

CENTRUM TIME

2025 | OCAK - ŞUBAT - MART

SAYI 20



**2024 YILI KURUMLAR VERGİSİ
BEYANNAMESİNDE DİKKAT EDİLMESİ
GEREKEN ÖNEMLİ HUSUSLAR**

**176 NO.LU SİRKÜLER SONRASINDA
ENFLASYON DÜZELTMESİNDE GÖZDEN
GEÇİRİLMESİ GEREKEN HUSUSLAR**

**YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR
HESABININ ENFLASYON**

DÜZELTMESİNDE GÜNCEL UYGULAMA

**SON DÜZENLEMELER ÇERÇEVESİNDE
YATIRIM FON VE ORTAKLIKLARINDAN**

ELDE EDİLEN GELİRLERİN VERGİLENDİRİLMESİ

Balmumcu Mh. Bestekar Şevki
Bey Sk. Centrum Binası No: 17
Beşiktaş / İstanbul
Tel: +90 (212) 267 21 00

Kızılırmak Mahallesi 1443 Cd.
1071 Plaza A Blok No: 25/183
Çankaya / Ankara
Tel: +90 (312) 512 59 42

Manas Bulvarı Adalet Mah.
Folkart Towers Kat:26
Bayraklı / İzmir
Tel: +90 (232) 290 55 69

Altınova Mahallesi Fuar Caddesi
Buttim Plaza No:63/503 Kat:5
Osmangazi / Bursa
Tel: +90 (224) 211 33 01



ÇİTAYI YÜKSELTİYORUZ

Değerli Okurlarımız,

Centrum Time'in 20. Sayısı ile karşınızdayız!

Centrum Ailesi Olarak Gururluyuz! Uzun yıllardır Centrum'a değerli katkılarıyla fark yaratan direktörlerimizden Murat Softa, Mehmet Yılmaz ve Gökhan Şit; Partner (Ortak) unvanına terfi ederek bizleri gururlandırmıştır. Kendilerine bugüne kadarki emekleri için teşekkür ediyor, yeni görevlerinde üstün başarılar diliyorum.

Hizmet kalitemizin sürekli yükseltilmesi hedefi çerçevesinde önde gelen vergi, hukuk ve finans profesyonellerinden Sn. Ayla İPEKOĞLU'nun Centrum İzmir Ofisine, Sn. Tuğrul DİRİMTEKİN'in ise ekibiyle birlikte Centrum Bursa Ofisine katıldığını sizlerle paylaşmaktan mutluluk duyuyoruz. Kendileri ile birlikte İzmir ve Bursa illerimizdeki hizmetlerimizi daha güçlü bir şekilde sürdüreceğimize ve çitayı daha da yukarıya taşıyacağımıza eminim, kendilerine Hoş Geldiniz diyor ve başarılar diliyorum.

Hizmet kalitemizin istikrarlı şekilde yükseltilmesi ve sorumlu vergicilik anlayışımızın bir parçası olarak şirketleri etkileyen güncel konularda, uygulama detaylarını beklenen sonuçları ile birlikte analiz ederek reel sektöre her gün değişen yasal zorunluluklarla baş etme çabasında katkı sunmaya devam ediyoruz.

Son dönemlerde yapılan değişikliklerle birlikte vergi mevzuatımız oldukça detaylı ve özenli çalışmaların yapılmasını zarurefini doğurmaktadır. Öyle ki, sadece kurumlar vergisi matrahının belirlenmesi değil, bu matraha uygulanacak olan kurumlar vergisi oranının tespiti dahi birçok değerlendirmeyi bir arada ele almayı gerektirmektedir. Bu sebeple enflasyon düzeltmesindeki 176 No.lu VUK Sirküleri sonrasındaki değişiklikler başta olmak üzere yapılan güncel değişikliklerin sizler adına daha anlamlı hale getirebilmek adına bu sayımızda güncel ve önemli gördüğümüz konuları detaylarıyla irdelemeye gayret ettik.

Bu kapsamda ilk olarak, 2024 yılı kurumlar vergisi beyannamesinde dikkat edilmesi gereken önemli hususlara dair açıklamalara yer verilmiştir. Akabinde, 7529 sayılı Kanun ile yapılmakta olan yatırımlar hesabının enflasyon düzeltmesi için getirilen fon uygulamasının detayları ele alınmıştır. Yaşanan tüm zorluklara rağmen mesleği icra etmeye devam eden meslek mensupları açısından müşterek ve müteselsil sorumluluk uygulamasında dair devam makalesi ele alınmıştır. Diğer taraftan, 176 No.lu Sirküler sonrasında enflasyon düzeltmesinde gözden geçirilmesi gereken hususlar ele alınarak önemli düzeltmelere yer verilmiştir. Ayrıca; son düzenlemeler çerçevesinde yatırım fon ve ortaklıklarından elde edilen gelirlerin vergilendirilmesi dair açıklamalarda bulunulmuş, grup içi hizmetlerin transfer fiyatlandırması açısından değerlendirilmesi ve tevsik/belgelendirme yükümlülükleri detaylarıyla irdelenmiş, devam eden vergi incelemelerinin pişmanlıkla veya KSS kapsamında verilen beyanlara ve ceza uygulamalarına etkisi ele alınmıştır. Ulusal taşıt tanıma sistemine yönelik önemli hatırlatmalar yapılmış, gelir vergisi beyannamesinde indirim konusu yapılabilecek harcamalar detaylandırılmış, vergiye uyumlu mükelleflere tanınan vergi indirimi müessesesi ve süresiz beyanların söz konusu indirimine etkisine dair açıklamalar yapılmıştır. Son olarak da debit note ve credit note'ların vergisel boyutları detaylı şekilde ortaya konulmaya gayret edilmiştir.

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

Sevgi ve Saygılarımla,
Dr. Burçin Gözlüklü
Yönetici Ortak, YMM

SAYI: 20

KÜNYE

İMTİYAZ SAHİBİ: Dr. Burçin GÖZLÜKLÜ

Yayın Türü: Süreli / 3 Aylık

Adreslerimiz:

Merkez Ofis: Balmumcu, Bestekar Şevki Bey Sk.
D:Blok No: 17, 34380 Beşiktaş/İstanbul

Ankara Ofis: Kızılırmak Mahallesi 1443 Cad.
1071 Plaza A Blok No: 25/183 Çankaya / Ankara

İzmir Ofis: Manas Bulvarı Adalet Mah. Folkart
Towers Kat: 26 Bayraklı / İzmir

Bursa Ofis: Altınova Mahallesi Fuar Caddesi
Buttim Plaza No:63/503 Kat:5 Osmangazi/Bursa

Genel Yayın Yönetmeni: Dr. Burçin GÖZLÜKLÜ

Yayın Koordinatörü: Murat SOFTA

Yazı İşleri Müdürü: Fazıl BOYRAZ

Editör: Adem BİLGİLİ

Görsel Yönetmen: Melih Cem KILIÇ

Basım Yeri: İstanbul

Tel: +90 (212) 267 21 00 - +90 (312) 512 59 42

Fax: +90 (212) 267 10 67

Email: iletisim@centrumturkey.com

Web: centrumturkey.com



Ayla İPEKOĞLU
Ortak, YMM

CENTRUM ARTIK İZMİR VE BURSA'DA ÇOK DAHA GÜÇLÜ!



Tuğrul DİRİMTEKİN
Ortak, YMM

Vergi denetimi ve danışmanlık alanındaki uzun yıllara dayanan tecrübeleriyle tanınan iki değerli ekip, **Centrum ailesine katıldı**. İzmir'de, Maliye Bakanlığı ve Vergi Denetim Kurulu'ndaki saygın kariyeriyle öne çıkan **YMM Ayla İpekoğlu ve ekibi**, Aralık 2024 itibarıyla Centrum'a dahil oldu. Aynı dönemde, Bursa'nın saygın Yeminli Mali Müşavirlerinden, akademisyen **Prof. Dr. Tuğrul Dirimtekin ve 6 kişilik ekibi** de Kasım 2024 itibarıyla Centrum ailesine katıldı.

Her iki ekibin **uzmanlığı ve deneyimi**, müşterilerimize yerinden, çözüm odaklı ve en üst düzey kalite standartlarına uygun hizmet sunma vizyonumuza büyük güç katmaktadır. **İzmir ve Bursa'daki bu önemli adımların**, Centrum'un yerel ve ulusal gücünü daha da ileri taşıyacağına inanıyoruz.

Centrum ailesine değer katan **Sn. İpekoğlu, Sn. Dirimtekin ve ekiplerine** teşekkür ediyor, bu birlikteliğin başarılarla dolu bir geleceğin kapısını aralamasını diliyoruz.

CENTRUM'UN GÜCÜNE GÜÇ KATAN ORTAKLARIMIZI KUTLUYORUZ!

Uzun yıllardır **Centrum'a değerli katkılarıyla fark yaratan** direktörlerimiz, **Partner (Ortak)** unvanına **terfi ederek** bizleri gururlandırmıştır.

- ▶ **Murat SOFTA:** Vergi Hizmetleri Direktörlüğü görevinden Ortak/YMM Hizmetleri unvanına terfi etmiştir.
- ▶ **Mehmet YILMAZ:** Mali ve İdari İşler Direktörlüğü görevinden Ortak/SMMM Hizmetleri unvanına terfi etmiştir.
- ▶ **Gökhan ŞİT:** Vergi Hizmetleri Direktörlüğü görevinden Ortak/SMMM Hizmetleri unvanına terfi etmiştir.

Kendilerine bugüne kadarki emekleri için teşekkür ediyor, yeni görevlerinde üstün başarılar diliyoruz. Başarılarının artarak devam edeceğine olan inancımız tam!



MEHMET YILMAZ
Ortak, SMMM

MURAT SOFTA
Ortak, YMM

GÖKHAN ŞİT
Ortak, SMMM



2024 Yılı Kurumlar Vergisi Beyannamesinde Dikkat Edilmesi Gereken Önemli Hususlar
Dr. Burçin GÖZLÜKLÜ

Yapılmakta Olan Yatırımlar Hesabının Enflasyon Düzeltmesinde Güncel Uygulama
Fazıl BOYRAZ

Serbest Muhasebeci ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Açısından Müşterek ve Mütessesil Sorumluluk (II)
Okan NETEK

176 No.lu Sirküler Sonrasında Enflasyon Düzeltmesinde Gözden Geçirilmesi Gereken Hususlar
Murat SOFTA

Son Düzenlemeler Çerçevesinde Yatırım Fon ve Ortaklıklarından Elde Edilen Gelirlerin Vergilendirilmesi
Dr. Murat AKYOL

Grup İçi Hizmetlerin Transfer Fiyatlandırması Açısından Değerlendirilmesi ve Tevsik/ Belgelendirme Yükümlülükleri
Nusrettin AKILLI

1

6

9

12

18

23

Devam Eden Vergi İncelemelerinin Pişmanlıkla veya KSS Kapsamında Verilen Beyanlara ve Ceza Uygulamalarına Etkisi
Ekrem DİBİ

Gelir Vergisi Beyannamesinde İndirim Konusu Yapılabilecek Harcamalar
Fevzi GÜLER

Ulusal Taşıt Tanıma Sistemine Yönelik Önemli Hatırlatmalar
Ahmet YILMAZ

Vergiye Uyumlu Mükelleflere Tanınan Vergi İndirimi Müessesesi Ve Süreksiz Beyanların Etkisi
Barbaros GENİŞEL

Debit Note ve Credit Note'nin Vergisel Boyutlarının İrdelenmesi, Örnek Muhasebe Kayıtları
Ali ÖZYILDIZLI

Güncel Özelgeler ve Yargı Kararları

28

32

40

43

49

54



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

2024 YILI KURUMLAR VERGİSİ BEYANNAMESİNDE DİKKAT EDİLMESİ GEREKEN ÖNEMLİ HUSUSLAR

GİRİŞ

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 14. maddesine göre, 2024 hesap dönemi içerisinde elde edilen kurum kazançları, 30.04.2025 tarihine kadar, mükelleflerin bağlı oldukları vergi dairesine beyan edilmesi gerekmektedir.

Türk vergi mevzuatı dinamik bir yapıda olup sürekli değişikliklere uğradığı için her kurumlar vergisi beyanname döneminde bazı hatırlatmaların yapılması icap etmektedir. Çalışmamızda bu kapsamda, kurum kazançlarının vergilendirilmesi, indirim ve istisnalar ile kurumlar vergisi beyannamesinin doldurulması başta olmak üzere özelliği olan bazı konularda kısa açıklamalar yapılacaktır.

1. KÜRESEL ASGARİ KURUMLAR VERGİSİ UYGULAMASI

02.08.2024 tarihli Resmi Gazetede yayımlanan 7524 sayılı Kanun ile Kurumlar Vergisi Kanununa Ek-1 ile Ek-13. maddeler eklenmiş olup söz konusu maddelerin yürürlük tarihi olarak normal hesap dönemini kullanan mükellefler için 01.01.2024, özel hesap dönemin kullanan mükellefler için 2024 yılında özel hesap döneminin başladığı tarih belirlenmiştir.

Nihai ana işletmesinin uluslararası kabul görmüş muhasebe standartlarına göre hazırlanmış konsolide finansal tablolarında yer alan yıllık

konsolide geliri 750 milyon Euro karşılığı Türk Lirası sınırını aşan çok uluslu işletme (ÇÜİ) gruplarına ait bağlı işletmelerin kazançları, ilgili mali dönemde yerel ve küresel asgari tamamlayıcı vergiye tabi olacaktır. Uygulamanın kapsamına nihai ana işletmelerinin **son dört hesap döneminin en az ikisinde** yıllık konsolide gelirleri 750 milyon EUR'yu aşan çok uluslu işletme gruplarının kazançları girmektedir.

Verginin konusu, muafiyet ve istisnalar, matrahi, oranı ve hesaplama ayrıntıları hakkında bilgileri ihtiva eden makalemiz 21.10.2024'te yayımlanan Centrum Time dergimizin 19. sayısında yer almakta olup kapsamın belirlenmesi ve olası vergi hesapları için hazırlıkların başlaması gerektiğini ifade edebiliriz.

2. KURUMLAR VERGİSİ KANUNUNUN 5/1- E BENDİNDE YER ALAN İSTİSNA

27.11.2024 tarihli Resmi Gazetede yayımlanan 9160 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı ile 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 5/1-e bendi kapsamında iştirak hisselerinin satışında daha önce %75 olarak uygulanan istisna oranı %50 olarak belirlenmiştir.

Söz konusu kararın yayımı tarihinde yürürlüğe girmesi nedeniyle, kurumların, en az iki tam yıl süreyle aktiflerinde yer alan aşağıdaki kıymetlerin satışından doğan kazançların, 27.11.2024 tarihi öncesi-

ne gerçekleşen satış işlemlerinde istisna oranı %75, 27.11.2024 tarihi sonrasında gerçekleşen satış işlemlerinde ise istisna oranı %50 olarak uygulanması gerekmektedir.

- 1) İştirak hisseleri
- 2) Kurucu senetleri,
- 3) İntifa senetleri,
- 4) Rüşhan hakları ve
- 5) Bu fıkranın (a) bendi kapsamında istisna kazançlarına kaynak oluşturan yatırım fonlarının katılma payları
 - a. Tam mükellefiyete tabi girişim sermayesi yatırım fonu katılma payları
 - b. Diğer yatırım fonu katılma payları ile yatırım ortaklıklarının hisse senetlerinden elde edilen, (d) bendindeki istisnadan yararlanamayan fon ve ortaklıklar

KVK 5/3. Maddesi uyarınca Gelir idaresinin özelge bağlamında vermiş olduğu görüşlere göre, kurumların en az 2 tam yıl süreyle aktiflerinde yer alan yukarıdaki kıymetlerin zararına satılması halinde istisna oranına isabet eden kısmın KKEG olarak dikkate alınması gerekmektedir.

Ayrıca istisnadan yararlanan tutarın, 01.01.2025-30.04.2025 tarihleri arasında özel fona alınması gerekmektedir.

3. HİZMET İHRACINDAN ELDE EDİLEN KAZANÇLARA İNDİRİM UYGULAMASI

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 10/1-ğ bendine göre Türkiye'de yerleşmiş olmayan kişilerle, işyeri, kanuni ve iş merkezi yurt dışında bulunanlara Türkiye'de verilen ve münhasıran yurt dışında yararlanılan bazı hizmetlerden elde edilen kazancın %50 si beyanname üzerinden indirilebiliyordu.

7491 sayılı Kanunla **01.01.2023 tarihinden itibaren uygulanmak üzere**, indirim oranı %80 e çıkarılmış olup, kazancın kurumlar vergisi beyanname verilmesi gereken tarihe kadar Türkiye'ye getirilmesi şartı getirilmiştir. Kurumlar vergisi beyannamesinin verileceği tarihe kadar kazancın kısmen Türkiye'ye getirilmesi halinde, indirimden kısmen yararlanma imkanı bulunmamaktadır. Bu nedenle kazancın tamamının Türkiye'ye getirilmesi gerekmektedir.

4. ENFLASYON DÜZELTMESİ KAPSAMINDA DİKKAT EDİLECEK HUSUSLAR

Geçici vergi dönemleri kurumlar vergisi beyan döneminin parçalarından oluştuğu için 01.01.2024-31.12.2024 dönemine ait Gelir tablosunda enflasyon düzeltmesi nedeniyle ya kar ya da zarar oluşabileceği, dolayısıyla Gelir Tablosunda aynı anda hem 648 hem de 658 No.lu hesapların bir arada olmaması gerektiği değerlendirilmektedir.

Finansman gider kısıtlaması uygulaması, 31.12.2024 tarihli düzeltilmiş bilançonun üzerinden hesaplanması gerekmektedir

31.12.2023 yılında özkaynak kalemlerine ait enflasyon fark hesaplarının düzeltme sonucu oluşan geçmiş yıl

zararına mahsubu mümkün bulunmaktadır. Ancak 2024 yılında yapılan düzeltme işlemlerinde enflasyon düzeltme farklarının karşı ayağı dönem net karı/zararı olduğu için mahsubu mümkün bulunmamaktadır.

Yıllara sarı inşaat ve onarım işlerinde işlerinde 2024 yılı içerisinde kapanan hesaplar için 2023 yılı enflasyon farklarının geçmiş yıl karları/zararlarına, geri kalan kısmının gelir/gider hesaplarına aktarılması gerekmektedir.

Gelir/Kurumlar Beyannamesinde 2023 Yılı İtfa Edilmemiş ROFM Payının İndirilmesi: 2023 hesap dönemi sonuna ait bilançoaya ait düzeltme ile sınırlı olmak üzere, amortisman süresi bitmemiş olan kıymetlere ilişkin maliyet veya alış bedelinden düşülen reel olmayan finansman maliyetinden amortisman ayrılmamış tutar, 2024 ve sonraki hesap dönemlerinde 5 yılda ve eşit taksitler halinde dönem kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınabilecektir. Enflasyon düzeltmesi uygulamasında, söz konusu reel olmayan finansman maliyetleri bilançoda gözükmeyeceği için, bunların mukayyet değerleri ile beyanname üzerinde indirim konusu yapılması gerekmektedir.

Ancak, amortisman tabii bu iktisadi kıymetin 1/1/2024 tarihinden sonra satılması halinde, satış tarihi itibarıyla reel olmayan finansman maliyetinin itfa olunmayan kısmının, kıymetin satıldığı hesap döneminde gider olarak dikkate alınması mümkün bulunmaktadır.

5. KUR KORUMALI MEVDUAT HESAPLARINDA İSTİSNA UYGULAMASINA DİKKAT

Kur Korumalı Mevduat uygulaması 29.01.2022 tarihinde mevzuatımıza girmiş olup, Kurumların 31.12.2021, 31.03.2022, 30.6.2022, 30.9.2022, 31.12.2022, 31.03.2023, ve 30.6.2023 tarihli bilançolarında yer alan yabancı paralarını 30/06/2024 tarihine kadar dönüşüm kuru üzerinden Türk lirasına çevirmeleri ve bu suretle elde edilen Türk lirası varlığı en az üç ay vadeli Türk lirası mevduat ve katılma hesaplarında değerlendirmeleri durumunda söz konusu hesapların dönem sonu değerlemesinden kaynaklananlar da dâhil olmak üzere vade sonunda elde edilen faiz ve kâr payları ile diğer kazançlar kurumlar vergisinden müstesna edilmişti. Söz konusu hesaplardan elde edilen gelirler istisna olduğu için herhangi bir vergi kesintisi yapılmamaktaydı.

Söz konusu uygulama 30.06.2024 tarihinde sona ermiş olup 30.06.2024 tarihinden sonra yenilenen KKM hesaplarından elde edilen gelirler istisna kapsamından çıkarılmıştır.

30.06.2024 tarihinden önce açılmış olan, ancak vadesi 30.06.2024 tarihinden sonra biten KKM hesaplarından elde edilen kur farkları ve faiz gelirleri için istisna uygulaması vade tarihine kadar devam etmektedir.

İstisna kapsamında olmayan faiz gelirleri üzerinden bankalarca stopaj uygulanması gerektiği tabiidir.



6. FİNANSMAN GİDER KISITLAMASI UYGULAMASI

Kullanılan yabancı kaynakları öz kaynaklarını aşan işletmelerde, aşan kısma münhasır olmak üzere, yatırımın maliyetine eklenenler hariç, işletmede kullanılan yabancı kaynaklara ilişkin faiz, komisyon, vade farkı, kâr payı, kur farkı ve benzeri adlar altında yapılan gider ve maliyet unsurları toplamının %10'unun gider olarak indirilmesi kabul edilmiyor, KKEG olarak dikkate alınması gerekmektedir.

Örtülü sermaye ve transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı vb. uygulamalar nedeniyle KKEG olarak dikkate alınan finansman giderleri, finansman gider kısıtlaması uygulamasında dikkate alınmamaktadır.

Bir gider veya maliyet unsurunun gider kısıtlamasına konu edilmesi için bunların yabancı kaynak kullanımına ve bu kaynağın kullanım süresine bağlı olarak doğmuş olması gerekmektedir. Buna göre aşağıdaki giderler kısıtlama kapsamı dışında tutulacaktır:

- ▶ Herhangi bir yabancı kaynak kullanımına bağlı olmaksızın doğan giderler (Ör; Banka hesap işletim ücreti, ekstre masrafı vb.)
- ▶ Teminat mektubu komisyonları
- ▶ İpotek masrafları
- ▶ Tahvil ihracı için yapılan giderler
- ▶ Erken ödeme veya peşin ödeme iskontoları
- ▶ Kredi sözleşmesine ait damga vergisi, banka havale-EFT masrafları vb.
- ▶ Kredi taksiti üzerinden hesaplanan BSMV'ler ise kısıtlamaya tabidir.

Ayrıca, işletmelerce banka vb. kurumlardan temin edilen kredilerin,

bu işletmelerin üzerinde herhangi bir finansman yükü kalmaksızın grup şirketlerine aktarılması halinde, bu kredilere ilişkin finansman giderinin, krediyi devralan ve fiilen kullanan şirket bünyesinde gider kısıtlamasına tabi tutulması gerekmektedir.

Yabancı kaynak toplamının özkaynağı ne kadar aştığının tespitinde, finansman gider kısıtlaması öncesi hesaplanan, dönem karı üzerinden vergi karşılığı ayrılmış gibi işlem yapılması gerekmektedir.

7. KASA VE ORTAKLAR CARİ HESAPLARI İÇİN ADAT HESAPLANMASI

Türk Ticaret Kanunu'na göre limited şirketler ve anonim şirketler, ortaklarından veya yöneticilerinden farklı bir tüzel kişiliğe, mal varlığına, borç veya alacaklara sahip olmaktadır. Bu nedenle ortak ve ortakla ilişkili kişilere şirketler tarafından sağlanan menfaatlerin emsallere uygun bir fiyatla fiyatlandırılması gerekmektedir.

Mali idare tarafından beyanname ekinde yer alan bilançolar analiz edilerek, yüksek bakiye veren kasa ve ortaklar cari hesapları ile faiz gelirleri karşılaştırılarak izaha davet edilmekte veya incelemeye sevk edilmektedir.

İnceleme elemanları tarafından ihtiyaç fazlası kasa mevcudu ile ortaklardan alacaklar hesaplarında yer alan tutarların, ortaklar tarafından kullanıldığı varsayımı ile söz konusu finansman hizmetinin faiz geliri ve KDV si üzerinden re'sen tarhiyat yapılmaktadır.

Bu nedenle ihtiyaç fazlası kasa mevcudu ile ortaklardan alacaklar bakiyesi üzerinden adat hesaplanması ve ortaklara adat faturası kesilmesi gerekmektedir.

VDK Danışma Kurulunun 08/04/2022

tarif ve E-55935724-050.06.04 - 394 sayılı Kararına göre, transfer fiyatlandırması incelemelerinde mükellefin ortaklarına veya ilişkili kişilerine para kullandığı durumlarda iç emsal yok ise **Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası tarafından ilan edilen bankalarca açılan ticari kredilere uygulanan ağırlıklı ortalama faiz oranının**, kullanılan döviz cinsinin mezkûr ilanda yer almaması halinde ise bankalardan alınan faiz oranı bilgilerinin dış emsal olarak dikkate alınması gerekmektedir.

8. GEÇMİŞ YIL ZARARLARININ MAHSUBU VE BEYANNAMEDE GÖSTERİMİ

5520 sayılı Kanunun 9. Maddesine göre, Kurumlar vergisi matrahının tespitinde, kurumlar vergisi beyannamesinde her yıla ilişkin tutarlar ayrı ayrı gösterilmek ve beş yıldan fazla nakledilmemek şartıyla geçmiş yılların beyannamelerinde yer alan zararlar indirim konusu yapılır:

12.03.2023 tarihli Resmî Gazetede yayımlanan 7440 sayılı Kanun ve diğer matrah artırımı kanunlarına istinaden matrah artırımı yapılan hesap dönemlerine ait olan(2022 hariç) geçmiş yıl zararları, 2024 yılı beyannamesinde mahsup edilirken %50 oranında dikkate alınması gerekmektedir. 2022 yılı ve önceki dönemlere ilişkin matrah artırımı yapılmış olması durumunda bu yıla ilişkin varsa zararın tamamı 2024 yılı beyannamesinde indirim konusu yapılamayacaktır.

Ayrıca bilançoda yer alan ticari zararın değil, mali zararın beyanname üzerinden mahsup edilmesi gerektiği için enflasyon düzeltme zararlarının mali zarar olarak kabul edilerek, zarar mahsubu yapılması gerekmektedir.

9. KIYMETLİ MADENLERDE DEĞERLEME

Vergi Usul Kanununa eklenen ve 02.08.2024 tarihi itibarıyla yürürlüğe giren düzenlemeye göre "Altın, gümüş, platin ve paladyum gibi kıymetli madenler borsa rayici ile değerlendirilir. Borsa rayici yoksa veya borsa rayicinin muvazaalı bir şekilde oluştuğu anlaşılırsa değerlemeye esas bedel olarak, bu rayiç yerine maliyet bedeli esas alınır.

Bu madde hükmü kıymetli maden ile olan senetli veya senetsiz alacaklar ve borçlar hakkında da caridir. Kıymetli maden ile olan mevduat veya kredi sözleşmelerine müstenit alacaklar ve borçlar değerlendirme gününe kadar hesaplanacak faizleriyle birlikte dikkate alınır. Alacak ve borçların değerlendirme günü kıymetine ircasına ilişkin olarak 280 inci, 281 inci ve 285 inci maddelerde yer alan hükümler bu fıkra kapsamındaki alacak ve borçlar bakımından da geçerlidir."

Bu düzenlemeler yapılmadan önce, bilançolarda yer alan ve herhangi bir menkul kıymetle temsil edilmeyen kıymetli madenler, VUK'da bunlar için tayin edilmiş başkaca bir değerlendirme ölçüsü olmadığı için "emtia" olarak kabul edilip maliyet bedeli ile değerlendirilmekteydi.

Yapılan düzenleme uyarınca, kıymetli maden üretim ve alım-satımı ile iştigal eden mükelleflerin aktiflerinde ticari mal olarak kayıtlı olanlar hariç olmak üzere, mükelleflerin aktiflerinde tasarruf/yatırım amacıyla tutmuş oldukları kıymetli madenler ile kıymetli maden ile olan alacak ve borçlar borsa rayici ile, yoksa maliyet bedeli ile değerlendirilecektir.

Kıymetli madenlere dayalı fiziki ya da kaydi olarak açılan mevduat hesapları ile kredi hesapları da borsa rayici ile değerlendirilmelidir. Kıymetli

maden ile olan mevduat veya kredi sözleşmelerine müstenit alacaklar ve borçlar değerlendirme gününe kadar hesaplanacak faizleriyle birlikte dikkate alınır.

Bu değerlemede esas alınması gereken borsa rayicinin, "Borsa İstanbul Kıymetli Madenler Piyasası"nda oluşan değer olduğu anlaşılmaktadır.

10. NAKDİ SERMAYE ARTIRIMI FAİZ İNDİRİMİ UYGULAMASI

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 10. maddesine 27/3/2015 tarihinde eklenen bent ile "Finans, bankacılık ve sigortacılık sektörlerinde faaliyet gösteren kurumlar ile kamu iktisadi teşebbüsleri hariç olmak üzere sermaye şirketlerinin ilgili hesap dönemi içinde, ticaret siciline tescil edilmiş olan ödenmiş veya çıkarılmış sermaye tutarlarındaki nakdi sermaye artışları veya yeni kurulan sermaye şirketlerinde ödenmiş sermayenin nakit olarak karşılanan kısmı üzerinden Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası tarafından indirimden yararlanan yıl için en son açıklanan "Bankalarca açılan TL cinsinden ticari kredilere uygulanan ağırlıklı yıllık ortalama faiz oranı" dikkate alınarak, ilgili hesap döneminin sonuna kadar hesaplanan tutarın %50'si." nin kurumlar vergisi beyannamesi üzerinden kazancın bulunması halinde indirim imkanı getirilmiştir.

26.10.2021 tarihinden itibaren ise ilgili bende, "Nakdi sermaye artışlarının, yurt dışından getirilen nakitle karşılanan kısmı için bu oran %75 olarak uygulanır" hükmü eklenmiştir. Ayrıca ilk halinde sınırsız şekilde yararlanılmasına imkan bulunan nakdi sermaye indiriminden, 5/7/2022 tarihinden itibaren sermaye artırımına ilişkin kararın veya ilk kuruluş aşamasında ana sözleşmenin tescil edildiği hesap dönemi ile bu dönemi izleyen

dört hesap dönemi için ayrı ayrı yararlanılabilecektir. 2024 yılı Kurumlar Vergisi Beyannamesinde hesaplanacak Nakdi Sermaye artışındaki faiz indirimi için kullanılacak faiz oranı %55,53 olarak ortaya çıkmış olup beyannamede söz konusu indirimin yapılması unutulmamalıdır.

11. İLAVE AR-GE İNDİRİMİ

5746 sayılı Araştırma, Geliştirme ve Tasarım Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanun kapsamında kurulan ve aşağıda belirtilen göstergelerden herhangi birinde bir önceki yıla göre en az yüzde yirmi artış sağlayan Ar-Ge veya tasarım merkezlerinde, o yıl yapılan Ar-Ge ve yenilik veya tasarım harcamalarının bir önceki yıla göre artış tutarının yüzde ellisi, 31.12.2028 tarihine kadar ilave indirimde konu olmaktadır.

- ▶ Ar-Ge veya tasarım harcamasının toplam ciro içindeki payı.
- ▶ Tescil edilen ulusal veya uluslararası patent sayısı.
- ▶ Uluslararası destekli proje sayısı.
- ▶ Ar-Ge Merkezlerinde lisansüstü dereceli araştırmacı sayısının toplam Ar-Ge personeli sayısına oranı.
- ▶ Tasarım Merkezlerinde lisansüstü dereceli tasarımcı sayısının toplam tasarım personeli sayısına oranı.
- ▶ Ar-Ge Merkezlerinde toplam araştırmacı sayısının toplam Ar-Ge personeli sayısına oranı.
- ▶ Tasarım Merkezlerinde toplam tasarımcı sayısının toplam tasarım personeli sayısına oranı.
- ▶ Ar-Ge veya tasarım faaliyeti sonucu ortaya çıkan yeni ürünlerden elde edilen cironun toplam ciroya oranı

Söz konusu uygulamadan geçici vergi dönemlerinde yararlanma imkânı bulunmamakta olup Kurumlar vergisi beyannamesi üzerinden ya-

rarlanılmaktadır. Bu nedenle 2024 yılı Kurumlar Vergisi beyannamesi hazırlanırken yukarıdaki kriterlerin herhangi birinde önceki yıla göre %20 ve daha fazla artış olup olmadığının kontrol edilerek ilave Ar-Ge indiriminden yararlanılma imkanının sorgulanması gerekmektedir.

12. HİZMET İHRACINDAN ELDE EDİLEN KAZANÇLARA İNDİRİM UYGULAMASI

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 10/1-ğ maddesi uyarınca, Türkiye'de yerleşmiş olmayan kişilerle, işyeri, kanuni ve iş merkezi yurt dışında bulunanlara Türkiye'de verilen ve münhasıran yurt dışında yararlanılan mimarlık, mühendislik, tasarım, yazılım, tıbbi raporlama, muhasebe kaydı tutma, çağrı merkezi, ürün testi, sertifikasyon, veri saklama, veri işleme, veri analizi ve ilgili bakanlıkların görüşü alınmak suretiyle Maliye Bakanlığınca belirlenen mesleki eğitim alanlarında faaliyette bulunan hizmet işletmeleri ile ilgili bakanlığın izni ve denetimine tabi olarak eğitim ve sağlık alanında faaliyet gösteren ve Türkiye'de yerleşmiş olmayan kişilere hizmet veren işletmelerin münhasıran bu faaliyetlerinden elde ettikleri kazancın %50'si beyanname üzerinde indirim konusu yapılabilmektedir.

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun "Diğer İndirimler" başlıklı 10. maddesinde yapılan değişikliklerle, bu hizmetlerden elde edilen kazançlara indirim uygulanabilmesi için, kazancın tamamının, elde edildiği takvim yılına ilişkin yıllık gelir vergisi beyannamesinin verilmesi gereken tarihe kadar Türkiye'ye transfer edilmesi şartı getirilmekte ve indirim oranı %80'e çıkarılmıştır. **Diğer tarafta, kazancın tamamının Türkiye'ye getirilmemesi halinde hiçbir indirimden yararlanılamayacağı gözden kaçırılmamalıdır.**

Söz konusu değişiklik, 01.01.2023

tarihinden itibaren elde edilen kazançlara uygulanmak üzere, Resmi Gazete'de yayımlandığı 28.12.2023 tarihinde yürürlüğe girmiştir. Dolayısıyla, 2024 yılında elde edilen söz konusu gelirler nedeniyle indirimden yararlanabilmek için ilgili kazançların 30.04.2025 tarihine kadar Türkiye'ye transfer edilmesi gerekmektedir.

13. YENİDEN DEĞERLEME UYGULAMASI

2023 yılından devreden, Yatırım İndirimi İstisna tutarının, Ar-Ge indirimi tutarının ve indirimli kurumlar vergisi uygulamasında yatırım katkı tutarının, 2024 yılı Kurumlar Vergisi Beyannamesine esas endekslemesinde dikkate alınacak oranlar aşağıda yer almaktadır.

- ▶ Gelir Vergisi Kanunu'nun Geçici 61. madde kapsamında aynı Kanunun 4842 sayılı Kanunla yürürlükten kaldırılmadan önceki Ek 1, 2, 3, 4, 5 ve 6. maddeleri çerçevesinde yapılan yatırımlar nedeniyle hesaplanan ve kazanç yetersizliği dolayısıyla kullanılmayıp sonraki yıllara devreden yatırım indirimi tutarları yeniden değerlendirme oranında artırılarak dikkate alınmaktadır. 574 sıra No.lu VUK Genel Tebliği ile 2024 yıl sonu uygulanacak yeniden değerlendirme oranı **%43,93** olarak açıklanmıştır.
- ▶ 5746 sayılı Araştırma, Geliştirme ve Tasarım Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanun hükümleri uyarınca kazancın yetersiz olması nedeniyle ilgili hesap döneminde indirim konusu yapılamayan Ar-Ge harcamaları, sonraki hesap dönemlerine devredilmektedir. Devredilen tutarlar, takip eden yıllarda her yıl belirlenen yeniden değerlendirme oranında artırılarak dikkate alınmaktadır. Bu kapsamda 2023 yılından devreden Ar-Ge harcamalarının indirimde esas alınacak endeksleme

oranı; 2024 yıl sonu için yeniden değerlendirme oranı olan %43,93 olarak açıklanmıştır.

- ▶ Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 32/A maddesi kapsamında gerçekleştirilen yatırımlar için; **yatırımın tamamlanması şartıyla**, indirimli kurumlar vergisi uygulanmak suretiyle yararlanılan kısmı hariç olmak üzere kalan yatırım katkı tutarı, yatırımın tamamlandığı hesap dönemini izleyen yıllarda Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre bu yıllar için belirlenen yeniden değerlendirme oranında artırılarak dikkate alınmaktadır. Bu kapsamda **2024 öncesinde tamamlanan yatırımlarla ilgili olarak 2024 yılına devreden yatırım katkı tutarları (henüz kullanılmamış olan);** 2024 yıl sonu için **%43,93** oranında artırılarak dikkate alınacaktır.

SONUÇ

Kurumlar vergisi beyannamesinin yasal düzenlemelere paralel olarak ihtiyaç duyulan bilgileri ihtiva edecek şekilde düzenlenmesine ve mümkün olduğu ölçüde basitleştirilmesini sağlamak amacıyla Maliye Bakanlığınca yetki verilmiş Maliye Bakanlığı bu yetkiyi kullanarak verilecek beyannamenin şekil ve ihtivasını belirlemiştir. Mükelleflerin Maliye Bakanlığının kendisine verilen yetkiyi kullanarak belirlediği verilecek beyannamenin şekil ve ihtivasının aksine bir bildirimde bulunmaları usulsüzlük veya vergi ziyanına sebebiyet verebileceği açıktır.

Bu sebeple hesap dönemi içinde mükelleflerin yasal defter ve belgelerine yansıttıkları tüm kayıt ve işlemlerine ilişkin beyannamelerin doğru şekilde verilebilmesi için yukarıda izah edilen hususlarda mükelleflerin azami derecede dikkat etmeleri gerekmektedir.



Fazıl BOYRAZ
Ortak, YMM

fazil.boyras@centrumturkey.com

YAPILMakta OLAN YATIRIMLAR HESABININ ENFLASYON DÜZELTMESİNDE GÜNCEL UYGULAMA

GİRİŞ

Enflasyon düzeltmesi, uzun bir aradan sonra 2023 hesap dönemi sonunda vergi matrahına etki etmeyecek şekilde uygulandıktan sonra, 2024 hesap döneminde yapılan enflasyon düzeltmesi nedeniyle kimi mükelleflerde düzeltme kaynaklı kar kimi mükelleflerde ise düzeltme kaynaklı zarar olarak gelir tablolarına yansdı. Bu kar veya zararlar da 2024 hesap dönemi geçici vergi ve gelir/kurumlar vergisi matrahının hesabında dikkate alındı/alınacak.

Özellikle yatırım aşamasında olan ve henüz herhangi bir satışı söz konusu olmayan firmalar açısından enflasyon düzeltmesi, varlıkların öz kaynaklardan çok daha yüksek olması nedeniyle düzeltme kaynaklı kar oluşmasına, dolayısıyla henüz hiçbir ticari faaliyetleri bulunmayan bu işletmelerin kurumlar vergisi ödemek durumunda kalmalarına neden oldu. İşte bu durumun bertaraf edilmesi amacıyla 7529 sayılı Kanunla yapılan değişiklikle, yapılmakta olan yatırımlarla ilgili enflasyon düzeltmesine ilişkin farklı bir uygulamaya gidildi.

Bu çalışmamızda, yapılmakta olan yatırımların enflasyon düzeltmesi uygulamasındaki son duruma ilişkin değerlendirmelerimize yer veriyoruz.



1. 7529 SAYILI KANUNLA YAPILAN DÜZENLEME:

30.10.2024 tarihli Resmi Gazetede yayınlanarak yürürlüğe giren 24/10/2024 tarihli ve 7529 sayılı Tüketicinin Korunması Hakkında Kanun İle Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun'un 11'inci maddesiyle, Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 298 inci maddesinin (A) fıkrasına 10 numaralı bent eklenmiş olup bent hükmü aşağıdaki gibidir:

"10. Bu Kanun kapsamındaki muhasebe standartları uyarınca yapılmakta olan yatırımlar hesabında takip edilen tutarların enflasyon düzeltmesine tabi tutulması sonucunda oluşan ve bu hesabın alt hesabında izlenen düzeltme farkları, bilançonun pasifinde özel bir fon hesabında gösterilir ve dönem kazancının tespitinde dikkate alınmaz.

Özel fon hesabında bulunan bu tutarlar, yatırımın tamamlanarak ilgili iktisadi kıymetin aktifleştirilmesi gereken dönem ile bu dönemi takip eden dört hesap dönemi içerisinde eşit taksitler halinde dönem kazancının tespitinde dikkate alınır.

Bu bent uyarınca özel fon hesabında izlenen ve dönem kazancının tespitinde dikkate alınmayan tutarlar, her yıl bir önceki yıla ilişkin olarak bu Kanun uyarınca belirlenen yeniden değerlendirme oranında artırılır. Bu hesaplarda

izlenen tutarlara ayrıca enflasyon düzeltmesi uygulanmaz.

Yatırım döneminde veya iktisadi kıymetin aktifleştirilmesinden sonra için bırakılması veya özel fon hesabında izlenen söz konusu tutarların bir kısmının veya tamamının başka bir hesaba nakledilmesi ya da işletmeden çekilmesi hallerinde, bu bent uyarınca dönem kazancında dikkate alınmayan tutarlar; için bırakıldığı veya özel fon hesabının kısmen veya tamamen bu bent hükümlerine aykırı şekilde kullanıldığı dönemin kurum kazancının tespitinde dikkate alınır."

Söz konusu değişiklik, 1/1/2024 tarihinden, özel hesap dönemi tayin edilen mükellefler için 2024 yılında başlayan hesap döneminden geçerli olmak üzere yayımı tarihinde yürürlüğe girmiş olup 2024 hesap dönemine ait kurum kazançlarının tespitinde dikkate alınabilecektir.

1.1. Enflasyon Düzeltmesi Farklarının Yatırım Dönemi Kazancıyla İlişkilendirilmemesi

Kanun hükmünden görüldüğü üzere, yapılan düzenleme gereğince ilk olarak; **"Yapılmakta Olan Yatırımlar" hesabına ilişkin enflasyon düzeltme farkları ilgili olduğu dönem kazancıyla ilişkilendirilmeyecektir.**

Söz konusu Kanun ile yapılan değişiklik kapsamında, yapılmakta olan yatırımlar hesabına ilişkin olarak 1/1/2024

tarihinden itibaren yapılan enflasyon düzeltmesi sonucu oluşan düzeltme farkları, yatırım süresi boyunca özel bir fon hesabına alınarak yatırım döneminde vergilendirilmeyecek.

Özel fon hesabına alınan söz konusu düzeltme farkları, yatırımın tamamlanarak aktifleştirildiği yıl ile bunu takip eden 4 hesap döneminde eşit taksitler halinde ilgili dönem kazancına ilave edilecek ve bu dönemlerin kazancının tespitinde dikkate alınacak. Diğer bir ifadeyle, yatırımın tamamlandığı ve aktifleştirildiği yıl sonu itibarıyla söz konusu özel fon hesabında birikmiş olan tutar 5'e bölünecek ve bu suretle bulunan tutarlar yatırımın aktifleştirildiği yıldan başlamak üzere beş yılın kazancına ayrı ayrı dahil edilerek bu dönemlerde vergilendirilecek.

Ayrıca, özel fon hesabında izlenen tutarlar, yeniden değerlendirilme oranında artırılacaktır.

Konuyu bir örnek ile açıklamaya çalışalım:

Örnek: ABC Enerji A.Ş., 2023 hesap döneminde kurulmuş olup enerji santrali yatırımına 2024 yılı başında başlamıştır. 2024 yılında toplamda 100 Milyon TL tutarında yatırım harcaması yapmış olup 31/12/2024 bilançosunda 258 Yapılmakta Olan Yatırımlar hesabında yer alan söz konusu tutar için hesaplanan enflasyon düzeltmesi fark tutarı 15 Milyon TL olarak hesaplanmıştır. Söz konusu 15 Milyon TL'lik fark tutarın muhasebeleştirilmesi aşağıdaki gibi olacaktır.

...../...../2024.....	
258 Yapılmakta Olan Yatırımlar	15.000.000 TL
258.099.001 2024 Enflasyon Düzeltmesi Farkları	
549 Özel Fonlar	15.000.000 TL
549.099.001 Enerji Santrali Yatırımı Enflasyon Düzeltmesi Farkları	
...../...../2024.....	

2025 yılında söz konusu yatırım kapsamında 150 Milyon TL harcama yapıldıktan sonra Aralık 2025 dönemi içerisinde yatırım tamamlanarak aktifleştirilmiştir. 2025 yılı içinde 258 Yapılmakta Olan Yatırımlar hesabına ilişkin olarak hesaplanan enflasyon düzeltmesi farkları toplamı 25 Milyon TL'dir. Söz konusu fark tutar da özel fon hesabına dahil edilmiştir.

Kanunun amir hükmü gereğince, 2024 hesap döneminde özel fon hesabına alınan tutar (örnekte 15 Milyon TL) enflasyon düzeltmesine tabi tutulmayacak ancak izleyen yıl yeniden değerlendirilme oranında artırılabilecek. Bu şekilde bir düzenleme yapılmasındaki maksadın tam olarak ne olduğu anlaşılacakla birlikte, yeniden değerlendirilme farklarının muhasebe kayıtlarına ne şekilde alınacağı hususu belirsizlik içermektedir. Yapılmakta olan yatırımlar hesabına dahil edilen enflasyon düzeltmesi farkları izleyen dönemlerde de enflasyon düzeltmesine tabi tutularak özel fon hesabına kaydedilmekte olup bu sayede hem fiilen katılan yatırım maliyetleri hem de bunlara ilişkin enflasyon farkları düzeltmeye konu edilmektedir. Özel fon hesabına kaydedilen tutarın izleyen yıl(lar)da yeniden değerlendirilme oranında artırıl-

ması sonucu bulunan fark tutarlar;

- ▶ Yapılmakta olan yatırımlar hesabına mı kaydedilecek,
- ▶ Muhasebe kayıtlarında gösterilmeyip ayrıca mı takip edilecek

konuları henüz netlik kazanmamıştır. Hükmün uygulanmasına ilişkin genel tebliğ ile konuyla alakalı uygulamanın nasıl olacağı yönünde belirlemeler yapılacağını değerlendirmekteyiz. Kişisel kanaatimiz, özel fon hesabında yer alan tutara ait yeniden değerlendirilme farkının yapılmakta olan yatırımlar hesabına dahil edilmek suretiyle kayıtlara alınması yönündedir.

2025 yılı yeniden değerlendirilme oranının %30 olduğu varsayımıyla, 2024 yılına ait fark tutarı olan 15 Milyon TL'nin yeniden değerlendirilme oranında artırılmış hali 19.500.000 TL olarak hesaplanmakta ve özel fon hesabında biriken toplam tutar 44.500.000 TL olmaktadır. Bu tutarın, beşe bölünmesi sonucu bulunan (44.500.000 TL / 5=) 8.900.000 TL'nin 2025 yılı ve izleyen dört yılda her yılın kazancına ayrı ayrı dahil edilmesi gerekmektedir. Söz konusu tutarın kazanca dahil edilmesine ilişkin muhasebe kaydının ise aşağıdaki gibi olmasının uygun olacağı düşüncesindeyiz:

...../...../2025.....	
549 Özel Fonlar	8.900.000 TL
549.099.001 Enerji Santrali Yatırımı Enflasyon Düzeltmesi Farkları	8.900.000 TL
679 Diğer Olağandışı Gelir Ve Karlar	
...../...../2025.....	

1.2. Özel Fon Hesabında İzlenen Tutarın İşletmeden Çekilmesi

Yapılan düzenlemeye göre, yatırım döneminde veya iktisadi kıymetin aktifleştirilmesinden sonra işin bırakılması veya özel fon hesabında izlenen söz konusu tutarların bir kısmının

veya tamamının başka bir hesaba nakledilmesi ya da işletmeden çekilmesi hallerinde, bu bent uyarınca dönem kazancında dikkate alınmayan tutarlar; işin bırakıldığı veya özel fon hesabının kısmen veya tamamen bu bent hükümlerine aykırı şekilde kullanıldığı dönemin kurum kazancının tespitinde dikkate alınır.

Dolayısıyla, özel fon hesabına alınan tutarların sermayeye eklenme de dahil olmak üzere başkaca bir şekilde kullanılması mümkün görünmemekte. Özel fon hesabına alınma işlemi sadece, yapılmakta olan yatırımlara ait enflasyon düzeltmesi kaynaklı fark tutarların vergilendirilmesini ertele-yen bir uygulama olarak karşımıza çıkmakta.

1.3. ROFM Tutarlarının Durumu

Yatırımla ilgili kullanılan kredilere ilişkin faiz ve kur farkları ile vadeli alımlar kaynaklı vade farkları ve kur farklarının, yatırım maliyetine eklenmesi zorunludur. Yapılmakta olan yatırımlar hesabı, reel olmayan finansman maliyeti içeren bir parasal olmayan kıymet olup söz konusu finansman giderlerinin ROFM ayrıştırmasına tabi tutulması gerekir.

ROFM ayrıştırması sonucunda, yatırım maliyetinden düşülen ROFM tutarı hariç maliyet bedeli enflasyon düzeltmesine tabi tutulacak ve bu suretle hesaplanan enflasyon düzeltmesi farkları özel fon hesabına alınacaktır. ROFM olarak hesaplanan tutarların dönem gideri olarak mı dikkate alınacağı, yoksa yatırımın tamamlanmasına kadar ROFM tutarlarının da bekletilip yatırımın aktifleştirilmesinden sonra mı giderleştirileceği ya da maliyet bedeli içerisinde varlığını koruyup amortisman yoluyla mı itfa edileceği konusu da henüz netlik kazanmış değil. Kişisel görüşüm, yapılmakta olan yatırımların maliyeti içerisinde yer alan 2024

ve izleyen dönemlere ilişkin ROFM tutarlarının dönem gideri olarak dikkate alınması veya yatırım maliyeti içerisinde yer alarak amortisman yoluyla itfa edilmesi yönünde işlem tesis edilmesinin mümkün olduğu yönünde.



SONUÇ

Yatırım aşamasındaki şirketlerin kazanç elde etmeleri her zaman mümkün olmamakta olup bu durumdaki şirketler açısından yatırım maliyetlerinin enflasyon düzeltmesine tabi tutulması sonucunda, özkaynakların düşük olması nedeniyle yatırım döneminde enflasyon düzeltmesi kaynaklı kazanç oluşması ve bu kazanç üzerinden ticari faaliyeti henüz söz konusu olmayan mükelleflerin kurumlar vergisi ödemesi gündeme gelmekteydi. 7529 sayılı Kanun ile yapılan değişikliklerle bu durum ortadan kaldırılarak, yapılmakta olan yatırımlara ilişkin enflasyon düzeltmesi farklarının özel fon hesabına alınması ve bu suretle dönem kazancı ile ilişkilendirilmemesi imkanı getirildi. Özel fon hesabına alınan tutarlar, izleyen yıl yeniden değerlendirme oranında artırı-lacak ve özel fon hesabında biriken toplam tutar beşe bölünerek, yatırımın tamamlanarak aktifleştirildiği dönemden itibaren beş hesap döneminin kazancının tespitinde dikkate alınabilecek.

Yatırım döneminde veya iktisadi kıymetin aktifleştirilmesinden sonra işin bırakılması veya özel fon hesabında izlenen söz konusu tutarların bir kısmının veya tamamının başka bir hesaba nakledilmesi ya da işletmeden çekilmesi hallerinde, bu bent uyarınca dönem kazancında dikkate alınmayan tutarlar; işin bırakıldığı veya özel fon hesabının kısmen veya tamamen bu bent hükümlerine aykırı şekilde kullanıldığı dönemin kurum kazancının tespitinde dikkate alınacak.

Düzenlemenin uygulamasına ilişkin olarak yeniden değerlendirme farklarının ne şekilde kayıtlara alınacağı ve ROFM tutarlarının nasıl işlem göreceği gibi hususlarda vergi idaresince yayımlanması beklenen genel tebliğin veya sirkülerin, ayrıca özgelgerin takip edilmesinde fayda görmekteyiz.



SERBEST MUHASEBECİ VE SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLER AÇISINDAN MÜŞTEREK VE MÜTESELSİL SORUMLULUK (II)

GİRİŞ

Geçtiğimiz sayımızda meslek mensuplarının müşterek ve müteselsil sorumluluğuna ilişkin kanuni dayanak ve sair mevzuat düzenlemelerine etraflıca yer vermiş idik.

Bu sayımızda konuya ilişkin seçilmiş yargı kararları ile konunun geneline ilişkin değerlendirmelerimize yer vereceğiz.

1. SEÇİLMİŞ YARGI KARARLARI

Uygulamada sahte belge ve muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleme/kullanmaya yönelik incelemelerin sonucunda meslek mensuplarına müşterek ve müteselsil sorumlu sıfatıyla ödeme emirleri düzenlendiği vakalara sıklıkla rastlanmaktadır.

Yargı makamının meslek mensupları lehine hüküm tesis ettiği kararlar incelendiğinde; SMMM'lerin defterlere kayda konu edilen belgelerin ve işlemlerin gerçek mahiyetinin araştırılmasına yönelik yetkilerinin sınırlı olduğu, karşıt inceleme, bilgi isteme gibi yetkilerinin bulunmadığı, kanunda çerçevesi sınırlı bir biçimde ortaya konan mali sorumluluğun tebliğ ile genişletilemeyeceği gerekçeleri dikkat çekmektedir.

Bir örnek olarak Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu'nun E. 2021/743 K. 2022/982 sayılı kararı yargı makamının müşterek ve müteselsil sorumluluk konusuna yaklaşımını net biçimde

ortaya koymaktadır. Kararın önemli kısımları aşağıya alıntılanmıştır.

“Serbest muhasebeci mali müşavir olan davacı adına, mali müşavirlik hizmetlerini yürüttüğü ve hakkında sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenlediği ve kayıtlarına dahil ettiği yönünde vergi tekniği raporu bulunan ... adına tarh edilen vergiler ve kesilen vergi ziyai cezaları ile özel usulsüzlük cezalarının uyumsuzluk konusu edilmeyerek kesinleşmesi üzerine davacı adına müşterek ve müteselsil sorumlu sıfatıyla dava konusu ödeme emri düzenlenmiştir.

Serbest muhasebecilerin müşterek ve müteselsil sorumluluğundan söz edilebilmesi için çalışma konuları içinde yaptığı ve yapması gereken işler dolayısıyla imzaladıkları beyannamelerde yer alan bilgilerin defter kayıtlarına ve bu kayıtların dayanağını teşkil eden belgelere uygun olmaması ve bunun neticesinde vergi kaybı meydana gelmiş olması gerekmektedir. İmzaladıkları beyannamelerin dayanağı belgelerin gerçek mahiyetini, ancak kapsamlı bir araştırma ve inceleme sonucuna göre bilmeleri mümkün olan serbest muhasebeci ve serbest muhasebeci mali müşavirlerin böyle bir inceleme yetkisi bulunmamaktadır.

Uyumsuzlukta, muhasebecilik hizmeti verilen işletmenin defterlerini muhasebe kurallarına göre tutmak dışında karşıt inceleme yapmak, rapor hazırlamak gibi yetkileri bulunmayan

davacının, sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı olduğu ileri sürülen belgelerin gerçeğe aykırı olduğunu ve beyaz eşya, altın, bilgisayar, cep telefonu, kontör ticareti nedeniyle mükellefiyet tesis ettiren ...'ün POS tefecilik faaliyeti yürüttüğünü, kontör satışı için düzenlenen belgelerin esasen POS tefecilik faaliyetini peçelemek için düzenlendiğini bildiği yönünde herhangi bir tespit bulunmamaktadır. Sorumlu tutulmasının yasal dayanağı bulunmadığından, imzaladığı beyannamelerde yer alan bilgilerin defter kayıtlarına ve bu kayıtların dayanağını oluşturan belgelere uygun olmadığı yolunda bir tespit bulunmayan davacı adına müteselsil sorumlu sıfatıyla düzenlenen ödeme emrinde hukuka uygunluk bulunmamaktadır.”

Benzer doğrultuda Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu'nun E. 2021/1287 K. 2022/973 sayılı kararının önemli kısımları da aşağıdaki gibidir:

“...Öte yandan, yukarıda değinilen Genel Tebliğ'in ilgili maddelerinde, miktar veya tutar itibarıyla işletmenin faaliyet konusu veya iş hacmiyle mütenasip olmayan belgeler ile ticari örf veya teamüle uygun olmayan belgeler nedeniyle meslek mensuplarının sorumluluğunun bulunduğu açıklanmış ise de sorumluluğun sınırını kanun hükmünü aşacak şekilde genişleten tebliğ hükümleri dikkate alınarak davacıya sorumluluk yüklenilmesinde hukuka uygunluk bulunmamaktadır.

Kaldı ki yeminli mali müşavirlerden farklı olarak "tasdik" görev ve yetkisi bulunmayan serbest muhasebecilerin, tasdik yetkisinin gereği olan "inceleme" ve "bilgi isteme" yetkileri de bulunmamaktadır. Bununla birlikte, serbest çalışan meslek mensuplarının muhasebeciliğini yaptıkları mükelleflere ait bütün sektörlerdeki belgelerin miktar ve tutarları ile işletmelerin faaliyet konuları arasındaki ilişkiyi bilmek gibi bir imkanları ve yükümlülükleri de bulunmamaktadır.

Bu nedenle davacı adına, ziyaa uğratılan vergilerden serbest muhasebeci mali müşavir sıfatıyla müştereke ve müteselsilen sorumlu olduğundan bahisle düzenlenen dava konusu ödeme emirlerinde hukuka uygunluk bulunmamaktadır....."

Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu'nun (E.2021/370 K. 2022/975) sayılı meslek mensubu lehine bir başka kararı da aşağıdaki gibidir:

"...Olayda, davacının ilgili döneme ait beyannamesini elektronik ortamda verdiği şirketin defter ve belgelerinin temin edilememesi nedeniyle şirket hakkındaki incelemenin tarh dosyası üzerinden yapıldığı, defter kayıt ve belgeler üzerinde herhangi bir araştırma yapılmadığı anlaşılmaktadır. Dolayısıyla, defter kayıtları, belgeler ile beyannamelerdeki bilgilerin birbirleriyle uyumsuz olduğu somut ve açık bir biçimde belirlenmeden, şirketin muhasebeciliğini yapan davacının 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 227. maddesi gereğince sorumlu tutulmasında hukuka uygunluk bulunmamaktadır.

Her ne kadar, (4) Sıra No'lu Vergi Beyannamelerinin Serbest Muhasebeci ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerce İmzalanması Hakkında Genel Tebliğ'de, bilerek kullandıkları veya harici araştırmayı gerektirmeden sahte veya muhtevi-

yatı itibariyle yanıltıcı olduğu anlaşılabilen belgelerin meslek mensuplarının sorumluluğu kapsamında olduğu belirtilmiş ise de sorumluluğun sınırının yasama organınca öngörülenin dışında genişleten Tebliğ hükümleri dikkate alınarak davacıya sorumluluk yüklenmesinde hukuka uygunluk bulunmamaktadır. Kaldı ki, yeminli mali müşavirlerden farklı olarak tasdik görev ve yetkisi bulunmayan serbest muhasebecilerin, tasdik yetkisinin gereği olan inceleme ve bilgi isteme yetkileri de bulunmadığından, olmayan bu yetkilerini kullanmadıklarından bahisle sorumlu tutulmaları da düşünülemez.

Açıklanan nedenlerle, davacı adına düzenlenen dava konusu ödeme emrinde yasal isabet görülmemiştir."

Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu'nun (E.2021/478 K. 2022/974) sayılı kararına konu olan sahte belge düzenleme konulu bir incelemeye dayalı müşterek ve müteselsil sorumluluğa ilişkin davada ilk derece mahkemesinde meslek mensubu lehine çıkan karar Danıştay tarafından bozulmuş; ilk derece mahkemesinin ısrar kararı üzerine Dava Daireleri Kurulu ısrar kararının hukuka uygun olduğu sonucuna varmıştır. Kararın önemli kısımları aşağıya alıntılanmıştır.

"...Dava konusu ödeme emri içeriğindeki vergi ve cezalar, beyannamelerde yer alan bilgilerin defter kayıtlarına ve bu kayıtların dayanağını oluşturan belgelere uygun olmamasından kaynaklanmayıp şirketin sahte belge düzenlediği varsayımına dayandığından, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 227. maddesi uyarınca davacının ziyaa uğratılan vergi ve kesilen cezalar ile gecikme faizlerinden asıl borçlu mükellef ile birlikte sorumlu tutulmasında ve müşterek ve müteselsil sorumlu sıfatıyla adına ödeme emri düzenlenmesinde hukuka

uygunluk bulunmamaktadır. **(Vergi Mahkemesi Kararı)**

...

Davacının imzaladığı beyannamede yer alan bilgilerin defter kayıtlarına ve bu kayıtların dayanağını teşkil eden belgelere uygunluğunun sağlanması yukarıda belirtilen şekilde olması gereken olayda, davacının hizmet sunduğu mükellef hakkında sahte fatura düzenlediği yolundaki saptamalar, haklarında sahte fatura düzenledikleri yönünde tespitler bulunan ve ...Petrol Ürünleri Elektrik Yüksek Gerilim İnşaat Hafriyat Nakliye Sanayi ve Ticaret Limited Şirketinin ortaklarının ortağı olduğu firmaların muhasebe işlemlerinin de davacı tarafından yürütülmesi, bu firmaların iş hacimlerine ve ticari örf ve teamüle aykırı şekilde sürekli biçimde birbirlerine yüksek miktartlı fatura düzenlemeleri, ödemelerin banka aracılığıyla yapılmaması hususları birlikte değerlendirildiğinde, yol açılan vergi kaybından dolayı müştereke ve müteselsilen sorumlu tutulması gerektiği sonucuna varılan davacı adına düzenlenen ödeme emrinin iptali yolundaki mahkeme kararında hukuka uygunluk görülmemiştir.

.....Dayandığı hukuksal nedenler ve gerekçesi yukarıda açıklanan ısrar kararı, aynı hukuksal nedenler ve gerekçe ile Kurulumuzca da uygun bulunmuş olup, temyiz dilekçesinde ileri sürülen iddialar, kararın bozulmasını gerektirecek durumda görülmemiştir."

Mali sorumluluğun giderlerin kanuni defterlere mükerrer kaydedilmesinden kaynaklı olduğu bir uyuşmazlıkta meslek mensubu lehine verilen kararın Danıştay tarafından bozulması üzerine ilk derece mahkemesince verilen ısrar kararı Dava Daireleri Kurulunca hukuka uygun bulunmamış ve ısrar kararının bozulmasına

hükmedilmiştir. Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu'nun E.2021/1347 K. 2022/989 sayılı kararının önemli kısımları aşağıya alıntılanmıştır:

"...II- Kararın dava konusu ödeme emirlerinin, ... tarih ve ... sıra numaralı faturanın yevmiye defterine ... tarih ve ... madde numarasıyla mükerrer olarak kaydedilmesinden kaynaklanan kamu alacağı yönünden iptali yolundaki hüküm fıkrasına yöneltilen temyiz istemi hakkındaki inceleme:

Serbest muhasebeci mali müşavirlerin görevleri gerçek ve tüzel kişilere ait teşebbüs ve işletmelerin, genel kabul görmüş muhasebe prensipleri ve ilgili mevzuat hükümleri gereğince, defterlerini tutmak, bilanço, kâr, zarar tablosu ve beyannameleri ile ilgili diğer belgelerini düzenlemek ve benzeri işleri yapmaktır. Bu görevlerinden dolayı meslek mensuplarının sorumluluğu imzaladıkları beyannamelerde yer alan bilgilerin defter kayıtlarına ve bu kayıtların dayanağını teşkil eden belgelere uygunluğuyla sınırlı olup meslek mensupları, mükellef tarafından kendilerine ibraz edilen belgelerin, Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği ile genel muhasebe kurallarına uygun ve doğru olarak kanuni defterlere kaydedilmesinden ve mali tablolara aktarılmasından sorumludurlar. Yasal defterlere kaydedilmesi gereken muamelelerin dayanağı belgelerin muhasebe usul ve esaslarına aykırı olarak defter ve kayıtlara mükerrer biçimde intikal ettirilmesi meslek mensuplarının mali sorumluluğunun kapsamı içerisindedir.

Davacı tarafından ... tarih ve ... sıra numaralı faturanın, mükellefe ait yevmiye defterine mükerrer olarak kaydedilmesi ve beyannameye dahil edilmesi davacının mali sorumluluğunu gerektirecek niteliktedir.

Dolayısıyla davacının, değinilen fa-

turanın yevmiye defterine ... tarih ve ... madde numarasıyla mükerrer olarak kaydedilmesinden kaynaklanan vergi, ceza ve gecikme faizinden, 213 sayılı Kanun'un mükerrer 227. maddesi uyarınca müştereken ve müteselsilen sorumlu tutulmasında hukuka aykırılık bulunmamaktadır.

Bir durumda, ısrar kararının, dava konusu ödeme emirlerinin anılan faturanın mükellefin yasal defterine mükerrer olarak kaydedilmesinden kaynaklanan kamu alacağına ilişkin kısmının iptali yolunda verilen hüküm fıkrasının bozulması gerekmektedir...."

Bir dönem müşterek ve müteselsil sorumluluk öngörülen hallerde meslek mensubu adına düzenlenen ödeme emirlerinin hangi vergi dairesi tarafından düzenlenmesi gerektiği konusu usul yönünden uyumsuzluğa konu edilmiştir. Daha sonradan ikincil mevzuatta da ödeme emrinin meslek mensubunun bağlı bulunduğu vergi dairesince düzenlenmesi gerektiği açık bir biçimde ifade edilmiştir. Danıştay 9. Dairesi'nin konuya ilişkin emsal bir kararı aşağıdaki gibidir. (E.2020/118, K.2022/1158)

"...Dava konusu ödeme emirlerinin dayanağı ... tarih ve ... sayılı görüş ve öneri raporunun giriş bölümünde, ... Vergi Dairesi Müdürlüğünün ... vergi kimlik numaralı mükellefi olduğu belirtilen davacı adına düzenlenen ödeme emirlerinin, bağlı bulunduğu ... Vergi Dairesi Müdürlüğü tarafından düzenlenmesi gerekirken, bu konuda yetkili olmayan, asıl borçlu mükellef ...'ın bağlı olduğu ... Vergi Dairesi Müdürlüğüne düzenlenmesinde hukuka aykırılık bulunmamaktadır.

Bir durumda, davanın kabulü yolunda verilen Vergi Mahkemesi kararına yönelik istinaf başvurusunu reddeden Bölge İdare Mahkemesi kararında sonucu itibarıyla yasaya aykırılık görülmemiştir...."

SONUÇ

Serbest muhasebeci mali müşavirlerin imzalamış oldukları beyannamelerden kaynaklı mali sorumlulukları ilgili mevzuat ve yargı kararları çerçevesinde değerlendirildiğinde şu hususlar dikkat çekicidir:

- ▶ Mevzuat sorumluluk alanına ilişkin netlik içermeyen hususlar barındırmaktadır. "Doğruluk" veya "uygunluk" gibi kavramların Kanun veya Tebliğ düzeyinde yeterince açıklığa kavuşturulmamış olması sıklıkla ihtilaflara sebebiyet vermektedir.
- ▶ Yargıya intikal eden uyumsuzluklarda ilk derece mahkeme kararları ile temyiz mercii kararları arasında istikrar kazanmış bir farklılaşma olduğu; meslek mensupları lehine çıkan ilk derece mahkemesi kararlarının temyiz aşamasında bozulduğu, ilk derece mahkemesinin ısrar kararı üzerine pek çok uyumsuzluğun ancak vergi dava daireleri kurulu aşamasında çözümlenebildiği görülmektedir.
- ▶ Uygulamada pek çok meslek mensubu için esaslı bir hukuki savunma haklarında bağlı oldukları vergi dairesi tarafından ödeme emri düzenlendikten sonra ancak yargı makamları önünde kurulmaktadır. Oysa ki inceleme sürecinde somut olay bazında inceleme sürecinin takibi önem arz eden bir husustur. Gerekli hukuki savunmanın inceleme aşamasında etkin bir şekilde yapılması ve mali sorumluluğun olmadığı kanaatinin inceleme elemanı nezdinde oluşturulması uzun yargılama süreçleri de düşünüldüğünde büyük önem taşımaktadır.





176 NO.LU SİRKÜLER SONRASINDA ENFLASYON DÜZELTMESİNDE GÖZDEN GEÇİRİLMESİ GEREKEN HUSUSLAR

GİRİŞ

Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 298. maddesinin (A) fıkrası ile geçici 33. maddesi uyarınca, 2023 ve takip eden hesap dönemlerinde enflasyon düzeltmesine tabi tutulacak mali tablolar ve yapılacak düzeltme işlemlerinin usul ve esasları 30.12.2023 tarihinde yayımlanan 555 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile belirlenmiş olup, akabinde 20.02.2024 tarihinde yayımlanmış olduğu 165 sayılı Vergi Usul Kanunu Sirküleri ile düzeltme işlemlerinde kullanılacak ortalama ticari kredi faiz oranlarını belirlemiş ve enflasyon düzeltmesi uygulamasına yönelik bazı hususlara ilişkin örnek hesaplamalara da yer verilmek suretiyle açıklamalar yapılmıştır.

Bu defa, 01.11.2024 tarihinde Gelir İdaresi Başkanlığı'nın internet sitesinde yayımlanan "176 no.lu VUK Sirküleri" ile, enflasyon düzeltmesi uygulamasında karşılaşılan ve tereddüt doğuran bazı hususlara ilişkin açıklamalar yapılmış, ancak bazı açıklamalar kafa karıştırmıştır. Çalışmamızda 2024 yılına ilişkin kurumlar vergisi beyannamesi verilmeden önce enflasyon düzeltmesi kapsamındaki işlemlerle ilgili önemli hususlara değinilmeye çalışılmıştır.



1. STOKLARIN DÜZELTİLMESİNDE KULLANILABİLECEK BASİT ORTALAMA YÖNTEMİNDEKİ "BİR ÖNCEKİ GEÇİCİ VERGİ DÖNEMİ" İFADESİNİN ANLAMI

Enflasyon düzeltmesinde mükellefler toplulaştırılmış yöntemleri tercih edebilecek olup, düzeltme/taşıma katsayıları yerine, toplulaştırılmış yöntemlere ilişkin esaslara göre bulunan katsayıları kullanmak suretiyle; düzeltme işlemlerini gerçekleştirebileceklerdir.

560 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile tüm mükelleflerin birinci geçici vergi döneminde, 563 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile de 31.12.2023 tarihli gelir tablosundaki brüt satışlar toplamı 50.000.000 TL'nin altında olan mükelleflerin enflasyon düzeltmesi yapmaması uygun bulunmuştur.

Bu bakımdan, stokların düzeltilmesinde kullanılacak basit ortalama yöntemindeki katsayıların doğru hesaplanabilmesi için söz konusu formülde enflasyon düzeltmesinin uygulanmadığı geçici vergi dönemi sonundaki fiyat endeksi (Yİ-ÜFE) yerine, enflasyon düzeltmesinin uygulandığı en son geçici vergi dönemi ya da hesap dönemi sonundaki fiyat endeksinin (Yİ-ÜFE) dikkate alınması gerekmektedir.

555 sıra no.lu VUK Tebliğinde, söz konusu dönem ortalama düzeltme

katsayısının hesabı aşağıdaki formülle gösterilmiştir:

$$\text{Dönem Ortalama Düzeltme Katsayısı} = \frac{\text{Mali tablonun ait olduğu aya ait Yİ-ÜFE}}{[(\text{Mali tablonun ait olduğu aya ait Yİ-ÜFE} + \text{Mali tablo günü itibarıyla bir önceki geçici vergi döneminin sonundaki Yİ-ÜFE}) / 2]}$$

Bununla birlikte, 176 no.lu Sirküler'de, bu formülde yer alan "bir önceki geçici vergi dönemi" olarak enflasyon düzeltmesinin uygulanmadığı geçici vergi döneminin değil, enflasyon düzeltmesinin uygulandığı en son geçici vergi dönemi ya da hesap döneminin dikkate alınması gerektiği açıklanmıştır. Buna göre, 2024 yılının ikinci geçici vergi döneminde enflasyon düzeltmesi uygulayacak olanlar, söz konusu formülde Aralık/2023 dönemine ait Yİ-ÜFE endeksini kullanacaklar, üçüncü geçici vergi döneminde ise Haziran/2024 dönemine ait Yİ-ÜFE endeksini dikkate alacaklardır. 560 ve 563 sıra no.lu VUK Genel Tebliği uyarınca 2024 yılının geçici vergi dönemlerinde enflasyon düzeltmesi uygulanmayanlardan hesap dönemi sonunda basit ortalama yöntemini kullanacak olanlar ise, bir önceki geçici vergi dönemi sonu endeksi olarak Aralık/2023 dönemine ait Yİ-ÜFE endeksini uygulayacaklardır.

Yukarıdaki açıklamalara göre stokların düzeltilmesinde basit ortalama yöntemini kullanan, tahminimizce bütün mükelleflerin, haziran sonu itibarıyla yaptıkları düzeltme işlemlerini

ve dolayısıyla ikinci dönem geçici vergi beyannamelerini değiştirmelerini gerekecektir.

2024/2. geçici vergi dönemine ilişkin çalışmalar tamamlandıktan sonra genel uygulamaya ve Tebliğ açıklamalarına aykırı şekilde dönem ortalama düzeltme katsayısının hesabında kullanılacak dönemin yeniden belirlenmesi, yapılan çalışmaların akıbetini tekrar gözden geçirmeyi zorunlu kılmaktadır. Bununla birlikte basit ortalama yönteminin amacına da aykırı olduğu değerlendirilen bu belirlemeye ilişkin idarenin görüşünü tekrar değiştirmesini temenni ediyoruz.

2. "178- YILLARA YAYGIN İNŞAAT ENFLASYON DÜZELTME HESABI" İLE "358- YILLARA YAYGIN İNŞAAT ENFLASYON DÜZELTME HESABI" ENFLASYON DÜZELTMESİNE TABİ TUTULMAMASI

555 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği uyarınca "17- Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Maliyetleri" hesap grubundaki yıllara sâri inşaat işlerine ilişkin maliyetler ile "35-Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Hakkeşleri" hesap grubundaki hakkeş bedellerine enflasyon düzeltmesi uygulanması sonrasında ortaya çıkan düzeltme farklarının "697- Yıllara Yaygın İnşaat Enflasyon Düzeltme Hesabı"nda takip edilmesi gerekmektedir.

176 no.lu VUK Sirkülerinde; "697 numaralı" söz konusu hesabın alacak ve borç kalanı vermesi durumuna göre "178- Yıllara Yaygın İnşaat Enflasyon Düzeltme Hesabı" veya "358- Yıllara Yaygın İnşaat Enflasyon Düzeltme Hesabı"na devredilerek bu hesap kapatılacaktır. Bu bakımdan, yıllara sari inşaat ve onarma işlerine ait maliyet ve hakkeşlere ilişkin düzelt-

melerin "Enflasyon Düzeltme Hesabı" yerine "Yıllara Sâri İnşaat Enflasyon Düzeltme Hesabı"na kaydedilmesi ve bu hesabın işin bitiminde kâr/zarar hesabına intikal ettirilmesi gerekmektedir.

Dolayısıyla, sonuç hesabı olan yıllara yaygın inşaat enflasyon düzeltme hesabının kalan bakiyelerinin takip edildiği "178- Yıllara Yaygın İnşaat Enflasyon Düzeltme Hesabı" veya "358- Yıllara Yaygın İnşaat Enflasyon Düzeltme Hesabı"nda yer alan bakiyeler, ayrıca enflasyon düzeltmesine tabi tutulmayacaktır.

3. ENFLASYON DÜZELTMESİ SONRASI AR-GE VE TASARIM HARCAMALARININ ALT HESABINDA İZLENEN DÜZELTME FARKLARININ AR-GE VE TASARIM İNDİRİMİNE KONU EDİLMEMESİ

Ar-Ge merkezlerinde yapılan bir harcamanın Ar-Ge ve tasarım indirimine konu edilebilmesi için bu harcamanın Ar-Ge, yenilik veya tasarım faaliyeti kapsamında; tasarım merkezlerinde yapılan bir harcamanın indirimine konu edilebilmesi için ise bu harcamanın münhasıran tasarım faaliyeti kapsamında yapılmış olması esastır.

Ar-Ge merkezlerinde, kamu kurum ve kuruluşlarının desteklediği Ar-Ge ve tasarım projeleri kapsamında yapılan harcamalar kazancın tespitinde indirim konusu yapılabilir. Ancak, Ar-Ge ve tasarım indirimi kapsamında değerlendirilecek harcamalar fiilen yapılmış olmalı, diğer bir ifadeyle indirim konusu yapılabilecek harcama tutarlarının bir faaliyet kapsamında gerçekleştirilmesi gerekmektedir. Bu nedenle, "263 Araştırma ve Geliştirme Giderleri" hesabında izlenen enflasyon düzeltmesinden kaynaklanan farklar, Ar-Ge ve tasarım indirimine konu edilemeyecektir.

4. İNDİRİMLİ KURUMLAR VERGİSİ UYGULAMASI KAPSAMINDA ENFLASYON DÜZELTMESİ SONRASI BİLANÇONUN AKTİFİNDE İZLENEN HARCAMALARA İLİŞKİN DÜZELTME FARKLARININ YATIRIMA KATKI TUTARININ ETKİSİ

Kurumlar Vergisi Kanunu (KVK)'nın 32/A maddesi uyarınca, yatırım teşvik belgesi kapsamındaki yatırımlardan elde edilen kazançlara, ilgili teşvik belgesinde yer alan yatırıma katkı ve vergi indirim oranları dikkate alınarak yatırımın kısmen veya tamamen işletilmesine başlanılan hesap döneminden itibaren, yatırıma katkı tutarına ulaşıncaya kadar indirimli kurumlar vergisi uygulanabilmektedir.

Söz konusu hükmün uygulanmasında, yatırıma katkı tutarı, indirimli kurumlar vergisi uygulanmak suretiyle tahsilinden vazgeçilen vergi yoluyla yatırımların Devletçe karşılanacak tutarını, bu tutarın yapılan toplam yatırıma bölünmesi suretiyle bulunacak oran ise yatırıma katkı oranını ifade etmektedir. Yatırımın tamamlanması şartıyla, indirimli kurumlar vergisi uygulanmak suretiyle yararlanılan kısmı hariç olmak üzere kalan yatırıma katkı tutarı ise yatırımın tamamlandığı hesap dönemini izleyen yıllarda Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre bu yıllar için belirlenen yeniden değerlendirme oranında artırılabilmektedir.

Bu bağlamda, indirimli kurumlar vergisi uygulamasında teşvik belgesine bağlanan yatırımlarla ilgili fiilen yapılan harcamaların ya da indirimine konu edilmemiş bu harcamaların yeniden değerlemesinden kaynaklı tutarların indirimli kurumlar vergisine konu edilmesi mümkün bulunmaktadır. Dolayısıyla, mezkûr uygulama

kapsamında enflasyon düzeltmesi sonrası bilançonun aktifinde izlenen harcamalara ilişkin düzeltme farkları yatırıma katkı tutarının hesabında dikkate alınmayacak ve bu farklar indirimli kurumlar vergisi uygulamasına konu edilmeyecektir.

Konuya ilişkin sirkülerde verilen örnekte (Örnek 2) (DE) A.Ş. 1/9/2024 tarihinde teşvik belgesine bağlanan yatırım harcamalarına başlamış olup, bu kapsamda hesap dönemi içerisinde 1.000.000 TL tutarında makine-teçhizat alımı gerçekleştirmiştir. Mükellef kurum adına düzenlenen teşvik belgesinde toplam harcama tutarı 10.000.000 TL, yatırıma katkı oranı ise %30 'dur. Mükellefin aktifinde izlediği makine-teçhizatın dönem sonu enflasyon düzeltmesinden kaynaklanan düzeltme farkı tutarı ise 80.000 TL 'dir.

Buna göre, mükellefin teşvik belgesi kapsamında alımını gerçekleştirdiği makine-teçhizat için yatırıma katkı tutarı $(1.000.000 \times \%30 =)$ 300.000 TL olarak dikkate alınacaktır. Söz konusu hesabın dönem sonu düzeltmesinden kaynaklanan fark tutarı olan 80.000 TL ise yatırıma katkı tutarına dahil edilmeyecektir.

5. ENFLASYON DÜZELTMESİ SONRASI OLUŞAN KAR VEYA ZARARLARIN İSTISNA KAZANÇLAR KARŞISINDAKİ DURUMU

555 sıra no.lu VUK Genel Tebliğinde vergiden istisna edilen kazançların enflasyon düzeltmesine tabi tutulan bilançolara göre tespit edileceği ve enflasyon düzeltmesine tabi tutulmuş kazanç tutarlarının beyannameye istisna olarak dikkate alınabileceği belirtilmiştir. Dolayısıyla, faaliyetlerinden elde ettikleri kazançlarının bir kısmı gelir veya kurumlar vergisinden istisna olan mükellefler, bilançolarını dönem sonlarında enflasyon düzelt-

mesine tabi tutacaklar ve düzeltme sonrası oluşan enflasyon düzeltmesi kar veya zararlarından istisna faaliyetlere isabet eden kısımlarını vergiye tabi kazancın tespitinde dikkate almayacaklardır.

Yapılan açıklamaya göre, enflasyon düzeltmesi kâr veya zararlarından istisna faaliyetlere isabet eden kısmın tespitinde, istisna kazanç kapsamında olan faaliyetler ile istisna kazanç kapsamında olmayan faaliyetler arasında maliyet veya hasılat unsurları gibi unsurlar kullanılarak mükelleflerce uygun bir dağıtım anahtarı tespit edileceği belirtilmiş, konuyla ilgili verilen örneklerde, hasılat bazlı dağıtım anahtarı kullanılması uygun görülmüştür.

Kazancı vergiden istisna edilen faaliyetlerinin yanında, vergiye tabi kazanca ilişkin faaliyetleri de bulunan bu mükellefler, uygun bir dağıtım anahtarı kullanarak enflasyon düzeltmesi sonucunda oluşan kar ya da zararların istisna kazançlara tekabül eden kısmını tespit edeceklerdir. Bu tespit sonrası istisna kazançlara isabet eden enflasyon düzeltmesi karları vergiye tabi matrahın tespitinde dikkate alınmayacakken, Kurumlar Vergisi Kanununun 5/3 maddesi kapsamında istisna faaliyetlere tekabül eden enflasyon düzeltmesi zararları da kazancın tespitinde gider konusu yapılamayacaktır.



6. MÜNHASIRAN İHRACAT FAALİYETİYLE İŞTİGAL EDEN KURUMLAR İLE SANAYİ SİCİL BELGESİNİ HAİZ OLUP MÜNHASIRAN ÜRETİM FAALİYETİYLE İŞTİGAL EDEN KURUMLARDA ENFLASYON DÜZELTMESİ SONRASI KURUMLAR VERGİSİ ORANININ TESPİTİ

KVK'nın 32. maddesinde, ihracat yapan kurumların münhasıran ihracattan elde ettikleri kazançlarına kurumlar vergisi oranının 5 puan, sanayi sicil belgesini haiz ve fiilen üretim faaliyetiyle iştigal eden kurumların münhasıran üretim faaliyetinden elde ettikleri kazançlarına ise kurumlar vergisi oranının 1 puan indirimli uygulanacağı hükme bağlanmıştır.

Diğer taraftan, 555 sıra no.lu VUK Genel Tebliği'nin "Bilançolarını enflasyon düzeltmesine tabi tutan mükelleflerin beyanname üzerinde yapacakları işlemler" başlıklı 40. maddesinde, "Aynı şekilde vergiden istisna edilen kazançlar da enflasyon düzeltmesine tabi tutulan bilançolara göre tespit edilecek ve enflasyon düzeltmesine tabi tutulmuş kazanç tutarları beyannameye indirim konusu yapılabilecektir. Örneğin, serbest bölgede faaliyette bulunan ve kazançlarının tamamı istisna kapsamında olan bir mükellef, 2024 yılı bilançosunu düzeltmeye tabi tutacak ve düzeltme sonucu oluşan kazanç tutarını beyannameye istisna olarak göstermek suretiyle matrahtan indirim konusu yapabilecektir." açıklamalarına yer verilmiştir.

Bu kapsamda, kazançlarının tamamı vergiden istisna edilen faaliyetlerden oluşan mükelleflerin enflasyon düzeltmesi sonrası ortaya çıkan kar ya da zararları vergiye tabi matrahın tespitinde dikkate alınmaya-

caktır. Buna paralel olarak, ihracat faaliyetiyle iştigal eden ya da sanayi sicil belgesini haiz olup üretim faaliyetiyle uğraşan ve faaliyetleri münhasıran bu faaliyetlerden oluşan kurumların enflasyon düzeltmesi sonrası oluşan kar ya da zararlarına da kurumlar vergisi oranları indirimli şekilde uygulanacaktır.

Öte yandan, kazançlarının bir kısmı KVK'nın 32. maddesi kapsamında indirimli kurumlar vergisi oranına esas teşkil eden faaliyetlerden oluşmakla birlikte, indirimli oran uygulanmayan faaliyetleri de bulunan mükellefler, uygun bir dağıtım anahtarı kullanarak enflasyon düzeltmesi sonrası oluşan kar ya da zararlarına uygulayacakları kurumlar vergisi oranlarını tespit edeceklerdir. Diğer bir ifadeyle, kazancına indirimli kurumlar vergisi oranının uygulandığı faaliyetlerinin yanı sıra, %25 oranının uygulanacağı kazançları da bulunan mükellefler, maliyet, hasılat gibi unsurları dikkate almak suretiyle uygun bir dağıtım kullanacak ve bu dağıtım anahtarıyla enflasyon düzeltmesi sonucunda oluşan kar ya da zararlarına uygulayacakları kurumlar vergisi oranını tespit edeceklerdir.

Konuya ilişkin sirkülerde verilen örnekte (Örnek 5) (KL) Ltd. Şti. spor ekipmanlarının perakende satışı faaliyetiyle iştigal etmekte olup, mükellefin yurtdışına satışları da bulunmaktadır. Mükellef 2024 hesap dönemi sonunda 3.000.000 TL kazanç elde etmiş, bu kazançların 750.000 TL'si ihracat faaliyetinden oluşmuştur.

Ayrıca, dönem sonu bilançosunun enflasyon düzeltmesine tabi tutulması sonucu mükellefin 500.000 TL enflasyon düzeltme karı ortaya çıkmıştır. Mükellef kurum tarafından maliyet unsurları dikkate alınarak, indirimli kurumlar vergisi oranına esas teşkil eden ihracat faaliyetine ilişkin maliyet unsurlarının toplam

maliyete bölünmesi suretiyle enflasyon düzeltme karına uygulanacak kurumlar vergisi oranları tespit edilecektir.

Mükellefin, ihracat faaliyetine ilişkin maliyetinin 1.250.000 TL, bu hesap dönemi içerisindeki toplam maliyetinin de 5.000.000 TL olduğu dikkate alındığında, enflasyon düzeltme karına indirimli kurumlar vergisi uygulanacak kısım

$((1.250.000/5.000.000)*500.000)=125.000$ TL olacaktır.

Buna göre, 125.000 TL enflasyon düzeltme karına %20 kurumlar vergisi oranı uygulanacak, $(500.000-125.000=)$ 375.000 TL enflasyon karına ise %25 kurumlar vergisi oranı tatbik edilecektir

7. ENFLASYON DÜZELTMESİNDEN KAYNAKLANAN KAR/ZARAR FARKI KURUM KAZANCININ TESPİTİNDE DİKKATE ALINMAYAN MÜKELLEFLERDE ENFLASYON DÜZELTME KAR/ZARARLARININ BİLANÇOLARDA VE BEYANNAMELERDE GÖSTERİLMESİ

VUK'un geçici 33. maddesi hükmüne gereği, bankalar, Finansal Kiralama, Faktoring, Finansman ve Tüketici Finansman Şirketleri Kanunu kapsamındaki şirketler, ödeme ve elektronik para kuruluşları, yetkili döviz müesseseleri, varlık yönetim şirketleri, sermaye piyasası kurumları, sigorta ve reasürans şirketleri, emeklilik şirketleri, tasfiye ve iflas hallerindeki şirketler, iktisadi devlet teşekkülleri ile kamu iktisadi kuruluşları tarafından geçici vergi dönemleri de dahil olmak üzere 2024 ve 2025 hesap dönemlerinde yapılan enflasyon

düzeltilmesinden kaynaklanan kar/zarar farkı kazancın tespitinde dikkate alınmayacaktır. 555 sıra no.lu VUK Genel Tebliği'nde konuya ilişkin açıklamalara yer verilmiştir.

Söz konusu hüküm, kapsam dahilindeki mükelleflerin dönem sonlarında enflasyon düzeltmesi yapmalarını ya da yapılan düzeltme işlemlerinin sonuçlarını bilanço ve gelir tablosunda göstermemeleri anlamına gelmemektedir. Bu mükellefler de diğer mükellefler gibi dönem sonlarında düzeltme işlemlerini yapacaklar ve yapılan düzeltme işlemlerinin sonuçlarını gelir tablosunda göstereceklerdir.

Düzeltilme işlemi sonucuna göre, enflasyon düzeltmesi zararının oluşması halinde, söz konusu zarar tutarı beyannamede kanunen kabul edilmeyen gider satırına, enflasyon düzeltmesi karının oluşması halinde ise söz konusu kar tutarı beyanname üzerindeki diğer indirimler satırına yazılarak enflasyon düzeltmesinden kaynaklanan kar/zarar farkının kazancın tespitinde dikkate alınmaması sağlanacaktır.



8. 2023 HESAP DÖNEMİNE İLİŞKİN FİNANSMAN GİDER KISITLAMASI UYGULAMASINDA DİKKATE ALINACAK BİLANÇONUN TESPİTİ

KVK'nın 11/1-i maddesine göre, kredi kuruluşları, finansal kuruluşlar, finansal kiralama, faktoring ve finansman şirketleri dışında, kullanılan yabancı kaynakları öz kaynaklarını aşan işletmelerde, aşan kısma münhasır olmak üzere, yatırımın maliyetine eklenenler hariç, işletmede kullanılan yabancı kaynaklara ilişkin faiz, komisyon, vade farkı, kar payı, kur farkı ve benzeri adlar altında yapılan gider ve maliyet unsurları toplamının %10'u kanunen kabul edilmeyen gider olarak dikkate alınmaktadır.

555 sıra no.lu VUK Genel Tebliği'nin "İzleyen dönem başlangıç değerleri" başlıklı 29. maddesinde ise; "2023 hesap dönemi sonuna ait bilançonun düzeltilmesi sonucu hesaplanan tutarlar, izleyen dönemde enflasyon düzeltilmesi yapıp yapılmayacağına bakılmaksızın, izleyen dönemin başlangıç değerleri olarak dikkate alınır. Enflasyon düzeltme şartlarının varlığına bağlı olarak, 01.01.2024 tarihinden sonraki döneme ait düzeltme işlemleri, enflasyon düzeltmesine tabi tutulmuş 31.12.2023 tarihli bilançoda yer alan düzeltilmiş değerler üzerinden, bu Tebliğin dördüncü bölümü dikkate alınarak yapılır. İzleyen hesap döneminde amortismanlar ve itfa payları, düzeltilmiş değerler üzerinden hesaplanmaya başlanır." açıklamalarına yer verilmiştir.

Bu bağlamda, 31.12.2023 tarihli bilançolarda yer alan düzeltile işlemleri sonraki hesap dönemlerinde dikkate alınacak kıymetlerin değerini belirlemeye yönelik hükümler ihtiva etmektedir. 2023 hesap dönemine ilişkin vergi matrahının tespitinde ise enflasyon düzeltmesi uygulanmamış bilançodaki tutarlar dikkate alın-

caktır. Dolayısıyla, bu uygulamaya paralel olarak, finansman gider kısıtlamasında da 2023 hesap dönemi için düzeltilmemiş bilançolardaki öz kaynak/yabancı kaynak tutarlarının dikkate alınarak hesaplamaların yapılması gerekmektedir.

Ancak, 01.01.2024 tarihinden sonraki geçici vergi dönemleri dahil dönem sonlarında düzeltilmiş bilançolardaki tutarlar dikkate alınarak finansman gider kısıtlamasının hesaplanması gerekecektir.

Konuya ilişkin sirkülerde verilen örnekte (Örnek 6) (MN) A.Ş.'nin 31/12/2023 tarihli düzeltme öncesi bilançosundaki öz kaynaklar toplamı 800.000 TL yabancı kaynaklar toplamı ise 1.000.000 TL'dir. Mükellef kurumun bu tarihteki düzeltilmiş bilançosundaki öz kaynaklar toplamı 2.000.000 TL, yabancı kaynaklar toplamı ise 1.200.000 TL olarak tespit edilmiştir.

Buna göre, 2023 hesap dönemi sonuna ilişkin finansman gider kısıtlaması uygulamasında düzeltme öncesi bilançolarda yer alan, öz kaynak (800.000 TL), yabancı kaynak (1.000.000 TL) tutarları dikkate alınacaktır.

Diğer taraftan, 1/1/2024 tarihinden itibaren geçici vergi dönemleri dahil hesap dönemleri sonlarında, enflasyon düzeltmesine tabi tutulmuş bilançolardaki yabancı kaynak ve öz kaynak tutarları üzerinden söz konusu hesaplamaların yapılması gerektiği tabiidir.



9. DEPOZİTO VE TEMİNAT HESAPLARI İLE GELECEK DÖNEME AİT GİDER HESAPLARININ DÜZELTİLMESİ SONUCU OLUŞAN FARK TUTARLARININ VERGİYE TABİ MATRAHIN TESPİTİNDEKİ DURUMU

555 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinin ekinde yer alan listelerde parasal olan ve olmayan kıymetler listelenmiş, "126 İşletme üçüncü kişilere karşı bir işin yapılmasının üstlenilmesi veya bir sözleşmenin ya da diğer işlemlerin karşılığı olarak geri alınmak üzere verilen depozito ve teminatlar", "226 Üçüncü kişilere karşı bir işin yapılmasının üstlenilmesi ve bir akdin karşılığı olarak, geri alınmak üzere verilen, bir yıldan uzun süreli depozito ve teminatlar", "326 Üçüncü kişilerin belli bir işi yapmalarını, aldıkları bir değeri geri vermelerini sağlamak amacıyla ve belli sözleşmeler nedeniyle gerçekleşecek bir alacağın karşılığı olarak alınan depozito ve teminatlar", "426 Alınan Depozito ve Teminatlar hesabında alış amaçları belirtilen depozito ve teminatların vadeleri bir yıldan fazla olan kısımları parasal kıymet olarak sayılmıştır.

İlgili hesapların enflasyon düzeltmelerine ilişkin; 176 no.lu VUK Sirkülerinde, alınan/verilen depozito teminatlar ile gelecek dönemlere ait giderler hesaplarının düzeltilmesi sonucu oluşan enflasyon düzeltmesi fark tutarlarının vergiye tabi matrahın tespitindeki durumuna yönelik bazı örneklerle yer verilmiştir.

Yapılan açıklamalara göre; Parasal olmayan kıymet mahiyetindeki alınan depozito ve teminatların enflasyon düzeltmesine tabi tutulması sonucu oluşan farklar depozito ve/veya teminat geri verildiğinde gelir hesaplarına intikal ettirilecektir. Gelir hesaplarına aktarılan düzeltme

farkları 2023 hesap dönemine ilişkin düzeltmelerden kaynaklanıyorsa, vergiye tabi tutulmayacak, beyanname de diğer indirimler satırında gösterilecektir.

Parasal olmayan kıymet mahiyetindeki verilen depozito ve teminatların enflasyon düzeltmesine tabi tutulması sonucu oluşan farklar depozito ve/veya teminat geri alındığında gider hesaplarına intikal ettirilecektir. Gider hesaplarına aktarılan düzeltme farkları 2023 hesap dönemine ilişkin düzeltmelerden kaynaklanıyorsa, gider olarak dikkate alınmayacak, beyanname de kanunen kabul edilmeyen giderler kısmında gösterilecektir.

Gelecek dönemlere ait giderlerin enflasyon düzeltmesine tabi tutulması sonucu oluşan farklar, ilgili gider hesabı dönem matrahının tespitinde gider olarak dikkate alındığında gider hesaplarına intikal ettirilecektir. Gider hesaplarına aktarılan düzeltme farkları 2023 hesap dönemine ilişkin düzeltmelerden kaynaklanıyorsa, gider olarak dikkate alınmayacak, beyanname de kanunen kabul edilmeyen giderler kısmında gösterilecektir.

Parasal olmayan kıymet mahiyetindeki verilen depozito ve teminatlar ile gelecek dönemlere ait giderlerin enflasyon düzeltmesine tabi tutulması sonucu oluşan farkların 2023 hesap dönemine ilişkin düzeltmelerden kaynaklanan kısmının gider olarak dikkate alınmayacağı, beyanname de kanunen kabul edilmeyen giderler kısmında gösterilmesi gerektiğine

ilişkin açıklama 2024/2. geçici vergi dönemine ilişkin çalışmalar tamamlandıktan sonra yapıldığı için, 2024/2. geçici vergi dönemindeki çalışmalarda KKEG/diğer indirim düzeltmesi yapmayan mükelleflerin çalışmalarını, geçici vergideki %10'luk yanılma payını da dikkate alarak gözden geçirmeleri uygun olacaktır.

10. ÖZ SERMAYE HESAPLARINA AİT DÜZELTME FARKLARI 2023 YILI ENFLASYON DÜZELTMESİNDEN KAYNAKLANAN GEÇMİŞ YIL ZARARLARINA MAHSUP EDİLEN VEYA SERMAYEYE EKLENMİŞ OLAN MÜKELLEFLERİN TASFİYESİ EDİLMESİ

176 no.lu VUK Sirkülerinde yapılan öz sermaye hesaplarına ait fark hesaplarının tasfiye halinde işletmeden çekilmesine ilişkin açıklamalara göre;

Öz sermaye kalemlerine ait enflasyon farkları düzeltme sonucu oluşan geçmiş yıl zararlarına mahsup edilebilecek veya kurumlar vergisi mükelleflerince sermayeye ilave edilebilecektir.

Sermayeye eklenmiş olan öz sermaye kalemlerine ait enflasyon fark hesaplarının, tasfiye sebebiyle ortaklara dağılması halinde ise söz konusu tutarlar işletmeden çekilmiş sayılacak ve çekilen bu tutarların vergilendirilmesinde KVK'nın 32/B maddesi hükmü dikkate alınacaktır.

Özetleyecek olursak öz sermaye kalemlerine ait enflasyon farkları düzeltme sonucu oluşan geçmiş yıl zararlarına mahsup edilebilecek veya kurumlar vergisi mükelleflerince sermayeye ilave edilebilecektir. Öte yandan, sermayeye eklenmiş olan öz sermaye kalemlerine ait enflasyon fark hesaplarının, tasfiye sebebiyle ortaklara dağılması halinde ise söz konusu tutarlar işletmeden çekilmiş sayılacak ve çekilen bu tutarların vergilendirilmesinde Kurumlar Vergisi Kanununun 32/B maddesi hükmü dikkate alınacaktır.

SONUÇ

Geçici vergi dönemlerinde ertelenme beklentisi ve uygulanması ısrarıyla 2024 yılında vergi gündeminde en fazla tartışılan ve mesai alan konusu olan enflasyon düzeltmesinde gelişmeler ve tartışmalar maalesef devam ediyor. 2024/2. Geçici vergi dönemindeki tartışmalar ışığında tamamlanan enflasyon düzeltmesi çalışmalarından sonra bu dönemi de etkileyecek şekilde yayımlanan 176 No.lu VUK Sirküleri ile uygulamada önemli bazı değişiklikler yapıldı.

Kurumlar vergisi beyannameesine ilişkin hazırlıkların başladığı bu günlerde enflasyon düzeltmesine ayrı bir başlık açılarak yukarıda detayına yer verdiğimiz hususlara ilişkin değerlendirmelerin yapılmadan dönemin kapatılmamasının uygun olacağını ifade etmek isteriz.





SON DÜZENLEMELER ÇERÇEVESİNDE YATIRIM FON VE ORTAKLIKLARINDAN ELDE EDİLEN GELİRLERİN VERGİLENDİRİLMESİ

GİRİŞ

Türkiye’de kurulu olan ve faaliyette bulunan yerli ve yabancı birçok yatırım fonu ve ortaklığı bulunmaktadır. Söz konusu fon ve ortaklıklar, sermaye piyasasında küçük ve büyük yatırımcılar açısından yatırımların yönlendirilmesi noktasında önem arz eden kurumlar olarak karşımıza çıkmaktadırlar.

Yatırım fonları, halktan topladıkları paralar karşılığı, ortaklık payı, tahvil gibi sermaye piyasası araçlarından ve kıymetli madenlerden oluşan portföyleri yönetmekte olup fona yatırım yapan her bir yatırımcı fonun sahip olduğu portföyün bir kısmını temsil eden katılma payını alarak fon portföyüne ortak olmaktadır. Yatırım ortaklıkları ise, menkul kıymetlerin alım ve satımı sırasında oluşan fark sayesinde kar etmeyi amaçlayan kuruluşlardır ve söz konusu ortaklıklar bu kapsamda; yabancı, özel veya kamu sektörü borçlanma senetleri ve paylarına, altın ve diğer kıymetli madenlere, hisse senetlerine yatırım yapmakta ve ayrıca faiz, forward, finansal vadeli işlemler gibi pek çok farklı araç üzerinden de kar edebilmektedir.

Sermaye piyasasının önemli aktörleri olan ve oldukça geniş bir yatırımcı grubunu ilgilendiren söz konusu kurumlara yönelik olarak, portföy yatırımlarının özendirilmesi ve yabancı sermayenin Türkiye’ye çekilebilmesi açısından 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu (KVK)’nda istisna düzenlemesi yapılmış ve bu

kapsamda, KVK’nun 5/1-d maddesi ile Türkiye’de kurulmuş olan yatırım fon ve ortaklıklarının elde etmiş oldukları kazançlar kurumlar vergisinden istisna tutulmuştur.

Öte yandan, 7524 sayılı “Vergi Kanunları ile Bazı Kanunlarda ve 375 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun” ile söz konusu istisna düzenlemesinde bazı değişiklikler yapılmıştır.

Bu çalışma ile 7524 sayılı Kanun kapsamında yatırım fon ve ortaklıkları için getirilmiş olan istisna kazançlarda yapılan değişiklikler ve istisna uygulaması ile ilgili olarak yayımlanan 23 seri numaralı Kurumlar Vergisi Genel Tebliği kapsamında yapılan açıklamaların bir değerlendirilmesi yapılmaya çalışılacaktır.

1. YATIRIM FON VE ORTAKLIKLARININ KURUMLAR VERGİSİ KANUNU KARŞISINDA DURUMU

5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun ‘verginin konusu’nu düzenleyen 1’inci maddesi gereği, yatırım ortaklıkları Türkiye’de sermaye şirketi olarak kurulmak zorunda olduğu için kurumlar vergisi mükellefi durumundadır.

Öte yandan, aynı Kanunun 2’nci maddesinde, Kurumlar Vergisi Kanunu’nun uygulamasında Sermaye Piyasası Kurulunun düzenleme ve denetimine tabi fonlar ile bu fon-

lara benzer yabancı fonların sermaye şirketi sayılacağı belirtilmiştir. Bu kapsamda, Türkiye’de Sermaye Piyasası Kurulunun düzenleme ve denetimine tabi olarak faaliyet gösteren yatırım fonları da sermaye şirketi sayılmakta ve gerek Türkiye’de gerekse de yurt dışında elde ettikleri kazanç ve iratlar kurumlar vergisine tabi bulunmaktadır.

1.1. 7524 Sayılı Kanun Öncesi Durum

Yatırım ortaklıkları ve yatırım fonları, 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu kapsamında kurumlar vergisi mükellefi sayılmış olmakla birlikte, söz konusu kurumlar KVK’nun 5/1-d maddesi ile kurumlar vergisinden istisna tutulmuştur. Buna göre;

- 1) Menkul kıymetler yatırım fonları veya ortaklıklarının portföy işletmeciliğinden doğan kazançları,
- 2) Portföyü Türkiye’de kurulu borsalarda işlem gören altın ve kıymetli madenlere dayalı yatırım fonları veya ortaklıklarının portföy işletmeciliğinden doğan kazançları,
- 3) Girişim sermayesi yatırım fonları veya ortaklıklarının kazançları,
- 4) Gayrimenkul yatırım fonları veya ortaklıklarının kazançları, (7394 sayılı Kanunun 22’nci maddesiyle eklenen ibare. 2023 yılı vergilendirme dönemi kurum kazançlarına uygulanmak üzere

15.04.2022 tarihi itibarıyla yürürlüğe girmiştir) (Esas faaliyet konusu itibarıyla gayrimenkul, gayrimenkul projeleri ve gayrimenkule dayalı haklardan oluşan portföyü işletmek amacıyla kurulanlar dışında kalanların kazançları hariç)

- 5) Emeklilik yatırım fonlarının kazançları,
- 6) Konut finansmanı fonları ile varlık finansmanı fonlarının kazançları

kurumlar vergisinden istisna bulunmaktadır. Bu kapsamda kazançları kurumlar vergisinden istisna olan yatırım fon ve ortaklıkları şu şekilde sayılabilir;

- 1) Menkul kıymetler yatırım fonları veya ortaklıkları,
- 2) Girişim sermayesi yatırım fonları veya ortaklıkları,
- 3) Gayrimenkul yatırım fonları veya ortaklıkları,
- 4) Emeklilik yatırım fonlarının kazançları,
- 5) Konut finansmanı fonları ile varlık finansmanı fonları.

Dolayısıyla, KVK'nun 5/1-d maddesi kapsamında Türkiye'de kurulmuş olan yatırım fon ve yatırım ortaklıklarının elde etmiş oldukları kazançlar kurumlar vergisinden istisna bulunmaktadır (yatırım ortaklıkları ve fonlarının kendi kazançları için).

Öte yandan, KVK'nun iştirak kazançları istisnasını düzenleyen 5/1-a maddesine göre, tam mükellefiyete tabi *girişim sermayesi* yatırım fonu katılma payları ile *girişim sermayesi* yatırım ortaklıklarının hisse senetlerinden elde edilen kâr payları ve katılma paylarının fona iadesinden

doğan gelirler ile bu fonların katılma paylarının Vergi Usul Kanununun 279'uncu maddesi kapsamında değerlendirilmesinden kaynaklanan değer artış kazançları iştirak kazancı istisnası kapsamında kurumlar vergisinden istisnadır (fonlardan gelir elde eden kurumların kazançları için). Ancak, diğer yatırım fonlarının katılma paylarından ve diğer yatırım ortaklıklarının hisse senetlerinden elde edilen kâr payları için bu istisnadan yararlanılması mümkün değildir.

1.2. 7524 Sayılı Kanun Sonrasında Yatırım Fon ve Ortaklıklarının Vergilendirilmesi

7524 sayılı Kanun 32'nci maddesi ile KVK'nun 5'inci maddesinin 1 numaralı fıkrasının d bendine 01.01.2025 tarihinden itibaren elde edilen kazançlara uygulanmak üzere, yayımı tarihinde (02.08.2024) yürürlüğe giren aşağıdaki paragraf eklenmiştir;

"Bu istisnadan faydalanılabilmesi için fon ve ortaklıkların (emeklilik yatırım fonları hariç) sahipleri oldukları taşınmazlardan elde ettikleri kazançların en az %50'sinin, elde edildiği hesap dönemine ilişkin kurumlar vergisi beyannamesinin verilmesi gereken ayı izleyen ikinci ayın sonuna kadar kâr payı olarak dağıtılması şarttır. Bu süre içerisinde belirtilen orana kadar kârın ortaklara dağıtılması durumunda, istisnadan faydalanılması nedeniyle zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler ziyaa uğramış sayılır."

Söz konusu değişiklik ile getirilen yeni düzenlemeler şu şekildedir;

- Kurumlar Vergisi Kanununun 5/1-d maddesi uyarınca yatırım fon ve ortaklıklarının elde ettikleri kazançlara kurumlar vergisi istisnası uygulanabilmesi için **bu fon ve ortaklıkların (emeklilik**

yatırım fonları hariç) sahipleri oldukları taşınmazlardan elde ettikleri kazançların en az %50'sinin, elde edildiği hesap dönemine ilişkin kurumlar vergisi beyannamesinin verilmesi gereken ayı izleyen ikinci ayın sonuna kadar kâr payı olarak dağıtılması şarttır. Belirtilen azami yasal süre içerisinde yine en az belirtilen oran (%50) kadar sahip olunan taşınmazlardan doğan kazançların ortaklara veya fon katılımcılarına dağıtılmaması durumunda, istisnadan faydalanılması nedeniyle zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler ziyaa uğramış sayılacaktır.

- Öte yandan, kar dağıtımına ilişkin fon veya ortaklıklar tarafından sadece karar alınması yeterli olmayıp, sahipleri tarafından bu kar payları üzerinde fiili ve ekonomik tasarrufun sağlanması gerekmektedir.

Ayrıca, yine aynı Kanun'un 32. maddesiyle **KVK 5/1-a maddesine** eklenen son paragrafı **kar dağıtım şartının yerine getirilmemesi nedeniyle** yatırım fon ve ortaklıklarının **kurumlar vergisi istisnasından yararlanamadığı durumlarda, kar payını elde eden kurumların** bu fon ve ortaklıklardan elde ettikleri istisna uygulanmamış kar payı gelirlerinin **iştirak kazancı istisnasından faydalanabileceği belirtilmiştir.**

2. KANUN GEREKÇESİ VE KVK GENEL TEBLİĞİ'NDE YAPILAN AÇIKLAMALAR

7524 sayılı Kanunun gerekçesinde ve söz konusu Kanuna ilişkin açıklamaların yapıldığı 23 seri numaralı KVK Genel Tebliği'nde "taşınmazlardan elde edilen kazançlar" ifadesi ile hangi kazançların kapsama girdiğine ilişkin açıklamalar yapılmıştır. Buna göre, **ticari mal niteliğinde olanlar dahil taşınmazlardan elde edilen kazançlar** şu şekildedir;

- 1) Taşınmaz alım satım kazançları,
- 2) Kira gelirleri,
- 3) Taşınmaza dayalı hakların devir ve temlikinden elde edilen kazançlar,
- 4) Taşınmaz inşaat projelerinden elde edilen gelirler,
- 5) Taşınmaz işletme gelirleri gibi doğrudan taşınmazlardan elde edilen gelir ve kazançlar.

Öte yandan, söz konusu Kanuna ilişkin açıklamaların yapıldığı **23 seri numaralı KVK Genel Tebliği**'nde yer verilen diğer hususlar şu şekildedir;

- ▶ Kar dağıtımına konu kazanç, bahse konu taşınmazlardan elde edilen kazançlara yönelik olup **bu gelirler dışındaki kazançların dağıtım zorunluluğu bulunmamaktadır**. Kâr dağıtım şartının sağlanmaması durumunda, taşınmaz gelirleri dahil tüm kazanç için istisnadan yararlanılamayacaktır.
- ▶ Kazancın **öngörülen süreden** (hesap dönemine ilişkin kurumlar vergisi beyannamesinin verilmesi gereken ayı izleyen ikinci ayın sonuna kadar) **sonra** dağıtıldığı durumlarda anılan **istisnadan yararlanılamayacaktır**.
- ▶ Faaliyet alanı gereği portföyüne veya aktifine taşınmaz dahil edemeyen ve inşaat projeleri yapmayan fon ve ortaklıkların bahse konu gelirleri bulunmayacağından, bu fon ve ortaklıklar için **kar dağıtım şartı aranmayacaktır**.
- ▶ Dağıtılması gereken kazancın tespitinde, kurumların Türk Ticaret Kanunu uyarınca ayırması **zorunlu olan kanuni yedek akçeler** dikkate alınabilecek ve taşınmaz gelirlerine isabet eden **"kanuni yedek akçe"** tutarı düşüldükten sonraki kazancın %50'si dağıtımına konu edilecektir.

▶ Fon ve ortaklıklar, 213 sayılı Kanunun mükerrer 298. maddesi uyarınca mali tablolarını enflasyon düzeltilmesine tabi tutmakta, ancak anılan Kanunun geçici 33. maddesi hükmü uyarınca, 2024 ve 2025 hesap dönemlerinde, enflasyon düzeltilmesinden kaynaklanan kar veya zararları kurumlar vergisi matrahının tespitinde dikkate alınmamaktadır. Ancak dönem karı, enflasyon düzeltilmesi sonucuna göre belirlenmektedir. Bu bağlamda, söz konusu dönemlerde dağıtılması gereken kazancın tespitinde, **enflasyon düzeltilmesi sonucu bulunan kazancın dikkate alınması gerekmektedir**.

▶ Eğer, mükellefler tarafından kurumlar vergisi beyannamesinde istisnadan faydalanılmaz ise yapılması gereken bir işlem olmayacak, faydalanılması halinde ise zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler vergi dairesince vergi ziyayı cezası kesilmek suretiyle tarh edilecek ve gecikme faizi uygulanmak suretiyle tahsil edilecektir.

Tebliğ'de hesaplamaya ilişkin aşağıdaki örnek verilmiştir.

Örnek: (D) Gayrimenkul Yatırım Ortaklığı A.Ş., 2025 yılında menkul kıymet gelirlerinden 10.000.000 TL, aktifine kayıtlı taşınmazlardan elde ettiği; taşınmaz satış kazancı 30.000.000 TL, taşınmaz kira geliri 10.000.000 TL, olmak üzere toplamda 50.000.000 TL kazancı elde etmiştir. Bu durumda (D) Gayrimenkul Yatırım Ortaklığı A.Ş.'nin, aktifine kayıtlı taşınmazlardan elde etmiş olduğu 40.000.000 TL kazancın %50'si olan 20.000.000 TL'yi, 2025 yılına ilişkin kurumlar vergisi beyannamesinin verilmesi gereken ayı izleyen ikinci ayın sonuna kadar kar payı olarak ortaklarına dağıtması şart olup, söz konusu tutarı dağıtması halinde 50.000.000 TL ortaklık kazancının tamamı 5 inci maddenin birinci fıkrasının (d) bendi uyarınca

kurumlar vergisinden istisna edilecektir. (Kar dağıtımına konu edilecek tutarın tespitinde kanuni yedek akçeler ihmal edilmiştir.)

Belirtilen sürede kar dağıtım şartının sağlanmaması durumunda ise (D) Gayrimenkul Yatırım Ortaklığı A.Ş., 2025 hesap döneminde elde etmiş olduğu toplam 50.000.000 TL kazancının tamamı için istisnadan yararlanamayacaktır.

Bu durumda, 2025 hesap dönemine ilişkin kurumlar vergisi beyannamesinde istisnadan; faydalanılmaması halinde yapılması gereken bir işlem olmayacak, faydalanılması halinde ise zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler vergi dairesince vergi ziyayı cezası kesilmek suretiyle tarh edilecek ve gecikme faizi uygulanmak suretiyle tahsil edilecektir."

İstisna uygulanmayan kurum kazançları üzerinden yatırım fon ve ortaklıkları KVK'nın 32'nci maddesi uyarınca %30 kurumlar vergisi hesaplamak zorundadırlar.

Bahsi geçen istisna sadece Türkiye'de kurulu yatırım fon ve ortaklıkları için geçerli bulunmaktadır. Yurtdışında kurulu bulunan fon veya ortaklıklar için istisnanın uygulanması söz konusu değildir.

Emeklilik yatırım fonlarının kazanç istisnası bahsedilen düzenlemede belirtilen şarta bağlı bulunmamaktadır. Dolayısıyla, emeklilik yatırım fonları her durumda kanundaki istisnadan yararlanabilecektir.



3. ORTAKLIK VEYA FONDAN KAR PAYI ELDE EDEN KURUMLARIN İŞTİRAK KAZANÇLARI İSTİSNASI YÖNÜNDEN DEĞERLENDİRİLMESİ

5520 sayılı KVK'nun 5/1-a maddesine göre, tam ve dar mükellefiyete tabi kurumların tam mükellefiyete tabi girişim sermayesi yatırım fonu katılma payları ile girişim sermayesi yatırım ortaklıklarının hisse senetlerinden elde ettikleri kar payları kurumlar vergisinden istisnadır.

Öte yandan, KVK'nun 5/1-a maddesinin 7524 sayılı Kanun ile değişmeden önceki son cümlesine göre, tam ve dar mükellefiyete tabi kurumların girişim sermayesi yatırım fonu ve girişim sermayesi yatırım ortaklığı dışındaki fon ve ortaklıklardan elde ettikleri kâr payları kurumlar vergisine tâbidir. Bu kurumlardan elde edilen kâr payları iştirak kazançları istisnasından faydalanamaz.

7524 sayılı Kanun'un 32. maddesiyle **KVK 5/1-a maddesine** eklenen son paragraf ile **kar dağıtım şartının yerine getirilmemesi nedeniyle** yatırım fon ve ortaklıklarının **kurumlar vergisi istisnasından yararlanmadığı** durumlarda, **kar payını elde eden kurumların** bu fon ve ortaklıklardan elde ettikleri istisna uygulanmamış kar payı gelirlerinin **iştirak kazancı istisnasından faydalanabileceği** belirtilmiştir.

Zira, fon ve ortaklıkların mezkur bentte yer alan istisnadan faydalanamaması durumunda bu kazançlar için kurumlar vergisi ödemesi gerekecektir. Bu kapsamda söz konusu kazançların bir de kar payı olarak dağıtılan tam ve dar mükellefiyete tabi kurumlarda vergilenmesinin ve dolayısıyla mükerrer vergilendirmenin önüne geçilmesi bakımından bu kazançlar KVK 5/1-a maddesinde

yer alan iştirak kazançları istisnası kapsamına alınmıştır.

Öte yandan, 7524 sayılı Kanun kapsamında, sahip oldukları taşınmazlardan elde ettikleri kazançların en az %50'sini, belirtilen süre içerisinde ortaklarına kar payı olarak dağıtılması ve istisnadan faydalanılması durumunda, fon ve ortaklıklardan kar payı elde eden tam ve dar mükellefiyete tabi kurumların bu kazançları kurumlar vergisine tabi olacaktır. Zira, kurumlarca fon ve ortaklıklardan elde edilen ve fon ve ortaklıklarda kurumlar vergisinden istisna olan kazançlar için kar payı elde eden tam ve dar mükellefiyete tabi kurumlarda iştirak kazançları istisnasından yararlanmak mümkün bulunmamaktadır.

4. FON VE ORTAKLIKLARIN YURTIÇİ ASGARI KURUMLAR VERGİSİ KARŞISINDAKİ DURUMU

Yurtiçi asgari kurumlar vergisi 7524 sayılı Kanunun 36'ncı maddesi ile düzenlenmiş ve söz konusu madde ile KVK'na 'Yurtiçi Asgari Kurumlar Vergisi' başlıklı 32/C maddesi eklenmiştir. Buna göre kurumlar vergisi mükelleflerinin Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 32 ve 32/A maddeleri hükümleri dikkate alınarak hesaplanan kurumlar vergisi; indirim ve istisnalar düşülmeden önceki kurum kazancının %10'undan az olamayacaktır. Söz konusu madde 2025 yılı ve izleyen vergilendirme dönemlerinde elde edilen kazançlara uygulanmak üzere yayımı tarihinde yürürlüğe girmiştir.

İlgili maddede yer alan "indirim ve istisnalar düşülmeden önceki kurum kazancı" ibaresi, hesap dönemi sonundaki ticari bilanço karına kanunen kabul edilmeyen giderlerin eklenmesi ve sınırlı sayıda sayıdaki istisna ve indirimlerin düşülmesi ile bulunan tutarı ifade etmektedir.

Bu kapsamda, ilgili maddenin 2'nci fıkrasına göre, yatırım fon ve ortaklıklarında, yurt içi asgari kurumlar vergisi **hesaplanırken indirim ve istisnalar düşülmeden önceki kurum kazancından, KVK'nın 5'inci maddenin birinci fıkrasının (a) bendi ile sahip oldukları taşınmazlardan elde edilen kazançlar dışında (d) bendinde sayılan istisna kazançlar düşülecek, başka bir ifade ile söz konusu kazançlar üzerinden yurt içi asgari kurumlar vergisi alınmayacaktır.**

Buna göre, yatırım fon ve ortaklıklarında yurt içi asgari kurumlar vergisine sadece taşınmazlardan elde edilen kazançlar girecektir. Bu madde ile yatırım fon ve ortaklıklarının elde ettikleri taşınmaz kazançlarının tamamı kar dağıtım yapılsın yapılmıyın yurt içi asgari kurumlar vergisi matrahına dahil edilecektir. Bu kazanç belirlenirken de enflasyon düzeltmesinin etkilerinin dikkate alınması gerekecektir.



SONUÇ

Türkiye’de kurulu olan yatırım fon ve ortaklıkları, sermaye şirketi olarak kurumlar vergisi mükellefi durumundadır ve elde ettikleri kazançlar kurumlar vergisine tabi bulunmaktadır. Ancak, Kurumlar Vergisi Kanununun 5/1-d maddesinde sayılan ve Türkiye’de kurulmuş olan fon ve ortaklıkların kazançları kurumlar vergisinden istisna edilmiştir.

Öte yandan, 7524 sayılı Kanunla yapılan düzenleme sonrasında KVK 5/1-d maddesinde değişikliğe gidilmiş ve yatırım fon ve ortaklıklarının elde ettikleri kazançlara kurumlar vergisi istisnası uygulanabilmesi için bu fon ve ortaklıkların sahip oldukları taşınmazlardan elde ettikleri kazançların en az %50’sinin, elde edildiği hesap dönemine ilişkin kurumlar vergisi beyannamesinin verilmesi gereken ayı izleyen ikinci ayın sonuna kadar kar payı olarak dağıtılması şartı getirilmiştir. Aynı Kanunda belirtilen azami süre içerisinde ve belirtilen oranda bu kazançların ortaklara veya fon katılımcılarına dağıtılmaması durumunda uygulanacak olan yasal müeyyidelere yer verilmiştir.

Bunun yanı sıra, yine aynı Kanunla, KVK 5/1-a maddesine yeni bir paragraf eklenmiş ve kar dağıtım şartının yerine getirilmemesi nedeniyle yatırım fon ve ortaklıklarının kurumlar vergisi istisnasından yararlanamadığı durumlarda, kar payını elde eden kurumların iştirak kazancı istisnasından faydalanabileceği belirtilmiştir.

Bu makale ile 7524 sayılı Kanunla yapılan değişikliklerin Kurumlar Vergisi Kanununda yer alan istisna düzenlemeleri karşısındaki durumu ve 2025 döneminde uygulanmaya başlanacak olan yurtiçi asgari kurumlar vergisi yönünden bir değerlendirme yapılmaya çalışılmıştır.





GRUP İÇİ HİZMETLERİN TRANSFER FİYATLANDIRMASI AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ VE TEVSİK/BELGELENDİRME YÜKÜMLÜLÜKLERİ

GİRİŞ

Holdingle ve ilişkili şirketler tarafından, maliyet avantajı sağlamak, uygulamada birlikteliği sağlamak gibi amaçlarla ortak ihtiyaçlarını grup üyesi diğer bir firmadan sağlayabilmekte, daha sonra kendi içlerinde söz konusu gider/maliyetleri paylaşabilmektedirler. Aksi takdirde holdingler diğer firmaların yararlandığı hizmetleri de finanse etmesi nedeniyle sürekli zarar edecek, diğer firmalar ise faydalandığı hizmet karşılığında gider yazamaması nedeniyle normale göre daha fazla vergi ödemek zorunda kalacaklardır.

Bununla birlikte uygulamada, ilişkili şirketler arasında emsallere uygunluk ilkesine aykırı bedeller üzerinden hizmet alım-satımı yapılarak, kar-zarar aktarımı yapılabilmekte ve vergisel avantajlar elde edilebilmektedir. Hizmetin soyut olması, olası bir vergi incelemesi veya uyumsuzluk halinde, geriye doğru tespitinin zor olması, suistimale açık olması gibi sebeplerle Maliye İdaresi tarafından bir takım önlemler alınmıştır.

Kurumlar Vergisi Kanunu kapsamında vergi güvenlik müessesesi olarak ihdas edilen, transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı ile, ilişkili şirketler arasında, emsallere uygunluk ilkesine aykırı bedeller üzerinden işlem yapılarak, kar-zarar aktarımının ve vergi kaybının önüne geçilmesi amaçlanmıştır.

Makalemizin konusunu grup içi hizmetlerin kapsamı, grup içi hizmetlerin

taşınması gereken özellikler, hizmetlerin fiyatlandırılması sırasında dikkate alınacak unsurlar, tevsik ve belgelendirme yükümlülükleri ile müeyyidelerden oluşturmaktadır.

1. GRUP İÇİ HİZMETLERİN TANIMI VE KAPSAMI

Hizmet, ekonomide fiziksel özelliğe sahip malın tersine, elle tutulamayan ve saklanması mümkün olmayan, insan ihtiyaçlarının giderilmesine yönelik olarak üretilen veya organize edilen, turizm, haberleşme, danışmanlık gibi faaliyetlerdir. KDV Kanununa göre teslim ve teslim sayılan haller ile mal ithalatı dışında kalan işlemler hizmet olarak tanımlanmış, 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 belirtilmiştir.

Kurumlar Vergisi Kanununun transfer fiyatlandırması uygulaması kapsamında, alım, satım, imalat ve inşaat işlemleri, kiralama ve kiraya verme işlemleri, ödünç para alınması ve verilmesi, ikramiye, ücret **ve benzeri** ödemeleri gerektiren işlemler her hal ve şartta mal veya hizmet alım ya da satımı olarak değerlendirilir. Tanımdan da görüleceği üzere, "kiralama ve kiraya verme işlemleri, ödünç para alınması ve verilmesi, ikramiye, ücret **ve benzeri** ödemeleri gerektiren işlemler" transfer fiyatlandırması uygulamasında hizmet sayılmaktadır.

1 Seri No.lu Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliğine göre, Grup içi hizmet kavramı ise, ilişkili şirketler arasında gerçekleşen, genellikle ana şirketin bağlı şirketlerine veya aynı gruba bağlı şirketlerden birinin diğerlerine verdiği hizmetleri ifade etmektedir. Bu hizmetler tüm grup için yönetim, koordinasyon ve kontrol işlevlerinin sağlanmasını da içermekte olup, bu tür hizmetleri sağlamanın maliyeti, ana şirket, bu amaç için görevlendirilen bir grup üyesi veya diğer bir grup üyesi (grup hizmet merkezi) tarafından üstlenilebilmektedir.

Grup içi hizmetlerde;

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

Hizmetin fiilen sağlanmamasına rağmen hizmet faturası düzenlenmesi halinde sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenlenmiş olacağı için, düzenleyen ve kullanan firmalar hakkında, Vergi Usul Kanununun 344 ve 359. maddelerine göre müeyyideler uygulanması gerekmektedir.

İlişkili bir şirketin ana şirketten veya aynı grubun üyesi olan diğer bir şirketten ihtiyacı olmayan bir hizmet

ti 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. Örneğin holding tarafından sunulan yemek hizmetinden yararlanmayan bir grup firmasına, yemek giderlerinin yansıtılmaması gerekmektedir. Uygulamada, grup içi hizmetlerden hangi firmanın ne kadar faydalandığı tespit edilebilir, ama hangi firmanın ne kadar ihtiyacı olduğunun tespiti oldukça zordur.

Emsallere uygunluk ilkesi gereği grup içi hizmetin verilip verilmediğinin belirlenmesinde, hizmeti alan grup üyesinin ticari pozisyonunu güçlendirecek ticari veya ekonomik bir değer sağlayıp sağlamadığı dikkate alınmalıdır. Örneğin, grup içi firmaya, piyasaya göre çok daha düşük faizle borç para verilmesi durumunda ilgili firmaya ekstra değer sağlanmış olmaktadır.

Grup içi hizmet sunumu tabiri ile grup dışından alınan hizmetlerin gider yansıtılması tabiri uygulamada sık sık birbirine karıştırılmaktadır. Grup içi hizmet tabirinde, hizmetin sunucusu grubun diğer bir üyesi olmasına rağmen, gider yansıtılmalarında, hizmetin sunucusu grup dışında farklı bir firmadır. Bu nedenle hizmetin dışarıdan alınıp belli faydalanma kriterlerine göre fiyatın olduğu gibi yansıtıldığı durumlarda transfer fiyatlandırması konusu ile ilgili bir husus bulunmamaktadır.

Grup firmalarından birinin ticari itibarı veya büyüklüğü kullanılarak sağlanan menfaatin, aynı şartlar altında küçük firmaya yansıtılması söz konusu olmaktadır. Bu durumda hizmeti alan grup üyesinin ticari pozisyonunu güçlendirecek ticari veya ekonomik bir değer sağlanmış olmakta, ancak emsallere uygunluk konusunda herhangi bir eleştiri konusu olmayacaktır.

Grup içi hizmetin emsallere uygun olup olmadığının tespiti için konunun transfer fiyatlandırması hükümlerine göre irdelenmesi gerekmektedir.

2. GRUP İÇİ HİZMETİN TRANSFER FİYATLANDIRMASI AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ

Transfer fiyatlandırması, ilişkili firmaların kendi aralarındaki ticari işlemlerinde dikkate aldıkları fiyatları ifade etmektedir. Kurumlar Vergisi Kanununa göre, ilişkili firmalar arasında mal/hizmet alım/satımlarında uygulanan fiyatların, emsallere aykırı olması ve bunun neticesinde hazine zararının oluşması halinde transfer fiyatlandırması ile örtülü kazanç dağıtımı söz konusu olmaktadır. Hazine zararı, emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak tespit edilen fiyat ve bedeller nedeniyle kurum ve ilişkili kişiler adına tahakkuk ettirilmesi gereken **her türlü vergi toplamının** eksik veya geç tahakkuk ettirilmesidir. Transfer fiyatlandırması, her ne kadar Kurumlar Vergisi Kanununda açıklanmış olsa da hazine zararının tespitinde, tüm vergilerin dikkate alınması gerekmektedir.



İlişkili kişi/firma kavramı, kurumların kendi ortakları, kurumların veya ortaklarının ilgili bulunduğu gerçek kişi veya kurum ile idaresi, denetimi veya sermayesi bakımından doğrudan veya dolaylı olarak bağlı bulunduğu

ya da nüfuzu altında bulundurduğu gerçek kişi veya kurumları ifade eder. Ortakların eşleri, ortakların veya eşlerinin üstsoy ve altsoy ile üçüncü derece dahil yansoy hısımları ve kayın hısımları da ilişkili kişi sayılır.

İlişkinin doğrudan veya dolaylı olarak ortaklık kanalıyla oluştuğu durumların örtülü kazanç dağıtımı kapsamında sayılması için en az %10 oranında ortaklık, oy veya kâr payı hakkının olması şartı aranır. Ortaklık ilişkisi olmadan doğrudan veya dolaylı olarak en az %10 oranında oy veya kâr payı hakkının olduğu durumlarda da taraflar ilişkili kişi sayılır. İlişkili kişiler açısından bu oranlar topluca dikkate alınır.

Yani grup şirketinden biri diğerinin dolaylı olarak %9 ve altı oranında ortağı olması halinde veya ortaklık ilişkisi olmadan %9 ve altında oy/kâr payı hakkının olduğu durumlarda söz konusu firmalar ilişkili kişi kapsamına girmediği için birbirlerine sundukları hizmetlerin transfer fiyatlandırması kapsamında değerlendirilmemesi gerekmektedir.

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 olmasıdır.

Emsallere uygun fiyat veya bedele ulaşılması için öncelikle iç emsal kullanılması, fiyat veya bedelin bulunmaması ya da güvenilir olmaması halinde karşılaştırmada dış emsalin esas esas gerekmektedir. Örneğin Vergi Denetim Kurulu Danışma Kurulunun 20/12/2021 tarih ve 2021/DK- 1/1 sayılı kararında, "Transfer fiyatlandırması incelemelerinde mükellefin ortaklarına veya ilişkili kişilerine para kullandığı durumlarda iç emsal yok ise Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası tarafından ilan edi-

len bankalarca açılan ticari kredilere uygulanan ağırlıklı ortalama faiz oranının, kullanılan döviz cinsinin mezkûr ilanda yer almaması halinde ise bankalardan alınan faiz oranı bilgilerinin dış emsal olarak dikkate alınması gerekmektedir”

Kurumlar Vergisi Kanununa göre, Kurumların ilişkili kişilerle yapacağı işlemlerde uygulayacağı fiyat veya bedelleri, aşağıdaki yöntemlerden işlemin mahiyetine en uygun olanını kullanarak tespit edeceği hükme bağlanmıştır:

- 1) **Karşılaştırılabilir fiyat yöntemi:** Bir mükellefin uygulayacağı emsallere uygun satış fiyatının, karşılaştırılabilir mal veya hizmet alım ya da satımında bulunan ve aralarında herhangi bir şekilde ilişki bulunmayan gerçek veya tüzel kişilerin birbirleriyle yaptıkları işlemlerde uygulayacağı piyasa fiyatı ile karşılaştırılarak tespit edilmesini ifade eder.
- 2) **Maliyet artı yöntemi:** Emsallere uygun fiyatın, ilgili mal veya hizmet maliyetlerinin makul bir brüt kâr oranı kadar artırılması suretiyle hesaplanmasını ifade eder.
- 3) **Yeniden satış fiyatı yöntemi:** Emsallere uygun fiyatın, işlem konusu mal veya hizmetlerin aralarında herhangi bir şekilde ilişki bulunmayan gerçek veya tüzel kişilere yeniden satılması halinde uygulanacak fiyattan, makul bir brüt satış kârı düşülerek hesaplanmasını ifade eder.
- 4) **İşlemsel kâr yöntemleri:** Emsallere uygun fiyat veya bedelin tespitinde, ilişkili kişiler arasındaki işlemten doğan kârı esas alan yöntemleri ifade eder. Bu yöntemler, işleme dayalı net kâr marjı yöntemi ve kâr bölüşüm yöntemidir.
- 5) Emsallere uygun fiyata yukarıdaki

yöntemlerden herhangi birisi ile ulaşma olanağı yoksa mükellefin, işlemin niteliğine uygun olarak kendi belirleyeceği bir yöntemler

Söz konusu yöntemlerin birbirine nispetle üstünlükleri ve zayıflıkları hakkında ayrıntılı bilgi <https://vergiport.com/blog/transfer-fiyatlandirmasi-yontemleri-ve-uygulamalari>, linkinde yer alan yazıda yer almaktadır.

1 seri nolu Transfer Fiyatlandırması Genel Tebliğinin 11.4. bölümüne göre, grup içi hizmetlerde emsallere uygun bedelin belirlenmesinde kullanılacak yöntemlerin, bu Tebliğin ilgili bölümlerine göre tespit edileceği tabiidir. Ancak, grup içi hizmetlerin fiyatlandırılmasında “Karşılaştırılabilir Fiyat Yöntemi veya Maliyet Artı Yöntemi”nin uygulanması diğer yöntemlere tercih edilebilir.

Karşılaştırılabilir fiyat yöntemi, hizmeti alan tarafın faaliyet gösterdiği piyasadaki ilişkisiz kuruluşlar arasında karşılaştırılabilir nitelikteki bir hizmetin bulunduğu durumlarda uygulanabilecektir. Örneğin, muhasebe, hukuk, ya da bilgisayar alanında sağlanan hizmetlerde bu yöntem kullanılacaktır. Ancak, karşılaştırılabilir bir fiyatın bulunamadığı durumlarda “Maliyet Artı Yöntemi”nin kullanılması uygun olacaktır. Bu yöntemin uygulanmasında, kontrol altındaki ve kontrol dışı işlemler arasındaki maliyet bazının aynı olması gerekmektedir. Örneğin, kontrol altındaki işlemde genel giderlerin doğrudan giderlere olan oranının, karşılaştırılabilir işlemlere kıyasla daha yüksek olması durumunda; o işlemde elde edilen kâr marjını, ilişkili kuruluşun maliyet bazı üzerinde düzeltme yapmadan uygulamak bu tür işlemlerde uygun olmayacaktır.

Öte yandan, karşılaştırılabilir fiyat yönteminin veya maliyet artı yönteminin uygulanmasının mümkün olmadığı durumlarda, emsallere uygun bedelin doğru bir biçimde belirlenebilmesini

sağlamak üzere, bu Tebliğde belirtilen diğer yöntemlerin kullanılması da mümkün bulunmaktadır.

3. GRUP İÇİ HİZMETLERİN TRANSFER FİYATLANDIRMASI KAPSAMINDA TEVSİK/ BELGELENDİRME YÜKÜMLÜLÜKLERİ

Transfer fiyatlandırması belgelendirme yükümlülükleri; transfer fiyatlandırması, kontrol edilen yabancı kurum ve örtülü sermayeye ilişkin form, yıllık transfer fiyatlandırması raporu, genel rapor ve ülke bazlı rapordan oluşur. Söz konusu raporların ve formların 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 148 inci, 149 uncu ve mükerrer 257 nci maddeleri hükümleri uyarınca, bu Tebliğin ilgili bölümlerinde yer alan süre ve formatta hazırlanarak İdareye veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlara ibraz edilmesi gerekmektedir.

Ayrıca emsal fiyatın belirlenmesinde dikkate alınan bilgi-belgelerin, ilişkili firmaların hizmetten yararlanma kriterlerinin ve hizmet bedelinin dağıtım anahtarlarının tespiti için gerekli bilgi ve belgelerin ve hizmet alımına ilişkin sözleşmelerin belgelendirilmesi gerekmektedir.

İdare, gerekli gördüğü takdirde mükelleften düzenli olarak veya münferiden, ilave bilgi ve belge talebinde bulunabilir. İlgili bilgi ve belgelerin yabancı dilde yazılmış olmaları halinde, bunların Türkçe çevirilerinin de ibraz edilmesi zorunludur.

a. Kurumlar Vergisi Beyannamesi Ekinde Yer Alan Transfer Fiyatlandırması Formu

Kurumlar vergisi mükelleflerinin, ilişkili kişilerle bir hesap dönemi içinde yaptıkları mal veya hizmet alım ya da satım işlemleri ile ilgili olarak Ek-3’de yer alan “transfer fiyatlandırması, kontrol edilen yabancı kurum ve örtülü sermaye

yeye ilişkin form'u doldurmaları ve kurumlar vergisi beyannamesi ekinde, bağlı bulunan vergi dairesine göndermeleri gerekmektedir.

Formun doldurulmasında, her bir ilişkili kişi bazında yıllık toplam net tutarı 30.000 TL'nin altında olan mal veya hizmet alım ya da satım işlem bilgileri ile söz konusu ilişkili kişi bilgilerine yer verilmesine gerek bulunmamaktadır.

b. Yıllık Transfer Fiyatlandırması Raporu

Yıllık Transfer Fiyatlandırması Raporu, Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı'na kayıtlı mükelleflerin, ilişkili kişilerle gerçekleştirdiği yurt içi ve yurt dışı işlemler ile diğer kurumlar vergisi mükelleflerinin ilişkili kişilerle gerçekleştirdiği yurt dışı işlemlere ilişkin Transfer Fiyatlandırması Genel Tebliği'nin ekinde yer alan formata uygun şekilde ve Cumhurbaşkanlığı Kararında yer alan bilgi ve belgeleri içerecek şekilde hazırlamak zorunda oldukları rapordur.

Mükelleflerin, aşağıda belirtilen işlemlere yönelik olarak "Yıllık Transfer Fiyatlandırması Raporu"nu hazırlamaları zorunludur.

- ▶ Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı'na kayıtlı mükelleflerin bir hesap dönemi içinde ilişkili kişilerle yaptığı yurt içi ve yurt dışı işlemler,
- ▶ Diğer kurumlar vergisi mükelleflerinin bir hesap dönemi içinde ilişkili kişilerle yaptığı yurt dışı işlemler,
- ▶ Serbest bölgelerde faaliyette bulunan kurumlar vergisi mükelleflerinin ilişkili kişilerle yaptığı yurt içi işlemler,
- ▶ Tüm kurumlar vergisi mükelleflerinin yurt dışı şubeleri ve serbest bölgelerde bulunan ilişkili kişilerle (serbest bölgedeki şubeleri dahil) yaptığı işlemler.

Yıllık Transfer Fiyatlandırması Raporu'nun hazır bulundurulması gereken tarih, ilgili yıla ait kurumlar

vergi beyannamesinin verilme süresinin son günüdür. Ancak söz konusu raporların, kurumlar vergisi beyannamesi ile birlikte ilgili Vergi İdaresi'ne teslim zorunluluğu bulunmamakta, yetkililerin talebi üzerine 15 günden az olmamak üzere verilen süre zarfında ibraz edilmesi gerekmektedir.

c. Genel Rapor

Genel rapor, çok uluslu işletmeler grubuna bağlı ve bir önceki hesap dönemine ilişkin kurumlar vergisi beyannamesi ekinde yer alan bilançodaki aktif büyüklüğü ve gelir tablosundaki net satışlar tutarının her ikisi de 500 milyon TL ve üzerinde olan kurumlar vergisi mükellefleri tarafından hazırlanır.

Genel Raporun ilgili hesap dönemini takip eden hesap döneminin sonuna kadar hazırlanması ve bu süre sona erdikten sonra, istenmesi durumunda, İdare'ye veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlara ibraz edilmesi zorunludur.

d. Ülke Bazlı Rapor

Ülke Bazlı Raporun, raporlanan hesap döneminden önceki hesap döneminin konsolide finansal tablolarına göre toplam konsolide grup geliri 750 milyon EUR ve üzerinde olan çok uluslu işletmeler grubunun Türkiye'de mukim nihai ana işletmesi tarafından ve hesap dönemi bitimini takip eden on ikinci ayın sonuna kadar hazırlanması gerekmektedir. Ülke Bazlı Raporun aynı süre içerisinde, idare tarafından istenmesi beklenmemektedir, BTRANS sistemi üzerinden Gelir İdaresi Başkanlığı sistemine yüklenmesi gerekmektedir.

4. TRANSFER FİYATLANDIRMASI YOLUYLA ÖRTÜLÜ KAZANÇ DAĞITIMI YAPILDIĞININ TESPİTİ HALİNDE YAPILACAKLAR

Tamamen veya kısmen transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazanç, Gelir ve Kurumlar Vergisi kanunlarının uygulamasında, bu maddedeki şartların gerçekleştiği hesap döneminin son günü itibarıyla dağıtılmış kâr payı veya dar mükellefler için ana merkeze aktarılan tutar sayılır. Daha önce yapılan vergilendirme işlemleri, taraf olan mükellefler nezdinde buna göre düzeltilir. Şu kadar ki, bu düzeltmenin yapılması için örtülü kazanç dağıtan kurum adına tarh edilen vergilerin kesinleşmiş ve ödenmiş olması şarttır.

Söz konusu kâr payının başka bir kuruma aktarılmış olması durumunda, bu kazanç iştirak kazancı olarak değerlendirilecek olup kâr payının dar mükellef kuruma, gerçek kişilere, vergiye tabi olmayan veya vergiden muaf herhangi bir kişi veya kuruma aktarılmış olması halinde, bu kâr payının net kâr payı kabul edilerek bu tutarın brüte tamamlanması sonucu bulunan tutar üzerinden kâr dağıtımına bağlı vergi kesintisi yapılması gerekecektir.

Transfer fiyatlandırmasına ilişkin belgelendirme yükümlülüklerinin tam ve zamanında yerine getirilmiş olması kaydıyla, örtülü olarak dağıtılan kazanç nedeniyle zamanında tahakkuk ettirilmemiş veya eksik tahakkuk ettirilmiş vergiler için vergi ziyaı cezası %50 indirimli olarak uygulanır.



SONUÇ

Grup içi hizmetlerin sunulması ve yansıtılması sırasında hizmete ihtiyacın olup olmaması, faydalanma kriteri ve fiyatın emsallere uygun olup olmaması büyük önem arz etmektedir. Aynı zamanda söz konusu hususların belgelendirilmesi, gerekli form ve raporların hazırlanması, dağıtım anahtarının belirlenmesi ve hangi kriterlere göre dağıtım yapıldığının tespit edilmesi gerekmektedir. Aksi takdirde Maliye İdaresi tarafından Kurumlar Vergisi, Stopaj ve KDV açısından tarhiyat yapılabilmeğe, hizmetten yararlanılmamasına rağmen belge düzenlenmesi halinde ise, sahte ve muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanma/düzenleme suçları nedeniyle savcılığa suç duyurusunda bulunulabilecektir. Bu nedenle grup içi hizmet sunumlarında ve yansıtılmalarında yukarıda anlatılan hususların göz önünde bulundurulması veya uzman görüşüne başvurulması gerekmektedir.





DEVAM EDEN VERGİ İNCELEMELERİNİN PİŞMANLIKLA VEYA KSS KAPSAMINDA VERİLEN BEYANLARA VE CEZA UYGULAMALARINA ETKİSİ

GİRİŞ

Vergi incelemeleri, mükelleflerin beyan ettiği vergilerin doğruluğunu denetlemek amacıyla yürütülen en kapsamlı denetim süreçlerindedir. Vergi incelemesindeki temel amaç, ödenmesi gereken verginin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamaktır. Bu süreç hem mükellef hem de vergi idaresi açısından belirli yükümlülük ve sorumluluklar doğurur. Özellikle beyan hatası yapan mükelleflerin, inceleme öncesinde ve sırasında, hatalarını düzeltmek için hangi yolları kullanabileceği sorusu sıkça gündeme gelmektedir.

Vergi Usul Kanunu, mükelleflere inceleme öncesinde pişmanlık müessesesinden faydalanma veya kanuni süresi geçtikten sonra düzeltme beyannamesi beyan etme imkanı tanımıştır. Ancak devam eden bir inceleme sürecinde bu araçların ne şekilde kullanılabileceği ve bu kullanımın ceza uygulamaları üzerindeki etkisi, mevzuatta ve uygulamada özel bir önem taşımaktadır. Bu çalışmada, öncelikle pişmanlık ve kanuni süresinden sonra yapılan beyan süreçleri hakkında bilgi verilecek son bölümde ise inceleme sürecinin düzeltme beyanlarına olan etkisi ve mükelleflerin karşılaşılabileceği sonuçlar değerlendirilecektir.



1. PİŞMANLIKLA YAPILAN BEYAN SÜRECİ

1.1. Vergi Usul Kanunu'na Göre Pişmanlıkla Beyan

Vergi Usul Kanunu'nun "Pişmanlık ve İslah" başlıklı 371. maddesinde, beyana dayanan vergilerde vergi ziyayı cezasını gerektiren fiilleri işleyen mükelleflerle bunların işlenişine iştirak eden diğer kişilerin kanuna aykırı hareketlerini ilgili makamlara kendiliğinden dilekçe ile haber vermesi halinde, haklarında aşağıda belirtilen şartlarla vergi ziyayı cezası kesilmeyeceği ifade edilmiştir.

- ▶ Mükellefin keyfiyeti haber verdiği tarihten önce bir muhbir tarafından herhangi resmi bir makama dilekçe ile veya şifahi beyanı tutanakla tevsik edilmek suretiyle haber verilen husus hakkında ihbarda bulunulmamış olması (Dilekçe veya tutanağın resmi kayıtlara geçirilmiş olması şarttır.).
- ▶ Haber verme dilekçesinin yetkili memurlar tarafından mükellef nezdinde haber verilen olayın ilgili olduğu vergi türüne ilişkin bir vergi incelemesine başlandığı veya olayın ve ilgili olduğu vergi türünün takdir komisyonuna intikal ettirildiği günden evvel (Kaçakçılık suçu teşkil eden fiillerin işlendiğinin tespitinden önce) verilmiş ve resmi kayıtlara geçirilmiş olması,
- ▶ Hiç verilmemiş olan vergi beyannamelerinin mükellefin haber verme dilekçesinin verildiği tarihten başlayarak on beş gün içinde

tevdii olunması.

- ▶ Eksik veya yanlış yapılan vergi beyanının mükellefin keyfiyeti haber verme tarihinden başlayarak on beş gün içinde tamamlanması veya düzeltilmesi.
- ▶ Mükellefçe haber verilen ve ödeme süresi geçmiş bulunan vergilerin, ödemenin geciktiği her ay ve kesri için, 6183 sayılı Kanunun 51. maddesinde belirtilen nispette uygulanacak gecikme zammı oranında bir zamla birlikte haber verme tarihinden başlayarak on beş gün içinde ödenmesi.

Ayrıca aynı maddede Emlak Vergisi ile ilgili olarak pişmanlık hükümlerinden faydalanılması mümkün bulunmamaktadır.

1.2. Pişmanlık Uygulamasındaki Amaç ve Yararlanabilecek Mükellefler

Pişmanlık Uygulaması, vergi kanunlarına aykırı hareket ederek vergi ziyasına sebebiyet veren mükelleflere, belirli koşullar altında ceza uygulanmaksızın bir fırsat sunmaktadır.

Aynı zamanda, mükelleflerin vergi ziyasına yol açan kanuna aykırı eylemlerini vergi dairesine bildirmeye teşvik edilmesiyle, vergi kaybı ve kaçaklarının azaltılması hedeflenmektedir.

Pişmanlık hükümlerinden, mükellefler ve vergi sorumluları ile vergi ziyayı cezasını gerektiren fiillerin işlenişine

iştirak eden diğer kişilerin yararlanması mümkündür.

1.3. Pişmanlık Uygulaması Kapsamına Giren Vergi Türleri

Pişmanlık hükümlerinden yararlanabilmek için, vergi ziyasına yol açan fiilin beyana tabi bir vergiyle ilgili olması gerekmektedir. Buna göre aşağıdaki vergi türleri için pişmanlık hükümlerinden faydalanmak mümkündür.

- ▶ Gelir Vergisi,
- ▶ Kurumlar Vergisi,
- ▶ Katma Değer Vergisi,
- ▶ Özel Tüketim Vergisi,
- ▶ Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi,
- ▶ Gelir Stopaj Vergisi,
- ▶ Değerli Konut Vergisi,
- ▶ Konaklama Vergisi,
- ▶ Veraset ve İntikal Vergisi,
- ▶ Beyannameli Damga Vergisi,

Vergi beyannamesi verilmemiş olsa dahi, beyana tabi vergiler ve harçlar (örneğin, tapu harcı) için de pişmanlık hükümlerinden faydalanmak mümkündür.

Ancak Emlak Vergisi ve beyana dayanmayan vergiler için pişmanlık hükümleri uygulanması mümkün bulunmamaktadır.

1.4. Pişmanlık Zammı ve Düzenlenecek Ceza

Pişmanlık zammı, ödeme tarihinin geçtiği her ay ve ayın kesirleri için, 6183 sayılı Kanunun 51. maddesinde belirtilen gecikme zammı oranı üzerinden hesaplanmaktadır.

20.5.2024 tarihli ve 8484 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararıyla, gecikme zammı oranı her ay için ayrı ayrı uygulanmak üzere %4,5 olarak belirlenmiştir. Söz konusu karar kapsamında

pişmanlık zammı 21.5.2024 tarihinden itibaren %4,5 olarak uygulanacaktır.

Pişmanlık talebiyle verilen beyannameye istinaden tahakkuk eden ve ödeme süresi geçmiş olan vergiler için, bu verginin normal vade tarihinden başlayarak, pişmanlık talebinin kabulüyle tanınan 15 günlük ödeme süresinin son gününe kadar geçen her ay ve kesirleri için pişmanlık zammı hesaplanır.

Mükellefin tahakkuk fişinde yer alan vade tarihinden önce ödemede bulunması halinde; erken ödemenin hesaplanan ve tahakkuk ettirilen pişmanlık zammını etkilemesi durumunda ise fazla hesaplanmış olan pişmanlık zammı düzeltme hükümlerine göre düzeltilmektedir.

Pişmanlık hükümlerinden yararlanan mükelleflere vergi ziyası cezası kesilmemektedir. Ayrıca pişmanlık şartlarına uygun olarak durumu ilgili makamlara bildirenler hakkında kaçakçılık hükümleri de uygulanmamaktadır. Ancak pişmanlıkla beyanname verilmesi usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezası kesilmesini engellemektedir.

Vergi ve pişmanlık zammı ile ilgili olarak yapılan ödemelerin kısmi olarak yapılması da mümkün değildir. Verilen 15 günlük süre içinde vergi aslı ve pişmanlık zammının tamamı ödenmez ise pişmanlık hükümleri ihlal edilmiş sayılacaktır.

Ödenmesi gereken vergi ve pişmanlık zammı için tecil işlemi yapılamaz; ancak verginin vadesi henüz gelmemiş taksitleri varsa, bu taksitler 6183 sayılı Kanun çerçevesinde tecil edilebilir.

Pişmanlık talebinde bulunabilmek için vergi ziyasının meydana gelmiş olması ve buna bağlı olarak vergi ziyası cezasının kesilecek olması gerekmektedir. Dolayısıyla pişmanlık talebiyle verilen beyannamelerde zarar beyanı veya mahsuplar gibi

nedenlerle ödenecek verginin bulunmaması veya matraha ilişkin bilgilerin olmaması durumunda, pişmanlık talebi vergi dairesince kabul edilmez.

Kendisine izaha davet yazısı tebliğ edilen mükellefler, davet konusu tespitle sınırlı olarak, pişmanlık hükümlerinden yararlanması mümkün bulunmamaktadır. Ayrıca, sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanma fiilinin işlenmiş olabileceğine dair kendisine ön tespitle ilişkin yazı tebliğ edilen mükellefler de tespitle sınırlı olarak pişmanlık hükümlerinden yararlanamayacaktır.

2. KANUNİ SÜRESİNDEN SONRA YAPILAN BEYAN SÜRECİ

Kanuni süresinden sonra yapılan beyan, ilk bölümde anlatılan Pişmanlıkla yapılan beyan sürecini de kapsamaktadır. Bu bölümde, Pişmanlıkla yapılan beyan dışında kanuni süresinden sonra yapılan beyanlara ilişkin açıklamalara yer vereceğiz.

2.1. Vergi Usul Kanunu'na Göre Kanuni Süresinden Sonra Yapılan Beyan

Vergi Usul Kanunu'nun 341. maddesinde; vergi ziyası, mükellefin veya sorumlunun vergilendirme ile ilgili ödevlerini zamanında yerine getirmemesi veya eksik yerine getirmesi yüzünden verginin zamanında tahakkuk ettirilmemesini veya eksik tahakkuk ettirilmesi olarak ifade edilmiştir.

Mezkûr kanunun "Vergi Ziyası Cezası" başlıklı 344. maddesinde ise kanunun 341. maddesinde yazılı hallerde vergi ziyasına sebebiyet verildiği takdirde, mükellef veya sorumlu hakkında ziyasına uğratılan verginin bir katı tutarında vergi ziyası cezası kesileceği, vergi ziyasına 359. maddede yazılı olan kaçakçılık suçları fiilleriyle sebebiyet verilmesi halinde bu cezanın üç

kat, bu fiillere iştirak edenlere ise bir kat olarak uygulanacağı açıklanmıştır.

Vergi incelemesine başlanılmasından veya takdir komisyonuna sevk edilmesinden sonra verilenler hariç olmak üzere, **kanuni süresi geçtikten sonra verilen vergi beyannameler** için Vergi Usul Kanunu'nun 344. maddesinde uyarınca kesilecek ceza yüzde elli oranında uygulanmaktadır.

2.2. Kanuni Süresinden Sonra Yapılan Beyanlarda Özel Onay

Kanuni süresi geçtikten sonra herhangi bir nedenle beyan edilecek olan düzeltme beyannamesinde dikkat edilmesi gereken durum, yapılan beyanda matrah artırıcı veya matrah azaltıcı bir unsurun bulunup bulunmadığıdır. Söz konusu duruma göre yapılacak olan beyanlarda dikkat edilmesi gereken hususlar aşağıdaki gibidir.

2.2.1. Kanuni Süresinden Sonra Matrah Artırıcı Etkisi Bulunmayan Düzeltme Beyannamesi

Kanuni süresinden sonra beyan edilen matrah artırıcı etkisi bulunmayan düzeltme beyannamesinde, ilk beyannamede beyan edilen bilgilerin tamamını içerecek şekilde yeniden düzenlenir. Beyannamede ödeme çıkmıyorsa pişmanlık talebinde bulunmaksızın, "Özel Onay" ile birlikte KSS (Kanuni Süresinden Sonra) ve DZT (Düzeltilme) seçenekleri beraber seçilerek beyanname beyan edilir. Yapılacak olan beyan sonrasında herhangi bir ceza tahakkuk etmeyecek olup, sadece damga vergisi ödemesi çıkmaktadır. Burada dikkate edilmesi gereken husus, düzeltme beyannamesinin önceki beyanname veya beyannamelerdeki bilgileri kapsayacak şekilde olması halinde Vergi Usul Kanunu'nun 352. maddesinde yer alan "II. Derece Usulsüzlük" başlıklı fıkrasının 7 numaralı

bendine göre usulsüzlük cezası kesilecek olmasıdır.

2.2.2. Kanuni Süresinden Sonra Matrah Artırıcı Etkisi Bulunan Düzeltme Beyannamesi

Kanuni süresinden sonra beyan edilen matrah artırıcı etkisi bulunmayan düzeltme beyannamesinde, ilk beyannamede beyan edilen bilgilerin tamamını içerecek şekilde yeniden düzenlenir.

Beyannamede ödeme çıkıyorsa ve firmanın yukarıda yer verilen pişmanlık şartlarını sağlaması durumunda "Özel Onay" ile PIS (Pişmanlık) ve DZT (Düzeltilme) seçenekleri beraber seçilerek beyanname beyan edilir. Pişmanlık talebinde bulunularak düzeltme beyannamesi beyan edildiğinden dolayı herhangi bir vergi ziyayı veya usulsüzlük cezası tahakkuk etmeyecek olup, sadece gecikme zammı hesaplanacaktır.

Pişmanlık ile beyanname beyanı yapılması sırasında sistem tarafından otomatik olarak uyarı mesajı çıkmakta olup, pişmanlık şartlarının taşındığı varsayımı altında indirim uygulandığı; ancak pişmanlık şartlarının taşınmadığının anlaşılması halinde, beyannamenin kanuni süresinden sonra beyan edilen beyanname olarak kabul edileceği ve 1. dereceden 2 kat usulsüzlük cezası ile vergi ziyayı cezasının %50'si kıyaslanması sonucu en yüksek olan cezanın uygulanacağı bildirilmektedir.

2.2.3. Kanuni Süresinden Sonra Matrah Azaltıcı Etkisi Bulunan Düzeltme Beyannamesi

Kanuni süresinden sonra beyan edilen matrah artırıcı etkisi bulunmayan düzeltme beyannamesinde, ilk beyannamede beyan edilen bilgilerin tamamını içerecek şekilde yeniden düzenlenip; "Özel Onay" ile birlikte KSS (Kanuni

Süresinden Sonra) ve DZT (Düzeltilme) seçenekleri beraber seçilerek beyanname beyan edilir.

Matrah azaltıcı düzeltme beyannamesinin beyan edilmesinin sonrası yapılacak işlemler hakkında 238 sayılı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği'nde açıklamalar yer almaktadır. Buna göre, "kanuni süresi içinde kendiliğinden verilen ve matrah azaltıcı nitelikte olan ek beyannameler için hiçbir işlem yapılmaksızın incelemeye sevk edilecek ve inceleme sonucuna göre işlem yapılacaktır." Ancak düzeltme beyannamesinin mükellef tarafından haklı bir nedene veya bir hataya dayandığının belgelendirilmesi ya da mükellefçe verilen yazılı izah dilekçesi vergi dairesi müdürlüğüne yeterli görülmesi halinde miktarına bakılmaksızın kabul edilecek ve bu düzeltme beyannameleri incelemeye sevk edilmeyecektir. Düzeltilmeye esas olan nedenin bir dilekçe ile detaylı olarak ve varsa gerekli belgeler ile vergi dairesine yapılacak açıklama sonrasında düzeltme beyannamesi ile tahakkuk eden verginin ödenmemesi ve fazla ödenen verginin iadesi talebinde bulunulmalıdır. Bu noktada her iki tahakkukun da damga vergilerinin ödenmesi de gerekmektedir.

3. DEVAM EDEN VERGİ İNCELEMELERİNDE PİŞMANLIKLA VEYA KANUNİ SÜRESİNDEN SONRA VERİLEN BEYANLARDA CEZA UYGULAMASI

Yazının ilk bölümünde belirtmiş olduğumuz üzere Vergi Usul Kanunu'nun 371. maddesi kapsamında **devam eden bir incelemede pişmanlık hükümlerinden faydalanması söz konusu olmayacaktır.** Bu konuda 2021 yılında önemli bir düzenleme yapılmış ve vergiye uyumu arttırmak amacıyla 7338 sayılı Kanunla yapılan değişikliklerle, 26 Ekim 2021 tarihinden itibaren, devam etmekte olan vergi incelemesi-

nin **ilgili olduğu vergi türünden** ve takdir komisyonuna sevk edilen olayın ilgili olduğu vergi türünden farklı vergi türü için, pişmanlık ve ıslah hükümlerinin uygulanması mümkün hale getirilmiştir. Örneğin Katma Değer vergisi yönünden yapılan bir inceleme için Muhtasar ve Prim Hizmet Beyannamesi'nde pişmanlık hükümlerinden faydalanmak söz konusu olabilecektir.

Pişmanlık hükümlerinden yararlanan mükelleflere vergi ziyai cezası kesilmez. Ancak pişmanlıkla beyanname beyan edilmesi usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezasının kesilmesini engellemektedir.

Pişmanlıkla beyan edilen beyannamenin elektronik ortamda gönderilmesinin zorunlu olup olmadığına göre usulsüzlük veya özel usulsüzlük cezası kesilecektir.

Pişmanlık hükümlerine göre gönderilen Muhtasar ve Prim Hizmet Beyannamesi ile ilgili olarak 5510 sayılı Kanun uyarınca idari para cezası kesilmesinin gerekmesi durumunda ise aynı fiillerden dolayı ayrıca usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları kesilmeyecektir.

Aynı şekilde **vergi incelemesine başlanılmasından** veya takdir komisyonuna sevk edilmesinden sonra verilenler hariç olmak üzere, kanuni süresi geçtikten sonra verilen vergi beyannameler için Vergi Usul Kanunu'nun 344. maddesinde uyarınca kesilecek ceza yüzde elli oranında uygulanmaktadır. Dolayısıyla vergi incelemesinin başlaması ile birlikte inceleme döneminde, kanuni süresi geçtikten sonra verilen vergi beyannameler için yüzde elli oranındaki indirimden yararlanmak söz konusu olmayacaktır.

- ▶ %4,5 oranında pişmanlık zammı hesaplanacaktır.
- ▶ Beyannamenin süresinde verilmemesinden dolayı Vergi Usul Kanununun mükerrer 355. maddesi

uyarınca işlem yapılacaktır.

Bu kapsamda, beyannamenin kanuni süresinin sonundan başlayarak elektronik ortamda 30 gün içinde verilmesi halinde 1/10 oranında, bu sürenin dolmasını takip eden 30 gün içinde verilmesi halinde 1/5 oranında özel usulsüzlük cezası kesilecektir. Kanuni süresi ve bunu takip eden birinci ve ikinci 30 günlük süreler geçtikten sonra verilmesi hali söz konusu olursa mükerrer 355. maddede yazılı özel usulsüzlük cezası tam olarak düzenlenecektir.

Düzeltilme beyannamesinin pişmanlık ya da kanuni süresinden sonra olması durumunda düzenlenecek olan cezalar, inceleme durumuna göre aşağıdaki tabloda gösterilmiştir.



Düzeltilme Beyannamesinin Türü	Vergi İncelemesine Başlanmış Takdir Komisyonuna Sevk Edilmiş	Vergi İncelemesine Başlanmamış Takdir Komisyonuna Sevk Edilmemiş
Kanuni Süresinden Sonra Pişmanlık Talepli Düzeltilme Beyannamesi (YUK Md. 371)	Pişmanlık talepli beyanname beyanı mümkün değildir.	Pişmanlık hükümleri kapsamında vergi ziyai cezası kesilmeyecektir.
Kanuni Süresinden Sonra Düzeltilme Beyannamesi (YUK Md. 344)	Aynı vergi türündeyse vergi ziyai cezası bir kat, farklı vergi türünde ise %50 indirimli olarak düzenlenecektir.	Vergi ziyai cezası %50 indirimli olarak düzenlenir.

SONUÇ

Mükelleflerin yapmış olduğu beyannamelerde bir hafta bulunması ve bu hatayı beyan döneminden sonra vergi idaresi tespit etmeden, pişmanlık hükümlerinden yararlanmak suretiyle kendi iradelerine istinaden beyannameye düzeltilme verilmesi mükelleflere önemli vergi avantajı sağlamaktadır. Ancak söz konusu avantaj pişmanlıkla yapılan beyana tahakkuk eden vergi ve pişmanlık zammının mutlaka süresinde ödenmesi durumunda söz konusu olmaktadır. Pişmanlıkla yapılan bir beyan olsa bile süresinde ödeme yapılmaz ise uygulamanın getirdiği avantajlardan ya-

rarlanılması mümkün olmayacaktır.

Vergi inceleme döneminde ise pişmanlık hükümlerinden faydalanmak mümkün olmayacak, sadece kanuni süresinden sonra düzeltilme beyanı yapma imkanı söz konusu olacaktır. Böyle bir durumda vergi ziyai cezası aynı vergi türünde bir kat, farklı vergi türünde ise %50 indirimli olarak düzenlenecektir.

İlave olarak kendisine izaha davet yazısı tebliğ edilen mükelleflerin de davet konusu tespitle sınırlı olmak üzere pişmanlık hükümlerinden yararlanması mümkün bulunmamaktadır.



GELİR VERGİSİ BEYANNAMESİNDE İNDİRİM KONUSU YAPILABİLECEK HARCAMALAR

GİRİŞ

Gelir Vergisi Kanunu'nun 89. maddesinde, gelir vergisi mükelleflerince beyannamede bildirilecek gelirlerden indirim konusu yapılabilecek hususlar düzenlenmiştir. Yıllık beyannamede, beyan edilen gelir tutarından yapılacak bu indirimler, sadece yıllık veren mükelleflere sağlanmış olup tevkif yoluyla vergilendirme veya istisnalar nedeniyle veyahut beyanname verme sınırının altında kalması dolayısıyla yıllık beyanname vermeyen gelir sahiplerinin söz konusu indirimlerden yararlanma imkanı yoktur.

Gelir Vergisi Kanunu'na göre vergi matrahının tespitinde beyan edilen gelirden yapılacak indirimlerin çoğunluğu söz konusu kanunların ilgili maddelerinde sayılmıştır. İstisnai olarak da bazı özel kanunlarda da düzenlemeler yapılmıştır. Vergi matrahının tespitinde indirilebilecek unsurların mutlaka gelir ve kurumlar vergisi kanununda yer alması gerekmektedir. Bazı özel kanunlarda yer alan düzenlemelerde de indirim konusu yapılacak hususlar yer alabilmektedir.

Yıllık beyannamede, indirim konusu yapılacak tutarın hesaplanmasında (beyan edilen gelirin %5'i, %10'u veya %15'i gibi belli sınırlamalar kapsamında yapılacak indirimlerin belirlenmesinde) beyan edilen gelir olarak, yıllık gelir vergisi beyannamesinde yer alan indirimler ve geçmiş yıl zararları düşülmeden önceki tutar esas alınmaktadır.

1. BEYAN EDİLEN GELİRDEN GVK'NIN 89. MADDESİNE GÖRE YAPILACAK İNDİRİMLER

Yıllık beyanname ile bildirilecek gelirlere ilişkin indirimler Gelir Vergisi Kanunu ile diğer kanunlarda belirtilmiştir. Gelir Vergisi matrahının tespitinde gelir vergisi beyannamesinde bildirilecek gelirlerden aşağıda belirtilen indirimlerin yapılabilmesi için yıllık beyanname ile bildirilecek bir gelirin bulunması ve yapılacak indirimlerin ilgili mevzuatta belirtilen şartları taşıması gerekmektedir.



- ▶ *Hayat/şahıs sigorta primleri (89/1),*
- ▶ *Eğitim ve sağlık harcamaları (89/2),*
- ▶ *Engellilik indirimi (89/3),*
- ▶ *Bağış ve yardımlar (89/4),*
- ▶ *Eğitim ve sağlık tesisleri ile dini tesislere ilişkin bağış ve yardımlar (89/5),*
- ▶ *Gıda bankacılığı kapsamındaki bağış ve yardımlar (89/6),*
- ▶ *Kültür ve turizm amaçlı bağış ve yardımlar (89/7),*
- ▶ *Sponsorluk harcamaları (89/8),*
- ▶ *Cumhurbaşkanınca başlatılan yardım kampanyalarına yapılan aynı ve nakdi bağışlar (89/10),*
- ▶ *İktisadi işletmeler hariç, Türkiye Kızılay Derneğine ve Türkiye Yeşilay Cemiyetine makbuz karşılığı yapılan nakdi bağış ve yardımlar (89/11),*
- ▶ *Girişim sermayesi fonu olarak ayrılan tutarların indirimi (89/12),*
- ▶ *Yurt dışında mukim kişi ve/veya kurumlara Türkiye'de verilen ve münhasıran yurt dışında yararlanılan hizmetlerden sağlanan kazancın %50'si (89/13),*
- ▶ *Korumalı işyeri indirimi (89/14),*
- ▶ *Bireysel katılım yatırımcısı indirimi (GVK geçici 82. maddesi),*
- ▶ *5746 sayılı Kanun kapsamındaki Ar-Ge ve tasarım indirimi (5746 sayılı Kanunun 3 ve 3/A maddesi),*
- ▶ *Bazı kanunlara göre tamamı indirilecek bağış ve yardımlar (Özel kanunlar).*

1.1. Hayat/Şahıs Sigorta Primleri

GVK'nın 89. maddesinin birinci fıkrasının 1 numaralı bendinde yer alan hükme göre; beyan edilen gelirin %15'ini ve asgari ücretin yıllık tutarını aşmamak şartıyla (Bu şartın tespitinde işverenler tarafından ücretliler adına bireysel emeklilik sistemine ödenen katkı payları ile 63.maddenin birinci fıkrasının (3) numaralı bendi ve bu bent kapsamında indirim konusu yapılacak prim ödemelerinin toplam tutarı birlikte dikkate alınır.) mükellefin şahsına, eşine ve küçük çocuklarına ait hayat sigortalarına ödenen primlerin %50'si ile ölüm, kaza, hastalık, sağlık, engellilik, analık, doğum ve tahsil gibi şahıs sigorta primleri beyan edilen gelir toplamından indirim konusu yapılabilmektedir.

Sigortanın Türkiye'de kâin ve merkezi Türkiye'de bulunan bir emeklilik veya sigorta şirketi nezdinde akdedilmiş olması, prim 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 kendi gelirlerinden indirilir.

İndirim konusu yapılacak primlerin toplamı, beyan edilen gelirin %15'ini ve yıllık olarak asgari ücretin yıllık tutarını aşamayacaktır. 2024 yılı gelirlerine ilişkin olarak kullanılacak olan asgari ücretin yıllık brüt tutarı 240.030 TL'dir. Beyan edilen gelir tutarından, bireysel emeklilik sistemine ödenen katkı paylarının ise indirim konusu yapılması mümkün değildir.

Hayat ve şahıs sigorta primlerinin ücret matrahından indirimi hakkında 23.10.2012 tarih ve 85 No.lu Gelir Vergisi Sirkülerinin "Ödenen Şahıs Sigorta Primlerinin Ücret Matrahının Tespitinde İndirimi" başlıklı bölümünde; vergiye tabi ücret matrahının

tespitinde dikkate alınacak sigorta primleri, sigortanın Türkiye'de kâin ve merkezi Türkiye'de bulunan bir emeklilik veya sigorta şirketi nezdinde akdedilmiş olması şartıyla;

- ▶ Ücretlinin şahsına, eşine ve küçük çocuklarına ait birikim priminin alındığı hayat sigortası poliçeleri için hizmet erbabı tarafından ödenen primlerin %50'si ile
- ▶ Ölüm, kaza, sağlık, hastalık, engellilik, işsizlik, analık, doğum ve tahsil gibi şahıs sigorta poliçeleri için hizmet erbabı tarafından ödenen primlerin %100'ünden

oluşmaktadır.

İndirim konusu yapılacak primlerin toplamı, ödendiği ayda elde edilen ücretin %15'ini ve yıllık olarak asgari ücretin yıllık tutarını aşamayacaktır. Yıl içinde asgari ücret tutarında meydana gelebilecek değişiklikler, indirim yapılacak tutarların hesabında dikkate alınacaktır.

Öte yandan, gelirlerini yıllık beyanname ile beyan eden mükellefler kendileri, eşi ve küçük çocukları adına ödedikleri birikim priminin alındığı hayat sigortası poliçeleri için primlerin %50'sini, birikimli sigortalar dışında kalan yaşam teminatı içeren sigorta primlerinin tamamını (%100'ünü) gelir vergisi beyanname-sinde bildirecek gelirlerinden indirmeleri, beyan edilen gelirin %15'ini ve asgari ücretin yıllık tutarını aşmaması halinde mümkündür. Öte yandan, mükelleflerce ödenen primlerin yıllık beyanname ile beyan edilen gelirden indirebilmesi için, bu primlerin yıl içinde ücretin safi tutarının tespitinde (GVK'nın 63/3. maddesine göre) ayrıca indirilmemiş olması gerekmektedir.

85 No.lu Gelir Vergisi Sirkülerinde; "çocuk" veya "küçük çocuk" tabirinden, mükellefle birlikte oturan veya mükellef tarafından bakılan (nafaka verilenler, evlat edinilenler ile ana veya babasını kaybetmiş torunlardan

mükellefle birlikte oturanlar dâhil) 18 yaşını veya tahsilde olup 25 yaşını doldurmamış çocukların; "eş" tabirinden ise, aralarında yasal evlilik bağı bulunan kişilerin anlaşılması gerektiği belirtilmiştir.

1.2. Eğitim ve Sağlık Harcamalarının İndirim Konusu Yapılması

GVK'nın 89. maddesinin 2.fıkrasında yer alan hükme göre; beyan edilen gelirin %10'unu aşmaması, Türkiye'de yapılması ve gelir veya kurumlar vergisi mükellefiyeti bulunan gerçek veya tüzel kişilerden alınacak belgelerle tevsik edilmesi şartıyla, mükellefin kendisi, eşi ve küçük çocuklarına ilişkin olarak yapılan eğitim ve sağlık harcamaları, yıllık beyanname ile bildirilecek gelirden indirilebilecektir.

Bu indirim hakkından, gelirlerini yıllık beyanname ile beyan eden mükellefler yararlanabilmektedirler. Bu nedenle ticarî, ziraî ve meslekî kazanç sahipleri yanında, menkul ve gayrimenkul sermaye iratları, değer artışı kazançları ile arızî kazançları ve ücretleri dolayısıyla yıllık gelir vergisi beyanname-si veren mükelleflerin de bu uygulamadan yararlanması mümkündür.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 89. maddesinde, gelir vergisi matrahının tespitinde, gelir vergisi beyanname-sinde bildirilecek gelirden yapılabilecek eğitim ve sağlık harcamaları indiriminden yararlanmanın şartları şöyledir;

- ▶ Eğitim ve sağlık harcamaları beyan edilen gelirin %10'unu aşmamalı,
- ▶ Eğitim ve sağlık harcamasının Türkiye'de yapılmalı,
- ▶ Gelir veya kurumlar vergisi mükellefiyeti bulunan gerçek veya tüzel kişilerden alınacak belgelerle tevsik edilmeli,

- ▶ Eğitim ve sağlık harcaması mükellefin kendisi, eşi ve küçük çocukları için yapılmalıdır.

Bu şartların birlikte oluşması halinde yapılan eğitim ve sağlık harcamaları yıllık beyannameye bildirilecek gelir toplamından indirilebilecektir.

Eğitim Harcamalarının İndirim Şartları

255 seri no.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinin "Eğitim Giderleri" başlıklı bölümünde;

- ▶ Eğitim ve öğretim kurumları, anaokulu, kreş ve etüt merkezlerine (dershaneler kaldırıldığı için) eğitim amacıyla yapılan ödemeler,
- ▶ Eğitim amaçlı kurs ücretleri,
- ▶ Okul servis ücretleri,
- ▶ Kitap (ders kitabı, hikaye, roman, deneme, bilimsel eser vb.), eğitim amaçlı CD, DVD ve kırtasiye alımları için yapılan harcamalar,
- ▶ Öğrencilerin özel yurtlarda ve pansiyonlarda kalmaları durumunda ödenen tutarlar,

eğitim gideri kapsamında değerlendirilmiştir. Anılan Tebliğde belgelerin mükelleflerin kendisi, eşi ve küçük çocukları adına düzenlenmiş olması gerekmektedir. Ayrıca, bu harcamaların bir kısmının başkaları tarafından karşılanması durumunda, mükellefin kendisinin karşıladığı harcama tutarını esas alması gerekmektedir.

Buna göre, eğitim amacıyla kitap ve kırtasiye alımları için yapılan harcamalar ile özel yurt veya pansiyona ödenen tutarlar da mükellefiyeti bulunan gerçek ve tüzel kişilerden alınacak belgelerle tevsik edilmesii kaydıyla gelir vergisi beyannamesinden indirilebilecektir.

Sağlık Harcamalarının İndirim Şartları

Aşağıda belirtilen şekilde yapılan eğitim ve sağlık harcamaları beyan

edilen gelirin %10'unu aşmaması şartıyla yıllık beyanname ile bildirilecek gelirlerden indirilebilecektir. Buna göre;

- ▶ Eğitim ve sağlık harcamaları Türkiye'de yapılmalıdır.
- ▶ Gelir veya kurumlar vergisi mükellefi olan gerçek veya tüzel kişilerden alınacak belgelerle tevsik edilmelidir.
- ▶ Söz konusu harcamalar mükellefin kendisi, eşi ve küçük çocuklarına ilişkin olmalıdır.

Öte yandan, 255 seri no.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde "Sağlık giderleri";

- ▶ Teşhis ve tedavi amacı ile yapılan her türlü muayene, tahlil, röntgen, ultrason, tomografi, emar, check-up, ameliyat, fizik tedavi ve diş tedavisi ücretleri ile özel hastane ücretleri,
- ▶ İlaç, sağlık malzemesi, diş protez ücretleri, gözlük ve lens alımları gibi,

harcamalar olarak tanımlanmıştır. Yapılan sağlık harcamalarının bir kısmının başkaları tarafından (Sosyal Güvenlik Kurumu, işverenler veya sağlık sigortası kapsamında) karşılanması halinde, mükellef kendisi tarafından karşılanan sağlık harcamasını beyan ettiği gelirden indirebilir.



1.3. Engellilik İndirimi

Gelir Vergisi Kanunu'nun 31 inci maddesine göre; göre çalışma gücünün asgari %80'ini kaybetmiş bulunan hizmet erbabı birinci derece engelli, asgari %60'ını kaybetmiş bulunan hizmet erbabı ikinci derece engelli, asgari %40'ını kaybetmiş bulunan hizmet erbabı ise üçüncü derece engelli sayılır ve elde ettikleri ücret gelirlerinden aşağıda belirtilen aylık engellilik indirimi tutarları indirilir. Ücretli kişinin kendisi engelli ise engellilik indirimi tutarı gelir vergisi kesintisi yapılırken ücret matrahından indirilerek uygulanır. Bu indirimden bakmakla yükümlü olduğu engelli kişi bulunan hizmet erbabı da yararlanır. Ancak Gelir Vergisi Kanunu'nun 36. maddesine göre dar mükellefiyete tabi kimseler engellilik indiriminden yararlanamazlar.

GVK'nın 89. maddesinin birinci fıkrasının üçüncü bendinde yer alan düzenlemeye göre; serbest meslek faaliyetinde bulunan engellilerin beyan edilen gelirlerinden, GVK'nın 31. maddesinde yer alan esaslara göre hesaplanan yıllık indirim düşülmektedir. Bu indirimden bakmakla yükümlü olduğu engelli kişi bulunan serbest meslek erbabı ile hizmet erbabı (tevkifat matrahı dahil) da yararlanmaktadır.

Ücret gelirlerini yıllık beyanname ile beyan eden ve bakmakla yükümlü olduğu engelli kişi bulunan hizmet erbabı, Gelir Vergisi Kanunu'nun 31. maddesinde yer alan esaslara göre hesaplanan engellilik indiriminden yararlanabilecektir. Ancak, yıl içinde ücret matrahından indirim konusu yapılan engellilik indirimi tutarının ikinci kez yıllık beyannameye indirim konusu yapılması mümkün değildir. Yıl içinde elde ettiği ücret geliri gelir vergisi kesintisine tabi olmadığı için yıl içinde engellilik indiriminden yararlanmayan ücretli, gelir vergisi beyannamesi vermesi durumunda

engellilik indiriminden yararlanacak ve bu indirim yıllık olarak hesaplayıp yıllık beyanname üzerinden indirebileceklerdir.

Buna göre, GVK'nın 31 ve 89/3. maddelerine göre engellilik indirimi uygulamasından;

- ▶ Engelli ücretli ile ailesinde bakmakla yükümlü olduğu engelli bulunan ücretli,
- ▶ Engelli serbest meslek erbabı ile ailesinde bakmakla yükümlü olduğu engelli bulunan serbest meslek erbabı

yararlanabileceklerdir.

Engellilik indirimi uygulamasına ilişkin olarak yayımlanan Tebliğe göre, bakmakla yükümlü olunan kişi tabirden, engelli kişinin tabii olduğu çalışma mevzuatı veya bağlı bulunduğu sosyal güvenlik kurumunun mevzuatına göre yükümlü sayılan anne, baba, eş ve çocukları anlaşılacaktır.



1.4. Bağış ve Yardımların Beyan Edilen Gelirden İndirimi

Mükelleflerin yıllık beyanname beyan edecekleri gelir toplamından indirilebilecekleri bağış ve yardımlar GVK'nın 89/4, 5, 6, 7. bentlerinde yer aldığı şekliyle iki gruba ayrılmakta olup birinci gruba tamamı indirim konusu yapılabilen bağış ve yardımlar, ikinci gruba ise belli sınırlamalar çerçevesinde indirimi mümkün olan bağış ve yardımlar girmektedir. Bağış ve yardımlarda beyan edilen gelirin yetersiz olması nedeniyle indirim konusu yapılamayan tutarlar sonraki yılda kullanılamazlar.

▶ Beyan Edilecek Gelirin %5'i ile Sınırlı Olarak İndirilebilecek Bağış ve Yardımlar

Genel ve özel bütçeli kamu idareleri, il özel idareleri, belediyeler, köyler ile kamu yararına çalışan dernekler ve Cumhurbaşkanınca vergi muafiyeti tanınan vakıflara yıllık toplamı beyan edilecek gelirin %5'ini (kalkınmada öncelikli yöreler kapsamındaki illerde zikredilen kurum/kuruluş, dernek veya vakıflara yapılan bağış ve yardımların yıllık toplamı beyan edilecek gelirin %10'unu) aşmamak üzere, makbuz karşılığında yaptıkları bağış ve yardımları yıllık beyanname ile bildirilecek gelirlerinden indirim konusu yapabilirler.

Beyan edilen gelirin %5'ini aşmamak üzere indirim konusu edilebilecek bağış ve yardımlar, GVK'nın 89/4 numaralı bendinde düzenlenmiştir. Gelir vergisi mükellefleri tarafından yapılacak söz konusu bağış ve yardımlar, beyan edilecek gelirin %5'ini aşmamak üzere indirim konusu yapılabilir. Kalkınmada öncelikli yöreler için bu oran %10 olarak belirlenmiştir. İndirim konusu yapılacak tutarın hesaplanmasında beyan edilen gelir olarak, yıllık gelir vergisi beyannamesinde yer alan indirimler ve geçmiş yıl zararları düşülmeden önceki tutar esas alınmaktadır.

Kamuya yararlı dernekler ile Cumhurbaşkanı tarafından vergi muafiyeti tanınan vakıflara yapılan bağış ve yardımların indirimi, beyan edilen gelirin %5'i (kalkınmada öncelikli yöreler için %10'unu) ile sınırlıdır. Ancak, kamuya yararlı dernekler ile Cumhurbaşkanı tarafından vergi muafiyeti tanınan vakıflar dışında kalan dernek ve vakıflara yapılan bağış ve yardımların, gelir ve kurumlar vergisi beyannamesinde indirim konusu yapılması mümkün değildir.

▶ Tamamı İndirilebilecek Bağış Ve Yardımlar

1.5. Eğitim ve Sağlık Tesisleri ile Dini Tesislere İlişkin Bağış Ve Yardımlar

GVK'nın 89/5 inci bendine göre; genel ve özel bütçeli kamu idarelerine, il özel idarelerine, belediyelere ve köylere bağışlanan okul, sağlık tesisi ve yüz yatak (kalkınmada öncelikli yörelerde elli yatak) kapasitesinden az olmamak üzere öğrenci yurdu ile çocuk yuvası, yetiştirme yurdu, huzurevi, bakım ve rehabilitasyon merkezi ile mülki idare amirlerinin izni ve denetimine tabi olarak yaptırılacak ibadethaneler ve Diyanet İşleri Başkanlığı denetiminde yaygın din eğitimi verilen tesislerin ve Gençlik ve Spor Bakanlığına ait gençlik merkezleri ile gençlik ve izcilik kamplarının inşası dolayısıyla yapılan harcamalar veya bu tesislerin inşası için bu kuruluşlara yapılan her türlü bağış ve yardımlar ile mevcut tesislerin faaliyetlerini devam ettirebilmeleri için yapılan her türlü nakdi ve aynı bağış ve yardımların tamamı beyan edilen gelirden indirilebilecektir.

Okul, sağlık tesisi, öğrenci yurdu ve diğer tesisler ile mülki idare amirlerinin izni ve denetimine tabi olarak yaptırılan ibadethane ve Diyanet İşleri Başkanlığı denetiminde yaygın din eğitimi verilen tesislerin yapımı

veya bu tesislerin faaliyetlerine devam edebilmeleri için yapılan bağış ve yardımların (harcamaların) herhangi bir sınırlamaya tabi olmaksızın vergi matrahının tespitinde dikkate alınabilmesi için bu bağış ve yardımların genel bütçeye dâhil daireler, özel bütçeli kamu idareleri, il özel idareleri, belediyeler ve köylere yapılması gerekmektedir.

Mülki idare amirlerinin izni ve denetimine tabi olarak yaptırılan ibadethaneler,

Diyanet İşleri Başkanlığı denetiminde yaygın din eğitimi verilen tesislerin ve Gençlik ve Spor Bakanlığına ait gençlik merkezleri ile gençlik ve izcilik kamplarının inşası veya faaliyetine devam etmesine yönelik yapılan bağış ve yardımların, anılan amaçlarla kurulmuş bulunan vakıf veya derneklere de yapılması mümkündür.



1.6. Gıda Bankacılığı Kapsamındaki Bağış ve Yardımlar (89/6)

GVK'nın 89/6.bendine göre; fakirlerle yardım amacıyla gıda bankacılığı faaliyetinde bulunan dernek ve vakıflara Hazine ve Maliye Bakanlığınca belirlenen usul ve esaslar çerçevesinde bağışlanan gıda, temizlik, giyecek ve yakacak maddelerinin maliyet bedellerinin tamamı beyan edilecek gelirden indirilebilecektir.

1.7. Kültür ve Turizm Amaçlı Bağış ve Yardımlar (89/7)

GVK'nın 89/7. bendine göre; genel ve özel bütçeli kamu idareleri, il özel idareleri, belediyeler, köyler, kamu yararına çalışan dernekler, Cumhurbaşkanınca vergi muafiyeti tanınan vakıflar ve bilimsel araştırma faaliyetinde bulunan kurum ve kuruluşlar tarafından yapılan ya da Kültür ve Turizm Bakanlığınca desteklenen veya desteklenmesi uygun görülen çalışmalara ilişkin harcamalar ile bu amaçla yapılan her türlü bağış ve yardımların tamamı beyan edilen gelirden indirim konusu yapılabilecektir.

GVK'nın 89/10. bendine göre; Cumhurbaşkanınca başlatılan yardım kampanyalarına makbuz karşılığı yapılan aynı veya nakdi bağışların tamamı indirim konusu yapılabilecektir.

GVK'nın 89/11. bendine göre; ikisadi işletmeleri hariç, Türkiye Kızılay Derneğine ve Türkiye Yeşilay Cemiyetine makbuz karşılığı yapılan nakdi bağış ve yardımların tamamı indirim konusu yapılabilecektir.

Cumhurbaşkanınca Başlatılan Yardım Kampanyalarına Yapılan Bağışlar

Cumhurbaşkanınca başlatılan yardım kampanyalarına yapılan bağışlar, Gelir Vergisi Kanunu'nun 89.

maddesinin birinci fıkrasının (10) numaralı bendinde düzenlenmiştir. Gelir vergisi mükellefleri tarafından; Cumhurbaşkanınca başlatılan yardım kampanyalarına makbuz karşılığı yapılan aynı ve nakdi bağışların tamamı vergi matrahının tespitinde indirilebilmektedir.

Afet ve Acil Durum Yönetimi (AFAD) Başkanlığı Koordinasyonundaki yardım kampanyaları

Afet ve acil durumlar ile sivil savunmaya ilişkin hizmetleri yürütmek üzere İçişleri Bakanlığına bağlı Afet ve Acil Durum Yönetimi Başkanlığı (AFAD) kurulmuştur. Başkanlık genel bütçe kapsamındaki kamu idareleri arasında sayılmıştır. Gelir Vergisi Kanunu'nun 89. maddesinin birinci fıkrasının (10) numaralı bendi ve Kurumlar Vergisi Kanununun 10. maddesinin birinci fıkrasının (e) bendi kapsamında, Cumhurbaşkanınca başlatılan yardım kampanyalarına makbuz karşılığı yapılan aynı ve nakdi bağışların tamamı beyan edilen gelir ve kurum kazancından indirilebilmektedir.

03/02/2021 tarihinde yayımlanan 3483 sayılı Cumhurbaşkanı Kararı gereğince, bu tarihten itibaren ülkemizde meydana gelebilecek depremler sonrası zarar gören afetzedeler için AFAD Başkanlığı koordinasyonunda yardım kampanyaları yürütülmektedir. Depremlerden etkilenen afetzedeler için AFAD Başkanlığınca ilan edilen hesaplara yapılan nakdi bağışların tamamı gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerince indirim konusu yapılabilecektir.

Türkiye Kızılay Derneğine ve Türkiye Yeşilay Cemiyetine yapılan nakdi bağış ve yardımlar

Türkiye Kızılay Derneğine ve Türkiye Yeşilay Cemiyetine yapılan nakdi bağış ve yardımlar, Gelir Vergisi Kanunu'nun 89 uncu maddesinin bi-

rinci fıkrasının (11) numaralı bendi ile Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 10 uncu maddesinin birinci fıkrasının (f) bendinde düzenlenmiştir. İktisadi işletmeleri hariç Türkiye Kızılay Derneğine ve Türkiye Yeşilay Cemiyetine makbuz karşılığı yapılan nakdi bağış ve yardımların tamamı indirim konusu yapılabilir.

Türkiye Kızılay Derneği ve Türkiye Yeşilay Cemiyetinin iktisadi işletmelerine yapılan bağış veya yardımların gelir ve kurum kazancının tespitinde indirim konusu yapılması ise mümkün değildir. Türkiye Kızılay Derneği ve Türkiye Yeşilay Cemiyetine yapılacak aynı bağış ve yardımlar beyan edilecek gelirin/kurum kazancının %5'ini aşmamak üzere yukarıda yapılan açıklamalar çerçevesinde indirim konusu yapılabilmektedir. Nakdi bağışların tamamının indirimi mümkün iken aynı bağış ve yardımlarda %5'lik sınırlamaya tabidir.

1.8. Sponsorluk Harcamaları

Gelir Vergisi Kanunu'nun 89. maddesinin birinci fıkrasının 8. bendine göre yapılan sponsorluk harcamalarının;

- ▶ Amatör spor dalları için %100'ü,
- ▶ Profesyonel spor dalları için %50'si,

yıllık beyanname ile bildirecek gelirlerden indirim konusu yapılabilecektir.

3289 sayılı Gençlik ve Spor Genel Müdürlüğü'nün Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun ile 3813 sayılı Türkiye Futbol Federasyonu Kuruluş ve Görevleri Hakkında Kanun kapsamında yapılan sponsorluk harcamalarının; amatör spor dalları için tamamı (%100'ü), profesyonel spor dalları için %50'si, yıllık beyanname bildirecek gelirlerden indirim konusu yapılabilecektir.

3289 sayılı Gençlik ve Spor Genel Müdürlüğü'nün Teşkilat ve Görevleri

Hakkında Kanunun "Ödül ve sponsorluk" başlıklı Ek 3. maddesine göre, ulusal veya uluslararası gençlik ve spor hizmet ve faaliyetlerini desteklemek amacıyla gerçek ve tüzel kişiler belirlenen alanlarda sponsorluk yapabilirler. Konu hakkında yayımlanan Gençlik ve Spor Genel Müdürlüğü Sponsorluk Yönetmeliğine göre;

Sponsorluk: Yönetmelik kapsamındaki alanlara gerçek veya tüzel kişilerce, dolaylı olarak ticari fayda sağlamak ya da sosyal sorumluluklarını yerine getirmek amacıyla iletişim olanakları karşılığında aynı ve/veya nakdi destekte bulunulmasını,

Sponsor: Gençlik ve spor tesisleri ile organizasyonlarına, federasyonlara, gençlik ve spor kulüplerine, sporculara; aynı ve/veya nakdi desteklerle sponsorluk yapan gerçek ve tüzel kişileri,

ifade etmektedir.

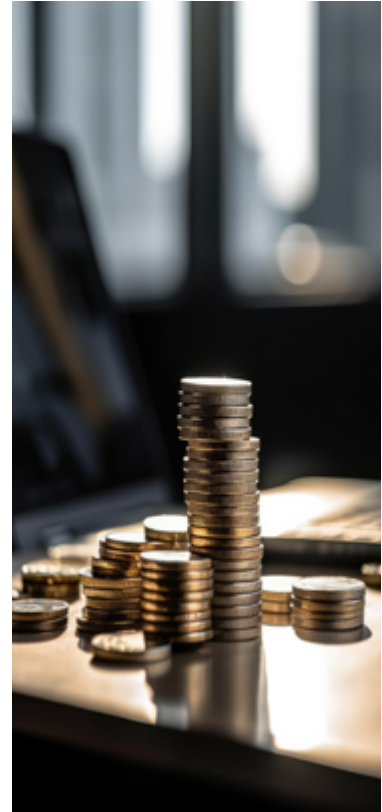
Ulusal veya uluslararası gençlik ve spor hizmet ve faaliyetlerini desteklemek amacıyla gerçek ve tüzel kişiler aşağıda belirtilen alanlarda sponsorluk yapabilirler.

- ▶ Genel Müdürlüğün yıllık faaliyet programında yer alan ulusal veya uluslararası gençlik ve spor organizasyonları,
- ▶ Sporcuların transfer bedelleri hariç olmak üzere spor kulüpleri ile federasyonların yıllık programlarında bulunan eğitim ve altyapı faaliyetleri gibi sporun yaygınlaştırılması ve sporcuların desteklenmesine yönelik resmi sportif faaliyetleri,
- ▶ Kamu kurum ve kuruluşları ve yerel yönetimler ile gençlik ve spor kulüplerine ait gençlik ve spor tesislerinden Genel Müdürlükçe uygun görülenlerin yapımı, ikmal, onarımı ve bakımı,
- ▶ Federasyonların veya gençlik ve

spor kulüplerinin hizmet ve faaliyetlerinin yürütülebilmesi için gerekli olan gençlik ve spor organizasyonları ile sportif araç, gereç ve malzemelerin temini,

- ▶ Ferdi lisanslı sporcuların, Genel Müdürlük veya federasyonlarca ferdi olarak katılmalarına izin verilen ulusal veya uluslararası organizasyonları,
- ▶ Türkiye Milli Olimpiyat Komitesi ile Paralimpik Komitesinin sportif faaliyetlerine ilişkin hizmetleri.

Yukarıda belirtilen sponsorluk alanlarında yapılan her türlü harcama sponsorluk harcaması sayılmaktadır. Sponsorluk Yönetmeliği kapsamında aynı ya da nakdi olarak yapılan harcamalar, gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerince harcamanın yapıldığı yılda indirim olarak dikkate alınabilecektir. Gelirin veya kurum kazancının yeterli olmaması halinde aşan kısmın takip eden vergilendirme döneminde indirim konusu yapılması mümkün bulunmaktadır.



1.9. Yurt Dışında Mukim Kişi ve/veya Kurumlara Türkiye’de Verilen ve Münhasıran Yurt Dışında Yararlanılan Hizmetlerden Sağlanan Kazancın %80’inin İndirimi

Türkiye’de yerleşmiş olmayan kişilerle, işyeri, kanuni ve iş merkezi yurt dışında bulunanlara Türkiye’de verilen ve münhasıran yurt dışında yararlanan mimarlık, mühendislik, tasarım, yazılım, tıbbi raporlama, muhasebe kaydı tutma, çağrı merkezi, ürün testi, sertifikasyon, veri saklama, veri işleme, veri analizi ve ilgili bakanlıkların görüşü alınmak suretiyle Maliye Bakanlığınca belirlenen mesleki eğitim alanlarında faaliyette bulunan hizmet işletmeleri ile ilgili bakanlığın izni ve denetimine tabi olarak eğitim ve sağlık alanında faaliyet gösteren ve Türkiye’de yerleşmiş olmayan kişilere hizmet veren işletmelerin münhasıran bu faaliyetlerinden elde ettikleri kazancın, elde edildiği takvim yılına ilişkin yıllık gelir vergisi beyannamesinin verilmesi gereken tarihe kadar tamamının Türkiye’ye transfer edilmesi şartıyla, %80’i indirim konusu yapılabilir.

Bu indirimden yararlanılabilmesi için fatura veya benzeri belgenin yurt dışındaki müşteri adına düzenlenmesi şarttır.

%80 olan oranı, hizmet alanları ve kazanç tutarları itibarıyla sifıra kadar indirmeye veya %100’e kadar artırmaya Cumhurbaşkanı, bu bendin uygulamasına ve denetime ilişkin usul ve esasları belirlemeye ilgili bakanlıkların görüşünü almak suretiyle Hazine ve Maliye Bakanlığı yetkilidir.



1.10. 5378 Sayılı Engelliler Hakkında Kanuna Göre Kurulan Korumalı İşyerleri

GVK’nın 89/14. bendine göre; 1/7/2005 tarihli ve 5378 sayılı Engelliler Hakkında Kanuna göre kurulan korumalı işyerlerinde istihdam edilen ve iş gücü piyasasına kazandırılmaları güç olan zihinsel veya ruhsal engelli çalışanlar için diğer kişi ve kurumlarca karşılanan tutar dâhil yapılan ücret ödemelerinin yıllık brüt tutarının yüzde 100’ü oranında korumalı işyeri indirimi, yıllık beyanname ile bildirilecek gelirlerden indirim konusu yapılabilecektir.

İndirim, her bir engelli çalışan için azami beş yıl süre ile uygulanır ve yıllık olarak indirilecek tutar, her bir engelli çalışan için asgari ücretin yıllık brüt tutarının yüzde 150’sini aşamaz. Bu bentte yer alan oranı, engellilik derecelerine göre yüzde 150’ye kadar artırmaya veya tekrar kanuni oranına indirmeye Cumhurbaşkanı; bendin uygulamasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye Aile ve Sosyal Politikalar Bakanlığı ile Çalışma ve Sosyal Güvenlik Bakanlığının görüşünü alarak Hazine ve Maliye Bakanlığı yetkilidir.

1.11. Bireysel Katılım Yatırımcısı İndirimi

Gelir Vergisi Kanunu’nun geçici 82. maddesine göre; 31/12/2027 tarihine kadar, 1 sayılı Cumhurbaşkanlığı Teşkilatı Hakkında Cumhurbaşkanlığı Kararnamesinin 253 üncü maddesi kapsamına giren bireysel katılım yatırımcısı tam mükellef gerçek kişiler, bu maddenin yürürlüğe girdiği tarihten sonra iktisap ettikleri tam mükellef anonim şirketlere ait iştirak hisselerini en az iki tam yıl elde tutmaları şartıyla, 213 sayılı Vergi Usul Kanununun değerlemeye ait hükümlerine göre hesapladıkları hisselerin tutarlarının %75’ini yıllık beyannamelemesine konu

kazanç ve iratlarından hisselerin iktisap edildiği dönemde indirebilirler.

Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı, Türkiye Bilimsel ve Teknolojik Araştırma Kurumu ile Küçük ve Orta Ölçekli İşletmeleri Geliştirme ve Destekleme İdaresi Başkanlığı tarafından belirlenen araştırma, geliştirme ve yenilikçilik programları kapsamında projesi son beş yıl içinde desteklenmiş kurumlara iştirak sağlayan bireysel katılım yatırımcıları için bu oran %100 olarak uygulanır. Yıllık indirim tutarı 2.500.000 TL’yi aşamaz. İlgili yıl kazancından indirilemeyen kısım, izleyen yıllarda 213 sayılı Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre bu yıllar için belirlenen yeniden değerlendirme oranında artırılarak dikkate alınır.



1.12. 5746 Sayılı Kanun Kapsamındaki Ar-Ge ve Tasarım İndirimi

5746 sayılı Araştırma, Geliştirme ve Tasarım Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanunun 3 ve 3/A maddesine Ar-Ge ve tasarım indirimi ile ilgili düzenleme eklenmiştir. 5746 sayılı Araştırma, Geliştirme ve Tasarım Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanunun 3. maddesine göre;

Ar-Ge ve tasarım indirimi: Teknoloji merkezi işletmelerinde, Ar-Ge merkezlerinde, kamu kurum ve kuruluşları ile kanunla kurulan veya teknoloji geliştirme projesi anlaşmaları kapsamında uluslararası kurumlardan ya da kamu kurum ve kuruluşlarından Ar-Ge projelerini desteklemek amacıyla fon veya kredi kullanan vakıflar tarafından veya uluslararası fonlarca desteklenen Ar-Ge ve yenilik projelerinde, rekabet öncesi işbirliği projelerinde ve teknoloji girişim sermaye desteklerinden yararlananlarca gerçekleştirilen Ar-Ge ve yenilik harcamalarının tamamı ile bu Kanun kapsamında yukarıda sayılan kurum ve kuruluşlar tarafından desteklenen tasarım projelerinde ve tasarım merkezlerinde gerçekleştirilen münhasıran tasarım harcamalarının tamamı, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 10. maddesine göre kurum kazancının ve 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 89. maddesi uyarınca ticari kazancın tespitinde indirim konusu yapılır.

Cumhurbaşkanınca belirlenen kriterleri haiz Ar-Ge merkezlerinde ayrıca o yıl yapılan Ar-Ge ve yenilik harcamalarının bir önceki yıla göre artışının yüzde ellisine kadari; Cumhurbaşkanınca belirlenen kriterleri haiz tasarım merkezlerinde ayrıca o yıl yapılan tasarım harcamalarının bir önceki yıla göre artışının yüzde ellisine kadari yukarıdaki esaslar dâhilinde indirim konusu yapılabilir. Belirlenen kriterlere göre kanuni hadler içerisinde oranları ayrı ayrı veya birlikte farklılaştırmaya Cumhurbaşkanı yetkilidir.

Bu harcamalar, Vergi Usul Kanununa göre aktifleştirilmek suretiyle amortisman yoluyla itfa edilir, bir iktisadi kıymet oluşmaması halinde ise doğrudan gider yazılır. Kazancın yetersiz olması nedeniyle ilgili hesap döneminde indirim konusu yapılamayan tutar, sonraki hesap dönemlerine devredilir. Devredilen tutarlar, takip eden yıllarda 213 sayılı Kanuna göre her yıl belirlenen yeniden değerlendirme oranında artırılarak dikkate alınır.

Aynı Kanunun 3/A maddesine göre; gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin, işletmeleri bünyesinde gerçekleştirdikleri münhasıran yeni teknoloji ve bilgi arayışına yönelik araştırma ve geliştirme harcamaları tutarının %100'ü, bu kapsamdaki projelerin Bilim, Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı tarafından Ar-Ge ve yenilik projesi olarak değerlendirilmesi şartıyla, 5520 sayılı Kanunun 10. maddesi ve 193 sayılı Kanunun 89. maddesi

uyarınca kazancın tespitinde indirim konusu yapılır.

Söz konusu harcamalar, 213 sayılı Kanuna göre aktifleştirilmek suretiyle amortisman yoluyla itfa edilir, bir iktisadi kıymet oluşmaması halinde ise doğrudan gider yazılır. Kazancın yetersiz olması nedeniyle ilgili vergilendirme döneminde indirim konusu yapılamayan tutar, sonraki vergilendirme dönemlerine devredilir. Devredilen tutar, takip eden yıllarda 213 sayılı Kanuna göre her yıl belirlenen yeniden değerlendirme oranında artırılarak dikkate alınır.

SONUÇ

Gelir Vergisi Kanuna göre düzenlenen Yıllık beyannamede, yasal indirimlerin doğru hesaplanması, vergi matrahının tespitinde fazla indirim yapılmaması önemli bir husustur. Beyan edilen gelirden yapılacak yasal indirimler Kanunda belirtildiği şartlar ve sınırlamalar çerçevesinde indirilmeli ve vergi matrahı doğru tespit edilmelidir. Aksi durumda, yanlış indirimler sonucunda vergi matrahı düşük hesaplanmış olacak ve hesaplanacak vergi de eksik hesaplanmış olacaktır.

Bu nedenle, gelir vergisi beyanname vereni mükelleflerin beyan ettikleri gelirden yapacakları indirimler konusunda vergi ziyanına sebebiyet vermemeleri için dikkatli olması gerekmektedir.





ULUSAL TAŞIT TANIMA SİSTEMİNE YÖNELİK ÖNEMLİ HATIRLATMALAR

GİRİŞ

Değişen ekonomik koşullar gerek kamu idaresi gerekse şirketler ekonomik ve ticari alandaki aldıkları kararlarda ve kararların uygulanması noktasında farklı yöntemler geliştirmelerine gereksinim duymaktadırlar.

Şirketler genel giderlerini kontrol altında tutmayı amaçlamakta, genel giderleri içinde ciddi gider kalemleri arasında yer alan harcamalardan tasarruf etme yolları aramaktadırlar. Şirketler gerek kiralama yoluyla gerekse öz mal olarak edindikleri taşıtların genel giderlerini daha ekonomik ve takip edilebilir kılmak için yöntemler geliştirmektedir. Ekonomik koşullar ve enflasyonunda etkisiyle ve ana faaliyet konuları da göz önünde bulundurulduğunda akaryakıt harcamaları ciddi giderler arasında yer almaktadır.

Kamunun gelir kalemlerini oluşturan vergi alacaklarının hatırı sayılır bir bölümünü de ülke içinde satılan akaryakıt ürünleri üzerinden alınan vergiler oluşturmaktadır. Kamu idaresi vergi mükellefleri üzerindeki denetim ve kontrolü teknolojik imkanlar çerçevesinde daha etkin uygulamak ve bu uygulamaları sürdürülebilir kılmak için yöntemler geliştirmektedir.



Bu kapsamda 5/10/2023 tarihinde 32330 sayılı Resmi Gazete ile 1 Sıra Nolu Ulusal Taşıtlar Tanıma Sistemi Uygulama Genel Tebliği yayımlanmış 21/09/2024 tarihinde yayımlanan 32669 sayılı Resmi Gazete ile bazı güncellemeler yapılarak uygulamaya konulmuştur.

Bu yazımızda uygulamaya giren Ulusal Taşıtlar Tanıma Sisteminin kapsamı ve uygulanması ile ilgili hususları incelemeye çalışacağız.

1. ULUSAL TAŞIT TANIMA SİSTEMİNİN (UTTS) KAPSAMI VE KAYIT ZORUNLULUĞU

Ulusal Taşıtlar Tanıma Sistemi ile akaryakıt piyasasında rekabet eşitliğinin sağlanması amaçlanmakta ve kayıt dışı ekonomi mücadele edilerek olası vergi kayıplarının önüne geçilmesi planlanmaktadır.

Bu kapsamda, 527 Numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile daha önce akaryakıt pompalarına bağlanma mecburiyeti getirilen ödeme kaydedici cihazların, elektronik ortamda anlık veri aktarımı yapabilen, güvenlik seviyesi yükseltilmiş ve belirlenen diğer teknik özellikleri taşıyan yeni nesil akaryakıt pompa ödeme kaydedici cihazlar ile değiştirilmesine yönelik usul ve esaslar yürürlüğe girmiştir.

Yürürlüğe giren Ulusal Taşıtlar Tanıma Sistemi (UTTS) ile yukarıda bahsettiğimiz uygulamanın bir devamı niteliğinde olup, akaryakıt istasyon-

larında yapılan akaryakıt satışlarında plaka bilgisinin sistem üzerinden yeni nesil akaryakıt pompa ödeme kaydedici cihazlara otomatik gönderilmesini sağlamaktadır. Burada sistemin kim tarafından kurulacağı, kapsama kimlerin dahil olacağı ve zorunlu olmayanların kimler olduğu gibi bazı konuları aydınlatmaya çalışacağız.

1.1. Sistemin Kurulumu ve Takibinin Yapılması

Sistemin kurulumu ve sürecin takibi için Darphane ve Damga Matbaası Genel Müdürlüğü görevlendirilmiştir. Bu kapsamda sistemin unsurlarının üretimi, satışı, kurulumu, değişimi ve bakım onarım hizmetlerinin yürütülmesi süreci Darphane tarafından yetkilendirilen firmalar aracılığı ile yürüterek mükelleflerin ve nihai tüketicilerin kullanımına sunulmaktadır.

Söz konusu sistem, Darphane tarafından yetkilendirilen firmalara teslim edilerek firmaların sistem kapsamındaki faaliyetlerinin takip edilebilmesi ile montaj, bakım, onarım ve servis işlemlerinin elektronik ortamda bildirilmesine imkan sağlayacak bir sistem kurgulanmıştır. Sistemin bir tarafında taşıtların sahipleri yer almakta diğer tarafta ise akaryakıt istasyonları yer almaktadır. Ulusal Taşıtlar Tanıma Sistemi (UTTS) kapsamında Darphane tarafında yetki verilen firmalar aracılığı ile zorunluluk kapsamındaki taşıtların tanımlanabilmesine ve benzeri tüm iş ve işlemlerin izlenebilmesi, sistem kapsamındaki bilgilerin GİB

Teknoloji sistemlerine aktarılabilmesine imkân verecek Taşıt Tanıma Birimi (TTB) takılmaktadır.

2. SİSTEME DAHİL OLMA ZORUNLULUĞU OLAN VE SİSTEME DAHİL OLMAYAN TAŞIT KULLANICILARI

Sistem ilk etapta kiralama yoluyla edinilen veya işletmeye dâhil olan ve işte kullanılan taşıtlar dahil edilmesi öngörülmektedir. 2025 yılında yeni satın alınan taşıtlara ilişkin sürecin nasıl ilerleyeceği ile ilgili yönetmelikte net ifadeler yer verilmemiştir. Darphane ve Damga Matbaası Genel Müdürlüğü'nün internet sitesinden yer alan duyuruya göre hali hazırda şirket bünyesinde yer alan taşıtların Taşıt Tanıma Birimi taktirmaları verilen son tarih 31/01/2025, Taşıt tanıma sistemi kullanan bireysel taşıtlarda 30/06/2025 olarak belirtilmiştir. Taşıt Tanıma Sistemi kullanan araçlara akaryakıt harcamalarını gider göstermeseler dahi 1/7/2025 tarihinden itibaren, bu tarihten sonra taşıt tanıma sistemi kullanacaklara ise kullanılmaya başlanmadan önce TTB takılması zorunluluğu getirilmiştir.

UTTS kapsamında yer alan taşıta Taşıt Tanıma Birimi taktırılmaması akaryakıt alımını kısıtlayan bir durum değildir. Ancak, UTTS'de düzenlenmeyen akaryakıt işleri gider beyanında kullanılamayacak ve mükelleflerin bunları vergi indirimine konu etmeleri mümkün olmayacağı belirtilmektedir. Kiralama yoluyla edinilen veya işletmeye dâhil olan ve işte kullanılan taşıtlara TTB taktırma yükümlülüğünün taşıt sahiplerine ait olduğu belirtilmektedir. Ayrıca filo kiralama şirketlerinin kiraladıkları araçlarla ilgili olarak da, kiralama yoluyla edinilen veya işletmeye dâhil olan ve işte kullanılan taşıtlar için 31/01/2025 tarihine kadar UTTS kaydının yaptırılması ve en geç 30 Nisan 2025 tari-

hine kadar Taşıt Tanıma Birimi (TTB) taktırılması şartı getirilmiştir.

Buna göre, filo kiralama şirketlerinin ticari faaliyetleri için kullandıkları araçlarına UTTS kapsamında Taşıt Tanıma Birimi taktırma zorunluluğu bulunmaktadır. Bu kapsamdaki araçlara, araç sahibi tarafından Taşıt Tanıma Birimi taktırılacağı belirtilmekte, akaryakıt harcamalarının gider olarak gösterilmek suretiyle vergi indirimine konu edilebilmesi ise UTTS'de düzenlenmiş fiş ile yapılabileceği, söz konusu harcama beyanlarına ait detayları mükellefin bağlı olduğu vergi dairesinden öğrenebileceği açıklamalarına yer verilmektedir. Darphanenin yapmış olduğu açıklamalarda her ne kadar UTTS girişlerinin araç sahiplerince yapılacağı belirtilse de uygulamada durum biraz farklı görünüyor. Zira UTTS kayıt ekranında taşıt tanıma birimi takılacak taşıtın bilgilerine ait giriş ekranında taşıtın öz mal araç mı yoksa sözleşme kapsamında kiralama yoluyla mı kullanıldığına dair bilgi istenmektedir.



TAŞIT TANIMA BİRİMİ (TTB) TAKILACAK TAŞITIN BİLGİLERİ		
Taşıt Sahiplik Türü	<input type="radio"/> Örsel <input checked="" type="radio"/> Sözleşmeli Taşıt (Kiralık)	Taşıt Plakası
Taşıt Türü	Taşıt Sınıfı	Plakası
Şasi Numarası	Çekişme	İkbalat Numarası
Marka	Model Yılı	Model
Yakıt Türü	Yakıt Tutarı	Taşıt Akaryakıt Depo Ölçü #
		Taşıtta LPG Var mı?
		<input type="radio"/> Evet <input type="radio"/> Hayır

Yüzlerce aracı olan kiralama şirketlerinin kendi araçlarını sisteme kaydetme süreci ve bu kiralama şirketlerinden araç kiralayan firmaların taşıt tanıma sistemi kapsamında aldıkları yakıtların UTTS kapsamında nasıl belgelendireceği konusunda bir karmaşa yaşanacağını değerlendirmekteyiz.



Yönetmelikte ve Darphane tarafından yayımlanan duyurularda taşıt tanıma sistemi kullanmayan bireysel araç sahipleri ile ilgili bir açıklamaya henüz yer verilmemiştir.

Genel bütçeye dâhil dairelerle, özel bütçeli idareler ve bunlara bağlı sabit ve döner sermayeli müesseseler, il özel idareleri, belediyeler ve bunların bağlı kuruluşları ile mahalli idare birliklerine ait taşıtlar ile yabancı devletlerin Türkiye'deki diplomatik temsilcilikleri, konsoloslukları ve uluslararası anlaşmalarla vergi muafiyeti tanınan uluslararası kuruluşlar ve bunların diplomatik haklara sahip mensupları ile ev sahibi hükümet anlaşmaları veya ülkemizin taraf olduğu diğer anlaşmalar çerçevesinde Türkiye'deki uluslararası kuruluşlar ve bunların yönetici kadrolarında görev yapan Türkiye Cumhuriyeti vatandaşı olmayan mensuplarına ait taşıtlar bu maddede belirtilen zorunluluk kapsamında değildir.

UTTS yönetmeliği kapsamında, taşıt plaka bilgisi TTB'ye kaydedilecek ve cihaz sadece kaydı yapılan taşıta ait bilgilerle kullanılacaktır. Bu sebeple, taşıtın sahiplik ve/veya plaka bilgisinin değişmesi durumunda taşıta takılmış olan TTB geçersiz hale gelecektir. Aracın satışı durumunda, taşıtın yeni plaka ve/veya yeni sahiplik bilgilerini ihtiva eden yeni bir TTB cihazının yetkili montaj firması tarafından takılması gerekmektedir.

UTTS, akaryakıt istasyonlarında kullanılan yeni nesil ödeme kayıt edici cihazlar ile iletişim kurabilecek özellikte olacağından akaryakıt istasyonlarında da bazı düzenlemelerin yapılması gerekmektedir. UTTS kapsamında yapılan akaryakıt satışlarında, akaryakıt satış işleminin Yeni nesil Pompa Ödeme Kaydedici Cihazlardan başlaması sonlandırılması esasına uygun olarak,

Taşıt Tanıma Okuma cihazlarının, Taşıt Tanıma Birimlerini okuması ile taşıt yeni nesil ödeme kaydedici cihazlara otomatik olarak iletilmesi sağlanmalıdır.

Tebliğde akaryakıt istasyonu işleten mükellefler, akaryakıt pompa ünitesi ve YN Pompa ÖKC üreten veya ithal eden firmalar veya bunların yetkili servisleri, Enerji Piyasası Düzenleme Kurumu tarafından 29/7/2021 tarihli ve 10338 sayılı Bayi Denetim Sisteminin Kurulması ve Uygulanması İçin Tüzel Kişilerin Yetkilendirilmesi Hakkında Karar kapsamında yetkilendirilen otomasyon şirketleri ile akaryakıt dağıtım şirketleri, UTTS'nin kurulması ve işletilmesi hususunda Darphane ve/veya Darphane tarafından yetkilendirilen firmalara her türlü teknik desteği sunmak zorunda oldukları belirtilmektedir.



Sistemin gerek akaryakıt satışı yapan bayiler gerekse taşıt sahibi firmalar için ilave maliyetlere katlanmalarına neden olacağı aşikar. Özellikle akaryakıt satışı yapan bayilerin ciddi maliyetleri olacaktır. Öte yandan tebliğin 10.maddesinde belirlenen usul ve esaslara aykırı hareket eden veya belirlenen sürelerde öngörülen yükümlülükleri yerine getirmeyenler hakkında 213 sayılı Kanunun ilgili ceza hükümleri uygulanacağı belirtilmektedir.

SONUÇ

Ulusal Taşıt Tanıma Sistemi (UTTS), akaryakıt piyasasında hem rekabet eşitliğinin sağlanması hem de kayıt dışı ekonomi ile etkin bir şekilde mücadele edilerek vergi kayıplarının önüne geçmek amacıyla akaryakıt istasyonlarında akaryakıt pompalarına bağlı ödeme kaydedici cihazlara taşıt plaka bilgilerinin manuel girişi önleyerek işlemlerin otomatik olarak aktarılmasını sağlamak üzere Darphane ve Damga Matbaası Genel Müdürlüğü tarafından yönetilen bu süreç yetkilendirilmiş firmalar üzerinden yürütülen bir sistem bütünüdür. Halihazırda şirket aktifinde yer alan taşıtlar için sisteme kayıt tarihi 31.01.2025 tarihe kadar yapılması gerekmektedir. Taşıt tanıma sistemi kullanan bireysel taşıtlarda 30/06/2025 olarak belirtilmiştir. Taşıt Tanıma Sistemi kullanan araçlara akaryakıt harcamalarını gider göstermeseler dahi 1/7/2025 tarihinden itibaren, bu tarihten sonra taşıt tanıma sistemi kullanacaklara ise TTB takılması zorunluluğu getirilmiş, tebliğde belirtile usul ve esaslara uyulmaması durumunda 213 kanunu hükümleri kapsamında cezai hükümler uygulanmaktadır.



VERGİYE UYUMLU MÜKELLEFLERE TANINAN VERGİ İNDİRİMİ MÜESSESESİ VE SÜREKSİZ BEYANLARIN ETKİSİ

GİRİŞ

08.03.2017 tarihli Resmi Gazete’de yayımlanan 6824 sayılı Kanun ile 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu (“GVK”)’nın mülga mükerrer 121. maddesi “Vergiye Uyumlu Mükelleflere Vergi İndirimi” başlığıyla yeniden düzenlendi. Düzenleme ile vergiye uyumlu olarak tanımlanan bazı mükelleflere, yıllık gelir ve kurumlar vergisi beyannameleri üzerinden hesaplanan verginin %5’i kadar bir tutarın ödenecek vergiden indirimi olanağı sağlandı.

2017 yılının ilk çeyreğinde getirilen düzenleme, 2018 takvim yılı başı itibarıyla uygulanmaya başlanmıştır. Madde yayım tarihinden sonra iki kere değiştirilmiş olup madde-nin uygulanmasına ilişkin usul ve esaslar 301 ve 302 seri No’lu Gelir Vergisi Tebliğ ile düzenlenmiştir. Çalışmamızda uyumlu mükellef indirimine ilişkin açıklamalara yer verilerek süreksiz vergi beyannamelerinin uyumlu mükellef indirimine etkileri ele alınacaktır.



1. UYUMLU MÜKELLEF VERGİ İNDİRİMİNDEN YARARLANMA ŞARTLARI NELERDİR?

Vergi indiriminden; ticari, zirai veya mesleki faaliyeti nedeniyle gelir vergisi mükellefi olanlar ile finans ve sigortacılık gibi bazı sektörlerde faaliyet gösterenler hariç, kurumlar vergisi mükellefleri aşağıda belirtilen şartları sağlamak koşuluyla yararlanabilmektedirler.

- ▶ Beyannamenin ait olduğu yıl ve öncesindeki 2 yılda gelir veya kurumlar vergisi, katma değer vergisi, muhtasar, ÖTV gibi tüm vergi beyannamelerinin kanuni süresinde verilmiş ve bu beyannameler üzerine tahakkuk eden vergilerin indirimin hesaplanacağı beyannamenin verildiği tarih itibarıyla ödenmiş olması, (Ayrıca kanuni süresinde verilen bir beyannameye ilişkin olarak kanuni süresinden sonra düzeltme amacıyla veya pişmanlıkla verilen beyannameler indirimden yararlanmaya engel değildir)
- ▶ İndirimin hesaplanacağı beyannamenin ait olduğu yıl ile bu yıldan önceki son iki yıl içerisinde kesinleşmiş olması koşuluyla, vergi beyannamelerindeki vergi türleri itibarıyla ikmalen, re’sen veya idarece yapılmış bir tarhiyat bulunmaması, (Kesinleşen tarhiyatların, indirimin hesaplanacağı beyannamenin ait olduğu yıl için geçerli olan, indirim tutarının üst sınırının %1’ini aşmaması durumunda bu şart ihlal edilmiş sayılmamaktadır.

İndirim sınırı, 1 Ocak 2025 tarihinden itibaren verilmesi gereken kurumlar vergisi beyannameleri için 9.900.000 TL olarak belirlenmiştir)

- ▶ Beyannamenin ait olduğu yıl ile öncesindeki 4 yıl içinde Vergi Usul Kanununun 359 uncu maddesinde sayılan fiilleri işlediği tespit edilenler vergi indiriminden yararlanamazlar. Örneğin, 2013, 2014, 2015, 2016 ve 2017 yıllarında birazdan açıklayacağımız fiilleri işleyenler 2018 de verilecek olan 2017 yılına ait gelir ve kurumlar vergisi beyanamesi için vergi indiriminden yararlanamaz. Yukarıda bahsettiğimiz indirim engel olan bu fiiller; sahte belge düzenleme ve kullanma, muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleme ve kullanma, muhasebe hilesi yapma, defter ve belgeleri tahrif etme, yok etme, defter ve belgeleri incelemeye ibraz etmeme, resmi kayıtların haricinde ikinci bir defter veya kayıt tutarak vergi kaçırma fiilleridir. Bu durumda olanlar, Vergi Usul Kanununun 359. Maddesi kapsamında hapis cezasını da gerektiren kaçakçılık fiilini işlemiş kabul edildiği için, vergi indiriminden de yararlanma hakkına sahip olamayacaklardır.
- ▶ Vergi indiriminden yararlanabilmenin diğer bir şartı ise; vergi borcunun bulunmaması gerekir. Vergi İndirimin hesaplanacağı tarih itibarıyla vergi aslı ve vergi cezaları (vergi ziyaı cezası, usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları) toplamı 1.000 Türk lirasının üzerinde ise indirimden yararlanamaz. Kısacası, dönemi ne olursa olsun

1000 TL üstü vergi borcu bulunan mükellefler vergi indirimden yararlanamayacaklardır.

Yukarıda açıkladığımız Vergi İndiriminin uygulaması, 1/1/2018 tarihinden itibaren verilmesi gereken yıllık gelir ve kurumlar vergisi beyannamelerinde uygulanmaya başlanacaktır. Yani, 2017 yılı Gelir ve Kurumlar Vergisi beyannameleri, 2018 de verileceği için, yukarıda sayılan şartları sağlamaları halinde bu beyannameler üzerinden vergi indiriminden yararlanılması mümkündür. Konuya ilişkin diğer bir önemli husus ise; Vergi indiriminden yararlanan mükelleflerin, şartları taşımadığının sonradan tespit edilmesi halinde ek-sik ödenen vergiler, vergi ziyai cezası uygulanmaksızın tarh edilerek alınır. Yani, şartları tam olarak taşımadığı halde vergi indiriminden yararlanan mükellefe vergi ziyai cezası uygulanmayacaktır.

2. UYUMLU MÜKELLEF İNDİRİMİNDEN KİMLER YARARLANABİLİR?

Yukarıda belirtilen şartların sağlanması kaydıyla;

- ▶ Belirtilen şartların karşılayan gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri
- ▶ Ticari, zirai veya mesleki faaliyeti nedeniyle gelir vergisi mükellefleri,
- ▶ Basit usule tabi mükellefler,
- ▶ Kurumlar vergisi mükellefleri (Finans ve bankacılık sektörlerinde faaliyet gösterenler, sigorta ve reasürans şirketleri, emeklilik şirketleri ve emeklilik yatırım fonları hariç) yararlanabilir.

3. UYUMLU MÜKELLEF İNDİRİMİNDEN KİMLER YARARLANAMAZ?

a. Kaçakçılık Suçlarını İşleyenlerin Durumu:

Son beş yılda, Vergi Usul Kanunu'nun 359. maddesinde sayılan kaçakçılık

fillerini işlediği tespit edilenlerin indirimden yararlanmaları mümkün değildir.

b. Faaliyet Süresi Üç Yıldan Az Olanlar:

Yukarıda belirttiğim gibi, indirimden yararlanabilmek için en az üç hesap dönemi beyannamelerinin yasal süresi içinde verilmesi gerekiyor. Bu koşul yerine getirilemediği için, üç hesap dönemi faaliyette bulunmayanlar indirimden yararlanamazlar. (Danıştay Üçüncü Dairesi'nin 05.10.2021 tarih ve E:2019/4464 K:2021/4195 sayılı kararı; Gelir İdaresi Başkanlığının 17.06.2020/166431 ve 04.08.2020/567753 sayılı özelgeleri)

c. Birleşme ve Devir Durumlarında Uyumlu Mükellef İndirimi

Gelir İdaresi Başkanlığı, bir kurumun başka bir kurumu devralması suretiyle gerçekleşen birleşmelerde devralan kurumun vergi indiriminden faydalanabilmesi için, devralan ve devrolunan kurumların her ikisinin de maddede yer alan şartları sağlaması gerektiği görüşündedir. Bu görüşe göre, devralan ve devrolan şirketlerden herhangi birisinin aranan şartları sağlayamaması halinde devralan şirketin indirimden yararlanması mümkün değildir. (15.06.2020 tarih ve 9706 sayılı özelge.)

d. Tarhiyat Öncesi Uzlaşmanın İndirimden Yararlanmaya Etkisi:

İndirimden yararlanabilmek için, ikmalen, re'sen veya idarece yapılmış bir tarhiyat bulunmaması gerekmektedir.

İndirimin hesaplanacağı beyannamenin ait olduğu yıldan önceki son iki yıla ilişkin olarak önerilen tarhiyat, tarhiyat öncesi uzlaşmayla tamamen ortadan kaldırılmamış ve kesinleşmişse, indirimden yararlanmak mümkün

değildir. Danıştay Üçüncü Dairesinin, tarhiyat öncesi uzlaşmanın indirimden yararlanmaya engel teşkil eden durumu bertaraf etmeyeceği yönünde bir kararı bulunmaktadır. (Danıştay Üçüncü Dairesinin 18.10.2022 tarih ve E:2019/7612 K:2022/3885 sayılı Kararı.)

e. Tarhiyatın Yapıldığı Dönemin İndirimden Yararlanmaya Etkisi:

İndirimden yararlanabilmek için, indirimin hesaplanacağı beyannamenin ait olduğu yıl ile bu yıldan önceki son iki yıl içerisinde kesinleşmiş olması koşuluyla, vergi beyannamelerindeki vergi türleri itibarıyla ikmalen, re'sen veya idarece yapılmış bir tarhiyat bulunmaması gerekmektedir.

Bu düzenlemeye göre, tarhiyatın ilgili olduğu dönemin bir önemi yok, önemli olan tarhiyatın kesinleştiği dönem. İndirimden yararlanabilmek için, indirimin hesaplanacağı beyannamenin ait olduğu yıl ile önceki iki yılda kesinleşmiş tarhiyat bulunmaması gerekmektedir.

2021 yılında yapılan değişiklik öncesinde, maddede yer alan koşul, maddede belirtilen süre içinde ikmalen, re'sen veya idarece yapılmış bir tarhiyat bulunmaması şeklindeydi. Yapılan değişiklikle, tarhiyat kesinleşmeye bağlandı. Bu dönemde verilen, birbiriyle çelişik iki yargı kararı bulunmaktadır. Kararlardan birinde, tarhiyatın üç yıllık zaman dilimine ilişkin olmaması (tarhiyatın ilgili olduğu dönem 2014, incelemenin ve tarhiyatın yapıldığı dönem 2016, indirimden yararlanılmak istenen dönem 2018) nedeniyle indirimden yararlanmaya engel olmadığı sonucuna ulaşıırken, diğer kararda tarhiyatın üç yıllık zaman dilimine ilişkin olması (tarhiyatın ilgili olduğu dönem 2010-2013, incelemenin ve tarhiyatın yapıldığı dönem 2015, indirimden yararlanılmak istenen dönem 2017) nedeniyle indirimden yararlanılamayaca-

ğı sonucuna ulaşılmıştır. (Danıştay Dokuzuncu Dairesinin 27.01.2022 tarih ve E:2021/2119 K:2022/110 sayılı, Danıştay Üçüncü Dairesinin 18.10.2022 tarih ve E:2019/7612 K:2022/3885 sayılı kararı.)

Her ne kadar şu anda yürürlükte olan düzenlemede tarhiyatın yapılması koşulu kesinleşmeye bağlanmışsa da farklı yargı kararına konu olaydaki tartışma geçerliliğini korumaktadır.

İndirimin yapılacağı dönem ve öncesi iki dönemde kesinleşen bir tarhiyat olup olmadığına bakmak gerekmektedir. Tarhiyatın hangi döneme ilişkin olduğunun bir önemi yok. Gelir İdaresinin görüşü de bu yöndedir. (10.05.2018 tarih ve 204105 sayılı özelge.)

4. VERGİ İNDİRİMİNDEN YARARLANMAK İÇİN SÜRESİNDE VERİLMESİ GEREKEN BEYANNAMELER

Vergi indirimini uygulamasından yararlanabilmek için süresinde verilmesi gereken vergi beyannameleri;

- ▶ Yıllık gelir vergisi ve kurumlar vergisi beyannameleri,
- ▶ Geçici vergi beyannameleri,
- ▶ Muhtasar, muhtasar ve prim hizmet beyannameleri,
- ▶ Hazine ve Maliye Bakanlığına bağlı vergi dairelerine verilmesi gereken katma değer vergisi ve özel tüketim vergisi beyannamelerini,

ifade etmektedir.

5. VERGİ İNDİRİMİNDE ÜST LİMİT VE ÖZELLİKLİ DURUMLAR

Hesaplanan indirim tutarı, 1/1/2025 tarihinden itibaren verilmesi gereken yıllık gelir ve kurumlar vergisi beyannamelerinde uygulanmak üzere

9.900.000 Türk lirasından (329 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği) fazla olamayacaktır.

5.1. İndirilecek Tutarın, Ödenmesi Gereken Vergiden Fazla Olması Durumu;

İndirilecek tutarın ödenmesi gereken vergiden fazla olması durumunda kalan tutar, yıllık gelir veya kurumlar vergisi beyannamesinin verilmesi gereken tarihi izleyen bir tam yıl içinde mükellefin beyanı üzerine tahakkuk eden diğer vergilerinden mahsup edilebilir. Bu süre içinde mahsup edilemeyen tutarlar red ve iade edilmeyecektir.

5.2. İndirim Şartlarının Taşınmadığı Sonradan Anlaşılması;

Vergi indiriminden yararlanan mükelleflerin, öngörülen şartları taşımadığının sonradan tespiti hâlinde ilgili vergilendirme döneminde indirim uygulaması dolayısıyla ödenmeyen vergiler, vergi ziyayı cezası uygulanmaksızın tarh edilecektir.

5.3. Düzeltme Amacıyla veya Pişmanlıkla Verilen Beyannameler Vergi İndirimi Uygulaması;

Kanuni süresi içinde verilen bir beyannameye ilişkin olarak, kanuni süresinden sonra düzeltme amacıyla veya pişmanlıkla verilen beyannameler vergi indiriminden yararlanılmasına engel teşkil etmeyecektir. Ancak, indirimden yararlanılabilmesi için bu beyannameler üzerine tahakkuk eden vergilerin de indirimin hesaplanacağı beyannamenin verildiği tarih itibarıyla ödenmiş olması gerekmektedir.

Vergiye uyumlu mükellef uygulaması ile vergi görevini eksiksiz yerine ge-

tiren mükellefleri bir nebze memnun etmesi açısından, idarece önemli bir adım atılmış bulunuyor. Vergi disiplininin tesisi açısından olumlu bir düzenleme ancak yeterli bir düzenleme değil. Mükelleflerin vergisel ödevlerini süresinde yerine getirmeye özendirici başka teşvik edici düzenlemelerinde yapılması yerinde olacaktır.

5.4. Süreksiz Beyanların Uyumlu Mükellef İndirimine Etkisi;

Uyumlu mükellef indirimini yararlanma şartları arasında yer alan, "İndirimin hesaplanacağı beyannamenin ait olduğu yıl ile bu yıldan önceki son iki yıla ait vergi beyannamelerinin kanuni süresinde verilmiş (Kanuni süresinde verilen bir beyannameye ilişkin olarak kanuni süresinden sonra düzeltme amacıyla veya pişmanlıkla verilen beyannameler bu şartın ihlali sayılmaz.) olması" ibaresi, yıllık gelir vergisi ve kurumlar vergisi beyannameleri, geçici vergi beyannameleri, muhtasar, muhtasar ve prim hizmet beyannameleri ile Hazine ve Maliye Bakanlığına bağlı vergi dairelerine verilmesi gereken katma değer vergisi ve özel tüketim vergisi beyannamelerini; vergi ibaresi, anılan Bakanlığa bağlı vergi dairelerine verilmesi gereken beyannameler üzerine tahakkuk eden vergileri ifade etmektedir.

İlgili vergi türüne göre, ihtiyari olarak vergi mükellefiyeti tesis ettiren mükellefler tarafından, kanuni süresi içinde beyan etmeleri gereken vergi bulunmaması durumunda, beyanname verilmesine gerek olmadığı veya durumun bir yazı ile vergi dairesine bildirilmesi zorunluluğu bulunmadığından, verilmesi gerekmeyen dönemlere ilişkin olarak bu beyannamenin verilmemiş olmasının Gelir Vergisi Kanununun mükerrer 121. maddesinde yer alan vergi indiriminden faydalanılmasına engel bir durum teşkil etmediği tabiidir. Bu

kapsamda, Gelir Vergisi Kanunu'nun mükerrer 121. maddesinde yer alan şartları taşımanız halinde, vergi indiriminden faydalanabilmeniz mümkün bulunmaktadır.

Kanuni süresinde beyan etmeleri gereken vergi bulunmasına rağmen kanuni süresinde verilmeyen süresiz beyanlarda Gelir Vergisi Kanunu'nun mükerrer 121. Maddesi uyarınca indirim hesaplanacağı beyannamenin ait olduğu yıl ile bu yıldan önceki son iki yıla ait vergi beyannamelerinin kanuni süresinde verilmiş olması şartı sebebiyle, mükelleflerin uyumlu mükellef indiriminden yararlanma haklarının kaybı söz konusu olabilmektedir.

Bununla birlikte, Danıştayın uyumlu mükelleflere vergi indirimi müessesesi ile ilgili uyumsuzluklarda verdiği kararlarda, mükellef lehine kararlar bulunmaktadır. Danıştay 3. Dairesinin E.2022/1526 ve K.2024/5244 sayılı kararında; KDV-2 beyannamelerinin süresinde verilmemiş olmasının ise indirimden yararlanmaya engel teşkil etmediği yönünde "pişmanlıkla verilen (2) nolu katma değer vergisi beyannamesinin tevkifatın kaynaklandığı dikkate alındığında, kuralın ihlali sayılmayacağı, davacının tüm vergi beyannamelerini süresinde verdiği ve bu dönem dışında tüm vergilerini vadesinde ödediği, Gelir Vergisi Kanunu'nun mükerrer 121. maddesi uyarınca %5 oranında vergiye uyumlu mükellef indiriminden yararlanma koşullarını taşımadığı yönünde davalı idarece başkaca bir tespit de yapılmadığı dikkate alındığında, dava konusu işlemde hukuka uygunluk bulunmadığından yazılı gerekçeyle davanın reddi" hükmü verilmiştir.



6. VERGİ İNDİRİM TUTARININ MUHASEBE KAYITLARINDA GÖSTERİLMESİ

%5 vergi indiriminin muhasebe kaydı konusunda Gelir İdaresi başkanlığının Tebliği ya da Sirküler düzeyinde düzenlemesi bulunmamakta olup, Gelir Vergisi Kanunu Mükerrer 121.maddesine ve buna bağlı olarak çıkarılan 301 seri numaralı Gelir Vergisi Genel Tebliği ve indirimin uygulanacağı gelir ve kurumlar vergisi beyannamelerinin vergi bildirim sistemiğine göre söz konusu indirim tutarlarının;

6.1. Geçmiş Yıl Karları ile İlişkilendirilmesi

570 Geçmiş Yıllar Karları Hesabı, "Geçmiş faaliyet dönemlerinde ortaya çıkan ve işletme sahibine veya ortaklarına dağıtılmamış bulunan kârlardan ilgili yedek hesaplarına alınmayan tutarların izlendiği hesaptır."

Örneğin: ABC A.Ş. 2021 Yılı Kurumlar Vergisi Beyannamesinde 15.000 TL %5 vergi indirimi hesaplamıştır.

Kurumlar Vergisi Beyannamesinin verme tarihi ile;

136.Diğer Çeşitli Alacaklar	15.000 TL
570.Geçmiş Yıl Karları	15.000 TL

Söz konusu alacağın gerekli GEKSİS kontrolleri tamamlandıktan sonra vergi borçlarına mahsubu halinde;

360.Ödenecek Vergi ve Fonlar	15.000 TL
136.Diğer Çeşitli Alacaklar	15.000 TL

6.2. Gelir Hesaplarına Yazılarak, Beyanname Üzerinde Diğer İndirimler Olarak Gösterilmesi

1 Seri No.lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'nde yer alan "Tek Düzen Hesap Planı" çerçevesinde söz konusu indirim tutarının muhasebe kaydının yapılması icap etmektedir.

602-Diğer Gelirler Hesabı; İşletmenin korunması, ihracatı teşvik ya da hükümet politikasına uyma zorunluluğu karşısında oluşan işletmenin faaliyet hasılatındaki düşüklüğü veya faaliyet zararını gidermek için, sermaye katkısı niteliğinde olmayan, mali yardımlar (sübvansiyonlar), devletin bazı malları vergi, resim, harç ve benzeri yükümlülüklerden istisna etmesi yoluyla yaptığı yardımlar (vergi iadeleri) ve satış tarihindeki vade farkları, ihracatla ilgili fiyat istikrar destekleme primi vb. hasılat kalemleri bu hesapta izlenir.

1 Seri No'lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'nde yer alan 679.Olağandışı Gelir ve Karlar Hesabı, "Tek Düzen Hesap Planı" ndaki diğer gelir hesap kalemleri

dışında kalan duran varlık satışlarından doğan kârlar gibi gelir ve kârların yer aldığı hesaptır.

136.Diğer Çeşitli Alacaklar	15.000 TL
679.Diğer Olağandışı Gelir ve Karlar	15.000 TL
679.01 Vergiye tabi olmayan gelir- İSTİSNA	

360.Ödenecek Vergi ve Fonlar	15.000 TL
136.Diğer Çeşitli Alacaklar	15.000 TL

%5 vergi indirimine ilişkin olarak; mali ve hukuki yönden geçmiş yılda doğan herhangi bir gelir olmaması nedeni ile beyannamenin verildiği cari yılın gelir hesaplarına intikal ettirilmesinde bir problem gözükmemektedir.

5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 25/5. Maddesinde belirtildiği üzere, "Beyanname, hesap döneminin kapandığı ayı izleyen **dördüncü ayın birinci gününden yirmi beşinci günü akşamına kadar**, tarhiyatın muhatabının Türkiye'yi terk etmesi halinde ise ülkeyi terk etmesinden önceki on beş gün içinde verilir."

.... Yılı kurumlar vergisi beyannamesinin verilme tarihi ile indirim tutarının belirlenecek olması hasebiyle **yevmiye kaydı kurumlar vergisi beyannamesinin elektronik ortamda verildiği tarihte yapılması da uygundur.**

5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 11. maddesinde "Bu kanuna göre hesaplanan kurumlar vergisi kurum kazancının tespitinde indirim olarak kabul edilmez" ifadesinden yola çıkarak, %5 oranındaki indirimden kaynaklanan bu gelir kaydına yazılan tutarların da kurumlar vergisi hesaplamasında gelir olarak

kabul edilmemesi gerektiğinden beyanname üzerinden **istisna** olarak düşülebilir.

7. DİKKAT EDİLMESİ GEREKEN DİĞER HUSUSLAR

İndirimin hesaplanacağı gelir veya kurumlar vergisi beyannamesini beyanname verme süresinin son gününden daha önceki tarihlerde veren mükelleflerin, bu beyannameleri üzerine tahakkuk eden vergilerini vadelerinde ödemeleri durumunda, Gelir Vergisi Kanunu'nun mükerrer 121. maddesinde öngörülen diğer şartları da sağlamları kaydıyla, vergiye uyumlu mükelleflerde vergi indiriminden yararlanabilmeleri mümkün bulunmaktadır. Bu bağlamda; 12/3/2025 tarihinde verilen gelir vergisi beyannamesi üzerine tahakkuk eden gelir vergisinin ilk taksiti ve damga vergisinin kanuni süresi içerisinde (25/3/2025) tarihinde ödenmiş olması nedeniyle, öngörülen diğer şartların da sağlanmış olması kaydıyla, vergi indirimden faydalanmanız mümkündür.

Vergi indiriminden yararlanabilmek için sadece gelir veya kurumlar vergisi beyannamelerinin değil Hazine ve Maliye Bakanlığına bağlı vergi

dairelerine verilmesi gereken tüm beyannamelerin yasal süresinde verilmesi ve bu beyannameler üzerine tahakkuk eden bütün vergilerin de yasal süresinde ödenmesi gerekmektedir.

İndirilecek tutarın ödenmesi gereken vergiden fazla olması durumunda kalan tutar, yıllık gelir veya kurumlar vergisi beyannamesinin verilmesi gereken tarihi izleyen bir tam yıl içinde mükellefin beyanı üzerine tahakkuk eden diğer vergilerinden mahsup edilebilecek olup bu süre içinde mahsup edilemeyen tutarlar red ve iade edilmeyecektir.

Vergi indiriminden yararlanan mükelleflerin, şartları taşımadığının sonradan tespiti halinde ilgili vergilendirme döneminde indirim nedeniyle alınmayan vergiler bu kez vergi ziyai cezası uygulanmaksızın mükelleften istenilecektir

İndirimin hesaplanacağı beyannamenin ait olduğu yıl ile bu yıldan önceki son iki yılda herhangi bir vergiye ilişkin beyanın gerçek durumu yansıtmadığının, indirimden yararlanıldıktan sonra tespiti üzerine, yapılan tarhiyatların kesinleşmesi halinde de yine indirim nedeniyle alınmayan vergiler vergi ziyai cezası uygulanmaksızın mükelleften istenilecektir.



SONUÇ

301 Seri No'lu Gelir Vergisi Tebliğindeki şartlarda 7194 sayılı Kanunla Gelir Vergisi Kanunu Mükerrer 121.maddede değişikliğe gidilmiş olup, 312 Seri No.lu Gelir Vergisi Tebliği ile mükellef lehine iyileştirme getirilmiştir. Eski düzenlemeye göre uyumlu mükellef indiriminde yararlanma şartları oldukça zor olmakta birlikte, yararlanan mükellef sayısı sınırlı kalmıştır. Hazine ve Maliye Bakanlığı ise vergi öde-

melerini teşvik etmek için şartları kolaylaştırdığını söylemek mümkündür. Söz konusu değişikliklerle çok sayıda gelir ve kurumlar mükellefinin uyumlu mükellef indiriminden yararlanabileceğini söyleyebiliriz.

Vergiye gönüllü uyumun sağlanması amacıyla getirilen vergiye uyumlu mükellef indirimini, ülkemizde sık sık söz konusu olan vergi af ve yapılandırmalarının yaratmış olduğu adaletsizlik ve eşitliğin önlenmesi noktasında önemli bir düzenleme-

dir. Ülkemizde mevcut olan vergi sistemi ve uygulamalarının vergiyi uyumlu mükellefleri ödüllendirmek diğer bir ifade ile af kanunlarıyla eleştiri konusu edilen adaletsiz uygulamaların önüne geçilmek amacıyla vergiye uyumlu olarak tanımlanan mükelleflere, beyannameleri üzerinden hesaplanan verginin %5'i kadar bir tutarın, her hal ve takdirde 1.000.000,00-TL'yi (2025 yılı için 9.900.000 TL) aşmamak üzere, ödenecek vergiden indirim olanağı sağlanmış olacaktır.





DEBİT NOTE VE CREDİT NOTE'NİN VERGİSEL BOYUTLARININ İRDELENMESİ, ÖRNEK MUHASEBE KAYITLARI

GİRİŞ

Vergi Usul Kanunu'nun ilgili hükümleri uyarınca mükelleflerin muhasebe kayıtlarına ve vergi hesaplamalarına intikal ettirdikleri tüm verilerin tevsik edici belgeler ile destekliyor olmaları zaruridir. Ki bu duruma ilişkin olarak özellikle bu durum özelinde uluslararası ticaret işlemlerinde de bu konuya uyulması önem arz etmektedir.

Bu noktada karşımıza, uluslararası ticari işlemlere istinaden mal veya hizmet alım ve satımı çerçevesinde gerçekleştirilen iki tarafında birbirine şart dahilinde düzenlediği debit note (alacak notu) ve credit note (borç notu) çıkmaktadır. Her iki vesika da uluslararası ticarete oluşan fiyat farklılıkları nedeniyle kullanılan araçlardır.



1. CREDİT NOTE VE DEBİT NOTE KAVRAMLARI

1.1. Credit Note

Credit note; çeşitli nedenlerle ortaya çıkan fiyat indirimleri sebebiyle, alıcının satıcıdan alacaklı olduğunu gösteren ve fatura yerine kullanılan bir belgedir. Alıcıdan/müşteriden alacak miktarını azaltan bir işlemidir.

Diğer yandan 27.07.2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.17.01-KDV.1-2338 sayılı özelgede; credit note kavramı "Alacak notu "credit note" satılan mal veya hizmetin istenilen kalite standartlarına uygun olmaması sonucu ortaya çıkan indirimler ile fiyat farklılığı gibi nedenlerle alıcının satıcıdan alacaklı olduğunu göstermek amacıyla satıcı tarafından düzenlenen bir belgedir." şeklinde tanımlanmıştır.

1.2. Debit Note

Satıcının alıcıdan alacaklı olduğunu göstermek amacıyla satıcı tarafından düzenlenen ve fatura yerine kullanılan bir belgedir. Alıcının ithal etmiş olduğu eşyaya ilişkin olarak ödemesi gereken ek bir gider veya maliyettir. İthalatçı firmanın yurt dışına olan borcunu arttıran ilave bir yüküdür.

Ayrıca, 28.09.2020 tarih ve 70280967-105-E.83060 sayılı özelgeye göre; ilgili ülke mevzuatına göre geçerli bir belge olması ve bu durumun gerektiğinde ispatı şartıyla, yurt dışındaki firmanın düzenleyeceği "debit

note"un kayıtların tevsiki açısından ispat edici belge olarak kullanılması mümkün olduğu görüşüne yer verilmiştir.

2. CREDİT NOTE VE DEBİT NOTE KAVRAMLARININ VERGİ USUL KANUNU AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ

Credit Note ve Debit Note ile ilgili olarak Vergi Usul Kanunu'nda herhangi bir düzenleme yer almamaktadır. Ancak bu vesikalara ilişkin olarak ticari teamüllerde fazlası ile karşılaşılmaktadır. Ancak mezkur belgelerin oluşturulması gelir veya gider etkisi yaratdığı tabiidir.

Diğer yandan, Vergi Usul Kanununun 227'nci maddesinin birinci fıkrasında, "Bu Kanunda aksine hüküm olmadıkça bu Kanuna göre tutulan ve üçüncü şahıslarla olan münasebet ve muamelelere ait olan kayıtların tevsiki mecburidir." hükmü yer almaktadır. Söz konusu kayıtların ise mezkûr Kanunun aşağıda belirtilen ilgili maddelerinde yer alan, fatura, gider pusulası, müstahsil makbuzu şeklindeki belgelerden herhangi birisi ile tevsik edilmesi gerekmektedir.

- ▶ 227'nci maddesinin birinci fıkrasında, Bu kanunda aksine hüküm olmadıkça bu Kanuna göre tutulan ve üçüncü şahıslarla olan münasebet ve muamelelere ait olan kayıtların tevsikinin mecburi olduğu,
- ▶ 229'uncu maddesinde faturanın, satılan emtia veya yapılan iş kar-

şılığında müşterinin borçlandığı meblağı göstermek üzere emtiayı satan veya işi yapan tüccar tarafından müşteriye verilen ticari vesika olduğu,

- ▶ 230'uncu maddesinde faturada, faturanın düzenlenme tarihi, seri ve sıra numarasının; faturayı düzenleyen adı, varsa ticaret unvanı, iş adresi, bağlı olduğu vergi dairesi ve hesap numarasının; müşterinin adı, ticaret unvanı, adresi, varsa vergi dairesi ve hesap numarasının; malın veya işin nevi, miktarı, fiyatı ve tutarının ve satılan malların teslim tarihi ve irsaliye numarasının bulunması gerektiği,
- ▶ 231'inci maddesinde ise, faturanın nizamında uyulacak kaidelerin neler olduğu,
- ▶ 274'üncü maddesinde emtianın maliyet bedeli ile değerlendirileceği,

hükümleri yer almaktadır.

Buna göre, üçüncü şahıslarla olan münasebet ve muamelelere ait kayıtlar yukarıda sayılan vesikalara dayanılarak tevsik edilmesi gerekmektedir.

Alacak ve borç notu "credit note-debit note" uluslararası ticaret yapan şirketlerce ticarete öngörülmecek şekilde ortaya çıkan maliyete ilişkin unsurları karşılıklı olarak dengelemek amacıyla kullanılan notlardır. Bu notlar, genellikle firmalar tarafından fiyat farklılıklarına ilişkin birer düzeltme aracı olarak kullanıldığı gibi, satıcı tarafından alıcıya ticari, lojistik, teknik talepler, komisyon ve indirim gibi nedenlerle de gönderilir.

Öte yandan, tüm tevsik edici belge ve yazışmaların muhafazasının ve gerektiğinde ibraz edilmesinin şart olduğu tabiidir.



3. CREDIT NOTE VE DEBİT NOTE KAVRAMLARININ KATMA DEĞER VERGİSİ KANUNU AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun;

- ▶ (11/1-a) maddesinde, ihracat teslimleri ve bu teslimlere ilişkin hizmetlerin KDV'den istisna olduğu,
- ▶ 32'nci maddesinde, bu Kanunun 11, 13, 14 ve 15'inci maddeleri ile 17'nci maddenin (4) numaralı fıkrasının (s) bendi uyarınca vergiden istisna edilmiş bulunan işlemlerle ilgili fatura ve benzeri vesikalarda gösterilen KDV'nin, mükellefin vergiye tabi işlemleri üzerinden hesaplanacak KDV'den indirileceği, vergiye tabi işlemlerin mevcut olmaması veya hesaplanan verginin indirilecek vergiden az olması hallerinde indirilemeyen KDV'nin, Hazine ve Maliye Bakanlığınca tespit edilecek esaslara göre bu işlemleri yapanlara iade olunacağı,
- ▶ 35'inci maddesinde, malların iade edilmesi, işlemin gerçekleşmemesi, işlemde vazgeçilmesi veya sair sebeplerle matrahta değişiklik vuku bulunduğu hallerde, vergiye tabi işlemleri yapmış olan mükellefin bunlar için borçlandığı vergiyi; bu işlemlere muhatap olan mükellefin ise indirim hakkı bulunan vergiyi değişikliğin mahiyetine uygun şekilde ve değişikliğin vuku bulunduğu dönem içinde düzeltileceği

hüküm altına alınmıştır.

Ayrıca, konuya ilişkin olarak KDV Genel Uygulama Tebliği'nin;

- ▶ "İstisna Kapsamında Yapılan Teslim ve/veya Hizmetin Matrahının Değişmesi ve Düzeltme İşlemleri" başlıklı (IV/D-4.) bölümünde, "3065 sayılı Kanunun 35'inci maddesinde, malların iade edilmesi, işlemin

gerçekleşmemesi, işlemde vazgeçilmesi veya sair sebeplerle matrahta değişiklik vuku bulunduğu hallerde, vergiye tabi işlemleri yapmış olan mükelleflerin bunlar için borçlandığı vergiyi; bu işlemlere muhatap olan mükelleflerin ise indirim hakkı bulunan vergiyi değişikliğin mahiyetine uygun şekilde ve değişikliğin vuku bulunduğu dönem içinde, iade olunan malların fiilen işletmeye girmiş olması ve bu girişin defter kayıtları ile beyannamede gösterilmesi kaydıyla, düzeltilebilecekleri hükme bağlanmıştır.

İstisna kapsamındaki teslim veya hizmetin gerçekleştiği vergilendirme döneminden sonra malların iade edilmesi, işlemin gerçekleşmemesi, işlemde vazgeçilmesi veya sair sebeplerle işlem matrahının değişmesi durumunda bir düzeltme yapılması gerekmektedir. Bu düzeltme defter kayıtları ve beyanname üzerinde yapılır.

Öte yandan, istisna kapsamında yapılan bir işleme ait iade talebi sonuçlandırıldıktan sonra KDV iadesini ortaya çıkaran işlemde vazgeçilmesi veya satılan malların bir kısmının geri gelmesi durumunda aşağıdaki şekilde hareket edilir.

- ▶ Matrahta değişikliğin vuku bulunduğu vergilendirme döneminde, yukarıda belirtildiği şekilde defter kaydı ve beyanname üzerinde gerekli düzeltmeyi yapan mükellefin vergi dairesine yazılı olarak müracaat edip, daha önce iadesini aldığı tutarı iade etmesi halinde bu tutar, gecikme faizi ve vergi zıya cezası uygulanmaksızın mükelleften geri alınır.
- ▶ Mükellefin, matrahta değişikliğin vuku bulunduğu dönemde düzeltme işlemini yapmaması halinde; istisna kapsamındaki işlem nedeniyle iade edilen KDV, matrahta değişikliğin vuku bulunduğu dönemden düzeltmenin yapıldığı döneme ka-

dar gecikme faizi uygulanarak vergi ziyai cezası ile birlikte mükelleften aranır."

- "İstisna Kapsamındaki İşlemin Gerçekleştiği Dönemden Sonra Ortaya Çıkan Ödemeler" başlıklı (IV/D-5.) bölümünde ise, "İstisna kapsamındaki işlemin gerçekleşmesinden sonra, satıcı lehine veya aleyhine bazı ödemeler (vade farkı, kur farkı, reklâmasyon vb.) ortaya çıkabilmektedir. İstisna kapsamındaki işlemlere ilişkin olarak ortaya çıkan bu gibi ödemelerin KDV'ye tabi olması söz konusu değildir. Bu tutarlar KDV matrahını etkilediğinden, iade edilebilecek azami vergi tutarının hesabında dikkate alınmalıdır.

İstisna kapsamındaki işlemi gerçekleştiren lehine meydana gelen ödemeler, ortaya çıktıkları ilgili dönem beyannamesinde asıl işlemin beyan usulü doğrultusunda beyan edilir."

açıklamaları yer almaktadır.

Bu açıklamalar çerçevesinde, yurtdışı firmalara nezdinde alıcı veyahut satıcı olunması durumunda düzenlenecek olan credit note ve debit note vesikalara istinaden KDV karşısındaki durumunu bazı özelgeler ile şu şekilde örneklendirebiliriz;

Gelir İdaresi Başkanlığı'nın 23.07.2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.17.01-KDV.24-2260 sayılı özelgesinde;

"... fiili ithal tarihinden sonra transfer fiyatlandırması düzeltmesi çerçevesinde lehinize bir fiyat indirim yapılması durumunda, yapılan indirimler nedeniyle işlemin matrahında değişiklik vuku bulmakta olup, bu değişikliğin Kanunun 35'inci maddesi hükümlerine göre düzeltilmesi gerekmektedir.

Bu itibarla, söz konusu malların ithali sırasında ödenen KDV tutarlarının indirim konusu yapıldığı hususu da dikkate alınarak, mal bedelinde meydana gelen değişikliğe paralel olarak

indirim tutarları da düzeltililecektir.

Bu düzeltme işlemi, matrahta değişikliğin vuku bulduğu vergilendirme dönemine ait KDV beyannamesinde fazladan indirilen tutar, "ilave edilecek KDV" satırında beyan edilmek suretiyle yapılacağından, yurtdışındaki satıcı adına fatura düzenlenmesine ve indirim tutarı üzerinden KDV hesaplanmasına gerek bulunmamaktadır."

Gelir İdaresi Başkanlığı'nın 07.08.2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.17.01-KDV.1-2459 sayılı özelgesinde;

"Buna göre, mal aldığınız ithalatçı firmanın yurt dışından ithal ettiği hammadde için fiili ithal tarihinden sonra yurtdışındaki firma tarafından kendisine yapılan alış iskontosu nedeniyle tarafınıza göndereceği "credit note" belgesine istinaden lehinize bir fiyat indirim yapılması durumunda, yapılan indirimler nedeniyle işlemin matrahında değişiklik vuku bulmakta olup, bu değişikliğin Kanunun 35'inci maddesi hükümlerine göre düzeltilmesi gerekmektedir.

Bu itibarla, söz konusu malların ithali sırasında ödenen KDV tutarlarının indirim konusu yapıldığı hususu da dikkate alınarak, mal bedelinde meydana gelen değişikliğe paralel olarak indirim tutarları da düzeltililecektir."

Gelir İdaresi Başkanlığı'nın 23.11.2018 tarih ve 97726449-130[5260044566]-E.134979 sayılı özelgesinde;

"3065 sayılı Katma Değer Vergisi (KDV) Kanununun (8/2) maddesine göre, vergiye tabi bir işlem söz konusu olmadığı veya KDV'yi fatura veya benzeri vesikalarda göstermeye hakkı bulunmadığı halde, düzenlediği bu tür vesikalarda KDV gösterenler, bu vergiyi ödemekle mükelleflerdir. Bu husus kanuna göre borçlu oldukları vergi tutarından daha yüksek bir meblağı gösteren mükellefler için de geçerlidir. Bu gibi sebeplerle fazla veya yersiz

hesaplanan ve Hazineye ödenen vergi, Maliye Bakanlığının belirleyeceği usul ve esaslara göre işlemi yapan mükellefe iade edilir. Şu kadar ki söz konusu iadenin yapılabilmesi için işlemle ilgili beyanların düzeltilmesi ve fazla veya yersiz hesaplanan verginin satıcı tarafından alıcıya geri verilmesi şarttır.

Konuyla ilgili olarak Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliğinin I/C-1.1.2. Fazla veya Yersiz Ödenen Verginin İadesi başlıklı bölümde, "İndirim hakkına sahip mükelleflerin ithalat matrahında, ithalat işleminden sonra meydana gelen azalmalar (transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtıldığı tespit edildiği durumlar dahil) nedeniyle fazla veya yersiz ödenen vergiler, bu mükellefler tarafından indirim hesaplarına alındığından iade edilmez.

İthalat sırasında fazla veya yersiz olarak ödenen bu vergiler ile ilgili olarak indirim hesaplarında herhangi bir düzeltme yapılmasına gerek bulunmamaktadır." açıklamasına yer verilmiştir.

Buna göre, fiili ithal tarihinden sonra yurtdışındaki firmanın alış iskontosu nedeniyle tarafınıza göndereceği "credit note" belgesine istinaden lehinize bir fiyat indirim yapılması nedeniyle ortaya çıkan KDV, ilgili dönemde indirim konusu yapıldığından, indirim hesaplarında herhangi bir düzeltme yapılmasına ve KDV hesaplanmasına gerek bulunmamaktadır."

görüşlerine yer verilmiştir.

4. CREDİT NOTE VE DEBİT NOTE KAVRAMLARININ GELİR VERGİSİ KANUNU AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 1'inci maddesinin 2'inci fıkrasıyla, kurum kazancının gelir vergisinin konusuna

giren gelir unsurlarından oluştuğu hüküm altına alınmış olup, anılan Kanun'un 6. maddesi ile de kurumlar vergisinin mükelleflerin bir hesap dönemi içinde elde ettikleri safi kurum kazancı üzerinden hesaplanacağı ve safi kurum kazancının tespitinde, Gelir Vergisi Kanunu'nun ticari kazanç hakkındaki hükümlerinin uygulanacağı hükme bağlanmıştır.

Diğer taraftan, Gelir Vergisi Kanunu'nun "Ticari Kazancın Tanımı" başlıklı 37'nci maddesinde; "Her türlü ticari ve sınai faaliyetlerden doğan kazançlar ticari kazançtır" hükmü yer almış olup; aynı Kanun'un "Bilanço Esasında Ticari Kazancın Tespiti" başlıklı 38'inci maddesinde ise;

"Bilanço esasına göre ticari kazanç, teşebbüsteki öz sermayenin hesap dönemi sonunda ve başındaki değerleri arasındaki müspet farktır. Bu dönem zarfında sahip veya sahiplerce:

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

Ticari kazancın bu suretle tespit edilmesi sırasında, Vergi Usul Kanununun değerlemeye ait hükümleri ile bu Kanunun 40 ve 41'inci maddeleri hükümlerine uyulur." hükmüne yer verilmiş, Gelir Vergisi Kanununun 40'inci maddesinde ise safi kazancın tespit edilmesinde indirilecek giderler sayılmıştır.

Ticari kazancın tespitinde iki temel ilke geçerlidir. Bunlar "dönemsellik" ve "tahakkuk esası" ilkeleridir. Tahakkuk esası ilkesinde, gelir veya giderin miktar ve mahiyet itibarıyla kesinleşmiş olması, yani geliri veya gideri doğuran işlemin tekemmül etmesinin yanı sıra, miktarının ve işlemde kaynaklanan alacağın veya borcun ödeme şartlarının da belirlenmiş

olması gereklidir. Bu esas dikkate alındığında bir gelir unsurunun, özel bir düzenleme bulunmadığı sürece, mahiyet ve tutar itibarıyla kesinleştiği dönem kazancının tespitinde dikkate alınması gerekmektedir.

Buradan hareketle, credit note ve debit note vesikalarının kurum kazancın tespitinde yukarıda yer verilen şartlar dahilinde gider ve yahut gelir olarak dikkate alınması gerekmektedir.

153 Ticari Mallar	91.793.500,00
153.01 İş Makinesi Yedek Parçası	91.793.500,00
320 Satıcılar	91.793.500,00
320.01 ABC Co.	91.793.500,00

320 Satıcılar	1.835.870,00
320.01 ABC Co.	1.835.870,00
649 Diğer Olağan Gelir ve Karlar	1.835.870,00
649.01 Credit Note	1.835.870,00

iş makinesi yedek parçasının eksik geldiği görülmüştür. Eksik gelen 2 adet iş makinesi yedek parçası için satıcı firma tarafından cari hesaba alacak kaydı yapılmış ve XYZ A.Ş. adına 50.000,00 Euro'luk bir alacak notu (credit note) düzenlenip gönderilmiştir. İş makinesi parçası ile XYZ A.Ş. tarafından yapılması gereken muhasebe kayıtları aşağıdaki gibidir.

(Döviz kuru: 1 Euro = 36,7174 TL olup, KDV ihmal edilmektedir.)

5. CREDIT NOTE VE DEBİT NOTE KAVRAMI İLGİLİ ÖRNEK VE ÖRNEĞE İLİŞKİN MUHASEBE KAYDI

5.1. Credit Note Uygulaması

XYZ A.Ş.'nin yurtdışında bulunan ABC Co. firmasından kredili olarak 100 adet iş makinesi yedek parçası satın alarak ithal ettiğini ve iş makinesi yedek parçasının ithalat bedelinin 2.500.000,00 Euro olduğunu varsayalım. Ayrıca ithalat gerçekleşikten sonra gelen iş makinesi yedek parça adedinin 98 olduğu ve 2 adet



5.2. Debit Note Uygulaması

GHJ A.Ş.'nin yurtdışında mukim QTK GmbH firmasına 500 adet cep telefonunu kredili olarak sattığını ve 750.000,00 Euro bedelli fatura düzenleyerek alıcı firmaya gönderdiğini varsayalım. QTK GmbH firması 750.000,00 Euro olarak fatura edilmiş olan malın bir kısmının istenilen kriterlere uymaması gerekçesiyle GHJ A.Ş. adına 35.000,00 Euro bedelli bir borç notu (debit note) düzenleyerek göndermiştir. Cep telefonu satışı ve QTK GmbH tarafından gönderilen debit note ile ilgili olarak yapılması gereken muhasebe kayıtları aşağıdaki gibidir.

(Döviz kuru: 1 Euro = 36,7174 TL olup KDV ihmal edilmektedir.)

120 Alıcılar	27.538.050,00		
120.01 QTK GmbH	27.538.050,00		
601 Yurtdışı Satışlar		27.538.050,00	
301.01 QTK GmbH		27.538.050,00	
611 Satış İskontoları	1.285.109,00		
611.01 Debit Note	1.285.109,00		
120 Alıcılar		1.285.109,00	
120.01 QTK GmbH		1.285.109,00	

SONUÇ

Mevzuatımızda VUK'ta ispat edici vesikaları da kapsar nitelikte bir değişikliğe gidilmediği müddetçe, her ne kadar gerçek durumu yansıtsa da veya karşılığında ödeme yapılmış olsa da "credit note-debit note" belgeleri için yukarıdaki yaptığımız açıklamaların geçerli olacağı kanaatindeyiz.

Yazımızda yer verdiğimiz veriler ışığında, yurtdışındaki kurum ve kişiler tarafından ve bizzat kurum ve kişilere Türkiye'de mukim gerçek ve tüzel kişiler nezdinde düzenlenen credit note ve debit note belgeleri 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nda sayılan belgeler arasında yer almamasına karşın uygulamada gider veya gelir unsuru olarak kabul edilip kayıtlara intikal ettirilmek sureti ile kurum kazancının tespitinde gelir yada gider kalemi olarak dikkate alınması yerinde olacağı kanaatindeyiz.

Yukarıda yer verilen özeldeler ve KDV Tebliğlerine göre yurt dışı işlemlerine ilişkin olarak alıcı veya satıcı tarafından yapılan satış iskontosu, miktar iskontosu gibi alıcı veya satıcının borcunu ya da alacağını azalışa veyahut artışa neden olan bir işlemin credit note veya debit note ile belgelendirilmesi alıcı/satıcı tarafından fatura düzenleme zorunluluğunu ortadan kaldırmayacaktır. Ayrıca bu işlem nedeniyle matrahta değişiklik meydana gelen ithalat veya ihracat işlemi için ödenen vergide herhangi bir düzeltme yapılmasına gerek yoktur. Yurt dışındaki satıcıya kesilecek faturada da KDV hesaplanmaması gerekmektedir.

Diğer yandan, credit note ve debit note vesikalarının kurum kazancın tespitinde yukarıda yer verilen şartlar dahilinde 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu açısından gider veyahut gelir olarak dikkate alınabileceği tabiidir.

GÜNCEL ÖZELGELER

Yurt Dışında Üretilen Sanal Oyun İçeriklerine İlişkin Sanal Elmasların Bayilik Hakkı Kapsamında Türkiye'de Satışından Elde Edilen Gelirin Vergilendirilmesi Hakkında

(15/05/2023 Tarih ve 532884 Sayılı Özelge)

... şirketinin ... uygulaması için bayilik hakkına sahip olduğu, bu kapsamda söz konusu firma hesabına teminat gibi para gönderilerek sanal elmas satın alındığı ve Türkiye'deki nihai tüketicilere oynadıkları oyunlar üzerinden bu sanal elmasların satışı yapıldığı belirtilerek yapılan ödemeler üzerinden kurumlar vergisi kesintisi yapıp yapılmayacağı ile katma değer vergisi (KDV) uygulamasının nasıl olacağı hakkında görüş talep edilmektedir.



Kurumlar Vergisi Kanunu Yönünden

Tarafça Singapur mukimi firmadan satın alınarak Türkiye'deki kullanıcılara oynadıkları oyunlar üzerinden sanal elmas satılması işleminde yurt dışında mukim firma tarafından elde edilen kazanç ticari kazanç olarak değerlendirileceğinden, bu kapsamda Singapur mukimi firmaya yapılan ödemeler üzerinden vergi kesintisi yapılmayacaktır.

Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması Yönünden

Singapur mukimi teşebbüsün Türkiye'de bir işyerine sahip olmaksızın Türkiye'den elde edeceği ticari kazançları vergilendirme hakkı, yalnızca Singapur'a ait bulunmaktadır. Singapur mukimi teşebbüsün Türkiye'de böyle bir işyerine sahip olması durumunda ise yalnızca bu işyerine atfedilebilen kazançlarla sınırlı olmak üzere Türkiye'nin de vergilendirme hakkı olacaktır.

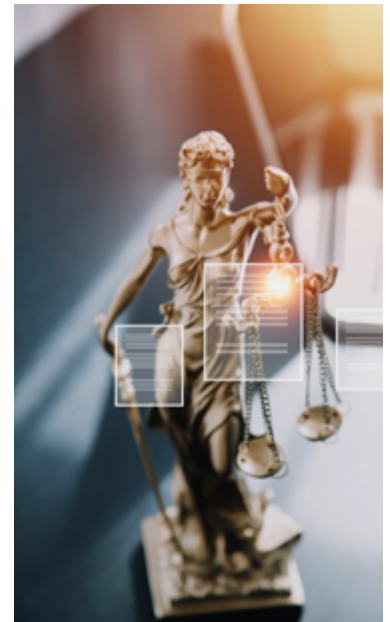
Öte yandan, Anlaşma hükümlerine göre, Türkiye'nin vergi alma hakkı olduğu durumda vergileme iç mevzuat hükümlerimiz çerçevesinde yapılacaktır. Türkiye'de bu şekilde bir vergi ödenmesi durumunda ise çifte vergilendirme, Anlaşmanın "Çifte Vergilendirmenin Önlenmesi"ne ilişkin 23. maddesinin ikinci fıkrasına göre Singapur'da mahsup yoluyla önlenecektir.

Katma Değer Vergisi Kanunu Yönünden

Bayilik hakkı kapsamında yurt dışında mukim ... firmasından sanal elmasların satın alınması işlemi KDV'ye tabi olup bu satışı nedeniyle yurt

dışı mukimi firmanın Türkiye'de işyeri oluşması halinde bu hizmete ilişkin düzenlenen faturada hesaplanan KDV'nin bu firma tarafından 1 No.lu KDV Beyannamesi ile beyan edilmesi gerekmektedir. Bu faturada gösterilen KDV'nin tarafça düzenlenecek 1 No.lu KDV Beyannamesinde indirim konusu yapılması mümkündür. Sanal elmas satışı nedeniyle yurt dışı mukimi firmanın Türkiye'de işyeri oluşmaması halinde ise Türkiye'de mukim olmayan firmaya ödenecek sanal elmas bedeli üzerinden hesaplanan KDV'nin tarafınızca sorumlu sifatiyle 2 No.lu KDV Beyannamesi ile beyan edilerek ödenmesi gerekmektedir. 2 No.lu KDV Beyannamesi ile beyan edilerek ödenen KDV'nin 1. No.lu KDV Beyannamesinde indirim konusu yapılabilmesi mümkündür.

Diğer taraftan, sanal elmasların Türkiye'de mukim başka bir firmaya veya nihai tüketicilere satışında KDV hesaplanması ve şahsınız tarafından 1 No.lu KDV Beyannamesi ile beyan edilmesi gerekmektedir.



GÜNCEL ÖZELGELER

Yurt İçinde Verilen Tasarım Hizmetinden Elde Edilen Gelirin Vergilendirilmesi Hakkında

(09/10/2024 Tarih ve 576828 Sayılı Özelge)

Şirket faaliyet konusunun mühendislik, danışmanlık ve proje hizmetleri olduğu, ... Elektrik İdaresi tarafından ihale edilen iş kapsamında; ...'da yapımı gerçekleştirilen inşaat, elektrik tesisi ve trafo merkezleri için primer elektrik, inşaat ve çelik konstrüksiyon projelerinin hazırlanması ve mühendislik hizmetlerinin sağlanması işlerinin yapıldığı, yapımı gerçekleşecek olan tesisin taahhüdünün asıl yüklenici firma (... A.Ş.) tarafından üstlenildiği ve söz konusu ihracata esas işlerin asıl yüklenici tarafından yapıldığı, firmanın Ankara'da bulunan iş yerinden tasarım hizmetlerinin sağ-

lanması için asıl yüklenici firmanın alt yüklenicisi olarak söz konusu işin proje ve mühendislik işlerini yaptığı, söz konusu iş kapsamında merkezi İstanbul'da yer alan asıl yüklenici firmaya sözü edilen yurt dışı işi için proje ve mühendislik hizmetleri karşılığı fatura düzenleneceği belirtilerek ihracatçı firmaya verilen söz konusu hizmet dolayısıyla elde edilecek kazancın kurumlar vergisi matrahından indirim konusu yapıp yapılmayacağı ile düzenlenecek faturanın hizmet ihracatı kapsamında KDV'den istisna olup olmadığı hususunda görüş talep edilmektedir.

Kurumlar Vergisi Kanunu Yönünden

Şirket tarafından gerçekleştirilen proje ve mühendislik hizmetinin merkezi İstanbul'da yer alan ana yüklenici firma ... A.Ş.'ye verilmesi, hizmete ilişkin faturanın ana yükle-

nici firma adına düzenlenmiş olması ve söz konusu hizmetten Türkiye'de yararlanılmış olması nedeniyle Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 10.cu maddesinin birinci fıkrasının (ğ) bendi hükmünden yararlanılması mümkün bulunmamaktadır.

Katma Değer Vergisi Kanunu Yönünden

... 'da gerçekleşecek olan inşaat, elektrik tesisi ve trafo merkezleri için merkezi Ankara'da yer alan firmanız tarafından merkezi İstanbul'da yer alan ana yüklenici firmaya tasarım hizmeti verilmesi, hizmete ilişkin faturanın ana yüklenici firma adına düzenlenmesi ve söz konusu hizmetten Türkiye'de faydalanılması nedeniyle, bu hizmetin KDV Kanununun 11/1-a maddesi kapsamında hizmet ihracı olarak değerlendirilmesi mümkün bulunmamaktadır.



GÜNCEL YARGI KARARLARI

► **Konu:** Deprem yarattığı maliyetlerin giderilmesine yönelik olarak çıkarılan ek verginin usul ve esaslarının belirlendiği 3 Seri No.lu Vergi ve Diğer Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılmasına ilişkin 7440 sayılı Kanun Genel Tebliği'nde yer alan "beynamede gösterilmeyen veya" ibaresinin iptaline ilişkin Danıştay Kararı

Karar Mercii: Danıştay 3. Dairesi
Esas Sayısı: 2023/9999
Karar Sayısı: 2024/5440
Karar Tarihi: 21.10.2024

İtiraz Konusu Kural

Deprem yarattığı maliyetlerin giderilmesine yönelik olarak çıkarılan ek verginin usul ve esaslarının belirlendiği 3 Seri No.lu Vergi ve Diğer Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılmasına ilişkin 7440 sayılı Kanun Genel Tebliği'nin 8. maddesinin 2. fıkrasında, indirim ve istisnaların beynamede gösterilmesinin zorunlu tutulması ve aksi halde ek tahakkuk yapılarak vergi ziyai cezası kesilmesini öngören açıklamalar.



Başvuru Gerekçesi

Tebliğ'in 8. maddesinin 2. fıkrasında, mükelleflerin haklarını daraltan düzenlemelere yer verildiğini, indirim ve istisnaların beynamede gösterilmesinin zorunlu tutulması ve aksi halde ek tahakkuk yapılarak vergi ziyai cezası kesilmesi durumunun 7440 sayılı Kanun'da yer almadığını, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 10. maddesinin ilk fıkrasında, indirimlerin gösterilmesinin isteğe bırakılarak zorunlu tutulmadığını belirterek, söz konusu düzenlemenin iptali gerektiği ileri sürülmektedir.

Mahkemenin Değerlendirmesi

Danıştay 3. Dairesi, 3 Seri No.lu Tebliğin "5520 sayılı Kanun ile diğer Kanunlarda yer alan düzenlemeler uyarınca, hak kazanılan istisna ve indirimlerin beynamede gösterilmesi esas olup, beynamede gösterilmeyen veya beynamede gösterilmekle birlikte indirimler/istisnalar satırlarında yer verilmeyen indirim ve istisnalar nedeniyle eksik tahakkuk eden ek vergi, vergi ziyai cezası ve gecikme faizi ile birlikte tahsil olunur." şeklindeki 8. maddesinin 2. fıkrasının, "beynamede gösterilmeyen veya" ibaresinin, 5520 sayılı Kanun kapsamında yapılan indirimler yönünden iptaline karar vermiştir (Danıştay 3. Dairesi'nin 21.10.2024 tarihli ve E.2023/9999. K.2024/5440 sayılı Kararı).

"7440 sayılı Kanunun 10. maddesinin (27) numaralı fıkrasında açıkça kurumlar vergisi mükellefleri tarafından 2022 yılına ilişkin kurumlar vergisi beyannamesinde gösterilmek

suretiyle, 5520 sayılı Kanun ile diğer kanunlarda yer alan düzenlemeler uyarınca kurum kazancından indirim konusu yapılan istisna ve indirim tutarları üzerinden, dönem kazancı ile ilişkilendirilmeksizin %10 oranında ek vergi hesaplanacağı belirtilmiş olup, ek verginin konusunu beynamede gösterilmek suretiyle indirim konu yapılan tutarlar oluşturmaktadır.

Kurumlar vergisi matrahına esas safi kurum kazancına ulaşılırken mükellefler hasılatlarından bir kısım gider, maliyet ve indirimleri düşebilecek olup, vergiye tabi matrahı azaltan bu unsurlardan biri de 5520 sayılı Kanun'un 'Diğer İndirimleri' başlıklı 10. maddesinde kural altına alınmıştır. Değinen maddede, indirim konu yapılabilecekler sayılmış ve söz konusu indirimlerden yararlanılmasının ön koşulunun, bu unsurların beynamede gösterilmesi olduğu belirtilmiştir. Başka bir anlatımla, mükellefler ancak beynamede göstermeleri şartıyla maddede sayılan unsurları sırasıyla matrahtan indirebilecek, göstermeleri halinde ise sözü edilen yasal düzenlenmenin doğal sonucu olarak vergiye tabi matraha indirim uygulanmayacaktır.



GÜNCEL YARGI KARARLARI

7440 sayılı Kanun'la verilen yetkiye istinaden yayımlanan Vergi ve Diğer Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılmasına ilişkin 7440 Sayılı Kanun Genel Tebliği (Seri No:3)'nin 8. maddesinin 2. fıkrasında ise, 5520 sayılı Kanun ile diğer Kanunlarda yer alan düzenlemeler uyarınca hak kazanılan istisna ve indirimlerin beyannamede gösterilmesinin esas olduğu, beyannamede gösterilmeyen veya beyannamede gösterilmekle birlikte indirimler/istisnalar satırlarında yer verilmeyen indirim ve istisnalar nedeniyle eksik tahakkuk eden ek verginin, vergi ziyaı cezası ve gecikme faizi ile birlikte tahsil olunacağı belirtilmiş olup, indirim-

lerin beyannamede gösterilmemesi halinde mükellefler ek vergi, vergi ziyaı cezası ve gecikme faizi ile karşı karşıya kalmaktadırlar. Yukarıda değinildiği üzere indirimlerin beyannamede gösterilmemesinin sonucunun indirimden yararlanılamaması olduğu ve indirimden yararlanmak istemeyen mükelleflerin beyannamelerinde indirimlerini göstermeye zorunlu tutulamayacakları dikkate alındığında ek vergi, vergi ziyaı cezası ve gecikme faizine muhatap kılınmaları düşünülemez.

Bu durumda, iptali istenilen "5520 sayılı Kanun ile diğer Kanunlarda yer alan düzenlemeler uyarınca,

hak kazanılan istisna ve indirimlerin beyannamede gösterilmesi esas olup, beyannamede gösterilmeyen veya beyannamede gösterilmekle birlikte indirimler/istisnalar satırlarında yer verilmeyen indirim ve istisnalar nedeniyle eksik tahakkuk eden ek vergi, vergi ziyaı cezası ve gecikme faizi ile birlikte tahsil olunur." düzenlemesinin, "beyannamede gösterilmeyen veya" ibaresinde, 5520 sayılı Kanun kapsamında yapılan indirimler yönünden, Kanun'da verilen yetkinin aşıldığı sonucuna varıldığından hukuka uyarlık bulunmamıştır.





VERGİ ALANINDA DÜNYANIN EN PRESTİJLİ ÖDÜLÜ TÜRKİYE'DE İKİNCİ KEZ CENTRUM'UN OLDU!

Vergi alanında dünyanın en prestijli ödülü olarak nitelenen ve dünyaca ünlü İngiliz araştırma/yayın kuruluşu International Tax Review (ITR) tarafından her yıl Londra'da gerçekleştirilen görkemli bir törenle sahiplerine takdim edilen Vergi Ödülleri'nde (EMEA 2024 Tax Awards), "**Türkiye'nin En İyi Vergi Şirketi**" kategorisindeki ödülü Centrum Türkiye olarak bu yıl bizlerin aldığını sizinle paylaşmaktan büyük bir gurur ve mutluluk duyuyoruz. 2018 yılında aldığımız ilk ödülün ardından ikinci kez elde ettiğimiz bu ödül, çalışmalarımızdaki istikrar ve devamlılığı göstermesi bakımından bizler açısından son derece anlamlı olmuştur.

EMEA Vergi Ödülleri, International Tax Review tarafından 2005 yılından bu yana düzenlenmekte olup EMEA Bölgesinin en önde gelen vergi ve transfer fiyatlandırması şirketlerine verilmektedir. Her kıtadan 25000'den fazla müşteri ve 4800'den fazla uygulayıcının geri bildirimleri ile 33 yetki alanında yapılan değerlendirmeler ve araştırmalar neticesinde sahibini bulmaktadır. Ödüller ayrıca vergi teknolojisi, inovasyon, politika, uyumluluk ve raporlama ile çeşitlilik, eşitlik ve kapsayıcılık alanlarındaki başarıları da takdir etmektedir.

Adaylık ve ödül süreci kapsamında aşağıdaki hususlara dikkat edilmektedir:

Proje Büyüklüğü: Söz konusu hizmetleri veren bir şirketin kompleks ve büyük bir projeyi üstlenebilme kapasitesi

İnovasyon: Şirketin piyasadaki mevcut şirketlere nazaran daha yenilikçi hizmetler sunabilmesi

Etki Düzeyi: Şirketin vermiş olduğu danışmanlık hizmetleri neticesinde, müşterilerinin ticari faaliyetlerine katma değer sağlaması ve/veya bu tür danışmanlıklar sonucunda hizmet alan müşterilerin ticari hedeflerine ulaşabilmesi


Çalışmalarımızın ve hizmet kalitemizin bir karşılığı olan bu başarılarımız sayesinde uluslararası arenada da ses getirmekten memnuniyet duymaktayız. Bu başarıda en büyük payın bize güvenen müşterilerimizde olduğunun farkındayız. Bu uzun yolculukta bizlere güvenen ve başarımızda en büyük katkının sahibi olan tüm müşterilerimize teşekkür etmeyi borç biliriz.


Birlikte daha büyük başarılarla imza atmak için sabırsızlanıyoruz!


Saygılarımızla,

WE RAISE THE BAR



 CENTRUMTURKEY

 vergiport.com

 centrumturkey.com

