

Uzman Görüş



- ✓ Birden Fazla Faaliyet Alanı Bulunan İşletmelerde KDV İndirimi
- ✓ Emlak Vergisinde İndirimli Oran (Sıfır) Uygulaması
- ✓ Vergi Usûl Kanununun Mükerrer 355 inci Maddesinde 5904 Sayılı Kanunla Yapılan Değişiklikler Çerçevesinde Özel Usûlsüzlük Cezası Uygulaması
- ✓ Eğrisiyle Doğrusuyla Varlık Barışı
- ✓ Vergisel Açıdan Adi Ortaklıklar
- ✓ Banka ve Finans Kurumlarından Sağlanan Kredilerin Grup Şirketlerine Kullandırılması İşlemlerinin Vergisel Boyutu
- ✓ Avrupa Birliği Vergi Politikası ve Türkiye'ye Yönelik Resmi Belgelerinde Vergilendirme Uyumu



DEVLET GELİR UZMANI RAMAZAN BİÇER'İN TRANSFER FİYATLANDIRMASI
UYGULAMA REHBERİ ADLI KİTABI ÇIKTI!



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

Kitap hakkında detaylı bilgi almak için www.transferfiyatlandirma.com
adresini ziyaret ediniz.

Künye

İmtiyaz Sahibi

Devlet Gelir Uzmanları Derneği

Yayın Kurulu

Umut Serhat İdman

Osman Kırbas

Altan Yılmaz

Sibel Atlı

Ramazan Biçer

Göksal Aygün

Kamil Özkan

Ferit Öz

Cem Arslan

Editör

Ramazan Biçer

rbicer@gelirler.gov.tr

İletişim Koordinatörü

Altan Yılmaz

ayilmaz@gelirler.gov.tr

Reklam Koordinatörü

Cem Arslan

carslan@gelirler.gov.tr

İletişim

T: 0 312 415 3233

F: 0 312 415 2821

www.devletgeliruzmanlari.org

iletisim@devletgeliruzmanlari.org

İÇİNDEKİLER

BAŞLARKEN

BİRDEN FAZLA FAALİYET ALANI BULUNAN İŞLETMELERDE KDV İNDİRİMİ

Bu makalede, indirim müessesesinin birden fazla faaliyet konusu bulunan mükellefler bakımından özellik arz eden durumlarının olup olmadığı konusuna genel hatlarıyla değinilmiştir.

EMLAK VERGİSİNDE İNDİRİMLİ ORAN (SIFIR) UYGULAMASI

Makalede indirimli (sıfır) bina vergisi uygulamasına ilişkin açıklamalar yapılmakta ve bu uygulamaya dair değerlendirmeler yer almaktadır.

VERGİ USÛL KANUNUNUN MÜKERRER 355 İNCİ MADDESİNDE 5904 SAYILI KANUNLA YAPILAN DEĞİŞİKLİKLER ÇERÇEVESİNDE ÖZEL USÛLSÜZLÜK CEZASI UYGULAMASI

Bu makalede, 5904 sayılı Gelir Vergisi Kanunu ve Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanunla 213 sayılı Vergi Usûl Kanununun mükerrer 355 inci maddesinde yapılan değişiklikler irdelenmekte ve yeni getirilen düzenlemenin ne şekilde uygulanacağına ilişkin açıklamalara yer verilmektedir.

EĞRİSİYLE DOĞRUSUYLA VARLIK BARIŞI

Bu makalede, varlık barışı olarak bilinen 5811 sayılı Bazı Varlıkların Milli Ekonomiye Kazandırılması Hakkında Kanununun uygulanması ile ilgili olarak mahsup hükümlerinden faydalanabilmenin şartları, hangi incelemelerin mahsup hükümlerinden faydalanabileceği, incelemeye başlama tarihi, sermaye artırımını ve çeşitli nedenlerle hatalı yapılan bildirim veya beyanların düzeltilmesi ile uygulamada yaşanan tereddütler ve çözüm yolları hakkında detaylı açıklamalar yer almaktadır.

VERGİSEL AÇIDAN ADİ ORTAKLIKLAR

Bu makalede adi ortaklıklar, Kurumlar Vergisi Kanunu, Gelir Vergisi Kanunu, Katma Değer Vergisi Kanunu, Vergi Usul Kanunu ve 5811 sayılı Varlık Barışı Kanunu bakımından değerlendirilmektedir.

BANKA VE FİNANS KURUMLARINDAN SAĞLANAN KREDİLERİN GRUP ŞİRKETLERİNE KULLANDIRILMASI İŞLEMLERİNİN VERGİSEL BOYUTU

Makalede banka ya da finans kurumundan temin edilen ve grup şirketlerinin kullandığı kredilerinin herhangi bir masraf veya komisyon almaksızın aynı şekilde diğer bir grup şirketine aktarılması, aktarılan kredi ile ilgili her türlü masraf ve faizin doğrudan doğruya aktarma yapılan grup şirketince üstlenilmesi ve bu nedenle aktarma işleminin bir finansman hizmeti olup olmadığı, krediyi yansıtan şirketin komisyon alma zorunluluğunun bulunup bulunmadığı, zorunlu ise işlemin katma değer vergisi veya banka ve sigorta muameleleri vergisine tabi tutulup tutulmayacağı konularında açıklamalara yer verilmektedir.

AVRUPA BİRLİĞİ VERGİ POLİTİKASI VE TÜRKİYE'YE YÖNELİK RESMİ BELGELERİNDE VERGİLENDİRME UYUMU

Bu çalışmada, Türkiye'nin yaklaşık yarım yüzyıl önce başlayan ve çeşitli süreçlerden geçerek en sonunda üyelik yolunda aday ülke olarak müzakerelerin devam ettiği Avrupa Birliği (AB) ile ilişkisinde özellikle vergilendirme alanında Avrupa Birliğinin genel politikası ortaya konulduktan sonra Birliğin resmi görüşünü düzenli olarak ortaya koyduğu İlerleme Raporları ve Katılım Ortaklığı Belgelerinin 2007 yılına ait olanından hareketle Türkiye'nin vergilendirme alanındaki uyum durumu aktarılmaktadır.

PRATİK BİLGİLER: Bu bölümde Gelir İdaresi Başkanlığı Müdürlerinden Murat ÜLKER tarafından hazırlanmış ve katma değer vergisi mevzuatında düzenlenen kısmi ve tam tevkifat uygulamalarını detaylı bir biçimde açıklayan çalışma yer almaktadır.

PRATİK BİLGİLER 1: KDV MEVZUATINDA DÜZENLENEN KISMİ TEVKİFAT UYGULAMALARI

PRATİK BİLGİLER 2: KDV MEVZUATINDA DÜZENLENEN TAM TEVKİFAT UYGULAMALARI

Başlarken

Mali dünyanın en yeni ve en başarılı yayınlarından biri olan *Uzman Görüş* dergisinin her sayısında birbirinden ilgi çekici konulara değinmeye devam ediyoruz.

Aylık olarak vergisel hususlardaki gelişmeleri tarafsız bir bakış açısıyla okuduğunuz *Uzman Görüş* dergisinin önemli bir kitle tarafından takip ediliyor olmasının en temel nedeni, güncel vergi konularını işleyen makalelere yer veriyor olmasının yanında birbirinden farklı ve aynı zamanda ilgici çekici görüşlerin mükelleflere yol gösterme özelliği de taşıyor olmasıdır.

Aylık vergi dergisi *Uzman Görüş*, yayına çıktığı günden beri mali dergiciliğe sürekli yenilikler getirdi.

Bu sayımızda da daha önce hiç yazılmamış konuları ele alıyor ve mükelleflerin görüş bulmakta zorlandığı sorunlu alanları bilgi birikimimizle aydınlatıyoruz.

Uzman Görüş, gündemi yakından izleyerek oluşturduğu makalelerini, seviyeli bir yayın anlayışı ile okuyucularına ulaştırıyor.

Ayrıca Devlet Gelir Uzmanı unvanına sahip yazarlarımızın kaleme aldıkları yazılar, beğeniyle izleniyor.

Devlet Gelir Uzmanları Derneği olarak bu anlamdaki misyonumuzun kendimizi sürekli geliştirerek yeni fikirler üretip, dünya standartlarında kabul edilen bir dergiyi yayına hazırlamak olduğunu bir kez daha hatırlatır, Mayıs sayımızda görüşmek dileğiyle saygılarımızı sunarız.

Devlet Gelir Uzmanları Derneği

BİRDEN FAZLA FAALİYET ALANI BULUNAN İŞLETMELERDE KDV İNDİRİMİ¹

Murat ÜLKER

Gelir İdaresi Başkanlığı Müdürü

1. Giriş

Piyasa (tedavül) ekonomisi kapsamında alım-satıma konu mal ve hizmetlerin üretim veya ithalinden nihai tüketiciye kadar olan bütün safhalarını vergilendirmeyi amaçlayan bir harcama vergisi niteliğindeki KDV, üretim (ithalat)-tüketim zincirindeki bütün safhaları her bir safhada oluşan katma değeri vergilemek suretiyle kavramaktadır.

Her safhada oluşan katma değeri vergilemeyi sağlayan mekanizma indirim müessesesidir. Bu müessese temelde, alış ve giderler ile satışlara ait belgelerde yer alan KDV toplamalarının karşılaştırılmasına (mahsuplaştırılmasına) dayanmaktadır. Yani, nihai tüketiciye kadar olan bütün safhalarda KDV alınmakta, ancak her bir safhada hesaplanan KDV'den bir önceki safhanın KDV'si düşülerek bakiye vergi Hazineye intikal ettirilmektedir.

¹ Maliye Postası dergisinin 2010 Mart sayısında yayımlanmıştır.

Bu yazımızda, genel itibariyle yukarıda belirtilen şekilde işleyen indirim müessesesinin, birden fazla faaliyet konusu bulunan mükellefler bakımından özellik arz eden durumlarının olup olmadığına genel hatlarıyla değinilmiştir.

2. Mevzuat

3065 sayılı KDV Kanununda indirim müessesesine ilişkin hükümlere, kanunun 29 - 36 ncı maddeleri arasında yer verilmiştir.

1, 9, 15, 22, 23, 24, 25, 26, 34, 49, 50, 51, 53, 54, 55, 58, 66, 71, 72, 79, 88, 91, 92 ve 96 Seri No.lu KDV Genel Tebliğlerinde de indirim müessesesi ile ilgili muhtelif açıklamalar ve düzenlemeler yapılmıştır.

Buna göre mükellefler, yaptıkları vergiye tabi işlemler üzerinden hesaplanan KDV'den; KDV Kanununda aksine hüküm olmadıkça, faaliyetlerine ilişkin olarak kendilerine yapılan teslim ve hizmetler dolayısıyla hesaplanarak düzenlenen fatura ve benzeri vesikalarda gösterilen KDV ile ithal olunan mal ve hizmetler dolayısıyla ödedikleri KDV'yi, indirim için aranan diğer şartların² da sağlanmış olması kaydıyla, indirebilmektedirler.

² Kanunun 29 ve 34 üncü maddeleri çerçevesinde aşağıdaki şartlar dahilinde işletme tarafından ödenen/borçlanılan KDV'nin indirimi mümkündür:

Öte yandan aynı Kanunun 43 üncü maddesine göre KDV, mükellefin iş yerinin bulunduğu yer vergi dairesince tarh olunmaktadır. Ancak, mükellefin, ayrı ayrı vergi dairelerinin faaliyet bölgelerinde iş yerleri varsa KDV, Gelir veya Kurumlar Vergisi yönünden bağlı olduğu vergi dairesi tarafından tarh olunmaktadır.

Bu hüküm uyarınca, her bir iş yeri için ayrı mükellefiyet tesisine gerek bulunmamaktadır. Her bir işyerinde gerçekleştirilen faaliyetlerin birbirinden farklı olması da bu durumu etkilememektedir. Ancak, her bir işyeri için isteğe bağlı olarak ayrı mükellefiyet tesis edilebileceği ise tabiidir.

3. Aynı Mükellefiyet Kapsamında Birden Fazla Faaliyeti Bulunan İşletmelerde KDV İndirimi

KDV indirimi, tabi olunan vergilendirme dönemleri (aylık veya üç aylık)³ itibariyle

- 1-Vergi mükellefiyetini doğuran faaliyetle (işletme faaliyeti ile ilgili alış ve giderlerle) ilgili olmalı,
- 2-KDV gümrük makbuzu, fatura ve benzeri belgelere ya da gümrük makbuzuna dayanmalı,
- 3-Söz konusu belgelerde ayrıca gösterilmeli (bu şartın aranmayacağı durumlar hariç),
- 4-Bu belgeler kanunen tutulması zorunlu olan defterlere kaydedilmeli,
- 5-Vergiye doğuran olayın vuku bulduğu takvim yılı aşılmamış olmalı,
- 6-Kanunda indirimi engelleyen bir hüküm bulunmamalı,
- 7-Belgeler gerçek durumu yansıtmalı.

³ A) Bir Aylık Vergilendirme Dönemine Tabi Olanlar:

Gerçek usulde katma değer vergisine tabi mükelleflerin tamamı 1 Ekim 1985 tarihinden itibaren birer aylık vergilendirme dönemine tabi tutulmuştur. Daha sonra aşağıda belirtilenlerin vergilendirme dönemleri üç ay olarak belirlenmiştir.

B) Üç Aylık Vergilendirme Dönemine Tabi Olanlar:

olacaktır. Yüklenilen ve hesaplanan vergiler dönem bazında kümülâtif olarak dikkate alınmaktadır.

Ayrıca, vergiye tabi bir işlem (mal teslimi, hizmet ifası) dolayısıyla hesaplanan KDV'den, sadece o işleme ilişkin olarak yapılan alım ve giderler dolayısıyla ödenen veya borçlanılan vergi değil, aynı vergilendirme döneminde faaliyetleri ile ilgili olarak satın aldığı veya ithal ettiği mallar veyahut yaptırdığı hizmetler dolayısıyla yüklendiği bütün KDV tutarlarını indirebilmektedir.

Öte yandan, gerçek veya tüzel kişi işletmelerin, aynı mükellefiyet kapsamında birden fazla faaliyet konusu ile iştigal etmesinde KDV uygulaması bakımından bir sakınca bulunmamaktadır.

Bu durumda, yüklenilen vergilerin indirim için ilişkilendirileceği hesaplanan KDV; yukarıda belirtildiği üzere sadece ilgili olduğu işlem üzerinden hesaplanan vergi ile sınırlı olmadığı gibi sadece yüklenilen verginin

- 1- İşletme hesabı esasına göre defter tutan;
- Münhasıran uluslararası yük ve yolcu taşımacılığı yapan mükellefler
- Münhasıran şehirlerarası yük taşımacılığı yapan mükellefler
- Münhasıran uluslararası yük ve yolcu taşımacılığı ile şehirlerarası yük taşımacılığı işlerini birlikte yapan mükellefler
- Münhasıran şehir içi yük taşımacılığı yapan mükellefler
- 2- İstisnadan vazgeçen basit usule tabi mükellefler.
- 3- Konut yapı kooperatifleri.

ilişkili olduğu faaliyet alanı kapsamında yapılan bütün işlemler üzerinden hesaplanan KDV ile de sınırlı değildir.

Mükellef, birden fazla işgal konusunda çalışan farklı işletmelere sahipse ve bunların ayrı mükellefiyetleri yoksa işletmelerin tamamı için tek KDV beyannamesi verecektir. Bu beyannamede bütün işletmelere ait alış ve giderler dolayısıyla yüklenilen vergiler topluca indirim konusu yapılacaktır.

Örnek 1: (X) işletmesi kırtasiyecilik ve emlak komisyonculuğu faaliyetlerini aynı mükellefiyet altında sürdürmektedir. (X), her iki faaliyet için yüklendiği vergileri aynı beyannamede indirim konusu yapabilecektir.

Örnek 2: Serbest meslek mükellefi (Y) inşaat mühendisliği faaliyetinden dolayı serbest meslek defteri ve bunun yanında taahhüt işleri faaliyetinden dolayı ise işletme defteri tutmaktadır. Her iki faaliyetinden dolayı KDV yüklenimleri bulunmaktadır. İndirim için aranan şartların sağlanması kaydıyla (Y), bu KDV yüklenimlerini, her hangi bir ayrıma tabi tutmadan aynı beyannamede, indirim konusu yapabilecektir.

Faaliyetlerden biri için KDV beyan edilmemiş olması, bu faaliyet dolayısıyla yüklenilen verginin diğer faaliyet dolayısıyla hesaplanan KDV'den

indirilebilmesine engel teşkil etmeyecektir.

Örnek 3: Örnek 1'de belirtilen (X) mükellefinin Şubat/2010 dönemi KDV beyannamesinde, bu dönemde beyan edilecek işlemi bulunmadığı için emlak komisyonculuğu faaliyeti için "hesaplanan KDV" beyan etmemiş olsa bile bu işi için söz konusu dönemde yüklenilen vergiler kırtasiyecilik faaliyeti kapsamındaki işlemler dolayısıyla hesaplanan vergilerden söz konusu dönem beyannamesinde indirilebilecektir.

4. Faaliyetlerden Birine Son Verilmesi Halinde Son Verilen Faaliyet Dolayısıyla Yüklenilen Vergilerin Durumu

Yüklenilen vergiler; ister birden fazla faaliyet konusu olsun, ister ilgili vergi mevzuatı bakımından her faaliyet konusu için farklı defter tutulsun, ister işlemler farklı dönemlerde gerçekleştirilsin, ister aynı dönemde ilgili faaliyet konusu nedeniyle hesaplanan KDV beyan edilmemiş olsun aynı mükellefiyet kapsamında faaliyetlerin yürütülüyor olması koşuluyla ayrıma tabi tutulmadan (aynı beyannamede) indirim konusu yapılabilmektedir.

Dolayısıyla, indirimi mümkün olan vergilerin indirim hesaplarına alındıktan

sonra, bir nevi ilişkili oldukları işlemle bağları kesilmekte ve mükellefin bütün faaliyetleri ile ilişkilendirilmek suretiyle indirim yoluyla telafi edilmektedir.

Mükellefin, faaliyetlerden birine son vermesi halinde, sonlandırılan faaliyet kapsamındaki işlemler nedeniyle yüklenmiş ve faaliyetin sonlandırıldığı dönem itibariyle halen indirim yoluyla telafi edilememiş vergileri sonraki dönemlerde diğer faaliyetleri dolayısıyla hesaplayacağı vergilerden indirimine devam edecektir. Bu durum işletmenin ve faaliyetlerinin bütünlüğünün bir gereğidir. Nitekim, KDV mevzuatında söz konusu vergilerin indirimine devam edilmesine mani bir düzenleme bulunmamaktadır.

Diğer bir ifade ile faaliyetlerden birinin sonlandırılmış olması, bu faaliyet nedeniyle yüklenilmiş ve sonraki döneme devreden KDV içinde yer alan verginin indirim hesaplarından çıkarılmasını gerektirmemektedir.

Bunun yanı sıra, mükellef isteği ile indirim hesaplarından çıkarılan söz konusu vergilerin, indirilebilir olmaları nedeniyle Kanunun 58 inci maddesi çerçevesinde, gelir/kurumlar vergi matrahının tespitinde gider olarak dikkate alınmaları söz konusu olmayacaktır.

5. Vergisi Önceki Safhalar Tarafından Beyan Edilerek Ödenen Özel Matrah Şekline Tabi İşlemlerin Yanı Sıra Başka

İşlemleri de Bulunan İşletmelerde KDV İndirimi

KDV Kanununun 23/f maddesinin verdiği yetkiye dayanılarak Maliye Bakanlığınca bazı işlemler için özel matrah şekli tespit edilmiştir.

Bu uygulamalardan bir kısmı, özel matrah şekline tabi işleme ait verginin nihai tüketiciye satış yapan safha tarafından hazineye aktarılması şeklindedir.

Diğer bir ifade ile söz konusu işlemlerin KDV'si; perakendecilere/bayilere yapılan satış sırasında, perakendecilerin/bayilerin kârını da ihtiva edecek şekilde belirlenen matrah üzerinden bunlardan önceki safha tarafından hesaplanıp beyan edilmekte ve ödenmektedir. Perakendecilerce/bayilerce bu uygulama kapsamındaki işlemler için KDV açısından her hangi bir işlem yapılmamakta ve satışlarına ilişkin olarak düzenledikleri fatura ve benzeri vesikalarda da KDV gösterememektedirler. Öte yandan perakendeciye/bayiye doğrudan satış yapılan safhaya kadar olan (bu safha dâhil) safhalar KDV Kanununun genel hükümlerine göre vergilendirilmektedir.

Bahse konu türdeki özel matrah şekli uygulaması kapsamında; önceki safha tarafından, kendilerine düzenlenen faturada yer alan tutar içindeki KDV

özel matrah şekli uygulanan perakendeci/bayi tarafından indirim konusu yapılamamakla birlikte, perakendeci/bayi tarafından yapılan satışta bedel içinde yer alan KDV de beyan edilmemektedir. Bunlar gider/maliyet ve hâsılat olarak dikkate alınmaktadır.

Özetle, münhasıran sigara, milli piyango, spor-toto, ganyan, telefon kartı, jeton, şehir içi yolcu taşıma kartı/bileti, gazete, dergi satışı (perakende satış) yapanlar/bayisi olanlar KDV mükellefi olmayacaklardır.

Bu işlemlerin kısmen yapılması halinde ise, mükellefiyet sadece diğer mal teslimi ve hizmet ifalarıyla sınırlı olacaktır. Bunlar da özel matrah şekline tabi işlemler için alışta ödedikleri KDV dâhil tutarı gider/maliyet, satışta tahsil ettikleri KDV dâhil tutarı ise hâsılat olarak dikkate alacaktır.

Öte yandan, bu tür mükellefler, sadece KDV beyan edecekleri diğer işlemleri nedeniyle yükledikleri KDV'yi değil, özel matrah şekline tabi söz konusu işlemler nedeniyle yüklenen diğer vergileri (ATİK, genel yönetim giderleri vb. nedeniyle dolaylı şekilde yüklenen vergileri) de indirim hesaplarına alacaktır.

Bu mükellefler, özel matrah şekline tabi işlemlerini KDV beyannamesinin "Sonuç Hesapları" kulakçığındaki "Özel Matrah Şekline Tabi İşlemlerde Matraha Dâhil

Olmayan Bedel" satırında beyan edecektir.

Örnek 4: Faaliyet konusu büfe işletmeciliği olan (Z), özel matrah şekline tabi sigara, dergi, gazete, telefon kartı satışlarının yanı sıra özel matrah şekline tabi olmayan vergili satışları da bulunmaktadır. (Z)'nin Ocak/2010 dönemindeki özel matrah şekline tabi satışlarının tutarı 2.500 TL, diğer vergili işlemlerinin KDV hariç tutarı 3.000 TL'dir. Vergi hesapladığı satışlarının tamamı genel orana tabidir. Bu dönemde özel matrah şekline tabi malların alımında bedel içinde ödediği hariç bütün işlemleri nedeniyle yüklediği vergiler 350 TL'dir. Önceki dönemden devreden KDV ise 450 TL'dir. Bu dönemde kredi kartı ile satış yapılmamıştır.

Buna verilere göre mükellefin Ocak/2010 KDV beyanı aşağıdaki gibi olacaktır.

Toplam Matrah	: 3.000 TL
Hesaplanan KDV (3.000 x 0,18):	540 TL
Toplam Katma Değer Vergisi	: 540 TL
Önceki Dönemden Devreden KDV	:450 TL
Bu Döneme Ait İndirilecek KDV	: 350 TL
İndirimler Toplamı	: 800 TL
Sonraki Döneme Devreden KDV	: 260 TL
Özel Matrah Şekline Tabi İşlemlerde Matraha Dahil Olmayan Bedel	: 2.500 TL
Teslim ve Hizmetlerin Karşılığını Teşkil Eden Bedel (Aylık)	: 5.500 TL
Teslim ve Hizmetlerin Karşılığını Teşkil Eden Bedel (Kümülatif)	: 5.500 TL

6. Bu Tür İşletmelerde Özel Matrah Şekli Uygulanan İşlemleri Dışındaki Faaliyetin Sonlandırılması Halinde KDV İndirimi

KDV Kanununun 58 inci maddesine göre, mükelleflerin vergiye tabi işlemleri üzerinden hesapladıkları KDV ile mükellefçe indirebilecek KDV, gelir ve kurumlar vergisi matrahlarının tespitinde gider olarak kabul edilmemektedir. Öte yandan, KDV uygulaması bakımından, vergisi önceki aşamalar tarafından beyan edilen türde özel matrah şekli uygulanması uygun görülen işlemleri bulunanların, KDV'ye tabi başka işlemlerinin bulunmaması halinde bunların mükellefiyet tesis ettirmelerine gerek bulunmamaktadır. Dolayısıyla, özel matrah şekli kapsamı dışındaki faaliyetinin sonlandırılması halinde, KDV mükellefiyetinin de terkin edilmesi mümkün bulunmaktadır.

Bu durumda, faaliyetin sonlandırılarak mükellefiyetin terkin edildiği dönemi izleyen dönemler için beyanname verilmesi söz konusu olmayacaktır. Netice olarak da faaliyetleri nedeniyle yüklenmiş oldukları vergileri indirim yoluyla telafi etmeleri mümkün olmayacaktır. Sonuç olarak, özel matrah şekli uygulanan işlemleri dışındaki faaliyetin sonlandırılması halinde; mükellefiyetin terkinini nedeniyle verilecek son beyannameye yer alan sonraki döneme devreden KDV, Kanunun 58 inci maddesi

kapsamında indirilebilecek KDV niteliği kalmadığından, işletme gideri olarak dikkate alınabilecektir.

7. Sonuç

KDV uygulamasında, indirim sisteminin işletilebilmesi bazı sıkı şekil şartlarına bağlanmıştır. Bu şekil şartlarına uyulmaması, yüklenilen tutarlar bakımından indirim hakkının ortadan kalkmasına neden olabilmektedir. Bir yandan sıkı şekil şartlarına uyulması gereken indirim sistemi bir yandan da mükellef lehine olan ve mağduriyetleri önleyen bazı uygulamaları da barındırmaktadır. Bu kapsamda, birden fazla faaliyet konusu bulunan mükelleflerin yükledikleri KDV'leri sadece bu vergilerin ilgili oldukları faaliyet konusu ile ilişkilendirmek suretiyle indirim konusu yapma zorunluluğu/sınırlaması bulunmamaktadır. Nitekim makalemizde de KDV indirim sisteminin en temel ve genel özelliklerinden olan, yüklenilen verginin sadece ilgili olduğu işlem veya faaliyet dolayısıyla hesaplanan KDV ile mahsuplaştırılmak suretiyle telafi edilemeyeceği, mükellefiyet kapsamında yapılan işlemlerin, faaliyetlerin bir bütün olduğu ve dolayısıyla mükellefin bütün işlemleri veya faaliyetleri dolayısıyla hesaplanan toplam KDV'den indirilebileceği hususuna değinilmiştir.

EMLAK VERGİSİNDE İNDİRİMLİ ORAN (SIFIR) UYGULAMASI**Emrullah TÖREMEN****Gelir İdaresi Başkanlığı Müdürü****1. Giriş**

Emlak vergisi belediyeler tarafından tarh ve tahakkuk ettirilerek tahsil edilen bir servet vergisi olup bina, arsa ve arazi vergisi olmak üzere üçlü bir ayrıma tabi tutulmaktadır. Emlak vergisinde indirimli diğer bir ifadeyle sıfır oran uygulaması sadece bina vergisinde yer almakta olup bina vergisinde de mesken binaları ile sınırlandırılmış bulunmaktadır. Arsa ve arazilerde indirimli oran uygulaması söz konusu değildir.

İndirimli bina vergisi uygulamasına yasal dayanak teşkil eden Emlak Vergisi Kanununun 8/2 nci maddesine göre, kendisine bakmakla mükellef kimsesi olup on sekiz yaşını doldurmamış olanlar hariç olmak üzere hiçbir geliri olmadığını belgeleyenlerin, gelirleri münhasıran kanunla kurulan sosyal güvenlik kurumlarından aldıkları aylıktan ibaret bulunanların, gazilerin, özürlülerin, şehitlerin dul ve yetimlerinin Türkiye sınırları içinde brüt 200 m²'yi geçmeyen tek meskeni olması (intifa hakkına sahip olunması hali dâhil) halinde, bu meskenlerine ait vergi oranlarını sıfıra

kadar indirmeye Bakanlar Kurulu yetkili bulunmaktadır.

Bakanlar Kurulunca bu yetki kullanılmış olup, muhtelif tarihlerde çıkarılan Bakanlar Kurulu Kararnameleri ile bina vergisi oranı 1999-2006 yılları arasında sıfır olarak uygulamış ve 2006/11450 sayılı Bakanlar Kurulu Kararnamesi⁴ ile de 2007 ve müteakip yıllar için sıfır olarak uygulanması öngörülmüştür. İkinci bir kararname çıkarılmadığı sürece gerekli şartların varlığı halinde bina vergisi oranı sıfır olarak uygulanabilmektedir. Bilindiği üzere, bir vergi matrahına sıfır oranının uygulanması o vergi matrahından verginin aranılmaması anlamına geldiği açıktır. Buradan hareketle, makalemizde indirimli (sıfır) bina vergisi bu husus da dikkate alınarak incelenecektir.

2. İndirimli Vergi Uygulamasından Yararlanacaklar

Bu uygulamadan:

- Kendisine bakmakla mükellef kimsesi olup on sekiz yaşını doldurmamış olanlar hariç olmak üzere hiçbir geliri olmadığını belgeleyenler; ev hanımları, öğrenciler vs.,
- Gelirleri münhasıran kanunla kurulan sosyal güvenlik kurumlarından aldıkları aylıktan ibaret bulunanlar; emekli, dul,

⁴ 29/12/2006 tarihli ve 26391 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

yetim, ölüm ve maluliyet aylığı alanlar vs.

- Gaziler,
- Şehitlerin dul ve yetimleri,

yararlanmaktadır.

Hiçbir geliri olmayanların, "Hiçbir Geliri Olmayanların Tek Meskenlerine Ait Taahhüt Belgesi"⁵ ilgili belediyeye vermeleri yeterli olup, ayrıca mükelleflerin ikametgâhlarının bulunduğu yer vergi dairesinden gelir vergisi mükellefi olmadıklarına veya Sosyal Güvenlik Kurumundan aktif çalışan olmadıklarına dair belge ibraz etmelerine gerek yoktur.

Gelirleri münhasıran kanunla kurulan sosyal güvenlik kurumlarından aldıkları aylıktan ibaret bulunanların, "Tek Meskeni Olan (İntifa Hakkına Sahip Olanlar Dâhil) Emeklilere, Dul ve Yetimlerine Ait Form"^u; gaziler ve şehitlerin dul ve yetimlerinin, "Tek Meskeni Olan (İntifa Hakkına Sahip Olanlar Dâhil) Şehitlerin Dul ve Yetimlerine ve Gazilere Ait Form"^u ve şehidin dul ve yetimi olduğuna dair belgeyi;⁶ Özürlülerin ise, dilekçe ekinde "Tek Meskeni Olan (İntifa Hakkına Sahip Olanlar Dâhil) Özürlülere Ait İndirimli Bina Vergisi Bildirim Formu"^{nu} ve tam teşekküllü devlet hastanesinden alınan

sağlık kurulu raporunu ilgili belediyeye vermeleri gerekmektedir.⁷

Gelirleri münhasıran kanunla kurulan sosyal güvenlik kurumlarından aldıkları aylıktan ibaret bulunanların elde ettikleri ve yıllık tutarı toplamı bina vergisi indiriminden yararlanan yıldan bir önceki yılda geçerli olan Gelir Vergisi Kanununun 103 üncü maddesinde yazılı tarifinin ikinci gelir diliminde yer alan tutarı geçmeyen her türlü menkul sermaye iradı gelirleri (2010 yılı için 22.000 TL'dir.), indirimli (sıfır) bina vergisi oranından yararlanmaya engel teşkil eden gelirler arasında değerlendirilmeyecektir. Öte yandan yurtdışında kurulmuş sosyal güvenlik kurumlarından aylık alanlar bu uygulamadan yararlanamamaktadır.⁸

Özürlülerin indirimli bina vergisi oranından yararlanabilmeleri için bu durumlarını tam teşekküllü Devlet hastanesinden almış oldukları sağlık kurulu raporunun aslı ile belgelendirmeleri gerekmektedir. Bir defa verilen raporun herhangi bir değişiklik olmaması durumunda her yıl yeniden verilmesine gerek yoktur.

Tam teşekküllü Devlet hastanesinden alınmayan sağlık kurulu raporlarının bu uygulamada geçerli bir belge olarak kabulü mümkün değildir. Yurt dışından

⁵ 44 Seri No.lu Emlak Vergisi Kanunu Genel Tebliği.

⁶ 38 Seri No.lu Emlak Vergisi Kanunu Genel Tebliği.

⁷ 47 Seri No.lu Emlak Vergisi Kanunu Genel Tebliği.

⁸ 24/11/1999 tarih ve 51215 sayılı Maliye Bakanlığı özeldesesi

alınan raporların o ülkenin resmi Devlet hastanelerinden alınması halinde bu uygulamadan yararlanılabileceği tabiidir.

Gazilerin, şehitlerin dul ve yetimleri ile özürhükümlülerin herhangi bir sosyal güvenlik kurumundan maaş alıp almaması veya geliri getirici bir işte çalışıp çalışmaması, kendisine bakmakla yükümlü birinin olup olmaması bu uygulamaya engel teşkil etmemektedir. Ayrıca, özürhükümlünün özür grubunun veya özür derecesinin indirimli oran uygulaması bakımından bir önemi bulunmamaktadır.

Öte yandan, ilgili yıllarda indirimli (sıfır) bina vergisi oranı uygulanması gereken mükelleflerin mesken binalarına ilişkin vergileri hakkında, düzeltme zamanaşımı süresi göz önünde bulundurulmak suretiyle geçmişe dönük düzeltme yapılması da mümkün bulunmaktadır.

3. Bu Uygulamaya Konu Meskenin Durumu

Her şeyden önce bu uygulamaya konu binanın, konut (mesken) olarak kullanılması gerekmektedir. Konut dışında, işyeri veya bir başka amaçla kullanılmaması gerekir. Ayrıca, ilgili konutun Türkiye sınırları içinde bulunması ve brüt alanının 200 m²'yi aşmaması gerekmektedir. İndirilmiş vergi oranı tek bir konuta uygulanacak olup 200 m²'yi geçmeyen birden fazla konuta uygulanmayacaktır. 200 m²'den fazla konuta birden fazla kişi ile hissesi olup hisseleri oranının 200 m²'yi

geçmeyenlerin ise bu uygulamadan yararlanmaları söz konusu değildir. Örneğin, 400 m² yüz ölçümü olan bir konutta 200 m²'lik bir hissenin olması veya ayrı ayrı konuta ait toplam hissenin 200 m²'yi geçmemesi durumunda da indirimli bina vergisi oranı uygulanmayacaktır.

İndirimli orana tabi meskenin yüz ölçümünün hesaplanması; sözü edilen değer brüt yüzölçümünü ifade etmektedir. Brüt yüz ölçümü ise, emlak vergisine esas olacak bina değerinin tespitinde binanın dıştan dışa (brüt) yüzölçümünü esas almaktadır.⁹ Binanın (apartmanlarda ise dairenin) dıştan dışa yüzölçümü dış duvarlar arasındaki mesafeler itibariyle m² cinsinden bulunacak alan olacaktır.

Binanın dıştan dışa yüzölçümü kesin olarak bilinemediği takdirde, faydalı, diğer bir ifadeyle net alanın % 25 fazlasının dıştan dışa yüzölçümü olarak bildirilmesi gerekir. Örneğin, dıştan dışa yüzölçümü kesin olarak bilinmeyen bir apartman dairesinin net alanı 100 m² ise, bu apartman dairesinin brüt alanı 125 m² olacaktır.

Ara sıra dinlenmek amacıyla gidilen yazlık ya da dağ evi gibi konutlarda sıfır oranlı emlak vergisinden söz etmek mümkün değildir. Dolayısıyla,

⁹ 14 Seri No.lu Emlak Vergisi Kanunu Genel Tebliği.

konutun ancak ikamet etmek amacıyla kullanılması gerekmektedir

4. Diğer Hususlar

200 m²'yi geçmeyen tek meskene hisse ile sahip olunması halinde indirimli vergi oranı, meskenin vergi değerinin hisseye isabet eden kısmına uygulanacaktır. Örneğin, yüz ölçümü 200 m² olan konutta % 50 oranında hissesi olan kişi, meskenin vergi değerinin hissesine isabet eden kısmı üzerinden indirimli orandan yararlanmış olacaktır.

200 m²'yi geçmeyen konutun bir kısmının işyeri, bir kısmının mesken olarak kullanılması durumunda da indirimli orandan yararlanılamayacaktır. Örneğin, üç odalı bir mesken dairenin bir odası işyeri olarak, iki odası da ikamet olarak kullanılması halinde işyerinin malik tarafından kullanılmasına bakılmaksızın indirimli orandan faydalanılmayacaktır.

Birden fazla meskeni olanların veya birden fazla meskende hisseye sahip olanların meskenlerine indirimli vergi oranı uygulanmayacaktır. Mesken dışında gelir getirmeyen işyeri, arsa, arazinin varlığı bu uygulamaya engel değildir. Önceki yıllarda bildirim veren ve durumlarında değişiklik olmayan mükelleflerin her yıl söz konusu formu vermelerine de gerek bulunmamaktadır.

Bir takvim yılı içinde indirimli orandan yararlanmaya hak kazanan mükelleflerin, içinde bulunduğu yıla ilişkin değil; takip

eden yıldan itibaren indirimli orandan yararlanmaları mümkün bulunmaktadır. Örneğin, 1 Şubat 2010 tarihinde emekli olmak suretiyle sıfır oranlı bina vergisi uygulamasından yararlanmaya hak kazanmış bir mükellefin 2010 yılına ilişkin bina vergisini ödemesi; bu uygulamanın ise 2011 yılından itibaren başlaması gerekmektedir.

İndirimli vergi oranından yararlanan mükelleflerin, bu orandan yararlanma ile ilgili şartlardan herhangi birini kaybetmeleri halinde, bu durumu mükellefiyetlerinin bulunduğu belediyeye bildirmeleri gerekmektedir.

Öte yandan, ilgili yıllarda indirimli (sıfır) bina vergisi oranı uygulanması gereken mükelleflerin mesken binalarına ilişkin vergileri hakkında, düzeltme zamanaşımı süresi göz önünde bulundurulmak suretiyle geçmişe dönük düzeltme yapılması mümkün bulunmaktadır.

5. Sonuç ve Değerlendirme

İndirimli (sıfır) bina vergisi uygulamasında, hem mesken olarak kullanılan binanın hem de bina malikinin durumu önem arz etmektedir. Bu bağlamda, bina mesken olarak kullanılacak, brüt yüzölçümü 200 m²'yi geçmeyecek ve maliki adına kayıtlı tek mesken olacaktır.

Bu uygulamadan yararlanacak meskenin malikinin, kendisine bakmakla mükellef

kimsesi olup on sekiz yaşını doldurmamış olanlar hariç olmak üzere hiçbir geliri olmadığını belgeleyenler; gelirleri münhasıran kanunla kurulan sosyal güvenlik kurumlarından aldıkları aylıktan ibaret bulunanlar; özürllüer, gaziler ile şehitlerin dul ve yetimlerinden birisinin olması gerekmektedir.

Gazilerin, şehitlerin dul ve yetimleri ile özürllüelerin sosyal güvenlik kurumundan aylık alıp almaması veya geliri getirici bir işte çalışıp çalışmaması, kendisine bakmakla yükümlü birinin olup olmaması bu uygulamaya engel teşkil etmemektedir.



**VERGİ USÛL KANUNUNUN
MÜKERRER 355 İNCİ MADDESİNDE
5904 SAYILI KANUNLA YAPILAN
DEĞİŞİKLİKLER ÇERÇEVESİNDE
ÖZEL USÛLSÜZLÜK CEZASI
UYGULAMASI**

Nâzım KANKILIÇ

Devlet Gelir Uzmanı

Gelir İdaresi Başkanlığı

1. Giriş

5904 sayılı Gelir Vergisi Kanunu ve Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanunla¹⁰ 213 sayılı Vergi Usûl Kanununun mükerrer 355 inci maddesinde yapılan değişiklikler, bu madde uyarınca kesilecek özel usûlsüzlük cezası bakımından yeni hükümler getirmiştir. Bu kapsamda; özel usûlsüzlük cezasının miktarları mükellef grupları itibariyle yeniden belirlenmiş, bu ceza kesilmezden evvel ilgililere yazılı bildirim yapma zorunluluğuna ilişkin olarak ilave düzenleme yapılmış, elektronik ortamda verilme zorunluluğu getirilen bildirim veya formlar için süresinden sonra düzeltme amacıyla verilen bildirim ve formlar ile ilgili olarak maddeye hüküm eklenmiş ve elektronik ortamda beyanname ile bildirim ve form verme mecburiyetine uymayanlar adına ayrıca uygulanmayacak olan usûlsüzlük cezaları hüküm altına alınmıştır. Makalemizin

¹⁰ 03/07/2009 tarihli ve 27277 sayılı Resmî Gazetede yayımlanmıştır.

konusunu da anılan Kanun ile yapılan değişiklikler oluşturmaktadır.

2. Özel Usûlsüzlük Cezasının Tutarlarına İlişkin Düzenlemeler

5904 sayılı Kanunla yapılan değişiklik uyarınca, Vergi Usûl Kanununun mükerrer 355 inci maddesinin birinci fıkrasında yer alan ve 388 Sıra No.lu Vergi Usûl Kanunu Genel Tebliği¹¹ ile 2009 yılı için; birinci sınıf tüccarlar ile serbest meslek erbabı hakkında 1.600 TL, ikinci sınıf tüccarlar, defter tutan çiftçiler ile kazancı basit usûlde tespit edilenler hakkında 760 TL ve bunlar dışında kalanlar hakkında 350 TL olarak uygulanan özel usûlsüzlük cezası tutarları, 01/08/2009 tarihinden itibaren sırasıyla 1.000 TL, 500 TL ve 250 TL olarak yeniden belirlenmiştir.

Söz konusu değişiklik ile usûlsüzlük cezalarına oranla daha yüksek tutarlı olan özel usûlsüzlük cezaları miktar itibariyle azaltılmıştır. Bu değişiklik, 393 Sıra No.lu Vergi Usûl Kanunu Genel Tebliği¹² ile 01/01/2010 tarihinden itibaren uygulanacak olan hadler bakımından da aynen benimsenmiştir.

Ancak, düzenlemenin 01/08/2009 tarihinden itibaren yürürlüğe girdiği hususu göz önünde bulundurulduğunda, yapılan değişiklik bu tarihten önce

¹¹ 20/12/2008 tarihli ve 27086 sayılı Resmî Gazetede yayımlanmıştır.

¹² 29/12/2009 tarihli ve 27447 sayılı Resmî Gazetede yayımlanmıştır.

işlenmiş olan özel usûlsüzlük fiilleri bakımından geçerli olmayacaktır. Örneğin, 25/05/2009 tarihine kadar elektronik ortamda gönderilmesi gereken bir katma değer vergisi beyannamesinin, elektronik ortamda ve 01/08/2009 tarihinden sonra verilmesi halinde, mükellef adına bu cezanın kesilmesinde özel usûlsüzlük fiilinin işlendiği tarihte yürürlükte olan, diğer bir ifadeyle 25/05/2009 tarihi itibarıyla geçerli olan ceza tutarları dikkate alınacaktır.

3. Yazılı Bildirim Yapma Zorunluluğuna İlişkin Düzenleme

Vergi Usûl Kanununun mükerrer 355 inci maddesinde, bu madde hükmünün uygulanması için; bilgi ve ibraz ödevinin yerine getirilmesiyle ilgili olarak yapılacak tebliğlerde bilginin verilmesi için tayin olunan sürede cevap verilmemesi, eksik veya yanıltıcı bilgi verilmesi veya defter ve belge ibrazı için tayin olunan süre ile defter ve belgelerin süresinde ibraz edilmemesi durumunda haklarında Kanunun ceza hükümlerinin uygulanması cihetine gidileceğinin ilgililere yazılı olarak bildirilmesinin şart olduğu hüküm altına alınmıştır.

Mükerrer 355 inci madde uyarınca ceza kesilmeden evvel ilgililere yukarıda açıklanan yazılı bildirimimin yapılması ön şart olmakla beraber, maddeye 5904 sayılı Kanunun 22 nci maddesi ile eklenen fıkra uyarınca, belirlenmiş ödevlerin yerine getirilmesine ilişkin usûl ve

esasların Maliye Bakanlığınca çıkarılan genel düzenleyici idarî işlemlerle duyurulması halinde, ilgililere ayrıca yazılı olarak bildirilme şartının aranmayacağı hükme bağlanmıştır.

Buna göre, Kanunun verdiği yetkiye istinaden çıkarılan ve Resmî Gazetede yayımlanmak suretiyle duyurulan genel tebliğlerle getirilen zorunluluklara uyulmaması halinde özel usûlsüzlük cezasının kesilebilmesi için ilgililere ayrıca yazılı bildirim yapılmasına gerek bulunmamaktadır.

4. Düzeltme Amacıyla Verilen Bildirim ve Formlar İçin Ceza Uygulaması

5904 sayılı Kanunun 22 nci maddesiyle Vergi Usûl Kanununun mükerrer 355 inci maddesine eklenen bir başka fıkrayla, elektronik ortamda verilme zorunluluğu getirilen bildirim veya formlara ilişkin olarak süresinden sonra **düzeltilme amacıyla verilen bildirim ve formların, belirlenen sürelerin sonundan itibaren 10 gün içinde verilmesi halinde özel usûlsüzlük cezası kesilmeyeceği, takip eden 15 gün içinde verilmesi halinde ise kesilmesi gereken özel usûlsüzlük cezasının 1/2 oranında uygulanacağı hüküm altına alınmıştır.**

Maddeye eklenen fıkra hükmü, Vergi Usûl Kanununun mükerrer 257 nci maddesinin Maliye Bakanlığınca verdiği yetki uyarınca elektronik ortamda verilme zorunluluğu getirilen bildirim

ve formlarla ilgili olarak süresinden sonra **düzeltilme amacıyla verilecek bildirim ve formların**, belirlenen sürelerin sonundan itibaren on gün içinde verilmesi halinde özel usûlsüzlük cezası kesilmeyeceğini, on günlük sürenin bitimini izleyen on beş günlük süre içinde verilmesi halinde ise bu cezanın yüzde elli oranında uygulanacağını düzenlemektedir.

Düzenlemeden maksat, elektronik ortamda verilmesi mecburi olan bildirim ve formlara ilişkin olarak hazırlanan **düzeltilme bildirimlerinin**, belirlenen süreler içinde gönderilmesi halinde özel usûlsüzlük cezasının kesilememesi veya bu cezanın belli oranda uygulanmasını sağlamaktır. Bununla birlikte, zorunluluk kapsamındaki bildirim ve formların zamanında verilmemesi halinde kesilecek özel usûlsüzlük cezası için herhangi bir indirim söz konusu değildir.

Fıkra hükmü, bilanço esasına göre defter tutan mükelleflerin mal ve hizmet alım ve satımlarına ilişkin olarak süresinde elektronik ortamda vermek zorunda oldukları Ba ve Bs bildirim formları¹³ gibi bildirim ve formlara ilişkin olarak belli sürelerde düzeltme amacıyla verilecek **düzeltilme bildirim ve formları için** kesilecek özel usûlsüzlük cezalarını kapsamaktadır.

Bu düzenlemenin, elektronik ortamda kanunî süresinde gönderilmeyen

beyannameler ile düzeltme amacıyla verilen beyannameler dolayısıyla kesilen özel usûlsüzlük cezası uygulamasıyla karıştırılmaması gerekmektedir.

Şöyle ki, elektronik ortamda verilmesi zorunlu olan beyannameler bakımından özel usûlsüzlük cezası¹⁴; kanunî sürenin bitimini izleyen ilk on beş günlük sürede elektronik ortamda verilen beyannameler için $\frac{1}{4}$ oranında, bu süreyi takip eden ikinci on beş günlük süre içinde verilen beyannameler için $\frac{1}{2}$ oranında, bu süreden sonra verilen beyannameler için tam olarak uygulanmaktadır.¹⁵

Elektronik ortamda gönderilen beyannamelere ilişkin olarak hazırlanan ve elektronik ortamda verilme mecburiyeti bulunan düzeltme beyannamelerinin **elden veya posta ile** gönderilmesi durumunda herhangi bir indirim söz konusu olmaksızın özel usûlsüzlük cezası tam olarak kesilmektedir. Zamanında elektronik ortamda gönderilen bir beyannameye ilişkin olarak daha sonra düzeltme amacıyla hazırlanarak elektronik ortamda verilen beyannameler için ise özel usûlsüzlük cezası uygulanmamaktadır.

¹⁴ 21/07/2005 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere 5398 sayılı Kanununun 23 üncü maddesiyle Vergi Usûl Kanununun mükerrer 355 inci maddesine eklenen fıkra hükmü.

¹⁵ 351 Sıra No.lu Vergi Usûl Kanunu Genel Tebliğinde konu ile ilgili açıklamalar yer almaktadır.

¹³ 362 ve 381 Sıra No.lu Vergi Usûl Kanunu Genel Tebliği ile usûl ve esaslar belirlenmiştir.

Düzeltilme beyannamelerinin elektronik ortamda verilmesi mecburiyetine ilişkin usûl ve esaslar 368 Sıra No.lu Vergi Usûl Kanunu Genel Tebliğinde¹⁶ açıklanmıştır.

5. Usûlsüzlük Cezalarına İlişkin Düzenleme

Vergi beyannamelerinin kanunî süresinde verilmemesi, Vergi Usûl Kanununun 352 nci maddesinde birinci derece usûlsüzlük fiili olarak hüküm altına alınmıştır. Mezkûr fiil aynı Kanunun 30 uncu maddesinde re'sen tarhiyat sebebi sayıldığından bu fiil dolayısıyla kesilecek cezanın iki kat olarak uygulanması gerekmektedir.

Aynı Kanunun mükerrer 355 inci maddesinde, Vergi Usûl Kanununun 86, 148, 149, 150, 256 ve 257 nci maddelerinde yer alan zorunluluklar ile mükerrer 257 nci madde uyarınca getirilen mecburiyetlere uymayanlar hakkında kesilecek özel usûlsüzlük cezaları hükme bağlanmıştır.

Yukarıda değinilen Kanun hükümleri uyarınca, Vergi Usûl Kanununun mükerrer 355 inci maddesinde 5904 sayılı Kanunla yapılan değişiklikler öncesinde, zorunluluk kapsamındaki beyannamelerin kanunî süresinde ve elektronik ortamda verilmemesi halinde hem Vergi Usûl Kanununun 352 nci madde gereğince usûlsüzlük cezası, hem de aynı Kanunun mükerrer 355 inci maddesi uyarınca özel

usûlsüzlük cezası kesilmesi icap etmekte idi.

Ancak, 5904 sayılı Kanunun 22 nci maddesiyle Vergi Usûl Kanununun mükerrer 355 inci maddesine eklenen fıkrada, elektronik ortamda beyanname ile bildirim ve form verme mecburiyetine uymayanlara bu maddeye göre ceza kesilmesi halinde, ayrıca **352 nci maddenin birinci derece usûlsüzlüklerle ilgili (1) numaralı bendi ile ikinci derece usûlsüzlüklerle ilgili (7) numaralı bendi uyarınca ceza kesilmeyeceği** hüküm altına alınmıştır.

Buna göre, kanunî verilme süresi fıkra hükmünün yürürlüğe girdiği 01/08/2009 tarihinden sonraya rastlayan beyannamelerin elektronik ortamda kanunî süresinden sonra gönderilmesi ile belirlenen süreleri bu tarihten sonraya isabet eden düzeltme bildirim ve formlarının açıklanan esaslar çerçevesinde verilmemesi durumlarında, mükellefler adına özel usûlsüzlük cezasının yanı sıra Vergi Usûl Kanununun 352 nci maddenin ilgili bentleri uyarınca ayrıca usûlsüzlük cezası kesilmesi uygulamasına son verilmiştir.

Diğer taraftan, elektronik ortamda gönderilme zorunluluğu bulunan bir beyannamenin kanunî süresi içinde verilmemesi halinde, zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergi için Vergi Usûl Kanununun 344 üncü maddesi hükmü uyarınca vergi ziyayı cezası

¹⁶ 01/03/2007 tarihli ve 26449 sayılı Resmî Gazetede yayımlanmıştır.

kesilmesi gerekecektir. Ancak, 5904 sayılı Kanunla mükerrer 355 inci maddede yapılan değişiklik uyarınca, zamanında verilmeyen beyanname için kesilecek özel usulsüzlük cezası yanında ayrıca usûlsüzlük cezası kesilmeyeceğinden, Vergi Usûl Kanununun 336 ncı maddesi hükmü gereğince vergi ziyayı cezası ile usulsüzlük cezası arasında ceza miktarları bakımından yapılması icap eden kıyaslama da söz konusu olmayacaktır.

6. Sonuç

5904 sayılı Kanun değişikliği ile, Vergi Usul Kanununun mükerrer 355 inci maddesi uyarınca kesilecek özel usulsüzlük cezalarının tutarlarında mükellef grupları itibariyle belirgin ölçüde azalış sağlanmış, böylece diğer maktu vergi cezalarına nazaran yüksek tutarlarda uygulanan bu madde kapsamındaki cezalar daha makûl seviyelere indirilmiştir.

Yazılı bildirim yapma zorunluluğuna ilişkin olarak maddede yapılan düzenlemeyle, belirlenmiş ödevlerin yerine getirilmesine ilişkin usûl ve esasların Maliye Bakanlığınca çıkarılan genel tebliğlerle duyurulması halinde ilgililere ayrıca yazılı bildirim yapılmasına gerek olmadığı hususu hükme bağlanmış, böylece fiili durum Kanun hükmü haline getirilmiştir.

Düzeltilme bildirim ve formlarına ilişkin olarak mükerrer 355 inci maddeye eklenen fıkra hükmüyle, elektronik ortamda gönderilen bildirim ve formların

belirlenen süreler içinde düzeltilmesi halinde, özel usulsüzlük cezasının kesilmemesi ya da bu cezanın belli oranda uygulanmasına imkân tanınmış; bu durum, süresinden sonra dahi olsa belirlenen zaman dilimi içinde düzeltme yapan mükellefler lehine uygulama sağlamıştır.

Elektronik ortamda beyanname ile bildirim ve form verme mecburiyetine uymayanlara mükerrer 355 inci maddeye göre ceza kesilmesi halinde, ayrıca 352 nci maddenin birinci derece usûlsüzlüklerle ilgili 1 numaralı ve ikinci derece usûlsüzlüklerle ilgili 7 numaralı bentleri uyarınca ceza kesilmeyeceğine ilişkin hüküm ile de mezkûr fiiller sebebiyle usûle ilişkin muhtelif cezaların birlikte kesilmesi uygulaması sona ermiştir.

EĞRİSİYLE DOĞRUSUYLA VARLIK BARIŞI**Kamil ÖZKAN****Gelir İdaresi Başkanlığı Müdürü****1. Giriş**

Kamuoyunda Varlık Barışı olarak bilinen 5811 sayılı Bazı Varlıkların Milli Ekonomiye Kazandırılması Hakkında Kanun¹⁷ kapsamında bildirim ve beyan süresi 31/12/2009 tarihi itibarıyla sona erdi. Ancak yankıları hala sürüyor. Uygulama ile ilgili doğru veya yanlış çeşitli eleştiriler yapıldı. 2008 takvim yılının da kapsama alınması istendi. 19/6/2009 tarihinden önce başlayan incelemelerin Kanun kapsamına mahsup hükümlerinden yararlandırılmaması, Kanun kapsamında 22/11/2008 ile 2/3/2009 tarihleri arasında bildirim veya beyana konu edilen tutarların indirimi reddedilen katma değer vergisine (KDV) ilişkin tarhiyatlarda mahsup edilmemesi eleştirildi. Bu hususlarda üçüncü bir düzenleme yapılabileceği beklentisi oluştu. Ancak, Gelir İdaresi Başkanlığınca da tekrar bir düzenleme yapılması yönünde bir çalışma başlatılmadı.

Tüm bu eleştiri ve beklentilere rağmen, Varlık Barışı uygulaması kapsamında yurtdışında bulunan varlıklardan bildirim

¹⁷ 22/11/2008 tarihli ve 27062 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

veya beyana konu edilenlerin Türkiye’ye getirilme şartı bulunduğundan, Türkiye’ye getirilen varlıkların ülke ekonomisine kazandırılması açısından beklenen amacın sağladığını söyleyebiliriz.

Yurtdışında bulunan varlıklardan beyan edilenlerin ise özellikle paraların bankada tutulmasına ilişkin bir süre öngörülmediğinden girdi çıktı yapmak suretiyle ya da aynı paranın bankaya yatırılıp çekilip tekrar yatırılması suretiyle ya da taşınmaz beyanlarında rayiç değerinden daha yüksek bir değerle beyan edilmesi nedeniyle fiktif beyanlar olmuş, bilançoların aktiflerinde kaydi olarak artışlar olmuş ve oluşan fon hesabının sermayeye ilave edilmesi sonucunda da fiktif sermaye artışlarına yol açılmıştır. İzleyen yıllarda bu fiktif işlemlerin yol açacağı bazı sorunlar ortaya çıkacaktır. Ancak, yurtiçi varlıklarını Kanun kapsamında beyan ederek işletmesine koyan taşınmazlarını rayiç bedeli üzerinden beyan eden işletmeler açısından da Kanunla amaçlanan kayıt dışı varlıkların kayda alınması ve işletmelerin sermaye yapısının güçlendirilmesi amacının sağlandığını da söyleyebiliriz.

Bildirim ve beyan süresi bitti, ancak bu sefer de sermayeye ilave süresini kaçırdım, sermayeye ilave ettim ama ticaret sicilinde tescil ettirmedim, vergimi vadesinde ödeyemedim, parayı bankaya yatırmadan beyanda

bulunmuşum, parayı önce değil beyandan sonra bankaya yatırmışım, üç sıfır fazla yazmışım, döviz kurunu yanlış hesaplamışım, para beyan edeceğime yanlışlıkla taşınmaz beyan etmişim, taşınmazı şirket adına tapuya tescil ettirirken sorun çıktı, yurtdışı beyan vereceğime yurtiçi beyan vermişim, hem bankaya bildirim yapmışım hem de vergi dairesine beyanda bulunmuşum, aynı varlıkları mükerrer beyan etmişim v.s. düzeltme yapılabilir mi?, şartları sağlamadığım için mahsup hükümlerinden faydalanamayacaksam, tahakkuk eden vergiyi ödemesem, terkin edilebilir mi? şeklinde sorular ve talepler gelmektedir.

Bu yazımızın esas amacı, 5811 sayılı Kanunun uygulanması ile ilgili olarak mahsup hükümlerinden faydalanabilmenin şartları, hangi incelemelerin mahsup hükümlerinden faydalanabileceği, incelemeye başlama tarihi, sermaye artırım ve çeşitli nedenlerle hatalı yapılan bildirim veya beyanların düzeltilmesi ile uygulamada yaşanan tereddütler ve çözüm yollarını teknik detaylara girmeden anlaşılır bir biçimde açıklamaktır.

Varlık barışı uygulaması çok geniş olduğundan, yapılan işlemlerin muhasebe kayıtları, beyan edilen taşınmazların şirket adına tapuya tescili ve özel fonun sermayeye ilave edilmesine ilişkin açıklamalar ile bazı özellikli konulara bir sonraki yazımızda yer verilecektir.

2. Uygulamanın Özeti

5811 sayılı Bazı Varlıkların Milli Ekonomiye Kazandırılması Hakkında Kanun 22/11/2008 tarihi itibarıyla yürürlüğe girmiş, Kanunun uygulanmasına ilişkin açıklamalar 1 ve 2 seri no.lu 5811 sayılı Bazı Varlıkların Milli Ekonomiye Kazandırılması Hakkında Kanuna İlişkin Genel Tebliğlerde¹⁸ yapılmış ve bildirim ile beyan süresi 2/3/2009 tarihi itibarıyla sona ermiştir.

5811 sayılı Kanun ile 1/10/2008 tarihi itibarıyla yurt dışında bulunan ve sahip olunan varlıklar ile yurt içinde 1/10/2008 tarihi itibarıyla işletmenin özkaynakları içerisinde olmayan varlıkların bildirim veya beyana konu edilmesine imkân tanımıştır.

5917 sayılı Kanunla,¹⁹ 5811 sayılı Bazı Varlıkların Milli Ekonomiye Kazandırılması Hakkında Kanunun bildirim ve beyan süresi 30/09/2009 tarihine kadar uzatılmış, aynı Kanunla Bakanlar Kurulu'na söz konusu süreyi takiben 3 ay daha uzatım yetkisi verilmiş ve önemli bazı değişiklikler yapılmıştır. 5917 sayılı Kanunla yapılan süre uzatımı ve değişikliklere ilişkin 3 seri no.lu 5811 sayılı Bazı Varlıkların Milli Ekonomiye Kazandırılması

¹⁸ 6/12/2008 tarihli ve 27076, 20/2/2009 tarih ve 27147 sayılı Resmi Gazete'lerde yayımlanmıştır.

¹⁹ 10/7/2009 tarihli ve 27284 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

Hakkında Kanuna İlişkin Genel Tebliğ²⁰ çıkarılmıştır.

5917 sayılı Kanunla süre uzatımı yanında 5811 sayılı Kanunda yapılan diğer değişiklikler şöyledir:

- 1/10/2008 tarihi itibarıyla yurt dışında bulunan ve sahip olunan varlıklar ile yurt içinde 1/10/2008 tarihi itibarıyla işletmenin özkaynakları içerisinde olmayan varlıklar Kanunun kapsamına dâhil iken, yeni uygulamada yurt dışında bulunma ve sahip olma ile yurt içinde işletmenin özkaynakları içerisinde yer alma tarihi **1/6/2009** olarak belirlenmiştir.
- Kanun kapsamında yapılan bildirim ve beyan süreleri, 5917 sayılı Kanunun yürürlük tarihi olan 10/7/2009 tarihinden başlayıp 30/9/2009 tarihine kadar olmak üzere yeniden belirlenmiştir.
- Bakanlar Kuruluna bildirim ve beyan sürelerini 30/9/2009 tarihini izleyen üçüncü ayın sonuna kadar uzatma yetkisi verilmiş ve bu yetki kullanılarak bildirim ve beyan süreleri 31/12/2009 olarak belirlenmiştir.
- İstisna kazançlara ilişkin uygulama süresi genişletilmiştir.
- Bildirilen veya beyan edilen varlıklar üzerinden tahakkuk eden vergilere ödeme şartı getirilmiş olup matrah

farkından mahsup imkânından yararlanılabilmesi için tahakkuk eden verginin mutlaka vadesinde ödenmesi gerekmektedir.

- Kanun kapsamında 22/11/2008 ile 2/3/2009 tarihleri arasında bildirim veya beyana konu edilen tutarların tespit edilen matrah farklarından mahsup edilebilmesi için bu bildirim veya beyanlar üzerinden tarh edilen ve henüz ödenmeyen vergilerin gecikme zammıyla birlikte 30/9/2009 tarihine kadar ödenmesi şartı getirilmiştir.
- 5917 sayılı Kanunla yapılan değişiklik ile 5811 sayılı Kanun kapsamında olmayan (sahte ve muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanma v.b. nedenlerle) indirimi reddedilen KDV'lere ilişkin tarhiyatlar da mahsup kapsamına alınmıştır.
- Kanunda 19/6/2009 tarihinden önce başlayan vergi incelemeleri kapsam dışında tutulmuştur.
- 1/5/2009 ile 31/12/2009 tarihleri arasında elde edilen yurt dışı iştirak, yurt dışı şube ve yurt dışı iştirak hissesi satış kazançlarının 28/2/2010 tarihine kadar; yurt dışı kurumların 1/11/2009 ile 31/12/2009 tarihleri arasındaki tasfiyelerinden elde edilen kazançların ise 31/12/2009 tarihine kadar Türkiye'ye transfer

²⁰ 12/8/2009 tarihli ve 27317 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

edilmeleri kaydıyla istisnadan yararlanmalarını sağlayan düzenleme yapılmıştır.

- Kanun değişikliğinden önce yapılmış işlemlerin korunması sağlanmıştır.

3. Vergi İncelemeleri ve Tarhiyatlar

3.1. 5811 Sayılı Kanun Kapsamına Giren ve Girmeyen İnceleme ve Tarhiyatlar

3.1.1. Kapsama Giren İncelemeler

- 22/11/2008 ile 2/3/2009 tarihleri arasında yapılan bildirim veya beyanlar sınırlı olmak üzere 5811 sayılı Kanunun yürürlük tarihi olan 22/11/2008'den sonra başlayan 1/1/2008 öncesi dönemlere ilişkin vergi incelemeleri (indirim KDV'nin reddi hariç)
- 19/6/2009 tarihinden sonra başlayan 1/1/2008 öncesi dönemlere ilişkin vergi incelemeleri (10/7/2009-31/12/2009 tarihleri arası yapılan bildirim veya beyanlar sınırlı olarak indirim KDV'nin reddi dâhil)

Kanunun 3 üncü maddesinin beşinci fıkrası hükmü kapsamında değerlendirilmektedir.

3.1.1.1. Gelir, Kurumlar ve Katma Değer Vergisi Tevkifatı Matrah Farkları

Kanun kapsamında bildirilen ve beyan edilen tutarlar; gelir, kurumlar ve katma değer vergisi tevkifatı yapmak ve ödemekle sorumlu olanlar adına, diğer nedenlerle yapılan vergi incelemeleri

sonucu bulunan gelir, kurumlar veya katma değer vergisi tevkifatı matrah farklarından da mahsup edilecektir.

Buna göre; örneğin Gelir Vergisi Kanununun 94, geçici 61 ve geçici 67 nci maddeleri ile mülga 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 24 üncü maddesi, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 15 ve 30 uncu maddeleri uyarınca, gerek kendi kazançları üzerinden gerekse yaptıkları ödemelerden gelir veya kurumlar vergisi kesintisi yapmakla sorumlu tutulanlar adına, gelir veya kurumlar vergisi kesintisi ile katma değer vergisi tevkifatı yönünden bulunan matrah farkları da bu kapsamda değerlendirilecek olup incelemede bunlarla ilgili bulunacak matrah farklarından beyan edilen değerler mahsup edilecek ve mahsup sonucu bir tutar kalıyorsa kalan tutar üzerinden tarhiyat önerilecektir.

3.1.2. Kapsama Girmeyen İncelemeler

- 5811 sayılı Kanunun yürürlük tarihi olan 22/11/2008'den önce başlayan vergi incelemeleri,
- 5917 sayılı Kanunla değişiklik sonrası (10/7/2009-31/12/2009) yapılan bildirim veya beyanlarla sınırlı olmak üzere 19/6/2009 tarihinden önce başlayan incelemeler,
- 1/1/2008 tarihinden sonraki dönemlere ilişkin yapılacak vergi incelemeleri,
- 5917 sayılı Kanunla değişiklik öncesi 22/11/2008 ile 2/3/2009

tarihleri arasında yapılan bildirim veya beyanlarla sınırlı olmak üzere indirim reddedilen KDV nedeniyle yapılan incelemeler,

- Haksız iadedden kaynaklanan tarhiyatlar ile gelir, kurumlar ve katma değer vergisi dışındaki vergilere ilişkin matrah farkları,
- Usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları ile Kaçakçılık cezaları (suç duyurusunda bulunulmaması)

Kanunun 3 üncü maddesinin beşinci fıkrası hükmü kapsamında değerlendirilmemektedir.

3.1.2.1. İndirimi Reddedilen KDV

5917 sayılı Kanunla değişiklik öncesi 5811 sayılı Kanun uygulamasında, mahsup uygulaması sadece, gelir, kurumlar veya katma değer vergisi yönünden bulunan matrah farkları ile sınırlı olduğundan, vergi farkları mahsup uygulamasından yararlandırılmamıştır. Bu hususta 1 seri no.lu 5811 sayılı Kanun Genel Tebliğinin "5.5. Vergi farkları ve diğer vergiler" başlıklı bölümünün yürütülmesinin durdurulması ve iptali istemiyle dava açılmış, Danıştay 4. Dairesince de mahsup imkânının matrah farkları ile sınırlı olduğu, vergi farklarının Kanun kapsamına girmediği gerekçesiyle yürütmenin durdurulması talebi reddedilmiştir.

Özellikle indirim reddedilen katma değer vergisi nedeniyle bulunan vergi farkları nedeniyle yapılan tarhiyatların da mahsup uygulamasından faydalandırılması yönünde gelen talepler sonucu 5917 sayılı Kanunla

indirimi reddedilen katma değer vergisi nedeniyle bulunan vergi farkları da kapsama alınmış ve mahsup uygulamasında matrahın nasıl hesaplanacağı da belirlenmiştir.

Bu çerçevede, 5917 sayılı Kanun ile yapılan değişiklik sonucu 10/7/2009-31/12/2009 tarihleri arasında bildirim veya beyanda bulunan mükellefler hakkında, indirim reddedilen KDV nedeniyle yapılan tarhiyatlar Kanunun 3 üncü maddesinin beşinci fıkrasında belirtilen mahsup imkânından faydalandırılmıştır.

Dolayısıyla, 5811 sayılı Kanunun 3 üncü maddesinin birinci ve ikinci fıkrası kapsamında 22/11/2009-2/3/2009 tarihleri arasında bildirim ve beyanda bulunmuş olan mükellefler hakkında indirim reddedilen KDV nedeniyle yapılan tarhiyatların, Kanunun 3 üncü maddesinin beşinci fıkrasında belirtilen mahsup imkânından faydalanması söz konusu olmayacaktır. Bu mükelleflerin 10/7/2009-31/12/2009 tarihleri arasında da bildirim veya beyanda bulunmuş olması halinde, bildirilen veya beyan edilen bu tutarlar, 19/6/2009 tarihten sonra başlanılan incelemeler üzerine indirim reddedilen KDV nedeniyle yapılan tarhiyatlardan mahsup edilebilecektir.

Örnek: (X) A.Ş. yurt içinde 1/10/2008 tarihi itibarıyla sahip olduğu özkaynakları arasında yer almayan

200.000 TL'yi 2/3/2009 tarihinde (A) Bankasına yatırmış ve kanun kapsamında beyan etmiştir. Adı geçen şirketin ortağı da 1/6/2009 tarihi itibarıyla yurt dışında sahip olduğu ve yurtdışında bulunan 200.000 TL karşılığı döviz 5917 sayılı Kanun ile yapılan süre uzatımı sonucu 31/12/2009 tarihinde (B) Bankasına transfer ederek şirket adına bildirim konusu yapmıştır. Tahakkuk eden vergiler de süresinde ödemiştir. Anılan kurum hakkında bildirim veya beyan dışındaki nedenlerle 2005 ve 2006 yıllarına ilişkin olarak 19/6/2009 tarihinden sonra başlanılan vergi incelemesi sonucu 300.000 TL'lik gider faturasının sahte olduğu tespit edilmiş ve bu faturalara istinaden indirim konusu yapılan 54.000 TL KDV tutarı reddedilmiştir.

Bu durumda mahsup edilecek matrah tutarı, indirimi reddedilen KDV'ye esas olan fatura tutarı olan 300.000 TL olarak dikkate alınacaktır. Ancak, 2/3/2009 tarihinde bildirilen 200.000 TL'lik tutarın mahsup edilmesi mümkün olmadığından, 5917 sayılı Kanun ile yapılan süre uzatımı sonucu 31/12/2009 tarihinde beyan edilen 200.000 TL mahsup edilecek ve kalan tutar üzerinden hesaplanan (100.000X0,18=) 18.000 TL katma değer vergisi tarhiyatı önerilecektir.

2/3/2009 tarihinde bildirilen 200.000 TL'lik tutar ise 1/1/2008 tarihinden önceki dönemlere ilişkin yapılacak incelemelerde, indirim KDV'nin reddi dışında bulunan gelir, kurumlar ve katma değer vergisi matrah farklarından mahsup edilebilecektir.

3.1.2.2. Haksız İade, Diğer Vergiler, Usulsüzlük ve Özel Usulsüzlük Cezaları

Gerek değişiklik öncesi gerekse değişiklik sonrası; haksız iadede kaynaklanan tarhiyatlar ile gelir, kurumlar ve katma değer vergisi dışındaki diğer vergilere (örneğin ÖTV, Damga v.b.) yönelik yapılacak inceleme ve tarhiyatlar, matrah farkına ilişkin mahsup uygulaması kapsamında değerlendirilmemiştir. Usulsüzlük veya özel usulsüzlük cezaları da mahsup uygulaması kapsamında değerlendirilmemektedir.

3.1.2.3. Bazı Kaçakçılık Suçları ve Cezalandırılması

5811 sayılı Kanun kapsamında bildirim veya beyanda bulunulması halinde, bildirilen veya beyan edilen tutarlar 1/1/2008 öncesi dönemlere ilişkin yürütülen incelemeler sonucu bulunan gelir, kurumlar ve KDV matrah farklarından mahsup edilebilecektir. Ancak, Kanun kapsamında bildirim veya beyanda bulunulması, Vergi Usul Kanununun 367 nci maddesi çerçevesinde, vergi suçu raporu düzenlenmesi ve keyfiyetin Cumhuriyet başsavcılığına bildirilmesine engel olarak görülmemiş ve uygulama bu şekilde yönlendirilmiştir.

5811 sayılı Kanun bir af Kanunu değildir. Kanun kapsamında beyanda bulunulması mükelleflerin kayıtsız şartsız affedildiği anlamına gelmemekte ve mükellefler hakkında yürütülen incelemenin sonuçlarını ortadan kaldırmamaktadır. Örneğin, bilerek sahte fatura kullanılması sonucu indirimi KDV'si reddedilen bir mükellefin 5811 sayılı Kanun kapsamında mahsup imkânından

faydalanabilmesi mümkün olabilirken, bu mükellef hakkında özel usulsüzlük cezası kesilmesine, savcılığa suç duyurusunda bulunulmasına ya da diğer kovuşturmaların yapılmasına engel teşkil edecek bir düzenleme bulunmamaktadır.

3.1.3. Vergi İncelemesine Başlama

22/11/2008-2/3/2009 tarihleri arasında bildirilen veya beyan edilen tutarlar 22/11/2008 tarihinden sonra, 10/7/2009-31/12/2009 tarihleri arasında bildirilen veya beyan edilen tutarlar ise 19/6/2009 tarihinden sonra başlayan incelemeler sonucu bulunan matrah farklarından mahsup edilebileceğinden incelemeye başlama tarihi önem arz etmektedir.

1 seri numaralı 5811 sayılı Bazı Varlıkların Milli Ekonomiye Kazandırılması Hakkında Kanuna İlişkin Genel Tebliğ ile işe başlamadan ne anlaşılması gerektiği ortaya konulmuştur.

Vergi incelemeleri ile ilgili olarak **mükellefler nezdinde;**

- İşe başlama tutanağının düzenlenmesi,
- Vergi incelemesi yapılmak üzere mükellefin davet edilmesi,
- Yasal defter ve belgeleri isteme yazısının tebliğ edilmiş olması veya
- Matrah tesisine yönelik tutanak düzenlenmesi ya da
- Yasal defter ve belgelerin incelenmek üzere vergi incelemesine yetkili olanlara ibraz edilmiş olması

durumunda, vergi incelemesine başlanıldığı kabul edilecektir.

İşe başlama ile ilgili olarak mükellef nezdinde tutanak düzenlenmesi, incelemeye davet yazısı ya da yasal defter ve belgeleri isteme yazısının tebliğ edilmiş olması mükellef nezdinde incelemeye başlandığını açık olarak göstermektedir. Keza matrah tesisine yönelik düzenlenen ve mükellef tarafından da imzalan tutanakta incelemeye başlama olarak kabul edilmektedir.

3.1.3. Telefonla Defter ve Belgelerin İstenmesi veya İncelemeye Sevk Yazısı İncelemeye Başlama Tarihi Olarak Kabul Edilebilir mi?

Vergi Usul Kanununun ilgili maddeleri uyarınca inceleme elamanları tarafından vergi incelemesi amacıyla mükellefler sözlü olarak davet edebileceği gibi defter ve belgeler da mükelleften sözlü olarak istenebilmektedir. Bu gibi hallerde mükellefin davete icap etmesi ve defter ve belgeleri ibraz ettiği hallerde inceleme elemanının işe başlama tutanağı düzenlemesi halinde o tutanak tarihi vergi incelemesine başlandığı tarihi göstermektedir. Ancak uygulamada, inceleme elamanlarınca söz konusu tutanağın düzenlenmediği incelemeler de mevcuttur.

Vergi inceleme raporlarının düzenlendiği; ancak, yasal defter ve belgeleri isteme yazısının tebliğ edilmeden, mükelleflerden telefonla defter ve belgelerin istendiği ve işe

başlama tutanağı da düzenlenmediği durumlarda, idarece, vergi incelemesinin inceleme raporunun tutanağa bağlandığı tarihte başladığı kabul edilmektedir.

Dolayısıyla, inceleme ile ilgili herhangi bir belge düzenlenmediği durumlarda telefonla defter belge istenmesi işe başlama olarak kabul edilmemekte, ayrıca, incelemeye sevk yazısı da iç yazışma olarak değerlendirilmekte ve incelemeye başlama olarak kabul edilmemektedir.²¹

3.1.4. Karşıt İnceleme Mükellef Nezdinde İncelemeye Başlama Olarak Kabul Edilebilir mi?

Mükellefler hakkında yürütülen incelemeler ile ilgili olarak Tebliğin "5.2. Kapsama girmeyen inceleme ve tarhiyatlar" başlıklı bölümünde belirtildiği şekilde mükellef nezdinde incelemeye başlandığının tevsik edilebilmesi gerekmektedir. Bu nedenle, başka bir mükellef incelenirken (örneğin sahte fatura düzenleyen mükelleften hareketle kullanan mükellefler tespit edilebilmekte ve daha sonra bu mükelleflerde incelemeye alınmaktadır.) bu mükellefin hesaplarından hareketle başka mükellefler hakkında yapılan tespitler diğer mükellefler hakkında incelemeye başlama olarak kabul edilmemektedir.²²

Ancak, telefonla defter ve belgeleri istenen bir mükellef ile ilgili olarak yapılan bir inceleme sonucu başka

mükelleflerde incelemeye alınmış ve bu mükellefler hakkında da işe başlama tutanağı düzenlenmiştir. Defter ve belgeleri telefonla istenen mükellef işe başlama tutanağı düzenlenmediği ve hakkındaki incelemenin 19/6/2009 tarihinden sonra başladığını öne sürmüş, ancak idarece, kendisinden hareketle diğer mükellefler hakkında incelemeye 19/6/2009 tarihinden önce başlanması ve yine 19/6/2009 tarihinden önce hakkında SSK'ya yazılan bilgi isteme yazıları bulunması nedeniyle incelemeye 19/6/2009 tarihinden önce başlanıldığı kabul edilmiştir.²³

3.1.5. Mükellef Hakkında Düzenlenen Yoklama Tutanağı İncelemeye Başlama Olarak Kabul Edilebilir mi?

213 sayılı Vergi Usul Kanununun;

- 127 nci maddesinde, yoklamadan maksadın, mükellefleri ve mükellefiyetle ilgili maddi olayları, kayıtları ve mevzuları araştırmak ve tespit etmek olduğu,
- 128 inci maddesinde, yoklamanın; vergi dairesi müdürleri, yoklama memurları, yetkili makamlar tarafından yoklama ile görevlendirilenler, vergi inceleme elemanları ve gelir uzmanları tarafından yapılacağı,

²¹ Gelir İdaresi Başkanlığının 01/09/2009 tarih ve 83099 sayılı özelgesi

²² Gelir İdaresi Başkanlığının 19/10/2009 tarihli özelgesi.

²³ Gelir İdaresi Başkanlığının 30/12/2009 tarih ve 123391 sayılı özelgesi

- 134 üncü maddesinde de vergi incelemesinden maksadın, ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamak olduğu

hüküm altına alınmıştır.

Bu maddeler birlikte değerlendirildiğinde, mükellef nezdinde düzenlenen yoklama tutanağının tek başına, düzenlendiği aşamada vergi incelemesine başlama olarak kabul edilmemesi gerekmektedir. Ancak, bu yoklamadan hareketle bir inceleme başlatılması durumunda ise incelemeye başlama tarihinin işe başlama olarak kabul edilebileceği tabiidir.²⁴

3.1.6. Haklarında Olumsuz Tespit Bulunan Mükelleflerden Alımlar Nedeniyle Yüklenilen KDV'lere İlişkin Düzeltme Beyannamesi Verilmesi İncelemeye Başlama Sayılır mı?

Vergi dairesince haklarında olumsuz tespit bulunan mükelleflerden alımlar nedeniyle yüklenilen KDV'lerin mükellefe yazılı olarak bildirilip;

- Bu dönemlere ilişkin düzeltilmiş beyanname istenmesi,
- Mal ve hizmet alımlarına ilişkin indirilecek KDV listelerinin ibrazına ilişkin yazılar ve
- Haklarında olumsuz tespit bulunan mükelleflerden mal ve hizmet

alımları nedeniyle yüklenilen KDV'lerle ilgili olarak mükelleften düzeltme beyannamesi veya teminat mektubu ile faturalara ilişkin ödeme belgelerinin ibraz edilmesinin istenmesi

mükellef nezdinde incelemeye başlama olarak kabul edilmemiştir.²⁵

3.1.7. Takdir Komisyonuna Sevk İncelemeye Başlama Olarak Kabul Edilir mi?

Vergi incelemesine başlanılmış olması için; mükelleften defter ve belgelerinin incelenmek üzere yazı ile istenilmesi, incelemeye başlanıldığının mükellefe yazılı olarak bildirilmesi, yasal defter ve belgelerin incelenmek üzere vergi incelemesine yetkili olanlara ibraz edilmiş olması veya incelemeye başlanıldığının ayrı bir tutanakla tespit edilmesi gerekmektedir.

Buna göre, mükellefler hakkında yukarıda belirtilenlerin dışında, takdir komisyonunca yapılan matrah takdiri işlemi Vergi Usul Kanununun 75 inci maddesindeki inceleme yetkisi kullanılarak sonuçlandırılan bir vergi incelemesi olarak nitelendirilmemekte ve 5811 sayılı Kanun kapsamında beyanda bulunulan tutarların mahsup edilmesi mümkün bulunmamaktadır.²⁶

²⁴ Gelir İdaresi Başkanlığının 24/8/2009 tarih ve 79980 sayılı özelgesi.

²⁵ Gelir İdaresi Başkanlığının 7/9/2009 tarih ve 84671 sayılı özelgesi.

²⁶ Gelir İdaresi Başkanlığının 10/12/2009 tarih ve 116822 sayılı özelgesi.

3.1.8. Düzeltme Beyannamesi Verilebilir mi?

5811 sayılı kanun uygulamasında en çok tartışılan konulardan bir tanesi de gönüllü uyum çerçevesinde verilen düzeltme beyannameleri üzerine yapılacak tarhiyatların mahsup imkânından faydalanıp faydalanamayacağı yönündedir.

Bilhassa sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlediği tespit edilen firmalardan belge alarak bu belgeleri kullanan mükelleflerden bazı vergi daireleri bu belgeleri kayıtlarından çıkarmaları ve bu belgelere isabet eden indirim KDV'lerin yüklenilen KDV'den indirilerek ilgili dönemlere ilişkin düzeltme beyannamesi verilmesi istenilmiştir.

5811 sayılı Kanun kapsamında beyan edilen tutarlar, 1/1/2008 tarihinden önceki dönemlere ilişkin vergi incelemeleri sonucu bulunan gelir, kurumlar ve katma değer vergisi matrah farklarından mahsup edilerek tarhiyat yapılacaktır. Dolayısıyla mahsup uygulamasından faydalanılabilmesi için inceleme sonucu bulunacak bir matrah farkı olması gerekir. Normal beyan ya da düzeltme beyan üzerine yapılan tarhiyatlarda, beyan edilen matrahların mahsup uygulamasından faydalanması mümkün değildir.²⁷

Sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanan mükelleflerden incelemeye sevk edilip, inceleme sonucu önerilen tarhiyatların mahsuba konu edilmesi mümkün iken düzeltme beyanı veren mükelleflerin mahsup hükümlerinden faydalanmaması eşitsizlik yaratmaktadır. Ancak, Kanunun açık lafzı gereği İdarenin görüşü düzeltme beyannamesi ile beyan edilen matrahların mahsuba konu edilemeyeceği yönündedir.

4. Kanunun Mahsup Hükümlerinden Faydalanabilmek İçin Yerine Getirilmesi Gereken Şartlar

5811 sayılı Kanunun 3 üncü maddesinin beşinci fıkrasında, bildirim veya beyan edilen varlıklar nedeniyle hiçbir suretle vergi incelemesi ve vergi tarhiyatı yapılmayacağı açık olarak hükme bağlanmıştır. Dolayısıyla, bildirim veya beyana konu edilen varlıkların nereden elde edildiği, niçin yurt dışında bulunduğu veya işletmenin özkaynakları arasında yer almadığı, hangi dönemlerdeki gelirlerden kaynaklandığı, vergisinin ödenip ödenmediği v.b. bir sorgulama yapılması söz konusu değildir.

Ayrıca, Kanundan beklenen amacın sağlanabilmesi için bildirim ve beyan dışındaki bir nedenle 1/1/2008 tarihinden önceki dönemler olan 2004, 2005, 2006 ve 2007 dönemlerine ilişkin mükellefler hakkında yapılabilecek incelemelerde bulunabilecek gelir kurumlar ve katma değer vergisi matrah farklarından

²⁷ Gelir İdaresi Başkanlığının 05/10/2009 tarih ve 93523 sayılı özelgesi.

bildirilen veya beyan edilen tutarların mahsup edilmesi yönünde bir teşvik sağlanmıştır. Bu teşvikten faydalanabilmek için de bazı şartlar öngörülmüştür. Bu şartlardan ziyade öncelikle bildirim veya beyanın Tebliğde belirtildiği şekilde usulüne uygun olarak yapılması gerekmektedir.

4.1. Paranın Önce Bankaya Yatırılması ve Daha Sonra Beyan Edilmesi

Yurt dışındaki varlıklara ilişkin bildirim veya beyan esnasında özellikli bir şart bulunmamakla beraber, yurtiçindeki varlıklardan taşınmazlar dışındaki varlıkların önce banka veya aracı kurumlara yatırılarak varlığının ispat edilmesi ve daha sonra beyan edilmesi gerekmektedir.

Bazı mükellefler tarafından bu husus bilinmediğinden öncelikle beyanname verilmiş ve para daha sonra yatırılmıştır. İdarenin görüşü 5811 sayılı Kanunun lafzında yer alan "banka ve aracı kurumlara yatırılmak suretiyle beyan edilen varlıklar" ifadesi nedeniyle, para bir gün sonra bile yatırılrsa mükelleflerin mahsup uygulamasından yararlandırılmaması yönündedir. Nitekim 2 seri no.lu Genel Tebliğ ile 1 seri no.lu Genel Tebliğin "3.5" inci bölümüne aşağıdaki ilave yapılmıştır. *"Defter tutan mükelleflerce Kanun kapsamında beyan edilen taşınmazlar dışındaki varlıkların banka veya aracı kurumlarda açılacak hesaplara yatırılması ve daha sonra beyan edilmesi gerekmektedir."*

Bu çerçevede, önce beyanname veren ve parasını sonra 31/12/2008 tarihine kadar bankaya yatıranlar mahsup hükümlerinden faydalanamayacaktır. Ayrıca, İdare bu mükelleflerin düzeltme taleplerini de kabul etmemektedir. Yani bu mükellefler hem tarh edilen vergileri ödeyecekler hem de mahsup hükümlerinden faydalanamayacaklardır.

Parayı bankaya beyandan sonra yatıran bazı mükellefler tarafından aynı ay içerisinde düzeltme beyanı verilerek ilk beyannameleri iptal edilmiş ve tekrar beyanda bulunulmuştur. Bu mükelleflerin her iki beyanında aynı varlıkların aynı tutarlarda beyan edilmiş olması şartıyla düzeltme talepleri kabul edilebilmektedir.

4.2. Bildirim veya Beyanın Vergi Dairesince Tarhiyatlar Yapılmadan Önce Yapılması

5811 sayılı Kanunun 3 üncü maddesinin beşinci fıkrasında; diğer nedenlerle bu Kanunun yürürlüğe girdiği tarihten sonra başlayan 1/1/2008 tarihinden önceki dönemlere ilişkin vergi incelemeleri sonucu gelir, kurumlar ve katma değer vergisi yönünden tespit edilen matrah farkından, bu Kanun kapsamında beyan edilen tutarların **mahsup edilerek tarhiyat yapılacağı** belirtilmiştir.

1 seri no.lu Genel Tebliğin "5.3. Bildirim ve beyan dışındaki nedenlerle yapılacak incelemelere ilişkin tarhiyatlara ve mahsup" başlıklı bölümünde; inceleme esnasında vergi incelemesine yetkili olanların, bu Kanun kapsamında bildirilen veya beyan edilen tutarları **mahsup etmek suretiyle vergi inceleme raporlarını** tanzim edecekleri belirtilmiştir.

Buna göre; aslolan bildirim veya beyan edilen tutarların inceleme elamanınca kontrol edilerek mahsup işleminin uygulanması ve bu hususların raporda belirtilmesidir. Ancak, haklarında yürütülen inceleme tamamlandıktan sonra tarhiyat öncesi uzlaşmadan önce veya sonra, tarhiyat öncesi veya sonrası beyanda bulunan mükellefler de hayli fazladır.

İdare de bu hususta, tespit edilen matrah farkından, bu Kanun kapsamında beyan edilen tutarların **mahsup edilerek tarhiyat yapılacağı** hükmünün lafzına istinaden inceleme tamamlanmadan veya vergi dairesince gerekli tarhiyat yapılmadan önce beyan edilen tutarların mahsup edilebileceği, tarhiyat yapıldıktan sonra (ihbarnamelerin tebliğ tarihi değil düzenlenme tarihi dikkate alınmaktadır.) bildirim veya beyanda bulunması durumunda, bu tarhiyatlara ilişkin mahsup imkânından faydalanılmasının mümkün

olmayacağı yönünde görüş oluşturmuştur.²⁸

Diğer taraftan, tarhiyattan önce Kanun kapsamında bildirilen veya beyan edilen bir tutar varsa tabii ki şartların da varlığı halinde bu tutarların mahsup edilerek tarhiyat yapılması 5811 sayılı Kanun gereği olup mükellefin ya da vergi dairesinin inisiyatifinde değildir. Bu nedenle, tarhiyat yapılmadan önce bildirim veya beyanda bulunmuş olması şartıyla, tarhiyat öncesi uzlaşma talebinde bulunmuş ancak henüz uzlaşma günü gelmemiş, uzlaşmaya girilmiş ancak uzlaşmamış ya da uzlaşmış olduğu bazı durumlarda da bildirilen veya beyan edilen tutarların mahsup edilmesi uygun görülmüştür.²⁹

4.3. Yurt Dışında Sahip Olunan Varlıklara İlişkin Şartlar

- Yurt dışında sahip olduğu varlıkları banka veya aracı kurumlara bildiren veya vergi dairesine beyan eden gerçek veya tüzel kişilerce, söz konusu varlıkların 1/6/2009 (5917 sayılı Kanunun yürürlüğünden önce beyanda bulunan mükellefler için 1/10/2008) tarihi itibarıyla yurt dışında bulunduğu ve sahibi olduğunun kanaat verici vesikalarla tevsik edilmesi gerekmektedir.
- Ayrıca, yurt dışında bulunduğu ve sahip olduğu bildirilen varlıkların, bildirim veya beyan

²⁸ Gelir İdaresi Başkanlığının 24/08/2009 tarih ve 79980 sayılı özelgesi

²⁹ Gelir İdaresi Başkanlığının 20/11/2009 tarih ve 110563 sayılı özelgesi

tarihinden itibaren bir ay içerisinde Türkiye'ye getirilmesi veya bu sürede Türkiye'deki banka ya da aracı kurumlarda açılacak bir hesaba transfer edilmesi gerekmektedir.

- Tahakkuk eden verginin de vadesinde ödenmesi gerekmektedir. Ayrıca, 22/11/2008 ile 2/3/2009 tarihleri arasında yapılan bildirim veya beyanlar nedeniyle tahakkuk eden ve süresinde ödenmeyen vergilerin de 30/9/2009 tarihine kadar gecikme zammıyla birlikte ödenmesi gerekmektedir.
- Ayrıca, şirket adına bildirim veya beyana konu edilerek defterlerine kaydedilerek oluşturulan özel fon hesabının sermayeye ilave edilmesi zorunlu olmayıp **ihtiyaridir**.

Bu çerçevede, yurtdışındaki parasını beyan eden bir mükellefin 1/6/2009 tarihi itibarıyla söz konusu paranın yurt dışında olduğunu ve kendisine ait olduğunu ispatlaması, bu parayı beyan tarihinden itibaren bir ay içerisinde Türkiye'ye getirmiş olması ve vergisini vadesinde ödemiş olması halinde mahsup hükümlerinden faydalanmasında bir engel kalmamaktadır.

4.4. Türkiye'de Sahip Olunan Varlıklara İlişkin Şartlar

4.4.1. Kayıt ve Sermayeye İlave Etme Şartı

- Bilanço esasına göre defter tutan gelir veya kurumlar vergisi mükelleflerince Türkiye'de sahip olunan ve beyan edilen taşınmazlar dışındaki varlıklara ilişkin tutarların banka veya aracı kurumlarda

açılacak hesaplara yatırılmak suretiyle yasal defter kayıtlarına intikal ettirilmesi ve beyan tarihinden itibaren altı ay içerisinde sermayeye ilave edilmesi gerekmektedir. Herhangi bir nedenle, belirlenen süre içerisinde söz konusu varlıklara ilişkin tutarların sermayeye ilave edilmemesi halinde, Kanunun 3 üncü maddesinin beşinci fıkrası hükmünden yararlanılamayacaktır.

- Serbest meslek kazanç defteri ile işletme hesabı esasına göre defter tutan mükelleflerince Türkiye'de sahip olunan ve beyan edilen taşınmazlar dışındaki varlıklara ilişkin tutarların banka ve aracı kurumlardaki hesaplara yatırılması ve yasal defter kayıtlarına intikal ettirilmesi yeterlidir.
- Defter tutma yükümlülüğü bulunmayan mükelleflerince Türkiye'de sahip olunan ve beyan edilen taşınmazlar dışındaki varlıklara ilişkin tutarların banka ve aracı kurumlardaki hesaplara yatırılması gerekli olup başkaca bir şart aranmamaktadır.

4.4.1.1. Sermaye İlave Etmekten Kasıt Nedir?

Kanun kapsamında beyan edilerek pasifte özel fon hesabına alınan tutarların 6 aylık süre içerisinde ticaret siciline tescil ettirilerek sermayeye ilave edilmesi gerekmektedir. Sermayeye ilaveye ilişkin kayıtların yapılması, yönetim ya

da genel kurul kararı alınması ile özel fon hesabının sermayeye ilave edildiği kabul edilmeyecektir. Dolayısıyla, sermayeye ilave işlemi ticaret siciline tescil ile geçerlilik kazanacaktır.³⁰

Şahıs işletmelerinde ise sermayeye ilave için tescil şartı gerekmemektedir. Adi ortaklıklar da sermayeye ilave işlemini kayıtlarında göstermek ve ortaklar arasında noterde bir sözleşme düzenlemek suretiyle yapabilmektedirler.

4.4.1.2. Tasfiye Edilerek Tüzel Kişiliği Sicilden Silinen Mükelleflerde Sermaye Artırımı Nasıl Olacaktır?

Tasfiye edilerek tüzel kişiliği sicilden silinen kurumlar vergisi mükelleflerinin Kanun kapsamında beyanda bulunması mümkün olmadığından bunların tasfiye memurlarının ve/veya kanuni temsilcilerinin kendi adlarına beyanda bulunması ve tasfiye edilen şirketten dolayı bunlar adına yapılacak tarhiyatlarda mahsup imkânından faydalanılabilmesi uygun görülmüştür.

Dolayısıyla, kanuni temsilcilerin veya tasfiye memurlarının şahısları adına beyan ettikleri tutarları, bilanço usulüne göre defter tutmaları durumunda fon hesabına alarak sermayeye eklemeleri, işletme hesabı esasına göre defter tutmaları durumunda defterlerine kaydetmeleri gerekmekte olup defter tutulmaması durumunda ise kayıt ve

sermayeye ilave etme şartı bulunmamaktadır.³¹

Tasfiyesi devam etmekte olan şirketlerin ise, 01/01/2008 tarihinden önceki dönemlere ilişkin mahsup imkânından faydalanabilmesi için tasfiye halinde bulunan şirket adına bankaya para yatırılarak beyanda bulunulması ve özel fon hesabına alınan tutarın 6 (altı) aylık süre geçirilmemek şartıyla tasfiyenin sona ermesinden önce sermayeye ilave edilmesi gerekmektedir.³²

4.4.1.3. İşi Terk Etmiş Mükelleflerin Durumu

Ticari veya mesleki faaliyetini terk etmiş olan ya da işletmesini devretmiş olan gerçek kişiler tarafından 5811 sayılı Kanun kapsamında beyanda bulunulması mümkün olup bu kişilerin mükellefiyet tesisini gerektiren herhangi bir faaliyetlerinin bulunmaması halinde, tekrar mükellefiyet tesis ettirilmesi söz konusu olmayacaktır. Ayrıca, kayıt ve sermayeye ilave etme şartı da aranmayacaktır. Konu ile ilgili olarak İdarenin 17/09/2009 tarih ve 88925 sayılı özelgesi bu yöndedir.

³⁰ Gelir İdaresi Başkanlığının 12/2/2010 tarih ve 10894 sayılı özelgesi

³¹ Gelir İdaresi Başkanlığının 17/09/2009 tarih ve 88922 sayılı özelgesi.

³² Kayseri Vergi Dairesi Başkanlığının 27/03/2009 tarih ve 697 sayılı özelgesi

4.4.1.4. Devir ve Nev'i Değişikliğinde Sermayeye İlave Etme Durumu Nasıldır?

Kurumlar Vergisi Kanununun 19 uncu maddesi çerçevesinde gerçekleşen devir işlemlerinin bulunması halinde, devir tarihinden önceki dönemlere ilişkin diğer nedenlerle inceleme yapılması durumunda, devralan kurumlarca Kanun kapsamında beyan edilen tutarlarla ilgili olarak devrolan kurumların mahsup imkânından faydalanabilmesi mümkündür.

Örneğin, (A) A.Ş., 2007 yılında (B) A.Ş.'ne devrolmuş olup (B) A.Ş.'nin, 5811 sayılı Kanun kapsamında kendi adına bildirilen ya da beyan konusu yapılan tutarları, diğer nedenlerle 1/1/2008 öncesi dönemlere ilişkin devrolan (A) A.Ş. ile ilgili olarak yapılabilecek incelemelerde bulunacak matrah farklarından mahsup edebileceği gibi (B) A.Ş.'nin aynı yıllara ilişkin bulunacak matrah farklarından da mahsup edilebilecektir.

Ancak, 5811 sayılı Kanun kapsamında bildirimde ve beyanda bulunma imkânı var iken adlarına bildirim ya da beyanda bulunulmamış şirketlerin, beyan ve bildirim süresi geçtikten sonra başka bir şirkete devir olmaları durumunda, devralan şirketin kendi adına bildirim veya beyana konu ettiği tutarların, devrolan şirkete ilişkin 1/1/2008 dönem öncesine ilişkin diğer nedenlerle yapılabilecek vergi incelemelerinde

bulunacak matrah farklarından mahsubu mümkün olamayacaktır.

Öte yandan, Kanun kapsamında beyanda bulunan ve özel fon hesabına alınan tutarların (6 aylık sermaye artırma süresi içerisinde) henüz sermayeye ilave edilmeden 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 19 uncu maddesi hükümleri çerçevesinde devrolunması durumunda, aktif ve pasif hesaplar kayıtlı değerleri üzerinden aynen devredileceğinden söz konusu fon hesabı da devredilecek ve devir alan şirkette sermayeye ilave edilebilecektir.³³

Keza, Kurumlar Vergisi Kanununun 19 uncu maddesi hükmü uyarınca yapılacak tür değiştirme işlemlerinde, müfeseh kurumun tür değiştirme tarihindeki bilanço değerleri nev'i değişikliği sonrası şirket tarafından aynen bilançosuna geçirileceğinden ve tahakkuk etmiş ve edecek vergi borçlarının ödeneceği taahhüt edileceğinden, yukarıdaki açıklamalar geçerli olacaktır.

4.4.1.5. 5917 Sayılı Kanunla Değişiklik Sonrası Sermayeye İlave Süresi de Uzamış mıdır?

5917 sayılı Kanunla 5811 sayılı Kanunda bazı değişiklikler yapılmış ve bildirim ile beyan süreleri uzatılmıştır. Ancak,

³³ Gelir İdaresi Başkanlığının 24/02/2009 tarih ve 21155 sayılı özelgesi.

22/11/2008-2/3/2008 tarihleri arasında beyanda bulunmuş mükelleflerin sermayeye ilave süresinde bir uzama söz konusu değildir.

Dolayısıyla, 2/3/2009 tarihinde beyanda bulunan bir mükellefin özel fon hesabını 2/10/2009 tarihine kadar sermayesine ilave etmesi gerekirdi. Değişiklik sonrası 31/12/2009 tarihinde beyanda bulunan bir mükellefin de özel fon hesabını 30/6/2010 tarihine kadar sermayesine ilave etmesi gerektiği tabiidir.

4.4.2. Beyandan Kaynaklanan Vergilerin Vadesinde Ödenmesi Şartı

5917 sayılı Kanunla 5811 sayılı Kanunun 3 üncü maddesinin beşinci fıkrasında yapılan değişiklikle, Kanun kapsamında beyan edilen tutarların mahsup imkânından yararlanabilmesi için bu tutarlara ilişkin tarh edilen verginin vadesinde ödenmesi şartı getirilmiştir.

Mahsup imkânından yararlanılabilmesi için 22/11/2008 ile 2/3/2009 tarihleri arasında yapılan bildirim veya beyanlar nedeniyle tahakkuk eden ve süresinde ödenmeyen vergilerin de 30/9/2009 tarihine kadar gecikme zammıyla birlikte ödenmesi gerekmektedir.

Tahakkuk eden vergilerin vadesinde ya da verilen sürede ödenmemesi nedeniyle mahsup imkânından yararlanılmaması durumu, vergi aslının gecikme zammı ile birlikte 6183 sayılı Kanun uyarınca takip ve tahsiline engel teşkil etmemektedir.

Kanunda mahsup imkânından yararlanılabilmesi için beyan edilen varlıklar üzerinden tarh edilen verginin vadesinde ödenmesi şartı öngörülmüştür. Dolayısıyla, mahsup imkânından yararlanılabilmesi için tahakkuk eden verginin tamamının ödenmesi gerekmekte olup kısmen ödenmesi şartın sağlandığı anlamına gelmeyecektir. Kısmen ödeme durumunda vergisi ödenen kısma ilişkin tutarların mahsup edilmesi gibi bir uygulama da söz konusu olmayacaktır.³⁴

Diğer taraftan, verginin bankaya yatırılması ya da bankaya ödeme talimatı verilmesine rağmen, bankadan kaynaklanan bir hata nedeniyle paranın vergi dairesi hesabına aktarılmadığı durumlarda da hatanın bankadan kaynaklandığının bankaca kabul edilmesi ve tevsik edilmesi ve söz konusu verginin gecikme zammıyla birlikte ödenmesi durumunda da ödeminin vadesinde yapıldığı kabul edilebilmektedir.

5. 5811 Sayılı Kanun Kapsamındaki Bildirim veya Beyanların Düzeltilmesi Mümkün Müdür?

5811 sayılı kanun kapsamında bildirim veya beyanda bulunma tamamen mükelleflerin ihtiyarındadır. Mahsup imkânından faydalanma hususu ise mükellefler hakkında bir vergi

³⁴ Gelir İdaresi Başkanlığının 07/01/2009 tarih ve 1177 sayılı özelgesi.

incelemesi yapılması esnasında vergi inceleme elamanlarınca değerlendirilecektir. Yani mahsuba ilişkin olan ödeme, sermayeye ilave gibi şartlar inceleme esnasında kontrol edilecektir.

İdarenin görüşü, 5811 sayılı Kanun kapsamında yapılan bildirim veya beyanların düzeltilmemesi yönündedir. Ancak yine de bildirim veya beyanlarda açık bir vergilendirme hatası bulunduğu hatanın düzeltilmesi kabul edilebilmektedir.

5.1. Aşağıda Belirtilen Bazı Durumlar Dışında Mükelleflerin Düzeltme Talepleri Kabul Edilmemektedir

Aşağıda belirtilen hallerde mükelleflerin düzeltme talepleri kabul edilmektedir:

- Mükellef döviz beyan etmiş ve döviz kurunu 1,45 TL yerine 145 TL olarak yazmıştır.
- Mükellef bankaya yatırdığı parayı beyan ederken 000 fazla yazmıştır.
- Mükellef yurtdışında bulunan parasını Türkiye'ye getirmiş hem bankaya bildirim yapmış % 2 vergi ödemiş, hem de aynı para için sehven vergi dairesine beyanname vermiş % 2 vergi tahakkuk etmiştir.
- Mükellef aynı tutardaki parayı aynı gün aynı saatte hata yaptığını düşünerek sehven iki kere beyan etmiştir.
- Mükellef yurt dışından getirdiği parayı yurt dışı kodlu beyanname ile beyan etmesi gerekirken, sehven bankaların sorumlu sıfatıyla

verecekleri beyanname ile beyan etmiştir.

- Mükellef yurt dışından getirdiği parayı yurt dışı kodlu beyanname ile beyan etmesi gerekirken, sehven yurt içi kodlu beyanname ile beyan etmiştir.
- Mükellef beyannamesini vermiş, ancak parasını ertesi gün yatırmış sonra önce paranın yatması gerektiğinin farkına vararak ilk beyanına ilişkin düzeltme beyannamesi vermiş ve parayı yatırdıktan sonra tekrar beyanda bulunmuştur.

5.2. Düzeltme Talebinde Bulunan Mükelleflerden Talepleri Reddedilenler de Aşağıdaki Gibidir

- Mükellef bankaya para yatırmadan beyanda bulunmuş, mahsup imkânından yararlanamayacaksa beyanın düzeltilmesini ve tahakkuk eden vergisinin terkin edilmesini istemiştir.
- Mükellef beyan ettiği parayı sermayeye ilave etme süresini kaçırmış, mahsup imkânından yararlanamayacaksa beyanın düzeltilmesini ve tahakkuk eden vergisinin terkin edilmesini istemiştir.
- Taşınmaz beyan etmiş, tapuda tescil ile ilgili sorun çıkmış, beyanın düzeltilmesini tahakkuk eden vergisinin terkin edilmesini istemiştir.
- Taşınmaz beyan edeceğine sehven para beyan etmiş, beyanın düzeltilmesini istemiştir.

- Muhasebecisi kendisine sormadan beyanda bulunmuş, beyanın düzeltilmesini istemiştir.
- Muhasebecisi şirket adına beyanda bulunması gerekirken sehven ortak adına beyanda bulunmuştur.
- Muhasebecisi firmaları adına beyanda bulunması gerekirken sehven kardeş firma adına beyanda bulunmuş, beyanın düzeltilmesini istemiştir.
- Muhasebecisi şahıs adına beyanda bulunması gerekirken sehven şahsın ortak olduğu firma adına beyanda bulunmuş, beyanın düzeltilmesini istemiştir.
- Yurt dışındaki parasını beyan etmiş ama getirememiş, beyanın düzeltilmesini istemiştir.
- Beyanda bulunmuş, ancak tahakkuk eden vergisini vadesinde ödeyememiş, mahsup imkânından yararlanamayacaksa beyanın düzeltilmesini ve tahakkuk eden vergisinin terkin edilmesini istemiştir.

6. Sonuç

Eğrisiyle, doğrusuyla Varlık Barışı uygulamasında bildirim ve beyan süreleri 31/12/2009 tarihi itibarıyla sona ermiş, en son Aralık ayında verilen beyannameler üzerine tahakkuk eden verginin ödeme süresi olan 31/1/2010 tarihi de geçmiştir. Ancak, oluşan özel fon hesabının sermayeye ilave edilmesi için bazı mükelleflerin süresi bulunmaktadır. Bu aşamadan sonra asıl önemli olan bildirim veya beyanda bulunan tutarların

mükellefler hakkında yapılan incelemelerde mahsup edililmeyeceğidir. Diğer bir hususta hatalı olarak yapılan bildirim veya beyanlarda düzeltme hususu olmuştur.

Mükellefler tarafından bildirim veya beyana konu edilen tutarların mahsuba konu edilebilmesi için taşınmazlar dışındaki varlıkların banka veya aracı kurumlara yatırılması, tarh edilen verginin ödenmesi, sermayeye ilave şartının gerçekleştirilmesi, yurt dışındaki paranın Türkiye'ye getirilmesi gibi bazı şartların sağlanması da gerekmektedir.

Sahte ve yanıltıcı belge kullanımı v.b. nedenlerle indirim KDV'nin reddine ilişkin yapılan tarhiyatlarda 22/11/2008-2/3/2009 tarihleri arasındaki bildirim veya beyan edilen tutarlar mahsup edilmemekte, incelemenin 19/6/2009 tarihinden sonra başlaması şartıyla sadece 10/7/2009-31/12/2009 tarihleri arasında bildirim veya beyana konu edilen tutarlar mahsup edilebilmektedir.

22/11/2008-2/3/2009 tarihleri arasındaki bildirilen veya beyan edilen tutarlar 22/11/2008'den önce başlayan incelemelerde; 10/7/2009-31/12/2009 tarihleri arasında bildirim veya beyana konu edilen tutarlar da 19/6/2009 tarihinden önce başlayan incelemelerde mahsuba konu edilmemekte olup, bu

hususla ve 2008 vergilendirme döneminin de mahsup kapsamına alınması hususunda ilave bir düzenleme de yapılmamıştır.

Yukarıda belirtilen şartlardan bazılarını sağlayamayan mükellefler tarafından mahsup imkânından faydalanılamayacağından, beyanların düzeltilmesi ve tahakkuk eden vergilerin terkin edilmesi talepleri İdarece kabul edilmemektedir. Şartları sağlamasalar bile beyanları geçerli kabul edilmektedir. Ancak, açık vergi hatası bulunan bildirim veya beyanlar düzeltilebilmektedir.



**VERGİSEL AÇIDAN ADİ
ORTAKLIKLAR****Cem ARSLAN****Devlet Gelir Uzmanı****Gelir İdaresi Başkanlığı****1. Giriş**

Adi ortaklıklar Borçlar Kanununun 520-541 inci maddeleri arasında düzenlenmiş ve anılan Kanunun 520 inci maddesinde; İki veya daha fazla kişinin ortak bir amaca ulaşmak için, bir sözleşmeye dayanarak emek ve mallarını birleştirmesi adi ortaklık olarak tanımlanmıştır. Diğer taraftan, Türk Ticaret Kanununda (TTK) tarif edilen şirketlerin vasıflarına haiz olmayan şirketler de adi şirket sayılırlar.

Adi şirketlerin tüzel kişiliği olmadığı için, hak ve fiil ehliyetleri bulunmadığı gibi dava ehliyetleri de yoktur. Şirketin işlemleri ile ilgili olarak açılacak davalar tüm ortaklar tarafından; şirketin işlemlerine karşı açılacak davalar ise tüm ortaklara karşı açılmalıdır.

Diğer taraftan TTK'nın 138 inci maddesi uyarınca, adi şirketlerle ilgili Borçlar Kanununda yer alan hükümler, ticaret şirketlerine ait ilgili bölümlerde hüküm bulunmaması durumunda ticaret şirketleri hakkında da uygulanır. Buna göre TTK, ticaret şirketleri ile ilgili düzenleme

yapılmayan konularda Borçlar Kanununun 520-541 inci maddelerini referans almaktadır.

Adi ortaklık kurulmasında hiçbir şekil şart aranmaz. Sözle dahi adi ortaklık kurulabilir. Ancak, ortaklar ve/veya ortaklık dışındaki kişilerle çıkabilecek hukuki ihtilaflar nedeniyle adi ortaklığın sözleşmeye dayalı olarak kurulması en uygun yol olacaktır. Bu yazımızda, adi ortaklıklar vergisel açıdan ele alınacak ve adi ortaklıkların bazı vergi kanunları karşısındaki durumları tartışılacaktır.

2. Adi Ortaklıklarda Vergileme

Adi şirketler vergi kanunları karşısında farklı şekilde değerlendirilirler. Esasında, küçük çaplı ve geçici işler için kurulan adi şirketler günümüzde iş ortaklıkları, konsorsiyumlar ve ortak girişimler adları altında büyük çaplı projelerle ilgili olarak kurulmaktadır.

Ancak, bu türden ortaklıkların mükellefiyet şekilleri ve belge düzeni gibi konulardaki uygulamalarına yön verecek bir takım açıklamalara ihtiyaç duyulmaktadır. Bu sebepten dolayı, aşağıda konu ile ilgili vergi kanunlarında yer alan düzenlemelere ve Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından tebliğ ve özelge bazında yapılan yönlendirmelere yer verilmiştir.

2.1. Kurumlar Vergisi

Adi ortaklıkların tüzel kişiliği olmadığı gibi kurumlar vergisi mükellefi olmaları da söz konusu değildir. İki veya daha fazla kurumlar vergisi mükellefinin adi ortaklık kurmak suretiyle faaliyet göstermeleri halinde, ortaklıktan elde ettikleri kârlar, hisseleri oranında şirketlerin kurum kazancına dâhil edilir. Bu nedenle, adi şirketler kurumlar vergisi açısından muhatap olarak kabul edilmemekte ve sadece ortaklar, hisseleri oranında adi şirket kazancından pay almaktadırlar.

Söz konusu düzenlemenin tek istisnasını iş ortaklıkları oluşturur. İş ortaklıkları sermaye birikimi, teknolojik donanım ile teknik uzmanlık gerektiren ve bünyesinde yüksek risk unsuru barındıran işlerin ifası ve kazanç paylaşımı amacıyla kurulan ortaklıklar olup, ortaklar belli bir işin birlikte yapılmasını müştereken yüklenmektedirler.

Şahıs ortaklıkları veya gerçek kişilerin kurumlar vergisi mükellefleri ile veya kurumlar vergisi mükelleflerinin kendi aralarında oluşturdukları adi ortaklıklar, istenilmesi halinde iş ortaklığı olarak kurumlar vergisi mükellefiyeti tesis ettirirler. Kurulacak olan iş ortaklığının kurumlar vergisi mükellefiyeti tesis ettirebilmesi için;

- Ortaklardan en az birisinin kurumlar vergisi mükellefi olması,

- Ortaklığın belli bir işi sonuçlandırmak üzere yazılı bir sözleşmeyle kurulması,
- İş ortaklığı konusunun belli bir iş olması,
- Birlikte yapılacak olan işin belli bir süre içinde gerçekleştirilmesinin öngörülmesi,
- İş ortaklığı ile işveren arasında bir yüklenim sözleşmesinin olması,
- Tarafların, müştereken yüklenilen işin belli bir veya birden fazla bölümünden değil, tamamından işverene karşı sorumlu olmaları,
- İşin bitiminde kazancın paylaşılması gerekir.

Sonuç itibarıyla iş ortaklığı, devamlılık gösteren ve aynı nitelikte olan iş veya işler için değil, belirli sürede bitecek bir iş için kurulacak ve tam mükellefiyete tabi olacaktır.³⁵

2.2. Gelir Vergisi

Adi ortaklıkları Gelir Vergisi Kanunu (GVK) açısından değerlendirdiğimiz de bazı özellikli durumlar karşımıza çıkar. Bu bağlamda, adi ortaklıkların, muhtasar beyanname yönünden mükellefiyet tesis ettirmeleri gerekir. Bunun dışında gelir vergisi ve geçici vergi beyanamesi vermelerine gerek yoktur. Gerçek kişilerin ortaklıktan elde ettikleri kârlar hisseleri oranında

³⁵ 1 seri no.lu KVK Tebliğinin "2.5.2. Unsurları" başlıklı bölümü

beyannamelerine, elde edilen kazancın türüne göre (ticari, serbest meslek, zirai kazanç) dâhil edilecek ve vergilendirilecektir.

Gelir idaresi adi ortaklıkları, GVK'nın 94 üncü maddesinde sayılan kurumlardan biri olarak değerlendirmekte ve tevkifat yapmakla yükümlü tutmaktadır. Yine aynı şekilde adi ortaklıklara yapılacak ödemeler bir bütün olarak değerlendirilmekte ve tevkifata tabi bir iş yapılması durumunda istihkakın tümü üzerinden tevkifat yapılmaktadır. Yapılan bu tevkifatlar ise, (ortakların hisseleri ve hukuki kişiliklerine göre) ortaklığı oluşturan gerçek veya tüzel kişilerin gelir veya kurumlar vergisi beyannameleri üzerinden mahsuba konu edilmektedir. Ayrıca, adi şirketin yapması gereken tevkifatlar dolayısıyla sorumluluğunu yerine getirmemesi durumunda, yapılacak tarhiyatlarda muhatap olarak adi ortaklığın kendisi alınmakta, ancak ödenmeyen vergi ve cezalar dolayısıyla ortakların müteselsil sorumluluğu bulunmaktadır.

Örneğin; gerçek kişi (X) ve (Y) Ltd. Şti. ile (Z) A.Ş.'nin eşit hisseli olarak oluşturdukları (XYZ) Adi Ortaklığının 2009 yılı karı 150.000 TL'dir. Ortaklığının yıl içindeki işleri nedeniyle ortaklığa yapılan ödemelerden 30.000 TL tevkifat yapılmıştır. Burada her ortak adi ortaklık dolayısıyla elde ettiği karı (50.000 TL) vereceği gelir/kurumlar vergisi beyannamesine dâhil edecektir. Ayrıca,

yine her ortak hissesine düşen (10.000 TL) ve tevkif yoluyla ödenmiş olan vergiyi kendi beyannamesi üzerinden mahsuba konu edecektir.

Gelir ve kurumlar vergilerine ilişkin iade prosedürünün düzenlendiği 252 seri no.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğine³⁶ göre, tevkif yoluyla kesilen vergilerin yıllık beyannamedeki mahsuplar sonunda kalan kısmı, ortak olunan adi ortaklık veya kollektif şirketlerin vergi borçlarına mahsup edilebilecektir. Bu taleplerin yerine getirilebilmesi için, iade alacaklısı mükellefin muaccel hale gelmiş vergi borcunun bulunmaması ve mahsup dilekçesinde adi ortaklık veya kollektif şirketin hangi dönem borçları için mahsup talep edildiğinin belirtilmesi gerekir.

2.3. Katma Değer Vergisi

Adi ortaklıkların KDV yönünden mükellefiyet tesis ettirmeleri gerekir. KDV Kanununun 44 üncü maddesine göre adi ortaklıklar tarhiyatın muhatabı olarak dikkate alınmasalar da uygulamada KDV tarhiyatı ortaklık adına yapılmaktadır. Ayrıca Özel Tüketim Vergisi Kanununda da, adi ortaklıklarda verginin ödenmesinden ortakların tamamı müteselsilen sorumlu tutulmuş ve ortaklardan herhangi

³⁶ 06.04.2004 tarih ve 25425 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır

birisinin tarhiyata muhatap olacağı belirtilmiştir.

KDV uygulamasında adi ortaklıklar bağımsız işletme birimleri olarak ayrı vergi mükellefiyetine sahiptir. Buna göre, defter tutma, belge düzenleme, muhafaza ve ibraz gibi vergi ödevleri ile beyanname verme ve vergi ödeme gibi mükellefiyetlerin ortaklardan ayrı olarak yerine getirilmesi, ortaklığın katma değer vergisi ile ilgili hesaplarının, ortakların varsa şahsi işletmelerindeki işlemlerden ayrı yapılması gerekir.

Adi ortaklıklarda, ortaklığın sona ermesi sonucunu doğurmayan hisse devri işlemleri katma değer vergisine tabi olmayacak, ortaklığın sona ermesi sonucunu doğuran devir işlemlerinde ise vergi uygulanacaktır. Buna göre, ortaklardan biri veya birkaçının hisselerini diğer ortaklara veya üçüncü şahıslara devretmesi, bu şekilde ortaklıktan bazı ortakların ayrılması veya ortaklığa yeni ortakların alınması halinde, mevcut adi ortaklık, ortak sayısındaki değişiklik dışında aynen devam ediyorsa, bu hisse devri işlemlerinde vergi uygulanmayacaktır.

Buna karşın, hisse devri işlemleri adi ortaklığın sona ermesi sonucunu doğuruyor veya ortaklık, ortakların kararı ile feshediliyorsa, bu devir işlemlerine vergi uygulanması gerekir. Vergi uygulaması ise aşağıdaki şekilde yapılacaktır. Ortaklardan biri veya

birkaçının hisselerinin, diğer ortak veya ortaklara devredilmesi suretiyle ortaklığın sona ermesi halinde; devralan ortak veya ortakların kendi hisseleri ile satın aldıkları hisseler dikkate alınmaksızın, ortaklıkça, devralan ortak veya ortaklara teslim edilen toplam mal bedeli üzerinden katma değer vergisi hesaplanacaktır. Ortaklık tarafından düzenlenecek olan faturada ayrıca gösterilecek olan bu vergi, ilgili dönem işlemleri ile birlikte adi ortaklığın son beyannamesine dâhil edilerek beyan edilecek, devralan ortak veya ortaklar tarafından ise genel hükümler çerçevesinde indirim konusu yapılacaktır.

Adi ortaklıklarda KDV beyannamesi ortaklık adına düzenlenecek ve ortaklardan birisi tarafından imzalanmak suretiyle ilgili vergi dairesine verilecektir. Ortakların verginin ödenmesi bakımından müteselsil sorumluluk taşımaları nedeniyle, adi ortaklık adına düzenlenecek beyannameye, ortakların adı, soyadı, adresleri ve bağlı oldukları vergi dairelerini gösteren bir listenin eklenmesi gerekmektedir.

Ancak, ortaklık beyannamesine eklenen bu listede yer alan bilgilerde herhangi bir değişiklik meydana gelmediği sürece, listenin her dönem beyannamesine eklenmesine gerek yoktur. Liste muhteviyatı bilgilerde değişiklik söz konusu olduğu takdirde

ise değişikliğe uygun olarak düzenlenecek liste, değişikliğin vuku bulunduğu dönem beyannamesine eklenecektir.

2.4. Vergi Usul Kanunu

Adi şirket şeklinde faaliyet gösterenlerin, ortaklık adına fatura düzenlemeleri ve yine ortaklık adına fatura almaları gerekir. Adi ortaklığı oluşturan şirketlerin veya gerçek kişilerin kendi adlarına düzenledikleri faturaları kullanmaları mümkün değildir.

Adi ortaklıkların kayıt nizamında ise, adi ortaklığa ait aktif ve pasifte yer alan varlıklar dönem sonunda ortakların bilançolarında konsolide edilmektedir. Buna göre mükellefler kayıtlarını istedikleri şekilde tutmakta ancak, adi ortaklığın mal varlığını ayrıca defter ve kayıtlarında göstermektedirler.

Adi ortaklıklarda kayıt düzeni ve muhasebesel açıdan uygulama birliği yoktur. Ancak, adi şirket ortaklarının kendi muhasebe hesaplarında, alt hesaplar kullanılmak suretiyle adi ortaklığa ilişkin işlemlerin takip edilmesi ve dönem sonunda adi şirketten elde edilen kazancın konsolide edilmek suretiyle vergilendirilmesi en uygun ve basit yol olacaktır.

Vergi Usul Kanununun 153 üncü maddesine göre adi ortaklığın, işe başlamayı bildirme zorunluluğu vardır. Adi şirketlerin işletme hesabına göre defter tutmaları da mümkündür. Buna göre, Kanunun 177 nci

maddesinde belirlenen hadleri aşmayan adi şirketler işletme hesabı esasına göre defter tutabilirler.

Bunların yanında, Ba-Bs formlarının verilmesine ilişkin esasların düzenlendiği 396 numaralı VUK Tebliğinde, kollektif şirketler ve bilanço esasına göre defter tutan adi ortaklıkların Ba-Bs bildirim formlarının ortaklık veya şirket adına bunların vergi kimlik numaraları kullanılarak verileceği belirtilmiştir. Ortaklık veya şirket adına verilmesi gereken bildirimlerin ortaklardan herhangi birinin vergi kimlik numarası kullanılarak verilmesi halinde bildirim formları hiç verilmemiş kabul edilecektir.

2.5. 5811 sayılı Varlık Barışı Kanunu

5811 sayılı Varlık Barışı Kanunda³⁷, yurtiçi veya yurtdışında sahip olunan varlıkların Kanunda yazılı şartlar çerçevesinde beyan edilmesi ve beyan edilen varlıkların rayiç bedelleri üzerinden hesaplanan verginin ödenmesi durumunda,

- Beyan edilen varlıklar nedeniyle 1/1/2008 tarihinden önceki dönemlere ilişkin hiçbir suretle vergi incelemesi ve vergi tarhiyatı yapılmayacağı,
- Ayrıca, diğer nedenlerle 1/1/2008 tarihinden önceki dönemlere ilişkin vergi incelemeleri sonucu

³⁷ Varlık barışına ilişkin beyan süresi 31.12.2009 tarihi itibarıyla sona ermiştir.

bulunan gelir, kurumlar ve katma değer vergisi yönünden tespit edilen matrah farklarından, Kanun kapsamında beyan edilen tutarların mahsup edileceği

belirtilmiştir.

5811 sayılı Kanun uygulamasında adi şirketler kurumlar vergisi, gelir vergisi ve KDV yönünden farklı şekilde değerlendirilmiştir.

Adi ortaklıkların gelir vergisi mükellefiyetleri olmaması ve ortaklarının şahısları adına gelir vergisi mükellefiyetleri bulunması nedeniyle, 5811 sayılı Kanunun mahsup hükümlerinden faydalanılabilmesi için, ortakların şahısları adına beyanda bulunmaları gerekir. Adi ortaklığın ortaklarının şahısları adına beyan ettikleri tutarları, bilanço usulüne göre defter tutmaları durumunda fon hesabına olarak sermayeye eklemeleri, işletme hesabı esasına göre defter tutmaları durumunda defterlerine kaydetmeleri gerekmekte olup defter tutulmaması durumunda ise kayıt şartı yoktur.

Katma değer vergisi ve vergi tevkifatı açısından adi ortaklıkların mükellefiyeti bulunduğundan, bahsi geçen vergilere ilişkin yapılacak olan tarhiyatlara ilgili olarak Kanunun mahsup hükümlerinden

yararlanılabilmesi için, ortaklık adına beyanda bulunulması şarttır.³⁸

3. Sonuç

Adi şirketler kurumlar vergisi açısından mükellef kabul edilmemekte (iş ortaklıkları hariç) tevkifat müessesesi ve KDV yönünden ise muhatap alınmaktadır. Varlık Barışı Kanunu uygulaması da bu karma durum çerçevesinde değerlendirilmiştir. Ayrıca, defter tutma ve belge düzenleme zorunluluğu bulunan adi şirketlerin Ba-Bs bildirim formlarının da kendi vergi kimlik numaralarından verilmesi şarttır.

³⁸ Gelir İdaresi Başkanlığının 02.03.2009 tarih ve 23675 sayılı özeldesesi

**BANKA VE FİNANS
KURUMLARINDAN SAĞLANAN
KREDİLERİN GRUP ŞİRKETLERİNE
KULLANDIRILMASI
İŞLEMLERİNİN VERGİSEL
BOYUTU**

Ramazan BİÇER

Devlet Gelir Uzmanı

Gelir İdaresi Başkanlığı

1. Giriş

Kredi, genel olarak belirli miktardaki satın alma gücünün, belirli bir süre için ve geri verilmek üzere bir bedel (çoğunlukla faiz) karşılığı gerçek ya da tüzel kişilere verilmesini ifade eder. Söz konusu kredi işlemleri üçüncü taraflar arasında olabileceği gibi, birbirleri ile sermaye ya da hukuksal anlamda yakın bağ bulunan kişi ya da şirketler arasında da gerçekleştirilebilir. Ayrıca, ekonomik faaliyetlerin önemli bir kısmının tüzel kişilerce gerçekleştirildiği düşünüldüğünde kredi talebi daha çok şirket ya da kurumlardan gelmektedir.

Buna göre, kredi kullanımı ticari hayatta yoğun olarak gerçekleştirilen bir işlem türüdür. Aynı şekilde aynı gruba bağlı faaliyet gösteren şirketler de birbirleri ile çeşitli şekillerde kredi alıp verme yoluna gitmektedir. Bu ise günümüzde grup halinde faaliyet gösteren şirket

topluluklarının birbirleri ile yakın ticari ilişkilere sahip olmalarından kaynaklanmaktadır. Zaman zaman yaşanan finansal zorluklar da bu şekilde örgütlenen şirketleri birbirleri ile ortak hareket etmeye zorlamaktadır. Özellikle ekonomik krizin, diğer bir adıyla kredi krizinin, yoğun olarak görüldüğü son yıllarda kredi yoluyla finansman sağlamak birçok şirket için daha da önem kazanmıştır.

Aynı durum grup şirketleri için de geçerlidir ve çoğu durumda bu şirketler finansman ihtiyaçlarını karşılayabilmek için ilk olarak grubun ana şirketine ya da diğer bir grup şirketine başvurmaktadır. Grup şirketleri arasında gerçekleştirilen kredi işlemleri şirket kaynaklarından sağlanabileceği gibi grup şirketine kullanılan kredinin banka ve finans kurumlarından temin edilmiş olması da mümkündür. Grup şirketlerine kullanılan kredinin banka ve finans kurumlarından temin edilmesi durumunda belirli bir grup içi hizmet söz konusu olacaktır.

Grup içi hizmet ise, ilişkili şirketler arasında gerçekleştirilen, genellikle ana şirketin yavru şirketlerine veya aynı gruba bağlı şirketlerden birinin diğerlerine verdiği hizmetleri ifade eder. Bu hizmetlerin maliyetleri ana şirket veya bu hizmet için kurulmuş başka bir grup üyesi şirket tarafından üstlenebileceği gibi, ana şirket hizmet

maliyetlerine tümüyle katlanmadan, bu maliyetleri hizmetten faydalanan grup üyesi şirketler arasında da paylaştırılabilir. Sıklıkla da görüldüğü üzere grup içi hizmetlere ilişkin işlemler genellikle grup bünyesinde gerçekleşmekte olup, neredeyse tümü kendi üyelerine yönelik olarak özellikle idari, teknik, finansal, ticari konularda geniş ölçüde hizmet arzı şeklinde ortaya çıkmaktadır.³⁹

Aşağıda banka ya da finans kurumundan temin edilen ve grup şirketlerinin kullandığı kredilerinin herhangi bir masraf veya komisyon almaksızın aynı şekilde diğer bir grup şirketine aktarılması, aktarılan kredi ile ilgili her türlü masraf ve faizin doğrudan doğruya aktarma yapılan grup şirketince üstlenilmesi ve bu nedenle aktarma işleminin bir finansman hizmeti olup olmadığı, krediyi yansıtan şirketin komisyon alma zorunluluğunun bulunup bulunmadığı, zorunlu ise işlemin katma değer vergisi (KDV) veya banka ve sigorta muameleleri vergisine tabi tutulup tutulmayacağı konularında açıklamalara yer verilecektir.

2. Kurumlar Vergisi Kanunu Yönünden Değerlendirme

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 01/01/2007 tarihinde yürürlüğe giren 13 üncü maddesinin birinci fıkrasında,

³⁹ Ramazan BİÇER, Transfer Fiyatlandırması Uygulama Rehberi, TÜRMÖB Yayınları, Sayı 365, Ankara, Kasım 2009, syf. 123

kurumların ilişkili kişilerle emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak tespit ettikleri bedel veya fiyat üzerinden mal veya hizmet alım ya da satımında bulunması durumunda, kazancın tamamen veya kısmen transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılmış sayılacağı; alım, satım, imalat ve inşaat işlemleri, kiralama ve kiraya verme işlemleri, ödünç para alınması ve verilmesi, ikramiye, ücret ve benzeri ödemeleri gerektiren işlemlerin her hal ve şartta mal veya hizmet alım ya da satımı olarak değerlendirileceği belirtilmiştir.

Aynı maddenin üçüncü fıkrasına göre, emsallere uygunluk ilkesi ilişkili kişilerle yapılan mal veya hizmet alım ya da satımında uygulanan fiyat veya bedelin, aralarında böyle bir ilişkinin bulunmaması durumunda oluşacak fiyat veya bedele uygun olmasını ifade etmektedir.

Bu çerçevede, banka veya finans kurumundan temin edilen kredinin grup şirketine aktarılması işlemi, ilişkili kişiye sunulan bir finansman hizmeti olup kredi ile ilgili her türlü masraf ve faizi doğrudan doğruya grup şirketinin üstlenmesi, krediyi kullandıran şirketin herhangi bir masrafa katlanmaması veya finansman hizmetinin ilgili şirketin faaliyet konuları arasında bulunmaması yapılan işlemin mahiyetini değiştirmemektedir.

Buna göre, böyle bir hizmetin ilişkisiz bir gerçek kişi veya kuruma verilmesi durumunda verilen bu hizmet karşılığı bir bedel talep edileceği tabiidir. Dolayısıyla, grup şirketinin banka veya finans kurumundan temin ettiği krediyi aynı şartlarla diğer bir grup şirketine kullandırması durumunda, finansman hizmetine ilişkin bedelin, Kurumlar Vergisi Kanununun 13 üncü madde hükmü ile "1 seri numaralı Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliğ"de yapılan açıklamalara göre belirlenmesi gerekmektedir.

Diğer taraftan, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 12 nci maddesinin birinci fıkrasında, kurumların, ortaklarından veya ortaklarla ilişkili olan kişilerden doğrudan veya dolaylı olarak temin ederek işletmede kullandıkları borçların, hesap dönemi içinde herhangi bir tarihte kurumun öz sermayesinin üç katını aşan kısmının, ilgili hesap dönemi için örtülü sermaye sayılacağı belirtilmiş olup altıncı fıkrasında ise kurumların iştiraklerinin, ortaklarının veya ortaklarla ilişkili kişilerin, banka ve finans kurumlarından ya da sermaye piyasalarından temin ederek aynı şartlarla kısmen veya tamamen kullandığı borçlanmaların örtülü sermaye sayılmayacağı hükme bağlanmıştır.

1 seri no.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin "12.2.2. Banka ve finans kurumlarından temin edilerek kullanılan borçlar" başlıklı bölümünde,

kurumların iştiraklerinin, ortaklarının veya ortaklarla ilişkili kişilerin banka veya finans kurumlarından ya da sermaye piyasalarından temin ederek aynı şartlarla, yani kredi sözleşmesinin içerdiği vade, faiz oranı ve benzeri kullandırılma şartlarında herhangi bir değişiklik yapılmadan kısmen veya tamamen kullandığı borçlanmaların, örtülü sermaye kapsamı dışında tutulduğu; kredibilitesi olan grup şirketinin, anılan kaynaklardan temin edip ihtiyacı olan diğer grup şirketlerine aynı şartlarla kısmen veya tamamen aktardığı kredilerin, örtülü sermaye tutarının tespitinde borç olarak dikkate alınmayacağı belirtilmiştir.

Buna göre, grup şirketinin banka veya finans kurumundan temin ettiği krediyi, kredi sözleşmesinin içerdiği vade, faiz oranı ve benzeri kullanma şartlarında herhangi bir değişiklik yapmadan diğer bir grup firmasına kullandırması durumunda, söz konusu krediler örtülü sermaye tutarının tespitinde borç olarak dikkate alınmayacaktır.

Öte yandan, banka veya finans kurumundan temin edilerek aynı şartlarda grup şirketine kullandırılan kredi için transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı hükümlerine göre belirlenecek emsallere uygun bir komisyon bedelinin alınması, kredinin aynı şartlarla kullandırılması şartının ihlali anlamına

gelmeyecek, dolayısıyla, söz konusu borçlar örtülü sermaye sayılmayacaktır.

Ayrıca belirtmek gerekirse, kredi kullandırma şartlarında değişiklik yapılması halinde borcun tamamı örtülü sermaye sayılarak, ödenen faiz veya kur farkının örtülü sermayeye isabet eden tutarı kanunen kabul edilmeyen gider kapsamında değerlendirilmesi nedeniyle kurum matrahına ilave edilecektir.

Örnek:

(A) A.Ş.'nin 2009 hesap dönemi başındaki öz sermayesi 250.000 TL'dir. Şirketin ilişkili kişilerinden 2009 hesap dönemi içinde aldığı kredi ve borçların tutarları ve vadelerine ilişkin bilgiler aşağıdaki gibidir:

- Şirket ortağı tam mükellef (B) gerçek kişisinden 150.000 TL olup, borç üzerinden yıllık % 10 faiz hesaplanmıştır.
- Şirketin ortağı tam mükellef (X) A.Ş.'den bir yıl vadeli 100.000 ABD Doları kredi alınmıştır (Borcun alındığı tarihteki 1 ABD Doları =1,50 TL iken, 31 Aralıkta 1 ABD Doları =1,55 TL'dir).
- Şirketin ortağı durumunda bulunan (Y) A.Ş. (C) Bankasından aldığı 1 yıl vadeli ve % 12 faizli 500.000 TL tutarında krediyi vade ve faiz koşullarını değiştirmeden şirket hesaplarına aktarmıştır.

Bu bilgiler doğrultusunda, örtülü sermayenin kullanıldığı dönem olan 2009

hesap dönemi için kredi sözleşmelerine göre tespit edilen faiz oranı üzerinden tahakkuk ettirilen faiz giderleri ve kur farkı giderleri aşağıdaki gibi hesaplanabilecektir.

Kredi ile ilgili ortak	Kredi Tutarı	Kredi tutarı (TL)	Kur Farkı (TL)	Faiz (TL)	Toplam (TL)
(B) Tam Mükellef Gerçek Kişi	150.000 TL	150.000	-	15.000	165.000
(X) A.Ş. Tam Mükellef Kurum	100.000 USD	150.000	5.000	-	155.000
(Y) A.Ş. Tam Mükellef Kurum	500.000 TL	500.000	-	60.000	560.000
Genel Toplam		800.000	5.000	75.000	880.000

Şirketin 2009 hesap döneminde ilişkili kişilerinden kullandığı toplam borç miktarı 800.000 TL olmakla birlikte, örtülü sermaye hesaplamasında şirketin ortağı durumunda bulunan (Y) A.Ş.'nin (C) Bankasından aldığı 1 yıl vadeli ve % 12 faizli 500.000 TL tutarında kredi dikkate alınmayacaktır. Buna göre;

Örtülü Sermayenin Hesabında Dikkate Alınacak Toplam Borç Tutarı,

150.000 + 150.000 = 300.000 TL olacaktır.

Şirketin öz sermayesinin üç katı 750.000 TL olduğundan, (A) A.Ş.'nin ilişkili kişilerinden doğrudan veya dolaylı olarak temin ederek işletmede kullandığı borçların, hesap dönemi içinde herhangi bir tarihte kurumun öz sermayesinin üç katını aşmamıştır. Dolayısıyla, (A) A.Ş.'nin 2009 hesap döneminde ilişkili kişilerinden yapmış olduğu borçlanmalar, şirketin öz sermayesinin üç katını aşmadığından söz konusu borçlanmaların örtülü sermaye olarak dikkate alınması mümkün değildir ve bu tutara ilişkin faiz ve kur farklarının (80.000 TL) giderleştirilmesi imkân dâhilindedir.

Ancak, şirketin ortağı durumunda bulunan (Y) A.Ş. tarafından (C) Bankasından alınan 1 yıl vadeli ve % 12 faizli 500.000 TL tutarında kredinin vade ve faiz koşullarının değiştirilerek (A) A.Ş.'ye aktarılması durumunda kanunda aranan şartlar ihlal edilmiş olacağından, örtülü sermayenin hesabında dikkate alınacak toplam borç tutarı 800.000 TL olacak ve şirketin dönem başı sermayesinin üç katını aşan borçlanma söz konusu olduğu için örtülü sermaye şartları gerçekleşmiş olacak ve böylece 80.000 TL tutarındaki faiz ve kur farkının örtülü sermayeye isabet eden kısmı hesaplanarak kurum matrahına KKEG olarak ilave edilecektir.

Bunun yanında, (A) A.Ş.'nin ortağı durumunda bulunan (Y) A.Ş. tarafından (C) Bankasından alınan 1 yıl vadeli ve % 12 faizli 500.000 TL tutarında kredi için emsallere uygun olacak şekilde bir

finansman hizmeti ödemesinin de yapılması gerekmektedir. Ancak, söz konusu ödeme yapılmaz ise, hazine zararı şartının gerçekleşmesi şartıyla, transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımından söz edilebilecektir. Dolayısıyla, söz konusu kredinin aktarılması nedeniyle gerçekleşen finansman hizmeti karşılığında (Y) A.Ş. tarafından düzenlenen faturaya istinaden (A) A.Ş.'nin ödeyeceği komisyonunun emsallere uygun olması gerekmektedir.

3. Katma Değer Vergisi Kanunu ve Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi Yönünden Değerlendirme

Bilindiği üzere, KDV Kanununun 1/1 inci maddesinde, Türkiye'de ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetlerin KDV'ye tabi olduğu, 4 üncü maddesinde, hizmetin teslim ve teslim sayılan haller ile mal ithalatı dışında kalan işlemler olduğu, 17/4-e maddesinde de, banka ve sigorta muameleleri vergisi kapsamına giren işlemlerin KDV'den istisna olduğu hükme bağlanmıştır.

Öte yandan, 6802 sayılı Gider Vergileri Kanununun 28 inci maddesinin ikinci fıkrasında "Bankerlerin yapmış oldukları banka muamele ve hizmetleri dolayısıyla kendi lehlerine her ne nam ile olursa olsun nakden veya hesaben aldıkları paralar (kendileri veya

başkaları hesabına menkul kıymet alıp satmayı, alım-satıma tavassut etmeyi veya alıp sattıkları menkul kıymet karşılığı borçları ödemeyi taahhüt etmeyi meslek haline getirenlerin bu faaliyetleri dolayısıyla lehlerine kalan paralar ile mevduat faizi vermek veya sair adlarla faiz ve benzeri menfaatler sağlamak üzere devamlı olarak para toplama işiyle uğraşanların topladıkları paralara sağladıkları gelir ve menfaatler üzerinden komisyon, ücret, hizmet karşılığı gibi adlarla aldıkları paralar dâhil) da banka muameleleri vergisine tabidir." hükmü yer almakta olup son fıkrasında ise, 2279 sayılı Kanuna göre ikraz işleriyle uğraşanlarla ikinci fıkrada belirtilen muamele ve hizmetlerden herhangi birini devamlı olarak yapanların bu Kanunun uygulanmasında banker sayılacağı belirtilmektedir.

Bu hükümler uyarınca, faiz karşılığı borç para verilmesi işi ile devamlı olarak uğraşanlar banker sayılmaktadır. 6802 sayılı Kanunda belirtilen borç para verme işinin devamlı olarak yapılmasından maksat; aynı takvim yılı içinde birden fazla kişiye ya da birden fazla olmak üzere bir kişiye veya birbirini izleyen yıllarda bir ya da birden çok kişiye ödünç para verilmesidir.

Buna göre; grup şirketine borç verme işinin devamlılık arz etmemesi halinde söz konusu kredi aktarımı banka ve sigorta muameleleri vergisi kapsamına girmeyeceğinden KDV Kanununun 1/1 inci

maddesine göre finansman hizmeti olarak değerlendirilerek KDV'ye tabi tutulması gerekmektedir.

Ancak, yurtiçi ve yurtdışı bankalardan sağlanan krediler nedeniyle ödenen faiz, komisyon vb. ödemeler Kanununun 17/4-e maddesine göre KDV'den istisnadır. Bu kredi tutarına ilişkin masrafların herhangi bir fark ilave edilmeksizin bağlı şirkete ya da grup şirketlerinden birisine aynen yansıtılması, aslı vergiye tabi olmayan bir işleme ilişkin masraf aktarımı mahiyetinde olduğundan KDV'ye tabi tutulmayacaktır. Kredi aktarımı dolayısıyla masraflara ilaveten herhangi bir bedel alınması halinde ise ilaveten alınan bu bedel üzerinden, emsal bedeli uygulanması halinde ise belirlenecek emsal bedel üzerinden KDV hesaplanacağı tabiidir.

4. Sonuç

Günümüz ekonomilerinde, kurumların gerek yurt içi gerekse yurt dışındaki diğer gerçek kişi ve tüzel kişilerin yanında ilişkili kişileriyle sıklıkla ticari işlemlerde buldukları görülmektedir. Bu türden işlemleri kavrayan hükümler birçok ülke mevzuatında olduğu üzere ülkemiz mevzuatında da yer almıştır. 2006 yılından itibaren yürürlüğe giren 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununda yer alan ve üzerinde en çok tartışma yaratan düzenlemelerden birisi "örtülü sermaye kullanımı" diğeri ise "transfer

fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı" müesseseleridir.

Kurumlar Vergisi Kanununun 12 nci maddesinde "Kurumların, ortaklarından veya ortaklarla ilişkili olan kişilerden doğrudan veya dolaylı olarak temin ederek işletmede kullandıkları her türlü borcun, hesap dönemi içinde herhangi bir tarihte kurumun öz sermayesinin üç katını aşan kısmı, ilgili hesap dönemi için örtülü sermaye sayılacağı" hüküm altına alınmıştır. Diğer taraftan, aynı Kanununun 13 üncü maddesine göre, kurumların, ilişkili kişilerle emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak tespit ettikleri bedel veya fiyat üzerinden mal veya hizmet alım ya da satımında bulunmaları durumunda, kazanç tamamen veya kısmen transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılmış sayılacaktır.⁴⁰

Her iki müessese kapsamında yer alan işlemler ise borçlanma işlemlerinden oluşmaktadır. İlişkili kişiler arasında ortaya çıkan kredi verme işlemi de borçlanma oluşturduğu için söz konusu işlemlerde özellikle örtülü sermaye ve transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı kurallarına dikkate almak gerekmektedir. Buna göre, grup şirketleri arasında gerçekleşen kredi işlemleri hem örtülü kazanç hem de transfer fiyatlandırması yönünden bazı sonuçlar ortaya çıkarabilecektir.

Ancak, önemle vurgulamak gerekirse kurumların iştiraklerinin, ortaklarının veya ortaklarla ilişkili kişilerin banka veya finans kurumlarından ya da sermaye piyasalarından temin ederek aynı şartlarla, yani kredi sözleşmesinin içerdiği vade, faiz oranı ve benzeri kullandırılma şartlarında herhangi bir değişiklik yapmadan ilişkili kişilerden birine veya birden fazlasına kısmen veya tamamen kullandırdığı borçlanmaların, örtülü sermaye kapsamı dışında tutulduğu görülürken, aynı husus transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı kapsamı dışında tutulmamıştır. Bu da her iki müessesenin farklı amaçlar güdüyor olmasından kaynaklanmaktadır ve transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı açısından (örtülü sermayenin aksine) grup şirketlerine sağlanan krediler için herhangi bir istisna söz konusu değildir.

Diğer taraftan, kurumların iştiraklerinin, ortaklarının veya ortaklarla ilişkili kişilerin banka veya finans kurumlarından ya da sermaye piyasalarından temin ederek aynı şartlarla, yani kredi sözleşmesinin içerdiği vade, faiz oranı ve benzeri kullandırılma şartlarında herhangi bir değişiklik yapmadan ilişkili kişilerden birine veya birden fazlasına kısmen veya tamamen kullandırdığı borçlanmalar için KDV hesaplanmazken, transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü

⁴⁰ Ramazan BİÇER, Transfer Fiyatlandırması Uygulama Rehberi, TÜRMOB Yayınları, Sayı 365, Ankara, Kasım 2009, syf. 421

kazanç dağıtımı açısından bir finansman hizmeti kabul edilen kredi aktarımı işlemi için gerçekleştirilen komisyon ödemesi üzerinden KDV'nin hesaplanması gerekmektedir.

Ayrıca, iştiraklerinin, ortaklarının veya ortaklarla ilişkili kişilerin banka veya finans kurumlarından ya da sermaye piyasalarından temin ederek farklı şartlarla, yani kredi sözleşmesinin içerdiği vade, faiz oranı ve benzeri kullandırılma şartlarında değişiklik yaparak ilişkili kişilerden birine veya birden fazlasına kısmen veya tamamen kullandırdığı borçlanmalar için KDV hesaplanacaktır.



AVRUPA BİRLİĞİ VERGİ POLİTİKASI VE TÜRKİYE'YE YÖNELİK RESMİ BELGELERİNDE VERGİLENDİRME UYUMU

Mehmet ASLAN

Gelir İdaresi Başkanlığı Müdürü

1. Giriş

Bu çalışmada, Türkiye'nin yaklaşık yarım yüzyıl önce başlayan ve çeşitli süreçlerden geçerek en sonunda üyelik yolunda aday ülke olarak müzakerelerin devam ettiği Avrupa Birliği (AB) ile ilişkisinde özellikle vergilendirme alanında Avrupa Birliğinin genel politikası ortaya konulduktan sonra Birliğin resmi görüşünü düzenli olarak ortaya koyduğu İlerleme Raporları ve Katılım Ortaklığı Belgelerinin 2007 yılına ait olanından hareketle Türkiye'nin vergilendirme alanındaki uyum durumu aktarılacaktır⁴¹.

2. Genel Hatları ile Avrupa Birliği Vergilendirme Politikası⁴²

Avrupa Birliği'nin vergilendirme alanındaki mevzuatının temel çerçevesi Roma Antlaşması'nın 95., 96., 99. ve 100. maddeleri ile belirlenmiştir (Amsterdam Antlaşması'nın 90. 91. 93. ve 94. maddeleri). Bu düzenlemeler dolaylı vergiler, katma değer vergisi, doğrudan vergilendirme, sermaye hareketleri ve

hisse transferleri ile idari işbirliği alanlarını kapsar. Birlik, dolaylı vergileri uyumlaştırmaya yetkili olmakla birlikte Avrupa Birliği'ni kuran Antlaşma'da doğrudan vergilerin uyumlaştırılması hakkında özel bir hüküm bulunmamaktadır. Vergilendirmenin ulusal egemenliğin temel taşlarından birini oluşturması ve ekonomi politikalarının önemli bir parçası olması dolayısıyla Avrupa Birliği'ne üye ülkeler vergilendirmeyi ekonomik ve sosyal politikaların uygulanmasında bir araç olarak kullanmaktadır. Her ülkenin ekonomik ve sosyal politikalarındaki farklılıklar vergi uygulamalarının da farklılaşmasına yol açmaktadır.

Vergilendirme mevzuatı, dolaylı vergiler ve doğrudan vergiler olmak üzere iki ayrı genel alanda düzenlenmiştir. Avrupa Birliği'nde malların ve hizmetlerin serbest dolaşımını doğrudan etkilemesi nedeniyle vergilendirme alanında uyumlaştırma çalışmaları dolaylı vergilendirme alanında ve özellikle Katma Değer Vergisi'nde (KDV) yoğunlaşmıştır. Avrupa Birliği ülkelerinde dolaylı vergilerden KDV oranları birbirlerinden az çok farklılık göstermektedir. KDV'ye ilişkin ilk direktifler 1970'li yıllarda çıkarılmıştır. 1993 yılında İç Pazar'ın tamamlanmasıyla AB içinde vergi sınırları kaldırılmış ve böylelikle, üye ülkeler arasında KDV oranlarının da bir ölçüde uyumlaştırılması sağlanmıştır. Üye devletler kendi standart oranlarını tespit etmekte serbest olmakla birlikte, söz konusu oranın tespit edilmiş olan minimum esik oranından az olmaması öngörülmüştür.

⁴¹ Bu çalışmadaki görüş ve değerlendirmeler, Gelir İdaresi Başkanlığı görüşü olarak algılanamaz.

⁴² Konu ile ilgili olarak bkz. İktisadi Kalkınma Vakfı, Avrupa Birliği'nin Vergilendirme Politikası, İstanbul, 2002; Avrupa Komisyonu Türkiye Delegasyonu, www.avrupa.info.tr

AB'de dolaylı vergilerden Özel Tüketim Vergisi alanında, malların serbest dolaşımını sağlamak amacıyla İç Pazar'ın tamamlanması çalışmaları sırasında 1992 yılında üye ülkelerde ÖTV'nin de uyumlaştırılmasına yönelik mevzuat düzenlenmiş, ÖTV'nin yapısı, alanı ve minimum oranlar konularında uyumlaştırıcı düzenlemeler gerçekleştirilmiştir. Doğrudan vergilendirmeye ilişkin mevzuat ise, kurumlar vergisinin bazı yönlerini, vergi kurumları arasında işbirliği ve üye ülkeler arası ticari faaliyetlerin önündeki engellerin ortadan kaldırılmasını içermektedir. Dolaylı vergilendirmede önemli ölçüde uyumlaştırma sağlanmış olmasına karşılık doğrudan vergilendirmede fazla ilerleme kaydedilmemiştir. Bu konuda, idari işbirliği ve karşılıklı yardıma ilişkin mevzuat, üye ülkeler arasında vergiden kaçınma ve vergi kaçakçılığının bilgi kaydı ve bilgi değişimi aracılığıyla ortadan kaldırılmasını amaçlamaktadır.

3. İlerleme Raporu ve Vergilendirme

Avrupa Birliği'ne katılım için yapılan çalışmalarının bir sonucu olarak, Katılım Öncesi Stratejisi'nin bir unsuru olan her yıl düzenli olarak hazırlanan ve aday ülkelerin kaydettiği gelişmeleri değerlendirerek önerilerde bulunulan İlerleme Raporları, Türkiye için 1998 yılından itibaren Avrupa Komisyonu tarafından yayımlanmaktadır⁴³. En son

rapor ise 6 Kasım 2007 tarihinde yayımlanmıştır⁴⁴. Çoğunlukla ekonomik ve siyasi kriterler ile ilgili bölümlerinin daha fazla ön plana çıktığı raporlar, Türkiye-Avrupa Birliği ilişkilerinin gelecekteki seyrine ilişkin ipuçları vermektedir. Bu nedenle politika belirleyiciler, raporlara bu açıdan önem vermektedirler.

Avrupa Komisyonu, İlerleme Raporunu hazırlarken Türk Hükümetinin sunduğu bilgiler, Avrupa Parlamentosu rapor ve kararları, Avrupa Konseyi, Avrupa Güvenlik ve İşbirliği Teşkilatı ve uluslararası finans kuruluşları başta olmak üzere uluslararası örgütler ve sivil toplum örgütlerinin değerlendirmelerinden faydalanmaktadır⁴⁵. İlerleme Raporu ile Avrupa Komisyonu, Avrupa Birliği'ne üyelik kriterleri bağlamında Türkiye'nin bir önceki rapordan itibaren performansını ortaya koymaktadır. Yani kaydedilen gelişmeler ve mevcut durum ortaya konulmaktadır.

Anılan raporunun 2007 yılında yayımlananında vergilendirme ile ilgili şu hususlara dikkat çekilmiştir.

3.1. Dolaylı Vergiler Alanında

Komisyon'un tespitine göre, Katma Değer Vergisi alanında kısmi uyumlaştırma gerçekleştirilmiştir. Yapı, oranlar, muafiyetler ve özel düzenlemeler alanında dikkate değer

⁴³ Avrupa Komisyonu'nun hazırladığı Türkiye'ye ilişkin İlerleme Raporları ve teorik bilgi için bkz. Devlet Planlama Teşkilatı, <http://ekutup.dpt.gov.tr>; Karluk, Rıdvan., Avrupa Birliği ve Türkiye, Beta, 8. Baskı, İstanbul, 2005, s.887-898; Maliye Bakanlığı Avrupa Birliği ve Dış İlişkiler Dairesi Başkanlığı, <http://www.maliye-abdid.gov.tr>; İktisadi Kalkınma Vakfı, AB ve Türkiye-AB İlişkileri Temel Kavramlar

Rehberi, İktisadi Kalkınma Vakfı, İstanbul, 2003, s. 113

⁴⁴ Avrupa Komisyonu'nun 6 Kasım 2007 tarih ve SEC (2007) 1436 sayılı 2007 Yılı Türkiye İlerleme Raporunun (COM-2006-663) gayri resmi tercümesi için bkz. Avrupa Birliği Genel Sekreterliği, www.abgs.gov.tr; Dışişleri Bakanlığı, www.mfa.gov.tr.

⁴⁵ "İlerleme Raporu" www.abofisi.metu.edu.tr,

farklılıklar devam etmektedir. Türkiye, tekstilde ve hazır giyimde fason üretim, lokantacılık hizmetleri, bakım evlerinde ve huzurevlerinde sunulan hizmetlere indirimli oranlar uygulaması başlatmıştır. %1 indirimli oranın kapsamı AB müktesebatına aykırı bir şekilde bazı tarımsal ürünler⁴⁶ bakımından genişletilmiştir.

Özel tüketim vergisi konusunda Rapora göre, Türkiye sınırlı bir ilerleme kaydetmiştir. Tütün ürünlerindeki asgari tüketim vergisi oranı arttırılmıştır. Ancak, tütün ve tütün ürünlerindeki tüketim vergisinin yapısı müktesebatla uyumlu değildir. Türkiye, Tütün Fonu çerçevesinde ithal edilen tütün ve sigaraya, benzer yerli ürünler için geçerli olmayan özel bir gümrük vergisi uygulamaktadır.

Alkollü içkilerin vergilendirmesi, belirli bir miktardan az olan durumlarda özel bir çeşit vergi ilave edilerek ve belirli minimum vergi gelirlerine tabi olmak suretiyle, kıymet esaslı (ad valorem) vergi uygulamasına dayanmaktadır. Vergi oranları, alkol içeriğinden çok ürün tipine göre belirlenmektedir. Bu durum, müktesebata, Gümrük Birliği'ne ve Dünya Ticaret Örgütü kurallarına uygun değildir.

Bu uygulamanın ayrıca ayrımcı sonuçları da bulunmaktadır. Uygulanan oranlar, karşılaştırılabilir yerli ürünlere kıyasla ithal edilen ürünler bakımından genellikle daha yüksektir. Türkiye, henüz iç piyasa hareketleri ve mali antrepolar için gümrük vergilerinin askıya alınması rejimini getirmemiştir. Vergi kaçakçılığını önleme adına yeni "Tütün Mamulleri ve Alkollü İçkilerde Bandrollü Ürün İzleme

Sistemi⁴⁷" getirilmiştir. Komisyon'a göre, bu sistemin bazı unsurları sektör temsilcileriyle yeterince istişare edilmemiş olup, endişe uyandırmaktadır.

Komisyon'a göre, uyum, özellikle KDV yapısı ve oranları, gümrük vergilerinin yapısına ilişkin özel tüketim mevzuatı, muafiyetler ve iç piyasa hareketleri için gümrük vergilerinin askıya alınması rejimi bakımından tamamlanmamıştır. Alkol ve tütün ürünlerinin vergilendirilmesine yönelik ayrımcı uygulamalar devam etmektedir.

3.2. Doğrudan Vergilendirme Alanında

Bu alanda sınırlı ilerlemeyi sağlayan yeni Kurumlar Vergisi Kanunu'nun, şirket bölünmesi, şirket ayrılması ve transfer fiyatlandırması gibi kavramları da getirmiş olmasındandır.

3.3. İdari İşbirliği ve Karşılıklı Yardım alanlarında

Bu alanlarda sınırlı bir ilerleme olarak yarı özerk bir kurum olan Gelir İdaresi Başkanlığı yeniden yapılanma ve kapasite geliştirme sürecine devam etmektedir ve daha fazla şeffaflık sağlayan faaliyet raporları yayımlamıştır. İdari kapasitenin daha da güçlendirilmesi gerekmektedir. Vergi dairelerinin bilgisayar ortamına geçişi ve uygulama kapasiteleri konusunda ilerleme kaydedilmiştir. Tüm illerdeki vergi daireleri bilgisayar ortamına geçmiştir. Vergi mükellefleri, vergi beyannamelerinin yüzde 85'ini elektronik ortamda vermişlerdir.

⁴⁶ Tanen, şalgam, meyan kökü ve diğer tohumlar gibi

⁴⁷ Konuyla ilgili mevzuat için bkz. Gelir İdaresi Başkanlığı, www.gib.gov.tr/mevzuat

Elektronik vergi denetimi yazılımı geliştirilme aşamasındadır. Bir büyük vergi mükellefi dairesi kurulmuştur. Vatandaşlık numaraları vergi amaçlı olarak da geçerli hale gelmiştir. Ancak, Topluluk sistemleriyle karşılıklı bağlantı için bilişim teknolojisi alanındaki hazırlıklar henüz başlamamıştır. Türkiye vergi idaresinin etkinliğini geliştirmeye devam etmiştir. Bununla birlikte, ilave ve sürekli ilerleme gerekmektedir. Kayıt dışı ekonomiyi azaltma önlemleri süre sınırlamaları bulunan ve sonuç almaya yönelik bir vergi stratejisi çerçevesinde olmalıdır.

4. 2007 Yılı İlerleme Raporu'nun Vergilendirme Faslına Değerlendirmesi

Avrupa Komisyonu'na göre, dolaylı vergiler alanında kaydedilen gelişmeler, AB müktesebatına uyum bakımından değerlendirildiğinde "hiçbir ilerleme kaydedilmediği" şeklinde okunmalıdır. Zira KDV alanında yıllardan beri vergi yapısı, oranlar, muafiyetler ve özel düzenlemeler alanındaki uyumsuzlukların düzeltilmesi için herhangi bir çaba yoktur. Ayrıca % 1 şeklindeki orana bazı hizmetler ve ürünler dahil edilerek bu uyumsuzluk artırılmıştır. Burada Komisyon'un kabul etmek istemediği, Türkiye'nin özellikle vergi oranları ve bunların kapsamını belirlerken çeşitli sosyo-ekonomik gerekçelerden kaynaklanan zorunlulukları bulunduğu. Bunların ortadan kalkmasının ülkenin ekonomik ve toplumsal gelişmişlik düzeyi ile bağlantısı yadsınmaktadır.

Ayrıca vergilendirme alanındaki müzakerelerde en önemli sorun olarak ortaya çıkan tütün ve tütün mamulleri ve alkol ve alkollü içkilere yerli ve yabancı ürünlerin farklı vergilendirilmesinden kaynaklanan ayrımcılık devam etmektedir.

Özellikle rakı ile ilgili olarak Türkiye'nin diğer üye ülkelerin yaptığı gibi, kendi ulusal ürününü korumasından kaynaklanan uygulamaların AB müktesebatında da dayanağı mevcuttur.

Tütün Fonu ile ilgili olarak son birkaç raporda ifade edilen ayrımcı vergileme ise açıktır ancak bunun yerli tütün piyasasının desteklenmesi amaçlı olduğu açıktır.

İdari yapı ile ilgili olarak Gelir İdaresinin yeniden yapılanma ve kapasite geliştirme yönündeki çabalarının devam ettiği belirtilmiş ve özellikle Bilgisayar Teknolojileri alanındaki kapasite geliştirme ve bunu mükellefin kullanımına sunma konusundaki başarı çok açık olarak takdir edilmiştir. Zira bu alandaki sonuçlar üye ülke uygulamalarından daha iyidir⁴⁸.

5. Katılım Ortaklığı Belgesinin Hukuki ve Siyasi Niteliği ve Vergilendirme

Avrupa Birliği'ne katılım için yapılan çalışmalarının bir sonucu olarak, Katılım Öncesi Stratejisi'nin bir unsuru olan Katılım Ortaklığı Belgesi⁴⁹ önem arz etmektedir. Zira bu belge, siyasi ve

⁴⁸ 2007 Yılı İlerleme Raporu hakkındaki çeşitli değerlendirmeler için bkz. İktisadi Kalkınma Vakfı, "2007 Yılı İlerleme Raporu'nun Müktesebata Uyum Bölümünün 2006 Yılı İlerleme Raporu İle Kıyaslanması" <http://www.ikv.org.tr>; Avrupa Birliği Genel Sekreterliği, "2007 Yılı İlerleme Raporu'nun Ekonomik Kriterler ve AB Müktesebatına Uyum Bölümlerinin 2006 Yılı İlerleme Raporu İle Karşılaştırılması", www.abgs.gov.tr

⁴⁹ Yakın zamanda nihai hali yayımlanacak 2007 Yılı Katılım Ortaklığı Belgesinin Taslak halinin Türkçe ve İngilizce metinleri için bkz. www.abgs.gov.tr,

ekonomik kriterlere ve Avrupa Birliği müktesebatına uyum yönünde getirilmesi gerekenleri kısa (1-2 yıl) ve orta (3-4 yıl) vadeli öncelikler şeklinde ana hatlarıyla sıralayan bir nevi yol haritasıdır.

Katılım Ortaklığı Belgeleri, aday ülkelerin üyelik yönünde gerçekleştirmeleri gereken tüm çalışmaları önceliklerine göre bir takvim çerçevesinde ortaya koymaktadır. Kısa vadeli ve orta vadeli önceliklerden oluşan Katılım Ortaklığı Belgeleri, adayların gösterdikleri ilerlemelere göre, gerektiği takdirde Komisyon tarafından yenilenmektedir. Bu çerçevede, Katılım Ortaklığı Belgeleri aday ülkelerin üyeliğine kadar geçerliliğini korumakta, ancak bu süre içerisinde yerine getirilen önceliklere paralel olarak değiştirilebilmektedir⁵⁰.

Avrupa Komisyonu tarafından tüm diğer aday ülkeler gibi Türkiye için de Katılım Ortaklığı Belgesi ilk olarak 8 Mart 2001 tarihinde yayımlanmış daha sonra ise, Türkiye'nin sağladığı ilerlemeler ve çalışmaların yoğunlaştırılması gerektiği alanlar temel alınarak Türkiye için Gözden Geçirilmiş Katılım Ortaklığı Belgesi, 14 Nisan 2003 tarihinde açıklanmıştır⁵¹. Bu belgeler doğrultusunda ise Türkiye tarafından 2001 ve 2003 tarihlerinde Ulusal Programları hazırlanarak

yayımlanmıştır⁵². Bu kapsamda, kısaca Katılım Ortaklığı Belgesi, İlerleme Raporunda ortaya konulan eksikliklerden hareketle yapılması gerekenleri ortaya koymaktadır.

İlerleme Raporunda ortaya konulan eksikliklerden hareketle yapılması gerekenleri ortaya koyan Katılım Ortaklığı Belgesi'nin⁵³ 6 Kısım'da açıklanan son metninde **kısa vadeli** öncelikler arasında "Üyelik yükümlülüklerini üstlenme yeteneği" başlığı altında yer alan vergilendirme ile ilgili olarak ifade edilen temel hususlar aşağıdadır.

- Alkollü ürünler, ithal tütün ve ithal sigaralara ilişkin ayrımcı vergilerin önemli ölçüde azaltılmasına yönelik uygulanabilir adımların atılması ve bunların dışında kalan ayrımcı vergilendirmenin ivedilikle kaldırılması amacıyla, Komisyon'un da kabul ettiği ve kilometre taşlarının belirlendiği bir planın sunulması.
- Özel tüketim vergileri ve KDV konusunda, özellikle yapıları ve uygulanan oranlar ile ilgili uyumun sürdürülmesi
- Uyumun arttırılması, vergi gelirlerinin toplanmasının iyileştirilmesi ve kayıt dışı ekonominin azaltılması amacıyla Bilgi Teknolojisi sektörü de dahil olmak üzere vergi idaresinin

⁵⁰ İktisadi Kalkınma Vakfı, AB ve Türkiye-AB İlişkileri Temel Kavramlar Rehberi, İktisadi Kalkınma Vakfı, İstanbul, 2003, s.127

⁵¹ 2001, 2003 ve 2005 yıllarına ait Katılım Ortaklığı Belgelerinin Türkçe ve İngilizce metinleri için bkz. Devlet Planlama Teşkilatı, <http://ekutup.dpt.gov.tr>, Ülger, İrfan Kaya., Avrupa Birliği'nin ABC'si, Konrad Adenauer Vakfı-Türk Demokrasi Vakfı, Ankara, 2003, s.225-233; Avrupa Birliği Genel Sekreterliği, www.abgs.gov.tr; Maliye Bakanlığı Avrupa Birliği ve Dış İlişkiler Dairesi Başkanlığı, <http://www.maliye-abdid.gov.tr/>

⁵² 2001 ve 2003 yıllarına ait Türkiye Ulusal Programları için bkz. <http://ekutup.dpt.gov.tr>, www.abgs.gov.tr

⁵³ 2007 Yılı Katılım Ortaklığı Belgesinin Türkçe ve İngilizce metinleri için bkz. www.abgs.gov.tr,

güçlendirilmesine ve modernizasyonuna devam edilmesi.

Orta vadeli yani 3-4 yıl içerisinde gerçekleşmesi öngörülen öncelikler ise şöyledir:

- Özel tüketim vergisi ve KDV ile ilgili mevzuatın, özellikle de indirim, muafiyet, istisna, vergi iadeleri ve indirimli oranların uygulanmasıyla ilgili olarak, AB müktesebatıyla uyumlaştırılmasına devam edilmesi.

6. Katılım Ortaklığı Belgesi'nin Vergilendirme Faslına Değerlendirmesi

Vergilendirme alanında kısa vade de ortaya konulan tespitlerin müzakere sürecindeki uyumsuz alanlarla paralellik gösterdiğini söylemek mümkündür özellikle Özel Tüketim Vergisi alanındaki ayrımcılık iddiaları ile ilgili olarak Türkiye'den sorunu çözen ve tarafların mutabık kaldıkları bir plan beklenmektedir. Ayrıca dolaylı vergiler alanında oran ve yapıdaki uyumsuzluklarında ortadan kaldırılması yönünde çaba beklenmektedir.

Ayrıca vergi alanındaki uyumun arttırılması, vergi gelirlerinin toplanmasının iyileştirilmesi ve kayıt dışı ekonominin azaltılması amacıyla Bilgi Teknolojisi sektörü de dahil olmak üzere vergi idaresinin güçlendirilmesine ve modernizasyonuna devam edilmesi istenilmektedir

Orta vade de ise, dolaylı vergiler ile ilgili mevzuatın, özellikle de indirim, muafiyet, istisna, vergi iadeleri ve indirimli oranların uygulanmasıyla ilgili olarak, AB müktesebatıyla uyumlaştırılması çabalarının devamı arzulanmaktadır.

7. Genel Değerlendirme

Görüleceği üzere, 1998 yılından itibaren yayımlanan İlerleme Raporları, Türkiye'nin Avrupa Birliği'ne üyelik yolundaki çalışmalarının her yıl itibari ile fotoğrafını çekmektedir. Mevcut durum, çeşitli kaynaklardan elde edilen bilgi ve belgeler doğrultusunda ortaya konulurken, bir önceki yıl ortaya konulan değerlendirmelerin sonuçları üzerinde durulmaktadır.

İlerleme Raporlarında yapılan değerlendirmelerin "rapor" hükmündeki olduğu dikkatten kaçmamalıdır. Kaydedilen gelişmeler ve Avrupa Birliği müktesebatına uyum doğrultusunda yapılması istenilen hususlarla ilgili görüş ve değerlendirmeler ortaya konulurken bunların yapılmaması halinde her hangi bir yaptırım yoktur. Çünkü müktesebata uyum için yapılacak çalışmalar çok farklıdır. Müzakere çerçevesinde her bir müktesebat başlığı ile ilgili olarak oldukça uzun ve çetin müzakereler yapılmaktadır ve yapılacaktır.

Bu süreç için bazı konularda uyum sağlanabilir bazı konularda ise uyumun üyelik sonrası bir takvime bırakılmasına karar verilebilir. Yani İlerleme Raporundaki tespitlerin yerine getirilmesi hemen beklenmez. Bu tamamı ile Türkiye'nin kendi kararı ile belirleyeceği takvime göre yapılacaktır. "Hiç bir ilerleme kaydedilmemiştir" veya "sınırlı ilerleme kaydedilmiştir" şeklinde başlayan ifadeler artık Türkiye tarafına çok tanıdık ve bir anlamda da önemsiz gelmektedir. Burada Komisyon'un kendi müktesebatı ile uyumsuz alanlarda uyuma ilişkin

olarak yapılan çalışmaları dikkate alarak yaptığı dikkate alınmalıdır.

Ancak Raporlarda özellikle dolaylı vergiler alanında dile getirilen hususlardaki tespit ve değerlendirmeler, çoğunlukla Türkiye'nin henüz aday ülke olduğu ve müzakere sürecindeki ve üyelik sonrası geçiş hakkını dikkate almayan bir görünümündedir. Zira Türkiye bir çok alanda eğer isterse, diğer üye ülkelerinkine benzer şekilde, mali ve sosyo-ekonomik yapısı gereğince devam etmesinde zorunluluk gördüğü uygulamaları devam ettirecektir. Bunda herhangi bir sorun yoktur. Yeter ki müzakere sürecinde karar vericiler bu konularda donanımlı olsunlar.

İlerleme Raporunda ifade edilen gelişme ve tespitlerin, genel başlıklar etrafında, müktesebata uyum sağlamak için kısa ve orta vadeli olarak nasıl yapılması gerektiği konusunda açıklamaları barındıran Katılım Ortaklığı Belgesi gereği Türkiye'nin yeni taahhütlerde bulunması gerekecektir. Çünkü 2003 yılında yayımlanan son Ulusal Programdaki taahhütlerin süresi dolmuştur.

Ayrıca 2007 yılında yayımlanan Müktesebata Uyum Takvimi de dikkate alınarak Birliğin eleştirisi ve değerlendirmelerin analiz edilmesi gereklidir. Bu anlamda Türkiye'nin vergi alanında müktesebata uyum sağlamak için tespit edilecek öncelikler ise, hem bu belgede ortaya konulardan hem de uyumlaştırılması gerektiği düşünülen diğer müktesebat başlıklarından seçilecektir.

Avrupa Komisyonu tarafından yayımlanan Katılım Ortaklığı Belgesinin

hukuki ve siyasi niteliği ile ekonomik kriterler ve vergilendirme başlıkları etrafında genel hatları ile bir değerlendirme amaçlı bu çalışmada, kısaca ifade etmek gerekir ki, üyelik yolunda artık müzakere sürecine giren Türkiye'nin Avrupa Birliği'nin her konudaki müktesebatına uyum sağlaması gerektiği gibi vergilendirme başlığı altındaki kural ve ilkelere de uyum sağlaması gerekmektedir. Bu gereklilik üyelik kararının bir sonucu ve yükümlülüğüdür. Ancak buradaki uyumlaştırma, herşeyin tartışmasız kabulü şeklinde değil, ülkenin şartlarının gerektirdiği ve Avrupa Birliği müktesebatının diğer üye ve aday ülkelere tanıdığı özel düzenlemeler bağlamında yapılacaktır.

Bunun için, müktesebatın vergilendirme başlığı ile ilgili olarak Türk vergi mevzuatının ve Avrupa Birliği vergi mevzuatının müzakere sürecinde karşılaştırılması ve üyelik öncesi ve sonrası uyumlaştırılma takviminin belirlenmesi gerekmektedir.

Kaynakça

Avrupa Birliği Genel Sekreterliği, "2004 Yılı İlerleme Raporunun Ekonomik Kriterler ve AB Müktesebatına Uyum Bölümlerinin Değerlendirmesi", www.abgs.gov.tr,

Avrupa Birliği Genel Sekreterliği, "2007 Yılı İlerleme Raporu'nun Ekonomik Kriterler ve AB Müktesebatına Uyum Bölümlerinin 2006 Yılı İlerleme Raporu İle Karşılaştırılması, www.abgs.gov.tr

Bilici, Nurettin., Türkiye-Avrupa Birliği İlişkileri (Genel Bilgiler, İktisadi-Mali

Konular, Vergilendirme), 2. Baskı, Seçkin, Ankara, 2005

Bozkurt, Enver. - Özcan, Mehmet. - Köktaş, Arif., Avrupa Birliği Hukuku, 2. Baskı, Asil, Ankara, 2004

Devlet Planlama Teşkilatı, Avrupa Topluluklarını Kuran Temel Anlaşmalar (AET, AKÇT, AAET), Cilt:1, Devlet Planlama Teşkilatı, Ankara, 1993, <http://ekutup.dpt.gov.tr>

Gökdere, Ahmet., Gümrük Birliği Açısından Avrupa Topluluğu ve Türkiye ile İlişkileri, ATAUM, Ankara, 1989

İktisadi Kalkınma Vakfı, "2007 Yılı İlerleme Raporu'nun Müktesebata Uyum Bölümünün 2006 Yılı İlerleme Raporu İle Kıyaslanması" <http://www.ikv.org.tr>

İktisadi Kalkınma Vakfı, AB ve Türkiye-AB İlişkileri Temel Kavramlar Rehberi, İstanbul, 2003

Karlık, Rıdvan., Avrupa Birliği ve Türkiye, 7. Baskı, Beta, İstanbul, 2003

Özdemir, Salih., Avrupa Birliği Temel Anlaşmalarına İlişkin Açıklayıcı Not, Devlet Planlama Teşkilatı, Ankara, 2001

Özdemir, Salih., Avrupa Topluluğunda İkincil Mevzuat ve Karar Alma Usulleri, Devlet Planlama Teşkilatı, Ankara, 2001

Reçber, Kamuran., Avrupa Birliği Mevzuatı, Ezgi, Bursa, 2003

Tekinalp, Ünal. - Tekinalp, Gülören., Avrupa Birliği Hukuku, Beta, İstanbul, 2000

PRATİK BİLGİLER 1: KDV MEVZUATINDA DÜZENLENEN KİSMİ TEVKİFAT UYGULAMALARI

TEVKİFAT ŞEKLİ	SIRA	TEVKİFAT UYGULANACAK İŞLEM	TEVKİFAT ORANI	İADE PROSEDÜRÜ					
				Mahsuben (Mükellefin kendisinin, adi, kollektif ve komandit şirketlerde ortaklık payı ile orantılı olmak üzere)	Nakden	KDV ORANI			
KİSMİ TEVKİFAT UYGULANAN İŞLEMLER	TESLİMLER	1	Mutad Depo Kapsamında Temin Edilen Akaryakıt (ithalatçılar, rafineriler, akaryakıt dağıtım firmaları ve akaryakıt bayileri dışındaki satıcılar tarafından yapılan benzin, motorin ve fuel oil satışları)	%90	İade Yok	İade Yok	İade Yok	İade Yok	%18
		2	Metal, Plastik, Lastik, Kauçuk, Kağıt, Cam Hurda ve Atıkları	9/10	VİR, YMM raporu ve teminat aranmaksızın	VİR, YMM raporu ve teminat aranmaksızın	2.000 TL'ye kadar VİR, YMM raporu ve teminat aranmaksızın, 2.000 TL üzeri teminat, VİR veya YMM Raporu ile	2.000 TL'ye kadar VİR, YMM raporu ve teminat aranmaksızın, 2.000 TL üzeri teminat, VİR veya YMM Raporu ile	%18
		3	Hurda ve Atıklardan Elde Edilen Plastik Hammaddesi	9/10	VİR, YMM raporu ve teminat aranmaksızın	VİR, YMM raporu ve teminat aranmaksızın	2.000 TL'ye kadar VİR, YMM raporu ve teminat aranmaksızın, 2.000 TL üzeri teminat, VİR veya YMM Raporu ile	2.000 TL'ye kadar VİR, YMM raporu ve teminat aranmaksızın, 2.000 TL üzeri teminat, VİR veya YMM Raporu ile	%18
		4	Bakır, Çinko ve Alüminyum Külçe	9/10	VİR, YMM raporu ve teminat aranmaksızın	VİR, YMM raporu ve teminat aranmaksızın	2.000 TL'ye kadar VİR, YMM raporu ve teminat aranmaksızın, 2.000 TL üzeri teminat, VİR veya YMM Raporu ile	2.000 TL'ye kadar VİR, YMM raporu ve teminat aranmaksızın, 2.000 TL üzeri teminat, VİR veya YMM Raporu ile	%18
		5	Bakır ve Alaşımlarından, Çinko ve Alaşımlarından Mamul Ürünler ile	9/10	VİR, YMM raporu ve teminat	VİR, YMM raporu ve teminat	2.000 TL'ye kadar VİR, YMM raporu ve teminat	2.000 TL'ye kadar VİR, YMM raporu ve teminat	%18

	Alüminyum ve Alaşımlarından Mamul Ürün		aranmaksızın	aranmaksızın	aranmaksızın, 2.000 TL üzeri teminat, VİR veya YMM Raporu ile	aranmaksızın, 2.000 TL üzeri teminat, VİR veya YMM Raporu ile		
6	Alüminyum profil ve alüminyum levha	9/10	VİR, YMM raporu ve teminat aranmaksızın	VİR, YMM raporu ve teminat aranmaksızın	2.000 TL'ye kadar VİR, YMM raporu ve teminat aranmaksızın, 2.000 TL üzeri teminat, VİR veya YMM Raporu ile	2.000 TL'ye kadar VİR, YMM raporu ve teminat aranmaksızın, 2.000 TL üzeri teminat, VİR veya YMM Raporu ile	%18	
7	Hurda Metalden elde edilen külçe	9/10	VİR, YMM raporu ve teminat aranmaksızın	VİR, YMM raporu ve teminat aranmaksızın	2.000 TL'ye kadar VİR, YMM raporu ve teminat aranmaksızın, 2.000 TL üzeri teminat, VİR veya YMM Raporu ile	2.000 TL'ye kadar VİR, YMM raporu ve teminat aranmaksızın, 2.000 TL üzeri teminat, VİR veya YMM Raporu ile	%18	
8	Pamuk, Tiftik, Yün ve Yapağı ile Ham Post ve Deri	9/10	VİR, YMM raporu ve teminat aranmaksızın	VİR, YMM raporu ve teminat aranmaksızın	4.000 TL'ye kadar VİR, YMM raporu ve teminat aranmaksızın, 4.000 TL üzeri teminat, VİR veya YMM Raporu ile	2.000 TL'ye kadar VİR, YMM raporu ve teminat aranmaksızın, 2.000 TL üzeri teminat, VİR veya YMM Raporu ile	%8	
9	Büyük ve küçükbaş hayvanların etleri (sakatat ve bağırsak dahil)	1/2	VİR, YMM raporu ve teminat aranmaksızın	VİR, YMM raporu ve teminat aranmaksızın	4.000 TL'ye kadar VİR, YMM raporu ve teminat aranmaksızın, 4.000 TL üzeri teminat, VİR veya YMM Raporu ile	2.000 TL'ye kadar VİR, YMM raporu ve teminat aranmaksızın, 2.000 TL üzeri teminat, VİR veya YMM Raporu ile	%8	
HİZMETLER	1	Yapım işleri ile bu işlere ilişkin mühendislik-mimarlık ve etüt-proje	1/6	- Kendi Vergi Borcuna 1000 TL'yi aşmayan mahsup talebi Teminat, VİR ve YMM Raporu aranmaz - Diğer vergi ve SSK borçlarına mahsup taleplerinde Teminat, VİR ve YMM Raporu	2000 TL'yi aşmayan mahsup taleplerinde Teminat, YMM Raporu, VİR aranmaz 2000 TL'yi aşan mahsup taleplerinde Teminat, YMM Raporu, VİR	Miktara bakılmaksızın Banka teminat mektubu, VİR veya YMM Raporu ile	Miktara bakılmaksızın Banka teminat mektubu, VİR veya YMM Raporu ile	%18 veya %10

KISMI TEVKİFAT UYGULANAN İŞLEMLER	2	Temizlik	2/3	- Kendi Vergi Borcuna 1000 TL'yi aşmayan mahsup talebi Teminat, VİR aranmaz - Diğer vergi ve SSK borçlarına mahsup taleplerinde Teminat, VİR	2000 TL'yi aşmayan mahsup taleplerinde Teminat, VİR aranmaz 2000 TL'yi aşan mahsup taleplerinde Teminat, VİR	Miktara bakılmaksızın Banka teminat mektubu veya VİR	Miktara bakılmaksızın Banka teminat mektubu veya VİR	%18
	3	Bahçe ve çevre bakım	1/2	- Kendi Vergi Borcuna 1000 TL'yi aşmayan mahsup talebi Teminat, VİR aranmaz - Diğer vergi ve SSK borçlarına mahsup taleplerinde Teminat, VİR	2000 TL'yi aşmayan mahsup taleplerinde Teminat, VİR aranmaz 2000 TL'yi aşan mahsup taleplerinde Teminat, VİR	Miktara bakılmaksızın Banka teminat mektubu veya VİR	Miktara bakılmaksızın Banka teminat mektubu veya VİR	%18
	4	Makine, teçhizat, demirbaş ve taşıtlara ait tadil, bakım ve onarım	1/3	- Kendi Vergi Borcuna 1000 TL'yi aşmayan mahsup talebi Teminat, VİR aranmaz - Diğer vergi ve SSK borçlarına mahsup taleplerinde Teminat, VİR	2000 TL'yi aşmayan mahsup taleplerinde Teminat, VİR aranmaz 2000 TL'yi aşan mahsup taleplerinde Teminat, VİR	Miktara bakılmaksızın Banka teminat mektubu veya VİR	Miktara bakılmaksızın Banka teminat mektubu veya VİR	%18
	5	Her türlü yemek servisi	1/2	- Kendi Vergi Borcuna 1000 TL'yi aşmayan mahsup talebi Teminat, VİR aranmaz - Diğer vergi ve SSK borçlarına mahsup taleplerinde Teminat, VİR	2000 TL'yi aşmayan mahsup taleplerinde Teminat, VİR aranmaz 2000 TL'yi aşan mahsup taleplerinde Teminat, VİR	Miktara bakılmaksızın Banka teminat mektubu veya VİR	Miktara bakılmaksızın Banka teminat mektubu veya VİR	%8 veya %18
	6	Etüt-Plan-Proje, Danışmanlık ve denetim	1/2	- Kendi Vergi Borcuna 1000 TL'yi aşmayan mahsup talebi Teminat, VİR	2000 TL'yi aşmayan mahsup taleplerinde Teminat, VİR	Miktara bakılmaksızın Banka teminat mektubu veya VİR	Miktara bakılmaksızın Banka teminat mektubu veya VİR	%18

			aranmaz	aranmaz			
			- Diğer vergi ve SSK borçlarına mahsup taleplerinde Teminat, VİR	2000 TL'yi aşan mahsup taleplerinde Teminat, VİR			
7	Özel güvenlik	4/5	- Kendi Vergi Borcuna 1000 TL'yi aşmayan mahsup talebi Teminat, VİR aranmaz - Diğer vergi ve SSK borçlarına mahsup taleplerinde Teminat, VİR	2000 TL'yi aşmayan mahsup taleplerinde Teminat, VİR aranmaz 2000 TL'yi aşan mahsup taleplerinde Teminat, VİR	Miktara bakılmaksızın Banka teminat mektubu veya VİR	Miktara bakılmaksızın Banka teminat mektubu veya VİR	%18
8	İşgücü (eleman) temini	9/10	Miktara bakılmaksızın Banka teminat mektubu veya VİR	Miktara bakılmaksızın Banka teminat mektubu veya VİR	Miktara bakılmaksızın Banka teminat mektubu veya VİR	Miktara bakılmaksızın Banka teminat mektubu veya VİR	%18
9	Yapı Denetim	1/2	- Kendi Vergi Borcuna 1000 TL'yi aşmayan mahsup talebi Teminat ve VİR aranmaksızın - Diğer vergi ve SSK borçlarına mahsup Banka teminat mektubu veya VİR	2000 TL'yi aşmayan mahsup taleplerinde Teminat, VİR aranmaz 2000 TL'yi aşan mahsup taleplerinde Teminat, VİR	Miktara bakılmaksızın Banka teminat mektubu veya VİR	Miktara bakılmaksızın Banka teminat mektubu veya VİR	%18
10	Fason Olarak Yaptırılan Tekstil ve Konfeksiyon İşleri	1/2	Miktara bakılmaksızın VİR	Miktara bakılmaksızın VİR	Miktara bakılmaksızın VİR	Miktara bakılmaksızın VİR	%8
11	Turizm acente, rehber ve benzerlerinin turist kafilelerini alışveriş etmeleri için belirli dükkânlara/mağazalara götürmeleri karşılığında bu işletmelerden aldıkları komisyonlar	2/3	Münhasıran Banka teminat mektubu veya VİR ile	Münhasıran Banka teminat mektubu veya VİR ile	Münhasıran Banka teminat mektubu veya VİR ile	Münhasıran Banka teminat mektubu veya VİR ile	%18

PRATİK BİLGİLER 2: KDV MEVZUATINDA DÜZENLENEN KISMİ TEVKİFAT UYGULAMALARI

TEVKİFAT ŞEKLİ	SIRA	TEVKİFAT UYGULANACAK İŞLEM	TEVKİFAT YAPILMAYACAK KİŞİ/İDARE/KURUM/KURULUŞ	TEVKİFAT YAPACAK KİŞİ-İDARE-KURUM-KURULUŞ	TEVKİFAT ORANI	İADE PROSEDÜRÜ	
						Mahsuben	Nakden
TAM TEVKİFAT UYGULANAN İŞLEMLER	1	Yurt dışından sağlanan hizmetler	-	İkametgâhı, İşyeri Kanuni Merkezi Ve İş Merkezi Türkiye'de Bulunmayan Kişi Ve Kuruluşlardan Hizmet İthal Edenler (mükellef olsun olmasın)	%100	İade Yok	İade Yok
	2	GVK 18. maddede sayılan teslim ve hizmetler	Sorumluluk uyg. tercih etmeyenler ile GVK 94 dışındakilere de işlem yapanlar	GVK 94. maddede sayılan kişi, kurum ve kuruluşlar	%100	İade Yok	İade Yok
	3	KDV Kanununun; (1-3/f) maddesinde sayılan ve aynı Kanunun 17/4-d maddesi uyarınca KDV'den istisna olmayan mal ve hakların (Gelir Vergisi Kanununun 70 inci maddesinde belirtilen mal ve hakların) gerçek usulde KDV mükellefi olmayanlardan kiralanması işlemleri;	KDV mükellefleri	KDV mükellefi olan kiracı,	%100	İade Yok	İade Yok
	4	<u>Gerçek usulde KDV mükellefleri tarafından KDV mükellefiyeti olmayan;</u> - amatör spor kulüplerine, oyuncularının formalarında gösterilmek,	KDV mükellefleri	Reklâm veren (KDV mükellefi)	%100	İade Yok	İade Yok

	<p>- şahıslara veya kuruluşlara ait bina, arsa, arazi gibi yerlerde duvarlara yazılmak, pano olarak yerleştirilmek,</p> <p>- dergi, kitap gibi yazılı eserlerde yayınlanmak</p> <p>ve benzeri şekillerde reklâm verilmesi</p>					
5	<p>Türkiye’de ikametgâhı, işyeri, kanuni merkezi veya iş merkezi bulunmayanlar tarafından sınır ticareti yoluyla ithal edilen ancak ithalde KDV’si ödenmeyen malların yurt içinde teslimi</p>	İthalde KDV Ödeyenler	Alıcılar, (GT 83/5)	%100	İade Yok	İade Yok



Uzman Görüş

Devlet Gelir Uzmanları Derneği Aylık
Yayını

Nisan 2010 / Sayı 4

www.devletgeliruzmanlari.org