

Devlet Gelir Uzmanları Derneği Aylık Yayını

Mart 2010 / Sayı 3

Uzman Görüş



Perakende Satış ve Yazarkasa Fişlerinin İndirim Hakkının Belgelendirilmesinde ve Bu Hakkın Kullanılmasında Taşdığı Değer

İndirimli Orana Tabi Konut Teslimlerinde İade Hesabına Dâhil Edilecek Harcamalar

Bankacılık İşlemlerinde Finansal Faaliyet Harcı Uygulamasında Yeni Düzenlemeler

Merkez Teşkilatında Sektör Esaslı Çalışma

Avrupa Birliği Mali Yardımlarında Damga Vergisi Uygulaması

Tasfiye, Birleşme, Devir, Bölünme ve Hisse Değişimi İşlemlerinin Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımını Karşısındaki Durumu

Teknoloji Geliştirme Bölgelerinde Yer Alan Kurumların Yazılım ve Ar-Ge Faaliyetlerinden Elde Ettikleri Kazançların Kurumlar Vergisi İstisnası Açısından Ayrıştırılması

Lisanslı Depoculuk Sisteminin Vergi Mevzuatı Açısından Değerlendirilmesi

2008 Yılında Başlayıp 2009 Yılında Sona Eren Özel Hesap Dönemlerinde Yatırım İndirimi Uygulaması

Devlet Tahvili ve Hazine Bonolarından 2009 Yılında Elde Edilen Gelirlerin Vergilendirilmesi



www.devletgeliruzmanlari.org

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

PERAKENDE SATIŞ VE YAZARKASA FİŞLERİNİN İNDİRİM HAKKININ BELGELENDİRİLMESİNDE VE BU HAKKIN KULLANILMASINDA TAŞIDIĞI DEĞER

Makalede, KDV mükellefleri tarafından indirim hakkının kullanımına dayanak teşkil eden söz konusu belgelerin, bu hakkın kullanılmasında taşıdığı değer ile bu konudaki bazı sınırlandırmalara yönelik görüş ve değerlendirmelere yer verilmiştir.

İNDİRİMLİ ORANA TABİ KONUT TESLİMLERİNDE İADE HESABINA DÂHİL EDİLECEK HARCAMALAR

Bu makalede, net alanı 150 m²'ye kadar konut teslimleriyle ilgili iade talebinin ne zaman yapılacağı ile iade hesabına dâhil edilecek harcamaların kapsamı ele alınmaktadır.

BANKACILIK İŞLEMLERİNDE FİNANSAL FAALİYET HARCİ UYGULAMASINDA YENİ DÜZENLEMELER

Makalede, bankacılık işlemlerinden alınan finansal faaliyet harçlarına ilişkin yeni dönem incelenmektedir.

MERKEZ TEŞKİLATINDA SEKTÖR ESASLI ÇALIŞMA

Gelir İdaresi Başkanlığının düzenlemiş olduğu "Bir Fikrim Var Yarışması"nda üçüncülük ödülü alan öneri.

AVRUPA BİRLİĞİ MALİ YARDIMLARINDA DAMGA VERGİSİ UYGULAMASI

Makalede, Damga Vergisi Kanununda ve Çerçeve Anlaşma ve ikincil mevzuatında yer alan konu ile ilgili hükümler ifade edildikten sonra mali yardımların tarafları olan yararlanıcısı, yüklenicisi ve tedarikçileri ile sözleşme makamlarının damga vergisi karşısındaki durumu ve özellikle mali yardımlar kapsamında yapılan "tedarik" sözleşmelerinin damga vergisine tabi olup olmadığı hususu üzerinde durulmaktadır.

TASFİYE, BİRLEŞME, DEVİR, BÖLÜNME VE HİSSE DEĞİŞİMİ İŞLEMLERİNİN TRANSFER FİYATLANDIRMASI YOLUYLA ÖRTÜLÜ KAZANÇ DAĞITIMI KARŞISINDAKİ DURUMU

Makalenin konusunu "Tasfiye, Birleşme, Devir, Bölünme ve Hisse Değişimi İşlemlerinin Transfer Fiyatlandırma Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Karşısındaki Durumu" oluşturmaktadır.

TEKNOLOJİ GELİŞTİRME BÖLGELERİNDE YER ALAN KURUMLARIN YAZILIM VE AR-GE FAALİYETLERİNDEN ELDE ETTİKLERİ KAZANÇLARIN KURUMLAR VERGİSİ İSTİSNASI AÇISINDAN AYRIŞTIRILMASI

Yazımızın konusunu "Teknoloji Geliştirme Bölgelerindeki Yazılım ve Ar-Ge Faaliyetlerinden Elde Edilen Kazançlarda Kurumlar Vergisi İstisnasının Kapsamı" oluşturmaktadır.

LİSANSLI DEPOCULUK SİSTEMİNİN VERGİ MEVZUATI AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ

Makalede, lisanslı depo işletmelerinin kuruluş, işleyiş ve denetimine ilişkin usul ve esaslar vergisel açıdan değerlendirilmektedir.

2008 YILINDA BAŞLAYIP 2009 YILINDA SONA EREN ÖZEL HESAP DÖNEMLERİNDE YATIRIM İNDİRİMİ UYGULAMASI

Makalede, kendilerine özel hesap dönemi tayin edilen mükelleflerin 2008 yılında başlayıp 2009 yılında sona eren özel hesap dönemlerine ilişkin kazançları incelenmektedir.

DEVLET TAHVİLİ VE HAZINE BONOLARINDAN 2009 YILINDA ELDE EDİLEN GELİRLERİN VERGİLENDİRİLMESİ

Makalede, gelir vergisi mükelleflerince, 1/1/2006 tarihi öncesinde ve sonrasında ihraç edilen Devlet tahvili ve Hazine bonolarından 2009 yılında elde edilen faiz gelirleri ile söz konusu menkul kıymetlerin elden çıkarılmasından sağlanan değer artış kazançlarının vergilendirilmesi ele alınmaktadır.

Başlarken

Bilgiyi ve kaliteyi kendisine ilke edinmiş biz Devlet Gelir Uzmanları, özgün bakış açımızla vergi kanunları ve uygulamalarındaki bilgi birikimimizi sizlerle paylaşmaktan onur duyuyoruz.

Yüzün üzerinde vergi uzmanının katkısıyla yayına sunulan, büyük bir idealin ilk meyvesi olarak hayat bulan ve Devlet Gelir Uzmanları Derneği olarak gerçekleştireceğimiz projelere ışık tutacak olan Uzman Görüş, vergiciliğin yepyeni ve aydınlık yüzlerinden birini oluşturmaktadır.

Bilgi, emek ve kalitenin bir araya gelmesiyle oluşan dergimizin Mart sayısında Vergi Usul Kanunu, Katma Değer Vergisi Kanunu, Kurumlar Vergisi Kanunu, Gelir Vergisi Kanunu, Harçlar Kanunu ve Avrupa Birliği Mevzuatı ile ilgili gündemdeki konuları değerlendiren yine birbirinden değerli ve aydınlatıcı on makale yer almaktadır.

Bugüne kadar gösterilen ilgi ve desteğe teşekkür eder, sizlerden aldığımız güçle yolumuza devam edeceğimizi belirtmek isteriz.

Saygılarımızla

Umut Serhat İDMAN

Devlet Gelir Uzmanları Derneği Başkanı

**PERAKENDE SATIŞ VE
YAZARKASA FİŞLERİNİN
İNDİRİM HAKKININ
BELGELENDİRİLMESİNDE VE BU
HAKKIN KULLANILMASINDA
TAŞIDIĞI DEĞER**

Bahattin AKÇAY
Gelir İdaresi Başkanlığı Müdürü

1. Giriş

Katma değer vergisi (KDV) iade taleplerinin doğruluğu ile mevzuata uygunluğunun elektronik ortamda değerlendirilmesi amacıyla Ocak 2010 vergilendirme döneminden itibaren gerçekleşen işlemlerden kaynaklanan KDV iade taleplerinde indirilecek ve yüklenilen KDV listelerinin elektronik ortamda alınması ve bu listelere her bir belgenin tek tek girilmesini öngören 53 No.lu KDV Sirküleri ile başlatılan uygulama neticesinde perakende satış fişleri ile yazarkasa fişlerinin indirim hakkının belgelendirilmesinde ve bu hakkın kullanılmasında taşıdığı değer bir kez daha tartışmaya açılmıştır.

Bir mal veya hizmetin üretim ya da ithalinden nihai tüketiciye ulaşmaya

kadar her el değiştirme aşamasında yalnızca o aşamanın katma değerini vergilendirmeyi amaçlayan KDV, bu amacına "indirim mekanizması" ile ulaşmaktadır.

Dolayısıyla KDV uygulaması bakımından indirim mekanizmasının sağlıklı bir şekilde işlemesi büyük önem taşımaktadır.

KDV Kanununda Maliye Bakanlığına verilen pek çok yetki arasında belki de en önemlisi bu mekanizmanın sağlıklı bir şekilde işletilmesine yönelik olarak İdareye verilen yetkidir. Maliye Bakanlığı bu yetkisini çoğu zaman kendisini yetkilendiren madde hükmüne atıf yapmaya dahi gerek duymaksızın kullanabilmektedir.

Diğer taraftan indirim mekanizmasının işleyişi, Vergi Usul Kanununda tanımlanan "fatura ve fatura yerine geçen vesikalar"a istinaden bu belgelerin yine aynı Kanunda sayılan yasal defterlere kaydedilmesi esasına dayanmaktadır.

Bu yazımızda, KDV mükellefleri tarafından indirim hakkının kullanımına dayanak teşkil eden söz konusu belgelerin, bu hakkın kullanılmasında taşıdığı değer ile bu

konudaki bazı sınırlandırmalara yönelik görüş ve değerlendirmelere yer verilmiştir.

2. Vergi Mevzuatımızdaki Düzenlemeler Ve Açıklamalar

İndirim hakkı, KDV Kanununun 29, 30 ve 34. maddelerinde belirlenen usul ve esaslar çerçevesinde kullanılmak durumundadır.

KDV Kanununun 29/1-a maddesinde, KDV mükelleflerinin faaliyetlerine ilişkin olarak kendilerine yapılan teslim ve hizmetler dolayısıyla hesaplanarak düzenlenen fatura ve benzeri vesikalarda gösterilen KDV'yi, bu Kanunda aksine bir hüküm olmadıkça indirebilecekleri; 34/1 maddesinde, yurt içinden sağlanan veya ithal olunan mal ve hizmetlere ait KDV'nin alış faturası veya benzeri vesikalar ve gümrük makbuzu üzerinde ayrıca gösterilmek ve bu vesikalar kanuni defterlere kaydedilmek şartıyla indirilebileceği, aynı maddenin (2) numaralı fıkrasında ise, fatura ve benzeri vesikalarda KDV'nin ayrıca gösterilmesine gerek bulunmayan işlemlerde vergi indirim belirlenmesi konusunda Maliye Bakanlığının yetkili olduğu hükme bağlanmıştır.

Bu hüküm uyarınca verginin indirim konusu yapılabilmesinin şartlarından

birisi de KDV'nin fatura ve benzeri belgelerde ayrıca gösterilmesidir. Ancak tarifesi vergi dâhil olarak belirlenenler ile özel matrah şekline tabi teslim ve hizmetlere ait KDV, iç yüzde uygulanmak suretiyle hesaplanıp indirim konusu yapılabilecektir.

Bu kapsamda, köprü ve otoban geçiş ücretlerine ait KDV ile yolcu biletlerinde yer alan KDV tutarının, bedele iç yüzde oranı uygulanmak suretiyle hesaplanıp indirim konusu yapılabilmesi mümkündür.

Konunun esasen Vergi Usul Kanunu açısından da değerlendirilmesi yerinde olacaktır.

Vergi Usul Kanununun 232. maddesinde, birinci ve ikinci sınıf tüccarlarla defter tutmak mecburiyetinde olan çiftçilerin; birinci ve ikinci sınıf tüccarlara, serbest meslek erbabına, kazançları götürü usulde tespit olunan tüccarlara, defter tutmak mecburiyetinde olan çiftçilere, vergiden muaf esnafa sattıkları emtia veya yaptıkları işler için fatura vermek ve bunların da fatura istemek ve almak mecburiyetinde oldukları hükme bağlanmıştır.

Buna göre, Kanunun 232. maddesinde sayılanların kendi aralarında yapacakları işlemlerini fatura ile belgelendirmesi esastır. Ancak, Maliye Bakanlığı kendisine tanınan yetki çerçevesinde bazı harcamalara ilişkin olup fatura düzenleme sınırını aşmayan mal ve hizmet bedelleri için alınacak perakende satış fişleri ile yazarkasa fişlerinin gider belgesi olarak kullanılabilmesine imkân tanımıştır.

Mükelleflerce ticari faaliyetlerine ilişkin olarak işyerlerinde kullanılmak ve tüketilmek amacıyla satın alınan ve bedeli de fatura düzenleme mecburiyetini belirleyen yasal sınırı (2010 yılı için 680 TL) aşmayan kırtasiye, büro ve temizlik malzemeleri, akaryakıt, ticari taksilerle ulaşım gibi mal ve hizmet bedelleri için düzenlenen perakende satış veya yazar kasa fişlerinin gider belgesi olarak kabul edilmesi, Vergi Usul Kanununun mükerrer 257. maddesinin Maliye Bakanlığına vermiş olduğu yetkiye dayanılarak 204 Sıra No.lu VUK Genel Tebliği ile uygun görülmüştür.

Bu imkân işletmenin tüketimine yönelik bazı harcamaları için tanınmış olup, işletmenin tüketimi dışında satışa konu olacak mal ve hizmet alımlarında, bedeli ne olursa olsun, fatura

düzenlenmesi gerekmektedir. Diğer taraftan, Maliye Bakanlığınca böyle bir uygulamaya izin verilmiş olması, Tebliğde belirtilen harcamaların perakende satış fişi ya da yazarkasa fişi ile tevsikini zorunlu kılmayıp talep edilmesi halinde satıcının fatura verme mecburiyetini de ortadan kaldırmamaktadır. Dolayısıyla bu harcamaların (akaryakıt hariç) her halükarda fatura ile belgelendirilmesi mümkündür.

Ayrıca, 206 Sıra No.lu VUK Genel Tebliğinin (G) bölümünde, 204 Sıra No.lu VUK Genel Tebliğinde gider belgesi olarak kabul edilen perakende satış veya yazar kasa fişlerinde ayrıca gösterilen KDV'nin, bu belgelerin kanuni defterlere de kaydedilmesi şartıyla, genel hükümler çerçevesinde indirim konusu yapılacağı belirtilmiştir.

3. Sonuç

Perakende satış fişleri ile yazarkasa fişlerinin gider belgesi olarak kabulünde ve bu belgelere dayanılarak KDV yönünden indirim hakkının kullanılmasında bazı sınırlamalar getirilmiştir.

KDV mükelleflerinin ticari faaliyetlerinde fatura kullanmaları

esas olup, faaliyetlerine yönelik alımlarına ilişkin yüklendikleri KDV'yi indirim konusu yapılabilmeleri için mal ve hizmet alımlarını fatura ile tevsik etmeleri ve söz konusu faturalarda KDV tutarının ayrıca gösterilmesi yasal bir zorunluluktur. Yalnızca fatura veya benzeri belgelerde KDV tutarının ayrıca gösterilemediği, tarifesi vergi dâhil olarak belirlenen teslim ve hizmetler ile özel matrah şekline tabi teslim ve hizmetlere ait KDV, iç yüzde uygulanmak suretiyle hesaplanıp indirim konusu yapılabilir.

Perakende satış fişleri ile yazar kasa fişleri ise fatura düzenleme sınırını aşmamak kaydıyla bu belgelerin "gider belgesi" olarak kabul edildiği harcamalara ait olması durumunda indirim hakkının kullanılmasına esas teşkil edebilirler.

Söz konusu belgelerin gider belgesi olarak kabul edilmediği hallerde bu belgelerin indirim hakkının tevsikinde de herhangi bir geçerliliği bulunmamaktadır.

İndirim hakkının gider belgesi olarak kabul edilmeyen belgelere istinaden kullanılması haksız KDV indirimine sebebiyet verecek, bu belgelerin iade hakkı doğuran bir işleme ilişkin yüklenim listelerine yazılması ise

haksız KDV iadesi alınması ve mükelleflerin bir takım cezai müeyyidelerle karşılaşmaları sonucunu doğuracaktır.

Diğer taraftan, perakende satış ve yazarkasa fişleri ile tevsik edilen giderlerin, Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunlarına göre kazancın tespitinde indiriminin kabul edilmemesi halinde KDV Kanununun 30/d maddesi uyarınca KDV dâhil toplam bedelin, 'kanunen kabul edilmeyen gider' olarak değerlendirilebileceği; söz konusu belgelerin gider belgesi olarak kabul edilebildiği durumlarda ise indirimden vazgeçilerek KDV dâhil toplam tutarın gider yazılmasının Kanunun 58. maddesine göre (KDV tutarına isabet eden kısım itibarıyla) mümkün bulunmadığı hususuna dikkat edilmelidir.

İade taleplerinin indirilecek ve yüklenilen KDV listeleri üzerinden elektronik ortamda değerlendirileceği yeni uygulamada, bu tür durumlar kolayca tespit edilebileceğinden mükelleflerin söz konusu belgeleri kullanırken daha dikkatli davranmaları yerinde olacaktır.

İNDİRİMLİ ORANA TABİ KONUT TESLİMLERİNDE İADE HESABINA DÂHİL EDİLECEK HARCAMALAR

Ferit ÖZ

Devlet Gelir Uzmanı

Gelir İdaresi Başkanlığı

1. Giriş

Katma Değer Vergisi (KDV) Kanununun 28 inci maddesinin verdiği yetkiye dayanılarak yayımlanan 2007/13033 sayılı Bakanlar Kurulu Kararnamesine ekli (I) sayılı listenin 11 inci sırası uyarınca net alanı 150 m²'ye kadar konut teslimleri % 1 oranında KDV'ye tabidir.

Aynı Kanunun 29/2 nci maddesine göre, indirimli orana tabi işlemler dolayısıyla yüklenilen ve indirim yoluyla giderilemeyen KDV tutarlarının Bakanlar Kurulunca tespit edilecek sınırı aşan kısmının yılı içinde vergilendirme dönemleri itibariyle mahsuben, yıl içinde mahsuben iade edilemeyen tutarların da izleyen yıl içinde mükellefin isteğine bağlı olarak nakden ya da mahsuben iadesi mümkün bulunmaktadır.

Yazımızda, KDV Kanununun 29/2 inci maddesi çerçevesinde net alanı 150 m²'ye kadar konut teslimleriyle ilgili iade talebinin ne zaman yapılacağı ile

iade hesabına dâhil edilecek harcamaların kapsamı ele alınacaktır.

2. Konut Teslimlerinde İade Talep Edilecek Dönem

KDV Kanununun 10/a maddesinde, mal teslimi ve hizmet ifası hallerinde, malın teslimi veya hizmetin yapılması; 10/b maddesinde ise malın teslimi ya da hizmetin yapılmasından önce fatura veya benzeri belgeler verilmesi halinde, bu belgelerde gösterilen miktarla sınırlı olmak üzere, fatura veya benzeri belgelerin düzenlenmesi durumlarında vergiyi doğuran olay meydana gelmektedir.

KDV uygulamasında iade hakkının doğması için, iade hakkını doğuran işlemin fiilen gerçekleşmesi gerekmektedir. Bu çerçevede, 150 m²'ye kadar konut teslimleri ile ilgili iade talebinin de konutların fiilen teslim edildiği dönem itibariyle mahsuben veya fiilen teslimin yapıldığı yılı izleyen yıl içinde mükellefin isteğine bağlı olarak nakden veya mahsuben yapılması gerekmektedir.

Bu teslimlere ilişkin avans olarak ödeme yapılmasının ya da bu avans ödemeleri için fatura düzenlenmesinin iade işlemine etkisi bulunmamaktadır. Konut teslimlerinde faturanın teslimden önce düzenlenmesi halinde, vergiyi

doğuran olay vuku bulmakta ancak iade hakkı konutların fiilen teslim edildiği yılda doğmaktadır.

Örnek: (X) İnşaat Ltd. Şti. ile tamamı 150 m²'nin altında yirmi konuttan oluşan bir bina inşa etmek için Eylül 2007'de yapı ruhsatı almıştır. Aynı ay inşaat hemen başlamış, topraktan satış yöntemiyle de iki dairenin satışını yapmış ve aldığı tutarı avans olarak hesaplarına kaydetmiştir.

İnşaat sürerken finansman ihtiyacı doğdukça toplam altı dairenin daha satışı gerçekleşmiş ve satışlara ilişkin tutarlar avans hesabında izlenmiştir. Aralık 2009 döneminde inşaatın tamamlanması ile birlikte daha önce satılan dairelere ilişkin faturalar düzenlenmiş, ancak alıcılar adına tapuda devir işlemi ve dairelerin fiilen teslimi Ocak 2010 döneminde gerçekleşmiştir.

Bu durumda, (X) İnşaat Ltd. Şti. tarafından teslimi gerçekleştirilen toplam sekiz daire için yüklenilen ve indirim yoluyla giderilemeyen ve 13.300 TL'nin üzerindeki KDV, Ocak 2010 döneminde mahsuben iade talep edebilecektir.

3. İade Hesabına Dâhil Edilecek Harcamalar

İndirimli orana tabi işlemlerin bünyesine giren vergilerin hesaplanmasındaki genel prensip,

mükelleflerin defter ve belgelerine dayanarak bu hesaplamayı yapmalarıdır. İndirimli orana tabi işlemlerden doğan iade taleplerinin usul ve esaslarının belirlendiği KDV Genel Tebliğlerinde de bu esas benimsenmiştir.

150 m²'ye kadar konut teslimlerinin bünyesine giren vergilerin hesaplamasında da konutun inşasına yönelik olarak yapılan harcamalar öncelikle dikkate alınacaktır. Ancak 30 Seri No.lu KDV Genel Tebliğinde yer alan faydalı alan hesaplamasına yönelik açıklamalar nedeniyle iadeye konu vergilerin hesaplamasında tereddütler yaşanabilmektedir. Bu hususlar yazımızın izleyen bölümlerinde açıklanmıştır.

3.1. Konutlardan Ayrı Olarak Kullanılmaları Mümkün Olmayan Yerler

Öncelikle 30 Seri No.lu KDV Genel Tebliğinde yer alan 150 m² faydalı alan hesaplamasına ilişkin hükümlerin KDV oranının belirlenmesine yönelik olduğunu belirtmemiz gerekir. 30 Seri No.lu KDV Genel Tebliği net alanı 150 m²'ye kadar konut teslimlerinin KDV Kanununun Geçici 8 inci maddesi kapsamında istisna olduğu dönemde 16/12/1988 tarihli Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

Söz konusu Tebliğde balkon, kömürlük, garaj, asansör boşluğu ve benzeri yerlerin, konutlardan ayrı olarak kullanılmaları mümkün olmadığından prensip olarak istisna kapsamı içinde olduğu belirtildikten sonra, faydalı alanın nasıl hesaplanacağı açıklanmaktadır.

Bu çerçevede, faydalı alanla ilgili hesaplama yapıldıktan sonra net alanın 150 m²'den küçük olması durumunda, bu konutların inşaatı nedeniyle faydalı alan hesabında dikkate alınmayan, ancak konutlardan ayrı olarak kullanılmaları da mümkün olmayan tüm alanların inşaatı nedeniyle yüklenilen vergiler iade hesabına dâhil edilebilecektir.

Başka bir ifadeyle; balkon, kömürlük, garaj, asansör boşluğu, genel giriş, merdiven, sahanlıklar, depo ve benzeri yerlerin, konutlardan ayrı olarak kullanılmaları mümkün olmadığından, mükelleflerin indirimli orana tabi konut satışlarıyla ilgili iade hesabına bu bölümlerin inşaatları nedeniyle yüklenilen KDV dâhil edilebilecektir.

Örnek: (Y) İnşaat ve Taahhüt A.Ş.'nin yaptığı yirmi bloktan oluşan sitede beş katlı bloklarda onar adet daire ve her daireye ait bodrum katlarında onar adet 15 m² büyüklüğünde depolar yer almaktadır. Her blokun asansör ve merdiven boşlukları kat başına 40 m²'dir. Giriş ve çatı katı dışındaki dairelerin duvarlar arasında kalan

temiz alanları 120 m², giriş katları 80 m², çatı katları ise yarım dubleks daire şeklinde 145 m²'dir. Çatı katları için sitenin oyun alanı altında 30 m²'lik özel garajlar bulunmaktadır.

30 Seri No.lu KDV Genel Tebliğine göre, çok katlı binalarda genel giriş, merdiven ve asansörler ile bodrumlarda konut başına bir adet, konutun bulunduğu bina dışında konut başına 4 m²'den büyük olmamak üzere yapılan kömürlük veya depo; bina içindeki garajlar ile bina dışında konut başına 18 m²'den büyük olmamak üzere yapılan garajlar, faydalı alan dışında bulunduğu (Y) İnşaat ve Taahhüt A.Ş.'nin faydalı alan hesaplaması aşağıdaki gibi olacaktır:

	Duvarlar arasında kalan temiz alan	Depo	Merdiven, asansör boşluğu	Garaj	Faydalı alan
Giriş kat	80	15	20	-	80
1, 2, 3. kat	120	15	20	-	120
4. kat (Çatı)	145	15	20	30	157 (145+[30-18])

Bodrum katlarındaki depolar ile asansör ve merdiven boşlukları faydalı alan dışındadır. Ancak çatı katları için yapılan garajlardan 12 m²'si bu dairelerin faydalı alanına ekleneceğinden net alanı 145+12= 157 m² büyüklüğünde çatı katı

dairelerine % 18 oranında KDV uygulanacaktır. Depo, asansör ve merdiven boşluklarından bu dairelere isabet eden tutarlar ise indirimli oran nedeniyle yüklenilen vergiler hesabından ayrıştırılmak durumundadır. Bu hesaplama yapıldıktan sonra giriş kat (80 m²) ve diğer dairelerin (120 m²) net alanları 150 m²'nin altında olduğundan bu dairelere depo, asansör ve merdiven boşluklarından isabet eden tutarlar iade hesabına dâhil edilebilecektir.

3.2. Arsa Bedeli

İnşaat yapılan arsanın bedeli için KDV ödenmişse bu tutar iade hesabına dâhil edilecektir. Ancak arsa üzerinde yapılan inşaatların bir kısmının konut dışı yapılar olması veya konutlardan bir kısmının 150 m² üzerinde olması durumunda, yukarıda yer alan örnekte olduğu gibi, iade hesabından bu inşaatlara isabet eden tutarın çıkartılması gerekir.

3.3. Genel Yönetim, Pazarlama ve Satış Giderleri İle Amortisman Tabi İktisadi Kıymetlerin (ATİK) Durumu

İndirimli orana tabi işlemlerden doğan KDV iadesinin hesaplanmasında önce işlemin bünyesine doğrudan giren harcamalar ile genel giderlere ait vergiler dikkate alınacak, daha sonra ATİK'lere pay verilebilecektir.

Bu çerçevede, 150 m²'ye kadar konutların inşası sırasında ortaya çıkan genel yönetim giderleri (akaryakıt, büro malzemeleri, temizlik malzemeleri vb.), pazarlama ve satış giderleri ile ATİK'den işleme isabet eden paya ilişkin ödenen KDV, işlemin bünyesine giren vergiler kapsamında değerlendirilmektedir.

4. İade Hesabına Dâhil Edilmesi Mümkün Olmayan Harcamalar

Konut sahibi olacak kişilerce sökülüp taşınarak tekrar kurulup kullanılabilen eşyaların konutun kullanılmasına ilişkin demirbaş olması ve inşaat maliyetine dâhil olmaması nedeniyle konutlarla birlikte satılan klima, termosifon, fırın ocak, davlumbaz, beyaz eşya, mobilya vb.'nin teslimlerinin konut teslimi olarak değerlendirilmesi mümkün değildir. Bu eşyaların tesliminde eşyanın tabi olduğu KDV oranının uygulanması ve bunlara ilişkin yüklenilen vergilerin iade hesabına dâhil edilmemesi gerekmektedir.

Bir arada bulunan konutların ortak kullanımına ait olan ve sosyal ve kültürel ihtiyaçları karşılamak üzere düzenlenmiş alanlara (çocuk parkı, bahçe düzenlemesi, çevre düzenlemesi ve peyzaj, havuz, spor alanı, alışveriş merkezi vb.) ilişkin giderler için ödenen KDV'nin de

konut satışına ilişkin iade hesabına dâhil edilmesi mümkün değildir. Sonuç itibariyle, doğrudan konut inşaatına yönelik olmayan bu tarz giderler için ödenen KDV, genel esaslara göre indirim konusu yapılabilecektir.

5. Sonuç

İndirimli orana tabi 150 m²'ye kadar konut teslimlerinde, teslimin gerçekleştiği vergilendirme dönemine kadar indirilemeyen ve tutarı Bakanlar Kurulunca tespit edilecek sınırı aşan KDV'nin, konutların fiilen tesliminin yapıldığı dönemde mahsuben veya izleyen yılda mahsuben ya da nakden iadesi talep edilebilmektedir.

Bu teslimlerle ilgili iade hesabına mesken olarak kullanılacak alanlar için zorunlu olan inşaat harcamaları, konutlardan ayrı olarak kullanılmaları mümkün olmayan yerler, arsa bedeli için ödenen vergiler dâhil edilecek; yine genel yönetim, pazarlama ve satış giderleri ile ATİK'lerden pay verilebilecektir.

Ancak, konutun kullanılmasına ilişkin demirbaş niteliğindeki ve inşaat maliyetine dâhil olmayan, sökülüp taşınarak tekrar kurulup kullanılabilen eşyalara ilişkin ödenen KDV ile bir arada bulunan konutların ortak kullanımına ait olan ve sosyal ve kültürel ihtiyaçları karşılamak üzere düzenlenmiş alanlara ilişkin yapılan

giderler için ödenen KDV iade hesabına dâhil edilmemelidir.

BANKACILIK İŞLEMLERİNDE FİNANSAL FAALİYET HARCİ UYGULAMASINDA YENİ DÜZENLEMELER

Umut Serhat İDMAN

Devlet Gelir Uzmanı

Gelir İdaresi Başkanlığı

1. Giriş

5951 sayılı Kanun¹ ile 492 sayılı Harçlar Kanununa bağlı (8) sayılı tarifinin "XI- Finansal faaliyet harçları" bölümünde önemli değişiklikler yapılmıştır. Bu çerçevede, bankacılık işlemlerinden alınan finansal faaliyet harçlarına ilişkin yeni dönem bu yazının konusunu oluşturmaktadır.

2. Bankacılık İşlemlerinde Finansal Faaliyet Harcı

2.1. Harcın Konusu

Harç, verilen bir hizmet veya yapılan bir işlem karşılığında hizmet alan veya işlemin gerçekleştirilmesini isteyen kişiden talep ve tahsil edilen bir kamu geliridir. Harcın konusu kişi tarafından talep edilen hizmet veya işlemdir.

¹ 05/02/2010 tarihli ve 27484 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

Ülkemizde bankaların finansal faaliyetleri Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumunun (BDDK) izni ve gözetimine tabi bulunmaktadır. Bankacılıkta finansal faaliyet harcının konusu ise 492 sayılı Harçlar Kanununda yer verilen BDDK'nın iznine/gözetimine tabi finansal faaliyet işlemleridir.

2.2. 5951 Sayılı Kanun Öncesi Durum

492 sayılı Harçlar Kanununa bağlı (8) sayılı tarifinin "XI- Finansal faaliyet harçları" bölümü uyarınca;

- Türkiye'de kurulan bankalara ve yabancı bankaların merkez şubelerine ilişkin finansal faaliyet izin belgeleri her yıl,
- Türkiye'de kurulan özel finans kurumlarına şubelerine ilişkin finansal faaliyet izin belgeleri her yıl,
- Söz konusu banka ve finans kurumlarının şubelerine ilişkin finansal faaliyet izin belgeleri ise açılış aşamasında bir kereye özgü olmak üzere harca tabi tutulmaktaydı.

492 sayılı Harçlar Kanununun 113 üncü maddesinde, yıllık harçların her yılın Ocak ayı başında yıllık olarak tahakkuk ettirilmiş sayılacağı, ayrıca mükellefe tebliğ edilmeyeceği

ve Ocak ayı içerisinde peşin olarak ödeneceği hüküm altına alınmıştır. 27 Seri No'lu Harçlar Kanunu Genel Tebliğinin² I-A bölümünde de yıllık harçların, mükelleflerin gelir veya kurumlar vergisi bakımından bağlı oldukları vergi dairesi tarafından takip ve tahsil edileceği belirtilmiştir.

Bu çerçevede, finansal faaliyet harçları, bankaların kurumlar vergisi yönünden bağlı olduğu vergi dairesince takip ve tahsil edilmekte olup, her yıl harca tabi tutulan finansal faaliyet izin belgelerine ilişkin olanlar her yıl Ocak ayında; şubelere ilişkin harçlar ise şube açılışından önce bir kereye özgü olarak ödenmekteydi.

3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanununun geçici 3 üncü maddesi ile Avrupa Birliğine tam üyeliğin gerçekleştiği tarihi içeren yılın vergilendirme döneminin sonuna kadar bu bölgelerde gerçekleştirilen faaliyetlerle ilgili olarak yapılan işlemler harçtan istisna edildiğinden, serbest bölgelerde yer alan banka şubeleri için finansal faaliyet harcı aranılmamaktaydı.

2.3. Yeni Harç Uygulaması

5951 sayılı Kanunun 3 üncü maddesiyle, 2/7/1964 tarihli ve 492 sayılı Harçlar Kanununa bağlı (8) sayılı tarifinin "XI- Finansal faaliyet harçları" bölümünün (1) numaralı bendi aşağıdaki şekilde değiştirilmiş ve (2) numaralı bendi yürürlükten kaldırılmıştır.

"1. Banka kuruluş ve faaliyet izin belgeleri:

a) Türkiye'de kurulan bankalar ile yabancı bankalarca Türkiye'de açılan Merkez Şubelere ilişkin izin belgeleri (her yıl için) 200.000 TL

b) Serbest bölgelerde faaliyet göstermek üzere kurulan bankalar ve açılan yabancı banka şubelerine ilişkin belgeler (her banka, her şube ve her yıl için) 200.000 TL

c) Bütün bankaların, serbest bölgelerdekiler de dâhil olmak üzere açılan şubeleri (yabancı bankalarca serbest bölgelerde açılan şubeler hariç) için düzenlenen belgeler (her şube ve her yıl için) bir önceki takvim yılı başındaki nüfusa göre;

² 23/12/1994 tarihli ve 22150 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

- Nüfusu 5.000'e kadar olan belediyelerde 12.000 TL
- Nüfusu 5.000 ila 25.000 arasında olan belediyelerde 36.000 TL
- Nüfusu 25.000'den fazla olan belediyeler ile serbest bölge sınırları içinde 48.000 TL"

Aynı Kanunun geçici 2 nci maddesinde ise; "Bu Kanunun 3 üncü maddesi ile 492 sayılı Harçlar Kanununa ekli (8) sayılı tarifenin "XI- Finansal faaliyet harçları" bölümünün (1) numaralı bendinde yapılan değişiklik 2010 yılında tahakkuk ettirilmiş harçlar için de uygulanır ve aradaki farka isabet eden harç tutarı bu Kanunun yayımı tarihi itibarıyla tahakkuk ettirilmiş sayılarak bir ay içinde ödenir. Kanunun yayımı tarihi itibarıyla faaliyette bulunan tüm bankaların serbest bölgeler dışındaki şubelerine ait belgelere ilişkin yıllık harçlar 2010 yılı için bu Kanunun yayımı tarihi itibarıyla tahakkuk ettirilmiş sayılarak bir ay içinde ödenir." hükmüne yer verilmiştir.

5951 sayılı Kanunla, 492 sayılı Harçlar Kanununa bağlı (8) sayılı tarifenin "XI- Finansal faaliyet harçları" bölümünde yapılan değişiklikler sonucunda;

- Bankaların faaliyet izin belgelerinden alınmakta olan maktu harç tutarları artırılmıştır.
- Banka şubeleri için her yıl ve faaliyette bulunulan belediyenin nüfusu esasına göre farklı tutarlarda harç tahsil edilmesi uygulamasına geçilmiştir.
- 5411 sayılı Bankacılık Kanunu ile katılım bankaları olarak "banka" tanımı kapsamına alınan "Özel finans kurumları" ile ilgili 492 sayılı Kanuna bağlı (8) sayılı tarifenin "XI- Finansal Faaliyet Harçları" bölümünün (2) numaralı bendi yürürlükten kaldırılmıştır. Zira finansal faaliyet harcı uygulaması açısından bankanın mevduat, katılım veya yatırım bankası olması önem teşkil etmediğinden katılım bankaları da diğer bankalarla aynı usul ve esaslara tabi bulunmaktadır.
- Türkiye'de kurulan bankalara ve yabancı bankaların merkez şubelerine ilişkin finansal faaliyet izin belgeleri için tahakkuk ettirilmiş 2010 yılına ilişkin finansal faaliyet harçları ile 5951 sayılı Kanunla belirlenen yeni tutarlar arasındaki fark harç tutarı, 5/2/2010 itibarıyla tahakkuk ettirilmiş sayılarak 5/3/2010

- tarihi akşamına kadar ödenecektir.
- Bankaların serbest bölgelerdeki şubeleri hariç olmak üzere, Kanunun yayımı tarihi itibarıyla faaliyette buluna ve 2010 yılı öncesinde açılan şubeleri için getirilen yıllık harçlar, 5/2/2010 itibarıyla tahakkuk ettirilmiş sayılarak 5/3/2010 tarihi akşamına kadar ödenecektir.
 - 2010 yılında açılmış ve Kanunun yayımı tarihi (5/2/2010) itibarıyla faaliyette olan banka şubeleri(merkez şubeler dâhil) için tahakkuk ettirilmiş finansal faaliyet harçları ile belirlenen yeni tutarlar arasındaki fark harç tutarları da, 5/2/2010 itibarıyla tahakkuk ettirilmiş sayılarak 5/3/2010 tarihi akşamına kadar ödenecektir.
 - Banka şubeleri için ödenecek harçların belirlenmesinde şubenin bulunduğu belediyenin Türkiye İstatistik Kurumu (TÜİK) tarafından tespit edilen bir önceki takvim yılı başındaki nüfusu esas alınacaktır. Örneğin, 2010 yılında ödenecek harç tutarının tespiti için söz konusu belediyenin 1/1/2009 tarihindeki nüfusuna bakılacaktır.

Bununla birlikte,

- Serbest bölgelerde yer alan banka şubeleri için 3218 sayılı

Serbest Bölgeler Kanununun geçici 3 üncü maddesinde yer alan istisna hükmü çerçevesinde harç ödenmemesine,

- Finansal faaliyet harçlarının, bankaların kurumlar vergisi yönünden bağlı olduğu vergi dairesince takip ve tahsil edilmesine,
- 2011 yılından itibaren, her yıl harca tabi tutulan finansal faaliyet izin belgelerine ilişkin olanların Ocak ayında; şubelere ilişkin harçların ise açıldığı yıl için şube açılışından önce, sonraki yıllarda ise faaliyette bulunduğu sürece Ocak ayında ödenmesine devam edilecektir.

3. Sonuç

Gerek bankaların faaliyet izin belgelerinden alınmakta olan maktu harç tutarları artırılması, gerekse finansal faaliyet hizmetleri devam etmekle birlikte, açılışı izleyen yıllarda harca tabi tutulmayan banka şubelerinin finansal faaliyetlerine devam ettiği sürece ve işlem hacmine göre harca tabi tutulması suretiyle, hem banka ve şubeye ilişkin harç uygulamasında paralellik, hem de harç gelirinde önemli bir artış sağlanmasının amaçlandığı anlaşılmaktadır.

MERKEZ TEŞKİLATINDA SEKTÖR ESASLI ÇALIŞMA³

Ferit ÖZ-Altan YILMAZ

Devlet Gelir Uzmanı

Gelir İdaresi Başkanlığı

1. Öneri Getirilmesine Neden Olan Sorun

5345 sayılı Kanun ile Gelir İdaresi Başkanlığının merkez ve taşradaki birimlerin görev tanımları netleştirilerek mükerrerliklerin önlenmesi, örgüt yapılanmasındaki ortak hizmetlerin birleştirilerek etkinliğin ve verimliliğin artırılması, sadece vergi türlerini esas alan mevcut vergi tipi organizasyon yapısından; mükellef odaklılığı esas alan fonksiyonel bir yapıyı da bünyesine taşıyan karma yapılanmaya gidilmesi hedeflenmiştir.

Ancak merkez teşkilatı sadece vergi türlerini esas alan vergi tipi organizasyon yapısından

³ Gelir İdaresi Başkanlığının düzenlemiş olduğu “Bir Fikrim Var Yarışması”nda üçüncülük ödülü alan öneri.

kurtulamamıştır. Merkez teşkilatının koordinasyon ve yönlendirme görevi yerine taşranın görevlerini de üzerine alması, makro ölçekli ölçme, analiz yapma, uyumlaştırma ve araştırma görevlerine zaman bırakmamaktadır. Merkez teşkilatının halen mevcut iş hacminin en büyük bölümünü, esas olarak taşra birimlerince çözümlenmesi gereken, mükellef taleplerini yanıtlama işi oluşturmaktadır. [Merkez

teşkilatında işlem gören toplam evrak sayısı her geçen yıl artmaktadır. 2004: 113.215, 2005: 128.115, 2006: 145.200, 2007: 161.170 (2007 Faaliyet Raporu: 81)]

Gelir İdaresi merkez teşkilatı, vergi kanunlarını esas alan müdürlükler bazında örgütlenmiştir. Bu tarz örgütlenme o vergi kanunu ile ilgili uzmanlık bilgisini sağlamakta, ancak sektörel analiz, araştırma ve projelerin ortaya konmasını zorlaştırmaktadır. Kısa vadede bu örgütlemeye vazgeçilebilmesi de mümkün görünmemektedir.

Ancak, sektör bazlı çalışma Gelir İdaresinden beklenen görevler için kaçınılmazdır. Genel olarak mükelleflerin vergi düzenlemeleri ile

İlgili talepleri merkez teşkilatına sektör temsilcisi dernekler, odalar gibi baskı grupları kanalıyla ulaştırılmaktadır. Yine Gelir İdaresinde vergi kayıp ve kaçığına yönelik çalışmalarda sektörleri esas almakta, ancak örgütlenme bu şekilde olmadığından çalışmalarda yeterli verim alınamamakta, yapılan düzenlemelere gelen tepkiler nedeniyle üst üste birçok düzenleme yapılmak zorunda kalınmaktadır.

2. Çözüm Önerisi

Gelir İdaresi merkez teşkilatında örgüt yapısını değiştirmeden de sektör bazlı çalışmalar yapılabilmesi mümkündür. Halen merkez teşkilatında görev yapan uzman personelin birçoğu yardımcılık dönemlerinde farklı müdürlüklerde çalışmalarına rağmen, çalışma düzeni nedeniyle önlerine gelen konularda yalnızca kendi mevzuatları ile ilgili sınırlı çalışmaktadırlar.

Son dönemde yardımcılık döneminde rotasyon kaldırılmış olmasına ve merkez teşkilatının uzman ihtiyacının geçici görevlendirmelerle giderilmeye çalışılmasına rağmen teknik birimlerin çoğunda kendi birimi dışındaki konularda bilgi sahibi uzmanlar bulunmaktadır.

Sektörel bazda çalışmalara geçilebilmesi uzman personel içinden belirlenecek bir grubun mevcut müdürlüklerinde yapacakları görevlerin yanı sıra ek bir görevlendirme yapılması ile gerçekleştirilebilecektir. Bu personelin kendi görevli oldukları müdürlüklerdeki rutin dosya görevleri azaltılarak arka planda pilot uygulama olarak sektörel çalışmalara başlanmalıdır.

İlk etapta bu pilot uygulama mevcut daire başkanlıkları içinde denenebilir. Örneğin, dolaylı vergilere bakan Gelir Yönetimi Daire Başkanlığında otomotiv sektörü ile ilgili bir çalışma başlatılarak bu sektördeki ÖTV, KDV hatta BSMV düzenlemelerinde yaşanan sorunlar, sektördeki yeni üretim ve satış yöntemleri, vergi kayıp kaçığına yol açan uygulamalar, teşvik ve istisna düzenlemelerin etkisi vb. konular ele alınarak bir rapor hazırlanabilir.

Böylelikle çalışmada yer alan uzman personel, sektörle ilgili bir düzenleme yapılacağı zaman sadece kendi çalıştığı birimin mevzuatıyla sınırlı kalmak yerine, sektörle ilgili tüm dolaylı vergi düzenlemelerine hakim hale gelecektir.

Bu çalışmaların Daire Başkanlıkları bünyesinden Gelir İdaresinin bütün düzenleme alanına kaydırılması da kısa bir hizmet içi eğitimle (mevzuat bilgilerinin hatırlanması, analiz ve çalışma raporlarının hazırlanması konusunda) gerçekleştirilebilecektir.

Sektörel çalışmalara başlanırken öncelikle üç temel başlık olan hizmet, sanayi ve tarım sektörleri baz alınmalı ve bu başlıklar altında vergi düzenlemeleri açısından sorunlu, ancak çalışma alanı görece daha kolay olan, veri açısından zengin, ölçülebilir sektörler öncelikle ele alınmalıdır. Bu hem ilk çalışmaların daha hızlı sonuçlanmasını hem de başarı şansını artıracaktır.

Kısa zamanda başlatılabilecek bu çalışma düzeni uzun erimde de merkez teşkilatında çalışmak üzere yeni alınacak uzman yardımcılarının eğitiminde yapılacak değişikliklerle kurumsallaşacaktır.

Gelir İdaresi merkez teşkilatından beklenen görevlerin yapılamamasında merkez-taşra görev tanımlarını belirleyememenin yanı sıra merkez teşkilatının çalışma düzeni ve personel yapısında gerekli düzenlemelerin yapılamaması da etkindir. Merkez teşkilatının çalışma düzeni ve görevleri

göz önüne alındığında burada çalışmak üzere ayrı uzman alımı yapılması zorunludur. Taşra teşkilatında çalışacak uzmanlar mükellefle birebir çalışmak ve dosya bazında mükellefin işlemlerini yapmak durumundadırlar.

Taşra uzmanlığının kanun, tebliğ, sirküler gibi mevzuat çalışmaları yapması mümkün değilken merkez teşkilatındaki uzmanlar bu çalışmaların hazırlayıcısı konumundadırlar. Yine makro ölçekli ulusal bazda analiz ve çalışmalar ile uluslar arası düzenlemeler merkez teşkilatında yürütülmektedir.

Bu çerçevede, taşra uzmanlığından ayrı olarak yapılacak merkez teşkilatı uzman yardımcılarının yarışma sınavı ile alımı uygulamasına yeniden başlanmalıdır. [Merkez teşkilatındaki kadroların %45'i doludur. (Faaliyet Raporu, 2007 : 48)] Ancak bu yapılırken çalışma barışının da bozulmaması, verimliliğin düşmemesi açısından uzun zamandır merkezde geçici görevle çalışan uzman personele merkez unvanı verilmeli, bu personel üzerinde oluşan "ya beni

gönderirlerse?" baskısı kaldırılmalıdır. Merkez teşkilatına uzman alımlarında klasik sınav esasına geçilmeli ve bu sınavda mevcut sınav konularının yanında merkez teşkilatı için elzem olan, adayların Türkçe bilgileri ile Office programlarını kullanma becerileri ölçülmelidir.(Örneğin; bilgisayarda kompozisyon yazımı şeklinde bir oturum yapılabilir.)

Mesleğe yardımcı olarak alınan adayların eğitiminde üniversitelerin maliye bölümleri ile işbirliği içinde araştırma yapma; tez, proje hazırlama konularında eğitim verilmeli ve yeterlik için İdarenin öngöreceği bir konuda tez çalışması zorunlu tutulmalıdır.

İdare de tez konularını belirlerken birkaç vergi konusu içeren ve evrak yoğunluğu içinde sürekli ertelenmiş sorunlu konuları göz önünde bulundurursa tez çalışmaları sadece yeterlik zorunluluğu olmaktan çıkacak, İdarenin faydalanabileceği çalışmalar haline gelecektir. Ayrıca bu çalışmalara üniversitelerle işbirliği içinde akademik bir nitelik kazandırılması da mümkündür.

Yeterliğini almış her uzmanın yardımcılık döneminde bilimsel esaslar

çerçevesinde yürüttüğü bir tezinin olması onların sonraki meslek yaşamlarında da sektörel bazda çalışmalar yapabilmelerini, raporlar hazırlayabilmelerini sağlayacaktır. Araştırma yapabilen uzman personel Gelir İdaresinin düzenleme alanında ortak çalıştığı birçok kurumun da (Dış Ticaret, Gümrük Müsteşarlığı, Sanayi Ticaret Bakanlığı gibi...) düzenleme alanları ve mevzuatları hakkında bilgi sahibi olacak ve bu kurumlarla yapılacak ortak çalışmaların uzman düzeyinde yürütülebilmesine olanak sağlayacaktır.

Ancak, Gelir İdaresinin kendinden beklenen görevleri layıkıyla yerine getirebilmek üzere yetiştirdiği kalifiye uzman personelinin özlük haklarında da düzeltme yapması zorunludur. Bu yapılmadığı takdirde iş tatmini olarak üst seviyede çalışsalar da bu personelin özlük hakları daha iyi olan başka kurumlara gitmesi kaçınılmazdır. Son 10 yıllık süreçte alınan uzmanların %50'si temelde bu nedenle kurumdan ayrılmışlardır.

3. Önerinin Sağlayacağı Katkı/Getireceği Yenilik

Doğrudan etkileri:

Gelir İdaresi Başkanlığı merkez teşkilatından beklenen çalışmaların etkin ve verimli bir şekilde gerçekleştirilmesi sağlanacaktır.

Gelir İdaresi ile sektör temsilcilikleri arasında yaratılacak koordinasyon ile vergi düzenlemelerinin sorunsuz bir şekilde uygulanabilmesinin yolu açılırken mükelleflerin gönüllü uyumu da sağlanmış olacaktır. Ayrıca sektör temsilcileri ile işbirliği kayıt dışı ekonominin kayıt altına alınması ve rekabeti bozucu yapıların ortadan kaldırılmasına katkı sağlayacaktır.

Kurumsallaşmanın sağlanarak, kurumsal bilgi ve hafızaya kavuşulması ve bunun aktarım mekanizmasının oluşturulması mümkün olacaktır.

Personelin iş tatmininin ve verimliliğinin yükseltilmesi sağlanacak, daha üretken ve kendini gerçekleştirebilen ve yenileyebilen bir personel yapısına kavuşulacaktır.

Dolaylı etkileri:

Uzun vadede merkez taşra görev ayrımının çizgilerinin daha net olarak belirlenmesi sağlanacak; merkez teşkilatı yeni çalışma düzeniyle kendinden beklenen vergi mevzuatının basit, sade ve anlaşılır hale getirilmesi çalışmalarını somutlaştıracaktır.

Vergiye dayalı maliye politikalarının etkilerinin bilimsel şekilde ortaya konabilmesi ve ölçülebilir, etkin, verimli ve adil bir yapının üretilebilmesi sağlanacaktır.

AVRUPA BİRLİĞİ MALİ YARDIMLARINDA DAMGA VERGİSİ UYGULAMASI

Mehmet ASLAN

Gelir İdaresi Müdürü

1. Giriş

Avrupa Birliği'ne üyelik yolunda müzakerelerin çeşitli fasıllar etrafında devam ettiği günümüzde, Türkiye'ye yönelik olarak çeşitli programlar altında Avrupa Birliği tarafından yapılan mali yardımların, 488 sayılı Damga Vergisi Kanunu ve mali yardımlara ilişkin vergisel hükümler de ihtiva eden "Çerçeve Anlaşma" kapsamında, damga vergisi bağlamında ele alınması bu çalışmanın konusunu oluşturmaktadır.

Bu bağlamda, öncelikle Damga Vergisi Kanunu'nda ve Çerçeve Anlaşma ve ikincil mevzuatında yer alan konu ile ilgili hükümler ifade edildikten sonra mali yardımların tarafları olan yararlanıcısı, yüklenicisi ve tedarikçileri ile sözleşme makamlarının damga vergisi karşısındaki durumu ve özellikle mali yardımlar kapsamında yapılan "tedarik" sözleşmelerinin

damga vergisine tabi olup olmadığı hususu üzerinde durulmaya çalışılacaktır.

2. Damga Vergisi Kanununda Durum

Mükellef sayısı en fazla olan vergilerden biri olma özelliği taşıyan damga vergisi bir tüketim vergisidir. Bu vergi ile üretim aşamasından tüketim aşamasına kadar el değiştiren; mal, servet ve hizmet unsurlarına hukukilik kazandırmak için düzenlenen her türlü kâğıtlar-belgeler vergilendirilmektedir.

488 sayılı Damga Vergisi Kanununun 1. maddesinde, bu Kanuna ekli (1) sayılı tabloda yazılı kâğıtların Damga Vergisine tabi olduğu ve kâğıt teriminden, yazılıp imzalamak veya imza yerine geçen bir işaret konmak suretiyle düzenlenen ve herhangi bir hususu ispat veya belli etmek için ibraz edilebilecek olan belgeler ile elektronik imza kullanılmak suretiyle manyetik ortamda ve elektronik veri şeklinde oluşturulan belgelerin anlaşıldığı belirtilmektedir.

Anılan Kanunun 3. maddesinde ise, kâğıtları imza edenlerin bu verginin mükellefi olduğu ayrıca resmi dairelerle kişiler arasındaki

işlemlere ait kâğıtların Damga Vergisinin kişilerce ödendiği ifade edilmektedir.

Damga vergisinde vergiyi doğuran olay, kâğıtların Türkiye'de düzenlenmesidir.

Düzenlenen kâğıtların bir nüshadan fazla düzenlenmesi durumunda, her bir nüsha için ayrı ayrı damga vergisi ödenir.

Çalışmanın konusunu oluşturan Avrupa Birliği mali yardımları, genellikle projelerin teklifi ve bunlara ilişkin sözleşme makamı ve proje sahibi arasında imzalanan sözleşmelerin karşılıklı imzalanması ile temin edilmektedir. Anılan sözleşmeler, aksine bir düzenleme olmaması halinde, Kanuna ekli (1) sayılı tablonun "I-Akitlerle ilgili kâğıtlar" başlıklı bölümünün A-1. fıkrası gereğince "belli parayı ihtiva eden mukavelenameler, taahhütnameler ve temliknamelerin" tabi olacağı binde 7,5 nispetinde damga vergisi üzerinden vergilendirilecektir.

3. Çerçeve Anlaşma ve İkincil Mevzuatta Durum

Avrupa Birliği'nin finanse ettiği ya da Türkiye - Avrupa Birliği ortak finansmanı ile yürütülen projeler, faaliyetler ve eylemler çerçevesinde

yapılan mal ve hizmet alımları, işler ve işlemlere ilişkin Türkiye ile Topluluk arasındaki idari işbirliğine dair kuralların ortaya konulması amacıyla imzalanan Türkiye Cumhuriyeti ile Avrupa Birliği arasındaki mali işbirliği çerçevesinde temin edilecek mali yardımların uygulanmasına ilişkin Çerçeve Anlaşma, 5303 sayılı Kanunla onaylanması Türkiye Büyük Millet Meclisi tarafından uygun bulunmuş ve 2005/8636 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ekinde yayımlanmıştır.

Anılan Anlaşma, kendisinden önce uygulanan Avrupa Birliği mali yardımlarına ilişkin MEDA Anlaşmasının vergi muafiyetlerine ilişkin 19. maddesinde yer alan vergi istisnasına ilişkin hükümleri kapsam olarak geliştirmiş ve uygulama alanını tedarikçilerin de yararlanmasına olanak sağlayacak şekilde genişletmiştir.

Hem MEDA Anlaşması ve hem de Çerçeve Anlaşmada da ifade edildiği üzere, Avrupa Birliği ve Türkiye katkısı ile finanse edilen projelere istinaden ödenen mali katkılardan, vergiler, gümrük vergileri, ithalat vergi ve yükleri ve/veya aynı etkiye

sahip vergiler karşılanamaz. Bu genel ve değişmez hükme istinaden anılan Anlaşmalarda vergi istisnalarına ilişkin hükümler yer almakta ve bu hükümlerin uygulama usul ve esaslarını belirleme konusunda da vergi idaresine yetkilere ve görevlere yer verilmektedir.

Yukarıda ifade edilen damga vergisinden istisna edilen sözleşmeler ise, Çerçeve Anlaşma'nın eki "A-İşbirliğinin Genel Esasları" başlıklı bölümün "Vergilendirme ve Gümrükler" başlıklı 8. maddesinin 4. fıkrasında ifade edilen "Avrupa Topluluğu (AT) Sözleşmeleri"dir.

Anılan fıkra hükmüne göre, AT sözleşmeleri, Türkiye'de damga vergisine veya tescil harcına, mevcut veya getirilecek olan bunlara eşdeğer diğer herhangi bir yükümlülüğe tabi olmayacaktır.

Bu bağlamda yukarıdaki hükmün anlaşılabilmesi için, Çerçeve Anlaşma da yer alan çeşitli tanımların ifade edilmesi gerekmektedir.

Söz konusu Anlaşmanın 8. maddesinin 12. fıkrasında;

- AT Yüklenicisi'nin, sözleşmesi kapsamında mal tedarik eden ve/veya hizmet sunan ve/veya iş

yapan ve/veya hibe sözleşmesini yürüten gerçek ve tüzel kişilerin olduğu bu terimin ayrıca, yerleşik eşleştirme danışmanları olarak da bilinen, katılım öncesi danışmanları ve bir eşleştirme anlaşması veya sözleşmesine dâhil uzmanları da kapsadığı;

- AT sözleşmesi teriminin ise, hibe ve muhtemel ortak finansman ile finansmanı sağlanan ve Avrupa Topluluğu veya Merkezi Finans ve İhale Birimi (MFİB) veya bir Uygulayıcı Kuruluş veya hibe yararlanıcısı tarafından imzalanan hukuki bağlayıcılığı olan herhangi bir belge anlamına geldiği;

belirtilmektedir.

Bu kapsamda Çerçeve Anlaşmanın vergi istisnalarına ilişkin hükümlerinin usul ve esasları, anılan Anlaşmanın 6/2. maddesinde yetki ile vergi idaresi çıkardığı Genel Tebliğlerle belirlemektedir.

Damga vergisi istisnasına ilişkin olarak 1 Sıra No'lu Türkiye-Avrupa Birliği Çerçeve Anlaşması Genel Tebliği'nde, hibe ve muhtemel ortak

finansman ile finansmanı sağlanan sözleşmede yer alan tutarla sınırlı olmak üzere, AT veya Merkezi Finans ve İhale Birimi (MFİB) veya bir Uygulayıcı Kuruluş veya hibe yararlanıcısı tarafından imzalanan hukuki bağlayıcılığı olan AT sözleşmeleri, damga vergisinden ve tescil harcından müstesna tutulacağı belirtilmektedir.

4. AT Sözleşmesi ve Tarafları Bakımından Durum

Avrupa Birliği veya Türkiye-Avrupa Birliği katkılı bir hibenin veya mali yardımın uygulamasında öncelikle sözleşme makamı ile proje sahibi (AT Yüklenicisi) gerçek veya tüzel kişi bir sözleşme (AT Sözleşmesi) imzalamaktadır. Bu sözleşme ile yüklenici, proje kapsamındaki mal ve hizmetleri veya işlerle ilgili yükümlülüklerini yararlanıcıya karşı, tedarikçiler de kendisine karşı yerine getirmektedirler.

Yararlanıcı (beneficiary), bir AT sözleşmesi kapsamında yüklenicinin, kendisine karşı mal teslimi, hizmet ifası veya iş yapımı gibi yükümlülüklerinin olduğu gerçek veya tüzel kişidir. Yararlanıcı uygulamada özellikle hibe programlarında yüklenici gerçek veya tüzel kişi ile aynıdır.

Örneğin Bayburt Köylere Hizmet Götürme Birliği, bir hibe programında hem Yüklenici hem de Yararlanıcıdır. Zira hibe programı kapsamında kendisinden başka herhangi bir gerçek veya tüzel kişiye karşı yukarıda belirtilen türden bir yükümlülüğü bulunmamaktadır. Bununla birlikte, özellikle kamu kurum ve kuruluşlarının hazırladıkları projelerinde, yararlanıcı bu kurum ve kuruluşların kendileridir. Bu türden projelerde, proje gereğince yapılması gereken yükümlülükler, sözleşme makamının yapacağı ihaleleri kazanan gerçek veya tüzel kişiler aracılığıyla olabilmektedir.

Bu durumlarda sözleşme makamı ile ihale sonrası sözleşme imzalayan gerçek veya tüzel kişi AT Yüklenicisi olmaktadır. Örneğin Milli Eğitim Bakanlığı'nın okullara bilgisayar sağlanması ile ilgili bir projesinde, ihaleyi kazanan (X) şirketi yüklenici, Milli Eğitim Bakanlığı yararlanıcı ve yüklenicinin mal ve hizmet alacağı (Y) Şirketi de tedarikçidir.

5. Damga Vergisi İstisnası Uygulaması

Damga Vergisi açısından;

- Sözleşme makamı ile yüklenici arasında imzalanan sözleşme ve onun ayrılmaz parçaları olan ekleri AT Sözleşmesidir.
- Yüklenici ile tedarikçiler arasında yapılan ve yararlanıcının da onayladığı proje kapsamındaki yükümlülüklerin yerine getirilmesini teminen yapılan sözleşmeler ise, Tedarik sözleşmeleridir.

Bu iki sözleşmeden ilki Çerçeve Anlaşma gereğince Damga vergisinden istisna iken, ikincisi Çerçeve Anlaşma kapsamında olmadığından genel esaslarda damga vergisine tabi olarak vergilendirilecektir.

1 Sıra No'lu Türkiye-Avrupa Birliği Çerçeve Anlaşması Genel Tebliği gereğince, yüklenicilerin 2.000 YTL üstündeki alımlarında tedarikçiler ile bir sözleşme yapmaları ve bu sözleşmenin her iki tarafça imzalandıktan sonra yararlanıcı tarafından da "bu tedarik sözleşmesinin, AT Sözleşmesi kapsamında yapıldığına dair" onaylaması gerektiği belirtilmektedir.

Bu tedarik sözleşmeleri ve yararlanıcı onayı, Çerçeve Anlaşma kapsamında öngörülmeyp, sadece vergi istisnalarının uygulamasına ilişkin bir düzenleme ve vergi güvenlik mekanizması uygulamasıdır.

Bununla birlikte, bu dar yorumun aksine, özellikle Anlaşmada AT Sözleşmesini tanımlamak için kullanılan "hibe ve muhtemel ortak finansman ile finansmanı sağlanan sözleşme yer alan tutarla sınırlı olmak üzere, hibe yararlanıcısı tarafından imzalanan hukuki bağlayıcılığı olan herhangi bir belge" tanımlamasındaki geniş ve esnek yorumdan yola çıkılarak, yararlanıcının proje kapsamında sözleşmenin ifası için imzaladığı her belgenin AT Sözleşmesi olduğu değerlendirilmesi, Avrupa Birliği'nin mali yardımlarından vergi alınmayacağı düşüncesini doğru okumamaktan kaynaklanmaktadır.

Zira, daha önce MEDA Anlaşması kapsamında sadece proje sahibinin dar vergi istisnasından yararlandığı uygulama, Çerçeve Anlaşma ile vergilerin kapsamı ve istisnalardan tedarikçilerinde yararlanmasını sağlayacak şekilde genişletilmiştir.

Ayrıca, bu yorumla ilgili olarak şu hususun da gözden kaçırılmaması gerekmektedir. Yüklenici ve tedarikçi arasında imzalanan tedarik sözleşmeleri, yararlanıcının imzaladığı değil onayladığı sözleşmelerdir. Yararlanıcı ve yüklenicinin aynı gerçek veya tüzel kişinin olduğu durumlarda bu gerçek değişmemektedir.

6. Sözleşme Makamlarının Durumu

Avrupa Birliği mali yardımlarının çeşitli programlar ve kurallar dâhilinde projeler karşılığında yürütülmesinden sorumlu ve görevli olan sözleşme makamları, özellikle hibelerle ilgili olarak "resmi daire" sıfatı ile proje sahibi yüklenicilere yapacakları ödemelerde, hibelerin karşılıksız olması nedeni ile damga vergisinin kesilmemesi gerekmektedir.

Bununla birlikte, (1) sayılı tablonun "IV-Makbuzlar ve diğer kâğıtlar" başlıklı bölümünün 1/a fıkrası gereğince, resmi daireler tarafından yapılan mal ve hizmet alımlarına ilişkin ödemeler (avans olarak yapılanlar dâhil) nedeniyle kişiler tarafından resmi dairelere verilen ve belli parayı ihtiva eden makbuz ve ibra senetleri ile bu ödemelerin resmi daireler nam ve hesabına, kişiler adına açılmış veya açılacak hesaplara nakledilmesini veya

emir ve havalelerine tediyasını temin eden kâğıtların binde 7,5 nispetinde damga vergisine tabi tutulması gerekmektedir.

7. Değerlendirme

Öncelikle, sözleşme makamları ile yükleniciler arasında yapılan AT sözleşmelerinin ve onun ayrılmaz parçaları olan eklerinin Çerçeve Anlaşmanın eki A/8-4. maddesi gereğince damga vergisinden istisna olduğu açıktır.

Yüklenici ve tedarikçinin imzaladığı ve yararlanıcının sadece onayladığı "tedarik sözleşmeleri" ise, yukarıda belirtilen gerekçelerle AT sözleşmesi sayılamayacağından, genel hükümler dâhilinde binde 7,5 nispetinde damga vergisine tabi olacaktır. Aksi halde, yararlanıcı tarafından imzalanan hukuki bağlayıcılığı olan her hangi bir belgenin AT sözleşmesi sayılması şeklindeki uygulama, söz konusu hükmün lâfzî anlamda esnek ve geniş yorumlanmasından kaynaklanarak uygulamada tek bir AT Sözleşmesi yerine yüklenici ve tedarikçilerin arttığı sayısız AT Sözleşmelerinin doğması ve bununda söz konusu Anlaşmanın uygulamasının tıkanmasını sağlayacağından,

Anlaşmanın genel ruhuna aykırı olacaktır.

Sözleşme makamlarının yüklenicilere yapacakları ödemelerde, herhangi bir karşılık beklenmeyen durumlarda (özellikle hibelerde) damga vergisinin kesilmemesine karşılık 488 sayılı Kanuna ekli (1) sayılı tablonun "IV-Makbuzlar ve diğer kâğıtlar" başlıklı bölümünün 1/a fıkrası gereğince yapılacak ödemelerde damga vergisi kesintisi yapılmalıdır. Ancak sözleşme makamının "resmi daire" olup olmadığına ve mali yardımın niteliğine bağlı olarak, sözleşme makamlarınca yüklenicilere yapılan ödemelerin damga vergisi karşısındaki durumu genel bir hükümlerle çözülemeyecek kadar karışıktır.

Bu nedenle, damga vergisinin sorumluluk ile ilgili hükümleri dikkate alınarak, sözleşme makamlarınca vergi idaresinin bu konuda vereceği görüşe ihtiyaçları vardır.

Avrupa Birliği, mali yardımlarından hiçbir şekilde vergi alınmasını istememektedir. Ancak uygulama usul ve esaslarını vergi idaresinin düzenlemesine bırakmıştır. Vergi istisnasının çabuk ve pratik usul ve esaslarla uygulanması dışında bağlayıcı

hiçbir hükmü Anlaşmalarda yer almamaktadır.

Bu nedenle, vergi idaresinin Çerçeve Anlaşma'da yer alan vergi istisnalarına ilişkin hükümlerinin uygulama usul ve esasları ile uygulamada ortaya çıkan sorunlara ilişkin ortaya koyduğu çözümlere ilişkin olarak literatürdeki tartışmalar ve değerlendirmelerin Avrupa Birliği mali yardımlarının Türkiye'de başarılı bir şekilde uygulanması ve daha fazla projenin bu yardımlardan faydalanması bakımından yararlı olacaktır.

**TASFİYE, BİRLEŞME, DEVİR,
BÖLÜNME VE HİSSE DEĞİŞİMİ
İŞLEMLERİNİN TRANSFER
FİYATLANDIRMASI YOLUYLA
ÖRTÜLÜ KAZANÇ DAĞITIMI
KARŞISINDAKİ DURUMU**

Ramazan BİÇER

Devlet Gelir Uzmanı

Gelir İdaresi Başkanlığı

1. Giriş

Bilindiği üzere, yeni Kurumlar Vergisi Kanunu 21.06.2006 tarih ve 26205 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmış olup, birçok maddesi 01.01.2006 tarihinden itibaren yürürlüğe girmiştir. Ancak, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun yürürlük maddesi olan 37 inci maddesinin 1/ç fıkrası uyarınca "Transfer Fiyatlaması Yoluyula Örtülü Kazanç Dağıtımı" başlıklı 13 üncü maddesi 01.01.2007 tarihi itibarı ile yürürlüğe girmiş olup, söz konusu tarihten önceki dönemler için madde hükümlerinin uygulanması mümkün değildir.

Aynı şekilde, tasfiye, birleşme, devir, bölünme ve hisse değişimi gibi işlemlerin uygulamasında "Transfer

Fiyatlaması Yoluyula Örtülü Kazanç Dağıtımı" ile ilgili olan süreçler 01.01.2007 tarihi itibarı ile dikkate alınacaktır. Başka bir deyişle, 01.01.2007 tarihinden önceki dönemler için ise 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 13 üncü maddesinde düzenlenen "Transfer Fiyatlaması Yoluyula Örtülü Kazanç Dağıtımı" hükümleri uygulanamayacak olup, bu Kanundan önce yürürlükte bulunan 5422 sayılı eski Kurumlar Vergisi Kanununun hükümleri geçerli olacaktır.

Günümüz ekonomik koşulları dikkate alındığında birçok işletmenin çeşitli sebeplerle tasfiye, birleşme, devir, bölünme ve hisse değişimi konularında artan oranlarda işlemler gerçekleştirdiği görülmektedir. Bu sebeplerden dolayı söz konusu hususlar Kurumlar Vergisi Kanunumuzun ilgili maddelerinde de düzenlenmekle birlikte mezkûr kanununun 13 üncü maddesi de dâhil tasfiye, birleşme, devir, bölünme ve hisse değişimi işlemlerinde "Transfer Fiyatlaması Yoluyula Örtülü Kazanç Dağıtımı" hükümleri uygulanacağına ilişkin doğrudan bir hüküm bulunmamaktadır.

Ancak, Transfer Fiyatlaması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı hükümleri ilişkili kişiler arasında gerçekleştirilen işlemlere uygulanacak olmakla birlikte kanun koyucunun doğrudan doğruya bu hususta bir atıf da bulunmasına da ihtiyaç yoktur.

Bu sebepten dolayı, tasfiye, birleşme, devir, bölünme ve hisse değişimi işlemleri esnasında veya sonrasında yapılan işlemlere taraf olanlar ya ilişkili kişilerdir ya da ilişkili kişi hüviyetini kazanacak olmalarından dolayı bu hükümlere tabi olacaklardır.

Bu nedenden dolayı, ilişkili kişiler arasında bu türden işlemlerin gerçekleşmesi durumunda Kanunun 13 üncü maddesinde yer alan "Emsallere Uygunluk İlkesi"nin devreye gireceği açıktır.

Makalemizin konusunu oluşturan "Tasfiye, Birleşme, Devir, Bölünme ve Hisse Değişimi İşlemlerinin Transfer Fiyatlandırma Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Karşısındaki Durumu"na aşağıda detayları ile birlikte yer verilecektir.

2. Tasfiye İşlemlerinin Örtülü Kazanç Dağıtımı Açısından Değerlendirilmesi

Tüzel kişiliği haiz bir şirketin sona ermesi halinde, şirketin malvarlığının

paraya çevrilmesi, alacaklarının tahsili, borçlarının ödenmesi, başka bir anlatımla üçüncü kişiler ile şirket arasındaki münasebetlerin sona erdirilmesi ve artan bakiye mevcut ise bunun Türk Ticaret Kanunu'nun hükümleri uyarınca pay sahiplerine dağıtılması ile şirket kaydının sicilden terkinin işlemlerinin tümüne tasfiye denmektedir.

Kurumlar Vergisi Kanunumuz da tasfiyeyi tanımlanmamakla beraber, Kanunun 17 inci maddesine göre, her ne sebeple olursa olsun, tasfiye haline giren kurumların vergilendirilmesinde hesap dönemi yerine tasfiye dönemi geçerli olacağı hüküm altına alınmıştır. Tasfiye, kurumun tasfiyeye girmesine ilişkin genel kurul kararının tescil edildiği tarihte başlar ve tasfiye kararının tescil edildiği tarihte sona erer.

Başlangıç tarihinden aynı takvim yılı sonuna kadar olan dönem ile bu dönemden sonraki her takvim yılı ve tasfiyenin sona erdiği dönem için ilgili takvim yılı başından tasfiyenin bitiş tarihine kadar olan dönem bağımsız bir tasfiye dönemi sayılır.

Tasfiyenin aynı takvim yılı içinde sona ermesi halinde tasfiye dönemi,

kurumun tasfiye haline girdiği tarihte başlayacak ve tasfiyenin bittiği tarihe kadar devam edecektir. Tasfiye halindeki kurumların vergi matrahı tasfiye kârıdır. Tasfiye kârı, tasfiye döneminin sonundaki servet değeri ile tasfiye döneminin başındaki servet değeri arasındaki olumlu farktır.

Tasfiye kârı hesaplanırken; ortaklar veya kurum sahiplerine tasfiye esnasında avans olarak veya diğer şekillerde yapılan her türlü ödemeler tasfiyenin sonundaki servet değerine, mevcut sermayeye ilave olarak ortaklar veya sahipleri tarafından yapılan ödemeler ile tasfiye esnasında elde edilen ve vergiden istisna edilmiş olan kazanç ve iratlar da tasfiye döneminin başındaki servet değerine eklenecektir.

Bununla birlikte, hisselerine mahsuben ortaklara dağıtılan, satılan, devredilen veya kurum sahibine iade olunan iktisadi kıymetlerin değerleri dağıtımın, satışın, devrin veya iadenin yapıldığı gün itibarıyla Kurumlar Vergisi Kanununun "Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtım Hükümleri"ne göre belirlenecektir. Bu hususu bir örnekle aşağıda açıklayalım.

Örnek:

İplik üretimi yapan (ABC) A.Ş., Bay (X) % 50, Bay (Y) % 30 ve Bayan (Z)'nin % 20 oranında ortaklaşa sahip olduğu bir şirkettir. Söz konusu şirket, 08.03.2007 tarihinde tasfiyeye girmiş olup, 29.05.2009 tarihinde ise tasfiye işlemi sona ermiştir. 1. tasfiye döneminde 50.000 YTL kar, 2. tasfiye döneminde 300.000 YTL kar elde edip kurumlar vergisini süresinde ödemiştir.

3. tasfiye döneminde ise (ABC) A.Ş.'nin 400.000 YTL kar ettiği tespit edilmiştir. Bunun yanında, tasfiye sonucunda işletmeye kayıtlı olan ve taşıma amaçlı kullanılan 1 adet kamyon Bay (X)'e 100.000 YTL'ye, 2 adet iplik makinesinin ise 80.000 YTL'ye Bay (Y)'e ve Bayan (Z)'ye de 20.000 YTL olarak değerlendirilen bir otomobil tasfiye karından hisselerine mahsuben şirket tarafından devredilmiştir.

Ancak, yapılan inceleme sonucunda kamyonun piyasa fiyatının 80.000 YTL, 2 adet iplik makinesinin 60.000 YTL ve otomobilin ise 15.000 YTL olduğu tespit edilmiştir. Bu durumda, yapılan işlemde şirket ortaklarının tasfiye nedeniyle kendi

hisselerine karşılık kardan mahsup edilen tutarlarının fazla olduğu sonucu ortaya çıkacaktır. Böylece, tamamen veya kısmen transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazanç, ilgili şartların gerçekleşmesi nedeniyle tasfiye döneminin son günü itibarıyla Bay (X), Bay (Y) ve Bayan (Z) açısından dağıtılmış kâr payı sayılacaktır.

(ABC) A.Ş.'i tarafından transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı gerçekleştirildiğinden yapılan işlemlerin Bay (X) için 20.000 YTL, Bay (Y) için 20.000 YTL ve son olarak Bayan (Z) için de 5.000 YTL'lik kısmının düzeltilmesi gerekir. Bu düzeltmenin yapılması için örtülü kazanç dağıtan (ABC) A.Ş.'i adına (tasfiyeye giren şirket) tarh edilen vergilerin kesinleşmiş ve ödenmiş olması şarttır.

3. Birleşme İşlemlerinin Örtülü Kazanç Dağıtımı Açısından Değerlendirilmesi

Birleşme, iki veya daha fazla ticaret şirketinin birbiriyle birleşerek yeni bir ticaret şirketi kurmaları veya bir ya da daha fazla ticaret şirketinin mevcut diğer bir ticaret şirketine ihtihak etmesini ifade eder. Kurumlar Vergisi Kanununa göre, bir veya daha fazla kurumun diğer bir kurumla

birleşmesi durumunda, birleşme sebebiyle infisah eden kurumların birleşme kârı için tasfiye hükümleri geçerli olacaktır. Ancak, birleşmede tasfiye kârı yerine birleşme kârı vergiye matrah olur. Dolayısıyla, birleşme tarihine kadar, birleşen kurumda ortaya çıkan faaliyet kârları ile birlikte değer artışlarının da vergilendirilmesi gerekecektir.

Birleşme kârının hesaplanması sırasında, birleşen kurumların ortaklarına birleşilen kurum tarafından verilen değerlerin, transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı hükümlerine göre belirlenmesi gerekeceği tabiidir. Vergili birleşme olarak da ifade edilebilen bu tür birleşmelerde, tasfiye kârının tespiti hakkındaki hükümler, birleşme kârının tespitinde de geçerlidir.

Şu kadar ki; münfesihi kurumun veya kurumların, ortaklarına ya da sahiplerine birleşilen kurum tarafından doğrudan doğruya veya dolaylı olarak verilen değerler, kurumun tasfiyesi halinde ortaklara dağıtılan değerler yerine geçecektir. Konumuz açısından birleşme işlemlerinin transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü

kazanç dağıtımı karşısındaki durumunu bir örnekle açıklayalım.

Örnek:

Tam mükellef bir kurum olan ve sermayesi 1.000.000 YTL olan (AB) Ltd. Şirketi, Türkiye'de yerleşik diğer bir kurum olan 2.000.000 YTL sermayeli (XYZ) A.Ş. Şirketi ile birleşme kararı almıştır. (AB) Limited Şirketinin % 60 hissesi Ortak (A)'ya ve % 40 hissesi de Ortak (B)'ye ait olup, şirketin aktifine kayıtlı ve Ortak (A)'nın mülkiyetinde olan 600.000 YTL'lik üç adet taşınmaz ve Ortak (B)'ye ait 400.000 YTL değerindeki iş makineleri bulunmaktadır.

İki şirketin birleşmesi sonucunda birleşilen şirketin toplam sermayesi 3.000.000 YTL olacaktır. Birleşen kurumların ortaklarına birleşilen kurum tarafından verilen değerlere bakıldığında ise Ortak (A)'ya birleşilen şirketin % 25 hissesi, Ortak (B)'ye ise % 10 hissesi verildiği görülmektedir. Ancak, yapılan işlemde (A) ve (B)'nin birleşilen şirketteki hisselerine isabet eden değerle orantılı bir dağıtım yapılmamıştır.

Böyle bir durumun tespit edilmesi durumunda yapılacak olan işlem ise şu şekilde açıklanabilir: Birleşme sonucunda Ortak (A)'nın birleşilen

şirketteki hisselerine isabet eden değerlerin oranı % 20 ($600.000/3.000.000 \times 100$) olması gerekirken % 25 oranında bir hisse kendine verilmiştir. Bu durumda ortada % 5'lik bir örtülü kazanç dağıtımı var olduğu için Kurumlar Vergisi Kanununun 13/6 ıncı maddesine göre 150.000 YTL'lik tutar Ortak (A)'ya dönem sonu itibarı ile dağıtılmış kar payı sayılarak brüte tamamlanacak ve daha sonrada kar payı (A)'nın hukuki durumuna göre stopaja tabi tutulacaktır.

Ayrıca, Ortak (B)'nin birleşilen şirketteki hisselerine isabet eden değerlerin oranı % 13.33 ($400.000/3.000.000 \times 100$) olması gerekirken % 10 oranında bir hisse kendine verildiğinden yine burada da yukarıdaki gibi aradaki farktan (% 3.33) dolayı birleşilen şirket (XYZ) lehine dönem sonu itibarı ile kar payı dağıtılmış varsayılacak ve gerekli vergi kesintisi şirket adına kesilecektir.

4. Devir İşlemlerinin Örtülü Kazanç Dağıtımı Açısından Değerlendirilmesi

Birleşmenin özel bir şekli de devirdir. Devirde devralan kurumun

tüzel kişiliği devam eder ve yeni oluşuma bir veya birden daha çok kurum infisahı nedeniyle katılır. İnfisah eden kurumun ortak ve sahipleri devralan kurumunun ortak ve sahibi olurlar. Kurumlar Vergisi Kanununun 19 uncu maddesinin birinci ve ikinci fıkrası, birleşmenin özel bir türünü devir olarak tanımlamakta, tam mükellef kurumlar arasında kayıtlı değerler üzerinden ve kül halinde devralma suretiyle gerçekleştirilen işlemler devir olarak nitelendirilmektedir.

Buna göre, aşağıdaki şartlar dâhilinde gerçekleşen birleşmeler devir hükmündedir:

- Birleşme sonucunda infisah eden kurum ile birleşilen kurumun kanuni veya iş merkezlerinin Türkiye'de bulunması,
- Münfesih kurumun devir tarihindeki bilanço değerlerinin, birleşilen kurum tarafından bir bütün halinde devralınması ve aynen bilançosuna geçirilmesi.

Devir tarihi, şirket yetkili kurulunun devre ilişkin kararının Ticaret Sicilinde tescil edildiği tarihtir. Kurumların yukarıdaki şartlar dâhilinde tür değiştirmeleri de devir hükmündedir. Bir kurumun kendisinde iştiraki bulunan veya iştirak ettiği

başka bir kurumu kül halinde devralması nedeniyle kurum bünyesinde yapacağı sermaye artışının söz konusu iştirak paylarına isabet eden tutarından daha az gerçekleşmesi Kurumlar Vergisi Kanununun 19 uncu maddesinin birinci fıkrasında belirtilen şartların ihlali anlamına gelmemektedir.

İştirakler hesabında yer alan değerler, iştirak hisselerinin itibari değerine eşit olmaması halinde, aradaki müspet veya menfi farkın kurumun vergiye tabi kazancının tespiti ile ilgilendirilmeksizin geçici hesaplarda izlenmesi mümkün olup bu geçici hesapların vergiye tabi kurum kazancının tespiti ile ilişkilendirilmeksizin kurum kayıtlarında sona erdirilmesi de mümkün bulunmaktadır.

Bu noktada belirtmek gerekirse, örtülü kazanç dağıtımı açısından devir işlemine ilişkin bir örnek vermeye ihtiyaç duyulmamıştır çünkü birleşmeye ilişkin Örnek 2'deki hususlar burada da geçerli olacaktır.

5. Bölünme İşlemlerinin Örtülü Kazanç Dağıtımı Açısından Değerlendirilmesi

5.1. Tam bölünme

Tam mükellef bir sermaye şirketinin tasfiyesiz olarak infisah etmek suretiyle bütün mal varlığını, alacaklarını ve borçlarını kayıtlı değerleri üzerinden mevcut veya yeni kurulacak iki veya daha fazla tam mükellef sermaye şirketine devretmesi ve karşılığında devreden sermaye şirketinin ortaklarına devralan sermaye şirketinin sermayesini temsil eden iştirak hisseleri verilmesi Kurumlar Vergisi Kanununda tam bölünme olarak tanımlanmıştır.

Bu durumda, bölünen şirketin tüm mal varlığı iki veya daha fazla şirkete geçmekte ve bölünen şirketin ortakları devralan şirketlerin ortaklık paylarını iktisap etmektedir. Ayrıca, bölünme işlemi sonucu devreden şirketin ortaklarına verilecek iştirak hisselerinin itibari değerinin %10'una kadarlık kısmının nakit olarak ödenmesine imkân verilmiştir. Böylelikle hesapların kapatılması amacıyla yapılacak küçük miktarlardaki nakit ödemelerin, işlemin bölünme sayılmasını engellemesi sağlanmaktadır.

Bölünen şirketin varlıkları, kayıtlı değer üzerinden devralan şirketlere aktarılacaktır. Vergi Usul Kanununun 265 inci maddesinde bu değer, bir

iktisadi kıymetin muhasebe kayıtlarında yer alan hesap değeri olarak tanımlanmıştır. Bu varlıklar, devralan şirket tarafından da kayıtlı değerleriyle kendi kayıtlarına intikal ettirilecektir.

Böylece, bölünme işlemiyle gerçekte bir vergi erteleme yapılmış olmaktadır. Zira, varlıkları devralan şirket ileride bunları elden çıkardığında, satış bedeliyle kayıtlı bedel arasındaki fark kurum kazancına dâhil edilecektir. Tam bölünme işleminde, aktifi ve pasifi düzenleyici hesaplar, ilgili olduğu aktif veya pasif hesapla birlikte devrolunacaktır.

5.2. Kısmi bölünme

Kurumlar Vergisi Kanununun 19 uncu maddesinin üçüncü fıkrasının (b) bendinde, tam mükellef bir sermaye şirketi veya sermaye şirketi niteliğindeki yabancı bir kurumun Türkiye'deki işyeri ya da daimi temsilcisinin bilançosunda yer alan taşınmazlar ile bilançoda yer alan ve en az iki tam yıl süreyle elde tutulan iştirak hisseleri ya da sahip oldukları üretim veya hizmet işletmelerinin bir veya birkaçının mevcut veya yeni kurulacak tam mükellef bir sermaye şirketine

kayıtlı değerleri üzerinden aynı sermaye olarak konulması kısmi bölünme olarak kabul edilmiştir.

Bu düzenleme ile iştirak hisselerinin kısmi bölünme kapsamında aynı sermaye olarak konulabilmesi için aktifte yer alan bu kıymetlerin en az iki tam yıl süreyle elde tutulması şarttır. Kısmi bölünme işleminde, aktifi ve pasifi düzenleyici hesaplar, ilgili olduğu aktif veya pasif hesapla birlikte devrolunmak zorundadır.

Bölünmeye ilişkin genel bilgilere değindikten sonra bu işlemlerin örtülü kazanç dağıtım karşısındaki durumu ise aşağıdaki örnek aracılığı ile açıklanacaktır.

Örnek:

Sermayesi 1.000.000 YTL olan ve aktifinde 3 yıl süre ile tuttuğu 200.000 YTL ve 800.000 YTL'lik iki adet taşınmazı bulunan (Z) Ltd. Şti.'nin % 60 hissesi Ortak (A)'ya, % 20 hissesi Ortak (B)'ye, %10 hissesi Ortak (C)'ye ve %10 hissesi de Ortak (D)'ye ait bulunmaktadır.⁴

(Z) Ltd. Şti.'nin tasfiyesiz infisah etmek suretiyle bölünmesi sonucu; 200.000 YTL'lik taşınmazı aynı

⁴ Şirketin aktifinde yer alan taşınmazların cari değerlerinin de aynı olduğu varsayılmıştır.

sermaye olarak mevcut (Y) Ltd. Şti.'ye konulmuş ve (Y) Ltd. Şti.'den alınan iştirak hisselerinin tamamı Ortak (B)'ye verilmiştir. 800.000 YTL'lik taşınmaz aynı sermaye olarak konularak (K) Ltd. Şti. kurulmuş ve yeni kurulan şirketin iştirak hisselerinin %75'i Ortak (A)'ya, %12,5'u Ortak (C)'ye ve %12,5'u da Ortak (D)'ye verilmiştir.

Bölünen (Z) Ltd. Şti.'nin ortaklarına verilen devralan şirketlerin hisseleri, ortakların bölünen (Z) Ltd. Şti.'ndeki hisselerine isabet eden değerle orantılı dağıtılmış ve ortakların servet değerlerinde bir artış meydana gelmemiştir. Bu çerçevede, söz konusu bölünme işleminin Kurumlar Vergisi Kanununun 19 uncu maddesi kapsamında değerlendirilmesi mümkün bulunduğundan transfer fiyatlandırması yolu ile örtülü kazanç dağıtım eleştirisi yapılamayacaktır.

Buna karşın, bu örnekte;

- 200.000 YTL'lik taşınmaz aynı sermaye olarak mevcut (Y) Ltd. Şti.'ye konulmuş ve (Y) Ltd. Şti.'nden alınan iştirak hisselerinin tamamının Ortak (A)'ya verilmiş olması ve/veya
- 800.000 YTL'lik taşınmazın

aynı sermaye olarak konularak (K) Ltd. Şti. kurulmuş ve yeni kurulan şirketin hisselerinin %50'sinin Ortak (A)'ya, % 45'inin Ortak (C)'ye ve %5'inin de Ortak (D)'ye verilmiş olması halinde,

bölünen (Z) Ltd. Şti.'nin ortaklarına verilen devralan şirketlerin hisseleri, ortakların bölünen (Z) Ltd. Şti.'ndeki hisselerine isabet eden değerle orantılı dağıtılmadığından, söz konusu bölünme işleminin Kurumlar Vergisi Kanununun 19 uncu maddesi kapsamında değerlendirilmesi mümkün bulunmamaktadır. Bu durumda transfer fiyatlandırması yolu ile örtülü kazanç dağıtımı hükümleri devreye girecektir.

Başka bir ifade ile bölünme işlemi sonucunda devre konu şirketlerin gerçek değerleri üzerinden belirlenecek bir değişim oranına göre devralan şirketin sermaye paylarının ortaklara verilmesinde, ortakların servet değerlerinde meydana gelecek ve izah edilemeyecek farkların transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı açısından tenkit edileceği açıktır.

Bu sebepten, söz konusu işlemde 200.000 YTL'lik taşınmaz aynı sermaye olarak mevcut (Y) Ltd. Şti.'ye

konulmuş ve (Y) Ltd. Şti.'den alınan iştirak hisselerinin tamamının Ortak (A)'ya verilmiş olması durumunda normalde % 60'lık bir hisseyi alması gerektiği için fazladan alınan 80.000 YTL'lik (200.000-120.000) hisse bedeli örtülü kazanç dağıtımı olarak addedilerek aradaki fark olan % 40'lık hisse karşılığı edinilen kazanç kar payı dağıtımı sayılarak stopaja tabi tutulacaktır.

Diğer taraftan, 800.000 YTL'lik taşınmazın aynı sermaye olarak konularak (K) Ltd. Şti. kurulmuş ve yeni kurulan şirketin hisselerinin %50'sinin Ortak (A)'ya, % 45'inin Ortak (C)'ye ve %5'inin de Ortak (D)'ye verilmiş olması halinde hisselerdeki orantısızlıktan dolayı ardaki farklar yine örtülü kazanç hükümlerine göre vergilendirilecektir.

6. Hisse Değişimi İşlemlerinin Örtülü Kazanç Dağıtım Açısından Değerlendirilmesi

Kurumlar Vergisi Kanununun 19 uncu maddesinin üçüncü fıkrasının (c) bendinde, tam mükellef bir sermaye şirketinin, diğer bir sermaye şirketinin hisselerini, bu şirketin yönetimini ve hisse çoğunluğunu elde edecek şekilde devralması ve

karşılığında bu şirketin hisselerini devreden ortaklarına kendi şirketinin sermayesini temsil eden iştirak hisselerini vermesi, hisse değişimi olarak tanımlanmıştır.

Hisseleri devralınan şirketin ortaklarına verilecek iştirak hisselerinin itibari değerinin %10'una kadarlık kısmının nakit olarak ödenmesi, işlemin hisse değişimi sayılmasına engel teşkil etmeyecektir. Buna göre, yapılan işlemin hisse değişimi olarak kabul edilebilmesi için aşağıda belirtilen koşulların ayrıca yerine getirilmesi gerekmektedir:

- Devralan kurumun sermaye şirketi olması,
- İştirak hisseleri devredilen kurumun sermaye şirketi olması,
- Devralan kurumun tam mükellef olması,
- Devralan kurumun diğer şirketin hisselerini yönetim ve hisse senedi çoğunluğunu elde edecek şekilde devralması,
- İştirak hisseleri devredilen kurumun ortaklarına devralan kurumun kendi sermayesini temsil eden iştirak hisselerinin verilmesi

gerekmektedir.

Örnek:

Türkiye'de kurulu ve 5.000.000 YTL sermayeye sahip (X) A.Ş.'nin ortakları olan (A), % 80 ve (B) ise % 20'lük hisseye sahip olup, bu şirketteki ortaklık paylarını tam mükellef kurum olan ve 10.000.000 YTL sermayeli (Z) Şirketine bu şirketin hisse senetleri karşılığında devretmiştir.

Bu durumda, (Z) Şirketinin devraldığı (X) Şirketi hisseleri karşılığında 5.000.000 YTL'lik bir sermaye artırımını yapılması gerekmektedir. Artırdığı sermayeyi temsil eden hisse senetleri ise (X) Şirketinin ortakları olan (A) ve (B)'ye verilecektir.

Sermaye artırımını sonucunda (A) % 20 ve (B) ise % 10 oranında (Z) Şirketinin iştirak hisselerini alarak (C) ve (D) ile birlikte (Z) Şirketinin ortağı haline gelmiş ve böylece (A) ve (B), (X) şirketindeki ortaklık paylarının tamamını (Z) Şirketine devretme işlemi tamamlamıştır.

Ancak, yapılan inceleme sonucunda görüleceği üzere (A) ve (B)'nin hisse değişimi ve ardından yapılan sermaye artırımını sonucunda (Z) Şirketinde sahip oldukları hisselerin gerçeği yansıtmadığı

belirlenecektir. Gerçekte ise hisse değişimini takiben yapılan sermaye artırımını sonucunda (A)'nın % 26.7 (4.000.000/15.000.000) ve (B)'nin de % 6.7 (1.000.000/15.000.000) oranında (Z) Şirketine ait hisselerle sahip olması gerekiyordu.

Bu durumda, iki işlem yapılacaktır. Birincisi hisse değişimi nedeniyle (X) A.Ş'nin ortağı (A) tarafından (Z) şirketine % 6.7 (% 26.7 - % 20) oranında bir örtülü kazanç dağıtımı gerçekleştirilmesinden dolayı Kurumlar Vergisi Kanununun 13/6 ıncı maddesine göre bu fark dönem sonu itibarı ile dağıtılmış kar payı sayılarak brüte tamamlanacak ve daha sonrada kar payı elde edenin hukuki durumuna göre stopaja tabi tutulacaktır.

Son olarak da (X) Şirketi ile (Z) Şirketi arasındaki hisse değişimi nedeniyle (Z) Şirketi tarafından (X) Şirketinin ortağı (B)'ye % 3.3 (% 10 - % 6.7) oranında örtülü kazanç dağıtılması nedeniyle aradaki fark yine kar payı dağıtımı sayılarak brüte tamamlanacak ve vergi kesintisi bu kazanca uygulanacaktır.

7. Sonuç

Vergi mevzuatında tasfiye işlemleri ve buna ilişkin vergilendirme Kurumlar Vergisi Kanununun 17 inci maddesinde

düzenlenmiş olup devir, birleşme, bölünme ve hisse değişimi işlemleri ile ilgili hükümlere de mezkûr Kanununun 18, 19, 20 inci maddelerinde yer verilmiştir.

Yukarıda da açıklandığı üzere, sadece kurumlara özgü bu hususlar belli kurallara bağlanmıştır. Kanunda belirtilen koşullara uyulduğu sürece sadece devir, birleşme, bölünme ve hisse değişimi gibi işlemlerden dolayı elde edilen bir kazanç var ise bu türden kazançlar için vergilendirme yapılmayacaktır. Bu uygulama ile güdülen temel amaç ise şirketlerin günümüz değişen ekonomik koşullarına uyumunu kolaylaştırmaktır. Bu uyum sağlanırken de bazı koşullara uyulması bir zorunluluk olarak ortaya çıkmaktadır.

Bu itibarla, "Tasfiye, Birleşme, Devir, Bölünme ve Hisse Değişimi" işlemlerinin gerçekleştirilmesi aşamasında emsallere uygunluğu sağlamayı amaçlayan ve yine Kurumlar Vergisi Kanununun 13 üncü maddesinde düzenlenen "Transfer Fiyatlandırma Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı" kurallarına bağlı kalınması esastır.

**TEKNOLOJİ GELİŞTİRME
BÖLGELERİNDE YER ALAN
KURUMLARIN YAZILIM VE AR-
GE FAALİYETLERİNDEN ELDE
ETTİKLERİ KAZANÇLARIN
KURUMLAR VERGİSİ İSTİSNASI
AÇISINDAN AYRIŞTIRILMASI**

Göksal AYGÜN

Devlet Gelir Uzmanı

Gelir İdaresi Başkanlığı

1. Giriş

Bilindiği üzere, Kurumlar Vergisi Kanununun "Diğer İndirimler" başlıklı 10 uncu maddesinin 1/a fıkrasında "Kurumlar vergisi matrahının tespitinde; kurumlar vergisi beyannamesi üzerinde ayrıca gösterilmek şartıyla, kurum kazancından sırasıyla aşağıdaki indirimler yapılır: "Mükelleflerin, işletmeleri bünyesinde gerçekleştirdikleri münhasıran yeni teknoloji ve bilgi arayışına yönelik araştırma ve geliştirme harcamaları tutarının % 40'ı oranında hesaplanacak "Ar-Ge indirimi".

Araştırma ve geliştirme faaliyetleri ile doğrudan ilişkili olmayan giderlerden

ve tamamen araştırma ve geliştirme faaliyetlerinde kullanılmayan amortismanla tâbi iktisadî kıymetler için hesaplanan amortisman tutarlarından verilen paylar üzerinden Ar-Ge indirimi hesaplanmaz. Matrahın yetersiz olması nedeniyle ilgili dönemde indirim konusu yapılamayan tutar, sonraki hesap dönemlerine devreder. Ar-Ge indiriminden yararlanılacak harcamaların kapsamını ve uygulamadan yararlanılabilmesi için gerekli belgeler ile usûlleri belirlemeye Maliye Bakanlığı yetkilidir. " hükmüne yer verilmiştir.

Diğer taraftan, 4691 sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanununun vergilemeye yönelik hükümler içeren 8 inci maddesinin üçüncü, dördüncü ve beşinci fıkraları, 5035 sayılı Kanunla yürürlükten kaldırılarak, bu hükümler 4691 sayılı Kanuna eklenen geçici 2 nci maddede yeniden düzenlenmiştir. 5281 sayılı Kanunun 41 inci maddesiyle de anılan geçici 2 nci maddeye üçüncü fıkra eklenmiş olup madde aşağıdaki gibidir:

"Geçici Madde 2 - Yönetici şirketlerin bu Kanun uygulaması kapsamında elde ettikleri kazançlar

ile bölgede faaliyet gösteren gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin, münhasıran bu bölgedeki yazılım ve Ar-Ge faaliyetlerinden elde ettikleri kazançları 31/12/2013 tarihine kadar gelir ve kurumlar vergisinden müstesnadır.

Bölgede çalışan araştırmacı, yazılımcı ve Ar-Ge personelinin bu görevleri ile ilgili ücretleri 31/12/2013 tarihine kadar her türlü vergiden müstesnadır. Yönetici şirket, ücreti gelir vergisi istisnasından yararlanan kişilerin bölgede fiilen çalışıp çalışmadığını denetler. Bölgede fiilen çalışmayanlara istisna uygulandığının tespit edilmesi halinde, ziyaa uğratılan vergi ve buna ilişkin cezalardan yönetici şirket de ayrıca sorumludur.

Bu madde hükümleri TÜBİTAK-Marmara Araştırma Merkezi Teknoloji Serbest Bölgesi yönetici şirketi, bu bölgede faaliyet gösteren Gelir ve Kurumlar Vergisi mükellefleri ile bölgede çalışan araştırmacı, yazılımcı ve Ar-Ge personelinin bu görevleri ile ilgili ücretleri bakımından da uygulanır."

Yazımızın konusunu "Teknoloji Geliştirme Bölgelerindeki Yazılım ve Ar-Ge Faaliyetlerinden Elde Edilen Kazançlarda Kurumlar Vergisi

İstisnasının Kapsamı" oluşturmakta olup Kurumlar Vergisi Kanununun 10/1-a maddesinde düzenlenen "Mükelleflerin, işletmeleri bünyesinde gerçekleştirdikleri münhasıran yeni teknoloji ve bilgi arayışına yönelik araştırma ve geliştirme harcamaları"na ilişkin düzenlemenin ayrı bir uygulama olması nedeniyle bu konu üzerinde durulmayacaktır. Yukarıda bu konuya iki düzenlemenin birbirinden farklı konular olduğunu ortaya koymak için yer verilmiştir.

2. Yazılım ve Ar-Ge Faaliyetlerinden Elde Edilen Kazançlarda Kurumlar Vergisi İstisnasının Kapsamı

Yapılan düzenlemeyle teknoloji geliştirme bölgelerinde faaliyet gösteren mükelleflerin, münhasıran bu bölgedeki yazılım ve Ar-Ge faaliyetlerinden elde ettikleri kazançlar, faaliyete başlanılan tarihten bağımsız olmak üzere, 31/12/2013 tarihine kadar kurumlar vergisinden istisna edilmiştir.

Örneğin, (A) Teknoloji geliştirme bölgesinde faaliyet gösteren (X) Kurumu 2006 yılında kurulmuş olup o yıldan beri aynı bölgede münhasıran yazılım geliştirme çalışmaları

sürdürmektedir. 2009 yılında geliştirmiş olduğu muhasebe yazılımını seri üretime tabi tutarak 2010 yılında pazarlamaya başlamış ve bu pazarlama faaliyeti sonucunda aynı yıl 100.000 TL kazanç elde etmiştir. Bu durumda yazılımın seri üretime tabi tutularak pazarlanması nedeniyle elde edilen kazanç kurumlar vergisi matrahının tespitinde hâsılat olarak matraha dâhil edilmeyecektir.

Ancak, aşağıda da açıklanacağı üzere istisnanın kapsamına pazarlama organizasyonu nedeniyle doğan kazanç hariç gayrimaddi haktan kaynaklanan kazanç girecektir.

Buna karşın, (B) Kurumunun bölge dışında Ar-Ge faaliyetleri sonucunda geliştirmiş olduğu güvenlik yazılımını satması karşılığında elde etmiş olduğu kazanç istisnadan yararlanamayarak kurumlar vergisi matrahının tespiti aşamasında kazanç unsuru olarak dikkate alınacaktır.

Öte yandan, teknoloji geliştirme bölgelerinde yazılım ve Ar-Ge faaliyetinde bulunan şirketlerin, bu faaliyetler sonucu buldukları ürünleri kendilerinin seri üretime tabi tutarak pazarlamaları halinde, bu ürünlerin pazarlanmasından elde edilen kazançların lisans, patent gibi

gayrimaddi haklara isabet eden kısmı, transfer fiyatlandırması esaslarına göre ayrıştırılmak suretiyle istisnadan yararlanabilecektir. Üretim ve pazarlama organizasyonu nedeniyle doğan kazancın diğer kısmı ise istisna kapsamında değerlendirilmeyecektir.

Ayrıca, lisans, patent gibi gayrimaddi haklara bağlanmamış olmakla birlikte uyarlama, yerleştirme, geliştirme, revizyon, ek yazılım gibi faaliyetlerden elde edilen kazançlar da istisna kapsamında değerlendirilecektir.

Bu noktada, transfer fiyatlandırması esaslarına göre ayrıştırılmak suretiyle gayrimaddi haklara isabet eden kısmın ne olduğunu açıklayabilmek için 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 13 üncü maddesinde düzenlenen "Transfer Fiyatlandırması Yolu ile Örtülü Kazanç Dağıtımı" konusuna değinmekte fayda vardır.

Ancak, teknoloji geliştirme bölgelerinde yazılım ve Ar-Ge faaliyetinde bulunan şirketlerin, bu faaliyetler sonucu geliştirdikleri ürünleri kendilerinin seri üretime tabi tutarak pazarlamaları halinde,

bu ürünlerin pazarlanmasından elde edilen kazançların lisans, patent gibi gayrimaddi haklara isabet eden kısmının, transfer fiyatlandırması esaslarına göre ayrıştırılacak olması nedeniyle bu konuya kullanılacak yöntemler açısından değinilecektir.

2.1. Transfer Fiyatlandırması Uygulamasına Dayalı Olarak Ayrıştırmada Kullanılacak Yöntemler

Bilindiği üzere, 21.06.2006 tarih ve 26205 Sayılı Resmi Gazetede yayımlanan Kurumlar Vergisi Kanununun 13 üncü maddesinin 1 inci fıkrasında "Kurumlar, ilişkili kişilerle emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak tespit ettikleri bedel veya fiyat üzerinden mal veya hizmet alım ya da satımında bulunursa, kazanç tamamen veya kısmen transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılmış sayılır. Alım, satım, imalat ve inşaat işlemleri, kiralama ve kiraya verme işlemleri, ödünç para alınması ve verilmesi, ikramiye, ücret ve benzeri ödemeleri gerektiren işlemler her hal ve şartta mal veya hizmet alım ya da satımı olarak değerlendirilir." hükmüne yer verilmiştir.

Kurumların söz konusu işlemlerde kullanmaları gereken "Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç

Dağıtımı Uygulamasında Kullanılan Yöntemler" aynı maddenin 4 üncü fıkrasında açıklanmış olup, aşağıda da işlemin mahiyetine en uygun yöntemi bulmak için gerekli bilgilere yer verilecektir.

2.1.1. Karşılaştırılabilir Fiyat Yöntemi

Karşılaştırılabilir Fiyat Yöntemi, karşılaştırılabilir şartlarda kontrolsüz işlemlerde transfer edilen mal ve hizmetlerin fiyatları ile kontrollü işlemlerde transfer edilen mal ve hizmetlerden alınan fiyatları karşılaştırmaya yarayan yöntemdir.

Bu yöntem, Kurumlar Vergisi Kanununun 13 üncü maddesinin 4 numaralı fıkrasının (a) bendinde "Bir mükellefin uygulayacağı emsallere uygun satış fiyatının, karşılaştırılabilir mal veya hizmet alım ya da satımında bulunan ve aralarında herhangi bir şekilde ilişki bulunmayan gerçek veya tüzel kişilerin birbirleriyle yaptıkları işlemlerde uygulayacağı piyasa fiyatı ile karşılaştırılarak tespit edilmesini ifade eder." şeklinde açıklanmıştır.

Ürünlerin özellikleri, piyasanın bulunduğu yer, firmaların ticaret seviyesi ve alınan riskler gibi maddi

olarak fiyatı etkileyen tüm şartları ve faktörleri dikkate almak bu yöntem açısından önemlidir. Bunun yanında, yöntemin işlerliği açısından söz konusu şirket ile üçüncü taraf olarak ilişkili olmayan bir kişi arasında gerçekleştirilmiş bir işlemin de bulunması gerekir. Emsal fiyat prensibinin uygulaması açısından "Karşılaştırılabilir Fiyat Yöntemi", transfer fiyatlandırmasının tespitinde kullanılan yöntemler arasında teorik olarak en çok tercih edilen ve tercih üstünlüğü olan yöntemdir.

2.1.2. Maliyet Artı Yöntemi

Maliyet Artı Yöntemi, emsallere uygun fiyatın, ilgili mal veya hizmet maliyetlerinin makul bir brüt kâr oranı kadar artırılması suretiyle hesaplanmasını ifade eder. Bu yöntemde öncelikle, kontrol altındaki bir işlemde mal veya hizmet temin edenin hesapladığı mal veya hizmet maliyeti dikkate alınacaktır.

Daha sonra üstlenilen işlevler ve pazar koşulları doğrultusunda makul bir brüt kar oranı maliyetlere eklenerek, satış fiyatı tespit edilir. İlişkili kişiler arasında bu şekilde belirlenen satış fiyatının da emsallere uygun olması gerekmektedir. Bu noktada belirtmek gerekirse yöntemin uygulamasında

"Makul Brüt Kâr Oranı" ön plana çıkmaktadır

Kontrol altındaki bir işlem için uygulanacak en ideal "makul brüt kâr oranı", mal veya hizmet temin edenin aynı mal veya hizmete ilişkin olarak, aynı koşullarda ilişkisiz kişilere yaptığı satışlarda uyguladığı brüt kâr oranını ifade eder.

Böyle bir brüt kâr oranı mevcut değilse ya da mevcut brüt kâr oranının güvenilirliği konusunda tereddütler varsa, ilişkisiz kişilerin karşılaştırılabilir işlemlerine ait brüt kâr oranları da yöntemin uygulamasında kullanılabilir.

2.1.3. Yeniden Satış Fiyatı Yöntemi

Yeniden satış fiyatı yöntemi, emsallere uygun fiyatın, işlem konusu mal veya hizmetlerin aralarında herhangi bir şekilde ilişki bulunmayan gerçek veya tüzel kişilere yeniden satılması halinde uygulanacak fiyattan, makul bir brüt satış kârı düşülerek hesaplanmasını ifade eder.

Bu yöntem, emsallere uygun fiyatın, işlem konusu mal veya hizmetlerin aralarında herhangi bir şekilde ilişki bulunmayan gerçek veya tüzel kişilere yeniden satılması halinde

uygulanacak fiyattan, makul bir brüt satış kârı düşülerek hesaplanmasına dayanır.

Makul brüt satış kârı, söz konusu mal veya hizmetin yeniden satışında yüklenilen satış ve diğer faaliyet giderleri ile üstlenilen riskler ve kullanılan varlıklar gibi gerçekleştirilen işlevlerin gerektirdiği belli bir kâr payının toplamını ifade eder. Makul brüt satış kârının düşülmesinden ve mal veya hizmetin alımıyla ilgili diğer maliyetlerin dikkate alınmasından sonra kalan tutar, ilişkili kişiler arasındaki mal veya hizmet alım satımında uygulanacak emsallere uygun fiyat olacaktır.

2.1.4. Transfer Fiyatlandırması Yoluya Örtülü Kazanç Dağıtım Uygulamasında Kullanılan Diğer Yöntemler

Kurumlar Vergisi Kanununun 13 üncü maddesinin 4/ç fıkrasında "Emsallere uygun fiyata yukarıdaki yöntemlerden herhangi birisi ile ulaşma olanağı yoksa mükellef, işlemlerin mahiyetine uygun olarak kendi belirleyeceği diğer yöntemleri kullanabilir." hükmü yer almış olup "Geleneksel Yöntemler" in dışında "Diğer Yöntemler" in de mükellefler tarafından kullanılabilmesi ifade edilmiştir.

Kurumlar Vergisi Kanunumuz diğer yöntemlerden kastının, "İşlemsel Kâr Yöntemleri ve Mükellefçe Belirlenecek Yöntemler" olduğunu madde gerekçesinde belirtmiştir. Bu durumda, İşlemsel Kar yöntemleri "Kar Bölüşüm Yöntemi ve İşleme Dayalı Net Kar Marjı Yöntemi" olmak üzere ikiye ayrılmakta olup, aşağıda "Mükellefçe Belirlenecek Yöntemler" ile ilgili bilgilere konunun anlaşılabilirliğini azaltmamak amacıyla yer verilmeyecektir.

2.1.4.1. İşlemsel Kâr Yöntemleri

A) Kâr Bölüşüm Yöntemi

Kâr Bölüşüm Yönteminin kullanılması durumunda ilk adım olarak, kontrollü işleme taraf olanların kazandığı toplam kârın tespit edilmesi gerekir. Bu da bir bütün olarak grubun toplam kârını, kontrollü işleme taraf olanların kârlarından ayırmak yoluyla yapılacaktır. Yöntemce tespit edilerek dağıtılacak kârdan kasıt, genellikle ödenecek yasal yükümlülükler ve vergilerin kârdan ayrılmasından önceki aşamada bulunan faaliyet kârıdır.

İkinci adımda yapılması gereken ise işleme taraf olmayanlarla yapılmış olunan benzeri kâr payı dağıtımlarını (Kullanılan varlıklar, ilişkili kişilerin

dışındaki taraflardan her birinin öngördüğü riskler, işleme taraf olanların elde etmiş olabileceği kârlar ve ortaya konan fonksiyonları da göz önünde bulundurularak) esas olarak işleme taraf olanlar arasında gerçekleşen kâr payını yeniden bölüştürmek olacaktır.

Gayrimaddi varlıkların mevcut olduğu ve tek taraflı yöntemlerin (Maliyet Artı Yöntemi, Yeniden Satış Fiyatı Yöntemi, İşlemsel Net Marjin Yöntemi gibi) uygulanabilmesi için karşılaştırma yapmaya yarayan verilerin elde edilemediği durumlarda, mükelleflerin "Kâr Bölüşüm Yöntemini" kullanmaları daha doğru olacaktır.

Bu durumda söylenebilir ki teknoloji geliştirme bölgelerinde yazılım ve Ar-Ge faaliyetinde bulunan şirketlerin, bu faaliyetler sonucu buldukları ürünler genel olarak emsalleri ile karşılaştırmaya uygun olmaması nedeniyle bu şirketlerce ayrıştırmada kullanılacak en önemli yöntem Kâr Bölüşüm Yöntemidir.

Ancak, yazılım ve Ar-Ge faaliyetine ilişkin karşılaştırmanın emsal şirketlerle yapılabilmesinin mümkün olduğu durumlarda Geleneksel İşlem Yöntemlerinin (Karşılaştırılabilir Fiyat Yöntemi, Maliyet Artı Yöntemi,

Yeniden Satış Fiyatı Yöntemi) kullanımına öncelik verilmesi gerekmektedir.

B) İşleme Dayalı Net Kar Marjı Yöntemi

İşleme Dayalı Net Kar Marjı Yöntemi, bir mükellefin ilişkili olmayan kişilerle yapmış olduğu işlemler sonucu ortaya çıkan net kâr marjı ile ilişkili kişilerle benzeri işlemler sonucu elde etmiş olduğu net kâr marjını karşılaştırmaya yarayan bir yöntemdir. Aynı zamanda, maliyet, satış veya varlıklar gibi uygun bir temelde ilgili net kâr marjını inceler. Bu yöntem, böylece brüt kâr marjını karşılaştıran "Maliyet Artı ve Yeniden Satış Yöntemi"nden farklılaşmış olur.

Oysaki "İşleme Dayalı Net Kar Marjı Yöntemi", "Maliyet Artı ve Yeniden Satış Yöntemi"nin uygulanması için gerekli olan benzer bir karşılaştırma düzeyine de ihtiyaç duyar. Brüt kâr marjı düzeyinde konu ile ilgili bir bilginin var olması durumunda mükelleflerin, "İşlemsel Net Marjin Yöntemi" yerine "Maliyet Artı veya Yeniden Satış Fiyatı Yöntemleri"nden birini uygulamaları gerekir. Çünkü "İşleme

Dayalı Net Kar Marjı Yöntemi", tek yönlü bir yöntem olup, çok değerli veya emsali olmayan bir varlığı işleme katmayan ve söz konusu işleme en az katkıda bulunan tarafa genellikle uygulanmaktadır. Ticari faaliyetin doğasını dikkate alan uygun bir tabanı esas almak da önemlidir. "İşleme Dayalı Net Kar Marjı Yöntemi" satışlar, maliyetler veya kullanılan varlıklar gibi uygun bir taban ile net kâr arasındaki ilişkiyi ölçmektedir. Kârın aleyhte hesaplanması gerektiği durumlarda uygun taban her bir olayın kendi özel şartlarına ve unsurlarına bağlı olacaktır.

2.2. Yazılım ve Ar-Ge Faaliyetlerinden Elde Edilen Kazançlarda Kurumlar Vergisi İstisnasının Ayrıştırılmasına İlişkin Örnek

(C) Teknoloji Geliştirme Bölgesinde yazılım faaliyetinde bulunan (F) şirketi, ürettiği yazılımı ayrı ayrı disk, CD ve elektronik ortamda pazarlanmasından 100.000 TL kazanç elde etmiştir. Bu durumda, ürettiği yazılımların lisans satışından ve kiralanmasından elde edeceği kazançlar istisnadan yararlanacaktır.

Ancak, bu işlemde bu hakkın kiralanması ya da satılması söz konusu

olmayıp, şirketin kendisi tarafından çoğaltılarak satıldığı için elde edilen kazancın gayrimaddi hakka isabet eden kısmı dışında kalan tutarının istisnadan yararlanması mümkün olmayacaktır.

Bu durumda yapılması gereken 100.000 TL'lik kazancın içinden gayrimaddi hakka isabet eden kısmın ayrıştırılarak bu ürünün pazarlanmasından elde edilen kazancın ne kadar olduğunu tespit etmek olacaktır. (F) şirketi, yaptığı araştırma sonucunda aynı sektörde faaliyet gösteren ve ilişkisiz kişilere benzer özellikteki yazılımı satan (G), (H), (I) şirketlerinin satışlardan % 10 brüt kâr marjı elde ettiğini tespit etmiştir. Böyle bir tespitin yapılması durumunda mükellefin kullanacağı transfer fiyatlandırması yöntemi "Maliyet Artı Yöntemi" olacaktır.

(F) Şirketinin maliyetleri toplamının 60.000 TL olduğunu farz edersek bu yazılım için istisnadan yararlanacak tutar 66.000 TL ($60.000 \times 1,10$) olacaktır. Bu durumda pazarlamadan kaynaklanan ve vergiye tabi olacak tutar ise 34.000 YTL ($100.000 - 66.000$) olarak tespit edilecektir.

3. İstisna Kapsamına Giren Faaliyetler

İstisna, sadece yazılım ve Ar-Ge faaliyetlerinden elde edilen kazançlara tanınmıştır. 4691 sayılı Kanunda; Araştırma ve Geliştirme (Ar-Ge), bilim ve teknolojinin gelişmesini sağlayacak yeni bilgileri elde etmek veya mevcut bilgilerle yeni malzeme, ürün ve araçlar üretmek, yazılım üretimi dâhil olmak üzere yeni sistem, süreç ve hizmetler oluşturmak veya mevcut olanları geliştirmek amacı ile yapılan düzenli çalışmalar; Yazılım, bir bilgisayar, iletişim cihazı veya bilgi teknolojilerine dayalı bir diğer cihazın çalışmasını ve kendisine verilen verilerle ilgili gereken işlemleri yapmasını sağlayan komutlar dizisinin veya programların ve bunların kod listesini, işletim ve kullanım kılavuzlarını da içeren belgelerin ve hizmetlerin tümü, olarak tanımlanmıştır.

Buna göre, yukarıda tanımlanan yazılım ve araştırma geliştirme kapsamına dâhil olmayan faaliyetler istisna kapsamında değerlendirilmeyerek vergilendirilecektir.

4. Bölgede Faaliyete Geçilmeden Önce Başlatılmış Projelerden Sağlanan Kazançların İstisna

Kapsamında Değerlendirilip Değerlendirilmeyeceği

Mükelleflerin bölgede faaliyete geçtikleri tarih itibarıyla tamamlamış oldukları yazılım ve Ar-Ge'ye dayalı projelerden elde edecekleri kazançların istisna kapsamında değerlendirilmesi mümkün değildir. Örneğin, (S) Teknoloji Geliştirme Bölgesinde Ar-ge faaliyetinde bulunan (R) şirketi bu bölgede 01.06.2009 tarihinde faaliyete geçmiştir. Aynı şirketin, 05.05.2009 tarihi itibarı ile tamamlanmış ancak 08.07.2010 tarihinde söz konusu Ar-ge faaliyeti sonucu elde edilen gayri maddi varlık kiralanmıştır.

Bu durumda, yapılan kiralama nedeniyle elde edilen kazanç istisna kapsamında değerlendirilemeyecektir çünkü gayri maddi varlığın Ar-ge faaliyeti (R) Şirketinin Teknoloji Geliştirme Bölgesinde faaliyete geçmesinden önce tamamlanmış bir çalışmadır.

Diğer taraftan, mükelleflerin bölgede faaliyete geçmeden önce başlayıp, bölgede devam ettirdikleri yazılım ve Ar-Ge'ye dayalı projelerden sağladıkları kazancın, sadece projenin bölgede

gerçekleştirilen kısma isabet eden tutarı istisnadan yararlanabilecektir.

Elde edilen kazancın ne kadarının bölgede gerçekleştirilen çalışmalara ilişkin olduğu, bölgede faaliyete başlanmasından sonra ortaya çıkan maliyetin projenin başlangıcından tamamlanmasına kadar geçen dönemde oluşan maliyete oranı kullanılmak suretiyle belirlenecektir. Daha sağlıklı bir sonuç verecekse, mükelleflerin başka bir yöntem kullanmak suretiyle de (kullanılan doğrudan işgücü miktarı gibi) bu ayrımı yapabilmeleri mümkün bulunmaktadır.

Örneğin, (A) Kurumu, (B) Teknoloji Geliştirme Bölgesinde 15.02.2010 faaliyete geçmiştir. Aynı zamanda, bu kurumun 15.10.2009 tarihinde başlayıp ilaç sanayinde kullanılmak üzere geliştirdiği formülün maliyetlerinin % 40'nın bölgede faaliyete geçmeden önce sarf edildiği bir Ar-Ge çalışması vardır. Giderlere ait kalan % 60'lık tutar 15.02.2010 tarihinden sonra gerçekleştirilmiştir.

Bu formülün tamamlanarak başka bir şirkete satılması durumunda 100.000 TL kazanç elde edildiğini varsayarsak bu durumda kazancın sadece projenin bölgede gerçekleştirilen kısma

isabet eden 60.000 TL'sinin istisna kapsamında değerlendirilmesi gerekir.

5. Yönetici Şirketlerin Yararlanabilecekleri İstisnanın Kapsamı

4691 sayılı Kanunun Geçici 2 nci maddesi hükmüne göre, yönetici şirketlerin bu Kanun uygulaması kapsamında elde ettikleri kazançları kurumlar vergisinden istisna edilmiş olup yönetici şirketlerin istisna edilen kazançları, 4691 sayılı Kanun kapsamında bölgenin kurulmasına, yönetilmesine ve işletilmesine ilişkin faaliyetlerden kaynaklanan kazançlardır.

6. İstisna Kazanç Tutarının Tespiti

4691 sayılı Kanunun Geçici 2 nci maddesinde yer alan istisna, bir kazanç istisnası olup istisna kapsamındaki faaliyetlerden elde edilen hâsıllardan bu faaliyetler nedeniyle yüklenilen gider ve maliyet unsurlarının düşülmesi sonucu bulunacak kazancın tamamı kurumlar vergisinden istisna olacaktır.

İstisna kazancın ve bu bağlamda kurumlar vergisi matrahının tespiti açısından, Kanun uygulaması

kapsamında bulunan ve bulunmayan hâsılat, maliyet ve gider unsurlarının ayrı ayrı izlenmesi ve istisna kapsamında olan faaliyetlere ait hâsılat, maliyet ve gider unsurlarının, diğer faaliyetlerle ilişkilendirilmemesi ve kayıtların da bu ayrımı sağlayacak şekilde tutulması gerekmektedir.

Kanun uygulaması kapsamında istisna olan faaliyetlerin zararlı sonuçlanması halinde, bu zararların istisna kapsamında olmayan diğer faaliyetlere ilişkin kazançlardan indirilmesi mümkün değildir.

Bölgede faaliyet gösteren mükelleflerin, 4691 sayılı Kanun kapsamı dışındaki ticari işlemlerinden elde edecekleri gelirleri ile olağandışı gelirlerinin istisna kapsamında değerlendirilmesi mümkün değildir. Bu kapsamda, nakitlerin değerlendirilmesi sonucu oluşan faiz gelirleri, yabancı para cinsinden aktifler dolayısıyla oluşan kur farkları ve iktisadi kıymetlerin elden çıkarılmasından doğan gelirler istisna kapsamında değerlendirilmeyecektir.

Bölgede faaliyet gösteren gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerine, diğer kurumlardan geri ödeme koşuluyla sermaye desteği olarak sağlanan yardımlar, borç mahiyetinde

olduğundan bu yardımların ticari kazanca dâhil edilmesi söz konusu olmayacaktır.

Diğer taraftan, teknoloji geliştirme bölgelerinde faaliyet gösteren mükelleflere, istisnadan yararlanan Ar-Ge projelerine ilişkin olarak, TÜBİTAK ve benzeri kurumlar tarafından ilgili mevzuat çerçevesinde hibe şeklinde sağlanan destek tutarları ile diğer kurumların bu mahiyetteki her türlü bağış ve yardımları, kurum kazancına dâhil edilecek ve istisnadan yararlandırılacaktır.

7. Sonuç.

4691 sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanununun vergilemeye yönelik hükümler içeren 8 inci maddesi ile yazılım ve araştırma ve geliştirme harcamaları Kurumlar Vergisi Uygulamasında istisna olarak kabul edilmektedir. Teknoloji geliştirme bölgelerinde yazılım ve Ar-Ge faaliyetinde bulunan şirketlerin, bu faaliyetler sonucu buldukları ürünleri kendilerinin seri üretime tabi tutarak pazarlamaları halinde, bu ürünlerin pazarlanmasından elde edilen kazançların lisans, patent gibi gayrimaddi haklara isabet eden

kısmı, transfer fiyatlandırması esaslarına göre ayrıştırılmak suretiyle istisnadan yararlanabilecektir.

Bu ayrıştırmanın uygulaması ise Transfer Fiyatlandırması kurallarına göre yerine getirilecek olup, yukarıda bahsedilen yöntemler bahsi geçen ayrıştırmada anahtar rol oynayacaktır.



LİSANSLI DEPOCULUK SİSTEMİNİN VERGİ MEVZUATI AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ

Serkan KURNAZ

Devlet Gelir Uzmanı

Gelir İdaresi Başkanlığı

1. Lisanslı Depoculuk Sistemi

Lisanslı depoculuk müessesesi gelişmiş ülkelerde ve özellikle Amerika'da başarılı bir biçimde işletilen ve ülkemize de Amerika modeli (Warehouse Receipt System) baz alınarak getirilmiş tarımsal ürünlerin ticaretini kolaylaştıran yeni ve modern bir depoculuk sistemidir.

Sistemin işleyişi temel olarak, tarım ürünlerinin hasat edilmesini müteakip bu amaçla kurulan ve bir anonim şirket tarafından işletilen depolara teslimi, sonrasında depoya konulan (bir nevi rehnolunan) ürünün mülkiyetini temsil eden senedin ürün sahibine verilmesi suretiyle tarımsal ürünün mülkiyetinin senede bağlanarak kolayca ticarete konu edilmesi üzerine kurulmuştur.

Sistem bu anlamı ile Amerika sisteminden ayrılmaktadır. Zira Amerikan sisteminde, lisanslı depoya tarımsal ürün teslimi sonucu alınan ve ürünün miktarını, kalitesini, diğer bir takım özelliklerini gösteren senet/belge karşılığında, bankalardan veya finans kuruluşlarından ürünün Hükümetçe açıklanan taban fiyatı esas alınarak, toplam ürün bedelinin belirli bir yüzdesi üzerinden kredi alınabilmekte ve ürününün piyasa fiyatlarının beklenen seviyeye geldiği anda ise depodan çekilerek satılarak hem banka kredisi kapatılmakta hem de kar elde edebilmektedir.

Böylece üreticiler tarımsal ürünlerin piyasa fiyatlarında arz fazlası nedeni ile oluşan dalgalanmalardan korunmakta ve ürünlerini daha yüksek fiyatlardan paraya çevirebilmektedirler.

Şu an için ülkemizde öngörülen amacın ise daha çok, kıymetli evrak niteliği haiz ürün senedinin ticarete konu edilerek tarım ürünlerinin ticaretinin kolaylaştırılması, pazar alanının genişletilmesi ve böylece fiili ürün satışında ortaya çıkan zorlukların yok edilerek ürünlerin ticari bir emtia olarak daha kolay el

değiştirmesi ve hammadde tedarik gereksinimlerinin kolaylaştırılması olduğu görünmektedir.

2. Lisanslı Depoculuk İle İlgili Yasal Düzenlemeler

Lisanslı depoculuk sisteminin uygulanmasına ilişkin yayımlanan ilk mevzuat 17.2.2005 tarih ve 25730 sayılı Resmi Gazete ile yürürlüğe giren 5300 Sayılı Tarım Ürünleri Lisanslı Depoculuk Kanunu'dur.

Anılan Kanun ile sistemin temel işleyişi düzenlenmiş ve aktörleri tanımlanmıştır. Buna göre; lisanslı depoculuk sistemi Sanayi ve Ticaret Bakanlığı, Tarım ve Köyişleri Bakanlığı ile Dış Ticaret Müsteşarlığının bağlı olduğu Bakanlık tarafından müştereken yürütülecek, sistemde depolanacak olan hububat, bakliyat, pamuk, tütün, fındık, yağlı tohumlar, bitkisel yağlar, şeker gibi standardize edilebilen temel ve işlenmiş tarım ürünleri ise tarım ürünlerinin depolanmasıyla iştigal eden ve bu Kanun kapsamında geçerli bir lisans belgesine sahip anonim şirket tarafından işletilen tesislerde depolanacaktır.

Bu aşamada ürünler söz konusu Kanunda "yetkili sınıflandırıcı" olarak tanımlanan ve Kanun kapsamında lisans

almış olan gerçek ve tüzel kişilerce işletilen laboratuvarlarda, analiz edilecek, nitelik ve özellikleri belirlenerek standartlara uygun olarak sınıflandırılacak ve belgelendirilecektir.

Konunun vergi mevzuatı açısından en can alıcı noktasını oluşturan, ürünlerin depolara teslimini müteakip düzenlenen ürün senedi ise, söz konusu Kanunun 3 üncü maddesinin (1) bendinde; "Ürünlerin mülkiyetini temsil ve rehnini temin eden, lisanslı depo işleticisince nama veya emre düzenlenmiş, teminat olarak verilebilen, ciro edilebilen veya edilemeyen ve bu Kanunda öngörülmeleyen durumlarda Türk Ticaret Kanununda düzenlenen makbuz senedi hükümlerine tâbi olan kıymetli evrak" olarak tanımlanmıştır.

Ürün senedinin düzenlenmesine ilişkin 15 inci maddede; "Bir ürünün lisanslı depo işletmesine teslim ve kabul edilmesi halinde, söz konusu ürün için ürün senedi düzenlenir. Teslimat sırasında ürün senedi dışında düzenlenen tartım makbuzu ve delil niteliğini haiz benzer belgeler de ürünün mülkiyetinin ispatında kullanılabilir. Ürün senedi veya delil niteliğini haiz diğer

belgeler; ürünün aynı miktar, cins, sınıf ve kalitede mudîye geri verilmesini garanti eder ve bu teslim satış değil vedia anlamındadır.

Bu Kanun hükümlerine tâbi olarak düzenlenen ürün senedi ve benzer belgeler, 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu uyarınca düzenlenen vadeli işlem ve opsiyon sözleşmeleri gibi değerlendirilmez.

Ürün senedinin içeriği, şekli ve muhafazasına ilişkin hususlar yönetmelikte düzenlenir.

Basılı ürün senetleri hükmünde olmak üzere elektronik ortamda da ürün senetleri oluşturulabilir. Elektronik ürün senetlerinin düzenlenmesine, muhafazasına, güvenliğine, bu hizmetleri yürütecek kuruluşların lisans almalarına, faaliyetlerine, denetimlerine ve diğer hususlara ilişkin usûl ve esaslar, ilgili mevzuat hükümleri saklı kalmak kaydıyla yönetmelikle düzenlenir." hükmü bulunmaktadır.

Öte yandan, konu ile ilgili uygulama yönetmelikleri yayımlanmış ve Resmi Gazetede yayımlanarak yürürlüğe girmiştir. Anılan Yönetmelikler; Fındık Lisanslı Depo Yönetmeliği⁵, Hububat,

⁵ 02/08/2006 tarih ve 26247 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

Baklagiller Ve Yağlı Tohumlar Lisanslı Depo Yönetmeliği⁶, Pamuk Lisanslı Depo Yönetmeliği⁷, Yetkili Sınıflandırıcıların Lisans Alma, Faaliyet Ve Denetimi Hakkında Yönetmelik⁸, Elektronik Ürün Senedi Yönetmeliği⁹, Lisanslı Depoculuk Tazmin Fonu Yönetmeliği¹⁰, Ürün İhtisas Borsalarının Kuruluş, İşleyiş ve Denetim Usul ve Esasları Hakkında Genel Yönetmelik¹¹ ve Ticaret Borsaları ile Ürün İhtisas Borsalarında Alivire ve Vadeli Alım Satım Yönetmeliği¹² dir.

Bahsi geçen yönetmelikler ile lisanslı depo işletmelerinin kuruluş, işleyiş ve denetimine ilişkin usul ve esasları düzenlenmiştir.

3. Lisanslı Depoculuk Sisteminin Vergi Mevzuatı Açısından Değerlendirilmesi

⁶ 08/10/2005 tarih ve 25960 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

⁷ 08/10/2005 tarih ve 25960 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

⁸ 08/10/2005 tarih ve 25960 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

⁹ 08/10/2005 tarih ve 25960 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

¹⁰ 21/12/2005 tarih ve 26030 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

¹¹ 09/03/2005 tarih ve 25750 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

¹² 08/01/2004 tarih ve 25694 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

3.1. 193 Sayılı Gelir Vergisi ve 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Yönünden

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 37 nci maddesinde; "Her türlü ticari ve sınaî faaliyetlerden doğan kazançlar ticari kazançtır..." hükmü bulunmaktadır.

Öte yandan aynı Kanunun bilanço esasına göre ticari kazancın tespiti ile ilgili 38 inci maddesinde de, "Bilanço esasına göre ticari kazanç, teşebbüsteki öz sermayenin hesap dönemi sonunda ve başındaki değerleri arasındaki müspet farktır. Bu dönem zarfında sahip veya sahiplerce:

1. İşletmeye ilave olunan değerler bu farktan indirilir;
2. İşletmeden çekilen değerler ise farka ilave olunur.

Ticari kazancın bu suretle tespit edilmesi sırasında, Vergi Usul Kanununun değerlemeye ait hükümleri ile bu kanunun 40 ve 41 inci maddeleri hükümlerine uyulur." hükmüne yer verilmiştir.

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 6 ncı maddesinde ise kurumlar vergisinin, bir hesap dönemi içinde elde edilen safi kurum kazancı üzerinden hesaplanacağı ve safi kurum

kazancının tespitinde Gelir Vergisi Kanununun ticari kazanç hakkındaki hükümlerinin uygulanacağı hükme bağlanmıştır.

Bununla birlikte, Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesinde; "Kamu idare ve müesseseleri, iktisadî kamu müesseseleri, sair kurumlar, ticaret şirketleri, iş ortaklıkları, dernekler, vakıflar, dernek ve vakıfların iktisadî işletmeleri, kooperatifler, yatırım fonu yönetenler, gerçek gelirlerini beyan etmeye mecbur olan ticaret ve serbest meslek erbabı, zirai kazançlarını bilanço veya zirai işletme hesabı esasına göre tespit eden çiftçiler aşağıdaki bentlerde sayılan ödemeleri (avans olarak ödenenler dâhil) nakden veya hesaben yaptıkları sırada, istihkak sahiplerinin gelir vergilerine mahsuben tevkifat yapmaya mecburdurlar." hükmü yer almaktadır.

Buna göre, 5300 Sayılı Tarım Ürünleri Lisanslı Depoculuk Kanunu ile düzenlenen lisanslı depoculuk sisteminde, ürünlerin depolanması işi ile iştigal eden lisanslı depo işletmecisinin depoculuk hizmetlerinden elde etmiş olduğu kazanç Kurumlar Vergisine, yetkili

sınıflandırıcılarca verilen laboratuvar hizmetlerinden elde edilen kazançlar ise sınıflandırıcının mükellefiyeti dikkate alınarak Gelir veya Kurumlar Vergisine tabi bulunmaktadır.

Ayrıca, anılan ürünlerin ihtisas ve ticaret borsalarında yapılan satış işlemlerinin de Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesi uyarınca tevkifata tabi tutulması gerekmektedir.

3.2. 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Yönünden

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 1 inci maddesinde; "Türkiye'de yapılan aşağıdaki işlemler katma değer vergisine tabidir:

1. Ticarî, sınaî, ziraî faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetler,
2. Her türlü mal ve hizmet ithalatı,
3. Diğer faaliyetlerden doğan teslim ve hizmetler:..." hükmü bulunmaktadır.

Aynı Kanununun 2 nci maddesinde ise teslim, bir mal üzerindeki tasarruf hakkının malik veya onun adına hareket edenlerce, alıcıya veya adına hareket edenlere devredilmesi olarak tanımlanmış olup, bir malın alıcı veya onun adına hareket edenlerin gösterdiği yere veya kişilere tevdiinin teslim hükmünde olduğu ayrıca, malın

alıcıya veya onun adına hareket edenlere gönderilmesi halinde, malın nakliyesinin başlatılmasının veya nakliyecisi veya sürücüye tevdi edilmesinin de mal teslimi olduğu hüküm altına alınmıştır.

Bu hükümler uyarınca, lisanslı depoculuk sisteminde tarım ürünlerinin depolara teslim edilmesi karşılığında düzenlenen ve ürünlerin mülkiyetini temsil eden ürün senetlerinin, ticarete konu olması Katma Değer Vergisi Kanunu kapsamında teslim olarak değerlendirilecektir.

Bu yönüyle, ürünlerin depoya teslimi ve ürün senedine bağlandıktan sonra senetlerin her bir el değiştirmesi, her ne kadar 5300 sayılı Kanununun 15 inci maddesinde, "...ürün senedi veya delil niteliğini haiz diğer belgeler; ürünün aynı miktar, cins, sınıf ve kalitede müdiye geri verilmesini garanti eder ve bu teslim satış değil vedia anlamındadır..." hükmü bulursa dahi, Katma Değer Vergisine de tabi olacaktır.

3.3. 213 sayılı Vergi Usul Kanunu Yönünden

213 sayılı Vergi Usul Kanununun 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 227 nci maddesinde; "Bu kanuna göre

tutulan ve üçüncü şahıslarla olan münasebet ve muamelelere ait olan kayıtların tevsiki mecburidir..." hükmü yer almaktadır.

Diğer taraftan, aynı Kanununun 229 uncu maddesinde; "Fatura, satılan emtia veya yapılan iş karşılığında müşterinin borçlandığı meblağı göstermek üzere emtiayı satan veya işi yapan tüccar tarafından müşteriye verilen ticari vesikadır." hükmü bulunmaktadır.

Mezkûr Kanunun "Fatura Kullanma Mecburiyeti" başlıklı 232 nci maddesinde ise; "Birinci ve ikinci sınıf tüccarlar, kazancı basit usulde tespit edilenlerle defter tutmak mecburiyetinde olan çiftçiler:

1. Birinci ve ikinci sınıf tüccarlara;
2. Serbest meslek erbabına;
3. Kazançları basit usulde tespit olunan tüccarlara;
4. Defter tutmak mecburiyetinde olan çiftçilere;
5. Vergiden muaf esnafa.

Sattıkları emtia veya yaptıkları işler için fatura vermek ve bunlar da fatura istemek ve almak mecburiyetindedirler.

Yukarıdakiler dışında kalanların, birinci ve ikinci sınıf tüccarlar ile kazancı basit usulde tespit edilenlerden ve defter tutmak mecburiyetinde olan çiftçilerden satın aldıkları emtia veya onlara yaptırdıkları iş bedelinin 670, -TL'yi geçmesi veya bedeli 670, -YTL'den az olsa dahi istemeleri halinde emtiayı satanın veya işi yapanın fatura vermesi mecburidir." hükmüne yer verilmiştir.

Buna göre, lisanslı depoculuk sisteminde, depolara teslim edilen ürünler için lisanslı depo işletmelerince fatura düzenlenmesi gerekmektedir. Öte yandan depolara teslim edilen tarım ürünlerinin depolara teslim edilmesi karşılığında düzenlenen ve ürünlerin mülkiyetini temsil eden ürün senetlerinin el değiştirmesi işlemi de fiilen satış olarak kabul edilip fatura ile tevsik edilmesi gerekir.

Zira ürün senedini elinde bulunduran, istediği zaman depodaki ürünü teslim alabilmektedir. Bu yönüyle senedin el değiştirmesi satış işlemi olarak değerlendirilebilir. Ayrıca, Katma Değer Vergisi Kanunu kapsamında teslim olarak değerlendirileceği göz önünde bulundurulduğunda söz

konusu işlemler karşılığında fatura düzenleneceği hususunda tereddüt bulunmamaktadır.

4. Değerlendirme ve Sonuç

5300 sayılı Tarım Ürünleri Lisanslı Depoculuk Kanununun amacı anılan Kanunun 1 inci maddesinde; "Bu Kanunun amacı; tarım ürünleri ticaretini kolaylaştırmak, depolanması için yaygın bir sistem oluşturmak, ürün sahiplerinin mallarının emniyetini sağlamak ve kalitesini korumak, ürünlerin sınıf ve derecelerinin yetkili sınıflandırıcılar tarafından saptanmasını sağlamak, tarım ürünleri lisanslı depo işleticilerinin kişiler arasında ayırım yapmaksızın tarım ürünlerini kabul etmelerini temin etmek, ürünlerin mülkiyetini temsil eden ve finansmanını, satışını ve teslimini sağlayan ürün senedi çıkartmak ve standartları belirlenmiş tarım ürünlerinin ticaretini geliştirmek üzere, tarım ürünleri lisanslı depoculuk sisteminin kuruluş, işleyiş ve denetimine ilişkin usûl ve esasları düzenlemektir." olarak tanımlanmaktadır.

Söz konusu Kanun ve bu alandaki kamu iradesi göz önüne alındığında, esasen uygulanmak istenilen sistemin tarım ürünlerinin ticaretini kolaylaştırarak

yeni pazar alanları oluşturmak ve sistemde depolamaya uygun tarım ürünlerinin senede bağlanarak ürün borsaları oluşturulması ve bu suretle tüccarların ve sanayi alanında faaliyet gösteren aktörlerin finansman ihtiyaçlarının da karşılanması şeklinde olduğu görülmektedir.

Bu yönüyle, yukarıda açıklanan vergisel yükümlülükler bahsi geçen amaçlara ulaşılmasını sınırlar niteliktedir. Sistem üzerindeki vergi uygulamaları muafiyet, istisna ve bir takım tali vergisel düzenlemeler ile hafifletilmedikçe, lisanslı depoculuk sisteminin yaygınlaşması ve verimli şekilde işlemesi beklenemez.

Öte yandan, çeşitli basın yayın organlarında yer alan haberlerden, lisanslı depoculuk sistemi üzerinde bulunan mali yükümlülüklerin hafifletilmesi yönünde çalışmaların devam etmekte olduğu görülmektedir.

Nitekim konu ile ilgili olarak Sanayi ve Ticaret Bakanlığı Basın ve Halkla İlişkiler Müşavirliğince 28.01.2009 tarihli Basın Bülteninde; "*Lisanslı Depoculuk yatırımlarının vergi düzenlemeleri ile teşvik edilmesi amacıyla Bakanlığımız öncülüğünde*

Maliye Bakanlığı nezdinde yürütülen çalışmalar sonuçlandırılmış ve söz konusu düzenlemeler Maliye Bakanlığı tarafından hazırlanan Gelir Vergisi Kanunu ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun Tasarısı içerisinde yer almaktadır.

Bu düzenlemeyle, Lisanslı Depo'ya teslim edilen ürün için üreticiye verilen ürün senetlerinin el değiştirmesinden doğan kazançlar 31 Aralık 2013 tarihine kadar Gelir ve Kurumlar Vergisi'nden istisna tutulacak. Bu kazançlar için gelir vergisi mükelleflerince yıllık beyanname verilmeyecek.

Bunun yanında, Bakanlığımızdan izin alan Ticaret Borsası ve Ürün İhtisas Borsaları aracılığı ile ürünlerin Lisanslı Depolara ilk tesliminde ve borsadaki alım satımında KDV istisnası getirilmektedir. Böylece, Lisanslı Depoya konulan ürünler için düzenlenen ilk ürün senetleri ile ürün senetlerinin borsadaki alım-satımında KDV uygulanmaması, ürünlerin depodan çekildiği anda KDV uygulanması esası getirilmekte, KDV'den doğacak sorumluluk Lisanslı Depo işletmesine verilmektedir.

Lisanslı Depoculuk İşletmesi ile mudi arasında yapılan sözleşmeler ve ürün

senetleri Damga Vergisinden istisna tutulmaktadır.

Söz konusu tasarı ile getirilecek vergi avantajları Lisanslı Depoculuk yatırımlarına ivme kazandıracaktır. Bu yolla artık üreticilerimiz, arz-talep dengesine dikkat edebilecek, ürünün değer kazanmasını bekleyebilecek, paraya ihtiyaç duyduğunda ürünlerini değil, ürün senetlerini satabilecek ve bunlardan doğan kazançlara vergi ödemeyecek." açıklaması yapılmış bulunmaktadır.

**2008 YILINDA BAŞLAYIP 2009
YILINDA SONA EREN ÖZEL
HESAP DÖNEMLERİNDE
YATIRIM İNDİRİMİ
UYGULAMASI**

Osman KIRBAŞ

Gelir İdaresi Başkanlığı Müdürü

1. Giriş

Gelir Vergisi Kanununun (GVK) yatırım indirimi istisnasını düzenleyen 19 uncu maddesi 5479 sayılı Kanunun 2 nci maddesiyle 01.01.2006 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere kaldırılmış ve yine bu Kanunla GVK'ya eklenen Geçici 69 uncu madde ile yatırım indirimine ilişkin olarak 2006, 2007 ve 2008 yıllarını kapsayan geçiş dönemi düzenlenmiştir.

GVK Geçici 69 uncu madde kapsamında yatırım indirimi istisnasından yararlanılabilmesi için GVK'nın mülga 19 ile mülga Ek 1-6 maddelerinin

uygulamalarını içeren GVK Geçici 69 uncu madde kapsamında devreden yatırım indirimi tutarları için bu istisnadan yararlanılabilmesi için herhangi bir şart aranmazken,

- GVK'nın mülga Ek 1-6 maddesi kapsamında yatırım indiriminden yararlanılmasında 24.04.2003 tarihinden önce yapılan müracaatlara istinaden düzenlenmiş yatırım teşvik belgesi (YTB) kapsamında 01.01.2006 tarihinden önce yatırıma başlanılmış olması,
- GVK'nın mülga 19 maddesi kapsamında bu istisnadan yararlanılabilmesi için 01.01.2006 tarihinden önce yatırıma başlanılmış olması ve bu tarihten önce başlayan yatırımla 2006, 2007 ve 2008 yıllarında yapılacak yatırımlar arasında iktisadi ve teknik açıdan bir bütünlük bulunması şartı aranmaktadır.

Üç yıllık bu dönemde yatırım indiriminden yararlanıp yararlanılmaması tamamen mükelleflerin isteklerine bırakılmış olup mükellefler bu tercihlerini 2006, 2007 ve 2008 yıllarının tamamı için kullanabilecekleri gibi bu yılların herhangi biri için de kullanabileceklerdir.

Bu istisnaya ilgili olarak mükellefler, 2006 yılında ikinci geçici vergilendirme dönemi, 2007 ve 2008 yıllarında da birinci geçici vergilendirme dönemi beyannamelerinin verileceği son güne kadar tercihlerini belirlemek zorundadırlar.

Ayrıca yatırım indirimi istisnasından yararlanmayı tercih eden kurumlar vergisi mükellefleri % 20'lik kurumlar vergisi oranına değil de 31.12.2005 tarihinden yürürlükte bulunan %30'luk kurumlar vergisi oranına tabi tutulmaktadır.

2. Özel Hesap Döneminden Yararlanan Dönemi Tayin Edilen Mükellefler Ve Kaldırılan Yatırım İndirimin Durumu

5479 sayılı Kanun 01.01.2006 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere GVK'nın 19 uncu maddesini yürürlükten kaldırdığı için 2005'te başlayıp 2006 yılında sona eren özel hesap dönemine tabi kurumlar vergisi mükelleflerinin 31.12.2005 tarihine kadar yapmış oldukları harcamaları üzerinden hesapladıkları yatırım indirimi istisnası tutarları ile devreden yatırım indirimi tutarlarını 2005 yılında başlayan özel hesap dönemlerinin 31.12.2005 tarihine kadar olan kazançlarından indirebilmelerine imkân tanınmıştır.

Yatırım indirimi istisnasını düzenleyen GVK'nın 19 uncu maddesinin yürürlükten kaldırıldığı dönemde kurumlar vergisi oranı da %30'dan 01.01.2006 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere %20'ye

indirilmiş, kendilerine özel hesap dönemi tayin edilen kurumların 2006 takvim yılı içinde biten hesap dönemlerine ait kazançların vergilendirilmesinde, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun Geçici 1 inci maddesinin (6) numaralı fıkrası uyarınca 01.01.2006 tarihinden önceki aylara % 30, sonraki aylara ise % 20 oranının aritmetik ortalaması dikkate alınarak hesaplanan oran uygulanmıştır.

5479 sayılı Kanun 01.01.2006 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere GVK'nın 19 uncu maddesini yürürlükten kaldırdığından, kazanılmış haklarını gözetilmesi amacıyla, 2005'te başlayıp 2006 yılında sona eren özel hesap dönemine tabi kurumlar vergisi mükelleflerinin 31.12.2005 tarihine kadar yapmış oldukları yatırım harcamaları üzerinden hesapladıkları yatırım indirimi istisnası tutarları ile önceki dönemlerden devreden yatırım indirimi tutarlarını, bu hesap dönemlerinin 31.12.2005 tarihine

kadar olan kazançlarından indirebilmelerine imkân tanınmıştır.

Bu şekilde, kendilerine özel hesap dönemi tayin edilen mükellefler GVK'nın Geçici 69 uncu maddesinin getirdiği oran ve tercih gibi ilave şartlardan etkilenmeden 2006 yılında verecekleri beyannamelerinde kısmen de olsa yatırım indiriminden yararlanabilir hale gelmişlerdir.

Yatırım indirimi istisnasını düzenleyen GVK'nın 19 uncu maddesinin yürürlükten kaldırıldığı dönemde kurumlar vergisi oranı da 01.01.2006 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere %30'dan %20'ye indirilmiş, kendilerine özel hesap dönemi tayin edilen kurumların 2006 takvim yılı içinde biten hesap dönemlerine ait kazançların vergilendirilmesinde, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun Geçici 1 inci maddesinin (6) numaralı fıkrası uyarınca 01.01.2006 tarihinden önceki aylara % 30, sonraki aylara

ise % 20 oranının aritmetik ortalaması dikkate alınarak hesaplanan oran uygulanmıştır.

Sadece 31.12.2005 tarihine kadar olan yatırım harcamaları dolayısıyla yatırım indiriminden yararlanan mükellefler yukarıdaki şekilde hesaplanan kurumlar vergisi oranına tabi tutulurken, özel hesap dönemlerinin 2006 yılına isabet eden kazanç miktarları için de yatırım indiriminden yararlanabilmeleri mümkün olmamıştır.

Ayrıca, bu mükellefler, 2005 yılında başlayan özel hesap dönemlerinin 2006 yılı kazançları dolayısıyla da bu istisnadan yararlanmaları halinde %30'luk kurumlar vergisi oranına tabi olmuşlardır.

Ayrıca bu hesap dönemlerinin 2006 yılına isabet eden kazanç miktarları için de yatırım indiriminden yararlanabilmeleri mümkün olmamıştır.

Örnek:

1 Mayıs 2005 tarihinde başlayıp 30 Nisan 2006'da sona eren özel hesap

dönemi kullanan (B) Limited Şirketinin 2006 yılı safi kurum kazancı 2010.000 YTL olup 31.12.2005 tarihine kadar olan yatırım harcamaları dolayısıyla hesapladığı 126.000 YTL'lik yatırım indirimi tutarını kurum kazancının tespitinde dikkate almak istemektedir.

2005 yılında başlayıp 2006 yılında sona eren özel hesap dönemine tabi mükelleflerin 2005 yılına isabet eden kazanç tutarı; 5520 sayılı KVK'nın Geçici 1 inci maddesinde yer alan kurumlar vergisi oranının hesabına benzer bir şekilde, toplam kazanç tutarının 12'ye bölünüp hesap döneminin 2005 yılındaki ay sayısı ile çarpılmak suretiyle tespit edilebilecektir.

2006 yılında kurumlar vergisi beyannamesini verirken kurum kazancının sadece 2005 yılına isabet eden kısmı yani 105.000 YTL'si dolayısıyla yatırım indiriminden yararlanan (B) Şirketi %25'lik

kurumlar vergisi oranına tabi olacaktır.

- 2006 yılı kurum kazancı 210.000 YTL
- 2005 yılına isabet eden kazanç 105.000 YTL
- Toplam yatırım indirimi tutarı 126.000 YTL
- Yararlanılan yatırım indirimi tutarı 105.000 YTL
- Yararlanılmayan yatırım indirimi tutarı 21.000 YTL

(B) Limited Şirketinin 2005 yılına isabet eden kazancı, 31.12.2005 tarihine kadar yaptığı yatırım harcamaları üzerinden hesapladığı istisna tutarının 21.000 YTL'lik kısmına yetmediğinden, bu kısım için istisnadan yararlanamamıştır.

Şirketin kalan 21.000 YTL'lik yatırım indirimi tutarı için de 2006 yılına isabet eden kazancı üzerinden de bu istisnadan yararlanmayı tercih etmesi halinde, bütün kazancı (2005 yılına isabet kısım da dâhil olmak üzere bütün kazancı) %25 değil %30'luk

kurumlar vergisine tabi olacak ve "yararlanma" tercihini izleyen geçici vergi dönemleri ile yıllık dönemde değiştiremeyecektir.

3. 2008 Yılında Başlayan Özel Hesap Dönemleri ve Yatırım İndirimi Uygulaması

Gelir vergisinde vergilendirme dönemi takvim yılı iken kurumlar vergisinde vergilendirme dönemi gelir vergisinden farklı olarak takvim yılı değil hesap dönemidir.

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 6 ncı maddesinin birinci fıkrasında kurumlar vergisinin, mükelleflerin bir hesap dönemi içinde elde ettikleri safî kurum kazancı üzerinden hesaplanacağı; yine bu Kanunun 25 inci maddesinin birinci fıkrasında ise yıllık beyan esasında vergilendirilen kurumların vergilendirme döneminin hesap dönemi olduğu ancak, kendilerine özel hesap dönemi tayin edilenlerin

vergilendirme döneminin özel hesap dönemi olacağı hükme bağlanmıştır.

Öte yandan Vergi Usul Kanununun 174 üncü maddesinde hesap döneminin normal olarak takvim yılı olduğu ancak takvim yılı dönemi faaliyet ve muamelelerinin mahiyetine uygun bulunmayanlar için, bunların müracaatı üzerine Maliye Bakanlığınca 12'şer aylık özel hesap dönemleri belli edebileceği ve bu maddeye göre kendilerine özel hesap dönemi tayin edilenlerin ticari ve zirai kazançlarının, hesap dönemlerinin kapandığı takvim yılının kazancı sayılacağı belirtilmiştir.

Durumlarına göre Maliye Bakanlığınca müracaatları neticesinde kendilerine özel hesap dönemi tayin edilen kurumların hesap dönemleri hangi yılda kapanıyorsa, kazançları da o yılın yani hesap döneminin kapandığı yılın kazancı sayılacaktır.

Sadece 31.12.2005 tarihine kadar olan yatırım harcamaları için bu istisnadan

yararlanacak mükelleflerin 01.01.2006 tarihinden sonra yapacakları yatırım harcamaları dolayısıyla yatırım indiriminden yararlanabilmeleri mümkün olmadığı gibi anılan özel hesap döneminin 2006 yılına isabet eden kazanç miktarı için de yatırım indiriminden yararlanabilmeleri mümkün olmayacaktır.

GVK'nın Geçici 69 uncu maddesinin son fıkrasında "... 31.12.2005 tarihinde yürürlükte bulunan mevzuat hükümlerine göre hesaplayacakları yatırım indirimi istisnası tutarlarını, yine bu tarihteki mevzuat hükümleri (vergi oranına ilişkin hükümler dâhil) çerçevesinde sadece 2006, 2007 ve 2008 yıllarına ait kazançlarından indirebilirler." hükmüne yer verilerek hesaplanan yatırım indirimi tutarlarının hangi yıl kazançlarından indirilebileceği açık bir şekilde belirtilmiş olup madde lafzında özel hesap dönemine tabi mükelleflere

ilişkin olarak ayrıca bir düzenleme yapılmamıştır.

Kendilerine özel hesap dönemi tayin olunan gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri 2006, 2007 ve 2008 yıllarında sona eren özel hesap dönemlerinde GVK'nın Geçici 69 uncu maddesi kapsamında yatırım indiriminden yararlanabileceklerdir. uygulayabileceklerdir.

Ancak 2008 yılında başlayıp 2009 yılında sona eren hesap dönemleri için yatırım indiriminden yararlanma imkânları bulunmamaktadır.

Mükelleflerin, 31.12.2005 tarihine kadar olan yatırım harcamaları nedeniyle hak kazandıkları yatırım indirim tutarlarını 2005 yılında başlayıp 2006 yılında sona özel hesap dönemlerinin 2005 yılına isabet eden kazançlarına indirebilmiş olmaları, 2008 yılında başlayıp 2009 yılında sona eren özel hesap dönemlerinin 2008 yılına isabet eden aylara ilişkin kazançlarından indirip

indiremeyecekleri konusu gündeme getirmiştir.

Yatırım indirimi istisnası 01.01.2006 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere kaldırılmıştır. Yani yatırım indirimi 31.12.2005 tarihine kadar yürürlüktedir ve bu tarih özel hesap dönemine tabi mükellefler için de geçerlidir. Nasıl ki mükelleflerin 2008 yılında başlayıp 2009 yılında sona eren özel hesap dönemlerine ilişkin kazançlarının 2009 yılı kazancı sayılacağı kanunla (VUK 174 m) hüküm altına alınmışsa, sadece 2006, 2007 ve 2008 yılı kazançları dolayısıyla bu istisnadan yararlanabilecekleri de (GVK Geçici 69 m) kanunla hükme bağlanmıştır.

Örneğimizde, 2006 yılına isabet kazançları için yatırım indiriminden yararlanmak istemeyen (B) Limited Şirketi, 2007 yılında başlayıp 2008 yılında sona özel hesap döneminde yatırım indiriminden yararlanmayı veya yararlanmamayı tercih edebilecektir. Ancak şirketin 01

Temmuz 2008 - 30 Haziran 2009 tarihlerini kapsayan hesap döneminde elde edeceği kazanç VUK 174 m uyarınca 2009 yılı kazancı sayılacağından ve GVK'nın Geçici 69 uncu maddesinde mükelleflerin yatırım indirimi istisnası tutarlarını bu maddede yer alan şartlar dâhilinde sadece 2006, 2007 ve 2008 yılı kazançlarından indirebileceklerine ilişkin hüküm nedeniyle 2009 yılında sona eren özel hesap döneminin 01 Temmuz 2008 - 31 Aralık 2008 kıst dönem kazancı üzerinden yatırım indiriminden yararlanabilmesi mümkün olmayacaktır.

Özetle, kendilerine özel hesap dönemi tayin edilen mükelleflerin 2008 yılında başlayıp 2009 yılında sona eren özel hesap dönemlerine ilişkin kazançları 2009 yılı kazancı olarak kabul edildiğinden ve gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerininin GVK'nın Geçici 69 uncu maddesi kapsamında sadece 2006, 2007 ve 2008 yıllarına ait kazançları üzerinden yatırım

indiriminden yararlanabilecekleri açık bir şekilde düzenlenmiş olduğundan; bu mükelleflerin anılan madde hükmü çerçevesinde hesaplamış oldukları yatırım indirimi tutarlarını 2009 yılı kazançlarından indirebilmeleri mümkün olmadığı gibi 2008 yılında başlayıp 2009 yılında sona eren özel hesap dönemlerinin 2008 yılında yer alan kıst dönem kazançları üzerinden de indirebilmeleri mümkün bulunmamaktadır.

DEVLET TAHVİLİ VE HAZİNE BONOLARINDAN 2009 YILINDA ELDE EDİLEN GELİRLERİN VERGİLENDİRİLMESİ

Altan YILMAZ

Devlet Gelir Uzmanı

Gelir İdaresi Başkanlığı

1. Giriş

Devlet tahvili ve Hazine bonolarından itfa gelirleri ve alım-satım kazancı olmak üzere iki şekilde gelir elde edilmekte olup, bunların vergilendirilmesi 1/1/2006 tarihinden itibaren ve bu tarihten önce ihraç edilen menkul kıymetler yönünden özellik arz etmektedir.

Şöyle ki, Gelir Vergisi Kanununun geçici 67 nci maddesine göre, menkul kıymetler ve diğer sermaye piyasası araçlarının elden çıkarılması ve elde tutulması sürecinde elde edilen gelirler ile mevduat faizleri, repo gelirleri ve özel finans kurumlarından elde edilen gelirler 1/1/2006 tarihinden itibaren tek oranlı olarak vergi tevkifatına tabi tutulmakta ve bu gelirler için yıllık/ münferit beyanname verilmemektedir. 1/1/2006

tarihinden önce ihraç edilmiş söz konusu menkul kıymetlerden elde edilen faiz geliri ve değer artış kazançları ise Gelir Vergisi Kanununun bu tarihten önceki hükümlerine göre vergilendirilmektedir.

Yazımızda da gelir vergisi mükelleflerince, 1/1/2006 tarihi öncesinde ve sonrasında ihraç edilen Devlet tahvili ve Hazine bonolarından 2009 yılında elde edilen faiz gelirleri ile söz konusu menkul kıymetlerin elden çıkarılmasından sağlanan değer artış kazançlarının vergilendirilmesi ele alınacaktır.

A. 01/01/2006 Tarihinden İtibaren İhraç Edilen Devlet Tahvili ve Hazine Bonolarının Vergilendirilmesi

01/01/2006 tarihinden itibaren ihraç edilen Devlet tahvili ve Hazine bonolarından elde edilen faiz gelirleri ile söz konusu menkul kıymetlerin elden çıkarılmasından sağlanan gelirler Gelir Vergisi Kanununun Geçici 67 nci maddesi kapsamında tevkifata tabi olup, tevkifat oranı 22/07/2006 tarihli ve 2006/ 10731 sayılı Bakanlar Kurulu Kararıyla tam mükellefler

için % 10, 27/06/2006 tarihli ve 5527 sayılı Kanunla dar mükellefler için %0 olarak belirlenmiştir. Bu madde kapsamında tevkifata tabi tutulan söz konusu gelirler için yıllık/ münferit beyanname verilmesi söz konusu değildir.

B. 31/12/2005 Tarihinden Önce İhraç Edilen Devlet Tahvili Ve Hazine Bonolarının Vergilendirilmesi

Gelir Vergisi Kanununun geçici 67 nci maddesinin (9) numaralı bendine göre, 01/01/2006 tarihinden önce ihraç edilmiş olan her nevi tahvil ve Hazine bonoları ile Toplu Konut İdaresi ve Özelleştirme İdaresince çıkarılan menkul kıymetlerin elde tutulması veya elden çıkarılması suretiyle sağlanan gelirlerin vergilendirilmesinde Gelir Vergisi Kanununun 31.12.2005 tarihi itibarıyla geçerli olan hükümler uygulanır.

Dolayısıyla, 31/12/2005 tarihinden önce ihraç edilen devlet tahvili ve hazine bonolarının vergilendirilmesini anılan tarih itibarıyla geçerli olan hükümlere göre ele alacağız.

1. İstisna Uygulaması

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun Geçici 59 uncu maddesi ile 31/12/2007 tarihine kadar uygulanmak üzere, 26/07/2001-

31/12/2005 tarihleri arasında ihraç edilen Devlet tahvili ve Hazine bonolarının faiz gelirleri ile elden çıkarılmasından sağlanan diğer kazançlar toplamının 2001 yılında 50 milyar lirası, 2002 ve izleyen yıllarda bu tutarın veya arttırılmış tutarın her yıl için belirlenen yeniden değerlendirme oranında artırılması ile bulunacak tutar gelir vergisinden istisna edilmiştir.

Bu hükme göre, 01/01/2006 tarihinden önce ihraç edilmiş olan Devlet tahvili ve Hazine bonolarından elde edilen gelirlere ilişkin istisna uygulaması 31/12/2007 tarihinde son bulduğundan, 01/01/2008 tarihinden itibaren elde edilen faiz gelirleri ile bu kıymetlerin elden çıkarılmasından doğan kazançlarla ilgili olarak istisna uygulanması söz konusu değildir.

Bu çerçevede, söz konusu Devlet tahvili ve Hazine bonolarından elde edilen (faiz geliri ile bu kıymetlerin elden çıkarılması karşılığı elde edilen) gelirlerin vergilendirilmesi aşağıdaki şekilde olacaktır.

2. Faiz Gelirlerinin Vergilendirilmesi

2.1. Tam Mükellef Gerçek Kişiler

Gelir Vergisi Kanununun 3 üncü maddesine göre, tam mükellef gerçek kişiler Türkiye içinde ve dışında elde ettikleri kazanç ve iratların tamamı üzerinden vergilendirilmektedir.

Aynı Kanunun 75 inci maddesinde menkul sermaye iradının tanımı yapılmış, (5) numaralı bendinde de her nevi tahvil ve Hazine bonusu faizlerinin menkul sermaye iradı olduğu belirtilmiştir.

Yine aynı Kanunun indirim oranı uygulamasına yönelik 76 ncı maddesinin ikinci fıkrası, 01/01/2006 tarihinden itibaren elde edilen gelirlere uygulanmak üzere 5281 sayılı Kanunla yürürlükten kaldırılmış olmakla birlikte, Geçici 67 nci madde uygulamasında, 01/01/2006 tarihinden önce ihraç edilen, 75 inci maddenin ikinci fıkrasının 5 numaralı bendinde sayılan her nevi tahvil ve Hazine bonusu faizleri ile Toplu Konut İdaresi ve Özelleştirme İdaresince çıkarılan menkul kıymetlerden sağlanan gelirlerin vergilendirilmesinde 31/12/2005 tarihinde yürürlükte olan hükümlerin esas alınacağı belirtildiğinden, 2009 ve izleyen tarihlerde elde edilen söz konusu gelirlerin vergilendirilmesinde indirim

oranı uygulamasına devam edilmesi gerekmektedir.

Dolayısıyla, söz konusu tahvil ve bonolardan elde edilen faiz gelirleri indirim oranı uygulanmak suretiyle beyan edilmelidir.¹³

Dövize, altına veya başka bir değere endeksli menkul kıymetler ile döviz cinsinden ihraç edilen menkul kıymetlerden elde edilen gelirlere ise, indirim oranının uygulanması mümkün değildir.

Devlet tahvili ve Hazine bonolarından elde edilen faiz gelirleri Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesinin 7/a bendine göre % 0 (Sıfır) oranında tevkifata tabi tutulmakta olup, vergi uygulamasında tevkifat oranı sıfır olarak belirlenmiş kazançlar tevkifatlı kabul edilmektedir.

Bu durumda, 2009 ve izleyen takvim yıllarında elde edilen söz konusu faiz gelirlerine indirim oranı uygulandıktan sonra kalan tutar, Gelir Vergisi Kanununun 86 ncı maddesinin 1 numaralı fıkrası uyarınca ilgili yıla ilişkin beyanname

¹³ 2009 yılında elde edilen bir kısım menkul sermaye iradının beyanında uygulanacak indirim oranı % 16,7 olup, 273 Seri Numaralı Gelir Vergisi Genel Tebliğinde açıklanmış bulunmaktadır.

verme sınırını (2009 yılına ilişkin beyan haddi 22.000 TL dir.¹⁴) aşması durumunda beyan edilecektir. Menkul sermaye iratları toplamının 22.000 TL'yi aşıp aşmadığının tespitinde, indirim oranı uygulanabilecek menkul sermaye iratlarının indirim oranı uygulandıktan sonra kalan kısmının dikkate alınması, bu iratların beyan edilmesinin gerektiği durumlarda ise indirim oranı uygulandıktan sonra kalan tutarın beyan edilmesi gerekmektedir.

Diğer taraftan, Gelir Vergisi Kanununun 78 inci maddesinde safi iradın bulunması için menkul sermaye iradından indirilecek giderler düzenlenmiş, menkul kıymetlerin muhafazası için yapılanlar ile temettü hisseleri, faizlerin tahsil giderleri ve menkul kıymetler ve bunların iratları için ödenen her türlü vergi, resim ve harçların gider olarak indirileceği belirtilmiştir. Dolayısıyla, faiz gelirlerinin beyanında yalnızca bu giderlerin indirimi mümkün olup, bunların dışında herhangi bir unsurun gider olarak dikkate alınması söz konusu değildir.

Örnek: Bayan (B) 2009 yılında, 1/1/2006 tarihinden önce ihraç edilmiş olan Devlet tahvilinden brüt

65.000 TL tutarında faiz geliri elde etmiştir. Bayan (B)'nin beyan edeceği geliri hesaplanırken öncelikle faiz gelirine indirim oranı uygulanacak olup, indirim oranı uygulandıktan sonra kalan tutar $\{65.000 - (65.00 \times \%16,7)\} = 54.145$ TL'dir.

Devlet tahvili sıfır oranında tevkifata tabi olup, beyan edilecek gelir toplamı 22.000 TL'yi aştığından Bayan (B)'nin beyannamesine dâhil edeceği tutar 54.145 TL olacaktır.

Örnek: Bay (A), 20/03/2009 tarihinde 315.000 TL bedelle, 13/12/2005 ihraç tarihli, 3 yıl vadeli, 6 ayda bir % 7,5 kupon ödemeli Türk Lirası cinsinden Devlet tahvili satın almış olup, söz konusu tahvili 13.12.2009 tarihinde itfa edilinceye kadar elinde tutmuştur.

Bay (A)'nın söz konusu Devlet tahvili ile ilgili olarak elde etmiş olduğu kupon faizleri ve ödeme zamanları aşağıdaki gibidir:

- 13.06.2009 (5. kupon ödemesi)
22.500 TL
- 13.12.2009 (6. kupon ödemesi)
22.500 TL

Söz konusu tahvile ilişkin 5. ve 6. kupona ait ödeme 2009 yılı

¹⁴ 31.12.2008 tarih ve 27097 (6.Mükerrer) sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 271 Seri No.'lu Gelir Vergisi Genel Tebliği ile açıklanmıştır.

içerisinde yapılmış olup, bu tarihte kuponu elinde bulunduran kişilere yapılan ödemeler menkul sermaye iradi yani faiz (itfa) geliri olarak vergilendirilmektedir. Bu uygulamada kuponun satın alındığı tarihin önemi bulunmamakta olup, kupon gelirinin tamamı kuponu elinde bulunduranın geliri sayılacaktır.

Diğer taraftan, söz konusu faiz gelirine, Gelir Vergisi Kanununun Geçici 59 uncu maddesiyle 31/12/2007 tarihine kadar uygulanmakta olan istisna uygulanmayacaktır.

Bay (A)'nın 2009 yılı Devlet tahvili faiz geliri 45.000 TL olup, bu tutara 2009 yılına ilişkin indirim oranının uygulanması sonucu kalan tutar $\{45.000 - (45.000 * \%16,7)\} = 37.485$ TL'dir. Dolayısıyla, Bay (A)'nın geliri beyanname verme sınırı olan 22.000 TL'yi aştığından beyan edilecektir.

2.2. Dar Mükellef Gerçek Kişiler

Gelir Vergisi Kanununun 6 ncı maddesine göre, Türkiye'de yerleşik olmayan gerçek kişiler (dar mükellefler) sadece Türkiye içinde elde ettikleri kazanç ve iratlar üzerinden vergilendirilmekte olup, Kanunun 7 nci maddesinde de kazancın Türkiye'de elde edilmesi, sermayenin

Türkiye'de yatırılmış olmasına bağlanmıştır.

Diğer taraftan, Gelir Vergisi Kanununun 86 ncı maddesinin 2 numaralı fıkrasına göre, dar mükellef gerçek kişiler tarafından elde edilen ve tamamı Türkiye'de tevkif suretiyle vergilendirilmiş olan menkul sermaye iratları için yıllık beyanname verilmemekte, diğer gelirler için beyanname verilmesi halinde de bu gelirler beyannameye dâhil edilmemektedir.

Dolayısıyla, dar mükellef gerçek kişilerce sözü edilen Devlet tahvili ve bonolardan elde edilen faiz gelirleri, Türkiye'de tevkif suretiyle vergilendirilmiş kabul edildiğinden, bu kıymetlerden elde edilen faiz gelirleri tutarı ne olursa olsun beyan edilmeyeceği gibi, diğer gelirlerin beyanı halinde de beyannameye dâhil edilmeyecektir.

3. Değer Artış Kazançlarının Vergilendirilmesi

Gelir Vergisi Kanununun Mükerrer 80 inci maddesine göre, menkul kıymetler ve diğer sermaye piyasası araçlarının elden çıkarılmasından sağlanan kazançlar değer artış kazancı olarak vergilendirilmektedir.

Söz konusu menkul kıymetlerin alım-satımından elde edilen değer artış kazançlarında vergilendirmeye esas alınacak kazanç, Gelir Vergisi Kanununun Mükerrer 81 inci maddesine göre elden çıkarma karşılığında alınan para ve ayınlarla sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaatlerin tutarından, elden çıkarılan kıymetin maliyet bedeli ile elden çıkarılma dolayısıyla yapılan giderlerin ve ödenen vergi ve harçların indirilmesi suretiyle bulunmaktadır.

Gelir Vergisi Kanununun 5281 sayılı Kanununun 27 nci maddesiyle değişmeden önceki Mükerrer 80 inci maddesinin üçüncü fıkrasında madde kapsamına giren bütün mal ve hakların elden çıkarılmasından sağlanan değer artış kazançları için her yıl yeniden değerlendirme oranında artırılmak suretiyle tespit edilen 10.000 TL'lik istisna öngörülmüştü. Dolayısıyla 31/12/2005 tarihinden önce ihraç edilmiş devlet tahvili ve hazine bonolarının elden çıkarılmasından sağlanan kazançlara söz konusu istisna uygulanacak olup, 01/01/2006 tarihinden önce ihraç edilen Devlet Tahvili ve bonolarının alım-satımından elde edilen değer artış kazançlarının tam ve dar mükellef gerçek kişiler

yönünden vergilendirilmesi aşağıdaki gibi olacaktır.

3.1. Tam Mükellef Gerçek Kişiler

01/01/2006 tarihinden önce ihraç edilen Devlet Tahvili ve bonolarının elden çıkarılması nedeniyle değer artış kazancı elde edilmiş olması halinde, Gelir Vergisi Kanununun Mükerrer 81 inci maddesinde yer alan maliyet bedeli endekslemesi yapıldıktan sonra bulunacak kazançtan Kanununun 5281 sayılı Kanununun 27 inci maddesiyle değişmeden önceki Mükerrer 80 inci maddesinin üçüncü fıkrasında yer alan istisna (2009 yılı için 17.900 TL¹⁵) düşüldükten sonra kalan tutar beyan edilecektir.

Endeksleme uygulamasında 258 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde yapılan açıklamalara göre işlem yapılacak olup, Genel Tebliğde, "kazancın tespitinde maliyet bedeli, menkul kıymetin elden çıkarıldığı ay hariç olmak üzere Türkiye İstatistik Kurumunca belirlenen toptan eşya fiyat endeksindeki artış

¹⁵Bu tutar anılan maddede yer alan 10.000 TL'lik tutarın yıllar itibariyle yeniden değerlendirme oranında artırılması suretiyle hesaplanmıştır. Bu tutar idare tarafından ayrıca açıklanmamış olsa da Gelir Vergisi Kanununun 82 nci maddesinde yer alan arazi kazançlarına ilişkin istisna tutarıyla paralellik gösterdiği için bu tutarın esas alınmasında bir sakınca yoktur.

oranında artırılarak tespit edilecektir. 2006 yılının Ocak ayından itibaren toptan eşya fiyat endeksi yerine, üretici fiyat endeksi yayımlanmaktadır. Bu nedenle 01/01/2006 tarihinden sonra yapılan endekslemelerde toptan eşya fiyat endeksi yerine, üretici fiyat endeksi dikkate alınacaktır." açıklamasına yer verilmiş bulunmaktadır.

Örnek: Bay (C) 28/12/2004 tarihinde 90.000 TL'ye iktisap etmiş olduğu ve 02.10.2002 tarihinde ihraç edilmiş Hazine bonolarını 20/01/2009 tarihinde 150.000 TL'ye elden çıkarmıştır.

Hazine bonolarının maliyet bedeli, iktisap bedelinin Hazine bonosunun iktisap edildiği ay dâhil, elden çıkarıldığı ay hariç olmak üzere TEFE (1/1/2006 tarihinden sonra ÜFE) artışı oranında endekslenmesi suretiyle hesaplanacaktır.

- Bay (C)'nin iktisap ettiği aydan önceki ay olan Kasım 2004'te TEFE 8.392,7, Aralık 2005'te TEFE 8.785,74 dür.
- TEFE artış oranı $8.785,74/8.392,7=1,0468311$ olacaktır.
- Aralık 2005 ÜFE 122,30, Aralık 2009 ÜFE 156,29 olduğundan

ÜFE artış oranı
 $156,29/122,30=$
 $1,2779234$ 'dir.

Bu durumda Bay (C)'nin elden çıkardığı bonoların endekslenmiş maliyet bedeli $(90.000 \times 1,0468311 \times 1,2779234)$ 120.400 TL olacaktır. Değer artış kazancı da $150.000 - 120.400 = 29.600$ TL olarak tespit edilecektir.

- Elden çıkarma bedeli 150.000,00 TL

İktisap bedeli 90.000,00 TL

- Endekslenmiş iktisap bedeli (-)120.400,00 TL

- Hesaplanan değer artışı kazancı 29.600,00 TL

- İstisna Tutarı (2009 yılı için) (-)17.900,00 TL

- Beyan edilecek değer artışı kazancı 11.700,00 TL

Gelir Vergisi Kanununun Geçici 59 uncu maddesinde yer alan istisna uygulaması 31/12/2007 tarihinde son bulduğundan elde edilen değer artış kazancına söz konusu istisna uygulanmayacaktır.

3.2. Dar Mükellef Gerçek Kişiler

Gelir Vergisi Kanununun 7 nci maddesine göre, diğer kazanç ve iratlar için bu kazancın Türkiye'de elde edilmesi, kazancı doğuran işin veya muamelenin Türkiye'de

ifa edilmesi veya Türkiye'de değerlendirilmesi şartına bağlı olup, değerlendirmeden maksat, ödemenin Türkiye'de yapılması veya ödeme yabancı memlekette yapılmışsa, Türkiye'de ödeyenin veya nam ve hesabına ödeme yapılanın hesaplarına intikal ettirilmesi veya karından ayrılması olarak belirlenmiştir.

Dar mükelleflerce 01.01.2006 tarihinden önce ihraç edilen Devlet tahvili, Hazine bonolarının elden çıkarılması nedeniyle değer artış kazancı elde edilmiş olması halinde, anılan Kanunun Mükerrer 81 inci maddesinde yer alan maliyet bedeli endekslemesi yapıldıktan sonra bulunacak kazançtan, 2009 yılı için 17.900 TL istisna tutarı düşüldükten sonra kalan tutar beyan edilecektir.

Gelir Vergisi Kanununun 101 inci maddesine göre; menkul malların ve hakların elden çıkarılmasından doğan diğer kazanç ve iratların mal ve hakların Türkiye'de elden çıkarıldığı yerin vergi dairesine, kazancın iktisap olunduğu tarihten itibaren 15 gün içinde münferit beyanname ile beyan edilmesi zorunludur. Bu çerçevede, dar mükelleflerin değer artış kazancı elde etmeleri halinde vergilendirmeye esas kazanç, da mükellef gerçek kişi veya daimi temsilcisi tarafından

kazancın elde edildiği tarihten itibaren 15 gün içerisinde münferit beyanname ile beyan edilecektir.

Dar mükellef gerçek kişiler için yapılan vergilendirmede, çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları da dikkate alınmalıdır.

Örnek: Dar mükellef Bayan (D) 25/07/2005 tarihinde 70.000 TL'ye iktisap etmiş olduğu ve 26.07.2001 tarihinden sonra ihraç edilmiş Hazine bonolarını 10/01/2009 tarihinde 120.000 TL'ye elden çıkarmıştır.

01/01/2006 tarihinden önce ihraç edilen Hazine bonolarının iktisap bedeline Gelir Vergisi Kanununun mükerrer 81 inci maddesinde yer alan maliyet bedeli endekslemesi yapılacak; endeksleme sonucu bulunan maliyet bedeli ile elden çıkarma bedeli arasındaki farktan, 2009 yılı için geçerli olan 17.900 TL'lik istisna düşüldükten sonra kalan tutar, değer artış kazancı olarak münferit beyanname ile beyan edilecektir.

Öncelikle endeks değeri hesaplanacaktır.

Haziran/2005 TEFE :	(a)	8.677,15	TEFE Artış Oranı	1,0125144
Aralık/2005 TEFE :	(b)	8.785,74	(A) (b/a)	
Aralık 2005 ÜFE :	(a)	122,3	ÜFE Artış Oranı	1,2779234
Aralık/2009 ÜFE :	(b)	156,29	(B)(b/a)	

Elden çıkarma bedeli 120.000,00 TL

İktisap bedeli 70.000,00 TL

Endekslenmiş iktisap bedeli (-)90.574,11 TL

(70.000,00*1,0125144*1,2779234)

Hesaplanan değer artışı kazancı 29.425,89
TL **(120.000,00-90.574,11)**

İstisna Tutarı (2009 yılı için) (-)17.900,00
TL

Beyan edilecek değer artışı kazancı 11.525,00
TL **(29.425,89-17.900,00)**

Kanunun Geçici 59 uncu maddesinde yer alan istisna uygulaması 31/12/2007 tarihinde son bulduğundan elde edilen değer artış kazancına söz konusu istisna uygulanmayacaktır.

Uzman Görüş

Devlet Gelir Uzmanları Aylık Yayını

Mart 2010 / Sayı 3

www.devletgeliruzmanlari.org