

CENTRUM TIME

2023 | NİSAN - MAYIS - HAZİRAN

SAYI 13



SON YASAL DEĞİŞİKLİKLER
ÇERÇEVESİNDE NAKDİ
SERMAYE ARTIRIMINDA
FAİZ İNDİRİMİ UYGULAMASI

KURUMLAR VERGİSİ MÜKELLEFLERİNCE
YURTDIŞINDA ÖDENEN KAZANÇ
VERGİLERİNİN MAHSUBU

7420 SAYILI KANUN İLE YAPILAN DÜZENLEME ÇERÇEVESİNDE SERMAYE AZALTIMINDA VERGİLEME YÖNTEMİ



ÇITAYI YÜKSELTİYORUZ

Değerli Okurlarımız,

Centrum Time'in 13. Sayısı ile karşınızdayız!

Centrum'un, vergi firmalarının değerlendirilmesi açısından en güvenilir uluslararası yayın kabul edilen International Tax Review tarafından yayımlanan Dünya Transfer Fiyatlandırması 2022 ve Dünya Vergi Rehberi 2022 sayılarında "Üst Düzey Transfer Fiyatlandırması Firması" ve "Üst Düzey Vergi Firması" olarak listelendiği bir yılı daha geride bıraktık.

Yeni yılın başlarında Kahramanmaraş merkezli yaşanan depremler nedeniyle kaybettiğimiz canlarımızın en derin üzüntülerini paylaşıyor, yakınlarına baş sağlığı dileyerek tüm Ülkemize geçmiş olsun dilekçelerimizi iletiyoruz.

Yaşanan bu elim olayın etkilerinin finansmanı amacıyla kurumlar vergisi mükelleflerinin yararlandığı indirim ve istisna kalemleri üzerinden %10 oranında vergi alınmasını öngören Ek Vergi ile birlikte yıl içerisinde yapılan tüm öngörülerde bir sapma meydana gelmiş, bazı kararların gözden geçirilme ihtiyacı hasıl olmuştur. Ek vergi ile birlikte yapılandırma, matrah artırımı ve işletme kayıtlarının düzeltilmesine ilişkin olarak da düzenlemeler yapılmış olması, beyannamesi verilmemiş cari dönemin de matrah artırımı kapsamına alınması; içinde bulunduğumuz kurumlar vergisi beyan dönemini ekstra hassas ve detaylı çalışılması gereken bir zaman dilimine çevirmiştir.

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

Centrum olarak sektörde öne çıkan bir denetim ve danışmalık şirketi olmanın, hizmet standartlarının yükseltilmesinin yanında mesleki bilginin ve tecrübelerin paylaşılmasını da kapsadığının farkındayız. Bu farkındalığın sonucu olarak akademik ve periyodik yayınlarla çok önem veriyor ve diğer yayınlarımızın yanında

dergimizin de düzenli şekilde yayına hazırlanması ve sizlere ulaştırılması konusunda ciddi boyutta çaba sarf ediyoruz.

Centrum Time'in bu sayısında güncel vergisel konulara ve kurumlar vergisi beyanında özellik arz eden hususlara ilişkin çalışmalara yer vermeye gayret ettik. Bu kapsamda ilk olarak, 7420 Sayılı Kanun ile yapılan düzenleme çerçevesinde sermaye azaltımında vergilendirmeye dair açıklamalar yapılmıştır. Kurumlar vergisi beyanında dikkat edilmesi gereken yurtdışında ödenen kazanç vergilerinin mahsubunun usul ve esaslarına ilişkin açıklamalarda bulunulmuştur. Deprem sebebiyle ilan edilen mücbir sebep halinin vergisel işlemlere ve iade uygulamalarına etkilerine dair kapsamlı açıklama ve değerlendirmeler yapılmıştır. Kurumlar vergisi beyannamesinde ihmal edilmemesi gereken nakdi sermaye artırımında faiz indirimi uygulamasında son yasal değişikliklere ve indirim tutarının hesabına değinilmiştir. Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Karara göre yatırımlara sağlanan teşviklere ilişkin derleme ve değerlendirme yapılmıştır. Kahramanmaraş merkezli yaşanan depremlerin etkilerinin el ele atılması süresinde çok fazla gündeme gelen depremzedeler için yapılan başış ve yardımlarda vergi uygulamaları ve belge düzenine ilişkin açıklamalarda bulunulmuştur. İndirimli kurumlar vergisi uygulamasında hata yapıma ihtimali yüksek olan konulara ve özelgelerle yön verilen hususlara değinilmiştir. İmalatçı ve ihracatçı firmalara sağlanan 1 puanlık vergi indiriminin hesabında dikkat edilecek hususlar, Ar-Ge İndiriminde artırım uygulaması, avans kar payı, alacaklarda karşılık uygulaması ve emeklilikte yaşa takılanlara ilişkin konularda açıklama ve değerlendirmelerde bulunulmuştur.

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

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

SAYI: 13

İMTİYAZ SAHİBİ: Dr. Burçin GÖZLÜKLÜ

Yayın Türü: Süreli / 3 Aylık

Adres:

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

Ankara Ofis: Kızılırmak Mahallesi 1443 Cad.

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

Genel Yayın Yönetmeni: Dr. Burçin GÖZLÜKLÜ

Yayın Koordinatörü: Murat SOFTA

Yazı İşleri Müdürü: Fazıl BOYRAZ

Editör: Adem BİLGİLİ

Görsel Yönetmen: Melih Cem KILIÇ

Basım Yeri: İstanbul

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

Fax: +90 (212) 267 10 67

Email: iletisim@centrumdenetim.com

Web: centrumturkey.com

COPYRIGHT @ 2023

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

Kaynak göstermek suretiyle alıntı yapılabilir. Yazıların sorumluluğu yazarlarına aittir.



7420 Sayılı Kanunla Yapılan Düzenleme Çerçevesinde Sermaye Azaltımında Vergileme Yöntemi Dr. Burçin GÖZLÜKLÜ	1	İndirimli Kurumlar Vergisi Uygulamasında Özellik Arz Eden Hususlar Dinçer BAYDEMİR	36
Kurumlar Vergisi Mükelleflerince Yurtdışında Ödenen Kazanç Vergilerinin Mahsubu Fazıl BOYRAZ	7	Ar-Ge İndiriminde Artırım Uygulaması Fevzi GÜLER	40
Son Yasal Değişiklikler Çerçevesinde Nakdi Sermaye Artırımında Faiz İndirimi Uygulaması Mehmet YILMAZ	11	İmalatçı ve İhracatçı Firmalara Sağlanan 1 Puanlık Vergi İndiriminin Hesabında Dikkat Edilecek Hususlar Ekrem DİBİ	43
Deprem Sebebiyle İlan Edilen Mücbir Sebep Halinin Vergi ve İade Uygulamalarına Etkileri Murat SOFTA	15	Türk Ticaret Kanunu Ve Vergi Kanunları Kapsamında Avans Kar Payı Dağıtımı Çelebi KEÇELİOĞLU	47
Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Karara Göre Yatırımlara Sağlanan Teşvikler Dr. Murat AKYOL	24	Tüm Yönleriyle Emeklilikte Yaşa Takılanlar (Eyt) Gökhan BOZKURT	50
Depremzedeler İçin Yapılan Bağış ve Yardımlarda Vergi Uygulamaları ve Belge Düzeni Gökhan ŞİT	32	Bir Vergi Erteleme Müessesesi Olarak Yenileme Fonu Uygulaması Gizem ESEN	55
		Şüpheli Alacak Vazgeçilen Alacak ve Değersiz Alacak Ayrımı ve Vergisel Boyutu Sinem GÜRPINAR	58
		Güncel Özelgeler ve Yargı Kararları	62



7420 SAYILI KANUN İLE YAPILAN DÜZENLEME ÇERÇEVESİNDE SERMAYE AZALTIMINDA VERGİLEME YÖNTEMİ

GİRİŞ

Kurumların öz sermaye kalemleri içerisinde yer alan; yeniden değerlendirme fonları, sermaye düzeltmesi olumlu farkları gibi bazı hesap kalemleri işletmeden çekildiğinde kurumlar vergisine ve kâr payı dağıtımına bağlı vergi kesintisine; geçmiş yıl karları gibi bazı hesap kalemleri ise işletmeden çekildiğinde kâr payı dağıtımına bağlı vergi kesintisine tabi tutulmaktadır.

Mükellefler tarafından, öz sermaye kalemleri içerisinde söz konusu hesaplarda yer alan tutar sermayeye ilave edilebilmektedir. Bu bağlamda, sermaye azaltımı yapılması durumunda, sermaye azaltımının sermayeye ilave edilen hangi kalemlerden yapıldığı vergilendirme açısından önem arz etmektedir.

7420 sayılı Kanun ile konuya ilişkin yapılan yasal düzenleme öncesinde Gelir İdaresi özelemlerle görüşlerini açıklamıştı. Bu kapsamda mükellefler nezdinde yapılan vergi incelemeleri neticesinde bu görüşlere paralel olarak eleştiri raporları düzenlenmekteydi. Ancak, idari yargı mercilerince söz konusu tarhiyatlara için verilen iptal kararları üzerinde sermaye azaltımında vergileme konusunda önemli ihtilaflar oluşmuştu.

7420 sayılı Kanun'un 22. maddesiyle Kurumlar Vergisi Kanunu'na eklenen "Sermaye azaltımında vergileme" başlıklı 32/B maddesi ile İdarenin görüşlerinin dayanağının özelge ile tayin edilmesine yönelik eleştirilere

karşılık bir çözüm üretilse de esasa ilişkin ihtilafların önüne geçilememiştir. Bu çalışmamızda sermaye azaltımının vergilendirilmesine ilişkin yasal düzenleme sonrası durum ayrıntılı olarak ele alınacaktır.

1. SERMAYE AZALTIMINDA VERGİLEME

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 32/B maddesinde, sermayenin işletmeden çekilmesi halinde vergilendirilmeyecek olan aynı veya nakdi sermayenin dışında farklı unsurları da barındıran şirketlerin sermayelerini azaltmaları durumunda, sermayenin hangi unsurunun ne kadar tutarda azaltılmış olacağı ve azaltıma konu edilen unsurlar üzerinden nasıl vergileme yapılacağı hususlarına ilişkin düzenlemeler yer almaktadır.

Kurumlar tarafından sermayeye eklenen öz sermaye kalemlerinin, sermayeye eklendiği tarihten itibaren **beş tam yıl geçtikten sonra** herhangi bir şekilde sermaye azaltımına konu edilmesi durumunda, nakdi veya aynı sermaye ile sermayeye eklenen diğer unsurların toplam sermayeye oranlanması suretiyle azaltıma konu edilen tutar içerisindeki sermaye unsurları tespit edilecektir.

Söz konusu oranın tespitinde,

- a. Sermayeye ilave dışında başka bir hesaba nakledilmesi, işletmeden çekilmesi veya sermaye hesabından başka hesaplara aktarımı kurumlar vergisine ve kar dağıtımına veya ana merke-

ze aktarılan tutara bağlı vergi kesintisine tabi tutulacak öz sermaye kalemlerinin,

- b. Sadece kar dağıtımına veya ana merkeze aktarılan tutara bağlı vergi kesintisine tabi tutulacak öz sermaye kalemlerinin,
- c. Başka bir hesaba nakledilmesi veya işletmeden çekilmesi halinde vergilendirilmeyecek olan aynı ve nakdi sermayenin

toplam sermaye içindeki payları dikkate alınacaktır.

Kurumların öz sermaye kalemlerini sermayeye ekledikleri tarihten itibaren **beş tam yıllık süre tamamlanmadan önce** sermaye azaltımı yapmaları durumunda, azaltımın sırasıyla yukarıda belirtilen (a), (b) ve (c) bölümlerindeki sermaye unsurlarından yapıldığı kabul edilecektir.

Sermaye azaltımında, öncelikli olarak sermayeye ilave edilen öz sermaye kalemlerinden, **sermayeye eklenme tarihi beş tam yıllık süreyi geçmemiş olanların** işletmeden çekildiği kabul edilecektir.

Sermaye azaltımına konu olan öz sermaye kalemlerinden yukarıda yer verilen;

- ▶ (a) fıkrası kapsamında olanlar kurumlar vergisine ve vergi kesintisine,
- ▶ (b) fıkrası kapsamında olanlar ise sadece vergi kesintisine

tabi tutulacaktır. Kurumlar vergisine

ve vergi kesintisine tabi sermaye unsurlarında, kesinti matrahı hesaplanan kurumlar vergisi düşüldükten sonra kalan tutar olup, bu tutar üzerinden KVK'nın 15 ve 30. maddeleri ile GVK'nın 94. maddesi kapsamında kesinti yapılacaktır.

Geçmiş yıl zararlarının mahsubu suretiyle sermaye azaltılması durumunda, bu şekilde azaltıma konu edilen sermaye unsurları yukarıdaki açıklamalara göre tespit edilecek; ancak bu tutarlar üzerinden "vergi kesintisi" yapılmayacaktır.

2. SERMAYE AZALTIMINA KONU EDİLEBİLECEK SERMAYE UNSURLARI

Kurumların öz sermaye kalemleri içerisinde yer alan; yeniden değerlendirme fonları, sermaye düzeltmesi olumlu farkları gibi bazı hesap kalemleri işletmeden çekildiğinde kurumlar vergisine ve kar payı dağıtımına bağlı vergi kesintisine; geçmiş yıl karları gibi bazı hesap kalemleri ise işletmeden çekildiğinde kar payı dağıtımına bağlı vergi kesintisine tabi tutulmaktadır.

Mükellefler tarafından, öz sermaye kalemleri içerisinde söz konusu hesaplarda yer alan tutar sermayeye ilave edilebilmektedir. Bu bağlamda, sermaye azaltımı yapılması durumunda, sermaye azaltımının sermayeye ilave edilen hangi kalemlerden yapıldığı vergilendirme açısından önem arz etmektedir.

Kurumlar Vergisi Kanununun 32/B maddesinde yapılan düzenleme ile kurumların sermayelerini azaltmaları durumunda, hangi sermaye unsurunun ne kadar tutarda azaltılmış kabul edileceği ve azaltılan bu tutarın nasıl vergilendirileceği hususları belirlenmiştir.

Vergi Usul Kanununun 192. maddesinde, işletmenin aktif toplamı ile

borçları arasındaki fark öz sermaye olarak tanımlanmaktadır. 1 Sıra No.lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği açısından ise öz sermaye, işletme sahip veya ortaklarının bilanço tarihinde işletmeye yapmış oldukları sermaye yatırımlarının tutarını gösteren ödenmiş sermaye ile sermaye yedekleri, kar yedekleri, geçmiş yıllar karları ve geçmiş yıllar zararları ve dönemin net kar veya zararını kapsar şekilde ifade edilmiştir.

Öz sermaye kalemlerinin sermayeye eklenmesi sonrası kurumlar tarafından sermaye azaltılması durumunda, azaltılan bu tutar üzerinden yapılması gereken vergileme işleminde öncelikle dikkat edilecek husus, sermayenin hangi unsurunun ne kadar tutarda azaltılacağıdır.

Azaltıma konu edilebilecek sermaye unsurları esas itibarıyla;

- a. Sermayeye ilave dışında başka bir hesaba nakledilmesi, işletmeden çekilmesi veya sermaye hesabından başka hesaplara aktarımı kurumlar vergisine ve kar dağıtımına/ana merkeze aktarılan tutara bağlı vergi kesintisine tabi tutulacak öz sermaye kalemleri,
- b. Sadece kar dağıtımına/ana merkeze aktarılan tutara bağlı vergi kesintisine tabi tutulacak öz sermaye kalemleri,
- c. Başka bir hesaba nakledilmesi veya işletmeden çekilmesi halinde vergilendirilmeyecek olan aynı ve nakdi sermaye

şeklinde üç sınıfta gruplandırılacaktır.

Kurumlar Vergisi Kanununun 32/B maddesi uyarınca, öz sermaye kalemlerinin sermayeye eklendiği tarihten itibaren beş tam yıllık süre

tamamlanmadan sermaye azaltımı yapılması durumunda, azaltımın yukarıdaki gruplandırmada (I), (II) ve (III) numaralı sınıflarda yer alan sermaye unsurlarından sırasıyla yapıldığı kabul edilecektir.

Diğer taraftan, bu unsurların sermayeye eklendiği tarihten itibaren beş tam yıl geçtikten sonra herhangi bir şekilde sermaye azaltımına konu edilmesi durumunda ise söz konusu sınıflandırmalarda yer alan sermaye unsurlarının toplam sermayeye oranlanması suretiyle azaltıma konu edilen tutar içerisindeki sermaye unsurları tespit olunacaktır.

Bu bağlamda, sermaye azaltımına konu edilen sermaye unsurları, vergi kanunları ve özel kanunlarında yer alan ilgili düzenlemeleri uyarınca vergilendirilecektir.

3. ÖZ SERMAYE KALEMLERİNİN SERMAYEYE EKLENDİĞİ TARİHTEN İTİBAREN BEŞ TAM YIL GEÇTİKTE SONRA KURUMLAR TARAFINDAN SERMAYE AZALTILMASI

Sermayeye ilave olunan öz sermaye kalemlerinin sermayenin bir unsuru olduğu tarihten itibaren beş tam yıl geçtikten sonra, kurumlar tarafından sermaye azaltılması halinde; işletmeye konulan nakdi veya aynı sermaye ile sermayeye eklenen diğer unsurların toplam sermayeye oranlanması suretiyle azaltıma konu edilen tutar içerisindeki sermaye unsurları tespit edilecektir. Söz konusu hesaplamada, Tebliğin "32.4.2." bölümünde yer alan ve üç sınıfta gruplandırılan sermaye unsurlarının toplam sermayeye oranları dikkate alınacak olup, bu sınıfların dışında başka bir gruplandırma yapılmayacaktır.

4. ÖZ SERMAYE KALEMLERİNİN SERMAYEYE EKLENDİĞİ TARİHTEN İTİBAREN BEŞ TAM YIL GEÇMEDEN KURUMLAR TARAFINDAN SERMAYE AZALTIMI

Sermayeye ilave olunan öz sermaye kalemlerinin sermayenin bir unsuru olduğu tarihten itibaren beş tam yıl geçmeden, kurumların sermayelerini azaltmaları durumunda aşağıda yer verilen ve üç sınıfta gruplandırılan sermaye unsurlarının sırasıyla azaltıma konu edildiği kabul edilecektir. Buna göre, beş tam yıllık süre tamamlanmadan sermaye azaltımı yapılması durumunda, sermaye azaltımının sırasıyla;

- a. Sermayeye ilave dışında başka bir hesaba nakledilmesi, işletmeden çekilmesi veya sermaye hesabından başka hesaplara aktarımı kurumlar vergisine ve kar dağıtımına/ ana merkeze aktarılan tutara bağlı vergi kesintisine tabi tutulacak öz sermaye kalemlerinden,
- b. Sadece kar dağıtımına/ana merkeze aktarılan tutara bağlı vergi kesintisine tabi tutulacak öz sermaye kalemlerinden,
- c. Başka bir hesaba nakledilmesi veya işletmeden çekilmesi halinde vergilendirilmeyecek olan aynı ve nakdi sermaye unsurlarından

yapıldığı kabul edilecek ve buna göre vergileme yapılacaktır.



5. ÖZ SERMAYE UNSURLARININ SERMAYEYE İLAVE EDİLME TARİHİNE GÖRE SERMAYE AZALTIMINDAKİ ÖNCELİK DURUMU

Kurumlar tarafından yapılacak sermaye azaltımında, daha önce sermayeye eklenen öz sermaye unsurlarının sermayeye eklenme tarihi itibarıyla bazılarının beş tam yıllık süreyi aşması bazılarının ise bu süreyi aşmaması söz konusu olabilmektedir. Bu durumda, sermayeye ilave edilen öz sermaye unsurlarından öncelikle sermayeye eklenme tarihi beş tam yılı geçmemiş olan unsurların sermayeden azaltıldığı kabul edilecektir.

6. GEÇMİŞ YIL ZARARLARININ MAHSUBU SURETİYLE SERMAYE AZALTIMI

Geçmiş yıl zararlarının mahsubu suretiyle sermaye azaltılması durumunda, bu şekilde azaltıma konu edilen sermaye unsurları, makalemizin 4 no.lu bölümünde yapılan açıklamalara göre tespit edilecektir. Ancak, geçmiş yıl zararlarının sermayeye mahsup edilmesi işleminde Kanunun 32/B maddesi hükmüne göre ortaklara nakden veya hesaba yapılmış bir ödeme söz konusu olmadığından, bu mahsup işlemi kar payı dağıtımına/ana merkeze aktarılan tutar olarak değerlendirilmeyecek ve azaltıma konu edilen sermaye unsurları üzerinden vergi kesintisi yapılmayacaktır.

Bununla birlikte, geçmiş yıl zararlarının sermaye azaltımı suretiyle mahsubunda, sermayeye eklenen öz sermaye kalemlerinin içerisinde sermaye azaltımı esnasında kurumlar vergisine tabi tutulması gereken bir unsur olması halinde, azaltıma konu edilen tutarın tespitinde yukarıda yer verilen açıklamalar dikkate alınmak suretiyle vergileme yapılacaktır.

7. DEVİR VE BÖLÜNME İŞLEMLERİ NEDENİYLE SERMAYE AZALTIMI

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 19. maddesinin birinci ve ikinci fıkralarında devre ilişkin hükümlere yer verilmiş olup, aynı maddenin üçüncü fıkrasının (a) ve (b) bentlerinde de tam bölünme ve kısmi bölünme olarak kabul edilen işlemler tanımlanmıştır. Kanunun 20.maddesinde ise 19.madde kapsamında yapılan işlemler nedeniyle doğan karların hesaplanmayacağı ve vergilendirilmeyeceği hüküm altına alınmıştır.

Bu kapsamda, Kanunun 19. maddesinin birinci ve ikinci fıkrası birleşmenin özel bir türünü devir olarak tanımlamakta, tam mükellef kurumlar arasında kayıtlı değerler üzerinden ve kül halinde devralma suretiyle gerçekleştirilen işlemler devir olarak nitelendirilmektedir.

Tam bölünme işlemlerinde tam mükellef bir sermaye şirketi, tasfiyesiz olarak infisah etmek suretiyle bilançosunda yer alan kıymetleri kayıtlı değerleri üzerinden mevcut veya yeni kurulacak iki veya daha fazla tam mükellef sermaye şirketine

devretmekte ve karşılığında devreden sermaye şirketinin ortaklarına yeni kurulan kurum sermayesini temsil eden iştirak hisseleri verilmektedir.

Kısmi bölünme işlemleri ise taşınmazlar ile bilançoda yer alan ve en az iki tam yıl süreyle elde tutulan iştirak hisseleri ya da üretim veya hizmet işletmelerinin bir veya birkaçının mevcut veya yeni kurulacak tam mükellef bir sermaye şirketine kayıtlı değerleri üzerinden belirli şartlar dahilinde aynı sermaye olarak konulması şeklinde tanımlanmaktadır. Kısmi bölünme işlemlerinde devredilen varlıklara karşılık edinilen devralan şirket hisseleri, devreden şirkette kalabileceği gibi doğrudan bu şirketin ortaklarına da verilebilmektedir. Hisse senetlerinin ortaklara verildiği durumda bölünen şirkette sermaye azaltımına gidilmesi gerekmektedir.

Diğer taraftan gerek devir işlemleri gerekse tam ve kısmi bölünme işlemleri öncesinde devrolunan veya bölünen kurumun sermayesinde aynı ve nakdi sermaye dışında, başka bir hesaba nakledilmesi veya işletmeden çekilmesi halinde kurumlar vergisine ve/veya vergi kesintisine tabi tutulacak öz sermaye kalemleri de bulunabilmektedir.

7.1. Devir İşlemleri Sonrasında Yapılan Sermaye Azaltımı

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 19. maddesi kapsamında yapılan devir işlemlerinde, devir olunan şirketin bilançosundaki hesapların kayıtlı değerler üzerinden ve kül halinde devralan şirketin bilançosuna geçirilmesi ve sermayeye ilave edilmiş olan öz kaynak kalemlerinin de devralan şirketin sermayesinin alt hesaplarında izlenmesi gerekmektedir.

Devir işlemleri kapsamında şirket sermayesinden devrolunan unsurlar bu

aşamada kurumlar vergisine ve/veya vergi kesintisine tabi tutulmayacaktır. Ancak, ilerleyen dönemlerde söz konusu sermaye unsurlarını devralan şirkette sermaye azaltımına gidilmesi halinde, azaltılan sermaye unsurlarının niteliğine göre yukarıdaki açıklamalar çerçevesinde vergileme yapılması gerekmektedir. Bu durumda, Kanunun 32/B maddesinde hüküm altına alınan beş tam yıllık sürenin tespiti, sermaye unsurlarının **devreden şirketin sermayesinde kaldığı süreler de devralan şirketler tarafından dikkate alınacaktır.**

7.2. Tam Bölünme İşlemleri Sonrasında Yapılan Sermaye Azaltımı

Kanunun 19. maddesi kapsamındaki tam bölünme işlemi sonucunda mevcut ve/veya yeni kurulacak şirketlerin, bölünen kurum bilançosunun aktif ve pasifinde yer alan kalemleri bölünme tarihindeki kayıtlı değerleri üzerinden devralmaları ve bu varlıkları aynen bilançolarına geçirmeleri gerekmektedir.

Bölünen kurum sermayesinin başka bir hesaba nakledilmesi veya işletmeden çekilmesi durumunda vergiye tabi tutulması gereken unsurları barındırması halinde ise bu kalemler de kayıtlı değerleriyle yeni kurulacak şirketlerin sermayesine devrolunacağından, bölünen şirketin sermayesinden devrolunan unsurlar, bu aşamada kurumlar vergisine ve/veya vergi kesintisine tabi tutulmayacaktır. Ancak, söz konusu sermaye unsurlarını devralan şirketlerde sermaye azaltımına gidilmesi halinde, azaltılan sermaye unsurlarının niteliğine göre yukarıdaki açıklamalar çerçevesinde vergileme yapılması gerekmektedir.

Bu durumda da Kanunun 32/B maddesinde hüküm altına alınan beş tam yıllık sürenin tespiti, sermaye

unsurlarının devreden şirketin sermayesinde kaldığı süreler de devralan şirketler tarafından dikkate alınacaktır.

7.3. Kısmi Bölünme İşlemleri Nedeniyle Yapılan Sermaye Azaltımı

Kanunun 19. maddesi kapsamında gerçekleşen kısmi bölünme işlemi sonucunda, devredilen varlıklara karşılık edinilen devralan şirket hisseleri, devreden şirkette kalabileceği gibi doğrudan bölünen şirketin ortaklarına da verilebilmektedir. Kısmi bölünme dolayısıyla yapılacak sermaye azaltımında ise Türk Ticaret Kanunu'nun ilgili hükümleri uygulanacaktır. Bu kapsamda, kısmi bölünme sonucunda sermaye konulan şirketten alınan hisselerin devreden şirket ortaklarına verilmesi nedeniyle devreden şirket nezdinde sermaye azaltımına gidilmesi gerekmektedir.

Kısmi bölünme kapsamında gerçekleşen devirler nedeniyle yapılan sermaye azaltımında, sermayeye eklenmiş olan unsurların devralan şirkete devredilmesi ve bu şirket nezdinde söz konusu unsurların takip edilmesi halinde, bölünen şirket nezdindeki sermaye azaltımı nedeniyle bu aşamada herhangi bir vergileme söz konusu olmayacaktır.

Kısmi bölünme sonrası sermaye unsurlarını devralan şirket nezdinde sermaye azaltımına gidilmesi halinde ise azaltılan sermaye unsurlarının niteliğine göre yukarıdaki açıklamalar çerçevesinde gerekli vergileme işlemleri yapılacaktır. Bu durumda da Kanunun 32/B maddesinde hüküm altına alınan beş tam yıllık sürenin tespiti, öz sermaye kalemlerinin devreden şirketin sermayesinde kaldığı süreler de devralan şirket tarafından dikkate alınacaktır.

8. SERMAYE ŞİRKETLERİNİN KENDİ HİSSELERİNİ İKTİSAP ETMESİ SONUCU YAPILAN SERMAYE AZALTIMI

Gelir Vergisi Kanunu'nun 94. maddesinin dördüncü fıkrasında, tam mükellef sermaye şirketlerinin iktisap ettikleri kendi hisse senetleri ve ortaklık paylarıyla ilgili hükümlere yer verilmiş olup, Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin "15.6.7." bölümünde de konuyla ilgili gerekli açıklamalar yapılmıştır.

Anılan Kanun hükmüne istinaden, tam mükellef sermaye şirketlerinin iktisap ettikleri kendi hisse senetleri veya ortaklık paylarını sermaye azaltımı yoluyla iffa etmeleri halinde, iktisap bedeli ile hisse senetlerinin veya ortaklık paylarının itibari değeri arasındaki olumsuz farkın, sermaye azaltımına ilişkin kararın ticaret siciline tescil edildiği tarih itibarıyla sermaye şirketleri nezdinde %15 oranında vergi kesintisine tabi tutulması gerekmektedir.

Söz konusu madde hükmü esas itibarıyla kendi paylarını iktisap eden ve iktisap ettikleri bu kıymetleri sermaye azaltımı yoluyla iffa eden sermaye şirketlerinin, kendi hisse senetleri ve ortaklık paylarının iktisabına ilişkin ödenen bedel ile bu varlıkların itibari değeri arasındaki farkın şirketler için dağıtılmış kar payı olarak kabul edileceği ve bu tutar üzerinden Kanunda belirtilen %15 oranında vergi kesintisi yapılması gerektiğine yönelik hususları düzenlemektedir. Öte yandan, 14 Şubat 2023 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan 6791 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı ile vergi kesintisi oranı %0 olarak belirlenmiştir.

Sermaye azaltımında vergilemeye yönelik hükümler içeren Kurumlar Vergisi Kanununun 32/B maddesi

ise kurumlar tarafından yapılan sermaye azaltımında sermayenin hangi unsurundan ne kadar azaltılacağına yönelik hükümler ihtiva etmektedir. Bu bağlamda, söz konusu Kanun maddeleri birbirinden farklı iki hususu düzenlemekte olup, sermaye azaltımı dolayısıyla azaltılan tutar üzerinden yapılması gereken vergi kesintisi ile sermaye şirketlerinin iktisap ettikleri kendi payları üzerinden dağıtılmış kar payı sayılan ve vergi kesintisi yapılan tutar birbirinden farklı kaynakları ihtiva etmektedir.



SONUÇ

Sermaye azaltımı konusu ile ilgili hukuki düzenlemeler, Türk Ticaret Kanunu'nun 396-398. maddelerinde yapılmış ve sermayenin azaltılabilmesi için sağlanması gereken şartlar ile izlenecek prosedür söz konusu maddelerde açıklanmıştır.

Şirket sermayesinin hangi unsurlardan oluştuğu ve sermaye azaltımı suretiyle ortaklara yapılan geri ödemelerin hangi kaynaktan yapıldığı farklı vergisel sonuçlar doğurmaktadır. Bu kapsamda azaltılan sermayenin vergisel sonuçlarının belirlenmesi için 9 Kasım 2022 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan 7420 sayılı Kanun ile vergi mevzuatında sermaye azaltımına yönelik özel bir düzenleme yapılmıştır. Bu çerçevede, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'na 32/A maddesinden sonra gelmek üzere "Sermaye Azaltımında Vergileme" başlıklı madde eklenmiştir.

Mali İdare 7420 Sayılı Kanun ile yapılan yasal düzenlemeye kadar azaltılan sermayenin öncelikle

vergilemeye konu unsurlardan yapılabileceği konusundaki görüşlerini özgelgelerle açıklamıştır. Ancak, 7420 sayılı Kanun ile yapılan düzenleme ile sermayenin, işletmeden çekilmesi halinde vergilendirilmeyecek olan aynı veya nakdi sermayenin dışında farklı unsurları da barındıran şirketlerin, sermayelerini azaltmaları durumunda, sermayenin hangi unsurunun ne kadar tutarda azalacağı ve azaltıma konu edilen bu unsurlar üzerinden nasıl vergileme yapılacağı hususu netleştirilmiştir.

Yapılan bu son yasal düzenleme ile sermaye azaltımının şekli ve nedeğine bakılmaksızın, esas sermayenin kaynağına ve bu kaynakların sermayeye eklendiği tarihlere bakılarak 5 yıllık süre şartına bağlı olarak vergilemede ikili bir ayrıma gidilmiştir. Her ne kadar 5 yıllık süreye bağlı olarak mükellef lehine bir oranlama yapılarak İdarenin görüşü esnetilse de mükellefin kendi sermayesi üzerindeki tasarruf hakkı ve iradesinin sağlanmamış olması nedeniyle mevcut sorunlar ve ihtilaflar devam ettiği gözlenmektedir.







KURUMLAR VERGİSİ MÜKELLEFLERİNCE YURTDIŞINDA ÖDENEN KAZANÇ VERGİLERİNİN MAHSUBU

GİRİŞ

Kanuni veya iş merkezlerinden herhangi biri Türkiye’de bulunan şirketler, tam mükellefiyet esasında Türkiye’de kurumlar vergisi mükellefidirler. Bu kapsamdaki şirketler, sadece Türkiye’de elde ettikleri değil, tüm dünya genelinde elde ettikleri kazançlarının tamamı üzerinden Türkiye’de kurumlar vergisi ödemekle yükümlüdürler. 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 3. maddesi hükümleri gereğince, tam mükellef kurumlar ilgili hesap döneminde dünya genelinde yürüttükleri faaliyetler veya yaptıkları işler nedeniyle elde ettikleri kazançlarını, yurtdışında elde ettikleri kazançlarıyla konsolide ederek Türkiye’deki kurumlar vergisi beyannamesinde beyan etmek durumundadırlar.

Türk şirketleri, yurtdışında yürüttükleri faaliyetleri veya yurtdışı kaynaklı kazançları/iratları nedeniyle, bu faaliyetleri yürüttükleri veya kazançları/iratları elde ettikleri ülkelerde gelir veya kurumlar vergisi benzeri vergiler ödeyebilmektedir. Şirketlerin, bu gibi yurtdışı kaynaklı kazançlarının/iratlarının bir kısmı Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları, İkili veya Çok Taraflı Uluslararası Anlaşmalar veya yerel mevzuatımız kapsamında kurumlar vergisinden istisna edilmekte iken herhangi bir istisnanın söz konusu olmadığı durumda, bu kazanç/irat üzerinden elde edildiği ülkede gelir veya kurumlar vergisi ödenmiş olması ve aynı kazanç/irat üzerinden Türkiye’de de ayrıca kurumlar ver-

gisi ödenecek olması, kazanç/irat üzerindeki vergi yükünün artmasına ve yurtdışı faaliyetin/kazancın/iradın efektif getirisinin düşmesine sebep olacaktır. Bu durumda, bir taraftan çifte vergilendirme problemi ortaya çıkarken diğer taraftan da yurtdışında faaliyette bulunmanın, kazanç veya irat elde etmenin getirisi/cazibesi azalacaktır.

İşte bu gibi, vergi tekniği açısından ve ekonomik açıdan ortaya çıkan olumsuz etkileri giderebilmek amacıyla, tam mükellef kurumlar tarafından dünya genelinde elde edilen kazanç ve iratlar üzerinden, ilgili ülkede ödenmiş olan gelir veya kurumlar vergisi benzeri vergi tutarlarının, Türkiye’de bu kazanç veya iratlar üzerinden hesaplanan kurumlar vergisinden mahsup edilmesine, belirli sınırlar dahilinde imkan tanınmıştır.

Bu çalışmamızda, kurumlar vergisi mükelleflerinin yurtdışında elde ederek Türkiye’deki hesaplarına intikal ettirdikleri kazanç ve iratları üzerin-

den Türkiye’de hesaplanan kurumlar vergisinden, bu kazanç ve iratların elde edildiği ülkede ödenmiş olan gelir veya kurumlar vergisi benzeri vergilerin mahsup edilmesine ilişkin özellik arz eden hususlara yer verilmiştir.

1. MAHSUBA İLİŞKİN ESASLAR

1.1. Türkiye’de Kurum Kazancına Dahil Edilmiş Bir Yurt Dışı Kazanç Bulunması

Yurt dışında elde edilen kazançlar üzerinden ilgili ülkede ödenen vergilerin, Türkiye’de bu kazançlar üzerinden hesaplanan kurumlar vergisinden mahsup edilebilmesi için ilk şart, söz konusu kazançların Türkiye’de genel sonuç hesaplarına intikal ettirilmesidir. Diğer bir ifadeyle, yurt dışında elde edilen kazanç ve iratların Türkiye’de ilgili dönemde beyan edilecek kurum kazancına dahil edilmiş olması gereklidir.



Buradan hareketle, yurtdışında yürütülen işlerin zararlı sonuçlanması halinde Türkiye’de genel sonuç hesaplarına dahil edilen bir kazanç söz konusu olmayacağından, ilgili ülkede ödenmiş kurumlar vergisi veya benzeri vergiler bulunması halinde bu vergilerin Türkiye’de mahsubu mümkün değildir. Bu durumda, yurt dışında ödenmiş olan vergilerin yurt dışı zararın hesabında dikkate alınması daha sağlıklı olacaktır.

1.2. Yurt Dışı Kazanç Üzerinden Türkiye’de Kurumlar Vergisi Tarh Edilmiş Olmalı

Yurt dışı faaliyetten kazanç elde edilmiş ve bu kazanç Türkiye’de genel sonuç hesaplarına intikal ettirilmiş olmakla birlikte, istisna, indirim, zarar mahsubu veya yurt içi zararlar nedeniyle, Türkiye’de verilen kurumlar vergisi beyannamesinde matrah oluşmaması durumunda, yurt dışı kazanç üzerinden Türkiye’de tarh edilen bir kurumlar vergisi söz konusu olmadığından, ilgili ülkede ödenmiş vergilerin mahsubu da bu dönem için mümkün olmayacaktır. Diğer bir durum olarak da, ilgili dönemde beyan edilen kurumlar vergisi matrahının, yurt dışında elde edilerek Türkiye’deki kurum kazancına dahil edilen kazançtan düşük olmasıdır ki bu durumda da sadece yurt dışında ödenen vergilerin Türkiye’de üzerinden kurumlar vergisi tahakkuk ettirilen kazançta isabet eden kısmının mahsubu mümkün olacaktır.

Her iki durumda da, yurt dışı kazancın Türkiye’de genel sonuç hesaplarına intikal ettirildiği dönemde mahsup edilemeyen vergiler, bu dönemi izleyen üçüncü hesap dönemi sonuna kadar Türkiye’de tahakkuk edecek kurumlar vergisinden indirilebilir. Üçüncü hesap döneminin sonuna kadar mahsup

edilemeyen bir tutarın kalması halinde ise bu vergiler için artık mahsup imkanının kullanılması mümkün olmayacaktır.

Diğer yandan, yurt dışında elde edilen kazançların kurumlar vergisinden istisna edilmiş olması halinde, bu kazançlar üzerinden yurt dışında ödenen vergilerin yurt içinde hesaplanan kurumlar vergisinden mahsup edilmesi mümkün değildir.

1.3. Yurt Dışı Kazanç Üzerinden Ödenmiş Olan Verginin En Fazla, Bu Kazanca Türkiye’de Geçerli Olan Kurumlar Vergisi Oranı Uygulanmak Suretiyle Bulunan Tutar Kadarlık Kısmı Mahsup Edilebilir

Yurt dışı kazançlar üzerinden Türkiye’de tarh olunacak vergilere mahsup edilebilecek tutar, yurt dışında elde edilen bu kazançlara Kanununun 32. maddesinde belirtilen (2022 yılı için %23, 2023 yılı için %20) kurumlar vergisi oranının uygulanmasıyla bulunacak tutardan fazla olamaz. Bu sınır dahilinde, ilgili bulunduğu kazancın Türkiye’de genel sonuç hesaplarına intikal ettirildiği hesap döneminde tamamen veya kısmen indirilemeyen vergiler, bu dönemi izleyen üçüncü hesap dönemi sonuna kadar indirim konusu yapılabilir.

Yurt dışında ödenen vergilerin Türkiye’de hesaplanacak kurumlar vergisinden mahsup edilmesi istenildiğinde, Türkiye’deki vergi matrahına dahil edilen yurt dışı kazanç tutarının bu vergileri de içerecek şekilde brütleştirilmiş olması gerekmektedir.

Örneğin; (ABC) A.Ş., Y Ülkesindeki şubesinde 2022 hesap döneminde brüt 5.000.000 TL karşılığı kazanç

elde etmiştir. Bu kazanç üzerinden anılan ülkede %25 oranında kurumlar vergisi ödemiştir ve vergi sonrası kalan tutarı Türkiye’de kurumlar vergisi beyannamesinin verilmesi gereken sürenin sonuna kadar Türkiye’ye transfer etmemiştir. Bu durumda, (ABC) A.Ş., 5.000.000 TL’lik bu kazancını Türkiye’de kurum kazancına dahil edecek, söz konusu kazancını kurumlar vergisi beyannamesinin verilmesi gereken tarihe kadar Türkiye’ye transfer etmediğinden KVK md. 5/1-g hükmü kapsamında istisnadan yararlanamayacaktır. Ayrıca, bu kazançla ilişkin yurt dışında ödenen verginin, Türkiye’de bu kazançla ilişkin olarak hesaplanan vergiyi aşan kısmı olan $[1.250.000 - (5.000.000 \times \%23) =]$ 100.000 TL’yi Türkiye’de hesaplanan kurumlar vergisinden mahsup edemeyecektir.

1.4. Yurt Dışında Yabancı Parası ile Ödenen Vergilerin Türkiye’de Mahsubunda Dikkate Alınacak Döviz Kuru

Vergi Usul Kanunu gereği yasal defterlerin tutulmasında Türk para birimi kullanılır, kurum kazancı ve kurumlar vergisi de Türk para birimiyle hesaplanır. Bu kapsamda, yurtdışında elde edilen kazancın Türkiye’de genel sonuç hesapları-



na intikal ettirildiği tarihte geçerli olan döviz kuru dikkate alınarak Türk lirası karşılığı kurum kazancının tespitinde dikkate alınmalıdır.

Bu kapsamda, yurt dışında yabancı para ile ödenen vergilerin Türkiye’de bu kazançlar üzerinden hesaplanan kurumlar vergisinden mahsup edilecek Türk lirası karşılığının tespitinde de, bu kazançların genel sonuç hesaplarına intikali esnasındaki döviz kuru uygulanacaktır.

1.5. Mahsup Süresinin Geçmemiş Olması Gerekir

Yurtdışında ödenen vergilerin normalde, Türkiye’de kurum kazancına dahil edildiği döneme ilişkin beyannamede hesaplanan kurumlar vergisinden mahsup edilmesi esastır. Hal böyle olmakla birlikte, zarar mahsubu veya istisnalar nedeniyle ilgili yılda Türkiye’de vergiye tabi kurum kazancının oluşmaması nedeniyle, Türkiye’deki beyannamelere dahil edilen yurt dışı kazançlar üzerinden ilgili ülkede ödenen vergilerin kısmen veya tamamen mahsubuna imkan bulunmazsa, bu mahsup hakkı izleyen üçüncü hesap dönemi sonuna kadar kullanılabilir.



1.6. Yurt Dışında Vergi Ödendiğinin Tevsik Edilmesi Gerekir

Yabancı ülkelerde vergi ödendiğinin, ilgili ülke yetkili makamlardan alınarak mahallindeki Türk elçilik veya konsoloslukları, yoksa mahallinde Türk menfaatlerini koruyan ülkenin aynı nitelikteki temsilcileri tarafından tasdik olunan belgelerle tevsiki şarttır. Aksi halde, yabancı ülkede ödenen vergiler ilgili kazanç üzerinden Türkiye’de tarh olunan vergiden indirilemeyecektir.

Türkiye’de hesaplanan kurumlar vergisinden indirim konusu yapılan yurtdışında ödenen vergilerin yabancı ülkelerde ödendiğini gösterir belgelerin, tarhiyat sırasında mükellef tarafından ibraz edilememesi halinde, yabancı ülkede ödenen veya ödenecek olan vergi, 2022 yılı için %23 olan kurumlar vergisi oranını aşmamak şartıyla o memlekette geçerli olduğu bilinen oran üzerinden hesaplanacaktır. Yurtdışı kazanç üzerinden Türkiye’de tarh edilen verginin bu suretle hesaplanan tutara isabet eden kısmı ertelenecektir. Bu şekilde ertelenen vergi, yurtdışında verginin ödendiğini tevsik edici belgelerin, Türkiye’de kurumlar vergisi beyannamesi verildiği tarihten itibaren en geç 1 yıl içinde ilgili vergi dairesine ibraz edilmesi halinde, bu belgelerde yazılı kesin tutara göre tarhiyat düzeltilecektir.

Mücbir sebepler olmaksızın tevsik edici belgelerin bir yıllık süre zarfında vergi dairesine ibraz edilmemesi veya bu belgelerin ibrazından sonra ertelenen vergi tutarından daha düşük bir mahsup hakkı olduğunun anlaşılması halinde, ertelenen vergiler için 6183 sayılı Kanun hükümlerine uygun olarak gecikme zammı hesaplanacaktır.

2. YURT DIŞINDA BULUNAN İŞTİRAKLERDEN ELDE EDİLEN KAR PAYLARI ÜZERİNDEN İLGİLİ ÜLKEDE ÖDENEN VERGİLERİN MAHSUBU

Kurumlar Vergisi Kanununun 33/3 maddesi hükmüne göre, tam mükellef kurumların doğrudan veya dolaylı olarak sermayesi veya oy hakkının en az %25’ine sahip olduğu yurt dışı iştiraklerinden elde ettikleri kar payları üzerinden Türkiye’de ödenecek kurumlar vergisinden, iştiraklerin bulunduğu ülkelerdeki kar payı dağıtımına kaynak oluşturan kazançlar üzerinden ödenen gelir ve kurumlar vergisi benzeri vergilerin kar payı tutarına isabet eden kısmı mahsup edilebilecektir. Kazanca ilave edilen kar payı, bu kazançlar üzerinden yurt dışında ödenen gelir ve kurumlar vergisi benzeri vergiler dahil edilmek suretiyle dikkate alınacaktır.

Örnek vermek gerekirse, (YZ) A.Ş., B Ülkesinde bulunan (YZZ) Company firmasının sermayesinin %40’ına sahiptir. Yurt dışındaki bu iştirakinden 2022 hesap döneminde brüt 6.000.000 TL tutarında temettü elde etmiş ve bu temettü üzerinden ilgili ülkede %8 oranında 480.000 TL kazanç vergisi kesintisi yapılmıştır. B ülkesinde kurumlar vergisi oranı %10 olup iştirakin dağıtımına konu kazancının tamamı üzerinden B ülkesinde kurumlar vergisi ödenmiştir.

Bu durumda, (YZ) A.Ş.’nin elde ettiği net temettü tutarı 5.520.000 TL’dir. (YZ) A.Ş. B ülkesinde bulunan (YZZ) Company’nin %40 hissesine sahip olduğundan, Türkiye’deki kazancına dahil edeceği temettü tutarı, B ülkesinde ödenen kurumlar vergisi dahil tutar olacaktır. Buna göre, (YZ) A.Ş.’nin hissesine isabet eden kazanç tutarı $(6.000.000 / 0,90) = 6.666.666,67$ TL olup bu tutarın şirketin 2022 hesap dönemi kazancına

eklenmesi ve Türkiye’de bu kazanç üzerinden %23 oranında hesaplanan 1.533.333,33 TL kurumlar vergisinden, yurtdışındaki iştirak tarafından ödenen kurumlar vergisi dahil toplam (666.666,67 TL + 480.000 TL=) 1.146.666,67 TL) tutarındaki verginin mahsup edilmesi mümkündür.

3. YURT DIŞINDA ÖDENEN VERGİLERİN GEÇİCİ VERGİDEN MAHSUBU

Yurt dışında ödenen vergilerin Türkiye’de hesaplanan geçici vergiden mahsubu mümkündür. Geçici vergilendirme dönemi içinde yurtdışından elde edilen gelir/kazanç bulunması halinde, bu gelirler üzerinden elde edildiği ülkelerde kesinti veya diğer şekillerde ödenen vergiler, o dönem için hesaplanan geçici vergi tutarından da mahsup edilebilecektir.

4. MAHSUP EDİLEMİYEN VERGİLER GİDER OLARAK DİKKATE ALINAMAZ

Yukarıda yer verildiği üzere, yurt dışından elde edilen kazancın Türkiye’de genel sonuç hesaplarına intikal ettirildiği dönemde mahsup edilemeyen vergiler, bu dönemi izleyen üçüncü hesap dönemi sonuna kadar Türkiye’de tahakkuk edecek kurumlar vergisinden indirilebilir. Üçüncü hesap döneminin sonuna kadar mahsup edilemeyen bir tutarın kalması halinde ise bu vergiler için artık mahsup imkanının kullanılması mümkün olmayacaktır. Ayrıca, mahsup edilemeyen bu vergilerin kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınması da mümkün değildir (Bkz. İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığının 21.04.2022 tarihli ve 443107 sayılı özeldesesi).



SONUÇ

Yurtdışında kazanç elde eden ve bu kazançları Türkiye’de kurumlar vergisinden istisna edilemeyen kurumların, bu kazançları üzerinden ilgili ülkede ödemiş olduğu gelir veya kurumlar vergisi benzeri vergileri, ilgili ülke yetkili makamlarından alacakları belgelerle verginin ödendiğini tevsik etmeleri kaydıyla, Türkiye’de bu kazançlar üzerinden hesaplanan kurumlar vergisinden mahsup etme imkanları bulunmaktadır. Mahsup edilecek vergiler, Türkiye’de bu kazanç üzerinden hesaplanan kurumlar vergisinden fazla olamaz.

Öte yandan, elde edilerek Türkiye’de genel sonuç hesaplarına intikal ettirildiği döneme ilişkin kurumlar vergisinden mahsup edilemeyen yurtdışı vergiler, izleyen üçüncü hesap dönemi sonuna kadar hesaplanan kurumlar vergisinden mahsup edilebilecektir. Bu suretle mahsup edilemeyen bir tutarın kalması halinde mahsup imkanı kalmayacağı gibi mahsup edilemeyen vergiler gider olarak da dikkate alınamayacaktır.

Kurumlar vergisi beyannamesinde, yurtdışında ödenen vergilere ilişkin olarak;

501. “Yabancı Ülkelerde Ödenen Vergilerden Mahsup Edilecek Kısım (K.V.K 33. mad. göre tevsik edilebilenler)

504. Yabancı Ülkelerde Ödenen Vergiler (Beyanname tarihi itibarıyla tevsik edilemeyenler)

satırları yer almaktadır. Beyanname tarihi itibarıyla verginin ödendiğine dair tevsik edici vesikaları henüz temin edilmemiş olan vergi tutarının 504 nolu satırda bildirilmesi önem arz etmektedir.



SON YASAL DEĞİŞİKLİKLER ÇERÇEVESİNDE NAKDİ SERMAYE ARTIRIMINDA FAİZ İNDİRİMİ UYGULAMASI

GİRİŞ

Şirket ortaklarının şirkete koydukları sermaye için vergisel açıdan faiz talep etme haklarının olmaması nedeniyle yaşanan ihtilaf ve eleştiriler dikkate alınarak; bu eleştiri ve ihtilafları en aza indirmek ve şirketlerin özkaynaklarının güçlendirilmesini teşvik edilmesi amacıyla 6637 sayılı kanunun 8.maddesi ile KVK'nın Diğer indirimler başlıklı 10. Maddesine eklenen "ı" bendi ile 01/07/2015 tarihinden itibaren uygulanmak üzere yeni bir indirim ["nakdi sermaye indirimi"] müessesesi getirilmiştir.

Söz konusu yasal düzenleme sonrasında nakdi sermaye indirim imkanından; finans, bankacılık ve sigortacılık sektörlerinde faaliyet gösteren kurumlar ile kamu iktisadi teşebbüsleri hariç olmak üzere, Kurumlar Vergisi Kanunu'nda belirtilen kurumlar vergisi mükelleflerine/ sermaye şirketlerine, 01/07/2015 tarihinden bu zamana kadar nakdi sermaye indirim imkanından (nakit artırılan sermayeler için belirlenen usul ve esaslar ile gerekli diğer şartların da sağlanması şartı ile her bir vergilendirme dönemi için ayrı ayrı)



yararlanma imkanı ihtiyari ve süresiz olarak tanınmıştır.

Bu vergi avantajı; kazancın bulunması halinde mali kardan düşülerek indirim olarak kullanılabilir. Hak kazanılan nakdi sermaye indirimden herhangi bir nedenle ilgili yılda yararlanılamamış olması halinde ise; indirim hakkı sonraki yıllarda herhangi bir endeksleme yapılmadan kullanılabilir.

Ancak 7417 sayılı Kanun ile yapılan değişiklikler ile söz konusu nakdi sermaye indirim imkanına birtakım kısıtlamalar, hak düşürücü süreler ve süre sınırlandırmaları getirilmiştir. Çalışma kapsamımızda ise; söz konusu yeni düzenlemelerin vergisel yönden yansımaları açıklanmaya çalışılacaktır.

1. NAKDİ SERMAYE ARTIŞLARINDA FAİZ İNDİRİMİ

1.1. Uygulama Esasları

1.1.1. Yasal Mevzuat

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 10. Maddesinin "ı" bendi hükmü uyarınca sermaye şirketlerinin ödenmiş veya çıkarılmış sermaye tutarlarındaki nakdi sermaye artışları ile yeni kurulan sermaye şirketlerinde ödenmiş sermayenin nakit olarak karşılanan kısmı üzerinden ilgili hesap döneminin sonuna kadar hesaplanan faizin %50'si kurumlar vergisi matrahından indirilebilecektir.

Söz konusu faiz TCMB tarafından indirimlerden yararlanan yıl için en son açıklanan "Bankalarca açılan TL cinsinden ticari kredilere uygulanan ağırlıklı yıllık ortalama faiz oranı" dikkate alınarak hesaplanacaktır.

En son olarak 2022 hesap dönemine ilişkin indirim uygulamasında TCMB tarafından açıklanan %13,54 oranı kullanılacaktır.

1.1.2. Nakdi Sermaye Artışından Yararlanamayacak Mükellefler

Bu indirimden aşağıda faaliyet gösteren kurumlar ile kamu iktisadi teşebbüsleri yararlanamaz.

- ▶ Finansal kiralama şirketleri
- ▶ Faktoring şirketleri
- ▶ Bankalar ve sigorta şirketleri
- ▶ Varlık kiralama şirketleri
- ▶ Bankalar ve sigorta şirketleri

1.1.3. İndirimden Beş Hesap Dönemi Boyunca Yararlanma

İndirimden, sermaye artırımına ilişkin kararın veya ilk kuruluş aşamasında ana sözleşmenin tescil edildiği hesap döneminden başlamak üzere izleyen her dönem için ayrı ayrı yararlanma imkanı varken 05.07.2022 tarihinden yayınlanan 7417 sayılı Kanun'un 49. Maddesi ile bu uygulamadan yararlanma süresi 5 yıl ile sınırlandırılmıştır.

Buna göre söz konusu indirimden sermaye artırımına ilişkin kararın veya ilk kuruluş aşamasında ana sözleşmenin tescil edildiği hesap dönemi ile bu dönemi izleyen 4 hesap dönemi için ayrı ayrı yararlanacaktır. Bu dönemlerde sermaye azaltımı yapılması halinde azaltılan sermaye tutarı indirim hesaplamasında dikkate alınmayacaktır.

Öte yandan, sermaye azaltımı yapıldıktan sonra izleyen dönemlerde sermaye artırımına gidilmesi halinde ise şartların taşınması kaydıyla, artırılan bu sermaye tutarı için sermaye artırımının yapıldığı döneme bağlı olarak 5 hesap dönemi indirim uygulamasından yararlanabilecektir.

1.1.3.1. 05.07.2022 Tarihinden İtibaren Yapılan Sermaye Artırımları İçin İndirimden Yararlanma

Sermaye şirketleri, anılan indirim uygulamasından, 05.07.2022 tarihinden itibaren gerçekleştirdikleri nakdi sermaye artışları üzerinden, nakdi sermaye artışının yapıldığı hesap döneminden başlamak üzere beş hesap dönemi için ayrı ayrı yararlanabilecektir.

Örnek: Beşiktaş A.Ş sermayesinin 20.000.000 TL olarak artırılmasına ilişkin 20.12.2022 tarihli genel kurul kararını 01.02.2023 tarihinde ticaret siciline tescil ettirilmiş ve sermaye taahhüdünün tamamı ortaklarca bu ay içinde şirketin banka hesabına yatırılmıştır. Beşiktaş A.Ş 2023 hesap döneminde 11 aylık süre için indirimden yararlanacak ve şartlarının sağlanmaya devam ettiği sürece artırılan bu sermaye tutarı dolayısıyla 2027 hesap dönemine kadar (2027 hesap dönemi dahil) bu indirimden her hesap dönemi için ayrı ayrı yararlanabilecektir.

1.1.3.2. 05.07.2022 Tarihinden Önce Yapılan Sermaye Artırımları İçin İndirimden Yararlanma

7417 sayılı kanununun 50. Maddesi ile Kurumlar vergisi kanununa eklenen geçici 15.maddenin 13.fıkrası uyarınca 05.07.2022 tarihinden önce sermaye artırımını yapan veya ilk defa kurulan şirketler söz konusu indirimden 2022 hesap dönemi dahil olmak üzere beş hesap dönemi için ayrı ayrı yararlanmaya devam edebileceklerdir.

Örnek: Beşiktaş A.Ş'nin sermayesinin nakdi olarak 10.000.0000 TL artırılmasına ilişkin 03.08.2015 tarihli genel kurul kararı 24.08.2015 tarihinde ticaret siciline tescil ettirilmiş ve sermaye taahhüdünün tamamı ortaklarca bu ay içinde şirketin banka hesabına yatırılmıştır.

Beşiktaş A.Ş 2015 hesap döneminde 5 aylık süre için indirimden yararlanacak ve şartları sağlamaya devam ettiği sürece 2022 hesap dönemi dahil olmak üzere 5 hesap dönemi daha (2026 hesap dönemi sonuna kadar) anılan indirimden ayrı ayrı yararlanmaya devam edebileceklerdir.



1.1.4. Kazancın Yetersizliği Nedeniyle İndirim Konusu Edilemeyen Tutarın Devri

Mükelleflerce nakdi sermaye artışının yapıldığı hesap dönemi dahil beş hesap dönemi boyunca kazancın yetersizliği nedeniyle yararlanılamayan söz konusu indirim tutarı herhangi bir süre sınırlaması olmaksızın ve endekslemeye tabi tutulmaksızın sonraki dönemlerden indirim konusu yapılabilecektir.

Örnek: 2023 hesap döneminde nakdi sermaye artışı gerçekleştirmiş olan Beşiktaş A.Ş bu indirim uygulaması nedeniyle 2027 hesap dönemi sonuna kadar ilgili yıllar itibarıyla toplamda 1.000.000 TL indirim tutarı hesaplamış ancak kazanç yetersizliği nedeniyle bu tutarın sadece 500.000 TL'sini indirim konusu yapabilmıştır.

Beşiktaş A.Ş'nin kazanç yetersizliği nedeniyle 2027 hesap dönemi sonuna kadar kurum kazancından indiremediği 500.000 TL'lik indirim tutarı, izleyen dönemlerde kazancın bulunması halinde herhangi bir endekslemeye tabi tutulmaksızın ilgili dönem matrahının tespitinde indirim konusu yapılabilecektir.

Örnek: Beşiktaş A.Ş sermayesini nakdi olarak 3.000.000 TL artmasına ilişkin genel kurul kararı 01.04.2019 tarihinde ticaret siciline tescil ettirilmiş ve sermayenin tamamı banka hesabına bu ay içinde yatırılmıştır.

Mükellef kurum 2021 ve 2022 döneminde mali zarar nedeniyle indirimden yararlanamamıştır.

Beşiktaş A.Ş'nin kazanç yetersizliği nedeniyle ilgili hesap dönemlerinde kurum kazancından indiremediği indirim tutarı, izleyen dönemlerde kazancın bulunması halinde, herhangi bir endekslemeye tabi tutulmaksızın ve 2022 hesap dönemi de dahil beş

hesap dönemi için getirilen indirim düzenlenmesine bağlı olmaksızın kazancın bulunduğu dönem matrahının tespitinde indirim konusu yapılabilecektir.

1.1.5. İndirim Tutarı Hesaplaması ve Uygulama Dönemi

İndirim tutarı, nakdi sermayenin ödendiği ay kesri tam ay sayılmak suretiyle hesap döneminin kalan ay süresi kadar hesaplanır. Matrahın yetersiz olması nedeniyle ilgili dönemde indirilmeyen tutarlar sonraki hesap dönemlerine devreder.

Taahhüt edilen sermaye payının nakit olarak şirketin banka hesabına fiilen yatırıldığına ilişkin banka hesap özeti, kurumlar vergisi beyan süresi içerisinde vergi dairesine ibraz edilmelidir.

İndirim tutarının hesaplanmasında TCMB tarafından yararlanılan yıl için en son açıklanan ticari krediler faiz oranı dikkate alındığından, geçici dönemlerinde sadece 4. Geçici vergi döneminde indirimden yararlanılması mümkün bulunmaktaydı. Fakat 7338 sayılı kanunun 9. Maddesiyle GVK mükerrer 120.maddesiyle 4.dönem geçici verginin kaldırılmasıyla birlikte 2022 yılından itibaren verilecek beyannamelerde nakdi sermaye artışına ilişkin indirimden sadece kurumlar vergisi beyannamelerinde yararlanılabilecektir.

Bu açıklamalar çerçevesinde kurum kazancından indirilebilecek tutar aşağıdaki formüle göre hesaplanacaktır.

1.1.6. İndirim Oranı

Kanun'da indirim oranı %50 olarak belirlenmiş olmakla birlikte Cumhurbaşkanı'na bu oranı sifra kadar indirme ve %100'e kadar artırma, halka açık sermaye şirketleri için halka açıklık oranına göre, %150'ye kadar farklı uygulama konusunda yetki verilmiştir.

30.06.2015 tarihli 2015/7910 sayılı Bakanlar kurulu kararı ile 1 Temmuz 2015 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere aşağıdaki kurumlar için daha yüksek oranlar belirlenmiştir. Buna göre kanunda belirtilen %50 oranına,

- a. Payları borsada işlem gören halka açık sermaye şirketlerinden, indirimden yararlanan yılın son günü itibarıyla, Merkezi Kayıt Kuruluşu A.Ş. nezdinde borsada işlem görebilir nitelikte pay olarak izlenen payların nominal tutarının ticaret siciline tescil edilmiş olan veya çıkarılmış sermayeye oranı;
 - ▶ %50 ve daha az olanlar için 25 puan
 - ▶ %50'nin üzerinde olanlar için 50 puan
- b. Nakdi olarak artırılan sermayenin, yatırım teşvik belgeli üretim ve sanayi tesisleri ile bu tesislere ait makine ve teçhizat yatırımlarında ve/veya bu tesislerin inşasına tahsis edilen arsa ve arazi yatırımlarında kullanılması durumunda, yatırım teşvik belgesinde yer alan sabit yatırım tutarı ile sınırlı olmak üzere 25 puan

İlave edilmek suretiyle söz konusu indirim uygulanacaktır.

Ayrıca, 14.10.2021 tarih ve 7338 sayılı Kanun'la Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 10. maddesinin birinci fıkrasının (i) bendinin birinci paragrafında yapılan değişikliklerle, nakdi sermaye artışlarının, yurt dışından getirilen nakitle karşılanan kısmı için indirim oranının %75 olarak uygulanması öngörülmüştür.

1.1.7. İndirimden Yararlanamayacak Olan Sermaye Artışları

İndirim hesaplamasına konu edilebilecek sermaye artışı tutarı, artırılan sermayenin ortaklarca şirketin banka hesabına nakit olarak fiilen yatırılan kısmı ile sınırlı olup taahhüt edilen sermayenin, ortaklar tarafından nakit olarak şirketin banka hesabına fiilen yatırılmayan kısmı indirim tutarının hesaplanmasında dikkate alınmayacaktır. Yani aynı olarak ödenen sermayenin faiz indiriminden yararlanması mümkün değildir.

Ayrıca aşağıda sayılan şekillerde de gerçekleştirilen sermaye artışlarında indirim tutarının hesaplaması dikkate alınmayacaktır;

- ▶ Sermaye şirketlerine nakit dışındaki varlık devirlerinden kaynaklanan sermaye artışları,
- ▶ Sermaye şirketlerinin birleşme, devir ve bölünme işlemlerine taraf olmalarından kaynaklanan sermaye artışları,

İndirim tutarı = Nakdi sermaye artışı X Ticari krediler faiz oranı X İndirim Oranı X Süre



- ▶ Bilançoda yer alan öz sermaye kalemlerinin sermayeye eklenmesinden kaynaklanan sermaye artışları,
- ▶ Ortaklarca veya Kurumlar Vergisi Kanununun 12. maddesi kapsamında ortaklarla ilişkili olan kişilerce kredi kullanılmak veya borç alınmak suretiyle gerçekleştirilen sermaye artışları,
- ▶ Şirkete nakdi sermaye dışında hisse senedi, tahvil veya bono gibi kıymetlerin konulması suretiyle gerçekleştirilen sermaye artışları
- ▶ Bilanço içi kalemlerin birbiri içinde mahsubu şeklinde gerçekleştirilen sermaye artışları.

SONUÇ

KVK m.10/1-ı bendinde yer verilen ve hak sahiplerine süresiz olarak verilmiş ve uygulanmakta olan nakdi sermaye indirim müessesesinde birtakım değişikliklere gidilmiştir. Getirilen madde değişiklikleri ve madde gerekçelerinde geriye dönük olarak elde edilmiş kazanılmış haklara müdahale edilmemiştir. Ayrıca beklenen haklar noktasında da 5 yıllık bir ek süre tanınarak bu süreçte içinde indirim hakkının ayrıca uygulanma imkanı verilmiştir.

Ayrıca yapılan düzenlemelerin yürürlük tarihi itibarı ile henüz hak edilmiş olmayan/kazanılmış duruma gelmeyen indirim hakları, bir başka deyişle beklenen haklar için bile 5 yıllık bir indirim hakkına izin verilmiştir. Bu yönleri ile yapılan yeni kanuni düzenlemelerin, kazanılmış hakları koruduğu ve değişikliklerin ileriye dönük uygulanacağı anlaşılabilir olduğundan hukuki bir sorunu barındırmadığını düşünmekteyiz.



**VERGİ PLANLAMANI
BİZE EMANET EDİN,
FİNANSAL ORMANINI
YEŞERTİN**



DEPREM SEBEBİYLE İLAN EDİLEN MÜCBİR SEBEP HALİNİN VERGİ VE İADE UYGULAMALARINA ETKİLERİ

GİRİŞ

06.02.2023 tarihinde Kahramanmaraş ilinde meydana gelen deprem felaketine ilişkin olarak, depremden etkilenen **Adana, Adıyaman, Diyarbakır, Gaziantep, Hatay, Kahramanmaraş, Kilis, Malatya, Osmaniye ve Şanlıurfa illerinde** Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından, mücbir sebep hali ilan edilmesi uygun bulunmuştur. Daha sonra mücbir sebep hali ilan edilen yerler arasında Elâzığ ili ile Sivas/Gürün ilçesi de eklenmiştir.

Bu kapsamda mücbir sebep ilan edilen bölgelerde faaliyet gösteren mükellefler nezdinde vergisel ödevlere ilişkin sağlanan birtakım kolaylıklar bulunmakta olup bu çalışmamızda mücbir sebebe bağlı olarak mükelleflerin vergisel ödevlerinde dikkate alınması gereken hususlara ve mücbir sebebin vergi iadelerine etkilerine dair bir değerlendirme yapılacaktır.



1. MÜCBİR SEBEBİN VERGİ ÖDEVLERİNE OLAN ETKİLERİ

Mücbir sebep ilan edilen illerde deprem tarihi itibarıyla mükellefiyet kaydı bulunan mükelleflerin, bu mükellefiyetleri nedeniyle vergi kanunlarının uygulanması bakımından 06.02.2023 ila 31.07.2023 (bu tarih dâhil) tarihleri arasında mücbir sebep halinde olduğu kabul edilmiştir.

Mücbir sebep hali süresince,

- ▶ Verilmesi gereken vergi beyannameleri ve bildirimlerinin verilme süreleri,
- ▶ Bu beyanname ve bildirimler üzerine tahakkuk eden vergilerin ödeme süreleri,
- ▶ Deprem tarihinden önce tahakkuk etmiş, ödeme süresi mücbir sebep hali ilan edilen süreye rastlayan her türlü vergi, ceza ve gecikme faizinin ödeme süresi,
- ▶ 2023 yılı motorlu taşıtlar vergisinin ikinci taksit ödeme süresi,

- ▶ Deprem tarihinden önce ikmalen, re'sen veya idarece tarh edilen ve vadesi mücbir sebep halinin başladığı tarihten sonrasında rastlayan her türlü vergi, ceza ve gecikme faizinin ödeme süresi

uzatılmıştır.

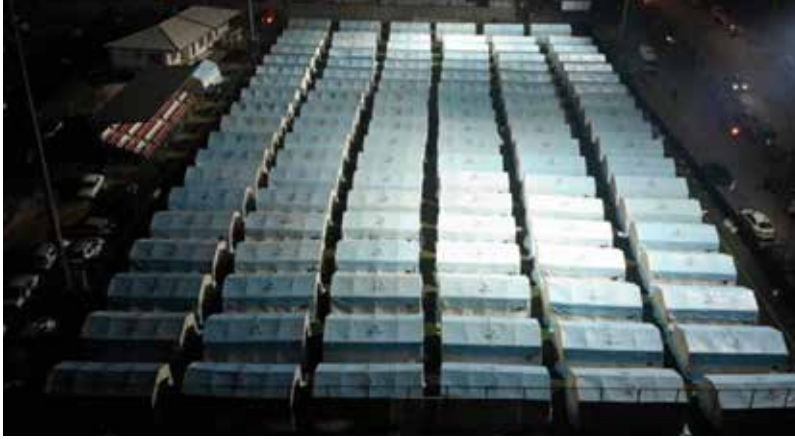
Buna göre, mücbir sebep halinin geçerli olduğu dönemde verilmesi gereken beyanname ve bildirimler 15.08.2023 Salı günü sonuna kadar verilebilecek, bu beyanname ve bildirimler üzerine tahakkuk eden vergiler ile yukarıda ifade edilen diğer vergi, ceza ve gecikme faizleri 31.08.2023 Perşembe günü sonuna kadar ödenebilecektir.

Bununla birlikte söz konusu yerlerde bulunan mükellefler tarafından, mücbir sebep hali süresi içerisinde verilmesi gereken 2023 yılı 1. geçici vergi dönemine ilişkin geçici vergi beyannameleri verilmeyecektir.

Ayrıca bu yerlerde bulunan vergi mükelleflerinin vergi borçları 02.10.2023 Pazartesi günü sonuna kadar başvuru yapmaları ve gerekli şartları da taşımaları kaydıyla faiz alınmaksızın 24 aya kadar taksitlendirilecektir.

2. MÜCBİR SEBEBİN SGK ÖDEVLERİNE OLAN ETKİLERİ

Sosyal Güvenlik Kurumu Başkanlığı tarafından 09.02.2023 tarihinde "**Adana, Adıyaman, Diyarbakır, Gaziantep, Hatay, Kahramanmaraş, Kilis, Malatya,**



Osmaniye ve Şanlıurfa İllerinde Meydana Gelen Deprem Felaketi Nedeniyle Prim Borçlarının Ödenme Süreleri ile Kuruma Verilmekte Yükümlü Olunan Bilgi, Belge ve Beyannamelerin Verilme Sürelerinin Ertelenmesine Dair Duyuru başlıklı duyuru yayımlanmıştır.

Yayımlanan Duyuru'ya göre, meydana gelen deprem felaketi tarihi itibarıyla Adana, Adıyaman, Diyarbakır, Gaziantep, Hatay, Kahramanmaraş, Kilis, Malatya, Osmaniye ve Şanlıurfa illerinde faaliyet gösteren işyerleri ile bu illerde çalışan veya ikamet eden sigortalılar 06.02.2023 ile 31.07.2023 tarihleri arasında 5510 sayılı Kanunun 91. maddesi kapsamına alınmıştır.

Buna göre mücbir sebep kapsamına alınan yerler için Sosyal Güvenlik Kurumu tarafından aşağıdaki önlemler alınmıştır;

- ▶ 06.02.2023 ile 30.04.2023 tarihleri arasında, 5510 sayılı Kanuna göre vermekle yükümlü olunan her türlü bilgi, belge ve beyannamelerin (iş kazaları ile meslek hastalıkları bildirimleri dahil) 26.05.2023 tarihine kadar (bu tarih dahil) Kuruma verilmesi halinde yasal süresi içinde verilmiş sayılacaktır.
- ▶ 06.02.2023 tarihinden önce ödeme süresi dolmuş mevcut prim borçları ile 2023 yılı Ocak, Şubat, Mart, Nisan, Mayıs, Haziran, aylarına ait prim borçları 5510 sayılı

Kanunun 89. maddesinde belirtilen gecikme cezası ve gecikme zammı uygulanmaksızın 31.08.2023 tarihine (bu tarih dahil) kadar ertelenecektir.

- ▶ Ödeme vadesi geçmiş borçları çeşitli kanunlar uyarınca yeniden yapılandırılmış veya 6183 sayılı Kanun uyarınca tecil ve taksitlendirilmiş olup, kapsama alınan illerdeki yerler için 06.02.2023 tarihi itibarıyla yapılandırma/taksitlendirme işlemleri bozma koşuluna girmemiş işveren, sigortalı ve hak sahiplerinin ödeme vadesi 06.02.2023 ile 31.07.2023 tarihleri arasında sona eren taksitlerini 31.08.2023 kadar ödemeleri halinde yasal süresi içinde ödenmiş sayılacaktır.
- ▶ Borçlanma ve ihya kapsamındaki borçlardan son ödeme tarihi 06.02.2023 ile 31.08.2023 tarihleri arasında olanlar için son ödeme tarihi 31.08.2023 olarak dikkate alınacaktır.
- ▶ Kontrol muayenesine tabi olanlardan kontrol muayene tarihleri 01.02.2023 ile 31.08.2023 tarihleri arasında olanların, kontrol muayene tarihleri 31.08.2023 olarak belirlenmiştir.
- ▶ Fazla veya Yersiz Ödemeler ve Kamu Zararlarından Kaynaklanan Kurum Alacaklarından 06.02.2023 tarihi itibarıyla yapılandırma/taksitlendirme işlemleri bozma koşuluna girmemiş ve ödeme süresi dolmuş mevcut alacaklar ile 31.08.2023 tarihine kadar tahakkuk edecek olan alacakların son ödeme tarihi ilgili mevzuatı gereği gecikme zammı uygulanmaksızın 31.08.2023 tarihine (bu tarih dahil) ertelenecektir.

3. DEPREM SEBEBİYLE MÜKELLEFLERİN DÜŞTÜKLERİ ZOR DURUMA İLİŞKİN OLARAK SAĞLANAN KOLAYLIKLAR VE GETİRİLEN UYGULAMALAR

3.1. Deprem Felaketi Nedeniyle Mücbir Sebep Kapsamına Alınan Mükellefler Bu Süre Boyunca Kısmi KDV Tevkifatı Kapsamındaki Alımlarında KDV Tevkifatı Yapmayacaklardır

Katma Değer Vergisi (KDV) Uygulama Genel Tebliği'nin "I/C-2.1.3.1 Kısmi Tevkifatın Mahiyeti ve Tevkifat Uygulayacak Alıcılar" başlıklı bölümünde **Vergi Usul Kanununa göre, mücbir sebebin başladığı tarihten sona erdiği tarihe kadar vergi ödevleri ertelenen mükelleflerin, mücbir sebep halinde bulunduğu süre içerisinde kısmi tevkifat kapsamındaki alımlarında tevkifat uygulanmayacağı; ancak işleme taraf satıcı mükellefin de mücbir sebep kapsamında bulunması halinde, söz konusu alımlarda genel hükümler çerçevesinde tevkifat uygulamasına devam olunacağı belirtilmiştir.** Buna göre, deprem nedeniyle mücbir sebep kapsamına alınan mükellefler;

- ▶ Mücbir sebep halinin geçerli olduğu süre boyunca yaptıkları kısmi tevkifat kapsamındaki alımlarında KDV tevkifatı yapmayacaklar,
- ▶ 06.02.2023 ile 31.07.2023 (bu tarih dahil) tarihleri arasındaki kısmi tevkifata tabi alımları nedeniyle bu tarih aralığında düzenlenmesi gereken faturalarda KDV tevkifatı uygulanmayacaktır.

Öte yandan, işleme taraf satıcı mükellefin de mücbir sebep kapsamında olması halinde, söz konusu alımlarda genel hükümler çerçevesinde tevkifat

uygulanmasına devam edilecek; ancak bu durumda ilgili KDV beyannameleri mücbir sebep halinin sona ermesi sonrasında 15.08.2023 Salı günü sonuna kadar beyan edilebilecek, bu beyanname ve bildirimler üzerine tahakkuk eden vergiler 31.08.2023 Perşembe günü sonuna kadar ödenebilecektir.

Mücbir sebep kapsamında olmayan mükelleflerin, mücbir sebepten yararlanan mükelleflerden gerçekleştirdikleri kısmi tevkiyat kapsamındaki alımlarına ise KDV tevkiyatı uygulanması gerekecektir.

Mücbir sebep halinin **tam tevkiyata tabi işlemlerde** tevkiyat uygulamasına herhangi bir etkisi bulunmamaktadır.

3.2. Depremden Etkilenen İllerimizde Yapılan Akaryakıt Satışlarındaki Belge Düzeni Hakkında Gelir İdaresi Başkanlığı Duyurusu

Gelir İdaresi Başkanlığı 10.02.2023 tarihinde web sayfasında yayımladığı Duyuru ile, depremden etkilenen 10 ilimizde yapılan akaryakıt satışlarındaki belge düzenine ilişkin olarak açıklamalarda bulunmuştur.

Söz konusu Duyuru ile, genel hayati olumsuz etkileyen şartların ortadan kaldırılması ve afetzedede vatandaşlarımızın acil ihtiyaçlarının karşılanması için, Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 257. maddesi ve 3100 sayılı Katma Değer Vergisi Mükelleflerinin Ödeme Kaydedici Cihazları Kullanmaları Mecburiyeti Hakkında Kanununun 10. Maddesi ile Hazine ve Maliye Bakanlığı'na verilen yetki kapsamında, depremden etkilenen illerimizde yapılan akaryakıt satışlarındaki belge düzenine ilişkin olarak, ikinci bir duyuruya kadar, aşağıda açıklanan şekilde işlem yapılması uygun görülmüştür.

3.2.1. Seyyar Olarak Akaryakıt Satışı Yapılması Halinde

Akaryakıt satışı yapılmasına imkân tanıyan üzerinde tank, pompa vb. tesisatı bulunan ancak ödeme kaydedici cihazlara bağlı olmayan seyyar istasyonlar veya tankerler aracılığıyla akaryakıt satışı yapılması durumunda;

a. Akaryakıt satışı sonrasında Vergi Usul Kanunu'nda yer alan belgelerden herhangi biri düzenlenmeyecek ancak yapılan satışlar için gün sonunda "muhtelif müşteriler" ibareli bir fatura düzenlenebilecektir.

b. Müşterinin bu satış için belge talep etmesi halinde ise, Vergi Usul Kanunu'nun belge düzenine ilişkin hükümlerinde yazılı belgeler (fatura, perakende satış fişi gibi) kullanılabilir.

3.2.2. Akaryakıt İstasyonlarında Bidon, Varil Gibi Eşyalara Akaryakıt Satışı Yapılması Halinde

Akaryakıt istasyonlarında doğrudan taşıtlara yapılmayıp bidon, varil gibi eşyalara yapılan akaryakıt satışları için düzenlenecek fişlerde, ödeme kaydedici cihazların T.C. Kimlik numarası/vergi kimlik numarası ya da plaka bilgisi alanına sadece "2" rakamının girilmesi yeterli olacaktır.

3.2.3. Akaryakıt Pompa Ödeme Kaydedici Cihazların Çalışmaması Halinde

Akaryakıt istasyonlarında bulunan akaryakıt pompa ödeme kaydedici cihazların veya sistemin çalışmaması durumunda, akaryakıt satışı sonrasında Vergi Usul Kanunu'nda

yer alan belgelerden herhangi biri düzenlenmeyecek, ancak yapılan satışlar için gün sonunda "muhtelif müşteriler" ibareli bir fatura düzenlenecektir.

Diğer taraftan, müşterinin bu satış için belge talep etmesi durumunda ise, Vergi Usul Kanunu'nun belge düzenine ilişkin hükümlerinde yazılı belgeler (fatura, perakende satış fişi gibi) kullanılabilir.

3.3. Depremler Nedeniyle Yapılacak Ödemeler İçin, Vadesi Geçmiş Borcun Bulunmadığına İlişkin Belge 31.07.2023 Tarihine Kadar Aranılmayacaktır

"Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun"un 22/A maddesinin Hazine ve Maliye Bakanına verdiği yetki kapsamında kamu kurum ve kuruluşlarınınca bazı ödemeler yapılmadan önce hak sahibinin vergi dairesine borcunun bulunmaması şartı getirilmiş ve konu ile ilgili açıklamalara "Seri:A Sıra No:1 Tahsilat Genel Tebliği"nde yer verilmiştir.

Anılan Tebliğ uyarınca, "Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu"na tabi kamu idareleri ve bu idarelere bağlı döner sermaye işletmeleri, Kamu İhale Kanunu kapsamına giren kurumlar ile bu kanunlar kapsamında bulunmayan kamu tüzel kişiliğini haiz kurumlar (mesleki kuruluşlar ve vakıf yükseköğretim kurumları hariç) tarafından söz konusu Tebliğ'de belirtilen 5.000 TL ve üzerindeki ödemeler sırasında, hak sahiplerinden vadesi geçmiş borç durumunu gösterir belgenin aranılması zorunludur.

Bu defa, meydana gelen deprem felaketi nedeniyle, 17.02.2023 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan "Tahsilat Genel Tebliği Seri: A Sıra No: 1'de Değişiklik Yapılmasına



Dair Tebliğ (Seri: A Sıra No: 15) ile, yapacakları ödemeler sırasında "vergi borcu yoktur" yazısını almak zorunda olan kurumların 31.07.2023 tarihine kadar (bu tarih dahil) deprem kapsamında yapacakları ödemeler sırasında hak sahiplerinden söz konusu belgeyi aramamaları yönünde düzenleme yapılmıştır. Buna göre, 06.02.2023 tarihinde Kahramanmaraş'ta meydana gelen depremler nedeniyle 31.07.2023 tarihine kadar (bu tarih dahil) yapılacak olan ödemeler için vadesi geçmiş borcun bulunmadığına ilişkin belge aranılmayacaktır.

Söz konusu edilen uygulama ülke genelinde geçerli olacak ancak, deprem dışındaki nedenlerle yapılacak ödemelerde belge aranmaya devam edilecektir.

3.4. 7256 ve 7326 Sayılı Yapılandırma Kanunlarına Göre Yapılandırılmış Borçların Taksit Ödeme Süreleri Ertelenmiştir

23.02.2023 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan "6831 sayılı Cumhurbaşkanı Kararı" ile deprem felaketi sebebiyle mücbir sebep kapsamına alınan mükelleflerin ödemeleri devam eden yapılandırılmış borçlarının taksit ödeme süreleri yeniden belirlenmiştir.

Bu kapsamda, 06.02.2023 tarihinde Kahramanmaraş ilinde meydana gelen depremler nedeniyle mücbir sebep hali ilan edilen Adana, Adıyaman, Diyarbakır, Elazığ, Gaziantep, Hatay, Kahramanmaraş, Kilis, Malatya, Osmaniye ve Şanlıurfa İlleri ile Sivas İlinin Gürün İlçesindeki dairelere (alacaklı idarelere) 7256 sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun ve/veya 7326 sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına İlişkin Kanun kapsamında yapılandırılan borcu bulunanların, mücbir sebep halininin devam ettiği süre içinde **münhasıran bu yerlerdeki dairelere (alacaklı idarelere) olan taksitlerinin ödeme süreleri yeniden belirlenmektedir.**

Yapılan bu düzenleme ile, mücbir sebep hali ilan edilen döneme (06.02.2023- 31.07.2023) rastlayan taksitlerden birincisinin ödeme süresi, mücbir sebep halininin sona erdiği tarihi izleyen ayda, sonraki taksitlerin ödeme süreleri bu ayı takip eden ikinci aylık dönemler halinde; belediyelerin bu dönemde rastlayan taksitlerinin ödeme süreleri ise mücbir sebep halininin sona erdiği ayı takip eden aydan başlayarak aylık dönemler halinde ödenmesi imkanı sağlanmıştır.

Söz konusu kanunlar kapsamında belediyelerin ve bunlara bağlı kamu tüzel kişiliğini haiz kuruluşların mücbir sebep hali ilan edilen döneme (06.02.2023-31.07.2023) rastlayan taksitlerinin ödeme süreleri ise mücbir sebep halininin sona erdiği ayı takip eden aydan başlayarak aylık dönemler halinde olacak şekilde uzatılmıştır.

3.5. Tahsilat Genel Tebliğinde Yapılan Değişiklik Uyarınca "Borcu Yoktur" Yazısı İçin Aranan Tecil Edilen Borç Tutarının %10'unun Ödenmiş Olması Şartı 31.07.2023 Tarihine Kadar Aranılmayacaktır

Bilindiği üzere, vergi dairelerine olan borçların, borçlusunun çok zor durumda olması halinde 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanununun 48. maddesi kapsamında belirlenen şartlar dahilinde tecil edilerek taksitler halinde ödenmesi mümkün bulunmaktadır.

Borçların bu suretle tecil edilmesi mümkün olmakla birlikte, Tahsilat Genel Tebliği Seri:A Sıra No:1'in tecille ilgili açıklamaların yer aldığı bölümüne göre, ilgili kurum ve kuruluşlara ibraz edilmek üzere borçlular tarafından borcun bulunmadığına dair yazı (borcu yoktur yazısı) alınabilmesi için, tecil edilen borç tutarının asgari %10'unun ödenmesi gerekmektedir.

Bununla birlikte, 25.02.2023 tarihli Resmi Gazetede yayımlanan "Tahsilat Genel Tebliği (Seri:B Sıra No:17)" ile Tahsilat Genel Tebliği Seri:A Sıra No:1'in tecille ilgili bölümünde yer alan "borcun bulunmadığını gösterir belge talepleri" için, "tecil edilen borç tutarının %10'u ödenmedikçe ilgili tahsil dairesine borcu bulunma-

diğini gösteren yazının verilmemesi" şartının 31.07.2023 tarihine kadar aranılmaması sağlanmıştır.

Söz konusu Tebliğ ile yapılan düzenleme sonucunda, borçluların 6183 sayılı Kanununun 48. maddesine göre tecil edilmiş olan borçlarının belli bir oranının ödenmiş olması şartı aranmaksızın 31.07.2023 tarihine kadar (bu tarih dahil) borcu yoktur yazısı alabilmeleri (başkaca borçlarının bulunmaması kaydıyla) mümkün hale gelmiştir.

Düzenleme, deprem felaketi dolayısıyla mücbir sebep kapsamında olan mükelleflerle sınırlı olmayıp, 6183 sayılı Kanununun 48. maddesine göre tecilli borcu bulunan tüm mükellefleri kapsamaktadır.

3.6. Mücbir Sebep Nedeniyle İhraç Kayıtlı Teslimlere İlişkin İhracat Sürelerinin Uzatılmıştır

02.03.2023 tarihinde Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından **"70 sayılı Katma Değer Vergisi Sirküleri"** yayımlanmıştır.

Gelir İdaresi Başkanlığınca yayınlanan söz konusu Sirküler ile 06.02.2023 tarihinde Kahramanmaraş ilinde meydana gelen deprem felaketi sebebiyle, Katma Değer Vergisi (KDV) Kanunu'nun (11/1-c) maddesinde düzenlenen tecil-terkin uygulaması kapsamında teslim edilen malların ihracat süreleri uzatılmıştır.

Bilindiği üzere, KDV Kanunu (11/1-c) maddesine göre, ihraç edilmek şartıyla imalatçılar tarafından kendilerine teslim edilen mallara ait katma değer vergisi, ihracatçılar tarafından ödenmemekte, mükelleflerce tahsil edilmeyen ancak ilgili dönem beyannamesinde beyan edilen bu vergi, vergi dairesince tarh ve ta-

hakkuk ettirilerek tecil olunmaktadır. Söz konusu malların, ihracatçıya teslim tarihini takip eden ay başından itibaren üç ay içinde ihraç edilmesi halinde, tecil edilen vergi terkin olunmaktadır.

Diğer taraftan, ihracatın mücbir sebepler veya beklenmedik durumlar nedeniyle üç ay içinde gerçekleştirilememesi halinde, en geç üç aylık sürenin dolduğu tarihten itibaren 15 gün içinde başvuran ihracatçılara üç aya kadar ek süre verilebilmektedir.

Aynı maddenin ikinci fıkrasında da Hazine ve Maliye Bakanlığına istisnanın uygulanmasına ilişkin usul ve esasları tespit etme hususunda yetki verilmiştir.

Buna göre, deprem nedeniyle mücbir sebep hali ilan edilen yerlerde deprem tarihi itibarıyla mükellefiyet kaydı bulunan ve ihraç kayıtlı teslimin yapıldığı tarihi takip eden ayın başından itibaren başlayan üç aylık sürenin sonu 06.02.2023 ile 31.07.2023 (bu tarih dahil) tarihleri arasına rastlayan mükellefler bakımından, ek süre için vergi dairesine **başvuru yapılmaksızın bu sürenin mücbir sebep kapsamında üç ay daha uzatılmış kabul edilmesi uygun bulunmuştur.** İhracat süresi, belirtilen süreden önce dolmakla birlikte, ihracatın gerçekleştirilmesi için ek süre talebine ilişkin 15 günlük başvuru süresi mezkur döneme rastlayan mükellefler de aynı kapsamda değerlendirilecektir.

Daha önce mücbir sebep veya beklenmedik durum halleri nedeniyle üç aydan kısa ek süre almış mükellefler için, alınmış olan ek sürenin dolduğu tarihin 06.02.2023 ile 31.07.2023 (bu tarihler dahil) tarihleri arasına rastlaması halinde, söz konusu ek sürenin de ilave bir başvuruya gerek olmaksızın üç aya tamamlanması uygun bulunmuştur.

Örneğin, imalatçı (A) firması tarafından Ocak/2023 döneminde ihraç kaydıyla Adıyaman Vergi Dairesi Müdürlüğü mükellefi ihracatçı (B) firmasına teslim edilen malların ihracatı süresinde (30.04.2023 tarihine kadar) gerçekleştirilememiştir. İhracatçı (B) firması, ek süre talebi için vergi dairesine başvuru yapmaksızın 31.07.2023 tarihine kadar ihracat işlemini gerçekleştirilmesi halinde, tecil-terkin uygulamasından yararlanılması mümkündür.

Benzer şekilde, daha önce beklenmedik durum hali nedeniyle 31.01.2023 tarihine kadar bir aylık ek süre almış olan Aksu Vergi Dairesi Müdürlüğü mükellefi ihracatçı (C) firmasının bu süre içerisinde ihracatı gerçekleştirilememesi halinde, ihracat süresi ilave bir başvuru yapmasına gerek olmaksızın, mücbir sebep kapsamında da 31.03.2023 tarihine uzayacaktır.

3.7. OHAL Kapsamında Bölgesel Kalkınma ve Yatırım Teşviklerine İlişkin Bazı Tedbirler Alınmıştır

12.03.2023 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan **"Olağanüstü Hal Kapsamında Bölgesel Kalkınma ile Yatırım Teşviklerine İlişkin Alınan Tedbirlere Dair 134 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi"** ile olağanüstü hal kapsamında bölgesel kalkınma ile yatırım teşviklerine ilişkin bazı tedbirler alınmıştır.

3.7.1. Bölgesel Kalkınma Alanında Alınan Tedbirler

Olağanüstü hal ilan edilen illerde bulunan kalkınma ajanslarının yönetim kurulu toplantıları üç ay süreyle yapılmayabilir. Yönetim kurullarının toplanmadığı sürede, Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı tarafından belirlenen yönetim kurulu yetkileri genel sekreter tarafından kullanılacaktır.

Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı, bölge kalkınma idareleri ve olağanüstü hal ilan edilen iller dışında bulunan kalkınma ajansları, olağanüstü hal ilan edilen illerde ekonomik ve sosyal kalkınma alanında ihya faaliyetlerine destek olmak amacıyla destek programları uygulayabilir.

Kalkınma ajansları, olağanüstü hal ilan edilen iller yararına ve olağanüstü hal süresince taşınmazlar hariç kiralama ve satın alma yapabilecektir.

3.7.2. Yatırım Teşvik Belgesi Bazı Yatırımların Tamamlanmış Sayılması

06.02.2023 tarihinde meydana gelen depremler dolayısıyla genel hayata etkili afet bölgesi olarak kabul edilen yerlerde yapılmakta olan yatırımlar için genel teşvik uygulamaları kapsamında düzenlenen ve 06.02.2023 tarihi itibarıyla;

- ▶ Yatırım süresi biten ve tamamlama vizesi yapılmamış yatırım teş-

vik belgeleri talep alınmaksızın,

- ▶ Yatırım süresi devam eden yatırım teşvik belgeleri ise bu Cumhurbaşkanlığı Kararnamesinin yürürlüğe girdiği tarihten itibaren üç ay içinde talep edilmesi halinde

yatırım teşvik belgesindeki **kayıt ve şartlar aranmaksızın mevcut haliyle tamamlanmış sayılacaktır.**

06.02.2023 tarihinde meydana gelen depremler dolayısıyla genel hayata etkili afet bölgesi olarak kabul edilen yerlerde yapılmakta olan yatırımlar için bölgesel, büyük ölçekli ve stratejik teşvik uygulamalarına istinaden düzenlenen ve 06.02.2023 tarihi itibarıyla tamamlama vizesi yapılmamış yatırım teşvik belgeleri, bu Cumhurbaşkanlığı Kararnamesinin yürürlüğe girdiği tarihten itibaren **üç ay içinde talep edilmesi halinde, yatırım teşvik belgesinde kayıtlı desteklerin durdurulması ve yararlanılan desteklerin geri alınmaması suretiyle** yatırım teşvik belgesindeki kayıt ve koşullar aranmaksızın mevcut haliyle tamamlanmış sayılacaktır.

Bu hüküm, 06.02.2023 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere yayımı tarihinde yürürlüğe girmiştir.

3.7.3. Cazibe Merkezleri Programı Kapsamında Alınan Tedbir

06.02.2023 tarihinde meydana gelen depremler dolayısıyla genel hayata etkili afet bölgesi olarak kabul edilen yerlerden Cumhurbaşkanınca belirlenecek il ve ilçelerde gerçekleştirilecek yatırımlara yönelik yatırım teşvik belgesi düzenlenebilmesi için yapılacak başvurularda, Değerlendirme Komitesinin kararı aranmayacaktır.



4. MÜCBİR SEBEP DÖNEMİNDE KDV İADE UYGULAMASI İLE %1 KDV ORANI ÜZERİNDEN YAPILAN PREFABRİK YAPI VE KONTEYNER TESLİMLERİNDE YILI İÇERİSİNDE NAKDEN İADE UYGULAMASI

25.02.2023 tarihli Resmi Gazete'de yayınlanan "45 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Uygulama Genel Tebliği'nde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ" ile,

- Kahramanmaraş'ta meydana gelen depremden etkilenen yerler için Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından ilan edilen mücbir sebep döneminde KDV iade uygulamasına ilişkin düzenlemeler ile mahsuben ve nakden iade taleplerinin nasıl yerine getirileceğine, YMM raporları ve eksiklik yazılarının cevaplandırma süresine,
- 23.02.2023 ila 31.12.2023 tarihleri (bu tarihler dahil) arasında %1 KDV oranı ile gerçekleştirilen prefabrik yapı ve konteyner teslimlerinden (kurulum ve montaj işleri dahil) kaynaklı yüklenilen ve indirim yoluyla giderilemeyen KDV tutarlarının, vergilendirme dönemleri itibarıyla talep edilmesi kaydıyla yılı içinde nakden iade alınabilmesine/edilebilmesine

dair düzenleme ve açıklamalar yapılmıştır.

Sözü edilen Tebliğ'de yer alan düzenlemeler, özetle aşağıda bilgilerinize sunulmaktadır.

4.1. Depremden Etkilenen İllerde İlan Edilen Mücbir Sebep Döneminde KDV İade Uygulaması

Mücbir sebep hali ilan edilen Adana, Adıyaman, Diyarbakır, Gaziantep, Hatay, Kahramanmaraş, Kilis, Malatya, Osmaniye, Şanlıurfa ve Elazığ illeri ile Sivas'ın Gürün ilçesinde 06.02.2023 tarihi itibarıyla mükelleflerin,



06.02.2023 ila 31.07.2023 (bu tarih dahil) tarihleri arasında vermeleri gereken vergi beyannameleri ve bildirimlerin verilme süreleri uzatılmıştı.

Bu kapsamda, söz konusu Tebliğ ile KDV Genel Uygulama Tebliğinin (VI/Ç) bölümüne eklenen 3. bölümde, Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından Kahramanmaraş'ta meydana gelen depremden etkilenen iller için ilan edilen mücbir sebep döneminde KDV iade uygulamasına ilişkin açıklamalar yapılmıştır.

Mücbir sebep kapsamında olsun veya olmasın, mükelleflerin KDV iade talebinde bulunabilmeleri için, söz konusu vergiye ilişkin beyannamelerin verilmesi ve bu beyannamelerde iadesi talep edilen KDV tutarının gösterilmesi gerekir.

Bu bakımdan, mücbir sebep kapsamında bulunan mükellefler KDV beyannamesi vermek ve gerekli belgeleri vergi dairesine ibraz etmek suretiyle mücbir sebep döneminde de KDV iade talebinde bulunabilecektir.

Öte yandan, mücbir sebep döneminde KDV iade taleplerinin yerine getirilmesinde, KDV Genel Uygulama Tebliğinin muhtelif bölümlerinde iade türleri itibarıyla belirlenen usul ve esaslar korunmakla birlikte, mücbir sebep ilan edilen dönemde yer alan KDV beyannamelerinin (uzayan) verilme tarihini takip eden aybaşına kadar yapılacak iade taleplerine (ATU ve ön kontrol raporuna dayalı iadeler hariç) istinaden KDVİRA sistemi tarafından yapılan sorgulama neticesinde üretilen "KDV İadesi Kontrol Raporu"nda yer alan sonuçlar bakımından aşağıda belirtilen usul ve esaslar doğrultusunda işlem tesis edilmesi uygun görülmüştür.

4.1.1. Mahsuben İade Talepleri

KDVİRA sistemi tarafından yapılan sorgulama neticesinde üretilen kontrol raporunda ve vergi dairesince yapılan kontroller sonucunda olumsuzluk bulunmadığı tespit edilen tutarlar bakımından mahsuben iade talebi genel hükümlere göre yerine getirilecektir.

KDVİRA sistemi tarafından yapılan sorgulama neticesinde üretilen kontrol raporunda, alım yapılan mükelleflerin (alt mükellefler dahil) mücbir sebep nedeniyle KDV beyannamesi vermemesi ve/veya Ba-Bs bildiriminde bulunmamasından kaynaklandığı tespit edilen olumsuzluklara isabet eden kısmın mahsuben iadesi;

- ▶ HİS sertifikası sahibi mükelleflerin iade taleplerinde, bu tutarın %12,5'i oranında,
- ▶ İTUS sertifikası sahibi mükelleflerin iade taleplerinde, bu tutarın %25'i oranında,
- ▶ HİS ve İTUS sertifikası sahibi olmayan mükelleflerin YMM raporu, vergi inceleme raporu veya teminat aranmayan iade taleplerinde %50'si oranında, YMM raporu, vergi inceleme raporu veya teminat aranan iade taleplerinde

ise bu tutarın %120'si oranında teminat verilmesi halinde yerine getirilecektir.

KDVİRA sistemi tarafından yapılan sorgulama neticesinde üretilen kontrol raporunda ve vergi dairesince yapılan kontroller sonucunda, mücbir sebep dışındaki nedenlere dayalı olduğu tespit edilen olumsuzluklara isabet eden mahsup talep tutarları ise genel hükümler çerçevesinde değerlendirilmeye devam edecektir.

4.1.2. Nakden İade Talepleri

KDVİRA sistemi tarafından yapılan sorgulama neticesinde üretilen kontrol raporunda ve vergi dairesince yapılan kontroller sonucunda olumsuzluk bulunmadığı tespit edilen tutarlar bakımından nakden iade talebi genel hükümlere göre yerine getirilecektir.

KDVİRA sistemi tarafından yapılan sorgulama neticesinde üretilen kontrol raporunda, alım yapılan mükelleflerin (alt mükellefler dahil) mücbir sebep nedeniyle KDV beyannamesi vermemesi ve/veya Ba-Bs bildiriminde bulunmamasından kaynaklandığı tespit edilen olumsuzluklara isabet eden kısmın nakden iadesi;

- ▶ HİS sertifikası sahibi mükelleflerin iade taleplerinde, bu tutarın %30'u oranında,
- ▶ İTUS sertifikası sahibi mükelleflerin iade taleplerinde, bu tutarın %60'ı oranında,
- ▶ HİS ve İTUS sertifikası sahibi olmayan mükelleflerin iade taleplerinde, bu tutarın %120'si oranında

teminat verilmesi halinde yerine getirilecektir.

KDVİRA sistemi tarafından yapılan sorgulama neticesinde üretilen kontrol raporunda ve vergi dairesince yapılan kontroller sonucunda, mücbir sebep dışındaki nedenlere dayalı olduğu tespit edilen olum-

suzluklara isabet eden nakden iade talep tutarları ise genel hükümler çerçevesinde değerlendirilmeye devam edilecektir.

4.1.3. YMM Raporlarının İbrahim Süresi ile Eksiklik Yazılarına Cevap Süresi

Mücbir sebep halinde olduğu kabul edilen mükelleflerin KDV iade taleplerine ilişkin olarak KDV Genel Uygulama Tebliğinde;

- ▶ YMM raporlarının ibrazı için belirlenen,
- ▶ Vergi dairesince eksikliklerin tamamlanması için gönderilen yazılarda verilen

sürelerin mücbir sebep hali ilan edilen döneme isabet eden kısmı için bu süreler işlemeyecektir. Mücbir sebep halinin sona erdiği tarihten itibaren kalan süreler işlemeye devam edecektir.

4.2. Prefabrik Yapı ve Konteynerlerde %1 KDV ve İade Uygulaması

Hatırlanacağı üzere, 14.02.2023 tarihli (mükerrer sayılı) Resmi Gazete'de yayımlanan "6790 sayılı Cumhurbaşkanı Kararı" ile OHAL ilan edilen deprem bölgelerinde kullanılmak üzere afetzedelere ve Katma Değer Vergisi (KDV) Kanunu'nun 17/2. maddesinde belirtilen kurum ve kuruluşlara yapılan prefabrik yapı ve konteyner teslimleri (kurulum ve montaj işleri dahil) için geçerli KDV oranı 31.12.2023 tarihine kadar (bu tarih dahil) uygulanmak üzere %18'den %1'e indirilmiştir.

Daha sonra, 23.02.2023 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan "6830 sayılı Cumhurbaşkanı Kararı" ile konteyner ve prefabrik yapı teslimlerinde %1'e indirilen KDV oranının kapsamı genişletilmiştir. Karar ile, prefabrik yapı ve konteynerlerin tesliminde

(kurulum ve montaj dahil) fatura muhatabının kim olduğuna, söz konusu malların kullanım amacına ve nerede kullanıldığına bakılmaksızın KDV oranı 31.12.2023 tarihine kadar %1 olarak belirlenmiştir.

KDV Kanununun 29/2. maddesine göre, %1 KDV oranı uygulanarak teslim edilen prefabrik yapı ve konteynerler için yüklenilen ve indirim yoluyla giderilemeyen KDV'nin, Cumhurbaşkanınca belirlenen limiti aşan kısmının iadesi, mezkur madde-deki hükümler çerçevesinde mümkün bulunmaktadır.

Öte yandan, aynı maddeye göre indirimli orana tabi işlemlerden kaynaklı KDV iadesinin yılı içinde mahsuben ve takip eden yılda nakden veya mahsuben yapılması mümkündür. Bununla birlikte, maddede Hazine ve Maliye Bakanlığının, belirleyeceği işlemler için yılı içinde nakden iade yaptırabilme hususunda yetkisi bulunmaktadır.

KDV Genel Uygulama Tebliği'nin (III/B-3.) bölümünde indirimli orana tabi işlemlerde iade uygulaması hakkında düzenlemeler yer almaktadır. Bu bölümün üçüncü paragrafında, indirimli orana tabi işlemlerden, yılı içinde nakden iadeye konu edilebilecek olanlar tadadı olarak belirlenmiştir. Söz konusu Tebliğ ile mezkur bölümde yapılan değişikliklerle, yılı içerisinde nakden iade alınabilecek işlemler arasına prefabrik yapı ile konteyner teslimleri de eklenmiştir.

Böylece, 23.02.2023 ila 31.12.2023 tarihleri (bu tarihler dahil) arasında gerçekleştirilen prefabrik yapı ile konteyner teslimlerine ilişkin olarak (kurulum ve montaj işleri dahil) yüklenilen ve indirim yoluyla giderilemeyen KDV tutarlarının, 2023 yılı için geçerli olan 57.300 TL'yi aşan kısmının, 2023 yılı içerisindeki vergilendirme dönemleri itibarıyla talep edilmesi kaydıyla yılı içinde nakden

iade alınabilmesine imkan sağlanmıştır. Bu teslimlerden kaynaklı iade taleplerinin yılı içinde mahsuben veya takip eden yılda nakden ya da mahsuben yapılabileceği de tabiidir.

SONUÇ

06.02.2023 tarihinde Kahramanmaraş ilinde meydana gelen deprem felaketine ilişkin olarak, depremden etkilenen **Adana, Adıyaman, Diyarbakır, Gaziantep, Hatay, Kahramanmaraş, Kilis, Malatya, Osmaniye, Elâzığ ve Şanlıurfa illeri ile Sivas/Gürün ilçesinde** Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından, **mücbir sebep hali ilan edilmiştir.**

Bu kapsamda, deprem bölgesindeki 669 bin 562 faal mükellef tarafından 6 Şubat 2023 ila 31 Temmuz 2023 tarihleri arasında yerine getirilmesi gereken vergisel yükümlülükler ertelenerek verilmesi gereken beyanname ve bildirimlerin verilme süresi 15 Ağustos 2023'e, bu beyanname ve bildirimler üzerine tahakkuk eden vergilerin ödeme süresi ise 31 Ağustos 2023'e kadar uzatılmıştır.

Katma Değer Vergisi (KDV) Uygulama Genel Tebliği uyarınca deprem felaketi nedeniyle mücbir sebep kapsamına alınan mükellefler, bu süre boyunca kısmi KDV tevkifatı kapsamındaki alımlarında KDV tevkifatı yapmayacaklardır.

Bununla birlikte çeşitli Tebliğ, Duyuru ve Kararlar ile depremden etkilenen mükelleflere ilişkin olarak sağlanan kolaylıklar ve muafiyetlere ilişkin olarak da yukarıda detaylarına yer verilen düzenlemeler yapılmıştır.

Dolayısıyla, deprem bölgesinde faaliyet gösteren mükellefler ve bu mükellefler ile iş ilişkisine giren mükelleflerin yapılan bu düzenlemeleri takip ederek işlem tesis etmesi gerekli ve yerinde olacaktır.





YATIRIMLARDA DEVLET YARDIMLARI HAKKINDA KARARA GÖRE YATIRIMLARA SAĞLANAN TEŞVİKLER

GİRİŞ

Yatırımları, dolayısıyla üretim ve istihdamı artırmak amacıyla çoğu ülke uygulamalarında olduğu gibi ülkemizde de yatırımlar devlet destekleri ile teşvik edilmektedir. Bu kapsamda tasarrufların katma değeri yüksek yatırımlara yönlendirilmesi, istihdamın ve uluslararası rekabet gücünün artırılması amacıyla mevzuatta öngörülen şartları sağlayan yatırımcılara devlet desteği sağlanmaktadır.

Türkiye’de özel kesim yatırımlarının devlet tarafından gelir ve kurumlar vergisi yoluyla desteklenmesi amacıyla uzun süre yatırım indirimi müessesesi uygulanmıştır. 2009 yılından itibaren ise yatırımları öngörülen amaçlara göre sınıflandıran, bölgesel esaslı ve yeni destek unsurlarını da içeren bir teşvik sistemi uygulanmaya başlanmıştır.

Bu çalışmada özellikle 2009 yılı sonrasında ortaya konulan düzenlemeler ile 2012/3305 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile yürürlüğe konulan Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkındaki Karar ve Kararın uygulama esaslarına ilişkin olarak çıkarılan 2012/1 sayılı Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Kararın Uygulanmasına İlişkin Tebliğ kapsamında yapılan düzenlemelerin bir değerlendirmesi yapılmaya çalışılacaktır.

1. TÜRKİYE’DE UYGULANMAKTA OLAN TEŞVİK SİSTEMİ

Türkiye’de yatırımların desteklenmesi ve bu sayede üretim ve istihdamın artırılması amacıyla düzenlenen çeşitli devlet destekleri ile teşvik uygulamaları bulunmaktadır. Teşvik sistemindeki düzenlemeler; yasalar,

Bakanlar Kurulu Kararları (BKK), Cumhurbaşkanlığı Kararları ve bu kararların uygulamasına ilişkin tebliğlerle şekillenmektedir.

Ekonomik büyümeye katkı sağlaması düşünülen yatırım teşvikleri; tasarrufları yatırıma yönlendirmek suretiyle, katma değeri yüksek, ileri ve uygun teknolojileri kullanarak bölgeler arası dengesizlikleri gidermek, istihdam yaratmak ve uluslararası rekabet gücü sağlamak için yatırımların devlet tarafından desteklenmesi amacıyla ortaya çıkmıştır.

Bu kapsamda, daha önce uygulanmakta olan yatırım indirimi müessesesi yerine, 2009 yılından itibaren yatırımları öngörülen amaçlara göre sınıflandıran, bölgesel esaslı ve yeni destek unsurlarını da içeren bir teşvik sistemi uygulanmaya başlamıştır. Söz konusu sisteme ilişkin esaslar başlangıçta 2009/15199 sayılı BKK ile yürürlüğe konulmuş ve yayımlanan tebliğ ile de uygulamanın esasları açıklanmıştır. Daha sonrasında ise, 2012/3305 sayılı BKK ile yürürlüğe konulan Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkındaki Kararla mevcut sistem revize edilmiş ve yeni kararın uygulama esaslarına ilişkin olarak 2012/1 sayılı Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Kararın Uygulanmasına İlişkin Tebliğ yayımlanmıştır.

2012/3305 sayılı BKK’nın 1’inci maddesinde yatırımlara sağlanan devlet desteklerinin amacı, kalkınma planları ve yıllık programlarda öngörülen hedefler doğrultusunda;



- tasarrufların katma değeri yüksek yatırımlara yönlendirilmesi,
- üretim ve istihdamın artırılması,
- uluslararası rekabet gücünü artıracak ve araştırma- geliştirme içeriği yüksek bölgesel ve büyük ölçekli yatırımlar ile stratejik yatırımların özendirilmesi,
- uluslararası doğrudan yatırımların artırılması,
- bölgesel gelişmişlik farklılıklarının azaltılması,
- kümelenme ve çevre korumaya yönelik yatırımlar ile araştırma ve geliştirme faaliyetlerinin desteklenmesi

olarak belirlenmiştir.

2012/3305 sayılı Karar ve sonrasında yayımlanan 2016/9495 sayılı BKK kapsamında yapılan değişiklikler ile yatırımların teşviği yönünden; genel teşvik uygulamalarından yararlanacak yatırımlar, bölgesel teşviklerden yararlanacak yatırımlar, stratejik yatırımlar ve öncelikli yatırımlar olarak sınıflandırılmıştır. Ayrıca, AR-GE ve çevre yatırımları da teşvik kapsamında tutulmuştur.

Bu kapsamda Türkiye, illerin sosyo-ekonomik gelişmişlik düzeyleri dikkate alınmak suretiyle 6 (altı) böl-

geye ayrılmış ve bölgeler itibarıyla uygulanacak olan teşvikler farklılaştırılmıştır. Bazı yatırım konuları öncelikli kabul edilmiş, bazı yatırımların da bir alt bölge için öngörülen teşviklerden yararlanması sağlanmıştır. Ayrıca, organize sanayi bölgelerinde yapılacak olan yatırımlarla, ortak faaliyet gösterilen alanda entegrasyonu sağlayacak yatırımlar için ilave destekler öngörülmüştür.

1.1. Yatırım Teşvik Sistemi

Bölgesel Teşvik: Bölgesel teşvik uygulaması özü itibarıyla iller arasındaki gelişmişlik farkını azaltmayı ve illerin üretim ve ihracat potansiyellerini artırmayı hedeflemektedir. Bu kapsamda bölgeler ve iller itibarıyla belirlenen sektörlerde yapılan ve yatırım yapılan sektör için ilin bulunduğu bölgede öngörülen asgari koşulları (yatırım tutarı, kapasite, büyüklük gibi) sağlayan yatırımlardır.

Karar kapsamında yer alan desteklerin uygulanması açısından iller, sosyo-ekonomik gelişmişlik seviyeleri dikkate alınarak 6 (altı) bölgeye ayrılmıştır. İllerin bölgelere göre dağılımı aşağıdaki şekildedir:



Öncelikli Yatırım Konuları: Kararın 17'inci maddesinde belirli yatırım konularının 5'inci bölge destekleri ile desteklenmesi hedeflenmektedir. Bu yatırımların 6'ncı bölgede yapılması halinde bu bölge için öngörülen desteklerden yararlanılacaktır.

Stratejik Yatırımlar: Cari açığın azaltılmasına katkı sağlayacak katma değeri yüksek yatırımlar desteklenmektedir. Söz konusu desteğin esas amacı, ithalat bağımlılığı yüksek olan ürünlerin üretimine ilişkin yatırımların stratejik yatırım olarak görülmesi ve yerli üretimin teşvik edilmesidir.

Genel Teşvik: yatırım teşvik sisteminde yer alan diğer (bölgesel teşvik, öncelikli yatırım konuları, stratejik yatırımlar) düzenlemeler ile teşvik edilmeyecek yatırım konuları dışında kalan tüm yatırımları kapsamaktadır.

1.BÖLGE	2. BÖLGE	3. BÖLGE	4. BÖLGE	5. BÖLGE	6. BÖLGE
ANKARA	AYDIN	ADANA	AFYONKARAHİSAR	BAYBURT	ADIYAMAN
ANTALYA	BALIKESİR	BURDUR	AKSARAY	ÇANKIRI	AĞRI
BURSA	BİLECİK	DÜZCE	AMASYA	ERZURUM	ARDAHAN
ESKİŞEHİR	BOLU	GAZİANTEP	ARTVİN	GİRESUN	BATMAN
İSTANBUL	ÇANAKKALE (BOZCAADA VE GÖKÇEADA İLÇELERİ HARİÇ)	KARAMAN	BARTIN	GÜMÜŞHANE	BİNGÖL
İZMİR	DENİZLİ	KIRIKKALE	ÇORUM	K. MARAŞ	BİTLİS
KOCAELİ	EDİRNE	KÜTAHYA	ELAZIĞ	KİLİS	DİYARBAKIR
MUĞLA	ISPARTA	MERSİN	ERZİNCAN	NİĞDE	HAKKÂRİ
TEKİRDAĞ	KARABÜK	SAMSUN	HATAY	ORDU	İÇDIR
	KAYSERİ	TRABZON	KASTAMONU	OSMANİYE	KARS
	KIRKLARELİ	RİZE	KIRŞEHİR	SİNOP	MARDİN
	KONYA	UŞAK	MALATYA	TOKAT	MUŞ
	MANİSA	ZONGULDAK	NEVŞEHİR	TUNCELİ	SİİRT
	SAKARYA		SİVAS	YOZGAT	ŞANLIURFA
	YALOVA				ŞIRNAK
					VAN

- 10.03.2023 tarih ve 32128 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Kararda Değişiklik Yapılmasına Dair 6923 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı ile; depremden etkilenen Adana, Adıyaman, Diyarbakır, Elazığ, Gaziantep, Hatay, Kahramanmaraş, Kilis, Malatya, Osmaniye ve Şanlıurfa illeri ile Sivas'ın Gürün ilçesindeki yatırımlar için düzenlenen yatırım teşvik belgeleri talep alınmaksızın 3 yıl uzatılmış sayılmaktadır.

1.2. Asgari Yatırım Tutarı

- Genel teşvik sisteminde asgari sabit yatırım tutarları;
 - 1'inci ve 2'inci bölgelerde asgari 3 milyon TL,
 - 3, 4, 5 ve 6'ncı bölgelerde 1 milyon 500 bin TL'dir.
- Stratejik yatırımlar için belirlenen asgari sabit yatırım tutarı 50 milyon TL'dir.
- Bölgesel teşvik uygulamaları için ise asgari 1 milyon 500 bin TL'den başlamak üzere desteklenen her bir sektör ve her bir il için ayrı ayrı belirlenmiştir.

2. DESTEK UNSURLARI

2012/3305 ve 2016/9495 sayılı Kararlar kapsamına yer alan yatırım teşvik belgeli (YTB) yatırımlar; indirimli kurumlar vergisi uygulaması, gümrük vergisi muafiyeti, KDV istisnası, sigorta primi işveren hissesi desteği, sigorta primi desteği, yatırım yeri tahsis, faiz veya kar payı desteği, gelir vergisi stopajı desteği, KDV iadesi, hibe desteği, nitelikli personel desteği, sermaye katkısı, enerji desteği, kamu alım garantisi ve alt yapı desteği gibi unsurlarla desteklenmektedir.

2.1. İndirimli Kurumlar Vergisi

Yatırımları, dolayısıyla üretim ve istihdamı artırmak amacıyla çoğu ülke uygulamalarında olduğu gibi ülkemizde de yatırımlar devlet destekleri ile teşvik edilmektedir. Türkiye'de özel kesim yatırımlarının devlet tarafından gelir ve kurumlar vergisi yoluyla desteklenmesi amacıyla uzun süre yatırım indirimi müessesesi uygulanmıştır. Yapılan değişiklik sonrasında 2009 yılından itibaren söz konusu uygulama terk edilmiş ve yatırımlardan elde edilen kazançların indirimli oranla vergi-

lendirilmesi uygulamasına geçilmiştir.

İndirimli oranlı kurumlar vergisi uygulaması esas olarak Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 32/A maddesinde düzenlenmiş olup, yatırım harcamaları üzerinden yatırıma katkı tutarı hesaplanması ve yatırıma katkı tutarına ulaşıncaya kadar beyan edilen kazancın indirimli oranda vergilendirilmesi esasına dayanmaktadır. Bu uygulama ile yatırıma katkı tutarına kadar olan gelir veya kurumlar vergisi yatırımcıdan alınmayarak, yatırımların bu yolla desteklenmesi amaçlanmaktadır. Söz konusu destek, stratejik yatırımlar, bölgesel teşvik uygulamaları ve öncelikli yatırımların teşviki uygulamaları çerçevesinde düzenlenen teşvik belgeleri kapsamında sağlanır.

Öte yandan, KVK 32/A maddesinin ilk halinde indirimli oranla vergilemenin başlangıcı yatırımın tamamlanıp söz konusu yatırımdan kazanç elde edilmesine bağlanmış iken, sonrasında yapılan düzenleme ile yatırımcıların diğer faaliyetlerinden elde ettikleri kazançlar için de yatırım aşamasında indirimli vergi uygulanmasına imkan tanınmıştır. Buna göre, Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı (Ekonomi Bakanlığı) tarafından teşvik belgesine bağlanan yatırımlardan elde edilen kazançlar, yatırımın kısmen veya tamamen işletilmesine



başlanılan hesap döneminden itibaren yatırıma katkı tutarına ulaşıncaya kadar indirimli oranlar üzerinden kurumlar vergisine tabi tutulur.

Bunun yanı sıra, 6745 sayılı Kanun'un 66'ncı maddesiyle, yatırım tamamlandıktan sonra henüz yararlanılmamış olan yatırıma katkı tutarının endekslenmesi imkanı getirilmiştir.

7338 sayılı Kanun'un 60'ncü maddesiyle de, 01.01.2022 tarihinden itibaren uygulanmak üzere yapılacak olan yatırım harcamalarına uygulanmak üzere yatırıma katkı tutarının, yapılan yatırım harcamasına yatırıma katkı oranının uygulanmasıyla belirlenen tutarın %10'luk kısmı için tahakkuk etmiş diğer vergi borçlarından terkin edilmesi imkanı getirilmiştir.

2012/3305 sayılı Karar kapsamında bölgesel teşvik uygulamalarında bölgeler göre uygulanacak olan yatırıma katkı oranları ve indirimli kurumlar vergisi oranları aşağıdaki gibidir;

VERGİ İNDİRİMİ Yatırıma Katkı Oranı (%)		
Bölgeler	Bölgesel Teşvik Uygulamaları	
	Yatırım Katkı Oranı* (%)	Kurumlar Vergisi veya Gelir Vergisi İndirim Oranı** (%)
1. Bölge	15	50
2. Bölge	20	55
3. Bölge	25	60
4. Bölge	30	70
5. Bölge	40	80
6. Bölge	50	90

İmalat sanayine yönelik (US-97 Kodu:15-37) düzenlenen yatırım teşvik bölgeleri kapsamında, 1/1/2017 ile 31/12/2022 tarihleri arasında gerçekleştirilecek yatırım harcamaları için;
*Her bir bölgede geçerli olan yatırıma katkı oranına 15 puan ilave edilir.
** Vergi indirimi oranı tüm bölgelerde %100 oranında uygulanır.

Vergi indirimi desteği münhasıran teşvik belgesine konu yatırımdan elde edilecek kazançlara uygulanmakla birlikte, 1., 2., 3., 4., 5. ve 6. bölgelerde yatırım yapan firmalar için, yatırıma katkı tutarının yüzde seksenini geçmemek üzere yatırım döneminde tüm faaliyetlerinden elde ettiği kazançlar üzerinden uygulanabilecektir.

İmalat sanayiine yönelik (US-97 Kodu:15-37) düzenlenen yatırım teşvik belgeleri kapsamında, 1/1/2017 ile 31/12/2022 tarihleri arasında gerçekleştirilecek yatırım harcamaları için, tüm bölgelerde vergi indirim oranı %100 olarak ve her bir bölgede geçerli olan yatırıma katkı oranına 15 puan ilave edilmek suretiyle uygulanır (2022 sonu itibarıyla söz konusu uygulamanın süresi uzatılmamıştır).

Öte yandan indirimli kurumlar vergisi uygulamasına konu edilemeyecek harcamalar ve yatırımlar şunlardır;

- ▶ - Arazi, arsa, royalti, yedek parça ve amortismanı tâbi olmayan diğer harcamalar,
- ▶ - Müracaat tarihinden önce gerçekleştirilmiş bulunan yatırım harcamaları,
- ▶ - Ham madde, ara malı ve işletme malzemesi (BKK md. 9/1 hariç),
- ▶ - Kullanılmış yerli makine ve teçhizat,
- ▶ - Karayolu nakil vasıtaları ve her türlü binek araçları (istisnai haller hariç),
- ▶ - Havayolu ile yük ve/veya yolcu taşımacılığına yönelik yatırımlar dışındaki diğer yatırımlar için uçak ve helikopterler,
- ▶ - Porselenden, seramikten ve camdan mamul sofraya ve mutfak eşyası,
- ▶ - Yurtdışından temin edilecek güneş panelleri,
- ▶ - 4283 sayılı Kanun ve 3996 sayılı Kanun kapsamında Yap-İşlet-Devret Modeli çerçevesindeki yatırımlar,
- ▶ - Rödovans sözleşmesine bağlı olarak yapılan yatırımlar,
- ▶ - Taahhüt işleri.

2.2. KDV İstisnası

Yatırım teşvik belgesi kapsamında yurt içinden ve yurt dışından temin edilecek yatırım malı makine ve teçhizat ile belge kapsamındaki yazılım ve gayri maddi hak satış ve kiralama için KDV'nin ödenmemesi şeklinde uygulanır (KDV Kanunu md.13/d kapsamında uygulama).

Öte yandan KDV Kanunu'nun Geçici 37'nci maddesinde yer alan düzenlemeler gereği, imalat ve turizm sektöründe belge kapsamında gerçekleştirilen bina-inşaat harcamaları 31.12.2025 tarihine kadar KDV'den istisnadır.

2.3. Gümrük Vergisi İstisnası

Yatırım teşvik belgesi kapsamında yurt dışından temin edilecek yatırım malı makine ve teçhizat için gümrük vergisinin ödenmemesi şeklinde uygulanmaktadır.

2.4. Sigorta Primi İşveren Hissesi Desteği

Yatırım teşvik belgesi kapsamındaki yatırımla sağlanan ilave istihdam için ödenmesi gereken sigorta primi işveren hissesinin asgari ücrete tekabül eden kısmının belirli süre Bakanlıkça karşılanmasıdır. Stratejik yatırımlar, bölgesel teşvik uygulamaları ve öncelikli yatırımların teşviki uygulamaları çerçevesinde düzenlenen teşvik belgeleri kapsamında sağlanır.

2.5. Sigorta Primi (İşçi Hissesi) Desteği

Yatırım teşvik belgesi kapsamındaki yatırımla sağlanan ilave istihdam için ödenmesi gereken sigorta primi işçi hissesinin asgari ücrete tekabül eden kısmının 10 yıl süreyle Bakanlıkça karşılanmasıdır.

Genel teşvik uygulamaları hariç olmak üzere, sadece 6'ncı bölgede gerçekleştirilecek olan yatırımlar için düzenlenen teşvik belgelerinde öngörülmüştür. Ayrıca, Teknoloji Odaklı Sanayi Hamlesi Programı (TOSHP) kapsamında desteklenen stratejik yatırımlar için de uygulanabilir.

2.6. Gelir Vergisi Stopajı Desteği

Yatırım teşvik belgesi kapsamındaki yatırımla sağlanan ilave istihdam için ödenmesi gereken gelir vergisi stopajının asgari ücrete tekabül eden kısmının 10 yıl süreyle terkin edilmesidir. Sadece 6. bölgede gerçekleştirilecek yatırımlar için düzenlenen teşvik belgelerinde öngörülmüştür. Ayrıca, Teknoloji Odaklı Sanayi Hamlesi Programı (TOSHP) kapsamında desteklenen stratejik yatırımlar için de uygulanabilir.



SIGORTA PRİMİ İŞVEREN HİSSESİ DESTEĞİ

Bölgeler	Uygulama Süresi	Destek Tavanı * (Sabit Yatırıma Oranı)	
		Bölgesel Teşvik	Stratejik Yatırımlar
1	2 yıl	%10	%15
2	3 yıl	%15	%15
3	5 yıl	%20	%15
4	6 yıl	%25	%15
5	7 yıl	%35	%15
6	10 yıl	-	-

Stratejik yatırımlar için uygulama süresi 6. bölgede 10 yıl, diğer bölgelerde 7 yıldır. TOSHP kapsamında desteklenen stratejik yatırımlarda destek tavanı uygulanmaz.

*Teşvik belgesi düzenlenmesine ilişkin müracaat aşamasında talep edilmesi halinde, vergi indiriminden yararlanılmamak kaydıyla, desteğin sabit yatırım tutarına oranı, yatırıma katkı oranının yarısı kadar artırılarak uygulanır.

2.7. Faiz veya Kar Payı Desteği

Yatırım teşvik belgesi kapsamında kullanılan en az 1 yıl vadeli krediler için sağlanan bir finansman desteğidir. Teşvik belgesinde kayıtlı sabit yatırım tutarının %70'ine kadar kullanılan krediye ilişkin ödenecek faizin veya kar payının belirli bir kısmı Bakanlıkça karşılanmaktadır.

Bu destek unsuru, stratejik yatırımlar, Ar-Ge ve çevre yatırımları, 3., 4., 5. ve 6. bölgelerde bölgesel teşvik ve öncelikli yatırımların teşviki uygulamaları kapsamında yapılacak yatırımlar için sağda gösterildiği gibi uygulanır.

FAİZ VEYA KÂR PAYI DESTEĞİ			
Uygulamalar	Destek Oranı		Azami Destek Tutarı (Bin TL)
	TL Cinsi Kredi	Döviz Cinsi Kredi	
-Ar-Ge ve Çevre -Elektrik veya hidrojenle çalışan ulaşım araçları imalatı	5 Puan	2 Puan	Yatırımın %10'u ve azami 10.000
Stratejik Yatırımlar	5 Puan	2 Puan	Yatırımın %10'u ve azami 75.000
TOSHBP kapsamındaki stratejik yatırımlar	10 Puan (yüksek teknoloji) 8 Puan (diğer ürün)	2 Puan	Yatırımın %20'si ve azami 75.000
Bölgesel Teşvik	3. Bölge	3 Puan	1.000
	4. Bölge	4 Puan	1.200
	5. Bölge	5 Puan	1.400
	6. Bölge	7 Puan	1.800

*2012/3305 sayılı Kararın 11. maddesinin üçüncü fıkrasında belirtilen imalat sanayi yatırımları ve TOSHBP kapsamında teşvik belgesi alan yatırımlar, Bakanlıkça ilan edilecek aracı kurumlar tarafından sağlanan TL cinsi kredilerden yararlanabilir.



2.8. Yatırım Yeri Tahsisi

Stratejik, bölgesel veya öncelikli yatırımlar için Çevre, Şehircilik ve İklim Değişikliği Bakanlığınca (Milli Emlak Genel Müdürlüğü) belirlenen usul ve esaslar çerçevesinde yatırım yeri tahsis edilebilmektedir.

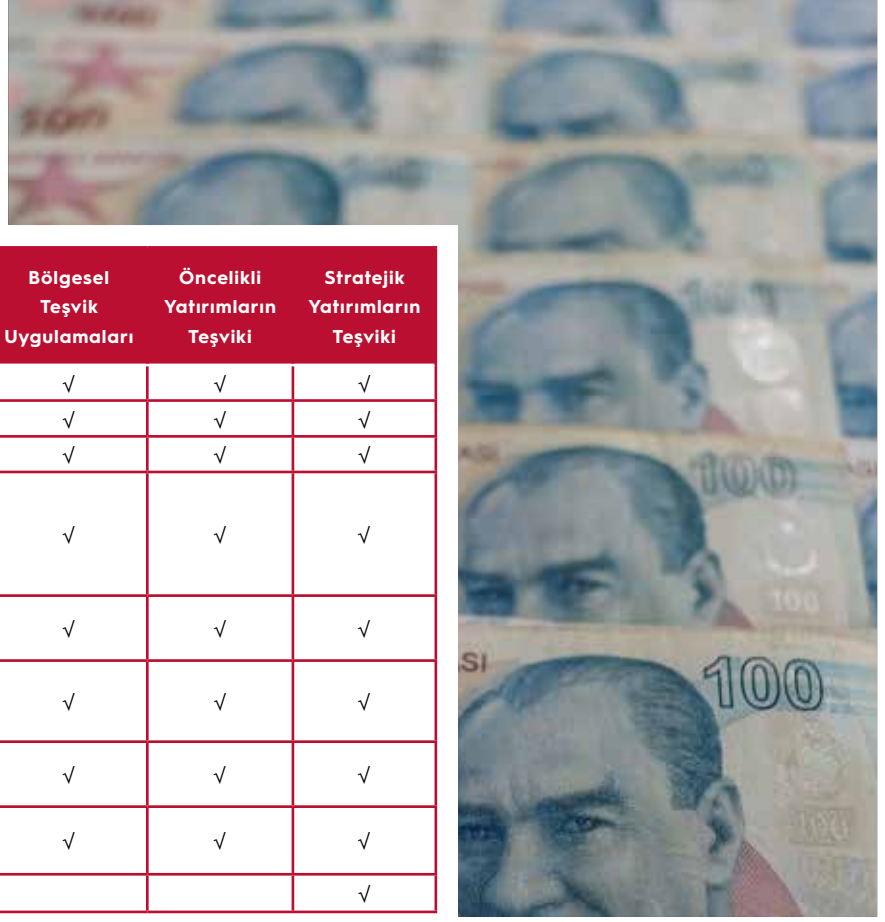
2.9. KDV İadesi

Sabit yatırım tutarı 500 milyon Türk Lirasının üzerindeki Stratejik Yatırımlar kapsamında gerçekleştirilen bina-inşaat harcamaları için tahsil edilen KDV'nin iade edilmesidir. Öte yandan, 2017-2024 yıllarında imalat sektöründe gerçekleştirilecek tutar sınırlaması olmaksızın teşvik belgeli tüm yatırımlara ilişkin bina-inşaat harcamaları KDV iadesinden yararlanabilmektedir.

3. TEŞVİK UYGULAMALARI VE SAĞLANAN DESTEKLER

3.1. Destek Unsurlarının Teşvik Uygulamalarına Göre Dağılımı

Destek Unsurları	Genel Teşvik Uygulamaları	Bölgesel Teşvik Uygulamaları	Öncelikli Yatırımların Teşviki	Stratejik Yatırımların Teşviki
KDV İSTİSNASI	√	√	√	√
GÜMRÜK VERGİSİ	√	√	√	√
VERGİ İNDİRİMİ		√	√	√
SİGORTA PRİMİ İŞVEREN HİSSESİ DESTEĞİ	√(TERSANELE-RİN GEMİ İNŞA YATIRIMLARI İÇİN)	√	√	√
GELİR VERGİSİ STOPAJI DESTEĞİ	√ (6. BÖLGE)	√	√	√
SİGORTA PRİMİ (İŞÇİ HİSSESİ) DESTEĞİ		√	√	√
FAİZ VEYA KAR PAYI DESTEĞİ		√	√	√
YATIRIM YERİ TAHSİSİ DESTEĞİ		√	√	√
KDV İADESİ				√



3.2. Bölgesel Teşvik Uygulamalarına Sağlanan Destek Unsurları

Bölgesel teşvik uygulamalarında Karar ekinde iller itibarıyla belirlenen sektörler, asgari kapasite veya tutarları sağlamaları halinde şu teşviklerden yararlanılır;

- ▶ İndirimli kurumlar vergisi uygulaması,
- ▶ Gümrük vergisi muafiyeti,
- ▶ KDV istisnası,
- ▶ Sigorta primi işveren hissesi desteği,
- ▶ Sigorta primi desteği (6.bölgede),
- ▶ Yatırım yeri tahsis,
- ▶ Faiz veya kar payı desteği (3,4,5 ve 6.bölgelerde),
- ▶ Gelir vergisi stopajı desteği (6.bölgede).

BÖLGESEL TEŞVİK UYGULAMALARINDA SAĞLANAN DESTEK UNSURLARI			BÖLGELER					
Destek Unsurları			I	II	III	IV	V	VI
KDV İstisnası			✓	✓	✓	✓	✓	✓
Gümrük Vergisi Muafiyeti			✓	✓	✓	✓	✓	✓
Vergi İndirimi	Yatırıma Katkı Oranı* (%)	OSB ve EB Dışı OSB ve EB İçi	15	20	25	30	40	50
		OSB ve EB Dışı OSB ve EB İçi	20	25	30	40	50	55
Sigorta Primi İşveren Hissesi Desteği**		OSB ve EB Dışı OSB ve EB İçi	2 yıl	3 yıl	5 yıl	6 yıl	7 yıl	10 yıl
		OSB ve EB Dışı OSB ve EB İçi	3 yıl	5 yıl	6 yıl	7 yıl	10 yıl	12 yıl
Yatırım Yeri Tahsis			✓	✓	✓	✓	✓	✓
Faiz veya Kar Payı Desteği	İç Kredi Döviz / Dövizle Endeksli Kredi		-	-	3 Puan	4 Puan	5 Puan	7 Puan
			-	-	1 Puan	1 Puan	2 Puan	2 Puan
Sigorta Primi İşçi Hissesi Desteği			-	-	-	-	-	10 yıl
Gelir Vergisi Stopajı Desteği			-	-	-	-	-	10 yıl

EB: İmalat sanayiine yönelik olarak Endüstri Bölgesinde gerçekleştirilen yatırımlar.

*İmalat sanayiine yönelik (US-97 Kodu:15-37) düzenlenen yatırım teşvik belgeleri kapsamında, 1/1/2017 ile 31/12/2022 tarihleri arasında gerçekleştirilecek yatırım harcamaları için yatırıma katkı oranı her bir bölgede geçerli olan yatırıma katkı oranına 15 puan ilave edilmek suretiyle, vergi indirim oranı tüm bölgelerde %100 oranında ve yatırıma katkı tutarının yatırım döneminde kullanılabilir olacak oranın %100 olarak uygulanır.

** Teşvik belgesi düzenlenmesine ilişkin müracaat aşamasında talep edilmesi halinde, vergi indiriminden yararlanılmamak kaydıyla, desteğin sabit yatırım tutarına oranı, yatırıma katkı oranının yansı kadar artırılarak uygulanır.

VERGİ İNDİRİMİ

BÖLGESEL YATIRIMLARIN TEŞVİKİ UYGULAMALARINDA VERGİ İNDİRİMİ				
Bölgeler	Yatırıma Katkı Oranı (%)	Vergi İndirim Oranı (%)	İşletme / Yatırım Döneminde Uygulanacak Yatırıma Katkı Oranı (%)	
			Yatırım Dönemi*	İşletme Dönemi
I. Bölge	15	50	80	20
II. Bölge	20	55	80	20
III. Bölge	25	60	80	20
IV. Bölge	30	70	80	20
V. Bölge	40	80	80	20
VI. Bölge	50	90	80	20

*İmalat sanayiine yönelik (US-97 Kodu:15-37) düzenlenen yatırım teşvik belgeleri kapsamında, 1/1/2017 ile 31/12/2022 tarihleri arasında gerçekleştirilecek yatırım harcamaları için bu oran % 100 olarak uygulanır.

3.2.1. Alt Bölge Desteğinden Yararlanacak Yatırımlar

Söz konusu yatırımlar Kararın 18'inci maddesinde düzenlenmiş olup, bölgesel teşvik uygulamaları kapsamında teşvik belgesi düzenlenen yatırımlar, aşağıda yer alan koşullardan en az birini sağlamaları halinde vergi indirimi ve sigorta primi işveren hissesi desteği açısından buldukları bölgenin bir alt bölgesine sağlanan oran ve sürelerde bu desteklerden yararlanabileceklerdir.

- ▶ Yatırımın organize sanayi bölgesinde (OSB) gerçekleştirilmesi veya endüstri bölgesinde (EB) (imalat sanayine yönelik yatırımlar) gerçekleştirilmesi.
- ▶ Yatırımın, aynı sektörde faaliyet gösteren en az 5 (beş) gerçek veya tüzel kişinin ortağı olduğu yatırımcılar tarafından gerçekleştirilmesi ve ortak faaliyet gösteri-



len alanda entegrasyonu sağlayacak bir yatırım olması.

2012/3305 sayılı Kararın 18/b maddesi kapsamında 6'ncı bölgede gerçekleştirilecek bölgesel teşvik uygulamaları kapsamındaki yatırımlar için sigorta primi işveren hissesi desteği, bölgede geçerli olan süreye iki yıl ilave edilmek, vergi indirimi desteği ise bölgede geçerli olan yatırıma katkı oranına beş puan ilave edilmek suretiyle uygulanır.

OECD teknoloji yoğunluk tanımına göre orta-yüksek teknoloji sanayi sınıfında yer alan ürünlere yönelik yatırımlar, İstanbul hariç olmak üzere 1'inci, 2'nci ve 3'üncü bölgelerde gerçekleştirilmeleri halinde 4'üncü bölgede uygulanan bölgesel desteklerden yararlanır. İstanbul ilinde OSB/EB'de, komple yeni yatırım hariç olmak üzere, orta-yüksek teknoloji yatırım konularında gerçekleştirilecek asgari 5 milyon TL, OSB/EB dışında komple yeni yatırım hariç olmak üzere asgari 10 Milyon TL tutarındaki yatırımlara 1'inci bölgedeki bölgesel destekler uygulanır.

1'inci, 2'nci, 3'üncü ve 4'üncü bölge illerinin Karar eki EK-7'de yer alan ilçelerinde gerçekleştirilecek yatırımlar;

- ▶ İlçenin bulunduğu ilin bir alt bölgesine sağlanan bölgesel desteklerden,

- ▶ Bu ilçelerin OSB/EB'sinde gerçekleştirilecek yatırımlar ise bulunduğu ilin iki alt bölgesine sağlanan bölgesel desteklerden yararlanır.
- ▶ 5'inci bölge illerinin;
- ▶ Karar eki EK-7'de yer alan ilçelerinde gerçekleştirilecek yatırımlara 6'ncı bölgeye sağlanan bölgesel destekleri,
- ▶ Bu ilçelerin OSB/EB'sinde gerçekleştirilecek yatırımlara ise sigorta primi işveren hissesi desteği, bölgede geçerli olan süreye iki yıl ilave edilmesi, vergi indirimi desteği ise bölgede geçerli olan yatırıma katkı oranına beş puan ilave edilmesi suretiyle 6'nci bölge destekleri

uygulanır. Bu uygulamalar kapsamında gelir vergisi stopajı desteği ve sigorta primi desteği uygulanmaz.

3.3. Öncelikli Yatırımlara Sağlanan Destek Unsurları

Kararın 17'nci maddesinde belirli yatırım konularının 5'inci bölge destekleri ile desteklenmesi hedeflenmektedir. Bu yatırımların 6'nci bölgede yapılmaları halinde bu bölge için öngörülen desteklerden yararlanılacaktır.

Öncelikli yatırımlar için 5'inci bölge destekleri kapsamında vergi indirim oranı % 80 ve yatırıma katkı oranı % 40 olarak uygulanır (yatırım 6.bölgede ise 6.bölge desteği uygulanır).

Destek Unsurları		Destek Oran ve Süreleri
KDV İstisnası		✓
Gümrük Vergisi Muafiyeti		✓
Vergi İndirimi	Yatırıma Katkı Oranı (%)	40**
	Vergi İndirim (%)	80**
Sigorta Prim İşveren Hissesi Desteği***		7 yıl
Yatırım Yeri Tahsis		✓
Faiz veya Kar Payı Desteği	İç Kredi	5 Puan
	Döviz / Döviz Endeksli Kredi	2 Puan

*1-5. Bölgelerde yapılacak yatırımlar için 5. Bölge desteği; 6. Bölgede yapılacak yatırımlar için 6. Bölge desteği
 **İmalat sanayine yönelik (US-97 Kodu:15-37) düzenlenen yatırım teşvik belgeleri kapsamında, 1/1/2017 ile 31/12/2022 tarihleri arasında gerçekleştirilecek yatırım harcamaları için yatırıma katkı oranı geçerli olan yatırıma katkı oranına 15 puan ilave edilmek suretiyle, vergi indirimi oranı %100 oranında ve yatırıma katkı tutarının yatırım döneminde kullanılabilir oranı %100 olarak uygulanır.
 *** Kadın ve/veya genç istihdamının desteklenmesi amacıyla, kadın ve/veya genç istihdam eden firmaların istihdam desteklerinden yararlanabilme süreleri uzatılmıştır.
 -2017-2024 yılında imalat sektöründe gerçekleştirilecek teşvik belgeli tüm yatırımlara ilişkin bina-inaaat harcamaları KDV idaresinden yararlanabilmektedir.

3.4. Stratejik Yatırımlara Sağlanan Destek Unsurları

Kararın 8'inci maddesi gereği, aşağıda yer alan kriterlerin tamamını birlikte sağlayan, ithalat bağımlılığı yüksek ürünlerin üretimine yönelik yatırımlar stratejik yatırım olarak değerlendirilmektedir;

- ▶ Asgari sabit yatırım tutarının 50 milyon TL'nin üstünde olması,
- ▶ Yurt içi toplam üretim kapasitesinin ithalattan az olması,
- ▶ Belge konusu yatırımlarla sağlanacak katma değer in asgari % 40 olması,
- ▶ Yatırım konusu ürünle ilgili son bir yıl içinde gerçekleşen toplam ithalat tutarının 50 milyon ABD dolarının üzerinde olması.

Öte yandan, Teknoloji Odaklı Sanayi Hamlesi Programı (TOSHP) Kapsamında stratejik yatırım olarak desteklenmesi Bakanlıkça uygun görülen yatırımlar yukarıdaki kriterler aranmaksızın stratejik yatırım olarak kabul edilir. Rafineri ve petrokimya yatırımlarında katma değer in asgari % 40 olması şartı aranmaz. T.C. Cumhurbaşkanlığı Savunma Sanayi Başkanlığı'ndan alınacak proje onayı ile gerçekleştirilecek savunma sanayine yönelik yatırımlarda yurtiçi toplam üretim kapasitesinin ithalattan az olması ve son bir yıl içerisinde gerçekleşen toplam ithalat tutarının 50 milyon ABD dolarının üzerinde olması şartları aranmaz.

Stratejik yatırımlar için tüm bölgelerde vergi indirim oranı %90 ve yatırıma katkı oranı %50 olarak uygulanır. Stratejik yatırımlar için sağlanan destek unsurları şunlardır;

- ▶ İndirimli kurumlar vergisi uygulaması,
- ▶ Gümrük vergisi muafiyeti,
- ▶ KDV istisnası,
- ▶ Sigorta primi işveren hissesi desteği,
- ▶ Sigorta primi (işçi hissesi) desteği (6.bölgede ve TOSHP kapsamında stratejik olarak desteklenen yatırımlarda),
- ▶ Yatırım yeri tahsisi,
- ▶ Faiz veya kar payı desteği,
- ▶ Gelir vergisi stopajı desteği (6.bölgede ve TOSHP kapsamında stratejik olarak desteklenen yatırımlarda).

STRATEJİK YATIRIMLAR İÇİN SAĞLANAN DESTEK UNSURLARI		
Destek Unsurları		Destek Oran ve Süreleri
KDV İstisnası		✓
Gümrük Vergisi Muafiyeti		✓
Vergi İndirimi	Yatırıma Katkı Oranı* (%)	50
Sigorta Primi İşveren Hissesi Desteği		7 yıl (6. Bölgede 10 Yıl)
Yatırım Yeri Tahsisi		✓
Faiz veya Kar Payı Desteği	İç Kredi	5 Puan (TOSHP kapsamında yüksek teknoloji üründe 10, diğerlerinde 8 puan)
	Döviz / Döviz Endeksli Kredi	
Sigorta Primi İşçi Hissesi Desteği		10 yıl (Sadece 6. Bölgede Gerçekleştirilecek Yatırımlar) Diğer bölgelerde, TOSHP kapsamında yüksek teknoloji üründe 7 yıl, diğerlerinde 5 yıl
Gelir Vergisi Stopajı Desteği**		10 yıl (Sadece 6. Bölgede Gerçekleştirilecek Yatırımlar ve TOSHP kapsamında desteklenen stratejik yatırımlar)
KDV İadesi		✓ (Sadece 500 Milyon TL ve üzeri yatırımlar için)

*İmalat sanayine yönelik (U5-97 Kodu:15-37) düzenlenen yatırım teşvik bölgeleri kapsamında, 1/1/2017 ile 31/12/2022 tarihleri arasında gerçekleştirilecek yatırım harcamaları için yatırıma katkı oranı geçerli olan yatırıma katkı oranına 15 puan ilave edilmek suretiyle, vergi indirim oranı %100 oranında ve yatırıma katkı tutarının yatırım döneminde kullanılabilir oranı %100 olarak uygulanır.
**TOSHP kapsamında stratejik olarak desteklenen yatırımlarda ürün yüksek teknoloji ise azami 500, diğerlerinde ise azami 300 çalışan için uygulanabilir.
***TCHB kaynaklı Yatırım Taahhütlü Avans Kredileri için 5 puan faiz desteği uygulanır.
****2012-2021 yılında imalat sektöründe gerçekleştirilecek teşvik belgesi nin yatırımlara ilişkin birim yatırımın KDV indiriminden yararlanılabilir.

3.5. Genel Teşvik Uygulamaları

Yatırım teşvik sisteminde yer alan diğer (bölgesel teşvik, öncelikli yatırım konuları, stratejik yatırımlar) düzenlemeler ile teşvik edilmeyecek yatırım konuları dışında kalan tüm yatırımları kapsamaktadır. Belirlenen asgari yatırım şartını sağlayan söz konusu yatırımlar genel teşvik kapsamında;

- ▶ KDV istisnası,
- ▶ Gümrük vergisi istisnası,
- ▶ Gelir vergisi stopajı desteği (6'ncı bölgede)

desteklerinden yararlandırılır.



SONUÇ

Ülke ekonomisinin kalkınmasında; tasarrufların katma değeri yüksek yatırımlara yönlendirilmesi, istihdamın ve uluslararası rekabet gücünün artırılması, iş gücünün ve mevcut kaynakların verimli kullanılması, ithalatı yoğun olan ürünlerde yerli üretimin gelişip dışa bağımlılığın azaltılması ve ekonomik istikrarın sağlanması amacıyla devlet tarafından sağlanacak olan teşviklerle yatırımcıların desteklenmesi büyük önem arz etmektedir.

Yatırımların devlet tarafından desteklenmesine ilişkin olarak Türkiye'de uygulanmakta olan teşvik sistemi kaynağını, 2012/3305 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile yürürlüğe konulan Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkındaki Karar ve söz konusu Kararın uygulamasına ilişkin çıkarılan 2012/1 sayılı Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında

Kararın Uygulanmasına İlişkin Tebliğ'den almaktadır.

Söz konusu yasal düzenlemeler kapsamında farkı teşvik uygulamaları ve destek unsurları bulunmaktadır. Bu sebeple yatırım teşvik uygulamaları kapsamında hem gerçek kişi hem de tüzel kişilerce yatırımın başlangıcından önce yararlanılabilecek yatırımın niteliğinin ve destek unsurlarının ayrıntılı ve doğru bir şekilde belirlenmesi önem arz etmektedir.

Yapılması planlanan yatırımların niteliğinin, hangi bölgede yapılmasının planlandığının ve bu çerçevede talep edilebilecek destek unsurlarının neler olduğunun, yatırıma başlanılmadan ve teşvik belgesi başvurusunda bulunulmadan önce belirlenmesi, yapılacak olan yatırım ilişkin yatırımcılar tarafından doğru kararlar alınabilmesi açısından belirleyici olacaktır.

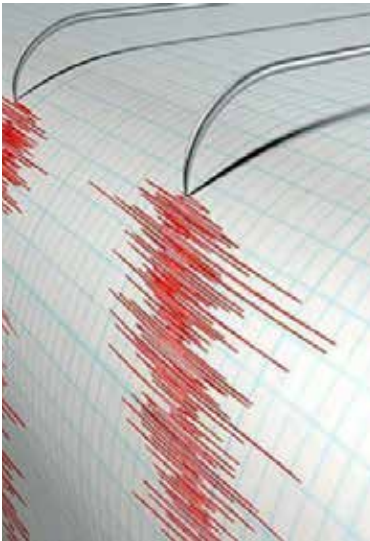


DEPREMZEDELER İÇİN YAPILAN BAĞIŞ VE YARDIMLARDA VERGİ UYGULAMALARI VE BELGE DÜZENİ

GİRİŞ

Vergi kanunlarımızda mükelleflerin yapacakları bağış ve yardımlara yönelik muhtelif istisna, muafiyet, indirim düzenlemeleri ile bağış ve yardımların vergi matrahının tespitiinde gider olarak dikkate alınabilmesine imkân veren hükümler yer almaktadır. Vergi mevzuatı dışında muhtelif kanunlarda yapılacak bağış ve yardımlara yönelik benzer düzenlemeler de bulunmaktadır.

Merkez üssü Kahramanmaraş ili olan depremler sonrası genel hayatı olumsuz etkileyen şartların ortadan kaldırılması ve afetzedede vatandaşlarımızın acil ihtiyaçlarının karşılanması için gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerince yapılan bağış ve yardımların gelir ve kurumlar vergisi ile KDV ve diğer vergi mevzuatları karşısındaki durumları ele alınacaktır.



1. DEPREM FELAKETİ NEDENİYLE YAPILAN BAĞIŞ VE YARDIMLARIN GELİR VE KURUMLAR VERGİSİ MATRAHINDAN İNDİRİMİ VE AYNI ÇERÇEVEDE YAPILAN MAL TESLİMLERİNİN KATMA DEĞER VERGİSİ KARŞISINDAKİ DURUMU

1.1. Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 10. Maddesi Kapsamında Beyanname Üzerinden İndirilecek Olan Bağış ve Yardımlar

1.1.1. Cumhurbaşkanlığı Aracılığı ile Yapılan Bağış ve Yardımlar

Cumhurbaşkanınca başlatılan yardım kampanyalarına yapılan bağışlar, Gelir Vergisi Kanunu'nun 89. maddesinin birinci fıkrasının (10) numaralı bendi ile Kurumlar Vergisi Kanununun 10. maddesinin birinci fıkrasının (e) bendinde düzenlenmiştir. Buna göre Cumhurbaşkanınca **başlatılan yardım kampanyalarına makbuz karşılığı yapılan aynı ve nakdi bağışların tamamının**, kurumlar vergisi beyanamesi üzerinde ayrıca gösterilmek şartıyla, kurum kazancından indirilebileceği belirtilmiştir.

Afet ve acil durumlar ile sivil savunmaya ilişkin hizmetleri yürütmek üzere İçişleri Bakanlığına bağlı Afet ve Acil Durum Yönetimi (AFAD) Başkanlığı kurulmuştur. Başkanlık

Genel Bütçe Kapsamındaki Kamu İdareleri arasında sayılmıştır.

03.02.2021 tarihinde yayımlanan 3483 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı gereğince, bu tarihten itibaren ülkemizde meydana gelebilecek depremler sonrası zarar gören afetzedeler için AFAD Başkanlığı koordinasyonunda yardım kampanyaları yürütülmektedir.

Söz konusu yardım kampanyaları kapsamında, depremlerden etkilenen afetzedeler için **AFAD Başkanlığınca ilan edilen hesaplara yapılan nakdi bağışların tamamı gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerince indirim konusu yapılabilecektir.**

Depremler sonrası genel hayatı olumsuz etkileyen şartların ortadan kaldırılması için gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerince, işletmelerinde mevcut olan ya da dışarıdan temin edilen ihtiyaç malzemeleri de aynı olarak bağışlanabilmektedir. Aynı bağışlar; AFAD Başkanlığının kendisine yapılabileceği gibi AFAD'ın yönlendirdiği kamu kurum ve kuruluşlarına da yapılabilecektir.

Bu kapsamda yapılan aynı bağışların tamamı, bağışa konu malların içeriğine ve ilgili kurumlarca teslim alındığına ilişkin belge düzenlenmesi kaydıyla, indirim olarak dikkate alınabilecektir.

Diğer taraftan, **bu kapsamda yapılan bağış ve yardımlarda KDV hesaplanmayacak ve bağışa konu mallara ilişkin yüklenilen KDV'ler de mükellefler tarafından indirim**

konusu yapılabilir. Ayrıca, AFAD'a yapılan bağışlarla ilgili olarak bu idareyle bağışlayanlar arasında düzenlenen kâğıtlar için damga vergisi de alınmayacaktır.

1.2. Türkiye Kızılay Derneğine ve Türkiye Yeşilay Cemiyetine Yapılan Nakdi Bağış ve Yardımlar

Türkiye Kızılay Derneğine ve Türkiye Yeşilay Cemiyetine yapılan nakdi bağış ve yardımlar, Gelir Vergisi Kanunu'nun 89. maddesinin birinci fıkrasının (11) numaralı bendi ile Kurumlar Vergisi Kanununun 10. maddesinin birinci fıkrasının (f) bendinde düzenlenmiştir.

İktisadi işletmeleri hariç Türkiye Kızılay Derneğine ve Türkiye Yeşilay Cemiyetine makbuz karşılığı yapılan nakdi bağış ve yardımların tamamı indirim konusu yapılabilir.

Türkiye Kızılay Derneği ve Türkiye Yeşilay Cemiyetinin iktisadi işletmelerine yapılan bağış veya yardımların gelir ve kurum kazancının tespitinde indirim konusu yapılması ise mümkün değildir.

Anılan Dernek ve Cemiyete yapılacak **aynı bağış ve yardımlar** ise beyan edilecek gelirin/kurum kazancının %5'ini aşmamak üzere yukarıda yapılan açıklamalar çerçevesinde indirim konusu yapılabilir.

1.3. Kamu Kurum ve Kuruluşları ile Diğer Bazı Kurum ve Kuruluşlara Yapılan Bağışlar

Bağış ve yardımların kurumlar vergisi beyanından indirimi ile ilgili düzenleme Kurumlar Vergisi Kanunu (KVK)'nın "Diğer İndirimler" başlıklı 10. maddesinde yer almaktadır.



Buna göre, Kahramanmaraş ve çevre illerde meydana gelen deprem nedeniyle **aşağıda belirtilen kurum ve kuruluşlara yapılan** bağış ve yardımların Kanun'da belirtilen esaslar dahilinde kurum kazancından indirilmesi mümkündür:

- ▶ Genel ve özel bütçeli kamu idarelerine,
- ▶ İl özel idarelerine,
- ▶ Belediyelere ve köylere,
- ▶ Cumhurbaşkanınca vergi muafiyeti tanınan vakıflara,
- ▶ Kamu yararına çalışan derneklere ve
- ▶ Bilimsel araştırma ve geliştirme faaliyetinde bulunan kurum ve kuruluşlara

makbuz karşılığında yapılan aynı ve nakdi bağış ve yardımların o yıla ait kurum kazancının % 5'ine kadar olan kısmının kurum kazancından indirimi mümkündür.

Buna göre, Kahramanmaraş ve çevre illerde meydana gelen deprem felaketi nedeniyle yukarıda belirtilen kuruluşlara **makbuz karşılığında** yapılacak olan **nakdi ve aynı bağışların**, ilgili yıl kurum kazancının %5'ini aşmamak ve beyanname üzerinde ayrıca gösterilmek kaydıyla, beyan edilen kurum kazancından indirilmesi mümkündür.

Katma Değer Vergisi Kanunu (KDV)'nin 17/2-b maddesine göre, genel ve katma bütçeli daireler, il özel idareleri, belediyeler, köyler ve bunların teşkil ettikleri birlikler ile kamuya yararlı dernekler ve Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanına vakıflara bedelsiz olarak yapılan her türlü mal teslimi ve hizmet ifası KDV'den istisna edilmiştir.

Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 30/a maddesi uyarınca Kanunun 17/2-b maddesi uyarınca KDV'den istisna edilen teslim ve hizmetler nedeniyle yüklenen KDV'nin indirimi mümkündür. Ancak Kanunun 32. maddesi uyarınca indirilemeyen KDV'nin iadesi mümkün değildir.

Cumhurbaşkanı'nca vergi muafiyeti tanınmamış olan vakıflar ile kamu menfaatine yararlı olduğu ilan edilmemiş derneklere ve yine özel kanunlarında ayrıca bir düzenleme olmamak kaydıyla yukarıda sayılan kurum ve kuruluşlar dışındaki kişi ve kuruluşlara yapılacak bağış ve yardımların, gider de yazılamayacağı, matrahtan da indirilemeyeceği hususu gözden kaçırılmamalıdır.

¹ <https://www.gib.gov.tr/gibmevzuat>

1.4. Gıda Bankacılığı Kapsamında Yapılan Bağışlar

Gelir Vergisi Kanunu'nun 40. ve 89. maddelerinde, Katma Değer Vergisi Kanununun ise 17. maddesinde yapılan düzenlemelerle Hazine ve Maliye Bakanlığının belirleyeceği usul ve esaslar çerçevesinde gıda bankacılığı kapsamında bağışlanan gıda, temizlik, giyecek ve yakacak maddelerinin maliyet bedellerinin gelir veya kurumlar vergisi matrahının tespitinde indirim konusu yapılması ve bu teslimlerin katma değer vergisinden istisna edilmesine yönelik düzenlemelere yer verilmiştir.

Yapılan düzenlemelere göre, bu çerçevede yapılacak bağışların gelir/kurumlar vergisi matrahının belirlenmesinde dikkate alınabilmesi için, bağışın;

- ▶ Tüzüğünde veya senesinde ihtiyacı bulunanlara gıda, temizlik, giyecek ve yakacak yardımı yapabilmesine ilişkin hükümler bulunan dernek veya vakfa yapılmış olması
- ▶ Gıda, temizlik, giyecek ve yakacak maddesi niteliğinde olması, gerekmektedir.

Düzenlemeye göre ayrıca;

- » Bağışlanan mallar için dernek veya vakıf adına fatura düzenlenmesi,
- » Mal bedeli olarak faturada, bağışa konu malın maliyet bedelinin (yüklenilen katma değer vergisi hariç) yazılması,



- » Faturada "İhtiyaç sahiplerine yardım şartıyla bağışlandığından KDV hesaplanmamıştır." ibaresine yer verilmesi,
- » Dernek veya vakıftan, kendi mevzuatlarının öngördüğü belgelerin bir örneğinin alınması, gerekmektedir.

Diğer taraftan, gıda bankacılığı kapsamında yapılan bağışlar Katma Değer Vergisi

Kanunu'nun 17/2-b maddesine göre katma değer vergisinden de müstesnadır.

2. BAĞIŞ VE YARDIM UYGULAMASI İLE İLGİLİ GENEL ESASLAR

Yukarıda sözü edilen kurumlara yapılan bağış ve yardımların kurum kazancından indirilmesi için;

- ▶ Makbuz karşılığı yapılması,
- ▶ Karşılıksız olması,
- ▶ İlgili olduğu dönemin kurum kazancından indirilmesi ve
- ▶ Beyanname üzerinde ayrıca gösterilmesi

gerekmektedir.

Bağış ve yardımın kurum kazancından indirimi için vergiye tabi bir kurum kazancının mevcudiyeti gerekmekte, yapıldığı yılın kurum kazancından indirimi mümkün olmayan bağış ve yardımın izleyen yılların kurum kazancından indirilmesi mümkün bulunmamaktadır.

Bağış ve yardımın ayın olarak yapılması durumunda, kurum kazancından indirilecek olan tutarın tespitinde, bağışlanan veya yardımın konusunu oluşturan malın maliyet bedeli ya da kayıtlı değeri esas alınacaktır.

Yukarıda belirtilen kurum ve kuruluşlara yapılan bağış ve yardımlar muhasebe kayıtlarda gider veya

maliyet olarak dikkate alınmış olacağından, söz konusu bağış ve yardımların kurum kazancının tespitinde kanunen kabul edilmeyen gider olarak kurum kazancına eklenmesi ve kazancın yeterli olması durumunda, işbu Duyuruda belirtilen esaslar dahilinde, beyanname üzerinde ayrıca gösterilmek şartıyla kurumlar vergisi matrahından indirilmesi gerekmektedir.

Öte yandan, bağış ve yardımın kurum kazancından indirim olarak dikkate alınabilmesinin en önemli koşullarından biri, usulüne uygun şekilde belgelenmesidir. Yukarıda belirtilen bağış ve yardımların indirim konusu yapılması için karşı taraftan alınacak olan makbuz ile belgelenmesi gerekmektedir.

Bağış ve yardımların aktiften veya stoktan çekilerek yapılması durumunda, bağışlanan değerler için fatura düzenlenmesi, düzenlenen faturanın arka yüzüne faturada belirtilen değerlerin ilgili kamu kurum ve kuruluşu tarafından bağış veya yardım olarak alındığına ilişkin şerh konularak yetkili kimseler tarafından imzalanmış olması yeterlidir.

Aynı değerlerin, dışarıdan alınarak kamu kurum ve kuruluşuna bağışlanmış olması halinde ise bu kurum ve kuruluş tarafından teslim alınacak değerler için teslim ilişkili bir belge düzenlenmiş olması yeterli olup, düzenlenen belgede bağışlanan kıymetin değerinin, cinsinin ve miktarının tereddüde mahal bırakmayacak şekilde belirtilmiş olması gerekmektedir.

Nakdi bağışların indirilebilmesi, bağışı kabul eden kuruluşlarca verilecek makbuzla veya bu amaçla bankalarda açtırılan hesaplara yatırıldığına ilişkin banka dekontlarıyla belgelendirilmesi şartıyla mümkündür.

3. AYNI BAĞIŞ VE YARDIMLARIN KDV KARŞISINDAKİ DURUMU

Katma Değer Vergisi Kanunu (KDV)'nin 17/2-b maddesine göre, genel ve katma bütçeli daireler, il özel idareleri, belediyeler, köyler ve bunların teşkil ettikleri birlikler ile kamuya yararlı dernekler ve Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflara bedelsiz olarak yapılan her türlü mal teslimi ve hizmet ifası KDV'den istisna edilmiştir.

Fakirlere yardım amacıyla gıda bankacılığı faaliyetinde bulunan dernek ve vakıflara Maliye Bakanlığınca belirlenen usul ve esaslar çerçevesinde bağışlanan gıda, temizlik, giyecek ve yakacak maddelerinin teslimi de yine aynı maddeye göre KDV'den istisna olacaktır.

Buna göre, Kahramanmaraş ve çevre illerde meydana gelen deprem felaketi nedeniyle yapılan bağış ve yardımlar KDV'den müstesnadır.

Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 30/a maddesi uyarınca Kanunun 17/2-b maddesi uyarınca KDV'den istisna edilen teslim ve hizmetler nedeniyle yüklenilen KDV'nin indirimi mümkündür. Ancak Kanunun 32. maddesi uyarınca indirilemeyen KDV'nin iadesi mümkün değildir.



SONUÇ

6 Şubat 2023 tarihinde yaşadığımız ve önemli bir bölgeyi etkileyen deprem felaketinin boyutları her geçen gün daha belirgin hale geliyor. Verilen son bilgilerden vefat eden kişi sayısının 47 bini, yaralı sayısının da yüz bini geçtiği görülüyor.

Deprem can kaybı yanında önemli, birçok aileyi evsiz bıraktığı gibi maddi hasara da yol açtığı görülmektedir. Hayatta kalan insanların yaşamını kolaylaştırmak, ekonomik kayıpları telafi etmek ve depremin yaralarını sarmak için, devlet ve toplum olarak herkes üzerine düşeni yapmaya çalışıyor.

Hazine ve Maliye Bakanlığını, deprem sonrasında, kendi görev alanına giren konularda hızla düzenlemeler ve açıklamalar yaparak, bu alanda uygulamanın aksamamasını sağlamaya çalıştı. Bu çerçevede, bölge için mücbir sebep ilan etti, depremzedelere verilecek bedelsiz barınma hizmetleri nedeniyle katma değer vergisi hesaplanmayacağına ilişkin sirküler yayınladı, deprem nedeniyle yapılacak bağış ve yardımların vergisel durumuyla ilgili bir duyuru yaptı. Bu arada, prefabrik yapı ve konteynerlerin tesliminde katma değer vergisi oranını indiren bir Cumhurbaşkanlığı Kararı yayımlanmıştır.

Toplumda deprem nedeniyle yapılan yardım kampanyalarının ciddi ölçüde destek bulduğu gerek kamu idareleri gerekse de diğer sivil toplum örgütleri el birliğiyle bağış ve yardımların yapıldığı görülmüştür. Bu makalemizde yapılan bağış ve yardımları tüm detaylarıyla birlikte değerlendirip vergisel yönden etkileri üzerinde değerlendirmelerde bulduk.





Dincer BAYDEMİR
Kıdemli Müdür, Vergi Hizmetleri, SMMM
dincer.baydemir@centrumdenetim.com

İNDİRİMLİ KURUMLAR VERGİSİ UYGULAMASINDA ÖZELLİK ARZ EDEN HUSUSLAR

GİRİŞ

İndirimli kurumlar vergisi müessesesi 18.02.2009 tarih ve 5838 sayılı kanun ile mevzuatımıza girmiştir. Bu kapsamda, teşvik belgeli yatırımlara ilişkin destek sistemine Bakanlar Kurulu tarafından çıkarılan "Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Kararlar" ile yön verilmektedir. İlk olarak 14.07.2009 tarih ve 2009/15199 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile uygulamaya başlanmış olup, söz konusu Kararın uygulanmasına ilişkin usul ve esaslara ise Hazine Müsteşarlığı tarafından hazırlanan ve 28.07.2009 tarihli Resmi Gazetede yayımlanan 2009/1 sayılı "Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Kararın Uygulanmasına İlişkin Tebliğ"de yer verilmiştir. Son olarak ise 15.06.2012 tarih ve 2012.3305 sayılı BKK yayımlanarak bu kararın uygulanmasına ilişkin usul ve esaslara ise Ekonomi Bakanlığı tarafından hazırlanan ve 20.06.2012 tarihli Resmi Gazetede yayımlanan "Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Kararın Uygulanmasına İlişkin 2012/1 Sayılı Tebliğ"de yer verilmiştir. Kanun maddesinin uygulanmasına ilişkin olarak Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından 1 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair 10 Seri No.lu KVGT yayımlanmış bulunmaktadır.

Mezkur kanun maddesi ile yatırıma katkı tutarına ulaşıncaya kadar, yatırımdan elde edilen kazanç indirimli oranlar üzerinden kurumlar vergisine tabi tutulacaktır. Böylece indirimli kurumlar vergisi uygulanmak suretiyle, ödenmesi gereken kurumlar vergisinde yapılan indirim kadar söz konusu yatırım Devletçe desteklenmiş olmaktadır. Diğer taraftan Kanunun 32/A maddesinin 2. Fıkrasına 6322 sayılı kanun ile eklenen (c) bendi ile de mükelleflere yatırım döneminde belli koşullar altında diğer faaliyetlerden

doğan kazançları üzerinden indirimli oranda kurumlar vergisinden faydalanma imkanı getirilmiştir. Bu kapsamda yapılan yatırımlardan ve belli şartlar altında diğer faaliyetlerden elde edilen kazançlar üzerinden yatırımın bulunduğu il ve sektöre ilişkin olarak belirlenen oranlar dikkate alınarak kurumlar vergisi hesaplanacaktır.

Bu yazı ile Tebliğde açıklanmasına rağmen uygulayıcıların hata yapma ihtimali yüksek olan konular ile tebliğde açıklığa kavuşturulmamış olmasına karşın uygulamaya özelemler ile yön verilmeye çalışılan hususlara değinilecektir.

1. İNDİRİMLİ KURUMLAR VERGİSİ UYGULANACAK YATIRIM KAZANCINDAN NE ANLAŞILMASI GEREKMEKTEDİR

İndirimli kurumlar vergisi uygulanacak yatırım kazancından ne anlaşılması gerektiği konusu Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından verilmiş olan çeşitli muktezalar ile açıklanmaya çalışılmıştır. Gelir İdaresi Başkanlığı Bursa Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından bu konuda verilmiş olan 28.11.2012 tarihli özeltgede 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 32/A maddesinin uygulanmasına ilişkin olarak söz konusu maddenin dördüncü fıkrasında yer alan "kazanç" ifadesinden hangi kazancın (tevsi yatırımdan elde edilen brüt satış karı mı, ticari bilanço karı mı yoksa vergi öncesi mali karı mı) anlaşılması gerektiği ve "Kazanç" ifadesinden ticari bilanço kârının anlaşılması durumunda, söz konusu kazancın hesaplanmasında Vergi Usul Kanunu hükümlerine uygun olmayan ve uluslararası muhasebe ve raporlama standartları ve/veya şirketinin bağlı bulunduğu grubun kendi iç muhasebe standartlarına göre hesaplanan gider ve gelir karşılıklarının (Royalty karşılığı, garanti karşılıkları,

personel prim karşılıkları gibi) elimine edilmesinin gerekli olup olmadığı, konusundaki sorusuna aşağıdaki şekilde cevap vermiştir.

Bu çerçevede, Kanunun 32/A maddesinin dördüncü fıkrasında yer alan "kazanç" ifadesinden, yapmış olduğunuz tevsi yatırımdan elde edilen ticari bilanço kârının anlaşılması gerekmektedir olup, bu kazancın hesaplanmasında Vergi Usul Kanununa uygun olmayan ancak uluslararası muhasebe standartları veya şirketinizin bağlı bulunduğu grubun iç muhasebe standartlarına göre hesaplanan gelir ve gider karşılıklarının dikkate alınması mümkün bulunmamaktadır.

Söz konusu tevsi yatırımdan elde edilen brüt satış kârının tespit edilebilmesi halinde, müşterek genel giderler ile diğer faaliyetlerinizden doğan gelir ve giderlerinizden tevsi yatırım ile ilgili olanların da bu kazancın tespitinde dikkate alınması gerekmektedir. Müşterek genel giderler ile diğer faaliyet gelir ve giderlerinizden ne kadarının tevsi yatırım ile ilgili olduğunun bilinmemesi durumunda ise müşterek giderler ile diğer faaliyet gider ve zararlarının eski yatırımlarınız ve yeni tevsi yatırımınız dolayısıyla oluşan maliyetlerin toplam maliyetiniz içindeki payı, faaliyet dışındaki gelirlerinizin de eski ve yeni yatırımlarınızdan elde edilen hasılatların toplam hasılatınız içindeki payı esas alınarak dağıtılması mümkün bulunmaktadır.

Öte yandan, tevsi yatırımdan elde edilen ve şirketinizce tespit edilebilen kazançla ilişkin işlemlerin dönem içinde gerçekleştikçe ayrı hesaplara alınmak suretiyle takip edilmesi esas olmakla birlikte, müşterek genel giderler ile diğer faaliyet gelir ve giderlerinizden ne kadarının tevsi yatırım ile ilgili olduğunun bilinmemesi durumunda, yukarıda belirtildiği şekilde yapılacak hesaplamaların

her bir geçici vergilendirme dönemi sonu itibarıyla kayıtlarda gösterilmesi mümkündür.

Söz konusu muktezalarda; "yatırımdan elde edilen kazanç" ifadesinden ticari bilanço kârının anlaşılması gerektiği belirtilmiştir.

2. TEVSI YATIRIMDAN DOĞAN KAZANCIN HESAPLAMA ŞEKLİ VE YENİDEN DEĞERLEME UYGULAMASININ TEVSI YATIRIMDAN ELDE EDİLEN KAZANCIN HESAPLANMA ŞEKLİNE ETKİSİ

Kanununun 32/A maddesinin uygulanmasında, tevsî yatırımdan doğan kazancın ayrı olarak tespit edilemediği durumda, tevsî yatırım tutarının, dönem sonunda kurumun aktifinde kayıtlı bulunan toplam sabit kıymet tutarına oranlanması sonucunda bulunacak orana isabet eden ticari bilanço kârının tevsî yatırımdan doğan kazanç olarak dikkate alınması gerektiği, diğer taraftan bu hesaplama sırasında işletme aktifinde yer alan sabit kıymetlerin kayıtlı değerinin, yeniden değerlendirilmiş tutarları ile dikkate alınacağı hükümlerine yer verilmiştir.

10 Seri no.lu KVGT'nin "tevsî yatırımlardan doğan kazançlarda indirimli kurumlar vergisi uygulaması" başlıklı bölümünde "dönem sonunda kurumun aktifinde kayıtlı bulunan toplam sabit kıymet" ifadesinden Vergi Usul Kanununun 313. maddesi uyarınca, amortisman mevzuunu oluşturan iktisadi kıymetlerin anlaşılması, dolayısıyla boş arazi-arsa ve amortismanına tabi olmayan diğer kıymetlerle ilgili tutarların bu hesaplamada dikkate alınmaması; sabit kıymet tutarının hesabında ise bu kıymetlerin birikmiş amortismanları düşülmeden önceki brüt tutarlarının dikkate alınması gerektiği belirtilmiştir.

Tebliğ'in aynı bölümünde hesaplama sırasında işletme aktifinde yer alan sabit kıymetlerin kayıtlı değeri olarak, gerekli şartların oluşması halinde yapılan enflasyon düzeltmesi sonucu

oluşan değerlerin dikkate alınmasına yönelik açıklamalara yer verilmiştir.

Ayrıca Kırşehir Valiliği Defterdarlık Genel Müdürlüğü tarafından verilen 22.02.2022 tarihli özelge çerçevesinde tevsî yatırım teşvik belgelerine konu yatırımlardan elde edilen ve indirimli kurumlar vergisi uygulamasında dikkate alınacak kazanç tutarının yatırım maliyetlerinin toplam sabit kıymetlere oranlanması suretiyle hesaplama yöntemi tercih eden mükelleflerin, tevsî yatırımlardan elde edilen kazancın tespitinde, sabit kıymet tutarlarının yeniden değerlendirme sonrası brüt tutarlarının hesaplamada dikkate alınması gerektiğini belirtmiştir. Mezkur özelgede yatırım teşvik belgesi kapsamındaki iktisadi kıymetlerin Vergi Usul Kanununun geçici 31. maddesi uyarınca yeniden değerlendirilmesinin, yatırıma katkı tutarını değiştirmeyeceği ve Sanayi ve Teknoloji Bakanlığının verdiği teşvik belgesine göre belirlenen indirimli kurumlar vergisine esas yatırıma katkı tutarının, yeniden değerlendirme kapsamında artmayacağı belirtilmiştir.

3. 2012/3305 SAYILI YATIRIMLARDA DEVLET YARDIMLARI HAKKINDA KARARIN GEÇİCİ 8. MADDESİNDE YER ALAN İLAVE TEŞVİK UYGULAMASI

KVK'nın geçici 9 uncu ve Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Kararın (Karar) geçici 8 inci maddeleri uyarınca, bu Karar ve daha önceki kararlara istinaden imalat sanayiine yönelik (US-97 Kodu:15-37) düzenlenen yatırım teşvik belgeleri kapsamında 1/1/2017 ile 31/12/2022 tarihleri arasında gerçekleştirilecek yatırım harcamaları için bölgesel ve stratejik teşvik uygulamaları kapsamında vergi indirim desteğinde uygulanacak yatırıma katkı oranları her bir bölgede geçerli olan yatırıma katkı oranına 15 puan ilave edilmek suretiyle, kurumlar vergisi veya gelir vergisi indirimli tüm bölgelerde yüzde yüz oranında ve yatırıma katkı tutarının yatırım döneminde yatırımcının diğer faaliyetlerin-

den elde ettiği kazançlarına uygulanacak oranı yüzde yüz olmak üzere, teşvik belgesi üzerinde herhangi bir işlem yapılmaksızın uygulanacaktır. Buna göre, belli nitelikleri haiz yatırım teşvik belgeleri için;

- ▶ Yatırıma katkı oranına 15 puan ilave edilecek,
- ▶ Kurumlar vergisi veya gelir vergisi indirimli yüzde yüz oranında uygulanacak,
- ▶ Yatırıma katkı tutarının yatırım döneminde yatırımcının diğer faaliyetlerinden elde ettiği kazançlarına uygulanacak oranı yüzde yüz olarak uygulanacaktır.

Uygulama sırasında dikkat edilmesi gereken husus, US-97 Kodu 15 ila 37 olan yatırım teşvik belgeleri kapsamında yalnızca 1/1/2017 ile 31/12/2022 tarihleri arasında gerçekleştirilecek yatırım harcamaları için ilave teşviklerden faydalanılmasının mümkün olduğudur.

Yukarıda yer alan açıklamalar çerçevesinde imalat sanayiine yönelik yatırım teşvik belgelerine sağlanan ilave teşvik uygulaması 31.12.2022 tarihi itibarıyla son bulmuştur. Yeniden süre uzatımı olmadığı takdirde, 2023 ve sonraki yıllarda gerçekleştirilen yatırım harcamaları için yatırım teşvik belgesinde yazılı olan ilk oranlar uygulanacaktır.

SONUÇ

İndirimli kurumlar vergisi uygulaması yatırım teşvik sistemimizin en önemli unsurlarından birisidir. Söz konusu teşvik müessesesine ilişkin teşvik kapsamı ve mükelleflere sunulan imkanlar sürekli genişleme eğiliminde olmuştur. Konuya ilişkin yapılan yeni düzenlemeler ise uygulamayı daha da karışık hale getirmiştir. Bu çerçevede indirimli kurumlar vergisinden

faydalanan mükelleflerin hata yapma ihtimali de artmıştır. Bu hususlar göz önünde bulundurularak, uygulamadan faydalanacak mükelleflerin azami özen göstermeleri gerekmektedir.



AR-GE İNDİRİMİNDE ARTIRIM UYGULAMASI

GİRİŞ

Küreselleşen dünyada ekonomik ve ticari ilişkiler nedeniyle şirketler giderek artan şekilde rekabet etmektedirler. Refah düzeylerinin artmasını sağlamak üzere ülkeler; katma değeri yüksek ürünleri üretebilmenin tüm yöntemlerini denemektedirler.

Ülkelerin dünya ekonomisindeki yeri ile ilgili son yıllarda öne çıkan önemli göstergelerden birisi Ar-Ge harcaması tutarlarıdır. Katma değeri yüksek ürünler ancak sistematik bir temelde yürütülen Ar-Ge çalışmaları sonucunda elde edilebilmektedir.

Ar-Ge harcaması yapan ülkelerin gelişimine bakıldığında, Ar-Ge harcamaları ile gelişmişlik düzeyi ve büyüme oranları arasındaki doğrudan güçlü bir bağlantı söz konusu olduğunu doğrulayan önemli araştırmalar yapılmıştır.

Refah düzeyinin artması, küreselleşen ekonomiye ayak uydurabilmek için rekabet eden ülkeler Ar-Ge faaliyetlerinin artmasını sağlayıcı teşviklerde bulunmaktadır.



Bu yazımızda; 10.01.2023 tarihli Resmi Gazete’de yayımlanan “6652 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı” ile artırımlı Ar-Ge ve tasarım indirimine ilişkin olarak yapılan güncellemeden bahsedip örneklerdirerek açıklamaya çalışacağız.

1. AR-GE VE TASARIM İNDİRİMİ

Ar-Ge ve yenilik projelerini veya sözleşme çerçevesinde siparişe dayalı olarak yürütülen Ar-Ge ve yenilik faaliyetlerini gerçekleştirmek üzere kurulan ve dar mükellef kurumların Türkiye’deki işyerleri dahil, kanuni veya iş merkezi Türkiye’de bulunan sermaye şirketlerinin; organizasyon yapısı içinde ayrı bir birim şeklinde örgütlenmiş, münhasıran yurtiçinde araştırma ve geliştirme faaliyetlerinde bulunan ve en az 15 (belirli sektörler için 30) tam zaman eşdeğer Ar-Ge personeli istihdam eden, yeterli Ar-Ge birikimi ve yeteneği olan birimleri ifade eden yapıya Ar-Ge Merkezi denir. Türkiye’de Ar-Ge faaliyeti yürüten şirketlerin, Ar -GE mevzuatı ve nakit destek programları kapsamında sağlanan teşvik ve desteklerden faydalanma imkanları bulunmaktadır.

5746 Sayılı Araştırma, Geliştirme ve Tasarım Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanunda iki ayrı Ar-Ge indirim düzenlemesi bulunmaktadır. İlki 3. maddede yer alan “Ar-Ge ve tasarım indirim” olarak ifade edilen düzenleme, ikincisi ise 3/A maddesinde yer alan işletmelerin özkaynakları ile gerçekleştirdikleri Ar-Ge harcamalarının indirimine ilişkin olan “bünyede Ar-Ge” olarak da bilinen düzenlemedir.

Bu iki düzenleme arasında önemli farklılıklar yer almaktadır. Bu farklılıklardan biri de Ar-Ge merkezi kurularak gerçekleştirilen Ar-Ge harcamalarına tanınan ilave Ar-Ge indirimine ilişkinidir.

2. İLAVE AR-GE VE TASARIM İNDİRİMİ UYGULAMASININ ŞARTLARI

Türkiye’de de son yıllarda yapılan değişikliklerle Ar-Ge çalışmaları artırılmaya çalışılmaktadır. Buna bağlı olarak da Ar-Ge faaliyetinde bulunanların yaptıkları harcamaların, kazançlarından 2 defa indirim olanağı tanınmıştır. Bu indirimin daha da fazla sağlanmasına yönelik olmak üzere artırımlı Ar-Ge indirim uygulaması getirilmiştir.

5746 Sayılı Araştırma, Geliştirme ve Tasarım Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanunun 3. maddesinde belirtildiği üzere: “Cumhurbaşkanınca belirlenen kriterleri haiz Ar-Ge merkezlerinde ayrıca o yıl yapılan Ar-Ge ve yenilik harcamalarının bir önceki yıla göre artışının yüzde ellisine kadar; Cumhurbaşkanınca belirlenen kriterleri haiz tasarım merkezlerinde ayrıca o yıl yapılan tasarım harcamalarının bir önceki yıla göre artışının yüzde ellisine kadarı yukarıdaki esaslar dâhilinde indirim konusu yapılabilir. Belirlenen kriterlere göre kanuni hadler içerisinde oranları ayrı ayrı veya birlikte farklılaştırmaya Cumhurbaşkanı yetkilidir.” denilmektedir.

10.08.2016 tarihli Resmi Gazete’de yayımlanan “2016/9092 sayılı Ar-Ge, Yenilik ve Tasarım Harcamalarının Kazancın Tespitinde İndirim Konusu Yapılması Hakkında Karar” ile Ar-Ge ve tasarım merkezlerinde artırılmış Ar-Ge ve tasarım indirimi uygulanmaya başlanmıştır. Söz konusu Karar uyarınca, “Araştırma, Geliştirme ve Tasarım Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanun” kapsamında kurulan ve Kararda sayılan göstergelerden herhangi birinde bir önceki yıla göre **en az %20 artış sağlayan** Ar-Ge veya tasarım merkezlerinde, o yıl yapılan Ar-Ge ve yenilik veya tasarım harcamalarının bir önceki yıla göre artış tutarının %50’si, 31.12.2023 tarihine kadar, Ar-Ge ve tasarım indirimine ilaveten Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 10. maddesine göre kurum kazancının tespitinde ayrıca indirim konusu yapılabilmektedir.

6652 sayılı 09/01/2023 tarihli Cumhurbaşkanlığı Kararı ile Ar-Ge veya Tasarım Merkezlerinde İlave



Ar-Ge/Tasarım İndirimi kriterleri yeniden düzenlenmiştir.

Yeni düzenleme ile birlikte; İlave Ar-Ge/Tasarım İndirimi kriterlerinde yer almayan “Tasarım Merkezi” ifadesi tüm başlıklarda kriterlere ilave edilmiştir.

6652 sayılı CK ile 10.08.2016 tarih ve 29797 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 2016/9092 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı yürürlükten kaldırılmış olup; Karar yayımı tarihi itibarıyla yürürlüğe girmiştir.

1 Şubat 2016 tarihli 2016/9092 sayılı ilk Bakanlar Kurulu Kararı ile 9 Ocak 2023 tarihli 6652 sayılı yeni Kararda belirlenmiş kriterler tablosu karşılaştırmalı olarak aşağıda yer almaktadır.

5746 Sayılı Araştırma, Geliştirme ve Tasarım Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanun kapsamında kurulan ve yukarıda belirtilen göstergelerden herhangi birinde bir önceki yıla göre en az yüzde yirmi artış sağlayan Ar-Ge veya tasarım merkezlerinde, o yıl yapılan Ar-Ge, yenilik veya tasarım harcamalarının bir önceki yıla göre artış tutarının yüzde ellisi, 31/12/2028 tarihine kadar kurum kazancının tespitinde indirim konusu yapılır.

Eski kriterler Ar-Ge veya tasarım harcamasının toplam ciro içindeki payında olduğu gibi Ar-Ge veya tasarım harcamasını ayrı ayrı ele alırken, Ar-Ge sonucu ortaya çıkan yeni ürünlerden elde edilen cironun toplam ciroya oranında olduğu gibi yeni ürünlerin sadece Ar-Ge sonucu ortaya çıkabileceği anlamına gelebi-

2016/9092 Sayılı Bakanlar Kurulu Kararı	6652 Sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı
Ar-Ge veya tasarım harcamasının toplam ciro içindeki payı	Ar-Ge veya tasarım harcamasının toplam ciro içindeki payı
Tescil edilen ulusal veya uluslararası patent sayısı	Tescil edilen ulusal veya uluslararası patent sayısı
Uluslararası destekli proje sayısı	Uluslararası destekli proje sayısı
Lisansüstü dereceli araştırmacı sayısının toplam Ar-Ge personeli sayısına oranı	Ar-Ge merkezlerinde lisansüstü dereceli araştırmacı sayısının toplam Ar-Ge personeli sayısına oranı
	Tasarım merkezlerinde lisansüstü dereceli tasarımcı sayısının toplam tasarım personeli sayısına oranı
Toplam araştırmacı sayısının toplam Ar-Ge personeli sayısına oranı	Ar-Ge merkezlerinde toplam araştırmacı sayısının toplam Ar-Ge personeli sayısına oranı
	Tasarım merkezlerinde toplam tasarımcı sayısının toplam tasarım personeli sayısına oranı
Ar-Ge sonucu ortaya çıkan yeni ürünlerden elde edilen cironun toplam ciroya oranı	Ar-Ge veya tasarım faaliyeti sonucu ortaya çıkan yeni ürünlerden elde edilen cironun toplam ciroya oranı

lecek şekilde yazılmıştı.

Karara göre, 5746 sayılı Kanun kapsamında kurulan ve aşağıda belirtilen göstergelerden herhangi birinde bir önceki yıla göre en az %20 artış sağlayan Ar-Ge veya tasarım merkezlerinde, **o yıl yapılan Ar-Ge ve yenilik veya tasarım harcamalarının bir önceki yıla göre artış tutarının %50'si, 31/12/2028 tarihine kadar**, kurum kazancının tespitinde indirim konusu yapılacaktır.

30.9.2016 tarihli R.G'de yayımlanan 5746 sayılı Kanuna ilişkin 6 Seri No.lu Tebliğde bu göstergelerdeki:

a) Ar-Ge veya tasarım harcamasının toplam ciro içindeki payı; ilgili yılda yapılan Ar-Ge veya tasarım harcamasının, şirketlerin gelir tablosundaki "net satışlarına" oranını,

b) Ar-Ge sonucu ortaya çıkan yeni ürünlerden elde edilen cironun toplam ciroya oranı; Ar-Ge faaliyetleri neticesinde ortaya çıkan yeni ürünlerden elde edilen hasılat tutarının, şirketlerin tüm faaliyetlerinden elde ettikleri hasılatı oranını

ifade ettiği belirtilmiştir.

Bu kapsamda, yukarıda belirtilen göstergelerden herhangi birinde, bir önceki yıla göre en az %20 oranında artış sağlayan Ar-Ge ve tasarım merkezleri, o yıl yapılan Ar-Ge, yenilik veya tasarım harcamalarının bir önceki yıla göre artış tutarının %50'sini ilave olarak Ar-Ge ve tasarım indirimine konu edebileceklerdir.

Kazancın yetersiz olması nedeniyle ilgili hesap döneminde indirim konusu yapılamayan tutar, sonraki hesap dönemlerine devredilmektedir. Devredilen tutarlar, takip eden yıllarda yeniden değerlendirilerek dikkate alınmaktadır.

Hesaplanan Ar-Ge ve tasarım indirimi,

yıllık gelir ya da kurumlar vergisi beyannameleri ile geçici vergi beyannamelerinin ilgili satırına yazılmaktadır.

Ar-Ge, yenilik veya tasarım faaliyeti kapsamındaki harcamalar ayrıca, Vergi Usul Kanununa göre aktifleştirilmek suretiyle amortisman yoluyla iffa edilir. Projelerin tamamlanmasına zorunlu nedenlerle imkân kalmaması veya projenin başarısızlıkla sonuçlanması nedeniyle iktisadi kıymet oluşmaması hâllerinde, Ar-Ge, yenilik veya tasarım faaliyeti kapsamında yapılan ve önceki yıllarda aktifleştirilmiş olan tutarlar doğrudan gider yazılır.

Örnek Hesaplama

ABC Anonim Şirketinin 2022 yılı ve 2023 yılına ilişkin net satışları ile Ar-Ge harcamaları tutarları aşağıdaki gibidir.

Göstergeler	2022	2023
TOPLAM AR-GE HARCAMASI	1.000.000,00	2.000.000,00
NET SATIŞLAR	2.000.000,00	3.000.000,00

Firmanın 2022 yılındaki Ar-Ge harcamasının toplam ciro içindeki payı %50

2023 yılındaki Ar-Ge harcamasının toplam ciro içindeki payı %67 olarak gerçekleşmiştir.

Firmanın 2022 yılından 2023 yılına Ar-Ge harcamasının toplam ciro içindeki payı %33 olarak artmıştır. %20 den fazla artış gerçekleştiği için;

2023 hesap döneminde kazancının bulunması durumunda, 2.000.000 TL'lik Ar-Ge harcamasına ilave olarak $[(2.000.000-1.000.000) \times \%50]$ 500.000 TL'lik tutarı da yani toplamda $2.000.000+500.000=2.500.000$ TL'lik tutarı beyanname üzerinden Ar-Ge indirimi olarak dikkate

alabilecektir. Firma, bu düzenlemeyle birlikte fazladan 500.000 TL daha fazla Ar-Ge indirimden yararlanabilecektir.

6652 sayılı Cumhurbaşkanı Kararındaki göstergelerden en az birinde %20 artış sağlanması ilave Ar-Ge indiriminden faydalanmak için yeterlidir.

Kazancın yetersiz olması nedeniyle ilgili hesap döneminde indirim konusu yapılamayan tutar, sonraki hesap dönemlerine devredilir. Devredilen tutarlar, takip eden yıllarda Vergi Usul Kanununa göre her yıl belirlenen yeniden değerlendirilme oranında artırılarak dikkate alınabilecektir.



SONUÇ

Firmaların, hem Ar-Ge faaliyetleri dolayısıyla sağlanan teşviklerden hem de 6652 Sayılı Cumhurbaşkanı Kararı ile sağlanan ilave Ar-Ge indiriminden yararlanmaları büyük vergisel avantajlar sağlamaktadır.

Kurumlar Vergisi Beyannamelerinin verilmeye başlanacağı bu dönemde, Ar-Ge merkezi bulunan firmaların ilave Ar-Ge indiriminden yararlanmayı unutmamaları da önem arz etmektedir.





İMALATÇI VE İHRACATÇI FİRMALARA SAĞLANAN 1 PUANLIK VERGİ İNDİRİMİNİN HESABINDA DİKKAT EDİLECEK HUSUSLAR

GİRİŞ

Ülkemize döviz girdisi sağlayan ihracatçı firmalar ile ülkemizin kalkınmasında önemli bir rol üstlenen imalatçı firmalara çeşitli konularda destek ve avantajlar sağlanmaktadır. 2022 yılının ilk ayında yapılan bir değişiklik ile söz konusu firmalara belirli şartlar altında 1 puanlık kurumlar vergisi indirimi desteği de getirilmiştir. 2022 yılı için genel kurumlar vergisi oranı %23 olarak uygulanmakla birlikte söz konusu faaliyetlerde bulunan firmalar, bu faaliyetlerinden elde ettikleri kazançları için %22 oranında kurumlar vergisi hesaplayabileceklerdir.

Bu yazımızda bahsetmiş olduğumuz 1 puanlık oran indiriminin şartlarına ve indirim hesaplamasında dikkat edilecek önemli hususlara yer vereceğiz.

Hesaplama yönteminin karmaşık olması sebebiyle 2022 yılı geçici vergi dönemlerinde birçok firma bu indirimden yararlanmamayı tercih etmişti. Özellikle 2022 yılı Kurumlar Vergisi beyannamesinin beyan dönemi içinde bulunduğumuz Nisan ayında, bu yazının, okuyucular için faydalı bir başvuru kaynağı olacağını ve 2022 yılı kurumlar vergisi hesaplamasında fayda sağlayacağını düşünmekteyiz.



1. KURUMLAR VERGİSİ ORANININ YILLAR İTİBARIYLA DEĞİŞİMİ

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 1950 yılında yürürlüğe girmesi ile %10 oranında uygulanan kurumlar vergisi oranında yıllar itibarıyla pek çok defa değişikliğe gidilmiştir. 1959 yılına kadar %10 olarak uygulanan oran, ilk olarak %20'ye daha sonra ise %25'e kadar yükseltilmiştir. 1980-1981 yıllarında ise Kurumlar Vergisi tarihindeki en yüksek oran olan %50'ye yükseltilmiştir.

Kurumlar vergisi oranı 1981 yılını takip eden yıllarda önce %40'a inmiş olup, 1986 yılında ise yeniden artarak uzun bir süre %46 olarak uygulanmıştır. 1994 yılında ise yeniden %25'e düşürülmüş olup, 1999-2004 yıllarında ise %30'a yükseltilmiştir. 2004 yılında oran yeniden %33'e yükseltilmiş olup, 2005 yılında ise oran düşürülerek %30 olarak uygulanmıştır.

01 Ocak 2006 tarihinden itibaren geçerli olan 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu ile kurumlar vergisi oranı %20 olarak kabul edilmiş, özellikle yabancı yatırımcıların teşviki sağlanarak küresel rekabette diğer ülkelere göre daha avantajlı konumda olmak hedeflenmiştir.

2006 yılından 2018 yılına kadar kurumlar vergisi oranı %20 olarak uygulanmış ve değişikliğe gidilmemiştir. 5 Aralık 2017 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan 7061 sayılı Kanun ile Kurumlar Vergisi Kanunu'na geçici madde eklenmiş olup, bu madde

kapsamında 2018, 2019 ve 2020 yılı vergilendirme dönemlerine ait kurum kazançları için Kurumlar Vergisi oranı %22'ye yükseltilmiştir.

22 Nisan 2021 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan 7316 sayılı Kanun ile Kurumlar Vergisi Kanunu'na geçici madde eklenmiş olup, bu madde kapsamında kurumların 2021 yılı vergilendirme dönemine ait kurum kazançları için %25'e, 2022 yılı vergilendirme dönemine ait kurum kazançları için %23'e yükseltilmiştir. 2023 yılı ile birlikte ise kanuni seviyesi olan %20 oranı tatbik olacaktır.

2. KURUMLAR VERGİSİNE GETİRİLEN 1 PUANLIK İNDİRİMİN DETAYI

22 Ocak 2022 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan 7351 sayılı Kanun ile Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 32. maddesine aşağıdaki fıkralar eklenmiştir.

- ▶ 32.7. **İhracat yapan kurumların münhasıran ihracattan elde ettikleri kazançlarına** kurumlar vergisi oranı 1 puan indirimli uygulanır.
- ▶ 32.8. **Sanayi sicil belgesini haiz ve fiilen üretim faaliyetiyle iştigal eden kurumların münhasıran üretim faaliyetinden elde ettikleri kazançlarına** kurumlar vergisi oranı 1 puan indirimli uygulanır. Bu kazançların ihracata isabet eden kısmı için yedinci fıkra hükmüne göre ayrıca indirim uygulanmaz.
- ▶ 32.9. Yedinci ve sekizinci fıkralardaki indirimli oranlar, bu madde kapsamındaki diğer indirimler uygulandıktan sonraki kurumlar vergisi oranı üzerine uygulanır.

Yapılan düzenlemeyle birlikte ihracat yapan firmaların ihracat kazançlarına %22 oranında, sanayi sicil belgesine sahip olan ve fiilen üretim faaliyeti yapan firmaların üretimden elde ettikleri kazançlara yine %22 oranında kurumlar vergisi oranı uygulanacaktır. Bu şartları sağlayan firmaların diğer faaliyetleri kapsamında elde ettikleri kazançlarına ise genel oran olan %23 oranında kurumlar vergisi uygulanacaktır.

Genel olarak gelir tablosu hesaplarının fiili üretime konu gelirler, ihracata konu gelirler (üretim-üretim dışı) ve diğer faaliyetlerden olan gelirler olarak ayrıştırılması gerektir. Gelirlerde olduğu gibi maliyet ve gider unsurlarının da ayrıştırılması, ayrıştırılmıyorsa faaliyetler ile indirim kapsamında olmayan faaliyetler arasında uygun bir dağıtım anahtarı tespit edilerek dağıtımına konu edilmesi gerekmektedir.

İndirimli Oran Uygulanacak matrahın tespiti aşağıdaki gibi yapılacaktır.

$$\frac{\text{İNDİRİMLİ ORAN UYGULANACAK MATRAH}}{\text{MATRAH}} = \text{MATRAH} \times$$

$$\frac{\text{İHRACAT/ÜRETİM FAALİYETİNDEN ELDE EDİLEN KAZANÇ}}{\text{TİCARİ BİLANÇO KARI (TBK)}}$$

Söz konusu indirimin doğru hesaplanabilmesi için firmaların muhasebe işlemlerinde kullanılan hesap planlarını bu kapsamda yeniden düzenlemeleri önemlidir. Hesap planlarında bu ayrıştırmayı yapıp, ilgili hesapları oluşturan firmalar; üretim ve ihracat kazançlarının tespitini hızlı kolay ve doğru bir şekilde yapabilecektir. Bu kapsamda yurt içi satışlar hesabı için aşağıdaki gibi bir ayrıştırma yapılması mümkündür.

- ▶ 600.01.01 Yurtiçi Ticari Mal Satışları
- ▶ 600.01.02 Yurtiçi Hizmet Satışları
- ▶ 600.01.03 Yurtiçi Mamül Satışları

Hem ihracat faaliyeti hem de üretim faaliyeti kapsamında doğan alacaklara isabet eden kur farkı, faiz



ve benzeri gelirler 1 puan indirim uygulanacak kurum kazancı kapsamında değerlendirilecektir. Ancak bu faaliyetler kapsamındaki alacakların tahsilinden sonra oluşan kur farkı, faiz ve benzeri gelirlerin ise söz konusu indirimden yararlandırılması mümkün bulunmamaktadır.

3. İNDİRİMDEN YARARLANMA ŞARTLARI VE İNDİRİMİN UYGULANACAĞI DÖNEM

İhracat yapan kurumların ihracattan elde ettikleri kazançlarıyla sınırlı olmak üzere kurumlar vergisi oranının 1 puan indirimli uygulanabilmesi için ihracat faaliyetiyle işgal etmeleri yeterli olacaktır.

Üretim faaliyetiyle işgal eden kurumların üretim faaliyetinden elde ettikleri kazançlarıyla sınırlı olmak üzere kurumlar vergisi oranının 1 puan indirimli olarak uygulanabilmesi için ise bu kurumların;

- ▶ Sanayi sicil belgesine sahip olma ve
- ▶ Fiilen üretim faaliyetiyle işgal etme

şartlarını birlikte sağlamaları gerekmektedir.

Sanayi sicil belgesini haiz olmakla birlikte fiilen üretim faaliyetiyle işgal etmeyen veya fiilen üretim faaliyetiyle işgal etmesine rağmen sanayi sicil belgesini haiz olmayan kurumlar 1 Puanlık kurumlar vergisi oran indiriminden yararlanamayacaklardır.

Hesap dönemi olarak takvim yılını kullanan mükellefler yukarıda yer verilen şartları sağlamaları halinde 01.01.2022 tarihinden itibaren üretim ve ihracat faaliyetlerinden elde ettikleri kazançları için 1 puanlık indirimden yararlanabileceklerdir.

Hazine ve Maliye Bakanlığınca kendilerine özel hesap dönemi tayin edilmiş olan mükellefler ise 2022 takvim yılında başlayan özel hesap döneminin başından itibaren bu kapsamda elde edecekleri kazançlarına 1 puanlık oran indirimini uygulayabileceklerdir. Örneğin, hali hazırda 01 Nisan - 31 Mart özel hesap dönemini kullanan ve sanayi sicil belgesi bulunan (A) A.Ş. bu dönemde üretim faaliyetinden veya ihracat faaliyetinden kazanç elde etse dahi 01.04.2021-31.03.2022 özel hesap dönemi için 1 puanlık indirimden faydalanamayacak olup, söz konusu indirimden ancak 01.04.2022-31.03.2023 özel hesap döneminden başlamak üzere faydalanabilecektir.



4. İHRACAT FAALİYETLERİNDEN ELDE EDİLEN KAZANÇLARDA KURUMLAR VERGİSİ ORANININ 1 PUAN İNDİRİMLİ UYGULANMASI

İhracat yapan kurumlar, hem mal ihracı hem de hizmet ihracılarından elde ettikleri kazançlarına; sadece bu kazanç tutarları ile sınırlı olmak üzere ilgili dönemde geçerli olan kurumlar vergisi oranını 1 puan indirimli uygulayabileceklerdir. Bu madde uygulamasında hizmet ihracı, yurt dışındaki bir müşteri için yapılan ve yurt dışında faydalanılan hizmetleri kapsamaktadır. Ayrıca, karşılıklı olmak şartıyla uluslararası roaming anlaşmaları çerçevesinde yurt dışındaki müşteriler için Türkiye’de verilen roaming hizmetlerinden elde edilen kazançlar da oranın 1 puan indirimli uygulanacağı kazançlar arasında kabul edilebilecektir.

İhracat faaliyetlerine ilave olarak diğer faaliyetlerden de elde edilen bir kazancın bulunması halinde, ihracattan kaynaklanan ve 1 puan indirim uygulanacak matrah, ihracattan elde edilen kazancın ticari bilanço karına oranlanması suretiyle tespit edilecektir.

1 puan indirim uygulanacak kazanç tutarı; hem ihracattan elde edilen kazancı hem de ilgili dönem safi kurum kazancını aşmayacaktır.

5. ÜRETİM FAALİYETLERİNDEN ELDE EDİLEN KAZANÇLARDA KURUMLAR VERGİSİ ORANININ 1 PUAN İNDİRİMLİ UYGULANMASI

Sanayi sicil belgesini haiz olan ve fiilen üretim faaliyetiyle iştigal eden kurumlar, sadece bu kazanç

tutarları ile sınırlı olmak üzere ilgili dönemde geçerli olan kurumlar vergisi oranını 1 puan indirimli uygulayabileceklerdir.

Birden fazla konuda üretim faaliyetinde bulunan mükelleflerin üretimden elde ettikleri kazancın tespitinde, üretim faaliyetlerinden elde edilen kazançlar (varsa üretimden doğan zararlarla) bir bütün olarak değerlendirilmesi gerekmektedir. Sanayi sicil belgesini haiz olan ve münhasıran bu belge kapsamında yazılım, bilişim ve benzeri hususlarda gerçekleştirilen üretim faaliyeti sonucu elde edilen kazançlara da kurumlar vergisi oranı 1 puan indirimli uygulanabilecektir.

Sanayi sicil belgesini haiz mükelleflerin üretim faaliyetlerinin yanı sıra diğer faaliyetlerinden elde ettiği kazançlar bulunması halinde, üretim faaliyetinden elde edilen ve 1 puan indirim uygulanacak matrah, fiilen yapılan üretimden elde edilen kazancın ticari bilanço karına oranlanması suretiyle tespit edilecektir.

İhracat kazancının tespitinde olduğu gibi 1 puan indirim uygulanacak kazanç tutarı; hem üretimden elde edilen kazancı hem de ilgili dönem safi kurum kazancını aşmayacaktır.

6. İHRACAT VE ÜRETİM FAALİYETLERİNİN BİRLİKTE YAPILMASI HALİNDE KURUMLAR VERGİSİ ORANININ 1 PUAN İNDİRİMLİ UYGULANMASI

Firmalar; ürettikleri ürünlerin gerek yurt içi piyasalarda gerekse yurt dışı piyasalarda satışını yapabilmektedirler. Sanayi sicil belgesini haiz ve fiilen üretim faaliyetiyle iştigal eden firmaların ürettikleri ürünlerin satışından elde ettikleri kazançlarına kurumlar vergisi oranı, üretilen ürünlerin yurt içinde ve yurt dışında satılmasına göre ayırım yapılmaksızın, “üretim faaliyetinden

elde edilen kazanç” olarak 1 puan indirimli uygulanacaktır.

Böyle durumda olan firmalar; üretilen ürünlerin satışından elde edilen kazancın bir kısmı veya tamamı ihracattan kaynaklansa bile bu kazançta üretim faaliyetinden elde edilen kazanç olarak kurumlar vergisi oranı zaten 1 puan indirimli olarak uygulanacağı için, bu kazancın ihracata isabet eden kısmına mükerrer indirim yol açacak şekilde ayrıca 1 puan indirim uygulamaması gerekmektedir.

7. ÜRETİM VEYA İHRACAT FAALİYETİNDEN ELDE EDİLEN KAZANCIN İNDİRİM VEYA İSTİSNAYA KONU EDİLMESİ HALİNDE UYGULAMA

İhracat faaliyetiyle iştigal eden mükelleflerin hizmet ihracından elde ettikleri kazancın %50’lik kısmının Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 10/1.ğ bendi kapsamında kurumlar vergisi matrahının tespitinde indirim olarak dikkate alınmış olması halinde, ihracat kazancının zaten söz konusu indirime konu edilerek vergi dışı bırakılmış olan kısmı için kurumlar vergisi oranının 1 puan indirimli uygulanması söz konusu olmayacaktır. İhracat faaliyetinden elde edilen kazancın mezkûr bentte yer alan bu indirime konu edilen kısmı indirildikten sonra kalan tutar 1 puan indirimli oranın uygulanacağı matrahın tespitinde dikkate alınabilecektir. Aynı şekilde, 1 puan indirim uygulanacak matrahın hesabında indirime konu edilerek vergi dışı bırakılmış olan üretim veya ihracat kazancı, ticari bilanço karından da çıkarılacaktır.

Hem Kurumlar Vergisi Kanunu’nda yer alan hem de diğer kanunlardaki muhtelif düzenlemeler dolaşısıyla firmaların üretim ve ihracat faaliyetlerinden elde ettikleri kazançlarına kurumlar vergisi istisnası uygulanabilmektedir.

Firmaların üretim ve ihracattan elde etmiş olduğu kazançların kurumlar vergisinden istisna edilmiş olması halinde, istisnaya konu edilen üretim veya ihracat kazancı için, kurumlar vergisi oranının 1 puan indirimli olarak uygulanması söz konusu olmayacaktır. Aynı şekilde, 1 puan indirim uygulanacak matrahın hesabında, istisnaya konu edilerek vergi dışı bırakılmış olan üretim veya ihracat kazancı, ticari bilanço karından da çıkarılması gerekmektedir.

8. PAYLARI BORSA İSTANBUL PAY PİYASASINDA İLK DEFA İŞLEM GÖRMEK ÜZERE EN AZ %20 ORANINDA HALKA ARZ EDİLEN KURUMLARDA ÜRETİM VE İHRACAT FAALİYETLERİNDEN ELDE EDİLEN KAZANÇLARDA 1 PUAN İNDİRİM UYGULAMASI

Payları Borsa İstanbul Pay Piyasasında ilk defa işlem görmek üzere en az %20 oranında halka arz edilen kurumların, paylarının ilk defa halka arz edildiği hesap döneminden başlamak üzere beş hesap dönemine ait kurum kazançlarının tamamına kurumlar vergisi oranı 2 puan indirimli olarak uygulanmaktadır.



İlk defa halka arz edilen kurumlarda üretim ve ihracat faaliyetiyle işgal eden firmaların üretim ve ihracat faaliyetlerinden bir kazanç elde etmesihisinde, bu firmaların tüm matrahları için 2 puan indirim hesaplandıktan sonra üretim faaliyetleri ile ihracat faaliyetlerinden elde ettikleri kazançları için 1 puan indirim daha uygulanacaktır.

9. BELİRTİLEN ŞARTLARA UYULMAMASI HALİNDE YAPILACAK İŞLEMLER

1 puanlık indirimin uygulanması ile ilgili olarak Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 32/A maddesinin ikinci fıkrasında belirtilen şartların sağlanamadığının tespit edilmesi halinde, indirimli vergi oranı uygulanması nedeniyle zamanında tahakkuk ettirilmemiş vergiler, vergi ziyai cezası uygulanmaksızın gecikme faiziyle birlikte tahsil olunacaktır.

Ancak, mezkûr ikinci fıkrada belirtilen şartların sağlanamaması dışında, haksız bir nedenle indirimli kurumlar vergisi uygulamasından yararlanılması nedeniyle zamanında tahakkuk ettirilmemiş vergilere ilişkin olarak vergi ziyai da gerçekleşecektir.

SONUÇ

Üretim ya da ihracat faaliyetleri bulunan işletmelerin; 01.01.2022 tarihinden itibaren için münhasıran bu faaliyetlerinden elde ettikleri kazançları için getirilen 1 puanlık kurumlar vergisi indirimi uygulaması; dolaylı olarak imalatçı ve ihracatçı firmalara verilmiş bir destek niteliğindedir. Söz konusu oran indirimine konu olacak kazanç tespiti için; üretim ve ihracat gelirlerinin, maliyetlerinin ve giderlerinin ayrıştırılması; ayrıştırılmaması durumunda ise uygun bir dağıtım anahtarı ile dağıtıma konu edilmesi gerekmektedir. Ayrıca işletmelerin; bu ayrıştırma sonrasında da hesap planlarını da buna göre değiştirmeleri kazanç tespitinin kolay bir şekilde yapılabilmesine imkan sağlayacaktır.

Özellikle hizmet ihracatı yapan firmaların ihracat kazancının tespitinde; 1 Seri No'lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nde yer alan açıklamalar kapsamında bir hesaplama yapmaları gerekmektedir. Zira kazanç tespitinin hesaplamasının mevzuatta yer alan açıklamalara aykırı bir şekilde yapılması durumunda indirimli vergi oranı uygulanması nedeniyle zamanında tahakkuk ettirilmemiş vergiler, vergi ziyai cezası uygulanmaksızın gecikme faiziyle birlikte tahsil olunacaktır.

Ayrıca dış ticaret işlemlerinde etkin bir rolü bulunan ve ülkemizin önemli sektörlerinden birisi olan Lojistik/ Ulusalası Taşımacılık faaliyetleri kapsamında elde edilen kazançlar için de 1 puanlık kurumlar vergisi indiriminin mümkün olabileceğini, bu konuda söz konusu sektörde faaliyet gösteren firmaların özelge talebinde bulunmalarının faydalı olabileceğini değerlendirmekteyiz.



TÜRK TİCARET KANUNU VE VERGİ KANUNLARI KAPSAMINDA AVANS KAR PAYI DAĞITIMI

GİRİŞ

Bilindiği üzere 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu ile halka açık olmayan şirketlere de kâr payı avansı dağıtma imkânı ve 6102 sayılı TTK'nın 509. maddesi ile anonim şirketler, 565. maddesi ile sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketler ve 644. maddesi ile de limited şirketler bakımından kâr payı avansı dağıtımına olanak sağlanmıştır.

6 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nin 20. maddesi ile 1 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nin avans kâr payı dağıtımını düzenleyen 15.6.6. numaralı bölümü yeniden düzenlenerek Gümrük ve Ticaret Bakanlığı tarafından Kâr Payı Avansı Dağıtım Hakkında Tebliği'nin yayımlanmasından sonra ise avans kâr payı dağıtımının yasalılığı tamamlanmıştır.

Bu makalede yayımlanan tebliğler ışığında halka açık olmayan şirketlerde kâr payı avansı dağıtımına ilişkin değerlendirilmelerde bulunulacaktır.

1. TÜRK TİCARET KANUNU ÇERÇEVESİNDE AVANS KAR PAYI DAĞITIMI

Türk Ticaret Kanunu'nun (TTK) 509. maddesinin üçüncü fıkrasında, Sermaye Piyasası Kanununa **tabi olmayan** sermaye şirketlerinde, kâr payı avansının Gümrük ve Ticaret Bakanlığının bir tebliği ile düzenleneceği hüküm altına alınmıştır. Bu kapsamda çıkarılan Kâr Payı Avansı

Dağıtım Hakkında Tebliğ, 9 Ağustos 2012 tarihli Resmî Gazete' de yayımlanmış ve yayımı tarihinde yürürlüğe girmiştir.

1.1. Kâr Payı Avansı Dağıtabilecek Şirketler:

Sermaye Piyasası Kanununa tabi olmayan anonim şirketler ile limited ve sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketler kâr payı avansı dağıtabileceklerdir.

1.2. Kâr Payı Avansı Dağıtım Şartları:

Tebliğde belirtilen şirketlerin kâr payı avansı dağıtabilmeleri için aşağıdaki iki şartın sağlanması gerekmektedir:

- ▶ I. Şirket genel kurulunca kâr payı avansı dağıtılmasına ilişkin karar alınması,
- ▶ II. Kâr payı avansı dağıtılacak hesap döneminde hazırlanan üç, altı veya dokuz aylık ara dönem finansal tablolarına göre kâr edilmiş olması.

Şirket genel kurulunca alınacak kararın içeriği;

- a. İlgili hesap dönemi sonunda, yıl içinde dağıtılan kâr payı avansını karşılayacak tutarda net dönem kârı oluşmaması durumunda, net dönem kârını aşan kâr payı avanslarının varsa bir önceki yıla ait bilançoda yer alan serbest yedek akçelerden mahsup edileceği, serbest yedek akçe tutarının da dağıtılan kâr payı avanslarını karşılaya-

maması halinde fazla ödenmiş olan kâr payı avanslarının yönetim organının ihtarı üzerine ortaklar tarafından şirkete iade edileceği,

- b. İlgili hesap dönemi sonunda zarar oluşması durumunda;

- 1) Varsa bir önceki yıla ait bilançoda yer alan genel kanuni yedek akçeler ile serbest yedek akçelerin öncelikle oluşan zararın mahsubunda kullanılacağı, bu akçelerin oluşan zararını karşılamaması halinde dönem içinde dağıtılan kâr payı avanslarının tamamının yönetim organının ihtarı üzerine ortaklar tarafından şirkete iade edileceği,

- 2) Genel kanuni yedek akçeler ile serbest yedek akçelerin, oluşan dönem zararından mahsubu sonrasında bakiye serbest yedek akçe tutarının dağıtılan kâr payı avanslarından indirileceği, indirim işlemi sonucunda dönem içinde dağıtılan kâr payı avansı tutarının bakiye serbest yedek akçe tutarını aşması halinde ise aşan kısmının yönetim organının ihtarı üzerine ortaklar tarafından şirkete iade edileceği.

Birinci fıkrada belirtilen hususlar, kâr payı avansı dağıtılacak hesap dönemi içinde yapılacak genel kurul toplantısında karara bağlanır. Anonim ve sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketlerde, genel kurulca bu yönde karar alınabilmesi

için sermayenin en az dörtte birini karşılayan payların sahiplerinin veya temsilcilerinin toplantıda hazır olması, bu nisabın toplantı süresince korunması ve toplantıda hazır bulunan oyların çoğunluğunun kâr payı avansı dağıtılması yönünde kullanılmış olması, limited şirketlerde ise toplantıda temsil edilen oyların salt çoğunluğunun kâr payı avansı dağıtılması yönünde olması gereklidir.

İlgili hesap dönemi öncesinde ödenen kâr payı avanslarının, ilgili olduğu yılın net dönem kârından mahsup edilmesi şarttır. Bu işlem yapılmadan, şirket genel kurulunca kâr payı dağıtılmasına ve kâr payı avansı ödenmesine karar verilemez.

1.3. Dağıtılacak Kâr Payı Avansı Tutarı ve Hesaplanması

Dağıtılacak kâr payı avansı; varsa geçmiş yıllar zararlarının tamamının, vergi, fon ve mali karşılıkların, kanunlara ve sözleşmeye göre ayrılması gereken yedek akçelerin, varsa imtiyazlı pay sahipleri, intifa senedi sahipleri ve kâra katılan diğer kişiler için ayrılacak tutarların, oluşan ara dönem kârından indirilmesi suretiyle hesaplanır. Ödenecek kâr payı avansı, bu şekilde hesaplanan tutarın yarısını geçemez.

Aynı hesap dönemi içinde izleyen ara dönemlerde de kâr oluşması halinde dağıtılacak kâr payı avansı tutarı birinci fıkrada belirtilenlerin yanı sıra önceki ara dönem veya dönemlerde ödenmiş olan kâr payı avansı tutarları da indirilerek hesaplanır. Ödenecek kâr payı avansı, bu şekilde hesaplanan tutarın yarısını geçemez.

1.4. Kâr Payı Avansı Ödemeleri

(1) Kâr payı avansı, dağıtım tarihleri itibarıyla ortaklara payları oranında ödenir.

(2) Kâr payı avansı, kârdan imtiyazlı paylara imtiyaz dikkate alınmadan ödenir. İntifa senedi sahiplerine, ortak olmayan yönetim organı üyelerine ve ortaklar dışında kâra katılan diğer kimselere kâr payı avansı ödenemez.

(3) Ortakların sermaye taahhüt borçları dışında şirkete borçlu olmaları halinde söz konusu borç ortağa ödenecek kâr payı avansından mahsup edilir.

(4) Bir hesap döneminde kâr payı avansı dağıtan ve ardından sermaye artırımını gerçekleştiren şirket, aynı hesap döneminde tekrar kâr payı avansı dağıtmak istediğinde aşağıda belirtilen esaslara uyar.

a) Sermaye artırımını sonrasında yapılacak kâr payı avansı ödemesinde, yeni ortaklara öncelik verilir.

b) Söz konusu öncelik, eski ve yeni ortakların dönem içerisinde her pay için aldıkları toplam kâr payı avans tutarları eşitleninceye kadar devam eder.

c) Eski ve yeni ortakların hesap dönemi içerisinde her pay için aldıkları toplam kâr payı avans tutarları eşitlendikten sonra, kalan kâr payı avansı tutarı veya bir sonraki ara hesap döneminde ödenecek kâr payı avansı tutarı mevcut ortaklara payları nispetinde ödenir.

1.5. Kâr Payı Avansı İşlemlerinde Yönetim Organının Görevleri

(1) Genel kurul tarafından kâr payı avansı dağıtılmasına karar verilmesi ve ara dönem finansal tablolara göre de kâr edilmiş olması halinde şirket yönetim organınca sırasıyla aşağıdaki görevler yerine getirilir.

a) Kâr payı avansı dağıtımına ilişkin rapor hazırlanır ve bu raporda;

1) Kâr payı avansı dağıtımına dayanak oluşturan ara dönem finansal tabloların Kanununun 515 inci maddesinde belirtilen dürüst resim ilkesine uygun olarak hazırlandığı,

2) Dağıtılacak kâr payı avansı tutarının 7 inci maddeye uygun olarak hesaplandığı, belirtilir. Yapılan hesaplamalara ve diğer şartların yerine getirilmiş olduğuna dayanak teşkil eden belgeler bu rapora ek yapılır.

b) Raporda tespit edilen kâr payı avansının ortaklara ödenmesine ve bu ödemelerin yapılma usulüne ilişkin karar alınır.

c) Kâr payı avansı tutarları 8 inci maddeye uygun olarak kararı izleyen en geç 6 hafta içerisinde ödenir.

(2) Hamiline yazılı pay senedi sahiplerine kâr payı avansı ödenirken gerekli güvence yönetim organı tarafından alınır.

(3) 6. maddenin birinci fıkrasında belirtilen durumların ortaya çıkması halinde fazladan ödenen kâr payı avanslarının ortaklardan tahsil edilerek şirkete iadesine ilişkin işlemler yönetim organınca yerine getirilir.

2. KURUMLAR VERGİSİ KANUNU AÇISINDAN AVANS KAR PAYI DAĞITIMI

Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin 15.6.6. bölümünde avans kâr payı dağıtımı ile ilgili açıklamalara yer verilmiştir.

Kurumlar vergisi mükelleflerince avans kâr payı dağıtımı yapılması halinde, GVK'nın 94. maddesi ve KVK'nın 15. ile 30. maddeleri uyarınca avans kâr payı dağıtımı sırasında dağıtımı gerçekleştiren şirket tarafından vergi kesintisi yapılacaktır.

Kesilen vergiler, avans kâr payı dağıtımının yapıldığı aya ait muhtasar beyanname ile beyan edilecektir.

Avans kâr payı dağıtımında kurum ortakları açısından elde etme, kurumun yıllık safi kazancının kesilmesi, kârın nakden veya hesaben dağıtıldığı, diğer bir ifadeyle avansın kâr dağıtım kararı uyarınca dağıtılan kârdan mahsup edildiği tarihte gerçekleşecektir. Şu kadar ki; bu süre, ilgili hesap dönemine ilişkin beyannamenin verilmesi gereken tarihi içeren hesap döneminin sonunu geçemeyecektir.

Avans kâr payı dağıtılması halinde, transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı hükümleri uygulanmayacaktır.

Ancak, hesap dönemi itibarıyla zarar doğması veya safi kazancın avans olarak dağıtımı yapılan kârdan düşük çıkması halinde, ilgili mevzuatına göre geri çağrılan tutarlara transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı hükümleri uygulanacaktır. Aynı husus, birden fazla takvim yılına yaygın inşaat ve onarım işlerinin bitiminde zarar doğması veya safi kazancın avans olarak dağıtımı yapılan kârdan düşük olması halinde de geçerlidir.

Bu nedenle, Gelir Vergisi Kanununda belirtilen esaslara göre birden fazla takvim yılına yaygın inşaat ve onarım işleri ile uğraşan mükelleflerin, dağıtılabilecek avans kâr payı tutarlarını, devam eden işlerin gerçekleşen maliyet ve hak edişleri arasındaki müspet farktan, kesinti suretiyle ödenen vergiler, varsa geçmiş yıl zararlarının tamamı ile kanunlara ve esas sözleşmeye göre ayrılmak zorunda olan yedek akçeler düşüldükten sonra kalan kısmın yarısı üzerinden hesaplamaları gerekmekte olup bu hesaplamanın yapılması için ayrıca bir bilanço düzenlemesine gerek bulunmamaktadır.

2.1. Kâr Payı Avansının Geri Çağrılması ve Vergi İadesi

Avans kâr payı dağıtılması halinde, transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı hükümleri uygulanmayacaktır. Ancak, hesap dönemi itibarıyla zarar doğması veya safi kazancın avans olarak dağıtımı yapılan kârdan düşük çıkması halinde, ilgili mevzuatına göre geri çağrılan tutarlara transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı hükümleri uygulanacaktır.

Aynı husus, birden fazla takvim yılına yaygın inşaat ve onarım işlerinin bitiminde zarar doğması veya safi kazancın avans olarak dağıtımı yapılan kârdan düşük olması halinde de geçerlidir. Bu nedenle, Gelir Vergisi Kanununda belirtilen esaslara göre birden fazla takvim yılına yaygın inşaat ve onarım işleri ile uğraşan mükelleflerin, dağıtılabilecek avans kâr payı tutarlarını, devam eden işlerin gerçekleşen maliyet ve hakedişleri arasındaki müspet farktan, kesinti suretiyle ödenen vergiler, varsa geçmiş yıl zararlarının tamamı ile kanunlara ve esas sözleşmeye göre ayrılmak zorunda olan yedek akçeler düşüldükten sonra kalan kısmın yarısı üzerinden hesaplamaları gerekmekte olup bu hesaplamanın yapılması için ayrıca bir bilanço düzenlemesine gerek bulunmamaktadır.

Bu kapsamda, kâr payı avansının geri çağrılması durumunda Kurumlar Vergisi Genel Tebliği hükümlerine göre transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı hükümleri uygulanacak olup geri alınan tutarlar kurum ortaklarına verilen borç niteliğinde olacaktır.

Avans kâr payı dağıtıldığı dönemden geri alındığı tarihe kadar kurum tarafından uygulanacak emsal faiz oranı üzerinden ortaklar adına fatura düzenlenecek ayrıca 3065 sayılı

Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 1 ve 4. maddeleri çerçevesinde, kurum tarafından ortaklara veya ortakların ilgili bulunduğu tüzel kişilere ödünç para kullanılması işlemi bir finansman hizmeti olup KDV uygulanmasını gerektirecektir. Bu durumda mükellef kurum tarafından ortaklara finansman hizmeti sağlandığı dönemde adetlandırma işlemi yapılarak bulunacak matrah üzerinden %18 oranında KDV hesaplanacaktır.

Kâr payı avansının geri çağrılması durumunda ortaya çıkmakta olup geri çağrılan avans kâr payları üzerinden şirket tarafından kesinti suretiyle ödenmiş olan vergiler, *"Fazla veya yersiz olarak vergi tahakkuk ettirilmesine neden olan vergi hatasının düzeltilmesi halinde, vergi hatası nedeniyle fazla olarak tahakkuk ettirilmiş verginin ödenmiş olması şartıyla,"* bu işlemin yapıldığı vergilendirme döneminde 252 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinin "3. Gelir ve Kurumlar Vergisi ile İlgili Vergi Hatalarından Kaynaklanan İade İşlemleri" bölümünde yapılan açıklamalara göre mahsup veya iade edilir.

SONUÇ

Makalemizin ilgili bölümlerinde yapmış olduğumuz açıklamalar doğrultusunda ilgili şirketlere kâr payı avansı dağıtımına olanak sağlanmış ancak, avans kâr payı dağıtıldığında dağıtımın yapıldığı hesap döneminin zarar veya dağıtılan avans kâr payından daha düşük kârla sonuçlanması halinde, transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı hükümlerinin uygulanacak olması, avans kâr payının dağıtıldığı tarihten sonra ticari olumsuzluklarla ya da olağanüstü zararlarla karşı karşıya kalarak, dağıtılan tutardan daha az kâr eden ya da zarar eden firmalarla hukuki ihtilaflara yol açabileceğini düşünmekteyiz.



TÜM YÖNLERİYLE EMEKLİLİKTE YAŞA TAKILANLAR (EYT)

GİRİŞ

Bilindiği üzere, sosyal güvenlik sistemlerinde emekli olabilmek için; yaş, prim ödeme gün sayısı, sigortalılık süresi olmak üzere 3 temel şart aranmaktadır. Kamuoyunda emeklilikte yaşa takılanlar (EYT) olarak da bilinen prim ödeme gün sayısını ve sigortalılık süresini sağlamasına rağmen yaş haddini doldurmadığı için emekli olamayan kişilerin emekliliklerinde yaş şartının aranmamasına yönelik beklentileri bulunmaktaydı.

03.03.2023 tarihli Resmi Gazete’de yayımlanan **“7438 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu ile 375 Sayılı Kanun Hükmünde Kararıyla Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun”** ile emeklilikte yaşa takılanlar (EYT) olarak da bilinen sigortalılıkta yaş kriterine ilişkin düzenlemeler yürürlüğe konulmuştur. Bu çalışmamızda emeklilikte yaşa takılanlara ilişkin olarak yapılan düzenlemenin esas, usul ve detayları tüm yönleriyle ele alınmaya çalışılacaktır.

1. EYT OLARAK BİLDİĞİMİZ EMEKLİLİKTE YAŞA TAKILANLAR KİMLERDİR?

Emeklilikte yaşa takılanları kısaca;

- ▶ 08.09.1999 tarih ve öncesi SSK’lı olanlar,
- ▶ 30.09.1999 tarih ve öncesi Bağkur’lu olanlar,
- ▶ 08.09.1999 tarih ve öncesi Emekli Sandığına tabi çalışmaya,

başlayanlar olarak tanımlamak doğru olacaktır.

Bununla birlikte, sigorta başlangıçları belirtilen tarihten sonra olup, borçlanma ile sigortalılık başlangıç tarihini geriye çekerek EYT’li olmaları da mümkündür. Peki kimler borçlanma yapabilir ve kimlerin sigorta başlangıç tarihleri geriye çekilebilir?

Hizmet borçlanmaları;

a) Ücretsiz doğum izni ya da analık izni süreleri için 4(a) kapsamındaki sigortalı kadının doğum tarihinden sonraki iki yıllık süresi (en fazla 3 çocuk için),

b) Er veya erbaş olarak silah altında veya yedek subay okulunda geçen süreler,

c) 4(c) bendi kapsamında olanların, personel mevzuatına göre aylıksız izin süreleri,

d) Sigortalı olmaksızın doktora öğrenimi veya tıpta uzmanlık için yurt içinde veya yurt dışında geçirdikleri normal doktora veya uzmanlık öğrenim süreleri,

e) Sigortalı olmaksızın avukatlık stajını yapanların normal staj süreleri,

f) 4(c) bendi kapsamında geçen süreler hariç, sigortalı iken herhangi bir suçtan tutuklanan veya gözaltına alınanlardan, bu suçtan dolayı beraat edenlerin tutuklulukta veya gözaltında geçen primi ödenmemiş süreleri,

g) Grev ve lokavtta geçen süreler,

h) Hekimlerin fahri asistanlıkta geçen süreleri,

ı) Seçim kanunları gereğince görevlerinden istifa edenlerin, istifa ettikleri tarihi takip eden aybaşı ile seçimin yapıldığı tarihi takip eden ay başına kadar açıkta geçtikleri süreler,

için yapılarak prim ödeme günlerinden saydırılabilmektedir.

Hizmet borçlanması ile borçlanılan süreler kişinin toplam hizmetine eklenmekte ve emeklilik için gereken eksik günleri tamamlayarak emekliliğe hak kazandırabilmektedir. Borçlanma eğer sigortalılık başlangıcından önceki süreye ilişkin (ör: askerlik, avukatlık stajı) ise sigortalılık başlangıç tarihinin geriye gitmesini sağlamakta ve böylelikle emeklilikte tabi olunan şartları değiştirebilmektedir.

Bu noktada, borçlanma yapıldığında sigorta başlangıç tarihinin borçlanma yapılan tarihe kadar geriye götürdüğü yönünde yanlış bilinen husustur. Borçlanma, sigorta başlangıç tarihini geriye doğru borçlanılan süre kadar geriye götürmektedir. Örneğin; sigorta başlangıç tarihi 01.06.2000 olan bir sigortalı, 01.06.1996 tarihinde askere gitmiş ve 540 gün askerlik görevini yerine getirmiştir. Bu kişi askerlik borçlanması yapması halinde 01.06.2000 tarihi olan sigorta başlangıç tarihi 01.12.1998 tarihine kadar çekecektir. Böylelikle kişi EYT kapsamına girecek ve EYT şartlarıyla emeklilik hakkı kazanabilecektir.

2. EYT EMEKLİLİK ŞARTLARI NELERDİR?

Bilindiği üzere emeklilikte yaşa takılanlar, 4447 sayılı Kanun ile 506 sayılı Sosyal Sigortalar Kanununa eklenen geçici 81. maddenin "b" bendine istinaden emeklilik şartlarında yapılan değişiklik nedeniyle emeklilik koşulları değişen kişileri

ifade etmektedir. 09.09.1999 tarih öncesi şartları olan emekliliğe hak kazanmak için gerekli sigortalılık süresi ve prim ödeme gün sayısının yanına bu Kanun ile bir de yaş koşulu eklenmiştir. Yapılan düzenlemeyle, 09.09.1999 tarihinden önce emekliliğe hak kazanmamış tüm sigortalıları kapsamış ve bu kişilerin emeklilik sürelerini uzatmıştır.

Yapılan yeni düzenleme ile emeklilikte yaşa takılanlar için yeni emeklilik koşulları tablo olarak aşağıdaki gibidir.

Tablo 1'den de görüleceği üzere 4(a) kapsamında sigortalı olanların sigorta başlangıç tarihine göre emekli olabilmek için, sigortalılık süresi erkeklerde 25 yıl iken prim ödeme gün

EYT SSK EMEKLİLİK TABLOSU 2023					
ERKEKLER			KADINLAR		
İŞE BAŞLAMA TARİHİ	SİGORTALILIK SÜRESİ(YIL)	PRİM GÜNÜ	İŞE BAŞLAMA TARİHİ	SİGORTALILIK SÜRESİ(YIL)	PRİM GÜNÜ
09.09.1976 VE ÖNCESİ	25	5000	01.04.1981 VE ÖNCESİ	20	5000
09.09.1976-23.05.1979	25	5000	01.04.1981-08.09.1981	20	5000
24.05.1979-23.11.1980	25	5000	09.09.1981-23.05.1984	20	5000
24.11.1980-23.05.1982	25	5075	24.05.1984-23.05.1985	20	5000
24.05.1982-23.11.1983	25	5150	24.05.1985-23.05.1986	20	5075
24.11.1983-23.05.1985	25	5225	24.05.1986-23.05.1987	20	5150
24.05.1985-23.11.1986	25	5300	24.05.1987-23.05.1988	20	5225
24.11.1986-23.05.1988	25	5375	24.05.1988-23.05.1989	20	5300
24.05.1988-23.11.1989	25	5450	24.05.1989-23.05.1990	20	5375
24.11.1989-23.05.1991	25	5525	24.05.1990-23.05.1991	20	5450
24.05.1991-23.11.1992	25	5600	24.05.1991-23.05.1992	20	5525
24.11.1992-23.05.1994	25	5675	24.05.1992-23.05.1993	20	5600
24.05.1994-23.11.1995	25	5750	24.05.1993-23.05.1994	20	5675
24.11.1995-23.05.1997	25	5825	24.05.1994-23.05.1995	20	5750
24.05.1997-23.11.1998	25	5900	24.05.1995-23.05.1996	20	5825
24.11.1998-09.09.1999	25	5975	24.05.1996-23.05.1997	20	5900
			24.05.1997-23.05.1998	20	5975
			24.05.1998-23.05.1999	20	5975
			24.05.1999-08.09.1999	20	5975

TABLO- 1:EYT'DE SSK'LILARIN SİGORTALILIK SÜRESİ İLE PRİM GÜN SAYILARI

sayısı 5000 günden 5975 güne kadar kademeli olarak artmıştır. Kadınlarda ise sigortalılık süresi 20 yıl ve prim ödeme gün sayısı ise 5000 günden 5975 güne kadar kademeli olarak artış göstermiştir.

Bağ-Kur EYT Emeklilik Şartları	
ERKEKLERDE	25 YIL SİGORTALILIK VE 9000 GÜN PRİM GÜN SAYISI
KADINLARDA	20 YIL SİGORTALILIK VE 7200 GÜN PRİM GÜN SAYISI

TABLO- 2: EYT'DE BAĞ-KUR'LULARIN SİGORTALILIK SÜRESİ İLE PRİM GÜN SAYILARI

Tablo 2'den görüleceği üzere 4(b) kapsamında sigortalılar için mevcut durumda sigortalılık süresi ve prim ödeme gün sayısında değişiklik olmamış olup, emeklilik için yaş şartı kaldırılmıştır.

Son yedi yıl kuralı halen geçerli olup, 1261 gün çok önemli. Emeklilik talep tarihinden itibaren geriye doğru 2520 gün içerisinde en fazla hangi sigorta kolundan prim ödemesi olmuş ise, o sigorta kolundan emeklilik şartlarına tabi olunacaktır. Bu bakımdan hizmetlerinde farklı sigorta kollarında hizmetleri bulunanların en son prim ödemesi yapılan 2520 gün içerisinde hangi sigorta kollarından daha fazla prim günü ödendiğinin kontrol edilmesi gerekmektedir.

Hizmet dökümlerinde hizmet dönemlerinde (Ş), (S) ve (K) harfleri olanlar SGK'ya başvurmaları ve bu kodlarının düzeltilmesini veya gerekli incelemelerin tamamlanarak sonuçlandırılmasını talep etmeleri önem arz etmektedir. Aksi halde, ilgili dönemler ileriki süreçte hizmetlerden silinebilir ve emeklilik için gerekli şartları sağlayamayanların emeklilikleri iptal edilerek, varsa ödenmiş emeklilik maaşları geri iade istenecektir.

3. KISMİ EMEKLİLİK HAKKI VAR MI?

EYT yasasında, kısmi emeklilik şartlarından prim ödeme gün sayısı 3600 günü ve 15 yıl sigortalılığını tamamlayanlar için yaş şartı kaldırılmadığından, kadınlarda 58 yaşını, erkeklerde 60 yaşını tamamlamaları beklenmektedir. Yani, özetle EYT yasasında kısmi emeklilik ile ilgili bir düzenleme yapılmıştır.

4. EYT YASASININ ÇALIŞMA HAYATINA VE İŞVERENLERE ETKİLERİ

Sosyal güvenlik alanıyla ilgili süregelen açıklar, uzun yıllardan beri ülkemizde mevcut olan ekosistemin en sorunlu alanlarından birini teşkil etmektedir. Bu durumun temel sebeplerinden birisi de emekli olduktan sonra çalışmaya devam edenlerin bir kısmının Sosyal Güvenlik Destek Primi adı altında adlarına prim bildiri yapılarak çalışmalarına karşılık, önemli bir bölümünün de kayıt dışı çalışmayı tercih etmeleridir.

Kayıt dışılığın en önemli sebebi ise, işverene olan sigorta prim maliyetlerinin oluşturduğunu tahmin etmek zor değildir. Zira, çalışacak kişi emekli olduğundan kendisi adına bundan sonra yatırılacak olan primlerin kendisine hiçbir şekilde geri dönüşünün, yani katkısının olmayacağını bilmektedir. Bu açıdan bazı işçiler daha fazla ücret karşılığında kayıt dışı çalışmayı tercih etmekte ve emekli olduğu için sigortaya ihtiyacı olmadığından hareketle, sigorta yerine daha fazla maaş talebinde bulunabilmektedir. Birtakım yükümlülüklerinden kaçınmak isteyen işverenler ise sigorta primi talebinde bulunmayan işçileri tercih edebilmektedir.

Netice olarak da çalışma hayatındaki en büyük sorunlardan bir tanesi olan kayıt dışı istihdam nedeniyle

Sosyal Güvenlik Kurumu (SGK) prim kaybına uğramakta, Kanuna uyan işveren ile sigortasız işçi çalıştırmayı tercih eden işveren arasında haksız rekabet oluşmakta, çalışanlar ise iş kazası veya meslek hastalıkları gibi durumlarda İş Kanunu ve Sosyal Güvenlik haklarından dolayı olarak mahrum kalmaktadır çeşitli mağduriyetler oluşmaktadır. Anılan durum (iş davalarının artması gibi) birçok sorununu da beraberinde getirmektedir.

Yeni yasası ile getirilen EYT'lilerin istihdamına teşvik ise kısa vadede bu soruna çözüm olsa da uzun vadede çözüm olmayacağını öngörmekteyiz. Kaldı ki, yasa göre göre EYT'li olarak emekli olunan işverende emeklilik nedeniyle işten çıkış tarihini takip eden bir aylık süre içerisinde tekrar aynı işverenin yanında işe girişinin yapılması halinde işveren %5 indirimden faydalanacak olup, diğer koşullarda destekten işverenlerin faydalanamayacağı belirtilmektedir. Bu koşullarda, iki açıdan konuyu ele alabiliriz. Birincisi, işverenin teşviki alabilmesi için sınırlı süre içerisinde sigortalıyı tekrar sigortalı olarak işe almak zorunda kalışı, SGK açısından prim kaybının önlenmesini destekleyici olduğunu düşünebiliriz. Bu açıdan, EYT yasası çıktığı günden bugüne kadar izlenimlerimizden işverenlerin de işçilerin de uygulamaya olumlu yönde davranış sergilediklerini söyleyebiliriz. İkincisi ise, işçi başka bir işverenin yanında işe girmek istediğinde söz konusu teşvikten faydalanamayacak ve bu işçiyi işe alacak işveren ise sigortasız çalıştırma yönünde eylem ortaya koyabilir. Yani teşvik sınırlı koşullarda olunca, faydası da sınırlı olacağını söyleyebiliriz. Bu bakımdan teşvikin bir kereliğine değil uzun vadede de uygulanabilir olmasının yararlı olacağı kanaatindeyiz.

Diğer taraftan söz konusu %5'lik prim indiriminin, tecrübeli işçisini sırf emekli olması nedeniyle kaybetmek



istemeyen işverenler için önemli bir fırsat olarak değerlendirmesi gerektiği düşüncesindeyiz.

Çok önemli diğer bir husus ise bu kişiler çalışma hayatında kayıtlı çalışması ve adlarına sosyal güvenlik destek primi ödenmesi, kendilerine bağlanan yaşlılık aylığını tam karşılanmasa da bu yolla bir nebze finanse edilebilmektedir.

Bilindiği üzere, ülkemizdeki sosyal güvenlik sistemi ile emekli aylıkları, mevcut çalışanlar için ödenen sosyal güvenlik primleri ile finanse edilmektedir. SGK'nın geçmiş yıllardaki faaliyet raporlarına göre EYT Yasasının getirdiği ek yük ile aylıkların finanse edilmesi için çalışan sigortalı sayısının artırılması ve kayıt dışılığın kesin olarak önlenmesi gerekmektedir. Aksi halde bu sistemin sürdürülebilmesi pek de mümkün görünmemektedir. Zira, SGK'nın 2021 yılı faaliyet raporuna göre ülkemizde aktif sigortalı sayısı toplam 24.745.149 kişi iken, yaşlılık aylığı alanların sayısı 13.644.030'dur. Yani, bir emeklinin aylığı için 1,93 kişi çalışmaktadır.

SGK'nın Ekim 2022 dönemi itibariyle verileri ise aşağıdaki gibidir.

Kategori	Gösterge	Değer	2022/10
Aktif Sigortalılar	Sigortalı, Aktif, Toplam (4a, 4b, 4c)	Kişi	26.246.297
Pasif Sigortalılar	Sigortalı, Pasif, Toplam Aylık ve Gelir Alanlar (4a, 4b, 4c) (Kişi)	Kişi	13.893.730
		ORAN	1,89

Kaynak: <https://veri.sgk.gov.tr/>

Tablodan da görüleceği üzere, aktif çalışan sigortalı sayısının emekli aylık veya gelir ödenen kişi sayısına oranı bir önceki yıla göre daha da düşmüştür.

Bu oranlar emeklilik sisteminin sürdürülebilmesi için yeterli değildir. Avrupa Birliğinde 1 emekliye 4 çalışan düşerken OECD ülkelerinde 6 çalışan düşmektedir. Makul kabul edilen ise 1 emekliye 4 çalışandır.

1999 yılında tam da bu sebepten ötürü düzenleme yapılmış ve erken yaşta emekliliğin önüne geçilerek hem genç işgücü korunmuş hem de emekli maaş alan ile sigortalı çalışan dengesi sürdürülebilir bir noktaya getirilmeye çalışılmıştır. Aksi halde, emekli maaşları ödenemeyecek ve SGK'nın her yıl açık verdiği de göz önüne alındığında, emeklilikte yaş koşulu olmamasının SGK ve merkezi yönetim bütçesinin daha fazla açık vermesine neden olacaktır.

Yapılan EYT düzenlemesi sonrasında, Kanun kapsamında emekli olacak kişilerin; iş piyasasından çekilecekleri, bu nedenle Kurumun prim gelirlerinin azalacağı ve ayrıca pasif kişi sayısı artacağı için yukarıda belirtilen Aktif/Pasif oranlarında ciddi bir düşüş yaşanacağı aşikardır.

Diğer taraftan, asgari ücretteki artış nedeniyle ödenmesi gereken sigorta prim tutarları küçük ve orta büyüklükteki işletmeler için ödenmesi mümkün olmayan bir hal almıştır. Son yıllarda yaşanan pandemiyin etkisi üzerine bir de artan enflasyon nedeniyle ayakta durmakta zorlanan bu işletmelerimizin birçoğu artan maliyetlerin yanında bir de Devlete olan ödevlerini yerine getirmekte güçlük çekmekte ya da yerine getirememektedir. İşverenlere, tüm bu zorlukların üzerine bir de EYT emeklilikleri ile kıdem tazminatlarına hak kazanan çalışanlarına ödeyecekleri kıdem tazminatı yükü binince iyiden iyiye finansal anlamda dar boğaza sürüklenmiştir. Kıdem tazminatlarının ödenmesinde işverenler, devlet desteği ile hazineye uygun koşullarda kullanılacak kredileri umutla beklemektedir. Bu beklentiye devlet tarafından çok hızlı ve kesin bir şekilde tatmin edici şartlarla cevap verilmesi önem arz etmektedir. Bu belirsizlik sürdüğü sürece işveren işçisini kaybedecek, işçi işini kaybedecek ve buna bağlı olarak iş davalarının artacağını ön görmek hiç de zor olmasa gerek. Öte yandan, belirttiğimiz gibi Kurumun prim gelirlerinde yaşayacağı prim kaybı da tuzu biberi olacaktır.

Bu durum, en çok da küçük ve orta ölçekli işletmelerin rekabet etme gücünü kırıdığı gibi haksız rekabete de neden olmaktadır. Bu açıdan rekabetin yeniden tahsisi için söz konusu işletmeler için örneğin 31.12.2022 tarihinde sona eren 7103 prim teşvikinin yeniden uygulanması hem işverenleri ayakta tutacak hem de istihdamın arttırılmasına da katkı sağlayacaktır.

5. EYT BAŞVURU VE TEKRAR İŞE GİRİŞ İŞLEMLERİ

Öncelikle belirtelim ki, emeklilik müracaatı yapılan tarihi takip eden ayın başından itibaren emeklilik maaşı bağlanmaktadır. Bu bakımdan ayın ilk günü başvuran ile ayın son günü başvuran aynı tarihte emeklilik maaşına hak kazandığından emeklilik planlamasının buna göre yapılarak başvuru yapmalarını tavsiye ediyoruz.

EYT kapsamında emeklilik hakkı kazanan hali hazırda sigortalı olarak çalışanlar, e-devlet üzerinden alacakları "çalışma hayatım" uygulaması üzerindeki emeklilik hesaplamasının çıktısı, "normal koşullarda ne zaman emekli olurum" uygulaması üzerindeki emeklilik hesaplamasının çıktısı ve barkodlu hizmet dökümü ile yazacakları emeklilik nedeniyle iş sonlandırma dilekçesini işverene vermeleri ve "08-Emeklilik (Yaşlılık) veya Toptan Ödeme" kodu ile işten çıkış bildirimlerinin yaptırılması gerekmektedir.

İşten çıkış yapıldıktan sonra aynı gün veya sonraki günlerde e-devlet üzerinden veya bizzat sosyal güvenlik merkezinden başvuru yaparak emeklilik işlemlerini başlatmış olacaklardır. Resmi emeklilik başvuru tarihi işverenin işten çıkış yaptığı tarih değil, işçinin e-devlet üzerinden veya bizzat başvuru yaptığı tarih baz alındığından, ayın son gününe işten çıkış yapanların buna dikkat etmelerini öneriyoruz.

EYT emeklilik başvurusunu yapan sigortalılar e-devlet üzerinden veya bizzat yaptıkları başvuru evraklarını işverenlerine ibraz ederek "sosyal güvenlik destek primine" (SGDP) tabi olarak başvuru tarihini takip eden gün veya günler için işe girişlerini yaptırabilirler.

EYT kapsamında olup 4(b) sigorta kolundan çalışanların ise, başvuru dönemi dahil geçmiş dönem prim borçlarının olmaması gerekmektedir. Yapılandırılmış prim borçlarının da tamamının ödenmiş olması emeklilik için başvuru şartları arasındadır. 4(b) sigorta kapsamında olanlar emeklilik müracaatlarını takip eden ay başından itibaren emekli maaşı alacaklarından, bu tarihten sonra Bağ-Kur primi ödemeyeceklerdir ve emeklilik maaşlarından da hiçbir kesinti yapılmayacaktır. Emeklilik başvurusunda bulunan 4(b) prim borcu bulunanların aylıkları, borçlarını ödedikleri tarihi takip eden ay başından itibaren bağlanmaktadır.

SGDP'li sigortalı işe giriş bildirgesi emekli başvuru tarihini ile aynı gün veya önceki günlerde verilmemesi gerekmektedir. Diğer bir söylemle, SGDP'li sigortalı işe giriş bildirgesi en erken emekli başvuru tarihinden sonraki gün olmalıdır.

Yapılan düzenleme ile "08-Emeklilik (Yaşlılık) veya Toptan Ödeme" çıkış kodu ile çıkış verilenler için emekli maaşının bağlanmasına ve tahsis numarası verilmesine gerek olmadan SGDP'li sigortalı işe giriş bildirgesi verilebilmektedir. Sigortalı işten çıkış kodu "08-Emeklilik (Yaşlılık) veya Toptan Ödeme" değilse SGDP'li sigortalı işe giriş bildirim için en erken emekli başvuru tarihinden sonraki gün olması şartı ile işe giriş bildirgesi önce "tüm sigorta kollarına tabi" olarak verilip ardından aynı gün sigortalı işe giriş güncelleme ekranından sigortalılık kodu SGDP'li olarak güncellenerek işlem yapılabilmektedir.

SONUÇ

TBMM'de kabul edilen 7438 sayılı Kanun ile 8 Eylül 1999 tarihinden önce sigortalı çalışmaya başlayanların emekliliğinde yaş koşulu kaldırıldı. Söz konusu tarihten önce çalışmaya başlayanlardan, yaş dışındaki koşulları sağlayanlar hemen emekli olabilecekler. EYT'li SSK'lılarda 5000 - 5975 prim günü ve kadınlarda 20, erkeklerde 25 yıl sigortalılık süresini; BAĞ-KUR'lu ve Emekli Sandığı'na tabi erkekler 9000, kadınlar 7200 prim gününü tamamlayarak emekliliğe hak kazanabilecekler.

Kanuna göre, emekli olduktan sonra aynı işyerinde çalışmaya devam eden EYT'liler için sosyal güvenlik destek primi işveren payında 5 puan indirim yapılması öngörülmüştür. TBMM Genel Kurulu'nda kabul edilen önerge uyarınca, 5 puanlık prim indirimi uygulanabilmesi için emekli olduktan sonra aynı işyerinde işe başlamak için tanınan on günlük süre 30 güne çıkartıldı.

EYT ile 30.06.2023 tarihine kadar emekli maaşına hak kazananlar için açıklanan en az maaş miktarları ise; SSK'dan emeklilik hak edenler için 5.500,00 TL, Bağ-Kur'dan emeklilik hak edenler için 5.500,00 TL ve Emekli Sandığı'ndan emeklilik hak edenler için 11.848,00 TL olacaktır.





BİR VERGİ ERTELEME MÜESSESİ OLARAK YENİLEME FONU UYGULAMASI

GİRİŞ

Defter değerinin piyasa değerine göre oldukça düşük olduğu iktisadi kıymetlerin elden çıkarılmasında işletmeler oldukça yüksek gelir/kurumlar vergisine muhatap olabilmekte, hatta bu vergiler nedeniyle modernizasyon çalışmalarını erteleyebilmekte ya da vazgeçebilmektedir. Yenileme fonu, amortisman tabi iktisadi kıymetlerin satılması sonucunda oluşan karın, alınan aynı cins iktisadi kıymetin amortismanından düşülmek suretiyle vergi erteleme avantajı sağlayan bir uygulamadır.

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 328. ve 329. Maddelerinde düzenlenen yenileme fonu müessesinin amacı, işletmelerin teknolojik yenilik ve gelişmeleri takip etmelerini kolaylaştırmak ve maddi duran varlıkların yenilenmesini teşvik etmektir.

Bu maddede bir vergi erteleme müessesesi olarak yenileme fonu uygulaması ve uygulamanın vergisel etkileri üzerinde değerlendirmelerde bulunuyor olacağız.

1. YASAL DAYANAK

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun¹ ilgili maddeleri aşağıdaki gibidir

Madde 328- Amortisman Tabi Malların Satılması

Amortisman tabi iktisadi kıymetlerin satılması halinde alınan bedel ile bunların envanter defterinde kayıtlı değerleri arasındaki fark kar ve zarar

hesabına geçirilir. İşletme hesabı esasında defter tutan mükelleflerle serbest meslek kazanç defteri tutan mükellefler bu farkı defterlerinde hasılat veya gider kaydederler.

Amortisman ayrılmış olanların değeri ayrılmış amortismanlar düşüldükten sonra kalan meblağdır.

Devir ve trampa satış hükmündedir.

Bilanço esasına göre defter tutan mükelleflerce;

a) Satılan iktisadi kıymetlerin yenilenmesi veya benzer mahiyetteki bir iktisadi kıymetin iktisabı, işin niteliğine göre zorunlu bulunur veya bu hususta işletmeyi idare edenlerce karar verilmiş ve teşebbüse geçilmiş olursa bu takdirde, satıştan doğan kâr, satışın yapıldığı tarihi takip eden üçüncü takvim yılının sonuna kadar pasifte geçici bir hesapta tutulabilir. Bu süre içinde, satılan iktisadi kıymetlerin yenilenmesi veya benzer mahiyetteki bir iktisadi kıymetin iktisabı gerçekleşmezse, geçici hesapta tutulan kâr, satışın yapıldığı yılı takip eden üçüncü takvim yılının kâr ve zarar hesabına eklenir.

b) Pasifte geçici bir hesapta tutulan kâr, finansal kiralama yoluyla edinilenler de dâhil olmak üzere (a) bendindeki esaslar dâhilinde iktisap edilen bir veya birden fazla kıymetin bu Kanun hükümlerine göre ayrılacak amortismanlarına mahsup edilir. Bu mahsup tamamlandıktan sonra iffa edilmemiş olarak kalan değerlerin amortismanına devam olunur.

c) Pasifte geçici bir hesapta tutulan kâr, satışı yapılan iktisadi kıymetin yerine iktisap edilen yeni kıymetlerin amortisman ayrılacak tutarından fazla ise bu fazlalık, satışın yapıldığı yılı takip eden üçüncü takvim yılının kâr ve zarar hesabına eklenir.

ç) Satışın yapıldığı yılı takip eden üçüncü takvim yılının sonundan önce işin ferki, devri veya işletmenin tasfiyesi hâlinde pasifte geçici bir hesapta tutulan kâr o yılın kâr ve zarar hesabına eklenir.

Maddenin uygulamasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye Hazine ve Maliye Bakanlığı yetkilidir.

Madde 329- Amortisman Tabi Malların Sigorta Tazminatı

Yangın, deprem, sel, su basması gibi afetler yüzünden tamamen veya kısmen ziyaa uğrayan amortisman tabi iktisadi kıymetler için alınan sigorta tazminatı bunların değerinden (Amortisman tabi olanlarda ayrılmış olan amortisman çıktıktan sonra kalan değerden) fazla veya eksik olduğu takdirde farkı kar veya zarar hesabına geçirilir.

Bilanço esasına göre defter tutan mükelleflerce;

a) Alınan sigorta tazminatı ile tamamen veya kısmen zarar gören amortisman tabi iktisadi kıymetlerin yenilenmesi veya benzer mahiyetteki bir iktisadi kıymetin iktisabı, işin niteliğine göre zorunlu bulunur veya bu hususta işletmeyi idare

¹ <https://www.gib.gov.tr/gibmevzuat>

edenlerce karar verilmiş ve teşebbüse geçilmiş olursa tazminat fazlası, tazminatın alındığı tarihi takip eden üçüncü takvim yılının sonuna kadar pasifte geçici bir hesapta tutulabilir. Her ne sebeple olursa olsun bu süre içinde zarar gören iktisadi kıymetlerin yenilenmesi veya benzer mahiyetteki bir iktisadi kıymetin iktisabı gerçekleşmezse, geçici hesapta tutulan tazminat fazlası, tazminatın alındığı yılı takip eden üçüncü takvim yılının kâr ve zarar hesabına eklenir.

b) Pasifte geçici bir hesapta tutulan tazminat fazlası, finansal kiralama yoluyla edinilenler de dâhil olmak üzere (a) bendindeki esaslar dâhilinde iktisap edilen bir veya birden fazla kıymetin bu Kanun hükümlerine göre ayrılacak amortismanlarına mahsup edilir. Bu mahsup tamamlandıktan sonra itfa edilmemiş olarak kalan değerlerin amortismanına devam olunur.

c) Pasifte geçici bir hesapta tutulan tazminat fazlası, zarar gören iktisadi kıymetin yerine iktisap edilen yeni kıymetlerin amortisman ayrılacak tutarından fazla ise bu fazlalık, tazminatın alındığı yılı takip eden üçüncü takvim yılının kâr ve zarar hesabına eklenir.

ç) Tazminatın alındığı yılı takip eden üçüncü takvim yılının sonundan önce işin terki, devri veya işletmenin tasfiyesi hâlinde pasifte geçici bir hesapta tutulan tazminat fazlası o yılın kâr ve zarar hesabına eklenir.

Maddenin uygulamasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye Hazine ve Maliye Bakanlığı yetkilidir.

2. YENİLEME FONU AYIRMA KOŞULLARI

Yenileme fonundan yararlanmanın bazı şartları vardır. Bu şartlar²;

- Yenileme fonu ayıracak işletmenin bilanço hesabı esasına göre

deFTER tutması,

- Yenilenen iktisadi kıymetin amortismanına tabi olması,
- Benzer mahiyette iktisadi kıymet iktisap edilmesi,
- Satış karının 3 yıl süre ile bilanço-da 549 Özel Fonlar Hesabında takip edilmesi,
- İktisadi kıymetin yenilenmesi işin mahiyetine göre zorunlu olmalı veya idare edenlerce bu kapsamda karar alınmalı ve teşebbüse geçilmeli,

şeklinde sıralayabiliriz.

Uygulamada söz konusu üç yıllık sürenin hesabında tereddütlü hususlar yaşanmaktaydı. 7338 sayılı kanunun 36. maddesiyle yapılan düzenleme ile bilanço esasına göre deFTER tutan mükelleflerle satılan iktisadi kıymetlerin yenilenmesi veya benzer mahiyetteki bir iktisadi kıymetin iktisabı, işin niteliğine göre zorunlu bulunur veya bu hususta işletmeyi idare edenlerce karar verilmiş ve teşebbüse geçilmiş olursa bu takdirde, satıştan doğan kâr, satışın yapıldığı tarihi takip eden üçüncü takvim yılının sonuna kadar pasifte geçici bir hesapta tutulabileceği belirtilerek bu alandaki yorum farklılıkları giderilmiştir.

Bu süre içinde, satılan iktisadi kıymetlerin yenilenmesi veya benzer mahiyetteki bir iktisadi kıymetin iktisabı gerçekleşmezse, geçici hesapta tutulan kâr, satışın yapıldığı yılı takip eden üçüncü takvim yılının kâr ve zarar hesabına ekleneceği belirtilmiştir.

7338 sayılı Kanun'la yapılan bir diğer önemli değişiklik ise satılanın yerine yeni bir kıymet alınmasından söz edilmişse de, Maliye idaresince buradaki "yeni" kelimesi ile kullanılmamış değerlerin kastedilmediği, satılanın yerine alınan iktisadi kıymetin kastedildiği kabul edilmektedir. Bu nedenle satılanın yerine alınan ikinci el de olabilir.

Öte yandan mevcut düzenlemede; satılan kıymet yerine farklı sayıda kıymet alınabileceğine dair açıklık bulunmamaktaydı. 7338 sayılı Kanun'da yapılan düzenleme ile; satılan kıymet yerine finansal kiralama yoluyla edinilenler de dahil olmak üzere bir veya birden fazla kıymet alınabileceği ifade edilmiştir.

Yenileme Fonu uygulaması; satılan iktisadi kıymetlerin yenilenmesinin veya benzer mahiyetteki bir iktisadi kıymetin iktisabının işin niteliğine göre zorunlu bulunması veya bu hususta işletmeyi idare edenlerce karar verilmiş ve teşebbüse geçilmiş olması halinde uygulanabilmektedir. Diğer bir deyişle satılan bir iktisadi kıymetin yenilenmesinin ve benzer nitelikteki iktisadi kıymetin zaruriyet arz etmesi gerektiğinden satışı yapılan kıymet ile alışı yapılan kıymetin aynı neviden olması sonucunu doğurmaktadır.

Yeni düzenlemede ise bu hususta bir düzenlemeye gidilmemiş olup bu kapsamda önceki uygulamada olduğu gibi dikkat edilmesi gereken en önemli husus; birden fazla amortismanına tabi iktisadi kıymete ait satış karı olması durumunda her iktisadi kıymete ait yenileme fonunun ayrıntılı olarak tespit edilebilecek şekilde muhasebe uygulamasının yapılması gerektiğidir. Örneğin çok sayıda binek otomobil satışından doğan karlar bu fona alınacak ise her bir binek otomobil satış karından yeni alınan plaka bazlı yeni binek otomobillerin amortismanının eşleştirilmesi ve listelenerek takibinin yapılması gereklidir.

3. YENİLEME FONU UYGULAMASI

Örnek: DCE A.Ş. lojistik işiyle uğraşmaktadır. İşletmenin aktifinde kayıtlı bulunan maliyet bedeli 300.000 TL birikmiş amortismanı 100.000 TL olan ticari aracını aynı niteliklere sahip yeni

bir ticari araç almak üzere 18.01.2023 tarihinde 450.000 TL'ye (Kdv İhmal Edilmiştir) satmıştır. Muhasebe kaydı aşağıdaki gibi olacaktır.

213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'na göre, satıştan doğan kârın, satışın yapıldığı tarihi takip eden üçüncü takvim yılının sonuna kadar pasifte geçici bir hesapta tutulması gerektiğinden yukarıdaki kayıta 549-Özel Fonlar hesabı kullanılmıştır. 2023 yılında satışı yapılan taşıta ait satış karını, satışın yapıldığı yılı takip eden üçüncü takvim yılının sonuna kadar yani 2026 yılı sonuna kadar yeni ticari araç alınmak üzere fon hesabında takip edebilecektir.

DCE A.Ş. 20.02.2024 tarihinde lojistik işinde kullanmak üzere 1.200.000 TL karşılığında bir adet ticari araç satın almış olup, muhasebe kaydı aşağıdaki gibi olacaktır.

Muhasebe kaydında da görüldüğü üzere özel fonlar hesabında takip edilen tutarın tamamı aynı mahiyette satın alınan sabit kıymetlerin dönem amortismanından mahsup edildikten sonra kalan amortisman gider olarak kayıtlara alınmaktadır.

Üç yıllık süre içerisinde iktisadi kıymetin yenilenmemesi durumunda ise satış karı üçüncü yılın dönem karına eklenerek beyan edilecektir. Bu durumda yapılması gereken muhasebe kaydı aşağıdaki şekilde olacaktır.

----- 18.01.2023 -----		
120- ALICILAR		450.000 TL
257-BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR		100.000 TL
	254-TAŞITLAR	300.000 TL
	549-ÖZEL FONLAR	250.000 TL
(TİCARİ ARAÇ SATIŞ KAYDI)		
-----/-----		

----- 20.02.2024 -----		
254-Taşıtlar		1.200.000 TL
	320-Satıcılar	1.200.000 TL
(Ticari Araç Satın Alma Kaydı)		
-----/-----		

----- 31.12.2024 -----		
549-Özel Fonlar		250.000 TL
760-Pazarlama Satış Dağıtım Giderleri		50.000 TL
	257-Birikmiş Amortismanlar	300.000 TL
(Amortisman Ayrılması ve Özel Fon Hesabından Mahsup)		
-----/-----		

----- 31.12.2026 -----		
549-Özel Fonlar		250.000 TL
	679-Diğer Olağan Dışı Gelir ve Karlar	250.000 TL
-----/-----		

SONUÇ

Bilanço hesabı esasına göre defter tutan mükellefler, sahip oldukları amortismanla tabi iktisadi kıymetlerini yenilemeleri yahut hasara uğramaları nedeniyle aldıkları sigorta tazminatlarından oluşan ve kar olarak addedilen tutarları benzer mahiyette iktisadi kıymetlerle yenilemeleri halinde bu durumun mecburi oluşu ya da idare edenlerce karar alarak harekete geçmeleri, karın özel fon hesabında tutarak üç

yıl süre içinde yeni iktisadi kıymeti finansal kiralama dahil edinmeleri ve edinilen varlık için ayrılan amortismanın özel fon hesabından mahsup edilmesi şartlarıyla yenileme fonu uygulamasından yararlanarak vergi ertelemesinden yararlanabilirler.

İhtiyari bir uygulama olan yenileme fonu uygulaması ile, işletmeler yapmış oldukları vergi planlaması çerçevesinde vergi kanunlarıncı kendilerine tanınan bu hakkı kullanma hakkına sahiptirler.





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

GİRİŞ

Şirketler; ticari hayatlarını sürdürmek, sektördeki diğer şirketler ile rekabet edebilmek ve daha talep edilebilir bir konumda olmak ve amacıyla çeşitli yöntemler kullanmaktadır. Bu yöntemlerden birisi de satışların peşin yerine vadeli bir şekilde yapılmasıdır. Alacak tutarının vadeli olmasının getirmiş olduğu olumlu süreçler olmakla birlikte bazı olumsuz sonuçları da bulunmaktadır.

Alacağın vadeli yapılmasının ortaya çıkarmış olduğu en büyük problem alacağın tahsil edilememesidir. Tahsilat sorunu nedeniyle şirketlerin nakit akışı da bozulmaktadır. Şirketlerin gelir ve giderleri, muhasebenin temel ilkelerinden biri olan dönemsellik kavramı gereği tahakkuk esasına göre muhasebeleştirilmektedir. Başka bir ifadeyle satış ve gelirler tahsil edilip edilmediğine bakılmaksızın gelir tablosu hesaplarıyla ilişkilendirilip, vergiye tabi olmaktadır.



213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nun "Alacaklarda ve Sermayede Amortisman" başlıklı ikinci bölümünde yer alan 322, 323 ve 324. maddelerinde değersiz alacak, şüpheli alacak ve vazgeçilen alacak ile ilgili açıklamalar yer almaktadır. Alacaklarda ortaya çıkan tahsilat sorunlarının ve bunun neticesinde ortaya çıkan vergisel yükün azaltılmasında önem arz eden hususlar makalemizin ana konusunu oluşturmaktadır. Tahsili şüpheli alacak durumunda olan alacaklara karşılık ayırmak suretiyle gider yazılabilmesi imkanı sağlanmıştır. Benzer şekilde değersiz ve vazgeçilen alacaklar vergisel olarak irdelenmektedir.

1. ŞÜPHELİ ALACAK KAVRAMI VE KARŞILIK UYGULAMASI

Şüpheli alacak en basit haliyle, vadesinde tahsil edilemeyen ve alacağın tahsile edilmesinin şüpheli hale gelmesini ifade etmektedir. 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 323. maddesinde şüpheli alacak karşılığı uygulaması düzenlenmiştir.

"Ticari ve zirai kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi ile ilgili olmak şartıyla;

1. *Dava veya icra safhasında bulunan alacaklar;*
2. *Yapılan protestoya veya yazı ile bir defadan fazla istenilmesine rağmen borçlu tarafından ödenmemiş bulunan **8.900 Türk lirasını aşmayan alacaklar;***

şüpheli alacak sayılır.

Yukarıda yazılı şüpheli alacaklar için değerlendirme gününün tasarruf değerine göre pasifte karşılık ayrılabilir. Bu karşılığın hangi alacaklara ait olduğu karşılık hesabında gösterilir. Teminatlı alacaklarda bu karşılık teminattan geri kalan miktara inhisar eder. Şüpheli alacakların sonradan tahsil edilen miktarları tahsil edildikleri dönemde kar-zarar hesabına intikal ettirilir. İşletme hesabı esasında defter tutan mükellefler, yukarıdaki fıkralar kapsamında tespit edilen şüpheli alacaklarını defterlerinin gider kısmına ve bunlardan sonradan tahsil edilen miktarları ise tahsil edildikleri dönemde defterlerinin gelir kısmına, hangi alacaklara ait olduğunu gösterecek şekilde, kaydederler."

Düzenlemeye ilişkin olarak belirli şartları taşıyan tahsili şüpheli durumda olan alacakların pasifte karşılık ayırmak suretiyle gider yazılmasına imkan tanınmıştır. Vadesinde tahsili gerçekleşmeyen ve ileride tahsil edileceği belirsiz olan senetli veya senetsiz tüm alacaklar 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 323. maddesinde belirtildiği üzere şüpheli alacak durumundadır. Mezkur kanun maddesinde ticari ve zirai kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi ile ilgili olmak şartıyla; Dava veya icra safhasında bulunan alacaklar şüpheli ticari alacak olarak kabul edilmektedir. Alacağın şüpheli sayılması için dava veya icra safhasında bulunması şart olup, dava için sadece müracaatın yapılması

da yeterli olmamaktadır. Davaların izlenmesi ve ciddi şekilde takip edilmesi önemlidir. Aksi durumda alacak, şüpheli alacak olarak kabul edilmeyecektir.

Vergi Usul Kanunu'nun 323. maddesinde de açıkça belirtildiği üzere şüpheli ticari alacak karşılığının ayrılabilmesi için çeşitli şartları taşıması gerekmektedir. Bu şartlar aşağıdaki gibi sıralanabilir.

- ▶ Alacak ticari ve zirai kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi ile ilgili olmalı,
- ▶ Mükellef bilanço esasına göre defter tutmalı,
- ▶ Şüpheli alacak olarak sayılacak olan alacağın vade tarihi geçmiş olmalı,
- ▶ Yapılan protestoya veya yazı ile bir defadan fazla istenilmesine rağmen borçlu tarafından ödenmemiş bulunan dava ve icra takibine geçmeyecek derecede küçük olmalı,
- ▶ Şüpheli sayılan alacağın bir teminata bağlı olmaması,
- ▶ Şüpheli alacak karşılığı, alacağın şüpheli halde geldiği dönemde ayrılmış olmalı,
- ▶ Şüpheli alacaklar için değerlendirme gününün tasarruf değerine göre pasifte karşılık ayrılmalıdır.

2.1. Mücbir Sebep Hali İlan Edilen Yerlerde Şüpheli Ticari Alacakların Durumu

12 Mart 2023 Tarihinde yayınlanan 7440 sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına İlişkin Kanun hükmünde aşağıdaki ifade yer almaktadır.

"6/2/2023 tarihinde Kahramanmaraş İlinde meydana gelen depremler nedeniyle Hazine ve Maliye Bakanlığınca mücbir sebep hali ilan edilen yerlerde; gelir ve kurumlar vergisi yönünden mükellefiyet kaydı bulunan kişilerden veya gelir vergisi mükellefiyeti bu-



lunmayan ancak yerleşim yeri bu yerlerde olan gerçek kişilerden ya da kuruluş ve faaliyet yeri bu yerlerde bulunan kurumlar vergisi mükellefiyeti olmayan teşekküllerden alacağı bulunan mükellefler, açılan tespit davası üzerine mahkeme tarafından borçlunun mal varlığının en az üçte birini kaybettiğine yönelik verilmiş bir karar bulunması şartıyla, deprem tarihinden önce doğmuş olan ve varlığı 213 sayılı Kanunda sayılan belgeler ile tevsik edilen alacaklarını aynı Kanunun 323 üncü maddesinde yer alan hükümlere göre dava veya icra safhasında bulunan alacak kabul ederek, bu alacakları için pasifte karşılık ayırabilir. İşletme hesabı esasında defter tutan mükellefler, bu fıkra kapsamında tespit edilen şüpheli alacaklarını defterlerinin gider kısmına kaydederler."

Yukarıdaki hükümden de anlaşılacağı üzere, ülkemizde yaşanan deprem felaketi neticesinde Hazine ve Maliye Bakanlığınca mücbir sebep hali ilan edilen yerlerde gelir ve kurumlar yönünde mükellefiyeti bulunmayan kişi yada kuruluşların deprem bölgesinde yer alması durumunda ilgili şartları taşıyan mükelleflerden olan alacaklar için karşılık ayrılabilmesi borçlunun deprem nedeniyle malvarlığının **en az üçte birini kaybettiğine** ilişkin olarak açılacak tespit davası sonucunda verilecek karara bağlanmıştır. Bu hükümde belirtildiği üzere bu mükelleflerden olan alacaklar için ayrıca bir dava veya icra takibi gerekmemektedir.

2.2. Şüpheli Ticari Alacağa KDV Dahil Edilmeli Midir?

213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 334 No'lu Tebliğ'inde şüpheli ticari alacak için KDV konusu açıklanmıştır.

"Vergi Usul Kanununun 323.maddesinde bir alacağın şüpheli alacak olarak değerlendirilmesinde aranılan şartlar gösterilmiştir. Katma değer vergisi, ekonomik faaliyetlerin doğal bir sonucu olarak ortaya çıkan ve işletmenin alışları sırasında ödediği, işletme alacaklarının bir unsurunu teşkil eden ve doğrudan doğruya mal (veya hizmet) tesliminden (veya ifasından) kaynaklanan bir alacaktır. Bu itibarla, katma değer vergisinden kaynaklanan alacak için şüpheli alacak karşılığı ayrılabilmesi; yukarıdaki madde hükmünde yer alan şartların mevcut olması, alacağın ilgili dönemin kayıtlarına girmesi ve katma değer vergisi beyannamelerinde beyan edilmesi halinde mümkün olacaktır."

Tebliğ'de belirtildiği üzere Katma Değer Vergisinin ekonomik faaliyetlerin doğal bir sonucu olarak ortaya çıkan ve işletme alacaklarının bir unsurunu teşkil eden ve doğrudan doğruya kredili mal veya hizmet satışlarının ifasından kaynaklanan bir alacak olduğu açıklanmaktadır. Dolayısıyla Vergi Usul Kanunu'nun 323. Maddesinde yer alan şartların sağlanması ile birlikte, dönem kayıtlarına girmiş olması ve beyan edilmesi koşullarının gerçekleşmesi ile KDV dahil tutar için karşılık ayrılabilmesi belirtilmektedir.



2.3. Şüpheli Ticari Alacağın Muhasebeleştirilmesi

Şüpheli ticari alacağın muhasebesine ilişkin olarak 128. Şüpheli Ticari Alacaklar Hesabı ve 129. Şüpheli Ticari Alacaklar Karşılığı Hesabı kullanılmaktadır.

Örneğin; CNT firması Alıcı Ayşe F. 'den 50.000,00 TL tutarındaki senet-siz ticari alacağını 2 Ocak 2022 tarihinde şüpheli alacak haline getirmiş ve dönem sonunda firma alacağın tamamına karşılık ayırmıştır.

-----02.01.2022-----	
128. ŞÜPHELİ TİCARİ ALACAKLAR HS.	50.000,00
120 ALICILAR HS.	50.000,00
-----02.01.2022-----	
654 KARŞILIK GİDERLERİ HS.	50.000,00
129 ŞÜPHELİ TİCARİ ALACAKLAR KARŞ. HS.	50.000,00
-----/------	

CNT firması 29.10.2022 tarihinde alacağın 25.000,00 TL'sini tahsil etmesi durumunda aşağıda yer alan muhasebe kaydını yapacaktır.

-----29.10.2022-----	
102 BANKALAR HS.	25.000,00
128 ŞÜPHELİ TİCARİ ALACAKLAR HS.	25.000,00
-----29.10.2022-----	
129 ŞÜPHELİ TİCARİ ALACAKLAR KARŞ. HS.	25.000,00
644 KONUSU KALMAYAN KARŞILIKLAR HS.	25.000,00
-----/------	

Örnekteki şüpheli ticari alacağı ilişkin tahsilinin olanaksız hale gelmesi durumunda ise aşağıdaki muhasebe kayıtları atılacaktır.

-----/------	
129 ŞÜPHELİ TİCARİ ALACAKLAR KARŞ. HS.	25.000,00
128 ŞÜPHELİ TİCARİ ALACAKLAR HS.	25.000,00
-----/------	

Dönem sonunda "654. KARŞILIK GİDERLERİ" hesabının borç bakiyesi ile "644. KONUSU KALMAYAN KARŞILIKLAR" hesabının alacak bakiyesi "690. DÖNEM KARI veya ZARARI" hesabına aktararak hesaplar kapatılmalıdır.



----- 31.12.2022 -----	
690 DÖNEM KARI VEYA ZARARI HS.	50.000,00
654 KARŞILIK GİDERLERİ HS.	50.000,00
-----31.12.2022-----	
644 KONUSU KALMAYAN KARŞILIKLAR HS.	25.000,00
690 DÖNEM KARI VEYA ZARARI HS.	25.000,00

Verilen örnekte şüpheli hale gelecek alacak için bir hukuki süreçler başlatılmış olması durumunda; alacak için ayrılan karşılık gider tutarı vergi hesaplamasında gider olarak dikkate alınabilecektir. Ancak herhangi bir hukuki süreç başlatılmayıp, şirket yöneticilerinin kararı ile karşılık gideri ayrılması durumunda söz konusu karşılık tutarı vergi hesaplamasında "Kanunen Kabul Edilmeyen Gider" olarak dikkate alınmalıdır. Hukuki süreç başlatıldıktan sonra yapılan tahsilatlar ile birlikte karşılık kaydının 644 Konusu Kalmayan Karşılıklar hesabı ile kapatılması durumunda söz konusu gelir tutarı ticari kazançta eklenecek ve herhangi bir istisnaya ve indirimine konu olmayacaktır. Ancak herhangi bir hukuki süreç başlatılmamasına rağmen gider olarak dikkate alınan ve beyanname üzerinde Kanunen Kabul Edilmeyen Gider olarak beyan edilen karşılık tutarlarının, iptal edilmesi sebebiyle 644 Konusu Kalmayan Karşılıklar hesabı kullanılarak iptal edilmesi durumunda, gelir yazılan tutarın beyanname üzerinde "zarar olsa dahi indirilecek istisna ve indirimler" satırında beyan edilmesi gerekmektedir.

3. VAZGEÇİLEN ALACAKLARDA FON UYGULAMASI

213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nun "Vazgeçilen Alacaklar" başlıklı 324. maddesi aşağıdaki şekildedir.

"Konkordato veya sulh yoluyla alın-

masından vazgeçilen alacaklar, borçlunun defterlerinde özel bir karşılık hesabına alınır. Bu hesabın muhteviyatı alacaktan vazgeçildiği yılın sonundan başlayarak üç yıl içinde zararlar itfa edilmediği takdirde kar hesabına naklolunur."

Yukarıdaki madde hükmü gereğince bir alacağın vazgeçilen alacak sayılabilmesi için alacaktan konkordato veya sulh yoluyla vazgeçilmiş olmalıdır. Alacağa, vazgeçilen alacak olarak karşılık ayrılacak dönem, konkordato ve sulh anlaşmasının yapıldığı dönem olması gerekmektedir. Alacaktan vazgeçilen yılın sonundan başlamak suretiyle üç yıl içerisinde zararlar itfa edilmediği takdirde karşılık hesabı kara aktarılır. Mahsup edilemeyen alacak üçüncü yılın sonunda değil, dördüncü yılda kar yazılır.

4. DEĞERSİZ ALACAK KAVRAMI VE GİDER KAYDI

213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nun "Değersiz Alacaklar" başlıklı 322. maddesi aşağıdaki şekildedir.

"Kazai bir hükme veya kanaat verici bir vesikaya göre tahsiline artık imkan kalmayan alacaklar değersiz alacaktır. Değersiz alacaklar, bu mahiyete girdikleri tarihte tasarruf değerlerini kaybederler ve mukayyet kıymetleriyle zarara geçirilerek yok edilirler. İşletme hesabı esasına göre def-

ter tutan mükelleflerin bu madde hükmüne giren değersiz alacakları, gider kaydedilmek suretiyle yok edilirler"

Yukarıda bahsi geçen mezkur madde koşullarının olduğu dönemde, tahsil edilemeyen alacakların değersiz alacak olarak dikkate alınması mümkün olup, değersiz alacak koşullarının oluşmaması durumunda ise söz konusu tutarların kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınması mümkün olmamaktadır. Değersiz alacaklar sadece ilgili dönemde gider yazılmaktadır ve ilgili yılda giderleştirilemeyen değersiz alacağın sonraki yıllarda giderleştirilmesi mümkün değildir.

SONUÇ

213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nda ticari ve zirai kazançların tespitinde tahakkuk esaslı kabul edilmiş ve kredili olarak yapılan satışlar, tahsilat süresi beklenilmeden satış tarihinde gider olarak yazılabilmektedir. Zamanında tahsil edilmeyen ya da tahsil edilmesi mümkün olmayan alacakların yarattığı vergi yükünü azaltmayı amaçlayan değersiz alacak ve şüpheli alacaklar hükümleridir. Dönem sonu işlemlerinin yapılması sırasında mükelleflere vergisel haklardan yararlanma olanağı bu hükümler ile sağlanmıştır. Mükellefler değersiz, vazgeçilen yada şüpheli hale gelen alacaklarını ve bu alacağa ilişkin karşılık gideri ayırarak veyahut direk gider yazarak dönem kazancında yasal yollar ile azaltma hakkını kullanabilmektedirler. Bu fırsat neticesinde ileride herhangi bir vergi tarhiyatı veya ceza uygulaması gibi riskleri bertaraf etmektedirler. Bu noktada dikkat edilmesi gereken husus karşılığın ilgili yılda giderleşmeyen kısmının sonraki yıllarda giderleştirilmesinin imkanının bulunmamasıdır.

GÜNCEL ÖZELGELER

Elektrik Bedelinin Fatura Üzerine Basılması, SMS Şekilde veya Mail Olarak Gönderilmesi Halinde Şüpheli Alacak Karşılığı Ayrılabilir Mi?

25.07.2022 Tarih ve 55088 Sayılı Özelge

Özelge talep formuyla, elektrik satışı yapan firmanın satışlara ilişkin düzenlediği faturaların elektronik ortamda sms, fatura çıktısı ya da abonenin tercihinine göre mail olarak abonelere tebliğ edildiği, abonenin takip eden faturada bir borç bakiyesi varsa sonraki fatura üzerine de bu borcun ayrıca basıldığı, el terminali ile faturaların yerinde basılıp aboneye teslim edildiği ayrıca sms yolu ile bildirildiği ve el terminalerinde lokasyon koordinatlarının ayrıca görüldüğünden bahisle abonelerinden vadesinde tahsil edilemeyen alacaklar için Vergi Usul Kanununun 323. uyarınca şüpheli alacak karşılığı ayrılıp ayrılamayacağı hususunda görüş talep edilmiştir.

--

Buna göre;

Şirketiniz tarafından, ticari ve zirai kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi ile ilgili alacaklarınız bakımından, dava veya icra takibine konu edilenler için dava/icra takibine başlanıldığı, dava veya icra takibine konu edilmeyen ancak 3.000 (2022 yılı için 4.000) Türk lirasını aşmayan alacaklar için ise borcun istenmesine ilişkin yazının muhatabına bir defadan fazla ulaşıp olması halinde tarafınızca yukarıda belirtilen kapsamda vuku bulduğu/tevsik edildiği hesap döneminde şüpheli alacak karşılığı

ayrılması mümkün bulunmakta olup, yukarıda belirtilen şartların sağlanmadığı alacaklarınız için şüpheli alacak karşılığı ayrılması mümkün bulunmamaktadır.

Dolayısıyla, elektrik bedellerinin abonelerden tahsil edilememesi halinde faturaların elektronik ortamda sms, fatura çıktısı ya da abonenin tercihinine göre mail yoluyla tebliğ edilmesinin ve el terminali ile yerinde basılan faturaların ayrıca sms yolu ile bildirimini "yazı ile bir defadan fazla isteme" olarak kabul edilmesi mevcut mevzuat uyarınca mümkün olmayıp, söz konusu tutarlar için ancak yukarıda açıklanan şartlar dahilinde Kanununun 323. maddesi uyarınca şüpheli alacak karşılığı ayrılması mümkün bulunmaktadır.

Promosyon Ödemesinde KDV Uygulanması

Hazır Beton Teslim Bedelinin 5 Milyon TL'yi Aşması Halinde Tevkifat Uygulanması Hk.

09.01.2023 Tarih ve 6398 Sayılı Özelge

Özelge talep formuyla, hazır beton imalatı ve satışı faaliyetinde bulunan mükellefin, bir kısım satışlarını bayileri üzerinden yaptığı, bayi üzerinden yapılan satışlarda bunlar tarafından bildirilen inşaatlara sevk irsaliyesi ile işlemin gerçekleştiği ve inşaat sahiplerine faturanın bayi tarafından düzenlendiği, şirket tarafından bayilerine yapılan satışlara ilişkin toplam tutarın KDV dahil 5 milyon TL üzerinde olduğu, ancak bayilerin söz konusu betonları farklı müşterilerine satması nedeniyle her bir bayinin kendi müşterileri bazındaki satış tutarlarının KDV dahil 5 milyon

TL sınırının altında kalabildiği belirtilerek, şirketiniz tarafından bayilere yapılan hazır beton satışları için KDV tevkifatı uygulanıp uygulanmayacağı hususunda görüş talep edilmiştir.

Buna göre, Tebliğin (I/C-2.1.3.1/b) ayırımında sayılanlara karşı ifa edilen veya (I/C-2.1.3.1/a) ayırımında sayılanlara karşı ifa edilen ve KDV dahil bedeli 5 milyon TL üzerinde olan yapım işlerinin yüklenicilerine veya bunların alt yüklenicilerine Şirketiniz tarafından hazır betonun hazırlanması, nakli ve yerine dökülmesi hizmetine ilişkin olarak düzenlenecek faturalarda sorumlular tarafından Tebliğin (I/C-2.1.3.2.1.) bölümü uyarınca (4/10) oranında KDV tevkifatı uygulanması gerekmektedir.

Bu bakımdan, Şirketiniz tarafından bayilerinize yapılan hazır beton satışlarında, bayilerinize yapılan satış bedelinden bağımsız olarak, bayilerin hazır betonu sattığı inşaat işlerinin yapım işi kapsamında tevkifata tabi olması durumuna göre hareket edilecektir.

Bu çerçevede, bayinin hazır beton satışı yaptığı inşaat işinin (bu işin taşeron olması halinde ana inşaat işinin) Tebliğin (I/C-2.1.3.1/b) ayırımında sayılanlara karşı ifa edilmesi halinde veya Tebliğin (I/C-2.1.3.1/a) ayırımında sayılanlara karşı ifa edilmekle birlikte KDV dahil bedelinin 5 milyon TL üzerinde olması halinde Tebliğin (I/C-2.1.3.2.1.) bölümü uyarınca (4/10) oranında KDV tevkifatı uygulanması gerekmektedir.

GÜNCEL YARGI KARARLARI

Finansman Gider Kısıtlaması Uygulaması

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

İtiraz Konusu Kural

Manisa Vergi Mahkemesi

Karar Mercii: Anayasa Mahkemesi

Esas No: E.2022/125

Karar No: 2022/162

Karar Tarihi: 13.12.2022

İtiraz konusu kuralda, kamu ihale sözleşmesinin imzalanmasının ardından ihalenin iptal edilmesi veya ihalenin üzerine bırakıldığı isteklinin değişmesi nedeniyle sözleşmenin uygulanamaz hâle gelmesi durumunda dahi sözleşmeye ilişkin damga vergisinin reddedilemeyeceği ve iade edilmeyeceği öngörülmüştür.

Başvuru Gerekçesi

Başvuru kararında özetle; damga vergisinin konusunun kişiler arasında yapılan hukuki işlemleri ispat ve belli etmek için düzenlenen ve 488 sayılı Kanun'da belirtilen kağıtlar olduğu, düzenlenen sözleşmelerin hüküm ifade edebilmesi için ihale sürecinin bütün aşamalarının sonuçlanması gerektiği, anılan Kanun uyarınca da sözleşmelerin ispat edici niteliğinin yanı sıra hükmünden yararlanma imkânının da bulunmasının zorunlu olduğu, ihalenin iptali durumunda sözleşmenin uygulanmayan kısmı için hükmünden yararlanma imkânının ortadan kalktığı, itiraz konusu kuralla mülkiyet hakkına getirilen sınırlamanın orantılı olmadığı, belirlilik ve öngörülebilirlik içermediği belirtilerek kuralın Anayasa'ya aykırı olduğu ileri sürülmüştür.

Mahkemenin Değerlendirmesi

İtiraz konusu kuralla hangi aşama

sonrasında, hangi hâllerde, hangi verginin reddolunmayacağı ve iade olunmayacağı herhangi bir tereddüde yer vermeyecek biçimde açık ve net olarak düzenlendiği gözetildiğinde kuralın belirli, ulaşılabilir ve öngörülebilir nitelikte olduğu, ayrıca kanunilik şartını taşıdığı anlaşılmıştır.

Öte yandan Anayasa'nın 13. maddesi uyarınca temel hak ve özgürlüklere getirilen sınırlamanın Anayasa'da öngörülen sınırlama sebebine uygun olması gerekir. Anayasa'nın 35. maddesinin ikinci fıkrası uyarınca mülkiyet hakkı ancak kamu yararı amacıyla sınırlanabilir.

Devletin egemenlik hakkından doğan vergilendirme yetkisine dayanarak kamu hizmetlerinin finansmanı amacıyla kişilere mali yükümlülükler getirmesinde kamu yararının bulunduğu açıktır. Bu bağlamda kuralla sözleşmeye ilişkin damga vergisinin reddinin ve iadesinin mümkün olmadığının öngörülmesinin kamu yararına dayalı meşru bir amaca yönelik olduğu anlaşılmıştır.

Kamu alacağı kavramı, kamu hizmetlerinin finansmanı amacıyla devletin egemenlik gücüne dayanarak koyduğu mali yükümlülüklerden doğan alacakları ifade etmektedir. Yazılıp imzalanmak suretiyle bir hususu ispat edebilecek niteliğe sahip olmasının yanı sıra ihalenin üzerine bırakıldığı istekliye sağlanan avantajın da bir göstergesi olan ihale sözleşmeleri üzerinden hesaplanan damga vergilerinin kamu alacağı olduğu açıktır. Kuralla sözleşmeden kaynaklı damga vergisinin reddine ve iadesine izin verilmemesi kamu alacağı korunması amacı bakımından elverişli ve gerekli bir araçtır.

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 19. maddesine göre vergi alacağı vergi kanunlarının vergiyi bağladıkları olayın gerçekleşmesi veya hukuki durumun oluşmasıyla doğacaktır. Ayrıca 4734 sayılı Kanun'a göre ihale süreci-

nin tamamlanması sözleşmenin imzalanmasına bağlanmıştır. İhale kararı üzerine taraflarca sözleşme imzalanmasının ihale konusu işle ilgili tarafların hak ve yükümlülüklerinin yanı sıra ihale edilen iş sebebiyle istekliye sağlanan avantajı ortaya koyduğu açıktır. İhalenin üzerine bırakıldığı istekli, ihalenin iptali veya fesis edilen işlem nedeniyle ihale dışı kaldığında hem sözleşmenin hükmünden kısmen veya tamamen yararlanamaz hâle gelerek sağlanan avantajdan mahrum kalmakta hem de imzalanan sözleşmenin tümü üzerinden ödemmiş olduğu damga vergisini iade alamamaktadır. Bundan başka aynı iş sebebiyle yeniden alınacak ihale kararlarının ve yapılacak yeni veya işin devamı niteliğindeki sözleşmelerin de ayrıca damga vergisine tabi olacaktır.

Bu itibarla ihale sonucu imzalanan sözleşmenin ihalenin iptali veya ihalenin üzerine bırakıldığı isteklinin değişmesi nedeniyle uygulanamaz hâle gelmesi durumunda sözleşmenin hükmünden faydalanılmayan dönemlere yönelik damga vergisinin reddedilmemesinin ve iade edilmemesinin kişilere aşırı külfet yüklediği ve kuralın orantılı olmadığı sonucuna ulaşılmıştır.

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

ca damga vergisine tabi olacaktır.

Bu itibarla ihale sonucu imzalanan sözleşmenin ihalenin iptali veya ihalenin üzerine bırakıldığı isteklinin değişmesi nedeniyle uygulanamaz hâle gelmesi durumunda sözleşmenin hükmünden faydalanılmayan dönemlere yönelik damga vergisinin reddedilmemesinin ve iade edilmemesinin kişilere aşırı külfet yüklediği ve kuralın orantılı olmadığı sonucuna ulaşılmıştır.

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

Yüksek hedeflere
tırmanırken, vergi
denetiminde size
kusursuz bir manzara
sunuyoruz.



GÜVENİLİR HİZMET GÜVENLİ TESLİMAT



NMT®



İSTANBUL - İZMİR - GAZİANTEP - MERSİN - ANTWERP - SHANGHAI - XIAMEN - QINGDAO - DALIAN - SHENZHEN - GUANGZHOU - NINGBO - TIANJIN

NMT® LOGISTICS

anko®

NMT® SAHA

NMT® CONSOLIDATION

NMT® INTERMODAL



NMT® COLDBOX

NMT® MARITIME



NMT® WAREHOUSING

NMT® PLASTICS

NMT® CHINA LTD

NMT® CONTAINERS

NMT® BELGIUM NV

WE RAISE THE BAR



 CENTRUMTURKEY
 www.vergiport.com
 www.centrumturkey.com

