

# Devlet Gelir Uzmanları Aylık Yayını

## Şubat 2010 / Sayı 2

# Uzman Görüş



[www.devletgeliruzmanlari.org](http://www.devletgeliruzmanlari.org)

## 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](http://www.devletgeliruzmanlari.org)

[iletisim@devletgeliruzmanlari.org](mailto:iletisim@devletgeliruzmanlari.org)

## İÇİNDEKİLER

### BAŞLARKEN

### BİREYSEL EMEKLİLİK KATKI PAYI VE ŞAHIS SİGORTA PRİMLERİNİNE İLİŞKİN VERGİ UYGULAMALARI

Bu makalenin konusunu Gelir Vergisi Kanunu'nda şahıs sigorta primleri ve bireysel emeklilik sistemine ödenen katkı paylarının elde edilen gelirlerde indirimine ilişkin düzenlemeler oluşturmaktadır.

### NAKİT HAVUZU UYGULAMASININ KURUMLAR VERGİSİ MEVZUATI YÖNÜNDEN DEĞERLENDİRMESİ

Bu makalede, grup şirketleri arasındaki nakit havuzu uygulaması kurumlar vergisi mevzuatı yönünden incelenmektedir.

### AVRUPA BİRLİĞİ-TÜRKİYE İLİŞKİSİNİN VERGİLENDİRME BOYUTUNA AVRUPA BİRLİĞİ'NİN BAKIŞI

Bu makale kapsamında, Avrupa Birliği'nin yayımladığı resmi dokümanlar olan İlerleme Raporu ve Katılım Ortaklığı Belgesi'nin Vergilendirme başlığı bağlamında Avrupa Birliği-Türkiye ilişkisinin mevcut durumu üzerinde genel aktarımlar ve değerlendirmeler bulunmaktadır.

### 2010 YILINDA ELDE EDİLECEK DİĞER ÜCRET GELİRLERİNİN VERGİLENDİRİLMESİ

Bu makalede, 2010 yılının Şubat ayında tarh edilmesi gereken diğer ücret gelirlerinin vergilendirilmesi konusu hizmet erbabı ve işverenlerin yükümlülükleri yönünden ele alınmaktadır.

### YURTDIŞI İLE DÜZENLENEN MALİYET YANSITMA SÖZLEŞMELERİNİN VERGİSEL AÇIDAN DEĞERLENDİRİLMESİ

Makalede, yurtdışında bulunan grup şirketleri ile düzenlenen maliyet yansıtma sözleşmeleri gereğince ödenecek bedellerin 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununda düzenlenen emsallere uygunluk ilkesi ve söz konusu bedeller üzerinden tevkifat yapılması gerekip gerekmediği ile bu sözleşmeler nedeniyle verilen hizmet bedelleri üzerinden KDV hesaplanıp beyan edilip edilmeyeceği ve sözleşmelerin damga vergisine tabi olup olmadığı hususlarında açıklamalara yer verilmektedir.

## **GELİR VERGİSİ MÜKELLEFLERİ İÇİN UYGULANAN VERGİ GÜVENLİK MÜESSESELERİNİN ULUSLAR ARASI UYGULAMALAR VE MEVZUATIMIZ AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ**

Makalenin konusunu, çeşitli ülkelere ait "Vergi Güvenlik Müesseseleri oluşturmakta olup, gelecekte çıkacak "Yeni Gelir Vergileri Kanununda" yer alması muhtemel bazı vergi güvenlik müesseselerinden bahsedilmektedir.

### **BAŞKASINA AİT KREDİ KARTI İLE YAPILAN ÖDEMELERDE BELGE DÜZENİ**

Makalede, başkasına ait kredi kartları kullanılarak yapılan alışverişlerde vergi mevzuatı açısından düzenlenmesi gereken belgenin kimin adına düzenleneceği konusunda ayrıntılı olarak bilgi verilmektedir.

### **TEVKİF YOLUYLA KESİLEN VERGİLERİN NAKDEN İADESİNDE UYULACAK ESASLAR**

Bu makalede, Maliye Bakanlığı'nın 5035 sayılı Kanun'un kendisine verdiği yetki uyarınca çıkarmış olduğu 252 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği'nde ele alınan nakden iade yapılmasının şartlarına, mahsubuna, vergi hatalarından kaynaklanan iade işlemlerine değinilmektedir.

### **KURUMLAR VERGİSİ AÇISINDAN AR-GE İNDİRİMİ UYGULAMASININ DEĞERLENDİRİLMESİ**

Makalede, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 10 uncu maddesinin birinci fıkrasının (a) bendinde düzenlenen, mükelleflerin, işletmeleri bünyesinde gerçekleştirdikleri münhasıran yeni teknoloji ve bilgi arayışına yönelik araştırma ve geliştirme faaliyetleri çerçevesinde işletme bünyesinde yapmış oldukları harcamaların üzerinden % 100 oranında hesaplanacak "Ar-Ge İndirimi" konusu ele alınmaktadır.

### **KAMULAŞTIRMA İŞLEMİNİN KOOPERATİFLERDE KURUMLAR VERGİSİ MUAFİYETİNE ETKİSİ**

Bu makalede, kooperatiflerin kurumlar vergisi kanunu karşısındaki durumu ele alınarak, kamulaştırma işleminin mahiyeti ile kooperatiflere ait taşınmazların kamu idareleri tarafından kamulaştırılmasının kurumlar vergisi açısından doğurduğu sonuçlar değerlendirilmektedir.

## Başlarken

Uzman Görüş, yeni bakışı ve yeni yorumu ile yeniden sizlerle...

Yayına hayatına kısa bir süre önce adım atan "Uzman Görüş" yeni yüzü ile Şubat sayısı ile sizlerle buluşuyor. Bu sayımızda da mali konularda hazırlanmış birbirinden ilgi çekici makaleler gündemi belirlemeye aday olarak karşınızda.

Uzman Görüş, vergiciliğe sadece alternatif bir bakış açısı sunmakla kalmıyor, aynı zamanda vergi dünyasından en son gelişmeleri de sizlerle paylaşıyor.

Düzenli ve ilkeli vergicilik anlayışıyla Uzman Görüş, vergiciliğin sınırlarını yeniden çizme iddiasını taşıyan bir dergi ve öteden beri özlenen bir bakış açısına sahip.

Birikimli ve deneyimli bir kadroyla hazırlanan Uzman Görüş, inanıyoruz ki meslek hayatınızda her daim en yakın başvuru kaynağınız olacak.

Yalnız işlediği konular ile değil, görüşleri açısından da farklılık taşıyan dergimiz gerçek vergiciliği özleyenler için de bulunmaz bir kaynak.

Dolu dolu içeriği ve dinamik yapısı ile dergimizi arşivinizde saklamaktan zevk duyacağınıza inanıyoruz.

Kamuoyunun tüm beklentilerini karşılamak ve vergi dünyasının gerçeklerini yansıtmak için ortaya çıkan Uzman Görüş, her ay on ayrı makale ile en önemli vergi konularını işliyor ve Devlet Gelir Uzmanları Derneğinin katkıları ile ücretsiz olarak yayımlanıyor.

Sizlerden aldığımız eşsiz destekle her ay birlikte olmaya devam edeceğiz...

**Devlet Gelir Uzmanları Derneği**

**BİREYSEL EMEKLİLİK KATKI PAYI  
VE ŞAHIS SİGORTA  
PRİMLERİNİNE İLİŞKİN VERGİ  
UYGULAMALARI**

**Sadık DEMİRBAŞ**  
Gelir İdaresi Müdürü

**1. Giriş**

Bireyler gerek serbest çalışsın gerekse ücretli olarak bir işverene tabi olarak çalışsın sosyal güvenlik mevzuatı içinde bir sosyal güvenceye tabi olmaktadır. Zorunlu sosyal güvencenin yanı sıra kişilerin ikinci bir emeklilik hakkı elde etme, birikimlerini nemalandırarak belli dönem sonunda toplu gelir elde etmek veya ortaya çıkabilecek çeşitli risklere karşı güvence sağlayabilmek için sigortacılık sisteminden yararlanmaktadırlar.

Sosyal devlet anlayışı içinde vatandaşlara hizmet verme görevi sosyal güvenlik sistemi aracılığıyla devlet eliyle yürütülürken, kamu bütçesi içinde bu harcamalar önemli büyüklüklere de ulaşmaktadır. Hükümetlerin uzun vadede devlet bütçesindeki sosyal güvenlik kaynaklanan yükü azaltmak amacıyla sosyal güvenlik sistemini özel sektöre yöneltme gibi bir isteği de ortaya koymaktadır. Ayrıca, sigortacılık sektöründe toplanan fonlar da ülkelerin yatırıma yönlendirebileceği kaynakların

oluşmasında önemli göreve sahip bulunmaktadır.

İşte bu gerekçelerle sigortacılık sektörü vergi uygulamalarıyla da desteklenmekte, bununla ilgili olarak vergi mevzuatında da bazı düzenlemeler yer almakta, bunlardan en önemlileri de yapılan prim ve katkı payı ödemelerinin kazancın tespitinde indirim konusu yapılabilmesidir. Bu yazımızın konusunu Gelir Vergisi Kanunu'nda şahıs sigorta primleri ve bireysel emeklilik sistemine ödenen katkı paylarının elde edilen gelirlere indirimine ilişkin düzenlemeler oluşturmaktadır.

**2. Genel Bilgiler**

Bireysel emeklilik katkı payı ve şahıs sigorta prim ödemeleri ile ilgili olarak Gelir Vergisi Kanunu'nda yer alan indirim uygulamalarını incelediğimizde düzenlemeleri üç ana başlık altında toplayabiliriz;

1. Prim ve katkı payı ödemelerinin ücret matrahından indirimi.
2. Prim ve katkı payının ödemelerinin yıllık beyanname ile beyan edilen gelir unsurlarından indirimi.
3. İşverenlerce ücretliler adına ödenen bireysel emeklilik katkı paylarının ticari kazancın tespitinde gider olarak indirilmesi.

### 2.1. Eşine ve Küçük Çocuklara Ait Ödemelerin İndirim Konusu Yapılması

Mükelleflerin kendilerine, eşine ve küçük çocuklarına ait hayat, ölüm, kaza, hastalık, sakatlık, işsizlik, analık, doğum ve tahsil gibi şahıs sigorta poliçeleri için ödedikleri primler ile bireysel emeklilik sistemine ödenen katkı payları da kazancın tespitinde indirim konusu yapılabilmektedir.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 63/3 ve 89/1 inci maddelerinde bahsedilen eş tabirinden Medeni Kanunda yer alan belirlemenin esas alınması gerekmektedir. **Medeni Kanun hükümlerine göre eş**, aralarında evlilik bağı kurulmuş kadın ve erkekten her biridir. Küçük çocuk tabirinden ne anlaşılması gerektiği ise 13.08.2003 tarih ve 2003-3 sayılı Gelir Vergisi Sirkülerinde açıklanmış olup, buna göre "Küçük çocuk" tabiri, 18 yaşını doldurmamış ve mükellef tarafından, bakmakla yükümlü olunan (nafaka verilmek suretiyle bakılanlar dâhil) kişileri kapsamaktadır.

### 3. Sigorta Primi Ve Katkı Payı Ödemelerinin Kazançlardan İndirimi

Bireysel emeklilik ve şahıs sigorta prim ve katkı payı ödemeleri Gelir Vergisi Kanunu'nda üç ayrı madde de düzenlenmiş bulunmaktadır.

#### 3.1. Prim Ve Katkı Payı Ödemelerinin Ücret Matrahından İndirimi

Ücret geliri elde edenlerin şahıs sigorta prim ve katkı payı ödemelerini gayrisafi ücret matrahından indirimine ilişkin düzenlemeler Gelir Vergisi Kanunu'nun 63 üncü maddesinin üç numaralı bendinde düzenlenmiştir.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 63 üncü maddenin 3 numaralı bendinde, "Sigortanın veya emeklilik sözleşmesinin Türkiye'de kâin ve merkezi Türkiye'de bulunan bir sigorta veya emeklilik şirketi nezdinde akdedilmiş olması şartıyla; ücretlinin şahsına, eşine ve küçük çocuklarına ait hayat, ölüm, kaza, hastalık, sakatlık, işsizlik, analık, doğum ve tahsil gibi şahıs sigorta poliçeleri için hizmet erbabı tarafından ödenen primler ile bireysel emeklilik sistemine ödenen katkı payları,

İndirim konusu yapılacak prim, aidat ve katkıların toplamı, ödendiği ayda elde edilen ücretin % 10'unu (bireysel emeklilik sistemi dışındaki şahıs sigorta poliçeleri için ödenen primlerde, ödendiği ayda elde edilen ücretin % 5'ini) ve yıllık olarak asgari ücretin yıllık tutarını aşamaz. Bakanlar Kurulu bu oranı % 20 oranına kadar (bireysel emeklilik sistemi dışındaki şahıs sigorta poliçeleri için % 10 oranına kadar) artırmaya ve belirtilen haddi asgari ücretin yıllık tutarının iki katını geçmemek üzere yeniden belirlemeye yetkilidir" hükmüne yer verilmiştir.

Bu hükümlere göre, vergiye tabi ücret matrahının tespitinde bireysel emeklilik sistemine ödenen katkı payının elde edilen ücretin %10'una kadar olan kısmı indirim konusu yapılabilecektir. Bireysel emeklilik dışında kalan şahıs sigortaları için ödenen primlerin ise elde edilen ücretin %5'ine kadar olan kısmı ücret matrahının tespitinde indirilebilecektir. Bireysel emeklilik sistemi ile diğer şahıs sigortaları için ödenen primlerin birlikte olması halinde matrahtan indirim konusu yapılabilecek tutar ücretin %10'u ile sınırlı olmakta, ancak bu durumda şahıs sigorta primleri için %5'lik sınır ayrıca aranmaktadır.

### ÖRNEK 1:

Bir işyerinde ücretli olarak çalışmakta olan (A) şahsı aylık 1000 TL brüt ücret geliri elde etmekte ve bireysel emeklilik sistemine kendi adına 60 TL katkı payı ödemesi, şahıs sigorta primi olarak da 80 TL prim ödemesi yapmaktadır. Bu çalışanın ödemiş olduğu prim ve katkı payı ödemelerinin ücret matrahından indirimine ilişkin uygulama aşağıdaki gibi olacaktır.

Aylık Brüt Ücret	1.000 TL
Brüt Ücretin % 10'u	100 TL
Brüt Ücretin % 5'i	50 TL
Asgari Ücretin Yıllık Tutarı (666 x 12) =	7.992 TL
Önceki Dönemlerde İndirim Yapılmış Toplam Tutar	180 TL

Bireysel Emeklilik Sistemi Katkı Payı Ödemesi	60 TL
Şahıs Sigorta Prim Ödemesi	70 TL

**Açıklama:** Ücretlinin matrahının tespitinde indirim konusu yapılabilecek katkı payı ve prim ödemelerine ilişkin toplam tutar brüt ücretin %10'u olan 100 TL'yi geçemeyecektir. Bu durumda bireysel emeklilik sistemi için ödenen 60 TL katkı payının tamamı indirim konusu yapılabilecek, her iki ödemenin azami tutarı 100 TL'den fazla olamayacağı için, şahıs sigorta primi olarak ödenen 70 TL'nin yalnızca 40 TL'si indirime konu olabilecektir.

### 3.1.1. İndirim Konusu Yapılacak Prim ve Katkı Paylarının Hesaplanmasında Dikkate Alınacak Brüt Ücretin Kapsamı

Konu ile ilgili olarak çıkarılan 3 no.lu Gelir Vergisi Sirkülerinde bazı açıklamalar yapılmıştır. İndirim konusu yapılabilecek azami katkı payı veya prim tutarının tespitinde esas alınacak brüt ücret tutarının tespitinde işveren tarafından çalışana ödenen; aylık (maaş), prim, ikramiye, sosyal yardımlar ve zamlar ile sürekli nitelikteki ödemelerin brüt tutarlarının toplamı brüt ücretin hesabında dikkate alınmaktadır. Ancak, gider karşılığı olarak yapılan ödemeler (yapılan gerçek bir giderin karşılığı olsun olmasın) dikkate



alınmamaktadır. Bir takvim yılı içerisinde bireysel emeklilik ve diğer şahıs sigorta primleri ile ilgili olarak yapılabilecek indirim tutarı asgari ücretin yıllık tutarını aşamayacaktır. Bu sınırlama yıllık bazda dikkate alınmakta olup, yıl içinde asgari ücrette meydana gelen değişiklikler indirim yapılacak tutarların hesabında dikkate alınmamaktadır.

### 3.2. Prim Ve Katkı Payın Ödemelerinin Yıllık Beyanname İle Beyan Edilen Gelir Unsurlarından İndirimi

Yıllık beyanname veren gelir vergisi mükellefleri, şahıs sigorta primi ve bireysel emeklilik katkı payı ödemelerini beyan ettikleri tüm gelir unsurlarından beyanname üzerinden indirim konusu yapabilmektedirler. Bu indirim uygulamasına ilişkin yasal düzenleme Gelir Vergisi Kanunu'nun 89 uncu maddesinin 1 numaralı bendinde düzenlenmiştir.

Gelir Vergisi Kanunu'nun "Diğer İndirimler" başlıklı 89 uncu maddesinin birinci fıkrasının 1 numaralı bendinde, "Beyan edilen gelirin %10'unu (bireysel emeklilik sistemi dışındaki şahıs sigorta primleri için, beyan edilen gelirin %5'ini) ve asgari ücretin yıllık tutarını aşmamak şartıyla, mükellefin şahsına, eşine ve küçük çocuklarına ait hayat, ölüm, kaza, hastalık, sakatlık, analık, doğum ve

tahsil gibi şahıs sigorta primleri ile bireysel emeklilik sistemine ödenen katkı payları (Sigortanın veya emeklilik sözleşmesinin Türkiye'de kâin ve merkezi Türkiye'de bulunan bir sigorta veya emeklilik şirketi nezdinde akdedilmiş olması, prim ve katkı tutarlarının gelirin elde edildiği yılda ödenmiş olması ve ücret geliri elde edenlerin ücretlerinin safi tutarının hesaplanması sırasında ayrıca indirilmemiş bulunması şartıyla; eşlerin veya çocukların ayrı beyanname vermeleri halinde, bunlara ait prim ve katkı payları kendi gelirlerinden indirilir.)

Bakanlar Kurulu bu bentte yer alan oranları bir katına kadar artırmaya ve belirtilen haddi asgarî ücretin yıllık tutarının iki katını geçmemek üzere yeniden belirlemeye yetkilidir." hükmü yer almaktadır.

Bireysel emeklilik sistemine ödenen katkı payının beyan edilen gelirin %10'una kadar olan kısmı gelir vergisi matrahlarının tespitinde indirim konusu yapılabilmektedir. Bireysel emeklilik sistemi dışında kalan şahıs sigortaları için ödenen primlerin ise beyan edilen gelirin %5'ine kadar olan kısmı matrahın tespitinde indirim konusu yapılabilmektedir. Beyan edilen gelir olarak, yıllık gelir vergisi beyannamesinde yer alan indirimler ve

geçmiş yıl zararları toplamından önceki tutar esas alınmaktadır. Mükelleflerce ödenen prim ve katkı paylarının yıllık beyanname ile beyan edilen gelirden indirilebilmesi için, bu prim ve katkı paylarının ücretin safi tutarının tespitinde ayrıca indirilmemiş olması gerekmektedir.

Mükellefin eşi ve çocuklarının ayrı beyanname vermeleri halinde, eş ve çocuklar adına ödenen prim ve katkı payları öncelikle kendi gelirlerinden indirilecektir. Öte yandan, yıllık gelir vergisi beyannamesinde indirim konusu yapılacak prim veya katkı payının, beyannamenin ilgili olduğu yıl ile ilişkili olması ve bu yılın sonuna kadar ödenmesi gerekmektedir.

Bu ödemelerin yıllık beyanname üzerinden indirim hakkından yararlanabilmek için özetle şu şartların mevcut olması gerekmektedir.

- Gelirler nedeniyle yıllık beyanname verilmesi,
- Ödenen prim ve katkı paylarının, ayrıca yıl içinde ücretin matrahından indirilmemiş olması,
- Prim ve katkı paylarının, beyan edilen gelirin elde edildiği yılda ödenmiş olması,
- Bireysel emeklilik sistemine ödenen katkı payının beyan edilen gelirin

%10'una kadar olan kısmının esas alınması,

- Şahıs sigortaları için ödenen primlerin beyan edilen gelirin %5'ine kadar olan kısmının esas alınması,
- Katkı payları ile sigorta primlerinin asgari ücretin yıllık brüt tutarını aşmaması,
- Oransal sınırlamada esas alınacak beyan edilen gelir olarak, yıllık gelir vergisi beyannamesinde yer alan indirimler ve geçmiş yıl zararları toplamından önceki tutarın esas alınması,

**ÖRNEK 2:** Sahip olduğu gayrimenkullerden dolayı 30.000 TL gayrimenkul sermaye iradı elde eden, ayrıca serbest meslek faaliyeti dolayısıyla da 10.000 TL serbest meslek kazancı elde eden mükellef (B) kazancını yıllık beyanname ile bildirmektedir. Yıl içinde kendi adına 3.000 TL bireysel emeklilik katkı payı, 1.000 TL şahıs sigorta primi ödemiş, ayrıca eşi adına da 1.000 TL şahıs sigorta primi ödemiş bulunmaktadır. Ödemiş olduğu bireysel emeklilik katkı payı ve şahıs sigorta primlerinin yıllık beyannameden indirimine ilişkin

uygulama aşağıdaki şekilde yapılacaktır.

Gayrimenkul Sermaye İradı	30.000 TL
Serbest Meslek Kazancı	10.000 TL
Beyan Edilen Toplam Gelir (İndirimler ve geçmiş yıl zararlarından önceki tutar)	40.000 TL
Beyan Edilen Gelirin % 10'u	4.000 TL
Beyan Edilen Gelirin % 5'i	2.000 TL
Asgari Ücretin Yıllık Tutarı (666 x 12) =	7.992 TL
Bireysel Emeklilik Sistemi Katkı Payı Ödemesi	3.000 TL
Şahıs Sigorta Primleri Ödemesi	1.000 TL
Eşi Adına Şahıs Sigorta Prim Ödemesi	1.000 TL

**Açıklama:** Yıllık gelir vergisi mükellefinin matrahının tespitinde indirim konusu yapılabileceği azami tutar beyan edilen gelirin (indirimler ve geçmiş yıl zararları toplamından önceki tutar) % 10'u olan 4.000 TL'yi geçemez.

Bireysel emeklilik sistemi katkı payı olarak 3.000 TL ödenmiş olup bu ödeme beyan edilen gelirin % 10'unun altında olduğundan 3.000 TL'nin tamamı indirilebilir. Şahıs sigorta primi olarak toplam 2.000 TL ödenmiş olup bu ödeme de beyan edilen gelirin % 5'ine eşit olduğundan 2.000 TL'nin tamamı indirilebilir. Ancak 3.000 TL+2.000 TL = 5.000 TL indirilebilecek azami tutar olan 4.000 TL'den fazla olduğu için toplam 4.000 TL matrahın tespitinde indirim konusu yapılabilecektir.

Bireysel emeklilik sistemi ile diğer şahıs sigortaları için ödenen primlerin birlikte olması halinde matrahtan indirim konusu yapılabilecek tutar beyan edilen gelirin %10'u ile sınırlı olacaktır. Bu durumda şahıs sigorta primleri için %5 oranındaki sınır ayrıca aranacaktır.

Ayrıca, yapılacak indirimlerin toplam tutarı da asgari ücretin yıllık brüt tutarı olan 7.992 TL'yi de geçemeyecektir. Eşlerin veya çocukların ayrı beyanname vermeleri halinde, kendilerine ait prim ve katkı paylarının kendi gelirlerinden indirilmesi gerekmektedir. GVK'nın 89 uncu maddesinin 1 numaralı bendine göre, yıllık beyanname ile beyan edilen gelirlerden indirim konusu yapılacak prim ve katkı paylarının, ücret geliri elde edenlerin ücretlerinin safi tutarının hesaplanması sırasında ayrıca indirilmemiş bulunması da gerekmektedir.

### 2.3. İşverenlerce Ücretliler Adına Ödenen Bireysel Emeklilik Katkı Paylarının Ticari Kazancın Tespitinde İndirimi

İşverenlerin çalışanlar adına bireysel emeklilik sistemine ödedikleri katkı payı ödemelerinin ticari kazancın tespitinde kazançlarından gider olarak indirim konusu yapmaları, Gelir

Vergisi Kanunu'nun 40 ıncı maddesinin 9 numaralı bendinde düzenlenmiştir.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 40 ıncı maddesinin 9 numaralı bendinde; "İşverenler tarafından ücretliler adına bireysel emeklilik sistemine ödenen katkı payları. (Gerek işverenler gerekse ücretliler tarafından bireysel emeklilik sistemine ödenen ve vergi matrahının tespitinde dikkate alınan katkı paylarının toplamı bu Kanunun 63 üncü maddesinin birinci fıkrasının (3) numaralı bendinde belirlenen oran ve haddi aşamaz.)" hükmü yer almaktadır.

Kanunda yer alan hüküm, işverenler tarafından ücretliler adına bireysel emeklilik sistemine ödenen katkı paylarının, ücretlerle ilişkilendirilmeksizin, ticari kazancın tespitinde gider olarak indirilmesine imkân tanımaktadır. İşverenler tarafından indirim konusu yapılabilecek tutar, ücretlinin elde ettiği ücretin %10'unu ve yıllık bazda da asgari ücretin yıllık tutarını aşamayacaktır. Bireysel emeklilik sistemine işveren yanında ücretlinin de katkı payı ödemesi durumunda indirim yapılacak brüt ücretin %10 u tutarının hesabında her iki ödemenin de toplam miktarının esas alınması gerekmektedir. Toplam katkı payı ödemesi tutarının ücretin brüt tutarının %10'unu aşması halinde, indirimin öncelikli olarak ücret

matrahının tespitinde mi yoksa ticari kazancın tespitinde mi yapılacağı konusu taraflarca serbestçe belirlenebilmektedir.

İşverenler tarafından ücretli adına ödenen bireysel emeklilik sistemi katkı paylarının ticari kazancın tespitinde indirim konusu yapılabilmesi için özetle aşağıdaki hususlar aranmaktadır.

- Ücretli adına bireysel emeklilik sistemine ödenen katkı payının, brüt ücretin %10'unu aşmaması gerekir.
- Yıllık bazda asgari ücretin yıllık brüt tutarını aşmaması gerekir.
- İşverence oransal sınırlama düzeyinde ödenen katkı payı, ücretle ilişkilendirilmeksizin indirim konusu yapılır. ( işverence yapılan ödeme %10' u aşarsa ücretle ilişkilendirilir.)
- Hem işveren hem de ücretli tarafından katkı payı ödenmesi halinde, indirimin öncelikli olarak ücret matrahının tespitinde mi yoksa ticari kazancın tespitinde mi yapılacağı konusu taraflarca serbestçe belirlenebilmektedir.
- Kurumlar vergisi mükellefleri tarafından hizmet erbabı adına ödenen katkı payları da gider

olarak indirim konusu yapılacaktır.

- Serbest meslek erbabı ve zirai kazanç sahiplerinin çalıştırmış olduğu hizmet erbabı için ödemiş oldukları katkı payları gider olarak indirilemez.

**ÖRNEK 3:** Bir işveren nezdinde çalışan ücretli (C), 2.000 TL brüt ücret geliri elde etmektedir. İşverenin Ekim 2009 döneminde bireysel emeklilik sistemine ücretli adına ödediği katkı payı tutarı 250 TL'dir. İşverenin çalışan adına ödemiş olduğu bireysel emeklilik sistemi katkı payının ticari kazancın tespitinde indirimi aşağıdaki şekilde yapılacaktır.

Aylık Brüt Ücret	2.000 TL
Brüt Ücretin % 10'u	200 TL
Asgari Ücretin	7.992 TL
Yıllık Tutarı (666 x 12) =	
İşverenin BES Katkı Payı Ödemesi	250 TL

**Açıklama:** İşçi adına işveren tarafından ödenen toplam katkı payı 250 TL olmasına rağmen ücretlinin brüt ücretinin % 10'u 200 TL olduğundan işveren tarafından ücretle ilişkilendirilmeden doğrudan ticari kazancın tespitinde indirilecek katkı payı tutarı 200 TL olacaktır. Brüt ücretin %10'unu aşan ödeme tutarı olan 50 TL'nin ise ücret olarak değerlendirilerek kazancın tespitinde

ücret gideri olarak indirim konusu yapılması gerekir. Ücret olarak değerlendirilen tutar üzerinden işverenin ayrıca ücrete ilişkin gelir vergisi tevkifatı da yapması gerekir.

#### 4. Genel Hususlar

##### 4.1. Prim ve Katkı Payı Ödemelerinin Belgelendirilmesi

Gelir Vergisi Kanunu'nda mükelleflerin şahsına, eşine ve küçük çocuklarına ait şahıs sigorta poliçeleri için ödemiş olduğu primler ile bireysel emeklilik sistemine ödenen katkı paylarını, gerek ücretliler yıl içindeki tevkifat matrahlarından, gerek yıllık beyanname veren mükellefler beyanname üzerinden, gerekse işçi adına katkı payı ödeyen işverenler ticari kazancın tespitinde kazançlarından indirim konusu yapabilmektedirler.

Sigorta primi ve bireysel emeklilik katkı payı ödemelerinin indiriminin belgelenmesine ilişkin 256 seri no.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde açıklamalar yapılmıştır. Şahıs sigorta primleri ile bireysel emeklilik sistemine ödenen katkı paylarının gelir vergisi matrahının tespitinde indiriminin gerçekleştirilebilmesi için yapılan ödemelerin belgelendirilmesi gerekmektedir

#### 4.2. Prim ve Katkı Paylarının Ödeme Şekilleri

Ücretliler tarafından şahıs sigorta şirketlerine ve bireysel emeklilik şirketlerine ödenmesi gereken prim ve katkı payları aşağıda belirten yöntemlerle yapılmakta ve belgelendirilmektedir. Bunlar;

- Doğrudan sigorta şirketine ödeme yapılması halinde (şirket tarafından düzenlenen makbuz karşılığında),
- Bankalar vasıtasıyla (banka dekontu karşılığında),
- Posta çeki vasıtasıyla (posta alındısı karşılığında),
- Bilgisayarda internet ortamında interaktif hesap yoluyla (bilgisayar çıktısı karşılığında),
- Telefon bankacılığı yoluyla, (Kredi kartı ekstresi veya dekont karşılığında)
- Bankaların otomatik para çekme makineleri (ATM) vasıtasıyla (Otomatik para çekme makbuzu karşılığında),
- Kredi kartı ile sigorta şirketine veya bankaya otomatik ödeme talimatı vermek suretiyle (Kredi kartı ekstresi) yapılabilir.

#### 4.3. Prim ve Katkı Paylarının Ödendiğini Tevsik eden Belgeler

1- Sigorta şirketlerince düzenlenen makbuzlar,

2- Ödeyenin adı ve soyadı, ödemenin ait olduğu dönem, ödenen prim veya katkı payı tutarı, ödeme yapılan sigorta veya bireysel emeklilik şirketinin unvanı ve ödemenin türüne (Şahıs sigorta primi veya bireysel emeklilik katkı payı) ilişkin bilgilerin yer alması koşuluyla;

- Banka dekontları,
- Otomatik para çekme makinesi makbuzları,
- Kredi kartı ekstreleri,
- Posta çekleri.

3- Sigorta poliçesi veya emeklilik sözleşmesinin bir örneğinin işverene verilmesi halinde sigorta veya emeklilik şirketlerince;

- Faks veya e-posta yoluyla katılımcılara gönderilen makbuz örnekleri ile
- İnternet ortamında yapılan ödemelere ilişkin olarak bilgisayardan alınan çıktılar,

esas alınarak da indirim uygulanabilecektir. Ancak, bu durumda yukarıda belirtilen prim veya katkı payı ödemelerine ilişkin ödeme tarihi ve ilgili olduğu dönemlerini gösteren sigorta veya emeklilik şirketinden alınacak bir yazı veya ekstrenin ücretin ilgili olduğu yılı izleyen yılın ilk ayı içinde işverene iletilmesi şarttır.

4- Sigorta primi ve katkı payının sigorta veya emeklilik şirketine hizmet erbabı tarafından doğrudan ödenmeyip, işverenler aracılığıyla ödenmesi halinde (grup sigortası ve grup bireysel emeklilik sözleşmesi );

- Sigorta poliçesi veya bireysel emeklilik sözleşmesinin bir örneğinin işverende bulunması.
- Bu poliçe veya sözleşmede sigorta priminin veya bireysel emeklilik katkı paylarının ödeme dönemlerinin, ayrıca bu dönemler için ödenecek prim ve katkı payı tutarlarının belli edilmiş olması kaydıyla, hizmet erbabı için işveren tarafından sigorta veya emeklilik şirketine ödenen ve/veya hizmet erbabının ücretinden kesinti yapılmak suretiyle tahsil edilen sigorta primi ve katkı payı, her bir kişi için ayrıca yukarıda belirtilen belgeler aranmaksızın ücretin vergi matrahının tayininde indirim olarak dikkate alınabilecektir.

### 5. Genel Değerlendirme

Kişiler, bireysel emeklilik şirketleri ile şahıs sigorta şirketlerine ödenen prim ve katkı payı ödemeleri ile gerek mevcut emekliliklerine ilave olarak ek emeklilik hakkı elde etmek, gerek tasarrufta buldukları gelirlerinin nemalandırılması sonucu belli süre sonunda toplu olarak gelir elde etmek,

gerekse hayatta ortaya çıkabilecek risklere karşı güvence oluşturabilmeyi hedeflemektedirler.

Devlet eliyle yürütülmekte olan mevcut sosyal güvenlik sistemlerinin yanı sıra ortaya çıkan özel sigortacılık sistemi devlet üzerindeki sosyal güvenlik yüklerinin azaltılması bakımından önem arz ettiği gibi, bu şirketler bünyesinde de uzun vadeli fon kaynaklarının oluşmasına da neden olmaktadır. Oluşan fonların etkin kullanılarak ödeme yapanlara geri dönüşünün sağlanabilmesi için bu fonlarda yatırımlara yönlendirilerek ülke için önemli yatırım kaynakları oluşturmaktadır. Bu gerekçelerle Devletinde sigortacılık sisteminin gelişmesinde çeşitli teşvikler sağlaması da kaçınılmaz olmaktadır. Nitekim bu ödemeleri yapanlara bunun kazançlarından indirim konusu yapılmasına imkânı sağlanarak vergisel yönden de bu sistemler teşvik edilmektedir.

**NAKİT HAVUZU  
UYGULAMASININ KURUMLAR  
VERGİSİ MEVZUATI YÖNÜNDEN  
DEĞERLENDİRMESİ<sup>1</sup>**

**Şerife Doğan**

**Gelir İdaresi Müdürü**

### 1. Giriş

Uluslar arası alanda karşımıza çıkan hususlardan biri, özellikle çok uluslu şirketler arasında "cash pooling" denilen nakit havuzu uygulamasının yapıldığı durumlardır. Grup şirketlerinin, finansman ihtiyaçlarının öncelikle kendi kaynaklarını kullanarak karşılanması veya vergisel düzenlemelere uymak şartıyla, nakit fazlasının grup şirketleri arasında kullanılması mümkün olmakla birlikte, Türkiye'de uluslar arası çalışan bir grup şirketinin yurt dışındaki bir grup şirketine kredi kullandırması kambiyo mevzuatından kaynaklanan nedenlerle mümkün bulunmamaktaydı.

Bilindiği üzere, Türk Parası Kıymetini Koruma Hakkında 32 Sayılı Karara İlişkin 2008-32/34 numaralı Tebliğ ile anılan Karar gereğince tespiti Bakanlığa bırakılan konular düzenlenmiştir.

<sup>1</sup> Maliye Postası Dergisinin Kasım 2009 sayısında yayınlanmıştır.

Tebliğin "Krediler" başlıklı 11 inci maddesinin 12 nci fıkrası aşağıdaki gibidir:

"Türkiye'de yerleşik kişilerce yurt dışında pay sahibi olduğu ortaklıklara, yurt dışındaki ana şirkete ve grup şirketlerine döviz veya Türk Lirası kredi açılabilir."

Yapılan bu değişiklik ile Türkiye'deki bir şirketin aynı gruba dâhil yurt dışındaki şirketlere döviz veya Türk Lirası kredi açma imkânı getirilmiştir. Bu uygulamada, grubun bir bölümünde ortaya çıkan nakit fazlası diğer ülkedeki şirketin nakit açığının giderilmesinde kullanılmaktadır.

Dünyada da oldukça yaygın olan bu uygulamanın ülkemizde de uygulanabilmesi Türkiye'deki yabancı sermayeli (01/06/2009 tarihi itibarıyla 21.860 şirket bulunduğu göz önüne alındığında) şirketler için oldukça önemli bir gelişme olmaktadır.

Bu yazıda, grup şirketleri arasındaki nakit havuzu uygulaması kurumlar vergisi mevzuatı yönünden incelenecektir.

### 2. Örtülü Sermaye Yönünden

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 12 nci maddesinin birinci fıkrasında, "Kurumların, ortaklarından veya ortaklarla ilişkili olan kişilerden



doğrudan veya dolaylı olarak temin ederek işletmede kullandıkları borçların, hesap dönemi içinde herhangi bir tarihte kurumun öz sermayesinin üç katını aşan kısmı, ilgili hesap dönemi için örtülü sermaye sayılır."

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

Aynı Kanunun 11 inci maddesinin birinci fıkrasının (b) bendinde ise örtülü sermaye üzerinden ödenen veya hesaplanan faiz, kur farkları ve benzeri giderlerin kurum kazancının tespitinde gider yazılamayacağı belirtilmiştir.

Örtülü sermaye uygulamasına ilişkin ayrıntılı açıklamalar 1 seri numaralı Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nin "12. Örtülü Sermaye" başlıklı bölümünde yapılmış olduğundan, bu konuyu ilgili madde hükümleri ve Tebliğde yer alan açıklamalar çerçevesinde değerlendirdiğimizde, Türkiye'de faaliyette bulunan bir şirketin grup şirketlerince oluşturulan ortak havuzdan kredi kullanması durumunda, bu şekilde sağlanan krediler örtülü sermayenin hesaplanmasında dikkate alınmalıdır sonucuna ulaşılabacaktır.

### 3. Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Yönünden

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 01/01/2007 tarihinde yürürlüğe giren 13 üncü maddesinin birinci fıkrasında, kurumların ilişkili kişilerle emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak tespit ettikleri bedel veya fiyat üzerinden mal veya hizmet alım ya da satımında bulunması durumunda, kazancın tamamen veya kısmen transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılmış sayılacağı; alım, satım, imalat ve inşaat işlemleri, kiralama ve kiraya verme işlemleri, ödünç para alınması ve verilmesi, ikramiye, ücret ve benzeri ödemeleri gerektiren işlemlerin her hal ve şartta mal veya hizmet alım ya da satımı olarak değerlendirileceği belirtilmiştir.

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

Öte yandan, anılan madde hükümlerinin uygulanmasına ilişkin usullerin düzenlendiği 27/11/2007 tarihli ve 2007/12888 sayılı Bakanlar Kurulu Kararının 1 inci maddesinde Türkiye'deki tam ve dar mükellef gerçek kişi ve kurumların tamamının bu düzenlemenin kapsamı içinde olduğu, 2 nci maddesinde de bu düzenlemenin amacının, ilişkili kişilerle mal veya hizmet alım ya da satımında bulunan gerçek kişi ve kurumların gelirlerinin tam ve doğru olarak beyan edilmesini sağlamak ve transfer fiyatlandırması yoluyla vergi matrahının aşındırılmasını engellemek olduğu belirtilmiştir.

Dolayısıyla, kurumların ilişkili kişilerle emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak tespit ettikleri bedel veya fiyat üzerinden mal veya hizmet alım ya da satımında bulunmaları durumunda, kazanç tamamen veya kısmen transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılmış sayılacaktır.

Konuyu özetlersek; transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımından söz edebilmek için;

Bir kurum tarafından bir mal veya hizmet alım ya da satımının (alım, satım, imalat ve inşaat işlemleri, kiralama, kiraya verme işlemleri, ödünç para alınması ve verilmesi, ikramiye, ücret ve benzeri ödemeleri gerektiren işlemler de bu kapsamdadır.) yapılmış olması,

Söz konusu kurumun bu mal veya hizmet alım ya da satımını ilişkili kişilerle yapmış olması,

Bu mal veya hizmet alım ya da satımında "emsallere uygunluk ilkesi"ne aykırı olarak fiyat veya bedel tespiti yapılmış olması gerekmektedir.

Emsallere uygunluk ilkesinin nasıl uygulanacağı, karşılaştırılabilirlik analizinin nasıl yapılacağı ve yöntemlerin nasıl uygulanacağına ilişkin ayrıntılı açıklamalara 18 Kasım 2007 tarihli ve 26704 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 1 seri numaralı Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliğde de yer verilmiştir.

Bu çerçevede, Türkiye'de faaliyette bulunan bir şirketin nakit fazlasını grup şirketlerince oluşturulan ortak havuz hesabına göndermesi, yurt dışındaki ilişkili şirketlere verilen

kredi olarak değerlendirilecek ve söz konusu borç verme işlemi nedeniyle işletilecek faizin emsallere uygun olması gerekecektir.

Aynı şekilde Türk şirketinin grup şirketlerince oluşturulan ortak havuzdan kredi kullanması durumunda söz konusu kredi için ödenen faizin de emsallere uygun olması gerekecektir. Yukarıda da belirtildiği gibi emsallere uygun faiz oranının tespitinde maddenin dördüncü fıkrasında belirtilen ve ayrıntıları 1 seri numaralı Tebliğde açıklanan yöntemlerden işlemin mahiyetine en uygun olanı kullanılacaktır.

#### 4. Vergi Kesintisi Yönünden

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 3 üncü maddesinin ikinci fıkrasında; 1 inci maddede yazılı kurumlardan kanuni ve iş merkezlerinden her ikisi de Türkiye içinde bulunmayanların, yalnız Türkiye'de elde ettikleri kurum kazançları üzerinden vergilendirileceği hükme bağlanmış, üçüncü fıkrasında ise dar mükellefiyet konusuna giren kurum kazançları sayılmıştır. Anılan maddenin dördüncü fıkrasında da bu maddede belirtilen kazanç veya iratlar ile gelir unsurlarının Türkiye'de elde edilmesi ve Türkiye'de daimî temsilci bulundurulması konularında 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun ilgili

hükümlerinin uygulanacağı hükmüne yer verilmiştir.

Aynı Kanunun dar mükellefiyette vergi kesintisinin düzenlendiği 30 uncu maddesinin birinci fıkrasında dar mükellefiyete tabi kurumların Türkiye'de elde ettikleri kazanç ve iratları avanslar da dâhil olmak üzere nakden veya hesaben ödeyen veya tahakkuk ettirenler tarafından % 15 oranında vergi kesintisi yapılacağı hükme bağlanmış, anılan fıkranın (ç) bendinde de menkul sermaye iratlarından yapılacak vergi kesintisine yer verilmiştir.

Maddenin sekizinci fıkrası ile Bakanlar Kuruluna bu maddede belirtilen vergi kesintisi oranlarını, gelir unsurları veya faaliyet konuları itibarıyla ayrı ayrı belirleme, sınıra kadar indirme ve belirtilen oranın iki katına kadar artırma konusunda yetki verilmiştir.

Bu yetkiye istinaden yayımlanan 2009/14593 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile yabancı devletler, uluslararası kurumlar veya yabancı bankalardan ya da bulunduğu ülkede mutad olarak kredi vermeye yetkilendirilmiş olup sadece ilişkili bulunduğu kurumlara değil tüm gerçek ve tüzel kişilere kredi veren kurumlardan alınan her türlü krediler için ödenecek faizlerden (katılım bankalarının kendi usullerine göre

yurt dışından sağladıkları fonlar ve benzeri kaynaklar için ödedikleri kâr payları dâhil) % 0, Bankaların 5411 sayılı Bankacılık Kanunu uyarınca uygun görülen ikincil sermaye benzeri kredileri ile bankaların ve diğer kurumların bir akım veya varlık portföyüne dayalı olarak yurt dışında menkul kıymetleştirme yöntemiyle temin ettikleri kredileri için ödenecek faizlerden % 1, katılım bankaları tarafından ödenen kâr payları hariç olmak üzere, mal tedarikinden kaynaklanan vade farkları üzerinden % 5, diğerlerinden % 10 vergi kesintisi yapılacağı belirlenmiştir.

Maddenin üçüncü fıkrasında ise Türkiye'de bir işyeri ve daimi temsilci aracılığıyla kâr payı elde edenler hariç olmak üzere, dar mükellef kurumlara veya kurumlar vergisinden muaf olan dar mükelleflere dağıtılan kâr payları üzerinden yapılacak vergi kesintisi hükümleri düzenlenmiş olup kesinti oranı 03/02/2009 tarihinden itibaren uygulanmak üzere, 2009/14593 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile % 15 olarak belirlenmiştir.

Bu çerçevede, Türk şirketinin grup şirketlerince oluşturulan ortak havuzdan kredi kullanması durumunda söz konusu kredi için ödenen faiz tutarları üzerinden % 10 vergi kesintisi yapılması gerekecektir. Ancak ilişkili

şirketlerle yapılan söz konusu işlemlerin örtülü kazanç dağıtımına konu olması veya ortak ve ortakla ilişkili şirketlerden temin edilen borçlar nedeniyle örtülü sermaye şartlarının gerçekleşmesi durumunda, örtülü olarak dağıtılan kazanç veya örtülü sermaye üzerinden yapılan ödemeler dağıtılmış kâr payı sayılacak ve % 15 vergi kesintisi yapılması gerekecektir.

### 5. Sonuç

Bu yazımızda, Dünyada çok uluslu şirketler arasında oldukça yaygın olan cash pooling uygulamasının Türkiye'de bulunan yabancı sermaye şirketleri tarafından da uygulanabileceği belirtilmiş ve Türk şirketlerinin grup şirketlerince oluşturulan ortak havuzdan kredi kullanması ve nakit fazlasını havuza göndermek suretiyle kredi vermesi durumu kurumlar vergisi mevzuatı yönünden değerlendirilmiştir.

Görüldüğü üzere, ilişkili kişilerle bu şekilde yapılan işlemlerle ilgili olarak, kredi alınması ve/veya verilmesi durumlarında emsallere uygunluk ilkesi doğrultusunda hareket edilmesi kaçınılmaz olmaktadır.

**AVRUPA BİRLİĞİ-TÜRKİYE  
İLİŞKİSİNİN VERGİLENDİRME  
BOYUTUNA AVRUPA  
BİRLİĞİ'NİN BAKIŞI<sup>2</sup>**

**Mehmet Aslan**

**Gelir İdaresi Müdürü**

### 1. Giriş

Son yıllarda yoğunluğun oldukça arttığı Avrupa Birliği-Türkiye ilişkisinin en önemli aşamasını oluşturan 3 Ekim 2005 tarihli müzakere sürecinin başlaması kararını takiben 9 Kasım 2005 tarihinde Avrupa Komisyonu tarafından açıklanan 2005 Yılı Türkiye İlerleme Raporu ve 2005 Türkiye Katılım Ortaklığı Belgesi, elbette ki metinlerin hukuki ve siyasi niteliği doğru değerlendirildiğinde bu ilişkinin gelecekteki görünümü üzerinde oldukça etkili göstergeler barındırdığı açıkça görülebilecektir.

Bu çalışma kapsamında amaçlanan ise, Avrupa Birliği'nin yayımladığı resmi dokümanlar İlerleme Raporu ve Katılım Ortaklığı Belgesi'nin Vergilendirme başlığı bağlamında Avrupa Birliği-Türkiye ilişkisinin mevcut durumu üzerinde genel aktarımlar ve değerlendirmelerde bulunmaktadır.

### 2. İlerleme Raporunda Vergilendirme

Avrupa Birliği müktesebatının en önemli konularından birisi olan vergilendirme, üzerinde en fazla müzakere edilecek

konulardan birisidir. Çünkü modern siyasi yönetimlerde devletlerin en önemli yetki alanları vergi koymaktır.

Bu yetkinin, ülkenin ve yönetimin bağımsızlığının niteliğinin derecesi ilişkisi göz önüne alındığında, Avrupa Birliği'nin kuruluşundan itibaren vergi uyumlaştırması üzerindeki çabalarının bugün bile çok ciddi engellerle karşılaşmasının nedeni çabuk anlaşılacaktır.

Ülkelerin özellikle malların, sermayenin ve kişilerin serbest dolaşımı nedeni ile sadece bazı konularda (Katma Değer Vergisi ve tüketim vergileri ile idari yardımlaşma alanlarında) vergilendirme yetkisinin niteliğini Avrupa Birliği'nin ortaya koyduğu karar ve kurallara bağlaması, vergi uyumlaştırma çabalarının her türlü vergilendirme alanını kapsamadığını ortaya koymaktadır.

Halen Avrupa Birliği'nin vergilendirmeye ilişkin müktesebatı, özellikle dolaylı vergiler alanında belirli bir aşama kaydetmişken dolaysız vergiler alanındaki uyumlaştırmalar sınırlıdır.

Ülkelerin hem Birliğe katılırken ve hem de üyelik süresince çeşitli gerekçelerle bazı konularda farklı vergi uygulamaları için haklar elde ettiği düşünüldüğünde, Türkiye'nin üyelik için müzakerelere başladığı günümüzde, uyumsuz ve fazla gelişmenin olmadığı yönünde çeşitli ortamlarda ifade edilen vergilendirme başlığı ile ilgili eleştiriler ve

<sup>2</sup> Mali Pusula Dergisinin Haziran 2006 sayısında yayınlanmıştır.

değerlendirmelerin niteliği ve önemi ortaya çıkmaktadır.

İlerleme Raporunun vergilendirmeye ilişkin bölümlerinin ortaya konulmasından önce vurgulanması gerekli önemli bir husus vardır: Avrupa Komisyonu'nun yayımladığı raporların üslubu ve şekli standart bir niteliktedir. Bu üslup genel olarak, raporun oluşumuna kaynaklık eden bilgi ve belgelerin katı bir şekilde raporda ele alınması ve kaydedilen her gelişme ve mevcut durumun çoğunlukla dikkate alınmadan genel hatları ile ortaya konulmasıdır.

Özellikle müktesebat uyumu için yapılan bir çok yasal ve idari düzenlemenin ortaya konuluş amacı ve ülkenin mevcut şartlarının dikkate alınmadan değerlendirilmesi ve vergilendirme ile ilgili olarak vergi idaresinin görüşlerinin çok fazla dikkate alınmadan daha çok kamu kurumları dışındaki kuruluş ve örgütlerin değerlendirme ve analizlerinin kullanılması nedeni ile İlerleme Raporlarının tespit ve değerlendirmeleri eksik ve durumun tam bir fotoğrafını çekmekten yoksun kalmaktadır.

### a) 2005 Yılı Türkiye İlerleme Raporu<sup>3</sup>

"Türkiye, vergilendirme alanında sınırlı gelişme kaydetmiştir" cümlesi ile başlayan raporun vergilendirme bölümüne ilişkin değerlendirmede üç

temel başlık etrafında tespitler ortaya konulmaktadır.

### i- Dolaylı Vergiler:

Avrupa Komisyonuna göre, KDV mevzuatı ile uyumlaştırma konusunda somut bir ilerleme kaydedilememiştir. Devamında ise, KDV sisteminin 1985'ten bu yana uygulanmakla birlikte, muafiyetlerin kapsamı, özel düzenlemeler, uygulanan indirimli oranların kapsamı ve düzeyi gibi konularda müktesebat ile tam uyum sağlanması için somut adımların atılması gerektiği belirtilmektedir.

Raporda ayrıca, Avrupa Birliği KDV müktesebatının, Türkiye'nin, gıda, tıp ve sağlık hizmetleri, eğitim ve eğitim malzemeleri için uyguladığı % 8'lik indirilmiş KDV oranına izin verdiğini ancak, Türkiye'de, mevcut KDV oranlarından % 1'lik oranın Avrupa Birliği'nin minimum KDV oranı olan %5'in altında olması nedeni ve ayrıca standart orandan farklı olarak iki farklı indirilmiş oranın (%1 ve % 8) bulunmasının uygun olmadığı ifade edilmektedir.

Görüleceği üzere, özellikle KDV içerisindeki vergi harcamaları başlığı altında değerlendirilen istisna, muafiyet, indirim ve özel düzenlemelerin müktesebat ile uyum istenilmektedir. Ancak bu türden düzenlemeler Avrupa Birliği KDV müktesebatı içinde de yer aldığı dolay, yapılması gereken sadece bu konularda müzakere süreci ve üyelik sonrası dönem dikkate alınarak,

<sup>3</sup> 2005 Yılı Türkiye İlerleme Raporu için bkz. European Commission, "Turkey 2005 Progress Report" COM (2005) 561 final, [http://europa.eu.int/comm/enlargement/report\\_2005/index.htm](http://europa.eu.int/comm/enlargement/report_2005/index.htm), Gayriresmi tercümesi için bkz. [www.abgs.gov.tr](http://www.abgs.gov.tr)

gerekli uyumlaştırmaların veya geçiş haklarının talep edilmesidir.

Ayrıca KDV oranları ile ilgili olarak özellikle %1'lik indirilmiş oranın minimum % 5'e çıkarılması yönündeki müktesebat gerekliliği ise, halen Türkiye'deki sosyo-ekonomik ve kültürel yapının özelliklerinden dolayı uygulanması mümkün gözükmemektedir.

İlerleme Raporu'nda, Türkiye'nin, özel tüketim vergileri alanında, tütün ürünleri konusunda müktesebatla uyumlaştırma yönünde bazı ilerlemeler kaydettiği ifade edilmiştir. Özellikle 2005 Temmuz ayında kabul edilen mevzuat değişiklikleri ile ithal sigaralara yönelik ayrımcı vergilerin ortadan kaldırıldığı belirtilmektedir.

Ancak rapora göre, "bu durum, ithal ürünlerin benzeri yerli ürünlere oranla fiili daha yüksek vergi uygulanmakta olduğu alkollü içecekler için geçerli değildir. Alkollü içecekler için uygulanan gümrük vergileri müktesebatla uyumlu değildir.

Vergiler, alkolün içeriği ve ürünün cinsine bağlı olarak kısmen farklılık arz etmekte ve Türkiye'de üretilen bazı alkollü içecekler (örneğin rakı), alkol içeriği aynı olmasına rağmen, ithal içkilere (viski, rom, vb) göre, daha düşük vergi uygulanmaktadır.

İthal tütün ürünlerine ve sigaralara uygulanan özel gümrük vergileri de Tütün Fonu'nun ayrımcı uygulamaları arasında sayılabilir. Bu tür ayrımcı uygulamalar, sadece müktesebatla değil, Türkiye'nin Gümrük Birliği Anlaşması ve Dünya Ticaret Örgütü kuralları

çerçevesindeki yükümlülükleriyle de gelişmektedir.

Türkiye'nin, alkollü içeceklerle ilişkin ayrımcı vergi yapısına ve Tütün Fonu'nun ayrımcı uygulamalarına son vermesinin yanı sıra, sigaralar konusunda sadece kısmen uyum sağlamış bulunduğu, müktesebat çerçevesinde öngörülen vergilere ve oranlarına daha fazla uyum göstermesi gerekmektedir. Ayrıca, mali antrepolar ve iç piyasa hareketleri için gümrük vergilerinin zamanlıca askıya alınmasına yönelik gerekli adımlar atılmalıdır."

Özellikle Avrupa Birliği üyesi ülkelerin katılım sürecinde ve katılım sonrası dönem için geçiş hakları elde ettiği veya halen kendi ülke gereklerini öne sürüp farklı uygulamalar gerçekleştirdikleri özel tüketim vergileri alanında raporun bu değerlendirmeleri geçmiş yıllardakiler ile büyük benzerlik göstermektedir.

Ancak henüz üyelik için müzakere aşamasında olan ve kendi ülke ekonomisi gerekleri ve küresel ticaret kuralları nedeni ile Türkiye'nin alkol ve tütün alanlarında farklı vergilendirme yapması normaldir.

Bununla birlikte, Avrupa Birliği vergi müktesebatı ile bu aşamada ciddi uyumsuzluğu bulunmamaktadır. Kaldı ki, Özel Tüketim Vergisinin vergi oranları ve yapısı ile ilgili olarak son yıllarda yapılan değişiklikler ile uyumlaştırma alanında ciddi mesafeler kaydedilmiştir.

**ii- Dolaysız vergiler:**

Rapora göre, bu alanda bazı ilerlemeler kaydedilmiştir. "Türkiye, serbest bölgelere ilişkin mevzuatına, 2008 yılına kadar kademeli olarak vergi teşviklerine son verilmesini ve mevcut durumdan geri gidilmesine engel olan hükmü içeren değişiklikler getirmiştir. Yeni yasa çerçevesinde, serbest bölgelerde faaliyet göstermeye yeni başlayanlar, bu tip teşviklere elverişli olmayacaktır.

Doğrudan vergilendirme alanında müktesebatla uyumlaştırmanın tamamlanması için daha fazla çaba sarf edilmesi gerekmektedir. Bu çabaları yaparken, Türkiye'nin işletme vergilendirmesi davranış kuralları ilkelerine aykırı düşecek yeni vergi önlemleri getirmekten kaçınması gerekmektedir."

Dolaysız vergiler alanında Avrupa Birliği'nin uyumlaştırma çabaları oldukça sınırlıdır. Konuyla ilgili olarak çoğunlukla tavsiye niteliğinde kararları ve birkaç temel direktifi mevcuttur. Bu konular üye ülkelerin kendi düzenlemeleri ile şekillenmektedir.

Bununla birlikte serbest dolaşımın olduğu Birlik içerisinde bireylerin ve kurumların özellikle çifte vergilendirmeye maruz kalmadan ve vergilendirme yetkisine zarar vermeden üye ülkelerce vergilendirilmesi için müktesebat sadece temel konularda kriterleri tavsiye etmektedir.

Bu nedenle Gümrük Birliği sonrası Türkiye'nin maruz kaldığı haksız rekabet uygulamaları bağlamında değerlendirildiğinde dolaysız vergiler alanında özellikle üyelik öncesi yapılacak

uyumlaştırma çabalarının yoğun olmaması ve yapılanlarda karşılılık esasının dikkate alınması gerekmektedir.

### iii- İdari İşbirliği:

İlerleme Raporuna göre, "idari işbirliği alanında bazı gelişmeler kaydedilmiştir. İdari kapasite alanında, yönetimi işlevsellik temelinde yeniden yapılandırılan ve merkez ile yerel birimler arasında doğrudan bir sorumluluk bağı kuran yarı özerk Vergi İdaresi'nin kuruluşuna ilişkin bir Yasa yürürlüğe girmiştir.

Vergi dairelerinin bilgisayarlarla donatılması ve vergi mükelleflerine vergi kimlik numarası verilmesi süreçlerine devam edilmiştir. Toplamda, Türkiye'de vergi gelirlerinin %95'ini tahsil eden toplam 300 vergi dairesi bilgisayar ağına dâhil edilmiş, 38 milyon vergi mükellefi vergi kimlik numaralarını almıştır.

Bununla birlikte, vergi mükelleflerinin sorumluluklarını gönüllülük esası çerçevesinde yerine getirmelerini teşvik edecek ve müktesebatın gerektiği gibi uygulanmasını sağlayacak şekilde bilgi teknolojisinin vergi dairelerinde kullanılması üzerinde yoğunlaşacak nitelikte kapsamlı bir Vergi Politikası Stratejisi henüz mevcut değildir."

Avrupa Birliği'nin önem verdiği ve raporda ifade ettiği vergi idaresinin modernizasyonu ve yeniden yapılandırılması çalışmaları



bağlamında yaklaşık 40 yıllık çabaların sonucunda 5345 sayılı Gelir İdaresi Başkanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun, 16 Mayıs 2005 tarihinde yayımlanarak yürürlüğe girmiştir. Bu kanun ile amaçlanan modern ve işlevsel vergi idaresinin zaman içinde gerçekleşebileceği beklenmektedir.

Bununla birlikte özellikle vergi idaresinin tam otomasyona geçirilmesi çalışmaları bağlamında da çeşitli projeler çerçevesinde bilgisayar teknoloji kullanılmaya başlanmış ve her geçen gün bu alanda yeni bir uygulama başlatılmaktadır<sup>4</sup>.

### 3. Katılım Ortaklığı Belgesinde Vergilendirme

İlerleme Raporunda ortaya konulan eksikliklerden hareketle yapılması gerekenleri ortaya koyan Katılım Ortaklığı Belgesi'nin<sup>5</sup> 9 Kasım'da açıklanan son metninde kısa vadeli öncelikler arasında vergilendirme ile ilgili olarak ifade edilen temel hususlar aşağıdadır.

- Başta uygulanan oranlar ve istisnai işlemlerin kapsamı olmak üzere Tüketim Vergisi ve KDV uygulamaları ile vergi yapısının müktesebatla uyumlaştırılması ve ayrımcı uygulamalara neden olabilecek vergi tedbirlerinin

ortadan kaldırılmasına devam edilmesi.

- Vergiden kaçınma ve vergi kaçırmaya karşı önlemlerin uygulanmasının hızlandırılması amacıyla AB üyesi ülkelerle bilgi değişimini öngören hükümler dâhil, doğrudan vergilendirme konusunda müktesebat ile uyumlaştırma çalışmalarına devam edilmesi.
- İşletme Vergisine ilişkin Davranış Kuralları Rehberinde kayıtlı ilkelere uyulması ve ileride çıkartılacak yeni mevzuatın da İşletme Vergisi Davranış Kuralları Rehberine uygun olmasının teminat altına alınması.
- Vergi mükelleflerinin yükümlülüklerini yerine getirmesini artırmak ve KDV'nin yanı sıra doğrudan vergilerin, gümrük gelirlerinin ve diğer dolaylı vergilerin toplanmasını iyileştirmek amacıyla Vergi İdaresinin modernizasyonuna ve güçlendirilmesine yönelik çabaların yoğunlaştırılması. Sahtekârlıkla mücadeleyle ilişkin etkin araçlar oluşturulması.
- AB ve Üye ülkelerle elektronik veri değişimini mümkün kılacak şekilde gerekli bilişim teknolojisi sistemlerinin geliştirilmesi için hazırlıklara başlanması.

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

<sup>4</sup> Bu konularla ilgili olarak güncel gelişmelerin ayrıntısı için bkz. Gelir İdaresi Başkanlığı web sayfası: [www.gelirler.gov.tr](http://www.gelirler.gov.tr)

<sup>5</sup> 2005 Yılı Katılım Ortaklığı Belgesinin Türkçe ve İngilizce metinleri için bkz. [www.abgs.gov.tr](http://www.abgs.gov.tr),

- İşletme verilerine dair Davranış Kuralları dâhil olmak üzere, KDV, tüketim ve doğrudan vergilere ilişkin vergi müktesebatı ile uyumlaştırmanın tamamlanması yönünde çalışmaların kayda değer oranda ilerletilmesi.
- Vergi gelirlerinin toplanmasını artırmak amacıyla bilişim teknolojisi (IT) sektörü de dâhil olmak üzere vergi idaresinin güçlendirilmesine ve modernleştirilmesine devam edilmesi. AB ve üye Devletler arasında elektronik veri değişiminin sağlanmasını imkân vermesini teminen gerekli bilişim teknolojisi sistemlerinin geliştirilmesi için hazırlıklara devam edilmesi.

Görüleceği üzere, İlerleme Raporunda ifade edilen gelişme ve tespitlerin, genel başlıklar etrafında, müktesebata uyum sağlamak için kısa ve orta vadeli olarak nasıl yapılması gerektiği konusunda açıklamaları barındıran Katılım Ortaklığı Belgesi gereği Türkiye'nin yeni taahhütlerde bulunması gerekecektir.

Çünkü 2003 yılında yayımlanan son Ulusal Programdaki taahhütlerin süresi yılsonunda dolmaktadır. Müktesebata uyum sağlamak için tespit edilecek öncelikler ise, hem bu belgede ortaya konulanlardan hem de uyumlaştırılması gerektiği düşünülen diğer müktesebat başlıklarından seçilecektir.

#### 4. Genel Değerlendirme

9 Kasım tarihinde Avrupa Komisyonu tarafından yayımlanan Türkiye İlerleme Raporu ve Katılım Ortaklığı Belgesinin hukuki ve siyasi niteliği ile vergilendirme başlıkları etrafında genel hatları ile bir değerlendirme amaçlı bu çalışmada, kısaca ifade etmek gerekir ki, üyelik yolunda artık müzakere sürecine giren Türkiye'nin Avrupa Birliği'nin her konudaki müktesebatına uyum sağlaması gerektiği gibi vergilendirme başlığı altındaki kural ve ilkelere de uyum sağlaması gerekmektedir.

Bu gereklilik üyelik kararının bir sonucu ve yükümlülüğüdür. Ancak buradaki uyumlaştırma, her şeyin tartışmasız kabulü şeklinde değil, ülkenin şartlarının gerektirdiği ve Avrupa Birliği müktesebatının diğer üye ve aday ülkelere tanıdığı özel düzenlemeler bağlamında yapılacaktır.

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

## 2010 YILINDA ELDE EDİLECEK DİĞER ÜCRET GELİRLERİNİN VERGİLENDİRİLMESİ<sup>6</sup>

Altan Yılmaz

Devlet Gelir Uzmanı

### 1. Giriş

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun ücretlerin vergilendirilmesine ilişkin hükümlerinde, gerçek ücret ve diğer ücret ayrımı yapılarak bu iki ücret için farklı vergilendirme usulleri seçilmiştir. Gerçek ücretler büyük ölçüde kaynaktan kesinti suretiyle vergilendirilmekte ve yapılan gelir vergisi kesintisi ise işverenler tarafından sorumlu sıfatıyla muhtasar beyanname ile beyan edilmektedir.

Ayrıca bazı ücret gelirleri ise anılan Kanunun 95 inci maddesi gereği doğrudan yıllık beyanname ile beyan suretiyle vergilendirilmektedir. Diğer ücret gelirlerinin vergilendirilmesinde ise işverenler tarafından gelir vergisi kesintisi yapılması veya hizmet erbabınca yıllık beyanname verilmesi söz konusu olmayıp, takvim yılı başında geçerli olan asgari ücretin yıllık brüt

tutarının yüzde yirmi beşi olarak belirlenen safi ücret üzerinden ödenmesi gereken vergi Şubat ayında tarh edilerek, vergi karnelerine yazılmaktadır.

Bu yazımızda, 2010 yılının Şubat ayında tarh edilmesi gereken diğer ücret gelirlerinin vergilendirilmesi hizmet erbabı ve işverenlerin yükümlülükleri yönünden ele alınacaktır.

### 2. Gelir Vergisi Kanununa Göre Diğer Ücretliler

Gelir Vergisi Kanununun 64 üncü maddesinin birinci fıkrasında diğer ücretlilerin safi gelirlerinin takvim yılı başında geçerli olan ve sanayi kesiminde çalışan 16 yaşından büyük işçiler için uygulanan asgari ücretin yıllık brüt tutarının %25'i olduğu belirtilmiş, diğer ücretli olanlar 5 bent halinde sayılmıştır.

Buna göre,

1. Kazançları basit usulde tespit edilen ticaret erbabının yanında çalışanlar;
2. Özel hizmetlerde çalışan şoförler;
3. Özel inşaatlarda çalışan işçiler;
4. Gayrimenkul sermaye iradi sahibi yanında çalışanlar;
5. Gerçek ücretlerinin tespitine imkân olmaması sebebiyle, Danıştay'ın müspet mütalaasıyla, Maliye

<sup>6</sup> Maliye Postası Dergisinin Temmuz 2009 sayısında yayınlanmıştır.

Bakanlığınca bu kapsama alınanlar diğer ücretli olarak değerlendirilmektedir.

Öte yandan, diğer ücretler için yıllık beyanname verilmemekte, diğer gelirler nedeniyle beyanname verilmesi halinde de bunlar beyannameye dâhil edilmemektedir.

### 2.1. Diğer Ücretli Olarak Değerlendirilen Kişilere İlişkin Özellikli Durumlar

Kazançları basit usulde tespit edilen ticaret erbaplarına ilişkin hükümlere Gelir Vergisi Kanununun 46 ve devamı maddelerinde yer verilmiş, basit usule tabi mükelleflerin kendi işinde bilfiil çalışmaları gerektiği ancak bu mükelleflerin işlerinde yardımcı işçi ve çırak kullanmalarının da mümkün olduğu hüküm altına alınmıştır.

Basit usulde vergilendirilen işletmelerin genelde küçük ölçekli geleneksel işletmeler olmaları nedeniyle, bu işletmelerde aile fertlerinin de hizmet sunmaları söz konusu olmaktadır. Aile fertlerinin de ücretli olarak değerlendirilip değerlendirilmeyeceğine ilişkin Gelir İdaresince verilen 11.01.2000 tarihli ve 832 sayılı özeldede; basit usule tabi mükelleflerin yanlarında çalışan kişilerin birlikte ikamet ettikleri eş veya çocukları olması durumunda, söz konusu ilişkinin işçi-

işveren ilişkisi gibi düşünülemeyeceği ancak, mükelleflerin yanlarında çalıştırdıkları eş veya çocukları ile birlikte ikamet etmemeleri veya Gelir Vergisi Kanununun 61'inci maddesinde tanımlanan manada ücret ödendiğinin vergi dairesince tespit edilmesi halinde diğer ücret kapsamında vergilendirilmesi gerektiği belirtilmiştir.

Özel hizmetlerde çalışan şoförler tanımına gelir veya kurumlar vergisi mükelleflerinin ticari işlerine bağlı olarak çalışmayanlar girmektedir. Burada özel amaçlı yatlarda kaptanlık yapan kişilerin durumu özellik arz etmektedir. Şöyle ki, Gelir Vergisi Kanununun 64 üncü maddesinde "şoför" kelimesi kullanılmış, 2918 sayılı Karayolları Trafik Kanununun 3 üncü maddesinde ise şoför, "Karayolunda, ticari olarak tescil edilmiş bir motorlu taşıtı süren kişidir" şeklinde tanımlanmıştır.

Dolayısıyla özel kullanım amaçlı yatta kaptanlık yapan kişiler şoför tanımına girmemekte, bu kişilerin elde ettikleri ücretler tevkif suretiyle vergilendirilmektedir.

Kişilerin kendi özel ihtiyaçlarının karşılanması amacıyla ticari bir organizasyon çerçevesinde inşa edilmeyen yapılar özel inşaat olarak değerlendirilmektedir. Hangi inşaatların özel inşaat olduğu Gelir Vergisi Kanununda tanımlanmamakla birlikte, bu konuda uygulamaya Gelir

İdaresinin çeşitli görüşleriyle yön verilmiş bulunmaktadır.

Bu çerçevede, ticari kazanç kapsamında değerlendirilmeyen inşaat işlerinde çalışan işçilerin elde ettikleri gelir diğer ücret olarak vergilendirilmektedir. İl Milli Eğitim Müdürlüğüne bağışlanmak üzere, inşa edilen okul inşaatında çalıştırılacak işçilerin ücretlerinden tevkifat yapıp yapılmayacağı ile ilgili olarak idareye yansıyan bir olayda, okul inşaatında çalışan işçilerin, özel inşaat sahiplerinin ücretle çalıştırdığı inşaat işçileri olduğu, bunlara ödenen ücretlerin "Diğer ücret" geliri olarak değerlendirilmesi gerektiği belirtilmiştir.

### 3. Diğer Ücretlerde Matrah ve Ödenecek Verginin Hesaplanması

Yukarıda açıkladığımız üzere, Gelir vergisi uygulaması bakımından diğer ücretliler elde ettikleri gerçek gelir üzerinden vergilendirilmemekte, bu kişiler açısından **takvim yılı başında geçerli olan** ve sanayi kesiminde çalışan 16 yaşından büyük işçiler için uygulanan **asgari ücretin yıllık brüt tutarının %25'i** oranında vergi matrahı hesaplanarak bir nevi götürü vergileme yapılmaktadır.

Bu çerçevede, 2010 yılında diğer ücretli kapsamında gelir elde eden işçinin vergi matrahı şöyle hesaplanacaktır:

2010 takvim yılı başında geçerli brüt asgari ücret 729 TL olup, asgari ücretin brüt yıllık tutarı ( $729 \times 12 =$ ) 8.748 TL'dir. Bu tutarın %25'i alınarak diğer ücretlilerin ( $8.748 \times \%25 =$ ) 2.187 TL'lik safi ücreti (vergi matrahı) hesaplanmış olacaktır.

Bu matraha Gelir Vergisi Kanununun 103'üncü maddesinde yer alan ücret gelirleri için geçerli olan tarifinin birinci gelir dilimine (2010 yılı gelirlerine uygulanacak vergi tarifesinde birinci gelir dilimi 8.800 TL'dir.) isabet eden vergi oranı olan %15 oranının uygulanması sonucunda, hesaplanan vergi tutarı, ( $2.187 \times \%15 =$ ) 328,05 TL olmaktadır.

Örnekteki mükellefin, Şubat 2010 ayında vergi karnesine kaydettireceği bu vergi tutarını Şubat ve Ağustos aylarında olmak üzere iki eşit taksitte ( $328,05/2 = 164,03$  TL olarak) ödemesi gerekmektedir.

#### 3.1. Matrah ve Ödenecek Verginin Hesaplanmasına İlişkin Özellikli Durumlar

Diğer ücretliler için vergilendirme dönemi hizmetin ifa edildiği takvim yılı olup, takvim yılının içinde işe başlanması ya da işin bırakılması halinde vergi matrahının hesaplanması özellik arz etmektedir.

Konuyla ilgili olarak Gelir Vergisi Kanununun 110'uncu maddesinde, takvim yılı içinde işe başlayan diğer ücret sahiplerinin vergi matrahının, yıllık diğer ücret matrahından **işe başlama ayı hariç** tutulmak suretiyle, o yılın sonuna kadarki aylara isabet eden miktar olduğu, takvim yılının birinci yarısı içinde işini bırakan diğer ücret sahiplerinden, bu durumu takvim yılının ikinci yarısı girmeden haber verenlerin ikinci taksite isabet eden vergilerinin vergi dairesince terkin edileceği belirtilmiştir.

### 3.1.1. Vergilendirme Dönemi (Takvim Yılı) İçinde İşe Başlanması

Mayıs/2010 döneminde işe başlayan diğer ücretlinin vergi matrahı hesaplanırken işe başlanılan Mayıs ayı hariç tutularak takvim yılının sonuna kadar olan dönem vergilendirme dönemi olarak kabul edilerek 7 aylık dönem için vergilendirme yapılacaktır. Bu durumda, takvim yılı başında geçerli olan brüt asgari ücretin 12 yerine 7 ile çarpılması sonucu bulunan tutarın %25'i diğer ücretlinin vergi matrahını oluşturacaktır. Vergilendirme döneminde aynı ay içinde işe başlanıp bırakılması durumunda ise herhangi bir verginin hesaplanmaması, ücretli tarafından bildirim yapıp vergi tarh edilmişse de tarh edilen bu verginin terkin edilmesi gerekmektedir.

### 3.1.2. Vergilendirme Dönemi (Takvim Yılı) İçinde İşin Bırakılması

Takvim yılının birinci döneminde işini bırakan diğer ücretliler takvim yılının ikinci yarısına girmeden işi bıraktıklarını vergi dairesine bildirmeleri halinde şubat ayında içinde tarh edilen vergiye ait ikinci taksitleri terkin edilir. Ancak birinci dönem için ödemiş olduğu vergi iade edilmeyecektir.

**Örnek:** 2007 yılından beri diğer ücretli olarak çalışan Bay (A) 12/06/2010'da işi bırakmış ve bu durumu 14/06/2010'da vergi dairesine bildirmiştir.

Bay (A) birinci vergilendirme döneminde işi bıraktığından ve durumu yine bu dönem içerisinde vergi dairesine bildirdiğinden ikinci döneme ait ödemesi gereken taksit terkin edilecektir.

### 4. Tarhiyatı Yapacak Vergi Dairesi ve Tarh Zamanı

Diğer ücretlerin tarhı, hizmet erbabınca vergi karnelerinin bağlı olunan vergi dairelerine ibraz edilmesi üzerine yapılmaktadır. Tarha yetkili vergi dairesi ise Gelir Vergisi Kanununun 106 ncı maddesine göre, gelir vergisi mükellefin ikametgâhının bulunduğu yerdeki vergi dairesi, herhangi bir nedenle ikametgâhlarının

bulduğu vergi dairesince tarhiyat yapılmamışsa faaliyetlerini icra ettikleri yerin vergi dairesidir.

Tarh zamanı bakımından, Gelir Vergisi Kanununun 109'uncu maddesine göre gelir vergisi, diğer ücretlerde hizmetin ifa olduğu takvim yılının **ikinci ayında**, takvim yılı içinde işe başlanması halinde, işe başlama tarihinden itibaren **bir ay içinde tarh edilir**. Diğer ücret sahiplerinden bu bentlerde belirtilen tarh zamanlarının hitamından evvel memleketi terk edenlerin vergileri, memleketi terke takaddüm eden **15 gün içinde** tarh olunur.

## 5. Tahakkuk Eden Verginin Ödeme Zamanı

Gelir Vergisi Kanununun 118'inci maddesine göre diğer ücretlerin vergisi;

- Öteden beri işe devam edenlerde, yıllık verginin yarısı takvim yılının ikinci ayında (Şubat ayında) diğer yarısı ise sekizinci ayında (Ağustos ayında),
- Takvim yılının birinci yarısı içinde işe başlayanlarda, yıllık verginin yarısı verginin karneye yazıldığı ayda, diğer yarısı takvim yılının sekizinci (Ağustos) ayında,
- Takvim yılının ikinci yarısı içinde ise başlayanlarda, verginin karneye yazıldığı ayda,

Ödenmektedir.

## 6. Diğer Hususlar

### 6.1. Belge Düzeni

Diğer ücret kapsamına giren hizmet erbapları işverenden alacakları iş bildirimini vergi dairesine ibraz ederek mükellefiyet tesis ettirmekle yükümlü olup, işverence yapılacak iş bildiriminde işverenin adı soyadı, bağlı olduğu vergi dairesi, vergi kimlik numarası, adresi ve imzasının bulunması gerekmektedir. Bu işlemleri müteakip, hizmet erbaplarının 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 247 nci maddesinin birinci bendine göre, vergi karnesi almaları da zorunludur.

Vergi karnesi vergi dairesince verilecek olup, hiçbir resme ve harca tabi değildir. Vergilendirmeye ilişkin bütün işlemlerin bu vesikaya işlenmesi zorunludur. Mükellefiyetin devamı süresince başka bir işe başlanması, iş değişikliği, gibi mükellefiyete ilişkin değişiklikler bu değişikliğin meydana geldiği tarihten itibaren 1 (bir) ay içinde vergi dairesine bildirilir. İşin terki sırasında ise vergi karnesi vergi dairesince iptal edilir. Ayrıca, Vergi Usul Kanununun 255 inci maddesi gereği, Vergi karnesi işin devam ettiği sürece muhafaza edilecek olup, Vergi Usul Kanununda düzenlenmesi zorunlu olan diğer defter ve vesikalarda olduğu gibi beş yıl boyunca saklama ve gerektiğinde ibraz etme mecburiyeti bulunmamaktadır.

## 6.2. İşverenlerin Sorumluluğu

Diğer ücret kapsamında vergilendirilenlerin vergileri hizmet erbabınca vergi karnelerinin bağlı olunan vergi dairelerine ibraz edilmesi üzerine yapılmakla birlikte, Vergi Usul Kanununun 251'inci maddesinde karnesiz hizmet erbabı çalıştıranların sorumluluğu düzenlemiştir. Madde hükmüne göre, kazançları basit usulde tespit edilen ticaret erbabı ile götürü gider usulünü kabul eden gayrimenkul sermaye iradı sahipleri, yanlarında çalışan hizmet erbabının, Kanunun tayin ettiği süre içinde karne almalarını ve karnelerinde yazılı vergilerini ödemelerini temin etme yönünden sorumlu tutulmuşlardır. Bu mecburiyete uyulmadığı takdirde;

- Zamanında karne almamış veya vergisini tarh ettirmemiş olan hizmet erbabının vergisi işveren kimse adına tarh edilir ve vergi cezası da aynı kimse adına kesilerek ondan tahsil olunur. Bu fıkra hükmüne göre tarh edilen vergi ve kesilen ceza, işverene birer ihbarname ile tebliğ edilir. Karnesiz tespit edilen şahsa karnesi verilir ve vergisinin ödendiği karneye yazılır.
- Karnesini zamanında almış ve vergisini tarh ettirmiş olan hizmet erbabının zamanında ödenmemiş olan vergisi ve gecikme zammı, yanında çalıştığı

tespit edilen işverenden tahsil olunur.

İşverenler yukarıdaki bu şekilde ödedikleri vergiler için asıl mükelleflere rücu edebilirler.

## 6.3. Diğer Ücretlilerin Muhtasar Beyanname Veren İşverenlerin Yanında Çalışmaya Başlaması

Yukarıda da ayrıntılı olarak açıkladığımız üzere, diğer ücretlilerin vergisi şubat ayında tarh edilmekte ve iki eşit taksit halinde ödenmektedir. Bu nedenle, diğer ücret kapsamında vergilendirilen hizmet erbabları muhtasar beyannameye tabi işverenler nezdinde çalışmaya başladıkları takdirde, bu tarihten sonraki aylara ait olmak üzere peşin ödemiş oldukları vergilerin akıbetinin ne olacağı önem taşımaktadır. Konuyla ilgili olarak Gelir Vergisi Kanununun 122'nci maddesinde yer alan hükme göre, bu durumda olan hizmet erbabının peşin tahsil edilen vergileri gerçek ücretleri üzerinden hesaplanan vergilere mahsup edilir ve mahsubu yapılan miktar hizmet erbabının vergi karnesine işveren tarafından kaydolunur.

## 6.4. Asgari Geçim İndirimi

Bilindiği üzere, 28.03.2007 tarih ve 5615 sayılı Gelir Vergisi Kanunu ve Bazı Kanunlarda Değişiklik



Yapılmasına Dair Kanunun<sup>7</sup> 31. maddesi ile Gelir Vergisi Kanununun mükerrer 121. maddesinde yer alan "Ücretlilerde vergi indirimi" uygulaması 01.01.2007 tarihinden geçerli olmak üzere yürürlükten kaldırılmış, aynı Kanunun 2. maddesi ile GVK'nın 32. maddesinde yapılan düzenleme ile "Asgari geçim indirimi" sistemi getirilmiştir. Asgari geçim indiriminden, ücretleri gerçek usulde vergilendirilen, başka bir ifade ile ücret gelirleri üzerinden tevkifat yapılanlar yararlanabileceğinden, diğer ücretli kapsamında vergilendirilen hizmet erbabının söz konusu indirimden yararlanması mümkün değildir.



<sup>7</sup>04.04.2007 tarih ve 26483 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

## YURTDIŞI İLE DÜZENLENEN MALİYET YANSITMA SÖZLEŞMELERİNİN VERGİSEL AÇIDAN DEĞERLENDİRİLMESİ<sup>8</sup>

Ramazan Biçer

Devlet Gelir Uzmanı

### 1. Giriş

Gerek yurt içinde gerekse yurt dışında holding ya da grup şeklinde örgütlenen işletmeler diğer grup şirketlerine bir takım hizmetler vermekte ve bu hizmetlere ilişkin masrafları ilgili şirketlere yansıtmaktadırlar. Söz konusu hizmetler; mali danışmanlık, bilgi işlem, eğitim hizmeti, pazar araştırması, garanti verme, bakım onarım, reklam ve tanıtım hizmeti gibi çeşitlilik göstermekte olup, sözleşmeye dayalı olarak verilebilmektedirler.

Bu sebeple, bahsi geçen hizmetlere ait giderlerin yansıtılmasını ihtiva eden sözleşmelerin düzenlenmesi sırasında izlenecek yöntemin de vergi mevzuatına uygun olması gerekmektedir.

Aşağıda, yurtdışında bulunan grup şirketleri ile düzenlenen maliyet yansıtma sözleşmeleri gereğince

ödenen bedellerin 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununda düzenlenen emsallere uygunluk ilkesi ve söz konusu bedeller üzerinden tevkifat yapılması gerekir gerekmediği ile bu sözleşmeler nedeniyle verilen hizmet bedelleri üzerinden katma değer vergisi (KDV) hesaplanıp beyan edilip edilmeyeceği ve sözleşmelerin damga vergisine tabi olup olmadığı hususlarında açıklamalara yer verilecektir.

### 2. Kurumlar Vergisi Kanunu Açısından Değerlendirme

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 6 ncı maddesinde, 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.

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 40 ıncı maddesinin birinci fıkrasının (1) numaralı bendinde, ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için yapılan genel giderlerin safi kazancın tespit edilmesinde gider olarak indirilebileceği belirtilmiştir.

Diğer taraftan, Kurumlar Vergisi Kanununun 01/01/2007 tarihinde yürürlüğe giren 13 üncü maddesinde transfer fiyatlandırması yoluyla

<sup>8</sup> Vergici ve Muhasebeci ile Diyalog Dergisinin Aralık 2009 sayısında yayınlanmıştır.

örtülü kazanç dağıtımı hükümlerine yer verilmiş olup, maddenin birinci fıkrasında kurumların, ilişkili kişilerle emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak tespit ettikleri bedel veya fiyat üzerinden mal veya hizmet alım ya da satımında bulunması durumunda, kazancın tamamen veya kısmen transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılmış sayılacağı, üçüncü fıkrasında da maddede geçen emsallere uygunluk ilkesinin ilişkili kişilerle yapılan mal veya hizmet alım ya da satımında uygulanan fiyat veya bedelin, aralarında böyle bir ilişkinin bulunmaması durumunda oluşacak fiyat veya bedele uygun olmasını ifade ettiği hüküm altına alınmıştır.

Konuya ilişkin ayrıntılı açıklamalara 1 seri numaralı Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliğde yer verilmiş olup, Tebliğin "11- Grup İçi Hizmetler" bölümünde, grup içi hizmetlerin ilişkili şirketler arasında gerçekleşen, genellikle ana şirketin bağlı şirketlerine veya aynı gruba bağlı şirketlerden birinin diğerlerine verdiği hizmetleri ifade ettiği belirtilmiştir.

Anılan Tebliğe göre, ilişkili bir şirketin ana şirketten veya aynı grubun üyesi olan diğer bir şirketten aldığı hizmetin "grup içi hizmet" olarak kabul edilebilmesi için;

- Hizmetin fiilen sağlanıp sağlanmadığı,
- Hizmeti alan şirket/şirketlerin söz konusu hizmete ihtiyacının olup olmadığı ve
- Hizmetin alınmış olması halinde hizmet bedelinin emsallere uygunluk ilkesine uygun olup olmadığının belirlenmesi gerekmektedir.

Grup içi hizmet bedellerinin hem hizmet alan hem de hizmeti sağlayan bakımından ayrı ayrı ele alınarak emsallere uygunluğunun değerlendirilmesi ve söz konusu hizmet bedelinin uygun bir dağıtım anahtarı kullanmak suretiyle tespit edilmesi de gerekmektedir.

Emsallere uygunluk ilkesi gereği grup içi hizmetin verilir verilmediğinin belirlenmesinde, söz konusu hizmetin, hizmeti alan grup üyesinin ticari pozisyonunu güçlendirecek ticari veya ekonomik bir değer sağlayıp sağlamadığı dikkate alınmalıdır.

İlişkili bir şirketin ana şirketten veya aynı grubun üyesi olan diğer bir şirketten ihtiyacı olmayan bir hizmeti alması ya da bir hizmetin grup üyesine, sadece grup üyesi olması nedeniyle verilmesi durumunda, söz konusu şirketin grup içi hizmet elde ettiğinin kabulü mümkün bulunmamaktadır.

Grup içi şirket tarafından sağlandığı belirtilen hizmetler karşılığı ilişkili kişilere ödeme yapılmış olması ve/veya yapılan ödemenin "yönetim gideri" olarak tanımlanmış olması söz konusu hizmetlerin fiilen sağlandığını göstermeyecektir.

Yurtdışında bulunan grup şirketi ile imzalanan maliyet yansıtma sözleşmesi gereğince, yurt dışındaki firma genel yönetim giderlerinden belli bir kısmını Türkiye'de bulunan şirkete emsallere uygunluk ilkesine aykırı olmayacak şekilde fatura karşılığı yansıtılabilecektir. Bununla birlikte söz konusu ödemelerin belli bir hizmetten fiilen yararlanma karşılığında yapılıp yapılmadığı hususunun açık olması gerekmektedir.

Bu açıklamalar çerçevesinde;

- İhtiyaç duyulan hizmetin fiilen sağlanmış olması ve fatura bedelinin emsallere uygun olarak belirlenmiş olması şartıyla, yurtdışı ilişkili şirkete ödenecek masraf katılım payları kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınabilecektir.
- Hizmet karşılığı olmayan katılma paylarına ilişkin ödemeler ise kurum kazancının tespitinde gider olarak indirim konusu yapılamayacaktır.

Diğer taraftan, Kanunun "Dar mükellefiyette vergi kesintisi"ni

düzenleyen 30 uncu maddesinin birinci fıkrasının (b) bendinde, dar mükellefiyete tabi kurumların serbest meslek kazançları üzerinden, bu kazanç ve iratları avanslar da dâhil olmak üzere nakden veya hesaben ödeyen veya tahakkuk ettirenler tarafından % 15 oranında vergi kesintisi yapılacağı hükme bağlanmıştır.

Anılan maddenin ikinci fıkrasında da ticari veya zirai kazanç dâhil olup olmadığına bakılmaksızın telif, imtiyaz, ihtira, işletme, ticaret unvanı, marka ve benzeri gayrimaddi hakların satışı, devir ve temlik karşılığında nakden veya hesaben ödenen veya tahakkuk ettirilen bedeller üzerinden bu maddenin birinci fıkrasında belirtilen kişilerce % 15 oranında kurumlar vergisi kesintisi yapılacağı hükmüne yer verilmiştir.

Maddenin sekizinci fıkrası ile Bakanlar Kuruluna bu maddede belirtilen vergi kesintisi oranlarını, gelir unsurları veya faaliyet konuları itibarıyla ayrı ayrı belirleme, sınıra kadar indirme ve belirtilen oranın iki katına kadar artırma konusunda yetki verilmiştir. Bu yetkiye istinaden yayımlanan 2009/14593 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile vergi kesinti oranları her bir kazanç ve irat itibarıyla ayrı ayrı belirlenmiş bulunmaktadır.

Buna göre, örneğin dar mükellef kurumlara;

- Maliyet yansıtma anlaşması ile elde edilen gayrimaddi hakka istinaden yapılan ödemeler üzerinden % 20 oranında,
- Maliyet yansıtma sözleşmesine istinaden yapılacak serbest meslek kazancı niteliğindeki ödemeler üzerinden % 20 oranında vergi kesintisi yapılması gerekmektedir.

Buna karşın, Türkiye'de mukim şirket tarafından yurt dışında mukim grup firmalardan alınan mallar üzerinde bir değişiklik yapılmadan ve/veya çoğaltılmadan nihai tüketicilere satılması veya aynı şekilde işletmede kullanılması halinde, yurt dışında mukim firma tarafından elde edilen kazanç, ticari kazanç niteliği taşıyacağından, bu nitelikteki ödemeler üzerinden vergi kesintisi yapılmayacaktır.

Ancak, örneğin "copyright" kapsamında bir bilgisayar programının çoğaltma, değiştirme, topluma dağıtma, gösterme vb. gibi haklarının satın alınması halinde, şirket tarafından bir gayrimaddi hak elde edilecek olup, yurt dışında mukim firmaya yapılacak söz konusu gayri maddi hak bedeli ödemelerinden 2009/14593 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı uyarınca % 20 oranında vergi kesintisi yapılacaktır.

Bunun yanında, yurt dışında mukim firmalara, işletmede kullanmak veya satışını yapmak üzere daha önce piyasada bulunmayan bir bilgisayar programının özel olarak hazırlanması halinde, yurt dışında mukim firma tarafından elde edilen kazanç, serbest meslek kazancı niteliği taşıyacağından, 2009/14593 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı uyarınca yine % 20 oranında vergi kesintisi yapılması gerekmektedir.

Son olarak unutulmamalıdır ki Türkiye'nin diğer ülkelerle 71 adet çifte vergilendirmeyi önleme anlaşması imzaladığı göz önünde bulundurulduğunda, maliyet yansıtma sözleşmeleri gereğince yapılacak ödemeler için daha farklı bir vergi kesintisi oranı uygulanması gerektiği sonucuna ulaşılabacaktır.

Bu durumda, yurtdışında mukim şirkete ödemeyi yapan ilgili taraf borçlanılan tutar üzerinden çifte vergilemeyi önleme anlaşmasında belirlenen oran kadar bir vergi kesintisi uygulayacak olup, yurtiçi işlemlerde kullanılan vergi kesintisi oranını dikkate almayacaktır.

### 3. Katma Değer Vergisi Kanunu Açısından Değerlendirme

KDV Kanununun 1 inci maddesinin birinci fıkrasının (1) numaralı

bendinde; Türkiye'de ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetlerin, (2) numaralı bendinde ise her türlü mal ve hizmet ifasının KDV'ye tabi olduğu hüküm altına alınmıştır.

Kanunun 4 üncü maddesinde, hizmetin teslim ve teslim sayılan haller ile mal ithalatı dışında kalan işlemler olduğu, bu işlemlerin bir şeyi yapmak, işlemek, meydana getirmek, imal etmek, onarmak, temizlemek, muhafaza etmek, hazırlamak, değerlendirmek, kiralamak, bir şeyi yapmamayı taahhüt etmek gibi, şekillerde gerçekleşebileceği hükmüne yer verilmiştir.

Öte yandan Kanunun 6/b maddesinde, işlemlerin Türkiye'de yapılmasının, hizmetin Türkiye'de yapılmasını veya hizmetten Türkiye'de faydalanılmasını ifade ettiği; 9/1 inci maddesinde ise mükellefin Türkiye içinde ikametgahının, işyerinin, kanuni merkezi ve iş merkezinin bulunmaması hallerinde ve gerekli görülen diğer hallerde Maliye Bakanlığının, vergi alacağının emniyet altına alınması amacıyla, vergiye tabi işlemlere taraf olanları verginin ödenmesinden sorumlu tutabileceği ifade edilmiştir.

15 Seri No.lu KDV Genel Tebliğinin "C. Yurt Dışından Sağlanan Hizmetler" başlıklı bölümünde, KDV Kanununun 6/b maddesine göre, Türkiye'de yapılan veya

faydalanılan hizmetlerin Türkiye'de ifa edilmiş sayılacağı, yurt dışındaki firmalara yaptırılan hizmetlerden bu kapsama girenlerin vergiye tabi olacağının açık olduğu, bu gibi hizmet ifalarında mükellefin esas olarak yurt dışındaki firma olmakla birlikte, firmanın Türkiye'de ikametgâhı, işyeri, kanuni merkezi ve iş merkezi bulunmaması halinde verginin, sözü edilen Kanunun 9 uncu maddesi gereğince hizmetten faydalanan yurt içindeki muhatap tarafından bağlı bulunulan vergi dairesine sorumlu sıfatıyla beyan edilip ödeneceği açıklanmıştır.

Buna göre; yurtdışındaki firmalardan maliyet yansıtma sözleşmesine dayalı olarak temin edilen hizmetlerden Türkiye'de yararlanılması halinde yurtdışına yapılan ödemeler üzerinden hesaplanacak KDV'nin ilgili şirket tarafından sorumlu sıfatıyla tevkif edilmesi ve 2 no.lu KDV beyannamesi ile beyan edilerek ödenmesi gerekmektedir. 2 no.lu beyanname ile ödenen KDV'nin 1 no.lu KDV beyannamesinde indirim konusu yapılması ise mümkündür.

#### 4. Damga Vergisi Kanunu Açısından Değerlendirme

488 sayılı Damga Vergisi Kanununun 1 inci maddesinde, bu Kanuna ekli (1) sayılı tabloda yazılı kâğıtların damga

vergisine tabi olacağı, yabancı memleketlerle Türkiye'deki yabancı elçilik ve konsolosluklarda düzenlenen kâğıtların, Türkiye'de resmi dairelere ibraz edildiği, üzerine devir veya ciro işlemleri yürütüldüğü veya herhangi bir suretle hükümlerinden faydalandığı takdirde vergiye tabi tutulacağı; 10 uncu maddesinde, damga vergisinin nispi veya maktu olarak alınacağı, nispi vergide, kâğıtların nevi ve mahiyetlerine göre, bu kâğıtlarda yazılı belli paranın, maktu vergide kâğıtların mahiyetlerinin esas olduğu, belli para teriminin, kâğıtların ihtiva ettiği veya bunlarda yazılı rakamların hâsıl edeceği parayı ifade ettiği; Kanuna ekli (I) sayılı tablonun "I. Akitlerle ilgili kâğıtlar" başlıklı bölümünün A/1 fıkrasında da, belli parayı ihtiva eden mukavelenamelerin binde 7,5 nispetinde damga vergisine tabi tutulacağı hükme bağlanmıştır.

Bir kâğıdın tabi olacağı damga vergisinin tayini için bu kâğıdın düzenlendiği anda belli bir parayı ihtiva edip etmediğine bakılması, belli ve hesap edilebilir bir tutarın bulunması halinde bu tutar üzerinden nispi damga vergisine tabi tutulması; ancak belli parayı ihtiva etmeyen sözleşmelerin ise damga vergisine tabi tutulmaması gerekir.

Bu açıklamalar çerçevesinde, yurtdışında düzenlendiği belirtilen

maliyet yansıtma sözleşmelerinin, Türkiye'de resmi dairelere ibraz edilmesi veya hükümlerinden Türkiye'de yararlanılması ve düzenlendikleri anda belli parayı ihtiva etmeleri halinde Kanuna ekli (1) sayılı tablonun "I. Akitlerle ilgili kâğıtlar" başlıklı bölümünün A/1 fıkrası uyarınca binde 7,5 nispetinde damga vergisine tabi tutulacaktır.

### 5. Sonuç

Bilindiği gibi bir birim mal ya da hizmet üretimi için yapılan giderlerin toplamı o mal ya da hizmetin maliyetini ifade etmektedir. Bu maliyetler doğal olarak mal ya da hizmeti üreten tarafın üzerinde kalacaktır. Ancak şirketler üzerlerinde kalan bu maliyet yükünü satış yoluyla mal veya hizmetlerin fiyatlarına yansıtmaktadırlar. Bu durumda daha önceden katlanılan maliyet yanında belli bir karlılık da elde etmek mümkün olabilmektedir. Konuya bu anlamda bakıldığında burada da aynı hususların geçerli olduğunu söylemek pekâlâ mümkündür. Buna göre, tıpkı üçüncü taraflar arasında görüldüğü üzere holding ya da grup şirketleri şeklinde örgütlenen işletmeler de diğer grup şirketleri için bir takım hizmetler gerçekleştirmekte ve bu hizmetlere ilişkin masrafları da ilgili şirketlere yansıtmaktadırlar.

Sonuç olarak, konuyu vergi kanunları açısından bir kez daha değerlendirdiğimizde yurtdışında yer alan grup şirketleri ile düzenlenen maliyet yansıtma sözleşmeleri uyarınca gerçekleştirilen işlemler sebebiyle belirlenen ücret ya da bedelin emsallere uygunluk ilkesi ile uyumlu olması gerekecektir. Dolayısıyla, katlanılan maliyetlerin emsallere uygun olmayacak şekilde yansıtılması durumunda vergi matrahının yeniden tespit edilmesi sonucu ile karşılaşılacaktır.

Ayrıca, işlemin türüne göre Kurumlar Vergisi Kanununun ilgili maddelerine göre tevkifat yapılması gerekecek, eğer grup şirketinin bulunduğu ülke ile çifte vergilendirmeyi önleme anlaşması yapılmış ise anlaşmada yer alan oran üzerinden vergi tevkifatında bulunulacaktır. Diğer taraftan, yurtdışındaki firmalardan maliyet yansıtma sözleşmesine dayalı olarak temin edilen hizmetlerden Türkiye'de yararlanılması halinde yurtdışına yapılan ödemeler üzerinden KDV hesaplanıp beyan edilip edilecek ve taraflar arasında düzenlenen sözleşmeler damga vergisine tabi olacaktır.



## GELİR VERGİSİ MÜKELLEFLERİ İÇİN UYGULANAN VERGİ GÜVENLİK MÜESSESELERİNİN ULUSLAR ARASI UYGULAMALAR VE MEVZUATIMIZ AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ

Göksal Aygün

Devlet Gelir Uzmanı

### 1. GİRİŞ

Bilindiği üzere, Maliye Bakanlığı, uzun süredir sermaye kazançları ve diğer kazançların ayrı ayrı vergilendirildiği yeni bir "Gelir Vergisi Kanunu" üzerinde çalışmaktadır. Ancak çeşitli nedenlerden dolayı söz konusu Kanun bugüne kadar yürürlüğe girememiştir. Buna rağmen, çeşitli tarihlerdeki gerçekleştirilen değişikliklerle ile vergi tabanının aşındırılmasını engellemek amacıyla hali hazırda yürürlükte olan Kanunda farklı vergi güvenlik müesseselerine yer verilmiştir.

Bunlardan en son yürürlüğe konularlar ise Gelir Vergisi Kanununda değişiklikler getiren "5615 sayılı Gelir Vergisi Kanunu ve Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun"<sup>9</sup>unda yer almıştır. Mezkûr Kanun ile vergi iadesinin yerini "asgari geçim indirimi"

almış olup, asgari geçim indirimi, brüt asgari ücretin yarısı olarak belirlenerek eşi çalışmayan işçi ve memurlara ayrıca brüt asgari ücretin % 10'u, 2 çocukla sınırlı olmak üzere de çocuk başına % 7,5'i oranında indirim sağlanmaktadır.

Diğer taraftan, Kurumlar Vergisi Kanununda yer alan "kontrol edilen yabancı kurum"larla ilgili güvenlik hükümleriyle "transfer fiyatlandırması" yanında "vergi cennetleri" ile mücadele gibi müesseseler de sisteme dâhil edilmiştir. Kontrol edilen yabancı kurum ile ticari ve sınaî mahiyette olmayan, yatırımlarını yurt dışında düşük vergi oranlı ülkelere yönlendiren mükellefler ile Türkiye'de yatırım yapanlar arasındaki vergi eşitsizlik ortadan kaldırılmıştır. Kurumlar vergisine paralel olarak bu şekilde, belli şartlar altında yurt dışı şirketlerde kontrolü sağlamaya yetecek oranda hissesi bulunan gerçek kişilerin yurt dışından elde ettikleri kar paylarının, fiilen dağıtılsa bile, vergi uygulamaları açısından dağıtılmış kabul edilerek, Türkiye'de gelir vergisine tabi tutulacaktır.

Vergi kaçağı ile daha etkin mücadele için de yeni vergi güvenlik müesseselerinin devreye sokulması planlanmaktadır. Maliye Bakanlığı birimlerinden Gelir İdaresi Başkanlığı,

<sup>9</sup> 04 Nisan 2007 tarih ve 26483 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

Gelir Politikaları Genel Müdürlüğü ve Vergi Konseyi, yeni Gelir Vergisi Kanunu için çalışmalarını sürdürmektedir. Yeni kanun ile yürürlükteki Gelir Vergisi Kanununun vergi güvenliği ile ilgili müesseselerden önemli ölçüde mahrum olması nedeniyle, bu konuda ciddi adımların atılması beklenmektedir.

Ayrıca, Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunlarının, Gelir Vergileri Kanunu adıyla aynı çatı altında birleştirilmesi öngörülmekte, gerçek kişilerle ilgili bölümde, vergiye tabi kazanç ve iratların, çalışma, faaliyet ve sermaye gelirleri şeklinde üç ayrı kategoride toplanması planlanmaktadır.

Çalışma gelirlerinin, ücret gelirleri ve girişim gelirleri olarak ikiye ayrılması, girişim gelirlerinin ticari, sınaî ve zirai kazançlar ile serbest meslek kazançlarından oluşması ve sermaye gelirlerinin ise menkul ve gayri menkul sermaye iratları ile elden çıkarma (ya da değer artış) kazançları olarak düzenlenmesi öngörülmektedir. Kurumların vergilendirilmesi ise daha önce çıkarılan Kurumlar Vergisi Kanununun bu yeni Kanuna entegrasyonu yoluyla gerçekleştirilmesi hedeflenmektedir.

Bu uygulamalar yanında ise ön kontrollü beyanname, FAVÖK bildirimlerinin değerlendirilmesi amacıyla sektörel marjların belirlenmesi, hizmet

işletmelerinde ortalama asgari hâsılat kontrolü gibi uygulamaların da sisteme dâhil edilmesi beklenmektedir. Aşağıda, makalemizin konusunu oluşturan çeşitli ülkelere ait "Vergi Güvenlik Müesseseleri"ne yer verilmiş olup, gelecekte çıkacak "Yeni Gelir Vergileri Kanununda" yer alması muhtemel bazı vergi güvenlik müesseselerinden bahsedilecektir.

## 2. ULUSLAR ARASI VERGİ GÜVENLİK MÜESSESELERİ

### 2.1. Beyannameye Dayalı Vergi Güvenlik Müesseseleri

#### 2.1.1. Ön Beyanname

Mükelleflerin beyanda bulunmasından belirli bir süre önce çeşitli kaynaklardan alınan verilere göre mükellef adına idarece beyannamelerin düzenlenerek mükellefe gönderildiği, daha sonra da mükellefin onayından geçirildiği ve idarece tebliğ edilen beyanname üzerinde mükellefin gerekli düzeltmeleri yapmasına imkân veren bir vergi güvenlik müessesidir.

#### Finlandiya

2006 yılından itibaren, tüm gelir vergisi mükelleflerinin kendi inisiyatiflerine bağlı olmaksızın vergi beyannameyi doldurmalarına gerek olmayan bir değerlendirme sistemine geçilmiştir. Normal beyan yöntemi

yerine vergi otoritesi, takip eden takvim yılının Mart veya Nisan ayı içerisinde ek formlar da dâhil mükellefin gerek duyacağı talimatları da içeren ve vergi idaresince doldurulmuş bir ön beyanname gönderir.

İdarece gönderilen "Ön beyanname" işverenler, bankalar, emeklilik fonları, sigorta şirketleri, menkul kıymetler borsası ve benzeri kamu ve özel sektör kurumlardan alınan bilgilere dayanılarak hazırlanıp, gerçeğe yakın bir değerlendirme sonucunda oluşturulmaktadır. Mükellef, idare tarafından kendisine gönderilen beyannameyi tamamen veya kısmen kabul edip imzalayarak geri gönderebilir veya ispatlamak koşulu ile gerekli düzeltme ve eklemeleri yaparak 8 ila 15 Mayıs tarihleri arasında beyannamesini ilgili idareye ibraz eder.

### 2.1.2. Ön Değerlendirme

Ön değerlendirme, nihai değerlendirmeye göre tespit edilecek olan mükellefin vergilendirilebilir gelirinin mükelleften alınan ve idarenin kendi elinde bulundurduğu verileri bir araya getirip önceden tahmine dayalı olarak uygulanan bir vergi güvenlik müessesesidir.

### İsveç

Mükellefler yıllık gelir vergisi beyannamelelerini doldurmadan önce ön

değerlendirme formu vermek zorundadırlar. Bu form aracılığı ile edinilen bilgiler ile idarenin elindeki veriler bir araya getirilerek mükellefin daha başlangıçta doğru beyanda bulunması sağlanır. Eğer ön değerlendirme formu doldurulmaz ise takip eden yıl içinde bir önceki yıl için idarece tahakkuk ettirilecek vergi miktarı % 10 daha fazla hesaplanarak ilgili mükelleften tahsil edilmektedir.

### 2.1.3. Ön Revizyon

Mükelleflerin beyanda bulunmasından belirli bir süre önce veya beyanda bulunduğu sırada beyannamelerinin incelenerek var ise gerekli düzeltme ve ilavelerin yapılmasını sağlayan bir vergi güvenlik müessesesi olup, çeşitli ülkelerde birbirine benzer şekillerde uygulanmaktadır.

### Fransa

Kredi kartı harcamaları, gayrimenkul ve araba alımları ile bankalar ve diğer finans kuruluşları, işveren, borsa ve kamu kurumları gibi çeşitli kaynaklardan alınan ve bilgi işlem kütüklerinde tutulan veriler aracılığı ile mükellefin beyannamesini ibraz aşamasında adı geçen kaynakları kullanarak sistem tarafından hesaplanan ortalama tahmini gelir ile mükellefçe beyan edilen gelir karşılaştırılmakta ve ihtiyaç

duyulması durumunda mükellefin doğru beyanda bulunması imkânı sağlanmaktadır.

Bu revizyonu uygun bulmayan mükellefin kendi iddiasını gerekli bilgi ve belgelerle ispatlaması talep edilmektedir. Mükellef bu ispat şartını yerine getiremez ise sistem tarafından hesaplanan kazanç mükellefin beyan ettiği kazancın yerine geçmektedir. Ancak, sistem götürü oranda bir gideri kendine esas almanın yerine mükellefin yapmış olduğu gider beyanını kabul ederek matrahın hesaplanmasını sağlamaktadır.

## 2.2. Gelir Tahmin Bildirimi

Mükelleflerin üçer aylık dönemlerde takip eden döneme ilişkin hâsılat tahminlerini içeren bir bildirim ifade eden ve vergi gelirlerinin tahminini kolaylaştıran bir vergi güvenlik müessesesidir.

## İrlanda

Gelir vergisi mükellefleri geçici verginin ödenmesi aşamasında ayrıca bir sonraki döneme ilişkin gelir tahminlerini içeren bir bildirimde bulunmaktadır. Mükellefçe yapılan tahminde % 20'lik bir sapma olması durumunda İdarece herhangi bir cezai işlem yapılmamaktadır. Ancak, bu oranı geçen durumlarda mükelleften bir izahat istenilmekte ve mükellefin izahatı İdarece yeterli görülmez ise mükellef

doğrudan doğruya incelemeye sevk edilmektedir.

## 2.3. Zarar Mahsubu

### Avusturya

Vergilendirilebilir gelir, bütün kategorilerdeki gelirlerin bu gelirler ile ilgili özel giderler, reorganizasyon gelirleri ve belirli kazanç türleri için tespit edilen indirimler yapıldıktan sonra, aynı gelir kategorilerinden kaynaklanan zararların mahsup edilmesi suretiyle tespit edilmektedir.

İndirilebilir zararlar ilgili yılın gelirlerinin % 75'i ile sınırlı olduğundan, gelirin en az % 25'i her zaman gelir vergisine konu olmaktadır. Aynı sınırlama zararların sonraki yıllara devredilmesi konusunda da geçerlidir. Zarar fazlalığı ortadan kalkmamakta, ileriki yıllarda aynı sınırlamaya (% 75) tabi tutularak kardan mahsup edilebilmektedir.

### Belçika

Yatırım indiriminden kaynaklı ya da yatırım indirimi sebebiyle artan bir zararın indirimi talep edilir ise, diğer gelir kategorilerinden yapılan aynı tutardaki indirimine izin verilmez ve bu zarar sonraki yıllara devredilerek yatırımlar dışında elde edilen gelir unsurlarından mahsup edilemez.

Buna karşın, söz konusu zarar ileriki yıllarda sadece kaynaklandığı işten (yatırımlar) elde edilen kazançlardan mahsup edilebilir. Bu zarar mahsubu hakkıyla ilgili bir zaman sınırlaması yoktur ancak, bu mahsubun uygun olan en erken zamanda mükellef tarafından gerçekleştirilmesi İdarece istenmektedir.

Gayrimaddi varlıkların işletilmesinden, leasing işlemlerinden veya genel olarak vergiden tasarruf etmek için zararın paylaşımı amacıyla kurulan ortaklıklardan kaynaklanan zararlar da diğer gelirlerden mahsup edilemez. Bu zararların ileriki yıllara devredilmesi ile ilgili olarak da yatırım indirimine ilişkin kurallar geçerlidir. Muhasebe yönteminin değiştirilmesinden kaynaklanan zararlar ise mali yılı takip eden 7 yıla yayılarak kazançtan mahsup edilmesi gerekmektedir.

## 2.4. Serbest Meslek Kazançları İçin Getirilen Vergi Güvenlik Müessesesi

### 2.4.1. İndirilebilecek Giderler

#### İngiltere

Gelirlerini asıl olarak edebiyat, çizim, tiyatro, müzikal gibi sanatsal faaliyetlerden elde eden ticaret ya da sanatla uğraşan serbest meslek erbabı, vergiye tabi gelirlerinden indirim yapma imkânları bulunmaktadır.

Ancak bu indirim, birbirini izleyen iki yılda ilgili kişinin gelirinin % 25 ya da daha fazla değişmesi ya da bu yıllardan birinde hiç kazanç elde edilememesi durumlarında gerçekleştirilebilecektir.

Aynı zamanda, bir önceki yıl indirim uygulandığı ya da ticarete yeni başlanıldığı veya daha ileri düzeyde bir ticaret yapılmaya başlanıldığı takdirde ilgili yıl için indirim talebinde bulunulamamaktadır.

### 2.4.2. Sözleşme Bildirimi

#### İngiltere

Serbest meslek erbabı kabul edilen kişiler için getirilmiş bir bildirim zorunluluğunu içeren vergi güvenlik müessesesidir. Avukat, noter, muhasebeci gibi serbest meslek erbabı müşterileri arasında kendileri aracılığı ile düzenlenen ve vergiden kaçınmayı amaçlayan sözleşmeleri vergi idaresine bildirmek zorundadır. Söz konusu bildirim yapılmaması ve daha sonradan bu durumun idarece inceleme sonucunda tespit edilmesi halinde ilgili serbest meslek erbabına cezai yaptırımda bulunmaktadır.

Bu rejim, 1 Ağustos 2004 tarihinden itibaren diğer vergilere olduğu gibi gelir vergisine de uygulanmaktadır. Muhasebeci ve avukatlar gibi kişiler sözleşmenin tamamlandığı tarihten itibaren 5 gün içinde bu bildirim

yapmak zorundadırlar. Bu uygulamanın kapsamı bazı hizmet ve mali ürünlerin yer aldığı ve vergiden kaçınma derecesinin riskli olduğu alanları kapsamaktadır.

Bu bildirim yapılırken şu hususlar dikkate alınmaktadır:

- Bu sözleşmeler sadece taraflar arasında bir mutabakat sağlanması amacı ile mi gerçekleştirilmiştir?
- Sözleşme ile güdülen temel amaçlardan biri vergi avantajı sağlamak mıdır?
- Eğer öyleyse, bu sözleşme gerçek bir vergi avantajı sağlıyor mu?

## 2.5. Ücretler İçin Getirilen Vergi Güvenlik Müessesesi

### Almanya

Bu ülkede brüt maaş vergiye tabi tutulmakta olup, vergi oranı da alınan ücret miktarına bağlı (artan oranda) olarak değişmektedir. Diğer taraftan, Gelir Vergisi Kanununda ücretler için kişilerin medeni duruma bağlı olarak birden altıya kadar farklı vergi sınıflandırmaları bulunmaktadır.

Mükellefin içinde bulunacağı vergi sınıfı, bekâr veya evli durumda olmasına, çocuk sahibi olup olmamasına veya birden fazla kazanç elde edip etmediğine göre tespit edilmektedir. Eğer eşlerden her ikisinin de kazançları vergiye tabi ise, vergi

sınıflandırmasında bazı birleşimler gerçekleştirilmektedir.

Vergi dairesi tarafından işverene kazançları ve diğer bilgileri işlemek üzere vergi karnesi verilerek vergiler her ay brüt maaş üzerinden doğrudan kesinti yolu ile ödenir. Önceki yılın vergi karnesi, gelir vergisi beyannamesi (ücret vergisi denkleştirimi) ile birlikte, vergi dairesine her yıl verilmek zorundadır.

Ücret vergisine ilişkin denkleştirme yapılırken önceki yıllar ilgili tüm gelirler (örneğin faiz ve kira gelirleri) ödenmiş vergilerle karşılıklı olarak hesaplanıp mahsup edilir. Bazı durumlarda ücret vergisi denkleştirimi yapıldığında, vergi dairesince mükellefe para iadesi yapılabilmektedir.

## 2.6. Gayrimenkul Sermaye İradı İçin Getirilen Vergi Güvenlik Müessesesi

### Avusturya

Gayrimenkul Sermaye İradının hesaplanmasında, büyük tamir ve onarım işlerine ilişkin harcamaların birbiri ile orantılı olacak şekilde 10 yıla dağıtılması gerekmektedir. Mükellefler bu tür harcamalar için vergi istisnaları yoluyla teşvik edildiğinden bu gibi tamir ve onarım işlerine ilişkin harcamaların genel

olarak indirimi pek mümkün bulunmamaktadır.

### Belçika

İşyeri olarak kullanılmak üzere kiralanan gayrimenkuller aşağıdaki matrahlar üzerinden vergilendirilirler;

- Bina harici gayrimenkullerde brüt gelirin % 90'ı ve emsal kira bedelinin en az % 140'ı
- Binalarda, kira geliri eksi % 40 (yani kira gelirin % 60'ıdır ancak enflasyon düzeltilmesi yapılmış emsal kira bedelinin 2/3'si ile sınırlıdır.)

#### 2.6.1. Gayrimenkul Ortalama Satış ve Kira Bedeli

Tarha yetkili vergi idaresinin de katılımı ile oluşturulan komisyon tarafından söz konusu bölgedeki gayrimenkullerin alım-satım ve kiralama işlemlerinde kullanılması zorunlu olan asgari satış ve kira bedelinin tespit edilmesi suretiyle kullanılan vergi güvenlik müessesesidir.

### İspanya

Söz konusu uygulama, yerel yönetimlerin vergilendirme haklarının bulunması nedeniyle lokal düzeyde uygulanmaktadır. İlgili yerel yönetimlere ait vergi idareleri belediye, tapu kadastro, ticaret odaları gibi kamu kurumları ve özel kuruluşlardan gelen üyelerin katılımı ile toplanan komisyon,

gayrimenkullerin özelliklerini de dikkate almak suretiyle iki yıllığına o bölgedeki gayrimenkullerin ortalama piyasa satış fiyatlarını ve ortalama kira tutarlarını tespit ederek kamuya ilan etmektedir.

Ayrıca, kira sözleşmelerinin mali müşavir gibi meslek mensupları aracılığı ile düzenlenerek elektronik ortamda vergi idaresine aktarılması zorunluluğu bulunmaktadır. Bu aktarım için mükelleften alınacak ücret idare tarafından belirlenerek bir standart getirilmiştir.

#### 2.7. Zirai Kazançlar İçin Getirilen Vergi Güvenlik Müessesesi

##### Zirai Faaliyetler İçin Peşin Ödenen Harcamalar

##### ABD

Ödemenin yapıldığı yılda diğer indirilebilir zirai kazançların % 50'sini geçemeyecek şekilde zirai faaliyet için gerekli olan ve peşin yapılan ödemeler zirai kazancın hesaplanması esnasında indirim unsuru olarak kabul edilir. Depozito şeklinde yapılan ödemeler ise peşin ödeme olarak kabul edilmemektedir.

Aşağıda sayılanlar için yapılan ödemeler peşin ödeme olarak kabul edilecektir.

- Yıl içinde tüketilmeyecek yem, tohum, gübre ve benzeri zirai maddeler,
- Amortismanına tabi tutulmuş ya da doğrudan gider yazılmış olup takip eden yılda indirilebilecek gider olan ve zirai faaliyette kullanılan kümes hayvanları ve
- Satılmak için alınmış olup yıl içinde satılmayan kümes hayvanları

Eğer yangın, sel baskını, kuraklık veya diğer olağan salgın hastalıklar için sarf edilmemişse peşin ödenen zirai giderler mali yılın sonuna kadar tüketilmiş olması durumunda zirai kazançlardan gider unsuru olarak düşülemez.

### 3. Sonuç

Son yıllarda, değişen ekonomik koşulların bir gerekliliği olarak "Gelir Vergisi Sistemimiz"de köklü değişikliklerin yapılması öngörülmektedir. Bu kapsamda gelir vergisine tabi gelirler, "çalışma, faaliyet ve sermaye gelirleri" olarak yeniden sınıflandırılacaktır.

Yeni Gelir Vergileri Kanunu çalışmaları uyarınca yeni dönemde kazanç karinesi-gider bildirimini ile vergi iadesi, hayat tarzına ve sahip olduğu kaynaklara nazaran düşük gelir beyan eden mükellefler için asgari bir matrah takdiri gibi uygulamalar vergi güvenlik müesseseleri olarak kendilerine yer bulacaklardır.

Gelir Vergisi Kanunda getirilmesi beklenen ölçütlerin ise "ikamet edilen konut veya ikinci konutun kira değeri, temizlikçi hariç evde çalıştırılan eleman sayısı, sahip olunan binek, deniz, hava taşıtı, binek veya yarış atı ile 450 cm<sup>3</sup>'den büyük motosiklet, özel kulüp üyelikleri ve turistik amaçlı yurt dışı seyahatleri" olarak belirlenmesi beklenmektedir.

Ayrıca, ön kontrollü beyanname sistemi kasten veya hata sonucunda yanlış matrah beyan etme riski taşıyan mükelleflerin beyannamelerinin ön kontrol işlevini üstlenecek mercilerin (vergi dairesi başkanlıkları veya vergi dairesi müdürlükleri) değerlendirmesinden geçmesi suretiyle işletilecektir.

Yukarıda da açıklandığı üzere çeşitli ülkelerde uygulana gelen vergi güvenlik sistemlerinden önemli bir kısmı ülkemiz gelir vergisi mevzuatında da yeni dönemde yer alacaktır.

Böylece, vergi tabanının aşındırılması karşısında vergi otoritesi tarafından ciddi önlemler alınmış olup, bu durum vergi hâsılatının artırılmasının yanında vergi oranlarının azaltılması yönünde de çift taraflı olumlu bir etki yaratacaktır.



## BAŞKASINA AİT KREDİ KARTI İLE YAPILAN ÖDEMELERDE BELGE DÜZENİ

Serkan Kurnaz

Devlet Gelir Uzmanı

### 1. Giriş

Kredi kartı günümüzde yaygın bir ödeme aracı haline gelmiştir. Gelişen ekonomiler ile birlikte ülkemizde de kredi kartı kullanımı teşvik edilmektedir. Şüphesiz ki, bu ana teşvik unsurun en önemli nedenlerinden birisi, kayıt dışı ekonominin kayıt altına alınması amacıdır. Buna paralel olarak ülkemizde de konu ile ilgili yasal altyapı, her ne kadar bir takım aksaklıklar olsa da tamamlanmıştır.

Ancak hem sistemin kendi işleyişi hem de kredi kartı sistemi ile yapılan ödemelerin en başta vergi sistemi olmak üzere diğer sistemler ile uyumlu çalışma düzeni sağlıklı bir şekilde kurulamamıştır. Zira halen güncelliğini yitirmemiş konulardan birisi, bilinçsiz kredi kartı kullanımı sonucu tüketicilerin uğradığı zararın tazmini yönünde Hükümetçe açıklanan, 31 Mayıs 2009 tarihi itibarıyla ödeme ihtarı çekilmiş, icra takibi başlatılmış ya da bankalarca takibe alınmış kredi kartı borçları için yeni ödeme planıdır.

Bunun yanında kredi kartı aidatları, yüksek faiz oranları, POS tefeciği (müşteriye satış yapılmış gibi POS cihazı kullanılarak, yapılan taksitlendirme ile yüksek faizle nakit sağlanması) vb. konularında da tüketicileri koruyacak bir düzenleme sağlanmadığı görülmektedir.

5464 sayılı Banka Kartları ve Kredi Kartları Kanununda, "Nakit kullanımı gerekmeksizin mal ve hizmet alımı veya nakit çekme olanağı sağlayan basılı kartı veya fizikî varlığı bulunmayan kart numarası" olarak tanımlanan kredi kartının kullanımı hayatımızın her aşamasına girmiş bulunmaktadır.

Vergi idaresi de bu gelişmelere uyum sağlamış bazı vergilerin (motorlu taşıtlar vergisi, emlak vergisi gibi) kredi kartı ile ödenmesi imkânı getirmiştir. Bununla birlikte, alışverişlerde kullanımı gittikçe artan<sup>10</sup> kredi kartının bir ödeme aracı olarak kullanılması, vergisel anlamda bir takım sıkıntıları da beraberinde getirmektedir.

Bu sıkıntılardan en yaygın olarak karşımıza çıkan ise başkasına ait kredi kartları kullanılarak yapılan alışverişlerde vergi mevzuatı

<sup>10</sup> Bankalararası Kart Merkezi (BKM) tarafından yapılan "Kart Monitör 2009 Araştırması"nda, Türkiye'de alışverişlerin yüzde 65'inin kartlarla yapıldığı belirtilmektedir.

açısından düzenlenmesi gereken belgenin kimin adına düzenleneceğidir. Zira, bu şekilde yapılan bir ödemede, müşteri ile ödemeyi yapan ayrı şahıslar olmaktadır. Birçok işletmeci, böyle bir durumda kimin adına belge düzenleyeceğini bilememektedir. Bu konuyu açıklığa kavuşturmak için aşağıda ayrıntılı olarak bilgi vermeye çalışılmıştır.

## 2. Başkasına Ait Kredi Kartı İle Yapılan Ödemelerin 213 sayılı Vergi Usul Kanunu Açısından Değerlendirilmesi

### 2.1. Konu İle İlgili Yasal Mevzuat

213 sayılı Vergi Usul Kanununda fatura, satılan emtia veya yapılan iş karşılığında müşterinin borçlandığı meblağı göstermek üzere emtiayı satan veya işi yapan tüccar tarafından müşteriye verilen ticari vesika olarak tanımlanmış bulunmaktadır.

Aynı Kanunun 230 uncu maddesinde de, faturada; faturanın düzenlenme tarihi, seri ve sıra numarası, faturayı düzenleyenin adı, varsa ticaret unvanı, iş adresi, bağlı olduğu vergi dairesi ve hesap numarası, müşterinin adı, ticaret unvanı, adresi, varsa vergi dairesi ve hesap numarası, malın veya işin nevi, miktarı, fiyatı ve tutarı ile satılan malların teslim tarihi ve irsaliye numarasının (Malın alıcıya teslim edilmek üzere satıcı tarafından

taşındığı veya taşıttırıldığı hallerde satıcının, teslim edilen malın alıcı tarafından taşınması veya taşıttırılması halinde alıcının, taşınan veya taşıttırılan mallar için sevk irsaliyesi düzenlenmesi ve taşıtta bulundurulması şarttır.) asgari olarak bulunması gereken unsurlar olarak sayılmıştır.

Faturanın düzenlenmesinde uyulacak kuralların düzenlendiği 213 inci maddenin 5 numaralı bendinde ise faturanın, malın teslimi veya hizmetin yapıldığı tarihten itibaren azamî yedi gün içinde düzenleneceği, bu süre içerisinde düzenlenmeyen faturaların hiç düzenlenmemiş sayılacağı belirtilmektedir.

Ancak, nihai tüketicilere satılan mallar ve verilen hizmetler karşılığında hizmetin verildiği anda fatura düzenleme mecburiyeti bulunmaktadır.

Vergi Usul Kanunu uyarınca fatura düzenlemek zorunda olanlar ise Kanunun 232 nci maddesinde düzenlenmiş olup buna göre, birinci ve ikinci sınıf tüccarlar, kazancı basit usulde tespit edilenlerle defter tutmak mecburiyetinde olan çiftçilerin, birinci ve ikinci sınıf tüccarlara, serbest meslek erbabına, kazançları basit usulde tespit olunan tüccarlara, defter tutmak mecburiyetinde olan çiftçilere ve vergiden muaf esnafa sattıkları emtia

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

Öte yandan, aynı madde uyarınca yukarıda sayılanlar 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 388 Sıra No.lu V.U.K Genel Tebliği ile 1.1.2009'dan itibaren 670, -TL'yi geçmesi veya 670, -TL'den az olsa dahi istemeleri halinde emtiayı satanın veya işi yapanın fatura vermesi mecburidir.

Mezkûr Kanunda ayrıca fatura yerine geçen vesikalar olarak da, perakende satış vesikaları (perakende satış fişi, makineli kasaların kayıt ruloları, giriş ve yolcu taşıma biletleri), gider pusulası ve müstahsil makbuzu sayılmıştır.

## 2.2. Değerlendirme

Kredi kartı esasen bir ödeme aracıdır. Vergi Usul Kanununun yukarıda açıklanan ilgili maddelerinde ise faturanın, satılan mal veya yapılan iş karşılığında müşterinin borçlandığı meblağı göstermek üzere düzenlenen ve müşteriye verilen ticari vesika olduğu açıklanmıştır.

Buradan hareketle, Vergi Usul Kanununun ticari bir alışverişte ödemenin kimin tarafından yapıldığı veya ödemenin ne şekilde yapıldığı ve hatta

ödemenin yapılıp yapılmadığı ile ilgilenmediğini söylemek mümkündür.

Zira söz konusu Kanunda, malın teslimi veya hizmetin yapıldığı tarihten itibaren azamî yedi gün içinde faturanın düzenleneceği, bu süre içerisinde düzenlenmeyen faturaların hiç düzenlenmemiş sayılacağı belirtilerek fatura -daha genel anlamda belge- düzenlenmesini, ödemeye değil malın satışına veya hizmetin ifasına bağlanmaktadır.

Kanaatimizce, satılan malın veya verilen hizmetin bedeline ilişkin ödemenin, müşteri veya alışveriş esnasında müşterinin yanında bulunan üçüncü bir şahıs tarafından nakit olarak ya da kredi kartı kullanılarak yapılmasının bir önemi bulunmamaktadır. Kanun yalnızca, müşteri tarafından borçlanılan meblağı gösteren faturanın, müşteri adına düzenlenmesini şart koşmaktadır.

Buna göre, alışverişe ilişkin ödemenin üçüncü bir şahıs tarafından yapılması durumunda faturanın, müşteri kim ise yani malı iktisap edecek olan kim ise onun adına düzenlenmesi gerekmektedir. Daha önce de belirttiğimiz gibi ödemenin yapılıp yapılmadığının ya da ödemenin kimin tarafından yapıldığının Vergi Usul Kanunu uyarınca bir hükmü bulunmamaktadır.

Ancak uygulamada, vergi idaresince yapılan denetimlerde ilgili dönemde gerçekleştirilen kredi kartlı satışlar ile kesilen fatura tutarları karşılaştırılarak bir denetim mekanizması kurulmaya çalışıldığı görülmektedir. Şüphesiz ki, kredi kartı ile yapılan satışların da belgeye bağlanması yasal zorunluluktur. Ancak, söz konusu uygulamadan hareketle kredi kartı ile yapılan ödemelere ilişkin düzenlenen faturalarda, kredi kartı sahibinin adının aranmasının gerektiği sonucuna ulaşılmamalıdır.

Bu konuda yapılabilecek en sağlıklı uygulama ise, müşteri adına başkasının kredi kartı ile yapılan ödemelerin faturasının düzenlenmesi aşamasında, POS cihazlarından çıkan slipler ile söz konusu faturanın ilişkilendirilmesi ve borçlu adına ödemenin başkasına ait kredi kartı ile yapıldığının belirtilmesi olacaktır. Nitekim vergi idaresinin bu yönde görüşleri<sup>11</sup> bulunmaktadır.

### 3. Sonuç

213 sayılı Vergi Usul Kanununun 3 üncü maddesinde vergilendirmede vergiyi doğuran olayın ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyetinin esas olduğu, vergiyi doğuran olayın ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek

mahiyeti yemin hariç her türlü delille ispatlanabileceği hüküm altına alınmıştır.

Başkasına ait kredi kartları ile yapılan ödemelerde, böyle bir külfete gerek olmadığı düşünülmeyle birlikte, ödemenin satışa konu mal veya hizmet bedeli olduğu mezkûr 3 üncü madde hükmüne göre ispat edilmesi ve mükelleflerin kendilerini vergi muameleleri açısından güvenceye almaları bakımından, ödemeye ilişkin fatura ile POS cihazlarından çıkan slipleri ilişkilendirmelerinin daha uygun olacağı düşünülmektedir.

Aksi bir durumda vergi idaresince yapılacak bir tespit, bu satış işleminin kredi kartı ile ödemede bulunan üçüncü şahsa yeni bir mal teslimi veya hizmet ifası olduğu kabul edilerek, satışa ilişkin kredi kartı slip tutarı kadar fatura düzenlenmesi talep edilebilir.

Ancak her ne şartla olursa olsun faturanın, ödemeyi yapan adına değil malı iktisap edecek veya hizmetten yararlanacak olan adına düzenlenmesi ve mal teslimi veya hizmet ifasının da ödemeyi yapana değil müşteriye yapıldığının ispatlanması için düzenlenen faturada başkasına ait kredi kartı ile ödeme yapıldığının belirtilmesi gerekmektedir.

<sup>11</sup> İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı, Mükellef Hizmetleri Usul Grup Müdürlüğü, Usul Müdürlüğünün 25.01.2007 tarih ve 647 sayılı yazısı

## TEVKİF YOLUYLA KESİLEN VERGİLERİN NAKDEN İADESİNDE UYULACAK ESASLAR

Deniz Altınören Barçın

Devlet Gelir Uzmanı

### 1. Giriş

Gelir Vergisi Kanunu'nun 121 ve Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 44. maddelerinde, beyanname gösterilen gelire dâhil kazanç ve iratlardan Gelir/Kurumlar Vergisi Kanunlarına göre kesilmiş bulunan vergilerin, beyanname üzerinden hesaplanan gelir/kurumlar vergisine mahsup edileceği, mahsubu yapılan miktarın gelir/kurumlar vergisinden fazla olması halinde aradaki farkın vergi dairesince mükellefe bildirileceği ve mükellefin tebliğ tarihinden itibaren bir yıl içinde müracaatı üzerine kendisine red ve iade olunacağı belirtilmiştir.

Söz konusu maddelerde, 5035 sayılı Kanunla yapılan düzenlemeler uyarınca, iadesi gereken vergilerle ilgili olarak; iadeyi mahsuben veya nakden yaptırma, inceleme raporuna, yeminli mali müşavir raporuna veya teminata bağlama ve iade için aranılacak belgeleri belirleme konusunda Maliye Bakanlığı'na yetki verilmiştir. Bu yetki; kazanç türlerine, iade şekillerine, geliri elde edenin veya ödemeyi yapanın hukuki statüsüne göre ayrı ayrı kullanılabileceği gibi belli

hadler çerçevesinde de kullanılabilecektir.

Bu yazımızda, Maliye Bakanlığı'nın 5035 sayılı Kanun'un kendisine verdiği yetki uyarınca çıkarmış olduğu 252 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği'nde<sup>(1)</sup> ele alınan nakden iade yapılmasının şartlarına, mahsubuna, vergi hatalarından kaynaklanan iade işlemlerine değineceğiz.

### 2. Genel Olarak Nakden İade Müessesesi

Nakden iadeye ilişkin hususlar genel olarak 252 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği'nde açıklanmıştır.

Nakden iade taleplerinin öncelikle dilekçe ile yapılması şarttır.

Nakden iadeye ilişkin talepleri dört şekilde ele alabiliriz. Buna göre;

#### 2.1. Maliye Bakanlığı Tarafından Belirlenen Tutarı Aşmayan Hallerde Nakden İade

##### 2.1.1. Tevkif Yoluyla Kesilen Vergilere İlişkin Nakden İade Edilecek Tutarın 10 Bin YTL'yi Geçmemesi Hali

Bu durumda iade talebi, yıl içinde yapılan tevkifatlarla ilişkin tablo ile birlikte;

(i) Ücret ve gayrimenkul sermaye iradına ilişkin olması halinde ücretlere ilişkin olarak işveren tarafından

verilen ve kesintinin yapıldığını gösteren yazının, gayrimenkul sermaye iradına ilişkin olarak kira kontratının,

(ii) Menkul sermaye iradına ilişkin olarak kesintiyi yapan bankalar, özel finans kurumları<sup>(2)</sup>, aracı kurumlar ve diğer kurumlar tarafından düzenlenen ve vergi kesintisinin yapıldığını gösteren belgenin,

(iii) Serbest meslek kazancına ilişkin olarak vergilerin sorumlu adına tahakkuk ettiğini gösteren ilgili saymanlık yazısının,

(iv) Ticari kazançlar ve zirai kazançlara ilişkin olarak tevkif yoluyla kesilen vergilerin vergi sorumlusu tarafından ilgili vergi dairesine ödenmiş olduğuna ilişkin belgenin, ilgili kurumca onaylanan bir örneğinin dilekçeye eklenmesi koşuluyla inceleme raporu ve teminat aranmaksızın yerine getirilir.

Burada "ilgili kurum"dan kasıt, sadece "noter" tarafından değil, diğer kamu kurum ve kuruluşları tarafından da onaylanabilecek olmasıdır.

### 2.1.2. Nakden Yapılacak İade Taleplerinin 10 Bin YTL'yi Aşması Hali

Bu durumda, 10 bin YTL'yi aşan kısım, Vergi Usul Kanunu'na göre vergi inceleme yetkisi bulunanlarca (Vergi Usul Kanunu'nun 135. maddesi gereğince, hesap uzmanları ve hesap uzman yardımcıları, ilin en büyük mal memuru, vergi denetmenleri ve vergi denetmen

yardımcıları, vergi dairesi müdürleri, maliye müfettişleri, maliye müfettiş muavinleri, gelirler kontrolörleri, stajyer gelirler kontrolörleri, Gelir İdaresi Başkanlığı'nın merkez ve taşra teşkilatında müdür kadrolarında görev yapanlar) yapılacak inceleme sonucunda düzenlenecek vergi inceleme raporuna göre iade edilir.

10 bin YTL'ye kadar olan kısım ise, dilekçe ekinde yukarıda belirtilen belgelerin yer alması koşuluyla teminat aranmaksızın ve inceleme raporu beklenmeksizin iade edilir.

Dolayısıyla, nakden iade yapılabilmesi için kira kontratlarının birer örneği ve ilgili yıllar içinde yapılan tevkifatlarla ilişkin tabloların mükellef tarafından vergi dairesine ibrazı yeterlidir.

İade talebi teminat gösterilmesi halinde inceleme sonucu beklenmeksizin yerine getirilir.

Teminat olarak 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un 10. maddesinin 1, 2 ve 3 numaralı bentlerinde sayılanlardan bir veya bir kaçı (para; bankalar ve özel finans kurumları<sup>(3)</sup> tarafından verilen süresiz teminat mektupları; Hazine Müsteşarlığı'nca ihraç edilen Devlet iç borçlanma senetleri veya bu senetler yerine düzenlenen belgeler) gösterilebilir.

Banka teminat mektuplarının (süresiz-şartsız) paraya çevrilmeleri konusunda hiçbir sınırlayıcı şart taşımaması ve 4389 sayılı Bankalar Kanunu<sup>(4)</sup> hükümlerine göre faaliyette bulunan bankalar veya özel finans kurumları tarafından düzenlenmiş olması gerekir.

### 3. Yeminli Mali Müşavirin Düzenleyeceği Tam Tasdik Raporuna Dayalı Nakden İade

Nakden iade talebinin 100 bin YTL'ye kadar olan kısmı söz konusu olduğunda mükellefle süresinde tam tasdik sözleşmesi düzenlemiş yeminli mali müşavirce düzenlenecek tam tasdik raporu uyarınca iade edilir.

İade talebinin 100 bin YTL'yi aşan kısmının iadesi ise denetim elemanlarınca düzenlenen vergi inceleme raporu sonucuna göre yerine getirilir.

Buna göre, iade talebinde bulunan mükellef tam tasdik sözleşmesi kapsamında ise örneğin 25 bin YTL yerine 100 bin YTL'lik kısım yeminli mali müşavirce düzenlenecek tam tasdik raporu uyarınca iade edilecek, 100 bin YTL'yi aşan kısım denetim elemanınca düzenlenecek vergi inceleme raporuna göre değerlendirilecektir.

Burada dikkat edilmesi gereken önemli bir husus, yeminli mali müşavirce düzenlenecek tam tasdik raporuna dayanılarak yapılacak iadenin 125 bin

YTL değil, yalnızca 100 bin YTL'lik kısmına ilişkin olduğudur.

### 4. Kamu Kuruluşlarına Nakden İade

Genel ve katma bütçeli idarelere, il özel idarelerine, belediyelere, köylere ve sermayelerinin en az %51 veya daha fazlası bu kurumlara ait işletmelere yapılacak iadeler, 252 Seri No.lu GVK Genel Tebliği'nde belirtilen belgelerin ibrazı üzerine miktara bakılmaksızın inceleme raporu ve teminat aranılmadan yerine getirilir.

### 5. Nakden İadenin Mahsubu

Nakden iade edilebilir aşamaya gelen alacağın üçüncü şahısların vergi borçlarına mahsubu talep edilebilir. Bu mahsup işlemine ilişkin verilecek dilekçede ise, lehine mahsup talebinde bulunulan kişinin adı-soyadı veya unvanı, vergi kimlik numarası, bağlı olduğu vergi dairesi ile borcun türü, miktarı ve dönemi bildirilir. Bu şekilde yapılan mahsup talepleri düzeltme fişinin onaylandığı tarih itibariyle yerine getirilir.

Mahsuben iade işlemi, aranan tüm belgelerin tamamlanması koşuluyla, yıllık gelir veya kurumlar vergisi beyannamesinin verildiği tarih itibariyle yapılacaktır. İkmalen veya re'sen yapılan tarhiyatlarda ise mahsup işlemi, mahsup talebine ilişkin dilekçe ve eklerinin eksiksiz olarak vergi dairesi kayıtlarına girdiği tarih

itibariyle yapılacaktır. Aranılan belgelerin tamamlanması aşamasında yapılan tahsilâtlar yönünden düzeltme yapılmayacaktır.

İade talebinin kısmen mahsuben kısmen nakden olması halinde, söz konusu talepler 252 Seri No.lu GVK Genel Tebliği'nde yer alan açıklamalar çerçevesinde ayrı ayrı değerlendirilir. Dolayısıyla talebin tümünün nakit iadesi olarak kabul edilerek işlem yapılması söz konusu değildir.

Nakden iade talepleri ile ilgili olarak yukarıda ayrı ayrı belirtilen belgeler, talep edilen tutarın tamamı için aranılacaktır.

Dolayısıyla, 252 Seri No.lu GVK Genel Tebliği'nde belirtilen belgeler dışındaki herhangi bir belge nakden iade talebi için geçerli ve yeterli belge sayılamayacaktır.

### 6. Başvuru Süreleri

Ayrıca, 252 Seri No.lu GVK Genel Tebliği'ne göre, mahsup yolu ile giderilmeyen tevkif yoluyla kesilen vergilere ilişkin olarak başvuruda bulunulabilecek süreleri şöyle sıralayabiliriz:

1- Beyannamenin verilmesinden itibaren mükellefin başvurması halinde 5 yıl içinde nakden ve mahsuben iade edilmesi gerekmektedir.

2- Beyannamenin verilmesinden itibaren mükellefin 5 yıl içinde başvurmaması

halinde vergi alacağının zamanaşımına uğraması nedeniyle nakden ve mahsuben iade mümkün değildir.

3- Beyannamenin verilmesinden sonra 5 yıl içinde vergi dairesinin vergi alacağının mükellefe tebliğ tarihinden itibaren 1 yıl içinde başvurması halinde nakden ve mahsuben iadenin vergi dairesi tarafından yapılması gerekmektedir.

4- Beyannamenin verilmesinden sonra 5 yıl içinde vergi dairesinin vergi alacağının mükellefe tebliğ tarihinden itibaren 1 yıl içinde başvurmaması halinde nakden ve mahsuben iadenin yapılmaması gerekir.

Mükellefin talebi, beyannamenin verilmesi ile başlar ve zamanaşımı süresi olan 5 yıl boyunca devam eder.

Vergi dairesinin talebi ise, mükellefe yazı ile tebliğ edilmesiyle başlar ve 1 yıllık süre içerisinde nakden veya mahsuben iade alınması mümkün bulunmaktadır.

### 7. Gelir Ve Kurumlar Vergisi İle İlgili Vergi Hatalarından Kaynaklanan İade İşlemleri

Vergi Usul Kanunu'nun 120. maddesinde, 5035 sayılı Kanunla yapılan düzenleme uyarınca, nakden veya mahsuben tahsil edilen ancak fazla veya yersiz olarak tahsil edildiği anlaşılan vergilerin iade ve mahsup işlemlerinde, düzeltmeye dayanak



teşkil edecek belgeler ile bu işlemlere ait usul ve esasları belirleme konusunda Maliye Bakanlığı yetkili kılınmıştır.

Yapılan bu düzenleme çerçevesinde, gelir ve kurumlar vergisi ile ilgili vergi hataları nedeniyle fazla tahsil edilen vergilerin diğer vergi borçlarına mahsup ve iadesi aşağıdaki şekilde yapılacaktır:

Fazla veya yersiz olarak vergi tahakkuk ettirilmesine neden olan vergi hatasının düzeltilmesi halinde, vergi hatası nedeniyle fazla olarak tahakkuk ettirilmiş verginin ödenmiş olması şartıyla, verginin mükellefe iadesi gerekmektedir.

Vergi borçlarına mahsup talebi halinde bu talebin bir dilekçe ile vergi dairesine bildirilmesi gerekmektedir. Düzeltme işlemi ile iade işleminin aynı vergi dairesi tarafından gerçekleştirilmesi durumunda iade işlemi için dilekçe dışında ayrıca bir belge ibrazına gerek yoktur. Vergi dairelerinin farklı olması halinde hata nedeniyle fazladan tahakkuk etmiş olan verginin ödendiğini gösteren belgenin ibrazı gereklidir.

Mahsubu talep edilen vergi borçları için, mükellefin vergi hatasının düzeltilmesini ilgili vergi dairesine dilekçe ile haber verdiği tarih itibarıyla mahsup işlemi yapılmış sayılır ve mahsubu talep edilen vergi borçları için bu tarihten itibaren gecikme zammı hesaplanmaz.

## 8. Sonuç

Gelir Vergisi Kanunu'nun 121. maddesine göre ve Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 44. maddesine göre tevkif yoluyla kesilen vergilerin gelir/kurumlar vergisi beyannamesinde tahakkuk eden vergilerden mahsup edilmesi, mahsup edilemeyen miktarın ise mükellefin 5 yıl içinde müracaat etmesi halinde iade edilmesi gerekmektedir. Ancak vergi dairesi tarafından mükellefe mahsup sonrası kalan vergiye ilişkin olarak yapılacak bildirimden tebliğ tarihinden itibaren 1 yıl içinde alınmaması halinde mahsuben ve nakden iade hakkı kaybedilecektir.

Ayrıca, bu uygulama ve tutarlar Gelir Vergisi Kanunu'nun 42. madde kapsamındaki yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerine ilişkin istihkaklardan yapılan tevkifatların iadesinde de aynen geçerlidir.

10 bin YTL'yi aşan iade incelemelerinde 270 bin YTL'ye kadar olanlar vergi denetmenlerince yapılacak olup, bu tutarı aşanların incelemeleri ise merkezi denetim elemanları tarafından yapılacaktır.

(1) 06.04.2004 tarih ve 25425 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

(2) 19.10.2005 tarihli 5411 sayılı Bankacılık Kanunu'nun 169. maddesi uyarınca, özel finans kurumlarına yapılan atıflar "katılım bankaları"na yapılmış sayılır.

- (3) 19.10.2005 tarihli 5411 sayılı Bankacılık Kanunu'nun 169. maddesi uyarınca, özel finans kurumlarına yapılan atıflar "katılım bankaları"na yapılmış sayılır.
- (4) 4389 sayılı Bankalar Kanunu, 19.10.2005 tarihli ve 5411 sayılı Bankacılık Kanunu ile yürürlükten kaldırılmış olup, 5411 sayılı Kanun'un 169. maddesi uyarınca mülga 4389 sayılı Kanun'a yapılan atıflar 5411 sayılı Kanun'a yapılmış sayılır.



## KURUMLAR VERGİSİ AÇISINDAN ARGE İNDİRİMİ UYGULAMASININ DEĞERLENDİRİLMESİ

Mehmet Ayşin

Devlet Gelir Uzmanı

### 1. Giriş

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 89 uncu maddesinin birinci fıkrasının (9) numaralı bendi ile 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 10 uncu maddesinin birinci fıkrasının (a) bendinde, mükelleflerin, işletmeleri bünyesinde gerçekleştirdikleri

- münhasıran yeni teknoloji ve bilgi arayışına yönelik,
- araştırma ve geliştirme faaliyetleri çerçevesinde,
- işletme bünyesinde yapmış oldukları harcamaların üzerinden,
- %100'ü oranında hesaplanacak "Ar-Ge İndirimi"nin

beyan edilen gelirden ve kurum kazancından indirimini öngören bir vergi avantajı düzenlenmiştir.

01.04.2008 tarihinde yürürlüğe giren 5746 sayılı Kanunun 5 inci maddesiyle değiştirilmeden önceki oran % 40 olup, 2008 hesap dönemi birinci geçici vergi dönemi için bu oran %40 olarak dikkate alınacaktır. Yapılan düzenleme ile

mükelleflerin, işletmeleri bünyesinde 2008 hesap döneminden itibaren yaptıkları harcamaların %100'ü beyan edilen gelirin ve kurum kazancının tespitinde Ar-Ge indirimi olarak dikkate alınabilecektir.

Araştırma ve geliştirme (Ar-Ge) faaliyeti,

- bilim ve teknolojinin gelişmesini sağlayacak
- yeni bilgileri elde etmek veya
- mevcut bilgilerle yeni malzeme, ürün ve araçlar üretmek,
- yazılım üretimi dahil olmak üzere
- yeni sistem, süreç ve hizmetler oluşturmak veya
- mevcut olanları geliştirmek

amacıyla yapılan düzenli çalışmaları ifade etmektedir.

Ar-Ge projesi;

- amacı,
- kapsamı (genel ve teknik tanımı),
- süresi,
- bütçesi,
- özel şartları,
- diğer kurum, kuruluş, gerçek ve tüzel kişilerce sağlanacak aynı ve/veya nakdi destek tutarları,
- sonuçta doğacak ihtira haklarının paylaşım esasları belirlenmiş,
- Ar-Ge faaliyetlerinin her safhasını belirleyecek mahiyette,

- bilimsel esaslar çerçevesinde hazırlanan projedir.

Ar-Ge İndiriminden hem yıllık hem de geçici vergi dönemlerinde yararlanılabilir. Ar-Ge indirimini, Ar-Ge faaliyetine başladığı andan itibaren hem yıllık beyannamede hem de geçici vergi beyannamelerinde uygulanabilecektir. Bu indirimden, beyanname üzerinde gösterilmek suretiyle yararlanılabilir.

Mükellefler, Ar-Ge harcamalarının % 100'ü oranında hesaplayacakları Ar-Ge indirimini, yıllık kurumlar vergisi beyanamesi ile geçici vergi beyanamesinin ilgili satırına yazmak suretiyle hesaplanan kurum kazancından indirebileceklerdir. İndirilemeyen tutarlar sonraki dönemlere devredebilir. İlgili dönemde kazancın yetersizliği nedeniyle indirim konusu yapılamayan Ar-Ge İndirimi tutarı sonraki hesap dönemlerine devredecektir.

## 2. Ar-Ge İndiriminin Ayrı Hesaplarda İzlenmesi

Kurumlar, hesap dönemi içerisinde gayrimaddi hakka yönelik yaptıkları araştırma ve geliştirme harcamalarının tamamını aktifleştirmek zorundadırlar. Gayrimaddi hakka yönelik olmayan ve Vergi Usul Kanunu hükümleri çerçevesinde aktifleştirilmesi

gerekmeyen harcamalar doğrudan gider yazılabilecektir. İster aktifleştirilsin ister doğrudan gider yazılsın ilgili dönemde yapılan Ar-Ge harcamalarının tamamı üzerinden %100 oranında Ar-Ge indirimini ayrıca hesaplanacak ve indirim konusu yapılacaktır.

Mükelleflerin Ar-Ge projesi kapsamındaki harcamalarını, işletmenin diğer faaliyetlerine ilişkin harcamalarından ayırarak, Ar-Ge indiriminin doğru hesaplanmasına imkân verecek şekilde muhasebeleştirmeleri gerekmektedir.

## 3. Aktifleştirilen Kıymetlerin Devri

Ar-Ge indirimini uygulamasında, henüz tamamlanmamış bir Ar-Ge projesinin başka bir kuruma satılması durumunda, Ar-Ge projesini devralan kurumun bu projeye ilişkin olarak ilave yaptığı harcamalar Ar-Ge indiriminden yararlanabilecektir. Tamamlanmış bir Ar-Ge projesinin başka bir kuruma satılması durumunda ise Ar-Ge projesini devralan kurum, Ar-Ge indiriminden yararlanamayacaktır.

## 4. Ar-Ge Değerlendirme Raporunun Olumsuz Olması

Uzman kuruluşlarca hazırlanacak "Ar-Ge Projesi Değerlendirme Raporu"nun olumsuz olması halinde, haksız yere yararlanılan Ar-Ge indirimini dolayısıyla

eksik ödenen vergilerle ilgili olarak vergi zıyaı cezalı ve gecikme faizli tarhiyat yapılacaktır.

### 5. YMM Tasdik Raporu İbrarı

YMM Tasdik Raporunun Kanunda belirtilen süreler içinde ibraz edilememesi halinde Ar-Ge indiriminden yararlanılamayacaktır. Tam tasdik raporunda ilgili hususlara yer verilmişse ayrıca tasdik raporu düzenlenmesine gerek bulunmamaktadır. 94/6401 sayılı İhracata Yönelik Devlet Yardımları Kararı çerçevesinde Para-Kredi Koordinasyon Kurulunun 9/9/1998 tarih ve 98/16 sayılı Kararına istinaden yayımlanan 98/10 sayılı Araştırma-Geliştirme (Ar-Ge) Yardımına İlişkin Tebliğ çerçevesinde geri ödeme koşuluyla sermaye desteği olarak sağlanan destekler, borç mahiyetinde olup ticari kazançta dâhil edilmesi söz konusu değildir.

Ancak, bu mevzuat çerçevesinde hibe şeklinde sağlanan destek tutarları ile diğer kurumlardan bu mahiyette sağlanacak her türlü destek tutarları, ticari kazancın bir unsuru olarak kazançta dahil edilecektir. Teknoloji geliştirme bölgelerinde veya serbest bölgelerde gerçekleştirilen Ar-Ge faaliyetlerinden bir kazanç doğması ve bu kazançla ilgili olarak 4691 sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanununun geçici 2 nci maddesinde ya

da 3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanununun geçici 3 üncü maddesinde yer alan istisnadan yararlanılacak olması durumunda, istisna uygulanacak kazancın elde edilmesine yönelik olarak yapılan harcamalar Ar-Ge indirimi kapsamında değerlendirilmeyecektir.

### 6. Sonuç

Ar-Ge ve yenilik yoluyla ülke ekonomisinin uluslararası düzeyde rekabet edilebilir bir yapıya kavuşturulması için:

- Teknolojik bilgi üretilmesini,
- Üründe ve üretim süreçlerinde yenilik yapılmasını,
- Ürün kalitesi ve standardının yükseltilmesini,
- Verimliliğin artırılmasını,
- Üretim maliyetlerinin düşürülmesini,
- Teknolojik bilginin ticarileştirilmesini,
- Rekabet öncesi işbirliklerinin geliştirilmesini, t
- Teknoloji yoğun üretim, girişimcilik ve bu alanlara yönelik yatırımlar ile ar-ge'ye ve yeniliğe yönelik doğrudan yabancı sermaye yatırımlarının ülkeye girişinin hızlandırılmasını,
- Ar-ge personeli ve nitelikli işgücü istihdamının artırılmasını desteklemek ve teşvik etmektir.

**Ar-Ge faaliyeti:** Araştırma ve geliştirme, kültür, insan ve toplumun

bilgisinden oluşan bilgi dağarcığının artırılması ve bunun yeni süreç, sistem ve uygulamalar tasarlamak üzere kullanılması için sistematik bir temelde yürütülen yaratıcı çalışmaları, çevre uyumlu ürün tasarımı veya yazılım faaliyetleri ile alanında bilimsel ve teknolojik gelişme sağlayan, bilimsel ve teknolojik bir belirsizliğe odaklanan, çıktıları özgün, deneysel, bilimsel ve teknik içerik taşıyan faaliyetleridir.

**Yenilik faaliyetleri:** Sosyal ve ekonomik ihtiyaçlara cevap verebilen, mevcut pazarlara başarıyla sunulabilecek ya da yeni pazarlar yaratabilecek; yeni bir ürün, hizmet, uygulama, yöntem veya iş modeli fikri ile oluşturulan süreçleri ve süreçlerin neticelerini içeren faaliyetlerdir.

**Ar-Ge merkezi:** Dar mükellef kurumların Türkiye'deki işyerleri dâhil, kanuni veya iş merkezi Türkiye'de bulunan sermaye şirketlerinin; organizasyon yapısı içinde ayrı bir birim şeklinde örgütlenmiş, münhasıran yurtiçinde araştırma ve geliştirme faaliyetlerinde bulunan ve en az elli tam zaman eşdeğer Ar-Ge personeli istihdam eden, yeterli Ar-Ge birikimi ve yeteneği olan birimleridir.

**Teknoloji merkezleri:** 3624 sayılı Kanun kapsamında üniversite ve araştırma merkezlerinin imkanlarından yararlanarak yeni ve ileri teknolojiye

dayalı bilgilerin derlendiği, değerlendirildiği, geliştirildiği ve uygulamaya yönelik üretime hazır hale getirilerek işletmelerin kullanımına sunulmak için kurulan veya kurdurulan Ar-Ge ve yenilik projesi sahibi işletmelerin, KOSGEB teknoloji geliştirme ve yenilik destekleri kapsamında desteklendiği teknoloji geliştirme merkezleridir

**Ar-Ge projesi:** Amacı, kapsamı, genel ve teknik tanımı, süresi, bütçesi, özel şartları, diğer kurum, kuruluş, gerçek ve tüzel kişilerce sağlanacak aynı ve/veya nakdî destek tutarları, sonuçta doğacak fikri mülkiyet haklarının paylaşım esasları tespit edilmiş ve Ar-Ge faaliyetlerinin her safhasını belirleyecek mahiyette ve bilimsel esaslar çerçevesinde hazırlanan projedir.

**Rekabet öncesi işbirliği projeleri:** Birden fazla kuruluşun; ölçek ekonomisinden yararlanmak suretiyle yeni süreç, sistem ve uygulamalar tasarlayarak verimliliği artırmak ve mevcut duruma göre daha yüksek katma değer sağlamak üzere, rekabet öncesinde ortak parça veya sistem geliştirmek ya da platform kurabilmek amacıyla yürütecekleri, Ar-Ge faaliyetlerine yönelik olarak yapılan ve fizibiliteye dayanan işbirliği anlaşması kapsamında,

bilimsel ve teknolojik niteliği olan projelerdir.

**Ar-Ge personeli:** Ar-Ge faaliyetlerinde doğrudan görevli araştırmacı ve teknisyenleri ifade etmektedir.

**Destek personeli:** Ar-Ge faaliyetlerine katılan veya bu faaliyetlerle doğrudan ilişkili yönetici, teknik eleman, laborant, sekreter, işçi ve benzeri personeli kapsar.

Bu Kanun ile 31.12.2023 tarihine kadar uygulanmak üzere;

- Teknoloji merkezi işletmelerinde,
- Ar-Ge merkezlerinde,
- Kamu kurum ve kuruluşları ile kanunla kurulan vakıflar tarafından veya uluslararası fonlarca desteklenen Ar-Ge ve yenilik projelerinde,
- Rekabet öncesi işbirliği projelerinde,

Teknogirişim sermaye desteklerinden yararlananlarca gerçekleştirilen Ar-Ge harcamalarının tamamı ile 500 ve üzerinde tam zaman eşdeğer Ar-Ge personeli istihdam eden, Ar-Ge merkezlerinde ayrıca o yıl yapılan Ar-Ge ve yenilik harcamasının bir önceki yıla göre artışının yarısı KVK / 10 uncu m. uyarınca kurum kazancının ve GVK / 89 m. uyarınca ticari kazancın tespitinde indirim konusu yapılabilir.

Kanun kapsamında Ar-Ge indiriminden yararlananlar, 193 sayılı Kanunun 89 uncu maddesinin (9) numaralı bendi ile 5520 sayılı Kanunun 10 uncu maddesinin birinci fıkrasının (a) bendi hükmünden ayrıca yararlanamazlar.

Hesaplanan Ar-Ge indiriminin beyannamede gösterilmesi: Hesaplanan Ar-Ge indirimi, yıllık gelir ya da kurumlar vergisi beyannameleri ile geçici vergi beyannamelerinin ilgili satırına yazılır. Kazancın yetersizliği nedeniyle indirim konusu yapılamayan Ar-Ge indirimi:

İlgili dönemde kazancın yetersizliği nedeniyle indirim konusu yapılamayan Ar-Ge indirimi tutarı sonraki hesap dönemlerine devredilir. Devredilen tutarlardan Kanunun yürürlüğe girdiği tarihten sonraki dönemlere ait olanlar, takip eden yıllarda 213 sayılı Kanuna göre her yıl belirlenen yeniden değerlendirme oranında artırılarak dikkate alınır.

Ar-Ge ve yenilik faaliyeti kapsamındaki harcamalar ayrıca, 213 sayılı Kanuna göre aktifleştirilmek suretiyle amortisman yoluyla itfa edilir. Projelerin tamamlanmasına zorunlu nedenlerle imkân kalmaması veya projenin başarısızlıkla sonuçlanması nedeniyle iktisadi kıymet oluşmaması hallerinde Ar-Ge ve yenilik faaliyeti kapsamında yapılan

ve önceki yıllarda aktifleştirilmiş olan tutarlar doğrudan gider yazılır.

Ar-Ge ve yenilik projesini devralan işletmelerce devir tarihinden sonra proje kapsamında yapılan harcamalar Ar-Ge indirimine konu olur. Projenin devri için ayrıca bir bedel ödenmişse, bu bedel Ar-Ge indirimine konu edilemez. Tamamlanmış bir Ar-Ge ve yenilik projesinin devredilmesi durumunda, Ar-Ge ve yenilik projesini devralan işletme Ar-Ge indiriminden yararlanamaz.

Ar-Ge ve yenilik faaliyetlerine ilişkin olarak, kamu kurum ve kuruluşları, kanunla kurulan vakıflar ile uluslararası fonlardan alınan destekler özel bir fon hesabında tutulur. Bu fonda yer alan tutarlar, 193 sayılı Kanun ve 5520 sayılı Kanuna göre vergiye tabi kazancın tespitinde gelir, Ar-Ge indirimi tutarının tespitinde Ar-Ge harcaması olarak dikkate alınmaz. Bu şekilde sağlanan karşılıksız fonlardan yapılan harcamalar yapıldığı yere göre doğrudan gider ya da amortismanına tabi iktisadi kıymet olarak muhasebeleştirilir.

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

Kamu personeli hariç olmak üzere,

- teknoloji merkezi işletmelerinde,
- Ar-Ge merkezlerinde,
- kamu kurum ve kuruluşları ile kanunla kurulan vakıflar tarafından veya uluslararası fonlarca desteklenen ya da TÜBİTAK tarafından yürütülen Ar-Ge ve yenilik projelerinde,
- teknogirişim sermaye desteklerinden yararlanan işletmelerde,
- rekabet öncesi işbirliği projelerinde

çalışan Ar-Ge ve destek personelinin; bu çalışmaları karşılığında elde ettikleri ücretlerinin doktoralı olanlar için yüzde doksani, diğerleri için yüzde sekseni gelir vergisinden müstesnadır.

Yine, Ar-Ge personeli ile destek personelinin Ar-Ge ve yenilik faaliyetleri kapsamındaki çalışmaları nedeniyle elde ettikleri ücretleri üzerinden hesaplanan sigorta primi işveren hissesinin yarısı her bir çalışan için Maliye Bakanlığı bütçesine konulacak ödenekten karşılanır.

Ayrıca, 4691 sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanununun geçici 2 nci maddesi uyarınca ücreti gelir vergisinden istisna tutulmuş fiilen çalışan personelin gelir vergisinden istisna tutulan ücretleri üzerinden hesaplanan sigorta primi işveren



hissenin yarısı da beş yılı aşmamak üzere gelir vergisi istisnasının uygulandığı sürece Maliye Bakanlığı bütçesine konulacak ödenekten karşılanır. Teknogirişim sermayesi, örgün öğrenim veren üniversitelerin herhangi bir lisans programından bir yıl içinde mezun olabilecek durumdaki öğrenci, yüksek lisans veya doktora öğrencisi ya da lisans, yüksek lisans veya doktora derecelerinden birini ön başvuru tarihinden en çok beş yıl önce almış kişilerin,

- teknoloji ve yenilik odaklı iş fikirlerini,
- desteği veren merkezi yönetim kapsamındaki kamu idareleri tarafından desteklenmesi uygun bulunan bir iş planı çerçevesinde,
- katma değer ve nitelikli istihdam yaratma potansiyeli yüksek teşebbüslere dönüştürebilmelerini teşvik etmek için yapılan sermaye desteğidir.

Kanun kapsamındaki her türlü Ar-Ge ve yenilik faaliyetleri ile ilgili olarak düzenlenen kağıtlar damga vergisinden müstesnadır. Damga vergisi istisnasının

uygulanabilmesi için Ar-Ge ve yenilik faaliyeti kapsamında yapılacak işlemleri belirten ve desteği veren veya başvuru yapılan kamu kurum ve kuruluşunca onaylı listenin işlem esnasında işlem yapan kurum ve kuruluşlara ibraz edilmesi yeterli olup, işlem yapan kuruluşlarca başkaca belge aranılmaz.

Bu Kanunda öngörülen şartların ihlali veya teşvik ve destek unsurlarının amacı dışında kullanılması halinde, zamanında tahakkuk ettirilmemiş vergiler yönünden vergi ziyayı doğmuş sayılır. Sağlanan vergi dışı destekler ise 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun hükümlerine göre ve gecikme zammı uygulanmak suretiyle tahsil edilir. Ar-Ge indiriminden yararlanacak işletmeler, yıllık gelir veya kurumlar vergisi beyannamesi ekinde yönetmelik ile belirlenecek ve destek veren veya başvuru yapılan kamu kurum veya kuruluşu ya da kanunla kurulan vakıflar tarafından onaylanmış belgeleri bağlı buldukları vergi dairesine verirler.

## KAMULAŞTIRMA İŞLEMİNİN KOOPERATİFLERDE KURUMLAR VERGİSİ MUAFİYETİNE ETKİSİ<sup>12</sup>

M. Çağrı BAYAR

Devlet Gelir Uzmanı

### 1. Giriş

Bugünkü anlamı ve yapısı içinde 19 uncu yüzyılda ortaya çıkan kooperatifler; sanayileşme, şehirlere göç olgusu ve tüketiciyi zor durumlara iten diğer ekonomik koşulları karşılıklı yardımlaşma suretiyle göğüsleyebilmek amacıyla kurulmuş teşekküllerdir<sup>13</sup>. Günümüz ekonomik hayatında da önemli yere sahip olan kooperatifler birçok alanda faaliyet göstermektedirler.

Yazımızda, kooperatiflerin kurumlar vergisi kanunu karşısındaki durumu ele alınarak, kamulaştırma işleminin mahiyeti ile kooperatiflere ait taşınmazların kamu idareleri tarafından kamulaştırılmasının kurumlar vergisi açısından doğurduğu sonuçlara değinilecektir.

<sup>12</sup> Maliye Postası Dergisinin Ekim 2009 sayısında yayınlanmıştır.

<sup>13</sup> Yahya DERYAL: Ticaret Hukuku, Derya Kitabevi, 6. Baskı, Trabzon, 2002, s.335.

### 2. Kooperatifler

1850 tarih ve 396 sayılı Ticaret-i Berriye Kanunu'nda kolektif, komandit ve anonim şirket olmak üzere üç tür ticaret şirketi yer almaktaydı. 1924 yılında Kanun'da yapılan bir değişiklik ile kooperatifler de ticaret şirketleri arasına girmiş ve böylece "kooperatif" kelimesi ilk defa bir kanun metninde yer almıştır<sup>14</sup>. 1956 yılında kabul edilen 6762 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nda da ticaret şirketleri arasında sayılan kooperatifler, 24/4/1969 tarih ve 1163 sayılı Kooperatifler Kanunu'nun yürürlüğe girmesiyle bağımsız bir kanunda yer almaya başlamıştır.

Başta yapı, üretim, tüketim, kredi ve taşımacılık olmak üzere birçok türü bulunan kooperatifler, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 1 inci maddesinde kurumlar vergisi mükellefleri arasında sayılmıştır. Kanun'un 2 nci maddesinin ikinci fıkrasında; 1163 sayılı Kooperatifler Kanunu'na veya özel kanunlarına göre kurulan kooperatifler ile benzer nitelikteki yabancı kooperatiflerin kurumlar vergisi mükellefi olduğu hüküm altına alınmıştır. Dernek veya adi şirket mahiyetinde olan okul kooperatifleri ise Kurumlar Vergisi

<sup>14</sup> DERYAL: a.g.e., s.338.

Kanunu uygulamasında kooperatif sayılmamaktadır.

Kooperatiflerin kurumlar vergisi açısından mükellefiyetleri esas olmakla birlikte, tüketim ve taşımacılık kooperatifleri hariç olmak üzere, Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 4 üncü maddesinin birinci fıkrasının (k) bendinde yer alan şartları yerine getiren kooperatifler bu vergiden muaf tutulmuşlardır.

Anılan madde hükmüne göre, ana sözleşmelerinde;

- Sermaye üzerinden kazanç dağıtılmaması,
- Yönetim kurulu başkan ve üyelerine kazanç üzerinden pay verilmemesi,
- Yedek akçelerin ortaklara dağıtılmaması ve
- Sadece ortaklarla iş görülmesine

ilişkin hükümler bulunup, bu hükümlere fiilen uyan kooperatifler ile bu kayıt ve şartlara ek olarak kuruluşundan inşaatın bitim tarihine kadar yönetim ve denetim kurullarında, söz konusu inşaat işlerini kısmen veya tamamen üstlenen gerçek kişilerle tüzel kişi temsilcilerine veya Kanunun 13 üncü maddesine göre bunlarla ilişkili olduğu kabul edilen kişilere veya yukarıda sayılanlarla işçi ve işveren ilişkisi içinde bulunanlara yer vermeyen ve yapı ruhsatı ile arsa tapusu kooperatif tüzel kişiliği adına tescil

edilmiş olan yapı kooperatifleri kurumlar vergisinden muaf tutulmuştur.

Madde hükmünden de anlaşılacağı üzere, kooperatiflerin kurumlar vergisinden muaf olabilmeleri için yerine getirilmesi gereken şartlardan biri kooperatif ana sözleşmesinde sadece ortaklarla iş görülmesine ilişkin hükümler bulunması ve fiiliyatta da bu hükme uygun hareket edilmesidir.

### 3. Kamulaştırma (İstimplak)

Anayasanın 46 ncı maddesinde, devlet ve kamu tüzel kişilerinin, kamu yararının gerektirdiği hallerde, karşılığını peşin ödemek şartıyla, özel mülkiyette bulunan taşınmaz bir malın tamamını veya bir kısmını, kanunda gösterilen esas ve usullere göre kamulaştırmaya yetkili olduğu; 2942 sayılı Kamulaştırma Kanunu'nun 4 üncü maddesinde ise taşınmaz malın mülkiyetine kamulaştırma yoluyla el atılması yerine, amaç için yeterli olduğu takdirde, taşınmaz malın belli bir kesimi, derinliği, yüksekliği veya kaynak üzerinde kamulaştırma yoluyla irtifak kurulabileceği hükme bağlanmıştır.

İdari irtifaklar da tıpkı medeni irtifaklar gibi taşınmaz malikinin mülkiyet hakkından doğan kullanma ve yararlanma yetkilerinin tamamının

veya bir kısmının idareye sağlanması ya da bu yetkilerden bazılarının kullanılmasının idare yararına taşınmaz malikine yasaklanması sonucunu doğurmaktadır<sup>15</sup>.

#### 4. Kooperatif Muafiyeti Açısından Kamulaştırma

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun yukarıda yer verdiğimiz hükmüne göre kooperatiflerin ortak dışındaki kişilerle iş yapması, kurumlar vergisi muafiyeti şartının ihlali anlamına gelmektedir. Bu noktada, kooperatiflere ait taşınmazların devlet veya kamu tüzel kişileri tarafından kamulaştırılması işleminin ortak dışı işlem sayılıp sayılmayacağı sorunu ortaya çıkmaktadır.

Gerek idarenin son yıllarda verdiği muktezalar<sup>16</sup> gerekse Danıştay kararları<sup>17</sup>, kamulaştırma işleminin kooperatifin iradesi dışında, kamu gücü kullanılarak yapılan tek taraflı idari bir işlem olduğu ve bu nedenle kamulaştırmanın ortak dışı işlem olarak değerlendirilmemesi gerektiği doğrultusundadır.

Bununla birlikte idare, kamulaştırmadan elde edilen kazancın tasfiyenin sonucu olarak ortaklara dağıtılması halinde, "sermaye üzerinden kazanç dağıtılmaması" şartı ihlal edilmiş olacağından, muafiyetin sona ereceği görüşündedir<sup>18</sup>. Bir Danıştay kararında ise kamulaştırma bedelinin ticari faaliyet sonucu elde edilmiş bir kazanç olmadığı, tasfiye haline girecek olan kooperatifin zorunlu olarak kamulaştırma bedelini ortaklara dağıtmış olmasının muafiyet şartlarının ihlali anlamına gelmediği hükümlerine yer verilmektedir<sup>19</sup>.

Kamulaştırma gibi zorunlu bir durum olmaksızın kooperatife ait taşınmazların üçüncü kişilere satılması halinde ise kooperatifin muafiyet hükümlerinden yararlanması mümkün olmayacaktır. Bununla birlikte, kooperatifin aktifinde en az 2 tam yıl bulunan taşınmazların satışından elde edilen kazançların %75'i, Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5 inci maddesinin birinci fıkrasının (e) bendinde yer alan diğer şartların da sağlanması halinde, taşınmaz satış kazancı istisnasına konu edilerek kurumlar vergisine tabi tutulmayacaktır.

<sup>15</sup> Metin GÜNDAY: İdare Hukuku, İmaj Yayınevi, 6. Baskı, Ankara, 2002, s.235.

<sup>16</sup> Gelir İdaresi Başkanlığı'nın 30.04.2007 tarih ve 38987 sayılı muktezası.

<sup>17</sup> Dn. 4. D. 14/12/1995 tarih ve E:1995/4608, K:1995/5574 sayılı kararı ile 03/03/1999 tarih ve E:1999/83, K:1999/791 sayılı kararı

<sup>18</sup> Gelir İdaresi Başkanlığı'nın 13.08.2008 tarih ve 80365 sayılı muktezası.

<sup>19</sup> Dn. 3. D. 19/06/2003 tarih ve E:2000/2887, K:2003/3636 sayılı kararı.

## 5. Değerlendirme ve Sonuç

Yazımızda, kooperatiflere ait taşınmazların kamulaştırılmasının kurumlar vergisi muafiyetine etkisi ele alınarak idarenin ve yüksek yargının görüşlerine yer verilmiştir.

Gerek idare gerekse Danıştay, kamulaştırmanın ortak dışı bir işlem sayılmaması gerektiği görüşündedir. Ancak, idarenin görüşüne göre, kamulaştırmadan elde edilen gelirin kooperatifin tasfiyeye girmesi nedeniyle ortaklara dağıtılması halinde, "sermaye üzerinden kazanç dağıtılmaması" şartının ihlal edildiği gerekçesiyle, kurumlar vergisi mükellefiyetinin tesisi gerekmektedir.

Bizim görüşümüze göre, kooperatiflerin kamulaştırma işleminden elde ettiği kazançların tasfiye nedeniyle ortaklara dağıtılması kurumlar vergisi muafiyetine etki etmemelidir. Ancak, bu dağıtım işleminin, kooperatifin bir başka yerde taşınmaz edinerek faaliyetine devam edememesi ve benzeri nedenlerle tasfiyenin kaçınılmaz olması sonucunda yapılmış olması gerekir.

# Uzman Görüş

Devlet Gelir Uzmanları Aylık Yayını

Şubat 2010 / Sayı 2

[www.devletgeliruzmanlari.org](http://www.devletgeliruzmanlari.org)