CENTRUM TIME

EYLÜL-EKİM-KASIM-ARALIK | 2019

SAYI 6

TÜRKİYE'DE VERGİ TEKNOLOJİLERİ

BÜYÜME ODAKLI VERGİ YAKLAŞIMI

YATIRIMLARDA DEVLET YARDIMLARI HAKKINDA KARARLARDA YAPILAN DEĞİŞİKLİKLER NE ANLAMA GELİYOR?

/CENTRUMTURKEY
www.vergiport.com

Merkez Şube: Esentepe Mahallesi Büyükdere Caddesi Özsezen İş Merkezi C Blok No: 126 Kat 8 Esentepe Şişli / İSTANBUL Tel: +90 (212) 267 21 00

Ankara Ofisi: Mustafa Kemal Mahallesi 2152. Sk. Kent İş Merkezi No:18 06510 Çankaya/ANKARA Tel: +90 312 446 92 05

"Denetimde Çıtayı Yükseltiyoruz"

CENTRUM
Vergi·Hukuk·Denetim·Danışmanlık

ÖNSÖZ

Değerli Okurlarımız,

Centrum Time'ın 6. Sayısı yayında! Yayın hayatına istikrarlı şekilde devam etmenin mutluluğunu ve gururunu yaşıyoruz...

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. Dergimizin sizlere ulaşmasına kadar tamamlanan her aşamada, alanında uzman ekibimizin sağladığı profesyonel katkıların yadsınamaz boyutta olduğunun altını çizmek isterim.

Centrum Time'ın bu sayısında, "Türkiye'de Vergi Teknolojileri"nden "Nakdi Sermaye Artışından Kaynaklanan Faiz İndirimi"ne vergi ve mali mevzuata ilişkin pek çok konuda makaleye yer verilmiştir. Bu çerçevede, "Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Kararlarda Yapılan Değişiklikler Ne Anlama Geliyor" başlıklı makale ile yatırım teşvik mevzuatında son dönemde yapılan değişikliklerin niteliği tartışılmış ve uygulayıcılar için bu değişikliklerin sonucu irdelenmiştir. Keza "Kısmı Süreli Çalışmaların SGK'ya Bildirilmesinde 20 Gün Kuralı" başlıklı makale ile sosyal güvenlik mevzuatına ilişkin güncel bir konu da masaya yatırılmıştır. Ayrıca sahada karşılaştığımız ve önem arz ettiğini düşündüğümüz konularla ilgili olarak hazırladığımız "Soru-Cevap" bölümünde; yurt dışından teknik personelle birlikte geçici süreyle temin edilen makinaya ilişkin vergilendirme konusu uluslararası vergi mevzuatı dikkate alınarak etraflı şekilde değerlendirilmiştir.

Vergi mevzuatında yaşanan değişikliklere ve yeni düzenlemelere yetişmek çok zor olsa da, gerek Centrum Time'da gerekse diğer çalışmalarımızda güncel mevzuatı elimizden geldiğince yakından takip etmeye çalışmaktayız. Bu manada, geçtiğimiz günlerde yasalaşarak hayatımıza dahil bulunmuş olan dijital hizmet vergisi, konaklama vergisi ve değerli konut vergisi gibi yeni mali uygulamalara ve diğer düzenlemelere yönelik uzman ekibimizce hazırlanacak kapsamlı makaleleri sonraki sayımızda yayınlayacağımızı şimdiden söyleyebilirim.

Centrum Time'ı düzenli şekilde yayınlama konusunda, aynı kararlılıkla gayret sarf edeceğimizi tekrar belirtmek isterim. Yapılması gerekenlerin bununla sınırlı olmadığı yönündeki farkındalığımızın sonucu olarak sponsoru olmaktan onur duyduğumuz ve yakın zamanlarda gerçekleşen aktivite ve toplantılara yönelik açıklayıcı bilgilere bu sayımızda kısaca yer verdik. Hep daha fazlasına ulaşma ve bunu paydaşlarına sunma hedefiyle aynı hızda çalışmaya devam edeceğimizi bilmenizi isteriz.

Centrum ailesi olarak, başarının sayısal değerlerden ziyade niteliğe bağlı olduğuna ve ekip olarak uyum içinde çalışılarak elde edildiğine olan inancımız her daim sürecektir. Ulaştığımız noktada, katkısı olan ekip arkadaşlarımıza ve bizlere güvenen müşterilerimize; ayrıca, bizleri her fırsatta desteklerini sunan ailelerimize ve Centrum ile yol arkadaşlığı yapan iş ortaklarımıza en derin şükranlarımı sunuyorum.

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

Sevgi ve Saygılarımla,

Dr. Burçin Gözlüklü
Yönetici Ortak, YMM

KÜNYE

SAYI: 6
TARİH: 01.12.2019
İMTİYAZ SAHİBİ: Dr. Burçin GÖZLÜKLÜ
Yayın Türü: Süreli / 4 Aylık

Genel Yayın Yönetmeni: Dr. Burçin GÖZLÜKLÜ
Yayın Koordinatörü: Sami ŞENER
Yazı İşleri Müdürü: Ramazan BİÇER
Editör: Ramazan ORUÇ
Görsel Yönetmen: Melih Cem KILIÇ
Basım Yeri: İstanbul

ADRES
Esentepe Mahallesi Büyükdere Caddesi
Özsezen İş Merkezi C Blok
No: 126 Kat 8 Esentepe **Şişli / İstanbul**

Tel: +90 (212) 267 21 00 | Fax: +90 (212) 267 10 67
Email: iletisim@centrumdenetim.com
Web: centrumdenetim.com

COPYRIGHT @ 2019
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.

1 | Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Kararlarda Yapılan Değişiklikler Ne Anlama Geliyor?
Dr. Burçin GÖZLÜKLÜ

6 | Büyüme Odaklı Vergi Yaklaşımı
Şaban KÜÇÜK

8 | Bazı Varlıkların Ekonomiye Kazandırılması ve Varlık Barışı
Mehmet Yılmaz

16 | ÖTV Kanununa Ekli (I) Sayılı Listenin (B) Cetvelindeki Mallar İçin İndirimli Vergi Uygulaması ve Verginin İadesi
Gökhan ŞİT

16 | Nakdi Sermaye Artışından Kaynaklanan Faiz İndirimi
Mesut DENİZ

19 | Ar-Ge / Tasarım Merkezine İlişkin Hatalı Mali Uygulamalar
Tuğcan ÖZBEY

22 | KDV İadelerinde İndirimli Teminat Uygulama Sistemi (İTUS)
Sabahattin AYTEKİN

26 | Türkiye'de Vergi Teknolojileri
Tahsin Can NALCI

29 | Hollanda Vergi Mevzuatında Sınır Ötesi İşlemlere Dair Bilgilendirme Yükümlülüğü
Hüseyin Erdem YILMAZ

34 | Aynı Takvim Yılı İçerisinde Birden Fazla İşverenden Elde Edilen Ücret Gelirleri
Serra KONAÇOĞLU

37 | İkale Sözleşmeleri Kapsamında Ödenen Kıdem Tazminatlarının Gelir Vergisi Açısından Değerlendirilmesi
Yiğit Kerimoğlu

42 | Kısmi Süreli Çalışmaların SGK'ya Bildirilmesinde 20 Gün Kuralı
Oğuzhan GÜNDOĞDU

45 | Uyumlu Mükelleflere Yönelik Vergi İndirimi Uygulaması
Esin Karakelle

48 | Ar-Ge Projelerine İlişkin Maliyetlerde Kayıt Nizamı ve Vergisel Etkileri
Sanem Perçin

52 | İthalatta Gözetim Uygulaması ve KDV Değerlendirmesi
Sümeyye GÖL

56 | 2019 Yılında KDV Beyannamelerinde Yapılan Değişiklikler
İzel TUNCA

60 | Yurtdışında Düzenlenen Sözleşmelerde Damga Vergisi
Muharrem MEYDAN

64 | Sinai Mülkiyet Haklarında Kurumlar Vergisi İstisnası
Halime İNCESU

67 | SORU - CEVAP

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

YATIRIMLARDA DEVLET YARDIMLARI HAKKINDA KARARLARDA YAPILAN DEĞİŞİKLİKLER NE ANLAMA GELİYOR?

I. GİRİŞ

7 Ağustos 2019 tarihli Resmi Gazete'de yayınlanan 1402 sayılı ve 1403 sayılı Cumhurbaşkanı Kararları ile yatırım teşviki mevzuatında önemli değişiklikler yapılmıştır. Bu değişikliklerle birlikte, yatırımlarda devlet yardımında ölçek büyüklüğü kıstasından vazgeçilmiş ve ürün bazlı sisteme geçilmiştir. Ayrıca Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı tarafından sağlanan yatırım teşvikleri ile KOSGEB ve TÜBİTAK tarafından sağlanan proje desteklerinin tek pencere mekanizması ile sunulması sistemine geçilmiştir.

Bu çalışmada, yatırım teşvikleri mevzuatında yapılan değişikliklerin mahiyeti irdelenecek ve yeni durumdaki teşvik sisteminin çerçevesi çizilmeye çalışılacaktır.

II. ÖLÇEK BÜYÜKLÜĞÜ KISTASI YERİNE ÜRÜN TEMELLİ YATIRIM TEŞVİK SİSTEMİ

Söz konusu değişikliklerle birlikte, yatırım büyüklüğünü esas alan yatırım destekleri mevzuattan çıkarılmış ve bunun yerine ürün tanımını esas alan yatırım teşvikleri getirilmiştir. Ayrıca temel manada ihtiyaç duyulan teknolojik gelişime katkı sağlayacak yatırım projelerinin, uçtan uca bir yönetişim ve destek modeli ile hayata geçirilmesi hedefi çerçevesinde belirlenen ürünlere yönelik olarak sağlanan proje desteklerinin tek elden kontrol edilmek suretiyle sunulması öngörülmüştür.

A. BÜYÜK ÖLÇEKLİ YATIRIMLAR YATIRIM TEŞVİK MEVZUATINDAN ÇIKARILMIŞTIR

Anılan değişiklikler öncesinde teşvik sistemi, genel, bölgesel, büyük ölçekli ve stratejik yatırımların teşviki uygulamalarından oluşmaktaydı. Kurumlar Vergisi Kanununun 32/A maddesi kapsamında belirlenen büyük ölçekli yatırımlar, 2012/3305 sayılı Karar'ın (3) sayılı ekinde gösterilmekteydi. Sözü edilen değişiklikle birlikte bu yatırımlar, yatırım teşviklerinin kapsamı dışına çıkarılarak yeni yatırım teşvik belgesi taleplerinde büyük ölçekli yatırım şeklinde başvuru yapılamayacağı belirlenmiştir.

Diğer yandan 2016/9495 sayılı Karar'da da değişikliğe gidilerek projelerin değerlendirmeye tabi tutulabilmesine yönelik asgari sabit yatırım tutarının 100 milyon ABD Doları olması şartı kaldırılmış ve Teknoloji Odaklı Sanayi Hamlesi Programı kapsamında desteklenmesine karar verilen öncelikli ürünlerin üretimine yönelik yatırımlar için 50 Milyon Türk Lirası, diğer yatırımlar için ise 500 Milyon Türk Lirası şartı getirilmiştir.

B. TEKNOLOJİ ODAKLI SANAYİ HAMLESİ PROGRAMI İLE YENİ YATIRIM TEŞVİKİ SİSTEMİ TESİS EDİLMİŞTİR

07.08.2019 tarihli Resmi Gazete'de yayınlanan 1402 sayılı Cumhurbaşkanı Kararı ile 2012/3305 sayılı Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Kararda ve aynı Resmi Gazete'de yayınlanan 1403 sayılı Cumhurbaşkanı Kararı ile 2016/9495 sayılı Yatırımlara Proje Bazlı Devlet Yardımı Verilmesine İlişkin Kararda bazı değişiklikler yapılarak Teknoloji Odaklı Sanayi Hamlesi Programı adıyla öncelikli ürün listesindeki ürünlere ilişkin yatırımların desteklenmesine yönelik olarak, Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı tarafından uygulama usul ve esasları belirlenerek yürütülecek olan yeni bir destek programı ihdas edilmiştir.

Akabinde, 18.09.2019 Tarihli Resmi Gazete'de yayınlanan "Teknoloji Odaklı Sanayi Hamlesi Programı Uygulama Esasları Tebliği" ile, anılan Kararlar çerçevesinde Türkiye'de orta-yüksek ve yüksek teknoloji seviyeli sektörlerdeki katma değeri yüksek ürünlerin ve bu sektörlerin gelişimi için kritik önemi haiz ürünlerin üretimini artırmaya yönelik olarak yürütülecek Teknoloji Odaklı Sanayi Hamlesi Programının uygulama esasları tespit edilmiştir.

III. TEKNOLOJİ ODAKLI SANAYİ HAMLESİ PROGRAMI VE ÖNCELİKLİ ÜRÜN LİSTESİ

1. PROGRAMIN GENEL TANIMI

Teknoloji Odaklı Sanayi Hamlesi Programı, Türkiye'de katma değerli üretimin artırılması amacı doğrultusunda, Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı ve bağlı/ilgili kuruluşları tarafından sağlanan destek ve teşviklerin orta-yüksek ve yüksek teknoloji seviyeli sektörlere yoğunlaştırılmasına yönelik özel bir programdır. Programda, Türkiye için kritik öneme sahip ve gelecek potansiyeli yüksek ürünlerin ülke içinde üretim kapasitesinin geliştirilmesi hedeflenmektedir. Bu kapsamda, Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı tarafından ithalat bağımlılığının azaltılması, rekabet yoğunlaşması, yurt içi üretim yetkinlikleri, küresel talebin gelişim trendi, gelecek potansiyeli gibi çeşitli kriterler göz önünde bulundurularak belirlenen Öncelikli Ürün Listesine yönelik olarak Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı tarafından sağlanan yatırım teşvikleri ile KOSGEB ve TÜBİTAK tarafından sağlanan proje desteklerinin tek pencere mekanizması ile sunulması öngörülmektedir. Program kapsamında tanımlanan destekler, öncelikli ürün listesindeki ürünlerin üretilmesine ilişkin yatırım projelerine münhasıran kullandırılacaktır.

Program kapsamında başvuru, değerlendirme ve izleme süreçlerine dair bilgi akışı ve iletişim, program portalı vasıtasıyla elektronik ortamda program yönetim ofisi tarafından sağlanacaktır. Program yönetim ofisi, yatırımların hayata geçirilmesini kolaylaştırmak amacıyla yatırımcılara bilgi ve destek sağlayabilecektir. Program amacına uygun yatırım projeleri için AR-GE, ticarileşme, yatırım ve üretim süreçlerinden ilgili proje başvurusu kapsamında Teknoloji Odaklı Sanayi Hamlesi Programı Değerlendirme Komitesi tarafından gerekli ve uygun görülenlerin tamamını kapsayacak şekilde destek sağlanacaktır.

Program kapsamında desteklenecek yatırım projelerinde; yatırımcının, üretilecek ürünün potansiyel bir alıcısı ile proje paydaşı olarak geliştirme sürecinde ve ürüne yönelik talep konusunda işbirliği yapması beklenmektedir.

2. ÖNCELİKLİ ÜRÜN LİSTESİ

Öncelikli ürün listesi, Ekonomik Kalkınma ve İşbirliği Örgütü'nün (OECD) tanımına göre orta-yüksek ve yüksek teknolojili sektörlerdeki ürünler ve bu sektörlerin gelişimi için kritik önemi haiz ürünler arasından, dış ticaret verileri, talep gelişimi, rekabet yoğunluğu gibi çeşitli kriterler dikkate alınarak Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı tarafından tebliğle belirlenecek olup ekonomik ve teknolojik gelişmelere göre gerek görüldüğünde yine tebliğle revize edilebilecektir.

Bu çerçevede 18.09.2019 tarihli Resmi Gazete'de yayınlanan "Öncelikli Ürün Listesi Tebliği" ile, Teknoloji Odaklı Sanayi Hamlesi Programı kapsamında desteklenecek yatırımlara ilişkin öncelikli ürün listesine yönelik sektörler ile makine sektörüne ilişkin öncelikli ürünler belirlenmiştir.

Buna göre, orta-yüksek ve yüksek teknoloji düzeyine sahip sektörler olan;

- Kimya (NACE Kodu 20),
- Eczacılık ile Tıbbi ve Dişçilikle İlgili Araç Gereçler İmalatı (NACE Kodu 21, NACE Kodu 3250),
- Bilgisayar, Elektronik ve Optik (NACE kodu 26),
- Elektrikli Teçhizat (NACE kodu 27),
- Makine (NACE kodu 28),
- Ulaşım Araçları (NACE Kodları 29 ve 30)

Sektörlerinde yer alan veya bu sektörlerin gelişimi için kritik önemi olan diğer sektör ürünleri arasından seçilen ürünler, sektörler bazında Tebliğe ekli listeler şeklinde ilan edilecektir. Sözü edilen listeler; dış ticaret verileri, küresel rekabet koşulları, yerel ve küresel talep trendi, yurt içi üretim yetkinliği ve kapasitesi, sektörel ve sektörler arası teknolojik gelişime katkı gibi kriterler dikkate alınarak, Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı tarafından belirlenecektir. Ayrıca yürürlükte olan öncelikli ürün listesi, düzenli olarak program portalında yayımlanacaktır.

3. TEKNOLOJİ ODAKLI SANAYİ HAMLESİ PROGRAMI DEĞERLENDİRME KOMİTESİ

Program kapsamında destek başvurusu yapılan yatırım projelerini değerlendirmek, desteklenmesine dair karar almak ve projelerin destek sürecini izlemek

ve izleme sürecinde karar almak üzere Teknoloji Odaklı Sanayi Hamlesi Programı Değerlendirme Komitesi (Komite) oluşturulacaktır. Komite;

- Program kapsamında proje komisyonlarının oluşturulması,
- hangi projelerin destekleneceği,
- Program kapsamındaki destek unsurlarından hangilerinin kullandırılacağı,
- ilgili mevzuatta yer alan koşul ve sınırlara aykırı olmamak kaydıyla verilecek desteklerin miktar, tür ve sürelerine, projeler kapsamında öngörülen yatırımın tamamlanma durumunun tespit edilmesi,
- ilgili mevzuatta belirtilen hallerin gerçekleşmesi halinde destek sürecinin sonlandırılması

hususlarında karar verme konusunda yetkili olacaktır.

4. BAŞVURU ESASLARI VE PROSEDÜRÜ

Programa sadece Türkiye'de yerleşik sermaye şirketleri başvurabilecektir. Program kapsamında desteklerden faydalanılması süreci, Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı çağrısıyla başlayacak olup ön başvuru ve kesin başvuru sonrası Komitenin kararı çerçevesinde sonuca bağlanacaktır.

Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı, öncelikli ürün listesindeki ürünlere yönelik olarak duyuru yapmak suretiyle çağrıda bulunacaktır. Sözü edilen çağrıya istinaden program kapsamındaki desteklerden yararlanmak isteyen yatırımcı firma, gerekli bilgi ve belgelerle Sanayi ve Teknoloji Bakanlığına müracaat ederek çağrı planlarında öngörülen takvim ve yöntem çerçevesinde ön başvuru işlemini tamamlayacaktır.

Program kapsamında desteklenecek yatırımlarda, ön başvuru işlemi sonrasında aşağıda yer alan koşulların sağlanıp sağlanmadığının tespiti yapılacaktır:

- Ön başvuru ile üretilmesi planlanan ürünün çağrı duyurusunun ek listesi olarak yayınlanan ürün listesinde yer alma,
- Öngörülen proje tutarının çağrı duyurusunda belirlenen asgari proje tutarı koşulunu karşılama,
- Yatırımcı firmanın ve projenin çağrı duyurusunda belirlenen diğer temel kriterleri sağlama.

Ön başvuruda sunduğu bilgi ve belgelerin, Program ve çağrı duyurusu kapsamında belirlenen temel kriterleri sağladığı tespit edilen firma kesin başvuru yapmaya davet edilecektir. Kesin başvuru sırasında, her bir proje başvurusu için proje fizibilitesi sunulması zorunludur. Ayrıca proje başvurularının detaylı değerlendirmeye tabi tutulması için bağımsız danışmanlık firmalarından biri tarafından hazırlanacak olan bağımsız değerlendirme raporunun program portalına yüklenmesi gerekmektedir.

Ön başvuru sonrasında kesin başvuru yapmaya davet edilen firma, çağrı planlarında

öngörülen takvim dâhilinde, proje fizibilitesi ve bağımsız değerlendirme raporunun yanı sıra program portalında yayınlanacak diğer bilgi ve belgeler ile kesin başvurusunu tamamlayacaktır. Varsa proje paydaşı ile imzalanan uzlaşı protokolü de kesin başvuruda ibraz edilecektir. Başvuruda Sanayi ve Teknoloji Bakanlığına sunulan bilgi, belge ve raporlar TÜBİTAK ve KOSGEB değerlendirme süreçlerinde de kullanılabilecektir.

Kesin başvurusu öngörülen takvim içerisinde eksiksiz tamamlanan projeler değerlendirmeye tabi tutulacaktır. Yatırımcı firma, değerlendirme süreci içerisinde proje komisyonu tarafından proje sunumuna davet edilecektir. Komite, başvuruda bulunulan projelerin teknik niteliklerini dikkate alarak program portalında yayınlanan proje değerlendirme formu üzerinden puanlama yapmak suretiyle projelerin sıralamasını yapacaktır. Desteklenecek projelerin sayısını, 100 üzerinden 70 puanın altında puanı olan projeler desteklenmemek kaydıyla belirleyebilecektir.

5. PROGRAM KAPSAMINDAKİ DESTEK UNSURLARI

Program kapsamında desteklenmesine karar verilen yatırımlar için projelerin ihtiyaçlarına göre, AR-GE destekleri ve yatırım destekleri birbirini tamamlayıcı bir şekilde tek pencere uygulaması çerçevesinde tanımlanacaktır. Bu Program kapsamında desteklenmesine karar verilen projeler;

- ilgili TÜBİTAK destek programı kapsamında TÜBİTAK tarafından,
- KOSGEB Stratejik Ürün Destek Programı kapsamında KOSGEB tarafından,
- 2012/3305 sayılı Karar veya 2016/9495 sayılı Karar hükümleri çerçevesinde Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı tarafından

Sağlanan desteklerden yararlandırılabilecektir.

Bu destekler, KOSGEB, TÜBİTAK ve Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı tarafından ilgili kurumların kendi mevzuatı çerçevesinde uygulanacaktır. Projelerin hangi destek unsurlarından yararlandırılacağı ise ilgili mevzuatta yer alan sınır ve koşullar çerçevesinde kalmak kaydıyla Komite tarafından belirlenecektir. Komitenin destek kararları KOSGEB, TÜBİTAK ve Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı yatırım teşvikleri açısından bağlayıcı niteliktedir. Söz konusu destek unsurları ise aşağıdaki özet şekilde açıklanmıştır:

A. Gümrük vergisi muafiyeti: Teşvik belgesi kapsamındaki yatırım malı makine ve teçhizatın ithali, otomobil ve hafif ticarî araç yatırımlarında yatırım dönemi içerisinde kalmak kaydıyla monte edilmemiş haldeki aksam ve parçaların ithali, gemi ve elli metrenin üzerindeki yat inşa yatırımlarında tekne kabuğu ithali gümrük vergisinden muaf tutulur.

B. Kurumlar vergisi indirimi: Teşvik belgesi kapsamında yapılacak yatırımlarda, 5520 sayılı Kanunun 32/A maddesi çerçevesinde gelir veya kurumlar vergisi, öngörülen yatırım tutarının %50sine ulaşıncaya kadar %90 oranında indirimli olarak uygulanır.

C. KDV istisnası: Teşvik belgesini haiz yatırımcılara teşvik belgesi kapsamında yapılacak makine ve teçhizat ithal ve yerli teslimleri ile belge kapsamındaki yazılım ve gayri maddi hak satış ve kiralamaları KDV'den istisna edilir.

D. KDV iadesi: Sabit yatırım tutarı 500 milyon Türk Lirasının üzerindeki yatırımlar kapsamında yapılacak bina-inşaat harcamaları KDV iadesinden yararlandırılır.

E. Faiz veya kâr payı desteği: Teşvik belgesi kapsamında yapılacak yatırımlar için bankalardan kullanılacak en az bir yıl vadeli yatırım kredilerinin teşvik belgesinde kayıtlı sabit yatırım tutarının %70'ine kadar olan kısmı için ödenecek faizin veya kâr payının Türk Lirası cinsi kredilerde yatırım konusu ürün yüksek teknoloji seviyesinde ise 10 puanı, diğerlerinde 8 puanı, döviz kredileri ve dövize endeksli kredilerde 2 puanı azami ilk beş yıl için ödenmek kaydıyla bütçe kaynaklarından karşılanır. Ancak, destek tutarı sabit yatırım tutarının %20'sini aşmamak kaydıyla 50 milyon Türk Lirasını geçemez.

F. Sigorta primi işveren hissesi desteği: Teşvik belgesi kapsamında yapılacak yatırımlarda, tamamlama vizesi yapılmış teşvik belgesinde kayıtlı istihdamı aşmamak kaydıyla;

- Komple yeni yatırımlarda, teşvik belgesi kapsamında gerçekleşen yatırımla sağlanan,
- Diğer yatırım cinslerinde, yatırımın tamamlanmasını müteakip, yatırıma başlama tarihinden önceki son altı aylık dönemde Sosyal Güvenlik Kurumuna verilen aylık prim ve hizmet belgesinde bildirilen ortalama işçi sayısına gerçekleşen yatırımla ilave edilen,

İstihdam için ödenmesi gereken sigorta primi işveren hissesinin asgari ücrete tekabül eden kısmı bütçeden karşılanır.

G. Sigorta primi desteği: Teşvik belgesi kapsamında yapılacak yatırımla sağlanan ilave istihdam için, tamamlama vizesi yapılan teşvik belgesinde kayıtlı istihdam sayısını aşmamak kaydıyla, işveren tarafından Sosyal Güvenlik Kurumuna ödenmesi gereken sigorta primi işçi hissesinin asgari ücrete tekabül eden kısmı, tamamlama vizesinin yapılmasını müteakip 6. bölgede 10 yıl, 6. bölge dışında kalan bölgelerde, yatırıma konu olan ürün teknoloji seviyesinde ise 7 yıl, diğerlerinde ise 5 yıl süreyle sağlanır.

H. Gelir vergisi stopajı desteği: Teşvik belgesi kapsamında yapılacak yatırımla sağlanan ilave istihdam için, belgede kayıtlı istihdam sayısını aşmamak kaydıyla, işçilerin ücretlerinin asgari ücrete tekabül eden kısmı üzerinden hesaplanan gelir vergisi, yatırımın kısmen veya tamamen faaliyete geçtiği tarihten itibaren 10 yıl süreyle verilecek muhtasar beyanname üzerinden tahakkuk eden vergiden terkin edilir. Ancak bu destek, yatırıma konu olan ürün yüksek teknoloji seviyesindeyse azami 500, diğerlerinde ise azami 300 çalışan için uygulanır.

I. Yatırım yeri tahsisi: Teşvik belgesi kapsamında yapılacak yatırımlar için 4706 sayılı Kanunun ek 3. maddesi çerçevesinde Çevre ve Şehircilik Bakanlığınca belirlenen usul ve esaslara göre yatırım yeri tahsis edilir.

IV. SONUÇ

Yatırım teşviki mevzuatında yapılan son değişikliklerle birlikte, yatırım büyüklüğünü esas alan destekler mevzuattan çıkarılırken ürün tanımını esas alan teşvikler ihdas edilmiştir. Ayrıca Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı ile KOSGEB ve TÜBİTAK tarafından sağlanan proje desteklerinin, Teknoloji Odaklı Sanayi Hamlesi Programı Değerlendirme Komitesi (Komite) tarafından tek elden kontrol edilmek suretiyle sunulması sistemine geçilmiştir. Program kapsamında tanımlanan destekler, öncelikli ürün listesindeki ürünlerin üretilmesine ilişkin yatırım projelerine münhasıran kullandırılacaktır.

Program kapsamında başvuru, değerlendirme ve izleme süreçlerine dair bilgi akışı ve iletişim, program portalı vasıtasıyla elektronik ortamda program yönetim ofisi tarafından sağlanacaktır. Komite, program kapsamında destek başvurusu yapılan yatırım projelerini değerlendirmek, desteklenmesine dair karar almak ve projelerin destek sürecini izlemek ve izleme sürecinde karar almak konusunda yetkilidir.

Şaban KÜÇÜK
YMM, Partner
saban.kucuk@centrumdenetim.com

BÜYÜME ODAKLI VERGİLEME YAKLAŞIMI

I. GİRİŞ

Türkiye ekonomisi, kısaca planlı kalkınma yaklaşımını benimsemiş liberal bir ekonomi olarak tarif edilebilir. Kıt kaynakların etkin kullanımı felsefesi içinde kamu hizmetlerinin finansmanında kullanılan ana gelir kaynağı, vergidir. Peki, ödeyeni için bir mali külfet olan vergi çeşitli yollarda büyüme odaklı bir bakış açısıyla ele alınabilir mi? Soru zor. Hangi vergiler büyüme noktasında daha verimli sonuçlar doğurur. Ayrıca, vergi yönetim, denetim ve danışmanlık süreçleri bu açıdan nasıl bir katkı sağlar?

II. YENİ KALKINMA PLANI VE VERGİLENDİRME

11. Kalkınma Planı 2019-2023 yıllarını kapsıyor ve bu alanda binlerce uzman onlarca çalışma grubu için mesai yaptık. Bu kez vergi konusu biraz daha makro bir perspektif ve başlıkla değerlendirildi: "Büyüme Odaklı Vergilendirme". Bu çalışmalarda çok önemli konuların gündeme geldiğini gördük. Kısa başlıklar halinde;

- Anayasa'mız, 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi Kanunu, Vergi Kanunları birlikte değerlendirildiğinde vergi-büyüme ilişkisinin kamu maliyesinde, vergi sistemimizde birincil öncelikte olmadığı görülmektedir.

- Uluslararası gelişmeler de dikkate alınarak vergilemede yeni eğilimler ve gelişmeler yaşanıyor. Dünyada hızı giderek artan şeffaflık, karşıklıklı yardımlaşma, ortak vergi incelemesi, mükellef-idare anlaşmaları (peşin fiyatlama anlaşmaları), gündemde. Son yıllarda vergisel açıdan çifte vergilemeden daha ziyade çifte vergilememe sorunu üzerinde çalışılmaktadır.

- Mevcut vergisel teşvik mekanizmalarının etkinliğini büyümeye katkı perspektifinden değerlendirildiğinde Türkiye'de son dönemde öngörülen/tasarlanan mali teşviklerin, vergisel desteklerin, arge/teknoloji/inovasyon alanında ihale mevzuatından (alım, ihale yeterlik koşulu olması, yerlilik, yerlileştirme) vergi mevzuatına kadar çeşitli değişiklikler yapıldığı görülmektedir. Söz konusu desteklerin sonuçlarının henüz ölçülememesi nedeniyle kurgu/iyileştirme açısından söylenebilecekler maalesef sınırlı kalmaktadır. Bu anlamda verilen aktif/pasif tüm teşviklerin sonuçlarının izlenmesi ve takibi verilen teşvik kadar önemli bir konu olarak karşımıza çıkıyor. Mevcut teşvik sisteminin kesinlikle ölçümlenmesi gerekir.

- Önümüzdeki dönemde ülkemizde vergi yapısı ve vergi yükünün seyri ve özellikle kamu finansmanı alanında ilave kaynak ihtiyacı ortaya çıkması noktasından değerlendirildiğinde; özellikle e-uygulamalar da dikkate alınarak devletin kayıtlı sektörler üzerinde inanılmaz bir veriye sahip olduğu görülmektedir. Bu açıdan kamu kaynak ihtiyacı durumunda en son Torba Kanunlarda olduğu gibi geniş kitleleri ilgilendiren MTV, gelir vergisi tarifesi, ÖTV gibi vergilerde hareket marjının zayıf olacağı, kurumlar vergisi, ÖİV, yurt dışına çıkış harcı, çeşitli fon ve mali kaynaklar gibi mali his iptalinin düşük olduğu vergilerde yoğunlaşma olacağı düşünülmektedir.

- Dolaylı vergilere dayalı maliyecilik, her ne kadar iktisadi konjonktür dalgalanmalarına daha duyarlı olduğu için yıllık vergilere göre stabilizasyon etkisi nedeniyle tercih edilse ve teşvik tedbirlerinin reaksiyonlarının hızlı görüldüğü alanlar olsa da mevcut tersine piramit yapısıyla dolaylı vergilerin kamu maliyesindeki toplam ağırlığı azaltılmalıdır.

- Ülkemizde temel vergi mevzuatının (Gelir Vergisi Kanunu, VUK ve KDV Kanunları) tekrar gözden geçirilmesi şarttır. Bu Kanunlar her ne kadar dönemlerinin şartlarına çok uygun olsa da yenilikçi, yaratıcı bir mevzuat setine ihtiyacımız olduğu apaçıktır. Temel vergi kanunlarımıza büyüme (odaklı büyüme, seçici büyüme, sürdürülebilir büyüme gibi), inovasyon (yaratıcı/yıkıcı teknoloji, arge) rekabetçilik alanlarını kapsayan ve Kanunun felsefesini yansıtan bir "Giriş/Dibace" bölümü eklenmeli ve tüm Kanunların yorum ve değerlendirmesi bu perspektiften ele alınmalıdır.

- Devletin çeşitli mali kolaylıklar, istisna ve teşviklerle almaktan vazgeçtiği gelirlere Vergi Harcaması deniliyor. Bir nevi bir kamu harcaması gibi. Vergi istisna, muafiyet ve indirimleri alanında yeni yapılacak Kanun yazım çalışmalarında bu uygulamalar sıfırdan ele alınmalı, 21. yüzyıla uygun bir şekilde tema/odaklı yeniden yazılmalıdır.

- Vergi politikalarının oluşturulma ve uygulama süreçleri, öngörülebilirlik, tutarlılık ve kanunilik gibi vergileme ilkeleri açısından ele alınmalıdır. Bu yıl başında ABD'de yürürlüğe giren vergi reformunda 2019'da, 2024'de yürürlüğe girecek oranlar ve maddeler ayrı ayrı belirlenmiş durumda. Ülkemizde de vergi yasalarının takip eden mali yıldan önce yürürlüğe giremeyeceği, sivil toplum, akademi, meslek mensuplarının katkısının alınmadan yasal değişikliklerin Meclis gündemine gelmeyeceği bir düzenleme yapılmalıdır.

- Spesifik olarak da ülkemizde beşeri kapasitenin artırılması için eğitim alanında vergi enstrümanının kullanımı, yenilikçilik, tasarım, Ar-Ge ve yazılım sektörünün artan önemi bağlamında vergi sistemimizin konuya yaklaşımı, tasarrufların üretken yatırımlara yönlendirilmesi, ülkemizde birleşme ve ölçek ekonomisi oluşturmada verginin yardımcı bir araç olarak kullanılması, üniversite sanayi işbirliği ve bu işbirliği neticesinde ortaya çıkan ürünlerin ticarileştirilmesi sürecinde sağlanabilecek vergisel teşvikler, sanayide kümelenme faaliyetlerinin vergi yönüyle desteklenmesi, Ar-Ge faaliyetlerinin mekânla sınırlı olmaksızın gerçekleştirilmesine yönelik bir politika kapsamında vergisel desteklerin tasarlanması bu Plan ve uygulama döneminde kapsamdaki gündeme gelen konular olacaktır.

III. SONUÇ

Türkiye ekonomisinde vergiler hala kıt kaynakların etkin kullanımı felsefesi içinde kamu hizmetlerinin finansmanında kullanılan ana gelir kaynağı niteliğini korumaktadır. Ödeyeni açısından mali külfet olan vergilerin büyüme odaklı bir bakış açısıyla yeniden ele alınması ve değerlendirilmesi mümkün müdür? Belki de bu noktada temel soru, hangi vergilerin büyüme noktasında daha verimli sonuçlar doğuracağıdır.

Bu kapsamda, yürürlükte bulunan **temel vergi mevzuatımızın** (Gelir Vergisi Kanunu, VUK ve KDV Kanunları) tekrar gözden geçirilerek yenilikçi ve yaratıcı bir mevzuat setine ulaşmamızın sağlanması şarttır. Bununla birlikte, vergi politikalarının oluşturulma ve uygulama süreçlerinin ele alınmasında, öngörülebilirlik, tutarlılık ve **kanunilik** gibi vergileme ilkeleri göz önünde bulundurulmalıdır.

Mehmet YILMAZ
SMMM, Kıdemli Vergi Müdürü
mehmet.yilmaz@centrumdenetim.com

BAZI VARLIKLARIN EKONOMİYE KAZANDIRILMASI VE VARLIK BARIŞI

I. GİRİŞ

19.07.2019 tarihli Resmi Gazete'de 7186 sayılı Kanun'un 2.maddesi ile 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununa geçici 90. madde eklenerek yurtdışında bulunan para, altın, döviz, menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası araçlarının Türkiye'deki banka veya aracı kuruma bildirilmesi yoluyla serbestçe tasarruf edebilmesi ile gelir veya kurumlar vergisi mükelleflerince sahip olunan ve Türkiye'de bulunan ancak kanuni defter kayıtlarında yer almayan sözü edilen kıymetler ile taşınmazların kayıtlara alınması hususları düzenlenmiştir.

Sözü edilen varlık barışına ilişkin hükümlerin detaylı açıklandığı "Bazı Varlıkların Ekonomiye Kazandırılması Hakkında Genel Tebliğ (Seri No: 1)" ise 02 Ağustos 2019 tarihli ve 30850 Sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır. Bu makalede, sözü edilen düzenlemeler çerçevesinde varlık barışı uygulaması özet olarak açıklanmaya çalışılacaktır.

II. VARLIK BARIŞI HÜKÜMLERİNE İLİŞKİN AÇIKLAMALAR

A. KAPSAMA GİREN VARLIKLAR

Varlık barışı hükümleri çerçevesinde kapsama gerçek ve tüzel kişilerin,

- Yurt dışında bulunan para, altın, döviz, menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası araçları ile,
- Yurt içinde bulunan para, altın, döviz, menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası araçları ile taşınmazları

düzenleme kapsamına girmektedir.

B. YURT DIŞINDA BULUNAN VARLIKLARIN BİLDİRİLME YERİ VE ZAMANI

Yurt dışında bulunan söz konusu varlıklar, **19.07.2019 tarihinden 31/12/2019 tarihine (bu tarih dahil) kadar** anılan ilgili formu ile bankalara veya aracı kurumlara bildirilebilecektir. Söz konusu varlıklara ilişkin olarak vergi dairelerine beyanda bulunulmayacaktır. Bildirimlere ilişkin olarak aşağıda belirtilen esaslara uyulması gerekmektedir:

- Bir bildirimde bulunulduktan sonra aynı ay içerisinde, yapılan hataların düzeltilmesi amacıyla ya da bildirime konu edilen varlıkları azaltıcı ya da artırıcı yeni bir bildirimde bulunulmak istenilmesi halinde, **ilk bildirimin düzeltilmesi** gerekmektedir.
- Bildirimde bulunulduktan sonraki aylarda, yapılan hataların düzeltilmesi amacıyla ya da bildirime konu edilen varlıkları azaltıcı bir bildirimde bulunulmak istenilmesi halinde de önceki bildirimin düzeltilmesi gerekmektedir. Bu durumda, banka ve aracı kurumlarca ilgili beyanname ile vergi dairesine bildirilen varlıklara ilişkin **düzeltme talebinin banka ve aracı kurum aracılığıyla yapılması** esastır.
- Bildirimde bulunulduktan sonraki aylarda, bildirime konu edilen varlıkları artırıcı bir bildirimde bulunulmak istenilmesi halinde ise önceki bildirimin düzeltilmesi söz konusu olmayacak, ilave olarak bildirilmek istenilen varlıklar için **yeni bir bildirim** yapılacaktır.
- Düzeltme kapsamı dışında verilen tüm bildirimler **yeni bir bildirim olarak kabul edilecek** ve önceki bildirimle ilişkilendirilmeyecektir.
- Bildirim süresi sona erdikten sonra bildirimlere ilişkin yapılan düzeltme talepleri dikkate alınmayacaktır. Bu çerçevede, 31.12.2019 tarihine kadar yapılan bildirimlerin bu tarihten sonra düzeltilmesi mümkün olmayacaktır.

C. YURT DIŞINDA BULUNAN VARLIKLARIN TÜRKİYE GETİRİLME ZORUNLULUĞUNUN BULUNMASI VE BELGE TEVSİKİ

Bildirime konu edilen varlıkların, bildirimin yapıldığı tarihten itibaren 3 ay içinde Türkiye'ye getirilmesi veya Türkiye'deki banka ya da aracı kurumlarda açılacak bir hesaba transfer edilmesi şarttır. Aksi halde, söz konusu varlıklar için vergi incelemesi ve vergi tarhiyatı yapılmaması hükmünden yararlanamayacaktır.

Diğer taraftan, 19/7/2019 tarihi itibarıyla kanuni defterlerde kayıtlı olan sermaye avanslarının, yurt dışında bulunan para, altın, döviz, menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası araçlarının bu tarihten önce Türkiye'ye getirilmek suretiyle karşılanmış olması halinde, söz konusu avansların defter kayıtlarından düşülmesi kaydıyla varlık barışı hükümlerinden yararlanılabilecektir.

Yurt dışında bulunan varlıklar, yurt dışında bulunan banka veya finansal kurumlardan kullanılan ve 19.07.2019 tarihi itibarıyla kanuni defterlerde kayıtlı olan kredilerin en geç 31.12.2019 tarihine kadar kapatılmasında kullanılabilecektir. Bu takdirde, defter kayıtlarından düşülmesi kaydıyla, borcun ödenmesinde kullanılan varlıklar için Türkiye'ye getirilme şartı aranmayacaktır. Bu hükümden yararlananların, kredilerini kapattıklarına dair yurt dışında bulunan banka veya finansal kurumlardan alacakları tevsik edici belgelerin bir örneğini bildirimlerine eklemeleri gerekmekte olup bu bildirimi alan banka veya aracı kurumun, defter kayıtlarından düşme işlemine ilişkin kontrol yükümlülüğü bulunmamaktadır.

Türkiye'ye getirilmekten maksat;

- Para, döviz, altın, menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası araçlarının fiziki olarak Türkiye'ye getirilmesi veya bu varlıkların Türkiye'deki banka veya aracı kurumlarda açılacak bir hesaba transfer edilmesi,
- Fiziki olarak Türkiye'ye getirilmesi veya aracı kurumlarda açılacak bir hesaba transfer edilmesi mümkün olmayan menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası araçlarının aracı kurumlara bildirilmesidir.

Yurt dışında bulunan para, altın, döviz, menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası araçlarının Türkiye'deki banka veya aracı kurumlarda mevcut ya da yeni açılan bir hesaba transfer edilmesi durumunda, **banka dekontu veya aracı kurum işlem sonuç formları,** varlıkların Türkiye'ye getirilmiş olduğunun tevsikinde kullanılabilecektir.

31.12.2019 tarihine kadar banka veya aracı kurumlara bildirilmesi kaydıyla, yurt dışında bulunan söz konusu varlıkların Türkiye'ye fiziki olarak getirilmesi sırasında yapılan deklarasyon/bildirime istinaden Gümrük İdaresinden alınan belgeler, varlıkların Türkiye'ye getirilmiş olduğunun tevsikinde kullanılabilecektir.

D. YURT DIŞINDA BULUNAN FAKAT KAPSAMA GİRMEYEN VARLIKLARIN DURUMU

Yurt dışında bulunan ancak kapsama girmeyen varlıkların (örneğin taşınmazların) 31/12/2019 tarihine kadar kapsamdaki varlıklara dönüştürülmek suretiyle söz konusu madde hükümleri çerçevesinde Türkiye'ye getirilmesi mümkündür.

E. BİLDİRİMDE BULUNAN HESAP SAHİBİNİN ÖNEMİ

Türkiye'deki banka ya da aracı kurumlarda açılacak hesaba ilgili varlığın transferi işlemlerinde, bildirimde bulunan hesap sahibi ile yurt dışından varlığı transfer edenin farklı kişiler olmasının bu düzenleme hükümden faydalanılması açısından herhangi bir önemi bulunmamaktadır.

F. YURT DIŞINDA BULUNAN VARLIKLARA İLİŞKİN VERGİ YÜKÜMLÜLÜĞÜ

Banka ve aracı kurumlar, kendilerine bildirilen varlıklara ilişkin olarak %1 oranında hesapladıkları vergiyi, bildirimi izleyen ayın on beşinci günü akşamına kadar vergi sorumlusu sıfatıyla ilgili beyanname ile bağlı bulundukları vergi dairesine beyan edecektir. Beyan edilen varlıkların değerleri üzerinden, vergi dairelerince %1 oranında tarh edilen vergi, söz konusu beyan süresi içerisinde banka ve aracı kurumlarca vergi sorumlusu sıfatıyla ödenecektir.

G. TÜRKİYE'DE BULUNAN VARLIKLARIN BİLDİRİLME YERİ VE ZAMANI

Gelir veya kurumlar vergisi mükelleflerince sahip olunan ve Türkiye'de bulunan, ancak kanuni defter kayıtlarında yer almayan; para, altın, döviz, menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası araçları ile taşınmazlar, 31/12/2019 tarihine (bu tarih dahil) ilgili beyanname ile gelir veya kurumlar vergisi yönünden bağlı olunan vergi dairelerine doğrudan beyan edilebileceği gibi elektronik ortamda da beyan edilebilecektir.

Yıllık gelir veya kurumlar vergisi beyannamelerini elektronik ortamda

vermek zorunda olan mükellefler, söz konusu beyannamelerini de elektronik ortamda vereceklerdir.

H. BEYAN EDİLEN TAŞINMAZLARIN İŞLETME KAYITLARINA ALINMASI

Bu düzenleme kapsamında beyan edilen taşınmazların ayni sermaye olarak konulmak suretiyle işletme kayıtlarına alınması mümkündür. Bu durumda, sermaye artırım kararının beyan tarihi itibarıyla alınmış olması ve söz konusu kararın beyan tarihini izleyen onuncu ayın sonuna kadar ticaret siciline tescil edilmesi kaydıyla, bu madde hükümlerinden faydalanılabilecektir.

I. TÜRKİYE'DE BULUNAN VARLIKLARA İLİŞKİN VERGİ YÜKÜMLÜLÜĞÜ

Vergi dairelerine beyan edilen varlıkların değerleri üzerinden vergi dairelerince %1 oranında vergi tarh edilecektir. Bu şekilde hesaplanan vergi, tarhiyatın yapıldığı ayı izleyen ayın sonuna kadar ödenecektir.

J. ŞİRKET YETKİLİLERİ DIŞINDAKİ KİŞİLERCE TASARRUF EDİLEN VARLIKLARIN DURUMU

Şirket veya şirket ortaklarına ait olduğu halde şirketin kanuni temsilcileri, ortakları veya vekilleri dışındaki kişilerce tasarruf edilen varlıklar, söz konusu madde hükümleri düzenleme çerçevesinde şirket adına bildirim veya beyana konu edilerek madde hükmünden yararla nılabilecektir. Ayrıca, gerçek kişilere ait olduğu halde bu kişilerin ortağı veya kanuni temsilcisi oldukları yurt dışındaki şirketlerce tasarruf edilen varlıkların da ilgili gerçek kişiler adına bildirim veya beyana konu edilmesi halinde düzenleme hükmünden yararlanılabilmesi mümkündür. Ancak, bildirim veya beyan dışındaki nedenlerle yapılacak inceleme esnasında söz konusu varlıkların şirket veya şirket ortaklarına ya da gerçek kişilere ait olduğunun ispat edilmesi gerekmektedir.

K. VARLIKLARIN BİLDİRİM VE BEYAN DEĞERİ

Gerek yurt dışında bulunan varlıkların banka veya aracı kurumlara bildirilmesinde gerekse yurt içinde bulunan varlıkların vergi dairelerine beyan edilmesinde, bildirildiği veya beyan edildiği tarih itibarıyla varlıklar, aşağıdaki değerleme ölçütleri ile değerlenecektir:

A. Türk lirası cinsinden para, itibari (nominal) değeriyle.

B. Altın, rayiç bedeliyle.

C. Döviz, Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası döviz alış kuruyla.

D. Menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası araçlarından;

1. Hisse senedi gibi pay senetleri, varsa borsa rayiciyle, borsa rayici yoksa rayiç bedeliyle, bu bedel tespit edilemiyorsa alış bedeliyle, alış bedeli de belli değilse itibari (nominal) değeriyle.
2. Tahvil, bono, eurobond gibi borçlanma araçları, varsa borsa rayiciyle, borsa rayici yoksa rayiç bedeliyle, bu bedel tespit edilemiyorsa alış bedeliyle, alış bedeli de belli değilse itibari (nominal) değeriyle.
3. Yatırım fonu katılma belgeleri, ilgili piyasasında belirlenmiş kapanış fiyatıyla.
4. Vadeli işlem ve opsiyon sözleşmeleri gibi türev araçlar, varsa borsa rayiciyle, borsa rayici yoksa rayiç bedeliyle, bu bedel tespit edilemiyorsa alış bedeliyle, alış bedeli de belli değilse itibari (nominal) değeriyle.

E. Taşınmazlar, rayiç bedeliyle.

Bildirim veya beyanlarda, söz konusu varlıkların Türk lirası karşılığı bedelleri esas alınacaktır. Döviz cinsinden varlıklarda, bunların bildirildiği veya beyan edildiği tarihteki Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası döviz alış kuru dikkate alınacaktır.

Bu hükümlerin uygulanmasında rayiç bedel, söz konusu varlıkların bildirildiği veya beyan edildiği tarih itibarıyla belirlenen alım-satım bedeli olup bu bedelin gerçek durumu yansıtması gerekmektedir. Borsa rayiciyle değerlenecek varlıkların borsa rayicinin belirlenmesinde, söz konusu varlıkların bildirildiği veya beyan edildiği tarihte işlem gördüğü yurt içi veya yurt dışındaki borsalarda oluşan değerler dikkate alınacaktır.

Diğer yandan bildirimde bulunduktan sonra, yapılan hataların düzeltilmesi ya da bildirime konu edilen varlıkların azaltılması amacıyla 31/12/2019 tarihine kadar yapılacak düzeltmelerde varlıkların ilk bildirim tarihindeki değerleri esas alınır.

L. BEYAN EDİLEN VARLIKLARIN KANUNİ DEFTERE KAYDEDİLMESİ

Bildirilen veya beyan edilen varlıklar, Vergi Usul Kanunu uyarınca defter tutan mükelleflerce, kanuni defterlere kaydedilebilecektir. Yurt dışında bulunan varlıkların; şirket adına beyan edilmesi durumunda ilgili şirket, şahıslar adına beyan edilmesi halinde bu şahısların kendileri, GVK'nın geçici 90'ıncı maddesinin sağladığı imkanlardan yararlanabileceğinden, şirket adına bildirime konu edilen varlıklar, şirketin kanuni defter kayıtlarına intikal ettirilebilecektir.

Vergi Usul Kanunu uyarınca defter tutan mükelleflerce, Türkiye'ye getirilen varlıklar ile gelir veya kurumlar vergisi mükelleflerince kanuni defterlere kaydedilen varlıklar, dönem kazancının tespitinde dikkate alınmaksızın işletmelerine dahil edilebileceği gibi, aynı varlıklar vergiye tabi kazancın ve kurumlar için dağıtılabilir kazancın tespitinde dikkate alınmaksızın işletmelerinden çekilebilecektir.

Bilanço esasına göre defter tutan mükellefler, kanuni defterlerine kaydettikleri kıymetleri için pasifte özel fon hesabı açacaklardır. Söz konusu hesap serbestçe tasarrufa konu edilebilecek, sermayeye eklenebileceği gibi ortaklara da dağıtılabilecektir. Fon hesabında tutulan bu tutarlar, işletmenin tasfiye edilmesi halinde vergilendirilmeyeceği gibi birleşme, devir ve bölünme hallerinde de vergilendirilmeyecektir. Ayrıca söz konusu varlıklara ilişkin tutarların, kurumlar vergisi mükellefleri tarafından ortaklara dağıtılması halinde kar dağıtımına bağlı stopaj yapılmayacak, gerçek kişi ortaklar ile kurumlar vergisi mükellefi olan ortaklar tarafından elde edilen bu tutarlar da vergilendirilmeyecektir.

Serbest meslek kazanç defteri ile işletme hesabı esasına göre defter tutan mükellefler, söz konusu kıymetleri defterlerinde ayrıca gösterebileceklerdir. Bildirilen veya beyan edilen varlıklar, Vergi Usul Kanunu uyarınca defter tutan mükelleflerce, banka veya aracı kurumlara bildirildiği ya da vergi dairelerine beyan edildiği tarih itibarıyla, Türk lirası karşılığı bedelleriyle, kanuni defterlere kaydedilebilecek ve söz konusu varlıkların elden çıkarılması halinde satış kazancının tespitinde bu bedel dikkate alınacaktır

M. VARLIKLARIN GİDER YAZILMA VE İŞLETMEDEN ÇEKİLME DURUMU

Türkiye'ye getirilen varlıklar ile gelir veya kurumlar vergisi mükelleflerince kanuni defterlere kaydedilen varlıklar, dönem kazancının tespitinde dikkate alınmaksızın işletmelerine dahil edilebileceği gibi, aynı varlıklar vergiye tabi kazancın ve kurumlar için dağıtılabilir kazancın tespitinde dikkate alınmaksızın işletmelerinden çekilebilecektir.

Beyan edilerek kanuni defter kayıtlarına intikal ettirilen taşınmazlar hakkında Vergi Usul Kanununda yer alan amortismanlara ilişkin hükümler uygulanmayacaktır.

Ayrıca kayıtlara alınan bu varlıkların daha sonra elden çıkarılmasından doğan zararlar, gelir veya kurumlar vergisi uygulaması bakımından gelirin veya kurum kazancının tespitinde gider veya indirim olarak kabul edilmeyecektir.

N. BİLDİRİLEN VARLIKLARIN SATILMASI DURUMU

Bildirilen veya beyan edilen varlıklar, Vergi Usul Kanunu uyarınca defter tutan mükelleflerce, banka veya aracı kurumlara bildirildiği ya da vergi dairelerine beyan edildiği tarih itibarıyla, Türk Lirası karşılığı bedelleriyle, kanuni defterlere kaydedilebilecek ve söz konusu varlıkların elden çıkarılması halinde satış kazancının tespitinde bu bedel dikkate alınacaktır.

Kayıtlara alınan varlıkların daha sonra elden çıkarılmasından doğan zararlar, gelir veya kurumlar vergisi uygulaması bakımından gelirin veya kurum kazancının tespitinde gider veya indirim olarak kabul edilmeyecektir.

O. BİLDİREN VARLIKLAR NEDENİYLE İNCELEME VE TARHİYAT YAPILMAYACAK HALLER

Bildirilen veya beyan edilen varlıklar nedeniyle vergi incelemesi ve vergi tarhiyatı yapılmaması imkanından yararlanılabilmesi için;

- Bildirilen veya beyan edilen varlıklara ilişkin tarh edilen verginin vadesinde ödenmesi,
- Bildirilen varlıkların, bildirimin yapıldığı tarihten itibaren 3 ay içinde Türkiye'ye getirilmesi ya da Türkiye'deki banka veya aracı kurumlarda açılacak bir hesaba transfer edilmesi

Gerekmekle birlikte, ayrıca bildirilen varlıklar için hesaplanan %1 verginin ödenmesi şartıyla "hiçbir suretle" vergi incelemesi yapılamayacak, vergi tarh edilemeyecek ve ceza kesilemeyecektir.

III. SONUÇ

Yurt dışında bulunan veya gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri için Türkiye'de olup yasal kayıtlarda olmayan para, döviz, altın, menkul kıymetler ile sermaye piyasası araçlarını 31 Aralık 2019 tarihine kadar beyan ederek, % 1 oranında hesaplanan vergiyi de 31 Aralık 2019 tarihine kadar ödemek şartıyla varlık barışı imkanından yararlanmak mümkündür. Varlık barışı ile birlikte yukarıda açıklandığı üzere yurtdışı sermaye avansı ve yurtdışı kredisi kapatılabilecektir. Ayrıca bildirilen varlıklar için hesaplanan %1 verginin ödenmesi şartıyla "hiçbir suretle" vergi incelemesi yapılamayacak, vergi tarh edilemeyecek ve ceza kesilemeyecektir. Bildirilen varlıklara ilişkin beş yıllık zamanaşımı kapsamında için gelir vergisi, veraset ve intikal vergisi gibi "herhangi bir dolaysız veya dolaylı vergi tarhiyatı" yapılmayacak olması kanundan yararlanacak mükellefler için büyük avantaj sağlayacaktır.

Gökhan ŞİT
SMMM, Kıdemli Vergi Müdürü
gokhan.sit@centrumdenetim.com

ÖTV KANUNUNA EKLİ (I) SAYILI LİSTENİN (B) CETVELİNDEKİ MALLAR İÇİN İNDİRİMLİ VERGİ UYGULAMASI VE VERGİNİN İADESİ

I. GİRİŞ

09.10.2012 tarihine kadarki uygulamada, ÖTV Kanununa ekli (I) sayılı Listenin (B) Cetvelinde yer alan mallar yurtiçinden satın alındığında ve/veya ithal edilip imalatta kullanıldığında hesaplanan ÖTV'nin Bakanlar Kurulunca belirlenen kısmı haricinde kalan kısmı tecil edilmekte ve malın amacına uygun kullanıldığının tevsik edilmesi üzerine de tecil edilen vergi terkin edilmekteydi.

Anılan tarihte yayınlanan 2012/3792 sayılı BKK ile, söz konusu malların hammadde üretiminde kullanılması şartıyla, sanayicilerin ÖTV gibi yüksek bir vergi yüküne maruz kalmalarını önlemek amacıyla, indirimli ÖTV uygulaması getirilmiş olup ayrıca sanayicilere imalatta kullandıkları girdilerle ilgili olarak ÖTV iade hakkı tanınmıştır. Mali İdare de konuya ilişkin açıklamalarında sanayicilerin belirtilen şekilde ÖTV iade talebinde bulunmaları için ilgili hammaddelerin üretimde kullanılması ve ÖTV iade başvurusunun 12 aylık süre içerisinde yapılması gerektiğinin altını çizmiştir.

Bu makalede, sözü edilen ÖTV indirimine ilişkin son düzenlemelere ilişkin açıklamalara ve bu çerçevede matematiksel hesaplamalar içeren örneklere yer verilmiştir.

II. GENEL AÇIKLAMA

ÖTV Kanununa ekli (I) sayılı Listenin (B) Cetvelinde yer alan mallar için hammadde üretiminde kullanılması şartıyla Kanunun 8/1'inci maddesinde tecil - terkin sistemi öngörülmüştü. Bu çerçevede, 09.10.2012 tarihine kadar devam eden uygulamada, sanayiciler bu malları yurtiçinden satın alırken ve/veya bizatihi ithal ettiklerini dâhili imalatta kullandıklarında vergi dairesine beyan ederken, hesaplanan ÖTV'nin Bakanlar Kurulunca belirlenen kısmı haricinde kalan kısmı tecil edilmekte; malın amacına uygun kullanıldığının tevsik edilmesi üzerine de tecil edilen bu vergi terkin edilmekteydi.

Ancak 09.10.2012 tarihinde yürürlüğe giren 2012/3792 sayılı BKK ile konuya ilişkin uygulamada değişikliğe gidilerek tecil-terkin uygulamasına son verilmiş ve bunun yerine, her ne kadar sanayiciler için teşvik gibi görünse de önceki uygulamada tecil edilen verginin sanayiciden tahsil edilip imalat sürecinden sonra iadesi kısaca "İmalatçılara / Sanayicilere İade" uygulaması sistemine geçilmiştir.

Bunun yanında anılan Kararda;

- ÖTV Kanununa ekli (I) sayılı listenin (B) cetvelinde yer alan malları satın alıp/ithal edip (I) sayılı listeye dâhil olmayan malların imalatında kullanılması,
- ÖTV Kanununa ekli (I) sayılı listenin (B) cetvelindeki malların aynı cetvelde yer alan vergi tutarı daha düşük malların imalinde kullanılması,
- Bazyağların ihracata konu madeni yağ veya yağlama müstahzarı imalinde kullanılması,

Hallerinde indirimli ÖTV uygulanmasına ilişkin düzenlemeler yapılmıştır.

25 seri no.lu ÖTV Genel Tebliği'nde uygulama usul ve esasları belirlenen iade aşamasına ilişkin düzenlemeler, 05.03.2015 tarihli ve 29286 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak 16.03.2015 tarihinde yürürlüğe giren ÖTV (I) Sayılı Liste Uygulama Genel Tebliği'nde de korunmuştur. Anılan Tebliğ'de, ilgili BKK'da düzenlenen indirimli vergi uygulamalarından kaynaklanan vergi farklılaştırmalarının alıcılara iade yöntemi ile uygulanması uygun görüldüğü belirtilmiştir. Tebliğ'e göre; sanayiciler tarafından hammadde niteliğinde yukarıda belirtilen şekilde kullanılan indirimli ÖTV uygulamasına konu mallar nedeniyle ÖTV iade talebinde bulunmak için 12 aylık sarfiyat dönemi içerisinde ilgili hammaddelerin üretimde kullanılması ve yine aynı dönem içerisinde iade başvurusunun yapılması gerekmektedir.

Diğer yandan Tebliğde, uygulama kapsamında "Sanayi Sicil Belgesi"ni haiz alıcı imalatçıların imal ettikleri malların bünyelerinde girdi olarak kullandıkları (sonradan

damıtma veya benzeri yöntemlerle ayrıştırılmış olması işlemi dâhil) mallara ilişkin iade talep edebileceği belirlendiğinden sözü edilen belgeye sahip olmayan imalatçıların uygulamadan faydalanamayacağı tabidir.

Son olarak, sözü edilen BKK'nın 2. maddesine göre, 5015 sayılı Petrol Piyasası Kanununun 2. maddesinde yer alan madeni yağ tanımına giren mallar ile bu kapsamda kullanılan diğer malların imal edilmesi halinde, bu kapsamdaki imalatlar için (1) numaralı fıkra hükmünün uygulanmayacağı diğer bir deyişle iade uygulamasından faydalanılamayacağı belirtilmiştir.

III. MALLARIN TESLİMİNDE / İTHALİNDE UYGULANACAK ÖTV TUTARI VE İADE EDİLECEK ÖTV TUTARININ HESABI

ÖTV Kanununa ekli (I) Sayılı Listenin (B) Cetvelinde yer alan malların tesliminde bu mallar için ÖTV Kanunu veya ilgili Bakanlar Kurulu Kararlarıyla ile belirlenmiş olan yürürlükteki ÖTV tutarları uygulanacaktır. Bir diğer ifadeyle bu mallar için yürürlükte olan birim başına ÖTV tutarı dışında farklı bir ÖTV tutarı uygulanması söz konusu değildir.

Örneğin White Spirit adlı malın ithalatçısı veya yurtiçindeki imalatçısı tarafından imalatçıya tesliminde veya ithalatçı imalatçısı tarafından imalatta kullanımında, teslim ya da kullanım amacı ne olursa olsun o tarihte yürürlükte olan ÖTV tutarı (halen 2,4985 TL/kilogram) beyan edilip, vergi dairesine ödenecektir.

Bu vergiden iade talep edilebilecek kısım 2012/3792 sayılı BKK'nda kullanım yeri ve amacına göre ayrı ayrı belirlenmiş olduğu şekilde ayrıca hesaplanacak olup, sanayici / imalatçı tarafından vergi dairesinden talep edilecektir.,

A. (I) Sayılı Listenin (B) Cetvelinde Yer Alan Malları Satın Alıp / İthal Edip (I) Sayılı Listeye Dahil Olmayan Malların İmalatında Kullanan Sanayicilere İade Edilecek ÖTV Hesabı

2012/3792 sayılı BKK'nın 1. maddesine göre belirtilen kapsamdaki teslimlerde iade edilecek ÖTV; teslim anında uygulanmış olan normal vergi tutarının, Kararda belirtilen oranlara göre hesaplanan vergi tutarı arasındaki farktır.

Ürün Cinsi	Satın Alım Miktarı	Satıcıya Ödenen ÖTV	İmalatta Kullanılan Miktar	İade Edilebilir ÖTV
White Spirit	1.000 kg	2.498,50 TL	800 kg	1.983,81 TL

Buna göre yukarıda yer verilen White Spirit örneğinde teslim anında uygulanmış olan verginin %0,75'ini aşan kısmı iade edilecektir. Bu durumda imalatta kullanılan White Spirit için kilogram başına iade edilecek ÖTV {2,4985 – (2,4985 x % 0,75)=} 2,47976 TL tutarındadır. Aşağıda 1000 kg miktarında satın alınan White spirit malı için özet tablo bulunmaktadır.

Örnek: İmalatçı (B), yürürlükteki vergi tutarı olan 2,4985 TL/kg'yi ödeyerek ÖTV mükellefi (A)'dan satın aldığı (I) sayılı listenin (B) cetvelinde yer alan White Spirit türlerinden white spirit isimli malı, (I) sayılı liste dışında yer alan boya imalatında sürecinde kullanmıştır.

Bu durumda imalatçı (B), imalatta kullandığı mal için ÖTV mükellefi (A) tarafından beyan edilerek ödenen 2,4985 TL/kg vergi ile bu verginin bahse konu Kararın 1. maddesinde gösterilen oran olan % 0,75 ile çarpılması sonucu hesaplanan 0,0187 TL/kg vergi tutarı arasındaki farkın (2,4985-0,0187=2,4976 TL/kg) iadesini talep edebilecektir.

Örnek: İthalatçı imalatçı (C), (I) sayılı listenin (B) cetvelinde yer alan baz yağı ithal ederek, (I) sayılı liste dışında yer alan mürekkep imalatında süresinde kullanmıştır.

Bu durumda imalatçı (C), imalatta kullandığı mal için ilgili vergilendirme döneminde yürürlükteki vergi tutarı olan 1,5007 TL/kg'yi beyan ederek ödeyecek, ödediği bu vergi ile Kararın 1. maddesinde gösterilen oran olan % 28,5 ile çarpılması sonucu hesaplanan 0,4276 TL/kg vergi tutarı arasındaki farkın (1,5007-0,4276=) 1,0730 TL/kg iadesini talep edebilecektir.

B. (I) Sayılı Listenin (B) Cetvelinde Yer Alan Malların, Aynı Cetvelde Yer Alan Vergi Tutarı Daha Düşük Malların İmalinde Kullanımı Halinde İade Edilecek ÖTV Tutarı Satın Alıp/ İthal Edip (I) Sayılı Listeye Dahil Olmayan Malların İmalatında Kullanan Sanayicilere İade Edilecek ÖTV Hesabı

2012/3792 sayılı BKK'nin 2. maddesine göre, imalatçıların (I) sayılı listenin (B) cetvelindeki malların aynı cetvelde yer alan vergi tutarı daha düşük malların imalinde kullanmaları halinde iadesini talep edebilecekleri vergi tutarı; bu mallar için ödenen vergi tutarları ile bu mal-

lardan imal edilen mallar için beyan edilerek ödenen vergi tutarları arasındaki fark kadardır.

Örnek: İmalatçı (B) yürürlükteki vergi tutarı olan 2,4985 TL/Kg.'yi ödeyerek ÖTV mükellefi (A)'dan satın aldığı (I) sayılı listenin (B) cetvelinde yer alan solvent türlerinden white spirit isimli malı, aynı cetvelde yer alan ticari ismi tiner olan malın imalatında süresinde kullanmıştır.

Bu durumda imalatçı (B), imalatta kullandığı mal için ÖTV mükellefi (A) tarafından beyan edilerek ödenen 2,2985 TL/Kg. vergi ile kendisinin imal ettiği tiner için ilgili vergilendirme döneminde beyan ederek ödediği ve ÖTV Kanununun 9. maddesi gereğince indirim konusu yapabileceği 0,7390 TL/Kg. vergi tutarı arasındaki farkın (2,4985-0,7390=1,7595 TL/Kg.) iadesini talep edebilir.

C. Bazyağların ihracata konu Madeni Yağ veya Yağlama Müstahzarı İmalinde Kullanılması Halinde İade Edilecek ÖTV Hesabı

2012/3792 sayılı BKK'nın 3. maddesine göre, aynı maddede belirtilen bazyağların, (I) sayılı listenin (B) Cetvelinde yer alan mallardan GTİP numaraları Kararın aynı maddesinde liste halinde belirlenmiş olanların imalinde kullanılması ve imal edilen söz konusu malların ihraç edilmesi veya ihraç kaydıyla teslim edilerek ihracatın da gerçekleşmesi halinde baz yağlar için teslim anında uygulanmış olan vergi tutarı ile 0,0500 TL/kg arasındaki fark iade edilir.

Örnek: İmalatçı (B), yürürlükteki vergi tutarı olan 1,5007 TL/kg'yi ödeyerek ÖTV mükellefi (A)'dan satın aldığı (I) sayılı listenin (B) cetvelinde yer alan baz yağ isimli malı, aynı cetvelde yer alan ve Kararın 3. maddesinde G.T.İ.P. numaraları belirtilen yağlama müstahzarı isimli mallardan birinin imalatında süresinde kullanarak, imal ettiği bu malı aynı süre içerisinde ihraç edilmek üzere ihracatçı (C)'ye teslim etmiş ve ihracat süresinde gerçekleşmiştir.

Bu durumda imalatçı (B), imalatta kullandığı baz yağ için ÖTV mükellefi (A) tarafından beyan edilerek ödenen 1,5007 TL/kg vergi tutarı ile Kararda belirtilen indirimli vergi tutarı olan 0,0500 TL/kg arasındaki farkı (1,5007-0,0500=) 1,4507 TL/kg iade talep edebilecektir.

IV. İADE TALEP SÜRESİ

ÖTV mükelleflerinden satın alınan malların satın alma tarihini, ithal edilen malların ise ithal tarihini takip eden ay başından itibaren 12 ay içinde imalatta kullanılarak yine aynı süre içerisinde KDV (KDV mükellefiyetinin bulunmaması halinde Gelir veya Kurumlar Vergisi) yönünden bağlı bulunulan vergi dairesinden iade talebinde bulunulabilir.

Ancak 12. ay içerisindeki kullanımlara ilişkin iade talepleri, bu ayı takip eden ay sonuna kadar yapılabilir. Bu süreler geçtikten sonra iade talep edilemez. Bu taleplerin yukarıdaki süreler göz önünde bulundurularak kullanımı takip eden ay başından itibaren en az birer aylık dönemler itibariyle iadesi talep edilen dönemdeki kullanımlara yönelik yapılması şarttır.

Örnek: İthalatçı imalatçı tarafından 10.10.2012 tarihinde ithal edilen 1.000 kg baz yağın 500 kg'si 2013 yılı Ocak ayı, kalan 500 kg'si ise 2013 yılı Ekim ayı içerisinde imalatta kullanılmıştır.

Bu durumda Ocak ayında imalatta kullanılan 500 kg baz yağa ilişkin iadesi talep edilebilecek ÖTV için 01.02.2013 tarihinden 31.10.2013 tarihine kadar iade talep edilebilir. Ekim ayı içerisindeki imalata ilişkin iade talebi 30.11.2013 tarihine kadar yapılabilir.

V. SONUÇ

2012/3792 sayılı BKK uyarınca, ÖTV Kanununa ekli (I) sayılı Listenin (B) Cetvelinde yer alan malları belirtilen şekilde imalatta kullanan sanayicilerin ÖTV gibi yüksek bir vergi yüküne maruz kalmalarını önlemek amacıyla indirimli ÖTV teşvik düzenlemesi getirilerek, sanayicilere imalatta kullandıkları girdilerle ilgili olarak ÖTV iade hakkı sağlanmıştır.

Getirilen düzenlemenin amacı sanayicileri teşvik etmek gibi gözüksede daha önce tecil edilip terkin edilen verginin bu defa sanayiciden tahsil edilip, imalat sürecinden sonra iadesi uygulamasına geçilmiş bu da sanayicilere yeni bir finansman maliyeti oluşturmuştur.

Diğer taraftan Maliye Bakanlığınca yayımlanan Tebliğde indirimli ÖTV uygulamasına konu mallar nedeniyle ÖTV iade talebinde bulunmak için hammaddelerin üretimde 12 aylık dönem içerisinde kullanılması ve yine aynı süre içerisinde iadesinin talep edilmesi yönünde düzenlemeler yapılmıştır. Bu durum, imalatçıları sözü edilen ürünleri bir an önce üretime sokma veya stokta bekletmeme konusunda mecbur bırakarak yeni bir zorlukla karşılaşılmasına neden olmuştur.

Mesut DENİZ
Kıdemli Vergi Müdürü, SMMM
mesut.deniz@centrumdenetim.com

NAKDİ SERMAYE ARTIŞINDAN KAYNAKLANAN FAİZ İNDİRİMİ

I. GİRİŞ

6637 sayılı Kanun'un 8'inci maddesiyle Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 10. maddesinin birinci fıkrasına eklenen (ı) bendine göre, finans, bankacılık ve sigortacılık sektörlerinde faaliyet gösteren kurumlar ile kamu iktisadi teşebbüsleri hariç olmak üzere sermaye şirketlerinin ilgili hesap dönemi içinde, ticaret siciline tescil edilmiş olan ödenmiş veya çıkarılmış sermaye tutarlarındaki nakdi sermaye artışları veya yeni kurulan sermaye şirketlerinde ödenmiş sermayenin nakit olarak karşılanan kısmı üzerinden Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası (TCMB) tarafından indirimden yararlanılan yıl için en son açıklanan bankalarca açılan TL cinsinden ticari kredilere uygulanan ağırlıklı yıllık ortalama faiz oranı dikkate alınarak, ilgili hesap döneminin sonuna kadar hesaplanan tutarın %50'sinin, kurumlar vergisi matrahının tespitinde kurumlar vergisi beyannamesi üzerinde ayrıca gösterilmek şartıyla, kurum kazancından indirilebileceği hüküm altına alınmıştır. Sermaye şirketlerinin sermaye yapılarının güçlendirilmesi amacıyla getirilen bu düzenlemeye ilişkin ayrıntılı açıklamalar 9 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nde yapılmıştır.

Bu çalışmada, 6637 Kanun ile vergi mevzuatımıza giren nakit sermaye artışlarına ilişkin vergisel teşvikin alt düzenlemeler çerçevesinde açıklanması ve analizi amaçlanmaktadır.

II. İNDİRİMDEN YARARLANACAK MÜKELLEFLER

Yasal düzenleme uyarıca, indirim hakkından kurumlar vergisi mükelleflerinden finans, bankacılık ve sigortacılık sektörlerinde faaliyet gösteren kurumlar ile kamu iktisadi teşebbüsleri hariç olmak üzere sermaye şirketleri faydalanabilir.

Diğer taraftan, düzenleme kapsamında şirketlerin aktif büyüklükleri, ortaklarının hukuki niteliği, çalışan personel sayıları ve yıllık net satış hasılatlarına göre veya sermayenin kullanıldığı yatırımdan elde edilen gelirlerin kurumun esas faaliyeti kapsamında olmayan faiz, kâr payı, kira, lisans ücreti, menkul kıymet satış geliri gibi pasif nitelikli gelirlerden oluşmasına göre ya da sermayenin kullanıldığı yatırımların teşvik belgeli olup olmadığına veyahut makine ve teçhizat veya arsa ve arazi yatırımları için sermayenin kullanıldığı alanlar itibarıyla ya da bölgeler, sektörler ve iş kolları itibarıyla ayrı ayrı sıfıra kadar indirme veya %100'e kadar artırma; halka açık sermaye şirketleri için halka açıklık oranına göre %150'ye kadar farklı uygulatma hususunda Bakanlar Kurulu'na (02.07.2018 tarihli ve 700 sayılı KHK'nin 173'üncü maddesiyle "Bakanlar Kurulu" ibaresi "Cumhurbaşkanı" şeklinde değiştirilmiştir) yetki verilmiştir.

Bu yetkiye istinaden yayınlanan 26/6/2015 tarihli ve 2015/7910 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile bazı mükellefler için söz konusu düzenleme kapsamında uygulanacak indirim oranı % 0 olarak belirlenmek suretiyle ilgili mükellefler, fiilen uygulamanın dışında bırakılmıştır. İndirim uygulamasına dâhil olmayan söz konusu mükelleflere yönelik açıklamalara, indirim oranlarına ilişkin açıklamalar esnasında değinilecektir.

III. İNDİRİM MİKTARININ HESAPLANMASI

Nakdi sermaye artışı üzerinden, indirimden yararlanılan yıl için TCMB tarafından en son açıklanan ticari krediler faiz oranı dikkate alınarak, ilgili hesap döneminin sonuna kadar hesaplanan tutarın Bakanlar Kurulunca belirlenen orana isabet eden kısmı ilgili dönem kurum kazancından indirilebilecektir.

İndirim Olarak Dikkate Alınacak Tutar:

Nakden Artırılan Sermaye Tutarı x İndirimin Hesaplanacağı Dönem (Ay) x TCMB Faiz Oranı x İndirim Oranı

İndirim uygulamasında dikkate alınacak faiz oranı Kanunda "Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası tarafından indirimden yararlanılan yıl için en son açıklanan bankalarca açılan TL cinsinden ticari kredilere uygulanan ağırlıklı yıllık ortalama faiz oranı" olarak düzenlenmiştir. Konuyu açıklayan 9 Seri No.lu Kurumlar Genel Tebliğinin "10.6.5. Diğer İndirimler" bölümünde konuya ilişkin açıklamalarda bulunulmuş olup buna göre, indirim tutarının hesaplanmasında TCMB tarafından yararlanılan yıl için en son açıklanan ticari krediler faiz oranı dikkate alınacağı belirlenmiştir. Bu çerçevede, geçici vergi dönemlerinden sadece dördüncü geçici vergilendirme dönemi itibarıyla bu indirimden yararlanılması mümkün bulunmaktadır. Öte yandan, kazancın yetersiz olması nedeniyle ilgili hesap döneminde indirim konusu yapılamayan tutarlar, izleyen hesap dönemine ilişkin geçici vergilendirme dönemlerine ait geçici vergi matrahlarının tespitinde indirim konusu yapılabilecektir. Diğer taraftan kendilerine özel hesap dönemi tayin edilmiş olan sermaye şirketleri, şartların sağlanması kaydıyla, hesap dönemlerinin sona erdiği ay itibarıyla TCMB tarafından en son açıklanan ticari krediler faiz oranını dikkate alarak indirimden yararlanabileceklerdir.

IV. İNDİRİMİN KAPSAMI VE UYGULAMASI

9 Seri No.lu Kurumlar Genel Tebliğde, aşağıdaki sermaye artışlarının kapsam dışı olduğu belirtilmiştir:

- Sermaye şirketlerine nakit dışındaki varlık devirlerinden kaynaklanan sermaye artışları,
- Sermaye şirketlerinin birleşme, devir ve bölünme işlemlerine taraf olmalarından kaynaklanan sermaye artışları,
- Öz sermaye kalemlerinin sermayeye eklenmesinden kaynaklanan sermaye artışları,
- Ortaklarca veya ortaklarla ilişkili olan kişilerce kredi kullanılmak veya borç alınmak suretiyle gerçekleştirilen sermaye artışları,
- Şirkete nakdi sermaye dışında hisse senedi, tahvil veya bono gibi kıymetlerin konulması suretiyle gerçekleştirilen sermaye artışları,
- Bilanço içi kalemlerin birbiri içinde mahsubu şeklinde gerçekleştirilen sermaye artışları.

Sermaye şirketleri, yetkili organlarının nakdi sermaye artışına ilişkin kararının ticaret siciline tescil edildiği hesap döneminden itibaren, bu indirim uygulamasından yararlanmaya başlayabileceklerdir. İndirim hesaplamasına konu edilebilecek sermaye artışı tutarı, artırılan sermayenin ortaklarca şirketin banka hesabına nakit olarak fiilen yatırılan kısmı ile sınırlı olup taahhüt edilen sermayenin, ortaklar tarafından nakit olarak şirketin banka hesabına fiilen yatırılmayan kısmı indirim tutarının hesaplanmasında dikkate alınmayacaktır.

Nakden taahhüt edilen sermayenin;

- Sermaye artırımına ilişkin kararın ticaret siciline tescil edildiği tarihten önce şirketin banka hesabına yatırılan kısmı için tescil tarihi,
- Tescil tarihinden sonra şirketin banka hesabına yatırılan tutarlar için ise şirketin banka hesabına yatırılma tarihi,

esas alınarak bu indirimden yararlanılabilecektir.

İndirimden, sermaye artırımına ilişkin kararın veya ilk kuruluş aşamasında ana sözleşmenin tescil edildiği hesap döneminden itibaren başlamak üzere izleyen her dönem için ayrı ayrı yararlanılacaktır. Dolayısıyla nakit karşılığı konulan sermaye işletmede kaldığı sürece, sürekli bir indirim hakkı kazanılmaktadır. Ancak, sonraki dönemlerde sermaye azaltımının yapılması halinde, azaltılan sermaye tutarı indirim hesabında dikkate alınmayacaktır.

Ayrıca, sermaye şirketleri tarafından nakdi sermaye artışına ilişkin hesaplanan indirim tutarının kazanç yetersizliği nedeniyle ilgili olduğu hesap dönemine ait matrahın tespitinde indirim konusu yapılamaması halinde bu indirim tutarları, herhangi bir endekslemeye tabi tutulmaksızın izleyen hesap dönemlerine ilişkin matrahın tespitinde indirim konusu yapılabilecektir.

İndirimden faydalanmak isteyen sermaye şirketlerinin, taahhüt edilen sermaye artırımı tutarının nakit olarak şirketin banka hesabına fiilen yatırıldığına ilişkin olarak bu işlemleri içeren ve ilgili banka şubesi tarafından onaylanmış banka hesap özetini kağıt ortamında veya elektronik ortamda ilgili dönem kurumlar vergisi beyannamesi verme süresi içerisinde kurumlar vergisi yönünden bağlı oldukları vergi dairelerine ibraz etmeleri gerekmektedir.

V. İNDİRİM ORANLARINA İLİŞKİN AÇIKLAMALAR

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 10/1-ı bendinin dördüncü paragrafı ile Bakanlar Kuruluna verilen yetki 26/6/2015 tarihli ve 2015/7910 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile kullanılmıştır. Anılan Kararname ile yapılan düzenlemeler şu şekildedir:

A. Yapılan nakit sermaye artırımları üzerinden hesaplanacak faiz tutarının Kanunla belirlenen %50'sinin indirim oranı olarak dikkate alınmasıyla ilgili olarak herhangi bir değişiklik yapılmamıştır. Yani genel oran %50 olarak belirlenmiştir.

B. Söz konusu genel orana;

- Payları borsada işlem gören halka açık sermaye şirketlerinden, indirimden yararlanılan yılın son günü itibariyle, Merkezi Kayıt Kuruluşu A.Ş. nezdinde borsada işlem görebilir nitelikte pay olarak izlenen payların nominal tutarının ticaret siciline tescil edilmiş olan ödenmiş veya çıkarılmış sermayeye oranı;
  - %50 ve daha az olanlar için 25 puan
  - %50'nin üzerinde olanlar için 50 puan

Nakdi olarak artırılan sermayenin, yatırım teşvik belgeli üretim ve sanayi tesisleri ile bu tesislere ait makine ve teçhizat yatırımlarında ve/veya bu tesislerin inşasına tahsis edilen arsa ve arazi yatırımlarında kullanılması durumunda, yatırım teşvik belgesinde yer alan sabit yatırım tutarı ile sınırlı olmak üzere 25 puan

ilave edilmek suretiyle söz konusu indirim uygulanacaktır.

Diğer taraftan Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 10'uncu maddesinin birinci fıkrasının (ı) bendi uyarınca uygulanacak indirim oranı;

- Gelirlerinin %25 veya fazlası şirket faaliyeti ile orantılı sermaye, organizasyon ve personel istihdamı suretiyle yürütülen ticari, zirai veya serbest meslek faaliyeti dışındaki faiz, kar payı, kira, lisans ücreti, menkul kıymet satış geliri gibi pasif nitelikli gelirlerden oluşan sermaye şirketleri için %0,
- Aktif toplamının %50 veya daha fazlası bağlı menkul kıymetler, bağlı ortaklıklar ve iştirak paylarından oluşan sermaye şirketleri için %0,
- Artırılan nakit sermayenin başka şirketlere sermaye olarak konulan veya kredi olarak kullandırılan kısmına tekabül eden tutarla sınırlı olmak üzere %0,
- Arsa ve arazi yatırımı yapan sermaye şirketlerinde arsa ve arazi yatırımına tekabül eden tutarla sınırlı olmak üzere %0,
- 9.3.2015 tarihinden, 5510 sayılı Kanunun 10'uncu maddesinin birinci fıkrasının (ı) bendinin yürürlüğe girdiği 1.7.2015 tarihine kadar olan dönemde sermaye azaltımına gidilmiş olması halinde, azaltılan sermaye tutarına tekabül eden tutarla sınırlı olmak üzere %0

olarak uygulanacaktır.

VI. SONUÇ

6637 sayılı Kanun'un 8'inci maddesiyle 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 10'uncu maddesinin 1'inci fıkrasına eklenen "ı" bendiyle uygulama alanı bulan teşvik uygulaması ile şirketler, nakit sermaye artırımları dolayısıyla hesaplayacakları faiz tutarını vergi matrahlarından indirilebilmeleri imkanı elde etmişlerdir.

Buna göre, bütün sermaye şirketleri, belirli şartlar altında nakit sermaye ödemesinde bulunmaları halinde, yasal düzenlemede belirlenen oranlar dikkate alınarak hesapladıkları kısmi faiz tutarını, Kurumlar Vergisinin Beyannamesi üzerinde indirim konusu yapabileceklerdir. İlgili yılda matrahın yetersiz olması veya zarar ortaya çıkması halinde indirim konusu yapılamayan tutarlar endekslenme yapılmaksızın sonraki yıllara devredilecektir. Ayrıca izleyen her yıl için ayrı ayrı indirim uygulamasından yararlanılması mümkündür. Ancak sonraki yıllarda sermaye azaltımı yapılması halinde, azaltılan tutara isabet eden kısım indirim uygulamasında dikkate alınmayacaktır. Bu düzenleme ile firmalara vergisel avantaj sağlama imkânı sunularak sermaye yapılarının güçlendirilmesi amaçlanmaktadır.

Tuğcan ÖZBEY
SMMM, Kıdemli Vergi Müdürü
tugcan.ozbey@centrumdenetim.com

AR-GE / TASARIM MERKEZİNE İLİŞKİN HATALI MALİ UYGULAMALAR

I. GİRİŞ

Ar-Ge/Tasarım merkezleri ile teknoloji geliştirme bölgelerine yönelik olmak üzere yayınlanan 5746 Sayılı Araştırma, Geliştirme ve Tasarım Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanun ile 4691 Sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu ile tebliğ ve yönetmeliklerin uygulamada tam olarak anlaşılmaması, mevzuatta çok sayıda gri alanın bulunduğu ve konuyla ilgili açıklayıcı bir rehberin henüz net olarak yayınlanmadığı dikkate alındığında, Ar-Ge ve teknoloji geliştirme bölgeleri özelinde gerçekleştirilen denetim ve danışmanlık faaliyetleri alanlarında kazanılan tecrübelerin hatalı uygulamaları belirlenmesi ve mevzuat çerçevesinde çözüme kavuşturulması konusunda katkı sağlayacağı tabidir.

Bu çerçevede, mesleki çalışmalar yoluyla edinilmiş deneyimlere dayanarak Ar-Ge/Tasarım merkezleri ile teknoloji geliştirme bölgelerine yönelik çeşitli uygulama hatalarından söz edilerek uygulayıcıların dikkatine sunulmaya çalışılacaktır.

II. AR-GE / TASARIM MERKEZLERİ İLE TEKNOLOJİ GELİŞTİRME BÖLGELERİNDEKİ MALİ UYGULAMALARA İLİŞKİN DEĞERLENDİRME

5746 Sayılı Araştırma, Geliştirme ve Tasarım Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanun ile 4691 Sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu ile tebliğ ve yönetmeliklerin ışığında Ar-Ge/Tasarım merkezlerinde Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı ve Teknoloji Geliştirme Bölgelerinde yönetici şirket tarafından onaylı Ar-Ge/Tasarım projelerinde mali uygulamaların (Ar-Ge indirimi ve istisnalara konu harcamaların) bahse konu projeler özelinde yapılması ve harcamaların yine her bir proje için ayrı ayrı olacak şekilde ve doğru tutarlar üzerinden sınıflandırılmak suretiyle kayda konu edilmesi büyük önem arz etmektedir.

Nitekim mevzuata aykırı şekilde yapılan personel ücretleri ayrıştırmasına yönelik hesaplamalar nedeniyle, teşvik ve destek mekanizmalarının vergi ziyaına sebebiyet verebilmektedir. Keza söz konusu hesaplamalarda işletmelerin aleyhine olacak şekilde hata yapılması sunucunda, destek ve teşviklerden olması gerekenden daha eksik yararlanması sonucuyla karşılaşılmaktadır. Bu suretle mükellefler nezdinde hak kaybının oluştuğu tabidir.

Diğer taraftan Ar-Ge/Tasarım merkezleri ile teknoloji geliştirme bölgelerinin salt Ar-Ge projelerinde çalışan kişilerden oluşmadığı açıktır. Bu kapsamda Ar-Ge, insan kaynakları ve muhasebe departmanlarını bir bütün olarak dikkate almak gerekmektedir. Ancak Ar-Ge/Tasarım merkezleri ile teknoloji geliştirme bölgelerinde yer alan işletmelerde yazık ki bahse konu departmanlar arasında bilgi alışverişinin doğru işlememesi/kurgulanmaması nedeniyle mevzuata aykırı uygulamalar ortaya çıkmakta ve dolayısıyla cezai yaptırımlar ile karşılaşma ihtimali gündeme gelmektedir.

III. UYGULAMADA SIKÇA KARŞILAŞILAN HATALAR

- Gerçekleştirilen denetim ve danışmanlık faaliyetlerine istinaden edinilen mesleki tecrübenin ışı-

ğında, Ar-Ge/tasarım merkezleri ile teknoloji geliştirme bölgelerine yönelik sıklıkla karşılaşılan hatalı uygulamalar aşağıda özetlenmiştir:

- Kapı giriş çıkış saatlerinin gerçek dışı ve manuel olarak müdahaleye açık olması,
- Satışa konu edilen prototip ve ilk madde ve malzeme harcamalarının Ar-Ge indirimine dahil edilmesi,
- Teşvik ve destek mekanizmasına dahil edilen dışarıda geçirilen sürelerin bakanlığa bildirilen sürelerden farklı olması,
- Yararlanılan teşvik ve destek mekanizmalarının 750 Araştırma ve Geliştirme hesabı içinde izlenmemesi ve ayrı bir gelir hesabında takibinin yapılması,
- Ar-Ge personeline ait tüm harcama kalemlerinin Ar-Ge projeleri ile ilişkili olduğu yanılsaması,
- Nakit destek kuruluşlardan alınan paraların gelir olarak beyanı ya da Özel fonlar hesabı dışında farklı hesaplarda izlenmesi,
- Yıllık Ar-Ge indiriminin hesabında muhtemel/gerçekleşen nakit destek hesaplamasının göz ardı edilmesi,
- Ar-Ge indiriminin hesabında, dışarıdan sağlanan fayda ve hizmetlerin toplam Ar-Ge projesi harcamalarına olan oranına dikkat edilmemesi,
- Ar-Ge/Tasarım merkezi tam zaman eş değerinin takibinin hatalı yapılması,
- Tam zamanlı ve kısmi zamanlı çalışmalarda hafta tatili/yıllık ücretli izin/mazeret izni vb. sürelere isabet eden ücret ödemelerinde gelir vergisi stopaj teşvikinden hatalı yararlanılması,
- Proje maliyetlerine ilişkin, Dağıtım Anahtarlarının doğru ve mevzuata uygun olarak kurgulanmaması neticesinde vergi ziyaına sebebiyet verilmesi,
- Kısmi zamanlı personele ilişkin gelir vergisi stopajı teşviki hesaplamasında asgari geçim indiriminin hatalı hesaplanması,
- Siparişe dayalı ar-ge indirimi uygulamasında mevzuata uygun hareket edilmemesi, konunun bir pazarlama stratejesi halinde değerlendirilmemesi,
- Tam zaman eş değer hesabında haftada 45 saatin üzerindeki çalışma süreleri ve ek çalışma sürelerinin dikkate alınması,
- İlave Ar-Ge indirimi mekanizmalarından bihaber olarak yararlanılmaması,
- (İlave Ar-Ge indirimi mekanizmasına dahil olan unsurlardan, önceki yıla göre en az %20 artış sağlayan AR-GE merkezlerinde, o yıl yapılan Ar-Ge harcamalarının bir önceki yıla göre artış tutarının %50'si kurum kazancının tespitinde indirim konusu yapılabilecektir.)
- 2019 yılı sonuna kadar(Kanundaki yeri dolayısıyla süresiz olarak) tamamıyla Ar-Ge merkezlerinde yürütülen Ar-Ge projelerinde kullanılmak üzere alınan makine ve teçhizata münhasır olmak üzere kıymetin alımındaki KDV istisnası imkanından faydalanılmaması,
- Ar-Ge projelerinde kullanılmak

üzere yapılan ithalatlarda gümrük vergisi istisnasından yararlanılmaması,

- Proje yazılarındaki teknik detayların mevzuat ile uyumsuz olması ve Ar-Ge sayılmayan faaliyetlerin proje yazısında yer alması ya da piyasada var olan gayri maddi hak ve diğer unsurların Ar-Ge projesi gibi sunulmaya çalışılması,
- Ar-Ge Proje içeriğinin neredeyse tümüne yakınının ya da en az yarısı / yarıdan fazlasının dışarıdan sağlanmaya çalışılması,%20 'lik oranın korunulmaması,

- Ar-Ge projeleri için sevkiyatı yapılmasına istinaden Araştırma ve Geliştirme Giderleri Hesabına kaydolunan ilk madde ve malzemelerin üretim departmanlarında sevk fişleri ya da gerekli sevk otomasyon sistemi kullanılmadan dikkate alınması,

- Kapı giriş çıkış sistemi ile kameralara ilişkin kayıtların vergi mevzuatında sayılı inceleme süresince saklanmaması,

- Ar-Ge merkezinde İnsan Kaynakları departmanında en az bir kişinin destek personeli olarak görevlendirilmemesi ve Ar-Ge Çalışanlarına yönelik ödüllendirme sistematiklerinin kurgulanmamış olması,

- Teknoloji geliştirme bölgelerinde yer alan şirketlerin yönetici şirketlere belli periyotlarla sundukları raporlarda yer alan proje dağılımlarının muhasebe kayıtları ile uyumsuz olması, yıllık istisna tutarlarının hatalı belirlenmesi,

- Projelere ilişkin maliyet kırılımlarının doğru dağıtım anahtarları kullanılmak suretiyle hesaplanmaması.

- Tamamlanmayan/Başarısız olarak sonuçlanan Ar-Ge projelerinin Teknoloji geliştirme bölgelerinde kanunen kabul edilmeyen gider olarak dikkkate alınmaması ve 5746 Sayılı Araştırma, Geliştirme Ve Tasarım Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanun kapsamında kurulan Ar-Ge/Tasarım merkezlerinde bahse konu projelere ilişkin giderleştirme hakkının kullanılmaması.

- Yetersiz matrah durumunda indirim konusu yapılamayan Ar-Ge harcamalarının ilgili dönem için Maliye Bakanlığı tarafından yayınlanan yeniden değerleme oranında endekslenmeden kurumlar vergisi matrahının ortaya çıktığı dönemde indirime konu edilmesi.

IV. SONUÇ

Ar-Ge/Tasarım merkezleri ile teknoloji geliştirme bölgelerine yönelik teşvik ve destek unsurlarından yararlanılması için belirlenen yasal ve fiziki şartların sağlanması gerekmektedir. Aksi halde teşvik ve destek sağlaması beklenen unsurların vergi cezası manasında yeni bir maliyet olarak ortaya çıkması riski bulunmaktadır. Bu yönüyle önceki bölümde maddeler halinde sayılan hatalı uygulamaların önemle dikkate alınması ve kısa sürede düzeltilmesi önem arz etmektedir.

Sebahattin AYTEKİN
SMMM, KDV İade Hizmetleri
sebahattin.aytekin@centrumdenetim.com

KDV İADELERİNDE İNDİRİMLİ TEMİNAT UYGULAMASI SİSTEMİ (İTUS)

I. GİRİŞ

Bilindiği üzere, Maliye Bakanlığı vergi kanunlarıyla ilgili olarak, daha önce yayımlanmış çok sayıda Tebliğler uygulamasını terk ederek her bir kanunla ilgili açıklama ve düzenlemelerini tek bir tebliğ altında toplama yolunu tercih etmiştir. Bu konudaki son düzenleme Katma Değer Vergisi mevzuatında olmuş ve 26 Nisan 2014 tarihli Resmi Gazete'de "KDV Genel Uygulama Tebliği" yayımlanmıştır. Daha önce yayımlanmış olan 123 adet genel tebliğ anılan tarihten itibaren yürürlükten kaldırılmış ve o tebliğlerde yapılmış açıklamalar bu tek tebliğde toplanmıştır. Bu işlem yapılırken de önceki uygulamalardan farklı uygulama ve açıklamalar da bu tebliğde yer almıştır.

Mükelleflerin, belli sınırı aşan ve işlem türü itibarıyla YMM raporu veya vergi inceleme raporuna bağlanan katma değer vergisi iadelerinde, henüz YMM raporu ibraz edilmeden veya inceleme sonucu iade öngörülmüşse inceleme yapılmadan teminat gösterilmesi halinde iade yapılmakta ve teminat, iadeye konu işlem türüne göre vergi inceleme raporu veya YMM raporuna dayanılarak çözülmektedir. Bu kapsamda daha önce 84 No.lu KDV Genel Tebliği'nde yer alan "İndirimli Teminat Uygulaması" yeni tebliğde (KDV Genel Uygulama Tebliği) "İndirimli Teminat Uygulaması Sistemi (İTUS)" başlığı altında yeniden düzenlenmiştir. Daha önce, sadece ihracat istisnası kapsamında iade talep eden mükelleflerin (dış ticaret sermaye şirketlerinin, sektörel dış ticaret şirketlerinin, imalatçı-ihracatçıların, ihracatçıların ve özel finans kurumlarının) yararlanabildiği indirimli teminat uygulamasının kapsamı genişletilerek gerekli koşulları sağlayan ve KDV iadesi alan tüm mükelleflerin yararlanabileceği bir şekle dönüştürülmüştür.

II. İNDİRİMLİ TEMİNAT UYGULAMA SİSTEMİ (İTUS) NEDİR?

İTUS, KDV İade hakkı doğuran işlemleri bulunan ve kendileri için belirtilen genel ve özel şartları birlikte taşıyan mükelleflerin iade alacaklarının, indirimli teminat yoluyla düşük finansman koşullarında ve makul sürelerde iadesine imkan veren bir sistemdir.

KDV Genel Uygulama Tebliğinde indirimli teminat oranları belirlenmiştir. İndirimli teminat, KDV iadesinin türüne göre Maliye Bakanlığınca belirlenen iade alt sınırını aşan kısım için aşağıda belirtilen oranlarda verilmektedir;

- Dış ticaret sermaye şirketleri ve sektörel dış ticaret şirketleri için % 4
- KDV İade hakkı doğuran işlemleri bulunan tüm mükellefler için % 8

Teminat, KDV Genel Uygulama Tebliğinde aksi belirtilmedikçe, iadenin yapıldığı tarihten itibaren altı ay içinde ibraz edilecek YMM raporu ile çözülecektir (İlgili iade türü için YMM Raporu aranılmadığı haller hariç). Bu süre içerisinde YMM raporu ibraz edilmemesi halinde veya mükellefin talep etmesi durumunda teminat Vergi İnceleme Raporu (VİR) sonucuna göre çözülmektedir.

III. İTUS SERTİFİKASI KAPSAMINA GİREN MÜKELLEFLER

Aşağıda listelenen şartları taşıyan mükelleflere bağlı oldukları vergi dairesi başkanlığı (bulunmayan yerlerde defterdarlık) tarafından İTUS sertifikası verilecektir.

A. İTUS SERTİFİKASI İÇİN GENEL ŞARTLAR

Başvuru tarihinden önceki son üç takvim yılı içinde;

- Vergi mükellefiyetinin bulunması,
- Mücbir sebep sayılan haller dışındaki nedenlerle, defter ve belgelerin ibrazından imtina edilmemiş olması,

- Gelir veya kurumlar vergisi, geçici vergi, gelir vergisi stopajı, ÖTV ve KDV (tevkifat hariç) uygulamalarından her birine ait beyanname verme ödevinin her bir vergi türü itibarıyla ikiden fazla aksatılmamış olması (süresinden sonra kendiliğinden verilen beyannameler hariç),

- Sahte belge veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleme veya kullanma fiili nedeniyle özel esaslara tabi tutulmamış veya tutulmuşsa genel esaslara dönülmüş olması,

- Cari takvim yılı da dahil olmak üzere son iki takvim yılına ilişkin "tam tasdik" sözleşmesi bulunması.

Ayrıca başvuru tarihi itibarıyla;

- KDV iade taleplerinde özel esaslara tabi olmayı gerektiren bir durumunun bulunmaması,

- Ödenmesi gereken vergi borcunun bulunmaması (vergilerin tecil edilmiş olması bu şartın ihlali sayılmaz).

- Sertifika başvurusundan önceki, iade talebinin bulunduğu birbirini izleyen son beş vergilendirme dönemi itibarıyla haklarında yazılmış YMM ve/veya vergi inceleme raporlarının olumlu olması, şartlarını taşıması

gerekmektedir.

Birbirini izleyen beş vergilendirme döneminden kasıt, iade hakkı doğuran işlemlerin yapıldığı birbirini izleyen dönemlerdir. Bu dönemler arasında herhangi bir dönemde vergi inceleme raporu veya YMM raporu düzenlenmesini gerektiren bir iade hakkı doğuran işlem bulunmadığı takdirde, bu dönemler, birbirini izleyen beş vergilendirme döneminin hesaplanmasında dikkate alınmaz. Ancak beş olumlu rapor şartını kısmen veya tamamen YMM'lerce düzenlenen raporlarla yerine getiren mükelleflerin indirimli teminattan yararlanabilmeleri için, iade talebinde bulundukları dönem için de tam tasdik sözleşmesi yapmış olmaları gerekmektedir.

Diğer yandan son olumlu rapor vergi dairesine intikal ettikten sonra (diğer şartlar da gerçekleşmişse) raporun ilgili olduğu vergilendirme döneminden sonraki dönemlere ilişkin iade talepleri için indirimli teminat uygulamasına başlanır. Raporun ait olduğu vergilendirme döneminden sonraki dönemler için verilen teminatların, indirimli teminat tutarını aşan kısmı iade edilir.

Yukarıda belirtilen genel şartları sağlayan dış ticaret sermaye şirketi ve sektörel dış ticaret şirketi statüsündeki şirketlere başka bir şart aranmaksızın İTUS sertifikası verilecektir. Özel Tüketim Vergisi Kanunu'na ekli (II) sayılı listede yer alan tarifelerdeki taşıtların ihracatını yapan, otomotiv sektöründe faaliyet gösteren dış ticaret sermaye şirketi niteliğindeki imalatçılarda, iade talebinin bulunduğu birbirini izleyen son beş vergilendirme dönemine ilişkin olumlu rapor şartı aranmaz.

A. İTUS SERTİFİKASI İÇİN ÖZEL ŞARTLAR

Yukarıda belirlenen genel şartlar ile birlikte, kendileri için öngörülen özel şartları taşıyan aşağıdaki mükellefler de İTUS sertifikasına hak kazanırlar.

1. İhracat İstisnası Kapsamındaki İade Talepleri Bakımından

- İmalatçılar ve İmalatçı-İhracatçılar:

Genel şartlara ek olarak aşağıdaki kriterler de dikkate alınmaktadır.

- İlgili sicile kayıtlı olan,

- Ödenmiş sermayelerinin veya son bilançolarında kayıtlı ATİK'lerinin (gayrimenkuller hariç) amortisman düşülmeden önceki toplam tutarı 100 bin TL'yi aşan,

- Üretim kapasitesi ile bu kapasitenin gerektirdiği iktisadi kıymetlere sahip olduğu kapasite raporuyla teyit edilen,

- İmalat işinde 20 veya daha fazla işçi çalıştıran (İşçi sayısının tespitinde bizzat imalat işinde çalışan işçiler dikkate alınır. Bunlar dışında kalan yönetici, büro personeli ve muhasebeci gibi personel dikkate alınmaz. Hesaplamada, ihracatın gerçekleştiği dönemden önceki 12 aylık ortalama esas alınır)

İmalatçı-ihracatçılar ile ihraç kaydıyla teslimde bulunan imalatçılara, bağlı oldukları vergi dairesi başkanlığına/defterdarlığa bir dilekçe ile başvurmaları halinde, başvuru tarihini izleyen 15 gün içinde İTUS sertifikası verilecektir.

A. Diğer İhracatçılar (Hizmet İhracatı Yapanlar Hariç)

Genel şartları taşıyan mükelleflerden, son üç takvim yılı itibarıyla yıllık 4 milyon ABD Doları veya son beş takvim yılı itibarıyla yıllık iki milyon ABD Doları ve üzerinde ihracat yapanlara, bu şartları sağladıkları tarihi takip eden yılbaşından itibaren geçerli olmak üzere İTUS sertifikası verilecektir.

2. Diğer İade Hakkı Doğuran İşlemler Bakımından

Yukarıda "İhracat İstisnası Kapsamındaki İade Talepleri Bakımından" bölümünde açıklananlar kapsamında olmayan mükelleflerden;

- Başvuru tarihinden önce vergi dairesine verilmiş olan son yıllık kurumlar vergisi veya gelir vergisi beyannamesinin ekinde yer alan bilânçoya göre en az;

  - Aktif toplamı 40.000,00TL,
  - Maddi duran varlıkları toplamı 10.000.000 TL,
  - Öz sermaye tutarı 20.000.000 TL,
  - Net satışları 50.000.000 TL,

- Cari yıl dahil, başvuru tarihinden önceki takvim yılında vergi dairesine verilmiş muhtasar beyannamelere göre aylık ortalama çalıştırılan kişi sayısı 50 veya daha fazla, (Hesaplamada işlemin gerçekleştiği dönemden önceki 12 aylık ortalama esas alınır.) olanlara,

Yukarıda açıklanan genel şartları da taşımaları kaydıyla, mükelleflerin bağlı oldukları vergi dairesi başkanlığına/defterdarlığa bir dilekçe ile başvurması halinde, başvuru tarihini izleyen 15 gün içinde "İTUS Sertifikası" verilecektir.

IV. İTUS SERTİFİKASI UYGULAMASINA GÖRE İADE TALEPLERİNİN YERİNE GETİRİLMESİ

Önceki bölümde belirtilen koşulları sağlayan mükelleflerin KDV iade talepleri, sertifika tarihini içine alan dönemden başlamak üzere yerine getirilecektir. İadenin teminat karşılığında talep edilmesi halinde, iade miktarının tebliğde belirlenen sınırı, örneğin ihracat için iade alt sınırı 5.000 TL'yi aşan kısmının (%8'i) (dış ticaret sermaye şirketleri ve sektörel dış ticaret şirketleri için %4'ü) için teminat verilecektir. Teminat, tebliğde aksi belirtilmedikçe, iadenin yapıldığı tarihten itibaren altı ay içinde ibraz edilecek YMM raporu ile çözülecektir. Bu süre içerisinde YMM raporu ibraz edilmemesi halinde veya mükellefin talep etmesi durumunda teminat vergi inceleme raporu sonucuna göre çözülecektir.

V. İTUS SERTİFİKASININ İPTAL EDİLMESİ

Mükellefleri talepleri üzerine ya da kendilerine İTUS sertifikası verilen mükelleflerle ilgili olarak, aşağıdaki hususlardan herhangi birisinin gerçekleşmesi halinde İTUS sertifikası iptal edilecektir. Sertifikanın iptal edildiği, gerekçesiyle birlikte mükellefe bildirilecektir. Mükellefin, bu durumun bildirildiği tarihi içine alan ve sonraki dönemlere ait olan veya önceki dönemlere ait olup bu tarihe kadar henüz sonuçlandırılmamış iadelerinde indirimli teminat uygulanmayacaktır. İptale ilişkin sözü edilen şartlar şu şekildedir:

- Tebliğde belirtilen koşullardan tutarlarla ilgili olanlar dışındaki şartları kaybeden mükellefler ile Tebliğde konuya ilişkin olarak belirtilen tutarlarda ve çalıştırılan işçi sayılarında % 25'i aşan bir azalma meydana geldiği anlaşılan mükelleflerin sertifikaları iptal edilecektir. Mükelleflerin Tebliğdeki tutarlar karşısındaki durumu, yıllık kurumlar vergisi beyannamesinin verildiği tarihi, ortalama işçi sayısına ilişkin şart karşısındaki durumu ise her bir muhtasar beyannamenin verildiği tarihi izleyen 15 gün içinde mükellefin bağlı olduğu vergi dairesi müdürlüğünce/mal müdürlüğünce tespit edilecektir.

- Defter ve belgelerini VUK'daki süreler içinde ibraz etmeyen mükelleflerin sertifikaları sürenin dolduğu günü takip eden gün iptal edilecektir.

- Vergi borçlarını, vadesinde ödemediği anlaşılan mükelleflere, vade tarihinden itibaren 7 gün içinde 6183 sayılı Kanunun 55. maddesinde öngörülen ödeme emri veya alacağın teminata bağlanmış olması halinde 56. maddesinde öngörülen yazı tebliğ edilecektir. Tebliğ tarihinden itibaren 7 gün içinde vergi borcunu ödemeyen mükelleflerin sertifikası iptal edilecektir.

Ancak, takip edilen vergi borcunun nihai yargı kararı veya düzeltme işlemiyle tamamen kaldırılması halinde, yargı kararının İdare'ye tebliğ edildiği veya düzeltme işleminin yapıldığı tarihi içine alan dönem ve izleyen dönemlerdeki iadeler ile bu tarihe kadar henüz sonuçlandırılmamış iadelerde "İTUS Uygulaması" kapsamında işlem yapılacaktır.

- Mükellef hakkında sahte belge veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenlediği veya kullandığı konusunda vergi dairesine "olumsuz rapor" intikal etmesi halinde, raporun vergi dairesine intikal ettiği tarihten sonraki ve bu tarihe kadar henüz sonuçlandırılmamış iade taleplerinde indirimli teminat hükümleri uygulanmayacak ve sertifika iptal edilecektir.

- Olumsuz rapora dayanılarak yapılan tarhiyatın yargı kararları ile terkin edilmesi halinde mükellefe tekrar sertifika verilecektir. Yapılan tarhiyatın yargı kararları ile kısmen veya tamamen onaylanması halinde, mükellefin Sertifika alabilmesi için Tebliğin ilgili bölümünde belirtilen şartları tekrar sağlaması gerekmektedir. Yargı kararından önce, mükellefin gerekli şartları yerine getirerek genel esaslara geçmesi halinde, genel esaslara tabi olduğu tarihten sonraki 24 ay süresince özel esaslara tabi olmayı gerektirecek şartların ortaya çıkmaması ve Tebliğin ilgili bölümünde belirtilen şartları taşıması kaydıyla, 24 aylık sürenin sonunda mükellefe tekrar sertifika verilecektir.

BITCOIN

Tahsin Can NALCI
Müdür
tahsin.nalci@centrumdenetim.com

TÜRKİYE'DE VERGİ TEKNOLOJİLERİ

I. GİRİŞ

OECD'nin BEPS ("Base Erosion and Profit Shifting", "Matrah Aşındırılması ve Kar Aktarımı") projesi ile birlikte vergi minimizasyonu uygulamaları ciddi şekilde eleştirilmeye başlanmıştır. Proje ile temel olarak her ülkede ilgili ülkede gerçekleştirilen ekonomik faaliyetlere uygun düzeyde vergi yükümlülüğünün doğması temel prensip olarak kabul edilmiştir.

Bu yaklaşım ile ülkeler arasındaki yasal çerçevenin uyum içinde olması ve ülkelerin denetim kapasitelerinin arttırılması planlanmıştır. Ayrıca bu proje çerçevesinde vergi otoriteleri Çok Uluslu Şirketlerin global vergi durumuyla ilgili ilave verilere ulaşması da mümkün olmuştur. Örneğin, BEPS projesi çerçevesinde getirilen ülke bazlı raporlama ("CbCR") ile ülkeler Çok Uluslu Şirketlerin ilişkili ve ilişkisiz kişilerden elde ettiği gelirleri, tahakkuk eden ve ödenen vergileri gibi incelemelerde kullanmak üzere birçok özet veriye ulaşabilecektir.

Bu kapsamda, vergi otoritelerinin kullanımına açık olan yeni verilerle birlikte özellikle vergiden kaçınma olarak değerlendirilebilecek uygulamalara sahip olan şirketlerin vergi riskleri de artmaya başlamıştır.

Bu gelişmeler ışığında, vergi otoriteleri, OECD, BM ve Dünya Bankası arasındaki koordinasyon da yükselmeye başlamıştır. Örneğin, OECD ile BM Kalkınma Programı'nın 2015 yılında başlattığı ve birlikte yürüttüğü "Tax Inspectors Without Borders" projesi ile ülkelerin birlikte vergi denetimi yapmasının da yolu açılmıştır.

Tüm bu gelişmeler dikkate alındığında, hem mükellefler için hem de vergi idareleri için teknoloji kullanımı önemli hale gelmektedir. Bu kapsamda, Türkiye'de son dönemde vergi teknolojilerine ilişkin konularda yaşanan gelişmeler ilerleyen bölümlerde özet şekilde açıklanacaktır.

II. İNTERAKTİF VERGİ DAİRESİ PROJESİ

İnteraktif Vergi Dairesi Projesi vergiye uyum maliyetlerinin azaltılması, gönüllü uyumun teşvik edilmesi ve geri bildirimde bulunabilmesi amacıyla mükelleflerin Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından elektronik ortamda sunulan vergisel işlemlerini zaman ve yer koşulu aranmaksızın kolay, hızlı ve etkin bir şekilde yapabilmesine imkân sağlayan güvenilir, etkileşimli bir sistem oluşturmak amacıyla hayata geçirilmiştir.

Gelir İdaresi Başkanlığı'nca yürütülen yazılım projesi ile "İnteraktif Vergi Dairesi" (https://ivd.gib.gov.tr/) sistemine ilişkin tüm altyapı çalışmaları tamamlanmış ve 28 Şubat 2018 tarihli Resmi Gazete'de yayınlanan 492 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği kapsamında oluşturulan "İnteraktif Vergi Dairesi" hizmete açılmıştır.

Birçok hizmete elektronik ortamda ulaşılmasına imkân sağlayan bu proje kapsamında elektronik olarak sunulan hizmetlerin sayısı da gün geçtikçe artmaktadır. Ayrıca "Cumhurbaşkanlığı 100 Günlük İcraat Programı" çerçevesinde aşağıdaki konularda yeni hizmetler de sisteme eklenmiştir:

- İş yeri kira kontratı damga vergisi beyannamesi verilmesi,
- Harç ve değerli dağıt bedeli iade talebinde bulunulması,
- Eczane bilgi formu talebinde bulunulması,
- Bilanço-gelir tablosu veya işletme hesabı özetinin onayı talebinde bulunulması,
- Malul ve engelliler adına kayıt ve tescilli taşıtlarda motorlu taşıt vergisi istisna talebinde bulunulması.

Bu kapsamda, hem gerçek kişi hem de tüzel kişi mükellefler söz konusu elektronik hizmetlerden yararlanabilmektedir. İnteraktif Vergi Dairesi ile e-tebligat yoluyla tebligatların alınması, özelge talebi gibi mükellef taleplerinin Gelir İdaresi Başkanlığı'na iletilmesi, vergi borçlarının görüntülenmesi ve vergi ödemelerinin yapılması, elektronik ortamda verilen bildirim, beyanname ile bu beyannamelere ilişkin tahakkukların görüntülenmesi gibi hizmetlerden yararlanılması mümkündür.

III. HAZIR BEYAN SİSTEMİ PROJESİ

E-beyanname verilmesinin de önünü açan Gelir İdaresi Başkanlığı Hazır Beyan Sistemi (https://hazirbeyan.gib.gov.tr/) ve E-Beyanname Sistemi (https://ebeyanname.gib.gov.tr/) ile mükelleflerin elektronik ortamda gelir beyanında bulunması da mümkün kılınmıştır. Bu kapsamda, 2018 yılı itibariyle uygulanmaya başlanan Hazır Beyan Sisteminden beyana tabi gelirleri sadece gayrimenkul sermaye iradı (GMSİ-kira geliri), ücret, menkul sermaye iradı, diğer kazanç ve iratlardan ibaret olan mükellefler yararlanabilmektedir. E-Beyanname Sisteminden ise beyannamelerin elektronik ortamda gönderilmesi uygulaması tam otomasyona geçmiş vergi dairelerine verilecek beyannameleri kapsamaktadır. Bu kapsamda, KDV, Kurumlar Vergisi, Damga Vergisi, Özel İletişim Vergisi gibi kurumların ibraz etmesi gereken birçok beyanname elektronik ortamda verilebilmektedir.

31.01.2018 Tarihli 17 Seri No'lu Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ ile Türkiye'de ikametgâhı, işyeri, kanuni merkezi ve iş merkezi bulunmayanlar tarafından Türkiye'de KDV mükellefi olmayan gerçek kişilere bir bedel karşılığında elektronik ortamda sunulan hizmetler KDV'ye tabi tutulmuştur. Bu kapsamda, ilgili hizmet sağlayıcıları Gelir İdaresi Başkanlığının http://www.digitalservice.gib.gov.tr adresinde yer alan formu doldurarak KDV Mükellefiyeti tesis ettirebilmekte ve yine aynı web sitesi üzerinden 3 No.lu KDV beyannamesi ile elektronik ortamda ilgili gelirlerini beyan edebilmektedir.

IV. E-DEFTER VE E-BELGE UYGULAMALARINDA SON DURUM

Bilindiği üzere, 14.12.2012 tarihli Resmî Gazete'de yayımlanan 421 Sıra Numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile e-fatura uygulamasına geçmek ve e-defter tutmak zorunda olan mükellef grupları belirlenmiştir. Sonrasında 20.06.2015 tarihli Resmî Gazete'de yayımlanan 454 Sıra Numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile e-fatura uygulamasına geçmek ve e-defter tutmak zorunda olan mükelleflerin kapsamı genişletilmiştir. 19.10.2019 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan "3 Sıra No.lu Elektronik Defter Genel Tebliği" ile, e-fatura düzenlemek zorunda olanların e-defter (http://www.edefter.gov.tr/) tutmak zorunda oldukları belirtilerek e-fatura (https://ebelge.gib.gov.tr/) düzenleme zorunluluğu kapsamında olan ve ilerleyen dönemlerde bu kapsama girecek olan mükelleflerin başkaca belirleme yapılmaksızın e-defter tutmak zorunda olacakları belirlenmiştir. Ayrıca, Türk Ticaret Kanunu'nun 397/4. maddesi uyarınca bağımsız denetime tabi olan şirketlerin de e-Defter uygulamasına dâhil olmaları zorunlu tutulmuştur.

Ayrıca, 19.10.2019 tarihli Resmî Gazete'de yayımlanan "509 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği" ile e-fatura, e-arşiv fatura, e-irsaliye, e-serbest meslek makbuzu, e-müstahsil makbuzu, e-bilet uygulamalarına ilişkin esas ve usuller de belirlenerek e-dönüşümün tamamlanması hedefine daha da yaklaşılmıştır. Bu kapsamda, sözü edilen düzenlemeler ile e-dönüşüm yolunda atılan önemli adımlar aşağıda özetlendiği üzeredir;

- E-Fatura uygulamasına geçme zorunluluğu bulunan mükelleflerin aynı zamanda e-Arşiv Fatura uygulamasına da geçmek

zorunda oldukları belirlenerek bu mükelleflerin mücbir sebepler haricinde tüm faturalarını elektronik ortamda düzenlemeleri temin edilmiştir.

- E-Ticaret sektöründe bulunan internet satış platformları, internet ortamında ilan yayınlayanlar ile internet reklam aracılarının e-Fatura ve e-Arşiv Fatura uygulamasına geçmeleri zorunlu tutulmuştur.

- E-Arşiv Fatura uygulamasına dahil olmamakla birlikte, vergiler dâhil toplam tutarı vergi mükelleflerine yapılan satışlarda 5.000 TL'yi, vergi mükellefi olmayanlara yapılan satışlarda ise 30.000 TL'yi aşması halinde, Gelir İdaresi Başkanlığının ücretsiz olarak mükelleflere açtığı fatura düzenleme portalı aracılığı ile düzenlenecektir.

- Tüm serbest meslek erbapları için 01.06.2020 tarihinden itibaren serbest meslek makbuzlarını e-Serbest Meslek Makbuzu olarak düzenleme zorunluluğu getirilmiştir.

- Sigorta, emeklilik ve reasürans şirketleri, Sigorta Poliçeleri ile Sigorta Komisyon Gider Belgelerini, bankalar Dekont belgesini, yetkili döviz müesseseleri de Döviz Alım-Satım belgelerini ve tüm mükelleflerce kullanılan Gider Pusulası belgesi e-Belge olarak düzenlenebilecektir.

- E-İrsaliye uygulamasına geçme zorunluluğu olan mükelleflerin 01.07.2020 tarihinden (komisyoncu veya tüccar olarak sebze ve meyve ticaretiyle iştigal eden mükellefler için 01.01.2020 tarihinden) itibaren sevk irsaliyelerini e-İrsaliye olarak düzenlemeleri ve kayıtlı kullanıcılardan e-İrsaliye olarak almaları gerekmektedir.

- E-Fatura uygulamasına dahil olan mükellefler ayrıca talep etmeleri ve gerekli altyapıya sahip olmaları halinde e-Müstahsil Makbuzu, e-Bilet gibi uygulamalara geçiş yapabilecektir.

V. E-TEBLİGAT UYGULAMALARI

Elektronik tebligat, Vergi Usul Kanunu ve 456 sıra no.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği hükümlerine göre tebliği gereken belgelerin, E-Tebligat sistemi ile mükelleflerin elektronik adreslerine tebliğ edilmesidir. Bu tebliğ fiziki ortamda yapılan tebligat ile aynı sonucu doğurmaktadır. Gelir İdaresi Başkanlığı ve bu kuruma bağlı Vergi Daireleri tarafından düzenlenerek gönderilen belgeler ile bu belgelere ait gönderim tarihi, tebliğ tarihi gibi bilgilere e-tebligat sistemi (https://www.gib.gov.tr/e-Tebligat) üzerinden ulaşılabilmektedir.

Vergi Dairelerince mükelleflere tebligatın yapılması 01.04.2016 tarihi itibariyle başlamış olup bu tarihten önce e-tebligat sistemini kullanmak için bildirimde bulunan mükelleflerimize 01.10.2015 tarihi itibariyle elektronik tebligat yapılabilmiştir. Bu uygulamada işleyiş, vergi idaresi tarafından mükellefe tebliğ edilecek ödeme emri, ihbarname gibi tebligata konu kâğıtların elektronik tebligat sistemine yüklenmesiyle başlamaktadır. Elektronik ortamda belgeye dönüştürülen bu dokümana imza ve zaman damgası eklenmektedir. İlgili mükellef e-posta veya SMS yoluyla bilgilendirilirken eş zamanlı olarak ilgili tebligat kullanıcının ulaşılabileceği şekilde sistemde yerini almaktadır. Böylelikle bilgi güvenliği ve kişisel verilerin korunması sağlanırken hizmet kalitesi artmaktadır.

Diğer yandan 19.10.2019 tarihli Resmî Gazete'de yayımlanan "511 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği" ile, bugüne kadar sadece vergi dairesi tarafından kullanılan e-Tebligat uygulamasının artık Vergi Denetim Kurulu tarafından da kullanılması mümkün kılınmış ve vergi müfettişlerince gerçekleştirilen vergi inceleme süreçlerine ait tebligat işlemlerinin de elektronik ortama taşınması sağlanmıştır.

VI. SONUÇ

Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından yürürlüğe konulan uygulamalarla mükellefler GİB'le vergisel konulardaki birçok işlemlerini elektronik ortamda gerçekleştirebilmektedir. E-defter, e-fatura gibi uygulamalarının kapsamının genişletilmesiyle mükelleflerin ilgili değişikliklere uyum sağlamak amacıyla piyasada vergi teknolojileri alanlarında (e-defter, e-fatura vb.) uygulamalar geliştiren yazılım şirketlerinin ürünlerine olan talebin de arttığı görülmektedir.

OECD vergi uyumluluğunun arttırılması için dijital teknolojilerin kullanımı teşvik etmekte ve bu konuda vergi idarelerinin çalışmalarını yakından takip etmektedir. Nitekim OECD ülkelerine bağlı Vergi İdarelerine gelir vergisi beyannamelerinin ortalama %70'inin, kurumlar vergisi beyannamelerinin ortalama %85'inin elektronik ortamda beyan edildiği görülmektedir. Ayrıca 40'tan fazla vergi idaresince e-vergi uygulamalarını hali hazırda kullanıldığı veya yakın zamanda kullanılmasının planlandığı görülmektedir. Bu kapsamda, yukarıda bahsi geçen konularda Türk Vergi İdaresi tarafından atılan adımlarla OECD'nin bu konudaki beklentilerinin fazlasıyla karşılandığı görülmektedir.

Hüseyin Erdem Yılmaz
Avukat ve Danışman, Uluslararası Vergi ve Transfer Fiyatlandırması
huseyin.yilmaz@centrumdenetim.com

HOLLANDA VERGİ MEVZUATINDA SINIR ÖTESİ İŞLEMLERE DAİR BİLGİLENDİRME YÜKÜMLÜLÜĞÜ

I. GİRİŞ

Uluslararası kuruluşlarca 2000'li yıllarda vergi şeffaflığı konusunda geliştirilen politikalar paralelinde Avrupa Birliği ("AB") mevzuatında da birtakım yeni düzenlemelere yer verilmiş, agresif sınır ötesi vergi planlama düzenlemeleri sunan aracıları hedefleyen zorunlu bilgilendirme kuralları Mart 2018'de kabul edilmiştir. 25 Haziran 2018 tarihinde yürürlüğe giren Direktif, Üye Devletler'in söz konusu hükümleri 31 Aralık 2019'a kadar iç mevzuatlarına aktarmalarını gerektirmekte olup, 1 Temmuz 2020'den itibaren AB Üye Devletleri'nde geçerli olacak şekilde ortaya konulmuştur. Düzenlemelere bağlı olarak bildirilecek hale getirilen sınır ötesi işlemlerin 31 Ağustos 2020 tarihine kadar Üye Devletler arasında paylaşılmasına başlanması öngörülmektedir. Aracılar ve ilgili vergi mükelleflerin 25 Haziran 2018 tarihinde veya bu tarihten sonra ilk bildirimlerin yapılacağı tarihe kadar bildirilecek sınır ötesi işlemler hakkında bilgi vermeleri zorunlu kılınmıştır.

Söz konusu Direktif hükümlerinin Hollanda iç mevzuatına aktarılması, Direktif hükümlerinin ilgili kurallar kapsamında iç mevzuatta kabulüne dair 19 Aralık 2018'te görüşe açılan ve 12 Temmuz 2019'da yayımlanan kanun tasarısının kanun haline gelmesiyle gerçekleştirilecektir. Halihazırda kanun teklifi Temsilciler Meclisi *(Tweede Kamer)*'nde görüşülmüş olup Senato (*Eerste Kamer)*'nun onayına sunulmuştur. Kanun teklifinin Senato'da kabul edilmesi halinde düzenlemeler kanunlaşma sürecine girecektir.

Bu makalede uluslararası vergi konusundaki gelişmelerin etkisiyle vergi şeffaflığı ve agresif vergi planlamalarının önlenmesi amacıyla son zamanlarda Hollanda'da gündemde olan sınır ötesi işlemlere dair bilgilendirme yükümlülüğü kanun taslağı vergi şeffaflığı bağlamında irdelenecektir.

II. HOLLANDA'DA SINIR ÖTESİ İŞLEMLERE DAİR BİLGİLENDİRME YÜKÜMLÜLÜĞÜNE DAİR KANUN TASARISI

A. Vergi Şeffaflığı Kavramı ve OECD Çalışmaları

Vergi hukukunda şeffaflık kavramı, temel olarak agresif vergi planlamalarını engellemeye yönelik standartların oluşturulmasını ifade etmektedir. Şeffaflık, vergi hukukunda özel hukuk kişilerinin ekonomik durumlarına ilişkin bilgilerin toplanması ve başka kurumlarla yahut devletlerle paylaşılması ile ilişkilendirilmiştir. Öncelikle, *"kamu otoritesinin dış dünyaya karşı şeffaf olması"* şeklindeki genel anlamından farklı olarak, vergi hukukunda şeffaflık ilkesi yalnızca vergi idaresinin değil vergi mükellefinin de şeffaflığını içermektedir. Dolayısıyla, vergi ödevi ilişkisinin hem vergi idaresini hem de vergi mükellefi tarafını kapsaması nedeniyle oldukça geniş bir kavram olarak ele alınmaktadır.

Vergi şeffaflığı özellikle 2008 ekonomik krizinden sonra ülkelerin bütçe açıkları, kara para ve terörün finansmanıyla mücadele arayışları sonucunda G20'nin, *"banka gizliliği döneminin kapanmasına"* dair politikası ortaya konulmuş, 2009 yılında otomatik bilgi değişimi ve dolayısıyla ülkelerin vergi mükellefleri açısından düzenledikleri bildirim yükümlülüğü kurallarına dair önemli adımlar atılmıştır.

1990'lı yıllardan itibaren vergi şeffaflığı konusuna eğilen Ekonomik Kalkınma ve İş birliği Örgütü ("OECD") bünyesinde 2000'li yılların başında kurulan Vergi Amaçlı Şeffaflık ve Bilgi Değişimi Küresel Forumu ("Forum") 2009 yılının Eylül ayında yeniden yapılanarak, vergi şeffaflığı konusunda milletlerarası standartların uygulanmasıyla ilgili çalışmaların merkezi olmuştur. 154 ülkenin katılım sağladığı Forum, G20 ve OECD desteğiyle vergi şeffaflığı konusundaki standartların belirlenmesi ve bilgi değişimi standartlarının işlevselliğini artırmak için gerçek lehtar *(beneficial owner) bilgilerine erişim konusunda* da çalışmalar yürütmekte, vergi amaçlı bilgi değişimi konusunda uluslararası düzeyde kararlaştırılmış standartların uygulanmasını teşvik etmektedir[1].

[1] Vergi Şeffaflığı 2018 İlerleme Raporu, OECD, s. 35 (https://www.oecd.org/tax/transparency/global-forum-annual-report-2018.pdf) (Erişim Tarihi: 25.09.2019)

B. Avrupa Birliği Aracılar İçin Zorunlu Bilgilendirme Yükümlülüklerine Dair Direktif[2]

Dünya çapında en iyi ekonomiler arasında yer alan 17 devlet yanında, G20 üyesi olan Avrupa Birliği ("AB") de vergi şeffaflığı konusunda düzenlenmesi planlanan standartların kabulü ve Üye Devletler'de de hayata geçirilmesi amacıyla 13 Mart 2018 tarihinde bir araya geldikleri ECOFIN Konsey toplantısında aracılar ve vergi mükellefleri için zorunlu bilgilendirme kurallarına dair bir anlaşmaya varmışlardır. Anlaşma sonucunda ortaya konulan Aracılar İçin Zorunlu Bilgilendirme Yükümlülüklerine Dair 2018/822 no'lu Direktif ("Direktif")[3] ile Vergi Alanında İdari İş Birliği Direktifi'nde ("DAC 6") AB, birden fazla Üye Devlet'i veya bir Üye Devlet ile üçüncü bir ülkeyi içeren 'agresif sınır ötesi vergi planlama düzenlemeleri' sunan aracıları hedefleyen 'zorunlu bilgilendirme kuralları'nı kabul etmiştir[4].

Avrupa Komisyonu'nun teklifi sonucunda 5 Haziran 2018 tarihinde, aracı kurumlar için zorunlu bilgilendirme kuralları getiren Vergi Alanında İdari İş Birliği Direktifi ("DAC 6")'nde değişiklik yapılmış ve düzenleme ile Direktif'in son hali Avrupa Birliği Resmî Gazetesi'nde yayımlanarak 25 Haziran 2018 tarihinde yürürlüğe girmiştir. Direktif'in gerekçesi Üye Devletlerin "doğrudan gelir vergisi (gelir ve kurumlar vergisi) tabanlarını korumalarına ve vergi gelirlerini arttırmalarına yardımcı olma amacını ve zorunlu bilgilendirme yükümlülüğü ile daha adil bir vergi ortamının sağlanması amaçlarını içermektedir.

İlgili Direktif, Üye Devletlerin, en geç 31 Aralık 2019 tarihine kadar direktiflere uyum sağlayacak mevzuatı, düzenlemeleri ve idari hükümleri iç mevzuatında kabul etmesi ve resmî gazetelerinde yayımlamasını zorunlu kılmaktadır. Buna göre, iç mevzuata aktarılan hükümler, 1 Temmuz 2020'den itibaren Üye Devletler'de geçerli olacaktır. Düzenlemelere bağlı olarak bildirilecek hale getirilen bilgilerin 31 Ağustos 2020 tarihine kadar Üye Devletler arasında paylaşılması öngörülmektedir.

Bunun yanında Direktif kapsamında, Üye Devletlerin, aracıların ve ilgili vergi mükelleflerinin sınır ötesi düzenlemeleri hakkındaki bilgileri açıklamaları için Direktif'in yürürlük tarihi ile uygulamaya başlanması tarihi arasında, gerekli politikaların gerçekleştirilmesi zorunluluğu düzenlenmişti. Diğer bir ifadeyle, başvuruların 1 Temmuz 2020 tarihinde, ilk bildirimlerin yapılacağı 31 Ağustos 2020'de yapılması yanında aracılar ve ilgili vergi mükelleflerin 25 Haziran 2018 tarihinde veya bu tarihten sonra bildirilecek sınır ötesi işlemleri hakkında bilgi vermeleri zorunlu kılınmıştır.

C. Direktif Kapsamında "Aracı" Kavramı

Direktif kapsamında yer alan bildirim yükümlülüğü, prensip olarak *"aracılar"* olarak tanımlanan gerçek veya tüzel kişilere uygulanmaktadır. Aracılar, Direktif metnine göre *"bildirilecek herhangi bir sınır ötesi vergi planlama uygulanması, pazarlanması, organizasyonu ve uygulanmasını sağlayan veya yöneten herhangi bir kişi"* ile *"bildirilecek sınır ötesi vergi planlaması ile ilgili olarak destek sağlanması hakkında bilgi sahibi olan veya makul olarak bilgi sahibi olduğu kendisinden beklenebilecek herhangi bir kişiyi"*[5] ifade etmektedir. Direktif'in kapsadığı aracılar, AB mevzuatı kapsamında vergi mükellefiyetinin doğmasına neden olan bir varlığa (işyeri, şirket ve benzeri varlık) sahip olanlar ile AB sınırlarında profesyonel hizmet veren, denetleme veya düzenleme organına kayıtlı veya üye olanlar olarak belirlenmiştir.

[2] Aracılar İçin Vergi Şeffaflığı, Avrupa Parlamentosu Yayınları (http://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/BRIE/2017/614634/EPRS_BRI(2017)614634_EN.pdf) (Erişim Tarihi: 22.09.2019)

[3] AB 2018/822 no'lu Direktif (https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:32018L0822&from=EN) (Erişim Tarihi: 25.09.2019)

[4] AB Komisyonu, İdari İşbirliği İnternet Sayfası: https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/tax-cooperation-control/administrative-cooperation/enhanced-administrative-cooperation-field-direct-taxation_en

[5] AB 2018/822 no'lu Direktif

Söz konusu düzenleme ile getirilen kurallar, kurum veya kişi olarak faaliyette bulunan vergi profesyonellerini (yeminli mali müşavirler, serbest muhasebeci mali müşavirler, muhasebeciler, vergi avukatları, vergi müşavirleri ve vergi danışmanları gibi meslek mensuplarını); bankalar ve avukatların, dahil oldukları potansiyel agresif vergi planlama tasarım veya düzenlemesi ile ilgili olarak AB'deki vergi makamlarını bilgilendirmelerini gerektirmektedir.[6]

D. Direktif Kapsamında Agresif Vergi Planlaması veya Uygulaması

Direktif metninde açık bir "agresif vergi planlaması" tanımı yer almamaktadır. Metinde terimin açık bir tanımı yapılmamış, bunun yerine, vergi planlamasının varlığını gösteren emareler/işaretler veya zorunlu bildirim yükümlülüğünü zayıflatmaya yönelik karineler açıklanmıştır. Direktif'te örnekseme yoluyla yer verilen durumlar ve düzenleme ile özetlenen ayırt edici karinelerin en az birinin varlığı halinde bildirim yükümlülüğü doğmaktadır. Söz konusu durumlara ilişkin bazı örneklere aşağıda yer verilmiştir:[7]

- Sıfır veya düşük vergi oranına sahip bir ülkede mukim olan bir alıcıya, kaynak ülkede gider olarak indirilebilir bir sınır ötesi ödeme yapılması,
- Vergi planlama düzenlemesi ile sağlanacak vergi avantajı ve aracılık hizmeti arasında bağlantı bulunması,
- Aynı varlık üzerinden birden fazla ülkede amortismana tabi tutmayı sağlamak,
- Aynı gelir üzerinden birden fazla ülkede vergi indirimlerinden faydalanmayı sağlamak,
- İlişkili kişilerle gerçekleştirilen işlemlerde, AB veya uluslararası transfer fiyatlandırması kurallarına aykırı davranmak,
- Yetersiz ya da zayıf şekilde uygulanan kara para aklama önleme mevzuatına sahip bir ülke/devlet içermesi,
- AB şeffaflık kuralları uyarınca gerektiği gibi gelir beyan etmekten kaçınmak için kurulmuş bir yapı içermesi,
- Vergi özelgeleri/anlaşmaları için AB bilgi değişim şartlarını dolanmak

E. Vergi Planlaması Kapsamının Belirlenmesi ve Bildirim Yükümlülüğü ile Uygulanacak Ceza

Bildirim yükümlülüğünün kapsamına kural olarak yalnızca doğrudan vergilerle ilgili işlemler dahil olmakta olup, düzenleme öncelikle kurumlar vergisi ve gelir vergilerine odaklanmaktadır. KDV gibi dolaylı vergiler kapsam dışında kalsa da düzenleme, belli durumlarda bazı dolaylı vergiler içinde uygulanabilmektedir.

1 Temmuz 2020'den itibaren Üye Devletler'de geçerli olacak olan düzenlemelere bağlı olarak bildirilebilir hale getirilen bilgilerin 31 Ağustos 2020 tarihine kadar Üye Devletler arasında paylaşılması sağlanacaktır. Direktif, Üye Devletler'e, düzenleme kapsamındaki aracılar tarafından zorunlu bildirim kurallarının ihlal edilmesi halinde uygulanacak cezalara ilişkin kurallar koyma yükümlülüğünü getirmekte ve söz konusu cezanın "etkili, orantılı ve caydırıcı olması" ilkeleri ile cezalara dair düzenleme yetkisini Üye Devletler'e bırakmaktadır.[8]

[6] age, s. 6
[7] AB 2018/822 no'lu Direktif
[8] AB 2018/822 no'lu Direktif

F. Hollanda'nın Bildirim Yükümlülüğüne Dair Kanun Tasarısı[9]

Direktif, Üye Devletler'i 31 Aralık 2019 tarihine kadar gerekli olan kanun, yönetmelik ve idari hükümleri iç mevzuatlarına aktararak yayımlama yükümlülüğü getirmiştir. Bildirim yükümlülüğü dahil olmak üzere direktif hükümler 1 Temmuz 2020'den itibaren uygulanacaktır.

Direktif kapsamına giren vergi planlamalarının, aşağıda yer alan durumların birinin gerçekleşmesini izleyen 30 gün içinde bildirilmesi zorunlu kılınmıştır:

- Bildirilecek sınır ötesi vergi planlama düzenlemesinin uygulamaya geçirilmesinden sonraki gün,
- Bildirilecek sınır ötesi vergi planlama düzenlemesinin uygulamaya hazır hale gelmesinden sonraki gün veya
- Bildirilecek sınır ötesi vergi planlama düzenlemesinin uygulanmasındaki ilk adımın gerçekleştiği tarih.

Bildirime konu olacak veriler her bir Üye Devlet'in yetkili otoriteleri tarafından idari iş birliği konusunda oluşturulacak Ortak İletişim Ağı (Common Communication Network) kullanılarak her çeyrek için, bildirimin yapıldığı çeyreği takip eden bir ay içerisinde otomatik olarak değiştirilecektir.

Aracılar ve ilgili vergi mükelleflerin 25 Haziran 2018 tarihinde veya bu tarihten sonra bildirilecek sınır ötesi düzenlemeler hakkında bilgi vermeleri gerekecektir. Diğer bir deyişle, ilk bildirilecek işlemler 25 Haziran 2018 ile Direktif'in uygulamaya konulacağı 1 Temmuz 2020 arasında gerçekleşen işlemlerdir.

Hollanda hükümeti, Direktif hükümlerinin iç mevzuata aktarılması çalışmaları kapsamında 19 Aralık 2018 tarihinde kanun tasarısını ilgili tarafların görüş bildirebilmesi için online olarak yayınlamış ve 1 Şubat 2019'a kadar tasarı hakkındaki görüşleri almıştır.

1. Kanun Tasarısı'nın İçeriği

Hollanda Hükümeti'nin 12 Temmuz 2019 tarihinde yayımladığı kanun tasarısının[10] kanunlaşması ile bildirim yükümlülüğü altında olacak aracılar, geniş bir şekilde, bildirilecek bir sınır ötesi düzenlemenin uygulanmasını tasarlayan, pazarlayan, organize eden veya uygulamaya hazır kılan herhangi bir kişi olarak tanımlanmıştır.

2. Kanun Tasarısı Kapsamında Bildirim Yükümlülüğü Bulunanlar

Kanun tasarısında aracının gerçek veya tüzel kişi olmasına dair bir sınırlama bulunmamakla beraber, "aracı" kavramı, tüm vergi danışmanlarını, muhasebecileri, avukatları ve sınır ötesi işlemlerde vergi mükelleflerine danışmanlık yapan diğer profesyonelleri kapsamaktadır. Ayrıca, tröst hizmetleri sunan profesyoneller ve aile ofisleri gibi işlemlerin uygulanmasını yöneten profesyoneller de aracı tanımı kapsamında sayılacaktır. Bir aracının mevcut olmaması halinde (örneğin, söz konusu yükümlülüğün aracı konumundaki hukukçulara gizlilik yükümlülüğü nedeniyle uygulanabilir olmaması, aracının AB dışına ikamet etmesi veya ilgili düzenlemenin kurum içinde geliştirilmesi hallerinde) bildirim yükümlülüğü ilgili vergi mükellefine düşmektedir.

"İlgili vergi mükellefi" ise "bildirilecek bir sınır ötesi düzenlemenin uygulanması için uygun hale getirildiği veya bildirime esas sayılacak bir sınır ötesi düzenlemeyi uygulamaya hazır olan veya böyle bir düzenlemenin ilk adımını uygulayan herhangi biri" olarak tanımlanmaktadır. Bunun yanında bildirim yükümlülüğü sadece AB vergi mükelleflerine sunulan sınır ötesi düzenlemelerle sınırlı olmayıp, düzenlemenin en az bir AB Üye Devleti içermesi gerekmektedir.

3. Kanun Tasarısı Kapsamındaki Bildirim Yükümlülüğüne Esas Olacak Düzenlemeler[11]

Belli ayırıcı nitelikleri (hallmark) içeren sınır ötesi düzenlemeler (arrangements), esas menfaatin veya esas menfaatlerden birinin vergi avantajı sağlamak olduğu durumlarda bildirmek zorundadır. Tasarıda yer alan ayırıcı nitelik kavramı, "olası vergi kaçınma riski göstergesi olan sınır ötesi bir düzenlemenin özelliği" olarak tanımlanmaktadır. Ayırıcı nitelikler genel ve özel ayırıcı nitelikler olarak ikiye ayrılmıştır. Genel ayırıcı nitelikler ve bazı özel ayırıcı nitelikler sadece ana menfaat testinin yerine getirilmesi durumunda geçerli olmaktadır. Ana menfaat testi ise "ilgili tüm durum ve koşulları göz önünde bulunduran bağımsız üçüncü bir kişinin, esas kazancın veya esas menfaatlerden birinin vergi avantajına konu olduğunu makul bir şekilde bekleyebileceğinin kabul edildiği" durumlarda gerçekleşmiş sayılmaktadır.

Ayırıcı nitelikler testi ile bildirilmesi gereken durumlar için aşağıdaki örneklere ver verilmiştir:[12]

- Vergi mükellefinin vergi avantajı elde edilmesi konusunda gizlilik yükümlülüğü altına girdiği,
- Aracının hizmet karşılığı aldığı ücretin vergi avantajına bağlı olarak belirlendiği,
- Düzenlemelerin uygulama için büyük ölçüde özelleştirilmesine gerek kalmadan standartlaştırılmış belgelere dayandığı,
- Düzenlemeye katılan tarafın vergi zararlarını kullanmak için zararda olan bir şirket edindiği,
- Düzenlemenin gelirin daha düşük bir oranda vergilendirilmiş veya istisna kapsamındaki gelire dönüştürücü etkiye sahip olması,
- Düzenlemenin ticari fonksiyonu

[9] 35.255 Sayılı Kanun Teklifi Metni, Hollanda Senatosu Resmi Web Sitesi (https://www.eerstekamer.nl/behandeling/20190711/voorstel_van_wet_2/document3/f=/vl07ftfww6zk.pdf), (Son Erişim: 24.09.2019)

[10] 35.255 Sayılı Kanun Teklifi Metni

[11] AB 2018/822 no'lu Direktif, Ek-4 (https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=celex:32018L0822)

[12] age

olmayan işletmelerce yapılacak dairesel fon işlemlerini içermesi durumları.

Bazı sınır ötesi işlemler ise her durumda bildirilmesi zorundadır. Bunlar:

- Belirli özel koşulların yerine getirilmesi ile ilişkili şirketler arasında indirilebilir nitelikte olan sınır ötesi ödemeleri içeren düzenlemeler,
- Belli bir varlığa ait amortisman için yapılacak indirimlerin birden fazla yargı alanında talep edilmesini içeren düzenlemeler,
- Birden fazla yargı alanında aynı gelir kalemi için çifte vergilendirme kapsamında indirim talep edildiği haller,
- İlgili yargı bölgesinde bulunan varlıkların, doğacak vergi tutarının önemli oranda farklılaşacağı başka yargı bölgelerine transferini içeren düzenlemeler,
- Yasal düzenlemeler uyarınca bildirme yükümlülüğünü engelleme amacı içeren düzenlemeler;
- Nihai menfaat sahiplerinin tespit edilemediği düzenlemeler;
- Tek taraflı transfer fiyatlandırması için güvenli limanları (safe harbors) kullanan düzenlemeler,
- Değerlemesi zor maddi olmayan duran varlıkların transferini içeren düzenlemeler,
- Tahmini FAVÖK (EBIT)'ün 3 yıl içinde en az %50 oranında küçüleceği şekilde grup içi sınır ötesi fonksiyon, risk veya varlık transferi içeren düzenlemeler.

4. Cezalar

Sınır ötesi düzenlemelerin bildirilmesinin gerekip gerekmediğine dair ispat yükümlülüğü aracı ve ilgili vergi mükellefine aittir. Kanun tasarısına göre aşağıdaki durumlarda 830.000 Euro'yu geçmeyen bir idari para cezası takdir edilerek uygulanacaktır:

- Yükümlülüklere uymamak için kast veya ağır ihmalde bulunulması,
- Yükümlülüğe uymamak,
- Yükümlülüğe zamanında uymamak,
- Yükümlülüğe tam olarak uymamak veya
- Yükümlülüğe doğru biçimde uymamak.

Söz konusu para cezası durumun koşullarına bağlı olarak, azaltıcı ve ağırlaştırıcı koşulların dikkate alınmasıyla, 830.000 Euro'ya kadar olmak üzere orantılı biçimde belirlenecektir. Birtakım ciddi uyumsuzluk halleri ise cezai kovuşturmaya neden olabilecektir. İlgili cezalar aracılar yanında ilgili vergi mükellefleri için geçerli olacaktır.

II. HOLLANDA'DA SINIR ÖTESİ İŞLEMLERE DAİR BİLGİLENDİRME YÜKÜMLÜLÜĞÜNE DAİR KANUN TASARISI HAKKINDAKİ DEĞERLENDİRMELERİMİZ

Şu anda tasarı halinde Senato'da görüşülmek üzere olan metnin kanunlaşması sonrasında Hollanda vergi makamları tarafından elde edilen bilgiler Direktif hükümleri uyarınca diğer AB üye ülkeleri ile otomatik olarak paylaşılacaktır. "Aracı" tanımının geniş olması, çok sayıda "emare" veya "ayırıcı nitelikler" için geçerli olacak "Fayda Testini" uygulama zorluğu nedeniyle banka ve trust ofisleri gibi müşterilerine doğrudan vergi danışmanlığı vermeyen aracılar tarafından hangi sınır ötesi düzenlemelerin bildirilmesi gerektiği konusunda hala belirsizlikler bulunmaktadır. Tasarının Senato'da görüşülmesi sürecinde bu tür hususların daha fazla netliğe kavuşturulacağı beklenmektedir.

Tüm bunların yanına, konu, Hollanda'da holding türü yapıları bulunan Türk şirketlerini ya da yatırımcıları da diğer ülke mensubu şirketler ve gerçek kişiler gibi oldukça yakından ilgilendirmektedir. Öncelikle belirtmek gerekirse, Türk şirketlerinin gerçekleştirecekleri uluslararası işlemler (örneğin grup yapısının yeniden organize edilmesi faaliyetleri) çalışmakta oldukları Hollandalı danışman şirketler tarafından Hollanda Vergi İdaresine bildirilecektir. Herhangi bir aracı olmadan örneğin Türkiye'deki bir danışmanlık şirketi desteği ile gerçekleştirilen işlemlerde ise, Türk şirketleri ya da yatırımcılarının Hollanda Vergi İdaresine AB ülkelerini ilgilendiren uluslararası işlemlerini bizzat bildirmeleri gerekecektir.

Vergi şeffaflığı konusunda yaşanan uluslararası gelişmeler ve düzenlemeler göz önüne alındığından, Hollanda'da kanunlaştırılması planlanan sınır ötesi işlemlere ilişkin bilgilendirme yükümlülüğü gibi yükümlülüklerden kaçınmanın, içinde bulunduğumuz dönemde ve gelecekte pek mümkün görünmediği söylenmelidir. Keza şeffaflığın ve uluslararası bilgi değişimi ve vergi idareleri arasındaki iş birliğinin oldukça arttığı bir dönemde bildirim yükümlülüklerinden kaçınmak gittikçe zorlaştırılmaktadır. Sonuç olarak uygulanacak idari para cezalarını da dikkate aldığımızda özellikle Hollanda'da şirket veya şirket yapılanmaları bulunan girişimcilerin günümüzde ve gelecekteki bildirim yükümlülüklerine önemle riayet etmeleri ve söz konusu gelişmeleri yakından takip etmeleri gerekmektedir.

Serra KONAÇOĞLU
Kıdemli Vergi Danışmanı
serra.konacoglu@centrumdenetim.com

AYNI TAKVİM YILI İÇERİSİNDE BİRDEN FAZLA İŞVERENDEN ELDE EDİLEN ÜCRET GELİRLERİ

I. GİRİŞ

Son günlerde vergi daireleri, Sosyal Güvenlik Kurumu'ndan (SGK) aldığı verilere dayanarak, aynı takvim yılı içerisinde birden fazla işverenden ücret geliri elde eden kişileri tespit ederek, bu kişilere yazı göndermekte ve ilgili döneme ilişkin beyanname verilmemesine dair izahat istemekte veya bu kişileri beyanname vermeye çağırmaktadır.

Yapılan inceleme, 2014-2015-2016-2017 ve 2018 yıllarını kapsamakta olup, vergi daireleri tarafından inceleme kapsamına giren yılların istisna limitlerine göre ücret geliri elde eden kişiler için, beyan sınırını geçip geçmemelerine bakılarak, ilgili yıllara ilişkin pişmanlıkla beyanname vermeleri ve çıkacak ücret gelirine ilişkin gelir vergisini gecikme faizi ile birlikte ödemeleri istenmektedir. Buna göre, vergi dairesi yazısına istinaden 15 gün içerisinde beyannamelerini veren mükelleflere vergi farkıyla birlikte sadece pişmanlık zammı tahakkuk ettirilecektir. Ancak tahakkuk eden tutarın 15 gün içerisinde ödenmemesi halinde %50 oranında vergi ziyaı cezası uygulanacaktır.

II. ÜCRETİN TANIMI VE GELİR VERGİSİ BEYANNAMESİ

193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun (GVK) 61. maddesinde ücret, "işverene tabi ve belirli bir işyerine bağlı olarak çalışanlara hizmet karşılığı verilen para ve ayınlar ile sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaatlerdir." şeklinde tanımlanmıştır. Anılan madde uyarınca, ücretin ödenek, tazminat, kasa tazminatı (Mali sorumluluk tazminatı), tahsisat, zam, avans, aidat, huzur hakkı, prim, ikramiye, gider karşılığı veya başka adlar altında ödenmiş olması veya bir ortaklık münasebeti niteliğinde olmamak şartı ile kazancın belli bir yüzdesi şeklinde tayin edilmiş bulunması onun mahiyetini değiştirmeyecektir.

Diğer yandan GVK'nun 83. maddesinde, *"Hilafına hüküm olmadıkça, Gelir Vergisi mükellefin veya vergi sorumlusunun beyanı üzerine tarh olunur."*, 86. maddesinde, *"Aşağıda belirtilen gelirler için yıllık beyanname verilmez, diğer gelirler için beyanname verilmesi halinde bu gelirler beyannameye dahil edilmez.*

1. Tam mükellefiyette;

A. Gerçek usulde vergilendirilmeyen ziraî kazançlar, bu Kanunun 75 inci maddesinin (15) ve (16) numaralı bentlerinde yazılı menkul sermaye iratları, kazanç ve iratların istisna hadleri içinde kalan kısmı,

B. Tek işverenden alınmış ve tevkif suretiyle vergilendirilmiş ücretler (birden fazla işverenden ücret almakla beraber, birden sonraki işverenden aldıkları ücretlerinin toplamı, 103 üncü maddede yazılı tarifenin ikinci gelir diliminde yer alan tutarı aşmayan mükelleflerin, tamamı tevkif suretiyle vergilendirilmiş ücretleri dahil),

C. Vergiye tâbi gelir toplamının [(a) ve (b) bentlerinde belirtilenler hariç] 103 üncü maddede yazılı tarifenin ikinci gelir diliminde yer alan tutarı aşmaması koşuluyla, Türkiye'de tevkifata tâbi tutulmuş olan; birden fazla işverenden elde edilen ücretler, menkul sermaye iratları ve gayrimenkul sermaye iratları,

.." hükümlerine yer verilmiştir.

Bu durumda, birden fazla işverenden ücret alan ve birden sonraki işverenden aldıkları ücretlerin toplamı GVK'da yazılı tarifenin ikinci gelir diliminde yer alan tutarı aşmayan kişilerin tamamı kesinti yoluyla vergilendirilmiş ücretleri yıllık beyanname ile beyan edilmeyecektir. Ancak, birden sonraki işverenden alınan ücretlerin toplamı tarifenin ikinci gelir diliminde yer alan tutarı aşması durumunda, ücretlerin tamamı (ilk işverenden alınan ücret de dahil olmak üzere) yıllık beyannameye dahil edilecektir.

Birden fazla işverenden ücret alınması halinde, birinci işverenden alınan ücretin hangisi olacağı, 16 No'lu Gelir Vergisi Sirküleri uyarınca ücretli tarafından serbestçe belirlenecektir. Diğer bir ifadeyle, ücretlilere bu hesaplamada en yüksek ücreti hesaplama dışı bırakma hakkı tanınmıştır. Ayrıca Gelir Vergisi Kanunu'nun 63. maddesine göre, matrah tespitinde, ücretlerin "safi" tutarlarına yani brüt ücret üzerinden sosyal güvenlik primi kesintileri ve diğer indirimler sonrası bulunan tutara itibar edilecektir.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 103'üncü maddesinin birinci fıkrasında yer alan, ikinci gelir dilimi olarak bahsedilen tutarlar aşağıdaki gibidir;

2019 Yılı İçin:40.000 TL (305 Seri No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliği)
2018 Yılı İçin:34.000 TL (302 Seri No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliği)
2017 Yılı İçin:30.000 TL (296 Seri No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliği)
2016 Yılı İçin:30.000 TL (290 Seri No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliği)
2015 Yılı İçin:29.000 TL (287 Seri No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliği)
2014 Yılı İçin:27.000 TL (285 Seri No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliği)

Örnek verecek olursak, 2017 yılında iki ayrı işverenden ücret geliri elde eden bir kişi bir işverenden yıllık 40.000 TL, diğer işverenden yıllık 50.000 TL elde etmesi durumunda yıllık gelir vergisi beyannamesi vermesi gerekecektir. Ancak, yine aynı yılda iki ayrı

işverenden ücret geliri elde eden bir kişi bir işverenden yıllık 100.000 TL, diğer işverenden yıllık 29.000 TL elde etmesi durumunda yıllık gelir vergisi beyannamesi vermesi gerekmeyecektir. Çünkü birden fazla işverenden ücret alan kişi birinci işverenden alınan ücretin hangisi olacağını serbestçe belirleyebilmektedir.

III. İŞVEREN AR-GE MERKEZİ VEYA SERBEST BÖLGELERDE İSE İKİNCİ İŞVEREN OLARAK DEĞERLENDİRİLECEK MİDİR?

5810 sayılı Kanun'un 7'nci maddesi ile değiştirilen ve 01/01/2009 tarihinden geçerli olmak üzere yürürlüğe giren 3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanunu'nun Geçici 3'üncü maddesinin (b) bendinde, "Bu bölgelerde üretilen ürünlerin FOB bedelinin en az % 85'ini yurtdışına ihraç eden mükelleflerin istihdam ettikleri personele ödedikleri ücretler gelir vergisinden müstesnadır." hükmüne yer verilmiştir.

5746 sayılı Kanun'un 16/2/2016 tarihli ve 6676 sayılı Kanun'la değişik 3'üncü maddesinde, "Kamu personeli hariç olmak üzere teknoloji merkezi işletmelerinde, Ar-Ge merkezlerinde, kamu kurum ve kuruluşları ile kanunla kurulan veya teknoloji geliştirme projesi anlaşmaları kapsamında uluslararası kurumlardan ya da kamu kurum ve kuruluşlarından Ar-Ge projelerini desteklemek amacıyla fon veya kredi kullanan vakıflar tarafından veya uluslararası fonlarca desteklenen ya da TÜBİTAK tarafından yürütülen Ar-Ge ve yenilik projelerinde, teknogirişim sermaye desteklerinden yararlanan işletmelerde ve rekabet öncesi işbirliği projelerinde çalışan Ar-Ge ve destek personeli ile bu Kanun kapsamında yukarıda sayılan kurum ve kuruluşlar tarafından desteklenen tasarım projelerinde ve tasarım merkezlerinde çalışan tasarım ve destek personelinin; bu çalışmaları karşılığında elde ettikleri ücretlerinin doktoralı olanlar ile temel bilimler alanlarından birinde en az yüksek lisans derecesine sahip olanlar için yüzde doksan beşi, yüksek lisanslı olanlar ile temel bililer alanlarından birinde lisans derecesine sahip olanlar için yüzde doksanı ve diğerleri için yüzde sekseni gelir vergisinden müstesnadır." denilmektedir.

Buna göre, bir takvim yılı içerisinde birden fazla işverenden ücret geliri elde eden kişilerin beyan sınırını geçip geçmediğinin belirlenmesinde, kişilerin serbest bölgede yer alan kurumlardan istisna kapsamında elde ettikleri ücretlerin ya da Ar-Ge merkezine sahip işletmelerde Ar-Ge faaliyetleri nedeniyle elde ettikleri ücretlerin dikkate alınmaması gerektiği kanaatindeyiz.

Nitekim, Bursa Vergi Dairesi Başkanlığı'nın, 02.11.2015 tarihli 17192610-120[ÖZG-15/24]-230 sayılı özelgesinde, "Serbest bölgede istisna kapsamında elde ettiğinizi belirttiğiniz ücret gelirinizin, birden fazla işverenden elde edilen ücret gelirinin beyanına ilişkin tespit edilen haddin hesabında dikkate alınmaması gerektiği gibi, ücret geliriniz veya diğer gelirlerinizin

yıllık gelir vergisi beyannamesiyle beyanı halinde istisna kapsamındaki ücret gelirinizin beyannameye ithali de söz konusu olmayacaktır." görüşünü vermiştir.

Bu durumda, kişilerin Ar-Ge merkezi veya serbest bölgelerde yer alan kurumlardan istisna kapsamında elde ettikleri ücretlerin, gelir vergisi beyannamesi çerçevesinde dikkate alınmaması gerekmektedir. Gelir Vergisi Kanunu veya çeşitli kanunlarla gelir vergisinden istisna edilmiş ücretlerde de benzer uygulama gündeme gelecektir.

V. SONUÇ

Aynı takvim yılı içerisinde birden fazla işverenden ücret geliri elde edenlerin birden sonraki işverenden elde ettiği ücretlerin toplamı, Gelir Vergisi Kanunu'nun 103'üncü maddesinde yer verilen ikinci gelir dilimi aşmıyor ise herhangi bir beyanname verilemeyecek olup, birden sonraki işverenden elde edilen ücret gelirinin Kanun'un 103. maddesinde yer verilen ikinci gelir dilimi aşıyor ise ilgili yılda elde edilen ücret gelirlerin tamamının yıllık gelir vergisi beyannamesi ile beyan edilmesi gerekmektedir.

Eğer yıllık gelir vergisi beyannamesini vermeyip vergi dairesinden böyle bir yazı aldıysanız, yazıyı gönderen vergi dairesine 15 gün içerisinde beyannamenin neden verilmediğini izah etmeniz ya da bağlı olunan vergi dairesi kağıt ortamında veya Hazır Beyan Sistemi'nden beyannameyi vermeniz gerekmektedir. Vergi dairesi yazısına istinaden 15 gün içerisinde beyannamenizi verirseniz, vergi farkıyla birlikte sadece pişmanlık zammı tahakkuk ettirilecektir. Bu bakımdan incelenen yıllarla ilgili böyle bir durumunuz var ise, önerimiz vergi danışmanınızla da görüşerek pişmanlık hükümlerine göre beyannamenizi vermeniz yönünde olacaktır.

Yiğit Kerimoğlu
Vergi Danışmanı
yigit.kerimoglu@centrumdenetim.com

İKALE SÖZLEŞMELERİ KAPSAMINDA ÖDENEN KIDEM TAZMİNATLARININ GELİR VERGİSİ AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ

I. GİRİŞ

İş ilişkilerinin sonlandırılma şekilleri çalışma hayatında işçi ile işveren arasında sıklıkla çatışma alanı doğurmakta, işçi ile işveren yargısal süreçte karşı karşıya gelmektedir. Bu durumu ortadan kaldırmak için taraflar ikale sözleşmesi yoluna başvurabilmektedirler. İkale sözleşmelerinin düzenlenmesindeki temel amaç, yargısal sürece başvurmadan ve herhangi bir hak kaybına mahal vermeden bu uyuşmazlığın çözülmeye çalışılmasıdır. Diğer bir anlatımla uyuşmazlık ortaya çıkmadan her iki tarafından rızası dahilinde oluşabilecek hak kayıplarının önüne geçilmesidir.

İkale sözleşmesi, iş sözleşmesinin fesih yoluyla sona ermesi halinde, işçinin sahip olduğu hakların işverenin haklarından çok daha fazla olması bakımından işverenin lehine bir durumdur. Ancak ikalenin kimi durumlarda işçinin lehine de olduğu görülmektedir. Zira bu sözleşme ile iş sözleşmesinin sonlandırılması durumda, işçilerin daha iyi bir iş bulması için ihbar sürelerini bekleme zorunluluğu ortadan kalkmaktadır.

Anayasamız sözleşme özgürlüğünü güvence altına almıştır. Kişiler sözleşme yapıp yapmama, sözleşmenin şeklini ve içeriğini belirleme haklarına sahip oldukları gibi sözleşmeyi sona erdirme özgürlüğüne de sahiptirler. Bu çerçevede taraflar yapmış oldukları bir sözleşmeyi fesih ya da karşılıklı anlaşma yoluyla ortadan kaldırabilmektedirler. Bu çerçevede, işçi ve işverenin aralarındaki sözleşmeye dayalı ilişkiyi karşılıklı irade beyanları ile sona erdirme konusunda anlaşarak ikale sözleşmesi düzenlemeleri mümkündür.

Bu makalede; kıdem tazminatı ile ikale sözleşmelerinin hukuki dayanağı, gelir vergisi açısından ücretin tanımına girip girmediği ve ikale sözleşmeleri kapsamında ödenen kıdem tazminatlarının vergi kanunları karşısındaki durumu ele alınacaktır.

II. KIDEM TAZMİNATI İLE İKALE SÖZLEŞMESİNİN TANIMI VE HUKUKİ DAYANAĞI

A. Kıdem Tazminatı

Kavram olarak, belirli bir süre çalışıp iş sözleşmesi sona eren işçiye, İş Kanununda sayılan durumlarda ve hizmet süresi ile ücretine göre değişen miktarda işverence ödenmesi gereken parayı ifade eden kıdem tazminatı, işçinin yıllarca birikmiş emeğinin ve yıpranmasının karşılığı olmasının yanı sıra emekli ikramiyesi niteliğindedir.

1475 sayılı (eski) İş Kanunu, "Kıdem Tazminatı" başlığını taşıyan 14. maddesi hükmü hariç diğer maddeleri 10.06.2003 tarihinde yürürlüğe giren 4857 sayılı (yeni) İş Kanunu'nun 120. maddesi hükmü ile yürürlükten kaldırılmıştır. 1475 sayılı İş Kanunu'nun 14. maddesine göre kıdem tazminatı almanın şartları belirleyen hükmü aşağıdaki şekildedir:

"Bu Kanuna tabi işçilerin hizmet akitlerinin:

1. *İşveren tarafından bu Kanunun 17. maddesinin II numaralı bendinde gösterilen sebepler dışında,*
2. *İşçi tarafından bu Kanunun 16. maddesi uyarınca,*
3. *Muvazzaf askerlik hizmeti dolayısıyla,*
4. *Bağlı bulundukları kanunla kurulu kurum veya sandıklardan yaşlılık, emeklilik veya malullük aylığı yahut toptan ödeme almak amacıyla;*
5. *(Ek: 25.08.1999 - 4447/45 md.) 506 Sayılı Kanunun 60. maddesinin birinci fıkrasının (A) bendinin (a) ve (b) alt bentlerinde öngörülen yaşlar dışında kalan diğer şartları veya aynı Kanunun Geçici 81 inci maddesine göre yaşlılık aylığı bağlanması için öngörülen sigortalılık süresini ve prim ödeme gün sayısını tamamlayarak kendi istekleri ile işten ayrılmaları nedeniyle,*

feshedilmesi veya kadının evlendiği tarihten itibaren bir yıl içerisinde kendi arzusu ile sona erdirmesi veya işçinin ölümü sebebiyle son bulması hallerinde işçinin işe başladığı tarihten itibaren hizmet akdinin devamı süresince her geçen tam yıl için işverence işçiye 30 günlük ücreti tutarında kıdem tazminatı ödenir. Bir yıldan artan

süreler için de aynı oran üzerinden ödeme yapılır."

B. İkale Sözleşmesi

İkale, tarafların ortak iradesi ile kurulan iş sözleşmesinin aynı yolla yürürlükten kaldırılmasını ifade eden hukuki terimdir. Tarafların daha önce kurdukları bir hukuksal ilişkiyi, başka bir hukuksal işlemle ortadan kaldırmaları ya da daha önce yapılmış olan bir sözleşmenin, tarafların karşılıklı anlaşmaları ile yeni bir sözleşme yapılması suretiyle bozularak ortadan kaldırılması olarak da tanımlanabilir.

Nitekim 21.04.2008 tarihli ve Esas: 2007/30760 Karar: 2008/9208 sayılı Yargıtay kararında ikale sözleşmesi için;

"...İkale sözleşmesi yasalarımızda düzenlenmiş değildir. Uygulamada sözleşme özgürlüğünün bir sonucu olarak daha önce kabul edilen bir hukuki ilişkinin sona erdirilmesinin de mümkün olduğu, sözleşmenin doğal yoldan sona ermesi dışında tarafların akdi ilişkiyi sona erdirebilecekleri kabul edilmektedir.

İşçi ve işveren iradelerinin fesih konusunda birleşmesi, bir taraf feshi niteliğinde değildir. İş Kanunu'nda bu sona erme türü yer almasa da, taraflardan birinin karşı tarafa ilettiği iş sözleşmesinin karşılıklı feshine dair sözleşme yapılmasını içeren bir açıklamanın ardından diğer tarafın da bunu kabulü ile ikale sözleşmesi kurulmuş olur.

Bu anlamda bozma sözleşmesinin şekli, yapılması, kapsam ve geçerliliği Borçlar Kanunu hükümlerine göre saptanacaktır. Buna karşılık iş sözleşmesinin bozma sözleşmesi yoluyla sona erdirilmesi, İş Hukuku'nu yakından ilgilendirdiği için ikalenin yorumunda iş sözleşmesinin yorumunda olduğu gibi genel hükümler dışında İş Hukuku'nda işçi yararına yorum ilkesi göz önünde bulundurulacaktır..."

İfadelerine yer verilmiştir. Kararda görüldüğü üzere ikale sözleşmesi Borçlar Kanununda düzenlenmemiş olmasına karşın şekil, kapsam ve geçerliliği Borçlar Kanunu hükümlerine göre belirlenecektir.

III. KONUNUN GELİR VERGİSİ KANUNU AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ

A. 7103 SAYILI KANUN ÖNCESİ DURUM

1. Gelir Vergisi Kanununa Göre Ücretin Tanımı

Gelir Vergisi Kanunu'nun 61. maddesinde ücret gelirinin tarifi yapılmıştır. Buna göre, ücret, işverene tabi ve belirli bir işyerine bağlı olarak çalışanlara hizmet karşılığı verilen para ve ayınlar ile sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaatlerdir. Ayrıca ücretin ödenek, tazminat, kasa tazminatı, tahsisat, zam, avans, aidat, huzur hakkı, prim, ikramiye, gider karşılığı veya başka adlar altında ödenmiş olması veya bir ortaklık münasebeti niteliğinde olmamak şartı ile kazancın belli bir yüzdesi şeklinde tayin edilmiş bulunması onun mahiyetini değiştirmez.

2. Gelir Vergisi Kanununa Göre İkale Sözleşmeleri Kapsamında Ödenen Kıdem Tazminatlarının Durumu

Gelir Vergisi Kanunu'nun 25. maddesine göre gelir vergisinden istisna olan tazminat ve yardımlar belirtilmiştir. Buna göre, Gelir Vergisi Kanunu'nun 25. maddesinin 7 numaralı fıkrasında; "1475 ve 854 sayılı Kanunlara göre ödenmesi gereken kıdem tazminatlarının tamamı ile 5953 sayılı Basın Mesleğinde Çalışanlarla Çalıştıranlar Arasındaki Münasebetlerin Tanzimi Hakkında Kanuna göre ödenen kıdem tazminatlarının hizmet erbabının 24 aylığını aşmayan miktarları (Hizmet ifa etmeksizin ödenen ücretler tazminat sayılmaz.)" denilerek kıdem tazminatının gelir vergisinden istisna edildiği açıkça ifade edilmiştir.

Bu madde gerekçe gösterilerek ikale sözleşmesi sonucu personele ödenen kıdem tazminatının, anılan Kanunun 25. maddesindeki istisnadan yararlanıp yararlanamayacağı konusunda farklı görüşler mevcuttur. İkale sözleşmesi sonucunda ödenen kıdem tazminatının Gelir Vergisi Kanununun 25/7. maddesindeki istisnadan yararlanamayacağını savunanlar bu fikirlerini, ikale sözleşmesi sonucu ödenen kıdem tazminatının eski iş kanunu olan 1475 sayılı İş Kanunun 14. maddesinde belirtilen kıdem tazminatı kapsamında değerlendirilemeyeceği görüşüne dayandırmaktadırlar.

İkale sözleşmesi sonucunda ödenen kıdem tazminatının vergiye tabi tutulmaması yönünde görüş bildirenlerin gerekçesi ise, olayın gerçek mahiyetinin esas alınması gerektiğidir. Vergi kanunlarının uygulanması ve vergilendirme ile ilgili işlemlerin ispatı ile ilgili olarak VUK'un 3. maddesinde "vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti esas alınır" düzenlemesi yer almaktadır. Bu görüşü savunanlar VUK md.3'ü olaya uygulamak suretiyle ikale sonucu ödenen kıdem tazminatının da 1475 sayılı İş Kanunu'nun 14. maddesinde belirtilen kıdem tazminatı gibi istisna tutulması gerektiğini ifade et-

mektedir. Nitekim Gelir İdaresinin vermiş olduğu 15.12.2010 tarihli ve B.07.1.Gİ-B.4.99.16.02-GVK-94-53 sayılı özelgede şu açıklamalara yer verilmiştir;

"...Bu açıklamalar çerçevesinde, 1475 sayılı İş Kanununun 14'üncü maddesi kapsamında ödenen kıdem tazminatının, çalışanın geçmişte işverene verdiği hizmet karşılığı yıpranmasının bedeli olarak ödenen bir tazminat niteliğinde olduğu düşünüldüğünde, tarafların iş sözleşmesini karşılıklı olarak anlaşmak suretiyle sona erdirmesi dolayısıyla, çalışana genellikle o işyerindeki çalışma süresi de dikkate alınarak yapılan ödemenin, aynı mahiyette bir kıdem tazminatını içerdiğinin kabulü gerekir. Dolayısıyla, iş akdinin taraflarca karşılıklı olarak anlaşılmak suretiyle sona erdirilmesi dolayısıyla çalışana ödenmesi öngörülen tutarın; İş akdinin 1475 sayılı Kanunun 14'ncü maddesi uyarınca fesh edilmesi halinde aynı çalışanın hak edeceği kıdem tazminatına tekabül eden kısmının Gelir Vergisi Kanununun 25'inci maddesinin 7'nci bendi uyarınca kıdem tazminatı olarak dikkate alınması ve bu çerçevede söz konusu tutarın gelir vergisinden istisna edilmesi, bu tutarı aşan kısmının ise hangi ad altında ödenmiş olursa olsun gelir vergisine tabi tutulması gerekmektedir."

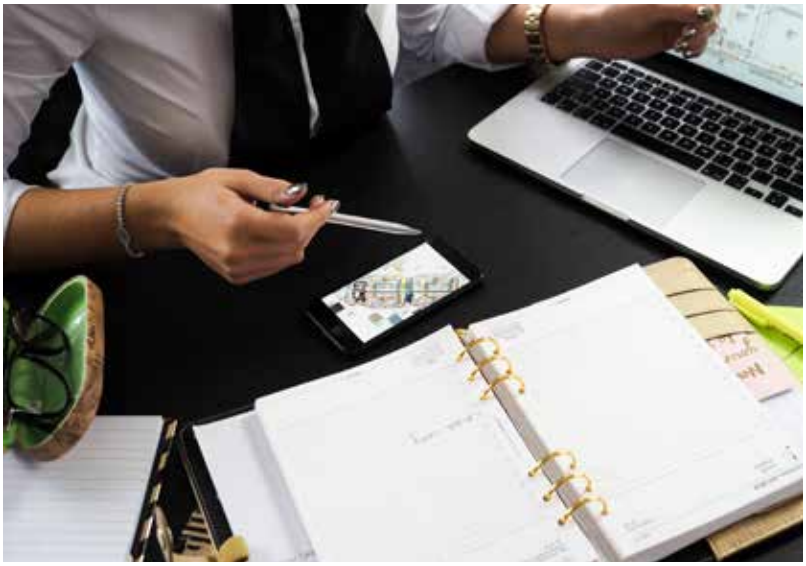
Buna göre, iş akitleri ikale sözleşmesi ile sona erdirilen çalışanlarınıza bu sözleşme uyarınca yapılacak ödemenin 1475 sayılı Kanunun 14'üncü maddesine göre hesaplanacak kıdem tazminatına tekabül eden kısmının gelir vergisinden istisna edilmesi mümkün bulunmakta olup, bunu aşan kısmın ise ücret olarak gelir vergisi tevkifatına tabi tutulacağı tabiidir."

İdarenin de benimsemiş olduğu görüşe göre, ikale sözleşmesi sonucu ödenen kıdem tazminatı ödemeleri 1475 sayılı İş Kanunu'nun 14. maddesinde düzenlenen kıdem tazminatı ile aynı nitelikte olup, GVK 25/7. maddeye göre vergiden istisna edilmelidir.

B. 7103 SAYILI KANUN SONRASI DURUM

1. Gelir Vergisi Kanununa Göre Ücretin Tanımı

7103 Sayılı Kanunun 7. maddesiyle Gelir Vergisi Kanunu'nun 61. maddesinin üçüncü fıkrasına eklenen bent ile "Hizmet sözleşmesi sona erdikten sonra; karşılıklı sonlandırma sözleşmesi veya ikale sözleşmesi kapsamında ödenen tazminatlar, iş kaybı tazminatları, iş sonu tazminatları, iş güvencesi tazminatları gibi çeşitli adlar altında yapılan ödemeler ve yardımlar" da ücretin tanımına girmiştir.



2. Gelir Vergisi Kanununa Göre İkale Sözleşmeleri Kapsamında Ödenen Kıdem Tazminatlarının Durumu

7103 SAYILI KANUNUN 5. MADDESİYLE Eklenen Gelir Vergisi Kanunu'nun 25. maddesinin 7 numaralı fıkrasına; "1475 ve 854 sayılı Kanunlara göre ödenmesi gereken kıdem tazminatlarının tamamı ile 5953 sayılı Basın Mesleğinde Çalışanlarla Çalıştıranlar Arasındaki Münasebetlerin Tanzimi Hakkında Kanuna göre ödenen kıdem tazminatlarının hizmet erbabının 24 aylığını aşmayan miktarları (Hizmet ifa etmeksizin ödenen ücretler tazminat sayılmaz.)"

"B) *Hizmet erbabının tabi olduğu mevzuata göre bu bendin (a) alt bendinde belirtilen istisna tutarının hesabında dikkate alınmak şartıyla, hizmet sözleşmesi sona erdikten sonra; karşılıklı sonlandırma sözleşmesi veya ikale sözleşmesi kapsamında ödenen tazminatlar, iş kaybı tazminatları, iş sonu tazminatları, iş güvencesi tazminatları gibi çeşitli adlar altında yapılan ödemeler ve yardımlar (Bu bendin uygulamasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye Maliye Bakanlığı yetkilidir.);"*

Hükmü eklenmiştir. Buna göre, ikale sözleşmeleri kapsamında ödenen tazminatların, kıdem tazminatı tavanına kadarlık kısmı için gelir vergisi istisnası uygulanacaktır.

3. 303 Seri Nolu Gelir Vergisi Tebliğinde Yapılan Düzenlemeler:

11.06.2018 tarihli Resmi Gazete'de yayınlanan 303 Seri No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliği ile yapılan açıklamalara göre; çalışanın, kıdem tazminatının tavanına kadar olan kısmın istisna olarak dikkate alınmak şartıyla ve hizmet sözleşmesi sona erdikten sonra, aşağıdaki ödemeler gelir vergisinden istisnadır.

Ödemenin Türü	Gelir Vergisinden İstisna Durumu
Karşılıklı sonlandırma sözleşmesi veya ikale sözleşmesi kapsamında ödenen tazminatlar	Diğer yapılan ödemelerin toplamı dikkate alınmak suretiyle kıdem tazminatını tavanına kadar isabet eden tutar gelir vergisinden istisnadır.
İş kaybı tazminatları	Diğer yapılan ödemelerin toplamı dikkate alınmak suretiyle kıdem tazminatını tavanına kadar isabet eden tutar gelir vergisinden istisnadır.
İş sonu tazminatları	Diğer yapılan ödemelerin toplamı dikkate alınmak suretiyle kıdem tazminatını tavanına kadar isabet eden tutar gelir vergisinden istisnadır.
İş güvencesi tazminatları	Diğer yapılan ödemelerin toplamı dikkate alınmak suretiyle kıdem tazminatını tavanına kadar isabet eden tutar gelir vergisinden istisnadır.
Kıdem tazminatı	Tamamı gelir vergisinden istisnadır.

Buna göre, anılan Kanunlar uyarınca ödenecek kıdem tazminatlarından gelir vergisinden istisna edilecek tutar hesap edilirken, yukarıda sayılan ödemeler de dâhil edilerek ödemelerin toplamı üzerinden kıdem tazminatı tavanına kadarlık kısmı için istisna uygulanacak, istisnayı aşan tutarlar ise ücret olarak gelir vergisine tabi tutulacaktır.

- 1475 sayılı Kanun uyarınca işçinin işe başladığı tarihten itibaren hizmet akdinin devamı süresince her geçen tam yıl için işverence işçiye 30 günlük ücret tutarı üzerinden ve bir yıldan artan süreler için de aynı oran üzerinden hesaplanan kıdem tazminatı tutarı dışında, ilave bir tazminat ödemesi yapılması halinde, bu ödemenin; bu tutar ile kıdem tazminatı tutarı toplamının, en yüksek Devlet memuruna ödenen azami emekli ikramiyesi tutarını aşmayan kısmı istisnaya konu edilecektir.

- 1475 sayılı Kanuna tabi olarak çalışanlara kıdem tazminatı ödenmediği, ancak ilave bir tazminat ödendiği durumlarda, ödenen bu tazminat tutarının, en yüksek Devlet memuruna ödenen azami emekli ikramiyesi tutarını aşmayan kısmı, istisnaya tabi tutulacak, aşan kısmı ise ücret olarak vergiye tabi tutulacaktır.

Örnekten anlaşılacağı üzere ödemeler toplamı 140.000 TL olsa da, istisna edilecek tutar, en yüksek Devlet memuruna bir hizmet yılı için ödenen azami emekli ikramiyesi tutarı ve çalışma süresi dikkate alınarak hesaplanan tutarı aşamayacaktır.

Örnek: (X) A.Ş.'de 20 yıl süreyle çalıştıktan sonra 10.01.2018 tarihinde işten ayrılan Bay (Y)'ye, işvereni tarafından 1475 sayılı Kanun uyarınca, kıdem tazminatına esas ücreti olan 4.000 TL üzerinden 80.000 TL kıdem tazminatı ile karşılıklı sonlandırma sözleşmesine (ikale) istinaden 60.000 TL iş güvencesi tazminatı olmak üzere toplam 140.000 TL ödeme yapılmıştır.

02.01.2018 tarihi itibariyle 657 sayılı Kanuna tabi en yüksek Devlet memuruna bir hizmet yılı için ödenecek azami emekli ikramiyesi tutarı 5.001,76 TL dir.

Bay (Y)'ye yapılan 140.000 TL lik ödemenin gelir vergisinden istisna edilecek tutarı aşağıdaki gibi olacaktır.

Kıdem tazminatı tutarı	80.000,00 TL
İş güvencesi tazminatı	60.000,00 TL
Ödenen toplam tutar	140.000,00 TL
Vergiden istisna edilecek tutar (5.001,76x20=)	100.035,20 TL
Vergiye tabi tutar (140.000-100.035,20=)	39.964,40 TL

Buna göre, Bay (Y)'nin 20 yıl çalışması karşılığı elde ettiği gelirin istisna edilecek azami tutarı (5.001,76x20=) 100.035,20 TL'dir. Bu nedenle Bay (Y)'ye ödenen 140.000 TL'lik kıdem tazminatı ve iş güvencesi tazminatının 100.035,20 TL'lik kısmı gelir vergisinden istisna edilecek, aşan kısım olan (140.000-100.035,20=) 39.964,40 TL ise ücret olarak vergiye tabi tutulacaktır.

V. SONUÇ VE DEĞERLENDIRME

Gelir Vergisi Kanunu'nda 7103 sayılı Kanun ile yapılan değişiklik ile birlikte, hizmet sözleşmesi sona erdikten sonra, karşılıklı sonlandırma sözleşmesi veya ikale sözleşmesi kapsamında ödenen tazminatlar, iş kaybı tazminatları, iş sonu tazminatları, iş güvencesi tazminatları gibi çeşitli adlar altında yapılan ödemeler ve yardımlar ücret sayılan ödemeler arasına dâhil edilmiştir. Böylelikle karşılıklı sonlandırma (ikale) sözleşmesi kapsamında çalışana yapılacak ödemelerin de ücret addedileceği yasal açıdan netleştirilmiştir.

Diğer taraftan yapılan değişiklik kapsamında anılan tazminatlar ile kıdem tazminatı toplamının ancak yasal kıdem tazminatı tutarına kadar olan kısmı için istisna uygulanacağı aşan kısmın ise ücret olarak değerlendirileceği hükme bağlanmıştır. Böylece çalışanlara iş sonlanması nedeniyle yapılan ödemelerin vergilendirilmesi konusundaki tereddütler sonlandırılmış ve konu netliğe kavuşturulmuştur.

Oğuzhan GÜNDOĞDU
Vergi Danışmanı
oguzhan.gundogdu@centrumdenetim.com

KISMİ SÜRELİ ÇALIŞMALARIN SGK'YA BİLDİRİLMESİNDE 20 GÜN KURALI

I. GİRİŞ

Kısmi süreli çalışma, yasal olarak belirlenmiş normal çalışma süresine göre belirli oranda daha az süreli çalışma olarak kabul edilmektedir. Uluslararası Çalışma Örgütü'nün tanımına göre kısmi süreli çalışma "İşçi ve işveren arasında karşılıklı anlaşma ile oluşan ve normal iş süresinden daha az olan düzenli çalışma" olarak tanımlanmıştır. Kısmi süreli çalışma kavramı, çalışma mevzuatımıza 4857 Sayılı İş Kanunu ile girmiştir.

Bu çalışmada, kısmi süreli çalışmanın İş Kanunu'nda ne şekilde düzenlendiği konusunda bilgi verildikten sonra tam süreli iş sözleşmesi ve kısmi süreli iş sözleşmesi ile bunların Sosyal Güvenlik Kurumu'na (SGK) bildirilme usulü üzerinde durulacaktır. Ayrıca kısmi süreli iş sözleşmesi ile çalışanların prim gün sayılarının nasıl hesaplanacağı ve azami kısmi süreli prim gün sayısının üzerinde prim gün sayısı belirlenmesi durumunda sürecin ne şekilde yürütüleceği hususları üzerinde durulacaktır.

II. 4857 SAYILI İŞ KANUNU'NA GÖRE KISMİ SÜRELİ ÇALIŞMA

4857 Sayılı İş Kanunu'nun "Türü ve Çalışma Biçimlerini Belirleme Serbestisi" başlıklı 9. maddesinde; "Taraflar iş sözleşmesini, Kanun hükümleriyle getirilen sıralamalar saklı kalmak koşuluyla, ihtiyaçlarına uygun türde düzenleyebilmektedir. İş sözleşmeleri belirli veya belirsiz süreli yapılır. Bu sözleşmeler çalışma biçimleri bakımından tam süreli veya kısmi süreli yahut deneme süreli ya da diğer türde oluşturulabilir." hükmüne yer verilmiştir. Aynı zamanda 4857 Sayılı İş Kanunu'nun "Kısmi Süreli ve Tam Süreli İş Sözleşmesi" başlıklı 13. maddesinde; "İşçinin normal haftalık çalışma süresinin, tam süreli iş sözleşmesiyle çalışan emsal işçiye göre önemli ölçüde daha az belirlenmesi durumunda sözleşme kısmi süreli iş sözleşmesidir" şeklinde belirtilmiştir.

4857 Sayılı İş Kanunu'na istinaden çıkarılan İş Kanunu'na İlişkin Çalışma Süreleri Yönetmeliği'nin "Kısmi Süreli Çalışma" başlıklı 6. maddesinde kısmı süreli çalışma, "İşyerinde tam süreli iş sözleşmesi ile yapılan emsal çalışmanın üçte ikisi oranına kadar yapılan çalışma kısmi süreli çalışmadır." şeklinde tanımlanmıştır.

Örnek 1; Bir işyerinde tam süreli iş sözleşmesi ile yapılan emsal olarak haftalık 45 saat çalışılıyor ise, bu iş yerindeki kısmi süreli çalışma haftada en fazla 30 saate kadar olan çalışmalardır.

Örnek 2; Bir işyerinde tam süreli iş sözleşmesi ile haftalık 42 saat çalışılıyor ise, bu işyerindeki kısmi süreli çalışma haftada 28 saat ve altında yapılan çalışmalar kısmi süreli çalışmadır.

III. TAM SÜRELİ ÇALIŞMALARIN SGK'YA BİLDİRİLME USULÜ

5510 Sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu'nun "Prime Esas Kazançlar" başlıklı 80. maddesinin birinci fıkrasının (g) bendine göre, primlerin hesabına esas tutulacak günlük kazanç, sigortalının bir ay için prime esas tutulan kazancın otuzda biridir. Aynı maddenin (i),(j) ve (k) bentlerinde de ay kavramı 30 gün ile ifade edilmektedir. Keza 80. maddenin 2.fıkrasında 4/b sigortalıları için ay kavramı 30 gün olarak tanımlanmaktadır.

01.09.2012 tarihli ve 28398 sayılı Resmi Gazetede yayınlanan İşveren Uygulama Tebliği'nin "Ay/dönem İçindeki Çalışmaları Tam Olan Sigortalıların Prim Ödeme Gün Sayılarının Hesaplanması" başlıklı bölümünde, ay/dönem içindeki çalışmaları tam olan sigortalıların prim ödeme gün sayıları, ay/dönemin kaç gün olduğuna bakılmaksızın (ay/dönemin 28, 29, 30 veya 31 gün çektiği üzerinde durulmaksızın) 30 gün olarak sisteme girileceği belirtilmektedir.

Örnek 3; (A) sigortalısının, özel sektöre ait bir işyerinde 2012/Mart ayının tamamı için ücret almaya hak kazanmış olduğu varsayıldığında, 2012/Mart ayındaki prim ödeme gün sayısı, Mart ayının 31 gün olduğu üzerinde durulmaksızın 30 olarak, 2012/Şubat ayının tama-

mı için ücret almaya hak kazanmış olduğu varsayıldığında ise, 2012/Şubat ayındaki prim ödeme gün sayısı, Şubat ayının 29 gün olduğu üzerinde durulmaksızın yine 30 olarak sisteme girilecektir.

Yine aynı tebliğe göre, ay/dönem içinde işe başlayan ve işten ayrılan sigortalıların prim ödeme gün sayıları ise ay/dönem içinde işe giren ve/veya işten ayrılan sigortalıların prim ödeme gün sayıları, işe giriş tarihleri ile işten ayrılış tarihleri ve ay/dönemin kaç olduğuna bakılarak parmak hesabı yapılmak suretiyle hesaplanmaktadır.

Örnek 4; 12.08.2019 işe giriş tarihli (A) sigortalısının 2019/Ağustos ayı için ücret almaya hak kazanmış olduğu gün sayısı, Ağustos ayının 31 gün olmasından dolayı 20 gün olarak hesaplanmalı ve sisteme girilmelidir.

Örnek 5; 23.02.2019 işe giriş tarihli (B) sigortalısı Şubat ayının 28 gün olmasından dolayı 2019/Şubat ayında 6 gün olarak ücreti hesaplanmalı ve sisteme girilmelidir.

Örnek 6; Özel sektörde çalışan (C) sigortalısı Şubat ayının 2019 yılında 28 gün olmasından dolayı 28.02.2019 tarihinde işten ayrılır ise 30 gün üzerinden ücrete hak kazanmış olur iken 27.02.2019 tarihinde işten ayrılır ise 27 günlük ücrete hak kazanmış olarak hesaplanmaktadır.

IV. KISMİ SÜRELİ ÇALIŞMALARIN SGK'YA BİLDİRİLME USULÜ

Kısmi süreli çalışanların prim gün sayılarının nasıl hesaplanacağı, 5510 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu'nun 80. maddesinin birinci fıkrasının (h) bendinde ve bu Kanun'un sosyal sigorta hükümleri ile getirilen hak ve yükümlülükleri ve sosyal sigorta işlemlerine ilişkin esasları düzenlemek üzere 12.05.2010 tarih 27579 sayılı Resmi Gazete ile yayınlanan Sosyal Sigorta İşlemleri Yönetmeliği'nin 101. maddesinde açıklanmıştır.

Kısmi süreli çalışma, sosyal güvenlik mevzuatında da iş mevzuatına paralel olarak sigortalının normal haftalık çalışma süresinin, tam süreli iş sözleşmesiyle çalışan emsal işçiye göre üçte ikisi oranından daha az belirlendiği çalışmalar olarak kabul edilmektedir. Buna göre, prim gün sayılarının hesaplaması, işveren ve sigortalı arasında kısmi süreli hizmet akdinin yazılı olarak yapılmış olması kaydıyla ay içerisinde günün bazı saatlerinde çalışan ve çalıştığı saat karşılığı ücret alan sigortalının ay içindeki prim ödeme gün sayısı ay içindeki toplam çalışma saat süresinin 4857 sayılı İş Kanununa göre günlük olağan çalışma süresi olan 7,5 saate bölünmesiyle, sigortalı için bildirilmesi gereken prim ödeme gün sayısı hesaplanmakta ve bu şekilde yapılacak hesaplamalarda 7,5 saatin altındaki çalışmalar 1 güne tamamlanmaktadır.

Örnek 7; Özel sektörde çalışan (A) sigortalısı ile işvereni arasında yazılı olarak yapılan kısmi süreli iş sözleşmesine göre ayda 85 saat çalışılacağı ve buna göre ücret ödeneceği konusunda anlaşıldığını varsayalım. Bu durumda (A) sigortalısının;

- 2019/Eylül ayında prim gün sayısı: (85 Saat / 7,5 Saat) 12,
- Eksik gün sayısı: 18,
- Eksik gün nedeni: 06-Kısmi İstihdam (Bu bölüme, Sosyal Sigorta İşlemleri Yönetmeliğinin ekinde bulunan Aylık Prim ve Hizmet Belgesinin arka sayfasında açıklanan iki haneli eksik gün kodlarından uygun olanı yazılır.)

şeklinde olacaktır.

V. KISMİ SÜRELİ ÇALIŞMALARDA AZAMİ 20 GÜN KURALI

nlanan İş Kanunu'na İlişkin Çalışma Süreleri Yönetmeliği'nde belirttiği üzere kısmi istihdam, işyerinde tam süreli iş sözleşmesi ile yapılan emsal çalışmanın üçte ikisi oranına kadar yapılan çalışma kısmi süreli çalışmadır. 4857 Sayılı İş Kanunu'nun "Çalışma Süresi" başlıklı 63. maddesinde "Genel bakımdan çalışma süresi haftada en çok 45 saattir..." şeklinde belirlenmiştir. Dolayısıyla normal haftalık çalışma süresinin en fazla 45 saat olduğu yasal düzenlemede belirlendiğinden, kısmi süreli çalışmadan söz edebilmek için haftalık çalışma süresi en fazla 30 saat (45 Saat x 2/3 = 30 Saat) olabilir.

Kısmi süreli iş sözleşmesiyle çalışanların aylık toplam çalışma saati (4 Hafta x 30 Saat) en fazla aylık 120 saat, 4 hafta tatili (4 x 7,50 Saat = 30 Saat) eklendiğinde, ay içerisinde kısmi süreli çalışanın hak kazanmış olduğu ücret en fazla 150 Saat olabilmektedir. Bu durumda da kısmi süreli çalışanlar için SGK 'ya bildirilecek prim gün sayısı en fazla (150 Saat / 7,50 Saat) 20 gün olabilmektedir.

1 T.C. SAYIŞTAY BAŞKANLIĞI'NIN İNTERNET SAYFASINDA (WWW.SAYISTAY.GOV.TR) YAYINLANAN SOSYAL GÜVENLİK KURUMU 2017 YILI SAYIŞTAY DÜZENLİLİK DENETİM RAPORU'NUN "BULGU 42: 4/1-A KAPSAMINDA 20 GÜN ÜZERİNDEKİ ÇALIŞMALARIN KISMİ SÜRELİ OLARAK DEĞERLENDİRİLMESİ" BAŞLIKLI BÖLÜMÜ.

SGK bildirge sisteminde kısmi süreli çalışanlar için bildirilebilecek azami prim gün sayısı ile ilgili herhangi bir kontrol bulunmamaktaydı. Bu durum, Sayıştay'ın 2017 Yılı SGK Denetim Raporunda eleştiri konusu yapılmış ve 5510 sayılı Kanun'un 4/1-a maddesi kapsamında kısmi süreli olarak çalışanların mevzuat hükümlerine aykırı olarak, emsal çalışmanın üçte ikisi oranından daha fazla çalıştırıldığı, primlerinin de söz konusu çalışma süreleri üzerinden bildirildiği, oysaki aylık prim gün sayısı 20 günden fazla bildirilen kişilerin kısmi süreli değil, tam süreli çalıştıklarının kabul edilerek prim gün sayılarının 30 güne tamamlanmasına yönelik olarak gerekli işlemlerin yapılmasını belirtmiştir. Sayıştay'ın bu eleştirisi üzerine SGK e-bildirge sisteminde bir düzenleme getirerek kısmi süreli iş sözleşmeleriyle çalışanlar için en fazla 20 prim gün sayısı bildirilebilecek şeklinde kontrol getirilmiştir.

SGK geçmiş dönem aylık prim ve hizmet belgelerinde tespit etmiş olduğu kısmi süreli iş sözleşmesi ile 20 gün üzerinde çalışmasına rağmen primleri tam süreli olarak bildirilmeyen çalışanlar için, işverenlerin adresine tebliğ edecekleri "Aylık Prim ve Hizmet Belgesi" konulu yazı ile ilgili dönemlerde eksik gün olarak bildirilen çalışma gün ve kazançları tutarında Ek Aylık Prim ve Hizmet Belgesi düzenlenerek 1 ay içerisinde verilmesini istemektedir. Bahsi geçen Ek Aylık Prim ve Hizmet Belgesinin 1 ay içerisinde bağlı bulunulan SGK'nın ilgili birimine sunulduğu takdirde eksik bildirilen çalışma gün ve kazançlarına ilişkin prime gecikme cezası, gecikme zammı ilave edilmemekte ve Ek Aylık Prim ve Hizmet Belgelerinden dolayı idari para cezası uygulanmamaktadır. Ancak 1 ay içerisinde herhangi bir bildirim yapılmadığı takdirde, eksik bildirilen çalışma gün ve kazançlarına ilişkin primler, gecikme cezası ve zammı ile birlikte tahsil edilecek ve ek niteliğindeki Aylık Prim ve Hizmet Belgelerine idari para cezası (SGK tarafından re'sen düzenlenmesi durumunda, aylık asgari ücretin iki katını geçmemek kaydı ile her bir ek belgede kayıtlı sigortalı başına aylık asgari ücretin sekizde biri tutarında) uygulanacaktır.

VI. SONUÇ

İş mevzuatı ve sosyal güvenlik mevzuatı çerçevesinde kısmi süreli çalışma, işyerinde tam süreli iş sözleşmesi ile yapılan emsal çalışmanın üçte ikisi oranına kadar yapılan çalışmalar olarak kabul edilmektedir. Tam süreli iş sözleşmesi ile çalışanların çalışma süreleri İş Kanunu'nda haftada en çok 45 saat olarak belirlendiğinden kısmi çalışma süresi 30 saati geçmemelidir. Kısmi süreli iş sözleşmesi ile çalışanların aylık çalışma saatinin en fazla 150 saat olduğu anlaşılmaktadır. Bu durumda SGK' ya bildirilebilecek prim gün sayısı ise (150 Saat / 7,5 Saat) 20 gün olarak hesaplanmaktadır.

Kısmi süreli iş sözleşmesi ile 20 günden fazla çalıştırılan bir personel, sözleşmeye rağmen, tam süreli iş sözleşmesine tabi olarak değerlendirilerek işveren tarafından SGK' ya eksik beyan edilen gün sayısına ilişkin Ek Aylık Prim ve Hizmet Belgesi verilecek ve prim ödemesi yapacaktır. Nitekim SGK, e-bildirge sisteminde yapmış olduğu düzenleme ile kısmi süreli çalışanlar için en fazla 20 gün sayısı bildirilebilecek şeklinde bir kontrol getirmiştir. İşverenlerin sözü edilen ek bildirimi yapmaması durumunda, SGK tarafından yapılan kontroller çerçevesinde, 20 günden fazla bildirilen kısmi süreli çalışanlara ilişkin eksik bildirimin tamamlanması ve buna ilişkin primlerin ödenmesi istemektedir. İstenen ek belgenin 1 ay içerisinde SGK'ya sunulması durumunda gecikme cezası, gecikme zammı ve idari para cezası tahakkuk ettirilmezken; bu süre içinde bildirim yapılmaması durumunda, eksik çalışma gün ve kazançları gecikme cezası, gecikme zammı ile birlikte tahsil edilecek ve belgede yer alan her bir sigortalı başına asgari ücretin iki katını aşmamak kaydı ile asgari ücretin sekizde biri tutarında idari para cezası uygulanacaktır.

Diğer yandan kısmi süreli iş sözleşmesi ile çalışanların çalışma sürelerinin haftalık en fazla 30 saat olarak belirlenebileceği ve ay bazında hak kazanabilecekleri prim gün sayısı göz önüne alınarak ücret hesaplaması yapılmasına dikkat edilmelidir.

Esin Karakelle
Vergi Danışmanı
esin.karakelle@centrumdenetim.com

UYUMLU MÜKELLEFLERE YÖNELİK VERGİ İNDİRİMİ UYGULANMASI

I. GİRİŞ

Çok sık şekilde çıkarılan yapılandırma kanunlarıyla vergi ödemelerini düzenli olarak yapmayan mükellefler avantaj sahibi olmakta ve vergi borçlarının düzenli ödenmesinin bir anlamı kalmadığı algısı oluşmaktadır. Bu algıyı ortadan kaldırmak amacıyla 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunun (GVK) mükerrer 121'inci maddesi, 6824 sayılı Kanunun 4'üncü maddesiyle yapılan yasal düzenleme ile yeniden düzenlenerek, mükelleflerin vergi ödemelerini düzenli olarak yapmaları teşvik edilmiş ve vergisini düzenli ödeyen mükelleflerin ödüllendirilmesi amaçlanmıştır. Bu düzenleme ile, gelir vergisi ile kurumlar vergisi mükelleflerinden belirli şartları taşıyanların yıllık gelir veya kurumlar vergisi beyannameleri üzerinden hesaplanan verginin %5'inin ödenmesi gereken gelir veya kurumlar vergisinden indirileceği belirlenmiştir.

Bu çalışmada, bahsedilen indirim uygulamasının kapsamı, faydalanma şartları ve kimlerin faydalanabileceği üzerinde durulacak olup, uyumlu mükelleflere sağlanan vergi indirimine ilişkim uygulama esaslarının açıklanması amaçlanmıştır.

II. VERGI İNDIRIMI UYGULAMASI

GVK'nın mükerrer 121'inci maddesinde, gelir vergisi ile kurumlar vergisi mükelleflerine yönelik olarak düzenlenmiş bulunan vergi indirimi uygulamasına ilişkin uygulama esasları belirlenmiştir. Sonrasında 23.12.2017 tarihli Resmi Gazete'de yayınlanan 301 Seri No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliği ile uygulama usul ve esasları detaylı olarak açıklanmıştır.

Bununla birlikte 7162 sayılı Kanun ile GVK'nın mükerrer 121. maddesinde yapılan değişiklikler ve bu değişikliklere istinaden 307 Seri No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliği'nde yapılan düzenlemeler de uygulamayı şekillendirmiştir. Buna göre vergi indiriminde kimlerin faydalanabileceği, indirimden yararlanmanın şartları, vergi indirimi uygulaması ve şartların ihlali halinde yapılacak işlemler özetle aşağıda açıklanacaktır.

A. Vergi İndiriminden Yararlanacak Olanlar

Belirlenen şartları sağlamaları kaydıyla vergi indiriminden;

- Ticari, zirai veya mesleki faaliyeti nedeniyle gelir vergisi mükellefi olanlar,
- Finans ve bankacılık sektörlerinde faaliyet gösterenler, sigorta ve reasürans şirketleri, emeklilik şirketleri ve emeklilik yatırım fonları hariç olmak üzere kurumlar vergisi mükellefleri

yararlanabileceklerdir.

B. Vergi İndiriminden Yararlanma Şartları

İlgili gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin vergi indiriminden yararlanabilmeleri için aşağıdaki şartları sağlamaları gerekmektedir;

1. Beyannamelerin Kanuni Süresinde Verilmiş ve Ödenmiş Olması

Yasal düzenlemede belirlenen ilk şarta göre; mükellefler beyannamelerini kanunda belirtilmiş olan sürede vermiş ve ödemiş olmalıdırlar. Kanuni süresinden sonra düzeltme amacıyla veya pişmanlık ile verilen beyannameler bu indirime engel olmamaktadır. Ancak verilen düzeltme veya pişmanlık beyannamelerine ilişkin tahakkuk eden vergilerin zamanında ödenmiş olması şartı aranmaktadır.

Bununla birlikte, her bir beyanname için en fazla 10 TL'ye kadar yapılan eksik ödemelerin kanuni süre içinde ödenme şartını ihlal etmediği hususundaki düzenleme 7162 sayılı Kanun ile 250 TL olarak değiştirilmiştir. Buna göre, her bir beyanname için 250 TL'ye kadar olan eksik ödemeler, kanuni süre içinde ödenme şartını ihlal etmeyecektir.

Diğer taraftan, ilgili vergi kanunu gereğince tecil edilerek belirlenen şartların gerçekleşmesi halinde terkin edilecek vergilerin, söz konusu şartların sağlanamaması durumunda, kanunlarında öngörülen tecil süresinin bitiminden itibaren 15 gün içerisinde ödenmesi halinde, tahakkuk eden vergilerin kanuni süresi içerisinde ödenmiş olması şartı ihlal edilmiş sayılmayacaktır.

2. İkmalen, Re'sen veya İdarece Yapılmış Bir Tarhiyat Bulunmaması

Mükelleflerin vergi indiriminden yararlanabilmeleri için, indirimin hesaplanacağı beyannamenin ait olduğu yıl ile bu yıldan önceki son iki yıl içerisinde haklarında beyana tabi vergi türleri itibarıyla ikmalen, re'sen veya idarece yapılmış bir tarhiyat bulunmaması gerekmektedir.

Vergi indirimden yararlanılacak yıla ait beyannamenin verilmesi gereken tarihten önce, mükellef hakkında belirlenen tarhiyatın, kesinleşmiş yargı kararıyla veya Vergi Usül Kanunu'un uzlaşma ya da düzeltme hükümlerine göre tamamen ortadan kaldırılmış olması ve diğer tüm şartların da yerine getirilmiş olması şartıyla, mükellefin vergi indiriminden faydalanması mümkün olup, dikkat edilmesi gereken en önemli kısım, yapılan tarhiyatın tamamen ortadan kaldırılmış olması gerektiğidir.

3. 1.000 Türk Lirasının Üzerinde Vadesi Geçmiş Borç Bulunmaması

Mükelleflerin, vergi indiriminden yararlanabilmeleri için, indirimin hesaplanacağı beyannamenin verildiği tarih itibarıyla vergi aslı (vergi cezaları dahil) 1.000,00.-TL'nin üzerinde vadesi geçmiş borçlarının bulunmaması gerekmektedir.

Bahsedilen 1.000 TL'lik borcun hesaplanmasında, vergi beyannameleri üzerine tahakkuk eden vergi asılları ile vergi cezalarının toplamı dikkate alınacaktır. Ayrıca söz konusu borcun hangi döneme ait olduğunun önemi bulunmamaktadır.

4. Vergi Usul Kanununun 359'uncu maddesinde sayılan fiillerin işlenmemiş olması

Vergi indiriminin hesaplanacağı beyannamenin ait olduğu yıl ve önceki dört yılda Vergi Usul Kanunun 359. Maddesinde sayılan kaçakçılık suçlarının işlenmemiş olması gerekmektedir.

C. Vergi İndirimi Uygulaması

Bu şartların sağlanması halinde yıllık gelir veya kurumlar vergisi beyannameleri üzerinden hesaplanan gelir veya kurumlar vergisinin % 5'i indirilecektir. Vergi indirimi tutarı, 1 milyon Türk lirasından fazla olamayacaktır. Vergi

indirimi tutarının ödenmesi gereken vergiden fazla olması halinde ise kalan tutar, yıllık gelir veya kurumlar vergisi beyannamesinin verilmesi gereken tarihi izleyen bir tam yıl içinde mükellefin beyanı üzerine tahakkuk eden diğer vergilerinden mahsup edilebilecektir. Bu süre içerisinde mahsup edilemeyen tutarlar red ve iade edilmeyecektir. Bununla ilgili olarak düzenlemede verilen örnek aşağıdaki gibidir;

Şartların ihlali halinde yapılacak işlemlere ilgili maddenin 4. fıkrasında yer verilmiş olup, indirimden faydalanan mükellefin, gerekli şartları taşımaması halinin sonradan tespit edilmesi durumunda, indirim uygulaması dolayısıyla ödenmemiş bulunan vergiler, mükellef adına vergi ziyaı cezası uygulanmaksızın tarh edilir.

Örnek: Vergi indiriminden yararlanma şartlarının tamamını sağlayan bir şirketin, 2018 hesap dönemine ait kurumlar vergisi beyannamesi üzerinde hesaplanan kurumlar vergisi 30.000.000.- TL'dir. Bu hesap dönemine ilişkin olarak yurtiçinde kesinti suretiyle ödemiş olduğu kurumlar vergisi tutarı 100.000.- TL'dir ve aynı döneme ilişkin olarak ayrıca 25.000.000.- TL geçici vergi ödemiştir.

Vergi indirimi tutarı = Hesaplanan kurumlar vergisi x İndirim oranı
= 30.000.000.- TL x 0,05
= 1.500.000.- TL

Her ne kadar vergi indirimi 1.500.000 TL olarak hesaplanmış olsa da, yararlanılabilecek indirim tutarı 1.000.000.- TL olarak dikkate alınacaktır.

Buna göre yararlanılacak vergi indirimi aşağıdaki gibidir;

A. Hesaplanan Kurumlar Vergisi	30.000.000.- TL
B. Hesaplanan Vergi İndirimi Tutarı	1.000.000.- TL
C. Mahsup Edilecek Vergiler Toplamı Kesinti Suretiyle Ödenen Vergi 100.000.-TL Ö. denen Geçici Vergi 25.000.000.-TL	25.100.000.- TL
Ç. Ödenmesi Gereken Kurumlar Vergisi (A-C)	4.900.000.- TL
D. Mahsup Edilen Vergi İndirimi Tutarı	1.000.000.- TL
E. Ödenecek Kurumlar Vergisi (Ç-D)	3.900.000.- TL

III. SONUÇ

Uyumlu mükelleflere uygulanacak vergi indirimi ile, kamuoyunda yerleşmiş olan vergilerin zamanında ödenmesinin, mükellefe herhangi bir avantaj sağlamadığı, aksine düzenli aralıklarla çıkarılan yapılandırmalar ile düzenli ödemeyen mükelleflere kolaylık sağlandığı yönündekinin algının yok edilmesi ve vergilendirmede adalet ilkesinin tekrar sağlanması amaçlanmıştır. Böylelikle mükelleflerin vergileri zamanında ödemeleri teşvik edilmiştir.

Uyumlu mükellef indiriminden yararlanabilmek için, gelir vergisi ve kurumlar vergisi mükellefi olmak, beyannameleri kanuni süresi içinde vermek ve ödemek, ikmalen, re'sen veya idarece yapılmış bir tarhiyat bulunmaması, 1.000 TL üzerinde vadesi geçmiş borç bulunmaması ve kaçakçılık suçlarının işlenmemiş olması gerekmektedir. Bu şartları sağlayan mükellefler için ilgili dönem beyan edilen gelir ya da kurumlar vergisinin yüzde 5'i ödenmesi gereken vergiden indirilecektir.

Sanem Perçin
Vergi Danışmanı
sanem.percin@centrumdenetim.com

AR-GE PROJELERİNE İLİŞKİN MALİYETLERDE KAYIT NİZAMI VE VERGİSEL ETKİLERİ

I. GİRİŞ

Kurumların Ar-Ge faaliyetinde bulunmasının temel amacı, meydana getirecekleri gayri maddi hak veya haklar sonucu üretim, maliyet, satış ve teknoloji avantajı elde ederek rekabet üstünlüğü sağlamaktır.

İşletmeler için, bir fikrin ortaya çıkmasından onu ticari hayata geçirinceye kadar katlandığı tüm giderler Ar- Ge harcaması olarak kabul edilmektedir. Ar- Ge giderleri yeni bir ürün veya süreç üretiminde kullanılmak üzere geliştirilen yeni bilgiler için planlanmış araştırmalarda katlanılan maliyetlerin tümüdür.

Bu çalışma, hangi giderlerin Ar-Ge harcaması kapsamında değerlendirildiğini, bu harcamaların muhasebe kayıtlarını, proje maliyet kırılımlarını açıklamak amacıyla hazırlanmıştır.

II. AR-GE HARCAMALARININ KAPSAMI VE HESAP PLANI

A. Ar-Ge İndiriminin Kurumlar Vergisi Beyannamesindeki Yeri

Mükellefler, yapmış oldukları Ar-Ge harcamalarını matrah tespitinde gider ya da maliyet olarak dikkate almaktadırlar. Ar-Ge indirimi düzenlemesiyle, ticari bilanço karının tespitinde indirime konu olan harcamaların beyanname üzerinden bir kez daha indirimi yapılmaktadır. Ar-Ge indiriminden, harcamaların yapıldığı geçici vergi dönemi itibariyle yararlanılmaya başlanacaktır.

Kurumlar vergisi beyannamesi düzenlenirken Tek Düzen Muhasebe Sistemine göre tutulan kayıtlarda tespit edilen ticari bilanço karı/zararı yazılıp, KKEG tutarının eklenmesi sonrasında mükellef ticari bilanço karının içine dahil edilen ve KVK ile bazı özel kanunlara göre istisna kapsamında bulunan kazançlar, kurumun zarar olsa dahi indirilecek satırına yazılacaktır. Zarar olsa dahi indirilecek indirim ve istisnalar düşüldükten sonra kazancın bulunması halinde, 5 yıldan fazla nakledilmemek şartıyla önceki dönemlere ilişkin geçmiş yıl zararları sırasıyla mahsup konusu yapılacak ve indirime esas tutar bulunacaktır. Bu durumda mükellefin Ar-Ge indirimi uygulamasında dikkate alacağı "İndirime Esas Tutar"a ulaşılacaktır. Kazancın bulunması halinde, Ar-Ge indirimi 5746 Sayılı Kanun Mad.3 satırında beyanname üzerinde Ar-Ge indirim tutarı düşülecektir. Ayrıca Ar-Ge indiriminden yararlanan mükelleflerin ekler bölümünde yer alan Ar-Ge ile ilgili bilgileri doldurması gerekmektedir.

B. Ar-Ge Harcamaları

6 Seri No'lu 5746 Sayılı Araştırma, Geliştirme ve Tasarım Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanun Genel Tebliği'nin amacı, 5746 sayılı Araştırma, Geliştirme ve Tasarım Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanun hükümleri ile 29797 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan ve söz konusu Kanunun uygulanmasına ilişkin usul ve esasların düzenlendiği Araştırma, Geliştirme ve Tasarım Faaliyetlerinin Desteklenmesine İlişkin Uygulama ve Denetim Yönetmeliğinde yer alan açıklamalar çerçevesinde, araştırma ve geliştirme faaliyetle-

ri ile tasarım faaliyetlerine yönelik Ar-Ge ve tasarım indirimi ile teknogirişim sermaye desteğine ilişkin vergisel teşviklerin uygulamasına ilişkin hususların açıklanmasıdır.

Araştırma, Geliştirme Ve Tasarım Faaliyetlerinin Desteklenmesine İlişkin Uygulama Ve Denetim Yönetmeliği'nin 7. maddesinde Ar-Ge ve yenilik faaliyeti ile tasarım faaliyeti kapsamında değerlendirilen harcamalar yer almaktadır. Yönetmelikte açıklanan harcamalar kısaca şu şekilde özetlenebilir;

İlk Madde ve Malzeme Giderleri:

Her türlü doğrudan ilk madde, yardımcı madde, işletme malzemesi, ara mamul, yedek parça, prototip ve amortismana tabi olmayan maddi kıymetlerin iktisabına ilişkin giderlerdir.

Amortismanlar:

Ar- Ge faaliyetlerinin yürütülmesine ilişkin iktisap edilen amortismana tabi kıymetlerin amortisman ve tükenme paylarını kapsamaktadır. Başka faaliyetlerle ortak kullanılan iktisadi kıymetlerin amortismanı Ar- Ge faaliyetinde kullanıldığı süreye göre hesaplanır. Başka faaliyetlerde de kullanılan iktisadi kıymetlere ilişkin amortismanlar Ar- Ge harcaması kapsamında değerlendirilmez.

Personel Giderleri:

Faaliyetlerin yürütülmesinde doğrudan çalışan ve gerekli nitelikteki personel ile ilgili tahakkuk ettirilen ücretler ile tam zamanlı Ar- Ge personeli sayısının %10'unu aşmamak üzere doğrudan faaliyetle ilişkili destek personeli ücretleri ile faaliyete ayrılan zaman göz önünde bulundurularak kısmi çalışan personelin ücretleridir. Ar- Ge departmanında çalıştırılan hizmetliler ve benzeri vasıfsız personel ile kısmi çalışan personelin ücretleri bu kapsamda değerlendirilmez.

Genel Giderler:

Elektrik, su, doğalgaz, bakım onarım, haberleşme, nakliye giderleri gibi faaliyetin devamlılığını sağlamak için yapılan giderler, sigorta giderleri, kitap, dergi, vb. bilimsel yayınlar genel gider olarak değerlendirilmektedir. Büro, kırtasiye gibi sarf malzemeleri ve çeşitli kıstaslara göre genel işletme giderleri üzerinden hesaplanan paylar bu gider kapsamında değerlendirilmemektedir.

Dışarıdan Sağlanan Fayda ve Hizmetler:

Normal bakım onarım giderleri hariç, Ar- Ge faaliyetiyle ilgili işletme dışında yerli ve yabancı kurum ve kuruluşlardan mesleki veya teknik destek alınmasına ilişkin ödemelerdir. Dışarıdan alınan hizmetlere ilişkin toplam tutarın Ar-Ge harcamasının %20'sini geçmeme sınırı getirilmiştir.

Vergi, Resim ve Harçlar:

Vergi matrahının tespitinde gider olarak dikkate alınan vergi resim ve harçlar, faaliyetlerde kullanılan taşınmazlara ilişkin vergileri kapsamaktadır. İthal edilen mallarla ilgili gümrük vergileri vb. vergi resim harçlar 6676 sayılı kanunla müstesna tutulmuştur.

Finansman Giderleri:

Ar-Ge projesi kapsamında yerli, yabancı, uluslararası kurumlardan temin edilen kredilere ilişkin finansman gideridir. Giderlerin tespit ve tevsiki zorunludur.

C. Ar-Ge Harcamaları Muhasebe Kayıt Nizamı

Dönem içerisinde yukarıda belirtilen Ar-Ge harcamalarıyla ilgili faturaların "750 Araştırma ve Geliştirme Giderleri" hesabına kayıt edilmesi ve bu hesaplarda toplanan tutarların yansıtma hesabı vasıtasıyla yılsonunda dönem net karına/zararına aktarılması gerekmektedir. Ortak giderlerden Ar-Ge faaliyetiyle ilgili olanlar "750 Araştırma ve Geliştirme Giderleri" hesabına pay verilmek suretiyle dağıtılabilecektir.

Örnek hesap planı ve muhasebeleştirme adımları sağdaki şekilde olacaktır.

Ar-Ge faaliyetleri neticesinde, tescil edilip edilememesine bağlı kalınmaksızın gayri maddi hak niteliğinde aktifleştirilmesi gereken bir kıymete ulaşılması halinde aktifleştirilen söz konusu harcamaların 333 Sıra No.lu VUK Genel Tebliği eki listenin "57-Araştırma ve Geliştirme Giderleri" sınıflandırması uyarınca beş yılda ve %20 amortisman oranı ile itfa edilmesi gerekmektedir.

6 Seri No'lu 5746 Sayılı Araştırma, Geliştirme Ve Tasarım Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanun Genel Tebliği'nin Ar-Ge ve Tasarım İndirimi uygulama esasları bölümünde mükelleflerin hesap dönemi içerisinde gayrimaddi hakka yönelik yaptıkları araştırma ve geliştirme harcamalarının tamamını aktifleştirmek zorunda oldukları belirtilmiştir. Aktifleştirme işlemine söz konusu projenin tamamlandığı tarihe kadar devam edilmesi gerekmektedir. Proje olumlu veya olumsuz sona ermeden önce, yapılan harcamalar üzerinden amortisman hesaplanmamalıdır. Proje sonucu ortaya bir gayrimaddi hak doğması halinde, aktifleştirilmesi gereken bu tutar, amortisman yoluyla itfa edilmelidir. Hakların faydalı ömrü 5 yıl olarak belirlendiğinden, projenin tamamlanıp aktife alındığı yıldan (geçici vergi dönemi dahil) itibaren amortisman ayrılmaya başlanmalıdır.

Buna karşın projeden, daha sonraki yıllarda vazgeçilmesi veya projenin tamamlanmasına imkan kalmaması durumunda, kurumun Ar-Ge faaliyeti kapsamında yapmış olduğu ve önceki yıllarda aktifleştirilmiş olan tutarların doğrudan gider yazılabilmesi mümkün bulunmaktadır. Nitekim Ar-Ge Yönetmeliğinin 8/7 maddesinde de projelerin tamamlanmasına imkan kalmaması veya projenin başarısızlıkla sonuçlanması nedeniyle herhangi bir iktisadi kıymetin/gayrimaddi hakkın ortaya çıkmadığı durumlarda önceki yıllarda aktifleştirilmiş olan tutarlar projenin başarısızlıkla sonuçlandığı hesap döneminde doğrudan gider yazılacağı

750- Araştırma ve Geliştirme Giderleri

- **01.** İlk Madde Malzeme Giderleri
- **02.** İşçi Ücret ve Giderleri
- **03.** Dışarıdan Sağlanan Fayda ve Hizmetler
- **04.** Genel Giderler
- **05.** Vergi Resim ve Harçlar
- **06.** Amortisman ve Tükenme Payları

- Cari dönemdeki Ar-Ge harcamaları "750 Araştırma ve Geliştirme Giderleri" hesabının borcuna kaydedilir.

_____ / _____

750 Araştırma ve Geliştirme Giderleri
191 İndirilecek KDV
320 Satıcılar

_____ / _____

- 750 Araştırma ve Geliştirme Giderleri hesabında oluşan maliyetler ay sonunda yansıtma kayıtlarıyla aktifleştirilir.

_____ / _____

263 Araştırma ve Geliştirme Giderleri
751 Araştırma ve Geliştirme Giderleri Yansıtma Hesabı

_____ / _____

- Yansıtma hesabı ile gider hesabı kapatılır.

_____ / _____

751 Araştırma ve Geliştirme Giderleri Yansıtma Hesabı
750 Araştırma ve Geliştirme Giderleri

_____ / _____

- 263 Araştırma ve Geliştirme Giderleri Hesabında oluşan maliyetler dönem sonunda itfa yöntemiyle gider olarak kayıt edilir.

_____ / _____

630 Araştırma ve Geliştirme Giderleri
268 Birikmiş Amortismanlar

_____ / _____

- "630 Araştırma ve Geliştirme Giderleri" hesabı da "690 Dönem Karı veya Zararı" hesabına aktarılır ve muhasebe işlemleri sonlandırılır.

_____ / _____

690 Dönem Karı veya Zararı
630 Araştırma ve Geliştirme Giderleri

_____ / _____

belirlenmiştir. Bu durumda amortisman uygulanmasının söz konusu olmayacağı tabidir. Ayrıca projenin başarısızlıkla sonuçlandığı tarihten önce yararlanılan Ar-Ge indirimi, gelir vergisi stopaj teşviki, damga ve gümrük vergisi istisnası ve sigorta primi destekleriyle ilgili herhangi bir düzeltme işlemi yapılmasına gerek yoktur.

Ar-Ge, yenilik ve tasarım harcamalarının, işletmelerin diğer faaliyetlerine ilişkin harcamalarından ayrılarak, Ar-Ge ve tasarım indiriminin doğru hesaplanmasına imkân verecek şekilde muhasebeleştirilmesi zorunludur.

III. PROJE MALİYETİNİN BELİRLENEMEMESİ DURUMUNDA DAĞITIM ANAHTARI KULLANIMI

Ar-Ge Projesi, amacı, kapsamı, genel ve teknik tanımı, süresi, bütçesi, özel şartları, diğer kurum, kuruluş, gerçek ve tüzel kişilerce sağlanacak ayni veya nakdi destek tutarları, Ar-Ge faaliyeti sonucunda doğacak fikri mülkiyet haklarının paylaşım esasları tespit edilmiş ve Ar-Ge faaliyetlerinin her safhasını belirleyecek mahiyette ve bilimsel esaslar çerçevesinde araştırmacı tarafından yürütülen projedir.

6 Seri No'lu 5746 Sayılı Araştırma, Geliştirme Ve Tasarım Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanun Genel Tebliği'nin Ar-Ge ve Tasarım İndirimi uygulama esasları bölümünde mükelleflerin Ar-Ge projesi kapsamındaki harcamalarını, işletmenin diğer faaliyetlerine ilişkin harcamalarından ayırarak, Ar-Ge indiriminin doğru hesaplanmasına imkan verecek şekilde muhasebeleştirmeleri gerektiği belirtilmiştir. Buna göre her bir projenin maliyeti belirlenmeli ve muhasebe açısından alt kırılımlar halinde takip edilmesi gerekmektedir. Ancak proje maliyetlerinin belirlenemediği durumlarda en uygun dağıtım anahtarı hesaplama metodu aşağıdaki şekilde olacaktır;

- Projede geçirilen toplam sürelerin (adam ay toplamlarının dağılımı) projelere oranını dikkate alarak dağıtım anahtarı belirlemek ve tüm proje maliyetini bu oranlara göre dağıtmaktır.

- Proje maliyetlerinin doğru belirlenmemesinin her bir projenin kendine özgü başlangıç ve bitiş tarihi olması nedeniyle zamanında aktifleştirilmeyen/amortisman ayrılmak suretiyle giderleştirilmeyen Ar-Ge projelerini ortaya çıkarabileceğini, bu kapsamda vergi ziyaına kolaylıkla sebebiyet verileceğini ve farklı cezai hükümler ile de karşılaşmak mümkündür.

- Ar-Ge ve tasarım merkezinin, mükellefin başkaca faaliyetlerinin yürütülmesinde de kullanılan taşınmazların bir bölümünde yer alması halinde Ar-Ge veya tasarım indirimine konu edilecek kira veya amortismanların, Ar-Ge veya tasarım merkezi olarak kullanılan alanın yüzölçümünün (metrekare cinsinden), bu merkezlerin bulunduğu binanın toplam yüzölçümüne (metrekare cinsinden) oranına göre belirlenmesi gerekmektedir.

- Enerji ve su giderlerinin, işletme içerisinde Ar-Ge ve tasarım merkezlerine ilişkin giderleri ölçebilen sayaç veya benzeri cihazlarla ayrıştırılabilmesi durumunda da bu suretle tespit edilen tutarlar Ar-Ge ve tasarım indirimine konu edilebilecektir. Bu suretle söz konusu ayrıştırma işleminin yapılamaması halinde ise, bu mahiyetteki giderlerden;

- Enerji giderleri, Ar-Ge veya tasarım merkezi olarak kullanılan alanın yüzölçümünün bu merkezlerin bulunduğu binanın toplam kapalı alanının yüzölçümüne olan oranına göre,

- Su giderleri, Ar-Ge ve tasarım merkezinde çalışan personel sayısının bu merkezlerin bulunduğu binada çalışan toplam personel sayısına olan oranına göre dağıtıma tabi tutulacaktır.

- Ar-Ge veya tasarım merkezlerinin bulunduğu binaların toplam yüzölçümünün tespitinde, faaliyetlerde kullanılmaya mahsus kapalı alanlar dikkate alınacak olup, otoparklar (kapalı olanlar dahil) ve sosyal tesisler gibi fiilen faaliyetlerde kullanılmaya mahsus olmayan alanlar dikkate alınmayacaktır.

IV. SONUÇ

Bu makalenin önceki bölümlerinde Ar-Ge faaliyeti bulunan işletmelerin düzenlemesi gereken muhasebe kayıtlarına yer verilmiştir. Mükellefler, 5746 sayılı Kanun uygulamalarına göre Ar-Ge indirimine tabi harcama tutarlarını bu kayıtlardan hareketle ayrı şekilde hesaplama imkanı bulacak ve beyannamelerine doğru şekilde dahil edeceklerdir.

5746 sayılı Kanun kapsamındaki Ar-Ge projesine yönelik tüm harcamalar (personel giderleri, genel giderler, ilk madde ve malzeme giderleri vb.) aktifleştirilir ve başarılı projelere ilişkin harcamalar amortisman yoluyla itfa edilir. Ar-Ge projesinde kullanılan makine ve teçhizata ise ayrı şekilde amortisman ayrılır ve bu amortisman giderleri "263 Araştırma Ve Geliştirme Giderleri" hesabına kaydedilir. Her bir Ar-Ge projesinin, muhasebe hesaplarının alt kırılımlarında ayrı ayrı takip edilmesi önem arz etmektedir. Araştırma ve Geliştirme giderleri hesabının alt kırılımlarında, Ar-Ge indirimine tabi olan ve olmayan kalemlerin ayrıştırılması, Ar-Ge indiriminin tespiti açısından önemlidir.

Sümeyye GÖL
Vergi Danışmanı
sumeyye.gol@centrumdenetim.com

İTHALATTA GÖZETİM UYGULAMASI VE KDV DEĞERLENDİRMESİ

I. GİRİŞ

İthalatta Gözetim uygulaması, ithal edilen ürünlerin iç üreticilere zarar vermesi durumunda haksız rekabet şikâyetiyle gündeme gelmektedir. İç üreticilerin fiyatlarıyla ithal edilen aynı ürünlerin fiyatlarını birbirine yaklaştırmak ve maliyet farkını gidermek için uygulanmaktadır. Yurtdışından bir ürünün alış fiyatı ne olursa olsun, ithal edilen ülkenin gümrüğünde iç üreticilerin fiyatına yakın bir fiyata kadar vergilendirilmekte; diğer bir deyişle aradaki fiyat farkı giderilecek şekilde vergi uygulamasına gidilmektedir. İthalatçı kendi gümrüğünde yurtdışındaki müşterisi ile anlaştığı fiyatın üzerinde bir fiyat üzerinden gümrük vergisi ödemek zorunda kalmaktadır. Bu durum kamu otoritesinin yerli üreticiyi korumak amacıyla aldığı bir koruma önlemidir. Gözetim uygulaması birçok ülkenin başvurduğu etkin bir koruma önlemi olarak son yıllarda kendisini göstermektedir

Bu çalışmada, ithalatta gözetim uygulaması kavramsal olarak açıklandıktan sonra ihracatta uygulanan gözetim uygulamasının temel farkları anlatılacak, ithalat üzerinden uygulanan gözetim uygulamasının yerli üretici açısından avantaj ve dezavantajları, hangi ödeme şekillerinde daha çok uygulandığı ve KDV açısından değerlendirilmesine yer verilmiştir.

II. İTHALATTA GÖZETİM KAVRAMI

A. Gözetim Kavramının İthalat ve İhracat Açısından Farkları

Gözetim kavramı ithalatta referans fiyat olarak karşımıza çıkarken, ihracatta ise ithalatçının talebi üzerine ihracatçı tarafından ürünlerin bağımsız bir gözetim şirketi tarafından analiz edilmesine istinaden düzenlenen bir belge olarak karşımıza çıkmaktadır. Bu yönüyle, gözetim belgesi ihracat ve ithalatta farklı sonuçlar doğuran bir belgedir. İthalat açısından ülke içindeki üreticilerin fiyatlarıyla ithal edilen aynı ürünlerin yurt dışı fiyatlarını birbirine yaklaştırmak ve maliyet farkını gidermek suretiyle iç üretici korumak için uygulanmaktadır

İhracat açısından ise, ihracatı yapılan ürünlerin içeriğini, adedini, paketleme çeşidini ve belgeleri konusunda ithalatçıya bilgi vermek amacındadır. Gözetim belgesi yoluyla ithalatçı gümrüklemesi yapılıp çıkan malları konusunda güvenilir bilgi sahibi olmaktadır. Özellikle ithalat işlemlerinde ithalatçıyı mal içeriği, miktarı, kalitesi ve yükleme zamanı konusunda koruyan bir belge olup, akreditifli işlemlerde mutlaka gözetim belgesi istenen belgeler arasına ilave ettirilmelidir (Uluslararası Ticaret İşlemleri, Prof. Dr. Mehmet Melemen, 2016). Yüklemesi yapılan malların bağımsız bir şirket tarafından incelenip, tetkik edilip, sayılıp, kontrol edilip yüklenmesinin sağlanması ithalatçı firmayı beklemediği, sipariş etmediği, satamayacağı, gümrükten bile çekemeyeceği bir ürünle karşılaşmasını büyük oranda önleyecektir.

B. Gözetim Uygulaması Daha Çok Hangi Ödeme Şekillerinde Kullanılır?

Uluslararası ticarette kullanılan ödeme şekillerinden biri ve en yaygın olanı akreditiftir. Akreditif yönteminde amaç, sipariş verildikten sonra akteditif belgesinde ya-

zan tarihe kadar ithalatçının alım kararından dönememesinin temin edilmesidir. Böylelikle ihracatçı tarafından üretim ve satış planlaması daha rahat yapılır. Diğer tüm ödeme şekillerinde siparişin her an iptal edilme riski bulunmaktadır. Akreditifi düzenleyen kurallar (ICC broşürleri) ulusal mevzuatın üstünde olup uygulamada uluslararası kurallara öncelik verilir. Mal bedelinin üretim öncesi bankada geri dönülemez bir şekilde bloke edilmesi kredi tahsis edilmiş olması en önemli ayırıcı özelliktir. Ayrıca ihracatçıya ödemenin tamamen belgelere dayalı olarak yapılması tarafların yorum ve hatalarının işlemlere karışmasını önlemektedir. Ödeme malların fiziki kontrollerine değil dokümanların kontrolüne ve doğruluğuna bağlıdır.

Akredifli ödemenin ithalatçıya etkin fayda sağlayabilmesi için ithalatçının yapması gerekenler, işlem öncesi mal içeriği ve istenen belgelerin detayı tam olarak karşı tarafa verilmelidir. İstenen belgeler, yükleme zamanı, vade, firma isimleri gibi bilgiler ihracatçıya verilmelidir. İthalatçıyı koruyan ve mal kalitesini sağlama alan en önemli şart istediği belgelerdir. İthalatçının belgelerin dışında malla ilgili fiziksel bir denetimi şartı koşması, mallardaki kusurları ödemeye yansıtması çoğu zaman mümkün değildir. Malların istediği şartlarda yüklenmesini sağlayan Gözetim Belgesini (Inspection Certificate) mutlaka dokümanlar arasında ekletmelidir.

İlgili malın ithalatında gözetim uygulamasına ilişkin karar, başvuru üzerine veya re'sen yapılacak bir değerlendirme sonucunda verilir. Yapılacak değerlendirme de ithalatın gelişimi, ithal şartları ve ithalatın yerli üreticiler üzerinde ki etkisi dikkate alınır. Gözetim kararı Gözetim Belgesi düzenlenmesi yoluyla ileriye yönelik olarak veya gerçekleşen ithalatı değerlendirmek üzere geçmişe dönük olarak uygulanabilir. İleriye yönelik gözetime tabii bir malın ithalatında gümrük mevzuatının gerektirdiği belgelerin yanı sıra "Gözetim Belgesi" de aranır.

Sonuç olarak ithalatta gözetim uygulaması, ithal edilen bir malın gerçek bedeli üzerinden değil de idare tarafından belirlenen bedel üzerinden vergilendirme yapılması işlemidir. İthal edilecek olan eşyanın kıymet bedeli, İthalatta Gözetim Uygulamasına İlişkin Tebliğlerde belirtilen miktar ve tutarlar da ise ithalatçılar tarafından gözetim belgesi almak veya ilgili eşya için tespit edilen tutar üzerinden vergi ödemek durumundadırlar. Gözetime tabii tutulan bir ürünün ithali, idare tarafından belirlenen tutar üzerinden vergi ödenmesi veya Ticaret Bakanlığı tarafından düzenlenecek gözetim belgesinin ve diğer evrakların gümrük idaresine ibraz edilmesi durumunda gerçekleşecektir.

C. İthalatta Gözetim Uygulamasında Eşyanın Gümrük Kıymetinin Belirlenmesi

İthalatta gözetim uygulaması, ithalat sırasında yerli üreticilerin zarar görmesini engellemek ve ithalat üzerinden hesaplanan vergi kayıplarının önlenmesi amacıyla, ithalata konu eşyanın vergiye konu olacak değerinin belirli bir tutarda olması gerektiğinin belirlenmesidir. Eşyanın gümrük kıymeti, 4.11.1999 tarihli Resmi Gazete'de yayınlanan 4458 Sayılı Gümrük Kanunu ile 07.10.2009 tarihli Resmi Gazetede yayınlanan Gümrük Yönetmeliğinde düzenlenmiştir. Gümrük Kanununun 24. maddesine göre, gümrük kıymeti, eşyanın satış bedelidir. Eşyanın gümrük kıymeti; gümrük tarifesinin ve eşya ticaretine ilişkin belirli konularda getirilen tarife dışı düzenlemelerin uygulanması amacıyla, Gümrük Kanunu ile Gümrük Yönetmeliğinde yer alan hükümler çerçevesinde belirlenen kıymettir. İthal eşyasının gümrük kıymeti deyimi, ithal eşyası

üzerinden advalorem sisteme göre gümrük vergisinin hesaplanmasına esas teşkil edecek eşya kıymetini belirtir.

İthalatta gözetim uygulaması, ithal edilen bir malın gerçek bedeli üzerinden değil de idare tarafından belirlenen bedel üzerinden vergilendirme yapılması işlemidir. İthal edilecek eşyanın kıymet bedeli, İthalatta Gözetim Uygulamasına İlişkin Tebliğler de belirtilen miktar ve tutarlarda ise ithalatçılar tarafından gözetim belgesi almak veya ilgili eşya için tespit edilen kıymet üzerinden vergi ödemek durumundadırlar. Gözetime tabi tutulan bir ürünün ithali, idare tarafından belirlenen tutar üzerinden vergi ödenmesi veya Ticaret Bakanlığı tarafından düzenlenecek gözetim belgesinin ve diğer evrakların gümrük idaresine ibraz edilmesi halinde gerçekleşecektir.

III. GÖZETİM UYGULAMASININ KATMA DEĞER VERGİSİ AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ

Gözetim uygulamasında kamu otoritesinin koruma önlemlerine karar verilebilmesi için, ithalat miktarı ve şartlarının yerli üreticiye zarar verir nitelikte olduğunungözlemlenmesi gerekmektedir. Bu manada gözetim uygulaması, bir malın aynı veya doğrudan rakip malları

üreten yerli üreticiler üzerinde zarar tehdidi yaratan miktar ve/veya şartlarda ithal edilmesi halinde söz konusu malın ithalatının ve/veya ithalattaki gelişmelerin gözlenmesidir. Bir malın ithalatında kaydedilecek gelişmeler, Ticaret Bakanlığı İthalatGenel Müdürlüğü'nce düzenlenen veya onaylanan "Gözetim Belgesi" ile izlenmektedir.

KDV Kanunun 21. maddesinde; ithalatta, verginin matrahı aşağıda gösterilen unsurların toplamı olarak belirlenmiştir:

A. İthal edilen malın gümrük vergisi tarhına esas olan kıymeti, gümrük vergisinin kıymet esasına göre alınmaması veya malın gümrük vergisinden muaf olması halinde sigorta ve navlun bedelleri dahil (CIF) değeri, bunun belli olmadığı hallerde malın gümrükçe tespit edilecek değeri,

B. İthalat sırasında ödenen her türlü vergi, resim, harç ve paylar,

C. Gümrük beyannamesinin tescil tarihine kadar yapılan diğer giderler ve ödemelerden vergilendirilmeyenler ile mal bedeli üzerinden hesaplanan fiyat farkı, kur farkı gibi ödemeler." şeklinde hüküm altına alınmıştır."

Bu kapsamda, KDV Kanunu'nun yukarıda yer verilen 21. maddesi uyarınca KDV'nin matrahını ithal edilen malın gümrük vergisi tarhına esas olan kıymeti oluşturduğundan ithalatta gözetim uygulamasına istinaden yapılan ek kıymet beyanı doğrudan KDV matrahını da artırmaktadır.

Normalde ithal edilen eşyanın katma değer vergisi matrahı belliyken, gözetim kapsamında bir eşya olması halinde ithalatçılar, normal durumdan daha fazla katma değer vergisi ödemek durumunda kalmaktadırlar. Yani ithalata konu eşyanın piyasa satış bedeli ile gümrük kıymet değeri ve buna bağlı olarak katma değer

vergisi matrahı farklı olacak; diğer bir deyişle, matrah piyasa satış bedelinden daha yüksek olacaktır. Bu durum ithalatçılar üzerinde fazladan katma değer vergisi yükü oluşturmaktadır. Dolayısıyla, ithalata ilişkin KDV yükünün önemli bir kısmı ithalatçı üzerinde kalmakta ve ithalatçıların yasal kayıtlarında devreden KDV'nin sürekli olarak artması sonucunu doğurmaktadır. Oysaki gözetim uygulamasının sadece gümrük vergisi için tatbik edilmesi ve katma değer vergisi matrahının tespitinde dikkate alınmaması durumunda sözü edilen sorunla karşılaşılmayacaktır.

Bu durum yükümlülerce ithal edilen eşyanın maliyeti ile beyan edilen KDV matrahının farklı olmasına neden olmaktadır. Zira gerçek satış bedelinden daha yüksek bir değer üzerinden hesaplanarak gümrükte ödenen KDV'nin indirim mekanizması yolu ile telafi edilmesi her zaman mümkün olamamaktadır. Şöyle ki yükümlüler bahse konu eşyaları ithal ederken ek beyanda bulunduklarından ötürü, ithalat esnasındaki KDV matrahı, ilgili eşyayı yurt içinde satışa konu ettiklerinde hesaplayacakları KDV matrahından daha fazla olmakta ve ithalatta ödenen KDV'nin büyük bir kısmı mükellef üzerinde kalarak devreden KDV yükünün sürekli artmasına sebebiyet vermektedir.

KDV Kanununda iade hakkı doğuran işlemler Kanunun 32. maddesinde sayılan istisna kapsamındaki işlemler ile 29/2. maddesinde belirtilen indirimli orana tabi işlemlerdir. Yüklenilip indirilemeyen KDV'ler, ancak bu kapsama girmesi halinde mükelleflerine iade edilmektedir. Kaldı ki ithalatta gözetim uygulaması nedeniyle, ithal edilen malın gerçek bedeli üzerinden değil de idare tarafından belirlenen bedel üzerinden ödenen bir vergi olduğu ve fazla veya yersiz ödenen vergi mahiyetinde olmadığı için, 8. madde uyarınca bunların mükellefe iadesi mümkün değildir.

Mali İdare, İthalatta Gözetim Uygulaması kapsamında yapılan ithalatların, KDV kanununda düzenlenmiş iade hakkı doğuran işlemler arasında yer almaması ne-

deniyle gümrükte eşyanın beyan edilen değerinden değil de ilgili mevzuatına göre tespit edilen kıymeti üzerinden ödenen KDV'lerin, Kanunun 32 ve 29/2. maddelerinde göre iadesinin mümkün olmadığı, bu şekilde ödenen KDV'lerin indirim yoluyla giderilmesi gerektiği görüşündedir. Nitekim 28.12.2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.01.16.02-2011-2507-KDV-105 sayılı Özelgede konuya ilişkin olarak şu açıklamaya yer verilmiştir:

"Firmanız tarafından Çin'den ithal edilen ve yurt içinde satışı gerçekleştirilen porselenler için, malın gümrükçe tespit edilen değeri üzerinden hesaplanan KDV tutarının, genel hükümler çerçevesinde indirim konusu yapılması mümkün bulunmakta olup, indirim yoluyla giderilemeyen KDV, sonraki dönemlere devredilecektir. Dolayısıyla ithalat sırasında fazladan ödenen KDV tutarlarının, iade hakkı doğuran işlemler nedeniyle yüklenilen bir vergi olmaması halinde iadesi söz konusu değildir."

Dolayısıyla, gözetim uygulamasın kapsamında ödenen ve indirim konusu yapılamayan KDV'nin, Kanunun genel sistematiği içerisinde iade konusu yapılması mümkün görülmemektedir. Ayrıca KDV Kanununun 29/4. maddesinde yer alan ve Maliye Bakanlığı'na vergi indirimi uygulamasında doğabilecek aksaklıkları, vergi mükerrerliğine ve vergi muafiyetine meydan vermeyecek şekilde, bu Kanunun ana ilkelerine uygun olarak giderme ve indirimle ilgili usul ve esasları düzenleme yetkisi kapsamında yapılan Tebliğ, Sirküler şeklindeki alt düzenlemelerde de söz konusu verginin iadesine imkan olmadığı anlaşılmaktadır.

Son olarak gümrük mevzuatının değişken yapısı ve düzenli olarak getirilen yeni koruyucu politikalar göz önüne alındığında, KDV mekanizması üzerinde oluşabilecek uyumsuzlukların sayısının artabileceği ihtimalinin dikkate alınmalıdır. Zira bu durum ithalatta gözetim uygulaması nedeniyle ödenen KDV'nin indirilememesi sorununun etkilerini büyütmektedir. Yasal defter kayıtlarında ve KDV beyannamelerinde gider artan devreden KDV tutarlarının getirdiği finansal yük, ithalatçılar açısından çözümü gerektiren bir sorun olarak öne çıkmaktadır. Bu itibarla, konunun yasal zeminde düzenleme yapılmak suretiyle çözüme kavuşturulmasında fayda görünmektedir.

SONUÇ

Gözetim uygulamasının tanımı hangi amaçlar dahilinde uygulamaya konduğuna göre değişmekte olup, ithalat ve ihracat açısından çeşitli farkları bulunmaktadır. İthalat yönünden konuya bakıldığında, yerli üretici açısından avantajının yanında çeşitli dezavantaja da sahip olduğu görülmektedir. Ticaret Bakanlığınca yerli üreticiyi korumak adına ve iç üreticilerin fiyatlarıyla ithal edilen aynı ürünlerin fiyatlarını birbirine yaklaştırmak ve maliyet farkını gidermek için uygulamaya konulsa dahi, eşyanın gerçek değeri üzerinden değil de gümrük idaresince tespit edilen değeri üzerinden katma değer vergisi alındığından ithalatçılar için devamlı suretle indirilemeyen katma değer vergisi ile karşı karşıya kalma sorunu oluşmaktadır.

Kanaatimizce, bu konuda yapılabilecek uygulama, gözetim uygulaması kapsamında hesaplanan KDV'nin, eşyanın ithalatçı tarafından beyan edilen değeri ile gümrükçe hesaplanan değeri arasındaki farka isabet eden kısmının doğrudan gider yazılması veya maliyet olarak dikkate alınmasına olanak verilmesidir. Bu çözüm yolunun hayata geçirilebilmesi için, kanuni bir düzenleme yapılması gerekmektedir. Aksi halde, kapsama giren mükelleflerin indirilemeyen katma değer vergisi sorunu artarak devam edecektir.

İzel TUNCA
Denetçi Yardımcısı
izel.tunca@centrumdenetim.com

2019 YILINDA KDV BEYANNAMELERİNDE YAPILAN DEĞİŞİKLİKLER

I. GİRİŞ

Ticari hayatın yoğun temposu içinde süregelen işlemlerin vergilendirilmesi amacıyla mevzuatta sürekli değişiklikler yapılmaktadır. Vergilemenin temel esası olan beyannameler de bu değişikliklerden payını almaktadır. 2019 Yılında KDV beyannamelerinde yapılan kimi değişikliklerin yanı sıra hasılat esaslı vergilendirme usulünün uygulanmasına yönelik olarak 4 no.lu KDV Beyannamesi adıyla yeni bir beyanname ihdas edilmiştir.

Bu çalışmada, 2019 yılında 1 no.lu KDV beyannamesine ilişkin yapılan değişiklikler ile anılan yılda getirilen 4 no.lu KDV beyannamesine ilişkin yenilikler hakkında bilgi verilmesi amaçlanmaktadır

II. 1 NO'LU KDV BEYANNAMESİNİN İNDİRİMLER TABLOSUNA İLİŞKİN OLARAK 01.02.2019 TARİHİNDE YAPILAN DEĞİŞİKLİK

1 No.lu KDV Beyannamesinde "İndirimler" bölümünde yer alan "102-Bu Döneme Ait İndirilecek KDV" satırı, Ocak/2019 vergilendirme döneminden itibaren kaldırılarak, bunun yerine 108 - 109 ve 110 olarak üç ayrı satır getirilmiştir. "Bu Döneme Ait İndirilecek KDV'nin Oranlara Göre Dağılımı" tablosunda herhangi bir değişiklik yapılmamıştır. Bu tablo yeni oluşturulacak satırların toplamını içerecek şekilde beyan edilecektir. İndirimler tablosundaki yeni kodlar beyannamede aşağıdaki şekilde kullanılacaktır.

- 108 - Yurtiçi Alımlara İlişkin KDV

Tevkifat kapsamında olmayan işlemlere ilişkin olarak satıcılar tarafından hesaplanan KDV ile kısmi tevkifat kapsamındaki işlemlere ilişkin olarak satıcılar tarafından beyan edilen KDV bu satırda indirim konusu yapılacaktır. Kısmi tevkifat kapsamındaki işlemlere ilişkin sorumlu sıfatıyla beyan edilen KDV bu satıra kaydedilmeyecek tevkifatı yapan mükellef tarafından 109 no.lu satıra kaydedilmek suretiyle indirim konusu yapılacaktır.

- 109 - Sorumlu Sıfatıyla Beyan Edilen KDV

Tam ve kısmi tevkifat kapsamındaki işlemlere ilişkin olarak sorumlu sıfatıyla 2 no.lu KDV beyannamesinde beyan edilen KDV, tevkifatı yapan mükellef tarafından bu satırda indirim konusu yapılacaktır. 2 no.lu KDV beyannamesinde beyan edilmeyen ve satıcıya ödenen KDV 108 no.lu satırda indirim konusu yapılacaktır.

- 110 - İthalde Ödenen KDV

İthalat sırasında gümrük idaresine ödenen ve gümrük makbuzu üzerinde gösterilen KDV bu satırda indirim konusu yapılacaktır. Yurt dışı faturaları varsa ve bu faturalara konu teslim veya hizmetten yurtiçinde yararlanma varsa bu durum KDV'nin konusuna girmekle beraber KDV Kanununun 9. maddesi gereği sorumlu sıfatıyla KDV beyanını da gerektirmektedir. Örneğin yurt dışı faturası 1000 TL ise bu faturaya dış yüzde hesabıyla 180 TL KDV hesaplayıp bu tutarı beyanname üzerinde hem 109 Sorumlu Sıfatıyla Beyan Edilen KDV satırında indirim konusu yapıp hem de 2 no.lu KDV beyannamesinde Tam Tevkifat Uygulanan İşlemler satırında beyan etmemiz gerekecektir.

Örnek: ABC AŞ, 10.000 TL'lik ticari mal satın almış ve buna ilişkin satış faturasını kayıtlara aşağıdaki şekilde almıştır. KDV oranı %18'dir. (191-İndirilecek KDV hesabının yasal defterlerde gösterilmesinde, uygulama kolaylığı açısından, 191.18.108 şeklinde kodlama izlenebilir. Bu kodlamada 191'in yanındaki 18 KDV oranını; sonrasındaki 108 ise KDV beyannamesinde yazılacak satırı ifade etmektedir.

----------2019----------

153 TİCARİ MALLAR	100.000	
191.18.108 İNDİRİLECEK KDV*	18.000	
320 SATICILAR		118.000

*Beyanname üzerinde 108 nolu satıra kaydedilmesi gerekmektedir.

Örnek: KLM Ltd. Şti, özel bir güvenlik şirketinden işgücü hizmet faturası almıştır. Fatura tutarı KDV hariç 50.000 TL olup KDV tevkifatı 9/10'dur.

----------2019----------

740 HİZMET ÜRETİM GİDERLERİ	50.000	
191.18.109 İNDİRİLECEK KDV *	8.100	
191.18.108 İNDİRİLECEK KDV **	900	
320 SATICILAR		50.900
360 ÖDEN VER.FON***		8.100

*Beyanname üzerinde 109 nolu satıra kaydedilmesi gerekmektedir.
**Beyanname üzerinde 108 nolu satıra kaydedilmesi gerekmektedir.
***Sorumlu Sıfatıyla Ödenecek KDV

Örnek: XYZ A.Ş., yurt dışından 100.000 TL'lik kumaş ithalatı yapmıştır. Şirketin gümrükte ödediği vergi (KDV) 8.000 TL'dir. KDV'ye ilişkin dekont daha sonra şirkete gönderilmiştir.

----------2019----------

191.08.110 İNDİRİLECEK KDV*	8.000	
		102
BANKALAR	8.000	

* Beyanname üzerinde 110 nolu satıra kaydedilmesi gerekmektedir.

III. 1 NO'LU KDV BEYANNAMESİNE İLİŞKİN OLARAK 05.03.2019 TARİHİNDE YAPILAN DEĞİŞİKLİKLER

KDV Kanununda 7104 sayılı Kanunla yapılan değişiklik hükümlerinin uygulamasına yönelik olarak 1 No.lu KDV Beyannamesinin "Matrah" kulakçığında "Diğer İşlemler" tablosuna 505 kod numaralı "VUK 322 Kapsamına Giren Borçlara Ait KDV" satırı ve "İndirimler" kulakçığında yer alan "İndirimler" tablosuna 111 kod numaralı "Değersiz Hale Gelen Alacaklara İlişkin İndirilecek KDV" satırı eklenmiştir. Değişikliğe ilişkin bilgiler 15.02.2019 tarih ve Resmi Gazete'de yayımlanan "23 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ' ile açıklanmıştır.

Buna göre 01.01.2019 tarihinden itibaren değersiz hale gelen alacaklara ilişkin KDV'nin, satıcı tarafından alacağın zarar yazıldığı vergilendirme döneminde, 1 no.lu KDV beyannamesinde indirim konusu yapılması mümkün hale gelmiştir. Değersiz hale gelen alacaklara ilişkin alıcı tarafından ödenmeyen ve daha önce indirim konusu yapılmış KDV'nin, satıcının alacağı zarar yazdığı vergilendirme döneminde, alıcı tarafından 1 no.lu KDV Beyannamesinin "Matrah" kulakçığında "Diğer İşlemler" tablosunda 505 numaralı "VUK 322 Kapsamına Giren Borçlara Ait KDV" satırı ile beyan edilmesi gerekmektedir.

Beyannamenin "Ekler" bölümüne "107 ve 111 Kodlu İndirim Türleri İçin Bildirimler" kulakçığı eklenmiştir."İndirimler" kulakçığında yer alan "İndirimler" tablosunda indirim türü olarak 111 numaralı kod "Değersiz Hale Gelen Alacaklara İlişkin İndirilecek KDV" satırının kullanılması durumunda "Ekler" bölümünde "107 ve 111 Kodlu İndirim Türleri İçin Bildirim" kulakçığına eklenen "Değersiz Hale Gelen Alacaklara İlişkin Bildirim" tablosunun doldurulması gerekir.

Diğer taraftan Kanunun ilgili maddeleri ile geçici 17. maddesinden doğan iadelerin indirim yoluyla telafisi için beyannameye "107 Kod Numaralı Satır Aracılığıyla İndirim Konusu Yapılan KDV Alacağının Dönemi" tablosu eklenmiştir. İndirimler kulakçığında yer alan "İndirimler" tablosunda "107 - Kanunun ve Geçici 17. Maddelerinden Doğan İadelerin İndirim Yoluyla Telafisi Nedeniyle İndirilecek KDV" alanına bilgi girişi yapanların, hangi dönemlere ilişkin iade haklarını kullandıklarını "Ekler" bölümünde "107 ve 111 Kodlu İndirim Türleri İçin Bildirimler" kulakçığına ilave edilen "107 Kod Numaralı Satır Aracılığıyla İndirim Konusu Yapılan KDV Alacağının Dönemi" tablosuyla bildirmeleri gerekir.

IV. HASILAT ESASLI VERGİLENDİRME USULÜYLE VERGİLENDİRİLECEK OLANLAR İÇİN 03.05.2019 TARİHİ İTİBARİYLE DÜZENLENEN 4 NOLU KATMA DEĞER VERGİSİ BEYANNAMESİ

7104 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu ve Bazı Kanunlar ile 178 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun ile KDV Kanunu'nun 38. maddesinde yapılan düzenlemeler ile getirilen "Hasılat Esaslı Vergilendirme Usulü" için yeni bir Katma Değer Vergisi Beyannamesi oluşturulup KDV4 kodu ile Beyanname Düzenleme Programına eklenmiştir.

Katma değer vergisinde hasılat esaslı vergilendirme usulüne geçmek isteyen mükellefler, bağlı oldukları vergi dairesine elden dilekçe ile başvurabileceği gibi, Gelir İdaresi Başkanlığı'nın interaktif vergi dairesi (www.ivd.gib.gov.tr) üzerinden elektronik ortamda da mükellefiyet talep edebileceklerdir.

A. HASILAT ESASLI VERGİLENDİRME USULÜ

KDV'de hasılat esaslı vergileme usulü, nispeten küçük boyutlu işletme ve serbest meslek kazancı elde eden belirli mükellef gruplarının ödeyecekleri KDV'nin, hesaplanan ve indirilecek KDV tutarları dikkate alınmaksızın, mükelleflerin hasılatına belirlenen sabit bir oranın uygulanması suretiyle bulunması ve ödenmesine yönelik basitleştirilmiş bir uygulama yöntemidir. Bu usulü düz oranlı veya sabit oranlı KDV sistemi olarak da adlandırılmak mümkündür.

Hasılat esaslı vergilendirme usulünü seçebilecek sektörler ve vergi oranı 718 sayılı Cumhurbaşkanı Kararında belirlenmiştir. Ayrıca uygulamaya ilişkin usul ve esaslar, 25 Seri No'lu Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ'de açıklanmıştır. Buna göre, hasılat esaslı vergilendirme usulünü seçenler sattıkları mal ve hizmet bedeli üzerinden mevcut sistemde olduğu gibi katma değer vergisi hesaplayıp belgesini düzenleyecekler, mal ve hizmet bedeli ile hesaplanan KDV toplamına, Cumhurbaşkanı tarafından ilgili sektör veya meslek grupları için belirlenen oran uygulanmak kaydıyla ödenecek KDV bulunacaktır.

Ödenecek KDV'den herhangi bir indirim sözkonusu olmayacaktır. Alış vesikalarında gösterilen KDV ile hasılat esaslı vergilendirme usulüne göre beyan ederek ödedikleri KDV'yi, işlemin mahiyeti göz önünde bulundurarak gider veya maliyet yazacaklardır. Buna karşılık, yaptıkları teslim ve hizmetler dolayısıyla hesapladıkları KDV'yi hasılat olarak beyan edeceklerdir. Cumhurbaşkanınca ilgili sektör veya meslek grupları için belirlenen oran, KDV Kanunu'nun

28. maddesi uyarınca belirlenen en yüksek oranı (%18) geçemeyecektir. Hasılat esaslı vergilendirme usulüne tabi olan mükelleflerin KDV tevkifatına tabi hizmetleri için düzenleyecekleri belgelerde alıcılar tarafından KDV tevkifatı yapılmayacaktır. Ancak bu mükelleflerin tevkifata tabi mal ve hizmet alımlarında KDV tevkifatı uygulanacağı hususu dikkatlerden kaçmamalıdır.

Diğer yandan 718 Sayılı Cumhurbaşkanı Kararı ile, 5216 sayılı Büyükşehir Belediyesi Kanunu ile 5393 sayılı Belediye Kanunu kapsamında belediyeler tarafından ruhsat verilen, toplu taşıma hatlarını kiralayan, toplu taşıma hizmetinin hizmet satın alma yollarıyla yerine getirilmesi halinde bu hiz-

meti sunan ve gelirlerinin tamamını elektronik ücret toplama sistemleri aracılığıyla tahsil eden otobüs işletmeleri (belediyelerin otobüs işletmeleri ile doğrudan veya dolaylı olarak sermayesinin %51 veya daha fazlası belediyelere ait şirketler hariç), münhasıran il sınırları içinde, otobüsle (sürücü dahil en az 18 oturma yeri olan) yapmış oldukları toplu taşıma faaliyetlerinde hâsılat esaslı vergilendirme usulünü seçebilecekleri belirlenmiştir. Ayrıca söz konusu mükelleflerin hâsılatlarına uygulayacakları vergi oranı ise %1,5 olarak tespit edilmiştir. Anılan mükellefler, talep etmeleri halinde "hasılat esaslı vergilendirme" usulüne geçebileceklerdir. Ancak bu usulü seçen mükellefler 2 yıl geçmedikçe bu usulden çıkamayacaklardır.

B. MEVCUT KDV SİSTEMİ İLE HASILAT ESASLI VERGİLENDİRME SİSTEMİNİN ÖRNEKLE MUKAYESESİ

Örnek: (B) Özel Halk Otobüsü işletmesi Nisan/2019 döneminde yapmış olduğu toplam 50.000 TL tutarındaki toplu taşıma hizmeti için 9.000 TL KDV hesaplamıştır. Mükellef bu dönemde akaryakıt, tamir bakım, personel vb. için 40.000 TL harcama yapmış ve 6.000 TL KDV ödemiştir.

Bu durumda, mükellefin gerçek usulde vergilendirilmesi halinde ödemesi gereken KDV tutarı (9.000-6.000=) 3.000 TL olarak hesaplanacaktır. Bu mükellefin hasılat esaslı vergilendirme usulüne geçmesi halinde ödemesi gereken KDV tutarı [(50.000+9.000)x%1,5=] 885 TL olacaktır.

Dolayısıyla, hasılat esaslı vergilendirme yöntemini tercih eden mükellefler açısından avantajlı bir durumun oluştuğu gözlemlenmektedir. Ancak söz konusu mükelleflerin ilgili vergilendirme dönemini devreden KDV oluşacak şekilde (indirilecek KDV'nin hesaplanan KDV'den daha yüksek olduğu durumda) kapatmaları halinde, hasılat esaslı vergilendirme yönteminin ilgili mükellefler açısından dezavantajlı bir sonuç doğuracağı tabidir.

Muharrem MEYDAN
KDV İade Uzman Yardımcısı
muharrem.meydan@centrumdenetim.com

YURTDIŞINDA DÜZENLENEN SÖZLEŞMELERDE DAMGA VERGİSİ

I. GİRİŞ

Yurtdışında düzenlenen sözleşmelerin damga vergisine tabi olup olmadığı hususunda mükellefler çoğu zaman tereddüde düşmektedirler. Yazımızda konuya ilişkin yasal düzenlemeler ile birlikte mali idarenin ve yargı mercilerinin görüşüne de yer verilmek suretiyle, yabancı ülkelerde düzenlenen sözleşmelerin damga vergisi karşısındaki durumuna ilişkin açıklık getirilmeye çalışılacaktır.

II. DAMGA VERGİSİNDE VERGİYİ DOĞURAN OLAY

Vergi Usul Kanunu'nun 19. maddesinde vergiyi doğuran olay, *"vergi kanunlarının vergiyi bağladıkları olayın vukuu veya hukuki durumun tekemmülü"* olarak tanımlanmıştır. Dolayısıyla çalışmamıza konu olayın daha iyi değerlendirilebilmesi için damga vergisinde vergiyi doğuran olayın belirlenmesi gerekmektedir.

488 sayılı Damga Vergisi Kanunu'nda (DVK) vergiyi doğuran olay açık olarak tanımlanmamıştır. Ancak özellikle verginin konusunun belirlendiği 1. maddede yer alan belirlemeler bu konuda ışık tutmaktadır. Anılan maddede yer alan; *"yazılıp imzalanmak veya imza yerine geçen bir işaret konmak suretiyle düzenlenen ve herhangi bir hususu ispat veya belli etmek için ibraz edilebilecek olan belgeler..."* ibareleri damga vergisinde vergiyi doğuran olayın tanımlanmasına imkan tanımaktadır.

Bu açıklamalardan yola çıkarak damga vergisinde vergiyi doğuran olay genel olarak, Kanuna bağlı (I) sayılı tabloda yer alan kağıtların düzenlenmesi olarak tanımlayabiliriz. Kağıdın düzenlenmiş olmasından kasıt ise, yazılıp imzalanmak veya imza yerine geçen bir işaret konmak suretiyle eksiksiz olarak tekemmül etmesi, hüküm ifade edecek hale gelmesidir. Buna göre, kağıdın imzalandığı anda vergiyi doğuran olay meydana gelir ve bundan sonraki işlemlerin de buna göre değerlendirilmesi gerekir.

Nitekim DVK'nın 5281 sayılı Kanunla kaldırılan mülga 20. maddesinde yer alan "Damga pullarının kağıtların düzenlendiği anda yapıştırılması mecburidir" şeklindeki düzenleme de yukarıda ulaştığımız sonucu teyit etmektedir.

Vergiyi doğuran olay açısından genel hüküm böyle olmakla birlikte, DVK'da yer alan bazı özel durumlarda vergiyi doğuran olayın farklı şekilde meydana geldiği de söz konusu olabilmektedir. Örneğin, Kanuna ekli (1) sayılı tabloda vergiye tabi olması herhangi bir resmi daire veya belli yerlere ibraz şartına bağlanan bilanço, gelir tablosu, beyanname ya da bildirim gibi bazı kağıtlarda vergiyi doğuran olay bu belgelerin düzenlenmesi aşamasında değil; ilgili yerlere ibraz edildiği aşamada meydana gelmektedir. Yine zamanaşımına uğradıktan sonra hükmünden yararlanılması nedeniyle ya da yurt dışında düzenlenmesine rağmen Türkiye'de resmi dairelere ibraz edilmesi nedeniyle vergiye tabi olan kağıtlarda vergiyi doğuran olay, bu belgelerin hükmünden yararlanıldığı veya resmi dairelere ibraz edildiği anda meydan gelmektedir. Dolayısıyla çalışma konumuz olan olayların değerlendirilmesinde de bu husus esas alınacaktır.

III. YURT DIŞINDA DÜZENLENEN KÂĞITLARDA DAMGA VERGİSİ UYGULAMASI

DVK'nın 1. maddesinin 3. fıkrası, *"Yabancı memleketlerle Türkiye`deki yabancı elçilik ve konsolosluklarda düzenlenen kâğıtların vergisini, Türkiye'de bu kâğıtları resmi dairelere ibraz eden, üzerlerinde devir veya ciro işlemleri yapanlar veya herhangi bir suretle hükümlerinden faydalananlar öderler."* hükmünü amirdir.

Buna göre, yurt dışında veya Türkiye'deki yabancı elçilik ve konsolosluklarda düzenlenen kâğıtlar nedeniyle vergilendirme yapılabilmesi, birbirinden bağımsız üç ayrı durumdan herhangi birinin gerçekleşmiş olmasına bağlı bulunmaktadır. Bu üç durum; kâğıdın Türkiye'de resmi dairelere ibraz edilmesi, üzerinde devir veya ciro işlemi yapılması ve kâğıdın herhangi bir suretle hükmünden yararlanılması durumlarıdır. Diğer bir deyişle, yurt dışında düzenlenip sonrasında Türkiye'ye getirilen ve Türkiye'de hükmünden yararlanılan veya üzerinden devir ve ciro işlemi yürütülen veya resmi bir daireye ibraz edilen kâğıtların damga vergisine tabi olacağı katidir.

A. Kâğıdın Türkiye'de Resmi Dairelere İbraz Edilmesi

DVK'nın 8. maddesinde resmi daire, genel ve özel bütçeli idarelerle, il özel idareleri, belediyeler ve köyler olarak tanımlanmıştır. Ayrıca resmi dairelere bağlı olup ayrı tüzel kişiliği bulunan iktisadi işletmelerin resmi daire sayılmayacağı hükme bağlanmıştır. Bunun yanında, Danıştay 11. Dairesi'nin 06.05.1968 tarih ve E. 68/378, K 68/998 sayılı Kararı'nda "ibraz" deyimine ilişkin olarak, *"Yabancı memleketlerde düzenlenen kâğıtların Türkiye'de resmi dairelere ibrazından kasıt, bu kâğıtlar yardımıyla herhangi bir resmi daire veya idarede bir hakkın ispatı amacıyla bu kâğıtların varlığının dermeyan edilmesidir."* tanımı yapılmıştır. Buna göre, yurt dışında imzalanmış bir kâğıdın resmi daireye ibraz edilip, bir hakkın ispat veya bir işlemin yaptırılmak istenmesi, ilgili kâğıtlar için damga vergisini doğuran olay olacaktır.

Örneğin Türkiye'de mükellef ABC A.Ş, yurt dışında açacağı bir şube için destek teşvikini almak üzere ilgili bakanlığa müracaat etmiştir. Söz konusu bakanlık, ABC A.Ş'den yurt dışında açmayı planladığı şube için yapmış olduğu fizibilite raporları ve sözleşmeleri istemiş ve ABC AŞ de şube açacağı ülkedeki kurumlarla yapmış olduğu sözleşmeleri bakanlığa ibraz etmiştir. Bu durumda damga vergisi açısından vergiyi doğuran olay, sözleşmelerin bakanlığa ibraz edildiği tarihtir. Bu tarihte ABC AŞ yurt dışında imzaladığı ve damga vergisine konu etmediği sözleşmelerini, bakanlığa sunduğu ilgili ayda damga vergisi beyannamesinde beyan edecektir.

B. Kağıdın Üzerinde Devir Veya Ciro İşlemi Yapılması

Türkiye'de bir kağıdın devir ve ciro işlemine tabi tutulması, onun hükmünden istifade edilmesini gerektirir. Türkiye'de bu kapsamda işlem yapılan kağıtlar vergiye tabi tutulduğundan, daha önce düzenlendiği yerin önemi bulunmamaktadır. Bu çerçevede, yurt dışında düzenlendiği için damga vergisinin konusuna girmeyen kağıdın üzerinde devir ve ciro işlemi yapılması halinde damga vergisine tabi tutulmaları gerekmektedir.

C. Türkiye'de Kâğıdın Hükmünden Herhangi Bir Suretle Faydalanılması

Kağıdın Türkiye'de resmi dairelere ibraz edilmesi ve kâğıt üzerinde devir veya ciro işlemlerinin yürütülmesi hallerinde damga vergisine tabi olma yönünde herhangi bir tereddüt bulunmamaktadır. Ancak "kâğıdın hükmünden herhangi bir suretle yararlanma" kavramı konusunda tartışmalar güncelliğini korumaktadır. Gerek Kanunda bu kavramla ilgili açıklayıcı hükümlerin bulunmaması gerekse de Mali İdarenin konu ile ilgili herhangi bir Tebliğ yayınlamamış olması konunun net olarak anlaşılmasını güçleştirmektedir.

Bununla birlikte DVK'da geçen "hükmünden yararlanma" kavramını en geniş manada değerlendirmek gerekir. Kanun koyucunun madde hükmünde herhangi bir nedenle hükmünden yararlanılması ifadesine yer vermesinin nedeni, vergilendirmede herhangi bir sınırlamanın olmamasının amaçlanmasıdır. Unutulmamalıdır ki bir kâğıdın hukuki etkisinden yararlanmak, o kâğıdın hükmünden faydalanıldığı anlamına gelmektedir.

Konuyla ilgili olarak Hesap Uzmanları Danışma Kurulu'nun 11.03.1988 yılında almış olduğu bir kararda hükmünden yararlanma" kavramına değinilmiş ve aşağıdaki açıklama yapılmıştır;

"Damga Vergisi Kanunu'nun 1/3'üncü maddesinde belirtilen bir şekilde bir kâğıt resmi daireye ibraz edildiği zaman o kâğıdın hükümlerinden yararlanma kendiliğinden gerçekleşmiş olur. Çoğu kez ibraz ile hükmünden yararlanma iç içedir. Ancak bir kâğıdın hükümlerinden Türkiye'de yararlanma her

zaman ibraz ile mümkün değildir. İbraz dışında da o kâğıdın hükümlerinden Türkiye'de yararlanma söz konusu olabilir. Zaten Damga Vergisi Kanunu'nda da ibrazı ve hükümlerinden faydalanma ayrı ayrı belirtilmiştir. Dolayısıyla hükmünden yararlanma ibrazın dışında da olabilir. Hükmünden yararlanma DVK'na sonradan ilave edilmiştir.

Bir kâğıdın hükümlerinden yararlanma konusunda bir çerçeve çizmek, bir tarif yapmak çok güçtür. Ama yine de konuya şu şekilde çerçeve çizilebilir. Yabancı memleketlerde düzenlenen kâğıtlara dayanılarak Türkiye'de; bazı haklardan, bazı hususlardan, yararlanılırsa veya o kâğıda dayanılarak Türkiye'de bazı işlemler yaptırılırsa, bu kâğıdın hükümlerinden Türkiye'de faydalanılmıştır."

Benzer şekilde, Maliye Bakanlığı tarafından verilen 08.08.2006 tarih ve B.07.02.62/6213-313 sayılı Özelgede;

"Yabancı memleketlerde düzenlenen kağıtlar açısından Türkiye'de de hükmünden faydalanma konusu esas olarak, kağıtlarda yer alan hak ve yükümlülüklere dayanarak, hukuki, ticari, mali olaylar ve sonuçlar yaratmak olarak anlaşılmalıdır. Hüküm bir gücün, etkinin ifadesi olduğundan, bir kağıdın hükmünden yararlanma, o kağıdın gücünden, etkisinden kaynaklanmaktadır. Bu durumda, yabancı memleketlerde düzenlenen bir kağıda ilişkin bazı haklardan veya hususlardan Türkiye'de yararlanılması veyahut kağıda dayanılarak Türkiye'de bazı işlemler yapılması o kağıdın hükmünden yararlanıldığı anlamına gelmektedir."

açıklamalarına yer verilmiştir.

Buna göre, kağıdın **hükmünden faydalanmaktan** kastedilen, yurt dışında düzenlenen kağıdın bir hakkın ya da hususun ispatı için veya herhangi bir hukuki, ticari ya da benzeri bir amaca bağlı olarak kullanılmasıdır. Kağıtlar alelade amaçla değil, arka planda yer alan hukuki işlemlerin ispatı amacıyla düzenlenmektedir. Bu durum kağıdın hükmünden yararlanma, o kağıdın hukuki gücünden, etkisinden kaynaklanmaktadır. Bu durumda, hükmünden faydalanmanın esas olarak;

- Kağıtlarda yazılı olan hak ve yükümlülüklere dayanarak, herhangi bir hukuki, ticari, mali olaylar ve sonuçlar yaratmak olarak,
- Hukuken sözleşmede taraf olanların bizzat kendilerinin yararlanmalarını esas alan dar anlamda değil de tarafların dışındaki üçüncü şahısların yararlanmalarını da içeren geniş manada,
- Bir sözleşmede, başka bir sözleşmeye atıfta bulunuluyorsa, atıfta bulunulan sözleşmenin hükümlerinden yararlanıldığının

Anlaşılması gerekmektedir. Kaldı ki kağıdın hükmünden faydalanıldığını sayılmak için mutlaka parayla ifade edilen bir menfaatin sağlanması şart değildir.

Nitekim Danıştay Vergi Davaları Genel Kurulu'nun 04.04.2000 tarih ve E.1999/2761 ve K. 2000/958 sayılı kararında;

"Damga vergisinin konusunu oluşturan her kağıt, taraflara haklar yaratan ya da borç ve yükümlülükler getiren, böylelikle akit tarafların hukuki durumunu belli eden veya ispat imkanı sağlayan belgedir. Kağıdın hükmünden yararlanmada, onun herhangi bir hukuki, ticari ya da benzer bir amaca bağlı olarak kullanılması, sözleşmeyle öngörülen hak ve yükümlülüklere işlerlik kazandırılması olarak tanımlanabilir. Yurtdışında düzenlenen kağıda Türkiye'de işlerlik kazandırılması sonucu vergiyi doğuran olay gerçekleşmiş olmaktadır."

Şeklindeki geniş şekilde yapılan yorumlama ile yurt dışında düzenlenen kağıdın hükmünden Türkiye'de faydalanıldığı iddiasıyla yapılan cezalı tarhiyat işlemi onanmıştır.

Yargının "hükmünden faydalanmayı" yukarıda belirtilen şekilde ele alması, sözleşmede öngörülen hakların, borç ve yükümlülüklerin, Türkiye'de muhasebe kaydına alınarak yasal defterlerde veya mali tablolarda gösterilmesinin sözleşmenin damga vergisine tabi olması için yeterli olması sonucunu da getirmektedir. Ayrıca sözleşmede kullanılan dilin, vergileme açısından önem taşımadığın eklemek yerinde olacaktır.

V. SONUÇ

Yurt dışında düzenlenmiş sözleşmelerin, Türkiye'de resmi dairelere ibraz edilmesi, üzerinde devir veya ciro işlemi yapılması veya kağıdın herhangi bir suretle hükmünden yararlanılması durumlarından herhangi birinin gerçekleştiği anda damga vergisi doğmaktadır.

Bunun yanında "hükmünden yararlanma" kavramının mükelleflerin nezdinde en geniş anlamda yorumlanması, genel kabul görmüş hale gelmiştir. Bu bakımdan mükelleflerin cezalı tarhiyatlara maruz kalmamak adına damga vergisi beyanlarında bu doğrultuda hareket etmeleri uygun olacaktır. Yürürlükte bulunan Kanun ve Tebliğ hükümleri çerçevesinde, "hükmünden yararlanma" kavramının sınırlarının tam olarak belirlenebilmesi mümkün görünmemektedir. Bu bakımdan Hazine ve Maliye Bakanlığı'nın konu ile ilgili bir Tebliğ yayınlamasının, uygulamada yaşanan sorunları büyük ölçüde ortadan kaldıracağı görüşündeyiz.

Halime İNCESU
Vergi Danışmanı
halime.incesu@centrumdenetim.com

SINAİ MÜLKİYET HAKLARINDA KURUMLAR VERGİSİ İSTİSNASI

I. GİRİŞ

Türkiye'de gerçekleştirilen araştırma, geliştirme ve yenilik faaliyetleri ile yazılım faaliyetleri sonunda ortaya çıkan buluşlar için vergisel istisna uygulaması, Kurumlar Vergisi Kanununun 5/B maddesinde düzenlenmiştir. 2015 yılından bu yana uygulamada olan istisna önemli bir teşvik unusurudur.

Bu makalede, 11 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Kanunu Tebliği çerçevesinde söz konusu istisnanın uygulama şartları konu edilecektir.

II. SINAİ MÜLKİYET HAKKI NEDİR?

Uluslararası Patent Birliği tarafından yapılan tanıma göre;"Sınaî Mülkiyet", genel tanımı ile sanayide ve tarımdaki buluşların, yeniliklerin, yeni tasarımların ve özgün çalışmaların ilk uygulayıcıları adına, ticaret alanında üretilen ve satılan malların üzerlerindeki üretici veya satıcısının ayırt edilmesini sağlayacak işaretlerin sahipleri adına tescil edilmesini ve böylece ilk uygulayıcıların ürünü üretme ve satma hakkına belirli bir süre sahip olmalarını sağlayan gayri maddi bir haktır. Sınai haklar, ürünler ya da hizmetler ile ilgili bir konudur.

Sınai mülkiyet hakları, patentler ve faydalı modeller, markalar, endüstriyel tasarımlar, coğrafi işaretler ve entegre devrelerin topoğrafyalarından oluşmaktadır. Sanayi sektöründe ve tarım sektöründeki buluş ya da yeniliklerin, ilgi çekici ve ilk olarak nitelendirilen tasarımların kişiye ya da kuruma sağladığı hakları barındıran ve bu hakları yasalar çerçevesinde oluşturan hak tanımı olarak karşılık bulmaktadır. Patentler ile birlikte mülkiyet hakkı sahiplerinin yasal çerçevede hangi haklara sahip oldukları da sınai mülkiyet ile birlikte ortaya konulmaktadır.

III. SINAİ MÜLKİYET HAKLARINDA KURUMLAR VERGİSİ İSTİSNASININ KAPSAMI

Kurumlar Vergisi Kanununun 5/B numaralı maddesine göre; Türkiye'de gerçekleştirilen araştırma, geliştirme ve yenilik faaliyetleri ile yazılım faaliyetleri neticesinde ortaya çıkan buluşların;

- Kiralanması neticesinde elde edilen kazanç ve iratların,
- Devri veya satışı neticesinde elde edilen kazançların,
- Türkiye'de seri üretime tabi tutularak pazarlanmaları hâlinde elde edilen kazançların,
- Türkiye'de gerçekleştirilen üretim sürecinde kullanılması sonucu üretilen ürünlerin satışından elde edilen kazançların patentli veya faydalı model belgeli buluşa atfedilen kısmının,

% 50'si kurumlar vergisinden müstesnadır. Buluşa yönelik hakların ihlal edilmesi neticesinde elde edilen gelirler ile buluş nedeniyle alınan sigorta veya diğer tazminatlar da istisna kapsamındadır.

A. SINAİ MÜLKİYET HAKLARI İSTİSNASINDAN YARARLANMA ŞARTLARI

Bu istisnanın uygulanmasında temel şart, kazanç ve iradın elde edildiği buluşlara ilişkin araştırma, geliştirme ve yenilik faaliyetleri ile yazılım faaliyetlerinin Türkiye'de gerçekleştirilmiş olmasıdır. Bunun dışındaki diğer şartlar ise aşağıdaki şekilde sıralanabilir:

- İncelemeli sistemle patent veya olumlu araştırma raporu sonucunda faydalı model belgesi alınması,
- Patent veya faydalı model belgesi üzerinde tekel niteliğinde özel bir ruhsata sahip olan ve 551 sayılı KHK'da belirtilen nitelikleri taşıyan kişilerden olunması,
- Patent veya faydalı model belgesi için sağlanan koruma süresinin aşılmamış olması.

B. İSTİSNADAN YARARLANACAK OLANLAR

İstisna uygulamasından kurumlar vergisi mükellefleri ile gelir vergisi mükellefleri yararlanabilecektir. İstisna şartlarının sağlanması kaydıyla, gerçek veya tüzel kişilerin tam veya dar mükellefiyete tabi olmasının istisna uygulanmasında bir önemi yoktur. Dar mükellef kurumların, Türkiye'de gerçekleştirdikleri araştırma, geliştirme ve yenilik faaliyetleri ile yazılım faaliyetleri neticesinde ortaya çıkan buluşları için patent veya faydalı model belgesi almaları halinde, bu buluşlarından elde edecekleri kazanç ve iratları için istisna hükümlerinden faydalanmaları mümkün olacaktır.

Diğer yandan 551 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede (KHK) istisnadan yaralanabilecek kişilerle ilgili olarak; "Bu KHK ile sağlanan korumadan Türkiye Cumhuriyeti sınırları içinde ikametgahı olan veya sınai veya ticari faaliyette bulunan gerçek veya tüzel kişiler veya Paris Anlaşması hükümleri dahilinde başvuru hakkına sahip kişiler yararlanır." belirlemesi yapılmıştır. Ayrıca anılan KHK'ya göre, Türkiye Cumhuriyeti uyruğundaki kişilere kanunen veya fiilen patent ve/veya faydalı model belgesi koruması tanıyan devletlerin uyruğundaki gerçek veya tüzel kişilerde, karşılıklılık ilkesi uyarınca Türkiye'de patent ve/veya faydalı model belgesi korumasından yararlanır.

C. İSTİSNA KAZANCIN TESPİTİ

Buluşun üretim sürecinde kullanılması sonucunda üretilen ürünlerin satışından elde edilen kazançların, patentli veya faydalı model belgeli buluşa atfedilen kısmı, KVK'nın 5/B maddesinin 3'ncü fıkrası gereğince transfer fiyatlandırması esaslarına göre ayrıştırılmak suretiyle tespit edilecektir.

Öte yandan, aynı maddenin 7'nci fıkrası hükmüyle, 3'üncü fıkrada yer alan transfer fiyatlandırması suretiyle ayrıştırma yöntemi yerine satış, hasılat, gider, harcama, maliyet veya benzeri unsurları dikkate alarak kazancın ayrıştırılmasında basitleştirilmiş yöntemler tespit etmeye Maliye Bakanlığı yetkili kılınmıştır. Maliye Bakanlığı bu yetkisini maliyet bazlı yöntemi önermekle kullanmıştır.

Bu kapsamda, patentli veya faydalı model belgeli buluşunu üretim sürecinde kullanan mükelleflerin tercih etmeleri halinde, ürettikleri ürünlerin satışından elde ettikleri kazançlarının patentli veya faydalı model belgeli buluşa atfedilen kısmını, maliyet unsurlarını dikkate alarak ayrıştırmaları mümkündür.

Buluşun üretim sürecinde kullanılması sonucu üretilen ürünlerin satışından elde edilen kazançların, patentli veya faydalı model belgeli buluşa atfedilen kısmının maliyet unsurları dikkate alınarak ayrıştırılmasında, buluşla ilgili maliyetlerin buluşun üretim sürecinde kullanılması sonucu üretilen ürünlerin toplam maliyeti içerisindeki payı dikkate alınacaktır.

Buluşla ilgili maliyetlerin buluşun üretim sürecinde kullanılması sonucu üretilen ürünlerin toplam maliyeti içerisindeki payının tespitinde, buluşun üretim sürecinde kullanılmasıyla ilgili olarak katlanılan tüm giderler dikkate alınacaktır. Bu kapsamda, buluşla ilgili olarak aktifleştirilen Ar-Ge harcamaları için ayrılan amortismanlar ile üretim sürecinde kullanılması nedeniyle buluşa ilişkin olarak katlanılan;

- İlk madde ve malzeme giderleri,
- İşçilik giderleri,
- Genel üretim giderlerinden düşen pay,
- Genel yönetim giderlerinden düşen pay,

Gibi giderler dikkate alınmak suretiyle buluşla ilgili katlanılan maliyetler hesaplanacak ve buluşla ilgili maliyetlerin üretilen ürünlerin toplam maliyeti içerisindeki payı tespit edilecektir.

D. 6728 SAYILI KANUN VE BU ÇERÇEVEDE 11 SERİ NO.LU KURUMLAR VERGİSİ GENEL TEBLİĞİ İLE YAPILAN DÜZENLEMELER

6728 sayılı Yatırım Ortamının İyileştirilmesi Amacıyla Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun ile sınai mülkiyet haklarında kazanç istisnası uygulamasında yaşanılan bazı sorunları gidermek ve gerek mükellefler gerekse İdare tarafında istisnaya yönelik işlemleri kolaylaştırmak adına Kurumlar Vergisi Kanununda bazı değişiklikler yapılmıştır. Sonrasında söz konusu değişikliklere ilişkin olarak 11 seri numaralı KVK Genel Tebliği yayınlanmıştır.

1. Değerleme Raporu Şartının Kaldırılması:

İstisna uygulamasında bir şart olarak mevzuatta yer alan değerleme raporunun oluşturulması konusunda, gerek mükellefler tarafında gerekse idare tarafında büyük bir belirsizlik bulunmaktaydı. Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5/B maddesinin ikinci fıkrasının (c) bendinde yer alan, istisnadan yararlanılacak ilk yıl, buluşun oluşturacağı katma değer dikkate alınarak devir veya satış hâlindeki değerinin tespitine yönelik Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından değerleme raporu düzenlenmesi gerektiğine ilişkin hüküm 6728 sayılı Kanunun 57'nci maddesi ile yürürlükten kaldırılmıştır.

Bu düzenleme sonrasında 6728 sayılı Kanunun yürürlük tarihi olan 9.8.2016 tarihinden itibaren değerleme raporu düzenlenmeksizin, diğer şartları taşıyan mükellefler patentli veya faydalı model bel-

geli buluşlarından 01.01.2015 tarihinden itibaren elde ettikleri kazanç ve iratları için ilgili patent veya faydalı model belgesine sağlanan koruma süresi aşılmamak kaydıyla istisnadan yararlanabileceklerdir.

Bu tarihinden önce istisnadan yararlanmak üzere değerleme raporu düzenlenmesi için Gelir İdaresi Başkanlığına başvuruda bulunmuş olan mükellefler de 01.01.2015 tarihinden itibaren elde ettikleri kazançları için değerleme raporu düzenlenmeksizin istisnadan faydalanmaya devam edebileceklerdir.

2. YMM Tasdik Raporu İbrazının Kaldırılması:

Anılan Tebliğ ile 1 Seri Nolu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğindeki "Yeminli Mali Müşavirlerin Sorumluluğu" başlıklı bölüm kaldırılmıştır. Böylece sınai mülkiyet haklarından elde edilen kazanç ve iratlara ilişkin istisnadan yararlanan kurumlar vergisi mükelleflerinin, Kurumlar Vergisi Beyannamelerinde yararlanılan istisna tutarının doğru hesaplandığına ve uygulandığına ilişkin Yeminli Mali Müşavirlik tasdik raporunu ilgili mevzuatta belirtilen süre içinde bağlı bulundukları vergi dairelerine ibraz zorunluluğu kalmamıştır.

3. İstisna Kazanç Sınırı Kaldırılması:

KVK'da istisna uygulanacak tutara ilişkin sınırlamayı belirleyen "Her bir mükellef tarafından yararlanılabilecek istisna tutarı; değerleme raporunda belirtilen bedelin %50'sini, bu madde kapsamında yararlanılabilecek toplam istisna tutarı ise değerleme raporunda belirtilen bedelin %100'ünü aşamayacaktır." hükmü 6728 sayılı Kanun ile kaldırılmış olup ilgili maddeye eklenen yeni hüküm "Patentli veya faydalı model belgeli buluşlardan elde edilen kazançların % 50'si Kurumlar Vergisi'nden müstesnadır." şeklinde olmuştur. Böylece istisna uygulanacak kazanç tutarı sınırı kaldırılmış bunun yerine patent ya da faydalı modelin koruma süresi içinde her hangi bir tutar sınırı olmaksızın istisnadan yararlanmaya imkan tanınmıştır.

4. Üretim Sürecinde Kullanılan Patente İsabet Eden Kazancın Hesaplanması:

KVK'nın ilgili maddesinde, üretim sürecinde kullanılacak patent dolayısıyla istisna uygulanacak kazanç tutarının tespiti sırasında transfer fiyatlandırması suretiyle ayrıştırma yöntemi yerine satış, hasılat, gider, harcama, maliyet veya benzeri unsurları dikkate alarak basitleştirilmiş yöntemlerle tespit edilebilmesine yönelik olarak Hazine ve Maliye Bakanlığı'na yetki verilmiştir. Bu çerçevede, Hazine Maliye Bakanlığı 11 Seri Nolu Tebliğ ile basitleştirilmiş yöntem tercihini "maliyet yaklaşımı" olarak belirlemiştir.

Buna göre buluşun üretim sürecinde kullanılması sonucu üretilen ürünlerin satışından elde edilen kazançların, patentli veya faydalı model belgeli buluşa atfedilen kısmının maliyet unsurları dikkate alınarak ayrıştırılmasında, buluşla ilgili maliyetlerin buluşun üretim sürecinde kullanılması sonucu üretilen ürünlerin toplam maliyeti içerisindeki payı dikkate alınacaktır.

Tebliğdeki belirlemeye göre; buluşla ilgili olarak aktifleştirilen Ar-Ge harcamaları için ayrılan amortismanlar ile üretim sürecinde kullanılması nedeniyle buluşa ilişkin olarak katlanılan;

- İlk madde ve malzeme giderleri,
- İşçilik giderleri,
- Genel üretim giderlerinden düşen pay,
- Genel yönetim giderlerinden düşen pay,

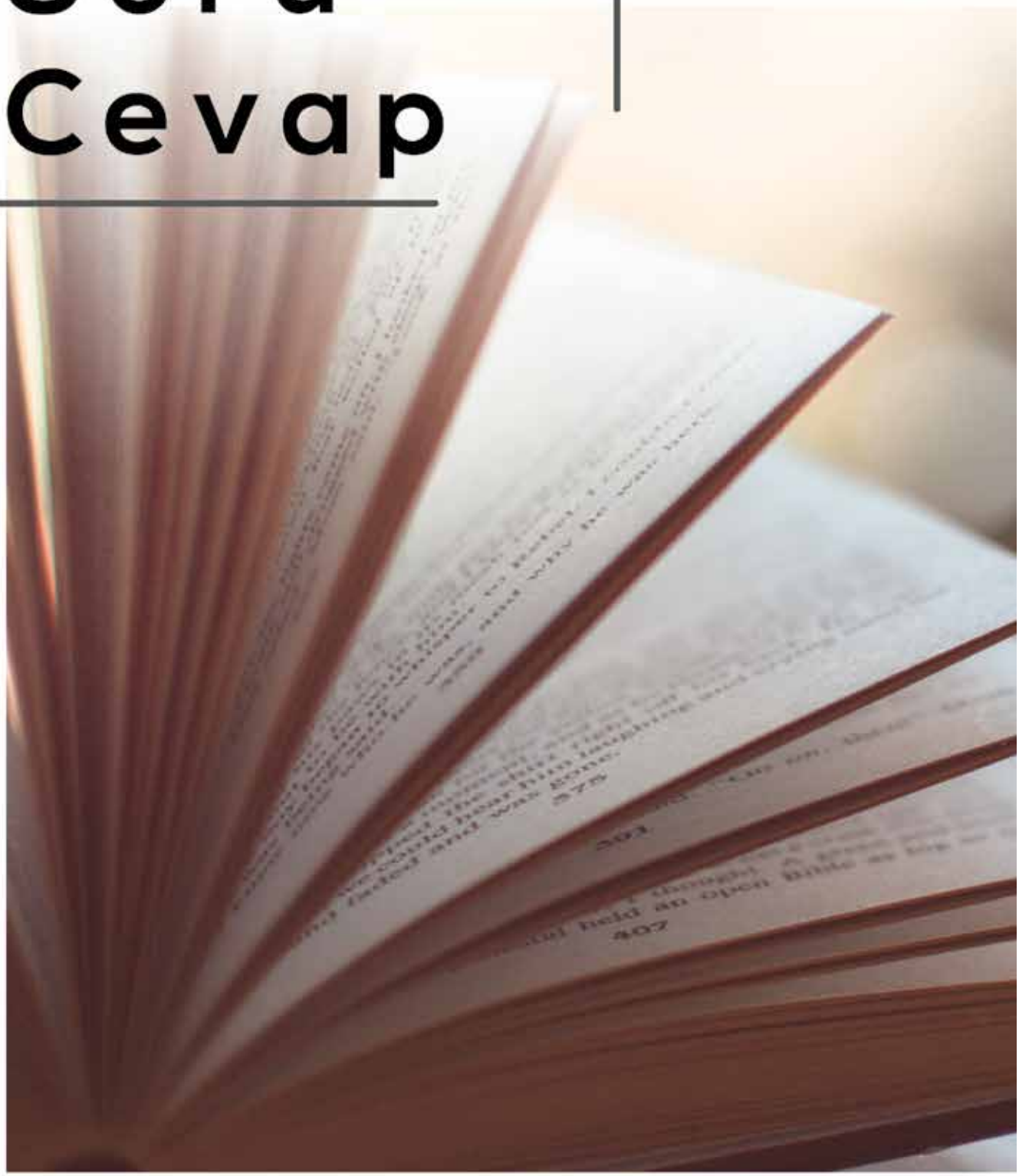
gibi giderler dikkate alınacaktır.

IV. SONUÇ

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5/B maddesinde sınai mülkiyet haklarının satış, devir, kiralama ve üretim sürecinde kullanılması sonucunda elde edilen kazanca belli şartlar altında kurumlar vergisi istisnası uygulanmasına yönelik düzenlemeler bulunmaktadır. Üretim sürecinde kullanılan patente isabet eden kazanca ilişkin olarak getirilen söz konusu istisna dolayısıyla patent ya da faydalı model geliştiren işletmelerin uygulamalarında önünü açan bu haktan kimi işletmelerin gerekli şartları sağlayamamaları nedeniyle hak kaybına uğradıkları görülmektedir.

Bununla beraber, geçmiş dönemlerde geliştirilen faydalı model ya da patentin tescil edilmiş olması şartıyla kullanılmayan istisna hakkının kurumlar vergisi beyannamesine düzeltme verilmesi suretiyle hak kaybının önüne geçilebileceği göz önünde bulundurulmalıdır. Bu çerçevede, söz konusu durumun Yeminli Mali Müşavirlik tasdik raporunun içeriğinde tespit edilmiş olunması kaydıyla geçmiş döneme ait vergi istisnalarından düzeltme işlemiyle birlikte faydalanabileceği görülmektedir.

Soru Cevap



Soru

Cevap

SORU

Türkiye'de aldığımız bir ihale kapsamındaki işi gerçekleştirmek üzere İsviçre mukimi şirketten geçici kabul rejimiyle travers ve ray döşeme makinesi temin ettik. Bunun yanında makinelerin kullanımı ve bakımı için anılan şirkette görevli 10 adet teknik personeli çalıştıracağız. Sözleşmeye göre bu işlemler 160 gün içinde tamamlanacağı kararlaştırılmıştır. Bu kapsamda, makinenin kullanımına ilişkin yapacağımız ödemeler ile yabancı şirket personelinin çalıştırılması karşılığındaki ödemelerimiz dolayısıyla vergi tevkifatı yapılıp yapılmayacağı hususunu değerlendirir misiniz?

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun (KVK) 3. maddesinin ikinci fıkrasında, Kanunun 1. maddesinde sayılı kurumlardan kanuni ve iş merkezlerinin her ikisi de Türkiye'de bulunmayanların sadece Türkiye'de elde ettikleri kazançları üzerinden dar mükellefiyet esasında vergilendirileceği hükme bağlanmış; üçüncü fıkrasında, dar mükellefiyette kurum kazancını oluşturan kazanç ve iratlar bentler halinde sayılmıştır. Aynı Kanunun 30. maddesinde, dar mükellefiyete tâbi kurumların maddede bentler halinde sayılan kazanç ve iratları üzerinden, bu kazanç ve iratları avanslar da dâhil olmak üzere nakden veya hesaben ödeyen veya tahakkuk ettirenler tarafından kurumlar vergisi kesintisi yapılacağı hükmüne yer verilmiştir.

TRAVERS VE RAY DÖŞEME MAKİNESİNİN KİRALANMASINDA VERGİLENDİRME

Diğer taraftan, Türkiye Cumhuriyeti ile İsviçre Konfederasyonu arasında imzalanan Çifte Vergilendirmeyi Önleme (ÇVÖ) Anlaşması'nın "Gayrimaddi Hak Bedelleri"ne ilişkin 12. maddesinde;

1. *Bir Akit Devlette doğan ve diğer Akit Devletin bir mukimine ödenen gayrimaddi hak bedelleri, bu diğer Devlette vergilendirilebilir.*

2. *Bununla beraber, söz konusu gayrimaddi hak bedelleri elde edildikleri Akit Devlette ve o Devletin mevzuatına göre de vergilendirilebilir; ancak gayrimaddi hak bedelinin gerçek lehdarı diğer Akit Devletin bir mukimi ise, bu şekilde alınacak vergi gayrimaddi hak bedelinin gayrisafi tutarının yüzde 10'unu aşmayacaktır.*

3. *Bu maddede kullanılan "gayrimaddi hak bedelleri" terimi, sinema filmleri ile radyo ve televizyon kayıtları dahil olmak üzere, edebi, sanatsal veya bilimsel her nevi telif hakkının, her nevi patentin, ticari markanın, desen veya modelin, planın, gizli formül veya üretim yönteminin kullanımı veya kullanım hakkı karşılığında veya sınai, ticari veya bilimsel tecrübeye dayalı bilgi birikimi için veya sınai, ticari veya bilimsel teçhizatın kullanımı veya kullanım hakkı karşılığında yapılan her türlü ödemeyi ifade eder. "Gayrimaddi hak bedelleri" terimi aynı zamanda kişinin isminin, görüntüsünün veya her türlü benzeri şahsi hakkının kullanımı veya kullanım hakkı karşılığında yapılan her türlü ödemeyi de kapsamaktadır.*

4. *Bir Akit Devlet mukimi olan gayrimaddi hak bedelinin gerçek lehdarı, söz konusu bedelin elde edildiği diğer Akit Devlette yer alan bir işyeri vasıtasıyla ticari faaliyette bulunursa veya bu diğer Devlette yer alan sabit bir yer vasıtasıyla serbest meslek faaliyetinde bulunursa ve söz konusu bedelin ödendiği hak veya varlık ile bu işyeri veya sabit yer arasında etkin bir bağ bulunmaktaysa, 1. ve 2. fıkra hükümleri uygulanmayacaktır. Bu durumda, olayına göre, 7. veya 14. madde hükümleri uygulanacaktır.*

5. *Gayrimaddi hak bedellerinin, ödemeyi yapan kişinin mukim olduğu Akit Devlette elde edildiği kabul olunacaktır. Bununla beraber, gayrimaddi hak bedelini ödeyen kişi, bir Akit Devletin mukimi olsun veya olmasın, bir Akit Devlette gayrimaddi hak bedelini ödeme yükümlülüğü ile bağlantılı bir işyerine veya sabit yere sahip olduğunda ve gayrimaddi hak bedeli bu işyeri veya sabit yerden kaynaklandığında, söz konusu gayrimaddi hak bedelinin, işyerinin veya sabit yerin bulunduğu Akit Devlette elde edildiği kabul olunacaktır.*

6. *Kullanım, hak veya bilgi karşılığında ödenen gayrimaddi hak bedelinin miktarı, ödeyici ile gerçek lehdar arasında veya her ikisi ile bir başka kişi arasında var olan özel ilişki nedeniyle, böyle bir ilişkinin olmadığı durumlarda ödeyici ile gerçek lehdar arasında kararlaştırılacak miktarı aştığında, bu madde hükümleri yalnızca en son bahsedilen miktara uygulanacaktır. Bu durumda ilave ödeme, bu Anlaşmanın diğer hükümleri de dikkate alınarak, her bir Akit Devletin mevzuatına göre vergilendirilecektir."*

hükümleri yer almaktadır. Bu hükümler uyarınca, İsviçre mukimi firmadan geçici kabul rejimi ile temin ettiğiniz travers ve ray döşeme makineleri için yaptığınız ödemelerin gayrimaddi hak bedeli olarak değerlendirilmesi ve bu ödemelerin gerçek lehtarının İsviçre mukimi firma olmasına istinaden bu ödemeler üzerinden

söz konusu ÇVÖ Anlaşmasının 12. maddesi uyarınca en fazla **% 10 oranında vergi tevkifatı** yapılması gerekmektedir.

TEKNİK PERSONELCE SUNULAN HİZMETLERDE VERGİLENDİRME

Diğer taraftan, travers ve ray döşeme makinelerinin kullanımı ve travers ve ray döşeme ile ilgili diğer yan işlerde çalıştırılmak üzere anılan yabancı şirket tarafından Türkiye'de görevlendirilen personel aracılığı ile verilen hizmetlerin, Anlaşmanın "Serbest Meslek Faaliyetleri"ne ilişkin 14. maddesinde yalnızca **gerçek kişilerin faaliyetlerine ilişkin düzenlemelere yer verildiğinden,** Anlaşma'nın "İşyeri"ne ilişkin 5. ve "Ticari Kazançlar"a ilişkin 7. maddeleri kapsamında değerlendirilmesi gerekmektedir.
Anlaşmanın 5. maddesinin 3. fıkrasında "işyeri" teriminin aşağıdakileri de kapsayacağı belirlenmiştir;

- Altı ayı aşan bir süre devam eden bir inşaat şantiyesi, yapım, montaj veya kurma projesi veya bunlara ilişkin gözetim faaliyetleri,

- Bir teşebbüs tarafından, çalışanları veya teşebbüs tarafından bu amaçla görevlendirilen diğer personel aracılığıyla bir Akit Devlette ifa edilen ve herhangi bir 12 aylık dönemde toplam altı ayı aşan bir süre veya sürelerde devam eden (aynı veya bağlı proje için), danışmanlık hizmetleri de dâhil hizmet tedarikleri.

Anlaşmanın 7. maddesinin birinci fıkrasında ise; bir Akit Devlet teşebbüsüne ait kazancın, söz konusu teşebbüs diğer Akit Devlette yer alan bir işyeri vasıtasıyla ticari faaliyette bulunmadıkça, yalnızca bu Devlette vergilendirileceği belirlenmiştir. Anılan maddeye göre, eğer teşebbüs yukarıda bahsedilen şekilde ticari faaliyette bulunursa, teşebbüsün kazançları bu diğer Devlette, yalnızca bu işyerine atfedilebilen miktarla sınırlı olmak üzere vergilendirilebilecektir.

Buna göre, İsviçre mukimi şirket tarafından verilen hizmetlerin Türkiye'de vergilendirilebilmesi için gerekli olan "işyeri" oluşturma ölçütü, yalnızca fiziki bir yerle sınırlı değildir. Şirketin personeli aracılığıyla Türkiye'de vereceği hizmetler de yukarıda belirtilen süre şartına bağlı olarak bir işyeri oluşturabilmektedir. Bu itibarla, İsviçre mukimi şirketin personeli vasıtasıyla Türkiye'de ifa edeceği hizmetlerin, herhangi bir 12 aylık dönemde 6 ay veya daha uzun bir sürede (183 gün) ifa edilmesi halinde, bu hizmetlerden elde edilecek kazancı vergilendirme hakkı Türkiye'ye bırakılmış bulunmaktadır. İsviçre mukimi şirketin söz konusu faaliyetleri Anlaşma kapsamında ticari kazanç olarak değerlendirilmekle birlikte, bu kazancın Türkiye'de vergilendirilmesi gerektiği durumda, vergilemenin, iç mevzuatımızdaki usul ve esaslar çerçevesinde yapılacağı tabiidir.

Sorunuzdan Türkiye'de yapılacak işlemlerin 160 gün sürede tamamlanacağı akdedildiği anlaşılmakta olup bu durumda, 183 günden daha kısa sürede işlemlerin tamamlanması söz konusu olacağından Türkiye'nin vergilendirme hakkı doğmamaktadır. Ancak çeşitli sebeplerle işlemlerin uzaması ve işlemin tamamlanma süresinin 183 günü geçmesi durumunda, anılan işlemler için yapılan ödemeler nedeniyle tevkifat yapılmadığından hareketle cezai yaptırıma muhatap tutulmanız ihtimal dâhilindedir. Nitekim Mali İdare konuya ilişkin olarak Türkiye'de ifa edilen hizmetler dolayısıyla ilgili yabancı şirketin Türkiye'deki kalış süresi bilinememesi durumunda, bu hizmetlere yönelik ödemeler üzerinden vergi tevkifatı yapılması gerektiği yönünde görüş vermektedir. Bu suretle verginin tevkif edilip beyan edilmesine karşın Türkiye-İsviçre arasındaki ÇVÖ Anlaşması çerçevesinde

bahse konu ödemelerin Türkiye'de vergiye tabi tutulmaması gerektiği durumda, İsviçre mukimi şirketin, bizzat veya vekili aracılığıyla kendisinden tevkif edilen vergilerin iadesi için ilgili vergi dairesine başvurulabileceği tabidir.

Vergisel riski azaltmakla birlikte verginin ödenip sonradan iade alınması şeklinde izlenecek bu yöntemin finansman maliyeti oluşturacağı açıktır. Bu bakımdan, işlemin 183 günden daha kısa sürede tamamlanacağı sözleşmeyle belirlenmişse ve işleyiş bakımından bu süre içinde tamamlanması kuvvetli bir ihtimal olarak görülüyorsa tevkifat yapılmaksızın işlemlerin tamamlanması da tercih edilecek bir yöntemdir.

Teknik Personelin Ücret Gelirlerinin Vergilendirilmesi

Diğer taraftan, İsviçre mukimi şirket tarafından Türkiye'de görevlendirilen personelin elde edecekleri ücret gelirlerinin vergilendirilmesinde ise Anlaşma'nın "Bağımlı Kişisel Faaliyetler"e ilişkin 15. maddesi hükümlerinin uygulanacağı tabidir. Buna göre;

- Türkiye'de gerçekleştirilecek işin tamamlanmasının 183 günü aşması,
- Ödemenin Türkiye mukimi bir işveren tarafından veya böyle bir işveren adına yapılması,
- Ödeme, İsviçre mukimi işverenin Türkiye'deki işyerinden veya sabit yerden yapılması

şartlarından en az birinin sağlanması durumunda, söz konusu ücret gelirlerini Türkiye'nin vergilendirme hakkı doğacaktır. Sorunuzda belirttiğiniz üzere, ilgili personele yapılacak ödemenin İsviçre mukimi firma tarafından yapılıyor olması ve İsviçre mukimi şirketin Türkiye'de işyerine ya da sabit bir yere sahip olmaması anlamında ikinci ve üçüncü şart sağlanmamaktadır. Dolayısıyla, Türkiye'nin vergilendirme hakkının tespitine yönelik olarak 183 gün şartına bakılacak olup işin 183 günden daha az sürede tamamlanması durumunda Türkiye'nin vergilendirme hakkının olmayacağı anlaşılmaktadır.

Buna göre, İsviçre mukimi şirketin çalışanları olan teknik personelin 183 günden daha kısa süre boyunca Türkiye'de gerçekleştirecekleri hizmetlerle ilgili olarak elde edecekleri ücret gelirleri, Türkiye'de vergiye tabi olmayacaktır. Bununla beraber, Anlaşma hükümlerinin iç mevzuata göre değişiklik getirdiği durumlarda, söz konusu İsviçre mukimi şirketin İsviçre'de tam mükellef olduğunu ve tüm dünya kazançları üzerinden bu ülkede vergilendirildiğini İsviçre yetkili makamlarından alacağı mukimlik belgesi ile kanıtlaması ve bu belgenin aslı ile birlikte Türkçe tercümesinin noterce veya o ülkedeki Türk Konsolosluklarınca tasdik edilen bir örneğini Türkiye'deki vergi sorumlularına veya ilgili vergi dairesine ibraz etmesi gerekmektedir.

Katma Değer Vergisi Açısından Değerlendirme

Katma Değer Vergisi Kanununun 1. maddesinde, Türkiye'de yapılan ticarî, sınaî, ziraî faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetler katma değer vergisine tabi olduğu; 4. maddesinin 1. fıkrasında, hizmetin, teslim ve teslim sayılan haller ile mal ithalatı dışında kalan işlemler olduğu, bu işlemlerin bir şeyi yapmak, işlemek, meydana getirmek, imal etmek, onarmak, temizlemek, muhafaza etmek, hazırlamak, değerlendirmek, kiralamak, bir şeyi yapmamayı taahhüt etmek gibi şekillerde gerçekleşebileceği; 9. maddenin 1. fıkrasında mükellefin Türkiye içinde ikametgâhının, işyerinin, kanunî merkezi ve iş merkezinin bulunmaması hallerinde ve gerekli görülen diğer hallerde Maliye Bakanlığı, vergi alacağının emniyet altına alınması amacıyla, vergiye tabi işlemlere taraf olanları verginin ödenmesinden sorumlu tutabileceği belirlenmiştir.

Buna göre, sorunuzda belirttiğiniz geçici kabul rejimiyle travers ve ray döşeme makinesinin kiralanması ve bu makinenin kullanımı/bakımı için ilgili teknik personelin istihdamı yoluyla sunulan hizmetler katma değer vergisine tabi olup bu hizmetlere ilişkin olarak hesaplayacağınız katma değer vergisini tevkifat yoluyla 2 no.lu KDV Beyannamesi kullanılarak beyan etmeniz gerekmektedir. Bu şekilde beyan edilen katma değer vergisi tutarlarının 1 no.lu KDV Beyannamesi üzerinde indirim olarak dikkate alınacağı tabidir. Öte yandan 24. maddenin 2. fıkrası uyarınca, vergi, resim, harç, pay, fon karşılığı gibi unsurlar matraha dahil olacağından yukarıda yer alan açıklamalar çerçevesinde kurum stopajı yapılıyorsa, bu stopaj tutarı da katma değer vergisi matrahına dahil edilecektir.

Özel İletişim Vergisi (ÖİV)
Katma Değer Vergisi (KDV)
Vergi Dairesi
Dijital Ekonomi
Transfer Fiyatlandırması
Kurumlar Vergisi
Motorlu Taşıtlar Vergisi
Gelir Vergisi

CENTRUM

Vergi Port
powered by CENTRUM
www.vergiport.com

CENTRUMDENETIM
Yeminli Mali Müşavirlik ve Danışmanlık A.Ş.
www.centrumdetim.com

CENTRUMDANIŞMANLIK
Uluslararası Danışmanlık ve Transfer Fiyatlandırması Hizmetleri
www.centrumdanismanlik.com.tr