

CENTRUM TIME

2023 | TEMMUZ - AĞUSTOS - EYLÜL

SAYI 14

GÜNEŞ ENERJİSİ SANTRALİ (GES) VE

RÜZGAR ENERJİ SANTRALİ (RES)

YATIRIMLARINA SAĞLANAN TEŞVİKLER

VE YATIRIM KAZANCININ TESPİTİ

ÖRTÜLÜ SERMAYE KAPSAMINDAKİ

BORÇLARA İLİŞKİN FAİZLERİN

KDV KARŞISINDAKİ DURUMU

EK VERGİNİN

TECİL UYGULAMASI KAPSAMINDA

TAKSİTLENDİRİLMESİNİN

USUL VE ESASLARI



CENTRUM

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

MAIDAN İş ve Yaşam Merkezi
B Blok No:4 ankaya / Ankara
Tel: +90 (312) 512 59 42

www.centrumturkey.com
www.vergiport.com
in CENTRUMTURKEY



ÇITAYI YÜKSELTİYORUZ

Değerli Okurlarımız,

Centrum Time'ın 14. Sayısı ile karşınızdayız!

Kurumlar vergisi beyanı, ek vergiye ilişkin ihtirazi kayıt ve dava süreçleri, 7440 sayılı Kanun kapsamında matrah artırımı ve yapılandırma işlemleri ile dolu dolu geçen bir dönemi daha geride bıraktık.

Kurumlar vergisi mükelleflerinin yararlandığı indirim ve istisna kalemleri üzerinden %10 oranında vergi alınmasını öngören Ek Vergi ile birlikte yıl içerisinde yapılan tüm öngörülerde bir sapma meydana gelmiş, bazı kararların gözden geçirilme ihtiyacı hasıl olmuştu. Ek vergi ile birlikte yapılandırma, matrah artırımı ve işletme kayıtlarının düzeltilmesine ilişkin olarak da düzenlemeler yapılmış olması, beyannamesi verilmemiş cari dönemin de matrah artırımı kapsamına alınması; geçirdiğimiz kurumlar vergisi beyan döneminin ekstra hassas ve yoğun bir dönem olmasına neden oldu.

Şimdi bir tarafta ek vergiye ilişkin yürütmenin durdurulması taleplerine ilişkin kararlar beklenirken, bir taraftan ek verginin ödenmeyen kısımlarının ve ikinci taksitinin tecil hükümleri kapsamında yapılandırılması imkanlarına ilişkin soru işaretleri zihinleri meşgul etmeye devam ediyor.

Bu kapsamda şirketleri etkileyen bu ve benzeri konulara ilişkin olarak yapılan düzenlemeleri, uygulama detaylarını beklenen sonuçları ile birlikte analiz ederek reel sektöre her gün değişen yasal zorunluluklarla baş etme çabasında katkı sunmaya devam ediyoruz.

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

Centrum Time'ın bu sayısında güncel vergisel konulara ve cari dönemde dikkat çekmek istediğimiz özellik arz eden hususlara ilişkin çalışmalara yer vermeye gayret ettik. Bu kapsamda ilk olarak, plansız şekilde ortaya çıkması nedeniyle son dönemin en çok gündem olan konularından ek verginin tecil uygulaması kapsamında taksitlendirilmesinin usul ve esaslarına dair açıklamalar yapılmıştır. Lisanssız faaliyet kapsamında güneş veya rüzgar enerjisinden elektrik üretimi yatırımı yapılmasına ilişkin olarak, yararlanılabilecek teşvikler hakkında bilgi verilerek indirimli kurumlar vergisi hesaplanacak kazancın tespit usulüne ilişkin açıklamalarda bulunulmuştur. Akabinde örtülü sermaye kapsamında hesaplanan faiz ve benzeri ödemelerin Katma Değer Vergisi'ne tabi tutulup tutulmayacağı hususundaki tartışmalara Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulunun kararı kapsamında ışık tutulmaya çalışılmıştır. 2023 sonu itibariyle zorunlu olarak uygulanmaya başlanacak olan VUK mük.298 maddesinde yer alan enflasyon muhasebesi ile ihtiyari olarak uygulanmakta olan VUK mükerrer 298/Ç maddesi kapsamında "sürekli yeniden değerlendirme" ve VUK geçici 32.madde kapsamında "tek seferlik yeniden değerlendirme" uygulamalarının bir değerlendirmesi yapılmıştır. Kira sözleşmelerinde damga vergisi yönünden özellik arz eden hususlar sıralanmış, vergi incelemesine istinaden iadesi talep edilebilen hizmet nitelikli tevkifata tabi KDV iade taleplerinin YMM Raporu ile de iade talep edilebilme imkanına ilişkin açıklamalar yapılmıştır. Amortismanla tabi iktisadi kıymetler için yapılan harcamaların gider ve maliyet ayırımına dikkat çekilmiş, Vergi cezalarında uzlaşma ve indirim müessesesi detaylı şekilde irdelenmiş, Limited Şirket'ten Anonim Şirkete dönüşün fırsat ve maliyetleri sıralanarak, E-Fatura iptal ve itiraz uygulamaları hakkında açıklamalar yapılmıştır.

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

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

SAYI: 14

İMTİYAZ SAHİBİ: Dr. Burçin GÖZLÜKLÜ

Yayın Türü: Süreli / 3 Aylık

Adres:

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

Ankara Ofis: Kızılırmak Mahallesi 1443 Cad.

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

Genel Yayın Yönetmeni: Dr. Burçin GÖZLÜKLÜ

Yayın Koordinatörü: Murat SOFTA

Yazı İşleri Müdürü: Fazıl BOYRAZ

Editör: Adem BİLGİLİ

Görsel Yönetmen: Melih Cem KILIÇ

Basım Yeri: İstanbul

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

Fax: +90 (212) 267 10 67

Email: iletisim@centrumdenetim.com

Web: centrumturkey.com

COPYRIGHT @ 2023

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



Ek Verginin Tecil Uygulaması Kapsamında
Taksitlendirilmesinin Usul ve Esasları

Dr. Burçin GÖZLÜKLÜ

1

Güneş Enerjisi Santrali (GES)
ve Rüzgar Enerji Santrali (RES)
Yatırımlarına Sağlanan Teşvikler
ve Yatırım Kazancının Tespiti

Fazıl BOYRAZ

6

Örtülü Sermaye Kapsamındaki Borçlara
İlişkin Faizlerin KDV Karşısındaki Durumu

Murat SOFTA

11

Enflasyon Muhasebesi Hazırlıkları-
Yeniden Değerlemeye Devam Mı?

Dr. Murat AKYOL

18

Kira Sözleşmelerinde Damga Vergisi
Yönünden Özellik Arz Eden Hususlar

Gökhan ŞİT

25

Tevkifattan Kaynaklı KDV
İadesinde Güncel Durum

Sebahattin AYTEKİN

30

Amortisman Tabi İktisadi
Kıymetler İçin Yapılan Harcamalar-
Gider ve Maliyet Ayrımı

Dinçer BAYDEMİR

33

Limited Şirket'ten Anonim Şirkete
Dönüşün Fırsat ve Maliyetleri

Fevzi GÜLER

37

Vergi Cezalarında Uzlaşma
ve İndirim Müesseseleri

Ekrem DİBİ

44

Ecrimisil Ödemelerinin Gelir ve Kurumlar
Vergisi Karşısındaki Durumu

Ahmet YILMAZ

52

E-Fatura İptal ve
İtiraz Uygulamaları

Barbaros GENİŞEL

55

Güncel Özelgeler ve
Yargı Kararları

60



EK VERGİNİN TECİL UYGULAMASI KAPSAMINDA TAKSİTLENDİRİLMESİNİN USUL VE ESASLARI

GİRİŞ

06.02.2023 tarihinde Kahramanmaraş merkezli meydana gelen deprem felaketine ülkemiz ve tüm Türk halkı nezdinde büyük acılara yol açmış ve bu acıların bir nebze de olsa dinmesi için gerek Şirketler gerekse birçok kişi ve kuruluş elinden geldiğince maddi ve manevi yardımlarda bulunmuş ve bulunmaya da devam etmektedir.

Cumhurbaşkanlığı Strateji ve Bütçe Başkanlığına hazırlanarak Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından duyurulan Kahramanmaraş ve Hatay Depremleri Raporu'na göre, depremin yol açtığı felaketin Türkiye ekonomisi üzerindeki toplam yükünün yaklaşık 103,6 milyar dolar düzeyinde olduğu tahmin edildi. Bu büyüklüğün 2023 yılı milli gelirinin yaklaşık yüzde 9'una ulaşabileceği öngörülmektedir. Deprem bölgesine yapılan tüm destek ve harcamalarla ile milli gelir azalması nedeniyle toplam 351 milyar liralık kayıp oluştuğu belirtilmektedir.

Bu kayıpların telafisi ve finansmanı için ilave yükümlülüklerin getirileceği herkesin beklentileri dahilindeydi. Bu kapsamda 06.02.2023 tarihinde Kahramanmaraş ve çevre illerde meydana gelen depremlerin oluşturduğu etkilerin giderilmesini temin etmek amacıyla 12.03.2023 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan 7440 sayılı Kanun'un 10/27. maddesi ile tek seferlik ek vergi getirilmişti. Bu düzenleme kapsamında kurumlar vergisi mükelleflerine 2022 yılına

ilişkin kurumlar vergisi beyannamesinde geçerli olmak üzere, bir defalık, istisna ve indirim tutarları ile indirimli kurumlar vergisine tabi matrah üzerinden %10 (bazı kalemler için %5) ek vergi getirilmişti.

Söz konusu ek vergi 05.05.2023 tarihine kadar verilen kurumlar vergisi beyannamesi ile tahakkuk ettirilmiş ve ilk taksitleri de kurumlar vergisinin ödeme süresi içerisinde ödenmiş veya ödenmesi gerekmişti. Ek verginin ikinci taksitinin ise beyannamenin verildiği ayı takip eden dördüncü ay içerisinde, 2023/Eylül, ödenmesi gerekmektedir.

Hal böyle olmakla birlikte, birçok şirket ek verginin dönemi kapanan kazançlara uygulanması, tüm mükelleflere eşit şekilde uygulanmaması, verginin konusunun ödeme gücünü kavramaması, taahhüt edilen yatırıma katkı tutarlarını azalttığı için yatırımların finansmanındaki öngörülebilirlik ve belirliliği azalttığı, kazanç niteliğinde olmayan unsurların

verginin kapsamına alınması gibi sebeplerle beyannamelerini ihtirazi kayıfla vererek dava yoluna gitmiş ve yürütmenin durdurulmasını talep etmişti. Bu aşamadan henüz yürütmeyi durdurma konusunda kararlar çıkmadığı için bazı mükellefler ilk taksidi ödemiş bazı mükelleflerle kazancı bulunmaması, EYT kapsamındaki kıdem tazminatları, bütçelenen bir kalem olmaması gibi sebeplerle ilk taksidi ödeyememişti.

İlk taksidi ödeyemeyen mükelleflere vergi dairelerince ödeme emirleri tebliğ edilerek takip işlemlerine başlanmıştı. Bu durum depremin etkilerinin finansmanı amacıyla ihdas edilen ek verginin takibinin de normal borçlardan ayrı olarak takip edileceğini göstermesi bakımından önemlidir.

Bununla birlikte ödeme imkansızlığı sebebiyle ek vergisini ödeyememiş mükelleflerin mağdur olmalarını engellemek adına da 31.05.2023 tarih ve 2023/2 sayılı Tahsilat İç Genelgesi



ile ek vergi tecil kapsamına alınarak taksitlendirilmesine imkan sağlanmıştır. Ancak bu değişikliğin kamuoyunda yanlış değerlendirmelere sebep olduğunu, sanki tüm ek vergiler taksitlendirilebilir gibi bir kanı oluştuğunu gözlemledik. Çalışmamızda bu yanlış anlaşılmayı engellemek adına taksitlendirmenin usul, esas ve şartlarını detaylı olarak irdeleyerek sürece ışık tutmaya çalışacağız.

1. GENEL OLARAK EK VERGİNİ KONUSU, KAPSAMI VE UYGULANMASI

12.03.2023 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan 7440 sayılı Kanun'un 10. maddesine (27) numaralı fıkrası ile kurumlar vergisi mükelleflerine 2022 yılına ilişkin kurumlar vergisi beyannamesinde geçerli olmak üzere, bir defalık, istisna ve indirim tutarları ile indirimli kurumlar vergisine tabi matrah üzerinden vergi getirilmiştir.

Kurumlar Vergisi Kanunu ile diğer Kanunlarda yer alan düzenlemeler uyarınca kurum kazancının tespitinde dikkate alınan istisna ve indirim tutarları ile 5520 sayılı Kanunun 32/A maddesi kapsamında indirimli kurumlar vergisine tabi matrahlar ek verginin konusunu oluşturmaktadır.



Kurumlar vergisi mükellefleri tarafından, 2022 yılına ilişkin kurumlar vergisi beyannamesinde;

- ▶ Kurumlar Vergisi Kanunu ile diğer Kanunlarda yer alan düzenlemeler uyarınca kurum kazancından indirim konusu yapılan istisna ve indirim tutarları ile aynı Kanunun 32/A maddesi kapsamında indirimli kurumlar vergisine tabi matrahları üzerinden, dönem kazancı ile ilişkilendirilmeksizin %10 oranında,
- ▶ Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5/1-a bendinde düzenlenen iştirak kazançları istisnası ile yurtdışından elde edilen ve en az %15 oranında vergi yükü taşıdığı tevsik edilen istisna kazançlar üzerinden %5 oranında

ek vergi hesaplanması gerekmektedir. Özel hesap dönemi tayin edilen mükelleflerde bu vergi, 2023 yılı içinde sona eren hesap dönemi için verilmesi gereken beyannamelerde gösterilmek suretiyle uygulanacaktır.

Bu vergi gider ve indirim olarak dikkate alınamayacağı gibi hiçbir vergiden de mahsup edilemeyecektir.

Ek verginin ilk taksiti kurumlar vergisinin ödeme süresi içinde (Mayıs/2023), ikinci taksiti bu süreyi takip eden dördüncü ayda (Eylül/2023) ödemesi gerekmektedir.

06.02.2023 tarihi itibarıyla, Adana, Adıyaman, Diyarbakır, Elâzığ, Gaziantep, Hatay, Kahramanmaraş, Kilis, Malatya, Osmaniye ve Şanlıurfa İlleri ile Sivas İlinin Gürün İlçesinde kurumlar vergisi mükellefiyeti bulunan kurumlar ek vergiden muaf tutulmuştur.

Bu açıklamalar doğrultusunda 05.05.2023 tarihine kadar verilen 2022 yılına ilişkin kurumlar vergisi beyannamesinde indirim ve istisna olarak dikkate alınan unsurlar ile indirimli kurumlar vergisi matrahı üzerinden %5 ila %10 oranında ek vergi tahakkuk ettirilmiş ve beyannameler genel olarak ihtirazi kayıtlarla verilmiştir.

2. EK VERGİYE İLİŞKİN İHTİRAZİ KAYIT KONULARI

7440 sayılı Kanunla ihdas edilen ek verginin niteliği, kapsamı, yasalaşma süreci ve uygulanış şekli gibi hususlar dikkate alındığında ek verginin;

- ▶ Kurumlar vergisi matrahıyla ilişkilendirilmeksizin konulduğundan mali güce göre vergilendirme ilkesi,
- ▶ Tüm kurumlar vergisi mükelleflerine yönelik olmayıp sadece istisna, indirim ve indirimli kurumlar vergisi matrahı bulunan kurumlar vergisi mükelleflerine getirilmesi nedeniyle vergide eşitlik ve genellik ilkesi (ki bu suretle çok daha yüksek kazanç sağlamasına/matrah beyan etmesine karşın istisna, indirim veya indirimli kurumlar vergisi matrahı bulunmayan mükellefler hiç vergi ödemezken, bazı müvekkillerin salt istisnalı işlemi olması gerekçesiyle çok sayıda şirket yüksek tutarlarda ek vergi ödemek durumunda bırakılmaktadır),
- ▶ Kapanmış olan 2022 yılının istisna kazançları üzerine konulması sebebiyle hukuki belirlilik ve geriye yürümezlik ilkeleri ve dolayısıyla hukuk güvenliği ilkesi

yönüyle açıkça Anayasa'ya aykırı olduğu görüşünde olan mükellefler,

beyan süresi içerisinde düzeltme beyanıyla 2022 hesap dönemine ilişkin kurumlar vergisi beyanname-sini ek vergi yönünden ihtirazi kayıfla vermiş ve ihtirazi kaydının vergi dairelerince kabul görmemesi nedeniyle dava yolunu tercih ettiği gözlenmiştir.

Vergi, işletmecilik mantığında, hatta muhasebe ve mali hukuk mantığında da bir giderdir/masraftır/karı azaltan bir unsurdur. İşletmeci giriştiği/girişeceği eylem için önceden gelir gider hesabı yapar ve genelde alternatifine nazaran net kazancı yüksek gözüken işe girer. Bu analizi yaparken maruz kalacağı vergileri de dikkate alarak hesaplamalarını yapar ve ulaştığı sonuca göre kararını verir. Geriye yürümezlik ilkesi, işlemten vazgeçme fırsatı ve alternatifini için eyleme geçebilme hakkı için vardır. Bu nedenle kurumlar vergisi açısından hesap dönemi kapandıktan, dolayısıyla vergiyi doğuran olay meydana geldikten sonra girişimci açısından, vazgeçme/alternatifine yönelme ihtimali kalmadığı için, bu vergiyi doğuran olaya bağlanmış vergi yükünü artıran her düzenleme gerçek geriye yürüme olarak değerlendirilmelidir. Bu durum "Öngörülebilirlik" ilkesinin de ihlaline sebep olması nedeniyle ek vergi davalarının en temel gerekçesini oluşturmaktadır.

Yasal bir belirlemeye kavuşturulmuş olmamakla birlikte, Anayasa Mahkemesi içtihatları (örnek mukabildinden 06.07.1995 tarih ve E.1994/80, K.1995/27 sayılı karar) dikkate alındığında mali güç "ödeme gücü" olarak tanımlanmakta olup ödeme gücünün başlıca göstergeleri de gelir, servet ve harcamalar olarak sayılmıştır.

Ödeme gücünün göstergesi olarak dikkate alınan bu üç unsur üzerinden vergi alınmasında vergi adaletinin tesisi için, kişilerin ödeme güçlerinin gözlemlenmesi zorunludur. Mali güce

göre vergilendirme ilkesi, ödeme gücü fazla olanın az olana oranla daha fazla vergi ödemesi gereğini belirtir. Bu ilke aynı zamanda vergide eşitlik ilkesinin de uygulama aracıdır.

"Mali güce göre vergilendirme" ilkesi kapsamında değerlendirildiğinde ek vergi, kurumların 2022 yılında tasarruf edebilecekleri bir gelir elde edip etmediklerinden bağımsız olarak alınması öngörülmüş bir vergi olarak karşımıza çıkmaktadır. Ayrıca, ödeme gücünün varlığını gösteren gelir, servet ya da harcama olarak nitelendirilemeyecek olan indirim ve istisnalar ile indirimli kurumlar vergisi matrahları üzerinden ek vergi alınması mali güce göre vergilendirme ilkesinin ihlali niteliğinde olması da bir diğer itiraz noktasıdır.

Ek verginin getiriliş sürecindeki Türkiye Büyük Millet Meclisi görüşmelerinde de bu verginin sadece yaklaşık 20.000 şirketi etkileyeceği alenen ikrar edilmiştir. Yaklaşık 1.060.000 adet kurumlar vergisi mükellefinden sadece 20.000'inden ek vergi alınması açıkça genellik ve eşitlik ilkelerine aykırıdır. Meclis görüşmeleri sırasında ek vergiden ilave istisna edilen bazı kazançlar sonrası gene vergi idaresi yetkililerinin beyanatlarına göre yaklaşık 17.000 adete düşen ek vergi mükellefi sayısı ile verginin dengeli dağılımı ilkesi açıkça ihlal edilmiştir.

Ancak 7440 sayılı Kanun ile getirilen ek vergi sadece bir kısım kurumlar mükellefini kapsamına almış, bunu yaparken de verilen önermelerle kazançlarının tamamı istisna olan bazı kurumlar ilave ek vergi kapsamından çıkarılmış, sonuçta ek verginin gerekçesi olan "deprem felaketinin giderlerine katlanma"nın maliyeti sadece yaklaşık 17.000 adet mükellefin üstüne bırakılmıştır. Bu nedenle söz konusu ek vergi eşitlik ilkesine aykırı olduğu gibi ölçülü bir vergilendirme

yöntemi olarak da kabul edilemez.

Her ne kadar davaya da konu edilmiş olsa, kendiliğinden verilen beyannameler üzerine tarh edilen vergilerin iptali için açılan davalar takip işlemlerini durdurmamaktadır. Dava dilekçelerinde talep edilen yürütmenin durdurulmasına ilişkin olarak da henüz kararlar verilmediği için ek vergi borcu sebebiyle ödeme emri tebliğ edilen mükellefler takip işlemleri sebebiyle sıkıntıya düşmemesi adına tecil kapsamındaki imkanların değerlendirilmesinde fayda görmektediriz.

3. EK VERGİDE TECİL/ TAKSİTLENDİRME İMKANI VE ŞARTLARI

Gelir İdaresi Başkanlığı, 31.05.2023 tarih ve 2023/2 sayılı Tahsilat İç Genelgesi ile, 7440 sayılı Kanun'un 10/27. maddesi gereğince tahakkuk ettirilen "Ek Kurumlar Vergisini" 6183 sayılı Kanunun 48'inci maddesi kapsamında müracaat tarihinden itibaren 12 ayı geçmeyecek şekilde tecil edilerek taksitlendirilebilecekler olacaklar arasına dahil etmiştir.

Bilindiği üzere, 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunun 48. maddesi uyarınca, amme borcunun vadesinde ödenmesi veya haczin tatbiki veyahut haczolunmuş malların paraya çevrilmesi amme borçlusunu **çok zor duruma düşürecekse**, borçlu tarafından **yazı ile istenmiş ve teminat gösterilmiş** olmak şartıyla, alacaklı amme idaresince veya yetkili kılacağı makamlarca; amme alacağı 36 ayı geçmemek üzere ve faiz alınarak tecil edilebilmektedir.

Tahsilat Genel Tebliği (Seri: A Sıra No: 1)'e göre; Tecil, talep edilmesi halinde alacaklı amme idareleri veya tahsil daireleri tarafından **zorunlu olarak yerine getirilmesi gereken bir işlem değildir.**

Amme idarelerinin alacaklarının kanunlarda yer verilen sürelerde ödemesi (tahsili) esastır. Ancak, alacaklı amme idareleri, icra takibine başlama ya da icrayı devam ettirme hallerinin varlığında borçlunun "çok zor" durumda kalacağını öngörür ve takdir ederlerse maddedeki şartlarla amme alacağını tecil edebilirler.

Tecilin yapılması sırasında amme alacağının tecil dolayısıyla tehlikeye girmemesi, teminat altına alınması şartları göz önünde bulundurulacağı gibi, "çok zor" durumun takdirinde de icra takibine başlanması ya da takibin devamı halinde borçlunun gelir kaynaklarının ortadan kalkmasına ya da faaliyetlerinin devamının engellenmesine sebebiyet verilip verilmediğinin de bir ölçü olarak göz önünde bulundurulması icap etmektedir.

Ek vergilerinin tecil ve taksitlendirilmesini talep eden borçluların "Tecil ve Taksitlendirme Talep Formu" ile müracaat etmeleri gerekmektedir. Söz konusu formun dipnotlarında, bilanço esasına göre defter tutan borçluların en son tarihli bilanço ile başvuru yapmaları gerektiği belirtilmiştir. Buna göre, tahakkuk eden ek vergi için yapılacak başvurular da başvuru tarihi itibarıyla verilmiş olan en son geçici vergi için hazırlanmış bilançonun esas alınması gerekmektedir.

3.1. Çok Zor Durumun Tespiti

Tecil talebinde bulunulması halinde tecile yetkili makam çok zor duruma düşme durumunu şirketin Likidite oranlarına bakarak değerlendirecektir. Likidite oranlarına göre tespit edilen çok zor durum derecesine uygun olarak tecil süreleri belirlenecektir.

Konu ile ilgili olarak, Seri:A Sıra No:1 Tahsilat Genel Tebliği'nde, idarelerin borçlunun "çok zor" durumda



kalacağını öngörmeleri ve takdir etmeleri halinde alacağı tecil edebilecekleri açıkça ifade edilmiştir.

Tecil ve taksitlendirme talebinde bulunanların "çok zor durumda" olduklarının tespitine ilişkin kriterlere ve tecil ve taksitlendirme ile ilgili diğer düzenlemelere 10.03.2014 tarih ve 2014/1 sayılı Tahsilat İç Genelgesi'nde yer verilmiştir.

Düzenlemeye göre, çok zor durumun tespitinde "Likidite Oranı = (Dönen Varlıklar- Stoklar) / Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar" formülü kullanılarak hesaplanacak likidite oranları kullanılacaktır. Buna göre ek verginin taksitlendirilebilmesi için bu formülde şirketin verileri kullanılarak bulunan değer in 'den küçük olması gerekiyor. Likidite oranının 'den büyük olması durumunda, tecil ve taksitlendirme talebinin büyük oranda reddedilmesi söz konusu olacaktır.

3.2. Tecil Uygulamasında Teminatın Miktarı ve Kapsamı

Tecil ve taksitlendirilecek ek verginin 50.000 TL'yi aşması durumunda, tecil uygulaması kapsamında taksitlendirme imkanından faydalanabilmek için 50.000 TL'yi aşan kısmın yarısı tutarında teminat gösterilmesi zorunludur. Örneğin, 1.000.000 TL bir borcun taksitlendirilmesi halinde, mükelleften taksitlendirilen bu borcu için 50.000 TL'yi aşan kısmın yarısı olan $[(1.000.000 - 50.000) / 2] = 475.000$ TL değerinde teminat göstermesi gerekecektir.

6183 sayılı Kanunun 10'uncu maddesinde sayılan; banka teminat mektupları ile sigorta şirketleri tarafından verilen kefalet senetleri, Hazine bonusu, Devlet tahvilleri, menkul ve gayrimenkul mallar teminat olarak gösterilebilmektedir.

3.3. Ek Verginin Tecilinde Yetkili Makamın Tespiti

2020/1 nolu Tahsilat İç Genelgesi'ne göre 6183 sayılı Kanunun 48'inci maddesi kapsamında tecil ve taksitlendirme yetkisi sınırları aşağıdaki tablodaki gibidir;

Tecile Yetkili Makam	Yetki Sınırı (TL)
Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı için	3.000.000 TL
Ankara, İstanbul ve İzmir Vergi Dairesi Başkanlıkları için	2.500.000 TL
Diğer Vergi Dairesi Başkanlıkları için	2.000.000 TL
Defterdarlıkları için	750.000 TL
Bağımsız Vergi Daireleri için	200.000 TL
Bağlı Vergi Daireleri için	50.000 TL

Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı, Vergi Dairesi Başkanlığı ve Defterdarlık yetkisini aşan tutarlara ilişkin talepler doğrudan Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından değerlendirilmektedir.

Uygulamada 10 milyon TL'yi aşan tecil başvurularında yetki Hazine ve Maliye Bakanı tarafından kullanılmakta olup herhangi bir değişiklik olmazsa 10 milyon TL'yi aşan ek vergilere ilişkin tecil ve taksitlendirme taleplerinde Hazine ve Maliye Bakanı'nın onayının aranmasının söz konusu olabileceğini belirtmek isteriz.

Söz konusu borçların tecilinde yıllık %24 oranında tecil faizi uygulanacaktır.



SONUÇ

31.05.2023 tarih ve 2023/2 sayılı Tahsilat İç Genelgesi ile, 7440 sayılı Kanunun gereğince tahakkuk ettirilen "Ek Kurumlar Vergisi" 6183 sayılı Kanunun 48. maddesi kapsamında müracaat tarihinden itibaren 12 ayı geçmeyecek şekilde tecil ve taksitlendirilebilmesi için Maliye Bakanlığı yetkisini kullanarak ek vergiyi tecil edilebilecek borçlar kapsamına almıştır. Öncelikle akıldaki ilk soruya cevap olarak, dava açılmış olması tecil imkanlarından faydalanılmasına engel olmayacağını ifade edelim.

Bununla birlikte söz konusu tahsilat iç genelgesi ile tüm ek vergilerin taksitlendirildiği gibi bir algıya kapılmamak gerektiğini de ifade etmek isteriz. Bilindiği üzere, 6183 sayılı Kanunun 48'inci maddesine göre; amme borcunun vadesinde ödenmesi veya haczın tatbiki veya hut haczolunmuş malların paraya çevrilmesi amme borçlusunu **çok zor duruma düşürecekse, borçlu tarafından yazı ile istenmiş ve teminat gösterilmiş olmak şartıyla**, alacaklı amme idaresince veya yetkili kılacağı makamlarca; amme alacağı 36 ayı geçmemek üzere ve faiz alınarak tecil olunabilmektedir.

Tahsilat Genel Tebliği (Seri: A Sıra No: 1)'e göre; Tecil, talep edilmesi halinde alacaklı amme idareleri veya tahsil daireleri tarafından zorunlu olarak yerine getirilmesi gereken bir işlem değildir.

Bu kapsamda, tecil talebinde bulunulması halinde tecile yetkili makam çok zor duruma düşme durumunu şirketin finansal bilgilerine bakarak değerlendirecektir. Likidite oranlarına tespit edilen çok zor durum derecesine uygun olarak tecil süreleri belirlenecektir.

Tecil ve taksitlendirilecek ek verginin 50.000 TL'yi aşması durumunda, tecil uygulaması kapsamında taksitlendirme imkanından faydalanabilmek için 50.000 TL'yi aşan kısmın yarısı tutarında teminat gösterilmesi zorunludur.

Vergi tahakkuk ettikten sonra vadesinde ödenmemiş olsa da tecil ve taksitlendirme için başvurulabilmektedir. Dolayısıyla ek verginin ilk taksiti süresi içerisinde henüz ödenmediyse ve tecil-taksitlendirme ile ilgili şartlar sağlanıyorsa vadesi geçmiş bulunan bu vergi borcu için de tecil başvurusu yapılabilecektir.





GÜNEŞ ENERJİSİ SANTRALİ (GES) VE RÜZGAR ENERJİ SANTRALİ (RES) YATIRIMLARINA SAĞLANAN TEŞVİKLER VE YATIRIM KAZANCININ TESPİTİ

GİRİŞ

Ülkemiz, enerji ihtiyacını farklı farklı kaynaklardan sağlamaktadır. Bu kaynaklardan biri de doğal ve yenilenebilir enerji kaynaklardır.

Yeşil çevre odaklı yaklaşımlar kapsamında yenilenebilir ve doğaya zarar vermeksizin sürdürülebilir enerji kaynaklarına olan talepte yoğun bir artış yaşanmakta. Türkiye, coğrafi konumu itibarıyla özellikle güneş enerjisi ve rüzgar enerjisi kaynaklı elektrik üretimi açısından oldukça elverişli bir durumdur.

Güneş enerji santralleri (GES), güneş ışıklarından gelen enerji parçalarını elektrik enerjisine çeviren santrallerdir. GES'lerde kullanılan paneller oldukça büyük olup mantık olarak güneş enerjisi ile çalışan hesap makinelerine benzer olduğu söylenebilir. Fakat güneş enerji santrallerinde oldukça büyük güneş pilleri kullanılmaktadır.



Rüzgar Enerji Santralleri, kinetik enerjiye sahip rüzgar gücünün türbinler vasıtasıyla elektrik enerjisine dönüştürüldüğü üretim tesisleridir. Rüzgar enerjisi günümüzde kullanımını hızla artan yenilenebilir enerji kaynakları arasındadır. Ülkemiz de rüzgar enerjisi ile elektrik üretimi yönünden oldukça elverişli bir konumdadır.

İşbu makalemizde, lisanssız faaliyet kapsamında güneş veya rüzgar enerjisinden elektrik üretimi yatırımı yapılmasına ilişkin olarak, 5209 sayılı Cumhurbaşkanı Kararnamesi'yle yapılan son düzenlemeler kapsamında yararlanılabilecek teşvikler hakkında bilgi ve değerlendirmemiz ile indirimli kurumlar vergisi imkanına ilişkin yorumlarımıza yer verilmiştir.

1. LİSANSIZ ELEKTRİK ÜRETİMİNİN ESASLARI VE AMAÇLARI

Elektrik Piyasasında Lisanssız Elektrik Üretim Yönetmeliği¹ ile, ilgili faaliyet türünde elektrik enerjisi üretebilecek gerçek veya tüzel kişilerin **lisans almadan ve ayrı bir şirket kurmadan** elektrik üretim faaliyeti yapmalarına imkan tanınmıştır. **Bu model ile:**

- ▶ Elektrik piyasasında, tüketicilerin elektrik ihtiyaçlarını tüketim noktasına en yakın kendi üretim tesisinden karşılaması (öz tüketim modeli)
- ▶ Arz güvenliğinin sağlanmasında küçük ölçekli üretim tesislerinin de ülkemiz ekonomisine kazandırılması
- ▶ Dağıtık üretim yöntemi ile elekt-

rik şebekesinde iletim/dağıtım maliyetleri ile kayıp miktarlarının düşürülmesi hedeflenmiştir.

Önlisans ve lisans alma yükümlülüğünden muaf olan yenilenebilir enerji kaynaklarından elektrik enerjisi üreten gerçek veya tüzel kişilerin ihtiyaçlarının üzerinde ürettikleri elektrik enerjisinin sisteme verilmesi hâlinde söz konusu elektrik enerjisi, ilgili görevli tedarik şirketi aracılığı ile YEKDEM kapsamında değerlendirilir. **Kaynak türü fark etmeksizin** bütün yenilenebilir enerji kaynaklarına dayalı olarak **lisanssız üretim yapanlar** tarafından aylık mahsuplaşma sonucunda her fatura döneminde şebekeye verilen ihtiyaç fazlası elektrik enerjisi, görevli tedarik şirketi tarafından **tabi olunan abone grubuna ait perakende tek zamanlı aktif enerji bedelleri** üzerinden **10 yıl süreyle satın alınır**. Bu süre, ilgili üretim tesisinin şebekeye enerji vermeye başladığı tarihten itibaren hesaplanır.

2. GÜNEŞ VE RÜZGAR ENERJİSİNE YÖNELİK YATIRIMLARA SAĞLANAN TEŞVİK DÜZENLEMELERİ

Yatırımlara yönelik teşvik düzenlemeleri esas itibarıyla 2012/3305 sayılı Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Karar ile düzenlenmiş durumdadır. 24.02.2022 tarih ve 31760 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 5209 sayılı Cumhurbaşkanı Kararıyla, 2012/3305 sayılı Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Kararda yapılan değişikliklerle, lisanssız elektrik

¹ 12/5/2019 tarihli ve 30772 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.



üretimi de teşvikler 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 veya kar payı desteği sağlanmaksızın 1'inci, 2'nci ve 3'üncü bölgelerde gerçekleştirilmeleri halinde 4'üncü bölgede uygulanan; 4'üncü, 5'inci veya 6'ıncı bölgelerde gerçekleştirilmeleri halinde ise bulunduğu bölgede uygulanan bölgesel desteklerden yararlandırılacaktır".

Söz konusu Kararname'de yapılan düzenlemeler ile; 1'inci, 2'nci ve 3'üncü bölgede gerçekleştirilen güneş enerjisi yatırımları ve rüzgar enerjisi yatırımları, **yatırım yeri fark etmeksizin**, 4. bölge teşvikleri kapsamına alınmış olup 4'üncü bölge ve daha üst bölgelerdeki (5. ve 6. bölgeler) yatırımlar ise bulunduğu bölgenin teşviklerinden yararlanabilecektir. Dolayısıyla, söz konusu yatırımlar, örneğin 4'üncü bölgede yer alan bir organize sanayi bölgesinde gerçekleştirilse dahi 4'üncü bölge desteklerinden yararlanacaktır.

Bu düzenlemeler sonrasında 4'üncü bölge desteği kapsamında KDV istisnasının yanı sıra;

- ▶ 6 yıla kadar sigorta primi işveren hissesi desteği,
- ▶ İndirimli kurumlar vergisi uygulamasında %70 oranında vergi in-

dirimi ve %30 oranında yatırıma katkı oranı

sağlanmaktadır.

Ayrıca, yukarıda bahsedilen Karara göre; Güneş enerjisinden elektrik üretimi yatırımlarında;

- ▶ Modernizasyon niteliğindeki yatırımlar ile
- ▶ 240 KW altı kapasitedeki (çatı dâhil) yatırımlar

söz konusu yatırım teşviklerinden yararlanamamaktadır. Dolayısıyla, 240 kW ve üzerindeki güneş enerjisinden elektrik üretimi yatırımları söz konusu yatırım teşviklerinden yararlanabilecektir.

Öte yandan;

- ▶ Güneş enerjisine dayalı elektrik üretimi yatırımları kapsamında yurt dışından temin edilecek güneş paneli ve güneş paneli taşıyıcı konstrüksiyon sistemleri,
- ▶ Lisanssız faaliyet kapsamında ve bağlantı anlaşmasındaki sözleşme gücü ile sınırlı olmak kaydıyla, rüzgâr enerjisine dayalı elektrik üretimi yatırımları kapsamında yurt dışından temin edilecek kanat, jeneratör ve türbinler,

Teşvik belgesi kapsamında değerlendirilmeye alınmaz. Dolayısıyla, yalnızca yerli güneş paneli ve güneş paneli taşıyıcı konstrüksiyon sistemleri ile rüzgar enerjisi yatırımlarına ilişkin kanat, jeneratör ve türbinler teşvik belgesi kapsamında değerlendirilmektedir. Bu kapsamda, söz konusu iktisadi kıymetlerin teşvik bel-

gesi kapsamında yurtdışından temin edilmesi mümkün değildir.

1'inci ve 2'nci bölgede yer alan iller için 3 milyon TL asgari yatırım şartı bulunmaktadır.

3. GÜNEŞ VE RÜZGAR ENERJİSİ SİSTEMİ YATIRIMCISININ YARARLANABİLECEĞİ TEŞVİKLER

a. Gümrük vergisi muafiyeti:

Teşvik belgesi kapsamındaki yatırım malı makine ve teçhizatın ithali için uygulanmaktadır. Makine ve teçhizat bedelinin %5'ine kadar yedek parça ve ilgili Kararın EK-8 listesinde yer alan makine ve teçhizat gümrük vergisi muafiyeti sağlanmaksızın ithal edilerek sabit yatırım tutarına dahil edilebilecektir.

Güneş enerjisine dayalı elektrik üretimi yatırımları kapsamında yurt dışından temin edilecek güneş paneli ve güneş paneli taşıyıcı konstrüksiyon sistemleri ile lisanssız faaliyet kapsamında ve bağlantı anlaşmasındaki sözleşme gücü ile sınırlı olmak kaydıyla, rüzgâr enerjisine dayalı elektrik üretimi yatırımları kapsamında yurt dışından temin edilecek kanat, jeneratör ve türbinler için gümrük vergisi muafiyeti söz konusu değildir.

b. KDV istisnası:

İlgili kararda, teşvik belgesini haiz yatırımcılara, teşvik belgesi kapsamında yapılacak makine ve teçhizat teslimlerinde, devir işlemlerinde, makine ve teçhizat listelerinde set, ünite, takım ve benzeri nitelikteki malların teslimlerinde KDV Kanunu kapsamında KDV istisnası uygulanabileceği düzenlenmiştir.

Güneş enerjisine dayalı elektrik üretimi yatırımları kapsamında yurt dışından temin edilecek güneş paneli ve güneş paneli taşıyıcı konstrüksiyon sistemleri ile lisanssız faaliyet kapsamında ve bağlantı anlaşmasındaki sözleşme gücü ile sınırlı olmak kaydıyla, rüzgâr enerjisine dayalı elektrik üretimi yatırımları kapsamında yurt dışından temin edilecek kânat, jeneratör ve türbinler için KDV istisnasından yararlanılması mümkün değildir.

c. Sigorta primi işveren hissesi desteği:

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

- ▶ Komple yeni yatırımlarda; teşvik belgesi kapsamında gerçekleşen yatırımla sağlanan,
- ▶ Diğer yatırım cinslerinde; gerçekleşen yatırımla ilave edilen

istihdam için ödenmesi gereken sigorta primi işveren hissesinin, asgari ücrete tekabül eden kısmının Bakanlıkça ödeneceği, karara bağlanmıştır. 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.

İlgili karara göre, bölgesel teşvik uy-

gulamaları 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.

İlgili destekten yararlanılabilmesi için, işverenlerin muhtasar beyan-namelerini yasal süresi içerisinde Sosyal Güvenlik Kurumu'na vermesi, sigortalıların tamamına ait sigorta primlerinin işçi payları ile Bakanlıkça karşılanmayan işveren paylarının, yasal süresi içerisinde ödenmiş olması gerekmektedir. İlgili primlerin geç ödenmesi durumunda, Bakanlıktan Sosyal Güvenlik Kurumu'na yapılacak ödemenin gecikmesinden kaynaklanan gecikme zammı işverenden tahsil edilecektir.

Bu desteğin uygulanacağı teşvik belgesi kapsamındaki yatırıma ait tesiste, işverenin sosyal güvenlik işyeri numarası altında ilgili mevzuatta belirlenen alt işverenler tarafından istihdam edilen işçi sayısı da dikkate alınabilecektir. 18-25 yaş aralığında olup çalışma süreleri 1 yılı aşan çalışanlar için teşvik süreleri uzatılabilmektedir.

d. Vergi indirim (İndirimli Kurumlar Vergisi) ve Yatırıma Katkı Oranı:

Güneş enerjisi ve rüzgar enerjisi yatırımları için indirimli kurumlar vergisi uygulanmak suretiyle yararlanılacak olan yatırıma katkı oranı ve vergi indirim oranları aşağıdaki gibidir:

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

İndirimli kurumlar vergisi uygulamadan, 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 ila 4'üncü bölgede yapılan yatırımlar için %30'u, kurumlar vergisinin vergi indirim oranı kadar daha az ödenmesi suretiyle devlet tarafından finanse edilecektir. 2023 yılı için halihazırda kurumlar vergisi oranının %20 olduğu dikkate alındığında, 1 ila 4 üncü bölgelerdeki yatırımlar dolayısıyla kurumlar vergisi oranı %6 olarak uygulanmak suretiyle vazgeçilen %14 oranına isabet eden kurumlar vergisi tutarı, devletin yatırıma katkısı olacaktır. Kurumlar vergisi oranı 5'inci bölge için %4 ve 6'ncı bölge için ise %2 olarak uygulanabilecektir.

4. İNDİRİMLİ KURUMLAR VERGİSİ UYGULAMASI

Bilindiği üzere, Kurumlar Vergisi Kanununun 32/A maddesi kapsamında indirimli kurumlar vergisi;

- » Yatırımdan elde edilen kazançta ve
- » Yatırım döneminde diğer faaliyetlerden elde edilen kazançlara

kurumlar vergisi oranının teşvik belgesinde yer alan oranda indirimli olarak uygulanması suretiyle devletin almaktan vazgeçtiği kurumlar vergisi yoluyla yatırıma katkı sunması şeklinde uygulanmaktadır.

Yatırım döneminde, mükelleflerin diğer faaliyetlerinden elde ettikleri kazançlarına indirimli kurumlar vergisi uygulanmak suretiyle yatırıma katkı tutarının en fazla %80'i kullanılabilir.

Örneğin, 3. bölgede yapılacak olan 6.000.000 TL tutarındaki güneş enerjisi yatırımı için düzenlenen teşvik belgesi kapsamında, bu yatırımın (6.000.000 TL x %30 =) 1.800.000 TL'lik kısmını, indirimli kurumlar vergisi (%70 oranında) yoluyla devlet finanse edecektir. 1.800.000 TL tutarındaki devlet katkısının en fazla (1.800.000 x %80 =) 1.440.000 TL'lik kısmını, yatırım döneminde diğer faaliyetlerinden elde ettiği kazançlarına kurumlar vergisi oranının %70 oranında indirimli olarak uygulanması suretiyle mükellefin kullanabilmesi mümkündür. Yatırım döneminde kullanılabilen bu imkan kapsamında, gerçekleşen yatırım harcaması ile söz konusu 1.440.000 TL'lik tutardan küçük olanı dikkate alınarak diğer faaliyetlerden elde edilen kazançlara indirimli kurumlar vergisi uygulanabilecektir.

Yatırımın tamamlanmasından sonra mükelleflerin diğer faaliyetlerinden elde edilen kazançları için söz konusu teşvik belgesi kapsamında indirimli kurumlar vergisi uygulanması mümkün değildir.

Yukarıda yer verildiği üzere, GES veya RES yatırımları, iletim veya dağıtım hattına bağlı olarak elektrik üretebileceği gibi bu hatlara herhangi bir bağlantı yapılmaksızın da elektrik üretiminde kullanılabilir. Bu kapsamda, yatırımın tamamlanmasından sonra yatırımdan elde edilen kazancın ayrıca tespit edilerek bu kazanca teşvik belgesi kapsamında indirimli kurumlar vergisi uygulanması söz konusu olacaktır. Yatırımdan elde edilen kazancın ayrıştırılması/tespit edilmesi ise özellik arz etmektedir.

Yukarıda yer verildiği üzere, bir tüketim noktasına bağlı olarak gerçekleştirilen GES veya RES yatırımı kapsamında üretilen enerjinin, iletim veya dağıtım sistemine verilerek tüketilmesi durumunda, aylık mahsuplaşma sonucunda her fatura

döneminde şebekeye verilen ihtiyaç fazlası elektrik enerjisi, görevli tedarik şirketi tarafından tabi olunan abone grubuna ait perakende tek zamanlı aktif enerji bedelleri üzerinden 10 yıl süreyle satın alınır.

Bu uygulamada, lisanssız faaliyet kapsamında GES/RES yatırımı yapan mükellefin öz tüketim amaçlı elektrik ürettiği ve iletim/dağıtım sistemi aracılığıyla bu elektriği tükettiği kabulü söz konusudur. Bu kapsamda, bildiğimiz kadarıyla uygulamada, tüketim miktarı kadar yapılan elektrik üretimi için herhangi bir fatura düzenlenmesi söz konusu değildir. İletim/dağıtım şirketi yatırımcıya aylık olarak sistem kullandırma bedeli faturası düzenlemektedir.

Öte yandan, iletim/dağıtım sistemine verilen ihtiyaç fazlası elektrik enerjisi için, yatırımcı mükellef tarafından tabi olunan abone grubuna ait perakende tek zamanlı aktif enerji bedelleri dikkate alınarak görevli tedarik şirketine fatura düzenlenmesi gerekmektedir.

Ayrıca, Yönetmelikte de öngörül- düğü üzere, iletim ya da dağıtım sistemiyle herhangi bir şekilde bağlantısı olmadan çalışan üretim tesisleri, ürettiği enerjinin tamamını iletim veya dağıtım sistemine vermeden kullanan, üretimi ve tüketimi aynı ölçüm noktasında olan, yenilenebilir enerji kaynaklarına dayalı üretim tesisleri bulunabilmektedir.

Bu kapsamda, GES veya RES yatırımlarında üretilen elektriğin, ister iletim veya dağıtım sistemi aracılığıyla, isterse bu sistem(ler)e verilmeksizin doğrudan kullanılması hallerinde, yatırımdan elde edilen kazancın tespiti açısından, söz konusu elektriğin üretim maliyetinin, elektriğin üretilmesi için katlanılan cari dönem giderleri/masrafları ile GES/RES yatırımına ait amortisman tutarları dikkate alınarak hesaplanabilmesi



mümkün olup ayrıca bir de hasılat/gelir tutarının tespiti gerekmektedir. Bu noktada, benzer bir konuya ilişkin olarak Bolu Defferdarlığına verilmiş olan 14/09/2015 tarihli ve 68509125-125.01-[2015/01]-11 sayılı özelgede aşağıdaki şekilde görüş verilmiştir.

"İlgide kayıtlı özelge talep formunuzda, Bolu ilinde bulunan fabrikanızda atık ısıdan elektrik üretimi amacıyla tarihli ve sayılı Yatırım Teşvik Belgesi kapsamında "komple yeni yatırımınıza" 2013 yılında başladığınız, yatırım devam ederken 09.05.2014 tarihli ve 28995 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 2014/6058 sayılı Bakanlar Kurulu Kararıyla 2012/3305 sayılı Bakanlar Kurulu Kararının 17 inci maddesine eklenen "k) Atık ısı kaynaklı olarak, bir tesisteki atık ısıdan geri kazanım yolu ile elektrik üretimine yönelik yatırımlar (doğalgaza dayalı elektrik üretim tesisleri hariç)" bendiyle 19.06.2012 tarihinden geçerli olmak üzere, yatırım teşvik belgesine bağlanmış olan yatırımınızın öncelikli yatırım konuları arasına alındığı, yatırımınızın öncelikli yatırım kapsamına alınması hasebiyle anılan teşvik belgesinin 10.09.2014 tarihinde revize ettirilerek, öncelikli yatırım konularının faydalanabileceği % 80 vergi indirimi ile % 40 yatırıma katkı oranı yani sıra anılan Bakanlar Kurulu Kararında öngörülen diğer destek unsurlarını da kapsar hale geldiği, revize ettirilen teşvik belgenize konu yatırımınızın 2014 yılının Ağustos ayında deneme üretimine başladığı ve bir ay

alındığı, komple yeni yatırım statüsünde olan yatırımınız çerçevesinde üretilen elektriğin satışa konu edilmeyip şirketiniz tarafından üretimde kullanılması nedeniyle şirketinizin bu yatırımdan maliyet tasarrufu sağlamak suretiyle kazanç elde ettiği belirtilerek indirimli kurumlar vergisi uygulanacak kazancın nasıl tespit edileceği hususunda Defterdarlığımız görüşünün bildirilmesi istenilmiştir. ...

Buna göre, teşvik belgesi kapsamındaki söz konusu yatırımınız neticesinde atık ısı kaynaklarından üretilen ve faaliyetlerinizde kullanılan elektrik enerjisinin dışarıdan satın alınması halinde doğrudan elektrik enerjisi için (KDV, TRT Payı, BTV ve Enerji Fonu gibi elektrik tüketimine bağlı unsurlar hariç) ödenecek bedel ile bu elektrik enerjisinin şirketiniz tarafından üretilmesi nedeniyle katlandığınız maliyetler arasındaki farkın indirimli kurumlar vergisine tabi tutulacak kazanç olarak dikkate alınması mümkün bulunmaktadır.”

Söz konusu özalgede yer verilen görüş biz de katılmaktayız. GES/RES yatırımı kapsamında üretilen ve iletim ya da dağıtım sistemine verilerek veya verilmeksizin şirket faaliyetlerinde tüketilen elektrik enerjisi kaynaklı kazancın hesaplanmasında, eğer bu elektrik dışarıdan satın alınmış olsaydı katlanılacak olan maliyetin, yatırımdan elde edilen kazancın tespitinde hasılat olarak dikkate alınması ve bu suretle bulunan hasılat tutarından elektrik üretimine ilişkin maliyetlerin düşülmesi sonucunda ulaşılan müspet farkın indirimli kurumlar vergisine tabi kazanç olarak dikkate alınmasının uygun olacağını değerlendirmekteyiz. İletim/dağıtım sistemine verilen ihtiyaç fazlası elektrik enerjisi için yatırımcı mükellef tarafından **tabi olunan abone grubuna ait perakende tek zamanlı aktif enerji bedelleri** dikkate alınarak görevli tedarik şirketine düzenlenen faturada yer alan tutarın da yatırımdan elde edilen kazancın tespitinde dikkate alınması gerektiğini önemine binaen belirtmek isteriz.



SONUÇ VE DEĞERLENDİRME

Güneş ve rüzgar enerjisi yatırımı bölgesel teşvikler kapsamına alınmış olup 1 ila 4'üncü bölgelerde yapılan bu yatırımlar için 4'üncü bölge desteklerinden, 5 ve 6'ncı bölgelerde yapılanlar içinse kendi bölgesine ilişkin desteklerden yararlanılması mümkündür.

- Güneş enerjisine dayalı elektrik üretimi yatırımları kapsamında yurt dışından temin edilecek güneş paneli ve güneş paneli taşıyıcı konstrüksiyon sistemleri,
- Lisanssız faaliyet kapsamında ve bağlantı anlaşmasındaki sözleşme gücü ile sınırlı olmak kaydıyla rüzgâr enerjisine dayalı elektrik üretimi yatırımları kapsamında yurt dışından temin edilecek kanat, jeneratör ve türbinler,

teşvik belgesi kapsamında değerlendirilmeye alınmaz. Dolayısıyla, yalnızca yerli güneş paneli ve güneş paneli taşıyıcı konstrüksiyon sistemleri ile rüzgar enerjisi yatırımlarına ilişkin kanat, jeneratör ve türbinler teşvik belgesi kapsamında değerlendirilmektedir.

Ayrıca, indirimli kurumlar vergisi uygulamasının sağladığı imkanlar çerçevesinde, güneş ve rüzgar enerjisi yatırımlarına ilişkin yatırıma katkı tutarlarının %80'lik kısmının, yatırım döneminde mükelleflerin diğer faaliyetlerinden elde ettikleri kazançlarına kurumlar vergisi oranının indirimli olarak uygul-

lanması suretiyle kullanılması mümkündür. Bu sayede, dönem kazançlarının da yeterli olması halinde, 1 ila 4'üncü bölgede yapılan yatırımlar açısından toplam yatırım tutarının %24'lük kısmının, 5'inci bölge için %32'lik kısmının ve 6'ncı bölge için %40'lık kısmının yatırım döneminde devlet tarafından finanse edilebilme imkanı bulunmaktadır. GES veya RES yatırımının tamamlanmasından sonra, yatırımdan elde edilen kazancın tespit edilerek bu kazanç kurumlar vergisi oranının indirimli olarak uygulanması suretiyle, yatırım döneminde kullanılmamış olan yatırıma katkı tutarının kullanılması mümkündür. Bu noktada, yatırımdan elde edilen kazancın; üretilen elektriğin o dönemde dışarıdan satın alınması halinde katlanılacak maliyetin (KDV, TRT Payı, BTV ve Enerji Fonu gibi elektrik tüketimine bağlı unsurlar hariç) hesaplanması ve bu tutarın hasılat olarak dikkate alınması, elektrik üretimi için katlanılan maliyetlerin de bu hasılattan düşülmesi suretiyle tespit edilmesi uygun olacaktır kanaatimizce. İletim/dağıtım sistemine verilen ihtiyaç fazlası elektrik enerjisi için yatırımcı mükellef tarafından **tabi olunan abone grubuna ait perakende tek zamanlı aktif enerji bedelleri** dikkate alınarak görevli tedarik şirketine düzenlenen faturada yer alan tutarın da yatırımdan elde edilen kazancın tespitinde dikkate alınması gerektiğini önemine binaen belirtmek isteriz.



ÖRTÜLÜ SERMAYE KAPSAMINDAKİ BORÇLARA İLİŞKİN FAİZLERİN KDV KARŞISINDAKİ DURUMU

GİRİŞ

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 12. maddesinde bir vergi güvenlik müessesesi olarak "örtülü sermaye" hükümleri ihdas edilmiştir. Söz konusu müessese, kurumların ortaklarından veya ortaklarla ilişkili olan kişilerden temin ederek kullandıkları borçların, hesap dönemi içinde herhangi bir tarihte kurumun öz sermayesinin üç katını aşan kısmının şirkete örtülü olarak konulmuş olan bir sermaye olarak kabul edilmesi prensibinden hareket etmektedir. Bu müessese ile örtülü sermaye olduğu kabul edilen borçlanmalara isabet eden faiz ve vade farkları ile döviz cinsinden borçlanmalarla ilgili olumsuz kur farklarının örtülü sermayeye isabet eden kısmının, kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınması kabul edilmemektedir.

Örtülü sermaye uygulamasıyla; ortakların ve/veya ortaklarla ilişkili kişilerin ellerinde bulundurdukları fonları sermaye maskesi altında kurum bünyesine dâhil etmelerinin ve bu fon üzerinden kurum aleyhine faiz kazancı elde etmelerinin önüne geçilmesi amaçlanmıştır. Kanunda örtülü sermaye niteliğinde olduğu kabul edilen ve gider yazılamayan faiz veya vade farkının, finansman hizmeti karşılığında faiz geliri elde eden taraf açısından kâr payı niteliğinde olduğu kabul edileceği vurgulanmıştır.

Uygulamada; örtülü sermaye kapsamında hesaplanan faiz ve benzeri ödemelerin Katma Değer Vergisi'ne tabi tutulup tutulmayacağı hususunda duraksama ve tartışmalar yaşanmaktadır. Kurumlar Vergisi Kanunu'nun dağıtılmış kar payı ola-

rak nitelendirdiği örtülü sermayeye isabet eden faiz ve benzeri ödemelerin, finansman hizmeti karşılığında sağlanan faiz geliri mi yoksa Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 12'nci maddesinde belirtildiği üzere dağıtılmış kar payı niteliğinde mi olduğu hususunda farklı görüşler ve yargı kararları bulunmaktadır. Bu çalışmamızda, bahsi geçen konu hakkında öncelikle kısaca yasal düzenlemelere yer verilecek olup; müteakiben konuyla ilgili kapsamlı bir değerlendirme yapılacaktır.

1. ÖRTÜLÜ SERMAYE'NİN KAPSAMI

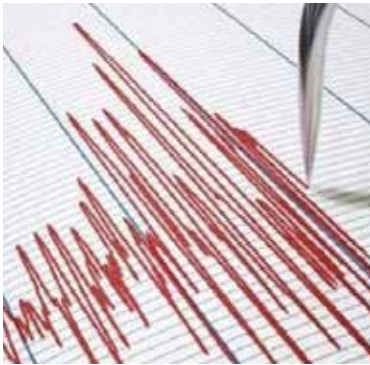
KVK'nın 12/1. maddesinde, şirketler bakımından örtülü sermaye, ortaklarından veya ortaklarla ilişkili olan kişilerden doğrudan veya dolaylı olarak temin ederek işletmede kul-



landıkları borçların, hesap dönemi içinde herhangi bir tarihte kurumun öz sermayesinin üç katını aşan kısmı olarak tanımlanmıştır. Fıkra metninden de anlaşılacağı üzere şirket tarafından alınan bir borcun örtülü sermayenin hesabına katılabilmesi için bazı özelliklerinin mevcut olması gerekmektedir. Öncelikle borcun, doğrudan veya dolaylı olarak ortaklardan ya da ortaklarla ilişkili kişilerden alınması, daha sonra borcun işletmede kullanılması ve kullanılan borcun hesap döneminin herhangi bir gününde şirket öz sermayesinin üç katını aşmış olması şarttır. Bu şartların varlığı halinde, aşan kısım örtülü sermaye olarak değerlendirilecektir.

Kanunun koyucu, örtülü sermaye müessesesinin işlerliği için tahdidi olarak şartları sıralamakla birlikte, aynı maddenin 6. fıkrasında tadadi olarak aşağıda yer verilen borçlanmaların örtülü sermaye sayılmayacağını da hüküm altına almıştır.

- ▶ Kurumların ortaklarının veya ortaklarla ilişkili kişilerin sağladığı gayrinakdi teminatlar karşılığında üçüncü kişilerden yapılan borçlanmalar,
- ▶ Kurumların iştiraklerinin, ortaklarının veya ortaklarla ilişkili kişilerin, banka ve finans kurumlarından ya da sermaye piyasalarından temin ederek aynı şartlarla kısmen veya tamamen kullandığı borçlanmalar



- ▶ 5411 sayılı Bankacılık Kanununa göre faaliyette bulunan bankalar tarafından yapılan borçlanmalar
- ▶ Finansal kiralama şirketleri, finansman ve faktoring şirketleri ile ipotek finansman kuruluşlarının bankalardan yaptıkları borçlanmalar

Kanunu 12/2. Maddesine göre; sadece ilişkili şirketlere finansman temin eden kredi şirketlerinden yapılan borçlanmalar hariç olmak üzere, ana faaliyet konusuna uygun olarak faaliyette bulunan ve ortak veya ortakla ilişkili kişi sayılan banka veya benzeri kredi kurumlarından yapılan borçlanmalar % 50 oranında dikkate alınmaktadır.

Anılan Kanunu'nun 11. maddesinde ise, kurum kazancının tespitinde, örtülü sermaye üzerinden ödenen veya hesaplanan faiz, kur farkları ve benzeri giderlerin indirim konusu yapılmasının mümkün olmadığı hükmüne yer verilmiştir.

2. ÖRTÜLÜ SERMAYE İÇİN ÖDENEN FAİZLERE İLİŞKİN DÜZELTME İŞLEMLERİ

KVK'nın 12/7. maddesi gereği, örtülü sermaye üzerinden kur farkı hariç, faiz ve benzeri ödemeler veya hesaplanan tutarlar, Gelir ve Kurumlar Vergisi kanunlarının uygulanmasında gerek borç alan gerekse veren nezdinde, örtülü sermaye şartlarının gerçekleştiği hesap döneminin son günü itibarıyla dağıtılmış kar payı veya dar mükellefler için ana merkeze aktarılan tutar sayılır. Daha önce yapılan vergilendirme işlemleri, tam mükellef kurumlar nezdinde yapılacak düzeltmede örtülü sermayeye ilişkin kur farklarını da kapsayacak şekilde, taraf olan mükellefler nezdinde buna göre düzeltilir. Şu kadar ki, bu düzeltmenin yapılması için örtülü sermaye kullanan kurum adına tarh edilen vergilerin kesinleşmiş ve

ödenmiş olması şarttır.

Gider yazılmayan faiz veya faiz kısmı, kanunda elde eden açısından da temettü (kâr payı) olarak kabul edilmiştir. Bu düzenlemeye göre elde ettiği faiz kâr payı kabul edilen kişi, kurum ise elde ettiği faizi (yani kâr payını) iştirak kazançları istisnasından yararlandıracak, gerçek kişi ise koşulları varsa menkul sermaye iradı olarak beyan edecektir.

KDV Kanunu'na göre borç verme, finansman hizmeti sunmak anlamını taşıdığından, elde olunan faiz geliri, borç verenin ticari işletme ve/veya kurum olması halinde vergiye tabidir. Ancak KVK'nın örtülü sermaye kabul ettiği borç üzerinden ödenen faiz, alan tacir için kâr payı olarak kabul edildiği hallerde de faiz üzerinden KDV hesaplanıp hesaplanmayacağı sorusu gündeme gelmektedir. Çünkü kâr payları, KDV'nin konusuna girmemektedir. Uygulamada örtülü sermaye üzerinden hesaplanan faiz ve benzeri ödemelerle kur farklarının Katma Değer Vergisi'ne tabi olup olmayacağı hususu sıklıkla duraksama ve tartışmalara neden olmaktadır.

3. İŞLETMEDE KULLANILAN BORÇLARA İLİŞKİN ÖDENEN FAİZLERİN KATMA DEĞER VERGİSİ KANUNU KARŞISINDAKİ DURUMU

Bilindiği üzere, 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun

- ▶ 1.maddesinin 1.fıkrasında; Türkiye'de yapılan ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesindeki teslim ve hizmetlerin, 2.fıkrasında da, her türlü mal ve hizmet ithalatının vergiye tabi olduğu,
- ▶ 4.maddesinin 1.fıkrasında; hizmetin, teslim ve teslim sayılan haller ile mal ithalatı dışında kalan işlemler olduğu ve bu işlemlerin, bir

şeyi yapmak, işlemek, meydana getirmek, imal etmek, onarmak, temizlemek, muhafaza etmek, hazırlamak, değerlendirmek, kiralamak, bir şeyi yapmamayı taahhüt etmek gibi şekillerde gerçekleştirilebileceği,

- ▶ 9.maddesinin 1.fıkrasında; mükellefin Türkiye içinde ikametgahının, işyerinin, kanuni merkezi ve iş merkezinin bulunmaması hallerinde ve gerekli görülen diğer hallerde Maliye Bakanlığı'nın vergi alacağının emniyet altına alınması amacıyla vergiye tabi işlemlere taraf olanları verginin ödenmesinden sorumlu tutabileceği,
- ▶ 17/4-e. maddesinde; banka ve sigorta muameleleri vergisi kapsamına giren işlemler ve sigorta araçlarının sigorta şirketlerine yaptığı sigorta muamelelerine ilişkin işlemleri ile Kurumlar Vergisi Kanununun 7'nci maddesinin (24) numaralı bendinde belirtilen kurumların kredi teminatı sağlama işlemlerinin KDV'den istisna olduğu,
- ▶ 29.maddesinin 1.fıkrasının (a) bendinde; mükelleflerin yaptıkları vergiye tabi işlemler üzerinden hesaplanan KDV'den bu Kanunda aksine hüküm olmadıkça faaliyetlerine ilişkin olarak kendilerine yapılan teslim ve hizmetler dolayısıyla hesaplanarak düzenlenen fatura ve benzeri vesikalarda gösterilen katma değer vergisinin indirebilecekleri;
- ▶ 29.maddesinin 3.fıkrasında; indirim hakkının, vergiyi doğuran olayın vuku bulunduğu takvim yılı aşılması şartıyla ilgili vesikalardan kanuni defterlere kaydedildiği vergilendirme döneminde kullanılacağı,

hükümlerine yer verilmiştir.

Öte yandan, bankalar ve özel finans kurumlarının bankacılık faaliyetlerine ilişkin işlemleri banka ve



sigorta muamele vergisine (BSMV) tabi olup bunlar dışında gerçekleşen mükellefler arasındaki finansman işlemleri katma değer vergisi açısından hizmet ifası kabul edilir. Buna göre, kredi veren işletme kredi alan işletmeye finansman hizmeti vermiş olmakta, kredi kullanan işletme de finansman hizmeti almış olmaktadır. Dolayısıyla, finansman ilişkilerinden kaynaklanan faiz, kur farkı vb. bedeller bir finansman hizmeti karşılığı olması nedeniyle katma değer vergisine tabi bulunmaktadır.

Hizmet ifası KDV Kanunu'nun 4. maddesi hükmü uyarınca genel oranda katma değer vergisine tabidir. Örtülü sermaye olarak kabul edilen borçlar üzerinden hesaplanan faizler KV Kanunu'nun 11.maddesinin 1.fıkrası (b) bendi uyarınca kanunen kabul edilmeyen gider (KKEG) olarak değerlendirilmektedir. Bu tür giderlere ilişkin ödenen katma değer vergisi de KDV Kanunu'nun 30.maddesinin 1 inci fıkrasının (d) bendinde Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunlarına göre kazancın tespitinde indirimi kabul edilmeyen giderler dolayısıyla ödenen katma değer vergisinin indirim konusu yapılamayacağına ilişkin hüküm gereği indirim konusu yapılamayacaktır. Buna göre, örtülü sermaye üzerinden hesaplanan faiz, kur farkı ve benzeri tutarlara ilişkin düzenlenen faturalarda gösterilen katma değer vergisi, indirim olarak

dikkate alınmayacağı gibi kanunen kabul edilmeyen gidere (KKEG) ilişkin ödenen katma değer vergisinin kendisi de kanunen kabul edilmeyen gider (KKEG) niteliğinde olacağından KDV Kanunu'nun 58.maddesi hükmünün mefhumu muhalifinden hareketle gider olarak da dikkate alınamayacaktır.

Ancak hesaplanan KDV'nin indirilip indirilmeyeceğine ilişkin tartışmaya gelmeden önce örtülü sermaye kapsamındaki borçlanmalar sebebiyle KDV hesaplanıp hesaplanmaması gerektiğine ilişkin tartışmanın bir sonuca bağlanması gerekmektedir. 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 12/7. maddesi ile KDV Kanunu'nun 1.maddesi birlikte değerlendirildiğinde; örtülü sermaye üzerinden kur farkı hariç, faiz ve benzeri ödemeler veya hesaplanan tutarlar ile tamamen veya kısmen transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazanç, bu maddelerdeki şartların gerçekleştiği hesap döneminin son günü itibarıyla dağıtılmış kâr payı veya dar mükellefler için ana merkeze aktarılan tutar sayılmakta, yani örtülü sermaye üzerinden dağıtılan tutarlar dönem sonu itibarıyla iştirak kazancı veya kar payı olarak kabul edilmektedir. Öte yandan, KDV Kanunu'nun 1.maddesinde verginin konusunu teşkil eden işlemler arasında iştirak kazançları ve kar payları sayılmamıştır.

Kanunda ve Tebliğlerde örtülü sermaye kapsamında kâr payı kabul edilen faiz, kur farkı gibi ödemelerin KDV karşısındaki durumuna ilişkin bir düzenleme yapılmamıştır. Öğretide ise bir kısım yazarlarca Örtülü Sermaye müessesesinin yalnızca kurumlar vergisini (kazanç vergisini) güvence altına almak amacıyla KVK'da ihdas edilen bir vergi güvenlik müessesesi olduğu, faiz ödemesinin neticede finansman hizmetinin karşılığı olduğu, bu ödemeler üzerinden de KDV hesaplanması gerektiği, ancak ödemenin kanunen kabul edilmeyen gider niteliğinde olması dolayısıyla ödeyen kurumda indirim konusu yapılamayacağı görüşü savunulmaktadır. Buna karşılık bazı yazarlar ise faize yol açan borcun, kanun karşısında borç olarak değil, bir tür (örtülü) sermaye olarak kabul edildiği, kanuna göre burada borçlanma değil, şirkete örtülü olarak konulan bir sermaye olduğu, faizin bu nedenle (sermayeye faiz yürütme yasağı dolayısıyla) ödeyen için kanunen kabul edilmeyen gider ve alan için de kâr payı olarak nitelendirildiği, kâr payı ödemelerinin de KDV konusuna girmediği gerekçeleriyle, bu tür ödemeler üzerinden KDV hesaplanamayacağını ileri sürmüştür.

Örtülü sermayeye isabet eden faiz, kur farkı ve benzeri giderler için hesaplanmış olan KDV'nin düzeltilmesini savunan görüşler, **KDV'nin 1. Maddesi gereğince kâr payının KDV'nin konusuna girmediğini ileri sürmektedir.**

3.1. Vergi İdaresinin Görüşü

Örtülü sermayeye isabet eden borçlanmalara ilişkin kur farkı, faiz ve benzeri ödemelerin veya hesaplanan tutarların KDV'ye tabi olup olmadığı konusunda Vergi İdaresi zaman zaman farklı görüşler vermiştir.

Nitekim, Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen 09.06.2008 tarih ve 17363 sayılı özeldede kâr payının KDV'nin konusuna girmediği yönünde görüş belirtilmiştir. Anılan özeldenin sonuç bölümü aşağıdaki gibidir.

"Yukarıda da yer verilmiş olan 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 1. maddesinde katma değer vergisinin konusunu teşkil eden işlemlere yer verilmiş olup, iştirak kazançları veya kar payları Katma Değer Vergisinin konusuna girmemektedir.

Katma Değer Vergisi Kanununun 1. maddesine göre kar payları katma değer vergisinin konusuna girmemektedir. Buna göre örtülü sermaye sayılan ödemeler için hesaplanan faizler katma değer vergisine tabi olmayıp, yapılan işlemin örtülü sermaye olduğu daha sonradan anlaşıldığı durumlar da ise daha önceden yapılmış olan katma değer vergisi hesaplamalarının Katma Değer Vergisi Kanununun 35. maddesine göre ilgili oldukları dönemler itibarıyla düzeltilmesi gerekmektedir."

Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığının 16.01.2009 tarih ve 1617 sayılı muktezasında örtülü sermaye niteliğini almış faiz giderlerine (vade farklarına) ilişkin KDV'nin indirilemeyeceği belirtilmiştir. Bu muktezada Mali İdare 2008 yılında verdiği görüşünü değiştirmiştir. Bu görüş çerçevesinde, dar mükellef kurumdaki kullanılan borç nedeniyle ödenen faiz için KDV hesaplanarak sorumlu sıfatıyla ödenmesi gerekmekte; yine bu görüşe göre ödenen bu KDV'nin kanunen kabul edilmeyen gidere ilişkin olması nedeniyle indirim konusu yapılmaması gerekmektedir.

Örtülü sermaye üzerinden hesaplanan faiz ve kur farkının KDV'ye tabi olup olmadığı hususunda Gelir İdaresi Başkanlığı (İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı)'nın 11.07.2013 Tarih ve 39044742-KDV.1.1021 Sayılı Özeldesinde aşağıdaki şekilde görüş belirtmiştir:

"...Ana ortak veya ilişkili firmalar arasındaki borç verme işlemleri, (örtülü sermaye üzerinden emsal faize göre ödenen veya hesaplanan faiz tutarı ve kur farkı) KDV Kanununun 1/1 inci maddesine göre finansman temin hizmeti olarak değerlendirildiğinden, Kanunun 1/1 inci maddesine göre KDV'ye tabi olacaktır.

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 12/7. maddesi gereğince-



ce, örtülü sermaye üzerinden kur farkı hariç, faiz ve benzeri ödemeler veya hesaplanan tutarların, Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunlarının uygulanmasında, gerek borç alan gerekse borç veren nezdinde, örtülü sermaye şartlarının gerçekleştiği hesap döneminin son günü itibarıyla dağıtılmış kar payı veya dar mükellefler için ana merkeze aktarılan tutar sayılması nedeniyle, kurumlara ilişkili kişiler arasında gerçekleşen ticari faaliyetlerin sonradan Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunlarının uygulanmasında örtülü sermaye olarak değerlendirilerek dağıtılmış kar payı sayılması, KDV açısından işlemin finansman temin hizmeti olmasını etkilememektedir.

Örtülü sermaye üzerinden ödenen veya hesaplanan faiz ve benzeri giderlerin kurum kazancının tespitinde indirim konusu yapılması kabul edilmediğinden bu giderler dolayısıyla ödenen KDV'nin, KDV Kanununun 30/d maddesi uyarınca indirim konusu yapılması mümkün bulunmamaktadır. Daha önce indirim konusu yapılan tutarların, indirim hesaplarından çıkarılarak bu tutarların indirim konusu yapılmasının mümkün bulunmadığının anlaşıldığı dönem KDV beyannamesinin "ilave edilecek KDV" satırına eklenmek suretiyle beyan edilmesi gerekmektedir...."

3.2. Vergi Yargısının Görüşü

Konuyla ilgili İstanbul 9. Vergi Mahkemesi tarafından verilen Karar'ın özeti şu şekildedir: (E.2010/774 K. 2012/971 T. 28.3.2012)

"...

Davacı kurum Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 12/7. Maddesi kapsamında örtülü sermaye üzerinden hesap edilen faizin borç alan ve borç veren nezdinde kâr payı sayıldığını KDV Kanunu'nun 1. maddesine göre

ise kâr paylarının verginin konusuna girmediği eğer KDV hesaplanmış ise aynı Kanun'un 35. maddesine göre düzeltilmesi gerektiğinden bahisle KDV beyanlarının buna göre düzeltilmişse de vergi sistemimizdeki her bir kanunda vergiyi doğran olay, verginin konusu, mükellefi, istisna ve muafiyetleri ve buna benzer bir takım düzenlemeler yer almakta bu düzenlemeler sadece o kanun için bağlayıcı olup diğer bir kanunun uygulamasına sirayet etmediğinin kabulü gerekmektedir.

Diğer taraftan örtülü sermaye müessesesi kurumlar vergisi uygulaması bakımından getirilmiş bir güvenlik müessesesidir. Mükelleflerin örtülü sermaye kapsamında kullandıkları paralar karşılığında elde ettikleri faiz gelirinin kâr payı sayılması kanunun açık ifadesi ile sadece Gelir ve Kurumlar Vergisi uygulaması açısından getirilmiş bir düzenlemedir. Her ne kadar KDV kanunu uyarınca kâr payı ve iştirak kazançları KDV'nin konusuna girmemekte ise de söz konusu kâr payının kurumların doğrudan elde ettikleri başka bir deyişle ticari faaliyetleri sonucunda oluşan karları olarak kabul edilir. Uyuşmazlığın temeli ise kullanılan paranın getirisi olan faiz gelirinin aslında gerçek anlamda kâr payı olmadığı yasa hükmü uyarınca gelir ve kurumlar vergisi yönünden kâr payı sayılacağı sadece kazanç vergileri için kâr payı olarak isimlendirileceği kanun lafzından çıkan bir sonuçtur. Aynı zamanda elde edilen faiz gelirinin kâr payı sayılması kurumlar vergisi matrahının hesaplanmasında hüküm ve sonuçlarını doğuracağından elde edilen faiz gelirinin KDV uygulaması açısından kâr payı olarak kabulü mümkün değildir. Kaldı ki kanun koyucu örtülü sermaye üzerinden elde edilen faiz gelirini KDV açısından da kâr payı olacağını kabul etseydi Kurumlar Vergisi Kanunu'nda olduğu gibi açık bir düzenlemeye

yer vermesi gerekirken bu yönde bir düzenlemeye yer vermemiştir.

Bu durumda davacı şirketin ilgili olduğu kurum ve kişilere para kullandırmasının hizmet olarak değerlendirilerek tahakkuk eden faizin beyan dışı kaldığından bahisle salınan cezalı KDV tarhiyatında yasal isabetsizlik yoktur..."

İstanbul 5. Vergi Mahkemesi, 23.12.2011 Tarih ve E.2010/844, K.2011/4852 Sayılı kararında

"...5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun örtülü sermaye başlıklı 12. maddesinde, örtülü sermayenin tanımının yapıldığı, örtülü sermaye sayılmanın şartlarına yer verildiği ve maddenin 7. bendinde, örtülü sermaye üzerinden kur farkı hariç, faiz ve benzeri ödemeler veya hesaplanan tutarların, Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunlarının uygulanmasında, gerek borç alan gerek borç veren nezdinde, örtülü sermaye şartlarının gerçekleştiği hesap döneminin son günü itibarıyla dağıtılmış kâr payı veya dar mükellefler için ana merkeze aktarılan tutar sayılacağına belirtildiği, 3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 1. maddesinde katma değer vergisinin konusuna, 2. maddesinde teslim, 4. maddesinde hizmetin tanımına yer verildiği, olayda, davacı şirketin ilişkili olduğu kurumlara 2008 hesap döneminde kullandığı paralar için önce 5520 Sayılı Kanun'un 12'inci maddesinin 7. bendi uyarınca kâr payı sayılan tutar olarak faiz tahakkuk ettirdiği daha sonrasında ise örtülü sermaye sayılan ödemeler için hesaplanan faizlerin davacı kurum tarafından 3065 Sayılı Kanununun 35'inci maddesi kapsamında düzeltilmesi taraflar arasında ihtilafsız olmakla beraber uyuşmazlığın çözümü tahakkuk eden faiz gelirinin Katma Değer Vergisi Kanunu kapsamında kâr payı olarak kabul edilip edilemeyeceği ile hizmet olarak kabul edilip edilemeyeceğinin



tespitine bağlı olduğu, yukarıda yer verilen mevzuat hükümlerinin değerlendirilmesinden, örtülü sermaye üzerinden kur farkı hariç, faiz ve benzeri ödemeler veya hesaplanan tutarların, gerek borç alan gerekse borç veren nezdinde, örtülü sermaye şartlarının gerçekleştiği hesap döneminin son günü itibarıyla dağıtılmış kar payı sayılması gerektiği, bu itibarla kazanç vergileri için bir vergi güvenlik sistemi olarak getirilen düzenlemeler itibarıyla ortaya çıkan sonucun, muamele vergileri için de vergiyi doğuran bir olaya sebebiyet vermeyeceği, bir başka ifade ile Kurumlar Vergisi Kanununda açıkça belirtilen "kar payı dağıtımının" Katma Değer Vergisi Kanununda sayılan türde bir teslim veya hizmet olarak nitelendirilemeyeceği, sonuç olarak 3065 Sayılı Kanun'un 1. maddesinde kar payı ve iştirak kazançlarının katma değer vergisinin konusu olarak sayılmaması karşısında davaya konu cezalı tarhiyatta hukuka uyarlık görülmediği gerekçeyle tarhiyat kaldırılmıştır..."

Şeklindeki karar ile dava konusu tarhiyatların kaldırılması yönünde hüküm tesis etmiş olup; söz konusu karar Danıştay 3. Dairesi'nin 03.03.2016 Tarih ve E.2016/1607, K.2016/1944 Sayılı Kararı ile hukuka uygun bulunarak onanmıştır.

Öte yandan, İstanbul Bölge İdare Mahkemesi 2. Vergi Dava Dairesi 11.01.2018 tarihinde vermiş olduğu kararında, KDV Kanunu'nun 30/d maddesinde yer alan düzenleme uyarınca örtülü sermaye üzerinden ödenen faiz, kur farkı ve benzeri giderlerin kurum kazancının tespitinde indirim konusu yapılmasının kabul edilmediğinin açık olduğu belirtilerek, davacı mükellef kurum aleyhine hüküm tesis etmiştir.

Görüldüğü üzere yargı nezdinde de örtülü sermaye kapsamında kar payı olarak kabul edilen faiz ödemelerinin KDV karşısındaki durumuna ilişkin olarak iki görüş çerçevesinde de kararlar verilmiştir. Ancak Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulunun 15.02.2023 Tarih, Esas: 2021/499,

Karar: 2023/94 Numaralı Kararı ile;

- ▶ Örtülü sermaye üzerinden yapılan ödemeler, olağan bir finansman hizmeti karşılığı yapılan ödemelerden olmayıp, Kurumlar Vergisi Kanununda da ifade edildiği üzere, örtülü olarak konan sermayenin karşılığı olarak finanse edene yapılan kar payı niteliğinde bir ödeme olduğuna,
- ▶ Katma değer vergisi mevzuata gereğince iştirak ya da kar payı (temettü) gelirleri katma değer vergisine tabi olmadığından, örtülü sermaye üzerinden elde edilen kar payı da katma değer vergisine tabi olmadığına,

Karar verilmiştir. Bu karar ile birlikte yargı nezdinde oluşacak ihtilafların örtülü sermaye kapsamındaki faizlerin KDV'ye tabi olmadığı şeklinde sonuçlanması beklendiği göz önüne alındığında konuya ilişkin yasal zeminde işin esasına uygun bir düzenleme yapılması gereği kaçınılmaz bir noktaya gelmiştir.

SONUÇ

Kanun koyucu bir vergi güvenlik müessesesi olarak ihdas edilen örtülü sermaye uygulaması ile artık öz sermayenin üç katını aşan borçlanma işlemini şirkete örtülü olarak konulmuş bir sermaye olarak kabul etmiş ve dolayısıyla ödenen faiz ve benzeri giderleri de konulan bu sermaye için ödenen kâr payı olarak kabul etmiştir. Örtülü sermaye uygulamasıyla; ortakların ve/veya ortaklarla ilişkili kişilerin ellerinde bulundurdukları fonları sermaye maskesi altında kurum bünyesine dâhil etmelerinin ve bu fon üzerinden kurum aleyhine faiz kazancı elde etmelerinin önüne geçilmesi amaçlanmıştır. Bu kapsamda ödenen faizlerin bir kısmının kâr payı olarak nitelendirilmesiyle oluşan bu yeniden tasnife göre de taraflar nezdinde düzeltme işlemlerinin yapılması gerektiğini belirtmiştir.

Kanunda örtülü sermaye niteliğinde olduğu kabul edilen ve gider yazılamayan faiz veya vade farkının, finansman hizmeti karşılığında faiz geliri elde eden taraf açısından kâr payı niteliğinde olduğunun kabul edileceği vurgulanmıştır. Kurumlar vergisi yönüyle düzeltme işlemlerine ilişkin olan görüşümüzü Centumtime dergisinin 10. Sayısında yer vermiştik, tekrar olmaması adına burada yer vermiyoruz.

Bununla birlikte, örtülü sermaye kapsamında hesaplanan faiz ve benzeri ödemelerin Katma Değer Vergisi'ne tabi tutulup tutulmayacağı hususundaki tartışmalara yukarıda detayıyla yer vermeye çalıştık. Vergi idaresinin cari görüşüne göre; kurumlar vergisi açısından örtülü sermaye olarak

kabul edilen borçlanmalar için ödenen faizlerin vergi güvenlik müessesesi kapsamında kâr payı olarak sayılmasının katma değer vergisi açısından geçerliliği bulunmamakta, dolayısıyla finansman hizmeti olarak kabul edilerek KDV hesaplanması gerekmektedir.

Ancak, Kurumlar Vergisi Kanunu'nun dağıtılmış kâr payı olarak nitelendirdiği örtülü sermayeye isabet eden faiz ve benzeri ödemelerin Katma Değer Vergisi açısından, finansman hizmeti karşılığında sağlanan faiz geliri mi yoksa Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 12'nci maddesinde belirtildiği üzere dağıtılmış kâr payı niteliğinde mi olduğu hususunda farklı görüşler ve yargı kararları bulunmaktadır. Bu kararlardan en güncel olanı Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulunun 15.02.2023 Tarih, Esas: 2021/499, Karar: 2023/94 numaralı kararıdır. Söz konusu kararda; örtülü sermaye üzerinden yapılan ödemeler, olağan bir finansman hizmeti karşılığı yapılan ödemelerden olmayıp, Kurumlar Vergisi Kanununda da ifade edildiği üzere, örtülü olarak konan sermayenin karşılığı olarak finanse edene yapılan kâr payı niteliğinde bir ödeme olduğuna, Katma değer vergisi mevzuata gereğince iştirak ya da kâr payı (temettü) gelirleri katma değer vergisine tabi olmadığından, örtülü sermaye üzerinden elde edilen kâr payı da katma değer vergisine tabi olmadığına karar verilmiştir.

Bununla birlikte örtülü sermaye kapsamındaki borçlanmalar için hesaplanan KDV, ödenen faizlerin kâr payı sayılmasına bağlı olarak örtülü sermaye kullanan şirkette KKEGider olarak dikka-

te alındığı için, KDV Kanunu'nun "İndirilemeyecek Katma Değer Vergisi" başlıklı 30. maddesinin (d) bendinde Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunlarına göre kazancın tespiti için indirimi kabul edilmeyen giderler dolayısıyla ödenen KDV'nin indirim konusu yapılamayacağı hükmüne istinaden indirimi kabul edilmemektedir. Hesaplanan KDV açısından kurumlar vergisindeki hükümlerin vergi güvenlik müessesesi olduğunu, dolayısıyla KDV açısından dikkate alınamayacağını kabul edilmesi; indirilecek KDV açısından vergi güvenlik müessesinden doğan bir KKEG olması niteliğinin dikkate alınmayarak indirime izin verilmemesi bu hususta bir çelişki olduğunu göstermektedir.

Örtülü sermaye kapsamındaki finansman hizmetlerinin KDV karşısındaki durumunda idarenin hesaplama ve indirim aşamalarındaki görüşleri arasında ve hesaplanacak KDV açısından yargı kararları ile idarenin görüşü arasındaki farklılıklar örtülü sermaye konusunu karmaşık bir hale getirmiştir. Bu kapsamda vergi idaresinin örtülü sermaye müessesesine ilişkin çelişkilerin giderilmesine yönelik olarak görüşlerinin yargı kararları dikkate alarak revize edilmesi kaçınılmaz bir ihtiyaç haline gelmiştir.

Bununla birlikte, örtülü sermaye kapsamında işlemleri bulunan firmaların konuya ilişkin olarak düzenleme yapılınca kadar düzeltme işlemlerini yaparken yargı kararlarına da dikkate alarak ihtirazî kayıt seçeneğini de göz önüne alarak karar vermelerinde fayda olduğunu değerlendirmekteyiz.



ENFLASYON MUHASEBESİ HAZIRLIKLARI: YENİDEN DEĞERLEMeye DEVAM MI?

GİRİŞ

Enflasyon, işletmelere ait bilançoların aktif yapısını anlamsızlaştırması ve gelir tablolarında fiktif enflasyon karlarının oluşmasına neden olması yönü ile işletmelere ait mali tabloların homojen yapısını bozarak doğruluklarını ve güvenilirliklerini tartışmalı hale getirmektedir. Öte yandan, taşınmazlar ve amortisman tabii varlıkların maliyet bedelleriyle kayıtlarda yer alması sebebiyle işletmeler; finansman teminindeki güçlüklerin yanı sıra örtülü sermaye, finansman gider kısıtlaması ve teknik iflas gibi düzenlemelerin getirdiği yüklerle baş etmek zorunda kalmaktadır. Bu sebeple, enflasyonun olumsuz etkilerinden arındırılmış, doğru, gerçek

ve güvenilir bilgiler içeren finansal tabloların kullanılması ilgilerce alınacak kararların sağlıklı ve başarılı olmasında kritik bir role sahiptir.

Bu kapsamda, ülkemizde dönem dönem yaşanan yüksek enflasyonun sonuçlarından biri olarak, enflasyon muhasebesi ve yeniden değerlendirme uygulaması adı altında vergi mevzuatımızda çeşitli düzenlemeler ortaya çıkmıştır. Söz konusu düzenlemelerden enflasyon muhasebesi uygulaması mükellefler açısından uyulması zorunlu bulunmakta iken, yeniden değerlendirme uygulaması ise mükellefin ihtiyarına bırakılmıştır.

Türkiye’de en son 2003-2004 döneminde uygulanan enflasyon muhasebesi düzenlemesi, ülkemizde

son dönemlerde yaşanan ekonomik gelişmelerin sonucunda 213 sayılı VUK mük. 298/A maddesinde yer alan şartların gerçekleşmiş olması nedeni ile 2021 dönemi sonu itibarıyla tekrar gündeme gelmiştir. Normal koşullarda bu dönem itibarı ile enflasyon muhasebesi uygulanması gerekmekte iken, Vergi Usul Kanununa eklenen geçici madde ile bu uygulama 2023 yılı sonuna kadar ertelenmiştir. Söz konusu kanun uyarınca 2023 sonu itibarı ile şartların tekrar gerçekleşmiş olup olmadığına bakılmaksızın enflasyon muhasebesi uygulanacaktır. Öte yandan halihazırda 7338 sayılı Kanunla yürürlüğe konulan yeniden değerlendirme ilişkin ihtiyari uygulamalar ise halen devam etmektedir.



Bu yazımızda, 2023 sonu itibarıyla zorunlu olarak uygulanmaya başlanacak olan VUK mük.298 maddesinde yer alan enflasyon muhasebesi ile ihtiyari olarak uygulanmakta olan VUK mükerrer 298/Ç maddesi kapsamında "sürekli yeniden değerlendirme" ve VUK geçici 32.madde kapsamında "tek seferlik yeniden değerlendirme" uygulamalarının bir değerlendirmesi yapılmaya çalışılacaktır.

1. TÜRKİYE'DE ENFLASYON MUHASEBESİNİN İLK UYGULAMASI VE SONRASINDA VERGİ MEVZUATIYLA GETİRİLEN YENİDEN DEĞERLEME UYGULAMALARI

Türkiye'de enflasyon muhasebesi yaşanan yüksek enflasyon sebebiyle ilk olarak 2003 ve 2004 dönemlerinde uygulanmıştır. Bu kapsamda, 213 sayılı VUK'nun Mükerrer 298/A maddesi ile; "Kazançlarını bilanço esasına göre tespit eden gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri fiyat endeksindeki artışın, içinde bulunulan dönem dahil son 3 hesap döneminde yüzde 100'den ve içinde bulunulan hesap döneminde yüzde 10'dan fazla olması halinde mali tablolarını enflasyon düzeltmesine tabi tutarlar. Enflasyon düzeltmesi uygulaması, her iki şartın birlikte gerçekleşmemesi halinde sona erer" düzenlemesi ile enflasyon muhasebesi şartları belirlenmiştir. Bu kapsamda söz konusu düzenleme gereği ilgili yıllarda enflasyon muhasebesi uygulanmıştır.

İzleyen yıllarda enflasyonun görece düşük seviyelerde seyretmesinin sonucu olarak enflasyon muhasebesi uygulamasına ilişkin şartlar oluşmamış ve söz konusu uygulama 2022 dönemine kadar gündeme gelmemiştir. Ancak bu süre zarfında, vergi kanunlarında yapılan düzenlemelerle mükellefler tarafından uygulanması ihtiyari olan çeşitli yeniden değer-

leme uygulamaları ortaya çıkmıştır.

Bu kapsamda ilk olarak, 7144 sayılı Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun ile VUK'na Geçici 31.madde eklenmiş ve tam mükellefiyete tabi ve bilanço esasına göre defter tutan gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerine, 25.05.2018 tarihi itibarıyla aktiflerine kayıtlı bulunan **taşınmazlarını** 30.09.2018 tarihine kadar, değer artışı tutarı üzerinden %5 oranında hesaplanacak verginin beyan edilip ödenmesi koşuluyla yeniden değerlendirme imkanı tanınmıştır.

Sonrasında, 7326 sayılı Kanun'un 11.maddesi ile VUK'nun Geçici 31.maddesine 7.fıkra eklenmiş ve tam mükellefiyete tabi ve bilanço esasına göre defter tutan gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin 09.06.2021 tarihi itibarıyla aktiflerinde kayıtlı bulunan **taşınmazlar ile amortismanına tabi iktisadi kıymetlerini** 31.12.2021 tarihine kadar, değer artışı tutarı üzerinden %2 oranında hesaplanacak verginin beyan edilip ödenmesi koşuluyla yeniden değerleyebilmelerine imkan tanınmıştır.

Daha sonrasında ise, 14.10.2021 tarih ve 7338 sayılı Vergi Usul Kanunu ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanunun;

- ▶ 31. maddesiyle Vergi Usul Kanunu'nun **Mükerrer 298. maddesine eklenen (Ç) fıkrasıyla**, enflasyon düzeltmesi yapma şartlarının oluşmadığı dönemlerde, kapsama giren mükelleflerin, **amortismanına tabi iktisadi kıymetlerini** vergisiz olarak yeniden değerlemeye tabi tutabilmelerine,
- ▶ 52. maddesiyle aynı Kanuna eklenen **Geçici 32. maddeyle** de mükerrer 298. maddeye eklenen (Ç) fıkrası kapsamında yeniden değerlendirme öncesinde, kapsama giren mükelleflerin, bilançolarına kayıtlı bulunan **taşınmazlar ile amortismanına tabi diğer ikti-**

sadi kıymetlerini değer artışı tutarının %2'si oranında hesaplanacak verginin beyan edilip ödenmesi koşuluyla yeniden değerleyebilmelerine

olanak sağlanmış ve söz konusu düzenlemelere ilişkin uygulamalara 537 sıra no.lu VUK Genel Tebliği'nde yer verilmiştir.

1.1. Tek Seferlik Yeniden Değerleme Uygulaması (VUK Geçici 32. Madde)

213 sayılı VUK'na 7338 sayılı Kanun'un 52.maddesiyle eklenen Geçici 32.maddesi;

- » Tam mükellefiyete tabi ve bilanço esasına göre defter tutan; kolektif, adi komandit ve adi şirketler de dahil olmak üzere ferdi işletme sahibi gelir vergisi mükellefleri ile kurumlar vergisi mükelleflerinin,
- » VUK mükerrer 298/Ç kapsamında yeniden değerlendirme yapmadan önce,
- » Bilançolarına kayıtlı bulunan **taşınmazlar ile amortismanına tabi diğer iktisadi kıymetlerini**,
- » Değer artışı tutarının %2'si oranında hesaplanacak verginin beyan edilip ödenmesi şartı ile

yeniden değerleyebilmelerine imkan sağlamak üzere getirilmiş bir düzenlemedir.

Geçici 32. madde kapsamında yapılan vergili ve tek seferlik yeniden değerlendirme müessesesi, Mükerrer 298/Ç uygulamasından önce, değerlemenin yapılacağı hesap döneminden önceki hesap dönemine ait bilançoda yer alan ve değerlemenin yapıldığı tarih itibarıyla halen aktife kayıtlı olan kıymetler uygulanabilecek bir imkan sağlamaktadır. Dolayısıyla, Geçici 32. maddenin Mükerrer 298/Ç'ye

göre yapılacak yeniden değerlemeye bir zemin hazırlamak amacıyla düzenlenmiş olduğu söylenebilir.

Bu düzenleme ile mükellefler, Mükerrer 298/Ç maddesine göre yeniden değerlendirme yapmadan önce aktiflerinde maliyet bedeli ile kayıtlı iktisadi kıymetlerini güncel değerlerine biraz daha yaklaştırma imkânı bulmaktadırlar. Bu sebeple söz konusu uygulamalardan yararlanmak isteyen mükelleflerin önce Geçici 32. maddeye göre varlıklarını bir seferlik yeniden değerlemeye tabi tutmaları ve ardından mükerrer 298/Ç maddesini uygulamaları daha isabetli ve tamamlayıcı görünmektedir.

Mükellef tarafından Geçici 32 kapsamında yeniden değerlendirme yapılmaksızın doğrudan Mükerrer 298/Ç uygulamasından faydalanılması mümkün olmakla birlikte; Mükerrer 298/Ç kapsamında yapılacak olan değerlendirme, 01.01.2022 tarihinden sonrası için değerlemeye imkan tanıması sebebiyle, daha eski tarihlerde aktive girmiş olan iktisadi kıymetlerin daha düşük tutarda değerlendirilmesine sebep olacağından rasyonel bir tercih olarak değerlendirilemeyecektir.

Zira, Geçici 32. madde kapsamında yapılacak olan değerlendirme iktisadi kıymetlerin iktisap edildiği tarihten itibaren değerlendirme yapılmasına imkan tanırken, Mükerrer 298/Ç kapsamındaki değerlendirme ise 01.01.2022 tarihinden sonrası için yeniden değerlemeye izin vermektedir. Ayrıca, mükellef tarafından öncelikle Geçici 32 kapsamında değerlendirme yapılmadan doğrudan Mükerrer 298/Ç kapsamındaki değerlemeden faydalanılması durumunda sonradan Geçici 32. madde kapsamında yeniden değerlendirme yapmak mümkün bulunmamaktadır.

Yapılacak değerlemede dikkate alınacak yeniden değerlendirme oranı; **yeniden değerlendirme yapılacak**

hesap döneminden önceki hesap döneminin son ayına ilişkin Yİ-ÜFE değerinin iktisadi kıymetlerin iktisap edildiği ayı izleyen aya ilişkin Yİ-ÜFE değerine bölünmesi ile bulunan orandır.

Öte yandan, Geçici 32. madde uygulamasında yeniden değerlemeye tabi tutulan iktisadi kıymetlerin elden çıkarılması halinde pasifte özel bir fon hesabında gösterilen değer artışları kazancın tespitinde dikkate alınmamaktadır.

1.2. Sürekli Yeniden Değerleme Uygulaması (VUK Mük.298/Ç Maddesi)

7338 sayılı Kanununun 31'inci maddesiyle VUK'nun Mükerrer 298. maddesine eklenen (Ç) fıkrası ile 01.01.2022 tarihinden itibaren, tam mükellefiyete tabi ve bilanço esasına göre defter tutan; kolektif, adi komandit ve adi şirketler de dahil olmak üzere ferdi işletme sahibi gelir vergisi mükellefleri ile kurumlar vergisi mükelleflerinin bilançolarına kayıtlı amortismanına tabi iktisadi kıymetlerini (ATİK), enflasyon düzeltmesi şartlarının gerçekleşmediği hesap dönemlerinde ihtiyari olarak yeniden değerlemeye tabi tutulabilmesine imkân sağlanmıştır.

Bu kapsamda, VUK Mükerrer 298/Ç maddesinde yer alan vergisiz ve sürekli yeniden değerlendirme müessesesi, 2022 yılından itibaren enflasyon düzeltmesine ilişkin şartların oluşmadığı dönemlerde her yıl için ayrı ayrı uygulanabilecek bir düzenlemedir.

Dolayısıyla, VUK'nun Geçici 33. maddesi uyarınca enflasyon düzeltmesine ilişkin şartların gerçekleşmemiş sayıldığı 2022 ve 2023 hesap dönemlerinde yer alan geçici vergi dönem sonları itibarıyla bu kapsamda yeniden değerlendirme yapılması mümkün hale getirilmiştir.

Öte yandan, düzenleme yalnızca amortismanına tabi iktisadi kıymetlerin değerlemesine izin vermiş olduğu için boş arazi ve arsalar gibi amortismanına tabi olmayan kıymetlerin bu madde kapsamında değerlendirilmesi mümkün bulunmamaktadır. Ayrıca, hesap dönemi içinde aktive giren ve hesap dönemi sonunda aktifte olmayan ATİK'ler için de söz konusu uygulamadan faydalanılması söz konusu değildir.

VUK Mükerrer 298/Ç maddesinde yer alan yeniden değerlendirme uygulamasında, iktisadi kıymetlerin ve bunlara ait amortismanların, VUK'ta yer alan değerlendirme hükümlerine göre tespit edilen ve değerlemenin yapılacağı hesap dönemi sonu itibarıyla yasal defter kayıtlarında yer alan değerleri dikkate alınır. Bu değerler **yeniden değerlemenin yapılacağı yıla ait olan yeniden değerlendirme oranı** ile çarpılır ve iktisadi kıymetlerin güncellenmiş değeri bulunur.

298/Ç maddesi kapsamında yer alan sürekli yeniden değerlemede, değerlemenin yapılacağı yıla ait yeniden değerlendirme oranı kullanılmaktadır. Dolayısıyla, bu oranın bir yıllık bir değerlendirme etkisi yaratması sebebiyle daha eski dönemlerde aktive alınmış ve maliyet bedeli ile kayıtlarda yer alan iktisadi kıymetleri güncel değerine yaklaştırabilme ihtimali bulunmamaktadır.

Bu sorunu bertaraf etmek için mükerrer 298/Ç maddesinin yanı sıra 7338 sayılı Kanunla VUK'na bir önceki bölümde bahsedilmiş olan Geçici 32. madde eklenmiştir. Zira, Mükerrer 298/Ç maddesi kapsamında yeniden değerlendirme yapabilecek olan mükellefler, anılan fıkra uyarınca **ilk kez yeniden değerlendirme yapacakları hesap döneminden önceki hesap döneminin sonu** itibarıyla bilançolarına kayıtlı bulunan taşınmazlar ile amortismanına tabi

diğer iktisadi kıymetlerini yeniden değerleyebilmektedirler.

Öte yandan, VUK mükerrer 298/Ç ye göre yeniden değerlendirme uygulamasında yeniden değerlendirilen iktisadi kıymetlerin elden çıkartılması durumunda bunlara isabet eden değer artış fonu amortismanlar gibi değerlendirilir ve satış karına eklenir. Ancak, ilgili kıymet satılmadan önce değer artış fonunun sermayeye ilave edilmiş olması durumunda söz konusu fon kar/zarar hesabında dikkate alınmamaktadır.

2. YENİDEN DEĞERLEME YAPMANIN İŞLETMELERE SAĞLAYABİLECEĞİ AVANTAJLAR

VUK Geçici 32 ve Mükerrer 298/Ç düzenlemelerinden faydalanılması durumunda, ilgili kıymetin defter değeri ile amortisman tutarları birlikte değerlendirilmekte, böylelikle kıymetin bilançoda görünen net defter değeri artmaktadır. Ayrıca, bu artış tutarı kadar da yeniden değerlendirme fonuna kayıt yapılmakta ve bu sayede bilançonun Özkaynaklar tutarında artış sağlanmaktadır. Bunların sonucunda, söz konusu düzenlemelerden faydalanılmasının işletmelere sağlayacağı avantajlar şu şekilde sayılabilir;

- ▶ Daha yüksek tutarlarda amortisman giderinden faydalanılması,
- ▶ Değerlemeye tabi tutulan iktisadi kıymetlerin satışında daha yüksek maliyet bedelinin dikkate alınabilmesi ve dolayısıyla vergi yükünün azaltılması,
- ▶ Yeniden değerlendirme sonucu ortaya çıkan değer artış fonunun Özkaynak tutarını artıracak olması sebebiyle, Finansman Gider Kısıtlaması ve Örtülü Sermaye uygulamalarında kanunen kabul edilmeyen gider tutarının azaltılması,
- ▶ Kamu ihalelerine katılım veya başka nedenlerle ticari ilişkide bulunulan taraflara bilançolarını



sunmak zorunda olan firmaların, karşı kurum veya üçüncü kişiler nezdinde finansal yeterliliğinin güvenilirliğine katkı sağlaması,

- ▶ Türk Ticaret Kanunu'nun 376. maddesi kapsamındaki Sermaye Kaybı ve Borca Batıklık hesaplamalarında avantaj sağlaması (Bağımsız Denetime Tabi Olmayan Şirketler açısından),
- ▶ Şirket bilançolarının gerçek değerine yakınlaştırılması yoluyla finans kurumları nezdinde kredibilite artışı sağlaması (Bağımsız Denetime Tabi Olmayan Şirketler için).

3. VUK GEÇİCİ 32. MADDE İLE MÜKERRER 298/Ç MADDESİNİN KARŞILAŞTIRILMASI

Yukarıda ilgili bölümlerde bahsedildiği üzere, VUK Geçici 32. madde ile Mükerrer 298/Ç maddesi kapsamındaki yeniden değerlendirme müesseseleri birbirlerini tamamlayan düzenlemeler olarak kurgulanmıştır. VUK Mükerrer 298/Ç maddesine göre yıllık yeniden değerlendirme yapılmadan önce, yeniden değerlendirilecek iktisadi kıymetlerin kayıtlı değeri ne kadar yüksek olursa, yani daha öncesinde Geçici 32. madde kapsamında değerlendirilmiş olursa, yıllık yeniden değerlendirme sonucu ortaya çıkacak olan değer artış tutarı da o kadar yüksek olacaktır. Bu sebep-

le Geçici 32. maddenin mükerrer 298/Ç'ye göre yapılacak yeniden değerlemeye bir zemin hazırladığı ve tamamlayıcı olduğu söylenebilir. Ancak bu iki düzenleme arasında kapsadıkları iktisadi kıymetler, vergileme ve değer artış fonunun durumu gibi yönlerden bazı farklıklar da bulunmaktadır. Buna göre;

- ▶ VUK mükerrer 298/Ç maddesine göre yapılacak yeniden değerlendirme sadece amortisman tabi iktisadi kıymetler için yapılabilmektedir. VUK Geçici 32'ye göre ise amortisman tabi olmayan boş arazi ve arsalar için de yeniden değerlendirme yapılabilmesi mümkün bulunmaktadır.
- ▶ VUK mükerrer 298/Ç'ye göre yapılacak yeniden değerlendirme sonucu oluşan net değer artışı vergilenmemektedir. Ancak, VUK Geçici 32 uygulaması sonucu ortaya çıkan net değer artışı üzerinden %2 vergi ödenmesi gerekmektedir.
- ▶ VUK mükerrer 298/Ç ye göre yeniden değerlendirme uygulamasında yeniden değerlendirilen iktisadi kıymetlerin elden çıkartılması durumunda, eğer söz konusu fon satış öncesi sermayeye ilave edilmemişse, bunla-

ra isabet eden değer artış fonu amortismanlar gibi değerlenir ve satış karına eklenir. VUK Geçici 32. madde uygulamasında ise, yeniden değerlemeye tabi tutulan iktisadi kıymetlerin elden çıkarılması durumunda fon hesabında gösterilen değer artışları kazancın tespitinde dikkate alınmaz.

- » Mükellef tarafından, öncelikli olarak VUK Geçici 32. madde kapsamında yeniden değerlendirilmeksizin doğrudan VUK mükerrer 298/Ç ye göre yeniden değerlendirilmiştir. Sonradan VUK Geçici 32. madde kapsamında yeniden değerlendirme yapmak mümkün bulunmamaktadır.
- » Her iki uygulamadan da 2022 dönemi ile 2023 döneminin 1, 2 ve 3. Geçici vergi dönemlerinde yararlanılabilmektedir. Zira, 31.12.2023 tarihi itibarıyla şartların oluşup oluşmadığına bakılmaksızın enflasyon muhasebesi uygulanacaktır. Bunun yanı sıra, 31.12.2023 tarihinden sonra enflasyon düzeltmesine ilişkin şartların oluşmadığı dönemlerde de yeniden değerlendirilmesinden faydalanmak mümkün bulunmaktadır.
- » Öte yandan, her iki değerlemenin de uygulanması zorunlu olmayıp tercih mükellefin ihtiyarına bırakılmıştır. Dolayısıyla mükellefler kendilerine avantaj sağlayacağını düşünmüyorsa

her iki uygulamadan da faydalanılmayarak 31.12.2023 tarihinde uygulanması zorunlu olacak olan enflasyon muhasebesi sürecini bekleyebileceklerdir.

4. YİNE YENİ YENİDEN ENFLASYON MUHASEBESİ

En son 2004 yılında uygulanan enflasyon muhasebesi uygulamasının üzerinden 17 yıl geçtikten sonra, 2018 yılının Aralık döneminde Yİ-ÜFE endeks değeri 422,94 ve 2021 yılının Aralık döneminde Yİ-ÜFE endeks değeri 1022,25 olarak gerçekleştiği için 2021 dönemi sonu itibarıyla VUK'nun Mükerrer 298/A maddesinde belirtilen enflasyon muhasebesi şartları oluşmuş bulunmaktaydı. Ancak, yakın geçmişte yaşanan pandemi ortamı, ekonomik kriz ve enflasyon muhasebesi uygulamasının belirli bir hazırlık süreci gerektirmesi sebebiyle, 7352 sayılı Kanunla Vergi Usul Kanuna eklenen Geçici 33. madde ile bu uygulama ertelenmiş ve geçici vergi dönemleri de dahil olmak üzere 2021, 2022 yılları ile 2023 geçici vergi dönemlerinde şartlar oluşsa bile enflasyon düzeltmesi yapılmayacağı hüküm altına alınmıştır. Ayrıca, söz konusu dönemlerin enflasyon düzeltmesi şartlarının gerçekleşmediği dönemler olarak kabul edilmesi yönünde düzenlemeye gidilmiştir.

Öte yandan söz konusu maddenin devamında, enflasyon düzeltmesi şartlarının oluşup oluşmadığına

bakılmaksızın, 31.12.2023 tarihli mali tabloların enflasyon düzeltmesine tabi tutulacağı hüküm altına alınmıştır. Düzenleme gereğince, bu düzeltmeden kaynaklanan kar/zarar tutarları geçmiş yıllar kar/zararı hesabında gösterilecektir. Bu şekilde kayda alınan geçmiş yıl karları vergiye tabi tutulmayacak, geçmiş yıl zararları ise vergi matrahının tespitinde zarar olarak indirilmeyecektir.

Enflasyon düzeltmesine ilişkin henüz bir uygulama tebliği yayınlanmadığı için bundan sonra yapılacak olan değerlendirmeler tebliğ taslağı doğrultusunda şekillenecektir. Düzenleme gereğince düzeltme sonucunda hesaplanacak tutarlar, 2024 yılına başlangıç değerleri olarak intikal ettirilecek ve bu yıldan itibaren vergisel sonuç doğurmaya başlayacaktır. Buna göre, 2023 yılsonunda düzeltilen değerlere 2024 başından itibaren maliyet olarak itibar edilecek ve bu değerlere 2024 yılından itibaren amortisman ayrılacaktır. Kendilerine özel hesap dönemi tayin edilen mükellefler ise 2024 yılında biten özel hesap dönemlerinin son günü itibarıyla enflasyon düzeltmesi yapacaktır.

Düzenleme gereği, 2023 yılı hesap dönemi sonunda düzenlenen mali tablolardan sadece bilanço düzeltililecek olup; gelir tablosu, nakit akım tablosu ve kar dağıtım tablosu gibi mali tablolar düzeltmeye tabi tutulmayacaktır.

Enflasyon düzeltmesi, kazançlarını bilanço esasına göre tespit eden gelir veya kurumlar vergisi mükellefleri (kollektif, adi komandit ve adi şirketler dâhil) tarafından yapılacak olup, uygulama bu mükellefler için zorunlu bulunmaktadır. Bilanço esasına göre defter tutmayan gelir veya kurumlar vergisi mükellefleri ise enflasyon düzeltmesi yapamayacaklardır. Ayrıca, kayıtlarını Türk para birimi dışında başka bir para



birimiyle tutmalarına izin verilen mükellefler ile bu yöntemden dönmüş olan ve Türk para birimiyle kayıt yapmaya başlanılan yıldan itibaren üç yıl geçmiş olanlar da enflasyon düzeltmesi yapamayacaktır.

Kazançlarını işletme hesabı esasına göre tespit eden mükellefler ile serbest meslek kazanç defteri tutan serbest meslek erbabı mükellefler ise enflasyon düzeltmesi yapamayacaktır. Ancak, bu mükellefler amortismanına tâbi iktisadi kıymetlerini enflasyon düzeltmesi hükümlerine göre düzeltip 1.1.2024 tarihinden itibaren düzeltilmiş tutarlar üzerinden amortismanına tabi tutabileceklerdir. Bu durumun da söz konusu mükellefler açısından bir avantaj sağlayacağı açıktır.

Kapsama giren mükelleflerin iktisadi işletmelerine dahil bulunan kıymetlerden sadece parasal olmayan kıymetler enflasyon düzeltmesine tabi tutulacaktır. Zira, parasal olmayan kıymetlere ait değerler, bilanço tarihi itibarıyla bu kıymetlerin satın alma gücünü göstermemektedir. Buna karşın, bilançoda görünen parasal kıymete ait değer, bilanço tarihi itibarıyla o kıymetin satın alma gücünü de göstereceğinden, parasal kıymetler enflasyon düzeltmesine tabi tutulmayacaktır. Bu kapsamda bilançonun aktif tarafında yer alan kıymetlerin yanı sıra bilançonun pasif tarafında yer alan özsermaye kalemleri de parasal olmayan kıymet olarak düzeltmeye tabi olacaktır. Dolayısıyla enflasyon düzeltmesi, sadece taşınmaz veya amortismanına tabi iktisadi kıymetleri içeren yeniden değerlendirme uygulamasından çok daha kapsamlı bir düzenleme olarak karşımıza çıkmaktadır.

Tebliğ taslağında yer alan düzenlemeler kapsamında düzeltme işlemi aşağıdaki şekilde yapılacaktır:

a) Öncelikle 31.12.2023 tarihli bi-

lançoda yer alan kıymetlerden han-gilerinin parasal olmayan kıymet olduğu tespit edilecektir.

b) Ardından tespit edilen parasal olmayan kıymetlerin enflasyon düzeltmesinde dikkate alınacak tutarları bulunacaktır. Bu çerçevede enflasyon düzeltmesine özgü reel olmayan finansman maliyetleri (ROFM) ilgili kıymetlerin değerlerinden düşülecektir. Ayrıca, 213 sayılı VUK'nun Geçici 31, Geçici 32 ve Mükerrer 298/Ç maddeleri kapsamında yeniden değerlemeye tabi tutulmuş iktisadi kıymetler için yeniden değerlendirme sonrası değerler dikkate alınacaktır.

Dolayısıyla, enflasyon düzeltmesinde düzeltmeye esas tutar olarak;

- Parasal olmayan kıymetin düzeltmeye esas tarih itibarıyla sahip olduğu değer,

- VUK'un mükerrer 298/A maddesine göre enflasyon düzeltmesine tabi tutulan en son bilançoda yer alan parasal olmayan kıymetler için, söz konusu bilançoda yer alan düzeltilmiş değerler,

- VUK'un Geçici 31, Geçici 32 ve Mükerrer 298/Ç maddeleri kapsamında yeniden değerlemeye tabi tutulmuş iktisadi kıymetler için, yeniden değerlendirme sonrası değerleri

dikkate alınacaktır.

c) Sonrasında bulunan bu tutarlar ait oldukları düzeltme katsayılarıyla çarpılarak, parasal olmayan kıymetlerin düzeltilmiş tutarları hesaplanacaktır.

d) Son olarak parasal olmayan kıymetler düzeltilmiş değerleriyle, parasal kıymetler ise düzeltmeye tabi tutulmaksızın bilançoda gösterilecektir.

Yukarıda belirtilen şekilde enflasyon

düzeltilmesinde parasal olmayan her bir kıymet için düzeltme hesabı yapılacaktır ve bu hesaplamalar sonucu bulanacak farklar, ilgili kıymetlere ait alt hesaplara (enflasyon düzeltmesi fark hesaplarına) ve torba hesap olan enflasyon düzeltme hesabına (698-Enflasyon Düzeltme Hesabı) kaydedilecektir.

Enflasyon düzeltme hesabının bakiyesi VUK'un Geçici 33. maddesi uyarınca geçmiş yıllar kâr/zararı hesabında gösterilecek ve bu şekilde tespit edilen geçmiş yıl kârı vergiye tabi tutulmayacak, geçmiş yıl zararı ise zarar olarak kabul edilmeyecektir.

Tebliğ taslağına göre, düzeltme işlemleri 2023 yılına ait beyannamelerin verilme tarihine kadar yapılacak olup, düzeltmenin yapıldığı tarih itibarıyla yasal defter kayıtlarına intikal ettirilerek 2023 yılı beyannamesine düzeltilmiş bilançolar eklenmiş olacaktır. Böylece, 31.12.2023 tarihli bilançonun düzeltilmesi sonucu hesaplanan tutarlar, 2024 yılında enflasyon düzeltmesi yapıp yapılmayacağına bakılmaksızın, 2024 yılının başlangıç değerleri olarak dikkate alınacaktır.

Bu sayede amortismanlar ve itfa payları, 2024 yılından itibaren bu düzeltilmiş değerler üzerinden hesaplanmaya başlanacak ve stoklar düzeltilmiş maliyetleriyle dikkate alınacaktır. Öte yandan, VUK'un Geçici 33. maddesinde, düzeltmeye tabi tutulmuş ATİK'lerin düzeltilmiş değerinin altında bir bedelle satılması halinde, bu zararın bir kısmının kabul edilmeyeceğine yönelik VUK'un Geçici 25. maddesindeki gibi bir düzenlemeye yer verilmediğinden, bu zararların tamamı vergi matrahından düşülebilecektir.

Taslak Tebliğe göre, **özsermaye kalemlerinden düzeltmeye tabi tutulacak ve bilançoda düzeltilmiş**

değerleriyle yer almaya devam edecek olan kalemler; Sermaye, Hisse Senetleri İhraç Primleri, Hisse Senedi İptal Karları, Yasal Yedekler, Statü Yedekleri, Olağanüstü Yedekler, Özel Fonlar (VUK 328 ve 329.md.yer alan sabit kıymet yenileme fonu, VUK 325/A kapsamında yer alan girişim sermayesi fonu; 193 sayılı Kanunun geçici 84. maddesi ile 5520 sayılı Kanunun 5/1-e, j ve k bentleri gereğince oluşturulan fonlar; 6111, 6736, 7143, 7326 sayılı Kanunlar kapsamında, işletmede mevcut olduğu halde kayıtlarda yer almayan **makine, teçhizat ve demirbaşların** kayda alınmasına ilişkin olarak oluşturulan karşılık hesapları) ve Sermaye Düzeltmesi Olumlu ve Olumsuz Farkları kalemleridir.

Buna karşılık taslak Tebliğ'e göre **özsermaye kalemlerinden düzeltilmiş bilançoda gösterilmeyecek ve geçmiş yıl kar veya zararı hesabına aktarılarak kapatılacak** olan kalemler şu şekildedir:

- » VUK'un 280/A maddesinin 1. fıkrası uyarınca, yurt dışından getirilerek sermaye olarak konulan yabancı paraların değerlendirilmesine ilişkin oluşan fon hesabı
- » VUK Geçici 31 maddesi uyarınca oluşturulan yeniden değerlendirme değer artış fonu hesabı (Tebliğin yayınlanmasıyla birlikte VUK Geçici 32 ve Mükerrer 298/Ç maddesi uyarınca oluşturulan değer artış fonlarının da kapsama alınması muhtemel görünmekte)

- » Gelir Vergisi Kanunu'nun geçici 85, 90 ve 93. maddeleri kapsamında varlık barışına ilişkin oluşturulan fon hesapları,
- » 5811 sayılı Bazı Varlıkların Milli Ekonomiye Kazandırılması Hakkında Kanun kapsamında oluşturulan fon hesabı,
- » 6111, 6736, 7143, 7326 sayılı Kanunlar kapsamında, işletmede mevcut olduğu halde kayıtlarda yer almayan **emtianın** kayda alınmasına ilişkin olarak oluşturulan karşılık hesapları (Tebliğin yayınlanmasıyla birlikte 7440 sayılı Kanun'dan kaynaklı emtia karşılık hesaplarının da kapsama alınması muhtemel görünmekte).

SONUÇ

Ülkemizde bazı dönemlerde yaşanan yüksek enflasyonun sonuçlarından biri olarak, vergi mevzuatımızda enflasyon muhasebesi ve yeniden değerlendirme uygulaması adı altında düzenlemeler ortaya çıkmıştır. Söz konusu düzenlemelerden enflasyon muhasebesi uygulaması uyulması zorunlu bulunmakta iken, yeniden değerlemenin uygulaması ise mükellefin ihtiyarına bırakılmıştır. Dolayısıyla, bu anlamda mükelleflerin kendi özel durumuna göre ve uygun zamanlama ile doğru kararları alması önem arz etmektedir. Zira, her bir düzenleme temelinde aynı amaca hizmet etse de, her birinin uygulama zamanı, maliyeti ve detayları farklılık göstermektedir.

Makalemizde detaylı olarak üzerinde durmaya çalıştığımız yeniden değerlendirme ve enflasyon muhasebesi uygulamaları göz önünde bulundurulduğunda, özellikle 31.12.2023 tarihinde yapılacak olan enflasyon düzeltmesi sırasında bazı özsermaye kalemlerinin düzeltilmiş bilançoda yer almayacak olması bazı önemli vergisel sonuçlara neden olabilecektir. Bu

sonuçlar şu şekilde ortaya çıkabilir;

Gelir Vergisi Kanunu'nun Geçici 90 ve 93'üncü maddeleri kapsamında oluşturulan fon hesapları ile 6111, 6736, 7143, 7326 (ve muhtemelen 7440) sayılı Kanunlar kapsamında işletmede mevcut olduğu halde kayıtlarda yer almayan emtianın kayda alınmasına ilişkin olarak oluşturulan karşılık hesapları, işletmeden çekilmesi veya ortaklara dağıtılması halinde vergilendirilmemektedir. Taslak Tebliğ'e göre, bu tutarlar 31.12.2023 tarihli düzeltilmiş bilançoda yer almayacak ve geçmiş yıl kar/zararları hesabına aktarılarak kapatılacaktır. Bu şekilde oluşan geçmiş yıl karları ise işletmeden çekilmesi halinde vergilenecektir. Dolayısıyla, 31.12.2023 tarihinde yapılacak enflasyon düzeltmesi mükelleflerin bu kapsamdaki fonlarının vergisiz olarak ortaklara dağıtımını engelleyecektir. Bu nedenle, bu fonların enflasyon düzeltmesi öncesinde 31.12.2023 tarihine kadar vergisiz olarak ortaklara dağıtılması mükellefler açısından önem arz edecektir.

Bunun yanı sıra, makalenin ilgili bölümlerinde de belirtildiği üzere,

VUK'un Mükerrer 298/Ç maddesi kapsamındaki yeniden değerlemeye ait fonlar, ilgili kıymet elden çıkarıldığında, satış öncesi sermayeye ilave edilmemişse, ayrılmış amortisman gibi değerlendirilip vergilendirilmektedir. Eğer yayımlanacak olan Tebliğ ile 31.12.2023 tarihli düzeltilmiş bilançoda bu fonların geçmiş yıl kar/zarar hesabına aktarılarak kapatılacağı hüküm altına alınırsa, 01.01.2024 tarihinden itibaren elden çıkarılacak bu kapsamdaki ATİK'ler için herhangi bir vergileme söz konusu olmayacaktır. Bu anlamda mükelleflerin sürekli yeniden değerlemeye tabi tuttukları kıymetlerden elden çıkarmayı planladıklarını 2024 yılına kadar ertelemeleri veya 2023 döneminde elden çıkaracaklar ise satış öncesi söz konusu fonu sermayeye ilave etmeleri vergisel avantaj sağlayacaktır.

Dolayısıyla, özellikle Tebliğin yayımlanması ve uygulamanın tamamıyla netleşmesi sonrası, tüm bu süreç ve ihtimallerin mükellefler tarafından doğru değerlendirilerek en isabetli kararları almaları ve uygulamalarına buna göre yön vermeleri önem arz edecektir.



Gökhan ŞİT
Direktör, Vergi Hizmetleri, SMMM
gokhan.sit@centrumdenetim.com

KİRA SÖZLEŞMELERİNDE DAMGA VERGİSİ YÖNÜNDEN ÖZELLİK ARZ EDEN HUSUSLAR

GİRİŞ

Damga Vergisi, 488 sayılı Kanunla 01.07.1964 tarihinden itibaren Türk Vergi Sisteminde yer almış, gerçekleştirilen hukuki işlemlerle ilgili olarak düzenlenen ve kanunda kâğıt diye ifade edilen belgeler üzerinden alınan bir vergidir. Bireylerin kendi aralarında veya kamu kurumlarıyla yaptıkları hukuki işlemler dolayısıyla düzenlenen, bir hususu ispat ve belli etme niteliğini taşıyan kâğıt ya da elektronik belgeler üzerinden alınan mali yükümlülüktür. Dolayısıyla damga vergisi, hukuki işlemlerin dayanağını oluşturan belgeler üzerine tesis edilmiş bir vergi olarak tanımlanmaktadır.

Damga vergisine tabi kâğıtlar; sözleşmeler, kararlar, mazbatalar, ticari işlemlerde kullanılan kâğıtlar ve makbuzlardır. Söz konusu kâğıt-

lar içerisinde sözleşmelerin Damga Vergisi Kanunu açısından özel durumları söz konusudur. Örneğin; Normal bir sözleşme için sözleşme bedeline uygulanacak damga vergisi oranı binde 9,48 olarak belirlenmişken, kira sözleşmesi için bu oran binde 1,89 olarak belirlenmiştir.

Kira sözleşmelerine binaen hesaplanması gereken damga vergisini, damga vergi kanununda yapılan son değişiklikler doğrultusunda ele alınacaktır.

1. GENEL OLARAK DAMGA VERGİSİ

01.07.1964 tarih ve 488 sayılı Kanunla düzenlenen Damga Vergisi, Kanuna ekli (I) sayılı tabloda yazılı kâğıtlar üzerinden alınmaktadır. Kanunun 1.maddesi;

“Bu Kanuna ekli (I) sayılı tabloda yazılı kâğıtlar Damga Vergisine tabidir. Bu kanundaki kâğıtlar terimi, yazılıp imzalanmak veya imza yerine geçen bir işaret konmak suretiyle düzenlenen ve herhangi bir hususu ispat veya belli etmek için ibraz edilebilecek olan belgeler ile elektronik imza kullanılmak suretiyle manyetik ortamda ve elektronik veri şeklinde oluşturulan belgeleri ifade eder.

Yabancı memleketlerle Türkiye`deki yabancı elçilik ve konsolosluklarda düzenlenen kâğıtlar, Türkiye`de resmi dairelere ibraz edildiği, üzerine devir veya ciro işlemleri yürütüldüğü veya herhangi bir suretle hükümlerinden faydalanıldığı takdirde vergiye tabi tutulur.” şeklinde damga vergisinin konusu tanımlanmıştır.

Buna göre bir kâğıdın vergiye tabi olması için Damga vergisi Kanunu'na ekli (I) sayılı listede yer alması, vergiden istisna edilmemiş olması, kâğıdın imzalanmış olması, belli bir hususu tespit ve ispat edecek nitelikte olması şarttır. Diğer bir ifadeyle, konusuz, hukukun korumadığı, herhangi bir hususu tespit etmeyen, imza edilmemiş, taslak olarak düzenlenmiş fakat geçerliliği bulunmayan kâğıtlar damga vergisinin konusuna girmemektedir.

Kanunda (I) sayılı tabloda damga vergisine tabi olarak belirtilen kâğıtlar 4 grup halinde sayılmıştır, bunlar aşağıdaki gibi açıklanabilir;



- ▶ **Ticari İşlemlerde Kullanılan Kağıtlar;** Ticari belgeler, menşe şahadetnameleri, ticari ve dolayışında bulunan senetler, resmi kurumlara ve bankalara ibraz edilen bilançolar, gelir tabloları, işleme hesap özetleri, ordinolar, gümrük idarelerince verilen özet beyan formları,
- ▶ **Makbuzlar;** Maaş, ücret, huzur hakkı, resmi kurumlar tarafından mal ve hizmet alımlarına ilişkin ödemeler, ödünç alınan paralar için verilen makbuzlar, icra dairelerince resmi daireler namına yapılan ödemeler ve makbuzlar,
- ▶ **Kararlar ve Mazbatalar;** İhale kararları, hakem kararları
- ▶ **Akitlerle İlgili Kağıtlar;** Bu gruptaki kağıtlar belli bir parayı ihtiva eden ve etmeyen olmak üzere iki başlık halinde açıklanmıştır. Belli parayı ihtiva edenler; sözleşmeler, taahhütnameler, kefalet, teminat, rehin senetleri, fesihnameler. Belli parayı ihtiva etmeyenler ise; tahkimnameler, sulhnameler, turizm işletmeleri ile seyahat acentelerinin aralarında düzenledikleri kontenjan sözleşmeleridir.
- ▶ **Diğer Kağıtlar;** Beyannameler üzerinden alınan vergilerdir.

Damga Vergisi açısından vergiyi doğuran olay kağıdın düzenlenmiş olmasıdır. Düzenlemek, hukuki işlemin kağıda aktarılması, yazılması anlamına gelir. Düzenlenmek suretiyle kağıt ilgili olduğu hukuki işlem ile ilgili bir hususu ispat ve belli etme ve bu husus açısından hüküm ifade etme niteliğini kazanır. Böylece de vergi borcu doğar.

Damga Vergisine tabi bir kağıdın vergilendirilebilmesi için ayrıca kural olarak kağıdın Türkiye'de düzenlenmiş olması gerekmektedir. Ancak yabancı ülkeler ile Türkiye'deki yabancı elçilik ve konsolosluklarda düzenlenmiş kağıtlarda, bunlar Türkiye'de resmi dairelere ibraz edildiği, üzerine devir veya ciro işlemleri yürütüldüğü veya herhangi bir suretle hükümle-

rinden faydalandığı taktirde vergiye tabi tutulabilmektedir.

Sözleşmelerin mutlaka iki tarafı bulunmaktadır. Birden fazla kişi tarafından imzalanan sözleşmelerde mükellefiyet tüm imza sahiplerine ait olur ve imza sahiplerinin tamamı, verginin tümünün ödenmesinden müştereken ve müteselsilen sorumlu bulunmaktadır. Bu sebeple damga vergisi açısından sözleşmenin imzalanmasıyla birlikte sorumluluk bitmemekte ve verginin ödenmesinde dahi sorumluluk devam etmektedir.

Damga Vergisi Kanunu'nda vergiyi doğuran olay açısından özellik arz eden bazı durumlar mevcuttur. Damga Vergisi Kanunu uygulamasında aynı hüküm ve kuvveti haiz olmak üzere birden fazla düzenlenmiş ve taraflarınca ayrıca imzalanmış olan kağıtların her biri nüshadır. Nüshaların damga vergisi karşısındaki durumları, **6728 sayılı kanunun 23. Maddesiyle Damga Vergisi Kanununun 5.maddesinde 09.08.2016 tarihinde yürürlüğe giren düzenlemeyle** maktu ve nispi vergiye tabi olanlar için farklılaştırılmıştır.

Buna göre;

- ▶ Bir nüshadan fazla olarak düzenlenen kağıtlardan, maktu vergiye tabi olanların her bir nüshası ayrı ayrı aynı miktarda vergiye tabi tutulur. Yani, her bir nüshanın düzenlenmesiyle ayrı verginin doğduğu kabul edilir ve vergilendirme asıl kağıdın tabi olduğu vergiye tabi tutulur.
- ▶ Bir nüshadan fazla olarak düzenlenen kağıtlardan, nispi vergiye tabi olanların ise sadece bir nüshası damga vergisine tabidir. Yani, her bir nüshanın düzenlenmesiyle ayrı verginin doğduğu kabul edilmez, vergiyi doğuran olayın sadece asıl kağıdın düzenlenmesiyle gerçekleştiği kabul edilir.

2. KİRA SÖZLEŞMELERİNDE DAMGA VERGİSİ

Sözleşme, iki ya da daha fazla kişi arasında yapılan ve koşullarına uyulması yasayla desteklenmiş olan anlaşma şeklinde tanımlanmaktadır. Sözleşmeler tarafların birbirine uygun irade açıklamalarıyla yapılır, hukuki işlem niteliğindedir ve belirli biçimde yapılması yasalarda öngörülmüştür. Diğer bir deyişle sözleşme, en az iki kişinin aynı hukuki sonucu doğurmaya yönelik olarak karşılıklı ve birbirine uygun irade açıklamalarıdır.

Bir kişinin, bir irade beyanını açıklarken çok değişik yollardan yararlanması mümkündür. Ancak özellikle sözleşmeler söz konusu olduğunda pek çok hukuk sisteminde şekil kavramı genellikle üç şekle özgülünmektedir: Sözlü şekil, yazılı şekil ve resmi şekil. Sözlü şekil, irade beyanlarının sözle ifade edilmesi anlamını taşıırken, yazılı şekil bu beyanların yazıya dökülmek yoluyla açıklanması, resmi şekil ise çoğu kez bir resmi makamın huzurunda veya onun katılımıyla oluşturulması anlamına gelmektedir.

Damga vergisinden söz etmek için sözleşmenin yazılı ya da resmi şekle tabi olması gerekir. Sözlü şekle tabi sözleşmeler damga vergisine tabi değildir. Bilindiği üzere damga vergisinin doğabilmesi için düzenlenmiş bir kağıdın varlığı şarttır. İhtiva ettiği hukuki ilişkiye bağlı olarak düzenlenme serbestisi bulunan bir kağıt düzenlenmediğinde, düzenlenmiş bir kağıt var olmadığından vergi de söz konusu olmayacaktır.

Damga vergisinde vergiyi doğuran olay işlemin varlığı değil, işleme ilişkin kağıdın düzenlenmesidir. Düzenlenme serbestisi bulunan kağıdın düzenlenmemesi taraflar arasında ileride ortaya çıkabilecek muhtemel bir uyumsuzlıkla ilgili belgeye dayalı ispat hakkından vazge-

çilmesi demektir. Damga vergisi için bir işlemin varlığı, bu işlemin Damga Vergisi Kanunu'nda belirlenen kapsamda işlemlerden olması, anılan işlem için belge düzenlenmiş olması, kanunda gerekli görülmesi halinde belgede parasal tutarın yer alması ve belgenin imzalanması gerekir. Bu unsurlardan biri ya da birkaçı yoksa damga vergisinden bahsedilemez.

Kiralama sözleşmeleri, kanuna ekli (I) sayılı tablonun "Akitlerle İlgili Kâğıtlar" bölümünün "A- Belli Parayı İhtiva Eden Kağıtlar" kısmının 2. Bendine göre kira mukavelenameleri (Sözleşme süresine göre kira bedeli üzerinden) binde 1,89 oranında damga vergisine tabi bulunmaktadır. Buna göre, kira sözleşmeleri kira müddeti üzerinden hesaplanacak kira bedeli üzerinden binde 1,89 oranında damga vergisine tabidir.

3. KİRA SÖZLEŞMELERİNİN DAMGA VERGİSİNDE ÖZELLİKLI DURUMLAR

Sözleşmeler genelde hazırlanırken süresi belli süre çerçevesinde uygulanmak için hazırlanmaktadır. Fakat sözleşmeler imzalanıp damga vergisi ödendikten sonra belirli tarihte sonlandırılacağı gibi tarafların iradeleriyle veya irade beyanı olmaksızın uzayabilmekte, tarafların sayıları değişebilmektedir. Diğer bir ifadeyle damga vergisi ödendikten sonra, sözleşmenin bedelinde, süresinde ve taraflarında değişiklikler olabilmektedir.

3.1. Kira Bedelinde Değişiklik Halinde Damga Vergisi

Bir sözleşmede sözleşmenin konusu, sözleşmenin tarafları ve sözleşmenin miktarı olmak üzere üç taraf yer almaktadır. Sözleşmede yer alan unsurlardan bedelde bir değişiklik gerçekleştiğinde yani belli parayı içeren sözleşmelerdeki para miktarı-



nın değiştirilmesinin damga vergisine etkisi, bedelde değişiklik bedelin artması veya azalması şeklinde ortaya çıkmaktadır.

Sözleşmede yer alan tutarda artış olursa, artan miktar aynı nispette vergiye tabi tutulmaktadır. Nitekim Damga Vergisi Kanunu'nun 14. maddesine göre "Belli parayı ihtiva eden mukavelenamelerin değiştirilmesi halinde artan miktar aynı nispette vergiye tabidir." Örneğin bir kira sözleşmesi yapıldıktan sonra kiralama şartlarında yapılan değişiklik dolayısıyla sözleşmede yapılan değişiklik ile fiyat artışı yapılmış ise, artan bedel aynı miktarda vergiye tabi olacaktır. Sözleşmedeki matrah artışı dikkate alınacaktır.

Hal böyle iken 6728 sayılı Kanunun 25. maddesiyle yapılan değişiklik sonucu 09.08.2016 itibaren, azami tutardan vergi alınan sözleşmelerde, sözleşmenin diğer hükümlerinde değişiklik olmaksızın sadece bedelin artırılmasına ilişkin değişiklik yapılması halinde, artan bedelin damga vergisine tabi olmayacağı belirtilmiştir.

Damga Vergisi Kanununda bedelin artması halinde ne yapılacağı açık bir şekilde kanunun 14. maddesinde belirtilmişken, bedelin azalması halinde ne yapılacağına ilişkin bir hüküm bulunmamaktadır. Dolayısıyla kanunun 14. maddesinin lafzından da anlaşılacağı üzere kanun, sözleşmedeki parasal tutarların değişmesi halinde sadece artan tutarlar için vergi hesaplanmasını öngörmüştür. Sözleşmedeki tutarların azalması halinde ise, kanun maddesinin mefhum-u muhalifinden, herhangi bir vergi hesaplanmayacağı anlamı çıkmaktadır.

3.2. Kira Süresinin Uzatılması veya Kendiliğinden Uzaması Halinde Damga Vergisi

Damga Vergisi Kanununun 2.maddesinde "Vergiye tabi kağıtlar mahiyetinde bulunan veya onların yerini alan mektup ve şerhlerle, bu kağıtların hükümlerinin yenilenmesine, uzatılmasına, değiştirilmesine devrine veya bozulmasına ilişkin mektup ve şerhler de Damga Vergisine tabidir." hükmü yer almaktadır.

Buna göre, sözleşme süresinin uzatılması durumunda, sözleşme tutarının tamamı üzerinden mi yoksa sürenin uzaması nedeniyle sözleşme tutarında (sözleşmede yer alan belli para da) meydana gelen artış üzerinden mi damga vergisi alınması gerektiği sorusu gündeme gelmektedir. Sözleşmelerde yapılan süre değişimlerinin, sözleşmenin diğer hususlarını etkilememesi ve asıl sözleşmede yer alan belli para miktarında bir artış yaratmaması durumlarında, bir diğer ifadeyle süre değişimlerinin asli bir unsur olmadığı durumda, süre uzatımına ilişkin olarak düzenlenen sözleşmeler damga vergisine tabi değildir. Ancak, sözleşmelerde yapılacak süre değişimlerinin, sözleşmenin diğer hususlarında bir değişiklik içermesi ve asıl sözleşmedeki belli para miktarında artış yapması halinde, bir diğer ifadeyle sürenin asli bir unsur olduğu sözleşmelerde, artan miktar aynı nispette damga vergisine tabi olacaktır.

Ayrıca sözleşmenin, sözleşmede yer alan bir hükme dayanarak kendiliğinden uzaması durumunda, damga vergisinin hesaplanmasına gerek bulunmamaktadır. Zira, böyle bir durumda yeni bir sözleşme yahut sözleşme yerine geçecek bir kâğıt düzenlenmediği gibi, mevcut sözleşme üzerine süre uzatımı yönünde bir şerh de düşülmemektedir. Dolayısıyla, damga vergisinin konusuna giren bir işlem bulunmamaktadır.

3.3. Kefalet Şerhi veya Depozito Bulunan Kiralamalarda Damga Vergisi

488 Sayılı Damga Vergisi Kanununun 6'ncı maddesinde "Bir kağıtta birbirinden tamamen ayrı birden fazla akit ve işlem bulunduğu takdirde bunların her birinden ayrı ayrı vergi alınır. Bir kağıtta toplanan akit ve işlemler birbi-

rine bağlı ve bir asıldan doğma oldukları takdirde Damga Vergisi, en yüksek vergi alınmasını gerektiren akit veya işlem üzerinden alınır." hükmüne yer vermiştir. **Örneğin** bir sözleşme içeriğinde hem kira ile ilgili hem de kiradaki gayrimenkulün onarımı ile ilgili hükümlere yer verilerek bedel belirlenmiş ise birbirinden bağımsız olan farklı iki akit için ayrı ayrı damga vergisi alınacaktır.

Bazı kira sözleşmelerinde tarafların tercihine göre kefilin de imzası olabilmektedir. Dolayısıyla kefilli olarak düzenlenen kira sözleşmelerinde damga vergisi hesaplanırken kira bedeline farklı oranlar uygulanarak Damga Vergisi hesaplanacaktır. Kira sözleşmelerinde kefalet adi kefalet şeklinde olabileceği gibi müteselsil kefalet şeklinde de olabilmektedir. Sözleşmelerde damga vergisi, kefaletin şekline göre farklılık arz etmektedir.

Daha önce ifade ettiğimiz gibi kira sözleşmeleri, sözleşme süresi baz alınarak kira bedeli üzerinden binde 1,89 oranında damga vergisine tabidir. Kefalet şerhi için damga vergisi oranı ise binde 9,48'dir.

Şayet Kira sözleşmesinde tarafların yanında "Müteselsil Kefil" ya da "Müşterek borçlu" şerhi ile 'kefilin' de imzası bulunuyorsa kira bedeli binde 9,48 oranında damga vergisi ile çarpılarak hesaplanacaktır. Buradaki kira sözleşmesi için ayrıca binde 1,89 oranı uygulanmayacaktır; çünkü "Müteselsil Kefil" ya da "Müşterek borçlu" şerhi kiralama işleminden doğmuştur dolayısıyla birbirine bağlı ve bir asıldan doğma olan işlemlerde Damga Vergisi, en yüksek vergi alınmasını gerektiren işlem üzerinden alınır ki bu durumda en yüksek vergi alınması gerektiren işlem binde 9,48 oranlı kefalet şerhidir. Eğer ki kira sözleşmesinde sadece "kefil" ya da "adi kefil" şerhi varsa bu du-

rumda toplam kira tutarı üzerinden "adi kefil" için ayrı (binde 9,48) ve kira sözleşmesi için ayrı (binde 1,89) olmak üzere toplamda binde 11,37 oranı uygulanarak damga vergisinin hesaplanması gerekmektedir.

Kiralama sözleşmelerinde kira tutarının yanı sıra depozito tutarını da içermesi halinde kira sözleşmesi tutarı üzerinden hesaplanacak damga vergisi ile depozito tutarının teminat hükmünde olması nedeniyle Kanun'a ekli (I) sayılı tablonun I/A.3 fıkrasına göre depozito tutarı üzerinden binde 9,48 oranında hesaplanacak damga vergisi karşılaştırılacak, hangisi yüksekse o bedel üzerinden damga vergisi beyan edilecektir.

3.4. Sözleşmenin Taraflarında Değişiklik Halinde Damga Vergisi

Sözleşmeler imzalandıktan sonra birtakım değişikliklere uğrayabilmektedirler. Bu değişikliklerden biri de sözleşmelerin devridir. Sözleşmenin devrinde, sözleşmenin taraflarından birinin bu taraf sıfatını üçüncü bir kişiye anlaşılarak devretmesi söz konusudur.

Bu şekilde sözleşmedeki bir tarafın yerine başka bir kişinin geçip bu taraf sıfatına onun sahip olması (sözleşmenin devri) bir anlaşmaya dayanmaktadır. Bir anlaşmaya dayalı olarak gerçekleşen sözleşmenin devrinde hem bir tasarruf işlemi hem de bir taahhüt işlemi söz konusudur.

Sözleşmenin devri, kâğıdın taraflarından birisinin değişmesidir. Sözleşmenin devri, ya da başka bir ifade ile sözleşmenin taraflarında gerçekleşen değişiklikler sonucu daha önceden alınan damga vergisi tutarının dörtte biri alınacaktır. Zira, Damga Vergisi Kanunu'nun 14. maddesinde 'Belli parayı ihtiva eden

mukavelenamelerin değiştirilmesi halinde artan miktar aynı nispette vergiye tabidir. Bunların devri halinde aslından alınan verginin dörtte biri alınır' şeklinde ifade edilmektedir.

3.5. Damga Vergisinden İstisna Edilen Kira Sözleşmeleri

488 sayılı Damga Vergisi Kanununa ekli 2 sayılı tablo damga vergisinden istisna edilen kağıtları düzenlemiştir. 2 sayılı tabloda yer alan IV. Ticari ve medeni işler ile ilgili kağıtlar bölümünün; 31 numaralı fıkrasında; **Dernek ve vakıflarca yerleşim yeri, gerçek kişilerce mesken olarak kullanılmak üzere kiralanan ve iktisadi işletmelere dahil olmayan** taşınmazlara ilişkin kira mukavelenamelerinin damga vergisinden istisna olduğu belirtilmiştir.

Bu fıkra uyarınca kira kontratlarının damga vergisinden istisna olması iki şarta bağlanmıştır. İlk şart kiralanan gayrimenkulün dernek ve vakıflarca yerleşim yeri ya da gerçek kişilerce mesken olarak kullanılması iken ikinci şart bu gayrimenkulün iktisadi işletmeye dahil olmaması gerekliliğidir. Burada dernek ve vakıfların yerleşim yerinden kasit kiralama konusu gayrimenkulün dernek ve vakfın merkezi yani bürosu olarak kullanılması anlaşılmalıdır. Buna göre dernek ve vakıflar tarafından büro olarak kullanılmak üzere kiralanan gayrimenkullerle ilgili kira mukavelelerine damga vergisi istisnası uygulanabilmesi için kiralama konusu gayrimenkulün öncelikle iktisadi bir işletmeye dahil olmaması şarttır. Dolayısıyla kiralayan tarafın bir şirket, iktisadi teşekkül, banka ve benzeri bir iktisadi kuruluş olması durumunda bu kira mukavelesine damga vergisi istisnası uygulanamayacaktır.

Gerçek bir kişiye ait olan gayrimenkulün dernek veya vakfa ait iktisadi

işletmelere yerleşim yeri olarak kiralananmasında da damga vergisi istisnası uygulanacaktır. Aynı şekilde gerçek kişilerin mesken olarak kullanılmak üzere kiralayacağı gayrimenkullere ilişkin kira sözleşmesi de, kiralanan gayrimenkulün bir iktisadi işletmeye dahil olmaması durumunda damga vergisinden istisna olacak, bu gayrimenkulün belediye, özel idare, bir başka dernek veya vakfa ait iktisadi işletmeye dahil olması halinde ise istisnanın uygulanması mümkün olmayacaktır.

488 sayılı Damga Vergisi Kanununa ekli 2 sayılı tabloda yer alan IV. Ticari ve Medeni İşler ile ilgili kağıtlar bölümünün; 32 numaralı fıkrasında; gelir vergisinden muaf esnaf, muaf serbest meslek erbabı ile basit usulde vergilendirilen mükellefler tarafından **işyeri olarak kullanılmak üzere kiralanan ve iktisadi işletmelere dahil olmayan** taşınmazlara ilişkin kira mukavelenamelerinin damga vergisinden istisna olduğu belirtilmiştir. Kira kontratlarının damga vergisinden istisna olması tıpkı 31'inci fıkrada olduğu gibi iki şarta bağlanmıştır. İlk şart düzenlenen kira kontratının gelir vergisinden muaf esnaf, muaf serbest meslek erbabı veya basit usulde vergilendirilen mükellefler tarafından işyeri olarak kullanılmaya şartı iken ikinci şart bu gayrimenkulün iktisadi işletmeye dahil olmamasıdır.

Damga Vergisi Kanununa ekli 2 sayılı tabloda yer alan IV. Ticari ve medeni işler ile ilgili kağıtlar bölümünün; 34 numaralı fıkrasında; Ticari, zirai veya mesleki faaliyetlere ilişkin olmamak şartıyla gerçek kişiler arasında düzenlenen akıtlarla ilgili kağıtlara Damga Vergisi istisnası uygulanacaktır. Ancak söz konusu kağıtlar, resmi dairelere veya notelere ibraz edilirse bu tarih itibarıyla damga vergisine tabi tutulur ve ibraz edenlerce ödenecektir.

SONUÇ

Damga Vergisi Kanununun birinci maddesinde, bu Kanuna ekli (I) sayılı tabloda yazılı kağıtların damga vergisine tabi olduğu, bu kanundaki kağıtlar teriminin, yazılıp imzalanmak veya imza yerine geçen bir işaret konmak suretiyle düzenlenen ve herhangi bir hususu ispat veya belli etmek için ibraz edilebilecek olan belgeler ile elektronik imza kullanılmak suretiyle manyetik ortamda elektronik veri şeklinde oluşturulan belgeleri ifade ettiği, 3. maddesinde, damga vergisinin mükellefinin kağıtları imza edenler olduğu ve resmi dairelerle kişiler arasındaki işlemlere ait damga vergisini kişilerin ödeyeceği hüküm altına alınmış olup aynı kanuna ekli (I) sayılı tablonun "Akıtlarla İlgili Kağıtlar" bölümünün "A- Belli Parayı İhtiva Eden Kağıtlar" kısmının 2. Bendine göre kira mukavelenameleri (Sözleşme süresine göre kira bedeli üzerinden) binde 1,89 oranında damga vergisine tabi bulunmaktadır.

Sözleşmenin, sözleşmede yer alan bir hükme dayanarak kendiliğinden uzaması durumunda, damga vergisinin hesaplanmasına gerek bulunmamaktadır. Ancak, sözleşmelerde yapılacak süre değişimlerinin, sözleşmenin diğer hususlarında bir değişiklik içermesi ve asıl sözleşmedeki belli para miktarında artış yapması halinde, bir diğer ifadeyle sürenin asli bir unsur olduğu sözleşmelerde, artan miktar aynı nispette damga vergisine tabi olacaktır.

Kira sözleşmelerinde kefalet adı kefalet şeklinde olabileceği gibi müteselsil kefalet şeklinde de olabilmektedir. Sözleşmelerde damga vergisi, kefaletin şekline göre farklılık arz etmektedir.



TEVKİFATTAN KAYNAKLI KDV İADESİNDE GÜNCEL DURUM

GİRİŞ

46 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği ile yapılan değişikliğe kadar hizmet nitelikli tevkifata tabi işlemlerden doğan KDV iade alacakları münhasıran Vergi İncelemesi sonucu talep edilebilmekteydi ve inceleme süreci çeşitli sebeplerle çok uzun sürmekteydi.

01.04.2023 Tarih ve 32150 Sayılı Resmî Gazete 'de yayımlanan "46 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ" ile getirilen düzenlemelerden biri de Vergi İncelemesine istinaden iadesi talep edilebilen hizmet nitelikli tevkifata tabi KDV iade taleplerinin YMM KDV iadesi Tasdik Raporu ile de iade talep edilebilme imkanına ilişkindir.

Hizmet nitelikli tevkifata tabi işlemlerden kaynaklanan ve vergi inceleme raporuyla sonuçlandırılan KDV iade taleplerinin (temizlik, bahçe ve çevre bakım hizmetleri, makine, teçhizat, demirbaş ve taşıtlara ait tadil, bakım ve onarım hizmetleri; her türlü yemek servisi ve organizasyon hiz-

metleri, etüt, plan-proje, danışmanlık, denetim ve benzeri hizmetler, yapı denetim hizmeti, taşımacılık hizmetleri, her türlü baskı ve basım hizmeti, ticari reklam hizmetleri, işgücü temin hizmeti gibi) mükelleflerin süresinde düzenlenmiş tam tasdik sözleşmesi bulunması kaydıyla, Yeminli Mali Müşavir (YMM) raporu ile de yerine getirilebilmesine imkan tanınarak söz konusu işlemlerdeki KDV iade prosedürleri kolaylaştırıldı. Çalışmamızda bu değişikliğe ilişkin açıklama ve değerlendirmeler yapılacaktır.

1. GENEL OLARAK KDV İADESİ

Yayıllı bir işlem vergisi olan ve her aşamada yaratılan katma değeri vergilemeyi hedefleyen katma değer vergisi sistemi, bu fonksiyonu sahibi bulunduğu indirim mekanizması aracılığı ile yerine getirir.

KDV Kanununun 29'uncu maddesi uyarınca mükellefler, yaptıkları vergiye tabi işlemler üzerinden hesaplanan katma değer vergisinden, bu Kanunda aksine hüküm olmadıkça, faaliyetlerine ilişkin olarak kendi-

lerine yapılan teslim ve hizmetler dolayısıyla hesaplanarak düzenlenen fatura ve benzeri vesikalarda gösterilen katma değer vergisini indirebilirler. Bir vergilendirme döneminde indirilecek katma değer vergisi toplamı, mükellefin vergiye tâbi işlemleri dolayısıyla hesaplanan katma değer vergisi toplamından fazla olduğu takdirde, aradaki fark sonraki dönemlere devrolunur ve iade edilmez.

İndirim mekanizmasının sağlıklı çalışabilmesi için sisteme müdahale edilmemesi gerekir. Oran farklılaşmaları ve indirimli oran uygulaması da indirim mekanizmasını aksatan unsurlardan biridir. Mükellefin tahsil edeceği verginin azaltılması, indirim konusu yapabileceği vergi tutarını da otomatik olarak azaltmakta ve ödenen vergilerin mükellefin üzerinde yük olarak kalmasına yol açabilmektedir. Bu sakıncayı gidermek için de Kanunun 29'uncu maddesinde bu durumda olan mükellefler için iade sistemi öngörülmüştür. Bu kapsamda, mezkur Kanunun 28'inci madde uyarınca Bakanlar Kurulu tarafından vergi nispeti indirilen teslim ve hizmetlerle ilgili olup teslim ve hizmetin gerçekleştiği vergilendirme döneminde indirilemeyen ve tutarı Bakanlar Kurulunca tespit edilecek sınırı aşan vergi, talep edilmesi şartıyla bu mükelleflerin vergi ve bazı borçlarına mahsuben veya nakden iade edilecektir.

KDV tevkifatına konu işlemlerde de satıcıya işlem bedeli üzerinden hesaplanan verginin bir kısmı ödenmektedir. Yani tevkifat uygulaması



ile satıcı bir nevi indirimli oran uygulamış olmaktadır. İşte bu özelliği nedeniyle Maliye Bakanlığı Kanunda kendisine verilen yetkiye istinaden KDV tevkifatına tabi bir kısım işlemlerde satıcılara iade hakkı tanıyarak onların tevkifat uygulaması nedeniyle indirim konusu yapamadıkları bazı vergileri iade olarak alabilmelerine imkan sağlamaktadır. Bununla birlikte sadece kısmi tevkifata tabi işlemlerde iade uygulamasının olduğunu, tam tevkifata tabi işlemler için iade söz konusu olmadığını da belirtmek isteriz. Tebliğde yapılan düzenlemeler ile nakden ve mahsuben iade yapılabilecek konular ve sadece mahsuben iade yapılabilecek konular ayrı ayrı belirtilmiş, iade işlemlerinde aranacak belgeler ile iade usul ve esasları açıklanmıştır.

2. KISMİ TEVKİFATLI İŞLEMLERDE İADE UYGULAMASI

Kismi tevkifat uygulamasından kaynaklanan iade taleplerinin Tebliğde belirlenen usul ve esaslar çerçevesinde yerine getirilmesi uygun görülmüştür. İade için ön şartlar aşağıda sıralanmıştır:

- ▶ **Tevkifat uygulamasından doğan KDV alacaklarının mükellefe iade edilebilmesi için, satıcının tevkifat uygulanmayan KDV tutarını 1 No.lu KDV Beyannamesi ile beyan etmiş olması, alıcının da yaptığı tevkifatla ilgili 2 No.lu KDV Beyannamesini vergi dairesine vermiş olması zorunludur.**
- ▶ **İade taleplerinin yerine getirilmesinde, alıcı tarafından 2 No.lu KDV Beyannamesi ile beyan edilen ve tahakkuk ettirilen KDV'nin ödenmiş olması şartı aranmaz.**
- ▶ Genel bütçe kapsamındaki idarelere yapılan işlemlerde ise hakedişin harcama yetkilisince onaylanmış olması gerekir. Bunlara yapılan işlemlerde, ayrıca beyan ve ödeme aranmaz.

- ▶ **İade olarak talep edilen tutar, işlemin bünyesine giren KDV değil, tevkif edilen KDV esas alınarak belirlenir. İadesi istenilen KDV, hiçbir surette tevkifata tabi tutulan KDV'den fazla olamaz.**

Tevkifata tabi işlemlere ait satış faturası listesi ve indirilecek KDV listesi Gelir İdaresi Başkanlığınca öngörülen şekil ve içeriğe uygun olarak internet vergi dairesi aracılığıyla gönderilir. İnternet vergi dairesi aracılığı ile gönderilen listeler ayrıca kâğıt ortamında vergi dairesine ibraz edilmez.

Aynı işlem dolayısıyla, tevkifat ve indirimli oran uygulamaları nedeniyle KDV iade alacağı doğmuşsa, öncelikle tevkifattan doğan KDV alacağı iade edilir. Bu işlemler dışında başka bir işleme ilişkin iade hakkı doğarsa ve bu iadenin Tevkifat veya İndirimli Oran işlemlerindeki iade tutarından düşük olması halinde, iade talepleri mükellefin tercihi doğrultusunda sonuçlandırılır.

3. TEVKİFATTAN KAYNAKLANAN İADE TALEPLERİN İADE USULÜ

KDV Genel Uygulama Tebliği'nin (I/C-2.1.3.) no.lu bölümü kapsamında kısmi tevkifat uygulanan;

- ▶ *Temizlik, bahçe ve çevre bakım hizmetleri,*
- ▶ *Makine, teçhizat, demirbaş ve taşıtlara ait tadil, bakım ve onarım hizmetleri,*
- ▶ *Her türlü yemek servisi ve organizasyon hizmetleri,*
- ▶ *Etüt, plan-proje, danışmanlık, denetim ve benzeri hizmetler,*
- ▶ *Fason olarak yaptırılan tekstil ve konfeksiyon işleri ile fason ayakkabı ve çanta dikim işleri ve fason işlerle ilgili aracılık hizmetleri,*
- ▶ *Yapı denetim hizmetleri,*
- ▶ *Taşımacılık ve servis taşımacılığı hizmetleri,*

- ▶ *Her türlü baskı ve basım hizmetleri,*
- ▶ *Ticari reklam hizmetleri,*
- ▶ *İşgücü temin hizmeti,*
- ▶ *Turistik mağazalara verilen müşteri bulma/götürme hizmeti*

ile ilgili **nakden iade talepleri** (tutarına bakılmaksızın) vergi inceleme raporu veya teminatın vergi inceleme raporuyla çözülmesi kaydıyla iadenin tamamı için teminat verilmesi, **mahsuben iade talepleri** ise 10.000 TL'ye kadar (teminat/rapor vb. olmaksızın) doğrudan, 10.000 TL'yi aşan kısım ise münhasıran vergi inceleme raporuyla yerine getirilmekteydi.

Bu defa, 46 seri no.lu Tebliğ ile KDV Genel Uygulama Tebliği'nin (I/C-2.1.5.2.) no.lu bölümünde yapılan düzenlemeler ile iade hakkı doğuran **işlemin yapıldığı yılda süresinde düzenlenmiş tam tasdik sözleşmesi bulunan mükelleflerin** yukarıda belirtilen hizmet nitelikli tevkifata tabi işlemlerden kaynaklanan nakden veya mahsuben iade taleplerinin YMM raporu ile yerine getirilebileceği, nakden iade için verilen teminatların da YMM raporu ile çözülebileceği açıklanmıştır. Buna göre, süresinde yapılmış tam tasdik sözleşmesi bulunan mükelleflerin;

- ▶ Mahsuben iade taleplerinin 10.000 TL'yi aşan kısmı YMM raporu,
- ▶ Nakden iade talepleri ise YMM raporu veya teminatın YMM raporuyla çözülmesi kaydıyla teminat verilmesi

suretiyle yerine getirilebilecektir.

Böylece, 46 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği ile, hizmet nitelikli tevkifata tabi KDV iade taleplerinin **mükellefin iade hakkı doğuran işlemi yaptığı yılda süresinde düzenlenmiş tam tasdik sözleşmesinin bulunması** şartı ile vergi incelemesinin yanı sıra YMM KDV iadesi tasdik raporu ile de ger-

çekleştirilebilmesi imkânı ve kolaylığı sağlanmıştır.

3.1. Mahsuben İade:

Mükellefler, tevkifat uygulamasından kaynaklanan iade alacaklarının, Tebliğin (IV/A 2.1.1.) bölümünde belirtilen borçlara mahsubunu talep edebilirler.

Tebliğin (I/C-2.1.3.) bölümü kapsamında kısmi tevkifat uygulanan ve yukarıda belirtilen hizmetler ile ilgili KDV iade alacaklarının mahsubunu isteyen mükelleflerin 10.000 TL'yi aşmayan mahsup talepleri vergi inceleme raporu, YMM raporu ve teminat aranılmaksızın yerine getirilir.

10.000 TL ve üzerindeki mahsuben iade talepleri vergi inceleme raporu ile yerine getirilir. **Şu kadar ki mükellefin iade hakkı doğuran işlemi yaptığı yılda süresinde düzenlenmiş tam tasdik sözleşmesinin bulunması halinde, mahsuben iade talepleri YMM raporu ile yerine getirilebilir.**

3.2. Nakden İade:

Mükelleflerin talebi halinde, tevkifat uygulaması kapsamına giren işlemlerden kaynaklanan iade alacaklarının yukarıda listelenen her bir işlem türüne ilişkin olarak yapılan belirlemeler dahilinde nakden iadesi mümkündür.

Tebliğin (I/C-2.1.3.) bölümü kapsamında kısmi tevkifat uygulanan ve yukarıda listelenen hizmetler ile ilgili nakden iade talepleri münhasıran teminat ve/veya vergi inceleme raporu ile yerine getirilir. İade talebinin tamamı kadar teminat verilmesi halinde teminat, münhasıran vergi inceleme raporu sonucuna göre çözümlür. **Şu kadar ki mükellefin iade hakkı doğuran işlemi yaptığı yılda süresinde düzenlenmiş tam tasdik sözleşmesinin bulunması halinde, nakden iade talepleri YMM raporu ile yerine getirilebilir veya iade talebinin tamamı kadar verilmiş teminat,**

YMM raporu ile çözülebilir.

4. HANGİ DÖNEMDEN İTİBAREN YMM RAPORU İLE İADE TALEBİ YAPILABİLİR?

46 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliğinin 01.04.2023 tarihi itibarıyla yayınlanması ve Tebliğde bu konuda bir bilgiye yer verilmemesi sebebi ile hangi dönemden itibaren KDV iade talep edilebileceği uygulamada karışıklığı sebebiyet verebilir.

Mezkûr 46 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliğinde *“Şu kadar ki mükellefin iade hakkı doğuran işlemi yaptığı yılda süresinde düzenlenmiş tam tasdik sözleşmesinin bulunması halinde, mahsuben iade talepleri YMM raporu ile yerine getirilebilir.”* Denilmektedir.

Altı çizili ifadeden tebliğ yayım tarihinden önceki dönemlere ait tevkifat KDV iade talep dönemini kapsayan yıla ait süresinde düzenlenmiş Tam Tasdik Sözleşmesi bulunması halinde YMM KDV İade tasdik raporu ile talepte bulunulabileceği anlaşılmaktadır.

Bir diğer hususu ise, **23 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliğinin** “8.3. Kısmi Tevkifat Uygulanan İşlemlere İlişkin İade Talep Süresi” bölümünde tevkifattan doğan KDV iade taleplerinde süre kısıtlaması getirilmiştir. Söz konusu düzenleme gereği “...tevkifata tabi işlemin gerçekleştiği dönemi izleyen ikinci takvim yılının sonuna kadar ilgili dönem beyannamelerinde iadeye konu olan KDV alanında beyan etmeleri ve en geç bu süre içinde standart iade talep dilekçesiyle birlikte iade talepleri için Tebliğin ilgili bölümlerinde sayılan belgelerle (teminatla talep edilen iadelerde teminat dahil) vergi dairelerine başvurmaları” zorunluluğu getirilmiştir.

46 Seri No.lu Katma Değer Vergisi

Genel Uygulama Tebliği ile getirilen düzenleme kapsamında *süresinde düzenlenmiş Tam Tasdik Sözleşmesi yapılmış olması şartı ile* tebliğin yayım tarihi itibarıyla 2021, 2022, 2023 Takvim yıllarında işlemi gerçekleşen tevkifata tabi KDV iade taleplerinde YMM KDV İade Tasdik Raporu ile talepte bulunulabileceğinin göz önünde tutulması gerekmektedir.

SONUÇ

01.04.2023 tarihli Resmi Gazete 'de yayımlanan “46 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ” ile, yalnızca Vergi İncelemesine istinaden iadesi talep edilebilen hizmet nitelikli tevkifata tabi KDV iade taleplerinin YMM KDV iadesi Tasdik Raporu ile de iade talep edilebilme imkan sağlanmıştır.

Buna göre, hizmet nitelikli tevkifata tabi işlemlerden kaynaklanan ve vergi inceleme raporuyla sonuçlandırılan KDV iade taleplerinin (temizlik, bahçe ve çevre bakım hizmetleri, makine, teçhizat, demirbaş ve taşıtlara ait tadil, bakım ve onarım hizmetleri; her türlü yemek servisi ve organizasyon hizmetleri, etüt, plan-proje, danışmanlık, denetim ve benzeri hizmetler, yapı denetim hizmeti, taşımacılık hizmetleri, her türlü baskı ve basım hizmeti, ticari reklam hizmetleri, işgücü temin hizmeti gibi) mükelleflerin süresinde düzenlenmiş tam tasdik sözleşmesi bulunması kaydıyla, Yeminli Mali Müşavir (YMM) raporu ile de yerine getirilebilmesine imkan tanınarak söz konusu işlemlerdeki KDV iade prosedürleri kolaylaştırıldı.

Dolayısıyla, işlemin gerçekleştirildiği yılda süresinde düzenlenmiş Tam Tasdik Sözleşmesi yapılmış olması şartı ile 2021, 2022, 2023 takvim yıllarında gerçekleşen tevkifatlı işlemlerden kaynaklanan KDV iade taleplerinde YMM KDV İade Tasdik Raporu ile talepte bulunulabileceğinin göz önünde tutulması gerekmektedir.



AMORTİSMANA TABİ İKTİSADİ KIYMETLER İÇİN YAPILAN HARCAMALAR: GİDER VE MALİYET AYRIMI

GİRİŞ

İşletmede bir yıldan fazla kullanılan ve aşınmaya, yıpranmaya ve kıymetten düşmeye maruz bulunan iktisadi kıymetlerin Vergi Usul Kanunu'nun değerlendirme hükümlerine göre tespit edilen değerinin, aynı Kanunu'na göre yok edilmesi işlemi amortisman mevzuunu teşkil etmektedir. VUK'un 262'nci maddesinde maliyet bedeli, bir iktisadi kıymetin iktisap edilmesi veyahut değerinin artırılması münasebetiyle yapılan ödemeler ile bunlara müteferrik bilumum giderler toplamını ifade etmektedir. İktisadi kıymetlerin değerini devamlı olarak arttıran giderler, Kanun'un 272'nci maddesinde maliyet bedeline ilave edilmesi gereken giderler olarak sayılmış olup uygulamada yapılan bu türden giderlerin iktisadi kıymetin ömrünü uzatıcı veya fonksiyonunu artırıcı nitelikte olmasına göre amortisman uygulaması farklı şekillerde yapılmaktadır. Buna göre, iktisadi kıymetin ömrünü uzatmak suretiyle değerini devamlı olarak arttıran giderlerin, ilgili iktisadi kıymet için geçerli süre ve amortisman nispeti dahilinde iffa edilmesi gerekirken; iktisadi kıymetin değerini devamlı olarak arttırmakla birlikte ömrünü uzatmayan (fonksiyon artırıcı) giderlerin ise ilgili iktisadi kıymet için kalan iffa süresi içerisinde yok edilmesi gerekmektedir.



1. AMORTİSMAN KAVRAMI

1.1. Amortismana Tabi Varlıklar

Amortisman, işletmelerdeki duran varlıkları ilgilendirmektedir. Mevcut sistemde; maddi duran varlıklar, maddi olmayan duran varlıklar ve özel tükenmeye tabi varlıklar içerisinde ele alınmaktadır. Hangi varlıkların amortismana tabi olduğu Vergi Usul Kanunu'nun 313. Maddesinde tanımlanmıştır. Buna göre; işletmede bir yıldan fazla kullanılan ve yıpranmaya, aşınmaya veya kıymetten düşmeye maruz bulunan;

- ▶ Gayrimenkuller,
- ▶ Vergi Usul Kanunu'nun 269. maddesi gereği gayrimenkul gibi de-

ğerlenen iktisadi kıymetler,

- ▶ Alet, edevat, Mefruşat,
- ▶ Demirbaş,
- ▶ Sinema filmleri, amortismana tabidir.

1.2. Amortisman Ayırma Şartları

1.2.1. Duran Varlığın İşletmenin Envanterine Kayıtlı Olması:

Bir duran varlığa amortisman uygulanabilmesi için ilgili duran varlığın envantere dahil olması gerekmektedir. Envantere dahil olma, bilanço esasına göre defter tutan mükellefler için aktifte kayıtlı olma, işletme hesabı esasına göre defter tutan

mükellefler için demirbaş ve amortisman listesinde yer alması anlamına gelmektedir.

1.2.2. Duran Varlığın Yıpranmaya, Aşınmaya, Değerden Düşmeye Maruz Kalması

V.U.K. 313. maddesine göre, amortisman uygulamasının bir diğer koşulu; amortisman uygulamasına dahil edilecek varlıkların yıpranma, aşınma ve değer düşüklüğüyle karşı karşıya bulunmaları gerekmektedir. Zira işletmelerin aktiflerinde yer alan amortismana tabi iktisadi varlıkları, işletmelerin sahip oldukları diğer varlıklardan ayıran en temel fark; söz konusu varlıkların yıpranma, aşınma veya kıymetten düşmeye maruz bulunmalarıdır.

1.2.3. Duran Varlığın İşletmede Bir Yıldan Fazla Kullanılması

Vergi Usul Kanununun 313. Maddesi uyarınca kullanım ömrü bir yıldan fazla olan varlıklara amortisman uygulanabilir.

1.2.4. Duran Varlık Değerinin Belli Bir Miktarın Üzerinde Olması

Vergi Usul Kanunu'nun 313'üncü maddesine göre işletmelerin V.U.K.

Genel Tebliği ile belirlenen tutarın altında kalan peştamallıkları ile işletmede kullanılan ve değeri belirlenen bu tutarın altında kalan alet, edevat, mefruşat ve demirbaşlar amortismana tabi tutulmayarak doğrudan gider yazılabilir.

2. İKTİSADİ İŞLETMELERE DAHİL KIYMETLERİ DEĞERLEME

2.1. Gayrimenkullerin Değerlenmesi

2.1.1. Gayrimenkul ve Gayrimenkul Gibi Değerlenen İktisadi Kıymetler

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun;

- ▶ 262'nci maddesinde, maliyet bedelinin iktisadi bir kıymetin iktisap edilmesi veyahut değerinin artırılması münasebetiyle yapılan ödemelerle bunlara müteferrik bilumum giderlerin toplamını ifade ettiği,
- ▶ 269'uncu maddesinde, iktisadi işletmelere dahil bilumum gayrimenkullerin maliyet bedeli ile değerlendirileceği hükme bağlanmıştır.

269'uncu maddede ayrıca;

- ▶ Gayrimenkullerin mütemmim cüzleri ve teferruatı,
- ▶ Tesisat ve makinalar,
- ▶ Gemiler ve diğer taşıtlar ve
- ▶ Gayrimaddi hakların da gay-

rimenkuller gibi değerlendirileceği belirtilmiştir.

Kanun lafzında geçen gayrimenkul tabirinden ise 4721 Sayılı Medeni Kanun'un 704'üncü maddesinde belirtilen; Arazi, tapu kütüğünde ayrı sayfa olarak kaydedilen bağımsız ve sürekli haklar ve kat mülkiyeti kütüğüne kayıtlı bağımsız bölümlerin anlaşılması gerekmektedir. Bundan sonraki bölümlerde kullanılacak gayrimenkul tabiri, gayrimenkul gibi değerlendirilen iktisadi kıymetleri de kapsayan anlamda kullanılmıştır.

2.1.2. Gayrimenkullerde Maliyet Bedelinin Tespiti

213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 262. Maddesinin de maliyet bedelinin, iktisadi bir kıymetin iktisap edilmesi veyahut değerinin artırılması münasebetiyle yapılan ödemelerle bunlara müteferrik bilumum giderlerin toplamını ifade ettiği belirtilmiş olup aşağıda sayılan giderlerin de maliyet bedeline ithal edileceği belirtilmiştir.

a) İktisadi kıymetin iktisap edilmesi veya değerinin artırılması ile doğrudan ilgili; gümrük vergileri, gümrük komisyonları, yükleme, boşaltma, nakliye ve montaj giderleri,

b) İktisadi kıymetin iktisap edilmesi veya değerinin artırılması ile doğrudan ilgili; resim ve harçlar, noter, tapu, mahkeme, değer tespiti, danışmanlık, komisyon ve ilan giderleri,

c) İktisadi kıymetin finansmanında kullanılan kredilere ait faiz giderleri ve bunlara ilişkin kur farklarının; emtada emtianın stoklara girdiği tarihe kadar, diğer iktisadi kıymetlerde ise iktisadi kıymetin envantere alındığı hesap döneminin sonuna kadar olan kısmı ile söz konusu kredilere ilişkin giderler (Faiz giderleri ile kur farklarının diğer kısımlarını maliyet bedeline ithal etmekte veya genel



giderler arasında göstermekte mükellefler serbesttirler.),

ç) İktisadi kıymetin stoklara veya envantere alındığı tarihe kadarki depolama ve sigorta giderleri,

d) Gayrimenkullerde mevcut bir binanın satın alınarak yıkılmasından ve arsasının tesviyesinden mütevellit giderler.

Gayrimenkullerle doğrudan ilgili olması şartıyla, bunların envantere alındığı hesap dönemi sonuna kadar alınan hibeler maliyet bedelinden indirilecektir.

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

2.2. Gayrimenkullerde Maliyet Bedelinin Artması

VUK'un 272'nci maddesi gayrimenkulün iktisap edilmesinden sonra yapılan harcamalardan hangilerinin maliyet bedeline dahil edilmesi gerektiği açıklanmıştır.

Aynı maddede maliyet bedeline eklenmesi gereken giderlerin, normal bakım, tamir ve temizleme giderleri dışında, gayrimenkulü veya elektrik üretim ve dağıtım varlıklarını genişletmek veya iktisadi kıymetini devamlı olarak artırmak maksadıyla yapılan giderler olduğu belirtilmiştir.

Değer artırıcı giderler için Kanun'da kesin bir ölçüt bulunmamakta olup madde metninde örnekleme yapmak suretiyle bir geminin iktisap tarihindeki süratini fazlalaştırmak, yolcu ve eşya yükleme ve barın-

dırma tertibatını genişletmek veya değiştirmek suretiyle iktisadi kıymetini devamlı olarak artıran giderler ile bir motorlu kara nakil vasıtasının kasa veya motorunun yenisi ile değiştirilmesi veya alımında mevcut olmayan yeni bir tertibatın eklenmesi için yapılan giderler maliyet bedeline eklenmesi gereken giderler olarak sayılmıştır.

272'nci madde hükmü vergi uygulaması açısından değerlendirildiğinde gider unsurlarının normal bakım, onarım ve temizlik giderleri olarak bir defada gider yazılması gerekenler ile maliyete dahil edilip amortisman yoluyla dönemler itibarıyla gider yazılması gerekenler olarak ayırma tabi tutulması gerekliliği hasıl olmuştur. Gayrimenkuller için yapılan giderlerin hem tamir hem de kıymet artırma giderlerinden oluşması durumunda ise mükelleflerin, bu giderlerden maliyet bedeline eklenecek kısmı ayrı göstermeye mecbur oldukları belirtilmiştir.

Maliyete eklenmesi gereken giderler arasında sayılan gayrimenkulü genişletmek için yapılan giderlerin tespiti konusunda bir problem olmayıp örneğin binanın kullanım alanının genişletilmesi için yapılan giderler ile binaya ilave kat çıkılması için yapılan giderler bu türden giderlerdir. Gayrimenkulü genişletmek için yapılan giderleri, sadece fiziki anlamda genişletmenin yanında, kullanım fonksiyonlarını artırıcı giderleri de bu maliyet bedeline ilave edilmesi gereken giderler olarak değerlendirmek doğru bir yaklaşım olacaktır. Konuyu bir örnekle açıklamak gerekirse;

Örnek: Mükellef (Y) A.Ş., 2010 yılında 200.000 TL'ye satın aldığı ve pazarlama amaçlı kullandığı binaya eklenti olarak, 2012 yılında 50.000 TL'ye personelin motivasyonunu artırma amaçlı sosyal tesis yapmıştır. Mükellef kurumun 2012 yılında yaptığı

gider, 272'nci madde kapsamında gayrimenkulü genişletme maksatlı yapıldığından 2012 yılında gayrimenkulün maliyet bedeli 50.000 TL artırılarak 250.000 TL'ye çıkacaktır. Maliyet bedeline yapılan bu ilave nin amortisman yoluyla itfa edilmesi ise özellikli bir durum olup, yapılan gider binanın kullanım fonksiyonlarını artırdığından binanın kalan faydalı ömrü süresince itfa edilmesi gerekmektedir.

Gayrimenkullerin iktisadi kıymetini devamlı olarak artırıcı mahiyetteki harcama veya işlemlerin niteliği konusunda vergi mevzuatında yeterli açıklık yoktur. Hangi tür harcamaların iktisadi kıymetinin değerini artırıcı nitelikte, hangi tür harcamaların tamir, bakım onarım şeklinde yapıldığını kestirmek bazı hallerde güçlük arz etmektedir. İktisadi kıymetin değerini devamlı surette artırıcı mahiyetteki işlemlerin neler olduğunu tek tek saymak mümkün olmayıp, her olayın kendine özgü koşulları içerisinde değerlendirilmesi gerekir. Bu ayırma göre aşağıda sayılan giderler ile bunlarla aynı özelliklere sahip giderler, maliyet bedeline eklenmesi gereken giderlerdendir.

Uygulamada maliyete eklenecek giderlerin normal tamir ve bakım giderlerinden ayrılmasında dikkat edilmesi gereken hususlar şu şekilde özetlenebilir.

a) Yapılan giderin, gayrimenkulün iktisadi değerini devamlı olarak artırması ya kullanma ömrünü uzatmak ya da kullanma süresinde değişiklik yapmakla beraber, o sürede sağlayacağı yararı artırmakla olur. Örneğin, itfa süresi tamamlanmış bir taşıtın motorunu değiştirmek kullanma ömrünü artırmak suretiyle iktisadi kıymette devamlı artış yaratan bir giderdir. Ancak, bir makinenin motorunun gücünün artırılması, iktisadi kıymetin fonksiyonunu ve buna bağlı olarak sağlayacağı yararı fazlalaş-

tıracağı için maliyet bedelini artıran harcamadır.

b) Kullanma ömrünü artıran giderlerin maliyete ilavesi için gayrimenkule iktisap tarihinde var olmayan bir ilavenin yapılmış olması şartı aranmaz. Buna karşılık, kullanma ömrünü uzatmayan giderlerin, maliyet artırıcı olarak kabulü için (fonksiyon artırıcı olarak), gayrimenkule iktisap tarihinde olmayan bir ilavenin yapılmış olması gerekir. Bu ilavenin başlangıçtaki değeri artırması şart değildir.

Aktifte bulunan iktisadi kıymetin ilk iktisabı sırasında bulunmayan özelliklerin kazandırılması veya ilk iktisap sırasında bulunan özelliklerin geliştirilmesi için yapılan giderlerin, kullanım fonksiyonunu artırmak amacıyla yapılan giderler olarak maliyete eklenmesi gerekmektedir.

Maliyet bedeline ilave edilmesi gereken fonksiyon artırıcı harcamalara; bir geminin iktisap tarihindeki süratinin fazlaştırılması, alımında mevcut olmayan yeni bir tertibatın eklenmesi, iktisap tarihinde kliması bulunmayan bir araca klima taktırılması, işyeri deposunda kullanılan bir forklifte manevra kabiliyetini artırıcı tertibat eklenmesi örnek olarak verilebilir.

c) Gayrimenkulün normal kullanma süresi içinde, normal fonksiyonunu devam ettirebilmesi için yapılan giderlerin maliyete dahil edilmesi mümkün değildir. Araç servis bakım giderleri, boya, tamir giderleri ile aracın tekerleklerinin değiştirilmesi gibi giderler bu türdendir.

Bu noktada dikkat edilmesi gereken bir diğer husus ise iktisadi kıymetin ömrünü uzatmak veya fonksiyonunu artırmak amacıyla yapılan işçilik giderlerinin de maliyete dahil edilmesi ve amortisman yoluyla itfa edilmesi gerektiğidir. Zira Gelir İdaresi

Başkanlığı verdiği bir özalgede "yolcu taşımacılığı faaliyetinde kullanılan aracın motorunu komple yenileyeceğini, aracın yenileme bedelinin montaj işçiliği dahil ... TL (motor ... TL, işçilik ... TL) olduğu, otobüsün motor, şanzıman gibi mekanik akşasına uygulanacak amortisman oranı ile ayrılacak amortismanın işçilik ve malzeme dahil bedel üzerinden mi ayrılacağı hususunda görüş talep eden mükellefe; kullanılan aracın motorunun yenilenmesi durumunda motor bedelinin yanı sıra motorun montajı için yapılan giderler motor olduğu için, toplam değer üzerinden (işçilik + motor bedeli üzerinden) amortisman ayrılması gerektiği yönünde görüş bildirmiştir.

3. GAYRİMENKULLERDE ÖMÜR UZATICI VEYA FONKSİYON ARTIRICI GİDERLER NEDENİYLE MALİYET BEDELİNİN ARTMASININ AMORTİSMAN UYGULAMASINA ETKİSİ

- ▶ İktisadi kıymetin ilk iktisabı sırasında bulunmayan özelliklerin kazandırılması veya ilk iktisap sırasında bulunan özelliklerinin geliştirilmesi için yapılan giderler değer artırıcı giderler sayılır ve amortisman süreleri iktisadi kıymetin kalan ömrüne göre belirlenir.
- ▶ İktisadi kıymetin ilk iktisabı sırasındaki beklenen ömrünü uzatmak amacıyla yapılan giderler, aktifleştirildikleri yıldan başlayarak iktisadi kıymet için belirlenen oran ve süreye göre amortisman tabi tutulur.
- ▶ Diğer taraftan, gayrimenkuller ve gayrimenkul gibi değerlendirilen iktisadi kıymetlerin amortisman sürelerini tamamlayarak itfa edilmesinden sonra, ekonomik ömrünü ve değerini artırıcı nitelikteki bütün giderler aktifleştirilir. Bu giderlerden iktisadi kıymetlerin ekonomik ömrünü uzatıcı nitelikte

olanlar, iktisadi kıymete ait amortisman oran ve süresinde aktifte alındığı tarihten itibaren itfa edilir. İktisadi kıymetlerin değerini artırıcı nitelikte olanlar da iktisadi kıymetin ömrünü uzatan giderler gibi iktisadi kıymet için belirlenen oran ve sürede amortisman tabi tutulacaklardır.

SONUÇ

Vergi Usul Kanun'un 272'nci maddesi hükmü gayrimenkuller ve elektrik üretim ve dağıtım varlıklarını genişleten veya iktisadi kıymetlerini devamlı surette artıran birtakım giderlerin doğrudan gider yazılmayarak maliyete dahil edilmesini gerekli kılmıştır. Vergi uygulamasında mükelleflerin yaptıkları bu türden giderleri, iktisadi kıymetin ömrünü uzatıcı veya kullanım fonksiyonlarını artırıcı olmasına göre farklı sürelerde amorti etmesi gerekmektedir. Buna göre mükellefler yaptıkları ömür uzatıcı giderleri asıl iktisadi kıymetin faydalı ömrü süresinde, fonksiyon artırıcı giderleri ise asıl iktisadi kıymetin kalan faydalı ömrü süresinde ve eşit olarak amorti edeceklerdir. Bunun dışında kalan ve iktisadi kıymetin faaliyetinin devamı için gerekli olan normal bakım tamir ve temizleme giderleri ise doğrudan gider olarak dikkate alınacaktır.

Mükelleflerin cezalı tarhiyata muhatap tutulmamaları için yaptıkları giderlerden maliyet bedeline eklenecek kısmı ayrı bir şekilde izlemeleri, önceki bölümlerde bahsettiğimiz özellikli hususlara dikkat etmeleri ve uygulama ile ilgili tereddüt hasıl olan durumlarda idareden görüş talep etmeleri yerinde olacaktır.



LİMİTED ŞİRKET'TEN ANONİM ŞİRKETE DÖNÜŞÜN FIRSAT VE MALİYETLERİ

GİRİŞ

Ülkemizde, Anonim Şirket ortaklarının hisselerini belirli kriterlere uyarak satması durumunda getirilen vergisel avantajlar, tacirleri Anonim Şirket kurmaya itmektedir. Anonim Şirketlerin avantajlarını gören, daha önce kurulmuş olan Limited Şirketler sahipleri de bu vergisel avantaj-

lardan faydalanmak için şirketlerini Anonim Şirket'e dönüştürmek istemektedir.

Bu yazımızda; bu iki şirket türünün birbirine kıyasla avantajlarına ve dezavantajlarına değineceğiz, ardından tür değişikliğinin avantajlı olup olmadığı konusunda görüşümüze yer vereceğiz.

1. ANONİM ŞİRKET İLE LİMİTED ŞİRKET ARASINDAKİ BENZER VE FARKLI YÖNLER

Anonim Şirket ile Limited Şirketin benzer ve farklı yönleri aşağıdaki gibi özetlenebilir.

	ANONİM ŞİRKETLER	LİMİTED ŞİRKETLER
Tanım	Türk Ticaret Kanunu'na göre; sermayesi belirli ve paylara bölünmüş olan, borçlarından dolayı yalnız malvarlığıyla sorumlu bulunan şirketlere Anonim Şirket denir.	Türk Ticaret Kanunu'na göre; bir veya daha çok gerçek veya tüzel kişi tarafından bir ticaret unvanı altında kurulup; esas sermayesi belirli olup, bu sermaye esas sermaye paylarının toplamından oluşan şirketlere Limited Şirket denir.
Amaç ve Konu	Kanunen yasak olmayan her türlü ekonomik amaç ve konu için kurulabilir.	Kanunen yasak olmayan her türlü ekonomik amaç ve konu için kurulabilir. Limited şirketler sigortacılık, bankacılık alanında ise faaliyet gösteremezler.
Asgari Sermaye	50.000,-TL asgari sermaye ile kurulur.	10.000,-TL asgari sermaye ile kurulur.
Ortak Sayısı	Tek kişi ile kurulabilir. Ortak sayısında bir sınırlama yoktur.	Tek kişi ile kurulabilir. Ortak sayısı 50'yi geçemez.
Ortakların Sorumluluğu	Pay sahipleri, sadece taahhüt etmiş oldukları sermaye payları ile ve şirkete karşı sorumludur.	Ortaklar, şirket borçlarından sorumlu olmayıp, sadece taahhüt ettikleri esas sermaye paylarını ödemekle ve şirket sözleşmesinde öngörülen ek ödeme ve yan edim yükümlülüklerini yerine getirmekle yükümlüdürler. (Limited şirketlerde kural, ortağın yalnızca sermaye borcundan sorumluluğu ise de amme alacakları bakımından bir istisna getirilmiştir.)
Payın İtibari Değeri	Her bir payın itibari değeri en az 1 kuruş ve katları olabilir.	Her bir payın itibari değeri en az 25,-TL'dir.
Kayıtlı Sermaye	Şirket kuruluşunda veya sonradan bu sisteme geçebilirler.	Kayıtlı sermaye sistemi kabul edilmemiştir.
Halka Açılma	Halka açılma imkanı vardır.	Halka açılma imkanı yoktur.
Tahvil Çıkarma	Tahvil çıkarabilir.	Tahvil çıkaramaz.

	ANONİM ŞİRKETLER	LİMİTED ŞİRKETLER
Yönetim Organı	<p>Yönetim Kurulu:</p> <p>Anonim şirket, yönetim kurulu tarafından yönetilir ve temsil olunur. Anonim şirketin, esas sözleşmeyle atanmış veya genel kurul tarafından seçilmiş, bir veya daha fazla kişiden oluşan bir yönetim kurulu bulunur. Yönetim kurulu en fazla 3 yıl için seçilebilir. Süre dolduktan sonra aynı üyeler tekrardan Genel Kurul tarafından seçilebilirler.</p>	<p>Müdürler:</p> <p>Şirketin yönetimi ve temsili şirket sözleşmesi ile düzenlenir. Şirketin sözleşmesi ile yönetimi ve temsili, müdür sıfatını taşıyan bir veya birden fazla ortağa veya tüm ortaklara ya da üçüncü kişilere verilebilir. En azından bir ortağın, şirketi yönetim hakkının ve temsil yetkisinin bulunması gerekir. Müdürler aksi karar alınana kadar seçilebilirler.</p>
Yönetim Hakkı ve Temsil Yetkisi	Şirket ortağının yönetim kurulunda olması zorunlu değildir.	En azından bir ortağın müdür olması zorunludur.
Genel Kurul Toplantılarına Bakanlık Temsilcisinin Katılımı	<p>Kuruluş ve esas sözleşme değişikliği işlemleri Bakanlık iznine tabi olan şirketlerin bütün genel kurul toplantılarında Bakanlık temsilcisinin bulunması zorunludur.</p> <p>Anonim şirketlerde aşağıdaki konularda karar alınması halinde genel kurul toplantılarına Gümrük ve Ticaret Bakanlığı temsilcisinin katılımı zorunludur.</p> <ul style="list-style-type: none"> Sermayenin arttırılması veya azaltılması, Kayıtlı sermaye sistemine geçilmesi ve kayıtlı sermaye sisteminden çıkılması, Faaliyet konusunun değiştirilmesine ilişkin esas sözleşme değişikliği Birleşme, bölünme veya tür değişikliği 	Genel kurul toplantılarına bakanlık temsilcisi katılmamaktadır.
Pay Senedi Bastırılması	Pay senedi bastırılması zorunludur. (pay senedi bastırılıncaya kadar geçici olarak ilmühaber düzenlenebilir)	Pay Senedi Bastırılmaz.
Pay Devri	Hamiline yazılı pay senetleri, sadece teslimle (zilyetliğin devriyle); - Nama yazılı pay senetleri ya da ilmühaberler ise ciro ve teslimle devredilir. Devir sözleşmesi yapılabilir. Noter huzurunda devir, genel kurulda onaylanma ve tescil mecburiyeti yoktur.	Pay devrinin noter onaylı devir sözleşmesi ile yapılması, devir için genel kurulun onayı ve devrin ticaret siciline tescil edilmesi zorunludur. Noter masrafı ortaya çıkmaktadır.
Gerçek Kişilerin Pay Devrinde Vergi	Borsa'da işlem görenler hariç olmak üzere, Hisse senedinin elde edilişi ile elden çıkarılışı arasındaki fark Gelir Vergisi Kanunu'na göre "Değer Artış Kazancı" olarak gelir vergisine tabi tutulmaktadır. 1 Ocak 2006 tarihinden itibaren iktisap edilen tam mükellef kurum hisse senetlerinin iki yıl içinde elden çıkarılması halinde elde edilen kazanç, değer artış kazancı olarak gelir vergisine tabi olacaktır. İki yıl geçtikten sonra satılan hisse senetlerinin alım-satım kazancı ise vergi dışıdır.	Hisse senedinin elde edilişi ile elden çıkarılışı arasındaki fark Gelir Vergisi Kanunu'na göre "Değer Artış Kazancı" olarak gelir vergisine tabi tutulmaktadır ve Limited şirket payları edinim tarihinden itibaren ne zaman elden çıkarılırsa çıkartılsın elde edilen değer artış kazancı olarak vergiye tabi olacaktır.
Tüzel Kişilerin Pay Devrinde Vergi	Tüzel kişilerde ilmühaber veya pay senedi bulunması şartıyla pay devrinde KDV doğmaz.	Tüzel kişi tarafından en az iki yıl elde tutulan payların satışında KDV doğmaz.
	En az iki yıl elde tutulan payların satışında elde edilecek karın %75'i istisna, %25'i vergilenecektir.	En az iki yıl elde tutulan payların satışında elde edilecek karın %75'i istisna, %25'i vergilenecektir.

	ANONİM ŞİRKETLER	LİMİTED ŞİRKETLER
Kamu Borcundan Sorumluluk	Şirketten tahsil edilemeyen kamu alacağından; şirket ortağının sorumluluğu yoktur. Ancak ortak, aynı zamanda yönetim kurulunda ise, sınırsız sorumluluğu vardır.	Şirketten tahsil edilemeyen kamu alacağından; ortağın, sermaye payı oranında sorumluluğu bulunmaktadır.
	Kanuni temsilcileri (temsil yetkisi muhassas üye veya müdür olarak üçüncü kişilere bırakılmamışsa yönetim kurulu; üçüncü kişilere bırakılmış ise bu kişiler) amme alacağının tamamından şahsi mal varlıkları ile sorumludurlar.	Kanuni temsilcileri (müdür sıfatını taşıyan ortak/ortaklar veya üçüncü kişiler) şahsi mal varlıkları ile sorumludurlar.
Avukat Bulundurma Zorunluluğu	Sermayesi 250.000,-TL ve üstü olan anonim şirketlerin sözleşmeli avukat bulundurma zorunluluğu vardır.	Avukat bulundurma zorunluluğu yoktur.
Esas Sözleşme Değişikliğinde Toplantı Ve Karar Nisabı	Esas sermayenin yarısının temsil edildiği toplantıda karar için oyların çoğunluğu gerekir.	Esas sermayenin üçte ikisini temsil eden ortakların kararı gerekir.
Ek ödeme yükümlülüğü	Ek ödeme yükümlülüğü mevcut olmayıp, ortaklar sermaye taahhüdü ile sorumlu tutulurlar. (TTK Mad 603)	Ortaklardan sermaye payı dışında TTK madde 603 göre ek ödeme istenebilir.
Ortakların alacak durumu	Ortakların şirkete vermiş olduğu ödünç paralar şirket tarafından koşulsuz iade edilir.	Ortaklardan alınan borç paralar tüm alacaklara ödeme yapıldıktan sonra iade edilebilir.
Ortaklıktan çıkarılma veya çıkma	Pay bedelini ödemeyen pay sahibi çağrıya rağmen borcunu faizi ile birlikte ödemediği takdirde TTK Madde 482/2' ye göre ortaklıktan çıkarılma işlemi yapılır.	Haklı sebepler nedeniyle ortağın şirketten çıkması veya çıkarılması için mahkemeye başvurulabilir (TTK Madde 638, 640) Şirketten ayrılmak isteyen ortak sermaye payının gerçek değerini isteyebilir. (TTK Madde 641)
Şirketin feshi	Şirketin ortakları buna ilişkin yetkiye sahip değildirler. Genel kurulun yetkisindedir.	Ortaklar haklı sebepler ileri sürerek şirketin feshini isteme hakkına sahiptirler. (TTK madde 638)
Tür Değişikliği	Anonim şirketler tür değişikliğine giderek, limited şirkete dönüşebilmektedir.	Limited Şirketler tür değişikliği yoluyla anonim şirkete dönüşebilmektedir.

Görüldüğü üzere anonim şirketin limited şirkete kıyasla hem organizasyon ve kurumsallaşma yönünden hem de vergisel anlamda daha avantajlı olduğu açıktır. Şirket kurmak isteyen kişilerin, Anonim Şirket kurmak istemelerinin en büyük nedenlerinden biri vergisel avantajlar, diğeri ise pay devrinin kolayca yapılıyor olmasıdır.

2. LİMİTED ŞİRKETTEN ANONİM ŞİRKETE DÖNMEK

Şirket kurmak isteyenlerin genelde Anonim Şirket kurmak istemelerinin nedeni; ileride kurduğumuz şirket,

iyi yerlere gelir ve değerli bir şirket olursa, paylarımızı satır elde edilen kazanç sebebiyle vergi ödemeyiz düşüncesidir.

Ülkemizde en çok tercih edilen ticaret şirketi türü limited şirket olmuştur. Limited şirketlerin sayıca fazla olmasına rağmen, anonim şirketin limited şirkete kıyasla bazı avantajları bulunmaktadır. Bu avantajları yanında, anonim şirketi tercih etmenin bazı dezavantajları da bulunmaktadır. Bu avantajları ve dezavantajları göz önünde bulundurarak şirketin türünü belirlemek tamamen şirketin ortaklarının kararına kalmıştır. Anonim ve limited

şirketlere dair genel bir bakış açısı oluşturmak amacıyla, her iki şirketin temel avantaj ve dezavantajlarını kısaca ortaya koymak mümkündür. Yukarıdaki tabloda benzer ve farklı yönlerine ortaya koymaya çalıştık.

Türk Ticaret Kanunu'na göre, limited şirkette ortak sayısı elliden fazla olamaz, anonim şirketin ortak sayısı konusunda herhangi bir sınırlama bulunmamaktadır. Böylece, anonim şirketlere halka açılma imkanı tanınmaktadır. Ayrıca, limited şirket sadece esas sermaye sistemine tabi iken, anonim şirket kayıtlı sermaye sistemini de seçebilmektedir. Anonim şirkette pay ve pay senedinin dev-



ri, limited şirkete kıyasla çok daha kolay ve masrafsızdır. Payların senede bağlanmış olması anonim şirket ortaklarına Gelir Vergisi Kanunu ile Katma Değer Vergisi Kanunu yönünden önemli vergi avantajları sağlar iken, limited şirketlerde pay senedi olmadığından limited şirket ortakları böyle bir avantajdan faydalanamamaktadır. Limited şirket ortakları, şirketten tahsil edilemeyen veya tahsil edilemeyeceği anlaşılan kamu borçlarından ötürü sermaye payları oranında sorumlu iken, anonim şirketin yönetim kurulu üyesi olmayan ortaklarının şirketten tahsil edilemeyen kamu alacaklarından dolayı sorumlulukları bulunmamaktadır.

Anonim şirketin kuruluşunda asgari sermaye tutarının dörtte birinin ödenmesi gerekir, limited şirketin tercih edilmesi halinde asgari sermaye tutarının en az dörtte birini ödemek zorunlu değildir, ortaklar taahhüt edilen sermayeyi iki yıl içerisinde ödeyebilirler. Ayrıca, bazı anonim şirketlerin kuruluşları ve esas sözleşme değişiklikleri bakanlık iznine tabi iken, limited şirketin kuruluşu ve sözleşme değişiklikleri herhangi bir makamın iznine bağlı değildir. Genel Kurulun Çalışma Usul ve Esaslarına

İlişkin Yönerge hazırlamak, tescil ve ilan ettirmek ile bazı genel kurul toplantılarında Bakanlık Temsilcisi bulundurmamak da, limited şirkette olmayan, fakat anonim şirkete hakim olan yükümlülüklerdir.

Ayrıca, limited şirketin müdürleri aksi karar alınana kadar uzun bir süreyle görev yapmak üzere seçilebilmekte iken, anonim şirketin yönetim kurulu üyeleri en çok üç yıl süreyle görev yapmak üzere seçilebilmekte, süreleri dolunca yeniden seçilmeleri gerekmektedir.

Anonim Şirketlerin avantajları daha önemli derecede olmasına rağmen ülkemizde limited şirket sayısı, anonim şirket sayısına göre çok daha fazladır.

Anonim Şirket kurmanın ya da Limitedden AŞ'ye dönmenin en önemli 3 nedenini kısaca aşağıda açıklamaya çalışacağız.

a. a-Pay Devrinde Vergilendirme:

Gelir Vergisi Kanunu'nun mükerrer 80. maddesinin 1. bendinde "İvazsız olarak iktisap edilenler ile tam mükellef kurumlara ait olan ve iki yıldan fazla

süreyle elde tutulan pay senetleri hariç, menkul kıymetlerin veya diğer sermaye piyasası araçlarının elden çıkarılmasından sağlanan kazançların değer artış kazancı olarak nitelendirileceği" ifade edilmiştir. Bu madde kapsamında bir gerçek kişinin 2 yıldan daha uzun süreli elde tutmuş olduğu anonim şirket ortaklık paylarını temsil eden pay senetlerini satması halinde elde edilen karların vergilendirilecek bir kazanç olarak nitelendirilmeyeceğine hükmedilmiştir. Ayrıca, payların satışında maliyet bedeli toptan eşya fiyat endeksindeki artış oranında artırılarak tespit edilir. Bu endekslemenin yapılabilmesi için artış oranının %10 veya üzerinde olması şarttır.

Anonim şirketlerde, pay senetlerinin (veya pay senedi yerini alan geçici ilmühaberlerin) edinme tarihinden itibaren iki yıl geçtikten sonra elden çıkartılmasından doğan kazanç, tutarı ne olursa olsun "değer artışı kazancı" olarak vergilendirilmiyor (GVK. Mükerrer Md.80/1). Fakat limited şirket hissesi, kaç yıl geçtikten sonra elden çıkartılırsa çıkartılsın, elde edilen kazanç "değer artışı kazancı" olarak gelir vergisine tabidir (GVK. Mük. Md.80/4).

Katma Değer Vergisi (KDV) Kanunu'nun, 17/4-g maddesinde, "külçe altın, külçe gümüş, kıymetli taşlar (elmas, pırlanta, yakut, zümrüt, topaz, safir, zebercet, inci, kübik, virconia) döviz, para, damga pulu, değerli kağıtlar, hisse senedi, tahvil ile metal, plastik, lastik, kauçuk, kağıt, cam hurda ve atıkların teslimlerinin," KDV'den istisnadır.

Bir sermaye şirketi, bir anonim şirkete iştirak ettiğinde, o şirketin hisse senedini almışsa, ileride o hisseyi elden çıkardığında, bu olay KDV'den müstesnadır(KDV Kanunu Md.17/4-g).

KDV Kanunu'nun 17/4-r bendine göre; "Kurumların aktifinde en az 2 tam yıl süreyle bulunan iştirak hisseleri ile taşınmazların satışı suretiyle gerçekleşen devir ve teslimler ile bankalara, finansal kiralama ve finansman şirketlerine borçlu olanların ve kefillerinin borçlarına karşılık taşınmaz ve iştirak hisselerinin (müzayede mahallerinde yapılan satışlar dahil) bankalara, finansal kiralama ve finansman şirketlerine devir ve teslimleri ile bu taşınmaz ve iştirak hisselerinin finansal kiralama ve finansman şirketlerince devir ve teslimi." KDV'den istisnadır.

Hisse senedi veya ilmühaber yoksa, edinme tarihinden itibaren iki yıl içinde elden çıkardığında KDV'ye tabi tutuluyor (KDV Kanunu Md.17/4-r).

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5/1-e bendine göre; Kurumların, en az 2 tam yıl süreyle aktiflerinde yer alan iştirak hisseleri ile aynı süreyle sahip oldukları kurucu senetleri, intifa senetleri ve rüçhan haklarının satışından doğan kazançların %75'lik kısmı ile aynı süreyle aktiflerinde yer alan taşınmazların satışından doğan kazançların %50'lik kısmı kurumlar vergisinden istisna edilmiştir.

Tüzel kişilerin pay devrinde, en az 2 yıl elde tutulan payların satışında elde edilecek karın %75'i istisna, %25'i vergilenecektir.

3. LİMİTED ŞİRKETTEN, ANONİM ŞİRKETE DÖNEN FİRMALARDA PAY SENEDİNİN İLK İKTİSAP TARİHİ NE ZAMAN BAŞLAR:

Hem gerçek kişi hem de tüzel kişi pay senedi sahipleri için 2 yıl hisseyi elinde bulundurma şartı önem arz ediyor.

2 yılın hesabında anonim şirkete dönüşen limited şirket ortaklarına verilen anonim şirket hisselerinin iktisap tarihi olarak hangi tarih kabul edilecektir. Bu şirket öteden beri var olduğu ve dönüşüm (nevi değişikliği) devir sayıldığı için dönüşen limited şirket hisselerinin iktisap tarihine mi, yoksa anonim şirketin kuruluş tarihi mi esas alınacaktır?

1 seri no.lu Kurumlar Vergisi Tebliği'nde, devir ve bölünme (kısmi bölünme dahil) hallerinde, devir olan veya bölünen şirketin ortaklarına verilen hisselerin iktisap tarihi olarak, bu yeni hisselerin verilmesine neden olan devir olan veya bölünen şirketin hisselerinin iktisap edildiği tarihin esas alınması gerektiği açıklanmıştır. Dönüşüm de "devir" sayıldığına göre limited şirket ortaklarına verilen anonim şirkete ait hisse senetlerinin ilk iktisap tarihi olarak ortakların nevi değiştiren limited şirketin sermayesine iştirak ettikleri tarihin dikkate alınması gerekmektedir.

Ancak; İdare 2018 yılında verdiği bir özalgede, limited şirketin ortaklık hakkının, anonim şirkete dönüşmesinden sonraki bir tarihte hisse senedi çıkarılmak suretiyle hisse senedine bağlanmış olduğu gerekçesiyle, sahip olunan hisse senetlerinin iktisap tarihi olarak şirket hisse senetleri üzerinde tasarruf hakkına sahip olunan (hisse senetlerinin bastırıldığı) tarihin esas alınması gerektiği açıklamıştır.

Maliyenin son yaklaşımı sadece limited şirketten anonim şirkete dönüşen işlemleri değil, genel olarak anonim şirket hisselerinin tevsiği açısından önemlidir. Özelge, anonim şirket hissedarlığı ne kadar eski olursa olsun, hisse sendi veya geçici ilmühabere bağlanmamış anonim şirket hisselerinin satışından elde edilecek kazançlar üzerinden vergi ödenmesini öngörmektedir. Bu nedenle anonim şirketlere önerimiz, bir an önce hisse senedi çıkarmaları yönündedir.

b. Şirket Borçlarından Ortakların Sorumluluğu

Türk Ticaret Kanunu, anonim şirket ortaklarının sorumluluklarında da birtakım farklılıklar getirmiştir. TTK madde 329 uyarınca, anonim şirket, sermayesi belirli ve paylara bölünmüş olan, borçlarından dolayı yalnız malvarlığıyla sorumlu bulunan şirkettir. Pay sahipleri, sadece taahhüt etmiş oldukları sermaye payları ile ve şirkete karşı sorumludur. Şahıs ve limited şirketlere oranla özellikle iflas durumunda daha fazla koruma sağlamaktadır.

c. Şirket Kamu Borçlarından Ortakların Sorumluluğu

Anonim şirketten tahsil edilemeyen kamu alacağından (vergi ve SGK prim borçları); şirket ortağının sorumluluğu yoktur. Bunun için sermayenin tamamının ödenmiş olması şarttır. Ancak ortak, aynı zamanda yönetim kurulunda ise, sınırsız sorumluluğu vardır. Kanuni temsilcileri (temsil yetkisi murahhas üye veya müdür olarak üçüncü kişilere bırakılmamışsa yönetim kurulu; üçüncü kişilere bırakılmış ise bu kişiler) amme alacağının tamamından şahsi mal varlıkları ile sorumludurlar.

Limited şirketten tahsil edilemeyen kamu alacağından; ortağın koyduğu sermaye tutarı değil sermaye payı oranında sorumluluğu bulun-



maktadır. Kanuni temsilcileri (müdür sıfatını taşıyan ortak/ortaklar veya üçüncü kişiler) şahsi mal varlıkları ile sorumludurlar.

4. LİMİTED ŞİRKETTEN ANONİM ŞİRKETE DÖNÜŞ İÇİN YAPILMASI GEREKENLER

Türk Ticaret Kanunu'nun 181'inci maddesinin birinci fıkrasının (a) bendine göre bir limited şirket, anonim şirkete dönüşebilecektir. Bu tür değişikliklerinde yeni kurulacak olan anonim şirketin kuruluş hükümleri uygulanır. Ancak, sermaye şirketlerinde ortakların asgari sayısına ve aynı sermaye konulmasına ve kurucuların şirket sözleşmelerini imzalamalarına ilişkin hükümler uygulanmaz. Tür değişikliğinde ortakların şirket payları ve hakları korunur. İmtiyazlı payların karşılığında aynı değerde paylar verilir veya uygun bir tazminat ödenir. İntifa senetleri karşılığında aynı değerde haklar verilir veya tür değiştirme planının düzenlendiği tarihte gerçek değer ödenir.

Tür değişikliği için aşağıdaki prosedürler izlenmelidir.

1- Tür değişikliği yapan şirketin sermayesinin ödenip ödenmediğinin, karşılıksız kalıp kalmadığının, şirket özvarlığının tespitinin ve şayet tapu, gemi ve fikri mülkiyet sicilleri ile benzeri sicillerde kayıtlı malvarlığının

bulunması halinde bunların gerçeğe uygun değerlerinin tespitinin yapıldığı ve ekinde şirket yönetim organı tarafından, denetime tabi şirketlerde denetçi tarafından onaylanmış son bilançonun bulunduğu YMM veya SMMM raporu ya da tür değiştiren şirket denetime tabi ise denetçinin bu tespitlere ilişkin raporu hazırlanmalıdır. Bilanço tarihi 6 aydan eski olmamalıdır. Söz konusu özel sicile kaydı gereken mal ve hakların bulunmaması halinde ise; bu hususların olmadığı bildirilmelidir.

2- Tür değiştiren şirketin; tapu, gemi ve fikri mülkiyet sicilleri ile benzeri sicillerde kayıtlı bulunan mal ve haklarının listesini ve bunların kayıtlı olduğu siciller ile söz konusu mal ve hakların ilgili sicillerdeki kayıtlarına ilişkin bilgilerini ve değerlerini içeren şirket yetkililerince imzalı Ticaret Sicili Müdürlüğüne hitaben beyanda bulunulması gerekmektedir. Beyan edilen mal ve hakların firmanıza ait olduğunu gösteren belge fotokopisi verilmelidir. Bildirilecek her merci için ayrı beyan hazırlanmalıdır. İlgili müdürlüklere hitabende ayrıca beyan hazırlanarak Ticaret Sicil Müdürlüğüne teslim edilmelidir.

3- Şirketin müdür veya müdürleri tarafından yazılı şekilde tür değiştirme planı hazırlanır.

Tür değiştirme planının;

- ▶ Şirketin tür değiştirmeden önceki

ve sonraki ticaret unvanını, merkezini ve yeni türe ilişkin bilgileri,

- ▶ Anonim şirketin sözleşmesini,
- ▶ Ortakların tür değiştirmeden sonra anonim şirketteki sahip olacakları payların sayısına, cinsine ve tutarına ilişkin açıklamaları,

içermesi gerekir.

4-Tür değiştirme raporu hazırlanmalıdır.

Şirketin müdür veya müdürleri tür değiştirme hakkında yazılı bir rapor hazırlar.

Raporda;

- ▶ Anonim şirkete dönüşmenin amacı ve sonuçlarına,
- ▶ Anonim şirkete ilişkin kuruluş hükümlerinin yerine getirilmiş bulunduğuna,
- ▶ Anonim şirketin sözleşmesine,
- ▶ Anonim şirkette ortakların sahip olacakları paylara dair değişim oranına,
- ▶ Varsa ortaklar ile ilgili olarak anonim şirkete dönüşmesinden kaynaklanan ek ödeme ile diğer kişisel edim yükümlülükleri ve kişisel sorumluluklara,
- ▶ Ortaklar için tür değiştirmeden ötürü doğan yükümlülüklerle,
- ▶ ilişkin hususlar, gerekçeleri gösterilmek suretiyle hukuki ve ekonomik yönden açıklanır.

Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmelerin, tür değişikliği işleminin kabulüne ilişkin tüm ortaklarının katılımıyla yapılan, genel kurullarında;

- ▶ TTK m.186/3 uyarınca; tüm ortakların onaylaması halinde Tür Değişirme Raporu düzenlenmesinden vazgeçilebilir.
- ▶ Ancak şirketin Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletme ölçütünü karşıladığına, yani küçük ve orta büyüklükteki işletme olduğuna dair Serbest Muhasebeci Mali Müşavir Raporu veya Yeminli Mali Müşavir Raporu ile faaliyet belgesinin ibraz edilmesi gerekmektedir.

► Aşağıdaki hususlar ortaklar kurulunda karar alınmaksızın otuz gün önce ortakların incelemesine sunulur. (md. 188)

- » Tür değiştirme planı,
- » Tür değiştirme raporu,
- » Son üç yılın finansal tabloları
- » Bilanço günüyle tür değiştirme raporunun düzenlendiği tarih arasında altı aydan fazla zaman geçmişse veya son bilançonun çıkarıldığı tarihten itibaren şirketin malvarlığında önemli değişiklikler meydana gelmesi halinde ara bilanço
- » İsteyen ortaklara anılan belgelerin kopyaları bedelsiz verilir. Şirket, ortakları, uygun bir şekilde inceleme haklarının bulunduğu hususunda bilgilendirir.

5- Tür değişikliğinin kabulüne ilişkin noter onaylı bir adet karar hazırlanır.

Şirketin müdür veya müdürleri, yukarıdaki işlemler tamamlandıktan ve ortaklara incelenme hakkı tanınmasından itibaren otuz gün sonra, tür değiştirme planını ortaklar kurulunun onayına sunar. Limited şirketlerde, tür değiştirme planı sermayenin en az dörtte üçüne sahip bulunmaları şartıyla, ortakların dörtte üçünün

kararıyla alınır.

6- Daha önce ibraz edilmemiş ise unvan altında imza beyannamesi gerekmektedir.

7- Bakanlık veya diğer resmi kurumların iznine veya uygun görüşüne tabi olunması halinde bu izin veya uygun görüş yazısı gerekmektedir.

8- Firmanın şirket merkezinin bulunduğu müdürlükte veya başka Ticaret Sicil Müdürlüğünde kayıtlı şubesi veya şubeleri bulunması halinde bununla ilgili Ticaret Sicil Müdürlüğü'ne bildirimde bulunması gerekmektedir. Şube / şubelerin bulunmaması halinde bulunmadığına ilişkin de bildirimde bulunması gerekmektedir.

Tür değişikliği ile birlikte sermaye artırımını da yapılabilir. Böyle bir durum var ise ayrıca sermaye artırımına ilişkin belgeler eklenmelidir.

Yukarıda bahsedilen yasal prosedürün işlemesi ve evrakların hazırlanabilmesi, Ticaret Sicil Müdürlüğü'nde tescil işleminin gerçekleştirilmesi için yaklaşık ortalama 30-45 gün bir süreye ihtiyaç bulunmaktadır.

SONUÇ

Şirket kurmak isteyenler, şirket türünü seçerken Türk Ticaret Kanunu ve Vergi Kanunlarını değerlendirerek kendileri için en avantajlı olan şirket türünü belirleyebilirler.

Limited ve Anonim şirket arasında tercih yaparken; şirket/iay devrinin vergilendirmesi, şirket kamu borçlarından ortakların sorumluluğu ile kurumsal yönetim konularında anonim şirketlere sağlanan imkanların göz önünde bulundurulması gerekmektedir.

Anonim Şirket ortaklarının özellikle pay senedi satışı dolayısıyla elde edilen kazanç için vergisel avantajlardan faydalanması, pay senedini 2 yıl elinde bulundurması şartına bağlıdır. Bu şart Limited'den AŞ'ye dönen şirket ortakları için de geçerlidir. İster nev'i değişikliği olsun, istersen yeni kurulan bir Anonim Şirket olsun, yönetim kurulu; pay senedi basım kararı almalı ve 2 yıllık süreci başlatmalıdır.





VERGİ CEZALARINDA UZLAŞMA VE İNDİRİM MÜESSESESİ

GİRİŞ

Vergi, devlet veya vergilendirme yetkisine sahip kamu tüzel kişilerince, egemenlik gücüne dayanılarak, mali, ekonomik, sosyal ve siyasi amaçlarla, yükümlülerden mali güçlerine göre, bireysel karşılığı olmaksızın, kanunlara uygun olarak ve hukuki cebir altında alınan parasal ödemelerdir.

Vergi mevzuatımız, mükelleflere bazı ödev ve yükümlülükler getirmekte olup, bu ödev ve yükümlülüklerin mükellefler tarafından yerine getirilmemesi ya da eksik getirilmesi sonucunda mükellefler vergi cezaları ile karşıya kalabilmektedir. Vergi mevzuatımızda ayrıca mükelleflerin yararlanabileceği bazı haklar da bulunmaktadır. Mükellef hakları, mükelleflerle ile vergi idaresi arasındaki ilişkilerin geliştirilmesi açısından son derece önemli olup, mükellef hak ve yükümlülüklerin bilinmesine yönelik düzenleme ve uygulamalar vergiye

gönüllü uyumu artırma konusunda etkili olmaktadır.

Çeşitli sebeplerden dolayı mükellefler ile vergi idaresi arasında ortaya çıkan ihtilafların yargı yoluna başvurulmadan çözülmesi amacıyla vergi mevzuatımızda farklı uygulamalar bulunmaktadır. Bu yazımızda mükelleflerin haklarından olan uzlaşma ve indirim müesseseleri ile ilgili önemli hususlara yer vereceğiz.

1. VERGİ SUÇ VE CEZALARI

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nda vergi suç ve cezaları düzenlenmiştir. Vergi suçlarında amaç, yasal düzenlemelere uymayan mükelleflerin cezalandırılması yoluyla ticari hayatı denetim altında tutmak ve devletin vergi kaybının önüne geçebilmektir.

Vergi suçu, Vergi Usul Kanunu'nda açıkça tanımlanmamış olmakla beraber, "vergi kanunlarının öngördüğü

ödev ve yükümlülüklerin mükellefler tarafından cezayı gerektirecek şekilde uyulmaması" şeklinde açıklanabilmektedir. Kanunun 331. maddesinde ise "Vergi kanunları hükümlerine aykırı hareket edenler, bu kitapta yazılı vergi cezaları ve diğer cezalar ile cezalandırılırlar." açıklaması bulunmaktadır. Başlıca vergi cezaları vergi ziyayı, genel usulsüzlük, özel usulsüzlük ve vergi kaçakçılığıdır.

Vergi ziyayı, mükellefin veya sorumlunun vergilendirme ile ilgili ödevlerini zamanında yerine getirmemesi veya eksik yerine getirmesi yüzünden verginin zamanında tahakkuk ettirilmemesini veya eksik tahakkuk ettirilmemesini ifade etmektedir. Usulsüzlük, vergi mevzuatında yer alan şekil ve usullere ilişkin hükümlere aykırı ya da eksik bir şekilde işlem yapılmasıdır. Vergi kaçakçılığı ise vergi ziyayı koşulu aranmaksızın, objektif olarak kasıtlı işlenebileceği kanunda yazılı fiillerle, devletin vergi alanında koymuş olduğu kamu düzenini bozucu ve hukuk düzeninin kabul etmediği fiiller olarak ifade edilmektedir.

2. VERGİ CEZALARINDA UZLAŞMA

Uzlaşma, mükelleflerin ikmalen, re'sen ve idarece tarh edilecek ya da edilen vergiler ve bunlara ilişkin kesilecek ya da kesilen vergi ziyayı cezaları konusunda yargı yoluna başvurmadan, vergi idaresi ile anlaşmak amacıyla başvurabilecekleri idari bir çözüm yoludur.



Uzlaşma, tarhiyat öncesi ve tarhiyat sonrası uzlaşma olarak ikiye ayrılmakta olup, **mükellefler tarhiyat öncesi veya tarhiyat sonrası uzlaşma uygulamalarından ancak birini tercih edebilmektedir.**

2.1. Tarhiyat Öncesi Uzlaşma

Tarhiyat öncesi uzlaşma, haklarında vergi incelemesine başlanmış mükelleflerin, bu inceleme kapsamında kendilerine vergi tarh edilmeden ve vergi ziyai cezası kesilmeden önce kullanabilecekleri bir haktır.

Tarhiyat öncesi uzlaşma talebini sadece mükellefin kendisi; noterden alınmış vekâletnameye dayanarak mükellefi temsil eden kişiler; tüzel kişiler, küçükler ve kısıtlılarla, tüzel kişiliği olmayan teşekküllerde bunların kanuni temsilcileri bulunabilir.

2.1.1. Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Kapsamında Olan ve Olmayan Vergiler ve Cezalar

Tarhiyat öncesi uzlaşma kapsamındaki vergi ve cezalar aşağıdaki gibidir.

- ▶ Vergi incelemeleri sonucunda bulunan matrah veya matrah farkları üzerine salınacak vergiler,
- ▶ Yukarıda belirtilen vergilere ilişkin olarak kesilecek vergi ziyai cezaları,
- ▶ 2023 yılı için 15.000 Türk lirasını aşan usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları.

Uzlaşmaya konu edilebilecek usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarının tespitinde, cezayı gerektiren fiil bazında kesilecek toplam ceza tutarı dikkate alınmaktadır.

Uzlaşma kapsamına alınan usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarının tutarı, her yıl bir önceki yıla ilişkin olarak Vergi Usul Kanununun mü-

kerrer 298. maddesine göre tespit edilen yeniden değerlendirme oranında artırılmak suretiyle uygulanmaktadır. 2022 yılı için söz konusu tutar 6.800,00 TL iken, 2023 yılı için bu tutar 15.000 TL olmuştur.

Tarhiyat öncesi uzlaşma kapsamı dışında kalan vergi ve cezalar ise aşağıdaki gibidir.

- ▶ Kaçakçılık suçlarından dolayı 3 kat vergi ziyai cezası kesilecek vergiler ile bunlara ilişkin cezalar,
- ▶ Kaçakçılık suçlarına iştirak nedeniyle vergi ziyaina sebebiyet verilmesi halinde kesilecek cezalar,
- ▶ Vergi incelemesine dayanmaksızın bulunan matrah veya matrah farkları üzerinden tarh edilecek vergiler ile kesilecek vergi ziyai cezası, usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları,
- ▶ 2023 yılı için 15.000 Türk lirasını aşmayan usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları

2.1.2. Uzlaşma Başvurusu ve Uzlaşmanın Yerinin Belirlenmesi

Tarhiyat öncesi uzlaşma talebinin vergi incelemesini yapan inceleme elemanlarına veya bu elemanların bağlı bulunduğu ekip veya grup başkanlığına yazılı olarak yapılması gerekmektedir. Uzlaşma talebinin inceleme tutanağında yer alması da yazılı başvuru yerine geçmektedir.

Uzlaşma talebine ilişkin verilecek dilekçeye mükellefin adı, soyadı, unvanı ve adresi; başvuru vekil tarafından yapılıyorsa vekilin adı, soyadı, vekâletname tarih ve numarası, incelemenin ilgili olduğu vergilendirme dönemi yazılmalı ve vekâletnamenin dilekçeye eklenmesi gerekmektedir.

İncelemeye tabi tutulan mükelleflerin, incelemenin başlangıcından inceleme ile ilgili son tutanağın düzenlenmesine kadar geçen süre

içerisinde her zaman uzlaşma talebinde bulunmak hakları vardır. İdarece yapılacak "uzlaşmaya davet" hallerinde ise davet yazısının mükellefe tebliğ tarihinden itibaren en geç 15 gün içerisinde uzlaşma talebinde bulunulması gerekmektedir.

Yapılacak olan uzlaşma görüşmesinin yeri, günü ve saati inceleme tutanağına da yazılmaktadır. İnceleme tutanağına yazılmaması durumunda ise bir yazı ile uzlaşma gününden en az 15 gün önce mükellefe bildirilmektedir.

Belirlenen uzlaşma günü bildirildikten sonra, mükellefin herhangi bir zorunlu sebeple toplantıya katılmayacak olması veya komisyonun herhangi bir nedenle toplanmaması hallerinde uzlaşma görüşmesinin aynı gün belirlenen başka bir zamanda veya sonradan belirlenerek mükellefe bildirilecek bir başka tarihe ertelenmesi mümkündür.

Mükellefin bilinen en son adresine uzlaşmaya davet yazısının tebliğ edilememesi veya yazıda bildirilen yer ve tarihte uzlaşma davetine uyulmaması hallerinde "uzlaşma temin edilememiş" sayılmaktadır. **Uzlaşmanın temin edilemediği durumda, mükellefin tarhiyat sonrası uzlaşma hakkı da ortadan kalkmaktadır.** Bu nedenle mükelleflerin tarhiyat sonrası uzlaşma hakkını kullanmak istemesi durumunda, mutlaka uzlaşma gününden önce tarhiyat öncesi uzlaşma talebinden vazgeçildiğinin yazılı olarak bildirilmesi gerekmektedir.

2.1.3. Uzlaşma Görüşmeleri, Uzlaşmanın Vaki Olması/Olmaması

Tarhiyat öncesi uzlaşma görüşmelerine katılabilecek olan kişiler aşağıdaki gibidir.



- Mükellefin kendisi,
- Noterden alınan vekâletname ile vekili (Bu durumda vekâletnamelerde "uzlaşma" ibaresinin bulunması şart olup, bu ifadenin olmadığı vekaletnamelerdeki vekil görüşmelere katılamamaktadır)
- Tüzel kişiler, küçükler ve kısıtlılarla, tüzel kişiliği olmayan teşekküllerde bunların kanuni temsilcileri,

Ayrıca mükellefin talep etmesi durumunda, bağlı olduğu meslek odasından bir temsilci veya **3568 sayılı Kanuna göre kurulan meslek odasından bir meslek mensubunun uzlaşma görüşmelerinde (SMMM ya da YMM) bulunması mümkündür.**

Uzlaşma görüşmesi sonunda, komisyonun teklifinin mükellefçe kabul edilmesi durumunda **"uzlaşma vaki olmuş"** yani gerçekleşmiş sayılmaktadır. Uzlaşmanın vaki olması halinde, üç nüsha olarak düzenlenen ve imzalanan uzlaşma tutanağının bir örneği mükellef veya mükellefin vekiline verilmektedir.

Uzlaşma görüşmesi sonucunda komisyonun teklifinin mükellef tarafından kabul edilmemesi halinde **"uzlaşma vaki olmamış"** sayılır. Bu durumda komisyonun nihai teklifinin yer aldığı bir tutanak düzenlenmekte ve bu tutanak komisyon başkan ve

üyeleri ile mükellef veya mükellefin vekili tarafından imzalanmaktadır. İmzalanan tutanağın bir örneği mükellefe veya mükellefin vekiline verilmektedir.

Mükellef, komisyonun teklifini sonradan kabul etme imkânına sahiptir. Bu durumda mükellefin, vergi dairesi tarafından düzenlenen vergi/ceza ihbarnamesine **30 günlük dava açma süresinin sonuna kadar, uzlaşma komisyonunun teklifini kabul etme hakkı bulunmaktadır.** Bu durumda, söz konusu dilekçe ile başvuru tarihi itibarıyla uzlaşma vaki olmuş sayılır ve buna göre işlem yapılır. **Ancak uzlaşma komisyonunun nihai teklifinin yer aldığı söz konusu tutanağın bir kısmının kabul edilip bir kısmının kabul edilmemesi mümkün bulunmaktadır.**

2.1.4. Uzlaşmanın Temin Edilememesi ve Uzlaşma Sonucu

Mükellefin; uzlaşma komisyonunun davetine katılmaması, uzlaşma görüşmesine geldiği halde uzlaşma tutanağını imzalamaması veya ihtirazi kayıtla imzalamak istemesi halinde **"uzlaşma temin edilememiş"** sayılır. "Uzlaşmanın temin edilememiş" olması ile "uzlaşmanın vaki olmamış" sayılması farklı durumlar olup, bir-

biri ile karıştırılmamalıdır. Mükellefin uzlaşma teklifini kabul etmemesi ve bu durumun yer aldığı **tutanağı imzalaması durumunda** "uzlaşma vaki olmamış" sayılmaktadır.

Uzlaşmanın temin edilememiş olması durumunda; komisyon tarafından bu konuyu belirtmek üzere tutanak düzenlenmekte ve bu tutanağın bir örneği anında hazır bulunan mükellefe veya mükellefin vekiline tebliğ edilmektedir.

Uzlaşma görüşmesi sonucunda düzenlenen tutanaklar kesin sonuç doğurmakta olup, ilgili vergi daireleri tarafından gerekli işlemlere hemen başlanmaktadır.

Uzlaşma, vergi idaresinin tek taraflı olarak yaptığı idari bir işlem olmayıp, uzlaşmanın taraflarından birisi de mükelleftir. Dolayısıyla idari işlemler hakkında yargı yoluna gidilebilmesine karşın uzlaşmanın sağlanması halinde **üzerinde uzlaşılan hususlar hakkında yargı yoluna gidilmesi mümkün değildir.** Ancak uzlaşılabilen vergi ve cezalara ilişkin olarak vergi dairesince düzenlenen ihbarnameye karşı, ihbarnamenin tebliğ tarihini takip eden 30 gün içerisinde yargıya başvurma ve cezada indirim hakkı devam etmektedir.

2.1.5. Uzlaşılan Vergi ve Cezaların Ödenmesi

Uzlaşılan vergi ve vergi ziyayı cezalarına ilişkin tutanağa istinaden tahakkuk fişi düzenlenir. Uzlaşma tutanağı, vergi ve cezaların ödeme sürelerinden önce mükellefe tebliğ edilmişse; kanuni ödeme sürelerinde, ödeme süreleri kısmen veya tamamen geçtikten sonra mükellefe tebliğ edilmişse; uzlaşma tutanağının tebliğ tarihinden itibaren 1 ay içinde ödenmelidir. Ayrıca, üzerinde uzlaşılan vergi miktarına, bu verginin normal vade tarihinden uzlaşma tutanağının

imzalandığı tarihe kadar geçen süre için gecikme faizi hesaplanmaktadır.

2.1.6. Uzlaşmanın Gerçekleşmesi Sonrasında Uzlaşılan Cezalarda İndirim

26 Ekim 2021 tarihli Resmi Gazete’de yayımlanan 7338 sayılı Kanunla 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 376. Maddesinde yapılan değişiklikle uzlaşmanın vaki olması durumunda üzerinde uzlaşılan vergi veya vergi farkının tamamı ile vergi cezalarının %75’inin ödeme süreleri içinde ödenmesi halinde üzerinde uzlaşılan cezanın %25’i indirilecektir. Böylece, vergi ziyayı cezasının yanı sıra 15.000 Türk lirasını aşan ve üzerinde uzlaşılan usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarının %75’inin 1 ay içinde ödenmesi durumunda uzlaşılan cezanın %25’i indirilecektir.

2.2. Tarhiyat Sonrası Uzlaşma

Tarhiyat sonrası uzlaşmanın kapsamına; vergi daireleri tarafından mükellef adına ikmalen, re’sen veya idarece tarh edilen ve vergi dairelerinin tarha yetkili olduğu bütün vergi, resim ve harçlar ile bunlara ilişkin olarak kesilecek vergi ziyayı cezaları ile 2023 yılında 15.000 Türk lirasını aşan usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları (kaçakçılık ve iştirak suçundan dolayı kesilen vergi ziyayı cezaları ile 370’inci maddenin (b) fıkrası kapsamında kendilerine ön tespite ilişkin yazı tebliğ edilen mükelleflere mezkur maddeye göre kesilen ceza hariç olmak üzere) girmektedir.

Mükelleflerin “tarhiyat sonrası uzlaşma”ya başvurabilmeleri için; bağlı oldukları vergi dairesi tarafından tarh edilmiş vergi ve/veya kesilmiş vergi ziyayı cezasını gösteren vergi/ceza ihbarnamesinin mükellefe tebliğ edilmiş olması gerekmektedir. Tarhiyat sonrası uzlaşma talebin-

de bulunabilmek için; daha önce tarhiyat öncesi uzlaşma talebinde bulunmamak veya bulunmuş olmakla birlikte usulüne uygun olarak tarhiyat öncesi uzlaşma hakkından vazgeçmiş olmak şarttır.

Mükellefler tarafından aşağıdaki nedenlerden dolayı vergi ziyasına sebebiyet verilmesi halinde uzlaşmaya başvurulması mümkündür.

- ▶ Tarhiyatta, Vergi Usul Kanunu’nda yer alan vergi hataları veya bunlar dışında her türlü maddi hatanın bulunması,
- ▶ Yetkili makamların mükellefe yazı ile yanlış bir açıklama yapmış olması ve bir hükmün uygulanma tarzında yetkili makamların görüş ve kanaatini değiştirmiş veya bu hükme ait bir içtihadın değişmiş olması nedeniyle mükellefin yanlışlımı,
- ▶ Mükellefin kanun hükümlerini yeterince bilememesi,
- ▶ İhtilaf konusu olayda yargı kararları ile idarenin görüş farklılığının olması,

Tarhiyat sonrası uzlaşma talebini sadece mükellefin kendisi; noterden alınmış vekâletnameye dayanarak mükellefi temsil eden kişiler; tüzel kişiler, küçükler ve kısıtlılarla, tüzel kişiliği olmayan teşekküllerde bunların kanuni temsilcileri bulunabilir.

2.2.1. Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Kapsamında Olan ve Kapsam Dışında Kalan Vergi ve Cezalar

Tarhiyat sonrası uzlaşma kapsamındaki vergi ve cezalar aşağıdaki gibidir.

- ▶ Kaçakçılık ve 370. maddenin (b) fıkrası kapsamında kendilerine ön tespite ilişkin yazı tebliğ edilen mükelleflere mezkur maddeye göre kesilen cezalar dışındaki fiiller sonucu vergi ziyasına sebebiyet verilen durumlarda tarh

edilen vergiler ile kesilen vergi ziyayı cezaları,

- ▶ 2023 yılı için 15.000 Türk lirasını aşan usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları,
- ▶ Mükellefler tarafından yasal süresinden sonra verilen beyannameler ile Vergi Usul Kanununun 371. maddesine göre pişmanlık talepli olarak kabul edilen ancak şartların ihlali nedeniyle kanuni süresinden sonra verilen beyanname olarak işleme tabi tutulan beyannameler üzerinden tahakkuk fişi ile tahakkuk ettirilen vergilere ilişkin olarak kesilen vergi ziyayı cezaları.

Tarhiyat sonrası uzlaşma kapsamı dışında kalan vergi ve cezalar ise aşağıdaki gibidir.

- ▶ Vergi Usul Kanunu’nun 359. maddesinde yazılı fiillerle (kaçakçılık fiilleriyle) vergi ziyasına sebebiyet verilmesi halinde tarh edilen vergi ve kesilen cezalar,
- ▶ Bu fiillere (kaçakçılık fiillerine) iştirak edenlere kesilen ceza,
- ▶ Vergi Usul Kanunu’nun 370. maddesinin (b) fıkrası kapsamında kendilerine ön tespite ilişkin yazı tebliğ edilen mükelleflere mezkur maddeye göre kesilen ceza,
- ▶ 2023 yılı için 15.000 Türk lirasının altında kalan usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları.

2.2.2. Uzlaşma Başvurusu ve Uzlaşma Tarihi

Tarhiyat sonrası uzlaşma talebinin, yetkili uzlaşma komisyonuna veya mükellefin bağlı olduğu vergi dairesine dilekçe ile yapılması gerekmektedir. Uzlaşma talebine ilişkin dilekçe İnteraktif Vergi Dairesi üzerinden ya da taahhütlü posta ile yapılabilmektedir.

Dilekçe yerine geçen “Uzlaşma Talep Formları” vergi dairelerinden ve Gelir İdaresi Başkanlığı internet sitesinden (www.gib.gov.tr/)

yardımlar ve kaynaklar/dilekce matik) temin edilerek de başvuru yapılabilir.

Uzlaşma talebinin, vergi/ceza ihbarnamesinin mükellefe tebliğ tarihini izleyen günden itibaren 30 gün içinde yapılması gerekmektedir. 30 günlük süre sona erdikten sonra, uzlaşma talebinde bulunulması mümkün bulunmamaktadır.

Tarhiyat sonrası uzlaşma talebinin usulüne uygun şekilde ve süresi içinde yapıp yapılmadığının incelenmesi sonucunda;

- ▶ Uzlaşma kapsamına girmeyen vergi ve cezalar için talepte bulunulduğunun,
- ▶ Uzlaşma talebinin süresi içinde yapılmadığının,
- ▶ Talebin mükellef, vekili veya kanuni temsilcisi tarafından yapılmadığının,

tespit edilmesi durumunda uzlaşma talebi reddedilmektedir.

İnceleme sırasında, uzlaşma talebinin komisyonun yetkisi dışında bulunduğu tespit edildiğinde, söz konusu uzlaşma talebi yetkili uzlaşma komisyonuna intikal ettirilmektedir. Uzlaşma talebinin reddi halinde vergi ve cezalara karşı genel hükümler dairesinde yetkili vergi mahkemesinde dava açılabilir ya da indirim hakkından yararlanılabilir. Bu işlemlerin, vergi/ceza ihbarnamesinin mükellefe tebliğ tarihini izleyen günden itibaren 30 gün içinde yapılması gerekmektedir.

Uzlaşma talebinin geçerli olduğunun anlaşılması halinde uzlaşma görüşmesine katılmak üzere mükellef veya mükellef vekiline uzlaşma davetiyesi gönderilir. Uzlaşma davetiyesi; görüşmenin tarihi, yeri ve saati, görüşmelere bizzat katılması veya resmi vekâlele sahip vekilin bulundurulması gerektiği hususlarını içermekte olup, görüşme tarihinden en az 15 gün önce mükellefe tebliğ edilmektedir.

Mükellefin istemesi halinde 15 günlük süreye bağlı kalınmadan daha önceki bir tarih uzlaşma günü olarak belirlenebilir.

Belirlenen uzlaşma günü mükellefe bildirildikten sonra komisyonun belirlenen günde toplanamayacağına ilişkin anlaşılması halinde yeni bir uzlaşma günü belirlenerek mükellefe bildirilir.

Uzlaşma görüşmesi belirlenen günde sonuçlandırılmazsa ya da daha ayrıntılı bir inceleme veya araştırma yapılması gerekirse, uzlaşma görüşmesi ya aynı gün belirlenen ya da sonradan belirlenerek mükellefe bildirilecek bir başka tarihe ertelenmesi mümkün olup, bu durumun bir tutanakla tespit edilmesi gerekmektedir. Mükellefin mücbir sebep halleri nedeniyle toplantıya katılmadığının mükellef tarafından ispat veya tevsik edilmesi şartıyla yeni uzlaşma günü tayin edilebilir.

2.2.3. Uzlaşma Görüşmeleri, Uzlaşmanın Vaki Olması/Olmaması

Mükellefin uzlaşma görüşmelerinde, bağlı olduğu meslek odasından bir temsilci veya **3568 sayılı Kanuna göre kurulan meslek odasından bir meslek mensubunu (SMMM ya da YMM) buldurması mümkündür**. Bu kişiler uzlaşma komisyonu toplantısında görüşlerini açıklamak için katılabilirler, ancak tutanakları imzalayamazlar. Anılan meslek mensupları ile avukatların, uzlaşma görüşmelerine katılabilmelerinin hukuki bir belgeye (sözleşme, vekâletname vb.) dayandırılması ve söz konusu belgenin aslı veya onaylı bir örneğinin uzlaşma görüşmesi sırasında komisyonca ibraz edilmesi gerekmektedir.

Uzlaşma talebi, ihbarnamede yazılı vergi ve vergi ziyai cezası ile 2023 yılı için 15.000 Türk lirasını aşan usul-

süzlük ve özel usulsüzlük cezalarının tamamı için yapılır. Ancak, vergi ve cezaya muhatap olan mükellefler verginin matrah farkları itibari ile bölünebildiği durumlarda bu vergi ve cezaların bir kısmı için uzlaşma görüşmesi sırasında kısmi uzlaşma talebinde bulunabilirler.

Uzlaşma görüşmesi sonunda, komisyonun teklifinin mükellefçe kabul edilmesi durumunda **"uzlaşma vaki olmuş"** yani gerçekleşmiş sayılmaktadır. Uzlaşmanın vaki olması halinde, üç nüsha olarak düzenlenen uzlaşma tutanağı komisyon başkan ve üyeleri ile mükellef veya vekili tarafından imzalandıktan sonra, bir örneği mükellef veya mükellefin vekiline derhal verilmesi gerekmektedir.

Uzlaşma komisyonunun teklifinin, mükellef tarafından kabul edilmemesi nedeniyle uzlaşma sağlanamazsa yani **"uzlaşma vaki olmazsa"**, komisyon nihai teklifini tutanağa geçirir. Mükellefin, dava açma süresinin son günü akşamına kadar komisyonun nihai teklifini kabul ettiğini bir dilekçe ile vergi dairesine bildirmesi halinde bu tarih itibariyle uzlaşma vaki olmuş sayılır ve buna göre işlem gerçekleştirilir.

2.2.4. Uzlaşmanın Temin Edilememesi ve Uzlaşma Sonucu

Mükellef veya vekilinin uzlaşma komisyonunun davetine katılmaması, komisyona geldiği halde uzlaşma tutanağını imzalamaması veya tutanağı ihtirazi kayıpla imzalamak istemesi durumunda **"uzlaşma temin edilememiş"** sayılmaktadır. Komisyonca bu durumu belirten üç nüsha tutanak düzenlenmeli ve bir örneği gelmişse mükellefe veya mükellefin vekiline verilmelidir. Mükellef gelmişse söz konusu tutanak, tebligat hükümlerine göre mükellefe tebliğ edilecektir.

Uzlaşmanın mükellefin bağlı bulunduğu vergi dairesi dışındaki bir komisyonda yapılması söz konusu ise; mükellefin uzlaşma davetine uymaması veya tutanağı almaktan kaçınması halinde tutanağın bir örneği dosyasında kalmak üzere, iki örneği gereği yapılmak üzere üç gün içinde mükellefin bağlı bulunduğu vergi dairesine gönderilmektedir.

Uzlaşma, vergi idaresinin tek tarafı olarak yaptığı idari bir işlem olmayıp, uzlaşmanın taraflarından birisi de mükelleftir. Dolayısıyla idari işlemler hakkında yargı yoluna gidilebilmesine karşın uzlaşmanın sağlanması halinde **üzerinde uzlaşılan hususlar hakkında yargı yoluna gidilmesi mümkün değildir.**

Tarhiyat sonrası uzlaşmanın sonuçları aşağıdaki gibidir.

- ▶ Tarhiyat sonrası uzlaşmanın vaki olması sonucunda düzenlenen uzlaşma tutanakları kesindir ve ilgili vergi daireleri tarafından gerekli işlemlere hemen başlanır.
- ▶ Uzlaşma talebinde bulunan mükellef, uzlaşma talep ettiği vergi ve cezalar için ancak uzlaşma vaki olmadığı veya temin edilemediği durumda yargı yoluna başvurabilmesi mümkündür. Bu durumda mükellef, tutanağın tebliğinden itibaren genel hükümler dairesinde yetkili vergi mahkemesinde dava açılabilir. Mükellefin tutanağı tebliğ ettiği tarihte **dava açma süresi bitmiş veya 15 günden az kalmış ise, dava açma süresi tutanağın tebliğinden itibaren 15 gün olarak uzar.**
- ▶ Aynı vergi ve cezalar için uzlaşma talebinin yanı sıra dava da açılmışsa, **dava uzlaşma işleminin sonuca bağlanmasından önce vergi mahkemelerince incelenmez, herhangi bir nedenle incelenir ve karara bağlanırsa da bu karar hükümsüz sayılır.** Uzlaşmaya varılması halinde bu durum mahkemeye bildirilir ve davanın incelenmeden reddol-



unması sağlanır.

- ▶ Mükellefin daha önce hem dava açmış hem de uzlaşma talep etmiş olması halinde ise, uzlaşmanın vaki olmaması veya temin edilememesi üzerine vergi dairesince uzlaşmanın gerçekleşmediği vergi mahkemesine bildirilir ve davaya kaldığı yerden devam olunur.

2.2.5. Uzlaşılan Vergi ve Cezaların Ödenmesi

Vergi ve cezaların; Uzlaşmanın vaki olması halinde, buna ilişkin düzenlenen uzlaşma tutanağı vergi ve cezaların ödeme zamanlarından önce mükellefe tebliğ olunmuşsa normal vade tarihlerinde, ödeme zamanları kısmen veya tamamen geçtikten sonra tebliğ olunmuşsa ödeme süreleri geçmiş olanlar uzlaşma tutanağının tebliğinden itibaren bir ay içinde ödenmesi gerekmektedir.

Uzlaşma vaki olmamış ve yargı yoluna gidilmemiş ise;

- ▶ Taksit zamanlarından önce tahakkuk etmiş olması halinde, taksit süreleri içinde,
- ▶ Taksit sürelerinin tamamen geçmesinden sonra tahakkuk etmiş olması halinde, tahakkuk tarihinden itibaren bir ay içerisinde,
- ▶ Taksit süresinin kısmen geçmesin-

den sonra tahakkuk etmiş olması halinde, yalnızca süresi geçen taksit için tahakkuk tarihinden itibaren bir ay içerisinde,

- ▶ Memleketi terk edenler, ölüm ve benzeri haller dolayısıyla mükellefiyetleri kalkanlar adına ikmalen, re'sen veya idarece tarh olunan vergiler bakımından, tahakkuk tarihinden itibaren bir ay içerisinde,
- ▶ Uzlaşma başvurusuna konu edilen vergi ve cezaların, dava açma süresinin bittiği tarihten itibaren bir ay içerisinde,

ödenmesi gerekmektedir.

Uzlaşılan vergi miktarına, normal vade tarihinden uzlaşma tutanağının imzalandığı tarihe kadar geçen süre için ayrıca gecikme faizi hesaplanmaktadır. **Uzlaşma sonucu tahakkuk ettirilen vergi ve gecikme faizi ile cezaların vadesinde ödenmemesi uzlaşmayı geçersiz kılmamaktadır.**

2.2.6. Uzlaşmanın Gerçekleşmesi Sonrasında Uzlaşılan Cezalarda İndirim

26 Ekim 2021 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan 7338 sayılı Kanunla 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 376. maddesinde yapılan değişikliklerle uzlaşmanın vaki olması durumunda

üzerinde uzlaşılan vergi veya vergi farkının tamamı ile vergi cezalarının %75'inin ödeme süreleri içinde ödenmesi halinde üzerinde uzlaşılan cezanın %25'i indirilir.

Böylece, vergi ziyayı cezasının yanı sıra 15.000 Türk lirasını aşan ve üzerinde uzlaşılan usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarının %75'inin 1 ay içinde ödenmesi durumunda uzlaşılan cezanın %25'i indirilecektir.

3. VERGİ CEZALARINDA İNDİRİM

Vergi cezalarında indirim müessesesi, mükellefler veya vergi sorumluları adına düzenlenmiş olan vergi ziyayı cezası, usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları ile uzlaşmanın gerçekleşmesi durumunda ise uzlaşılan cezanın belli bir oranda indirim yapılmak suretiyle kalan tutarın ödenmesine imkan sağlayan bir kolaylıktır.

Cezalarda indirim uygulamasından, mükellef veya vergi sorumlusu olan ceza muhataplarının yararlanması mümkündür.

3.1. İndirim Kapsamına Giren Cezalar, İndirimden Yararlanma Şartları ve İndirim Oranları

İndirim uygulamasının kapsamına; vergi ziyayı cezası, genel usulsüzlük cezası ve özel usulsüzlük cezaları girmektedir. Vergi aslına bağlı olmaksızın, düzenlenen genel usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları için indirimden yararlanmak mümkündür.

Cezalarda indirim uygulamasından yararlanma şartları aşağıdaki gibidir.

- ▶ İhbarnamenin tebliğ tarihinden itibaren 30 gün içinde ilgili vergi dairesine başvurulması,
- ▶ İkmalen, re'sen veya idarece tarh

edilen vergi veya vergi farkının ve indirimden kalan vergi ziyayı, usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarının vadesinde veya 6183 sayılı Kanunda belirtilen türden teminat gösterilerek vadesinin bitmesinden itibaren 3 ay içinde ödenmesi,

- ▶ Uzlaşmanın vaki olması durumunda, üzerinde uzlaşılan vergiyi veya vergi farkının ve indirimden kalan vergi ziyayı, usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarının belirlenen süreler içinde ödenmesi,
- ▶ İhbarnamenin dava konusu yapılmamış olması,

Cezalarda indirim oranları aşağıdaki gibi olup, mükellef veya vergi sorumlusu ödeyeceğini bildirdiği vergi ve vergi cezasını süresinde ödemez veya dava konusu yaparsa cezalarda indirim hakkı ortadan kalkmaktadır.

- ▶ Vergi Ziyayı, Usulsüzlük ve Özel Usulsüzlük Cezalarının **yarısı (%50)**,
- ▶ Uzlaşmanın vaki olması durumunda, **üzerinde uzlaşılan vergi veya vergi farkının tamamı ile vergi cezalarının %75'i** ödeme süreleri içinde ödenirse **üzerinde uzlaşılan cezanın %25'i**,

3.2. Cezalarda İndirim Başvurusu ve Dava Durumu

Mükellef veya vergi sorumlusu cezalarda indirim talep dilekçeleri hazırlayıp, ihbarnamenin tebliğ tarihinden itibaren 30 gün içinde bağlı oldukları vergi dairesine başvuru yapmalıdır. Ayrıca İnteraktif Vergi Dairesini kullanarak elektronik ortam üzerinden de başvuru yapılması mümkündür.

Mükellefler veya vergi sorumluları İnteraktif Vergi Dairesine giriş yaptıktan sonra, vergi ceza ihbarnamesi indirim talep dilekçesilerini "**İşlem Başlat/Vergi İşlemleri/Vergi Ceza İhbarnamesi İndirim/Uzlaşma**

Talebi Dilekçesi" adından oluşturularak, vergi dairesine elektronik ortamda iletebilmektedirler. Vergi dairesine iletilen dilekçenin durumu ise "İşlem Durumları ve Sonuçları/Dilekçelerim" menüsünden takip edilebilmektedir.

Vergi/ceza ihbarnamesinin tebliği üzerine dava açılmasına rağmen, cezalarda indirimden yararlanmak için belirlenen otuz günlük başvuru süresi dolmadan ve vergi mahkemesi karar vermeden önce vergi davasından vazgeçilmesi halinde, cezalarda indirimden yararlanılması mümkün bulunmaktadır. İhbarnamenin tebliğinden itibaren otuz günlük başvuru süresinin sona ermesinden sonra davadan vazgeçilmesi halinde, cezalarda indirimden yararlanılması mümkün bulunmaktadır.

Mükellef veya vergi sorumlusu, ihbarnamenin tebliğ tarihinden itibaren 30 günlük başvuru süresi geçmeden, cezalarda indirim talebinden vazgeçerek dava açabilir

3.3. Uzlaşma Sürecinde İndirim Talebi ile İndirim Sürecinde Uzlaşma Talebi

Mükellef veya vergi sorumlusunun, ihbarnamenin tebliğ tarihinden itibaren 30 günlük başvuru süresi geçmeden, uzlaşma tutanağının imzalanmasına kadar uzlaşma talebinden vazgeçtiğini bildirmesi halinde cezalarda indirim uygulamasından yararlanması mümkündür.

Mükellef vergi ziyasına kaçakçılık sayılan fiillerle sebebiyet verirse bu ceza için ceza indirimi hükümlerinden yararlanabilir, **ancak uzlaşma hükümlerinden yararlanması mümkün değildir.**

Mükellef veya vergi sorumlularının adlarına tarh edilen vergi ve kesilen cezalar için önce indirim uygu-

lanması talebinde bulunup, daha sonra ihbarnamenin tebliğ tarihini takip eden 30 günlük süre içerisinde ödenmemiş tutarlar için bu taleplerinden vazgeçtiklerini bir dilekçe ile beyan etmek suretiyle uzlaşma hükümlerinden yararlanmaları mümkün bulunmaktadır. **Ancak, düzenlenen ihbarnamelerdeki tutarlar için indirim uygulamasından yararlanıp ödeme yapıldıktan sonra, uzlaşma hükümlerinden yararlanılması mümkün değildir.**

3.4. 2023 Yılında 15.000 TL'yi Aşmayan Usulsüzlük ve Özel Usulsüzlük Cezaları İçin İndirim Oranı Nedir?

26 Ekim 2021 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan 7338 sayılı Kanunla 213 sayılı Vergi Usul Kanununun Ek 1. maddesinde yapılan değişiklikle ile tarhiyat sonrası uzlaşma kapsamında, 2023 yılında **15.000 Türk lirasını aşmayan** usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları için cezalarda indirim **oranı %50 artırımlı** olarak

uygulanacaktır. Buna göre, 15.000 Türk lirasını aşmayan usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları için indirim oranı **%75 olarak uygulanacaktır.** Düzenlemeye göre uzlaşmaya konu edilebilecek usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarının tespitinde cezayı gerektiren fiil bazında kesilecek toplam ceza tutarı dikkate alınacaktır.

3.5. Cezalarda İndirim Sonrasında Tahakkuk Eden Tutarın Ödenmesi

Tarh edilen vergi ile indirim uygulaması sonrasında tahakkuk eden ceza tutarının; vadesinde (tahakkuk tarihinden başlayarak bir ay içinde) veya 6183 sayılı Kanunda belirtilen türden teminat gösterilmesi durumunda vadesinin bitmesinden itibaren 3 ay içinde ödenmesi gerekmektedir.

Uzlaşmanın gerçekleşmesi durumunda, uzlaşma tutanağı vergi ve cezaların ödeme zamanlarından önce ilgiliye tebliğ edilmişse kanuni ödeme zamanlarında; ödeme za-

manları kısmen veya tamamen geçtikten sonra tebliğ edilmişse ödeme süreleri geçmiş olanların uzlaşma tutanağının tebliğinden itibaren bir ay içinde ödenmesi gerekmektedir.

3.6. Cezalarda İndirim Şartlarına Uyulmaması

Cezalarda indirim talebi üzerine tahakkuk ettirilen vergi ile indirimden arta kalan cezanın süresinde ödenmediğinin tespit edilmesi halinde, cezalarda indirim uygulaması ihlal edilmiş sayılmaktadır ve indirilen ceza tutarı tekrar tahakkuk ettirilerek ceza eski haline dönmektedir. Cezalarda indirim uygulamasından yararlanabilmek için vergi aslı ve indirimden sonra arta kalan cezanın ödenmiş olması gerekmektedir. Ayrıca, teminat gösterilmesi nedeniyle verilen üç aylık sürede ödeme yapılmamış ise verilen süre normal vadeye dönüştürülür. Mükellefin göstermiş olduğu teminat paraya çevrilir.



SONUÇ

Mükellefler, adlarına tarh edilen vergi ve düzenlenen cezalar için düzenlenen vergi/ceza ihbarnamesinin tebliğ tarihinden itibaren 30 gün içinde dava açma, uzlaşma ve cezada indirim talep etme gibi haklara sahip bulunmaktadır. Söz konusu hakların kullanılması ile mükellefler ile vergi idaresi arasında ortaya çıkan ihtilafların yargı yoluna başvurulmadan çözülmesi amaçlanmıştır.

Vergi ihtilaflarının dava aşamasına gelmeden idari aşamada çözülmesine ilişkin müesseselerin etkin bir şekilde kullanılması, mükelleflere önemli bir zaman ve maliyet avantajı yaratmakta olup, bunun yanı sıra idarenin başka bir ifadeyle devletin daha kısa bir sürede tahsilat yapmasını sağlamaktadır. Ayrıca söz konusu durum yargı üzerindeki iş yükünün azaltılmasını da sağlayacaktır.



ECRİMİSİL ÖDEMELERİNİN GELİR VE KURUMLAR VERGİSİ KARŞISINDAKİ DURUMU

GİRİŞ

Ecrimisil ticari hayatımızda özellikle yeme içme ve eğlence sektöründe faaliyet gösteren işletmelerin oldukça sık kullandığı bir uygulama olarak karşımıza çıkmaktadır. İşletmeler var olan kullanım alanlarının yanında kamuya ait alanları da kullanarak kapasitelerini artırmayı ve müşterilerine daha kaliteli hizmet sunmayı arzu etmektedirler.

Bu makalede ecrimisil uygulamasının ne olduğu ve gelir idaresinin konuya yaklaşımı konusunu işlemeye çalışacağız.

1. ECRİMİSİLİN TANIMI, KAPSAMI VE ECRİMİSİL BEDELİNİN TESPİTİ

Ecrimisil kısaca bir mal veya taşınmazın sahibinin izni olmadan bir başkası tarafından kullanılması karşılığında ödenmesi talep edilen bedel olarak tanımlanabilir. 19 Haziran 2007 tarihinden yayımlanan Hazine Taşınmazlarının İdaresi Hakkında Yönetmelik'te ecrimisil, Hazine taşınmazının, İdarenin izni dışında gerçek veya tüzel kişilerce işgal veya tasarruf edilmesi sebebiyle, İdarenin bir zarara uğrayıp uğramadığına veya işgalcinin kusurlu olup olmadığına bakılmaksızın, taşınmazın işgalden önceki hâliyle elde edilebilecek muhtemel gelir esas alınarak İdarece talep edilen tazminat olarak tanımlanmıştır.

Aynı Yönetmeliğe göre kusurlu olup olmadığına bakılmaksızın, Hazine ta-

şınmazının zilyetliğini, yetkili İdarenin izni dışında eline geçiren, elinde tutan veya her ne şekilde olursa olsun bu malı kullanan veya tasarrufunda bulunduran gerçek veya tüzel kişiler ise Fuzuli Şağil (İşgalci) olarak tanımlanmıştır.

336 sıra numaralı Milli Emlak Genel Tebliğinde Hazine taşınmazlarından kiraya verilen, irtifak hakkı tesis edilen veya kullanma izni verilenlerin dışında kalanların fiili durumları, İdarece hazırlanan program dâhilinde mahallinde tespit edilerek düzenlenen Taşınmaz Tespit Tutanağı'na dayanılarak, işgalen kullanılanlar için tespit tarihinden geriye doğru beş yılı geçmemek üzere bedel tespit komisyonunca ecrimisil tespit ve takdir edileceği belirtilmiştir. Taşınmaz tespit tutanağında; işgalin başlangıç tarihi, taşınmazın işgale veya kullanıma konu olan yüzölçümü, işgalcileri, kullanım amacı, ecrimisil takdirinde yararlanılabilecek bilgiler ile bilinmesinde yarar görülen diğer bilgilere yer verilmektedir.

Ecrimisil tespit komisyonunda alınan kararlar tüm üyelerin katılımıyla ve oy çokluğuyla alınmaktadır. Taşınmazların tespiti yılda en az bir defa yapılmakta, zorunlu durumlarda tespit programlarının süresi bir yıldan fazla olabilmektedir. Fakat, tespit programları beş yıldan fazla süreli yapılamamaktadır. Programların hazırlanmasında; taşınmazların beş yılda en az bir defa, önemli görülen taşınmazların her yıl, tarımsal amaçla kullanılan taşınmazların hasat zamanları da

dikkate alınarak, belediye mücavir alanlarındaki taşınmazların her yıl tespitin yapılması gerekmektedir. Ancak zorunlu hallerde bu süre uzayabilmektedir. Örneğin geçtiğimiz yıllarda tüm dünyada etkili olan pandemiye bağlı sebepler ve 6 şubat 2023 tarihinde meydana gelen deprem nedeniyle depremin etkili olduğu bölgelerde bazı süre uzatımları olmuştur.

Tespit komisyonu üyelerinin tamamının katıldığı takdir işlemi, tespit tarihinden itibaren en geç onbeş gün içerisinde yapılmaktadır.

Ecrimisilin tespit ve takdirinde; İdarenin zarara uğrayıp uğramadığına ve işgalcinin kusurlu olup olmadığına bakılmaksızın, taşınmazın işgalci tarafından kullanım şekli, fiili ve hukuki durumu ile işgalden dolayı gelir elde edilip edilmediği, gibi hususlar göz önünde bulundurulmaktadır.

Hazine taşınmazının değerini etkileyebilecek imar durumu, yüzölçümü, niteliği, tarım arazilerinde verimi, alt yapı hizmetlerinden yararlanıp yararlanmadığı, konumu ve taşınmazın kullanım şekli ve işgalden dolayı gelir elde edilip edilmediği gibi ölçütler dikkate alınmakta, aynı yer ve mahalde bulunan emsal nitelikteki taşınmazlar için oluşmuş kira bedelleri veya ecrimisiller, varsa bunlara ilişkin kesinleşmiş yargı kararları, ilgisine göre belediye, ticaret odası, sanayi odası, ziraat odası, borsa gibi kuruluşlardan veya bilirkişilerden soruşturulmak suretiyle edinilecek

bilgiler ile taşınmazın değerini etkileyecek diğer unsurlar göz önünde bulundurulmaktadır.

2886 sayılı Devlet İhale Kanununun 75. maddesinde Devletin özel mülkiyetinde veya hüküm ve tasarrufu altında bulunan taşınmaz malları, özel bütçeli idarelerin mülkiyetinde bulunan taşınmaz mallar ve Vakıflar Genel Müdürlüğü ile idare ve temsil ettiği mazbut vakıflara ait taşınmaz malların, gerçek ve tüzel kişilerce işgali üzerine, fuzuli işgalden, bu Kanunun 9'uncu maddesinde benzer açıklamalara yer verilmiş belediye, ticaret odası, sanayi odası, borsa gibi kuruluşlardan veya birliktelilerden sorulmak suretiyle, idareden taşınmaz ve değerlendirme konusunda işin ehli veya uzmanı üç kişiden oluşan komisyonca tespit tarihinden geriye doğru beş yılı geçmemek üzere tespit ve takdir edilecek ecrimisil isteneceği belirtilmiştir. Ecrimisil talep edilebilmesi için, idarelerin işgalden dolayı bir zarara uğramış olması gerekmez ve fuzuli işgalin kusuru aranmayacağı hüküm altına alınmıştır.

2. ECRİMSİL ÖDEMESİ İLE KİRA ÖDEMESİNİN KARŞILAŞTIRILMASI

Hazine Taşınmazlarının İdaresi Hakkındaki Yönetmelikte, ecrimisilin kamu mallarının kullanımı için ödenen bir tazminat olduğu belirtilmiştirken, Gelir İdaresi Başkanlığı (GİB) tarafından verilmiş özgelgelerin çoğunda ecrimisilin kira ödemesi niteliğinde olduğu ifade edilmiştir.

İdarenin ecrimisil talep etmesi ve kira işlemi tesis etmesi birbirinden farklı işlemlerdir. Ecrimisil ile kira sözleşmesi arasındaki başlıca farklar aşağıdaki şekilde sıralanabilir:

- Kira, devlet mallarının bir idare şeklidir. Ecrimisil ise Devlet mallarının idare şekli değildir. Aslıyan kira ile idaredir.
- Kirada sözleşme söz konusudur.

Ecrimisilde ise bir sözleşme yoktur. Yani, mal sahibinin rızası olmadan malın işgal edilmesi halinde istenen tazminattır.

- Kira, geleceğe yöneliktir. Ecrimisil ise geçmişe yöneliktir.
- Genel olarak kira alacakları, zamanında ödenmediği takdirde 4049 sayılı Kanunla değişik 2004 sayılı İcra İflas Kanunu hükümlerine göre tahsili sağlanır. Zamanında ödenmeyen ecrimisil alacakları ise, 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun hükümlerine istinaden takip edilir.
- Kira nedeniyle ortaya çıkan anlaşmazlıkların çözümü için adli yargıya gidilirken, ecrimisil nedeniyle ortaya çıkan anlaşmazlıklar da ise idari yargıya gidilecektir.

3. ECRİMSİL ÖDEMELERİ GELİR VEYA KURUM KAZANCININ TESPİTİNDE GİDER YAZILABİLİR Mİ?

5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 6'ncı maddesinde, kurumlar vergisinin, mükelleflerin bir hesap dönemi içinde elde ettikleri safi kurum kazancı üzerinden hesaplanacağı ve safi kurum kazancının tespitinde, Gelir Vergisi Kanunu'nun ticari kazanç hakkındaki hükümlerinin uygulanacağı hükme bağlanmıştır.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 40. maddesinin 1 numaralı bendinde, ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için yapılan genel giderlerin, ticari kazancın safi tutarının tespi-

tinde dikkate alınacağı hükme bağlanmıştır. Bu hükümler çerçevesinde ticari faaliyetlerin idame ettirilmesi amacıyla yapılan harcamaların gelir ve kurumlar vergisi matrahının tespitinde indirimine konu edilebileceği belirtilmektedir.

Ecrimisil bedeli Hazine taşınmazının, İdarenin izni dışında gerçek veya tüzel kişilerce işgal veya tasarruf edilmesi sebebiyle, İdarenin bir zarara uğrayıp uğramadığına veya işgalcinin kusurlu olup olmadığına bakılmaksızın İdarece talep edilen tazminat olarak tanımlanmış olsa da ecrimisil ödemelerine ilişkin Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından verilen bir çok özalgede söz konusu ecrimisil ödemeleri kira olarak nitelendirilmiş olup, GVK'nın 40/1. maddesi gereğince gider olarak dikkate alınabileceği konusunda görüş bildirilmiştir.

Ancak, Kurumlar Vergisi Kanununun 11'inci maddesinin birinci fıkrasının (d) bendinde ise bu Kanuna göre hesaplanan kurumlar vergisi ile her türlü para cezaları, vergi cezaları, 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun hükümlerine göre ödenen cezalar, gecikme zamları ve faizler ile Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre ödenen gecikme faizlerinin kurum kazancının tespitinde indirilmesinin mümkün olmadığı hüküm altına alınmıştır.



Kira, taşınır veya taşınmaz bir mal başkasının kullanımına bırakma karşılığında alınan bir bedel iken, tazminat, hukuka aykırı bir eylem sonucunda meydana gelen maddi veya manevi zarara karşılık olarak ödenen bedel, zarar ödencesidir.

Kira ile tazminatın unsurları birbirinden farklıdır. Şöyle ki; Kirada sözlü veya yazılı bir akit vardır ki bununla taraflar kiralamaya ilişkin iradelerini ortaya koyarlar. Kira sözleşmesi geleceğe dair iken ecrimisil de taraflardan birinin rızası dışında (geçmişte) bir kullanım olmuştur ve şimdi bu kullanımın tazmin edilmesi söz konusudur.

Hal böyle iken Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından verilen özelerde ecrimisilin tazminattan çok bir "kira" niteliğinde olduğu, dolayısıyla mükelleflerin gelir ve kurumlar vergisi açısından bu giderleri indirim konusu yapmalarında herhangi bir engel bulunmadığı ifade edilmektedir.

Gelir İdaresi Başkanlığının Ecrimisil bedeli ile gecikme zammının kurum kazancından indirilip indirilemeyeceği ile ilgili 07/09/2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01-GVK 40-1485 numaralı özeliğinde "Hazine Taşınmazlarının İdaresi Hakkında Yönetmeliğin" "Tanımlar" başlıklı 4 üncü maddesinin birinci fıkrasının (d) bendinde "Ecrimisil: Hazine taşınmazının, İdarenin izni dışında gerçek veya tüzel kişilerce işgal veya tasarruf edilmesi sebebiyle, İdarenin bir zarara uğrayıp uğramadığına veya işgalcinin kusurlu olup olmadığına bakılmaksızın İdarece talep edilen tazminattır." hükmüne yer verildiği, bu hüküm ve açıklamalara göre, şirketinizin genel merkez bahçesinde bulunan arsanın tarafınızca kullanılması yoluyla sağlanmış olan menfaatin parasal karşılığı olarak tahakkuk ettirilen ve anılan Yönetmelikte her ne kadar tazminat olarak tanımlanmışsa da kira ödemesi niteliği taşıyan ecrimisil ödemelerinin kurum kazancının tespitinde gider olarak

indirim konusu yapılması mümkün bulunduğu ancak ecrimisil bedeline ilişkin Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunun hükümlerine göre ödenen gecikme zammının kurum kazancının tespitinde gider olarak indirim konusu yapılamayacağı belirtilmiştir.

Konu ile ilgili 20/02/2012 tarihli B.07.1.GİB.4.99.16.02-KVK-8-49 numaralı özeliğinde ecrimisil ödemeleri esas itibarıyla kira ödemesi niteliğinde değerlendirilmiş, ecrimisil ödemelerinin kurum kazancının tespitinde gider olarak indirim konusu yapılması mümkün olduğu, ancak ecrimisil bedellerine ilişkin ödenen faizler ile Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunun hükümlerine göre ödenen gecikme zamlarının ise kurum kazancının tespitinde gider olarak indirim konusu yapılamayacağı belirtilmiştir.

4. ECRİMSİL ÖDEMELERİNİN KATMA DEĞER VERGİSİ KANUNU KARŞINDAKİ DURUMU

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 1/1'inci maddesinde, Türkiye'de ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetlerin, 1/3-f maddesinde de Gelir Vergisi Kanununun 70'inci maddesinde belirtilen mal ve hakların kiralanması işlemlerinin KDV'ye tabi olduğu, 1/3-g maddesinde ise genel ve katma bütçeli idarelere, il özel idarelerine, belediyeler ve köyler ile bunların teşkil ettikleri birliklere, üniversitelere, dernek ve vakıflara, her türlü mesleki kuruluşlara ait veya tabi olan veyahut bunlar tarafından kurulan veya işletilen müesseseler ile döner sermayeli kuruluşların veya bunlara ait veya tabi diğer müesseselerin ticari, sınai, zirai ve mesleki nitelikteki teslim ve hizmetlerinin, katma değer vergisine tabi olduğu, 17/4-p maddesinde de; Hazinece yapılan taşınmaz teslimi ve kiralamaları, ir-

tifak hakkı tesisi, kullanma izni ve ön izin verilmesi işlemleri ile Toplu Konut İdaresi Başkanlığınca yapılan arsa ve arazi teslimlerinin KDV'den müstesna olduğu, hükme bağlanmıştır.

Gelir İdaresi Başkanlığının görüşü bu yönde olup İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen 21/05/2013 tarih ve 62030549-125[8-2012/108]-749 sayılı özeliğinde tespit ve takdir ettirilen edilen ecrimisil bedellerinin Katma Değer Vergisi Kanununun 17/4-p maddesine göre KDV'den müstesna olacağı belirtilmiştir. Dolayısıyla ecrimisil hazinece yapılan bir kiralama olarak değerlendirildiğinde KDV'den istisna olacaktır. Kapsam ve mahiyet açısından ecrimisilin tazminat ödemesi olduğu düşünüldüğünde ise bu defa KDV'ye tabi olmayacaktır. Zira tazminatlarda bir mal teslimi veya hizmet ifası söz konusu değildir.

SONUÇ

Hazine Taşınmazlarının İdaresi Hakkında Yönetmelikte ecrimisil her ne kadar tazminat olarak nitelendirilse de, Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından verilen özeliğelerin büyük çoğunluğunda ecrimisil, tazminat ödemesi olarak değil, kira ödemesi olarak düşünülmüştür.

Gelir İdaresi Başkanlığı gelir veya kurumlar vergisi mükelleflerinin ticari faaliyetin idame ettirilmesi için hazineye ait taşınmazların izinsiz kullanımı ile olarak yapılan ecrimisil ödemelerini gelir ve kurumlar vergisi matrahının tespitinde indirim konusu edilmesini kabul etmekle beraber, ecrimisil bedellerine ilişkin 6183 sayılı kanun kapsamında ödenen gecikme zamları ve cezalarının vergi matrahının tespitinde indirim konusu edilmesinin uygun olmadığını belirtmektedir. Bu sebeple gecikme zamlarının ve cezalarının gelir veya kurumlar vergisi beyannamesinde kanunen kabul edilmeyen gider olarak beyan edilmesi gerekmektedir.



E-FATURA İTPAL VE İTİRAZ UYGULAMALARI

GİRİŞ

Globalleşen dünyada Teknolojinin çok hızlı ilerlemesiyle birlikte, kağıt ortamda düzenlenen faturaların, artık elektronik ortamda düzenlenme gereksinimi kaçınılmaz bir hal almıştır. 2010 yılında mali hayatımıza giren E-Fatura uygulaması, ticari ilişkilerin devamlılığı açısından birçok kolaylığı sağlamakla birlikte birçok soru işaretini de beraberinde getirmiştir.

Bu soru işaretlerinden en çok karşımıza çıkan, "E-Fatura İptal/İtiraz İşlemleri nasıl gerçekleştirilir, dikkat edilmesi gereken hususlar nelerdir" sorularını gelin birlikte inceleyelim.

1. E-FATURA İLE E-ARŞİV FATURA NEDİR?

1.1. E-Fatura Nedir

E-Fatura; E-Fatura mükelleflerinin, tamamen elektronik ortamda hazırlanarak ve düzenlenen faturanın, E-Fatura mükelleflerine online olarak gönderilmesini ve izlenmesini sağlayan sistemdir.

Geçerlilik açısından geleneksel kağıt faturalar ile aynı hukuki niteliklere sahiptir. Gelir İdaresi Başkanlığı'nın sunucuları üzerinden alıcı ve satıcıya iletilir. Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından yönetilen E-fatura uygulamasında amaç tek format ve standarda göre satıcı ve alıcı arasında güvenli, zaman ve maliyet tasarrufu sağlayan bir sistem oluşturmaktır.



1.2. E-Arşiv Fatura Nedir?

E-Arşiv Fatura, E-Fatura mükellefi olmayan gerçek ve tüzel kişilere düzenlenen, oluşturulması, muhafazası, ibrazı ve raporlaması elektronik ortamda yapılan fatura türüdür. Bazı vergi mükellefleri E-Fatura uygulamasının kapsamı dışında kalmaktadır.

E-Arşiv Faturada, kağıt faturalar ile aynı hukuki niteliklere sahiptir. E-arşiv kapsamında, elektronik ortamda oluşturulan fatura alıcısına kağıt olarak gönderilen veya elektronik ortamda iletilen şekli aslını oluşturur ve düzenleyen tarafından muhafaza edilen elektronik hali ise ikinci nüsha hükmündedir. Gelir İdaresi Başkanlığı'ndan E-arşiv izni alan mükellefler, elektronik ortamda oluşturdukları faturayı, elektronik ortamda muhafaza etmektedirler.

2. E-FATURA İLE E-ARŞİV FATURANIN FARKLILIKLARI NELERDİR?

E-Fatura; faturalarınızı elektronik ortamda düzenleyebilme, iletebilme ve saklayabilme imkanı sunan sistemdir. E-Arşiv Fatura ise, E-Fatura sistemine kayıtlı olmayan kişi ve kuruluşlara düzenlenen E-Faturalardır. E-Arşiv sistemi aracılığıyla düzenlenir, gönderilir ve saklanır. Yani bu iki çözüm arasındaki temel fark kullanıcının E-Fatura kullanıcısı olup olmadığıdır.

E-Fatura'da, fatura elektronik ortamda alıcısına iletilir ve kağıt çıktı alınamaz, E-Arşiv Fatura'da ise alıcı E-Fatura kullanıcısı olmadığı için, fatura hem elektronik hem de kağıt çıktı olarak iletilebilir.

Zorunlu veya gönüllü olarak, isteyen her firma E-Faturaya geçebilir. Dilerse E-Fatura ile E-Arşiv Fatura da kullanmaya başlayarak bütün müşterilerine (E-Fatura kullanıp kullanmaması fark etmeksizin) elektronik ortamda fatura kesebilir. İsteyen firmalar E-Arşiv Fatura da kullanabilir fakat E-Arşiv Fatura kullanabilmek için öncelikle E-Fatura sistemine dahil olmak gerekir.

E-Faturaların gönderilip alınmasını sağlayan gönderim merkezi Gelir İdaresi Başkanlığı'nın bünyesindedir. Ekstra bir raporlama yapmaya gerek yoktur. Fakat E-Arşiv



Faturalarının günlük olarak Gelir İdaresi Başkanlığı'na raporlanmalıdır. Bu hizmet, genellikle E-Arşiv Fatura hizmetini sağlayan çözüm ortağı tarafından yerine getirilir.

E-Fatura, alıcısına GİB üzerinden E-Fatura kapalı devre sistemiyle ulaştırılır. Göndericiler ve alıcılar bu sistem üzerinden işlem yapabilirler. Dolayısıyla GİB anında haberdar olur, iptal edilemez, ancak fatura alıcısı ret veya iade yapabilir. E-Arşiv Fatura muhatabına mail veya SMS ile ulaştırılır, GİB'e bir sonraki gün saat 24:00'de kadar raporlanır.

E-Fatura GİB'in bünyesinde olduğu için UBL-TR formatı zorunludur, E-Arşiv 'de böyle bir durum söz konusu olmadığı için istenilen format kullanılabilir.

E-Fatura'da Entegrasyon, GİB Portal veya Özel Entegratör yöntemlerinden biri kullanılır. E-Arşiv kullanıcıları ise Özel Entegratör ya da kendi bilgi işlem sistemlerine onay olarak kullanabilir.

E-Arşiv 'de belgeler mali mühür ve zaman damgasıyla onaylanıp saklanır, E-Fatura'da zaman damgası yoktur.

3. E-FATURA VE E-ARŞİV FATURA KAPSAMINDAKİ MÜKELLEFLER

22.01.2022 tarihli ve 31727 sayılı Resmi Gazete'de elektronik belge uygulamalarına ilişkin 509 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği'nde değişiklik yapan 535 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği göre E-Fatura zorunluluğu olan mükellefler;

3.1. Sektör Ayrımı Olmaksızın Tüm Mükellefler İçin E-Fatura ve E-Defter 'e Geçiş Tarihleri:

YIL	BRÜT SATIŞ HASILATI	E-FATURA	E-DEFTER
2021	4.000.000,00	1.07.2022	1.01.2023
2022	3.000.000,00	1.07.2023	1.01.2024

Yukarı yer alan hadleri sağlayan mükellef ilgili tarihler itibariye E-Fatura uygulamasına geçmek zorundadırlar.

Ayrıca;

- ▶ ÖTV Kanununa ekli I sayılı listedeki malların imali, ithali, teslimi vb. faaliyetleri nedeniyle EPDK'ndan lisans alan işletmeler ile ÖTV Kanununa ekli III sayılı listedeki malları imal, inşa veya ithal edenler; lisans alımı, imal, inşa veya ithalin yapıldığı ayı izleyen dördüncü ayın başından itibaren E-Fatura uygulamasına geçiş yapmak zorundalar.
- ▶ Komisyoncu veya tüccar olarak sebze ve meyve ticaretiyle uğraşanlar, işe başlama tarihinden itibaren 3 ay içinde başvurularını ve fiili geçiş hazırlıklarını tamamlayarak E-Fatura uygulamasına geçiş yapmak zorundalar.
- ▶ İhracat işlemlerinde E-Fatura uygulamasına kayıtlı olan mükelleflerden, 3065 sayılı KDV Kanununun 11'inci maddesine göre mal ihracı (Türkiye'de ikamet etmeyenlere özel fatura ile yapılan bavlul ticareti kapsamındaki satışlar dâhil) ve yolcu beraberliği eşya ihracı (Türkiye'de ikamet etmeyenlere KDV hesaplanarak yapılan satışlar) kapsamında fatura düzenleyecek olanlar, söz konusu faturalarını eFatura olarak düzenlemeleri zorunludur.



Gayrimenkul & Motorlu Araç Alım-Satım Ve Kiralama İşi Yapanlar:

Gayrimenkul ve/veya motorlu taşıt, inşa, imal, alım, satım veya kiralama işlemlerini yapanlar ile bu işlemlere aracılık faaliyetinde bulunan ve yukarı yer alan hadleri sağlayan mükellef ilgili tarihler itibariye E-Fatura uygulamasına geçmek zorundadırlar.

Elektronik (İnternet) Ortamda Mal Ve Hizmet Satışı Yapanlar İçin Geçiş Tarihler:

Kendilerine veya aracı hizmet sağlayıcılarına ait internet sitelerinde veya diğer her türlü elektronik ortamda mal ve hizmet satışını gerçekleştiren ve yukarı yer alan hadleri sağlayan mükellef ilgili tarihler itibariye E-Fatura uygulamasına geçmek zorundadırlar.

Kültür Ve Turizm Bakanlığı Veya Belediye Ruhsatlı Oteller:

Kültür ve Turizm Bakanlığı ile Belediyelerden yatırım ve/veya işletme belgesi almak suretiyle konaklama hizmeti veren otel işletmeler, herhangi bir brüt satış hasılatı sınırlaması olmaksızın, 01.07.2022 tarihinden itibaren E-Fatura uygulamasına geçmek zorundadırlar.

4. E-FATURA YERİNE KÂĞIT FATURA DÜZENLENMESİ VE SONUÇLARI

421 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği'nin "Sorumluluk ve Cezai Yaptırımlar" başlıklı 5'inci bölümünün 5.4 bendinde "Elektronik fatura uygulamasına dâhil olma zorunluluğu getirilen mükellefler elektronik fatura uygulamasına kayıtlı olan diğer mükelleflere kâğıt ortamında fatura düzenleyemezler; düzenlemeleri halinde kâğıt ortamında düzenlenen bu faturalar hiç düzenlenmemiş sayılır." hükümlerine yer almaktayken, bu kısım 448 Sıra No'lu Vergi Usul

YIL	BRÜT SATIŞ HASILATI	E-FATURA	E-DEFTER
2020-2021	1.000.000,00	1.07.2022	1.01.2023
2022	500.000,00	1.07.2023	1.01.2024



YIL	BRÜT SATIŞ HASILATI	E-FATURA	E-DEFTER
2020-2021	1.000.000,00	1.07.2022	1.01.2023
2022	500.000,00	1.07.2023	1.01.2024

Kanunu Genel Tebliği ile 4/4/2015 tarihinden itibaren kaldırılmış ve 447 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile 4/4/2015 tarihinden geçerli olmak üzere 397 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinin "9. Sorumluluk ve Cezai Müeyyideler" başlıklı bölümü yeniden düzenlenmiş ve "Elektronik fatura uygulamasına dâhil olan mükelleflerin elektronik fatura uygulamasına kayıtlı olan diğer mükelleflere düzenleyecekleri faturaların elektronik fatura olması zorunludur. Bu zorunluluğa uymayan mükellefler hakkında Vergi Usul Kanununda öngörülen cezai hükümler uygulanacaktır." hükmüne yer verilmiştir.

E-Fatura yerine sehven kâğıt fatura düzenlenmesine ilişkin Gelir İdaresi Başkanlığı'ndan 24.11.2015 Tarih ve 41931384-105[Mük.257-2014-11]-73 sayılı özelge ile "şirketin, elektronik fatura düzenleme gerekliliği taşıyan imalatçı ve ihracatçı firma olduğunu, mal veya hizmet temin ettiğiniz ve elektronik fatura sisteminde bulunan firmalardan alımlarınızın bulunduğunu, ihracat KDV İadelerine ilişkin çalışmalarınız sırasında, şirketinize elektronik fatura düzenlemesi gerektiği halde, kâğıt ortamında fatura düzenleyen firmaların olduğunun anlaşıldığını, 421 Seri No.lu Tebliği elektronik fatura düzenlemesi gerektiği halde düzenlemeyen firmalara

ilişkin düzenlemeyi esas aldığından, şirketinize elektronik fatura düzenlemesi gerektiği halde kâğıt ortamında fatura düzenlediği sonradan anlaşılan firmalardan alınan kâğıt ortamında düzenlenen faturaların geçerli olup olmayacağı, söz konusu faturalarda yer alan KDV'nin indirim konusu yapıp yapılmayacağı, indirim hesaplarından çıkartılması gerekip gerekmediği" hususlarında görüşü talep edilmiştir.

İlgili özelgeye göre;

Elektronik fatura düzenlenmesi gerektiği halde kâğıt ortamında fatura düzenlenmiş olması, Vergi Usul Kanununda öngörülen ceza hükümlerinin uygulanmasını gerektirmekle birlikte, fatura içeriği mal teslimi veya hizmet ifasının yapılmadığı anlamına gelmeyeceğinden mal teslimi veya hizmetin ifa edilmiş olması ile Katma Değer Vergisi açısından vergiyi doğuran olay gerçekleşmektedir. Ayrıca fatura içeriği mal teslimi veya hizmet ifasının kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi ile illiyet bağının bulunması, kazancın elde edilmesine yönelik bulunan ve karşılığında gayri maddi bir kıymet iktisap edilmemiş ve maliyete dahil edilecek mahiyette olmaması durumunda da faturaya konu tutarın kurum kazancının tespitinde gider olarak indirilmesi ve faturada gösterilen KDV'nin 3065

sayılı KDV Kanununu 29. maddesinde belirtilen şartları taşıması şartıyla söz konusu KDV'nin indirim olarak dikkate alınması 213 sayılı VUK un 3. maddesi gereğidir.

Bu nedenle; vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti esas olduğundan; gerçek bir işleme (mal teslimi veya hizmet ifası) dayanan harcamaların elektronik ortamda düzenlenen fatura yerine kağıt ortamında düzenlenen fatura ile tevsiik edilmesinin, Vergi Usul Kanununda öngörülen cezaî hükümlerin uygulanması haricinde safi kazancın tespitinde gider olarak dikkate alınmasına ve faturada gösterilen ve KDV Kanununun 29. maddesinde belirtilen şartları taşıyan KDV'nin indirimine engel olmadığı tabiidir.

Diğer taraftan, kâğıt ortamında bir fatura düzenlense bile, zorunluluk kapsamındaki mükelleflerin düzenlemesi gereken asıl belge olan e-faturanın malın teslimi veya hizmetin yapıldığı tarihten itibaren 7 gün içinde düzenlenmemiş olması durumunda, düzenlenmeyen E-Fatura için bu belgeyi düzenlemek ve almak zorunda olanlara Kanunun 353'üncü maddesinin birinci bendine göre özel usulsüzlük cezasının kesilmesi gerekmektedir.

İfadelerine yer verilmiştir.

Ayrıca, "Elektronik fatura uygulamasına dâhil olan mükelleflerin elektronik fatura uygulamasına kayıtlı olan diğer mükelleflere düzenleyecekleri faturaların elektronik fatura olması zorunludur. Bu zorunluluğa uymayan mükellefler hakkında Vergi Usul Kanununda öngörülen cezaî hükümler uygulanacaktır." Hükümüne göre, tarafına düzenlenmiş olan özel usulsüzlük cezaları yargıya taşınmıştır.

13/05/2020 tarihinde Resmî Gazetede yayımlanan Danıştay Dokuzuncu Dairesinin 2019/7414 Sayılı Kararına göre,

- » Vergiyi doğuran ekonomik olayın, kayıt dışı bırakıldığının tespiti halinde VUK'un 353/1. maddesi uyarınca özel usulsüzlük cezası kesilebileceği,
- » Ticari hayata dahil edilen, E Faturanın, kâğıt faturanın alternatifini, yeni bir belge olmaması sebebi ve Vergi Cezalarının kanuniliğine ilişkin anayasal ilkeler bazında kıyas ve varsayım dayalı olarak ceza kesilmesi mümkün olmamasından, fiilen mevcut olan faturaların, hiç düzenlenmediği varsayılarak ceza kesilemeyeceğine,

Kanaat getirerek, VUK 353/1. Maddesine göre düzenlenen özel usulsüzlük cezalarının iptaline karar vermiştir.

5. E-FATURADA, TEMEL FATURA-TİCARİ FATURA AYIRIMI

Bilindiği üzere 526 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Tebliğiyle 509 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğine "V.10. E-Belgelere İlişkin İptal/İtiraz, İhbar ve İhtarların Bildirilmesi" başlıklı bölüm eklenmiş olup, söz konusu bölüm uyarınca, 509 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğ kapsamında düzenlenen E-Belgelere ilişkin olarak 6102 sayılı Kanunun 18 inci maddesinin üçüncü fıkrası uyarınca noter aracılığıyla, taahhütlü mektupla, telgrafla veya güvenli elektronik imza kullanılarak KEP sistemi ile yapılan ihbar veya ihtarlar ile E-Belge iptal işlemlerinin 1/5/2021 tarihinden itibaren, ebelge.gib.gov.tr adresinde yayımlanacak kılavuzda belirtilen usul, esas ve süreler içinde, elektronik ortamda Gelir İdaresi Başkanlığı bilgi işlem sistemine bildirilmesi zorunluluğu getirilmiştir.

E-Faturala Kullanıcılarının, elektronik ortamda iptal/itiraz işlemi yapılabilmesi için; E-Faturayı düzenleyen satıcı veya duruma göre alıcı tarafından E-Fatura İptal/İtiraz Bildirim Portalı üzerinden iptal/itiraz talebi oluşturulması gerekir. İptal/itiraz taleplerine ilgili faturanın alıcısı/satıcısı tarafından onay verilebileceği gibi, karşı tarafın onaylama zorunluluğu bulunmamaktadır.

Bilindiği üzere E-Faturalara Türk Ticaret Kanunu'nun 18. maddesinin (3) numaralı fıkrasında belirtilen harici itiraz yolları ile de itiraz edilebilmekte olup aynı Kanunun 21. maddesinin (2) numaralı maddesinde "Bir fatura alan kişi aldığı tarihten itibaren sekiz gün içinde, faturanın içeriği hakkında bir itirazda bulunmamışsa bu içeriği kabul etmiş sayılır" hükmü bulunmaktadır.

6. E-FATURA UYGULAMASINDA İPTAL VE İTIRAZ İŞLEMLERİ

E-Fatura; satıcının alıcıya kestiği, mal veya hizmetin satıldığını gösteren dijital bir faturalama şeklidir. E-Fatura uygulamasında, düzenlenen faturaları "Kabul/Red" edebilme olanağına göre "Ticari E-Fatura" ve "Temel E-Fatura" olmak üzere iki tip E-Fatura senaryosu bulunmaktadır.

Ticari Fatura senaryosunda düzenlenen faturalara, faturanın alıcıya iletildiği tarihten itibaren 8 günlük süre içinde E-Fatura sistemi içinden "Ret Uygulama Yanıtı" ile iptal işlemi yapılmaktadır.

Ticari Fatura Senaryosu dışında düzenlenen E-Faturalar ile ilgili olarak, E-Fatura İptal Portalı aracılığı ile E-Faturaya taraf mükelleflerin, E-Faturanın alıcısına iletildiği tarihten itibaren 8 günlük süre içerisinde mali mühür ya da elektronik imzalarını kullanmak suretiyle, iptal talebi oluşturmalarına ve kendilerine iptal talebi iletilen E-Faturalara ilişkin iptal taleplerini onaylayabilmelerine imkan getirilmiştir. 8 günü aşan sürelerde sistem talep oluşturulmasına ya da talebin onaylanmasına imkan vermemektedir.

E-Fatura uygulamasında itiraz işlemleri, Ticari fatura senaryosunda düzenlenen faturalara, faturanın alıcıya iletildiği tarihten itibaren 8 günlük süre içinde E-Fatura sistemi içinden red uygulama yanıtı ile ya da harici yöntemlerle (TTK 18/3 te belirtilen noter aracılığıyla, taahhütlü mektupla, telgrafla veya güvenli elektronik imza kullanılarak

kayıtlı elektronik posta sistemi ile) yapılmaktadır.

Temel Fatura senaryolarında düzenlenen faturalara, faturanın alıcıya iletiliği tarihten itibaren 8 günlük süre içinde sadece harici yöntemlerle (TTK 18/3 te belirtilen noter aracılığıyla, taahhütlü mektupla, telgrafla veya güvenli elektronik imza kullanılarak kayıtlı elektronik posta sistemi ile) itiraz işlemi gerçekleştirilmektedir.

Ancak ihtar ve itiraz bildirimlerinin Sistem içinden yapılabilmesi için öncelikle TTK Madde 18'de belirtilen yöntem ve süreler dâhilinde söz konusu E-Faturaya itiraz edilmesi gerekmektedir. İhtar ve itirazların sistem içinden yapılması mümkün olmayıp, Bildirimin amacı, TTK kapsamında yapılan ihtar ve itiraz hakkında Başkanlığa bilgi verilmesidir.

Temel Fatura Senaryosunda	Ticari Fatura Senaryosunda
Alıcı veya Satıcı Tarafından İtiraz İşlemi ve İptal İşlemi Başlatılabilir.	Alıcı veya Satıcı Tarafından Sadece İtiraz İşlemi Başlatılabilir.

7. E-FATURA UYGULAMASINDA İPTAL SÜRECİ VE İTIRAZ BİLDİRİM TALEBİ

E-Fatura iptal talebi işlemlerinde 8 günlük sürenin tespiti E-Faturanın alıcıya iletilme tarihinden itibaren başlar. İptal işlemi her durumda 8 günlük süre içinde yapılmalıdır. E-Fatura İptal/İtiraz Portalına <https://portal.efatura.gov.tr/Faturalptal/> adresinden erişilebilmektedir.

7.1. İptal Süreci

- » E-Fatura mükellefleri, Alınan veya düzenlenen E-Faturalar için iptal talebinde bulunulabilir,
- » E-Fatura mükellefleri, Alınan veya düzenlenen E-Faturalar için karşı tarafın oluşturduğu iptal taleplerini onaylanabilir veya reddedilebilir,

Ticari fatura senaryosunda düzenlenen faturalarda iptal işlemi, faturanın alıcı-

ya iletiliği tarihten itibaren 8 günlük süre içinde E-Fatura sistemi içinden "Ret Uygulama Yanıtı" ile yapılmaktadır.

Temel fatura için ise E-Faturaya taraf mükellefler, "E-Fatura İptal Portalı" aracılığıyla E-Faturanın alıcısına iletiliği tarihten itibaren 8 günlük süre içerisinde iptal talebi oluşturabilir ve kendilerine iptal talebi iletilen E-Faturalara ilişkin iptal taleplerini onaylayabilirler.

İptal talebi aşağıdaki bilgiler girilerek mali mühür veya E-imza ile tamamlanır:

- » Fatura numarası
- » Ödenecek tutar
- » İptal işlemi gerçekleştiren Alıcı/Satıcı bilgileri

Girilen bilgilerde herhangi bir tutarsızlık olması durumunda portal hata uyarısı yapmaktadır.İptal talebinin gerçekleştirilmesi için iptal talebi muhatabının yine "E-Fatura İptal Portalı" üzerinden giriş yaparak iptal talebini onaylaması gerekmektedir.

7.2. İtiraz Bildirim Talebi

- » E-Fatura mükellefleri, Alınan veya düzenlenen E-Faturalar için itiraz bildirim talebinde bulunulabilir,
- » E-Fatura mükellefleri, Alınan veya düzenlenen E-Faturalar için karşı tarafın oluşturduğu itiraz bildirim taleplerini onaylanabilir veya reddedilebilir,

E-Fatura uygulamasında itiraz işlemleri, Ticari fatura senaryosunda düzenlenen faturalara, faturanın alıcıya iletiliği tarihten itibaren 8 günlük süre içinde E-Fatura sistemi içinden red uygulama yanıtı ile ya da harici yöntemlerle (TTK 18/3 te belirtilen noter aracılığıyla, taahhütlü mektupla, telgrafla veya güvenli elektronik imza kullanılarak kayıtlı elektronik posta sistemi ile) yapılmaktadır.

İtiraz bildirim talebini hem alıcı hem de satıcı yapabilir. İtiraz bildiriminde bulunmak için E-Fatura kayıtlı kullanıcı olan mükellefler, mali mühür/elektronik imzaları ile E-Fatura İptal/İtiraz Portalı Uygulamasına giriş yap-

arak itirazların bildiriminde veya yapılan itiraz bildirimlerinin onay/red işlemlerini yapabilirler.

İtiraz talebinin gerçekleştirilmesi için itiraz talebi muhatabının yine "E-Fatura İptal Portalı" üzerinden giriş yaparak itiraz talebini onaylaması gerekmektedir. İtiraz talebi reddedilir veya hiçbir işlem yapılmazsa itiraz işlemi GİB tarafından değerlendirmeye alınmaz.

SONUÇ

Ülkemizde E-Fatura kullanım amaçlarından birisinin de kayıt dışı ekonominin önüne geçmek olduğu söylenebilir. Çünkü E-Fatura, kayıtlı kullanıcılar arasında gerçekleştirilmektedir. Önceleri büyük ölçekli işletmelere zorunlu tutulan E-Fatura, günümüzde küçük ölçekli işletmelerde de kullanımı zorunlu hale getirilmiştir.

İşletmeler E-Fatura uygulamasını kullanarak birçok yönden avantaj sağlamaktadır. Fatura düzenleme, ileme ve arşivleme maliyetinde ve iş gücü maliyetinde azalma, denetim ve raporlama kolaylığı sağlama, nakit akış sürecini hızlandırma, bu avantajlardan birkaçıdır.

E-Fatura uygulamasında itiraz bildirim talep ve iptal işlemleri E-Fatura İptal Portalı üzerinden kolaylıkla yapılabilmektedir.

E-Fatura uygulamasına taraf olanların birbirlerine yönelik düzenlemiş oldukları E-Faturalara sistem üzerinden itiraz etmeleri mümkün bulunduğu gibi harici itiraz yollarının kullanılmasında herhangi bir sakınca bulunmamaktadır.

Harici itiraz yolları ile gerçekleştirilen itiraz işlemleri ve bu itiraz işlemlerinin sonucuna göre faturanın iptal edilmiş olması halinde, itiraz ve iptal işlemlerine ilişkin tevsik edici bilgi ve belgeleri ilgililere sunulması ve bu bilgi ve belgeleri istenildiğinde ibraz edilmek üzere muhafazası, mükelleflerin sorumluluğundadır.

GÜNCEL ÖZELGELER

Antrepoda Verilen Kontrol ve Denetim Hizmetine İş Gücü Temini Kapsamında Tevkifat Uygulanması

03/01/2022 Tarih ve 8504 Sayılı Özelge

Kiralanan gümrüklü genel antrepoda veya şirkete ait antrepoda ... nin ithalata konu ürünlerinin güvenli şekilde muhafaza edilerek depolanması hizmeti verildiği, verilen antrepo hizmetine ait bütün lojistik süreçlerin ... personeli ile gerçekleştirildiği, ... ürünlerinin ilgili yasal düzenlemelere uygun şekilde muhafaza edilmesi ve depolama işlemlerinin mevzuata uygun şekilde yapılması için kontroller yapılacağı belirtilerek, Şirketçe düzenlenecek faturalarda işgücü temini kapsamında katma değer vergisi (KDV) tevkifatı uygulanıp uygulanmayacağı hususunda görüş talep edilmektedir.

KDV Genel Uygulama Tebliğinin; "İşgücü Temin Hizmetleri" başlığı altında *Tebliğ'in (I/C-2.1.3.1/a ve b) bölümünde sayılanlara, faaliyetlerinin yürütülmesi ile ilgili işlemlerde kullanılan işgücünün sağlanması şeklinde verilen hizmetlerde (işgücü temin hizmeti alımlarında), alıcılar tarafından (9/10) oranında KDV tevkifatı uygulanır.*"

"Gümrüklü Alanlarda Yapılan Bazı Hizmetler" başlıklı (II/F-4.14.) bölümünde de,

"Gümrük antrepoları ve geçici depolama yerleri ile gümrük hizmetlerinin verildiği gümrüklü sahalarda; 3065 sayılı Kanunun (17/4-o) maddesine göre, vergisiz satış yapılan işyerlerinin ve bu işyerlerine ait depo ve ardiye gibi bağımsız birimlerin kira-

lanması, (17/4-ö) maddesine göre ithalat ve ihracat işlemlerine konu mallar ile transit rejim kapsamında işlem gören mallar için verilen ardiye, depolama ve terminal hizmetleri KDV'den müstesnadır." açıklamaları yer almaktadır.

Antrepo hizmet sözleşmesinin incelenmesinden, sözleşme kapsamında yürütülen hizmetlerin, şirket personeli ile yürütüldüğü ve ... nin ithalata konu ürünlerinin güvenli şekilde muhafaza edilerek depolanması hizmetinin şirket personelleri ile denetiminin gerçekleştirildiği, ayrıca KDV Kanununun 18/1. maddesine göre Kanunun 17/4-ö maddesindeki istisnadan vazgeçildiği anlaşılmaktadır.

Buna göre, Şirket tarafından ... ye verilen ithalata konu ürünlerinin güvenli şekilde muhafaza edilerek depolanması hizmetine ilişkin düzenlenen faturalarda mezkur Tebliğ'in (I/C-2.1.3.2.5.) bölümü kapsamında KDV tevkifatı uygulanmayacaktır.

Teknoloji Geliştirme Bölgelerinde Yürütülen Projenin Şirketin Fabrika Binasında Seri Üretimine Elde Edilen Kazanç Dolayısıyla İstisna Hükmünden Yararlanılıp Yararlanılmayacağı

22/12/2022 Tarih ve 1521009 Sayılı Özelge

Şirketin merkez adresinde asansör kontrol ünitesi, asansör kumanda kartları ve sistemleri üretimi faaliyetinde bulunduğu, ayrıca ... tarihinden itibaren Teknoloji Geliştirme Bölgesinde bulunan şubede Ar-Ge faaliyetlerinin yürütüldüğü

ve şubede Ar-Ge faaliyetleri kapsamında geliştirilen "EN81-20 uyumlu tümleşik asansör kontrol cihazı" isimli projenin tamamlandığı belirtilerek bu proje kapsamında söz konusu cihazın şirketin merkezinde bulunan fabrikasında farklı bir aksan ya da ürüne eklenmeksizin tek bir ürün olarak seri üretime tabi tutularak pazarlanmasından elde edilen kazançların kurumlar vergisinden istisna olup olmadığı hususunda görüş talep edilmektedir.

4691 sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanununun geçici 2'nci maddesinin birinci fıkrasında, "Yönetici şirketlerin bu Kanun uygulaması kapsamında elde ettikleri kazançlar ile bölgede faaliyet gösteren gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin, münhasıran bu Bölgedeki yazılım, tasarım ve AR-GE faaliyetlerinden elde ettikleri kazançları 31/12/2028 tarihine kadar gelir ve kurumlar vergisinden müstesnadır." hükmü yer almaktadır.

1 seri no.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin "5.12.2. Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanununda yer alan istisna" başlıklı kısmının "5.12.2.2. Yazılım, tasarım ve Ar-Ge faaliyetlerinden elde edilen kazançlarda kurumlar vergisi istisnasının kapsamı" başlıklı bölümünde; *Bölgede faaliyette bulunan mükelleflerin bölge dışında gerçekleştirdikleri faaliyetlerinden elde ettiği kazançlar, yazılım, tasarım ve Ar-Ge faaliyetlerinden elde edilmiş olsa dahi istisnadan yararlanamaz" açıklamalarına yer verilmiştir.*

Bu hüküm ve açıklamalara göre, şirketin teknoloji geliştirme bölgesinde yukarıda yer alan esaslar doğrultusunda yürüttüğü yazılım, tasarım ve Ar-Ge faaliyetleri dolayısıyla elde

GÜNCEL YARGI KARARLARI

► **Konu: Sözleşmenin Hükmünden Faydalanılmayan Dönemlere Yönelik Damga Vergisinin Reddedilmemesini ve İade Edilmemesini Öngören Kuralın Anayasa'ya Aykırı Olduğu**

Karar Mercii:

T.C. Danıştay Başkanlığı-

Vergi Dava Daireleri Kurulu

Esas No: 2021/262

Karar No: 2023/95

Karar Tarihi: 15.02.2023

İstemin Konusu

Davacı tarafından, örtülü sermaye üzerinden elde edilen ve kâr payı olarak kabul edilen faiz gelirlerinin katma değer vergisinin konusuna girmediği ihtirazi kaydıyla verilen 2014 yılının Aralık dönemine ilişkin katma değer vergisi beyannamesi üzerine ihtirazi kaydın kabul edilmemesi suretiyle tahakkuk ettirilen 1.862.977,47 TL tutarındaki verginin kaldırılması istemiyle dava açılmıştır.

Danıştay Dördüncü Dairesinin Değerlendirmesi

Uyuşmazlığın çözümünün, tahakkuk eden faiz gelirinin Katma Değer Vergisi Kanunu kapsamında kâr payı olarak kabul edilip edilmeyeceği ile finansman temininin hizmet olarak kabul edilip edilmeyeceğinin tespitine bağlı olduğu görülmektedir. İlgili mevzuatın değerlendirilmesinden, örtülü sermaye üzerinden kur farkı hariç, faiz ve benzeri ödemeler veya hesaplanan tutarların, gerek borç alan gerekse borç veren nezdinde örtülü sermaye şartlarının gerçekleştiği hesap döneminin son günü itibarıyla dağıtılmış kâr payı sayılması gerektiği açıktır. Bu itibarla, kazanç vergileri için bir vergi güvenlik sistemi olarak getirilen düzenlemeler nedeniyle ortaya çıkan

sonucun, muamele vergileri için de vergiyi doğuran olaya sebebiyet vermeyeceği, bir başka ifade ile Kurumlar Vergisi Kanunu'nda açıkça belirtilen kâr payı dağıtımının, Katma Değer Vergisi Kanunu'nda sayılan türde bir teslim veya hizmet olarak nitelendirilemeyeceği anlaşılmıştır.

Sonuç olarak kâr payı ve iştirak kazançlarının, Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 1. maddesinde katma değer vergisinin konusuna giren bir unsur olarak sayılmaması karşısında dava konusu tahakkuk eden vergide hukuka uygunluk görülmemiştir.

Daire bu gerekçeyle kararı bozmuş; davalının karar düzeltme istemini reddetmiştir.

Vergi Mahkemesinin Sayılı Israr Kararı:

Bir hesap dönemi içinde şirketin öz sermayesinin üç katını aşan borçlanmaların örtülü sermaye sayılması, 2006 yılının başında yürürlüğe giren Kurumlar Vergisi Kanunu'nun vergi matrahının aşınmasını önlemeye ve vergi güvenliğini sağlamaya yönelik tedbir niteliğinde bir düzenlemesidir. Burada Kanun iki türlü varsayımdan hareket etmektedir. Kanun ilk olarak esasında borçlanma olan bir ticari ilişkiyi örtülü sermaye saymakta ve ilk varsayımın gerekli kıldığı ve mükerrer vergilendirmeyi önlemeye yönelik olarak söz konusu borçlanmaya ilişkin ödemeleri temettü, yani kâr dağıtımı olarak değerlendirmektedir. Böylece vergi hukuku açısından iki sonuç ortaya çıkmaktadır. İlk sonuç, borç verme karşılığında elde edilen faiz geliri, iştiraktan elde edilen "kâr payı" olarak sayılmakta (değerlendirilmekte) ve bu gelir Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5. maddesi uyarınca kurum kazancından istisna edilmektedir. İkinci

sonuç, faiz ödeyen kişi (borç alan ve sermayesini örtülü şekilde artıran kurum) açısından yine aynı Kanun'un 11. maddesi uyarınca faiz gideri kanunen kabul edilmeyen gider olarak değerlendirilmekte ve kurum kazancına eklenip vergilendirilmektedir. Böylece bir gelir akımı sadece bir mükellef üzerinden vergilendirilmekte ve mükerrerliği önüne geçilmektedir.

Olayın katma değer vergisi boyutuna bakıldığında ise 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 1 ve 24. maddeleri uyarınca davacı şirket ile ilişkili şirketler nezdinde cereyan eden borç/alacak ilişkisi kural olarak katma değer vergisine konu olmakta ve vergilendirmeyi gerekli kılmaktadır. Sadece belirli oranlar üzerinden yapılan ve gelir ve kurumlar vergisi uygulaması açısından kanun gereği varsayım veya esas mahiyetinden başka bir mahiyette istisnai bir durum olarak belirlenip kanunun ifadesiyle özünden başka bir biçimde "sayılan" (değerlendirilen) durumların (örtülü sermaye ve kâr payı), bu Kanun açısından da istisnai bir durum olarak vergilendirme işleminin dışında tutulması açık bir kanun hükmünü gerekli kılmaktadır. Yoksa Kurumlar Vergisi Kanunu'nda düzenlenen ve sadece gelir ve kurumlar vergisi açısından hukuki sonuç doğuran olayın yorum yoluyla katma değer vergisine de teşmil edilmesini mümkün kılmamaktadır. Zira borç ilişkisinin taraflarınca, faiz hesaplanmaması durumunda 5520 sayılı Kanun'un 13. maddesindeki düzenleme uyarınca ilişkili kişiler arasında aynı mahiyetteki kredi kullandırma hizmetinin, emsale aykırı şekilde faizsiz gerçekleştirilmesi nedeniyle anılan madde hükmü uyarınca kullandırılan krediler nedeniyle borç veren kurum aleyhine hesaplanacak



faiz tutarı da kazanç vergileri uygulanmasında kâr payı sayılmakla birlikte bu madde uyarınca hesaplanan faizin mal ve hizmet tesliminden doğduğu ve katma değer vergisine tabi olduğu hususunda şüphe bulunmamaktadır.

Mükellef kurumun kullandığı paraların finansman hizmeti olarak kabul edilip edilmeyeceği değerlendirildiğinde ise Katma Değer Vergisi Kanunu'nun ilgili maddeleri uyarınca katma değer vergisi, bir mal hareketine veya bir şeyi yapmak, işlemek, meydana getirmek, imal etmek, onarmak, temizlemek, muhafaza etmek, hazırlamak, değerlendirmek, kiralamak, bir şeyi yapmamayı taahhüt etmek gibi şekillerde gerçekleşen bir hizmete ya da vergiye tabi bir hizmetten, işletme sahibinin, personelinin veya diğer şahısların karşılıksız yararlanması şeklinde oluşan bir işleme dayandırıldığından, ortaklara borç para verme hizmeti sonucu elde edilen faiz gelirleri de katma değer vergisine tabi olacaktır.

Bu durumda, örtülü sermayeye isabet eden faiz ve benzeri ödemelerin kazanç vergileri uygulamasında

karine oluşturmak suretiyle kâr payı sayılması, söz konusu işlemin katma değer vergisi uygulaması açısından ticari niteliğini etkilemeyeceğinden, davacı şirketin, grup şirketine para kullandırması hizmet olarak değerlendirilerek ihtirazi kaydın kabul edilmemesi suretiyle uyuşmazlık konusu dönemde elde ettiği faiz geliri için tahakkuk ettirilen katma değer vergisinde hukuka aykırılık bulunmadığı sonuç ve kanaatine varılmıştır.

Vergi Mahkemesi, bu gerekçeyle ısrar etmiştir.

Temyiz Edenin İddiaları

Kurumlar Vergisi Kanunu'na göre örtülü sermaye üzerinden hesaplanan tutarların, dönem sonu itibarıyla iştirak kazancı veya kâr payı kabul edildiği, Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 1. maddesinde sayılan katma değer vergisinin konusuna giren hususlar içerisinde iştirak kazançları veya kâr paylarının bulunmadığı, dolayısıyla dava konusu tahakkuk eden vergide hukuka uygunluk bulunmadığı belirtilerek aksi yöndeki gerekçeyle verilen ısrar

kararının bozulması gerektiği ileri sürülmektedir.

Karşı Tarafın Savunması

Örtülü sermayeye isabet eden faiz ve benzeri ödemelerin kazanç vergileri uygulamasında karine oluşturmak suretiyle kâr payı sayılmasının, söz konusu işlemin katma değer vergisi uygulaması açısından ticari niteliğini etkilemeyeceği, bu yönüyle anılan durumun finansman temini VDDK., E. 2021/262 K. 2023/95 T. 15.2.2023 Sayfa 3/4 hizmeti olarak katma değer vergisinin konusuna girdiği, dolayısıyla dava konusu tahakkuk eden vergide hukuka aykırılık bulunmadığı belirtilerek temyiz isteminin reddi gerektiği savunulmaktadır.

Vergi Dava Daireleri Kurulu Kararı

Danıştay Dördüncü Dairesinin yukarıda yer verilen kararının dayandığı aynı hukuksal nedenler ve gerekçeyle ısrar kararının bozulması gerekmektedir.



HAYEJIN

Kore'den Gelen Güzellik



WE RAISE THE BAR



 CENTRUMTURKEY
[www vergiport.com](http://www.vergiport.com)
[www centrumturkey.com](http://www.centrumturkey.com)

