

# CENTRUM TIME

2024 | NİSAN - MAYIS - HAZİRAN

SAYI 17

2023 YILI KURUMLAR VERGİSİ

BEYANNAMESİNDE DİKKAT EDİLMESİ

GEREKEN ÖNEMLİ HUSUSLAR

AVANS KAR PAYI DAĞITIMI

UYGULAMASI VE

VERGİSEL AVANTAJLARI

İZAHA DAVET ÜZERİNE VERİLEN

DÜZELTME BEYANNAMELERİNDE

İHTİRAZİ KAYIT UYGULAMASI

7491 SAYILI KANUNLA SORUMLU SIFATIYLA  
TEVKİF EDİLEN KDV'NİN BEYANI, ÖDEMESİ VE  
İNDİRİMİNE YÖNELİK YAPILAN DEĞİŞİKLİKLER

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

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

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

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



Değerli Okurlarımız,

Centrum Time'in 17. Sayısı ile karşınızdayız!

2024 yılının Nisan ayına gelmiş olmasına rağmen meslek mensuplarımız hala 2023 yılını kapatma gayretleri, enflasyon düzeltmesi çalışmalarında geçmiş verilere ulaşmakta ve mizanla eşleştirmekte yaşanan problemlerle birlikte yoğun bir şekilde devam etmektedir. Öncelikle bu sorumluluğu alan ve çalışmalarını özverili bir disiplinle yapmaya gayret eden meslektaşlarımızı tebrik ediyor ve kolaylıklar diliyoruz.

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

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

Centrum Time'in önceki sayısında son dönemlerin en tartışmalı konusu olan ve günümüzdeki mesaimizde anlamlı bir yer edinen enflasyon düzeltmesi detaylı olarak ele alınmıştı. İle kurumlar vergisi beyanını ilgilendiren güncel ve önemli gördüğümüz konulara temas etmeye gayret ettik. Düzeltme işleminin mali tabloların gerçek durumu ifade etmesini sağlayacak olan düzeltme işlemlerinin vergisel yansımaları da olacaktır. Bu etkilerin öngörülebilmesi ve düzeltme işlemlerinin mevzuatın sağladığı imkanlar çerçevesinde şirket özeline uygun şekilde yapılabilmesi adına yapılan analizlerin önemli olduğunu değerlendiriyoruz. Centrum Time'in bu sayısında son dönemlerde

günümüzdeki mesaimizde anlamlı bir yer edinen kurumlar vergisi beyanını ilgilendiren güncel ve önemli gördüğümüz diğer konulara temas etmeye gayret ettik.

Bu kapsamda ilk olarak, 2023 yılı kurumlar vergisi beyannamesinde dikkat edilmesi gereken önemli hususlara dair açıklamalara yer verilmiştir. Akabinde, son dönemde işlemeye başlayan izaha davet komisyonları ile birlikte gündeme gelen izaha davet üzerine verilen düzeltme beyannamelerinde ihtirazi kayıt uygulaması sorununa ve çözüm önerilerimize dair açıklama ve değerlendirmeler yapılmıştır. Son dönemlerin önemli gündemlerinden olan 7491 sayılı kanunla sorumlu sıfatıyla tevkif edilen KDV'nin beyanı, ödemesi ve indirimine yönelik yapılan değişiklikler irdelenmiştir. Şirket ortaklarının yıl içinde ihtiyaç duydukları finansman kaynağını şirketten borçlanma yerine avans kar payı olarak almalarındaki uygulamanın usulüne, yasal dayanaklarına ve vergisel avantajlarına ilişkin değerlendirmelerde bulunulmuştur. Ayrıca; Yurt Dışında Yapılan İnşaat, Onarım, Montaj İşleri ile Teknik Hizmetlere Yönelik İstisna Uygulamaları, Damga Vergisi Uygulamasında "Belli Para" Kavramı ve Özellikle Hususlar, Vergiye Uyumlu Mükelleflere Sağlanan %5 Vergi İndirimi Uygulaması ve Muhasebeleştirme Yöntemleri, Menkul (Mal) Satışlarında TL Cinsinden Ödeme Zorunluluğu Uygulamasındaki Gelişmeler, Örtülü Sermaye Açısından Dönem Sonu Düzeltme İşlemlerine ilişkin detaylı açıklamalar ve değerlendirmeler yapılmıştır. Diğer taraftan şirket ortaklarına dağıtılan huzur hakkı ödemelerinin dayanağını, başta vergi kanunları olmak üzere ilgili diğer kanunlarla ilişkisini, ücret olarak değerlendirilip ne şekilde vergilendirilmesi gerektiği ve sosyal güvenlik uygulamaları karşısındaki durumu hakkında bilgi verilmiştir.

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

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

SAYI: 17

KÜNYE

**İMTİYAZ SAHİBİ:** Dr. Burçin GÖZLÜKLÜ

**Yayın Türü:** Süreli / 3 Aylık

**Adreslerimizi:**

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

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

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

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

**Genel Yayın Yönetmeni:** Dr. Burçin GÖZLÜKLÜ

**Yayın Koordinatörü:** Murat SOFTA

**Yazı İşleri Müdürü:** Fazıl BOYRAZ

**Editör:** Adem BİLGİLİ

**Görsel Yönetmen:** Melih Cem KILIÇ

**Basım Yeri:** İstanbul

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

**Fax:** +90 (212) 267 10 67

**Email:** iletisim@centrumdenetim.com

**Web:** centrumturkey.com

COPYRIGHT © 2024

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.





## 2023 Yılı Kurumlar Vergisi Beyannamesinde Dikkat Edilmesi Gereken Önemli Hususlar

Dr. Burçin GÖZLÜKLÜ

İzaha Davet Üzerine Verilen Düzeltme Beyannamelerinde İhtirazi Kayıt Uygulaması  
Fazıl BOYRAZ

7491 Sayılı Kanunla Sorumlu Sıfatıyla Tevkif Edilen KDV'nin Beyanı, Ödemesi ve İndirimine Yönelik Yapılan Değişiklikler  
Adem BİLGİLİ

Avans Kar Payı Dağıtım Uygulaması ve Vergisel Avantajları  
Murat SOFTA

Yurt Dışında Yapılan İnşaat, Onarım, Montaj İşleri ile Teknik Hizmetlere Yönelik İstisna Uygulamaları  
Dr. Murat AKYOL

Damga Vergisi Uygulamasında "Belli Para" Kavramı ve Özellikli Hususlar  
Gökhan ŞİT

1	Vergiye Uyumlu Mükelleflere Sağlanan %5 Vergi İndirimi Uygulaması ve Muhasebeleştirme Yöntemleri Ekrem DİBİ	33
6	Menkul (Mal) Satışlarında TL Cinsinden Ödeme Zorunluluğu Uygulamasındaki Gelişmeler Fevzi GÜLER	37
12	Örtülü Sermaye Açısından Dönem Sonu Düzeltme İşlemleri Nusrettin AKILLI	42
17	Huzur Haklarının Vergi ve Sosyal Güvenlik Uygulamaları Karşısındaki Durumu Barbaros GENİŞEL	47
22		
28	Güncel Özelgeler ve Yargı Kararları	53



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

# 2023 YILI KURUMLAR VERGİSİ BEYANNAMESİNDE DİKKAT EDİLMESİ GEREKEN ÖNEMLİ HUSUSLAR

## GİRİŞ

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 14. maddesine göre, 2023 hesap dönemi içerisinde elde edilen kurum kazançları, 30.04.2024 tarihine kadar, mükelleflerin bağlı oldukları vergi dairesine beyan edilmesi gerekmektedir.

Türk vergi mevzuatı dinamik bir yapıda olup sürekli değişikliklere uğradığı için her kurumlar vergisi beyanname döneminde bazı hatırlatmaları yapmak icap etmektedir. Çalışmamızda bu kapsamda, kurum kazançlarının vergilendirilmesi, indirim ve istisnalar ile kurumlar vergisi beyannamesinin doldurulması başta olmak üzere özelliği olan bazı konularda kısa açıklamalar yapılacaktır.

## 1. KURUMLAR VERGİSİ ORANI VE İHRACAT KAZANÇLARINA UYGULANACAK İNDİRİMLİ ORANDAKİ DEĞİŞİKLİK

15.07.2023 tarihli Resmi Gazetede yayımlanan 7456 sayılı Kanun ile, bir taraftan kurumlar vergisi oranı 5 puan artırılırken (Başta finans kuruluşları olmak üzere, belirli bazı kurumlarda %25'ten %30'a, diğer kurumlarda %20'den %25'e), bir taraftan da ihracattan elde edilen kazançlara uygulanan kurumlar vergisi indirimi 1 puandan 5 puana çıkartılmıştır.

Değişiklik, kurumların 01.01.2023 tarihi itibarıyla elde edilen kazançlarına uygulanmak üzere, yayımı tarihinde yürürlüğe girmiştir.

İlk düzenlemede ve 7456 sayılı Kanun'la yapılan değişiklik sonrasında sadece ihracat yapanlar bu indirimden yararlanırken, 7491 sayılı Kanun'la yapılan değişiklikle, 01.01.2023 tarihinden itibaren **aracılı ihracat sözleşmesine dayananak imalatçı veya tedarikçi kurumların, dış ticaret sermaye şirketleri veya sektörel dış ticaret şirketleri üzerinden** gerçekleştirdikleri ihracat faaliyetlerinden elde ettikleri kazançlarına da bu indirimin uygulanması sağlanmıştır.

1 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Tebliğinde, üretilen ürünlerin ihracat edilmesi halinde elde edilen kazancın üretimden elde edilen kazanç olarak değerlendirileceği hükmü yer almaktadır. Ancak söz konusu hüküm ihracat ve imalat faaliyetlerinin her ikisi için de 1 puanlık indirim geçerliyken getirilmiş olup mükerrer indirimin önlenmesi amaçlanmıştır. İhracat faaliyetlerine 5 puanlık indirim getirilmesinden itibaren söz konusu hüküm, mükellefin lehine olarak yorumlanması ve üretilen ürünlerin ihracat edilmesi halinde elde edilen kazancın ihracattan elde edilen kazanç olarak 5 puanlık indirimden yararlanması gerekmektedir.

## 2. KKM HESAPLARINDAN ELDE EDİLECEK KAZANÇLARDA İSTISNA UYGULAMASI

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun geçici 14. maddesinin dördüncü fıkrası kapsamında, kurumların 31 Mart 2022 tarihli bilançolarında yer alan yabancı paralarını 30 Haziran 2024 tarihine kadar Türk lirasına çevirerek mevduat ve katılma hesaplarında değerlendirmeleri durumunda, söz konusu hesapların dönem sonu değerlemesinden kaynaklananlar da dâhil olmak üzere, vade sonunda elde edilen faiz ve kâr payları ile diğer kazançlara kurumlar vergisi istisnası uygulanmaktadır.

Maddeye göre Cumhurbaşkanı'nın bu istisnayı, 30.06.2024 tarihine kadar her bir geçici vergi veya yıllık hesap dönemleri sonu itibarıyla kurumların bilançolarında yer alan yabancı paralar için ayrı ayrı veya birlikte uygulama konusunda yetkisi var.

Cumhurbaşkanı bu yetkisini, 30.06.2022 tarihinden 30.06.2023 tarihine kadar her üç aylık dönem sonları itibarıyla kullandı. En son 29.07.2023 tarihli Resmî Gazete'de yayımlanan 7408 sayılı Karar ile, 30.06.2023 tarihli bilançolarda yer alan yabancı paraların, 2023 yılı sonuna kadar Türk Lirası'na dönüştürülmesi ve dönüşümle elde edilen Türk lirası varlığın mevduat ve katılma hesaplarında değerlendiril-

mesi durumunda, bu hesapların dönem sonu değerlemesinden kaynaklananlar da dahil olmak üzere vade sonunda elde edilen faiz ve kâr payları ile diğer kazançların kurumlar vergisinden istisna tutulması sağlandı.

Cumhurbaşkanlığı tarafından yapılan süre uzatımı neticesinde geçici 14. maddenin 4. fıkrası kapsamında 2023 yılının ilk 2 geçici vergi döneminin sonu itibarıyla bilançolarda bulunan yabancı paraların KKM hesaplarına yatırılması sonucu elde edilen kazançta istisna uygulanması, ancak 2023 yılının son 2 çeyreğinin sonu itibarıyla bilançolarda bulunan yabancı paraların KKM hesaplarına yatırılması sonucu elde edilen kazançta istisna uygulanmaması gerekmektedir.

### 3. YATIRIM FONLARINDAN ELDE EDİLEN KAZANÇLARA UYGULANACAK İSTİSNA

5520 sayılı Kanunun 5/1-a bendinde yer alan, Girişim sermayesi yatırım fonları dışındaki yatırım fonları katılma paylarından elde edilen kâr payları, katılma paylarının fona iadesinden doğan gelirler ve bu katılma paylarının değerlendirilmesinden kaynaklanan değer artış kazançları için uygulanan kurumlar vergisi istisnasına 7456 sayılı Kanunla son verilmiş olup, yapılan değişiklik, 15.07.2023 tarihinden itibaren iktisap edilen yatırım fonu katılma payları için uygulanmak üzere yayımı tarihinde yürürlüğe girmiştir.



### 4. YURTDIŞI İŞTİRAK KAZANÇLARINA UYGULANACAK İSTİSNA

Kurumlar vergisi kanununun 5/1-b bendine göre aşağıdaki şartların mevcudiyeti halinde yurt dışı iştiraklerden elde edilen kazançların kurumlar vergisinden istisna olduğu hükmü yer almaktadır,

- ▶ İştirak payını elinde tutan şirketin, yurt dışı iştirakin ödenmiş sermayesinin en az % 10'una sahip olması,
- ▶ Kazancın elde edildiği tarih itibarıyla iştirak payının kesintisiz olarak en az bir yıl süreyle elde tutulması (Rüçhan hakkı kullanılmak suretiyle veya yurt dışı iştirakin iç kaynaklarından yapılan sermaye artırımları nedeniyle elde edilen iştirak payları için sahip olunan eski iştirak paylarının elde edilme tarihi esas alınır.),
- ▶ Yurt dışı iştirak kazancının kâr payı dağıtımına kaynak olan kazançlar üzerinden ödenen vergiler dahil iştirak edilen kurumun faaliyette bulunduğu ülke vergi kanunları uyarınca en az % 15 oranında gelir ve kurumlar vergisi benzeri toplam vergi yükü taşıması; iştirak edilen şirketin esas faaliyet konusunun, finansal kiralama dahil finansman temini veya sigorta hizmetlerinin sunulması ya da menkul kıymet yatırımı olması durumunda, iştirak edilen kurumun faaliyette bulunduğu ülke vergi kanunları uyarınca en az Türkiye'de uygulanan kurumlar vergisi oranında gelir ve kurumlar vergisi benzeri toplam vergi yükü taşıması,
- ▶ İştirak kazancının, elde edildiği hesap dönemine ilişkin kurumlar vergisi beyannamesinin verilmesi gereken tarihe kadar Türkiye'ye transfer edilmesi.

28.12.2023 tarihli Resmî Gazete'de yayımlanan 7491 sayılı Kanunla yapılan bir düzenlemeyle, yukarıda sayılan koşullar aranmaksızın; iştirak payını elinde tutan şirketin yurt dışı iştirakin ödenmiş sermayesinin en az %50 sine sahip olması ve kazancın elde edildiği hesap dönemine ilişkin kurumlar

vergi beyannamesinin verilmesi gereken tarihe kadar Türkiye'ye transfer edilmesi koşullarıyla, yurt dışı iştiraklerden elde edilen iştirak kazançlarının %50'sinin kurumlar vergisinden istisna tutulması hükmü eklenmiştir.

Bu hükümler birlikte, %15 vergi yükü taşımayan yurtdışı iştirak kazançları dolayısıyla da istisnadan yararlanmak mümkün hale gelmiştir. Söz konusu düzenleme 01.01.2023 tarihi itibarıyla yürürlüğe girdiği için 2023 yılı beyannamesinde söz konusu kazançlara istisna uygulanması mümkün bulunmaktadır.

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5. maddesinin birinci fıkrasının (h) bendi ile yurt dışında yapılan inşaat, onarım, montaj işleri ile teknik hizmetlerden sağlanarak Türkiye'de genel sonuç hesaplarına aktarılan kazançlar, başka bir koşul aranmaksızın kurumlar vergisinden istisna edilmiştir.

İstisnadan yararlanmak için, yurt dışında yapılan kapsamdaki işlerden sağlanan kazançların Türkiye'ye getirilmesi zorunluluğu yoktur. Kazancın Türkiye'de genel sonuç hesaplarına intikal ettirilmesi yeterlidir.

### 5. TAŞINMAZ KAZANÇ İSTİSNASI

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5/1-e bendi çerçevesinde, taşınmaz satışından elde edilen kazancın %50'si kurumlar vergisinden istisna iken, 15.07.2023 tarihli Resmî Gazete'de yayımlanan 7456 sayılı Kanun ile, bu tarihten itibaren iktisap edilen taşınmazların satışından elde edilen kazançlarda istisna uygulamasına son verilmiştir. Bu tarihten daha önce iktisap edilen taşınmazların, düzen-

lemenin yürürlüğe girdiği tarihten sonra satışında uygulanan istisna oranı %25 olarak belirlenmiştir.

Bu değişiklik doğrultusunda, 2023 yılında taşınmaz satışından elde edilen kazanç için uygulanan istisna, satış tarihine bağlı olarak iki farklı oran kullanılarak hesaplanabileceği gibi 7456 sayılı Kanunun yürürlük tarihinden sonra yapılan alımların satışında istisna uygulanmayacaktır.

### 6. GÖTÜRÜ GİDER UYGULAMASI

Gelir Vergisi Kanununun 40/1. Bendinin parantez içi hükmüne göre, "İhracat, yurt dışında inşaat, onarma, montaj ve taşımacılık faaliyetlerinde bulunan mükellefler, bu bentte yazılı giderlere ilaveten bu faaliyetlerden döviz olarak elde ettikleri hâsılâtın binde beşini aşmamak şartıyla yurt dışındaki bu işlerle ilgili giderlerine karşılık olmak üzere götürü olarak hesapladıkları giderleri de indirebilirler" hükmü bulunmaktaydı.

28.12.2023 tarihli Resmî Gazete'de yayımlanan 7491 sayılı Kanun ile, ihracat, yurt dışında inşaat, onarma, montaj ve taşımacılık işleriyle uğraşanlar için öngörülen götürü gider uygulaması kaldırılmıştır.

Değişiklik, 1 Ocak 2024 tarihinden itibaren elde edilen kazançlara uygulanmak üzere yürürlüğe girmiş olup bu düzenleme gereği, götürü gider uygulaması Nisan ayında verilecek kurumlar vergisi beyanlarında son defa uygulanacaktır.

Kanun hükmü hakkında idare ile yargı mercileri arasında ihtilaf bulunmaktadır. Gelir idaresi tarafından verilen özgelelerde götürü

giderden yararlanmak için fiilen bir harcama yapılması ve bunun muhasebe kaydıyla kanıtlanması gerektiği, yargı mercilerince verilen mahkeme kararlarında ise muhasebe kaydı şartının bulunmadığı belirtilmektedir. Fiilen kayıtlarınız da belgesiz gider şeklinde bir harcama görülmesi bile ihracat tutarlarının %05'i kadar bir tutarı 2023 beyanında indirim olarak dikkate alabiliyor olmalıydık, ancak idarenin görüşlerine göre bu durum mümkün bulunmamaktadır.

Götürü gider uygulamasından yararlanan mükelleflerin herhangi bir muhasebe kaydı yapmaları durumunda beyanname üzerinde indirilememesine bağlı olarak fazladan ödenen verginin iade edilmesi gerektiğine dayanarak ihtirazi kayıtlarla beyanname vermeleri mümkündür.

### 7. İŞTİRAK HİSSESİ ALIMIYLA İLGİLİ FİNANSMAN GİDERLERİ

12.03.2023 tarihli Resmî Gazete'de yayımlanan 7440 sayılı Kanunla, Kurumlar Vergisi Kanununun 5. maddesinin üçüncü fıkrasında yapılan değişiklik, iştirak alımıyla ilgili finansman giderlerinin, kanunun 19. maddesi kapsamında yapılan devir işlemleri sonrasında isabet eden kısmının da devralan şirkette gider olarak dikkate alınabilmesi sağlanmıştır.

Düzenleme, 1 Ocak 2023 tarihinden itibaren elde edilen kazançlara uygulanmak üzere yürürlüğe girmiştir. Bu düzenleme gereği, 2023 yılı kurum kazancının tespitiinde, iştirak alımıyla ilgili finansman giderlerinin devir sonrasında isabet eden kısmının gider olarak dikkate alınması mümkün bulunmaktadır.

### 8. MATRAH ARTIRIMI YAPILAN DÖNEMLERE AİT GEÇMİŞ YIL ZARARLARI

12.03.2023 tarihli Resmî Gazete'de yayımlanan 7440 sayılı Kanun ve diğer matrah artırımı kanunlarına istinaden matrah artırımı yapılan hesap dönemlerine ait olan geçmiş yıl zararları, 2023 yılı beyannamesinde mahsup edilirken %50 oranında dikkate alınması gerekmektedir. 2022 yılına ilişkin matrah artırımı yapılmış olması durumunda bu yıla ilişkin varsa zararın tamamı 2023 yılı beyannamesinde indirim konusu yapılamayacaktır.

### 9. DEPREMZEDELERE YAPILAN BAĞIŞ VE YARDIMLAR

Bilindiği üzere 2023 yılı içerisinde ülkemizde gerçekleşen elim deprem faciasından sonra yardım seferberliği başlamış, deprem bölgesine nakdi ve aynı bağışlar yapılmıştır. Söz konusu bağışların

- ▶ Cumhurbaşkanlığı tarafından başlatılan yardım kampanyasına istinaden Afad aracılığıyla nakdi ve aynı yapılması halinde, dönem içerisinde KKEG yazılacak olup kazancın bulunması halinde 10/1-e bendi kapsamında yardımın tamamının indirilmesi,
- ▶ Kamu kurumları, kamuya yararlı dernek ve vergiden muaf vakıflara yapıldıysa, dönem içerisinde KKEG yazılacak olup kazancın bulunması halinde 10/1-b kapsamında kurum kazancının %5'i
- ▶ Kızılay ve Yeşilay'a nakdi bağış yapıldıysa dönem içerisinde KKEG yazılacak olup kazancın bulunması halinde 10/1-f bendi kapsamında tamamının indirilmesi mümkün bulunmaktadır.



## 10. FİNANSMAN GİDER KISITLAMASI VE ÖRTÜLÜ SERMAYE HESABI

2023 yılı finansman gider kısıtlaması ve örtülü sermaye hesabında, enflasyon düzeltmesi öncesi bilançonun dikkate alınması gerekmektedir. Aynı şekilde sabit kıymetler için ayrılacak amortismanlarında 31.12.2023 tarihi için yapılacak enflasyon düzeltmesi öncesi değerler üzerinden ayrılması gerekmektedir.

## 11. HİZMET İHRACINDAN ELDE EDİLEN KAZANÇLARA İNDİRİM UYGULAMASI

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 10/1-ğ maddesi uyarınca, Türkiye'de yerleşmiş olmayan kişilerle, işyeri, kanuni ve iş merkezi yurt dışında bulunanlara Türkiye'de verilen ve münhasıran yurt dışında yararlanılan mimarlık, mühendislik, tasarım, yazılım, tıbbi raporlama, muhasebe kaydı tutma, çağrı merkezi, ürün testi, sertifikasyon, veri saklama, veri işleme, veri analizi ve ilgili bakanlıkların görüşü alınmak suretiyle Maliye Bakanlığınca belirlenen mesleki eğitim alanlarında faaliyette bulunan hizmet işletmeleri ile ilgili bakanlığın izni ve denetimine tabi olarak eğitim ve sağlık alanında faaliyet gösteren ve Türkiye'de yerleşmiş olmayan kişilere hizmet veren işletmelerin münhasıran bu faaliyetlerinden elde ettikleri kazancın %50'si beyanname üzerinde indirim konusu yapılabilmektedir.



Kurumlar Vergisi Kanunu'nun "Diğer İndirimler" başlıklı 10. maddesinde yapılan değişiklik, bu hizmetlerden elde edilen kazançlara indirim uygulanabilmesi için, kazancın tamamının, elde edildiği takvim yılına ilişkin yıllık gelir vergisi beyannamesinin verilmesi gereken tarihe kadar Türkiye'ye transfer edilmesi şartı getirilmekte ve indirim oranı %80'e çıkarılmıştır. Diğer tarafta, kazancın tamamının Türkiye'ye getirilmemesi halinde hiçbir indirimden yararlanılamayacağı gözden kaçırılmamalıdır.

Söz konusu değişiklik, 01.01.2023 tarihinden itibaren elde edilen kazançlara uygulanmak üzere, Resmi Gazete'de yayımlandığı 28.12.2023 tarihinde yürürlüğe girmiştir. Dolayısıyla, 2023 yılında elde edilen söz konusu gelirler nedeniyle indirimden yararlanabilmek için ilgili kazançların 25.04.2024 tarihine kadar Türkiye'ye transfer edilmesi gerekmektedir.

## 12. SANAYİ SİCİL BELGESİNİ HAİZ İMALATÇILAR VE AR-GE FAALİYETİYLE UĞRAŞAN MÜKELLEFLERİN AMORTİSMANLARI

213 sayılı Vergi Usul Kanununun Geçici 31. Maddesine göre, 17/4/1957 tarihli ve 6948 sayılı Sanayi Sicili Kanununa göre sanayi sicil belgesini haiz mükellefler münhasıran imalat sanayiinde veya 26/6/2001 tarihli ve 4691 sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu, 28/2/2008 tarihli ve 5746 sayılı Araştırma, Geliştirme ve Tasarım Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanun ve 3/7/2014 tarihli ve 6550 sayılı Araştırma Altyapılarının Desteklenmesine Dair Kanun kapsamında faa-

liyette bulunan mükellefler münhasıran Ar-Ge, yenilik ve tasarım faaliyetlerinde kullanılmak üzere, 2019 takvim yılı sonuna kadar iktisap edilen yeni makina ve teçhizat ile aynı tarihe kadar yatırım teşvik belgesi kapsamında iktisap edilen yeni makina ve teçhizat için uygulanacak amortisman oran ve süreleri, Maliye Bakanlığınca bu Kanunun 315 inci maddesine göre tespit ve ilan edilen  **faydalı ömür sürelerinin yarısı** dikkate alınmak suretiyle hesaplanabilir.

Vergi Usul Kanunu'nun geçici 30. maddesi uyarınca, sanayi sicil belgesini haiz mükellefler münhasıran imalat sanayiinde veya Ar-Ge, yenilik ve tasarım faaliyetlerinde bulunan mükellefler bu faaliyetlerinde kullanılmak üzere ya da yatırım teşvik belgesi bulunan mükellefler bu belge kapsamında 31.12.2023 tarihine kadar iktisap edilen yeni makina ve teçhizat için uygulanacak amortisman oran ve süreleri, mevcut faydalı ömür sürelerinin yarısı dikkate alınmak suretiyle hesaplanabilmektedir.

Bu şekilde yapılacak hesaplamada faydalı ömür süresinin kusuratsız çıkması halinde, çıkan rakam bir üst tam sayıya tamamlanmak suretiyle ilgili kıymetlere uygulanacak amortisman oran ve süreleri belirlenir. Bu şekilde belirlenen oran ve süreler izleyen yıllarda değiştirilemez.

7491 sayılı Kanun ile, Vergi Usul Kanunu'nun geçici 30. maddesinde yapılan değişiklik, 31.12.2023 tarihinde sona eren bu uygulamanın süresi 31.12.2024 tarihine kadar uzatılmıştır.

Buna göre, sanayi sicil belgesini haiz mükellefler münhasıran imalat sanayiinde veya Ar-Ge,

yenilik ve tasarım faaliyetlerinde bulunan mükellefler bu faaliyetlerinde kullanılmak üzere ya da yatırım teşvik belgesi bulunan mükellefler bu belge kapsamında 2023 yılında iktisap edilen yeni makina ve teçhizat için Hazine ve Maliye Bakanlığınca yayımlanan Tebliğlere göre tespit ve ilan edilen  **faydalı ömür sürelerinin yarısı** dikkate alınmak suretiyle hesaplanabilir. Bu uygulamanın aynı zamanda hızlandırılmış amortisman uygulamasından faydalanmaya engel olmadığını ifade etmekte fayda görüyoruz.

## 13. İŞLETMEDEN ÇEKİLEN ENFLASYON DÜZELTME FARKLARI

Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 298. maddesinde yer alan düzenlemelere göre, pasif kalemlere ait enflasyon fark hesapları, herhangi bir şekilde başka bir hesaba nakledildiği veya işletmeden çekildiği takdirde, bu işlemlerin yapıldığı dönemin kazancı ile ilişkilendirilmeksizin, bu dönemde vergiye tabi tutulması gerekmektedir. Ancak özsermaye kalemlerine ait enflasyon düzeltme farkları, düzeltme sonucu oluşan geçmiş yıl zararlarına mahsup edilebilmekte veya sermayeye ilave edilebilmekte, bu işlemler de kâr dağıtımı sayılmamaktadır.

Bu nedenle enflasyon düzeltmesi neticesinde yapılacak olan mahsup işlemlerinde azami dikkat edilmesi gerekmektedir. Özsermaye kalemlerine ait fark hesaplarının düzeltme sonucu oluşan geçmiş yıl zararları yerine cari yıl zararı ile veya düzeltme sonucu oluşmayan geçmiş yıl zararına mahsup edilmesi halinde hem kurumlar vergisi hem de stopaj uygulamasına maruz kalınacağına dair önelgeler bulunmaktadır.

## 14. YABANCI ÜLKELERDE ÖDENEN VERGİLERDEN MAHSUP EDİLECEK KISIM

Tam mükellefler tüm kazançları üzerinde vergilendirildikleri için yabancı ülkelerde ödedikleri vergilere ilişkin kazancı Türkiye'deki genel sonuç hesaplarına intikal ettirmeleri şartıyla yurt dışında ödedikleri vergileri kurumlar vergisi beyannameleri üzerinde mahsup edebilmektedirler. Ancak mahsup edilemeyen kısım iade edilememektedir. Bu mahsup hakkı izleyen üçüncü hesap dönemi sonuna kadar kullanılacaktır.

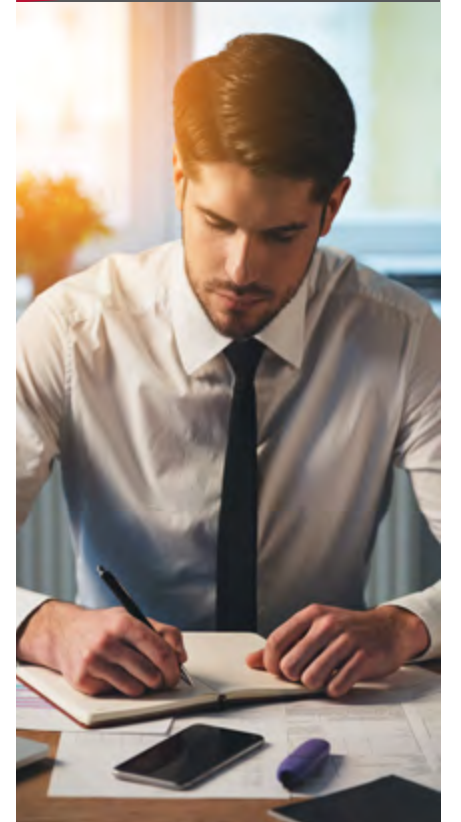
Diğer taraftan, yurt dışında elde edilen kazançların kurumlar vergisinden istisna edilmiş olması halinde, bu kazançlar üzerinden yurt dışında ödenen vergilerin yurt içinde hesaplanan kurumlar vergisinden mahsup edilmesi mümkün değildir. Yurt dışında ödenen vergiler, Kurumlar Vergisi Kanununa göre hesaplanan kurumlar vergisinden öncelikle mahsup edilecek olup, mahsup tutarını geçen bir vergi olması halinde iadesi mümkün bulunmamaktadır. İzleyen 3 hesap dönemi içinde mahsup edilemeyen yurt dışında ödenen vergiler Gelir İdaresinin vermiş olduğu önelgelerde KVK 11/1-d maddesini dayanak göstererek KKEG olarak dikkate alınması gerektiğini belirtmiştir.

Ayrıca mahsup edilebilecek yurt dışında ödenen kurumlar vergisi ve benzeri vergiler, hiçbir surette yurt dışında elde edilen kazançlara Türkiye'de uygulanan kurumlar vergisi oranının uygulanmasıyla bulunacak tutardan fazla olamayacaktır. Dolayısıyla mahsup edilecek vergi tutarının, en fazla yurtdışı kazançlar için hesaplanan kurumlar vergisi tutarını aşmamasına dikkat edilmelidir.

## SONUÇ

Kurumlar vergisi beyannamesinin yasal düzenlemelere paralel olarak ihtiyaç duyulan bilgileri ihtiva edecek şekilde düzenlenmesi ve mümkün olduğu ölçüde basitleştirilmesini sağlamak amacıyla Maliye Bakanlığınca yetki verilmiş Maliye Bakanlığı bu yetkiyi kullanarak verilecek beyannamenin şekil ve ihtivasını belirlemiştir. Mükelleflerin Maliye Bakanlığının kendisine verilen yetkiyi kullanarak belirlediği verilecek beyannamenin şekil ve ihtivasının aksine bir bildirimde bulunmaları usulsüzlük veya vergi ziyasına sebebiyet verebileceği açıktır.

Bu sebeple hesap dönemi içinde mükelleflerin yasal defter ve belgelerine yansıtıtları tüm kayıt ve işlemlerine ilişkin beyannamelerin doğru şekilde verilebilmesi için yukarıda izah edilen hususlarda mükelleflerin azami derecede dikkat etmeleri gerekmektedir.





## İZAHA DAVET ÜZERİNE VERİLEN DÜZELTME BEYANNAMELERİNDE İHTİRAZİ KAYIT UYGULAMASI

### GİRİŞ

Vergi idaresi, vergi kanunları kapsamında kişilerin mükellefiyet ve vergi durumlarına ilişkin olarak çok geniş bilgi toplayabilme imkanlarına sahiptir. Bu kapsamda, gerçek ve tüzel kişilerden, kamu idare ve müesseselerinden, mükellefler veya mükelleflerle muamelede bulunan diğer kişilerden çeşitli bilgiler toplamakta, yine bu amaç doğrultusunda mükellefler nezdinde inceleme ve denetimler yapmaktadır.

Yapılan bu inceleme ve denetimler neticesinde vergi kaybına sebebiyet verildiğinin tespit edilmesi halinde, mükellefler cezalı tarhiyatla karşı karşıya kalabilmektedir. Ödenmesi gereken verginin doğrulunun tespiti matuf vergi incelemesi başta olmak üzere idarece gerçekleştirilen denetim işlemleri, uzun süreçleri nedeniyle vergiye uyum maliyetlerini artıran bir faktör olarak ortaya çıkmaktadır.

213 sayılı Vergi Usul Kanununun mülga 370 inci maddesi 2016 yılında 6828 sayılı Kanunla ihya edilerek "İzaha davet" müessesesi vergi uygulamasına kazandırılmıştır.

İzaha davet müessesesi, verginin ziyaa uğradığına delalet eden emareler bulunduğuna dair yetkili merciler tarafından yapılmış ön tespitlerle ilgili olarak aynı merciler tarafından mükelleflerden açıklama talep edilmesi olarak tanımlanmaktadır. Bu müesseseye, izaha davet edilen mükelleflerle ilgili yapılan değerlendirmeler sonucunda vergi ziyasına sebebiyet

vermediği anlaşılan mükelleflerin konuyla ilgili vergi incelemesine veya takdir komisyonuna sevk edilmesini önlemekte veya vergi ziyasına sebebiyet verildiği durumlarda mükellefleri belirli şartlar dahilinde indirimli ceza uygulanmak suretiyle daha ağır müeyyidelerden korumaktadır.

Peki, izaha davete istinaden yapılan izahatların idarece kabul edilmemesi durumunda, izaha davet konularına ilişkin olarak ihtirazi kayıtlarla beyanda bulunulabilir mi? Bu yazımızda konuyla ilgili görüş ve değerlendirmelerimizi paylaşmaya çalışacağız.

### 1. İZAHA DAVET NEDİR?

Vergi incelemesine başlanılmadan veya takdir komisyonuna sevk edilmeden önce, vergi kaybına delalet eden emareler bulunduğu dair yetkili merciler tarafından yapılmış ön tespitler hakkında, mükellefler izaha davet edilebilir. Bunun için tespit tarihine kadar ihbarda bulunulmamış olması şarttır.

Mükellef nezdinde izaha davet, vergi idaresi tarafından mükellefe izaha davet tebligatının yapılmasıyla başlamaktadır. Kendisine izaha davet yazısı tebliğ edilen mükellefler, davet konusu tespitle sınırlı olarak, Vergi Usul Kanununda yer alan pişmanlık hükümlerinden yararlanamaz.



### 1.1. Ön Tespit ve İzah Değerlendirme Komisyonu

Ön tespit, vergi kanunlarının verdiği yetki kapsamında vergi incelemesi yapmaya ve/veya mükellefler veya mükelleflerle muamelede bulunan diğer gerçek ve tüzel kişilerden bilgi toplamaya yetkili kılınanlar tarafından doğrudan veya dolaylı olarak elde edilen bilgi, bulgu veya verilerin aşağıda açıklanan Ön Tespit ve İzah Değerlendirme Komisyonuna intikal ettirilmesi neticesinde, mezkûr komisyon tarafından verginin ziyaa uğramış olabileceği yönünde yapılan tespiti ifade eder.

İzaha davet uygulamaları, Vergi dairesi, Defterdarlıklar ve Vergi Dairesi Başkanlıkları ile Vergi Denetim Kurulu bünyesindeki denetim daire başkanlıkları nezdinde oluşturulan ön tespit ve izah değerlendirme komisyonları yürütülmektedir.

Ön Tespit ve İzah Değerlendirme Komisyonu;

- Kendisine intikal ettirilen bilgi, bulgu veya verilerden hareketle verginin ziyaa uğramış olabileceğine ilişkin, Vergi Usul Kanununun 370 inci maddesinde belirtilen ön tespiti yapar.
- İzaha davet veya SMİYB ön tespit yazısının, tebliğ edilmek üzere, haklarında ön tespit yapılanlara gönderilmesini sağlar.
- Kendisine yapılacak izahları değerlendirerek, değerlendirme

sonucunu içeren yazının, tebliğ edilmek üzere, ilgili mükelleflere gönderilmesini sağlar.

### 1.2. İzaha Davetin Kapsamı

Vergi Usul Kanununun 341 inci maddesinde "vergi ziyası", mükellefin veya sorumlunun vergilendirme ile ilgili ödevlerini zamanında yerine getirmemesi veya eksik yerine getirmesi yüzünden, verginin zamanında tahakkuk ettirilmemesi veya eksik tahakkuk ettirilmesi olarak tanımlanmıştır. Aynı maddeye göre, şahsi, medeni haller veya aile durumu hakkında gerçeğe aykırı beyanlar ile veya sair suretlerle verginin noksan tahakkuk ettirilmesine veya haksız yere geri verilmesine sebebiyet vermek de vergi ziyası hükmündedir.

Verginin ziyaa uğradığına delalet eden emarelerin tespit edilmesine bağlı olarak işleyen izaha davet müessesesi kapsamında, Hazine ve Maliye Bakanlığına bağlı ilgili birimlerce verginin ziyaa uğradığına delalet eden emareler bulunduğu yönünde yapılan çalışmalar neticesinde belirlenen konulara ilişkin olarak haklarında ön tespit yapılanlara izaha davet edilirler. Ön tespit yapılacağı tarih itibarıyla haklarında ön tespit konusu ile ilgili olarak; ihbar bulunan ya da vergi incelemesi başlatılan veya takdir komisyonuna sevk işlemi yapılan mükelleflere ilişkin olarak ön tespit yapılmaz ve bu mükellefler izaha davet edilmezler.

### 1.3. İzaha Davet Yazısı

Komisyon tarafından izaha davet kapsamında haklarında ön tespit yapılanlara, gerekli açıklamaların yer aldığı "İzaha Davet Yazısı" Vergi Usul Kanunu hükümleri uyarınca tebliğ olunur. İzaha davet yazısında en az aşağıdaki hususlara yer verilir:

- İzaha davet yazısının tebliğ

ğ tarihinden itibaren 30 gün içerisinde ön tespitle ilgili olarak gerekli izahın yapılması halinde izahın komisyonca değerlendirileceği,

b. Komisyonca yapılan değerlendirme sonucunda vergi ziyasına sebebiyet verilmediğinin ve beyanname verilmesini gerektirir bir durum bulunmadığının anlaşılması halinde, söz konusu ön tespitle ilgili olarak vergi incelemesine ve takdir komisyonuna sevk işleminin yapılmayacağı,

c. Ön tespite ilişkin olarak yapılan izahın; izaha davet yazısında yer verilen ziyaa uğramış olabilecek vergi tutarını doğrular nitelikte olması veya yeterli bulunmaması halinde, bu yöndeki değerlendirme sonucunu içeren yazının tebliğ edildiği tarihten itibaren 30 gün içerisinde, hiç verilmiş olan vergi beyannamelerinin verilmesi, eksik veya yanlış yapılan vergi beyanının tamamlanması veya düzeltilmesi ve ödeme süresi geçmiş bulunan vergilerin, ödemenin geciktiği her ay ve kesri için, 6183 sayılı Kanunun 51 inci maddesinde belirtilen nispette uygulanacak gecikme zammı oranında bir zamlı (izah zammı) aynı sürede ödenmesi şartıyla vergi ziyası cezasının ziyaa uğratılan vergi üzerinden %20 oranında (indirimli olarak) kesileceği,

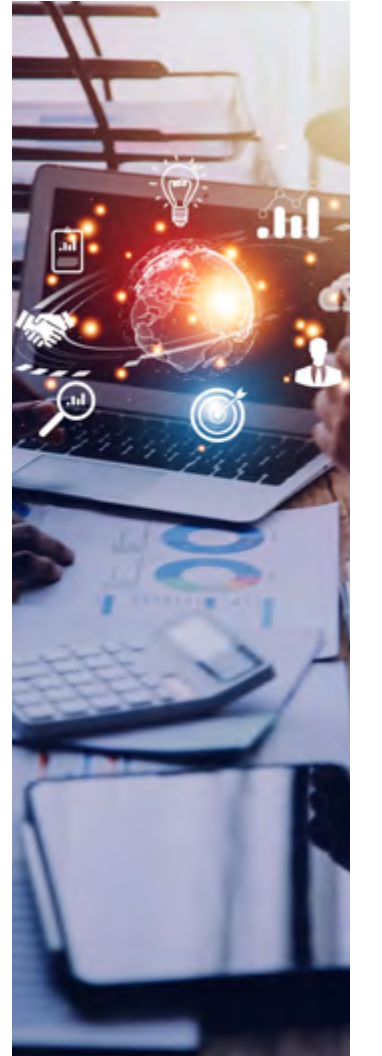
d. Vergi Usul Kanununun 370 inci maddesinin (a) fıkrası kapsamında %20 oranında vergi ziyası cezası kesilmesi halinde bu ceza için, uzlaşma talep edilebileceği veya cezada indirim müessesesinden yararlanılabileceği,

e. Mükellefin, yapacağı izahı desteklemek amacıyla, başta defter ve belgeler olmak üzere

Vergi Usul Kanununun 3 üncü maddesi kapsamında her türlü delili sunabileceği,

f. Yapılan izahın; ziyaa uğramış olabilecek vergi tutarını doğrular nitelikte olması veya yeterli bulunmaması ve bu duruma uygun olarak beyanname verilmemiş olması halinde vergi incelemesine veya takdir komisyonuna sevk işlemlerinin yapılacağı,

g. Davet konusu ön tespitle ilgili olarak Vergi Usul Kanununun 371 inci maddesinde yer alan pişmanlık hükümlerinden yararlanılamayacağı.





#### 1.4. İzahın Değerlendirilmesi

Kendisine izaha davet yazısı tebliğ edilenlerin tebliğ tarihinden itibaren 30 gün içerisinde yetkili komisyona izaha bulunmaları gerekmektedir. Süresinde yapılan izah, komisyonca en geç 45 gün içinde değerlendirilerek sonuca bağlanır.

- ▶ İzahın değerlendirilmesi sonucu vergi ziyanına neden olunmadığının tespit edilmesi ve mükellefin izahının komisyonca yeterli bulunması ve beyanname verilmesini veya vergi beyanının tamamlanmasını gerektirir bir durumun olmadığına değerlendirilmesi halinde, değerlendirme sonucunu içeren yazı mükellefe tebliğ edilir. Mükellef hakkında söz konusu tespitle ilgili olarak vergi incelemesine ve takdir komisyonuna sevk işlemi yapılmaz. Bu durumda mükellef tarafından herhangi bir işlem yapılması söz konusu olmayacaktır.
- ▶ Yapılan ön tespitte ilişkin olarak kendilerine izaha davet yazısı tebliğ edilen mükelleflerin, bu yazının tebliğ tarihinden itibaren 30 gün içerisinde yetkili komisyona izaha bulunmamaları durumunda, komisyon tarafından izaha davet yazısında yer verilen ziyaa uğramış olabilecek vergi tutarının beyan edilmesini gerektirir karar verilir. Komisyonun değerlendirme sonucunu içeren yazısının tebliğ edildiği tarihten itibaren 30 gün içerisinde hiç verilmemiş olan vergi beyannamelerinin verilmesi, eksik veya yanlış yapılan vergi beyanının tamamlanması veya düzeltilmesi, ödeme süresi geçmiş bulunan vergilerin, ödemenin geciktirildiği her ay ve kesri için, 6183 sayılı Kanunun 51 inci maddesinde belirtilen nispette uygulanacak gecikme zammı oranındaki izah zammıyla ödenmesi halinde vergi ziyaa uğratılan vergi üzerinden %20 oranında kesilir.
- ▶ Genel uygulama bu yönde olmakla birlikte, Sahte veya Muhteviyatı İtibarıyla Yanıltıcı Belge kullanılmasıyla ilişkin yapılan ön tespitlerde sadece, kullanılan sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge tutarı, bir takvim yılında 100 bin Türk lirasını geçmeyen veya bu tutarı geçse dahi ilgili yıldaki toplam mal ve hizmet alışlarının %5'ini aşmayan mükelleflere SMİYB ön tespit yazısı tebliğ edilir. Sahte veya muhteviyatı

su ön tespitte ilişkin yapılan izahın yeterli bulunmayarak beyanname verilmesini gerektiren bir durumun bulunduğu komisyonca değerlendirilmesi halinde, değerlendirme sonucunu içeren yazının tebliğ edildiği tarihten itibaren 30 gün içerisinde hiç verilmemiş olan vergi beyannamelerinin verilmesi, eksik veya yanlış yapılan vergi beyanının tamamlanması veya düzeltilmesi, ödeme süresi geçmiş bulunan vergilerin, ödemenin geciktirildiği her ay ve kesri için, 6183 sayılı Kanunun 51 inci maddesinde belirtilen nispette uygulanacak gecikme zammı oranındaki izah zammıyla ödenmesi şartlarıyla, vergi ziyaa uğratılan vergi üzerinden %20 oranında kesilir.

- ▶ Yapılan izahın; ziyaa uğramış olabilecek vergi tutarını doğrular nitelikte olması veya yeterli bulunmaması ve mükellef tarafından beyanname verilmemiş olması halinde vergi incelemesine veya takdir komisyonuna sevk işlemleri yapılır. Mükellef tarafından beyanname verilmemiş olmakla birlikte beyan edilen verginin, değerlendirme sonucunu içeren yazıda yer verilen ziyaa uğramış olabilecek vergi tutarından az olması durumunda da vergi incelemesine veya takdir komisyonuna sevk işlemleri yapılır. Öte yandan, komisyonun değerlendirme sonucunu içeren yazısının tebliğ edildiği tarihten itibaren 30 gün içinde verilen beyanname ile tahakkuk eden verginin aynı süre içerisinde, ödemenin geciktirildiği her ay ve kesri için, 6183 sayılı Kanunun 51 inci maddesinde belirtilen nispette uygulanacak gecikme zammı oranındaki izah zammıyla ödenmesi halinde vergi ziyaa uğratılan vergi üzerinden %20 oranında kesilir.

Genel uygulama bu yönde olmakla birlikte, Sahte veya Muhteviyatı İtibarıyla Yanıltıcı Belge kullanılmasıyla ilişkin yapılan ön tespitlerde sadece, kullanılan sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge tutarı, bir takvim yılında 100 bin Türk lirasını geçmeyen veya bu tutarı geçse dahi ilgili yıldaki toplam mal ve hizmet alışlarının %5'ini aşmayan mükelleflere SMİYB ön tespit yazısı tebliğ edilir. Sahte veya muhteviyatı

itibarıyla yanıltıcı belge kullanma fiilinin işlenmiş olabileceğine dair belge tutarının tespiti ile mal ve hizmet alışı tutarının hesaplanmasında vergiler hariç tutarlar dikkate alınacaktır.

İzaha davet kapsamında, komisyon tarafından izahın kabul edilmemesi ve beyanda bulunulması/verilmiş beyannamenin düzeltilmesi gerektiği yönünde değerlendirme içeren yazının tebliğine istinaden, mükellefin haklı olduğuna inandığı izaha davete konu hususlar nedeniyle vergi incelemesi sürecine maruz kalmak istememesi ve haklı olduğunu düşünmesi nedeniyle konuyu yargıya intikal ettirmek istemesi halinde, izaha davet kapsamında verilecek beyannamenin ihtirazi kayıtlarla verilmesi mümkün müdür?

#### 2. "İHTİRAZİ KAYITLA" BEYAN NEDİR?

VUK'nun 378. maddesine göre, mükellefler beyan ettikleri matrahlara ve bu matrahlar üzerinden tarh edilen vergilere (vergi hataları hariç) karşı dava açamazlar. Bu hükme göre mükellefin kendiliğinden verdiği beyannameye karşı itiraz edemeyeceği ve haliyle dava açamayacağı hüküm altına alınmıştır.

Mükelleflerce, beyan edilen matrah veya matrah kısmı üzerinden tarh edilen vergiye yasal gerekçe gösterilerek dava hakkının saklı tutulması yolunda beyannameye yazılı nota ihtirazi kayıt adı verilmektedir (Vergi Daireleri İşlem Yönergesi md. 39).

İdari Yargılama Usulü Kanununun 27/4 üncü maddesine göre, ihtirazi kayıtlarla verilen beyanname üzerine tahakkuk ettirilen vergilerin tahsilatı durdurulmamaktadır. Bu nedenle, beyanname üzerine tahakkuk eden vergilerin süresinde ödenmesi gerekir. Öte yandan, ihtirazi kayıtlarla verilen beyanname için açılan davada "Yürütmenin Durdurulması" talep

edilmesi ve mahkemenin de yürütmenin durdurulmasına hükmetmesi halinde, tahakkuk eden vergiler, ilk derece mahkemesinin karar tarihine kadar ödenmeyebilir.

#### 2.1. E-beyanname Sürecinde İhtirazi Kayıt

Hali hazırda mükellefler tarafından beyannamelerin oldukça yüksek bir oranı e-beyanname olarak verilmektedir. İlgili dönem beyannamesinin elektronik ortamda gönderilmesi esnasında, hazırlanmış olan beyanname E-Beyanname sisteminde "**Paket Gönder**" seçeneği ile yüklendikten sonra "**Özel Onay**" seçeneği seçilmektedir. Bu durumda beyanname programı ekranında "**Özel Onay Kodları ve Açıklamaları**" bölümünde "**İHT(İhtirazi Kayıt)**" kutucuğu da çıkmakta olup bu kutucuğu işaretlemek suretiyle, beyannamenin ihtirazi kayıtlarla verilmesi sağlanabilmektedir.

#### 2.2. İzaha Davet Kapsamındaki Beyanname İhtirazi Kayıt

Ortada bariz bir vergi hatası söz konusu olmadığı halde, kanuni süresinden sonra verilen düzeltme beyannamelerine ihtirazi kayıt konulmak suretiyle bu beyanın dava konusu edilemeyeceği yönünde vergi yargısı kararları müstekar hale gelmiştir.

İzaha davet kapsamında verilecek beyannameler için "**Özel Onay Kodları ve Açıklamaları**" bölümünde "izaha davet" seçeneğinin işaretlenmesi de gerekmektedir. Bu seçenek ile beyannamenin sisteme girişi için ayrıca, izaha davet yazısında yer alan referans numarasına ilişkin bilgi girişinin yapılması gerekiyor.

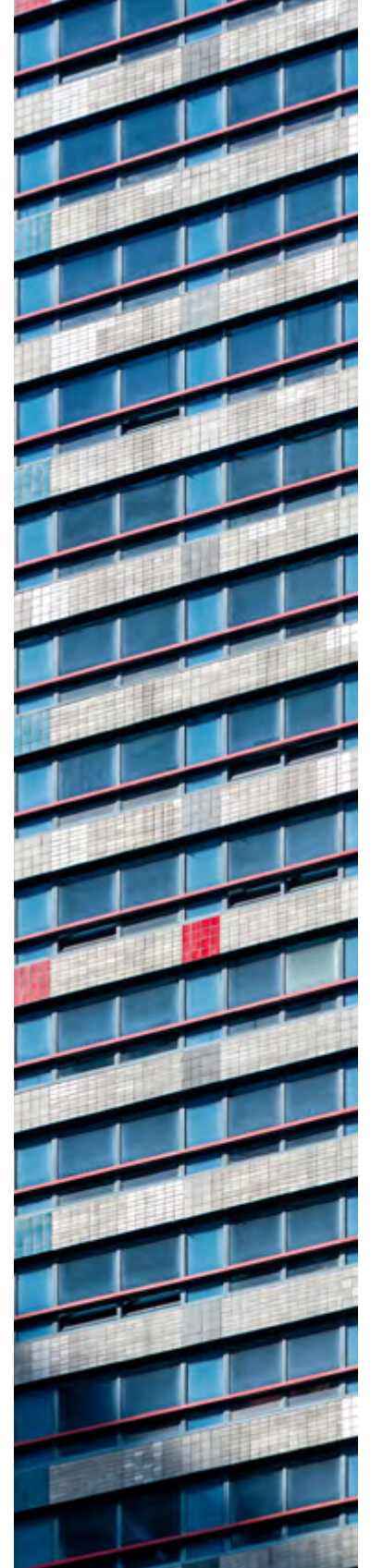
Mükellefin, komisyonun görüşüne katılmaması nedeniyle izaha davet kapsamında verilecek beyannameye

ihtirazi kayıt koyması tam da bu aşamada yapılması gereken bir işlemdir. Ancak, hali hazırda vergi idaresinin e-beyanname programı alt yapısı, izaha davet seçeneği ile ihtirazi kayıt seçeneğini aynı anda kullandırtmamaktadır. Dolayısıyla vergi idaresinin görüşünün, izaha davet kapsamında ihtirazi kayıtlarla beyanın mümkün olmadığı yönünde olduğunu ifade etsek, yanlış bir çıkarım yapmamış oluruz kanaatimizce.

Bu yaklaşımı anlamakla birlikte, nasıl ki vergi idaresinin görüşüne uygun olarak mükellefçe ilk aşamada verilen beyannameye, idarenin görüşünün yasaya aykırı olduğunun düşünülmesi nedeniyle ihtirazi kayıt konulabiliyorsa, vergi idaresinin bir parçası olan "Ön Tespit ve İzah Değerlendirme Komisyonu" nun görüşüne katılmayan mükellefin bu görüşe uygun olarak izaha davet kapsamında vereceği beyannameye ihtirazi kayıt koymasının mümkün olduğunu/olması gerektiğini değerlendirmekteyiz.

Her ne kadar e-beyanname programı buna müsaade etmiyor olsa da, izaha davet kapsamında verilen beyannameye ilişkin olarak ihtirazi kayıt gerekçelerini içeren bir dilekçenin, beyanname ile eş zamanlı olarak ilgili vergi dairesine verilmesi ve bu dilekçede ihtirazi kaydın ve gerekçelerinin vergi idaresi ile paylaşılması halinde, izaha davet kapsamında verilen beyannamenin vergi yargısında dava konusu edilmesinin mümkün olabileceğini değerlendirmekteyiz.

Vergi idaresince izaha davet uygulaması son zamanlarda oldukça etkin ve yoğun bir şekilde kullanılmakta olup izaha davet kapsamında verilen beyannameye ihtirazi kayıt konulması hususunda herhangi bir yargı kararına henüz rastlanılmadığından, vergi yargısının bu beyannamenin ihtirazi kayıtlarla verilmesi konusuna bakış açısı henüz bilinmemektedir.





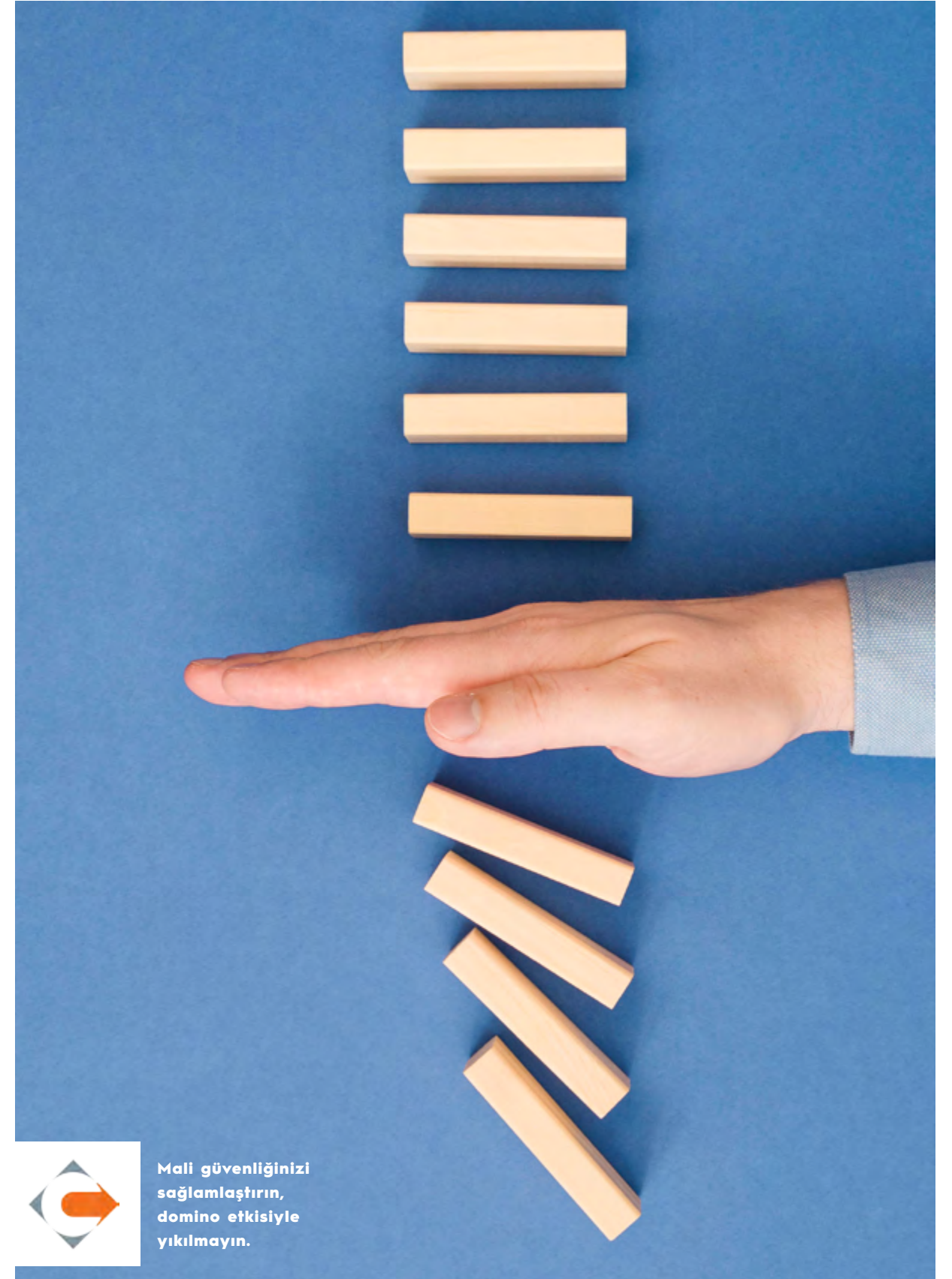
**SONUÇ**

Vergi idaresinin, mükellefler hakkında elinde bulunan verileri analiz etmesi suretiyle dikkatini çeken konulara ilişkin olarak, vergi incelemesine ve takdir komisyonuna sevk etmeden önce detaylı bilgi talep etmesi ve mükelleften gelen bilgiye istinaden değerlendirmelerde bulunması, mükellef hukukunun tesisi açısından oldukça önemli bir uygulamadır. Bu gibi mükellef odaklı uygulamalar vergiye gönüllü uyumun ve vergi idaresi ile mükellefler arasındaki iletişimin sıhhati bir şekilde tesisi açısından önemlidir.

Vergi idaresi ile mükellefler arasında mevzuatın uygulanması ve somut olaylara soyut normların tatbiki bakımından görüş ayrılıklarının olması da son derece doğal bir durumdur. Bu kapsamda, idarenin görüşüne uygun davranan mükellefin, hatalı olduğuna inandığı idari görüşü yargı denetimine tabi tutabilmesi amacıyla, ihtirazi kayıt müessesesi gelişmiştir.

İzaha davet kapsamında beyanda bulunması gerektiği yönünde kendisine komisyon tarafından yazı tebliğ edilen ve bu yazıdaki komisyon görüşünün mevzuata aykırı olduğu kanaatinde olan mükellefin, izaha davet kapsamında komisyon görüşüne uygun olarak vereceği beyannameye ihtirazi kayıt koymasının önünde herhangi bir yasal engel olmadığını değerlendirmekteyiz. Nihayetinde, aksi yönde değerlendirmelerine rağmen mükellef, idari görüşe uygun olarak beyanda bulunmakta ancak bu beyanına katılmamaktadır. Aynı zamanda, sürecini ve sonucunu kestiremediği bir vergi incelemesiyle de muhatap olmak istememektedir.

E-beyanname sisteminde, izaha davet kapsamında verilecek beyannameye ihtirazi kayıt seçeneğinin işaretlenmesi hali hazırda mümkün olmamakla birlikte, bu kapsamda verilecek beyannameye ilişkin olarak ihtirazi kayıt gerekçelerini içeren dilekçenin beyannameyle eş zamanlı vergi dairesi kayıtlarına intikal ettirilmesiyle birlikte, Ön Tespit ve İzah Değerlendirme Komisyonu'nun görüşüne uygun hazırlanmış söz konusu beyannamenin vergi mahkemesinde dava konusu edilmesinin mümkün olduğunu değerlendirmekteyiz.



**Mali güvenliğinizi  
sağlamlaştırın,  
domino etkisiyle  
yıkılmayın.**





## 7491 SAYILI KANUNLA SORUMLU SIFATIYLA TEVKİF EDİLEN KDV'NİN BEYANI, ÖDEMESİ VE İNDİRİMİNE YÖNELİK YAPILAN DEĞİŞİKLİKLER

### GİRİŞ

Bilindiği üzere, Katma Değer Vergisi (KDV) Kanununun 9. maddesine göre, mükellefin Türkiye içinde ikametgahının, işyerinin, kanuni merkezi ve iş merkezinin bulunmaması hallerinde ve gerekli görülen diğer hallerde Hazine ve Maliye Bakanlığı, vergi alacağının emniyet altına alınması amacıyla, vergiye tabi işlemlere taraf olanları verginin ödenmesinden sorumlu tutmaya yetkilidir.

Hazine ve Maliye Bakanlığı bu yetkisini, başta vergi ödeme mukave-metinin (vergi kayıp ve kaçığının) yüksek olduğu sektörler ve işlemler olmak üzere muhtelif mal teslimleri ve hizmet ifaları bakımından ödenen beri kullanmıştır. KDV tevkifatı uygulamasıyla, Bakanlığın KDV Genel Uygulama Tebliğinde belirlediği teslim ve hizmetler için tam veya Tebliğde belirlenen oranlarda kısmi tevkifat yapılması hususunda alıcılara yükümlülük getirilmiştir.

Tevkifata tabi işlemlerde, işlemin tabi olduğu KDV oranı üzerinden hesaplanan KDV'nin Bakanlıkça belirlenen oranı/kısmı, mükellef olan satıcıya ödenmeyip, alıcı tarafından sorumlu sıfatıyla kesilerek kendi vergi daire-sine beyan edilerek ödenmektedir. Satıcının tevkifat uygulaması nedeniyle tahsil edemediği KDV tutarından kaynaklı olarak indirim yoluyla gideremediği KDV bulunması (devre-den KDV'sinin oluşması) halinde, yine Bakanlıkça belirlenen usul ve esaslar dairesinde tevkif edilen bu KDV kısmı satıcıya iade edilebilmektedir.

Yurtiçinde yapılan işlemler dolayısıyla vergi dairelerince tahsil edilen KDV tutarının içinde, sorumlu sıfatıyla beyan edilerek ödenen KDV tutarının ağırlığının yıllar itibarıyla arttığı bilinmektedir. Bakanlık tarafından yayınlanan vergi gelirleri istatistiklerinde 2 No.lu KDV beyannamesiyle tahsil edilen KDV tutarı net olarak açıklanmamakla birlikte (sadece 1 No.lu KDV beyannamesi mükellefiyeti olmayan kurum ve kuruluşların tevkif ederek ödediği KDV gelir istatistikleri açıklanmaktadır), özellikle tevkifat uygulamasının kapsamının sürekli genişletilmesi ve kısmi tevkifat oranlarının dönem dönem artırılması, uygulamanın Bakanlık için önemli ve vazgeçilmez bir KDV tahsil yöntemi olduğunu ortaya koymaktadır.

28/12/2023 tarihli ve 32413 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan 27/12/2023 tarihli ve 7491 sayılı Kanun ile KDV Kanununda yapılan değişikliklerle, tevkifat uygulamasının tahsilat kabiliyetinin daha da artırılmasının amaçlandığı görülmektedir.

Makalemizin ilerleyen bölümlerinde KDV tevkifatı uygulamasına yönelik 7491 sayılı Kanun ile KDV Kanununda yapılan değişiklikler açıklanacak ve değişikliklere ilişkin usul ve esasların belirlendiği KDV Genel Uygulama Tebliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair 50 Seri No.lu Tebliğ çerçevesinde dikkat edilmesi gerekli hususlara değinilecektir.

### 1. 7491 SAYILI KANUNLA KDV TEVKİFAT UYGULAMASI BAKIMINDAN YAPILAN DEĞİŞİKLİKLER

#### A. 2 No'lu KDV Beyannamesinin Verilme ve Bu Beyanname Üzerine Tahakkuk Eden KDV'nin Ödeme Süresi Öne Çekilmiştir.

KDV Kanununun;

- "Beyanname verme zamanı" başlıklı (değişiklik öncesi) 41. maddesine göre (tüm) KDV beyannamelerinin vergilendirme dönemini takip eden ayın 24. günü akşamına kadar verilmesi ve
- "Verginin Ödenmesi" başlıklı (değişiklik öncesi) 46. maddesine göre beyannameler üzerine tahakkuk eden vergilerin beyanname verilen ayın 26. Günü akşamına kadar ödenmesi

gerekmekteydi.



KDV Kanunundaki düzenlemeler bu şekilde olmakla birlikte, 22/12/2022 tarihli ve VUK-149/2022-12 sayılı Vergi Usul Kanunu (VUK) Sirküleri ile VUK'un mükerrer 28 inci maddesindeki yetkiye dayanılarak; 1 Aralık 2022 tarihinden itibaren verilmesi gereken gerek 1 No.lu gerekse 2 No.lu Katma Değer Vergisi Beyannamelerinin verilme ve bu beyannameler üzerine tahakkuk eden vergilerin ödeme süreleri ilgili vergilendirme dönemini takip eden ayın 28 inci günü sonuna kadar olmak üzere uygulanmaktaydı.

7491 sayılı Kanun ile KDV Kanununun 41. maddesinde yapılan değişiklikle, vergi kesintisi yapmakla sorumlu tutulanların KDV beyannamelerini verecekleri tarih öne çekilerek, vergilendirme dönemini takip eden ayın 21. günü olarak belirlenmiştir.

Yine 7491 sayılı Kanun ile KDV Kanununun 46. maddesinde yapılan bir diğer değişiklikle, vergi kesintisi yapmakla sorumlu tutulanların beyan ettikleri KDV tutarlarını ödeme tarihi de öne çekilerek vergilendirme dönemini takip eden ayın 23. günü olarak belirlenmiştir.

Söz konusu değişiklikler 1/1/2024 tarihi itibarıyla yürürlüğe girmiştir.

Beyan ve ödeme süreleri kanun teklifinde sırasıyla 19 ve 21. günler iken, Bakanlığa ve TBMM'ye iletilen yoğun talepler üzerine yasalaşma sürecinde sırasıyla 21. ve 23. günler olarak revize edilmiştir.

7491 sayılı Kanun ile değiştirilen/belirlenen sürelerde beyannamelerin yetiştirilmesindeki güçlükler ileri sürülerek muhtelif sektörleri ve meslek mensuplarını temsil eden sivil toplum kuruluşlarınınca iletilen haklı talepler üzerine, Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından 10/2/2024 tarihli ve VUK-164/2024-2 VUK Sirküleri ile yetki kullanarak 2 No.lu KDV beyanname-

lerinin verilme ve bu beyannameler üzerine tahakkuk eden vergilerin ödeme süreleri, (aksine bir duyuru yapılmaya kadar) ilgili vergilendirme dönemini takip eden ayın 25 inci günü sonuna kadar uzatılmıştır.

Dolayısıyla, güncel durumda 2 No.lu KDV beyannamesinin ilgili vergilendirme dönemini takip eden ayın 25. günü sonuna kadar verilmesi ve beyanname üzerine tahakkuk eden verginin de aynı süre içinde ödenmesi gerekmektedir.

#### B. Sorumlu Sıfatıyla Beyan Edilen KDV'nin İndiriminde Tevkif Edilen Verginin Ödenmiş Olması Şartı Getirilmiştir.

7491 sayılı Kanun ile KDV Kanununun "Vergi İndirimi" başlıklı 29. maddesinin (1) numaralı fıkrasına eklenen bent ile, vergi kesintisi yapmakla sorumlu tutulanlar tarafından sorumlu sıfatıyla 2 no.lu KDV beyannamesi ile beyan edilen KDV'nin ödenmesi şartıyla indirim konusu yapılabileceğine ilişkin düzenleme yapılmıştır.

Değişiklik öncesinde KDV Genel Uygulama Tebliğinde belirlenen esaslara göre sorumlu sıfatıyla kesilen KDV'nin indirim konusu yapılabilmesi için 2 No.lu KDV beyannamesiyle beyan edilmesi yeterliyken, değişiklikle birlikte 2 No.lu KDV beyannamesi ile beyan edilen KDV ancak ödenmesi şartı ile 1 No.lu KDV beyannamesinde indirim konusu yapılabilecektir. Söz konusu değişiklik 1/1/2024 tarihi itibarıyla yürürlüğe girmiştir.

Beyan edilmeyen ve/veya ödenmeyen tevkif edilen KDV'nin 1 No.lu KDV beyannamesinde indirim konusu yapılması, mükellef sıfatıyla ödenecek KDV tutarının haksız yere azaltılmasına sebep olacağından vergi ziyana neden olacaktır.

Söz konusu değişiklik sonrasındaki uygulamanın usul ve esasları KDV Genel Uygulama Tebliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair 50 Seri No.lu Tebliğle değişik KDV Genel Uygulama Tebliğinin (III/C-1.1.) bölümünde belirlenmiştir.

Buna göre, Ocak/2024 vergilendirme döneminden itibaren (Ocak/2024 dönemine ait beyanameden itibaren) vergi kesintisi yapmakla sorumlu tutulanlar tarafından tevkif edilen ve 2 No.lu KDV Beyannamesiyle beyan edilen KDV'nin, ödendiği vergilendirme dönemine ilişkin 1 No.lu KDV Beyannamesinde indirim konusu yapılması gerekmektedir.

Bununla birlikte Tebliğle yetki kullanılarak, vergi kesintisi yapmakla sorumlu tutulanlar tarafından tevkif edilen ve tevkifatın yapıldığı döneme ait 1 No.lu KDV Beyannamesinden önce verilen aynı döneme ait 2 No.lu KDV Beyannamesiyle süresinde beyan edilerek süresinde ödenen KDV'nin, 2 No.lu KDV Beyannamesinin ait olduğu dönemin 1 No.lu KDV Beyannamesinde indirim konusu yapılması uygun bulunmuştur.

Vergi kesintisi yapmakla sorumlu tutulanlar tarafından tevkif edilerek beyan edilen ancak kısmen ödenen KDV'nin ise ödendiği kısım itibarıyla indirim konusu yapılması mümkün olacaktır.

Ayrıca kısmi tevkifata tabi işlemlerde, işlem bedeli üzerinden hesaplanan KDV'nin satıcı tarafından beyan edilecek kısmı, alıcı tarafından takvim yılını takip eden takvim yılı aşılmamak şartıyla işleme ait fatura veya benzeri belgenin defterlere kaydedildiği döneme ilişkin olarak verilmesi gereken 1 No.lu KDV Beyannamesinde indirim konusu yapılabilecektir. Dolayısıyla kısmi tevkifata tabi işlemlerde tevkif edilmeyen kısmın indirimi genel esaslar dairesinde indirim konusu yapılmaya devam edilebilecektir.



Konunun anlaşılır kılınması bakımından Tebliğde yer alan örneklere aşağıda yer verilmiş olup, 10/2/2024 tarihli ve VUK-164/2024-2 Vergi Usul Kanunu Sirkülerine göre beyan ve ödeme süreleri ilgili vergilendirme dönemini takip eden ayın 25'ine kadar uzatıldığından örneklerdeki tarihler tarafımızca revize edilmiştir.

**Örnek 1:** (D) A.Ş. 8/1/2024 tarihinde 100.000 TL karşılığında ağaç ve orman ürünleri teslim almıştır. Şirket tarafından bu alımla ilgili olarak tevkif edilen 10.000 TL KDV'nin 2 No.lu KDV Beyannamesiyle süresinde beyan edilmesi ve tahakkuk eden 10.000 TL KDV'nin 25/2/2024 tarihine kadar ödenmesi halinde, bu tutar mükellef tarafından Ocak/2024 dönemine ilişkin 1 No.lu KDV Beyannamesinde indirim konusu yapılacaktır.

**Örnek 2:** (S) Ltd. Şti. (G) güvenlik şirketinden Temmuz/2024 ayı içerisinde özel güvenlik hizmeti satın almıştır. Bu hizmet alımı ile ilgili vergi (S) Ltd. Şti. tarafından sorumlu sıfatıyla 2 No.lu KDV Beyannamesiyle süresinde beyan edilmiş ve tahakkuk eden 50.000 TL KDV 28/8/2024 tarihinde ödenmiştir. (S) Ltd. Şti. tarafından süresinden sonra ödenen KDV, ödemenin yapıldığı tarihi kapsayan dönem olan Ağustos/2024 dönemi 1 No.lu KDV Beyannamesinde indirim konusu yapılacaktır.

**Örnek 3:** (D) Yapı İnşaat A.Ş. 24/4/2024 tarihindeki inşaat demiri alımı nedeniyle tevkif ettiği vergiye ilişkin 2 No.lu KDV Beyannamesini süresinden sonra 26/6/2024 tarihinde vermiş ve tahakkuk eden 125.000 TL KDV'nin 25.000 TL'sini 27/6/2024 tarihinde, kalan 100.000 TL'lik kısmını 2/7/2024 tarihinde ödemiştir. (D) Yapı İnşaat A.Ş. tarafından ödenen KDV'nin 25.000 TL'si Haziran/2024 dönemine ilişkin 1 No.lu KDV Beyannamesinde, 100.000 TL'si de Temmuz/2024 dönemine ilişkin 1 No.lu KDV Beyannamesinde indirim konusu yapılacaktır.

2 No.lu KDV Beyannamesiyle beyan edilen ve tahakkuk eden KDV'nin mükellefin iade alacağından mahsubu suretiyle ödenmesi mümkündür. Bu durumda iade talebine ilişkin standart iade talep dilekçesi ve iade için aranan belgelerin eksiksiz ve tam olarak verilmiş (mahsuben iade talepleri YMM Raporu sonucuna göre yerine getirilen iadelerde YMM Raporu dahil) ve hangi vergilendirme dönemine ilişkin tahakkuk eden 2 No.lu KDV Beyannamesinden kaynaklanan borca mahsubunun talep edildiğinin belirtilmiş olması gerekmektedir. Söz konusu mahsup talebinin bu şekilde yapılmış olması halinde, mahsuba konu edilen KDV tutarının 1 No.lu KDV Beyannamesinde indirim konusu yapılacağı dönem yukarıda yer verdiğimiz açıklamalar çerçevesinde tespit edilecektir.

Konunun anlaşılır kılınması bakımından Tebliğde yer alan örneklere aşağıda yer verilmiştir.

**Örnek 4:** Demir-çelik alım satımı ile işgal eden (Ö) A.Ş. 5/4/2024 tarihinde 200.000 TL karşılığında demir-çelik ürünleri teslim almıştır. Şirket, bu alımla ilgili olarak tevkif ettiği 20.000 TL KDV'yi 2 No.lu KDV Beyannamesiyle süresinde beyan etmiş ve tahakkuk eden KDV'nin önceki dönemlerde gerçekleşen ihracat teslimlerinden doğan KDV iade alacağından mahsubunu 23/5/2024 tarihinde talep etmiştir. Mükellefin standart iade talep dilekçesi ve iade için aranan belgeleri eksiksiz ve tam olarak vermiş olması halinde, mahsuba konu edilen 20.000 TL KDV mükellef tarafından Nisan/2024 dönemine ilişkin 1 No.lu KDV Beyannamesinde indirim konusu yapılacaktır.

**Örnek 5:** Demir-çelik alım satımı ile işgal eden (G) A.Ş. 10/4/2024 tarihinde 1.000.000 TL karşılığında demir-çelik ürünü satmış olup alıcı tarafından 100.000 TL tevkifat uygulanmıştır. Mükellefin Nisan/2024 dönemine ilişkin indirilecek KDV tutarı ise 500.000 TL olup mükellef bu döneme ilişkin 1 No.lu

KDV Beyannamesinde toplam 120.000 TL iade beyan etmiştir.

Aynı mükellef 5/5/2024 tarihinde 2.000.000 TL karşılığında demir-çelik ürünleri satın almıştır. Mükellef, bu alımla ilgili olarak tevkif ettiği 200.000 TL KDV'yi 2 No.lu KDV Beyannamesiyle süresinde beyan etmiş ve tahakkuk eden 200.000 TL KDV'nin 50.000 TL'sini 23/6/2024 tarihinde nakden ödemiştir. Mükellef tarafından ödenen 50.000 TL Mayıs/2024 dönemine ilişkin 1 No.lu KDV Beyannamesinde indirim konusu yapılacaktır.

Ayrıca mükellef tarafından Nisan/2024 dönemine ilişkin 1 No.lu KDV Beyannamesinde yer alan iade beyanına yönelik standart iade talep dilekçesi ve iade için aranan belgeler eksiksiz ve tam olarak 5/9/2024 tarihinde vergi dairesine verilmiş ve Mayıs/2024 dönemi 2 No.lu KDV Beyannamesinde tahakkuk eden KDV borcuyla gecikme zammına mahsubu talep edilmiştir. Mükellef tarafından sorumlu sıfatıyla beyan edilen ve mahsuba konu edilen 100.000 TL KDV, mükellefin Eylül/2024 dönemine ilişkin 1 No.lu KDV Beyannamesinde indirim konusu yapılacaktır. Mükellef, geri kalan 50.000 TL KDV borcunu ise 28/10/2024 tarihinde nakden ödemiştir. Mükellef tarafından ödenen 50.000 TL Ekim/2024 dönemine ilişkin 1 No.lu KDV Beyannamesinde indirim konusu yapılacaktır.

### C. Sorumlu Sıfatıyla Beyan Üzerine Tahakkuk Eden KDV'nin, KDV İade Alacağından Mahsubuna Yönelik Olarak KDV Genel Uygulama Tebliğinde Değişiklik Yapılmıştır.

KDV Genel Uygulama Tebliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair 50 Seri No.lu Tebliğ ile KDV Genel Uygulama Tebliğinin (I/C-2.1.5.2.1.) bölümünde yer

alan "1 No.lu KDV Beyannamesinde gösterilen ve mahsuben iade şartlarını taşıyan KDV iade alacağı, aynı döneme ilişkin 2 No.lu KDV Beyannamesine göre tahakkuk eden KDV borcuna mahsup edilebilir." şeklindeki paragraf yürürlükten kaldırılmıştır. Bu değişiklik tarihi itibarıyla yürürlüğe girmiştir.

Bu kapsamda, değişiklik sonrasında 2 No.lu KDV Beyannamesine istinaden tahakkuk eden KDV borcu, aynı döneme ilişkin 1 No.lu KDV Beyannamesinde gösterilen KDV iade alacağına artık mahsup edilemeyecektir.

Tevkifattan kaynaklı KDV borcunun, geçmiş dönemlere ilişkin 1 No.lu KDV beyannamelerinden kaynaklı KDV iade alacağına mahsubu ise mümkündür. Nitekim, Bakanlık, Tebliğ'de yer verdiği (yukarıda yer verdiğimiz) 4 ve 5 no.lu örnekler üzerinden bu imkanın devam ettiğini belirtmiş olmaktadır.

## 2. DEĞİŞİKLİKLERDEN OLUMSUZ ETKİLENİLMEMESİ BAKIMINDAN DİKKAT EDİLMESİ FAYDALI OLACAK HUSUSLAR

Makalemizde özetlenen değişiklikler çerçevesinde, sorumlu sıfatıyla tevkif edilen KDV ile ilgili olarak aşağıdaki hususlara dikkat çekmekte fayda görmekteyiz.

- ▶ 2 No.lu KDV beyannamesinin verilme ve bu beyan üzerine tahakkuk eden vergilerin ödeme süresi ilgili vergilendirme dönemini takip eden ayın 28'inden (164 Sıra No.lu VUK Sirküleri sonrasında) 25'ine çekilmiş olduğundan, mükelleflerin bu süre içinde beyannamelerini vermeleri ve ödemelerini yapmaları gerekmektedir.
- » 2 No.lu KDV Beyannamesinin ilgili vergilendirme dönemini takip eden ayın 25'ine kadar verilmesi halinde, bu durumun tespiti

üzerine, sorumlu sıfatıyla beyan edilmesi gereken KDV tutarı, vergi ziyayı cezası ile birlikte sorumlu adına tarh edilebilecektir. Ayrıca, geç beyan dolayısıyla vergi aslı için gecikme faizi işletilmesi söz konusu olacaktır.

- ▶ 2 No.lu KDV Beyannamesinin verilmesi üzerine tarh edilen KDV'nin bu süre içinde ödenmesi halinde, borç tutarı için gecikme zammı işletilecektir. Ayrıca, ödeme yapılmadığı müddetçe 1 No.lu KDV beyannamesinde KDV indirim hakkı doğmayacaktır.

- ▶ 2 No.lu KDV Beyannamesi verilmeksizin ve/veya bu beyan üzerine tahakkuk eden vergi ödenmeksizin, indirim hakkının (kısmi tevkifata tabi işlemler bakımından tevkif edilmesi gerekli kısmı ait indirim hakkının) kullanılması halinde, bu durumun tespiti üzerine, haksız yere indirim konusu yapılan KDV tutarı (mükellefin ödenecek KDV beyanında olması halinde) vergi ziyayı cezası ile birlikte mükellef adına tarh edilebilecektir. Ayrıca, haksız indirim dolayısıyla KDV aslı için gecikme faizi işletilmesi söz konusu olacaktır. Mükellefin sonraki döneme devreden KDV beyanında olması halinde ise devreden KDV tutarı düzeltmeye konu edilecektir. (Gelir İdaresi Başkanlığı beyanname programında değişiklik yaparak, sorumlu sıfatıyla tevkif edilen KDV'nin 1 No.lu KDV beyannamesinde indirim konusu yapılması aşamasında, ödenip ödenmediğini takip/kontrol etmekle birlikte arızı nedenlerle kağıt ortamında verilebilecek beyannameler için bu durum söz konusu olabilecektir.)

- ▶ Mükelleflerin finansal/likidite problemleri nedeniyle sorumlu sıfatıyla beyan ettikleri KDV'nin tamamını ödeyemeyip bir kısmını ödemeleri halinde, ödeme yapılan tutarla sınırlı olmak üzere, ödeme yap-

tıkları dönemde indirim haklarını kullanmaları mümkün olup, vergiden kaynaklı finansman maliyetine katlanmamak bakımından kısmen vergi indirimi hakkının kullanılmasının ihmal edilmemesi faydalı olacaktır.

- ▶ Sorumlu sıfatıyla beyan üzerine oluşan KDV borcunun, geçmiş dönemlere ilişkin 1 No.lu KDV beyannamesinden kaynaklı KDV iade alacağına mahsubu mümkündür. Ancak, söz konusu KDV borcunun aynı döneme ilişkin 1 No.lu KDV beyannamesinden kaynaklı KDV iade alacağına mahsubu artık mümkün değildir. Bu kapsamda, sürekli olarak KDV iade alacağı oluşan mükelleflerin, finansman maliyetlerine katlanmamak bakımından iade alacaklarını planlarken bu hususu göz önünde bulundurmaları faydalı olacaktır.

## SONUÇ

Makalemizde detaylı olarak açıkladığı üzere, 7491 sayılı Kanun ile sorumlu sıfatıyla tevkif edilen KDV'nin beyanı, ödemesi ve indirimine yönelik önemli değişiklikler yapılmıştır.

Mükelleflerin gerek cezalı tarhiyat riskine, gerek gecikme zamlı takiplere gerekse KDV indirim hakkının süresinde kullanılmamasından kaynaklı finansman maliyetlerine maruz kalmaması bakımından Makalemizde açıklanan yeni düzenlemelere dikkat etmesi faydalı olacaktır.







Vergi planlamanızı  
bize emanet edin,  
finansal ormanınızı  
yeşertin



## GİRİŞ

Şirketlerin temeldeki kuruluş amacı kar elde etmektir. Kar belli bir dönemde, ekonomik uğraşları nedeni ile bir ticari ortaklığın malvarlığında oluşan fazlalık olarak tanımlanabilir. Kar, ortaklığın çalışmalarının karşılığı ve onun işlemlerini sağlayan bir unsurdur.

Ortaklık tarafından sağlanan kar sadece başarılarının bir simgesi değil, aynı zamanda ortaklık faaliyetlerinin sürekliliği için de zorunlu bir unsur olduğu gibi pay sahiplerinin emeklerinin karşılanması için de gereklidir. İşletmelerde oluşan karlar işletme yatırımlarında kullanılmak üzere şirketlerde bırakılmasına karar verilebileceği gibi ortaklara dağıtımına da karar verilebilir. Kârın ne şekilde değerlendirileceği konusu her yıl hesap döneminin bitimini izleyen ilk üç ay içinde yapılan genel kurul toplantısında kararlaştırılır.

Kâr payı dağıtımı genellikle önceki yıl karı üzerinden yapılır. Ancak üç aylık dönem sonlarında ilan edilen mali tablolarındaki kârlar üzerinden de kâr payı dağıtımı mümkündür. Bu hak 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun yürürlüğe girmesinden önce sadece halka açık şirketlere mahsus olarak uygulama alanı buluyordu. 01.07.2012 tarihinde yürürlüğe giren 6102 sayılı Yeni Türk Ticaret Kanunu'nun 509/3 maddesi ile halka açık olmayan şirketlerin avans kar payı dağıtımına ilişkin olarak da düzenleme yapılmıştır. Halka açık olmayan şirketlerin avans kar dağıtımı ile ilgili olarak TTK'nın

# AVANS KAR PAYI DAĞITIMI UYGULAMASI VE VERGİSEL AVANTAJLARI

509/3 maddesine istinaden Gümrük ve Ticaret Bakanlığı tarafından, "Kar Payı Avansı Dağıtımı Hakkında Tebliği" çıkarılmış bulunmaktadır.

Bu düzenleme paralel olarak Kurumlar Vergisi Tebliği ile yapılan düzenlemeler sonrasında anonim şirket hissedarları şirketten kâr payı adı altında para çekmeleri halinde KVK'nın 13. maddesi uyarınca transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı hükümlerine tabi tutulmasına imkan sağlanmıştır.

Bu çalışmamızda, şirket ortaklarının yıl içinde ihtiyaç duydukları finansman kaynağını şirketten borçlanma yerine avans kar payı olarak almalarına ilişkin uygulamanın usulüne, yasal dayanaklarına ve vergisel avantajlarına ilişkin değerlendirmelerde bulunacağız.



## 1. KÂR PAYI AVANSI DAĞITIMINI ÖNEMİ KILAN BORÇLANMA YASAĞI VE VERGİ YÜKÜ

6102 sayılı TTK'nın "Pay Sahiplerinin Şirkete Borçlanma Yasağı" başlıklı 358. maddesi, "Pay sahipleri, sermaye taahhüdünden doğan vadesi gelmiş borçlarını ifa etmedikçe ve şirketin serbest yedek akçelerle birlikte kârı geçmiş yıl zararlarını karşılayacak düzeyde olmadıkça şirkete borçlanamaz." Şeklinde bir düzenleme yer almaktadır.

Söz konusu düzenleme, şirket ortaklarının ve yöneticilerinin, şirket varlıklarından sınırsız olarak borçlanmasına engel oluşturmaktadır. Zira, borçlanma yasağına aykırı davranışlar için sorumlular hakkında üçyüz gündün az olmamak üzere adli para cezasıyla cezalandırılması öngörülmüştür. Diğer taraftan, şirket varlıklarının uzun süreli ve yüksek oranlarda kullanılması halinde, ortaklara ve yönetim kurulu üyelerine 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu çerçevesinde güveni kötüye kullanma ve hileli iflas suçları sebebiyle dava açılması ihtimali ihmal edilmemesi gereken bir gerçektir.

Bununla birlikte, kâr eden ancak kâr payı avansı uygulamasından yararlanmak yerine şirketten borç alan pay sahibine, Kurumlar Vergisi Kanunu'nun transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı yasağı dolayısıyla hem emsallerine uygun olacak şekilde cari faiz üzerinden faiz tahakkuk ettirilecek hem de bu



faiz üzerinden %20 oranında KDV hesaplanacaktır. Şirket ise bu finansman hizmeti nedeniyle tahakkuk eden faiz tutarı üzerinden kurumlar vergisi ödeyecektir.

Ortakların şirketten borçlanmasına ilişkin olarak 6102 sayılı TTK ile getirilen sınırlamaya bağlı olarak öngörülen cezalar ve şirketten borç almanın vergisel maliyeti, kâr payı avansı müessesesinin önemini artırmaktadır.

## 2. KÂR PAYI AVANSI DAĞITIMINA İLİŞKİN GENEL İLKELER

Gümrük ve Ticaret Bakanlığı tarafından Kâr Payı Avansı Dağıtımına Hakkındaki Tebliğ (*takip eden bölümlerde Tebliğ olarak anılacaktır*) hükümlerine göre şirketlerin kâr payı avansı dağıtımını için aşağıdaki iki şartın birlikte gerçekleşmesi gerekmektedir:

- ▶ Kâr payı avansı dağıtılacak hesap dönemi içinde yapılacak genel kurul toplantısında kâr payı avansı dağıtılmasına ilişkin karar alınması
- ▶ Kâr payı avansı dağıtılacak hesap döneminde hazırlanan üç, altı veya dokuz aylık ara dönem finansal tablolara göre kâr edilmiş olması.

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, gerekmektedir. Limited şirketlerde ise; toplantıda temsil edilen oyların salt çoğunluğunun kâr payı avansı dağıtılması yönünde olması gerekir ve yeterlidir.

Kar payı avansı dağıtımına ilişkin

olarak alınacak genel kurul kararında ayrıca;

- 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 avanslarının karşılamaması halinde fazla ödenmiş olan kâr payı avanslarının yönetim organının ihtarına üzerine ortaklar tarafından şirkete iade edileceği,
- b. İlgili hesap dönemi sonunda zarar oluşması durumunda;
- » 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 karşılayamaması halinde dönem içinde dağıtılan kâr payı avanslarının tamamının yönetim organının ihtarına üzerine ortaklar tarafından şirkete iade edileceği,
- » 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 ihtarına üzerine ortaklar tarafından şirkete iade edileceği

belirtilmesi gerekmektedir.



Dönemi içerisinde 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.

## 3. DAĞITILACAK KÂR PAYI AVANSI TUTARI VE HESAPLANMASI

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** geçemeyecektir.

Aynı hesap dönemi içinde izleyen ara dönemlerde de kâr oluşması halinde dağıtılacak kâr payı avansı tutarı yukarıda belirtilenlerin yanı sıra önceki ara dönem veya dönemlerde ödenmiş olan kâr payı avansı tutarları da indirilerek hesaplanır. Kâr Payı Avansı Dağıtımına Hakkında Tebliğ'in ekinde yer alan avans kar dağıtım tablosu aşağıda paylaşılmaktadır.

<b>ARA DÖNEM KÂRI</b>
<b>Vergiler (-)</b>
<b>NET ANA DÖNEM KÂRI</b>
<b>Varsa Geçmiş Yıl Zararları (-)</b>
<b>1. Tertip Kanuni Yedek Akçeler<sup>1</sup> (-)</b>
<b>İsteğe Bağlı Yedek Akçeler<sup>2</sup> (-)</b>
<b>İntifa Senedi Sahipleri İçin Ayrılan Tutar* (-)</b>
<b>Sözleşmede Ortaklar Dışında Kâra Katılması Öngörülen Diğer Kişiler İçin Ayrılan Tutar* (-)</b>
<b>Varsa Daha Önceki Ara Dönemlerde Ödenen Kâr Payı Avansı Tutarı (-)</b>
<b>KÂR PAYI AVANSINA ESAS TEŞKİL EDEN TUTAR</b>
<b>Kâr Payı Avansına Esas Teşkil Eden Tutarın Yarısı (-)</b>
<b>DAĞITILABİLECEK KÂR PAYI AVANSI TUTARI</b>
<b>2. Tertip Kanuni Yedek Akçeler<sup>3</sup> (-)</b>
<b>ÖDENECEK KÂR PAYI AVANSI TUTARI</b>
(-) İndirimleri ifade eder.
<sup>1</sup> Ara dönem finansal kârın %5'i, ödenmiş sermayenin %20'sine ulaşmaya kadar genel kanuni yedek akçe olarak ayrılır. Bu sınıra ulaşıldıktan sonra da;
a. Yeni paylar çıkarılmışsa sağlanan primin, çıkarılma giderleri, ifta karşılıkları ve hayır amaçlı ödemeler için kullanılmamış bulunan kısmı,
b. Varsa iskat sebebiyle iptal edilen pay senetlerinin bedeli için ödenmiş olan tutardan, bunların yerlerine verilecek yeni senetlerin çıkarılma giderlerinin düşürülmesinden sonra kalan kısmı,
genel kanuni yedek akçe olarak ayrılır.
<sup>2</sup> Kanunun 521 inci ve 522 nci maddelerine istinaden ayrılması gereken tutar belirtilir.
* Sözleşmede hüküm bulunması durumunda yer verilir.
<sup>3</sup> Dağıtılabilir kâr payı avansı tutarının %10'u 2. tertip yedek akçe olarak ayrılır.

**Tablo 1:** Kâr Payı Avansı Tutarının Hesaplanmasına İlişkin Tablo

Bilindiği üzere, avans kar payı 3, 6 ve 9 aylık ara dönem finansal tablolarında görünen karlar üzerinden dağıtılabilmekte, sermayesinin yarısından fazlası kamuya ait olan şirketlerin ise (bu kuralın bir istisnası olarak) henüz genel kurullarınca onaylanmamış olan 12 aylık finansal tablolarında oluşan karın da avans kar payı dağıtımına konu edilebilmesi mümkün bulunmaktadır. Bu kapsamda, sermayesinin yarısından fazlası kamuya ait olan şirketlere tanınan

bu imkanın kullanılabilmesi süre 12 aylık dönemi takip eden 2. ayın sonu olarak belirlenmiş olup, kar dağıtım kararının bu tarihe kadar alınabilmesine imkan sağlanmaktadır.

## 4. KÂR PAYI AVANSI ÖDEMELERİNDE UYULACAK USUL VE ESASLAR

Kâr payı avansı, dağıtım tarihleri itibarıyla ortaklara payları oranın-

da ödenir. Kâr payı avansı, kârından imtiyazlı paylara imtiyaz dikkate alınmadan ödenecektir. İntifa senedi sahiplerine, ortak olmayan yönetim organı üyelerine ve ortaklar dışında kâra katılan diğer kişilere kâr payı avansı ödenmez.

Ortakların **sermaye taahhüt borçları dışında** şirkete borçlu olmaları halinde söz konusu borç ortağa ödenecek kâr payı avansından mahsup edilerek ödeme yapılacaktır.

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 uyarak dağıtım yapacaktır.

- ▶ Sermaye artırımını sonrasında yapılacak kâr payı avansı ödemesinde, yeni ortaklara öncelik verilir.
- ▶ Söz konusu öncelik, eski ve yeni ortakların dönem içerisinde her pay için aldıkları toplam kâr payı avansı tutarları eşitleninceye kadar devam eder.
- ▶ Eski ve yeni ortakların hesap dönemi içerisinde her pay için aldıkları toplam kâr payı avansı tutarları eşitlendikten sonra, kalan kâr payı avansı tutarı veya bir sonraki ara hesap döneminde ödenecek kâr payı avansı tutarı mevcut ortaklara payları nispetinde ödenir.

## 5. KÂR PAYI AVANSI DAĞITIMINDA YÖNETİM ORGANININ GÖREVLERİ

Kâr payı avansı işlemlerinde yönetim organının görevleri Tebliğ'in 9. Maddesinde sırasıyla sayılmıştır. Buna göre genel kurul tarafından kâr payı avansı dağıtılmasına karar verilmesi ve ara dönem finansal tablolara göre de kâr edilmiş olması halinde şirket yönetim organınca;

Kâr payı avansı dağıtımına ilişkin



rapor hazırlanır ve bu raporda;

- Kâr payı avansı dağıtımına dayanak oluşturan ara dönem finansal tabloların Türkiye Muhasebe Standartlarına göre şirketin malvarlığını, borç ve yükümlülüklerini, öz kaynaklarını ve faaliyet sonuçlarını tam, anlaşılabilir, karşılaştırılabilir, ihtiyaçlara ve işletmenin niteliğine uygun bir şekilde; şeffaf ve güvenilir olarak; gerçeği dürüst, aynen ve aslına sadık surette yansıtacak şekilde hazırlandığı,
- Dağıtılacak kâr payı avansı tutarının Tebliğ hükümlerine uygun olarak hesaplandığı, belirtilir. Yapılan hesaplamalara ve diğer şartların yerine getirilmiş olduğuna dayanak teşkil eden belgeler bu rapora ek yapılır.

Raporda tespit edilen kâr payı avansının ortaklara ödenmesine ve bu ödemelerin yapılma usulüne ilişkin karar alınacak olup dağıtılmasına karar verilen kâr payı avansı tutarları, Tebliğin avans ödemeleri kurallarına uygun olarak **kararı izleyen en geç 6 hafta içerisinde** ödenecektir.

Yönetim organınca hamiline yazılı pay senedi sahiplerine kâr payı avansı ödenirken gerekli güvencenin alınması gerekmektedir.

Net dönem kârı ya da zarar oluşması halinde fazladan ödenen kâr payı avanslarının ortaklardan tahsil edilerek şirkete iadesine ilişkin işlemler de yönetim organınca yerine getirilecektir.

## 6. KÂR PAYI AVANSI DAĞITIMININ VERGİSEL BOYUTU

Kurumlar vergisi mükelleflerince avans kâr payı dağıtımı yapılması halinde, dağıtılan kâr payları üzerinden elde edenin hukuki niteliğine göre vergi kesintisi yapılacaktır. Kesilen vergiler, avans kâr payı dağıtımının yapıldığı aya ait muhtasar

beyanname ile beyan edilecektir.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 22'nci maddesi hükmü uyarınca, tam mükellef kurumlardan elde edilen brüt kar payının yarısı (%50'si) gelir vergisinden müstesnadır. 2024 yılında elde edilen brüt kar payının kalan yarısı, 230.000,-TL'den fazla ise beyana konu edilmesi gerekmektedir. Beyan zorunluluğu için belirlenen haddin aşılıp aşılmadığının tespitinde, temettü gelirlerinin yarısı ile (varsa) beyana tabi diğer gelirler toplamının birlikte dikkate alınacağı tabidir.

Gelir Vergisi Kanunu uyarınca tam mükellef kurumlar tarafından gerçek kişi ortaklara temettü dağıtıldığı sırada tevkifat yapılması gerekmektedir. Bu tevkifatın oranı; menkul kıymet yatırım ortaklığı (MKYO), gayrimenkul yatırım ortaklığı (GYO) ve girişim sermayesi yatırım ortaklığı hisse senetlerinden elde edilen temettü gelirlerinde %0, bunlar dışındaki hisse senetlerinden elde edilen temettü gelirlerinde %15 olarak uygulanmaktaydı. %15 oranı 4936 sayılı Cumhurbaşkanı Kararı ile 22 Aralık 2021 tarihinden itibaren %10'a düşürülmüştür.

Beyanname, elde edilen toplam brüt temettü gelirinin **yarısı** beyan edilirken, temettü dağıtan kurum bünyesinde yapılan stopajın **tamamı** mahsup edilecektir. Mahsup edilecek stopaj tutarının yarısının istisna edilen tutara isabet etmesinin önemi **bulunmamaktadır**. Mahsuptan sonra ödenecek gelir vergisi çıkabileceği gibi, kesilen vergi daha fazla ise aradaki farkın iade alınabilmesi de mümkündür.

Avans kâr payı dağıtımında kurum ortakları açısından elde etme, kurumun yıllık safı kazancının keskinleşip, kârın nakden veya hesaben dağıtıldığı, diğer bir ifadeyle avansın kâr dağıtım kararı uyarınca dağıtılan kâr-dan mahsup edildiği tarihte gerçek-

leşecektir. Şu kadar ki; bu süre, ilgili hesap dönemine ilişkin beyannamenin verilmesi gereken tarihi içeren hesap döneminin sonunu geçemeyecektir.

Diğer bir ifadeyle, kâr paylarında elde etme, hukuki ve ekonomik tasarruf tarihi itibarıyla gerçekleşmektedir. Avans kâr payı dağıtımında kurum ortakları açısından elde etme, kurumun yıllık safı kazancının keskinleşip, avans tutarı mahsup edilerek kârın nihai olarak dağıtıldığı tarih itibarıyla gerçekleşmiş sayılmaktadır. Örneğin, 2024 yılı ilk üç aylık kurum kazancından avans kâr payı ödenmesi durumunda, kâr payını alan gerçek kişi, gelir tutarı beyan sınırını geçiyorsa bu geliri 2024 yılı geliri olarak değil 2025 yılı geliri olarak 2026 Mart ayında beyan edecektir. Bu durum, Liranın değer kaybettiği enflasyonist bir ortamda önemli bir vergi avantajı sağlamaktadır.

Avans kâr payı dağıtılması halinde, transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı hükümleri uygulanmayacaktır. Bu durum, avans olarak alınan kar paylarının ortaklarca alınan borç olarak değerlendirilmesine bağlı olarak tahakkuk ettirilecek bir faizin ve bu faiz üzerinden hesaplanacak bir KDV'nin söz konusu olmayacağı anlamına gelir.

Hesap dönemi sonunda dağıtılan avans kâr tutarından daha az net dönem kârı elde edilirse veya zarar elde edilirse, Türk Ticaret Kanunu açısından avans kâr payı dağıtımı yapan şirketin yönetim organı fazla dağıtılan tutarları geri tahsil edecektir. İlgili mevzuatına göre geri çağrılan tutarlara transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı hükümleri uygulanacağı tabiidir. Bu durum, dağıtılmasına karar verilecek avans kar payı belirlenirken yıllık bütçeye göre dönem sonunda oluşması beklenen projeksiyonun da göz önüne alınarak karar verilmesi gereğini ortaya çıkarmaktadır.

## SONUÇ

Ortakların şirketten borçlanmasıyla ilişkin olarak 6102 sayılı TTK ile getirilen sınırlamaya bağlı olarak öngörülen cezalar ve şirketten borç almanın vergisel maliyeti, kâr payı avansı müessesesinin önemini artırmaktadır.

Kâr Payı Avansı Dağıtımı Hakkındaki Tebliğ hükümlerine göre avans kar payı dağıtılabilmesi için; kâr payı avansı dağıtılacak hesap dönemi içinde yapılacak genel kurul toplantısında kâr payı avansı dağıtılmasına ilişkin karar alınması ve kâr payı avansı dağıtılacak hesap döneminde hazırlanan üç, altı veya dokuz aylık ara dönem finansal tablolara göre kâr edilmiş olması şartlarının birlikte gerçekleşmesi gerekmektedir.

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 hesaplanacaktır. Ödenecek kâr payı avansı, bu şekilde hesaplanan tutarın yarısını geçemeyecektir.

Dağıtılmasına karar verilen kâr payı avansı tutarları Tebliğin avans ödemeleri kurallarına uygun olarak kararı izleyen en geç 6 hafta içerisinde ödenmesi gerekmektedir.

Kurumlar vergisi mükelleflerince avans kâr payı dağıtımı yapılması halinde, dağıtılan kâr payları üze-

rinden elde edenin hukuki niteliğine göre 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 safı kazancının keskinleşip, avans tutarı mahsup edilerek kârın nihai olarak dağıtıldığı tarih itibarıyla gerçekleşmiş sayılmaktadır. Örneğin, 2024 yılı ilk üç aylık kurum kazancından avans kâr payı ödemesi durumunda, kâr payını alan gerçek kişi, gelir tutarı beyan sınırını geçiyorsa bu geliri 2024 yılı geliri olarak değil 2025 yılı geliri olarak 2026 Mart ayında beyan edecektir. Bu durum, Liranın değer kaybettiği enflasyonist bir ortamda önemli bir vergi avantajı sağlamaktadır.





## YURT DIŞINDA YAPILAN İNŞAAT, ONARIM, MONTAJ İŞLERİ İLE TEKNİK HİZMETLERE YÖNELİK İSTISNA UYGULAMALARI

### GİRİŞ

Türkiye'de bulunan inşaat şirketleri, yurt içinde yürüttükleri inşaat, onarım, montaj ve teknik hizmet faaliyetlerinin yanı sıra yurtdışında da bu işlere ilişkin projeleri yoğun olarak gerçekleştirmektedirler. Özellikle son yıllarda bu alanlarda faaliyette bulunan firma sayısının artması ve yerel firmalar nezdinde ciddi bir know-how oluşması Türk şirketlerini yurtdışı projelerde tercih edilir hale getirmiştir.

Yurt dışında inşaat, onarım ve montaj işi yapan şirketler bu faaliyetleri dolayısıyla Türkiye'den yurt dışına mal ve hizmet ihraç etmekte ve gerçekleştirecekleri projelerde çalıştırmak üzere ilgili ülkelere işçi göndermektedirler. Ayrıca, kimi durumlarda yurtdışında üstlendikleri inşaat işleri için Türkiye'de bulunan bazı makinelerini geçici olarak ilgili ülkeye götürmekte ve proje tamamlandıktan sonra geri getirebilmektedirler. Dolayısıyla, bu faaliyetlerin sonucunda elde edilen kazançların vergilendirilmesine ilişkin çeşitli özellikli durumlar ortaya çıkmaktadır. Zira, söz konusu projelerin gerçekleştirildiği ülkenin yerel mevzuatı ve Türkiye ile ilgili ülke arasında Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmasının varlığı, vergileme hakkının hangi ülkeye ait olacağı noktasında belirleyici olmaktadır.

Bu kapsamda, yurt dışında yapılan inşaat, onarım, montaj ve teknik hizmet faaliyetlerinin devlet tarafından çeşitli istisna uygulamaları ile desteklenmesi ve yurt dışında ver-

gilendirilen bu kazançların ayrıca yurt içinde de vergilendirilmesinin önüne geçilmesi (çifte vergilendirmenin önlenmesi) amacıyla çeşitli düzenlemeler yapılmıştır. Bu çalışma ile söz konusu düzenlemelere ilişkin olarak Kurumlar Vergisi Kanunu, Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları ve Katma Değer Vergisi Kanunu'nda yer alan vergi uygulamaları ile söz konusu Kanunlarda yer alan istisna ve diğer çeşitli yasal düzenlemelerin bir değerlendirmesi yapılmaya çalışılacaktır.

### 1. KURUMLAR VERGİSİ KANUNU VE ÇİFTE VERGİLENDİRMEYİ ÖNLEME ANLAŞMALARINI YÖNÜNDEN

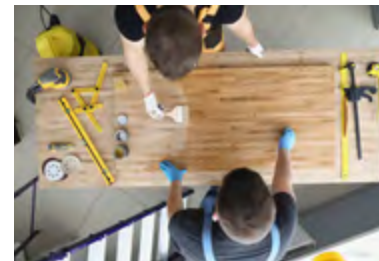
#### 1.1. Yurt Dışında Yapılan İnşaat, Onarım, Montaj İşleri ile Teknik Hizmetlerden Sağlanan Kazançlara İlişkin İstisna Düzenlemesi

5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 5'inci maddesinin birinci fıkrasının (h) bendi ile yurt dışında yapılan inşaat, onarım, montaj işleri ile teknik hizmetlerden sağlanarak Türkiye'de genel sonuç hesaplarına aktarılan kazançlar, herhangi bir koşula bağlanmaksızın kurumlar vergisinden istisna edilmiştir.

Kurumlar Vergisi Kanununda söz konusu kazançların istisna kapsamında olduğu yukarıda yer alan tek bir cümle ile ifade edilmiş olup,

istisnanın uygulanmasına ilişkin ayrıntılara 1 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nin 5/9 bölümünde yer verilmiştir. Buna göre, KVK'nın 5/1-h maddesinde her ne kadar yurt dışında yapılan inşaat, onarım, montaj işleri ile teknik hizmetlerden sağlanarak Türkiye'de genel sonuç hesaplarına aktarılan kazançların herhangi bir koşula bağlanmaksızın kurumlar vergisinden istisna edildiği belirtilse de, Tebliğ'de yer alan açıklamalara bakıldığında istisnanın uygulanabilmesi için bazı ilave şartların bulunduğu görülmektedir.

Söz konusu istisnanın uygulanmasına ilişkin olarak Tebliğ'de yer açıklamalarda; yurt dışında bulunan işyerleri veya daimi temsilcileri aracılığıyla yapılan ve yurt dışında vergilendirilen inşaat, onarım, montaj işleri ile teknik hizmetlerden sağlanan kazançların (vergi yükü oranına bakılmaksızın), ayrıca yurt içinde de vergilendirilmesinin önüne geçilmesi amacıyla bu kazançların kurumlar vergisinden istisna edildiği belirtilmiştir. Bu açıklamalara göre, söz konusu istisnadan yararlanabilmek için Türk müteahhlik şirketlerinin yurt dışında bir işyeri ya da şubelerinin olması/oluşması gerekliliği ortaya çıkmaktadır.



Kanunun ilgili maddesinde yer alan ifade ile Tebliğ'de yer verilen açıklamalar arasındaki farklılık, yurt dışında yapılan inşaat, onarım, montaj ile teknik hizmetlerden sağlanan gelirin vergilendirilmesi ve istisnanın uygulamasına ilişkin mükellef nezdinde kafa karışıklığına yol açabilmektedir. Zira, bu kapsamda talep edilen çok sayıda özelgenin mevcut olması, hem bu sektöre ilişkin yurtdışında çok yoğun faaliyetlerin yürütülmekte olduğunun, hem de istisnanın uygulanması noktasında mükelleflerin tereddütte kaldığının bir göstergesidir.

Bu kapsamda Gelir idaresi, söz konusu istisnayı, Tebliğ'de yer alan düzenlemelerden yola çıkarak, yurtdışında bir işyeri ya da şube oluşmasına, dolayısıyla işin yapıldığı ülkede vergilendirilen bir yapı olması gerekliliğine bağlanmaktadır. Nitekim, muhtelif yıllarda verilen özelgelelerde de İdare'nin bu yaklaşımı benimsediği görülmektedir.

Öte yandan, söz konusu istisnanın uygulanmasına ilişkin Tebliğ'de yer alan açıklamaların devamında, teknik hizmetlerin neler olduğu ve hangi durumlarda bu hizmetlerden elde edilen kazançların istisna kapsamında olduğuna ilişkin düzenlemelere de yer verilmiştir. Buna göre; yurt dışında yapılan teknik hizmetler esas itibarıyla inşaat, onarım ve montaj işleriyle ilgili olarak yürütülen planlama, projelendirme, mimarlık ve mühendislik, etüd, fizibilite, harita tasarımı, metraj, keşif, idari ve teknik şartname ile ihale dosyası hazırlama, ihale değerlendirme, mesleki kontrol, inşaat kontrollüğü, tasarım kontrollüğü, işletmeye alma danışmanlığı, proje ve yatırım yönetimi ve benzeri hizmetleri kapsamaktadır.

Teknik hizmetlerden elde edilen kazançların anılan istisnadan yararlanabilmesi için bu işlerin de yurt dışında bulunan işyerleri veya daimi temsilciler aracılığıyla ya-

pılması gerekmektedir. Yurt dışında ayrıca bir işyeri veya daimi temsilci olmadan yapılan teknik hizmetler, hizmet ihracatı olarak değerlendirilmekte ve kazanç istisnasına konu edilememektedir.



Kurumların yurt dışında bir inşaat ve onarım işi varsa, buna bağlı teknik hizmetler ister Türkiye'de isterse yurt dışında yapılsın, elde edilen kazançlar istisnadan yararlanabilmektedir. Kurumların yurt dışında yaptıkları bir inşaat ve onarım işinin bulunmaması halinde ise ancak yurt dışında bir işyeri veya daimi temsilci aracılığıyla yaptıkları teknik hizmetlerden elde edilen kazançlar istisnadan faydalanabilmektedir.

Buna göre, yurtdışı inşaat/onarım/montaj/teknik hizmetler nedeniyle yurtdışında maruz kalınacak vergi yükünün oranına bağlı kalmaksızın ve kazancın Türkiye'ye transfer edilmesi gerekmeksizin (Türkiye'deki merkez muhasebe sonuç hesaplarına ve gelir tablosuna kazancın dahil edilmesi kaydıyla)

bu kazançlar istisna tutulabilecektir. Ayrıca, söz konusu istisna mutlak bir istisna olup, kurumlar vergisi beyannamesinde yeterli kazanç oluşmaması durumunda müteakip yıllara devredilmesi de mümkün bulunmaktadır.

Diğer taraftan, yurtdışında üstlenilen inşaat, onarım, montaj ve teknik hizmetlerde kullanılmak üzere Türkiye'den yurtdışına mal ihraç edilmesi ya da Türkiye'deki merkez şirketin de dahil olduğu bir ticareti faaliyet kapsamında transit mal gönderilmesi hallerinde bu kazançlar için istisna uygulanması mümkün bulunmamaktadır.

Türkiye ile muhtelif ülkeler arasında yapılan Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmalarına (ÇVÖA) göre, Türkiye mukimi bir şirket yabancı bir ülkede şube açtığı işyeri doğrudan oluşmaktadır. Bazı ülkelerle yapılan anlaşmalarda ise Türk müteahhiflerinin ilgili ülkede yürüttüğü inşaat, onarım, montaj işleri her bir anlaşma özelinde belirlenmiş olan süreden uzun sürerse işyeri/şube oluşmuş sayılmaktadır. Bu durumların ortaya çıkması (şube açılması ya da Anlaşmadaki süreden fazla işin sürmesi nedeniyle işyeri oluşması) halinde ilgili ülkenin elde edilen kazancı vergilendirme hakkı doğmaktadır.

Bu kapsamda mükellefler tarafından yurt dışında gerçekleştirilecek olan her bir projenin hangi ülkede gerçekleştirileceği göz önünde bulundurulurken, ilgili ülke ile Türkiye arasındaki ÇVÖA'nın öncelikli olarak incelenmesi ve buna göre vergisel yüklerin neler olacağına tespit edilmesi önem arz etmektedir. Zira, ilgili ülke mevzuatına göre, gerçekleştirilecek inşaat ve onarım işleri için o ülkede ayrı bir şirket kurulması gerekebilir. Bu sebeple, yurtdışında gerçekleştirilecek inşa-



at, onarım ve montaj işinin; ilgili ülkede bu amaçla bir şirket kurularak mı, daimi temsilci veya şube aracılığıyla mı, yoksa Türkiye'deki mevcut şirket üzerinden mi yapılması gerektiği alternatiflerinin değerlendirilmesi noktasında öncelikle, ilgili ülke mevzuatının ve Türkiye'nin taraf olduğu ÇVÖA'nın incelenmesi ve eğer yeterli açıklığı taşımayan hususlar var ise ilgili ülke mali idaresinin görüşünün alınması önem arz etmektedir.

Bu noktada çifte vergilendirmeyi anlaşmalarının **5.maddesinde** yer alan **işyeri terimi**, özellikle inşaat işlerinde **işyerinin tespit** edilmesi noktasında kritik bir role sahiptir. Zira, ilgili ülke ile yapılan anlaşmada belirlenmiş olan süreyi aşmayan (anlaşmanın yapıldığı ülkeye göre 6 ay, 12 ay veya 24 ay gibi süreler söz konusu olabilmekte) inşaat yapım, montaj ve kurma projelerinin işyeri olmadığı ve bunların işyeri olarak değerlendirilmeyeceği, bu sebeple söz konusu işler ve bunlarla bağlantılı gözetim faaliyetleri için anlaşmalarda yer verilen sürelerin aşılması kaydıyla ilgili ülkede işyeri veya şube oluşmuş sayılmayacağı ve vergilendirilmeyeceği, bu süreyi aşmayan inşaat, onarma ve montaj işleri ile ilgili yerel mevzuat hükümlerinin geçerli olacağı ve bu durumlarda vergilendirme hakkının Türkiye'ye ait olacağı belirlenmiştir.

Öte yandan, Türkiye'de kazancı istisna edilen yurtdışındaki bu tür faaliyetlerden zarar doğması halinde, **KVK'nun 5/3 maddesi** gereği, bu zararın Türkiye'de elde edilen diğer kazançlardan indirilmesi veya mahsup edilmesi mümkün değildir. Aynı şekilde, **KVK'nun 33.maddesi** hükmü gereği, bu işler nedeniyle yurtdışında tevkif/stopaj yoluyla bir vergi ödenmesi halinde, kazanç istisna olduğundan, **yurt dışında kesilen/ödenen vergilerin Türkiye'de mahsubu mümkün bulunmamaktadır.**

## 1.2. İlgili Ülke Mevzuatına Göre Ayrı Bir Şirket Kurulmasının Zorunlu Olduğu Durumlarda İstisna Uygulaması

Kurumlar Vergisi Kanununun 5'inci maddesinin 1'inci fıkrasının (b) bendi uyarınca yurtdışında mukim şirketlerden elde edilen iştirak kazançları belirli şartların varlığı halinde istisnaya konu edilebilmektedir. Öte yandan, yurt dışında inşaat, onarım, montaj işleri ve teknik hizmetlerin yapılabilmesi için ilgili ülke mevzuatına göre ayrı bir şirket kurulmasının zorunlu olduğu durumlarda, yurtdışında kurulacak şirketlere iştirak edilmesinden elde edilen kazançlara, **herhangi bir şart aranmaksızın** yurtdışı iştirak kazançları istisnası uygulanabilmektedir.

Ancak, yurt dışındaki inşaat, onarım, montaj işleri ve teknik hizmetlerinden elde edilen kazançların istisnaya konu edilebilmesi için ilgili ülke mevzuatına göre kurulan şirketin ana sözleşmesinde bu şirketin inşaat, onarım, montaj işleri ve teknik hizmetlerin yerine getirilmesi için kurulduğunun belirtilmesi ve şirketin fiilen bu amaç dışında faaliyette bulunmaması şarttır. Bu şartları taşımayan veya ana sözleşmesinde yazılı işler dışında başka faaliyet konularıyla da uğraşan şirketlerin bu kapsamda değerlendirilmesi mümkün bulunmamaktadır. Söz konusu şartın sağlanması durumunda bu şirketlerden elde edilecek olan kazançlar, yurt dışı iştirak kazançları istisnası için öngörülen diğer şartları sağlayıp/sağlamadığına bakılmaksızın istisnadan faydalanabilmektedir.

Öte yandan, eğer ilgili yabancı ülke mevzuatına göre ayrı şirket kurma zorunluluğu olmadığı halde ayrı şirket kurulsu ve şirket ana

sözleşmesinde de şirketin inşaat, onarım, montaj işleri ve teknik hizmetlerin yapılması için kurulduğu belirtilse ve fiilen bu amaç dışında faaliyette bulunulmasa dahi söz konusu istisnadan yararlanmak mümkün bulunmamaktadır. Bu durumda, yurtdışı iştirak kazancı istisnasından yararlanabilmek için istisna düzenlemesinde yer alan diğer tüm şartların sağlanması gerekecektir.

## 1.3. Merkez ve Şube Arasındaki Cari Hesapların Değerlemesi

Yurt dışında yapılan inşaat işleri ile ilgili olarak Türkiye'deki merkez ile yurt dışındaki işyeri arasında ortaya çıkan ilişkilerde yurt dışındaki işyerine Türkiye'den fatura kesilmek suretiyle yapılan ve o işyerinde maliyet veya gider olarak kabul edilen mal ve hizmet hareketleri ile yurt dışındaki işyeri ile Türkiye'deki merkez arasındaki para hareketlerinin ayrı ayrı hesaplarda izlenmesi ve değerlemenin buna göre yapılması gerekmektedir.

Yurt dışındaki işyerine merkez tarafından fatura düzenlenmek suretiyle ihraç olunan emtia ile yurt dışına yönelik olarak fatura düzenlenmek suretiyle yapılan hizmetlerden doğan döviz bağı alacak ve borçların aynen mal veya hizmet ihracından doğan alacak ve borçlarda olduğu gibi değerlendirilmeye tabi tutulacak ve değerlendirme farkları vergi matrahının tespitinde dikkate alınabilecektir.

Türkiye'de bulunan merkez ile yurt dışındaki işyeri arasında gerçekleşen diğer para hareketlerinden doğan alacak ve borçların ise gerçek bir alacak ve borç niteliği taşımadığı açıktır. Bu nedenle, söz konusu para hareketlerine dayalı cari hesap bakiyelerinin değerlendirilmesine gerek bulunmamaktadır.

## 1.4. İşin Tamamlanmasından Sonra Ödenen Faiz ve Kur Farklarının Durumu:

Yurt dışında inşaat, onarım, montaj işleri ve teknik hizmetlerin yapılmasına ilişkin olarak ve bu amaçla alınmış krediler için, inşaat işlerinin sona erdirilmesinden sonra ödenmesi **gereken faiz ve kur farkları**, yabancı ülkede bunları ödeyecek bir işletmenin kalmaması ve bu işe ilişkin olarak elde edilen hasılatın **yurt dışındaki inşaat harcanan kredi tutarı kadar kısmının Türkiye'ye getirilmesi** halinde, söz konusu kredi Türkiye'deki merkezin bir borcu haline gelmekte ve merkez tarafından ödenmesi zorunluluğu ortaya çıkmaktadır. Bu kredilere ilişkin olarak yurt dışındaki inşaat işlerinin sona ermesinden sonra doğan kur farkı ve faizler, merkezdeki kurum için ticari kazancın elde edilmesi ve idamesi için yapılmış bir gider niteliğinde olduğundan, genel esaslar çerçevesinde kurum kazancının tespitinde dikkate alınabilmektedir.

## 1.5. Kazanç veya Hasılatın Türkiye'ye Döviz Olarak Getirilmesi Halinde Doğacak Kur Farklarının Durumu

İstisna uygulamasında, yurt dışında yapılan inşaat, onarım, montaj işleri ile teknik hizmetlerden sağlanan kazançların Türkiye'ye getirilmesi şart değildir. Bu kazançlar, Türkiye'ye getirilmese dahi istisna uygulamasına konu edilebilmektedir. Öte yandan, bu kazançların Türkiye'ye getirilmesi durumunda oluşacak kur farklarının durumuna ilişkin, tamamlanmış işler ve devam etmekte olan işler için iki farklı düzenleme bulunmaktadır.

İstisna uygulamasına konu olan ve yurt dışında yapılarak **tamamlanan işlerden** doğan kazancın Türkiye'ye

getirilmesi halinde, söz konusu yabancı paraların değerlendirilmesinden kaynaklanan kur farklarının istisna kazançla ilişkilendirilmesi **mümkün değildir.**

Yurt dışında **yapılmakta olan işlerden (devam eden işlerden)** elde edilen hasılatın Türkiye'ye döviz olarak getirilmesi halinde, anılan işlerin tamamlandığı geçici vergilendirme dönemine kadar söz konusu yabancı paraların değerlendirilmesinden kaynaklanan kur farkları da **istisna kapsamında** bulunmaktadır. Bununla birlikte söz konusu uygulamada yurt dışında gerçekleştirilen her bir işin bağımsız olarak değerlendirilmesi gerekmektedir.

## 1.6. Geçici Olarak İhraç Edilen Makine ve Teçhizatın Türkiye'ye İthalinde Değerleme

Tam mükellef kurumların aktiflerinde yer alan makine ve teçhizatları, yurt dışında yapılan inşaat işleri ile ilgili olarak yurt dışına geçici olarak ihraç etmeleri halinde, geçici olarak ihraç edilen ve işin bitiminde Türkiye'ye getirilen makine ve teçhizat ile ilgili olarak Türkiye'de amortisman ayrılmasına son verilecektir. İşin bitiminde söz konusu makine ve teçhizatların Türkiye'ye ithalinde ise amortisman uygulamasına kaldığı yerden devam edilecektir.

## 1.7. Hizmet Erbabına Yapılan Ücret Ödemelerinin Durumu

193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 23/19 maddesine göre, **yurt dışında yapılan inşaat, onarım, montaj işleri ile teknik hizmetlerde çalışan hizmet erbabına**, fiilen yurt dışındaki çalışmalarını karşılığı **işverenin yurt dışı kazançlarından karşılanarak yapılan ücret ödemeleri gelir vergisinden istisna bulunmaktadır.** Bu kapsamda, Türkiye'den yurtdışında

bulunan inşaat, onarma ve montaj işleri ile teknik hizmetlerde çalıştırılmak üzere personel götürülmesi halinde, söz konusu çalışanlara yapılacak olan ücret ödemelerinden stopaj kesintisi yapılmayacaktır.

Öte yandan, hizmet erbabına yapılacak olan ücret ödemeleri yurtdışı kazancın tespitinde gider olarak dikkate alınabilmesi mümkündür. Ancak, söz konusu ödemelerin yurt içi kazancın tespitinde gider olarak dikkate alınamayacağı tabiidir.

## 2. KATMA DEĞER VERGİSİ KANUNU YÖNÜNDEN

3065 Sayılı KDV Kanununun 1/1 maddesine göre, Türkiye'de yapılan ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesindeki mal teslimleri ve hizmet ifaları katma değer vergisine tabidir. Buna göre bir işlemin KDV'ye tabi tutulabilmesi için, işlemin ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılması ve bu faaliyetlerin **Türkiye'de gerçekleşmesi** gereklidir. İşlemlerin Türkiye'de gerçekleşmiş sayılmasını düzenleyen 6.maddenin (b) bendine göre, hizmet ifalarında;

- Hizmetin Türkiye'de ifa edilmesi veya
- Hizmetten Türkiye'de yararlanılması

halinde hizmetin Türkiye'de yapılmış olacağı düzenlenmiştir. Buna göre, yurtdışı inşaat, onarım, montaj işlerinde hizmetin ifa edildiği yer yabancı bir ülke olduğu ve söz konusu hizmetlerden de yurtdışında yararlanıldığı için bu hizmetler katma değer vergisine tabi bulunmamaktadır.



Yurt dışında inşaat işi yapan müteahhitlerin söz konusu hizmetleri yurt dışında ifa ettikleri ve yabancı firmaların da bu hizmetten yurt dışında yararlandıkları göz önünde bulundurulduğunda, bu hizmetler katma değer vergisine tabi tutulamayacaktır. Zira, yurtdışında gerçekleştirilen ve yurtdışında yararlanılan hizmetler **katma değer vergisinin konusuna girmemektedir.**

KDV Kanununun 11/1-a maddesi ile, yurtdışındaki müşteriler için yapılacak hizmetler hizmet ihracatı olarak kabul edilmiş ve belli şartların sağlanması halinde bu hizmetler katma değer vergisinden istisna edilmiştir. Aynı Kanunun 12/2 maddesinde bir hizmetin **ihracat istisnası** kapsamında değerlendirilebilmesi için;

- ▶ Fatura ve benzeri belgenin yurt dışındaki müşteri adına düzenlenmesi,
- ▶ Hizmet bedelinin döviz olarak Türkiye'ye getirilmesi,
- ▶ Hizmetten yurtdışında yararlanılması,
- ▶ Hizmetin Türkiye'den yurtdışındaki bir müşteri için yapılmış olması

gerekmektedir. Yurtdışı inşaat, onarım, montaj işlerinin hizmet ihracı sayılabilmesi için yukarıda yer alan koşulları sağlayabilmesi gereklidir. Buna göre inşaat, onarım, montaj işlerinin yurtdışında verilmekte olduğu göz önünde bulundurulduğunda bu işlerin hizmet ihracatı kapsamında katma değer vergisinden istisna edilmesi mümkün değildir.

Ancak, Türkiye'den yurt dışına verilen ve yurt dışında **ayrıca bir işyeri veya daimi temsilci olmadan** yapılan teknik hizmetler, **hizmet ihracatı** olarak değerlendirilmektedir. Dolayısıyla, bu kapsamda olan söz konusu hizmetler katma değer vergisinden istisna bulunmaktadır.

## SONUÇ

Yurt dışında yapılan inşaat, onarım, montaj ve teknik hizmet faaliyetlerinin sonucunda elde edilen kazançların vergilendirilmesine ilişkin gerek kurumlar vergisi boyutu, gerekse de katma değer vergisi uygulamaları açısından çeşitli özellikli durumlar ortaya çıkmaktadır. Zira, söz konusu projelerin gerçekleştirildiği ülkenin yerel mevzuatı ve Türkiye ile ilgili ülke arasında Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmasının var olup/olmaması vergileme hakkının hangi ülkeye ait olacağı noktasında belirleyici olmaktadır.

Bu kapsamda, yurt dışında yapılan inşaat, onarım, montaj ve teknik hizmet faaliyetlerinin devlet tarafından çeşitli istisna uygulamaları ile desteklenmesi ve yurt dışında vergilendirilen bu kazançların ayrıca yurt içinde de vergilendirilmesinin (çifte vergilendirmenin) önüne geçilmesi amacıyla çeşitli düzenlemeler yapılmıştır.

Bu düzenlemelerin en başında Kurumlar Vergisi Kanununun 5/1-h maddesinde yer alan kazanç istisnası düzenlemesi yer almaktadır. Ancak, söz konusu Kanunun ilgili maddesinde; yurt dışında yapılan inşaat, onarım, montaj ve teknik hizmet faaliyetlerinden sağlanarak Türkiye'de genel sonuç hesapları-

na aktarılan kazançların herhangi bir koşula bağlanmaksızın kurumlar vergisinden istisna edildiği ifade edilmesine rağmen, Tebliğde istisnanın uygulanabilmesi için yurt dışında bir işyeri veya şube olması/oluşması gerektiği yönünde açıklamaya yer verilmesi, istisnanın uygulanması noktasında mükelleflerde tereddüde yol açmıştır.

Bu sebeple, söz konusu istisnanın nasıl uygulanacağı ve vergilemenin hangi şartlarda gerçekleşeceğine dair mükellefler tarafından İdare'ye çok sayıda mükteza talebinde bulunulmuştur. İdare de, Tebliğ'de yer alan açıklamalardan hareketle, bu kapsamda elde edilen kazançların Türkiye'de istisna tutulabilmesi için yurtdışında bir işyeri ya da şube olması/oluşması ve dolayısıyla işin yapıldığı ülkede vergilendirilen bir yapının olması gerektiği yönünde görüş vermiştir. Bu kapsamda, yurt dışında bulunan iş yerleri veya şubeler aracılığıyla yapılan inşaat, onarım, montaj ve teknik hizmet faaliyetlerinden sağlanarak Türkiye'de genel sonuç hesaplarına aktarılan kazançlar kurumlar vergisinden istisna bulunmaktadır. Ancak, bunlara ilave olarak, istisnanın uygulanmasını noktasında, Tebliğ'de yer alan ve bu çalışmamızda da yer verilen diğer hususların da ayrıca göz önünde bulundurulması önem arz etmektedir.



Zirveye çıkmak kolay değil, vergi yükünüzü hafifletelim.





## DAMGA VERGİSİ UYGULAMASINDA "BELLİ PARA" KAVRAMI VE ÖZELLİKLİ HUSUSLAR

### GİRİŞ

Damga Vergisi, 488 sayılı Kanun ile Türk Vergi Sistemindeki yer almış, gerçek kişilerin veya tüzel kişilerin kendi aralarında veya kamu kurumlarıyla yaptıkları hukuki işlemler dolayısıyla düzenlenen, bir hususu ispat ve belli etme niteliğini taşıyan kâğıt ya da elektronik belgeler üzerinden alınan mali yükümlülük olarak ifade edilebilir. Dolayısıyla damga vergisi, hukuki işlemlerin dayanağını oluşturan belgeler üzerine tesis edilmiş sözleşmeler, kararlar, mazbatalar, ticari işlemlerde kullanılan kâğıtlar ve makbuzlar üzerinden alınan bir vergidir.

Borçlar Hukuku sözleşmeyi "iki veya daha çok kimse arasında bir hakkın kurulması, değiştirilmesi veya ortadan kaldırılması amacıyla yapılan anlaşmaya ilişkin belge" şeklinde tanımlanmaktadır. Söz konusu belgenin ise damga vergisine tabi tutulması için herhangi bir hususu ispat veya belli etmek için ibraz edilebilecek nitelikte olması gerekir. Bu bağlamda da sözleşmeler başlangıçta belirlenen, miktar, süre ve taraflar arasında hüküm ifade etmektedir. Fakat günlük yaşamda damga vergisinin ödenmesinde bazen taraf değişikliklerinin, bazen sözleşme miktarının artması veya azalması bazen de sözleşme sürelerinin değişmesi, sözleşmelerin iptali veya cezai şartlar gibi özellik arz eden durumlar ile sıklıkla karşı karşıya kalınmaktadır.

Bu yazımızda damga vergisini ve damga vergisi uygulamasında belli

para kavramını ve bu kavrama ilişkin özellikli hususları değerlendiriyor olacağız.

### 1. DAMGA VERGİSİNE İLİŞKİN GENEL AÇIKLAMALAR:

01.07.1964 tarih ve 488 Sayılı Kanun'la düzenlenen Damga Vergisi, Kanuna ekli (1) sayılı tabloda yazılı kâğıtlar üzerinden alınmaktadır. Sözü edilen kanunun 1.maddesi " Bu kanundaki kâğıtlar terimi, yazılıp imzalanmak veya imza yerine geçen bir işaret konmak suretiyle düzenlenen ve herhangi bir hususu ispat veya belli etmek için ibraz edilebilecek olan belgeler ile elektronik imza kullanılmak suretiyle manyetik ortamda ve elektronik veri şeklinde oluşturulan belgeleri ifade eder. Yabancı memleketlerle Türkiye`deki yabancı elçilik ve konsolosluklarda düzenlenen kâğıtlar, Türkiye`de resmi dairelere ibraz edildiği, üzerine devir veya ciro işlemleri yürütüldüğü veya herhangi bir suretle hükümlerinden faydalandığı takdirde vergiye tabi tutu-



lur." şeklinde ifade edilmektedir. Bu kapsamda bir kâğıdın vergiye tabi olması için Damga vergisi Kanunu'na ekli (1) sayılı listede yer alması, vergiden istisna edilmemiş olması, kâğıdın imzalanmış olması, belli bir hususu tespit ve ispat edecek nitelikte olması şarttır.

Kanunda, (1) sayılı tabloda damga vergisine tabi olan kâğıtlar 4 grup halinde sayılmıştır. Bunları aşağıdaki gibi açıklayabiliriz;

**a. Akitlerle İlgili Kâğıtlar:** Bu gruptaki kâğıtlar belli bir parayı ihtiva eden ve etmeyen olmak üzere iki başlık halinde açıklanmıştır. Belli parayı ihtiva edenler; sözleşmeler, taahhütnameler, kefaleti teminat, rehin senetleri, fesihnameler. Belli parayı ihtiva etmeyenler ise; tahkim nameler, sulhnameler, turizm işletmeleri ile seyahat acentelerinin aralarında düzenledikleri kontenjan sözleşmeleridir.

**b. Kararlar ve Mazbatalar:** Bu gruptaki kâğıtlar belli bir parayı ihtiva eden ve etmeyen olmak üzere iki başlık halinde açıklanmıştır. Belli parayı ihtiva edenler; sözleşmeler, taahhütnameler, kefaleti teminat, rehin senetleri, fesihnameler. Belli parayı ihtiva etmeyenler ise; tahkim nameler, sulhnameler, turizm işletmeleri ile seyahat acentelerinin aralarında düzenledikleri kontenjan sözleşmeleridir.

**c. Ticari İşlemlerde Kullanılan**

**Kâğıtlar:** Bu gruptaki kâğıtlar ticari ve mütevadil senetler (Emtia senetleri, borç senedi, rehin senedi, konşimentolar, deniz ödücü senedi, ipotekli borç senedi, irad senetleri gibi) ticari belgeler, menşe ve mahreç şahadetnameleri, resmi dairelere ve bankalara ibraz edilen: bilançolar, işletme hesabı özetleri, gelir tabloları, barnameler, tasdikli manifesto nüshaları, ordinolar, gümrük idarelerince verile özet beyan formları olarak açılabilir.

**d. Makbuzlar ve Diğer Kâğıtlar:** Maaş, ücret, huzur hakkı, aidat, resmi daireler tarafından mal ve hizmet alımlarına ilişkin ödemeler, ödünç alınan paralar için verilen makbuzlar, icra dairelerince resmi daireler namına kişilere yapılan ödemelere ilişkin makbuzlar Beyannamelere ilişkin kâğıtlardır (**damga vergisi beyannameleri hariç**)

Görülebileceği üzere damga vergi beyannamesinin kendisinden kaynaklı damga vergisi oluşmamaktadır.

### 2. DAMGA VERGİSİNDE BELLİ PARA KAVRAMI:

Damga Vergisi Kanununda "belli para" teriminden ilk olarak 10. Maddede <sup>1</sup> bahsedilmektedir. Söz konusu madde "Damga Vergisi nispi veya maktu olarak alınır. Nispi vergide, kâğıtların nevi ve mahiyetlerine göre, bu kâğıtlarda yazılı belli para, maktu vergide kâğıtların mahiyetleri esastır. Belli para terimi, kâğıtların ihtiva ettiği veya bunlarda yazılı rakamların hasıl edeceği parayı ifade eder." şeklinde tanımlanmış olup, vergileme ölçülerinden bahsedilmektedir.

Madde hükmüne göre damga vergisi nispi veya maktu olarak alınır. Nispi vergide ise kâğıtların nevi ve

mahiyetlerine göre üzerlerinde yazılı belli para vergilemede esas alınır. Görüleceği üzere DVK'da geçen belli para terimi esasında nispi vergide vergi matrahını ifade etmektedir. Elbette ki kâğıtların imzalanarak hukuken tekemmül ettikleri anda belli paranın mevcut olması gerekir, sonradan oraya çıkabilecek ya da hesaplanması mümkün olabilecek belli paranın vergi doğurucu etkisi bulunmamaktadır. <sup>2</sup>

Bir başka ifadeyle "sözleşmenin düzenlendiği tarihte gerçekleşip gerçekleşmeyeceği bilinmeyen ve her iki taraf için de bağlayıcılığı olmayan tutarların damga vergisinde belli para olarak nazara alınması gerekir.

Damga Vergisi Kanununun 10.maddesinin son fıkrasında belli para teriminin kanuni tanımı yapılmıştır. Buna göre belli para terimi, kâğıtların ihtiva ettiği veya bunlarda yazılı rakamların hasıl edeceği parayı ifade eder.

30 seri no.lu Damga Vergisi Kanunu Genel Tebliği<sup>3</sup> belli para kavramını açıklığa kavuşturmuştur. Buna göre;

*Kanunun 10 uncu maddesinde de damga vergisinin nispi veya maktu olarak alınacağı, nispi vergide kâğıtların nevi ve mahiyetlerine göre bu kâğıtlarda yazılı belli paranın, maktu vergide ise kâğıtların mahiyetlerinin esas olacağı, belli para teriminin kâğıtların ihtiva ettiği veya bunlarda yazılı rakamların hasıl edeceği parayı ifade edeceği hükme bağlanmıştır.*

*Bu hükümlere göre, nispi damga vergisinin konusuna giren kâğıtlarda, verginin matrahını, bu kâğıtlarda yer alan veya hesaplanabilen değer teşkil edecektir.*

*Bu nedenle, mal ve hizmet alımları ile ilgili olarak düzenlenecek ihale kararları, sözleşme ve diğer kâğıt-*

*larda, katma değer vergisi dahil bedelin belli olması halinde bu bedel; katma değer vergisi hariç bedel gösterilmesi halinde ise katma değer vergisi de hesaplanarak bedele ilave edilmek suretiyle bulunan toplam tutar üzerinden nispi damga vergisi hesaplanmaktadır.*

*Ancak, yukarıda belirtilen şekilde yürütülen uygulama, bazı mükelleflerce ihtilaf konusu yapılmıştır. Bu konuda verilen ve sürekli hale gelen yargı kararlarında damga vergisi matrahına dahil edilen katma değer vergisinin, üstlenilen işin ya da verilen hizmetin bir bedeli olmadığı belirtilerek, katma değer vergisinin damga vergisi matrahına dahil edilmesi gibi bir uygulama sonucu doğacağı gerekçesiyle, katma değer vergisinin nispi damga vergisinin hesaplanmasında dikkate alınmaması gerektiğine hükmedilmiştir.*

Kanunda geçen belli para teriminden anlaşılması gereken kâğıda konu hukuki işlemin bedelidir. Bu nedenle, taraflarca imzalanan kâğıt ile ispat konusu yapılmak amacını taşımayan ve sözleşmenin konusu olmayan paraların sadece kâğıtta yazılı olması sebebiyle damga vergisine tabi tutulması damga vergisinin amacına aykırılık oluşturacaktır.

Zira 30 seri no.lu DVK genel tebliğinde yukarıda da alıntılıdığımız ilgili kısmında "...damga vergisinin KDV hariç olmak üzere sadece işin bedeli üzerinden hesaplanacağı..." açıkça belirtilmiştir. Örneğin bir tarafın belirli bir ciro hedefine ulaşılmasına bağlı olarak karşı tarafa belirli tutarda prim ödemeyi taahhüt ettiği sözleşmelerde damga vergisine konu belli para ciro hedefi değil, üzerinde mutabık kalınan prim tutarı olacaktır. Zira buradaki ciro hedefi karşı taraf açısından bir taahhüt niteliğinde olamaz. Çünkü ciro hedefinin gerçekleşmesi, karşı tarafın iyi niyet

<sup>1</sup> Mevzuat | Gelir İdaresi Başkanlığı (gib.gov.tr)

<sup>2</sup> Özelge: Belli para ihtiva etmeyen sözleşmenin damga vergisi hk. | Gelir İdaresi Başkanlığı (gib.gov.tr)

<sup>3</sup> Mevzuat | Gelir İdaresi Başkanlığı (gib.gov.tr)

ve çabasının yanında tüketici kararlarına da bağlı olarak değişebilecekler dolayısıyla belli para kavramını içerdiği düşünülemez.

Damga Vergisi Kanununun ilgili maddesi kapsamında belirtildiği üzere kanuni tanımından sonra dilimizdeki tanımına da yer vermek gerekirse; Türk Dil Kurumu güncel Türkçe sözlüğüne göre "belli"; gizli olmayan, ortada olan, anlaşılabilir, aşikar, belirli, muayyen anlamını taşımaktadır. Buradan hareketle damga vergisi yönünden belli para teriminin kağıtların açıkça ihtiva ettiği veya kağıt hükümlerinde yer alan rakamlardan doğrudan veya dolaylı olarak anlaşılabilir para olduğu söylenebilir. Bununla birlikte, **başka bir kağıda atıf yapılması durumu söz konusu ise Kanunun 4. maddesinin son fıkrası hükmü gereğince belli paranın tespiti için atıf yapılan kağıt hükümlerine de bakılması icap edecektir.**

Nitekim İdare'nin verdiği birçok özgeçmişte "sözleşmenin düzenlendiği tarihte belli parayı ihtiva etmesi veya kağıdın eklerinde belli paranın tespitine imkan veren donelerin var olması veyahut atıf yapılan başka bir kağıttan belli paranın bulunabilmesi halinde, kağıdın (sözleşmenin) bu tutar üzerinden damga vergisine tabi tutulması gerekeceği"<sup>4</sup> açıkça belirtilmektedir.

Diğer yandan atıf yapılan kağıttaki belli para üzerinden damga vergisi hesaplanabilmesi için, atıf yapılan kağıttaki belli paranın asıl kağıttaki hukuki işlemin bedelini karşılıyor olması gerekir. Konuyla ilgili bir Danıştay kararında, davacı ile taşeron firma arasında imzalanan kağıtta davacı ile iş sahibi arasındaki kağıda atıf yapılmakla birlikte, taşeron firmanın işin yalnızca bir kısmını üstlendiği ve davacı ile taşeron firma arasında düzenlenen kağıtta işin bedeline yer verilmemiş olmasına

rağmen, atıf yapılan ve davacı ile iş sahibi arasında imzalanan kağıttaki tüm iş bedeli üzerinden damga vergisi hesaplanması gerektiği yönündeki Vergi İdaresi işlemini hukuka uygun bulmamıştır.

Damga vergisinde belli paraya ilişkin Danıştay kararlarında ise **"bir kağıdın nispi oranda damga vergisine tabi olması için ya kağıda bağlanan işlem bedelinin (kağıdın içerdiği meblağın) kağıtta açıkça belirtilmiş olması, ya da bu bedelin matematiksel olarak hesaplanmasına olanak sağlayan rakamların kağıtta yer almış bulunması gerektiği"** belirtilmektedir. Buradan hareketle yargı organlarının belli para tanımının, "kağıda konu hukuki işlemin kağıtta açıkça belirtilmiş bedeli ya da bu bedelin matematiksel olarak hesaplanmasına olanak sağlayan rakamlar" olduğu söylenebilir.

Damga vergisine konu kağıtta yer alan hukuki işlemin bedelinin kağıtta açıkça yazılı olması durumunda ödenecek damga vergisinin tespit edilmesi oldukça kolay ve tereddütsüzdür. Kağıda bağlanan işlemin bedelinin açıkça yazılı olmaması bununla birlikte bedelin hesaplanmasına ilişkin olarak belli miktar ve tutarlardan bahsedildiği durumlarda, belli paranın hesaplanmasında bu bilgilerden hareket edilmesi gerekecektir.

Örnek vermek gerekirse, yapılan bir sözleşmede toplam bedele yer verilmemekle birlikte malın miktar ve birim fiyatının yer aldığı durumda damga vergisine konu belli paranın mal miktarı ile birim fiyatın çarpılması suretiyle tayin edileceği tabiidir. Nitekim yukarıda belirtildiği üzere Danıştay da bedelin matematiksel olarak hesaplanmasına olanak sağlayan rakamların kağıtta yer almasını damga vergisinde belli paranın oluşması için yeterli görmektedir. Özetle belirtmek gerekirse, damga

vergisine konu kağıtta vergi matrahına esas teşkil edecek bedelin özel olarak belirtilmemesi vergilemeyi etkilemeyecektir.

Diğer yandan belli paranın kağıtta açıkça yazılı olmadığı durumlarda vergileme yapılabilmesi için, damga vergisine konu belli paranın mutlak suretle kağıdın ihtiva ettiği bilgilerden hareketle bulunması zorunluluğu vardır. Bunun dışında bir takım varsayım ve kabullerden hareketle kağıtta yer almayan bir değer üzerinden damga vergisi hesaplanması mümkün değildir.

### 3. BELLİ PARA GÖSTERME MECBURİYETİ;

Damga Vergisi Kanunu 11.maddesi *"Cari hesap şeklinde açılan kredilerle her türlü ikrazata ait taahhütname ve mukavelenameler (İskonto ve iştirah senetleri taahhütnamesi - Dispans - dahil) ve bunların temlik, yenileme, devir ve değiştirilmesine müteallik bütün kağıtlarda ve keza matlupların devir ve temlikine ilişkin mukavelename ve temliknamelerde ikraz veya temlik edilen para miktarının veya azami haddinin gösterilmesi mecburidir. Gösterilmediği takdirde bu kağıtların her birinden alınması gereken Damga Vergisi ile cezası olayın meydana çıktığı tarihte, ilgili bulunduğu cari hesapta kayıtlı kredi veya ikrazat miktarına göre hesaplanır ve alınır.*

*Bu vergi ve cezanın ödenmesinde mukriz ve müstakrizlerle temlik eden ve adına temlik yapılan şahıslar ve müesseseler müteselsilen sorumludurlar."* şeklinde açıklama yapılmıştır.

Bu tanımla bazı kağıtların belli para içermesi zorunluluğu Kanun koyucu tarafından öngörülmuş ve bunun gerçekleşmemesi durumunda vergiden kaçınmayı önlemek amacıyla belli paranın nasıl hesap edileceği düzenlenmiştir.

Maddeye göre cari hesap şeklinde açılan kredilerle her türlü ikrazata ait taahhütname ve sözleşmeler ve bunların temlik, yenileme, devir ve değiştirilmesine ilişkin bütün kağıtlarda ve keza matlupların devir ve temlikine ilişkin sözleşme ve temliknamelerde ikraz veya temlik edilen para miktarının veya azami haddinin gösterilmesi mecburi olduğu belirtilmiş olup yukarıda sayılan kağıtlarda belli para gösterilmediği takdirde bu kağıtların her birinden alınması gereken damga vergisi ile cezası, olayın meydana çıktığı tarihte ilgili bulunduğu cari hesapta kayıtlı kredi veya ikrazat miktarına göre hesaplanacak ve alınacaktır.

#### 3.1. Belli Paranın TL olarak Belirlenmesi;

Damga vergisinin kağıtta yer alan belli para üzerinden nispi şekilde hesaplandığı kağıtlarda belli paranın TL cinsinden açıkça yer alması durumunda verginin hesabında karmaşık bir yön bulunmamaktadır. Damga vergisi matrahına esas teşkil eden belli paranın DVK'ya ekli (1) sayılı tabloda ilgili kağıt için tespit edilmiş olan oran ile çarpılması sonucunda ödenmesi gereken damga vergisi belirlenmiş olacaktır.

#### 3.2. Belli Paranın Döviz olarak Belirlenmesi;

Damga vergisine konu kağıtta belli paranın yabancı para olarak belirlenmesi halinde DVK'nın 12. maddesi uyarınca damga vergisi matrahı ilgili yabancı paranın Maliye Bakanlığı'na tespit ve ilan edilecek fiyat üzerinden Türk parasına çevrilerek hesaplanacaktır. Döviz fiyatlarının Maliye Bakanlığı tarafından tespit ve ilan edilmesinin uygulamada yarattığı gecikme ve karışıklık üzerine Bakanlık tarafından konuyla ilgili olarak 15 seri no.lu DVK genel tebliği yayımlanmış ve bu tebliğ ile birlikte vergiye tabi kağıtlarda yabancı paraların Türk

parasına çevrilmesinde **TCMB tarafından saptanmış bulunan son satış kurlarının esas alınması** uygulamasına geçilmiştir. Burada satış kuru ile kastedilen efektif satış kuru değil, döviz satış kurudur.

### 4. BELLİ PARA İLE İLGİLİ ÖZELLİKLI DURUMLAR;

Kurumlar birçok durumda üzerinde anlaşmaları hukuki işlemin bedelini belirli iş hacmi aralığına bağlı olarak değişen tarifeler üzerinden belirleyebilmektedir.

Örnekle belirtmek gerekirse taraflar düzenledikleri sözleşmede 1.000.000 TL'den az mal alımı için 100 USD olan ton başına mal fiyatının 1.000.000 TL'den fazla mal alımı için fiyatın 90 USD, 1.500.000 TL'den fazla mal alımı için fiyatın 80 USD, 2.000.000 TL'den fazla mal alımı için ise fiyatın 70 USD olacağını belirlediklerinde, sözleşmenin düzenlendiği anda ne kadarlık mal alımı yapılacağına, dolayısıyla ton başına mal fiyatının bilinmemesi nedeniyle damga vergisi matrahını oluşturacak belli paranın da bilinmeyeceği, bu nedenle de kağıdın damga vergisine konu olmayacağını söylenebilir.

Yukarıdaki örnekte sözleşmede bulunan rakamlar belli para, dolayısıyla da matrah olarak dikkate alınamaz çünkü bu rakamlar edimin bedelini belirlememekte sadece üzerinde anlaşılabilir fiyatlama yöntemini açıklığa kavuşturmaktadır. Çalışmamızın önceki bölümlerinde de belirtildiği üzere belli para teriminden anlaşılması gereken kağıda konu hukuki işlemin bedelidir. Bu nedenle, taraflarca imzalanan kağıt ile ispat konusu yapılmak amacını taşımayan ve sözleşmenin konusu olmayan paraların sırf kağıtta yazılı olması sebebiyle damga vergisine tabi tutulması damga vergisinin amacına aykırılık oluşturacaktır.

## SONUÇ

Günlük yaşam içinde meydana gelen çeşitli hukuki ilişkileri belgeye bağlamak kişiler açısından kimi zaman zorunluluktan kimi zaman da ihtiyatlı davranmaktan kaynaklanabilir.

Netice itibarıyla karşılık ve birbirine uygun irade beyanı olarak kabul edilen bir sözleşmenin kağıda dokümlenmesi ve imzalanmasının vergisel bir yükümlülüğü bulunmaktadır. Bu yükümlülüğü damga vergi mükellefiyeti şeklinde tezahür eder.

Sonuç olarak damga vergisi, gerçekleştirilen hukuki işlemlerle ilgili olarak düzenlenen ve kanunda kağıt diye ifade edilen belgeler üzerinden alınan bir mali yükümlülüktür. Düzenlenen sözleşme ya da kağıtların damga vergisine tabi olması için herhangi bir hususu ispat veya belli etmek için ibraz edilebilme özelliğine sahip olması gerekir. Sözleşme düzenlemesi, konusu, geçerlilik ve ispat koşulları, devri gibi hususlar vergi hukukunun konusu olmamakla birlikte bu hususları hemen hepsi vergileme işlemlerini ilgilendirmektedir.



<sup>4</sup> Özelge: Organize Sanayi Bölge Müdürlüğü ile şirket arasında düzenlenen elektrik hatları devir protokolünün damga vergisine tabi olup olmadığı hk. I Gelir İdaresi Başkanlığı (gib.gov.tr)





Bizi takip edin,  
vergi labirentinde  
kaybolmayın.



## VERGİYE UYUMLU MÜKELLEFLERE SAĞLANAN %5 VERGİ İNDİRİMİ UYGULAMASI VE MUHASEBELEŞTİRME YÖNTEMLERİ

### GİRİŞ

En son 9.3.2023 tarihli 7440 sayılı Kanunda olduğu gibi "Vergi Affı/ Yapılandırması" kanunu olarak bilinen kanunlar ile vergi ödevlerini yerine getirmeyen ve vergilerini zamanında ödemeyen mükelleflere getirilen yaptırımların tamamı ya da bir kısmının ortadan kaldırılma imkanı sağlanmıştır. Ülkemizdeki ilk vergi affı 17.05.1924 tarihinde çıkarılmış olup, zaman zaman çeşitli nedenlerle vergi afflarına başvurulmuştur. Özellikle 2000 yılından sonra sıklıkla getirilen vergi affları; vergide adalet ve eşitlik ilkelerini olumsuz yönde etkilemekte olup; kayıt dışılığı teşvik etmektedir.

Vergi affları; aynı zamanda vergi ödevlerini zamanında yerine getiren mükellefleri olumsuz olarak etkilemektedir. Bu mükelleflerin üzerindeki olumsuz etkiyi kaldırmak ve genel olarak vergiye gönüllü uyumu sağlamak amacıyla getirilen teşviklerden birisi de hesaplanan vergi üzerinden %5 oranında getirilen vergi indirimi uygulamasıdır.

Bu yazımızda 2018 yılından itibaren uygulanan "Vergiye Uyumlu Mükelleflere Sağlanan %5 Vergi İndirimi Uygulaması ve Muhasebeleştirme Yöntemleri" hakkında bilgilere yer vereceğiz.

### 1. VERGİ İNDİRİMİ UYGULAMASI

Gelir Vergisi Kanunu'nun mükerrer 121. maddesine göre; finans ve bankacılık sektörlerinde faaliyet gösterenler, sigorta ve reasürans şirketleri ile emek-

lilik şirketleri ve emeklilik yatırım fonları hariç olmak üzere; ticari, zirai veya mesleki faaliyeti nedeniyle gelir vergisi mükellefleri, bu maddede belirtilen şartları sağlaması durumunda; yıllık gelir veya kurumlar vergisi beyannameleri üzerinden hesaplanan verginin %5'ini ödenmesi gereken gelir veya kurumlar vergisinden indirebilirler.

Hesaplanan indirim tutarı, 1.1.2024 tarihinden itibaren verilmesi gereken yıllık gelir ve kurumlar vergisi beyannamelerinde uygulanmak üzere 6.900.000,00 TL Türk lirasından fazla olamayacaktır.

İndirilecek tutarın ödenmesi gereken vergiden fazla olması durumunda indirim yapılamayan tutar, yıllık gelir veya kurumlar vergisi beyannamesinin verilmesi gereken tarihi izleyen bir **tam yıl içinde** mükelleflerin beyanı üzerine tahakkuk eden diğer vergilerinden mahsup edilebilecektir. Ancak 1 yıllık süre içerisinde mahsubun yapılmaması durumunda; söz konusu tutarın reddedilecek ve iade edilmesi mümkün bulunmayacaktır.

Gelir vergisi mükelleflerinin yararlanacağı indirim tutarı, ticari, zirai veya mesleki faaliyet nedeniyle beyan edilen kazançların toplam gelir vergisi matrahı içerisindeki oranı dikkate alınmak suretiyle hesaplanan gelir vergisi esas alınarak tespit edilmektedir.



### 2. İNDİRİMDEN YARARLANMA ŞARTLARI

Kanunun yürürlüğü girdiği 2018 yılındaki indirimden yararlanma şartları; ilk olarak 17.12.2019 tarihli 7194 sayılı Kanunla daha sonra ise 26.10.2021 tarihli 7338 sayılı Kanunla esnetilmiş olup, böylece daha fazla mükellefin söz konusu indirimden yararlanması sağlanmıştır.

İndirimden yararlanmak için;

- I) İndirimin hesaplanacağı beyannamenin ait olduğu yıl ile bu yıldan önceki son iki yıla ait vergi beyannamelerinin kanuni süresinde verilmiş olması gerekmektedir. Ancak kanuni süresinde verilen bir beyannameye ilişkin olarak kanuni süresinden sonra düzeltme amacıyla veya pişmanlıkla verilen beyannameler bu şartın ihlali sayılmayacaktır.
- II) I. numaralı bentte belirtilen süre içerisinde kesinleşmiş olması koşuluyla vergi beyannamelerindeki vergi türleri itibarıyla ikmalen, re'sen veya idarece yapılmış bir tarhiyat bulunmaması gerekmektedir. Ancak kesinleşen tarhiyatların, indirimin hesaplanacağı beyannamenin ait olduğu yıl için geçerli olan, azami indirim tutarının %1'ini aşmaması durumunda bu şart ihlal edilmiş sayılmayacaktır.
- III) İndirimin hesaplanacağı beyannamenin verildiği tarih itibarıyla, vergi beyannameleri üzerine tahakkuk eden vergilerin

ödenmiş olması gerekmektedir. Ancak, ödemenin, ilgili mevzuatı gereği istenilen bilgi ve belgelerin tam ve eksiksiz olarak ibraz edilmiş olması koşuluyla, vergi kanunları gereği doğan iade alacaklarından mahsuben yararlanıldıktan sonra söz konusu iade alacağı tutarının mahsuben ödemesi talep edilen vergi borcu tutarının altına düşmesi hâlinde, eksik ödenmiş duruma gelen vergilerin mahsuben ödenmek istenilen tutarın %10'unu aşmaması kaydıyla, eksik ödenmiş vergiler dolayısıyla veya vergi kanunları gereğince, tecil edilerek belirlenen şartların gerçekleşmesine bağlı olarak terkin edilecek vergilerin, şartların sağlanamaması hâlinde kanunlarında belirlenen tecil süresinin sonunu takip eden onbeşinci günün bitimine kadar ödenmesi şartıyla, bu şart ihlal edilmiş sayılmayacaktır. Ayrıca, vergi aslı; vergi cezaları ile fer'i alacaklar dâhil olmak üzere 1.000,00 Türk lirasının üzerinde vadesi geçmiş borcunun bulunmaması da gerekmektedir.

İndirimin hesaplanacağı beyannamenin ait olduğu yıl ile önceki dört takvim yılında 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 359'uncu maddesinde sayılan filleri (Kaçakçılık) işlediği tespit edilenlerin, indirimden yararlanmaları mümkün bulunmamaktadır.

Vergi indiriminden yararlanan mükelleflerin, öngörülen şartları taşımadığının sonradan tespiti hâlinde ilgili vergilendirme döneminde indirim uygulaması dolayısıyla ödenmeyen vergiler, vergi ziyaı cezası uygulanmaksızın tarh edilecektir.

İndirimden yararlanmak için kapsamdaki vergi beyannameleri, yıllık gelir vergisi ve kurumlar vergisi beyannameleri, geçici vergi beyannameleri,

muhtasar, muhtasar ve prim hizmet beyannameleri ile Hazine ve Maliye Bakanlığına bağlı vergi dairelerine verilmesi gereken katma değer vergisi ve özel tüketim vergisi beyannameleridir. Vergi ibaresi ise Hazine ve Maliye Bakanlığına bağlı vergi dairelerine verilmesi gereken beyannameler üzerine tahakkuk eden vergileri ifade etmektedir.

### 3. İNDİRİM ŞARTLARININ SAĞLANIP SAĞLANMADIĞININ SORGULANMASI VE ÖZEL DURUMLAR

İndirimden yararlanmak isteyen mükellefler; dijital vergi dairesi sisteminden, interaktif vergi dairesi sistemine giriş yaptıktan sonra sol tarafta yer alan Bilgilerim/Vergide Uyumda Vergi İndirim Bilgisi menüsünden sorgulama yapabilmektedir.



Damga vergisi beyannamesi kapsam dahilinde olmayan bir beyanname olduğundan dolayı; bu beyannamenin süresinde beyan edilmemesi, indirim şartlarını ihlal etmeyecektir. Ancak sorumlu sıfatıyla katma değer vergisinin süresinde beyan edilmemesi, sonradan hiç beyan edilmemiş beyannameye düzeltme verilmesi halinde indirim şartları ihlal edilmiş sayılacaktır. Özellikle yurt dışından alınan hizmetler için ilgili faturaların zamanında temin edilmesi, bu açıdan önem arz etmektedir.

Faaliyet süresi 3 yıldan az olan mükelleflerin; indirimden yararlanma şartlarından biri olan 3 hesap döneminde beyannamelerin zamanında beyan edilme şartını sağlayamadığından dolayı indirimden yararlanması mümkün bulunmamaktadır. Örneğin 2022 yılının Ocak ayında kurulmuş ABC A.Ş. 2022 ve 2023 hesap dönemlerinde tüm be-

yannamelerini zamanında beyan edip, kanundaki diğer şartları sağlasa bile sadece 2 hesap döneminde beyanname verdiği için indirimden yararlanamayacaktır.

Mevcut bir kurumun başka bir kurumu devralması suretiyle gerçekleşen birleşmelerde devralan kurumun vergi indiriminden faydalanabilmesi için devralan ve devrolunan kurumların her ikisinin de indirim şartlarını sağlaması gerekmektedir.

### 4. MUHASEBE KAYITLARI

İndirim tutarının kayıtlara alınmasında mükelleflerin birden çok yöntemi kullanabilmesi mümkündür. Aşağıdaki örnek üzerinden bu yöntemleri açıklanması mümkün olabilecektir.

Ticari Kar	20.000.000,00
KKEG	6.000.000,00
Kurumlar Vergisi Matrahı	26.000.000,00
Hesaplanan KV Tutarı	6.500.000,00
Vergi İndirimi %5	325.000,00
Ödenen Geçici Vergi	3.000.000,00
Ödenecek Kurumlar Vergisi	3.250.000,00
Dönem Net Karı	13.500.000,00

#### 4.1. Hesaplanan Vergi İndiriminin Gelir Olarak Kayıtlara Alınması

Bu yöntemde söz konusu indirim tutarı 136 Diğer Çeşitli Alacaklar hesabında borç olarak kayıtlara alınmaktadır. Muhasebe kaydında alacak olarak gelir hesabı kullanılmaktadır. Gelir olarak kayıtlara alınan bu tutar, ticari

kazanç tutarında bir artış meydana getireceğinden dolayı, gelir yazılan tutarın kayıtlara alındığı döneme ilişkin kurumlar vergisi beyannamesinde "Zarar Olsa Dahı İndirilecek İstisna ve İndirimler" bölümünde yer alan "Diğer İndirimler ve İstisnalar" satırında gösterilmek suretiyle matrahın tespitinde indirim konusu yapılması mümkündür. Konuyla ilgili olarak Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından 25.12.2023 tarih ve 38418978-125[Diğer-2022/21]-612456 sayılı özeldesinde de bu yönde görüş verilmiştir. Yapılan gelir kaydıyla birlikte söz konusu indirim tutarı, dönem sonu kayıtları ile birlikte bir sonraki dönem 570 Geçmiş Yıl Karları hesabına aktarılmış olacaktır.

Hesap Açıklaması	Borç	Alacak
136 Diğer Çeşitli Alacaklar	325.000,00	
602 Diğer Gelirler		325.000,00

Kurumlar vergisi beyannamesinde kullanılmayan ve süresi içerisinde (bir tam yıl) mahsup yoluyla kullanılmayan indirim tutarının, mahsup imkanı kalmadığından dolayı 136 Diğer Çeşitli Alacaklar hesabında yer alan tutarın düzeltilmesi gerekmektedir. Böyle bir durumun gerçekleşmesi halinde söz konusu tutarın gider olarak kayıtlara alınması ve bu tutarın da beyanname üzerinde kanunen kabul edilme-yen gider olarak dikkate alınması gerekmektedir.

Muhasebe kaydında gelir olarak 602 Diğer Gelirler hesabının kullanılması ile ilgili Gelir İdaresi Başkanlığı'na bağlı Denetim ve Uyum Yönetimi Daire Başkanlığı'nın 23.10.2019 tarih ve 60801812-120.06.10-E.83618 sayılı görüşü de bulunmaktadır. Söz konusu görüşte; "mükellefler tarafından dönem sonunda 370 Dönem Karı Vergi ve Diğer Yasal Yükümlülük Karşılıkları hesabına kaydedilmesi gereken

tutarın vergiye uyumlu mükelleflere yapılacak vergi indirimi tutarı dikkate alınmaksızın hesaplanması gerekmektedir. Vergiye uyumlu mükellefler için ilave vergi indirimi hakkının kazanılması halinde, hak kazanılan bu tutarın 136 Diğer Çeşitli Alacaklar hesabının borcuna ve 602 Diğer Gelirler hesabının alacağına yazılarak kaydedilmesi icap etmektedir.

Bu hakkın ödenmesi gereken dönem gelir veya kurumlar vergisinden indirilmek suretiyle kullanılması halinde, 136 Diğer Çeşitli Alacaklar hesabının 371 Dönem Kârının Peşin Ödenen Vergi Ve Diğer Yükümlülükleri (-) hesabı ile birlikte,

370 Dönem Kârı Vergi Ve Diğer Yasal Yükümlülük Karşılıkları hesabından mahsup edilmesi, bu mahsuplar neticesinde ödenmesi gereken gelir veya kurumlar vergisinin bulunması halinde bu tutarın 360 Ödenecek Vergi Ve Fonlar hesabına aktarılması; bu hakkın ödenmesi gereken dönem gelir veya kurumlar vergisinden indirilmek suretiyle kullanılmaması halinde ise söz konusu hakkın diğer vergilerden mahsup edilinceye kadar 136 Diğer Çeşitli Alacaklar hesabında takibi-ne devam olunması gerekmektedir." ifadeleri bulunmaktadır.





#### 4.2. Hesaplanan Vergi İndiriminin Geçmiş Yıl Karlarına Eklenmesi

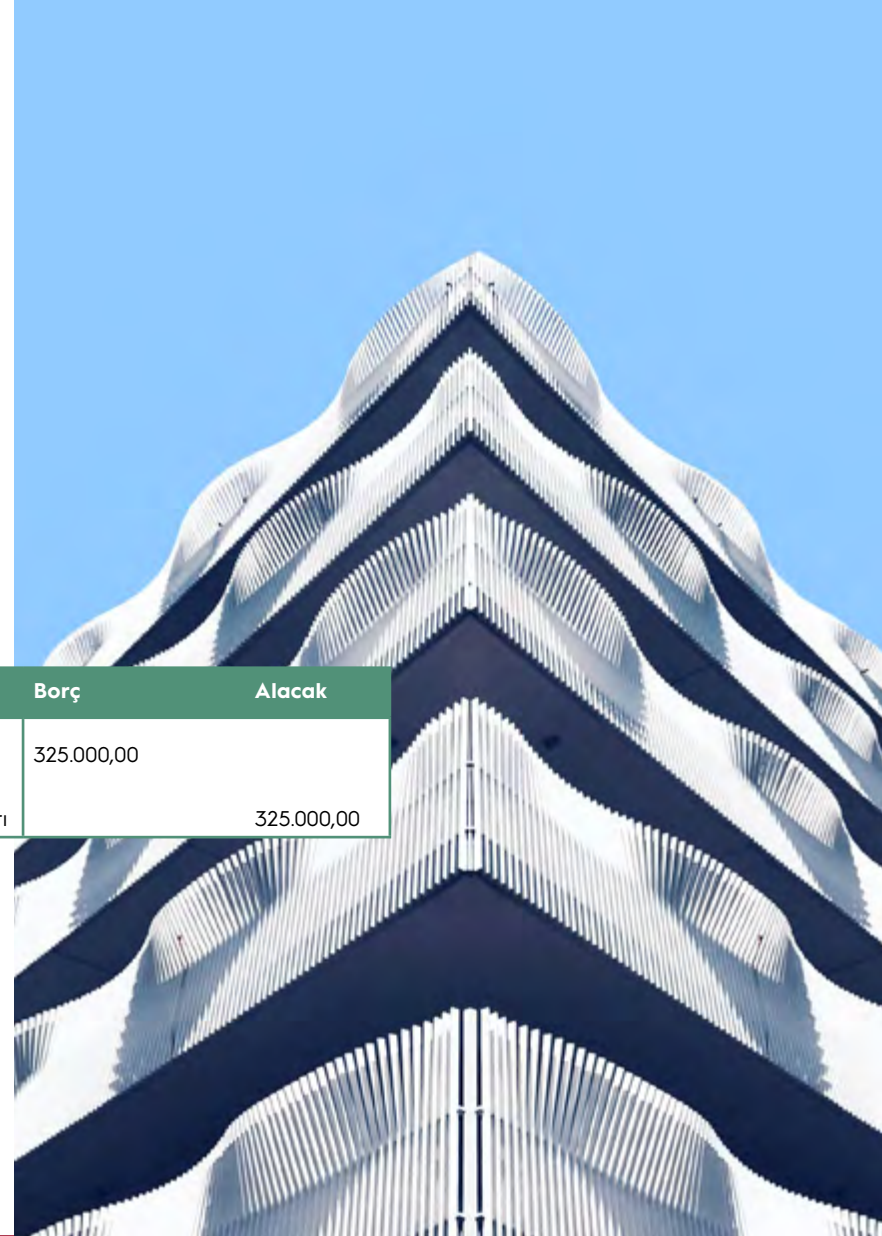
Bu yöntemde söz konusu indirim tutarı 136 Diğer Çeşitli Alacaklar hesabında borç olarak kayıtlara alınmaktadır. Muhasebe kaydında alacak olarak ise 570 Geçmiş Yıllar hesabı kullanılacaktır. Örnekte görüldüğü üzere 570 Geçmiş Yıllar Karları hesabında hesaplanan kurumlar vergisi sonrasında 13.500.000,00 TL kayıtlara alınmıştır. Ancak hesaplanan kurumlar vergisi 6.500.000,00 TL yerine 6.175.000,00 TL olarak ödenmiştir. Dolayısıyla dönem net kar tutarında vergi indirimi kadar bir azalma meydana gelmiştir.

Hesap Açıklaması	Borç	Alacak
136 Diğer Çeşitli Alacaklar	325.000,00	
570 Geçmiş Yıllar Karları		325.000,00

Kurumlar vergisi beyannamesinde kullanılmayan ve süresi içerisinde (bir tam yıl) mahsup yoluyla kullanılmayan indirim tutarının, mahsup imkanı kalmadığından dolayı 136 Diğer Çeşitli Alacaklar hesabında yer alan tutarın düzeltilmesi gerekmektedir. Böyle bir durumun gerçekleşmesi halinde yapılan kaydın ters kaydı alınarak 570 Geçmiş Yıllar Karları hesabı azaltılmalıdır.

#### SONUÇ

2018 yılından itibaren uygulanmakta olan uyumlu mükellef indirimi, mükelleflerin vergi ödevlerini yerine getirmek için teşvik etmektedir. İndirimden yararlanma şartları, 2018 yılına göre esnetilip, daha çok mükellefin bu teşvikten yararlanılması amaçlanmıştır. Gelecek dönemlerde de bu indirimden mükelleflerin sağladığı faydalar artırılmalı, uyumlu olmayan mükelleflerin de uyumlu hale getirilmesi özendirilmelidir.



İçinde bulunduğumuz Nisan ayında beyan edilecek olan 2023 hesap dönemine ilişkin Kurumlar Vergisi beyannamesinde, mükelleflerin öncelikle internet vergi dairesi üzerinden vergiye uyumlu mükellef indiriminden yararlanma şartlarını sağlayıp sağlamadıkları kontrol etmeleri gerekmektedir. Şartları sağlayan firmaların beyanname üzerinde söz konusu indirimden yararlanmayı unutmamaları önemli olacaktır.

Beyanname üzerinde yararlanılmayan kalan indirim tutarının, yıllık gelir veya kurumlar vergisi beyannamesinin verilmesi gereken tarihi izleyen bir tam yıl içinde mahsubu mümkün olduğundan dolayı, mükelleflerin hak kaybı yaşamamaları söz konusu süreyi geçirmemeleri gerektiğini de hatırlatmak isteriz.



## MENKUL (MAL) SATIŞLARINDA TL CİNSİNDEN ÖDEME ZORUNLULUĞU UYGULAMASINDAKİ GELİŞMELER

### GİRİŞ

Bilindiği gibi Türk Parası Kıymetini Koruma Hakkında 32 Sayılı Karara İlişkin Tebliğ (Tebliğ No: 2008-32/34)'in "Döviz Cinsinden ve Dövizde Endeksli Sözleşmeler" başlıklı 8. maddesinin 9. fıkrasında, Türkiye'de yerleşik kişilerin kendi aralarında akdedecekleri; taşıt satış sözleşmeleri dışında kalan menkul satış sözleşmelerinde sözleşme bedelini ve bu sözleşmelerden kaynaklanan diğer ödeme yükümlülüklerini döviz cinsinden veya dövizde endeksli olarak kararlaştırmalarının mümkün olduğu ifade edilmektedir.

Ardından 19.4.2022 R.G. tarihli ve 2022-32/66 sayılı Tebliğ ile bu fıkranın sonuna "Ancak sözleşme konusu ödeme yükümlülüklerinin Türk parası cinsinden yerine getirilmesi ve kabul edilmesi zorunludur." cümlesi eklendi. Buna göre, Türkiye yerleşik kişiler arasında akdedilen -taşıt satış sözleşmeleri dışındaki- her türlü menkul satışlarına ilişkin sözleşmeler yine döviz cinsinden düzenlenebilecek ancak bunlara ilişkin ödemeler Türk lirası cinsinden yapılacaktır.

28/2/2024 tarihli ve 32474 Sayılı Resmi Gazete'de "Türk Parası Kıymetini Koruma Hakkında 32 Sayılı Karara İlişkin Tebliğ (Tebliğ No: 2008-32/34)'de Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ (No: 2024-32/69)" ile birlikte söz konusu 9. fıkra değiştirilerek, aşağıdaki hallerde ödeme yükümlülüklerinin döviz cinsinden yapılabilmesi mümkün hale getirilmiştir

### 1. MENKUL SATIŞ SÖZLEŞMELERİNİN ÖDEMESİNİN TÜRK PARASI CİNSİNDEN YAPILMASI ZORUNLULUĞUNA GETİRİLEN İSTİSNALAR

2024-32/69 sayılı Tebliğ ile, yurtiçi yerleşik kişiler arasındaki menkul satışlarına ilişkin aşağıdaki hallerde ödeme yükümlülüklerinin döviz cinsinden yapılabilmesi mümkün hale getirilmiştir:

- ▶ 19.04.2022 tarihinden önce akdedilen menkul satış sözleşmelerinin ifası kapsamında 19.04.2022 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan Türk Parası Kıymetini Koruma Hakkında 32 Sayılı Karara İlişkin Tebliğ (Tebliğ No: 2008-32/34)'de Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ (Tebliğ No: 2022-32/66)'in yürürlük tarihi öncesinde dolaşıma girmiş bulunan döviz cinsinden kıymetli evraklar kapsamındaki ödeme yükümlülükleri,
- ▶ 19.04.2022 tarihinden önce düzenlenmiş faturalar kapsamındaki ödeme yükümlülükleri,
- ▶ Borsa İstanbul A.Ş. Kıymetli Madenler ve Kıymetli Taşlar Piyasasında döviz cinsinden gerçekleştirilen kıymetli maden ve kıymetli taş alım satım işlemleri ile bu işlemlerin takası kapsamındaki ödeme yükümlülükleri,
- ▶ 08.12.2004 tarihli sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan Dış Ticaret Sermaye Şirketi Statüsüne İlişkin Tebliğ (İhracat: 2004/12) ve

02.07.2004 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan Sektörel Dış Ticaret Şirketleri Statüsüne İlişkin Tebliğ (İhracat: 2004/4) kapsamında, aracılı ihracat sözleşmesine dayanarak Dış Ticaret Sermaye Şirketleri (DTSS) veya Sektörel Dış Ticaret Şirketleri (SDTŞ) üzerinden gerçekleştirilecek ihracatlar ile 5973 sayılı Cumhurbaşkanı Kararı ile yürürlüğe konulan İhracat Destekleri Hakkında Karar kapsamındaki İhracat Konsorsiyumu ve 5986 sayılı Cumhurbaşkanı Kararı ile yürürlüğe konulan E-İhracat Destekleri Hakkında Karar kapsamındaki E-İhracat Konsorsiyumu statüsüne sahip şirketler üzerinden aracılı ihracat sözleşmesine dayanarak gerçekleştirilecek ihracatlara yönelik menkul satış sözleşmeleri kapsamındaki ödeme yükümlülükleri,

- ▶ Gümrük beyannamesine tabi tutulan ihrahiye satış ve teslimi dahil 4458 sayılı Gümrük Kanunundaki transit ve gümrük antrepo rejimleri ile geçici depolama ve serbest bölge hükümlerinin uygulandığı malların teslimine ilişkin akdedilen menkul satış sözleşmeleri kapsamındaki ödeme yükümlülükleri,
- ▶ Serbest bölgede faaliyet gösteren firmalar ile dış ticaret işlemleri kapsamında yapılan menkul satış sözleşmesine konu malların teslimine ilişkin ödeme yükümlülükleri.

Söz konusu Tebliğ'in (a), (b) ve (c) bentleri 21.04.2022 tarihinden geçerli olmak üzere Resmi Gazete'de yayımlandığı 28.02.2024 tarihinde; (ç), (d) ve (e) bentleri Resmi Gazete'de

yayımlandığı 28.02.2024 tarihinde yürürlüğe girmiştir.

#### **Maddenin güncel hali:**

#### **"Döviz Cinsinden ve Döviz Endeksli Sözleşmeler"**

- 1) MADDE 8 – Türkiye'de yerleşik kişiler kendi aralarında akdedecekleri; konusu yurt içinde yer alan gayrimenkuller olan, konut ve çatılı iş yeri dâhil gayrimenkul satış sözleşmelerinde sözleşme bedelini ve bu sözleşmelerden kaynaklanan diğer ödeme yükümlülüklerini döviz cinsinden veya dövize endeksli olarak kararlaştıramazlar.
- 2) Türkiye'de yerleşik kişiler kendi aralarında akdedecekleri; konusu yurt içinde yer alan gayrimenkuller olan, konut ve çatılı iş yeri dâhil gayrimenkul kiralama sözleşmelerinde sözleşme bedelini ve bu sözleşmelerden kaynaklanan diğer ödeme yükümlülüklerini döviz cinsinden veya dövize endeksli olarak kararlaştıramazlar.
- 3) Türkiye Cumhuriyeti Devleti ile vatandaşlık bağı bulunmayan Türkiye'de yerleşik kişilerin veya bu maddenin on dokuzuncu fıkrasında belirtilen kişilerin alıcı veya kiracı olarak taraf oldukları gayrimenkul satış ve gayrimenkul kiralama sözleşmelerinde, sözleşme bedelinin ve bu sözleşmelerden kaynaklanan diğer ödeme yükümlülüklerinin döviz cinsinden veya dövize endeksli olarak kararlaştırılması mümkündür.



- 4) Kültür ve Turizm Bakanlığında belgeli konaklama tesislerinin işletilmesi amacıyla kiralanmasıyla ilgili gayrimenkul kiralama sözleşmelerinde, sözleşme bedelinin ve bu sözleşmelerden kaynaklanan diğer ödeme yükümlülüklerinin döviz cinsinden veya dövize endeksli olarak kararlaştırılması mümkündür.
- 5) Gümrüksüz satış mağazalarının kiralanmasına ilişkin gayrimenkul kiralama sözleşmelerinde, sözleşme bedelinin ve bu sözleşmelerden kaynaklanan diğer ödeme yükümlülüklerinin döviz cinsinden veya dövize endeksli olarak kararlaştırılması mümkündür.
- 6) Türkiye'de yerleşik kişiler kendi aralarında akdedecekleri; yurt dışında ifa edilecekler ile gemi adamlarının taraf oldukları dışında kalan iş sözleşmelerinde sözleşme bedelini ve bu sözleşmelerden kaynaklanan diğer ödeme yükümlülüklerini döviz cinsinden veya dövize endeksli olarak kararlaştıramazlar.
- 7) Türkiye'de yerleşik kişiler kendi aralarında akdedecekleri; aşağıda belirtilenler dışında kalan danışmanlık, aracılık ve taşımacılık dâhil hizmet sözleşmelerinde, sözleşme bedelini ve bu sözleşmelerden kaynaklanan diğer ödeme yükümlülüklerini döviz cinsinden veya dövize endeksli olarak kararlaştıramazlar.
  - » Türkiye Cumhuriyeti Devleti ile vatandaşlık bağı bulunmayan kişilerin taraf oldukları hizmet sözleşmeleri,
  - » İhracat, transit ticaret, ihracat sayılan satış ve teslimler ile döviz kazandırıcı hizmet ve faaliyetler kapsamında yapılan hizmet sözleşmeleri,

- » Türkiye'de yerleşik kişilerin yurtdışında gerçekleştirecekleri faaliyetler kapsamında yapılan hizmet sözleşmeleri,
  - » Türkiye'de yerleşik kişilerin kendi aralarında akdedecekleri; Türkiye'de başlayıp yurtdışında sonlanan, yurtdışında başlayıp Türkiye'de sonlanan veya yurt dışında başlayıp yurtdışında sonlanan hizmet sözleşmeleri.
  - » Türkiye'de yerleşik kişilerin Kültür ve Turizm Bakanlığında belgeli konaklama tesislerinde akdedeceği konaklama hizmet sözleşmeleri.
- 8) Türkiye'de yerleşik kişilerin kendi aralarında akdedecekleri; döviz cinsinden maliyet içeren eser sözleşmelerinde, sözleşme bedelini ve bu sözleşmelerden kaynaklanan diğer ödeme yükümlülüklerini döviz cinsinden veya dövize endeksli olarak kararlaştırmaları mümkündür.
  - 9) Türkiye'de yerleşik kişilerin kendi aralarında akdedecekleri; taşıt satış sözleşmeleri dışında kalan menkul satış sözleşmelerinde sözleşme bedelini ve bu sözleşmelerden kaynaklanan diğer ödeme yükümlülüklerini döviz cinsinden veya dövize endeksli olarak kararlaştırmaları mümkündür. Ancak söz konusu sözleşmelere ilişkin aşağıda belirtilen haller dışında kalan ödeme yükümlülüklerinin Türk parası cinsinden yerine getirilmesi ve kabul edilmesi zorunludur:
    - » 19/4/2022 tarihinden önce akdedilen menkul satış sözleşmelerinin ifası kapsamında 19/4/2022 tarihli ve 31814 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan Türk Parası Kıymetini Koruma Hakkında 32 Sayılı Karara İlişkin Tebliğ (Tebliğ No: 2008-32/34)'de Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ (Tebliğ

No: 2022-32/66)'in yürürlük tarihi öncesinde dolaşıma girmiş bulunan döviz cinsinden kıymetli evraklar kapsamındaki ödeme yükümlülükleri.

- » 19/4/2022 tarihinden önce düzenlenmiş faturalar kapsamındaki ödeme yükümlülükleri.
- » Borsa İstanbul A.Ş. Kıymetli Madenler ve Kıymetli Taşlar Piyasasında döviz cinsinden gerçekleştirilen kıymetli maden ve kıymetli taş alım satım işlemleri ile bu işlemlerin takası kapsamındaki ödeme yükümlülükleri.
- » 8/12/2004 tarihli ve 25664 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan Dış Ticaret Sermaye Şirketi Statüsüne İlişkin Tebliğ (İhracat: 2004/12) ve 2/7/2004 tarihli ve 25510 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan Sektörel Dış Ticaret Şirketleri Statüsüne İlişkin Tebliğ (İhracat: 2004/4) kapsamında, aracılı ihracat sözleşmesine dayanarak Dış Ticaret Sermaye Şirketleri (DTSS) veya Sektörel Dış Ticaret Şirketleri (SDTŞ) üzerinden gerçekleştirilecek ihracatlar ile 17/8/2022 tarihli ve 5973 sayılı Cumhurbaşkanı Kararı ile yürürlüğe konulan İhracat Destekleri Hakkında Karar kapsamındaki İhracat Konsorsiyumu ve 24/8/2022 tarihli ve 5986 sayılı Cumhurbaşkanı Kararı ile yürürlüğe konulan E-İhracat Destekleri Hakkında Karar kapsamındaki E-İhracat Konsorsiyumu statüsüne sahip şirketler üzerinden aracılı ihracat sözleşmesine dayanarak gerçekleştirilecek ihracatlara yönelik menkul satış sözleşmeleri kapsamındaki ödeme yükümlülükleri.
- » Gümrük beyannamesine tabi tutulan ihrakiye satış ve teslimi dahil 27/10/1999 tarihli ve 4458 sayılı Gümrük Kanunundaki transit ve gümrük antrepo

rejimleri ile geçici depolama ve serbest bölge hükümlerinin uygulandığı malların teslimine ilişkin akdedilen menkul satış sözleşmeleri kapsamındaki ödeme yükümlülükleri.

- » Serbest bölgede faaliyet gösteren firmalar ile dış ticaret işlemleri kapsamında yapılan menkul satış sözleşmesine konu malların teslimine ilişkin ödeme yükümlülükleri.
- 10) Türkiye'de yerleşik kişilerin kendi aralarında akdedecekleri; taşıt kiralama sözleşmeleri dışında kalan menkul kiralama sözleşmelerinde sözleşme bedelini ve bu sözleşmelerden kaynaklanan diğer ödeme yükümlülüklerini döviz cinsinden veya dövize endeksli olarak kararlaştırmaları mümkündür.
  - 11) Türkiye'de yerleşik kişilerin kendi aralarında akdedecekleri; bilişim teknolojileri kapsamında yurt dışında üretilen yazılımlara ilişkin satış sözleşmeleri ile yurt dışında üretilen donanım ve yazılımlara ilişkin lisans ve hizmet sözleşmelerinde sözleşme bedelini ve bu sözleşmelerden kaynaklanan diğer ödeme yükümlülüklerini döviz cinsinden veya dövize endeksli olarak kararlaştırmaları mümkündür.
  - 12) 4490 sayılı Türk Uluslararası Gemi Sicili Kanunu ile 491 sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılmasına Dair Kanunda tanımlanan gemilere ilişkin finansal kiralama (leasing) sözleşmelerinde, sözleşme bedelinin ve bu sözleşmelerden kaynaklanan diğer ödeme yükümlülüklerinin döviz cinsinden veya dövize endeksli olarak kararlaştırılması mümkündür.
  - 13) 32 sayılı Kararın 17 ve 17/A maddeleri kapsamında yapılacak finansal kiralama (leasing)

sözleşmelerine ilişkin bedellerin döviz cinsinden kararlaştırılması mümkündür.

- 14) Türkiye Cumhuriyeti Devleti ile vatandaşlık bağı bulunmayan Türkiye'de yerleşik kişilerin taraf olduğu iş sözleşmelerinde, sözleşme bedelinin ve bu sözleşmelerden kaynaklanan diğer ödeme yükümlülüklerinin döviz cinsinden veya dövize endeksli olarak kararlaştırılması mümkündür.
- 15) On altıncı fıkra hükümleri saklı kalmak kaydıyla, kamu kurum ve kuruluşlarının veya Türk Silahlı Kuvvetlerini Güçlendirme Vakfı şirketlerinin taraf olduğu gayrimenkul satış ve gayrimenkul kiralama dışında kalan sözleşmelerde, sözleşme bedelinin ve bu sözleşmelerden kaynaklanan diğer ödeme yükümlülüklerinin döviz cinsinden veya dövize endeksli olarak kararlaştırılması, ödenmesi ve kabul edilmesi mümkündür.
- 16) Kamu kurum ve kuruluşlarının taraf olduğu döviz cinsinden veya dövize endeksli ihaleler, sözleşmeler ve milletlerarası anlaşmaların ifası kapsamında gerçekleştirilecek olan projeler dahilinde; yükleniciler veya görevli şirketlerin ve bunların sözleşme imzaladığı tarafların üçüncü taraflarla akdedeceği veya bahsi geçen projeler çerçevesinde akdedilecek, gayrimenkul satış sözleşmeleri ve iş sözleşmeleri dışında kalan sözleşmelerde, sözleşme bedelinin ve bu sözleşmelerden kaynaklanan diğer ödeme yükümlülüklerinin döviz cinsinden veya dövize endeksli olarak kararlaştırılması mümkündür.
- 17) 4749 sayılı Kamu Finansmanı ve Borç Yönetiminin Düzenlenmesi



Hakkında Kanun kapsamında gerçekleştirilen işlemlere ilişkin olarak yapılan sözleşmelerde sözleşme bedelinin ve bu sözleşmelerden kaynaklanan diğer ödeme yükümlülüklerinin döviz cinsinden veya dövize endeksli olarak kararlaştırılması mümkündür. Bu işlemlerle ilgili olarak bankaların taraf olduğu sözleşmelerde, sözleşme bedelinin ve bu sözleşmelerden kaynaklanan diğer ödeme yükümlülüklerinin döviz cinsinden veya dövize endeksli olarak kararlaştırılması mümkündür.

**18)** 32 sayılı Karar hükümleri saklı kalmak kaydıyla, 6362 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu ile bu Kanuna dayalı olarak yapılan düzenlemeler çerçevesinde sermaye piyasası araçlarının (yabancı sermaye piyasası araçları ile yabancı yatırım fonu payları da dahil olmak üzere) döviz cinsinden oluşturulması, ihracı, alım satımı ve yapılan işlemlere ilişkin yükümlülüklerin döviz cinsinden kararlaştırılması mümkündür.

**19)** Dışarıda yerleşik kişilerin Türkiye'de bulunan; şube, temsilcilik, ofis, irtibat bürosu, doğrudan veya dolaylı olarak yüzde elli ve üzerinde pay sahipliklerinin veya ortak kontrol ve/veya kontrolüne sahip bulunduğu şirketler ile serbest bölgedeki faaliyetleri kapsamında serbest bölgelerdeki şirketlerin işveren veya hizmet alan olarak taraf olduğu iş ve hizmet sözleşmelerinde, sözleşme bedelinin ve bu sözleşmelerden kaynaklanan diğer ödeme yükümlülüklerinin döviz cinsinden veya dövize endeksli olarak kararlaştırılması mümkündür.

**20)** Türkiye'de yerleşik yolcu, yük

veya posta taşıma faaliyetinde bulunan ticari havayolu işletmeleri; hava taşıma araçlarına, motorlarına ve bunların aksam ve parçalarına yönelik teknik bakım hizmeti veren şirketler; sivil havacılık mevzuatı kapsamında havalimanlarında yer hizmetleri yapmak üzere çalışma ruhsatı alan veya yetkilendirilen kamu ya da özel hukuk tüzel kişiliği statüsündeki kuruluşlar ile söz konusu kuruluşların kurdukları işletme ve şirketler ile doğrudan veya dolaylı olarak sermayelerinde en az yüzde elli hisse oranına sahip olduğu ortaklıkların Türkiye'de yerleşik kişilerle döviz cinsinden veya dövize endeksli bedeller içeren gayrimenkul satış, gayrimenkul kiralama ve iş sözleşmeleri haricindeki sözleşmeleri akdetmeleri mümkündür.

**21)** Bu madde uyarınca sözleşme bedeli ve bu sözleşmelerden kaynaklanan diğer ödeme yükümlülükleri döviz cinsinden veya dövize endeksli olarak kararlaştırılmayan sözleşmeler kapsamında düzenlenecek kıymetli evraklarda yer alan bedellerin döviz cinsinden veya dövize endeksli olarak belirlenmesi mümkün değildir. Ancak, 32 sayılı Kararın Geçici 8 inci maddesinin yürürlüğe girdiği tarihten önce düzenlenmiş ve dolaşıma girmiş bulunan bu kapsamdaki kıymetli evraklardan istisnadır.

**22)** Uluslararası piyasalarda fiyadı döviz cinsinden belirlenen kıymetli madenlere ve/veya emtiaya endekslenen ve/veya dolaylı olarak dövize endekslenen sözleşmeler, 32 sayılı Kararın 4 üncü maddesinin (g) bendi uygulaması kapsamında dövize endeksli sözleşme

olarak değerlendirilir. Ancak, taşımacılık faaliyetlerine ilişkin hizmet sözleşmelerinde akaryakıt fiyatlarına endeksleme yapılması mümkündür.

**23)** Türkiye'de yerleşik kişilerin yurt dışındaki; şube, temsilcilik, ofis, irtibat bürosu, işlettiği veya yönettiği fonlar, doğrudan veya dolaylı olarak yüzde elli ve üzerinde pay sahipliklerinin bulunduğu şirketler 32 sayılı Kararın 4 üncü maddesinin (g) bendi uygulaması kapsamında Türkiye'de yerleşik olarak değerlendirilir. Ancak, sözleşmenin yurt dışında ifa edilmesi durumunda bu fıkra hükmü uygulanmaz.



**24)** Bu madde uyarınca akdedilecek sözleşmelerde istisna kapsamına alınan, ancak 32 sayılı Kararın Geçici 8 inci maddesinin yürürlüğe girdiği tarihten önce akdedilmiş bulunan sözleşmeler de anılan geçici maddede hükmünden istisnadır.

**25)** 32 sayılı Kararın Geçici 8 inci maddesinin yürürlüğe girdiği tarihten önce akdedilmiş bulunan, taşıt kiralama ve yolcu taşıma amaçlı ticari taşıt satış sözleşmeleri anılan geçici maddede hükmünden istisnadır.

**26)** 32 sayılı Kararın Geçici 8 inci maddesinin yürürlüğe girdiği tarihten önce akdedilmiş bulunan, menkul ve gayrimenkullere ilişkin finansal kiralama sözleşmeleri anılan geçici madde hükmünden istisnadır.

**27)** Bu madde uyarınca sözleşme bedeli ve bu sözleşmelerden kaynaklanan diğer ödeme yükümlülükleri döviz cinsinden veya dövize endeksli olarak kararlaştırılması mümkün olmayan sözleşmelerde yer alan bedellerin 32 sayılı Kararın Geçici 8 inci maddesi kapsamında Türk parası olarak taraflarca yeniden belirlenmesi zorunludur.

**28)** Bu madde uyarınca sözleşme bedeli ve bu sözleşmelerden kaynaklanan diğer ödeme yükümlülükleri döviz cinsinden veya dövize endeksli olarak kararlaştırılması mümkün olmayan sözleşmelerde yer alan bedeller 32 sayılı Kararın Geçici 8 inci maddesi kapsamında Türk parası olarak taraflarca yeniden belirlenirken mutabakata varılamazsa; akdedilen sözleşmelerde döviz veya dövize endeksli olarak belirlenen bedeller, söz konusu bedellerin 2/1/2018 tarihinde belirlenen

gösterge niteliğindeki Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası efektif satış kuru kullanılarak hesaplanan Türk parası cinsinden karşılığının 2/1/2018 tarihinden bedellerin yeniden belirlendiği tarihe kadar Türkiye İstatistik Kurumunun her ay için belirlediği tüketici fiyat endeksi (TÜFE) aylık değişim oranları esas alınarak artırılması suretiyle belirlenir.

32 sayılı Kararın Geçici 8 inci maddesinin yürürlüğe girdiği tarihten önce akdedilen konut ve çatılı iş yeri kira sözleşmelerinde döviz veya dövize endeksli olarak belirlenen bedeller bu fıkranın ilk paragrafına göre iki yıllık süre için Türk parası olarak belirlenir. Ancak, Türk parası olarak belirlenmenin yapıldığı kira yılının sonundan itibaren bir yıl geçerli olmak üzere; anılan paragraf uyarınca Türk parası olarak belirlenen kira bedeli, taraflarca belirlenirken mutabakata varılamazsa, belirleme tarihinden belirlenmenin yapıldığı kira yılının sonuna kadar Türkiye İstatistik Kurumunun her ay için belirlediği tüketici fiyat endeksi (TÜFE) aylık değişim oranları esas alınarak artırılması yoluyla belirlenir. Bir sonraki kira yılı Türk parası cinsinden kira bedeli ise, taraflarca belirlenirken mutabakata varılamazsa, önceki kira yılında geçerli olan kira bedelinin Türkiye İstatistik Kurumunun belirlediği tüketici fiyat endeksi (TÜFE) aylık değişim oranları esas alınarak artırılması yoluyla belirlenir ve belirlenen Türk parası cinsinden kira bedeli bu fıkrada belirtilen iki yıllık sürenin sonuna kadar geçerli olur.

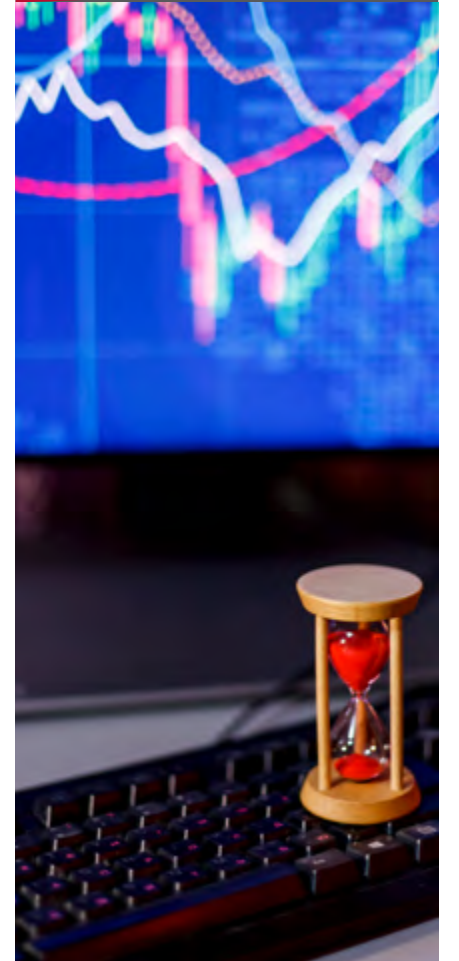
Bu madde uyarınca sözleşme bedeli ve bu sözleşmelerden kaynaklanan diğer ödeme yükümlülükleri döviz cinsinden veya dövize endeksli olarak kararlaştırılması mümkün olmayan sözleşmelerde tahsili yapılmış veya gecikmiş alacaklar ile gayrimenkul kira sözleşmeleri kapsamında

verilen depozitolar ve sözleşmelerin ifası kapsamında dolaşıma girmiş kıymetli evraklar için bu fıkra hükmü uygulanmaz."

## SONUÇ

Yapılan değişiklik ile birlikte Tebliğ, Türkiye'de yerleşik kişiler arasında akdedilen bazı menkul satış sözleşmelerine konu ödeme yükümlülüklerinin döviz cinsinden yerine getirilebilmesini mümkün hale getiriyor.

Dövizli işlemlere ait TL ile ödeme zorunluluğunun ortadan kaldırılması tarafların sözleşme serbestisi ilkesi uyarınca kendi özgür iradeleri ile sözleşmelerini akdederek ticari faaliyetlerini sürdürebilmeleri firmalar tarafından oldukça önem arz etmektedir.





# ÖRTÜLÜ SERMAYE AÇISINDAN DÖNEM SONU DÜZELTME İŞLEMLERİ

## GİRİŞ

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 12. maddesinde bir vergi güvenlik müessesesi olarak Örtülü sermaye hükümleri ihdas edilmiştir. Bu müessese ile mükelleflerin vergiden kaçınmak amacıyla buldukları yöntemlerin engellenmesi ve devletin vergi kaybına uğramasının önüne geçilmesi amaçlanmıştır.

Esas itibarıyla tüzel kişi firma ortakları, şirkete sermaye koymakta ve elde edilen kazancın dağıtılan kısmı üzerinden stopaj kesintisi yapılmaktadır. Şirketler bu dağıtılan kar paylarını ve vergileri gider yazamamakta, şirket ortakları da vergi(stopaj) nedeniyle daha az kazanç elde etmektedirler. Bu sebeple şirket ortakları, şirkete sermaye koymak yerine, bazen ilişkili kişileri de kullanarak şirkete borç para vermekte, karşılığında faiz almaktadır. Şirketler tarafından faiz üzerinden stopaj kesintisi yapılmamakta ve ödenen faizin tamamı gider yazılmaktadır. Bu durum şirketin ve ortaklarının lehine iken, vergi gelirlerini azaltması nedeniyle devletin aleyhinedir. Mükelleflerin daha az vergi ödemek amacıyla yaptıkları bu planlamayı önlemek amacıyla 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 12. maddesinde örtülü sermaye yöntemiyle kazanç dağıtımını uygulaması getirilmiştir.

Makalemizde öncelikle örtülü sermaye uygulaması anlatılacak olup daha sonra işlemin taraflarının dönem sonunda yapması gereken düzeltme işlemleri ve şartları anlatılacaktır.

## 1. ÖRTÜLÜ SERMAYENİN KAPSAMI

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 12. maddesinde örtülü sermaye, "Kurumların, ortaklarından veya ortaklarla ilişkili olan kişilerden doğrudan veya dolaylı olarak temin ederek işletmede kullandıkları borçların, hesap dönemi içinde herhangi bir tarihte kurumun öz sermayesinin üç katını aşan kısmı" olarak tanımlanmıştır. Fıkra metninden de anlaşılacağı üzere şirket tarafından alınan bir borcun örtülü sermaye kapsamında değerlendirilebilmesi için bazı özelliklerinin mevcut olması gerekmektedir. Öncelikle borcun, doğrudan veya dolaylı olarak ortaklardan ya da ortaklarla ilişkili kişilerden alınması, daha sonra borcun işletmede kullanılması ve kullanılan borcun hesap döneminin herhangi bir gününde şirketin dönem başı öz sermayesinin üç katını aşmış olması şarttır. Bu şartların varlığı halinde, aşan kısım örtülü sermaye olarak değerlendirilecektir.

Kanun koyucu, Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 12/6. fıkrasında, aşağıda sayılan borçlanmaları örtülü sermaye uygulamasının dışında bırakmıştır:

- Kurumların ortaklarının veya ortaklarla ilişkili kişilerin sağladığı gayri nakdi teminatlar karşılığında üçüncü kişilerden yapılan borçlanmalar.
- Kurumların iştiraklerinin, ortaklarının veya ortaklarla ilişkili kişilerin, banka ve finans kurumlarından ya da sermaye pi-

yasalarından temin ederek aynı şartlarla kısmen veya tamamen kullandığı borçlanmalar.

- 5411 sayılı Bankacılık Kanununa göre faaliyette bulunan bankalar tarafından yapılan borçlanmalar.
- 3226 sayılı Finansal Kiralama Kanunu kapsamında faaliyet gösteren finansal kiralama şirketleri, 90 sayılı Ödünç Para Verme İşleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname kapsamında faaliyet gösteren finansman ve faktoring şirketleri ile ipotek finansman kuruluşlarının bu faaliyetleriyle ilgili olarak ortak veya ortakla ilişkili kişi sayılan bankalardan yaptıkları borçlanmalar.

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



Madde uygulamasında,

**Ortakla ilişkili kişi**, ortağın doğrudan veya dolaylı olarak en az % 10 oranında ortağı olduğu veya en az bu oranda oy veya kâr payı hakkına sahip olduğu bir kurumu ya da doğrudan veya dolaylı olarak, ortağın veya ortakla ilişkili bu kurumun sermayesinin, oy veya kâr payı hakkına sahip hisselerinin en az % 10'unu elinde bulunduran bir gerçek kişi veya kurumu ifade etmektedir.

**Ortaklık** kavramı, örtülü sermaye uygulamasında ortak olunan şirketin İMKB 'de işlem görüp görmemesine göre farklılık arz etmektedir,

- İMKB'de işlem gören şirketlere iştirak edilmesi durumunda asgari %10 oranında ortaklık şartı aranmaktadır,
- İMKB'de işlem görmeyen şirketlere doğrudan iştirak edilmesi durumunda asgari ortaklık şartı aranmamaktadır.

## 2. KANUN HÜKÜMLERİ KAPSAMINDA DÖNEM SONU DÜZELTME İŞLEMLERİ

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

Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin 12.4. bölümünde "Örtülü sermaye üzerinden yapılan ödemeler veya hesaplanan tutarların kâr payı sayılması ve yapılacak düzeltme işlemleri" yer almakta olup, yapılacak olan düzeltme işlemleri, düzeltmeyi yapacak olanın mükellefiyet durumu dikkate alınarak 2 başlık altında açıklanmıştır.

### 2.1. Borç Veren Tam Mükellef Kurum Olması

#### 2.1.1. Borcu Alan Kurumun Düzeltme İşlemleri

Kurumlar Vergisi Kanununun 11/1-b bendine göre "Örtülü sermaye üzerinden ödenen veya hesaplanan faiz, kur farkları ve benzeri giderler" in kurum kazancının tespitinde kanunen kabul edilmeyen gider olarak dikkate alınacağı hükme bağlanmıştır.

Eğer hesap dönemi içerisinde örtülü sermaye şartlarının oluşmasına rağmen, borcu alan tarafından giderleştirilen faiz, kur farkı ve benzeri giderlerin olmaması halinde herhangi bir düzeltme işlemi yapılmasına gerek bulunmamaktadır.

Kullanılan borç nedeniyle, hesap dönemi içinde örtülü sermaye şartlarının gerçekleşmesi halinde, öncelikle borç alan kurum tarafından giderleştirilen faiz, kur farkı ve benzeri giderler kanunen kabul edilmeyen gider olarak dikkate alınacaktır.

Düzeltilmenin, gider yazılan hesap döneminden sonra yapılması halinde, borç alan kurum tarafından verilen düzeltme beyannamesi verilmesi gerekmektedir.

KKEG olarak dikkate alınan bu tutarlardan kur farkına isabet eden kısım, dağıtılmış kâr payı sayılmadığı için KDV veya stopaj hesaplanmasına gerek bulunmamaktadır.

Kur farkı giderleri ve kur farkı gelirlerinin birbirinden mahsup edilmesi mümkün bulunmamaktadır. Eğer kur farkı gelirlerinin daha fazla olması halinde örtülü sermayeye isabet eden kısmın vergiye tabi olmayan gelir olarak dikkate alınması gerekmektedir.<sup>1</sup>

Ancak faiz ve benzeri giderlere isabet eden kısım, dağıtılmış kâr payı sayılacaktır.

Tam veya dar mükellef kurumlar tarafından, tam mükellef kurumlara dağıtılan kâr payları üzerinden herhangi bir stopaj öngörülmediği için, tam mükellef kurumlara örtülü sermaye üzerinden ödenen kâr payı sayılan ödemeler üzerinden herhangi bir düzeltme yapılmasına gerek bulunmamaktadır.

Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından verilen özelgelere göre, her ne kadar kurumlar vergisi açısından dağıtılmış kâr payı sayılsa da, KDV açısından yapılan işlem, finansman temini hizmeti olduğu için, söz konusu faiz ve benzeri ödemeler üzerinden KDV hesaplanması gerekmektedir. Ancak yargı organları kâr payının KDV 'nin konusuna girmemesi nedeniyle örtülü sermaye üzerinden dağıtıldığı varsayılan kâr payları üzerinden KDV hesaplanmaması gerektiği yönünde kararlar vermektedir. Örtülü sermaye üzerinden yapılan kazanç dağıtımından KDV hesaplanıp hesaplanmayacağı hakkındaki ayrıntılı bilgileri içeren makaleler Centrum Time 3-10 ve 14. sayılarında yer almaktadır.

#### 2.1.2. Borcu Veren Kurumun Düzeltme İşlemleri

Hesap dönemi içerisinde borç alan kurum tarafından düzeltme yapılması halinde, borç veren kurum tarafından da aynı dönem içinde düzeltme yapılabilmesi mümkündür. Ancak borç



alan kurum tarafından düzeltilmenin, gider yazılan hesap döneminden sonra yapılması halinde, borç alan kurum tarafından verilen düzeltme beyanamesi ile tahakkuk eden vergilerin kesinleşmiş ve ödenmiş olması şartıyla, borç veren kurum tarafından da (bir sonraki geçici vergi döneminde) düzeltme yapılabilecektir.



Borç veren tarafından düzeltme yapılırken, **faiz gelirlerinden** örtülü sermayeye isabet eden kısımlar kâr payı geliri olarak dikkate alınacak ve şartların varlığı halinde iştirak kazançları istisnası olarak vergiden istisna edilecek; **kur farkı gelirlerinden** örtülü sermayeye isabet eden herhangi bir tutar var ise bu gelirler de vergiye tabi kazancın tespitinde dikkate alınmayacak; TL'nin değer kazanması sonucu örtülü olarak konulmuş sermayeye isabet eden bir kur farkı giderinin mevcut bulunması halinde de bu gider vergiye tabi kazancın tespitinde dikkate alınmayacaktır.

Örtülü sermaye kapsamında yapılan ödemeler için hesaplanan KDV tutarlarının borcu veren kurum tara-

findan indirilecek KDV olarak dikkate alınmaması, 3065 sayılı Kanunun 58. maddesinin mefhumu muhalifinden hareketle, gider veya maliyet olarak dikkate alınması gerekmektedir.<sup>2</sup>

Örtülü sermaye kapsamındaki finansmanı kullandıran kurum nezdinde yapılacak düzeltmede dikkate alınacak tutar, kesinleşen ve ödenen tutar olacaktır. Örtülü sermaye kapsamında borç kullanan kurumun, zamanaşımı süresi içinde düzeltme talebinde bulunmuş olması halinde, düzeltme sonucu tarh edilen verginin kesinleşip ödenmesi şartıyla karşı tarafta da **süreye bakılmaksızın** gerekli düzeltme işlemi yapılacaktır.

## 2.2. Borç Veren Dar Mükellef Kurum, Gerçek Kişi, Vergiye Tabi Olmayan veya Vergiden Muaf Herhangi Bir Kişi Olması

### 2.2.1. Borcu Alan Kurumun Düzeltme İşlemleri

Borç para verenin dar mükellef kurum, gerçek kişi veya vergiden muaf herhangi bir kişi olması durumunda, örtülü sermaye üzerinden ödenen faizler borç veren nezdinde, örtülü sermaye şartlarının gerçekleştiği hesap döneminin son günü itibarıyla dağıtılmış kâr payı olarak kabul edilecektir. Bu şekilde dağıtılmış kâr payı, net kâr payı tutarı olarak dikkate alınacak ve brüte tamamlanarak belirlenen oranlarda vergi kesintisine tabi tutulacaktır. Örtülü sermayeye isabet eden kur farkı giderlerinin kâr payı olarak kabul edilmesi ve dolayısıyla vergi kesintisine tabi tutulması söz konusu değildir.

Ayrıca, mükellefler, örtülü sermaye uygulaması nedeniyle kullandıkları borçların örtülü sermayeye isabet eden tutarına ilişkin faizleri giderleştirmemeleri ve tahakkuk eden bu faiz tutarlarını ödememeleri halinde, tahakkuk eden ancak ödenmemiş olan bu

tutarların henüz dağıtılmış bir kâr payı olarak değerlendirilmesi mümkün olmayacağından, kâr payı stopajına tabi tutulması da söz konusu olmayacaktır. Anılan faiz tutarlarının ödenmesi halinde ise kâr payının dağıtıldığı kabul edilecektir.

Örneğin, (A) A.Ş., cari dönemde kullanılmış olduğu borçların örtülü sermayeye niteliğinde olduğunu bilerek örtülü sermayeye isabet eden borçlara ilişkin gideri olarak dikkate almamıştır. Bu durumda, söz konusu faiz ödemeleri yapılmadığı sürece kâr payı dağıtımına bağlı vergi kesintisi yapılması söz konusu olmayacaktır.

Öte yandan, hesap dönemi kapandıktan sonra örtülü sermaye kullanımı nedeniyle herhangi bir faiz reddi veya düzeltme yapılması durumunda, faiz tutarlarının ödenip ödenmediğine bakılmaksızın, örtülü sermaye şartlarının gerçekleştiği hesap döneminin son günü itibarıyla söz konusu tutarlar üzerinden kâr dağıtımına bağlı vergi kesintisinin yapılması gerekmektedir.

Örneğin, hesap dönemi takvim yılı olan (A) A.Ş. hakkında 2007 yılında yapılan vergi incelemesi sonucu 2006 yılında tam mükellef gerçek kişi ortağından almış olduğu borçlara ilişkin gider kaydedilen faiz tutarları, örtülü sermaye uygulaması kapsamında kanunen kabul edilmeyen gider olarak değerlendirilmiş ve mükellef hakkında kurumlar vergisi tarhiyatı yapılmıştır. Ayrıca, söz konusu faiz giderlerinin örtülü sermayeye isabet eden kısmı, hesap döneminin son günü itibarıyla dağıtılmış net kâr payı olarak değerlendireceğinden, mükellef hakkında Aralık 2006 vergilendirme dönemine ilişkin olarak kâr dağıtımına bağlı vergi kesintisi tarhiyatı da yapılması gerekecektir.

Örtülü sermaye kapsamında, KDV mükellefiyeti olmayan dar mükellef kurum veya kişilere finansman temini kapsamında yapılan ödemeler üzerinden

KDV hesaplanması ve sorumlu sıfatıyla beyan edilip ödenmesi gerekmektedir. Ancak Gelir İdaresi tarafından verilen özgelgelere göre görüleceği üzere sorumlu sıfatıyla beyan edilen tutarın 1 nolu KDV beyannamesinde indirim konusu yapılması mümkün bulunmamaktadır.<sup>3</sup>

### 2.2.2. Borcu Veren Kurum veya Kişinin Düzeltme İşlemleri

Borç veren tarafından düzeltme yapılırken, **faiz gelirlerinden** örtülü sermayeye isabet eden kısımlar kâr payı geliri olarak dikkate alınacaktır.

Dar mükellef kişiler tarafından, örtülü sermaye aracılığıyla elde edilen kâr payının tevki suretiyle elde edilen kazanç olması nedeniyle beyan edilmesine gerek bulunmamaktadır. Tam mükellef kişiler tarafından örtülü sermaye aracılığıyla elde edilen kâr payı, gerekli şartları sağlaması halinde beyan edilecek ve tevki suretiyle ödenen vergiler beyan edilen vergiden mahsup edilecektir.

Dar mükellef kurumlara ödenen faizler üzerinden yapılmış vergi kesintisi, düzeltme neticesine göre kâr payından yapılması gereken vergi kesintisine mahsup edilebilecektir.

**Kur farkı gelirlerinden** örtülü sermayeye isabet eden herhangi bir tutar var ise bu gelirler de vergiye tabi kazancın tespitinde dikkate alınmayacak; TL'nin değer kazanması sonucu örtülü olarak konulmuş sermayeye isabet eden bir kur farkı giderinin mevcut bulunması halinde de bu gider vergiye tabi kazancın tespitinde dikkate alınmayacaktır.

## 3. TARTIŞMALI KONULAR

Centrum Time Dergimizin 14. sayısında ayrıntılarıyla açıklandığı üzere, örtülü sermaye aracılığıyla ödenen

tutarların kurumlar vergisi kapsamında kar payı olarak nitelendirilmesine rağmen, KDV kapsamında finansman temini olarak değerlendirilmesi hususunda vergi idaresi ve yargı mercileri arasında ihtilaf bulunmaktadır.

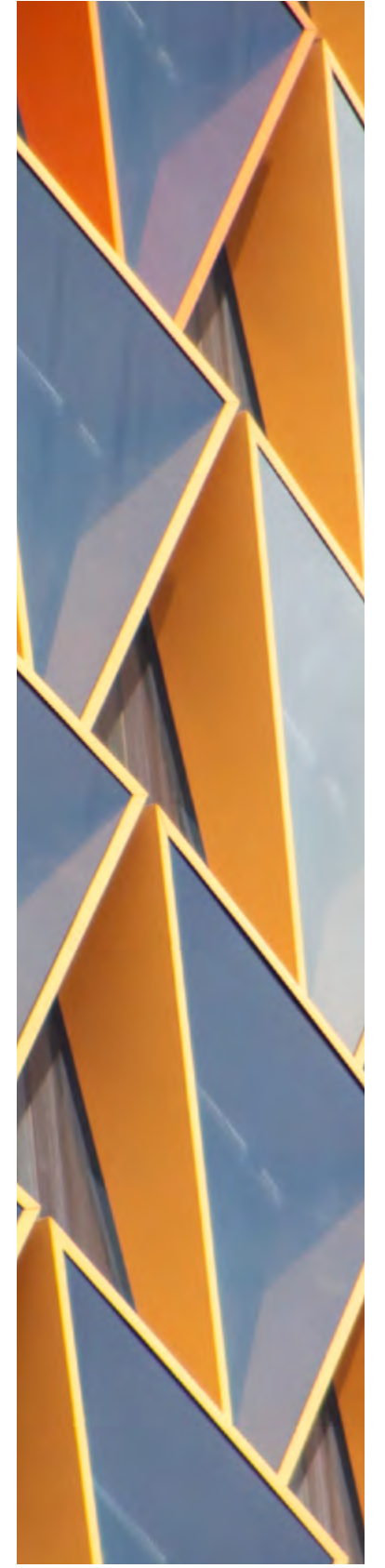
Vergi idaresi, örtülü sermaye aracılığıyla ödenen tutarları kurumlar vergisi açısından kar payı olarak değerlendirirken, KDV açısından finansman temini olarak değerlendirmekte, ancak işlemin diğer tarafının indirimine KDV 30/d kapsamında izin vermemektedir.<sup>4</sup>

Yargı mercileri ise, kar payı ödemelerinin KDV nin konusuna girmemesi nedeniyle, örtülü sermaye üzerinden yapılan ödemeler üzerinden KDV hesaplanmaması yönünde karar vermektedirler.<sup>5</sup>

Centrum Time Dergimizin 10. sayısında ayrıntılarıyla açıklandığı üzere, kesinleşmiş ve ödenmiş bir verginin olmaması halinde yapılacak düzeltme işlemlerinde de vergi idaresi ve yargı mercileri arasında ihtilaf bulunmaktadır.

Vergi İdaresi tarafından hesap dönemi sonunda, örtülü sermaye kullanan kurumun zarar etmesi halinde, borç alan kurum açısından kar payı dağıtımını yaptırdığı kabul edilmektedir.<sup>6</sup> Ancak aynı durumda, borcu veren kurum açısından kar payı dağıtımını yaptırdığı kabul edilmemekte, iştirak kazanç istisnası olarak değerlendirilmesine müsaade edilmemektedir.<sup>7</sup>

Danıştay 9. Dairesinin kararına göre, dönem zararı, geçmiş yıllar zarar mahsubu gibi durumlar ile indirim ve istisnalar gibi yasal mevzuat gereği oluşan durumların beyannameye değerlendirilmesi sonucu kurumlar vergisi matrahının oluşmaması halinde, verginin kesinleşmiş ve ödenmiş olması şartının aranmasına gerek bulunmadığı yönünde hüküm tesis edilmiştir.<sup>8</sup>



## SONUÇ

Örtülü sermayeyi kullanan kurum tarafından ödenen faizler ve kur farklarının, borcu verenin tam mükellef kurum veya gerçek kişi, dar mükellef kurum veya gerçek kişi olması halinde işlemin taraflarının yapması gereken düzeltme işlemleri Kurumlar Vergisi Kanunu ve KDV Kanunu kapsamında açıklanmıştır.

Kurumlar vergisi tebliğinde düzeltme işlemlerinin aynı geçici veya hesap dönemlerinde yapılabileceği gibi, farklı geçici vergi veya hesap dönemleri içerisinde yapılabileceğine dair açıklamalar yer almaktadır.

Düzeltilmenin borç alan kurum tarafından aynı geçici vergi dönemi içerisinde yapılması halinde, borç veren kurum tarafından da aynı geçici vergi dönemi içerisinde düzeltme yapılması mümkün olup bu takdirde, örtülü sermayeyi kullanan kurum adına tarh

olunacak verginin kesinleşmesi ve ödeme şartı bulunmamaktadır. Farklı geçici vergi döneminde düzeltme yapılması halinde ise, örtülü sermayeyi kullanan kurum adına tarh olunacak verginin kesinleşmesi ve ödenmesi şartı bulunmaktadır.

Örtülü sermayeyi kullanan kurumun, geçmiş yıl zararı, indirim veya istisna gibi sebeplerle vergi matrahının oluşmadığı durumlarda, gelir idaresi tarafından örtülü sermayeyi kullanan ve borcu veren açısından farklı uygulamalar bulunmaktadır. Örtülü sermayeyi kullanan açısından ödenen faizler, dağıtılmış kar payı sayılmakta, ancak işlemin karşı tarafı açısından verginin kesinleşmesi ve ödenmesi şartı gerçekleşmediği için dağıtılmış kar payı sayılmamaktadır. Bu konu vergi idaresi ve yargı mercileri tarafından farklı yorumlanmaktadır. Bu nedenle borç alanın ilgili dönemde vergi matrahının oluşmaması halinde, örtülü sermaye

kapsamında yapılacak düzeltme işlemlerinde, öncelikle aynı geçici vergi dönemi içerisinde düzeltme işleminin tercih edilmesi, aksi takdirde ihtirazi kayıtla beyanname verilerek dava yolunun tercih edilmesi daha uygun olacaktır.

Katma değer vergisi açısından yapılacak düzeltmede ise, örtülü sermayeyi kullanan kurum tarafından, kur farkı değerlemesinden kaynaklı giderler için KDV hesaplanmaması gerekmektedir. Faiz vb giderler için ise finansman temini kapsamında genel hükümlere göre KDV hesaplanması veya kar payı ödemesi olduğu için KDV nin konusuna girmediği konusunda farklı görüşler olduğu için, sadece dava yoluna başvurulacaksa ihtirazi kayıtla beyanname verilmesi, bunun dışında KDV hesaplanması gerekmektedir. Ancak örtülü sermaye kapsamında hesaplanan KDV kanununun 30/d hükmü gereği indirim konusu yapılmayacağı tabiidir.



## HUZUR HAKLARININ VERGİ VE SOSYAL GÜVENLİK UYGULAMALARI KARŞISINDAKİ DURUMU

### GİRİŞ

Türk Ticaret Kanunu'nun Anonim Şirketlere ilişkin yapılan düzenlemeler içerisinde yer alan 394. maddesinde, "Yönetim kurulu üyelerine, tutarı esas sözleşmeyle veya genel kurul kararıyla belirlenmiş olmak şartıyla huzur hakkı, ücret, ikramiye, prim ve yıllık kârdan pay ödenebilir." hükmü yer almaktadır. Limited şirketlere ilişkin ise açık bir hüküm ve düzenleme bulunmamaktadır. Ancak Türk Ticaret Kanunu, ücret ödemelerinin yapılabilmesini esas sözleşmeye veya genel kurul kararına göre gerçekleştirilmesini şart koşmuştur.

Bu çalışmada şirket ortaklarına dağıtılan huzur hakkı ödemelerinin dayanağını, başta vergi kanunları olmak üzere ilgili diğer kanunlarla ilişkisini, ücret olarak değerlendirilip ne şekilde vergilendirilmesi gerektiği ve sosyal güvenlik uygulamaları karşısındaki durumu hakkında bilgi vermeye çalışacağız.

### 1. HUZUR HAKKI NEDİR

Huzur Hakkı, Türk Dil Kurumu sözlüğünde; "Belli bir konuyu görüşmek için toplanan bir kurulun üyelerine ödenen para, hakkıhuzur" olarak tanımlanmaktadır.

Bunun yanı sıra, Yargıtay 11. Hukuk Dairesi tarafından 10.05.2010 tarihinde verilen ve E:2010/5400, K:2010/5060 sayılı Karar'da huzur hakkı; "... o dönemde çalışan yöneticilerin harcadıkları emek ve mesailerine karşılık, genel kurul kararları ile

belirlenen ve yöneticilere genellikle aylık olarak ödenmesi kararlaştırılan bir meblağdır. Davacının ileri sürdüğü şekilde, tek bir yöneticiye ve yapılan belli bir işin karşılığı olarak ödenecek bir meblağın huzur hakkı olarak nitelendirilmesi mümkün değildir." şeklinde ifade edilmiştir.

Yargıtay 9. Hukuk Dairesi tarafından 27.10.2015 tarihinde verilen ve E:2014/15625, K:2015/30078 sayılı Karar'da ise; "Türk Ticaret Kanunu (TTK) 394. maddesinde; yönetim kurulu üyelerine, tutarı esas sözleşme veya genel kurul kararı ile belirlenmiş olmak şartı ile huzur hakkı, ücret, ikramiye, prim ve yıllık kârdan pay ödenebileceği düzenlenmiştir. Huzur hakkı alacağı iş sözleşmesi veya İş Kanunu'ndan doğan bir alacak değildir. TTK'dan doğduğundan karar vermeye Ticaret Mahkemeleri yetkili ve görevlidir. Dosyanın huzur hakkı alacağı yönünden tefrik edilerek yetkili ve görevli Ticaret Mahkemesi'ne gönderilmesi gerekir. Mahkemece bu alacak hakkında esasın karar verilmesi hatalıdır." ifadeleri yer almaktadır. Yargıtay tarafından verilen kararlar dahilinde, yönetim kurulu üyelerinin TTK'daki şartları yerine getirmek koşuluyla huzur hakkı alabileceği sonucuna varılmaktadır.



### 1.1. Anonim Şirketlerde Huzur Hakkı

TTK'nın 408/(b) maddesinde; "Yönetim kurulu üyelerinin seçimi, süreleri, ücretleri ile huzur hakkı, ikramiye ve prim gibi haklarının belirlenmesi, ibraları hakkında karar verilmesi ve görevden alınmaları." ibaresi yer almaktadır. Buna göre, yönetim kurulu üyelerinin seçiminde ve yönetim kurulu üyelerine ödenecek ücret, huzur hakkı, ikramiye ve primlerin tespitinde şirket genel kurulu yetkilendirilmiştir. Ayrıca, yine TTK'nın 394. maddesinde "Yönetim kurulu üyelerine, tutarı esas sözleşmeyle veya genel kurul kararıyla belirlenmiş olmak şartıyla huzur hakkı, ücret, ikramiye, prim ve yıllık kârdan pay ödenebilir" ibaresi yer almaktadır.

Anonim şirket esas sözleşmesine konulacak bir hükümle veya genel kurul kararıyla yönetim kurulu üyelerine katıldıkları her toplantı için bir ücret ödenebileceği (huzur hakkı) gibi belirli dönemlerde ücret ödenmesi de kararlaştırılabilir. Bu kapsamda; TTK'nın 394. ve 408/(b) maddeleri uyarınca, yönetim kurulu üyelerine ödenecek ücret, huzur hakkı, ikramiye ve primlerin tespiti için:

- Şirket esas sözleşmesinde konu ile ilgili bir madde yer almalı veya
- Şirket genel kurulu tarafından bu ödemenin yapılabilmesi için bu konuya özgü bir genel kurul kararı alınmış olmalıdır.

Yine TTK'nın 408. maddesinin 3. fıkrasında; "Tek pay sahipli ano-



nim şirketlerde bu pay sahibi genel kurulun tüm yetkilerine sahiptir. Tek pay sahibinin genel kurul sıfatıyla alacağı kararların geçerlilik kazanabilmeleri için yazılı olmaları şarttır." hükmü yer almaktadır. Başka bir ifadeyle; anonim şirkette tek ortak bulunması ve tek ortağın genel kurulun bütün yetkilerine sahip olması, ortak tarafından alınan kararların yazılı olması koşuluna bağlanmıştır. Bu doğrultuda, tek ortaklı anonim şirketlerde ortak tarafından alınacak ücret, huzur hakkı, ikramiye ve primler ile ilgili kararların da yazılı olması gerekmektedir.

### 1.2. Limited Şirketlerde Huzur Hakkı

TTK'nın 622. maddesi uyarınca, anonim şirket genel kurul kararlarının butlanına ve iptaline ilişkin hükümler, kıyas yoluyla limited şirketlere de uygulanmaktadır. TTK'nın "Yönetim ve Temsil" başlıklı 623. maddesinde; "Şirketin yönetimi ve temsili şirket sözleşmesi ile düzenlenir. Şirketin sözleşmesi ile yönetimi ve temsili, müdür sıfatını taşıyan bir veya birden fazla ortağa veya tüm ortaklara ya da üçüncü kişilere verilebilir. En azından bir ortağın, şirketi yönetim hakkının ve temsil yetkisinin bulunması gerekir." ibaresi yer almakta ve "Müdürler, kanunla veya şirket sözleşmesi ile genel kurula bırakılmamış bulunan yönetime ilişkin tüm konularda karar almaya ve bu kararları yürütmeye yetkilidirler." şeklinde devam etmektedir. Anılan TTK hükmü uyarınca, ortak olan veya olmayan müdür veya müdürler limited şirketin yönetim ve temsili ile yetkilidir. Bu nedenle limited şirket müdürler kurulu, anonim şirket yönetim kuruluna benzetilmektedir.

Bu kapsamda, anonim şirket yönetim kurulu başkan ve üyelerine yapılan ödemeler ile limited şirket ortaklar kurulu tarafından belirlenen limited şirket müdürlerine yapılan ödemeler de huzur hakkı olarak nitelendirilebilecektir.

## 2. HUZUR HAKKININ KANUNİ DÜZENLEMELER AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ

### 2.1. Gelir Vergisi Kanunu Açısından Değerlendirilmesi

GVK'nın 61. maddesi uyarınca; yönetim kurulu başkanı veya üyesi olarak huzur hakkı elde eden kişi gerçek kişi ise bu kişilere yapılan ödemeler ücret olarak değerlendirilmektedir. GVK'nın "Vergi Tevkifatı" başlıklı 94. maddesinin 1. fıkrasına göre; "Hizmet erbabına ödenen ücretler ile 61'inci maddede yazılı olup ücret sayılan ödemelerden (istisnadan faydalananlar hariç), 103 ve 104'üncü maddelere göre" tevkif yoluyla vergi kesintisi yapılmaktadır.

### 2.2. Kurumlar Vergisi Kanunu Açısından Değerlendirilmesi

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun (KVK'nın) 6. maddesinde; kurumlar vergisinin, mükelleflerin bir hesap dönemi içinde elde ettikleri safi kurum kazancı üzerinden hesaplanacağına ve safi kurum kazancının tespitinde GVK'nın ticari kazanç hakkındaki hükümlerinin uygulanacağına yer verilmiştir. GVK'nın "İndirilecek Giderler" başlıklı 40. maddesinin 1. fıkrasına göre "Ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için yapılan genel giderler" safi kazancın tespitinde indirim olarak kabul edilmektedir.

Kurumların kendi ortakları, ilişkili kişiler arasında sayıldığından, şirket ortaklarına hizmetleri karşılığında olmak kaydıyla emsaline uygun olarak ödenen huzur hakkının kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınabileceğine cevaz verilmiştir. Başka bir ifadeyle, kurumun ilişkili kişi sayılan yönetim kurulu başkan veya üyelerine emsallere uygunluk ilkesi-

ne aykırı olarak yapılan mal veya hizmet alım ya da satım işlemlerinin transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı olarak değerlendirilebileceği için yönetim kurulu başkan veya üyelerine yapılacak huzur hakkı ödemelerinin kurumun mali yapısına uygun ve makul düzeyde olması gerekmektedir. Aksi durumda, KVK'nın 13.maddesinde belirtilen transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtılması hakkındaki hükümlerin uygulanacağı ve emsaline göre fazla ödenen ücret tutarının kurum kazancının tespitinde gider olarak indirim konusu yapılamayacaktır.

### 2.3. Damga Vergisi Kanunu Açısından Değerlendirilmesi

488 sayılı Damga Vergisi Kanunu'na ekli (1) sayılı tablonun IV-1/b fıkrası uyarınca; "Maaş, ücret, gündelik, huzur hakkı, aidat, ihtisas zammı, ikramiye, yemek ve mesken bedeli, harcırah, tazminat ve benzeri her ne adla olursa olsun hizmet karşılığı alınan paralar (avans olarak ödenenler dahil) için verilen makbuzlar ile bu paraların nakden ödenmeyerek kişiler adına açılmış veya açılacak cari hesaplara nakledildiği veya emir ve havalelerine tediye olunduğu takdirde nakli veya tediye temin eden kağıtlar" üzerinden binde 7,59 nispetinde damga vergisi ödenmektedir. Bu sebeple, yönetim kurulu başkan ve üyelerine yapılan brüt huzur hakkı tutarı üzerinden binde 7,59 nispetinde damga vergisi ödenmesi gerekmektedir.



### 2.4. Vergi Usul Kanunu Açısından Değerlendirilmesi

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun (VUK'un) 238. maddesi uyarınca, GVK'ya göre ücret kabul edilen huzur hakkı ödemeleri için de "bordro" düzenlenmesi gerekmektedir.

### 2.5. Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu Açısından Değerlendirilmesi

5510 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu'nun 4/b-3 maddesi uyarınca; "Anonim şirketlerin yönetim kurulu üyesi olan ortakları, sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketlerin komandite ortakları, diğer şirket ve donatma iştiraklerinin ise tüm ortakları" kısa ve uzun vadeli sigorta uygulaması açısından sigortalı sayılmakta ve 4/b (Eski Bağ-Kur) kapsamında yer almaktadır. Başka bir deyişle; anonim şirketlerin yönetim kurullarında görev alan ortakları, 4/b sigortalısı sayıldığından ve hizmet akdine bağlı bir işçi-işveren ilişkisinden kaynaklanmadığı için bu kişilere ödenecek huzur hakkından sigorta primi kesilmeksizin bu kişiler adına her ay bordro düzenlenip gelir vergisi ve damga vergisi kesintisi yapılması gerekmektedir.

Bu arada bazı yönetim kurulu üyeleri hem şirket çalışanı olarak bordrolu gözükmekte hem de yönetim kurulu olarak kendilerine huzur hakkı ödemesi yapılmaktadır. Şirket çalışanı olduklarından dolayı zaten 4/a kapsamında aldıkları ücretten sigorta primi kesintisi yapılmaktadır. Dolayısıyla şirkette ücretli olarak çalışan yönetim kurulu üyelerinin ayrıca almış oldukları huzur hakkı ödemeleri için de sigorta kesintisi yapılması gerekmektedir.

### 3. BİRDEN FAZLA HUZUR HAKKI ELDE EDİLMESİ DURUMU

TTK uyarınca; anonim şirketlerin yönetim kurulu, denetim kurulu, tasfiye kurulu, danışma kurulu üyelikleri ve limited şirket müdürlerinin seçilmesi ve görev yapması konusunda herhangi bir sınırlama mevcut değildir. Bu kapsamda, bir kişinin birden fazla yönetim veya denetim kurulu üyesi olması durumunda birden fazla işverenden huzur hakkı geliri sağlaması mümkündür.

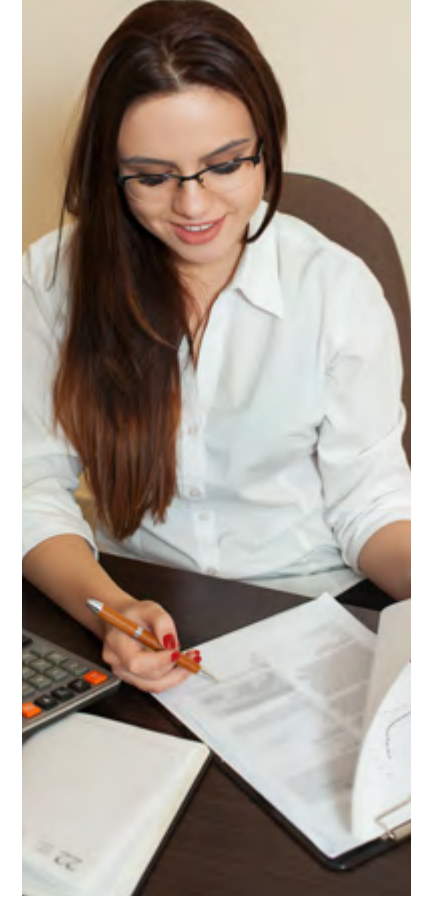
319 seri numaralı Gelir Vergisi Genel Tebliğ'in 4'üncü maddesine göre gelir vergisinde asgari ücret istisnasının uygulaması aşağıdaki şekilde yapılacaktır:

- ▶ 01.01.2022 tarihinden itibaren yapılan ücret ödemelerine uygulanmak üzere, hizmet erbabının ödemenin yapıldığı ayda geçerli olan asgari ücretin aylık brüt tutarından işçi sosyal güvenlik kurumu primi ve işsizlik sigorta primi düşüldükten sonra kalan tutarına isabet eden ücretleri gelir vergisinden istisna edilmiştir.
- ▶ Hizmet erbabının birden fazla işverenden ücret alması hâlinde istisna sadece en yüksek olan ücrete uygulanacaktır.
- ▶ Ücret gelirlerinin vergilendirilmesinde, maaş ödemesinin yanı sıra aynı dönemde yapılan ve ücret olarak değerlendirilen; prim, ikramiye, huzur hakkı, mesai ücreti, döner sermaye ücreti, ek ders ücreti gibi ödemeler de dikkate alınmak suretiyle kümülatif matrah esas alınarak vergilendirme yapılmaktadır. İlgili dönemlerde uygulanan indirim ve istisnalar bu ödemelerin toplamına bir kez uygulanmaktadır. Dolayısıyla ilgili ayda yapılan ücret ve ücret sayılan

ödemelerin toplamına anılan istisnanın bir kez uygulanması gerekmektedir.

Tebliğ'in 7'nci maddesine istinaden; Aynı zamanda birden fazla işverenden ücret alınması hâlinde, istisna uygulaması, sadece en yüksek ücretin elde edildiği işveren tarafından gerçekleştirilecektir. Söz konusu işverene bu durumu bildirme yükümlülüğü hizmet erbabına aittir. Birden fazla işverenden aynı tutarda ücret alındığı durumda, istisnayı uygulayacak olan işvereni hizmet erbabı kendisi belirleyecektir. İstisnadan faydalanan işverende, istisnanın tamamından faydalanılmaması durumunda kalan tutar için diğer işverende istisnadan faydalanılması mümkün değildir.

Birden fazla işverenden ücret alınması durumunda işverene bildirim yükümlülüğü çalışanın kendisine aittir.



#### 4. HUZUR HAKKINDAN DOLAYI ÖDENEN VERGİNİN ÖDEMEYİ YAPAN İŞVEREN TARAFINDAN KARŞILANMASI İLE KARŞILANAN TUTARIN ÜCRET OLARAK VERGİYE TABİ TUTULMASI VE SAĞLANAN BU MENFAATİN GİDER YAZILMASI

Bir işverenden ücret alan ücretlinin ikinci işverenden yönetim kurulu üyeliği nedeniyle elde ettiği ücretin (huzur hakkının) vergilendirilmesi ve ödenen gelir vergisini şirketin karşılaması uygulamada sıklıkla karşılaşılan bir durumdur. Bir kurumda yönetim kurulu üyesi olan ve aslen başka bir kurumda görev yapan bir kişiye, örneğin 2024 yılı içinde yönetim kurulu üyelik ücreti ödenmesi ve bu ödemenin vergi tevkifatı yapıldıktan sonra kalan net tutar üzerinden yapılması, anılan kişinin 2024 yılı yönetim kurulu üyelik ücreti toplamının beyanname verme sınırı olan 2024 yılı için 3.000.000/230.000 TL'yi aşması halinde, Mart/2025'de gelir vergisi beyanname vermesi ve hesaplanan verginin kurumdan aldığı ücrete isabet eden kısmının kendisine iade edilmesini talep etmesi, yani nihayetinde söz konusu ödenen verginin kurumca karşılanmasını talep etmesi gündeme gelebilmektedir.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 61'inci maddesinde ücretin tanımı yapılmış ve aynı Kanunun 83'üncü maddesinde yer alan hükümlere göre; aksine hüküm olmadıkça gelir vergisi mükellefinin veya vergi sorumlusunun beyanı üzerine tarh olunmaktadır. GVK'nın 86'ncı maddesine göre, maddede belirtilen gelirler için yıllık beyanname verilmez, diğer gelirler için beyanname verilmesi halinde bu gelirler beyannameye dahil edilmez. GVK'nın 94/1'inci bendine göre; hizmet erba-

bına ödenen ücretler ile ücret sayılan ödemelerden (istisnadan faydalananlar hariç), gelir vergisi tevkifatı yapılabacağı hüküm altına alınmıştır.

- ▶ GVK'nın 86/1-b maddesinde yer alan hükümlere göre; Tek işverenden ücret geliri (huzur ücreti dahil) elde eden mükelleflerin, ücret gelirleri toplamı 103'üncü maddede yazılı gelir vergisi tarifesinin dördüncü gelir diliminde yer alan tutarı (2024 yılı için 3.000.000 TL) aşması,
- ▶ Huzur ücreti dahil birden fazla işverenden ücret geliri elde eden mükelleflerin, birden sonraki işverenden alınan ücretleri toplamının gelir vergisi tarifesinin ikinci gelir diliminde yer alan tutarı (2024 yılı için 230.000 TL) aşması,
- ▶ Birden fazla işverenden ücret geliri (huzur ücreti dahil) elde eden mükelleflerin, birinci işverenden aldıkları ücret gelirleri de dâhil olmak üzere ücretleri toplamının gelir vergisi tarifesinin dördüncü gelir diliminde yer alan tutarı (2024 yılı için 3.000.000 TL) aşması,

halinde, ücret gelirlerinin yıllık beyanname ile beyan edilmesi gerekmektedir.

#### 5. HUZUR HAKKINDAKİ ÜCRET KESİNTİSİNİN VERGİ YÜKÜ İLE HUZUR HAKKI ÖDEMELERİNİN GİDER YAZILMASI AVANTAJININ KARŞILAŞTIRILMASI

Gelir Vergisi Kanununun 61'inci maddesine göre huzur hakkı ödemeleri ücret olarak tanımlanmakta ve stopaj yoluyla vergilendirilmektedir. Buna göre, huzur hakkı ödemelerinde, Gelir Vergisi Kanunu'nun 103. Maddesinde ücretler için belirlenen vergi dilimlerine göre stopaj kesintisi yapılmaktadır. Ayrıca, huzur hakkı ödemelerine, Gelir Vergisi

Kanunu'nun 23/18 maddesinde yer alan asgari ücretten gelir vergisi istisnası ve damga vergisi istisnasının uygulanacağı da unutulmamalıdır.

Ayrıca, Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu ve ilgili mevzuat çerçevesinde; 4/1-a kapsamındaki sigortalılara ödenen huzur hakkı ödemelerinden sigorta primi kesilecek, söz konusu kişi, aynı yerde 5510 sayılı Kanunun 4-1/b kapsamında çalışıyorsa bu kişiye ödenecek huzur hakkı ödemesi sigorta prime tabi değildir.

Huzur hakkı ödemeleri Gelir Vergisi Kanununun 61'inci maddesi düzenlemesi gereğince ücret olarak vergiye tabi olmakla birlikte işletmeler tarafından yapılan bu ödemeler Gelir Vergisi Kanununun 40/1. Maddesi kapsamında vergi matrahının tespitinde gider olarak dikkate alınmaktadır. Bu noktada huzur hakkı ödemelerinde, vergi yükü ve vergi avantajı kıyaslaması yapılmasını gerektirmektedir.



Ay	Brüt Huzur Hakkı	Gelir Vergisi	Damga Vergisi	İstisna Gelir Vergisi	İstisna Damga Vergisi	Net Tutar
Ocak	85.229,12	12.784,37	646,89	2.550,32	151,82	74.500,00
Şubat	89.043,95	16.570,25	675,84	2.550,32	151,82	74.500,00
Mart	93.986,76	21.475,54	713,36	2.550,32	151,82	74.500,00
Nisan	99.386,58	26.834,38	754,34	2.550,32	151,82	74.500,00
Mayıs	99.386,58	26.834,38	754,34	2.550,32	151,82	74.500,00
Haziran	99.386,58	26.834,38	754,34	2.550,32	151,82	74.500,00
Temmuz	98.762,65	26.665,92	749,61	3.001,06	151,82	74.500,00
Ağustos	98.209,82	26.516,65	745,41	3.400,42	151,82	74.500,00
Eylül	98.209,82	26.516,65	745,41	3.400,42	151,82	74.500,00
Ekim	109.394,16	37.616,10	830,30	3.400,42	151,82	74.500,00
Kasım	110.440,00	38.654,00	838,24	3.400,42	151,82	74.500,00
Aralık	110.440,00	38.654,00	838,24	3.400,42	151,82	74.500,00
<b>Toplam</b>	<b>1.191.876,02</b>	<b>325.956,62</b>	<b>9.046,34</b>	<b>35.305,08</b>	<b>1.821,84</b>	<b>894.000,00</b>

	Toplam Vergi	İstisna Etkisi	Ödenecek Vergi
<b>Vergi Etkisi</b>	335.002,96	37.126,92	<b>297.876,04</b>

	Brüt Tutar	Vergi Avantajı (%25)
<b>Gider Etkisi</b>	1.191.876,02	<b>297.969,01</b>

Yukarı yer alan çalışma tablolarından da anlaşılacağı üzere, 2024 yılı için yaklaşık 74.500-TL net huzur hakkı ödemelerinin, kurumlar vergisi mükelleflerine vergi yükü sıfır olarak değerlendirilmektedir.

#### 6. HUZUR HAKKI ÖDEMESİ Mİ, KAR PAYI DAĞITIMI MI

Huzur hakkı ve kâr payı uygulamasında doğru karar verebilmek için bu iki konunun vergi maliyetini karşılaştırmak gerekir. Müdürlere ve yönetim kurulu üyelerine ödenecek huzur hakkı bir ücret olup mevcut mevzuat gereği asgari ücreti aşan kısmı vergilendirilir ve brüt tutarın tamamı aynı zamanda gider yazılarak kurum kazancından indirilmek suretiyle daha az kurumlar vergisi ödenir. Yöneticilere ödenecek kâr payında ise, ödeme esnasında %10 stopaj ödenir, kalan tutar hak sahibine ödenir. Ayrıca, kâr payı elde eden hak sahibi brüt tutarın %50'sini yıllık beyannameyle menkul sermaye

iradı olarak beyan ederek hesaplanan gelir vergisinden tevkif edilen verginin tamamının düşülmesiyle kalan tutarı ödenmesi gerekmektedir.

2024 yılı için yıllık 1.191.876,02 TL brüt huzur hakkı ödenmesi halinde, kurumlar vergisi mükelleflerine vergi yükü sıfır olarak hesaplamıştık. İlgili tutarı kar payı olarak dağıtılması halinde ise ortaya çıkabilecek vergi yükü hesaplaması aşağıdaki gibidir.

Kar Payı Dağıtımı	Tutar
Brüt Kar Payı Tutarı	1.191.876,02
Tevkifat Tutarı ( %10)	119.187,60
Ödenecek Net Kar Payı	1.072.688,42
Beyan Edilecek Kar Payı (%50 İstisna)	536.344,21
Hesaplanan Gelir Vergisi	150.578,30
Mahsup Edilecek Tevkifat Tutarı	119.187,60
Ödenecek Gelir Vergisi	31.390,70
<b>Toplam Vergi Yükü</b>	<b>150.578,30</b>

Tabloda görülen vergi yüküne ilave olarak, dağıtımına konu edilen karların kurumlar vergisi beyannameesinde ayrıca kurumlar vergisine tabi tutularak ilave bir vergi yükünün olduğunu da hatırlatmakta fayda görüyoruz.





**SONUÇ**

Şirket ortaklarından seçilen yönetim kurulu başkan ve üyelerine verilen yetki ve sorumlulukları dolayısıyla aldıkları riskler, şirket için vermiş oldukları hizmetler ve yönetim kurulu toplantılarına katılmaları karşılığında, şirket ortaklarına "huzur hakkı" adı altında ödemeler yapılabilmektedir.

Huzur hakkı olarak ödenen ücretler, ticari faaliyetin sürdürülmesi için katılan genel giderler kapsamında değerlendirildiğinden ve emsallerine ve şirketin mali durumuna uygun olması halinde kurum kazancının tespitinde indirim konusu yapılabilecektir. Buna karşın, şirket ortaklarına verilen kâr paylarının "menkul sermaye iradi" olarak nitelendirilmesi ve ticari kazancın tespitinde nazara alınması sebebiyle kurum kazancının tespitinde indirim konusu yapılması mümkün bulunmamaktadır.

Dolayısıyla; şirket ortakları tarafından yapılacak şahsi harcamalara kaynak olması için kurum kazancının tespitinde vergi avantajı sağlaması nedeniyle, emsallere uygun olması kaydıyla huzur hakkı ödemesi yapılması, şirketin yönetim kurulu üyesi olan ortakları açısından vergi yükü planlamasında önemli bir seçenek haline gelmiştir. Ayrıca; huzur hakkı ödemesi, TTK'nın 511. maddesinde düzenlendiği üzere Şirket kâr elde etmediği sürece kâr dağıtamama, geçmiş yıl zararlarını mahsup etmeden kâr dağıtamama, kâr dağıtma sırasında yedek akçe ayırma gibi şartlara bağlı olmadığı için kâr payı dağıtımına göre şirket ortağı olan yönetim kurulu üyelerine ödeme yapılması konusunda kâr payı dağıtımına göre görece daha esnek bir müessese olduğu sonucuna ulaşılmaktadır.

**GÜNCEL ÖZELGELER****Finansal Kiralama Yoluyla Kiralanan Binek Oto İçin Ödenen KDV' nin İndirimi ve Gider Kısıtlaması Uygulaması Hakkında**

**(01/03/2024 Tarih ve 5859 Sayılı Özelge)**

Mükellef kurum finansal kiralama yoluyla edindiği binek otomobillerinin katma değer vergisinin indirilip indirilemeyeceği ve aylık gelecek olan finansal kiralama faturalarının gider kısıtlamasına tabi tutulup tutulmayacağı hususunda görüş talep edilmiştir.

Yukarıda yer alan hüküm ve açıklamalara göre, uluslararası taşımacılık faaliyetinde bulunan Şirketinizin yurt dışında mukim müşterilere vermiş olduğu uluslararası taşımacılık hizmeti dolayısıyla elde ettiği kazanca kurumlar vergisi oranının 1 puan indirimli uygulanması mümkün bulunmaktadır.

**Kurumlar Vergisi Kanunu Yönünden:**

Bu hüküm ve açıklamalara göre, esas faaliyet konusu kısmen veya tamamen binek otomobillerin kiralanması veya çeşitli şekillerde işletilmesi olmayan Şirketinizin finansal kiralama sözleşmesine göre yaptığı ödemelerin borç anapara ödemesi ve faiz gideri olarak ayrıştırılması, bu ayrıştırma işleminin her bir dönem sonunda (finansal kiralama sözleşmesinde yer alan ödemelerin yapılacağı tarih) kalan borç tutarına sabit bir dönemsel faiz oranı uygulanmak suretiyle yapılması, hesaplanan faiz giderlerinin ise ilk yıl iktisadi kıymetin maliyetine eklenmesi, sonraki yıllar ise gider veya maliyet olarak dikkate alınması gerekmektedir.

Bu bağlamda, finansal kiralama yoluyla edinilen binek otomobillerin "Haklar" hesabında aktife alındığı dönemi izleyen dönemler için yapılan faiz giderlerinin Şirketiniz tarafından tercihen doğrudan gider olarak dikkate alınması durumunda, bu giderlerin en fazla %70'i, kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınacaktır.

Diğer taraftan, finansal kiralama yoluyla edinilen ve "Haklar" hesabında izlenen binek otomobillere ilişkin ödenen faiz giderlerinin bu kıymetlerin aktife alındığı dönemi izleyen sonraki dönemlerinde tercihen binek otomobilin maliyetine eklenmesi durumunda, bu kıymetlere ilişkin ayrılan amortismanın en fazla aktife alınan yıl için belirlenen amortismanına esas tutarının safi kazancın tespitinde gider olarak dikkate alınabileceği tabiidir.

**Katma Değer Vergisi Kanunu Yönünden:**

3065 sayılı Katma Değer Vergisi (KDV) Kanununun 30/b maddesinde, faaliyetleri kısmen veya tamamen binek otomobillerinin kiralanması veya çeşitli şekillerde işletilmesi olanların bu amaçla kullandıkları hariç olmak üzere, işletmelere ait binek otomobillerinin alış vesikalarında gösterilen KDV'nin, mükelleflerin vergiye tabi işlemleri üzerinden hesaplanan KDV'den indirilemeyeceği hüküm altına alınmıştır.

Öte yandan, 6361 sayılı Finansal Kiralama, Faktoring, Finansman ve Tasarruf Finansman Şirketleri Kanununun 18 inci maddesinde, finansal kiralama sözleşmesinin, kiralaayanın, kiracının talebi ve seçimi üzerine üçüncü bir kişiden veya bizzat kiracıdan satın aldığı veya başka suretle temin ettiği veya daha önce mülkiyetine geçirmiş bulunduğu bir malın zilyetliğinin, her türlü faydayı sağlamak üzere kira bedeli karşılığında, kiracıya bırakılmasını öngören sözleşme olduğu; 23/1 inci maddesinde, finansal kiralama konusu malın mülkiyetinin kiralayana ait olduğu, ancak taraflarca sözleşmede, sözleşme süresi sonunda kiracının, malın mülkiyetini satın alma hakkını haiz olacağını kararlaştırılabileceği hüküm altına alınmıştır. Buna göre, finansal kiralamaya konu binek otomobilin mülkiyetinin sözleşme süresi bitiminde kiracıya geçmesi durumunda, binek otomobillere ait yüklenilen KDV'nin kiracı tarafından indirim konusu yapılması mümkün değildir.

Sözleşme süresi sonunda malın mülkiyetinin kiralayanda kalması durumunda ise, söz konusu işlem bir kiralama hizmeti olarak değerlendirilir.

## GÜNCEL ÖZELGELER

rileceğinden kira tutarları üzerinden ödenen KDV kiracı tarafından genel esaslar çerçevesinde indirim konusu yapılabilecektir.

### Yurt Dışında Mukim Grup Şirketi Tarafından Verilen Hizmetlerin Vergilendirilmesi Hakkında

**(03.01.2024 Tarih ve 7154 Sayılı Özelge)**

GSM operatörleri aracılığı ile son kullanıcılara dijital içerik satışı faaliyeti ile iştigal ettiği belirtilen Şirketin hisselerinin tamamının Fransa'da mukim ... firmasına ait olduğu, ... 'nin ... aracılığıyla aralarında Şirketin de olduğu iştiraki olan firmaların reklamını yaptırdığı ve bu reklam bedellerinin Fransa'da mukim firma tarafından ödendiği, ayrıca satışını yaptığı dijital içeriklerin de ... tarafından oluşturulduğu ve ... 'nin söz konusu reklam giderleri ile dijital içerikler için yaptığı giderleri belirli periyotlarla iştiraklerine ciroları oranında fatura ettiği belirtilerek, söz konusu giderlerin yurt dışında mukim firma tarafından Şirkete yansıtılması durumunda yapılacak ödemeler üzerinden gelir vergisi tevkifatı ve katma değer vergisi (KDV) tevkifatı yapıp yapılmayacağı hususunda görüş talep edilmektedir.

### Kurumlar Vergisi Kanunu Yönünden:

Şirketin Fransa mukimi grup şirketinden aldığı hizmetlere ihtiyacının olması, bu hizmetlerin fiilen sağlanmış olması ve hizmetlere ilişkin fatura bedelinin emsallere uygun olması şartıyla, Fransa mukimi grup şirketine ödenen bedeller kurum kazancının tespitinde gider olarak

dikkate alınabilecektir. Ancak, ilişkili kişiye yapılan bu ödemelerin veya kullanılan dağıtım anahtarlarının emsallere uygunluk ilkesine aykırı olması durumunda, yapılan ödemelerin emsallere uygun bedeli aşan kısmı diğer bir ifadeyle transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazanç, bir taraftan kanunen kabul edilmeyen indirim kabul edilmek suretiyle, dönem kazancına eklenirken; diğer taraftan, ilgili hesap döneminin son günü itibarıyla dağıtılmış kâr payı sayılacaktır.

### Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları Yönünden:

Fransa mukimi firmadan aldığınız dijital içerikleri, değiştirme veya çoğaltma gibi telif hakkı kapsamındaki haklara sahip olmadan satılması durumunda Fransa mukimi firmaya yapılacak ödemelerin ticari kazanç olarak Anlaşmanın 7'nci maddesi kapsamında değerlendirilmesi gerekmektedir.

Anlaşma hükümlerinden yararlanmak isteyen Fransa mukimlerinin Fransa'da tam mükellef olduklarını ve tüm dünyaya kazançları üzerinden bu ülkede vergilendirildiklerini Fransa yetkili makamlarından alınacak bir belge (mukimlik belgesi) ile kanıtlamaları ve bu belgenin aslı ile noterce veya Fransa'daki Türk Konsolosluklarınca tasdik edilen Türkçe tercümesinin bir örneğinin vergi sorumlularına ibraz edilmesi gerekmektedir. Vergi sorumluları teslim aldıkları bu belgeyi gerektiğinde yetkili makamlara ibraz etmek üzere muhafaza edeceklerdir. Söz konusu belgenin ibraz edilememesi durumunda ise ilgili Anlaşma hükümleri yerine iç mevzuat hükümlerimizin uygulanacağı tabiidir.

### Katma Değer Vergisi Kanunu Yönünden:

Fransa'da mukim ... firması tarafından ... aracılığıyla Şirketin reklamının yaptırılması ve dijital içeriklerin oluşturulması suretiyle verilen hizmetlere ilişkin yapmış olduğu giderlerden Şirketin payına düşen tutarların yansıtılması işlemi, söz konusu hizmetlerden Türkiye'de faydalanılması nedeniyle KDV'ye tabi olup, hesaplanan KDV'nin tamamının Şirket tarafından sorumlu sıfatıyla 2 No.lu KDV Beyannamesi ile beyan edilerek ödenmesi gerekmektedir.



## GÜNCEL YARGI KARARLARI

► **Konu:** 09.03.2023 tarihli ve 7440 sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun'un 10. maddesinin (27) numaralı fıkrasının Anayasa'nın 13., 35. ve 73. maddelerine aykırı olduğu ileri sürülerek iptaline karar verilmesi talebidir.

**Karar Mercii:** Anayasa Mahkemesi  
**Esas Sayısı:** 2023/169  
**Karar Sayısı:** 2024/82  
**Karar Tarihi:** 14.03.2024  
**R.G.Tarih-Sayı:** 19.04.2024-32522

### İptali İstenen Kanun Hükmü

7440 sayılı Kanun'un 10. maddesinin itiraz konusu (27) numaralı fıkrası şöyledir:

"Kurumlar vergisi mükellefleri tarafından, 2022 yılına ilişkin kurumlar vergisi beyannamesinde gösterilmek suretiyle, 5520 sayılı Kanun ile diğer Kanunlarda yer alan düzenlemeler uyarınca kurum kazancından indirim konusu yapılan istisna ve indirim tutarları ile aynı Kanunun 32/A maddesi kapsamında indirimli kurumlar vergisine tabi matrahları üzerinden, dönem kazancı ile ilişkilendirilmeksizin %10 oranında, 5520 sayılı Kanunun 5 inci maddesinin birinci fıkrasının (a) bendinde düzenlenen istisna ile yurtdışından elde edilen ve en az %15 oranında vergi yükü taşıdığı tevsik edilen istisna kazançları üzerinden ise %5 oranında ek vergi hesaplanır ve bu verginin ilk taksiti kurumlar vergisinin ödeme süresi içinde, ikinci taksiti bu süreyi takip eden dördüncü ayda ödenir.

Özel hesap dönemi tayin edilen mükelleflerde bu vergi, 2023 yılı içinde sona eren hesap dönemi için verilmesi gereken beyannamelerde gösterilmek suretiyle uygulanır. Bu vergi gider ve indirim olarak dikkate alınamaz ve hiçbir vergiden mahsup edilemez. Şu kadar ki 5520 sayılı Kanunun 5 inci maddesinin birinci fıkrasının; (d), (i), (j) ve (k) bentleri ile geçici 14 üncü maddesi kapsamındaki istisnalar, aynı Kanunun 10 uncu maddesinin birinci fıkrasının; (b), (c), (ç), (d), (e), (f), (g) ve (h) bentleri kapsamındaki indirimler, 193 sayılı Kanunun geçici 61 inci maddesi kapsamında tevkifata tabi yatırım indirimi istisnası, ilgili Kanunları uyarınca kurum kazancından indirilebilen bağış ve yardımlar ile 10/7/2018 tarihli ve 1 sayılı Cumhurbaşkanlığı Teşkilatı Hakkında Cumhurbaşkanlığı Kararnamesinin 407 nci maddesi kapsamında tanımlanan mikro ve küçük işletmelerin teknoloji geliştirme bölgeleri ile Ar-Ge ve tasarım merkezlerinden elde ettikleri istisnaya ve indirim konularından bu vergi hesaplanmaz. 6/2/2023 tarihi itibarıyla, Adana, Adıyaman, Diyarbakır, Elazığ, Gaziantep, Hatay, Kahramanmaraş, Kilis, Malatya, Osmaniye ve Şanlıurfa İlleri ile Sivas İlinin Gürün İlçesinde kurumlar vergisi mükellefiyeti bulunanlar ek vergiden muaftır. Tahsil edilen ek vergi, genel bütçe geliri olarak kaydedilir ve 5779 sayılı Kanun ile diğer kanunlara göre mahalli idarelere verilecek payların hesabında dikkate alınmaz. Bu fıkranın uygulanmasına ilişkin usul ve esaslar Hazine ve Maliye Bakanlığınca belirlenir."





# GÜNCEL YARGI KARARLARI

## İtiraz Süreci ve Gerekçesi:

Bazı mükellefler 2023 yılında 2022 yılı kazançlarına geçmişe yönelik getirilen ek vergi düzenlemesinin Anayasaya aykırı olduğundan bahisle, ek verginin beyan edildiği 2022 yılı Kurumlar Vergisi Beyannamelerini ihtirazi kayıtla vererek, düzenlemeyi ihtilaf konusu yapmışlardır.

İstanbul 1. Vergi Mahkemesi, açılan davada ileri sürülen anayasaya aykırılık iddialarını ciddi bularak, ek vergi düzenlemesinin Anayasa'nın 13, 35 ve 73. maddelerine aykırı olduğu gerekçesiyle iptali için Anayasa Mahkemesine gönderilmesine karar vermişti. (İstanbul 1. Vergi Mahkemesi'nin 02.11.2023 tarihli ve E. No: 2023/1090 sayılı Kararı).

İstanbul 1.Vergi Mahkemesi tarafından yapılan başvuru kararında özetle; itiraz konusu kuralla öngörülen ek verginin kurumlar vergisinin mükelleflerinin tamamını değil sadece bazılarını kapsadığı, yapılan vergilendirmede tüm istisna ve indirim unsurlarının dikkate alınmadığı, dolayısıyla vergilendirmede genellik ve eşitlik ilkesine aykırı davranıldığı, ayrıca doğrudan beyannameye yer alan istisna ve indirim tutarları üzerinden vergilendirme yapılmak suretiyle mali güce göre vergilendirme ilkesinin ihlal edildiği, ek vergiye muhatap olacak vergi mükelleflerinin kuralda sayılan illerde kayıtlı olmamakla birlikte faaliyetlerinin bir kısmının veya tamamının bu bölgelere yönelik olabileceğinin gözlemlendiği, öte yandan ek vergi ihdas eden kuralın vergiyi doğuran olaydan

sonraki bir tarihte yürürlüğe girdiği ve geriye yürütüldüğü belirtilerek kuralın Anayasa'nın 13., 35. ve 73. maddelerine aykırı olduğu ileri sürülmüştür.

## Anayasa Mahkemesi'nin Kararı:

AYM kararında aykırılık iddiasında istisna ve indirimli kurumlar vergisine ilişkin itirazların somut davada uygulama imkanı olmaması sebebiyle (dava indirimler sebebiyle ödenen ek verginin iptaline ilişkili) esastan incelemeyi sadece indirimler boyutuyla sınırlı olarak yapmıştır.

19.04.2024 tarih ve 32522 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan E. 2023/169, K.2024/82 sayılı Anayasa Mahkemesi kararıyla, 7440 sayılı Kanun ile getirilen (5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu kapsamında öngörülen indirimler üzerinden hesaplanan) ek verginin Anayasaya aykırılığı gerekçesiyle iptali istemini reddetmiştir.

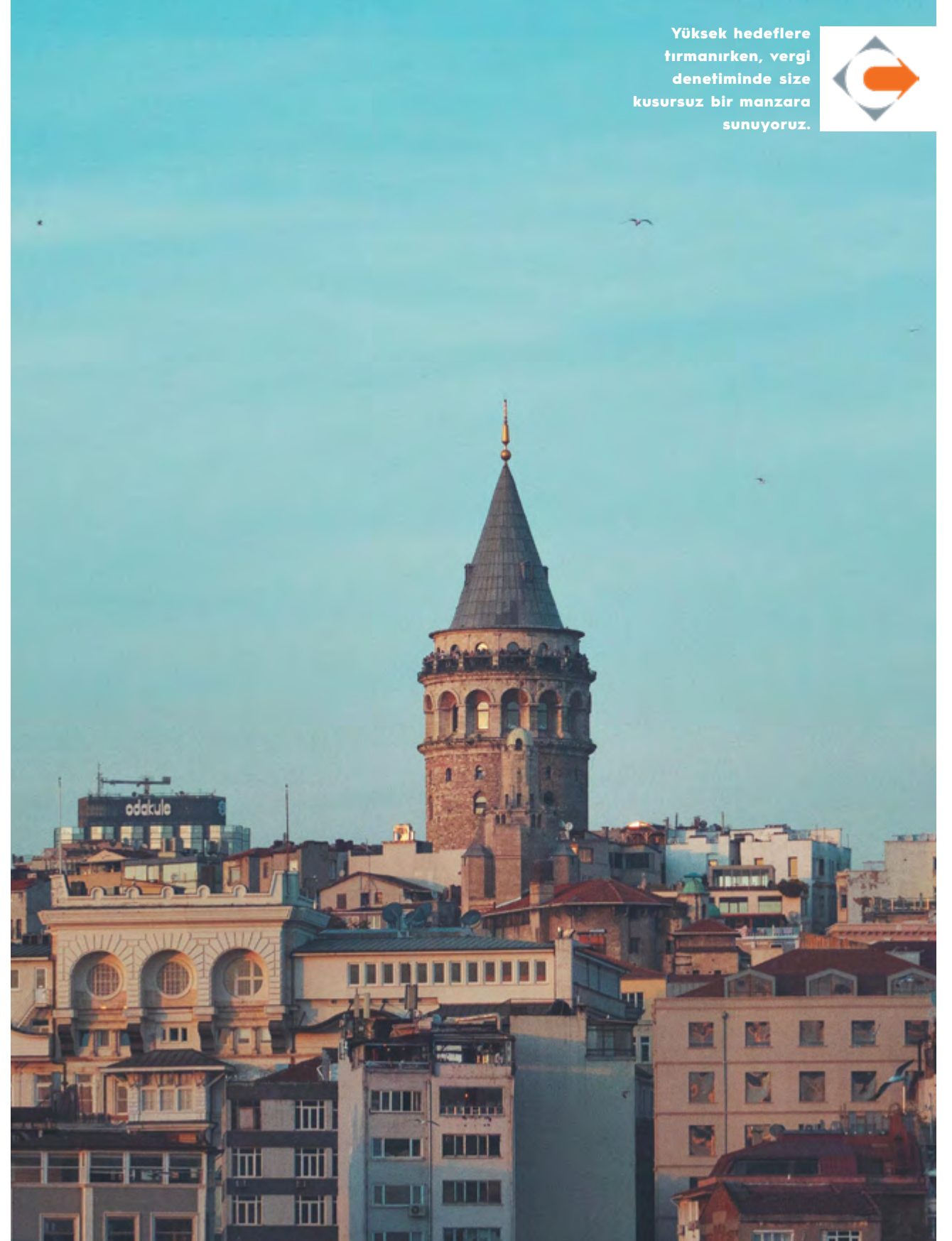
Anayasa Mahkemesi söz konusu kararda;

- Kuralın geriye yürütüldüğünü kabul etmekle birlikte beklenmedik doğal felaketler gibi toplumu derinden sarsan olaylar sebebiyle yapılacak kanuni düzenlemelerle kanunların geriye yürütülmesinin mümkün olduğu;
- Kural ile verginin kapsamındaki indirimlerin ve hesaplama yöntemlerinin tereddüde yer veremeyecek şekilde açık ve net olarak düzenlendiği ve bu yönüyle kanunilik şartını taşıdığı;
- Kural ile mülkiyet hakkına yapılan müdahalenin kamu yararına yönelik meşru bir amacı olduğu, elverişlilik, gereklilik ve orantılılık şartlarının sağlandığı;

► Kurumların kazançlarından indirim konusu yapmak suretiyle sağladıkları vergisel avantaj yoluyla elde ettikleri tutarların gelir niteliğindeki mali gücün göstergelerinden biri olduğu, dolayısıyla kuralın mali güce göre vergileme, vergi yükünün adaletli dağılımı ve eşitlik ilkeleri ile çelişmediği gerekçeleriyle ek verginin iptal istemini, Anayasa'nın 2.,13., 35. ve 73. maddelerine aykırı olmadığı sonucuna vararak oybirliğiyle reddetmiştir.



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





# WE RAISE THE BAR



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

