmeleri halinde işverenlere verilen beş puanlık prim indirimi uygulaması getirilmişti. Böylece hem işverenlerin maliyetinin azaltılması hem de bireylerin emekli olduktan sonra kayıt dışı çalışmalarının önüne geçilmesi, kayıtlı olarak çalışmaya devam etmeleri amaçlanmaktaydı.

Yeni düzenleme ile işverenlere verilen beş puanlık prim indirimi tümüyle ortadan kaldırılmıştır. Düzenleme yalnızca EYT Teşviki alan 15510 teşvikinden yararlanan sigortalıları kapsamaktadır.

Bu Kanunun 30 uncu maddesi ile 5510 sayılı Kanunun geçici 95 inci maddesinde yapılan değişiklikle, 5 puanlık SGDP prim teşviki kaldırılmıştır.

Düzenleme 1 Eylül 2024 tarihinde yürürlüğe girecektir. 2024/09 dönemine ait verilen bildirgelerde teşvik uygulanmayacaktır.

Söz konusu düzenleme ile işverenlerin işçilik giderlerinde ilave bir yük oluşmuş bulunmaktadır. İşverene ilave maliyet işçinin asgari ücret ile tavan ücret arasında hangi tutardan bildirildiğine göre değişiklik göstermektedir.

Eski ve yeni düzenlemeye göre ödenecek fark prim tutarı aşağıdaki gibidir:

- Sigorta Primine Esas Kazanç Alt

Sınırından (Brüt Asgari Ücret üzerinden) çalışan bir sigortalı için son düzenleme sonrası işverene ilave maliyet:

5 Puanlık EYT teşviki uygulanmaması halinde sigortalı başına artacak aylık prim borcu tutarı: 1.000,13 TL'dir.

- Sigorta Primine Esas Kazanç Üst Sınırından (Brüt Asgari Ücretin 7,5 katı üzerinden) çalışan bir sigortalı için son düzenleme sonrası işverene ilave maliyet:

5 Puanlık EYT teşviki uygulanmaması halinde sigortalı başına artacak aylık prim borcu tutarı: 7.500,94 TL'dir.

SONUÇ

Söz konusu yasa ile 15510 kodlu Beş Puanlık Prim Teşviki (EYT'li emeklileri çalıştıran işverenlere verilen teşvik) yürürlükten kaldırılmış bulunmaktadır. Bu düzenleme ile işverenlerin işçilik giderlerinde ilave bir yük oluşmuş bulunmaktadır. Düzenleme yalnızca EYT Teşviki alan 15510 teşvikinden yararlanan sigortalıları kapsamaktadır.

İşverenlerin işçilik maliyetlerini artıran bir diğer önemli düzenleme ise işverenlerce ödenen kısa vadeli sigorta kolları prim oranının %2'den %2,25'e yükseltilmiş olmasıdır. Bu düzenleme ile de işverenlerin işçilik giderlerinde ilave bir yük oluşmuş bulunmaktadır.

Bu son iki düzenleme de makalemizde ayrıntılı anlatıldığı üzere işverenlere ilave prim yükleri getirmiş bulunmaktadır. İşverenlere getirilen ilave işçilik yüklerinin temel amacı SGK'nın bütçesine destekte bulunarak sosyal güvenlik bütçesine gelir yaratmak ve açıkları kapatmaktır.

Ancak, 5510 prim teşviki kaldırılmasının SGK'nın prim gelirlerini arttırmak bir yana emekli çalışanlar arasında kayıt dışılığı arttırmak suretiyle prim gelirlerinde düşüşe yol açması ve aktif sigortalı sayısını olumsuz etkilemesi söz konusu olabilir.





IBAN ÖDEMELERİNİN TARAFLAR AÇISINDAN RİSK VE SONUÇLARI

GİRİŞ

Gelişen teknoloji birçok alanda hayatımızı kolaylaştırmakta ve farklı iş kollarının oluşmasına bazı iş kollarının kaybolmasına neden olmuştur. Gelişen teknoloji maalesef farklı suç kollarının oluşmasına da neden olabilmektedir.

Bunun en güncel örnekleri son dönemde sıkça karşımıza çıkmaya başlayan IBAN'lar üzerinden yapılan tespit ve incelemelerde görmekteyiz. 26 haneli olarak düzenlenen IBAN numaraları para transfer işlemlerinin sorunsuz yapılması ve yapılan işlemlerin takibini sağlamak için geliştirilmiş bir sistemdir. Son zamanlarda gerek sosyal medyada gerekse de yerel ve ulusal haber kanallarında IBAN üzerinden gerçekleştirilen bazı işlemlerin hem bireyler hem de işletmeler için önemli bir risk kaynağı haline geldiğine dair haberler görmekteyiz.

Bu yazımızda IBAN ödemelerinde karşımıza çıkan bazı riskleri ve sonuçları irdelemeye çalışacağız.



1. IBAN ÖDEMELERİNDE IBAN ÖDEMESİ ALAN KİŞİ AÇISINDAN RİSK VE SONUÇLARI

Banka hesapları üzerinden gerçekleştirilen para transfer işlemleri ticari hayatımızda ciddi anlamda kolaylıklar sağlamakta gerek ödeme işlemlerinde geriye dönük kontrol ve yükümlülüklerin yerine getirilmesi gerekse devletin olası vergi incelemelerinde işlemlerin ispatı konusunda çok önemli bir unsur olmuş, ticari işlemlerin sağlıklı yürütülebilmesi ve ekonomik alandaki işlemin takip edilebilirliği açısından ticari hayatın olmazsa olmazı haline gelmiştir.

İBAN hesapları üzerinden yapılan işlemler ekonominin bir parçası olan vergi mevzuatımızın da gündemine girmektedir. Vergi Usul Kanunu'nun 3/B maddesinde Vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti esas olduğu, vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti yemin hariç her türlü delille ispatlanabileceği ve vergiyi doğuran olayla ilgisi tabii ve açık bulunmayan şahit ifadesi ispatlama vasıtası olarak kullanılamayacağı vurgulanmıştır. Bu nedenle banka hesap hareketleri yapılan işlemlerde ispat yükümlülüğünün yerine getirilmesi, işlemlerinin şeffaflığının ve doğruluğunun takibi ile hesap verilebilirlik konusunda kolaylıklar sağlamaktadır.

Ticari hayatımızda alınan veya satılan mal veya hizmetlerin karşılığında ödenmesi gereken tutarlar IBAN

aracılığıyla yapılmaktadır. Yapılan işlemler işlemin miktarı fiili durumla uyumlu olduğu sürece kanuni olarak sorun oluşmamaktadır. Ancak yapılan işlemleri kayıt dışında bırakarak vergisel yükümlülüklerden kaçınmak için kamuyu zarar uğratmak gibi nedenlerle ödemenin IBAN'a yapılması işleme konu taraflar için bazı riskler ve yaptırımları da içeren sonuçların doğmasına neden olabilmektedir. Bu risk ve sonuçlar, ödemeyi alan tarafın durumuna ve ödemenin niteliğine işlemin içeriğine göre değişebilmektedir.

İBAN'a yapılan ödemenin gerçek durumla uyumlu olduğu ve karşılığında yapılan işleme ait faturaların usulüne ve gerçeğe uygun olarak düzenlendiği durumda vergisel yükümlülükler aykırı bir durum olmadığı için herhangi bir risk ya da cezai yaptırım bulunmamaktadır.

Maalesef ticari hayatta en fazla karşılaşılan durumlardan biri vergi mükellefiyeti olan kişilerin yaptıkları mal veya hizmet satışlarına ilişkin ödemeleri sadece işletmeleri adına açılan İBAN hesaplarına değil, eş, yakın arkadaş veya akrabalarının İBAN hesapları üzerinden tahsilat yaptıkları görülmektedir. Yapılan ödeme işlemine ilişkin fatura veya Vergi Usul Kanununda belirtilen belgelerin düzenlenmemesi durumunda vergi kaybına sebebiyet verileceğinden cezai yaptırımlarla karşılaşılması söz konusu olabilecektir. Bu tür usulsüz işlemlerde Vergi Usul Kanunun 353. Maddesinde bir takvim yılı içinde kanuna bağlı 2 sayılı cetvelde

belirtildiği üzere ilk tespitte 10.000 Türk Lirası, ikinci tespitte 20.000 Türk Lirası, üçüncü tespitte 30.000 Türk Lirası, Dördüncü tespitte 40.000 Türk Lirası, beşinci tespitte 50.000 Türk Lirası altıncı ve sonraki tespitler için 100.000 Türk Lirası tutarından aşacağı olmamak üzere bu **belgelere yazılması gereken meblağın veya meblağ farkının %10'u nispetinde** özel usulsüzlük cezası kesileceği, tek tespitte aynı neviden birden fazla belgenin düzenlenmediğinin tespit edilmesi durumunda her bir belge için ayrı ayrı ceza kesileceği belirtilmiş ve 2024 takvim yılı içinde her bir belge nevine ilişkin olarak tespit edilen yukarıda yazılı özel usulsüzlükler için kesilecek cezanın toplam üst sınırı 10.000.000 Türk Lirası olarak belirlenmiş, kanunun 344.maddesi uyarınca Katma Değer Vergisi, Gelir veya Kurumlar vergisi yönünden de vergi kaybına sebebiyet verildiğinden hesaplanan vergi tutarının bir katı oranında vergi ziyayı cezası ile karşı karşıya kalabilmektedirler.

Benzer durum kira geliri elde eden kişiler içinde geçerlidir. Mesken kira gelirleri aylık 500 TL'nin üzerinde, iş yeri kira gelirleri ise miktardan bağımsız olarak banka ve PTT üzerinden tahsil edilmesi gerekmektedir. Bu zorunluluğa uyulmaması özel usulsüzlük cezası kesilmektedir.

IBAN'a yapılan ödemelerin geriye dönük takibi kolay olduğu için hesa-

ba yatan kira gelirinin beyan edilmiş olması ya da eksik beyan edilmesi halinde kayba uğratılan vergi, bir kat vergi ziyayı cezası ve gecikme faiziyle birlikte tahsil edilmektedir.

Yazımızın başında gelişen teknolojin birçok alanda kolaylıklar sağladığı gibi maalesef farklı suç unsurlarının oluşmasına da neden olabildiğinden bahsetmiştik.

IBAN'a yapılan ödemelerle ilgili olarak son dönemlerde çok karşılaşılan bir diğer durumda IBAN hesaplarının başkasının kullanımına sunma veya bir diğer ifadeye IBAN kiralama konusudur. Farklı sebeplerden dolayı IBAN hesaplarını başkalarının kullanımına bırakıp buradan komisyon veya farklı adlarla gelir elde etmek isteyen kişilerin sayısı maalesef gün geçtikçe artmaktadır.

5549 sayılı Suç Gelirlerinin Aklanması Hakkında Kanun çerçevesinde IBAN Hesaplarını başkasına kullananlar için banka hesapları nezdinde farklı sonuçlar oluşmaktadır.

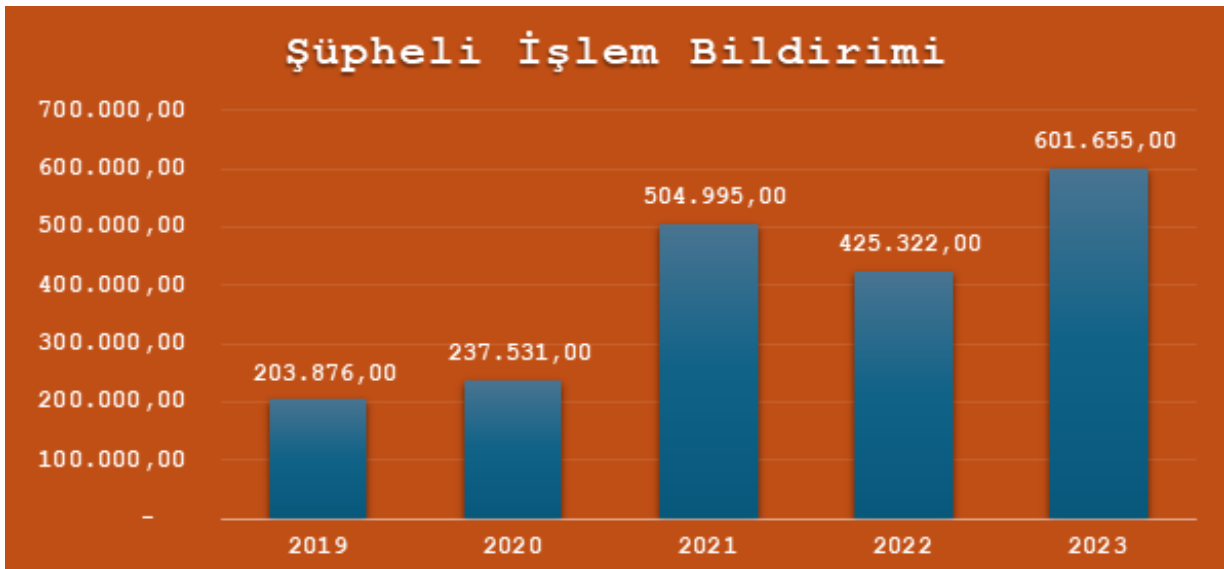
Bu çerçevede, mevzuat gereği, inceleme yapan yetkili kişilerle, usulüne uygun istekte bulunmaları kaydıyla banka hesabı bilgileri, ilgili hesap numaraları ile birlikte bankalar tarafından paylaşılmaktadır.

Bu kapsamda 2023 yılında IBAN'ını kullandıran kişi hakkında 5549 sa-

yılı Suç Gelirlerinin Aklanmasının Önlenmesi Hakkında Kanun'un 15. Maddesinde Yükümlüler nezdinde veya aracılığıyla yapılacak kimlik tespitini gerektiren işlemlerde, kendi adına ve fakat başkası hesabına hareket eden kimse, bu işlemleri yapmadan önce kimin hesabına hareket ettiğini yükümlülere yazılı olarak bildirmediği takdirde altı aydan bir yıla kadar hapis veya beş bin güne kadar adli para cezasıyla cezalandırılacağı belirtilmiştir.

Başkasının IBAN'ını kullananların amaçları vergiden kaçmak ya da banka komisyonlarını ödemekle sınırlı değildir. Burada amaç yasa dışı bahis, terörün finansmanı, dolandırıcılık veya herhangi yasa dışı başka bir faaliyet de olabilmektedir.

Bu konuda Mali Suçları Araştırma Kurulu (MASAK) yayımladığı raporunda Finansal ve finansal olmayan sektörlerde mali işlemlere aracılık eden kişi ya da kuruluşlar, 5549 sayılı Kanun ile anılan Kanuna ilişkin ikincil mevzuat uyarınca yükümlü olarak nitelendirilmekte ve bu yükümlüler tarafından özel formlar doldurularak yapılan bildirimler, şüpheli işlem bildirimi olarak nazara alınacağı ifade edilmektedir. Başkanlığa yapılan şüpheli işlem bildirimlerinin son beş yıldaki gelişimi aşağıdaki grafikte gösterilmiştir.



MASAK tarafından yayımlanan faaliyet raporuna göre alınan şüpheli işlem bildirim sayılarının "Terör veya Terörizmin Finansmanı" ve "Aklama veya İlgili Öncül Suçlar" açısından dağılımı aşağıdaki tabloda verilmiştir.



Dağılım	2019	2020	2021	2022	2023
Terör veya Terörizmin Finansmanı	14.862,00	1.987,00	2.758,00	2.936,00	4.037,00
Aklama veya İlgili Öncül Suçlar	188.924,00	235.544,00	502.237,00	422.386,00	597.518,00
Toplam	203.786,00	237.531,00	504.995,00	425.322,00	601.555,00

IBAN'ını kullandıran kişi hakkında bu suçları işlediği ya da en azından bu suçlara iştirak ettiği gerekçesiyle başkaca ağır yaptırımlar da uygulanabilir. MASAK tarafından yayımlanan faaliyet raporunda son 3 yılda mal varlıklarında dondurma kararı alınan gerçek ve tüzel kişilerin sayısı aşağıdaki gibidir.

Yıllar	Mal Varlığı Donduruma Kararı Alınanlar	
	Gerçek Kişi	Tüzel Kişi
2021	1145	16
2022	64	14
2023	90	26

IBAN hesaplarını başkalarına kullandıran kişiler yapılan işlemlerin içerik ve tutarları da göz önünde bulundurularak farklı ceza ve yaptırımlarla karşı karşıya kalabilmektedir.



2. IBAN ÖDEMELERİNDE IBAN ÖDEMESİNİ YAPAN VE FİŞ/ FATURA ALMAYAN KİŞİ AÇISINDAN RİSK VE SONUÇLARI

2 Ağustos 2024 Resmi Gazete'de yayımlanan 7524 sayılı yasa ile fiş, fatura kesmeyenlere kesilen ceza, yapılan tespite göre katmerli hale getirildiğini yukarıda aktarmıştık. Bununla birlikte söz konusu Kanun ile, fiş ve fatura almayan nihai tüketicilere de özel usulsüzlük cezası kesilmesine yönelik düzenleme yapılmıştır. Buna göre, Vergi Usul Kanunu'nun 232. maddenin birinci fıkrasının 1 ila 5 numaralı bentlerinde sayılanlar dışında kalan kişilerin fatura, gider pusulası, müstahsil makbuzu, serbest meslek makbuzu, perakende satış fişi, ödeme kaydedici cihaz fişi ve giriş ve yolcu taşıma biletlerini almadıklarının tespit edilmesi halinde bunlara her bir belge için 5.000 Türk lirası özel usulsüzlük cezası kesilir. Ancak, bu bent uyarınca kesilecek özel usulsüzlük cezasının toplamı bir takvim yılı için 50.000 Türk lirasını geçemez. Şu kadar ki, bu bent

kapsamındaki kişiler tarafından, idarenin bilgisine girmeden önce belgenin düzenlenmesi gereken tarihi takip eden beş iş günü içerisinde belgenin düzenlenmediğinin idareye bildirilmesi durumunda, bunlar adına özel usulsüzlük cezası kesilmez.

Yapılan düzenleme uyarınca, yaptıkları alışverişin ardından fiş ya da fatura almayan tüketicilere yine yasa ile getirilen düzenlemeye göre 5 bin lira özel usulsüzlük cezası kesilebilecektir. Ancak bunun iki şartı var. Tüketici belge verilmediğini Gelir İdaresi Başkanlığı tespitinden önce ve belgenin düzenlenmesi gereken tarihten en geç beş işgünü içerisinde İdare'ye bildirirse ceza kesilmeyecektir.

SONUÇ

IBAN'a yani banka hesabı aracılığıyla ödeme işlemi kanuna aykırı değil olması gereken uygun ve güvenilir bir uygulamadır. Ancak çeşitli nedenlerle başkasının IBAN'ının kullanılması, IBAN'a ödeme yapılması konusunda zorlama gibi durumlar risk ve cezai yaptırımlar içeren ciddi sonuçlara yol açmaktadır. IBAN yasa dışı bir faaliyette özellikle suç gelirlerinin aklanması ya da yasa dışı farklı işlemler için kullanılabileceğinden farkında olmadan 5549 sayılı Suç Gelirlerinin Aklanmasının Önlenmesi Hakkında Kanun kapsamındaki denetim ve yaptırımlarla karşılaşılabilir.

Öte yandan sahibi bilinmeyen, gerçekte mal veya hizmet alınmayan bir IBAN'a yapılan ödeme nedeniyle dolandırıcılık suçuna maruz kalma veya ortak olma ihtimali de söz konusu olabileceğinden ticari itibarın zedelenmesi, hak veya iddiaların ispatında zorluk yaşanmasına neden olacaktır.



İKİNCİ EL ARAÇLAR VE TAŞINMAZLAR İÇİN KDV'DE ÖZEL MATRAH UYGULAMASI

GİRİŞ

7104 Sayılı Kanun ile, Katma Değer Vergisi Kanununda önemli değişiklikler yapılmıştır. Bu değişikliklerden biri de ikinci el motorlu taşıtlar ile taşınmazların teslimlerinde KDV matrahının tespitinde özel matrah uygulamasına geçilmesidir. Söz konusu uygulamaya göre ikinci el motorlu kara taşıtı veya taşınmaz ticaretiyle iştilgal eden mükellefler, KDV mükellefi olmayanlardan alınarak vafında esaslı değişiklik yapılmaksızın satılan ikinci el motorlu kara taşıtı veya taşınmazların tesliminde matrah, alış bedeli düşüldükten sonra kalan tutardır. Bu düzenleme, indirimde dayalı işleyen bir sisteme sahip olan KDV açısından önemli bir değişiklik olup, genel olarak desteklenmekle birlikte ticari sırrın ifşası olarak değerlendirilerek eleştiri konusu da olmaktadır.



1. İKİNCİ EL ARAÇLAR VE TAŞINMAZLAR İÇİN KDV'DE ÖZEL MATRAH UYGULAMASININ ESASLARI

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun; Verginin Konusunu Teşkil Eden İşlemler Başlıklı 1/1 maddesinde "Türkiye'de ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetlerin KDV'ye tabi olduğu ayrıca Özel Matrah Şekilleri başlıklı 23. Maddesinin f bendinde "ikinci el motorlu kara taşıtı veya taşınmaz ticaretiyle iştilgal eden mükelleflerce, katma değer vergisi mükellefi olmayanlardan (mükellef olanlardan istisna kapsamında yapılan alımlar dâhil) alınarak vafında değişiklik yapılmaksızın satılan ikinci el motorlu kara taşıtı veya taşınmazların tesliminde matrahın, alış bedeli düşüldükten sonra kalan tutar" olduğu hüküm altına alınmıştır.

Ayrıca, Katma Değer Vergisi Kanunu Genel Uygulama Tebliğinin 4.9. İkinci El Araç ve Taşınmaz Ticareti başlıklı bölümünde; "KDV mükellefi olmayanlardan veya istisna kapsamında KDV ödenmeksizin alınan ikinci el motorlu kara taşıtları ile taşınmazların satışında düzenlenecek faturalarda alış bedeli ile satış bedeli arasındaki fark üzerinden KDV hesaplanır. KDV hesaplanarak alınan ikinci el motorlu kara taşıtları ile taşınmazların teslimlerinde ise özel matrah uygulanmayacağı tabiidir.

İkinci el motorlu kara taşıtı veya

taşınmaz teslimlerinde özel matrah uygulaması yalnızca ikinci el motorlu kara taşıtı veya taşınmaz ticaretiyle iştilgal eden mükellefler tarafından uygulanacaktır.

İkinci el motorlu kara taşıtı ticareti ile iştilgal edenler, 13/2/2018 tarihli ve 30331 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan İkinci El Motorlu Kara Taşıtlarının Ticareti Hakkında Yönetmelik kapsamında işletmesi adına yetki belgesi alan tacirler ile esnaf ve sanatkârlardır. İkinci el motorlu kara taşıtı ticareti ile iştilgal etmekle birlikte henüz yetki belgesi almamış olanlar, İkinci El Motorlu Kara Taşıtlarının Ticareti Hakkında Yönetmeliğe göre yetki belgesi alınması için verilen süre ile sınırlı olmak üzere yetki belgesi olmaksızın, özel matrah uygulayabilirler."

Yukarıda yer alan ifadelerle göre, ikinci el motorlu kara taşıtı ticaretiyle iştilgal eden mükellefler tarafından verilen süre içerisinde yetki belgesini almamış olanlar ile yetki belgesi olmaksızın ikinci el motorlu kara taşıtı ticareti ile iştilgal edenler ikinci el motorlu kara taşıtı teslimlerinde özel matrah uygulayamayacaktır.

İkinci el motorlu kara taşıtı teslimlerinde özel matrah uygulanabilmesi için taşıt üzerinde tadil, bakım ve onarım dışında esaslı vafında herhangi bir değişikliğe uğramaması gerekmektedir.

İkinci el motorlu kara taşıtı ticareti ile iştilgal eden mükellefler KDV mükellefi olmayanlardan veya istisna

kapsamında KDV ödenmeksizin alınan ikinci el motorlu kara taşıtlarının satışında düzenlenecek faturalar da alış bedeli ile satış bedeli arasında İkinci el motorlu kara taşıtı teslimlerinde özel matrah uygulanabilmesi için taşıt üzerinde tadil, bakım ve onarım dışında esaslı vasfında herhangi bir değişikliğe uğramaması gerekmektedir.

İkinci el motorlu kara taşıtı ticareti ile işgal eden mükellefler KDV mükellefi olmayanlardan veya istisna kapsamında KDV ödenmeksizin alınan ikinci el motorlu kara taşıtlarının satışında düzenlenecek faturalar da alış bedeli ile satış bedeli arasındaki fark üzerinden KDV hesaplanması gerekmektedir.

2. İKİNCİ EL ARAÇLAR VE TAŞINMAZLAR İÇİN ALIŞ BEDELİ

Vergi Usul Kanunu'na eklenen 268/A maddesi ile Alış Bedeli kanunlarımıza tanım olarak girmiştir. İlgili maddeye göre: "Alış bedeli, bir iktisadi kıymetin satın alma bedelidir. İktisadi bir kıymetin iktisap edilmesi ile ilgili diğer giderler alış bedeline dâhil değildir."

İkinci el motorlu kara taşıtı veya taşınmaz teslimlerinde özel matrah tabi tutarın tespitinde, Kanun hükmünde "maliyet bedeli" tanımı kullanılmadığından alıma bağlı giderler maliyete dahil edilse de, KDV matrahından düşülmemesi gerekmektedir.

Ayrıca, Katma Değer Vergisi mükellefi olmayanlardan yapılan alım işlemi gider pusulasına bağlanacağından alış bedeli gerçek değerine göre yüksek gösterilip KDV matrahına etki edilebilecektir.



3. İKİNCİ EL ARAÇLAR VE TAŞINMAZLARIN TESLİMİNDE ÖZEL MATRAHA TABİ OLAN MÜKELLEFLER

3065 sayılı Kanunun 7104 sayılı Kanunla değişik (23/f) maddesine göre, ikinci el motorlu kara taşıtı veya taşınmaz ticaretiyle işgal eden mükellefler, KDV mükellefi olmayanlardan (mükellef olanlardan istisna kapsamında yapılan alımlar dâhil) alınarak vasfında esaslı değişiklik yapılmaksızın satılan ikinci el motorlu kara taşıtı veya taşınmazların tesliminde matrah, alış bedeli düşüldükten sonra kalan tutardır.



KDV mükellefi olmayanlardan veya istisna kapsamında KDV ödenmeksizin alınan ikinci el motorlu kara taşıtları ile taşınmazların satışında düzenlenecek faturalarda alış bedeli ile satış bedeli arasındaki fark üzerinden KDV hesaplanır. KDV hesaplanarak alınan ikinci el motorlu kara taşıtları ile taşınmazların teslimlerinde ise özel matrah uygulanmayacağı tabiidir.

Buna göre, ikinci el motorlu kara taşıtı veya taşınmaz teslimlerinde özel matrah uygulaması yalnızca ikinci el motorlu kara taşıtı veya taşınmaz ticaretiyle işgal eden mükellefler tarafından uygulanacaktır.

İkinci el motorlu kara taşıtı ticareti ile işgal edenler, 13/2/2018 tarihli ve 30331 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan İkinci El Motorlu Kara Taşıtlarının Ticareti Hakkında Yönetmelik kapsamında işletmesi adına yetki belgesi alan tacirler ile esnaf ve sanatkârlardır. İkinci el motorlu kara taşıtı ticareti ile işgal etmekle birlikte henüz yetki belgesi almamış olanlar, İkinci El Motorlu Kara Taşıtlarının Ticareti Hakkında Yönetmeliğe göre yetki belgesi alınması için verilen süre ile sınırlı olmak üzere yetki belgesi olmaksızın, özel matrah uygulayabilirler.

Taşınmaz ticareti ile işgal edenler, 5/6/2018 tarihli ve 30442 sayılı Resmî Gazete 'de yayımlanan Taşınmaz Ticareti Hakkında Yönetmelik kapsamında yetki belgesi alan ticari işletmeler ile esnaf ve sanatkârlardır. Taşınmaz ticareti ile işgal etmekle birlikte henüz yetki belgesi almamış olanlar, Taşınmaz Ticareti Hakkında Yönetmeliğe göre yetki belgesi alınması için verilen süre ile sınırlı olmak üzere yetki belgesi olmaksızın, özel matrah uygulayabilirler. 6362 sayılı Kanun kapsamında faaliyette bulunan gayrimenkul yatırım fonları ile gayrimenkul yatırım ortaklıkları, yetki belgesi aranmaksızın, taşınmaz ticaretiyle işgal eden mükelleflerden sayılırlar.

Verilen süre içinde yetki belgesini almamış olanlar ile yetki belgesi olmaksızın ikinci el motorlu kara taşıtı veya taşınmaz ticareti ile işgal edenlerin ikinci el motorlu kara taşıtı veya taşınmaz teslimlerinde özel matrah uygulanmaz.

İkinci el motorlu kara taşıtı veya

taşınmaz teslimlerinde özel matrah uygulanabilmesi için, araç veya taşınmazın basit tadil, bakım ve onarım işlemleri dışında vasfında esaslı değişiklik yapılmaması gerekmektedir.

Tebliğde yer alan örnekler aşağıdaki gibidir.

Örnek 1: İkinci el araç alım satım faaliyeti ile iştigal eden (A) Otomotiv Ltd. Şti., KDV mükellefi olmayan Bay (B)'den 32.000 TL'ye ticari araç satın almıştır. (C) Servis A.Ş.'den hizmet almak suretiyle, satın alınan aracın yıllık bakımı yaptırılmış ve otomobile çelik jant taktırılmıştır. Bu hizmetin karşılığı olarak (C) Servis A.Ş.'ye 5.000 TL+900 TL KDV ödenmiştir. Daha sonra söz konusu otomobil KDV hariç 40.000 TL'ye satılmıştır. KDV mükellefi olmayan Bay (B)'den satın alınan araca yıllık bakım yaptırılması ve çelik jant taktırılması, otomobilin vasfında esaslı bir değişiklik oluşturmadığından, söz konusu aracın satışında özel matrah uygulanacak ve alış bedeli olan 32.000 TL düşölmek suretiyle 8.000 TL özel matrah üzerinden $(8.000 \times 0,18 =)$ 1.440 TL KDV hesaplanacaktır. Ayrıca taşıtın yıllık bakımı ile çelik jant takılmasına ilişkin (C) Servis A.Ş.'ye ödenen 900 TL KDV, (A) Otomotiv Ltd. Şti. tarafından indirim konusu yapılabilecektir.

Söz konusu aracın, KDV oranlarını belirleyen 2007/13033 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı eki (I) sayılı listenin 9 uncu sırasında tanımlanan binek otomobillerinden olması durumunda, özel matrah üzerinden %1 oranında KDV uygulanacağı tabiidir.

Örnek 2: İkinci el araç alım satım faaliyeti ile iştigal eden Bay (A), KDV mükellefi olmayan Bay (B)'den 1978 model kullanılamaz halde bulunan bir aracı 10.000 TL bedelle satın almıştır. (C) Servis A.Ş.'den hizmet almak suretiyle, söz konusu aracın motoru dahil birçok parçası değiştirilmek suretiyle yenilenmiş ve (C)

Servis A.Ş.'ye 20.000 TL+3.600 TL KDV ödenmiştir. Yenilenen araç Bay (A) tarafından KDV hariç 40.000 TL'ye satılmıştır. Söz konusu aracın motor dahil birçok parçasının değiştirilmek suretiyle yenilenmesi, taşıtın vasfında esaslı bir değişiklik oluşturduğundan söz konusu aracın tesliminde özel matrah uygulanmayacak, toplam satış bedeli olan 40.000 TL matrah üzerinden KDV hesaplanacaktır. Diğer taraftan, aracın yenilenmesine ilişkin (C) Servis A.Ş.'ye ödenen 3.600 TL KDV,

Bay (A) tarafından indirim konusu yapılabilecektir.

Örnek 3: Taşınmaz alım satımı ile iştigal eden (A) Emlak Danışmanlık A.Ş. KDV mükellefi olmayan gerçek kişiden almış olduğu işyerinin boyasını ve su tesisatını yenileyerek satmıştır. İşyerinin boyası ve su tesisatının yenilenmesi, işyerinin vasfında esaslı bir değişiklik oluşturmadığından (A) Emlak Danışmanlık A.Ş. tarafından yapılan işyeri tesliminde özel matrah uygulanacaktır.



Örnek 4: (A) Mobilya İmalat, Turizm A.Ş. 3 yıl önce yatırım amaçlı almış olduğu arsayı (B) Konut Yapı Kooperatifine satmıştır. (A) Mobilya İmalat, Turizm A.Ş.'nin faaliyet konusu taşınmaz ticareti olmadığından arsa tesliminde özel matrah uygulanmayacaktır."

4. İKİNCİ EL ARAÇLAR VE TAŞINMAZLARIN TESLİMİNDE ÖZEL MATRAHA İLİŞKİN GELİR İDARESİ GÖRÜŞLERİ

Rize Valiliği Defterdarlık Gelir Müdürlüğü'nün 15.06.2020 Tarih ve 85550353-130[2019/2]-E.11966 sayılı özelgesinde, ikinci el motorlu kara taşıtı ticareti faaliyetinde bulunan firmanın özel matrah uygulanarak satın aldığı araçların tesliminde özel matrah uygulanıp uygulanmayacağı hususunda görüş talep edilmiştir.

İdarenin görüşü şu yönde olmuştur;

- ▶ İkinci el motorlu kara taşıtı ticareti ile işgal eden şahsınızın, aynı faaliyetle işgal eden başka bir mükelleften özel matrah uygulanarak satın aldığı taşıtın tesliminde özel matrah uygulanması mümkün olmayıp, satış bedeli üzerinden genel hükümler çerçevesinde KDV hesaplanması gerekmektedir.

Antalya Vergi Dairesi Başkanlığı Gelir Kanunları Grup Müdürlüğü'nün 08.08.2022 Tarih ve 76464994-130[KDV.2020.219]-190854 sayılı özel-

gesinde, ikinci el otomobil alım-satımı faaliyetiyle işgal ettiğinizi belirterek, alım-satım konu olan binek araçlara ait akaryakıt ve bakım giderlerinin Gelir Vergisi Kanunu'na göre safi kazancın tespitinde tamamını mı yoksa %70'ini mi gider olarak indirim konusu yapacağınız ve ikinci el motorlu kara taşıtı ticareti faaliyetinde bulunan başka bir firmadan Katma Değer Vergisi Kanunu yönünden özel matrah uygulanarak satın aldığınız araçların tesliminde özel matrah uygulanıp uygulanmayacağı hususunda görüş talep edilmiştir.

İdarenin görüşü şu yönde olmuştur;

- ▶ Gelir Vergisi Kanunu Yönünden; kısmen veya tamamen binek otomobillerin kiralanması veya çeşitli şekillerde işletilmesi faaliyetiyle işgal etmediğiniz anlaşıldığından, satışa konu edilmek üzere "153-Ticari Mallar" hesabında izlemek suretiyle işletmenize kayıtlı olan ve işte kullanılan binek otomobillere ait yakıt, bakım ve onarım gibi giderlerin en fazla %70'inin ticari kazancınızın tespitinde gider olarak dikkate alınması mümkün bulunmaktadır.
- ▶ Katma Değer Vergisi Kanunu Yönünden; ikinci el motorlu kara taşıtı ticareti ile işgal eden şahsınızın, aynı faaliyetle işgal eden başka bir mükelleften özel matrah uygulanarak satın aldığı taşıtın tesliminde özel matrah uygulanması mümkün olmayıp, satış bedeli üzerinden genel hükümler çerçevesinde KDV hesaplanması gerekmektedir.

Tarafınızdan %1 KDV oranı uygulanarak satın alınan binek otomobillerinin tesliminde %1; %18 KDV oranı uygulanarak satın alınan binek otomobillerinin 845 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararının yürürlüğe girdiği 22/3/2019 tarihinden itibaren tesliminde ise %18 KDV oranı uygulanması gerekmektedir.

SONUÇ

7104 Sayılı Kanun ile katma değer vergisinde yapılan değişikliklerle ikinci el motorlu taşıtlar ile taşınmazların teslimlerinde KDV matrahının tespitinde özel matrah uygulamasına geçilmiştir.

Özel matrah uygulaması zorunlu olan ikinci el motorlu taşıtlar satışı yetki belgesi ile taşınmaz satışı yetki belgesine haiz mükellefler, KDV mükellefi olmayanlardan (mükellef olanlardan istisna kapsamında yapılan alımlar dâhil) alınarak, vafında esaslı değişiklik yapılmaksızın satılan, ikinci el motorlu kara taşıtı veya taşınmazların tesliminde, satış bedelinden alış bedeli düşüldükten sonra kalan tutar katma değer vergisine tabi olacaktır.

Bununla birlikte; herhangi bir şekilde KDV hesaplanarak satın alınan ikinci el motorlu kara taşıtları ile taşınmazların teslimlerinde ise özel matrah uygulanmayacaktır.





SON DEĞİŞİKLİKLERLE BİRLİKTE VERGİ CEZALARINDA GÜNCEL UYGULAMALAR

GİRİŞ

7524 sayılı Vergi Kanunları ile Bazı Kanunlarda ve 375 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun kabul edilerek, 02.08.2024 tarihli Resmi Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir. Toplamda 61 maddeden oluşan mezkur kanunun 15 maddesi vergi cezalarında uygulanacak yeni uygulamaları içermektedir.

Uzunca bir süredir gündemde olan ve 02.08.2024 tarihi itibarı ile yürürlüğe giren 7524 sayılı kanuna müteferri vergi paketinde yapılan düzenlemeler ile 120 milyar TL gelir elde edilmesi hedeflenmektedir.

Ayrıca yine aynı şekilde 03.09.2024 tarihli Resmi Gazete’de 564 sıra no’lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği yayınlanmış ve bu tebliğ ile 213 sayılı Vergi Usul Kanunu’nun 5. Maddesinin 4. fıkrasında yapılan değişiklik ile mükelleflerin vergi tarhına esas olan beyanları, kesinleşen vergi ve cezaları ile vadesi geçtiği halde ödenmemiş bulunan vergi ve ceza miktarlarının kamuya açıklanmasına ilişkin usul ve esaslar belirlenmiştir.

1. USULSÜZLÜK CEZASI

7524 sayılı kanunun 10. maddesine müteallik olarak 213 sayılı Kanunun 352’nci maddesinin birinci fıkrasının birinci cümlesinde yer alan bazı ibarelerde değişikliğe gidilmiş olup, mevcut Usulsüzlük Cezalarına Ait Cetveldeki miktarlar sağdaki şekilde değiştirilmiştir.

Mükellef Grupları	Birinci derece usulsüzlükler için (TL) – ESKİ 02.08.2024 Öncesi	Birinci derece usulsüzlükler için (TL) – YENİ 02.08.2024 Sonrası	İkinci derece usulsüzlükler için (TL) – ESKİ 02.08.2024 Öncesi	İkinci derece usulsüzlükler için (TL) – YENİ 02.08.2024 Sonrası
1.Sermaye şirketleri	1.100,00	20.000,00	580,00	10.000,00
2.Sermaye şirketleri dışında kalan birinci sınıf tüccar ve serbest meslek erbabı	600,00	10.000,00	330,00	5.000,00
3.İkinci sınıf tüccarlar	330,00	5.000,00	150,00	3.500,00
4.Yukarıdakiler dışında kalıp beyanname usulüyle gelir vergisine tabi olanlar	150,00	3.500,00	87,00	2.250,00
5.Kazancı basit usulde tespit edilenler	87,00	2.250,00	40,00	1.500,00
6.Gelir Vergisinden muaf esnaf	40,00	1.500,00	23,00	1.000,00

Bu değişiklikler 02.08.2024 tarihinde yürürlüğe girmiştir.

Diğer yandan mezkur kanunun 11’nci maddesi ile Fatura ve benzeri evrak verilmemesi ve alınmaması ile diğer şekil ve usul hükümlerine uyulmaması başlıklı 353’ncü maddesinin birinci fıkrasının (1) numaralı bendinde yer alan “1.000 Türk lirasından aşağı olmamak üzere” ibaresi “bir takvim yılı içinde ilk tespitinde 10.000 Türk lirasından, sonraki tespitlerde

Kanuna bağlı 2 sayılı cetvelde yer alan tutarlardan aşağı olmamak üzere” şeklinde değiştirilerek tekrara bağlı olarak artan ceza uygulamasına geçilmiştir.

2. ÖZEL USULSÜZLÜK CEZASI

213 sayılı Vergi Usul Kanunu’nun 353. maddesinde yer alan Özel Usulsüzlük ve Cezaları ile güncel uygulamalar aşağıdaki gibidir;

Özel Usulsüzlük Fiilleri	02.08.2024 Öncesi(TL)	02.08.2024 Sonrası(TL)
Fatura, gider pusulası, müstahsil makbuzu, serbest meslek makbuzu verilmemesi, alınmaması	3.400,00	1. Tespit-10.000,00 TL
		2. Tespit-20.000,00 TL
		3. Tespit-30.000,00 TL
		4. Tespit-40.000,00 TL
		5. Tespit-50.000,00 TL
		6. Tespit-100.000,00 TL
Bir takvim yılı içinde her bir belge nev'ine ilişkin olarak kesilecek toplam ceza tutarı	1.700.000,00	10.000.000,00
Perakende satış fişi, ödeme kaydedici cihaz fişi, giriş ve yolcu taşıma bileti, sevk irsaliyesi, taşıma irsaliyesi, yolcu listesi, günlük müşteri listesi ile Maliye Bakanlığınca düzenleme zorunluluğu getirilen belgelerin düzenlenmemesi, kullanılmaması veya bulundurulmaması	3.400,00	1. Tespit-10.000,00 TL
		2. Tespit-20.000,00 TL
		3. Tespit-30.000,00 TL
		4. Tespit-40.000,00 TL
		5. Tespit-50.000,00 TL
		6. Tespit-100.000,00 TL
Her bir belge nev'ine ilişkin olarak her bir tespit için azami ceza tutarı	170.000,00	1.000.000,00
Her bir belge nev'ine ilişkin bir takvim yılı içinde kesilecek azami ceza tutarı	1.700.000,00	10.000.000,00
Hazine ve Maliye Bakanlığınca tutulma ve günü gününe kayıt edilme mecburiyeti getirilen defterlerin; bulundurulmaması, günü gününe kayıt yapılmaması, yetkililere ibraz edilmemesi ve levha bulundurma, asma mecburiyetine uyulmaması	1.700,00	1.700,00
Belirlenen muhasebe standartlarına, tek düzen hesap planına ve mali tablolara ilişkin usul ve esaslar ile muhasebeye yönelik bilgisayar programlarının üretilmesine ilişkin kural ve standartlara uyulmaması	40.000,00	65.000,00
Kamu kurum ve kuruluşları ile gerçek ve tüzel kişilerce yapılacak işlemlerde kullanılma zorunluluğu getirilen vergi numarasını kullanmaksızın işlem yapanlara her bir işlem için	2.000,00	2.000,00
Belge basımı ile ilgili bildirim görevini tamamen veya kısmen yerine getirmeyen matbaa işletmecilerine	6.600,00	6.600,00
Bir takvim yılı içinde kesilecek azami ceza tutarı	1.300.000,00	1.300.000,00
4358 sayılı Kanun uyarınca vergi kimlik numarası kullanma zorunluluğu getirilen kuruluşlardan yaptıkları işlemlere ilişkin bildirimleri, belirlenen standartlarda ve zamanda yerine getirmeyenlere	8.700,00	8.700,00
Vergi Usul Kanunu'nun 127. maddenin (d) bendi uyarınca Maliye Bakanlığının özel işaretti görevlisinin ikazına rağmen durmayan aracın sahibi adına	6.600,00	15.000,00

Bu değişiklikler 02.08.2024 tarihinde yürürlüğe girmiştir.

3. KAYIT DIşI FAALİYETTE BULUNANLARA UYGULANACAK VERGİ CEZALARI

7524 sayılı kanunun 9. Maddesi ile 213 sayılı Kanunun "vergi ziyaı cezası" başlıklı 344'üncü maddesinde yapılan değişikliğe müteferri olarak mükellefiyet tesis ettirilmesi gerektiği halde bu zorunluluğa uymayarak kayıtdıőı faaliyette bulunmak suretiyle vergi ziyaına sebebiyet verilmesi durumunda, **vergi ziyaı cezası %50 artırımlı** olarak uygulanacaktır.

4. SAHTE BELGE DÜZENLEYENLERE UYGULANACAK VERGİ CEZALARI

Yine aynı şekilde, 7524 sayılı kanunun 5. Maddesine istinaden sahte belge düzenleme amacıyla mükellefiyet tesis ettirdiği vergi inceleme raporu ile tespit edilip mükellefiyeti terkin edilenler ile bunlarla ilişkili olan kişiler, başka bir şirkette kanuni temsilci veya %10'undan fazla oranda ortak oldukları takdirde bu şirketlerden, söz konusu kişilerin hukuki statülerine son verilmesi veya teminat gösterilmesi istenilmesi öngörölüyor. Bu kişilerin şirket ile ilişkisinin kesilmemesi ve teminat gösterilmemesi durumunda teminat tutarı kadar özel usulsüzlük cezası kesilmesi hükmüne bağlanmıştır.

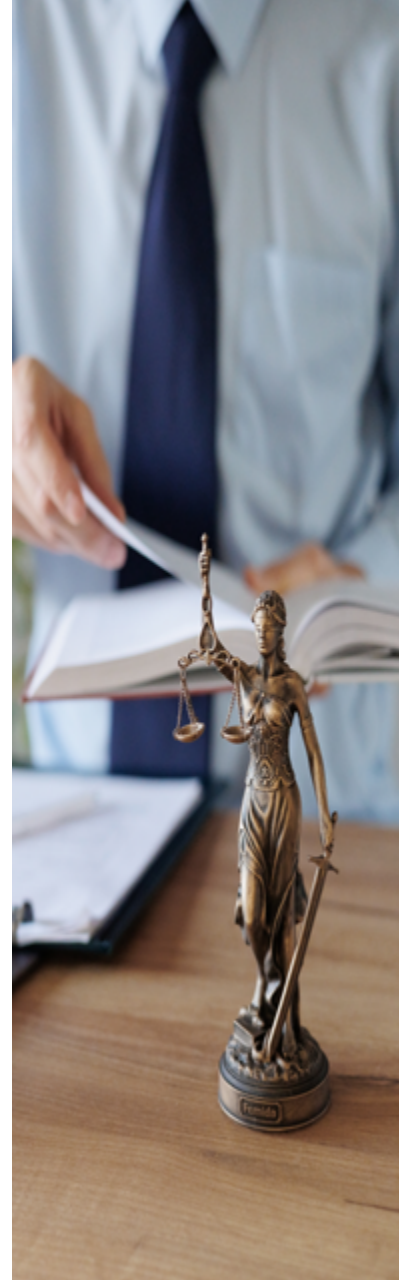
Söz konusu uygulama 02.08.2024 tarihinde yürürlüğe girmiştir.

5. BİLGİ VERMEKTEN ÇEKİNERLER İLE 107/A, 152/A, 153/A, MÜKERRER 242., 256., 257., MÜKERRER 257'NCİ MADDE VE 193 SAYILI GELİR VERGİSİ KANUNU'NUN 98/A MADDESİ HÜKMÜ ÇERÇEVESİNDE CEZA UYGULAMALARI

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 355'ncü maddesinde "Bilgi vermekten çekinenler ile 107/A, 152/A, 153/A, mükerrer 242, 256, 257, mükerrer 257 nci madde ve Gelir Vergisi Kanununun 98/A maddesi hükmüne uymayanlar için ceza" düzenlenmeleri yer almaktadır.

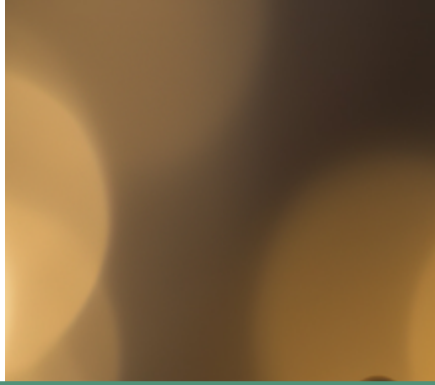
7524 sayılı kanunun 13'üncü maddesi ile birlikte 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 355'ncü maddesinde yer alan cezalar tutarlarında artış anlamında önemli değişikliklere gidilmiştir.

Bu Kanunun 86.,148.,149.,150., mükerrer 242., 256. ve 257'nci maddelerinde yer alan zorunluluklar ile mükerrer 257'nci maddesi ve 213 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 98/A maddesi uyarınca aşağıda yer verilen zorunluluklara uymayanlara tablodaki özel usulsüzlük cezaları uygulanacaktır.



Mükellef Grupları	Eski Ceza (TL)	Yeni Ceza (TL)
1. Birinci sınıf tüccarlar ile serbest meslek erbabı hakkında	11.800,00	20.000,00
2. İkinci sınıf tüccarlar, defter tutan çiftçiler ile kazancı basit usulde tespit edilenler hakkında	5.800,00	10.000,00
3. Yukarıdaki bentlerde yazılı bulunanlar dışında kalanlar hakkında	3.000,00	5.000,00

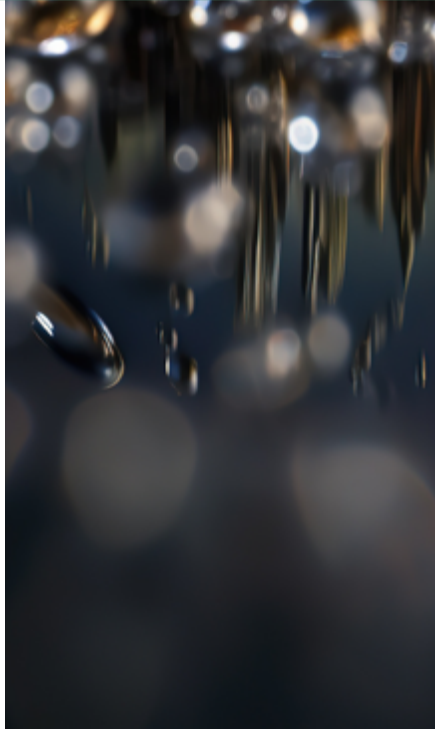
Ayrıca elektronik ortamlarda gerçekleştirilen faaliyetlere mütellak olarak 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 257'nci maddesinin birinci fıkrasının (7) numaralı bendinde yapılan değişiklik ile bilgi ve bildirim verme zorunluluklarına uymayanlar için uygulanacak güncel ceza uygulamaları aşağıdaki tabloda özetlenmiştir.



Eski Düzenleme	Yeni Düzenleme
Mükerrer 257 'nci maddenin birinci fıkrasının (7) numaralı bendi ile getirilen zorunluluklara uymayanlara, (1) ve (2) numaralı bentlerde yer alan özel usulsüzlük cezasının 5 katı, (3) numaralı bentte yer alan özel usulsüzlük cezasının 2 katı uygulanır.	Mükerrer 257'nci maddenin birinci fıkrasının (7) numaralı bendi ile getirilen zorunluluklara uymayanlar ile aynı bent kapsamında bildirilmesi gereken alım, satım, kiralama, ilan ve reklama ilişkin bilgileri bildirmeyen, eksik veya yanıltıcı bildirimde bulunanlara, bildirilmeyen, eksik veya yanıltıcı bildirilen her bir alım, satım, kiralama, ilan ve reklama konu mal ve hizmete ilişkin bilgi ve diğer yükümlülükler için (1), (2) ve (3) numaralı bentler uyarınca özel usulsüzlük cezası kesilir, bu şekilde kesilen özel usulsüzlük cezası her bir bildirim için 10 milyon Türk lirasından fazla olamaz.

6. FATURA VE BENZERİ EVRAKLARIN VERİLMEMESİ VE ALINMAMASI İLE DİĞER ŞEKİL VE USUL HÜKÜMLERİNE UYULMAMASI DURUMUNDA CEZA UYGULAMALARI

7524 sayılı kanunun 11'nci maddesi ile birlikte 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 232'nci maddesinin birinci fıkrasının 1 ila 5 numaralı bentlerinde sayılanlar dışında kalan kişilerin fatura, gider pusulası, müstahsil makbuzu, serbest meslek makbuzu, perakende satış fişi, ödeme kaydedici cihaz fişi ve giriş ve yolcu taşıma biletlerini **almadıklarının tespit edilmesi halinde bunlara her bir belge için 5.000,00 Türk**



Lirası özel usulsüzlük cezası kesilir. Ancak, bu bent uyarınca kesilecek özel usulsüzlük cezasının toplamı bir takvim yılı için 50.000,00 Türk Lirasını geçmeyecektir.

Şu kadar ki, bu bent kapsamındaki kişiler tarafından, idarenin bilgisine girmeden önce belgenin düzenlenmesi gereken tarihi takip eden 5 iş günü içerisinde belgenin düzenlenmediğinin idareye bildirilmesi durumunda, bunlar adına özel usulsüzlük cezası kesilmeyeceği de tabidir.

7. VERGİ ASLI UZLAŞMA KAPSAMINDAN ÇIKARILMIŞTIR

Uzlaşma müessesesi kapsamında mükellefler ikmalen, re'sen veya idarece tarh edilen vergilerle bunlara ilişkin vergi ziyai cezaları ve belli tutarın üzerindeki usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları için uzlaşma talebinde bulunabilmekteydi.

7524 sayılı 14'üncü maddesi ile vergi aslı uzlaşma kapsamından çıkarılmıştır. Diğer taraftan, VUK'un 376'ncı maddesi uyarınca uzlaşılan cezaların belirlenen sürelerde ödenmesi durumunda uygulanan %25 oranındaki peşin ödeme indirimi de mezkur kanunda kaldırılmıştır.

Diğer taraftan, yine 7524 sayılı Kanunun 16'ncı maddesi ile VUK'a eklenen geçici 35'nci madde uyarınca Kanunun yayımından önce yapılmış uzlaşma başvurularının değişiklik öncesi hükümlere göre sonuçlandırılmasına yönelik düzenleme yapılmıştır.

Buna göre Kanun'un yayımı tarihi olan 02.08.2024 tarihinden önce;

- ▶ Uzlaşma talep edildiği halde henüz uzlaşma günü verilmemiş,
- ▶ Uzlaşma günü verilmiş ancak uzlaşma görüşmesi yapılmamış,
- ▶ Çeşitli nedenlerle uzlaşma günü ertelenmiş,

► Uzlaşma talep süresi geçmemiş,

olan vergi ve cezalara ilişkin 7524 sayılı Kanunla değişmeden önce geçerli olan hükümler uygulanacaktır.

Söz konusu düzenleme Kanun'un yayım tarihi olan **02.08. 2024 tarihinde** yürürlüğe girmiştir.

8. TAHSİLAT İŞLEMLERİNİN BAŞKALARININ NAM VE/VEYA HESABI KULLANILARAK YAPILMASI DURUMUNDA ÖZEL USULSÜZLÜK CEZASI

7524 sayılı Vergi Kanunları ile Bazı Kanunlarda ve 375 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun'un 13/c maddesi ile 213 sayılı Vergi Usul Kanunun mükerrer 355 inci maddesinde yapılan düzenleme ile başkası adına kayıtlı POS cihazlarını kullanan ve cihazlarını başkalarına kullandıranlara özel usulsüzlük cezası kesilmesi hükmüne bağlanmıştır.

Mükelleflerimizin mal satışı veya hizmet ifası nedeniyle elde ettikleri hasılatlarını adlarına kayıtlı POS cihazları (sanal POS ve benzeri cihazlar dahil) aracılığıyla tahsil etmeleri gerekmekte olup, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nda bu uygulama ile ilgili olarak herhangi bir düzenleme bulunmamakta idi. Mezkur Kanun ile birlikte bu uygulamayı gerçekleştiren yani tahsilatlarını başkasının adına kayıtlı olan POS cihazı ile ve yine aynı şekilde kendilerine ait POS cihazlarını başkalarına kullandıran mükelleflerin ayrı ayrı her bir işlem için 3 kat özel usulsüzlük cezası kesilmesi ve bir takvim yılı içinde kesilecek özel usulsüzlük cezasının 20.000.000,00 Türk Lirasını geçememesi bahse konu kanun ile hükme bağlanmıştır.

Ancak bu noktada şirketlerin bayileri gibi yerlerde kullandıkları POS cihazlarının bu uygulama dahilinde olup olmadığı konusu tereddüt yaratmıştı.

Şöyle ki, mükelleflerin fiziki ya da sanal POS cihazlarını aralarında yaptıkları sözleşmeye istinaden bayii, alt bayii ve benzeri ilişki kapsamında başka işyerlerine kullandırmaları durumunda, VUK Mükerrer 355'inci madde kapsamında, başkasına ait POS cihazını kullandığı gerekçesiyle ceza uygulanması söz konusu değildir.

Diğer yandan, yine aynı şekilde şunu önemle belirtmek gerekir ki, getirilen bu uygulama kendi adına olmayan POS cihazlarının kullanımı ve kullandırılmasına yönelik olup mal ve hizmeti satın alan müşterinin ödemeyi kendi veya başkasının kartıyla yapması veya kullandığı ödeme yöntemine yönelik özel usulsüzlük cezası uygulanması gibi bir durum söz konusu değildir.

Ayrıca bu konuyla ilgili olarak Gelir İdaresi Başkanlığı 06.08.2024 tarihinde internet sitesinde konu ile ilgili olarak aşağıdaki duyuru paylaşmıştır.

"Yapılan düzenlemeyle, mal teslimi veya hizmet ifaları için kredi kartı, banka kartı gibi ödeme aracı olarak kullanılan kartlar aracılığıyla yapılan tahsilatları, başka mükelleflerin veya mükellef olmayanların elektronik cihazları/sistemleri (POS ve benzeri cihazlar) aracılığıyla yapanlara ve bu elektronik cihazları/sistemleri kullandıranlara özel usulsüzlük cezası kesilmek suretiyle bu husustaki kayıt dışı işlemlerin önlenmesi amaçlanmaktadır.

Söz konusu düzenlemeyi müteakip, mükelleflerin bir banka tarafından kendilerine tahsis edilen fiziki ya da sanal POS cihazını bayii, alt bayii ve benzeri ilişki kapsamında aralarındaki sözleşmeye istinaden başka işyerlerine kullandırmaları durumunda cezaya muhatap olup olmayacakları hususunda tereddüte düştükleri anlaşılmaktadır.

Mükelleflerin bankacılık mevzuatı gereğince, bankalar tarafından kendilerine tahsis edilen fiziki POS cihazını ve/veya sanal POS'u bayi-alt bayi

ilişkisi ve benzeri ilişki kapsamında aralarındaki sözleşmeye istinaden alt işyerlerine söz konusu mevzuatta yer alan düzenlemelere uygun olarak kullandırmaları söz konusu olabilmektedir.

Buna göre, bayi-alt bayi ilişkisi ve benzeri ilişki kapsamında gerek kendisine tahsis edilen POS cihazını kullandıran gerekse bu cihazlar vasıtasıyla teslim ettikleri mal ve hizmetlere ilişkin tahsilatlarını yapan mükelleflerin, 213 sayılı Kanunda yer alan hükümler gereğince belge düzenleme, hasılatları kaydetme ve diğer yükümlülüklerini tam ve zamanında yerine getirmeleri şartıyla bahse konu mevzuatta öngörüldüğü şekilde hareket edebilmeleri mümkün bulunmaktadır.

Bir diğer tereddüde düşülen konu ise mal ve hizmet alımlarında müşteri ile ödemeyi yapan kart sahibinin farklı kişi olması durumunda ceza kesilip kesilmeyeceğine yöneliktir.

Mal teslimi veya hizmet ifası yapılan müşteri ile ödemeyi yapan kart sahibinin farklı kişiler olması hususu düzenleme kapsamında cezaya tabi fiiller arasında sayılmamaktadır. Bir başka anlatımla, madde uygulamasında ödemeyi yapan kart sahibinin kim olduğunun bir önemi bulunmamaktadır. Bu nedenle ödeme yaparken başkasının kredi kartını kullanmaktan dolayı özel usulsüzlük cezası uygulanması gibi bir durum söz konusu değildir."



SONUÇ

Kamuoyunda uzun süredir tartışılan torba yasa 7524 sayılı kanun ile Vergi Kanunları ile Bazı Kanunlarda ve 375 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun 02.08.2024 tarihli Resmi Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir. 7524 sayılı kanun ile vergi cezaları uygulamalarında yapılan değişiklikler yazımızda ayrıntılı olarak irdelenmiştir.

Mükellefiyet tesis ettirmeksizin kayıt dışı faaliyette bulunanlara kesilecek vergi ziyaı cezası %50 artırımlı uygulanmak suretiyle, verginin 1 katı olarak kesilecek cezalarda 1,5 kat, 3 katı olarak kesilecek cezalarda ise 4,5 kat ceza uygulanacaktır.

Münhasıran sahte belge düzenleme amacıyla mükellefiyet tesis ettirenlerle ilişkin 7524 sayılı Kanun’un 5’inci maddesi ile 10 milyon Türk Lirasından fazla olmamak üzere düzenlenmiş olan sahte belgelerde yer alan toplam tutarın %10’u tutarında mükelleflerden teminat istenecektir. Ayrıca bahse konu kanunun 3. ve 4. fıkralarına istinaden teminatın verilme süresi 30 günden 60 güne çıkarılmıştır.

Vergi aslında uzlaşma müessesesi mez-

kur kanun ile kaldırılmış olup, salıverilen cezalar için uzlaşma müessesesi uygulaması devam edecektir. Bu noktada ödevli mükelleflerin tarhiyata dava açma konusundaki yaşadığı tereddüt kaldırdı şeklinde yorumlanabilir. Şöyle ki, örneğin; 100.000,00-TL vergi tarh edilen mükellefe bir katı vergi ziyaı cezası kesiliyordu. Ve ödevli mükellefin davayı kaybetmesi sonucunda 200.000,00-TL vergi ödeme durumu ile karşı karşıya kalıyordu. Ancak bu noktada uzlaşmaya girip bu durumda vergi aslı ve %20 vergi ziyaı cezası ödeme imkanına sahipti. Artık burada tereddüt kalkarak ödevli mükellef sadece vergi cezalarına istinaden dava yoluna gidebilecek. Ki bu noktada getirisinin maliyet açısından daha müspet olabileceği konusunun altını çizmekte fayda var. Ancak şunu da önemle belirtmek gerekir ki vergi cezalarındaki ihtilaflı durumlar daha da artabilecektir.

03.09.2024 tarih ve 32651 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe giren 564 sıra no’lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile herhangi bir vergi dairesine 5.000.000,00-TL borcu olan firmalar Gelir İdaresi Başkanlığı’nın internet sitesinde açıklanacaktır.

Elektronik belge olarak düzenlenmesi

gerekenler de dahil olmak üzere, verilmesi ve alınması gereken vesikaların verilmemesi ve alınmaması durumunda bu belgeleri düzenlemek ve almak zorunda olanların her birine ve her bir belge için ayrı ayrı olmak kaydı ile ceza düzenlenecektir.

Bir diğer uygulama olarak, yine aynı şekilde 7524 sayılı Vergi Kanunları ile Bazı Kanunlarda ve 375 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun’un 13/c maddesi ile 213 sayılı Vergi Usul Kanunun mükerrer 355’inci maddesinde yapılan düzenleme ile başkası adına kayıt olan POS cihazları kullanılmayacak ve kullanılmayacak, ancak bu durum da mal veya hizmet temininde başkasına ait bir banka veya kredi kartı ile ödemede mezkur kanun içerisinde herhangi bir beis bulunmamaktadır.

Tüm bu bilgiler dahilinde, Vergi Kanunlarında kapsamlı düzenleme ve değişikliklere yer veren gerek 7524 sayılı Kanun ve gerekse de 564 sıra no’lu Genel Tebliği ile, ağırlıklı olarak vergi ziyaı ve kaçaklarının önlenmesi amacı ile kısa ve orta vadede kamusal finansman ihtiyacının karşılanması merkezine alan, vergi gelirlerini optimal düzeye taşımak için çıkarılan hükümler olduğu tabidir.





Finansal fırtınalarda
yönünüzü biz
belirleyelim,
güvenle ilerleyin.



GÜNCEL ÖZELGELER

Nevi Değişikliği Halinde Nakdi Sermaye Artışından Kaynaklanan Faiz İndirimi Hakkında

(11/07/2024 Tarih ve 924115 Sayılı Özelge)

Şirketin tür değişikliği yaparak Limited Şirketten Anonim Şirkete dönüştüğü ve bu değişikliğin ... tarihi itibarıyla tescil ve ilan olduğu, ... kıst dönem kurumlar vergisi beyannamesi Ticaret Sicil Gazetesinde ilan edildiği tarihten itibaren otuz gün içinde verileceğinden Limited şirket olarak kıst döneme ilişkin verilecek kurumlar vergisi beyannamesinde nakdi sermaye artırımı faiz indiriminden yararlanılıp yararlanılmayacağı ve nakdi sermaye artışından kaynaklanan faiz indirimi tutarından nevi değişikliğinden sonraki hesap dönemlerinde anonim şirket olarak yararlanılıp yararlanılmayacağı ile hesaplamada uygulanacak TCMB ticari kredi faiz oranının ne olacağı hususlarında görüş talep edilmektedir.

Limited şirketin, nakdi sermaye artırımına ilişkin varsa önceki yıllarda hesapladığı ancak kazanç yetersizliği nedeniyle yararlanamadığı indirim tutarları ile kıst dönemi için hesapladığı nakdi sermaye indirimi tutarını, tür değişikliği nedeniyle vermiş olduğu kıst dönem beyannamesinde dikkate alması mümkün bulunmaktadır.

... Dönemi için tür değişikliğinin ticaret sicilinde tescil edildiği ay itibarıyla TCMB tarafından en son açıklanan ticari krediler faiz oranı dikkate alarak kıst dönemde yararlanılabilecek indirim tutarının tespit edilmesi gerekmektedir. Diğer ta-

raftan, nev'i değişikliği sonucunda limited şirketin mükellefiyeti ile ilgili bütün yükümlülükleri külli halefiyet suretiyle şirket tarafından geçeceğinden ve devredilen kurum, faaliyetini bir anlamda devralan kurum olan şirket bünyesinde sürdüreceğinden, Kurumlar Vergisi Kanununun 10 uncu maddesinin birinci fıkrasının (1) bendi hükümleri ve 1 seri no.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinde yapılan açıklamalar çerçevesinde, devralınan şirketin nakdi sermaye artırımına ilişkin hesapladığı ve varsa kazanç yetersizliği nedeniyle yararlanamadığı nakdi sermaye artışı indirimi ile ... ve müteakip yıllarda devralan şirketinizce hesaplanacak nakdi sermaye artırımı indirimlerinin, devralan şirketinizin kurumlar vergisi beyannamesinde kurumlar vergisi matrahının tespitinde dikkate alınması mümkün bulunmaktadır.

Halka Arz Amacıyla Yapılan Sermaye Artışının SPK Tarafından Uygun Görülmemesi Sebebiyle Geri Alınarak Sermaye Azaltımı Yapılmasında Vergilendirme Hakkında

(07/06/2024 Tarih ve 762406 Sayılı Özelge)

213 sayılı Vergi Usul Kanununun mükerrer 298. maddesi kapsamında oluşturulan maddi duran varlıkların yeniden değerlemesinden kaynaklı yeniden değerlendirme fonunun sermayeye ilave edilerek sermaye artırımında bulunduğu, sermaye artırımını müteakip Şirket paylarının halka arz edilmesi maksadıyla Sermaye Piyasası Kurumuna (SPK) başvuruda bulunduğu, payların 6362 sayılı Kanun çerçevesinde ihracına ilişkin usul ve esasları düzenleyen

Pay Tebliğinin 5'inci maddesinin birinci fıkrası hükmü uyarınca SPK tarafından söz konusu sermaye artışının uygun görülmediği ve bu nedenle sermayeye ilave edilen yeniden değerlendirme fonlarının sermayeden çekilerek "522 Maddi Duran Varlık Yeniden Değerleme Artışları" hesabına aktarılacak suretiyle sermaye azaltımı yapıldığı belirtilerek, Şirketinizin halka arz başvurusu yapabilmesi amacıyla mevzuata uygun hale getirilmesi için gerçekleştirilen sermaye azaltımının Kurumlar Vergisi Kanununun 32/B maddesi uyarınca vergiye tabi olup olmayacağı hususunda görüş talep edilmektedir.

Halka arz işleminin yapılabilmesi için sermayeye ilave edilen yeniden değerlendirme artış fonunun Sermaye Piyasası mevzuatı gereği sermayeden çıkarılmasının zorunlu olması, bu fon hesabının zorunluluk gereği "522" numaralı hesaba aktarılarak bu hesapta izlenmeye devam edilmesi, Sermaye Piyasası mevzuatının izin verdiği özsermaye kalemlerinin sermaye azaltımıyla eş zamanlı olarak sermayeye eklenmesi ve sermayeye ilave edilen bu kalemlerin sermaye alt hesaplarında görülmesi koşuluyla birlikte, söz konusu işlemin Türk Ticaret Kanunu mevzuatına da uygun olması kaydıyla, bu aşamada 5520 sayılı Kanunun 32/B maddesi kapsamında vergilendirme yapılması mümkündür.

Diğer taraftan, yukarıda belirtilen şartların sağlanamaması ve/veya sermaye azaltımı işlemine eş zamanlı olarak sermaye artırımının yapılmaması durumunda ise söz konusu sermaye azaltımı işleminin 5520 sayılı Kanunun 32/B maddesi kapsamında vergilemeye tabi tutulması gerekmektedir.

GÜNCEL YARGI KARARLARI

► **Konu:** Emisyon Primlerine İlişkin Tebliğ Düzenlemelerinin 7440 sayılı Kanun'a Aykırı Olmadığına İlişkin Danıştay Kararı

Karar Mercii: Danıştay 3. Dairesi

Esas Sayısı: 2023/3128

Karar Sayısı: 2024/2430

Karar Tarihi: 29.04.2024

İtiraz Konusu Kural

15/04/2023 tarih ve 32164 sayılı Resmî Gazete 'de yayımlanan Vergi ve Diğer Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılmasına ilişkin 7440 Sayılı Kanun Genel Tebliği (Seri No:3)'nin "Ek verginin konusu" başlıklı 5. maddesinin üçüncü fıkrasının (ç) bendi ile "Verginin hesaplanması, beyanı ve ödenmesi başlıklı" 7. Maddesinin (5) ve (9) numaralı örneklerinin iptali ve sözü edilen hükümlerin dayanağı 7440 sayılı Kanun'un 10. maddesinin (27) numaralı fıkrasının Anayasaya aykırı olduğu ileri sürülerek iptali için itiraz yoluyla Anayasa Mahkemesine başvurulması istenilmektedir. İtiraz konusu kuralda, varlık yönetim şirketlerinin yaptıkları işlemlerin ve bunlarla ilgili olarak düzenledikleri kağıtların 492 sayılı Harçlar Kanunu'na göre ödenecek harçlardan istisna tutulması öngörülmektedir.

Başvuru Gerekçesi

Geçmişe dönük olarak getirilen düzenlemenin geriye yürümezlik ve öngörülebilirlik ilkelerine aykırı olduğu, uyumsuzluk konusu düzenleme ile tüm vergi mükelleflerine değil belli bazı kişilere mali yükümlülük geti-

rilmesinin vergide genellik ve eşitlik ilkesi ile Anayasanın 73. maddesine aykırılık teşkil ettiği, kurumlar vergisi matrahıyla ilişkilendirilmeksizin istisna tutarı üzerinden hesaplanacak olan verginin mali güce göre vergilendirme ilkesine aykırı olduğu, emisyon priminin kurumlar vergisinin konusuna giren bir kazanç unsuru olmadığı, Kanun'da kurum kazancından indirim konusu yapılan istisna ve indirim tutarları üzerinden ek vergi hesaplanacağına belirtildiği, sermaye niteliğindeki emisyon priminden ek vergi istenilmesinin verginin konusunu tayin eden 7440 sayılı Kanun hükmünün açıklanması sınırlarını asan yeni bir hüküm niteliğinde olduğu belirtilerek Tebliğin dava konusu edilen kısmının iptali gerektiği ileri sürülmektedir.



Mahkemenin Değerlendirmesi

Anonim şirketlerde kuruluş veya sermaye artırımı esnasında, pay senedinin üzerinde yazılı değerden yani itibari değerden daha yüksek değerle çıkarılması halinde, bu itibari değer ile satış bedeli arasındaki fark emisyon primi olarak adlandırılmaktadır. Emisyon priminin, kazanç değil, yedek akçe niteliğinde olduğu ve doğrudan bir sermaye unsuru olduğu, Kurumlar Vergisi Kanunu'nda vergiden istisna tutulmamış olsa dahi, vergiye tabi tutulamayacak bir nakdi kaynak olduğu ve sermaye arttırımı kapsamında değerlendirilmesi gerektiği, 5520 sayılı Kanun'un 5. maddesinin 1. fıkrasının (ç) bendi ile emisyon priminin, kurumlar vergisinden istisna tutulan kazançlar arasında sayılması yönündeki düzenlemenin; kurumlar vergisi beyannameleri verilirken izlenecek olan yolun gösterilmesi ve uygulamada dogması muhtemel olan tereddütlerin kanun hükmüyle önlenmesi amacıyla yasa koyucu tarafından yapılan bir düzenleme olduğu ve anılan düzenlemenin emisyon primine kazanç niteliği kazandırmadığı hususu yargı kararlarıyla da kabul edilmiştir (Danıştay Üçüncü Dairesi, 23/10/2023, E: 2021/2590, K:2023/3965; Danıştay Dokuzuncu Dairesi, 10/10/2023, E:2022/4819, K:2023/3555).

Ancak, 7440 sayılı Kanunun 10. maddesinin (27) numaralı fıkrasında açıkça 2022 yılına ilişkin kurumlar vergisi beyannamesinde gösterilmek suretiyle, 5520 sayılı Kanun ile diğer kanunlarda yer alan

GÜNCEL YARGI KARARLARI

düzenlemeler uyarınca kurum kazancından indirim konusu yapılan istisna tutarları üzerinden, dönem kazancı ile ilişkilendirilmeksizin %10 oranında ek vergi hesaplanacağı'nın belirtilmesi ve anılan Kanun'la verilen yetkiye dayanılarak hükümün uygulamasına ilişkin usul ve esasların belirlenmesi amacıyla yürürlüğe konulan 7440 sayılı Kanun Genel Tebliği (Seri No:3)'nin 5. maddesinin (3) numaralı fıkrasında, 5520 sayılı Kanun'da istisna olarak sayılmış olan emisyon primi kazancının sayılması, Hazine ve Maliye Bakanlığınca kanunla veri-

len yetki asılarak getirilmiş yeni bir kural olmadığından, Kanun'da hükme bağlanan kuralın kapsamı ve uygulanmasına dair esaslara yer verilen düzenleme ile istisna hakkı kullanımının, Kanun hükmünde öngörülme bir şekilde daraltıldığı ya da ortadan kaldırıldığından söz edilemeyecektir.

İdari yargı yerlerinin denetim yetkisinin, kanunların idari makamlara bıraktığı yetkilerin kullanılmasının hukuka uygun olup olmadığının belirlenmesi ile sınırlı olduğu dikkate alındığında, uyumsuzluk

konusu düzenlemenin yukarıda belirtilen ilgili Kanun maddesinin Hazine ve Maliye Bakanlığı'na verdiği yetki kapsamında uyulması gereken usul ve esasların belirlenmesine ilişkin olarak yapıldığı ve Kanun'dan alınan açık yetkiye dayandığı, Kanun'un uygulama alanını sınırlamadığı veya genişletmediği gibi Kanun'da belirtilen hukuki durumu açıklamaya yönelik olduğu ve üst hukuk normlarına aykırılık taşımadığı anlaşıldığından, uyumsuzluk konusu düzenlemede hukuka aykırılık görülmemiştir.



Milli Takımların Su Tercihi Kuzeyden!



WE RAISE THE BAR



 CENTRUMTURKEY

 vergiport.com

 centrumturkey.com

