

UZMAN GÖRÜŞ

Devlet Gelir Uzmanları Derneği Yayını



- Aciz vesikasına bağlanan alacakların değerlendirilmesi
- Sanatsal değeri olan tablolarda amortisman ayırma veya gider yazma
- Kuruluş ve örgütlenme giderlerinin vergisel boyutu ve muhasebe işlemleri
- Satılan malın iadesinde belge düzeni
- Son düzenlemeler çerçevesinde yeni Türk Ticaret Kanunu ve Vergi Usul Kanununa göre defter tutma hükümlerinin uyumlaştırılması
- Yapılan son değişiklikler çerçevesinde teşvik belgesine bağlı yatırımlarda gelir ve kurumlar vergisi uygulaması
- Bilgi değişimi anlaşmaları
- Özel tüketim vergisi on yaşında

EKİM-KASIM-ARALIK 2012 / SAYI 23



KDV TEVKİFATI KİTABI ÇIKTI

KDV Tekvifatı
Tam Tekvifat
Tekvifatın Beyanı
Tekvifatta İade
Kısmi Tekvifat

YAZARLAR

Ömer ÇAKICI (Gelir İdaresi Grup Başkanı)
Abdullah KÜTÜKÇÜ (Devlet Gelir Uzmanı)
M. Bahattin AKÇAY (Devlet Gelir Uzmanı)
Mustafa ERSAN (Devlet Gelir Uzmanı)

Künye

İmtiyaz Sahibi

Devlet Gelir Uzmanları Derneği

Yayın Kurulu

Cengizhan Doğruyol

Emrullah Töremen

Mustafa Ersan

Cem Arslan

Altan Yılmaz

Ferit Öz

Editör

Altan Yılmaz

ayilmaz@gelirler.gov.tr

İletişim Koordinatörü

Cem Arslan

carslan@gelirler.gov.tr

İletişim

T: 0 312 415 3222

F: 0 312 415 2821

www.devletgeliruzmanlari.org

iletisim@devletgeliruzmanlari.org

İÇİNDEKİLER

EDİTÖR'den _____ 2

Altan YILMAZ

Aciz vesikasına bağlanan alacakların değerlendirilmesi 3

Sanatsal değeri olan tablolarda amortisman ayırma veya gider yazma _____ 6

Kuruluş ve örgütlenme giderlerinin vergisel boyutu ve muhasebe işlemleri _____ 8

Satılan malın iadesinde belge düzeni _____ 12

Son düzenlemeler çerçevesinde yeni Türk Ticaret Kanunu ve Vergi Usul Kanununa göre defter tutma hükümlerinin uylaştırılması _____ 15

Yapılan son değişiklikler çerçevesinde teşvik belgesine bağlı yatırımlarda gelir ve kurumlar vergisi uygulaması _____ 19

Bilgi değişimi anlaşmaları _____ 27

Özel tüketim vergisi on yaşında _____ 30

EDİTÖRDEN

Vergi mevzuatının dinamik yapısı yanında mali işlemlerin geniş kesimleri ilgilendirmesi nedeniyle vergi yayınları geniş bir konu yelpazesine sahiptir.

Özellikle bu dönemden itibaren, vergi ile ilgilenen kişileri yoğun bir mesai beklemektedir.

Dönemsonu işlemlerine ilişkin çalışmaların başlamış olması nedeniyle bu sayımızda ağırlıklı olarak dönemsonu işlemlere ilişkin meslektaşlarımız tarafından yazılan makalelere yer vermiş bulunmaktayız.

Dergimizin bir sonraki sayısında buluşmak dileğiyle...

Altan YILMAZ

Devlet Gelir Uzmanı

DGU-DER

2004

DERNEĞİ



ACİZ VESİKASINA BAĞLANAN ALACAKLARIN DEĞERLEMESİ

Serkan KURNAZ
Devlet Gelir Uzmanı

1-Giriş

Ticari işletmeler, küresel ekonomik koşullardan ve varlık gösterdiği ekonominin genel seyrinden bağımsız düşünülemez. Ülke ekonomisini genel olarak etkileyen ekonomik krizler, işletmeleri de doğrudan etkilemekte, özellikle finansman konusunda bir takım sıkıntılara sokmaktadır. Mali yapısı bozulan ve borç ödemelerini gerçekleştiremeyen işletmeler haciz olayları ile karşılaşmaktadır. Öte yandan, bu tip olaylar sadece işletmelerin bizzat kendilerini etkilememekte, söz konusu işletmeler ile ticari ilişkisi sebebiyle borç-alacak münasebetleri olan diğer işletmeleri de etkilemektedir.

Bu takdirde hacze düşen işletmelerden alacaklı olanların, alacaklarının tamamını veya bir kısmını tahsil edememesi imkan dahilindedir. Alacağını tahsil edemeyen bir işletme açısından bu işlemin tevsiki ise aciz vesikası ile yapılmaktadır.

Aciz vesikası, 2004 sayılı İcra ve İflas Kanununun 143 üncü maddesinde düzenlenmiş olup, borçlunun kanuni takibe konu olan borcunu ödemeye yeterli malı bulunmadığına dair İcra Dairesince alacaklıya ve borçluya birer suret verilen resmi bir belgeyi ifade etmektedir.

Söz konusu maddede, alacaklının alacağının tamamını alamamış ve aciz vesikası düzenlenmesi için gerekli şartların yerine getirilmiş olması koşuluyla, icra dairesince tahsil edilemeyen miktar için aciz vesikası düzenleneceği, düzenlenecek olan vesikanın bir nüshasının alacaklıya, bir nüshasının ise borçluya vermesi gerektiği, bu belgelerin hiçbir harç ve vergiye tâbi olmadığı hüküm altına alınmıştır.

Aciz vesikası, 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkındaki Kanun uyarınca kamu alacaklarının

takibi neticesinde, borçlunun haczi caiz malı olmadığı veya bulunan malların satış bedeli borcunu karşılamadığı durumlarda, anılan Kanunun 75 inci maddesi uyarınca borçlunun aciz halinde olduğunu tevsik ve tespit eden aciz fişi ile benzer bir belgedir.

Uygulamada kesin ve geçici olmak üzere iki tür aciz vesikası bulunmaktadır. Anılan ayırım İcra ve İflas Kanununun 105 inci ve 143 üncü maddesinden yola çıkarak yapılmakta ve uygulanmaktadır.

Bahse konu 105 inci maddede ise; “Haczi kabil mal bulunmazsa haciz tutanağı 143 üncü maddedeki aciz vesikası hükmündedir.

İcraca takdir edilen kıymete göre haczi kabil malların kifayetsizliği anlaşıldığı surette dahi tutanak muvakkat aciz vesikası yerine geçerek alacaklıya 277 nci maddede yazılı hakları verir.” hükmü bulunmaktadır.

Buna göre, geçici aciz vesikası (İİK md.105/II) borçlunun haczedilebilecek malı bulunmakla birlikte, haczedilen malların borca yeterli bulunmadığının anlaşıldığı hallerde İcra Dairesince haczedilmiş mallar için takdir edilen değer ile mevcut alacak miktarı arasındaki fark tutarı gösteren bir belgedir. Zira haciz işlemi bir kıymet takdiri ile yapıldığından bu aşamada haczedilen malların borcu karşılayıp karşılamayacağı belli değildir. Bu nedenle düzenlenen geçici aciz vesikası haczedilen malların satışından sonra geçerliliğini yitirerek yerini kesin aciz vesikasına bırakır.

Kesin aciz vesikası (İİK md.105/II, 143) ise haciz işlemi esnasında borçlunun takibe konu borcuna karşı haczedilebilecek hiçbir malının bulunmaması hali ile hacze kabil malı bulunmakla birlikte, haczedilen malların satışından elde edilen bedelin

kovuşturulan alacağı tümünü ya da bir kısmını karşılamayacağını ifade eden bir vesikadır. İlk halde, borçlunun borcuna karşı haczedilebilecek hiçbir malının bulunmadığının haciz tutanağında belirtilmesi şartı ile haciz tutanağı kesin aciz vesikası hükmünde bulunmaktadır.

Yukarıda ayrıntılı olarak açıklanan aciz vesikası üzerine, işletmelerce değerlendirme anlamında yapılacak işlemler aşağıda açıklanmaya çalışılmıştır.

2- Aciz Vesikasına Bağlanan Alacak Üzerine Vergi Usul Kanunu Yönünden Yapılacak İşlemler

2.1. Konu İle İlgili Yasal Mevzuat

Alacakların değerlendirilmesine ve amortismanına ilişkin hükümler 213 sayılı Vergi Usul Kanununun "Değerleme" başlıklı üçüncü kitabında düzenlenmiştir.

Söz konusu Kitabın üçüncü kısmında ise amortismanına ilişkin hükümler yer almaktadır. Alacaklarda amortisman mevzuu ise anılan Kanunda; değersiz alacaklar (md.322), şüpheli alacaklar (md.323) ve vazgeçilen alacaklar (md.324) olarak üç ayrı hüküm ile düzenlenmiştir.

Söz konusu maddelerde alacağın değerlendirilmesi müessesesi, alacağın tahsil imkanının niteliğine göre değerlendirilmiş ve buna uygun olarak değerlendirme yapılması sağlanmıştır.

Bu çerçevede aciz vesikasına dayanan bir alacağın bu maddeler uyarınca hangi esas çerçevesinde değerlendirileceği ilerleyen kısımlarda incelenmiştir.

2.2. Aciz Vesikasına Bağlanan Alacağın Değersiz Alacak Olarak Değerlendirilip Değerlendirilemeyeceği

Vergi Usul Kanununun değersiz alacakları düzenleyen 322 nci maddesinde; "Kazai bir hükme veya kanaat verici bir vesikaya göre tahsiline artık imkan kalmıyan alacaklar değersiz alacaktır.

Değersiz alacaklar, bu mahiyete girdikleri tarihte tasarruf değerlerini kaybederler ve mukayyet kıymetleriyle zarara geçirilerek yok edilirler.

İşletme hesabı esasına göre defter tutan mükelleflerin bu madde hükmüne giren değersiz alacakları, gider kaydedilmek suretiyle yok edilirler." hükmü bulunmaktadır.

Bu hükme göre, bir alacağın değersiz alacak olarak dikkate alınabilmesi için alacağa ilişkin kazai (yargı

organlarınca verilmiş) bir hükme veya kanaat verici bir belgeye dayanılarak alacağın tahsilinin imkansız hale gelmiş olması gerekmektedir. Söz konusu hüküm ve aciz vesikasına ilişkin İcra ve İflas Kanununun 105 inci madde hükmü birlikte değerlendirildiğinde, borçlunun kanuni takibe konu olan borcunu ödeme imkanı bulunmadığına dair İcra Dairesince düzenlenen aciz vesikasının, bir nevi borç ikrarı niteliğinde olduğu görülmektedir.

Öte yandan, 30.07.2003 tarih ve 25184 sayılı Resmi Gazetede yayımlanarak yürürlüğe giren 4949 sayılı "İcra ve İflas Kanununda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun"un 40 ıncı maddesi ile İcra ve İflas Kanununun 143 üncü maddesinde yapılan değişik sonuca maddenin eski halinde alacağını tümüyle tahsil edememiş olan alacaklının bu nedenle kendisine verilen aciz vesikasında belirtilen borç tutarına karşı, borçlu tarafından zamanaşımı iddiasında bulunulamazken, söz konusu değişiklikle aciz vesikasına konu borcun vesikanın düzenlenmesinden itibaren yirmi yıl geçmesiyle zamanaşımına uğrayacağına hükmedilmiştir.

Bu sebeptendir ki, bir alacağın aciz vesikasına bağlanmış olması, söz konusu alacağın zamanaşımı süresi içinde tahsil edilmesine engel teşkil etmemektedir. Borçlunun ekonomik koşullarında meydana gelecek bir iyileşme sonunda, aciz vesikasına bağlanan borcun alacaklısınca tahsil edilebileceği tabiidir.

Her ne kadar, İcra ve İflas Kanununda 4949 sayılı Kanun ile yapılan mezkur değişiklik öncesinde aciz vesikasında yer alan borca karşı "zamanaşımı" iddiasında bulunamama durumu, anılan borcun değersiz alacak olarak kabul edilmemesinde bir dayanak olarak kullanılsa dahi, yapılan değişikliğin söz konusu değerlendirmeyi ortadan kaldırmasına imkan bulunmamaktadır. Şöyle ki, aciz vesikasına konu borcun vesikanın düzenlenmesinden itibaren yirmi yıl geçmesiyle zamanaşımına uğraması hali, zamanaşımı süresi içinde borçluyu alacaklının takibinden kurtarmaz. Bu itibarla borcun aciz vesikasına bağlanması hali, alacaklının tahsil imkanını kat'i suretle durdurmaz.

Dolayısıyla, borçludan alacağını tahsil edemeyen alacaklıya verilen aciz vesikasına dayanarak alacağın değersiz alacak olarak kabul edilmesi mümkün değildir. Danıştay da aciz vesikasına bağlanan alacakların değersiz alacak olarak kabul edilmeyeceğine hükmetmiş^[1] bulunmaktadır.

2.3. Aciz Vesikasına Bağlanan Alacağın Şüpheli Alacak Olarak Değerlendirilip Değerlendirilemeyeceği

Şüpheli alacak konusu, Vergi Usul Kanununun 323 üncü maddesinde düzenlenmiş olup, anılan madde ile belli bazı şartlarla işletmelerin tahsili şüpheli hale gelen zarar niteliğindeki alacakları için, olası kayıpların önüne geçilmesi amacıyla karşılık ayırma imkanı tanımıştır. Söz konusu şartların vuku bulması halinde işletmeler, kendi rızaları ile şüpheli hale gelen alacakları için pasifte karşılık ayırabilirler.

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

1. Dava veya icra safhasında bulunan alacaklar;
2. Yapılan protestoya veya yazı ile bir defadan fazla istenilmesine rağmen borçlu tarafından ödenmemiş bulunan dava ve icra takibine değmeyecek derecede küçük alacaklar;

şüpheli alacak sayılır.

Yukarıda yazılı şüpheli alacaklar için değerlendirme gününün tasarruf değerine göre pasifte karşılık ayrılabilir.

Bu karşılığın hangi alacaklara ait olduğu karşılık hesabında gösterilir. Teminatlı alacaklarda bu karşılık teminattan geri kalan miktara inhisar eder.

Şüpheli alacakların sonradan tahsil edilen miktarları tahsil edildikleri dönemde kar-zarar hesabına intikal ettirilir." hükmü yer almaktadır.

Bu hükme göre ticari ve zirai kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi ile ilgili, dava ve icra safhasında bulunan alacaklar ile yapılan protestoya veya yazı ile bir defadan fazla istenilmesine rağmen borçlu tarafından ödenmemiş olan dava ve icra takibine değmeyecek derecedeki küçük alacaklar şüpheli alacak olarak değerlendirilmekte olup, söz konusu alacaklar için karşılık ayrılması mümkün bulunmaktadır.

Aciz vesikasına bağlanan alacağın tahsili, yukarıda da ayrıntılı olarak açıklandığı üzere imkansız hale gelmemektedir. Aciz vesikası esasen alacaklıya, tahsili halihazırda mümkün olmayan bir alaktan vazgeçmekten ziyade, zamanaşımı süresi içinde borçlunun uygun zamanlarında alacağını tahsil veya takip imkanı tanıyan bir vesikadır.

Bu yönüyle aciz vesikasına konu olacak için, şüpheli alacak karşılığı ayrılmasında gerekli diğer şartların sağlanması koşulu ile şüpheli alacak karşılığı ayrılması mümkündür.

3- Değerlendirme ve Sonuç

Aciz vesikası alacaklıya, alacağının tahsil edilemediğini tevsik eden ve zamanaşımı süresi içinde alacağın takibine ve tahsiline hak tanıyan, borçluya ise aciz vesikasında yazılı borcunu faiz hesaplanmaksızın ödeme imkanı tanıyan, kısaca hem alacaklı hem de borçlu lehine menfaatler doğuran bir belgedir.

Aciz vesikası, vesikaya bağlanan alacakların tahsili imkansız kılmaz, alacak zamanaşımı süresi içinde takip ve tahsil olunabilir. Bu yönüyle söz konusu alacaklar değersiz alacak olarak kabul edilmez, ancak işletme açısından tahsili şüpheli hale gelmektedir. Bu nev'iden alacaklar için şüpheli alacak karşılığı ayrılması, şüpheli alacak için öngörülen diğer şartların da sağlanmış olması koşulu ile mümkün bulunmaktadır.

Şüpheli alacağı konu aciz vesikası ise İcra ve İflas Kanununun 105/II nci ve 143 üncü maddelerinde düzenlenen kesin aciz vesikasıdır. Çünkü geçici aciz vesikası, nitelik itibarıyla kesin aciz vesikasına dönüştürülmek üzere düzenlenmektedir. Zira, haciz işlemi neticesinde haczedilen malların borcu karşılayıp karşılamayacağı, tam anlamı ile kesinlik kazanmamıştır. Bu aşamada yapılan kıymet takdiri yaklaşık tahmini bedellerden oluşmaktadır. Pek rastlanılan bir durum olmamakla birlikte, geçici aciz belgesine bağlanan borca karşılık haczedilen malların satılması sonunda elde edilen bedelin borcu karşılaması da muhtemeldir.

Bu itibarla yukarıda ayrıntılı olarak yapılan açıklamalar da dikkate alındığında, aciz vesikasına bağlanan alacakların değersiz alacak olarak kabul edilmesi mümkün bulunmamakta olup, söz konusu alacakların için şüpheli alacak karşılığı ayrılması gerekmektedir.

[1] Danıştay 4. üncü Daire, Tarih: 10.01.1984, Esas No:1985/8216 Karar No: 1984/98



SANATSAL DEĞERİ OLAN TABLOLARDA AMORTİSMAN AYIRMA VEYA GİDER YAZMA

Altan YILMAZ
Devlet Gelir Uzmanı

1. Giriş

Gelir veya kurumlar vergisi mükellefleri, işletmelerinin teşrifinde kullanmak üzere sanatsal tablolar satın alabilmektedirler. Kimi zaman yüksek meblağlar da ödenerek satın alınan tablolar amortisman ayrılıp ayrılmayacağı konusunda tereddütler yaşanabilmektedir.

Konuyla ilgili yapılan araştırmada, idarece verilmiş özelgeler^[1] ile uygulamaya yön verildiği gözlemlenmiştir. Yargının yaklaşımının ne olduğunun araştırılması sonucunda ise Danıştay 4. Dairesince verilmiş bir karara^[2] ulaşılmıştır.

Bu yazıda da sanatsal değeri olan tablolar için amortisman ayrılıp ayrılmayacağı ile bu tablolar için yapılan harcamaların vergi kanunları karşısındaki durumu idarenin ve yargının yaklaşımı çerçevesinde ele alınacaktır.

2. Vergi Kanunları Açısından Değerlendirme

Maddi bir varlık olan tablolar ile ilgili olarak ön plana çıkan ilk husus bu tablolar için amortisman ayrılıp ayrılmayacağı ve bu kapsamda gider olarak değerlendirilip değerlendirilmeyeceğidir. Bir diğer husus da satın alınan tablolar nedeniyle yüklenilen KDV'nin indirim konusu yapıp yapılmayacağıdır.

2.1. Vergi Usul Kanunu Yönünden Değerlendirme

213 sayılı Vergi Usul Kanununun "Amortisman Mevzuu" başlıklı 313 üncü maddesinde; "İşletmede bir yıldan fazla kullanılan ve yıpranmaya, aşınmaya veya kıymetten düşmeye maruz bulunan gayrimenkullerle 269 uncu madde gereğince gayrimenkul gibi değerlendirilen iktisadi kıymetlerin, alet, edevat, mefruşat, demirbaş ve sinema filmlerinin

birinci kısımdaki esaslara göre tespit edilen değerinin bu Kanun hükümlerine göre yok edilmesi amortisman mevzuunu teşkil eder.

.Değeri 50.000.000.- Lirayı (414 Sıra No.lu V.U.K Genel Tebliği ile 1.1.2012'den itibaren 770.-TL) aşmayan peştemallıklar ile işletmede kullanılan ve değeri 50.000.000.- Lirayı (770.-TL) aşmayan alet, edevat, mefruşat ve demirbaşlar amortismanına tabi tutulmayarak doğrudan doğruya gider yazılabilir. İktisadi ve teknik bakımdan bütünlük arzedenlerde bu had topluca dikkate alınır."

hükümleri yer almaktadır.

Bir iktisadi kıymetin amortismanına tabi olabilmesi için işletmede bir yıldan fazla kullanılabilmesi, yıpranma, aşınma ve kıymetten düşmeye maruz kalabilecek nitelikte olması, envantere dahil olması, gayrimenkul veya gayrimenkul gibi değerlendirilen iktisadi kıymetlerden olması, işletmede kullanılan alet, edevat, mefruşat veya demirbaş eşya ve sinema filmi niteliğinde bulunması, faydalı ömrünün tespit edilebilmesi ve belli bir değeri (770 TL) aşması şartlarını taşıması gerekmektedir.

Sanatsal değeri olan tablolar ise kullanma dolayısıyla yıpranmaya, aşınmaya veya kıymetten düşmeye maruz bulunmamaktadır. Bu nedenle tablolar amortismanına mevzuu yapılamamaktadır. İdarenin görüşü de bu yönde bulunmaktadır. Ancak Danıştay tarafından verilen bir kararda, tabloların davacı bankanın envanterine dahil ve bankanın çeşitli şube ve bürolarında tefriş ve düzenleme amacıyla işletmede bir yıldan fazla kullanılan diğer tüm iktisadi kıymetler kadar yıpranmaya, aşınmaya ve kıymetten

düşmeye maruz bulunduğu belirtilmiştir. Bu nedenle davacı bankanın tabloları amortisman tabii tutulmasında ve Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 298. maddesinin tanıdığı olanak uyarınca yeniden değerlendirilme kapsamında işlem yapmasında Kanun'a aykırılık görülmediğine hükmedilmiştir.



2.2. Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunu Yönünden Değerlendirme

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun "Safi Kurum Kazancı" başlıklı 6 ncı maddesinde; kurumlar vergisinin, mükelleflerin bir hesap dönemi içinde elde ettikleri safi kurum kazancı üzerinden hesaplanacağı, safi kurum kazancının tespitinde Gelir Vergisi Kanununun ticari kazanç hakkındaki hükümlerinin uygulanacağı hükmüne yer verilmiştir. Bu hüküm uyarınca tespit edilecek kurum kazancından Kurumlar Vergisi Kanununun 8 inci maddesi ile Gelir Vergisi Kanununun 40 ncı maddesinde yer alan giderler indirilebilecektir.

Öte yandan, 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanununun 40 ncı maddesinin birinci fıkrasının (1) numaralı bendinde, ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için yapılan genel giderlerin safi kazancın tespit edilmesinde gider olarak yazılabileceği hükmü yer almıştır.

Yapılan giderin kazançtan indirilebilmesi için,

Yapılan gider ticari kazancın elde edilmesi ile doğrudan ilgili,

Gider karşılığında sabit kıymet iktisap edilmiş,

Gider kanunen kabul edilebilir nitelikte

olmalıdır.

İdarenin yaklaşımına baktığımızda, yapılan gider ile kazancın elde edilmesi ve idame edilmesi arasında

bir ilişki kurulmuştur. Satın alınan tablolar için yapılan harcamalar, ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için yapılmış bir harcama niteliğinde olmadığından, söz konusu harcamaların kurum kazancından indirim konusu yapılamayacağı benimsenmiştir.

2.3. Katma Değer Vergisi Kanunu Yönünden

İndirime izin verilmeyen bir gider ile ilgili yüklenen KDV'nin akıbeti 3065 sayılı KDV Kanununun 30/d maddesinde düzenlenmiştir. Bu düzenlemeye göre, Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunlarına göre kazancın tespitinde indirimi kabul edilmeyen giderler dolayısıyla ödenen KDV nin indirim konusu yapılamayacağı, hükme bağlanmıştır.

Dolayısıyla gider olarak kabul edilmeyen tablo harcamaları dolayısıyla yüklenen KDV nin indirim konusu yapılması da mümkün olmayacaktır.

3. Sonuç

Gerek yargının gerekse de idarenin yaklaşımı birbirine ters iki görüşü ifade etmektedir. İdare, sanat eserlerinin yıpranmaya ve aşınmaya tabi olmaması nedeniyle amortisman ayrılamayacağını, sanat eserleri için yapılan harcamaların, ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için yapılmış bir harcama niteliğinde olmadığı için de gider olarak değerlendirilemeyeceğini belirtmektedir. İdarece verilen görüşlere baktığımızda oto galeri, banka, otel, restoran, yapımcılık gibi çeşitli faaliyet kollarındaki mükelleflerce özelge talep edildiği görülmektedir. Dolayısıyla faaliyet konusu ile doğrudan ilgisi olmayan tablolar için amortisman ayrılması, bunlar için yapılan harcamaların da gider yazılmasının uygun olmayacağını düşünmekteyiz. Ancak bazı durumlarda bu tür tablolar ile faaliyet arasında doğrudan bağ kurmak mümkün olabilir. Bu durumda olayın kendi özelliği içinde değerlendirilerek karar verilmesi yerinde olacaktır.

[1] İstanbul VDB tarafından tayin edilen 23/01/2012 tarihli ve B.07.1.GİB.4.34.17.01-KDV.30-238 sayılı, 2009 tarihli ve B.07.1.GİB.04.99.16.01/2-Muk.553 sayılı özelgeler.

[2] Danıştay Dördüncü Dairesinin 10.4.1995 tarihli ve E. No: 1994/3132, K. No, 1995/1616 sayılı kararı.



KURULUŞ VE ÖRGÜTLENME GİDERLERİNİN VERGİSEL BOYUTU VE MUHASEBE İŞLEMLERİ

Cansın DEĞİRMENCİOĞLU
Devlet Gelir Uzman Yardımcısı

Giriş

Sermaye şirketleri hukuken ticaret siciline tescil edildikleri anda, fiili olarak ise normal faaliyetine başladığı anda kurulmuş sayılır. Vergi Kanunları açısından matrahı aşındıracak her müessese gibi gider müessesesi de önem arz etmektedir. Yazımızda sermaye şirketlerinin kuruluş aşamasına kadar ve kuruluş aşamasından sonra yapmış oldukları yeni şube açılması, sermaye arttırılması, tahvil çıkarılması, proje ve fizibilite raporunun hazırlanması, genel idare giderleri, tecrübe imalatı giderleri, danışmanlık hizmeti giderlerini içeren kuruluş ve örgütlenme giderlerinin neler olduğunu, özelliklerini, vergi kanunlarının bu giderlere bakışını ve son olarak da bu giderlere ait muhasebe işlemlerini inceleyeceğiz.

1.Kuruluş ve Örgütlenme Gideri

Bu başlık altında kuruluş ve örgütlenme giderinin tanımına yer verilerek hangi giderleri içerdiği açıklanacaktır.

1.1.Tanım

Tek Düzen Hesap Planında(THP) kuruluş ve örgütlenme gideri; işletmenin kurulması, yeni bir şubenin açılması, işlerin sürekli olarak genişletilmesi için yapılan ve karşılığında maddi bir değer elde edilmeyen giderler olarak tanımlanmıştır. THP'nda yer alan kuruluş ve örgütlenme giderlerinin özellikleri şu şekildedir;

-Kuruluş ve örgütlenme gideri işletmenin bütününe aittir.

-Anılan giderler fiziksel bir varlığı bulunmayan giderlerdir.

-Bu giderler işletmenin belli bir şekilde yararlandığı veya yararlanmayı beklediği giderlerdir.

-Aktifleştirilen bu giderler amortisman yoluyla yok edilmektedir.

1.2.Kuruluş ve Örgütlenme Giderinin İçeriği

Kuruluş giderleri, işletmenin kurulması veya kuruluşunu tamamladıktan sonra faaliyetine devam ederken, yeni şube açılması, sermaye arttırılması, tahvil çıkarılması gibi işlerin devamlı suretle genişletilmesi için yapılan ve daha çok gelecek hesap dönemlerini ilgilendiren, maddi değer elde edilmeyen giderlerdir. İş ve piyasa etüdü ile proje ve fizibilite raporunun hazırlanması ile ilgili giderler, şirket esas sözleşmesinin düzenlenmesi için yapılan giderler, kuruluşun gerçekleştirilmesi için yapılan seyahat giderleri, kuruluş genel kurul toplantısı için yapılan giderler, hisse senedi çıkarma giderleri işletmenin kuruluş giderlerindedir.

Örgütlenme gideri; ticaret siciline tescil olan bir işletmenin fiili olarak faaliyetine geçebilmesi için yaptığı ve maddi karşılığı olmayan giderlerdir. İşletmenin ticaret siciline tescil olunmasından fiilen faaliyetine başladığı ana kadar yapılan genel idare giderleri, işçi ve personelin tedariki ve eğitimi için yapılan giderler, tecrübe imalatı giderleri ile tanıtma ve reklam giderleri örgütlenme giderleri arasındadır.



2.Kuruluş ve Örgütlenme Giderinin İndirim Konusu Yapılması

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun(KVK) 6. Maddesinde kurumlar vergisinin, mükelleflerin bir hesap dönemi içinde elde ettikleri safi kurum kazancı üzerinden hesaplanacağı ve safi kurum kazancının tespitinde Gelir Vergisi Kanununun(GVK) ticari kazanç hakkındaki hükümlerinin uygulanacağı belirtilmiştir.

KVK 8. Maddesinde kuruluş ve örgütlenme giderlerinin ticari kazanç gibi hesaplanan kurum kazancının tespitinde hasıllardan indirilebileceği açıklanmıştır.

Ayrıca GVK 40. Maddesinde; safi kazancın tespit edilmesi için, ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için yapılan genel giderlerin indirilebileceği kabul edilmiştir.

Bu açıklamalara göre; kuruluş ve örgütlenme gideri kapsamında olan şirket personelinin yapmış olduğu geçici konaklama harcamaları, seyahat harcamaları, eğitim giderleri, danışmanlık ve çeviri giderleri, sözleşmeler için ödenen damga vergisi harcamaları KVK 8. Maddesi hükmüne göre, personele yapılan ücret ödemeleri ise GVK 40. Maddesine göre kurum kazancının tespitinde indirim konusu yapılabilecektir.

3.Giderlerin Aktifleştirilmesi

213 sayılı Vergi Usul Kanununun(VUK) 269.maddesinde; iktisadi işletmelere dahil bilumum gayri menkullerin maliyet bedeli ile değerlendirileceği belirtilmiş olup 262. Maddede maliyet bedeli; iktisadi bir kıymetin iktisap edilmesi veya değerinin artırılması suretiyle yapılan ödemelerle bunlara müteferri bilumum giderlerin toplamı olarak tanımlanmıştır.

Amortisman duran varlıkların aşınma, yıpranma veya eksilme paylarını ifade etmektedir. İşletmeler demirbaş olarak kullanmak üzere aldığı maddi duran varlıkları uzun seneler kullanırlar, bu nedenle maddi duran varlıkların faydalı ömrü boyunca gider yazılması gerekir. Böylece maddi duran varlık kullanıldığı muhasebe dönemine dağıtılarak muhasebenin dönemsellik kavramı gereğince gider yazılmış olur. Ancak amortisman ayırmanın belli bir takım şartları vardır; iktisadi kıymetin

- Değerleme gününde envantere dahil ve kullanıma hazır olması
- İşletmede bir yıldan fazla kullanılabilir olması
- Yıpranmaya, aşınmaya veya kıymetten düşmeye maruz kalması
- Değerinin 770 TL'yi(2012 yılı için) aşmış olması gerekir.

VUK 315. Maddesinde, mükelleflerin amortisman tabi iktisadi kıymetlerini Maliye Bakanlığının tespit ve ilan edeceği oranlar üzerinden itfa edecekleri ve ilan edilecek oranların tespitinde iktisadi kıymetlerin faydalı ömürlerinin dikkate alınacağı belirtilmiş olup amortisman uygulamasına ilişkin usul ve esaslar ise 333, 339, 365,389, 399, 406 ve 418 sıra no.lu VUK Genel Tebliğlerinde açıklanmıştır.

VUK 282. Maddesinde; kurumlarda aktifleştirilmesi ihtiyari olarak kabul edilen ilk tesis ve taazzuv giderlerinin mukayyet değeri ile değerlendirileceği, bu değer anılan giderlerden fazla olamayacağı, bu giderlerin kurumun tesis olunması veya yeni bir şubenin açılması veya işlerin devamlı bir suretle genişletilmesi için yapılan ve karşılığında maddi bir kıymet iktisap olunmayan giderler olduğu, gerçek veya tüzel kişilerde peştemallıkların da mukayyet değerleriyle değerlendirileceği açıklanmıştır.



Aynı Kanunun 326. Maddesinde ise, kurumların aktifleştirdikleri bu giderlerini mukayyet değerleri üzerinden eşit miktarlarda ve 5 yıl içinde itfa edebilecekleri belirtilmiştir.

THP'nın 262 no.lu hesabına ilişkin açıklamasında da kuruluş ve örgütlenme giderlerinin "aktifleştirilmesi durumunda" ifadesi yer almaktadır. Bu ifade anılan giderlerin doğrudan doğruya gider de yazılabileceğini göstermektedir.

Daha önce de belirttiğimiz gibi kuruluş ve örgütlenme harcamalarının giderleştirilmesi veya aktifleştirilmesi yönünde mükelleflere seçimlik hak tanınmıştır. Ancak ilk değerlendirme gününden sonra yapılacak bir tercih değişikliği amortisman süresinde değişikliğe neden olacağından mükellef bu hakkından hangisini kullanacağını ilk değerlendirme gününe kadar kararlaştırmalıdır. İlk değerlendirme gününden sonra mükellefe seçimlik bir hak tanınmamıştır.

Bu açıklamalardan da anlaşıldığı gibi kuruluş ve örgütlenme giderlerinin aktifleştirilmesi ihtiyari bir durumdur. Aktifleştirilmesi halinde de aktifleştirilme tarihinden sonraki ilk değerlendirme gününden başlayarak 5 yıl içinde eşit yüzdeler halinde itfası mümkün bulunmaktadır.

4.Muhasebe İşlemleri

Bu başlık altında iki ayrı örnek ile kuruluş ve örgütlenme giderlerinin doğrudan gider yazılmasına ve aktifleştirilmesine ilişkin muhasebe kayıtlarına yer

vereceğiz.

4.1.Doğrudan Gider Yazılması

X Ltd. Şti.'nin kuruluş sırasında, 2012 yılının 20 kasım ile 30 kasım tarihlerinde yaptığı kuruluş gideri 10.000TL+1800 KDV dir. Bu giderler genel yönetim faaliyetine ilişkin olup işletme kuruluş dönemini 2012 yılı içinde tamamlamış ve aktifleştirmiştir.(işletme 7/A seçeneğini kullanmaktadır)

| | |
|---|--------|
| 30.11.2012 | |
| 770.Genel Yönetim Gid. 10.000 | |
| 191.İndirilecek KDV 1800 | |
| 100.Kasa 11.800 | |
| 30.11.2012 | |
| 632.Genel Yönetim Gid. 10.000 | |
| 771.Genel Yönetim Gid.Yansıtma Hes. | |
| Hesabı | 10.000 |
| 31.12.2012 | |
| 771.Genel Yönetim Gid.Yansıtma Hesabı10.000 | |
| 770.Genel Yönetim Gideri 10.000 | |
| 31.12.2012 | |
| 690.Dönem Karı veya Zararı 10.000 | |
| 632.Genel Yönetim Gideri 10.000 | |

4.2.Aktifleştirilmesi

X Ltd. Şti. kuruluş aşamasında 05.06.2012 tarihinde iş ve piyasa etüdü olarak bir kuruma 10.000TL+1800KDV ödemiştir. Anılan giderler kuruluş ve örgütlenme gideri olarak aktifleştirilmiş olup %20 oranında amortisman ayrılmıştır.

05.06.2012

262.Kuruluş ve örgütlenme Gideri 10.000

191.İndirilecek KDV 1800

100.Kasa

11.800

05.06.2012

900.Nazım Hesaplar 10.000

900.01.vergi kanunlarına göre

Gider olarak kabul edilen kuruluş ve örgütlenme gid.

950.Nazım Hesaplar 10.000

950.01. vergi kanunlarına göre

Gider olarak kabul edilen kuruluş ve örgütlenme gid.Alacaklı hesabı

31.12.2012

770.Genel Yönetim Gideri 2000

268.Birikmiş Amortismanlar 2000

31.12.2012

950.Nazım Hesaplar 2000

900.Nazım Hesaplar 2000

31.12.2013

770.Genel Yönetim Gideri 2000

268.Birikmiş Amortismanlar 2000

31.12.2013

900.Nazım Hesaplar 2000

950.Nazım Hesaplar 2000

/

Sonuç

Yazımızda kuruluş ve örgütlenme giderlerinin içeriğini, vergi kanunları karşısındaki durumunu ve

aktifleştirilmesini inceleyerek ilgili işlemlere ait muhasebe kayıtlarına yer verdik. Kurumların kuruluş aşamalarında yapmış oldukları ve faaliyete başladıktan sonra yapacakları giderler ticari hayatta rekabet arttıkça artacaktır. Bu nedenle yazımızda belirttiğimiz şekilde giderlerin yansıtılması hem vergi matrahını illegal olarak aşındırmayacak hemde işletmeler açısından doğru bir vergi planlaması sağlayacaktır.



SATILAN MALIN İADESİNDE BELGE DÜZENİ

RECEP TORUN
Devlet Gelir Uzman Yardımcısı

Giriş

Günümüzde tüketici tercihlerinin ve beklentilerinin farklılaşması, internet üzerinden yapılan satışların yaygınlaşması satıcı ile alıcının “alışveriş” kavramına bakışını değiştirmekte ve sonuç itibarıyla satın alınan malın ayıplı olması, beğenilmemesi yada farklı subjektif nedenlerle iadesi söz konusu olmaktadır. Bu durumda nasıl ki mal satışında uyulması gereken bir belge düzeni varsa, satın alınan malın iade edilmesi durumunda da uyulacak bir belge düzeni vardır. Ancak satın alınan her malın iadesi vergi kanunları bakımından basit bir iade statüsünde olmayıp özellikli durumlar içermektedir. Mal iadesinde tüketici tarafından faturanın ibraz edilememesi, tüketicinin iade işlemini bizzat yapmak yerine kargo aracılığı ile yapması, bedeli döviz olarak ödenen malların iadesinde hangi kurun uygulanacağı gibi özellikli durumlar vardır. Yazımızda bu özellikli durumlar irdelenerek çözüm yolları sunulacaktır.

1.Satılan Malın İadesi

Bu başlık altında satın alınan malın tüketiciler tarafından bizzat iade edilmesi, mesafeli sözleşme kapsamında iadenin tüketici tarafından kargo veya posta yoluyla yapılması, iade esnasında tüketicinin satış faturasını ibraz edememesi ve iade sırasında tüketiciye satın alınan malın bedeli yerine başka bir mal verilmesi durumlarında uyulması gereken belge düzenine değinilecektir.

1.1.Mal İadesinin Bizzat Tüketici Tarafından Yapılması

Fatura, Vergi Usul Kanununun(VUK) 229. Maddesinde; satılan emtia veya yapılan iş karşılığında müşterinin borçlandığı meblağı göstermek üzere emtiayı satan veya işi yapan tüccar tarafından müşteriye verilen ticari vesika olarak tanımlanmıştır.

VUK 231. Maddesinde; malın teslimi veya hizmetin yapıldığı tarihten itibaren azami yedi gün içinde düzenlenmeyen faturaların hiç düzenlenmemiş sayılacağı belirtilmiştir.

VUK 234. Maddesinde; Birinci ve ikinci sınıf tüccarlar, kazancı basit usulde tespit edilenlerle defter tutmak mecburiyetinde olan serbest meslek erbabının ve çiftçilerin vergiden muaf esnafa yaptırdıkları işler veya onlardan satın aldıkları emtia için tanzim edip işi yapana veya emtiayı satana imza ettirecekleri gider pusulası, vergiden muaf esnaf tarafından verilmiş fatura hükmünde olduğu belirtilmiş olup gider pusulasının iki nüsha olarak düzenleneceği, bir nüshasının işi yapana veya malı satana tevdi olunacağı açıklanmıştır.

54 Seri No.lu Katma Değer Vergisi(KDV) Genel Tebliğinin B/1 bölümünde; tüketiciler tarafından satın alınan malların çeşitli nedenlerle iade edildiği durumlarda satıcılar tarafından iade edilen mal nedeniyle gider pusulası düzenleneceği ve tüketiciden iade edilen mala ait belgenin geri alınacağı açıklanmıştır.



Buna göre; tüketicinin satın aldığı malı bizzat iade etmesi durumunda, satıcı tarafından satılan mala ait KDV dahil bedel üzerinden gider pusulası düzenlenecek ayrıca malın satışı esnasında tüketiciye verilen fatura geri alınacaktır. Bu noktada malın iadesi aşamasında tüketicinin satış faturasını ibraz edememesi halinde belge düzeninin nasıl olacağı konusu gündeme gelmektedir. Böyle bir durumda satıcı yine açıklandığı gibi gider pusulası düzenleyecek ancak makbuz üzerine alış belgesinin ibraz edilemediğini açıkça belirtecektir.

1.2.Mesafeli Sözleşme Kapsamında Tüketici Tarafından Kargo ile Yapılan Mal İadeleri

4077 Sayılı Tüketicinin Korunması Hakkındaki Kanunun 9/A maddesinde mesafeli sözleşmeler; yazılı, görsel, telefon ve elektronik ortamda veya diğer iletişim araçları kullanılarak ve tüketicilerle karşı karşıya gelinmeksizin yapılan ve malın veya hizmetin tüketiciye anında teslimi, sonradan teslimi veya ifası kararlaştırılan sözleşmeler olarak tarif edilmiştir.

VUK Mükerrer 257. Maddesi ile Maliye Bakanlığına belge düzeninin şekil, şart ve usullerinde değişiklik yapma yetkisi verilmiştir.

Bu yetkiye istinaden 385 Sıra No.lu VUK Genel Tebliğinin "4-Kapıdan veya Mesafeli Sözleşme Düzenlenerek Yapılan Satışlarda İade İşlemlerinde Belge Düzeni" başlıklı bölümünde; sadece kapıdan veya mesafeli sözleşmeler düzenlemek suretiyle yapılan satışlarda gerçekleşecek iade işlemleri için, iade bölümünün yer alacağı bir faturanın iki nüsha halinde düzenlenmesi uygun görülmüştür.

Söz konusu faturanın alt kısmına açılacak iade bölümüne;

-Malı iade edenin adı, soyadı, adresi, imzası

-İade edilen mala ilişkin cins, miktar, birim fiyat ve tutar yer alacaktır.

Bu şekilde düzenlenen fatura tüketiciye satın alınan malla birlikte gönderilecek olup tüketici malı iade etmek isterse yukarıda açıklaması yapılan iadeye ilişkin bölümü dolduracak ve iki nüsha olan faturanın bir örneğini mal ile birlikte satıcıya geri gönderecek olup bir örneği kendisinde kalacaktır. Mesafeli sözleşme kapsamında posta veya kargo ile yapılan iade işlemlerinde açıklanan bu belge düzeninin uygulanması gerekmektedir.

1.3.İade Edilen Malın Karşılığında Tüketicie Malın Bedeli Yerine Yeni Bir Mal Verilmesi

Ticari hayatın bir gereği olarak iade işlemlerinde, tüketici her zaman malın bedelini talep etmeyebilir. Bunun yerine aynı veya farklı değerde bir malı satıcıdan isteyebilir. Peki bu durumda belge düzeni nasıl olacaktır? Daha önceki açıklamalarımızda belirttiğimiz gibi satıcı bu durumda da gider pusulası düzenleyerek tüketiciye verecek ve tüketiciye vermiş olduğu faturayı geri alacaktır. Ancak buna ek olarak tüketiciye bedel yerine vermiş olduğu mala ait bir fatura daha düzenleyecektir. Burada dikkat edilmesi gereken nokta; tüketiciye verilen yeni malın satış bedeli için fatura düzenlerken önceki mala ait satış bedelinin dikkate alınmayacağıdır. **Yani satıcının iade aldığı 1500TL değerinde bir mal olduğunu ve tüketiciye bu bedel yerine 1550TL değerinde bir mal verdiğini düşünürsek, satıcı önceki bedeli**

dikkate almayıp sanki ilk defa bu tüketicie mal satıyormuş gibi 1550TL değeri üzerinden fatura düzenleyecektir.

2.Bedeli Döviz Olarak Ödenen Malın İade Edilmesi

Katma Değer Vergisi(KDV) Kanunu vergiyi doğuran olayı mal teslimi ve hizmet ifasına bağlamıştır.

KDV Kanununun 26. Maddesinde; bedelin döviz ile hesaplanması halinde döviz, vergiyi doğuran olayın meydana geldiği andaki cari kur üzerinden Türk Parasına çevrileceği açıklanmıştır.

Aynı Kanunun 35. Maddesinde ise malların iade edilmesi, işlemin gerçekleşmemesi, işlemde vazgeçilmesi gibi sebeplerle matrahta değişiklik olduğu takdirde; vergiyi tabi işlemleri yapmış olan mükellef bunlar için borçlandığı vergiyi, bu işlemlere muhatap olan mükellef ise indirme hakkı bulunan vergiyi değişikliğin mahiyetine uygun şekilde ve değişikliğin meydana geldiği dönem içinde düzeltmesi gerektiği açıklanmıştır.

Yazımızda konu edindiğimiz satın alınan malın iadesinde ise KDV açısından vergiyi doğuran olay malın ilk teslimi aşamasıdır. Yani satıcının tüketicie malı sattığı ilk aşamadır. Bu nedenle bedeli döviz olarak ödenen malın iadesinde uygulanacak döviz kuru, ilk teslimin gerçekleştiği tarihteki döviz kuru olacaktır.

Sonuç

Yazımızda satın alınan malın iadesine yönelik ticari hayatta meydana gelen tereddütlü durumları ele alarak çözüm yollarını göstermeye çalıştık. Muhtemeldir ki ticari hayat geliştikçe bahsedilen bu tereddütlü durumların sayısında da artış olacaktır. Bu nedenle ticari hayatta ortaya çıkan her uygulamaya vergi kanunlarına uygun vergisel bakış açısı ve çözüm önerileri getirmek gerekmektedir.





SON DÜZENLEMELER ÇERÇEVESİNDE YENİ TÜRK TİCARET KANUNU VE VERGİ USUL KANUNUNA GÖRE DEFTER TUTMA HÜKÜMLERİNİN UYUMLAŞTIRILMASI

Fadime KIRDAĞ
Devlet Gelir Uzman Yardımcısı

Giriş

55 yıldır yürürlükte olan 6762 sayılı Türk Ticaret Kanunu (eski TTK) yürürlükten kaldırılarak yerine 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu (yeni TTK) 14.01.2011 tarihli Resmi Gazetede yayımlanmıştır. Yeni TTK esas itibarıyla 01.07.2012 tarihinde yürürlüğe girmiş olmasına rağmen Türkiye Muhasebe Standartlarının uygulanmasına ilişkin hükümleri 01.01.2013 tarihinde yürürlüğe girecektir.

Defter tutma yükümlülüğüne ve Türkiye Muhasebe Standartlarının uygulanmasına ilişkin maddeler yeni TTK'nın en çok tartışılan hükümleri olmuştur. Resmi Gazetede^[1] yayımlanan Ticari Defterlere İlişkin Tebliğ ile birlikte ticari defterlere ilişkin olan tartışmalı hükümler açısından Vergi Usul Kanunu(VUK) ile Yeni TTK arasında uyum sağlanmıştır.

Ayrıca, Yeni TTK'da teknik nitelikteki muhasebe ilkelerini belirleme görevi Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumuna verilmiş ve genel olarak muhasebe uygulamaları ile ilgili hükümler doğrudan yer almamıştır. Bu yazıda, yeni TTK ile VUK arasındaki uyumsuzluklar "defter tutma usulü" çerçevesinde irdelenecek, bahsi geçen Tebliğin tartışmaları ne ölçüde etkilediği değerlendirilecektir.

1. Eski Türk Ticaret Kanunu Hükümlerine Göre Tutulması Gereken Defterler

Eski TTK'nın 66. maddesinde, tacir kavramının açıklaması yapıldıktan sonra, tüzel kişi tacirin yevmiye defteri, defteri kebir, envanter defteri ve

karar defterinin tutması gerektiği; tacirin gerçek kişi olması halinde ise karar defteri hariç olmak üzere yevmiye defteri, defteri kebir, envanter defteri ya da işletmesinin mahiyet ve önemine göre sadece işletme defteri kullanması gerektiği açıklanmıştır.

Bu madde hükmü ile VUK'un "Defter Tutma" bölümünde yer alan hükümler birbirleriyle paralellik arz etmekte olup, mükellefler tutacakları defterleri VUK'da yer alan açıklamalara göre belirlemektedir.

2.6335 Sayılı Değişiklikten Önceki Yeni Türk Ticaret Kanunu

Yeni TTK'nın değişiklik öncesi 64. maddesinde;

"(1) Her tacir, ticari defterleri tutmak ve defterlerinde, ticari işlemleriyle malvarlığı durumunu, Türkiye Muhasebe Standartlarına ve 88 inci madde hükümleri başta olmak üzere bu Kanuna göre açıkça görülebilir bir şekilde ortaya koymak zorundadır. Defterler, üçüncü kişi uzmanlara, makul bir süre içinde yapacakları incelemede işletmenin faaliyetleri ve finansal durumu hakkında fikir verebilecek şekilde tutulur. İşletme faaliyetlerinin oluşumu ve gelişmesi defterlerden izlenebilmelidir.

(2) Tacir, işletmesiyle ilgili olarak gönderilmiş bulunan her türlü belgenin, fotokopi, karbonlu kopya, mikrofiş, bilgisayar kaydı veya benzer şekildeki bir kopyasını, yazılı, görsel veya elektronik ortamda saklamakla yükümlüdür.

(3) Ticari defterler, açılış ve kapanışlarında

noter tarafından onaylanır. Kapanış onayları, izleyen faaliyet döneminin altıncı ayının sonuna kadar yapılır. Şirketlerin kuruluşunda defterlerin açılışı ticaret sicili müdürlükleri tarafından da onaylanabilir. Açılış onayının noter tarafından yapıldığı hâllerde noter, ticaret sicili tasdiknamesini aramak zorundadır. Türkiye Muhasebe Standartlarına göre elektronik ortamda veya dosyalama suretiyle tutulan defterlerin açılış ve kapanış onaylarının şekli ve esasları ile bu defterlerin nasıl tutulacağı Sanayi ve Ticaret Bakanlığınca bir tebliğle belirlenir.

(4) Pay defteri, yönetim kurulu karar defteri ve genel kurul toplantı ve müzakere defteri gibi işletmenin muhasebesiyle ilgili olmayan defterler de ticari defterlerdir.

(5) Yevmiye, defteri kebir ve envanter defteri dışında tutulacak defterler Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu tarafından bir tebliğ ile belirlenir.”

denilerek tacirler tarafından uyulacak defter tutma yükümlülükleri düzenlenmiştir.

Görüldüğü gibi, yeni TTK'da tacirler tarafından tutulması gereken defterlere maddenin ilk fıkralarında yer verilmemiş yalnızca yevmiye, defteri kebir ve envanter defteri dışında tutulacak defterlerin Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu tarafından bir tebliğ ile belirleneceği ifade edilmiştir. Özellikle 5. fıkranın lafzından, yeni TTK uyarınca hali hazırda tacir olarak belirlenen her gerçek ve tüzel kişinin yevmiye, defteri kebir ve envanter defterlerini tutması gerektiği sonucu çıkmıştır. Diğer yandan yeni TTK, pay defteri, yönetim kurulu karar defteri, genel kurul toplantı ve müzakere defteri gibi işletmenin muhasebesiyle ilgili olmayan defterleri de ticari defter olarak kabul etmektedir.

VUK'da yer alan tacir sınıflandırmasına karşın yeni TTK'da tacirlerin herhangi bir sınıflandırmaya tabi tutulmamış olması ve ikinci sınıf tüccarların tutması gereken işletme defterinin de bu kanunda yer almamış olması sonucu, mükellefler işletme defterini tutup tutmayacakları hususunda tereddüde düşmüştür.

3.6335 Sayılı Değişiklikten Sonra Yeni Türk Ticaret Kanunu Hükümlerine Göre Tutulması Gereken Defterler

26.06.2012 tarihli ve 6335 sayılı Türk Ticaret Kanunu ile Türk Ticaret Kanununun Yürürlüğü ve Uygulama Şekli Hakkında Kanunda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanunun 8. maddesi ile yeni TTK'nın 64 maddesinin 1, 3 ve 5. fıkraları aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir.

“(1) Her tacir, ticari defterleri tutmak ve defterlerinde, ticari işlemleriyle ticari işletmesinin iktisadi ve mali durumunu, borç ve alacak ilişkilerini ve her hesap dönemi içinde elde edilen neticeleri, bu Kanuna göre açıkça görülebilir bir şekilde ortaya koymak zorundadır. Defterler, üçüncü kişi uzmanlara, makul bir süre içinde yapacakları incelemede işletmenin faaliyetleri ve finansal durumu hakkında fikir verebilecek şekilde tutulur. İşletme faaliyetlerinin oluşumu ve gelişmesi defterlerden izlenebilmelidir.

(3) Fiziki ortamda tutulan yevmiye defteri, defteri kebir ve envanter defteri ile dördüncü fıkrada sayılan defterlerin açılış onayları, kuruluş sırasında ve kullanılmaya başlanmadan önce noter tarafından yapılır. Bu defterlerin izleyen faaliyet dönemlerindeki açılış onayları, defterlerin kullanılacağı faaliyet döneminin ilk ayından önceki ayın sonuna kadar notere yaptırılır. Pay defteri ile genel kurul toplantı ve müzakere defteri yeterli yapıları bulunmak kaydıyla izleyen faaliyet dönemlerinde de açılış onayı yaptırılmaksızın kullanılmaya devam edilebilir. Yevmiye defteri ile yönetim kurulu karar defterinin kapanış onayı, izleyen faaliyet döneminin üçüncü ayının sonuna kadar notere yaptırılır. Ticaret şirketlerinin ticaret siciline tescili sırasında defterlerin açılışı ticaret sicili müdürlükleri tarafından da onaylanabilir. Açılış onayının noter tarafından yapıldığı hâllerde noter, ticaret sicili tasdiknamesini aramak zorundadır. Ticari defterlerin elektronik ortamda tutulması hâlinde bu defterlerin açılışlarında ve yevmiye defteri ile yönetim kurulu karar defterinin kapanışında noter onayı aranmaz. Fiziki ortamda veya elektronik ortamda tutulan ticari defterlerin nasıl tutulacağı, defterlere kayıt zamanı, onay yenileme ile açılış ve kapanış onaylarının şekli ve esasları

Gümrük ve Ticaret Bakanlığı ile Maliye Bakanlığınca müştereken çıkarılan tebliğle belirlenir.

(5) Bu Kanuna tabi gerçek ve tüzel kişiler, 4/1/1961 tarihli ve 213 sayılı Vergi Usul Kanununun defter tutma ve kayıt zamanıyla ilgili hükümleri ile aynı Kanunun 175 inci ve mükerrer 257 nci maddelerinde yer alan yetkiye istinaden yapılan düzenlemelere uymak zorundadır. Bu Kanunun defter tutma, envanter, mali tabloların düzenlenmesi, aktifleştirme, karşılıklar, hesaplar, değerlendirme, saklama ve ibraz hükümleri 213 sayılı Kanun ile diğer vergi kanunlarının aynı hususları düzenleyen hükümlerinin uygulanmasına, vergi kanunlarına uygun olarak vergi matrahının tespit edilmesine ve buna yönelik mali tabloların hazırlanmasına engel teşkil etmez.”

6335 Sayılı Kanunla değiştirilen 1.fıkra, her tacirin ticarî defter tutması yükümlülüğüne ilişkin emredici bir kural koyulmakla, defter tutmanın kanunî amacı kesin bir tarzda ifade edilmekte ancak, temel defterler dışında hangi defterlerin tutulması gerektiği belirtilmemektedir. Bu hususu Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu belirleyecektir.

Tutulması zorunlu defterlerin tasdiki ve bunun usulü 3 üncü fıkra ile açıklanmıştır.

Defter tutma, envanter, mali tabloların düzenlenmesi, aktifleştirme, karşılıklar, hesaplar, değerlendirme, saklama ve ibraz hükümlerinin VUK ve diğer vergi kanunlarının aynı hususları düzenleyen hükümlerine engel teşkil etmeyeceği 5. fıkra, belirtilmiş, VUK ve diğer vergi kanunları ile yeni TTK arasında bağ kurulmuştur. Böylece yeni TTK'nın VUK ile çelişen hükümlerine son verilmiştir.

Ayrıca, VUK'un 220. maddesinde tasdik ettirilmesi zorunlu olan defterler tahdidi olarak sayılmış olup, defteri kebir bu defterler arasında yer almamaktadır. Ancak yeni TTK bilanço usulünde tutulacak bütün defterlerin tasdik ettirilmesi zorunluluğu getirmektedir. Madde gerekçesinde bu zorunluluğun sebebinin çift defter kullanımını olabildiğince engellemek olduğu vurgulanmıştır. Bu nedenle tacirler defteri kebir de

dahil olmak üzere bilanço usulünde tutulacak tüm defterleri yeni TTK hükümleri uyarınca tasdik ettirmek zorundadır.

3.Vergi Usul Kanunu Hükümlerine Göre Tutulması Gereken Defterler

VUK'un "Defter Tutma" ile ilgili hükümlerin yer aldığı ikinci kitabın ikinci kısmının 171. maddesinde, mükelleflerin bu Kanuna göre tutmaları gereken defterleri vergi uygulaması bakımından maddede belirtilen; Mükellefin vergi ile ilgili servet, sermaye ve hesap durumunu tesbit etme, vergi ile ilgili faaliyet ve hesap neticelerini tesbit etme, vergi ile ilgili muameleleri belli etme, mükellefin vergi karşısındaki durumunu hesap üzerinden kontrol etme ve inceleme, mükellefin hesap ve kayıtlarının yardımıyla üçüncü şahısların vergi karşısındaki durumlarını (Emanet mahiyetindeki değerler dahil) kontrol etme ve inceleme amaçlarını sağlayacak şekilde tutacakları, aynı Kanunun 175. maddesinde ise mükelleflerin, anılan Kanunun 171. ve müteakip maddelerinde belirtilen maksat ve esaslara uymaları şartıyla defterlerini ve muhasebelerini işlerinin bünyesine uygun olarak diledikleri usul ve tarzda düzenlemekte serbest oldukları belirtilmiştir.

Tüccarlar defter tutma bakımından iki sınıfa ayrılmış olup, birinci sınıf tüccarlar bilanço esasına göre, ikinci sınıf tüccarlar ise işletme esasına göre defter tutmaktadırlar.

Yıllık alış veya satış tutarları ya da bir yıl içinde elde edilen gayri safi iş hasılatlarının her yıl belirlenen rakamları aşması halinde tacirler birinci sınıf sayılarak bilanço esasına göre defter tutmak zorundadır. Bunun yanında ticaret şirketleri, kurumlar vergisine tabi diğer tüzel kişiler ile ihtiyari olarak bilanço esasına göre defter tutmayı tercih edenler de bilanço usulüne göre defter tutacaklardır.

Yukarıda yer alanların dışında kalanlar, kurumlar vergisi mükelleflerinden işletme hesabı esasına göre defter tutmalarına Maliye Bakanlığınca müsaade edilenler ile yeniden işe başlayan tüccarların yıllık iş hacimlerine göre sınıflandırılınca kadar ikinci sınıf tüccarlar gibi hareket edebileceği aynı Kanunun 178. maddesinde düzenlenmiştir.

Birinci ve ikinci sınıf tüccar ayrımı sonucunda, bu tüccarların tutacakları defterler de iki gruba ayrılmıştır.

Buna göre, birinci sınıf tüccarlar aşağıda yer alan defterleri tutmak zorundadırlar;

- Yevmiye Defteri
- Defteri Kebir
- Envanter Defteri
- Mükelleflerin işlerinin mahiyetine göre tutulması zorunlu olan diğer defterler

İkinci sınıf tüccarlar ise aşağıda sayılan defterleri tutmak zorundadırlar;

- İşletme defteri

-Mükelleflerin işlerinin mahiyetine göre tutulması zorunlu olan diğer defterler

4.Ticari Defterlere İlişkin Tebliğ ile Yapılan Düzenlemeler

19.12.2012 tarihinde yayımlanan Ticari Defterlere İlişkin Tebliğde;

Her tacirin, bu Tebliğde belirlenen ticari defterleri tutmak ve defterlerinde ticari işlemleriyle ticari işletmesinin iktisadi ve mali durumunu, borç alacak ilişkilerini ve her hesap dönemi içinde elde edilen neticeleri Kanuna göre açıkça görülebilir şekilde ortaya koymak zorunda olduğu,

Gerçek veya tüzel kişi olup olmadığına bakılmaksızın her tacir yevmiye defteri, envanter defteri ve defteri kebiri tutmakla yükümlü olduğu,

Gerçek kişi tacirlerden Vergi Usul Kanununa göre ikinci sınıf tüccar sayılanlar, yeni bir düzenleme yapıncaya kadar bu Tebliğde sayılan defterler yerine mezkûr Kanun hükümlerine uygun olarak işletme hesabı esasına göre defter tutabileceği belirtilmiştir.

Bu tebliğde yapılan düzenlemelerle birlikte Yeni TTK'nda yer alan defter tutma ile ilgili hükümler açısından VUK 'da paralellik ve uygulamada birlik sağlanmıştır.

Sonuç

Yeni TTK'nın 64/5. maddesi ile defter tutma, envanter, mali tabloların düzenlenmesi, aktifleştirme, karşılıklar, hesaplar, değerlendirme, saklama ve ibraz hükümleri ile VUK hükümleri arasında uyum sağlanmış olmakla birlikte yayımlanan bahsi geçen tebliğ ile de VUK da herhangi bir düzenleme yapıncaya kadar ikinci sınıf tüccarların işletme defteri kullanmaya devam etmeleri gerektiği belirtilmiştir.

[1] 19.12.2012 tarihli Resmi Gazete



YAPILAN SON DEĞİŞİKLİKLER ÇERÇEVESİNDE TEŞVİK BELGESİNE BAĞLI YATIRIMLARDA GELİR VE KURUMLAR VERGİSİ UYGULAMASI

Cem ARSLAN
Devlet Gelir Uzmanı

1. GİRİŞ

Devlet yardımları; ekonomik sorunlar, işsizlik ve bölgelerarası gelir dağılımı dengesizlikleri gibi durumlara karşı geliştirilmiş bir müessesedir. Ülkemizde Devlet yardımı uygulamalarının ana amacı;

- Kalkınma planları ile yıllık program hedeflerine uygun olarak bölgelerarası dengesizlikleri gidermek,
- İstihdam yaratmak,
- Katma değeri yüksek, ileri ve uygun teknolojileri kullanmak,
- Uluslararası rekabet gücünü geliştirmek için yatırımların ve işletmelerin desteklenmesini sağlamak

şeklinde sayılabilir. Bu bağlamda, Devletin yukarıda belirtilen durumlarla ilgili en etkili regülasyon araçlarından birisi yatırım teşvikleridir. Ülkemizin üretim kapasitesi ve istihdamı ile ilgili yapılan yatırımların teşviki konusunda Bakanlar Kuruluna verilen yetkiye istinaden çıkarılan 2009/15199 sayılı "Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Karar"^[1] (BKK) ile yeni bir sisteme geçilmiş, bu sistem de 15.06.2012 tarih ve **2012/3305 sayılı BKK^[2] ile revize edilmiştir.**

5838 sayılı Kanunla^[3] ise, *indirimli kurumlar vergisi sisteminin* yanında; gümrük vergisi muafiyeti, KDV istisnası, yatırım yeri tahsisi, sigorta primi işveren hissesi desteği, faiz desteği ve taşınma desteklerine ilişkin düzenlemeler yapılmıştır.

Bu düzenlemeler de, 15.06.2012 tarihinde yürürlüğe giren 6322 sayılı Kanunla revize edilmiş, ayrıca bu

Kanunla birlikte;

- Gelir vergisi stopajı teşviki
- Büyük ve stratejik yatırımlarda KDV iadesi
- Sigorta primi desteği

şeklinde yeni teşvikler getirilmiştir.

Kurumlar Vergisi Kanununun (KVK) 32. maddesinde vergi oranına ilişkin hükümler yer alır. Bu maddenin devamına 5838 sayılı Kanunla yatırımların teşviki amacıyla indirimli kurumlar vergisi oranını düzenleyen 32/A maddesi eklenmiş ve 6322 sayılı Kanun ile indirimli kurumlar vergisi uygulamasında da yenilikler yapılmıştır.



İndirimli kurumlar vergisi uygulamasında yapılan değişiklikler, e-beyannameye ne şekilde dahil edileceği, uygulama esasları ve mükelleflerin sıklıkla dile getirdikleri sorunlar ve çözümleri ile yeni teşvik sistemindeki gelir vergisi stopajı desteği ve SGK primi desteğinin muhasebeleştirilmesi bu yazıda açıklanacaktır.

2. İNDİRİMLİ KURUMLAR VERGİSİ

- Finans ve sigortacılık sektörlerinde faaliyet gösteren kurumlar,
- İş ortaklıkları, taahhüt işleri,
- “Yap-işlet modeli” ile enerji üretilmesine dair 4283 sayılı Kanun ve “Yap-işlet-devret modeli”ne göre 3996 sayılı Kanun kapsamında yapılan yatırımlar,
- Rödivans (maden işlerinin özel sözleşmelerle üçüncü kişilere devri) sözleşmelerine bağlı yatırımlar

bu yatırımdan 2012 yılında 200.000 TL kazanç elde etmiştir. Şirketin diğer faaliyetleri dolayısıyla da 300.000 TL geliri bulunmaktadır.

Buna göre teşvik, yatırım konusu faaliyetle ilgili kazanç üzerinden her yıl alınması gereken kurumlar vergisinin %80’inden vazgeçilerek verilecektir. Böylece, 2012 yılında 200.000 TL üzerinden 40.000 TL vergi hesaplanacak; bu tutarında %80’i olan 32.000 TL’nin tahsilinden vazgeçilecektir.



YATIRIM TEŞVİK BELGESİ

hariç olmak üzere, Ekonomi Bakanlığı tarafından teşvik belgesine bağlanan yatırımlardan elde edilen kazançlar, *yatırımın kısmen veya tamamen işletilmesine* başlanılan hesap döneminden itibaren yatırıma katkı tutarına ulaşıncaya kadar indirimli oranlar üzerinden kurumlar vergisine tabi tutulur.

Buna göre, yukarıda sayılan sektör ve konular dışında kalan ve teşvik belgesine bağlı olarak yapılan bölgesel ve büyük ölçekli yatırımlar indirimli kurumlar vergisinden yararlanır.

- **Yatırıma katkı tutarı**: indirimli kurumlar vergisi uygulanmak suretiyle tahsilinden vazgeçilen vergi yoluyla, yatırımların Devletçe karşılanacak tutarını,

- **Yatırıma katkı oranı**: yatırıma katkı tutarının yapılan toplam yatırıma bölünmesi suretiyle bulunacak oranı,

- **İndirimli kurumlar vergisi oranı**: yatırım teşvik uygulamasında bölgeler itibarıyla belirlenen ve kurumlar vergisi matrahına uygulanan oranı

ifade eder.

Örneğin; Defne A.Ş.’nin bulunduğu Giresun ilinde (V. Bölge) yatırıma katkı oranı (2012 yılı için) %40 ve indirimli kurumlar vergisi oranı %80’dir. Şirket bu bölgede 2012 yılında 1.000.000 TL yatırım yapmış ve

| | |
|--|------------|
| Yatırımın Hazine tarafından desteklenecek toplam tutarı [1.000.000 x %40] | 400.000 TL |
| Yatırım dolayısıyla elde edilen kazanç üzerinden hesaplanan vergi [200.000 x %20] | 40.000 TL |
| 2012 yılında tahsilinden vazgeçilen kurumlar vergisi [40.000 x %80] | 32.000 TL |
| Bu faaliyet nedeniyle ödenecek kurumlar vergisi [40.000 – 32.000] | 8.000 TL |
| İleriki yıllar için kalan destekleme tutarı [400.000 - 32.000] | 368.000 TL |

| Vergi Bildirimi | | Düzenleme Bilgileri | Eklr | Mali Bilgiler |
|---|--|--|------|--------------------|
| Genel Bilgiler | | Kuruma Bağlı İşyerleri ve Geçmiş Yıl Zararları | | Kazanç ve İlaveler |
| Dönem Safi Kurum Kazancı | | | | 500.000,00 |
| KVK'nın 32/A Mad. Kapsamında İndirimli Kurumlar Vergisine Tabi Matrah | | | | 200.000,00 |
| KVK'nın 32/A Mad. Kapsamında İndirimli Kurumlar Vergisi Oranı | | | | 4 |
| KVK'nın Geçici 4 Mad. Kapsamında İndirimli Kurumlar Vergisine Tabi Matrah | | | | |
| KVK'nın Geçici 4 Mad. Kapsamında İndirimli Kurumlar Vergisi Oranı | | | | |
| KVK'nın Geçici 5 Mad. Kapsamında İndirimli Kurumlar Vergisine Tabi Matrah | | | | |
| KVK'nın Geçici 5 Mad. Kapsamında İndirimli Kurumlar Vergisi Oranı | | | | |
| Genel Orana Tabi Matrah | | | | 300.000,00 |
| İşletmeden Çekilen Enflasyon Düzeltmesi Farkları | | | | |
| Gelecek Yıla Devreden Cari Yıl Zararları | | | | 0,00 |
| Safi Kurum Kazancının Türkiye Dışında Elde Edilen Kısmı | | | | |
| VERGİ BİLDİRİMİ | | | | |
| Kurumlar Vergisi Matrahı | | | | 500.000,00 |
| Hesaplanan Kurumlar Vergisi | | | | 68.000,00 |

Şirketin hazırlayacağı kurumlar vergisi e-beyannamesi ise yukarıdaki şekilde olacaktır.

2.1.Bakanlar Kurulu Kararı Çerçevesinde Uygulama

2012/3305 sayılı yeni "Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Karar"a göre: Yatırımın destek unsurlarından yararlanabilmesi için asgarî sabit yatırım tutarının I ve II. bölgelerde 1.000.000 TL; III, IV, V ve VI. bölgelerde ise 500.000 TL olması, Desteklenecek yatırımların, Kararın eki listelerde her bir konuya yönelik olarak (varsa) belirlenen yukarıdaki tutarların üzerindeki asgarî sabit yatırım ve/veya asgarî kapasite ile diğer şartları da sağlaması,

Finansal kiralama yöntemiyle yapılacak yatırımlarda finansal kiralamaya konu makine ve teçhizata ait toplam tutarın her bir finansal kiralama şirketi için asgarî 200.000 TL olması gerekir.

Sistemde, büyük ölçekli yatırımlara daha yüksek oranda teşvik sağlanmış ve BKK'ya ekli listede desteklenecek büyük ölçekli yatırımların hangi sektörlerde olduğu belirlenmiştir. İller itibariyle yatırıma katkı oranları ile indirimli vergi oranları aşağıdadır.

| Bölgeler | Bölgesel Teşvik Uygulamaları | | Büyük Ölçekli Yatırımlar | |
|----------|------------------------------|---|--------------------------|---|
| | Yatırıma katkı oranı (%) | Kurumlar vergisi veya gelir vergisi indirim oranı (%) | Yatırıma katkı oranı (%) | Kurumlar vergisi veya gelir vergisi indirim oranı (%) |
| I | 10 | 30 | 20 | 30 |
| II | 15 | 40 | 25 | 40 |
| III | 20 | 50 | 30 | 50 |
| IV | 25 | 60 | 35 | 60 |
| V | 30 | 70 | 40 | 70 |
| VI | 35 | 90 | 45 | 90 |

Öte yandan, teşvik belgesi kapsamında **31.12.2013** tarihine kadar yatırıma başlanması halinde aşağıda belirtilen indirim oranları ile yatırıma katkı oranları uygulanır.

dolayısıyla indirimli oranda kurumlar vergisine tabi olsa dahi, elde ettiği mevduat faizi ve repo gelirleri üzerinden GVK'nın geçici 67. maddesine göre %15 oranında tevkifat yapılacaktır.

| Bölgeler | Bölgesel Teşvik Uygulamaları | | Büyük Ölçekli Yatırımlar | |
|----------|------------------------------|---|--------------------------|---|
| | Yatırıma katkı oranı (%) | Kurumlar vergisi veya gelir vergisi indirim oranı (%) | Yatırıma katkı oranı (%) | Kurumlar vergisi veya gelir vergisi indirim oranı (%) |
| I | 15 | 50 | 25 | 50 |
| II | 20 | 55 | 30 | 55 |
| III | 25 | 60 | 35 | 60 |
| IV | 30 | 70 | 40 | 70 |
| V | 40 | 80 | 50 | 80 |
| VI | 50 | 90 | 60 | 90 |

İllerin yer aldığı bölgeler ise aşağıdaki tablodadır.

| I.Bölge | II.Bölge | III.Bölge | IV.Bölge | V.Bölge | VI.Bölge |
|--|---|---|--|--|---|
| Ankara Antalya Bursa Eskişehir İstanbul İzmir Kocaeli Muğla | Adana Aydın Bolu Çanakkale (Bozcaada ve Gökçeada İlçeleri Hariç) Denizli Edirne Isparta Kayseri Kırklareli Konya Sakarya Tekirdağ Yalova | Balıkesir Bilecik Burdur Gaziantep Karabük Karaman Manisa Mersin Samsun Trabzon Uşak Zonguldak | Afyonkarahisar Amasya Artvin Bartın Çorum Düzce Elazığ Erzincan Hatay Kastamonu Kırıkkale Kırşehir Kütahya Malatya Nevşehir Rize Sivas | Adıyaman Aksaray Bayburt Çankırı Erzurum Giresun Gümüşhane Kahramanmaraş Kilis Niğde Ordu Osmaniye Sinop Tokat Tunceli Yozgat | Ağrı Ardahan Batman Bingöl Bitlis Diyarbakır Hakkari Iğdır Kars Mardin Muş Siirt Şanlıurfa Şırnak Van Bozcaada ve Gökçeada İlçeleri |

- **Stratejik yatırımlar için** tüm bölgelerde uygulanacak vergi indirim oranı **%90**; yatırıma katkı oranı **%50**'dir.

- **Yatırıma katkı tutarına ulaşıncaya kadar indirimli kurumlar vergisi uygulaması devam eder.** Buna göre, Devlet tarafından karşılanacak yatırıma katkı tutarına ulaşılması ile ilgili belli bir yıl sınırı yoktur. **Örneğin**, yatırıma katkı tutarı 100.000 TL olan bir şirket, bu yatırım dolayısıyla elde ettiği kazanç üzerinden hesaplanan ve Devlet tarafından vazgeçilen vergi miktarı 100.000 TL'ye ulaşıncaya kadar indirimli kurumlar vergisi uygulamasından yararlanmaya devam edecektir.

- Arazi, arsa, royalti, yedek parça ve amortisman tabi olmayan diğer harcamalar indirimli vergiye ilişkin yatırım harcaması olarak değerlendirilmez.

- İndirimli oranlar stopaj suretiyle yapılan vergilendirmede uygulanmaz. **Örneğin**, Eylül Limited Şirketi, teşvik belgeli yatırımı

2.2. Yeni İhdas Edilen Yatırım Dönemlerinde de Uygulanacak İndirimli Kurumlar Vergisi

Teşvik sistemine yöneltilen en önemli eleştirilerden birisi, indirimli kurumlar vergisinin sadece işletme döneminde olması, yatırım döneminde ise bu indirimden yararlanılamaması idi. Bu eksikliğin giderilmesi amacıyla, KVK'da 15.06.2012 tarihinden itibaren 6322 sayılı Kanunla değişiklik yapılmış ve yatırım dönemlerinde, diğer faaliyetlerden elde edilen kazançlara indirimli kurumlar vergisi uygulanabilmesinin yolu açılmıştır.

KVK'ya eklenen hükümde;

- Yatırıma başlanan tarihten itibaren hesaplanacak yatırıma katkı tutarına mahsuben,

- Toplam yatırıma katkı tutarının %50'sini ve gerçekleştirilen yatırım harcaması tutarını geçmemek üzere

- Yatırım döneminde kurumun diğer faaliyetlerinden

elde edilen kazançlarına indirimli kurumlar vergisi oranı uygulamak suretiyle

yatırıma katkı tutarını kısmen kullandırmaya, bu oranı her bir il grubu için sıfıra kadar indirmeye veya %80'e kadar artırmaya

Bakanlar Kurulu yetkili kılınmıştır.

2012/3305 sayılı yeni BKK'da da bu yetki aşağıdaki şekilde kullanılmıştır.

Hesaplanacak yatırıma katkı tutarına mahsuben, gerçekleştirilen yatırım harcaması tutarını aşmamak ve toplam yatırıma katkı tutarının;

a) Büyük ölçekli yatırımlar ve bölgesel teşvik uygulamaları kapsamındaki yatırımlarda; 2. bölgede %10, 3. bölgede %20, 4. bölgede yüzde %30, 5. bölgede %50 ve 6. bölgede %80'ini

b) Stratejik yatırımlarda; 6. bölgede %80, diğer bölgelerde %50'sini

geçmemek üzere yatırım döneminde yatırımcının diğer faaliyetlerinden elde edilen kazançlarına indirimli gelir veya kurumlar vergisi uygulanabilir.

Böylece, mükellefler yatırım dönemlerinde diğer faaliyetlerinden doğan kazançları için de indirimli kurumlar vergisi uygulamasından yukarıda belirtilen oranlar çerçevesinde yararlanabileceklerdir.

Örneğin; Melis Limited Şirketinin teşvik belgesi kapsamında, 2010 yılında Malatya'da yaptığı yatırım 2.000.000 TL'dir. Bu ilde yatırıma katkı oranı %60 ve indirimli vergi oranı %90 olarak uygulanmaktadır. Yatırım dolayısıyla 2010 yılında 500.000 TL kazanç elde edilmiştir. Buna göre;

| | |
|--|--------------|
| Yatırımın Hazine tarafından desteklenecek toplam tutarı [2.000.000 x %60] | 1.200.000 TL |
| Hesaplanan kurumlar vergisi [500.000 x %20] | 100.000 TL |
| 2010 yılında tahsilinden vazgeçilen kurumlar vergisi [100.000 x %90] | 90.000 TL |
| Ödenecek kurumlar vergisi [100.000 - 90.000] | 10.000 TL |
| İleriki yıllar için kalan destekleme tutarı [1.200.000 - 90.000] | 1.110.000 TL |

2.2. Tevsi (Ek) Yatırımlarda Uygulama

Tevsi (Ek) yatırımlarda, elde edilen kazancın işletme bütünlüğü çerçevesinde ayrı hesaplarda izlenmek suretiyle tespit edilebilmesi halinde indirimli oran bu kazançta uygulanır. Kazancın ayrı şekilde tespit edilememesi halinde ise indirimli oran uygulanacak kazanç, yapılan tevsi yatırım tutarının, dönem sonunda kurumun aktifine kayıtlı bulunan toplam sabit kıymet tutarına (devam eden yatırımlara ait tutarlar da dahil) oranlanması suretiyle belirlenir. Bu hesaplama sırasında işletme aktifinde yer alan sabit kıymetlerin kayıtlı değeri, yeniden değerlendirilmiş tutarları ile dikkate alınır. İndirimli oran uygulamasına yatırımın kısmen veya tamamen faaliyete geçtiği geçici vergi döneminde başlanır.

Tevsi yatırım harcamaları;

- Mevcut bir yatırıma üretim hattı veya makine ve teçhizat ilavesi suretiyle üretim miktarının artırılması

- Mevcut üretim hattında yer alan makine ve teçhizatların bir bölümünün kapasite açısından ve işlevsel olarak üretim akışındaki diğer makine ve teçhizatlarla uyum içinde olmadığı durumlarda makine ve teçhizatların değiştirilmesi veya yenilerinin ilave edilmesi

- Genişleme yapıldıktan sonra mevcut tesis ile alt yapı müşterekliliği oluşturarak bir bütün teşkil eden, aynı işletmede aynı mal ve hizmetin kapasitesini en fazla %100'e kadar artıran yatırımlar yapılması

olarak tanımlanır.

Örneğin; Kerem A.Ş.'nin Erzincan'da bulunan tekstil fabrikasının üretim kapasitesini artırmak amacıyla yapacağı ek yatırımlarla ilgili yatırım teşvik belgesi alınmış ve 2010 yılında 500.000 TL tevsi yatırım yapılmıştır. Bu ilde 2010 yılı için yatırıma katkı oranı %60 ve indirimli vergi oranı %90 olarak uygulanmaktadır.

Şirketin 2010 yılı kazancı 400.000 TL'dir. Yapılan ek üretim bandı yatırımı dolayısıyla elde edilen kazanç ise ayrı şekilde hesaplanmış ve 100.000 TL olarak belirlenmiştir. Buna göre;

| | |
|--|------------|
| Yatırımın Hazine tarafından desteklenecek toplam tutarı [500.000 x %60] | 300.000 TL |
| Ek yatırım kazancı üzerinden hesaplanan kurumlar vergisi [100.000 x %20] | 20.000 TL |
| 2010 yılında tahsilinden vazgeçilen kurumlar vergisi [20.000 x %90] | 18.000 TL |
| Ek yatırım kazancı dolayısıyla ödenecek kurumlar vergisi [20.000 - 18.000] | 2.000 TL |
| İleriki yıllar için kalan destekleme tutarı [300.000 - 18.000] | 282.000 TL |

Örnekteki ek yatırım dolayısıyla elde edilen kazancın ayrı şekilde belirlenemediği varsayılırsa, aşağıda yer alan tablodaki veriler çerçevesinde yararlanılabilecek indirim miktarı bulunacaktır.



| | |
|---|------------------|
| Yapılan yatırım tutarı | 500.000 TL |
| Şirketin yeniden değerlendirilerek belirlendiği sabit kıymetleri | 2.500.000 TL |
| 2010 yılı kazancı | 400.000 TL |
| Ek yatırım dolayısıyla elde edilen kazanç [(500.000/2.500.000) x 400.000] | 80.000 TL |
| Ek yatırım kazancı üzerinden hesaplanan kurumlar vergisi [80.000 x %20] | 16.000 TL |
| 2010 yılında tahsilinden vazgeçilen kurumlar vergisi [16.000 x %90] | 14.400 TL |
| Ek yatırım dolayısıyla ödenecek kurumlar vergisi [16.000 - 14.400] | 1.600 TL |
| Yatırımın Hazine tarafından desteklenecek toplam tutarı [500.000 x %60] | 300.000 TL |
| İleriki yıllar için kalan destekleme tutarı [300.000 - 14.400] | 285.600 TL |

Bu durumda şirketin düzenleyeceği e-beyanname aşağıdaki şekilde olacaktır.

| 006271_1111111111_KURUMLAR_10_01012010-31122010.xml | |
|---|--|
| Vergi Bildirimi | Düzenleme Bilgileri |
| Genel Bilgiler | Kuruma Bağlı İşyerleri ve Geçmiş Yıl Zararları |
| Mali Bilgiler | |
| Kazanç ve İlaveler | |
| Dönem Safi Kurum Kazancı | 400.000,00 |
| KVK'nın 32/A Mad. Kapsamında İndirimli Kurumlar Vergisine Tabi Matrah | 80.000,00 |
| KVK'nın 32/A Mad. Kapsamında İndirimli Kurumlar Vergisi Oranı | 2 |
| KVK'nın Geçici 4 Mad. Kapsamında İndirimli Kurumlar Vergisine Tabi Matrah | |
| KVK'nın Geçici 4 Mad. Kapsamında İndirimli Kurumlar Vergisi Oranı | |
| KVK'nın Geçici 5 Mad. Kapsamında İndirimli Kurumlar Vergisine Tabi Matrah | |
| KVK'nın Geçici 5 Mad. Kapsamında İndirimli Kurumlar Vergisi Oranı | |
| Genel Orana Tabi Matrah | 320.000,00 |
| İşletmeden Çekilen Enflasyon Düzeltmesi Farkları | |
| Gelecek Yıla Devreden Cari Yıl Zararları | 0,00 |
| Safi Kurum Kazancının Türkiye Dışında Elde Edilen Kısmı | |
| VERGİ BİLDİRİMİ | |
| Kurumlar Vergisi Matrahi | 400.000,00 |
| Hesaplanan Kurumlar Vergisi | 65.600,00 |

2.3. Yatırımların Devri Halinde Uygulama

Yatırımın faaliyete geçmesinden önce devri halinde, devralan kurum, aynı koşulları yerine getirmek kaydıyla indirimli vergi oranından yararlanır.

Yatırımın kısmen veya tamamen faaliyete geçmesinden sonra devri halinde indirimli vergi oranından devir tarihine kadar devreden; devir tarihinden sonra ise devralan, aynı koşulları yerine getirmek kaydıyla yatırıma katkı tutarının kalan kısmı için indirimden yararlanır.

Örneğin; (X) A.Ş.'nin 2010 yılında III. Bölgede yer alan Aksaray'da yaptığı yatırım harcaması 300.000 TL'dir. Teşvik belgesine bağlı bu yatırım tutarının %40'ı olan 120.000 TL vergi indirimi yoluyla desteklenecektir.

Şirket, 120.000 TL destekleme tutarının 50.000 TL'sini vergi indirimi yoluyla kullanmış ve bu yatırımını (Y) Limited Şirketine satmıştır. (Y) Limited şirketi, 70.000 TL tutarına ulaşınca kadar, bu yatırım dolayısıyla elde ettiği kazancını %4 oranında vergilendirecektir.

2.4. Yatırımların Tamamlama Vizesinin Yapılmasının Geciktiği Durumlarda Uygulama

Hazine Müsteşarlığı, teşvik belgesi kapsamındaki yatırımlarla ilgili *tamamlama vizesi uygulaması* yapmaktadır. İndirimli kurumlar vergisi uygulamasına başlanması için, bu vize işleminin yapılmasının gerekip gerekmediği konusunda ise mükellefler tereddüt etmektedir.

"Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Karar"ın uygulanmasına ilişkin Hazine Müsteşarlığı tarafından yayımlanan 2009/1 seri no.lu Tebliğin 12. maddesinde, yatırımın "*İşletmeye Geçiş Tarihi*" belirlenmiş olup, tevsî yatırımlarda teşvik belgesinin tamamlama vizesinin yapıldığı tarih işletmeye geçiş tarihi olarak ifade edilmiştir. Ancak, KVK'nın 32/A maddesi uygulanmasında **yatırımın kısmen veya tamamen işletilmesine başlanması** indirimli kurumlar vergisi uygulamasından yararlanabilmek için yeterlidir.

Bu nedenle, tamamlama vizesinin yapıp yapılmadığına bakılmaksızın, teşvik belgesi kapsamında yapılan yatırımın kısmen veya tamamen işletilmesine başlanılan hesap döneminden itibaren yatırıma katkı tutarına ulaşılıncaya kadar bu yatırımdan elde edilen kazançlara indirimli kurumlar vergisi uygulanabilecektir.[1]

2.5. Diğer Hususlar

Yatırıma katkı ve vergi oranı farklı olan illerde aynı mükellef tarafından yapılan yatırımlarda, toplam yatırımın her bir ile isabet eden oranına göre ilgili ilin yatırıma katkı oranı ve indirimli vergi oranı uygulanır.

Hesap dönemi itibarıyla yukarıda belirtilen şartların sağlanmadığının tespit edilmesi halinde, söz konusu vergilendirme döneminde indirimli vergi oranı uygulanması nedeniyle tahakkuk ettirilmemiş vergiler, vergi ziyaı cezası uygulanmaksızın gecikme faiziyle birlikte tahsil olunur.

- Yatırımın kısmen veya tamamen faaliyete geçtiği geçici vergi döneminden itibaren indirimli kurumlar vergisi uygulamasından yararlanılabilmesi mümkündür.[2] Bu nedenle, geçici kurumlar vergisi e-beyannamesinin “Matrah Bilgileri” bölümünde gerekli teknik düzenlemeler yapılmıştır.

[1] Gelir İdaresi Başkanlığının 17.03.2011 tarih ve KVK-32/A-18 sayılı özelgesi

[2] Gelir İdaresi Başkanlığının 09.05.2011 tarih ve KV-2255-2-3 sayılı özelgesi

[1] 16.07.2009 tarih ve 27290 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

[2] 19.06.2012 tarih ve 28328 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

[3] 28.02.2009 tarih ve mükerrer 27155 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.



BİLGİ DEĞİŞİMİ ANLAŞMALARI

Ayşegül IŞIK
Devlet Gelir Uzman Yardımcısı

BİLGİ DEĞİŞİMİ İLE İDARİ YARDIMLAŞMA SÖZLEŞMELERİ ARASINDAKİ UYGULAMA FARKI

Uluslararası platformda bir dış politika sorunu olan vergi rekabeti ile mücadele, uzun yıllar çözülemeyen sorunlar listesinde ilk sıraları almıştır. Her geçen gün büyüyen teknolojinin sosyo-kültürel yapıya etkisi ve beraberinde getirdiği uyum çabaları, globalleşmenin doğal yansıması olarak görülen egemenlik kaybı korkusu ve dünya nüfusunun giderek artmasının etkisi ile ekonomik yapının hükümet politikalarında meydana getirdiği siyasi endişe, ülkeleri tedbirler almaya itmiş, dış politika araçları buna göre şekillenmiştir. Zamanla da dış tehditler terminolojisine oturan 'Vergi Rekabetinin Önlenmesi' ve 'Vergi Cennetleri' gibi konular artık ülke zirvelerinde ortak politikaların belirleyicileri olmuştur.

Tehdit unsurlarının ulusal bazdaki en ciddi yansımaları 2008 yılında ortaya çıkan finansal krizle görülmüştür. Ülkelerin bütçe açıklarının büyümesi ve kamu harcamalarının finanse edilememesi, vergi kayıplarının en aza indirilmesi ve vergi cennetleri dolayısıyla vergi kaçırılmasının engellenmesi gibi önlemleri gerekli kılmıştır. Yalnız bunun için ülkeler sadece kendi egemenlik alanındaki sınırları kontrol etmekle yetinmeyecek, dünya üzerinde kendi mükelleflerinin hareket alanı bütünüyle görmek isteyecekti. Nitekim öyle de oldu. Bu gereklilik, ülkeleri önce kendi kanunlarında değişiklikler yapmaya sonrasında da bunu diğer ülkelerle yapacağı karşılıklı anlaşmalarla ulus üstü bir mekanizmaya bağlamaya yöneltti. Bu uygulamanın şuan görüldüğü en iyi yöntem Bilgi Değişimi Anlaşmaları'dır.

Avrupa Birliği'nde ekonomik politikaların önemli bir ayağı olan vergilendirme müktesebatı, üye ülkeler arasında **idari işbirliği ve karşılıklı yardımlaşmayı öngören mevzuatı** baz almıştır. Vergiden kaçınma ve vergi kaçakçılığı gibi konuların çözümünü bilgi kaydı ve bilgi değişimi aracılığı ile yapılmasını amaçlamıştır. Bu kapsamda üye ülkelerin gelir idareleri ile kapsamlı işbirliği ve dolandırıcılıkla mücadelede bilgi alışverişi-irtibat ofislerinin kurulması temel politika olarak belirlenmiş, ulusal merkezi veri tabanlarının paylaşılacağı ve kapsamlı network bağlantılarının uyumlu bilgisayar teknolojileri kurulabilirdiği bir bilgi ağı yapılandırılmıştır.

OECD'nin uzun yıllardır 'Zararlı Vergi Rekabeti' ve 'Vergi Cennetleri' konusunda çalışmalar yaptığı, vergi avantajını ortadan kaldırmak için ciddi bir şekilde uğraştığı bilinmektedir. Bu amaçla 2009 yılında '**Vergi Amaçları Nedeniyle Şeffaflık ve Bilgi Değişimi Formu**' oluşturulmuştur. Söz konusu forumun temel amacı ülkelerin vergi amaçları yönünden bilgi verme kapasitelerini denetlemek ve tüm OECD veya OECD üyesi olmayan ülkeleri vergi amaçları açısından bilgi vermede şeffaf hale getirmektir.

Anlaşılabileceği üzere bahsi geçen gerekçelerle vergi cennetleri vasıtasıyla oluşan zararlı vergi rekabetinin önüne geçmek ve vergi kayıp ve kaçacağını asgari düzeye indirmek için Türkiye'nin aldığı tedbirler şu şekildedir:

- 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nda yapılan düzenlemeler
- Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları
- Bilgi Değişim ve Anlaşmaları

TÜRKİYE'DE BİLGİ DEĞİŞİMİ ANLAŞMALARININ UYGULAMA ŞEKLİ

Bilgi değişimi anlaşmaları, tarafların ancak bir anlaşma kapsamındaki bilgiyi istemesi halinde değişimi içermektedir. Taraflar otomatik olarak bilgi değişimine zorlanamamakta ve bu paylaşım sadece tarafların kanunları uyarınca mevzu yaptıkları vergileri kapsamaktadır. Ayrıca yalnız yetkili makamlar arasında söz konusu olabilmektedir. Bu ve buna benzer bir takım zorunlulukların belirlenmesinin temelinde; genel amaçlı bilgi istenmesinin önüne geçmek vardır.

OECD uygulamalarının etkin bir sonucu olarak son yıllarda literatüre giren, '**İdari Yardımlaşma ve Bilgi Değişimi**' olarak uygulama alanı bulan anlaşmalar, taraflar arası talep ile işlem gören bilgi değişimi anlaşmalarından biraz farklılık gösterir. İdari Yardımlaşma bilgi değişimini içinde barındırırken beraberinde tahsilatta yardımlaşma ve otomatik-kendiliğinden bilgi değişimini de içerir. Bilgi değişimi ise yalnızca bilgi paylaşımını düzenler. Durum böyle olunca şu soru akla gelebilir:

İdari Yardımlaşma Sözleşmeleri hem daha kapsamlı hem de uluslararası alanda daha geniş bir yelpazede etkili ise Bilgi Değişimi Anlaşmaları'na gerek var mı? Devletlerle bir İ.Y.S. yapılması durumunda yeniden bir B.D.A. yapılması gerekir mi?

Yukarıda da değinildiği üzere vergi cennetlerinin ülkelerine girdi sağlayabilmek için uyguladığı vergi aşındırıcı politikalar herkes tarafından bilinmektedir. Bunun önüne geçmek için dünya devletleri birleşip yaptırımı güçlü bir ultimatom uygulamak istemişlerdir. Özellikle G20 ülkeleri 2008 Krizi sonrası süreçte artık zirve kararlarını şu şekilde almaya başladılar: " Bu haksız rekabetin, cennetler yüzünden ülkeye dahi girmeyen vergilerin yerel ekonomide neden olduğu aşınmanın önüne geçmek için tüm ülkeler seferber olacak. **KARA LİSTEDE** (Vergi Cennetleri) yer alan devletlerin hiçbirine uluslar arası platformda şeffaflık sağlanmayacak, oralarda faaliyetlerini sürdüren mükelleflere bu sürecin önünü kesen yaptırımlar uygulanacak ve sınırlar arası hizmet (alım-satım) geçişliliği sağlanmayacak.

Bilgi Değişimi Anlaşmaları yukarıdaki sürecinde etkisiyle vergi cennetlerine uygulanan bir yaptırım gibiydi. Ancak bugün gelinen noktada görüyoruz ki artık bu ülkeler adlarını temizlemenin, Kara Liste'den çıkmanın ve sınırlar arası şeffaf geçişin aktif tarafı

olmayı-oldurmayı istemekteler. Çok taraflı anlaşmalara taraf olma girişimlerinin göz ardı edilemeyecek kadar fazla olması ve her geçen gün sayısının artması, tavır alan devletlerin yaklaşımını olumlu yönde etkilemiş bu taleplere icabet hızlanmıştır.

Görülen o ki sürecin geldiği nokta bize, yapıcı davranan yerel ekonomilerin arasındaki sınırların beklenilenden daha çabuk kalkacağını gösteriyor. Durum böyle olunca bilgi değişimini de kapsayan İdari Yardımlaşma Anlaşmaları'na talebin artması, zamanla sadece Cennetleri taraf alan Bilgi Değişimi Anlaşmaları'nın gerekliliğini azaltacak gibi. Çünkü tahsilatta yardımlaşma, otomatik bilgi değişimi gibi daha kapsamlı uygulamalara gönüllü katılımın kabulü ve karşılıklı yardımlaşmanın getirdiği bilgi ağına dahil olma ile vergi aşınmalarının son bulmasına uygun zeminin hazırlandığını gösterir. Kanaatimiz İ.Y.S.'nin kabulü durumunda B.D.A.'na gerek duyulmayacağından yanadır.

Uluslararası ilişkilerin diplomatik kanadını oluşturması yönünden bu politikaya bakacak olursak gerekliliği herkesin malumudur. Ancak ulus üstü birliklere katılımın beraberinde getirdiği uluslar arası hukuk uygulamalarının iç mevzuatın önüne geçeceği ve ihtimal bir ihtilaf durumunda birlik hukukunun iç hukuka üstün olacağı da bir gerçektir. Asıl önemli sorun ise uluslar arası hukukun kesinlikle yasakladığı ve zaten bağımsız hiçbir ülkenin de izin vermeyeceği, bir ülkenin (otoritenin) diğer ülke toprakları üzerinde kendi kanunlarını uygulamaya kalkışması olarak karşımıza çıkar. Dolayısıyla hiçbir ülke ulus üstü bir yapı dahi olsa kendi topraklarında hüküm doğuran uygulamalara izin vermek istemeyecektir. Bu bağlamda çok taraflı bir anlaşmaya katılım mevzuu siyasi otoritelerin kararlarına kalmaktadır. Hiçbir ülkenin bu sürece katılması için zorlama ya da baskı söz konusu olamaz.

Tüm bunların yanı sıra ilgili ülkenin çok taraflı anlaşmaya katılmak istememesi ve sadece bilgi değişimini kapsayan anlaşmalara taraf olmak istemesi söz konusu olduğunda; talep edilen ülke bu anlaşma kapsamında ilişkilerini yürütmelidir. **Çünkü talep eden ile talep edilen ülke ilişkileri ve karşılıklı paylaşım (karşılıklılık) esastır.** Mükellefi hakkında gerekli tüm bilgi alışverişini sağlama imkanını bulan devlet; İ.Y.A.'na taraf olmadığı için talebe olumsuz yanıt vermeyecek ve menfaatlerini maksimum düzeyde sağlayabildiği ilişkileri tercih

edecektir. Her ne kadar İ.Y.A.'lar daha güçlü yaptırımlarını gibi görünse de nihai amaç; ülke finansal açıklarını kapatmaktır. Anlaşmalar bunun sadece aracıdır.

Sonuç olarak ifade etmek gerekirse, bütün gelişmiş ülkelerde olduğu gibi özellikle zararlı vergi rekabeti ile mücadele açısından Türkiye'nin de bilgi değişimi anlaşmaları yapması ve daha önce hiçbir şekilde bilgi alamadığı ada ülkelerinden dahi bilgi alabilme imkânını sağlaması ve hatta bu ülkelere vergi inceleme nedeniyle yetkili gönderebilecek olması açısından bu anlaşmalar büyük önem taşımaktadır. Gelişmiş ülkelerin büyük önem verdiği ve OECD aracılığıyla yakinen takip ettiği bu tür bölgelerin zararlı vergi rekabeti yaratmaması için her türlü tedbirler tüm dünyada alınmaktadır. Türkiye'nin de bu türlü aktif politikalarından uzak kalmaması her daim lehine olacaktır.





ÖZEL TÜKETİM VERGİSİ ON YAŞINDA

Kemal OKTAR
E. Gelir İdaresi Müdürü

GİRİŞ

1 Ağustos 2002 tarihinde uygulanmaya başlayan özel tüketim vergisi (ÖTV) geçtiğimiz ay on yaşına girdi. Altmışüç yaşındaki kurumlar vergisi, altmışiki yaşındaki gelir vergisi, elliüç yaşındaki veraset ve intikal vergisi, kırksekiz yaşındaki damga vergisine göre henüz çocuk sayılacak yaşta. Ancak kısa sürede, ağabeyi olan yirmiyedi yaşındaki katma değer vergisi ile birlikte en yüksek vergi geliri sağlayan vergiler arasında yerini almış bulunmakta.

ÖTV Kanunu yeni olmasına rağmen, kapsamındaki mallar ilk defa ÖTV ile vergilenen mallar olmayıp, bunlar üzerinde daha önce de çeşitli vergiler uygulanmıştır. Bu açıdan ÖTV'nin, dolaylı vergi alanında ilk defa KDV ile gerçekleşen sadeleştirme eyleminin ikinci adımı olduğu söylenir.

1985 yılında KDV Kanunu ile 8 adet dolaylı vergi yürürlükten kaldırılmış, bunların yerine tek bir vergi olarak KDV uygulanmaya başlanmıştır. Ancak zaman içinde KDV dışında vergi, harç ve fonlar ihdas edilmiştir. Öyle ki 2002 yılına gelindiğinde KDV dışında 16 tane daha vergi, harç ve fon uygulanmaktaydı. Örneğin sigara üzerinde 7 ayrı vergi, harç, fon, pay vardı. Bunların bir kısmı oransal, bir kısmı maktu, bir kısmı imalat, bir kısmı ithalat, bir kısmı tüketim safhasında uygulanıyordu. Birbirinin matrahlarına da giren bu vergileme yapısı, vergi idaresinin verimli çalışmasına engel olduğu gibi, vergi kaçırılmasına da son derece elverişli bir ortam yaratmaktaydı. Bu nedenle dolaylı vergiler alanında ikinci bir sadeleştirme hareketi elzem olmuştur.

Maliye Bakanlığında ÖTV olarak bağımsız bir verginin hayata geçirilmesi için ilk çalışmalar 1990 yılından itibaren başlamıştı. Bu yıllarda KDV dışında

yeni bir dolaylı vergi olan ÖTV uygulaması düşüncesinin arkasında yatan neden fiskal amaçtı. Genişleyen bütçenin gelir kalemlerindeki açığın vergiyle karşılanması için yeni düzenlemelere ihtiyaç duyulmaktaydı. Bu amaçla mevcut vergilerde artış öngören çalışmaların yanı sıra, yeni bir vergi ihdas etme çalışmaları da sürüyordu.^[1] 1992 yılına gelindiğinde ÖTV çalışmalarında, o günkü konumuyla Hazine ve Dış Ticaret Müsteşarlığı öncü rol oynamaya başlamıştı. Bunun nedeni, yeni vergiye baz olarak ithalatın seçilmesi ve ÖTV ile Avrupa Birliğine üyelik süreci arasındaki yakın ilişkiydi.

Bilindiği gibi 12 Eylül 1963 tarihinde imzalanan "Ankara Anlaşması" ile Türkiye'nin Avrupa Birliğine üye olması yolunda ilk adım atılmıştı. Bunu 1 Ocak 1973 tarihli "Katma Protokol" izlemişti. Türkiye ile AB arasındaki ilişkileri düzenleyen katma protokole politik ve ekonomik alanlarda karşılıklı yükümlülükler yer almaktaydı. Ekonomik yükümlülüklerin başında "Gümrük Birliği" gelmekteydi. Katma Protokole ilişkin olarak Başbakanlığın 1993/29 sayılı iç genelgesinde, 1.1.1994 tarihinden itibaren gümrük vergisi indirimi yükümlülüğümüzün %10'luk kısmının, ortak gümrük tarifesine uyum yükümlülüğümüzün de %20'lik kısmının yerine getirilmesi gerektiği, toplu konut fonunun ise 1994 yılında kısmen, 1995 yılında tamamen kaldırılmasının düşünüldüğü belirtilmişti.

Bu durumda gümrük birliğine geçişle birlikte dış ticaretten sağlanan kamu gelirlerinde önemli bir düşüş yaşanacaktı. Bu kaybın telafisinde vergisel yönden iki önlem alınabilecekti. Birincisi ithal ağırlıklı mallarda KDV oranı yükseltilebilecekti. Ancak ithalatta uygulanan KDV'nin yurt içi satışlarda indirim

konusu yapılması nedeniyle KDV oranında artışın en fazla % 8'lik ek bir hasılat sağlayabileceği hesaplanmıştı. Halbuki gümrük birliğine geçilmesi nedeniyle dış ticarete vergi kaybı bunun üzerinde gerçekleşeceğinden, olası bütçe açığının bu önlemlerle telafisi mümkün değildi. Bu nedenle ikinci önlem olarak KDV dışında yeni bir dolaylı vergi ihdas edilmesi gündeme gelmişti. Bu vergi ÖTV idi. AB direktiflerinde de ortak tüketim vergisi olarak öngörülen bu vergi ile petrol ürünleri, tütün mamulleri ve alkollü içkilerden ek vergi alınması mümkün bulunmaktadı. Ayrıca otomobil, beyaz eşya, elektronik aletler gibi ithal ağırlıklı mallar da bu vergi kapsamına alınabilecekti.

Böylece bir yandan ithalat frenlenip ödemeler dengesinin korunması sağlanacak, diğer yandan bütçeye ek kaynak temin edilecekti.

İLK ÖTV KANUNU TASARISI

İthalatı yüksek olan malların seçimi ve ithalat rejimi kararlarının gözönüne alınması amacıyla ilk ÖTV tasarısının hazırlık safhası Dış Ticaret Müsteşarlığı (İthalat Genel Müdürlüğü) koordinatörlüğünde gerçekleşmişti. Maliye Bakanlığı, Sanayi ve Ticaret Bakanlığı, Devlet Planlama Teşkilatı, Hazine ve Dış Ticaret Müsteşarlığı ile Gümrük Müsteşarlığından teknik düzeyde görevlilerin katılımıyla oluşturulan bir komisyon, bir yandan ithal edilen mallardan lüks tüketime yönelik olanları seçerken, bir yandan da yeni vergi kanunu tasarısı şekillendiriliyordu.^[2] Bu çalışmalar sonucu hazırlanan ilk ÖTV kanunu tasarısı, 29.11.1993 tarihinde Maliye Bakanı İsmet Atilla imzasıyla Başbakanlığa sevk edilmiş, Bakanlar Kurulunca aynı yıl T.B.M.M.'ye sunulmuştu.

1993 yılında hazırlanan ilk ÖTV kanun tasarısı 18 maddeden oluşmaktaydı. Bu tasarının en önemli özelliği, kapsamına giren malların iki liste halinde belirlenmesi, birinci listeye akaryakıt ve madeni yağların, ikinci listeye ise lüks tüketime yönelik malların alınmasıdır. Özellikle ikinci listeye alınan mallar dikkat çekicidir. Bu liste; tütün mamulleri ve alkollü içkilerin yanı sıra hindistan cevizi, hurma, ananas, avokado, mango gibi tropikal meyveler, sebze ve meyve suları, kahve, gazoz, maden suyu gibi yiyecek ve içecek maddelerini de içermekteydi. Tasarısının göze çarpan bir başka özelliği, petrol ürünleri için % 10 ila % 230 arasında değişen oransal

vergi öngörülmesiydi.

Tasarı çalışmalarında 1994 yılında dış ticareten alınacak vergi (gümrük vergisi + toplu konut fonu) hasılatının 465.022.941 \$ olacağı, ÖTV'nin yasallaşması ile ayrıca 54.412.467 \$ ek hasılat sağlanacağı tahmin edilmişti.

Birinci ÖTV kanunu tasarısı, 24 Aralık 1995 tarihinde yapılan seçimlerle Parlatmentonun yenilenmesi üzerine görüşülmeden kadük olmuştur. Ancak ÖTV için artık start verilmişti. İkinci tasarının T.B.M.M.'ye sunulacağı tarihe kadar, Maliye Bakanlığında bu tasarı üzerinde çalışmalar devam edecektir.

İKİNCİ ÖTV KANUNU TASARISI

1 Ocak 1996 tarihinde gümrük birliğine geçilmesi, Türkiye'nin dış ticarete uyguladığı korumacılığı büyük ölçüde kaldırmasını gerektirmiştir. Gümrük birliği ilkelerine göre AB ve EFTA (Avrupa Serbest Ticaret Birliği) üyesi ülkelerden yapılacak sanayi ürünü ithalinde gümrük vergisi ve eş etkili vergiler (örneğin toplu konut fonu) uygulanmayacak, üçüncü ülkelerden yapılacak ithalatta da Topluluğun ortak gümrük tarifesindeki oranlar geçerli olacaktır.

Bu durum o tarihlerde, ithalatta bir patlama ile karşı karşıya kalılabileceği endişelerini gündeme getirmişti. Ayrıca ithalattan alınan kamu gelirlerinde de önemli bir düşüş olacağı kesindi. Bunu önlemek üzere alınacak tedbirler arasında ÖTV ilk sırayı oluşturmaktaydı. Nitekim bu husus hükümet programında da yer almış ve AB ile gerçekleştirilen gümrük birliği uygulamasından kaynaklanan kamu gelirlerindeki azalışın telafisi için ÖTV kanununun yasallaşması gereken tasarılarından olduğu vurgulanmıştır. Bu amaçla özellikle AB'den yapılan ithalat masaya yatırılarak, gümrük birliği nedeniyle ithalat vergi yükü düşecek mallar yeniden ele alınmıştır.

Öte yandan AB ile üyelik sürecinde Türkiye'nin taahhütlerinden birisi de vergi mevzuatında AB direktifleri ile çizilen yapıya uyum sağlanmasıdır. Bu amaçla AB'nin dolaylı vergiler alanında kabul ettiği direktiflere uyum sağlanmasına yönelik çalışmalara da başlanılmıştı.

1994 yılında hazırlanan "Gümrük Birliği Hazırlık Programı" 1994/19 sayılı Başbakanlık Genelgesi olarak yayımlanmıştı. Ancak 6 Mart 1995 tarihli 1/95 sayılı Türkiye-AB Ortaklık Konseyi Kararı ile 1 Ocak 1996 tarihinden itibaren gümrük birliğine geçilmesi

konusunda anlaşmaya varılması üzerine sözü edilen Gümrük Birliği Hazırlık Programı, Ortaklık Konseyi Kararı hükümleri çerçevesinde güncellenmiş ve üç tablo halinde 1995/10 sayılı Başbakanlık Genelgesi olarak yayınlanmıştır.

Bu genelgede “Akaryakıt Fiyat İstikrar Fonunun Gözden Geçirilmesi ve Gelir Kaybına Yönelik Telif Olanaklarının Araştırılması” konusunun yanı sıra “Katma Değer Vergisi ve Özel Tüketim Vergisinin Dış Ticaretle İlgili Hükümlerinin Uyumlaştırılması” konusundaki çalışmaların Maliye Bakanlığı (Gelirler Genel Müdürlüğü) koordinatörlüğünde yapılması kararlaştırılmıştır. Bu çalışmalarla ilgili bir takvim de hazırlanmış ve çalışmaların 31.12.1995 tarihine kadar tamamlanması öngörülmüştür. Bu arada yine gümrük birliği ilkeleri gereğince Gümrük Kanununun revize edilmesi de gündeme gelmiş ve hazırlanan yeni Gümrük Kanunu tasarısı T.B.M.M.’ye sevk edilmişti.

ÖTV tasarısının hazırlandığı 1993 yılından sonra ekonomide yaşanan gelişmeler, gümrük birliğine geçiş süreci ve Gümrük Kanununun değişecek oluşu, ÖTV tasarısının yeniden gözden geçirilmesini kaçınılmaz hale getirmişti.

İlk olarak tasarıdaki ithalat, ihracat ve gümrük rejimlerine ilişkin hükümler, hazırlanan Gümrük Kanunu hükümlerine uygun hale getirilmişti. Daha sonra 12 Haziran 1995 tarihinde Sanayi ve Ticaret Bakanlığı, DPT, Dış Ticaret ve Gümrük Müsteşarlığı yetkilileri ile birlikte Gelirler Genel Müdürlüğünde bir ön değerlendirme toplantısı yapılmıştır. Bu toplantıda ÖTV ile ilgili olarak; gümrük birliğinin ekonomide yaratacağı etkilerin dengelenmesi, oluşacak gelir kayıplarının karşılanması ve dolaylı vergiler mevzuatında sadeleştirme yapılması ana hedefler olarak belirlenmiştir.

Bu hedeflere ulaşılabilmesi için:

- ÖTV kapsamındaki malların mümkün olduğunca dar tutulması,
- Bu mallarda uygulanacak optimum vergi oranlarının belirlenmesi,
- Ayrıntılı sektör analizleri yapılması,
- Bunlar yapılırken makro ekonomik yansımaların dikkate alınması,

gerektiği konusunda fikir birliğine varılmış, bu amaçla 5 ayrı çalışma grubu oluşturulmasına karar verilmiştir.

[3] Bu çalışma grupları, üyeleri ve üzerinde çalışma yapacağı konular şunlardır:

1. Vergi Kayıpları Tespit ve Değerlendirme Çalışma Grubu

Bu çalışma grubu, iki aşamalı bir program izleyecekti. İlk olarak gümrük birliğine geçişle birlikte kaldırılacak vergi, fon ve paylar nedeniyle ithalde ve dahilde ortaya çıkacak vergi kayıplarını tespit edecekti. Daha sonra diğer grupların yapacağı çalışmaların sonucuna göre vergi yükünün sektörler arasında dağılımını kapsayacak nihai değerlendirmeyi yapacaktı.

O tarihte Gelirler Genel Müdür Yardımcısı olan sayın Osman Arioğlu başkanlığındaki bu çalışma grubu; Sanayi ve Ticaret Bakanlığı, DPT, Hazine, Dış Ticaret ve Gümrük Müsteşarlığı temsilcilerinden oluşmaktaydı.

2. Petrol Ürünleri Çalışma Grubu

Petrol ve petrol ürünleri üzerinden dahilde ve ithalde alınan vergi ve fonların sadeleştirilmesi konusunda çalışma yapacak olan bu grup, vergilemenin Petrol Kanunu ile uyumlu olmasını sağlayacak mevzuat değişikliklerini hazırlayacaktı. Bu çalışma grubunun başkanlığını da sayın Osman Arioğlu yürütmüştür. Çalışma Grubunun üyeleri Enerji ve Tabii Kaynaklar Bakanlığı, DPT, Hazine, Dış Ticaret ve Gümrük Müsteşarlığı ile TÜPRAŞ temsilcilerinden oluşmaktaydı.

3. Alkollü İçkiler ve Tütün Mamulleri Çalışma Grubu

Bu çalışma grubu, alkollü içkiler ve tütün mamulleri üzerindeki mevcut vergi yükünü analiz edecek, sistemdeki aksaklıkları tespit edecek ve bu sektörün geleceği ile ilgili özel sektörün görüşlerini belirleyecekti. Bu çalışma grubu, Gelirler Genel Müdür Yardımcısı sayın Nurettin Çekici başkanlığında Sanayi ve Ticaret Bakanlığı, DPT, Hazine, Dış Ticaret ve Gümrük Müsteşarlığı ile TEKEL temsilcilerinden oluşmuştu.

4. Otomotiv Çalışma Grubu

Gümrük birliğinin otomotiv sektörü üzerindeki etkilerini dikkate alarak mevcut vergi yüklerini araştırarak olan bu çalışma grubu, sektörün vergileme ile ilgili görüşlerinin alınması konusuna özel önem verecekti. Bu çalışma grubunun başkanı Gelirler Genel Müdür Yardımcısı sayın Ruhi

Alemdar'dı. Sanayi ve Ticaret Bakanlığı, DPT, Dış Ticaret ve Gümrük Müsteşarlığı temsilcileri bu çalışma grubunun üyeleri idi.

5. Diğer Ürünler Çalışma Grubu

Yukarıda sayılan ürünlerin dışında kalan ve ÖTV kapsamına alınması öngörülen ürünleri ve bu ürünler üzerinden alınacak vergi oranlarını bu çalışma grubu tespit edecekti. Diğer ürünler çalışma grubunun başkanlığını Gelirler Genel Müdür Yardımcısı sayın Aytekin Özkeleş yürütmüştür. Sanayi ve Ticaret Bakanlığı, DPT, Dış Ticaret ve Gümrük Müsteşarlığı temsilcileri bu çalışma grubunun üyeleri idi.

Yukarıda belirtilen 5 çalışma grubu, 30 Haziran 1995 tarihine kadar ilgili sektörlerdeki özel girişimcilerin de görüşlerini alarak sürdürdüğü çalışmalar sonucu hazırladıkları, ağırlıklı görüşlerini ve nihai tekliflerini içeren raporlarını vermişlerdi.

Bu raporlardaki veriler, tespitler ve önerilerin değerlendirilmesi sonucunda Maliye Bakanlığınca yeni bir ÖTV kanunu tasarısı hazırlanmıştı. Ancak 3 Aralık 1995 tarihinde yapılan seçimler, tasarının Bakanlar Kuruluna sevkini geciktirmişti. Bu arada yapılan gözden geçirmeler sonucu hazırlanan nihai metin, 16 Mayıs 1996 tarihinde zamanın Gelirler Genel Müdürü Hasan Basri Aktan tarafından yapılan bir sunumla Bakanlar Kuruluna tanıtılmıştır. Hükümetçe benimsenen ikinci ÖTV Kanunu tasarısı 22 Mayıs 1996 tarihinde T.B.M.M.'ye sunulmuştur.

İkinci ÖTV kanunu tasarısı 18 madde ve iki geçici maddeden oluşmuştu. ÖTV kapsamına alınan mallar (bugün olduğu gibi) 4 adet listede toplanmıştı. 1. listedeki petrol ürünleri ve madeni yağlar (A) cetvelinde, solvent türü ürünler (B) cetvelinde yer almaktadır. 2. listede taşıt araçları, 3. listede kolalı gazoz, alkollü içkiler ve tütün mamulleri, 4. listede ise yine lüks tüketim malları yer almaktaydı. Vergilendirme ile ilgili hükümler bugün yürürlükte olan ÖTV Kanunu hükümlerine çok benzemektedir.

Bu tasarının en önemli özelliği, ÖTV hasılatının dağıtımı ile ilgili maddesinin çok ayrıntılı oluşuydu. Tasarı ile yürürlükten kaldırılan vergi, fon ve paylardan nemalanan tüm kurum ve kuruluşlara ÖTV hasılatından da pay verilmek suretiyle, bunların gelirlerinde herhangi bir azalma olmaması öngörülmüştü. Ayrıca solvent türü ürünler ÖTV kapsamına alınarak, bunların akaryakıt ürünlerine yasa dışı bir şekilde karıştırılması önlenmek istenmişti. Bu amaçla söz konusu ürünlerde

hesaplanan ÖTV için tecil-terkin sistemi getirilecekti.

İlk ÖTV kanunu tasarısında vergi kapsamına alınan meyve ve sebzeler ile yiyecek ve içecek maddeleri ikinci ÖTV kanunu tasarısında kapsama dahil edilmemiştir.

İkinci ÖTV kanunu tasarısı T.B.M.M. Plan ve Bütçe Komisyonunda görüşülmeye başlanmış, hatta tasarının tamamı üzerindeki görüşmeler tamamlanarak maddelerine geçilmesi kararlaştırılmıştı. Ancak daha sonra bu tasarının maddeleri hiçbir zaman ele alınmamış ve 18 Nisan 1999 tarihinde yapılan seçimler sonucu bu tasarı da kadük hale gelmiştir.

ÜÇÜNCÜ (YASALAŞAN) ÖTV KANUNU TASARISI

İkinci ÖTV kanunu tasarısının yasallaşmaması nedeniyle, gümrük birliğinin dış ticarete meydana getirdiği olumsuz etkilerin aşılabilmesi için çeşitli vergi, fon ve paylarla ilgili mevzuatta değişikliklere gidilmiştir. Genellikle söz konusu mali yüklerde artış öngören düzenlemeler yapılmış olup, ÖTV'den beklenen amaç, çeşitli vergi, fon ve payla ilgili mevzuatlarda ayrı ayrı düzenlemeler yapılmak suretiyle gerçekleştirilmeye çalışılmıştır.

Ancak ÖTV kanunu tasarısının yasallaşmasının kaçınılmaz olduğu bilinci içerisindeki Gelirler Genel Müdürlüğüne, ekonomide veya mevzuatta ortaya çıkan değişiklikler sürekli takip edilmiştir. Bu arada kapsama giren malların üreticileri ve ithalatçılarıyla doğrudan temas kurularak, üretim, ithalat, satış maliyetleri ve fiyatları periyodik olarak izlenmeye başlanmıştır.

2002 yılına gelindiğinde 57. hükümet ÖTV'nin yasallaşmasına karar vermiştir. Bunun üzerine ilgili kamu kuruluşları ile sektörlerin tasarıya ilişkin görüşleri alınmıştır. Bu görüşler doğrultusunda olgunlaştırılan tasarı, 15 Nisan 2002 tarihinde Bakanlar Kurulunda görüşülerek kabul edilmiş, 17 Mayıs 2002 tarihinde T.B.M.M.'ye sunulmuştur. 24 Mayıs 2002 tarihinde Plan ve Bütçe Komisyonunda görüşülerek kabul edilen tasarı, Genel Kurulun 6 Haziran 2002 tarihli 110. birleşiminde kabul edilerek yasallaşmıştır. Cumhurbaşkanı tarafından onaylanan 4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanunu 12 Haziran 2002 tarih ve 24783 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir. Kanunun 19/c maddesi hükmü uyarınca 1 Ağustos 2002 tarihinden

itibaren ÖTV uygulamasına başlanmıştır.^[4]

ÖTV'NİN VERGİ SINIFLANDIRILMASINDAKİ YERİ

Ülkemizde uygulanmakta olan vergileri 4 grup altında toplayabiliriz:

1. Kazanç üzerinden alınan vergiler (Gelir vergisi ve kurumlar vergisi),
2. Tüketim üzerinden alınan vergiler (ÖTV, KDV, özel iletişim vergisi.),
3. Servet üzerinden alınan vergiler (Emlak vergisi, motorlu taşıtlar vergisi, veraset ve intikal vergisi),
4. İşlem üzerinden alınan vergiler (Damga vergisi, harçlar, BSMV, özel işlem vergisi vb.)

Yukarıdaki sınıflandırmaya göre ÖTV, tüketim üzerinden alınan vergiler grubuna girmektedir.

Burada şu hususu hatırlatmakta yarar görüyoruz. Tüketim üzerinden alınan vergilerin mükellefi tüketiciler değildir. Malları satanlar veya hizmetleri yapanlardır. Ancak vergi dairesine karşı söz konusu vergileri beyan ve ödemekle mükellef olan satıcılar, bu vergileri satış bedeli ile birlikte alıcılardan tahsil etmektedir. Dolayısıyla vergiler satış bedeli ile birlikte alıcılara yansıtılmaktadır. Sonuçta mükellef tarafından vergi dairesine yatırılan vergi nihai tüketiciler tarafından yüklenilmiş olmaktadır. Bu nedenle KDV ve ÖTV gibi dolaylı vergiler, vergi mükellefleri tarafından vergi dairesine yatırılmış olsa dahi, sonuçta tüketicilerin yüklendiği vergi olarak "tüketim vergileri" grubunda sınıflandırılmaktadır.

ÖTV'YE GEÇİŞİN NEDENLERİ

ÖTV'ye geçişin iki temel nedeni vardır. Bunlar; dolaylı vergilerde sadeleştirme ve AB mevzuatına uyumdur.

1. Dolaylı Vergilerde Sadeleştirme

ÖTV'nin yürürlüğe konulmasının birinci nedeni dolaylı vergiler sisteminin sadeleştirilmesidir. Daha önce de belirtildiği gibi, 1985 yılında yürürlüğe giren KDV ile 8 adet dolaylı vergi yürürlükten kaldırılmış, dağınık bir mevzuat kapsamında alınan vergi ve harçlar KDV çatısı altında birleştirilmişti. Ancak 1985 yılından sonra, gerek bütçe gelirlerinde artış sağlanması (ek taşıt alım vergisi), gerek bazı kamu hizmetlerinin finansmanı (eğitim, geçlik, spor ve sağlık hizmetleri vergisi), gerekse bazı kişi ve kuruluşlara kaynak temin edilmesi (malul, şehit dul ve yetimleri fonu, savunma sanayi destekleme fonu) amacıyla zaman içinde birçok vergi, fon ve pay ihdas edilmişti. Aynı

mallar için birden fazla vergi uygulanması, bunlardan bazılarının nispi (ad valorem), bazılarının maktu (spesifik) vergi niteliğinde olması, birbirlerinin matrahına girmeleri veya girmemeleri nedeniyle çok karmaşık bir vergi yapısı oluşmuştu. Örneğin sigaralardan, bir kısmı üretim, bir kısmı tüketim safhasında uygulanan hem maktu, hem nispi 7 farklı vergi, fon ve pay alınmaktaydı.

Bu karmaşık yapının ortadan kaldırılması, yani dolaylı vergilerde sadeleştirme yapılması ÖTV'nin temel nedeni olmuştur. Nitekim ÖTV ile 16 adet vergi, fon ve pay yürürlükten kaldırılmıştır.

2. AB Mevzuatına Uyum

Türkiye-AB Ortaklık Konseyinin ülkemiz ile AB arasında ortaklık tesisini öngören Ankara Anlaşması ve Katma Protokol kapsamında 6 Mart 1995 tarihli ve 1/95 sayılı Karar ile 1 Ocak 1996 tarihinden itibaren AB üyesi ülkelerle gümrük birliği gerçekleştirilmişti. Gümrük birliğinin başlangıç sürecinde ithal ve yerli mallar arasında ayrımcı vergileme yapılmaması yeterli idi.

Ancak 1999 yılında gerçekleşen Helsinki zirvesinde ülkemizin AB'ye aday adaylığının kabulü ile toplulukla ilişkilerimiz yeni bir boyut kazanmıştı. Mevzuatımızın da AB mevzuatına uyumlu olması gerekiyordu. Bu gelişme kapsamında 24 Mart 2001 tarih ve 24352 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 2001/2129 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ekindeki Avrupa Birliği Müktesebatının Üstlenilmesine İlişkin Türkiye Ulusal Programında belirtildiği gibi, AB mevzuatına uyum sağlamaya ilişkin taahhüdümüz kısa ve orta vadeli takvime bağlanmıştır. 2002 yılında başlayacak olan orta vadeli taahhütlerimiz arasında ÖTV mevzuatı alanında uyumlaştırma da yer almıştır. Bu nedenle ÖTV Kanunu, AB'nin ÖTV uygulaması konusundaki direktifleriyle uyumlu olarak hazırlanmıştır. Ancak AB direktiflerinde ÖTV kapsamına petrol ürünleri, alkollü içkiler ve tütün mamullerinin alınması öngörülmesine rağmen, Türk ÖTV Kanununda bunlar dışında motorlu araçlar ile (IV) sayılı listedeki diğer tüketim malları da ÖTV kapsamına dahil edilmiştir.

ÖTV'NİN ÖZELLİKLERİ

ÖTV, sadece belirli mal gruplarının vergilendirildiği, tek aşamalı, az sayıda yükümlüsü olan, yönetimi kolay bir vergi olarak tanımlanmaktadır. Tüketimi kısılmak istenilen mallar ya da hasılat getirisi gözönüne alınarak belli mallar için uygulanan bir vergidir. Bu özellikleri nedeniyle KDV gibi komplike bir

vergi değildir. Yani yaygın olarak kullanılacak bir sisteme ihtiyaç duymamaktadır.

Dolaylı vergilerde vergi tarifesi, KDV'de olduğu gibi değer üzerinden oran belirlenmek suretiyle nispi (oransal, Latince ad valorem) olabileceği gibi, miktar üzerinden tutar belirlenmek suretiyle maktu (Latince spesifik) da olabilmektedir. Türk ÖTV uygulamasında her iki vergi tarifesine göre vergileme yapılmaktadır. Şöyle ki, (I) sayılı listedeki malların değerine bakılmaksızın sadece miktar üzerinden maktu vergi, (II) sayılı listedeki mallar için sadece değer üzerinden nispi vergi uygulanmaktadır. (III) sayılı listedeki kolalı gazozlarda sadece nispi, alkollü içkiler ve tütün mamullerinde ise asgari maktu vergiden az olmamak üzere nispi vergi uygulanmaktadır. (IV) sayılı liste için de genel olarak nispi vergi uygulanmakta olup, sadece cep telefonları için 100 TL/adet tutarında asgari maktu vergi tutarı belirlenmiştir.

ÖTV'nin karakteristik özellikleri şunlardır.



1. Tek Aşamalı Vergi

ÖTV, kapsamına giren malların imalat, ithalat veya ilk iktisap aşamasında bir kez alınmaktadır. Vergi uygulanarak teslim edilen veya ithal edilen malın bundan sonraki el değiştirmelerinde bir daha ÖTV uygulanması söz konusu değildir. Bu husus müzayede yoluyla yapılan satışlar için de geçerlidir. ÖTV uygulanmış olan malların müzayede yoluyla satışında ÖTV uygulanmaz. Ancak üreticinin (veya motorlu araç ticareti yapan bayilerin) elindeki henüz ÖTV'ye tabi tutulmamış olan malların zorunlu müzayede suretiyle satışında ÖTV uygulanır.

Bu ilkenin iki istisnası vardır. ÖTV uygulanmış olan mal, ÖTV'ye tabi bir başka malın imalinde

kullanılırsa, imal edilen malın teslimi de ÖTV'ye tabidir. (Üretimde kullanılan mala ödenen ÖTV indirim konusu yapılabilir) Ayrıca kayıt ve tescile tabi taşıt araçları ÖTV uygulanarak ilk iktisap edildikten sonra, 5 yıl içinde yapılan tadilatla vergisi daha yüksek bir araca dönüştürülür ise fark ÖTV ödenmektedir.

2. Yönetimi Kolay

ÖTV seçili malların imalatı veya ithalatı safhasında alındığından, mükellef sayısı oldukça düşüktür. Faal ÖTV mükellefi sayısı 12.300 civarındadır. (II) sayılı listedeki motorlu araç ticareti yapan 9.900 mükellefi çıkardığımızda bu sayının çok daha az olduğunu görebiliriz. (III) sayılı listedeki mallarla ilgili mükellef sayısı 250, (IV) sayılı listedeki mallarla ilgili mükellef sayısı da 1.500 civarındadır. KDV mükellefi sayısını 2.200.000 civarında olduğunu düşünürsek, ÖTV mükellefi sayısının gerçekten az olduğu sonucuna varabiliriz. Çoğu vergi dairesinde hiç ÖTV mükellefi bulunmadığını söyleyebiliriz. Mükellef sayısının az oluşu, verginin yönetimini de kolaylaştırmaktadır. Örneğin otomasyonlu vergi dairelerine bağlı (2A numaralı ÖTV beyannamesi verenler dışındaki) tüm ÖTV mükellefleri e-beyanname vermektedir. Tahakkuk-tahsilat oranı en yüksek olan vergiler arasında yer alması da bu verginin yönetiminin başarılı olduğunu kanıtlamaktadır.

3. Kapsamı Sınırlı

ÖTV Kanunu ekinde mal grupları itibariyle oluşturulmuş 4 adet listede 243 mal çeşidi bulunmaktadır. Hangi malların, hangi liste kapsamında vergilendirildiği kolayca tespit edilebilmektedir. ÖTV kapsamında hizmet ifaları bulunmamaktadır. Buna göre verginin konusunu, somut olarak tanımlanabilecek olan mallar teşkil etmekte, soyut bir kavram olan hizmetlerin vergilendirilmesindeki sorunlar ÖTV'de yaşanmamaktadır.

4. Mal Tanımı Standart

ÖTV kapsamına giren mallar, uluslararası mal tanımlama sistemi olan Armonize Sistem (Kombine) Nomanklatür'e göre tespit edilmiştir. Böylece malların tanımında herhangi bir belirsizlik, yorum farkı söz konusu değildir. Bu konuda KDV uygulamasındaki sıkıntılar herkes tarafından bilinmektedir. İndirimli orana tabi malların yer aldığı KDV listelerindeki bazı mal ve hizmetler lâfzî olarak tanımlanmıştır. Bu durum, kişiden kişiye değişen yorumlara neden olabilmektedir. Örneğin "büyükbaş" veya "küçükbaş"

hayvan tanımının hangi hayvanları kapsadığı hâlâ tartışılmaktadır. İdare ile mükelleflerin farklı yorumları, vergi uygulamalarında belirsizliklere yol açabilmektedir. ÖTV kapsamına giren malların gümrük tarife istatistik pozisyonuna göre belirlenmiş olması nedeniyle bu konuda bir sorun yaşanmamaktadır. 8703.10.18.00.00 tarife pozisyonunda yer alan mallar, dünyanın her yerinde golf arabası olarak tanımlanmaktadır.

5. Hasılatı Yüksek

| YILLAR | ÖTV (Bin TL) | KDV (Bin TL) | Vergi Gelirleri (Bin TL) | ÖTV'nin Vergi Gelirleri İçindeki Payı |
|---------|--------------|--------------|--------------------------|---------------------------------------|
| 2003 | 22.299.243 | 27.031.099 | 84.316.169 | % 26,4 |
| 2004 | 26.648.100 | 30.590.993 | 100.373.329 | % 26,5 |
| 2005 | 33.344.799 | 34.326.058 | 119.621.390 | % 27,8 |
| 2006 | 36.926.175 | 41.348.579 | 137.474.325 | % 26,8 |
| 2007 | 39.110.505 | 43.285.707 | 152.835.111 | % 24,7 |
| 2008 | 41.831.723 | 46.776.908 | 168.108.960 | % 24,8 |
| 2009 | 43.619.794 | 46.986.885 | 172.440.423 | % 25,2 |
| 2010 | 57.285.112 | 62.532.711 | 210.532.315 | % 27,2 |
| 2011 | 61.196.476 | 82.132.397 | 250.769.413 | % 24,4 |
| 2012(*) | 70.590.257 | 87.546.038 | 277.676.933 | % 25,4 |

Kapsamına 243 mal çeşidinin girmesi ve mükellef sayısı çok sınırlı olmasına rağmen ÖTV hasılatı genel bütçe vergi gelirlerinin %24-27'si arasında gerçekleşmektedir. Aşağıdaki tabloda, 2003-2011 yılları arasında ÖTV ve KDV hasılatı ile genel bütçe vergi gelirlerindeki payları yer almaktadır.

Görüldüğü gibi ÖTV hasılatı, iadeleri düşüldüğünde KDV hasılatına yakın vergi geliri sağlamaktadır. Sadece bu iki tüketim vergisi, vergi gelirlerinin yarısından fazlasını oluşturmaktadır. Bu yapı tartışılabilir, dolayısıyla tüketim vergilerinin payının azaltılması savunulabilir. Ancak ne olursa olsun, ÖTV'nin vergi gelirlerindeki payının uzun yıllar yüksek kalacağı tahmin edilmektedir.

6. Mali ve Sosyal Politikaların Uygulanmasında Etkin

Bakanlar Kurulu vergi oranlarını veya tutarlarını değiştirerek, bu vergi kapsamına giren sektörlerle ilgili etkin maliye politikaları uygulayabilmektedir. Örneğin bioetanol ve biomotorinin vergi tutarlarında yapılacak düzenlemelerle, çevreyi daha az kirleten yakıt kullanımı özendirilebilmektedir. Ayrıca ÖTV sosyal politikaların uygulanmasında da kullanılabilir. Örneğin Maliye Bakanlığı yurt dışına çıkış yapan araçların satın alacağı yakıtlarda istisna uygulanabilecek gümrük kapılarını; çıkış yapılan ülkenin durumunu veya gümrük kapısının bulunduğu bölgeyi göz önüne alarak belirleyebilmektedir.

7. Daha Adil Bir Vergi

ÖTV'den önce yürürlükte olan dolaylı vergiler çok adil olmayan bir yapıdaydı. Örneğin taşıt alım vergisinin maktu olması, müzik seti, klima, ABS fren, hava yastığı gibi özellikleri nedeniyle çok daha pahalı olan araçların vergilerinde bir farklılık yaratmıyordu. Bu sistem, ithal araçlara göre genellikle daha ucuz olan yerli araçlarda, vergi yükünün göreceli olarak daha fazla oluşmasına neden oluyordu. Öte yandan maktu tutarların yılbaşında değişmesi, 31 Aralıkta taşıt alanla 1 Ocakta taşıt alanın (en az yeniden değerlendirme oranında) farklı vergi yüklenmesine neden oluyordu. Yeni yıldaki vergi yükü artışından önce araç almak isteyenlerin yıl sonlarında vergi dairelerine yığılmalarının sebebi buydu. Taşıtlarda ÖTV değer esasına göre nispi olarak uygulandığından, vergi yükü, taşıtın fiyatıyla orantılı bir şekilde tüketiciye yansımakta, dolayısıyla vergi yükünün periyodik değişimi söz konusu olmamaktadır.

SONUÇ

On yıl önce yürürlüğe giren ÖTV, vergi sistemimizde önemli bir yer edinmiştir. Bugüne kadar ÖTV Kanununda 14 değişiklik yapılmış, Bakanlar Kuruluna verilen yetkiler çerçevesinde 96 tane Kararname yayımlanmış, 24 tane genel tebliğ, 17 tane sirküler, 7 tane iç genelge, 19 tane genelge çıkarılmış ve yüzlerce özelge tayin edilmiştir. ÖTV mevzuatının geliştirilmesi ve yürütülmesinde Gelir Yönetimi Daire Başkanlığı altındaki ÖTV (I) ve ÖTV (II) şubelerinde fedakârca çalışan personelin başarısı yadsınamaz.¹⁵

Gönül isterdi ki, KDV'nin onuncu yılında başarıyla gerçekleştirilmiş olan uluslararası sempozyuma benzer bir etkinlikle ÖTV'nin onuncu yılı hatırlansın. İnşallah gelecek on yıllarda...

[1] Genişleyen ekonominin doğal bir sonucu olan bütçe açıklarının dış borçla değil, en sağlam kaynak olan vergi ile finanse edilmesi o yıllarda da düşünülmüştü. Ancak vergi gelirlerini artırıcı önlemlerin, bu kapsamda ÖTV'nin hayata geçirilememesi sonucu tamamen dış borca yöneldiğimizi, bunun olumsuzluklarının uzun yıllar devam ettiğini acı bir deneyim olarak anmadan geçemeyeceğiz.

[2] Bu çalışmalara katılmış olup konu hakkında bilgilerine başvurduğumuz sayın Savaş Balkan'a bu vesileyle teşekkürlerimizi sunarız.

[3] Bu çalışmalara katılarak, çalışma gruplarının sekretaryasının tarafımızdan yapılmasını öneren E. Grup Başkanı sayın Ahmet Öğüt'e, bir vergici olarak yetişmemizdeki katkıları nedeniyle şükranlarımızı sunarız.

[4] ÖTV'nin yasalaşması ile hummalı bir çalışmanın başladığı Gelirler Genel Müdürlüğünde hazırlanan 1 Seri No.lu ÖTV Genel Tebliğine son halinin verilmesinde çok önemli katkıları olan Müsteşar Yardımcısı (daha sonra Gelirler Genel Müdürlüğü de yapan) sayın Metin Özşahin'e bir ay boyunca tebliğ taslağını birlikte sunduğumuz sayın Mihri Peten'in çabalarından da övgüyle bahsetmeliyiz.

[5] Bu başarıda, ÖTV'nin yürürlüğe girdiği tarihten bu yana kapsamına giren malların G.T.İ.P. numaralarını belirleyen sayın Münevver Kılıçkaya'nın müdürlüğünü yaptığı Gümrük Vergisi şubesinin katkısını da unutmamak gerekir



TÜRMOB

TÜRKİYE SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLER
VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLER ODALARI BİRLİĞİ
(UNION OF CHAMBERS OF CERTIFIED PUBLIC ACCOUNTANTS OF TURKEY)

TRANSFER FİYATLANDIRMASI

UYGULAMA REHBERİ



Ramazan BİÇER

TÜRMOB YAYINLARI - 365