

CENTRUM TIME

TEMMUZ-AĞUSTOS-EYLÜL

SAYI 11

YENİDEN
DEĞERLEME İMKANI
DEVAM EDİYOR

SON DEĞİŞİKLİKLER
IŞIĞINDA
YATIRIM FON VE
ORTAKLIKLARINDA
VERGİ UYGULAMALARI

TL KREDİ KULLANIMINA
GETİRİLEN SINIRLAMAYA
İLİŞKİN BDDK KARARI VE
ETKİLERİ



İş Geliştirme ve Kurumsal İlişkiler Koordinatörü Sn. Sertan ŞENPINAR Centrum'da

Değerli Okuyucularımız

Uzun yıllardır iş geliştirme ve kurumsal ilişkiler yönetimi alanlarında üst düzey rollerde çalışmış bulunan Sn. Sertan Şenpınar, Eylül 2022 itibariyle "İş Geliştirme ve Kurumsal İlişkiler Koordinatörü" unvanı ile Centrum Ailesine katılmış bulunmaktadır.

Sn. Sertan Şenpınar'a Ailemize hoş geldin diyor ve yeni görevinde kendisine başarılar diliyoruz.



ÇITAYI YÜKSELTİYORUZ

ÖNSÖZ

Değerli Okurlarımız,

Centrum Time'in 11. Sayısı ile beraberiz! Centrum'un, vergi firmalarının değerlendirilmesi açısından en güvenilir uluslararası yayın kabul edilen International Tax Review tarafından yayımlanan Dünya Transfer Fiyatlandırması 2022 ve Dünya Vergi Rehberi 2022 sayılarında "Üst Düzey Transfer Fiyatlandırması Firması" ve "Üst Düzey Vergi Firması" olarak listelendiğini sizlerle bir önceki sayımızda paylaşmıştık. Buna ilave olarak, önceki yıllarda olduğu gibi, 2022 yılı içerisinde de International Tax Review tarafından ilan edilen "Türkiye'nin En Saygın Vergi Profesyonelleri" listesinde yer almanın haklı gurunu yaşıyoruz.

Her geçen dönemde büyüyen Müşteri portföyümüze daha nitelikli hizmet verme gayretimizin takdir ediliyor olması bizim için mutlulukla birlikte daha iyisini yapmak adına sorumluluk bilinci ve motivasyon kaynağı da oluşturmaktadır. Bu çerçevede, her geçen dönemde kendi alanlarımızın en iyisi olan çalışma arkadaşlarımızı ekibe dahil ediyoruz. Bu kapsamda hizmet verdiğimiz iş ortaklarımızın ihtiyaçlarını daha iyi analiz etmek, beklentileri ölçerek bu beklentiler doğrultusunda en iyi hizmeti istenen zamanda verebilmek adına kurumsal ilişkiler koordinatörümüz Sertan beyi ekimize dahil ettik.

Bunun yanı sıra şirketleri etkileyen konulara ilişkin olarak yapılan düzenlemeleri, uygulama detayları ve beklenen sonuçları ile birlikte analiz ederek reel sektöre her gün değişen yasal zorunluluklarla baş etme çabasında katkı sunmaya devam ediyoruz.

Centrum Time'in bu sayısında, nakdi döviz varlığı karşılığı 15 milyon TL'yi aşan bağımsız denetime tabi şirketlere TL cinsinden nakdi ticari kredi kullanılmasına getirilen sınırlamalara, belgelendirme şartlarına ve sınırlamanın etkilerine yer verilmiştir. AR-GE ve Tasarım Merkezleri ile Teknoparklarda bölge dışarısında geçirilen sürelerle ilişkin olarak bölge içerisinde sağlanan vergisel imtiyazların seyrine ve güncel durumda uygulamaya dair özellikli konulara ışık tutulmuştur. Bununla birlikte mükelleflere başta

vergisel avantajlar olmak üzere önemli imkanlar sağlayan VUK'un gerek mük. md. 298/Ç kapsamındaki vergisiz yeneden değerlendirme uygulaması, gerekse geçici md. 32 kapsamındaki %2 vergili yeniden değerlendirme uygulaması birlikte ele alınarak her iki uygulamaya ilişkin kanun maddelerinin satır aralarında önemli ve sonradan telifisi güç neticeler doğurabilecek çok sayıda düzenlemenin ayrıntılarına dikkat çekilmiştir. Son dönemde sağlanan vergisel bağışıklıklarla birlikte yatırım fonları ve yatırım ortaklıklarındaki vergisel yükümlülükler/avantajlar birlikte değerlendirilerek, bu fonlara/şirketlere yatırım yapılması durumunda ortaya çıkacak vergisel yükümlülükler/kazanımlara yer verilmiştir. Katma Değer Vergisi Kanunu mevzuatında yapılan değişikliklerle birlikte ortaya çıkan isteğe bağlı tam tevkifat uygulaması, yatırım teşvik belgesi kapsamındaki inşaat işlerinde KDV uygulaması ve ihracat bedeline göre KDV iade uygulamasının ayrıntılarına dikkat çekilmiştir. Bunun yanı sıra kar dağıtımı ve kur farkları gibi özellik arz eden iki konuya ilişkin de güncel mevzuatı derleyerek bir arada bilgilerinize sunmak istedik. Ayrıca güncel vergisel tartışmaları ve ihtilaf konularını yansıtan son dönemdeki özelge ve yargı kararlarına yer verilerek son dönemdeki konuların nabızı tutulmaya çalışılmıştır.

Başarının sayısal değerlerden ziyade niteliğe bağlı olduğuna ve ekip olarak uyum içinde çalışma ile elde edildiğine inanarak katkı veren tüm ekip arkadaşlarımıza ve bizlere güvenen müşterilerimize; ayrıca, bizlere her fırsatta desteklerini sunan ailelerimize ve Centrum ile yol arkadaşlığı yapan iş ortaklarımıza en derin şükranlarımı sunuyorum.

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

Sevgi ve Saygılarımla,

Dr. Burçin Gözlüklü
Yönetici Ortak, YMM

KÜNYE

SAYI: 11

TARİH: 01.07.2022

İMTİYAZ SAHİBİ: Dr. Burçin GÖZLÜKLÜ

Yayın Türü: Süreli / 3 Aylık

Adres:

Merkez Ofis: Balmumcu, Bestekar Şevki Bey Sk.

D:Blok No: 17, 34380 Beşiktaş/İstanbul

Ankara Ofis: MAIDAN İş ve Yaşam Merkezi B Blok

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

Genel Yayın Yönetmeni: Dr. Burçin GÖZLÜKLÜ

Yayın Koordinatörü: Murat SOFTA

Yazı İşleri Müdürü: Fazıl BOYRAZ

Editör: Adem BİLGİLİ

Görsel Yönetmen: Melih Cem KILIÇ

Basım Yeri: İstanbul

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

Fax: +90 (212) 267 10 67

Email: iletisim@centrumdenetim.com

Web: centrumturkey.com

COPYRIGHT @ 2022

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

Kaynak göstermek suretiyle alıntı yapılabilir. Yazıların sorumluluğu yazarlarına aittir.



TL Kredi Kullanımına Getirilen Sınırlamaya İlişkin BDDK Kararı ve Etkileri **1**
Dr. Burçin GÖZLÜKLÜ

AR-GE ve Tasarım Merkezleri ile Teknoparklarda Uzaktan Çalışma Uygulaması **8**
Fazıl BOYRAZ

Yeniden Değerleme İmkânı Devam Ediyor **12**
Adem BİLGİLİ

İsteğe Bağlı Tam Tevkifat Uygulaması **18**
Mehmet YILMAZ

Son Değişiklikler Işığında Yatırım Fon ve Ortaklıklarında Vergi Uygulamaları **21**
Murat SOFTA

Yatırım Teşvik Belgesi Kapsamındaki İnşaat İşlerinde KDV İstisnası **30**
Dr. Murat AKYOL

Gider Pusulasının Tevsik Kabiliyeti Yazar Kasa Fişlerine İlişkin Gelişmeler **34**
Gökhan ŞİT

İhracat Bedeline Göre KDV İade Uygulaması **38**
Sebahattin AYTEKİN

Mal Tedarikinden Kaynaklı Kur Farklarının Kurumlar Vergisi ve KDV Karşısındaki Durumu **42**
Fevzi GÜLER

Yurt İçi Yerleşikler Arasında Yapılan Menkul Sözleşmelerinde TL Ödeme Zorunluluğu **48**
Ekrem DİBİ

Kar Dağıtımında Özellikli Hususlar ve Güncel Stopaj Yükümlülükleri **52**
Ahmet YILMAZ

Sponsorluk Harcamalarının Kurumlar Vergisi Kanunu Açısından Değerlendirilmesi **55**
Sinem GÜRPINAR

Güncel Özelgeler **61**

Güncel Yargı Kararları **63**



TL KREDİ KULLANIMINA GETİRİLEN SINIRLAMAYA İLİŞKİN BDDK KARARI VE ETKİLERİ

Giriş

24.06.2022 tarihinde Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu (BDDK)'nın internet sitesinde yayımlanan **"10250 sayılı Kurul Kararı"** ile, nakdi döviz varlığı karşılığı 15 milyon TL'yi aşan **bağımsız denetime tabi şirketlere** TL cinsinden nakdi ticari kredi kullanılmasına sınırlama getirilmiştir.

Kurulun **"10265 sayılı Kurul Kararı"** ile de finansal istikrarın güçlendirilmesine ve kaynakların daha verimli kullanılarak kredi sisteminin etkin bir şekilde çalışmasına yönelik atılacak koordineli makro ihtiyati adımlar kapsamında alındığı ifade edilen 24.06.2022 tarihli ve 10250 sayılı Kurul Kararının, söz konusu Karar tarihinden itibaren geçerli olmak üzere, aksi yönde bir Kurul Kararı alınca kadar uygulanma şekline ilişkin açıklamalar yapılmıştır.



07.07.2022 tarihli ve 10265 sayılı BDDK Kararı ile piyasa beklentileri ve sektörden gelen talepler ışığında 24.06.2022 tarihli ve 10250 sayılı Kararın kredi kullanılmasında sınırlar getiren kurallarda esnemeye gidilmiştir. Yeni Karar gerek bankalar gerekse şirketler açısından uygulamayı kolaylaştırıcı birtakım esneklikler getirmesinin yanı sıra uygulamada birliği sağlamak için detaylara ilişkin kuralları da barındırmaktadır.

I. Sınırlamanın Gereğesine İlişkin BDDK Açıklaması

BDDK'nın 26.06.2022 tarihli basın açıklamasında döviz varlığı bulunan bağımsız denetime tabi şirketlerin kredi kullanımına getirilen kısıtlamaya ilişkin gerekçe olarak aşağıdaki açıklamalar yapılmıştır.

"Kurumumuz tarafından daha önce bankalara, kredilerin kullanım amacına uygun olmayan işlemlerin gerçekleştirilmesinde kullanılmalarının engellenmesi için azami özenin gösterilmesi yönünde talimatlar verilmişti. Ancak bazı şirketlerin, döviz borcu ya da döviz yükümlülüğü olmamasına hatta döviz pozisyon fazlası bulunmasına rağmen, TL kredi kullanarak döviz alımı gerçekleştirdikleri ve döviz pozisyonu tuttıkları görülmüştür. Yani üretime, istihdama, yatırıma gitmesi gereken uygun koşullu TL ticari kredi kaynakları, gerçek bir ihtiyaç olmadığı halde bazı şirketlerce döviz alımı amacıyla kullanılmaya devam etmektedir. Bu itibarla, finansal istikrarın güçlendirilmesi ve kaynakların daha verimli ve üretken alanlarda kullanılarak kredi sisteminin

etkin bir şekilde çalışmasını ve kredilerin amacına matuf bir şekilde kullanılmasını sağlamak amacıyla gerekli görülen bir makro ihtiyati tedbir olarak 24.06.2022 tarihli ve 10250 sayılı Kurul Kararı alınmıştır."

II. Karar ile Getirilen Kısıtlama ve Kapsamı

Şirketlerin kredi başvurusu yaptıkları tarih itibarıyla döviz (yabancı para) varlıklarının TL karşılığının 15 milyon TL'nin üzerinde olması durumunda, bu şirketlerin döviz varlıklarının, en güncel finansal tablolarına göre aktif toplamından veya son 1 yıllık net satış hasılatından büyük olanının %10'unu aşması halinde, söz konusu şirketlere TL cinsinden yeni bir nakdi ticari kredi kullanılamayacaktır.

Şirketlerin; altın dahil efektif döviz, bankalardaki YP mevduatı, Türkiye Cumhuriyeti tarafından ihraç edilen Eurobond'lar dışında kalan, yurt içi ya da yurt dışı yerleşiklerce YP cinsinden ihraç edilen menkul kıymetlerden/hisse senetlerinden oluşan varlıkları, altın veya dövizde endeksli ya da bunlara ilişkin endeksleri takip eden borsa yatırım fonlarının katılma payları, yurt dışı yerleşiklerle YP cinsinden yapılan ters repo işlemleri, bankalar ile gerçekleştirilen swap işlemleri kapsamında spotta TL temin etmek üzere bankalara (altın dahil) döviz olarak verilen YP varlıkları, bu Kararın uygulanmasında şirketlerin YP nakdi varlıkları kapsamına dahil edilecektir.

Karar uyarınca bir şirketin kredi kullanım sınırlamasına tabi olabilmesi için;

- ▶ 660 sayılı Kanun Hükmünde Kararname ve ilgili düzenlemeler uyarınca bağımsız denetime tabi bir şirket olması,
- ▶ Şirketin yabancı para nakdi varlıklarının (altın dahil, efektif döviz ile bankalardaki yabancı para mevduatın) Türk Lirası karşılığının 15 milyon Türk Lirası'nın üzerinde olması,
- ▶ Yabancı para varlıklarının Türk Lirası karşılığının; aktif toplamından veya son 1 yıllık net satış hasılatından büyük olanının yüzde 10'unu aşması,

Şartlarından üçünü de sağlaması gerekmekte olup, yukarıda yer verilen üç şartın birden sağlanması halinde Türk Lirası yönünden kredi kullanımında sınırlamaya tabi olacaktır.

Örneğin, aktif toplamı 200 milyon TL, net satış hasılatı 300 milyon TL olan bir şirketin 15 milyon TL karşılığını aşan döviz varlığı varsa ve bu döviz varlığı $(300 \times 10 =)$ 30 milyonun üzerindeyse, ilgili şirketin TL cinsinden kredi kullanması mümkün olmayacaktır. Ancak, döviz varlığı değerinin 30 milyon TL'nin altında olması durumunda TL kredi kullanımında herhangi bir sınırlama söz konusu olmayacaktır.

Yukarıda yer verilen 1. şartın sağlanmaması halinde, yani bir şirketin ilgili mevzuat uyarınca bağımsız denetime tabi bir şirket statüsünde olmaması durumunda söz konusu şirket Karar kapsamına girmemektedir.

1. şart sağlanmasına rağmen, 2. şartın sağlanmaması halinde yani bir şirketin yabancı para nakdi varlıklarının Türk Lirası karşılığının 15 milyon Türk Lirası'nı geçmemesi durumunda da kredi kullanılmasına ilişkin herhangi bir kısıtlama olmayacaktır.

İlk iki şart sağlanmasına rağmen, şirketin yabancı para nakdi varlıklarının Türk Lirası karşılığının, şirketin aktif toplamının ya da son 1 yıllık satış hasılatının (büyük olan

baz alınmak üzere) yüzde 10'unu aşmaması halinde de kredi kullanımına ilişkin herhangi bir kısıtlamaya tabi olmayacaktır.

Gerçek kişiler ile gerçek kişi şirket ortakların kredi kullanımında Karar kapsamında bir sınırlama bulunmamaktadır.

III. Kısıtlama Kapsamındaki Bağımsız Denetime Tabi Şirketler

Bir şirketin Karar kapsamında olup olmadığı hususu, bu şirketin yabancı para nakdi varlık toplamı ile bağımsız denetimden geçmiş en güncel finansal tabloları uyarınca aktif toplamı ve son bir yıllık net satış hasılatının bağımsız denetim kuruluşu tarafından onaylanarak belgelendirilmesi suretiyle belirlenecektir. Konsolide finansal tablo hazırlama yükümlülüğü bulunan şirketler için bu değerlendirme konsolide bilanço üzerinden yapılacaktır.

Bilindiği üzere, hangi şirketlerin bağımsız denetime tabi olacağı 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun 397/4. maddesinde belirtilmiş olup anılan maddede, Kanunun 398'inci maddesi kapsamında denetime tabi olacak şirketlerin Cumhurbaşkanınca (Bakanlar Kurulunca) belirleneceği hüküm altına alınmıştır. Bu kapsamda, 26/05/2018 tarihli ve 30432 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan 26/03/2018 tarihli ve 2018/11597 sayılı Bağımsız Denetime Tabi Şirketlerin Belirlenmesine Dair Bakanlar Kurulu Kararı (Karar) ile denetime tabi olacak şirketler için kıstaslar belirlenmiş, söz konusu kıstasları sağlayan şirketlerin 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu ile 660 sayılı Kanun Hükmünde Kararname hükümleri çerçevesinde bağımsız denetime tabi olacağı hüküm altına alınmıştır.

Karar'a ekli (I) ve (II) sayılı liste kapsamında olan şirketler ile sermaye piyasası araçları bir borsada veya teşkilatlanmış diğer piyasalarda işlem görmeyen ancak

6/12/2012 tarihli ve 6362 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu kapsamında halka açık sayılan şirketler için ayrı ayrı belirlenen Aktif Toplamı, Yıllık Net Satış Hasılatı ve Çalışan Sayısı ölçütlerinden en az ikisinin eşik değerini tek başına veya bağlı ortaklık ve iştirakleriyle birlikte art arda iki hesap döneminde aşan şirketler 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu ile 660 sayılı Kanun Hükmünde Kararname hükümleri çerçevesinde bağımsız denetime tabidir.

Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK)'ya sağlanan veriler çerçevesinde ilgili hesap dönemi için denetime tabi olduğu değerlendirilen şirketler VKN üzerinden sorgu yapılabilecek şekilde KGK'nın internet sitesinde <https://dtsorgu.kgk.gov.tr/giris.aspx> adresi üzerinden bilgi amaçlı ilan edilmektedir.



IV. Kredi Kullanım Sınırlamasından İstisna Tutulacak Haller

İlgili mevzuat uyarınca **YP cinsinden kredi kullanması mümkün olmayan şirketlere**, belirli koşul ve sürelerle sınırlı olmak üzere, yukarıda belirtilen düzenlemeden kısmi bir istisna sağlanmıştır. Buna göre, sınırlamaya tabi olmak için aranan 3 şartın birden sağlanması nedeniyle kredi kullanım sınırlaması kapsamına giren ancak Türk Parası Kıymetini Koruma Hakkında 32 sayılı Karar ve ilgili mevzuat uyarınca YP cinsinden kredi kullanması da mümkün olmayan Şirketlerin, krediye başvurduğu tarihten itibaren 3 aylık dönemde yabancı para net pozisyon açığının bulunduğunu bağımsız denetim kuruluşunca onaylanmış şekilde tespit ettirerek bankaya sunmaları halinde; yalnızca başvuru tarihini izleyen 3 aylık dönemdeki pozisyon açığı ile sınırlı olmak kaydıyla bu Şirketlerin de TL cinsinden nakdi ticari kredi kullanabilmeleri mümkündür.

Bu istisnadan yararlanacak Şirketler için bakılacak kriter, yabancı para pozisyon açığının bulunması yani önümüzdeki herhangi bir 3 aylık dönemde yabancı para borçlarının (yükümlülüklerinin) yabancı para varlıklarından fazla olması



durumudur. Böyle bir durum söz konusu ise, YP yükümlüklerin YP varlıklarından fazla olduğu tutar kadar bu şirketlere de TL cinsinden nakdi ticari kredi kullanılabilir olacaktır.

Karar kapsamına dahil olan ve olmayan YP nakdi varlıklar: Kararda da belirtildiği üzere YP nakdi varlıklar kapsamına Şirketlerin altın da dahil olmak üzere efektif dövizleri ile bankalardaki YP mevduatları dahil olup, Şirketlerin yurt içi yerleşiklerce YP cinsinden ihraç edilmiş menkul kıymetler ve Eurobond gibi borçlanma araçlarından oluşan diğer parasal varlıkları Kararda belirtilen YP nakdi varlıklar kapsamına girmemektedir. Ancak Şirketlerin, yurt dışı yerleşiklerce YP cinsinden ihraç edilmiş menkul kıymetler ve hisse senetleri ile yurt dışı yerleşiklerle yapılan ters repo gibi diğer parasal varlıkları da Karar kapsamındaki YP nakdi varlık tutarının hesaplamasına dahil edilecektir.

Kapsamın Belirlenmesinde Kullanılacak Bilgi ve Belgeler: Bir Şirketin Karar kapsamında olup olmadığı, bu Şirketin YP nakdi varlık toplamı ile bağımsız denetimden geçmiş en güncel finansal tabloları uyarınca aktif toplamı ve son 1 yıllık net satış hasılatının bağımsız denetim kuruluşu tarafından onaylanarak belgelendirilmesi suretiyle belirlenecektir.

Konsolide finansal tablo hazırlama yükümlülüğü bulunan Şirketler için bu değerlendirme konsolide bilanço üzerinden yapılacaktır.

V. Kapsama Dahil Olmayan Şirketlerin Durumu

YP nakdi varlıklarının TL karşılığı 15 milyon TL'yi aşmayan Şirketler Karar kapsamındaki kredi sınırlamasına dahil olmayacaktır. Ancak, bu Şirketlerin kredi başvuru tarihi itibarıyla,

- ▶ Mevcut YP nakdi varlıkları ile en güncel finansal tablolarına göre aktif toplamını ve son 1 yıllık net satış hasılatını bağımsız denetim kuruluşuna tespit ettirmeleri,
- ▶ Kullanacakları kredinin vadesi boyunca YP nakdi varlıklarının TL karşılığının 15 milyon TL'yi aşmayacağını ya da aşsa bile aktif toplamından ya da son 1 yıllık net satış hasılatından büyük olanının yüzde onunu geçmeyeceğini beyan ve taahhüt etmeleri,
- ▶ Söz konusu beyan ve taahhüdün banka tarafından kontrolünün sağlanmasını teminen Şirketlerin her ayın ilk 10 iş günü içinde bir önceki ay sonu bilançosuna göre YP nakdi varlıklarının, aktif toplamının ve bir önceki ay sonu itibarıyla son 12 aylık net satış hasılatının güncel değerini bankaya iletmeleri

gerekmektedir.

Bu kapsamda Şirketlerden alınacak beyan ve taahhütler için bu aşamada BDDK tarafından standart bir form bildirilmeyecek olup, 15.06.2022 tarihli ve 53262 sayılı talimat yazımızda da belirtildiği üzere kredinin amacına uygun kullanıldığının takibine yönelik olarak, mümkün olduğu ölçüde kredi müşterilerinden belge temin edilmesi, "kredinin amacına uygun kullanıldığının tespitine ve takibine yöne-



lik her türlü bilgi ve belgeyi talep edilmesi halinde bankaya ibraz edeceğine yönelik" taahhütname alınması ve/veya sözleşmelerin bu kapsamda güncellenmesi ve iş süreçlerinin buna uygun hale getirilmesi bankaların sorumluluğundadır.

VI. Sınırlama Kapsamına Giren Ticari Kredi Türleri ve Mevcut Kredi Limitlerinin Durumu

Kararda ve yukarıda belirtilen her 3 şartı da sağlayan şirketler için, Karar tarihinden sonra kullanılacak, TL cinsinden her türlü nakdi ticari kredi sınırlama kapsamına girmektedir.

Rotatif, kredili mevduat hesabı(KMH) veya kurumsal kredi kartları gibi kredi işlemleri yoluyla, Karar tarihinden itibaren gerçekleşecek nakdi ticari TL kredi kullandırmaları için her ay sonunda yapılacak bakiye artışı hesaplaması yeni kullanım olarak kabul edilecek ve her ay sonundaki hesaplama tarihinden önceki ay sonuna göre bakiye artışı olması durumunda, ay sonu itibariyle yapılacak bu hesaplama kadar ilgili ticari kredi müşterisinin Kararda belirtilen bağımsız

denetim kuruluşu onaylı belgeleri bankaya tevsik etmesi gerekecektir. Gecelik kredilerde de her ay sonunda yapılacak hesaplama tarihi itibariyle bakiye risk tutarı bulunması durumunda, ay sonu itibariyle yapılacak bu hesaplama kadar ilgili ticari kredi müşterisinin Kararda belirtilen bağımsız denetim kuruluşu onaylı belgeleri bankaya tevsik etmesi gerekmektedir. Ay sonunda kredi müşterisinin; rotatif, KMH veya kurumsal kredi kartları için bakiye artışının bulunması; gecelik krediler için ise risk tutarının bulunması halinde ve tevsik edilen belgeler çerçevesinde ilgili sınırlama kapsamına girdiğinin tespit edilmesi durumunda, söz konusu müşterilere limit boşluğu olsa dahi yukarıda belirtilen türlerde(rotatif, KMH, kurumsal kredi kartı, gecelik krediler gibi) TL cinsinden yeni bir nakdi ticari kredi kullandırılmaması gerekmektedir.

Şirketlerin bankalar ile gerçekleştirdikleri swap işlemleri kapsamında, spotta (altın dahil) döviz verip TL borçlandığı tutarların da bu Kararın uygulanması kapsamında, ilgili banka tarafından söz konusu şirkete kullanılan TL cinsinden nakdi bir ticari kredi olarak ele alınacaktır.

VII. Şirketlerin Bağımsız Denetime Tabi Olup Olmama Durumu

Bir şirketin bağımsız denetime tabi olup olmadığı 660 sayılı Kanun Hükmünde Kararname, 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun 397. maddesi uyarınca kararlaştırılmış olan 2018/11597 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ve ilgili diğer mevzuata göre belirlenmektedir. Bankaların Kredi İşlemlerine İlişkin Yönetmeliğin "hesap durumu olarak kabul edilecek belgeler" başlıklı 9. maddesi uyarınca da bankalar söz konusu mevzuat çerçevesinde bir şirketin bağımsız denetime tabi olup olmadığını belirlemekte olup, bu hüküm uyarınca bir şirketin bağımsız denetime tabi olup olmadığı bankalarca bugüne kadar nasıl belirlendiyse, söz konusu Karar uyarınca da aynı şekilde belirlenmeye devam edilecektir.

Kredi başvurusunda bulunan bir şirketin bağımsız denetime tabi olmadığını ya da bağımsız denetime tabi olmasına rağmen bu Karar kapsamından muaf olduğunu beyan ve taahhüt etmesine rağmen, ilgili banka nezdinde bu konuda fereddüt oluşması halinde, kredi kullanım tarihinden itibaren bankalarca ilgili şirkete bağımsız dene-

time tabi olmadığını ya da bağımsız denetime tabi olsa bile denetim yükümlülüğünün ilk defa 2022 yılı sonunda başlayacağını, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerce (SMMM), YMM'lerce ya da bağımsız denetim kuruluşlarınca onaylı olmak üzere belgelendirmeleri için 1 ay süre tanınarak, başvuruda bulunan şirketin beyanı esas alınmak suretiyle kredi kullanılabilir olacaktır.

Karar kapsamında TL nakdi ticari kredi kullanabilen şirketlerin beyan ve taahhütleri 30.06.2022 tarihini müteakip her 3 aylık takvim dönemi sonunu izleyen ayın son iş günü akşamına kadar, Kararda belirtilen usul ve esaslara uygun olarak bu hususlara riayet edildiğini teyit edecek şekilde, bağımsız denetim kuruluşlarınca ya da YMM'lerce onaylanarak teyit edilecektir.



Kamu Gözetimi Kurumu, 05.08.2022 tarihli duyurusuyla 26/05/2018 tarihli ve 30432 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan 26/03/2018 tarihli ve 2018/11597 sayılı Bağımsız Denetime Tabi Şirketlerin Belirlenmesine Dair Karar kapsamında, 2022 hesap döneminde denetime tabi olduğu değerlendirilen şirketlerin sorgulanabileceği sistemi kullanıma açmıştır. Özellikle yukarıda değinilen BDDK Kararları sonrasında TL kredi kullanımları için önemli bir kriter haline gelen bağımsız denetime tabi olma durumunun tespiti için yapılacak sorgulama, <https://dtsorgu.kgk.gov.tr/> web sitesinden gerçekleştirilebilmektedir.

Bağımsız denetime tabi olduğu halde denetim yükümlülüğü ilk defa 2022 yılı sonunda başlayacak şirketler bu Karar kapsamından muaf olacaktır.

VIII. En Güncel Finansal Tablolar

Kararda belirtilen "en güncel finansal tablolar" ifadesi ile Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu tarafından yayımlanan muhasebe ve finansal raporlama standartları çerçevesinde konsolide finansal tablo hazırlama yükümlülüğü bulunanlardan konsolide; konsolide finansal tablo hazırlama yükümlülüğü bulunmayanlardan konsolide olmayan; aynı standartlara uygun olarak hazırlanıp Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu tarafından yetkilendirilmiş bağımsız denetim kuruluşlarınca denetlenmiş en güncel finansal tablolar kastedilmektedir.

IX. Bağımsız Denetim Kuruluşlarınca Onaylanmak Suretiyle Tevsik Edilmesi Gereken Belgelerin Hazır Olmaması Durumu

Karar tarihinden sonra yapılacak kredi başvuru tarihi itibarıyla, bağımsız denetim kuruluşlarınca YP nakdi varlıkları toplamı henüz tespit edilmemiş ya da bağımsız denetim kuruluşlarınca denetlenmiş güncel finansal tabloları hazır bulunmayan ya da kredi başvuru tarihini izleyen 3 aylık dönem itibarıyla YP net pozisyon açığı bağımsız denetim kuruluşlarınca henüz tespit edilmemiş olan Şirketlerin, bağımsız denetim sürecinin başlatıldığını ilgili bankaya belgelendirmesi ve YP nakdi varlıkları toplamının, aktif toplamının, bir önceki ay sonu itibarıyla son 12 aylık net satış hasılatının ve başvuru tarihini izleyen 3 aylık dönem itibarıyla YP net pozisyon açığının güncel değerini ilgili bankaya beyan etmesi ve bu beyana göre yapılacak değerlendirme çerçevesinde söz konusu şirketin Karar kapsamındaki kredi

kullanım sınırlamasına girmemesi kaydıyla, söz konusu Şirketlere TL cinsinden yeni bir nakdi ticari kredi tahsis yapılması mümkündür.

X. Hesaplamalarda Kullanılacak Döviz Kuru

YP nakdi varlıkların TL karşılığının hesaplanmasında hesaplama tarihine ait TCMB döviz alış kuru kullanılacaktır.

XI. Konsolidasyona Tabi Şirketlerin Durumu

Konsolidasyona tabi şirketlerin YP nakdi varlıkları toplamının hesaplanmasında, bu şirketlerin bankalar ve finansal kuruluşlar dışında kalan konsolidasyona tabi yurt içindeki bağlı ortaklıklarının ve iştiraklerinin YP nakdi varlıkları da hesaplama dahil edilecektir. Ancak yurt dışı bağlı ortaklık ve iştiraklerin YP varlıkları hesaplama dikkate alınmayacaktır.

Bu çerçevede, bir şirketin (ana ortaklık) konsolide finansal tabloları üzerinden bu Karar kapsamında TL kredi kullanımına uygun olmadığı tespit edildiğinde, yalnızca ana ortaklık için bu Karar kapsamındaki kredi sınırlaması uygulanacaktır. Ana ortaklığın konsolidasyona tabi diğer bağlı ortaklık ve iştiraklerin durumu her bir ortaklık ve iştirak için ayrı ayrı ele alınacaktır.



Sonuç

TL kredi kullandırma yasağı "660 sayılı Kanun Hükmünde Kararname" ve ilgili düzenlemeler uyarınca **bağımsız denetime tabi şirketler** için getirilmiş bir uygulamadır. Buna göre, bağımsız denetim yaptırma zorunluluğu olmayan şirketlerin kredi kullandırmalarında bu Karar kapsamında yeni bir kısıtlama bulunmamaktadır.

TL cinsi kredi kullanımı açısından yapılacak değerlendirmelerde, nakdi döviz varlığı olarak; altın dahil efektif döviz, bankalardaki YP mevduatı, Türkiye Cumhuriyeti tarafından ihraç edilen Eurobond'lar dışında kalan, yurt içi ya da yurt dışı yerleşiklere YP cinsinden ihraç edilen menkul kıymetlerden/hisse senetlerinden oluşan varlıkları, altın veya dövize endeksli ya da bunlara ilişkin endeksleri takip eden borsa yatırım fonlarının katılma payları, yurt dışı yerleşiklerle YP cinsinden yapılan ters repo işlemleri, bankalar ile gerçekleştirilen swap işlemleri kapsamında spotta TL temin etmek üzere bankalara (altın dahil) döviz olarak verilen YP varlıklarının TL karşılığının toplamı dikkate alınacaktır.

YP nakdi varlıkların TL karşılığının hesaplanmasında ise, hesaplama tarihine ait Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası **döviz alış kuru** kullanılacaktır.

Karara konu kısıtlama sadece nakdi kredileri kapsamakta, gayrinakdi krediler (teminat mektupları, kefaletler, vb) için mevcut uygulama aynen devam etmektedir.

Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu tarafından yayımlanan muhasebe ve finansal raporlama standartları çerçevesinde konsolide finansal tablo hazırlama yükümlülüğü bulunan şirketler için aktif toplamından veya son 1 yıllık net satış hasılatından büyük olanın tespitinde **konsolide bilançolar** esas alınacaktır.

İlgili mevzuat uyarınca **YP cinsinden kredi kullanması mümkün olmayan şirketlere**, belirli koşul ve sürelerle sınırlı olmak üzere, yukarıda belirtilen düzenlemeden kısmi bir istisna sağlanmıştır. Buna göre, YP cinsinden kredi kullanması mümkün olmayan şirketlerden bankaya kredi başvurusunda buldukları tarihten itibaren 3 aylık dönem içinde yabancı para net pozisyon açığı bulunanlara, yalnızca başvuru tarihini izleyen 3 aylık dönemdeki pozisyon açığı ile sınırlı olmak üzere, TL cinsinden nakdi ticari kredi kullanılabilmesi mümkün olacaktır. Ancak, bu kredinin kullanılabilmesi KGK tarafından yetkilendirilmiş bağımsız denetim kuruluşları tarafından en güncel finansal tabloları üzerinden yapılacak incelemeye göre döviz açığı bulunduğunun tespit ettirilmesi ve bu kuruluşlarca onaylanmış belgelerle bankaya başvurulması şartına bağlanmıştır.

YP cinsinden kredi kullanması mümkün olan şirketlerin ise, yabancı para net pozisyon açıkları bulunsun bile, belirlenen sınırı (15 milyon TL'yi) aşan tutarda **nakdi** döviz varlığına sahip olmaları durumunda TL ile borçlanmaları mümkün olmayacaktır.

YP nakdi varlıklarının TL karşılığı 15 milyon TL'yi aşmayan şirketlerin TL ile borçlanmasının önünde bir engel bulunmamaktadır. Ancak, bu durumda dahi kredi başvuru tarihi itibarıyla, mevcut YP nakdi varlıklar ile güncel finansal tablolarına göre aktif toplamının ve son 1 yıllık net satış hasılatının bağımsız denetim kuruluşlarına tespit ettirilmesi ve kullanılacak kredinin vadesi boyunca YP nakdi varlıklarının TL karşılığının 15 milyon TL'yi aşmayacağı beyan ve taahhüt edilmesi şartı aranacaktır.





Fazıl BOYRAZ
YMM, Ortak

fazil.boyras@centrumdenetim.com

AR-GE VE TASARIM MERKEZLERİ İLE TEKNOPARKLARDA UZAKTAN ÇALIŞMA UYGULAMASI

Giriş

Ar-Ge ve tasarım merkezleri ile teknoloji geliştirme bölgeleri, ülkemizin ekonomik gelişmişlik düzeyinin artırılması ve potansiyelinin ortaya çıkarılması açısından oldukça büyük önemi haizdir.

Klasik çalışma modeli anlayışı, Covid 19 salgınıyla birlikte yerini uzaktan çalışma uygulamasına bıraktı ve salgının etkileri hafiflese de uzaktan çalışma uygulamasının yerini klasik çalışma uygulamasına bırakması mümkün olmadı. İnsanların ofis ve/veya işyeri dışında, evinden ya da bulunduğu yerden çalışabilmesi imkanı, günümüzde özellikle belirli meslek kollarında daha çok tercih edilir hale geldi.

Ar-Ge ve Tasarım Merkezleri ile Teknoparklarda işin gereği olarak bölge dışarısında geçirilen sürelerle tanınan imtiyazları, zamanla Covid sürecinin getirdiği zorunluluklar ve akabinde bu süreçte kazanılan alışkanlıkların yarattığı beklentiler doğrultusunda isteğe bağlı olarak bölge dışarısında geçirilen süreler için de bölge içindeki destek unsurlarının sağlanmaya devam etmesi izlemiştir. Bu çalışmamızda AR-GE ve Tasarım Merkezleri ile Teknoparklarda bölge dışarısında geçirilen sürelerle ilişkin olarak bölge içerisinde sağlanan vergisel imtiyaz-

ların sağlanmasında geçirilen evreye ve güncel durumda uygulamaya dair özellikli konulara yer vereceğiz.

I. İşin Doğası Gereği Bölge Dışarısında Geçirilen Süreler

4691 sayılı Kanunun yürürlüğe ilk girdiği dönemde, **bölgede çalışan** Ar-Ge, yazılım ve destek personelinin bu görevleri ile ilgili ücretleri gelir vergisinden istisna idi. Özetle, Ar-Ge ve yazılım personelinin bölgede geçirdikleri çalışma sürelerine isabet eden ücretlerinin istisnadan yararlanması esastır. 2016 yılında 6676 sayılı Kanunla yapılan değişiklikler sonrasında, bölgede yürütülen faaliyetlerle ilgili olarak;

- ▶ Laboratuvar, analiz, test ve deney çalışmaları,
- ▶ Diğer Ar-Ge veya tasarım merkezlerinde yapılan çalışmalar,
- ▶ Saha araştırması,
- ▶ Prototip geliştirmeye yönelik faaliyetler,
- ▶ Projelerde görev alan personel ile sınırlı olmak kaydıyla bilimsel içerikteki etkinlikler

dolayısıyla dışarıda geçirilen sürelerle isabet eden ücretler ile en az

bir yıl süreyle çalışan Ar-Ge veya tasarım personelinin yüksek lisans yapanlar için bir buçuk yılı, doktora yapanlar için iki yılı geçmemek üzere merkez dışında geçirdiği sürelerle (üniversiteden onaylı aylık ders saati kadar) ilişkin ücretlerin yüzde yüzü de gelir vergisi stopajı istisnası kapsamında alındı.¹

Ayrıca 5746 sayılı Kanun kapsamında Ar-Ge merkezlerinde istihdam edilen Ar-Ge, yazılım ve destek personelinin bu çalışmaları karşılığında elde ettikleri ücretleri üzerinden asgari geçim indirimi uygulandıktan sonra hesaplanan gelir vergisinin; doktoralı olanlar ile 5746 sayılı Kanun kapsamındaki temel bilimler alanlarından birinde en az yüksek lisans derecesine sahip olanlar için yüzde 95'i, yüksek lisanslı olanlar ile temel bilimler alanlarından birinde lisans derecesine sahip olanlar için yüzde 90'ı ve diğerleri için yüzde 80'i verilecek muhtasar beyanname üzerinden tahakkuk eden vergiden indirilmek suretiyle terkin edilmek suretiyle teşvik sağlanmaktaydı. 5746 sayılı Kanun uygulamasında da **merkezde geçirilen** sürelerle isabet eden ücretlerin teşvikten yararlanması esastır. 6676 sayılı Kanunla yapılan değişiklikler sonrasında, Ar-Ge ve tasarım merkezlerinde yürütülen faaliyetlerle ilgili olarak;



¹1/8/2016 tarihli ve 2016/9091 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı

- ▶ Laboratuvar, analiz, test ve deney çalışmaları,
- ▶ Diğer Ar-Ge veya tasarım merkezlerinde yapılan çalışmalar,
- ▶ Saha araştırması,
- ▶ Prototip geliştirmeye yönelik faaliyetler,
- ▶ Projelerde görev alan personel ile sınırlı olmak kaydıyla bilimsel içerikteki etkinlikler

dolayısıyla dışarıda geçirilen süreler isabet eden ücretler ile en az bir yıl süreyle çalışan Ar-Ge veya tasarım personelinden yüksek lisans yapanlar için bir buçuk yılı, doktora yapanlar için iki yılı geçmemek üzere merkez dışında geçirdikleri süreler (üniversiteden onaylı aylık ders saati kadar) ilişkin ücretlerin yüzde yüzü de gelir vergisi stopajı teşviki kapsamına alınmıştır.²

II. Covid 19 ile Başlayan Uzaktan Çalışma Uygulaması

Covid 19 salgınının başlamasıyla birlikte Ar-Ge ve Tasarım Merkezleri ile Teknoparklarda yürütülen faaliyetlerin aksamaması amacıyla yasal düzenlemeler yapılarak uzaktan çalışma uygulaması gündeme geldi. İlk olarak 7244 sayılı Kanun ile Ar-Ge ve tasarım merkezlerinde yürütülen faaliyetlerin Ar-Ge ve tasarım merkezleri dışında da yapılmasına; Teknoloji Geliştirme Bölgeleri sınırları içinde yürütülen faaliyetlerin de Bölge dışında yürütülmesine 11.03.2020 tarihinden itibaren 4 ay süreyle sınırlı olmak üzere, Sanayi ve Teknoloji Bakanı tarafından izin verilebileceği ve bu sürenin, bitiminden itibaren Bakan tarafından 3 aya kadar uzatılabileceği düzenlendi. Daha sonra, 7254 sayılı Kanun ile yapılan düzenlemelerle, 7244 sayılı Kanun ile belirlenmiş olan "11.03.2020" tarihi "11.10.2020" olarak ve "4 ay süreyle" ibaresi "1 yıl süreyle" şeklinde değiştirildi. Bu sayede, Sanayi ve Teknoloji Bakanı yetkisi

kapsamında 11.10.2021 tarihine kadar uzaktan çalışma imkanı ve bu suretle yapılan çalışmalar sonucu elde edilen ücretlerin stopaj teşviki başta olmak üzere teşviklere konu edilmesi sağlandı.

III. 7263 sayılı Kanun ile Yapılan Kalıcı Uzaktan Çalışma Düzenlemesi

03.02.2021 tarihinde Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe giren 7263 sayılı Kanunla, 4691 ve 5746 sayılı Kanunlarda yapılan değişikliklerle, Ar-Ge merkezleri ve Teknoparklarda, gelir vergisi stopajı teşvikine konu edilen toplam çalışma sürelerinin %20'sini aşmamak kaydıyla, ilgili personelin Bölge/Merkez dışında geçirdikleri sürelerin de gelir vergisi stopajı teşviki kapsamında değerlendirilmesine imkan tanındı. %20 olarak belirlenen bu oranın %50'ye kadar artırılabilmesi hususunda Cumhurbaşkanına yetki verildi.

Aynı Kanunla 4691 sayılı Kanunda yapılan değişikliklerle, Teknoparklarda uygulanmakta olan gelir vergisi istisnası, tahakkuktan terkin yöntemi-ne dönüştürüldü.

Söz konusu yetki kapsamında 4625 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı ile Teknoloji Geliştirme Bölgeleri ile Ar-Ge veya tasarım merkezlerinde çalışan personelin, gelir vergisi stopajı teşvikine konu edilen toplam çalışma sürelerine uygulanmak üzere, söz konusu bölge ve merkezler dışında geçirdikleri süreler bakımından %20 olarak belirlenen oranın, 17 Ekim 2021'den itibaren %50 olarak uygulanmasına karar verildi.

Bu kapsamda uzaktan çalışma uygulaması yapılarak teşvikten yararlanılması için Bölge yönetici şirketinin onayının alınması ve Bakanlığın bilgilendirilmesi zorunludur. Yönetici şirketin onayı ile Bölge dışında geçirilen sürenin Bölgede yürütülen görevle ilgili olmadığının tespit edilmesi halinde, ziyaa uğratılan vergi ve buna ilişkin cezalardan ilgili işletme sorumludur.

Daha sonra, 7346 sayılı Kanunla yapılan değişikliklerle, kalıcı olarak uzaktan çalışmaya imkan tanıyan hükümlerde değişiklik yapıldı. Bu değişikliğin temel amacı, uzaktan çalışma uygulamasında oranın personel bazlı uygulanmasının yanı sıra toplam çalışma süresi bazlı olarak uygulanabilmesine imkan tanınması idi. Yapılan değişikliklerle ayrıca, %50'ye kadar artırma hususunda Cumhurbaşkanının yetkisi %75'e yükseltildi. 21 Temmuz 2022 tarih ve 31899 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 5806 sayılı Cumhurbaşkanı Kararıyla Teknoloji Geliştirme Bölgeleri veya Ar-Ge/tasarım merkezlerinde uzaktan çalışma oranı %50'den 31.12.2023 tarihine kadar %75'e çıkarıldı.

Ar-Ge/Tasarım merkezleri ile teknoparklarda uzaktan çalışma kapsamındaki ücretlerde gelir vergisi stopaj teşviklerinin ne şekilde uygulanacağına dair açıklamalar Gelir İdaresi Başkanlığına yayımlanan 5746 Sayılı Araştırma, Geliştirme ve Tasarım Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanun Genel Tebliği (Seri No: 9)³ ile yapılmıştır.

Tebliğ ile yapılan açıklamalar çerçevesinde uzaktan çalışma kapsamında elde edilen ücretlere gelir vergisi stopajı teşvikinin uygulaması özetle aşağıdaki gibidir:

- ▶ Uzaktan çalışma süreleri, Merkezde ya da bölgede geçirilen fiili süreler ile tam zamanlı Ar-Ge personellerinin yıllık izin ve resmi tatil sürelerinin toplamını geçemeyecek şekilde toplam sürenin %50'si (21/07/2022'den itibaren %75'i) olarak uygulanacaktır.
- ▶ 1/8/2016 tarihli ve 2016/9091 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı kapsamında zorunlu Dışarda Geçirilen Sürüler, Merkezde/bölgede geçirilen toplam çalışma süresi içerisinde dikkate alınacak olup uzaktan çalışma süresinin hesabında bu süreler de toplam süreye dahil edilecek.

² 1/8/2016 tarihli ve 2016/9091 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı

³ Söz konusu Tebliğ, 27 Mayıs 2022 tarihli ve 31848 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

- ▶ Yüksek Lisans & Doktora yapanların dışında geçirdiği süreler ile Ar-Ge ve yenilik alanında haftalık 8 saati aşmamak kaydıyla ders verilmesi ve mentorluk yapılması suretiyle merkez dışında geçirilen süreler de Merkezde/Bölgede geçirilmiş süreler olarak dikkate alınacak ve uzaktan çalışma süresinin hesabında Merkezde/Bölgede geçirilen toplam süreye dahil edilecek.
- ▶ Uzaktan çalışma süreleri sadece personel bazlı değil, teşvik kapsamındaki toplam personelin Merkezde/Bölgedeki tüm çalışma süreleri üzerinden de hesaplanabilecek.
- ▶ Merkezde/Bölgede geçirilen toplam çalışma sürelerinin teşvik kapsamındaki tüm personelin ücretlerine stopaj teşvikinin uygulanmasını sağlayabilecek seviyede olmaması halinde, uzaktan çalışma kapsamında teşvikten yararlandırılacak personeli işveren serbestçe belirleyebilecek.
- ▶ Teşvik kapsamındaki personelin Bölgede/Merkezde herhangi bir çalışma süresinin bulunmadığı dönemlerde uzaktan çalışma süreleri teşviklere konu edilemeyecektir.

Tebliğde yer verilen örneklerden hareketle konuyu aşağıda detaylandırmaya çalışalım.

A. Çalışma süresinin %25'inin Merkezde/Bölgede geçirilmesi halinde ücretin tamamı stopaj teşvikine konu edilecektir

Yüzde 75 oranının geçerli olduğu dönemlerde Ar-Ge, tasarım veya destek personelinin, çalışma süresinin yüzde 25'ini merkez veya bölge içinde, kalan %75'ini merkez veya bölge dışında çalışarak geçirmiş olması durumunda, bu personele ödenen ücretin tamamı teşvik kapsamında değerlendirilecektir.

Örnek 1: Ar-Ge merkezi veya teknoloji geliştirme bölgesinde günlük 8 saat çalışan ve hafta sonları çalışmayan Ar-Ge personeli (A), 2022 yılı Ağustos ayında 22 iş gününde aylık 176 saat olan çalışma süresinin %25'ini (aylık 44 saatini) merkez veya bölge içinde, kalan kısmını (132 saat) merkez veya bölge dışında çalışarak geçirmiştir. Bu durumda, (A)'ya ödenen ücretin tamamı teşvik kapsamında değerlendirilecektir.

B. Ar-Ge, tasarım veya destek personelinin, çalışma süresinin tamamını merkez veya bölge içinde çalışarak geçirmiş olması durumunda, bu personele ödenen ücretin tamamı ile çalışma süresinin tamamını merkez veya bölge dışında geçirmiş olan en fazla üç diğer Ar-Ge, tasarım veya destek personeline ödenen ücretin tamamı da teşvike konu edilebilecektir.

Örnek 2: Ar-Ge merkezi veya teknoloji geliştirme bölgesinde günlük 8 saat çalışan ve hafta sonları çalışmayan Ar-Ge personeli (B), 2022 yılı Haziran ayında 22 iş gününde aylık 176 saat olan çalışma süresinin tamamını merkez veya bölge içinde, Ar-Ge personeli (C), (Ç) ve (D) ise çalışma süresinin tamamını merkez veya bölge dışında çalışarak geçirmiştir.

Bu durumda, (B)'ye ödenen ücretin tamamı ile bu personelin çalışma süresinin tamamını merkezde veya bölgede geçirmiş olması nedeniyle, aynı dönemde merkez veya bölge dışında 176 saat çalışmış olan (C), (Ç) ve (D)'nin de ücretinin tamamı teşvik kapsamında değerlendirilecektir.

C. Yüzde 75 oran uygulaması, merkez veya bölge içinde çalışılan süreye isabet eden süre kadar merkez veya bölge dışındaki gerçekleştirilen çalışmaları da teşvik kapsamına almaktadır.

Örnek 3: Teknoloji geliştirme bölgesinde günlük 9 saat çalışan ve hafta sonları çalışmayan Ar-Ge personeli (F), 2022 yılı Eylül ayında 22 iş gününde aylık 198 saat olan çalışma süresinin 100 saatini bölge içinde, Ar-Ge personeli (D) ve (E) ise çalışma süresinin aylık 40 saatini bölge içinde, kalan 148 saatini ise bölge dışında çalışarak geçirmiştir.

Buna göre, 3 personelin bölge içinde gerçekleştirdiği toplam çalışma süresi (100+40+40=) 180 saattir. Bu durumda 180 saatlik bölge içi çalışmasına karşılık 414 saatlik bölge dışında gerçekleştirilecek çalışma teşvik kapsamında olacaktır. Böylece (D) ve (E)'nin bölge dışında gerçekleştirdiği çalışma süreleri toplamı olan (158+158=) 316 saatin tamamı teşvik kapsamında değerlendirileceğinden bölgede çalışan 3 personelin teşvikten tam faydalanabilmesi mümkün bulunmaktadır. Bölgede gerçekleşen toplam 180 saatlik çalışma karşılığında 3 personelin aylık toplam çalışma süresi olan 594 saatlik ücretin tamamı gelir vergisi stopajı teşvikine konu edilebilecektir.

D. Tam zamanlı olarak merkezde çalışan bir personelin, hak kazanılmış hafta tatili veya hafta sonları çalışılmayan işletmelerde hafta sonları ile 2429 sayılı Kanunda belirtilen tatil günlerinde çalışmaması ve yıllık ücretli iznini kullanması durumunda bu süreler de bölgede geçirilen süre olarak dikkate alınacak ve bu süreler

isabet eden ücretler de teşvik kapsamında değerlendirilecek.

Örnek 4: Ar-Ge veya tasarım merkezinde günlük 8 saat çalışan ve hafta sonları çalışmayan Ar-Ge personeli (F), 2022 yılı Ağustos ayında dört hafta, hafta sonu tatilleri (cumartesi ve Pazar) hariç 17 iş günü çalışmıştır. Ağustos ayında; 30 Ağustos resmi tatil gününde çalışmamış ve 5 iş günü de yıllık izin kullanmıştır.

Bu durumda, (F)'nin 2022 yılı Ağustos ayında, 17 gün çalıştığı ve çalışma süresinin tamamını merkezde geçirmiş olduğu kabul edilecek. Bu kapsamda, (F)'ye ödenen ücretin tamamı ile bu personelin çalışma süresinin tamamını merkezde geçirmiş olması nedeniyle, aynı dönemde merkez dışında çalışmış olan en fazla 3 personelin ücretinin tamamı da teşvik kapsamında değerlendirilecektir.

E. Ar-Ge, tasarım ve destek personelinin toplam çalışma süresinin dörtte birinden daha az bir oranda merkezde veya bölgede çalıştığı veya toplam Ar-Ge, tasarım ve destek personelinin dörtte birinden azının çalışma süresinin tamamını merkezde veya bölgede çalışarak geçirdiği durumlarda, merkezde veya bölgede çalışılan süre dikkate alınmak suretiyle, merkez veya bölge dışında çalışılan sürelerden ücretine teşvik uygulanacak personel işverence belirlenecektir.

Örnek 5: İşveren (L)'nin Ar-Ge merkezinde veya teknoloji geliştirme bölgesindeki şubesinde 40 Ar-Ge ve destek personeli haftada 5 gün ve günlük 9 saat esasına göre çalışmakta ve hafta sonları çalışmamaktadır.

2022 yılı Eylül ayında bu personelden; 5 personel aylık 198 saat olan çalışma süresinin tamamını merkez veya bölge içinde, 10 personel, aylık çalışma süresinin 80 saatini merkez veya bölge içinde, kalanını merkez veya bölge dışında, diğer 25 personel ise aylık çalışma süresinin tamamını merkez veya bölge dışında çalışarak geçirmektedir.

Bu durumda, teşvikten tam olarak faydalanılabilmesi için 40 personelin, dörtte birinin aylık 198 saat merkez veya bölge içinde çalışması veya aylık toplam çalışma süresi olan (40x198=) 7.920 saatin, dörtte birinin (1.980 saat) merkez veya bölge içinde çalışarak geçirilmesi gerekmektedir. Ancak, merkez veya bölgede çalışılan toplam süre (990+800) 1.790 saat olduğundan, merkez veya bölge dışında çalışılan süreden ücretleri teşvike konu edilecek personel işverence belirlenecektir.



Sonuç ve Değerlendirme

Günün koşullarına uygun olarak Ar-Ge ve tasarım merkezleri ile teknoloji geliştirme bölgelerinde uzaktan çalışma imkanı getirilmesi ve bu uygulamanın kalıcı hale getirilmesi son derece önemli bir uygulamadır.

21 Temmuz 2022 tarih ve 31899 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 5806 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı ile Teknoloji Geliştirme Bölgeleri veya Ar-Ge/tasarım merkezlerinde uzaktan çalışma oranının %50'den 31.12.2023 tarihine kadar %75'e çıkarılmasıyla birlikte, çalışma süresinin %25'inin bölgede/merkezde geçirilmesi durumunda tüm ücretin gelir vergisi stopajı teşviki kapsamında değerlendirilmesi mümkün hale geldi. Önemli gördüğümüz noktaları aşağıda paylaşmaktayız:

- ▶ Uzaktan çalışma süreleri, Merkezde ya da bölgede geçirilen fiili süreler ile tam zamanlı Ar-Ge personellerinin yıllık izin ve resmi tatil sürelerinin toplamını geçemeyecek şekilde toplam sürenin %50'si (21/07/2022'den itibaren %75'i) olarak uygulanacak.

- ▶ 2016/9091 sayılı BKK kapsamında Dışarda Geçirilen Süreler, Merkezde/bölgede geçirilen toplam çalışma süresi içerisinde dikkate alınacak olup uzaktan çalışma süresinin hesabında bu süreler de toplam süreye dahil edilecek.
- ▶ Uzaktan çalışma süreleri sadece personel bazlı değil, teşvik kapsamındaki toplam personelin Merkezde/Bölgedeki tüm çalışma süreleri üzerinden de hesaplanabilecek.
- ▶ Merkezde/Bölgede geçirilen toplam çalışma sürelerinin teşvik kapsamındaki tüm personelin ücretlerine stopaj teşvikinin uygulanmasını sağlayabilecek seviyede olmaması halinde, uzaktan çalışma kapsamında teşvikten yararlandırılacak personeli işveren serbestçe belirleyebilecek.

Bu noktada, gelir vergisi stopaj teşviki kapsamında değerlendirilen çalışmalar sonucu gerçekleştirilen projelerle ilgili kazanç istisnası ve KDV istisnası uygulamasının nasıl şekilleneceğinin takip edilmesinde yarar görmekteyiz.



Adem BİLGİLİ
YMM, Ortak

adem.bilgili@centrumdenetim.com

YENİDEN DEĞERLEME İMKANI DEVAM EDİYOR!

Giriş

Özellikle son yıllardaki yüksek enflasyon gerçekleştirmeleri, duran varlık ve sermaye kalemleri ile diğer parasal olmayan kıymetlerin bilançolarda tarihi maliyetler üzerinden yer alması nedeniyle bilançoların reel olarak küçülmesine neden olmuştur. Bu durum, ayrıca iktisadi kıymetlerin satışı durumunda yüksek tutarlarda kazanç raporlanmasına ve dolayısıyla ilave vergi yüklerine sebep olmaktadır.

Yüksek enflasyonun bilançolar üzerinde doğurduğu olumsuzlukları gidermeye imkan tanımayı teminen 2021 yılında 7326 sayılı Kanunla Vergi Usul Kanunu (VUK)'nun geçici 31. maddesinde değişiklik yapılmak suretiyle mükelleflere 31/12/2021 tarihine kadar uygulanmak üzere yeniden değerlendirme imkanı tanınmıştır. Maddeye eklenen fıkra ile, gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerine (maddede sayılan mükellef grupları hariç) 9/6/2021 tarihi itibarıyla aktiflerine kayıtlı bulunan taşınmazlar ile amortismanına tabi iktisadi kıymetlerini, değer artışı tutarı üzerinden %2 vergi ödenmesi ve düzenlemede yer alan kapsam, şart ve hükümlere uyulması kaydıyla yeniden değerlendirme imkanı getirilmiştir.

Çok sayıda mükellef, geçici 31. maddenin sağladığı avantajları dikkate alarak bilançolarındaki taşınmaz ve amortismanına tabi iktisadi kıymetlerin ve bunlara ilişkin amortismanların değerini, maddede belirlenen yöntemle Yurtiçi Üretici Fiyat Endeksindeki (Yi-ÜFE) gelişimi esas alarak Mayıs/2021 tarihine kadarki değerlerine getirmek suretiyle yeniden değerlendirme imkanından faydalandı.

Ancak, devam eden yüksek enflasyona bağlı olarak bu düzenlemenin ihtiyacı yeterince karşılamadığı değerlendirilmesinden hareketle, bu kez 7338 sayılı Kanunla VUK'un mükerrer 298. maddesine (Ç) fıkrası eklenerek amortismanına tabi iktisadi kıymetler için sürekli ve vergisiz olarak yeniden değerlendirme imkanı getirilmiştir. Bu düzenlemeyi tamamlar mahiyette ve etkisini artıracak şekilde de taşınmazlar ve amortismanına tabi iktisadi kıymetleri %2 vergili olarak yeniden değerlemeye imkan sağlamak üzere yine VUK'a geçici 32. madde eklenmiştir. Söz konusu düzenlemeler 1/1/2022 tarihi itibarıyla yürürlüğe girmiştir.

Düzenlemelerin usul ve esasları 14/5/2022 tarihli ve 31835 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 537 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinde belirlenmiştir.

Öte yandan, Ülkemizde son olarak 31/12/2004 tarihli bilançolar enflasyon düzeltmesine tabi tutulmuştur. Aradan 17 yıl geçtikten sonra 2021 hesap dönemi sonu itibarıyla, VUK'un mükerrer 298. maddesinin (A) fıkrasında düzenlenen enflasyon düzeltmesi şartları oluşmuş; ancak, yukarıda bahsedilen yeniden değerlendirme hükümlerinin mükelleflere geçici ve kıymet bazlı da olsa benzer imkanları sunduğu da değerlendirilmiş olacak ki 7352 sayılı Kanunla VUK'a eklenen geçici 33. madde ile enflasyon düzeltmesi 31/12/2023 tarihine ertelenmiştir.

Anılan maddeye göre, geçici vergi dönemleri de dahil olmak üzere 2021 ve 2022 hesap dönemleri ile 2023 hesap dönemi geçici vergi dönemlerinde VUK'un mükerrer

298. maddesinin (A) fıkrası kapsamındaki enflasyon düzeltmesine ilişkin şartların oluşup oluşmadığına bakılmaksızın mali tablolar enflasyon düzeltmesine tabi tutulmayacak; 31/12/2023 tarihli mali tablolar ise enflasyon düzeltmesi şartlarının oluşup oluşmadığına bakılmaksızın enflasyon düzeltmesine tabi tutulacaktır. Yine maddeye göre, yapılan söz konusu enflasyon düzeltmesinden kaynaklanan kâr/zarar farkı geçmiş yıllar kâr/zararı hesabında gösterilecek, bu şekilde tespit edilen geçmiş yıl kârı vergiye tabi tutulmayacak, geçmiş yıl zararı zarar olarak kabul edilmeyecektir.



Makalemizde, enflasyon düzeltmesinin ertelenmesine yönelik söz konusu düzenleme de göz önünde bulundurularak yeniden değerlendirme hükümleri ve 537 Sıra No.lu VUK Genel Tebliğinde yapılan belirlemeler çerçevesinde VUK'un yukarıda belirtilen mükerrer 298/Ç ve geçici 32. maddelerinde düzenlenen yeniden değerlendirme uygulamalarının esaslı unsurları açıklanacak ve karar sürecinde göz önünde bulundurulması gereken hususlar belirtilecektir. 537 Sıra No.lu VUK Genel Tebliğinde örneklerle birlikte detaylı açıklamalar yer aldığından, Makalemizde kapsamı genişletmemek adına, uygulamaların özüne yönelik açıklamalarda bulunulacak olup, uygulamalardan faydalanmayı düşünen mükelleflerin mezkur Tebliği de detaylı olarak incelemelerinde fayda görmekteyiz.

I. Genel Olarak Yeniden Değerlemenin Sağladığı Avantajlar

Gerek amortismanına tabi iktisadi kıymetlerin yeniden değerlemesine imkan sağlayan VUK'un mükerrer 298/Ç maddesinde gerekse amortismanına tabi iktisadi kıymetlerin yanı sıra amortismanına tabi olmayan taşınmazların da yeniden değerlemesine imkan tanıyan VUK'un geçici 32. maddesinde, ilgili kıymetin defter değeri ile amortisman tutarları birlikte değerlendirilmekte, böylelikle kıymetin bilançoda görünen net defter değeri artırılabilmektedir. Bu artış tutarı kadar da maddi duran varlık yeniden değerlendirme fonuna kayıt yapılarak özkaynaklar tutarında da artış sağlanmaktadır.

Söz konusu düzenlemelerden faydalanılması halinde, böylelikle;

- ▶ İlave amortisman gideri,
- ▶ İktisadi kıymetin satışında yüksek maliyet bedeli dikkate alınabilmesi,
- ▶ Finansman Gider Kısıtlaması ve Örtülü Sermaye uygulama-



larında dikkate alınan Özkaynak (Özsermaye) tutarının artırılması yoluyla kanunen kabul edilmeyen gider (KKEG) tutarının azaltılması,

- ▶ Bağımsız Denetime Tabi Olmayan Şirketler için Türk Ticaret Kanunu'nun 376. maddesi kapsamındaki Sermaye Kaybı ve Borca Batıklık hesaplamalarında avantaj,
- ▶ Bağımsız Denetime Tabi Olmayan Şirketler için bilançoların gerçek değere yakınlştırılması yoluyla finans kurumları nezdinde kredibilite artışı,
- ▶ Ticari ilişkide bulunulan taraflara muhtelif nedenlerle (örneğin, kamu ihaleleri için) bilançolarını sunmak zorunda olan firmaların, üçüncü kişiler nezdinde finansal yeterliliğinin müteberliğine katkı

gibi imkanlar sağlanmaktadır.

II. Vergisiz - Sürekli Yeniden Değerleme (YUK MÜK. MD. 298/Ç) Uygulaması

A. Kimler Yararlanabilir?

Tam mükellefiyete tabi ve bilanço esasına göre defter tutan gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri (kollektif, adı komandit ve adı şirketler dâhil) uygulamadan ihtiyari olarak yararlanabilmektedir.

B. Kimler Yararlanamaz?

Aşağıdaki mükellef grupları uygulamadan faydalanamayacaktır.

- ▶ Dar mükellefiyet esasında vergilendirilenler,
- ▶ İşletme hesabı esasına göre defter tutan mükellefler,
- ▶ Serbest meslek kazanç defteri tutan serbest meslek erbapları,

- Münhasıran sürekli olarak işlenmiş altın, gümüş alım-satımı ve imali ile işgital eden mükellefler,
- Kayıtlarını TL dışındaki başka para birimi üzerinden tutanlar.

C. Hangi Kıymetler İçin Yararlanılabilir?

Dönem içinde aktife girenler hariç olmak üzere, değerlemenin yapılacağı dönem sonu itibarıyla aktifte bulunan; amortismanına tabi iktisadi kıymetler (amortismanına tabi taşınmazlar, gayrimenkullerin mütemmim cüzileri ve teferruatları, tesisat ve makinalar, gemiler ve diğer taşıtlar, gayri maddi haklar, demirbaşlar, şerefiyeler, aktifleştirilen Ar-Ge harcamaları, özel maliyet bedelleri, aktifleştirilen ilk tesis ve taazzuv giderleri) için uygulamadan yararlanılabilir.

Amortismanına tabi iktisadi kıymetlerin (ATİK) tamamı için uygulamadan faydalanılabileceği gibi, tercih edilen bir kısmı için de faydalanılabilir.

Boş arsa ve araziler, yapılmakta olan yatırımlar hesabında takip edilen tutarlar gibi amortismanına tabi olmayan iktisadi kıymetler, niteliklerini korudukları müddetçe sat-kirala-geri al işlemine veya kira sertifikasına konu edilen kıymetler yeniden değerlendirilmeyecektir.

Ayrıca, iktisadi kıymetlerin alım, satım, inşa işleriyle devamlı olarak uğraşanların bu amaçla aktiflerinde bulunan emtia niteliğindeki kıymetler de izlendiği hesaba bakılmaksızın bu uygulama dışındadır. Buna göre, gayrimenkullerin inşaatı faaliyetinde bulunan mükelleflerin, satmak amacıyla inşaat ettikleri bağımsız bölümler için bu uygulamadan faydalanılamayacaktır.

D. Hangi Dönemler İçin Yararlanılabilir?

Uygulamadan, 2022 geçici vergilendirme dönemleri ile 2023/1-2-3. geçici vergilendirme dönemlerinde yararlanılabilir.

VUK geçici md. 33 gereği 31/12/2023 tarihi itibarıyla enflasyon düzeltmesi yapılacağından bu dönemde ve enflasyon düzeltmesi şartlarının olduğu müteakip dönemlerde yeniden değerlendirme yapılamayacaktır. 31/12/2023 tarihinden sonra enflasyon düzeltmesinin olmadığı dönemler için de uygulamadan faydalanılabilecektir.

Hesap dönemi içindeki bir geçici vergi dönemi için uygulamadan faydalanılmaması, diğer geçici vergi dönemleri ve hesap dönemi için uygulamadan faydalanmaya mani değildir.

Uygulamadan bir hesap dönemi için faydalanılmaması durumunda diğer yıllarda söz konusu hesap dönemi için faydalanılamayacaktır. Buna göre 2022 hesap dönemi için süresi içinde yeniden değerlendirme yapılmaması durumunda, örneğin 2023 yılında ya da 2025 yılında bu yıl için geçmişe dönük olarak yeniden değerlendirme yapılamayacaktır.

E. Değerleme Hangi Tutarlar Üzerinden Yapılır?

ATİK ve amortismanlarının değerlendirilmesinin yapılacağı dönem sonu (geçici vergi dönemleri için geçici vergi dönemi sonu) itibarıyla aktife kayıtlı değerleri dikkate alınır.

ATİK'in maliyetine eklenmiş olan (aktife girdiği yıla isabet edenler hariç) kur farkı ve faiz giderleri ile bunlara isabet eden amortismanlar yeniden değerlendirilmeyecek, bunlar hesaplama öncesinde tenzil edilecektir. ATİK'in aktife girdiği yılda maliyete eklenen kur farkı ve faiz giderleri ise yeniden değerlemeye tabi tutulabilecektir.

Amortismanların herhangi bir yılda eksik ayrılmış ya da hiç ayrılmamış olması durumunda, yeniden değerlendirme hesabında amortismanlar tam ayrılmış gibi dikkate alınacaktır.

F. Değerleme Nasıl Yapılır?

Öncelikle ATİK'lerin ve bunlara isabet eden amortismanların (varsa ayrılmamış amortismanlar da ayrılmış gibi kabul edilerek tespit edilecek) değeri ilgili dönem (geçici vergi dönemleri dahil) için açıklanan yeniden değerlendirme oranında artırılır.

Bu suretle bulunan değerlendirilmiş net bilanço aktif değerinden, değerlendirme öncesi net bilanço aktif değeri düşülür. Bulunan fark değer artışı olarak bilançonun pasifinde özel fon hesabına (522 MDV Yeniden Değerleme Artışları Hesabına) alınır.

Geçici vergi dönemlerinde bir önceki geçici vergi dönemindeki değer artış tutarı ilgili geçici vergilendirme dönemi için (kümülatif açıklanan) yeniden değerlendirme oranına göre hesaplanan değer artışından düşülür.

Örneğin, 2022/1 geçici vergi döneminde bu uygulama kapsamında yeniden değerlendirme yapmayıp, 2022/II geçici vergi dönemi için yeniden değerlendirme yapacak mükellefler, ATİK'lerinin ve amortismanlarının dönem başı (yılbaşı) değerini ilgili dönem için açıklanan yeniden değerlendirme oranı olan %61,12 oranında artıracaktır. Bu suretle değeri %61,2 oranında artmış tutar üzerinden içinde bulunulan 6 ay için ve sonrasında gelecek 6 aylık dönemlerde (ve kalan amortisman süresinde) yüksek amortisman ayırma imkanına kavuşacaklardır.

G. Değerleme İşleminin Vergisel Neticeleri Nelerdir?

Bu değerlendirme işlemi için herhangi bir vergi ödenmeyecek ve beyanname verilmeyecektir. İşlemler ka-

yıtlar üzerinden yürütülecektir. Amortismanlar, yeniden değerlendirme sonrası bulunan defter değerine göre ayrılacaktır. Dolayısıyla ilgili dönemde önce yeniden değerlendirme yapıp daha sonra bulunan yeni tutarlar üzerinden amortisman kayıfları yapılacaktır. Değerlenmiş tutar, ATİK'in kalan faydalı ömrü içinde itfa olunabilecektir.

ATİK'in satış, devir (Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunlarına göre istisna kapsamındaki devirler hariç), işletmeden çekiş, tasfiye gibi nedenlerle elden çıkarılması halinde özel fon hesabı amortisman gibi muameleye tabi tutulur. Dolayısıyla bu işlemlerin yapılması halinde, fondaki kısmın kapatılması yoluyla satış kazancını artırıcı etki oluşur.

ATİK elden çıkarılmadan önce, değer artışı sermayeye ilave olunursa, elden çıkarmaya ilişkin kar/zarar hesabında sermaye içindeki fon dikkate alınmaz. Ancak, sermayeye ilave edilen kısım, faaliyetin devamı süresince herhangi bir suretle işletmeden çekilirse, bu takdirde çekiş tarihi itibarıyla vergiye tabi tutulur.

III. %2 Vergili - Geçici Yeniden Değerleme (VUK GEÇİCİ MD. 32) Uygulaması

A. Kimler Yararlanabilir, Kimler Yararlanamaz?

Makalemizin (II) bölümünde detaylarına yer verilen VUK mük. md. 298/Ç'de düzenlenen sürekli yeniden değerlendirme uygulamasından yararlanma imkanı olan mükellefler bu uygulamadan faydalanabilmektedir. Uygulamadan faydalanamayacak mükellefler bakımından da kapsam ayıdır.

Öte yandan, sürekli yeniden değerlendirme uygulamasında olduğu gibi, bu uygulama da ihtiyaridir.

B. Hangi Kıymetler İçin Yararlanılabilir?

VUK mük. md. 298/Ç kapsamında sadece ATİK'ler için yeniden değerlendirme mümkünken geçici md. 32'nin kapsamına amortisman tabi olmayan taşınmazlar da dahildir. Dolayısıyla boş arsa ve araziler için de uygulamadan faydalanılabilir.

Yapılmakta olan yatırımlar hesabında takip edilen tutarlar, niteliklerini korudukları müddetçe sat-kirala-geri al işlemine veya kira sertifikasına konu edilen kıymetler ve iktisadi kıymetlerin alım, satım, inşa işleriyle devamlı olarak uğraşanların bu amaçla aktiflerinde bulunan emtia niteliğindeki kıymetler için bu uygulamadan faydalanılamayacaktır.

Uygulamadan yeniden değerlendirilmenin yapılacağı tarihten önceki dönem sonu itibarıyla aktife kayıtlı olup, yeniden değerlendirme tarihi itibarıyla de aktifte bulunmaya devam eden kıymetler için faydalanılabilir.

Kıymetlerin seçilecek bir kısmı veya tamamı için uygulamadan faydalanılması mümkündür.

C. Hangi Dönemler İçin Ne Zaman Yararlanılabilir?

Uygulamadan, değerlemenin yapılacağı hesap döneminden önceki hesap dönemine ait bilançoda yer alan ve değerlendirilmenin yapıldığı tarih itibarıyla halen aktife kayıtlı olan kıymetler için, ilk kez VUK mük. md. 298/Ç hükümlerinden faydalanılmadan önce yalnızca bir defa faydalanılabilir.

Buna göre, eğer;

- ▶ 2022/III geçici vergi döneminde (dönemi için) ilk kez mük. md. 298/Ç kapsamında vergisiz yeniden değerlendirme yapılacaksa, bu işlem yapılmadan önce 31/12/2021 tarihli bilançoda bulunan kıymetler için vergili ye-

niden değerlendirme yapılabilir.

- ▶ 2023/I geçici vergi döneminde (dönemi için) ilk kez mük. md. 298/Ç kapsamında vergisiz yeniden değerlendirme yapılacaksa, bu işlem yapılmadan önce 31/12/2022 tarihli bilançoda bulunan kıymetler için vergili yeniden değerlendirme yapılabilir.
- ▶ VUK mük. md. 298/Ç hükümlerinden bazı kıymetler için kısmen de olsa faydalanılırsa geçici md. 32 kapsamında yeniden değerlendirme hakkı ortadan kalkmaktadır. Ancak, VUK mük. md. 298/Ç hükümlerinden faydalanılmadan önce geçici 32. maddeden farklı iktisadi kıymetler için birden fazla beyanname ile faydalanılması mümkündür.

D. Değerleme Hangi Tutarlar Üzerinden Yapılır?

ATİK ve amortismanlarının değerlemenin ait olduğu dönem sonu itibarıyla aktife kayıtlı değerleri dikkate alınır.

İlgili ATİK için yeniden değerlendirme yapılması halinde, ATİK'in maliyetine eklenmiş olan tüm kur farkı ve faiz giderleri ile bunlara isabet eden amortismanların da yeniden değerlendirilmesi zorunludur. VUK mük. md. 298/Ç uygulamasında sadece iktisadi kıymetin iktisap edildiği dönem sonuna kadar oluşan ve maliyete intikali zorunlu olan kur farkı ve faiz giderlerinin vergisiz yeniden değerlemeye tabi tutulması gerekli, bu tarihten sonra oluşup ihtiyari olarak maliyete eklenen faiz ve kur farklarının yeniden değerlemeye tabi tutulması ise mümkün değilken, geçici 32. madde uygulamasında maliyete intikal ettirilen tüm kıymetler için aktifleştirildikleri dönemler dikkate alınarak (parçalı) yeniden değerlendirme yapılması gerekmektedir.

Daha önce de belirtildiği üzere,

amortismanların herhangi bir yılda eksik ayrılmış ya da hiç ayrılmamış olması durumunda, yeniden değerlendirme hesabında amortismanlar tam ayrılmış gibi dikkate alınır.

E. Değerleme Nasıl Yapılır?

ATİK'lerin ve bunlara isabet eden amortismanların değeri, ilk kez yapılacak yeniden değerlendirilmenin ilgili olduğu hesap döneminden önceki hesap döneminin son ayına ilişkin Yi-ÜFE değerinin;

- ▶ 31/12/2004 öncesi dönemde aktifte bulunan ve enflasyon düzeltmesine tabi tutulan kıymetler için Ocak/2005,
- ▶ 2018 yılında geçici 31/1 madde kapsamında %5 vergili değerlendirilen taşınmazlar için Mayıs/2018,
- ▶ 2021 yılında geçici 31/7 madde kapsamında %2 vergili değerlendirilen taşınmaz ve ATİK'ler için Haziran/2021,
- ▶ 1/1/2005 sonrası aktife girmiş olup geçici 31. madde kapsamında yeniden değerlemeye tabi tutulmayan kıymetler için kıymetin aktife girdiği ayı takip eden aya ilişkin

Yi-ÜFE değerine bölünmesi suretiyle tespit edilecek oranda artırılır.

Buna göre, örneğin, faydalı ömrü 20 yıl olan ve Ocak/2005'de aktife girmiş olan bir makinenin, 31/12/2021 tarihli defter değeri ve amortismanlarının yeniden değerlendirilmesi durumunda 6,48 katlık ilave net değer artışı oluşacaktır. Söz konusu değer artışları dahil edilmiş yeni defter değeri ise iktisadi kıymetin kalan 3 yıllık amortisman süresinde tamamıyla itfa olunabilecektir.

Maliyet bedeline eklenmiş olan kur farkları ve faiz tutarları ile bunlara isabet eden amortisman tutarları da ayrı bir iktisadi kıymet kabul edilerek ve aktifleştirildikleri dönemler dikkate alınarak aynı şekilde değerlendirilir.

İnşa edilen binalar için arsaya isabet eden kısmın arsanın iktisap edildiği tarih dikkate alınarak yeniden değerlendirme hesabı yapılması gerekir. Arsaya isabet eden amortismanlar içinse binanın aktifleştirildiği tarih dikkate alınacaktır.

Bu suretle bulunan değerlendirilmiş net bilanço aktif değerinden, değerlendirme öncesi net bilanço aktif değeri düşülür. Bulunan fark değer artışı olarak bilançonun pasifinde özel fon hesabına (522 MDV Yeniden Değerleme Artışları Hesabına) alınır.

F. Değerleme İşleminin Vergisel Yükümlülükleri:

Pasifte özel bir fon hesabına alınan değer artışı üzerinden %2 vergi hesaplanacak ve değerlendirme işleminin (kayıtların) yapıldığı ayı takip eden ayın sonuna kadar beyan edilecektir. Tahakkuk eden vergi, ilki beyan süresinde olmak üzere, ikişer aylık dönemler itibarıyla üç eşit taksitte ödenecektir.

Ödenen vergi gelir/kurumlar vergisinden mahsup edilemeyecek olup, matrahın tespitinde gider olarak da dikkate alınamayacaktır.

Beyan ve ödeme yükümlülüklerine uyulmaması halinde, yeniden değerlendirme hükümlerinden faydalanılamayacaktır.

G. Değerleme İşleminin Vergisel Neticeleri:

Amortismanlar, yeniden değerlendirme sonrası bulunan defter değerine göre ayrılmaya devam olunacaktır. Değerlendirilmiş tutar, ATİK'in kalan faydalı ömrü içinde itfa olunabilecektir. Bu nedenle örneğin 8. yılında değerlemeye tabi tutulan ATİK'in yeni değeri kalan 2 yıl içinde itfa olunacaktır.

ATİK'in satış, devir (Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunlarına göre istisna kapsamındaki devirler hariç), işletmeden çekiş, tasfiye gibi nedenlerle elden çıkarılması halinde özel fon

hesabı vergilendirmede dikkate alınmayacaktır, dolayısıyla uygulama net bir vergi avantajı sağlamaktadır. VUK mük. md. 298/Ç'de düzenlenen vergisiz yeniden değerlemeye göre en önemli farklılıklardan ve avantajlardan biri de budur.

Özel fon, sermayeye ilave dışında herhangi bir şekilde başka hesaba nakledilmesi ya da işletmeden çekilmesi halinde, bu tarih itibarıyla (dönem kazancıyla ilişkilendirilmeksizin) vergiye tabi tutulacaktır.

Enflasyon düzeltmesi yapılması halinde, özel fon (sermayeye eklense de) özsermaye hesabından düşülerek düzeltme yapılacaktır.

IV. VUK MÜK. MD. 298/Ç - VUK MD. Geçici 32 ve Enflasyon Düzeltmesi İlişkisi

VUK mük. md. 298/Ç'ye göre vergisiz yeniden değerlendirme yapabilecek mükelleflerin, bu uygulamadan faydalanmadan önce, VUK geçici md. 32. kapsamında vergili yeniden değerlendirme yapması zorunlu değildir. Geçici 32. madde hükümlerinden faydalanılması da mük. md. 298/Ç hükümlerinden faydalanmayı zorunlu kılmamaktadır.

Mük. md. 298/Ç kapsamında ilk kez yapılan yeniden değerlendirme sonrasında, geçici 32. madde imkânından yararlanılması mümkün değildir. Bu yönüyle vergili yeniden değerlendirme, ilk kez yapılacak vergisiz yeniden değerlendirme öncesinde önemli bir imkandır.

31/12/2023 tarihli bilançolar vergisiz olarak enflasyon düzeltilmesine tabi tutulacaktır. Bunun neticesinde, enflasyon düzeltmesi hükümlerine göre değerlendirilmiş tutarlar üzerinden amortisman ayrılmaya devam edilebilecektir.

Enflasyon düzeltmesinde, yapılmış en son yeniden değerlendirme (VUK mük md. 298/Ç veya geçici 31

veya geçici 32) sonrası dönem/ değerler dikkate alınarak düzeltilme yapılacaktır.

V. Yeniden Değerleme Kararında Göz Önünde Bulundurulması Gereken Faktörler

Vergili veya vergisiz yeniden değerlendirme yapmayı değerlendiren mükelleflerin;

- ▶ 2022 ve 2023 yıllarına dair gelir/kurumlar vergisi ödeme (matrah) potansiyeli/beklentisi,
- ▶ Yakın dönemde ATİK veya taşınmaz satış planlanıp planlanmadığı,
- ▶ Finansman Gider Kısıtlaması ve Örtülü Sermaye uygulamaları karşısındaki durum,
- ▶ Mevcutta Sermaye Kaybı ve Borca Batıklık durumu olup olmadığı ya da yakın gelecekte bu risklerin bulunup bulunmadığı, yapılabilecek bir yeniden değerlemenin kreditorler ya da bilançoların sunulacağı diğer üçüncü kişiler nezdinde oluşturabileceği etki

gibi çok sayıda faktörü göz önünde bulundurması faydalı olacaktır.

Ayrıca hesaplamada dikkate alınması gereken en önemli faktörlerden birisi de 31/12/2023 tarihli bilançolar üzerinden vergisiz enflasyon düzeltilmesi yapılacağı ve bu enflasyon düzeltilmesinde, yapılmış en son yeniden değerlendirme (VUK mük. md. 298/Ç veya geçici 31 veya geçici 32) sonrası dönem/değerlerin kabul edileceğidir. Buna göre, 2021 öncesinde aktife giren ve 2023 yılı sonuna kadar itfa süresi bitmeyecek olan iktisadi kıymetler için geçici 32. madde kapsamında yeniden değerlendirme yapmadan mük. md. 298/Ç kapsamında vergisiz yeniden değerlendirme yapmak efektif sonuçlar doğurma-

yacaktır. Çünkü, bu takdirde, 2023 yılında enflasyon düzeltilmesine tabi tutulacak değerlerin bazı düşük kalacak ve vergisiz olarak kıymetlerin değerini daha fazla artırabilme şansı kaybedilecektir.

31/12/2023 tarihli bilançoların vergisiz olarak enflasyon düzeltilmesine tabi tutulacağı da dikkate alınarak, salt vergili yeniden değerlemenin maliyeti ve (ilgili dönemlerde yeterli matrah oluşacağı kabulüyle) kazanılacak avantajın kıyaslanması suretiyle değerlendirme yapıldığında;

- ▶ Yeniden değerlendirme işlemleri sonucunda oluşacak yeni değerler üzerinden 2022 ve 2023 yılı ilave amortisman gideri ile aynı yıllarda finansman gider kısıtlaması ve örtülü sermaye müesseseleri kapsamında azalması öngörülen KKEG tutarı toplamının oluşturacağı vergi avantajı, geçici md. 32. kapsamında yapılacak yeniden değerlendirme neticesinde ödenen vergi tutarından daha yüksek ise yeniden değerlemeler netle lehe sonuç doğuracaktır. Yeniden değerlendirme neticesinde; bu işlem için ödenecek verginin, işlem neticesinde oluşması öngörülen gider etkisinin vergi avantajından yüksek olması halinde ise 31/12/2023 tarihinde yapılacak vergisiz enflasyon düzeltilmesi beklenebilecektir.
- ▶ VUK geçici md. 32 kapsamında ATİK ya da taşınmazların bir kısmının yeniden değerlemeye tabi tutulması mümkün olduğundan, 2022 ve 2023 yılları için beklenen vergi matrahının tutarı dikkate alınarak seçilecek bazı kıymetler için söz konusu madde hükümünden faydalanılabilecektir.
- ▶ 31/12/2023 tarihine kadar ATİK ya da taşınmaz satış söz konusu olursa, gelir/kurumlar vergisine tabi tutulacak satış kazancını azaltmayı teminen, öncelikle VUK md. geçici 32. kapsamında, sonrasında da (ATİK'ler için) mük. md. 298/Ç

kapsamında yeniden değerlendirme yapıp, bunu müteakip kıymetin satışı değerlendirilebilecektir. Pek tabii ki bu durumda da ödenen vergi ile sağlanan avantajın karşılaştırılması gerekecektir. Öte yandan, mük. md. 298/Ç kapsamında yeniden değerlemeye tabi tutulan ATİK'in satışı durumunda, ATİK'e isabet eden fon, satış kazancının hesabında (kazancı artırıcı unsur olarak) dikkate alındığından, bu durumu engellemeyi, dolayısıyla vergiye tabi kazancı düşürmeyi teminen satış öncesinde fonun sermayeye ilave edilmesi faydalı olacaktır.

Sonuç

Makalemizin ilgili bölümlerinde detaylı olarak belirtildiği üzere, VUK'un gerek mük. md. 298/Ç kapsamındaki vergisiz yeniden değerlendirme uygulaması, gerekse geçici md. 32 kapsamındaki %2 vergili yeniden değerlendirme uygulaması mükelleflere başta vergisel avantajlar olmak üzere önemli imkanlar sağlamaktadır.

Bununla birlikte, her iki uygulamaya ilişkin kanun maddelerinin satır aralarında önemli ve sonradan telafisi güç neticeler doğurabilecek çok sayıda düzenleme bulunmaktadır.

Bu nedenle, mükelleflerin, uygulamalardan faydalanıp faydalanmayacakları ile hangi kıymetler için, ne zaman ve ne şekilde faydalanmaları gerektiği hususlarını, söz konusu düzenlemeleri dikkatle irdeleyerek, 31/12/2023 tarihinde vergisiz enflasyon düzeltilmesi yapılacağını da göz önünde bulundurarak ve ATİK ve taşınmazlarının durumu (edinim tarihi, faydalı ömrü, kalan itfa süresi, defter değeri, ayrılmış amortisman tutarı, vb.) ile beklenen vergi ödeme/matrah pozisyonlarına yönelik kapsamlı bir analiz neticesinde karar vermelerinin faydalı olacağını değerlendirmekteyiz.



İSTEĞE BAĞLI TAM TEVKİFAT UYGULAMASI USUL VE ESASLARI

Giriş

Hatırlanacağı üzere , 41 seri No.lu KDV Genel Tebliği 21.04.2021 tarih ve 31816 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir.

Söz konusu tebliğle yapılan düzenlemeler eşliğinde KDV’de ve özellikle tevkifat açısından önemli ölçüde değişiklikler yapılmış olup, bu maddede düzenlemelerin “isteğe bağlı tam tevkifat uygulaması” üzerinde durularak açıklamalar yapılacaktır.

I. Tevkifat ve Tevkifat Türleri

Tevkifat, mal teslimi veya hizmet ifası nedeniyle alıcı tarafından satıcıya ödenmesi gereken KDV’nin duruma göre; tamamının veya bir kısmının satıcıya ödenmeksizin, sorumluluk sıfatı eşliğinde alıcı tarafından doğrudan hazineye aktarılması işlemidir. Tevkifat uygulaması esas itibarıyla vergi güvenliği müessesinin tesisine yönelik bir uygulamadır.

Tam tevkifat; isminden de anlaşılacağı üzere işleme konu KDV tutarının tamamının, satıcıya ödenmeksizin alıcı tarafından hazineye aktarılması işlemidir.

Kısmi tevkifat; mal teslimi veya hizmet ifasından dolayı alıcı tarafından satıcıya ödenmesi gereken KDV tutarının bir kısmının satıcıya ödenmeksizin sorumluluk eşliğinde hazineye aktarılması işlemidir.

Tam tevkifatın konusuna giren işlemler aşağıdaki gibidir.

- ▶ İkametgâhi, işyeri, kanuni merkezi ve iş merkezi Türkiye’de bulunmayanlar tarafından yapılan işlemler
- ▶ Serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetler
- ▶ Kiralama işlemleri
- ▶ Reklâm verme işlemleri

41 seri No.lu KDV Genel Tebliği ile mali mevzuata giren isteğe bağlı tam tevkifat ise bir nevi kısmi tevkifatın tam tevkifata dönüştürülmesi halidir.

II. İsteğe Bağlı Tam Tevkifat Uygulanabilecek İşlemler

İsteğe bağlı tam tevkifatın uygulanabilmesi için uygulamaya konu işlemin KDV Genel Uygulama Tebliğinin (I/C-2.1.3.2.) ve (I/C-2.1.3.3.) bölümlerinde belirtilen işlemlerden biri olması gerekir. Ancak aynı bölümde yer alan (I/C-2.1.3.2.13.) ile (I/C-2.1.3.3.7.) bölümleri bundan istisnadır. Diğer bir ifadeyle de kısmi tevkifat kapsamında olan işlemler isteğe bağlı tam tevkifatın konusu girmektedir. Bunun istisnası diğer hizmetler başlığı altında yer alan ve KDV Genel Uygulama Tebliğinde özel olarak belirlenmeyen hizmetler ile diğer teslimler başlığı altında yer alan Devlet Malzeme Ofisi Genel Müdürlüğüne yapılan teslimlerdir.

KDV Uygulama Genel Tebliğinin (I/C-2.1.3.2.) ve (I/C-2.1.3.3.) bölümlerinde yer alan ve isteğe bağlı tam tevkifata konu edilebilecek olan, mal teslimi ve hizmet ifası hallerine aşağıda yer verilmiştir.

- ▶ Külçe metal teslimleri,
- ▶ Bakır, çinko, alüminyum ve kurşun ürünlerinin teslimi,
- ▶ Metal, plastik, lastik, kauçuk, kâğıt, cam hurda ve atıkları ile konfeksiyon kırpıntılarının teslimi,
- ▶ Metal, plastik, lastik, kauçuk, kâğıt ve cam hurda ve atıkları ile konfeksiyon kırpıntılarında elde edilen hammadde teslimi,
- ▶ Pamuk, tiftik, yün ve yapağı ile ham post ve deri teslimi,
- ▶ Ağaç ve orman ürünleri teslimi,
- ▶ Demir-çelik ve alaşımlarından mamul ürünlerin teslimi,
- ▶ 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 hizmeti,
- ▶ Taşımacılık hizmetleri,
- ▶ Her türlü baskı ve basım hizmeti,
- ▶ Ticari reklam hizmetleri,
- ▶ İşgücü temin hizmeti,

- ▶ Turistik mağazalara verilen müşteri bulma/götürme hizmeti,
- ▶ Yapım işleri ile bu işlerle birlikte ifa edilen mühendislik-mimarlık ve etüt-proje hizmetleri,
- ▶ Spor kulüplerinin yayın, isim hakkı ve reklâm gelirlerine konu işlemler.

III. İsteğe Bağlı Tam Tevkifatta Özellikli Durumlar

İsteğe bağlı tam tevkifatta özellikli sayılabilecek bazı halleri aşağıdaki gibi saymak mümkündür.

- ▶ İsteğe bağlı tam tevkifat uygulanabilmesi için mal teslimi veya hizmet ifasının KDV Genel Uygulama Tebliğinin ilgili bölümlerinde sayılan işlemlerden biri olması gerekir. Bu işlemler diğer hizmet ifası ile diğer teslimler hariç, kısmi tevkifatın konusuna giren işlemlerdir.
- ▶ İsteğe bağlı tam tevkifat uygulamasında tevkifatı yapanın tevkifat yapma sorumluluğunun olup olmamasına bakılmaksızın tevkifat yapılabilecektir. Hatırlanacağı üzere; KDV tevkifatı yapacaklar Tebliğin (I/C-2.1.3.) bölümünde sayılarak, belirlenmiş alıcılar ile KDV mükellefiyeti olanlar ayırımına gidilmiş ve kimi hallerde sadece belirlenmiş alıcıların tevkifat yapacağı belirtilmişti. İsteğe bağlı tam tevkifatta bu ayırma gidilmemiştir.
- ▶ İsteğe bağlı tam tevkifatta, tevkifata konu işlemin tamamı üz-

rinden tevkifat yapılması gerekmektedir. Diğer bir ifadeyle de isteğe bağlı tam tevkifatta kısmi tevkifat tutarını aşan kısmın üzerinde bir tevkifat yapılacağına tevkifatın tüm KDV tutarını kapsamaması gerekir.

- ▶ İsteğe bağlı tam tevkifatta, tevkifatı yapacak alıcı ile satıcı arasında tam tevkifat yapılacağına dair 1 yıllık yazılı sözleşme düzenlenmesi ve bu sözleşmenin 1 yıldan önce feshedilmemesi gerekmektedir. Bir yıllık sürenin bitimini izleyen yıllarda uygulamaya devam edilmesinin istenmesi halinde sözleşmenin aynı süreyle yenilenmesi gerekmektedir.
- ▶ İsteğe bağlı tam tevkifat uygulaması kapsamında işlemi bulunanlar düzeltme işlemleri bakımından KDV Genel Uygulama Tebliğinin (I/C-2.1.4.), tevkifata tabi tutulan verginin iadesi bakımından Tebliğin (I/C-2.1.5.), bildirim ve müteselsil sorumluluk bakımından Tebliğin (I/C-2.1.6.) bölümlerindeki açıklamalara göre işlem görecektir.
- ▶ İsteğe bağlı tam tevkifatta tevkifata konu olan işlemlerin tebliğde sayılan işlemler kapsamında olması gerekir. Tebliğde sayılanlar dışındaki işlemler için tevkifat yapılması halinde haksız veya yersiz tevkifat kapsamında işlem göreceği tabidir.
- ▶ İsteğe bağlı tam tevkifatta sahte belge kullanmış olma olasılığı ortadan kalkmaktadır. Şöyle ki isteğe bağlı tam tevkifatta alıcı tarafından verilen 2 No.lu

KDV Beyannamesi KDV indirimine esas teşkil eden belgedir. 2 No.lu KDV Beyannamesinin sahte belge olması durumu söz konusu olmayacağı için sahte belge kullanılmış olma durumu da oluşmayacaktır.

IV. İsteğe Bağlı Tevkifat Uygulamasına İlişkin Örnekler:

- ▶ A işletmesi, sürekli servis taşımacılığı hizmeti aldığı X taşımacılık firmasından aldığı bu hizmet için tam tevkifat kapsamında işlem yapmak istemektedir. İsteğe bağlı tam tevkifat uygulaması kapsamındaki durumları nasıl olur?

Servis taşımacılığı hizmeti kısmi tevkifat kapsamında yer alan işlemlerden biridir. Haliyle isteğe bağlı tam tevkifat kapsamında tevkifata konu edilebileceği gibi kısmi tevkifat kapsamında da işlem yapabilecektir. İsteğe bağlı tam tevkifat yapabilmek için öncesinde A ve X şirketlerinin yazılı bir sözleşme imzalaması ve bu sözleşmeyi 1 yıl süreyle sonlandırmaması gerekmektedir.

A işletmesinin, söz konusu sözleşmelerin bir örneği ile varsa bu kapsamda işlem yapacak diğer satıcı mükelleflerin bilgilerini (adı soyadı/unvanı, vergi dairesi, vergi kimlik numarası, sözleşme uygulama dönemi), işleme ilişkin KDV Beyannamesinin verilmesinden önce liste halinde bağlı olduğu vergi dairesine vermesi gerekir. Sözleşmelerin feshedilmesi, tadili vb. durumların da işleme ilişkin



hallerde de KDV Beyannamesinin verilmesinden önce bağlı oldukları vergi dairesine A işletmesi tarafından bildirilmesi gerekir.

Taşımacılık hizmeti veren X işletmesinin ise tam tevkifata konu olan bu işlem için vergi dairesine bildirimde bulunmasına gerek yoktur. Ancak X işletmesi ilgili döneme ait 1 No.lu KDV Beyannamesinin iki ayrı bölümüne kayıt yapması gerekir. Birinci kaydı "Matrah" kulakçığında "İsteğe Bağlı Tam Tevkifat Uygulanan İşlemler" tablosuna; ikinci kaydı ise "İstisnalar-Diğer İade Hakkı Doğuran İşlemler" kulakçığında "İsteğe Bağlı Tam Tevkifat Kapsamına Giren İşlemler" tablosuna yapması gerekir.

- Centrum YMM şirketinden danışmanlık hizmeti alan X anonim şirketi hizmet alımı için KDV tevkifatı yapmak istemektedir. KDV karşısındaki durumları nasıl olur (?)

KDV Genel Uygulama Tebliğinin (2.1.3.2.2.) bölümünde yer alan Etüt, Plan-Proje, Danışmanlık, Denetim ve Benzeri Hizmetleri kısmi tevkifat kapsamında işlem görmektedir. Ancak kısmi tevkifata konu edilebilmesi için alıcıların tebliğin (I/C-2.1.3.1/b) bölümündeki belirlenmiş alıcılardan olması gerekmektedir.

X anonim şirketinin Tebliğde belirlenen alıcılar içerisinde sayılmadığından hareketle kısmi tevkifat kapsamında tevkifat yapması mümkün değildir. Ancak aralarında yapacakları yazılı bir sözleşme ile isteğe bağlı tam tevkifat kapsamında KDV'nin tamamını X anonim şirketi tevkif ederek, 2 No.lu KDV Beyannamesi ile beyan edip, Centrum YMM şirketi yerine bağlı bulunduğu vergi dairesine ödeyebilecektir.

- İş gücü temini hizmeti veren A şirketi, X işletmesi ile 01.05.2022 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere 1 yıllık isteğe bağlı tam tevkifat sözleşmesi yapmıştır. X işletmesi 2022/Eylül ayında hiç hizmet almamış, 2022/Ekim

ve Kasım aylarındaki alım için 2 No.lu KDV Beyannamesini veremeyi unutmuş, sonradan hatırlaması üzerine 2023/Şubat ayında beyanda bulunmuştur. KDV karşısındaki durumları nasıl olur?

A şirketi isteğe bağlı tam tevkifat sözleşmesi yaptıktan sonraki 1 yıl içinde düzenleyeceği faturalarda KDV hesaplaması yapmayacaktır. Ancak X işletmesinin yükümlülüğünü yerine getirmemesinden dolayı VUK 11 ve KDV Genel Uygulama Tebliğine göre şartların oluşması halinde müfessil sorumlu olabilecektir.

X işletmesi 1 yıl boyunca A şirketinden iş gücü temini kapsamında aldığı hizmetlerin KDV'sinin tamamını tevkif edip, 2 No.lu KDV Beyannamesi ile beyan edip hazineye ödeyecektir. 2 No.lu KDV Beyannamesi X işletmesi için indirimin dayanağında belge olarak dikkate alınacaktır. Haliyle unutulmuş (2022/Ekim-Kasım) dönemlerin KDV'si ilgili aylarda indirim konusu yapılamayacaktır. 2023/Şubat ayında 2 No.lu KDV Beyannamesini verdiği aydaki 1 No.lu KDV Beyannamesinde indirim konusu yapabilecektir. Diğer bir ifadeyle de 2023/Ocak döneminde indirim konusu yapabilecektir.

- Mobilya ticaret ile uğraşan ABC işletmesi, sürekli satış yaptığı perakendeci XYZ işletmesi ile isteğe bağlı tam tevkifat için 1 yıl süreli yazılı sözleşme yapmak istemektedir. KDV karşısındaki durumları nasıl olur?

Öncelikte isteğe bağlı tam tevkifat kapsamında sözleşme yapılabilmesi için teslim konu işlemin KDV Genel Tebliğinin (I/C-2.1.3.2.) ve (I/C-2.1.3.3.) bölümünde yer alan işlemlerden olması gerekir yani kısmi tevkifat kapsamındaki işlemlerden olması gerekir. Kısmi tevkifat kapsamındaki işlemlere bakıldığında mobilya tesliminin tevkifata konu edildiği görülmektedir. Bu nedenle isteğe bağlı tam tevkifat kapsamında işlem yapılması halinde

de bu işlem haksız veya yersiz tevkifatın konusuna girecektir.

Öte yandan tevkifata konu işlemlerde tevkifat tutarının KDV'de indirimi (belgesini) satıcılar tarafından düzenlenen faturalar değil, alıcılar tarafından verilen 2 No.lu KDV Beyannamesi oluşturmaktadır. İsteğe bağlı tam tevkifatın konusuna girmeyen işlemde tevkifat yapılarak belge oluşturulması halinde ise sıkı sıkıya şekle bağlı KDV Kanunu ile KDV Genel Uygulama Tebliği hükümlerine binaen mükellefler sıkıntı yaşayabileceklerdir. Mükelleflerin bu gibi durumlarda daha özenli davranmalarında kendileri açısından fayda görülmektedir.

Sonuç

İsteğe bağlı tam tevkifat ile KDV'deki tevkifat uygulaması, yeni bir boyut kazanmıştır. Bu tevkifat yönteminin önceki tevkifat uygulamalarından belirgin farkları; isteğe bağlı olması, yazılı sözleşmeyle yapılması ve alıcılarda belirlenmiş alıcı sıfatının aranılmaması şeklindedir.

İsteğe bağlı tam tevkifat uygulaması sadece belirlenen işlemleri kapsamaktadır. Diğer bir ifadeyle KDV'nin konusuna giren tüm teslim ve hizmetleri kapsamamaktadır.

Özellikle belgenin sahte olması gibi alıcılar nezdinde oluşan endişeleri gidermesi ve vergi güvenliği müessesine müspet katkı sağlama-sı nedeniyle isteğe bağlı tevkifat uygulamasının oldukça bir yerinde uygulama olduğunu değerlendiriyoruz. Sahte belge riskiyle karşılaşmak istemeyen ve vergisini zamanında ödeyen şirketlerin beklentisi doğrultusunda diğer tüm teslim ve hizmetlerin de ilerleyen dönemde isteğe bağlı tam tevkifat kapsamına alınmasının uygun olacağını düşünüyoruz.



SON DEĞİŞİKLİKLER IŞIĞINDA YATIRIM FON VE ORTAKLIKLARINDA VERGİ UYGULAMALARI

Giriş

Yatırım fonları, tasarruf sahiplerinden katılma payı karşılığında toplanan para ya da diğer varlıklarla, tasarruf sahipleri hesabına, SPK (Kurul) tarafından belirlenen ortaklık payı, tahvil gibi sermaye piyasası araçlarından, kıymetli madenlerden, gayrimenkuller vb. varlık ve haklardan oluşan portföy veya portföyleri işletmek amacıyla portföy yönetim şirketleri tarafından kurulan ve tüzel kişiliği bulunmayan kolektif yatırım aracı niteliğindeki mal varlığıdır. Katılma payı ise, katılımcının sahip olduğu haklar ile fona kaç pay ile ortak olduğunu gösteren bir belgedir. Her bir yatırımcı fonun sahip olduğu portföyün bir kısmını temsil eden katılma payını alarak fon portföyüne ortak olurlar.

Türk Ticaret Kanunu hükümlerine göre kurulmuş olan anonim, limited ve sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketler ile benzer nitelikteki yabancı kurumların sermaye şirketi olduğu belirlenmesi yapılmıştır. Kurumlar vergisi uygulamasında, Sermaye Piyasası Kurulunun düzenleme ve denetimlerine tabi fonlar ile bu fonlara benzer yabancı fonlar sermaye şirketi sayılmaktadır. Yatırım ortaklıkları anonim şirket şeklinde kurulmakta olup ayrı tüzel kişilikleri bulunmaktadır.

Sermaye şirketleri Kurumlar Vergisi Kanunu'nun ikinci maddesinde kurumlar vergisi mükellefleri arasında sayılmıştır.

Finansal piyasalarda derinliği ve çeşitliliği arttıranın bir adımı olarak 12.12.1986 tarihinde yayımlanan "Menkul Kıymetler Yatırım Fonu Ka-

tılma Belgelerinin İhracına ve Halka Arzına Dair Esaslar Tebliği"nin ardından 1987 yılında ilk menkul kıymet yatırım fonu faaliyete geçmiştir. Daha sonra Tebliğ bazında yapılan çeşitli düzenlemelerle yatırım fonları çeşitlendirilmiş, son olarak 30.12.2012 tarihinde yürürlüğe 6362 sayılı yeni Sermaye Piyasası Kanunu ve devamında çıkarılan Tebliğ'ler ile bugünkü listeyi teşkil eden; (i) Menkul Kıymet Yatırım Fonları (ii) Borsa Yatırım Fonları (iii) Girişim Sermayesi Yatırım Fonları (iv) Emeklilik Yatırım Fonları (v) Gayrimenkul Yatırım Fonları, hukuki altyapıya kavuşturulmuştur.

I. YATIRIM FON VE ORTAKLIKLARINDA VERGİLEME ESASLARI

A. Yatırım Fon ve Ortaklıklarında Kurumlar Vergisi Uygulaması

a. Kurumlar Vergisi Mükellefiyeti Açısından

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 2. maddesinde Yatırım ortaklıkları ile Sermaye Piyasası Kurulunun düzenleme ve denetimine tabi fonlar ve bu fonlara benzer yabancı fonların sermaye şirketi olarak kurumlar vergisi mükellefi olduğu belirtilmiştir.

Fonların gelirleri, genel olarak namplarına yaptıkları alım satım nedeniyle yatırımcılardan kesilen komisyonlar ile yönetim ücreti olarak elde ettikleri bedellerden müteşkil olup yatırım fonları elde ettikleri kazançları dolayısıyla kurumlar vergisi ödemekle yükümlüdürler.

Yatırım ortaklıkları anonim şirket şeklinde kurulmakta olup ayrı tüzel kişilikleri bulunmaktadır. Anonim şirket şeklinde kurulan yatırım ortaklıklarının sermaye şirketi olarak kurumlar vergisi mükellefiyeti bulunmaktadır.

Bunun yanında, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 5. maddesinin birinci fıkrasının (d) bendine göre, Türkiye'de kurulu;

- ▶ Menkul kıymetler yatırım fonları veya ortaklıklarının portföy işletmeciliğinden doğan kazançları,
- ▶ Portföyü Türkiye'de kurulu borsalarda işlem gören altın ve kıymetli madenlere dayalı yatırım fonları veya ortaklıklarının portföy işletmeciliğinden doğan kazançları,
- ▶ Girişim sermayesi yatırım fonları veya ortaklıklarının kazançları,
- ▶ Gayrimenkul yatırım fonları veya ortaklıklarının kazançları, (Esas faaliyet konusu itibarıyla gayrimenkul, gayrimenkul projeleri ve gayrimenkule dayalı haklardan oluşan portföyü işletmek amacıyla kurulanlar dışında kalanların kazançları hariç-2023 yılı kurum kazançlarına uygulanmak üzere 7394 sayılı Kanun'la eklenen parantez içi hüküm)
- ▶ Emeklilik yatırım fonlarının kazançları,
- ▶ Konut finansmanı fonları ile varlık finansmanı fonlarının kazançları

kurumlar vergisinden istisna edilmiştir.

Bu istisna, anılan fon ve ortaklıkların söz konusu kazançları üzerinden kesinti yoluyla vergi alınmasını engel teşkil etmemektedir.

Menkul kıymetler yatırım fon veya ortaklıkları ile altın ve kıymetli madenlere dayalı yatırım fon veya ortaklıklarının "sadece portföy işletmeciliğinden doğan kazançları" istisnadan yararlandırılırken, girişim sermayesi yatırım fon ve ortaklıkları da dahil olmak üzere diğer fon ve ortaklıkların "tüm kazançları" kurumlar vergisinden istisna edilmiştir. Bu itibarla fon ve ortaklıkların portföy işletmeciliği kapsamında istisna olan kazançlarının dışında kazançlarının (örneğin, menkul kıymet yatırım fonlarında yönetim ücreti, komisyon vb. tutarlar) bulunması halinde bu kazançlar kurumlar vergisine tabidir.

Yatırım fon ve ortaklıkları kazançlarını, kurumlar vergisi beyannamesi ile beyan etmekte olup, kurumlar vergisinden istisna edilen kazançları beyannamenin "Zarar Olsa Dahi İndirilecek İstisna ve İndirimler" bölümündeki "Y. Fon ve Ort. Portföy İşl. Kazancı (KVK Md. 5/1-d)" satırına yazılarak matrahın tespitinde indirim olarak dikkate alınacaktır.

b. Tevkifat Uygulaması Açısından

Yatırım fon ve ortaklıklarının kurumlar vergisinden istisna edilen kazançları üzerinden fon veya ortaklık bünyesinde tevkifat yapılmaktadır.

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 15. maddesinin üçüncü fıkrası gereğince, Kanunun 5. maddesinin birinci fıkrasının (d) bendinde yazılı (emeklilik yatırım fonlarının kazançları hariç olmak üzere) istisna kazançlardan, dağıtılın veya dağıtılmasın, kurum bünyesinde vergi kesintisi yapılması öngörülmüştür. Öte yandan, söz konusu fon ve ortaklıkların kazançları, ayrıca kâr dağıtımına bağlı vergi kesintisine tabi bulunmaktadır. Ancak, söz konusu istisna kazançlar üzerinden, Gelir Vergisi Kanunu'nun Geçici 67. maddesi

kapsamında vergi kesintisi yapılması halinde, Kurumlar Vergisi Kanununun 15. maddesi ile Gelir Vergisi Kanunu'nun 94. maddesi uyarınca ayrıca vergi kesintisi yapılmamaktadır.

Uygulaması 31/12/2022 tarihine kadar uzatılan Gelir Vergisi Kanunu'nun Geçici 67. maddesinin sekizinci fıkrasına göre;

- ▶ Menkul kıymetler yatırım fonlarının,
- ▶ Borsa yatırım fonlarının,
- ▶ Konut finansmanı fonlarının,
- ▶ Varlık finansmanı fonlarının ve
- ▶ Menkul kıymetler yatırım ortaklıklarının

Kurumlar Vergisinden istisna edilmiş olan portföy kazançları üzerinden işletme bünyesinde %15 tevkifat yapılması öngörülmüş olup, tevkifat oranı 2006/10731 sayılı BKK ile 1/10/2006 tarihinden geçerli olmak üzere %0 olarak belirlenmiştir.

Öte yandan, Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 15. maddesinin üçüncü fıkrasına göre emeklilik yatırım fonlarının kazançları hariç olmak üzere, Kanunun 5. maddesinin birinci fıkrasının (d) bendinde yazılı,

▶ Portföyü Türkiye'de kurulu borsalarda işlem gören altın ve kıymetli madenlere dayalı yatırım ortaklıklarının portföy işletmeciliğinden doğan kazançları,

▶ Girişim sermayesi yatırım fonları veya ortaklıklarının kazançları,

▶ Gayrimenkul yatırım fonları veya ortaklıklarının kazançlarından,

dağıtılın veya dağıtılmasın, kurum bünyesinde % 15 oranında tevkifat yapılması öngörülmüş olup, 12/1/2009 tarihli ve 2009/14594 sayılı BKK ile 3/2/2009 tarihinden geçerli olmak üzere tevkifat oranı %0 olarak belirlenmiştir

Tevkif edilen bu tutarlar, yıllık kurumlar vergisi beyannamesinin verildiği aya ilişkin olarak verilen muhtasar beyanname ile beyan edilecektir.

Yatırım fon ve ortaklıkları, istisna kazançlarının elde edilmesi sırasında kesinti suretiyle ödemiş oldukları vergileri, vergi kesintisi yapanlarca ilgili vergi dairesine ödenmiş olmak şartıyla, muhtasar beyanname ile beyan ettikleri bu tutardan mahsup etmekte, mahsup yoluyla giderilemeyen tutar ise kendilerine red ve iade olunmaktadır.



II. KURUMLARIN YATIRIM FONU KATILMA PAYLARI VE YATIRIM ORTAKLIKLARI PAYLARINDAN SAĞLADIKLARI KÂR PAYLARINDA İŞTİRAK KAZANÇLARI İSTİSNASI

Bilindiği üzere KVK m.5/1-a hükmüne göre gerek tam mükellef gerekse dar mükellef kurumların tam mükellef bir başka kuruma iştiraktan sağladıkları kâr payları "iştirak kazançları istisnası" kapsamında kurumlar vergisinden istisna edilmiştir. Ancak bu istisna ilk düzenlendiği haliyle Sermaye Piyasası Kanunu'na göre kurulan fon ve ortaklıklardan sağlanan kâr paylarını kapsam dışında tutmakta idi. Gerekçe olarak da, KVK m.5/1-d hükmünde yer alan ve "portföy işletmeciliği kazançları istisnası" olarak adlandırılan istisnadan yararlanmaları nedeniyle iştirak edilen fon ve yatırım ortaklığı bünyesinde kurumlar vergisi yüküne katlanmamaları ve bu nedenle iştirak eden kurum bünyesinde çifte vergilendirme sorununa yol açmamaları gösterilmiştir.

Bununla birlikte 15.06.2012 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan 6322 sayılı Kanun ile yapılan değişiklik sonucunda iştirak kazançları istisnası "tam mükellefiyete tabi girişim sermayesi yatırım fonu katılma payları ile girişim sermayesi yatırım ortaklıklarının hisse senetlerinden elde ettikleri kâr payları" bakımından da uygulanır hale getirilmiştir. Böylece diğer yatırım fon ve ortaklıklarından sağlanan kâr paylarına tanınmayan bir vergi kolaylığı girişim sermayesi yatırım fon ve ortaklıklarından sağlanan kâr paylarına tanınarak, bu kurumlara yatırım yapılmasını özendirici önemli bir vergi teşviki



sağlanmıştı.

Bu defa, 22.01.2022 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan 7351 sayılı Kanun ile girişim sermayesi dışındaki diğer yatırım fonlarından elde edilen kar payları ile katılma paylarının fona iadesi suretiyle elde edilen kazançlar da istisna kapsamına alınmış, ayrıca bu payların dönem sonu değerlendirilmesinden kazanç oluşması halinde bu kazançlar da vergiden istisna tutulmuştur. Söz konusu istisna, portföyünde yabancı para birimi cinsinden varlık ve altın ile diğer kıymetli madenler ve bunlara dayalı sermaye piyasası araçları bulunan yatırım fonlarından elde edilen iştirak kazançlarına uygulanmayacak, bunlar dışındaki tüm fonlar için geçerli olacaktır. Ancak portföyünde yabancı varlık bulunmamasına ilişkin sınırlama girişim sermayesi yatırım fonlarına istisnayı düzenleyen (3) numaralı alt bende konulmadığı için girişim sermayesi yatırım fonlarının portföyünde yabancı para birimi cinsinden varlık ve altın ile diğer kıymetli madenler ve bunlara dayalı sermaye piyasası araçları bulunması istisna uygulamasını engellemeyecektir.

Özetle, söz konusu düzenleme ile Kurumlar Vergisi Kanunu'na eklenen 5/1-a/3,4,5 hükümleri uyarınca katılma belgesi veya fon payı olarak TL yatırım fonu katılma payları

na yatırım yapan şirketlerce;

- ▶ Katılma paylarının fona iadesi/geri satışı suretiyle elde edilen kazançlar ile dağıtılan kar payları/femettü gelirleri,
- ▶ Katılma paylarının dönem sonu değerlendirilmesinden kaynaklanan kazançlar
- ▶ Kurumlar Vergisinden istisna edilmiştir.

III. KURUMLARIN YATIRIM FONU KATILMA PAYLARI VE YATIRIM ORTAKLIKLARI PAYLARININ ELDEN ÇIKARILMASINDAN SAĞLANAN KAZANÇLARDA İŞTİRAK HİSSESİ SATIŞ KAZANCI İSTİSNASI

KVK m.5/1-e hükmüne göre "kurumların, en az iki tam yıl süreyle aktiflerinde yer alan taşınmazlar ve iştirak hisseleri ile aynı süreyle sahip oldukları kurucu senetleri, intifa senetleri ve rüçhan haklarının satışından doğan kazançların % 75'lik kısmı";

satış bedelinin, satışın yapıldığı yılı izleyen ikinci takvim yılının sonuna kadar tahsil edilmesi, satış kazancının istisnadan yararlanan kısmı satışın yapıldığı yılı izleyen beşinci yılın sonuna kadar pasifte özel bir fon hesabında tutulması ya da sermayeye ilave edilmesi şartlarının birlikte sağlanması halinde kurumlar vergisinden istisna edilmiştir. Bu itibarla kurumların satın aldıkları yatırım ortaklığı paylarını iki yıl süreyle aktiflerinde bulunduktan sonra satmaları halinde sağladıkları kazancın %75'lik kısmı yukarıda belirtilen şartlara uyulması halinde kurumlar vergisine istisna edilmektedir.

Bu defa, 22.01.2022 tarihli Resmî Gazete'de yayımlanan 7394 sayılı Kanun ile KVK'nın 5/1-e maddesine yapılan ekleme ile, yatırım fonlarının katılma paylarının iki yıldan uzun süreyle elde tutulması halinde bu payların satışından doğan kazançların da %75 oranındaki istisnadan yararlanması sağlanmıştır.

IV. GERÇEK KİŞİLERCE YATIRIM FONLARINDAN ELDE EDİLEN GELİRLERİN VERGİLENDİRİLMESİ

Geçir Vergisi Kanunu'nun 75. maddesinde menkul sermaye iradının tanımı "*Sahibinin ticari, zirai veya mesleki faaliyeti dışında nakdi sermaye veya para ile temsil edilen değerlerden müteşekkil sermaye dolayısıyla elde ettiği kar payı, faiz, kira ve benzeri iratlar*" şeklinde yapılmıştır. Sermaye Piyasası Kanunu'na göre kurulan yatırım fonları katılma belgelerine ödenen kar payları ile konut finansman fonlarını temsilen ihraç edilen ipotçeğe dayalı menkul kıymetlere ve varlık finansman fonlarını temsilen ihraç edilen varlığa dayalı menkul kıymetlere ödenen faiz, kâr payı veya benzer gelirler menkul sermaye iradı sayılır. Vergileme fon türlerine göre değişebilmektedir.

A. Yatırım Fonları Katılma Paylarından Elde Edilen Gelirlerin Vergilendirilmesi

Geçir Vergisi Kanunu'nun Geçici 67. maddesinde, menkul kıymetler ve diğer sermaye piyasası araçlarının elden çıkarılması ve elde tutulması sürecinde elde edilen gelirler ile mevduat faizleri, repo gelirleri ve katılım bankalarından elde edilen gelirlerin nihai olarak bankalar ve aracı kurumlarca tevkifat yoluyla vergilendirilmesine yönelik düzenlemeler yer almakta olup, 1/1/2006 tarihinden itibaren yürürlükte olan madde uygulaması 31/12/2022 tarihine kadar uzatılmış durumdadır.

Gerçek kişi ve kurumlarca sahip olunan ve Sermaye Piyasası Mevzuatına göre sermaye piyasası aracı olarak nitelendirilen yatırım fonu katılma paylarından elde edilen gelirler Geçici 67. maddenin (1) numaralı fıkrası kapsamında tevkifat yoluyla vergilendirilmektedir.

Söz konusu katılma paylarından elde edilen gelirlerin;

- ▶ Katılma paylarının fona iadesinden doğan gelirler,
- ▶ Katılma paylarının üçüncü kişilere satışından doğan gelirler ve
- ▶ Katılma paylarının elde tutulduğu dönemde elde edilen dönemsel getirileri



- ▶ olarak gruplandırılması mümkün bulunmaktadır.

a. Menkul kıymet yatırım fonları katılma paylarından elde edilen gelirlerin vergilendirilmesi

Menkul kıymet yatırım fonları katılma paylarından elde edilen gelirlerin vergilendirilmesi **fon türleri itibarıyla** aşağıda açıklanmaktadır.

i. Hisse senedi yoğun fon (hisse senedi şemsiye fonu)

Fon toplam değerinin en az %80'i devamlı olarak; yerli ve/veya yabancı ihraççıların paylarına yatırılan fonları kapsayan şemsiye fonlardır.

Hisse senedi yoğun fon katılma belgelerinden tam ve dar mükellef gerçek kişilerce elde edilen gelirlerin tamamı Geçici 67. maddenin (1) numaralı fıkrası kapsamında 7/4/2012 tarihli ve 2012/3141 sayılı BKK gereği %0 oranında tevkifata tabi bulunmaktadır.

ii. Kıymetli madenler fonu (kıymetli madenler şemsiye fonu)

Fon toplam değerinin en az %80'i devamlı olarak; borsada işlem gören altın ve diğer kıymetli madenler ile kıymetli madenlere dayalı para ve sermaye piyasası araçlarına yatırılan fonları kapsayan şemsiye fonlardır.

Kıymetli madenler fonu katılma paylarından tam ve dar mükellef gerçek kişilerce elde edilen gelirlerin tamamı Geçici 67. maddenin (1) numaralı fıkrası kapsamında %10 oranında tevkifata tabi bulunmaktadır.

iii. Diğer yatırım fonları (Borçlanma araçları şemsiye fonu, serbest şemsiye fon, garantili şemsiye fon vb)

Sermaye piyasası mevzuatında sermaye piyasası aracı olarak tanımlanan fon katılma paylarından tam ve dar mükellef gerçek kişilerce elde edilen gelirlerin tama-

mı Geçici 67. maddenin (1) numaralı fıkrası kapsamında %10 oranında tevkifata tabi bulunmaktadır.

Ayrıca, Geçici 67. maddenin (1) numaralı fıkrasında yer alan istisna hükmü gereği, sürekli olarak portföyünün en az %51'i BİST'te işlem gören hisse senetlerinden oluşan **menkul kıymet yatırım fonları ile girişim sermayesi yatırım fonlarının** 1 yıldan fazla süreyle elde tutulan katılma paylarının fona iadesinden ve 3. kişilere satışından elde edilen gelirler tevkifat kapsamı dışında bulunmaktadır.

b. Borsa yatırım fonları

Borsa yatırım fonu katılma paylarından tam ve dar mükellef gerçek kişilerce elde edilen gelirlerin tamamı Geçici 67. maddenin (1) numaralı fıkrası kapsamında %10 oranında tevkifata tabi bulunmaktadır.

b. Gayrimenkul yatırım fonları

Gayrimenkul Yatırım Fonu katılma paylarından tam ve dar mükellef gerçek kişilerce elde edilen gelirlerin tamamı Geçici 67. maddenin (1) numaralı fıkrası kapsamında %10 oranında tevkifata tabi bulunmaktadır.

c. Girişim sermayesi yatırım fonları

Girişim Sermayesi Yatırım Fonu katılma paylarından tam ve dar mükellef gerçek kişilerce elde edilen gelirlerin tamamı Geçici 67. maddenin (1) numaralı fıkrası kapsamında %10 oranında tevkifata tabi bulunmaktadır.

Yukarıda bahsi geçen tüm fonların katılma paylarından kurumlarca elde edilen gelirler ise Geçici 67. maddenin (1) numaralı fıkrası gereği hem tam mükellef hem de dar mükellef kurumlar için %0 oranında vergilendirilmektedir.

d. Emeklilik yatırım fonları

Emeklilik şirketi tarafından emeklilik sözleşmesi çerçevesinde alınan ve katılımcılar adına bireysel emeklilik hesaplarında izlenen katılımların, riskin dağıtılması ve inançlı mülkiyet esaslarına göre işletilmesi amacıyla oluşturulan malvarlığıdır.

Bireysel emeklilik sözleşmesi sahiplerinden;

- ▶ 10 yıldan az süreyle katkı payı ödeyerek ayrılanlar ile bu süre içinde kısmen ödeme alanlara yapılan ödemelerin içerdiği irat tutarı üzerinden %15 (GVK 94/16-a), 10 yıl katkı payı ödemiş olmakla birlikte emeklilik hakkı kazanmadan ayrılanlar ile bu süre içinde kısmen ödeme alanlara yapılan ödemelerin içerdiği irat tutarı üzerinden %10 (GVK 94/16-b),
- ▶ Emeklilik hakkı kazananlar ile bu sistemden vefat, maluliyet veya tasfiye gibi zorunlu nedenlerle ayrılanlara yapılan ödemelerin içerdiği irat tutarı üzerinden %5 (GVK 94/16-b)

oranlarında tevkifat yapılmakta olup, bu gelirler Gelir Vergisi Kanununun 86/1-a. maddesi gereği beyana tabi bulunmamaktadır.

B. Yatırım Ortaklıkları Paylarından (Hisse Senetleri) Elde Edilen Gelirlerin Vergilendirilmesi

Gelir Vergisi Kanunu'nun Geçici 67. maddesinde, menkul kıymetler ve diğer sermaye piyasası araçlarının elde tutulması sürecinde ve elden çıkarılmasından elde edilen gelirler ile mevduat faizleri, repo gelirleri ve katılım bankalarından elde edilen gelirlerin nihai olarak bankalar ve aracı kurumlarca tevkifat yoluyla vergilendirilmesine yönelik düzenlemeler yer almakta olup, 1/1/2006 tarihinden itibaren yürürlükte olan madde uygulaması 31.12.2022 tarihine kadar

uzatılmış durumdadır.

Gerçek kişi ve kurumlarca sahip olunan ve Sermaye Piyasayı Mevzuatına göre sermaye piyasası aracı olarak nitelendirilen yatırım ortaklıkları paylarından elde edilen gelirlerin;

- ▶ Payların üçüncü kişilere satışından doğan gelirler (değer artışı kazancı) ve
- ▶ Kar payları (menkul sermaye iradı)

olarak gruplandırılması mümkün bulunmaktadır.

Gerçek kişilerce sahip olunan ve Sermaye Piyasayı Mevzuatına göre sermaye piyasası aracı olarak nitelendirilen yatırım ortaklığı payları vergi uygulamasında anonim şirket hisse senedi gibi değerlendirilmektedir.

Dolayısıyla, yatırım ortaklığı paylarının (hisse senetlerinin) elden çıkarılmasından doğan gelirler Geçici 67. maddenin (1) numaralı fıkrası kapsamında tevkifat yoluyla vergilendirilmektedir. Söz konusu yatırım ortaklıkları hisse senetlerinden elde edilen kar payları ise Gelir Vergisi Kanunu'nun 22, 75, 86. md. hükümleri çerçevesinde beyan ve Kurumlar Vergisi Kanununun 15/3 maddesi gereği de tevkifat yoluyla vergiye tabi bulunmaktadır.

a. Menkul kıymet yatırım ortaklıkları hisse senetlerinden elde edilen gelirlerin vergilendirilmesi

Menkul Kıymet Yatırım Ortaklığı (MKYO) paylarının tam ve dar mükellef gerçek kişilerce elden çıkarılmasından doğan kazançlar Geçici 67. maddenin (1) numaralı fıkrası kapsamında %10 oranında tevkifata tabi bulunmaktadır.

Tam mükellef gerçek kişilere ait MKYO paylarına ödenen kar payları üzerinden kurum bünyesinde KVK 15/3 md. kapsamında 2009/14594

gisinden müstesnadır. Kalan tutarın ilgili yıla ilişkin beyan haddini aşması halinde bu tutarın tamamı beyan edilir ve beyanname üzerinden hesaplanan vergiden kurum bünyesinde tevkif edilen vergi mahsup edilir. Beyanname verilmemesi durumunda ise kurum bünyesindeki tevkifat nihai vergi olmaktadır. Dar mükellef gerçek kişilerce bu ortaklık paylarından elde edilen kar payları ise tevkif yoluyla vergilendirilen menkul sermaye iradı olarak Gelir Vergisi Kanunu'nun 86/1-d. maddesi gereği beyana tabi bulunmamaktadır.

Yukarıda bahsi geçen tüm ortaklık paylarından kurumlarca elde edilen gelirler (alım satım kazancı) ise Geçici 67. maddenin (1) numaralı fıkrası gereği hem tam mükellef hem de dar mükellef kurumlar için %0 oranında vergilendirilmektedir.

V. YATIRIM FONLARI VE YATIRIM ORTAKLIKLARI İŞLEMLERİNİN BSMV VE KDV KARŞISINDAKİ DURUMU

6 802 sayılı Gider Vergileri Kanunu'nun 28. maddesinin;

- A. Birinci fıkrasında, banka ve sigorta şirketlerinin 10/6/1985 tarihli ve 3226 sayılı Finansal Kiralama Kanununa göre yaptıkları işlemler hariç olmak üzere, her ne şekilde olursa olsun yapmış oldukları bütün muameleler dolayısıyla kendi lehlerine her ne nam ile olursa olsun nakden veya hesaben aldıkları paraların,
- B. İkinci fıkrasında, bankerlerin yapmış oldukları banka muamele ve hizmetleri dolayısıyla kendi lehlerine her ne nam ile olursa olsun nakden veya hesaben aldıkları paraların (kendileri veya başkaları hesabına menkul kıymet alıp satmayı, alım - satıma tavassut etmeyi veya alıp sattıkları menkul kıymet karşılığı



borçları ödemeyi taahhüt etmeyi meslek haline getirenlerin bu faaliyetleri dolayısıyla lehlerine kalan paralar ile mevduat faizi vermek veya sair adlarla faiz ve benzeri menfaatler sağlamak üzere devamlı olarak para toplama işiyle uğraşanların topladıkları paralara sağladıkları gelir ve menfaatler üzerinden komisyon, ücret, hizmet karşılığı gibi adlarla aldıkları paralar dahil)

banka ve sigorta muameleleri vergisine (BSMV) tabi olduğu, üçüncü fıkrasında ise yukarıda (b) bendinde belirtilen muamele ve hizmetlerden herhangi birini esas iştiğal konusu olarak yapanların bu Kanunun uygulanmasında banker sayılacağı hüküm altına alınmıştır.

Aynı Kanunun mükellefi düzenlenen 30. maddesinde banka ve sigorta muameleleri vergisini banka ve bankerlerle sigorta şirketlerinin ödeyeceği hükme bağlanmıştır. Kanunun 31. maddesinde yer alan yetki çerçevesinde Bakanlar Kurulunca belirlenen ve uygulanmakta olan genel BSMV oranı %5'dir.

Menkul kıymet yatırım fon ve ortaklıkları, girişim sermayesi yatırım fon ve ortaklıkları ile emeklilik yatırım fonlarının 6802 sayılı Kanunun 28. maddesinin ikinci fıkrasında belirtilen faaliyetleri esas iştiğal konusu olarak yapması

nedeniyle banker kapsamında BSMV mükellefiyeti bulunmaktadır. Söz konusu işlemler dışındaki işlemleri ise BSMV'nin konusuna girmemektedir.

Öte yandan, anılan Kanunun 29. maddesinin (f) bendine göre, emeklilik yatırım fonlarının, menkul kıymet yatırım fonlarının, menkul kıymet yatırım ortaklıklarının, girişim sermayesi yatırım fonlarının ve girişim sermayesi yatırım ortaklıklarının para ve sermaye piyasalarında yaptıkları işlemler nedeniyle elde ettikleri paralar BSMV'den istisnadır.

Menkul kıymet yatırım fon ve ortaklıkları, girişim sermayesi yatırım fon ve ortaklıkları ile emeklilik yatırım fonlarının BSMV kapsamına giren işlemleri KDV'den istisna olduğundan, bu işlemlerde KDV hesaplanmayacak ve bu işlemler nedeniyle ödenmiş KDV tutarları Kanunun (30/a) maddesi gereğince indirim konusu yapılamayacaktır. Söz konusu fon ve ortaklıkların BSMV kapsamına girmeyen diğer ticari işlemlerine yönelik KDV Kanununda bir istisna bulunmadığından bu işlemlerde genel hükümler doğrultusunda KDV hesaplanması gerekmektedir.

Gayrimenkul yatırım fon ve ortaklıklarının esas iştiğal konusu menkul kıymet ya da sermaye piyasası araçlarının alım/satımı olmadığından, dolayısıyla söz konusu fon ve ortaklıkların faaliyetleri 6802 sayılı Kanunun 28. maddesinin ikinci fıkrası kapsamında bulunmadığından, bu fon ve ortaklıkların BSMV mükellefiyeti bulunmamaktadır.

Gayrimenkul yatırım fon ve ortaklıklarının faaliyetlerine yönelik KDV Kanununda bir istisna bulunmadığından, bu ortaklık ve fonların esas faaliyet konusu olan taşınmaz teslimi ve kiralama faaliyetleri ile diğer tüm ticari işlemleri KDV Kanununun (1/1) maddesi kapsamında KDV'ye tabi bulunmaktadır.

Menkul kıymet yatırım ortaklıkları, Gayrimenkul yatırım ortaklıkları ile Girişim sermayesi yatırım ortaklıklarının ihraç ettiği hisse senetlerinin teslimleri KDV Kanununun (17/4-g) maddesine göre KDV'den istisnadır.

Sonuç

Tasarruf sahipleri ihraççı şirketlerden, aracı kuruluşlardan ya da menkul kıymet borsalarından menkul kıymet almak suretiyle tasarruflarını değerlendirebilirler. Ancak menkul kıymetlere yatırım yapmak bilgi ve uzmanlık gerektirmektedir. Ayrıca bireysel birikimler genelde yeterli büyüklüğe ulaşamadıklarından bunlarla oluşturulan portföyler de riskli portföylerdir. Bu risk anapara bakımından söz konusu olabileceği gibi portföyün getirisi açısından da söz konusu olabilir. Bu nedenle sermaye piyasasında kolektif yatırım kuruluşları olarak adlandırılan yatırım fonları ve yatırım ortaklıkları oluşturulmuştur. Kolektif yatırım kuruluşları, hukuki yapılarına göre ayrı ve bağımsız bir tüzel kişilik olarak kurulduklarında yatırım ortaklığı, başka bir tüzel kişilik tarafından bir sözleşme çerçevesinde kurulduklarında ise yatırım fonu olarak adlandırılır. Amaç ve ekonomik fonksiyon olarak birbirine benzemekle beraber, çalışma biçimleri ve yatırımcılara sundukları hizmet bakımından yatırım fonları ve yatırım ortaklıkları birbirlerinden ayrılmaktadırlar.

Yatırım fonları, tüzel kişilikleri bulunmamasına rağmen, Kurumlar Vergisi Kanunu'nda (KVK) kurumlar vergisi mükellefleri arasında sayılmış, aynı Kanunun 5/1-d maddesinde ise yatırım fonlarının ve yatırım ortaklıklarının kazançları/portföy kazançları, belirli sınırlar dahilinde, kurumlar vergisinden istisna tutulmuştur. Diğer taraftan, GVK'nın Geçici 67/8 maddesi uyarınca, SPK'ya göre kurulan menkul kıymetler yatırım fonlarının kurumlar vergisinden istisna edilmiş portföy kazançlarının dağıtılma/ dağıtılmasın tevki-fatta tabi olduğu düzenlenmiş olup, 2006/10731 sayılı BKK ile 01/10/2006 tarihinden itibaren; söz konusu tevkifat oranı %0 olarak belirlenmiştir. Yine aynı madde uyarınca, bu kazançlar üzerinden GVK'nın 94'üncü maddesi uyarınca ayrıca tevkifat yapılmaz. Menkul kıymet yatırım fonlarının katılma belgelerinin ilgili

fona iadesinden elde edilen gelirler için yıllık beyanname verilmez. Diğer gelirler nedeniyle beyanname verilmesi halinde de bu gelirler beyannameye dâhil edilmez. GVK'nun geçici 67/8 maddesinde sayılmayan girişim sermayesi ve gayrimenkul yatırım fonlarının portföy kazançları üzerinden ise KVK'nun 15/3 maddesi kapsamında %0 oranında tevkifat yapılması gerekmektedir.

22.01.2022 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan 7351 sayılı Kanun ile KVK 5/1-a. maddesinde yapılan değişiklikle girişim sermayesi dışındaki diğer yatırım fonlarından elde edilen kar payları ile katılma paylarının fona iadesi suretiyle elde edilen kazançlar da istisna kapsamına alınmış, ayrıca bu payların dönem sonu değerlendirilmesinden kazanç oluşması halinde bu kazançlar da vergiden istisna tutulmuştur. Söz konusu istisna, portföyünde yabancı para birimi cinsinden varlık ve altın ile diğer kıymetli madenler ve bunlara dayalı sermaye piyasası araçları bulunan yatırım fonlarından elde edilen iştirak kazançlarına uygulanmayacak, bunlar dışındaki tüm fonlar için geçerli olacaktır. Ancak portföyünde yabancı varlık bulunmamasına ilişkin sınırlama girişim sermayesi yatırım fonlarına istisnayı düzenleyen (3) numaralı alt bende konulmadığı için girişim sermayesi yatırım fonlarının portföyünde yabancı para birimi cinsinden varlık ve altın ile diğer kıymetli madenler ve bunlara dayalı sermaye piyasası araçları bulunması istisna uygulamasını engellemeyecektir.

Yatırım fonlarının 3. Kişilere satışından sağlanan kazançlara ilişkin olarak, 22.01.2022 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan 7394 sayılı Kanun ile KVK'nın 5/1-e maddesine yapılan ekleme ile, yatırım fonlarının katılma paylarının iki yıldan uzun süreyle elde tutulması halinde bu payların satışından doğan kazançların da %75 oranındaki istisnadan yararlanması sağlanmıştır.

Sermaye piyasasında faaliyet gösteren fonların ve yatırım ortaklıklarının neredeyse tüm kazançları ile bu kurumlardan elde edilen kazançları vergi dışı bırakan istisna ve sıfır oranlı tevkifat düzenlemeleri eleştiriye açık bir uygulama olarak görünse de; yatırım fon ve ortaklıklarına tanınan vergi avantajlarının, bu kurumların yenilikçi ve yaratıcı fikirlerin hayata geçirilmesi yoluyla ülke ekonomisine sağlayacağı fayda dikkate alındığında yerinde bir tercih olduğu değerlendirilmektedir.







YATIRIM TEŞVİK BELGESİ KAPSAMINDAKİ İNŞAAT İŞLERİNDE KDV İSTİSNASI



Giriş

Yatırım ve üretimin desteklenmesi amacıyla 6770 sayılı Kanununun 10. maddesi ile 3065 sayılı KDV Kanunu'na eklenen Geçici 37. madde kapsamında da 01.01.2017 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere; imalat sanayine yönelik yatırım teşvik belgesinde (YTB) öngörülen yatırımlara ilişkin inşaat işleri nedeniyle yüklenilen ve indirim yoluyla telafi edilemeyen KDV'nin iadesine ilişkin düzenlemeler yapılmıştır. Daha sonra yapılan çeşitli yasal düzenlemeler ve Cumhurbaşkanlığı Kararnameleri ile uygulama 2024 hesap dönemi sonuna kadar olan tüm dönemleri kapsayacak şekilde uzatılmıştır.

Öte yandan, 7394 sayılı Kanun ile Geçici 37. maddede değişiklik yapılarak 01.05.2022 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere, imalat sanayi ve turizmde yönelik yatırım teşvik belgesi kapsamında gerçekleştirilecek olan inşaat işlerine ilişkin mal teslimi ve hizmet ifaları 31.12.2025 tarihine kadar KDV'den müstesnadır şeklinde yeni bir düzenlemeye gidilmiştir.

Bu makalenin konusu; yapılan son değişiklikler sonrasında KDV Kanunu'nun Geçici 37. maddesi kapsamında yapılacak olan inşaat işleri nedeniyle yüklenilen KDV'nin iadesi ve KDV'den istisna edilen işlemlerin değerlendirilmesi olacaktır.

I. Yasal Düzenlemeler

A. 01.05.2022 Tarihi Öncesi Düzenlemeler

3065 sayılı KDV Kanunu'nun Geçici 37. maddesinde yer alan yasal düzenlemede;

"İmalat sanayine yönelik yatırım teşvik belgesi kapsamında;

A. Asgari 50 milyon Türk Lirası tutarında sabit yatırım öngörülen yatırımlara ilişkin inşaat işleri nedeniyle 2017, 2018 ve 2019 yıllarında yüklenilen ve 2017, 2018 ve 2019 yıllarının altı aylık dönemleri itibarıyla indirim yoluyla telafi edilemeyen katma değer vergisi altı aylık dönemleri izleyen bir yıl içerisinde,

B. 50 milyon Türk Lirası tutarına kadar sabit yatırım öngörülen yatırımlara ilişkin inşaat işleri nedeniyle 2017, 2018 ve 2019 yıllarında yüklenilen ve 2017, 2018 ve 2019 yılları sonuna kadar indirim yoluyla telafi edilemeyen katma değer vergisi izleyen yıl içerisinde,

talep edilmesi halinde belge sahibi mükellefe iade olunur. Teşvik belgesine konu yatırımın tamamlanmaması halinde, iade edilen vergiler, vergi ziyai cezası uygulanarak iade tarihinden itibaren gecikme faizi ile birlikte tahsil edilir. Bu vergiler ve cezalarında zamanaşımı, verginin tarhını veya cezanın kesilmesini gerektiren durumun meydana geldiği tarihi takip eden takvim yılı başında başlar.

Cumhurbaşkanı, birinci fıkrada yer alan süreleri, bitiminden itibaren, sürelerin bitimini takip eden her bir takvim yılı itibarıyla ayrı ayrı ya da birlikte, beş yıla kadar uzatmaya yetkilidir.

Bu maddenin uygulanmasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye Maliye Bakanlığı yetkilidir" hükmü yer almaktadır.

Cumhurbaşkanı yukarıdaki maddede yer alan yetkisini kullanarak söz konusu süreleri; 1950 sayılı Kararla önce 2020 ve 2021 yıllarını, 5047 sayılı Kararla da 2022, 2023 ve 2024 yıllarını kapsayacak şekilde uzatmıştır.

B. 01.05.2022 Tarihinden İtibaren Geçerli Olan Düzenleme

15.04.2022 tarih ve 31810 sayılı Resmî Gazete'de yayınlanan 7394 sayılı Kanununun 11. maddesi ile yukarıda yer alan uygulamada değişikliğe gidilerek Geçici 37. madde aşağıdaki şekilde yeniden düzenlenmiştir;

"İmalat sanayii ile turizmde yönelik yatırım teşvik belgesi sahibi mükelleflere belge kapsamındaki inşaat işlerine ilişkin mal teslimleri ve hizmet ifaları 31.12.2025 tarihine kadar katma değer vergisinden müstesnadır.

Teşvik belgesine konu yatırımın tamamlanmaması halinde, zamanında alınmayan vergiler, vergi ziyai cezası uygulanarak gecikme faizi ile birlikte yatırım teşvik belgesi sahibi alıcıdan tahsil edilir. Bu vergiler ve cezalarda zamanaşımı, verginin tarhını veya cezanın kesilmesini gerektiren durumun meydana geldiği tarihi takip eden takvim yılı başından başlar.

Bu kapsamda yapılan mal teslimleri ve hizmet ifaları nedeniyle yüklenilen vergiler, vergiye tabi işlemler üzerinden hesaplanan vergiden indirilir. İndirim yoluyla telafi edilemeyen vergiler, KDV Kanununun 32. maddesi hükmü uyarınca istisna kapsamında işlem yapan mükellefin talebi üzerine iade edilir.

Cumhurbaşkanı, birinci fıkrada yer alan süreyi üç yıla kadar uzatmaya; Hazine ve Maliye Bakanlığı, bu maddenin uygulanmasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye yetkilidir."

Yukarıda yer alan yasal düzenlemeler kapsamında istisnadan yararlanacak mükelleflerin, imalat sanayi ile turizme yönelik olarak düzenlenmiş bir yatırım teşvik belgesine sahip olması gerekmektedir olup, söz konusu YTB'nin Kanununun yürürlük tarihinden önce düzenlenmiş olması istisna uygulanmasına engel değildir.

Ayrıca, imalat sanayi ile turizme yönelik inşaat işlerinin; YTB'de öngörülen yatırıma ilişkin olması, 31.12.2025 tarihini aşmamak kaydıyla yatırım teşvik belgesinde öngörülen süre içinde yapılmış olması ve istisna uygulanacak harcama tutarının inşaat işlerine yönelik yatırım teşvik belgesinde yer alan yatırım tutarını aşmaması gerekmektedir.

İstisna, münhasıran söz konusu yatırımlar kapsamındaki inşaat taahhüt işi, nakliye, hafriyat ve benzeri inşaat işlerine ilişkin olmak koşuluyla hem mal hem de hizmet alımlarını kapsamaktadır. İstisna kapsamındaki malların ithalat yolu ile temin edilmesi mümkün olup, bu durumda yatırım teşvik belgesinin ilgili gümrük idaresine ibrazı gerekir.

Ayrıca, söz konusu yatırımlar kapsamındaki inşaat işlerine ilişkin alınan makine, araç-gereç ve tefrişatın yatırım teşvik belgesinde yer alsa dahi bu istisna kapsamında değerlendirilmesi mümkün değildir.

II. İstisna Uygulaması

Geçici 37. Maddede yer alan ve imalat sanayine yönelik yatırım teşvik belgesi kapsamındaki inşaat işlerine ilişkin mal ve hizmet alımı için yüklenilen ve belirlenen süreler içinde indirim yoluyla telafi edilemeyen KDV'nin belge sahibi mükelleflere iadesine yönelik olan başlangıçtaki düzenleme, 7394 sayılı Kanun ile; imalat sanayinin yanı sıra turizme yönelik yatırım teşvik belgesi sahibi olan mükelleflere belge kapsamındaki inşaat işlerine ilişkin 01.05.2022 tarihinden itibaren satıcılar tarafından gerçekleştirilecek olan mal teslimleri ve hizmet ifalarının 31.12.2025 tarihine kadar KDV'den istisna olacağı şeklinde değiştirilmiştir.

Söz konusu değişiklik öncesinde, Geçici 37. madde kapsamında imalat sanayine yönelik yatırım teşvik belgeli yatırımlarda öngörülen inşaat yatırımına ilişkin ilgili yılda yüklenilen ve indirim yoluyla telafi edilemeyen Katma Değer Vergisinin iadesi, yatırım teşvik belgesindeki öngörülen inşaat harcaması tutarı ile ilgili yılda gerçekleşen inşaat harcaması kıyaslanmak suretiyle gerçekleşmekteydi. Dolayısıyla, KDV iadesi yatırım teşvik belgesi sahibi olan alıcılara yapılmaktaydı.

7394 sayılı Kanun ile Geçici 37. Maddesinde yapılan değişiklik sonrasında ise, imalat sanayi ve turizme yönelik yatırım teşvik belgesi kapsamındaki inşaat işlerine ilişkin olarak gerçekleştirilecek olan mal teslimleri ve hizmet ifaları nedeniyle 01.05.2022 tarihinden itibaren KDV hesaplanmayacağı için belge sahibi mükelleflerin KDV iadesi almaları söz konusu değildir. Böylece, bu tarihten itibaren KDV iade uygulaması yatırımcılar için değil, söz konusu mal teslim ve hizmet ifalarını gerçekleştirenlerin bu işlemlerle ilgili yüklendikleri ancak indirim yoluyla telafi edemedikleri KDV'leri talep etmeleri halinde iade alabilmelerine yönelik bir sisteme dönüşmüş bulunmaktadır.

Değişiklikten önceki uygulamaya ilişkin düzenlemede; "Bu istisna, verginin önce uygulanıp sonra iade edilmesi şeklinde düzenlenmiş olup, istisna kapsamında değerlendirilen mal ve hizmet alımlarında genel hükümler çerçevesinde KDV uygulanır. Dolayısıyla yatırımı yapana mal teslimi veya hizmet ifası yapanların bu kapsamda KDV istisnası uygulamaları mümkün değildir" ifadesi yer almakta iken, 7394 Sayılı Kanunla 3065 sayılı KDV Kanunu'nun Geçici 37. Maddesinde yapılan değişiklik sonrası uygulama farklı bir hal almıştır.

İmalat sanayine yönelik yatırım teşvik belgeli yatırımlar kapsamında yapılan inşaat işlerine ilişkin 30.04.2002 tarihine kadar olan mal teslimleri ve hizmet ifaları KDV'li olarak gerçekleşeceği için, yatırımcıların söz konusu tarihe kadar olan alımlarla ilgili yüklendikleri ancak indirim yoluyla telafi edemedikleri KDV'lerini önceki düzenlemede yer alan hükümler kapsamında iade alabilmeleri mümkündür. Ancak, 01.05.2022 tarihten itibaren yapılacak olan mal teslimi ve hizmet ifaları nedeniyle katma değer vergisi hesaplanmayacağı için yatırımcıların iade almaları söz konusu olmayacak ve söz konusu iade düzenlemede yer alan şartları sağlayan satıcılara yapılacaktır.

III. Yatırımcılar Tarafından İstisna Belgesi Alınması Gerekliliği

3065 sayılı Kanun'un Geçici 37. maddesinde yer alan istisnadan yararlanmak isteyen yatırım teşvik belgesi sahibi mükellefler, istisna belgesi almak için KDV yönünden bağlı oldukları vergi dairesine başvuruda bulunmak zorundadırlar. Başvuruda bulunan mükellefler tarafından inşaat işlerine ilişkin istisna kapsamında alınacak mal ve hizmetlerin listesi, hazırlanan projeye uygun olarak elektronik ortamda sisteme girilir. Vergi dairesince gerekli kontroller yapıldıktan sonra

aranan şartları sağlayanlara elektronik olarak sisteme girilen mal ve hizmetlerle sınırlı olmak üzere istisna belgesi verilir. Bu kapsamda;

- ▶ Vergi dairesinden alınan istisna belgesinin alıcı tarafından onaylanmış bir örneği satıcılara verilir. Söz konusu belge satıcılar tarafından 213 sayılı Kanunun muhafaza ve ibraz hükümlerine uygun olarak saklanır.
- ▶ Mal teslimi ve hizmet ifası gerçekleştirilince alıcı ve satıcılar alım/satım bilgilerini sisteme girerler.
- ▶ Satıcı mükellefin iade talebi, bu istisna belgesi ve sisteme yapılan alış ve satış giriş bilgileri esas alınmak suretiyle, iade için gerekli diğer belgeler de aranarak sonuçlandırılır.
- ▶ Kendisine teslim veya hizmetin istisna kapsamına girdiğini gösteren belge verilen satıcı mükelleflerce, başka bir şart aramaksızın istisna kapsamında işlem yapılır.
- ▶ İstisna belgesi, 31.12.2025 tarihini geçmemek üzere projede öngörülen süreyle sınırlı olarak verilir. Projedeki sürenin revize edilmesi durumunda, istisna belgesindeki süre de revize edilir.
- ▶ Projenin sonradan revize edilmesi, güncellenmesi veya ek proje düzenlenmesi halinde proje kapsamındaki mal ve hizmetlere ilişkin liste de elektronik ortamda revize edilir. Revize sonrası istisna kapsamına giren alışlarda istisnadan faydalanılabilmesi için istisna belgesinin de revize edilmesi gerekir.

Mal teslimi ve hizmet ifalarının 31.12.2025 tarihini aşmamak kaydıyla yatırım teşvik belgesinde öngörülen süre içinde yapılmış olması ve istisna uygulanacak harcama tutarının inşaat işlerine yönelik yatırım teşvik belgesinde yer alan yatırım tutarını aşmaması gerekmektedir. Düzenlemenin yürürlüğe girdiği ta-

rihten önce veya bu tarihten itibaren başlayan inşaat işlerine ilişkin 01.05.2022 tarihinden sonra yapılan mal ve hizmet alımları istisna kapsamında olup, inşaat işlerine ilişkin bu tarihten önce gerçekleştirilen mal ve hizmetlerin istisna kapsamına dahil edilmesi mümkün değildir. Öte yandan, 01.05.2022 tarihinden sonra yapılan mal teslimi ve hizmet ifaları için de 3065 sayılı Kanun'un Geçici 37. maddesinin 7394 sayılı Kanunla değişmeden önceki hükümleri uygulanmaz.

IV. İade Uygulaması

Düzenlemenin yürürlüğe girdiği tarihten itibaren imalat sanayi ve turizm sektöründe faaliyet gösteren istisna belgesi sahibi mükelleflere mal teslimi ve hizmet ifalarını gerçekleştirenlerin (satıcıların) bu işlemlerle ilgili yükledikleri ancak indirim yoluyla telafi edemedikleri KDV'ler için 3065 sayılı Kanun'un 32. Maddesi hükmü uyarınca iade talep edebilirler. Bu kapsamda yapılacak olan iade talebinde aşağıdaki belgeler aranır:

- ▶ Standart iade talep dilekçesi,
- ▶ İstisnanın beyan edildiği döneme ilişkin indirilecek KDV listesi,
- ▶ İade hakkı doğuran işleme ait yüklenilen KDV listesi,
- ▶ İadesi talep edilen KDV hesaplama tablosu,
- ▶ Satış faturaları listesi,
- ▶ Yatırım teşvik belgesinin örneği,
- ▶ Vergi dairesinden alınan istisna belgesinin örneği ile kendisi tarafından ilgili mal ve hizmete ilişkin olarak proje kapsamında istisna uygulanarak alınacak mal ve hizmet listesinin örneği,

Mükelleflerin mahsuben veya nakden iade talepleri ise şu esaslara göre yerine getirilir;

- ▶ Mahsuben iade talepleri, iade talebi için gerekli olan belgele-



rin ibraz edilmiş olması şartıyla halinde miktarına bakılmaksızın vergi inceleme raporu, YMM raporu ve teminat aranmadan yerine getirilir.

- ▶ Nakden iade talepleri, 10.000 TL'yi aşmayan nakden iade talepleri vergi inceleme raporu, YMM raporu ve teminat aranmadan yerine getirilir. İade talebinin 10.000 TL'yi aşması halinde aşan kısmın iadesi, vergi inceleme raporu veya YMM raporuna göre yerine getirilir. Teminat verilmesi halinde mükellefin iade talebi yerine getirilir ve teminat, vergi inceleme raporu veya YMM raporu sonucuna göre çözülür.

Sonuç

7394 sayılı Kanunla yapılan düzenlemeler sonucunda 3065 sayılı Kanun'un Geçici 37.maddesinde kökten bir değişikliğe gidilmiş ve 01.05.2022 tarihinden itibaren imalat sanayi ile turizme yönelik yatırım teşvik belgesi kapsamındaki inşaat işlerine ilişkin olarak gerçekleştirilecek olan mal teslimleri ve hizmet ifaları KDV'den istisna edilmiştir.

Böylece, düzenlemenin yürürlüğe girdiği tarihten itibaren gerçekleştirilecek olan mal teslimleri ve hizmet ifalarından kaynaklı olarak

yüklenilen ve indirim yoluyla telafi edilemeyen KDV iadesinin talep etmeleri halinde satıcılara yapılması uygulamasına geçilmiştir.

Ekonomik gelişmeler sonucunda ortaya çıkan ihtiyaçların giderilmesinde devletin almış olduğu kararların büyük önemi bulunmaktadır. Bu nedenle yapılacak olan yasal düzenlemelerin uygulamada yeni sorunlar doğurucu değil, mevcut veya olası sorunların çözümüne yönelik olması ve bürokratik işlemlerden arındırılmış bir şekilde yatırımcıların işlerini kolaylaştırıcı nitelikte olması gerekmektedir.

Yeni yapılan düzenleme yatırımcılar için yatırımın finansmanı açısından fayda sağlasa da, uygulamada özellikle belli satıcı gruplarından temin edilen ve belirli bir miktar veya tutarın altındaki alımlarda istisnanın uygulanması bu işlemi gerçekleştirenler arasında sorun yaşanmasına neden olabilecektir. Dolayısıyla, istisnanın uygulanması ile ilgili olarak idare tarafından belirli işlem alt limitlerinin konulması ve bu limitlerin üstündeki alımlara istisna uygulanmasının yanı sıra hangi harcamaların istisna kapsamında olacağına dair bir belirleme yapılması faydalı olacaktır.





GİDER PUSULASININ TEVSİK KABİLİYETİ VE 7338 SAYILI KANUN KAPSAMINDA YAZAR KASA FİŞLERİNE İLİŞKİN GELİŞMELER

Giriş

7338 sayılı Vergi Usul Kanunu ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun'un piyasayı doğrudan ilgilendiren önemli maddeleri bulunmaktadır. Düzenlemenin en önemli konularından birisi de gider pusulasıyla ilgili yapılan değişikliklerdir. İşin içinde olmayanların pek de bilmediği ancak gerek ticaretle uğraşan gerekse de belgeyi düzenleyen birçok kişinin yakından tanıdığı bu belge, çok uzun zamandır vergi belge sisteminin iskeletini teşkil etmektedir.

Bu makalede Vergi Usul Kanunu'nun 234. maddesinde yer alan Gider Pusulasına ve bu belgeyle ilgili yaşanan sorunlara değinip, 7338 sayılı kanunla birlikte getirilen düzenlemeleri ve yazar kasa fişlerine ilişkin düzenlemeleri ele almaya çalışacağız.

I. Gider Pusulası İle İlgili Yasal Düzenleme ve Uygulamanın Kapsamı

7338 Sayılı Kanun'un 23. maddesi ile Vergi Usul Kanununun 234. Maddesinin birinci fıkrası değiştirilmiş ve maddeye aşağıdaki fıkralar eklenmiştir.

"Birinci ve ikinci sınıf tüccarlar, kazancı basit usulde tespit edilenlerle serbest meslek erbabı ve çiftçiler, bu Kanun kapsamındaki belgeleri düzenleme zorunluluğu bulunmayanlara yaptıkları işler veya onlardan satın aldıkları mallar (gerçek usulde vergilendirilmeyen çiftçilerden satın aldıkları mallar hariç) için işi yapana veya malı satana imza ettirecekleri gider pusulası düzenlerler. Vergiden muaf esnaf için düzenlenen gider pusulası,

bu kişiler tarafından verilmiş fatura hükmündedir."

"Gider pusulası, malın teslimi veya hizmetin yapıldığı tarihten itibaren azami yedi gün içinde düzenlenir. Bu süre içerisinde düzenlenmeyen gider pusulası hiç düzenlenmemiş sayılır.

İkinci fıkrada belirtilen bilgileri ihtiva etmeleri kaydıyla;

- A. Malın veya hizmetin bedelinin, dördüncü fıkrada belirtilen süre dâhilinde satıcıya; 19/10/2005 tarihli ve 5411 sayılı Bankacılık Kanununda tanımlanan banka, 20/6/2013 tarihli ve 6493 sayılı Ödeme ve Menkul Kıymet Mutabakat Sistemleri, Ödeme Hizmetleri ve Elektronik Para Kuruluşları Hakkında Kanun kapsamında yetkilendirilmiş ödeme kuruluşları veya 9/5/2013**



¹ <https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2021/10/20211026-1.htm>

tarihli ve 6475 sayılı Posta Hizmetleri Kanununa göre kurulan Posta ve Telgraf Teşkilatı Anonim Şirketi aracılığıyla ödenmesi halinde, bu kurumlarca düzenlenen belgeler,

- B. 7/11/2013 tarihli ve 6502 sayılı Tüketicinin Korunması Hakkında Kanun kapsamında satın alınan malların gider pusulası düzenlemek zorunda olanlara iade edilmesinde, 6502 sayılı Kanun uyarınca iade edilecek tutarların, (a) bendinde yer alan kurumlar aracılığıyla iadesinde bu kurumlarca düzenlenen belgeler,
- C. Bu Kanuna göre belge düzenleme zorunluluğu bulunmayan kamu kurum ve kuruluşlarının, tabi oldukları ilgili mevzuat dâhilinde, yaptıkları işler veya sattıkları mallar için düzenledikleri belgeler,

gider pusulası yerine geçer.

VUK'un 234. maddesinde düzenlenen gider pusulası, tevsik edici belgeler arasında yer almakla birlikte, uygulamada mükellefler nezdinde bahse konu belgenin düzenlenmesi gereken durumlar hakkında tereddütler yaşanabilmektedir.

7338 Sayılı Kanun'un 23. maddesi ile VUK'un 234. maddesinde yapılan düzenlemeyle, gider pusulasının düzenlenme zorunluluğunun bulunduğu durumlara açıklık getirilmiş ve belgenin düzenlenme süresinin de 7 gün olduğu açık bir şekilde ifade edilmiştir.

Ayrıca, maddede öngörülen hallerde banka, ödeme kuruluşu ve PTT tarafından düzenlenen belgeler (dekont, alındı vb.) ile bu Kanun uygulamasında belge düzenleme yükümlülüğü bulunmayan kamu kurum ve kuruluşlarının tabi oldukları diğer ilgili mevzuat dahilinde düzenledikleri belgeler gider pusulası yerine kabul edilecek ve bu hallerde mükellefler tarafından ayrıca gider pusulası düzenlenmeyecektir.

II. Gider Pusulasındaki Son Düzenlemenin Getirdikleri

Vergi Usul Kanunu'nun 234. maddesinde yapılan değişikliklerle;

- ▶ Bazı belgelerin gider pusulası yerine geçmesi öngörülmüş,
- ▶ Gider pusulasının düzenleneceği durumlar yeniden belirlenmiş,
- ▶ Malın teslimi veya hizmetin yapıldığı tarihten itibaren azami yedi gün içinde düzenlenmesi, bu sürede düzenlenmeyen gider pusulasının hiç düzenlenmemiş sayılacağı hükmüne bağlanmıştır.

Düzenlemeye göre gider pusulası sadece vergiden muaf esnaftan alınan mal ve hizmetler için düzenlenmeyecek, Vergi Usul Kanunu kapsamındaki belgeleri düzenleme zorunluluğu bulunmayan örneğin bir gerçek kişinin, ticari işletmelere sattığı kişisel varlığı için de gider pusulası düzenlenecektir.

Düzenlemeye göre ayrıca aşağıdaki belgeler, belgenin; işin mahiyeti, emtianın cins ve nev'i ile miktar ve bedelini, iş ücretini, işi yaptıran ile satanın ad ve soyadlarını, tüzel kişilerde unvanlarını, adreslerini ve tarihi içermesi koşuluyla gider pusulası yerine geçecektir:

- ▶ Malın veya hizmetin bedelinin, dördüncü fıkrada belirtilen süre dâhilinde satıcıya; Bankacılık Kanununda tanımlanan banka, Ödeme ve Menkul Kıymet Mutabakat Sistemleri, Ödeme Hizmetleri ve Elektronik Para Kuruluşları Hakkında Kanun kapsamında yetkilendirilmiş ödeme kuruluşları veya Posta Hizmetleri Kanununa göre kurulan Posta ve Telgraf Teşkilatı Anonim Şirketi aracılığıyla ödenmesi halinde, bu kurumlarca düzenlenen belgeler.

- ▶ Tüketicinin Korunması Hakkında Kanun kapsamında satın alınan malların gider pusulası düzenlemek zorunda olanlara iade edilmesinde, bu Kanun uyarınca iade edilecek tutarların, yukarıda sayılan kurumlar aracılığıyla iadesinde bu kurumlarca düzenlenen belgeler,
- ▶ Vergi Usul Kanunu'na göre belge düzenleme zorunluluğu bulunmayan kamu kurum ve kuruluşlarının, tabi oldukları ilgili mevzuat dâhilinde, yaptıkları işler veya sattıkları mallar için düzenledikleri belgeler.

Yukarıdaki seçeneklere bakıldığında özellikle bankacılık işlemlerinde çok sık kullanılan banka dekontlarında "belgenin; işin mahiyeti, emtianın cins ve nev'i ile miktar ve bedelini, iş ücretini, işi yaptıran ile satanın ad ve soyadlarını, tüzel kişilerde unvanlarını, adreslerini ve tarihi içermesi koşuluyla gider pusulası yerine geçiyor olmasının uygulamada kolaylık sağlayacağı görülmektedir.

III. Yazar Kasa Fişlerine İlişkin Son Gelişmeler

Firmalar, ticari süreç içerisinde çoğu zaman yaptıkları harcamalar ve masraflar karşılığında "Yazarkasa Fişi" almaktadırlar. Bu yazarkasa fişleri; ortalıkta kaybolmadığı veya hala okunabildiği sürece, kayıtlara girilmesi için Muhasebe servislerinin önüne ulaşmaktadır. Özellikle fatura düzenleme sınırının altında kalan tutarlar için fatura düzenleme zorunluluğunun bulunmaması, bu yazarkasa fişlerinin yaygınlığını arttırmaktadır.

Hal böyleyken yazarkasa fişleriyle belgelendirilen harcamaların vergi kanunları yönünden gider yazılıp yazılmayacağı ve KDV'lerinin indirim konusu yapıp yapılamayacağı ile ilgili bir sorun bulunmaktadır. Şöyle ki; Mali idare; mü-

kelleflerin ticari faaliyetlerine ilişkin olarak işyerlerinde kullanılmak ve tüketilmek amacıyla satın aldıkları (kırtasiye, büro ve temizlik malzemeleri gibi) ve bedeli fatura düzenleme sınırını (2022 yılı için 2.000 TL) aşmayan harcamalar nedeniyle alınan yazarkasa fişlerinin gider belgesi olarak kabul edileceği, bu fişlerin gider yazılabileceği ve KDV'lerinin indirim konusu yapılabileceği görüşündedir. (204 ve 206 Seri No.lu VUK Genel Tebliği)

Buna karşılık mükelleflerin ticari faaliyetlerine ilişkin olarak otopark, yemek vb. eczane, otoyol ücreti vb. giderlerin bedeli ne olursa olsun yazarkasa fişi ile belgelendirilememesi gerektiği, bu giderler için mutlaka fatura alınması gerektiği, bu giderlerin yazarkasa fişleri ile belgelendirilmesi halinde, söz konusu harcamaların bu fişlere dayanılarak gider yazılamayacağı ve KDV'lerinin indirim konusu yapılamayacağı yönünde görüş verdiği birçok muktezası bulunmaktadır.

204 ve 206 sıra numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğlerinin 1990 yılından bu yana yürürlükte olduğunu düşünüldüğünde, o yıldan bu yana geçirilen vergi incelemelerinde ve alınan KDV iadelerinde birçok şirket açısından bu konunun bir şekilde eleştiri konusu olmayıp, son dönemlerde eleştiriye konu olması vergilendirmede işlemlerin gerçek mahiyetinin esas olması ilkesi'ne uygun olmadığı diğer bir deyişle bu eleştirilerin esasen yersiz olduğu değerlendirilmektedir.

Son olarak maliyenin bu konudaki katı görüşünden vazgeçmesi gerektiği açıktır. Bu konuda acilen yasal bir düzenleme (Tebliğ düzeyinde de olabilir) yapılmalı, yaşanan mağduriyetler giderilmelidir, mükellefler usul hükümleri gerekçe gösterilerek gider ve KDV yönünden eleştiriye maruz bırakılmamalıdır.

Sonuç

7338 sayılı Kanun ile yapılan değişikliktan önce, gider pusulası birinci ve ikinci sınıf tüccarlar, kazancı basit usulde tespit edilenlerle defter tutmak mecburiyetinde olan serbest meslek erbabının ve çiftçilerin, vergiden muaf esnafa yaptıkları işler veya onlardan satın aldıkları emtia için tanzim edip kendilerine imza aldıkları bir belgeydi.

Bu kapsama giren mal ve hizmet alımları için fatura yerine geçen, gider ve maliyeti tesvik eden bir belgeydi. Ayrıca birinci ve ikinci sınıf tüccarların, zati eşyalarını satan kimselerden satın aldıkları altın, mücevher gibi kıymetli eşya için de düzenlenmesi gerekmekteydi.

Kanunda gider pusulasının yalnızca vergiden muaf esnaktan yapılan mal ve hizmet alımları ile zati eşyalarını satan kimseler için öngörülmüş olması, belge düzenleme mecburiyeti olmayan diğer kişilerden yapılan mal ve hizmet alımlarının belgelendirilmesinde başka bir belge türü belirtilmediğinden farklı anlaşılmalara yol açmaktaydı.

Buradaki sorunlar 7338 sayılı Kanunla birlikte giderilmiş olup, Vergi Usul Kanunu'na göre belge düzenleme zorunluluğu olmayan tüm kişi ve kurumlardan yapılan mal ve hizmet alımlarının gider pusulası ile belgelendirilmesi mecburiyeti getirilmiş ve ayrıca gider pusulasının mal ve hizmet tesliminden itibaren 7 günlük süre içinde düzenlenmesi gerektiği, bu süre içerisinde düzenlenmeyen gider pusulasının hiç düzenlenmemiş sayılması gerektiği belirtilmiştir.

Son olarak mali idarenin yazar kasa fişlerinin kullanımıyla ilgili fatura düzenleme sınırı altında kalan (2022 yılı için 2.000 TL) ve mükelleflerin ticari hayatın bir parçası olarak yaygın bir şekilde kullanılan yazar kasa fişleriyle ilgili 1990 yılından bu yana yürürlükte olan 204 ve 206 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile güncellemeler yapılması gerektiği ve bu konuyu daha belirgin hale getirilmesi gerektiğini düşünmekteyiz.

<https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2021/10/20211026-1.htm>







İHRACAT BEDELİNE GÖRE KDV İADE UYGULAMASI

Giriş

Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair 41 Seri Nolu Tebliğ ile mal ihracından doğan KDV iade usullerine bir yenisi eklenmiş ve **01.05.2022 itibaren yapılacak işlemlere ilişkin iade taleplerinde uygulanmaya başlanan "İmalatçılar Tarafından Yapılan Mal İhracında İhracat Bedeline Göre İade"** talep yönütemi getirilmiştir.

I. Uygulamadan Yararlanabilecek Mükellefler

Söz konusu düzenlemeye göre, imal ettikleri malları doğrudan ihraç eden imalatçılar, ihracat teslimlerine ilişkin olarak yükledikleri KDV tutarına bakılmaksızın ihracat bedelinin %10'una kadar devreden KDV tutarı ile sınırlı olarak iade talep edebileceklerdir.

Uygulama ihtiyari olup bu iadede yalnızca "imalatçılar" faydalanabilmektedir.

İade talebinde bulunacak **imalatçının**;

- ▶ Sanayi siciline kayıtlı ve sanayi sicil belgesini haiz olması veya Gıda Tarım ve Hayvancılık Bakanlığında alınmış çiftçi kayıt belgesi, gıda işletmesi kayıt belgesi ve işletme onay belgelerinden (üretici belgesi) herhangi birine sahip olması,
- ▶ İlgili meslek odasına kayıtlı bulunması,



- ▶ Üretim yapıldığı dönemde yürürlükte bulunan Sanayi Sicil Tebliğlerinde öngörülen sayıda işçi çalıştırması ve gerekli araç parkına sahip olması veya kapasite raporundaki üretim alt yapısına sahip olması,

Gerekmektedir.

II. İade Hesabında Dikkate Alınabilecek Teslimler

İmalatçılar, imalatçı belgelerinde yer alan üretim kapasitesinde öngörülen ve imal edip ihraç ettikleri mallara ilişkin iade talep edebileceklerdir. İmalatçı belgesinde yer alan üretim kapasitesine göre imal edilebilecek mallar ile bu kapsamda fason olarak imal ettirilen mallar için bu uygulamadan yararlanılabilecektir. İmalatçı belgesindeki üretim konusu malların tamamının fason olarak imal ettirilmesi, bu kapsamda iade uygulanmasına engel olmayacaktır.

Aynı dönemde imalatçıların ihraç kaydıyla teslimlerinin de bulunması,

doğrudan ihraç ettikleri mallar bakımından bu uygulamadan yararlanmalarına engel teşkil etmeyecektir.

İmalatçı vasfına haiz firmalar, piyasadan hazır olarak satın alıp ihraç ettikleri mallar için bu uygulamadan yararlanamayacaktır. Ancak söz konusu mallar için önceki uygulamada olduğu gibi yüklenilen KDV tutarları üzerinden ayrıca iade talep edebileceklerdir.

III. İade Talebinde İhracat Bedelinden Düşülmesi Gereken Alımlar

İmalatçıların doğrudan ihraç ettikleri malların bünyesinde yurtiçi veya yurtdışından KDV ödemeksizin temin ettiği malların bulunması halinde, ihracat bedeline ilişkin iadenin hesabında, ihracat bedelinden bu şekilde temin edilen malların bedeli düşülecek ve iade edilecek KDV kalan tutar olarak dikkate alınacaktır.

İade alınacak KDV tutarının hesabında dikkate alınacak KDV'siz alımların kapsamı konusunda, düzenlemede herhangi bir sınırlama olmadığından söz konusu kavramın geniş tutulması gerektiğini değerlendiriyoruz. Örneğin KDV ödemeksizin yapılan;

- ▶ Dahilde İşleme İzin Belgesi ve Dahilde İşleme İzni kapsamında yapılan mal alımları,
- ▶ KDV Kanununun 17/4-g maddesi kapsamındaki metal, plastik, lastik, kauçuk, kâğıt, cam hurda ve atıkları ile konfeksiyon kır-



pıntıları alımları,

- ▶ KDV Kanununun 13/1 maddesi kapsamında yapılan yem ve gübre hammaddesi alımları,
- ▶ KDV mükellefi olmayan basit usule tabi mükellefler ve çiftçilerden yapılan mal alımlarının,

bu kapsamda değerlendirilerek, iadeye ilişkin hesaplamada ihracat bedelinden KDV'siz yapılan bu alımlara ilişkin malların bedelinin düşülmesi gerekmektedir.

IV. İhracat Bedeline Göre İade İşlemi Yapıldıktan Sonra Aynı Dönem İçin Yüklenilen KDV Hesabı Yaparak Fark Tutarın İadesi Talep Edebilir mi?

Söz konusu düzenleme kapsamında iade talep eden imalatçıların, aynı ihracat teslimi ile ilgili olarak iadesini alamadığı tutar için ayrıca yüklenilen KDV tutarına göre iade talep etmeleri mümkün olmayacaktır. Ancak imalatçılar, bu uygulama yerine imal ettikleri ürünlerin ihracatına ilişkin olarak yüklenilen KDV'nin iadesini eskiden olduğu gibi talep edebileceklerdir. Ayrıca bir dönem bu uygulamadan yararlanan mükellefler isterse diğer dönemlerde yüklenilen KDV'nin iadesi uygulamasından faydalanabileceklerdir. Bu serbestlikten de anlaşılacağı üzere uygulamadan faydalanmak ihtiyaridir.

V. İhracat Bedeline Göre KDV İade Talebinin KDV Beyannamesinde Gösterimi

İmalatçılar firmalar bu uygulama kapsamındaki işlemlerini, ilgili dönem KDV beyannamesinin "İstisnalar-Diğer İade Hakkı Doğuran İşlemler" kulakçığının "Tam İstisna Kapsamına Giren İşlemler" tablosunda 338 kodlu "İmalatçıların Mal İhracatları [KDYGUT-(II/A-1.1.4.2.)]" satırını kullanmak suretiyle beyan ederler. Bu satırdaki "Yüklenilen KDV" sütununa, ihrac edilen mallara ilişkin yüklenilen KDV hesabı yapılmaksızın, ihracat bedelinin %10'unu aşmamak kaydıyla iadeye konu olan KDV tutarı yazılabilecektir.

VI. İhracat Bedeline Göre KDV İade Talebinde Aranacak Belgeler

İmalatçıların mal ihracatından kaynaklanan bu kapsamda yapacakları iade taleplerinde aşağıdaki belgeler aranır:

- ▶ Standart iade talep dilekçesi
- ▶ İlgili meslek odasına üyelik belgesinin onaylı örneği (Belgede değişiklik olmadığı sürece bir defa verilmesi yeterlidir.)
- ▶ İmalatçı belgesi (Belgede değişiklik olmadığı sürece bir defa verilmesi yeterlidir.)

- ▶ Satış faturaları listesi

▶ Gümrük beyannamesi veya listesi (Serbest bölgeye yapılan ihracatta serbest bölge işlem formu, posta veya kargo yoluyla gerçekleştirilen ihracatta elektronik ticaret gümrük beyannamesi, gümrüksüz satış mağazalarında satılmak üzere bu mağazalara veya bunların depolarına yapılan teslimlerde, malın gümrüksüz satış mağazasına veya deposuna konulduğuna dair ilgili gümrük idaresinin onayını da içeren antrepo beyannamesi)

- ▶ İhracatın beyan edildiği döneme ait indirilecek KDV listesi

▶ İhracatın beyan edildiği dönemden önceki son 24 döneme ilişkin indirilecek KDV listesi (Aynı dönemleri kapsayan indirilecek KDV listesinin bir defa verilmesi yeterlidir. Önceki dönemlerin herhangi birisinde ödenecek KDV beyan edilmemesi durumunda, ödenecek KDV beyan edilen dönemden sonraki dönemlere ilişkin indirilecek KDV listesi verilmesi yeterlidir.)

- ▶ İadesi Talep Edilen KDV Hesaplama Tablosu

VII. Nakden/Mahsuben Alınabilecek KDV İade Tutarı Limitleri

A. Mahsuben İade

İmalatçıların bu bölüm kapsamındaki mahsuben iade talepleri, yukarıdaki belgelerin ibraz edilmiş

olması halinde miktarına bakılmaksızın vergi inceleme raporu, YMM raporu ve teminat aranmadan yerine getirilecektir.

B. Nakden İade

İmalatçıların bu bölüm kapsamındaki 10.000 TL'yi aşmayan nakden iade talepleri için inceleme raporu, YMM raporu ve teminat aranmadan yerine getirilecektir. Süresinde düzenlenmiş YMM Tam Tasdik Sözleşmesi bulunan mükellefler için bu sınır 100.000 TL olarak uygulanacaktır.

İade talebinin 10.000 TL'yi veya YMM Tam Tasdik Sözleşmesi bulunan mükellefler için 100.000 TL'yi aşması halinde, aşan kısmın iadesi vergi inceleme raporu veya YMM raporuna göre yerine getirilecektir. Teminat verilmesi halinde, mükellefin iade talebi yerine getirilecek ve teminat, vergi inceleme raporu veya YMM raporu sonucuna göre çözülecektir.

VIII. Süresinde Düzenlenmiş YMM Tam Tasdik Sözleşmesi

Süresinde düzenlenmiş YMM Tam Tasdik Sözleşmesi olan imalatçılar, bu kapsamdaki 100.000 TL'ye kadar nakit iadelerini incelemesiz-teminatsız-raporsuz alabilecekleri için, süresinde düzenlenmiş YMM Tam Tasdik Sözleşmesinin kapsamı aşağıda açıklanmıştır.

3568 sayılı Kanun'un Tasdik Yönetmeliğinin 10. maddesinin son fıkrası hükmü uyarınca ilgili vergilendirme döneminin ilk ayı içinde düzenlenmiş tam tasdik sözleşmeleri, süresinde düzenlenmiş sayılmaktadır.

Gelir veya kurumlar vergisi beyan-nameleri ile eklerini yeminli mali müşavirlere tasdik ettirmek isteyen mükellefler, her yıl Ocak ayı içinde (özel hesap dönemi uygulayan mükellefler özel hesap döneminin

ilk ayı içinde) düzenlenmiş sözleşmeler süresinde düzenlenmiştir.

İşe yeni başlayan veya önceki sözleşmesi herhangi bir nedenle feshedilen mükelleflerden beyan-nameleri ile eklerini tasdik ettirmek isteyenler işe başlama veya fesih tarihinden itibaren bir ay içinde yeminli mali müşavir ile düzenledikleri sözleşmeler süresinde düzenlenmiş sayılmaktadır.

Sözleşmenin yukarıda belirtilen sürelerden sonra düzenlenerek, Tam Tasdik Denetimine tabi olunması mümkün olmakla beraber; bu durumda KDV iadesi bakımından getirilen kolaylıklardan (indirimli teminat uygulaması (İTUS), farklı iade limiti uygulaması, teyit/bilgi isteme yazıları düzenlenmesi ve imalatçı ihracatçılara getirilen yeni iade sistemi gibi) yararlanılması mümkün bulunmamaktadır.

IX. İhracat Bedeline Göre KDV İadesi Hangi Mükellefler İçin Daha Avantajlıdır?

Hali hazırda ihracat işlemleri sebebiyle iade alan/alabilecek olan mükelleflerden ihracat bedelinin %10'undan daha az iade talep edebilen mükellefler devreden KDV'lerini eritmek amacıyla bu uygulamadan faydalanmada daha avantajlı konumda olacaklardır. Kar marjı yüksek olan ve/veya imal ederek ihraç edilen ürünlerin bünyesinde indirimli oran (%1 - %8) KDV'ye tabi malzeme/hizmet giderleri bulunan mükellefler ihracat bedeline göre iade talep etmesi durumunda yüklenim listesi oluşturmaya göre daha fazla iadeye hak kazanabileceklerdir.



Örnek olarak; İhracat tutarı 1.000.000 TL olan, yüklenilen KDV tutarı: 80.000 TL olan bir mükellef İhracat Bedeline Göre KDV İadesi Tutarı: $100.000 \times \%10 = 100.000$ TL'yi iade talep edilebilecektir.

Düzenlemede %10'u aşan kısmın iade edilmeyeceği açıkça belirtildiği için iade/istisna oranı %10'u geçen mükellefler için bu düzenlemeyi seçmek %10'u aşan iade tutarlarından vazgeçmek anlamına gelmektedir. Bu durumun hesaplanarak iade talebinde izlenecek usulün seçilmesinde yarar bulunmaktadır.



Sonuç

İdare bu düzenleme ile KDVK 32. Madde kapsamındaki "...yüklenilen katma değer vergisi yerine sektörler itibarıyla ihracat bedelinin belli bir oranına kadar iade yaptırmaya yetkilidir." yetkisini kullanarak yeni bir iade yöntemine imkan tanımıştır. Mükelleflerin hesapladıkları KDV'den yükledikleri KDV'lerin tamamını indirememeleri sebebiyle oluşan devreden KDV, firmaların finansman yapılarını önemli ölçüde etkilemektedir. Bu sebeple iade sürecinin hızlandırılarak mükellefin devreden KDV sebebiyle katlandığı finansman maliyetinin mükelleflerin üzerindeki KDV yükünün eritilmesi için olumlu bir adım olarak değerlendirmekteyiz. Düzenlemenin uygulamaya geçmesi, sonuçlarının görülmesiyle ilerleyen dönemlerde daha geniş bir uygulama alanı bulması ve devreden KDV ile sınırlı olarak belirlenen iade oranının yükseltilmesi piyasada devreden KDV sebebiyle oluşan beklentileri daha hızlı karşılayacaktır.

İhracat Bedeline Göre KDV İadesi uygulaması kapsamında; 1 Mayıs 2022 tarihinden itibaren gerçekleşen iade hakkı doğuran işlemlere ilişkin iade taleplerinde; sektör ayrımı yapılmaksızın imal ettikleri malları doğrudan ihraç eden imalatçılar, ihracat teslimlerine ilişkin olarak yükledikleri KDV tutarına bakılmaksızın ihracat bedelinin %10'una kadar devreden KDV tutarı ile sınırlı olarak iade talep edebileceklerdir.

Hali hazırda ihracat istisnası tutarının %10'undan daha az iade talep edebilen mükellefler devreden KDV'lerini

eritmek amacıyla bu uygulamadan faydalanmaları firmaların lehine olacaktır. Bu sebeple yeni iade yöntemi imal ettiği ürünü ihraç eden ve iade/istisna oranı %10 altında kalan mükelleflerin kullanımı için daha elverişlidir. İade/istisna oranı %10 üzerinde olan mükellefler bu uygulamadan faydalanmak isterlerse %10'u aşan yüklenim tutarlarını ayrıca iade alamayacaklarının, bu tutarın devreden KDV içerisinde kalmaya devam edeceğinin farkında olarak kararlarını vermeleri daha uygun olacaktır.

Süresinde Tam Tasdik sözleşmesi bulunan mükelleflerin düzenleme kapsamında nakden iade taleplerinde incelemesiz/teminatsız 10.000 TL'lik alt sınır 100.000 TL olarak uygulanacağı için iade rakamı 100.000 TL'nin altında olan firmaların süresinde imzalanmış tam tasdik sözleşmelerinin bulunması iade sürecini hızlandıracak ve kolaylaştıracaktır.

Düzenlemeden faydalanan imalatçı-ihracatçı mükelleflerin iade taleplerinde, ihracatın beyan edildiği dönemden önceki son 24 döneme ilişkin indirilecek KDV listesinin iade için aranan belgeler arasında ibrazı öngörülmüştür. Burada idarenin, mükelleflerin 24 aylık dönemde risk analiz sistemi kapsamında alımlarını inceleyerek; indirim esas belge bilgilerinin doğruluğu, indirim esas belgeleri düzenleyen alt firmalarının SMİYB kullanma/düzenleme tespitleri, bu alt firmaların beyan tutarlılıklarını ve dolayısıyla indirimlerin doğruluğunu analiz edeceğini değerlendirmekteyiz.



MAL TEDARİKİNDEN KAYNAKLI KUR FARKLARININ KURUMLAR VERGİSİ VE KDV KARŞISINDAKİ DURUMU

Giriş

Uluslararası ticari ilişkilerin ve yabancı sermaye hareketlerinin artması sonucu dövizde dayalı işlemler gün geçtikçe artmaktadır. Dövizde dayalı işlemler nedeni ile işlem tarihi ile ödeme tarihi arasında kur değişimlerinin bir sonucu olarak da kur farkları kaçınılmaz olmaktadır. 2021 ve 2022 yılında dövizde yaşanan dalgalanmalar, döviz hareketliliğinin bilanço ve gelir tablolarına etkisi hala devam etmektedir. İşletmelerin dövizle yapmış oldukları mal tedariklerinin bilançolarda 150-152 ve 153 No.lu hesaplarda izlenen kalemleri için oluşturduğu kur farklarının Vergi Kanunları açısından gider olarak kabul edilip edilmeyeceği ve KDV Kanunu yönünden incelenmesi bu çalışmamızın konusunu oluşturmaktadır.

I. Mal Tedariki Kapsamında Kur Farklarının Kurumlar Vergisi Karşısındaki Durumu

Emtiaların dönem sonlarında bilançoda izlenecek stok kısmı ve gelir tablosuna yansıyacak maliyet kısmını doğru bir şekilde tespit edebilmek için; Vergi Usul Kanunu'na uygun olarak değerlendirme yapmak gerekmektedir.

Değerleme ölçüleri aynı Kanun'un 261.Maddesinde tek tek sayılmış olup bunlar; Maliyet bedeli, Borsa rayici, Tasarruf değeri, Mukayyet değer, İtibari değer, Vergi değeri, Rayiç bedel, Emsal bedeli ve ücreti, Alış bedelidir.

VUK'un Emtia Başlıklı 274. maddesinde "Emtia, maliyet bedeliyle değerlendirilir." hükmü yer almaktadır.

Maliyet Bedeli ise VUK. 262.Maddesinde açıklanmıştır;

"Maliyet bedeli, iktisadi bir kıymetin iktisap edilmesi veyahut değerinin artırılması münasebetiyle yapılan ödemelerle bunlara müteferri bilmum giderlerin toplamını ifade eder." şeklinde açıklanmış ve ilave olarak maliyet bedeline dahil olan giderler sayılmıştır.

Yazımızın konusu kapsamında emtialara ilişkin açıklama maddenin c) bendinde şu şekilde yapılmıştır;

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

26.01.2022 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere 7338 Sayılı Kanun ile 213 **Sayıli Vergi Usul Kanununun "Maliyet Bedeli" 262.Maddesine** yeni fıkralar eklenmiştir.

Yeni eklenen C Fıkrasındaki hususlar esasen; 238 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği'nin" B-Dönem Sonu Stoklarının Değerlemesi İle İlgili Hususlar" Başlıklı bölümünde, emtianın satın alınıp işletme stoklarına girdiği tarihe kadar oluşan

kur farklarının maliyete intikal ettirilmesi zorunlu olduğu, stokta kalan emtia ile ilgili olarak daha sonra ortaya çıkacak kur farklarının ise ilgili buldukları yıllarda gider yazılmasının veya maliyete intikal ettirilmesinin mümkün bulunduğu açıklanmıştır.

7338 sayılı kanunla, VUK 262. Maddesinde yapılan değişiklik ile birlikte 238 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinde yapılan açıklamalar kanunlaşmıştır.

Özetle; emtianın stoklara girdiği tarihe kadar oluşan kur farkları maliyete zorunlu olarak dahil edilecek olup, Emtia envantere girdikten sonra stokta kalan emtianın finansmanı nedeniyle dövizle yapılan borçlanmalar sonucu satıcılar (320) ve krediler (300) hesaplarındaki döviz bakiyelerinin dönem sonu değerlemesi nedeniyle oluşan kur farklarının durumu ise Mezkur maddenin "emtiada emtianın stoklara girdiği tarihe kadar" hükmünden ve parantez içinde (Faiz giderleri ile kur farklarının diğer kısımlarını maliyet bedeline ithal etmekte veya genel giderler arasında göstermekte mükellefler serbesttirler.) açıkça belirtildiği üzere emtianın stoklara girdiği tarihten sonra oluşan kur farklarını maliyete intikal etme veya dönem giderleriyle ilişkilendirme hususunda mükellefler diledikleri şekilde hareket edebileceklerdir.

6322 sayılı Kanununun 37. maddesiyle 01/01/2013 tarihinden itibaren yürürlüğe girmek üzere 5520 sayılı Kanununun 11. maddesinin birinci fıkrasına eklenen (i) bendiyle; kredi kuruluşları, finansal kuruluşlar, finansal kiralama, faktoring ve finansman

şirketleri dışında, kullanılan yabancı kaynakları öz kaynaklarını aşan işletmelerde, aşan kısma münhasır olmak üzere, yatırımın maliyetine eklenenler hariç, işletmede kullanılan yabancı kaynaklara ilişkin faiz, komisyon, vade farkı, kâr payı, kur farkı ve benzeri adlar altında yapılan gider ve maliyet unsurları toplamının %10'unu aşmamak üzere Cumhurbaşkanınca kararlaştırılan kısmı kanunen kabul edilmeyen gider (KKEG) olarak kabul edilmiştir.

Kanun ve Tebliğ, varlıkların maliyetine ilave edilen söz konusu faiz giderlerini finansman gideri kapsamına alarak sadece **yatırımın maliyetine** ilave edilen kısmın kısıtlamaya tabi tutulmayacağına hükmetmiştir. Gelir tablosu hesaplarıyla ilişkilendirilmeyen finansman giderleri üzerinden gider kısıtlaması yapılamayacağından ve emtia maliyetine dahil edilen finansman giderleri ve kur farkları için ayırık hüküm bulunmadığından emtia maliyetine ilave edilen finansman giderlerinin ve kur farklarının satışların maliyetiyle ilişkilendirildiği (gelir tablosuna aktarıldığı) dönemde gider kısıtlamasına tabi tutulması gerektiği anlaşılmaktadır.

Ancak VUK 262. Maddesine göre *"İktisadi kıymetin finansmanında kullanılan kredilere ait faiz giderleri ve bunlara ilişkin kur farklarının; emtiada emtianın stoklara girdiği tarihe kadar, diğer iktisadi kıymetlerde ise iktisadi kıymetin envantere alındığı hesap döneminin sonuna kadar olan kısmı ile söz konusu kredilere ilişkin giderler (Faiz giderleri ile kur farklarının diğer kısımlarını maliyet bedeline ithal etmekte veya genel giderler arasında göstermekte mükellefler serbestirler.)"* hükmü gereğince, emtianın maliyetinde izlenmesi gereken faiz gideri ile kur farkı niteliğindeki giderlerin Vergi Usul Kanunu uyarınca maliyet olarak nitelendirilmiş olması nedeniyle bu maliyetlerin aynı zamanda finansman giderleri olduğu değerlendirmesiyle finansman gider kısıtlamasına tabi tutulmasının hakkaniyete uygun olmadığı

ğini değerlendiriyoruz. Bu konuya ilişkin idarenin bakış açısını ortaya koyan yayımlanmış bir özelge bulunmamakta olup finansman gider kısıtlaması kapsamında yoruma açık olduğu değerlendirilen maliyete intikal ettirilmesi zorunlu olan bu giderlerin finansman gider kısıtlaması karşısındaki durumuna dair İdare tarafından bir açıklama/belirleme yapılmasının uygun olacağını değerlendiriyoruz.

II. Mal Tedariki Kapsamında Kur Farklarının KDV Karşısındaki Durumu

Mal veya hizmet tesliminden kaynaklı kur farkı üzerinden KDV hesaplanması gerekliliği, teslim veya hizmete ilişkin bedelin döviz cinsinden veya dövize endekslenerek belirlenmiş olması ve ödemenin/tahsilatın teslim veya hizmetin ifa edildiği tarihten sonra yapılması durumunda ortaya çıkmaktadır. Teslim veya hizmetin yapıldığı tarihteki döviz kuru ile ödemenin yapıldığı tarihteki döviz kuru farklı olması durumunda kur farkları oluşabilmektedir.

Katma Değer Vergisi Kanununda, kur farklarının KDV'ye tabi olduğuna ilişkin açık bir hüküm bulunmaktaydı. Bu durum, kur farklarının KDV'ye tabi olup olmadığına yönelik tereddüt yaşanmasına neden olmaktadır.

Daha önce Tebliğ ile yapılan ve Danıştay nezdinde iptale konu olan düzenleme, 18 Ocak 2019 tarihli Resmi Gazete'de *"7161 Sayılı Vergi Kanunları ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnemelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun"* ile birlikte netlik kazanmıştır.

Söz konusu Kanunun 18. Maddesi ile, Katma Değer Vergisi Kanunu'nun **"Matraha Dahil Olan Unsurlar"** başlıklı 24. maddesinin birinci fıkrasının (c) bendine *"fiyat farkı,"* ibaresinden sonra gelmek üzere *"kur farkı,"* ibaresi eklenmiştir.

Anılan kanun maddesinde yapılan değişikliğin gerekçesi: *"İthalatta olduğu gibi yurt içinde yabancı paraya dayalı olarak yapılan teslim ve hizmetlerde bedelin tamamen veya kısmen sonradan tahsil edildiği durumlarda, kur farklarının da matraha dahil olduğu madde metnine yazılmak suretiyle uygulamadaki tereddütlerin giderilmesi amaçlanmaktadır."* şeklinde belirtilmiştir. Söz konusu değişiklik sonrası 3065 sayılı Kanunun (24/c) maddesinin son hali; *"vade farkı, fiyat farkı, kur farkı, faiz, prim gibi çeşitli gelirler ile servis ve benzer adlar altında sağlanan her türlü menfaat, hizmet ve değerler"* şeklinde kavuşmuş olup bu değişikliklerle kur farklarının KDV matrahına dahil olduğu hükme bağlanmıştır.

Yapılan değişiklik ile bedelin döviz cinsinden veya dövize endekslenerek ifade edildiği işlemlerde, bedelin kısmen veya tamamen vergiyi doğuran olayın vuku bulunduğu tarihten sonra ödenmesi halinde, ortaya çıkan kur farkının, alıcı veya satıcı tarafından matrahın bir unsuru olarak vergilendirilmesi tereddütsüz hale gelmiştir.





Bedelin döviz cinsinden veya dövizde endeksenerek ifade edildiği işlemlerde, bedelin kısmen veya tamamen vergiyi doğuran olayın vuku bulunduğu tarihten sonra ödenmesi halinde, satıcı lehine ortaya çıkan kur farkları KDV matrahına dahildir. Buna göre, matraha dahil olacak kur farklarının hesabında, mal ve hizmet bedeline isabet eden kur farkları dikkate alınır, hesaplanan KDV'ye ilişkin ortaya çıkan kur farkları matraha dahil edilmez.

Teslim veya hizmetin yapıldığı tarih ile bedelin tahsil edildiği tarih arasında ortaya çıkan lehine kur farkı için satıcı tarafından fatura düzenlenmek ve faturada gösterilen kur farkına, **teslim veya hizmetin yapıldığı tarihte** bu işlemler için geçerli olan oran uygulanmak suretiyle KDV hesaplanır.

Bedelin tahsil edildiği tarihte alıcı lehine kur farkı oluşması halinde, kur farkı tutarı üzerinden alıcı tarafından satıcıya bir fatura düzenlenerek, teslim ve hizmetin yapıldığı tarihteki oran üzerinden KDV hesaplanması gerekmektedir.

III. Dönem Sonu Değerleme İşlemlerinden Kaynaklanan Kur Farklarının Durumu

İşletmeler; işletme bilançosu aktifinde yer alan yabancı para cinsinden nakit ve nakit benzerleri ile alacaklarını, yine işletme bilançosu pasifinde yer alan yabancı para cinsinden borçlarını 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 280. maddesi uyarınca değerlemeye tabi tutmaktadır.

Değerleme işlemi ile beraber döviz kurlarında meydana gelen dalgalanmalar; bilanço aktifinde oluşacak olumlu fark (gelir) vergi matrahını artırıcı unsur oluştururken, bilanço pasifinde oluşacak olumsuz fark (gider) vergi matrahını azaltıcı etki yaratacaktır.

Konuya ilişkin KDVGUT'nin III/5-3. maddesinin son paragrafına göre "Yıllarında ve geçici vergi dönemlerinde, Vergi Usul Kanunu uyarınca yapılan değerlemeler sonucu oluşan kur farkları üzerinden KDV hesaplanmaz." hükmü gereğince dönem sonlarında değerlemeler sonrasında oluşan kur farklarının KDV'ye tabi tutulmaması gerekmektedir.

Yıl sonlarında ve geçici vergi dönemlerinde, Vergi Usul Kanunu uyarınca yapılan değerlemeler sonucu oluşan kur farkları üzerinden KDV hesaplanmayacaktır.

IV. İthalattan veya Teslimden Önce Avans Ödemesi Yapılmışsa, Matrahın Tespitinde Hangi Kur Dikkate Alınmalıdır?

KDV Kanunu'nun 21. maddesine göre, gümrük beyannamesinin tescil tarihine kadar oluşan kur farkları KDV matrahına dahil edilmek zorundadır. KDV Kanunu'nun 26. maddesinde, bedelin döviz ile hesaplanması halinde dövizin, vergiyi doğuran olayın meydana geldiği andaki cari kur üzerinden Türk parasına çevrilmesi gerekmektedir. Dolayısıyla, ithalattan önce avans ödenmiş olması durumunda, ithalat matrahında ödeme tarihindeki değil, gümrük beyannamesinin tescil tarihindeki döviz kurunun dikkate alınması gerekiyor. Aynı husus yurt içinde dövizle yapılan mal ve hizmet alımlarına ilişkin teslim veya hizmetten önce yapılan avans ödemeleri için de geçerlidir. Bu durumda da KDV matrahı teslim veya hizmetin yapıldığı tarihteki döviz kuru dikkate alınarak belirlenmelidir.

V. Kur Farkına Fatura Düzenlenmesi Ne Şekilde Yapılmalıdır?

KDV Genel Uygulama Tebliğinde; *“Yılsonlarında ve geçici vergi dönemlerinde, Vergi Usul Kanunu uyarınca yapılan değerlemeler sonucu oluşan kur farkları üzerinden KDV hesaplanmaz”* açıklamaları nedeniyle dövizli hesaplarının yılsonunda VUK’nun 280. Maddesi kapsamında değerlendirilmesi sonrasında ertesi yıla sarkan tahsilat/ödeme sonrası oluşan kur farklarına hangi matrah üzerinden ve kim tarafından fatura düzenleneceği konusunda farklı görüşler ortaya çıkmaktadır.

- Dönem sonlarında ortaya çıkan kur farklarının dönemsel ilkesinin bir gereği olması, faturanın matrahının vergiyi doğuran olay ile ödeme tarihi arasında ortaya çıkan kur farkları üzerinden hesaplanması gerekmektedir.



Konunun uygulama açısından daha anlaşılır olması için aşağıdaki örnek çalışma yapılmıştır.

Örnek:

X Firması Y Firmasına 31.03.2021 tarihinde 10.000 Euro + %18 KDV tutarında teslim gerçekleştirmiş ve aynı tarihte fatura düzenlemiştir. Fatura bedeli Y firması tarafından X firmasına 01.02.2022 tarihinde ödemiştir.

İşlem tarihinden bir önceki günün TCMB Döviz Alış Kuru aşağıdaki gibidir:

31.03.2021 tarihli TCMB Döviz Alış Kuru 9,7741 (30.03.2021 Tarihli)

31.12.2021 tarihli TCMB Döviz Alış Kuru 14,6823 (30.12.2021 Tarihli)

01.02.2022 tarihli TCMB Döviz Alış Kuru 14,9676 (31.01.2022 Tarihli)

X firması muhasebe kayıtları:

31.03.2021	
120 Alıcılar	115.334,38
600 Yurtiçi Satışlar	97.741,00
391 Hesaplanan KDV	17.593,38
11.800 Euro Karşılığı Satış Kaydı	
31.12.2021	
120 Alıcılar	57.916,76
646 Kambiyo karları	57.916,76
11.800 Euro VUK 280 Kapsamında Kur Değerleme Kaydı	

X Firması 31.12.2021 tarihinde VUK’nun 280. Maddesi kapsamında döviz değerlendirme işlemini yapmış ve 57.916,76 TL tutarındaki kur farkı gelirini 2021 Yılı gelir tablosuna aktarmıştır.

X Firması tarafından yapılan satış ve değerlendirme işlemleri sonucunda X Firması muhasebe kayıtlarında Y Firmasının cari hesabı (115.334,38 + 57.916,76=) 173.251,14 TL bakiye vermektedir ki bu tutar da 31.12.2021

tarihinde TCMB tarafından yayımlanan Euro döviz alış kuru olan 14,6823 tutarı ile B Firmasının borcu olan 11.800 Euro’nun çarpımından oluşmaktadır. (11.800 X 14,6823 = 173.251,14)

Y Firması tarafından 11.800,00 Euro tutarındaki borç 01.02.2022 tarihinde ödenmiştir. Ödeme tarihindeki TCMB döviz alış kuru 14,9676 TL olarak belirlenmiş olup, A Firması tarafından yapılan tahsilatın TL cinsinden karşılığı (11.800 X 14,9676=) 176.617,68 TL’dir.

Kur farklarının matrahın bir unsuru olduğu ve oluşan kur farkları için fatura düzenlenmesi gerektiği KDV Mevzuatı içerisinde yer aldığına göre; kur farkı faturasının kim tarafından, ne zaman ve hangi matrah üzerinden düzenlenmesi gerektiği hususunda da KDV Mevzuatının (KDV Kanunu ve KDV Genel Uygulama Tebliği, KDV Sirküleri) dikkate alınması gerekmektedir.

Kur farkı faturasının kim tarafından, ne zaman ve hangi matrah üzerinden düzenlenmesi gerektiği hususunda KDV Genel Uygulama Tebliğinde yer alan; *“... teslim veya hizmetin yapıldığı tarih ile bedelin tahsil edildiği tarih arasında ortaya çıkan lehte kur farkı için satıcı tarafından fatura düzenlenmek ve faturada gösterilen kur farkına, teslim veya hizmetin yapıldığı tarihte bu işlemler için geçerli olan oran uygulanmak*

suretiyle KDV hesaplanır” açıklamalarının dikkate alınarak işlem yapılması gerekmektedir.

Yukarıdaki açıklamaları örneğimize uygulayacak olursak;

X Firması tarafından Y Firmasına yapılan teslim tarihinde (31.03.2021) TCMB döviz alış kuru 9,7741,

X Firmasının tahsilat tarihinde (01.02.2022) TCMB döviz alış kuru 14,9676 olduğuna göre;

Satıcı olan X Firması lehine ((14,9676-9,7741) X 11.800 =) 161.283,30 TL tutarında kur farkı geliri oluşacaktır.

Böylece X firması Y firmasına tahsilat tarihinde, KDV dahil toplam bedelin dövize endeksli olarak belirlendiği varsayımıyla, vergiyi doğuran olayın meydana geldiği tarih ile tahsilat/ödeme tarihi arasında ortaya çıkan kur farkı bedeline (161.283,30 TL) iç yüzde oranı uygulanarak fatura düzenlenmesi gerekmektedir.

Çünkü 60 No.lu KDV Sirkülerinin "4.5. Yurt İçi Teslimler ile İhraç Kayıtlı Teslimlerde Oluşan Kur Farkları" başlıklı bölümünde,

- ▶ KDV dahil toplam bedelin dövize endeksli olarak belirlenmesi durumunda vergiyi doğuran olayın meydana geldiği tarih ile ödeme tarihi arasında ortaya çıkan kur farkları üzerinden lehine kur farkı ortaya çıkan mükellef tarafından düzenlenecek faturada KDV hesaplanması ve kur farkının ortaya çıktığı dönemde her iki mükellef tarafından genel esaslar çerçevesinde işlem yapılması gerektiği ifade edilmiştir.

01.02.2022	
102 Bankalar	176.617,68
120 Alıcılar	115.334,38
391 Hesaplanan KDV	9.348,30
646 Kambiyo Karları	51.935,00
11.800 Euro Tahsilatı ve Kur Farkı Faturası Kaydı	

Düzenlenen faturalar ve yapılan muhasebe kayıtları sonrasında X firmasının muhasebe kayıtlarında Y firmasının cari hesabı 57.916,76 TL bakiye verecektir.

X Firması muhasebe kayıtlarında yer alan Y Firmasının cari hesap bakiyesinin de sıfırlanması (kapatılması) gerekmektedir. Bu işlem tahsilat tarihinde (01.02.2022) yapılabileceği gibi yine VUK 280. Maddesi hükümleri çerçevesinde geçici vergi dönemi sonunda da (31.03.2022) yapılabilir.

01.02.2022	
656 Kambiyo Zararları veya	
646 Kambiyo Karları	57.916,76
120 Alıcılar	57.916,76
VUK 280 Kapsamında Kur Değerleme Kaydı	

Sonuç

7338 Sayılı Kanun ile **213 Sayılı Vergi Usul Kanununun "Maliyet Bedeli"** 262.Maddesine yeni eklenen fıkra ile birlikte, emtianın stoklara girdiği tarihe kadar oluşan kur farkları maliyete zorunlu olarak dahil edilecek olup, Emtia envantere girdikten sonra stokta kalan emtianın finansmanı nedeniyle dövize yapılan borçlanmalar sonucu satıcılar (320) ve krediler (300) hesaplarındaki döviz bakiyelerinin dönem sonu değerlemesi nedeniyle oluşan kur farklarının durumu ise mükellefin tercihine bırakılmıştır.

7161 Sayılı Kanun ile bazı vergi kanunlarında değişiklikler yapılmış olup Katma Değer Vergisi (KDV) kanununda yapılan değişiklikler sonucunda; Kur Farkları KDV Kanununun 24. Maddesi kapsamında matraha dahil unsurların içinde sayılmıştır.

Oluşan kur farkları nedeniyle, kur farkı faturasının kim tarafından, ne zaman ve hangi matrah üzerinden düzenlenmesi gerektiği hususunda da KDV Mevzuatının (KDV Kanunu ve KDV Genel Uygulama Tebliği, KDV Sirküleri) dikkate alınması gerekmektedir.

Kur farkı faturaları, KDV Genel Uygulama Tebliğinde yer alan; "... teslim veya hizmetin yapıldığı tarih ile bedelin tahsil edildiği tarih arasında ortaya çıkan lehete kur farkı için satıcı tarafından fatura düzenlemek ve faturada gösterilen kur farkına, teslim veya hizmetin yapıldığı tarihte bu işlemler için geçerli olan oran uygulamak suretiyle KDV hesaplanır" açıklamalarının dikkate alınarak işlem yapılması uygun olacaktır.





YURT İÇİ YERLEŞİKLER ARASINDA YAPILAN MENKUL SÖZLEŞMELERİNDE TÜRK LİRASI İLE ÖDEME YAPMA ZORUNLULUĞU

Giriş

Türk parasının değerini korumak amacıyla, çeşitli dönemlerde düzenleyici ve sınırlayıcı olmak üzere çeşitli kararlar alınmakta ve düzenlemeler yapılmaktadır. Söz konusu kararlar ve düzenlemeler; döviz ve dövizli temsil eden belgelere ilişkin tüm işlemler ile dövizlerin tasarruf ve idaresine, Türk parası ve Türk parasını temsil eden belgelerin ithal ve ihracına, sermaye hareketlerine ilişkin kambiyo işlemlerine yönelik olabilmektedir.

Bu amacı gerçekleştirmek için yapılan en önemli ve temel düzenleme, Bakanlar Kurulu'nun almış olduğu 89/14391 numaralı "Türk Parası Kıymetini Koruma Hakkında 32 Sayılı Karar" olup, söz konusu karar 11.08.1989 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir. Daha sonra ise mezkûr Karar'a istinaden tespiti Bakanlığa bırakılan konular hakkında "Türk Parası Kıymetini Koruma Hakkında 32 Sayılı Karara İlişkin 2018-32/45 sayılı Tebliğ" 28.02.2008 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

Gerek 32 Sayılı Karar gerekse 32 Sayılı Karara İlişkin 2018-32/45 sayılı Tebliğ'inde günümüze kadar çeşitli neden ve taleplerden dolayı pek çok kez yeniden düzenlenme ihtiyacı hasıl olmuştur. Yapılan yeni düzenlemelerin en önemlileri 2018 yılında ve bu senenin Nisan ayında yapılan değişiklikler olup, söz konusu değişiklikler piyasada ciddi derecede etki etmiştir. Bu yazımızda söz konusu değişiklikler irdelenmiş, güncel durum ve yaşanan tereddütler hakkında bilgiler verilmesi amaçlanmıştır.

I. Yerleşik Kişi Tanımı

Konunun daha iyi anlaşılması için öncelikle iki önemli tanımın yapılması gerekmektedir. Türk Parası Kıymetini Koruma Hakkında 32 Sayılı Karar'a göre;

Türkiye'de yerleşik kişiler; yurtdışında işçi, serbest meslek ve müstakil iş sahibi Türk vatandaşları dahil Türkiye'de kanuni yerleşim yeri bulunan gerçek ve tüzel kişileri,

Dışarıda yerleşik kişiler ise Türkiye'de yerleşik sayılmayan gerçek ve tüzel kişileri, ifade etmektedir.

II. 2018 Yılında Getirilen Sınırlama

13 Eylül 2018 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan 85 numaralı Cumhurbaşkanlığı Kararı ile Türk Parası Kıymetini Koruma Hakkında 32 Sayılı Karar'ın 4. maddesine,

"Türkiye'de yerleşik kişilerin, Bakanlıkça belirlenen haller dışında, kendi aralarındaki menkul ve gayrimenkul alım satım, taşit ve finansal kiralama dâhil her türlü menkul ve gayrimenkul kiralama, leasing ile iş, hizmet ve eser sözleşmelerinde sözleşme bedeli ve bu sözleşmelerden kaynaklanan diğer ödeme yükümlülükleri döviz cinsinden veya dövize endeksli olarak kararlaştırılamaz." bendi eklenmiştir.

Söz konusu değişiklikten yaklaşık 2 ay sonra; 16.11.2018 tarihli Resmi Gazete'de "Türk Parası Kıymetini Koruma Hakkında 32 Sayılı Karara İlişkin Tebliğ (Tebliğ No: 2008-32/34)"De Değişiklik Yapılmasına

Dair Tebliğ (Tebliğ No: 2018-32/52)" yayımlanmış ve mezkûr Tebliğ'in 8. maddesinde köklü bir değişikliğe gidilmiştir.

Tebliğ ile birçok işlem hakkında dövizli sözleşme yasağı getirilmiştir. Ancak tebliğe eklenen 8. maddenin 19. fıkrası ile; *"Dışarıda yerleşik kişilerin Türkiye'de bulunan; şube, temsilcilik, ofis, irtibat bürosu, doğrudan veya dolaylı olarak yüzde elli ve üzerinde pay sahipliklerinin veya ortak kontrol ve/veya kontrolüne sahip bulunduğu şirketler ile serbest bölgedeki faaliyetleri kapsamında serbest bölgelerdeki şirketlerin işveren veya hizmet alan olarak taraf olduğu iş ve hizmet sözleşmelerinde, sözleşme bedelinin ve bu sözleşmelerden kaynaklanan diğer ödeme yükümlülüklerinin döviz cinsinden veya dövize endeksli olarak kararlaştırılması"* mümkün kılınmıştır.

Ayrıca 8. maddeye eklenen 9. fıkra ile *"Türkiye'de yerleşik kişilerin kendi aralarında akdedecekleri; taşit satış sözleşmeleri dışında kalan menkul satış sözleşmelerinde sözleşme bedelinin ve bu sözleşmelerden kaynaklanan diğer ödeme yükümlülüklerini döviz cinsinden veya dövize endeksli olarak kararlaştırmalarına"* izin verilmiştir.

Yine 8. maddeye eklenen 15. fıkra ile *"(On altıncı fıkra hükümleri saklı kalmak kaydıyla) Kamu kurum ve kuruluşlarının veya Türk Silahlı Kuvvetlerini Güçlendirme Vakfı şirketlerinin taraf olduğu gayrimenkul satış ve gayrimenkul kiralama dışında kalan sözleşmelerde, sözleşme bedelinin ve bu sözleşmelerden kaynaklanan diğer ödeme yükümlülük-*

lerin döviz cinsinden veya dövize endeksli olarak kararlaştırılmasına" müsaade edilmiştir.

Yapılan değişikliklere rağmen piyasada yaşanan belirsizlikleri ortadan kaldırmak ve sözleşmelerde döviz yasağının kapsamına açıklık getirmek amacıyla Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından konu ile ilgili olarak "Sıkça Sorulan Sorular" adı altında 38 farklı konu hakkında ilave açıklamalar yapılmış ve konu ile ilgili örnekler paylaşılmıştır.

III. Menkul Satışlarına İlişkin Olarak 2022 Yılında Yapılan Değişiklikler

2021 yılının son çeyreği ile birlikte dövizde meydana gelen artışlar, 2022 yılının başlarında da etkisini devam ettirmiştir. Söz konusu artışın önüne geçmek amacıyla 19 Nisan 2022 tarihli Resmi Gazete'de "Türk Parası Kıymetini Koruma Hakkında 32 Sayılı Karara İlişkin Tebliğ (Tebliğ No: 2008-32/34)'De Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ (Tebliğ No: 2022-32/66)" yayımlanmıştır. Yapılan değişiklik ile mezkûr Tebliğin 8. maddesinin dokuzuncu fıkrasının sonuna "Ancak sözleşme konusu ödeme yükümlülüklerinin Türk parası cinsinden yerine getirilmesi ve kabul edilmesi zorunludur." cümlesi eklenmiş, on beşinci fıkrasında yer alan "kararlaştırılması" ibaresi "kararlaştırılması, ödenmesi ve kabul edilmesi" şeklinde değiştirilmiştir.

Yapılan bu değişiklikten 2 gün sonra 21 Nisan 2022 tarihinde ise Hazine ve Maliye Bakanlığı konu hakkında bir basın açıklaması yapmıştır. Yapılan açıklamada, söz konusu değişikliklerle; menkul satış sözleşmelerinde sözleşme bedellerinin döviz cinsinden veya dövize endeksli olarak kararlaştırılmasına imkân tanıyan istisnanın piyasanın işleyişini ve ticaretin devamlılığını sektöre uğratmamak amacıyla korunması ancak bu sözleşmeler konusu ödeme yükümlülüklerinin Türk

parası cinsinden yerine getirilmesinin ve kabul edilmesinin zorunlu hale getirilmesi, kamu kurum ve kuruluşları ile Türk Silahlı Kuvvetlerini Güçlendirme Vakfı şirketlerinin ise bu zorunluluktan muaf tutulması hedeflendiği belirtilmiştir.

Diğer taraftan, yapılan açıklamada Türkiye'de yerleşik kişilerin;

- 19.04.2022 tarihinden önce kendi aralarında akdetmiş oldukları menkul satış sözleşmelerinin ifası kapsamında 2022-32/66 sayılı Tebliğ'in yürürlük tarihi öncesinde dolaşıma girmiş bulunan döviz cinsinden kıymetli evraklar kapsamındaki ödeme yükümlülüklerinin Türk parası cinsinden yerine getirilmesi ve kabul edilmesi şartının aranmaması,
- 19.04.2022 tarihinden önce düzenlenmiş faturalar kapsamındaki ödeme yükümlülüklerinin Türk parası cinsinden yerine getirilmesi ve kabul edilmesi şartının aranmaması,
- Borsa İstanbul A.Ş. Kıymetli Madenler ve Kıymetli Taşlar Piyasası'nda döviz cinsinden gerçekleştirilen kıymetli maden ve kıymetli taş alım satım işlemleri ile bu işlemlerin takası kapsamındaki ödeme yükümlülüklerinin Türk parası cinsinden yerine getirilmesi ve kabul edilmesi şartının aranmaması

hususlarının Bakanlık tarafından uygun bulunulduğuna yer verilmiştir. Bakanlık tarafından yapılan açıklamada ayrıca,

- ▶ Tebliğ'de geçen "menkul" ibaresinin gayrimenkul tanımına girmeyen her türlü mal ve eşyayı kapsadığı,
- ▶ Yapılan değişikliğin Türkiye'de yerleşik kişilerin kendi aralarında akdettikleri/akdedecekleri menkul satış sözleşmeleri konusu ödeme yükümlülüklerine

ilişkin olması sebebiyle, Türkiye'de yerleşik kişiler ile dışarıda yerleşik kişiler arasında akdedilmiş/akdedilecek menkul satış sözleşmelerine ilişkin ödeme yükümlülüklerinin Türk parası cinsinden yerine getirilmesi ve kabul edilmesi zorunluluğunun bulunmadığı,

- ▶ Yapılan değişikliğin yürürlüğe girdiği 19.04.2022 tarihi ve bu tarih sonrasında döviz cinsinden düzenlenmiş olan çek vb. ödeme araçlarının Türkiye'de yerleşik kişilerin kendi aralarında akdettikleri/akdedecekleri menkul satış sözleşmeleri konusu ödeme yükümlülüklerinin yerine getirilmesinde kullanılmasının mümkün olmadığı,



- Yapılan değişikliğin taşıt satış sözleşmelerinin mevcut durumunu değiştiren bir hüküm içermediğinin, 19.04.2022 tarihinde gerçekleştirilen değişiklik öncesinde olduğu gibi değişiklik sonrasında da Türkiye’de yerleşik kişilerin kendi aralarında akdedecekleri taşıt satış sözleşmelerinde sözleşme bedeli ve bu sözleşmelerden kaynaklanan diğer ödeme yükümlülüklerinin döviz cinsinden veya dövize endeksli olarak kararlaştırılmasının mümkün olmadığı,
- Tebliğin 8. maddesinin diğer fıkralarında yer alan menkul satış sözleşmeleri dışındaki sözleşmelere ilişkin ödeme yükümlülüklerinin Türk parası cinsinden kabul edilmesi ve yerine getirilmesine yönelik herhangi bir değişiklik yapılmadığının ve mevcut istisnaların geçerli olduğunu,

belirtilmiş ve piyasadaki belirsizlikler giderilmiştir.

IV. Menkul Satış Sözleşmesi Neleri Kapsamaktadır?

Menkul ifadesi Türk Dil Kurumu’na göre “Bir yerden bir yere taşınabilen, taşınır” anlamına gelmektedir.

Türk Borçlar Kanunu’nun “Taşınır Satışı” başlıklı ikinci ayırımında yer alan 209. maddesinde “Taşınır satışı, Türk Medeni Kanunu uyarınca taşınmaz sayılanlar dışında kalan ve diğer kanunlarda taşınır olarak belirtilen şeylerin satışidir. Ürünler, bir yapının yıkıntıları ve taş ocağından çıkarılacak taşlar gibi, taşınmazdan ayrıldıktan sonra mülkiyeti devredilecek bütünüleyici parçaların satılması da taşınır satışidir.” açıklamaları yer almaktadır.

Türk Medeni Kanunu’nun Taşınmaz Mülkiyetinin Konusu başlıklı 704. Maddesinde ise “taşınmazlar; Arazi, Tapu kütüğünde ayrı sayfaya kaydedilen bağımsız ve sürekli haklar,

Kat mülkiyeti kütüğüne kayıtlı bağımsız bölümler” olarak sayılmıştır.

Bu kapsamda Türk Medeni Kanunu’nun taşınmaz tanımı kapsamı dışında kalan ve diğer Kanunlarda taşınır olarak belirtilen Ticari Mallar dahil olmak üzere her türlü malların satış sözleşmesinde 19 Nisan 2022 tarihli değişikliğin uygulanması gerekmektedir. Nitekim Türkiye Cumhuriyeti Hazine ve Maliye Bakanlığı da yapmış olduğu basın açıklamasında Tebliğ’de geçen “menkul” ibaresinin gayrimenkul tanımına girmeyen her türlü mal ve eşyayı kapsadığını belirtmektedir.

V. TL ile Ödeme Zorunluluğu Kapsamında Tereddüt Edilen Konular

Türk Lirası cinsinden ödeme yapma zorunluluğu ile ilgili yapılan Tebliğ değişikliği ve sonrasında Bakanlık tarafından yapılan detaylı basın açıklamasına rağmen halen bazı konularda Türk Lirası cinsinden ödeme yapma zorunluluğu olup olmadığı hakkında tereddütler bulunmaktadır. Tereddüt edilen işlemler aşağıda 2 başlık altında ele alınmıştır.

A. İhraç Kayıtlı Malların Satışında Türk Lirası Ödeme Zorunluluğu

İhraç kayıtlı satış işleminde; imalatçı firmalar mallarını Türkiye’de başka bir firmaya satmakta ve bu malları alan firmalar malların ihracatını gerçekleştirmektedirler. Söz konusu işlemin vergisel açıdan çeşitli avantajları olmakla birlikte, bu avantajlardan yararlanmanın çeşitli şartları bulunmaktadır.

Türkiye’de faaliyet gösteren imalatçı firmaların, yine Türkiye’de faaliyet gösteren başka bir ihracatçı firmaya ihraç edilmek üzere mal satma işlemi, mezkûr tebliğde belirtildiği üzere Türkiye’de yerleşik

kişiler arasında yapılan bir menkul alım satımı olarak değerlendirileceğinden dolayı, söz konusu işleme ilişkin ödemelerin Türk Lirası cinsinden yapılması gerekmektedir.

Konu ile ilgili olarak Türkiye Cumhuriyeti Hazine ve Maliye Bakanlığı, Finansal Piyasalar ve Kambiyo Genel Müdürlüğü’nün 23.06.2022 tarihli yazısında da söz konusu işlemde döviz cinsinden ödeme yapılmasının ve alınmasının mümkün olmadığı belirtilmiştir.

B. Serbest Bölge ile Yapılan İşlemlerde Türk Lirası Ödeme Zorunluluğu

Serbest bölgeler; yatırım ve üretimi teşvik etmek, uluslararası ticareti geliştirmek amacıyla kurulmuş, ülkenin siyasi sınırları içerisinde olmakla beraber, gümrük sınırları dışında konumlandırılan, vergi, tarife, kota, resim, harç gibi konularda avantajları olan, bürokratik prosedürlerin azaltıldığı, sınai ve ticari faaliyetler için çok fazla teşvik ve avantajların sunulduğu özel ekonomi bölgesidir. Cumhurbaşkanı Kararı ile söz konusu bölgelerin yer ve sınırları belirlenmekte ve Serbest Bölgelerin ayrı bir Kanunu bulunmaktadır.

Türkiye’de faaliyet gösteren firmaların serbest bölgelere yapmış olduğu işlemler ihracat olarak değerlendirilmektedir. Bu kapsamda Serbest bölgede faaliyet gösteren firmaların dışarıda yerleşik kişi mi olduğu, yoksa Türkiye’de yerleşik kişi olarak sayılacağı hakkında tereddütler oluşmuştur.

Mezkûr Tebliğ’in 8. maddesinin 23 fıkrasında bazı şirketlerin Türkiye’de yerleşik sayılması nedeniyle, serbest bölgede faaliyet göstermekle birlikte Türkiye’de kanuni yerleşim yeri bulunan şirketler, 32 sayılı Kararın 4. maddesinin (g) bendi uygulaması kapsamında Türkiye’de yerleşik olarak değerlendirilecektir. Ancak; 3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanunu’nun 6. maddesinin 2.

fıkrasında "Bu bölgelerde gümrük ve kambiyo mükellefiyetine dair mevzuat hükümleri uygulanmaz." ifadesi yer almaktadır.

Serbest bölgede faaliyet gösteren ve Türkiye'de yerleşik sayılan şirketlerin, serbest bölge sınırları dışında Türkiye'de yerleşik bir firma ile yapacakları menkul satış sözleşmelerine ilişkin ödemelerin Türk Lirası cinsinden yapılması gerekmektedir. Serbest bölgede faaliyet gösteren firmaların kendi aralarında yapacakları menkul satış sözleşmelerinde ise döviz cinsinden ödeme yapabilmeleri mümkün olabilecektir.

Konu ile ilgili olarak Türkiye Cumhuriyeti Hazine ve Maliye Bakanlığı, Finansal Piyasalar ve Kambiyo Genel Müdürlüğü'nün 24.06.2022 tarihli yazısında da, Serbest bölgede faaliyet gösteren ve Türkiye'de yerleşik sayılan şirketlerin, serbest bölge sınırları dışında Türkiye'de yerleşik bir firma ile yapacakları menkul satış sözleşmelerine ilişkin ödemelerin döviz cinsinden yerine getirilmesi ve kabul edilmesinin mümkün olmadığı belirtilmiştir.

C. Antrepo Satışlarında Türk Lirası ile Ödeme Zorunluluğu

Şirketler ithal etmek istedikleri mallar için çeşitli nedenlerden ve avantajlardan dolayı gümrük işlemlerini tamamlayıp, ithalat sürecini ertelemek isteyebilirler. Bu durumda ithal edilen mallar, gümrük sahalarında bulunan antrepolarda muhafaza edilmektedir. Zaman zaman bu mallar, ithalat süreci tamamlanmadan antrepoda başka bir firmaya satılmaktadır. Söz konusu satışların, Türkiye'de yerleşik sayılan şirketlerin arasında yapılması durumunda ödemelerin Türk Lirası cinsinden yapılması gerekmektedir.

Konu ile ilgili olarak Türkiye Cumhuriyeti Hazine ve Maliye Bakanlığı, Finansal Piyasalar ve Kambiyo Genel Müdürlüğü'nün 26.07.2022 tarihli yazısında; Gerek antrepoda satış-

ta, gerekse serbest dolaşıma giriş rejiminin tabii tutularak ithal edilmiş malın döviz ile yurt içinde firmalara veya acentelere yapılacak satışlarda sözleşme bedellerinin ve diğer ödeme yükümlülüklerinin, döviz cinsinden kararlaştırılmış olsa dahi Türk parası ile ödenmesi ve kabul edilmesi zorunlu olduğu belirtilmiştir.

VI. Aykırı İşlem Yapanlara Uygulanacak Ceza

1567 Sayılı Türk Parasının Kıymetini Koruma Hakkında Kanun'un 3. maddesi gereğince; Cumhurbaşkanının bu Kanun hükümlerine göre yapmış bulunduğu genel ve düzenleyici işlemlerdeki yükümlülükleri aykırı işlem yapan kişilere ayrı ayrı olmak üzere ceza düzenlenebilecektir. 2022 yılı yeniden değerlendirme oranları dikkate alındığında söz konusu düzenlemeye aykırı işlem yapan mükellefler 14.200,00 TL'den 118.500,00 TL'ye kadar idari para cezası ile karşı karşıya kalabilecektir. İşlemlerin tekrarı halinde ise bu cezalar, iki katı olarak hükmedilecektir.

Sonuç

Türk parasının değerini korumak amacıyla yapılan düzenlemeler neticesinde, 19.04.2022 tarihinden itibaren Türkiye'de yerleşik kişilerin kendi aralarında akdedecekleri; taşıt satış sözleşmeleri dışında kalan menkul satış sözleşmelerinde sözleşme bedelini ve bu sözleşmelerden kaynaklanan diğer ödeme yükümlülüklerini döviz cinsinden veya dövize endeksli olarak kararlaştırmaları mümkündür. Ancak sözleşme konusu ödeme yükümlülüklerinin Türk parası cinsinden yerine getirilmesi ve kabul edilmesi zorunludur.

Serbest bölgede faaliyet gösteren ve Türkiye'de yerleşik sayılan şirketlerin, serbest bölge sınırları dışında Türkiye'de yerleşik bir firma ile yapacakları menkul satış sözleşmelerine ilişkin ödemelerin Türk Lirası cinsinden yapılması gerekmektedir. Serbest bölgede faaliyet gösteren firmaların kendi aralarında yapacakları menkul satış sözleşmelerinde ise döviz cinsinden ödeme yapabilmeleri mümkün olabilecektir.

Söz konusu zorunluluğu yerine getirmeyen firmalar için 14.200,00 TL'den 118.500,00 TL'ye kadar idari para cezası uygulanması öngörülmektedir.





KAR DAĞITIMINDA ÖZELLİKLİ HUSUSLAR VE GÜNCEL STOPAJ YÜKÜMLÜLÜKLERİ

Giriş

Şirketler uyguladıkları kâr payı dağıtım politikalarıyla, hesap dönemleri sonunda elde ettikleri kârlarını şirket ortaklarına dağıtılabilmekte veya işletme içerisinde bırakarak yatırıma dönüştürmektedirler.

Şirketler uyguladığı kar dağıtım politikası ile şirketin sürekliliğini sağlamayı ve mevcut ekonomik şartlarda finansmana ulaşmada karşılaşılabilecek zorluklar ile finansman maliyetlerinin getirdiği yükten asgari oranda etkilenmek isterler. Bu sebeple de karı mümkün olduğunca şirket içinde tutmak ve net işletme sermayesin şirketin ihtiyaçlarını karşılayacak seviyede olmasını isterler.

Öte yandan hissedarlar da şirketin yüksek kar elde etmesini ve bu karı hissedarlarla paylaşmasını isterler. Bu sebeple şirketlerin kar dağıtım politikalarıyla hissedarların kar talepleri arasında bazı çelişkili durumlar ortaya çıkabilmektedir.

Bu çalışmamızda kar dağıtımında dikkat edilmesi gereken hususları ve güncel stopaj yükümlülüklerini irdedeleyeceğiz.

I. Kar Dağıtımında Özellikli Hususlar

Şirketler kar dağıtım politikalarını hazırlarken gerek işletmenin devamlılığını sağlamak açısından gerek hissedarların haklarının korunması ve kar dağıtımının istikrarı açısından mevcut koşulları iyi analiz edip orta ve uzun vadeli planlar çerçevesinde hareket etmeye özen göstermelidirler. Kar

dağıtım politikalarının belirlenmesinde göz önünde bulundurulması gereken etmenlerin bazılarını aşağıdaki gibi sıralayabiliriz.

- ▶ İşletmenin İhtiyaç Duyacağı Nakit Miktarı
- ▶ Kısa, Orta ve Uzun Vadeli Yatırım Stratejileri
- ▶ Finansman İhtiyaçları ve Finansman Maliyetleri
- ▶ Karlılık Oranları
- ▶ Piyasa Koşulları
- ▶ Yasal düzenlemeler

Kar dağıtım kararı alınırken en fazla göz ardı edilen hususlardan biri yedek akçelerin kanununa uygun ayrılması ve varsa geçmiş yıl zararlarının kar dağıtımında göz ardı edilmesidir. Alacaklıların haklarının korunması, varsa kredilerin zamanında ödenmesi, ticari borçların zamanında ödenmesi, mevcut varlıklarının içinde bulunan dönemde olası değer düşüklüğüne uğraması gibi durumların göz önünde tutulması gerekmektedir. 6102 sayılı Ticaret Kanununda bu gibi durumlardan kaynaklanan olumsuzlukların önüne geçilmesi amacıyla dönem karından belirli oranlarda yedek akçe ayrılmasını şart koşulmuştur. Bazı şirketlerin kanuni yedek akçe ayırmadan dönem karını dağıtma eğilimine gittiği plansız ve programsız yapılan bu işlemlerin, işletmenin sürekliliğini olumsuz etkilediği, likidite açığına sebep olması nedeniyle şirketlerin sürekliliğini riske attığını görmekteyiz. Öte yandan kar dağıtımını öncesinde varsa geçmiş yıl zararlarının kar dağıtımında göz önünde tutularak, dağıtımına konu tutardan düşülmesi gerekir.

Aksi durumda öz kaynakların terse düşmesi durumuna, yani şirketin borca batık duruma düşmesine sebep olmaktadır.

Kar dağıtımındaki özellikli bir diğer hususta kar dağıtımının hangi bilançooya göre yapılacağı hususudur. 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun 88/1'inci maddesinde "64 ila 88'inci madde hükümlerine tabi gerçek ve tüzel kişiler münferit ve konsolide finansal tablolarını düzenlerken, Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu tarafından yayımlanan, Türkiye Muhasebe Standartlarına, kavramsal çerçevede yer alan muhasebe ilkelerine ve bunların ayrılmaz parçası olan yorumlara uymak ve bunları uygulamak zorunda oldukları belirtilmektedir.

Aynı kanunun 507/1'inci maddesinde, her pay sahibi, kanun ve esas sözleşme hükümlerine göre pay sahiplerine dağıtılması kararlaştırılmış net dönem karına, pay oranında katılma hakkını haiz olduğu, 508/2'inci maddesinde, Yıllık karın, yıllık bilançooya göre belirleneceği, 64/5'inci maddesinde de gerçek ve tüzel kişilerin 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nun defter tutma hükümlerine aynen uymaları gerektiği belirtilmiştir.

6102 sayılı Ticaret Kanunu'nda belirtilen bu hükümler finansal tablolarını TMS/TFRS'ye göre düzenleyen şirketlerin, yıllık karın tespiti ve dağıtımında, VUK uyarınca tutulan yasal defter kayıtlarında yer alan karı mı yoksa TMS/TFRS'ye göre hesaplanan kârı mı esas alacakları konusunda tereddütler yaşanmasına neden olmuştur.

17.02.2020 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan "6102 Sayılı Türk Ticaret Kanununun Geçici 13 Üçüncü Maddesinin Uygulanmasına İlişkin Usul Ve Esaslar Hakkında Tebliğ" ile kar payının hesaplanmasında, finansal tablolarını Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu tarafından belirlenen standartlara uygun hazırlamak zorunda olanlar tarafından Kanunun 88. maddesine göre hazırlanan, bunlar dışında kalanlar ise 213 sayılı Vergi Usul Kanuna göre hazırlanan finansal tablolar esas alınacağı belirtilmiş, dağıtılması öngörülen kar payı tutarı, 213 sayılı Vergi Usul Kanuna göre tutulan kayıtlarda bulunan kar dağıtımına konu kaynakların toplam tutarını **aşamayacağı** belirtilmiş ve bu konudaki tereddüt ortadan kalkmıştır.

II. Kar Dağıtımında Güncel Stopaj Oranları

193 sayılı GVK'nin 94/6-b maddesi uyarınca; tam mükellef gerçek kişilere, gelir ve kurumlar vergisi mükellefi olmayanlara, gelir vergisinden muaf olanlara, dar mükellef gerçek kişilere, gelir vergisinden muaf olan dar mükellef gerçek kişilere dağıtılan, GVK'nin 75 inci maddenin ikinci fıkrasının (1), (2) ve (3) numaralı bentlerinde yazılı kâr payları üzerinden **%15 oranında** vergi kesintisi yapılmaktaydı.

Kurumlar tarafından elde edilen kâr paylarının vergi kesintisine tabi olup olmadığı KVK'nin 15 ve 30 uncu maddesi uyarınca belirlenmekte olup; kurumlar vergisinden muaf olan kurumlara, Türkiye'de bir işyeri veya daimi temsilci aracılığıyla kar payı elde edenler hariç dar mükellef kurumlara, Kurum statüsünde olup bu kanunla veya özel kanunlarla kurumlar vergisinden muaf olan dar mükelleflere dağıtılan, Gelir Vergisi Kanununun 75 inci maddesinin ikinci fıkrasının (1), (2) ve (3) numaralı bentlerinde belirtilen kar payları üzerinden Kurumlar Vergisi Kanununa göre **%15 oranında** vergi ke-

sintisi yapılmaktaydı.

22/12/2021 tarihli Resmi Gazete'de kar dağıtımında gelir ve kurumlar vergisi kanunlarına göre yapılacak vergi kesintisine ilişkin 4936 Sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı yayımlanmıştır. Cumhurbaşkanlığı Kararı ile yukarı anılan %15 vergi kesintisi oranları %10'a düşürülmüştür.

Karara göre;

1. 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 94. maddesinde yer alan tevkifat nispetleri hakkındaki 12/1/2009 tarihli ve 2009/14592 sayılı Bakanlar Kurulu Kararının eki Kararın 1. maddesinin birinci fıkrasının (6) numaralı bendi aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir.

"6. a) Tam mükellef kurumlar tarafından; tam mükellef gerçek kişilere, gelir ve kurumlar vergisi mükellefi olmayanlara ve gelir vergisinden muaf olanlara dağıtılan, 75. maddenin ikinci fıkrasının (1), (2) ve (3) numaralı bentlerinde yazılı kâr paylarından (kârın sermayeye eklenmesi kâr dağıtımını sayılmaz.) %10,

b) Tam mükellef kurumlar tarafından; dar mükellef gerçek kişilere ve gelir vergisinden muaf olan dar mükelleflere dağıtılan, 75. maddenin ikinci fıkrasının (1), (2) ve (3) numaralı bentlerinde yazılı kâr paylarından (kârın sermayeye eklenmesi kâr dağıtımını sayılmaz.) %10,"

2. 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 15. maddesinde yer alan vergi kesintisi oranları hakkındaki 12/1/2009 tarihli ve 2009/14594 sayılı Bakanlar Kurulu Kararının eki Kararın 1. maddesinin birinci fıkrasının (9) numaralı bendi aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir.

"9- Vergiden muaf olan kurumlara dağıtılan (Kârın sermayeye eklenmesi kâr dağıtımını sayılmaz.) Gelir Vergisi Kanunu'nun 75. maddesinin ikinci

fıkrasının (1), (2) ve (3) numaralı bentlerindeki kâr payları (Kurumlar Vergisi Kanununun 15 inci maddesinin üçüncü fıkrası uyarınca vergi kesintisine tabi tutulan kazançlar hariç) üzerinden %10,"

3. 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 30. maddesinde yer alan vergi kesintisi oranları hakkındaki 12/1/2009 tarihli ve 2009/14593 sayılı Bakanlar Kurulu Kararının eki Kararın 1. maddesinin birinci fıkrasının (12) ve (14) numaralı bentleri aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir.

"12- Tam mükellef kurumlar tarafından, Türkiye'de bir işyeri veya daimi temsilci aracılığıyla kâr payı elde edenler hariç olmak üzere dar mükellef kurumlara veya kurumlar vergisinden muaf olan dar mükelleflere dağıtılan (Kârın sermayeye eklenmesi kâr dağıtımını sayılmaz.) ve Gelir Vergisi Kanununun 75 inci maddesinin ikinci fıkrasının (1), (2) ve (3) numaralı bentlerinde sayılan kâr payları (5520 sayılı Kanunun 15 inci maddesinin üçüncü fıkrası uyarınca vergi kesintisine tabi tutulan kazançlar hariç) üzerinden % 10,"

"14- Yıllık veya özel beyanname veren dar mükellef kurumların, indirim ve istisnalar düşülmeden önceki kurum kazancından, hesaplanan kurumlar vergisi düşüldükten sonra kalan kısımdan ana merkeze aktardıkları tutar üzerinden %10,"

Olarak değiştirilmiştir. Yapılan düzenleme ile 5 puanlık ciddi oranda vergi indirimi sağlanmış bulunmaktadır.

III. Kar Dağıtımına İlişkin Bir Örnek

Kar dağıtımında dikkat edilmesi gereken konular ve izlenmesi gereken aşamaları bir örnek üzerinden görmek faydalı olacaktır.

Örnek: ABC AŞ'nin 2021 yılı bilanço bilgilerine ilişkin dağıtım konu kar payı tutarın hesaplaması ve kar payını elde eden kişilerin gerçek kişi olduğu varsayımıyla gelir vergisi hesaplaması aşağıdaki gibidir. (KKEG ve Bağımsız Denetim ölçütleri göz ardı edilmiştir)

Kar dağıtımında kanunda belirtildiği üzere VUK hükümleri gereğince oluşan bilanço karı TMS-TFRS ilkelere göre hazırlana kardan düşük olduğundan Kar dağıtım, VUK mali tablolarına göre oluşan dönem karı üzerinden geçmiş yıl zararları mahsup

edilerek yapılmıştır. Dağıtım konu brüt kar tutarı üzerinden son yapılan yasal düzenlemeler gereğince %10 oranında gelir vergisi hesaplanmıştır.

Dağıtım Konu Dönem Karı Vergi Usul Kanuna göre tutulan kayıtlarda bulunan kar dağıtımına konu kaynakların toplam tutarını aşmıyor.	VUK Bilanço Karı	5.000.000,00
	TMS-TFRS Karı	8.000.000,00
	Ödenmiş Sermaye	1.000.000,00
VUK Mali Verilerine Göre	Geçmiş Yıl Zararları	2.500.000,00
	Geçmiş Dönemlerde Ayrılan 1.Tertip Yedek Akçeler Toplamı	-
Kurumlar Vergisi %25 Oranında Hesaplanmıştır.	Kurumlar Vergisi	1.250.000,00
VUK Bilanço Karı-Kurumlar Vergisi	Dönem Net Karı	3.750.000,00
Dönem Net Karı-Geçmiş Yıl Zararları	Dağıtılabilecek Kar	1.250.000,00
Ödenmiş Sermayenin %20'sine ulaşıncaya Kadar Dönem Karının %5'i Oranında Yedek Akçe Ayrılır Varsa Geçmiş Yıl Zararları Mahsup Edilir	1.Tertip Yedek Akçe	125.000,00
Anonim şirketler ayrıca ödenmiş sermayenin %5'i kadar	1.Temettü	50.000,00
Kurumlar vergisi ve I.tertip yedek akçe ile I.temettü düşüldükten sonra kalan kârın % 10'u kadar ayrılır	2.Tertip Yedek Akçe	357.500,00
II.tertip yedek akçe matrahından II.tertip yedek akçe çıkılarak bulunur.	2.Temettü	717.500,00
1.Temettü+2. Temettü	Dağıtılacak Brüt Kar (Gelir Vergi Matrahı)	767.500,00
Kar Dağıtımında Gelir Vergisi Oranı %15'ten %10'a Düşmüştür	Gelir Vergisi Stopajı(%10)	76.750,00
Dağıtılacak Brüt Kar-Gelir Vergisi	Dağıtılacak Net Kar Tutarı	690.750,00

Sonuç

Şirketler kar dağıtım politikalarını hazırlarken gerek işletmenin devamlılığını ön planda tutarak hissedarların haklarının korumalı ve aynı zamanda kar dağıtımının istikrarı açısından mevcut koşulları iyi analiz edip orta ve uzun vadeli planlar çerçevesinde hareket etmeye özen göstermelidirler.

Kar dağıtımına esas alınacak mali tablolar ile ilgili tereddütlü konular 17.02.2020 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan düzenleme ile giderilmiş ve finansal tablolarını Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim standartları Kurumu tarafından belirlenen standartlara uygun hazırlamak zorunda olanlar VUK kapsamında hazırlanan mali tablolardaki kar dağıtımına konu tutarı aşmamak şartıyla TMS-TFRS hükümleri uyarınca hazırladıkları mali tablolara göre kar dağıtımını yapabileceklerdir.

Gelir vergisi Kanununda yapılan düzenleme ile kar dağıtımlarında daha önce %15 olarak hesaplanan gelir vergisi oranı %10 olarak değiştirilmiş ve şirket hissedarı olan gelir vergisi mükellefi olan gerçek kişilere ciddi oranda vergi indirimi sağlanmıştır.





Sinem GÜRPINAR
Denetçi Yardımcısı, Vergi Hizmetleri
sinem.gurpinar@centrumdenetim.com

SPONSORLUK HARCAMALARININ KURUMLAR VERGİSİ KANUNU AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ

Giriş

Nihai amacı kar elde etmek olan basiretli tacirler/işletmeler, ulusal ve uluslararası rekabet ortamında rakip işletmeler arasında ön plana çıkmak, bilinirliğini artırmak, farkındalık yaratmak, bu suretle satışlarını artırmak ve bunu en az bütçeyle geliştirmek ve gerçekleştirmek isterler. Bunu gerçekleştirmek için en önemli araçlardan biri reklam faaliyetleri olmakla birlikte sponsorluk faaliyetlerinin de tanınırlığa ve işletme imajına katkısı yadsınamaz bir gerçektir. Bu bakımdan ele alındığında sponsorluk faaliyeti, sosyal sorumluluk yönü de olan önemli bir pazarlama ve satış faaliyetidir.

Bilindiği üzere Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 10. maddesinin 1. fıkrasının (b) bendi uyarınca 21/5/1986 tarihli ve 3289 sayılı Gençlik ve Spor Genel Müdürlüğü'nün Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun ile 17/6/1992 tarihli ve 3813 sayılı Türkiye Futbol Federasyonu Kuruluş ve Görevleri Hakkında Kanun

kapsamında yapılan sponsorluk harcamalarının sözü edilen kanunlar uyarınca tespit edilen amatör spor dalları için tamamı, profesyonel spor dalları için % 50'si Kurumlar Vergisi Beyannamesinde indirim konusu yapılabilmektedir. Ayrıca sponsorluk harcamaları 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 89. maddesine göre gelir vergisi beyannamesinin matrahında indirim konusu yapılabilmektedir. Bu makalemizde söz konusu sponsorluk harcamalarının vergisel boyutu irdelenecektir.

I. Genel Olarak Sponsorluk Harcamaları

Gençlik ve Spor Genel Müdürlüğü Sponsorluk Yönetmeliği'nde **reklam**; bir ürün, marka veya hizmetin çeşitli iletişim olanaklarını kullanarak ticari yönden tanıtılmasını sağlayan gerçek veya sanal ortamdaki yazı, resim, amblem ve benzeri şekiller olarak tanımlanmış, **sponsorluk ise**; gerçek veya tüzel kişilerce, dolaylı olarak ticari fayda sağlamak ya da sosyal sorumlu-

luklarını yerine getirmek amacıyla iletişim olanakları karşılığında aynı ve/veya nakdi destekte bulunulması şeklinde tanımlanmıştır.

Danıştay Dergisi'nin 147. sayısında yer alan Danıştay Dördüncü Dairesi'nin 09.10.2017 tarih ve E:2013/4011 K:2017/6706 sayılı Kararında sponsorluk "Sponsorluk bir kuruluşun belirlemiş olduğu hedeflere ulaşmak için spor, sanat, kültür ve sosyal olaylar ile çeşitli kişi ve kuruluşlara nakdi veya başka türlü desteklerle yapılan tüm faaliyetlerin planlanması, uygulanması ve kontrol edilmesi süreçlerini kapsayan taraflar arasında karşılıklı olarak birbirlerine fayda sağlamaya yönelik yapılan yazılı iş antlaşmaları" olarak tanımlanmıştır.

Sponsorluk harcamaları, ticari kazancın elde edilmesi ile doğrudan ilişkili olmayan veya ilişkisi somut şekilde ölçülemeyen, sosyal amaçla öne çıkan harcamalardır. Bu yönüyle ticari kazancın elde edilmesi ile doğrudan ilişkili olan reklam harcamalarından farklılık arz etmektedir.



Mali idare tarafından sportif alanlarda yapılacak sponsorluk faaliyetlerinin desteklenmesi amacıyla kurumlar vergisi, gelir vergisi ve katma değer vergisi yönünden vergisel avantajlar sağlanmıştır.

II. Sponsorluk Harcamalarının Vergisel Boyutu

İşletmeler açısından reklam ya da sponsorluk harcamaları aynı kategoride değerlendirilebiliyor olsa da vergisel açıdan konu incelendiğinde iki harcamanın farkları bulunmaktadır. Reklam harcamaları Gelir Vergisi Kanunu'nun 40/1. maddesi kapsamında ticari kazancın elde edilmesi ve sürdürülmesi amacıyla yapılmakta olduğundan, doğrudan gider olarak dikkate alınmaktadır. Sponsorluk harcamaları belirli şartları bulunması halinde beyanname üzerinde indirim olarak dikkate alınabilmektedir. Hem kurumlar vergisi hem de gelir vergisi yönünden iki harcamanın değerlendirilmesi takip eden kısımda ele alınmıştır.

A. Kurumlar Vergisi Kanunu Kapsamında Sponsorluk Harcamalarının Kazançtan İndirilmesi

520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 6. maddesinin birinci fıkrasında, kurumlar vergisinin mükelleflerin bir hesap dönemi içinde elde ettikleri kurum kazancı üzerinden hesaplanacağı ikinci fıkrasında ise, safi kurum kazancının tespitinde, Gelir Vergisi Kanunu'nun ticari kazanç hakkındaki hükümlerinin uygulanacağı hüküm altına alınmıştır.

Mükelleflerin reklam harcamaları, ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi ile doğrudan ilgili olması ve vergi usul kanunu uyarınca tevsik edici belgelerle belgelendirilmesi koşuluyla kurumlar vergisi matrahının tespitinde gider olarak dikkate alınabilmekte, sponsorluk harcamaları ise beyanname üzerinde kurum kazancından indirim konusu yapılabilmektedir.

Sponsorluk harcamalarının Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 10. maddesinde kurumlar vergisi beyanname üzerinde ayrıca gösterilmek şartıyla, kurum kazancında indirim konusu yapılacağı belirtilmiştir. Ancak her sponsorluk harcamasının bu kapsamda değerlendirilmemesi gerekmektedir. Mezkûr maddenin 5. bendine göre "21/5/1986 tarihli ve 3289 sayılı Gençlik ve Spor Genel Müdürlüğü'nün Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun ile 17/6/1992 tarihli ve 3813 sayılı Türkiye Futbol Federasyonu Kuruluş ve Görevleri Hakkında Kanun kapsamında yapılan sponsorluk harcamalarının sözü edilen kanunlar uyarınca tespit edilen amatör spor dalları için tamamının, profesyonel spor dalları için %50'si" indirimine konu olabilecektir.

Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nin 10.3.1. bölümünde ise Sponsorluk harcamaları daha detaylı olarak ele alınmıştır. Tebliğ'e göre; Sponsorluk harcamaları, ticari kazancın elde edilmesi ile doğrudan ilişkili olmayan veya ilişkisi ölçülemeyen, sosyal amacı öne çıkan harcamalar olup ticari kazancın elde edilmesi ile doğrudan ilişkili olan reklam harcamalarından farklılık arz etmektedir.

Sponsor olan kurumun adının anılması koşuluyla aşağıdaki harcamalar sponsorluk olarak değerlendirilebilecektir.

- ▶ Resmi spor organizasyonları için yapılan saha, salon veya tesis kira bedelleri,
- ▶ Sporcuların iâşe, seyahat ve ikamet giderleri,
- ▶ Spor malzemesi bedeli,
- ▶ Gençlik ve Spor Genel Müdürlüğü'nün uygun göreceği spor tesisleri için yapılan aynı ve nakdi harcamalar,
- ▶ Sporcuların transfer edilmesini sağlayacak bonservis bedelleri,
- ▶ Spor müsabakaları sonucu na göre sporculara veya spor

adamlarına prim mahiyetinde aynı ve nakdi ödemeler

Spor sahalarına, sporcuların veya diğer ilgililerin spor giysilerinin ya da spor araç ve gereçlerinin üzerine yazılı veya elektronik sinyaller yardımıyla sanal olarak kurumun tanıtımının yapılmasını sağlayacak amblem, marka, isim ve benzeri işaretler konulması gibi doğrudan ticari fayda sağlayan ve kurumun tanıtımını amaçlayan harcamaların ise reklam harcaması olarak değerlendirilmesi gerekmektedir.

Sponsorluk faaliyetinin yanında reklam ve tanıtım amacını da içeren işlemler yapılabilmesi mümkündür. Bu durumda yapılan harcamaların, sözleşmede belirtilmek ve emsaline uygun olmak şartıyla, reklam ve sponsorluk harcamaları olarak ayrıştırılarak dikkate alınması gerekmektedir. Örneğin, bir kurumun, bir kulübe bonservis bedelini karşılayarak transfer ettiği bir sporcuyla aynı zamanda şirketin veya ürünlerinin tanıtımına yönelik reklamlarda kullanılması halinde, reklam faaliyetine ilişkin harcamalar, bonservis bedelinden sözleşmede belirtilmek ve emsallerine uygun olmak şartıyla ayrıştırılıp ve reklam gideri olarak dikkate alınabilecektir.



Sponsorluk hizmetini alan firma, kurum ve kuruluşlara sponsorlarca nakdi bir destekte bulunulması ve bu desteğin de hizmeti alanlar adına açılmış bir banka hesabına yatırılmış olunması durumunda, sponsorlara yatırılan tutarlar için bankalar tarafından verilecek makbuz veya dekontun yapılan bağışın tevsik edici belgesi olarak kabul edilecektir. Ancak, burada önemli olan husus banka dekontu veya makbuzda paranın "sponsorluk amacıyla" yatırıldığına dair bir ifadeye yer verilmesi gerektiğidir.

Sponsorluk harcamalarının kurumlar vergisi yönünden indirim olarak dikkate alınabilmesi için Gençlik ve Spor Genel Müdürlüğünün Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun ile Türkiye Futbol Federasyonu Kuruluş ve Görevleri Hakkında Kanun kapsamında yapılması gerekmektedir.

Gençlik ve Spor Genel Müdürlüğü Sponsorluk Yönetmeliği'ne göre;

- ▶ Sponsorluk alan ile sponsorlar arasında tarafların hak ve yükümlülüklerini içeren yazılı sözleşme yapılması zorunludur.
- ▶ Sponsorluk süresinin bitiminden sonraki on gün içerisinde, sponsorun yükümlülüklerinin yerine getirilip getirilmediğine ilişkin bilgiler, sponsorluğu alan tarafından Genel Müdürlüğe gönderilmelidir.
- ▶ Ayrıca yapılacak olan sözleşmede yer alması gereken unsurlardan bazıları aşağıdaki gibidir.
- ▶ Sponsorluğun konusu,
- ▶ Nakdi sponsorlukta sözleşme bedeli, aynı sponsorlukta yaklaşık sponsorluk bedeli,
- ▶ Nakdi sponsorlukta sponsorluğu alanın banka hesap numarası,
- ▶ Sözleşmenin kaç maddeden ibaret olduğu, tarih, imza eden kişilerin adı, soyadı ve unvanı,

B. Gelir Vergisi Kanunu Yönünden Sponsorluk Harcamaları

Gelir Vergisi Kanunu'nda da Kurumlar Vergisi Kanununa benzer şekilde düzenlemeler yer almaktadır. Gelir Vergisi Kanunu'nun 89. maddesinde, sponsorluk harcamalarının, gelir vergisi matrahının tespitinde, gelir vergisi beyannamesinde bildirilecek gelirlerden indirim konusu yapılacağı belirtilmiştir.

Mezkûr maddenin 8. bendine göre "3289 sayılı *Gençlik ve Spor Genel Müdürlüğünün Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun ile 17.6.1992 tarihli ve 3813 sayılı Türkiye Futbol Federasyonu Kuruluş ve Görevleri Hakkında Kanun kapsamında yapılan sponsorluk harcamalarının; amatör spor dalları için tamamı, profesyonel spor dalları için %50'si.*" indirim konusu olabilecektir.

Yapılan açıklamalar neticesinde amatör spor dalları için %100'ü, profesyonel spor dalları için ise %50'si yıllık beyanname ile bildirilen gelirden indirilebilmektedir. Yine aynı hüküm çerçevesinde kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınabilecektir.

İlgili hesap döneminde tahakkuk etmiş olan sponsorluk harcamaları, ancak ilgili dönemde kazancın oluşması durumunda indirim konusu olabilecektir. İlgili yılda matrah oluşmaması durumunda mezkûr madde çerçevesinde söz konusu giderler sadece Kanunen Kabul Edilmeyen Gider (KKEG) olarak kurum kazancına ilave edilecek olup, indirime konu edilmeyecektir.

Gelir ve Kurumlar vergisi açısından reklam harcamaları, ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi ile doğrudan ilgili olmak ve VUK uyarınca tevsik edici belgelerle belgelendirilmek koşuluyla kurumlar vergisi matrahının tespitinde gider olarak dikkate alınabilmektedir. Ancak, 3984 sayılı Radyo ve

Televizyonların Kuruluş ve Yayınları Hakkında Kanun'un 29'uncu maddesinin (m) bendi uyarınca yurtdışından Türkiye'ye yayın yapan radyo ve televizyon kuruluşlarına verilen reklamlar vergi matrahının tespitinde gider olarak indirilmesi mümkün bulunmamaktadır.



Konuya ilişkin olarak verilmiş olan bir özetgede;

Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı (Mükellef Hizmetleri Gelir Vergileri Grup Müdürlüğü) tarafından B.07.1.GİB.4.06.16.01-125[8-12/3]-508 sayılı ve 30.04.2012 tarihli, isim hakkının sponsorluk harcaması olarak değerlendirilip değerlendirilmeyeceği konusunda görüş belirtilmiştir. İlgili özetgede, "... Vergi Dairesi Müdürlüğünün ... vergi numaralı mükellefi olduğunuz, bankanız ile ... arasında 2011 tarihinde '... Sponsorluk Sözleşmesi' imzalandığı, sözleşmenin isminde sponsorluk ifadesi yer alsa da esasen bankanız ile ... Federasyonu arasında bir sözleşme imzalanmadığı ve söz konusu sözleşmenin bankanızın ticari açıdan tanıtım ve reklamının yapılmasına yönelik bir sözleşme olduğu

ve 2010/2011 döneminde ... ismi hakkı sponsorluğunun bankanızca kullanımının alındığı belirtilerek sözleşme bedeli olan 5.000.000,00 ABD Doları harcamanın reklam harcaması mı yoksa sponsorluk harcaması mı olacağı hususunda..." görüş bildirilmesi talep edilmiş ve Gelir İdaresinin vermiş olduğu görüş "... İle yapmış olduğunuz anlaşma gereğince doğrudan ticari fayda sağlayan ve bankanızın tanıtımını amaçlayan harcamaların sponsorluk harcaması olarak değerlendirilmesi mümkün olmamakla birlikte, anılan harcamaların kurum kazancınızın tespitinde reklam gideri olarak dikkate alınması mümkündür." şeklinde bir görüş verilmiştir.

C. Katma Değer Vergisi Yönünden Sponsorluk Harcamaları

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun; 1. maddesinde, ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde Türkiye'de yapılan teslim ve hizmetlerin KDV'nin konusunu oluşturduğu,

KDVK 17. maddesinin ikinci fıkrası (b) bendinde ise, 17/1 inci maddesinde sayılan, genel ve katma bütçeli idarelere, il özel idarelerine, belediyelere, köylere, bunların teşkil ettikleri birliklere, üniversitelere, döner sermayeli kuruluşlara, kanunla kurulan kamu kurum ve kuruluşlarına, kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşlarına, siyasî partiler ve sendikalara, kanunla kurulan veya tüzelkişiliği haiz emekli ve yardım sandıklarına, kamu menfaatine yararlı derneklere, tarımsal amaçlı kooperatiflere ve Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflara bedelsiz olarak yapılan her türlü mal teslimi ve hizmet ifalarının katma değer vergisinden istisna olacağı hüküm altına alınmıştır.

Buna göre, KDV Kanunu'nun 17/1 inci maddesinde sayılan kurum ve kuruluşlara sponsorluk sözleşmesi kapsamında yapılacak bedelsiz

mal teslimi ve hizmet ifaları katma değer vergisinden istisna olup, söz konusu mal teslimi ve hizmet ifaları nedeniyle yüklenilen katma değer vergisinin, aynı kanunun 30 uncu maddesi uyarınca indirimi mümkün değildir. İndirim konusu yapılmayan bu verginin kurumlar vergisi kazancının tespitinde gider veya maliyet unsuru olarak dikkate alınması mümkündür.

Buna ilişkin olarak 23.01.2017 tarih ve 45404237-130[1.14.44]-10 sayılı özelge özetle;

...

"Buna göre, KDV Kanununun 17/1 inci maddesinde sayılan kurum ve kuruluşlara sponsorluk sözleşmesi kapsamında yapacağınız bedelsiz mal teslimi ve hizmet ifaları katma değer vergisinden istisna olup, söz konusu mal teslimi ve hizmet ifaları nedeniyle yüklenilen katma değer vergisinin, aynı kanunun 30 uncu maddesi uyarınca indirimi mümkün değildir. İndirimi mümkün olmayan bu verginin kurumlar vergisi kazancının tespitinde gider veya maliyet unsuru olarak dikkate alınması mümkündür.

Öte yandan, KDV Kanununun 17/1 inci maddesinde sayılan kurum ve kuruluşlar dışındakilere sponsorluk kapsamında yapılan mal teslimi ve hizmet ifaları genel hükümler çerçevesinde KDV'ye tabi olup, bu harcamalar dolayısıyla yüklenilen vergilerin de Katma Değer Vergisi Kanununun 29/1 inci maddesi uyarınca indirim konusu yapılması mümkündür.

Ayrıca, şirketiniz tarafından sponsorluk sözleşmesi kapsamında yapılan nakdi bağışlar ise KDV'nin konusuna girmediğinden KDV'ye tabi olmayacaktır.

Yine bu çerçevede, şirket ortağının yamaç paraşütü faaliyetinin desteklenmesi amacıyla sponsor olunması halinde ise bu kapsamda yapılan harcamaların KDV Kanununun 30/b maddesi uyarınca indirimi mümkün değildir."

şeklinde dir.

III. Profesyonel – Amatör Spor Dallarının Ayrımı

Makalemizde irdelenmiş olduğu üzere sponsorluk harcamalarının amatör spor dalları için tamamı, profesyonel spor dalları için ise %50'si Kurumlar Vergisi Beyanname-sinde ticari kazancın bulunması durumunda indirim konusu yapılabiliyor.

Gençlik ve Spor Genel Müdürlüğü tarafından konu ile ilgili olarak Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığına yazılan 05.12.2006 tarih ve 1351 sayılı yazıda açıkça amatör ve profesyonel spor dalı ayrımı açıklanmıştır.

"3289 sayılı Gençlik ve Spor Genel Müdürlüğü'nün Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun hükümlerine göre futbol hariç diğer branşların sevk ve idaresi görevi Genel Müdürlüğümüze, her türlü futbol faaliyetlerini milli ve milletlerarası kurallara göre yürütmek, geliştirmek ve Türkiye'yi futbol konusunda yurtiçi ve yurtdışında temsil etmek görevi ise 3813 sayılı Türkiye Futbol Federasyonu Kuruluş ve Görevleri Hakkında Kanunun 1. maddesi uyarınca Türkiye Futbol Federasyonuna verilmiştir. Genel Müdürlüğümüze bağlı bütün branşlar amatördür. Bu hükümler çerçevesinde; Genel Müdürlüğümüzce sevk ve idare edilen tüm spor branşları amatör, Türkiye Futbol Federasyonu Başkanlığınca sevk ve idare edilen futbol faaliyetlerinden Türkiye Süper Ligi, İkinci Ligi ve Üçüncü Ligleri profesyonel, daha alt düzeyde yapılan diğer futbol faaliyetlerinin ise amatör olarak kabul edilmesi gerektiği mütalaa edilmektedir..."

Bu açıklamalar çerçevesinde amatör spor dalları olarak nitelendirilen basketbol ve voleybol liglerinde mücadele eden bir takıma yapılmış olan sponsorluk desteğinin tamamı indirim konusu yapılabilir iken birinci ligde mücadele eden futbol takımına yapılacak sponsorluk harcamasının sadece %50'si Kurumlar Vergisi matrahında indirim konusu yapılabilmektedir.

Sonuç

Çalışmamızın önceki kısımlarında açıklandığı üzere kurumlar vergisi veya gelir vergisinde indirim konusu yapılacak sponsorluk harcamalarının sportif faaliyetlere ilişkin olması ve öngörülen usul ve esaslara riayet edilerek gerçekleştirilmesi gerekmektedir. Bununla birlikte sponsorluk harcamaları, karşılık beklemeksizin spor dallarının ayakta kalabilmeleri ve sportif faaliyetlerini devam ettirebilmeleri için gerçekleştirilmektedir.

Spor sahalarına, sporcuların veya diğer ilgililerin spor giysilerinin ya da spor araç ve gereçlerinin üze-

rine yazılı veya elektronik sinyaller yardımıyla sanal olarak kurumun tanıtımının yapılmasını sağlayacak amblem, marka, isim ve benzeri işaretler konulması gibi doğrudan ticari fayda sağlayan ve kurumun tanıtımını amaçlayan harcamaların ise reklam harcaması olarak değerlendirilmesi gerekmektedir.

Sponsorluk faaliyetinin yanında reklam ve tanıtım amacını da içeren işlemler yapılabilmesi mümkündür. Bu durumda yapılan harcamaların, sözleşmede belirtilmek ve emsaline uygun olmak şartıyla, reklam ve sponsorluk harcamaları olarak ayrıştırılarak dikkate alınması gerekmektedir. Örneğin, bir kurumun, bir kulübe bonser-

vis bedelini karşılayarak transfer ettiği bir sporcuyla aynı zamanda şirketin veya ürünlerinin tanıtımına yönelik reklamlarda kullanması halinde, reklam faaliyetine ilişkin harcamalar, bonservis bedelinden sözleşmede belirtilmek ve emsallerine uygun olmak şartıyla ayrıştırılıp ve reklam gideri olarak dikkate alınabilecektir. Dolayısıyla sponsorluk bedeli olarak ödenen tutarın karşılığında şirketi veya ürünlerinin tanıtılmasına ilişkin bir karşılık beklenmesi/verilmesi durumunda bu harcamanın reklam boyutunun ayrıştırılarak doğrudan gider yazılması şirketler için daha avantajlı bir sonuç doğurabilmektedir.





GÜNCEL ÖZELGELER

Ortaklar Adına Ödenen Hayat Sigortasının Kurum Kazancından İndirim Konusu Yapılabilir Mi?

*01.07.2022 Tarih ve 62992 Sayılı Özelge

Şirket ortakları adına düzenlenen prim iadeli hayat sigortası poliçelerinin şirket hesabınızdan ödendiği belirtilmiş olup, kesilen poliçelere ilişkin harcamaların kurumlar vergisi matrahından indirim konusu yapıp yapılamayacağı hususunda görüş talep edilmiştir.

Buna göre;

- Şirket tarafından şirket ortakları adına yaptırılan prim iadeli hayat sigortaları için ödenen primlerin, ortaklarınızın şirketinizin ücretli çalışanı olması durumunda, çalışanlarınıza sağlanan net menfaat olarak kabul edilmesi ve brüte iblağ edilmek suretiyle ücret bordrosuna dahil edilmesi gerekmekte olup, söz konusu tutarların ödendiği ayda elde edilen ücretin %15'ini ve yıllık olarak asgari ücretin yıllık tutarını aşmaması kaydıyla ücretlinin gelir vergisi matrahının tespitinde indirim olarak dikkate alınması mümkün bulunmaktadır. Ayrıca bu ücretlerin, Gelir Vergisi Kanunu'nun 40'inci maddesinin birinci fıkrasının (1) numaralı bendine göre kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınması mümkündür.
- Şirket ortaklarınızın şirketiniz ücretli çalışanı olmaması durumunda ise, söz konusu primler Gelir Vergisi Kanunu'nun 61'inci maddesi kapsamında ücret olarak değerlendirilmeye-

cektir. Bu durumda, şirketinizin ortakları adına ödenen hayat sigortası poliçe bedelleri, anılan Kanunlarda belirtilen indirilecek giderler arasında yer almadığından, söz konusu primlerin ortaklara dağıtılan kar payı olarak değerlendirilmesi ve dağıtılan kâr payları üzerinden işlemin yapıldığı dönemde cari olan tevkifat oranında kâr payı stopajı yapılması gerekmekte olup bu ödemelerin kurum kazancınızın tespitinde gider olarak dikkate alınması mümkün değildir.

Yangında Zayı Olan Mal, Sabit Kıymet ve Binalar Kurum Kazancından İndirim Konusu Yapılabilir Mi?

*19.07.2022 Tarih ve 173478 Sayılı Özelge

Özelge talep formuyla Şirketin liman, otel, konaklama vb. faaliyetler ile iştigal ettiği, şirketin merkez adresinde 22.01.2020 tarihinde yangın meydana geldiği ve merkez binanızın tamamen yandığı,

- Bu yangın sonucu, işletmede bulunan makine ve demirbaşların tamamının kullanılamayacak derecede hasar gördüğü, merkez binanın büyük bir kısmının çöktüğü, şirketin tüm ticari defterleri, faturaları, vergiye esas belgeleri ve sair her türlü belge ve evrakların yangın sebebi ile zayı olduğu,
- Türk Ticaret Kanununun 82/7 maddesi uyarınca Antalya ... Asliye Ticaret Mahkemesi nezdinde ... tarih ve ... Esas Numarası ile hasımsız dava açıldığı belirtilmiş olup;

- Yangın sebebiyle zayı olan sabit kıymetlerin (makinelere, demirbaşlar, bina) maliyet bedellerinin hangi şartlarla ve hangi dönemde gider yazılacağı
- Zayı olan veya değeri düşen mallar ile sabit kıymetlerin alımı sırasında ödenen KDV'lerin düzeltilip düzeltilemeyeceği,
- Yangına ilişkin zayı belgesi alınmasının KDV indirimlerinin ispatı için yeterli olup olmadığı hususlarında bilgi talep edilmiştir.

- Bu yangın sonucu, işletmede bulunan makine ve demirbaşların tamamının kullanılamayacak derecede hasar gördüğü, merkez binanın büyük bir kısmının çöktüğü, şirketin tüm ticari defterleri, faturaları, vergiye esas belgeleri ve sair her türlü belge ve evrakların yangın sebebi ile zayı olduğu,
- Türk Ticaret Kanununun 82/7 maddesi uyarınca Antalya ... Asliye Ticaret Mahkemesi nezdinde ... tarih ve ... Esas Numarası ile hasımsız dava açıldığı belirtilmiş olup;
- Yangın sebebiyle zayı olan sabit kıymetlerin (makinelere, demirbaşlar, bina) maliyet bedellerinin hangi şartlarla ve hangi dönemde gider yazılacağı
- Zayı olan veya değeri düşen mallar ile sabit kıymetlerin alımı sırasında ödenen KDV'lerin düzeltilip düzeltilemeyeceği,
- Yangına ilişkin zayı belgesi alınmasının KDV indirimlerinin ispatı için yeterli olup olmadığı hususlarında bilgi talep edilmiştir.

I. VERGİ USUL KANUNU YÖNÜNDE

...
Bu çerçevede, yangında zayı olduğu belirtilen defter ve belgeleriniz için 6102 sayılı Kanunun 82 nci maddesi gereğince, bulunduğu yer yetkili mahkemesinden, süresi içerisinde gerekli bilgi ve belgelerle birlikte başvuru yapılarak zayı belgesi alınması gerekmekte olup, defter ve belgelerin zayı olduğunun 6102 sayılı Kanuna göre alınan zayı belgesi ile ispatlanması ve bu belgenin 213 sayılı Kanunun ilgili hükümleri kapsamında muhafaza ve yetkili makamların/memurların talebi halinde ibraz ve inceleme için arz edilmesi gerektiği tabiidir.

Diğer taraftan, Vergi Usul Kanununun 221. maddesi uyarınca, aynı Kanun gereğince kullanıma zorunluluğu bulunan ve yangın sonucu zayı olan tasdik tabi defterlerin yerine kullanılacak yeni defterlerin kullanılmaya başlanılmadan önce tasdik ettirilmesi gerektiği tabiidir.

...

Buna göre;

- Yangında zarar gören amortisman tabi iktisadi kıymetler ile hammadde ve emtianın değerinin Vergi Usul Kanununun 267. maddesine göre takdir komisyonunca tayin edilecek emsal bedel ile değerlendirilmesi, dolayısıyla yangın sonucu hasar gören hammadde ve malların maliyet bedeli ile takdir komisyonunca tespit edilen emsal bedeli arasındaki tutarın takdir komisyonu kararının tarafınıza tebliğ edildiği yılda kazancınızın tespitinde gider olarak dikkate alınması mümkün bulunmaktadır.

Ancak, emtianın emsal bedelinin takdir komisyonunca takdir edileceği tarihe kadar sigorta şirketinden tazminat alınması halinde, Vergi Usul Kanununun 278. maddesi hükmünün uygulanması mümkün bulunmayıp, bu durumda Vergi Usul Kanununun 330.

maddesi kapsamında sigortadan alınan tazminat ile yangın nedeniyle hasara uğrayan emtianın net defter değerlerinin kıyaslanması sonucu bulunacak fark tutarın kar-zarar hesabında gösterilmesi gerekmektedir.

Öte yandan, emtianın emsal bedelinin takdir komisyonunca takdirini müteakiben, yangın sonucu hasar gören hammadde ve malların maliyet bedeli ile emsal bedel arasındaki tutarın gider olarak dikkate alınmasından sonra sigorta şirketinden bir tazminat alınması halinde ise, alınan tutarın hasılat olarak kayıtlara yansıtılması gerekmektedir.

- Yangın sonucu hasar gören amortisman tabi iktisadi kıymetlerinin net aktif değerinden takdir komisyonunun tespit ettiği (emsal bedel) hurda değerinin düşülmesi suretiyle bulunacak tutarın, Vergi Usul Kanununun 317. maddesi hükümlerince fevkalade ekonomik ve teknik amortisman olarak ayrılması, dolayısıyla bu tutarın ticari kazancın tespitinde gider olarak indirilmesi mümkün bulunmakla birlikte, bunun için Vergi Usul Kanununun 317. maddesi uyarınca fevkalade ekonomik ve teknik amortisman nispetinin tespiti amacıyla Hazine ve Maliye Bakanlığına (Gelir İdaresi Başkanlığına) başvurulması gerektiği tabiidir.

Fevkalade ekonomik ve teknik amortismanın ayrılacağı tarihe kadar sigorta şirketinden tazminat alınması halinde ise, Vergi Usul Kanununun 317. maddesi hükmü gereğince fevkalade ekonomik ve teknik amortisman uygulanması mümkün bulunmamaktadır. Bu durumda, Vergi Usul Kanununun 329. maddesi kapsamında sigortadan alınan tazminat ile yangın nedeniyle hasara uğrayan amortisman tabi iktisadi kıymetlerin net defter değerlerinin kıyaslanması sonucu bulunacak fark tutarın kar-zarar hesabında gösteril-

mesi gerekmektedir. Öte yandan, amortisman tabi iktisadi kıymetler için fevkalade ekonomik ve teknik amortisman ayırdıktan sonra sigorta şirketinden bir tazminat alınması halinde, alınan miktarın hasılat olarak kayıtlara yansıtılması gerekmektedir.

II. KATMA DEĞER VERGİSİ KANUNU YÖNÜNDE

...
Bu çerçevede, şirketinize ait malların bulunduğu yerin Bakanlığımızca yangın sebebiyle mücbir sebep ilan edilen yer olması kaydıyla yangın sonucu zayı olan mallara ait KDV mükellefler tarafından indirim konusu yapılabilecek, ancak Bakanlığımızca böyle bir belirleme yapılmayan ve münferit olarak çıkan yangın nedeniyle zayı olan mallara ait KDV ise indirim konusu yapılamayacaktır.

Diğer taraftan, işyerinizde bulunan sabit kıymetlerin çıkan yangın sonucu Hazine ve Maliye Bakanlığınca belirlenen faydalı ömrünü tamamladıktan sonra zayı olması halinde söz konusu sabit kıymetlere ilişkin yüklenilen ve indirim konusu yapılan KDV'nin indirim hesaplarından çıkarılmasına ilişkin herhangi bir düzeltme işlemi yapılmasına gerek bulunmamaktadır.

Ancak, işyerinize ait sabit kıymetlerin faydalı ömrünü tamamlamadan zayı olması durumunda ise bu kıymetlerin alımında yüklenilen KDV'nin faydalı ömrünün işletmede kullanılan süresine isabet eden kısmı için herhangi bir düzeltme işlemi yapılmayacak olup, sabit kıymetlerin zayı olduğu tarih itibarıyla faydalı ömrünün kalan kısmına isabet eden yüklenilen KDV'nin ise indirim konusu yapılması mümkün olmayacağından, söz konusu kıymetlere ilişkin daha önce indirim konusu yapılan KDV'nin sabit kıymetlerin zayı olduğu dönem beyannamesinde "Daha Önce İndirim Konusu Yapılan KDV'nin İlavesi" satırında beyan edilmek suretiyle indirim hesaplarından çıkarılması gerekmektedir.

GÜNCEL MAHKEME KARARLARI

Vergiye Uyumlu Mükellef İndiriminde Resen Tarhiyat

Danıştay Dokuzuncu Daire

Esas No: 2021/2119

Karar No: 2022/110

Karar Tarihi: 27.01.2022

TEMYİZ EDEN (DAVALI) :
...Vergi Dairesi Başkanlığı

KARŞI TARAF (DAVACI) : ...Araç Muayene İstasyonları İşletmeciliği A.Ş.

Somut Olay:

Davacı şirket tarafından, 2018 yılı kurumlar vergisi beyannamesindeki vergi indiriminin mahsuben iadesi talebiyle yapılan başvuru, "03/05/2016, 21/09/2016 tarihli düzenlenen vergi inceleme raporlarına istinaden re'sen tarhiyatlar yapılması nedeniyle Gelir Vergi Kanunu'nun mükerrer 121. maddesinde öngörülen şartın ihlal edildiği ve bu nedenle vergi indiriminden faydalanılmasına ve iade talebinin yasal olarak gerçekleştirilmesine yasal olanak bulunmadığı" nedeniyle reddeden ... Vergi Dairesi Müdürlüğü'nün ... tarih ve ... sayılı işlemin iptali istemine ilişkindir.

Davayı inceleyen ilk derece mahkemesi; 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun mükerrer 121. maddesi kapsamında vergi indiriminden yararlanılabilmesi için mükellef hakkında 2016, 2017 ve 2018 yıllarına ilişkin olarak beyana tabi vergi türleri itibarıyla ikmalen, re'sen veya idarece yapılmış bir tarhiyatın bulunmaması gerektiğinden, 2014 yılına ilişkin 03/05/2016,

21/09/2016 tarihli vergi inceleme raporlarına istinaden davacı şirket adına yapılan tarhiyatın, bu üç yıllık zaman dilimine ilişkin olmaması nedeniyle indirimden yararlanma başvurusunun reddine ilişkin dava konusu işleminde yasaya ve hukuka uyarlık görülmediği gerekçesiyle davanın kabulüne, dava konusu işlemin iptaline karar verilmiştir.

Bölge idare mahkemesi ise, İstinaf başvurusuna konu Vergi Mahkemesi kararının, usul ve esas bakımından hukuka uygun olduğu gerekçesiyle 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 45/3. maddesi uyarınca istinaf başvurusunun reddine karar verilmiştir. Temyiz kararını inceleyen Danıştay, Davalının temyiz isteminin reddine, Davanın kabulüne ilişkin Vergi Mahkemesi kararına yönelik davalının istinaf başvurusunun reddeden ... Bölge İdare Mahkemesi ... Vergi Dava Dairesinin ... tarih ve E:..., K:... sayılı kararının ONANMASINA karar vermiştir.

Nakdi Sermaye İndirimi

Danıştay Dördüncü Daire

Esas No: 2021/6258

Karar No: 2022/1298

Karar Tarihi: 07/03/2022

TEMYİZ EDEN (DAVALI) :
...Vergi Dairesi Başkanlığı

KARŞI TARAF (DAVACI) :
...Anonim Şirketi

Davayı inceleyen ilk derece mahkemesi; Davacı ve ortağı holding arasında, borç ilişkisi; **alınan nakdi kredi, davacı şirketçe ortak holdinge ödenerek sonlan-**

dıktan sonra, davacı tarafından ortağı holdingin öz kaynaklarından karşılanmak suretiyle (ortak tarafından, davacı banka hesaplarına nakit ödeme yapılarak) gerçekleştirilen nakdi sermaye artışıyla ilgili ihtirazi kayıtlarla verilen 2019 yılına ilişkin kurumlar vergisi beyannamesine istinaden yapılan tahakkukun iptali ile fazladan ödenen 31.732,800,00 TL kurumlar vergisinin faiziyle iadesi konulu davanın kabulüne karar vermiştir.

Bölge İdare Mahkemesi ise, istinaf başvurusuna konu Vergi Mahkemesi kararının usul ve hukuka uygun olduğu ve davalı tarafından ileri sürülen iddiaların söz konusu kararın kaldırılmasını sağlayacak nitelikte görülmediği belirtilerek istinaf başvurusunun reddine karar vermiştir.

Temyiz kararını inceleyen Danıştay, Temyiz isteminin reddine, 2. Temyize konu ...Bölge İdare Mahkemesi Vergi Dava Dairesinin ...tarih ve E:..., K:...sayılı kararının ONANMASINA karar vermiştir.



