



ANKARA SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLER ODASI
(CHAMBER OF CERTIFIED PUBLIC ACCOUNTANTS OF ANKARA)

**Çok Sayıda
Danıştay Kararı ve
Özelgelerin Yer Aldığı**

2008 Yılı

GELİR ve KURUMLAR VERGİSİ BEYANNAME DÜZENLEME REHBERİ

Şefik ÇAKMAK / Eski Hesap Uzmanı

Çok Sayıda Danıştay Kararı ve Önergelerin Yer aldığı

2008 Yılı

GELİR ve KURUMLAR VERGİSİ BEYANNAME DÜZENLEME REHBERİ

Şefik ÇAKMAK/Eski Hesap Uzmanı

Ankara, Şubat 2008

Yönetim Yeri ve Yazışma Adresi
ANKARA SMMM ODASI

Kumrular Caddesi No: 26 Kızılay/ANKARA
Tel: (0312) 232 33 77
Faks: (0312) 231 71 17

web: www.asmmmo.org.tr

e-posta: asmmmo@asmmmo.org.tr

Copyright:Tüm hakları saklıdır. Bu kitabın tamamı ya da bir kısmı 5846 Sayılı Fikir ve Sanat Eserleri Yasası'nın ilgili hükümleri uyarınca, yazarın izni olmaksızın elektronik, mekanik, fotokopi ya da herhangi bir kayıt sistemiyle çoğaltılamaz, özetlenemez, yayınlanamaz, depolanamaz. Kaynak gösterilmek koşuluyla alıntı yapılabilir.

ANKARA SMMM ODASI **Yayın No: 58**
Ankara, Şubat 2008

Sayfa ve Kapak Tasarımı: Candan İpekçi

Baskı: Bizim Repro (0312) 341 10 20

Odamız kitaplarında yer alan yazılarda ileri sürülen görüşler yalnızca yazarlarına aittir.
Yayıncı kuruluş Ankara SMMM Odası'nı bağlamaz.

SUNUŞ

Gelir ve Kurumlar Vergisi mükellefleri kendi gelirlerini, kendileri bildirerek hesaplanan vergiyi öderler. Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunları vergi matrahının saptanması esas ve usullerini koymuştur. Bu esas ve usullere uyarak yıllık gelir ve Kurumlar Vergisi matrahı belirlenecek ve Vergi Dairesine bildirilecektir.

VUK'unun Mk.227 inci maddesi ve 3568 sayılı Meslek Yasamız, Gelir ve Kurumlar Vergisi mükelleflerinin bu beyanlarında Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlere bazı görev ve sorumluluklar yüklemiştir. Bu görev ve sorumluluklardan en önemlisi, VUK'unun tutmakla yükümlü kıldığı defterlerin tutulması, bu defter ve belgelere dayanılarak mükelleflerin yıllık vergi beyannamelerinin verilmesinde yardımcı olunması ve bu beyannamelerin meslek mensuplarınca imzalanması veya onaylanmasıdır.

Sayın Şefik ÇAKMAK'ın hazırladığı "Gelir ve Kurumlar Vergisi Beyanname Düzenleme Rehberi"nin, yayınlanan çok sayıda tebliğ ile sıkça değişen Gelir Vergisi ve Kurumlar Vergisi beyannamelerinin verilmesi ile ilgili sorunların çözümünde mükelleflere ve meslektaşlarımıza ı ışık tutacağına inanıyoruz. Yoğun bir emek sarfederek hazırladığı kitapla büyük bir boşluğu dolduran değerli üstadımız Sayın Şefik ÇAKMAK'a Yönetim Kurulumuz adına teşekkür ediyorum.

Saygılarımızla,

Ali Metin POLAT

Ankara SMMMO Başkanı

2008 Yılı
GELİR VERGİSİ
BEYANNAME
DÜZENLEME REHBERİ

2007 Yılı Gelirleri İçin

İÇİNDEKİLER

SUNUŞ

BİRİNCİ BÖLÜM

GİRİŞ	1
-------------	---

İKİNCİ BÖLÜM

KİMLER YILLIK GELİR VERGİSİ BEYANNAMESİ VERİR	5
---	---

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

TİCARİ KAZANÇ İÇİN YILLIK BEYANNAME VERİLMESİ

I. TİCARİ FAALİYET VE TİCARİ KAZANÇ	9
---	---

II. VERGİLENDİRİLMEMEYECEK TİCARİ KAZANÇ	10
--	----

A. Vergiden Muaf Esnaf	10
------------------------------	----

1. Esnaf Muaflığının Genel Koşulları	11
--	----

1.1. Ticari, Zirai veya Mesleki Kazancı Nedeniyle Gerçek Usulde Gelir Vergisi Mükellefi Olmamak.	11
--	----

1.2. Gelir ve Kurumlar Vergisi Mükelleflerine Bağlılık Gösterecek Biçimde Çalışmamak.	11
---	----

2. Esnaf Muaflığının Özel Koşulları	11
---	----

2.1. Gezici Olarak veya Bir İşyeri Açmaksızın Perakende Ticarette Uğraşanlar	11
---	----

2.2. Küçük Sanat Erbabı	12
-------------------------------	----

2.3. Köylerde Esnaf Muaflığı	13
------------------------------------	----

2.4. Nakil Vasıtası İşletenlerde Esnaf Muaflığı	13
---	----

2.5. Çiftçilerin Arızı Olarak Ulaştırma İşleri Yapmalarında Esnaf Muafiyeti	13
--	----

2.6. Ev Sanatları Kapsamındaki İşlerde Esnaf Muafiyeti	14
--	----

2.7. Gezici Milli Piyango Bayilerinde Esnaf Muafiyeti	14
---	----

2.8. Gerçek ve Tüzel Kişilerin Mallarını Kapı Kapı Dolaşmak Suretiyle Tüketiciye Satmalar	14
--	----

2.9. Maliye Bakanlığı'nın Esnaf Muafiyeti Kapsamına Aldıkları	14
---	----

3. Esnaf Muaflığının Yitirilmesi	14
--	----

4. Esnaf Muaflığı ve Belge Düzeni	15
---	----

5. Esnaf Muaflığı ve Vergi Kesintisi	15
--	----

6. Diplomat Muaflığı	15
----------------------------	----

B. Ticari Kazançta İstisnalar	16
-------------------------------------	----

1. Eğitim ve Öğretim İşlerinden Elde Edilen Kazanç	16
--	----

2. Yatırım İndirimi	16
---------------------------	----

2.1. Yatırım İndirimi ve Tercih Hakkı	17
2.2. Yatırımın İndirimi Hükümlerinin Açıklanması	18
2.2.1. Yatırım İndirimi Konusu İktisadi Kıymetler	19
2.2.2. Yatırımın Finansmanı	20
2.2.3. Yatırımın Gerçekleşme Süresi	21
2.2.3.1. Genel Olarak.....	21
2.2.3.2. Geçici 69 uncu Madde ve Yatırımın Gerçekleşme Süresi	21
2.2.4. Yatırım İndiriminin Oranı	22
2.2.5. Endeksleme	22
2.2.6. Yatırım İndirimi Konusu İktisadi Kıymetlerin Satış veya Devri	22
2.2.7. Yatırım İndiriminin Muhasebe Kayıtlarında Gösterilmesi	22

III. TİCARİ KAZANCIN

YILLIK BEYANNAME İLE VERGİLENDİRİLMESİ..... 23

A. Kimler Ticari Kazançları İçin Yıllık Beyanname Verecektir	23
B. Beyan Edilecek Ticari Kazancın Saptanması.....	23
1. Ticari Kazancın Basit Usulde Saptanması.....	23
1.1. Kazançlarını Basit Usule Göre Beyan Edecek Mükellefler	23
1.1.1. Basit Usulün Genel Koşulları	23
1.1.1.1. Yıllık Kira ve Emsal Kira Bedeli.....	23
1.1.1.2. Mükellefin Kendi İşinde Çalışması veya İşin Başında Bulunması	23
1.1.1.3. Ticari, Mesleki ve Zirai Faaliyeti Dolayısıyla Gerçek Usulde Gelir Vergisine Tabi Olmaması.....	24
1.1.2. Basit Usulün Özel Koşulları	24
1.1.2.1. Ciro Ölçüsü.....	24
1.1.2.2. Belli İş Gruplarına Göre Sınırlama.....	24
1.1.3. Basit Usulde Kazanç Saptama Yöntemi	25
2. Ticari Kazancın Bilanço Esasına Göre Saptanması.....	25
2.1. Kimler Kazancını Bilanço Esasına Göre Saptayacaktır?	25
2.2. Ticari Kazancın Bilanço Esasına Göre Saptanmasında Tutulması Gereken Defterler	25
2.3. Bilanço Esasında Envanter Çıkarmak.....	26
2.3.1. Envanter ve Bilanço Çalışmaları ve Öz Sermaye Karşılaştırması	26
2.3.2. Mükellefin Bina ve Arazisinin Envantere Alınması	26
2.3.3. Dönem Başı Öz Sermayesi ve Dönem Sonu Öz Sermayesi Farkına Göre Ticari Kazanç Saptaması Örneği.....	27
3. Ticari Kazancın İşletme Hesabı Esasına Göre Saptanması	28
3.1. İşletme Defteri.....	28
3.2. Envanter	28
3.3. İşletme Hesabı Hülhası.....	28

4.	Yıllara Yaygın İnşaat Onarım İşlerinde Kazancın Saptanması.....	29
4.1.	Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İş Kavramının Kapsamı	29
4.1.1.	İnşaat ve Onarım İş Olacaktır.	29
4.1.2.	İnşaat Onarım İş Taahhüt Edilmiş Olacaktır.....	29
4.1.3.	İnşaat Onarım İş Yıllara Yayılmış Olmalıdır.	30
4.1.3.1.	Sözleşmeye Göre Yıllara Yaygınlık.....	30
4.1.3.2.	İnşaat Onarım İşinin Sözleşmede Belirtilen Süreden Önce Bitmesi.....	30
4.1.3.3.	İnşaat Onarım İşinin Sözleşmede Belirtilen Süreden Sonra Bitmesi	30
4.2.	İşin Bitimi	30
4.3.	Defter ve Belge Düzeni.....	31
4.4.	Yıllara Yaygın İnşaat Onarım İşinde Kazancın Saptanmasında Yöntem.....	31
4.4.1.	İşin Bitimi ve Kazanç	31
4.4.2.	Müşterek Genel Giderlerin Dağıtılması	32
4.4.3.	Müşterek Amortismanların Dağıtılması	32
5.	Ticari Kazancın Saptanmasında Giderler	33
5.1.	Kazançtan İndirilecek Giderler	34
5.1.1.	Genel Giderler	34
5.1.1.1.	Ticari Kazancın Elde Edilmesi ve İdame Ettirilmesi için Yapılan Ödemeleri Belirleyici Nitelikler.....	34
5.1.1.1.1.	Kazancın Elde Edilmesi ve İdamesi ile İlgili Olmak	34
5.1.1.1.2.	Yapılan Gider Bir İktisadi Kıymet Edinimi ile Doğrudan İlgili Olmamalıdır.	35
5.1.1.1.3.	Gider Tahakkuk Etmiş Olmalıdır.....	35
5.1.1.1.4.	Ticari Kazançtan İndirilecek Giderler ve Hesap Dönemi.....	36
5.1.1.2.	Ticari Kazancın Elde Edilmesi ve İdame Ettirilmesi İçin Yapılan Özellikli Bazı Giderler	37
5.1.1.2.1.	İşletme Nakil Giderleri	37
5.1.1.2.2.	Temsil ve Ağırlama Giderleri	37
5.1.1.2.3.	Finansal Kiralama Konusu Giderler.....	38
5.1.1.2.4.	Faktoring Giderleri	51
5.1.1.2.5.	Bilgisayar Yazılım Programları	52
5.1.1.2.6.	Finansman Giderleri	52
5.1.1.2.7.	Yurt Dışı Faaliyetle İlgili Giderler.....	53
5.1.1.2.8.	Yasalar Gereği Yapılan Ödemeler.....	56
5.1.1.2.9.	Genel Giderlerle İlgili Yargı Kararları.....	56

5.1.2. İşçiler İçin Yapılan Harcamalar	59
5.1.2.1. Madenlerde Çalışanlara Ödenen Ücretler.....	59
5.1.2.2. İşçilerin İşe Giderleri	60
5.1.2.3. İşçilerin Barınma (Konut) Giderleri	60
5.1.2.4. İşçilerin Tedavi ve İlaç Giderleri	61
5.1.2.5. İşyerine Gidip Gelme Giderleri	62
5.1.2.6. Hizmetliye Yolculuk Gideri Olarak Yapılan Ödemeler	62
5.1.2.7. Ölüm, Sakatlık, Hastalık ve İşsizlik Sebepleriyle Verilen Tazminat ve Yapılan Yardımlar	63
5.1.2.8. Muhtaç Olanlara Yapılan Yardımlar	64
5.1.2.9. Çocuk Zamları	64
5.1.2.10. Evlenme ve Doğum Yardımları	64
5.1.2.11. Kıdem Tazminatı.....	64
5.1.2.12. Öğrenim ve Uygulama Giderleri	66
5.1.3 İşle İlgili Zarar, Ziyar ve Tazminatlar	67
5.1.3.1. Zarar, Ziyar Tazminatın Gider Yazılmasında Aranacak Koşullar.....	67
5.1.3.2. Zarar, Ziyar Tazminatın Sulha Dayanması	68
5.1.3.3. Zarar, Ziyar ve Tazminatlarla İlgili Yargı Kararları.....	68
5.1.4. Seyahat Giderleri	69
5.1.5. Taşıt Giderleri	70
5.1.6. Aynı Vergi, Resim ve Harçlar	70
5.1.6.1. Motorlu Taşıtlar Vergisi	70
5.1.6.2. Özel İletişim Vergisi	71
5.1.6.3. Aynı Vergilerin İktisadi Kıymet Ediniminde Ödenmesi	71
5.1.6.4. İkmalen ya da Re'sen Salınan Aynı Vergilerinin Gider Yazılması	71
5.1.6.5. Aynı Vergi Resimlerle İlgili Yargı Kararları	71
5.1.7. Amortismanlar	72
5.1.7.1. Amortismanlarla İlgili Yargı Kararları	72
5.1.8. İşveren Sendikalarına Ödenen Aidatlar	74
5.1.9. Hizmet Erbabı İçin Ödenen Bireysel Emeklilik Katkı Payları.....	74
5.2. Kazançtan İndirilemeyecek Giderler	75
5.2.1. Teşebbüs Sahibi ile Eş ve Çocuklarının İşletmeden Çektiği Kıymetler.....	75
5.2.1.1. İşletmeden Çekilen Kıymetlerle İlgili Yargı Kararları	75

5.2.2. Teşebbüs Sahibinin Kendisine, Eşine ve Küçük Çocuklarına İşletmeden Ödenen Aylıklar, Ücretler, İkramiyeler, Komisyonlar ve Tazminatlar	75
5.2.2.1. Teşebbüs Sahibinin Kendisine, Eşine ve Küçük Çocuklarına İşletmeden Ödenen Aylıklar, Ücretler, İkramiyeler, Komisyonlar ve Tazminatlarla İlgili Yargı Kararları.....	76
5.2.3. İşletmeye Konan Sermaye veya İşletmeye Verilen Paralar için Yürütülen veya Ödenen Faizler	77
5.2.4. İşletmeye Konan Sermaye veya İşletmeye Verilen Paralar İçin Yürütülen veya Ödenen Faizlerle İlgili Yargı Kararları	77
5.2.5. Teşebbüs Sahibinin İlişkili Kişilerle Emsallere Uygunluk İlkesine Aykırı Bedeller Üzerinden Mal veya Hizmet Satması veya Alması.....	77
5.2.5.1. Genel Açıklama	77
5.2.5.2. İlişkili Kişi Kavramı	78
5.2.5.3. GVK.nun 41 inci Maddesinin 1 inci Fıkrasının 5 inci Bent Hükümlerinin 1 ila 4 Bent Hükümlerinde Yazılı İşlemlerde Uygulanmayacak Olmasının İlişkili Kişiler Yönünden İncelenmesi	78
5.2.5.3.1. Teşebbüs Sahibi ile Eşinin ve Çocuklarının İşletmeden Ayın Çekmeleri.....	79
5.2.5.3.2. Teşebbüs Sahibi ile Eşinin ve Çocuklarının İşletmeden Para Çekmeleri.....	80
5.2.5.3.3. Teşebbüs Sahibi ile Eşine ve Çocuklarının İşletmeden Çektikleri Hizmetler.....	82
5.2.5.3.4. Teşebbüs Sahibi ile Eşine ve Küçük Çocuklarına İşletmeden Ödenen Aylıklar, Ücretler, Komisyonlar ve Tazminatlar	82
5.2.5.3.5. Teşebbüs Sahibinin İşletmeye Koyduğu Sermaye için Yürütülecek Faizler	83
5.2.5.3.6. Teşebbüs Sahibinin Eşinin ve Küçük Çocuklarının Cari Hesap veya Diğer Şekillerdeki Alacaklarına Yürütülen Faizler	83
5.2.5.4. GVK.nun 1-4 Bentler Kapsamı Dışında Kalan Ancak 5 inci Bent Kapsamındaki İşlemler	83
5.2.5.4.1. Emsallere Uygunluk İlkesine Aykırı Mal ve Hizmet Alım ya da Satımı.....	83
5.2.5.4.2. Emsalinden Düşük veya Yüksek Faizle Borç Para Alınması veya Verilmesi	83
5.2.6. Ceza ve Tazminatlar	84
5.2.6.1. Ceza ve Tazminatlarla İlgili Yargı Kararları.....	84
5.2.7. Alkollü İçki ve Tütün Reklam Giderleri	85

5.2.8. Yat, Kotra, Tekne, Sürat Teknesi Gibi Motorlu Deniz Taşıtlarının, Uçak Helikopter Gibi Hava Taşıtlarının Gider ve Amortismanları	85
5.2.9. Basın veya Radyo Televizyon Yayınları Yolu ile İşlenen Fiiller Nedeniyle Ödenen Tazminat	85
5.3. Hırsızlık veya Dolandırıcılık Nedeniyle Ticari İşletmenin Eksilen Öz Sermayesi	85
5.3.1. Ticari İşletmeden Çalınan Mal ve Paralar	85
5.3.2. Dolandırıcılıktan Kaynaklanan Gider veya Zarar	87
5.3.3. Çalınan Mal ve Paralar ile İlgili Özelgeler ve Yargı Kararları	87
5.3.3.1. Özelgeler.....	87
5.3.3.2. Yargı Kararları	88

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

ZİRAİ KAZANÇ İÇİN YILLIK BEYANNAME VERİLMESİ

I. ZİRAİ FAALİYET VE ZİRAİ KAZANÇ	91
II. VERGİLENDİRİLMEMEYECİK ZİRAİ KAZANÇ	91
A.Genel Olarak	91
B. Yatırım İndirimi.....	92
III. ZİRAİ KAZANCIN YILLIK BEYANNAME İLE VERGİLENDİRİLMESİ	92
A. Kimler Zirai Kazançları İçin Yıllık Beyanname Verecektir?.....	92
1. Kullanılan Zirai Makine Ölçüsü	92
2. Zirai İşletme Büyüklüğü	93
2.1. Arazi Üzerinde Yapılan Zirai Faaliyetlerde İşletme Büyüklüğü Ölçüsü.....	93
2.2. Arazi Üzerinde Yapılmayan Zirai Faaliyetler ile Kara ve Su Avcılığında İşletme Büyüklüğü Ölçüsü	94
2.3. Yukarıda Sayılan Zirai Faaliyetlerin Birkaçının Bir Arada Yapılması Durumunda İşletme Büyüklüğü Ölçüsü.....	95
2.4. Aile İşletmesi Yönünden İşletme Büyüklüğü Ölçüsü	95
2.5. Adi Ortaklık Yönünden İşletme Büyüklüğü Ölçüsü	95
2.6. Çiftçinin Birden Fazla Ortaklıkta Ortak Olması veya Şahsi İşletmesinin Yanında Adi Ortaklık Ortağı Olması Durumunda İşletme Büyüklüğü Ölçüsü	96
2.6.1. Adi Ortaklıkların Her Birinin Ayrı Ayrı İşletme Büyüklüğü Ölçüsünü Aşmamış Olması.....	96
2.6.2. Adi Ortaklıklardan Birinin İşletme Büyüklüğü Ölçüsünü Aşmış Olması	97
2.6.3. Miras Ortaklığı ve Yarıcılık	97
2.6.4. Zirai İşletme Büyüklüğü Ölçüsü ve Tek İşletme Kavramı	97

3. Yıllık Beyanname Verme Zorunluluğuna Geçişve Yıllık Beyanname Verme Zorunluluğundan Çıkış	97
4. Zirai İşletme Büyüklüğüne Göre Yıllık Beyanname Verilmesi, Adi Ortaklık, Kazanç Tespiti ve Diğer Ortaklar Yönünden Çelişkiler.....	98
B.Zirai Kazancın Saptanması.....	100
1. Zirai İşletme Hesabı Esasında Zirai Kazancın Saptanması.....	100
1.1. Zirai İşletme Hesabında Hasılat.....	100
1.1.1. Zirai Mahsul Satış Bedelleri.....	100
1.1.2. Ziraat Makine ve Aletlerinin Başka Çiftçilerin Zirai İstihsal İşlerinde Çalıştırılmaları Karşılığı Olan Bedeller.....	101
1.1.3. Tarımsal Üretim Girdilerinin Satılması	101
1.1.4. Sigorta Tazminatları.....	101
1.1.5. Amortisman Tabi İktisadi Kıymetlerin Satış Karı	102
1.1.6. Bir Sonraki Yıla Devreden Mahsuller	102
1.1.7. Emsal Bedelle Değerlenerek Hasılat Eklenecek Tutarlar	102
2. Zirai Kazançtan İndirilecek Giderler	102
3. Zirai Kazançtan İndirilemeyecek Giderler	103
4. Bilanço Esasında Zirai Kazancın Saptanması	103

BEŞİNCİ BÖLÜM

ÜCRETLER İÇİN YILLIK BEYANNAME VERİLMESİ

I. ÜCRET GELİRİ

107

II. VERGİLENDİRİLMEMEYEN ÜCRETLER.....

107

III. ÜCRETLERİN YILLIK BEYANNAME İLE VERGİLENDİRİLMESİ..

107

A. Vergi Kesintisi Yapılmadığı İçin Yıllık Beyanname ile Vergilendirilecek Ücretler	107
1. Yabancı Bir Ülkedeki İşveren Tarafından Doğrudan Doğruya Ödenen Ücretler.....	108
2. Yabancı Devletlerin Türkiye’de Bulunan, Elçi, Maslahatgüzar ve Konsolosları ile Elçilik ve Konsolosluklara Mensup Olan ve O Memleketin Uyuşunda Bulunan Memurları Dışında Kalan Yabancı Elçilik ve Konsolosluk Memurları.....	108
3. Maliye Bakanlığınca Yıllık Beyanname ile Vergilendirilmesi Gerekli Görülen Ücretler	108
4. Vergi Kesintisi Yapılmayacak Diğer Ücretlerin Yıllık Beyanname ile Vergilendirilmesi.....	109
B. Birden Fazla İşverenden Ücret Alınması Durumunda Yıllık Beyanname Verilmesi	109

ALTINCI BÖLÜM

SERBEST MESLEK KAZANÇLARI İÇİN YILLIK BEYANNAME VERİLMESİ

I. SERBEST MESLEK FAALİYETİ VE KAZANCI	113
A. Serbest Meslek Faaliyetine Bağlı Kazanç.....	113
B. Serbest Meslek Erbabı.....	113
1. Gümrük Komisyoncuları, Bilumum Borsa Ajan ve Acentaları, Noterler, Noterlik Görevini İfa ile Mükellef Olanlar	113
2. Serbest Meslek Faaliyetinde Bulunan Kollektif ve Adi Şirket Ortakları, Adi Komandit Şirketin Komandite Ortakları	113
3. Dava Vekilleri, Müşavirler, Kurumlar ve Tüccarlarla Serbest Meslek Erbabının Ticari ve Mesleki İşlerini İzleyenler	113
4. Konser Veren Müzik Sanatçıları	114
5. Serbest Meslek Kazancından Pay Alanlar	114
6. Ebe, Sünnetçi, Sağlık Memuru, Arzuhalci ve Benzerleri	114
II. VERGİLENDİRİLMEMEYECİK SERBEST MESLEK KAZANCI	114
III. SERBEST MESLEK KAZANCININ YILLIK BEYANNAME İLE VERGİLENDİRİLMESİ	115
A. Serbest Meslek Kazancının Saptanması	115
1. Serbest Meslek Kazancında Hasılat.....	115
1.1. Tahakkuk Etmemiş ve Fakat Tahsil Edilmiş Paraların Hasılat ve Gider Durumu	115
1.2. İşin Terkinde Hasılat	115
1.3. Ölüm Halinde Hasılat.....	116
1.4. Alacak Karşılığında Senet Verilmesi	116
2. Serbest Meslek Kazancından İndirilecek Giderler	116
2.1. Geri Verilen Hasılat.....	116
2.2. Genel Giderler.....	117
2.3. Hizmetli ve İşçilerin İaşe, İbade, Tedavi ve İlaç Giderleri, Sigorta Prim ve Aidatları, Giyim Giderleri	117
2.4. Mesleki Kitap ve Dergiler, Seyahat Giderleri, Mesleki Faaliyetin Yapılması İçin Gerekli Mal ve Hizmet Alım Ödemeleri	117
2.5. Mesleki Faaliyette Kullanılan Tesisat, Demirbaş ve Taşıtların Amortismanları	117
2.6. Emeklilik Aidatı	118
2.7. Kiralanan veya Envantere Alınmış Taşıtların Giderleri	118
2.8. Tazminatlar.....	118
2.9. Meslek, İlan ve Reklam Vergileri, Ayni Vergi, Resim ve Harçlar....	118
3. Serbest Meslek Kazancından İndirilemeyecek Giderler.....	118

3.1. Her Türlü Para Cezaları ile Serbest Meslek Erbabının Suçundan	
Doğan Tazminatlar	118
3.2. Temsil Ağrlama Giderleri.....	118
3.3. Çalınan Para, Mal ve Eşya	119
3.4. Borç Para Faizleri.....	119
3.5. Motorlu Taşıt Vergisi ve Özel İletişim Vergisi	119
4. Serbest Meslek Faaliyetinde Bulunan Kollektif ve	
Adi Komandit Şirketlerin Kazançları	119
5. Serbest Meslek Kazancı ile İlgili Yargı Kararları	119

YEDİNCİ BÖLÜM

GAYRİMENKUL SERMAYE İRADİ İÇİN

YILLIK BEYANNAME VERİLMESİ

I. GAYRİMENKUL SERMAYE İRADİ KAVRAMI..... 123

II. VERGİLENDİRİLMEMEYECEK GAYRİMENKUL SERMAYE İRADİ.... 124

A. Gayri Menkul Sermaye İradı İstisnası 124

1. Mesken Olarak Kiraya Verilen Bina Kiraları İçin İstisna Uygulanır 124
2. Yıllık Hasılat Tutarı, İstisna Haddini Aştığı Halde Beyan Edilmezse, İstisnadan Yararlanılamayacaktır..... 125
3. Mesken Olarak Kiralanan Gayrimenkul İçin Ödenen Kira, Vergi Kesintisi Kapsamında Olmamalıdır. 125
4. İstisna Tutarı, Tahsil Edilen Kiranın Dönemi Gözönünde Tutularak Uygulanır 126
5. İstisna Gayrimenkule Değil, Kişiyne Uygulanacaktır. 126
6. Ticari, Zirai ve Mesleki Kazancı İçin Beyanname Vermek Zorunda Olan Yükümlüler Gayrimenkul Hasılatı İstisnasından Yararlanamayacaklardır..... 126

III. GAYRİMENKUL SERMAYE İRADININ YILLIK

BEYANNAME İLE VERGİLENDİRİLMESİ..... 127

Gayrimenkul Sermaye İradının Saptanması 127

1. Gayrimenkul Sermaye İradında Hasılat 127
 - 1.1. Kiracının Gayrimenkulün Değerini Artırıcı Harcamaları 127
 - 1.2. Kiranın, Kiralayanın Tasarrufu Altında Olması 127
 - 1.3. Kiracıdan Alınan Gider Karşılıkları..... 127
 - 1.4. Kiranın Ayın Olarak Alınması..... 128
 - 1.5. Arazinin Kiralanması Karşılığı Alınan Mahsulün Değerlenmesi 128
 - 1.6. Kiralama Karşılığında Faizsiz Borç Para Alınması 128
 - 1.7. Emsal Kira Bedeli 129

1.7.1. Emsal Kira Bedeli Kimlere Uygulanacak Kimlere Uygulanmayacaktır?.....	129
1.7.2. Emsal Kira Bedeli Nasıl Hesaplanacaktır?.....	129
1.7.3. Emsal Kira ile İlgili Danıştay Kararları.....	129
2. İndirilecek Giderler.....	130
2.1. Gayrimenkul Sermaye İradından Gerçek Gider İndirilmesi Yöntemi	130
2.1.1. Aydınlatma, Isıtma, Su ve Asansör Giderleri	130
2.1.2. Kiraya Verilen Mallarla İlgili İdare Giderleri	130
2.1.3. Kiraya Verilen Mal ve Hakların Sigorta Giderleri.....	131
2.1.4. Kiraya Verilen Mal ve Haklarla İlgili Borç Faizleri	131
2.1.5. Kiraya Verilen Konut İçin Götürü İndirim	131
2.1.6. Vergi, Resim, Harç, Şerefiye İştirak Payları	131
2.1.7. Kiraya Verilen Mal ve Haklar İçin Ayrılan Amortismanlar	132
2.1.8. Onarım Giderleri.....	132
2.1.9. Bakım ve İdame Giderleri	132
2.1.10. Kiraya Verilen Mal ve Haklar İçin Ödenen Kira Bedelleri	132
2.1.11. Konutlarını Kiraya Verenlerin, Kirayla Oturdukları Konutların Kira Bedeli	132
2.1.12. Zarar, Ziyar, Tazminatlar	133
2.1.13. Kısmen Kiraya Verme.....	133
2.1.14. Gayrimenkul Sermaye İradından İndirilecek Gerçek Giderlerle İlgili Çeşitli Yargı Kararları.....	134
2.2. Gayrimenkul Sermaye İradından Götürü Gider İndirilmesi Yöntemi	134
3. İndirilemeyen Giderler	135
3.1. Gayrimenkul Sermaye İradı İstisnasına İsalet Eden Giderler.....	135
3.2. Kiralanmayan Mal ve Haklarla İlgili Giderler	135
3.3. Para ve Vergi Cezaları	135

SEKİZİNCİ BÖLÜM

MENKUL SERMAYE İRADİ İÇİN YILLIK BEYANNAME VERİLMESİ

I. MENKUL SERMAYE İRADİ KAVRAMI.....	139
II. VERGİLENDİRİLMEMEYECİK MENKUL SERMAYE İRADİ.....	142
A. Bireysel Emeklilik Katılımcılarına Yapılan Ödemeler	142
B. Tam Mükellef Kurumlardan Alınan Kar Payları	142
C. Devlet Tahvili ve Hazine Bonosu Faizleri	143

D.Mevduat Faizi, Faizsiz Olarak Kredi Verenlere Ödenen Kar Payları, Repo Gelirleri	143
III. MENKUL SERMAYE İRADININ YILLIK BEYANNAME İLE VERGİLENDİRİLMESİ	143
A. Beyan Edilmeyecek Menkul Sermaye İratları	143
B. Menkul Sermaye İradının Saptanması	144
1. Menkul Sermaye İradında Elde Etme	144
2. Menkul Sermaye İradında Giderler	145
3. Menkul Sermaye İradından İndirilemeyecek Giderler	146
3.1. Gelir Vergisi	146
3.2. Borç Faizleri	146
 DOKUZUNCU BÖLÜM	
DİĞER KAZANÇ VE İRATLAR İÇİN YILLIK BEYANNAME VERİLMESİ	
I. DİĞER KAZANÇ VE İRAT KAVRAMI	149
A. Değer Artış Kazançları	149
1. Menkul Kıymetlerin Elden Çıkarılmasından Doğan Kazançlar	149
1.1. Menkul Kıymet Kavramı	149
1.2. Menkul Kıymet Alım Satımında Devamlılık	150
1.3. Menkul Kıymetlerin Elde Bulundurulma Süresine Göre, Değer Artış Kazancı	150
1.4. Hisse Senedi Kavramı	150
1.5. İktisap Tarihinin Belirlenmesi	151
1.6. Bedelsiz Hisse Senetleri	152
1.7. Elden Çıkma Tarihinin Belirlenmesi	152
2. Mal ve Hakların Elden Çıkarılmasından Doğan Kazançlar	152
3. Telif Haklarının ve İhtira Beratlarının Elden Çıkarılmasından Doğan Kazançlar	152
4. Ortaklık Haklarının veya Hisselerinin Elden Çıkarılmasından Doğan Kazançlar	152
5. Faaliyeti Durdurulan Bir Ticari İşletmenin Kısmen veya Tamamen Elden Çıkarılmasından Doğan Kazançlar	153
6. Gayrimenkuller ile Bu Nitelikteki Mal ve Hakların Elden Çıkarılmasından Doğan Kazançlar	153
6.1. Dört Yıllık Sürenin Değerlendirilmesi	154
6.2. Arsanın Kat Karşılığı Devri	154
7. Vergilendirilmeyecek Değer Artış Kazançları	155
7.1. Ferdi İşletmenin Kanuni Mirasçılara İntikali	156

7.2. Kazancı Bilanço Usulüne Göre Tespit Edilen Ferdî Bir İşletmenin Bilançosunun Devir Olunması.....	156
7.3. Şahıs Şirketlerinin Sermaye Şirketine Devri veya Dönüşmesi	156
7.4. Değer Artış Kazançlarında İstisna.....	157
7.5. Devlet Tahvili ve Hazine Bonosunun Elden Çıkarılmasından Doğan Kazançta Vergi İstisnası	157
7.6. Dar Mükelleflerde Kur Farkları	157
8. Değer Artış Kazancının Yıllık Beyanname ile Vergilendirilmesi.....	158
8.1. Değer Artış Kazancının Elde Edilmesi	158
8.2. Kazancın Saptanması	158
8.2.1. Elden Çıkarma Bedeli.....	158
8.2.1.1. Elden Çıkarma Dolayısıyla Yapılan ve Satıcının Uhdesinde Kalan Giderler.....	158
8.2.1.2. Ödenen Vergi, Resim ve Harçlar	159
8.2.2. Edinme Bedeli	159
8.2.2.1. İvazlı Edinimlerde Edinim Bedeli	159
8.2.2.2. İvazsız Edinimlerde Edinim Bedeli.....	160
8.2.2.3. Endeksleme.....	161
8.2.2.4. Mal ve Hakların Elden Çıkarılmasından Doğan Zarar.....	161
B. Arızı Kazançlar.....	162
1. Arızı Ticari İşlem Kazançları	162
2. Ticari veya Zirai Bir İşletmenin Faaliyeti ile Serbest Meslek Faaliyetinin Durdurulması Karşılığında Elde Edilen Hasılat	163
3. Gayrimenkullerin Tahliyesi veya Kiracılık Hakkının Devri Karşılığında Alınan Tazminatlar ile Peştemallıklar.....	163
4. Arızı Olarak Yapılan Serbest Meslek Faaliyeti Dolayısıyla Tahsil Edilen Hasılat	163
5. Gerçek Usulde Vergiye Tabi Mükelleflerin Terk Ettikleri İşleri ile İlgili Sonradan Elde Ettikleri Kazançlar.....	163
6. Dar Mükellef Kişilerin Arızı Ulaştırma İşleri Kazancı	163
7. Vergilendirilmeyecek Arızı Kazançlar.....	164

ONUNCU BÖLÜM

GELİRİN TOPLANMASI VE YILLIK BEYANNAME

I. GELİRLERİN YILLIK BEYANNAME İLE BEYANI.....	167
A. Yıllık Beyanname ile Beyanı Zorunlu Olan Gelirler	167
B. Yurt Dışında Elde Edilen Gelirler ve Yıllık Beyanname.....	167

1. Yurt Dışı Kazancın Elde Edilmesi	168
2. Yurt Dışı Kazancın Mükellefin Tasarrufuna Girmiş Olması.....	168
3. Yurt Dışı Kazancın Türkiye’de Elde Edilen Kazanç ve İratlarla Beyanı.....	169
4. Yurt Dışı Zarar, Gelirin Toplanması ve Vergi Mahsubu	169
C. Yıllık Beyanname ile Beyan Edilmeyecek Gelirler	170
1. Kesin Olarak Yıllık Beyanname ile Bildirilmeyecek Gelirler.....	170
1.1. Gerçek Usulde Vergilendirilmeyecek Zirai Kazançlar.....	170
1.2. Tüzel Kişiliği Haiz Emekli Sandıkları, Yardım Sandıkları ile Emeklilik ve Sigorta Şirketlerince Yapılan Ödemeler.	170
1.3. Kazanç ve İratların İstisna Haddi İçinde Kalan Kısım	170
1.4. Gayrimenkul Sermaye İratları ve Menkul Sermaye İratları.....	170
1.5. Diğer Kazanç ve İratların Beyanı.....	171
1.5.1. Diğer Kazanç ve İrat Zararı.....	171
1.5.2. Diğer Kazanç ve İratların Beyanı ile İlgili Örnek	171
2. Kaynakta Kesinti Yolu ile Vergilendirildiği İçin Yıllık Beyanname ile Bildirilmeyecek Gelirler	172
2.1. Tek İşverenden Alınan ve Vergi Kesintisi Yolu ile Vergilendirilmiş Olan Ücretler	172
2.2. Birden Fazla İşverenden Alınan Ücretlerin Yıllık Beyanname ile Vergilendirilmesi	172
2.3. Vergisi Kesilerek Ödenmiş Gayrimenkul ve Menkul Sermaye İratları	173
2.3.1. Devlet Tahvilleri ve Hazine Bonoları Gelirleri	173
2.3.2. Kurumlardan Elde Edilen Kar Paylarının Yıllık Beyanname ile Bildirilmesi.....	174
2.3.2.1. Genel Olarak Kar Payı Beyanı	174
2.3.2.2. 31.12.1998 Tarihinde veya Daha Önceki Tarihlerde Sona Eren Dönemlerin Kurum Kazancının Dağıtılması	174
2.3.2.3. 1999, 2000, 2001 ve 2002 Dönemlerinin Kurum Kazancının Dağıtılması.....	174
2.3.2.4. 24.04.2003 Tarihinden Önce Yapılan Başvurular Gereğince Düzenlenen Yatırım Teşvik Belgeleri Kapsamında Yatırım İndirimi Konusu Kurum Kazançlarının Dağıtılması.....	174
2.3.2.5. Karın Sermayeye Eklenmesi	175
4. Yıllık Beyanname ile Vergilendirilmeyecek Gelirlerle İlgili Örnekler.....	175
II. YILLIK BEYANNAMEDE TOPLANAN GELİRLERDEN İNDİRİLECEKLER	177
A. GVK.na Göre İndirilecekler.....	177

1. Şahıs Sigorta Primleri, Bireysel Emeklilik Katkı Payları.....	177
1.1. Miktar Olarak Sınırlama	177
1.2. Ödeme Zamanı Olarak Sınırlama	177
1.3. Sigorta ve Emeklilik Şirketi Yönünden Sınırlama.....	178
1.4. İndirim Mükerrer Olmamalıdır.	178
2. Bağ-Kur Primleri	178
3. Özürlülerin Gelirinden İndirim.....	179
4. Eğitim ve Sağlık Harcamaları.....	180
4.1. Eğitim Harcamaları	180
4.2. Sağlık Harcamaları.....	181
5. Sponsorluk Harcamaları	181
6. AR-GE Harcamaları.....	181
6.1. AR-GE Harcamasının Dönemi	181
6.2. AR-GE Harcamasının Gelir Vergisi Matrahına Etkisi	181
6.3. AR-GE Harcaması Konusu Giderler ve Kazanç Tespiti	182
6.4. Maliye Bakanlığı'nca Belirlenen Usul ve Yöntem	182
7. Bağış ve Yardımlar.....	183
7.1. Kamu Kurum ve Kuruluşlarına, Dernek ve Vakıflara Yapılan Bağışlar.....	183
7.1.1. Beyan Edilen Gelirin Yüzde Beşi ile Sınırlı Bağışlar	183
7.1.2. Okul, Sağlık Tesisi ve Benzeri Sosyal Tesislerle İlgili Bağışlar	183
7.1.3. Gıda Bankacılığı Faaliyetinde Bulunan Dernek ve Vakıflara Bağışlar.....	184
7.1.4. Kültürel ve Sanatsal Faaliyetlerin Teşviki veya Tarihi Varlıkların Korunması Amaçlı Bağış ve Yardımlar	184
7.2. Ayni Bağış ve Yardımlarda Değerleme.....	184
7.3. Bağış ve Yardımların Belgelendirilmesi	184
B. Özel Kanunlara Göre Gelir Vergisi Matrahından İndirilecekler	185
1. Genel Afetler ile İlgili Bağışlar	185
2. Yüksek Öğretim Kanununa Göre Yapılan Bağışlar.....	185
3. İlk Öğretim ve Eğitim Kanununa Göre Bağış ve Yardımlar.....	185
4. Sosyal Yardımlaşma İçin Bağışlar.....	185
5. Türkiye Bilimsel ve Teknik Araştırma Kurumuna Bağışlar	185
6. Sosyal Hizmetler ve Çocuk Esirgeme Kurumuna Bağışlar	185
7. Atatürk Kültür, Dil ve Tarih Yüksek Kurumuna Bağışlar	186
8. Türk Silahlı Kuvvetleri Güçlendirme Vakfına Bağışlar	186

9. Milli Ağaçlandırma ve Erozyon Kontrolü Seferberlik Kanunu Kapsamındaki Bağışlar	186
C. Kanunen Kabul Edilmeyen Giderlerin, Matrahtan İndirilecek Giderlere Etkisi.....	186
D. Zararın İndirilmesi200	
1. Gelir Vergisi Matrahından İndirilecek Zararlar	186
1.1. Aynı Dönem İçinde Gelir Kaynaklarının Kendi Aralarında Zarar Mahsubu	186
1.1.2. Yıllık Beyannamede Beyan Edilen Zararın Mahsubu	187
2. Yıllık Beyannamede Gösterilen Gelirden İndirilemeyecek Zararlar	187
2.1. Diğer Kazanç ve İrat Zararları	187
2.2. Sermayede Oluşan Eksilme Kaynaklı Zarar	188
2.2.1. Gayrimenkul ve Menkul Sermaye İratlarında Giderlerin, Gelirlerden Fazla Olmasından Kaynaklanan Zarar	188
2.2.2. Faaliyeti Sona Eren Ticari veya Zirai İşletmelerden Doğan Zarar	189
2.2.3. Kollektif ve Komandit Şirketlerin Tasfiye Dönemi Zararları	189
3. Yurt Dışı Faaliyet Zararının İndirilmesi	190
4. Adi Komandit Şirketlerde Komanditer Ortağın Zarar Mahsubu.....	190
5. Yıllık Beyannamede Zarar Devrinin Defter ve Belgelerin Saklanması Süresine Etkisi	190

ONBİRİNCİ BÖLÜM

YILLIK BEYANNAMENİN ŞEKLİ VE İÇERİĞİ.....	193
--	------------

ONİKİNCİ BÖLÜM

YILLIK BEYANNAMENİN VERİLME ZAMANI	195
1. Genel Olarak	197
2. Memleketi Terkte Beyanname Verme Süresi	197
3. Ölüm Halinde Beyanname Verilme Süresi	197
4. Zor Durum, Mücbir Sebep ve Beyanname Verme Süresi.....	197
4.1. Mücbir Sebep Süresi.....	197
4.2. Zor Durumda Süre	198
4.3. Süre ve Beyannamenin Posta ile Gönderilmesi	198

ONÜÇÜNCÜ KISIM

BEYANNAMENİN VERİLECEĞİ VERGİ DAİRESİ.....	201
1. Tam Mükellefiyette Beyannamenin Verileceği Vergi Dairesi	201
2. Dar Mükellefiyette Beyannamenin Verileceği Vergi Dairesi	201

ONDÖRDÜNCÜ BÖLÜM

VERGİNİN HESAPLANMASI 205

ONBEŞİNCİ BÖLÜM

VERGİNİN ÖDENMESİ 209

ONALTINCI BÖLÜM

VERGİ MAHSUBU

I. KESİNTİ YOLU İLE ALINAN VERGİLERİN İADESİ..... 213

A. Vergi İadesinde Süre 213

B. Vergi İadesinde Maliye Bakanlığı Yetkisi 213

1. Kesinti Yolu ile Alınan Vergilerin Beyanname Üzerinden

Hesaplanan Vergiye Mahsubu..... 214

2. Kesinti Yolu ile Alınan Vergilerin Mahsup Yolu ile İadesi 214

3. Kesinti Yolu ile Alınan Vergilerin Nakden İadesi 214

3.1. 10.000.-YTL ye Kadarki Nakden İadeler 215

3.2. 10.000.-YTL nin Üstündeki İadeler..... 215

4. Kesinti Yolu ile Alınan Verginin Vergi

Sorumlusunca Tahakkuk Ettirilmemesi veya Ödenmemesi 215

5. Adına Vergi Kesintisi Yapılan ile Gelir Sahibinin Farklı Kişi Olması..... 216

II. GEÇİCİ VERGİNİN MAHSUP VE İADESİ 216

A. Geçici Verginin Yıllık Beyanname Üzerinden

Hesaplanan Vergiye Mahsubu..... 216

B. Geçici Verginin Mahsup Yolu ile İadesi 217

C. Geçici Verginin Nakden İadesi..... 217

III. KESİNTİ YOLU İLE ALINAN VERGİNİN GEÇİCİ

VERGİDEN MAHSUBU..... 217

IV. YURT DIŞINDA ÖDENEN VERGİLERİN MAHSUBU 218

A. Yurt Dışında Ödenen Verginin, Yıllık

Beyannameye Hesaplanan Vergiden Mahsubu 218

B. Yurt Dışında Ödenen Verginin İndirilmesi İçin Aranan Belgeler..... 218

ONYEDİNCİ BÖLÜM

GELİR VERGİSİ BEYANNAMESİ ÖRNEĞİ..... 221

I. BEYAN EDİLECEK GELİR UNSURLARI 222

1. Beyan Edilecek Ticari Kazanç 222

1.1. 2007 Yılı Kazancından İndirilecek Genel Giderler 222

1.2. 40.000.-YTL Faiz Geliri 222

1.3. Toplam Ticari Kazanç..... 223

1.4. Ticari Kazançtan İndirilecek Yatırım İndirimi..... 223

2. Beyan Edilecek Ücret 223

3. Serbest Meslek Kazancı..... 224

4. Gayrimenkul Sermaye İradı..... 224

5. Menkul Sermaye İradı.....	224
5.1. Temettü Geliri.....	224
5.2.2005 Yılında İhraç Edilmiş Hazine Bonosu Faizi	224
5.3.2006 Yılında İhraç Edilmiş Hazine Bonosu Faizi	224
5.3.1. Beyan Edilecek Menkul Sermaye İradı	225
6. Diğer Kazanç ve İrat	225
6.1. İşlemler	225
6.2. Diğer Kazanç ve İrat Tutarı Hesaplaması.....	225
II. YILLIK GELİR TOPLAMI	225
III. BEYANNAMEDE YER ALAN GELİRDEN İNDİRİLECEK GİDERLER	225
1. Eğitim Gideri	225
2. Bağış Gideri	226
IV. BEYAN EDİLECEK GELİR VERGİSİ MATRAHI.....	226
V. VERGİ MAHSUBU	226
VI. ÖDENECEK VERGİ.....	226
 EKLER	
EK 1 - KESİNTİ YOLUYLA ÖDENEN VERGİLERE İLİŞKİN LİSTE.....	229
EK 2 - MAHSUP DİLEKÇESİ.....	230

BİRİNCİ BÖLÜM

GİRİŞ

1983 yılından başlayarak yıl içindeki yasa değişiklikleri, yayınlanan bakanlar kurulu kararları, vergi idaresinin yayınladığı tebliğ ve oluşturduğu görüşler, yargı kararları göz önünde tutularak her yıl, abonelerimize gelir ve kurumlar vergisi beyannamelerinin nasıl düzenleneceği konusunda kısa açıklamalar içeren Gelir Vergisi Beyanname Rehberi ile Kurumlar Vergisi Beyanname Rehberi gönderilmekte idi. Bu rehberlerin pek çoğu sayın Yılmaz Özbacı tarafından hazırlanmıştır.

Yılmaz Özbacı'nın, 1983 yılında hazırladığı rehber esas alınarak, her yıl, yıl içindeki gelişmeleri göz önünde tutan ek rehberler yayınlanmıştır. Vergi yasa ve uygulamasında sistem değişikliğine varan köklü düzenlemeler yapılması halinde, gelir ve kurumlar vergileri düzenleme rehberleri yeniden yazılmış; izleyen yıllarda ekler verilmesi uygulaması sürdürülmüştür. 2005 yılı gelir vergisi beyannamesi düzenleme rehberinin hazırlanmasında bu yöntem bırakılmıştır. 2005 yılı gelir vergisi düzenleme rehberi daha önceki yıllarda metot ve sistem korunmaya çalışılmakla birlikte, beyanname verilmesi ile ilgili tüm konuları kapsar biçimde geniş olarak hazırlanmış, abonelerimize gönderilmiştir.

Gelir vergisi rehberinde bundan böyle her yıl eklenti yapılmayacağı, değişebilir sayfa (föy volan) yöntemi ile rehberin sayfalarında gerekli değişiklikler yapılarak, o yılın gelir vergisi beyannamesinin hazırlanmasında abonelerimize yardımcı olunacağı açıklanmıştır. Aynı yılın kurumlar vergisi rehberi ile ilgili olarak, TBMM'ne gönderilen ve kurumlar vergisi yasasını bütünü ile değiştiren bir tasarının 2006 yılında yasalacağı göz önünde tutularak, kurumlar vergisi beyanname rehberinin bütünü ile baştan sona yeniden yazılması çalışmasına tasarı yasaladıktan sonra 2006 yılında başlanacağı belirtilmiş; ve 2005 yılı kurumlar vergisi beyanname rehberi eski yıllardaki uygulamamıza paralel olarak 1999 yılı kazançları için 2000 yılında hazırlanmış baz rehberin 2005 yılı eki olacak şekilde düzenlenmiştir.

Zaman, zaman yapılan değişikliklerle, 56 yıldan beri uygulanmakta olan 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu 21.06.2006 günlü Resmi Gazetede yayınlanan 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu ile bütün olarak yürürlükten kaldırılmış ve 2006 yılı kurum kazançlarına da uygulanmak üzere 5520 sayılı yasa yürürlüğe girmiştir.

Bu durumda, gelir vergisi rehberiyle uyumlu olarak, 2006 yılı kurumlar vergisi rehberi de kurumlar vergisi beyannamesi verilmesi ile ilgili tüm konuları kapsar biçimde yeniden hazırlanmıştır. Kurumlar vergisi rehberinde de bundan böyle her yıl eklenti yapılmayacak, değişebilir sayfa (föy volan) yöntemi ile rehberin sayfalarında gerekli değişiklikler yapılarak, o yılın kurumlar vergisi beyannamesinin hazırlanmasında abonelerimize yardımcı olunacaktır.

Kurumlar vergisi rehberindeki açıklamaların tebliğ, sirküler, özelge, yargı kararları ile desteklenmesinin yararı açıktır. Ancak, tüm bu veriler yürürlükten kalkan kurumlar vergisi kanunu ile ilgilidir. Yeni yürürlüğe giren Kurumlar Vergisi Kanunu ile ilgili veriler yok denecek kadar azdır. Bu nedenle, eski yasa uygulaması ile ilgili, tebliğ, sirküler, özelge ve yargı kararları, yeni yasa ile ilgilendirilebildiği ölçüde beyanname rehberimizde yer alacaktır.

Bu rehberimizde gelir unsurlarının vergilendirilmesi ile ilgili bir çok Danıştay kararı da verilmektedir. Danıştay kararlarının olayına özgü olduğu, olayın niteliklerinin verilen özet kararlardan tam anlaşılmayacağı göz önünde tutulmalıdır. Rehberimizde yer alan Danıştay kararları; sayın Şükrü Kızılot'un Danıştay Kararları ve Muktezalar başlıklı kitaplarından, sayın Turgut Candan ve Hüseyin Çevikbaş'ın Danıştay Kararları başlıklı ciltlerinden, sayın Recep Bıyık ve Aydın Kıratlı'nın Giderler ve İndirimler adlı kitabından derlenmiştir.

İKİNCİ BÖLÜM

KİMLER YILLIK GELİR VERGİSİ BEYANNAMESİ VERİR?

KİMLER YILLIK GELİR VERGİSİ BEYANNAMESİ VERİR?

GVK.nun 1 inci maddesinde gerçek kişilerin gelirlerinin gelir vergisine tabi olduğu belirtilmiş ve vergiye tabi bu gelirler;

- 1-Ticari Kazançlar,
- 2-Zirai Kazançlar,
- 3-Ücretler,
- 4-Serbest Meslek Kazançları,
- 5-Gayrimenkul Sermaye İratları,
- 6-Menkul Sermaye İratları
- 7-Diğer Kazanç ve İratlar,

Olarak 2 nci maddede sayılmıştır. Dolayısıyla ilke olarak yukarıda sayılan ve her biri GVK.nun üçüncü kısmında tanımlanan ve sınırları çizilen bu gelir unsurlarından bazılarını yıl içinde elde edenler gelir vergisi ödeyeceklerdir. Gelir Vergisi mükelleflerinin, elde ettikleri gelirler üç yöntemle belirlenmektedir. Götürü usulle vergileme, vergi kesintisi yoluyla vergileme ve yıllık beyanname ile vergileme. (Götürü usulde vergileme 4369 sayılı Yasa ile serbest meslek kazançlarında kaldırılmış, ticari kazançta basit usul olarak beyana dayanan vergilemeye dönüştürülmüştür.) Yukarıda sayılan kazançları elde edenlerin vergilenmesi gereken gelirleri götürü veya vergi kesintisi yoluyla vergilendirilmemiş ise, yıllık beyanname ile vergilendirileceklerdir. Kazançları götürü usulde veya vergi kesintisi yoluyla vergilendirilmiş gerçek kişiler de bazı durumlarda bu kazançlarını yıllık beyannameye göstermek zorundadırlar. Dolayısıyla, yukarıda sayılan gelir unsurları kısaca açıklandıktan sonra gerçek kişilerin verecekleri gelir vergisi beyannameleri; bu gelirlerin yıllık gelir vergisi beyannamesinde nasıl ve hangi koşullarda toplanacağı, toplanmış gelirlerden hareketle vergi matrahının nasıl oluşturulacağı ile ilgili bilgi verilecektir.

ÜCÜNCÜ BÖLÜM

TİCARİ KAZANÇ İÇİN YILLIK BEYANNAME VERİLMESİ

TİCARİ KAZANÇ İÇİN YILLIK BEYANNAME VERİLMESİ

İ.TİCARİ FAALİYET VE TİCARİ KAZANÇ

GVK.nun 37 nci maddesinde her türlü ticari ve sınai faaliyetten doğan kazançlar ticari kazanç olarak tanımlanmıştır. Bu genel tanımdan sonra, “ticari ve sınai faaliyet” kapsamına girip girmediğine bakılmaksızın;

1-Maden, taş ve kireç ocakları, kum ve çakıl istihsal yerleri ile tuğla ve kiremit harmanlarının işletilmesinden;

2-Coberlik işlerinden (Coberlik işleri kendi adına menkul kıymet alıp satmaktır);

3-Özel okul ve hastanelerle benzeri yerlerin işletilmesinden;

4-Gayrimenkullerin alım, satım ve inşaa işleriyle devamlı olarak uğraşanların bu işlerinden;

5-Kendi nam ve hesaplarına menkul kıymet alım satımı ile devamlı olarak uğraşanların bu faaliyetlerinden;

6-Satın alınan veya trampa suretiyle iktisap olunan arazinin, iktisap tarihinden itibaren 5 yıl içinde parsellenerek bu müddet içinde veya daha sonraki yıllarda kısmen veya tamamen satılmasından;

7-Dış protezciliğinden,

elde edilen kazançlar ticari kazanç sayılmıştır.

Yasadaki ticari kazancın her türlü ticari ve sınai faaliyetten doğan kazanç olarak tanımının yanında yukarıda sayılan faaliyetleri ayrıntılı olarak açıklamak bu rehberin konusu değildir. Yorum grubu kitaplarımızdan Yılmaz Özbalcı'nın Gelir Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamalarında oldukça kapsamlı olarak anlatılmıştır. Biz burada bu faaliyetlerle ilgili bazı yargı kararı özetleri vermekle yetineceğiz:

– 1984 yılında satın alınan arsa üzerinde yapımına başlanan ve 1991 yılında bitirilen daire ve dükkanların 1998 yılında satılmasından elde edilen kazanç ticari kazanç değildir (Danıştay 7. Dairenin 04.03.2004 gün, E.200171959 K.2004/592 sayılı kararı) **Karar birden fazla gayrimenkul satışı olmasına karşın, alımda devamlılık olmaması nedeniyle, faaliyeti, devamlı gayrimenkul alım satımı olarak değerlendirmemiştir.**

– 1971 yılında miras yoluyla edinilen arsa üzerinde yapımına 1983 yılında başlanıp 1988 yılında bitirilen iş hanının 106 bağımsız bölümünden 6 adedinin üçüncü kişilere satılması 28 adedinin de oğulları lehine kat irtifakı tesis edilmesi. İş hanının inşaa edildiği gayrimenkul veraset yoluyla iktisap edildiği ve gayrimenkul alım, satım ve inşaa işleriyle sürekli olarak uğraşmadığı için devamlılık taşımayan bu faaliyet GVK.nun 37/4 maddesinde kapsamında değildir.(Danıştay Vergi dava Daireleri Genel Kurulu'nun 2.7.1993 gün, E.1993/36, K.1993/78 sayılı kararı) **Karar arsa miras yoluyla edinildiğinden, yalnızca birden fazla satış nedeniyle gayrimenkul alım satımı ile devamlı uğraşıldığı sonucuna varılamayacağı görüşüne dayandırılmıştır.**

– Miras yoluyla edinilen taşınmazın üzerine yaptırılan inşaatın bağımsız bölümlerinin satışından kazanç elde edilmesi, taşınmaz alımında devamlılık

bulunmadığından ticari kazanç sayılmaz (Vergi Dava Daireleri Genel Kurulunun 8.6.1990 gün, E.1990/13, K.1990/42 sayılı kararı)

– Gayrimenkul alım satımı ile devamlı uğraşıldığı hem alımda, hem de satımda devamlılık olmasına bağlıdır. Yalnızca satımda devamlılık GVK.nun 37/4 kapsamında değildir.(Danıştay 3. Dairenin 26.5.1992 gün, E.1991/814 K.1992/1964 sayılı kararı)

– Anonim şirket arsasını ortaklarına satmıştır. Sonra şirket ortakları ile eser sözleşmesi imzalayarak bu arsa üzerinde %45 i şirkete, %55 i ortaklara ait olmak üzere tatil köyü inşa etmiştir. Ortaklar bağımsız bölümleri üçüncü kişilere satmışlardır. Bu faaliyet ortaklar yönünden adi ortaklık halinde ticari faaliyetidir. Ortakların elde ettiği kazanç ticari kazançtır.(Danıştay 3. Daire 17.10.1994 gün, 1994/2642, 1994/3162 sayılı karar)

– Mükellef 8.6.1999 tarihinde toplu olarak 7 gayrimenkul almış, bu gayrimenkulleri 17.07.1999, 15.10.1999, 18.08.1999 tarihlerinde satmıştır. Alım da satım da birden fazla gayrimenkuldür. 7 gayrimenkulün toplu olarak alınması devamlılık niteliğini değiştirmez. Elde edilen kazanç ticari kazançtır.(Vergi Dava Daireleri Genel Kurulunun 14.11.2003 gün, E.2003/233, K.2003/414 sayılı kararı)

– Mükellef hazine adına teşçilli araziye 1975 yılında noter senedi ile satın almış, 1989 yılında özel parselasyona tabi tutmuş, 1996 yılında da 2 parseli-ni satmıştır. Satıştan elde edilen kazanç, alış birden fazla olmadığından 37/4 kapsamında değildir. Parselleme işlemi iktisap tarihinden itibaren beş yıl geçtikten sonra yapılmıştır. Bu nedenle 37/6 madde kapsamında da değildir. Ticari kazanç olarak vergileme yapılamaz.(Danıştay 3. Daire 17.06.1999 gün, E.1998/2841, K.1999/2548 sayılı karar)

– Mükellefin gayrimenkul ticareti yaptığı saptanmıştır. Bu ticaretinin yanında kooperatif ortaklığı yoluyla edindiği gayrimenkulü de satmıştır. Koopera-tif ortaklığı yoluyla edinilen gayrimenkulün satışı, gayrimenkul ticareti işinden ayrı tutulamaz. Bu gayrimenkulün satışından doğan kazancın da ticari kazanç olarak vergilendirilmesi gerekir(Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu 23.6.2000 gün, E.2000/38, K.2000/257 sayılı karar)

– Çek kırmak ikrazatçılık faaliyetidir. Aralarında yakın akrabalık bağı veya ilişkisi bulunmayanlara, faizsiz para verilmesi ekonomik gerçeklere uygun değildir. Birkaç kez borç para verildiği saptandığına göre faiz alındığı kabul edilmeli ve alınan faiz ticari kazanç olarak vergilendirilmelidir.(Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu 15.02.2002 gün, E.2001/338, K.2002/79 sayılı karar)

II. VERGİLENDİRİLMEMEYECİK TİCARİ KAZANÇ

A. Vergiden Muaf Esnaf

Esnaf; paraya, sermayeye değil, bedensel çalışmasına dayanan ticari ve sınai faaliyetinden alt düzeyde geçim sağlayan ve bir işverene devamlı bağlı olmadan çalışan kişi olarak tanımlanabilir. Bedensel çalışmasıyla alt düzeyde gelir sağlayan bu kişiler vergi işlemleri ile uğraştırılmak istenmemiş, vergide verimlilik ilkesi de göz önünde tutularak, gelir vergisinden muaf tutulmuşlardır.

Elde ettikleri kazanç ticari kazanç niteliğinde olan bu kişiler esnaf olarak belirtil-

miştir. GVK.nun 9 uncu maddesinde **Esnaf Muaflığı** başlığı altında, esnaf muafiyeti kapsamına gireceklerin nitelikleri, genel ve kişiye özel olmak üzere iki grupta toplanabilir:

1. Esnaf Muaflığının Genel Koşulları

1.1.Ticari, Zirai veya Mesleki Kazancı Nedeniyle Gerçek Usulde Gelir Vergisi Mükellefi Olmamak

Ticari, zirai veya mesleki kazanç 4369 sayılı Yasadan önce gerçek ve götürü usule göre vergilendirilirken; 1998 yılında kabul edilen ve yayınlanan 4369 sayılı Yasa ile ticari, zirai ve mesleki kazançlarda götürü vergileme usulü kaldırılmıştır. Dolayısıyla bu koşulun, ticari, zirai ve mesleki kazancı nedeniyle gelir vergisi mükellefi olmamak biçiminde anlaşılması gerekir. Başka ticari, zirai veya mesleki faaliyeti nedeniyle gelir vergisine tabi olanlar esnaf muaflığından yararlanamayacaklardır. Ücret, gayrimenkul sermaye iradı, menkul sermaye iradı, diğer kazanç ve irat niteliğindeki kazançları nedeniyle gelir vergisi mükellefi olanlar esnaf muaflığından yararlanacaklardır. Ayrıca zirai hasılatı üzerinden vergi kesintisi yoluyla gelir vergisi ödeyenler de gerçek usulde vergi mükellefi sayılmayacaklarından esnaf muaflığından yararlanacaklardır. Ancak basit usulde ticari kazanç elde edenlerin esnaf muaflığından yararlanmaları uyumsuzluk konusu olabilecektir.

1.2.Gelir ve Kurumlar Vergisi Mükelleflerine Devamlılık ve Bağlılık Gösterecek Biçimde Çalışmamak

Devamlılık ve bağlılık, işveren ile işçi (hizmetli) arasındaki ilişkinin niteliğidir. Ücreti nedeniyle gelir vergisi mükellefi olanların esnaf muafiyetinden yararlanacağını yukarıda belirtmiştik. Burada sözü edilen devamlılık ve bağlılık ticari, zirai, mesleki faaliyet yönünden değerlendirilmek durumundadır. Ticari, zirai, mesleki faaliyet yönünden devamlılık ve bağlılık durumunun belirlenmesi çok zordur. Gelir ve kurumlar vergisi mükellefinin işini tamamlayıcı bir iş sürekli yapıyorsa, devamlılık ve bağlılığın bulunduğu kabul edilmesi gerekir. Hukuki bağlılığın değil, ekonomik bağlılığın anlaşılması gerekir. Örnek vermek gerekirse, un imal ve satımı ile uğraşan bir değirmen işletmesine sürekli buğday sağlayan kişi, esnaf muaflığından yararlanamayacaktır.

2. Esnaf Muaflığının Özel Koşulları

2.1.Gezici Olarak veya Bir İşyeri Açmaksızın Perakende Ticaretle Uğraşanlar

GVK.nun 9 uncu maddesinin 1 inci bendinde motorlu nakil vasıtaları kullanmamak şartı ile, gezici olarak veya bir işyeri açmaksızın perakende ticaret ile uğraşanlar vergiden muaf esnaf sayılmışlardır. Bu nitelikteki esnafın vergiden muaf olabilmesi için:

1) Ticari veya sınai faaliyet gezici veya bir işyeri açmaksızın yürütülmelidir. Gezicilik ve işyeri açmamak birlikte değerlendirilmeyecektir. Esnaf, işyeri açmaksızın ticari faaliyetini sürdürüyorsa, gezici olmamasına rağmen esnaf muaflığından yararlanabilecektir. Örneğin, belli bir sokağın, belli bir yerinde veya bir iş hanının kapısında ticari faaliyette bulunulması durumunda, gezici olmadığı gerekçesiyle esnaf muafiyetinin bu özel koşulunu ihlal etmiş sayılmayacaktır.

2) Vergi yasalarımızda kullanılan “işyeri” kavramı, VUK.nun 156 ncı maddesinde ayrıntılı olarak tanımlanmıştır. VUK.nun 156 ncı maddesine göre, “ticari, sınai, zirai ve mesleki bir faaliyetin icrasına tahsis edilen veya bu faaliyetlerde kulla-

nılan” yerdir. Bu tanım gereği, belli bir sokağın belli bir yerinde veya bir iş hanının kapısında ticari faaliyette bulunulan yer de işyeri sayılmak durumundadır. GVK.nun 9/1 maddesindeki “işyeri” kavramı VUK.nun 156 ncı maddesinde tanımlanan “işyeri” kavramından farklıdır.

3) Ticari faaliyetin gezici olarak yürütülmesinde motorlu nakil vasıtası kullanılmayacaktır. Ticari faaliyette motorlu vasıta kullanılıyorsa bu ticari faaliyet, gezi ci olmasına rağmen esnaf muafiyeti kapsamında değildir.

4) Belli nitelikteki eşyalarla değeri yüksek olan ev eşyalarının ticaretinin gezici olarak veya bir işyeri açmaksızın yürütülmesi durumunda esnaf muafiyetinden gene yararlanılamayacaktır. GVK.nun 9/1 maddesinin parantez içi hükmünde **giyim eşyalarıyla zati ve süs eşyaları, değeri yüksek olan ev eşyaları** ticareti yapılması durumu gezici olarak veya işyeri açmaksızın ticaret yapılması dışında tutulmuş; bu eşyanın gezici olarak veya işyeri açmaksızın ticaretinin yapılmasının esnaf muafiyeti kapsamında olmadığı belirtilmiştir.

5) Pazar takibi yoluyla gıda, bakkaliye, temizlik malzemeleri satışı da esnaf muafiyeti kapsamında değildir. Pazar takibi yolu ile gezici ticaret ülkemizde çok yaygın olduğundan, esnaf muafiyetinin bu özel koşulu üzerinde biraz daha ayrıntılı durmak istiyoruz.

Bazı yerlerde (kasaba ve köyler) haftanın bir günü tek pazar kurulur. Bazı yerlerde (iller, büyük şehirler) semt pazarları kurulur. Pazar takibi kasaba ve köyler söz konusu olduğunda, aynı bölgedeki kasaba ve köylerin pazarlarının, iller ve büyük şehirlerde semt pazarlarının izlenmesi mi, yoksa her hafta aynı pazarın (semt veya kasaba) izlenmesi mi anlaşılacaktır. Her hafta aynı pazarın izlenmesinin “Pazar takibi” sayılması ve bu durumda esnaf muafiyetinden yararlanılmaması görüşündeyiz.

Gene GVK.nun 9/1 maddesinde **sabit işyeri önünde sergi açmak suretiyle o işyerinde satışı yapılan aynı neviden malların satışı** biçimindeki ticari uğraş da esnaf muafiyeti kapsamı dışındadır. Sabit işyeri önünde sergi açmak suretiyle o işyerinde satışı yapılan aynı neviden malların satışının yapılması işyeri açmaksızın ticaret yapılmasını esnaf muafiyeti kapsamında sayan kuralın istisnasıdır. Bu hükümle muvazaa olasılığı içeren bazı uygulamaların önüne geçilmek istenmiştir. “Aynı neviden mal satışı” deyişi bunu göstermektedir. Sabit iş yerinin uzantısı olarak, bu işyerinin önünde satılarak, aslında işyerinde satılan eşyanın esnaf muafiyeti kapsamında gösterilmesi biçimindeki muvazaa önlenmek istenmiştir.

2.2. Küçük Sanat Erbabı

Ticari faaliyet; satın alınan malın değiştirilmeden ya da çok küçük değişiklik yapılarak satılmasını, yani üreticinin ürettiği malın, tüketiciye ulaştırılmasında aracılığı ifade eder. Sınai faaliyet ise, malın üretim ve satışını birlikte kapsar. Esnaf deyimini, hem ticaretle uğraşan hem de imalatla uğraşan, ancak geçimini alt düzeyde sağlayacak kadar iş hacmi bulunan kesimi ifade eder. Bundan önceki bölümde, mal alım satımı yapan yani ticaretle uğraşan esnaf kesiminin gelir vergisi muafiyeti koşullarını açıkladık. Sermayeden çok emeğiyle üretim yapmak gayretinde olan esnaf kesimi yani üretici esnaf için de bazı koşullarla gelir vergisi muafiyeti sağlanmıştır. Bu esnaf kesimine de **küçük sanat erbabı** diyoruz.

GVK.nun 9 uncu maddesinin 2 nci bendinde, küçük sanat erbabının yani üretici esnafın vergi muafiyeti ile ilgili düzenleme yapılmıştır.

1) Gezici olarak basit imalat ve tamir işleri yapan hallaç, kalaycı, lehimci, musluk tamircisi, çilingir, ayakkabı tamircisi, kundura boyacısı, berber, nalbant, fotoğrafçı, odun ve kömür kırıcısı, çamaşır yıkayıcısı, hamal gibi küçük sanat erbabı da esnaf muafılığından yararlanacaktır. Burada sayılan meslekler dışında kalanların esnaf muafiyetinden yararlanamayacakları söylenemez. Yasa metninde “gibi küçük sanat erbabı” denerek, sayılanlara benzeyen işleri yapanların da esnaf muafılığından yararlanacakları belirtilmiş olmaktadır.

2) Küçük sanat erbabının esnaf muafılığından yararlanabilmesi için, aracıya değil, doğrudan tüketiciye iş yapması gerekir. Yasada doğrudan doğruya tüketiciye iş yapılması gerektiği belirtilmiştir. Küçük sanat erbabının devamlılık ve bağlılık sayılmayacak biçimde ara sıra gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerine iş yapıyor olması muafiyet koşulunun bozulması anlamında değerlendirilemez.

2.3. Köylerde Esnaf Muafılığı

İmalat ve tamir işleri köylerde gezici olarak yapılıyorsa, esnaf muafılığı, yukarıda sayılan sanat dalları ve benzerleri ile kısıtlanmamıştır. Örneğin marangozluk gibi işlerin, hallaçlık, lehimcilik, berberlik, ayakkabı tamirciliği gibi sanatlarla benzerliği olmadığı halde bu işlerin köylerde yapılması esnaf muafılığı kapsamındadır.

Sanat işlerinin köylerde, gezici olarak veya işyeri açılarak yapılması esnaf muafılığından yararlanmaya engel değildir. Ancak işyeri açılması durumunda, GVK.nun 47 nci maddesinde belirtilen, kendi işinde bilfiil çalışma koşulu yerine getirilmeli ve yıllık kira bedeli toplamının büyük şehir belediye sınırları içinde 2.300.YTL yi, diğer yerlerde 1.700.YTL yi (Bu, Bakanlar Kurulu kararı ile artırılabilir. Örneğin 2006 yılında geçerli had, 3.500.- ve 2.500.-YTL dir. Uygulama yılındaki had için Oluş Yayıncılığın GVK cildindeki Bakanlar Kurulu kararına bakılmalıdır) geçmemesi gerekir.

Maddedeki köy kavramı nüfusu 2.000 den az ve belediye örgütlenmesi olmayan yerleri kapsar.

2.4. Nakil Vasıtası İşletenlerde Esnaf Muafılığı

Nakliyecilik ticari faaliyetin bir başka dalıdır. Nakliyeciler için de aynı anlayış çerçevesinde esnaf muafiyeti kabul edilmiştir. Buna göre, ulaştırma aracı çalıştıranların esnaf muafiyetinden yararlanması aşağıdaki koşullara bağlanmıştır:

1) **Su aracı olarak**, nehir, göl ve denizlerde ulaştırma işlerinde çalıştırılan araç 50 rüsum tonilatoyu geçmeyecek ve ayrıca makinesiz veya motorsuz olacaktır.

2) **Kara aracı olarak**, ulaştırma işi hayvanla veya bir adet hayvan arabasıyla yapılıyorsa, esnaf muafiyetinden yararlanılacaktır. Çok sayıda hayvanla tek arabada ulaştırma işi yapılıyor olsa bile esnaf muafiyetinden yararlanılacaktır.

Muafiyet bir adet hayvan arabası ile sınırlandırılmıştır. Bir adetten fazla hayvan arabası ile ulaştırma işleri yapıldığında esnaf muafiyeti uygulanmayacaktır.

2.5.Çiftçilerin Arızı Olarak Ulaştırma İşi Yapmalarında Esnaf Muafiyeti

Çiftçilerin sürekli olmamak koşuluyla, ara sıra (arızı olarak) çiftçilik işlerinde kullandıkları motorlu veya motorsuz araçlarla, bir bedel karşılığında ulaştırma işleri yapmaları durumunda esnaf muafiyetinden yararlanmaları GVK.nun 9 uncu maddesinin 5 inci bendinde düzenlenmiştir. Çiftçilerin işlerinde kullandıkları “motorlu, motorsuz araç” deyişinden yalnızca kara taşıma araçları anlaşılmamalıdır. Çiftçi-

lerin işlerinde kullandıkları su taşıma aracını da ara sıra bedel karşılığında ulaşım içinde kullanmaları durumunda da esnaf muafliğından yararlandırılmaları gerekecektir.

2.6. Ev Sanatları Kapsamındaki İşlerde Esnaf Muafiyeti

Evlerde kullanılan dikiş, nakış, mutfak robotu, ütü ve benzeri makine ve aletleri hariç olmak üzere dışarıdan işçi alınmadan ve muharrik kuvvet kullanmadan oturdukları evde imal ettikleri havlu, örtü, çarşaf, çorap, halı, kilim, dokuma mamulleri, kırpıntı deriden üretilen mamuller, örgü, dantel, her nevi nakış işleri ve her nevi turistik eşya, hasır, sepet, süpürge, paspas, fırça, yapma çiçek, pul, payet, boncuk işleme, tığ örgü işleri ip ve urganları, tarhana erişte mantı gibi ürünleri işyeri açmadan satanlar da esnaf muafiyetinden yararlanacaktır.

Ev sanatları kapsamındaki bu işlerle ilgili muafiyet, bu malların bağılılık göstermeyecek biçimde, gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerine satılması veya Pazar takibi suretiyle satılması durumunda da geçerli olacaktır. Ayrıca gelir ve kurumlar vergisi mükellefi olmayanların düzenledikleri kermes festival, panayır ile kamu kurum ve kuruluşlarınca geçici olarak belirlenen yerlerde satılması da muaflikten yararlanmaya engel değildir.

2.7. Gezici Milli Piyango Bayilerinde Esnaf Muafiyeti

Bir işyeri açmaksızın gezici olarak milli piyango bileti satanlar da yukarıda sayılan koşullarla sınırlandırılmaksızın esnaf muafiyetinden yararlandırılacaklardır.

2.8. Gerçek ve Tüzel Kişilerin Mallarını Kapı Kapı Dolaşmak Suretiyle Tüketicie Satanlar

Gerçek ve tüzel kişilerin mallarını bunlar adına kapı kapı dolaşarak tüketicilere satanlar gelir vergisinden muaf tutulmuşlardır. Bu muafiyetin koşulları aşağıda özetlenmiştir:

1) Bu satışlar 4077 sayılı Tüketicinin Korunması Hakkında Kanuna uygun yapılacaktır.

2) Gerçek ve tüzel kişilerin malları, bu gerçek ve tüzel kişilere iş akdi ile bağlı olunmaksızın satılacaktır. Bu mallar iş akdi sözleşmesine dayanarak satılıyorsa, bir işverene tabi, bir işyerine bağlı olarak çalışıldığından gelirin ücret olarak vergilendirilmesi gerekir.

2.9. Maliye Bakanlığı'nın Esnaf Muafiyeti Kapsamına Aldıkları

GVK.nun 9/7 maddesinde yukarıda sayılanlarla benzerlik gösteren ticaret ve sanat işlerinin Danıştay'ın uygun görüşü alınarak Maliye Bakanlığı'na esnaf muafiyeti kapsamına alınabileceği belirtilmiştir.

Maliye Bakanlığı bu yetkisine dayanarak, yukarıda sayılanların dışında esnaf muafliğından yararlanacakları henüz saptamış değildir. Maliye Bakanlığı'nın bu yetkisini kullanmaması, mevcut yasa hükümlerinin gereksinimi karşıladığını göstermektedir.

3. Esnaf Muafliğının Yitirilmesi

Esnaf muafliğının ticari, zirai ve mesleki kazançları nedeniyle gerçek usulde gelir vergisi mükellefi olmamak veya gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerine devamlılık

ve bağıllık gösterecek biçimde iş yapmamak olarak sayılan genel şartlarına ve 9 uncu maddede 6 bent halinde belirtilen özel şartlarına aykırı bir durum doğduğunda, esnaf muaflığından yararlanılamayacaktır. Bu durumda kazancın GVK.nun 46 ve izleyen maddelerinde düzenlenen basit usule göre saptanması ve vergilendirilmesi gerekecektir. Genel veya özel koşulların yitirilmesi nedeniyle gelir vergisi mükellefiyetinin tesis olunmuş olması, bu kişinin bir daha, esnaf muaflığından yararlanamayacağı biçiminde değerlendirilemez. Gelir vergisi mükellefi kişi esnaf muaflığının genel ve özel koşulları kapsamına tekrar girdiğinde, gelir vergisi mükellefiyeti sona erecek, esnaf muafiyetinden yararlanacaktır.

4. Esnaf Muaflığı ve Belge Düzeni

Vergi Usul Kanunu'nun 232 nci maddesinde fatura vermek zorunda olanlar, birinci ve ikinci sınıf tüccarlar, kazancı basit usulde tespit edilenler ve defter tutmak zorunda olan çiftçiler olarak belirtilmiştir. Dolayısıyla vergiden muaf esnaf fatura düzenlemek ve vermek zorunda değildir.

VUK.nun 234 üncü maddesine göre, birinci ve ikinci sınıf tüccarlar, kazancı basit usulde tespit edilenler, defter tutmak mecburiyetinde olan çiftçiler ve serbest meslek erbabı vergiden muaf esnafa yaptırdıkları işler ve onlardan satın aldıkları emtia için gider pusulası imza ettirecekleri ve bu gider pusulalarının fatura yerine geçeceği belirtilmiştir.

Bu durumda vergiden muaf esnaf gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerine yaptıkları iş veya sattıkları emtia karşılığında gider pusulası imzalayacaklar ve bu gider pusulalarının birer örneklerini ve diğer belgeleri VUK.nun 254 üncü maddesi uyarınca düzenledikleri tarihi izleyen takvim yılından başlayarak beş yıl süre ile saklayacaklardır.

5. Esnaf Muaflığı ve Vergi Kesintisi

Esnaf muaflığı kapsamına girenlerin vergilendirilmeyeceği yasada açıkça belirtilmiş olmasına rağmen, vergiden muaf esnafın gelirinin, vergi kesintisi yoluyla nihai olarak vergilendirilmesini öngören yasal düzenlemeler yapılmıştır. GVK.nun vergi kesintisini düzenleyen 94 üncü maddesinde, maddenin 1 inci fıkrasında sayılanların esnaf muaflığından yararlananlara mal ve hizmet karşılığında ödeme yaparlarken vergi kesintisi yapmak zorunda oldukları belirtilmiştir. Böylece aynı maddede bir yandan gelirin vergi dışı olduğu belirtilirken, diğer yandan vergi dışı gelire mahsuben vergi kesintisi yapılacağı biçimindeki çelişkili hüküm yürürlüğe konmuştur. Bu çelişki GVK.nun 9 uncu maddesindeki esnaf muaflığının “94 üncü madde uyarınca tevkif suretiyle kesilen vergiye şümulü” olmayacağı biçimindeki hükümle giderilmeye çalışılmıştır. Esnaf muaflığını düzenleyen GVK.nun 9 uncu maddesinde gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerine devamlı ve bağlı olarak iş yapanları esnaf muaflığı dışına çıkarmayı amaçlayan hükümler getirilmiştir. Bu hükümler göz önünde tutulduğunda, yasa koyucunun esnaf muafiyetini müstehlike mal ve hizmet verilmesi ile sınırlı tutmak istediği; bu nedenle ara sıra gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerine iş yapılmasını, sırf bu işlemlerle sınırlı tutarak, vergi kesintisi yoluyla vergilendirilmesinin GVK.nun 9 uncu maddesinin amacına uygun olduğu da ileri sürülebilecektir.

6. Diplomat Muaflığı

Yabancı Devletlerin Türkiye’de bulunan elçi, maslahatgüzar ve konsolosları ile elçilik ve konsolosluklara mensup olan ve o memleketin uyuğunda bulunan memur-

ları, Türkiye’de resmi bir göreve memur edilenler bu sıfatlarından dolayı karşılıklı olmak koşuluyla gelir vergisinden muaftırlar. Fahri konsoloslar GVK.nun 15 inci maddesindeki diplomat muaflığı hükmünden yararlanamazlar. Ayrıca, diplomat muaflığının menkul sermaye iradı üzerinden yapılacak vergi kesintisine etkisi yoktur.

B. Ticari Kazançta İstisnalar

1. Eğitim ve Öğretim İşlerinden Elde Edilen Kazanç

GVK.nun 20 nci maddesinde okul öncesi eğitim, ilköğretim, özel eğitim ve orta öğretim özel okullarının işletilmesinden elde edilen kazançlar, ilgili Bakanlığın görüşü alınmak suretiyle Maliye Bakanlığının belirleyeceği usul ve esaslar çerçevesinde beş vergilendirme dönemi ile sınırlı olmak üzere gelir vergisinden istisna edilmiştir. Beş yıllık istisna süresi okulun faaliyete geçtiği tarihten başlatılacaktır.

Maliye Bakanlığı bu istisnanın usul ve esaslarını 254 Sıra Sayılı GVK Genel Tebliğinde belirlemiştir. Anılan tebliğde aşağıdaki esaslar belirlenmiştir:

a. 1/1/2004 tarihinden sonra faaliyete geçen, maddede belirlenen özel eğitim ve öğretim kurumları istisnadan yararlanabileceklerdir. Bu tarihten önce faaliyete geçmiş özel okullar ile ilgili 625 sayılı Yasanın 5228 sayılı Yasa ile değişmeden önceki hükmü uygulanacaktır. 625 sayılı Yasa hükmüne göre kalkınmada öncelikli yörede açılmış bu okullar öğretime başladıkları tarihten itibaren beş yıl, diğer yörelerde açılmış olanlar bir yıl süreyle gelir/kurumlar vergisinden muaf tutulmuşlardır.

b. Rehabilitasyon merkezlerine istisna uygulanabilmesi için bunların, vakıf veya dernek senedinde veya tüzütüğünde belirtilen amaçları arasında genel insan sağlığına ilişkin kurumlar kurulması ve işletilmesi olan; ve Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflara veya kamu yararına çalışan derneklere bağlı olması gerekir.

c. Bu eğitim ve öğretim kurumlarının kazançları faaliyete geçilen dönemden itibaren 5 vergilendirme döneminde gelir vergisinden istisna olacaktır.

d. Bu kazanç istisnasından yararlanan mükellefler, istisna süresi içinde mevcutlara ek olarak yeni okul açarlarsa, bunlar diğerlerinden bağımsız olarak ayrı birimlere kabul edilecek ve kazançları faaliyete geçtikleri tarihten itibaren 5 vergilendirme dönemi gelir vergisinden istisna edilecektir.

e. İstisnadan yararlanan bu kurumlar satılırsa, satın alan kalan istisna süresinden yararlanacaktır. Örneğin 2004 yılında faaliyete geçen kurum 2005 yılında satılırsa, 2004 yılında istisnadan yararlanıldığından, kalan dört yılın kazançlarına istisna uygulanacaktır.

f. Kurumlar vergisinden istisna edilen eğitim-öğretim işletmeleriyle rehabilitasyon merkezlerinden elde edilen kazancın gerçek kişi ortaklara dağıtılması durumunda dağıtılan kazanç üzerinden GVK.nun 94 üncü maddesine göre vergi kesilecektir.

2. Yatırım İndirimi

Yatırım indirimi GVK na 19.2.1963 gün ve 202 sayılı Yasa ile 6 ek madde eklenecek düzenlenmiş ve çeşitli tarihlerde yapılan değişikliklerle, ek maddeler 24.4.2003 tarihine kadar uygulanmış; 24.4.2003 gün ve 4842 sayılı yasa ile ek maddeler yürürlükten kaldırılmış ve yatırım indirimi GVK unun 19 uncu maddesinde yeniden düzenlenmiştir.

2006 yılında yürürlüğe giren 5479 sayılı Yasa ile GVK nun 19 uncu maddesindeki yatırım indirimi düzenlemesi de kaldırılmıştır. Ancak GVK'na eklenen Geçici 69 uncu madde ile 2005 yılı sonuna kadar indirilememiş yatırım indirimi hakkı ile; 2006 yılına kadar bitirilmemiş yatırımlarla bağlantılı 2006, 2007 ve 2008 yıllarında yapılan yatırım harcamalarının yatırım indirimi haklarının 2006, 2007 ve 2008 kazançlarından indirilebileceği belirtilmiştir.

Geçici 69 uncu maddede bu yatırım indiriminin kazançtan **indirilebileceğinin** belirtilmiş olması mükellefe tercih hakkı tanındığı biçiminde yorumlanabilmektedir. 5479 sayılı Yasa uygulaması yönünden yatırım indiriminin iki başlık altında açıklanmasını uygun gördük:

- a). Yatırım indirimi ve tercih hakkı
- b). Yatırım indirimi harcaması ve indirim koşulları

2.1. Yatırım İndirimi ve Tercih Hakkı

Gelir İdaresi Başkanlığı da 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu Sirküleri/3 de 5479 sayılı Kanunla eklenen Geçici 69 uncu madde kapsamında yatırım indirimi istisnasından yararlanıp yararlanılmamasının mükelleflerin isteklerine bırakılmış olduğu belirtilmiş; mükelleflerin, ikinci geçici vergileme dönemine ilişkin beyannamenin verileceği tarihe kadar tercihlerini belirlemeleri gerektiği ifade edilmiştir. Bu tercihin 2006, 2007, 2008 yılları için toplu yapılabileceği açıklaması ile beraber her yıl için ayrı tercih belirlenmesi de önerilmiştir. Yasada mükelleflerin ne tercih hakkı kullanacaklarını ne de dilekçe vereceklerini belirleyen bir hüküm yoktur.

Geçici 69 uncu maddede “...yatırım indirimi istisnası tutarlarını. . . kazançlarından indirebilirler” ifadesi kullanılmıştır. “İndirilir” değil, “İndirebilir” ifadesi kullanıldığına göre seçimlik bir yöntem olduğu sonucuna varılamaz. Yatırım indirimi bir haktır. Hakkın kullanılması diye bir zorunluluk yoktur. Hak kullanımı söz konusu olduğunda, “indirilir” ile, “indirilebilir” arasında hiçbir fark yoktur. Hak zaten isteğe bağlı olarak kullanılır. Hakkın zorla kullandırılması hak kavramına aykırıdır. Yukarıda sözünü ettiğimiz vergi sirkülerinde “İndirebilir” sözünden yola çıkılarak, “seçim yapmak zorunluluğu vardır. Bu zorunluluk da ikinci geçici vergi dönemi beyannamesi verilmeye kadar yerine getirilmelidir” gibi bir yöntem mükelleflere empoze edilmektedir.

Sirkülerde “ikinci geçici vergi dönemi vergi matrahından yatırım indirimi tutarı indirilebileceği için, İkinci geçici vergi dönemi beyanında bu hakkın kullanılması gerekir. Kullanılmazsa, artık, 3 üncü ve 4 üncü geçici vergi dönemleri ile hesap dönemi beyannamesinde bu hak kullanılamaz” biçiminde bir görüş oluşturulmuştur. Bu görüşle kesinlikle katılmıyoruz. Geçici 69 uncu madde bir vergileme yöntemi seçiminin söz etmemiştir. Doğrudan yatırım indirimi hakkının kullanılabileceğini belirtmiştir. Gerek “5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu Sirküleri/3” de, gerek 217 sayılı GVK Genel Tebliği’ndeki geçici vergi dönemlerinde kullanılan yöntemin , yıllık beyanname ile ilgili vergilemede değiştirilemeyeceği belirlemesi, özellikle GVK 69 uncu madde uygulaması için geçerli olamaz.

Geçici vergi beyannamesindeki yöntem ve hesaplamalarla bağlı kalınmadan, hesap dönemi beyannamesinde, yasalara uygun olmak koşulu ile ayrı yöntem ve hesaplamaların yapılabileceği açıktır. Çünkü GVK nun Mükerrer 120 nci maddesinde “cari vergilendirme döneminin gelir vergisinden mahsup edilmek üzere, bu Kanunun .kazancın tespitine ilişkin hükümlerine göre belirlenen ilgili hesap döneminin üçer

aylık kazançları üzerinden” geçici vergi ödeneceği belirtilmiştir. Kurumlar Vergisi Kanununda da GVK nun bu hükmüne yollama yapılarak geçici vergi düzenlenmiştir. Alınan vergi, geçici vergidir. Yani bir anlamda vergi avansıdır. Esas vergi cari dönem vergisidir. Cari dönem vergisinin matrahının oluşturulmasında yasalara aykırı bir durum yoksa, geçici vergide şu veya bu hakkın kullanılmış olması nedeniyle, cari dönem vergisi için, herhangi bir ek tarhiyat yapmak mümkün değildir. Örneğin, geçici vergi döneminde amortisman ayrılmaması ve dolayısıyla geçici vergi matrahından amortisman indirilmemesi, cari dönem beyannamesi matrahının hesaplanmasında da amortisman indirilemeyeceği, indirilirse vergi ziyayı oluşacağı biçiminde değerlendirilemez. Geçici 69 uncu madde, mükellefin yatırım indirimini kazancından indirebileceğini belirtmiştir. Tercih yapacağı, bu tercihten dönemececeği biçiminde bir hüküm yoktur.

GVK nun geçici 69 uncu maddesinde temel bir özellik vardır. Yatırım indirimi istisnası kazançtan indiriliyorsa, 2006 yılının değil, 2005 yılının vergi oranı uygulanacaktır. Bu hüküm kurumlar vergisi mükellefleri için önemlidir. Gelir vergisi mükelleflerini etkilemesi söz konusu değildir. Çünkü 2005 yılında kurumlar vergisi oranı %30 olduğu halde, 2006 yılında oran %20 dir. Gelir vergisinde ise, 2005 yılı gelirleri için geçerli tarifesı ile 2006 yılı gelirleri için geçerli tarifesı aynıdır.

Geçici vergi dönemlerinde, geçici gelir vergisi matrahından yatırım indiriminin düşülmüş veya düşülmemiş olması yıllık beyannameden bu indirimin düşülmesi veya düşülmemesi sonucunu vermez. Ancak ticari kazanç olduğu halde yıllık beyannameden indirilmeyen yatırım indirimi, izleyen yılların ticari kazancından indirilemez.

Bakanlık görüşünün, geçici vergi döneminde geçici vergi matrahından düşülmeyen yatırım indiriminin yıllık beyannamedeki matrahtan düşülebileceği biçimindeki görüşümüz doğrultusunda olmadığı bilinmeli, göz önünde tutulmalıdır.

2006 yılı için yazdığımız bu yorum 2007 yılı yatırım indirimi uygulaması için de geçerlidir.

2.2. Yatırım İndirimi Hükümlerinin Açıklanması

Kalkınma planları uygulamasında önemli bir araç olan yatırım indirimi; kalkınma planlarının uygulamaya konduğu yıllarda, 1963 yılında 202 sayılı Yasa ile GVK. na ek maddeler ile eklenmişti. 1963 yılında kabul edilen ek maddeler 2003 yılına kadar temel özelliğini korumuş, kalkınma planlarına uygunluğunu ortaya koyan teşvik belgesine dayandırılmıştı. Teşvik belgesi kapsamında olmayan yatırımlar yatırım indirimi diye bilinen vergi avantajından yararlanamıyordu. Türkiye’de 1990 ılı yıllardan başlayarak, Devletin ekonomiyi dolaylı etkilemesinin bir aracı olan plan anlayışı bırakılmış; kalkınma planlarının ekonomiye yön verme işlevini giderek azaltan düzenlemeler yapılmıştır. Bu yaklaşımla kalkınma planına uygun yatırımlar için öngörülen yatırım indirimi anlayışından vazgeçilmiş; 2003 yılında yürürlüğe giren 4842 sayılı Yasa ile yatırım indirimini düzenleyen GVK.nun ek maddeleri yürürlükten kaldırılarak, GVK.nun 19 uncu maddesi ile kalkınma planları dışındaki yatırımlar da yatırım indirimi kapsamına alınmıştır. 4842 sayılı Yasadan önce teşvik belgesine bağlanmış yatırım indirimi uygulamasının, yürürlükten kalkan Ek maddeler hükümlerine göre yürütülmesi konusunda mükelleflere seçimlik hak tanınmıştır. Yani 4842 sayılı Yasanın yürürlüğe girmesinden önce teşvik belgesine bağlanmış, ancak 4842 sayılı Yasanın yürürlüğe girmesinden sonra yapılan yatırımları için mükellefler isterlerse, yürürlükten kalkan hükümlere göre; isterlerse,

GVK.nun 19 uncu maddesindeki yeni hükümlere göre yatırım indiriminden yararlanabileceklerdir. GVK.nun Geçici 61 inci maddesinde mükellefler hangi yöntemi seçtiklerini 24.04.2003 tarihinden sonraki ilk geçici vergi beyannamesinin verildiği tarihe kadar bildirmek zorunda olduklarından, 2003 yılında seçtikleri usule bundan sonraki yıllarda da bağlı kalacaklardır.

Gene GVK nun Geçici 69 uncu maddesine göre, 2005 yılından devreden yatırım indirimi hakkının yukarda belirtilen biçimde kullanılmasından ayrı olarak; 5479 sayılı Yasadan önce başlamış, gerek ek maddeler, gerek 19 uncu madde kapsamındaki yatırım harcamaları 2006, 2007 ve 2008 yılı kazançlarından indirilebilecektir. Daha önceki beyanname rehberlerimizde, ve Yılmaz Özbalcı'nın Gelir Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları ile Kurumlar Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları kitaplarında ek maddelere göre yatırım indirimi uygulaması konusunda ayrıntılı açıklamalar yapılmış olduğundan bu beyanname rehberimizde, yatırım indirimini GVK. nun 19 uncu madde hükümleri çerçevesinde açıklayacağız.

2.2.1. Yatırım İndirimi Konusu İktisadi Kıymetler

GVK.nun 19 uncu maddesinde amortismanı tabi iktisadi kıymetlerin yatırım indiriminden yararlanabileceği belirtilmiştir. Petrol Kanunu ve Maden Kanunu kapsamındaki arama ve sondaj uğraşısı harcamaları da aktifleştirilerek yatırım indirimine konu olabilecektir.

Yatırım indirimi uygulamasında aşağıdaki kısıtlamalar vardır:

a.Yatırım indiriminden yararlanmak için kazancın bilanço usulüne göre saptanması gerekir. Kazancı bilanço esasına göre saptananlar dışında kalan mükellefler amortismanı tabi iktisadi kıymetleri nedeniyle yatırım indiriminden yararlanamayacaklardır.

b.Bedeli 10.000.-YTL yi aşan kıymetler. 2005 yılında edinilen amortismanı tabi iktisadi kıymetlerin bedeli 10.000.-YTL yi aşıyorsa yatırım indiriminden yararlanacaktır. 10.000.-YTL nin altında kalıyorsa yatırım indirimi uygulaması dışında tutulacaktır. 10.000.-YTL olarak belirtilen asgari had, iktisadi ve teknik bütünlük gösteren iktisadi kıymetlerin bütünü için geçerlidir.

c.İktisadi kıymetin yeni olması. Yurt içinde veya yurt dışında kullanılmış olan iktisadi kıymet edinilmesi yatırım indirimi kapsamında olmayacaktır. Daha önce kullanılmamış iktisadi kıymet edinilmesi yatırım indiriminin koşullarından bir diğeridir.

d.Gayrimaddi haklar ve özel maliyet. GVK.nun 19 uncu maddesinde gayrimaddi hakların yatırım indirimi kapsamında olmadığı belirtilmişti. 31.07.2004 tarihinde yürürlüğe giren 5228 sayılı Yasa ile ekonomik ömrü 5 yıldan kısa olan özel maliyetlerin yatırım indiriminden yararlanamayacağı eklenmiştir. 5228 sayılı Yasa ile yapılan bu düzenleme ile kapsam daraltılmamış genişletilmiştir. Örneğin yap işlet devret yöntemi ile yapılan yatırım, yatırımcıya gayri maddi hak sağlamış olmaktadır. Bu yatırımcı gayri maddi hak edinmek için harcama yaptığından bu harcamalar yatırım indirimi kapsamı dışında kalacaktır. 5228 sayılı Yasa ile getirilen 5 yıldan kısa ekonomik ömürlü özel maliyetlerin yatırım indiriminden yararlanamayacağı hükmü, 5 yıldan uzun ömürlü özel maliyet bedellerinin yatırım indirimi kapsamında olacağını da belirlemiş olmaktadır. Bu durumda, 5228 sayılı Yasa ile yapılan değişiklikten önce, gayri maddi hak olduğu için yatırım indiriminden yararlanamayan yap işlet devret bedeli, 5 yıldan uzun ömürlü özel maliyet bedeli de sayılacağından yatırım indirimi kapsamına girmiş olacaktır.

e.Mal ve hizmet üretimi ile doğrudan ilgili olmayan alet edevat ve demirbaşlar.

Bu iktisadi kıymetlerin “mal ve hizmet üretimi ile doğrudan” ilgili olması koşulu-nun uygulamada nasıl yönleneceği belirsizdir. Bizce işletmenin faaliyetinin sürdürülmesini kolaylaştıran her türlü harcamayı mal ve hizmet üretimi ile doğrudan ilgili saymak gerekir. GVK.nun 40 ıncı maddesinde belirtilen “kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi” için yapılan giderler faaliyetle doğrudan ilgili olup olmadığına bakılmaksızın işle ilgili gider sayılmıştır. Dolayısıyla işletme faaliyeti ile dolaylı ilgisi olsa dahi bu alet, edevat ve demirbaşların mal ve hizmet üretimi ile doğrudan ilgili kabul edilmesi gerekir. Örneğin işletmenin bilgisayar donanımının mal ve hizmet üretimi ile ilgisinin doğrudan veya dolaylı olarak nitelemek olanaklı değildir.

f.Araç ve benzerleri. Binek otosu ve benzeri kara taşıtları ile, yat, kotra, tekne ve benzeri motorlu deniz araçları, uçak ve helikopter gibi hava taşıtları işletmenin esas faaliyet konusu ile ilgili ise yatırım indirimine konu olur. Faaliyet konusu binek otosu kiralama olan işletme, edindiği binek otolarını yatırım indirimine konu edecektir. Bir turizm işletmesinin, müşterilerini gezdirmek için edindiği yat, kotra, tekne gibi motorlu deniz araçları için de yatırım indirimi uygulaması mümkündür.

g.Bedelsiz iktisap edilen iktisadi kıymetler. Yatırım indirimi harcama esaslıdır. Bir başka anlatımla yatırım indirimi iktisadi kıymet edinmek için harcanan tutara uygulanmaktadır. Bu nedenle 19 uncu maddede bedelsiz edinilen iktisadi kıymetlerin yatırım indirimine konu olmayacağı belirtilmiş ve bu konuya açıklık getirilmiştir.

h.Yurt dışındaki yatırımlarda kullanılmak üzere edinilen iktisadi kıymetler.

Bu yasa hükmü, yurt dışına gönderilmek üzere edinilen ve yurt içinde kullanılmadan yurt dışına gönderilen iktisadi kıymetler için sorun doğurmayacaktır. Ancak, yurt içinde belli bir süre kullanıldıktan sonra yurt dışına gönderilen iktisadi kıymetler yatırım indirimi uygulaması yönünden bazı sorunlar doğurabilecektir. Bu durumda, uygulamanın nasıl yapılacağına ilişkin Maliye Bakanlığı açıklamalarının beklenmesi veya açıklama istenmesi yararlı olacaktır.

i.Bina, arazi ve arsalar. Arazi ve arsalar yatırım indirimi konusuna girmez. 19 uncu maddenin başında yatırım indiriminin amortismanı tabi iktisadi kıymetlere uygulanacağı belirtilmiş, kanun koyucu bununla da yetinmemiş ayrıca 19 uncu maddenin 4. bendinde arazi veya arsalar için yatırım indirimi hesaplanmayacağı hükme bağlanmıştır.

Mal ve hizmet üretim yeri olarak kullanılmayan binalar yatırım indirimine konu olmayacaktır. Ancak, imalat faaliyeti ile doğrudan ilgili olmayan idare, depo, yemekhane, laboratuvar ve benzeri binalar fabrika binası ve müştemilatında yer alıyorsa mal üretim yeri sayılacak, yatırım indirimi uygulanacaktır. Fabrika binası ve müştemilatının bulunduğu alanın dışında ise, yatırım indirimine konu edilmeyeceklerdir. Mal ve hizmet üretim yeri olarak kullanılan binalar, arsa bedeli hariç, yatırım indiriminden yararlanacaktır. Ancak mal ve hizmet üretim yeri olarak kullanılmasına rağmen bina işletme tarafından inşa edilmemiş veya ettirilmemiş, satın alma suretiyle edinilmişse, yatırım indiriminden yararlanamayacaktır (Daha ayrıntılı bilgi için Maliye Bakanlığı’nın 22 Nolu GVK Sirküleri)

2.2.2. Yatırımın Finansmanı

Yukarıda özellikleri belirtilen amortismanı tabi iktisadi kıymetlerin öz kaynak veya borçla edinilmesi yatırım indirimi uygulaması yönünden önemli değildir. Yatırımın finansmanının nasıl sağlandığı yatırım indirimi uygulamasına etki etmeyecektir.

2.2.3. Yatırımın Gerçekleşme Süresi

2.2.3.1. Genel olarak

GVK.nun 19 uncu maddesinde amortismanına tabi iktisadi kıymetler için yatırım indirimi uygulanacağı belirtilmiştir. Oysa 4842 sayılı Yasa ile yürürlükten kaldırılan Ek maddelerde yatırım harcamalarına yatırım indirimi uygulanacağı belirtilmişti. Ek madde uygulaması harcamaları esas aldığından, bu harcamaların tamamlanarak aktif bir kıymet olarak işletmenin üretim faaliyetine katılması bir zaman aralığını da gerektiriyordu. Yatırımı belirleyen, tanımlayan teşvik belgesinde yatırımın başlangıcı ve bitimi de belli bir süre ile sınırlanmış oluyordu. Yatırım, teşvik belgesindeki süre içinde tamamlanmadığı takdirde, yatırım indiriminin dayanağı kalkıyor ve daha önce yatırım indiriminden yararlanmış yatırım harcamaları nedeniyle alınmayan vergiler de ikmalen alınıyordu.

GVK.nun 19 uncu maddesindeki düzenleme yatırım indirimini teşvik belgesinden soyutlamıştır. Yatırım harcamasına değil, amortismanına tabi iktisadi kıymetin maliyet bedelinin yatırım indirimine esas olacağını belirlemiştir. Bu nedenle bir süre söz konusu değildir. Ancak, 19 uncu maddenin 2. fıkrasında “Yatırım indirimi istisnası uygulamasına istisnaya konu iktisadi kıymete ilişkin harcamaların yapıldığı yılda başlanır ve indirilecek tutara ulaşınca kadar devam olunur” ifadesine yer verilmiştir. Görüşümüzce bu ifade ile yatırım indiriminden yararlanacak mükellefin kendi inşa ettiği veya ettirdiği yapılar belirtilmek istenmiştir. Bu yapılar için bir süre konmuş değildir. Yapının tamamlanması elli yıl da sürse, yapı tamamlanmasa da, yapı için yapılan harcama nedeniyle yatırım indirimi uygulanabileceği anlamı çıkmaktadır ki, yatırım indirimi kavramına aykırıdır. Ayrıca, maddenin 1 inci fıkrasında “amortismanına tabi iktisadi kıymetlerin maliyet bedellerinin” %40ının yatırım indirimi olarak kazançtan düşüleceğinin belirtildiği; hemen arkasından 2. fıkarda yatırım indirimi istisnasının “iktisadi kıymete ilişkin harcamaların” başladığı yıldan itibaren uygulanacağını belirtilmiş olması; bu harcamalarla ilgili kısıtlayıcı bir ifadeye yer verilmemiş olması, akreditif bedellerinin yatırım indirimi istisnasına konu olup olmayacağı sorusunu da çağrıştırmaktadır. Gerek tamamlanmamış yapılarla ilgili yatırım indirimi istisnasından yararlanmış harcamalar, gerek akreditif bedeli gibi ATİK edinimi ile ilgili harcamalar için yatırım indirimi uygulaması konusunda idarenin açıklamaları beklenmelidir.

2.2.3.2. Geçici 69 uncu Madde Ve Yatırımın Gerçekleşme Süresi

Yukarıda da belirttiğimiz gibi, 5479 sayılı Yasa ile yatırım indirimi uygulaması yürürlükten kaldırılmıştır. Ancak GVK nun 69 uncu maddesi ile, 5479 sayılı Yasanın yürürlüğünden önce, başlamış yatırımlarla ilgili 2006, 2007 ve 2008 yıllarında yapılan yatırım harcamalarının 2006, 2007 ve 2008 kazançlarından indirilebileceği belirtilmiştir. 2006 yılından önce başlamış (5479 sayılı Yasanın yürürlüğünden önce) 19 uncu madde kapsamındaki yatırımlar için bitirilmesi süreye bağlanmadığından yatırımın bitirilip bitirilmediğinin araştırılması söz konusu olmayacaktır. Ek maddeler kapsamındaki yatırım harcamaları ise, teşvik belgesi gereği süreye bağlanmıştır. Teşvik belgesinde belirtilen veya revize edilen sürede bitirilmeyen yatırım harcamaları için kullanılmış yatırım indirimi varsa, yatırım indirimi nedeniyle alınmayan vergi ikmalen tarh edilecektir. Yatırımın 2008 yılından sonra tamamlanmış olması teşvik belgesindeki süreye uygunsa, yatırım 2008 yılından sonra da bitirilmiş olsa, daha önce yatırım indirimi nedeniyle alınmayan vergiler istenmeyecek, yalnız 2008 yılından sonra yatırımı tamamlamak için yapılan harcamalar artık yatırım indiriminden yararlanmayacaktır.

2.2.4. Yatırım İndiriminin Oranı

GVK.nun 19 uncu maddesindeki yatırım indirimi düzenlemesinde %40 oranı tek oran olarak belirlenmiştir. Yatırım harcamasının %40ı istisna olarak ticari kazançtan indirilecektir. 4842 sayılı Yasadan önce yatırım indirimi oranı yatırımın büyüklüğüne, yatırım bölgesine ve sektöre göre %40 ile %200 arasında değişiyordu.

2.2.5. Endeksleme

GVK.nun 4842 sayılı Yasa ile yeniden düzenlenen 19 uncu maddesinde “kazancın yetersiz olması nedeniyle dikkate alınmayan istisna tutarı”nın, izleyen yıllarda yeniden değerlendirme oranı ile artırılarak uygulanacağı belirtilmişti. 01.01.2004 de yürürlüğe giren 5024 sayılı Yasa ile, istisna tutarının yeniden değerlendirme oranına göre değil, TEFE artış oranına göre artırılacağı biçiminde hüküm değiştirilmiştir. GVK. nun 19/2 maddesine göre endeksleme yapılacaktır.

2.2.6. Yatırım İndirimi Konusu İktisadi Kıymetlerin Satış veya Devri

GVK.nun 19 uncu maddesindeki yatırım indirimi düzenlemesi, yürürlükten kalan Ek maddelerdeki yatırım indirimi düzenlemesinden, yatırım indirimi konusu iktisadi kıymetlerin satış ve devri yönünden de farklıdır. Yürürlükten kalan Ek 5 inci maddede yatırım tamamlanmadan yatırım indirimi konusu aktif değer satılmış veya devir edilmişse, yatırım indirimi dolayısıyla zamanında tahakkuk ettirilmemiş vergilerin tahakkuk ettirilerek geri alınacağı belirtilmişti. 19 uncu madde düzenlemesinde böyle bir hüküm yoktur. Özel bir hüküm bulunmadığından, bitmemiş yatırımın satılması durumunda, daha önce uygulanmış yatırım indirimi nedeniyle alınmamış vergi geri alınamayacaktır.

GVK.nun 19 uncu maddesinde aktive alındığı tarihten itibaren iki yıl içinde satılan iktisadi kıymetlerle ilgili kazançtan indirilmiş istisna nedeniyle ödenmemiş verginin geri alınmayacağı; ancak, satıldıktan sonra bu iktisadi kıymetlerle ilgili yatırım indirimi istisnasını satıcının kullanamayacağı belirtilmiştir. Bu iktisadi kıymetleri satın alan yönünden ise, ilke olarak kalan yatırım indirimi istisnası hakkında da yararlanılamayacaktır. Ancak iktisadi kıymet yeni ise, kullanılmamışsa, alıcı iktisadi kıymetin yeni maliyet bedeli üzerinden yatırım indirimi istisnası uygulayabilecektir. (19 uncu maddede yurt içinde veya dışında daha önce kullanılmış olan iktisadi kıymetlerin yatırım indirimi istisnasının konusu olmayacakları belirtilmiştir. Kullanılma kavramı ile aktive alınma kavramı aynı değildir. Bir iktisadi kıymet aktive alınmış ve fakat kullanılmamış olabilir. Bu durumda, iktisadi kıymeti satın alanın da yatırım indirimi uygulayabilmesi gerekir.)

Yatırım konusu iktisadi kıymet aktive alındığı tarihten iki yıl geçtikten sonra satılır veya devir edilirse, iktisadi kıymetin tüm bedeli üzerinden alıcı yatırım indirimi istisnasından yararlanabilecektir.

2.2.7. Yatırım İndiriminin Muhasebe Kayıtlarında Gösterilmesi

Hesaplanan ve yararlanılan yatırım indirimi istisnasının muhasebe kayıtlarında yıllar itibarıyla izlenmesini sağlayacak muhasebe kayıtlarının yapılması 19 uncu madde hükmüdür.

III. TİCARİ KAZANCIN YILLIK BEYANNAME İLE VERGİLENDİRİLMESİ

A. Kimler Ticari Kazançları İçin Yıllık Beyanname Verecektir?

Ticari ve sınai faaliyete başlayan ve esnaf muaflığı koşullarını taşımayan kişiler, ticari ve sınai faaliyete başladıkları tarihten itibaren, ticari kazançları için GVK.nda belirtilen sürede gelir vergisi beyannamesi vermek zorundadırlar. VUK.nun 154 üncü maddesinde, aşağıdaki durumlarda ticari ve sınai faaliyetin başlamış sayılacağı belirtilmiştir:

1. Bir işyeri açmak (belli bir yerde bilfiil ticari veya sınai faaliyete geçmek),
2. İş yeri açılmamış olsa bile, ticaret siciline veya mesleki bir teşekküle kaydolmak,
3. Basit usule tabi olanların işle bilfiil uğraşmaya başlamaları

Yukarda sayılan durumlarda, ticari veya sınai faaliyet başlamış sayılacaktır. Bu durumların herhangi birinin bildirilmesi veya saptanması ile ticari kazanç mükellefiyeti başlayacak, bu kişiler ticari kazançları için yıllık beyanname vereceklerdir.

B. Beyan Edilecek Ticari Kazancın Saptanması

Gerçek kişiler tarafından beyan edilecek ticari kazanç gerçek ve safi tutarı ile saptanacaktır. Ticari kazancın gerçek ve safi tutarı, basit usul, bilanço usulü ve işletme hesabı esası olmak üzere üç yöntemle göre belirlenecektir.

1. Ticari Kazancın Basit Usulde Saptanması

1.1. Kazançlarını Basit Usule Göre Saptayacak Mükellefler

Ticari kazançlarını basit usule göre saptayacak gelir vergisi mükellefleri GVK.nun 47 ve 48 inci maddelerindeki genel ve özel koşullara göre belirlenir.

1.1.1. Basit Usulün Genel Koşulları

1.1.1.1. Yıllık Kira ve Emsal Kira Bedeli

İşyerinin yıllık kira bedeli toplamının (iş yeri kendinin ise emsal kira bedelinin) büyük şehir belediye sınırları içinde 2.300.YTL yi, diğer yerlerde 1.700.YTL yi (Bu hadler, Bakanlar Kurulu kararı ile artırılabilir. Örneğin 2007 yılında geçerli had, 3.700.- ve 2.600.-YTL dir. Uygulama yılındaki had için Oluş yayıncılığın GVK cildindeki Bakanlar Kurulu kararına bakılmalıdır) geçmemesi gerekir.

1.1.1.2. Mükellefin Kendi İşinde Çalışması veya İşin Başında Bulunması

Basit usul sermayeden ziyade emek harcayarak ticari ve sınai faaliyette bulunanlar için öngörölmüş bir vergileme yöntemidir. Bu bakımdan mükellefin işinde fiilen çalışması, işinin başında bulunması ön koşul olarak yasada yer almıştır. Ancak bu işçi veya çırak çalıştırmayacağı anlamında yorumlanmamalıdır. Hastalık, tutukluluk gibi mücbir nedenlerle ayrılımlar veya yolculuk gibi nedenlerle geçici ayrılımlar iş de fiilen çalışma koşulunu bozmaz.

Küçük ve kısıtlıların işin başında fiilen durmaları anlamlı değildir. Bu bakımdan küçük ve kısıtlıların temsilcileri tarafından işin yürütölmesi durumunda da basit usulden yararlanılabilecektir.

1.1.1.3. Ticari, Mesleki ve Zirai Faaliyeti Dolayısıyla Gerçek Usulde Gelir Vergisine Tabi Olmaması

Basit usul de, esas itibarıyla gerçek usulde vergilemedir. 4369 sayılı Yasa ile getirilen basit usul, daha önceki vergileme rejimi, götürü usulde vergilemenin yerini almıştır. Yürürlükten kalkan götürü usul vergilemenin genel koşulu olan ticari, mesleki ve zirai faaliyeti dolayısıyla gerçek usulde gelir vergisine tabi olmama koşulu, basit usulde de korunmuştur. Anılan maddeyi ticari faaliyet yönünden, kazancın bilanço veya işletme hesabı esaslarına göre saptanmaması biçiminde anlamak gerekir. Basit usul de, gerçek usulde vergileme olmasına karşın, basit usulde gelir vergisine tabi olmak nedeniyle bu koşul bozulmuş olmayacaktır.

1.1.2. Basit Usulün Özel Koşulları

1.1.2.1. Ciro Ölçüsü

2007 yılı için;

- Satın alınan malların olduğu gibi veya işlenerek satışında yıllık alış tutarının 53.000.-YTL, yıllık satış tutarının 77.000.-YTL den,
- Alım satım dışındaki işlerde yıllık gayrisafi hasılatın 26.000.-YTL den,
- Yukarıdaki iki bentte sayılan işlerin birlikte yapılmasında hasılat toplamının 53.000.-YTL den,

fazla olmaması.

1.1.2.2. Belli İş Gruplarına Göre Sınırlama

Kanunun 51 inci madde hükmüne göre aşağıda yazılı olanlar;

- Kollektif şirket ortakları ve komandit şirketin komandite ortakları,
- İkrizat işleriyle uğraşanlar,
- Sarraflar,
- GVK.nun 94 üncü maddesinde sayılanlara karşı inşaat ve onarım işi taahhüt edenler,
- Sigorta prodüktörleri
- İlan reklam işleriyle uğraşanlar ve bu işlere aracılık edenler,
- Gayrimenkul ve gemi alım satımı ile uğraşanlar,
- Tavassut işi yapanlar,
- Maden işletmeleri, taş ve kireç ocakları, kum ve çakıl istihsal yerleri tuğla ve kiremit harmanları işletenler, şehirler arası yük ve yolcu taşımacılığı yapanlar ile treyler, çekici ve benzerlerinin sahip veya işleticileri (14 kişi veya daha az yolcu taşıyan motorlu taşıtlarının işleticileri hariç)
- Bakanlar Kurulunca gerçek usulde vergilendirilmesi gerekli görülenler

Basit usule göre vergileme yönteminden yararlanamazlar.

1.1.3. Basit Usulde Kazanç Saptama Yöntemi

Basit usulde defter tutulmamaktadır. Beyan edilecek kazanç alış ve satış belgelerine göre saptanacaktır. Bu yöntemde belge kayıtları meslek odalarının oluşturacakları bürolarda tutulacaktır. Bu kayıtlara göre bir hesap döneminde elde edilen hasılatın satılan malın alış bedelleri ve işle ilgili diğer giderler düşülecek, kalan yıllık beyanname ile beyan edilecektir.

2. Ticari Kazancın Bilanço Esasına Göre Saptanması

Gelir vergisinde yaygın ve etkili vergileme yöntemi kazancın bilanço veya işletme hesabı esasına göre saptanmasıdır.

GVK.nun 38 inci maddesinde bilanço esasında ticari kazanç teşebbüsteki öz sermayenin hesap dönemi sonundaki ve başındaki değerleri arasındaki olumlu fark olarak tanımlanmış; bu farka işletmeden çekilen değerlerin ekleneceği, işletmeye eklenen değerlerin de farktan indirileceği belirtilmiştir.

2.1. Kimler Kazancını Bilanço Esasına Göre Saptayacaktır?

Kazancını bilanço esasına göre saptayacak mükellefler birinci sınıf tüccarlardır. Her türlü ticaret şirketleri ile kurumlar vergisi mükellefi olan tüzel kişiler (işletme hesabına göre defter tutmasına Maliye Bakanlığı'nın izin verdikleri hariç) ciroları ne olursa olsun birinci sınıf tüccar sayılmaktadır. Adi şirket ve gerçek kişi mükelleflerin birinci sınıf tüccar olup olmadıklarının belirlenmesinde VUK.nun 177 nci maddesinde aşağıdaki ölçüler konmuştur:

1.Satın aldıkları malları olduğu gibi veya işledikten sonra satanların yıllık alım tutarı 100.000.-YTL yi veya satış tutarı 140.000.-YTL yi geçenler,

2.Alım-satım işi ile uğraşanlar dışında kalanlarda, gayri safi iş hasılatı 56.000.-YTL yi geçenler

3.Alım satım işi ile birlikte diğer işleri de yapanlarda diğer işler hasılatının 5 katı ile yıllık satış tutarının toplamı 100.000.-YTL yi aşanlar.

Bir hesap döneminde iş hacmi yukarıdaki ölçüleri geçenler, ertesi yılın başından itibaren kazançlarını bilanço esasına göre saptayacaklardır. Birinci sınıf tüccarların iş hacmi yukarıdaki ölçülerden %20 düşük olanlar veya arka arkaya üç dönemin iş hacmi yukarıdaki ölçülerden %20'ye kadar düşük olanlar, ertesi yılın başından itibaren kazançlarını işletme hesabı esasına göre tespit edebileceklerdir.

2.2.Ticari Kazancın Bilanço Esasına Göre Saptanmasında Tutulması Gereken Defterler

Ticari kazancını bilanço usulüne göre saptamak durumunda olan mükellefler, yevmiye defteri, defteri kebir ve envanter defteri tutmak zorundadırlar. Bu defterlerden yevmiye defteri ve envanter defterini öteden beri işe devam etmekte olanlar kullanılmaya başlanmasından önceki son ay içinde; yeni iş başlayanlar, sınıf değiştirenler, işe başlama ve sınıf değiştirmeden önce notere onaylatmak zorundadırlar(VUK Md.221). Defteri kebirin VUK.na göre onaylatılması zorunlu değildir. Ancak TTK. na göre onaylatılması gereklidir.

2.3. Bilanço Esasında Envanter Çıkarmak

2.3.1. Envanter ve Bilanço Çalışmaları ve Öz Sermaye Karşılaştırması

VUK.nun 186 ncı maddesinde bilanço günündeki mevcutların, alacakların ve borçların sayılmak, ölçülmek, tartılmak ve değerlemek suretiyle kesin bir biçimde ve ayrıntılı olarak saptanacağı belirtilmiştir. Ticari teamüle göre tartılması, sayılması ve ölçülmesi mutad olmayan malların değerlerinin tahminen belirleneceği aynı maddede belirtilmiştir. Defter kayıtlarına ve envanter çalışmalarına ve listelerine dayanılarak düzenlenen dönem başı ve dönem sonu bilançolarındaki öz sermayelerin karşılaştırılması yoluyla dönem ticari kazancı belirlenecektir.

2.3.2. Mükellefin Bina ve Arazisinin Envantere Alınması

Gelir vergisi gerçek kişilerden alınan vergi olduğu için, ticari işletme varlığı ile gerçek kişinin şahsi varlığı ayırımının yapılması; öz sermaye karşılaştırılmasında, işletme öz sermayesinin şahsi varlığa, şahsi varlığın işletme öz sermayesine karıştırılmamasına özen gösterilmelidir. Gerçek kişinin işletmede kullandığı bazı malları envantere alıp almaması, öz sermayeyi dolayısıyla dönem kazancını etkileyeceği için VUK.nun 187 nci maddesinde bu iktisadi kıymetler için özel düzenleme yapılmıştır. Buna göre;

1.Mükellefin kendi malı fabrika, ambar, atelye, dükkan, mağaza ve arazi işletmede ister kısmen, ister tamamen kullanılsın envantere alınacak, yani işletme kayıtlarında (Bilançoda) yer alacaktır.

2.Ticaret hanları gibi oda oda veya kısım kısım kullanılan binalarla evlerin ve apartmanların yarısından fazlası işletmede kullanılıyorsa, tamamı işletme kayıtlarına alınacak yani bilançoda yer alacaktır.

3.Gayrimenkullerin kullanımında sonradan değişiklik olursa, değişiklik gerçekleştiği hesap döneminde göz önünde tutulmaz.

Bu hüküm sınırlayıcı değil zorlayıcıdır. Yani yukarıdaki koşulların oluşması durumunda gayrimenkulün işletme bilançosuna aktarılması zorunludur. Ancak yukarıdaki koşulları taşımayan gayrimenkullerin mükellefin isteği doğrultusunda işletme bilançosuna aktarılmasına engel yoktur. Mükellefin şahsi gayrimenkulünün ticari işletme envanterine alınması bu gayrimenkulün amortismanının gider olarak kazançtan indirilmesini mümkün kılar. Ancak gayrimenkulün satışı durumunda elde edilen kazanç her halükarda ticari kazanç hükümlerine göre saptanacak ve vergilendirilecektir.

İşletme sahibinin veya eş ve çocuklarının gayrimenkullerini işletmeye kiralamaları durumunda, işletme yönünden gider ve işletme sahibi veya eş ve çocukları yönünden gelir sayılmaları üzerinde, kazançtan indirilecek veya indirilmeyecek giderler açıklanırken durulacaktır.

**2.3.3.Dönem Başı Öz Sermayesi ve Dönem Sonu Öz Sermayesi Farkına Göre
Ticari Kazanç Saptaması Örneği**

Ferdi İşletmenin Dönem Başı Bilançosu (1.1.2005)

Kasa	25.000	Borçlar	65.000
Alacak	60.000	Sermaye	90.000
Şüpheli Alacak	5.000	Geçmiş Yıl Zararları(-)	60.000
Şüpheli Al. Karş.(-)	5.000		
Müteşebbis Cari H.	10.000		
	-----		-----
TOPLAM	95.000		95.000

Ferdi İşletmenin Dönem Sonu Bilançosu

Kasa	10.000	Borçlar	14.000
Bankalar	100.000	Müteşebbis Cari H.	150.000
Alacaklar	40.000	Sermaye	80.000
Emtea	5.000	Dönem Karı	55.000
Bina	150.000		
Birikmiş Amort.(-)	6.000		
	-----		-----
TOPLAM	299.000		299.000

Dönem sonu Öz sermayesi		Dönem Başı Öz sermayesi	
Aktif Toplamı	299.000	Aktif Toplamı	95.000
Borçlar	14.000	Borçlar	65.000
		Müt. C/H	10.000
	-----		-----
Öz Sermaye	285.000	Öz Sermaye	20.000

Dönem Kazancının Hesaplanması

Öz Sermayeler Farkı (285.000-20.000)	265.000	
Dönem İçinde Sermayeye Eklenen (-)	220.000	(*)
Dönem İçinde İşletmeden Çekilen (+)	10.000	(**)

Dönem Karı		5.000

(*) Aktifte 10.000 birim olan Dönem Başında Müteşebbis Cari Hesabı, Dönem sonunda Pasifte 150.000 Birim Olmuştur. Bu durumda Müteşebbis İşletmeye (150.000 + 10.000)=160.000 birim eklemiştir. Dönem başında 60.000 birim Geçmiş Yıl Zararı, Dönem Sonunda yoktur. Müteşebbis bu zararı kapatmış yani işletmeye eklemiştir. Böylece İşletmeye eklenen Değer (160.000 + 60.000)= 220.000 olmuştur.

(**) Dönem başında 90.000 birim sermaye, dönem sonunda 80.000 birime düşmüştür. Bu işletmeden 10.000 birim çekildiğini göstermektedir.

3. Ticari Kazancın İşletme Hesabı Esasına Göre Saptanması

3.1. İşletme Defteri

Ticari kazancın işletme hesabına göre saptanmasında, **işletme defteri** tutulur. İşletme defteri VUK.nun 220 ve 221 inci maddelerinde belirtildiği biçimde notere onaylatılır.

İşletme defterinin bir yanına giderler diğer yanına gelirler yazılır. VUK.nun 194 üncü maddesine göre, satın alınan mallar veya yaptırılan hizmetler veya işletme ile ilgili olarak yapılan tüm giderler karşılığında ödenen veya borçlanılan paralar defterin gider kısmına yazılır. Satılan mal bedeli veya yapılan hizmet karşılığı olarak tahsil edilen paralar ve tahakkuk eden alacak ile işletme ile ilgili tüm diğer hasılat defterin hasılat kısmına yazılır.

İşletme defteri hesabı esasında, gider ve hasılat kayıtları, **sıra numarasını, kayıt tarihini, işlemin cinsini, tutarı göstermek zorundadır.**

Satın alınan amortismanla tabi kıymetler işletme defterinin gider kısmındaki kayıtlarda yer almaz. Bu kıymetler, işletme defterinin ayrı bir sayfasında gösterilir. Amortisman defterinde veya listelerinde hesaplanan yıllık amortismanlar işletme defterinin gider kısmına kayıt edilir.

3.2. Envanter

İşletme hesabı esasına göre defter tutanlar hesap dönemi sonunda emtia envanteri çıkarmak zorundadırlar. VUK.nun 186 ncı maddesinde envanter çıkarmak, bilanço günündeki mevcutları, alacakları ve borçları saymak, ölçmek, tartmak ve değerlemek suretiyle kesin bir biçimde ve ayrıntılı olarak tespit etmek olarak tanımlanmıştır. Bu tanım bilanço usulüne göre kazanç tespit edenler için geçerlidir. İşletme defteri tutanlar yalnızca emtianın (satmak amacıyla satın alınan veya imal edilen mal ile iptidai ve ham maddeler, yardımcı malzemeler) envanterini çıkarmak (saymak, ölçmek, tartmak ve değerlemek) ve envanter listelerini işletme defterinin ayrı bir sayfasına yazmak zorundadırlar. Dolayısıyla VUK.nun 186 ncı madde hükmü İşletme hesabı esasına göre kazanç saptayanlara uygulanmayacaktır. Kazançları işletme hesabı esasına göre tespit edilen mükellefler, kendi gayrimenkulünün tamamını veya bir kısmını işyeri olarak kullansa da, gayrimenkulünü işletmesine dahil etmeyecektir.

3.3. İşletme Hesabı Hülasesı

Ticari kazancını işletme defteri esasına göre belirleyen mükellefler hesap dönemi sonunda işletme hesabı hülasesı çıkarırlar. İşletme defterinin bu özetinde gider ve hasılat tabloları vardır. Gider tablosuna hesap dönemi başındaki emtia mevcudunun değeri, hesap dönemi içinde satın alınan mallar ile yapılan giderler toplu olarak yazılır. Hasılat tablosuna ise, hesap dönemi içinde satılan emtianın değeri ile hizmet

karşılığı veya sair surette alınan paralar ve hesap dönemi sonundaki emtia mevcudunun değeri yazılır. İşletme hesabı özeti gelir ve gider sütunları toplamı arasındaki fark ticari kazancı verir.

4. Yıllara Yaygın İnşaat Onarım İşlerinde Kazancın Saptanması

Yıllara yaygın inşaat onarım işlerinde kazancın saptanması GVK.nun 42, 43 ve 44 üncü maddeleri ile özel olarak düzenlenmiştir. İnşaat onarım işi 42 nci madde kapsamında değilse, kazanç saptanmasında genel hükümler geçerli olacaktır. GVK.nda genel vergileme rejimi, VUK.nun 174 üncü maddesinde tanımlanan yıllık hesap döneminde oluşan kazancın saptanması ve vergilenmesidir. GVK.nun 42, 43, 44 üncü maddelerinde yapılan düzenleme ile kazancın yıllık hesap dönemi itibarıyla saptanması ilkesi değiştirilmiş, işin başlangıcı ile bitimini kapsayan dönem için kazancın saptanması yöntemi getirilmiştir.

4.1. Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İş Kavramının Kapsamı

İnşaat Onarım işinin 42,43 ve 44 üncü maddeler kapsamında vergilendirilmesi için aşağıdaki koşulları taşıması gerekecektir:

4.1.1. İnşaat ve Onarım İş Olacaktır.

Yıllara yaygın inşaat onarım işinin kapsamının belirlenmesine, inşaat onarım işinin tanımlanmasından başlamak gerekecektir. İnşaat onarım işi ne GVK.nda ne de diğer vergi kanunlarında tanımlanmış değildir. İmar yasası hükümleri, yönetmelikleri ve Bayındırlık Bakanlığı uygulamaları, Danıştay kararları ile vergi uygulaması yönünden inşaat onarım işi açıklığa kavuşturulmuştur. Buna göre karada ve suda daimi veya muvakkat yeraltı ve yerüstü tesislerinin yapımı, bunlara ekleme veya bunlarda değişiklik yapılması inşaat kavramı içinde sayılmıştır. Yerüstü veya yeraltı tesislerinin onarımı ise, onarım işidir. **Yasada bir tanım yapılmadığı için, yıllara yaygın inşaat onarım işinin dekapaj işlerini kapsayıp kapsamadığı tartışma konusu olmuş, uygulamada inşaat onarım işi olduğu anlayışı benimsenmişti. Buna paralel olarak 42 nci maddede 5035 sayılı Yasa ile parantez içi hüküm eklenerek dekapaj işlerinin inşaat ve onarım işi olduğu yasa ile de açıklığa kavuşturulmuştur.**

4.1.2. İnşaat Onarım İş Taahhüt Edilmiş Olacaktır.

Karada, denizde, yeraltında, yerüstünde yapılan inşaat onarım işini mükellef kendisi için yapıyorsa, 42 nci madde kapsamında değerlendirilmesi söz konusu değildir. 42 nci madde kapsamında vergileme yapmak için inşaat onarım işi bir başkasına taahhüt edilmiş ve bu taahhüt kapsamında yapılmış olmalıdır. Taahhüt edilmiş olma koşulu, inşaat ve onarım işi kavramında da değişiklik yaratmıştır. Örneğin, etüd ve proje işleri, montaj işleri inşaat ve onarım değildir. Fakat, inşaat ve onarım işi yapı inşaatı ile birlikte, bu yapının etüd ve projesinin hazırlanmasını, yapıda kullanılacak makinelerin montajını da kapsıyorsa, etüd, proje ve montaj işleri de 42 nci madde kapsamında olacaktır. Yapı işinden ayrı olarak yapılan veya taahhüt edilen etüd, proje ve makine montajı 42 nci madde kapsamın da olmayacaktır.

Mükellef kendisi için yaptığı yapıyı ya işletmesinde kullanacak, bu durumda yapı imali için üstlenilen harcamalar yapının maliyetini oluşturacak ve yapı maliyet bedeli üzerinden amortismanı tabi iktisadi kıymet olarak aktifleştirilecektir. Ya da satmak üzere gayrimenkul inşa ediyorsa (yapsatçılık), bitirilen yapı maliyet üzerinden emtia olarak aktifleştirilecek ve satışında satış bedeli ile maliyet bedeli arasındaki fark işletmenin ticari kazancı olacaktır. Yani 42 nci maddedeki yıllara yaygın inşaat onarım işi ile bağlantısı olmayacaktır.

4.1.3. İnşaat Onarım İş Yıllara Yayılmış Olmalıdır.

GVK.nun 42 nci maddesindeki vergileme rejiminin içeriği yıllara yaygınlığı zorunlu kılmaktadır. 42 nci madde inşaat onarım işi kazancının işin bittiği yıl kazancı sayılacağını hükme bağladığından, inşaat işi başladığı yılda bitmiş ise, işin bittiği yılın kazancı ile hesap dönemi kazancı çakışacak, farklı bir vergileme rejimi uygulanmış olmayacaktır. Başladığı yıldan sonraki yıllarda işin bitmesi durumunda, başlangıç yılı ile bitimi arasında hesap dönemi aşılmış olacağından genel kural dışında özel bir vergileme rejimini öngören 42, 43 ve 44 üncü maddelerin uygulanması söz konusu olacaktır. Dolayısıyla 42 nci madde uygulamasında yıllara yaygınlık, işin bitimi ile doğrudan ilgilidir.

4.1.3.1. Sözleşmeye Göre Yıllara Yaygınlık

İnşaat onarım işi taahhüdünün sözleşmeye bağlanması işin gereğidir. Sözleşmede işin başlangıcı ve bitimi farklı yıllarda ise, (örneğin işin 06.11.2005 de başlayıp, 15.04.2006 da biteceği belirtilmişse, işin başlangıcı ve bitimi arası bir yıldan az olmasına rağmen başlangıç ve bitim yılı farklı olduğundan yıllara yaygın nitelikte olacaktır) sözleşmede işin yıllara yaygın olduğu belirtilmiş olmaktadır. Dolayısıyla, sözleşmede işin başlangıcı ile bitimi farklı yıllar olarak belirtilmişse, inşaat onarım işinin başlaması ile birlikte, yıllara yaygın inşaat işi vergileme rejimi uygulamaya konacaktır. Örneğin, hak ediş bedeli üzerinden düzenlenen faturada GVK.nun 94/3 maddesine göre vergi kesintisi yapılacaktır. Bu inşaat onarım işi ya ayrı defterlerde veya defterlerin ayrı sayfalarında izlenecektir (GVK Md.42).

4.1.3.2. İnşaat Onarım İşinin Sözleşmede Belirtilen Süreden Önce Bitmesi

Sözleşmeye göre işin başlama ve bitimi farklı yıllara yayılan inşaat işi, sözleşmede belirtilen süreden önce bitirildiğinde; işin başlama ve bitişinin farklı yıllar olması niteliği bozulmamışsa durum değişmeyecek, kazanç tespiti 42, 43 ve 44 üncü madde hükümlerine göre yapılacaktır. İşin sözleşmede belirtilenden önce bitirilmesi ile iş başladığı yılda bitmişse, yıllara yaygın inşaat onarım işinde kazanç, işin bittiği yılın kazancı sayılacağından, kazancın hesap dönemi itibariyle saptanması genel kuralı geçerli olacak, vergi kesintisi hariç vergileme hesap dönemi esasında yapılacaktır.

4.1.3.3. İnşaat Onarım İşinin Sözleşmede Belirtilen Süreden Sonra Bitmesi

Sözleşmeye göre, aynı yıl içinde başlayacak ve bitecek inşaat işi 42 nci madde kapsamında değildir. İşin bitimi sözleşmede belirlenen süreden sonra gerçekleşir ve fakat ertesi yıla taşmazsa, yıllara yaygın nitelik kazanmadığından 42 nci madde kapsamında olmayacaktır. Ancak işin bitimi sözleşmede belirlenen tarihten sonra gerçekleşir ve ertesi yıla sarkarsa, iş yıllara yaygın nitelik kazanır ve işin bütünü 42 nci madde kapsamında olur. Bu durumda, iş başladığı yılda bitmemiş olduğundan, işin başladığı yılda inşaat onarım işinin kazancı saptanmaz; hak ediş toplamı ile taahhüt giderleri toplamı ertesi yıla devreder. İşin başladığı yılda, sözleşmeye göre iş yıllara yaygın olmadığı için, işin başladığı yıldaki hak ediş ödemelerinden vergi kesintisi (GVK Md. 94/3) yapılmadığı halde; ertesi yılda yapılan hak ediş ödemelerinden, iş yıllara yaygın nitelik kazandığından, vergi kesintisi yapılır.

4.2. İşin Bitimi

Yıllara yaygın inşaat onarım işinde kazanç bütünüyle işin bittiği yılda saptanıp işin bittiği yılda vergilendirilecektir. GVK.nun 44 üncü maddesine göre yıllara yaygın

inşaat onarım işi, geçici ve kesin kabul usulüne tabi ise, geçici kabul tutanağının onaylandığı tarihte; diğer hallerde işin fiilen tamamlandığı veya fiilen bırakıldığı tarihte bitmiş sayılacaktır.

Geçici kabul yönteminde, geçici kabul tutanaklarında üç farklı tarih yer alabilmektedir.

- İşin bitiminin itibar tarihi,
- Geçici kabul tutanağının düzenlenme tarihi,
- Geçici kabul tutanağının onay tarihi,

Bu tarihlerden geçici kabul tutanağının onay tarihi işin bitimi kabul edilecektir. Ancak GVK.nun 44 üncü maddesini değiştirerek, işin bitimini geçici kabul tutanağının düzenlenme tarihinden onay tarihine öteleyen 5035 sayılı Yasanın ilgili hükmü 2004 yılında yürürlüğe girmiştir. Daha önce işin bitimi olarak geçici kabul tutanağının düzenlenme tarihi esas alınıyordu.

Geçici kabul yönteminin uygulanmadığı diğer hallerde hem işin başlangıcının hem bitiminin saptanması güçtür. Bu durumda işin başlangıcı, inşaat alanının yükleniciye teslim edildiği tarih olarak kabul edilmektedir. İşin bitimine ise, inşaatın tamamlanmış veya tamamlanmamış durumda inşaat sahibine teslim edilmesi esas alınmaktadır.

Firma devir ve dönüşümünde yıllara yaygın inşaat işlerinde işin bitimi de tartışma konusu olmuştur. Varlığı sona eren firmanın, bu tarih itibarıyla kazancının hesaplanacağı ve vergilendirileceği, bunun sonucu olarak bitmemiş yıllara yaygın inşaat onarım işlerinin de bitmiş sayılacağı açıktır. Ancak GVK.nun 81 inci maddesinde kazancı bilanço esasına göre saptanan ferdi işletmenin; ve kollektif ve adi komandit şirketlerin bilançosunun olduğu gibi bir sermaye şirketine devir edilmesi durumunda değer artış kazancı hesaplanmayacağı ve vergilendirilmeyeceği belirtilmiştir. GVK.nun 81 inci maddesine göre yapılan devirlerde de işin bitmiş sayılacağı ve yıllara yaygın inşaat işinin devir tarihine kadar kazancının ticaret sicilinden silinen firmanın kazancı olarak vergilendirilmesi gerektiği görüşündeyiz. Ancak Danıştay 4. Daire 25.06.1987 gün, E.1985/3913 sayılı kararında, işin bitmiş sayılamayacağını; eski firma bilançosundaki taahhüt giderleri ve hak ediş toplamaları ile birlikte devralan firmaya geçeceğini ve muvakkat kabul yapılırken, kazancın yeni firmada hesaplanacağına karar vermiştir.

4.3. Defter ve Belge Düzeni

Yıllara yaygın inşaat ve onarım işinde, tüzel kişilerle birinci sınıf tüccarlar bilanço usulüne göre defter (yevmiye defteri, defteri kebir ve envanter defteri) ikinci sınıf tüccarlar işletme defteri tutacaklardır. Yıllara yaygın inşaat onarım işi ya ayrı defterde ya da, aynı defterin ayrı sayfalarında izlenecektir. Yıllara yaygın inşaat onarım işi birden fazla ise, her birinin gelir ve giderleri ayrı izlenecek biçimde defterlerde yer alması gerekecektir.

4.4. Yıllara Yaygın İnşaat Onarım İşinde Kazancın Saptanmasında Yöntem

4.4.1. İşin Bitimi ve Kazanç

İşletmenin üstlendiği yıllara yaygın inşaat ve onarım işinde işin başlangıcı ile bitimi aynı yılda değildir. Birkaç yıla yayılmaktadır. İşin başlangıcından itibaren inşaat işinin maliyet unsurları yıl içinde Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Maliyetleri; ger-

çekleştirdikleri taahhüt karşılığında hak ettikleri tutarlar ise yıllara yaygın inşaat ve onarım hak edişleri hesaplarında izlenir. İş bitinceye kadar bu hesaplar sonuç hesaplarına yansıtılmaz. Bilançonun aktif ve pasif kalemleri olarak bilançolarda yer alırlar. İşin bittiği yıl, iş süresince oluşan maliyetin tamamı (Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Maliyetleri hesabının borç bakiyesi) Satılan Hizmet Maliyeti hesabına; iş süresince gerçekleştirilen taahhüt karşılığında hak ettikleri tutarlar ise (Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Hak edişleri hesabı alacak bakiyesi) ilgili satış hesabına aktarılır. Böylece işin sürdüğü yıl boyunca oluşan kar veya zarar işin bittiği yılda sonuç hesaplarına aktarılmış ve işin bittiği yılda vergilendirilmiş olur.

4.4.2. Müşterek Genel Giderlerin Dağıtılması

Yıllara yaygın inşaat onarım işinin başlangıcı ile bitimi arasında oluşan taahhüt giderleri toplamı ile hak ediş toplamı arasındaki fark, işletmenin inşaat ve onarım işi karını vermez. Çünkü işin hasılatı ile giderleri arasındaki fark sonuç hesaplarına her yıl aktarılmış olsaydı, dolaylı olarak müşterek genel giderlerden ve amortismanlardan da pay almış olacaktı. Bir başka anlatımla inşaatın devam ettiği yıllardaki hesap dönemi kazancından devam eden inşaat işlerine müşterek genel gider ve amortismanlardan pay verilmezse, o hesap dönemi kazancı da doğru, gerçek tutarı ile hesaplanmamış olacaktır. Bu nedenle GVK.nun 43 üncü maddesinde, müşterek genel giderlerin yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinin maliyetleri ile diğer işlerin satış ve hasılat tutarlarının birbirlerine oranı ölçü alınarak dağıtılacaktır.

Örnek: Mükellef 2005 yılında iki yıllara yaygın inşaat işi yürütmüş, ayrıca inşaat malzemesi ticareti ile de uğraşmıştır. İnşaat işi 2005 yılında bitmemiş, 2006 yılına devretmiştir. 2005 yılında 1. inşaat işinin taahhüt giderleri toplamı 600, 2. inşaat işininki 450 birimdir. İnşaat malzemeleri ticaretinde 2005 yılı satışları toplamı 950 birimdir. 200 birim müşterek genel gider aşağıdaki gibi dağıtılacaktır:

	Taahhüt Gideri ve Satış Tutarı	Toplam Tutara Oranı	Genel Gider Payı
1 inci İnşaat	600	%30	60
2 nci İnşaat	450	%22,5	45
Ticarethane	950	%47,5	95
	-----		-----
Toplam	2.000		200

4.4.3. Müşterek Amortismanların Dağıtılması

GVK.nun 43 üncü maddesinde birden fazla inşaat ve onarım işlerinde veya bu işlerle, 42 nci madde kapsamında olmayan işlerde kullanılan tesisat, makine ve ulaştırma vasıtalarının amortismanlarının bunların her işte çalıştığı gün sayısına göre dağıtılacağı belirtilmiştir. Ancak, mobilya mefruşat ve büro malzemesi olarak kullanılan demirbaşların amortismanları genel gider niteliğinde olduğundan, genel gider dağıtımı ile birlikte ve o yöntemle dağıtılmış olacaktır. Makine ve tesisatın bir işte çalıştırılmadığı süreye ait amortisman da, genel gider dağıtım esaslarına göre dağıtılmış olacaktır.

Örnek: İki inşaatı, bir ticarethanesi olan mükellefin kamyonları 1 inci inşaat işinde 90 gün, ikinci inşaat işinde 60 gün, ticarethanesinde 120 gün çalışmış, 90 gün de çalışmamıştır. Kamyonlarını cari yıl amortismanı 12 Milyar liradır. Genel müdürlük demirbaşları amortismanı 8 Milyar liradır.

Amortisman giderlerinin dağıtımı aşağıdaki gibi yapılacaktır:

Kamyon Amortismanı 12 Milyarın Dağılımı:

1 inci İnşaat 90/360 x 12	= 3 Milyar
2 nci İnşaat 60/360 x12	= 2 Milyar
Ticarethane 120/360 x 12	= 4 Milyar
Çalışılmayan Süre 90/360x12	= 3 milyar

Genel müdürlük demirbaşları amortismanı ve kamyonların çalışılmayan süre amortismanının dağıtımı

	Genel Müdürlük Demirbaş Amort.	Kamyon Amortismanı	Toplam
1 inci İnşaat (3 + 8)x %30	= 3.300	3.000	6.300
2 nci İnşaat (3 + 8)x %22,5	= 2.475	2.000	4.475
Ticarethane (3 + 8)x %47,5	= 5.225	4.000	<u>9.225</u>
			20.000

Bizim görüşümüz makinelerin çalışılmayan günlere düşen amortismanlarının, genel giderlerle birlikte dağıtılması yönünde olmasına karşın, bu görüşümüz doğrultusunda olmayan Danıştay kararı aşağıda verilmiştir:

İş makinelerinin kullanılmayan günlere isabet eden amortisman tutarları ile büro makine ve demirbaşlarına ilişkin amortisman tutarlarının ne şekilde dağıtılacağına dair bir hüküm bulunmadığından, amortismanın müşterek gider olarak kabul edilerek bu giderlerden diğer inşaat işlerine pay verilmek suretiyle artan kısmın müttekip yıla bırakılmasının amortismanın yıllık olma ve ait olduğu yılda gider kaydı prensibine aykırı düşeceğinden, kar zarar hesabına aktarılabilir. Danıştay 4. Daire 25.3.1998 gün, E.1997/716, K.1998/1170 sayılı kararı.

5. Ticari Kazancın Saptanmasında Giderler

Bilanço esasına veya işletme hesabı esasına göre tespit edilen kazançtan indirilecek ve indirilemeyecek giderler GVK.nun 40 ve 41 inci maddelerinde sayılmıştır. İşletme defterinde bu giderler kayıtlıdır. Öz sermaye karşılaştırması ile yapılan kazanç saptaması dönem içinde yapılan giderlerin kazancı azaltan etkisini de yansıtmaktadır. Bu nedenle GVK.nda veya VUK.nda kazanç tespitine yönelik kar zarar cetveli veya gelir tablosu gibi bir düzenlemeye yer verilmemiştir. Yıllık beyannameye gelir tablosu eklenmesi Maliye Bakanlığı'nın yetki kullanarak yayınladığı Muhasebe Uygulama Genel Tebliği'nin gereğidir. Aslında öz sermaye karşılaştırması ile kazanç saptamasında, GVK.nun 40 ıncı maddesindeki **İndirilecek Giderler** başlığı altında yapılan düzenlemeye gerek yoktur. Çünkü tüm giderler öz sermaye karşılaştırması sonucunda zaten kazançtan kendiliğinden indirilmiş olmaktadır. Ancak öz sermaye karşılaştırmasında işle ilgili giderlerle, işle ilgili olmayan giderler ayırımı yapılmamakta; işle ilgili olsun olmasın tüm giderler kazançtan indirilmiş olmaktadır. 40 ıncı madde, kazançtan indirilen bazı giderleri sayarak, bunların matrahtan indirilebilecek nitelikte olanlarını açıklığa kavuşturmuştur. Bu nedenle 40 ıncı maddenin ihdas edici nitelikte hüküm değil, açıklayıcı nitelikte hüküm olarak değerlendirilmesi gerekir. GVK.nun 41 inci maddesinde **Gider Kabul Edilmeyen Ödemeler** başlığı altında yapılan düzenleme ise 40 ıncı madde niteliğinde değildir. Bu giderler işle il-

gili olmalarına rağmen kazançtan indirilmesi istenmeyen giderlerdir. Dolayısıyla öz sermaye karşılaştırması sonucu otomatik olarak kazançtan indirilmiş olan bu giderler, kanunen kabul edilmeyen gider adı altında kazançta eklenecektir. Bu nedenle 41 inci maddede gider kabul edilmeyen ödemeler başlığı ile yapılan düzenleme açıklayıcı değil ihdas edici bir düzenlemedir. Bu maddede sayılan giderlerin işle ilgili olup olmadığına bakılmaksızın kazançta eklenmesi, vergilendirilmesi gerekecektir.

5.1. Kazançtan İndirilecek Giderler

5.1.1. Genel Giderler

Ticari faaliyetin yürütülmesi bazı ödemelerin yapılmasını zorunlu kılar. Bu ödemelerin bazıları somut bir uğraş ile, daha doğrusu, kazancın elde edilmesi ile doğrudan ilgili ödemelerdir. Bir kısmı kazancın elde edilmesi ile doğrudan ilgili olmayan ancak işletmenin varlığı için yapılması zorunlu olan ödemelerdir. GVK.nun 40 ıncı maddesinin 1 inci bendinde *“Ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için yapılan genel giderler”*in kazançtan indirileceği belirtilmiştir. Ancak, genel giderler 40 ıncı maddenin 1 inci bendi ile sınırlı değildir. 40’ıncı maddede sayılan giderlerin hemen hemen tümü genel giderlerdir. Tek Düzen Hesap Planında Genel Yönetim Giderleri olarak adlandırılan genel giderler *“İşletmenin genel yönetim fonksiyonu ile ilgili olarak yapılan ve üretimle yada satılan mal maliyeti ile doğrudan ilişkisi kurulamayan endirekt malzeme, endirekt işçilik, personel giderleri, dışardan sağlanan fayda ve hizmetler, çeşitli giderler, vergi, resim ve harçlar, amortismanlar ve tükenme paylarından oluşur.”* Diye tanımlanmıştır. Bu tanım 40 ıncı maddede sayılan tüm giderleri kapsamaktadır. Genel gider dışında kalan ödemeler, mal ve hizmet maliyeti ile doğrudan ilgili giderlerdir. Bu maliyetlerin nasıl saptanacağı, VUK.nun değerlendirme hükümlerinde düzenlendiği için GVK.nda ayrıca belirtilmesine gerek görülmemiştir. GVK.nun 40 ıncı maddesinde 2 nci bentten başlayarak sayılan ve tanımlanan giderler dışında kalan ödemeler bu maddenin 1 inci bendinde, kazancın elde edilmesi ve sürdürülmesi niteliği ile belirtilmiştir. Bu genel giderlere **aydınlatma ve ısıtma, kırtasiye ve muhasebe, temsil ve ağırlama, reklam, işletmenin geneli ile ilgili personel ücretleri, işletmenin geneli ile ilgili kira ödemeleri** gibi ödemeler örnek gösterilebilir.

GVK.nun 40 ıncı maddesinin 1 inci bendinde gelirin elde edilmesi ve sürdürülmesi biçiminde nitelendirilmiş giderlerin belirlenmesinde aşağıdaki ölçülerin göz önünde tutulması gerekir.

5.1.1.1. Ticari Kazancın Elde Edilmesi ve İdame Ettirilmesi için Yapılan Ödemeleri Belirleyici Nitelikler

5.1.1.1.1. Kazancın Elde Edilmesi ve İdamesi ile İlgili Olmak

Mükellefin ticari faaliyetinden kaynaklanan kazancı vergiye tabi tutulacaktır. Mükellefin tüm faaliyetinin, aktivitesinin ticari faaliyet kapsamında olduğu söylenebilir. Dolayısıyla, ticari işletme ile ilgili olmayan giderlerin ne bilanço esasında, ne de işletme hesabı esasında muhasebe kayıtlarında yer alması zaten söz konusu değildir. Ancak ticari işletme ile mükellef iç içedir. Bazı giderlerin ticari işletmeyle ilgisi çok belirgin değildir. Giderin işletme ile ilgisi dolaylı olabilir. Kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi hükmü, ticari faaliyetle ilgisi dolaylı olan her giderin kazançtan indirilebileceği biçiminde değerlendirilemez. Örneğin personelin eğlencesi için yapılan ödemeler, personelin işine daha istekle sarılması, verimliliğinin artması sonucunu verebilir de vermeyebilir de. İşletme sahibi, gereğinden lüks pa-

halı bir büro döşeyebilir. Abartılı, çok lüks büro harcamalarında bulunabilir. Bu harcamalar işletmenin saygınlığını artırarak, kazancın artırılması amacına yönelik olabileceği gibi, mükellefin kendi yaşam tercihi olarak da değerlendirilebilir. Bu nedenle bu nevi ödemelerin (giderlerin) kazancın elde edilmesi ve idamesi ile (ticari faaliyetle) ilgisi ortaya konarak kazançtan düşülmesi veya mükellefin kendi yaşam tercihi sayılarak kazançtan düşülememesi söz konusu olabilir. Gider olarak matrah-tan indirilmesi veya indirilmemesi bu yönden değerlendirilmek durumundadır.

Kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi ifadesi, ticari faaliyetin genişletilmesi ile ilgili giderler yönünden de irdelenmelidir. Kazancın elde edilmesi ve sürdürülmesi, faaliyetin genişletilmesi için yapılan giderleri de kapsar. Ticari faaliyetin genişletilmesi ile kazanç artacak ve süreklilik kazanacaktır. Uygulamada da bu konuda uyumsuzluk olmamıştır. Örneğin pazar araştırması, yeni ürünler yaratılması ve tanıtılması giderleri için genişletilmesi ile ilgilidir. Gider niteliği üzerinde kayda değer tartışma olmamıştır.

5.1.1.1.2. Yapılan Gider Bir İktisadi Kıymet Edinimi ile Doğrudan İlgili Olmamalıdır.

Demirbaşın, makine teçhizatın, gayrimenkulün veya gayri maddi hakkın edinilmesi ile ilgili ödemelerin gider olarak yazılması VUK.nun değerlendirme hükümleri gereği zaten mümkün değildir. Bu iktisadi kıymetlerin edinilmesi için yapılan ödemeler muhasebe tekniği yönünden de aktif kıymet haline dönüşecek, işletme öz varlığında bir azalmaya neden olmayacaklardır. Satın alınan amortismanı tabi iktisadi kıymet (ATİK) için borçlanılan tutarın faizinin ATİK edinimi ile ilgili pek çok uyumsuzluğa neden olmuştur. Faiz ödemesinin ATİK alımı ile ilgili olduğu, dönem kazancından indirilemeyeceği, maliyete eklenmesi gerektiği ileri sürülmüştür. 163 Nolu VUK Genel Tebliği ile ATİK edinimi için borçlanılan tutara ilişkin olarak; bu iktisadi kıymetin edinildiği dönemdeki faizinin maliyete eklenmesi, sonraki dönemlerde ödenen faizlerin doğrudan gider yazılabileceği belirtilmiş, uygulamaya açıklık getirilmiştir.

Ödemenin genel gider olarak kazançtan indirilmesi ya da maliyete eklenmesi, gayri maddi hak edinimi için yapılan ödemelerde bazen özellikli olmaktadır. Örneğin, işletme için kiralanacak bir işyerinin eski kiracısına yapılan ödemenin (hava parasının) gayri maddi hak karşılığı olup olmadığı tartışılmak durumundadır. Çünkü hak edinimi açık değildir. Yasalarla güvence altına alınmış olup olmadığı irdelenmek durumundadır. Eski kiracı kira sözleşmesinin tarafı değildir. Bizce, eski kiracıya yapılan ödeme ile mal sahibi bazı yükümlülükler altına giriyorsa, gayri maddi hak edinildiği kabul edilmeli, doğrudan gider yazılmayarak aktifleştirilmeli, amortisman yoluyla dönem kazançlarından indirilmelidir.

5.1.1.1.3. Gider Tahakkuk Etmiş Olmalıdır.

Gelir Vergisi Kanununda ticari kazancın gerek bilanço esasına , gerek işletme hesabı esasına göre saptanmasında hem gelir hem gider yönünden tahakkuk esası benimsenmiştir. Bilanço esasında kazanç dönem başı ile dönem sonu öz sermaye farkı olarak saptandığından , kazanç tahakkuk esasına göre saptanmış olur. İşletme hesabı esasına göre kazanç saptanmasında da elde dilen hasılat tahakkuk eden alacakları, giderler ise borçlanılan tutarları da içerdiğinden (GVK Md.39) tahakkuk esasına göre belirlenmiş olur. Dolayısıyla ticari kazançtan indirilecek giderler tahakkuk eden giderlerdir.

Ancak, Sosyal Sigorta Kurumu primleri, işveren sendikaları aidatları, bireysel emeklilik katkı payları, ödenmek koşulu ile gider yazılabilir. Çünkü;

— 506 sayılı Sosyal Sigortalar Kanununun 80 inci maddesinde kuruma fiilen ödenmeyen primlerin gider yazılamayacağı hükme bağlanmıştır.

— GVK.nun 40/8 maddesinde ödenen işveren sendikası aidatlarının, 40/9 maddesinde de ödenen bireysel emeklilik katkı paylarının gider yazılabileceği belirtilmiştir.

GVK.nun 40/3 maddesinde de ödenen zarar, ziyan ve tazminatların gider olarak indirilebileceği belirtilmişse de burada ödeme koşulu aranmaz. Çünkü zarar, ziyan ve tazminatta, kesinleşen zarar, ziyan ve tazminatın gider yazılması söz konusudur. Oysa 506 sayılı Yasadaki özel hüküm nedeniyle sigorta primleri, emeklilik katkı payları ve işveren aidatları ödeme ile kesinleşeceği için tahakkuk esasına göre değil ödeme esasına göre gider yazılacaktır. Ancak gerek bireysel emeklilik katılım paylarının, gerekse işveren aidatlarının GVK.nun 96 ncı maddesinde tanımlanan hesaben ödenmesi durumunda gider yazılabilmesi gerekir. Zarar, ziyan ve tazminatlar ise; zarar, ziyan ve tazminatın ödenmesini gerektiren olayın vukuunda zaten tahakkuk etmiş olmazlar. Bir mukavelenin belirlediği olayın gerçekleşmesi ile tazminat gider niteliği kazanmış olmaz. Bu olayın gerçekleşmesi sonunda, yargı kararı veya buna benzer bir belge ile tazminatın tutarının kesin saptanmış olması gider yazmak için gereklidir. Bu nedenle zarar, ziyan ve tazminatta ödenmiş olma koşulu aranmayacaktır. Başka bir ifade ile maddedeki ödeme ifadesini, kesinleşme biçiminde anlamak gerekir.

5.1.1.1.4. Ticari Kazançtan İndirilecek Giderler ve Hesap Dönemi

GVK.nun 1 inci maddesinde gelir, “bir gerçek kişinin bir takvim yılı içinde elde ettiği kazanç ve iratların safı tutarı” olarak tanımlanmıştır. Bu tanıma dayanılarak gider ve dönem arasında bizce oldukça yanlış ve amacı saptıran, verginin bütünlüğünü bozan uygulamalar genel kabul görmüştür. Oysa GVK.nun 1 inci maddesindeki “bir takvim yılı içinde elde edilen safı kazanç” genel bir belirlemedir. GVK.nun ayrıntıları belirleyen diğer maddeleri yok sayılarak bu hükümle uygulamaya yön verilemez. GVK.nun 38 inci maddesinde ticari kazancın dönem sonu öz sermayesi ile dönem başı öz sermayesi arasındaki fark olduğu belirtildikten sonra, bu saptamada VUK.nun değerlendirme hükümleri ile GVK.nun 40 ve 41 inci madde hükümlerinin göz önünde tutulacağı vurgulanmıştır.

Dönemsellik ilkesi GVK.nun 1 inci maddesi ile değil, VUK.nun değerlendirme hükümleri gereğince uygulamada geçerlik kazanabilir. Dönemsellik ilkesinin VUK.nda somutlaşan hükümleri, aktif geçici hesap kıymetleri başlıklı 283 üncü maddesi, pasif geçici hesap kıymetleri başlıklı 287 nci maddesi ve karşılıklar başlıklı 288 inci maddesi ile, bilanço kalemlerinin değerlemesi ile ilgili diğer maddeleridir. Bu maddelere göre yapılan değerlemeler sonucu oluşan kar dönemsellik ilkesine göre oluşmuş kar kabul edilmek durumundadır. Bunun dışında muhasebe dışı işlemlerle VUK.nun değerlendirme hükümlerinin dışına çıkılarak, soyut dönemsellik ilkesi uygulamak ve matrah oluşturmak mümkün değildir. VUK.nun 283 üncü maddesinde peşin ödenen giderlerin aktifleştirileceği, 287 nci maddesinde de henüz ödenmemiş giderlerin pasifleştirilmek suretiyle değerlendirileceği belirtilmiştir. Bir yılın haziran ayında bir yıllık kira peşin ödenmişse, bu kiranın yarısı ödendiği yılda gider yazılırken diğer yarısı VUK.nun 283 üncü maddesi gereği olarak (GVK.nun 1inci maddesi gereği değil) peşin ödenen kira olarak aktifleştirilecek, ertesi hesap döneminde giderlere

yansıtılacaktır. Haziran ayında imzalanan sigorta poliçesinin primleri imzalandığı yılda ödenmemiş olsa bile, bu yıllık primin yarısı poliçenin imzalandığı yılın gideri olarak yazılacak, karşılığı VUK.nun 287 nci maddesi gereğince pasifleştirilecektir.

Kurumlar vergisi matrahı da bir hesap dönemi içinde elde edilen kurum kazancıdır. GVK.nun dönemsellik ilkesi ile kurumlar vergisinin dönemsellik ilkesi birbirinden farklı değil, aynıdır. Kurumlar Vergisi Kanununun 6 ncı maddesinde kurumlar vergisi matrahı olan safi kurum kazancının, GVK.nun ticari kazanç hükümlerine göre saptanacağı belirtildikten sonra; 8 nci maddede sayılan giderlerin indirilebileceği, 11 nci maddede sayılanlarında kurum harcamalarından indirilemeyeceği belirtilmiştir. Dolayısıyla VUK.nun değerlendirme hükümleri göz önünde tutularak bulunan ve KVK.nun 8 ve 11 nci maddelerinde sayılan giderler de dikkate alınarak bir hesap döneminde elde edilen kurum kazancı (kurumlar vergisi matrahı) bulunacaktır. GVK.nun 40 ve 41 inci maddeleri ile, KVK.nun 8, 10 ve 11 inci maddelerinde sayılanlar dışında, kurumlar vergisi için ayrı gelir vergisi için ayrı bir matrah saptaması yoktur.

Kurumlar vergisi mükelleflerinin, hesap dönemi geçtikten, indirilecek ve indirilemeyecek giderler gözönünde tutulduktan sonra dönemsellik ilkesi gerekçe gösterilerek, ertesi yılda ödenen ve cari yıl kayıtlarında hiç bulunmayan ikramiyelerin, cari yıl dönem kazancından indirilebilecekleri konusunda idarenin ve yargının yaygın görüşü vardır. Bu görüşün yasal bir dayanağı olmadığı gibi, gelir vergisi mükelleflerinin, ertesi yılda ödedikleri ikramiyelerin, bir önceki yıl kazancından indirilmesinin kabul edilmemesi gibi, mantığa uymayan yönü de yıllarca sürdürülmektedir. Bu konuya Kurumlar vergisi rehberinde daha ayrıntılı yer vereceğiz.

5.1.1.2. Ticari Kazancın Elde Edilmesi ve İdame Ettirilmesi İçin Yapılan Özellikli Bazı Giderler

Bazı genel giderlerin, nitelikleri nedeniyle ya da yasalarda özel düzenleme yapıldığı için ayrıca açıklanmalarına gerek vardır. Bunlar aşağıda belirtilecektir.

5.1.1.2.1. İşletme Nakil Giderleri

İşletmenin işyerinin yetersiz olması, istimlak edilmesi, kira sözleşmesinin sona ermesi gibi nedenlerle işyerinin başka bir yere taşınması gerekli olabilir. İşletmenin bir yerden bir yere taşınması ile ilgili giderler, aktifleştirilmeden, tahakkuk ettikleri yılda dönem kazancından indirilebilecektir. Ancak bu harcamalar değer artışı yaratmıyorlarsa, dönem kazancında indirilebilir. Değer artışı yaratan, bir iktisadi kıymet edinimi sonucunu oluşturan giderler amortisman yoluyla gider yazılmak durumundadır. Yeni işyerinde yapılan maliyet veya özel maliyet nitelikli harcamalar, taşımada kullanılmak üzere satın alınan nakil vasıtaları gibi.

5.1.1.2.2. Temsil ve Ağırılama Giderleri

Temsil ağırılama gideri esas itibarıyla işletmenin tanıtımını, iş ilişkilerinin yürütülmesini dolaylı olarak etkileyen ve kolaylaştıran, işletme için ekonomik ve sosyal yapının gerekli kıldığı veya uygun olacağı düşünülen bazı giderlerdir. Kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi amacına çok sıkı, doğrudan bağlı değildir. İşletme sahip ve yöneticilerinin kişisel gereksinimlerinin giderilmesi veya bu kişilere tatmin sağlaması niteliğini de kolayca kazanabilecektir. İşletmenin tanımına yaklaştıkça kazancın elde edilmesi ve idamesi kapsamına girecek ve dolayısıyla gider niteliği belirginleşecek; kişisel gereksinim ve tatmin niteliği öne çıktıkça gider olarak kazançtan indirilmesi söz konusu olmayacaktır. Örneğin, bayiler gibi, işletme ile

devamlı ticari ilişki içinde olan kişileri lokanta ve otellerde ağırlama giderleri, hem işin yürütülmesi, hem firmanın tanıtılması yönünden kazancın elde edilmesi ve idamesi ile yakından bağlantılı olacaktır. Ancak işletme ile ilgisi olmayan, eş, dost akrabanın ağırlanması kazancın elde edilmesi ve idamesi ile ilgili görülmeyle kazançtan indirilemeyecektir. Kazançtan indirilme yönünden, belirgin nitelikler, ölçüler bulunması en zor gider, bu temsil ağırlama giderleri olacaktır. Genellikle işin genişliği, işletmenin büyüklüğü göz önünde tutularak, bu giderlerin kazançtan indirilmesi ya da indirilmemesi belirlenebilmektedir. Çok büyük ciroolu bir işletme için gider niteliğinde olan temsil ağırlama giderinin, küçük ciroolu başka bir işletme için kazançtan indirilmesi mümkün olmayabilecektir.

Danıştay Kararları

Aşağıda verdiğimiz Danıştay kararlarının olayına özgü olduğu göz önünde tutulmalıdır. Ayrıca kararların çoğunun 1980 öncesi tarihleri taşıdığı da gözden uzak tutulmamalı, kararlar buna göre değerlendirilmelidir.

— *Danıştay 4. Dairenin 16.02.2004 gün, E.2002/2040, K.2004/240 sayılı kararında dönem faaliyet gideri 339.256.741.597.-lira içindeki 18.040.500.000.-lira eşantıyon giderinin faaliyetle uyumlu olduğuna kazançtan indirilmesinde ya-saya aykırılık görülmediği belirtilmiştir.*

— *Danıştay 4. Daire 26.9.1974 gün, E.1973/5778, K.1974/3286 sayılı kararında vefat eden şirket ortağı için başsağlığı gazete ilanının GVK.nun 40 ıncı maddesi kapsamında bir gider olmadığı, kazançtan indirilemeyeceği belirtilmiştir.*

— *Danıştay 4. Dairenin 19.01.1972 gün, E.1969/2014, K.1972/216 sayılı kararına göre, çiçek ve çelenk giderleri kazançtan indirilebilir.*

— *Türkiye'ye gelen yabancı firma temsilcilerine verilen ziyafet için yapılan ödeme gider yazılamaz. Danıştay 4. Dairenin 12.4.1972 gün, E.1969/1528, K.1972/2381 sayılı kararı.*

— *Mükellefin ortak olduğu ve yabancı ülkelere ihracat yapan şirketin iş münasebetleri olan firmaların temsilcilerini ağırlama giderleri beyan edilen kazançla uyumlu olmak koşulu ile gider yazılabilir. Danıştay 4. Dairenin 1.3.1978 gün, E.1977/2010, K.1978/657 sayılı kararı*

— *Temsil giderinin GVK.nun 40/1 maddesi kapsamında sayılması için, giderin kim için ve ne amaçla yapıldığının bilinmesi gerekir. Danıştay 4. Dairenin 29.12.1972 gün, E.1970/7252, K.1972/8350 sayılı kararı*

5.1.1.2.3. Finansal Kiralama Konusu Giderler

Finansal Kiralama Kanunu (3226 sayılı Yasa) 1985 yılında yürürlüğe girmiş, ancak bu Kanuna göre yapılan ödemelerin gider niteliği yada ticari kazançtan indirilmesi yöntemi ile ilgili bir düzenleme 2003 yılına kadar yapılmamıştır. 09.04.2003 gün ve 4842 sayılı Yasa ile VUK.na eklenen mükerrer 290 ıncı maddede, finansal kiralama işlemlerinin vergi karşısındaki durumuna açıklık getirilmiştir. 2003 yılında yürürlüğe giren 4842 sayılı Yasadan önce finansal kiralama işlemleri kira ödemesi gibi değerlendirilmiş ve kazançtan indirilmiştir. Örneğin finansal kiralama sözleşmesi 20.12.1998 tarihinde yapılmış ve finansal kiralama işleminde, finansal kira bedelinin %90'ı 30.12.1998 gününde, kalan %10'u 1999, 2000 ve 2001 yılında eşit üç taksitte ödenmişse, Danıştay kararları finansal kira bedelinin %90'ının 1998 yılında gider yazılması doğrultusunda olmuş, vergi idaresi de bu kararlar doğrultusunda uygulamayı yönlendirmiştir.

VUK.na 4842 sayılı Yasa ile eklenen Mük.290 ıncı maddede finansal kiralama ödemelerinin gider olarak dönem matrahlarından indirilmesi yöntemi ayrıntılı olarak düzenlenmiştir. Vergi idaresi de 319 ve 334 nolu VUK Genel Tebliği ile finansal kiralama ödemeleri ile ilgili ayrıca açıklama yapmıştır. Buna göre finansal kiralama işlemlerinin muhasebeleştirilmesi ve vergi matrahından indirilmesi aşağıdaki gibi olacaktır:

a. Finansal kiralama kavramı değiştirilmiştir. Şöyle ki: 3226 sayılı Finansal Kiralama Kanunu kapsamında olmasa da, “Kira süresi sonunda mülkiyet hakkının devredilip devredilmediğine bakılmaksızın, bir iktisadi kıymetin mülkiyetine sahip olmaktan kaynaklanan tüm riskler ile yararların kiracıya bırakılması sonucu- nu doğuran kiralamalar” finansal kiralama sayılmıştır. Ayrıca kiralama işlemi;

— İktisadi kıymetin mülkiyetinin kira sözleşmesi sonunda kiracıya devir edilmesi,

— Kiracıya kira süresi sonunda iktisadi kıymeti rayiç bedelinden düşük bir bedelle satın alma hakkı tanınması,

— Kiralama süresinin iktisadi kıymetin **ekonomik ömrünün** %80’inden daha büyük bir bölümünü kapsaması,

— Kira ödemelerinin bugünkü değerinin toplamının iktisadi kıymetin rayiç bedelinin %90’ından daha büyük bir değer oluşturması

Hallerinden herhangi birini kapsıyorsa, işlem finansal kiralama işlemi sayılacak ve VUK.nun finansal kiralama ile ilgili Mük.290’ıncı madde hükümleri uygulanacaktır.

Ancak doğal kaynakların araştırılması veya kullanılmasına yönelik kiralama sözleşmeleri ile sinema filmleri, video kayıtları, patentler ve kopyalama hakları gibi kıymetlerle ilgili lisans sözleşmeleri yukarıdaki koşulları taşıyorsa da finansal kiralama kapsamında sayılmayacak ve VUK.nun Mükerrer 290’ıncı madde hükümleri uygulanmayacaktır.

VUK. nun Mük. 290’ıncı maddesinde pek çok kavram açık değildir. Tanımlanmamıştır. Bunları yeri geldiğinde belirtmeye çalışacağız. Ancak maddenin konusu finansal kiralama işlemini belirlemekte kullanılan “**ekonomik ömür**” kavramı üzerinde durmak istiyoruz. Anılan maddede kiralama süresinin iktisadi kıymetin ekonomik ömrünün %80’inden daha büyük bir bölümünü kapsayan kiralama işlemi finansal kiralama sayılmıştır. VUK.nun 315 inci maddesinde **faydalı ömür** terimi kullanılmış, faydalı ömre göre amortisman oranının Maliye Bakanlığı’na belirleneceği ifade edilmiştir. Yani Maliye Bakanlığının yayınladığı amortisman oranları aynı zamanda ATİK’in faydalı ömrünü göstermektedir. Mük.290 ıncı maddede kullanılan ekonomik ömür neyi kapsamaktadır. Bir tanımı yoktur. **Ekonomik ömür** tanımı nedir? Faydalı ömür anlamında mı kullanılmıştır?

b. Finansal kiralama işlemi hak edinme bedeli ve borçlanma faizi olarak iki işlemi kapsamıştır. VUK. nun Mük. 290’ıncı maddesinde, kiracı yönünden finansal kiralama için yapılan ödeme iki farklı nitelikte sayılmıştır. Kıymetin cari değeri veya ödemelerin bugünkü değeri iktisadi kıymetin iktisabına yönelik hak sayılarak, amortismanı tabi tutulacaktır. Kira ödemelerinin bu günkü değeri dışındaki kısmı da faiz niteliğinde sayılarak gider yazılacaktır. Kiralayan yönünden ise ATİK’in elden çıkarılmasının bedeli ATİK toplamından düşülecek, elde edilen faiz gelir kayıt edilecektir.

c. Finansal kiralama işleminde yeni kavramlar kullanılmıştır. VUK'unun Mük. 290'ıncı maddesine göre,

— Kiracı tarafından finansal kiralama işlemine konu **iktisadi kıymeti kullanma hakkı** ve sözleşmeden doğan borç, **kiralama konusu iktisadi kıymetin rayiç bedeli** veya sözleşmeye göre yapılacak **kira ödemelerinin bugünkü değerinden** düşük olanı ile değerlendirilir.

— Kiralayan tarafından sözleşmeden doğan alacak, kiralama süresi boyunca yapılacak kira ödemelerinin toplam tutarı; kiralama konusu iktisadi kıymet ise, bu **iktisadi kıymetin net bilanço aktif değerinden kira ödemelerinin bugünkü değerinin** düşülmesi sonucu bulunan tutar ile değerlendirilir. İktisadi kıymetin net bilanço aktif değerinden **kira ödemelerinin bugünkü değerinin** düşülmesi sonucu bulunan tutarın sıfır veya negatif olması halinde, iktisadi kıymet iz bedelle değerlendirilir ve aradaki fark iktisadi kıymetin elden çıkarılmasından elde edilen kazançlar gibi işleme tabi tutulur.

VUK'un finansal kiralama işleminin nasıl değerlendirileceğini ve nasıl muhasebeleştirileceğini belirleyen yukarıdaki hükümlerini anlamak için koyu siyah yazılan kavramların açıklığa kavuşturulması gerekir.

İktisadi Kıymeti Kullanma Hakkı: Finansal kiralama işlemi kiracı yönünden, iktisadi kıymetin mülkiyetinin değil, kullanma hakkının edinilmesini ifade etmektedir. Ancak diğer kiralama işlemleri de, kiracıya kullanım hakkı vermektedir. Finansal kiralama işleminde bu hak mülkiyete yakın bir hak olmaktadır. Bu hak, ya **kira ödemelerinin bugünkü değeri** ya da **iktisadi kıymetin rayiç bedeli** ile değerlendirilecek ve muhasebeleştirilecektir.

Kira ödemelerinin bugünkü değeri: Sözleşmede kira ödemelerinin toplam tutarı bellidir. Bu kira ödemeleri faizi de içermektedir. Kira ödemelerinin toplam tutarından faizin ayıklanması ile bulunan tutar **kira ödemelerinin bugünkü değeridir**. Kira ödemelerinin bugünkü değerinin hesaplanabilmesi için faiz oranının bilinmesi gereklidir.

İktisadi kıymetin rayiç bedeli: VUK'un 266'ncı maddesinde rayiç bedel, bir iktisadi kıymetin değerlendirme günündeki normal alım satım değeri olarak tanımlanmıştır. Sözleşmede belirtilen kira ödemelerinin bugünkü değeri aynı zamanda rayiç bedeldir. Oysa VUK'un Mük.290'ıncı maddesinde iktisadi kıymetin rayiç bedeli ile sözleşmeye göre yapılacak kira ödemelerinin bugünkü değerinin karşılaştırılacağı, düşük olan üzerinden değerlendirileceği belirtilmiştir. Oysa rayiç bedelin ve kira ödemelerinin bugünkü değerinin tanımı göz önünde tutulduğunda bu iki değer birbirine eşit olacağı sonucu çıkmaktadır. Bu durumda rayiç bedel, finansman sözleşmesinin taraflarının belirlediği normal alım satım bedelinden (kira ödemelerinin bugünkü değerinden) farklı mıdır? Sorusu akla gelmektedir. Bu ise, finansman sözleşmesinin taraflarının kira ödemelerinin bugünkü değerinden farklı bir rayiç bedel belirleyebileceklerinin kabulünü gerektirir. Bu yorum biçimi finansal kiralama işlemlerine son derece keyfi, sübjektif olma ve vergi planlama aracı yapılma niteliği kazandıracaktır. Çünkü kira ödemelerinin sözleşmede yazılı tutarı ile, bugünkü değeri arasındaki fark faiz gideri olarak kazançtan düşülebilecek, rayiç bedel amortisman yolu ile giderlere intikal edecektir. Rayiç bedel, düşük tutulur ve iktisadi kıymet, kira ödemelerinin bugünkü değerinden düşük olduğu için rayiç bedelle değerlendirilirse, finansal kira işleminin faiz sayılan kısmı artacak ve doğrudan gider yazma olanağı doğacaktır.

Kiralamada kullanılan faiz oranı. Kira ödemelerinin bugünkü değeri ya da iktisadi kıymetin rayiç bedeli kiralamada kullanılan faiz oranına göre bulunacaktır. Kira ödemelerinin bugünkü değeri (A) olarak belirlenirse (A) x kiralamada kullanılan faiz oranı +(A)= kira ödemeleri tutarı formülü (A) nın değerini belirleyecektir. Bu nedenle kiralamada kullanılan faiz oranının sözleşmede belirtilmiş olması son derece önemlidir. Bu oran sözleşmede belirlenmemişse ve saptanamıyorsa, kiracının kiralamaya konu iktisadi kıymeti satın almak için aynı vade ile alması gereken borç için katlanacağı faiz oranının kullanılacağı VUK.nun Mük.290'ıncı maddesinde belirtilmiştir.

Bu açıklamalarımızdan sonra finansal kiralama işlemini, finansal kiralama işleminin eşit taksitlere dayandırıldığı ve birbirinden farklı taksitlerle gerçekleştirildiği olasılıklarını göz önünde tutan iki örnek vereceğiz:

d. Finansal kiralama işlemi ve vergilendirme:

VUK nun Mük. 290'ıncı maddesinde aşağıdaki belirlemeler yapılmıştır:

— **Kiracı yönünden** finansal kiralama işlemlerinde kiralamaya konu iktisadi kıymeti kullanma hakkının, kiracı tarafından, kiralama konusu iktisadi kıymetin rayiç bedeli veya sözleşmede belirtilen kira ödemelerinin bugünkü değerinden düşük olanı ile değerlendirileceği belirtilmiştir. Kiralamaya konu iktisadi kıymetin rayiç bedelinin kira ödemelerinin bugünkü değeri ile eşit olacağını yukarıda belirtmiştik. Bu işlemin muhasebe ve vergi uygulaması karmaşık olmayacaktır. Kiracı bir yandan kullanım hakkını ve ödenecek faizi aktifleştirirken diğer yandan hak satın aldığı gerçek veya tüzel kişiye borçlanmış olacaktır. Aktifleştirdiği kullanım hakkını da amortisman tabi tutacaktır.

— **Kiralayan yönünden** sözleşmeden doğan alacak, kira ödemelerinin toplam tutarı, kiralama konusu iktisadi kıymet ise, bu iktisadi kıymetin net bilanço aktif değerinden kira ödemelerinin bugünkü değerinin düşülmesi sonucu bulunan tutar ile değerlendirilecektir. İktisadi kıymetin net bilanço aktif değerinden kira ödemelerinin bugünkü değerinin düşülmesi sonucu bulunan tutarın sıfır veya negatif olması durumunda, iktisadi kıymet iz bedelle değerlendirilecek ve aradaki fark iktisadi kıymetin elden çıkarılmasından elde edilen kazançlar gibi işleme tabi tutulacaktır. Yasadaki bu ifadeden iktisadi kıymetle ilgili bir çıkış işlemi yapılmayacağı, yalnız iktisadi kıymetin farklı bir ölçü ile değerlendirileceği sonucu çıkmaktadır.

— Diğer yandan **kiralayanın** “kiralamaya konu iktisadi kıymetin bu maddenin (1) numaralı fıkrasının üçüncü paragrafına göre belirlenen değeri üzerinden amortisman ayırmaya devam” olunacağı belirtilmiştir. İlke olarak “iktisadi kıymetin net bilanço aktif değerinden, kira ödemelerinin bugünkü değerinin düşülmesi ile yapılan değerlendirme sonucu amortisman ayrılacak bir tutarın kalmaması gerekir. Ancak bilanço net aktif değeri 100 birim olan iktisadi kıymetin finansal kira ödemelerinin bugünkü değeri 80 birim oluyorsa, bu iktisadi kıymet 20 birim ile değerlendirilecek ve 20 birim üzerinden amorti edilecektir.

— VUK.nun Mük.290'ıncı maddesi hükmü, finansal kiralama konusu iktisadi kıymetin işletmeden çıkışını değil, bir başka ölçü ile değerlendirilmesini öngörmüştür. Bu durumda değerlendirme farkının kiralanan haklar olarak aktifleştirilmesi ve karşılığının iktisadi kıymet net aktif değerinden düşülmesi gerekmektedir. Net aktif değeri 1.000 birim olan iktisadi kıymet, finansal kira konusu olmuş ve finansal kiralama sözleşmesine göre kira ödemelerinin bugünkü değeri de 1.000 birim olarak hesap-

lanmışsa, iktisadi kıymet maliyetinden 999 birim indirilerek, iktisadi kıymet değeri (1) birim iz değere indirilmelidir. Karşılığı borçlu hesap Finansal kiralama konusu haklar olmalıdır. Finansal kira ödemeleri toplamı 1200 ise, Alıcılar hesabı 1.200 borçlu, Finansal kiralama konusu haklar 999 birim ve Kazanılmamış finansal kiralama faiz gelirleri 201 alacaklı biçiminde muhasebe kaydı oluşturulmalıdır.

— **Finansal kiralama ile ilgili olarak 4842 sayılı Yasa ile VUK.na Mük.290 ncı madde eklenirken katma değer vergisi ile ilgili bir düzenleme yapılmamıştır.** Finansal kiralama vergisel yönden düzenleyen Mük.290'ncı maddenin yürürlüğünden önce finansal kiralama işlemleri, 3226 sayılı Yasa kapsamında ve kira ödemeleri kabulü ile katma değer vergisine tabi tutuluyordu. Buna göre, finansal kiralama sözleşmesi süresince yapılan taksit ödemeleri kira olarak değerlendirildiğinden, kira bedeli üzerinden katma değer vergisi alınması; finansal kiralamaya konu iktisadi kıymetin mülkiyetinin sözleşme sonunda devri yeni bir vergiyi doğuran olay (teslim) kabul edilerek emsal bedel üzerinden vergileme söz konusuydu. VUK.nun Mük.290 ncı maddesinin yürürlüğe girmesiyle finansal kiralama işleminin niteliği değişmiştir. Anılan madde, sözleşmenin imzası ile birlikte kiracının kullanım hakkı elde edeceği; kiralayanda ise iktisadi kıymetin elden çıkarıldığı veya bir hak satıldığı esasında düzenleme yapmıştır. İktisadi kıymetin elden çıkmasının veya hak satışının KDV konusu kapsamı dışında işlem olarak değerlendirilmesi söz konusu olmamak gerekir. Aşağıda göreceğimiz gibi, VUK.nun ilgili maddesi finansal kiralama taksit ödemelerini de anapara ödemesi ve faiz ödemesi olarak ikiye ayırmış durumdadır. 4842 sayılı Yasa ile katma değer vergisi uygulaması ile ilgili özel düzenleme yapılmamış olması, katma değer vergisi uygulamasının 4842 sayılı Yasanın yürürlüğe girmesinden sonra aynen sürdürüleceği biçiminde yorumlanamaz görüşündeyiz. Çünkü finansal kiralama kavramı ve içeriği değişmiştir. Yeni kavram ve içeriğe göre katma değer vergisi uygulamasının değerlendirilmesi gerekir. Görüşümüzü daha aşağıda finansal kiralama sözleşmesinin (4842 sayılı Yasanın yürürlüğünden sonra, bu sözleşmelerin 3226 sayılı Yasa kapsamında olması gibi bir koşul olmadığı da göz önünde tutulmalıdır) muhasebeleştirilmesini açıklarken daha ayrıntılı açıklayacağız. Ancak burada Maliye Bakanlığı'nın 319 sayılı VUK Genel Tebliğinde bu görüşümüzün aksi yönde uygulama yapılması ile ilgili aşağıdaki bölümünü aynen veriyoruz:

“1- 4842 sayılı Kanun ile finansal kiralama işlemlerinde katma değer vergisi uygulamasına ilişkin olarak herhangi bir değişiklik yapılmamıştır. Bu nedenle düzenleme öncesi uygulama, finansal kiralama şirketi tarafından malın satın alınması, finansal kiralama faturaları ve sözleşme bitiminde malın kiracıya teslimine ilişkin olarak söz konusu düzenleme öncesi uygulama aynen sürdürülecektir. Örneğin, finansal kiralama faturalarında, anapara artı faiz tutarına KDV uygulanması devam edecektir.”

Bakanlığın tebliğle açıkladığı görüşü tutarlı bulmuyoruz. Önce eski uygulamada “anapara artı faiz” biçiminde fatura kesilmesi söz konusu değildi. Eski uygulamada doğrudan kira faturası kesiliyordu ve kira faturasının tamamı bir yandan gelir diğer yandan gider yazılıyordu Kira faturasına da yasa gereği KDV ekleniyordu. Oysa 4842 sayılı Yasa ile yapılan düzenlemeye göre, anapara + faiz toplamı için fatura kesilse bile bu faturanın anapara kısmı ne hasılat ne de gider olarak muhasebeleştirilmemektedir. Anapara ödemesi ne faiz, ne de kira olmadığına, hasılat veya gider yazılmadığına göre, hangi nedenle KDV uygulandığı, bu uygulamanın yasal dayanağının ne olduğu belli değildir. Bizim görüşümüz 4842 sayılı Yasada özel

bir düzenleme yapılmamış olması, genel hükümlerin uygulanmasını ve kiralayan kayıtlarında iktisadi kıymet çıkışı veya hak çıkışı ile birlikte finansal kiralama sözleşmesinin tutarı üzerinden (hiç olmazsa kira ödemelerinin bugünkü değeri üzerinden) KDV tahakkuk ettirilmesini ve beyan edilmesini gerektireceği biçimindedir. Ancak vergi idaresi aksi görüşü, yani mal teslimi veya hak satışında KDV tahakkuk ettirilmemesini, mal bedelinin taksit taksit ödenmesi aşamalarında KDV tahakkuk ettirilerek ödenmesini tebliğ ile açıklamıştır. Dolayısıyla Bakanlık görüşünün göz önünde tutulması gereği vardır.

Finansal kiralama işlemlerinde KDV uygulamasının özellikleri olduğu da göz önünde tutulmalıdır. Finansal Kiralama Kanununda (3226 sayılı Kanun) KDV ile ilgili özel hükümler büyük ölçüde uygulama dışı kalmıştır. Çünkü, 4842 sayılı Yasa ile vergi uygulaması yönünden finansal kiralama işlemleri 3226 sayılı Kanun dışına çıkarılmış; Finansal Kiralama Kanunu kapsamı dışındaki finansal kiralama işlemlerine, 3226 sayılı Yasada yer alan KDV ile ilgili özel hükümlerin uygulanması olanağı kalmamıştır. Bu nedenle finansal kiralama işlemlerine uygulanacak KDV oranlarının belirtilmesi gereği doğmuştur:

KDV oranı	Uygulanacak Finansal Kiralama İşlemi
%1	3226 sayılı Kanun kapsamına giren finansal sözleşme konusu teslim ve hizmetler (Kara ve deniz taşıtları, klimalar, buzdolapları, termosifon, çamaşır, kurutma makinaları vb hariç)
%8	Binek oto, kar araçları ve motosikletler dışında kalan kara nakil araçlarının Finansal Kiralama Kanunu kapsamında sözleşmeye konu teslimleri
%18	3226 sayılı Yasa kapsamındaki sözleşmelere konu mal teslimleri ve hizmet ifaları (%1 ve %8 orana tabiler hariç) ile 3226 sayılı Yasa kapsamına girmeyen finansal kiralama sözleşmeleri kapsamındaki tüm teslim ve hizmetler.

e. Finansal kiralama işlemlerinin muhasebeleştirilmesi ile ilgili örnekler

Örnek 1. : Bir iktisadi kıymeti, 100.000.-YTL ye satın alan firma, bu iktisadi kıymeti, 24 ayda eşit taksitlerle ödemek üzere 150.000.- YTL ye finansal kiralama sözleşmesi ile kiralamıştır. Sözleşmede yıllık faiz oranının %30 olduğu belirtilmiştir. Sözleşme 3226 sayılı Yasa kapsamında değildir.

Yukarıda örnek olarak verilen finansal kiralama işleminde sözleşme ve taksit ödemeleri aşağıdaki gibi muhasebeleştirilecektir:

Muhasebe Dışı İşlemler

1- Önce iktisadi kıymetin rayiç bedeli, yani kira ödemelerinin sözleşme tarihindeki değeri bulunacaktır. Bunun için aylık taksit tutarı $150.000/24 = 6.250$.-YTL olarak saptanır. Bundan sonra taksitler içindeki anapara, faiz tutarlarını bulmakta iki yöntem kullanılır:

Birinci yöntemde, ana para taksiti ile birlikte, bu taksitin faizinin de tahakkuk ettiği esası ile ana para ve faizin hesaplanmasıdır. Bu yöntemde,

— İlk taksit anaparası, $A + (A) \times \%2,5$ (1 aylık faiz) = 6.250
102,5A = 625.000 A = 6098.- YTL olarak,

— İkinci taksit anaparası $A + (A) \times \%5$ (2 aylık faiz) = 6.250
105 A = 625.000 A = 5.952.-YTL olarak,

— Üçüncü taksit anaparası $A + (A) \times \%7,5$ (3 aylık faiz) = 6.250
107,5 A = 625.000 A = 5.814.-YTL olarak,

Ve böylece her ayın faiz oranı %2,5 arttırılmak suretiyle hesaplanan 24 taksitteki ana para tutarı toplamı ana parayı, faiz tutarları toplamı faizi vermiş olacaktır.

İkinci yöntemde, ana para taksiti ödeme anında, ana para taksiti faizinin değil; tüm borç paranın taksit dönemine kadar geçen süredeki faizinin tahakkuk ettiği esası ile anapara ve faiz tutarının hesaplanmasıdır. Finans kurumlarının uyguladıkları hesaplama biçimi bu yönetime göredir. Aşağıdaki formüle göre hesaplama yapılır:

P = Ana Para

c = Taksit tutarı

n = Taksit sayısı

i = Faiz Oranı

Ana formül:

$$P = \frac{c \times \left(1 - \left(\frac{1}{1+i} \right)^n \right)}{i}$$

Finansal Kiralama Bilgileri (YTL):

P = 150.000

$c_{\text{aylık}} = 6.250$

$n_{\text{ay}} = 24$

$i_{\text{aylık}} = 0.02,5$ (%2,5)

$i_{\text{yıllık}} = 0.30$ (%30)

$P = 6.250 \times \{1 - (1/1+0.025)^{24}/0.025\}$

$(1/1.025)^{24} = 0.55287$

$1 - 0.55287 = 0.44713$

$0.44713 \times 6.250 = 2.794,56$

$P = 2.794,56 / 0.025 = 111.783.-$

2- Bu hesaplama yönteminde anapara 111.783.- olmaktadır, faiz (150.000-111.783)= 38.217.-YTL olmaktadır.

Bundan sonra aylık taksitlerdeki anapara ve faiz tutarları listelenecektir. İkinci yöntem göre oluşturulan liste aşağıda verilmiştir. Ancak listenin nasıl oluşturulduğunun anlaşılması için ilk üç taksitin anapara ve faiz hesaplaması gösterilecektir:

Birinci Taksit Faiz Hesaplaması

$111.783 \times 30/100/360 \times 30 = 2.795$.-YTL faizdir. Aylık taksit 6.250.YTL nin 2.795. YTL si faiz, kalan 3.455.-YTL si anapara olacaktır.

İkinci Taksit Faiz Hesaplaması

$(111.783 - 3.455) \times 30/100/360 \times 30 = 2.708$.-YTL faizdir. Aylık taksit 6.250.-YTL nin 2.708.-YTL si faiz, kalan 3.542.- YTL si anapara olacaktır.

Üçüncü Taksit Faiz Hesaplaması

$111.783 - (3.455 + 3.542) \times 30/100/360 \times 30 = 2.619$.-YTL faizdir. Aylık taksit 6.250.-YTL nin, 2.619.-YTL si faiz, kalan 3.631.- YTL si anapara olacaktır.

Anapara ve Faiz Listesi

Bu yöntem ile hazırlanan 24 aylık taksit listesi aşağıda verilmiştir:

Tarih	Anapara	Faiz	Toplam	KDV	Kalan Anapara Borcu
31.05.2004	3.455.-	2.795.-	6.250.-	1.125.-	108.328.-
30.06.2004	3.542.-	2.708.-	6.250.-	1.125.-	104.786.-
31.07.2004	3.631.-	2.619.-	6.250.-	1.125.-	101.155.-
31.08.2004	3.721.-	2.529.-	6.250.-	1.125.-	97.434.-
30.09.2004	3.814.-	2.436.-	6.250.-	1.125.-	93.620.-
31.10.2004	3.910.-	2.340.-	6.250.-	1.125.-	89.710.-
30.11.2004	4.007.-	2.243.-	6.250.-	1.125.-	85.703.-
31.12.2004	4.108.-	2.142.-	6.250.-	1.125.-	81.595.-
31.01.2005	4.210.-	2.040.-	6.250.-	1.125.-	77.385.-
28.02.2005	4.316.-	1.934.-	6.250.-	1.125.-	73.069.-
31.03.2005	4.424.-	1.826.-	6.250.-	1.125.-	68.645.-
30.04.2005	4.534.-	1.716.-	6.250.-	1.125.-	64.111.-
31.05.2005	4.647.-	1.603.-	6.250.-	1.125.-	59.464.-
30.06.2005	4.764.-	1.486.-	6.250.-	1.125.-	54.700.-
31.07.2005	4.883.-	1.367.-	6.250.-	1.125.-	49.817.-
31.08.2005	5.005.-	1.245.-	6.250.-	1.125.-	44.812.-
30.09.2005	5.130.-	1.120.-	6.250.-	1.125.-	39.682.-
31.10.2005	5.258.-	992.-	6.250.-	1.125.-	34.424.-
30.11.2005	5.389.-	861.-	6.250.-	1.125.-	29.035.-
31.12.2005	5.524.-	726.-	6.250.-	1.125.-	23.511.-
31.01.2006	5.662.-	588.-	6.250.-	1.125.-	17.849.-
28.02.2006	5.803.-	447.-	6.250.-	1.125.-	12.046.-
31.03.2006	5.949.-	301.-	6.250.-	1.125.-	6.097.-
30.04.2006	6.097.-	153.-	6.250.-	1.125.-	-
Toplam	111.783.-	38.217.-	150.000.-	27.000.-	

Aylık taksidin faizinin tahakkuk edeceği kabulüne göre hazırlanacak tabloda bu tablodaki ana para ve faiz ödemeleri tersine dönmüş olacak; örneğin, 30.04.2006 ana para ve faizi yukarıdaki tablonun 31.05.2004 anapara ve faizi gibi, 31.05.2004 anapara ve faizi de yukarıdaki tablonun 30.04.2006 anapara ve faizi gibi olacaktır. Ancak anapara taksit toplamı 111.783.-YTL ile, faiz toplamı 38.217.-YTL değişmeyecek aynı olacaktır.

f. Finansal kiralama sözleşmesi imzalandığında Maliye Bakanlığı görüşüne göre muhasebe kaydı

Yukarıda finansal kiralama işleminin muhasebe kaydı ve vergilendirilmesi ile ilgili olarak Maliye Bakanlığı görüşüne katılmadığımızı belirtmiştik. Dolayısıyla muhasebe kayıtlarını önce Maliye Bakanlığı görüşüne göre ve bizim görüşümüze göre olmak üzere iki biçimde açıklayacağız.

Kiralayan Yönünden

Finansal kiralama sözleşmesinin imzalanması ile kiralayan, finansal kiralama konusu iktisadi kıymetin elden çıkarıldığı esasında finansal kiralama sözleşmesinin muhasebe kaydını yapacaktır. Yevmiye maddesinin borç kaydı Alıcılar olacaktır.

Yukarıda örneğini verdiğimiz finansal kiralama sözleşmesinin muhasebe kaydı kiralayan yönünden aşağıda gösterilmiştir.

----- 01.04.2004 -----		
-Tesis Makine ve Cihazlar	100.000.-	
-İndirilecek KDV	18.000.-	
-Bankalar		118.000.-
----- 01.05.2004 -----		
-Finansal Kiralama		
Konusu Haklar	111.783.-	
-Tesis Makine ve Cihazlar		99.999.-
-Finansal Kiralama Geliri		11.784.-
----- 01.05.2004 -----		
-Alıcılar	150.000.-	
-Finansal Kiralama Konusu Haklar		111.783.-
-Kazanılmamış Finansal Kiralama Faiz Gelirleri		38.217.-

Notlar:

1-Kullandığımız Finansal Kiralama Konusu Haklar hesabı tek düzende 260 haklar hesabının alt hesabı olarak kullanılmalıdır.

2- Maliye Bakanlığı görüşü, bu aşamada herhangi bir KDV hesaplanmayacağı biçimindedir. Abonelerimizin Maliye Bakanlığı görüşüne göre uygulama yapmaları doğaldır. Ancak biz yukarıdaki işlemi bir hak satışı olarak, finansal kiralama faiz

gelirlerini de, Mük.290 ıncı maddedeki özel hüküm gereği o tarihte elde edilmemiş, taksit ödemelerinde elde edilecek gelir olarak değerlendiriyoruz. Bu durumda, hak satışının KDV nin işlem tarihinde, vade farkının KDV nin de taksit tarihlerinde tahakkuk edeceği biçiminde işlemi yorumluyoruz. Bu yoruma göre muhasebe kayıtlarını ileride vereceğiz. Ancak abonelerimizin Maliye Bakanlığı görüşünü göz önünde tutmalarını öneririz. Maliye Bakanlığı görüşüne göre, finansal kiralama sözleşmesi ile bir iktisadi kıymetin kullanım hakkının bedel karşılığında devri KDV yi doğuran olay değildir. Ana para borcunun ödenmesi KDV yi doğuran olaydır. Bu yorum biçimini içimize sindiremediğimizi belirtmeyi de gerekli görüyoruz.

Kiracı Yönünden

----- 01.05.2004 -----	
-Haklar	111.783.-
-Ertelenmiş Finansal	
Borçlanma Maliyeti	38.217.-
-Finansal Kiralama	
İşlerinden Borçlar	150.000.-

g. Maliye Bakanlığı görüşüne göre ilk taksit ödemesinin kiralayan yönünden muhasebe kaydı

Maliye Bakanlığı tebliğlerinden taksit ödemesi için kiralayanın aşağıdaki faturayı düzenleyeceği anlaşılmaktadır:

Kira Bedeli	6.250.-
- Anapara	3.455.-
- Faiz	2.795.-
KDV	1.125.-

Kiralayanın bu fatura ile ilgili yevmiye maddesi

----- 31.05.2004 -----	
- Kazanılmamış Finansal	
- Kiralama Faiz Gelirleri	2.795.-
- Alıcılar	1.125.-
-Faiz Gelirleri	2.795.-
-Hesaplanan KDV	1.125.-

Kiralayanın taksit ödemesi ile ilgili yevmiye maddesi.

----- 31.05.2004 -----		
- Banka	7.375.-	
- Alıcılar		7.375.-

Notlar: Dikkat edilirse fatura, kira bedeli 6.250.-YTL, bunun KDV si olarak da 1.125.-YTL olarak düzenlendiği halde, bu faturanın kaydı, 2.795.-YTL faiz geliri olarak kayıt edilmekte; faturada kira olarak gösterilen 3.455.-YTL, anapara ödemesi olduğu için kayıtlara intikal etmemektedir. Yevmiye maddesinde 2.795.-YTL faiz gelirinin KDV si 1.125.-YTL imiş gibi kayıt yapılmaktadır. Oysa 2.795.-YTL faiz gelirinin KDV si ancak $2.795 \times \%18 = 503.-YTL$ dir.

Kiracının finansal kiralama faturası ile ilgili muhasebe kaydı

----- 31.05.2004 -----		
-Finansman Giderleri	2.795.-	
-İndirilecek KDV	1.125.-	
-Ertelenmiş Finansman Borçlanma Maliyetleri		2.795.-
-Finansal Kiralama İşlemlerinden Borçlar		1.125.-

Kiracının taksit ödemesi ile ilgili muhasebe kaydı

----- 31.05.2004 -----		
-Finansal Kiralama İşlemlerinden Borçlar	7.375.-	
-Banka		7.375.-

h.Bizim görüşümüze göre, finansal kiralama sözleşmesi imzalandığında muhasebe kaydı

Kiralayan Yönünden

----- 01.05.2004 -----		
-Finansal Kiralama Konusu Hak Maliyetleri	99.999.-	
- Tesis Makine ve Cihazlar		99.999.-
----- 01.05.2004 -----		
- Alıcılar	170.121.-	
- Finansal Kiralama Konusu Hak Satışı		111.783.-
- Kazanılmamış Finansal Kiralama Faiz Gelirleri		38.217.-
- Hesaplanan KDV		20.121.-

Kiracı Yönünden

----- 01.05.2004 -----		
-Haklar	111.783.-	
-Ertelenmiş Finansal Borçlanma Maliyetleri	38.217.-	
-İndirilecek KDV	20.121.-	
-Finansal Kiralama		
İşlerinden Borçlar		170.121.-

i. Görüşümüze göre ilk taksit ödemesinin muhasebe kaydı**Kiralayan Yönünden**

----- 31.05.2004 -----		
-Kazanılmamış Finansal Kiralama Gelirleri	2.795.-	
-Alıcılar	503.-	
-Faiz Gelirleri		2.795.-
-Hesaplanan KDV		503.-

----- 31. 05.2004 -----		
-Banka	7.375.-	
-Alıcılar		7.375.-

Kiracı Yönünden

----- 31.05.2004 -----		
-Finansman Giderleri	2.795.-	
-İndirilecek KDV	503.-	
-Ertelenmiş Finansman		
Borçlanma Maliyetleri		2.795.-
-Finansal Kiralama		
İşlemlerinden Borçlar		503.-

----- 31.05.2004 -----		
-Finansal Kiralama İşlerinden Borçlar	7.375.-	
-Banka		7.375.-

Kiracının Amortisman Kaydı

VUK.nun finansal kiralama ile ilgili Mük.290 ıncı maddesinin 2. fıkrasında kiracı tarafından aktifleştirilen finansal kiralamaya konu iktisadi kıymeti kullanma hakkının, bu Kanunun Mük. 298 inci maddesi ve üçüncü kitabının üçüncü kısmının birinci bölümünde, kiralama konusu iktisadi kıymet için belirlenmiş esaslar çerçevesinde yeniden değerlemeye ve amortismana tabi tutulacağı belirtilmiştir. Yeniden değerlendirme hükümleri yürürlükten kalkmıştır.

Hükme göre, amortisman konusu, iktisadi kıymeti kullanma hakkıdır. Dolayısıyla amortismana tabi iktisadi kıymet de bu kullanma hakkıdır. VUK.nun 315 inci maddesine göre, mükellefler amortismana tabi iktisadi kıymetlerini Maliye Bakanlığı'nın tespit ve ilan edeceği oranlar üzerinden itfa ederler. İlan edilecek oranların tespitinde iktisadi kıymetlerin faydalı ömürleri göz önünde tutulur. Maliye Bakanlığı'nın amortisman oranı tespitlerinin faydalı ömre uygun olması gerekir. Gene VUK.nun Mük.290'ıncı maddesinde kira ödemeleri "Kira süresi boyunca yapılması gereken kira ödemeleri" olarak tanımlanmıştır. Bu tanıma göre, kira ödemesi bittiğinde kira sözleşmesi de bitmektedir. Amortisman oranlarını belirleyen 333 sayılı VUK Genel Tebliğinde, kullanım hakkı faydalı ömrü 15 yıl, ve buna göre amortisman oranı %6,66 olarak saptanmıştır. Amortisman listesindeki bu oran süresi belli olmayan kullanma hakkı için kullanılabilir. Yoksa, beş yıl veya iki yıl olan kullanım hakkının 15 yıl faydalı ömrü olduğunun kabulü mümkün değildir. Dolayısıyla finansal kiralamadaki kullanım hakkının kira süresini aşmaması gerekir. Yukarıda verdiğimiz örnekte, kira ödemesi iki yıl sürdüğüne göre kullanma hakkının iki yıl kabul edilmesi ve iki yılda amorti edilmesi gerekir.

Buna göre amortisman kaydı aşağıdaki gibi olmalıdır:

-----	31.12.2004	-----
-Genel Yönetim Gideri		55.891,5
(111.783 %50= 55.891,5)		
-Birikmiş Amortisman		55.891,5
(2004 hesap dönemi amortisman kaydı)		

Oysa 319 Nolu VUK. Genel Tebliğinde, aynen aşağıdaki ifadeye yer verilmiştir:

"Kiracı tarafından aktifleştirilen finansal kiralamaya konu iktisadi kıymeti kullanma hakkı, Vergi Usul Kanununun üçüncü kitabının üçüncü kısmının birinci bölümü ve ilgili genel tebliğlerde kiralama konusu iktisadi kıymet için belirlenmiş usul ve esaslar çerçevesinde amortismana ve Kanunun Mük.298 inci maddesi uyarınca da yeniden değerlemeye tabi tutulacaktır. Diğer bir ifadeyle, kullanım hakkı, Vergi Usul Kanunu ve ilgili genel tebliğlerde bu iktisadi kıymet için tespit edilmiş amortisman sürelerinde amorti edilecektir."

Tebliğ hem VUK.na göre amorti edilecek iktisadi kıymetin kullanım hakkı olduğunu belirtiyor; hem de kullanım hakkının ömrüne göre değil, iktisadi kıymetin ömrüne göre amorti edileceği sonucuna varıyor. Amortisman konusunun kullanım hakkı olduğu kabul edilince, iktisadi kıymetin ömrüne göre amortisman ayırmak hem yasaya, hem mantığa aykırıdır. Çünkü kullanım hakkının başlaması ve sona ermesi ile, kullanım hakkı satın alınan iktisadi kıymetin ömrü arasında bir bağ kurulamaz. Ancak abonelerimizin Maliye Bakanlığı'nın bu görüşünü bilmelerinde yarar vardır.

Örnek 2. Bir iktisadi kıymeti, 150.000.-YTL ye satın alan firma, bu iktisadi kıymeti, 01.05.2004 tarihinde, 1. yıl sonunda 120.000.-YTL, 2. yıl sonunda 60.000.-YTL, 3.yıl sonunda 10.000.-YTL, 4.yıl sonunda 10.000.-YTL. olarak ödenecek taksitlerle 200.000.- YTL ye finansal kiralama sözleşmesi ile kiralamıştır. Sözleşmede yıllık faiz oranının %30 olduğu belirtilmiştir. Sözleşme 3226 sayılı Yasa kapsamında değildir.

Yukarıda örnek olarak verilen finansal kiralama işleminde sözleşme ve taksit ödemeleri aşağıdaki gibi muhasebeleştirilecektir:

Muhasebe Dışı İşlemler

Ana para taksiti ile birlikte, bu taksitin faizinin de tahakkuk ettiği esası ile ana para ve faizi hesaplanmalıdır. Bunun için

— İlk taksit anaparası, $A + (A) \times \%30$ (1 yıllık faiz) = 120.000 130A= 12.000.000 A= 92.308.- YTL olarak,

—İkinci taksit anaparası $A + (A) \times \%60$ (2 yıllık faiz)=60.000 160 A= 6.000.000 A= 37.500.-YTL olarak,

—Üçüncü taksit anaparası $A + (A) \times \%90$ (3 yıllık faiz)= 10.000 190 A= 1000.000A= 5.263.-YTL olarak,

—Dördüncü taksit anaparası $A + (A) \times \%120$ (4 yıllık faiz)=10.000 220A= 1.000.000 A= 4.545.- YTL olarak

Hesaplanacak, böylece anapara yani kira ödemelerinin bugünkü değeri (92.308 + 37.500 + 5.263 + 4.545)= 139.616.-YTL, faiz de 60.384.-YTL olarak hesaplanacaktır.

Bu hesaplama yapıldıktan sonra muhasebe işlemleri yukarıda açıkladığımız yevmiye maddeleri ile yerine getirilecektir.

5.1.1.2.4. Faktoring Giderleri

Factoring; işletmenin alacağının, bir finans kuruluşuna belli bir bedel karşılığı satılmasıdır. İşletme 1.000 birim alacağını faktoring şirketine 800 birime satmışsa, 200 birim gideri oluşmuştur. Öz sermaye karşılaştırmasında, öz sermayesi 200 birim azalacağı için kazancı da 200 birim azalmış olacaktır. Alacağın vadesi ile alacak satış işleminin aynı dönem olması durumunda bir sorun çıkmayacaktır. Ancak alacak vadesinin rastladığı dönemden önceki dönemde faktoring işlemi yapılmışsa, faktoring giderinin hangi yıl gideri olduğu konusunda belirsizlik vardır. Örneğin vadesi Mart 2006 da sona eren 1000 birim alacağın, Eylül 2005 de 800 birime faktoring şirketine satılması durumunda, 200 birim giderin 2005 yılı veya 2006 gideri sayılıp sayılmayacağı konusunda belirsizlik vardır. Şöyle ki;

—Olayı bir finansman olayı olarak yorumladığımızda, VUK.nun değerlendirme hükümlerine göre değerlendirme yapmak gerekecektir. VUK.nun 283 üncü maddesinde gelecek hesap dönemine ait olup peşin ödenen giderlerin aktifleştirilmek suretiyle değerlendirileceği belirtilmiştir. Bu görüşe göre, alacağın satılması karşılığında vazgeçilen ve gidere dönüşen 200 birimin yarısının 100 biriminin gelecek hesap dönemine (2006 dönemine) ait olduğu gerekçesiyle aktifleştirilmesi ve 100 birimin 2005 yılında 100 birimin 2006 yılında gider yazılması gerekir.

—Bizim de katıldığımız diğer görüşe göre, bu işlem VUK.nun 283 üncü maddesi kapsamında değildir. 283 üncü madde peşin ödenen giderleri düzenlemektedir. Burada peşin ödenen gider söz konusu değildir. Bilançonun aktif kaleminin satılması işlemidir. Dolayısıyla gider değil, alım satım farkı söz konusudur. İşlem alacağın satılması işlemidir. Alacağın satılmasıyla alım satım farkı doğmuştur. Alım satım farkı 2005 yılında gerçekleştiğine göre, 2005 yılı kazancından 200 birimin tamamının indirilmesi gerekir.

5.1.1.2.5. Bilgisayar Yazılım Programları

Bilgisayar yazılım programları satın alınmışsa, bir hakkın satın alınması söz konusu olduğundan, amortisman yoluyla gider yazılması gerekir. Program kiralınmış ve belli dönemlerde kullanma için bir bedel ödeniyorsa, kira bedeli ilgili olduğu yılda gider yazılacaktır.

5.1.1.2.6. Finansman Giderleri

Genel giderlerin mamul maliyetlerine verilmesi veya doğrudan gider yazılması mükellefin seçimlik hakkıdır. Finansman giderinin genel gider olarak değerlendirilmesi, dolayısıyla, mükellefin doğrudan gider yazmayı veya maliyet unsuru yapmayı seçebilmesi gerekir. Vergi İdaresi, finansman giderlerinin maliyet unsuru yapılmaması, doğrudan gider yazılması nedeniyle cezalı vergi tarhiyatları yapmış; ve bu tarhiyatlar uyumsuzluk konusu olmuştur. Yargı mercileri bu uygulamayı onaylamamış, finansman giderlerinin doğrudan gider yazılabileceği doğrultusunda karar vermişlerdir. Vergi idaresi 238 sayılı Tebliğle, yargı kararları doğrultusunda görüş değiştirmiş; emtianın satın alınıp stoklara girinceye kadarki kur farklarının maliyet unsuru olacağı, stoklara girdikten sonra tahakkuk eden kur farklarının ve kredi faizlerinin doğrudan gider yazılabileceği belirtilmiştir.

Tüketici kredisi ile alınan amortisman tabi iktisadi kıymetlerde ise (nakil vasıtaları gibi), bu iktisadi kıymetin edinildiği hesap dönemine ait faizler maliyete eklenecek ve amortisman yoluyla gider yazılacak, sonraki tüketici kredi faizleri doğrudan gider yazılacaktır.

Kredi faizlerinin gider yazılabilmesi için, kredi kullanımının işletmenin kazancını etkilemesi, işletmenin faaliyetini daha kolay yürütmesini sağlaması da gerekir. Danıştayın finansman giderleri ile ilgili bazı kararları aşağıda verilmiştir:

— *Yabancı finans kuruluşundan 27.05.1998 tarihinde 20.000.000.-USD kredi kullanan mükellefçe bu kredilerle hisse senetleri satın alındığının, hisse senetlerini kredi veren kuruluşa teminat verildiğinin, aynı tarihte bu hisse senetlerini forward sözleşmesi kapsamında 25.04.2005 tarihinde satılmasının taahhüt edildiğinin saptanarak bu kredinin faiz ve kur farkı giderlerinin gider yazılması nedeniyle yapılan cezalı tarhiyatı; alınan kredi ile hisse senedi satın alınması, aynı gün forwat sözleşmesi yapılmış ve elde edilen kazancın istisna kapsamında vergilendirilmemesi karşısında, kullanılan kredinin işletme ihtiyacı için alınmadığını gösterdiğini, bu durumda kur farkı ve faiz giderlerinin matrahtan indirilemeyeceğine karar vermiştir.* Danıştay 4. daire 30.03.2004 gün, E.2002/3716 ve K.2004/619 sayılı kararı

— *Aldığı döviz kredisini aynı holding içerisinde başka şirkete aktaran, dolayısıyla kullanmayan şirketin bu kredinin faiz ve kur farkını gider yazamayacağına karar vermiştir.* Danıştay 4. Daire 25.5.1999 gün, E.1998/2530, K.1999/2222 sayılı kararı

—İhracatta kullanılmayan prefinansman kredisinin işletmenin diğer ihtiyaçlarında kullanıldığından ihracatta kullanılmadığı gerekçesi ile kazançtan indirilmesi nin kabul edilmemesinde yasaya uygunluk yoktur. Danıştay 4. daire 26.10.1999 gün, E.1998/4432, K.1999/3692

5.1.1.2.7. Yurt Dışı Faaliyetle İlgili Giderler

Yasanın 40 ıncı maddesinde ticari kazancın elde edilmesi ve idamesi olarak tanımlanan genel giderlere sonradan 1.1.1995 de yürürlüğe giren 4108 sayılı Yasa ile özel bir hüküm eklenmiştir. Bu hükmün genel giderlerle ilgili 1 inci bentten ayrı bir bent olarak 40' ıncı maddeye eklenmesi daha doğru olurdu. GVK.nun 40/1 maddesine 4108 sayılı Yasa ile parantez içinde “(İhracat, yurt dışında inşaat, onarma, montaj ve taşımacılık faaliyetlerinde bulunan mükellefler, bu bentte yazılı giderlere ilaveten bu faaliyetlerden döviz olarak elde ettikleri hasılatın binde beşini aşmamak şartıyla yurt dışındaki bu işlerle ilgili giderlerine karşılık olmak üzere götürü olarak hesapladıkları giderleri de indirebilirler.” hükmü eklenmiştir.

Yurt dışında yapılan giderlerle ilgili olarak vergi idaresi 194 ve 197 Nolu GVK Genel Tebliğlerini yayınlamıştır. 194 ve 197 sayılı Tebliğ hükümleri göz önünde tutularak yurt dışında yapılan giderlerin kazançtan indirilmesi ile ilgili uygulama aşağıda açıklanacaktır:

a. Götürü giderin hasılatın binde beşi ile sınırlandırılmış olması

Maddede yurt dışında yapılan giderlere karşılık belli tutarın kazançtan götürü olarak indirileceği belirtilmiştir. Anılan giderlerin belgelendirilmesinin zorunlu olmaması **götürü gider** kavramının gereğidir. Ancak bir yandan götürü gider nitelemesi yapılırken, diğer yandan hasılatın binde beşinin aşılmayacağı belirtilmesi çelişkilidir. Mutlak olarak binde beşinin indirileceği anlamında olması, yurt dışı giderlerin belgelendirilerek defterlere işleneceği, bu tutarın hasılatın binde beşini aşan kısmının gider olarak indirilemeyeceği sonucuna varılır. Mutlak olarak binde beşinin götürü olarak kazançtan indirileceği anlayışa göre, yasal defter kayıtlarına intikal ettirilmeden, beyanname üzerinden indirilmesi gerekir. 194 sayılı Tebliğde bu anlayışa olanak vermeyen bir biçimde, bu belgesiz giderlerin Muhasebe Uygulama Tebliğlerine uygun olarak defterlere işleneceği ve dönem sonunda “690- Dönem Kar-Zarar” hesabına aktarılacağı belirtilmişse de, 197 Nolu GVK Genel Tebliğinde görüş değişmiş, kurumlar vergisi beyannamesinde indirim konusu yapılacağı belirtilmiştir. 197 Nolu Tebliğdeki görüşe katılmıyor, defter kayıtlarında bulunması gerektiğini savunuyoruz. Çünkü, giderin belgelendirilmemesi başka şeydir. Gider yazılması başka şeydir. VUK.nun 227 nci maddesinde yasal defter kayıtlarının belgelendirilmesi zorunlu tutulmuştur. Bu hüküm gereği gider kaydının matrihtan .indirilebilmesi için belgelendirilmiş olması zorunludur. Ancak şirket işlerini yürütürken, gerçeğe uygun mali tablolar düzenlemek durumundadır. Vergi yasalarına uygun belgelendirilmemiş giderlerini de defter kayıtlarında göstermek, bu kayıtlardan hareketle mali tablo hazırlamak durumundadır. Bu nedenle hasılatın en çok binde beşinin götürü olarak vergi matrahından indirilebileceği hükmü getirilmiştir. Bir başka anlatımla bu giderlerin yapılmış, yasal defterlere yansıtılmış olması gerekir. İşletme kendi iç denetimi açısından bu giderlerin yapıldığı ancak belgelendirilemediği gerçeğini saptamıştır. Belgelendirilemeyen ödeme, tahsil, borç ve alacak işlemlerinin yasal defterlere işlenmeyeceği gibi bir yöntemi uygulamak söz konusu değildir. Dolayısıyla işletme kendi iç denetimi ile gerçekleştirdiğini saptadığı giderlerini belgesiz de olsa yasal kayıtlarında yansıtacaktır. Ancak, yurt dışında yapılan belgesiz harcamaların hasılatın

binde beşini geçmeyen kısmı kazançtan indirilebilecek, kanunen kabul edilmeyen gider niteliğinde olmayacaktır. İşletme tarafından saptanan bu nitelikteki belgesiz giderler hasılatın binde üçü ise, götürü olarak kazançtan indirilecek bu tutardır. Bu nitelikteki belgesiz harcamalar hasılatın, örneğin binde onu ise, binde beşinin vergi matrahından indirilmesi kabul edilecek; kalan binde beş kanunen kabul edilmeyen gider olarak matraha eklenecektir. GVK.nun 40 ıncı ve 41 inci maddeleri defter kayıtlarının hangilerinin vergi matrahını etkileyeceğini, hangilerinin etkilemeyeceğini belirlemektedir. Bu maddeleri defter kayıtları dışında değerlendirmek olanağı yoktur. Ancak yurt dışı hasılatın en çok binde beşinin kazançtan indirilebileceği hükmünü, bu ödemelerin belgelendirilmesi biçiminde anlamak da söz konusu değildir. Defter kayıtlarında gösterilen, şu veya bu biçimde harcadığı defter kayıtlarında belirtilmiş giderlerin VUK. nda düzenlenen anlamda belgesi olmasa da % 0,5 sınırı içinde kazançtan düşülmesi gerekir. Bu belge örneğin yurt dışındaki görevlinin belgesiz harcamaları olarak iş avansından mahsubunu onaylanması biçiminde olabilir. Defter kayıtlarında yer alan ve hasılatın binde beşini aşmayan giderlerin ispatlayıcı belgesi olmadığı gerekçesi ile kazançtan indirilemeyeceği ileri sürülemez.

b. Götürü gider hükmünden yararlanacak mükellefler

İhracat yapan; yurt dışında inşaat, onarma, montaj ve teknik hizmet faaliyetinde bulunan; yurt dışına taşımacılık yapan mükellefler ister tam ister dar mükellef olsun götürü gider uygulamasından yararlanacaklardır. Bu mükelleflerin kazançlarının bilanço esasına göre veya işletme hesabı esasına göre saptanıyor olması önemli değildir. Ancak, dar mükellef yabancı ulaştırma kurumlarından kazançları KVK. nun 23 üncü maddesine göre saptananlar götürü gider uygulamasından yararlanamayacaklardır.

194 Nolu Tebliğde ihracat kaydı ile mal teslim edenlerin de bu indirim hakkından yararlanacakları; ihracat kaydı ile mal teslim edenlerin yararlandıkları indirim tutarı kadarından ihracatçının yararlanamayacağı biçiminde açıklama yapılmışsa da yasanın lafzına aykırı bu tebliğ hükmü Danıştay’ca iptal edilmiştir.

c. Götürü gider hesaplanacak hasılatın belirlenmesi

Binde beş götürü giderin, ihracat, inşaat onarım işleri, montaj ve teknik hizmetler ile taşımacılık hasılatına göre belirleneceği yasada belirtilmiştir.

İhracat hasılatı

İlgili mevzuata uygun olarak yapılan serbest ihracat, kredili ihracat, konsinyasyon ve müşterek hesap yoluyla ihracat, prefinansman yoluyla ihracat, bedelli ticari numune ihracatı, serbest bölgelere yapılan ihracat, sınır ve kıyı ticareti ile yapılan ihracat gibi her türlü ihracattan döviz cinsinden hasılat götürü gider saptamasına esas olabilecektir. Kuzey Kıbrıs Türk Cumhuriyetine Türk Lirası karşılığı yapılmış ihracat da döviz karşılığı sayılacak, bunun dışında Türk Lirası karşılığı yapılan ihracat götürü giderin saptanmasında göz önünde tutulmayacaktır. İhracat bedeli navlun ve sigortayı da içeriyorsa, ihracatçının malı kendisinin taşıması veya TL karşılığı başkasına taşıması durumunda navlun bedeli dahil ihracat bedeli; döviz karşılığı başkasına taşıması durumunda navlun hariç ihracat bedeli esas alınacaktır.

Gümrük hattı dışındaki mağazalara, yabancı gemi ve uçaklara, Türkiye’deki diplomatik temsilciliklere, uluslararası kuruluşlara ve askeri tesislere, yolcu beraberisi olarak yurt dışına götürecek yabancılara yapılan mal teslimleri ile hizmet ifası karşılığı hasılat ile transit ticaretten sağlanan hasılat için bu götürü gider hesaplaması

yapılamayacaktır. Döviz cinsinden hasılatın TL karşılığı yasal defterlere kayıt edildiği gündeki T.C. Merkez Bankası alış kuruna göre belirlenecektir.

Yurt dışı taşımacılık hasılatı

Yurt dışı taşımacılık başlangıcı veya bitişinden birinin veya her ikisinin yurt dışında olmasını ifade eder. Bu anlamdaki taşımacılık faaliyetinden elde edilen hasılat üzerinden hesaplanan tutar esas alınacaktır. Taşıma bedelinin döviz cinsinden olması gerekir. Taşıma bedelinin döviz tutarı defterlere kaydedildiği tarihteki T.C.Merkez Bankası döviz alış kuru ile TL ye çevrilecektir.

Yurt dışında yapılan inşaat, onarma, montaj ve teknik hizmetlerden sağlanan hasılat

İnşaat, onarma, montaj ve teknik hizmetlerden sağlanan hasılat üzerinden gider hesaplaması ile ilgili olarak 194 Nolu Tebliğde aşağıdaki belirlemeler yapılmıştır:

1-Kazancın Türkiye'deki netice hesaplarına intikal ettirildiği tarihteki döviz cinsi hasılatın T.C. Merkez Bankası alış kuru ile hesaplanan tutarı üzerinden hesaplanacaktır.

2-KVK.nun 14/7 maddesindeki yurt dışı inşaat onarım işlerinden kaynaklanan zararın gider olarak kazançtan indirilmesi, götürü gider uygulamasına engel değildir. Götürü giderin, yurt dışı faaliyet zararından ayrı olarak, genel hükümler çerçevesinde kazançtan indirilmesi mümkündür.

3-Yurt dışı inşaat onarım işlerinden sağlanan kazançlar kurumlar vergisinden istisna edilmiştir. Bu mükellefler de götürü gider hesaplayabileceklerdir. Ancak, bu götürü gideri, netice hesaplarına intikal ettirilen yurt dışı kazançtan indirecek ve indirilen kısım kurumlar vergisinden istisna edilecektir.

Tebliğdeki açıklama ile ilgili değerlendirmemiz özet olarak aşağıdadır:

Götürü giderin kazancın netice hesaplarına intikal ettirildiği kur üzerinden hesaplanması

Bu aynı zamanda, götürü giderin yurt dışı faaliyetle ilgili kazanç beyan edildiğinde hesaplanabileceği, kazanç beyan edilmemişse, hesaplanmayacağı anlamını da içermektedir. Uygulamada, yurt dışı inşaat onarım işi yıllara yaygınla, işin bittiği yıl netice hesaplarına intikal ettirileceği gibi bir anlayışa rastlanmaktadır. Bu anlayış esas alınır, götürü giderin yıllık olarak değil, yurt dışı işin bitimine bağlı olarak kazançtan indirileceği sonucuna da varılabilecektir. İlke olarak bu görüşe katılmıyoruz. Götürü giderin yurt dışı inşaat onarım işi kazancı ile doğrudan ilgisi yoktur. Yurt içindeki kazançla ilgili bir hükümdür. Çünkü GVK.nun 40 ıncı maddesi ile tespit edilen giderler yurt içinde beyan edilecek kazançtan indirilecektir. Bu giderin yurt dışı kazançtan indirilmesi,anılan parantez içi hükümden yararlanılmaması sonucunu doğuracaktır. Yurt dışı kazançla ilgilendirilmeden, yurt dışında yapılan belgesiz giderlerin yapıldığı yılda kazançtan indirilmesi gerekir.

Yurt Dışı İnşaat Onarım İşi Zararının Matrahtan İndirilmesi

Yurt Dışı inşaat ve onarım işi zararının tam mükellefiyet hükümleri içinde zaten kazançtan indirileceğinin kabul edilmesi gerekir.Çünkü, tam mükellefiyet yurt içi ve yurt dışı kazançların tamamının toplanarak beyan edilmesi olarak tanımlandığına göre,herhangi bir hüküm olmasa da yurt dışı zararın toplu kazançtan indirilmesi gerektiği sonucuna varılır.GVK nun 88 inci maddesine 3380 sayılı Yasa ile

eklenen fıkra yurt dışı zararın matrahtan indirebileceğini ayrıca düzenlemiştir. Yurt dışı zararın, yurt dışındaki inşaat, onarım faaliyetlerinden veya başka faaliyetlerden oluşması GVK uygulaması bakımından önemli değildir. Çünkü gelir vergisi mükelleflerinin yurt dışı inşaat ve onarım işleri vergi istisnası kapsamında değildir. GVK uygulaması yönünden inşaat ve onarım işleri istisnası kapsamında değildir. GVK uygulaması yönünden yurt dışı inşaat onarım işi zararına ilaveten götürü gider de kazançtan indirebilecektir.

Kurumlar Vergisi Uygulaması Yönünden Yurt Dışı ve Onarım Kazancı Kurumlar Vergisinden İstisna Olanlarda Götürü Gider

Başta belirttiğimiz gibi GVK nun 40 ıncı maddesi hükümleri kurum kazancının saptanmasında da göz önünde tutulacaktır. Rehberin ikinci kitabı Kurumlar Vergisi Rehberinde, 40 ıncı madde ile ilgili açıklamaları yinelemeyeceğiz. Bu nedenle götürü gider uygulamasının kurum kazancı ile ilgili yönünün de burada belirtilmesini uygun buluyoruz. KVK.nun 5 inci maddesinin (3) üncü fıkra hükmü kurumların kurumlar vergisinden istisna edilen kazançlarına ilişkin giderlerinin kurum kazancından indirilmeyeceği biçimdedir. KVK nun 5/1-h maddesinde yurt dışı inşaat, onarım, montaj işlerinden teknik hizmetlerden elde edilen kazancın kurumlar vergisinden istisna olduğu belirtilmiştir. Anılan götürü gider ” kurumlar vergisinden istisna edilen kazançlara ilişkin” değildir. Yurt içinde beyan edilecek kazançta bağlantılıdır. Ayrıca GVK nun 40 ıncı maddesinde yurt dışında inşaat, onarım montaj işlerinde faaliyetinde bulunan mükelleflerin bu faaliyetten döviz olarak elde ettikleri hasılatın %5 ini götürü gider olarak indirebilecekleri belirtilmiştir. Bu nedenle, anılan götürü gider kurumlar vergisinden istisna edilen yurt dışı inşaat ve onarım işi kazancından değil, vergiye tabi kurum kazancından indirilecektir. Görüşümüz bu olmakla birlikte, Maliye Bakanlığı görüşünün belirlenmesinin beklenmesi vergi riskini üstlenmek istenmeyen mükellefler yönünden göz önünde tutulmalıdır.

5.1.1.2.8. Yasalar Gereği Yapılan Ödemeler

Ticari ve sınai faaliyette bulunanlar vergi kanunları dışında bazı yasa hükümleri gereği ödemede bulunurlar. Bu ödemeler ticari faaliyetin zorunlu kıldığı ödemeler olduğu için, ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için yapılan ödemelerin ticari kazançtan indirilebileceğini belirleyen 40/1 madde kapsamındadır. Dolayısıyla, Umumi Hayata Müessir Afetler Dolayısıyla Alınacak Tedbirlerle Yapılacak Yardımlara Dair Kanuna göre ödenen fon payı, Sivil Savunma Kanununa göre ödenen sivil savunma payı, Türk Standartlar Enstitüsü Kuruluş Kanununa göre ödenen aidatlar, Milli Prodüktive Merkezi Kuruluş Kanununa göre ödenen aidatlar, Türkiye Odalar ve Borsalar Birliği ile Odalar ve Borsalar Kanununa göre ödenen aidatlar, Maden Kanununa göre ödenen Devlet hakkı, özel idare payı ve buluculuk hakkı. Gençlik ve Spor Genel Müdürlüğünün Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun gereğince yaptırılan spor tesisleri, Organize Sanayi Bölgeleri Kanununa göre ödenen aidatlar gibi ödemeler ticari kazançtan indirilebilecektir. Bu ödemelerin tamamını saymaya olanak yoktur. Ödeme ticari faaliyetle ilgili ve yasal bir zorunluluğa dayanıyorsa, ticari kazançtan indirilecektir.

5.1.1.2.9. Genel Giderlerle İlgili Yargı Kararları

Ticari kazançtan indirilecek genel giderlerle ilgili bazı yargı kararları aşağıda verilmiştir: Bu yargı kararları değerlendirilirken, dava dosyasının tümü bilinmediği için olayına özgü olduğu göz önünde tutulmalıdır.

—Ciro primi, bayilere ve sürekli mal alımında bulunanlara belli bir ciroyu aştıkları için satıcı firmalarca verilen hizmet karşılığı olup faaliyette bulunulan sektörün özelliğinden ve rekabet şartlarından kaynaklanmakta ve ticari teamüllere uygun bulunmaktadır. Bu nedenle GVK.nun 40'ıncı maddesi kapsamında bir ödeme-dir. Uygulanacak olan oran itibarıyla her işletmenin yapısına, piyasa koşullarına göre farklılık göstermesi olağandır. Danıştay 4. daire 22.12.1999 gün, E.1999/4482, K.1999/4898 sayılı karar

—Reklamasyon gideri olarak adlandırılan ödemeler, ihraç edilen ürünlerin, istenen nitelikleri taşımaması, sipariş koşullarına uymaması, siparişlerin belirlenen sürelerde karşılanmaması gibi çeşitli nedenlerle yapılan geri ödemelerden veya bedelinin yurt dışınca ödenmesinden kaynaklanmaktadır. Dolayısıyla bu tutarların GVK.nun 40'ıncı maddesi kapsamında gider yazılması gerekir. Yurt dışındaki firmadan gelen belgenin Türk mevzuatına uygun nitelikte olması aranamaz. Danıştay 4. Daire 21.3.2000 gün, E.1999/2834, K.2000/1043 sayılı karar

—Özelleştirme kapsamındaki kurumun iştirak hissesini Özelleştirme İdaresi Başkanlığı'na 4046 sayılı Yasa gereğince bedelsiz devreden kurumun bu devir nedeniyle oluşan zararı GVK.nun 40'ıncı maddesi kapsamındadır. Danıştay 4. Daire 15.10.2002 gün, E.2002/221, K.2002/3228 sayılı kararı

—Finansman ihtiyacını karşılamak için şirket ortağının kardeşinden alınan borç para için hesaplanan faiz ve kur farkı, borç paranın hangi tarihte hangi vade ile alındığına ilişkin olarak yasaya uygun belge bulunmadığı için gider kabul edilemez. Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulunun 8.11.2002 gün, E.2002/283, K. 2002/398 sayılı kararı

—Hava alanında yerli ve yabancı uçaklara hizmet veren şirket GVK.nun 40/1 maddesindeki parantez içi hükmünde belirtilen götürü gider hakkından yararlanamaz. Vergi Dava Daireleri Genel Kurulunun 10.12.1999 gün, E.1999/173, K.1999/546 sayılı karar

—İhracat nedeniyle elde edilen hasılatın defterlere kayıt edildiği tarihteki kur üzerinden hesaplanan hasılatın binde beşi GVK.nun 40/1 kapsamında götürü gider sayılır. Danıştay 3. Daire 25.2.1999 gün, E.1997/1310, K.1999/668 sayılı karar

—Otobüs işletmecisine komisyon karşılığında yolcu temin eden mükellef, otobüslerde müşterilere sunulan yiyecek ve içecekleri reklam amacıyla sağlamakta, bu giderlerin %80 ini otobüs sahibi işletmelere yüklemekte, kalan %20 yi kendisi gider yazmaktadır. Bu gider GVK.nun 40'ıncı maddesi kapsamındadır. Danıştay 3. Daire 29.5.1997gün, E.1996/1920, K.1997/2078 sayılı karar

—Mülkiyeti adi ortaklığın ortaklarından birine ait olan ve adi ortaklığın kullandığı sundurmanın tamir giderleri adi ortaklığın kazancından indirilebilir. Danıştay 3. Daire 3.10.1991 gün, E.1989/2667, K.1991/2481 sayılı karar

—Parasal kaynakları harcamalarının iki katı olan şirketin, krediye ihtiyacı bulunmadığından, almış olduğu banka kredisinin faizini gider olarak kazancından indiremez. Danıştay 3. Daire 26.11.1991 gün, E.1989/2698, K.1991/2945 sayılı karar

—Emtia alımı için bankadan alınan kredi nedeniyle ödenen faiz genel giderdir. Danıştay 4. Daire 22.4.1993 gün, E. 1992/3529, K.1993/1780 sayılı karar

—Ortakların ev telefon giderlerinin Kollektif Şirketin iş hacmi göz önünde tutularak gider yazılması mümkündür. Danıştay 4. Dairenin 05.05.1982 gün, E.1982/7778,K.1982/1858 sayılı kararı

—Ticari ilişki bulunmayan dış ülkelerle yapılan telefon görüşmesi ücreti ticari kazançtan indirilemez. Danıştay 4. Dairenin 28.02.1970 gün, E.1968/5083, K.1970/1082 sayılı kararı,

—İşletmenin satışlarını artırmak amacıyla, köye elektrik yardımı olarak ödenen tutar gider olarak ticari kazançtan indirilebilir. Danıştay 4. Dairenin 14.02.1977 gün, E.1976/2434, K. 1977/396 sayılı kararı

—Işıklı reklam panoları, reklam tenteleri, demir konstrüksiyonları ile, reklam şemsiye ve tenteleri reklam gideri niteliğindedir. Amortismanı tabi tutulmadan, doğrudan gider yazılabilir. Danıştay 4. Dairenin 16.12.1976 gün, E.1976/2246, K.1976/3217 sayılı kararı,

—Aralarında ticari ilişki olan kimseler için alınan hediye bedelleri gider yazılabilir. Danıştay 4. Dairenin 30.05.1970 gün, E. 1969/2200, K.1970/3171 sayılı kararı

—Ticari kazancın elde edilmesine yönelik olan eşantıyon niteliği taşıyan eşya için yapılan ödemeler, bu ödemelerin, satış cirosu ile uyumlu olması durumunda ticari kazançtan indirilmesi uygundur. Danıştay 4. Dairenin 25.01.1996 gün, E.1995/2333, K.1996/289 sayılı kararı

—Şirket ürettiği disk ve baskı oto parçalarının ambalajlarının üzerindeki etiketleri toplayıp getiren tamircilere cumhuriyet altını dağıtmış, bunları da genel gider olarak kazancından düşmüştür. Bu reklam gideri kayıtlarının VUK.nun 277 nci maddesi gereğince belgelendirilmesi gerekmektedir. Altınların reklam amacı ile dağıtıldığı belgelenemediğinden ticari kazançtan indirilmesi mümkün değildir. Danıştay 3. Dairenin 8.2.2000 gün, E.1998/2248, K.2000/442 sayılı kararı

—VUK.nun 3/B maddesinde, vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyetinin esas olduğu belirtilmiştir.Yurt dışı satışlara ait komisyon ödemelerine ait faturalardaki giderlerin gerçek durumu yansıtmayıp yansıtmadığı yolunda vergi incelemesinin amacına uygun araştırma yapılmadan ödenen komisyon giderlerinin yapılan işle mütenasip olmadığı gerekçesi ile bir kısmının kabul edilmemesi yasal değildir. Danıştay 3. Dairenin 2.6.1998 gün, E.1986/6845, K.1998/2074 sayılı kararı

—Holding, topluluk şirketlerine yalnızca sermaye temin amacı ile kurulmadığı, ayrıca pek çok hizmeti toplu olarak vermek amacıyla olduğundan yaptığı hizmetleri belli bir esasa göre topluluk şirketlerine dekont etmesi ve bu tutarların gider yazılması mümkündür. Danıştay 4. Dairenin 25.3.1987 gün, E.1986/2105, K.1987/1602 sayılı kararı,

—Holding şirketin alacaklı olduğu grup şirketin iflası nedeniyle alacağı için şüpheli alacak karşılığı ayrılması yasa hükümlerine uygundur. Danıştay 4. Dairenin 27.3.1990 gün, E.1987/3671, K.1990/1087 sayılı kararı,

—Aralarındaki sözleşmenin gereği olarak, mallarını pazarladığı firmanın araçlarını kullanan işletmenin bu araçların giderlerini ticari kazancından düşmesi yerindedir. Danıştay 3. Dairenin 15.9.1998 gün, E.1997/4600, K.1998/2896 sayılı kararı

—Şirket çalışanlarının, şirket nam ve hesabına hareket ederken yaptıkları telefon, yol, yemek ve hamaliye giderlerinin, şirket için yapılması gerekli gider niteliğinde olduğundan ticari kazançtan düşülmesi uygundur. Danıştay 4. Dairenin 15.3.1978 gün, E.1977/2164, K.1978/928 sayılı kararı

5.1.2. İşçiler İçin Yapılan Harcamalar

GVK.nda işçiler için yapılan veya işçilerin yararlandığı bazı ödemeler (iaşe ve ibate giderleri, tedavi giderleri, bireysel emeklilik katkı payları gibi) dışında, işçi ücretlerinin gider yazılacağı ve yazılmayacağı konusunda bir belirleme yapılmamıştır. Genel giderler yönünden konuyu değerlendirdiğimizde, işçi ücretleri ticari kazancın elde edilmesi ile doğrudan bağlantılı olduğundan, 40'ıncı maddenin 1 inci bendi kapsamında gider olarak kazançtan indirilecektir. Bir mal ve hizmet üretimine doğrudan katılan işgücü için ödenen ücretler ise genel gider niteliğinde değildir. Bu ödemeler gayri safi ticari kazanç saptanırken gider olarak hasılat tutarından indirilmiş olacaktır. Bunun yanında, ticari kazançtan indirilip indirilemeyeceği tartışmalı sayılan ücret niteliğindeki bazı ödemeler konusunda gerek GVK.nun 40 ıncı maddesinde, gerek 41'inci maddesinde açıklayıcı düzenleme yapılmıştır.

Ticari kazançtan indirilmesi özellikli olan ücret ödemeleri ile ilgili bazı yargı kararları aşağıda verilmiştir:

—İşçilere dağıtıldığı iddiasıyla 15 adet televizyon bedeli gider yazılmış ancak ücret olarak vergiye tabi tutulmamıştır. Ücret olarak vergiye tabi tutulmamış bu televizyon bedellerinin işçilere hizmet karşılığı verildiği belli değildir. Bu nedenle gider olarak ticari kazançtan indirilemez. Danıştay 3. Dairenin 31.01.1995 gün, E.1994/355, K.1995/234 sayılı kararı

—Toplu iş sözleşmesi görüşmelerinin ilgili yıl beyanname verme süresi içinde sonuçlanmaması durumunda işverenin en son teklifine göre hesaplanan ücret artışı toplamı için karşılık ayrılarak gider yazılması yerindedir. Danıştay 4. Dairenin 31.05.1988 gün, E.1987/5676, K.1988/2196 sayılı kararı

—Ücret ödemelerine ait bordrolarda, hizmet erbabının ücret aldıklarına dair imzalarının bulunmaması bu bordro tutarlarının gider olarak ticari kazançtan indirilmesine engel değildir. Danıştay 4. Dairenin 28.09.1987 gün, E.1985/783, K.1987/2644 sayılı kararı

Diğer yandan işçilere ödenen ücret, ticari kazanç yönünden gider unsuru olarak, vergi matrahından indirilirken, ücretlinin elde ettiği gelir olarak vergilendirilmektedir. Ücret niteliğindeki ödemelerin bazı nedenlerle ücret olarak vergiye tabi tutulmamış olması, bu ödemelerin ticari kazanç yönünden gider sayılmamasının gerekçesi olamaz. Aşağıda ücret niteliğinde olan ve özellik gösteren bazı ödemeler üzerinde duracağız:

5.1.2.1. Madenlerde Çalışanlara Ödenen Ücretler

GVK.nun 23/3 maddesinde, maden işletmelerinde çalışan işçilerin, yer altında çalıştıkları süreye ait ücretleri istisna edildiğinden bu ücretlerden vergi kesilmeyecek yani bu ücretleri için işçiler vergi ödemeyeceklerdir. Ancak maden işletmeleri, vergi kesmedikleri, dolayısıyla vergilendirilmemiş bu ücretleri ticari kazançlarından indirebileceklerdir. GVK.nun 40'ıncı maddesinde indirilecek gider olarak sayılan ödemelerin bazıları işçi ve hizmetlilerle ilgili ödemelerdir. İşçi ve hizmetlilerle ilgili ödemeler, ücret sayıldığı takdirde, zaten ücret ödemesi olarak vergiden indirmek durumundadır. Dolayısıyla ilke olarak GVK.nun 40'ıncı maddesinde ticari kazançtan indirileceği belirtilen ödemelerin ücret olarak vergilendirilmemesi ticari kazançtan indirilmesine engel değildir.

5.1.2.2. İşçilerin İaşe Giderleri

GVK.nun 40/2 maddesinde işçilerin iş yerinde veya müstemilatında iaşe giderlerinin ticari kazançtan indirilebileceği belirtilmiştir. Görüşümüzce, işçilerin yemek giderlerinin işyerinde veya müstemilatında yenen yemekle sınırlandırılmasının önemi yoktur. İşçiye yapılan ödeme ne ad altında yapılırsa yapılsın, bağış niteliğinde olmadığı, hizmetin karşılığı olduğu sürece ticari kazançtan indirilecektir. Çünkü hizmet karşılığı yapılan dolaylı veya dolaysız ödeme ücret sayılacaktır. Ücret de mal ve hizmet üretiminin doğrudan veya dolaylı girdisi olacağı için ticari kazançtan indirilecektir. Dolayısıyla, işyerinde veya müstemilatında yenmeyen yemek için yapılan ödeme de ücret sayılmak ve ticari kazançtan indirilmek durumundadır. Örneğin, işveren işçilerin evine her ay 5 kg. şeker, 5 kg. yağ, 10 kg. et göndermek yükümlülüğü altında ise, işverenin bu malzemenin sağlanması için yaptığı ödeme, işçinin işyerinde doyurulması kapsamında olmadığı; işçinin kendi evinde tüm ailesinin doyurulmasını kapsadığı halde vergiden indirilecektir. Çünkü ücret sayılan her ödemenin ticari kazançtan indirilmesi genel ilkedir. Bu ödemeler, GVK.nun 61 inci maddesindeki, “hizmet karşılığı verilen para ve ayınlar ile, sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaatler” biçimindeki ücret tanımı kapsamındadır. GVK.nun 40/2 maddesindeki bu deyiş, GVK.nun 23/8 maddesi ile uyumlu olarak düzenlenmiştir. GVK.nun 23/8 maddesi işverenin işyeri veya müstemilatında hizmet erbabına yemek verilmesi suretiyle işçiye sağlanan menfaati ücret gelirinin vergisinden istisna etmiştir. Dolayısıyla işverenin işçiye işyeri veya müstemilatında yemek vermek için yaptığı ödemeler ticari kazançtan indirilebilecek, bu biçimde işçinin sağladığı menfaat da ücret olarak vergilendirilmeyecektir. İşçiye işyeri veya müstemilatı dışında yemek olarak, gıda maddesi olarak sağlanan menfaatler ticari kazançtan gene indirilecektir. Ancak ücret olarak vergiye tabi tutulacaktır.

İşverenin işçiye işyeri veya müstemilatında yemek vermek yerine, işçilerin yemek verme hizmeti sağlayan kuruluşlarda yemek yemeleri durumunda, işçinin yemek giderini ödeyen işveren, bu ödemenin doğal olarak tamamını gider yazabilecektir. Ancak işveren tarafından ödeme doğrudan yemek hizmeti sağlayan kuruluşa yapılırsa ödemenin işçi başına günlük (KDV hariç) 2007 yılı için 8.80 YTL yi aşmayan kısmı ücret olarak vergilendirilmeyecektir (GVK Md. 23/8) Aşan kısım da aşmayan kısım da gene gider olarak kazançtan indirilecek; ancak, aşan kısım ücret olarak vergilendirilecektir.

5.1.2.3. İşçilerin Barınma (Konut) Giderleri

Hizmetli ve işçilerin işyerinde veya işyerinin müstemilatında barındırılmaları, konut olarak kullanmaları için işverenin üstlendiği giderler, ticari kazançtan indirilebilecektir. GVK.nun 40/2 maddesindeki bu hüküm de anılan giderlerin ücret niteliğinde olmadığı kabulüne dayanmaktadır. Ücret sayıldığında bu hükme gerek yoktur. Ücret olarak zaten ticari kazançtan indirilebilecektir. Hizmetli veya işçinin kendi kiraladığı bir barınma yeri ile, işverenin işyeri veya müstemilatında sağladığı barınma yerinin işçiye aynı tatmini sağlayacağı kuşkulu olduğundan, işçi iradesi dışında sağlanan barınma yeri ücret olarak değerlendirilmemiş, ancak bu nitelikteki giderlerin ticari kazançtan indirilebileceği belirtilmiştir.

İşverenin işçiye sağladığı barınma olanağı ücret olarak vergilendirildiğinde, elbette ticari kazançtan indirilebilecektir. Aşağıda belirtilen barınma yerleri ile sağlananlar ücret niteliğinde olduğu halde, ücret olarak vergilendirilmeyecek; ancak, ticari kazançtan indirilecektir.

—Maden işletmelerinde ve fabrikalarda çalışan işçilere ve özel kanunlarına göre barındırılması gereken memurlarla müstahdemlere konut tedariki, bunların aydınlatılması, ısıtılması ve suyunun temini suretiyle sağlanan menfaatler

—Mülkiyeti işverene ait brüt alanı 100 metrekareyi aşmayan konutların hizmet erbabına mesken olarak tahsisi suretiyle sağlanan menfaatler

Ücret niteliğinde olduğu halde, ücret olarak vergilendirilmeyecektir (GVK Md.23/9). İşverenin hizmet erbabına tahsis ettiği konutun brüt alanı 100 metre kareyi aşıyorsa, aşan kısma isabet eden menfaat ücret olarak vergilendirilecektir.

Yukarıda belirttiğimiz ve ücret olarak vergilendirilmeyecek harcamalar dışında işçilere personelin barınması için işyeri veya müştemilat dışındaki konuk evinin giderleri de ticari kazançtan indirilebilecek, ücret olarak da vergilendirilmeyecektir. Çünkü GVK.nun 40/1. madde kapsamında ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi kapsamında sayılacaktır. Ancak işçiler bu konuk evinde geçici olarak barındırılmış olmalıdır. Devamlı olarak konukevinde barındırılan işçiler GVK.nun 23/9 madde hükmü kapsamında olmayacaklarından, ücret olarak vergilendirilecek menfaat sağlamış sayılacaklardır.

5.1.2.4. İşçilerin Tedavi ve İlaç Giderleri

GVK.nun 40/2 maddesinde, tedavi ve ilaç giderlerinin de ticari kazançtan indirileceği belirtilmiştir. İşçilerin iâşe ve ibate giderlerinin ticari kazançtan indirilmesinde bazı sınırlar getirildiği halde, işçilerin tedavi ve ilaç giderlerinin ticari kazançtan indirilmesi konusunda sınırlayıcı bir hüküm yoktur. İşçilerin tedavi ve ilaç giderleri elbette ticari kazançtan indirilecektir. Sorun işçilerin tedavi ve ilaç giderlerinin ücret olarak vergilendirilip vergilendirilmeyeceği; bu ödemelerin GVK.nun 61 inci maddesinde sözü edilen “para ile temsil edilen menfaat” niteliğinde olup olmaması ile bağlantılıdır. Bu bağlantı; işçinin tedavi ve ilacı için işverenin yaptığı ödemenin işçinin doğrudan ve somut bir hastalığı ile ilgili olup olmadığı, hastalığın yalnızca işçinin iradesine dayalı olarak tedavi edilip edilmediği, hastalığın işyeri ile doğrudan veya dolaylı ilgili olup olmadığı saptanarak belirlenmelidir. Bu nedenle, **işyeri doktoru** giderlerinin ve işyeri doktorunun tedavi için önerdiği hastahane ve ilaç giderleri ticari kazançtan indirilecek ve “para ile temsil edilen menfaat” sayılarak ücret geliri vergilendirilmeyecektir.

Bir sağlık kuruluşu ile anlaşma yapacak büyüklükteki işletmelerin, sağlık kuruluşları ile yaptıkları anlaşma gereğince işçilerin bu sağlık kuruluşunda tedavi edilmeleri için yapılan ödemeler de ticari kazançtan indirilecek ve ücret olarak vergiye tabi tutulmayacaktır.

İşçilerin tedavisi için bir sigorta şirketine sağlık sigortası yaptırılması da sağlık kuruluşları ile anlaşma yapılmasından farklı değildir. Bu durumda ödeme, işletme tarafından doğrudan sağlık kuruluşuna yapılma yerine, prim olarak sigorta şirketine yapılmakta; sigorta şirketi de sağlık kuruluşuna ödemektedir. Dolayısıyla, işverenin sağlık sigorta kuruluşuna yaptırdığı toplu sağlık sigortasının primleri de ticari kazançtan indirilebilecek ve işçiler için ödenen bu primler ücret olarak vergilendirilmeyecektir.

Ancak Maliye Bakanlığı 15.10.1991 gün, 74172 sayılı bir özelgede *personel adına özel sağlık kurumlarına yapılan ödemelerin, hizmet erbabına sağlanan menfaat olarak kabul edileceğini, bu menfaat üzerinden vergi kesileceğini ve GVK.nun 40/1*

maddesi gereğince ticari kazançtan indirilebileceğini belirtmiştir. Özelgede sözü edilen olayın ayrıntısını bilmiyoruz. Yukarıda da belirttiğimiz gibi, işçi herhangi bir hastalığı nedeniyle, özel doktora veya sağlık kuruluşuna gidip tedavi oldu ise, bu GVK.nun 40/2 madde kapsamında olmayacaktır. Ancak, personel adına özel bir sağlık kuruluşuna, şu ya da bu personelin tedavi ücreti olarak değil, genel olarak personelin tedavisi için yapılan anlaşmanın gereği olarak ve anlaşma çerçevesinde tedavi gideri ödemesi yapılıyorsa, bu ödeme GVK.nun 40/1 maddesi gereğince değil, 40/2 maddesi gereğince ticari kazançtan indirileceğinden ücret olarak vergiye tabi tutulamaz görüşündeyiz.

Maliye Bakanlığı 4.11.1991 gün, 2601034-75 sayılı özelgesinde de *Personel için ödenen ilaç, gözlük camı ve çerçeve gibi sağlık ve tedavi giderleri, belgelendirilmek koşulu ile ticari kazançtan İndirilebileceğini* belirtmiştir..

Maliye Bakanlığı'nın bu konudaki özelgeleri çelişkilidir. Bir başka özelgede de *“işveren tarafından personel adına yapılan sağlık giderlerinin hizmet erbabına sağlanan menfaat olduğu için, bu ödemelerin GVK.nun 40/2 maddesi kapsamına girmeyeceği ve ücret olarak vergilendirileceği, vergilendirildikten sonra GVK.nun 40/1 maddesi kapsamında gider yazılabileceği* belirtilmiştir.

5.1.2.5. İşyerine Gidip Gelme Giderleri

Yukarıda da sözünü ettiğimiz gibi, işçilere hizmet karşılığı yapılan tüm ödemeler vergi matrahından indirilecektir. Ancak bu ödemelerden bazıları işçinin ücret geliri olarak vergilendirilirken, bazıları işçiye ödenmekle birlikte ücret niteliğinde değildir. Bazıları da ücret niteliğinde olmasına karşın, vergi kanunlarındaki özel hükümler nedeniyle vergiden istisna edilmiştir. İşçilerin iş yerine taşınması için yapılan giderler GVK.nun 23/10 maddesinde vergiden istisna edilmiştir. Bu maddeye göre *“işçilerin toplu olarak işyerlerine gidip gelmelerini sağlamak maksadıyla işverenler tarafından yapılan taşıma giderleri”* gelir vergisinden istisna edilmiştir. “Toplu olarak işyerine gidip gelme” kavramı geniş anlamda yorumlanmak durumundadır. Maddede toplu olarak taşınma işinin işverenin mülkiyetindeki veya kiraladığı bir nakil aracı ile yapılması koşulu yoktur. Dolayısıyla toplu taşıt kartı alınarak işçilere dağıtılması için işverenin yaptığı ödemenin de bu hüküm kapsamında vergiden istisna edilmesi; diğer yandan işverenin vergi matrahından indirilmesi gerekir. Ancak, işçiye işyerine gidip gelmesi için nakit para verilmesi durumunda, bu ödemenin ücret olarak vergilendirilmesi gerekir.

5.1.2.6. Hizmetliye Yolculuk Gideri Olarak Yapılan Ödemeler

İşveren, hizmet erbabını işletmenin işleri için işyeri dışında geçici olarak görevlendirebilir. Bu görevler nedeniyle hizmet erbabının yapacağı harcamaları da karşılamak durumundadır. İşveren tarafından yapılan bu ödemeler ticari kazançtan indirilebilecektir. Çünkü ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi niteliğinde ödemelerdir. Hizmet erbabının işyeri dışına görevli gitmesi nedeniyle yol, yeme içme ve yatma için ödemelerde bulunulacaktır. Bu ödemeler ilke olarak ticari kazançtan indirilecektir. Ücret olarak vergilendirilmesine gelince, ödemeler belgelendirildiği takdirde ücret olarak vergilendirilmesi söz konusu değildir. Belgelenilmeyen giderler için GVK.nun 24/2 maddesinde bazı ölçüler konmuştur. Buna göre, idare meclisi başkan ve üyeleri ile denetçilere, tasfiye memurlarına ve hizmet erbabına yemek ve yatmak giderlerine karşılık yapılan ödemelerin, aynı aylık seviyesindeki devlet memurlarına verilen gündelikleri aşan kısmı ücret olarak vergilendirilecektir. Tutarı zaman zaman değişen bu ölçü vergi ile ilgili dergi ve

yayınlarında verilmektedir. Yemek ve yatma gideri karşılığında nakit olarak yapılan ödemenin vergiden istisna edilen tutarı, bu yayınlardan saptanmalıdır.

Yeme ve yatma giderlerinden herhangi birinin gerçek tutarının belgesi karşılığında diğeri götürü olarak ödendiğinde; belgelenen gerçek gider karşılığında yapılan ödeme ticari kazançtan indirileceği gibi, ücret olarak da vergiye tabi tutulmayacaktır. Götürü olarak ödenen ise Harcırah Kanunundaki esaslara göre saptanacaktır. Harcırah Kanununda Devlet memuruna ödenen gündeliğin üçte ikisi yemek, üçte biri yatma karşılığıdır. Bu durumda yemek veya yatma karşılığı götürü olarak ödenen tutarın vergiden istisna kısmı bu ölçüye göre hesaplanacaktır.

5.1.2.7. Ölüm, Sakatlık, Hastalık ve İşsizlik Sebepleriyle Verilen Tazminat ve Yapılan Yardımlar

GVK.nun 25/1 maddesinde; maddede sayılan tazminat ve yardımların gelir vergisinden istisna olduğu belirtilmiştir. Mütferrik istisnalar bölüm başlığı altındaki “Ücretlerde” madde başlığı ifadesi taşıyan 23 üncü madde hükmü ile, gider karşılıkları başlığını taşıyan 24 üncü madde hükmü hizmet akdi ile çalışan ücretlilere yapılan bazı ödemelerin vergiden istisnasını hükme bağlamıştır. Oysa 25 inci maddenin 1. bendindeki “ölüm, sakatlık, hastalık ve işsizlik sebepleriyle verilen tazminat ve yapılan yardım” deyişinin hizmet akdi ile çalışan ücretlilerle sınırlı olup olmadığı belirtilmiş değildir. Dolayısıyla bu tazminat ve yardımların hizmet akdi ile çalışanlara ödenmesi veya hizmet akdi ile çalışmayanlara ödenmesi ticari kazançtan indirilme açısından farklı olacaktır. Hizmet akdi ile çalışanlara ödenmesi durumunda, ticari kazançtan indirilecektir. Hizmet akdi ile çalışanlar dışındakilere ödenmesi durumunda bu ödemenin gelir niteliğinde olduğu da tartışmalıdır. Ancak bu nitelikteki ödemeler ilke olarak ticari kazançtan indirilemeyecektir.

GVK.nun 25/1 maddesinde vergiden istisna edildiği belirtilen bu tazminatlar için herhangi bir kısıtlama getirilmiş değildir. Bir ölçü getirilmemiş olduğundan, bu tazminatların tutarı ne olursa olsun gelir vergisine tabi olmayacaktır. Ancak düzenlemenin tazminatı alan yönünden yapıldığı gözden uzak tutulmamalıdır. Tazminatı ödeyenin ticari kazancından indirmesinin koşulları farklıdır. Bu tazminatın ticari kazançtan indirilebilmesi için ya GVK.nun 40/3 maddesi kapsamında olması ya da, gelirin elde edilmesi ve idame ettirilmesi için ödenmiş yani GVK.nun 40/1 kapsamında sayılması gerekir. İşveren tarafından ödenen ölüm, sakatlık, hastalık veya işsizlik tazminatı hizmet akdinin bir gereği ise, gene ticari kazançtan indirilebilecektir. Ancak bu nitelikteki tazminat elde edenin geliri olarak vergilendirilmeyecektir.

Hizmet akdi ile çalışanlar yönünden ölüm tazminatının durumu farklıdır. Ölüm tazminatı, işçinin ölümü nedeniyle yakınlarına ödenebileceği gibi; yakınlarının ölümü nedeniyle işçiye ödenmiş olabilir. Her iki halde de hizmet akdi gereği ölüm tazminatı veya yardımı ödeniyorsa ticari kazançtan indirilebilecek, ücret olarak da vergilendirilmeyecektir.

Hastalık tazminatı konusunda 89 seri nolu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde İş Kanunu veya Sosyal Sigortalar Kanunu hükümleri gereğince yapılan toplu iş sözleşmelerinin belirlediği hastalık tazminatlarının vergilendirilmeyeceği belirtilmiştir. Toplu iş sözleşmeleri dışındaki hizmet akitleri gereği ödenen hastalık tazminatları da vergilendirilmeyecektir. Hastalık tazminatının abartılı tutarlarda ödenmesinin istisna kapsamına girmeyeceği de bilinmelidir. VUK.nun 3 üncü maddesindeki ifadeye uygun yani iktisadi, ticari ve teknik icaplara uygun tutarda ödenmiş olmalıdır. Her türlü iş akdi gereği ödenen ve iktisadi, ticari, teknik icaplara uygun olarak ödenen hastalık tazminatı da ticari kazançtan indirilebilecektir.

İşsizlik tazminatını ihbar tazminatından ayırmak gerekir. İş Kanunun 13 üncü maddesinde, süresi belli olmayan iş sözleşmesini işverenin işçisine daha önceden bildirerek, bir süre tanımak ve bu süreye ilişkin ücreti peşin ödeyerek fesih edebileceğini belirtmiştir. Bizim görüşümüze göre bu ödeme GVK.nun 25/1 maddesinde belirtilen kapsamda işsizlik tazminatıdır. Vergiden istisna edilmesi gerekir. Ancak Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu 14.01.1994 gün, E.1993/143 sayılı kararında “ihbar önellerine uymadan sözleşmeyi sona erdiren işverenin 1475 sayılı Yasanın 13 üncü maddesi uyarınca yaptığı peşin ödemenin, salt ihbar öneline ilişkin bir ödeme olması nedeniyle işsizlik tazminatı olarak nitelenmesine gerek olmadığı” sonucuna varmıştır. Bu görüşe katılmamakla birlikte, bu görüş doğrultusunda uygulamanın yönlendiği göz önünde tutulmalı, ihbar tazminatı ücret olarak vergilendirilmelidir.

Bu Danıştay kararı göz önünde tutulduğunda, kanuna veya sözleşmeye göre ödense de GVK.nun 25/1 maddesindeki istisna hükmüne rağmen ücret olarak vergilendirileceği anlaşılmaktadır. Ücret olarak vergilendirilen işsizlik tazminatı ticari kazançtan indirilebilecektir.

5.1.2.8. Muhtaç Olanlara Yapılan Yardımlar

Muhtaç olanlara yapılan yardımların gelir vergisi konusu içinde olmaması gerekir. Çünkü gelir kavramı kapsamında değildir. Bağış, yardım niteliğindedir. Dolayısıyla GVK.nun 25/2 maddesindeki muhtaç olanlara yapılan yardımların vergiden istisna edildiği biçiminde bir hükme gerek yoktur. Ücret sayılması da söz konusu değildir. Bu nedenle ticari kazançtan indirilmemesi söz konusu olmamak gerekir.

5.1.2.9. Çocuk Zamları

Çocuk zamları da gelir vergisinden istisna edilmiştir (GVK Md.25/4). Ancak bu zamların vergiden istisna edilen tutarı Devletçe verilen miktar ile sınırlandırılmıştır. Devlet memuruna çocuk zammı iki çocuktan fazlası için verilmemektedir. İki çocuğun her biri için çocuk zammı her yıl bütçe kanununa göre belirlenen gösterge rakamının memur aylık katsayısı ile bulunan tutarıdır. Dolayısıyla vergiden istisna edilecek çocuk zammının her yıl değişen bu rakama göre belirlenmesi, fazlasının ücret olarak vergiye tabi tutulması gerekmektedir. İşçiye ödenen çocuk zammının istisna kapsamında kalan tutarı ile istisnayı aşan kısmı ticari kazançtan indirilebilecektir. Çünkü ücret niteliğindedir.

5.1.2.10. Evlenme ve Doğum Yardımları

İşveren, işçisine evlenme ve doğum nedeniyle yaptığı ödemeyi ticari kazancından indirebilecektir. Evlenme ve doğum yardımının tutarı hizmet erbabının iki aylığını aşarsa aşan kısmı vergiye tabi tutulacaktır. Ancak evlenme ve doğum yardımının, vergilendirilen kısmı dahil tamamı ticari kazançtan indirilebilecektir.

5.1.2.11. Kıdem Tazminatı

Kıdem tazminatının vergilendirilmesi, GVK.nun 25/7 maddesinde özel olarak düzenlenmiştir. Buna göre kıdem tazminatının vergilendirilmesi için 1475 sayılı İş Kanunu veya 854 sayılı Deniz İş Kanunu veya 5953 sayılı Basın Mesleğinde Çalışanlarla Çalıştıranlar Arasındaki Münasebetlerin Tanzimi Hakkında Kanun hükümlerine uygun olarak ödenmesi gerekmektedir. İş Kanunu ve Deniz İş Kanununda işçiye ödenecek kıdem tazminatı sınırlandırılmıştır. Bu nedenle bu yasaların koyduğu sınırlar içinde ödenen kıdem tazminatı ücret olarak vergilendirilmeyecektir.

5953 sayılı Yasada kıdem tazminatı ödemesi sınırlandırılmamıştır. 5953 sayılı Yasa gereğince ödenen kıdem tazminatı 24 aylığı aşarsa, aşan kısım ücret olarak vergilendirilecektir.

a. Kıdem tazminatının gelir vergisinden istisna kısmı

Gelir vergisi yönünden kıdem tazminatının gelir niteliği tartışmalıdır. Kıdem tazminatının, hizmet erbabının yıpranması karşılığı bir ödeme niteliğinde olduğu göz önünde tutularak, gelir sayılmaması gerektiği üzerinde durulmuştur. Ancak bu ad altında, hizmet karşılığı ödeme yapılması, kıdem tazminatı ödemesinin aşırı tutarlara vardiırılması uygulaması; kıdem tazminatının vergi dışı tutulacak bir anlamda gelir sayılmayacak tutarının sınırlandırılmasını gerektirmiştir. Bu nedenle, Gelir Vergisi Kanunu, 1475 ve 854 sayılı Yasalarla kıdem tazminatı sınırlandırıldığı için, bunları gelir saymamış vergiden istisna etmiştir. 5953 sayılı Yasada ise, kıdem tazminatı sınırlandırılmamıştır. Bu yasaya göre ödenen kıdem tazminatının vergiden istisna bölümü ücretlinin 24 aylığı ile sınırlandırılmıştır.

Ancak, hizmet erbabına, 1475 sayılı Yasa ve 854 sayılı Yasaya göre ödenen ücretin sınırının da belirlenmesi gerekir. Çünkü, ödenen kıdem tazminatı tutarının bu yasaların belirlediğinden az veya çok olması çalışma mevzuatına aykırılık oluşturur. Fakat, kıdem tazminatının anılan yasaların belirlediğinden fazla ödenmesi, kıdem tazminatının ücret niteliğinde sayılmasını, vergilendirilmesini gerektirecektir. Dolayısıyla kıdem tazminatı ödemesinin 1475 veya 854 sayılı Yasa hükümlerinin belirlediğinden çok olup olmadığı araştırılmak durumundadır.

1475 ve 854 sayılı Yasalara göre kıdem tazminatı aşağıdaki koşullara uygun olarak ödenmelidir:

1- Kıdem tazminatı hakkının doğması için çalışma süresinin 1 yılı geçmesi gerekir. Çalışma süresi 1 yıldan az ise, kıdem tazminatı ödeme zorunluluğu yoktur. Ödeme yapılırsa, kıdem tazminatı niteliğinde olmadığından ücret olarak vergilendirilmesi gerekir.

2- Hizmet sözleşmesinin işveren tarafından fesih edilmesi veya işten ayrılan hizmet erbabının emeklilik nedeniyle işten ayrılması gerekir. İşçi kendi arzusu ile işten ayrılırsa, kıdem tazminatı ödenmeyecektir. Ödenmesi durumunda ücret istisnasından yararlanmayacak, vergilendirilecektir.

3- İşçinin işine kıdem tazminatı ödenmesini gerektirecek nedenlerle son verilmiş olmalıdır. 1475 sayılı Yasanın 17 nci maddesinde sayılan kıdem tazminatı gerektirmeyen nedenlerle işçinin sözleşmesine son verilmişse ve kıdem tazminatı ödenirse, iş kanununa göre ödenen kıdem tazminatı niteliğinde olmayacağı için vergilendirilecektir.

4- Son Ücret. Kıdem tazminatı işçinin son ücreti üzerinden hesaplanacaktır. Son ücret kapsamına aslı ücretle birlikte, prim, ikramiye, konut bedeli, çocuk zammı, yemek bedeli, yakacak ve aydınlatma karşılığı ödenenler gibi yan ücretler de dahildir. Dolayısıyla bunlar katılarak bulunan ücret üzerinden hesaplanan kıdem tazminatı vergilendirilmeyecek, fazlası vergilendirilecektir.

Kıdem tazminatı ücret olarak vergilendirilmiş olmasına bakılmaksızın ticari kazançtan indirilecektir.

b. Kıdem tazminatı karşılığı

Muhasebe Uygulama Tebliğlerinde, hizmet erbabı için her yıl kıdem tazminatı karşılığı ayrılması gerektiği belirtilmiştir. İşçiler kıdem tazminatını hak ettiklerinde, kıdem tazminatları bu karşılıktan ödenecektir. Aynı muhasebe uygulama tebliğinde kıdem tazminatı karşılığının ticari kazançtan veya kurum kazancından indirilemeyeceği, kanunen kabul edilmeyen gider olarak matraha ekleneceği belirtilmiştir. Karşılık ayrılması, bir değerlendirme işlemidir. Vergi kanunları uygulamasında değerlendirme hükümleri Vergi Usul Kanununda düzenlenmiştir. VUK.nun 175 ve 257 nci maddesi muhasebe usullerini belirleme yetkisini Maliye Bakanlığı'na vermiş Maliye Bakanlığı bu yetki ile Muhasebe Uygulama Tebliğlerini yayınlamıştır. Dolayısıyla kıdem tazminatı karşılığı ayrılması VUK.nun koyduğu bir zorunluluktur. Vergi Usul Kanununa uygun olarak ayrılan karşılıklar, kazancın Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre saptanması anlamındadır. Vergi Usul Kanununa uygun saptanan kazanç ilke olarak vergilendirilecek kazancı belirler. Bu kazançta ancak maddi vergi kanunlarında sayılan (GVK.nun 41 inci maddesi KVK.nun 11 inci maddesi, Motorlu Taşıtlar Kanunu, Özel İletişim Vergisi Kanunu gibi) ödemeler eklenebilir. Maddi kanunlar dışında muhasebe uygulama tebliği ile VUK. gereğince belirlenmiş kazancın üzerinde matrah saptanması mümkün değildir. Görüşümüz bu olmakla birlikte, Maliye Bakanlığı'nın ve yargı mercilerinin kıdem tazminatı karşılığı ayrılacağı; ancak, bu karşılık giderinin kanunen kabul edilmeyen gider olarak matraha ekleneceği görüşünde olduğunun altını çizmeyi gerekli görüyoruz.

5.1.2.12. Öğrenim ve Uygulama Giderleri

GVK.nun 28 inci maddesinde resmi ve özel müesseseler ve şahıslar hesabına yabancı memleketlerde tahsilde ve stajda bulunan öğrenci ve memurlara gider karşılığı olarak verilen paralar gelir vergisinden istisna edilmiştir. Resmi müesseselerin öğrenim ve staj giderlerinin vergiden istisnasının sınırlarının çizilmesi kolaydır. Kaldı ki GVK.nda “Müteferrik İstisnalar” başlığı altında yapılan düzenleme genel olarak bu ödemelerin ücret olarak vergilendirilmemesinin sınırlarını çizmektedir. Bu ödemeler gelir ve kurumlar vergisi matrahından indirilmek veya indirilmemek yönünden de önemlidir. Öğrenim ve staj giderlerinin ticari kazançtan indirilip indirilemeyeceği üzerinde de durmamız gerekmektedir. Bu yönden özel müesseseler ve şahısların bu tip ödemelerinin değerlendirilmesi gerekir. GVK.nun 28 inci maddesinde özel müesseseler tarafından yapılan ödemelerin, benzeri Devlet öğrenci ve memurlarına verilen tutardan fazla olduğu takdirde, fazlası ücret olarak vergilendirilecektir. Öğretim ve uygulama giderlerinin (tahsil ve tatbikat ödemeleri) üzerinde ticari kazançtan indirilme yönünden irdelenmesine ağırlık vereceğiz. Çünkü bu ödemelerin niteliği ücret tanımına genellikle uygun değildir. Ücret kapsamında olmadığı zaman tahsil ve tatbikat ödemelerinin gider olarak ticari kazançtan indirilmesinde bazı koşullar aranmak durumundadır.

a. Hizmet erbabı ve öğrencilerin öğrenim ve uygulama giderleri

GVK.nun 28 inci maddesinde tahsil ve tatbikat ödemeleri, hizmet erbabı ve öğrenciler olarak ikili bir ayırıma tabi tutulmuştur. Gerek öğrenci için gerek hizmet erbabı için öğrenim ve uygulama giderlerinin ücret niteliğinde bir gelir olduğu tartışmalıdır. Çünkü ücret geliri hizmet karşılığı olmak ve kendi hür iradesi ile tasarruf edilmek gibi iki öğeyi içerir. Öğrencinin öğrenim ve uygulama giderinin ödenmesi genellikle hizmet karşılığı değildir. Hizmet erbabı yönünden ise, tahsil ve tatbikat ödemesi, hizmet erbabının hür iradesi ile yaptığı bir tasarruf niteliği kazanmamak-

tadır. Bu ödemenin ücret olarak vergilendirilmesi kapsamındaki değerlemedir. Bu ödemenin ödeyen müessese yönünden gider olarak kazançtan indirilebilmesi ise, kazancın elde edilmesi ve idame edilmesine bağlı olacaktır. Ödeme ücret kapsamında değilse, kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için gerekli ise, gider yazılabilecektir.

Bu durumda öğrenciler için, özel müessese ile bir bağlantısı, çalışma ve çalıştırma taahhüdü varsa, ödemenin gider olarak kazançtan indirilmesi söz konusu olacaktır. Öğrenci için tahsil ve tatbikat ödemesi çalışma ve çalıştırma taahhüdü ile bağlantılıysa, ücret niteliği kazanacak, ancak GVK.nun 28 inci maddesi gereğince bu ücret vergilendirilemeyecektir. Ücret niteliğinde olduğundan veya kazancın idame ettirilmesi ile ilgili olduğundan gider olarak kazançtan indirilebilecektir. Çalışma ve çalıştırma taahhüdü yoksa, bir koşula bağlı olmadan ücret olarak vergilendirilmesi de, kazançtan indirilmesi de söz konusu olmayacaktır. O zaman bu ödeme bağış niteliğindedir.

Hizmet erbabı için ise, kendisi için yapılan öğretim ve uygulama harcaması, hizmet erbabının tasarrufunda bir harcamadır. Hatta bu harcamaya hizmet erbabı için değil, daha çok işletme için yapılmaktadır. Bu durumda ücret niteliği yoktur. Ancak ücret niteliği kazansa bile, GVK.nun 28 inci maddesi kapsamında ise vergilendirilmeyecektir. Çünkü vergiden istisna edilmiştir. Ancak ücret niteliğinde sayılsın sayılmasın, 28 inci madde ile vergiden istisna edilmiş olsun olmasın, kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi ile ilgili olduğundan ticari kazançtan indirilebilecektir.

b. Türkiye’deki müesseselerde yapılan öğrenim ve uygulama

Türkiye’deki müesseselere hizmet erbabı veya öğrencinin öğrenim ve uygulama gideri olarak ödenenler ücret niteliğinde ise, ticari kazançtan indirilebilir. Ancak Türkiye’de tahsilde bulunan hizmet erbabı için yapılan ödemeler GVK.nun 28 inci maddesi kapsamında olmadığından ücret olarak vergilendirilmek durumundadır. Çünkü 28 inci maddede yalnızca Türkiye’de tahsilde bulunan öğrencilerin iâşe, ibâte ve tahsil giderleri için ödenen paralar vergiden istisna tutulmuş, bunun için bir sınırı da konmamıştır. Bu ödemeler vergiden istisna edilecek, öğrencinin bu eğitiminde, çalışma ve çalıştırma taahhüdü varsa gider olarak kazançtan indirilebilecektir.

5.1.3. İşle İlgili Zarar, Ziyan ve Tazminatlar

5.1.3.1. Zarar, Ziyan Tazminatın Gider Yazılmasında Aranacak Koşullar

İşle ilgili zarar, ziyan ve tazminatların ticari kazançtan indirilebileceği GVK.nun 40/3 maddesinde belirtilmiştir. Ödenen zarar, ziyan ve tazminatın gider olarak indirilebilmesi için;

a) İşle ilgili olması,

b) Kanun hükmü, sözleşme gereği veya ilama bağlı olarak ödenmesi gerekmektedir.

Bu genel belirlemenin dışında zarar, ziyan ve tazminatın gider yazılmasında aşağıdaki koşulların da bulunması gerekir:

a) Zarar, ziyan veya tazminatın işle ilgili olması, işin gereğinden de kaynaklanmalıdır. Tazminat ödemesi ticari faaliyetin doğal sonucu olmalıdır. Örneğin, işletme sahibi, işle ilgili faaliyetini normal usul ve yöntemlerin dışında hileli, muvazaalı

işlemlerle yürütürken tazminat ödemek zorunda kalmışsa, bu ödeme sözleşme veya ilam gereği de olsa, işle ilgili olduğu halde gider olarak kazançtan indirilemeyecektir.

b) Tazminat veya zarar ziyan ödemesi işletme sahibinin kamu düzenine aykırı işlemlerinden kaynaklanmış olmamalıdır. Örneğin, kamu idaresinin çalışmaya izin vermediği alan ve zamanda çalışma yapılması nedeniyle oluşan zararın tazmini, işle ilgili olmasına, ilam gereği ödenmesine rağmen gider olarak kabul edilmeyecektir.

c) Tazminat ödemesine neden olan fiilde, işletme sahibi müdebbir bir tüccar gibi davranmış olmalı, sorumluluğunun gerektirdiği önlemleri almasına rağmen tazminat ödenmesini gerektiren zarar veya ziyan oluşmalıdır. Taşıma işletmesinde, Borçlar Kanununa göre istihdam edenin mesuliyeti vardır. Dolayısıyla, istihdam edilen şoförün tamamen kendi kusuru ile trafik kazasına neden olması ve bu kazada kusursuz olanların tedavi giderlerinin ve ölüm tazminatının ödenmesi yönünden işletme sorumlu tutulacaktır. İşletmenin bu tazminat ödemelerini gider yazması ve kazancından indirmesi mümkündür. Ancak işletme sahibinin Borçlar Kanununda belirtilen önlemleri almış olması gerekir. İşletme sahibi alması gereken önlemleri almamışsa, bu tazminat ödemesini gider yazamayacaktır.

5.1.3.2. Zarar, Ziyan ve Tazminatın Sulha Dayanması

GVK.nun 40/3 maddesinde kanun hükmüne, mukaveleye veya ilama göre ödenen işle ilgili zarar, ziyan ve tazminatların gider yazılacağı belirtilmiştir. İlama dayanan zarar, ziyan, tazminat bellidir. Somuttur. Çünkü ilamda niçin ödeneceği ve ödenecek tutar kesin olarak belirtilmektedir. Ancak gerek kanuna göre, gerek mukaveleye göre ödenen zarar ziyan ve tazminatın kapsamı belirsizdir. Çünkü kanun veya sözleşme zarar, ziyan, tazminat ödenmesinin doğrudan dayanağı olmamaktadır. Kanun ya da sözleşmeye dayanılarak verilen mahkeme kararı (ilam) zarar, ziyan, tazminat ödemesinin dayanağı olmaktadır. Dolayısıyla kanuna, sözleşmeye dayanılarak zarar, ziyan, tazminat ödenmesi sulh yoluyla olabilir. O zaman ödeme yasaya veya sözleşmeye değil, sulha dayanmış olmaktadır. Sulha dayanan zarar, ziyan, tazminatın gider yazılabilmesi için iki gerçeğin saptanması gerekir. Bunlardan biri, yasa veya sözleşmenin tazminat ödemesine neden olacağı genel kabul görür nitelikte olmalıdır. İkincisi, yasa veya sözleşme gereği ödenmesi gereken zarar, ziyan, tazminatın tutarı yaklaşık olarak belirlenebilmelidir. Bu sınırlar içinde kalınarak sulha dayanan zarar, ziyan, tazminat ödemesinin gider yazılması mümkündür.

5.1.3.3. Zarar, Ziyan ve Tazminatlarla İlgili Yargı Kararları

—*İstihdam edilen şoförün neden olduğu kaza nedeniyle ödenen tazminat gider yazılabilir.* Danıştay 4. daire 21.12.1970 gün, E.1969/6740, K.1970/7836 sayılı karar

—*Şirketin bordrosuna kayıtlı işçisinin mükellefin yazlık evinin düzenledikten sonra, trafik kazasına neden olması nedeniyle ödenen tazminat gider yazılamaz.* Danıştay 3. Daire 12.11.1991 gün, E.1989/2390, K.1991/2827 sayılı karar

—*Kazaya uğrayan işçilere ödenen tazminat giderdir.* Danıştay 4. Daire 25.1972 gün, E.1971/2098, K.1972/3772 sayılı karar

—*İşyerinde işçinin dikkatsizliğinden meydana gelen iş kazası nedeniyle mahkeme kararı ile ödenen tazminat, işletme sahibinin suçu olmadığından, gider yazılabilir.* Danıştay 3. Daire 5.4.1995 gün, E.1994/2892, K.1995/1147 sayılı karar

—Ağır ve Tehlikeli İşler Tüzüğüne aykırılık nedeniyle 18 yaşından küçük işçinin uğradığı kaza ile ilgili olarak mahkeme kararına dayanılarak ödenen tazminat gider yazılamaz. Danıştay 4. Daire 20.3.1975 gün, E.1973/5606, K.1975/1090 sayılı karar

—Aralarında ortaklık ilişkisi olsa da, tasfiye olan şirketin borçlarını üstlenen şirketin kazancın elde edilmesi ile ilgili olmayan bu borçları gider yazamaz. Danıştay 4. Dairenin 22.5.1991 gün, E.1990/22524, K.1991/1938 sayılı karar

—Sözleşme gereğince, taşıma sırasında çalınan, hasara uğrayan eşya-lar karşılığı ödenen tazminat gider yazılabilir. Danıştay 4. daire, 5.10.1970 gün, E.1969/2568, K.1970/4725 sayılı karar

—Sözleşmeye göre ödenen tazminat kavramı, işletmenin faaliyet konusundaki iş sözleşmelerini kapsar. İşletme ile ilgili kamyon getirilirken, kazada ölen kişinin ailesine ve telef olan hayvanların sahiplerine sulh anlaşmasına dayanılarak ödenen tazminat gider yazılamaz. Danıştay 4. Dairenin 16.4.1973 gün, E.1972/1833, K.1973/2019 sayılı kararı

5.1.4. Seyahat Giderleri

Daha önceki bölümlerde belirtildiği üzere, işletme çalışanlarının işle ilgili olarak yaptıkları seyahat giderleri gerçek belgelendirilmiş gider ve yeme ve yatma giderlerine karşılık gündelik ödenmesi biçiminde vergi matrahından indiriliyordu. İşletme sahibinin yolculuk giderlerinin de gelir vergisi matrahından indirilebileceği GVK. nun 40/4 maddesinde düzenlenmiştir. İşletme sahibinin gelir vergisi matrahından indirilebilecek yolculuk giderleri aşağıdaki özellikleri taşımalıdır:

- a) Yolculuk işle ilgili olmalıdır.
- b) Yolculuk süresi işin gereğini aşmamalıdır.
- c) Yolculuk giderleri işin genişliği ve önemi ile uyumlu olmalıdır.

Yolculuk yurt içi ve yurt dışı olabilir. Yukarıdaki koşulları taşıyorsa, yurt içi yolculuk giderleri de yurt dışı yolculuk giderleri de gelir vergisi matrahından indirilebilecektir.

Yurt içi yolculuk giderlerinin işle ilgili olduğu, çok özel durumlar dışında genel olarak kabul edilmelidir. Ancak tatil yerlerine yapılan yolculukların işle ilgisini mükellef açıklamak durumunda olabilecektir. Yolculuk giderleri tanıtım ve temsil giderlerini de kapsayabilir. İşletme sahibinin yol ve yatma giderleri kendisi için yapılan harcama ile kısıtlıdır. Ancak yemek giderlerinde böyle bir kısıtlama yapılamaz. İş görüşmeleri için yolculuk yapan işletme sahibinin bu iş görüşmelerinin gereği olarak hediye götürmesi, yemek vermesi kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi kapsamında giderler olduğundan vergi matrahından indirilebilecektir.

Yurt dışı yolculuk giderleri biraz daha özelliklidir. İşle ilgili olup olmadığı daha ayrıntılı çizgilerle saptanmalıdır. Bu nedenle işletme sahibi yurt dışı seyahatin turistik seyahat olmadığını, işle ilgili olduğunu, süresinin ve harcamaların işle ilgisini de belirterek inandırıcı bir biçimde, iktisadi, ticari ve teknik icaplara uygunluğunu ortaya koymalıdır. Türkiye’de kambiyo mevzuatının sıkı olduğu dönemlerde, döviz satışı ticari ve turistik döviz satışı olmak üzere ayrılıyordu. Bu durumda iş sahibi ticari döviz almış ise, başka bir araştırmaya gerek olmadan yolculuğun ticari olduğu varsayılıyor ve ticari dövize dayalı yolculuk giderleri matrahtan indirilebiliyordu. Danıştay’ın bu yöndeki kararları da uygulamaya açıklık getirmişti.

Günümüzde ticari döviz tahsisi uygulaması yoktur. Kredi kartı kullanımı da yaygınlaşmış, yurt dışı harcamalarla ilgili kısıtlamalar büyük ölçüde kalkmıştır. Dolayısıyla yurt dışı yolculuk giderleri, iktisadi, ticari ve teknik gereklilikler çerçevesinde, işin önem ve genişliği ölçüsü değerlendirilerek gelir vergisi matrahından indirilebilecektir.

Yolculuk Giderleri ile İlgili Yargı Kararları

—*Mükellefin mallarını pazarladığı firmanın yurt dışında yapılan bayiler toplantısına katılımda işi ile uyumlu yolculuk giderlerini ticari kazancından indirmesinde yasaya aykırılık yoktur.* Danıştay 4. Daire 29.12.1998 gün, E.1998/2606, K.1998/5780 sayılı karar.

—*İşletmenin faaliyet konusunda inceleme yapmak amacı ile, işletme dışından yurt dışına gönderilen bir kişiye ödenen yol ve yolculuk giderleri kazançtan indirilebilir.* Danıştay 4. Dairenin 24.11.1970 gün, E.1970/5498, K.1970/6812 sayılı karar.

5.1.5. Taşıt Giderleri

Kiralanen veya işletmeye dahil olan ve işte kullanılan taşıtların giderleri gelir vergisi matrahından indirilecektir (GVK md.40/5). Binek otomobilleri dışındaki araçların işte kullanılıp kullanılmadığı ayırımının yapılması güç değildir. Binek otomobillerinde, bu ayırımın yapılması olanaksız denecek kadar güçtür. 4369 sayılı Yasadan önce, binek otomobillerinin giderlerinin yarısının gider yazılacağı belirtilmişti. Bu düzenlemede işletmeye kayıtlı olsun olmasın, kiralanmış olsun olmasın, binek otomobilinin kişisel gereksinim için de kullanılacağı kabulü vardı. 4369 sayılı Yasa ile parantez içindeki bu hüküm kalkmıştır. İşte kullanılan taşıtların giderlerinin tamamı indirilebilecektir. Binek otosunun kişisel olarak da kullanılması giderlerinin tamamının kazançtan indirilmesine engel değildir.

5.1.6. Ayni Vergi, Resim ve Harçlar

İşletme ile ilgili olan bina, arazi,gider, istimlak vergileri, damga vergisi, belediye gelirleri vergisi, harçlar gibi ayni vergi resim ve harçlar ticari kazançtan indirilebilecektir. Ancak ayni vergi ve resimlerle ilgili yasalarda ayni verginin indirilemeyeceği konusunda özel hükümler de vardır. Bu hükümler aşağıda açıklanmıştır:

5.1.6.1. Motorlu Taşıtlar Vergisi

İşletmeye dahil taşıtların motorlu taşıt vergileri ticari kazançtan indirilecektir. Ancak Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanununun 14 üncü maddesinde otomobil, kaptıkaçtı, arazi taşıtları ve benzerlerinin, yat kotra ve her türlü motorlu özel teknelerin uçak ve helikopterlerin (I,III,IV sayılı listelerdeki araçlar) vergilerinin gelir ve kurumlar vergisi matrahından indirilemeyeceği belirtilmiştir. Ancak bu taşıtlardan ticari amaçla kullanılan uçak ve helikopterler ile, taşıt kiralama faaliyeti ile uğraşan işletmelerin bu amaçla kiraya verdikleri taşıtların vergileri gider yazılabilecektir. Dolayısıyla, bunlar dışında kalan araçların vergisi gider yazılamayacaktır. Oysa kaptıkaçtı ve benzerleri yük ve yolcu taşıma gibi tamamen ticari işte kullanılabilir. Arazi taşıtları da özellikle inşaat firmalarında işin gereği olarak işletmeye alınmakta ve tamamen işletmede kullanılmaktadır. I, III ve IV sayılı listelerde olup, ticari olarak işletildiğinde vergileri gider yazılacak olan uçak ve helikopterlerin yanında kaptıkaçtı ve arazi taşıtlarının da sayılması gerekirdi.

5.1.6.2. Özel İletişim Vergisi

Özel iletişim vergisi de aynı vergi olduğundan, işle ilgili olmak koşuluyla ilke olarak ticari kazançtan indirilebilecektir. Ancak özel iletişim vergisinin düzenlendiği Gider Vergileri Kanununun 39 uncu maddesinde özel iletişim vergisinin gelir ve kurumlar vergisi uygulamasında gider yazılamayacağı belirtilmiştir. Özel iletişim vergisinin yalnız bu verginin mükelleflerince, yani Telekomünikasyon kurumu ile görev ve imtiyaz sözleşmesi imzalayan ve telekomünikasyon alt yapısı kurup işletenlerin gider yazamayacağı; bu vergiyi ödeyen diğer gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin gider yazabileceği biçiminde görüşler öne sürülmüş, hatta maliye Bakanlığı da bu doğrultuda görüşleri belirten özeldeler vermiştir. Ancak, Maliye Bakanlığı 19 Nolu Kurumlar Vergisi Sirküleri ile özel iletişim vergisinin tüm mükelleflerce gider yazılamayacağını belirtmiştir.

5.1.6.3. Aynı Vergilerin İktisadi Kıymet Ediniminde Ödenmesi

GVK.nun 40/6 maddesinde aynı vergi resim ve harçların ticari kazançtan indirilebileceği belirtilmiştir. Ancak bu hüküm, verginin ödendiği dönemin kazancından indirileceği anlamında değildir. Gelir ve kurumlar vergisi uygulamasında bazı giderler doğrudan, bazı giderler amortisman yoluyla kazançtan indirilebilmektedir. Bir iktisadi kıymetin edinimi sırasında ödenen aynı verginin iktisadi kıymetin maliyetine eklenmesi ve maliyet yoluyla kazançtan indirilmesi gerekir. Amortisman tabi iktisadi kıymetin edinilmesi sırasında ödenen aynı vergi bu iktisadi kıymetin maliyetine eklenecek ve amortisman yoluyla gider yazılacaktır. İktisadi kıymetin edinimi sırasında ödenen vergilerden emlak alım vergisinin ve taşıt alım vergisinin özelliği vardır. Emlak alım vergisinin yerini tapu harcı, taşıt alım vergisinin yerini de özel tüketim vergisi almıştır. Emlak alım vergisi niteliğindeki tapu harcının ve taşıt alım vergisi niteliğindeki özel tüketim vergisinin maliyete eklenmesi veya doğrudan gider yazılması konusunda VUK.nun 270 inci maddesi ile mükelleflere seçicilik hak tanınmıştır. Bu bakımdan iktisadi kıymetin edinilmesi sırasında ödenen bu vergilerin doğrudan gider yazılması da, maliyete eklenmesi de mümkündür.

5.1.6.4. İkmalen ya da Re'sen Salınan Aynı Vergilerin Gider Yazılması

Normal tarh ve tahakkuk yöntemi ile ödenen aynı vergilerin gelir veya kurumlar vergisinden indirilmesinde sorun yoktur. Aynı vergi ikmalen veya re'sen tarh edildiğinde ilgili tarhiyat dönemi ne olursa olsun, tarh edilen verginin tahakkuk ettiği dönemde gider yazılmalıdır. İkmalen veya re'sen tarh edilen aynı vergiye itiraz edilmezse, tebliğden itibaren bir ay sonra tahakkuk edecek ve tahakkuk ettiğinde gider yazılacaktır. İtiraz edilirse, vergi mahkemesi kararı itirazı ret ederse tahakkuk edecektir. Aynı vergi ihtirazi kayıtlı ödenirse, ödendiği dönemde gider yazılacaktır. İhtirazi kayıt üzerine dava kazanılır, ödenen vergi geri alınırsa, geri alındığı tarihte gelir hesaplarına alınması gerekir.

5.1.6.5. Aynı Vergi Resimlerle İlgili Yargı Kararları

—*Damga vergisini ödemek zorunda olan mükellefin yerine, yapılan sözleşme gereği ödeyen şirket, VUK.nun 8 inci maddesine göre, özel sözleşmeler vergi dairesini bağlamayacağından, sözleşme gereği ödediği damga vergisini gider yazamaz.* Danıştay 4. Daire 14.4.1975 gün, E.1974/1534, K.1975/1284 sayılı karar,

—*Belediye riisumunun ne işletme gideri ne genel gider olarak kazançtan indirilmesi mümkün değildir.* Danıştay 4. Dairenin 20.2.1975 gün, E.1973/3649, K.1975/643 sayılı kararı

—Aktife kayıtlı olsalar bile, kullanılma gereği bulunmayan binaların alımında ödenen vergiler gider kayıt edilemez. Danıştay 13. Dairenin 21.11.1974 gün, E.1973/6110, K.1974/4259 sayılı kararı

5.1.7. Amortismanlar

GVK.nun 40'ıncı maddesi, ticari kazancın saptanması sırasında Vergi Usul Kanunu'nun değerleme hükümleri ile bu kanunun 40 ve 41 inci maddeleri hükümlerine uyulacağı belirtilmiştir. Amortismanların VUK.nun değerleme hükümlerinin sonucu olduğu, bu nedenle 40'ıncı maddede indirilecek giderler arasında sayılması gereksizdir.

VUK.nun 313 üncü maddesinde işletmede bir yıldan fazla kullanılan ve yıpranmaya aşınmaya veya kıymetten düşmeye maruz bulunan gayrimenkullerle 269 uncu madde gereğince gayrimenkul gibi değerlendirilen iktisadi kıymetlerin, alet edevat, mefruşat, demirbaş ve sinema filmlerinin amortisman uygulanarak değerlendirileceği belirtilmiştir. VUK.nun 313 üncü maddesine göre ise, değeri (364 Seri No.lu VUK GT ile 2007 yılı için) 560.-YTL yi aşmayan alet edevat, mefruşat ve demirbaşlar amortisman konusu yapılmadan doğrudan gider yazılabilecektir. İktisadi ve teknik bütünlüğü olan iktisadi kıymetler toplu olarak göz önünde tutulmalıdır. Örneğin bir lokantanın masa ve sandalyeleri her masa ve sandalye ayrı ayrı değil, tüm masa ve sandalyelerin değeri göz önünde tutularak amortismanı tabi tutulmalıdır. Değeri 560.-YTL yi aşanlar yani amortisman konusu olabilecek iktisadi kıymetler, bunların faydalı ömürleri dikkate alınarak Maliye Bakanlığı tarafından saptanır. Maliye Bakanlığı 333 ve 339 ve 365 sayılı VUK GTlerinde bu listeler açıklanmıştır.

VUK.nun 272 nci maddesinde, gayrimenkullerin veya elektrik üretim ve dağıtım varlıklarının mütemmim cüzüleri ve teferruatının, tesisat ve makinaların, gemiler ve diğer taşıtların normal bakım, tamir ve temizleme giderleri dışında bu iktisadi kıymetleri genişletmek veya iktisadi kıymetini devamlı olarak artırmak maksadıyla yapılan giderlerin maliyet bedeline ekleneceği belirtilmiştir. Dolayısıyla, bu nitelikteki harcamalar doğrudan gider yazılamayacak iktisadi kıymetin maliyetine eklenerek amortismanı tabi tutulacaktır. Yapılan giderler hem tamir, hem de değer artırıcı giderlerden oluşuyorsa maliyet bedeline eklenecek kısmı ayrıca gösterilmek zorundadır.

5.1.7.1 Amortismanlarla İlgili Yargı Kararları

—Danıştay 4. Daire 15.03.1999 gün, E.1998/2847, K.1999/1031 sayılı ile *akaryakıt satış istasyonu sahasının kaplamasında kullanılan asfalt için yapılan giderlerin bir iktisadi kıymet olarak değerlendirilemeyeceğini, ticari kazancın elde edilmesi ve idamesi niteliğinde genel gider olduğunu, dolayısıyla doğrudan gider yazılabileceğini, amortisman ayrılmasının zorunlu olmadığına karar vermiştir.*

—Danıştay 3. daire 27.05.2000 gün, E.1999/3098, K.2000/ 2254 sayılı kararı ile *fabrika sahası içinde yapılan spor tesisleri için, ülkemizdeki ekonomik koşullar, iş barışı ve sanayide rantabilite göz önüne alındığında, işçilerin verimliliğini artıracığından bu tesislerin amortismanının 40 ıncı madde kapsamında görmüş ve amortismanlarının gider yazılabileceğine karar vermiştir.*

—Bilançonun aktifine kayıtlı ise, kullanılmasa da amortisman ayrılması mümkündür. Danıştay 4. Daire 3.12.1969 gün, E.1967/4316, K.1969/5769 sayılı karar

—Gayrimenkullerin asansör,kalorifer, elektrik, telefon ve havalandırma tesisa-

tı binadan ayrı olarak amortismanına tabi tutulabilir. Danıştay 4. Dairenin 28.21970 gün, E.1968/5665, K.1970/1028 sayılı karar,

—Satın alınan hisse senedinin alış bedelinin nominal bedelin üstündeki kısmının peştemallık sayılarak amortismanına tabi tutulması mümkün değildir. Danıştay 4. Dairenin 15.10.1975 gün, E.1975/551, K.1975/2578 sayılı kararı,

*—Mülkiyeti belediyeye ait arazi üzerinde yapılan ve işyerinin tahliyesi halinde belediyeye kalacak olan tesise yapılan harcamalar işletme için aktif bir değer taşımayacağından doğrudan gider yazılabilir. Danıştay 4. Dairenin 26.11977 gün, E.1977/799, K.1977/3581 sayılı kararı, **Not. Bu kararın günümüzde, özellikle bazı tesisler için geçerli olmadığını sanıyoruz. Değişik bir görüş olduğu için rehberde yer verdik. 1980 yılından sonra gittikçe yaygınlaşan yap-işlet-devret sözleşmeleri göz önünde tutulduğunda, işletmenin mülkiyetinde olmayan arazi üzerindeki oteller, enerji santralleri, barajlar gibi büyük tesislerin bedellerinin doğrudan gider yazılması, amortisman ayrılması düşünülemez. Kamu veya gerçek kişi veya başka şirket mülkiyetindeki arazi üzerinde yapılan tesisler için yapılan harcamaların kira sözleşmesi göz önünde tutularak amortismanına tabi tutulması daha doğru bir anlayıştır.***

—Tüzel kişiliği olmayan adi şirkete sermaye olarak konmuş gayrimenkul, menkul ve demirbaşlar adi ortak ortağının kullanım süresi içinde amorti edilmiş olsalar bile, adi ortaklık kazancının belirlenmesinde tekrar amortisman konusu olabilirler. Danıştay 4. Daire 21.10.1975 gün, E.1975/503, K.1975/2661 sayılı karar,

—Bankanın envanterine dahil tablolar, bankanın çeşitli şube ve bürolarını tefriş eden bir yıldan fazla kullanılan iktisadi kıymet olduklarından VUK.nda sayılan koşulları taşıdıklarından, tabloların ekonomik değerlerinin spekülasyon olarak artması, işletmede mevcut birer menkul mal kabul edilmesi gerektiği dayanak gösterilerek amortisman ayrılacağı biçimindeki uygulama yasal değildir. Amortisman ayrılması gerekir. Danıştay 4. Daire 10.4.1995 gün, E.1994/3132, K.1995/1616 sayılı karar,

—Kaplıca işletmesinde bir yıldan fazla kullanılması söz konusu olmayan havlu ve peştemalların doğrudan gider yazılması mümkündür. Danıştay 13. Dairenin 25.6.1974 gün, E.1973/5513, K.1974/2762 sayılı kararı,

—Gayri maddi bir hak sayılan bilgisayar programları, VUK.na göre gayrimenkul gibi değerlendirildiğinden, amortisman konu olmalıdır. Danıştay 3. Daire 3.7.2001 gün, E.1999/747, K.2001/2673 sayılı karar,

—Satın alınan ya da yetiştirilen civcivlerin bir yıldan fazla kullanılan bir iktisadi değer niteliğinde olamayacağı, ayrıca hastalık kesim gibi nedenlerle birden fazla kullanılmayacağı göz önünde tutularak doğrudan gider yazılması yerindedir. Danıştay 3. Daire, 24.4.2001 gün, E.1999/1353, K.2001/1512 sayılı karar,

—VUK.nun 320 nci maddesine göre, amortisman süresi iktisadi kıymetin aktifte girdiği yılda başladığından, amortisman ayırmak için işletmede kullanılması veya kullanıma hazır hale getirilmesi aranmayacağından, kullanıma hazır halde olmayan yük asansörü için amortisman ayrılması yerindedir. Danıştay 3. Dairenin 19.4.2000 gün, E.1998/834, K.2000/1477 sayılı karar,

—Aktife kayıtlı binanın ahşap kısımlarının, kiremitli çatının tamamının eden geçirilmesi, onarılması, binanın tüm demirlerinin revizyonu, komple dış ahşap kap-

lamanın bakımı tadilat ve dekorasyonu için yapılan harcamalar binanın değerini artırıcı nitelikte olmadığından doğrudan gider yazılabılır. Danıştay 11. Daire,20.5.1996 gün, E.1996/577, K.1996/2011 sayılı karar,

—Eskiye ot karoserinin yenilenmesi kıymet artırıcı nitelikte olduğundan amortisman yolu ile gider yazılır. Danıştay 4. Daire 12.2.1969 gün, E.1965/3546, K. 1969/457 sayılı karar,

—Şirketin aktifine kayıtlı kamyonlara yapılan dingil ilavesi,karoser, şoför mahalli, şase için yapılan harcamalar aracın değerini artırıcı nitelikte olmadığından doğrudan gider yazılabılır. Danıştay 11. Daire, 25.3.1999 gün,E.1997/2526, K.1999/1160 sayılı karar,

—Kamyona takılan motor, kamyonun değerini artırdığından amortisman uygulanmalıdır. Danıştay 4. Dairenin 14.1.1976 gün, E.1974/2510, K.1976/55 sayılı karar,

—Yangında hasara uğrayan demirbaş ve benzeri iktisadi kıymetler, doğrudan gider yazılamaz. Fevkalade amortisman oranı belirlemesi için Maliye Bakanlığı'na başvurulması gerekir. Danıştay 4. Daire 26.11.1968 gün, E.1966/2040, K.1968/5346 sayılı karar,

—Kum ocağının işletme hakkını satın alma bedeli kira süresine göre belirlenen amortisman oranına göre amortisman ayrılarak gider yazılır. Danıştay 4. Daire, 21.2.1972 gün, E.1971/1453, K.1972/928 sayılı karar,

—Mülkiyeti hazineye ait arazinin 49 yıllığına kiralanarak üzerine inşa edilen binalar ve diğer tesisler kira sözleşmesine göre eşit yüzdelerle amorti edilir. Su elektrik ve soğuk hava tesisleri binanın değerini artırıcı mütemmim cüz olduğundan ayrı amortismana tabi tutulmaz, bina ile birlikte amortismana tabi tutulur. Danıştay 3. Daire 24.5.2000 gün, E.1998/1150, K.2000/1961 sayılı karar.

5.1.8. İşveren Sendikalarına Ödenen Aidatlar

İşveren sendikalarına ödenen aidatların GVK.nun 40/1 maddesi kapsamında yani ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için yapılan ödeme olduğu konusunda mükelleflerle vergi idaresi arasında pek çok uyuşmazlık olmuş; yargı mercileri, işveren aidatlarının GVK.nun 40/1 madde kapsamında olmadığı doğrultusundaki görüş ve uygulamasını ve yapılan tarhiyatlara onaylamıştır. 1986 yılında yürürlüğe giren 3239 sayılı Yasa ile GVK.nun 40 ıncı maddesine 8 inci bent eklenmiş ve bu aidatların gider olarak ticari kazançtan indirileceği yasa hükmüne bağlanmıştır. Ancak bu aidatın aylık tutarı, o işyerinde çalışan işçilerin çıplak ücretlerinin bir günlük toplamını aşarsa, fazlası ticari kazançtan indirilemeyecektir.

5.1.9. Hizmet Erbabı İçin Ödenen Bireysel Emeklilik Katkı Payları

İşverene tabi işyerine bağlı olarak çalışan hizmet erbabı bireysel emeklilik sistemine girdiğinde, primini de kendisi ödeyecektir. Bu durumda GVK.nun 63/3 maddesi bireysel emeklilik priminin ödendiği ayda elde edilen ücretin %10 unun ve yıllık tutarının da asgari ücretin yıllık toplamını aşmayan kısmı ücret matrahından indirilebilecektir. Bu primin tamamı veya bir kısmı işverence ödenirse, işverenin ödediği katılma payı ticari kazançtan indirilebilecektir(GVK Md.40/9). Ancak ücret matrahından indirilecek bireysel emeklilik katkı payı, işverenin ve işçinin ödediği olarak birlikte göz önünde tutulacaktır. İşveren katkı payı 63/3 maddedeki sınırlamay aşarsa (işçinin ödediği de göz önünde tutularak) aşan kısım da (GVK Md. 40/9 uyarınca) gider yazılabilecektir. Ancak gider yazılan bu kısım ücret olarak vergiye tabi tutulacaktır.

5.2. Kazançtan İndirilemeyecek Giderler

GVK.nun 41 inci maddesinde kazançtan indirilemeyecek giderler sekiz bentde belirtilmiştir. Bu giderler aşağıda kısaca açıklanacaktır:

5.2.1. Teşebbüs Sahibi ile Eş ve Çocuklarının İşletmeden Çektiği Kıymetler

Teşebbüs sahibi ile eş ve çocuklarının işletmeden çektiği kıymetler nakit ve ayın olarak iki farklı nitelikte olabilir. Şahsi işletmede, işletmeden çekilen nakit ve ayın sermaye azalması niteliğindedir. Muhasebe yönünden giderlerle ilgilendirilmeden müteşebbis cari hesabı ile dengelenmesi gerekir. Müteşebbis cari hesabının alacak tutarları öz sermayeyi artırırken, borç tutarları da öz sermayeyi azaltacaktır. Bu anlayış gereği, teşebbüs sahibinin işletmeye eklediği veya işletmeden çektiği nakit ve ayınlar öz sermaye farkını etkileyecektir. Ancak GVK.nun 38 inci maddesinde işletmeden çekilenlerin öz sermaye farkına ekleneceği, işletmeye eklenenlerin de öz sermaye farkından düşüleceğinin belirtilmiş olması zaten teşebbüs sahibi ile eş ve çocuklarının işletmeden çektiği kıymetlerin gider kabul edilmeyeceği biçimindeki 41 inci madde hükmünü gereksiz kılmaktadır. Bizce 38 inci madde ve 41 inci madde hükmünün açıklanmasında, ayın olarak işletmeden çekilenlerin VUK.nun 267 nci maddesi gereğince emsal bedelle değerlendirilerek kazançta ekleneceğinin belirtilmesi yeterlidir.

5.2.1.1. İşletmeden Çekilen Kıymetlerle İlgili Yargı Kararları

— *Ortaklarca işletmeden çekilen arsaların emsal bedelle değerlendirilerek özsermaye farkına eklenecek tutar, VUK.nun emsal bedeli belirleyen 267 nci maddesindeki sıralamada, satış tutarı ölçüsü veya maliyet bedeli ölçüsüne göre değil, takdir komisyonu kararına göre saptanır. Danıştay 3. Daire, 20.10.1989 gün, E.1987/2341, K.1989/3664 sayılı karar,*

— *Yükümlünün inşa ettiği binada kendisine ayırdığı daire, işletmeden çekilen değer olduğundan, emsal bedelle değerlendirilerek kazançta eklenmelidir. Danıştay 13. Daire 29.5.1974 gün, E.1973/3502, K.1974/2369 sayılı karar,*

— *Kollektif şirket ortağının eşine alış fiyatı üzerinden satılan otomobil işletmeden çekilen değer niteliğinde olduğundan emsal bedelle, alış bedeli arasındaki farkın dönem matrahına eklenmesi gerekir. Danıştay 3. daire 22.6.1995 gün, E.1994/5289, K.1995/2026 sayılı karar,*

— *Şahsi işletmenin faaliyetine son verildiği tarihteki mevcut stoklarının, yeni kurulan adi ortaklığa sermaye payı olarak maliyet bedeli üzerinden fatura edilmesi işletmeden çekilen kıymet olarak değerlendirilemez. Çünkü, GVK.nun 41/1 maddesi faaliyeti devam eden işletmeden çekilen iktisadi kıymetler için geçerlidir. Danıştay 4. Daire 4.6.1981 gün, E.1980/3826, K.1981/1468 sayılı karar,*

— *Tuhafiye ticareti ile uğraşan kolektif şirket ortaklarının işletmeden çektikleri gayrimenkuller, kolektif şirket gayrimenkul alım satımı ile uğraşmadığı için, emtea niteliğinde olmadığından, emsal bedelle değil, VUK.nun 289 uncu maddesi hükmü gereği vergi değeri ile değerlendirilmesi yaslara uygundur. Danıştay 13. Dairenin E.1981/1609, K.1982/697 sayılı kararı*

5.2.2. Teşebbüs Sahibinin Kendisine, Eşine ve Küçük Çocuklarına İşletmeden Ödenen Ayrımlar, Ücretler, İkramiyeler, Komisyonlar ve Tazminatlar

GVK.nda 4369 sayılı Yasa ile yapılan değişikliklerden önce, ilke olarak vergilendirilecek gelir bir bütün olarak ailenin geliri idi. Dolayısıyla, aile fertlerine ödenen aylık, ücret, ikramiye, komisyon ve tazminatlar bu anlayış çerçevesinde ticari ka-

zanç sayılmak, bu nedenle gider kabul edilmemek durumunda idi. Oysa, 4369 sayılı Yasa ile Gelir Vergisi Kanunundaki aile reisi beyanı hükümleri kaldırılmıştır. Bu yönden GVK.nun 41/2 maddesindeki hüküm, gerçek amaç ve nedeninden kopmuş sayılmak durumundadır. Aile reisi beyanının, dolayısıyla ailenin tüm geliri üzerinden vergi alınması esasının yürürlükten kalkmış olması GVK.nun 41/2 maddesi hükmünün, muvazaalı işlemlerle vergilendirilecek gelirin azaltulmasını önleyici bir hüküm olarak değerlendirilmesi gereğini ortaya koymaktadır.

GVK.nun 41/2 maddesinde belirtilen ödemelerin gider kabul edilmemesinin bir başka yönü ücretle ilişkisidir. Maddede sayılan ödemelerin başat niteliği ücret geliri niteliğinde olmasıdır. Oysa uygulamada bu giderlerin ticari kazançtan indirilememesi yanında ücret olarak vergilendirilmesi gündeme gelmektedir ki vergilemenin genel ilkelerine aykırıdır. Çünkü bu ödemeler ücret niteliğinde ise, ya da ücret sayılırsa, ticari kazançtan indirilmemesi için neden yoktur. GVK.nun 41/2 nci madde hükmü, bu giderlerin kazançtan indirilemeyeceğini belirtirken ücret olmadığını da vurgulamış, bu konuda özel bir hüküm getirmiş sayılmak durumundadır. Aksi bir anlayış VUK.nun vergi hatası ile ilgili hükümleri gereği düzeltilmesi uygulamasına kadar götürülebilir. 4369 sayılı Yasa ile yapılan değişikliğe rağmen GVK.nun 41/2 maddesinin dayanağı aile gelirinin vergilenmesi ilkesidir. Gider kabul edilmeyen bu ödemeler ücret var sayılarak ve ücret niteliği ile vergilendirilirse, ister aile geliri bütünlüğünün vergilendirilmesi, ister aile gelirinden kopuk vergileme kabul edilsin; aynı gelirin hem ticari kazanç olarak hem ücret olarak vergilendirilmesi anlamında ve niteliğindedir. Bu durum VUK.nun 117 nci maddesinde aynı vergi kanununun uygulanmasında belli bir vergilendirme dönemi için aynı matrah üzerinden bir defadan fazla vergi istenmesi veya alınması biçiminde tanımlanan verginin mükerrer olması olarak adlandırılan vergi hatasını çağırıştırır.

Bizim görüşümüz, ticari kazançtan indirilmesi kabul edilmeyen 41/2 kapsamındaki ödemelerin ücret olarak vergiye tabi tutulamayacağı biçimindedir. Ancak gerek vergi dairesi uygulaması gerek yargı kararları görüşümüzün aksine olarak, 41/2 madde kapsamındaki ödemelerin hem gider olarak kazançtan indirilemeyeceği, hem de ücret olarak vergilendirileceği biçimindedir. İdarenin görüşü olarak 1997 yılı basımlı Maliye Vakfı Yayınları-1 Gelir Vergisi Muktezalari 1976-1997 adlı yayının 318 inci sayfasındaki muktezalar, yargının görüşü olarak da Danıştay 3. Dairenin 30.09.1986 gün, E. K.1986/2928 sayılı kararı örnek verilebilir.

5.2.2.1. Teşebbüs Sahibinin Kendisine, Eşine ve Küçük Çocuklarına İşletmeden Ödenen Aylıklar, Ücretler, İkramiyeler, Komisyonlar ve Tazminatlarla İlgili Yargı Kararları

—Ortağın eşinin şirketten aldığı ücret gider olarak, ticari kazançtan indirilemez. Ancak eşin ücreti aile reisi olarak beyan ediliyorsa, ödenecek mükerrer vergi göz önünde tutulmalıdır.Danıştay 13. Daire, 15.6.1976 gün, E.1975/2881, K.1976/2018 sayılı karar,

—Teşebbüs sahibi eşine ödediği ücreti ticari kazançtan indiremez. Ancak vergi mükerrerliğinin önlenmesi için ücretten yapılan vergi kesintisinin ikmalen salınan vergiden mahsubu gerekir. Danıştay 4. Daire 23.3.1977 gün, E.1976/3034 k.1977/805 sayılı karar,

—Teşebbüs sahibinin eşine ödenen ücret GVK.nun 41/2 maddesi gereğince, ticari kazançtan indirilemez. Ancak eşe ödenen ücret GVK.nun 94 üncü maddesine göre vergi kesintisine de tabi olduğundan, gider olarak ticari kazançtan indirileme-

mesi, sorumlu sıfatıyla vergi kesilmesine engel değildir. Eşe yapılan ödeme ticari kazançtan indirilemeyecek, fakat ücret olarak vergi kesintisi yapılacaktır. Danıştay 3. Daire 30.9.1986 gün, K.1986/2928 sayılı karar,

—Kardan%20 pay alan, her ay ayrıca ücret ödenen ve zarara iştirak etmeyen ortağa ödenen ücret GVK.nun 41/2 kapsamında olmadığından ticari kazançtan indirilebilir. Danıştay 13. Daire 10.2.1977 gün, E.1976/2554, K.1977/442 sayılı karar.

5.2.3. İşletmeye Konan Sermaye veya İşletmeye Verilen Paralar için Yürütülen veya Ödenen Faizler

GVK.nun 41/3 maddesinde, işletmeye konan sermayeye yürütülen faizlerin 41/4 üncü maddesinde de işletme sahibinin eş ve çocuklarının işletmeye verdikleri borçlar için ödenen faizlerin gider yazılamayacağı belirtilmiştir. Biz 41 inci maddenin bu iki bendini aynı başlık altında topladık. Çünkü, işletme sahibi, eş ve çocuklarının cari hesap alacak bakiyeleri işletmeye konan sermaye niteliğindedir. Sermaye için yürütülen faizin gider kabul edilmemesi gelir ve kurumlar vergisinin genel ilkeleri arasındadır. Zaten işletme kazancından işletme sahibi ve ailesine faiz adı altında ödenen tutar karın işletmeden çekilmesi anlamını taşır. Dolayısıyla kazancın işletmeden çekilmemiş tutarı ile vergilendirilmesi için, bu ödemenin kazançtan düşülmeden önceki tutarı üzerinden vergi alınması gerekir.

5.2.4. İşletmeye Konan Sermaye veya İşletmeye Verilen Paralar için Yürütülen veya Ödenen Faizlerle İlgili Yargı Kararları

—GVK.nun 41/3 maddesine göre teşebbüs sahibinin işletmeye eklediği değerler için faiz yürütülemeyeceğinden, ortakların geçimleri için işletmeden çektikleri değerlere de faiz yürütülemez. Danıştay 4. Daire, 4.5.1976 gün, E.1975/2246, K.1976/1110 sayılı karar,

—Adi ortaklığın, kendi ortaklarının kurduğu kolektif şirketi finanse etmesi, kolektif şirketten aldığı kar payının ticari kazanç niteliğini değiştirmez, bu kar payı faiz olarak kabul edilmez. Danıştay 4. Daire, 6.1.1977 gün, E.1976/2523, K.1977/83 sayılı karar.

5.2.5. Teşebbüs Sahibinin İlişkili Kişilerle Emsallere Uygunluk İlkesine Aykırı Bedeller Üzerinden Mal veya Hizmet Satması veya Alması

5.2.5.1. Genel Açıklama

GVK.nun 41 inci maddesine 5615 sayılı Kanunla 5 inci bent eklenerek, teşebbüs sahibinin ilişkili kişilerle emsallere uygunluk ilkesine aykırı bedeller üzerinden mal veya hizmet satması ve alması sonucu oluşan emsalle gerçekleşen bedel arasındaki farkın kazançtan indirilemeyeceği yani kanunen kabul edilmeyen gider olduğu hükmü altına alınmıştır. Böylece kurumlar vergisindeki örtülü kazanç kavramı gelir vergisinde de uygulamaya konmak istenmiştir. Örtülü kazanç kavramı kurumlar vergisi uygulamasında anlamlıdır. Çünkü, kurum ve kurumla ilişkili olanlar farklı gerçek ve tüzel kişilerdir. Kendi başlarına birbirinden ayrı ayrı vergi mükellefidirler. Bu farklı kişi ve mükellefler arasındaki ilişkinin vergiden kaçınma yollarına dönüşmesine karşı bazı kurallar getirilmesi doğrudur. Yerindedir. Ancak aynı kuralların gelir vergisinde de uygulanmaya çalışılmasının bir anlamı yoktur. Her şeyden önce gelir vergisinin yapısı buna uygun değildir. Hatta buna izin vermez. Çünkü gelir vergisinde işletmenin onu yöneten, idare eden sahibinden ayrı bir kişiliği yoktur.

İşletmenin tüm varlığı aynı zamanda işletme sahibinin varlığıdır. GVK.nun öteden beri yürürlükte olan işletme sahibi ile eşinin ve çocuklarının işletmeden çektikleri paralar ve aynen aldıkları sair değerlerin gider olarak kabul edilmeyeceği biçimindeki hükümlerinin anlamı ve içeriği farklıdır. Ticari kazancın saptanması ile ilgilidir. GVK.nda ticari kazanç basit usul, işletme hesabı esası ve bilanço usulü olmak üzere üç yöntemle saptanmaktadır. Bilanço usulüne göre ticari kazanç saptaması GVK.nun 38 inci maddesinde düzenlenmiştir. 38 inci maddede işletmeden çekilen değerlerin emsal bedelle ticari kazanca ekleneceği zaten belirtilmiştir. Dolayısıyla GVK.nun 41 inci maddesinin 1 inci fıkrasının 1 inci bendindeki hüküm kazancın işletme hesabı esasına göre saptanmasında uygulanması gereken niteliktedir.

5.2.5.2. İlişkili Kişi Kavramı

GVK.nun 41 inci maddesine 5615 sayılı Yasa ile eklenen 5 inci bendin en önemli ve anlaşılmasız özelliği şudur: Teşebbüsün ilişkili kişilerle yaptığı işlemler değil, teşebbüs sahibinin ilişkili kişilerle yaptığı işlemler bendin konusuna girmektedir. Bent metni bu biçimi ile anlaşılmasız niteliktedir. Çünkü saptamaya çalıştığımız teşebbüs sahibinin değil, teşebbüsün kazancıdır. Örtülü kazanç hükümlerinin gelir vergisinde uygulama gayretinin anlamsızlığını, tutarsızlığını, mantıksızlığını yukarıda belirttik. Bunun nedeni olarak da teşebbüsün, teşebbüs sahibinden ayrı bir kişiliğinin olmadığını gösterdik. Teşebbüsün, teşebbüs sahibinden ayrı bir kişiliği yoktur ama, teşebbüs sahibinin ticari kazancını elde etmek için yaptığı ticari faaliyetin adı ticari teşebbüs veya işletmedir. Teşebbüs sahibinin, ticari faaliyet ve kazancı dışında, başka faaliyet ve kazançları da vardır. Ancak bunlar 41 inci madde kapsamında değerlendirilebilecek faaliyet ve kazançlar değildir.

Yukarıya aldığımız yasa metninde, “teşebbüs” yerine “teşebbüs sahibi” sözcüğünün kullanılması, “teşebbüs sahibinin” “teşebbüs” ile ilişkilerini lafzi olarak dışarıda bırakmaktadır. Çünkü teşebbüs sahibi, teşebbüs sahibidir. Teşebbüs sahibinin, teşebbüs sahibi ile ilişkili kişi olması nasıl söz konusu olabilir? O zaman teşebbüs sahibi, teşebbüsten *“uygunluk ilkesine aykırı olarak tespit edilen bedel veya fiyatlar üzerinden mal veya hizmet alım yada satımında bulunması halinde”* madde kapsamında olmayacak gibi bir anlam çıkmaktadır. Yasa düzenlemelerinde kavramları doğru olarak kullanmamak bu gibi saçma sonuçları tartışmaya açmaktadır.

5.2.5.3. GVK.nun 41 inci Maddesinin 1 inci Fıkrasının 5 inci Bent Hükümleri nin 1 ila 4 Bent Hükümlerinde Yazılı İşlemlerde Uygulanmayacak Olmasının İlişkili Kişiler Yönünden İncelenmesi

GVK.nun 41 inci Maddesinin 1 ila 4üncü bent hükümlerinde teşebbüsle ilişkili kişiler, teşebbüs sahibi ile eşi ve çocukları olarak belirtilmiştir. Oysa 5 inci bentte teşebbüsle ilişkili kişiler değil, teşebbüs sahibi ile ilişkili kişiler ifadesi kullanılmıştır. Teşebbüs sahibi ile ilişkili kişiler ise;

- 1.Eşi,
- 2.Üstsoy ve altsoyu,
- 3.Üçüncü derece dahil yansoy ve kayın hısımları,
- 4.Doğrudan veya dolaylı ortağı bulunduğu şirketler ve bu şirketlerin ortakları
- 5.Bu şirketlerin idaresi, denetimi veya sermayesi bakımından kontrolü altında bulunan diğer şirketler,

sayılmıştır. Bu durumda 5 inci bent kapsamındaki işlemlerin teşebbüs sahibince gerçekleştirilmesi durumunda emsalle, gerçekleşen bedel arasındaki farkın kanunen kabul edilmeyen gider olmayacağı gibi bir anlam çıkmaktadır. Maddenin bu anlayışla uygulanması saçmadır. Bu durumu, son yıllarda sıkça rastladığımız ifade zaafı sayarak maddeyi teşebbüs sahibi ile değil, teşebbüsle ilgili kişiler olarak kabul etmek zorunlu olmaktadır.

Eklenen bent kapsamındaki işlemler, işlem olarak 1 ila 4üncü bent kapsamında da olsa, eş ve çocuklar dışındakilerle yapıyorsa, 5 inci bende göre değerlendirilecektir.

5.2.5.3.1. Teşebbüs Sahibi ile Eşinin ve Çocuklarının İşletmeden Ayın Çekmeleri

İşletme sahibi ile eşinin ve çocuklarının işletmeden ayın olarak çektikleri değerlerin ticari kazançtan indirilemeyeceği GVK.nun ticari kazancın bilanço esasına göre saptanmasını düzenleyen 38 inci maddenin de gereğidir. 38 inci maddeye göre, işletmeden ayın olarak çekilen değerler emsal bedelle değerlendirilerek, kazançta eklenecektir. Yani işletmeden çekilen bu değerlerin gider olarak kazançtan indirilememesi yeterli görülmemiş, bunun dışında maliyet bedeli ile emsal bedel arasındaki farkın ayrıca kazançta ekleneceği belirtilmiştir.

Bu hükümler 5615 sayılı Yasa ile GVK.nun 41 inci maddesine eklenen 5 inci bent hükmünü karşılamaktadır. Çünkü, işletmeden ayın olarak çekilen değer emsal bedelle kazançta eklenince, zaten 5 inci bentteki “*emsallere uygunluk ilkesine aykırı bedeller üzerinden mal veya hizmet alım ya da satımında*” bulunulmuş olması durumunda işletmeden çekilmiş sayılan tutar kazançta eklenmiş olacak, 5 inci bent hükmünün uygulanmasına da gerek kalmayacaktır. Dolayısıyla GVK.nun 1 inci fıkrasının 1 inci bendi kapsamındaki işlemlere 5 inci bent hükümlerinin uygulanmayacağının belirtilmiş olması bu yönü ile doğrudur.

Ticari kazancın işletme hesabı esasına göre saptanmasını belirleyen 39 uncu maddede, işletmeden ayın olarak çekilen değerlerin emsal bedelle kazançta ekleneceğini belirleyen açık bir hüküm yoktur. Fakat 39 uncu maddenin son fıkrasında, işletme hesabı esasına göre ticari kazanç saptanırken; “*Vergi Usul Kanunun değerlemeye ait hükümleri ile bu kanunun 40 ve 41 inci madde hükümlerine*” uyulacağı belirtilmiştir. Bu hükmün yıllardır süre gelen uygulaması, işletme hesabı esasına göre ticari kazancın saptanmasında da işletmeden ayın olarak çekilen değerlerin emsal bedelle değerlendirilerek kazançta eklenmesi görüşü doğrultusunda olmuştur.

Diğer yandan GVK.nun 41/1-1 maddesinde teşebbüs sahibi, eşi veya çocukları tarafından işletmeye satılan malların emsalden yüksek bedelle işletmeye verilmesinin gider kabul edilmeyeceği biçiminde bir hüküm yoktur. GVK.na eklenen 5 inci bentte, ilgili kişilerden mal alımının emsalden yüksek kısmının işletmeden çekilmiş sayılacağı belirtilmiştir. Gerek teşebbüs sahibi ile eş ve çocuklarının, gerek teşebbüs ile ilgili diğer kişilerin işletmeye mal satmaları, GVK.nun 1 inci fıkrasının 1 ila 4 bentleri kapsamında değildir. Bu nedenle, bu kişilerin işletmeye mal satması durumunda, emsalden yüksek bedel işletmeden çekilmiş sayılacaktır.

İlgili kişiler tarafından satılan malın bedelinin emsalden yüksek kısmının işletmeden çekilmiş sayılacağını belirleyen GVK.nun 41 inci maddesinin 5 inci bent hükmünün yorumlanması zordur. Çünkü düşük bedelle mal satımında, işletme kazancının doğrudan azaltılması söz konusudur. Örneğin emsal bedeli 100 birim olan emti-

ayı 80 birime sattığınız anda, işletmenin kazancını 20 birim azaltmış olursunuz. Bu 20 birimin işletmeden çekilmiş sayılması nedeniyle kazanca eklenmesi bu azalmayı düzeltecektir. Yüksek bedelle mal satılmasında ise kazancın doğrudan azaltılması yoktur. Yüksek bedelle alınan mal, ancak satıldığında kazancı etkileyecektir. Mal satılmadığı sürece kazancın etkilenmesi söz konusu değildir. Aynı örnekle açıklarsak, emsal bedeli 100 birim olan mal işletmeye 120 birime satılmışsa, bu satış aşamasında işletmenin kazancı bu işlemten etkilenmiş olmayacaktır. Söz konusu mal satıldığında işletmenin kazancı 20 birim azalmış olacaktır. Satılan mal bedelinin emsalden yüksek kısmı işletmeden çekilmiş sayılırsa, bu işlem işletmenin kazancını etkilemediği halde, etkilemiş sayılarak kazanca eklenecek, bu durum GVK.nun 1 inci maddesindeki gerçek gelirin vergilenmesi hükmüne aykırı olacaktır.

Diğer yandan GVK.nun 5 inci bendinde hizmet alım veya satımının emsalden yüksek veya düşük kısmının da işletmeden çekilmiş sayılacağı belirtilmiştir. Oysa 41 inci maddenin 1 inci bendindeki “işletmeden ayın olarak çekilen değer” ifadesinin hizmet alım satımını kapsadığı görüşündeyiz. Çünkü, hizmet alınacak bir değer değildir. İfa edilecek bir faaliyettir. 5 inci bendin hizmet ifası ile ilgili değerlendirmesini aşağıda ayrıca yapacağız.

Özetlersek, teşebbüs sahibi ile eşinin ve çocuklarının işletmeden ayın olarak çektikleri değerler, 5615 sayılı Yasa ile 41 inci maddeye eklenen 5 inci bent kapsamında olmayacaktır.

GVK.nun 41/5 maddesinde tanımlanan ilgili kişilerden teşebbüs sahibi, eşi ve çocuklarının dışında kalanlarla *emsallere uygunluk ilkesine aykırı bedeller üzerinden mal alım veya satımında bulunulması* halinde, 5 inci bent hükümleri uygulanacaktır.

Teşebbüs sahibi, eşi ve çocukları dahil, ilgili kişilerin işletmeye mal satmaları 1 ila 4 üncü bent kapsamında olmadığından 5 inci bent hükmü uygulanacaktır.

5.2.5.3.2. Teşebbüs Sahibi ile Eşinin ve Çocuklarının İşletmeden Para Çekmeleri

GVK 41/1-1 maddede teşebbüs sahibinin, eşinin ve küçük çocuklarının işletmeden çektikleri paraların gider olarak ticari kazançtan indirilemeyeceği belirtilmiştir. Gerek 38 inci madde uygulamasında (ticari kazancın bilanço esasına göre saptanması), gerek 39 uncu madde uygulamasında (ticari kazancın işletme hesabı esasına göre saptanması) işletmeden çekilen paraların emsal bedelle değerlendirilerek kazanca ekleneceği, yani faiz tahakkuk ettirileceği söz konusu olmamıştır. İşletmeden çekilen para nedeniyle şu veya bu yöntemle hesaplanan faizin kazanca eklenmesi hiç gündeme gelmemiştir.

GVK.nun 41 inci maddesine eklenen 5 inci bentte, para alınması ve verilmesinin mal veya hizmet alımı ya da satımı olarak değerlendirileceği belirtilmiş olduğundan işletmeden alınan veya işletmeye verilen paranın emsale göre düşük veya yüksek faizi kazanca eklenecektir.

Ancak teşebbüs sahibi, eşi ve çocuklarının işletmeden para çekmesi işlemi 1 inci bent kapsamındadır. 1 inci bent kapsamındaki işlemlere 5 inci bent hükümlerinin uygulanmayacağı belirtilmiş olduğundan, madde metninde teşebbüs sahibi ile eşinin ve çocuklarının işletmeden çektikleri paraların faizi kadar işletme kazancının artırılmayacağı, İşletme sahibi ile eşi ve çocukları dışındakilere verilen borç paralarının faizi kadar işletme kazancının artırılacağı ifade edilmiş olmaktadır..

Ancak maddenin uygulamada nasıl bir içerik kazanacağını şimdiden söylememiz olanaklı değildir. Madde metninin açık hükmüne karşın, İşletme sahibi ile eş ve çocuklarının çektikleri paralara faiz izafe edileceği gibi bir uygulama da söz konusu olabilir. Bu durumda aşağıdaki irdelemeleri yapmak gerekecektir:

Teşebbüs sahibinin (eşi ve çocukları aynı kapsamdadır) işletmeden çektiği paralara borç veya alacak niteliği verilemez. Çünkü işletme sahibi ile işletme aynı kişilikte toplanmıştır. Birbirinden ayrı kişilikler değildir. (Bu gerçek nedeniyle de GVK da işletme ile işletme sahibi arasındaki ilişki, borç alıp verme olarak adlandırılmamış; para çekme veya cari hesap olarak adlandırılmıştır). İşletme sahibinin işletmeden aldığı paralar işletme sermayesinin azaltılmasını, işletmeye verdiği paralar da işletme sermayesinin artırılmasını ifade eder. İşletme sahibinin çektiği paraya faiz yürütülmesi sermaye azaltılmasına faiz yürütülmesi demektir. Sermaye azaltılmasına faiz yürütülmesi tüm vergi kavramlarına aykırıdır. Teşebbüs sahibinin işletmedeki cari hesabı işletmeden alınan borç ya da işletmeye verilen borç olarak değerlendirilemez. Şahsi işletmedeki varlıklar (tabii para da varlıktır) teşebbüs sahibininindir. Çünkü şahsi işletmenin kişiliği yoktur. Kişinin kendi parasına faiz yürütmesi düşünülemez. Ticari işletmeden çekilen paranın değerlendirilmesi ile elde edilen faiz menkul sermaye iradı olarak vergiye konu edilmişse, bunun ticari kazanç olarak vergilendirilmesi gerektiği söylenebilir. Şahsi işletmeden alınan paraya faiz izafe edilmesi çözümü zor sorunlar da ortaya çıkaracaktır. Bunlardan çok önemli gördüğümüz iki sorunu vurgulamakta yarar görüyoruz

1). İşletmeden para çekmek ne anlama gelmektedir?

Tüzel kişiliği olan işletme (kurum) ile ortağının ilişkilerinde, işletme varlığı ile, ortağın varlığı birbirinden tamamen ayrı olduğu için, işletmeden para çekilmesini somut olarak belirlemek ve algılamak olanaklıdır. Kurum ortağı ister kendi gereksinimleri için, ister diğer yatırımları için işletmeden para aldığında, tüzel kişiliği olan işletmeden borç para almış olur. İşletme bir başka kişiye olanaklarını kullandığı için, işletmeye faiz geliri izafe edilmesi gerekir. Kurum organları kar dağıtım kararı verirlerse, kurum ortağı kar payı alır, alınan kar payı işletmeden alınan borç niteliğinde değildir. Kurum organları sermayenin azaltılması kararı verirler ve ortağa da azaltılan sermayeden payına düşen kısım verilirse, bu da işletmeden alınan borç değildir.

Şahsi teşebbüste ne kar dağıtımını ne de sermaye azaltılması şu veya bu biçimde bir merasime, bir yönetime bağlı değildir. Dolayısıyla, teşebbüs sahibinin işletmeden aldığı para ya kazancı, ya da sermayesidir. İkisi de borç niteliğinde değildir ve faiz yürütülmesi düşünülemez. Yapılan düzenleme bu yönü ile de kurumlar vergisindeki örtülü kazanç dağıtım kavramına aykırıdır. Öyleyse faiz yürütülecek olan işletmeden para çekme kavramı nedir? Şu veya bu nedenle işletmeden alınan her para için faiz yürütülmesi uygulaması yapılacak mıdır? Bir örnek vermek istiyoruz.

Şahsi işletmenin 50.000.-YTL hasılatı 20.000.-YTL de giderleri olmuştur. Teşebbüs sahibi bu faaliyet dönemi boyunca da şahsi işletmesinden 30.000.-YTL almış ve gereksinimlerini karşılamıştır. Maddedeki anlayışa göre, işletmeden borç para almış sayılacak mıdır? Sayılmayacaksa niçin sayılmayacaktır? Karını çekmiş olduğu gerekçesi ile mi borç para almış sayılmayacaktır? Oysa dönem sonuna kadar ne kadar kazanç elde edildiği belli değildir.

2). Şahsi işletme ve kar dağıtımı

Kurumlarda, ortağın işletmeden aldığı her paraya faiz izafe edilmesi diye bir uygulama veya kavram yoktur. Tüzel kişi kurumun organları kar dağıtımına karar verdiklerinde, dağıtımına karar verilen kar payı ortağın mamelekine geçmekte, dolayısıyla işletmeden borç alma kavramı dışına çıkmaktadır. Şahsi teşebbüsün mal varlığı, teşebbüs sahibinin olduğundan işletme ile teşebbüs sahibi arasında kar dağıtımı diye bir kavram yoktur. Kazanç olsun olmasın, işletmeden kazanç kadar pay alınsın ya da alınmasın, bu kavramlarla ilişki kurulmadan, her ne ad altında olursa olsun, işletmeden alınan veya işletmeye verilen borçtan söz edilemez. Bu durumda işletme sahibi, ticari faaliyetini hobi olarak sürdürmek, işletme kaynaklarına dokunmamak zorundadır. Geçimini başka yollardan işletme dışındaki kazanç veya servet unsurlarından sağlamak durumundadır. Çünkü dönem sonlarında saptanan kazancın işletmeden çekilmesinin 5 inci bent kapsamında olmayacağı biçiminde bir belirleme yapılmamıştır. Yasa yayınlandıktan sonra bu biçimde idari görüş bildirilmesinin kıymeti harbiyesi yoktur. Kaldı ki, şahsi işletmeler genellikle küçük boyutlu ve ancak işletme sahibinin geçimini sağlayan yerlerdir. Diktiği elbise için 200.-YTL alan terzi, bu para ile evine ekmek peynir götürecek, çocuğuna çorap alacak, evinin elektrik su parasını ödeyecek veya ısınma parası için ödeme yapacaktır. Dönem sonunda kazanç saptanmasına daha çok zaman vardır. Terzinin bu günlük veya aylık para gereksinimi dönem sonunu bekleyemez. Yumuşak uygulama yapacağımız demenin hiçbir anlamı yoktur. Yasa dışında vergi almak veya almamak yetkisi padişahlara, despotlara, krallara bile verilmemiştir. Vergi idaresi böyle bir yetkiyi kendinde görüyorsa, durum daha da vahimdir.

5.2.5.3.3. Teşebbüs Sahibi ile Eşinin ve Çocuklarının İşletmeden Çektikleri Hizmetler

GVK.nun 41 inci maddesine eklenen 5 inci bent ile işletmeden hizmet çekilmesi gibi hizmet kavramı ile bağdaştırılma olanağı bulunmayan bir kavram yaratılmıştır. Hizmet işletmeden çekilmez veya işletmeye eklenmez. Hizmet çekilecek veya eklenecek bir değer değildir. Hizmet ifa edilir.

Ücret dışında kalan tüm hizmet bedelleri GVK.nun 41 inci maddesindeki 1 ila 4 bent kapsamında olmadığından 5 inci bent kapsamında değerlendirilecektir. Hizmetin 5 inci bent kapsamında değerlendirilmesi, malın işletmeden çekilmesi işleminden oldukça farklıdır. Yukarıda da belirttiğimiz gibi, malın işletmeden çekilmesi kavramı zaten vergi yasalarımızda vardır. Hizmetin işletmeden çekilmesi kavramı ise 5 inci bent ile vurgulanmış veya uygulanması söz konusu olmuştur. Ancak işin endazesi de elden kaçmıştır. Hizmet kavramı çok geniştir. Pek çok işlem işletmeden çekilen hizmet kavramı kapsamında vergilendirilebilecektir. Bu uygulamanın yasanın lafzı çerçevesinde yönlenmesi VUK.nun 3 üncü maddesi gereğidir. Bu durumda da pek çok hizmet vergileme kapsamına girecek ve uygulama kamu vicdanını çok rahatsız edecektir. Evinin musluğunu tamir eden sıhhi tesisatçının, oğluna elbise diken terzinin, anasının buz dolabını tamir eden beyaz eşya tamircisinin bu hizmetlerinin işletmeden çekilen değer olarak vergi konusu yapılması son derece anlamsızdır.

5.2.5.3.4. Teşebbüs Sahibi ile Eşine ve Küçük Çocuklarına İşletmeden Ödenen Aylıklar, Ücretler, Komisyonlar ve Tazminatlar

GVK.nun 41 inci maddesinin 2nci bent hükmü, teşebbüs sahibi ile eş ve küçük çocukların işletmeden aldıkları ücretler ile işletme kazancı ilişkisini düzenlemektedir. Alınan ücret hizmet karşılığı olacaktır. Hizmet karşılığı değilse, zaten kazançtan

düşülmesi söz konusu değildir. Bu kişiler hizmet karşılığı ücret alsalar da, emsalden düşük veya yüksek olmasına bakılmaksızın tamamı işletme kazancından indirilemeyecektir. Daha önce açıkladığımız 1 inci bent hükmünden farklı olarak burada işletme sahibinin küçük çocukları bent kapsamındadır. İşletme sahibinin 18 yaşından büyük çocukları bent kapsamında olmayacağından işletmeden aldıkları ücretler işletme kazancından indirilebilecektir.

Bu durumda işletmeye ücret tanımında hizmet veren teşebbüs sahibi ile eş ve küçük çocuklar GVK.nun 41/1-2 madde kapsamında olduklarından 5 inci bent uygulaması dışında olacaklar, aldıkları ücret, emsaline uygun olup olmadığına bakılmaksızın, işletmenin kazancından indirilemeyecektir.

Bunun dışında kalan ilgili kişilere (18 yaşından büyük çocuklar dahil) ödenen ücretlerin emsalin üstündeki kısmı 5 inci bent hükmü gereğince işletme kazancından indirilmeyecektir.

5.2.5.3.5. Teşebbüs Sahibinin İşletmeye Koyduğu Sermaye için Yürütülecek Faizler

GVK.nun 41 inci maddesinin 3 üncü bendi kapsamındaki bu işlemin, 5 inci bent kapsamında değerlendirilmesine olanak yoktur. İşletmeye sermaye konması borç verilmesi değildir. 5 inci bentte işletmeden borç verilmesinden veya alınmasından söz edilmiştir. Ayrıca 3 üncü bent kapsamındaki bu işlemin 5 inci bent kapsamında değerlendirilmeyeceği de zaten 5 inci bentte belirtilmiştir.

5.2.5.3.6 Teşebbüs Sahibinin Eşinin ve Küçük Çocuklarının Cari Hesap veya Diğer Şekillerdeki Alacaklarına Yürütülen Faizler

Teşebbüs sahibi ile eşinin ve küçük çocuklarının işletmedeki cari hesaplarına yürütülen faizlerin kazançtan indirilemeyeceğini belirleyen bu hüküm, yukarıda açıklamaya çalıştığımız işletmeye konan paranın sermaye artırımı, işletmeden çekilen paranın sermaye azaltılması niteliğinde olmasının sonucudur. Sermayeye yürütülen faiz kazançtan indirilemeyeceğinden, sermaye niteliğinde sayılan işletmeye verilen para için emsalden düşük veya yüksek faiz yürütülmesinin kazancın azaltılması sonucunu vermemesi gerekmektedir.

Dolayısıyla teşebbüs sahibinin, eşinin ve küçük çocuklarının dışında kalan ilgili kişilerin (18 yaşından büyük çocuklar dahil) cari hesaplarına yürütülecek faizlerin emsalden yüksek kısmı işletme kazancından indirilemeyecektir.

5.2.5.4. GVK.nun 1-4 Bentler Kapsamı Dışında Kalan Ancak 5inci Bent Kapsamındaki İşlemler

5.2.5.4.1.Emsallere Uygunluk İlkesine Aykırı Mal ve Hizmet Alım ya da Satımı

Yasada ilişkili kişi olarak sayılanların emsalden düşük veya yüksek fiyatla mal alım satımı nedeniyle kazancın azaltılması durumunda, azaltılan kazancın vergilendirilecek gelire eklenmesi gerekecektir.

5.2.5.4.2. Emsalinden Düşük veya Yüksek Faizle Borç Para Alınması veya Verilmesi

Teşebbüs sahibinin, eşinin ve çocuklarının işletmeden borç para alması ya da işletmeye borç para vermesi gibi kavramların olamayacağı, tüzel kişiliği olmayan işletme ile bu kişiler arasındaki para alıp vermenin borç alıp verme değil, sermaye

artırımı veya sermaye azaltılması sayılacağını yukarıda açıkladık. Teşebbüs sahibi, eşi ve çocukları dışında kalan ilişkili kişilerle teşebbüs sahibinin para alıp vermesi borç alıp verme kapsamındadır. Ancak GVK uygulamamızda, çok eski yıllardan beri yargı kararlarında ticari işletmeye borç verenlerin akrabalık ilişkisi yoksa faiz aldıkları kabul edilmiştir. Bir başka anlatımla akrabalık ilişkisi varsa, borç nedeniyle faiz alındığı varsayımı kabul edilmemiştir. GVK.nun 41 inci maddesinin 1 inci fıkrasına eklenen 5 inci bent hükmü ile, artık akrabalık ilişkisi olsun olmasın borç para verilmesi faiz alındığı esasında vergilemeye neden olacaktır. Hatta belki akrabalık ilişkisi yoksa, faiz alındığı varsayımı artık belki kabul edilmeyecektir.

5.2.6. Ceza ve Tazminatlar

Her türlü para cezaları ve vergi cezaları ile, teşebbüs sahibinin suçlarından doğan tazminatlar (akitlerde cezai şart olarak belirlenen tutarlar hariç) ticari kazançtan indirilemeyecektir (GVK md.41/6). Maddede sözü edilen vergi cezaları aynı vergilerin cezalarıdır. GVK md.90 hükmü gereği gelir vergisinin kendisi de cezası da zaten kazançtan indirilemeyecektir. İşletme ile ilgili aynı vergiler GVK.nun 40/6 maddesi gereğince ticari kazançtan indirilebilmektedir. İşte aynı vergiler için herhangi bir nedenle vergi cezası ödenmişse bunlar ticari kazançtan indirilemeyecektir.

Sonradan tarh edilen vergi ve cezaların uyumsuzluk konusu olması halinde, bu uyumsuzluk nedeniyle, avukat ve mali müşavire yapılan ödemelerin gider yazılması tartışılmıştır. Bazı görüşler bu ödemelerin ticari işletme ve faaliyetle ilgili olmadığını, kazanç oluşuktan sonra verginin ödenmesinin işletme sahibinin kişisel mamelekinin ilgilendirdiği; kazancın elde edilmesi ve idamesi ile ilgili olmadığını gerekçesi ile, ticari kazançtan indirilemeyeceği biçimindedir (Yılmaz Özbacı Oluş Yayıncılık Gelir Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları,2005, Sayfa 435), Diğer bir görüş, elde edilen kazancın vergiden sonraki kazanç olduğu, kazanç nedeniyle vergi ödenmenin ticari işletmenin ve faaliyetin ayrılmaz bir parçası olarak ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi ile ilgili olduğu; dolayısıyla gelir vergisi yönünden de, aynı vergiler yönünden de vergi ihtilafı ile ilgili olarak ödenen müşavir ve avukatlık ücretlerinin ticari kazançtan indirilmesi gerektiği biçimindedir. Danıştay 4. Daire 21.6.1976 gün, E.1976/328, K.1976/1611 sayılı kararında gelir vergisi ile ilgili uyumsuzluğu izleyen mali müşavire ödenen ücreti gider kabul etmiştir.

Teşebbüs sahibinin kusuru nedeniyle ödenen tazminatlar da ticari kazançtan indirilemeyecektir. Daha önce açıklandığı gibi, sözleşme, ilam veya kanun hükmüne dayanılarak ödenen işle ilgili tazminatlar gider yazılabilecektir. Ancak GVK.nun 40/3 maddesindeki bu hüküm, teşebbüs sahibinin kusurundan doğmuş olmama koşuluna bağlanmıştır. Teşebbüs sahibinin kusurundan doğan tazminatlar işle ilgili olsa da ticari kazançtan indirilemeyecektir.

5.2.6.1. Ceza ve Tazminatlarla İlgili Yargı Kararları

—Yükümlünün elektrik abonelerinden tahsil ettiği fon payını bakanlığın gösterdiği hesaba zamanında ödemediği için ödediği faiz GVK.nun 41/5 maddesi kapsamında değildir. Danıştay 3. Daire, 2.4.1998 gün, E.1996/2550, .1998/1228 sayılı karar,

—Mükellefin işle ilgili sözleşme nedeniyle ödediği tazminat cezai şart niteliğinde olduğundan GVK.nun 41/5 maddesi parantez içi hüküm kapsamında değerlendirilmeli ve GVK.nun 40/3 maddesi gereğince ticari kazançtan indirilmelidir. Danıştay 4. Daire 26.4.1973 gün, E.1972/1958, K.1973/3604 sayılı karar.

5.2.7. Alkollü İçki ve Tütün Reklam Giderleri

GVK.nun 41 inci maddesine 3571 sayılı Kanunla eklenen 7 nci bent ile her türlü alkol ve alkollü içkiler ile tütün ve tütün mamullerine ait ilan ve reklam giderlerinin yarısının ticari kazançtan indirilemeyeceği belirtilmiştir. Ancak parantez içi hükümle Bakanlar Kuruluna %50 oranını %100 e çıkarma veya sıfıra kadar indirme yetkisi verilmiştir. Bakanlar Kurulu 90/1081 sayılı karar ile bu oranı (0) olarak belirlemiştir. Dolayısıyla bu reklam giderlerinin tamamı ticari kazançtan indirilebildiğinden yeni bir oran belirleyinceye kadar maddenin işlerliği yoktur.

5.2.8. Yat, Kotra, Tekne, Sürat Teknesi Gibi Motorlu Deniz Taşıtlarının, Uçak Helikopter Gibi Hava Taşıtlarının Gider ve Amortismanları

GVK.nun 41 inci maddesine 4008 sayılı Yasa ile eklenen 8 inci bendde, kiralama yoluyla edinilen veya işletmede kayıtlı olan, yat, kotra, tekne sürat teknesi gibi motorlu deniz taşıtları ile uçak ve helikopter gibi hava taşıtlarından işletmenin esas faaliyet konusu ile ilgili olmayanların gider ve amortismanlarının ticari kazançtan indirilemeyeceği belirtilmiştir.

Madde hükmünde, değerlendirilmesi zor olan “işletmenin esas faaliyet konusu ile ilgili olmama” kavramıdır. Şirket ana statüsüne göre ve, fiili duruma göre değerlendirilmesi gerekir. Ana sözleşmesinde yat kiralama ile uğraşılacağına belirtilmesine rağmen, fiilen yat kiralaması ile uğraşılıyor, örneğin, yat yapımı ve malzemeleri alım satımı ile uğraşıyorsa, kiralanan veya işletme aktifine kayıtlı yatın “işletmenin esas faaliyet konusu ile ilgili olduğu” kabul edilmeyecek, gider ve amortismanı ticari kazançtan indirilemeyecektir.

5.2.9. Basın veya Radyo Televizyon Yayınları Yolu ile İşlenen Fiiller Nedeniyle Ödenen Tazminat

Bir işletme, basın ya da radyo televizyon yayınları nedeniyle tazminat ödemek durumunda kalırsa, ödenen bu tazminat ticari kazançtan indirilemeyecektir (GVK Md.41/10). Aslında basın radyo, televizyon gibi yayın organlarına konu olan fiiller nedeniyle tazminat ödenmesinde işletme sahip ve yöneticilerinin kusuru vardır. Bu nedenle zaten ticari kazançtan indirilememesi gerekir. Ancak 4756 sayılı Yasanın 2002 de yürürlüğe giren 28 inci maddesi ile GVK.nun 41 inci maddesine eklenen bu bent konuya açıklık getirmiş olmaktadır.

5.3. Hırsızlık veya Dolandırıcılık Nedeniyle Ticari İşletmenin Eksilen Öz Sermayesi

Ticari işletmeden çalınan mallar veya, ticari işletmenin dolandırılması nedeniyle uğradığı kayıpların ticari kazançtan indirilip indirilemeyeceği hep tartışma konusu olmuştur. Çalınan mal ve parasal dolandırıcılık nedeniyle ticari işletmenin değer yitirmesi, aynı gerekçelerle değerlendirilemez. Bu nedenle konunun iki ayrı başlıkta incelenmesi gerekir.

5.3.1. Ticari İşletmeden Çalınan Mal ve Paralar

Ticari işletmeden çalınan mal ve paraların ticari kazançtan indirileceği veya indirilemeyeceği ile ilgili GVK.nun 40 ve 41 inci maddelerinde özel bir hüküm yoktur. Konunun GVK.nun ve VUK.nun genel hükümlerine göre değerlendirilmesi gerekir. Pek çok vergi yorumcusu çalınan mal ve paraların ticari kazançtan indirilemeyeceği görüşündedir. Örneğin,

—Yılmaz Özbacı, a) çalıntının gayrisafi karın oluşumu ile ilgilendirmesine olanak bulunmadığı, bu nedenle gayri safi karın oluşumunda göz önünde tutulamayacağı, ancak safi karın oluşumunda göz önünde tutulacağı, ticari faaliyet sonucu oluşan gayri safi kazançtan safi kazanca varmak için hangi giderlerin indirileceğinin 40 ıncı maddede belirtildiği, 40 ıncı maddede de çalınan paraların ticari kazançtan indirileceği biçiminde bir hüküm bulunmadığı, b) gerçi genel giderlerin yasada ayrı ayrı sayılmadığı, ancak sınırının ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi amacı ile sınırlandırıldığı, çalıntının ticari kazancın elde edilmesi ve idamesi ile ilgili olmadığı, c) genel hukukta hırsızlığın mali sonuçları itibarıyla yalnızca taraflar arasında hüküm ifade edeceği, üçüncü kişilere etkisinin olmayacağı, vergi hukuku alanında vergi alacağının bağlandığı olayın vukuu ile doğmuş bulunan vergi borcunu etkilemesinin kabul edilemeyeceği dolayısıyla ticari kazançtan indirilemeyeceği gerekçeleri ile ticari kazançtan indirilemeyeceğini belirtmektedir. (Oluş Yayıncılık Gelir Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları, 2005 Sayfa 438-439)

—Recep Bıyık ve Aydın Kıratlı'nın birlikte yazdıkları Gelir ve Kurumlar Vergisi Matrahlarının Tespitinde Giderler ve İndirimler (Yaklaşım Yayınları) başlıklı kitabın 147-150 sayfalarında a) Çalınan mal ve paraların kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi ile ilgili olmadığı, b) Mukaveleye, ilama, kanun emrine dayanarak ödenen tazminat olmadığı, c) VUK.nun 278 inci maddesine göre kıymeti düşen mallar gibi değerlendirilemeyeceği veya 317 nci maddesine göre fevkalade amortisman konusu olmayacağı, 288 inci maddeye göre karşılık da ayrılmayacağı gerekçeleri ile ticari kazançtan indirilemeyeceği görüşü savunulmuştur.

Bu görüşlere aşağıdaki nedenlerle katılmıyoruz:

1.Türk vergi mevzuatında gayri safi kazanç tespitinden sonra safi kazanca ulaşmak gibi bir kavram yoktur. Gayri safi kazanç değil, doğrudan kazanç tespit edilir. Gelir Vergisi Kanununun 38 inci maddesine göre kazancın bilanço usulüne göre dönem sonu öz sermayesi ile dönem başı öz sermayesi arasındaki fark olduğu belirtilmiştir. Öz sermayeler saptanırken VUK.nun değerlendirme hükümleri göz önünde tutulacak, işletmeden çekilen değerler bu farka eklenecek, işletmeye eklenen değerler de bu farktan düşülecektir. GVK.nun 40 ve 41 inci maddeleri de göz önünde tutulacaktır. Bu doğrudan safi kazanç tespitidir. Safi kazanç tanıımıdır. GVK. nun 39 uncu maddesinde de ticari kazanç bir hesap dönemi içinde elde edilen hasılat ile giderler arasındaki fark olarak tanımlanmış; ticari kazancın bulunması için hesap dönemi sonundaki emtia mevcudunun değerinin hasılatı, dönem başındaki emtia mevcudunun değerinin giderlere ekleneceği belirtilmiştir. Bu tanım da safi kazanç tanıımıdır. İşletme hesabı esasında kazanç tespitinde de VUK.nun değerlendirme hükümleri ile GVK.nun 40, 41 inci madde hükümlerinin göz önünde tutulacağı tekrarlanmıştır. 40 ve 41 inci maddelerin göz önünde tutulacağı hükmü gayrisafi kazançtan safi kazanca geçiş aşaması olarak değerlendirilemez.

2.Gerek 38 inci maddeye göre, gerekse 39 uncu maddeye göre saptanan ticari kazanç GVK.nun 40 ve 41 inci maddede belirtilen giderleri kapsamaktadır. 40 ve 41 inci maddede sayılan tüm giderler, işletmenin dönem sonu öz sermayesini azalttığından bilanço usulüne göre tespit edilen kazançtan; gider niteliğinde olduğu için de işletme hesabı esasına göre saptanan kazançtan indirilmişlerdir. Özellikle 40 ıncı madde hangi giderlerin işletme ile ilgili olduğunu belirlemek amacıyla düzenlenmiştir. Tadadi nitelikte değildir. 40/1 madde işle ilgili giderlerin indirilebileceğini belirtmiştir ki, bu belirleme yapılmamış olsa bile, işle ilgili giderler gene ticari kazançtan indirilecekti. Çünkü hem 38 inci maddede, hem 39 uncu maddede

giderlerin kazançtan indirileceği genel hükümler arasında yer almıştır. Dolayısıyla 40 ıncı madde ihdası hükümleri değil, açıklayıcı hükümleri içermektedir. İhdası hükümler içeren madde 41 inci maddedir. Safi kazançta ulaşılacak için değil, vergi matrahına ulaşılacak amacıyla düzenlenmiştir. Çünkü 38 ve 39 uncu maddelerin uygulanmasıyla safi kazançta ulaşılacaktır. 40 ıncı madde bu safi kazancı değiştirmektedir. 41inci madde safi kazancı değiştirmekte, vergi matrahına dönüştürmektedir. Bu nedenle gelir vergisi beyannamesinin en üstüne safi ticari kazanç yazıldıktan sonra, bu kazanç 41 inci maddede sayılan giderler eklenmektedir. Safi kazanç 40 ve 41 inci maddeleri içerdiği için, 40 ıncı maddede sayılan giderler beyannameye ayrıca indirim konusu olmamaktadır. Dolayısıyla 38 veya 39 uncu maddeye göre saptanan safi kazançta, ancak 41 inci maddede sayılan giderler eklenir. Bu giderler tadadidir. Kıyas yolu ile, başkaca, kanunen kabul edilmeyen gider yaratılıp eklemeye yapılamaz. Dolayısıyla sorgulanması gereken çalıntının neden gider olarak 40 ıncı maddede sayılmadığı değil, kanunen kabul edilmeyen gider olarak neden 41 inci maddede sayılmadığı olmalıdır.

3.Çalıntının VUK.nun değeri düşen malları düzenleyen 278 inci maddesi, fevkalade amortismanı düzenleyen 317 nci maddesi, karşılıkları düzenleyen 288 inci maddesi kapsamında olmaması gider yazılamayacağını nedeni olamaz. Pek çok gider bu maddeler kapsamında olmamasına karşın gider yazılmaktadır. Sorun şudur: çalıntı nedeniyle öz sermaye azalmış ve dolayısıyla çalıntı tutarı kadar, safi kar azalmıştır. Bu azalma işletmeden çekilen değer niteliğinde ise, dönem sonu öz sermayesine eklenecek, dolayısıyla ticari kazançtan indirilmemiş olacaktır. Çalıntı işletmeden çekilen bir değer değildir. O zaman öz sermayeyi azaltan bu olayın işle ilgili olup olmadığı tartışılmak durumundadır. Hırsızlık olayı ticari faaliyetin yaşandığı toplumun ve ekonomik ortamın bir gerçeğidir. Bu gerçek yok sayılmadığı sürece ticari faaliyeti etkilemekte ve ticari faaliyetle ilgili olmaktadır. Hırsızlık olayı ticari faaliyetle ilgili değilse, hırsızlığa karşı sigorta da ticari faaliyetle ilgili sayılmamalıdır. Hırsızlığın işle ilgili olmadığı anlayışı benimsenirse, hırsızlık sigortası primlerinin de işle ilgili olmaması, ticari kazançtan indirilememesi sonucuna varılır. Konunun bir başka yönü de şudur: İşletme hırsızlık sigortası yaptırmışsa, çalıntı nedeniyle sigortadan aldığı tazminatı gelir yazmayacak mıdır? Tazminatı gelir yazacaksa, çalıntıyı gider yazmak veya yazmamak nasıl açıklanacaktır?

5.3.2. Dolandırıcılıktan Kaynaklanan Gider veya Zarar

Dolandırıcılık zararı çalıntıdan ayrı değerlendirilmelidir. Dolandırıcılık ile veriye satış, alacak tahsili, borçlanma işlemleri arasında genellikle doğrudan ilişki bulunmaktadır. İşletme için dolandırıcılık genellikle bir alacağın tahsil edilememesi biçiminde olmaktadır. İşletme sahip veya yöneticisinin çok ağır bir ihmali, kusuru yoksa, genel hükümler çerçevesinde (VUK.nun şüpheli alacak veya değersiz alacak hükümleri gibi) değerlendirilerek gider yazılmalı veya yazılmamalıdır.

5.3.3. Çalınan Mal ve Paralar ile İlgili Özelgeler ve Yargı Kararları

5.3.3.1. Özelgeler

—Vergi kanunlarında kaybolan malların gider yazılacağı konusunda hüküm yoktur. VUK.nun 278 inci maddesindeki kıymeti düşen mallar hükmü, 317 nci maddesindeki fevkalade amortisman hükmü kapsamında da değildir. Bu nedenle “cari hesaba ya da kanunen kabul edilmeyen gider hesabına” alınmak suretiyle muhasebeleştirilmesi gerekir. (İstanbul Defterdarlığı’nın 14.03.1996 gün, 2666 sayılı özelgesi.)

—Çalınan mal ve para gelirin elde edilmesi ve idame ettirilmesi ile ilgili bir genel gider olmadığından GVK.nun 40/1 maddesi kapsamında değildir. Ticari kazançtan indirilemez (Maliye Bakanlığı'nın 22.09.2004 gün, 44706 sayılı özelgesi)

5.3.3.2. Yargı Kararları

—VUK.nun 274 ve 278, GVK.nun 40/1 maddesi gereğince çalınan mal bedelleri ticari kazançtan indirilemez. Danıştay 4. Daire 3.10.1979 gün, E.1979/48, K.1979/2429 sayılı karar

—Sözleşme gereğince, taşıma sırasında çalınan, hasara uğrayan eşyalar karşılığı ödenen tazminatlar gider yazılabilir. Danıştay 4. Daire 5.10.1970 gün, E.1969/2568, K.1970/4725 sayılı karar

—Yükümlü bir kamyon malının kaybolması üzerine derhal yetkili makamlara baş vurmuş, ancak kamyonun plakasının, sürücüsünün kimliğinin sahte olduğu anlaşılmış, malı çalanlar bulunamamıştır.Öz sermayede olumsuz azalmaya neden olan bu olay nedeniyle, VUK.nun 288 inci maddesi gereğince bu malların kayıtlı değerleri üzerinden karşılık ayrılması suretiyle zarar yazılması yerindedir. Danıştay 4. Dairenin 27.10.1988 gün, E.1987/5929, K.1988/3647 sayılı kararı,

—Çalınan mal bedelleri GVK.nun 38 inci maddesine göre öz sermayede olumsuz bir azalmaya neden olduğu için VUK.nun 288 inci maddesine göre karşılık ayrılarak ticari kazançtan düşülmesinde yasalara aykırılık yoktur.

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

ZİRAİ KAZANÇ İÇİN **YILLIK BEYANNAME** **VERİLMESİ**

I. ZİRAİ FAALİYET VE ZİRAİ KAZANÇ

GVK.nun 52 nci maddesinde zirai faaliyetten doğan kazançların zirai kazanç olduğu belirtildikten sonra, Zirai faaliyet;

Arazide, deniz, göl ve nehirlerde, ekim, dikim,bakım, üretme, yetiştirme ve ıslah yolları ile veyahut doğrudan doğruya tabiatın istifade etmek suretiyle nebat, orman, hayvan, balık ve bunların mahsullerinin istihsalini, avlanmasını, avcılar ve yetiştiricileri tarafından muhafazasını, taşınmasını, satılmasını veya bu mahsullerden sair bir şekilde faydalanılması olarak tanımlanmıştır.

Bu tanıma göre, özellikli durumlar aşağıda belirtilmiştir:

—Aşım yaptırmak için erkek damızlık beslenmesi zirai faaliyet, bundan elde edilen kazanç zirai kazançtır.

—Tarımda kullanılan her türlü makine ve aletin başka çiftçilerin işlerinde kullanılması nedeniyle elde edilen kazanç zirai kazançtır.

—Seralarda çiçek ve sebze yetiştirilerek, evlerde ipek böceği beslenerek yapılan faaliyet zirai faaliyet, bu faaliyetten elde edilen kazanç zirai kazanç olacaktır.

—**Yarış atı yetiştiriciliğinin**, zirai faaliyet niteliği çok tartışılmıştır. Hesap Uzmanları Danışma Komisyonu, zirai kazancın gelir unsuru olarak gelir vergisi kapsamına alındığı yıllarda, yarış atı yetiştiriciliğinin gelir elde etme amacına yönelik bir faaliyet olmadığı; servet ve gelir harcaması, servetin ve gelirin kullanılması ile ilgili bir uğraş olduğu; bu nedenle GVK. kapsamında değerlendirilmemesi gerektiği biçiminde karar vermiş, uygulama bir zaman bu karar doğrultusunda yürütülmüştür. Ancak sonradan Danıştay yarış atı yetiştiriciliğini zirai faaliyet saymış, ikramiyeleri zirai hasılat kabul etmiştir. Uygulama bugün, Danıştayın bu kararları doğrultusundadır. Biz Danıştay kararlarını doğru bulmuyoruz. Yarış atı yetiştirmek, bunları yarıştırmak, gelir elde etmek amacı ile yapılmaz. Bir hobidir. Masraflı bir hobidir. Dolayısıyla gelir vergisi mükelleflerinin kendi tüketimi sayılması; gelirin elde edilmesi ile ilgilendirilmemesi gerekir. Aksi düşünce, gelir vergisi mükellefinin kişisel gereksinim ve hobileri için yapılan harcamaların gelir vergisi matrahından indirilmesi sonucunu verir ki, gelir vergisinin amacına, ilkelerine, verginin yapısına aykırıdır. Bizce bu konuda yasal düzenleme yapmak gerekir.

II. VERGİLENDİRİLMEMEYEN ZİRAİ KAZANÇ

A. Genel Olarak

Gelir unsurları arasına 1960 yılında yapılan köklü düzenleme ile alınan zirai kazanç ve bu kazançlarla ilgili muafiyet koşulları, 1998 yılına kadar diğer gelir unsurlarında olduğu gibi kanunda ayrıca düzenlenmiş; Muafiyet koşulları içinde kalanlar yıllık gelir vergisi beyannamesi ile vergileme dışında tutulmuştur. 1998 yılında yürürlüğe giren 4369 sayılı Yasa ile GVK.ndaki küçük çiftçi muafılığı ile ilgili maddeler yürürlükten kaldırılmıştır. Böylece zirai kazanç, beyan üzerine vergilendirilme; kesinti yolu ile vergilendirilme ve vergi dışı tutulma gibi üç yöntemle vergilendirilmekte veya vergilendirilmemektedir.

Eskiden küçük çiftçi muafılığının sınırlarını belirleyen koşullar, 4369 sayılı Yasadan sonra, yıllık beyanname vermek zorunda olmayan çiftçilerin koşullarını oluşturmuştur. Özetlemek gerekirse, GVK.nun 54 üncü maddesinde belirlenen ölçüleri aşan çiftçilerin elde ettiği zirai kazanç yıllık beyanname ile; bu ölçüleri aşmayan,

ancak GVK.nun 94 üncü maddesinde sayılanlara satış yapan çiftçilerin zirai kazançları vergi kesintisi yolu ile vergilendirilecek; 54 üncü maddedeki ölçüleri aşmayan ve GVK.nun 94 üncü maddesi kapsamında kişilere satış yapmayan çiftçilerin zirai kazançları da vergilendirilmeyecektir.

Bu hükümlere göre vergilendirilmeyecek zirai kazanç işletme büyüklüğü ölçülerini aşmayan çiftçilerin 94 üncü maddeye göre vergi kesintisi yapmak zorunda olmayan kişi ve kuruluşlara yaptıkları satışlardan elde edilen kazançtır. Yıllık beyanname ile beyan edilerek vergilendirilecek zirai kazanç ise, işletme büyüklüğü ölçüsünü aşan çiftçileri kazançlarıdır.

B. Yatırım İndirimi

01.01.2006 tarihi itibarıyla yürürlükten kaldırılan GVK.nun 19 uncu maddesinde zirai kazancını bilanço usulüne göre saptayan yükümlülerin yatırım indiriminden yararlanabilecekleri belirtilmiştir. Zirai kazancın bilanço usulüne göre saptanması, çiftçilerin seçimine bırakılmıştır. Yatırım indiriminden yararlanmak isteyen çiftçiler zirai kazançlarını bilanço usulüne göre saptamak yani yevmiye defteri, defteri kebir, envanter defteri kayıtlarını tutmak; dönem kazancını öz sermaye karşılaştırması ile belirlemek zorundadırlar. Yatırım indirimi ile ilgili ayrıntılı açıklama ticari kazanç bölümünde verilmiştir.

III. ZİRAİ KAZANCIN YILLIK BEYANNAME İLE VERGİLENDİRİLMESİ

Yukarıda da belirttiğimiz gibi, zirai faaliyetten elde edilen kazançların vergilendirilmesi, birisi yıllık beyanname verilmesi ve diğeri vergi kesintisi yapılması olmak üzere iki yöntemle gerçekleştirilmektedir. Vergi kesintisi genel bir vergileme yöntemidir. Zirai kazancı için yıllık beyanname verenler dahil, çiftçilerin 94 üncü maddeye göre vergi kesintisi yapmak zorunda olanlara yapılan tüm zirai ürün satışları, vergi kesintisi yolu ile vergilendirilecektir. Yıllık beyanname verecek çiftçiler için zirai ürün satış bedellerinden kesilen vergi, yıllık beyanname sonucu hesaplanan vergiden mahsup edilecektir. Yıllık beyanname vermeyecek çiftçiler için bu vergi kesintisi nihai vergi niteliğinde olacaktır.

A. Kimler Zirai Kazançları İçin Yıllık Beyanname Verecektir?

GVK.nda zirai kazanç için yıllık beyanname verilmesi, kullanılan zirai makine ölçüsü ve zirai işletme büyüklüğü ölçüsü olmak üzere iki koşulla sınırlandırılmıştır.

1. Kullanılan Zirai Makine Ölçüsü

- Bir biçerdövere,
- Veya bu mahiyetteki bir motorlu araca,
- Veya on yaşına kadar ikiden fazla traktöre

Sahip olan çiftçilerin zirai kazançları yıllık beyanname ile beyan edilecektir.

Zirai faaliyetin ortaklık olarak yürütülmesinde, bu ölçü ortaklık itibarıyla göz önünde tutulacaktır.

On yaşına kadar ikiden fazla traktöre sahip olma sınırlaması, bu traktörleri çiftçi kendi işinde kullanıyorsa, 1998 yılından başlayarak on yıl süre ile uygulanmayacaktır. Yani 2005 yılı için çiftçinin on yaşından küçük ikiden fazla traktörü varsa, bu traktörleri kendi işinde kullanıyorsa, genel sınırlama (zirai makine ölçüsü) yönünden yıllık beyanname vermeme koşulunu bozmuş olmayacaktır (GVK. Geçici Md. 45).

Bir biçer dövere veya bu mahiyetteki bir motorlu araca veya on yaşına kadar ikiden fazla traktör koşulu, bu makinelerin zirai işletmede kullanılması yönünden değerlendirilmelidir. Biçer döver veya bu mahiyetteki motorlu araç veya on yaşından küçük ikiden fazla traktör çiftçiye ait olmakla beraber zirai işletmeye ait değilse, bu makinelerin faaliyeti, ticari faaliyet; elde edilen kazanç da ticari kazanç sayılacaktır (GVK. Md.53). Esasen çiftçilerin makine ve aletlerinin başka çiftçilerin zirai istihsal işlerinde kullanılması zirai faaliyet sayılmaktadır (GVK. Md. 52). Maddenin bu hükmü, zirai işletmeye dahilde olsa bu makine ve aletlerin başka çiftçilerin zirai istihsal işleri dışında eşya ve yük taşıma işlerine tahsis edilmesi zirai faaliyet değil; ticari faaliyet sayılacak ve bu işlerden elde edilen kazancın ticari kazanç olarak vergilendirileceği anlamındadır.

2. Zirai İşletme Büyüklüğü

Zirai kazancın gerçek usulde saptanma yöntemi olan yıllık beyanname vermek zorunda olanlar GVK.nun 54 üncü maddesinde belirlenen işletme büyüklüğü ölçüsünü aşan çiftçilerdir. GVK.nun 54 üncü maddesinde zirai işletme büyüklükleri;

- Arazi üzerinde yapılan faaliyetler,
- Arazi üzerinde yapılmayan faaliyetler

olarak iki grup olarak düzenlenmiştir. Arazi üzerinde yapılan zirai faaliyetler 24 grup olarak, arazi üzerinde yapılmayan zirai faaliyetler 4 grup olarak yasada yer almıştır. Aşağıda bu gruplar değiştirilmeden verilmiştir. Çünkü, aşağıdaki bölümlerde yapılan ayrıntılı açıklamalarda görüleceği üzere, farklı gruplardaki zirai faaliyetler yasada aynı büyüklük olarak düzenlenmiş olsalar bile, birkaç zirai faaliyetin birlikte yapılmasında aynı grupta olanlarla farklı grupta olanlar aynı ölçü ile değerlendirilmeyecektir. Örneğin bakliyat, afyon, susam, keten, kendir ziraatı aynı grupta yer almıştır. Dolayısıyla 300 dönüm kendir, 100 dönüm afyon, 100 dönüm keten, 600 dönüm susam, 120 dönüm bakliyat ekildiğinde toplam 1000 dönümü geçtiğinden, zirai kazanç için yıllık beyanname verilecektir. Oysa bakliyat yerine 150 dönüm ayçiçeği ekilmiş olsaydı, ayçiçeği aynı grup ziraat olmadığı için işletme büyüklüğü ölçüsü aşılmamış olacaktı.

2.1. Arazi Üzerinde Yapılan Zirai Faaliyetlerde İşletme Büyüklüğü Ölçüsü

Arazi üzerinde yapılan faaliyetlerde işletme büyüklüğü ölçüleri 24 grupta toplanmıştır. Buna göre işletme büyüklükleri aşağıdaki gibidir:

- 1. Grup. Hububat ziraatı,** ekili alan yüzölçümü toplamı taban arazi için 900, kıraç arazi için 1.700 dönüm,
- 2. Grup. Bakliyat, afyon, susam, keten, kendir ziraatı** ekili alan yüzölçümü toplamı 1.000 dönüm,
- 3. Grup. Ayçiçeği ziraatı,** ekili arazi yüzölçümü toplamı 950 dönüm,
- 4. Grup. Pamuk ziraatı,** ekili arazi yüzölçümü toplamı 400 dönüm,
- 5. Grup. Çeltik ziraatı,** ekili arazinin yüzölçümü toplamı 300 dönüm,
- 6. Grup. Pancar ziraatı,** ekili arazinin yüzölçümü toplamı 300 dönüm,
- 7. Grup. Patates, soğan, sarımsak ziraatı,** ekili arazinin yüzölçümü toplamı 200 dönüm,

8. Grup. ay ziraatı, ekili arazinin yüzölçümü toplamı (mahsul verecek hale gelmeyenler hariç) 150 dönüm,

9. Grup. Tütün ziraatı, ekil arazinin yüzölçümü toplamı 200 dönüm,

10. Grup. Sebze ziraatı, ekili arazinin yüzölçümü toplamı 200 dönüm,

11. Grup. Sera ve iekilik Ziraatı, ekili arazinin yüzölçümü toplamı 8 dönüm,

12. Grup. Kavun ve karpuz ziraatı, ekili arazinin yüzölçümü toplamı 300 dönüm,

13. Grup. Meyve verebilecek hale gelmiş fındık ziraatı, ekili arazinin yüzölçümü toplamı 250 dönüm,

14. Grup. Meyve verebilecek hale gelmiş, bağ ve incir ziraatı, ekili arazinin yüzölçümü toplamı 250 dönüm,

15. Grup. Meyve verebilecek hale gelmiş antep fıstığı, 2.500 ağaç,

16. Grup. Meyve verebilecek hale gelmiş zeytinlik, 4.500 ağaç,

17. Grup. Meyve verebilecek hale gelmiş narenciye, 1.500 ağaç,

18. Grup. Meyve verebilecek hale gelmiş elma, 2.000 ağaç,

19. Grup. Muz ziraatı, ekili arazinin yüzölçümü toplamı 30 dönüm,

20. Grup. Meyve verebilecek hale gelmiş kayısı, 2.000 ağaç,

21. Grup. Meyve verebilecek hale gelmiş armut, kiraz, vişne, şeftali, 2.000 ağaç,

22. Grup. Diğer meyve ve ürün ziraatı (palamut hariç), ekili arazinin yüzölçümü toplamı 100 dönüm, yer fıstığı, 350 dönüm,

23. Grup. Büyük baş hayvan sayısı 150 (iş hayvanları ile iki yaşından küçükler hariç),

24. Grup. Küçük baş hayvan sayısı 750 (bir yaşından küçüklerle kümes hayvanları hariç)

2.2. Arazi zerinde Yapılmayan Zirai Faaliyetler ile Kara ve Su Avcılığında İşletme Büyüklüğü ls

1. Grup. Deniz ve iç su balıkları yetiştiriciliği

a) Denizlerde sınırları belli edilebilen üretim alanlarında yapılan balık yetiştiriciliğinde (aė, kafes vb.) 750 metrekare

b) İç su balıkları yetiştiriciliğinde sınırları belirlenebilen havuz (beton, toprak vb.) gl, gölet ve baraj glleri gibi üretim alanları 900 metrekare,

2. Grup. Denizlerde yapılan balık avcılığında kullanılan tekne boyu 20 metre,

3. Grup. Arıcılık ziraatı, 500 kovan,

4. Grup. İpek Böcekçiliği ziraatı, 500 kutu

2.3. Yukarıda Sayılan Zirai Faaliyetlerin Birkacının Bir Arada Yapılması Durumunda İşletme Büyüklüğü Ölçüsü

Birkaç grup zirai işletmenin birlikte yürütülmesinde, en fazla iki gruba ait işletme büyüklüğü ölçüleri, bu gruplar için kanunda belirlenen hadlerin yarısını aşır aşmamasına göre belirlenir. Birlikte yapılan zirai faaliyet aynı gruba giriyorsa, tek bir faaliyet olarak kabul edilecek ve o grup için belirlenen işletme büyüklüğü ölçüsü esas alınacaktır. Örneğin, 150 dönüm patates, 25 dönüm soğan, 15 dönüm sarımsak ekilmişse; patates, soğan, sarımsak aynı grup (7. grup) içinde sayıldığından bu grup için belirlenmiş işletme büyüklüğü ölçüsü 200 dönüm aşılmamış olacaktır. Örneğin bir çiftçi;

- 100 dönüm susam, 50 dönüm afyon, 20 dönüm kendir, 350 dönüm bakliyat
- 400 dönüm ayçiçeği,
- 100 dönüm pancar ekmişse,

2 nci gruptaki (bakliyat, afyon, susam, keten kendir) ziraatındaki işletme büyüklüğü ölçüsü 1000 dönümün yarısını aşmıştır. Ancak, diğer gruplardan ayçiçeği (3 üncü grup) ve pancar (6 ncı grup) ziraatında işletme büyüklüğü ölçülerinin (950 ve 300 dönüm) yarısını aşmadığından, iki grupta aşmayıp bir grupta aştığından kazancını yıllık beyanname ile bildirmek zorunda olmayacaktır.

2.4. Aile İşletmesi Yönünden İşletme Büyüklüğü Ölçüsü

Gelir Vergisi Kanunun 93 üncü maddesinde düzenlenmiş olan aile reisi beyanının 29.7.1998 günü yürürlüğe giren 4369 sayılı Yasa ile kaldırılmış olmasına karşın, GVK.nun 53 üncü maddesinde işletme büyüklüğü ölçülerinin aile işletmesi olarak göz önünde tutulacağı belirtilmiştir. GVK.nun 53 üncü madde uygulaması yalnızca zirai kazanç için beyanname verme yönünden hüküm ifade etmektedir. Yoksa, zirai kazanç için aile reisi beyanı öngörülmüş değildir. Aile işletmesi;

- Aileden birinin işletmesinde aile fertlerinin çalışması,
- Aile fertlerinin ayrı zirai işletmelerinin bulunması,

Biçiminde olabilir. Aileden birinin işletmesinde aile fertlerinin çalışmasının bir özelliği yoktur. Zaten yaygın uygulama da budur. Bu durumda bu tek işletmenin, yasada belirlenen işletme büyüklüğü ölçülerini aşır aşmaması zirai kazancın yıllık beyanname ile vergilendirilip vergilendirilmeyeceğini belirleyecektir.

Aile fertlerinin ayrı zirai işletmeleri varsa, işletme büyüklüğü ölçüsü, aile işletmelerinin bütünü göz önünde tutularak uygulanacaktır. Yukarıda verdiğimiz örnekte, 100 dönüm susam, 50 dönüm afyon, 20 dönüm kendir, 350 dönüm bakliyat, 400 dönüm ayçiçeği, 100 dönüm pancar eken aile reisi ise, bunun yanında eşin tarlasına da 100 dönüm ayçiçeği ekilmişse; $(400 + 100) = 500$ dönüm ayçiçeği zirai işletme büyüklüğü 950 dönümün yarısı 475 dönümü aşmış olacağından, iki grupta işletme büyüklüğü ölçüsü aile olarak aşılmış olacaktır. Bu durumda zirai kazanç için yıllık beyanname verilecektir. Aile reisi, 100 dönüm susam, 50 dönüm afyon, 20 dönüm kendir, 400 dönüm ayçiçeği ürünlerinden elde ettiği kazancı, eş de 100 dönüm ayçiçeği ürününden elde ettiği kazancı yıllık beyanname ile bildirecektir.

2.5. Adi Ortaklık Yönünden İşletme Büyüklüğü Ölçüsü

İşletme büyüklüğü ölçülerinin uygulanması adi ortaklıklar yönünden de irdelenmek durumundadır. Adi ortaklık dışındaki ortaklıkların faaliyeti zirai faaliyet sayılma-

yacağı, ticari faaliyet sayılacağı için aile büyüklüğü ölçüsünün uygulanması söz konusu olmayacaktır.

Zirai işletme büyüklüğü ölçüsü, adi ortaklık işletmesi olarak göz önünde tutulacaktır. Adi ortaklığın zirai faaliyeti, zirai işletme büyüklüğü ölçüsünü aşıyorsa tüm ortaklar paylarına düşen kazancı yıllık beyanname ile bildirmek zorundadırlar.

2.6. Çiftçinin Birden Fazla Ortaklıkta Ortak Olması veya Şahsi İşletmesinin Yanında Adi Ortaklık Ortağı Olması Durumunda İşletme Büyüklüğü Ölçüsü

Adi ortaklığın ortağının yıllık beyanname vermesi yönünden durumu aşağıdaki olasılıklar göz önünde tutularak belirlenmelidir.

2.6.1. Adi Ortaklıkların Her Birinin Ayrı Ayrı İşletme Büyüklüğü Ölçüsünü Aşmamış Olması

Çiftçinin ortak olduğu adi ortaklıklar işletme büyüklüğü ölçülerini aşmıyor, ancak çiftçi, payları nedeniyle işletme büyüklüğü ölçüsünü aşıyorsa; adi ortaklıkların ortağı çiftçi, adi ortaklıklardan elde ettiği zirai kazancın tümünü yıllık beyanname ile bildirecektir.

Örnek:

X adi ortaklığının %60 payla ortağı çiftçi A, %40 payla ortağı çiftçi B dir. Y adi ortaklığında çiftçi A'nın payı %70, B'nin payı %30 dur.

X adi ortaklığı 1.000 dönüm hububat, 400 dönüm ayçiçeği, 150 dönüm pamuk ekmiştir.

Y adi ortaklığı 700 dönüm hububat, 500 dönüm ayçiçeği, 100 dönüm pamuk ekmiştir.

1.000 dönüm, hububat eken X adi ortaklığı, kıraç arazide hububat için işletme büyüklüğü ölçüsü 1.700 dönümün yarısı 850 dönümü aşmış; fakat ayçiçeği ve pamuk ziraatında işletme büyüklüğü ölçülerinin yarısını aşmadığından, adi ortaklık olarak işletme büyüklüğü ölçüsünü aşmamıştır.

500 dönüm ayçiçeği eken Y adi ortaklığı, ayçiçeği işletme büyüklüğü ölçüsü 950 dönümün yarısı 475 dönümü aşmış; fakat hububat ve pamuk işletme büyüklüğü ölçülerinin yarısını aşmadığından, adi ortaklık olarak işletme büyüklüğü ölçüsünü aşmamıştır.

Ortak A'nın X adi ortaklığından payına 600 dönüm hububat, 240 dönüm ayçiçeği, 90 dönüm pamuk ekimi; Y adi ortaklığından da payına 490 dönüm hububat, 350 dönüm ayçiçeği, 70 dönüm pamuk ekimi düşmüştür. Bu durumda Ortak A'nın hububat ekim toplamı $(600 + 490) = 1.090$ dönüm, ayçiçek ekimi toplamı $(240 + 350) = 590$ dönüm, pamuk ekimi $(90 + 70) = 160$ dönüm olmuştur. Hububat ve ayçiçek grubunda işletme büyüklüğü ölçüsünün yarısını geçtiğinden işletme büyüklüğü ölçüsünü aşmış olacak ve kazancını yıllık beyanname ile bildirecektir.

Diğer ortak B payına düşen ekili araziler yönünden işletme büyüklüğü ölçüsünü aşmadığından kazancını yıllık beyanname ile bildirmeyecektir.

Ortaklık ve şahsi işletmenin birlikte yürütülmesinde de aynı yöntem uygulanacaktır. Yukardaki örnekte Çiftçi B nin şahsi işletmesinde de ekili hububat arazisinin 300 dönüm, pamuk arazisinin de 120 dönüm olduğu kabul edilirse; hububat ekimi (400

+ 210 + 300)= 910 dönüm, bu gruptaki işletme büyüklüğü ölçüsü 1.700 dönümün yarısını, pamuk arazisi de (60 + 30 + 120)=210 dönüm bu grubun işletme büyüklüğü ölçüsü 400 dönümün yarısını geçeceğinden, zirai kazancını yıllık beyanname ile bildirmek zorunda olacaktır.

2.6.2. Adi Ortaklıklardan Birinin İşletme Büyüklüğü Ölçüsünü Aşmış Olması

Çiftçi birden fazla adi ortaklık ortağı ise, ortaklıklardan birinin işletme büyüklüğü ölçüsünü aşması durumunda, zirai kazancını yıllık beyanname ile bildirmek zorundadır.

Örnek: Çiftçi A, 500 dönüm pamuk eken X adi ortaklığının %10 ve 100 dönüm pamuk eken Y adi ortaklığının %40 ortağıdır. Ortaklıktan payına düşen ekili alanlar (50+40= 90 dönüm) işletme büyüklüğü ölçüsünü aşmadığı halde, X adi ortaklığı pamuk işletme büyüklüğü ölçüsü 400 dönümü aştığı için, zirai kazancını yıllık beyanname ile beyan etmek zorundadır.

2.6.3. Miras Ortaklığı ve Yarıcılık

Yarıcılığın ortaklık sayılacağı GVK.nun 53 üncü maddesinde belirtilmiştir. 101 Nolu GVK. Genel Tebliğinde de miras ortaklıklarının adi ortaklık olarak değerlendirileceği açıklanmıştır.

2.6.4. Zirai İşletme Büyüklüğü Ölçüsü ve Tek İşletme Kavramı

Yukardan beri açıkladığımız gibi, çiftçilerin zirai kazançlarını yıllık beyanname ile bildirmelerinde, aile işletmesi ve adi ortaklık yönünden bütünlük göz önünde tutulmaktadır. Ancak GVK.nun 52 nci maddesinde tek işletme kavramı tanımlanmıştır. Buna göre, bir çiftçiye veya ortaklığa ait olup, aynı köy sınırları içinde veya birbirine bitişik arazi üzerinde bulunan yahut istihsal şartlarına göre, birbirine bağlılık ve beraberlik arz eden işletmeler tek işletme sayılır.

Teki işletmeyi tanımlayan 52 nci maddede “*işletmeler tek işletme sayılır*” hükmü değerlendirilirken buradaki işletme deyimini tarla olarak anlamak, tek işletme kavramını açıklığa kavuşturmakta yararlı olacaktır. Buna göre tek işletme;

- Aynı köy sınırı içinde kalan tarlalar,
- Aynı köy sınırları içinde, fakat birbirine bitişik tarlalar,
- İstihsal şartları bakımından beraberliği ve bağlılığı olan tarlalar,

Olarak belirlenmektedir.

Tek işletme niteliğindeki arazi için işletme büyüklüğü ölçüsü toplu göz önünde tutularak uygulanır. Tek işletme aynı arazinin ortaklık ve şahsen işlenmesi durumunda önem kazanır. Örneğin çiftçi (A), aynı köy sınırları içindeki 200 dönüm tarlaya kendisi, bir başka tarlaya da %20 ortak olduğu adi ortaklık 250 dönüm pamuk ekmişse, ortaklıktaki payı 50 dönüm ve kendi şahsi işletmesi 200 dönüm pamuk ekimi toplamı 250 dönüm; pamuk için işletme büyüklüğü ölçüsü 400 dönümü geçmediği halde, tek işletme esasında işletme büyüklüğü (200+250=) 450 dönüm kabul edilecek ve bu çiftçi zirai kazancını yıllık beyanname ile beyan edecektir.

3.Yıllık Beyanname Verme Zorunluluğuna Geçiş ve Yıllık Beyanname Verme Zorunluluğundan Çıkış

GVK.nun 53 üncü maddesinde, işletme büyüklüğü ölçüsünü aşan çiftçiler, ertesi yılın başından başlayarak defter tutacak ve ertesi yıl zirai kazancı için yıllık beyan-

name verecektir. Yıllık beyanname vermek zorunda olan çiftçiler, işletme büyüklüğü ölçüsü altında kaldıkları yılın ertesi yılında defter tutmayacak ve yıllık gelir vergisi beyanname veremeyeceklerdir. Yukarda da açıkladığımız gibi, bir biçer döveri, on yaştan küçük ikiden fazla traktörü olan çiftçiler; işletme büyüklüğü ölçüsü altında kalsalar bile, zirai kazançları için yıllık beyanname vermek zorundadırlar. Dolayısıyla çiftçiler bu zirai makineleri edindikleri yılın ertesi yılında defter tutacak ve ertesi yıl zirai kazançlarını yıllık beyanname ile bildireceklerdir. Bu zirai makineleri elden çıkardıkları yılın ertesi dönemde de, defter tutma ve zirai kazançları için yıllık beyanname verme zorunlulukları kalkacaktır. Gerçi bu doğrultuda bir hüküm yasada yoktur. Ancak verginin genel hükümleri yönünden uygulamanın bu şekilde yapılması gerektiği görüşündeyiz.

4.Zirai İşletme Büyüklüğüne Göre Yıllık Beyanname Verilmesi, Adi Ortaklık, Kazanç Tespiti ve Diğer Ortaklar Yönünden Çelişkiler

GVK.nda 1998 yılında yürürlüğe giren 4369 sayılı Yasa ile, önemli değişiklikler yapılırken verginin yapısı da bozulmuştur. Bu Yasa yürürlüğe girmeden önce, çiftçiler vergiden muaf olanlar ve vergiye tabi olanlar olarak ikiye ayrılmış; vergiye tabi olanlar da gerçek usulde vergilendirilenler ve götürü gider esasına göre vergilendirilenler olmak üzere gene iki grupta toplanmışlardı. Bunlardan yalnızca gerçek usulde vergiye tabi olanlar defter tutmak zorunda idi. 4369 sayılı Yasanın yürürlüğünden önce vergiden muaf çiftçiler işletme büyüklüğü ölçüsüne göre belirleniyordu. Zirai işletme büyüklüğü ölçüsü aşıldığında küçük çiftçi muaflığı hükmünden yararlanılamıyor, genellikle bu çiftçiler, defter tutmayı gerektirmeyen götürü gider usulüne göre vergilendiriliyorlardı. Bu düzenlemede küçük çiftçi muaflığı, zirai kazancın götürü gider usulüne göre ve gerçek usule göre vergilendirilmesi birbirini tamamlayan hükümlerle bir bütünlük ortaya koyuyordu. 4369 sayılı Yasa ile işletme büyüklüğü ölçüsü, temelde, gene küçük çiftçi muaflığını belirlemektedir. Çünkü, 94 üncü maddeye göre, zirai mahsul satış bedeli üzerinden yapılan vergi kesintisi küçük çiftçinin satışlarını değil, tüm çiftçilerin satışlarını kapsamaktadır. 4369 sayılı Yasa ile götürü gider usulüne göre vergileme kaldırıldığı için, işletme büyüklüğü ölçüsünü aşmayan çiftçi zirai hasılatının tutarını belirleyici belgeleri toplamayacak ve bu hasılat üzerinden yıllık beyanname vermeyecektir. 94 üncü madde kapsamı dışındaki satışlardan vergi kesintisi de yapılmayacağı göz önünde tutulursa, işletme büyüklüğü ölçüsü bu anlamda küçük çiftçi muaflığını da belirlemektedir.

Ancak, işletme büyüklüğü ölçüsünü aşan çiftçi defter tutma zorunluluğu ile karşı karşıya kalmaktadır. Eski düzenlemede, işletme büyüklüğü ölçüsünü aşan çiftçi defter tutmak zorunda olmadığı, giderlerini belgelemeden götürü oranlar üzerinden giderlerini belirleyerek zirai kazancını yıllık beyanname ile bildirdiği için; küçük çiftçi muaflığı ölçüsü olarak kullanılan işletme büyüklüğü ölçüleri ile götürü gider uygulaması uyumlu yürütülüyordu. 4369 sayılı Yasa ile GVK.nun zirai kazançla ilgili götürü gider hükümleri kaldırılmış, ancak götürü gidere göre düzenlenmiş işletme büyüklüğü ölçüleri ile ilgili hükümler yasada olduğu gibi kalmıştır. Bu durum işletme büyüklüğü ölçüsü ile ilgili adi ortaklık düzenlemelerini boşlukta bırakmış, uygulanmasını güçleştirmiş, çelişkiler yaratmıştır. Şöyle ki;

1.Adi ortaklık, işletme büyüklüğü ölçülerini aşmışsa, ortaklarının tümünün yıllık beyanname ile zirai kazançlarını beyan etmek durumunda kalacakları sonucuna kolayca varılabilecektir. Çünkü adi ortaklık defter tutmak ve zirai kazancını bu defter kayıtlarına göre saptamak zorundadır.

2.Adi ortaklık işletme büyüklüğü ölçülerini aşmamışsa, tek işletme anlayışı

gereği, ortağının diğer adi ortaklık payı veya, şahsi zirai işletmesi nedeniyle zirai gelirini yıllık beyanname ile bildirmek zorunda olması nasıl uygulanacaktır? Götürü gider usulü yürürlükte iken ortağın beyanı ile, ortaklık kazancı arasında bir bağ bulunmamaktaydı. Ortaklık hasılatı ile kendi hasılatı veya diğer ortaklık hasılatını toplayarak bulunan tutara götürü gider oranı uygulayarak yıllık beyanname ile beyan edilecek kazancı saptamakta ve beyan etmekteydi. Ortaklığın gelir gider hesapları veya defter tutması, tutmaması işle doğrudan bir bağlantısı yoktu. Diğer ortaklar da işletme büyüklüğü ölçüsünü aşmıyorlarsa, yıllık beyanname ile beyanda bulunmak zorunda değildiler. 4369 sayılı Yasadan sonraki düzenlemede, işletme büyüklüğü ölçüsünü aşmayan adi ortaklığın, işletme büyüklüğü ölçüsünü aşan ortağı, ertesi yılda, zirai kazancını yıllık beyanname ile ve gerçek usule göre saptayarak beyan etmek zorundadır. Oysa adi ortaklık işletme büyüklüğü ölçüsünü aşmadığı için, ertesi yılda defter tutmak ve kazancını saptamak durumunda değildir. GVK.nun zirai kazançla ilgili hükümlerinde de işletme büyüklüğü ölçüsünü aşan ortak nedeniyle, işletme büyüklüğü ölçüsünü aşmayan adi ortaklığın defter tutmasını, kazancını gerçek usulde saptamasını gerektiren açık bir hüküm yoktur. Bu durumda yıllık beyanname ile ve gerçek zirai kazancını bildirmek zorunda olan ortak, ortaklıktan elde ettiği kazancını nasıl saptayabilecektir? Yasada hüküm olmamasına karşın, ortağı işletme büyüklüğü ölçüsünü aştığı gerekçesiyle, işletme büyüklüğü ölçüsünü aşmayan adi ortaklığın da defter tutmak ve adi ortaklık kazancını bu defter kayıtlarına göre saptamak zorunda olduğu yorumu yapılırsa; defter tutmak ve kazancını bu defter kayıtlarına göre saptamak zorunda olan adi ortaklığın, işletme büyüklüğü ölçüsünü aşmayan diğer ortaklarının da kazançlarını yıllık beyanname ile bildirmeleri gereği doğacaktır. Oysa GVK.nun 53 üncü maddesinde; “*Gerek şahsi işletmesi, gerekse dahil bulunduğu ortaklıklar müstakilen işletme büyüklüğü ölçüsünün altında kaldığı halde, kendisine ait işletmenin ve ortaklıktaki payları toplamı bu ölçüyü aşan çiftçiler gerçek usulde vergilendirilir. Payları toplamı ölçüleri aşmayan diğer ortaklar tevkifat yolu ile vergilendirilirler.*” Hükümü bulunmaktadır. Bu hüküm ortağının işletme büyüklüğü ölçüsünü aşması nedeniyle adi ortaklığın defter tutmak zorunda olmayacağını belirlediği gibi, işletme büyüklüğü ölçüsünü aşmamış diğer ortakların da yıllık beyanname ile vergilendirilmeyeceğini hüküm altına almıştır.

Bu hüküm göz önünde tutulduğunda gerek işletme büyüklüğünü aşmamış adi ortaklığın defter tutmak, gerekse, bu adi ortaklığın işletme büyüklüğü ölçülerini aşmamış ortaklarının zirai kazançlarını yıllık beyanname ile bildirmek zorunda olmadıkları sonucuna varılacaktır. Ancak 219 sayılı Gelir Vergisi Genel Tebliği’nin 2.2.7 bölümünde;

“15. Ortakların veya ortaklıkların belirlenen işletme büyüklüğü ölçülerini aşması durumunda, ortaklığın kazancı defter tutmak suretiyle belirlenecektir.

16. Bu durumda ortaklığın gerçek usulde vergilendirilecek ortağı beyanname vermek suretiyle kazancını beyan edecek, ortaklığa yapılan ödemelerden kesilen vergiden payına isabet eden kısmını hesaplanan gelir vergisinden mahsup edecek. Gerçek usulde vergilendirilmeyecek ortak ise beyanname vermeyecek, ortaklığa yapılan ödemelerden kesilen vergiden payına isabet eden kısım bunların nihai vergisi olacaktır”

ifadesi yer almıştır. GVK.nun 53 üncü maddesinde, ortağının gerçek usulde vergilendirilmesinin işletme büyüklüğü ölçüsünü aşmamış adi ortaklıktaki payının da gerçek usulde vergilendirileceği ve diğer ortakların gerçek usulde vergilendirilme-

yeceği hükmünün uygulanabilmesi için işletme büyüklüğü ölçüsünü aşmayan adi ortaklığın da defter tutması 219 sayılı Tebliğ ile gerekli görülmüştür. Ancak aşağıdaki sorular askıda kalmaktadır:

1.İşletme büyüklüğünü aşmayan adi ortaklığın defter tutmak zorunda olduğunu belirten bir hüküm 53 üncü maddede yoktur. İşletme büyüklüğü ölçüsünü aşmayan adi ortaklığa tebliğ ile defter tutma zorunluluğu getirilebilir mi?

2.“Tek işletme” tanım ve kavramı göz önünde tutulduğunda, adi ortaklık ve çiftçi ekili araziler yüzölçümü toplamı birlikte göz önünde tutulacaktır. Ancak, Çiftçi (C)’nin 200 dönüm arazide kendi başına pamuk, aynı köy sınırları içinde, 300 dönümlük bir başka arazide (E) ile ortak pamuk ekmesi durumunda, tek işletme esasında, işletme büyüklüğü ölçüsünün aşılabacağı 219 nolu Tebliğde de belirtilmiştir. Bu durumda ortaklıktaki pay göz önünde tutulduğunda işletme büyüklüğü ölçüsünü aşmayan ortak (E) nin de yıllık beyanname vermek zorunda olduğu 219 nolu Tebliğin 2.2.3. bölümünde belirtilmiştir. Dolayısıyla 219 nolu Tebliğin 2.2.3 nolu bölümündeki ile 2.2.7 bölümündeki belirlemeler birbiri ile çelişmekte değil midir?

3.Adi ortaklığın tüzel kişiliği olmadığına göre, adi ortaklık kazancının tespiti aynı zamanda ortakların kazançlarının saptanması anlamındadır. Ortağı nedeniyle adi ortaklık kazancının gerçek usulde saptanması zorunluluğu, diğer ortakların da kazançlarının gerçek usulde saptanması zorunluluğu yaratmayacak mıdır? 53 üncü maddedeki, diğer ortakların vergi kesintisi yolu ile vergilendirilecekleri hükmü (özel hüküm) uygulamada tutarsızlık yaratacak, vergini bütünlüğünü ve sistematikliğini bozmayacak mıdır?

B. Zirai Kazancın Saptanması

GVK.nun 55 inci maddesinde, zirai kazancın zirai işletme hesabı esasına göre nasıl saptanacağı belirtilmiştir. Zirai kazanç esas olarak zirai işletme hesabı esasına göre saptanmaktadır. Zirai kazancın bilanço esasına göre saptanması çiftçilere seçimlik hak olarak tanınmıştır. Bir başka anlatımla zirai kazanç, yükümlü isterse, bilanço usulüne göre saptanacaktır. Çiftçiyi bilanço esasına göre kazanç saptama yöntemi kullanmak zorunda bırakan bir hüküm Gelir Vergisi Kanununda yoktur. Ancak GVK.nun 19 uncu maddesinde zirai kazançlara yatırım indiriminin uygulanması için zirai kazancın bilanço usulüne göre saptanması gerektiği belirtilmiştir. Yatırım indiriminden yararlanmak isteyen zirai kazanç elde edenler, kazançlarını bilanço usulüne göre saptamak zorundadırlar. Kazançlarını bilanço usulüne göre saptamayı seçmeyen mükellefler yatırım indiriminden yararlanamazlar.

1. Zirai İşletme Hesabı Esasında Zirai Kazancın Saptanması

GVK.nun 55 inci maddesinde, zirai işletme hesabı esasında zirai kazanç hesap dönemi içinde para ile tahsil edilen veya alacak olarak tahakkuk eden hasılat ile ödenen veya borçlanılan giderler arasındaki fark olarak tanımlanmıştır. Bu yöntemde hesap dönemi başındaki mahsullerin değeri giderlere, hesap dönemi sonundaki mahsullerin değeri de hasılatla eklenecektir.

1.1. Zirai İşletme Hesabında Hasılat

Zirai işletme hesabında hasılat aşağıdaki unsurlardan oluşacaktır:

1.1.1. Zirai Mahsul Satış Bedelleri

Zirai işletme hesabında hasılat daha önceki yıldan devren gelenler dahil, üretilen, satın alınan veya sair surette iktisap edilen her türlü mahsullerin satış bedelidir. Zirai

faaliyet hasılatı ilke olarak tarım yöntemleri ile üretilen malların satış bedelidir. Ancak ticari faaliyet niteliği kazanacak boyutta olmamak koşulu ile, diğer çiftçilerden satın alınan zirai mahsul satışından elde edilen kazanç da zirai kazanç sayılacaktır.

Sair surette iktisap edilen her türlü mahsul ifadesinden ise, çiftçinin diğer çiftçilerin işlerini görme karşılığında elde ettikleri mahsuller anlaşılmalıdır. Bunun yanında çiftçinin veraseten elde ettiği zirai mahsullerin de “sair surette iktisap edilen mahsul” ifadesi kapsamında değerlendirilmesi gerektiği konusunda görüşler olduğunu da belirtmek istiyoruz.

Zirai mahsul satışı ile ilgili olarak elde edilen prim, risturn ve benzerleri de zirai işletme hesabında hasılatın unsurları olacaktır.

1.1.2.Ziraat Makine ve Aletlerinin Başka Çiftçilerin Zirai İstihsal İşlerinde Çalıştırılmaları Karşılığı Olan Bedeller

Ziraat makine ve aletlerinin başka çiftçilerin zirai istihsal işlerinde çalıştırılması zirai faaliyet sayıldığından bu çalışma karşılığı elde edilen bedel de zirai hasılat olmaktadır.

Bu makine ve aletlerin çiftçilerin işleri dışında çalıştırılması ise zirai faaliyet değildir. Ticari faaliyet sayılacaktır. Ancak GVK.nun 9 uncu maddesinde, “*ziraat işlerinde kullandıkları hayvan, hayvan arabası, motor, traktör gibi vasıtalar veya sandallarla nakliyeciliği mutad meslek haline getirmeksizin ara sıra ücret karşılığında eşya ve insan taşıyan çiftçiler*” esnaf muafiyeti kapsamında sayıldıklarından, bu işlerden elde ettikleri ticari kazançları nedeniyle vergilendirilmeyeceklerdir. Ancak bu çiftçilerin, esnaf muafiliğinden yararlanabilmeleri için ticari, zirai, mesleki kazancı nedeniyle gerçek usulde gelir vergisi mükellefi olmamaları gerekmektedir. İşletme büyüklüğü ölçüsünü aşan çiftçi zirai kazancı nedeniyle gerçek usulde vergilendirileceğinden, anılan esnaf muafiyetinden yararlanamayacaktır.

Bir başka husus, GVK.nun 9 uncu maddesinde çiftçiler için getirilen esnaf muafılığı, bu işlerin ara sıra yapılması koşuluna bağlanmıştır. Devamlı yapılırsa, esnaf muafiyetinden yararlanılamayacaktır. Bu işlerin ara sıra yapılması ise ticari kazanç kapsamında değildir. Arızı ticari kazançtır. Dolayısıyla, anılan işi ara sıra yapan zirai kazancı gerçek usulde vergilendirilecek çiftçi, esnaf muafiyetinden yararlanamamasına karşın ticari kazanç elde edilmiş sayılmayacak; bu kazanç, arızı kazanç hükümlerine göre vergilendirilecek veya vergilendirilmeyecektir. Ziraat makine ve aletleri çiftçilerin işleri dışında devamlı çalıştırılıyorsa, GVK.nun ticari kazanç hükümlerine göre vergilendirilecek veya vergilendirilmeyecektir.

1.1.3. Tarımsal Üretim Girdilerinin Satılması

Tarım üretiminde kullanılacak gübre, tarımsal ilaç, tohum, akaryakıt, çeşitli hayvan yemleri gibi mal ve malzemeler önceden satın alınır, kullanım için depolanır. Bunlar satın alındıklarında tarım işletmesinin giderleri olarak da defterlere işlenecektir. İşletme defterlerinde gider olarak gösterilen bu stoklardan satılan olursa, zirai işletmede satış hasılatı olarak deftere kayıt edilecektir.

1.1.4. Sigorta Tazminatları

Mahsullerin toplanmasından önce veya sonra hasara uğraması nedeniyle alınan sigorta tazminatları hasılat yazılacaktır.

1.1.5. Amortisman Tabi İktisadi Kıymetlerin Satış Karı

Zirai işletmede kullanılan ATİK lerin satılması halinde, alınan bedel ile bunların envanterde kayıtlı değerleri (gider yazılan amortismanları düşüldükten sonra kalan değeri) arasındaki olumlu fark hasılat sayılacaktır. Ancak zirai işletmede kullanılan gayrimenkullerin satış bedeli zirai hasılat sayılmayacak, GVK.nun Mük. 80 inci madde kapsamında vergi konusu olacaktır.

1.1.6. Bir Sonraki Yıla Devreden Mahsuller

Hesap dönemi içinde satılmayıp stokta kalan mahsullerin maliyet bedeli de hasılat dahil edilecektir. Bu tutar ertesi hesap döneminde de dönem başı stoku olarak giderlere eklenecektir.

1.1.7. Emsal Bedelle Değerlenerek Hasılat Eklenecek Tutarlar

GVK.nun 56 ncı maddesinde zirai mahsullerin istihsal vasıtaları ile, zat, aile veya işletme ihtiyaçlarında kullanılmak üzere tüketim maddeleri ile değiştirilmesi halinde verilen mahsulün emsal bedelinin hasılat sayılacağı belirtilmiştir. Anılan maddede tüketim maddeleri ile değiştirilen tarımsal ürün bedelinin emsal bedelle değerlendirilerek hasılat yazılacağı hükmünü, sınırlayıcı bir hüküm olarak değerlendirmek gerekir. Açıklayıcı bir hükümdür. Üretilen tarımsal ürünün, tohum gibi, tarımsal üretim girdisi veya başka bir ticari veya tarımsal ürünle değiştirilmesi durumunda da verilen tarımsal ürünün emsal bedelle değerlendirilerek hasılat yazılması zorunludur. Ancak, zirai ürünün tüketim maddesi ile değiştirilmesi, başka çiftçilerin işlerinde çalışan tarım makine ve aletleri karşılığında tüketim maddesi alınması, tarım ürününün doğrudan aile tarafından tüketilmesi özellikli olduğu için 56 ncı maddede belirtilmiş olmaktadır.

2. Zirai Kazançtan İndirilecek Giderler

Zirai işletme hesabında indirilecek giderler GVK.nun 57 nci maddesinde belirtilmiştir. Ticari kazançtan indirilecek giderlerin ana özelliği olan kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi amacı, zirai kazançtan indirilecek giderler için de 57 nci maddede yer almıştır. Diğer giderler de, ticari kazançtan indirilecek giderlere benzer giderlerdir. Bu nedenle uzun açıklamalara gitmeden yasada yer aldığı gibi saymakla yetineceğiz.

Bu giderler aşağıda kısaca özetlenmiştir:

- Gübre, fide, yem, ilaç ve benzerlerinin sağlanması için yapılanlar,
- Satın alınan hayvan, zirai mahsul ve diğer maddelerin bedelleri,
- İşletmede çalıştırılanlara hizmet karşılığı ödenen tutarlar,
- İşçilerin ilaç, tedavi ve sigorta giderleri,
- Zirai tesisatın, makinelerin, aletlerin ve taşıtların bakım ve tamir giderleri,
- VUK.na göre ayrılan amortismanlar,
- Kiralanan istihsal vasıtaları için ödenen kira tutarları,
- Zirai kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için yapılan genel giderler, (işletme için kullanılan borç paranın faizleri, işletme ile ilgili aynı vergi, resim ve harçlar, işletme ile ilgili işin önem ve genişliğine uygun seyahat giderleri, işletme ile ilgili kira giderleri, genel mahiyetteki sair giderler)

—Bir önceki dönemde yıllık beyanname vermemiş mükelleflerin;

Önceki dönemlerden devren gelen mahsulleri, VUK.nun 45 inci maddesinde belirtilen ortalama maliyet bedeli ile değerlendirilerek gider yazılacaktır. Ortalama maliyet bedeli Zirai Kazançlar İl Komisyonunca belirlenecek ziraat birimi başına elde edilecek mahsul için yapılması gereken ortalama giderler toplamıdır.

Önceki dönemde satın aldıkları ATİK lerin, VUK.nun geçici 5 inci maddesinde, bu iktisadi kıymetlerin maliyet bedeli ile, maliyet bedeli bilinmiyorsa, alış tarihindeki rayice göre mükellefin kendisinin tahmin edeceği bedelle değerlendirileceği belirtilmiştir; bundan mükellefiyete giriş tarihine kadar geçen yılların amortismanı düşüldükten sonra kalanın amortismanına devam olunacağı belirtilmiştir.

3. Zirai Kazançtan İndirilemeyecek Giderler

GVK.nun 58 inci maddesinde, ticari kazançtan indirilemeyecek giderlerin (GVK md.41) zirai kazançtan da indirilemeyeceği belirtilmiştir. Kanunen kabul edilmeyen giderler, rehberimizin ticari kazancın saptanması bölümünde açıklandığı için burada yinelenmemiştir.

4. Bilanço Esasında Zirai Kazancın Saptanması

Zirai kazancın zirai işletme hesabı esasına göre saptanması esastır. GVK.nun 59 uncu maddesinde dileyen mükelleflerin vergi dairesine yazılı istekte bulunabilecekleri belirtilmiştir. Bu yöntemi seçen çiftçiler iki yıl geçmedikçe bu yöntemden zirai işletme hesabı esasına geçemeyeceklerdir.

Zirai kazancın bilanço esasına göre saptanmasında, GVK.nun ticari kazancın saptanmasında öz sermaye karşılaştırılması ile ilgili hükmü uygulanır. Ancak zirai kazancın işletme hesabı esasına göre tespitini düzenleyen 56, 57 ve 58 inci maddeleri de göz önünde tutulur.

Bilanço esasında da tarımsal üretimde kullanılan bina ve arazi biçimindeki gayrimenkullerin satışından doğan kar ya da zarar zirai kazanç dışında kalır, GVK.nun Mük. 80 inci maddesine göre vergi konusu olur.

BESİNCİ BÖLÜM

ÜCRETLER İÇİN **YILLIK BEYANNAME** **VERİLMESİ**

I. ÜCRET GELİRİ

Ücretlerin vergilendirilmesinde yaygın yöntem, vergi kesintisi yolu ile nihai vergilemedir. GVK.nun 94 üncü maddesinde, hizmet erbabına ödenen ücretlerden 103 ve 104 üncü maddelere göre, vergi kesintisi yapılacağı belirtilmiştir. Ücret ödemeleri üzerinden vergi kesintisi, 94 üncü maddedeki diğer ödemelerden çok farklıdır. Diğer ödemelerde, her ödeme için farklı oranlar belirlenmiş, ancak aynı nitelikteki ödeme kime yapılırsa yapılsın, ödemenin tutarı ne olursa olsun, gelir vergisi tarifesine göre değil, sabit bir orana göre vergi kesintisi yapılmaktadır. Oysa yıllık beyannamede ve ücret ödemesinde 94 üncü maddeye göre vergi kesilmesinde, gelir vergisi matrahı üzerinden GVK.nun 103 ve 104 üncü maddeleri ile belirlenmiş tarife üzerinden vergi alınmaktadır. Ücret ödemelerinden GVK.nun 94 üncü maddesine göre vergi kesintisi, bu yönü ile yıllık beyanname ile vergilemeye çok benzemektedir. Rehberimizin konusu yıllık beyanname ile vergileme olduğu için, ücretlerin 94 üncü maddeye göre vergilendirilmesi üzerinde durmayacağız. Aşağıda belirtceğimiz bazı durumlarda ücretliler de yıllık gelir vergisi beyannamesi vermek zorunda olacaklardır. Bu bölümde yıllık gelir vergisi ile beyan edilecek ve vergilendirilecek ücretlerle ilgili hükümler açıklanmaya çalışılacaktır.

II. VERGİLENDİRİLMEMEYECİK ÜCRETLER

Vergilendirilmeyecek ücretler GVK.nun müteferrik istisnalar başlıklı 23 üncü, gider karşılıkları başlıklı 24 üncü, tazminat ve yardımlar başlıklı 25 inci, vatan hizmetleri yardımları başlıklı 26 ncı, teçhizat ve tayin bedelleri başlıklı 27 nci, tahsil ve tatbikat ödemeleri başlıklı 28 inci, teşvik ikramiye ve mükafatları başlıklı 29 uncu maddelerinde belirtilmiştir. Bu ödemelerin vergi karşısındaki durumları ile ilgili olarak ticari kazançla ilgili bölümde gerekli açıklamalar yapılmıştır. GVK.nun 15 inci maddesinde de yabancı devletlerin Türkiye’de bulunan elçi, maslahatgüzar ve konsolosları ile o Devletin uyuğundaki memurlarının, menkul sermaye iradı hariç diğer gelirleri gelir vergisinden muaf olduğundan, ücretleride vergilendirilmeyecektir.

III. ÜCRETLERİN YILLIK BEYANNAME İLE VERGİLENDİRİLMESİ

Ücret gelirinin yaygın olarak vergi kesintisi yolu ile vergilendirildiğini yukarıda belirttik. Ancak çok yaygın olmasa da bazı ücretler yıllık beyanname ile de vergilendirilmektedir. Yıllık beyanname ile vergilendirilen ücretler, gelir vergisine tabi olduğu halde vergi kesintisi yapılmamış ücretler; vergi kesintisi yapılmasına karşın yıllık beyanname ile vergilendirilecek ücretler olmak üzere iki başlık altında incelenebilir.

A. Vergi Kesintisi Yapılmadığı İçin Yıllık Beyanname ile Vergilendirilecek Ücretler

GVK.nun 95 inci maddesine göre;

- a. Ücretlerini yabancı memleketteki bir işverenden doğrudan doğruya alan hizmet erbabı,
- b. Yabancı Devletlerin Türkiye’de bulunan elçi, maslahatgüzar ve konsolosları ile elçilik ve konsolosluklara mensup olan ve o memleketin uyuğunda bulunan memurları dışında kalan yabancı elçilik ve konsolosluk memurları,
- c. Maliye Bakanlığınca yıllık beyanname ile vergilendirilmesi gerekli görülen ücretler

1. Yabancı Bir Ülkedeki İşveren Tarafından Doğrudan Doğruya Ödenen Ücretler

Yabancı memleketteki işverenin, Türkiye’de çalışan hizmetlisine ödediği ücretin vergi kesintisi yolu ile vergilendirilmesi mümkün değildir. Çünkü vergi kesintisi yapmak durumunda olan işveren yurt dışındadır. Türkiye’de ifa edilen hizmetin vergisi de Türkiye’de vergilendirilmek durumunda olduğundan, bu ücreti elde eden hizmetli elde ettiği ücreti yıllık beyanname ile vergi dairesine bildirecek ve hizmetlinin yıllık beyanname ile beyan ettiği ücret geliri üzerinden vergi alınacaktır. İki temel özellik vardır.

a. Yabancı ülkedeki işverenin ödediği ücret, işverenin bulunduğu ülkede değerlendirilmiş olması nedeniyle o yabancı ülkede; Türkiye’de de, hizmetin Türkiye’de ifa edilmiş olması nedeniyle Türkiye’de vergilendirilmesi söz konusu olabilecektir; bu durumda aynı ücret iki ülke tarafından mükerrer vergilendirilmiş olabilecektir. Ülkelerin egemenlik haklarını kullanmalarından doğan bu durum çifte vergileme adıyla belirlenmektedir. Mükelleflerin farklı ülkeler tarafından çifte vergilendirilmesinin önüne geçmek amacı ile “çifte vergilemeyi önleme anlaşmaları yapılmaktadır. Türkiye de pek çok ülke ile çifte vergilemeyi önleme anlaşmaları imzalanmıştır. Anayasamızın gereği bu uluslararası anlaşma hükümleri diğer vergi kanunlarımız hükümlerinden üstündür. Dolayısıyla yabancı işverenden doğrudan alınan ücret için yıllık beyanname verilip verilmeyeceği o ülke ile imzalanmış çifte vergilemeyi önleme anlaşması varsa, bu anlaşma hükümleri de göz önünde tutularak değerlendirilmelidir.

b. GVK.nun 23/14 maddesi ile, yabancı işverenin Türkiye’deki hizmetlisine yurt dışındaki kazançlarından döviz olarak ödenen ücret, Türkiye’deki gider hesaplarına intikal ettirilmemiş olması durumunda gelir vergisinden istisna edilmiştir. Dolayısıyla GVK.nun 23/14 madde kapsamındaki ödemeler vergiden istisna olduğundan; bu ücretler için yıllık gelir vergisi beyanamesi verilmesi veya başka gelirler için verilecek yıllık gelir vergisi beyanamesine bu ücret gelirinin eklenmesi söz konusu değildir.

2.Yabancı Devletlerin Türkiye’de Bulunan, Elçi, Maslahatgüzar ve Konsolosları ile Elçilik ve Konsolosluklara Mensup Olan ve O Memleketin Uyuğunda Bulunan Memurları Dışında Kalan Yabancı Elçilik ve Konsolosluk Memurları

Yabancı devletlerin Türkiye’de bulunan elçi, maslahatgüzar ve konsolosları ile elçilik ve konsolosluklara mensup olan ve o memleketin uyuğunda bulunan memurları GVK.nun 16 ncı maddesi ile gelir vergisinden istisna edilmişlerdir. Ancak yabancı elçilik veya konsoloslukta çalışan ve o ülkenin uyuğunda olmayan memurlar GVK.nun 16 ncı maddesi kapsamında değildirler. Dolayısıyla elde ettikleri ücret vergiye tabidir. Yabancı elçilik ve konsolosluklar ise, işveren olarak ödedikleri ücretler üzerinden vergi kesmek zorunda değildirler. Bu nedenle vergiye tabi olan bu ücretlerin vergi kesintisi yolu ile vergilendirilmesi mümkün değildir. GVK.nun 95 inci maddesi bu nedenle anılan ücretlerin yıllık beyanname yöntemi ile vergilendirileceğini hüküm altına almıştır.

3.Maliye Bakanlığınca Yıllık Beyanname ile Vergilendirilmesi Gerekli Görülen Ücretler

Maliye Bakanlığı’na gerekli gördüğü durumlarda bazı ücretlerin yıllık beyanname ile vergilendirilmesi yöntemi koyma yetkisi verilmiştir. Maliye Bakanlığı’nın bu

yetkisini genel tebliğlerle kullanması gerekir. Maliye Bakanlığı'nın bu yetki kullanımına örnek olarak, daha önce fazla kesilmiş sigorta primlerinin ücretlilere geri verilmesi durumunda, bu geri ödemelerden SSK vergi kesmek zorunda olmadığından, Maliye Bakanlığı 4.12.1973 gün, GVK-2-2128-9093/73285 sayılı genel yazı ile GVK.nun 95inci maddesi uyarınca ücretlilere ikametgahlarının bulunduğu yer vergi dairesine beyanname vermek yükümlülüğü getirmiştir.

4. Vergi Kesintisi Yapılmayacak Diğer Ücretlerin Yıllık Beyanname ile Vergilendirilmesi

Hizmetliye yapılan ücret ödemesi üzerinden vergi kesintisi yapılması esastır. Vergi kesintisi yapmak zorunda olan işveren, bu yükümlülüğünü yerine getirmemişse, ücreti elde eden hizmetli yıllık beyanname vermek zorunda değildir. İşçinin ücretinden kesilmeyen ve vergi dairesine yatırılmayan tutar ödemeyi yapan işverenden istenecek ve alınacaktır.

Ancak hizmetliye ödenen ücretten ödemeyi yapan vergi kesintisi yapmak zorunda değilse, bu ücret de gelir vergisi ile vergilendirilmesi gereken gelir kapsamında ise, geliri elde eden hizmetlinin yıllık beyanname ile bu gelirini beyan etmesi gerekir.

B. Vergi Kesintisi Yapıldığı Halde Yıllık Beyanname ile Vergilendirilecek Ücretler

Yukarıda da belirttiğimiz gibi, hizmetliye ödenen ücret üzerinden işveren vergi kesmek ve vergi dairesine yatırmak zorundadır. Ücretinin vergisi işveren tarafından kesilerek vergi dairesine yatırılan ücretlinin, ayrıca yıllık beyanname vermesi ilke olarak söz konusu değildir. Ancak birden fazla işverenden ücret geliri elde eden hizmetli bazen yıllık beyanname vermek zorundadır.

GVK.nun 86 ncı maddesine göre, birden fazla işverenden ücret alan ve bu ücretlerinden vergi kesilmiş olan hizmetliler; **birinci işverenden aldığı ücret dışında kalan ücret toplamı gelir vergisi tarifesinin ikinci diliminde yer alan tutarın (bu tutar 2007 yılı için 19.000.-YTL dir) aşarsa, ücretlerini yıllık beyanname ile vergi dairesine beyan etmek zorundadırlar.**

Vergi kesintisi yolu ile vergilendirilmiş ücretlerin yıllık beyanname ile bildirilmesinin ayrıntıları gelirin toplanması ve beyanı ile ilgili bölümde açıklanacaktır.

ALTINCI BÖLÜM

SERBEST MESLEK KAZANÇLARI İÇİN YILLIK BEYANNAME VERİLMESİ

I. SERBEST MESLEK FAALİYETİ VE KAZANCI

A. Serbest Meslek Faaliyetine Bağlı Kazanç

GVK.nun 65 inci maddesinde her türlü serbest meslek faaliyetinden doğan kazancın serbest meslek kazancı olduğu belirtilmiştir. Aynı maddede serbest meslek faaliyeti *“sermayeden ziyade şahsi mesaiye, ilmi veya mesleki bilgiye veya ihtisasa dayanan ve ticari mahiyette olmayan işlerin işverene tabi olmaksızın şahsi sorumluluk altında kendi nam ve hesabına yapılması”* olarak tanımlanmıştır.

Maddede her türlü serbest meslek faaliyetinden doğan kazancın serbest meslek kazancı olduğu belirtilmiştir. Serbest meslek faaliyetinin tanımında da devamlı ve arızı ayırımı yapılmış değildir. Ancak GVK.nun 82 nci maddesinde arızı olarak yapılan serbest meslek faaliyeti kazancının arızı kazanç olduğu belirtilmiştir. Dolayısıyla 65 inci maddedeki her türlü serbest meslek faaliyeti, devamlı serbest meslek faaliyetini kapsamaktadır. Serbest meslek faaliyetinin devamlı olmaması, arızı olarak yapılması durumunda bu faaliyetten elde edilen kazanç arızı kazanç olarak vergilendirilecektir.

Serbest meslek faaliyeti sayılsın ya da sayılmasın tahkim işleri dolayısıyla hakemlerin aldıkları ücretler serbest meslek kazancı olarak vergilendirilecektir.

B. Serbest Meslek Erbabı

Yasanın 66 ncı maddesinde, mutad meslek halinde serbest meslek faaliyetini yürütenlerin, serbest meslek erbabı oldukları belirtilmiştir. Bu genel belirlemeden sonra aşağıdakiler de serbest meslek erbabı sayılmışlardır.

1. Gümrük Komisyoncuları, Bilumum Borsa Ajan ve Acentaları, Noterler, Noterlik Görevini İfa ile Mükellef Olanlar

Bu kişilerin, özellikle borsa ajan ve acentaları ile gümrük komisyoncularının faaliyetleri ticari faaliyetle de benzerlik göstermektedir. Bu nedenle bu kişilerin serbest meslek erbabı olduğu belirtilerek, elde ettikleri kazancın serbest meslek kazancı olduğu özel olarak düzenlenmiştir.

2. Serbest Meslek Faaliyetinde Bulunan Kollektif ve Adi Şirket Ortakları, Adi Komandit Şirketin Komandite Ortakları

Kollektif şirket, adi şirket ve adi komandit şirket faaliyetinin, niteliği ne olursa olsun, ticari faaliyet; ve bu şirketlerin kazançlarının ve ortaklık paylarının ticari kazanç olduğu GVK.nun 37 nci maddesinde belirtilmiştir. Bu hükme GVK.nun 65 inci maddesi ile bir istisna getirilmiş; bu şirketlerin serbest meslek faaliyeti sonucu elde ettikleri kazancın serbest meslek kazancı olduğu belirtilmiştir. Bu hüküm 66 ncı maddede tekrar vurgulanmakta, serbest meslek faaliyetinde bulunan bu şirket ortaklarının serbest meslek erbabı olduğu belirtilmektedir.

3. Dava Vekilleri, Müşavirler, Kurumlar ve Tüccarlarla Serbest Meslek Erbabının Ticari ve Mesleki İşlerini İzleyenler

Dava vekilleri ve müşavirlerin faaliyeti zaten sermayeden ziyade şahsi mesaiye, mesleki bilgiye dayalıdır. Bu işler şahsi sorumluluk altında ve kendi nam ve hesabına yapılıyorsa, serbest meslek faaliyeti niteliğinde olacaktır. İş takipçilerinin faaliyetinin ticari faaliyetten ayrılması zordur. Bu yönü ile madde bu kavramlara açıklık getirmiş olmaktadır.

4. Konser Veren Müzik Sanatçıları

Konser veren müzik sanatçıları 93 Nolu GVK Genel Tebliğinde serbest meslek erbabı sayılmışlardır. GVK.nun 66 ncı maddesinde bunların serbest meslek erbabı oldukları belirtilerek, konu yasal olarak da açıklığa kavuşturulmuştur.

5. Serbest Meslek Kazancından Pay Alanlar

Serbest meslek faaliyeti için gerekli olan mesleki bilgisi ve ihtisası olmayanlar, bilgi ve ihtisas sahibi kişileri bir araya getirerek bunları örgütledikleri veya sermaye sağladıkları için veya diğer nedenlerle serbest meslek kazancından pay alıyorlarsa, bunlar da serbest meslek erbabı sayılacak ve bu kazançları serbest meslek kazancı olarak vergilendirilecektir.

6. Ebe, Sünnetçi, Sağlık Memuru, Arzuhalci ve Benzerleri

Gelir Vergisi Kanununda 4369 sayılı Yasa değişikliğinden önce ebeler, sünnetçiler, sağlık memurları ve arzuhalcılarının faaliyeti serbest meslek faaliyeti sayılıyor, ancak götürü usulde vergilendiriliyordu. GVK.nun serbest meslek kazancının götürü usulde vergilendirilmesi ile ilgili 69 uncu maddesi 4369 sayılı Yasa ile yürürlükten kaldırılmıştır.

Serbest meslek kazancının götürü vergilendirilmesi yöntemi 4369 sayılı Yasa ile kaldırılınca aynı Yasa ile iki ayrı yöntem belirlenmiştir. Bu faaliyetler VUK.nun 155 inci maddesinde sayılan koşullardan en az ikisini taşıyorsa, faaliyetten doğan serbest meslek kazancı gerçek usulde vergilendirilecektir. Taşımıyorsa vergi dışı tutulacaktır. VUK.nun 155 inci maddesindeki koşullar aşağıda gösterildiği gibidir:

- a) Muayenehane, yazıhane, atölye gibi özel iş yeri açmak,
- b) Çalışılan yere tabela, levha gibi mesleki faaliyette bulunulduğunu ifade eden alametleri asmak,
- c) Her ne şekilde olursa olsun devamlı olarak mesleki faaliyette bulunulduğunu gösteren ilanlar yapmak,
- d) Serbest meslek faaliyetinde bulunmak üzere mesleki teşekküllere kaydolunmak,

VUK.nun 155 inci maddesinde serbest meslek faaliyetinde işe başlamanın belirtileri olarak sayılan bu durumlardan en az ikisini kapsar biçimde ebe, sünnetçi, sağlık memuru, arzuhalci, rehber ve benzerleri olarak faaliyette bulunanlar da serbest meslek erbabı sayılacak ve kazançları gerçek usulde vergilendirilecektir.

II. VERGİLENDİRİLMEMEYEN SERBEST MESLEK KAZANCI

GVK.nun serbest meslek kazançlarında istisnayı düzenleyen 18 inci maddesinde her ne kadar telif kazançlarının gelir vergisinden istisna olduğu belirtilmişse de, bu istisna mutlak istisna değildir. 18 inci maddede bu istisnanın kesinti yolu ile vergilendirmeyi önlemeyeceği belirtilmiş; GVK.nun 94 üncü maddesinde de 18 inci madde kapsamındaki ödemelerden %17 vergi kesintisi yapılacağı belirtilmiştir. Dolayısıyla bu istisna yıllık beyanname ile vergilenmeyi önleyen bir nitelik kazanmıştır.

Bunun dışında ebe, sünnetçi, sağlık memuru, arzuhalci, rehber ve benzeri serbest meslek erbabından işe başlamanın belirtileri olarak VUK.nun 155 inci maddesinde sayılan dört koşuldaki ikisinin kapsamına girmeyenlerin kazançları gelir vergisi ile vergilendirilmeyecektir.

III. SERBEST MESLEK KAZANCININ YILLIK BEYANNAME İLE VERGİLENDİRİLMESİ

A. Serbest Meslek Kazancının Saptanması

Serbest meslek kazancı, serbest meslek kazanç defterine dayanarak saptanır. VUK. nun 210 uncu maddesine göre serbest meslek kazanç defterinin bir tarafına giderler, diğer tarafına hasılat yazılacaktır. Noterler ve noterlik görevini ifa edenler ile borsa acentalarının kendi yasalarına göre tuttukları defterlerde de kazançlarını saptamaları mümkündür. Bu durumda ayrıca serbest meslek kazanç defteri tutulmasına gerek yoktur. Hekimler, bu maddede belirlenen bilgileri protokol defterinde göstermek kaydıyla, ayrı bir kazanç defteri tutmayabilir.

1. Serbest Meslek Kazancında Hasılat

Serbest meslek kazancının tespiti başlıklı 67 nci maddede hasılat, bir hesap dönemi içinde tahsil edilen para ve ayınlar ve diğer surette sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaatler olarak tanımlanmıştır. Bu tanım serbest meslek kazancında hasılatı kesin olarak tahsil esasına bağlamaktadır. Ancak serbest meslek kazancının saptanmasında :

a. Serbest meslek erbabının öğrenmesi koşuluyla, adlarına kamu müessesesi-ne, icra dairesine, bankaya, notere veya postaya yatırılan para,

b. Serbest meslek faaliyetinden doğan alacağın temlik veya müşterisine olan borcu ile takası

c. Serbest meslek erbabının gider karşılığı olarak (seyahat giderleri dahil) müşteriden tahsil ettiği paralar (vergi, resim, harç, keşif, şahitlik, bilirkişilik ve ekspertiz gibi hususlara harcanmak üzere müşteriden alınan ve tamamen bu hususlara sarf olunan para ve ayınlar hariç)

tahsil kabul edilecektir.

1.1. Tahakkuk Etmemiş ve Fakat Tahsil Edilmiş Paraların Hasılat ve Gider Durumu

Serbest meslek erbabının, tahakkuk etmemesine karşın tahsil ettiği paraların ticari ve zirai kazançta olduğu gibi borç olarak değil, hasılat olarak kabul edilmesi tahsil esasının gereğidir. Ancak, tahakkuk etmemiş ve fakat tahsil edilmiş paraların özel hukuk alanında borç niteliği de ortadan kalkmış değildir. Bu paralar özel hukuk yönünden borç niteliğindedir. Dolayısıyla tahakkuk etmeme olasılığı söz konusudur. Tahakkuk etmediğinde serbest meslek erbabının bu borcu geri ödemesi gerekir. İşte tahsil esasının gereği olarak hasılat yazılmış borç niteliğindeki bu paraların dayanağı işlem gerçekleşmez ve iadesi söz konusu olursa iade edildiği dönemin gideri olarak o dönemin kazancından indirilmesi gerekir.

1.2. İşin Terkinde Hasılat

Serbest meslek faaliyetini terk eden kişi, işi bıraktığını vergi dairesine bildirecek ve mükellefiyet kaydını sildirecektir. Ancak işi bırakan serbest meslek erbabının;

— Tahakkuk eden, ancak henüz tahsil edilmeyen alacakları ile,

— Tahakkuk etmeyen, fakat tahsil edilen

Hasılatın, tahsil esasına göre belirlenmesi ilkesi karşısında durumunun açıklığa

kavuşması gerekir. Serbest meslek faaliyeti sürdürülürken bunlar sorun değildir. Tahsil esasına göre tahakkuk etmese de, tahsil edilen paralar serbest meslek kazancı olarak elde edilmiş sayılacak; tahakkuk eden ve fakat tahsil edilmeyen alacaklar da elde edilmiş sayılmayarak, tahsil edildiğinde elde edilmiş sayılacaktır. Ancak işi bırakan serbest meslek erbabı yönünden, tahakkuk eden ancak tahsil edilmediği için hasılat sayılmayan alacaklar, tahsil edildiğinde mükellefiyet söz konusu olmadığı için vergi dışı mı kalacaktır?

Bu sorunun yanıtı için VUK.nun 161 inci maddesindeki “*Vergiye tabi olmayı gerektiren muamelelerin tamamen durdurulması ve sona ermesi işi bırakmayı ifade eder*” hüküm göz önünde tutulmalıdır. Dolayısıyla tahakkuk eden, ancak tahsil edilmediği için hasılat yazılmayan alacak; tahsil edildiğinde, iş bırakılmış da olsa, tahsil edildiği dönemin geliri olarak yıllık beyanname ile beyan edilmelidir.

1.3. Ölüm Halinde Hasılat

Ölüm halinde, tahakkuk eden ancak tahsil edilmeyen paraların hasılat yönünden değerlendirilmesi, işin terkiye benzetilerek yorumlanamaz. Çünkü, “*Vergiye tabi olmayı gerektiren muamelelerin tamamen durdurulması ve sona ermesi*” ni beklemek söz konusu değildir. Ölüm tarihi itibarıyla işin bırakıldığı kesindir. Bu durumda, tahakkuk eden alacağın ölüm tarihinden başlayan dört aylık beyanname verme süresi içinde, her türlü hukuki yola başvuruyla tahsil edilmeye çalışılması ve tahsil edilmeme nedenlerine göre, müteveffanın geliri olarak vergilendirilmesi veya vergilendirilmemesi söz konusu olacaktır. Alacağın bu dört aylık süreden sonra tahsil edilmesi durumunda, mirasçıların geliri olarak vergilendirilmesi gerekir.

1.4. Alacak Karşılığında Senet Verilmesi

Serbest meslek kazancında hasılat tahsil esasına dayandırılmıştır. Serbest meslek faaliyeti karşılığında tahakkuk eden alacağın senede bağlanması alacağın ödendiği anlamında değildir. Serbest meslek erbabının alacağı ödenmiş değildir. Serbest meslek faaliyeti karşılığında tahakkuk eden alacağın aynı zamanda hem var olduğunun, hem ödendiğinin kabulü mantığa aykırıdır. Dolayısıyla alacağın karşılığında senet alınması durumunda, serbest meslek erbabı yönünden hasılat elde edilmediğinin kabulü gerekirse de; vergi hukukunun bağımsızlığı ve uygulama yönünden gerçeklik göz önünde tutularak, senet verilmesinin tahsil hükmünde sayılması ve hasılat olarak defterlere işlenmesi gerektiği sonucuna varılır. Danıştay 4. Dairenin 25.12.1972 gün, E.1970/4332, K.1972/8042 sayılı kararı bu yöndedir.

2. Serbest Meslek Kazancından İndirilecek Giderler

GVK.nun 68 inci maddesinde, 10 bent halinde, serbest meslek kazancının saptanmasında hasılatın indirilecek giderler belirtilmiştir. Bu giderlerin kazançtan indirilmesinde, hasılat tespitindeki esasa uygun olarak; tahakkuk eden değil, ödenen giderler kazançtan indirilecektir.

2.1. Geri Verilen Hasılat

Tahsil esası nedeniyle, tahakkuk etmediği halde hasılat yazılan peşin alınan paraların, geri ödenmesi durumunda, bu paralar geri ödendiği dönemin gideri olarak kazançtan indirilir. Geri ödenen hasılatın gider yazılacağı GVK.nun 68 inci maddesinde belirtilmiş değildir. Tahsil esasında kazanç tespit yönteminin doğal sonucu olarak geri verilen hasılatın gider yazılması gerekir.

2.2. Genel Giderler

Maddede mesleki kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için ödenen genel giderlerin kazançtan indirileceği belirtilmiştir. Kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi kavramını ticari kazanç bölümünde açıklamış olduğumuzdan bu bölümde yineleme gereği duymuyoruz. Yalnız ticari kazanç tahakkuk esasına göre saptandığından, 40 ncı maddede “yapılan genel giderlerin” indirileceği belirtildiği halde, serbest meslek kazancından indirilecek genel giderler için “ödenen genel giderlerin” mesleki kazançtan indirileceği hükme bağlanmıştır. Dolayısıyla genel giderin mesleki kazançtan indirilebilmesi için ödenmiş olması gerekir. Örneğin işyeri kirası tahakkuk ettiği değil, ödendiği dönemin kazancından indirilecektir. İlerki dönemlerin peşin ödenen kiralari da, tahsil esasının gereği olarak ilgili olduğu dönemde değil, ödendiği dönemde gider yazılacaktır.

Mesleki kazançtan indirilecek genel giderlerle ilgili bir diğer özellik, 68 inci maddenin 1 inci bendinin parantez içi hükmüdür. Parantez içi hükme göre;

— İkametgahının bir kısmını iş yeri olarak kullanan serbest meslek erbabı, ikametgahı için kira ödüyorsa, kiranın tamamını, ısıtma ve aydınlatma gibi giderlerinin yarısını kazancından indirebilecektir.

— İkametgahı kendi mülkü olup bunun bir kısmını işyeri olarak kullanıyor ise amortismanının yarısını; işyeri kendi mülkü olanlar kira yerine amortismanının tamamını gider yazabileceklerdir.

Kira dışındaki genel giderler aydınlatma, ısıtma giderleri, telefon giderleri, kırtasiye giderleri, müstahdem ücretleri gibi giderlerdir.

2.3. Hizmetli ve İşçilerin İaşe, İbate, Tedavi ve İlaç Giderleri, Sigorta Prim ve Aidatları, Giyim Giderleri

Bu giderlerin mesleki kazançtan indirilmesi ile ilgili hüküm GVK.nun 68 inci maddesine 5035 sayılı Yasa ile getirilmiştir. Hüküm, ticari kazançtan indirilecek giderleri belirleyen GVK.nun 40/2 maddesine paralel olmakla beraber, özellikle ibate ve tedavi giderlerinin mesleki kazançtan indirilmesinde farklı yorum ve uygulama ile karşılaşılması olasıdır. İdari ve yargı kararları ile uygulamanın belirlenmesine gerek vardır.

2.4. Mesleki Kitap ve Dergiler, Seyahat Giderleri, Mesleki Faaliyetin Yapılması İçin Gerekli Mal ve Hizmet Alım Ödemeleri

GVK.nun 68 inci maddesinin 3, 6, 7 ve 8 inci bentlerinde sayılan bu ödemeler, mesleki kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi kapsamında giderler olduğundan ayrıca sayılmalarına gerek yoktur. Gider yazılması ile ilgili kayda değer özellik yoktur.

2.5. Mesleki Faaliyette Kullanılan Tesisat, Demirbaş ve Taşıtların Amortismanları

Anılan amortismanların serbest meslek kazancından indirilmesinde aşağıdaki esaslara uyulmalıdır.

a) Amortisman tabi iktisadi kıymetin elden çıkarılması nedeniyle oluşan zarar da mesleki kazançtan indirilebilecektir.

b) Amortisman hesaplanacak iktisadi kıymetler serbest meslek kazanç defterinin ayrı bir sayfasına kayıt edilmelidir.

c) VUK.nun 313 üncü maddesinde belirtilen 480.-YTL nin altındaki tesisat ve demirbaşların bu maddedeki koşullar doğrultusunda doğrudan gider yazılması mümkündür.

d) Özel otomobilin amortismanın gider yazılması için satın alındığında serbest meslek kazanç defterinin ayrı bir sayfasına yazılarak envantere alınması gerekir. Daha önceki yıllarda edinilmiş olmasına rağmen envantere sonraki yıllarda alınan otomobil için, envantere alınmadan önceki yıl amortismanları gider yazılamayacaktır. Örneğin, 2000 yılında 100 birime alınmış otomobilin 2004 yılında envantere alınması durumunda, 2000, 2001, 2002, 2003 yıllarında %80 inin amorti edildiği varsayılacak, 2004 yılı için 20 birim amortisman gider yazılacak, 2005 yılı için amorti edildiği gerekçesiyle amortisman ayrılmayacaktır. Bu otomobilin satışında $(100-20) = 80$ birim maliyet kabul edilecektir.

2.6. Emeklilik Aidatı

Mesleki faaliyet nedeniyle emekli sandıklarına ödenen aidatlar gider olarak mesleki kazançtan indirilebilecektir. Şu konulara özen gösterilmelidir:

a) Sosyal Sigortalar Kanununun 190 ıncı maddesine göre topluluk sigortasına girmek zorunda olan avukatların topluluk sigortası primleri ve diğer serbest meslek erbabı için ödenmesi zorunlu Bağ-Kur primlerinin gider olarak indirilmesinde bir uyumsuzluk yoktur.

b) İsteğe bağlı olarak SSK ya prim ödeyen serbest meslek erbabının, bu sigorta primlerinin ödenmesi, yasal bir zorunluluğa dayanmadığından gider olarak indirilemez.

2.7. Kiralanan veya Envantere Alınmış Taşıtların Giderleri

Kiralanan taşıtlar için ödenen kira bedelleri ve bu taşıtların ve serbest meslek erbabının envantere kayıtlı kendi taşıtları için ödediği yakıt, tamir gibi giderleri mesleki kazançtan indirilebilecektir.

2.8. Tazminatlar

Serbest meslek erbabının mesleki faaliyetle ilgilendirilen ve kanun, ilam veya mukaveleye dayanılarak ödediği tazminatlar mesleki kazancından indirilebilecektir. Ancak bu tazminatlar serbest meslek erbabının kişisel kusuru veya suç sayılan filleri nedeniyle oluşmuşsa, mesleki kazançtan indirilmesi mümkün değildir.

2.9. Meslek, İlan ve Reklam Vergileri, Ayni Vergi, Resim ve Harçlar

Mesleki kazancın elde edilmesi ve idamesi için ödenen meslek, ilan ve reklam vergileri ile işyerine ait ayni vergi, resim ve harçlar mesleki kazançtan indirilebilecektir. (GVK Md.68/9)

3. Serbest Meslek Kazancından İndirilemeyecek Giderler

3.1. Her Türlü Para Cezaları ile Serbest Meslek Erbabının Suçundan Doğan Tazminatlar

GVK.nun 68 inci maddesinde her türlü para cezaları ve vergi cezaları ile serbest meslek erbabının suçlarından doğan tazminatların mesleki kazançtan indirilemeyeceği belirtilmiştir.

3.2. Temsil Ağırlama Giderleri

Ticari kazançta olduğu gibi, serbest meslek kazancında da temsil ağırlama giderlerinin gider kabul edileceği veya edilmeyeceği konusunda bir hüküm yoktur. Temsil

ağırlama giderleri mesleki kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi kapsamında kazançtan indirilebilecektir. Dolayısıyla serbest meslek erbabının temsil ve ağırlama ödemeleri işin gereği değilse, mesleki örf ve adete göre ödenmesi gereken bir gider değilse, kazançtan indirilemeyecektir.

3.3. Çalınan Para, Mal ve Eşya

Çalınan para ve eşyanın ticari kazançtan indirilmesi ile ilgili yorumumuza bakılmalıdır. Mesleki kazanç yönünden de aynı düşüncededeyiz. Vergi idaresi hem ticari kazanç, hem mesleki kazanç yönünden çalınan para, mal ve eşyanın bedellerinin kazançtan indirilemeyeceği görüşündedir.

3.4. Borç Para Faizleri

Vergi idaresi, mesleki faaliyetin yürütülmesi için borçlanılmış olsa bile, banka ve diğer kişi ve kuruluşlardan alınan krediler için ödenen faizlerin gider yazılamayacağı görüşündedir (Maliye Bakanlığı'nın 17.07.1998 gün, 26945 sayılı özeldesesi).

3.5. Motorlu Taşıt Vergisi ve Özel İletişim Vergisi

Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanununun 14 üncü maddesinde otomobil, kaptıkaçtı, arazi taşıtları ve benzerlerinin vergilerinin gelir ve kurumlar vergisi matrahından indirilemeyeceği belirtilmiştir. Gider vergileri Kanununun 39 uncu maddesinde de özel iletişim vergisinin gelir ve kurumlar vergisi uygulamasında gider yazılamayacağı belirtilmiştir. Özel kanunlarındaki bu hükümler nedeniyle bu vergiler mesleki kazançtan indirilemeyecektir.

4. Serbest Meslek Faaliyetinde Bulunan Kollektif ve Adi Komandit Şirketlerin Kazançları

GVK.nun 65 inci maddesinin son fıkrasında kollektif, adi komandit ve adi şirketlerin serbest meslek faaliyeti neticesinde doğan kazançlarının serbest meslek kazancı sayılacağı belirtilmiştir. 67 nci maddede de bu şirketlerin kazançlarını serbest meslek kazanç defteri üzerinden tespit edecekleri ve bu şirketlerin bilanço esasına göre tuttukları defterlerin serbest meslek kazancı defteri yerine geçeceği ifade edilmiştir.

Bu hükümlerde, ticari kazancın bilanço usulüne göre saptanması ile ilgili 38 inci maddeye atıfta bulunulmamış; bu şirketlerin bilanço usulüne göre tuttukları defterlerin serbest meslek kazanç defteri yerine geçeceği belirtilmiştir. Dolayısıyla, bu şirketler bilanço usulüne göre defter tutmalarına rağmen, kazançlarını öz sermaye karşılaştırması yöntemi ile saptamayacaklardır. Çünkü bu durumda kazanç tahakkuk esasına göre saptanmış olacaktır. Kazanç gene tahsil esasına göre saptanacaktır.

5. Serbest Meslek Kazancı ile İlgili Yargı Kararları

— *Serbest meslek erbabının büroda çalışan personele verdiği yemek için yaptığı harcama, büro temizliğinde kullanılan malzemeler için yaptığı ödemeler serbest meslek kazancından indirilebilir.* Danıştay 4. Daire 21.11.2001 gün, E.2000/4389, K.2001/4549 sayılı karar

— *Serbest meslek erbabı zayı ettiği paraları gider yazamaz.* Danıştay 4. Daire 7.11.19868 gün, E.1867/3124, K.1968/4830 sayılı karar

— *Serbest meslek faaliyeti için gerekli kırtasiye gideri ve serbest meslek erbabının tedavi vizite ücreti ödemesi gider olarak kazançtan indirilebilir.* Danıştay 3. Daire 24.2.2000 gün, E.1998/4219, K.2000/741 sayılı karar

YEDİNCİ BÖLÜM

GAYRİMENKUL SERMAYE İRADI İÇİN YILLIK BEYANNAME VERİLMESİ

I. GAYRİMENKUL SERMAYE İRADİ KAVRAMI

Gelir vergisinin konusu olan yedi gelir unsuru, faaliyet gelirleri ve sermaye gelirleri olarak iki gruba ayrılır. Bunlardan ticari faaliyet, zirai faaliyet, serbest meslek faaliyetinden kaynaklanan gelirler kazanç; menkul sermaye ve gayrimenkul sermayeden kaynaklanan gelirler irat olarak belirtilmiştir. Ücret, emek faaliyeti olmakla birlikte ücret olarak adlandırılmıştır. Yedinci gelir unsuru hem faaliyet, hem sermaye gelirlerini kapsadığından diğer kazanç ve irat olarak adlandırılmıştır.

GVK.nun 70 inci maddesinde, aşağıda belirtilen mal ve hakların sahipleri, mutasarrıfları, zilyedleri, irtifak ve intifa hakkı sahipleri veya kiracıları tarafından kiraya verilmesinden elde edilen iratların gayrimenkul sermaye iradı olduğu belirtilmiştir.

1. Arazi, bina, maden suları, menba suları, madenler, taş ocakları, kum ve çakıl istihsal yerleri ve bunların mütemmim cüz'üleri ve teferruatı,

2. Denizlerde, göllerde ve nehirlerde balık avlamaya mahsus su üstünde herhangi bir sabit veya muvakkat engelle çevrilmemiş doğal su alanları olarak tanımlanan **voli mahalleri ve denizlerin kuytu ve çukur yerlerinde, göllerde ve nehir ağzlarında kazık, çit, çubuk, taş ve beton gibi engellerle çevrilmiş su alanları olarak tanımlanan **dalyanlar****

3. Gayrimenkulden ayrı olarak kiraya verilen mütemmim cüz'üleri ve teferruatı ile bilumum tesisat eşyası ve döşemeleri. (MK.nun 684 üncü maddesinde mütemmim cüz, mahalli örfe göre bir şeyin esaslı unsurunu oluşturan ve o şey telef yahut tahrip veya taşıyıcı olmadıkça, ondan ayrılması mümkün olmayan parçalar biçiminde tanımlanmıştır. Teferruat ise, mahalli örfe ve malikin arzusuna göre, bir şeyin işletilmesi veya muhafazası yahut ondan faydalanılması için sürekli bir biçimde o şeye tahsis olunan ve kullanmada asıl şeye tabi kılınan veya takılan veya onunla birleştirilen menkul eşya olarak tanımlanır (MK. Md. 686). Teferruat asıl şeyden kolayca ayrılabilir.

4. Gayrimenkul olarak teşkil edilen haklar. Bunlar, tapuya teşkil edilen irtifak hakkı, intifa hakkı, sükna hakkı, kaynaklardan faydalanma hakkı ve üst hakkı gibi haklardır.

5. Haklar ve ruhsatlar

a) Arama, işletme ve imtiyaz hakları ile ruhsatları,

b) İhtira beratı, alameti farika, marka, ticaret ünvanı (ihtira beratının mucidi veya kanuni mirasçıları tarafından kiralanmasından elde edilen kazanç gayrimenkul sermaye iradı değil, serbest meslek kazancıdır)

6. Her türlü teknik resim, desen, model, plan

7. Sinema ve televizyon filmleri, ses ve görüntü bantları,

8. Sanayi, ticaret ve bilim alanlarında elde edilmiş bir tecrübeye ait bilgilerle, gizli bir formül veya bir imalat usulü üzerindeki kullanma hakkı veya kullanma imtiyazı gibi haklar

9. Telif hakları (telif hakkının sahibi veya kanuni mirasçıları tarafından kiralanmasından doğan kazançlar serbest meslek kazancıdır.)

10. Gemi ve gemi payları ile bilumum motorlu tahmil ve tahliye araçları,

11. Motorlu nakil ve cer vasıtaları ile her türlü motorlu araç, makine ve tesisatı ve bunların eklentileri.

Yukarıda saydığımız mal ve hakların kiralınması karşılığı elde edilen gelir gayrimenkul sermaye iradı sayılmıştır.

GVK.nun 70 inci maddesinin son fıkrasında, vakfın gelirinden hizmet karşılığı olmaksızın alınan payın ve zirai faaliyete iştirak etmeksizin, sadece üründen pay alan arazi sahibinin elde ettiği gelirin de gayrimenkul sermaye iradı olduğu belirtilmiştir.

Vakıf gelirinden hizmet karşılığı olmadan pay alınması, bir hakkın kiralınması karşılığında alınan bedele benzemektedir. Bu nedenle gayrimenkul sermaye iradı olduğu konusunda açıklık getirilmiş olmaktadır. Diğer yandan zirai faaliyete iştirak etmeksizin, sadece üründen pay alan arazi sahibinin elde ettiği gelirin zirai kazanç mı, gayrimenkul sermaye iradı mı sayılacağı konusuna da yasal düzenleme ile açıklık getirilmiş olmaktadır.

12. Gayrimenkul sermaye iradı kavramı ile ilgili Danıştay Kararları

— *Nakliyecilik faaliyetine son verdiğini, dilekçe ile vergi dairesine bildiren yükümlününün, bu tarihten sonra kamyonunu kiraya vermesi nedeniyle elde ettiği kazanç, ticari kazanç değil, gayrimenkul sermaye iradıdır.* Danıştay 3. Daire 22.5.1996 gün, E.1995/2359, K.1996/1906 sayılı karar

— *Devre tatil işletmesinde devre tatil hakkının 99 yıl süreyle satılması sonucu elde edilen gelirin gayrimenkul sermaye iradı sayılması ve peşin tahsil edilen kira olarak muhasebeleştirilmesi yasalara uygun değildir. Ticari kazanç niteliğinde olan bu tahsilatın tamamı tahakkuk ettiği dönemin geliri olarak muhasebeleştirilmeli ve aynı dönem kazancı olarak vergilendirilmelidir.* Danıştay 4. Daire 22.11.1995 gün, E.1995/3072, K.1995/4800 sayılı karar

— *Özelleştirme İdaresi Başkanlığı'ndan Marina'nın kullanma izin hakkını kırkdokuz yıl süre ile devir alan şirket bu hak bedelini amortisman yoluyla gider yazamaz. Sözleşme kira sözleşmesi olduğundan GVK.nun 70/5 maddesi kapsamında peşin kira sayılması gereken bedelin kiralama süresine (49 yıl) bölünerek gider yazılması gerekir.* Danıştay 3. Daire, 23.05.2002 gün, E.2000/1564, K.2002/2175 sayılı karar

— *Tüm mal ve haklarıyla kiraya verilen kollektif şirketin bu kiralamadan doğan kazancının net tutarının ticari kazançla ilgili hükümlere göre tespit edilmesi, ortağın ortaklık payının gayrimenkul sermaye iradı niteliğini değiştirmez. Bu nedenle ortak hakkında hayat standardı esası uygulanamaz.* Danıştay 3. Daire 7.6.1995 gün, E.1994/1172, K.1995/1802 sayılı karar

II. VERGİLENDİRİLMEMEYECİK GAYRİMENKUL SERMAYE İRADİ

GVK.nun 21 inci maddesinde mesken olarak kiraya verilen binalardan sağlanan kira hasılatının 2007 yılında 2.300.-YTL si vergilendirilmez. Gayrimenkul sermaye iradı istisnasının özellikleri şunlardır:

A. Gayri Menkul Sermaye İradı İstisnası

1. Mesken Olarak Kiraya Verilen Bina Kiralarına İstisna Uygulanır.

Binaların mesken olarak kiraya verilmesinden bir takvim yılı içinde elde edilen hasılatın 1.500.-YTL si vergiden istisna edilmiştir. Bu istisna haddini Bakanlar

Kurulu'nun artırma yetkisi vardır. Örneğin, 2007 yılı için istisna haddini Bakanlar Kurulu 2.300.-YTL olarak tespit etmiştir. İstisnanın uygulanacağı yıl için geçerli istisna haddi ile ilgili Bakanlar Kurulu Kararına bakılmalıdır. Mesken olarak kiraya verilme, binanın niteliği ile ilgili değildir. Bina mesken olarak veya işyeri olarak kiraya verilmiş olabilir. Aynı bina mesken olarak kiraya verilmişse, istisnadan yararlanacaktır. İşyeri olarak kiraya verilmişse istisnadan yararlanılamayacaktır. Örneğin yılın ilk ayında mesken olarak, aylık 1.500.YTL den, sonra on bir ay da 2.000.-YTL den işyeri olarak kiraya verilen binadan elde edilen $(1.500 + 22.000) = 23.500.-YTL$ kira hasılatının, ancak 1.500 lirası mesken olarak kiraya vermekten elde edildiğinden ve istisna haddini de aşmadığından beyan edilmeyecek; ancak işyeri olarak kiraya verilmesinden elde edilen 22.000.-YTL hasılatın safi iradı beyan edilecek, indirilemeyen istisna tutarı işyeri kira hasılatından indirilmeyecektir.

2. Yıllık Hasılat Tutarı, İstisna Haddini Aştığı Halde Beyan Edilmezse, İstisnadan Yararlanılamayacaktır.

Gayrimenkul sermaye iradı istisnası, gelirin beyan edilmiş olması koşuluna bağlanmıştır. Buna göre, istisna haddi üzerinde gelir elde edilip beyan edilmemesi veya eksik beyan edilmesi halinde bu istisnadan yararlanılamayacaktır. Ancak aşağıdaki durumlarda istisnayı kısıtlayan bu hükmün uygulanmasında belirsizlik vardır:

a) İstisna uygulaması mesken kiralari ile sınırlı mıdır? Yani mesken olarak kiraya verilen binadan elde edilen kira geliri istisna haddinin altında kalmakla birlikte, diğer kira geliri de beyan edilmemişse, istisnadan yararlanılacak mıdır? Yukarıda verdiğimiz örnekte, yükümlü, mesken kirası 1.500.-YTL yanında, işyeri kirası 22.000.YTL yi de beyan etmemişse, mesken kirası 1.500.-YTL üzerinden de vergi alınacak mıdır? Bu durumda, yalnızca, beyan edilmeyen 22.000.-YTL işyeri kirasının vergisinin isteneceği, mesken kirası 1.500.-YTL nin vergisinin istenemeyeceği görüşündeyiz. Çünkü 21 inci maddede, istisna haddini aşan hasılatın beyan edilmemesi veya eksik beyan edilmesinden söz edilmiştir. İstisna haddi ancak mesken kirasında söz konusu olduğuna göre, diğer gayrimenkul gelirleri beyan edilmemiş olsa bile, istisna haddi altında kalan mesken kira hasılatının vergisi istenemeyecektir.

b) İstisna haddini aşan ve beyan edilen mesken kira hasılatının eksik beyan edilmesi halinde istisna uygulaması nasıl olacaktır? Örneğin, 2007 yılında mesken kirası olarak 10.000.-YTL elde eden yükümlü, bu kira hasılatının 7.000.-YTL sini, 2.300.-YTL istisnayı düşerek 4.700.-YTL hasılat beyanında bulunmuşsa; eksik beyan edilen 3.000.-YTL saptandığında, eksik beyan edilen hasılat 3.000.-YTL olarak mı, yoksa, istisnadan da yararlanılamayacağı gerekçesi ile 5.300.-YTL mi kabul edilecektir? Bu durumda istisnadan yararlanılamayacağı, eksik beyan edilen hasılatın 5.300.-YTL kabul edilmesi gerektiği görüşündeyiz. Çünkü istisna uygulaması mesken kira hasılatının tamamının beyan edilmesi koşuluna bağlanmıştır.

3. Mesken Olarak Kiralanan Gayrimenkul İçin Ödenen Kira, Vergi Kesintisi Kapsamında Olmamalıdır.

GVK. 94 üncü maddeye göre vergi kesintisi yapmakla yükümlü olanlar ödedikleri kira üzerinden vergi kesintisi yapmak zorundadırlar. Dolayısıyla bir şirketin çalışanının oturması için kiraladığı bina, mesken olarak kullanılmasına rağmen, ödenen kira üzerinden vergi kesintisi yapılacaktır. Bu durumda vergi kesilerek ödenmiş mesken kirasının gayrimenkul sermaye iradı istisnasından yararlanması söz konusu değildir.

4. İstisna Tutarı, Tahsil Edilen Kiranın Dönemi Gözönünde Tutularak Uygulanır.

Gayrimenkul sermaye iradında elde etme tahsil esasına bağlanmıştır. Dolayısıyla istisna kiranın tahakkuk dönemine göre değil, tahsil edildiği döneme göre hesaplanacaktır. Örneğin, 2006 yılının 2 nci ayında aylık 500.-YTL den kiraya verilen mesken için 2007 yılı şubat ayında 6.000.-YTL kira tahsil edilmişse, bu kira hasılatının 5.000.-YTL si 2006 yılına ait olmasına rağmen 2007 yılı geliri olarak beyan edilecek ve 2006 yılında belirlenmiş, 2.200.-YTL değil, 2007 yılında belirlenmiş 2.300.-YTL istisna tutarı hasılatattan düşülecektir.

5. İstisna Gayrimenkule Değil, Kişiye Uygulanacaktır.

Çok ortaklı binanın kiraya verilmesinde, kira hasılatı ortaklara bölünerek, vergilendirilecek veya vergilendirilmeyecektir. Dolayısıyla 2007 yılı için saptanmış 2.300.-YTL istisna her ortak için ayrı ayrı göz önünde tutulacaktır. Örneğin, %60 payı A ya, %20 şer payı da B ve C ye ait binanın 2007 yılında mesken olarak kiraya verilmesinden toplam 5.000.- YTL hasılat elde edilmişse; bu hasılatın %60 ı, 3.000.-YTL si A nın hasılatı olduğundan 2.300.-YTL istisna indirilecek 700.-YTL beyan konusu olacaktır. B ve C nin hasılat payları kişi başına 1.000.- YTL 2.300.-YTL istisna sınırı altında kaldığından beyan konusu olmayacaktır. Ölüm halinde de mirasçılar ortak durumunda olacaklarından aynı esas geçerli olacaktır.

6.Ticari, Zirai ve Mesleki Kazancı İçin Beyanname Vermek Zorunda Olan Yükümlüler Gayrimenkul Hasılatı İstisnasından Yararlanamayacaklardır.

Gayrimenkul sermaye iradında istisnayı düzenleyen GVK.nun 21/2 maddesinde ticari, zirai ve mesleki kazançlarını yıllık beyanname ile bildirmek zorunda olanlar ile gelirleri bunlar tarafından bildirilecek olanların bu istisnadan yararlanamayacakları belirtilmiştir. Ticari, zirai ve mesleki kazançlarını bildirmek zorunda olanlar ile gelirleri bunlar tarafından bildirilecek olanlar Rehberimizin yıllık beyanname ile ilgili bölümünde açıklanmıştır. Ticari, zirai ve mesleki kazançların dışında “gayrimenkul sermaye iratlarının bunlar tarafından bildirilmesi” ise aile reisi beyanında söz konusu olabilir. 4369 sayılı Yasa ile GVK.nun aile reisi beyanı ile ilgili hükümleri yürürlükten kaldırılmıştır. Ancak gayrimenkul sermaye iradı istisnasındaki bu hüküm, aile reisi beyanının kaldırılması ile uyumlu düzeltilmemiştir. Gerçekten de küçük çocuğun beyannamesinin velisi tarafından verilmesi durumunda istisna uygulamasında bazı güçlükler vardır. Lafzi açıdan baktığımızda, küçük çocuğun gayrimenkul sermaye iradı ile ilgili beyannameyi, ticari kazancını yıllık beyanname ile bildiren velinin vermesi durumunda küçük çocuğun gayrimenkul sermaye iradından yararlanamayacağı gibi bir sonuç çıkabilmektedir. Ancak, maddede “gayrimenkul sermaye iratlarının bildirilmesi” deyimini kullanılmıştır. Küçüğün veya kısıtlının beyannamesinin kanuni temsilcisi tarafından verilmesi, küçük veya kısıtlının gayrimenkul sermaye iradının, kanuni temsilci tarafından bildirilmesi anlamında değildir. Küçük veya kısıtlının yapamayacağı beyanname verme işlemi, onun kanuni temsilcisi tarafından yapılmaktadır. Bu durumun tüzel kişinin beyannamesinin onun temsilcisi tarafından verilmesinden farkı yoktur. Dolayısıyla küçük veya kısıtlının beyannamesinin onun adına ticari, zirai veya mesleki kazancını yıllık beyanname ile bildirmek zorunda olan kanuni temsilci tarafından verilmesi olması, gayrimenkul sermaye iradı istisnasından yararlanılmasına engel değildir.

III. GAYRİMENKUL SERMAYE İRADININ YILLIK BEYANNAME İLE VERGİLENDİRİLMESİ

Gayrimenkul Sermaye İradının Saptanması

GVK.nun 71 inci maddesinde gayrisafi hasıllattan, iradın sağlanması ve idamesi için yapılan giderler indirildikten sonra kalanın safi irat olduğu belirtilmiştir. Gayrimenkul sermaye iradında ticari kazanç, zirai kazanç veya serbest meslek kazancında olduğu gibi, kazancın saptanması için defter tutma yükümlülüğü yoktur. Tespit edilen hasıllattan yasal yönden kabul edilen giderler düşüldükten sonra kalan safi irat beyan edilecektir.

1. Gayrimenkul Sermaye İradında Hasılat

Serbest meslek kazancında olduğu gibi, gayrimenkul sermaye iradında da elde etme, kiranın tahsil edilmesi esasına bağlanmıştır. Ancak serbest meslek kazancından farklı yönleri vardır. Serbest meslek kazancında tahsil esaslı mutlaklıktır. Gayrimenkul sermaye iradında ise, tahsil esasının yanında iradın tahakkukunun da gerçekleşmiş olması aranır. Kiranın peşin alınması durumunda, tahsil edilen kiranın tamamı, tahsil edildiği yılın geliri olarak elde edilmiş sayılmaz. Peşin kiranın, tahsil edildiği döneme isabet eden kısmı o dönemin geliri sayılır. Kalan peşin tahsilat, ertesi dönemin geliri olarak vergilendirilir. Ancak döneminde tahsil edilmeyen kira tutarı, o dönemde elde edilmiş sayılmaz, tahsil edildiği dönemde elde edilmiş sayılır. Örneğin, 2004 yılında kiralanan binanın 2004, 2005 ve 2006 yılları için hesaplanan kira tutarının tamamı 2005 yılında tahsil edilmişse; 2004 ve 2005 dönemine ait kira toplamı 2005 yılının, 2006 yılına ait kira toplamı 2006 yılının hasılatı sayılacaktır. Bu genel ilkeden ayrı olarak gayrimenkul sermaye iradı hasılatında aşağıdaki özellikler göz önünde tutulmalıdır.

1.1. Kiracının Gayrimenkulün Değerini Artırıcı Harcamaları

VUK.nun 272 nci madde hükmüne göre gayrimenkulü genişleten veya ekonomik değerini devamlı olarak artıran gayrimenkul maliyetine eklenir. Bu harcamalar kiracı tarafından yapılırsa, özel maliyet söz konusu olur. GVK.nun 272 nci maddesinde ise, kiracı tarafından gayrimenkulü genişleten veya iktisadi değerini devamlı olarak artıran eklemeler kira süresinin sonunda bedelsiz olarak kiralayana devir edilirse, devri tarihinde kiralayanın aynen elde ettiği hasılat sayılır. Bu devir bedelsiz veya düşük bedelle yapıldığında, emsal bedelle değerlendirilerek hasılat kabul edilir. Kiracının eklemeler için yaptığı harcamalar gayrimenkulü genişletici ve iktisadi değerini devamlı artırıcı nitelikte değilse, kiralayana bedelsiz bırakılması durumunda, kiralayan yönünden hasılat sayılması söz konusu değildir.

1.2. Kiranın, Kiralayanın Tasarrufu Altında Olması

Tahsil esasına göre kiranın elde edilmesi, nakden kiralayana ödenmesi anlamında değildir. Kiracı, kirayı kiralayan adına kamu müessesesine, icra dairesine, bankaya, notere veya postaya yatırmışsa, kiralayanın da bilgisi varsa, kira geliri elde edilmiş sayılacaktır. Ayrıca kira olarak doğan alacağın başka bir kişiye temlik veya kiracıya olan borçla takası da tahsil hükmündedir (GVK Md.72).

1.3. Kiracıdan Alınan Gider Karşılıkları

Gider karşılığı olarak kiracıdan alınan paralar da kiralayan yönünden elde edilen hasılattır. Örneğin, kiracıdan kiranın dışında alınan ısıtma ve aydınlatma gideri gibi giderler de hasılattır. Gayrisafi iradın saptanmasında gerçek gider usulü benimsen-

mişse, hasılat sayılan bu giderler aynı zamanda gider olarak hasılatlardan düşülecektir. Götürü gider usulü seçilmişse, bu giderler karşılığı kiracıdan alınan paraların ancak %25 i gider olarak indirilebilecektir.

1.4. Kiranın Ayın Olarak Alınması

GVK.nun 72 nci maddesinde “bir takvim yılı içinde o yıla ve geçmiş yıllara ait olarak nakten veya aynen tahsil olunan kira bedelleri” gayrisafi hasılat sayılmıştır. Kira bedelinin ayın olarak tahsil edilmesinde, sözkonusu ayınlar VUK.nun 267 nci maddesine göre emsal bedelle değerlendirilecektir. Emsal bedel aynı kıymetin tahsil edildiği günde irat sahibi için ifade ettiği değer göz önünde tutularak hesaplanacaktır.

1.5. Arazinin Kiralanması Karşılığı Alınan Mahsulün Değerlenmesi

GVK.nun 70 inci maddesinde, zirai faaliyete iştirak etmeksizin, sadece üründen pay alan arazi sahibinin elde ettiği gelirin de gayrimenkul sermaye iradı olduğu belirtilmiştir. Dolayısıyla, arazisini kiralama karşılığında mahsul olarak kira tahsil eden kiralayan, mahsulü nasıl değerleyecektir? GVK.nda genel ilkenin dışında özel bir hüküm yoktur. Dolayısıyla kira bedeli olarak alınan mahsul VUK.nun 267 nci maddesine göre emsal bedelle değerlendirilecektir. Ancak mahsul, kiralayana göre ifade ettiği değer göz önünde tutularak değerlendirilmeyecektir. Çünkü VUK.nun 267 nci maddesinin sonundan bir önceki fıkrasında, zirai kazanç ölçülerini tespit eden kararnamelerde yer alan unsurların emsal bedel yerine geçeceği belirtilmiştir. Zirai mahsullerin ortalama satış fiyatları da zirai kazanç ölçüsü olarak kararnamelerde belli edilmiştir. Kararnamedeki birim fiyat esas alınarak, ayın olarak tahsil edilen zirai mahsul değerlendirilecek ve gayrimenkul sermaye iradı hasılatı kabul edilecektir.

Örneğin, arazisini üretilen pamuğun %20 si karşılığında kiralayan kişinin, aynen aldığı 10 ton pamuğun kiralayan için ifade ettiği değer (örneğin borsa fiyatına göre) 10.000 birim ise, ancak kararnamede pamuğun ortalama satış fiyatına göre hesaplanan değeri 6.000 birim ise, gayrisafi hasılat 10.000 birim değil, 6.000 birim kabul edilecektir.

Kiralayanın anılan pamuğu 10.000 birime satması durumunda da gayrimenkul sermaye iradı, 10.000 birim hasılatı göre değil, 6.000.- birim hasılatı göre beyan edilecektir. 10.000 birim ile 6.000 birim arasındaki fark 4.000 birim, gayrimenkul sermaye iradı olarak vergilendirilmeyecektir. Ancak bu farkın arızı kazanç oluşturup oluşturmayacağı tartışılmak durumundadır. Arızı kazanç olarak vergilendirilmede, kazanç sağlama amacının göz önünde tutulması gerekecektir. Kiralayan aynen aldığı pamuğu, aldığı tarihteki piyasa değeri üzerinden satmışsa, ikinci bir kazanç amacı taşıdığı ileri sürülemez. Dolayısıyla bu durumda arızı kazanç elde edildiği ileri sürülemez. Pamuğu bekletip, ilk piyasa değerinden daha yüksek bedelle satması halinde, yeni bir kazanç elde etme amacı var sayılmak ve arızı kazanç olarak kabul edilmek söz konusu olabilir.

1.6. Kiralama Karşılığında Faizsiz Borç Para Alınması

Uygulamada oldukça sık karşılaşılan ve ev kirasız - para faizsiz diye özetlenen işlemde; bir taraf menkul sermaye iradı, diğer taraf gayrimenkul sermaye iradı elde etmektedir. Kiralayan, faizsiz borç para almakla, para ile temsi edilen bir çıkar sağlamaktadır. Bu durumda kiralayanın, evin GVK.nun 73 üncü maddesine göre belirlenecek emsal kira bedeli kadar kira hasılatı elde ettiğinin kabul edileceği 89 nolu Gelir Vergisi Tebliği ile öngörülmüştür. Ancak sonradan 104 nolu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde kira ve faizin “çevrenin genel şartlarına, ekonomik bünyesine, kredi ve kira piyasasına göre, karşılıklı olarak” takdir edileceği belirtilmiştir.

1.7. Emsal Kira Bedeli

1.7.1.Emsal Kira Bedeli Kimlere Uygulanacak Kimlere Uygulanmayacaktır?

Gayrimenkul sermaye iradında hasılat esas olarak, nakden veya aynen yapılan tahsilat ile, para ile temsil edilen menfaatlerdir. Ancak bazı durumlarda, bu biçimde saptanan hasılat yerine 73 üncü maddede tanımlanan emsal kira bedelinin esas alınması kabul edilmiştir.

Gelir Vergisi Kanununun 73 üncü maddesinde,

- Kiraya verilen mal ve hakların kira bedeli emsal bedelinden düşükse,
- Mal ve haklar başkasının kullanımına bedelsiz olarak bırakılırsa,

Emsal kira bedeli uygulanır. Ancak aşağıdaki hallerde emsal kira bedeli uygulanmaz:

- Boş kalan gayrimenkulün korunması amacıyla, bedelsiz olarak başkalarının oturmasına izin verilmesi.
- Binaların mal sahibinin usul, fûru veya kardeşlerinden birinin bedelsiz oturmasına bırakılması.

Usul, fûru veya kardeşlere tahsis edilen bir ev için emsal kira bedeli uygulanmaz. Birden fazla ev tahsis edildiğinde emsal bedel uygulanmak gerekir. Örneğin, gayrimenkul sahibinin üç evinde üç çocuğu ayrı ayrı oturuyorsa, bir kişiye bir ev ilkesi bozulmadığından üç ev için de emsal kira bedeli uygulanmayacaktır. Buna karşılık, bir çocuğunun oturmasına izin verdiği evden başka aynı çocuğunun ayrıca başka bir evde de (örneğin yazlıkta) oturmasına izin vermişse, evlerden birine emsal kira bedeli uygulanmayacak, diğerine uygulanacaktır.

İkinci özellik şudur: emsal kira bedeli uygulanmaması oturmak için kullanılması koşuluna bağlıdır. Usul, fûru veya kardeşlerin kullanımına bırakılan işyeri ise, emsal kira bedeli uygulanacaktır.

1.7.2. Emsal Kira Bedeli Nasıl Hesaplanacaktır?

Emsal kira bedelinin hesaplanma yöntemi bina ve araziler ile diğer mal ve haklar için farklıdır.

Bina ve arazilerde emsal kira bedeli, varsa, yetkili özel mercilerce tespit veya mahkemece takdir olunmuş kiralardır. Yetkili özel merci, kira mevzuatına göre, kira takdir etme yetkisi olan mercilerdir. Gerek bu merciler, gerekse mahkemelerce yapılmış bir kira tespiti yoksa, VUK.nun 268 inci maddesinde belirtilen “bina ve arazinin Emlak Vergisi Kanununun 29 uncu maddesine göre tespit edilen değer” olan vergi değerinin yüzde beşidir.

Diğer mal ve haklarda emsal kira bedeli, bunların maliyet bedeli; maliyet bedeli bilinmiyorsa, VUK.nun servetlerin değerlendirilmesine ilişkin hükümlerine göre takdir komisyonunca belli edilecek emsal bedellerinin onda biri olacaktır.

1.7.3. Emsal Kira ile İlgili Danıştay Kararları

— *Ortağının bedelsiz olarak, şirketin kullanımına bıraktığı iş yeri için GVK. nun 73 üncü maddesi gereğince emsal kira bedeli uygulanması gerekir.* Danıştay 4. Daire 27.12.1995 gün, E.1994/4740, K.1995/5855 sayılı karar.

— *Emsal kira bedeli esasına göre tarhiyat yapılabilmesi için, ödenen kira bedeline dair belge ve kayıtların gerçek durumu yansıtmadığı yolunda tespit yapılması gerekir.* Danıştay 3. Daire 14.11.1995 gün, E.1995/493, K.1995/3616 sayılı karar.

— *Ödenen kira bedeli üzerinden yapılan vergi kesintisinin, emsal kira bedeli üzerinden olması gerekçesi ile yapılan tarhiyatta isabet yoktur. Emsal kira bedeli yalnızca irat sahipleri için hüküm ifade eder. Kira ödeyicisi hakkında emsal kira bedeli esasında tarhiyat yapılamaz.* Danıştay 4. Daire E.1997/559, K.1998/539 sayılı karar.

— *Noter huzurunda ihale yoluyla belirlenen kira geliri için emsal kira bedeli uygulanamaz.* Danıştay 4. Daire, 26.3.1998 gün, E.1997/3539, K.1998/1197 sayılı karar.

2. İndirilecek Giderler

Safi iradın tanımlandığı 71 inci maddede gayri safi hasıllattan iradın sağlanması ve idamesi için yapılan giderlerin indirilebileceği belirtilerek genel çerçeve çizilmiştir. Ticari kazançta, zirai kazançta ve serbest meslek kazancında olduğu gibi gayrimenkul sermaye iradında da ilke olarak indirilecek giderler, gayrimenkul sermaye iradının elde edilmesi ve idamesi için yapılan giderlerdir. Bununla birlikte, iradın gayri safi tutarından indirilecek tutar, götürü ve gerçek olmak üzere iki yöntemle belirlenmiştir.

2.1. Gayrimenkul Sermaye İradından Gerçek Gider İndirilmesi Yöntemi

GVK.nun 74 üncü maddesinde gerçek gider olarak indirilecek giderler sayılmıştır. Aşağıda başlıklar halinde vereceğimiz bu giderlerin fiilen ödenmiş olması beklenmeyecektir. Bu giderler kesinlik kazanıp tahakkuk etmişse, gayri safi irattan indirilebilecektir.

2.1.1. Aydınlatma, Isıtma, Su ve Asansör Giderleri

Bilindiği gibi, bu giderler genellikle kiracı tarafından üstlenilmektedir. Kiracının üstlendiği giderlerin matrahtan indirilmesine olanak yoktur. Bu giderler kiralayan tarafından üstleniliyorsa, o zaman safi iradın saptanmasında gider olarak indirilebilecektir.

2.1.2. Kiraya Verilen Mallarla İlgili İdare Giderleri

Bu giderler genellikle tamamı kiralayana ait han ve apartmanlar için söz konusu olur. Han ve apartmanların kapıcı, kaloriferci, idare memuru gibi görevlilerinin ücretleri ve apartman yönetimi için yapılan diğer tüm giderler gayrimenkulün önem ve büyüklüğü ile uyumlu olmak koşulu ile gayri safi irattan düşülecektir. Normal büyüklükteki bir apartmanın iki kapıcısı varsa, kapıcı ücretinin apartmanın önem ve büyüklüğü ile uyumlu olmadığı söylenebilecek ve kapıcılardan birinin ücreti gider kabul edilmeyebilecektir.

Gayrimenkulü kiraya veren komisyoncuya ödenen komisyonun; gayrimenkulün tahliyesi için kiracıya ödenen tutarların; tazminatların gider olarak indirilebileceği Danıştay kararlarında belirtilmiştir. (Danıştay 4. Daire'nin 10.04.1969 gün, E.1966/5324, K.1969/1580 sayılı; 04.02.1970 gün, E.1966/4565, K.1970/473 sayılı; 25.05.1972 gün, E.1968/260, K.1972/8618 sayılı kararları)

2.1.3. Kiraya Verilen Mal ve Hakların Sigorta Giderleri

Kiraya verilen mal ve hakların sigorta ettirilmesi durumunda ödenen sigorta primleri matrahtan düşülecektir.

2.1.4. Kiraya Verilen Mal ve Haklarla İlgili Borç Faizleri

Kiraya verilen mal ve haklarla ilgili olarak, kiralananın edinilmesi veya bakım ve onarımı için borçlanılmış olabilir. Bakım ve onarım için yapılan borçların faizlerinin gider olduğu konusu açıktır. Gayrimenkulün edinilmesi için borçlanılması halinde bu borç faizlerinin, gayrimenkulün edinildiği yıldaki kısmının maliyete eklenmesi gerektiği ileri sürülebilir. Ancak uygulamada bu borç faizlerinin de tamamının gider yazılması kabul edilmektedir. (Danıştay 4. Daire'nin 28.2.1970 gün, K.1970/1055 ve 6.6.1979 gün, K.1979/ 1653 sayılı kararları)

2.1.5. Kiraya Verilen Konut İçin Götürü İndirim

Gayrimenkul sermaye iradının safi tutarının saptanmasında birisi gerçek gider esası, diğeri götürü gider esası olmak üzere iki farklı yöntem uygulandığını yukarıda belirtmiştik. GVK.nun 74 üncü maddesinin 4 üncü bendine 4369 sayılı Yasa ile eklenen hükümle gerçek gider esası kapsamında da götürü gider indirimi yer almıştır. Ancak bunun gerçek gider esası yerine kullanılan ve hasılatın %25 i ile sınırlanan götürü gider esası ile bağlantısı yoktur. GVK.nun 74/4 maddesine göre, kiraya verilen konutun iktisap bedelinin %5 i konutun iktisap tarihinden başlayarak beş yıl süresince gayri safi hasılatından indirilebilecektir. Ancak bu indirim anılan gayrimenkulün hasılatından indirilebilir. Gayrimenkulün iktisap bedelinin %5i, hasılatından fazla ise, fazlası gider kabul edilmeyecektir.

Hükmün uygulanmasında önce “iktisap bedelinin %5’i” kavramına açıklık getirilmesi gerekir. Gayrimenkul borçlanılarak alınmışsa ve bu borç için faiz ödeniyorsa, bu faizler gider olarak hasılatından indirildiğinden, %5 gider, iktisap bedelinin borç düşüldükten sonra kalan kısmı üzerinden hesaplanmalıdır.

Diğer giderler indirildikten sonra kalan hasılatından, iktisap bedelinin %5’i indirim olarak düşülmeli; %5 tutarındaki bu indirim, kalan hasılatından fazla ise, %5’den fazlası indirim konusu olmamalıdır. Diğer giderler hasılatı eşit veya hasılatından fazla ise, iktisap bedelinin %5 inin gider niteliği olmayacaktır. Bu gibi nedenlerle iktisap bedelinin %5 inin indirilememesi veya gayrimenkulün bazı yıllar kiraya verilmemiş olması beş yıllık kısıtlayıcı süreyi uzatmayacaktır.

2.1.6. Vergi, Resim, Harç, Şerefiye İştirak Payları

Kiraya verilen mal ve haklarla ilgili ve kiralayanın üstlendiği aynı vergi, resim, harçlarla belediyelere ödenen şerefiye ve iştirak payları gider kabul edilecektir.

Gayrimenkul sermaye iradından düşülecek vergi, resim, harçlar konusunda aşağıdaki Danıştay kararlarını özet olarak vermekte yarar görmekteyiz:

— GVK.nun 74/5 maddesinde belirtilen vergiler kiraya verilen mal ve haklar için ödenen ve gayrimenkul sermaye iradının elde edilmesi amacıyla yönelik ödemelerdir. Dolayısıyla, miras yolu ile intikal eden gayrimenkulün vaset vergisi bu kapsamda değildir. Gider olarak indirilemez. (Danıştay 13. Daire 27.04.1977 gün, E.1976/2647, K.1977/1435 sayılı karar)

— Bankanın kira ödemesi üzerinden banka sigorta muameleleri vergisi keserek kirayı ödemesi durumunda, ödenen banka sigorta muameleleri vergisi, kira hasılatından düşülebilir. (Danıştay 4. Daire, 8.11.1995 gün, E.1995/1669, K.1995/4403 sayılı kararı)

— Üç yıllık kirayı peşin ödeyen kiracıya kiralayanın verdiği banka teminat mektubunun komisyonu, gayrimenkul sermaye iradının sağlanmasına yönelik gider olduğundan, GVK.nun 71 inci maddesi gereğince gider olarak indirilebilir. (Danıştay 13. Daire'nin 13.2.1974 gün, E.1973/939, K.1974/488 sayılı kararı)

2.1.7. Kiraya Verilen Mal ve Haklar İçin Ayrılan Amortismanlar

Kiraya verilen mal ve haklar için VUK hükümlerine göre ayrılan amortismanlar gider kabul edilecektir. Ancak VUK.na göre maliyet bedeli üzerinden amortisman ayrılması gerekmekte ise de GVK.nun 74 üncü maddesinde, maliyet bedelinin bilinmemesi durumunda bina ve arazide vergi değeri üzerinden; diğer mal ve haklarda VUK.nun 267 nci maddesinde belirtilen takdir yolu ile saptanan değer üzerinden amortisman ayrılması gerekmektedir.

2.1.8. Onarım Giderleri

Kiralayan tarafından yapılan onarım giderleri matrahtan indirilecektir. Ancak bu giderler tevsii, tadil ve bunlara benzer eklemeler yapılması gibi, emlakın değerini artıracak nitelikte ise, gider olarak indirilmeyecek; maliyete eklenerek amortisman konusu olacaktır. Danıştay 4. Daire 7.11.1974 gün, E.1973/2245, K.1974/3820 sayılı kararda kömürlü kalorifer sisteminin, mazotluya çevrilmesi harcamalarını onarım gideri saymamış, gayrimenkulün değerini artırdığı için amortisman yoluyla gider yazılacağını belirtmiştir.

2.1.9. Bakım ve İdame Giderleri

Kiralayanın gayrimenkulün yıpranmasını önlemek için yaptığı kalorifer ve asansör tesislerinin gözden geçirilmesi gibi giderlerle, baca temizliği, badana, çatı aktarımı gibi gayrimenkulün bakımı için yaptığı giderler gayrisafı irattan düşülür.

2.1.10. Kiraya Verilen Mal ve Haklar İçin Ödenen Kira Bedelleri

Kiraya verilen mal ve hak bir başkasından kiralanmış ise, bu mal ve hak için ödenen kira tutarı tahsil edilen kira hasılatından indirilecektir.

2.1.11. Konutlarını Kiraya Verenlerin, Kirayla Oturdukları Konutların Kira Bedeli

Konutunu kiralayan, bir başka konutta kira ile oturuyorsa ödediği kirayı, tahsil ettiği kira tutarından indirebilecektir. Bunun için aşağıdaki özellikler göz önünde tutulmalıdır:

— Ödenen kira, sahip olunan konut, konut olarak kiraya verilirse gider olarak indirilebilir. Gayrimenkulünü işyeri olarak kiraya veren, kirayla oturduğu konutun kirasını, tahsil ettiği işyeri kirasından indiremez.

— İndirilecek kira, tahsil edilen kiradan diğer tüm giderler indirildikten sonra kalan tutarla sınırlandırılmıştır. Ödenen kiranın aşan kısmı zarar doğuracağından bu yöntemle oluşan zararın vergi matrahı yönünden kabulü söz konusu değildir.

— Dönem farklılığı. Kiraya verilen konuttan tahsil edilen kira bedelinden, oturan konutun kirası ödenmiş olsun olmasın gider kabul edilir. Oturulan konut kirası ödenmiş, ancak kiraya verilen konuttan kira tahsil edilmemişse, o dönemde beyan edilecek hasılat olmadığından, ödenen kiranın indirilmesi söz konusu olmayacaktır. Ertesi yılda tahsil edilen geçmiş dönem kirasından ise, geçmiş dönemde ödenen kira dönem farklılığı nedeniyle indirilemez.

—Birden fazla konut kiraya verilirse, oturulan konutun ödenen kirası tahsil edilen kira toplamından indirilebilir. Örneğin üç konutunun ayrı ayrı kiraya veren ve her birinden 5.000.-YTL olmak üzere toplam 15.000.-YTL kira geliri tahsil eden kişi, kira ile oturduğu konutun kirası 10.000.-YTL yi, indirilen gerçek giderler toplamı 15.000.-YTL yi geçmemek ve dolayısıyla zarar oluşmamak kaydı ile indirebilir.

—Konutunu kiraya veren kişi, yurt dışında oturduğu konutun kirasını, tahsil ettiği kiradan indirebilir.

2.1.12. Zarar, Ziyan, Tazminatlar

Kiraya verilen mal ve haklarla ilgili olarak, mukavelenameye, kanuna veya ilama dayanılarak ödenen zarar, ziyân ve tazminatların gider kabul edileceği GVK.nun 74/11 inci maddesinde belirtilmiştir. Bu hükmün işlerlik kazanması genellikle söz konusu olmayacaktır. Çünkü kiraya verilen mal ve haklarla ilgili olarak yükümlünün kişisel kusur veya suç sayılabilecek fiilden kaynaklanan zarar, ziyân ve tazminatın gider yazılması zaten kabul edilmeyecektir. Yükümlünün kusuru dışında zarar, ziyân ve tazminat ödenmesi ise çok az rastlanan bir durumdur.

Gider olarak gayrisafi hasılatlardan indirilme niteliğindeki zarar, ziyân, tazminata; kiracıya, tahliye tazminatı ödenmesi örnek gösterilebilir. Bu tazminatın 74/11 madde kapsamında gider olarak kazançtan düşülebileceği görüşünün yanında, düşülemeyeceği görüşü de ileri sürülmektedir (Bkz. Yılmaz Özbacı Gelir Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları Syf.589-590).

2.1.13. Kısmen Kiraya Verme

Mal veya hakkın bütün olarak kiraya verilmesinde; giderler, yukarıda belirtilen açıklamalar çerçevesinde hasılatlardan indirilebilecektir. Ancak kısmen kiralamada bazı sorunlar aşağıda açıklanmıştır:

Kısmen kiralamada ilke olarak giderlerin kiraya verilen ve verilmeyen kısım olarak dağıtılması; kiraya verilen kısma düşen giderlerin tahsil edilen kiradan indirilmesi gerekir. Ancak kısmen kiralamanın içeriğine göre bu ilkedен sapmalar olacaktır. Şöyle ki;

— **Gayrimenkulün sahibinin veya usul ve fûruunun kullanımındaki kısma düşen giderler.** Bu gayrimenkulün bir kısmının dönem boyunca kullanılması biçiminde olabileceği gibi, gayrimenkulün bütünüdürün dönemin belli bir süresinde bu kişilerce kullanılması, dönemin bir kısmında bütünü kiralınması biçiminde olabilir. Her iki durumda da gayrimenkul sahip veya usul ve fûrua düşen giderlerin kira hasılatından indirilmesi söz konusu olmaz.

— **Gayrimenkul onarım nedeniyle dönemde belli bir süre ile boş kalmışsa,** gene kısmen kiraya verme söz konusu olur. Bu durumda maliyete eklenmek durumunda olmayan (Md.74/7) onarım giderleri ile diğer giderlerin tamamı kısmen kiralama dolayısıyla elde edilen hasılatlardan indirilir. Çünkü, onarım kira gelirinin elde edilmesi ve idamesini sağlamak amacıyla yapılmaktadır.

— **Gayrimenkul kiralınmamış, boş bırakılmıştır.** Gayrimenkul tüm kiralama gayretlerine rağmen boş kalmışsa, giderlerin tamamı kira alınan aylar için tahsil edilen kira toplamından indirilebilecektir. Kiralamama amacı ile boş bırakılmış, kiraya verme amaç ve uğraşısı yoksa, kira alınan ayların kira toplamına düşen giderler indirilir, kalanı hasılatlardan indirilemez.

2.1.14. Gayrimenkul Sermaye İradından İndirilecek Gerçek Giderlerle İlgili Çeşitli Yargı Kararları

— *Finansal kiralama yöntemi ile kiralanan gayrimenkulün kiraya verilmesinde, kira hasılatından ödenen finansal kiralama taksitleri düşülebilir.* (Danıştay 4. Daire 10.12.2003 gün, E.2002/2216, K.2003/3146 sayılı karar)

— *Kiraladığı apartman dairelerinin bir kısmı için götürü gider bir kısmı için gerçek gider usulünde safi irat tespit edilemez. Ancak bu durumda yükümlünün lehine olan yöntemle göre tarhiyat yapılması gerekir.* (Danıştay 13. Daire 31.3.1975 gün, E.1974/301, K.1975/11723 sayılı karar)

— *Üçyüzden fazla odası bulunan bir gayrimenkul bir bütün olarak düşünülmelidir. Odalardan bazılarının kiracı girme çıkma sırasında boş kalması GVK.nun 74 üncü maddesinin ikinci fıkrasındaki kısmen kiraya verme kapsamında değildir. Dolayısıyla masrafların tamamı gider yazılabilir.* (Danıştay 13. Daire 7.4.1975 gün, E.1973/2425, K.1975/2216 sayılı karar)

2.2. Gayrimenkul Sermaye İradından Götürü Gider İndirilmesi Yöntemi

GVK.nun 74 üncü maddesinde dileyen mükelleflerin gerçek gider yerine, gerçek giderleri karşılığında gayri safi hasılatın %25 ini indirebilecekleri belirtilmiştir. Götürü gider olarak gayrisafi hasılatın %25 ini indiren mükelleflerin, yukarıda sayılan gerçek giderlerinden hiç birini indiremeyecekleri açıktır.

Götürü gider yöntemi ile safi hasılatın belirlenmesinde aşağıdaki özellikleri belirtmek gerekir:

Götürü gider yönteminin seçmenin sonuçları

— **İki yıllık süre zorunluluğu.** Götürü gider yöntemini seçen yükümlüler, iki yıl geçmedikçe gerçek usulde safi irat saptayamazlar. Ancak iki yıllık süre bağımsız değildir. İki yıl götürü gider usulüne göre kazanç saptanması ile dönem bitmiş olmaz. Mükellef üçüncü yılda da götürü gider usulünü uygularsa, tekrar iki yıl aynı uygulamayı yapmak zorunda değildir. Dördüncü yıl gerçek usulde kazanç saptayabilir. Beşinci yılda götürü usule dönerse, tekrar iki yıl götürü gider yöntemi uygulamak zorundadır.

— **Vergi Dairesine bildirim.** Bu usulü seçen yükümlü bu usulü uygulayacağına vergi dairesine bildirmek zorunda değildir. Beyannamesinden anlaşılıyor olması yeterlidir.

— **Haklar için götürü gider yöntemi uygulanamaz.** Ancak gayrimenkul üzerinde intifa hakkı olanların bu gayrimenkulü kiraya vermelerinden elde ettikleri gayrisafi irattan götürü gider düşebileceklerini vergi idaresi kabul etmektedir. Danıştay 3. Dairenin 13.01.1988 gün, E.1987/629, K.1988/ 33 sayılı kararında da intifa hakkı nedeniyle elde edilen gayrisafi hasılatla götürü gider uygulanabileceğine karar verilmiştir.

— **Seçimde bütünlük.** Seçilen götürü gider yöntemi, tüm kiralanan mallar için bütün uygulanır. Bazı gayrimenkuller için götürü gider, bazı gayrimenkuller için gerçek gider yöntemi uygulanamaz. Ancak haklar için götürü gider yöntemi mümkün olmadığından haklar bu kuralın dışındadır. Danıştay ortak olunan gayrimenkulden alınan irat payı için götürü gider usulünün, tamamı kendisine ait gayrimenkulden elde edilen kira gelirine gerçek usulün uygulanabileceğine karar vermiştir. Danıştay 4. Daire 25.11.1972 gün, E.1971/7077, K.1972/6687 sayılı karar

— **Aile yönünden seçim bütünlüğü** geçerli değildir. Aile reisinin götürü gider usulünde; diğer aile fertlerinin bazılarının götürü gider, bazılarının gerçek gider yöntemi ile safi irat belirlemeleri mümkündür.

— **Hisseli gayrimenkullerde**, (diğer gayrimenkullerde gerçek usulü uygulamasına rağmen) götürü gider yöntemini uygulamak mümkündür.

— **Tahsil edilen geçmiş dönem hasılatı**. Hasılatın ilgili olduğu dönemde gerçek gider yöntemi ile safi irat belirlenmişse, o dönem tahsil edilemeyen ancak götürü gider yönteminin seçildiği ertesi dönemde tahsil edilen kira; götürü gider emsalinin uygulanacağı kira tutarına dahil edilmez. Çünkü giderleri bir önceki dönemde indirilmiştir.

3. İndirilemeyen Giderler

3.1. Gayrimenkul Sermaye İradı İstisnasına İsbet Eden Giderler

Gerek gerçek gider yöntemi, gerek götürü gider yöntemi ile safi irat saptanmasında gayrimenkul sermaye iradı istisnasına isbet eden giderler gayrisafi hasılatından indirilemez. Bir başka anlatımla götürü gider, gayrimenkul sermaye iradı istisnası düşüldükten sonra kalan hasılat üzerinden hesaplanır.

3.2. Kiralanmayan Mal ve Haklarla İlgili Giderler

GVK.nun 74 üncü maddesinde gayrimenkul sermaye mahiyetindeki mal ve hakların kısmen kiralanmasında; giderlerin, yalnız bu kısma isbet edenlerin kazançtan indirileceği belirtilmiştir. Bu konuda gerekli açıklama indirilecek giderlerde yapılmış olduğundan ayrıca açıklanmayacaktır. Ancak bu hükümde, gerçek giderler sayıldıktan sonra “yukarıda yazılı giderlerden” kiralanana kısma ait giderlerin indirileceği belirtilmiştir. Bu belirlemeden sonra dilerse, gerçek giderlere karşılık olmak üzere götürü gider uygulanabileceği hükme bağlanmıştır. Götürü gider yönteminde kısmen kiralamaya göre uygulama yapılmayacağı açıktır. Çünkü bu yöntemde yöntemin işleyişi gereği zaten, kiralanmayan kısma ait gider gayrisafi kazançtan indirilmemektedir. Bu nedenle kiralanmayan kısma isbet eden giderler konusundaki açıklama gerçek giderin indirilmesi bölümünde verilmiştir.

3.3. Para ve Vergi Cezaları

GVK.nun 74 üncü maddesinin son fıkrasında para ve vergi cezalarının da gider kabul edilmeyeceği belirtilmiştir. Bu hükümde, gerçek gider yöntemi ile irat tespitinde uygulanabilecektir. Götürü gider yönteminde zaten somut gider indirimi yoktur.

SEKİZİNCİ BÖLÜM

MENKUL SERMAYE İRADI İÇİN YILLIK BEYANNAME VERİLMESİ

I. MENKUL SERMAYE İRADİ KAVRAMI

GVK.nun 75 inci maddesinde menkul sermaye iradı; sahibinin ticari, zirai ve mesleki faaliyeti dışında nakdi sermaye veya para ile temsil edilen değerlerden oluşmuş sermaye dolayısıyla elde edilen kar payı, faiz, kira ve benzeri iratlar olarak tanımlanmıştır.

Maddenin düzenleniş biçiminde önce gelirin kaynağı sermaye tanımlanmış, sonra bu “sermaye dolayısıyla elde edilen” kar payı, faiz, kira ve benzeri iratların (gelirin) menkul sermaye iradı olduğu ifade edilmiştir. Kar payı ve faizin ve bunların benzerlerinin menkul sermaye iradı kavramı içindeki yerini belirlemede güçlük yoktur. Ancak menkul sermaye iradı kavramı içinde “kira” sözcüğünün yerini belirlemek güçtür. Bilindiği ve bundan önceki bölümde belirttiğimiz gibi gemi ve gemi paylarının, motorlu nakil ve cer vasıtalarının, her türlü motorlu araç, makine, tesisat ile bunların eklentilerinin, imtiyaz hak ve ruhsatlarının, ihtira beratı, telif, alameti farika, marka, ticaret ünvanı, her türlü teknik resim, desen model, plan, sinema ve televizyon filmleri, ses ve görüntü bantları, gizli formül haklarının kirası gayrimenkul sermaye iradı sayılmıştır. Menkul sermaye iradı kavramı içinde sayılan kira sözcüğü ile bunların dışında kalan menkul mal ve hakların kirasının amaçlandığı söylenemez. Çünkü, “nakdi sermaye veya para ile temsil edilen değerlerden oluşan” sermayenin geliri menkul sermaye iradıdır. Dolayısıyla 70 inci maddede sayılan mal ve hakların dışındaki mal ve hakların kirası, bu nitelikte bir sermayenin geliri olmadığından menkul sermaye iradı değildir. Dolayısıyla 75 inci maddedeki “kira” sözcüğünün, “faiz” sözcüğü ile eş veya yakın anlamlı olduğu, hatta faiz sözcüğünü kuvvetlendiren bir ifade olduğunu kabul etmek gerekir. Yani burada sözü edilen kira “nakdi sermayenin veya para ile temsil edilen değerlerden oluşan sermayenin” ödünç verilmesi karşılığı elde edilen gelirdir.

Bunun dışında aşağıdaki iratların kaynağına bakılmaksızın menkul sermaye iradı sayılacağı GVK.nun 75 inci maddesinde belirtilmiştir:

1. Her nevi hisse senetlerinin kar payları. Kurucu ve intifa hisse senetlerine, (SPK kapsamında katılma belgesi kar payı dahil) verilen kar payları ve pay sahiplerine hazırlık dönemi için faiz olarak veya başka adlarla yapılan ödemeler.

2. İştirak hisselerinden doğan kazançlar. İştirak hissesinden doğan kazançtan ne anlaşılması gerektiği maddenin parantez içi hükmünde belirtilmiştir. Buna göre, limited şirket ve iş ortaklıkları ortakları ile komanditerlerin ortaklık payları iştirak hissesinden doğan kazançtır. Kooperatif ortaklarının kooperatifle yaptıkları işlemlerden doğan kazançları kar dağıtımı sayılmayacağı için, bunlar menkul sermaye iradı olarak vergilendirilmeyecektir. Ancak kooperatiflerin dağıttığı diğer ortaklık payları menkul sermaye iradıdır.

3. Kurumların idare meclisi başkan ve üyelerinin kar payları. Kurumların yönetim kurulu başkan ve üyelerine verilen kar payları temettü ikramiyesi niteliğinde olduğu için menkul sermaye iradı sayılmıştır.

4. Dar mükellef kurum kazancı. GVK.nun 75/4 maddesinde yıllık veya özel beyanname veren kurumlar vergisi dar mükelleflerinin indirim ve istisnalar düşülmeyen önceki kurum kazancından hesaplanan kurumlar vergisi düşüldükten sonra kalan kısmın menkul sermaye iradı olduğu belirtilmiştir. Bu hükmün uygulanma olanağı yoktur. Çünkü, anılan menkul sermaye iradının GVK.nun 94 üncü maddesine göre vergi kesintisine tabi olması söz konusu olabilir. GVK.nun 94/6/b-iii

maddesinde bu menkul sermaye iradının ana merkeze aktarılan tutarı üzerinden vergi kesintisi yapılacağı belirtilmiştir. Dolayısıyla ana merkeze aktarılmayan karın menkul sermaye iradı sayılmasının vergisel bir sonucu yoktur.

5. Her nevi tahvil ve Hazine bonusu faizleri ile Toplu Konut İdaresi, Kamu Ortaklığı İdaresi ve Özelleştirme İdaresince çıkarılan menkul kıymetlerden sağlanan gelirler. 4369 sayılı Yasa ile değişen hükme göre, bu gelirlerden döviz cinsinden yahut dövize, altına veya başka bir değere endeksli menkul kıymetlerin itfası sırasında oluşan değer artışlarının gelir sayılmayacağı belirtilmiştir.

Ancak GVK.nun geçici 53 üncü maddesine göre, 4369 sayılı Yasanın yürürlüğe girdiği 29.07.1998 gününden sonra ihraç edilen kıymetlere ait değer artışları menkul sermaye iradı sayılmayacaktır. 29.07.1998 gününden önce ihraç edilmiş kıymetlerin bu nitelikteki değer artışları menkul sermaye iradı sayılacaktır.

6. Her nevi alacak faizleri. Adi, imtiyazlı, rehinli, senetli alacaklarla cari hesap alacaklarından doğan faizler bu kapsamdadır. Maddede kamu tüzel kişilerin borçlanılan ve senede bağlanmış olan meblağlar için ödenen faizler de “her nevi alacak faizi” kapsamında sayılmışsa da; her nevi tahvil, hazine bonusu, T.K.İ., K.O.İ. ve Ö.İ. nce çıkarılan menkul kıymetler 5 inci bent kapsamında olduğundan, “kamu tüzel kişilerin borçlanılan ve senede bağlanan meblağlar” bunlar dışında kalanları ifade etmektedir.

Ancak kamu tüzel kişilerin borçlanılan tutarlar için ödenen faizle ilgili bir Danıştay kararında GVK.nun 75/6 maddesinde gösterilen alacak faizlerinin menkul sermaye iradı sayılması için tarafların rızası ile karşılıklı olarak yapılan bir anlaşma sonucu meydana gelen bir alaktan kaynaklanmasının gerekli olduğu; kamulaştırma bedelinin bir bölümünün geç ödenmesi üzerine mahkeme kararında hükmolunan faizin menkul sermaye iradı sayılmayacağı belirtilmiştir. Danıştay 3. Daire 28.02.1989 gün, E.1988/1041, K.1989/517 sayılı karar ve Danıştay 7. Daire 24.3.2004 tarih ve E.2001/3476, K.2004/753 sayılı karar. Ayrıca Danıştay 4. Daire 17.1.1995 gün, E.1994/2316, K.1995/95 sayılı kararında, ev sahibi olmak amacıyla alınan para karşılığında ödünç para nedeniyle faiz alındığı, 27.10.1994 gün, E.1993/5170, K.1994/5068 sayılı kararında salt borçlunun karşı karşıya bulunduğu zorluklar nedeniyle ve mallarını korumaya yönelik olarak ipotek verilmesinin, ödünç para verme nedeniyle faiz alındığı sonucuna varılamayacağına karar vermiştir.

7. Mevduat faizleri. 75/7 nci maddede mevduat; bankalara, bankerlere, tasarruf sandıklarına, tevdiat kabul eden diğer müesseselere yatırılan paralar olarak tanımlanmıştır. Ancak, bunların dışındaki kişi ve kuruluşlardan devamlı olarak para toplama işi ile uğraşanların her ne şekilde ve ad altında olursa olsun topladıkları paralar da mevduat sayılmış ve ödenen para mevduat faizi kabul edilmiştir. Ayrıca bankalar ve SPK kapsamındaki aracı kurumlar arasındaki borsa para piyasasında değerlendirilen paralara ödenen faizlerin de mevduat faizi olduğu açıklaması yapılmıştır.

Danıştay 4. Daire, 12.5.1988 gün, E.1987/3135, K.1988/1970 sayılı kararında *Şirketin özel sektör tahvilleri ve banka mevduat sertifikaları karşılığında topladığı paralar için ödediği faizleri mevduat faizi saymıştır.*

8. Hisse senedi ve tahvillerin vadesi gelmemiş kuponlarının satışından elde edilen bedeller. Bunların kuponlarının satılması bu kapsamdadır. Yoksa bu

menkul kıymetlerin kuponları ile birlikte satılmasından elde edilen gelir, diğer kazanç ve irat sayılacağı için, GVK.nun 76 ncı maddesine göre, menkul sermaye iradı sayılmayacaktır.

9. İştirak hisselerinin sahibi adına henüz tahakkuk etmemiş kar payları-nın devir ve temlik karşılığında alınan para ve aylar. Yukarıda açıkladığımız gibi bu kıymetlerin temsil ettiği kar paylarının satılmasından kaynaklanan gelir, menkul sermaye iradıdır. Kendilerinin satılmasından doğan kazançlar, diğer kazanç ve irat sayılacağından, 76 ncı maddede menkul sermaye iradı olmadığı belirtilmiştir.

10. Her çeşit senedin iskonto edilmesi karşılığında alınan iskonto bedelle-ri. Her çeşit senet vadesinden önce satın alınırsa, nominal bedelden düşük bedelle alınacaktır. Vadesi geldiğinde senet tahsil edilecek ve itfa tutarı ile satın alma tutarı arasındaki fark iskonto bedeli menkul sermaye iradı sayılacaktır.

11. Vergi Alacağı. GVK.nun Mük.75 inci maddesinde kurumlar vergisi mükellefi şirketlerin gerçek kişilere ödediği kar payları 1/5 i vergi alacağı kabul edilmiş ve bu vergi alacağının menkul sermaye iradı olduğu belirtilmişti. GVK. nun Mük.75 inci maddesi 4842 sayılı Yasanın, 24.04.2003 günü yürürlüğe giren 37/1-f maddesi ile kaldırılmıştır. Ancak GVK.nun geçici 62 nci maddesine göre, 1.1.1999-31.12.2002 arasında elde edilen kurum kazançları ile geçici 61 inci madde kapsamında yatırım teşvik belgesine dayanılarak uygulanan yatırım indirimi konu-su kazançların dağıtımında elde edilen bu kar paylarının net tutarına 1/9 oranında ekleme yapılacak ve toplamı menkul sermaye iradı sayılacak, ancak tutarın yarısı beyannameye eklenecektir. Beyan edilen bu gelirin 1/5i de vergi kesintisi sayılarak hesaplanan vergiden indirilecektir.

12. Tüzel kişilikli emekli sandıkları, yardım sandıkları ile emeklilik ve sigorta şirketleri tarafından yapılan ödemeler. Bu ödemelerden, GVK.nun 23 üncü madde 11 inci bentte belirlendiği üzere; kanunla kurulan emekli sandıkları ile Sosyal Sigortalar Kanununun geçici 20 nci maddesinde belirtilen sandıklar (*Bankalar, sigorta ve reassürans şirketleri, ticaret odaları, borsalar veya bunların teşkil ettikleri birlikler personelinin malülliük, yaşlılık ve ölümlerinde yardım yap-mak üzere tesis veya dernek olarak kurulan sandıklar*) tarafından ödenenler ücret olarak vergilendirilmektedir. Emekli sandıkları, yardım sandıkları ile emeklilik ve sigorta şirketleri tarafından ödenenlerden menkul sermaye iradı sayılanlar da vardır. 7.10.2001 tarihinde yürürlüğe giren 4697 sayılı Yasa ile 75 inci maddeye eklenen 15 inci bent hükmüne göre,

a) Kanunla kurulan emekli sandıkları ile SSK.nun geçici 20 nci maddesinde belirtilen sandıklar dışında kalan ve 7.10.2001 tarihinden sonra faaliyete başlayan tüzel kişiliği haiz emekli sandıkları ve yardım sandıkları tarafından yapılan ödemeler,

b) 7.10.2001 tarihinden sonra düzenlenen poliçeler için şahıs sigorta şirketleri tarafından yapılan ödemeler,

c) Bireysel emeklilik şirketleri tarafından katılımcılara yapılan ödemeler menkul sermaye iradı sayılacaktır.

GVK.nun 75/15 maddesinde menkul sermaye iradı sayılan bu ödemeler bazı öl-çüler esas alınarak üç bent halinde sayılmıştır. Biz açıklamamızda bu tanımları esas almadık. Çünkü, anılan menkul sermaye iratlarının yıllık beyannameye dahil

edilmeyeceği GVK.nun 86 ncı maddesinde belirtilmiştir. Bu menkul sermaye iradı, vergi kesintisi ile vergilendirilmektedir. 75/15 maddedeki ayırım da vergi kesintisi yönünden farklı oranların uygulanabilmesine olanak sağlamaya yöneliktir.

II. VERGİLENDİRİLMEMEYECİK MENKUL SERMAYE İRADİ

GVK.nun 76 ncı maddesinde irat sayılmayan haller başlığı ile sayılanlar, zaten menkul sermaye iradı değildirler. Bundan önceki bölümde yeri geldiğinde, irat sayılmayan; diğer kazanç ve irat sayılan bazı gelirler açıklanmıştı. Dolayısıyla bunların vergilendirilmeyecek menkul sermaye iradı olarak bu bölümün konusu yapılması söz konusu olmamak gerekir. GVK.nun 22 nci maddesinde belirlenen ve aşağıda açıklaması yapılan menkul sermaye iradları gelir vergisinden istisna edildiğinden vergilendirilmeyecektir:

A. Bireysel Emeklilik Katılımcılarına Yapılan Ödemeler

a) Bireysel emeklilik sisteminden emeklilik hakkı kazananlar ile bu sistemden vefat maluliyet veya tasfiye gibi zorunlu nedenlerle ayrılanlara yapılan ödemelerin %25'i,

b) Türkiye’de kain ve merkezi Türkiye’de bulunan diğer sigorta şirketlerinden on yıl süreyle prim ödeyenler ile vefat, maluliyet veya tasfiye gibi zorunlu nedenlerle ayrılanlara yapılan ödemelerin %10 u,

c) Tek primli yıllık gelir sigortalarından yapılan ödemelerin tamamı gelir vergisinden istisna edilmiştir.

Bu ödemeler aslında GVK.nun 75/15 maddesinde sayılan ve menkul sermaye iradı olduğu belirtilen ödemelerle örtüşmektedir. Bu maddenin açıklanmasında da belirttiğimiz gibi, yıllık beyanname ile beyan edilemeyecek bu ödemeler üzerinden, GVK.nun 94 üncü maddesine göre vergi kesintisi yapılacaktır. Bu maddeye göre istisna edilen tutarlar üzerinden GVK.nun 94/15 maddesi uyarınca tevkifat yapılmaz; tevkifat matrahının tespitinde bu istisna tutarı indirilir.

B. Tam Mükellef Kurumlardan Alınan Kâr Payları

Tam mükellef kurumlardan elde edilen kar paylarının yarısı gelir vergisinden istisna edilmiştir. Bu istisnanın, kaynakta kesinti suretiyle yapılan vergilemeyi etkilemesi söz konusu değildir. İstisna uygulaması aşağıdaki gibidir:

a) **Dağıtılan kazanç, 31.12.1998 ve daha önceki tarihlerde sona eren dönem kazançları ise.** GVK.nun geçici 62/2 nci maddesine göre gelir vergisinden istisna edilmiş olduğundan tamamı veya yarısı beyan edilmeyecektir. Ödeme sırasında vergi de kesilmeyecektir (GVK Geçici Madde 62/1).

b) **Dağıtılan kazanç, 1.1.1999-31.12.2002 arasındaki kazançlardan ise,** dağıtılın dağıtılmasın stopaj yapılmış olduğundan vergi kesintisine tabi değildir. 86-1/c madde hükmüne göre net ödeme tutarı, 1/9 u ile birlikte vergi tarifesinin ikinci dilimi tutarını geçiyorsa beyan edilecektir. Bu durumda hesaplanan vergiden net tutarının 1/5 i Geçici 62 nci maddenin 3 üncü fıkrası uyarınca mahsup edilecektir.

c) **Dağıtılan kazanç 2003 veya 2004 dönem kazançları ise,** gelir vergisi kesintisi payılacak ve alınan brüt kar payının yarısı vergi tarifesinin ikinci dilimi tutarını geçiyorsa yıllık beyanname ile beyan edilecektir.

C. Devlet Tahvili ve Hazine Bonosu Faizleri

GVK.nun geçici 59 uncu maddesinde, 26.07.2001-31.12.2005 tarihleri arasında ihraç edilen Devlet tahvili ve Hazine bonolarının faiz gelirleri ve elden çıkarılmasından sağlanan diğer kazançlar toplamının 2001 yılında 50.000.-YTL si istisna edilmiş; bu istisna tutarının her yıl yeniden değerlendirme katsayısı ile çarpılarak yükseltileceği belirtilmiştir. Bu durumda 1.1.2006 tarihinden önce ihraç edilen Devlet tahvili ve Hazine bonolarının 2006 yılında elde edilen faiz gelirleri ve 2006 yılında elden çıkarılmasından sağlanan diğer kazançların 2006 yılı için bu biçimde hesaplanan istisna tutarı 191.089,20.-YTL dir. Bu tutarı geçmeyen anılan menkul sermaye iratları ve diğer kazançlar toplamı yıllık beyanname ile beyan edilmeyecektir. Bu menkul sermaye iratları genellikle GVKnun Geçici 67 nci madde kapsamında olduğundan beyan edilmemeleri gerekir. Ancak Geçici 67 nci maddenin 9 uncu bendinde Geçici 67 nci maddenin yürürlük tarihinden (01.01.2006) önce ihraç edilmiş olan her nevi tahvil ve Hazine bonoları ile Toplu Konut İdaresi ve Özelleştirme İdaresince çıkarılan menkul kıymetlerin elde tutulması veya elden çıkarılması suretiyle sağlanan gelirlerin vergilendirilmesinde Geçici 67 nci madde hükmünün değil, 31.12.2005 tarihi itibarıyla geçerli olan hükümlerin uygulanacağı belirtilmiştir. Bu nedenle 26.07.2001 – 31.12.2005 tarihleri arasında ihraç edilen Devlet tahvili ve Hazine bonusu faizlerinin 2007 yılında 205.994,16 YTL yi aşan kısmı yıllık beyanname ile beyan edilecektir.

D. Mevduat Faizi, Faizsiz Olarak Kredi Verenlere Ödenen Kar Payları, Repo Gelirleri

GVK nun Geçici 55 inci maddesinde, 1.1.1999- 31.12.2005 tarihleri arasında elde edilen ve 75 inci maddenin 7,12,14 bentlerinde sayılan bu menkul sermaye iratları gelir vergisinden bütünü ile istisna edilmiştir. Dolayısıyla bu menkul sermaye iratlarının tutarı ne olursa olsun yıllık beyanname ile beyan edilmesi söz konusu olmayacaktır. Bu gelirler üzerinden yapılan vergi kesintisi nihai vergi sayılacaktır.

Geçici 55 inci maddedeki bu menkul sermaye iratları 1.1.1999-31.12.2005 tarihleri arasında elde edilen mevduat faizini, faizsiz olarak kredi verenlere ödenen kar paylarını ve repo gelirlerini kapsamaktadır. İlke olarak 2006 yılında elde edilen bu menkul sermaye iratları istisna kapsamında değildir. Ancak GVK nun Geçici 67 nci maddesinin 9 uncu fıkrasında, Geçici 67 nci maddenin yürürlüğe girdiği 1.1.2006 tarihinden önce ihraç edilmiş hazine bonolarının elden çıkarılması suretiyle sağlanan gelirlerin vergilendirilmesinde 31.12.2005 tarihi itibarıyla geçerli hükümlerin uygulanacağı belirtilmiştir. Bu nedenle 1.1.2006 tarihinden önce ihraç edilmiş hazine bonolarının 2007 yılında elden çıkarılmasından elde edilen menkul sermaye iratları(GVK Md.75/14) 2007 yılında da vergilendirilmeyecektir.

III. MENKUL SERMAYE İRADININ YILLIK BEYANNAME İLE VERGİLENDİRİLMESİ

A. Beyan Edilmeyecek Menkul Sermaye İratları

GVK na 5281 sayılı Yasa ile eklenen ve 1.1.2006 tarihinde yürürlüğe giren Geçici 67 inci madde ile yıllık beyanname esasında vergilendirilecek menkul sermaye iratları sınırlandırmıştır. Geçici 67 nci maddeye göre, bankalar ve aracı kurumlar üçer aylık dönemler itibarıyla aşağıdaki matrahlar üzerinden vergi kesintisi yapacaklardır:

- a). Alım satımına aracılık ettikleri menkul kıymetler ile diğer sermaye piyasası araçlarının alış ve satış bedelleri arasındaki fark,
- b). Alımına aracılık ettikleri menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası araçlarının itfası halinde alış bedeli ile itfa bedeli arasındaki fark,
- c). Menkul kıymetlerin ve diğer sermaye piyasası araçlarının tahsiline aracılık ettikleri dönemsel getirileri (herhangi bir menkul kıymet veya diğer sermaye piyasası aracına bağlı olmayan)
- d). Aracılık ettikleri menkul kıymet veya diğer sermaye piyasası araçlarının ödünç işlemlerinden sağlanan gelirler.

Gene aynı geçici maddeye göre, vergisi kesinti yolu ile alınan bu menkul sermaye iratları (ve diğer kazanç ve iratlar) beyan edilmeyecektir.

B. Menkul Sermaye İradının Saptanması

1. Menkul Sermaye İradında Elde Etme

GVK.nun 1 inci maddesinde bir takvim yılında elde edilen kazanç ve iradın gelir vergisinin konusuna girdiği belirtilmiştir. Menkul sermaye iradının yıllık gelir vergisi beyannamesi ile vergilendirilmesi için elde edilmiş olması gerekmektedir. Menkul sermaye iradında elde etme genellikle tahsil esasına bağlanmıştır. Ancak, menkul sermaye iradının çeşitliliğinden doğan farklı özellikler de vardır. Bu nedenle özellikli durumlar aşağıda belirtilmiştir:

a. Hisse senedi temettüleri. Hisse senedi temettülerine hak kazanmak için şirket genel kurulunca dağıtım kararı verilmesi ve ödemeyi yapacak kuruluş tarafından ödeniyor olması gerekir. Şirket genel kurulunca dağıtımına karar verilen ve yönetim kurulunca dağıtım tarihi belirlenerek dağıtılmaya başlanan temettünün ortak tarafından, çeşitli nedenlerle (mücbir neden dahil) alınmamış olması, menkul sermaye iradının elde edilmiş sayılmasına engel değildir. O yıl elde edilen irat sayılacaktır.

b. Tahvilat faizleri. Tahvil faizi kuponu, üzerinde yazılı vade tarihinde elde edilmiş sayılır. Bu tarihte faiz kuponunun ödenmemesi söz konusu ise ve bu ödenme durumu faiz kuponu sahibince ispatlanabilirse, faiz geliri elde edilmiş olmaz.

c. Kupon satış bedeli. Temettü ve faiz kuponunun satılması halinde satış bedeli, satış tarihinde elde edilmiş sayılır. Vadeli satılmasının önemi yoktur. Vadeli satılması halinde, vade sonunda değil, gene satış tarihinde elde edilmiş sayılır.

d. Limited şirket ve kooperatiflerin dağıttıkları kar payları. Bu ortaklıkların dağıtılmasına karar verdikleri kar paylarının, ödenmeye başladığı tarihte, sahibi tarafından elde edilmiş sayılması gerekir. Ancak hukuken dağıtılmaya da cari hesaptan para çekilmesi gibi, fiili dağıtımın yapıldığını gösteren durumlarda elde edilme gerçekleşmiş sayılır.

e. Adi Komandit şirketlerde komanditer ortakların kar payları. Bu kar payları bilanço gününde, yani adi komandit şirket karının tespit edildiği bilanço gününde elde edilmiş sayılır. 1.1.2006-31.12.2006 dönemi komanditer ortak kar payı, bu dönemin karını gösteren bilanço günü 31.12.2006 tarihinde elde edilmiş sayılır. 2007 Mart ayında beyanı gerekir.

f. İştirak hisselerinin tahakkuk etmemiş karlarının satışı, senet iskontosu. Vadeli satılsa dahi, satış tarihinde elde edilmiş sayılır. Senet iskontosunda, senedin iskonto edildiği tarihte elde edilmiş olur.

g. Mevduat faizleri. Mevduat faizi, ödeyecek olanın faizi tahakkuk ettirip, ilgilinin almasına hazır bulundurduğu tarihte elde edilir.

h. Alacak faizleri. Mevduat faizinde olduğu gibi, vadeli ise vade sonunda tahakkuk ettiğinde elde edilmiş sayılır. Danıştay 4. Daire 20.4.1993 gün, E.1992/68, K.1993/1725 sayılı kararında gayrimenkul ipoteği karşılığı borç verilen paranın faiz alındığının kabulü gerekli ise de, 17.10. 1990 gününde 1.5.1991 tarihinde geri ödenmek üzere verilen borç için 1990 yılında faiz geliri elde edildiği gerekçesi ile salınan vergiyi, menkul sermaye iradının 1990 yılında henüz tasarruf edilebilir olmadığı, vade sonu 1991 yılında tasarruf edilebileceği gerekçesi ile kaldırmıştır.

2. Menkul Sermaye İradında Giderler

GVK.nun 78 inci maddesinde menkul sermaye iradında aşağıdaki giderlerin indirilerek safi iradın saptanacağı belirtilmiştir:

a. Menkul kıymetlerin muhafaza giderleri. Hisse senedi, tahvil gibi menkul kıymetlerin saklanması amacıyla bir bankaya veya benzeri bir müesseseye bırakılması karşılığındaki ödemeler gider kabul edilecektir.

b. Temettü ve faizlerin tahsil giderleri. Temettü ve faizlerin tahsili için bazı yerlere yetki verilmesinde (örneğin bir bankaya), tahsil karşılığı buralara ödenen komisyon ve benzeri giderler, vergi matrahından indirilecektir.

c. Vergi, resim, harçlar. Menkul kıymetlerle bunların iradı için ödenen her türlü vergi, resim, harç safi iradın saptanmasında gider sayılacaktır. Maddede gelir vergisinin irattan indirilemeyeceği, parantez içi hükümle belirtilmiştir.

d. Temettü ve faiz kuponlarının alış bedelleri. Vadesinden önce satın alınan temettü ve faiz kuponlarının alış bedelleri, vadesinde tahsil edilen temettü ve faiz tutarından indirilir. Ancak temettü ve faiz kuponu satın alanın bu yolla elde ettiği gelir menkul sermaye iradı değildir. Duruma göre, ticari kazanç veya diğer kazanç ve irat olarak vergilendirilir. Temettü ve faiz kuponunu satanın elde ettiği gelir, menkul sermaye iradıdır.

e. Menkul kıymet edinilmesi ile ilgili faiz giderleri. Hisse senedi, tahvil, iştirak hissesi gibi menkul sermaye iradı sağlayan menkul kıymetlerin iktisabı dolayısıyla yapılan borçlanmalarla ilgili faizler, safi iradın saptanmasında gider olarak matrahtan indirilemez.

f)- Enflasyon farkı.

- Her nevi tahvil ve hazine bonosu, faizleri ile T.K.İ., K.O.İ. ve Ö.İ.nin çıkarıldığı menkul kıymetlerden sağlanan gelirler,

- Her nevi alacak faizleri,

-Mevduat faizleri,

- Faizsiz olarak kredi verenlere ödenen kar payları,

- Repo gelirleri,

- Menkul kıymet yatırım fonları ve ortaklıkları, risk sermayesi yatırım fonları ve ortaklıkları, ve gayrimenkul yatırım fonları ve ortaklıklarından sağlanan kar payları

üzerinden ilgili yılın yeniden değerlendirme oranının, aynı dönemde devlet tahvili ve hazine bonusu ihalelerinde oluşan birleşik ortalama faiz oranına bölünmesi ile bulunan oran kadar indirim yapılır. Elde edilen menkul sermaye iradından indirilen bu tutar, fiktif gelir sayılarak irat olmadığı 76 ncı maddede belirtilmiştir .76 ncı maddenin bu hükmü 5281 sayılı Kanunla yürürlükten kaldırılmıştır. Ancak GVK nun Geçici 67 nci maddesinin 9 uncu fıkrasında 1.1.2006 tarihinden önce ihraç edilen her nevi tahvil ve hazine bonolarından elde edilen gelirlerin vergilendirilmesinde 31.12.2005 tarihinde yürürlükte olan hükümlerin esas alınacağı belirtildiğinden, 1.1.2006 tarihinden önce ihraç edilmiş her nevi tahvil ve Hazine bonusu gelirlerine 2007 yılında da indirim uygulanacaktır. 2007 yılı için menkul sermaye iratlarına uygulanacak indirim oranını Maliye Bakanlığı 2007 yılı için 266 Seri No.lu GVK. G.T.nde % 37,7 olarak belirlemiştir.

Yukarıda sayılanlardan her nevi tahvil ve Hazine bonusu dışında kalan menkul sermaye iratlarına bu indirimin uygulanmayacağı göz önünde tutulmalıdır.

3. Menkul Sermaye İradından İndirilemeyecek Giderler

3.1. Gelir Vergisi

GVK.nun 78 inci maddesinde menkul kıymetler ve bunların iratları için ödenen her türlü vergi, resim ve harçların indirilebileceği belirtildikten sonra, parantez içinde gelir vergisinin indirilemeyeceği ifade edilmiştir. Bu nedenle gelir vergisi menkul sermaye iradından indirilemez.

3.2. Borç Faizleri

GVK.nun 78 inci maddesinde, menkul sermaye iradından indirilebilecek giderler sayılmıştır. Diğer gelir unsurlarında olduğu gibi, iradın sağlanması ve idamesi için yapılan giderlerin indirilebileceğine dair bir hüküm de yoktur. Bu nedenle krediyle menkul kıymet alımı veya alınan krediyle mevduat hesabı açılması ve faiz elde edilmesi durumunda ödenen borç faizlerinin gider olarak indirilmesi söz konusu olmayacaktır.

DOKUZUNCU BÖLÜM

DİĞER KAZANÇ VE İRATLAR İÇİN YILLIK BEYANNAME VERİLMESİ

DİĞER KAZANÇ VE İRATLAR İÇİN YILLIK BEYANNAME VERİLMESİ

Gelir Vergisi Kanununun 80 inci maddesinde “geçen bölümlerin dışında kalan” (GVK.nun 2 nci maddesinin 1-6 numaralı bentlerinde yazılı olan) kazanç ve iratlar bu bölümdeki hükümlere göre vergiye tabi olur” hükmü ile tanımlanan “diğer kazanç ve iratlar”; değer artış kazançları ve arızı kazançlar olarak iki farklı başlık altında düzenlenmiştir. Bu düzenleme gelir vergisinin konusunun yedi değil, sekiz gelir unsurundan oluştuğu izlenimini vermektedir. Çünkü değer artış kazançları ile arızı kazançlar tanım ve vergilendirme yöntemleri açısından tamamen farklıdır. Bu nedenle açıklamalarımızda değer artış kazancı ile arızı kazancı, iki ayrı gelir unsuru gibi göz önünde tutacağız.

I. DİĞER KAZANÇ VE İRAT KAVRAMI

GVK. sistematğinde yedinci gelir unsuru olan diğer kazanç ve iratlar, iki farklı niteliktedir. GVK.nun yukarıdan beri açıkladığımız altı gelir unsuru, sürekli bir uğraşından ya da sahip olunan mal ve hakların kullanılmasından doğan geliri kapsar, tanımlar, anlatır. Yedinci gelir unsuru Diğer kazanç ve iratlar değer artış kazançları ve arızı kazanç olmak üzere iki başlık altında düzenlenmiştir.

A. Değer Artış Kazançları

Değer artış kazançları başlığı ile yapılan düzenlemede, bazı mal ve hakların yasada belirlenen koşullarda elden çıkarılmasından doğan kazançlar söz konusudur. GVK. nun Mük.80 inci maddesinde değer artış kazancı sayılan mal ve hakların elden çıkarma işlemi ayrıntılı olarak belirlenmiştir. Bu belirlemeler kapsamında olmayan ve diğer altı gelir unsuru niteliklerini taşımayan işlemlerin sonucunu, vergilendirilecek gelir kapsamında saymak söz konusu değildir.

Aşağıda yazılı mal ve hakların elden çıkarılmasından doğan kazançlar değer artış kazançlarıdır:

1. Menkul Kıymetlerin Elden Çıkarılmasından Doğan Kazançlar

Menkul kıymetlerin, ticari faaliyet kapsamı dışında elden çıkarılmasından doğan kazançlar değer artış kazancıdır. Ancak, aşağıda sayılan menkul kıymetlerin elden çıkarılması işlemlerinden doğan kazançlar değer artış kazancı sayılmazlar:

- a) İvazsız olarak iktisap edilen menkul kıymetler,
- b) Tam mükellef kurumlara ait olan ve iki yıldan fazla süreyle elde tutulan hisse senetleri

Yukarıdaki işlemler hariç, menkul kıymetlerin elden çıkarılması işleminden doğan kazanç, değer artış kazancı olarak vergilendirilecektir. Menkul kıymetlerin elden çıkarılması kavramında aşağıdaki özellikler göz önünde tutulmalıdır:

1.1. Menkul Kıymet Kavramı

Eshamlı komandit ve anonim şirketlerin hisse senetleri ve Devlet, kamu tüzel kişileri ve anonim şirketlerce çıkarılan tahvil ve bonolar menkul kıymettir. Finansman bonoları, varlığa dayalı menkul kıymetler de tahvil ve bono niteliği ile menkul kıymet kapsamı içindedir.

Menkul kıymetin elden çıkarılmasından doğan kazanç, menkul kıymet nedeniyle elde edilen faiz kavramından farklıdır. Örneğin, tahvilin vadesi geldiğinde itfa

edilmesi durumunda da tahvil elden çıkmaktadır. Ancak elde edilen gelir yani faiz menkul sermaye iradidir. Oysa tahvilin itfa süresinden önce elden çıkarılmasından doğan kazanç, menkul sermaye iradı değil, değer artış kazancı sayılacaktır.

1.2. Menkul Kıymet Alım Satımında Devamlılık

Menkul kıymetin elden çıkarılmasından doğan kazancın değer artış kazancı sayılması için, menkul kıymetin ticari varlık içinde olmaması gerekir. Ticari varlığa dahil menkul kıymetin elden çıkarılmasından doğan kazanç ticari kazançtır. Alım satım işleminin devamlı olması durumunda da değer artış kazancı değil, ticari kazanç elde edilmiş olur. Ancak menkul kıymetin devamlı alım satımı kavramı, gayrimenkul alım satım işi gibi yasa ve uygulamada tam belirlenmiş değildir. Ticari kazancın tanımlandığı 37 nci maddede gayrimenkul alım, satım işleriyle devamlı uğraşmak ticari faaliyet sayıldığı halde, “menkul kıymet alım satımı ile devamlı uğraşmak” gibi bir belirleme yapılmamıştır. Ticari faaliyet kapsamındaki menkul kıymet alım satımı, bunun için organizasyon oluşturulmasını gerektirir. Böyle bir organizasyon yoksa, gayrimenkulde olduğu gibi birden fazla alım satım yapıldığı gerçeğinden hareketle kazanç ticari kazanç niteliği kazandırılmaz. Menkul kıymet alım satımının birden fazla olması, doğan kazanç arızı kazanç niteliği kazandırabilir. Değer artış kazancı da, arızı kazanç da; aynı gelir unsuru diğer kazanç ve iratlar içindedir.

1.3. Menkul Kıymetlerin Elde Bulundurulma Süresine Göre, Değer Artış Kazancı

1. Tahvil ve bono gibi menkul kıymetler ne kadar süre elde bulunduruluyor olursa olsun, elden çıkarılmasından doğan kazanç değer artış kazancı sayılacaktır.

2. Hisse senetleri, edinilmesinden başlayarak iki yıl dolmadan elden çıkarılırsa değer artış kazancı elde edilmiş sayılacak; iki yıldan sonra elden çıkarılmasından doğan kazanç değer artış kazancı sayılmayacak ve vergilendirilmeyecektir.

1.4. Hisse Senedi Kavramı

GVK.nun Mük.80/1 maddesinde menkul kıymetlerin elden çıkarılmasından doğan kazanç, menkul kıymetin elde bulundurma süresi ile kısıtlı olmadan diğer kazanç ve irat sayılmıştır. Yani menkul kıymet ne kadar süre ile elde bulundurulursa bulundursun, elden çıkarıldığı takdirde elde edilen kazanç, diğer kazanç ve irat sayılacaktır. Ancak menkul kıymetlerden hisse senetleri için bu genel ilkedan farklı bir düzenleme yapılmıştır. Hisse senetlerinin iki yıldan sonra elden çıkarılmasından doğan kazançlar diğer kazanç ve irat sayılmayacaktır. Bu nedenle hisse senedi kavramının açıklanması gerekir. Pek çok anonim şirkette hisse senedi bastırılıp, şirket ortaklarına dağıtılması işlemi yapılmamaktadır. Buna karşın, anonim şirket ortaklık payları satılmaktadır. Hisse senedi çıkarılmadığı, yani anonim ortaklık ortaklığı payını sattığında, bu satıştan elde edilen gelir, GVK.nun Mük. 80/1 maddesindeki hisse senedi satışı kapsamında mı; yoksa, Mük. 80/4 madde kapsamında ortaklık haklarının veya hisselerinin elden çıkarılmasından doğan kazanç olarak mı değerlendirilecektir? Çünkü, hisse senedinin edinildiği tarihten itibaren iki yıl içinde elden çıkarılmasından doğan kazanç iki yıllık süreye bağlı olarak diğer kazanç ve irat sayıldığı halde; ortaklık payları edinildiği tarihten itibaren ne zaman elden çıkarılırsa çıkarılsın, ne kadar süre ile elde tutulursa tutulsun, elden çıkarılmasından elde edilen kazanç süre ile kısıtlı olmadan diğer kazanç ve irat sayılmaktadır. Dolayısıyla hisse senedi bastırılmamış ve ortaklara dağıtılmamış ise, anonim şirket ortaklık payının, edinildiği tarihten itibaren iki yıllık süre geçtikten

sonra elden çıkarılmasından doğan kazanç Mük.80/1 maddeye göre diğer kazanç ve irat sayılmayarak vergi dışı mı kalacaktır? Yoksa Mük.80/4 maddeye göre ortaklık hak veya hissesinin satışı kabul edilerek, diğer kazanç ve irat olarak vergiye mi tabi olacaktır?

Biz anonim şirket ortaklık payının satılmasından elde edilen kazancın hisse senedi basılmış ve dağıtılmış olsun olmasın, GVK.nun Mük.80/1 madde kapsamında olduğu; hisse senedinin elden çıkarıldığı anlamında yorumlanması gerektiği görülmektedir. Çünkü:

1. Tüm vergi uygulamaları ve yargı kararları, iki yıl elde bulundurma süresini, sermaye teşkil tarihinden başlatmaktadır. Yani on yıl önce kurulmuş ve teşkil edilmiş bir anonim ortaklığın, on yıl sonra bastırılan ve dağıtılan hisse senedinin, ortak tarafından, hisse senedi basılıp dağıtıldıktan sonra bir ay içinde satılmasından doğan kazanç; on yıldır elde bulundurulan hisse senedinin satışı olarak değerlendirilmekte ve diğer kazanç ve irat sayılmamaktadır. Yani anonim ortaklığın ortaklık payı, hisse senedi niteliğinde kabul edilmektedir.

2. TTK.nda limited şirkette “sermaye payı” deyişine yer verilmesine, sermaye payı konulmasının taahhüt edilen sermaye olarak tanımlanmış (md.518) olmasına karşın; anonim şirketlerde “sermaye payı” deyişi kullanılmamış, bunun yerine “sermaye koyma borcu” deyişine yer verilmiştir. TTK.nun 405 inci maddesinde sermaye koyma borcu başlığı altında, “*Pay sahibi, hisse senedinin çıkarılması sırasında tayin olunan ve hisse senedinin itibari kıymetine müsvi veya ondan yüksek olan pay bedelinden fazla bir şey ödemeye esas mukavele ile dahi mecbur tutulamaz.*” hükmü yer almıştır. Bu hükümden de anlaşıldığı üzere, hisse senedi basılıp dağıtılmış olsun olmasın, anonim ortaklık payı hisse senedi kavramının kapsamı içindedir.

Danıştay 4. Daire 23.11.1994 gün, E.1994/3300, K.1994/5550 sayılı ile; Elden çıkarılan . . . *Nakliyat ve Ticaret A. Ş.nin sermaye payının geçici ilmihabere ve pay senedine bağlanmamış olduğu için, menkul kıymetin iktisaptan önce elden çıkarılmış sayılması gerektiği ileri sürülerek yapılan tarhiyatı, Türk ticaret hukukunda sermaye şirketlerinde ortaklık paylarının muvakkat ilmihabere bağlanmış olmasıyla bağlanmamış olması arasında, tedavül kabiliyeti dışında bir fark olmadığı, dolayısıyla her halükarda menkul kıymet niteliğinde olduğunun kabul edilmesi gerektiğine karar vermiştir.*

Bu görüşte olmamıza karşın anonim ortaklıklarda hisse senedi basım ve dağıtımının savaştanmamaması, şirket kuruluşu ile birlikte basım ve dağıtım işleminin de yapılması; böylece anonim ortaklık hissesi satışının menkul kıymet satışı sayılmasının sağlanmasının yararlı olduğunun altını çizmek istiyoruz.

1.5. İktisap Tarihinin Belirlenmesi

Hisse senetlerinin elden çıkarılmasında, iktisap ve elden çıkarma tarihlerinin saptanması önemlidir. Çünkü elde bulundurma süresi elde edilen kazancın vergilendirilip vergilendirilmemesi sonucunu doğurmaktadır. İMKB da işlem gören hisse senetlerinin iktisap ve elden çıkarma tarihleri, borsa kayıtlarından kolaylıkla saptanabilecektir.

Borsada işlem görmeyen hisse senetlerinin iktisap tarihi genel hükümlere göre saptanmak durumundadır. Yani genel ilke olarak, satın alma tarihi esas alınacaktır. Şirket kuruluşu ve sermaye artırımı nedeniyle edinilen hisse senetleri, ilk apel tari-

hinde iktisap edilmiş sayılacaktır. Kurumlar vergisi hükümlerine uygun olarak yapılan devir, bölünme ve hisse paylaşımında yeni hisse senetlerinin, iptal edilen hisse senetlerinin edinildiği tarihte iktisap edilmiş sayılmaları gerektiği kanısındayız.

1.6. Bedelsiz Hisse Senetleri

Mük. 80 inci maddede ivazsız edinilen menkul kıymetlerin elden çıkarılmasından doğan kazancın değer artış kazancı olmadığı, vergilendirilmeyeceği belirtilmiştir. Ancak, hukukumuzda kullanılan “bedelsiz hisse senedi” kavramı, ivazsız menkul kıymet anlamında değildir. Bilanço kar veya kar yedek akçelerinin sermayeye eklenmesi karşılığında verilenler ile, yeniden değerlendirme fonu, maliyet artış fonu gibi sermaye yedeklerinin sermayeye eklenmesi karşılığında verilenlere bu ad verilmektedir. İvazsız değildirler. Bilançodaki öz sermaye unsuru bu kalemlerin, ortak payına düşeni ile bedeli ödenmiş sayılmak durumundadır. Bu hisse senetlerinin iktisap tarihi olarak sermaye artışının teşçil tarihinin esas alınması gerektiği görüşündeyiz. Ancak vergi idaresi bu hisse senetlerinin iktisap tarihi olarak, sermayeye katılan kar payının dayanağı hisse senedinin alış tarihinin esas olacağı görüşündedir.

1.7. Elden Çıkma Tarihinin Belirlenmesi

Borsada işlem gören hisse senetlerinin elden çıkarılmasında, borsa kayıtlarından bu tarihin saptanması mümkün olacaktır. Diğer hisse senetleri yönünden elden çıkma tarihi genel hükümlere göre saptanacaktır. Hisse senetlerinin sermaye olarak konması durumunda şirket kuruluşunun veya sermaye artışının teşçil tarihi esas alınmalıdır. Devir ve bölünme, hisse değişimi hallerinde iptal edilen hisse senetleri elden çıkarılmış sayılmazlar.

2. Mal ve Hakların Elden Çıkarılmasından Doğan Kazançlar

GVK.nun Mük.80/2 maddesinde, GVK.nun 70/5 maddesinde sayılan mal ve hakların (bu mal ve hakların neler olduğu gayrimenkul sermaye iradı ile ilgili açıklamalarımızda sayılmıştır) elden çıkarılmasından doğan kazançların da değer artış kazancı olduğu hükme bağlanmıştır (GVK.nun 70/5 maddesinde sayılan ihtira beratları, 80/3 bent kapsamında düzenlendiğinden bu bent kapsamında olmadığı parantez içinde belirtilmiştir).

Bu mal ve hakların elden çıkarılmasından doğan kazançlar herhangi bir süre ile bağlantılı olmaksızın, diğer kazanç ve irat sayılarak gelir vergisinin kapsamında olacaktır.

3. Telif Haklarının ve İhtira Beratlarının Elden Çıkarılmasından Doğan Kazançlar

Telif hakları ve ihtira beratlarının müellifleri, mucitleri ve bunların kanuni mirasçıları tarafından satışı, devri ve temlikli ve kiralınmasından elde edilen kazançlar, GVK.nun 18 inci maddesi kapsamında, serbest meslek kazancı veya arızı kazanç olarak gelir vergisinden istisna edilmiştir. Telif ve ihtira beratlarının, bunların dışındaki kimseler tarafından elden çıkarılmasından doğan kazançların değer artış kazancı olduğu GVK.nun Mük.80/3 maddesinde belirtilmiştir.

4. Ortaklık Haklarının veya Hisselerinin Elden Çıkarılmasından Doğan Kazançlar

Her türlü şahıs (adi ortaklıklar dahil) ve sermaye şirketi ortaklık payları ve kooperatif hisseleri bu kapsamdadır. Süre koşulu yoktur. İktisaptan başlayarak kaç yıl sonra

elden çıkarılsa çıkarılsın diğer kazanç ve irat sayılacaktır.

5. Faaliyeti Durdurulan Bir Ticari İşletmenin Kısmen veya Tamamen Elden Çıkarılmasından Doğan Kazançlar

GVK.nun Mük.80/5 maddesinde belirtilen faaliyeti durdurulan işletme ile amaçlanan ifade; VUK.nun 161 inci maddesinde işin bırakılmasının tanımı “*vergiye tabi olmayı gerektiren muamelelerin tamamen durdurulması ve sona ermesi*” hükmüne göre değerlendirilmelidir. Mük.80/5 de işin bırakılması değil, faaliyetin durdurulması söz konusudur. Dolayısıyla, vergiye tabi olmayı gerektiren muamelelerin tamamen durdurulması ve sona ermesi beklenmeyecektir. Faaliyetin durdurulmuş sayılması için, gerek mal gerek hizmet satış siparişlerine son verilmesi; alıcıların bu istemlerinin geri çevrildiğinin açıkça belli olması, alım satım veya imalat işlerinde emtea ve malzeme alımlarına son verilmesi, hizmet işletmelerinde hizmet satışının durdurulması yeterlidir. VUK.nun 161 inci maddesi kapsamında *işletme bünyesinde vergiye tabi olmayı gerektiren işlemler yapılıyor olması* faaliyetin fiilen durdurulması kavramına aykırı değildir. Faaliyeti durdurulan işletmeler tasfiye halindeki ferdi işletmelerdir. Faaliyeti durdurulan bir işletmenin kısmen veya tamamen elden çıkarılmasından doğan kazanç, bir anlamda ferdi işletmenin tasfiyesinden doğan kazanç niteliğindedir.

Faaliyeti devam etmekte olan ferdi işletmenin kısmen veya tamamen satılmasından elde edilen kazanç ise, ticari kazançtır.

6.Gayrimenkuller ile Bu Nitelikteki Mal ve Hakların Elden Çıkarılmasından Doğan Kazançlar

GVK.nun 70 inci maddesinde aşağıda yazılı mal ve hakların kiralananlarından elde edilen iratların gayri menkul sermaye iradı olduğu belirlemesi yapılmış; kiralama konusu mal ve hak olarak birinci fıkranın 1 inci bendinde arazi ve bina, maden ve menba suları, madenler, taş ocakları, kum ve çakıl istihsal yerleri, tuğla ve kiremit harmanları, tuzlalar ve bunların mütemmim cüzileri ve teferruatı; 2. bendinde voli mahalleri ve dalyanlar; 4. bendinde gayrimenkul olarak teşkil edilen haklar; 7 nci bendinde gemi ve gemi payları sayılmıştır. Bu mal ve hakların iktisap tarihinden başlayarak beş yıl içinde elden çıkarılmasından sağlanan kazançlar değer artış kazancı sayılmaktadır.(süre 01.01.2007 tarihinden geçerli olmak üzere yürürlüğe giren 5615 sayılı Yasa ile dört yıldan beş yıla çıkarılmıştır. Ancak Geçici madde 71 ile beş yıllık süre 1/1/2007 tarihinden sonra iktisap edilenler için geçerlidir. Bu tarihten önce iktisap edilmiş olanlar için süre gene dört yıldır.) Ticari işletme varlığı dışındaki mal ve hakların elden çıkarılmasından sağlanan kazançlar, diğer kazanç ve irattır. Bu mal ve hakların ticari işletme kapsamında elden çıkarılmasından elde edilen ticari kazanç olacaktır. Gerçek usulde vergiye tabi çiftçilerin zirai istihsalde kullandıkları gayri menkuller de, parantez içi hükümle değer artış kazancı sayılmış ve kazancın elde edilmiş sayılması dört yıllık veya beş yıllık süre ile sınırlandırılmıştır. Yani gerçek usulde vergiye tabi çiftçilerin, zirai istihsalde kullandıkları arazilerini yasada belirtilen sürede elde bulundurduktan sonra satmalarından doğan kazanç, vergilendirilmeyecektir.

Yukarıda saydığımız mal ve hakların elden çıkarılmasından doğan kazancın diğer kazanç ve irat olarak vergiye tabi tutulması Mük.80/6 maddede iki koşula bağlanmıştır. Bunlardan biri bu mal ve hakların ivaz karşılığı edinilmiş olmasıdır. GVK. na göre, ivazsız olarak edinilen bu mal ve hakların elden çıkarılması durumunda doğan kazanç değer artış kazancı sayılmamaktadır. İvazsız kavramı üzerinde fazla

açıklama yapma gereği duymuyoruz. İkinci koşul bu mal ve hakların edinildiği tarihten itibaren dört veya beş yıllık süre içinde elden çıkarılmış olmasıdır. Bu sürede elde bulundurduktan sonra satılmasından elde edilen de gelir sayılmamaktadır. Dört veya beş yıllık süre kavramı aşağıda açıklanmıştır:

6.1. Yasadaki Sürenin Değerlendirilmesi

Yasadaki süre takvim günü itibarıyla hesaplanır. Örneğin, 3.5.2002 günü edinilen bu kapsamdaki mal ve hak için dört yıllık süre 3.5.2006 gününde tamamlanmış olur. Bu tarihten sonra satılırsa, yasadaki süreden sonra satıldığı için diğer kazanç ve irat olarak değerlendirilmez.

Bu malların iktisap ve elden çıkarma tarihleri;

— Satın alınan gayrimenkul veya gemilerde, tapu veya gemi siciline teşçil tarihi,

— Kooperatif ortaklarına tahsis edilen gayrimenkullerde tahsis tarihi,

— İnşa yoluyla edinilen gayrimenkullerde, yapı kullanma izin belgesinin alındığı tarihte, (ancak fiili olarak kullanılmaya başlanmışsa, yapı kullanma izni alınmanın koşul ve zorlukları göz önünde tutularak edinme tarihi özelliğine göre belli edilmelidir.)

— Arsa karşılığı apartman dairesi alımlarında da yapı kullanma izni tarihi esas alınmalıdır.

— Cebri icra yolu ile veya şuyunun izalesi davası ile satın almada tapuya teşçil beklenmeden resmi işlemin tamamlanması ile gayrimenkul edinilmiş olur.

— Elden çıkarmada da, yukarıda belirttiğimiz durumlar da aynen göz önünde tutularak teşçil tarihi esas alınacaktır.

— Teşçile tabi olmayan mal ve hakların iktisabı ve elden çıkarılması alım ve satım akit tarihleridir.

6.2. Arsanın Kat Karşılığı Devri

Arsa karşılığında bağımsız bölüm edinildiği durumda sürenin hesaplanması özellik gösterir. Bu durum tek iktisap veya iki farklı iktisap olarak değerlendirilebilir. Arsa edinimi ayrı, bağımsız bölüm edinimi ayrı iktisap olarak değerlendirilebileceği gibi; arsa iktisabından sonra bağımsız bölüm edinilmesi iktisap sayılmayarak, arsa edinilmesi tek iktisap olarak değerlendirilebilir.

Görüşümüzce, arsa karşılığı bağımsız bölüm edinilmesinin iki ayrı iktisap sayılması söz konusu olmamak gerekir. GVK.nun Mük.80 maddesi değer artış kazancını belirlemektedir. Aynı maddenin 6 ncı bendinde ise, bazı mal ve hakların elden çıkarılmasından kaynaklanan değer artışı gelir sayılmamıştır. Beş yıl (Geçerliliği 01.01.2007 tarihi olarak belirlenen ve 04.04.2007 tarihi itibarıyla yürürlüğe giren 5615 sayılı Kanun değişikliği ile süre beş yıl olarak belirlenmiştir.) önce satın alınan arsanın doğrudan satışı ile, apartman dairesi karşılığı satışı arasında fark yoktur. Doğrudan satış halinde alım satım farkı kazanç sayılmayacaksa, apartman dairesi karşılığı satışta da alım satım farkı kazanç sayılmamalıdır. Kat karşılığı arsa satışında da, arsa bedelinin ayın ile ödenmesi söz konusudur. Arsa verilmiş, karşılığında apartman dairesi alınmıştır. Apartman dairesinin emsal bedeli ile arsanın alış bedeli arasındaki fark, arsa beş yıldan sonra elden çıkarıldığı için diğer kazanç ve

irat sayılmamalıdır. Arsa karşılığı edinilen katın satışı ayrı bir işlemdir. Arsa karşılığı kat, edinildiği tarihten itibaren beş yıl dolmadan elden çıkarılırsa, bu emsal bedel ile satış bedeli arasındaki fark diğer kazanç ve irat sayılmalıdır. Arsa başka bir gayrimenkulle trampa edilmiş olsaydı, bundan başka işlem yapmak söz konusu olmayacaktı.

Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu 25.06.2004 gün, E.2004/51, K.2004/80 sayılı kararında 1988 yılında satın alma yolu ile iktisap edilen arsa üzerinde, arsa payı karşılığı inşaat sözleşmesi uyarınca 15.12.1994 tarihinde edinilen bağımsız bölümlerin 24.9.1998 tarihinde satılmasından elde edilen kazancı değer artış kazancı saymamıştır. Gerekçede, arsa karşılığı daire alımına konu arsanın 1988 yılında iktisap edildiği; dört yılın hesabında dairelerin edinildiği tarihin değil, arsanın edinildiği 1988 yılının esas alınması gerektiği; bu durumda daireler dört yıldan sonra satılmış olacağından değer artış kazancının söz konusu olmadığı, servetin değerlendirilmesi kapsamında olduğu kararda belirtilmiştir.

Ancak gene de konunun tartışmalı olduğu unutulmamalıdır.

7. Vergilendirilmeyecek Değer Artış Kazançları

GVK.nun yedinci gelir unsuru diğer kazanç ve iratların içinde yer alan değer artış kazançları kavramı, gelir niteliğinin saptanması en zor işlemleri kapsar. Gelir vergisinin konusu gelirdir. Bir başka anlatımla, gelir üzerinden alınan bir vergidir. Servet vergisi yani servet üzerinden alınan vergi değildir. Değer artış kazancına dayanak gösterilen işlemlerin sonuçlarını esas alarak vergileme; servetin vergilenmesi ile, gelirin vergilenmesinin kesiştiği noktadadır. Bir başka anlatımla bu işlemlerin sonuçlarının gelir niteliği, oldukça tartışmalıdır. Bu nedenle, GVK.nun Mük.80 inci maddesinde değer artış kazancı konusu işlemler tanımlanmamış, tek tek sayılmıştır. 1998 yılında 4369 sayılı Yasa ile, değer artış kazançlarının tek tek sayılması yöntemi yerine, bu kazançlar için de genel bir tanımla tüm gelirin kapsanması amacıyla yönelik bir düzenleme yapılmış; fakat bu yasa değişikliği hiç uygulanmadan yürürlükten kaldırılmıştır. 4369 sayılı Yasa ile getirilen ve gelirin yeniden tanımı olarak gerekçelendirilen bu düzenleme, aslında, gelirin vergilenmesi kavramı ile servetin vergilenmesi kavramının ayırında olmamanın sonucudur. 4369 sayılı Yasa ile yapılan değişiklikte değer artış kazancı “*Bu Kanunun 2 nci maddesinin 1-6 numaralı bentlerinde yazılı gelir unsurları ile ilişkilendirilemeyen gelirler kaynağı ne olursa olsun diğer kazanç ve irat olarak . . . vergilendirilir*” biçiminde tanımlanmıştı. Bu tanımla vergiye tabi gelir kavramının eski tanıma göre çok daha genişletildiği ileri sürülmüştü. Oysa, gelir vergisinin konusu gelirdir. 4369 sayılı Yasada 2 nci maddenin 1-6 bentleri ile ilişkilendirilemeyen GELİRLER vergi kapsamına alınmıştı. Dolayısıyla 1-6 bentleriyle ilişkilendirilmeyen işlemlerin sonuçlarının gelir kavramı içinde olması durumunda vergileme yapılacaktır. Oysa, gerek gayrimenkullerin, gerek menkul kıymetlerin, gerek ortaklık paylarının elden çıkarılması işleminin gelir yaratıcı bir işlem olup olmadığı o zaman tartışılacak; servetin değerlendirilmesi olarak değerlendirilirse, gelir elde edilmemiş olduğundan vergileme yapılamayacaktır. Yani Ankara’da oturan kişi, İstanbul’a yerleşeceği için, Ankara’da iki yıl önce edindiği evi satarak, İstanbul’da ev satın almışsa, Ankara’daki ev satışından doğan kazanç mevcut düzenlemeye vergiye tabi olduğu halde, 4369 sayılı Yasadaki hüküm gereği, gelir elde edilmediği servetin yerinin değiştiği gerekçesi ile vergilendirilmeyecekti. 4369 sayılı Yasada yapılan diğer kazanç ve irat düzenlemesinin gelir vergisinin kapsamını genişlettiği kabulü; gelir kavramı ile servet kavramının ayırımının güç olduğunun bilinmemesi nedenine dayanmaktadır.

GVK.nun 2 nci maddesinin 1-6 bentleri ile ilgilendirilemeyen ve Mük.80 inci maddesinde de sayılmayan işlemler gelir doğurucu nitelikte olmadıkları için bu işlemlerin tümü değer artış kazançları kapsamı dışındadır. İşlem sonuçları gelir vergisi ile vergilendirilmeyeceklerdir. Sonuçlarının değer artış kazancı olarak gelir sayılacağı belirtilen işlemler Mük. 80 inci maddede tek tek sayılmış; 81 inci maddede ise vergilendirilmeyecek olanlar tek tek belirlenerek değer artış kazançlarına netlik getirilmiştir.

7.1. Ferdi İşletmenin Kanuni Mirasçılara İntikali

GVK.nun 81 inci maddesinin 1 inci bendinde sahibinin ölümünde, ferdi işletmenin kanuni mirasçıları tarafından faaliyetine devam etmesi veya ferdi işletmenin iktisadi kıymetlerinin kayıtlı değerleri (bilanço usulünde defter tutuluyorsa bilançonun aktif ve pasifi) ile mirasçılar tarafından aynen devir alınması, gelir vergisi kapsamı dışına çıkarılmıştır. Bu işlemlerden doğan kazanç vergilendirilmeyecektir. Aslında bu iki durum da veraset intikal vergisinin konusudur. Yani mirasçılara intikal eden işletme veya işletmeye dahil iktisadi kıymetlerin mirasçılara intikali işlemi üzerinden veraset intikal vergisi alınacaktır. Maddede sözü edilen ferdi işletme adi ortaklıkları da kapsamaktadır.

7.2. Kazancı Bilanço Usulüne Göre Tespit Edilen Ferdi Bir İşletmenin Bilançosunun Devir Olunması

Vergilendirilmeyecek değer artış kazancı olarak, ferdi işletmenin bir sermaye şirketine devir olunmasının koşulları, GVK.nun 81 inci maddesine göre aşağıdaki gibidir:

Devir olunacak ferdi işletme bilanço esasına göre defter tutuyor olmalıdır. İşletme hesabı esasında kazanç saptayan ferdi işletmenin sermaye şirketine devri, bu istisna hükmünden yararlanamaz. Ancak, işletme hesabına göre defter tutan işletmenin bilanço usulünde defter tutmasına veya bilanço usulünde defter tutma uygulamasına geçmesine engel yoktur. Bilanço usulüne göre defter tutmaya başlayan ferdi işletme de bu istisnadan, istisnanın diğer koşullarını da yerine getirerek yararlanabilecektir.

1. Ferdi işletmenin bilançosu sermaye şirketine aktif ve pasifiyle bütün olarak devir edilmelidir. Devir alan sermaye şirketinin bilançosuna olduğu gibi geçirilmelidir.

2. Ferdi işletmenin sahip veya sahipleri, sermaye şirketinden devir bilançosuna göre hesaplanan öz sermaye tutarı üzerinden ortaklık payı alacaklardır.

3. Ferdi işletmenin sahip ve sahiplerine verilen şirket payı nama yazılı olacaktır.

Maddede ferdi işletme sahip ve sahipleri deyişi kullanılmıştır. Çünkü adi ortaklıklar da ferdi işletme sayılmaktadır.

7.3. Şahıs Şirketlerinin Sermaye Şirketine Devri veya Dönüşmesi

GVK.nun 81 inci maddesinin 3 üncü bendinde kolektif ve adi komandit şirketlerin, ferdi işletmeler için yukarıda belirtilen koşullara uygun olarak sermaye şirketine devri veya sermaye şirketine dönüşmesinde de vergileme yapılmayacaktır. Gelir Vergisi Kanunundaki bu hüküm TTK hükümlerine aykırıdır. Çünkü TTK.nun 152 nci maddesinde devir ve dönüşümün aynı neviden olan şirketler arasında yapılabileceği belirtilmiştir. Ticaret Bakanlığı TTK.nun bu hükmüne rağmen şahıs şirketle-

rinin aynı neviden olmayan sermaye şirketlerine dönüşmesi ile ilgili pek çok işleme izin vermiştir. Bu dönüşüm işlemi nedeniyle, yargıya intikal eden uyuşmazlıkta Yargıtay, TTK.nun 152 nci maddesine aykırı olduğu gerekçesiyle bazı dönüşüm işlemlerini iptal etmiştir. Bu Yargıtay kararları üzerine Ticaret Bakanlığı, şahıs şirketlerinin sınırsız sorumlu ortaklarının, şahıs şirketinin işlemlerinden doğan bütün mükellefiyet ve borçlarının anonim şirket bünyesinde de devam edeceğine dair şirket esas sözleşmesine, Bakanlık iznine veya mahkeme kararına açık hüküm konması koşulu ile izin vermektedir. Vergi uygulamasını doğrudan ilgilendirmemekle birlikte, şahıs şirketlerinin sınırsız sorumlu ortaklarının bu dönüşüm işleminin yargı merciinde uyuşmazlık konusu olması durumunda, iptal edilebileceği de göz önünde tutulmalıdır. Çünkü TTK.nun 152 nci madde hükmü bu dönüşümü bir koşula bağlı olmadan yasaklamıştır.

7.4. Değer Artış Kazançlarında İstisna

5281 sayılı kanunun 1.1.2006 dan geçerli olmak üzere yürürlüğe giren 27 nci maddesi ile değiştirilen GVK.nun Mük.80 inci maddesinin 3 üncü fıkrası değer artış kazançlarının 6.000.-YTL sini vergiden istisna etmiştir. GVK.nun 123 üncü maddesi gereği bu tutar yeniden değerlendirme oranı ile artırılabilecektir. Bakanlar Kuruluna yeniden değerlendirme oranı ile artırılan bu haddi %50 ye kadar artırma yetkisi de verilmiştir. 2007 yılında uygulanacak istisna tutarı 6.400.-YTL dir. Sonraki yıllarda istisna oranı uygulanırken Bakanlar Kurulu'na artırılıp artırılmadığına bakılması, artırılmamışsa, yeniden değerlendirme oranı kadar artırılması gerekir. Özellikle, istisna her bir değer artış kazancı için değil, değer artış kazancının tamamına uygulanacaktır. Örneğin, 1. fıkra kapsamındaki menkul kıymet satışından 8 Bin YTL, 6 ncı fıkra kapsamındaki gayrimenkul satışından 10 Bin YTL kazanç elde edilmişse; iki kazancın toplamı 18 Bin YTL'dan 6,400- YTL istisna indirilecektir. 2007 yılı için 11,6 YTL değer artış kazancı olarak vergilendirilecektir.

7.5. Devlet Tahvili ve Hazine Bonosunun Elden Çıkarılmasından Doğan Kazançta Vergi İstisnası

Devlet tahvili ve hazine bonusu da menkul kıymettir. Dolayısıyla bunların elden çıkarılmasından doğan kazanç GVK.nun 80/1 kapsamında değer artış kazancıdır. GVK.nun Geçici 59 uncu maddesinde 26.07.2001- 31.12.2005 tarihleri arasında ihraç edilen Devlet tahvilleri ve Hazine bonolarının faiz gelirleri ve elden çıkarılmasından doğan kazançların 50 milyar lirası 31.12.2007 tarihine kadar (50 Milyar lira her yıl yeniden değerlendirme katsayısı ile artırılabilmektedir. Bu nedenle, 2007 takvim yılı için uygulanacak istisna 205.994,16- YTL dir) gelir vergisinden istisna edilmiştir. Faiz gelirleri menkul sermaye iradı olduğu için, bu istisna faiz gelirleri yönünden rehberin menkul sermaye iratları ile ilgili bölümünde açıklanmıştı. Her ne kadar bu gelirler üzerinden Geçici 67 nci maddeye göre vergi kesintisi yapılmış olacak ve bu maddeye göre vergi kesintisi yapılması durumunda bu gelirlerin beyan edilmeyecek olması, anılan maddede belirtilmişse de; aynı maddenin 9 uncu bendinde 01.01.2006 tarihinden önce ihraç edilmişlerse 31.12.2005 tarihinde geçerli hükümlerin uygulanacağı belirtilmiştir. Dolayısıyla 01.01.2006 tarihinden önce ihraç edilmiş bu menkul kıymetlerin elden çıkarılmasından doğan kazancın istisnayı aşan kısmı beyan edilecektir.

7.6. Dar Mükelleflerde Kur Farkları

GVK.nun Mük. 81 inci maddesinin 5 inci fıkrasında dar mükelleflerin, yabancı sermaye mevzuatına göre ilgili mercilerden izin alarak, Türkiye'ye getirdikleri nakdi

veya aynı sermaye karşılığında iktisap ettikleri menkul kıymetlerle iştirak hisselerini elden çıkarmalarından doğan değer artış kazançlarının, kur farkları göz önünde tutulmayarak hesaplanacağı belirtilmiştir. Bir başka ifade ile menkul kıymetimin edinin bedeli ile elden çıkarma bedeli arasındaki farktan kur farkları indirilecektir. Kur farklarının endekslemeye yasal bir alternatif olup olmadığı da tartışma konusudur. TEFE endeks artışının değer artış kazancındaki fiktif artışı gösterdiği, kur farkının da bu anlamda değerlendirilmesi gerektiği haklı olarak ileri sürülmektedir. Ancak bu tam doğru değildir. Kur artışı, TEFE artışına paralel olabileceği gibi, Türk lirasının bazı yabancı paralar karşılığında değerlenmesi veya değer yitirmesi nedeni ile de olabilir. Örneğin, Euro ilk kullanılmaya başlanıldığında 1 Euro, 0,88 dolar civarında iken son yıllarda 1 Euro 1.20 ila 1,30 dolara yükselmiş, değer kazanmıştır. Türkiye’de TEFE endeksinin hiç artmadığı var sayılsa bile, bu yıllarda Euro ile satın alınmış menkul kıymetlerde %35-50 arası kur farkı artışı olacak ve bu kur artışı vergi dışı kalacaktı. Bu nedenle ve yasa maddesinde de kur farkı uygulandığında TEFE endeks artışının uygulanmayacağı biçiminde bir belirleme de yapılmadığı için, hem kur farkının, hem TEFE artışının değer artış kazancından indirilmesi gerektiği görüşündeyiz.

8. Değer Artış Kazancının Yıllık Beyanname ile Vergilendirilmesi

8.1. Değer Artış Kazancının Elde Edilmesi

Değer artış kazancında elde etme, işlemin gerçekleşmesi ile bağlantılıdır. Satış işleminde, satış işleminin gerçekleşmiş olması yeterlidir. Tahsili beklenmez. Vergiyi doğuran olay satış işleminin kesinleşmesi ile gerçekleşir. İlke budur. Ancak bu ilkeye rağmen, kesinleşen satış işlemi karşılığında alınması gereken bedelin edinilmesi sonradan olanaksız olursa, elde edilmiş sayılan gelirin aslında elde edilmediği gerçeği gündeme gelir. Bu durumda daha önce elde edildiği var sayılarak vergilendirilmiş olan gelirin, sonradan ortaya çıkan bu duruma göre, VUK.nun düzeltme hükümlerine göre düzeltilmesi gerektiği kanısındayız.

8.2. Kazancın Saptanması

Değer artış kazancı elden çıkarma bedeli ile edinilme bedeli arasındaki farktır. Dolayısıyla elden çıkarma bedeli ve edinilme bedelinin açıklanması gerekir:

8.2.1. Elden Çıkarma Bedeli

- Nakit karşılığı satışta, satış bedeli,
- Ayın veya menfaat karşılığı satışta VUK.nun hükümlerine göre saptanacak bedel,
- Kamulaştırmada istimlak bedeli,
- Trampa ve takasta, karşılık mal ve hakkın VUK.na göre değerlendirilen bedeli,
- Sermaye olarak konmak suretiyle elden çıkarmada karşılığı sermaye payının nominal değeri. (Nominal değer muvazaalı olmamak koşuluyla)

Elden çıkarma bedelidir.

8.2.1.1. Elden Çıkarma Dolayısıyla Yapılan ve Satıcının Uhdesinde Kalan Giderler

Mük. 81 inci maddede elden çıkarma nedeniyle yapılan ve satıcının uhdesinde ka-

lan ve elden çıkarma bedelinden indirileceği belirtilen giderler, bu tanım içinde kalınarak belirlenmelidir. Bunlar genellikle elden çıkarma işlemine yönelik, komisyon ve ilan giderleri olacaktır.

8.2.1.2. Ödenen Vergi, Resim ve Harçlar

Değer artış kazancının tespitinde gider olarak indirilecek vergi, resim ve harçların; bu mal ve hakların edinme ve elden çıkarma sırasında ödenen vergi, resim ve harçları kapsamı gerekir. Safi kazanç kavramının gereği budur. Dolayısıyla mal ve hakkın hem edinilme, hem de elden çıkarma sırasında ödenen gayrimenkul tapu harçları, damga vergileri, bu işlemler nedeniyle ödenen banka sigorta muameleleri vergisi gibi satıcının üstlendiği vergi, resim ve harçlar kazancın saptanmasında gider sayılacaktır. Mal ve hakkın edinimi sırasında ödenen KDV konusunda belirsizlik vardır. Bizim görüşümüz KDV'nin de değer artış kazancından indirilecek gider kapsamında sayılması gerekir. Çünkü, katma değer vergisi gelir ve kurumlar vergisi kapsamındaki işlemlerden alınmaktadır. Katma değer vergisini gerektiren işlemin katma değer vergisi ödeyicisi tarafının (mükellefinin değil), verginin nihai tüketicisi olması gerekir. Katma değer vergisine tabi işlem nedeniyle edindiği mal ve hakkı, katma değer ilavesi ile bir başkasına devrediyorsa; yeni işlemin katma değer vergisinden edinimde ödenen verginin indirilmesi; ilave katma değer vergisini ödemesi gerekir. Yeni işlem katma değer vergisine tabi değilse, daha önceki işlemin katma değer vergisinin iade edilmesi, iade edilmesi yasal olarak mümkün değilse, gelir veya kurumlar vergisine tabi kazançtan (katma değerden) indirilmesi gerekir.

8.2.2. Edinme Bedeli

GVK'nun Mük. 81 inci maddesinde, değer artışında safi kazancın, elden çıkarma bedelinden elden çıkarılan mal ve hakların maliyet bedeli ile elden çıkarma nedeniyle yapılan ve satıcının uhdesinde kalan giderlerin ve ödenen vergi ve harçların indirilmesi ile bulunacağı belirtilmiştir. Ancak, Mük.80 inci madde ile birlikte göz önünde tutulduğunda maddede bir belirsizlik, noksanlık vardır. Çünkü Mük.80 inci maddede yalnızca gayrimenkullerin ve menkul kıymetlerin elden çıkarılmadan doğan kazancın değer artış kazancı sayılmasında ivaz koşulu getirilmiştir. Yani ivazsız edinilen gayrimenkullerin ve menkul kıymetlerin, elden çıkarılması işlemi değer artış kazancı kapsamında olmayacaktır. Mük.80 inci maddenin 1 ve 6 ncı bentlerinde sayılanlar dışındaki mal ve hakların elden çıkarılma işleminin değer artış kazancı kapsamında sayılması, ivazlı edinilmeleri koşuluna bağlanmamıştır. Maliyet bedeli ise VUK.ndaki tanımı gereği, ivazlı edinimler için söz konusu olmak gerekir. İvazsız edinimler için maliyet bedeli uygulanabilir bir ölçü değildir. Dolayısıyla Mük.80 inci maddedeki ivazsız edinilmiş mal ve hakların elden çıkarma işleminin değer artış kazancı kapsamına alan hükmünü de kapsayan ve maliyet bedelinden farklı bir edinim bedelinin saptanması gerekirken; Mük. 81 inci maddede bu mal ve hakların elden çıkarılma işlemi için maliyet bedelinden farklı bir edinim bedeli ölçüsü getirilmemiş olması, görüşümüzce önemli bir boşluktur. Yorumla doldurulması da çok güçtür.

8.2.2.1. İvazlı Edinimlerde Edinim Bedeli

Yukarıda da belirttiğimiz gibi, maliyet bedeli ölçüsü ivazlı edinimler için söz konusu olmak gerekir. VUK.nun 262 nci maddesinde maliyet bedeli; iktisadi kıymetin iktisap edilmesi veya değerinin artırılması amacıyla yapılan ödemelerle bunlara müteferri bilumum giderlerin toplamı olarak tanımlanmıştır. Bu tanım gereği maliyet bedeli ivazlı intikaller için söz konusu olabilir Değer artış kazançlarında

bu tanıma uygun maliyetin mükelleflerce bilinmemesine, saptanamamasına çokça rastlanmaktadır. Bu durumda, esas olarak VUK hükümlerine göre takdir komisyonlarınca takdir edilen bedelin esas alınacağı, sözünü ettiğimiz maddede belirtilmiştir.

Değer artış kazancında maliyet bedelinin saptanması ile ilgili Mük.81 inci maddede özel düzenleme de yapılmıştır. Buna göre;

1. Kazancı bilanço veya işletme hesabı esasında tespit edilen işletmeler bün-yesinden yapılan satış ve elden çıkarmalarda, maliyet bedeli olarak son bilanço ve envanterde gösterilen değer; işletmeye dahil amortismanı tabi iktisadi kıymetlerin satışında da, amortismanın düşülmesinden sonra kalan net değer esas alınacaktır.

2. Menkul kıymetlerde maliyet bedelinin belgelendirilememesi durumunda, VUK.nun 266 ncı maddesinde yazılı itibari değer yani üzerinde yazılı değer esas alınacaktır.

Uygulamada bedelsiz hisse senedi olarak adlandırılan, kar veya sermaye yedekleri- nin, sermayeye eklenmesi karşılığı verilen hisse senetleri de ivazlı hisse senetleri- dir. Karşılığı; ortağın öz sermayesinin dağıtılması, dağıtılan tutarın ortak tarafından sermaye taahhüt borcu karşılığı şirkete vermesi olarak ödenmiştir. Dolayısıyla bu senetlerin üzerinde yazılı nominal bedel edinim bedelidir.

8.2.2.2. İvazsız Edinimlerde Edinim Bedeli

Yukarıda da belirttiğimiz gibi, değer artış kazançları yalnızca ivaz karşılığı edinilen mal ve hakların elden çıkarılmasından doğan kazanç ve iratları kapsamamaktadır. İvazsız edinilen bazı mal ve hakların elden çıkarılmasından sağlanan kazançlar da değer artış kazancı kapsamındadır. Değer artış kazançlarından gayrimenkullerin ve menkul kıymetlerin elden çıkarılması işlemlerinin gelir vergisine konu edilme- sinin, servet vergilemesi ile sınırı çok ince olduğundan, bu işlemlerin gelir vergisinin konusunu oluşturması, diğer mal ve haklara göre daha sıkı koşullara bağlanmıştır. Bu koşullardan biri gayrimenkullerin ve menkul kıymetlerin ivaz karşılığı edinilmiş olmasıdır (Menkul kıymetlerden yalnızca hisse senetleri için ivaz karşılığı koşulu bulunduğu, diğer menkul kıymetler ivazsız edinilmiş olsalar da değer artış kazancı kapsamında olacağı biçiminde görüşler ve tartışmalar da vardır).

İvazsız edinilen mal ve hakların elden çıkarılmasının bütünü ile değer artış kazancı kapsamı dışına çıkarılmasının haklı nedeni de olamaz. Mal ve hak ivazsız ya da ivazlı edinilmiş olsun, elde bulundurulduğu süre içinde değer artışlarının gerçek tutarının gelir kavramı kapsamında olması gerekir. Ancak, ivazsız edinilen mal ve hakkın, edinilme anındaki değerinin vergi kapsamına alınması da, intikal eden ser- vetin gelir sayılması sonucunu verir. Dolayısıyla ivazsız edinilen mal ve haktaki değer artışının gelir sayılması ile birlikte, ivazsız intikal eden mal ve hakkın intikal anındaki değerinin de gelir kapsamı dışına çıkarılması gerekmektedir. Bu da ivazsız intikal eden mal ve hak için maliyet bedelinden farklı edinim bedeli saptanmasını zorunlu kılar.

İvazsız edinilen mal ve hakların elden çıkarılmasından doğan kazancın saptanması için edinildiği günden sonraki değer artışını saptamak gerekmektedir. Bunun için de elden çıkarılma bedelinden, edinilme sırasındaki değerinin indirilmesi gerekir. İvazsız intikal genellikle veraset intikal vergisinin konusunu oluşturduğu için, ivaz- sız intikaldeki değer tespiti bu ölçü esas alınabilir. Yani VUK.nun servetleri değerleme hükümlerine göre, edinim bedelinin saptanması gerektiği ileri sürülebi-

lir. Zaten safi değerin tespiti ile ilgili Mük. 81 inci maddedeki “*maliyet bedelinin mükelleflerce tespit edilememesi halinde maliyet bedeli yerine VUK hükümlerine göre, takdir komisyonlarınca takdir edilecek bedel*”in esas alınacağı hükmü VUK. nun servetleri değerlendirme hükümlerine paraleldir. Ancak ivazsız intikalde “*maliyet bedelinin tespit edilememesi*” değil, maliyet bedelinin gerçekten olmaması, bu değerin maliyet bedeli kapsamına girmemesi söz konusudur. Dolayısıyla ivazsız intikalde safi kazancın saptanması için, intikal eden mal ve hakkın değerlendirilmesi ile ilgili daha açık bir hükümle bu boşluğu doldurma gereği vardır.

8.2.2.3. Endeksleme

Değer artış kazançları olarak adlandırılan işlemlerin, gelirin kaynağı veya servetin şekil değiştirmesi biçiminde değerlendirilmesi söz konusu olmaktadır. İşlemin, doğurduğu sonuç itibarıyla alındığında gelir doğurucu niteliği ile servetin şekil değiştirmesi niteliğinin hangisinin öne çıktığının yani belirleyici olduğunun tartışmalı olduğundan yukarıda söz etmiştik. Zaten, bu nedenle anılan işlemler yasada tek tek sayılarak bu işlemlerin gelir niteliğinde olduğu yasa hükmü ile belirlenmiş, böyle bir tartışmanın ortaya çıkması önlenmiştir. Bu durumda, çok eskiden edinilmiş örneğin bir ortaklık payının edinim bedeli ile elden çıkarma bedeli arasındaki farkın gelir sayılarak vergilendirilmesi, gerçek gelirin vergilendirilmesi ilkesi ile de bağdaşmayacaktır. Dolayısıyla değer artış kazançlarında, elden çıkarılan mal ve hakların edinim bedeli, elden çıkarıldığı ay hariç olmak üzere Devlet İstatistik Enstitüsünce belirlenen toptan eşya fiyat endeksindeki artış oranında artırılarak saptanacaktır.

8.2.2.4. Mal ve Hakların Elden Çıkarılmasından Doğan Zarar

Değer artış kazancının saptanmasında çok önemli özelliklerden biri zarar ve zarar indirimi uygulamasıdır (arızı kazançta da aynı nitelik vardır). Genel ilke olarak, her işlem kendi sınırları içinde değerlendirilmektedir. Bir başka anlatımla değer artış kazancında zarar kavramının işlerliği yoktur. Değer artış kazancı kapsamındaki bir işlemden oluşan zarar, aynı kazanç kapsamındaki bir işlemden doğan kazançtan indirilemez. Örneğin, aynı dönem içinde bir ortaklık hakkının elden çıkarılmasından 500 birim zarar oluşmuşsa, bu zarar hisse senedinin elden çıkarılmasından doğan 1000 birim kazançtan indirilerek, kalan 500 birimin yıllık beyanname ile bildirilmesi söz konusu değildir.

Ancak 4369 sayılı Yasa ile değiştirilen GVK.nun 82 nci maddesinde ve geçici 56 ncı maddede aynı yıl içinde birden fazla menkul kıymet alınıp satılmasında, elde edilen kazancın toplu olarak hesaplanacağı; alım satımın birinden doğan zararın diğer menkul kıymet alım satımından doğan artıştan indirileceği belirtilmişti. GVK.nun 4369 sayılı Yasa ile değiştirilen 82 nci maddesi hiç uygulanmamış, Geçici 56 ncı madde de 01.01.2003 tarihi itibarıyla yürürlükten kalkmıştır. Bu hükümler yürürlükten kalktığı için 01.01.2003 tarihinden itibaren, aynı dönem içinde birden fazla menkul kıymet alınıp satılmasında, bir işlemden doğan zararın diğer işlemden doğan kazançtan indirilememesi gerekir.

Ancak Maliye Bakanlığı 21.01.2003 günlü basın bülteni ile bu görüşümüzden değişik bir değerlendirme yapmış; 01.01.2003 tarihinden geçerli olmak üzere 09.01.2003 günü yürürlüğe giren 4783 sayılı Yasa ile, gerek GVK.nun 82 nci maddesindeki, gerek geçici 56 ncı maddesindeki aynı yıl içinde birden fazla menkul kıymet alınıp satılmasında, elde edilen kazancın toplu olarak hesaplanacağı; alım satımın birinden doğan zararın diğer menkul kıymet alım satımından doğan kazançtan indirileceği hükmünün kaldırılmış olmasının “*uygulamada bir değişiklik yaratmayacağı*”nı be-

lirtmiş; “ancak, diğer kazanç ve irat grupları içerisinde doğacak zararların diğer gelir kaynaklarından doğacak karlara mahsubu Gelir Vergisi Kanununun 88 inci madde hükmü uyarınca mümkün değildir.” Demıştır.

Basın bülteninin hukuki niteliğini, gerek vergi idaresi, gerek mükellefler, gerekse yargı mercileri yönünden vergi uygulamasına yön vermede nasıl etkili olacağını bilemiyor, değerlendiremiyoruz. Anılan bültende bu belirleme ile ilgili herhangi bir yasal dayanak gösterilmediğini belirtmekle yetinmek istiyoruz. Ancak, zarar mahsubunu GVK.nun 88 inci maddesiyle sınırlayan değerlendirme esas alındığında, aynı yıl içinde elde edilen tüm değer artış kazançlarının toplu olarak hesaplanacağı; bir değer artış kazancı işleminden doğan zararın diğer değer artış kazancı işleminden doğan kardan mahsup edilebileceği sonucuna varılacağıın da altını çizmek istiyoruz.

B. Arızı Kazançlar

GVK.nun 82 nci maddesinde sayılan arızı kazanç doğuran işlemleri aşağıda belirteceğiz. Ancak bu işlemleri gelirin kaynağı saymak için aşağıdaki niteliklerinin olup olmadığının araştırılması gerekir:

a) Arızı kazanç kapsamına alınacak işlemde, kazanç elde etme amacı bulunmalıdır. Kazanç elde etme amacı ile yapılmayan işlemin vergilendirilecek kazanç kaynağı sayılması söz konusu olmaz. Örneğin kişisel bazı gereksinimler için edinilmiş eşyanın satılmasından doğan alım satım farkının kazanç sayılması söz konusu değildir. Bir başka anlatımla arızı kazanç konusu işlem iki niteliği birlikte içermez. İşlemin amacı kazanç elde etmek olmalı; ancak bu işlem sürekli değil, arızı olarak yapılmalıdır. Kişi kendi gereksinimi için aldığı arabayı sonradan, eskidiği veya daha hoşuna giden bir araba ile değiştirmek istediği için satarsa; elden çıkarma işleminde kazanç elde etme amacı olmadığı için, ortaya çıkan alım satım farkının arızı kazanç olarak değerlendirilmesi söz konusu olmayacaktır. Ancak çok ucuz olduğu için aldığı arabayı, daha yüksek fiyatla elden çıkarırsa, hem alımda hem satımda kazanç elde etme amacı olduğundan; işlemi, devamlılık unsuru olmasa da arızı kazanç olarak vergi kapsamına almak gerekecektir.

b) Kişisel gereksinim dışındaki işlemlerde de kazanç elde etme amacı araştırılmalıdır. Örneğin altın alımında, kişisel gereksinim çok etkili değildir. Ancak servetin korunması amacı ile altın alınmış olması da mümkündür. Kişinin, altın olarak biriktirdiği servetini değiştirmek veya gereksinimini karşılamak için satması durumunda da; kazanç elde etme amacı olmadığı için gelir sayılması ve arızı kazanç kapsamına alınması söz konusu olmamak gerekir. Ancak yukarıda belirttiğimiz kazanç elde etme amacı oldukça belirsiz, saptanması zor bir kavramdır. VUK.nun 3 üncü maddesi göz önünde tutularak, ispatının mükellef veya vergi idaresi tarafından yapılması gerekir.

Bu kısa açıklamadan sonra GVK.nun 82 nci maddesinde belirtilen arızı kazançlar aşağıda sıralanmıştır:

1. Arızı Ticari İşlem Kazançları

Arızı olarak ticari muamelelerin icrasından veya bu nitelikteki muamelelere tavassuttan elde edilen kazançlar, diğer kazanç ve irat olarak gelir vergisinin yedinci gelir unsuru içinde yer alır. Arızı ticari işlem kazancı, bu ticari işlemin gerektirdiği ile sınırlı olmak ve belgelendirilmek koşulu ile yapılan giderler indirilerek saptanır.

2. Ticari veya Zirai Bir İşletmenin Faaliyeti ile Serbest Meslek Faaliyetinin Durdurulması Karşılığında Elde Edilen Hasılat

GVK.nun 82 nci maddesinde, henüz başlanmamış olan böyle bir faaliyete hiç girilmemesi; ihale, artırma ve eksiltmelere iştirak edilmemesi karşılığında elde edilen hasılatla bu kapsamda arızı kazanç olarak belirtilmiştir. Tevsik edilmek kaydıyla, bu işlemler nedeniyle elde edilen hasılatla bu işlemlerle ilgili giderlerin indirilmesinden sonra kalan, kazanç sayılacaktır.

3. Gayrimenkullerin Tahliyesi veya Kiracılık Hakkının Devri Karşılığında Alınan Tazminatlar ile Peştemallıklar

Kiracıya ait tesisat ve malların tahliye ve devri sırasında kiralayan veya yeni kiracıya devrinde doğan kazançlar da, bu bent hükmü kapsamında arızı kazanç sayılmaktadır. Madde metni, gayrimenkullerin tahliyesi veya kiracılık hakkının devri karşılığında elde edilen tazminatlar ile peştemallıklarda, brüt hasılatın arızı kazanç sayılacağı izlenimini vermektedir. Ancak parantez içi hükümde kiracıya ait tesisat ve malların devrinden doğan kazanç deyimi kullanılmıştır. Dolayısıyla parantez içi hükmün, maliyet bedeli ile devir bedeli arasındaki farkın arızı kazanç olduğu biçiminde yorumlanması gerekir. Diğer yandan GVK.nun 82 nci madde 3 üncü fıkrasının 2 numaralı bendinde “bu maddenin birinci fıkrasının (2), (3), (4) ve (5) numaralı bentlerinde yazılı işlerde elde edilen hasılatla tevsik edilmek kaydıyla yapılan giderlerin indirileceği” hükmü karşısında; alınan tazminat ve peştemallıkların brüt tutarlarının hasılat sayılmaması gerekmektedir.

4. Arızı Olarak Yapılan Serbest Meslek Faaliyeti Dolayısıyla Tahsil Edilen Hasılat

Arızı serbest meslek faaliyetinden doğan kazanç da serbest meslek kazancıdır. Kazancın saptanmasında belgelendirilmek koşulu ile arızı serbest meslek faaliyeti kapsamındaki giderler indirilerek saptanır. Bent hükmünden; kazancın elde edilmiş olması için tahsil esasının geçerli olacağı anlaşılmaktadır.

5. Gerçek Usulde Vergiye Tabi Mükelleflerin Terk Ettikleri İşleri ile İlgili Sonradan Elde Ettikleri Kazançlar

Bu bent ticari, zirai ve mesleki kazancın arızı kazanç dönüşmesini ifade etmektedir. Ticari, zirai ve mesleki faaliyet sürdürülürken ticari, zirai, mesleki kazanç elde edilmektedir. Bu faaliyet durdurulduğunda, artık ticari, zirai ve mesleki kazanç elde edilmesi söz konusu değildir. Ancak faaliyetin terk edilmiş olmasına karşın, eski işlemlerle bağlantılı bazı edinimler olması da mümkündür. Bu edinimler GVK.nun 82/5 maddesi gereğince arızı kazanç sayılmıştır. Ticari bir işletmenin şüpheli hale geldiği için karşılık ayırarak gider yazdığı bazı alacaklarını, faaliyetini durdurduktan sonra tahsil etmesinin, arızı kazanç olduğu da madde de parantez içinde özel olarak belirtilmiştir. Bu kazancın saptanmasında da belgelendirilen ve hasılatla ilgili olan giderler indirilebilecektir.

6. Dar Mükellef Kişilerin Arızı Ulaştırma İşleri Kazancı

GVK.nun 82 nci maddesinin 6 ncı bendinde, dar mükellefiyete tabi olanların Türkiye ile yabancı memleketler arasında arızı taşıma işi yapmalarında sağladıkları kazançlar da arızı kazanç sayılmıştır. Bu işlerin devamlı yapılması GVK.nun 45 inci maddesinde ticari kazanç sayılmıştır. Bu işlerin kazancı kurumlar vergisine tabi yabancı taşıma kurumlarının kazançlarının tayinine ait esaslara göre saptanacaktır.

7. Vergilendirilmeyecek Arızı Kazançlar

GVK.nun 82 nci maddesinde; gerçek usulde vergiye tabi mükelleflerin terk ettikleri işleri ile ilgili olarak sonradan elde ettikleri kazançlar (GVK md.82/5), dar mükelleflerin arızı olarak yaptıkları ulaştırma işlerinden elde ettikleri kazançlar (GVK Md. 82/6), henüz başlamamış olan ticari, zirai ve mesleki işe hiç girişilmemesi, ihale artırma ve eksiltmelerine iştirak edilmemesi karşılığında elde edilen kazançlar (GVK. Md. 82/2 ikinci cümle) hariç, diğer arızı kazançlar toplamının 10.000.-YTL si gelir vergisinden istisna edilmiştir. GVK nun mk.123 üncü maddesi gereğince 10.000.-YTL lik had yeniden değerlendirme oranı ile her yıl artırılabacaktır. Bakanlar Kurulu'nun bu haddi ayrıca artırma yetkisi vardır. 2007 yılı kazançları için had 15.000.-YTL dir (259 Seri No.lu GVK GT). Dolayısıyla her yıl uygulanırken haddin yeniden değerlendirme oranına göre artan tutar veya Bakanlar Kurulunca artırılan tutarı istisna olarak uygulanmalıdır.

ONUNCU BÖLÜM

GELİRİN TOPLANMASI VE **YILLIK BEYANNAME**

I. GELİRLERİN YILLIK BEYANNAME İLE BEYANI

Gelir vergisinde genel ilke, yıllık dönem gelirinin toplanarak beyan edilmesidir. Ancak yıllık beyanname verme zorunluluğu gelir unsurları yönünden farklıdır. Bazı gelir unsurları için matrah oluşsun veya oluşmasın yıllık beyanname verilmesi zorunludur. Bazı gelir unsurlarının kaynakta vergilendirilmesi ile yetinilir. Yıllık beyanname verilmesi gerekmez. Bazı gelir unsurları, yıllık beyanname ile beyan edilmez. Bazı gelir unsurları yasa ile belirlenmiş sınırları aşarsa yıllık beyanname ile beyan edilir.

A. Yıllık Beyanname ile Beyanı Zorunlu Olan Gelirler

Aşağıda sayılan mükellefler faaliyetlerinden kazanç elde etsin ya da etmesin yıllık beyanname vermek zorundadırlar:

- Ticari kazançları basit usulde vergilendirilenler
- Ticari kazançları işletme hesabı veya bilanço hesabı esasına göre vergilendirilenler
- Zirai kazançları zirai işletme hesabı veya bilanço esasına göre vergilendirilenler
- Serbest meslek kazancı elde edenler,
- Kollektif şirket ve komandit şirketin komandite ortakları

Yukarıda sayılanlar, faaliyetten kazanç elde edilsin edilmesin yıllık beyanname vermek zorundadırlar. (Zirai faaliyetin her zaman yıllık beyanname kapsamına alınması söz konusu değildir. İşletme büyüklüğü ölçüleri aşıldığında, zirai faaliyet nedeniyle zirai işletme defteri tutulması zorunlu olacak ve zirai işletme defteri tutan da yıllık beyanname kapsamına alınacaktır.) Bu kişiler faaliyetin terk edildiğini, artık faaliyette bulunulmadığını vergi dairesine yazıyla bildirmezlerse, yıllık beyanname vereceklerdir. Yükümlülüğün vergi dairesi kayıtlarından çıkarılması yazı ile istenmediği sürece yıllık beyanname boş da olsa verilmek durumundadır. Verilmemesi re'sen takdir nedenidir. Pek çok mükellef hakkında, vergi kayıtlarının silinmesi için gerekli dilekçeyi vergi dairesine vermedikleri için, takdir komisyonunca takdir edilen kazanç üzerinden vergi tarh edilmekte; tarh edilen vergiler, ilanen tebliğ edilerek (çünkü bu mükellefler işlerini terk ettikleri için bilinen adreslerinde bulunamamaktadırlar), vergiler tahakkuk etmekte, gereksiz vergi ödeme yükü altında kalmaktadırlar. Yukarıda belirtilenler dışında kalan kazanç ve iratlar için aynı yöntem söz konusu değildir. Gayrimenkul sermaye iratları, menkul sermaye iratları, ücretler, diğer kazanç ve iratlar gelir elde edilmiş olmak koşulu ile beyanname ile bildirilmek zorundadır. Bu gelir unsurlarını elde eden yükümlü elde ettiği dönem için yıllık beyanname verecektir. İzleyen yıl veya yıllarda, bu gelir unsurları elde edilmemişse, vergi idaresinin yıllık beyanname verilmediği için dosyayı takdir komisyonuna gönderme ve matrah takdir ettirme yetkisi yoktur.

B. Yurt Dışında Elde Edilen Gelirler ve Yıllık Beyanname

GVK.nun 3 üncü maddesinde tam mükelleflerin yurt içinde ve yurt dışında elde ettikleri kazanç ve iratlarının Türkiye’de vergiye tabi olduğu belirtilmiştir. Yurt içinde elde edilen gelirlerin ne zaman elde edilmiş sayılacağı ve gelirin safi tutarının nasıl belirleneceği yukarıdaki bölümlerde açıklanmıştır. Tam mükelleflerin yurt dışı gelirlerinin Türkiye’de vergilenmesi konusunda bu genel hüküm dışında ayrıntılı yasal bir düzenleme yoktur. Yasal düzenleme olmadığı gibi, vergi idaresi de tebliğ bazında doyurucu açıklama yapmış değildir.

1. Yurt Dışı Kazancın Elde Edilmesi

Yurt dışı kazançlarla ilgili olarak vergi yasalarımızdaki hemen, hemen tek hüküm, GVK'unun 85 inci maddesindeki yurt dışı kazancın elde edilmesini tanımlayan ifadedir. Bu maddede yurt dışı kazanç ve iradın;

— Mükellefin kazanç ve iradı Türkiye’de hesaplarına intikal ettirdiği,

— Türkiye’de hesaplara intikal ettirilmemesinin mükellefin iradesi dışındaki sebeplerden ileri geldiği belgelendirilirse, mükellefin bunlara tasarruf edebildiği,

Yılda elde edilmiş sayılacağı belirtilmiştir. Maddenin 2 nci fıkrasında yurt dışı kazancın elde edilmesi “*Türkiye’de hesaplara intikal etmesi*” koşuluna bağlanmıştır. Kazanç ve iradın Türkiye’de hesaplara intikal etmesi ne anlama gelmektedir? Ne yasada tanımı vardır. Ne de Maliye Bakanlığı bu kavramı açıklayan bir tebliğ yayınlamıştır. Fıkranın 2 numaralı bendinde ise, “*Türkiye’de hesaplara intikal ettirilememesi, mükellefin iradesi dışındaki sebeplerden ileri gelmesi*” ifadesi kullanılmıştır. Bu ifade, yurt dışı kazanç ve iradın Türkiye’deki hesaplara intikal ettirilememesini gerektiren bir durum olduğunu, bu durumun saptanabileceğini ortaya koymaktadır. Ancak bu durumun ne olduğu, nasıl saptanacağı konusunda ne yasal düzenleme, ne idari açıklama olarak hiçbir belirleme yoktur.

2. Yurt Dışı Kazancın Mükellefin Tasarrufuna Girmiş Olması

GVK.muzda vergilemenin gelirin elde edilmesine, gelirin elde edilmesinin de, mükellefin geliri tasarruf edebilme olanağına kavuşmasına bağlı olduğu bütün yorumcuların birleştikleri, kabul ettikleri bir genellemedir. Gelir unsuru kazanç ve iratların, mükellefin tasarrufunda olması kavramı farklı yorumlanabilmektedir. Gelirin elde edilmesinin mükellefin tasarrufuna bağlanması konusunda tartışma yoktur. Ancak GVK.nun 85 inci maddesinde, yurt dışı kazanç ve iratların elde edilmesinin mükellefin tasarrufu ile bağlantısının kurulmadığını çağrıştıran hükümler, ifadeler vardır. Şöyle ki;

— Yurt dışı kazanç ve irat, Türkiye’de hesaplara intikal ettiği tarihte elde edilmiş sayılacaktır. Mükellefin yurt dışı kazanç ve iradı Türkiye’deki hesaplara intikal ettirmesi ile tasarruf etmesi arasında bir bağ, ilişki var mıdır? Varsa bu ilişki nasıl kurulacaktır? Örneğin, yurt dışında gayrimenkul olan Türk vatandaşı gayrimenkul kirasını, yurt dışına yaptığı tatilde harcamışsa, gelire tasarruf etmiştir. Bu durumda, gelir, Türkiye’deki hesaplara intikal etmiş sayılabilir mi?

— “*Mükellefin iradesi dışında Türkiye’de hesaplara intikal ettirmemesi*” durumunda, bu gelire tasarruf ettiği yılda elde etmiş sayılacaktır. Bu ifadeden: “mükellef yurt dışında elde ettiği geliri, Türkiye’ye getirmek zorundadır. Getirme olanağının olması durumunda gelir elde edilmiş sayılır. Getirme olanağı yoksa, gelire tasarruf edip edemediğine bakılır. Bu anlayış yurt dışı gelirin tahsil esasına göre elde edilmiş sayılacağını mı ortaya koymaktadır? Yukarıdaki örneği alırsak, yurt dışında gayrimenkul sahibi tam mükellef, kira hasılatını yurt dışına gittiğinde tahsil ediyorsa, yurt dışına gitmesi mi beklenecektir? Kiracının kirayı ödeyip ödemeyeceği nasıl bilinecektir? Örneğin Türkiye’de kiracı kirayı ödemezse, mükellef gayrimenkul sermaye iradını elde etmemiş sayılıyor. Yurt dışındaki kiracının kirayı ödemeye hazır olup olmadığını nasıl bileceğiz? Soruları peş peşe sıralayabiliriz. Hiç olmazsa idari bazda tebliğlerle bu sorulara yanıt aranması gerekir.

3. Yurt Dışı Kazancın Türkiye’de Elde Edilen Kazanç ve İratlarla Beyanı

Yurt dışı kazanç ve iratlar 85 inci madde gereği yıllık beyanname ile beyan edilecektir. GVK.nda yurt dışı kazançların ayrı beyanname ile bildirilmesini öngören bir hüküm de yoktur. Dolayısıyla, yurt içi kazanç ve iratların beyanı çerçevesinde, bunun sonucu olarak da gelirin toplanması esasından hareketle, toplanarak beyan edilecektir. Yukarıda saydığımız sorunlar çözüldüğünde yurt dışı kazancın vergilenmesi ile ilgili yeni sorunlar ortaya çıkmayacaktır.

4. Yurt Dışı Zarar, Gelirin Toplanması ve Vergi Mahsubu

GVK.ndaki düzenleme itibarıyla, yurt dışı kazanç ve iratlara özgü yıllık beyanname ve vergilendirme yöntemleri getirilmemiş olması; yurt dışı gelirin genel hükümlere göre vergilendirilmesini gerektirmektedir. Genel hükümler, gelirin toplanarak vergilendirilmesi esasını getirmiştir. Bu, yurt içi ve yurt dışı gelirlerin aynı beyanname ile beyan edilmesini gerektirir. Yurt içi ve yurt dışı gelirlerin birlikte, aynı beyanname ile beyan edilmesi; yurt dışı zararın yurt içi kazanç ve irat toplamından, yurt içi zararın da yurt dışı kazanç ve irattan indirilmesi sonucunu verir.

Ancak özellikle yurt içi zararın mahsubu, GVK.nun ödenen vergilerin mahsubu ile ilgili 123 üncü madde hükümleri ile çatışacaktır. Şöyle ki, yurt içi ve yurt dışında ticari faaliyeti bulunan tam mükellef, yurt içi ticari faaliyetinden 100 birim zarar, yurt dışı ticari faaliyetinden 100 birim kazanç elde etmişse, beyannamesi matrahsız olacak ve vergi tahakkuk etmeyecektir. Bu mükellef, yurt dışı kazancı için yurt dışında dar mükellef olarak vergi ödemiştir. Yabancı ülkede ödediği vergiyi geri alamayacaktır. Çünkü, GVK.nun 123 üncü maddesine göre, yabancı memlekette ödenen verginin Türkiye’de tarh edilen gelir vergisinden indirilecek tutarı, bu verginin yabancı memleketlerde elde edilen kazanç ve iratlara isabet eden kısmından fazla olamayacaktır. Türkiye’de vergi tarh edilmediği için, indirilecek, dolayısıyla iade edilecek vergi de olmayacaktır. Bu durumda yurt içi zararın yurt dışı kazançtan indirilmesinin mükellef yönünden öneminin olmadığı söylenebilir. Ancak bizim görüşümüze göre, konuya bir başka yönden yaklaşılabilir. Ertesi yılda örneğin, 100 birim gelir beyan edilmişse, bu gelir için tarh edilen vergiden, bir önceki yılda matrah beyan edilmediği için indirilememiş yurt dışında ödenen verginin mahsup edilmesi ve mükellefin vergi ödememesi gerekir. Çünkü, birinci yıl yurt dışı gelir olmasaydı, mükellef ikinci yıl zarar mahsubu yapacağından vergi ödemeyecekti. İkinci yıl ödenen vergi yurt dışı kazançta isabet eden vergidir. Bir yıl önce yurt dışında ödenmiş bu verginin, ikinci yılda yurt içi gelirlerden hesaplanan vergiden indirilmesi gerekir. Yurt dışı gelirlerin vergilendirilmesi veya yurt dışında ödenen vergilerin mahsubu ile ilgili bugüne kadar vergi idaresinin götüş bildirmemiş olduğu göz önünde tutulduğunda, bu yorumumuzun ihtiyatla karşılanması gerekir.

Yurt dışı zararın Türkiye’de elde edilen gelirden mahsubu ile ilgili olarak 3380 sayılı Yasa ile, GVK.nun 88 inci maddesinde değişiklik yapılmıştır. GVK.nun 88 inci maddesinde yurt dışı zarar mahsubu ile ilgili hükümlerin ayrıntılarına girmeyeceğiz. Böyle bir hükme neden gerek görüldüğü üzerinde de durmayacağız. Çünkü, yurt içi ve yurt dışı gelirler aynı beyanname ile beyan edileceğine göre, yurt dışı zararın özel bir hükme gerek olmadan mahsup edilebilmesi gerekir. Bu hükmün yurt dışı zarar mahsubunun, kanun koyucu tarafından sınırlanmak istendiği ve mahsubun yapılabilmesi için bazı koşulların gerekli görüldüğü biçiminde değerlendirilmesi gerekir.

C. Yıllık Beyanname ile Beyan Edilmeyecek Gelirler

GVK.muzun esası, gelir vergisinin yıllık beyanname ile tarh ve tahakkuk ettirilmesidir. Genel ilke budur. Yıllık beyanname ile beyan edilmeyecek gelirler, bu ilkenin istisnası olarak GVK nun 86 ncı maddesinde sayılmıştır. Yıllık beyanname ile beyan edilmeyecek gelirler de kesin olarak beyan edilmeyecekler ve koşula bağlı olarak beyan edilmeyecekler olarak iki başlık altında incelenmelidir:

1. Kesin Olarak Yıllık Beyanname ile Bildirilmeyecek Gelirler

Aşağıda saydığımız gelirlerin birinin veya bir kaçının elde edilmesi yıllık beyanname verilmesini gerektirmez ve başka gelirler nedeniyle beyanname verildiğinde bu gelirler yıllık beyannameye yer almazlar. Ancak bu gelirlerin yıllık beyanname ile bildirilmemesi esası bu gelirlerin yabancı ülkelerde elde edilmesini kapsamamaktadır.

1.1. Gerçek Usulde Vergilendirilmeyecek Zirai Kazançlar

Yukarıda zirai kazançların vergilendirilmesi ile ilgili bölümlerde açıkladığımız gibi, zirai kazançlar ya gerçek usulde vergilendirilmekte, ya da hiç vergilendirilmemektedir; veya yalnızca vergi kesintisi yolu ile vergilendirilmektedir. Zirai kazançlarda, götürü gider usulüne göre vergileme yürürlükten kaldırılmıştır. Dolayısıyla, GVK nun 86 ncı maddesindeki gerçek usulde vergilendirilmeyecek zirai kazançların yıllık beyanname ile vergilendirilmeyeceğini belirleyen hüküm, yürürlükten kaldırılan zirai kazancın götürü gider usulüne göre saptanması yönteminin kalıntısıdır. Anlam değişikliğine yol açmayacağı için götürü gider usulü kaldırılırken, 86ncı maddede buna paralel değişiklikler yapılması yoluna gidilmemiştir.

GVK nun 86 ncı madde hükmüne göre, zirai işletme defteri veya bilanço esasına göre saptanmayan zirai faaliyet sonuçları yıllık beyanname ile vergilendirme sisteminin dışında kalacaktır.

1.2. Tüzel Kişiliği Haiz Emekli Sandıkları, Yardım Sandıkları ile Emeklilik ve Sigorta Şirketlerince Yapılan Ödemeler

Bu ödemeler GVK nun 75/15 maddesine göre menkul sermaye iradı sayılmaktadır. Menkul sermaye iratları bölümünde açıkladığımız tutarı tamamıyla vergi dışıdır. Bu tutarı aşan kısım vergi kesintisi yolu ile vergilendirilmektedir. İster vergi kesintisi yolu ile vergilendirilmiş olsun, ister vergi kesilmemiş olsun, bu menkul sermaye iradı yıllık beyanname ile vergilendirme konusu olmayacaktır.

1.3. Kazanç ve İratların İstisna Haddi İçinde Kalan Kısım

Kazanç ve iratların, istisna haddi içinde kalan kısmı yıllık beyanname ile beyan edilmeyecektir. Vergi kanunlarındaki istisna hükmü zaten vergi alınmaması amacı ile düzenlenmektedir. Dolayısıyla, istisna tutarı içinde kalan kazanç ve iradın beyan edilmeyeceği hükmüne gerek bile yoktur.

1.4. Gayrimenkul Sermaye İratları ve Menkul Sermaye İratları

Gayrimenkul ve menkul sermaye iratlarının yıllık beyanname ile beyan edilerek vergilendirilmesi iki yönden düzenlenmiştir. Vergi kesintisi yolu ile vergilendirilmiş olanlar ve vergi kesintisi ile vergilendirilmeyenler. Elde edilen ve vergi kesintisi ile vergilendirilmemiş ve istisna uygulamasına konu olmayan gayrimenkul sermaye iradı ve menkul sermaye iradı GVK nun 86/1-d hükmü gereği olarak 600.-YTL yi geçmiyorsa yıllık beyanname ile beyan edilmeyecek; başka gelirler nedeniyle

beyanname veriliyorsa, bu beyannameye dahil edilmeyecektir. GVK nun mk.123 üncü maddesi gereğince 600.-YTL lik had yeniden değerlendirme oranı ile her yıl artırılabacaktır. Bakanlar Kurulu'nun bu haddi ayrıca artırma yetkisi vardır. 2007 yılı kazançları için had 900.-YTL dir (259 Seri No.lu GVK GT). Dolayısıyla her yıl uygulanırken haddin yeniden değerlendirme oranına göre veya Bakanlar Kurulunca artırılan tutarı istisna olarak uygulanmalıdır. Bir mükellef 2007 yılında vergisi tevkif suretiyle alınmamış menkul sermaye iradı, istisna haddi kapsamında olmayan gayrimenkul sermaye iradı elde etmişse ve toplamı yukarıda açıkladığımız haddi geçiyorsa beyan edilecektir. Dar mükelleflerin de, vergi kesintisi yolu ile vergilendirilmemiş ve yukarıdaki haddi geçmeyen gayrimenkul ve menkul sermaye iratları yıllık beyanname ile vergilendirilmeyecektir.

1.5. Diğer Kazanç ve İratların Beyanı

Gelir unsurlarını açıklarken, yedinci gelir unsuru olan diğer kazanç ve iratların; değer artış kazançları ve arızı kazançlar olmak üzere farklı nitelikte iki geliri kapsadığını belirtmiştik. Değer artış kazançları, faaliyetten doğan kazançlar değildir. Spekülatif nitelikli sermaye artışı vergilemeye yönelik hükümleri kapsar. Arızı kazançlar ise arızı olarak yapılsa da faaliyetten doğan kazançlardır.

Menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası araçlarının elden çıkarılmasından sağlanan kazançlar dışında kalan değer artış kazançlarının 6.000.-YTL si vergiden istisnadır (2007 yılı için 6.400.-YTL si) beyan edilmeyecektir. 6.400.-YTL nin üstündeki değer artış kazançlarının 6.400.-YTL yi geçen kısmı beyan edilecektir.

Arızı kazançların ise, işin terkinden sonra elde edilen kazançlar hariç (GVK 82nci madde 2nci fıkra hükmü gereği) 10.000.-YTL si (2007 yılı için 15.000.-YTL) gelir vergisinden istisnadır. Dolayısıyla kazanç 15.000.-YTL'yi geçmiyorsa beyan edilmeyecek, geçiyorsa geçen kısmı beyan edilecektir.

1.5.1. Diğer Kazanç ve İrat Zararı

Diğer kazanç ve iratlardan doğan zararlar diğer altı gelir unsurlarından indirilemeyecektir (GVK Md. 88). Ancak, kendi içindeki (yani 7 nci gelir unsurundan) gelirlerden indirilebilecektir. Diğer kazanç ve iratlarda zarar mahsubu, tüm gelirlerin toplanmasından sonra yıllık beyannameye indirilecek zararlar bölümünde açıklanacaktır.

1.5.2. Diğer Kazanç ve İratların Beyanı ile İlgili Örnek

Bay (A) 25.07.2003 tarihinde Ankara'da 20.000.-YTL ye satın aldığı arsasını, 15.07.2007 tarihinde 40.000.-YTL ye, 16.09.2006 tarihinde 10.000.-YTL ye satın aldığı (X) Anonim şirketi hisse senetlerini de 12.06.2007 tarihinde 18.000.-YTL ye satmıştır. Ayrıca arızı olarak serbest meslek faaliyetinde bulunmuş ve 12.000.-YTL tahsil etmiştir.

Bay A;

— Arsasını dört yıl dolmadan sattığından (1.1.2007 den önce alındığı için süre beş yıl değil, dört yıldır) bu satış kazancı değer artış kazancı sayılacaktır. Kazancın saptanması için, arsanın elden çıkarıldığı ay hariç TEFE artış oranına göre maliyeti artırılacaktır. 2003 Temmuz ayı TEFE endeksi 7183,5 dir. Haziran 2007 TEFE endeksi de 10095,11 dir. Bu durumda arsa maliyeti $20.000 \times \frac{10095,11}{7183,5} = 28.106,38$.-YTL dir. $(40.000 - 28.106,38) = 11.893,62$.-YTL arsa satış kazancı vardır.

— Hisse senedini de bir yıldan önce elden çıkardığından, satış kazancı değer artış kazancı sayılacaktır. Eylül 2006 TEFE endeksi 9799,14 dir. Mayıs 2007 TEFE endeksi 10105,89 dir. Bu durumda hisse senedi maliyeti $10.000 \times 10105,89/9799,14 = 10.313,03$.-YTL dir. Kazanç $(18.000 - 10.313,03) = 7.686,97$.-YTL hisse senedi satış kazancı vardır. Arsa satış kazancı ile hisse senedi satış kazancı toplamı $(11.893,62 + 7.686,97) = 19.580,59$.-YTL nin 6.400.-YTL den fazlası 13.180,59.-YTL olacaktır. Arızı serbest meslek faaliyetinden kazancı 12.000.-YTL, 15.000.-YTL’lik istisna kapsamında olduğundan beyan edilmeyecek, diğer kazanç ve irat olarak yalnızca 13.180,59.-YTL beyan edilecektir.

2. Kaynakta Kesinti Yolu ile Vergilendirildiği İçin Yıllık Beyanname ile Bildirilmeyecek Gelirler

2.1. Tek İşverenden Alınan ve Vergi Kesintisi Yolu ile Vergilendirilmiş Olan Ücretler

Tutarı ne olursa olsun bu ücretler yıllık beyanname ile beyan edilmeyecektir. Ödeme sırasında kesilen vergisi işveren tarafından muhtasar beyanname ile vergi daireesine yatırılan bu ücret gelirleri, vergi kesintisi yolu ile kesin olarak vergilendirilmiş olmaktadır.

2.2. Birden Fazla İşverenden Alınan Ücretlerin Yıllık Beyanname ile Vergilendirilmesi

Birden fazla işverenden ücret alınmasında “birden sonraki işverenden” alınan ücretlerin toplamı 103 üncü maddede yazılı tarifenin ikinci gelir diliminde yer alan tutarı (2007 yılı için 19.000.-YTL) aşmıyorsa yıllık beyanname ile beyan edilmeyecektir. İki önemli sorun vardır:

a. “Birden sonraki işveren” ne demektir? Bu belirlemeyi en yüksek ücret olarak anlamak gerekir. Örneğin ücretli A, B, C, işverenlerden 2007 yılında sırasıyla 14.000.-YTL, 7.000.-YTL, 5.000.-YTL ücret almışsa, en yüksek ücret (“birden sonraki işverenden alınan sayılarak”) 14.000.-YTL, 19.000.-YTL’lik sınırın hesaplanmasında göz önünde tutulmayacak; diğer işverenlerden alınan 7.000.-YTL ve 5.000.-YTL ücretin toplamı 12.000.-YTL, 19.000.-YTL yi geçmediği için yıllık beyanname ile ücret beyanı yapılmayacaktır. Ancak, mükellef en fazla ücret aldığı işvereni değil, kendi seçtiği herhangi bir işvereni birinci işveren kabul edebilir. Mükellefin bu seçimlik hakkının olduğu, 16 numaralı Gelir Vergisi Kanunu sirkülerinde belirtilmiştir. Yukarıdaki örnekte, mükellef birinci işveren olarak 7.000.-YTL veya 5.000.-YTL ücret aldığı işvereni seçerse, diğer iki işverenden aldığı ücret $(14.000 + 7.000)$ veya $(14.000 + 5.000)$ her halükarda 19.000.-YTL sınırı aşacağından, toplam 26.000.-YTL ücretini yıllık beyanname ile beyan edecektir. Bunun önemi şuradadır. Bu ücretlinin ticari kazancından 40.000.-YTL zararı varsa, ücret gelirinden bu zararını yıllık beyannameye mahsup edeceği için vergi tarh edilmeyecek, ücretlerinden kesinti yolu ile ödediği vergileri de geri alacaktır. Oysa en fazla ücret aldığı işveren birinci işveren sayılıyorsa, ücretlerini yıllık beyannameye dahil edemeyeceğinden, ücretlerinden kesilen vergileri geri alamayacaktır.

b. Ücret dışında gelir elde edilmiş olması. GVK.nun 86 ncı maddesinin 1-b bendinde “birden fazla işverenden ücret almakla beraber, birden sonraki işverenden aldıkları ücretlerinin toplamı, 103 üncü maddede yazılı tarifenin ikinci gelir diliminde yer alan tutarı aşmayan mükelleflerin, tamamı tevkif suretiyle vergilendirilmiş ücretleri”nin yıllık beyanname ile beyan edilmeyeceği belirtilmiştir. Hüküm

açıktır. Ücretlerin beyanındaki 19.000.-YTL tutarındaki sınırın belirlenmesinde diğer gelirlerin etkisi yoktur. Örneğin, yukarıdaki örnekte ücretlinin ayrıca 5.000.-YTL vergi kesintisi yolu ile vergilendirilmiş menkul sermaye iradı varsa, ücreti için gene yıllık beyanname verilmeyecektir.

Ancak, ikinci ve sonraki işverenlerden alınan ücretlerin toplamı 19.000.-YTL yi geçerse birinci işverenden alınan ücret de yıllık beyanname ile vergilendirilecektir. Yukarıdaki (a şıkkı) örnekte, ikinci işverenden alınan ücret 13.000.-YTL, üçüncü işverenden alınan ücret 7.000.-YTL olsaydı, toplamı 20.000.-YTL 19.000.-YTL yi geçtiğinden,; birinci işverenden alınan 14.000.-YTL ücret de yıllık beyannameye katılacak , 2007 yılı ücret geliri olarak, 34.000.-YTL yıllık beyanname ile beyan edilecekti.

2.3. Vergisi Kesilerek Ödenmiş Gayrimenkul ve Menkul Sermaye İratları

GVK.nun 86/1-c maddesine göre, Türkiye’de tevkifata tabi tutulmuş olan birden fazla işverenden elde edilen ücretlerin, menkul sermaye iratlarının ve gayrimenkul sermaye iratlarının toplamı Tarifenin ikinci dilimini geçmezse, yıllık beyanname verilmeyecek, geçerse verilecektir. Ancak bu sınırın hesabında tek işverenden alınan ücret ile birden sonraki işverenden alınan ücretler göz önünde tutulmayacaktır. GVK.nun 86/1-c maddesinde birden fazla işverenden alınan ücretlerin hem toplanmayacağı, hem toplanacağı aynı cümle içinde yer almaktadır. Bir yandan vergi kesintisi yapılmış birden fazla işverenden alınan ücretler, menkul sermaye iratları ve gayrimenkul sermaye iratlarının toplamı tarifenin ikinci dilim sınırını geçerse yıllık beyanname ile vergilendirileceği belirtilirken; diğer yandan, sözü edilen sınırın saptanmasında birden sonraki işverenden alınan ücretlerin göz önünde tutulmayacağı ifade edilmiştir. Bu iki hüküm birbirine zıttır. Bu nedenle, birden fazla işverenden alınan ücretlerin yıllık beyanname ile bildirilmesinin GVK nun 86/1-b maddesi ile düzenlendiği; GVK nun 86/1-c maddesinin ücretlerin yıllık beyanname ile vergilendirilmesini düzenlemediği, yalnızca gayrimenkul ve menkul sermaye iratlarını düzenlediği sonucuna varmak gerekir.

Dolayısıyla vergi kesintisi yolu ile vergilendirilmiş menkul ve gayrimenkul sermaye iratları vergiye tabi gelir toplamı tarifenin ikinci dilimini geçerse yıllık beyanname ile beyan edilecek ve vergilendirilecektir. Vergiye tabi gelir toplamı ifadesi tüm gelirleri kapsamaktadır. Örneğin, 7.000.-YTL diğer kazanç ve iradı, 8.000.-YTL işyeri kirası, 6.000.-YTL alacak faizi geliri varsa; vergiye tabi gelirler toplamı 21.000.-YTL, 19.000.YTL sınırını geçtiğinden 14.000.-YTL gayrimenkul ve menkul sermaye iradı toplamı da beyan edilecektir.

Diğer yandan kazanç ve irat toplamı net kazanç ve irat toplamı olarak hesaplanmalıdır. Çünkü sınırı aşmaması gereken, vergiye tabi gelirdir. Vergiye tabi gelir, safi gelirdir.

2.3.1. Devlet Tahvilleri ve Hazine Bonosu Gelirleri

GVK.na 4710 sayılı Yasa ile eklenen geçici 59 uncu maddeye göre, 26.07.2001-31.12.2005 tarihleri arasında ihraç edilen Devlet tahvilleri ve Hazine bonoları faizleri ile bu menkul kıymetlerin elden çıkarılmasından sağlanan kazançların, 31.12.2007 tarihine kadar, 50 milyar lirası gelir vergisinden istisna edilmiştir (Bu tutar her yıl yeniden değerlendirme katsayısı ile artırılmaktadır. 2007 yılında elde edilen bu gelirlerin 205.994,16 YTL si gelir vergisinden istisnadır. Bu istisnanın uygulanması için, anılan menkul kıymetlerin 26.07.2001-31.12.2005 tarihleri arasında

ihraç edilmiş olmaları koşuluna dikkat edilmesi gerekir. (Bunlardan GVK'nun Geçici 67'nci maddesine göre vergi kesilmiş olması beyan etme zorunluluğunu ortadan kaldırmaz. Çünkü Geçici 67'nci maddede 1.1.2006 dan önce ihraç edilmiş Devlet tahvili ve Hazine bonosu gelirlerine 31.12.2005 tarihinde geçerli hükümlerin uygulanacağı belirtilmiştir.

2006 yılından sonra ihraç edilen Devlet tahvili ve Hazine bonosundan elde edilen gelir üzerinden GVK'nun Geçici 67 nci maddesine göre vergi kesintisi yapılmışsa beyan edilmeyecek, başka gelirler nedeniyle beyan edilen kazançla eklenmeyecektir.

2.3.2. Kurumlardan Elde Edilen Kar Paylarının Yıllık Beyanname ile Bildirilmesi

Kurumlar vergisi mükellefleri dağıttıkları karları üzerinden KVK'nun 30/3 maddesine göre vergi kesintisi yapacak ve kâr payı elde eden ortaklar elde ettikleri bu kâr paylarının yarısını (GVK'nun 22/2 maddesi uyarınca) yıllık beyanname ile beyan edeceklerdir. Ancak, dağıtılan kar paylarının beyanının bazı özellikleri vardır:

2.3.2.1. Genel Olarak Kar Payı Beyanı

Kar payı dışında beyan edilecek başka geliri bulunmayan kişi, bu kar payının yarısı tarifenin ikinci dilimindeki sınırı geçerse beyanda bulunacaktır. Başka geliri varsa bu geliri ile kar payının yarısının toplamı, tarifenin ikinci dilimi sınırını geçmezse bu kar payı gene beyan edilmeyecektir. Örneğin, 2007 yılında 20.000.-YTL kar payı ve konut olarak kiraya verdiği gayrimenkulünden istisnadan sonra 7.000.-YTL safi kira geliri elde etmiş gerçek kişi, kar payının yarısı 10.000.-YTL ile, konut kira geliri 7.000.-YTL toplamı 19.000.-YTL'yi geçmediğinden; konut kira geliri 7.000.-YTL'yi beyan ettiği yıllık beyannamesine, kar payı gelirini dahil etmeyecektir.

2.3.2.2. 31.12.1998 Tarihinde veya Daha Önceki Tarihlerde Sona Eren Dönemlerin Kurum Kazancının Dağıtılması

Bu kazançlar üzerinden dağıtılmadıkları halde vergi kesilmiş olduğundan 2007 yılında dağıtılmaları durumunda vergi kesilmeyecektir. 2007 yılında dağıtılan bu kazançları elde eden ortaklar; bunların brüt tutarlarının (vergi kesilmeden önceki tutarının) yarısı, diğer vergiye tabi gelirlerle birlikte sınırı aşıyorsa, anılan yarı kar payını yıllık beyanname ile beyan edecekler; hesaplanan vergiden kesilen verginin tamamını (beyan edilmemiş kar payına isabet eden de) indireceklerdir. (GVK. Geçici Md. 62/1-a)

2.3.2.3. 1999, 2000, 2001 ve 2002 Dönemlerinin Kurum Kazancının Dağıtılması

İlgili olduğu dönemlerde vergi kesilmiş olduğundan, bu kazançların 2007 yılında dağıtılmaları vergi kesintisine tabi olmayacaktır. 2007 yılında bu kazançları elde eden ortaklar, kar payının net tutarının yarısını 1/9 fazlasıyla, diğer vergiye tabi gelirlerle birlikte sınırı geçiyorsa, bu tutarı beyan edecekler; hesaplanan vergiden net kar payının tamamının 1/5'i mahsup edilecektir. (GVK. Geçici Md. 62/1-b)

2.3.2.4. 24.04.2003 Tarihinden Önce Yapılan Başvurular Gereğince Düzenlenen Yatırım Teşvik Belgeleri Kapsamında Yatırım İndirimi Konusu Kurum Kazançlarının Dağıtılması

Bilindiği gibi, GVK'nun yatırım indirimini yatırım teşvik belgesi kapsamındaki yatırım harcamalarına dayandıran ek maddeleri 24.04.2003 gününde yürürlükten

kaldırılmış; GVK nun 19 uncu maddesi ile, yatırım harcamalarına, yatırım teşvik belgesi kapsamında olup olmamasına bakılmaksızın yatırım indiriminden yararlanma esası getirilmiştir. GVK nun geçici 61 inci maddesi ile de ek maddelerin yürürlüğünden önceki başvuruya dayanılarak düzenlenen yatırım teşvik belgesi kapsamındaki yatırım harcamaları için, GVK nun yürürlükten kalkan ek maddeleri hükümlerine göre yatırım indirimi hakkının kullanılabileceği belirtilmiştir; ancak, bu şekilde vergi dışı tutulan kazanç üzerinden %19,80 oranında vergi kesintisi yapılacağı esası benimsenmiştir.

Ek maddelere göre hesaplanan yatırım indirimi nedeniyle kurumlar vergisi alınmayan kazanç üzerinden, dağıtılmadan önce vergi kesintisi yapılmış olduğundan, 2007 yılında dağıtımında vergi kesintisi yapılmayacaktır.

Bu kazanç paylarını elde eden ortaklar, kâr payının net tutarına elde edilen kâr payının 1/9'u eklendikten sonra bulunan tutarın yarısı, diğer vergiye tabi gelirleri ile birlikte sınırı aşarsa, bu kar payı tutarını (1/9 fazlası ile oluşan tutarın yarısını) yıllık beyanname ile beyan edecekler; hesaplanan vergiden net tutarın 1/5 ini mahsup edeceklerdir. (GVK. Geçici Md. 62/3)

3.2.2.5. Karın Sermayeye Eklenmesi

GVK.nun 94 üncü maddesinde, kurum kazancının sermayeye eklenmesinin kar dağıtımı sayılmayacağı belirtilmiştir. Kurum kazancının sermayeye eklenmesi ile ortağa kar payı yerine hisse senedi veya ortaklık payı verilmektedir. Karın sermayeye eklenmesi nedeniyle verilen hisse senedi veya ortaklık payı nedeniyle, menkul sermaye iradi elde edilmemiş sayıldığından, yıllık beyanname konusu olmayacaktır.

4. Yıllık Beyanname ile Vergilendirilmeyecek Gelirlerle İlgili Örnekler

Örnek 1

Bay (A) 2007 yılında (X) işverenden 40.000.-YTL, (Y) işverenden 12.000.-YTL ücret almıştır. Birkaç dergide yayınlanan makaleleri nedeniyle 5.000.-YTL telif ücreti almıştır. Konut olarak kiraya verdiği gayrimenkulünden 1.800.-YTL kira geliri tahsil etmiştir. Bir bankadaki mevduatından 30.000.-YTL faiz almıştır. 2006 yılında 10.000.-YTL ye satın aldığı Hazine bonosunu 2007 yılında 12.000.-YTL ye elden çıkarmıştır.

Bay (A);

- Birden sonraki işverenden aldığı ücret 12.000.-YTL, tarifenin ikinci dilimi sınırını geçmediği için, toplam ücreti, 52.000.-YTL,
- Telif ücreti 5.000.-YTL telif kazancı GVK.nun 18 inci maddesine göre istisna olduğu,
- Konut kirası 1.800.-YTL, GVK.nun 21 inci maddedeki istisnanın altında kaldığı,
- Hazine bonosu alım satım farkı 2.000.-YTL diğer kazanç ve irat, 6.400.-YTL istisna sınırı altında kaldığı için beyan edilmeyecek,

Yalnız 30.000.-YTL faiz geliri için genel hükümlere göre yıllık beyanname verilecek olmasına karşın, GVK.nun Geçici 67 nci maddesi kapsamında olduğundan faiz geliri için de beyanname verilmeyecektir.

Örnek 2

Bay (A) 2007 yılında, (X) işverenden 25.000.-YTL, (Y) işverenden 12.000.-YTL, (Z) işverenden 7.500.-YTL ücret almıştır. Konut olarak kiraya verdiği ve 1/2 hissesi eşine ait olan gayrimenkulden toplam 5.000.-YTL kira geliri elde edilmiştir. Bir kişiye borç olarak verdiği 5.000.-YTL için 400.-YTL faiz almıştır.

Bay (B);

— Birden sonraki işverenden aldığı ücret toplamı $(12.000 + 7.500 =) 19.500.-$ YTL tarifenin ikinci dilimini aştığından, $(25.000 + 12.000 + 7.500 =) 44.500.-$ YTL ücreti için yıllık beyanname verecektir.

— Konut olarak kiraya verilen gayrimenkulden payına düşen kira geliri 2.500.-YTL den gayrimenkul sermaye iradı istisnası 2.300.-YTL den sonra kalan tutar 200.-YTL ve alacak faizi geliri 400.-YTL toplamı 600.-YTL, 900.-YTL GVK. Madde 86/1-d de belirlenen sınırı geçmediğinden beyan edilmeyecektir.

Örnek 3

Bay (A), 2007 yılında (X) işverenden 30.000.-YTL, (Y) işverenden 14.000.-YTL ücret almıştır. İşyeri olarak kiraya verdiği gayrimenkulünden 26.000.-YTL kira tahsil etmiştir.

— Birden sonraki işverenden aldığı 14.000.-YTL ücret, beyan sınırını aşmadığından, 44.000.-YTL ücreti beyan etmeyecektir.

— İşyeri kirası olarak tahsil ettiği 26.000.-YTL beyan sınırını aştığından bu kira geliri yıllık beyanname ile beyan edilecektir.

Bay (A), işyeri kirası olarak 10.000.-YTL, konut kirası olarak 7.000.-YTL almış olsaydı, kira toplamı 19.000.-YTL.yi geçmediği halde konut kira geliri 7.000.-YTL den 2.300- YTL indirildikten sonra kalan 4.700- YTL dan % 25 götürü gider 1.175-YTLyi indirdikten sonra kalan 3.525- YTLyi beyan edecek, 10.000 YTL işyeri kirasını beyan etmeyecekti.

Örnek 4

Bay (A) 2007 yılında 6.000.-YTL konut kirası, 12.000.-YTL işyeri kirası, 6.000.-YTL alacak faizi elde etmiştir.

Bay A,

— 12.000.-YTL işyeri kirasının %25 götürü giderden sonra kalanı 9.000.-YTL dir. 6.000.-YTL konut kirasının 2.300.-YTL istisnadan sonra kalan 3.700.-YTL nin %25 götürü giderden sonra kalanı 2.775.-YTL dir. Bu durumda kira gelirleri ile alacak faizi toplamı $(12.000 + 6.000 + 6.000) = 24.000.-$ YTL, beyan sınırını geçtiğinden $(9.000 + 2.775 + 6.000) = 17.775.-$ YTL beyan edilecektir.

Örnek 5

Bay A, 2007 yılında 20.000.-YTL mevduat faizi, 2007 yılında ihraç edilen hazine bonosunun faizi olarak 400.000.-YTL, konut olarak kiraya verilen gayrimenkul kirası 11.000.-YTL, işyeri olarak kiraya verilen gayrimenkul kirası 9.000.-YTL, iki ayrı işverenden 40.000.-YTL ve 14.000.-YTL ücret almıştır:

Bay A,

— GVK.nun geçici 55 inci maddesine göre 1999-2005 yılları arası için tevkif suretiyle vergilendirilmiş mevduat faizleri beyan edilmeyecektir. 20.000 YTL 2007 yılında elde edildiği için bu hüküm uygulanamaz. Ancak geçici 67 nci maddeye göre vergi kesildiğinden geçici 67 nci madde hükmüne göre beyan edilmeyecektir.

— 400.000.-YTL Hazine bonusu faizine GVK.nun 76 ncı maddesindeki indirim oranı 2006 yılından geçerli olmak üzere 5281 sayılı Yasa ile kaldırıldığından indirim yapılmayacaktır. Ancak Geçici 67 nci madde kapsamında olduğundan beyan edilmeyecektir.

— Kiraya verilen konutun kira bedeli 11.000.-YTL ve işyeri kirası 9.000.-YTL toplamı beyan sınırını geçtiği için $(11.000 + 9.000) = 20.000$ YTL gayrimenkul sermaye iradı olarak beyan edilecektir.

— İki işverenden alınan 54.000.-YTL nin tamamı, ikinci işverenden alınan 14.000.-YTL, beyan sınırını geçmediğinden beyan edilmeyecektir.

II. YILLIK BEYANNAMEDE TOPLANAN GELİRLERDEN İNDİRİLECEKLER

A. GVK.na Göre İndirilecekler

Gelir unsurlarının safi tutarı yıllık gelir vergisi beyannamesinde toplanmaktadır. GVK.nun 89 uncu maddesine göre, yıllık gelir vergisi beyannamesinde toplanan gelir unsurlarından aşağıdaki indirimler yapılacaktır. Bu indirimler beyan edilen gelirle sınırlıdır ve ilgili olduğu dönem matrahından indirilir. GVK.nun 89 uncu maddesi gereğince yapılacak indirimler toplamı, yıllık beyannameye gösterilen gelir toplamından fazla ise, fazlası zarar olarak ertesi yıla devredilemeyeceği gibi; ilgili olduğu yılda gelirin yetersiz olması nedeniyle indirilemeyen tutarın ertesi yılda indirilmesi de söz konusu değildir.

1. Şahıs Sigorta Primleri, Bireysel Emeklilik Katkı Payları

Mükellefin şahsına, eşine ve küçük çocuklarına ait ölüm, kaza, sakatlık, hastalık, analık, doğum ve tahsil gibi şahıs sigorta primleri ile bireysel emeklilik sistemine ödenen katkı payları, aşağıdaki koşullarla yıllık beyannameye toplanan gelirlerden indirilebilecektir:

1.1. Miktar Olarak Sınırlama

Mükellefin yıllık gelir vergisi beyannamesinde toplanan gelirlerden, indirebileceği şahıs sigorta primleri ve bireysel emeklilik katkı payları asgari ücretin yıllık tutarı kadardır. Ayrıca yıllık beyannameye toplanan gelirin %10 unu da geçemeyecektir. İki yönden sınırlama vardır. Ödenen şahıs sigorta primi ve bireysel emeklilik katkı payı, gelirin %10 unu geçmiyor ve fakat asgari ücretin yıllık tutarını geçiyorsa, geçen kısım indirilemeyecektir. Asgari ücretin yıllık tutarını geçmiyor ve fakat gelirin %10 unu geçiyorsa, geçen kısım gene indirilemeyecektir.

1.2. Ödeme Zamanı Olarak Sınırlama

Şahıs sigorta primleri ve bireysel emeklilik katkı payları, beyan edilen gelirin beyan edildiği dönemde ödenmiş olmalıdır. Kazanç ve iratlar elde edildikleri yılı izleyen yılda beyan edilecektir. Gelir vergisi beyannamesinde indirilebilecek şahıs sigorta primleri ve bireysel emeklilik katkı payları gelirin elde edildiği yılda ödenmiş olmalıdır.

1.3. Sigorta ve Emeklilik Şirketi Yönünden Sınırlama

Şahıs sigorta veya emeklilik sözleşmesi “Türkiye’de kain” ve merkezi Türkiye’de olan bir şirket olmalıdır.

1.4. İndirim Mükerrer Olmamalıdır.

Şahıs sigorta primleri ile bireysel emeklilik sistemine ödenen katkı payları GVK. nun 63/3 maddesine göre ücret gelirinin safi tutarının saptanmasında indirilebilmektedir. Ücret gelirinin safi tutarının tespitinde indirilmişse, yıllık beyanname toplanan gelirden indirilemeyecektir.

Ayrıca eş ve küçük çocuklar için ödenen bu prim ve katkı payları aile reisi, eş ve küçük çocukların yıllık gelir vergisi beyannamesinden indirilecektir. Ancak burada da mükerrerlik olmayacak; bu kişilerin birinin yıllık beyannamesinden indirilmişse, aynı ödeme bir başka kişinin yıllık beyannamesinden indirilemeyecektir. (eş ve çocukların beyannamesinden indirildiğinde, aile reisinin beyannamesinden indirilemeyeceği konusu tartışmalıdır. Görüşümüzce, mükellefin eş ve küçük çocuklarının yıllık beyannamelerinden indirmedikleri prim ve katkı paylarının indirmedikleri kısmı, geliri indirime müsait olan aile bireyinin kendi yıllık beyannamesinden indirimi mümkündür. Çünkü, aksi takdirde mükellefin indirim hakkı kısıtlanmış olur. Örneğin mükellefin kendisi, eşi, küçük çocuğu için 3.000.-YTL den 9.000.-YTL prim ödenmişse ve eş 20.000, küçük çocuk 15.000, mükellefin kendisi 150.000.-YTL yıllık gelir beyan etmişlerse, eş ve küçük çocuk gelirlerinden 2.000 ve 1.500.-YTL indirdikten sonra, kalan 5.500 prim ödemesini mükellefin indirebilmesi gerekir.

Eş ve çocuklar kendi gelirleri nedeniyle yıllık beyanname vermek durumunda ise, bunlar için yapılan ödemeler kendi beyannamelerinden indirilecektir. GVK unun 89 uncu maddesindeki hüküm kapsamlıdır. Mükellefin kendisine, eşine ve küçük çocuklarına ait şahsi sigorta primleri ile bireysel emeklilik katkı payları mükellefin yıllık beyanname ile beyan ettiği kazançtan indirilebilecektir. Yukarıda belirttiğimiz sınırlamalar dışında bir sınırlama yoktur. Mükerrer olarak indirilememesi somut bir yasa maddesinin değil, mükerrerlik kavramının gereğidir. Dolayısıyla yıllık beyanname veren mükellef, mükerrer olmamak koşulu ile, kendisine eşine ve küçük çocuklarına ait bu prim ve katkı paylarını beyan ettiği yıllık kazancından indirebilecektir. Mükellefin, eşinin veya küçük çocuklarının gelir yetersizliği nedeniyle indirmedikleri prim veya katkı paylarını asgari ücretin yıllık tutarını ve gelirinin %10 unu geçmemek koşulu ile kendi beyannamesinden indirmesi mümkündür.

Ancak yıllık beyanname vermek zorunda değilse, vergisi tevkif yolu ile alınmış gelirleri olduğu ve beyan sınırı altında kaldığı için yıllık beyanname verilmesi bile, yıllık beyanname veren aile ferdinin gelirinden bu ödemeler indirilebilecektir. Maddede aile, reisi denmediği için aile fertlerinin her birinin beyannamesinden bu ödemelerin indirilmesi mümkündür.

2. Bağ-Kur Primleri

Esnaf ve Sanatkarlar ve Diğer Bağımsız Çalışanlar Sosyal Sigortalar Kurumu (Bağ-Kur) Kanununun 49 uncu maddesinde sigortalılarca ödenen giriş keseneği ve sigorta primlerinin vergi uygulamasında gider yazılabileceği belirtilmiştir. Dolayısıyla gelir vergisi matrahından indirilecek bir giderdir. İlke olarak tüm gelir unsurlarının safi tutarının saptanmasında gider olarak indirilebilmesi gerekir. Bu özelliği nedeniyle, rehberin yıllık beyanname toplanan gelirden yapılacak indirimler bölümünde açıkladık Bağ-Kur primlerinin vergi matrahından indirilmesi konusundaki 110 sayılı GVK.GTne göre;

— Bağ-Kur giriş keseneği ve sigorta primi, gelirin elde edildiği yılda ödenmiş olmak koşulu ile ticari ve mesleki kazanç nedeniyle verilen yıllık beyanname indirimi konusu olacaktır. (Tebliğde böyle demekle birlikte, mükellefin bu ödemeleri ticari veya mesleki kazancın safi tutarının tespiti sırasında indirmeleri de mümkündür.)

— Adi komandit şirketlerin, komanditer ortakları ile limited şirket ortakları hakkında da yukarıdaki esaslar çerçevesinde işlem yapılması,

— Bağ-Kur Kanunu kapsamına giren serbest meslek erbabının, GVK.nun 68/8 maddesi hükmüne dayanarak hasılatlarından emekli aidatı veya sosyal sigortalar primi indirmemiş olmaları gerekir. (Tebliğde bu koşul belirtilmiştir. Ancak yasal dayanağı yoktur. Elbette GVK.nun 68/8 maddesine göre indirdiği Bağ-Kur primini bir de Bağ-Kur Kanununun 49 uncu maddesine dayanarak iki kez indirmesi mümkün olmaz. Ancak, Bağ-Kur priminden ayrı olarak, Emekli sandıklarına GVK.nun 68/8 maddesi kapsamında ödediği giriş ve emeklilik aidatları ile mesleki teşekkülere ödenen aidatları mesleki hasılatından indirmiş olması, Bağ-Kur Kanununa göre ödediği giriş keseneği ve sigorta priminin matrahtan indirilmesine engel değildir.)

Adi komandit şirketlerin komanditer ortakları ile limited şirket ortaklarının Bağ-Kur primlerini kazançlarından indirebilecekleri belirtildiğine göre, bu indirimin ticari, zirai ve mesleki kazançtan indirilmesi biçiminde bir sınırlama yoktur. Oysa Maliye Bakanlığı'nca, bastırılan beyannamelerde ve e beyannamelerde, Bağ-Kur primi toplanan gelirden indirilecekler arasında değil, ticari, zirai ve mesleki kazançtan indirilecekler arasında gösterilmiştir. Bu düzenleme biçimi Bağ-Kur priminin yalnızca ticari, zirai ve mesleki kazançlardan indirilebileceği gibi bir izlenim yaratmaktadır. Oysa, 110 sayılı GVK GT de Bağ-Kur priminin menkul sermaye iradını niteliğindeki komanditer ortak ve limited ortakların gelirinden de indirilebileceği belirtilmiştir. Bakanlıkça düzenlenen beyanname örneği, Bakanlığın kendi tebliğine aykırıdır(daha geniş bilgi için Kazım Yılmaz I/209 Gelir Vergisi Sirküleri).

Bağ-Kur primlerinin matrahtan indirilmesinde aşağıdaki özellikler göz önünde tutulmalıdır:

— Bağ-Kur priminin gider yazılması, primin ait olduğu dönemle bağlantılı değildir. Primin ödendiği dönemle bağlantılıdır. Prim hangi dönemde ödenmişse, o dönemin kazancından indirilecektir.

— Bağ-Kur Kanunu ile düzenlenen sigorta konusunda gerek Bağ-Kur Kanunu gerek diğer kanunlarla, pek çok değişiklik yapılmakta, buna göre de sigortalıların basamakları yükseldiği için sigortalılar ek ödemeler yapmaktadırlar. Bu ek ödemelerin de gelir vergisi matrahından indirileceği Maliye Bakanlığı'nca kabul edilmektedir.

— Bağ-Kur primleri bu esaslar içinde kalınmak koşulu ile geçici gelir vergi matrahından da indirilebilecektir.

3. Özürlülerin Gelirinden İndirim

Özürlülerin yıllık beyanname ile beyan edilen gelirinden belli tutarda indirim yapılması GVK.nun 89/3 maddesinde belirtilmiştir. Bu indirimden mükellef olarak;

- Ticari kazancı basit usulde saptanan esnaf
- Serbest meslek erbabı

Yararlanacaktır.

(Ücretlilerin aylık kazançları üzerinden GVK nun 31 inci maddesine göre zaten indirilmiş olacaktır.)

Bu mükelleflerin gelirlerinden yapılacak indirim, GVK.nun 31 inci maddesindeki esaslara göre belirlenen tutardır. GVK.nun 31 inci maddesinde, çalışma gücünün %80 ini yitirmiş olanlar birinci derecede, %60 ını yitirmiş olanlar ikinci derecede, %40 ını yitirmiş olanlar da üçüncü derecede sakat kabul edilmişlerdir.

Buna göre;

Birinci derecede sakatların yıllık gelirlerinden 6.840.-YTL

İkinci derecede sakatların yıllık gelirinden 3.360.-YTL

Üçüncü derecede sakatların yıllık gelirinden 1.680.-YTL indirim yapılacaktır.

4. Eğitim ve Sağlık Harcamaları

GVK.nun 89/2 maddesinde mükellefin kendisi, eşi ve küçük çocuklarına ilişkin sağlık ve eğitim harcamalarının gelirin %10 una kadar kısmı matrahtan indirilebilecektir. Bu harcamaların gelir veya kurumlar vergisi mükellefi olan kişilerden (gerçek veya tüzel kişi) alınan belgelerle belgelendirilmesi gerekir. Gelir veya kurumlar vergisi mükellefi olmayan (döner sermayeli hastaneler, vakıf üniversiteleri gibi) gerçek veya tüzel kişilerden alınan belgelerde belirtilen sağlık ve eğitim harcamaları matrahtan indirilemez. Ayrıca, eğitim ve sağlık hizmetinin Türkiye’de yapılması da gereklidir. İktisadi işletmesi nedeniyle vakıf ve dernek kurumlar vergisi mükellefi olduğunda, iktisadi işletmesi olan vakıf veya derneğin iktisadi işletme kapsamında ki hizmet için faturası da sağlık ve eğitim gideri olarak matrahtan indirilebilir.

Eğitim ve sağlık hizmetleri için yapılan ödemelerin matrahtan indirilmesinin yasada belirtilen koşulları bunlardır. Düzenleme herhangi bir gelir unsurunun safi tutarının saptanması çerçevesinde düzenlenmediği, yıllık beyannamede toplanan gelirden indirilecekler arasında sayıldığı için, gelir unsuruna bakılmaksızın beyannamede toplanan gelirden indirilecektir.

4.1. Eğitim Harcamaları

Genel olarak anaokulu, kreş, dershaneler, kurslar da dahil olmak üzere eğitim ve öğretim kurumlarına yapılan ödemeler; ders kitabı, hikaye, roman, deneme bilimsel eser gibi her türlü kitap, kırtasiye alımları için yapılan ödemeler eğitim gideri olarak matrahtan indirilebilecektir.

Maliye Bakanlığı tebliğ ve özelemlerle, eğitim ve sağlık harcamalarının matrahtan indirilmesi uygulamasına yön vermiştir. Buna göre, eğitim harcamalarının matrahtan indirilmesinde göz önünde tutulması gerekenler aşağıda belirtilmiştir:

Gelir veya kurumlar vergisi mükellefi olmaları koşulu ile,

- Öğrenci yurtlarına yapılan ödemeler,
- Üniversitelere yatırılan ücret ve harçlar,
- Okullara gitme gelme hizmeti verenlere ödenen taşıma ücretleri,
- İnternet hizmeti için yapılan ödemeler,
- Özel sürücü kurslarına yapılan ödemeler,
- Üniversiteye hazırlama dergileri,

GVK.nun 89/2 maddesi kapsamında matrahtan indirilebilecek ödemelerdir.

Ancak,

- Gazete, dergi, alımlarına ilişkin harcamalar, fotokopi çekimleri, kitap ciltleme, cilt malzemesi satın alma,
- Bilgisayar alımı için yapılan ödemeler

Gelir vergisi matrahından indirilemeyecektir^{1(*)}.

4.2. Sağlık Harcamaları

Gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinden alınmış belgelerle belgelendirilmek koşulu ile mükellefin kendisi, eşi ve küçük çocukları için yapılan ilaç, sağlık malzemesi ve hastane giderleri matrahtan indirilebilecektir.

5. Sponsorluk Harcamaları

Gençlik ve Spor Genel Müdürlüğü Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun ile Futbol Federasyonu Kuruluş ve Görevleri Hakkında Kanun kapsamında yapılan amatör spor dalındaki sponsorluk harcamalarının tamamı; profesyonel spor dalları için %50 si yıllık gelir vergisi beyannamesinde toplanan gelirlerden indirilebilecektir (GVK Md.89/8).

6. AR-GE Harcamaları

31.07.2004 tarihinde yürürlüğe giren 5228 sayılı Yasa ile GVK.nun 89/9 maddesinde yapılan düzenleme ile, münhasıran yeni teknoloji ve bilgi arayışına yönelik araştırma ve geliştirme harcamaları tutarının %40 ının, “AR-GE indirimi olarak gelir vergisi matrahından indirilebileceği belirtilmiştir.

Doğal olarak indirim konusu yapılacak harcamalar araştırma ve geliştirme niteliğinde harcama olmak zorundadır. Araştırma ve geliştirme faaliyeti ile doğrudan ilgili olmayan harcamalar ile, tamamen araştırma ve geliştirme faaliyetinde kullanılmayan amortismanı tabi iktisadi kıymetler için ayrılan amortismanlar; %40 AR-GE indirimi kapsamında olmayacaktır. Bunlar işle ilgili olmaları durumunda elbette gider olarak kazancın saptanmasında göz önünde tutulacaklardır.

AR-GE indirimi ile ilgili şu iki özellik önemlidir:

6.1. AR-GE Harcamasının Dönemi

5228 sayılı Yasadan önce, AR-GE harcaması tutarını geçmemek üzere mükellefler ödeyecekleri gelir vergisinin %20 sinin ödenmesini erteleyebiliyorlardı. 5228 sayılı Yasa ile vergi erteleme yöntemi kaldırılmış, AR-GE harcamasının %40 ının gelir vergisi matrahından indirilmesi yöntemi benimsenmiştir. 5228 sayılı Yasanın geçici 5 inci maddesinde 31.07.2004 tarihine kadar yapılmış AR-GE harcamalarına yürürlükten kalkan hükümlerin uygulanacağı belirtilmiştir. 31.07.2004 tarihinden sonra yapılan AR-GE harcamalarının tamamı 5228 sayılı Yasa kapsamında olacağından, vergi erteleme ile ilgilendirilmeden, %40 matrahtan indirilmelidir.

6.2. AR-GE Harcamasının Gelir Vergisi Matrahına Etkisi

AR-GE harcamasının gelir vergisi matrahından indirilmesi her ne kadar 89 uncu maddede düzenlenmişse de, tüm gelir unsurlarından indirilecek gider niteliğinde değildir. Çünkü araştırma geliştirme gideri çok büyük ölçüde, ticari kazanç, daha az olasılıkla zirai kazanç veya serbest meslek kazancı kapsamında söz konusu olabilir.

^{1(*)} Giderler ve İndirimler, Recep Bıyık, Aydın Kıratlı, Syf. 616-617

Çünkü madde düzenlemesinde AR-GE harcamasının “işletme bünyesinde gerçekleştirilmesi” koşul olarak belirtilmiştir. Ücret, gayrimenkul sermaye iradı, menkul sermaye iradı, diğer kazanç ve iratlarda “AR-GE harcamasının işletme bünyesinde gerçekleştirilmesi söz konusu olamaz. 89 uncu maddede belirtilenlerin matrahtan indirimleri ise, kazanç saptanması ile ilgili değildirler. Yıllık toplam gelirden yapılacak indirimler söz konusudur. Bu indirimler beyan edilecek gelir varsa indirilir. Beyan edilecek gelir yoksa indirilemez. Ancak, ticari işletme bünyesinde yapılan AR-GE harcamasının ticari kazançtan indirileceği gibi bir koşul da yoktur. Ticari faaliyet zararlı sonuçlanmasına karşın, gayrimenkul sermaye iradı ve/veya menkul sermaye iradı ve/veya ücret ve/veya diğer kazanç ve irat toplamından ticari zarar indirildikten sonra kalan tutardan ticari işletme bünyesinde yapılan AR-GE harcamalarının indirilmesi mümkündür.

6.3. AR-GE Harcaması Konusu Giderler ve Kazanç Tespiti

Yukarıda da belirttiğimiz gibi, “işletme bünyesinde gerçekleştirilen AR-GE harcamaları yıllık beyannameye toplanan gelirden indirilecektir. İşletme bünyesinde gerçekleştirilen AR-GE harcamaları aynı zamanda kazancın elde edilmesi ve idamesi amacı taşıyan ödemelerdir. Dolayısıyla AR-GE nitelikli harcamalar, kazancın saptanması aşamasında da gider olarak düşülecektir. Kazançtan düşülmüş bu giderlerin %40 ı ikinci kez yıllık gelirden indirilecektir. Örneğin 2005 yılında işletme bünyesinde 100 birim AR-GE harcaması gerçekleştiren bir tüccar, bu 100 birim harcamayı 2005 yılı içinde ticari kazancından indirecektir. Mart 2006’da yıllık gelir vergisi beyannamesinde ticari kazancından indirdiği 100 birimin %40 ını (40 birimi), yıllık beyannamesinde topladığı gelirlerden ayrıca indirecektir. Böylece 100 birim harcama için matrahtan 140 birim düşülmüş olacaktır.

6.4. Maliye Bakanlığı’na Belirlenen Usul ve Yöntem

GVK.nun 89 uncu maddesinde AR-GE indiriminden yararlanacak harcamaların kapsamı ile uygulamadan yararlanılabilmesi için gerekli belgeleri ve usulleri belirlemeye Maliye Bakanlığı yetkili kılınmıştır.

Maliye Bakanlığı bu yetkisini kullanarak, 86 Nolu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği ile AR-GE indiriminden yararlanacak harcamaların kapsamını, gerekli belge ve usulleri açıklamıştır. 86 Nolu Tebliğdeki düzenlemeleri olduğu gibi rehberimize aktarmanın yararlı olacağı kanısında değiliz. Ancak AR-GE indiriminden yararlanacak mükelleflerin 86 Nolu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğindeki Bakanlık açıklamaları doğrultusunda işlem yapmaları gerektiğinin altını çizmek istiyoruz.

Maliye Bakanlığı’nın 86 Nolu Tebliğindeki AR-GE harcamalarının niteliği, AR-GE indirimi yöntem ve belgelerini çok kısa olarak hatta ana başlıklarla aşağıda vereceğiz:

- a. Tebliğde kullanılan, AR-GE indirimi, AR-GE projesi, Teknoloji, Yenilik, Yazılım kavramları tanımlanmıştır.
- b. AR-GE faaliyetlerinin kapsamı, kapsam dışındaki faaliyetlerin neler olduğu açıklanmıştır.
- c. AR-GE faaliyetinin sınırı, yani faaliyetin ne zaman sona ereceği düzenlenmiştir.
- d. AR-GE harcamaları gruplandırılmış ve bu gruplar açıklanmıştır.

d. İşletme bünyesinde yapılmayan, dışarıdan sağlanan fayda ve hizmetlerin AR-GE indiriminden yararlanma koşulları belirlenmiştir.

e. AR-GE projesi ile ilgili olarak istenecek belgeler açıklanmıştır.

f. AR-GE indiriminden yararlanmak, AR-GE indirimi ile ilgili işlemlerin Yeminli Mali Müşavir Raporuna bağlanması ve bu raporun beyannameye eklenmesi koşuluna bağlanmış; Yeminli Mali Müşavir raporunun kapsayacağı bilgi ve açıklamaların neler olması gerektiği belirtilmiştir.

7. Bağış ve Yardımlar

GVK.nun 89 uncu maddesinde, bağış ve yardımların gelir vergisi matrahından indirilmesi, bağış ve yardımın yapıldığı yere göre düzenlenmiş; bu yerler dışındakilere yapılan bağış ve yardımın matrahtan indirilmesi kabul edilmediği gibi, bağış ve yardımın ne kadarının matrahtan indirilebileceği de yapılan yere göre farklılaştırılmıştır. Matrahtan indirilmesi kabul edilen bağış ve yardımlar bu esasa göre aşağıda belirtilecektir:

7.1. Kamu Kurum ve Kuruluşlarına Dernek ve Vakıflara Yapılan Bağışlar

7.1.1. Beyan Edilen Gelirin Yüzde Beşi ile Sınırlı Bağışlar

Genel ve özel bütçeli kamu idarelerine, il özel idarelerine, belediyelere ve köylere kamu yararına çalışan derneklere, vergi muafiyeti tanınan vakıflara makbuz karşılığında yapılan bağış ve yardımların beyan edilen gelirin %5 ini geçmeyen kısmı gelir vergisi matrahından indirilecektir.

7.1.2. Okul, Sağlık Tesisi ve Benzeri Sosyal Tesislerle İlgili Bağışlar

Bu bağışlar beyan edilen gelirin tamamı ile sınırlandırılmıştır. Genel ve özel bütçeli kamu idarelerine, il özel idareleri ile belediye ve köylere bağışlanan

- Okul ve sağlık tesisleri
- Yüz yatak kapasitesinden az olmayan (kalkınmada öncelikli yörelerde elli yatak) öğrenci yurdu, çocuk yuvası, yetiştirme yurdu, huzurevi, rehabilitasyon merkezi inşası

İçin yapılan harcamalar veya bu tesislerin inşası için yapılan bağış ve yardımlar gelir vergisi matrahından indirilecektir. Bu nitelikteki mevcut tesislerin faaliyetlerini sürdürmeleri için yapılan bağışlar da bir sınırlama olmadan vergi matrahından indirilebilecektir.

Okul, sağlık tesisi ve benzeri sosyal tesisler için yapılan bağış ve yardımların matrahtan indirilmesinde aşağıdaki hususların göz önünde tutulması gerekir:

- Bu nitelikteki bağış ve yardım, yukarda belirttiğimiz kamu kurum ve kuruluşlarına yapılmalıdır. Aynı nitelikteki bağış, maddede sayılan kurum ve kuruluşlara yapılmazsa, beyan edilen gelirle sınırlı olarak indirilebilir.

- “Okul” ile ilgili bağış, esas eğitim ve öğretim hizmet yerlerini içermelidir. Rehberlik ve araştırma merkezi, mesleki eğitim merkezi, iş eğitimi merkezi gibi yerler “okul” kavramı içinde değildir ve GVK.nun 89/5 maddesinde belirtilen bu istisnadan yararlanamaz.

- Bağış; okul ve sağlık tesisleri, öğrenci yurdu, çocuk yuvası, yetiştirme

yurdu, huzurevi, rehabilitasyon merkezi inşası için veya bu tesislerin faaliyetlerini sürdürebilmeleri için yapılmış olmalıdır. Bunun dışındaki bağışlar GVK.nun 89/5 maddesi kapsamında değildir. Örneğin öğrencilerin spor, sosyal ve kültürel faaliyetleri için yapılan bağışlar bu kapsamda olmayacak; bu bağışlar 89/4 madde kapsamında ise gelirin %5 i kadarlık kısmı matrahtan indirilebilecektir.

7.1.3. Gıda Bankacılığı Faaliyetinde Bulunan Dernek ve Vakıflara Bağışlar

Fakirlere yardım amacıyla gıda bankacılığı faaliyetinde bulunan dernek ve vakıflara Maliye Bakanlığı'nca belirlenen usul ve esaslar çerçevesinde bağışlanan gıda,temizlik, giyecek ve yakacak maddelerinin maliyet bedelinin tamamı gelir vergisi matrahından indirilebilecektir.

Maliye Bakanlığı bağışın usul ve esaslarını 251 sayılı Gelir Vergisi Genel Tebliğinde belirlemiştir. Bu kapsamda bağışta bulunan mükelleflerin bu Tebliğdeki usul ve esasları göz önünde tutmaları gerekir.

7.1.4.Kültürel ve Sanatsal Faaliyetlerin Teşviki veya Tarihi Varlıkların Korunması Amaçlı Bağış ve Yardımlar

Bu bağış ve yardımlar iki ana grupta toplanabilir. Şöyle ki;

a. Genel ve özel bütçeli kamu idareleri, il özel idareleri, belediyeler, köyler, kamu yararına çalışan dernekler, Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflar tarafından yapılan

b. Yukarda sayılan kuruluşlar tarafından yapılmamakla birlikte, Kültür ve Turizm Bakanlığı'nca desteklenen veya desteklenmesi uygun görülen

GVK.nun 89/7 maddesinde on alt bent halinde sıralanan faaliyetlere ilişkin harcamaların tamamı yıllık beyannameye gösterilen gelir toplamından indirilebilecektir.

Maddede sözü edilen faaliyetleri tek tek saymayı gereksiz buluyoruz.

— Bu faaliyetler (a) da sayılan kurum ve kuruluşlar tarafından yapılıyorsa, bu kuruluşun anılan faaliyeti doğrultusunda ve yönetiminde bağış niteliğinde harcama yapılması veya bu faaliyet için harcanması amacı ile nakden bağış yapılması,

— Bu faaliyetler (a) da sayılan kurum ve kuruluşlar tarafından yapılmıyorsa, bağışta bulunanın faaliyeti ise, Kültür ve Turizm Bakanlığı'nca desteklendiğini gösteren bir belge ile belgelendirilmesi,

Gerekmektedir. Bu koşullarda yapılan harcama veya bağışın tamamı yıllık beyannameye gösterilen gelirden indirilebilecektir.

7.2. Aynı Bağış ve Yardımlarda Değerleme

Bağış ve yardım nakden yapılabileceği gibi, aynı bağış ve yardım yapılması da mümkündür. Bu durumda mal veya hak bağışı söz konusudur. Bağışlanan mal ve hakkın varsa mukayyet değeri, mukayyet değer yoksa VUK.nun 267 nci maddesindeki emsal bedele (üçüncü sıradaki takdir esası) göre değerlendirilmesi ve matrahtan indirilmesi gerekir.

7.3. Bağış ve Yardımların Belgelendirilmesi

GVK.nun 89/4 maddesinde makbuz karşılığında yapılan bağış ve yardımların beyannameye gelirden indirileceği belirtilmiştir. "Makbuz karşılığı bağış ve yardım" sözü geniş yorumlanmalıdır. Şöyle ki;

— Yardım Toplama Kanunu (23.06.1983 gün, 2860 sayılı Kanun) kapsamındaki kuruluşlara yapılan bağışların, Yardım Toplama Kanunu'nun Uygulaması Esasları Hakkında Yönetmeliğe uygun makbuzla belgelendirilmesi gerekir.

— Bu kapsamda olmayan kurum ve kuruluşlara yapılan bağışların, kurumun bağışı aldığını gösteren herhangi bir belge ile belgelendirilmesi mümkündür.

— Televizyon, radyo, gazete ve buna benzer yayınlarla yürütülen bağış kampanyalarında bağış ve yardımın yapıldığı kuruluşun verdiği makbuzla belgelendirilebileceği gibi, bu amaçla bankada açılan hesaplara para yatıranlara verilen banka dekontu ile de belgelendirilmesi mümkündür.

B. Özel Kanunlara Göre, Gelir Vergisi Matrahından İndirilecekler

1. Genel Afetler ile İlgili Bağışlar

Umumi Hayata Müessir Afetler Dolayısıyla Alınacak Tedbirlerle Yapılacak Yardımlara Dair Kanun gereğince bir fon oluşturulmuştur (md.33). Bu fona yapılan bağışların, bağışın yapıldığı yıl gelir vergisi matrahının tespitinde indirileceği aynı Kanunun 44 ve 45 inci maddelerinde belirtilmiştir. Dolayısıyla bu fona yapılan bağışların gelir vergisi matrahının tespitinde indirilmeleri mümkündür.

Afetlerden zarar görenlere yardımda bulunmak üzere kurulan Milli Yardım Komitesine veya mahalli yardım komitelerine yapılan bağışların da gelir vergisi matrahının tespitinde gider olarak beyannamede indirilmesi mümkündür.

2. Yüksek Öğretim Kanununa Göre Yapılan Bağışlar

Yüksek Öğretim Kanununun 56 ncı maddesinde, gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri tarafından, üniversitelere ve ileri teknoloji enstitülerine makbuz karşılığı yapılan nakdi bağışların tamamı gelir veya kurumlar vergisi matrahının tespitinde gider olarak beyannamede indirilebilecektir.

3. İlk Öğretim ve Eğitim Kanununa Göre Bağış ve Yardımlar

İlk Öğretim ve Eğitim kanununun 76 ncı maddesinde gelir veya kurumlar vergisi mükellefleri tarafından yapılan nakdi bağışların tamamının gelir ve kurumlar vergisi matrahının tespitinde gider olarak beyannamede indirilebileceği belirtilmiştir.

4. Sosyal Yardımlaşma İçin Bağışlar

Sosyal Yardımlaşma ve Dayanışma Teşvik Kanununun 9 uncu maddesine göre, Sosyal Yardımlaşma ve Dayanışma Teşvik Fonu ile Sosyal Yardımlaşma ve Dayanışma Vakfına yapılan bağışlar gelir vergisi matrahının tespitinde gider olarak beyannamede indirilebilecektir.

5. Türkiye Bilimsel ve Teknik Araştırma Kurumuna Bağışlar

Türkiye Bilimsel ve Teknik Araştırma Kurumu Kurulması Hakkında Kanununun 13 üncü maddesinde kuruma makbuz karşılığı yapılacak bağışların tamamının gelir vergisi yıllık beyannamesinde gösterilen gelirlerden indirilebileceği belirtilmiştir.

6. Sosyal Hizmetler ve Çocuk Esirgeme Kurumuna Bağışlar

Sosyal Yardımlaşma ve Çocuk Esirgeme Kurumu Kanununun 20 nci maddesi kuruma ve kuruluşlarına, gelir veya kurumlar vergisi mükellefleri tarafından yapılan bağışların tamamının gelir ve kurumlar vergisi matrahından indirilebileceğini belirtmiştir.

7. Atatürk Kültür, Dil ve Tarih Yüksek Kurumuna Bağışlar

Atatürk Kültür, Dil ve Tarih Yüksek Kurumu Kanununun 101 inci maddesinde bu kuruma yapılacak bağış ve yardımların tamamının gelir vergisi matrahının tespitinde gider olarak beyannamede indirileceği belirtilmiştir.

8. Türk Silahlı Kuvvetleri Güçlendirme Vakfına Bağışlar

Bu vakfın kuruluş kanununa göre vakfa yapılacak her türlü bağışın tamamı gelir vergisi matrahının tespitinde gider olarak beyannamede indirilebilecektir.

9. Milli Ağaçlandırma ve Erozyon Kontrolü Seferberlik Kanunu Kapsamındaki Bağışlar

Bu kanuna göre kurulan ormanlarda, ağaçlandırma bakım ve koruma için yapılan masrafların tamamı gelir vergisi matrahının tespitinde gider olarak beyannamede indirilecektir.

C. Kanunen Kabul Edilmeyen Giderlerin, Matrahtan İndirilecek Giderlere Etkisi

GVK unun 89 uncu maddesinde gelir vergisi beyannamesinde bildirilecek gelirlerden yapılacak indirimler sayılmıştır. Bu ifadeye dayanarak, bazı vergi inceleme elemanları indirilecek giderlerin, beyannamedeki kazanç ve irat toplamına, kanunen kabul edilmeyen giderler eklenmemiş tutarı ile sınırlı olduğunu ileri sürmüşler ve bu doğrultuda vergi ve ceza salmışlardır. Oysa gelir vergisi beyannamesinde bildirilecek gelir kanunen kabul edilmeyen giderleri kapsamaktadır. Çünkü, yasa bu gharcamaları gider saymamıştır. Gelirin saptanmasında gelirden indirilmeyecektir. Gelirden indirilmeyeceği yasa ile belirlenmiş tutarın gelir sayılmaması, kanunen kabul edilmeyen gider kavramına aykırıdır. Dolayısıyla, gelir vergisi beyannamesinde bildirilen gelir, kanunen kabul edilmeyen giderler eklendikten sonraki tutardır. Zaten kanunen kabul edilmeyen giderler kazanç ve irat saptanması aşamasında kazanç ve irattan düşülmemektedir. Kanunen kabul edilmeyen giderlerin beyannamede ayrıca gösterilmesi, VUK unun verdiği yetki ile Maliye Bakanlığı'nın beyanname kontrol ve seçimini kolaylaştırmak için uyguladığı bir yöntemdir. Bu bizim görüşümüzdür. Konunun uyumsuzluk yarattığı göz önünde tutulmalıdır.

D. Zararın İndirilmesi

GVK.nun 88 inci maddesinde, yıllık beyannamede yer alan gelir unsurlarının bazılarında oluşan zarar, toplanan gelirden indirilecektir. Ancak sermayede vukua gelen eksilmeler zarar sayılmayacak ve bunun sonucu olarak da şu veya bu biçimde matrahtan indirilmeyecektir.

1. Gelir Vergisi Matrahından İndirilecek Zararlar

1.1. Aynı Dönem İçinde Gelir Kaynaklarının Kendi Aralarında Zarar Mahsubu

GVK.nun 88 inci maddesinde gelirin toplanmasında; gelir kaynaklarının bir kısmından hasıl olan zararların, diğer kaynakların kazanç ve iratlarından mahsup edileceği belirtilmiştir. Ancak maddede parantez içinde “yedinci gelir unsuru diğer kazanç ve iratlardan doğanlar hariç” deyişi yer almıştır. Bu durumda yedinci gelir unsuru diğer kazanç ve irat zararı, yıllık beyannamede gelirlerin toplanmasına katılmayacak; yani bu zarar diğer gelir unsurlarından indirilmeyecektir. Bu konuda daha ayrıntılı açıklama “3.2.Yıllık beyannameden indirilemeyecek zararlar” bölümünde yapıl-

miştir. Burada özet olarak belirtmemiz gerekirse, altı gelir unsurundan her birinin kar ya da zararı yıllık beyannameye toplanacaktır. Yedinci gelir unsuru diğer kazanç ve iratlardan doğan zarar ise yıllık beyannameye alınmayacaktır.

1.1.2. Yıllık Beyannameye Beyan Edilen Zararın Mahsubu

Gelir unsurları yıllık beyannameye toplanacak, bu toplamın, indirim ve ekmelemlerden sonraki net sonucu gelir vergisi matrahını verecektir. Yıllık beyannameye yapılan bu hesaplamanın net sonucu zarar ise, yıllık beyanname ile zarar beyan edilecek; gelir vergisi matrahı oluşmayacak ve dolayısıyla vergi tarh edilmeyecektir.

Yıllık beyannameye gösterilen zarar, ertesi yılların gelir vergisi matrahlarından indirilecektir. Beş yıl arka arkaya indirilemeyen zarar, matrahtan indirilme niteliğini yitirecek, dolayısıyla beş yıldan sonra verilen yıllık beyannamelemlerden indirilemeyecektir. Birbirini izleyen yıllarda, beyan edilen birkaç yıl zararının, ileriki yıllardaki gelir vergisi matrahından indirilmesinde şu özelliğin göz önünde tutulması gerekir:

1. Esas ilke, en eski yıl zararının en önce indirilmesidir. Örneğin 2002 yılında 5.000 birim ve 2003 yılında 7.000 birim zarar beyan edildiği, 2005 yılında 3.000 birim, 2006 yılında 8.000 birim kazanç ve irat olduğu varsayılırsa; 3.000 birim 2005 yılı kazanç ve iradından önce 2002 yılının 5.000 birim zararının 3.000 birimi mahsup edilecek, 2002 yılının kalan 2.000 birim zararı ve 2003 yılının 7.000 birim zararının 6.000 birimi 2006 yılı karından mahsup edilecektir.

2. İlke bu olmakla birlikte, kazançlı olan yılda zarar mahsup edilmemesi zarar mahsup hakkını ortadan kaldırmayacaktır. Ancak beş yıllık zarar mahsup süresi de bu nedenle uzatılamayacaktır. Yukarıdaki örneğimizde 2005 yılı kazanç ve iradından geçmiş yıl zararı indirilmezse, 2006 yılı kazanç ve iradı 8.000 birimden gene mahsup edilecek, kalan 1.000 birim ileriki yıllara devredilecektir. Ancak ileriki yıllara devreden 1.000 birim zarar 2010 yılından sonraki gelirlerden indirilemeyecektir.

2. Yıllık Beyannameye Gösterilen Gelirden İndirilemeyecek Zararlar

2.1. Diğer Kazanç ve İrat Zararları

Diğer kazanç ve iratlardan kaynaklanan zararların, diğer gelir unsurlarından indirilemeyeceği GVK.nun 88 inci maddesinde parantez içi hüküm olarak belirtilmiştir.

Ancak, her gelir unsuru gibi diğer kazanç ve iratların da safi tutarının nasıl belirleneceği GVK.nun ilgili hükümlerinde ayrıca belirtilmiştir. Bu düzenleme biçimi, her gelir unsurunun olumlu ya da olumsuz sonucu (gelir ve zararı) saptandıktan sonra, olumlu ya da olumsuz gelir unsuru sonuçlarının yıllık beyannameye toplanması esasına dayanmaktadır. Diğer kazanç ve iratlar için bu ilkeye aykırı bir düzenleme yoktur. Diğer kazanç ve iratlarda da safi tutarın nasıl saptanacağı, GVK.nun Diğer kazanç ve iratlar başlıklı Yedinci Bölümünde düzenlenmiştir. Dolayısıyla yedinci gelir unsuru diğer kazanç ve iratların da olumlu veya olumsuz tek sonucu olabilir. Nasıl birçok ticari işlemin tek sonucu oluyor ve bu tek sonuç dönem ticari kazancı olarak yıllık beyannameye yer alıyorsa; nasıl bir kaç gayrimenkul kiralama işlemleri toplu olarak göz önünde tutuluyor ve tek bir irat saptanıp beyannameye irat veya zarar olarak intikal ediyorsa; diğer kazanç ve iratlarla ilgili işlemlerin tek bir sonuç olarak, olumlu veya olumsuz sonuçlarının yıllık beyannameye intikal etmesi gerekir. Zaten GVK.nun 88 inci maddesindeki ifade de bu görüşü doğrulamaktadır. Diğer kazanç ve iratların tek sonucu zarar olarak ortaya çıkmışsa, gelir unsurlarının toplanmasında bu zararın göz önünde tutulmayacağı, bu gelir unsuruna özgü bir

istisna olarak 88 inci maddede belirtilmiştir. Bu hükümden hareketle; diğer kazanç ve iratlardaki her işlemin birbirinden bağımsız olarak değerlendirileceğini, işlem sonuçlarının birbirinden bağımsız olduğunu gösteren bir hüküm yoktur. Altı gelir unsurunda olduğu gibi, yedinci gelir unsuru diğer kazanç ve iratları oluşturan işlem sonuçlarının toplanarak, tek bir sonuç halinde yıllık gelir vergisi beyannamesine intikal etmesi gerekir. Bu yorum biçiminin doğal sonucu da, aynı dönemdeki diğer kazanç ve irat işlemlerinin olumlu veya olumsuz sonuçlarının birlikte değerlendirilerek (doğal olarak işlem zararları işlem gelirlerinden indirilerek) bulunan sonucun yıllık beyannamede yer alması gerekir.

Diğer kazanç ve iratlar yönünden zararın kendi içinde netleştirilmesinde iki konunun göz önünde tutulması gerekir.

1. İşlem, gelir vergisi kapsamı içinde olmalıdır. Çünkü, diğer kazanç ve iradı, diğer gelir unsurlarından ayıran özellik, bu gelir unsurunun faaliyet veya sermayenin değerlendirilmesi (irat) bazında tanımlanmış olmamasıdır. Bu gelir unsurunun kapsamı, işlemler sayılarak belirlenmiştir. Dolayısıyla zararın kaynağı işlem, yedinci gelir unsuru diğer kazanç ve irat kapsamında ise, göz önünde tutulmalıdır. Örneğin, 2003 yılında 30.000 birime satın alınan hisse senedi 2006 yılında 10.000 birime satılmışsa, hisse senedi alınışından başlayarak iki yıldan sonra satıldığı için değer artış kazancı kapsamında olmayacaktır. Bu zararın gelir vergisi matrahından şu veya bu biçimde indirilmesi söz konusu değildir.

2. İşlem zararı sermayede azalış niteliğinde olmamalıdır. Çünkü, GVK.nun 88 inci maddesinde sermayede vukua gelen eksilmelerin zarar sayılmayacağı gene 88 inci maddede belirtilmiştir.

2.2. Sermayede Oluşan Eksilme Kaynaklı Zarar

Gene GVK.nun 88inci maddesinde sermayede vukua gelen eksilmelerin zarar niteliğinde olmadığı belirtilmiştir.

Aslında yasada kullanılan sermayede eksilme kavramı açık ve belirgin değildir. Örneğin, ticari kazanç, dönem başı ve dönem sonu öz sermaye farkı ile saptanacaktır. Dönem sonu öz sermayesi, dönem başı öz sermayesinden az olduğunda, zarar oluşacaktır. Bu aynı zamanda sermayede azalmayı mı ifade etmektedir? Böyle bir durumda, 88 inci maddenin “sermayede vukua gelen eksilmeler zarar addolunmaz” ifadesi; öz sermaye karşılaştırması sonucu çıkan zararın kabul edilmeyeceği biçiminde yorumlanamaz. Bu nedenle aşağıdaki başlıklar ile sermayede azalma kavramını somutlaştırmaya çalışacağız.

2.2.1. Gayrimenkul ve Menkul Sermaye İratlarında Giderlerin, Gelirlerden Fazla Olmasından Kaynaklanan Zarar

Faaliyete dayalı zararın, sermayede azalma olarak değerlendirilmesi pek olası değildir. Faaliyet sonucudur. Faaliyet sonunda kazanç oluşabileceği gibi, zarar da doğabilir. Ancak sermayenin değerlendirilmesi (gayrimenkul ve menkul sermaye) ile ilgili, irat ve sermaye artış veya azalış kavramları karıştırılabilir. Gayrimenkul sermaye iradı veya menkul sermaye iradının safi tutarının saptanmasında gider kabul edilenlerin, hasılatından indirilmesi sonucu oluşan zarar da sermayede eksilme değildir. Kiraya verilen gayrimenkulün kira gelirinden fazla gider yapılmış olması, gayrimenkulde eksilme yaratan, onun değerini azaltan bir sonuç değildir. Bu nedenle, iratlarda gider fazlalığından oluşan zarar sermayede eksilme anlamında değerlendirilemez. GVK.nun 88 inci maddesinde gayrimenkul ve menkul sermaye iradında gider fazlalığından oluşan zararın gerçek bir zarar olduğu, sermayeden eksilme kavramı içinde değerlendirilmemesi gerektiği belirtilmiştir.

2.2.2. Faaliyeti Sona Eren Ticari veya Zirai İşletmelerden Doğan Zarar

Faaliyeti sürdürülen ticari veya zirai işletme bünyesinde dönemler itibariyle zararlı sonuçlar ortaya çıkması, sermayede azalış olarak değerlendirilemez. Burada ticari veya zirai faaliyetten doğan zarar söz konusudur. Faaliyetle birlikte, bazen öz sermaye azalacak, bazen öz sermaye artacaktır. Faaliyeti sürmekte olan bir işletmede, dönem kazancının saptanması için, sürmekte olan işlemlerin dönem sonu itibariyle fotoğrafının çekilmesi demek olan dönem sonu bilançosunda saptanan öz sermaye azalışı, gerçek anlamda öz sermaye azalışı olarak algılanamaz. Hemen ertesi dönemde başında öz sermayenin artması söz konusudur.

Faaliyetin son bulmasında ise, öz sermayenin azalışı çoğalmasının nedeni olan ticari ve zirai faaliyet durmuştur. Dolayısıyla faaliyetin, artık, öz sermayeyi azaltması veya çoğaltması söz konusu değildir. Faaliyeti durdurulan bir işletmenin mahsup edilmemiş zararlarının mahsup edilmesi artık söz konusu değildir. Örneğin 2006 yılında faaliyeti durdurulan ticari işletmenin 5.000 birim zararının, 2007 yılında beyan edilen kazanç ve iratlardan indirilmesi mümkün değildir.

2.2.3. Kollektif ve Komandit Şirketlerin Tasfiye Dönemi Zararları

Faaliyeti durdurulan bir işletmenin kısmen veya tamamen elden çıkarılmasından doğan kazançlar, değer artış kazancı yani diğer kazanç ve irat sayılmıştır. Tasfiye dönemine giren kollektif veya komandit şirketlerin tasfiye karının, faaliyeti durdurulan bir işletmenin kısmen veya tamamen elden çıkarılmasından doğan kazanç niteliğinde olup olmadığı; bu işlemde doğan zararın diğer gelir unsurlarından indirilip indirilememesini belirleyen unsur olacaktır. Çünkü, GVK.nun 88 inci maddesinde, yedinci gelir unsuru diğer kazanç ve irat zararının diğer gelirlerden mahsup edilemeyeceği belirtilmiştir. Kollektif şirket tasfiye dönemi zararı, faaliyeti durdurulan bir işletmenin elden çıkarılması kapsamında sayılırsa, diğer kazanç ve irat niteliği kazanacağından, gelirin toplanmasında indirilmeyecektir. Kollektif ve komandit şirketlerin tasfiye dönemi zararının, diğer kazanç ve irat zararı olduğunu savunan görüşler olduğu gibi, ticari kazanç olduğunu savunan görüşler de vardır.

Sayın Recep Bıyık ve Aydın Kıratlı tasfiye halinde bulunan kollektif ve komandit şirketlerin tasfiye dönemindeki zararların, gerçek anlamda, sermayede meydana gelen zarar niteliğinde olduğu görüşü ile kollektif şirket ortaklarının ve komandit şirket komandite ortağının bu zararı, diğer gelir unsurlarının kazanç ve iratlarından indirmeyecekleri görüşündedir.^{2(*)}

Sayın Yılmaz Özbacı ise GVK.nun 85 inci maddesinde, kazanç sağlamasalar bile yıllık beyanname vermek zorunda olan kollektif şirket ortakları ile komandit şirketlerin komandite ortaklarının, bu şirketlerin tasfiye döneminde de yıllık beyanname vermek zorunda olduklarını; bu nedenle, kollektif şirket ve komandit şirketlerin tasfiye dönemi sonucunun GVK.nun Mük.80/5 madde kapsamında diğer kazanç ve irat değil, 37 nci madde kapsamında ticari kazanç sayılması gerektiğini; dolayısıyla bu şirketlerin tasfiye dönemi zararının ticari zarar olarak yıllık beyannameye toplanan gelirden indirilebileceği görüşündedir.^{3(*)}

Biz kollektif ve komandit şirket tasfiye dönemi zararının GVK.nun Mük.80/5 kapsamında diğer kazanç ve irat olmadığı, ticari kazanç kapsamında olduğu biçiminde ki Yılmaz Özbacı görüşüne katılıyoruz.

2 (*) Recep Bıyık, Aydın Kıratlı Giderler ve İndirimler syf.581

3 (*) Yılmaz Özbacı Gelir Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları syf.756-57

3. Yurt Dışı Faaliyet Zararının İndirilmesi

Bazı koşullarla yurt dışı faaliyet zararlarının da tam mükellefiyet hükümleri gereğince, yurt içindeki faaliyet gelirlerinden indirilmesi mümkündür. Çünkü, tam mükelleflerin yurt içi ve yurt dışı gelirleri toplanarak vergilendirilecektir. Bu ilkenin gereği, yurt dışında oluşan zarar yurt içi gelir toplamından indirilmelidir. GVK.nda yurt dışı zararların indirilmesi ayrıca düzenlenmiştir. Yurt dışı gelirlerin toplanması ile ilgili açıklamalarımızın yer aldığı (Onuncu Kısım I.'de) "B.4. Yurt Dışı Zarar, Gelirin Toplanması ve Vergi Mahsubu" başlığı ile bu konuda gerekli açıklama yapılmıştır. Bu bölümdeki açıklamalarımıza bakılması gerekir.

4. Adi Komandit Şirketlerde Komanditer Ortağın Zarar Mahsubu

Komanditer ortağın kar payı menkul sermaye iradıdır. Menkul sermaye iradında zarar oluşması gelir vergisi yasamızın yapısı, mantığı gereği kabul edilmemektedir. Bu nedenle, komandit ortaklık zararından komanditer ortağa düşen payın, komanditer ortağın diğer gelirlerinden indirilmesi söz konusu değildir.

Komandit şirket komanditer ortağının zarar payının mahsubu ile ilgili ikinci önemli nokta, bu zarar payının komandit şirketin ilerdeki yıllar zararından indirilip indirilemeyeceğidir.

Bizce bu da mümkün değildir. Çünkü komanditer ortağın zarar payının komandit şirketin ilerdeki yıllar kazancından indirilmesi, sermaye azalışını zarar kabul etmek sonucunu verir. Komandit şirket tüzel kişilik olarak ne gelir vergisinin ne de kurumlar vergisinin mükellefidir. Bu durumda komanditer ortağın zarar payının sonraki yıllar komandit şirket kazancından da indirilmesi söz konusu olmaz. Kaldı ki, TTK.nun 262 nci maddesindeki komanditer ortakların sermaye paylarının herhangi bir şekilde azalması durumunda, bu azalış giderilinceye kadar kar payı alamayacaklarını belirten hüküm de; komanditer ortak zarar payının ne komanditer ortağın kendi gelir vergisi beyannamesinden, ne de komandit şirketin sonraki yıllar kazancından indiremeyeceği anlamındadır. 251 inci madde de özsermayenin noksanı tamamlandıktan sonra ifadesi; her bir indirimin, sermayede azalmayı ifade eden zararların indirimini ifade eder.

5. Yıllık Beyannamede Zarar Devrinin Defter ve Belgelerin Saklanması Süresine Etkisi

VUK.na göre defter ve belgeler ilgili oldukları dönemi izleyen dönemden başlayarak beş yıl saklanmak zorundadır. Örneğin, 2005 vergilendirme dönemi ile ilgili defter ve belgeler 31.12.2010 gününe kadar saklanmak zorundadır. Ancak, dönem zararları sonuçlanmışsa, zararın en son mahsup edildiği dönemi izleyen beş hesap döneminde bu defter ve belgelerin saklanması zorunlu olacaktır. Örneğin, 2005 yılı zararları sonuçlanmış ve 2005 dönemi zararı 2006 ve 2007 yılları kazançlarından indirilmişse; 2005 dönemi defter ve belgeleri 2007 yi izleyen beş yıl yani 31.12.2012 yılına kadar saklanacak, istendiğinde yetkililere ibraz edilecektir.

ONBİRİNCİ BÖLÜM

YILLIK BEYANNAMENİN **SEKLİ VE İÇERİĞİ**

YILLIK BEYANNAMENİN ŞEKLİ VE İÇERİĞİ

Yıllık beyannamenin şekli ve içeriğini düzenleme yetkisi GVK nun 91 inci maddesi ile Maliye Bakanlığı'na verilmiştir. Maliye Bakanlığı bu yetkisine dayanarak, gelir vergisi beyannamesinin şeklini ve içereceği bilgileri belirlemekte; bu beyannamelerde yapılması gerekli görülen değişiklik ve eklemeleri düzenleyerek, beyannameleri bastırmakta ve parasız dağıtmaktadır. Maliye Bakanlığı VUK.nun 257 nci maddesi ile aldığı yetkiye dayanarak da 340 ve 346 sayılı VUK. Genel Tebliğlerini yayınlamış; vergi beyannamelerinin elektronik ortamda verilmesi için düzenlemeler yapmış, bazı mükellefler için elektronik ortamda beyanname verilmesini zorunlu kılmıştır. Ancak Maliye Bakanlığı'nın saptadığı bu şekil ve içeriğe uyulmaması beyannamelerin verilmemiş olması demek değildir. Bu durumda beyanname kabul edilecek; ancak, VUK.nun 355 inci maddesi gereğince Özel Usulsüzlük uygulanacaktır. Ancak beyannamenin elektronik ortamda verilmeyip, basılı kağıt doldurularak verilmesi durumunda, mükellef beyanname vermemiş değil, kendisinden istenen bilgiyi vermemiş olmaktadır. VUK nun 355 inci maddesinde cezanın uygulanabilmesi için, elektronik ortamda beyanname verilmesi vergi dairesince süre verilerek mükellefe tebliğ edilmeli, bu süre içinde elektronik ortamda beyanname verilmediğinde uygulanacak ceza bildirilmelidir. Bu tebliğ yapılmadan elektronik ortamda beyanname verilmediği için özel usulsüzlük cezası kesilmesi Yasaya aykırı olacaktır. Cezaya karşı dava açıldığında vergi mahkemeleri bu nedenle cezayı kaldırmaktadır.

ONİKİNCİ BÖLÜM

YILLIK BEYANNAMENİN

VERİLME ZAMANI

1. Genel Olarak

GVK nun 92 nci maddesinde, gelir vergisi beyannamesinin verilme süresi, basit usulde tespit edilen ticari kazançlar için Şubat ayının yirmi beşine kadar; diğer ticari kazanç ve diğer gelir unsurları için Mart ayının yirmibeşine kadardır. Şubat ayının yirmibeşine kadar verilmesi gereken beyanname yalnızca basit usulde saptanan ticari kazançlar içindir. Basit usulde saptanan ticari kazanç yanında, başka gelirler de beyan edilecekse, tüm kazançlar için beyanname verme süresi Mart ayının yirmi-beşi olacaktır.

2. Memleketi Terkte Beyanname Verme Süresi

Takvim yılı içinde memleketi terk edenlerin beyannameleri memleketi terkden önceki on beş gün içinde verilir. Memleketi terkten amaçlanan ikametgahın yurt dışına taşınmasıdır. Tam mükellefler yönünden “memleketi terk” kavramı dar mükellef koşullarının oluşmasını ifade etmektedir. Bu durumda memleketi terkten sonra doğan kazançların dar mükellefiyet esasında vergilendirilmesi gerekir. Zaten, GVK nun 91 inci maddesinde dar mükellef, tam mükellef ayırımı yapılmamasına rağmen, memleketi terk halinde beyannamenin terkten on beş gün önce verilmesi ile ilgili hükmün dar mükellefler için bütünüyle uygulanması söz konusu değildir. Örneğin Türkiye’deki gayrimenkulünü kiraya veren dar mükellefin Türkiye’de bulunması söz konusu değildir ki, Türkiye’yi terk etmesi beyanname verme süresini etkilesin. Yurt dışındaki dar mükellef kişi yıllık beyannamesini yurt dışından verebilir. Buna engel de yoktur. Dolayısıyla, memleketi terk ile birlikte beyanname verme süresini değiştiren hükmün esas olarak tam mükellefler için ve tam mükellefiyet esasında vergileme yönünden önemi vardır.

3. Ölüm Halinde Beyanname Verilme Süresi

GVK nun 92 nci maddesinde, ölen gelir vergisi mükellefinin beyannamesinin ölüm tarihinden itibaren dört ay içinde verileceği belirtilmiştir. Örneğin, 10 Ekim 2007 de ölen mükellefin gelir vergisi beyannamesi 10 şubat 2008 tarihine kadar verilmek zorundadır. Ölüm halinde, hesap dönemi başı ile ölüm tarihi arasındaki dönem tam bir vergilendirme dönemi kabul edilecektir. Ölüm, normal beyanname verme süresini de artıracaktır. Örneğin, 15 Şubat 2007 de ölen mükellefin 1.1.2007-15.02.2007 dönemi beyannamesi 15 Haziran 2007 ye kadar verilmiş olacaktır. Bu mükellefin 1.1.2006-31.12.2006 beyannamesinin 15 Mart 2007 ye kadar olan beyanname verme süresi de VUK.nun 16 ncı maddesi uyarınca 15 Haziran 2007 tarihine kadar uzamış olacaktır.

4. Zor Durum, Mücbir Sebep ve Beyanname Verme Süresi

VUK.nun 13 üncü maddesinde mücbir sebep, 17 nci maddesinde de zor durum düzenlenmiştir.

4.1. Mücbir Sebep Süre

VUK.nun 13 üncü maddesinde belirtilen mücbir sebepler aşağıdadır:

- Vergi ödevlerinin herhangi birinin yerine getirilmesine engel olacak derecede ağır kaza, ağır hastalık ve tutukluluk,
- Vergi ödevlerinin yerine getirilmesine engel olacak yangın, yer sarsıntısı, su basması gibi afetler
- Kişinin iradesi dışında vukua gelen mecburi gayubetler (kaybolmalar),

— Sahibinin iradesi dışındaki sebepler dolayısıyla defter ve belgelerin elinden çıkmış olması,

Mücbir sebep beyanname verme süresini kendiliğinden mücbir sebebin varlığı ortadan kalkıncaya kadar uzatır. Herhangi bir yerden, beyanname verme süresinin uzaması için izin alma gereği yoktur.

4.2. Zor Durumda Süre

VUK nun 17 nci maddesinde zor durumun tanımı yapılmamış “zor durumda bulunmaları hasebiyle vergi muamelelerine müteallik ödevleri süresi içinde yerine getiremeyecek olanlara, kanuni sürenin bir katını, kanuni sürenin bir aydan az olması halinde bir ayı geçmemek üzere Maliye Bakanlığı’nca mühlet” verileceği belirtilmiştir.

Hem zor durumun varlığını, hem de verilecek müddeti, yasada belirtilen sınır içinde kalarak Bakanlık takdir edecektir. Bakanlığın zor durum nedeniyle süre verebilmesi için aşağıdaki koşullar aranacaktır:

- Süre isteyen, yasal sürenin bitmesinden önce yazı ile istemde bulunacaktır.
- İstemde gösterilen mazeret, süre verecek makam tarafından kabule layık görülecektir.
- Sürenin verilmesi halinde verginin alınması tehlikeye girmeyecektir.

Zor durumda beyanname verme süresi mücbir sebepte olduğu gibi kendiliğinden uzamaz. Maliye Bakanlığından bu gerekçe ile izin alınması, Maliye Bakanlığı’nın da uzayan süreyi de belirten izin vermesi gerekir.

VUK nun 17 nci maddesinin son fıkrasında 5228 sayılı Yasa ile değişiklik yapılmış ve süre verme yetkisinin Maliye Bakanlığı’nca bölgeler, iller, ilçeler veya sektörler ile iş kolları ya da mükellef grupları itibarıyla yazılı başvuru şartı aranmaksızın kullanılabileceği belirtilmiştir.

Dolayısıyla, Maliye Bakanlığı kendiliğinden beyanname verme süresini uzatabilmektedir.

4.3. Süre ve Beyannamenin Posta ile Gönderilmesi

Beyanname yasada belirtilen sürenin son gününün çalışma saatinin bitimine kadar verilmek zorundadır. Beyanname posta ile gönderilebilir. Beyanname verilme süresinin son günü içinde olmak koşulu ile çalışma saatinin bitiminden sonra taahhütlü olarak postaya verilen beyanname, süresinde verilmiş sayılır. Beyannamenin vergi dairesinin eline geçtiği tarihin önemi yoktur. Bir başka anlatımla, postada geçen süre göz önünde tutulmaz.

ONÜÇÜNCÜ BÖLÜM

BEYANNAMENİN **VERİLECEĞİ VERGİ DAİRESİ**

BEYANNAMENİN VERİLECEĞİ VERGİ DAİRESİ

Vergi beyannamesi vergiyi tarha yetkili vergi dairesine verilir. Vergiyi tarha yetkili vergi dairesi tam ve dar mükellefe göre değişik düzenlenmiştir.

1. Tam Mükellefiyette Beyannamenin Verileceği Vergi Dairesi

Kural olarak mükellefin ikametgahının bağlı bulunduğu vergi dairesidir. Ancak, işyeri ve ikametgahı ayrı yerde olan mükelleflerin beyannamelerini, işyerinin bağlı olduğu vergi dairesine verdirmeye yetkisi Maliye Bakanlığı'na GVK nun 106 ncı maddesi ile verilmiştir. Maliye Bakanlığı, bu yetkisini kullanarak, belli büyüklüğü geçen yerlerde ticari kazanç ve serbest meslek kazancı elde edenlerin beyannamelerinin işyerlerinin bağlı bulunduğu yerlere verilmesi için genelgeler yayınlamıştır.

2. Dar Mükellefiyette Beyannamenin Verileceği Vergi Dairesi

Dar mükellefiyette, mükellefin işyerinin veya daimi temsilcisinin bulunması ve bu işyeri veya daimi temsilci yolu ile kazanç sağlanması durumunda ticari kazanç elde edilmiş sayılır. Dolayısıyla yıllık beyannamede işyerinin veya daimi temsilcinin bağlı bulunduğu vergi dairesine verilir. Gelir Vergisi Kanununun 101 inci maddesi uyarınca yıllık beyanname vermeye mecbur olmayan dar mükellefler;

- Gayrimenkullerin elden çıkarılmasından doğan kazanç ve iratlarını gayrimenkulün bulunduğu,
- Menkul malların ve hakların elden çıkarılmasından doğan diğer kazanç ve iratlarını mal ve hakların Türkiye’de elden çıkarıldığı,
- Ticari veya zirai bir işletmenin faaliyetinin durdurulması veya terk edilmesi karşılığında elde ettikleri diğer kazanç ve iratlarını işletmenin bulunduğu,
- Arızı olarak ticari işlemlerin yapılmasından veya bu nitelikteki işlemlere tavasuttan veya arızı olarak serbest meslek faaliyetinden elde edilen diğer kazanç ve iratları faaliyetin yapıldığı,
- Gerçek usulde vergiye tabi mükelleflerin terk ettikleri işleriyle ilgili olarak sonradan elde ettikleri diğer kazanç ve iratlar, ticari, zirai veya mesleki bir faaliyete hiç girilmemesi veya ihale, artırma ve eksiltmelere iştirak edilmemesi karşılığında elde ettikleri diğer kazanç ve iratları, vergisi tevkif suretiyle alınmamış menkul sermaye iratlarını ve diğer her türlü kazanç ve irada ilişkin ödemenin Türkiye’de yapıldığı,
- Diğer hallerde Maliye Bakanlığı’nca belirlenen

Yer vergi dairesine münferit beyanname ile bildirirler.

ONDÖRDÜNCÜ BÖLÜM
VERGİNİN HESAPLANMASI

VERGİNİN HESAPLANMASI

GVK.nun 103 üncü maddesinde gelir vergisi tarifesini artan oranlı olarak düzenlenmiştir. 2006 yılından önce, gelir vergisi tarifesini ücretliler ve diğerleri olarak ikili uygulanıyordu. 5479 sayılı Yasa ile 2006 yılından başlayarak bu sistem değiştirilmiş, tek tarife uygulamasına geçilmiştir. 2007 yılında hem ücretlere, hem diğer gelirlerle uygulanacak tarife aşağıdadır:

Gelir vergisi mükelleflerin gelirleri üzerinden aşağıdaki tarifeye göre vergi alınacaktır:

7.500 YTL ye kadar	%15
19.000 YTL nin 7.500._YTL si için 1.125 YTL, fazlası	%20
43.000 " " 19.000 " " 3.425.-YTL, fazlası	%27
43.000 YTL den fazlasının 43.000.-YTL si içim 9.905.-YTL fazlası "	%35

ONBESİNCİ BÖLÜM
VERGİNİN ÖDENMESİ

VERGİNİN ÖDENMESİ

Yıllık gelir vergisi beyannamesi, ilgili olduğu takvim yılını izleyen Mart ayının yirmibeşine kadar vergi dairesine verilir ve vergi tahakkuk fişii ile tahakkuk eder. Vergi birinci taksit Mart ayı sonuna kadar, ikinci taksit Temmuz ayı sonuna kadar olmak üzere iki eşit taksitte ödenir.

Basit usulde saptanan ticari kazancı için beyannamesini Şubat ayında veren mükellefler Şubat ayında tahakkuk eden gelir vergisini Şubat ve Haziran aylarında olmak üzere iki eşit taksitte ödeyeceklerdir.

ONALTINCI BÖLÜM

VERGİ MAHSUBU

I. KESİNTİ YOLU İLE ALINAN VERGİLERİN İADESİ

Yıllık beyannamede yer alan gelir unsurları üzerinden vergi kesintisi yapılması halinde, kesilen vergiler yıllık beyanname de bildirilen matrah üzerinden hesaplanan vergiden mahsup edilir(GVK Md.121). Verginin mahsubu için, vergi kesilen gelir unsurunun zararlar sonuçlanmış ve diğer gelirler toplamından indirilmiş olmasının önemi yoktur. Ayrıca beyannamede toplanan gelirler toplamının zararlar sonuçlanması ve zarar beyan edilmesi ve vergi tarh edilmemiş olması da vergi mahsubunun yapılmasına engel değildir.

Mahsup edilen vergi, beyanname üzerinden hesaplanan vergiden fazla olduğunda, aradaki fark mükellefe bildirilir ve mükellefin tebliğ tarihinden itibaren bir yıl içinde başvurması halinde vergi kendisine iade edilir.

A. Vergi İadesinde Süre

Yıllık beyanname ile beyan edilen gelirlerden kesilen vergilerin iadesi için, tebliğ tarihinden itibaren bir yıl içinde idareden istenmesi gerekir. Yasada iade edilecek verginin mükellefe bildirileceği; mükellefin, bu bildirim tebliğ tarihinden itibaren bir yıl içinde iade için vergi dairesine başvuracağı belirtilmiştir. Bir yıllık süre hak düşüren süre olarak kabul edilmektedir. Yani, vergi dairesinden bildirim tebliğinden itibaren bir yıl geçtikten sonra iade istenirse, bir yıl içinde iade istenmediği gerekçesi ile iade yapılmamaktadır.

Bir yıllık sürenin başlangıcı olarak, vergi idaresi tahakkuk fişinin tebliğ yerine geçeceği ve tahakkuk fişi tarihinden itibaren bir yıl içinde verginin geri istenmesi gerektiği görüşündedir. Buna karşılık, GVK.nun 121 inci maddesinde iade edilecek tutarın vergi dairesince mükellefe bildirileceğinin belirtildiği; tahakkuk fişinin bildirim sayılamayacağı, tahakkuk fişi bildirim sayılacak olsaydı, yasada bildirimden söz edilmeden beyannamenin verildiği tarihten itibaren bir yıl içinde iadenin mükellefin müracaatı ile isteneceği belirtilirdi. Oysa madde hükmünde vergi dairesinin iade edilecek vergiyi yazılı olarak mükellefe bildirmesi ve tebliğ etmesi, bir yıllık sürenin bu bildirim tebliğinden başlaması gerektiğinin belirtildiği, bu düzenleniş biçiminin verginin tutarının ayrı bir yazı işle mükellefe bildirilmesi gerektiği görüşü de vardır. Biz ikinci görüşü savunuyoruz. Ancak mükelleflerin Maliye Bakanlığı'nın görüşünü değerlendirmelerini, beyanname verme tarihinden başlayarak bir yıl içinde vergi iade veya mahsup başvurusu yapmalarını öneririz.

B. Vergi İadesinde Maliye Bakanlığı Yetkisi

GVK.nun 121 inci maddesine 02.01.2004 tarihi itibarıyla yürürlüğe giren ve 5035 sayılı Yasa ile eklenen fıkrada Maliye Bakanlığı'nın iadeyi mahsuben veya nakden yaptırmaya, inceleme raporuna, yeminli mali müşavir raporuna veya teminata dayandırmaya, iade için aranılacak belgeleri belirlemeye yetkili olduğu belirtilmiştir.

Maliye Bakanlığı yasada böyle bir yetki yokken de vergi mahsubu veya iadesi için bazı yöntemler belirlemiş, bazı belgelerin ibrazını istemiştir. Bu belge ve esaslar bir bütün olarak 1992 yılında yayınlanan 169 sayılı Gelir Vergisi Genel Tebliği ile düzenlenmiş; sonra 194 ve 217 numaralı Gelir Vergisi Genel Tebliğleri ve 31 sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Genel Tebliği ile ek düzenlemeler yapılmıştır. 2.1.2004 tarihinde yürürlüğe giren 5035 sayılı Yasadan sonra 6.4.2004 tarihinde yayınlanan 252 sayılı Gelir Vergisi Tebliği, yukarıda belirtilen tebliğlerdeki kesinti yolu ile alınan vergilerin mahsup ve iadesi konusundaki hükümleri yürürlükten kaldırmış ve bu mahsup ve

iadenin nasıl yapılacağını yeniden düzenlemiştir.

Kesinti yolu ile alınan vergilerin mahsup ve iadesi 252 sayılı Tebliğe göre yapılacaktır. 252 sayılı Gelir Vergisi Tebliği kesinti yolu ile alınan vergilerle ilgili olarak;

- Beyanname üzerinden hesaplanan vergiye mahsup,
- Mahsup yolu ile iade,
- Nakden iade,
- Geçici verginin mahsup ve iadesi,
- Diğer hususlar

başlıkları altında düzenleme yapmıştır.

1. Kesinti Yolu ile Alınan Vergilerin Beyanname Üzerinden Hesaplanan Vergiye Mahsubu

Yıllık beyanname ile beyan edilen gelir üzerinden kesilen vergiler, yıllık beyanname üzerinden hesaplanan vergiden mahsup edilecektir. Tebliğde bu mahsup için aşağıdaki koşullar öngörülmüştür:

a. Kesinti yolu ile alınan gelir vergisinin beyannameye dahil edilen kazanç ve irada ilişkili olması,

b. Kesinti yolu ile alınan gelir vergilerinin, kesintiyi yapan vergi sorumlularının adı, soyadı veya ünvanını, bağlı olduğu vergi dairesini, vergi kimlik numaralarını, ödemenin brüt tutarını, kesilen vergileri ve kesinti dönemlerini gösteren bir listenin beyannameye eklenmesi (Bu listenin bir örneği Rehberimize eklenmiştir. Ek.1)

2. Kesinti Yolu ile Alınan Vergilerin Mahsup Yolu ile İadesi

GVK.nun 121 inci maddesinde, yıl içinde kesinti yolu ile alınan gelir vergisinin yıllık beyanname üzerinden hesaplanan vergiden fazlasının, vergi dairesince mükellefe red ve iade olunacağını belirtmiştir. Maliye Bakanlığı, bu ret ve iadenin vergi borçlarına mahsubu yolu ile iadesi ve nakden iadesi olmak üzere iki yöntem düzenlemiştir. 252 Nolu Tebliğde mahsup yolu ile iade için aşağıdaki usul ve esaslar belirlenmiştir:

1. Herhangi bir sınırlama yoktur. Beyannameye iade edilecek vergi olarak gösterilen tutarın tamamı mükellefin dilekçesi üzerine (dilekçe örneği rehberimize eklidir Ek.2). beyanname verme tarihi itibarıyla mahsup edilecek, yani mahsup beyanname verme tarihinde geçerli olacak, yapılmış sayılacaktır. Mükellef yapılan vergi kesintilerine ilişkin bir tabloyu (Ek.1) beyannamesine eklemişse dilekçesine eklemesine gerek kalmayacaktır.

2. Mükellefler vergi kesintilerinden alacaklarının, ortağı bulundukları adi ortaklık veya kolektif şirketlerin müteselsilen sorumlu oldukları vergi borçlarına da mahsup edilmesini isteyebilirler. Bu istek mükellefin muaccel borcu yoksa karşılınır. Mahsup dilekçesinde adi ortaklık veya kolektif şirketin hangi dönem borçları için mahsup istendiği belirtilmelidir.

3. Vergi kesintisinden alacağın ileride tahakkuk edecek vergi borçlarından mahsubu da istenebilir. Bu durumda vergi borcunun tahakkuk ettiği dönemde mahsup yapılmış olur.

3. Kesinti Yolu ile Alınan Vergilerin Nakden İadesi

252 Nolu Tebliğde, 10.000.- YTL ya kadar olan nakden iadeler ve 10.000.-YTL nin üstündeki nakden iadeler farklı usul ve esasa bağlanmıştır.

3.1. 10.000.-YTL ye Kadarki Nakden İadeler

Bu iadelerde aşağıdaki esas ve usuller geçerli olacaktır:

1. Nakden iade dilekçe ile istenecektir.

2. Beyanname eki veya dilekçe eki tablo (Ek.1) ile birlikte;

— Ücret ve gayrimenkul sermaye iradına ilişkin olarak kesilen verginin iadesinde, kesintinin yapıldığını belirten işveren yazısı, gayrimenkul sermaye iradı ile ilgili olarak kira kontratı

— Menkul sermaye iradına ilişkin olarak kesilen verginin iadesinde, kesintiyi yapanlar tarafından (banka, özel finans kurumu gibi) düzenlenen ve kesintinin yapıldığını gösteren belge,

— Serbest meslek kazancına ilişkin olarak kesilen verginin iadesinde, kesilen vergilerin sorumlu adına tahakkuk ettiğini gösteren saymanlık yazısı,

— Ticari kazanç ve zirai kazançla ilişkin olarak kesilen vergilerin iadesinde vergi sorumlusu tarafından vergi dairesine ödendiğini gösteren belge,

Dilekçeye eklenecektir. Bu durumda, 10.000.-YTL ye kadar olanlar vergi inceleme raporu ve teminat aranmaksızın iade edilecektir.

3.2. 10.000.-YTL nin Üstündeki İadeler

1. Nakden iade dilekçesi verilecektir.

2. Nakden iade dilekçesine, yukarıda (3.1 bölümde) belirtilen belgeler eklenecektir.

3. Nakden iadesi istenen verginin 10.000.-YTL si inceleme raporu veya teminat aranmaksızın iade edilecektir.

4. İadenin 10.000.-YTL yi aşan kısmı için para veya süresiz teminat mektubu veya Devlet iç borçlanma senedi teminat olarak gösterilmesi halinde inceleme sonucu beklenmeksizin iade yapılacaktır.

5. Nakden iadenin 10.000.-YTL yi aşan, ancak 100.000.-YTL yi aşmayan kısmı mükellefle tam tasdik sözleşmesi imzalamış yeminli mali müşavirce düzenlenen tam tasdik raporu gereği iade edilir. 100.000.-YTL yi aşan kısmı inceleme raporu sonucuna göre iade edilir.

6. Yeminli mali müşavirce tam tasdik sözleşmesi imzalamamış mükellefler teminat göstermemişlerse, inceleme raporu sonucuna göre iade edilir.

7. Kesinti yolu ile alınan vergiden dolayı alacağın kısmen mahsup yolu ile kısmen nakden iadesinin istenmesinde, mahsuben iade, yukarıdaki mahsuben iadedeki (2.2. Kesinti Yolu ile Alınan Vergilerin Mahsup Yolu ile İadesi) usul ve esaslara göre değerlendirilir.

4. Kesinti Yolu ile Alınan Verginin Vergi Sorumlusunca Tahakkuk Ettirilmesi veya Ödenmemesi

Nakden iadenin yapılması için serbest meslek kazancına ilişkin kesilen vergilerin vergi sorumlusunca tahakkuk ettiğini gösteren saymanlık belgesi, ticari ve zirai kazançla ilişkin olarak da ödendiğine dair saymanlık belgesinin dilekçeye eklenmesi

gerektiğini yukarıda belirttik. Vergi sorumlusu bu vergiyi tahakkuk ettirmemişse veya ödenmemişse, bu belgeler yıllık beyanname veren mükellef tarafından dilekçeye bağlanarak vergi dairesine verilemeyecektir.

Bu durum; mahsuben veya nakden iadeyi isteyen mükellef tarafından vergi dairesine bildirilecektir. Mükellefin vergi dairesi bu bildirim üzerine konuyu vergi sorumlusunun vergi dairesine ileticektir. Vergi sorumlusunun vergi dairesi gerekli tarh ve tahakkuk işlemlerini ivedilikle başlatacak; verginin tahakkuk ve/veya ödenmesinden sonra verginin mükellefine mahsuben veya nakden iade yapılacaktır.

5. Adına Vergi Kesintisi Yapılan ile Gelir Sahibinin Farklı Kişi Olması

Bazen, adına vergi kesintisi yapılan kişi ile, üzerinden kesinti yapılan gelirin sahibi farklı olabilmektedir. Geliri beyan eden mükellef, kesilen verginin mahsubunda sorunlarla karşılaşmaktadır.

Adına vergi kesintisi yapılmış ve fakat gelirin sahibi olmayan mükellef, ilgili dönemde kendi adına yapılan vergi kesintilerinin ne kadarlık kısmının kendi gelirleri, ne kadarlık kısmının diğer gerçek veya tüzel kişilerle ilgili olduğunu bildiren bir dilekçeyi; ekinde diğer gerçek ve tüzel kişilere ait olan gelirler ve bunlar üzerinden kesilmiş tutarları gösteren bir tabloyu ve kesilen vergilerin vergi sorumlusu tarafından ilgili vergi dairesine yatırılmış olduğuna ilişkin belgelerin onaylı birer örneğini bağlı bulundukları vergi dairesine vereceklerdir. Tablonun bir örneği de mükellefe iade edilir. Mükellefe iade edilen örnek, gelirin sahibi tarafından kesinti yolu ile ödenen vergilerin mahsubu ve iadesinde kullanılır.

II. GEÇİCİ VERGİNİN MAHSUP VE İADESİ

Geçici vergi, basit usulde vergilendirilenler hariç ticari kazanç elde edenler ile serbest meslek kazancı elde edenlerin üçer aylık dönemler itibariyle beyan ettikleri gelir üzerinden hesaplanan bir ön vergidir. Bu vergi yıllık beyanname üzerinden hesaplanan vergiden mahsup edilecektir. Mahsup fazlasının mükellefin diğer vergi borçlarına mahsup edileceği, artanın da mükellefin yıllık beyanname verdiği yılın sonuna kadar vereceği dilekçe ile iadesini istemesi halinde iade edileceği Mük.120 nci maddede belirtilmiştir.

Geçici verginin mahsup ve iadesi de 252 sayılı GVK. Genel Tebliğinde açıklanmıştır. Ancak, geçici verginin mahsubunun da düzenlendiği GVK nun Mük.120 nci maddesinde; geçici verginin uygulanma usul ve esaslarını belirleme yetkisi Maliye Bakanlığı'na verilmiştir. Fakat kesinti yoluyla alınan vergilerin mahsup ve iadesi ile ilgili olarak Mük.121 inci maddede verilen “iadeyi mahsuben veya nakden yaptırma, inceleme raporuna, yeminli mali müşavir raporuna veya teminata bağlama ve iade için aranılacak belgeleri belirleme” yetkisi verilmiş değildir. Geçici verginin mahsup ve iadesi ile ilgili 252 sayılı Gelir Vergisi Tebliği açıklamalarını aşağıda özetlerken, bu özelliğin göz önünde tutulması gerekir.

A.Geçici Verginin Yıllık Beyanname Üzerinden Hesaplanan Vergiye Mahsubu

Yıllık beyanname üzerinden hesaplanan gelir vergisinden geçici verginin mahsup edilebilmesi için geçici verginin ödenmiş olması gerekir. Tahakkuk etmiş, ancak, yıllık beyannamenin verildiği tarihe kadar ödenmemiş geçici vergi terkin edilecek; diğer yandan tahakkuk eden geçici verginin ödenmesi gereken tarihten, terkin edildiği tarihe kadar geçen süre için gecikme zammı alınacaktır.

B. Geçici Verginin Mahsup Yolu ile İadesi

Ödenen geçici verginin yıllık beyanname üzerinden hesaplanan gelir vergisinden fazlası, mükellefin diğer vergi borçlarına mahsup edilir. Tebliğdeki bu belirleme GVK nun Mük.120 nci madde hükmüdür. Dolayısıyla mükellefin herhangi bir istemi, dilekçesi olmasa bile, bu mahsubun vergi dairesi tarafından re'sen yapılması ve borcun mahsup edilen geçici vergi alacağı kadar kısmının ödenmiş sayılması gerekir. 252 sayılı Gelir Vergisi Genel Tebliğinde de mahsubun re'sen yapılacağı belirtilmiştir. Re'sen yapılan mahsupta, doğal olarak, 6183 sayılı Yasanın 47 nci maddesindeki mahsup sırası göz önünde tutulacaktır.

Mahsup işlemi, herhangi bir koşula bağlı değildir. Beyannamenin verildiği tarihte gerçekleşmiş sayılacak , dolayısıyla bu borç için, beyannamenin verildiği tarihten itibaren gecikme zammı çalışmayacaktır.

C. Geçici Verginin Nakden İadesi

Geçici verginin nakden iadesi için de mükellefin dilekçe vermesi zorunluluğu yoktur. Mük.120 nci maddede “mahsuplara rağmen kalan geçici vergi tutarı, o yılın sonuna kadar yazılı olarak talep edilmesi halinde mükellefe ret ve iade olunur” hükmü varsa da, 252 sayılı Gelir Vergisi Genel Tebliğinde “Mahsup sonucu iadesi gereken miktarın bulunması ve bu tutarın beyannamenin ilgili tablosuna yazılmış olması mükellefçe yazılı olarak yapılmış iade talebi olarak kabul edilir” açıklaması yapılmıştır. Yani yıllık gelir vergisi beyannamesinde iade edilecek geçici vergi sütununa yazılı olan tutar, mükellefin yasa hükmünde belirtilen yazılı isteği olarak kabul edilmiştir.

Ancak, beyannamenin ilgili tablosuna iade edilecek vergi yazılmamış ise, re'sen; mükellefe ne mahsuben ne de nakden iade yapılamayacaktır. Bu durumda mükellefin beyannamenin verildiği yılın sonuna kadar yazılı talepte bulunması gerekir.

III. KESİNTİ YOLU İLE ALINAN VERGİNİN

GEÇİCİ VERGİDEN MAHSUBU

Kaynakta kesinti yolu ile alınan vergiler, üçer aylık dönemlerde verilen geçici vergi beyannamesi üzerinden hesaplanan vergiden mahsup edilmektedir. Bu durumda, geçici vergiden mahsup edilen kesinti yolu ile alınan vergi, bir anlamda nitelik değiştirmekte, geçici vergiye dönüşmektedir. Çünkü bu yolla geçici vergi ödenmiş olmaktadır. Yukarıda da açıkladığımız gibi, kesinti yolu ile ödenen verginin mahsuben veya nakden iadesinden, geçici verginin mahsuben veya nakden iadesi oldukça farklıdır.Geçici verginin mahsuben veya nakden iadesi için, yeminli mali müşavir raporu, vergi incelemesi veya teminata bağlı olmadığı, hatta vergi dairesince re'sen yapıldığı halde, kesinti yolu ile alınan verginin iadesi yukarıda açıkladığımız usul ve esaslara bağlanmıştır.

Kesinti yolu ile ödenen vergi, geçici vergiden mahsup edildiğinde, geçici verginin ödenmiş kabul edilmesi ve yıllık beyanname üzerinden hesaplanan vergiden geçici verginin mahsup edilmesi sonucu kalan fazlalık, geçici vergiden alacak niteliği kazanmaktadır. Ancak Maliye Bakanlığı uygulamasında, geçici verginin kesinti yolu ile ödenmesi durumunda geçici vergi ödenmemiş varsayılmakta; yıllık beyannamenin ödenen geçici vergi sütunu boş bırakılarak, geçici vergiden mahsup edilen kesinti yolu ile ödenen vergi mahsup edilmemiş gibi, kesinti yolu ile ödenen vergilerin tamamı, beyannameye gösterilmektedir. Bu durumda geçici vergiden alacak çıkmamakta, alacağın tamamı kesinti yolu ile ödenen vergi sayılmaktadır.

IV. YURT DIŞINDA ÖDENEN VERGİLERİN MAHSUBU

Tam mükellefler yurt içinde ve dışında elde ettikleri gelirler üzerinden vergilendirilirler. Dolayısıyla yurt dışında elde ettikleri gelirleri için yurt dışında vergilendirilmiş olmalarına rağmen, bu gelirleri yıllık beyannamelerinde göstermek zorunda olabilirler. Çifte vergilemeyi önleme anlaşmalarında bu gibi durumlarda vergileme hakkının tek ülkede olması amaçlanmıştır. Ancak her ülke ile ilgili çifte vergilemeyi önleme anlaşması olmadığı gibi, çifte vergilemeyi önleme anlaşmalarında da iki ülkeye de vergileme hakkı veren hükümler de yer almaktadır. Bu nedenle, GVK.nun 123 üncü maddesinde yurt dışı kazanç üzerinden yurt dışında ödenen gelir vergisi benzeri vergilerin, Türkiye’de tarh edilen gelir vergisinin yurt dışında elde edilen kazanç ve irada isabet eden kısmından indirileceği belirtilmiştir.

A.Yurt Dışında Ödenen Verginin, Yıllık Beyannamede Hesaplanan Vergiden Mahsubu

Ana ilke yıllık beyannamede hesaplanan verginin yurt dışında elde edilen kazanç ve irada isabet eden kısmının mahsup edilmesidir. Yıllık beyannamede yurt içi kazanç ve irat toplamı 50.000.-YTL, yurt dışında elde edilen kazanç ve irat toplamı da 28.000.-YTL, yurt dışında ödenen vergiler 11.000.-YTL ise; yıllık beyanname üzerinden hesaplanan 24.720.-lira verginin $(28.000/78.000 \times 100) = \%35$ i yani 24.720 $\times \%35 = 8.652$.-lirası yurt dışı kazançta isabet eden vergi olacak ve yurt dışında ödenen 11.000.-YTL verginin 8.652.-YTL si hesaplanan 24.720.-YTL vergiden indirilebilecektir.

B. Yurt Dışında Ödenen Verginin İndirilmesi İçin Aranılan Belgeler

Yurt dışında ödenen verginin yıllık beyanname üzerinden hesaplanan vergiden mahsubu için aşağıdaki belgelerin ibraz edilmesi gerekir:

a. Yurt dışında ödenen verginin gelir üzerinden alınan şahsi bir vergi olduğu, yani Türkiye’deki gelir vergisi benzeri olduğu kanıtlanmalıdır.

b. Yurt dışında vergi ödendiğini gösteren yetkili makamlardan alınan ve mahallindeki Türk elçilik ve konsoloslukları tarafından tasdik edilmiş belge ibraz edilmelidir. Bu belge, beyanname ile birlikte verilemez, taksit sürelerine kadar da vergi dairesine ibraz edilemezse, mahsubu hesaplanan vergi bir yıl süre ile tecil edilir. Bu bir yıllık sürede belge vergi dairesine ibraz edilirse, tecil edilen vergi terkin edilir. Bir yıllık süre geçtikten sonra erteleme kalkar ve bu süreden sonra belge ibraz edilse de bir hüküm ifade etmez. Göz önünde tutulmaz.

ONYEDİNCİ BÖLÜM

GELİR VERGİSİ **BEYANNAMESİ ÖRNEĞİ**

GELİR VERGİSİ BEYANNAMESİ ÖRNEĞİ

Rehberimizin buraya kadar olan bölümünde, gelir vergisi beyannamesinin düzenlenmesi ile ilgili açıklamalarımız yer aldı. Bu açıklamalar doğrultusunda, kapsamlı bir yıllık gelir vergisi beyannamesi örneği ile rehberimizi tamamlamak istiyoruz.

ÖRNEK

Mükellef (A) nın 2007 yılında yıllara yaygın inşaat işi ile, inşaat malzemeleri alım satım işi yapan ticari işletmesi vardır. Ayrıca, iki ayrı işverene verdiği müşavirlik hizmeti karşılığında ücret almaktadır. Yazdığı bir kitabı kendisi bastırması ve satmıştır. Mükellefin gelirleri ile ilgili bilgiler aşağıdadır:

1. 2007 yılında inşaat malzemeleri ticari işletmesi, genel giderlerden düşen pay hariç, 600.000.-YTL kazanç ile sonuçlanmıştır.

2. Yıllara yaygın (A) inşaat işinden 2006 yılından 420.000 hakediş ve 300.000.-YTL taahhüt gideri; (B) işinden 550.000.-hakediş ve 400.000.- taahhüt gideri devretmiştir. 2006 yılında hakedişlerin bankada değerlendirilmesinden elde edilen 50.000.-YTL faizin 20.000.-YTL si 2006 yılından devreden (A) işi ve 30.000.-YTL si 2006 yılından devreden (B) işi hak edişleri içindedir. 2007 yılında (A) işinin hak ediş geliri 100.000.-YTL, taahhüt gideri 50.000.-YTL dir. 2007 yılında (B) işinin hak ediş geliri 630.000.-YTL, taahhüt gideri 400.000.-YTL dir. (A) işinin muvakkat kabul tutanağı 10.12.2006 tarihinde düzenlenmiş, 10.05.2007 tarihinde onaylanmıştır.

3. 2007 yılı genel yönetim giderleri 700.000.-YTL dir. İnşaat malzemeleri satan ticarethanenin 2007 yılı net satışlar toplamı 1.200.000.-YTL dir.

4. (B) inşaat işi hakedişlerinin bir kısmını hazine bonusu olarak değerlendirmiş ve 40.000.-YTL faiz elde etmiştir. Bu faiz, ticarethanenin 1.200.000.-YTL tutarındaki hasılatı içindedir.

5. 2002 yılında hazır beton tesisleri yatırımı için teşvik belgesi almış ve bu teşvik belgesi kapsamında 2002 yılında 20.000.-YTL, 24.04.2003 tarihinden sonra, 380.000.-YTL, 30.02.2004 tarihinde 750.000.-YTL yatırım harcaması yapmıştır. Yatırım indirimi oranı %40 dır. GVK.nun geçici 61 inci maddesinin üçüncü fıkrası uyarınca aynı Kanunun 01.01.2006 dan geçerli olmak üzere 08.04.2006 tarihi itibarıyla yürürlükten kaldırılan 19 uncu maddesine göre yatırım indirimi uygulaması yapmayı seçmiştir. 2002, 2003, 2004,2005 yıllarında ticari kazanç beyan etmemiş, 2006 yılında beyan edilen 83.333.-YTL ticari kazançtan, 83.333.-YTL yatırım indirimi düşülmüştür.

6. Birinci işverenden 20.000.-YTL, ikinci işverenden 17.000.-YTL ücret almış, bu ücretleri üzerinden toplam 7.090.-YTL vergi kesilmiştir.

7. Kitap basım ve satışı için 12.000.-YTL gideri olmuş, satışlardan hasılatı 7.000.-YTL dir. 2.000 adet basılan kitabın henüz 1.200 adedi satılmıştır. 300 adedi ni bedelsiz dağıtmıştır.

8. Konut olarak kiraya verdiği gayrimenkulden 5.000.-YTL, işyeri olarak kira verdiği gayrimenkulden 7.000.-YTL irat elde etmiş, işyeri kirasından 1.640.-YTL vergi kesilmiştir.

9. Ortağı olduğu anonim şirket, 2002 yılında alınmış teşvik belgesi kapsamındaki 2002 yılı harcamalarını kazanç yetersizliği nedeniyle ancak 2005 yılı ku-

rumlar vergisi matrahından indirebilmiş; GVK.nun geçici 61 inci maddesine göre de, kazançtan indirdiği yatırım indirimi hakkından %19,8 vergi kesintisi yapmıştır. Yatırım indirimi uygulandığı için kurumlar vergisi ödenmeyen 2005 yılı kazancının 2007 yılındaki dağıtımından 20.000.-YTL net temettü almıştır.

10. 2007 yılında, ticari işletmesi dışında, 2005 yılında ihraç edilmiş Devlet tahvilinden 500.000.-YTL, 2006 yılında ihraç edilmiş devlet tahvilinden 200.000.-YTL faiz elde etmiştir.

11. Borsada işlem gören hisse senetlerinden 20.02.2007 tarihinde 300.000.- liraya satın aldığı, 25.05.2007 tarihinde 270.000.-liraya, 20.03.2007 tarihinde 150.000.-liraya aldığı hisse senedini, 25.04.2007 gününde 200.000.-liraya, 30.04.2007 gününde 120.000.-liraya aldığı hisse senedini de 15.05.2007 gününde 100.000.-YTL ye satmıştır. (Bu işlemler ticari faaliyeti kapsamında yapılmamıştır.)

12. Özel okulda okuyan çocuğunun eğitimi için kurumlar vergisi mükellefi bu özel okula 10.000.-YTL okul ücreti ödemiş, Ankara'da Milli Eğitim Bakanlığı'nın yaptırdığı okul için 30.000.-YTL bağışlamıştır.

13. Eşinin hasta olarak yattığı özel hastaneye, 10.000.-YTL ödemiştir.

I. BEYAN EDİLECEK GELİR UNSURLARI

1. Beyan Edilecek Ticari Kazanç

1.1. 2007 Yılı Kazancından İndirilecek Genel Giderler

— 400.000 + 50.000 + yıllara yaygın inşaat işi maliyeti, 1.160.000 ticarethane hasılatı olmak üzere toplam 1.610.000.- masraf dağıtım anahtarının saptanmasında kullanılacaktır. (Hak edişlerin değerlendirilmesinden elde edilen faiz 40.000.-YTL ticarethane hasılatı olmadığından 1.200.000.-liradan düşülmüştür.)

— 2007 yılında biten yıllara yaygın (A) işinin genel gider dağıtım yüzdesi $50.000/1.610.000 \times 100 = \%3,1$ dir. (B) işinin genel gider dağılım yüzdesi $400.000/1.610.000 \times 100 = \%24,8$ dir.

— Genel giderlerden yıllara yaygın (A) işine verilecek pay $700.000 \times \%3,1 = 21.700$.-YTL dir.

— Genel giderlerden yıllara yaygın (B) inşaat maliyetine verilecek pay $700.000 \times \%24,8 = 173.600$.-YTL

— 2007 yılında biten yıllara yaygın (A) inşaat işinin kazancı $(420.000 + 100.000) - 350.000 = 170.000$.-YTL nin 20.000.-YTL si Geçici 67 nci madde kapsamında faiz geliridir. Ancak ticari kazanç kapsamında olduğu için menkul sermaye iradı için geçerli Bu durumda beyan edilecek ticari kazancı GVKnun Geçici 67/9 maddesi uygulanmayacak beyan edilecektir.

— 2007 kazancından indirilecek genel gider $(700.000 - 173.600) = 526.400$.-YTL olduğundan beyan edilecek ticari kazanç $(170.000 + 600.000 - 40.000) = 526.400$.-YTL dir.

1.2. 40.000.-YTL Faiz Geliri

İşletme bilançosuna dahil mevduatın değerlendirilmesinden elde edilen mevduat faizi, menkul sermaye iradı değil ticari kazanç olduğundan 400.000.-YTL brüt ticari kazanç içinde yer almıştır. Dolayısıyla 2006 ticari kazancı olarak beyan edilmesi gerekir. Ancak Danıştay kararları bu faiz gelirinin yıllara yaygın inşaat geliri olduğu

biçimindedir. Bu görüşe katılmamakla birlikte Danıştay kararları bu konuda istikrar kazanmıştır. Ancak bankadaki mevduatın ne kadarının normal faaliyet geliri, ne kadarının yıllara yaygın inşaat geliri kaynaklı olduğunun nasıl saptanacağı; bu saptansa bile mevduatın hangi yıllara yaygın inşaat işinin geliri kaynaklı olduğunun nasıl bilineceği belli değildir. Bu nedenle 50.000.-YTL faiz gelirinin yıllara yaygın inşaat işleri hasılatının değerlendirilmesinden elde edildiğini varsaydık. Ancak yasal anahtar olmadığı için, bu ayrımın yapılmasındaki güçlük nedeniyle, vergi idaresi ile uyumsuzlukların söz konusu olacağı göz önünde tutulmalıdır.

40.000.-YTL mevduat faizi, hak ediş gelirlerine alınarak pasifleştirildiğinde ticari işletmenin brüt kazancı $(600.000 - 40.000) = 560.000$.-YTL olacak, 40.000.-YTL faiz geliri (B) işinin bittiği yılda beyan edilecektir.

1.3. Toplam Ticari Kazanç

Brüt ticari kazanç $(560.000 + 170.000) = 730.000$.-YTL den 2007 kazancından indirilecek genel giderler 526.400.-YTL düşüldüğünde net ticari kazanç $(710.000 - 526.400) = 203.600$.-YTL olacaktır.

1.4. Ticari Kazançtan İndirilecek Yatırım İndirimi

— 2003 yılına devir eden, 20.000.-YTL yatırım harcaması 2003 yılı yeniden değerlendirme katsayısı %28,5 ile artırılarak $20.000 \times 1.285 = 25.700$.-YTL olarak 2004 yılına, 2004 yılı endeks artışı 1.13 artırılarak $25.700 \times 1.13 = 29.041$.-YTL olarak 2005 yılına devir olacak, 2005 yılı endeks artışı 1.04 ile artırılarak $29.041 \times 1.04 = 30.203$.-YTL nin %40 ı $30.203 \times \%40 = 12.081$.-YTL olarak 2006 yılı yatırım indirimi hakkı, 2006 yılı ticari kazancı 83.333.-liradan indirilmiş olduğundan, 2002 yılı yatırım harcamasından 2007 yılına devreden yatırım indirimi hakkı kalmayacaktır.

— 2003 yılından 2004 yılına devir eden 380.000.-YTL yatırım harcaması 2004 yılı endeks artışı 1.13 artırılarak $380.000 \times 1.13 = 429.400$ YTL olarak 2005 yılına devir olacak, 2005 yılı endeks artışı 1.04 ile çarpılarak $429.400 \times 1.04 = 446.576$.-YTL nin %40 ı $446.576 \times \%40 = 178.630$.-YTL 2006 yılı yatırım indirimi hakkının $(83.333 - 12.081) = 71.252$.-YTL si 2006 yılı kazancından düşülmüş olduğunda 2007 yılına devreden $(178.630 - 71.252) = 107.378$.- yatırım indirimi hakkı 2007 yılı endeks artışı 1.12 ile çarpılarak $107.378 \times 1.12 = 120.263$.-YTL olarak 2007 yılına devredecektir.

— 30.02.2004 yılında yapılan harcama 750.000.-YTL enflasyon düzeltilmesi ile $750.000 \times 8403.8/7700,6 = 818.488$.-YTL olarak düzeltilecek, $818.488 \times 1.04 = 851.227$.-YTL den $(818.488 - 750.000) = 68.488$.-YTL düşülerek 782.739.-YTL nin %40 ı 313.096.-YTL yatırım indirimi hakkı, 2006 endeks artışı 1.12. ile çarpılarak $313.096 \times 1.12 = 350.667$.-YTL olarak 2007 yılına devredecektir.

Böylece 2006 yılı ticari kazancından indirilebilecek yatırım indirimi hakkı $(120.263 + 350.667) = 470.930$.-YTL 2006 ticari kazancı 183.600.-YTL den indirilecek, indirilemeyen $(470.930 - 183.600) = 287.330$.-YTL mükellefin sonraki 2008 yılı ticari kazancından indirilecektir. 2008 yılında da yeterli ticari kazanç yoksa, kalan yatırım indirimi hakkı GVK nun Geçici 69 uncu maddesi gereğince sonraki yıllar ticari kazancından indirilemeyecektir.

2. Beyan Edilecek Ücret

İkinci işverenden aldığı ücret 17.000.-YTL, 18.000.-YTL yi geçmediğinden $(17.000 + 20.000) = 37.000$.-YTL ücret yıllık beyannameye yer almayacaktır.

3. Serbest Meslek Kazancı

Serbest meslek faaliyeti olarak kitap bastırıp satmıştır. 2000 kitabın gideri 12.000.-YTL dir. Kitap maliyeti $12.000/2000 = 6$.-YTL dir. Stoktaki 500 adet kitabın maliyeti 3.000.-YTL düşüldüğünde satılan kitapların maliyeti 9.000.-YTL olduğundan serbest meslek faaliyetinden $(9.000 - 7.000) = 2.000$.-YTL zarar edilmiştir.

Serbest meslek faaliyeti zararlar sonuçlanmıştır. Ancak, bu serbest meslek faaliyetinden elde edilen kazanç GVK.nun 18 inci maddesi gereğince gelir vergisinden istisna olduğundan, bu zarar, yıllık beyannamede yer almayacaktır.

4. Gayrimenkul Sermaye İradı

Konut kirası olarak alınan 5.000.-YTL den %25 götürü gider düşüldüğünde, kalan net kira 3.750.-YTL (gayrimenkul sermaye iradı istisnası 2.300.-YTL düşülmeyecektir. Çünkü mükellefin ticari kazancı vardır), işyeri kirası olarak alınan, 7.000.-YTL den götürü gider düşüldükten sonra kalan net kira 5.250.-YTL, toplamı $(3.750 + 5.250) = 9.000$.-YTL dir. Mükellefin başka geliri olmasaydı, gelir 18.000.-YTL yı geçmediğinden kesinti yolu ile vergisi ödenmiş olan 5.250.-YTL beyan edilmeyecek, yalnız konut kirası 3.750.-YTL beyan edilecekti. Ancak mükellefin diğer gelirleri ile birlikte 19.000.-YTL aşılmış olduğundan 5.250.-YTL de yıllık beyannamede yer alacaktır.

5. Menkul Sermaye İradı

5.1. Temettü Geliri

Temettü geliri yatırım indirimine isabet eden kazancın dağıtılması nedeniyle alınmıştır. Dolayısıyla GVK.nun geçici 62 nci maddesi gereğince 20.000.-YTL temettü 1/9 fazlası ile $(20.000 + 20.000/9) = 22.222$.-YTL olarak hesaplanacak, bu tutarın yarısı istisna olduğundan $22.222/2 = 11.111$.-YTL beyannamede yer alacaktır.

5.2. 2005 Yılında İhraç Edilmiş Hazine Bonosu Faizi

Mükellefin 2007 yılında elde ettiği 500.000.-YTL Hazine bonusu faizi ticari işletmesi ile ilgili olmadığından ticari kazanç olarak değil, menkul sermaye iradı olarak beyan edilecektir. Yeniden değerlendirme oranının Devlet tahvili ve Hazine bonusu ihalelerinde oluşan bileşik faiz oranına bölünmesi suretiyle saptanan indirim oranının GVK.nun 75 nci maddesinin 5,6,7,12 ve 14 numaralı bentlerinde yer alan menkul sermaye iratlarına uygulanacağını düzenleyen GVK nun 76 ncı maddesinin ikinci fıkrası 1.1.2006 tarihinden geçerli olmak üzere yürürlükten kaldırılmış, ancak, 1.1.2006 den önce ihraç edildiği için geçici 67 nci maddeye göre, indirim uygulanacaktır. 2007 yılı için indirim oranı 266 Seri No.lu GVK GT nde % 37,7 olarak ilan edilmiştir. Bu durumda indirimden sonra kalan menkul sermaye iradı $[500.000 - (500.000 \times \% 37,7)] = 311.500$ -YTL olmaktadır. Ancak, GVK geçici 59 uncu maddesine göre 1.1.2006 dan önce ihraç edilmiş hazine bonusu faizinin 205.994,16 YTL si istisna olduğundan $(311.500 - 205.994,16) = 105.505,84$ -YTL si beyan edilecektir.

5.3. 2006 Yılında İhraç Edilmiş Hazine Bonosu Faizi

Bu hazine bonusu faizleri üzerinden GVK.nun Geçici 67 nci maddesi gereğince vergi kesintisi yapıldığından bu gelirler beyan edilmeyecektir.

5.3.1.Beyan Edilecek Menkul Sermaye İradı

Mükellef 2006 yılından önce ihraç edilen Hazine bonosundan 2007 yılında elde ettiği ve; indirim ve istisnalardan sonra kalan 105.505,84 YTL.sınıda menkul sermaye iradı olarak (temettü geliri 11.111 + Hazine bonusu faizi 105.505,84=) toplam 116.616,84 -YTL beyan edecektir.

6. Diğer Kazanç ve İrat

6.1. İşlemler

— Borsada işlem gören hisse senedini 20.02.2006 tarihinde 300.000.-YTL ye satın almış, 25.05.2006 tarihinde 270.000.-YTL ye satmış, 30.000.-YTL zarar etmiştir.

— Borsada işlem gören hisse senedi olarak 20.03.2006 tarihinde 150.000.- liraya aldığı hisse senedini, 25.04.2006 gününde 200.000.-YTL ye satmış 50.000.-YTL kar etmiştir. 30.04.2006 da 120.000.- liraya satın aldığı hisse senedini 15.05.2006 de 80.000.-YTL ye satmış, 40.000.-YTL zarar etmiştir.

6.2. Diğer Kazanç ve İrat Tutarı Hesaplaması:

— Mükellef 300.000.-YTL ye satın aldığı hisse senedini üç ay elinde bulundurduktan sonra 270.000.-YTL ya satmış ve 30.000.-YTL zarar etmiştir. Ancak borsada işlem gören hisse senedinin üç ay elde bulundurulduktan sonra elden çıkarılması işlemi değer artış kazancı kapsamında olmadığından; bu zarar, beyan edilecek diğer kazanç ve iradın saptanmasında göz önünde tutulmayacaktır.

— Mükellef borsada işlem gören hisse senetlerinin üç ay içinde elden çıkarılmasından 50.000.-YTL kar, 40.000.-YTL zarar etmiştir. Değer artış kazancı (diğer kazanç ve irat) 10.000.-YTL dir. GVK.nun Geçici 67 nci madde kapsamında olduğundan beyan edilmeyecektir.

II. YILLIK GELİR TOPLAMI

Mükellef A yıllık beyannamesinde

- Ticari Kazancı olarak (83.333 – 83.333) -
- Gayrimenkul sermaye iradı olarak 9.000.-YTL
- Menkul sermaye iradı olarak 116.617.-YTL

Olmak üzere 125.617.-YTL gelir toplamıştır.

(Yatırım indirimi istisnası 553.028.- YTL nin ancak 83.333.-YTL si matrahtan indirilebilmiş; 125.617.- YTL da gelir olduğu halde bu gelirler ticari kazanç niteliğinde olmadığı için kalan yatırım indirimi uygulanamamıştır. Çünkü yatırım indiriminin bu mükellefin ancak ticari kazancından indirilmesi mümkündür.)

III. BEYANNAMEDE YER ALAN GELİRDEN İNDİRİLECEK GİDERLER

1. Eğitim Gideri

Çocuğunun eğitim gideri 10.000.-YTL, kurumlar vergisi mükellefi özel okulun belgesi ile belgelendirildiğinden beyannamede toplanan gelirden indirilecektir.

2. Bağış Gideri

Milli Eğitim Bakanlığı'nın yaptırdığı okul için bağışlanan 30.000.-YTL de tamamı gider kabul edilecek bağış niteliğindedir.

IV. BEYAN EDİLECEK GELİR VERGİSİ MATRAHI

İstisnalardan sonra toplam gelir 125.617.-YTL dan eğitim gideri ve bağış toplamı 40.000.-YTL indirildiğinde, vergiye tabi matrah $(125.617 - 40.000 =)$ 85.617.-YTL olmaktadır.

V. VERGİ MAHSUBU

Ücret gelirinden 7.090.-YTL, gayrimenkul sermaye iradından 1.640.-YTL vergi kesilmiştir. Ücret geliri beyan dışı kaldığı için 7.090.-YTL vergi kesintisi mahsup edilmeyecek; gayrimenkul sermaye iradından kesilen 1.640.-YTL nin yanında temettü geliri 22.222.-YTL nin 1/5 i 4.444.-YTL yi de mahsup edecektir (GVK Geçici Md.62). Böylece $(1.640 + 4.444 =)$ 6.084.-YTL yıllık vergiden indirilecektir.

VI. ÖDENECEK VERGİ

Yıllık beyanname ile beyan edilen 85.617.-YTL matrah üzerinden hesaplanan 24.821.-YTL vergiden 6.084.-YTL vergi mahsup edilecek; kalan 18.737.-YTL vergi ödenecektir.

EKLER

EK 1 - KESİNTİ YOLUYLA ÖDENEN VERGİLERE İLİŞKİN LİSTE

EK 2 - MAHSUP DİLEKÇESİ

[illegible]

.../.../200.-.../200.. vergilendirme döneminde adıma yapılan vergiler aşağıda yer alan tablodadır:

Bilgi edinilmesini arz ederim.

İmza/Kaşe

Not: İşbu kesinti listesi satır sayfa olup kesinti yoluyla ödenmiş toplam vergi tutarı TL'dir.

[illegible]

(*) Çoğaltılarak kullanılabilir.

(**) Gelirin unsurları yazılmalıdır. Ticari Kazanç (TK), Zirai Kazanç (ZK), Ücret (ÜC), Serbest Meslek Kazancı (SMK), Gayrimenkul Sermaye İradı (GMSİ), Menkul Sermaye İradı (MSİ)

[illegible]

EK-1

SAYFA NO:

[illegible]

(*) Çoğaltılarak kullanılabilir.

(*) Şöğüt olarak kullanılmaktadır.

(**) Gelirin unsurları yazılmıştır: Ticari Kazanç (TK), Zirai Kazanç (ZK), Ücret (ÜC), Serbest Meslek Kazancı (SMK), Gayrimenkul Sermaye İradı (GMSİ), Menkul Sermaye İradı (MSİ).

.../20...
İmza/Kaşe

MAHSUP DİLEKÇESİ (*)

..... VERGİ DAİRESİ MÜDÜRLÜĞÜNE.....

EK-2

Sayfa No: 1

ADI SOYADI/UNVANI									
VERGİ KİMLİK NUMARASI									
BAĞLI OLDUĞU VERGİ DAİRESİ									
BABA ADI									

BEYANNAMENİN AIT OLDUĞU YIL	
TARİH	.../.../20....

Daireniz nezdinde toplam TL iade alacağım doğmuştur. Söz konusu alacağımın aşağıda yer alan borçlarım ile buna ait fer'ileri ile cezaların / doğmuş doğacak borçlarına (**)y belirttiğim kişilerin borçlarına (***) makbuzumu arz ederim.

Imza/Kaşe

Vergi Dairesi Evrak Kayıt No:

MAHSUBEN İADESTALEPEDİLEN									
TEVKİFAT YAPANIN VERGİ KİMLİK NUMARASI				TEVKİFATIN TÜRÜ		GEÇİCİ VERGİNİN DÖNEMİ		TUTARI	
1									
2									
3									
4									
5									
6									
7									
8									
9									
10									
								TOPLAM	

(*) Coğaltılarak kullanılabilir.

(**) Mahsup talep edilen vergi borçlarının gösterilmemesi halinde mahsup işlemi, 6183 sayılı Kanunun 47 nci maddesi kapsamında yapılacaktır. Vadesi geçmiş borcun bulunmaması halinde mahsup işlemi vergi dairelerince doğacak vergi borçlarına yapılacaktır.

(***) Üçüncü kişilerin/kurumların borçlarına mahsup talep edilmesi halinde, bunlara ilişkin bilgiler Tablo III kısmında gösterilecektir.

TABLO II		MAHSUPTALEP EDİLEN VERGİNİN		
	TÜRÜ	DÖNEMİ	VADESİ	VERGİ DAİRESİ
1				
2				
3				
4				
5				
6				
7				
8				
9				
10				
TOPLAM				

TABLO III		ÜÇÜNCÜ KİŞİLERİN/KURUMLARIN BORÇLARINA MAHSUPTALEBİ				
		ÜÇÜNCÜ KİŞİNİN/KURUMUN			VERGİ BORÇUNUN	
	ADI SOYADI/UNVANI	VERGİ KİMLİK NUMARASI	VERGİ DAİRESİ	TÜRÜ	DÖNEMİ	TUTARI (****)
1						
2						
3						
4						
5						
6						
7						
8						
9						
10						
TOPLAM						

(****) Tutarı bilinememesi halinde boş bırakılacaktır.

.../.../20...
İmza/Kaşe

2008 Yılı

**KURUMLAR VERGİSİ
BEYANNAME
DÜZENLEME REHBERİ**

2007 Yılı Kazançları İçin

İÇİNDEKİLER

BİRİNCİ KISIM

KURUMLAR VERGİSİNİN KONUSU VE MÜKELLEFLERİ

I. KURUMLAR VERGİSİNİN KONUSU VE KURUM KAZANCI	253
II. KURUMLAR VERGİSİNİN MÜKELLEFLERİ	254
III. KURUMLAR VERGİSİNDE TAM VE DAR MÜKELLEFİYET	256
1. Tam Mükellefler	256
2. Dar Mükellefler	256

İKİNCİ KISIM

TAM MÜKELLEF KURUMLARIN YILLIK BEYANNAME VERMELERİ

I. VERGİLENDİRİLMEMEYEN KURUM KAZANCI	259
A. Vergiden Muaf Kurumlar	259
1. Kurumlar Vergisinden Muaf Kooperatifler	259
1.1. Muafiyet Kapsamındaki Kooperatifler	259
1.2. Kooperatif Muafiyetinin Koşulları	259
1.2.1. Sermaye Üzerinden Kazanç Dağıtmamak	259
1.2.1.1. Sermayeye Faiz Ödemesi	260
1.2.1.2. Örtülü Kazanç Dağıtımı	260
1.2.2. Yönetim Kurulu Başkan ve Üyelerine Kazanç Üzerinden Pay Verilmemesi	260
1.2.3. Yedek Akçelerin Dağıtılmaması	261
1.2.3.1. Yedek Akçelerin Niteliği	261
1.2.3.2. Ayrılma Payı İçindeki Yedek Akçe	261
1.2.3.3. Yedek Akçe Ayrılmadan Risturn Dağıtılması	261
1.2.4. Ortak Dışı İşlem Yapılmaması	261
1.2.4.1. Genel Olarak	261
1.2.4.2. Ortak Dışı İşlem ve Muafiyet Kavramı	262
1.2.4.3. Yapı Kooperatiflerinde Özellik	262
2. Kurumlar Vergisinden Muaf İktisadi Kamu Kuruluşları	263
2.1. Darphane ve Damga Matbaası	263
2.2. Özelleştirme İdaresi Başkanlığı ile Özelleştirme Fonu, Toplu Konut İdaresi Başkanlığı, Milli Piyango İdaresi Genel Müdürlüğü	263
2.3. Askeri Fabrika ve Atölyeler	263
3. Kamu İdare ve Kuruluşları Tarafından İşletilen Kuruluşlardan	263
4. Sergi ve Panayır İlgili Muafiyet	263
5. İdman ve Spor Klüpleri ve Şirketleri	263

6. Yaptıkları İş veya Hizmet Karşılığında Resim ve Harç Alan Kamu Kuruluşları	264
7. Yerel Yönetimlere ve Bunların Oluşturdukları Birliklere Tanınan Muafiyet	264
7.1. Kanal, Boru ve Benzeri Yollarla Dağıtım Yapan Su İşletmeleri	264
7.2. Belediye Sınırları İçinde Faaliyette Bulunan Yolcu Taşıma İşletmeleri	264
7.3. Mezbahalar	264
7.4. Köy ve Köy Birlikleri İşletmeleri	264
8. Diğer Muafiyetler	264
8.1. Kanunla Kurulan Emekli ve Yardım Sandıkları ve Sosyal Güvenlik Kurumları	264
8.2. Kreş ve Konuk Evleri ile Askeri Kantinler	264
8.3. Küçük ve Orta Ölçekli İşletmelere Kredi Sağlayan Kuruluşlarla İlgili Muafiyet	264
8.4. Organize Sanayi Bölgesinin Kuruluş ve İşletmesini Yüklenenlere Tanınan Muafiyet.....	265
8.5. Maliye Bakanlığı'nın Yetkisi	265
A. Vergiden İstisna Edilen Kazançlar	265
1. İştirak Kazançları İstisnası	265
1.1. Tam Mükellef Kurumlardan Alınan Kâr Payları ve İştirak Kazancı İstisnası	265
1.1.1. Yatırım Fonları Katılım Belgeleri ile Yatırım Ortaklıklarının Hisse Senetlerinden Elde Edilen Kâr Payları ve İştirak Kazançları İstisnası	265
1.1.2. Kurucu ve İntifa Senetleri Karşılığı Kâr Payları ve İştirak Kazançları İstisnası	266
1.1.3. Yönetim Kurulunda Görev Alma Nedeniyle Alınan Kâr Payı ve İştirak Kazançları İstisnası	266
1.2. Kanuni ve İş Merkezi Türkiye Dışındaki Anonim ve Limited Şirket Niteliğindeki Kurumlardan Elde Edilen Kâr Payları ve İştirak Kazancı İstisnası	266
1.2.1. İstisnanın Koşulları	266
1.2.2. Kanuni ve İş Merkezi Türkiye Dışında İnşaat, Onarım, Montaj İşleri Yapan ve Teknik Hizmetler İfa Eden Kurumlardan Elde Edilen Kazancın İstisnası	267
2. Emisyon Primleri	267
3. Yatırım Fonları ve Ortaklıkları ile Konut ve Varlık Finansman Fonu Kazançları	268
4. İştirak Hisseleri ile Taşınmazların Elden Çıkarılmasından Sağlanan Kazançlarda İstisna	268
4.1. İştirak Hisselerinin ve Taşınmazların Elden Çıkarılmasından Sağlanan Kazançlar.....	268
4.1.1. (21.06.2006) Tarihinden Önce Gerçekleşen Satış İşlemleri	269
4.1.2. (21.06.2006) Tarihinden Sonra Gerçekleşen Satış İşlemleri	269

4.1.2.1. Genel Olarak İstisnanın Koşulları	269
4.1.2.2. Fon Hesabının İşletmeden Çekilmemesi	271
4.1.2.3. Kooperatiflerde İstisna Uygulaması	271
4.1.2.3. Taşınmazlar ile İştirak Hisselerinin Para Karşılığı Olmaksızın Elden Çıkarılması	271
4.1.2.3.1. Para Karşılığı Olmaksızın Devir ve Temlik, Trampası	271
4.1.2.3.2. Kat Karşılığı Arsa Devri	272
4.1.2.3.3. Borç Karşılığında Devir ve Kamulaştırma	272
4.1.2.3.4. Grup Şirketleri Arası Satışlar ve İstisna Uygulaması	272
4.1.2.3.5. Elden Çıkarılan Taşınmaz veya İştirak Hisselerinin Yerine Aynı Nitelikte İktisadi Kıymet Alınması ve İstisna Uygulaması	273
4.1.2.3.6 . Vergiden İstisna Kazancın Saptanması	273
4.1.3. Taşınmaz veya İştirak Hisselerinin Satışından Doğan Kazancın İstisnası ile İlgili Yargı Kararları	274
4.2. Bankalara veya TMSF'na Borçlu Kurumlar ile Bunların Kefillerinin Sahip Oldukları Taşınmazlar ve İştirak Hisselerinin Satışından Doğan Kazançlar	274
4.3. Tam Mükellef Anonim Şirketlerin Kanuni veya İş Merkezi Türkiye'de Bulunmayan Anonim ve Limited Şirkete İştiraklerinin Satışından Doğan Kazançlar	275
5. Yurtdışındaki İşyerinden Elde Edilen Kazançlar	275
6. Yurtdışı İnşaat, Onarım ve Montaj İşleri ile Teknik Hizmetlerden Elde Edilen Kazançlar.....	276
6.1. Yurtdışı İnşaat, Onarım ve Montaj İşleri ile Teknik Hizmetlerden Elde Edilen Kazancın Türkiye' deki Netice Hesaplarına İntikali Kavramı	276
6.2. Yurtdışı İnşaat, Onarım ve Montaj İşinin Türkiye'deki Merkezin Şantiyesinin Faaliyeti Olarak Yürütülmesi	277
6.3. Yurtdışı İnşaat, Onarım ve Montaj İşinin Ortaklık Faaliyeti Olarak Yürütülmesi	278
6.4. Teknik Hizmet Kazancı İstisnası	280
7. Eğitim Faaliyetinde Bulunan Kurumların Kazancı	281
8. Kooperatif Kazançlarında İstisna	281
8.1. Kooperatif Ortaklıklarının Yönetim Gideri Olarak Ödediklerini Geri Almaları	281
8.2. Risturn İstisnası	282
8.2.1. Risturn Dağıtım Esasları	282
8.2.2. Ortak Dışı İşlem Kazancı ve Risturn	282
8.2.3. Olumlu Gelir Gider Farkı	283
8.2.3. Risturn İstisnasının Uygulanacağı Dönem	283

8.2.4. Kooperatif Ortağınca Alınmayan Risturn	283
9. Yatırım İndirimi	283
10. Serbest Bölge Faaliyeti Kazancı İstisnası	286
10.1. Serbest Bölgede Faaliyette Bulunma Ruhsatını 6.2.2004 Tarihinden Önce Almış Olanlar	286
10.2. Serbest Bölgede İmal Edilen Ürünlerden Sağlanan Kazanç İstisnası	286
11. Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Faaliyet Kazançları ile İlgili İstisna	287
11.1. İstisna Kapsamındaki Faaliyetler	287
11.1.1. Yönetici Şirket Faaliyetleri	287
11.1.2. Yazılım veya AR-GE Projeleri Faaliyetleri	287
11.2. İstisna Kazancın Tutarının Belirlenmesi	287
11.3. 4691 sayılı Yasa Hükmü Gereği Kurumlar Vergisinden İstisna Edilen Faaliyet Zararının İstisna Dışı Kurum Kazancından İndirilmesi	288
11.3.1. Genel Olarak	288
11.3.2. İstisna ve Seçimlik Hak	288
11.4. Müşterek Genel Giderler ve Amortismanların Dağılımı	289
11.5. İstisnanın Uygulanacağı Süre	289
12. Türk Uluslararası Gemi Siciline Kayıtlı Gemilerin İşletilmesinden ve Devrinden Elde Edilen Kazançlarda İstisna	289
13. Vergi Anlaşmalarına Göre Kurumlar Vergisi İstisnaları	290
13.1. Vergi Anlaşmaları Konusu	290
13.2. Vergi Anlaşmaları Mukimlik	290
13.3. Vergileme Hakkının Belirlenmesi	291
13.3.1. Ticari Kazançlarda Vergileme Hakkı (Md.7)	291
13.3.2. Gayrimenkul Varlıklardan Elde Edilen Gelirlerde Vergileme Hakkı (Md.6)	291
13.3.3. Uluslar Arası Taşımacılıkta Vergileme Hakkı (Md.8)	291
13.3.4. Bağımlı Teşebbüslerde Vergileme (Md.9)	292
13.3.5. Temettülerde Vergileme Hakkı (Md.10)	292
13.3.6. Faizlerde Vergileme Hakkı (Md.11)	292
13.3.7. Gayrimaddi Hak Bedellerinde Vergileme Hakkı (Md.12)	292
13.3.8. Sermaye değer artış kazançlarında vergileme hakkı (Md.13)	292
13.3.9. Serbest Meslek Kazancında Vergileme Hakkı (Md.14)	292
13.3.10. Bağımlı Faaliyetler (Ücretler) (Md.15)	293
13.3.11. Yürürlükteki Vergi Anlaşmaları	294
14. İstisna Kazanç ve Faaliyetlerle İlgili Giderler	295

ÜÇÜNCÜ KISIM

TAM MÜKELLEFLER KURUMLARDA VERGİNİN TARHI VE ÖDENMESİ

BİRİNCİ BÖLÜM

KURUMLAR VERGİSİ MATRAHININ SAPTANMASI.....299

I. KURUM KAZANCININ SAPTANMASI VE YÖNTEMLERİ299

A. Kurum Kazancının Bilanço Esasına Göre Saptanması.....299

1. Kurumların Ülke Dışı Faaliyet Kazançlarının Saptanması299

1.1. Yurt Dışına Ayrılan Sermaye299

1.2. Ülke Dışı Faaliyetlerin Bütünüyle Sona Ermesi300

1.3. Sabit Kıymet Hareketleri300

1.3.1. Geçici İhraç Yolu ile Yurtdışı Edilen Sabit Kıymetlerin Dönüşü301

1.3.2. Kesin İhraçla Yurt Dışı Edilmiş ve Yurt Dışında Edinilmiş Sabit Kıymetlerin Türkiye'ye İthalı301

1.4. Ülke Dışı Faaliyetten Türkiye'de Netice Hesaplarına İntikal Etmesi Gereken Gelirin Saptanması301

2. Kontrol Edilen Yabancı Kurum Kazancının Saptanması302

3. Kurumların Zirai Faaliyetten Doğan Kazançlarının Saptanması303

B. Kurum Kazancının İşletme Hesabına Göre Saptanması.....303

II. KURUM KAZANCI VE DÖNEMSELLİK İLKESİ303

A. Dönemsellik İlkesi ve Tahakkuk Etmemiş Gelir ve Gider.....303

B. Dönemsellik İlkesi ve Tahakkuk Etmiş Gelir ve Gider.....305

III. KURUM KAZANCINDAN İNDİRİLECEK VE

İNDİRİLMEMEYECİK GİDERLER305

A. Kurum Kazancından İndirilecek Giderler.....305

1. GVK nun 40 ıncı Maddesinde Sayılan Giderler305

2. Kurumlar Vergisi Kanuna Göre Kazançtan İndirilecek Giderler306

2.1. Menkul Kıymet İhraç Giderleri306

2.2. Kuruluş ve Örgütlenme Giderleri306

2.3. Genel Kurul Toplantıları İçin Yapılan Giderler, Birleşme, Devir, Bölünme, Fesih ve Tasfiye Giderleri306

2.4. Sermayesi Paylara Bölünmüş Komandit Şirketin Komandite Ortağının Kâr Payı307

2.5. Katılım Bankalarının Katılma Hesabı Karşılığı Ödenen Kâr Payları ...307

2.6. Sigorta ve Reassürans Şirketlerinde Teknik Karşılıklar307

2.6.1. Muallak Hasar Karşılıkları.....307

2.6.2. Kazanılmamış Prim Karşılıkları308

2.6.3. Matematik Karşılıklar	308
2.6.4. Deprem Hasar Karşılıkları	308
3. Zarar Mahsubu	308
3.1. Ülke İçi Faaliyet Zararlarının Mahsubu	308
3.1.1. Genel Kural	308
3.1.2. Kurumların Devri ve Tam Bölünmesinde Zarar Mahsubu	309
3.1.2.1. Mahsup Edilebilecek Zarar Tutarı	309
3.1.2.2. Son Beş Yılın Kurumlar Vergisi Beyannamelerinin Kanuni Sürelerinde Verilmiş Olması	310
3.1.2.3 Devir Alınan Kurumun Faaliyetinin Sürdürülmesi	310
3.2. Ülke Dışı Faaliyet Zararlarının Mahsubu	310
3.2.1. Kurumlar Vergisinden İstisna Edilen Kazançlar	310
3.2.2. Zararın Denetim Raporuna Bağlanmış Olması	311
3.2.3. Yurt Dışı Zararın, İlgili Ülkede Mahsup Edilmiş Olması	311
4. Diğer İndirimler	312
4.1. Araştırma ve Geliştirme (AR-GE) Harcamaları	312
4.2. Spor Faaliyetleri Sponsorluk Harcamaları	312
4.3. Bağış ve Yardımlar.....	312
5. Kurum Kazancından İndirilmeyecek Giderler (Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler)	313
5.1. Öz Sermaye Üzerinden Hesaplanan ve Ödenen Faizler	313
5.1.1. Nominal Sermayeye Faiz Ödenmesi	313
5.1.1.1. Hazırlık Dönemi İçin Faiz Ödemeleri	313
5.1.1.2. Ödenmiş Sermayenin %5 i Kadar Kâr Dağıtımı	314
5.1.1.3. Kooperatif Ortaklarına Sermaye Üzerinden Kâr Dağıtılması	314
5.1.2. Kâr Payına Faiz Ödenmesi	314
5.2. Örtülü Sermaye Üzerinden Hesaplanan Faiz, Kur Farkları ve Benzeri Giderler	314
5.2.1. Borçlanmanın Tarafı Yönünden Örtülü Sermaye Kavramı.....	315
5.2.1.1. Ortakta İlişkili Kurum	315
5.2.1.2. Ortakla İlişkili Gerçek Kişi veya İlişkili Kurumla İlişkili Gerçek Kişi veya Kurum	315
5.2.1.3. Örtülü Kazanç Uygulamasında İlişkili Kişi Sayılmayanlar	316
5.2.1.3.1. Devamlı ve Sıkı İktisadi Münasebet Ölçüsü Kaldırılmıştır	316
5.2.1.3.2. Ortak Olunan Kurumdan Borç Para Alınması	316
5.2.2. Borçlanma Oranı.....	316
5.2.2.1. Örtülü Sermaye Ölçüsü Olarak Borç Tutarı	317
5.2.2.2. Borçlanma Oranı, Öz Sermaye ve Borç Tutarı	317

5.2.2.3. Banka veya Benzeri Kredi Kuruluşlardan Borçlanmalarda Oran.....	317
5.2.3. Kur Farkı ve Benzeri Ödemeler	317
5.2.4. Örtülü Sermaye Sayılmayacak Borçlanmalar	318
5.2.5. Örtülü Sermaye Üzerinden Ödenen Faiz ve Benzerlerini Muhataptaki Değerlenmesi	319
5.2.5.1. Kurum,Örtülü Sermaye Uygulaması Yapmış ve Örtülü Sermaye Üzerinden Ödenen Faizi Kurum Kazancından Düşmemiştir.	319
5.2.5.2. Örtülü Sermayeye Ödenen Faiz Vergi İnceleme Raporuna Dayanılarak Gider Kabul Edilmemiştir.	319
5.3.Örtülü Kazanç Dağıtımı	320
5.3.1. Örtülü Kazanç Dağıtımı Kapsamındaki Kurumlar Vergisi Mükellefleri.....	320
5.3.2. Örtülü Kazanç Dağıtımı Kapsamındaki Kişiler	321
5.3.2.1. Şirket Ortakları	321
5.3.2.2. Kurumun İlgili Olduğu Gerçek Kişi ve Kurumlar	321
5.3.2.3. Kurumun Ortağı ile İlişkili Gerçek Kişiler	321
5.3.2.4. Kurumun Ortağı ile İlişkili Kurumlar	321
5.3.2.5. Ortak Kurumun İlgili Olduğu Kurum	322
5.3.2.6. Kurum ile İdaresi Bakımından Doğrudan veya Dolaylı Olarak Bağlı Bulunduğu Gerçek veya Tüzel Kişi	322
5.3.2.7. Kurumun Denetimi Bakımından Doğrudan veya Dolaylı Olarak Bağlı Bulunduğu Gerçek veya Tüzel Kişi	322
5.3.2.8. Kurumun Sermayesi Bakımından Vasıtasız veya Vasıtalı Olarak Bağlı Bulunduğu Gerçek Kişi ve Kurumlar	322
5.3.2.9. Kurumun İdaresi ve Denetimi Bakımından Bağlı Olduğu Gerçek Kişilerin Yakınları	323
5.3.2.10. Kurumun Nüfuzu Altında Bulundurulduğu Gerçek veya Tüzel Kişiler	323
5.3.3. Mal ve Hizmet Alım Satımı ve Örtülü Kazanç.....	323
5.3.4. Örtülü Kazanç ve Emsalinden Yüksek veya Düşük Bedel	323
5.3.4.1. Karşılaştırılabilir Fiyat Dönemi	323
5.3.4.2. Maliyet Artı Yöntemi.....	324
5.3.4.3. Yeniden Satış Fiyatı Yöntemi	324
5.3.4.4. Diğer Yöntemler	324
5.3.4.5. Yöntemin Maliye Bakanlığı ile Birlikte Belirlenmesi	324
5.3.4.6. Yöntem Seçiminde Öncelik ve Seçilen Yöntemin Bağlayıcılığı.....	325
5.3.5. Örtülü Kazanç Dağıtım Biçimleri	325
5.3.5.1. Alım-Satım, İmalat ve İnşaat İşlemleri	325

5.3.5.2. Kiraya Verme ve Kiralama İşlemleri	325
5.3.5.3. Ödünç Para Verilmesi veya Alınması	325
5.3.5.4. İkramiye Ücret ve Benzeri Ödemeleri Gerektiren İşlemler	326
5.3.5.6. Transfer Fiyatlandırılması Yolu ile Örtülü Kazanç Dağıtılmasında, Dağıtımın Karşısındaki Kişide Yapılacak Düzeltme	326
5.3.5.7. İki de Tam Mükellef Kurumlarda Vergi Ziyasının İki Kurumun Ödeyeceği Vergide Birlikte Göz Önünde Tutulması	326
5.3.5.8. Örtülü Kazanç Dağıtımı, Vergilendirme Dönemi Muhasebeleştirilmesi ...	328
5.4. Yedek Akçeler	329
5.5. Kurumlar Vergisi ile Her Türlü Para Cezaları, Vergi Cezaları Gecikme Zamları ve Gecikme Faizleri	329
5.6. Menkul Kıymet Pazarlama Komisyonları	329
5.7. Yat, Kotra, Uçak Helikopter vb. Taşıtların Giderleri	329
5.8. Suçtan Doğan Maddi ve Manevi Zararlardan Dolayı Ödenen Tazminatlar	329
5.9. Basın Yoluyla İşlenen Fiillerden veya Radyo ve Televizyon Yayınlarından Doğacak Zarar Karşılığı Tazminatlar	329
5.10. Alkol ve Alkollü İçkiler ile Tütün ve Tütün Mamullerine Ait İlan ve Reklam Giderleri	330

İKİNCİ BÖLÜM

KURUMLAR VERGİSİ VE BEYANNAME330

I. TAM MÜKELLEFİYETTE KURUMLAR VERGİSİ

BEYANNAMESİ330

A. KURUMLAR VERGİSİ BEYANNAMESİNİN İÇERİĞİ330

1. Kurumlar Vergisi Beyannamesinin Kapsamı330

2. Kooperatiflerin Kurumlar Vergisi Beyannamesi Vermeleri331

B. BEYANNAMENİN VERİLME ZAMANI.....331

1. Genel Olarak331

2. Genel Kural Dışında Beyanname Verilme Zamanı331

2.1. Mücbir Sebep, Zor Durum331

2.2. Defter ve Belgelerin Muhafaza Altına Alınmış Olması331

2.3. Tasfiyeye Giren Kurumlarda Beyanname Verme Süresi331

C. BEYANNAMENİN VERİLME YERİ332

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

VERGİNİN TARHI332

A. Vergilendirme Dönemi332

B. Tarha Yetkili Vergi Dairesi332

C. Tarhiyatın Muhatabı332

1. Tüzel Kişiliği Olan Kurumlar Vergisi Mükellefleri	332
2. Tüzel Kişiliği Olmayan Kurumlar Vergisi Mükellefleri	333
3. Yatırım Fonları	333
4. İş Ortaklıkları	333

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

TASFİYE, BİRLEŞME, DEVİR, BÖLÜNME VE

HİSSE DEĞİŞİMİ333

A. TASFİYE333

I. Tasfiyenin Tanımı333

II. KURUMLAR VERGİSİNİN TASFİYE HÜKÜMLERİ

KARŞISINDA KURUMLAR VERGİSİ MÜKELLEFLERİ333

1.Tam Mükellefiyette Tasfiye333

1.1.Sermaye Şirketleri ve Kooperatiflerin Tasfiyesi334

1.2.Özel Kanunla Kurulmuş İktisadi Kamu Müesseselerinin Tasfiyesi334

1.3.Özel Kanunu Olmayan İktisadi Kamu Müesseselerinin, Dernek ve Vakıflara Ait İktisadi İşletmelerin Tasfiyesi334

1.4.İş Ortaklıklarında Tasfiye334

2. Dar Mükellefiyette Tasfiye334

III.KURUMLARIN TASFİYESİNİN VERGİLENDİRİLMESİ.....335

1. Tasfiye Dönemi335

1.1.Aynı Takvim Yılında Başlayan ve Biten Tasfiyede Tasfiye Dönemi335

1.2.Birden Fazla Yıla Yayılan Tasfiye Dönemi335

2.Tasfiyenin Başlaması335

3. Tasfiyenin Sonuçlanması.....335

4. Tasfiye Kararı335

4.1. Servet Değeri Kavramı335

4.1.1.Tasfiye Dönemi Başındaki Servet Değeri336

4.1.2.Tasfiye Dönemi Sonundaki Servet Değeri336

4.2. Tasfiye Kararının Hesaplanması336

4.2.1.Tasfiye Dönemi İçinde Ortaklara veya Sahiplere Yapılan Ödemeler337

4.2.2.Ortakların veya Sahiplerin Ödemeleri337

4.2.3. Vergiden İstisna Kazançlar337

4.2.4. Tasfiye Kararından İndirilecek Giderler337

4.2.5. Ortaklara Verilen,Satılan,Devredilen veya Kurum Sahibine İade Olunan İktisadi Kıymetler337

4.3. Tasfiye Bitişinde Tasfiye Kararının Düzeltilmesi338

5. Tasfiye Beyannamesi338

5.1. Tasfiye Beyannamesi Şekli ve Ekleri	338
5.2. Tasfiye Beyannamesinin Verilme Zamanı	338
6. Tasfiye Memurlarının Sorumluluğu	339
6.1. Tasfiye Dönemi Öncesi Beyannamelerin Verilme Sorumluluğu	339
6.2. Tasfiye Dönemi Öncesi Dönemle İlgili Cezalı Tarhiyatlar Yönünden Sorumluluk	339
6.2.1. Tasfiye Dönemi Öncesine Ait Beyannamenin Verilme Süresinin Tasfiye Dönemi İçinde Bitmesi	339
6.2.2. Tasfiye Öncesi Döneme Ait ve Beyanname Verme Süresi Tasfiye Döneminden Önce Bitmiş Dönemlerle İlgili Vergi ve Cezalar Yönünden Sorumluluk	340
6.2.3. Tasfiye İşlemlerinin İncelenmesi ve Sorumluluk	340
6.2.4. Tasfiye Memurlarının Ortaklarla Birlikte Sorumluluğu	340
7. Tasfiyeden Vazgeçme	340
8. Tasfiyede Zaman Aşımı	340
B.BİRLEŞME	341
I. KURUMLAR VERGİSİNDE BİRLEŞME	341
1. Birleşmenin Gerçekleştirilmesi	341
2. Birleşme Kararı.....	341
3. Birleşme Kararının Beyanı	343
4. Birleşmeden Doğan Sorumluluk	343
5. Birleşme Öncesi Beyannamelerin Verilme Sorumluluğu	343
6. Birleşme Öncesi Dönemle İlgili Cezalı Tarhiyatlar Yönünden Sorumluluk ..	343
6.1. Birleşme Öncesine Ait Beyannamenin Verilme Süresinin Birleşme Tarihinden Sonra Bitmesi	344
6.2. Birleşme Öncesine Ait ve Beyanname Verme Süresi Birleşme Tarihinden Önce Bitmiş Dönemlerle İlgili Vergi ve Cezalar Yönünden Sorumluluk	344
6.3. Birleşme İşlemlerinin İncelenmesi ve Sorumluluk	344
C. DEVİR	344
I. Devir İşleminin Gerçekleştirilmesi	344
II. Birleşmenin Devir Sayılmasının Koşulları	345
1. Birleşen ve Birleşilen Kurumun Kanuni veya İş Merkezi Türkiye’de Olması	345
2. Birleşen Kurumun Birleşme Günündeki Bilanço Değerlerinin Birleşen Kuruma Olduğu Gibi ve Bütünüyle Aktarılması	345
3. Devir Alınan Kurumun Ortak veya Sahiplerine Verilecek Payın Saptanması	345
3.1. Devir Alınan Kurumun Ortak ve Sahiplerine Verilen Sermaye Payının, Devredilen Bilanço Değerlerinin Tutarını Aşması	345
3.2. Devir Edilen ve Devralan Kurumların Bilançolarının Konsolide Edilmesi	346

3.3.Devir Alan veya Alınan Kurumun Diğerinde İştirakinin Bulunması	347
3.4.Devir Tarihi	348
3.5.Devir Giderleri	348
3.6.Zarar Mahsubu	348
3.7.Devir ve Geçici Vergi	348
3.8.Devir ve Amortisman Uygulaması	349
3.9.Devir ve Katma Değer Vergisi	349
3.10.Devir ve Damga Vergisi	349
3.11.Devir Nedeniyle Beyanname ve Taahhütname Verilmesi	349
3.11.1. Kurumlar Vergisi Beyannamesi Verilmesi	350
3.11.2.Taahhütname Verilmesi	350
3.11.3.Beyanname ve Taahhütname Koşullarının Önemi	350
D.BÖLÜNME	351
I. GENEL OLARAK BİRLEŞME VE BÖLÜNME	351
II. KURUMLAR VERGİSİ KANUNUNUN BÖLÜNME HÜKÜMLERİ VE TÜRK TİCARET KANUNU	352
III.TAM BÖLÜNME	352
1. Türk Ticaret Kanunu Açısından Tam Bölünme	354
2. Tam Bölünmede Dar ve Teknik Anlamda İşletme Bütünlüğü	356
3. Bölünmede, Bilanço Hesaplarının Devri	356
4. Borçların Devri	357
5. Değiştirme Birimlerinin Tespiti	357
6. Pay Sahipleri Yönünden Değerleme	358
IV.KİSMİ BÖLÜNME	359
1. Kurumlar Vergisi Beyannamesi ve Taahhütname	360
2. Türk Ticaret Kanunu Açısından Kısmi Bölünme	360
3. Kısmi Bölünme Sözleşmesi	361
4. Sermaye Azaltması	362
4.1.Türk Ticaret Kanununda Sermaye Azaltması	363
4.2.Sermaye Azaltmasının Vergi Uygulaması Yönünden Sonuçları	364
4.2.1.Kısmi Bölünme Dışında Sermaye Azaltılması ve Vergi Matrahı	364
4.2.1.1.Gerçek Kişi Ortaklar Yönünden	364
4.2.1.2.Tüzel Kişi Ortaklar Yönünden	364
4.2.2.Kısmi Bölünme Nedeniyle Sermaye Azaltılması ve Vergi Matrahı	365
4.2.2.1.Gerçek Kişi Ortaklar Yönünden	366
4.2.2.2.Tüzel Kişi veya Ticari Bilanço Yönünden	366
5. Kısmi Bölünmede Bütünlük	367
6. Dar Mükelleflerin Kısmi Bölünmesi	368

E. HİSSE DEĞİŞİMİ	368
-------------------------	-----

BEŞİNCİ BÖLÜM

VERGİNİN ÖDENMESİ

A.GENEL OLARAK KURUMLAR VERGİSİNİN ÖDENMESİ	369
B.TASFİYE HALİNDE KURUMLAR VERGİSİNİN ÖDENMESİ	369
C.BİRLEŞME HALİNDE KURUMLAR VERGİSİNİN ÖDENMESİ	369
D.DEVİR VE BÖLÜNMELEDERE.....	369

ÜÇÜNCÜ KISIM

DAR MÜKELLEFLERDE VERGİNİN TARHI VE ÖDENMESİ

BİRİNCİ BÖLÜM

DAR MÜKELLEFİYETTE KURUMLAR

VERGİSİNİN KONUSU MATRAH

1.DAR MÜKELLEFİYET KONUSU KAZANÇ VE İRATLAR	373
---	-----

II.KAZANCIN TÜRKİYE'DE ELDE EDİLMESİ

A.GVK na Göre Elde Etme	373
-------------------------------	-----

B.GVK na göre Türkiye'de Değerlendirme	374
--	-----

III.DAR MÜKELLEFLERİN TÜRKİYE'DE ELDE ETTİKLERİ

KAZANCIN SAPTANMASI

A.Dar Mükellefiyette Ticari ve Zirai Kazancın Saptanması	374
--	-----

1.Genel Olarak	374
----------------------	-----

2.Dar Mükelleflerde Tasfiye Karının Saptanması	377
--	-----

3.Dar Mükelleflerde Kısmi Bölünme ve Kâr Hesaplanması	377
---	-----

4.Dar Mükellefiyette Örtülü Sermaye Kavramı.....	377
--	-----

5.Dar Mükellef Kurumlara Özgü Matrahtan İndirilmesi Kabul Edilmeyen İndirimler	377
---	-----

5.1. Yabancı Kurum Hesabına Yaptıkları Alımlar ve Satışlar İçin Ana Merkez veya Türkiye Dışındaki Şubelere Verilen Faizler; Komisyonlar ve Benzerleri	378
---	-----

5.2. Ana Merkezin veya Türkiye Dışındaki Diğer Bir Şubenin Gider veya Zararına İştiraki	378
--	-----

5.2.1.Gidiş Geliş Yol Giderleri	378
---------------------------------------	-----

5.2.2.Yolculuk ve Oturma Gündelikleri	378
---	-----

6. Yabancı Ulaştırma Kurumlarında Kurum Kazancının Tespiti	379
--	-----

B. Dar Mükellef Kurumların Ticari Veya Zirai Kazanç Dışındaki Kazançlarının Saptanması	379
---	-----

İKİNCİ BÖLÜM

DAR MÜKELELFİYETTE BEYAN	380
1.Yıllık Beyanname Verilmesi ve Vergilendirme Dönemi	380
A.Genel Olarak	380
B.KVK nun 30 uncu Maddesi ve Yıllık Beyanname Verilmesinde Seçimlik Hak	381
1. KVK un 30 uncu Maddesinin 1 inci Fıkrasına Göre Vergi Kesintisine Tabi Kazanç, İratlar ve Yıllık Beyanname	381
1.1.Birden Fazla Takvim Yılına Yayılan İnşaat ve Onarım İşlerinden Elde Edilen Kazançlar ve Yıllık Beyanname	382
1.2.Dar Mükellef Kurumların Serbest Meslek Kazançları ve Yıllık Beyanname	384
1.3.Dar Mükellef Kurumların Gayri Menkul Sermaye İratları ve Yıllık Beyanname	384
1.4.Dar Mükellef Kurumların Menkul Sermaye İratları ve Yıllık Beyanname	384
1.4.1.Dar Mükellef Kurumların 30 uncu Maddenin 1 inci Fıkrası Kapsamındaki Menkul Sermaye İratları ve Yıllık Beyanname	385
2. Dar Mükellef Kurumların 30 uncu Maddenin 3 ncü Fıkrası Kapsamındaki Menkul Sermaye İratları ve Yıllık Beyanname	385
3. Dar Mükellef Kurumların 30 ncu Maddenin 6 ncü Fıkrası Kapsamındaki Menkul Sermaye İratları ve Yıllık Beyanname.....	386
C. KVK nun 30 ncu Maddesi ve Yıllık Beyanname Verilmesinde Seçimlik Hak.....	386
1. Dar Mükellef Kurumların KVK nun 30 ncu Maddesi Kapsamındaki Kazanç ve İratları İçin Yıllık Beyanname Vermeleri ve Seçimlik Hak.....	386
2. Dar Mükellef Kurumlar Tarafından Türkiye’de Bulunan İş Yeri veya Daimi Temsilci Vasıtasıyla Elde Edilen Kazanç ve İratlar ve Yıllık Beyanname	387
3. Dar Mükellef Kurumlar Tarafından Türkiye’de Elde Edilen ve KVK nun 30 ncu Maddesinin 1 nci Fıkrası Dışında Kalan Kazanç ve İratların Beyanı	387
4. Her nev’i Tahvil ve Hazine Bonosu Faizleri, T.K.İ.Ö.İ.B tarafından Çıkarılan Menkul Kıymetlerden Sağlanan Gelirler, Mevduat Faizleri, Repo Gelirleri, Fonların Katılma Belgelerinden Yatırım Ortaklıklarının Hisse Senetlerinden Elde Edilen Kar Paylarının Beyanı	388
5.GVK nun Geçici 67 nci Maddesine Göre Vergisi Kesinti Yolu ile Alınmış Kazanç ve İratların Beyanı	388
6.Seçimlik Hakkın Kullanılmasında Bütünlük	388
D.Dar Mükellef Kurumların Yıllık Beyanname Verme Yeri ve Zamanı	388
1.Beyannamenin Verileceği Yer	388
2.Beyannamenin Verilme Zamanı	389
III.Dar Mükellef Kurumların Özel Beyanname ile Vergilendirilmeleri	389

A.Özel Beyanname ile Vergilendirilecek Kazanç ve İratlar	389
1.Gayri Maddi Hakların Satışı	389
2.GVK nda Yazılı Diğer Kazanç ve İratlar	389
2.1.Menkul Kıymetlerin Elden Çıkarılmasından Sağlanan Kazançlar	389
2.2. Gayrimenkullerin Elden Çıkarılmasından Sağlanan Kazançlar	389
3.Özel Beyanname ve İhtiyari Beyan	390
B.Dar Mükellef Kurumların Özel Beyanname Verme Yeri ve Zamanı	390
1.Beyannamenin Verilme Yeri	390
2.Beyannamenin Verilme Zamanı.....	390

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

DAR MÜKELLEFİYETTE VERGİNİN TARHI VE ÖDENMESİ

I.Tarhiyatın Muhatabı ve Tarh Zamanı	391
A. Türkiye’de Ticari veya Zirai Faaliyeti Olan Dar Mükelleflerde Tarhiyatın Muhatabı	391
B. Özel Beyan Esasında Tarhiyat	391
C. KVK nun 30 ncu Madde Kapsamındaki Kazanç ve İratlar İçin Beyanname Verilmesi	392
II.Tarhiyatın Zamanı	392
III.Ödeme Süresi	392

DÖRDÜNCÜ KISIM

ORTAK HÜKÜMLER VE GEÇİCİ MADDE

I.Kurumlar Vergisi Oranı	395
1.Genel Oran.....	395
2.Yabancı Ulaştırma Kurumlarında Oran	395
3.Geçiş Dönemi ve Oran Farklılığı	395
II.Vergi Mahsupları	395
A.Yurt Dışında Ödenen Vergilerin Mahsubu	395
B.Yurt İçinde Kesilen Vergilerin Mahsubu	395
1. Kurumlar Vergisi Kanununun 15 inci Maddesinin (1) inci Fıkrasına ve 30 ncu Maddesinin (1) inci ve (2) nci Fıkralarına Göre Kesilen Vergilerin Mahsubu	396
2.Fon ve Yatırım Ortaklığı Kar Paylarının Vergi Kesintisinin Mahsubu	396
3.Kontrol Edilen Yabancı Kuruma Yapılan Ödemelerin Vergi Kesintisinin Mahsubu	397
C.Yurt İçinde Kesilen Vergilerin İadesi	397
III.Muafiyet,İstisna ve İndirimlerin Sınırı	397
IV.Yürürlükten Kaldırılan Hükümler ve Geçici 1 inci Madde	398

A.Yürürlükten Kaldırılan Hükümler	398
B.Geçici Madde 1	398

BEŞİNCİ KISIM

KURUMLAR VERGİSİ BEYANNAMESİ ÖRNEĞİ

1.Kurumlar Vergisinin Matrahının Hesaplanması	404
2.Kurumlar Vergisi Matrahının ve Vergisinin Hesaplanması ile İlgili Notlar.....	404
3.Vergi Kesintisinin Hesaplanması	404

BİRİNCİ KISIM

KURUMLAR VERGİSİNİN KONUSU VE MÜKELLEFLERİ

I. KURUMLAR VERGİSİNİN KONUSU VE KURUM KAZANCI

Kurumlar vergisinin konusu kurum kazancıdır. Kurumlar Vergisi Kanununun “Verginin konusu” başlıklı 1 inci maddesinde; sermaye şirketlerinin, kooperatiflerin, iktisadi kamu kuruluşlarının, dernek veya vakıflara ait iktisadi işletmelerin, iş ortaklıklarının kazançlarının kurumlar vergisine tabi olduğu belirtilmiştir. Diğer yandan gene 1 inci maddede kurum kazancının gelir vergisinin konusu gelir unsurları olduğu belirtilmiştir. Verginin konusu yönünden kurumlar vergisinin gelir vergisinden farkı, gelir vergisinde yedi gelir unsurunun ayrı ayrı vergileme teknikleri olduğu halde, kurumlar vergisinde yedi gelir unsuru da (dar mükelleflerin kazançları ile ilgili bazı özel hükümler dışında) aynı vergileme tekniği ile vergilendirilmektedir. Bir başka anlatımla kurum kazancı, niteliği göz önünde tutulduğunda, hangi gelir unsuru kapsamında olursa olsun, ticari kazanç sayılmaktadır (Dar mükelleflerin kazançlarında gelir unsurları ayırımı yapılmıştır)

Gelir vergisinin konusuna giren gelir unsurlarından oluşan kazancın kurum kazancı olduğu tanımının doğru, yerinde veya anlamlı bir tanım olduğu görüşünde değiliz. Gelir vergisinin de kurumlar vergisinin de konusu elbette gelirdir. Hatta kurumlar vergisinin, gelir vergisine mahsuben alınan bir ön vergi olarak nitelendirilmesi de mümkündür. Gelir vergisi alınması için gelirin elde edilmesi gerekmektedir. Kurumdan, gerçek kişinin elde ettiği kazanç olan menkul sermaye iradı, nakden veya hesaben tahsil edildiğinde vergilendirilmektedir. Kurumlar vergisi bu vergilemeyi sağlayan bir vergi olarak da algılanabilir. Diğer yandan gelir vergisinin, kişiye sıkıca bağlı şahsi bir vergi olmasından kaynaklanan ayrı özellikleri vardır. Gelir vergisinde gelirin emek, faaliyet veya sermaye kaynaklı olması; bu kaynaklara göre farklı vergilendirme yöntemlerinin düzenlenmesi gerekmiştir. Hatta bazı gelirler, gelir kavramı içinde bile sayılmamıştır. Oysa kurumlar vergisi, tüzel kişileri vergilendirmeyi amaçlayan niteliği nedeniyle, gelirin kaynağı ile bağlantılı farklı vergileme yöntemleri uygulanmayacaktır. Zaten farklı vergileme yöntemleri de düzenlenmiş değildir.

KVK nun 1 inci maddesinde yer alan “Kurum kazancı, gelir vergisinin konusuna giren gelir unsurlarından oluşur” hükmünün kurumlar vergisi uygulamasında bir açıklık , kolaylık yaratacağı, uygulamayı yönlendirebileceği görüşünde de değiliz. GVK nda gelir unsurları 1. Ticari kazanç, 2. Zirai kazanç, 3. Ücret, 4. Serbest meslek kazancı, 5. Menkul sermaye iradı, 6. gayrimenkul sermaye iradı, 7. Diğer kazanç ve iratlar olarak sayılmış ve GVK nun her gelir unsuru ayrı bir bölümde tanımlanmış ve vergilendirme yöntemleri düzenlenmiştir. GVK nda gelir unsurlarının bu biçimde ayrılması ve ayrı tanımlar ve vergilendirme yöntemleri ile düzenlenmesi, gelir vergisinin şahsi vergi niteliğinin gereğidir. Kurumlar vergisi, gerçek kişiye özgü değil, tüzel kişilere özgü bir vergi olduğu için gelire farklı nitelikler yüklenerek, ayrı vergilendirme yöntemlerine gerek yoktur. KVK nun 1 inci maddesi ile gelir unsurlarına yollama yapılan hükme bir işlev yüklenmesi de olanaklı değildir. Örneğin GVK nun Mükerrer 80 inci maddesinde iki yıldan fazla süreyle elde tutulan hisse senetlerinin, dört yıldan fazla elde tutulan gayrimenkullerin satışından doğan kazanç 7 nci gelir unsuru diğer kazanç ve irat tanımı kapsamı dışına çıkarılmıştır. Oysa bu işlemlerin kurumlar vergisinin konusu kurum kazancı kapsamı dışına çıkarılması söz konusu değildir. Bu yönü ile tanım yanlış anlamalara da neden olacak niteliktedir.

Yalnız dar mükellefler yönünden kurum kazancı elde edilmesi kavramı gelir vergisindeki gelir unsurlarına göre farklılaştırılmıştır. KVK nun 1 inci maddesindeki kurum kazancı tanımının bu nedenle önemli olduğu düşünülebilirse de, dar mükelleflerin GVK nun ilgili hükümleri uyarınca gelir elde etmiş sayılacakları, KVK nun dar mükellefiyetle ilgili maddesinde özel olarak zaten belirtilmiştir.

II. KURUMLAR VERGİSİNİN MÜKELLEFLERİ

KVK nun 1 inci maddesinde, kurumlar vergisi mükellefleri a). Sermaye şirketleri, b). Kooperatifler, c). İktisadi kamu kuruluşları ç). Dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmeler, d). İş ortaklıkları olmak üzere beş bent halinde sayılmıştır.

Kurumlar vergisi mükellefi bu kuruluşların kazanç elde etmiş veya etmemiş olmalarının, kurumlar vergisi beyannamesi verilmesine etkisi yoktur. Yani bu kuruluşlar, vergilendirme döneminde kazanç elde etmeseler bile kurumlar vergisi mükellefi olarak beyanname vermek zorundadırlar. Bu mükelleflerden KVK nun 4 üncü maddesinde belirtilen vergiden muaf mükelleflerin beyanname vermeleri söz konusu değildir. Ayrıca dernek ve vakıfların iktisadi işletmelerinin kurumlar vergisi mükellefi olduğu yasada belirtilmiştir. Dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmelerin tüzel kişilikleri yoktur. Bu nedenle iktisadi işletmesi olan dernek ve vakıflar kurumlar vergisi mükellefi olmadıkları halde, iktisadi işletmeleri için kurumlar vergisi beyannamesi vereceklerdir.

Kurumlar vergisi mükellefi kuruluşlar aşağıda kısaca açıklanmıştır:

1. Sermaye şirketleri. TTK nda sermaye şirketi olarak belirlenen anonim şirketler, limited şirketler ve sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketlerdir. Bunların dışında Sermaye Piyasası Kurulunun düzenleme ve denetimine tabi fonlar da sermaye şirketi olarak nitelendirilmiş ve kurumlar vergisi mükellefi sayılmışlardır. Eski yasadaki Sermaye Piyasası Kanununa göre kurulmuş fonların kurumlar vergisi mükellefi sayılacakları belirlemesi 5520 sayılı Yasada kaldırılmıştır. Bu fonların Sermaye Piyasası Kurulunun düzenleme ve denetimine tabi olmaları kurumlar vergisi mükellefi sayılmaları için yeterlidir. Anonim, limited, eshamlı komandit şirketler ile SPK kapsamındaki fonların benzeri yabancı fonlarda kurumlar vergisi mükellefi olduklarından dar mükellef olarak beyanname vermek zorundadırlar. Ancak ileride göreceğimiz gibi, vergi kesintisi ile vergilendirilen dar mükellef niteliğindeki kuruluşların beyanname vermeyecekleri biçiminde hükümler KVK nda yer almıştır.

2. Kooperatifler. Kooperatifler Kanununa veya özel kanunlarına göre kurulmuş kooperatifleri kapsamaktadır. Bunlara benzeyen yabancı kuruluşlar da dar mükellef olarak kurumlar vergisi mükellefi sayılacaklardır.

3. İktisadi Kamu Kuruluşları. KVK nun 2 nci maddesindeki tanıma göre, Devlete, özel idarelere, belediyelere ve diğer kamu idarelerine ve kuruluşlarına ait veya bağlı olup, faaliyetleri devamlı ticari, sınai ve zirai işletmelerdir. Bunlardan sermaye şirketi veya kooperatif niteliğinde olanlar sermaye şirketi veya kooperatif olarak vergilendirilecekleri için bu kapsamda mükellef değildirler. Bu müesseselerin, kurumlar vergisi mükellefi sayılmaları için ticari ve sınai faaliyetlerinin devamlı olması gerekir. Yabancı Devletlere, yabancı kamu idare ve kuruluşlarına ait veya bağlı benzer kuruluşlar da kurumlar vergisi mükellefidirler.

4. Dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmeler. Dernek ve vakıflar kurumlar vergisi mükellefi değildirler. Bunların iktisadi işletmeleri mükelleftir. Ancak iktisadi müessesenin ayrı bir kişiliği olmadığından beyanname, dernek ve vakıf olarak verilmekte, vergi dernek veya vakıf adına tahakkuk etmektedir. Bunlar kooperatif veya sermaye şirketi niteliğinde olmayan, faaliyetleri devamlı bulunan, ticari, sınai, zirai işletmelerdir. Buna benzer nitelikteki yabancı işletmeler de dernek ve vakıfla-

rın iktisadi işletmesi olarak kurumlar vergisi mükellefi sayılacaklardır. Sendikalara ve cemaatlara ait iktisadi işletmeler de kurumlar vergisi mükellefi olarak vergiye tabi olacaklardır.

İktisadi Kamu Kuruluşları ile dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmelerin kazanç gayesi gütmemesi, faaliyetlerinin yasa ile verilmiş görev nedeniyle sürdürülüyor olması, tüzel kişiliklerinin olmaması, ayrı muhasebe tutmamaları, ayrıca sermaye tahsis edilmemiş olması, ayrı işyerlerinin bulunmaması mükellefiyetleri yönünden önemli değildir. Ayrıca mal veya hizmet bedelinin maliyeti üzerinden satış yapılması, kar edilmemesi, karın kuruluş amaçlarına tahsis edilmiş olması da mükellefiyetlerini etkilemeyecektir.

5. İş ortaklıkları. Kurumlar vergisi mükelleflerinin kendi aralarında ya da şahıs ortaklıkları veya gerçek kişilerle belli bir işin birlikte yapılmasını ortaklaşa yüklenmek ve kazancını paylaşmak amacıyla kurdukları ortaklıklardan bu şekilde mükellefiyet tesis edilmesini talep edenler iş ortaklıklarıdır. KVK nun 2 nci maddesinin (7) nci fıkrasındaki tanım bu biçimdedir.

İş ortaklıklarının unsurları aşağıdaki gibi özetlenebilir:

a). Ortaklığın niteliği. Maddede bir belirleme yapılmamıştır. Madde metninden tüzel kişiliği olan ortaklıkların da iş ortaklığı statüsünde kurumlar vergisi mükellefi olabileceği gibi bir anlam da çıkabilmektedir. Örneğin bir baraj inşaatı işini yüklenmek üzere oluşturulmuş ve bu işin bitiminde şirket “maksadının husulü” ile (TTK 434/2) tasfiye olunacağı kararlaştırılmış bir anonim şirketin de iş ortaklığı statüsünde vergi mükellefi olabileceğinin madde metnine göre ileri sürülmesi de mümkündür. Hatta maddenin sonundaki “Bunların tüzel kişiliklerinin olmaması mükellefiyetlerini etkilemez” hükmü, tüzel kişiliği olan iş ortaklıklarının olabileceğini çağrıştırmaktadır.

Madde metni böyle olmakla birlikte, iş ortaklığının adi ortaklık statüsünde olacağı, bunun dışında, ancak komandit şirket statüsünde kurulabileceği söylenebilir. Çünkü, kollektif şirket ortaklarının tümünün gerçek kişi olması zorunludur. Anonim ve limited şirketler zaten kurumlar vergisi mükellefidirler. Bir de iş ortaklığı oldukları için kurumlar vergisi mükellefi sayılmaları söz konusu olamaz. Komandit şirketlerin komanditer ortağının tüzel kişi olması mümkündür. Bu nedenle komanditer ortak olarak anonim ve limitet şirketlerden; komandite ortak olarak gerçek kişilerden oluşan komandit şirketin, diğer koşulların oluşması durumunda iş ortaklığı sayılacağı yorumu yapılabilir. Ancak aslında madde metninde zaaf vardır. İş ortaklığının adi ortaklık statüsünde olabileceği açıkça belirtilmemiştir. Oysa uygulamada iş ortaklıkları adi ortaklık statüsünde kurulmaktadır.

b). Ortakların niteliği. Bir ortaklığın iş ortaklığı niteliğinde olması için ortaklardan en az birinin kurumlar vergisi mükellefi olması gerekir.

c). Ortaklığın konusu. Yasa metninde ortaklığın konusu belli bir işin yapılması olarak belirlenmiştir. Dolayısıyla belli bir işin yapılması ile sınırlandırılmış pek çok faaliyetin ortaklık konusu olabileceği gibi bir anlam çıkmaktadır. Ancak uygulamada iş ortaklıklarının faaliyet alanı yıllara yaygın inşaat ve onarım işleri ile sınırlandırılmış; ayrıca, yıllara yaygın inşaat onarım işlerinden tek bir iş, tek bir sözleşme kapsamında iş ortaklığı sözleşmesi düzenlenmesi koşulu aranmıştır. Maliye Bakanlığı’nın 31 sayılı Kurumlar Vergisi Tebliğinde bu sınır ve koşul yer almıştır.

III. KURUMLAR VERGİSİNDE TAM VE DAR MÜKELLEFİYET

Gelir vergisi mükellefleri gibi kurumlar vergisi mükellefleri de tam ve dar mükellef olarak farklı vergilendirilmektedirler.

1. Tam Mükellefler

Kanuni veya iş merkezi Türkiye’de bulunan kurumlar tam mükelleftirler. Tam mükellef kurumlar gerek Türkiye içinden gerekse Türkiye dışından elde ettikleri gelirler üzerinden kurumlar vergisi ile vergilendirilirler.

Tam mükellef tanımında belirtilen **kanuni merkez**, kurumların kuruluş kanunlarında, tüzüklerinde, ana statülerinde veya sözleşmelerinde gösterilen merkezdir. **İş merkezi** ise, iş bakımından işlerin fiilen toplandığı ve yönetildiği merkezdir. Mükelleflerin kanuni ve iş merkezinden herhangi birinin Türkiye’de olması kurumun tam mükellef olmasını yani Türkiye’den veya Türkiye dışından elde ettiği gelirler üzerinden vergilendirilmesini gerektirir.

2. Dar Mükellefler

Kanuni veya iş merkezinden her ikisi de Türkiye dışında olan kurumlar dar mükellef olarak tanımlanmışlardır. Dar mükellefler yalnızca Türkiye’de elde ettikleri kazançları üzerinden vergilendirilirler.

Dar mükelleflerin Türkiye’de kazanç elde etmeleri ve bu kazancın vergilenmesi usul ve yöntemleri Dar Mükelleflerin beyanname vermeleri bölümünde açıklanacaktır.

İKİNCİ KISIM

TAM MÜKELLEF **KURUMLARIN YILLIK** **BEYANNAME VERMELERİ**

Kurumlar vergisi mükelleflerinin bir hesap dönemi içinde elde ettikleri kazanç kurum kazancıdır. Bu kazanç ilke olarak kurumlar vergisine tabidir. Ancak yasada belirtilen, muafiyet ve istisnalar nedeniyle bu kazançların bir kısmı kurumlar vergisine tabi olmadığına beyan edilmeleri söz konusu olmayacaktır.

I. VERGİLENDİRİLMEMEYECİ KURUM KAZANCI

A. Vergiden Muaf Kurumlar

KVK nun 1 inci maddesinde tanımlanan kurumlardan aynı yasanın 4 üncü maddesinde belirtilmiş olanlar kurumlar vergisinden muaf olduklarından bu kurumlar vergilendirilmeyecektir. Dolayısıyla kurumlar vergisi beyannamesi de vermeyeceklerdir. Kurumlar vergisinden muaf kurumlar aşağıda kısaca açıklanacaktır.

1. Kurumlar Vergisinden Muaf Kooperatifler

1.1. Muafiyet Kapsamındaki Kooperatifler

Tüketim ve taşımacılık kooperatifleri kurumlar vergisi muafiyeti dışında bırakılmışlardır. Tüketim ve taşımacılık kooperatifi dışındaki kooperatiflerden aşağıdaki koşulları taşıyanlar da kurumlar vergisinden muaftırlar.

1.2. Kooperatif Muafiyetinin Koşulları

Kooperatiflerin kurumlar vergisinden muaf tutulmaları için ana sözleşmelerinde aşağıdaki koşulların yer alması, fiilen de bu koşullara uygun davranılması gerekir. Yani koşullar, hem kooperatif ana sözleşmesinde yazılı olacak, hem de, ana sözleşmede yazılı bu koşullara aykırı davranılmayacaktır.

Ana sözleşmelerinde.

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

Yazılı olan kooperatifler, uygulamada da ana sözleşmede yer alan bu koşullara uygun davranırlarsa kurumlar vergisi ile vergilendirilmeyeceklerdir.

1.2.1. Sermaye Üzerinden Kazanç Dağıtmamak

Kooperatifler aslında kazanç elde etmek, bu kazancı ortaklarına aktarmak amacı ile kurulmuş ortaklıklar değildir. Kooperatifler, ortaklarının belirli ekonomik çıkarlarını ve özellikle meslek ve geçimlerine ait gereksinimlerini karşılıklı yardım ve dayanışma ve kefalet suretiyle sağlayıp korumak amacı ile kurulurlar (1163 sayılı Kanunun 1 inci maddesi).

Kuruluş amacı kar elde edip ortaklarının servetini artırmak olmadığı için, kooperatiflerin zaten kurumlar vergisi ile vergilendirilmemeleri gerekir.

Sermaye üzerinden kazanç dağıtılması, bu amaca aykırı olacak; kooperatifin elde ettiği kazancın ortaklara aktarılması bir gereksinimin karşılanması, ucuza sağlanmasını değil, ortaklara kazanç aktararak onların servetinin artırılması sonucunu verecektir. Sermaye üzerinden kazanç dağıtılmasına izin veren bir hüküm zaten ana sözleşmede yer alamaz. Ana sözleşmede böyle bir hükme yer verilirse, kooperatife

kuruluş izni verilmeyecektir. Ancak muafiyetten yararlanmak için bu yeterli değildir. Sermaye üzerinden kar dağıtılmayacağı ana sözleşmede yer almalı ve fiilen de sermaye üzerinden kazanç dağıtılmamalıdır.

Sermaye üzerinden kazanç dağıtmama kavramı aşağıda sayılan durumlarda özellik göstermektedir:

1.2.1.1. Sermayeye Faiz Ödenmesi

Vergi hukukunda sermayeye faiz ödemesi genel olarak kar dağıtımı sayılmıştır. Kooperatiflerle ilgili 1163 sayılı Yasada, kooperatif ortaklarına sermaye üzerinden faiz ödenmesine izin verilmiştir. Yasaya göre, ortak içi işlemlerden doğan karın %10'unun yedek akçe olarak ayrılması zorunludur. Kazancın %50'si de ortaklara risturn olarak (işlem hacimlerine göre) dağıtılacaktır. Kalan kazançtan, Devlet tahvillerine verilen en yüksek faiz haddini geçmemek üzere ortakların sermaye paylarına faiz olarak ödeme yapılmasına izin verilmiştir. Bu yasa hükmüne uygun olarak, ortaklara koydukları sermaye üzerinden faiz ödeneceği ana sözleşmesinde yazılı kooperatiflerin, sermaye üzerinden kar dağıtmama koşulunu bozdukları, dolayısıyla kurumlar vergisi muafiyetinden yararlanamayacaklarını ileri süren görüşler olduğu gibi; faiz ödemesi yasa ile düzenlendiğinden, bunun sermaye üzerinden kazanç dağıtımı sayılamayacağı, dolayısıyla muafiyet koşulunun bozulmayacağı biçiminde görüşler de vardır. 1163 sayılı Yasada, kazançtan ortakların sermaye paylarına faiz ödeneceği belirtildiğinden bu durum TTK'daki 1 inci temettü ile ilgili hükme benzemektedir. Bu nedenle biz, faiz ödemesi değil, sermaye payı üzerinden kazanç dağıtımı sayılması ve bu nedenle kooperatifin kurumlar vergisinden muaf tutulmaması gerektiği görüşündeyiz. Ancak vergi idaresi 20 sayılı Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nde "ortakların sermaye paylarına göre en çok %7 oranına (en yüksek devlet tahvili faiz oranı ş.ç) kadar faiz dağıtılmasının kooperatifin muafiyetini ihlal edecek şekilde 'sermaye üzerinden kazanç dağıtımı' mahiyetinde" olmadığını belirtmiştir.

1.2.1.2. Örtülü Kazanç Dağıtımı

KVK'nun 11 inci maddesinde transfer fiyatlandırması yoluyla dağıtılan örtülü kazancın kurum kazancından indirilemeyeceği belirtilmiştir. 5422 sayılı Yasa örtülü kazanç dağıtımı ile "şirket" i ilgilendirdiği halde, 5520 sayılı Yasada "şirket" deyi mi yerine "kurum" deyi mi kullanılmıştır. Bu nedenle 5520 sayılı Yasa ile yapılan düzenlemenin 5422 sayılı Yasadan farklı olarak kooperatifleri de kapsadığı ileri sürülmektedir. Ancak 5422 sayılı Yasadaki "şirket" sözcüğü ile, 5520 sayılı Yasadaki "kurum" sözcüğünün çok farklı kavramlar olduğu görüşünde değiliz. "Şirket" "ortaklık" kavramından farklı değildir. 1163 sayılı Yasada kooperatiften ortaklık olarak söz edilmektedir. Kooperatifte KVK'nun 11 inci maddesi kapsamında örtülü kazanç dağıtımı işlemi gerçekleşmişse, bunun ortaklara sermaye üzerinden kazanç dağıtımı sayılması ve muafiyet koşulunun bozulması nedeniyle vergilendirilmesi gerekli olacaktır.

1.2.2. Yönetim Kurulu Başkan ve Üyelerine Kazanç Üzerinden Pay Verilmemesi

Kazanç üzerinden yönetim kurulu başkan ve üyelerine pay verilmesi kooperatife ticaret şirketi niteliği kazandıracaktır. Bu nedenle KVK kooperatifin kurumlar vergisinden muaf olması için, yönetim kurulu başkan ve üyelerine kazanç üzerinden pay verilmeyeceğinin ana statüde yer alması ve gerçekte de bu statü hükmüne uyulmuş olması gerekir. Ana sözleşmede yönetim kurulu başkan ve üyelerine kazançtan pay

verilmeyeceğinin yazılı olmaması muafiyetin yitirilmesine neden olmayacaktır. Pay verileceğine dair bir hüküm bulunmaması ve fiilen de pay verilmemesi muafiyet için yeterlidir.

Yapı kooperatifleri için, yönetim kurulu başkan ve üyelerine kazanç üzerinden pay verilmemesinden başka ek bir koşul daha vardır. Bu kooperatiflerin yönetim ve denetim kurullarında görev alanların kooperatifin inşaat işlerini kısmen veya tamamen üstlenen gerçek kişi, veya tüzel kişilerin temsilcisi veya KVK nun 13 üncü maddesinde tanımlanan ilgili kişisi olmamaları gerekir.

Yapı kooperatiflerinin 2006 yılı sonuna kadar bu koşula uygunluğu sağlamaları gerekmektedir. 2006 sonuna kadar kooperatif bu koşula uygunluğu sağlamazsa, muafiyeti 2006 sonu itibarıyla sona erecektir (1 inci geçici maddenin (8) inci fıkrası)

1.2.3. Yedek Akçelerin Dağıtılmaması

Yedek akçe, bilanço dönemi karının bir kısmının dağıtılmayarak, bazı amaçlarla bilançoda bırakılan tutarlarıdır. Bu yedek akçelerin dağıtımı, sermaye üzerinden kazanç dağıtılmaması ilkesine aykırı olacağından, yedek akçelerin dağıtılmayacağının ana sözleşmede belirtilmesi ve sözleşme hükmüne uygun davranılması gerekir.

1.2.3.1. Yedek Akçelerin Niteliği

Yedek akçeler, yasal ayrılan yedek akçeler, ana sözleşme yedek akçeleri, yetkili organ kararı ile ayrılan yedek akçeler olmak üzere ayrı nitelikte olabilirler. Hüküm, yedek akçelerin tümünün ortaklara dağıtılmamasını kapsar.

1.2.3.2. Ayrılma Payı İçindeki Yedek Akçe

Kooperatiften çıkan veya çıkarılan ortağa ayrılma nedeniyle pay verilecektir. Ayrılan ortağa yalnızca sermaye payının verilmesi söz konusu olabileceği gibi, yedek akçenin de verilmesi mümkündür. Ünal Tekinalp ayrılan kooperatif ortağına, 1163 sayılı Yasa gereğince yasal yedek akçeden pay verilemeyeceğini, ancak ihtiyari yedek akçelerden pay verilebileceğini belirtmiştir (*Ünal Tekinalp, Kooperatiflerde Ortakların Kişisel Niteliklerinin Önemi, Ortak Sıfatının Kazanılması ve Yitirilmesi*). İster 1163 sayılı Yasaya uygun olsun, ister aykırı olsun her türlü yedek akçenin ortağa şu veya bu biçimde (ortaklıktan ayrılma veya çıkarılma nedeni gibi) aktarılmış olması durumunda muafiyetin geçerliliğini yitireceği biçiminde görüşler vardır. Biz kooperatiften ayrılan ortağa verilen yedek akçenin yasanın izin verdiği bir durum olmasını göz önünde tutarak, KVK da amaçlananın ortak niteliğini yitirmeyenlere yedek akçe dağıtımı olduğu ve ayrılan ortağa sermaye payı gibi verilen yedek akçenin kooperatif muafiyetini bozmayacağı görüşündeyiz.

1.2.3.3. Yedek Akçe Ayrılmadan Risturn Dağıtılması

Kooperatiflerle ilgili 1163 sayılı Yasa gereğince ortak içi işlemlerden doğan gelir gider farkının %10 u yedek akçe olarak ayrılacak, kalan risturn olarak dağıtılabilecektir. Yasanın bu hükmüne uyulmaz, %10 yedek akçe ayrılmadan risturn dağıtılsa, bu dolaylı olarak yedek akçenin dağıtılırsa anlamındadır. Dolayısıyla, vergi muafiyet yitirilmiştir.

1.2.4. Ortak Dışı İşlem Yapılmaması

1.2.4.1. Genel Olarak

Kooperatiflerin amacı ticaret yapmak değil, ortaklarının gereksinimlerini karşıla-

malarını ucuza sağlamaktır. Bu nedenle kooperatif işlemlerinin ortaklara yönelik olması kooperatif kavramının gereğidir. İlke bu olmakla birlikte, kooperatifçiliğin işleyişi gereği ortak dışı işlem de yapılabilir. Kooperatifin amacının bozulmaması ve kooperatifin kar amacı niteliği kazanmaması koşulu ile 1163 sayılı Kooperatifler Kanunu da ortak dışı işlem yapılmasını yasaklamış değildir.

Ortak dışı işlem açısından Kurumlar Vergisi Kanunu kooperatifleri ikiye ayırmıştır. Ortak dışı işlem yapmayan kooperatifleri muafiyet kapsamına almıştır. Kooperatifler Kanununun yukarıda belirttiğimizi sınırlaması içinde ortak dışı işlem yapan kooperatifler ise kurumlar vergisi mükellefi sayılmışlardır. Ancak bu kooperatiflerin de ortak içi işlemlerden kaynaklanan kazançları risturn adı altında kurumlar vergisinden istisna edilmiştir.

KVK nun 4/1-k maddesinde düzenlenen kooperatif muafiyetinde koşul olarak belirtilen ortak dışı işlem yapılmaması bu görüş açısından değerlendirilmek durumundadır. Muafiyetin koşulu kapsamındaki ortak dışı işlemin açıklanması gerekmektedir.

1.2.4.2. Ortak Dışı İşlem ve Muafiyet Kavramı

Ortak içi ve dışı işlem kavramları ne Kooperatifler Kanununda ne de KVK nda tanımlanmış değildir. Ancak ortaklar dışında işlem yapılmaması kurumlar vergisi muafiyeti koşulu olduğundan bu kavramın sınırlarının çizilmesinin gerektiği; kurumlar vergisi uygulaması yönünden bu kavramın açıklığa kavuşturulması kaçınılmazdır. Çünkü kooperatiflerin ortak dışı işlem yapmadan amaçlarını gerçekleştirebilmeleri kesinlikle mümkün değildir. Örneğin tarım satış kooperatifinde uğraşı konusu tarım ürününün alınıp satılmasıdır. Ortaklardan tarım ürünü satın alınması ortak içi işlem, ancak ortaklardan satın alınan tarım ürününe pazar bulunması ve pazarlanması ortak dışı işlemdir. Kooperatif, ortaklarından aldığı tarım ürünlerini pazarlayamazsa yani ortak dışı işlem yapmazsa amacını gerçekleştiremez. Ortaklarından tarım ürünü almasının, ortak içi işlemin, amaç doğrultusunda sonuçlandırılabilmesi için ortak dışı işlem yapılması bir zorunluluk olmaktadır.

1.2.4.3. Yapı Kooperatiflerinde Özellik

Yapı kooperatifinin de amacı ortaklarına ucuza konut veya işyeri sağlamaktır. Bunun için de zorunlu olarak ve amacını gerçekleştirmek için ortak dışı işlemler yapması gerekir. Örneğin, konut veya işyerlerinin yapımı için gerekli olan demir, çimento, tuğla, sıhhi tesisat gibi malzemelerin alınması ortak dışı işlemlerle gerçekleştirilecektir. Bu işlemlerin KVK nun 4/1-k maddesi kapsamında ortak dışı işlem sayılması söz konusu olamaz. Ancak, yürürlükten kalkan 5422 sayılı Yasadaki kooperatif muafiyeti hükmünden değişik bir hüküm yapı kooperatifleri için 5520 sayılı Yasada yer almıştır. Buna göre, *“Yapı kooperatiflerinin kendilerine ait arsalarını kat karşılığı vererek her bir hisse için bir işyeri veya konut elde etmeleri”* ortak dışı işlem sayılmayacaktır.

Bu hükmün yer almadığı 5422 sayılı Yasanın kooperatif muafiyeti uygulamasında da kooperatifin kat karşılığı inşaat yaptırmasının ortak dışı işlem sayılmayacağı kabul edilmiştir. Çünkü bunun kooperatifin inşaat işini yapan müteahhide ödeme yapmasından farkı yoktur. İnşaat bedeli nakit olarak değil, arsa olarak verilmektedir. Zaman zaman vergi idaresi ile kooperatifler arasında uyumsuzluk yaratan bu sorun, 5520 sayılı Yasada hüküm altına alınarak çözülmüştür.

Kooperatifin arsasının bir kısmını satarak, elde ettiği nakit ile kooperatif inşaatını tamamlamasının da aynı anlayışla ortak dışı işlem sayılmaması gerektiği görüşün-

deyiz. Danıştay 4. Daire 26.06.2003 gün, E.2002/3894, K.2003/1867 sayılı kararında “*Konut yapı kooperatiflerinin müteahhide yaptığı iş karşılığı arsa verilmesi, gelir getirici ortak dışı işlem kabul edilerek tarhiyat yapılamayacağı*” biçiminde karar vermiştir.

Bizim görüşümüz yukarıda da belirttiğimiz gibi, inşaatın tamamlanabilmesi ve herkeşe konut veya işyeri sağlamak olan kooperatif amacının gerçekleştirilmesi için arsanın bir kısmının satılmasının da (bu satış işlemi ile elde edilen paranın tamamının inşaatın tamamlanmasında kullanılması halinde) ortak dışı işlem sayılamayacağı biçimindedir. Vergi dairesinin bu görüşte olmayacağı olasılığının da göz önünde tutulması gerekir.

2. Kurumlar Vergisinden Muaf İktisadi Kamu Kuruluşları

Kurumlar Vergisi Kanununun 1 inci maddesinde iktisadi kamu kuruluşlarının kurumlar vergisi mükellefi oldukları belirtilmiştir. KVK nun 4 üncü maddesinde aşağıdaki iktisadi kamu kuruluşlarının, kurumlar vergisinden muaf olduğu belirtiltiğinden bu kuruluşlar kurumlar vergisi beyannamesi vermeyecek, dolayısıyla vergilendirilmeyeceklerdir.

2.1. Darphane ve Damga Matbaası,

2.2. Özelleştirme İdaresi Başkanlığı ile Özelleştirme Fonu, Toplu Konut İdaresi Başkanlığı, Milli Piyango İdaresi Genel Müdürlüğü,

2.3. Askeri Fabrika ve Atölyeler,

3. Kamu İdare ve Kuruluşları Tarafından İşletilen Kuruluşlardan,

- Tarım ve hayvancılığı, bilimi, fenni ve güzel sanatları yaymak, geliştirmek ve teşvik etmek amacı ile işletilen okullar, okul atölyeleri, konservatuarlar, kütüphaneler, tiyatrolar, müzeler, sergiler, numune fidanlıkları, tohum ve hayvan geliştirme ve üretme istasyonları, yarış yerleri, kitap, gazete, dergi yayınevleri ve benzeri kuruluşlar,

- Genel insan ve hayvan sağlığını koruma ve tedavi amacı ile işletilen hastane, klinik, dispanser sanatoryum, huzurevi, çocuk bakım evi, hayvan hastanesi ve dispanseri, hayvan bakımevi, veteriner bakteriyoloji, seroloji, distofajin kuruluşları ve benzeri kuruluşlar,

- Sosyal amaçla işletilen şefkat, rehin ve yardım sandıkları, sosyal yardım kurumları, yoksul aş evleri, ceza ve infaz kurumları ile tutukevlerine ait iş yurtları, darülaceze atölyeleri, öğrenci yurtları, pansiyonları ve benzeri kuruluşlar Kurumlar vergisinden muaftırlar.

4. Sergi ve Panayır İlgili Muafiyet. Kamu idare ve müesseseleri tarafından yetkili idare mercilerinin izni ile açılan yerel, ulusal veya uluslar arası nitelikteki sergiler, fuarlar veya panayırılar.

5. İdman ve Spor Klüpleri ve Şirketleri. Gençlik ve spor genel müdürlüğü ile özerk spor federasyonlarına teşkil edilmiş spor klüplerinin idman ve spor faaliyetinde bulunan iktisadi işletmeleri ile sadece idman ve spor faaliyetinde bulunan anonim şirketler

6. Yaptıkları İş veya Hizmet Karşılığında Resim ve Harç Alan Kamu kuruluşları

7. Yerel Yönetimlere ve Bunların Oluşturdukları Birliklere Tanınan Muafiyet

İl özel idareleri, belediyeler ve köyler ile bunların oluşturdukları birliklerin işlettikleri işletmelere bazı koşul ve sınırlamalarla kurumlar vergisinden muaf tutulmuşlardır. Şöyle ki;

7.1. Kanal, Boru ve Benzeri Yollarla Dağıtım Yapan Su İşletmeleri,

7.2. Belediye Sınırları İçinde Faaliyette Bulunan Yolcu Taşıma İşletmeleri,

7.3. Mezbahalar

Kesim, taşıma ve muhafaza işleriyle sınırlı olmak üzere. KVK nun 4/1-1-3 maddesinde mezbahalar yani hayvan kesimi vergiden muaf tutulmuştur. Bunun dışındaki faaliyetleri vergiyi tabidir. Hayvan kesimi dışında faaliyet varsa, bu muafiyet istisnaya döndürür. Çünkü anılan mezbahanın, sadece hayvan kesimi işlerinden kazancı vergilendirilmeyecek diğer işlem kazançları vergilendirilecektir. Maddede sayılan taşıma ve muhafaza işlemleri kesim işi ile ilgili olarak vergilendirilmeyecektir. Taşıma ve muhafaza işlemleri kesim işi ile ilgili değilse, muafiyet kapsamında olmayacaktır.

7.4. Köy ve Köy Birlikleri İşletmeleri

Köylünün genel ve ortak gereksinimlerini karşılamak amacı ile işletilen hamam, çamaşırhane, değirmen, soğuk hava deposu işletmeleri ile bağlı oldukları il sınırı içinde faaliyette bulunan yolcu taşıma işletmeleri, köylere ve köy birliklerine ait tarım işletmeleri, kurumlar vergisinden muaftır.

8. Diğer Muafiyetler

8.1. Kanunla Kurulan Emekli ve Yardım Sandıkları ve Sosyal Güvenlik Kurumları

Yasa kanunla kurulan emekli ve yardım sandıkları ile sosyal güvenlik kurumlarını kurumlar vergisinin dışında tutmuş, bunlara muafiyet tanımıştır. Kanunla kurulmakla birlikte, tüzel kişiliği olan emekli ve yardım sandıklarının, sandık faaliyetlerinin, maddenin lafzına göre muafiyet kapsamında olmamaları gerekir. Ancak gelir idaresi 20 sayılı Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nde emekli ve yardım sandıklarının genellikle dernek veya vakıf biçiminde kuruldukları, dernek ve vakıfların da kurumlar vergisi mükellefi olmadıkları, bunların iktisadi işletmelerinin kurumlar vergisi mükellefi olduğu, dolayısıyla bu kuruluşların iktisadi işletmeleri yoksa kurumlar vergisi mükellefi olarak vergilendirilmeyecekleri belirtilmiştir.

8.2. Kreş ve Konuk Evleri ile Askeri Kantinler

Kamu idarelerine ait, sadece kamu görevlilerine hizmet veren, kar amacı gütmeyen ve üçüncü kişilere kiralanmayan kreş ve konukevleri ile askeri kışlalarındaki kantinler muafiyet kapsamındadır.

8.3. Küçük ve Orta Ölçekli İşletmelere Kredi Sağlayan Kuruluşlarla İlgili Muafiyet

Kamu kesimi dışında uygulanması söz konusu olmayan, çok özel durumlarda geçerli olan bu muafiyet hükmü aşağıdaki gibidir:

“Yabancı ülkeler ve uluslar arası finans kuruluşları ile yapılan mali ve teknik işbirliği anlaşmaları çerçevesinde münhasıran küçük ve orta ölçekli işletmelere

kredi teminatı sağlamak üzere kurulan ve bu faaliyetlerinden elde ettikleri kazançları teminat sorumluluk fonlarına ekleyen ve sahip oldukları bu fonları ortaklarına dağıtmayarak küçük ve orta ölçekli işletmelere kredi sağlayan banka ve kuruluşlara yatan kurumlar”.

8.4. Organize Sanayi Bölgesinin Kuruluş ve İşletilmesini Yüklenenlere Tanınan Muafiyet

KVK nun 4 üncü maddesinde, organize sanayi bölgeleri ile küçük sanayi sitelerinin alt yapılarını hazırlamak ve bu bölgelerde faaliyette bulunanların arsa, elektrik, gaz, buhar ve su gibi gereksinimlerini karşılamak amacı ile kurulan iktisadi işletmeler kurumlar vergisinden muaf tutulmuşlardır. Ancak bu işletmeler kazançlarının tamamını bu yerlerin ortak ihtiyaçlarına ayıracaklardır. Ayrıca kamu kurumları ve kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşları ile gerçek kişilerin birlikte oluşturdukları kuruluşlardan olacaklardır.

8.5. Maliye Bakanlığı’nın Yetkisi

Maliye Bakanlığı’na, KVK nun 4 üncü maddesinde belirtilen vergi muafiyetinin uygulanmasına ilişkin usulleri belirleme yetkisi verilmiştir.

A. Vergiden İstisna Edilen Kazançlar

1. İştirak Kazançları İstisnası

1.1. Tam Mükellef Kurumlardan Alınan Kar Payları ve İştirak Kazancı İstisnası

Tam mükellef kurumdan elde edilen iştirak kazancı istisnadan yararlanacaktır. Tam mükellef olma koşulu sermayesine iştirak edilen kurum yönünden önemlidir. Tam mükellef kuruma iştirak eden ve bu kurumdan kar payı alan kurum dar mükellef de olsa iştirak kazançları istisnasından yararlanacaktır.

Vergi muafiyet ve istisnaları, genellikle bazı faaliyetleri korumak, desteklemek amacıyla yasalarda yer alırlar. Ancak iştirak kazançları istisnası bu nitelikte değildir. Mükerrer vergilemeyi önlemek amacı ile getirilmiştir. Kurumlar vergisi ile gelir vergisi bir bütündür. Hatta kurumlar vergisini, gelir vergisinin ön vergisi olarak tanımlamak bile mümkündür. Kurum olarak yürütülen faaliyetten elde edilen kazanç, kurumun ortaklarına geçmeden önce vergilendirilecek; kalan kazanç, kar dağıtımı ile ortaklara intikal edecektir. Kurumlar vergisi ile vergilendirildikten sonra, ortaklara intikal eden bu kazancın ortak bünyesinde bir de gelir vergisi ile vergilendirilmesi sistemin mantığı gereğidir. Ancak bu sistem gerçek kişi ortaklar yönünden geçerlidir. Kurum ortağı da kurumlar vergisi mükellefi ise, bu ortağa intikal eden kar payının gelir vergisi ile vergilendirilmesi söz konusu olmayacaktır. Ortak kuruma intikal eden kar payının bu kurumun ortağı gerçek kişilere intikalinde gelir vergisi ile vergilendirmek söz konusu olacaktır. Kurumlar vergisi alındıktan sonra ortak kuruma intikal eden kar payı üzerinden bu aşamada da kurumlar vergisi almak, mükerrer vergileme ile sonuçlanacaktır. İşte bu mükerrer vergilemeyi önlemek için iştirak kazançları istisnasına yasada yer verilmiştir.

1.1.1. Yatırım Fonları Katılım Belgeleri ile Yatırım Ortaklıklarının Hisse

Senetlerinden Elde Edilen Kar Payları ve İştirak Kazançları İstisnası

Yatırım fonları katılım belgeleri ile yatırım ortaklıklarının hisse senetlerinden elde edilen kar payları iştirak kazançları istisnasından yararlandırılmamıştır. Bu nitelikteki iştirak kazancının istisnadan yararlandırılmaması; ana kurumda kurumlar vergisinden istisna edildiği için, ortak kurumda vergilendirilmesinin mükerrer vergile-

me sonucu doğurmayacağı kabulüne dayanmaktadır. Ancak, yatırım fonları katılım belgeleri ile yatırım ortaklıklarının hisse senetleri kar paylarının iştirak kazancı istisnasından yararlandırılmaması aracısız bu kuruluşlardan kar payı alan gerçek kişilerle, bu kar payını ortak olduğu şirket aracılığı ile alan gerçek kişi arasında dengesizlik yaratmaktadır. Aracısız kar payı alan gerçek kişi kurumlar vergisi ile vergilendirilmediği halde, aracı ile bu kazancı sağlayan gerçek kişi dolaylı da olsa, kurumlar vergisi ile vergilendirilmektedir.

1.1.2. Kurucu ve İntifa Senetleri Karşılığı Kar Payları ve İştirak Kazançları İstisnası

Kurumlar Vergisi Kanununda kurucu ve intifa senetleri nedeniyle alınan kar paylarının da iştirak kazançları istisnasından yararlanacağı belirtilerek bu konudaki te-reddüt giderilmiştir.

1.1.3. Yönetim Kurulunda Görev Alma Nedeniyle Alınan Kar Payı Ve İştirak Kazançları İstisnası

Şirketin yönetim kurulu üyelerinin tüzel kişi olması söz konusu değildir. Yönetim kurulu üyeleri gerçek kişilerden oluşur. Gerçek kişi yönetim kurulu üyelerinin bu sıfatları nedeniyle aldıkları kar payları menkul sermaye iradidir. (GVK Md. 75/3). Ancak, gerçek kişi yönetim kurulunda tüzel kişi ortağı temsil ediyor ve bu durumda kar payı ortak tüzel kişiye ödeniyorsa, bu kar payı da iştirak kazancı istisnasından yararlanacaktır (Maliye Bakanlığı'nın 15.12.1983 gün, KVK/22110-9420-30470 sayılı özelgesi)

1.2. Kanuni ve İş Merkezi Türkiye Dışındaki Anonim ve Limited Şirket Niteliğindeki Kurumlardan Elde Edilen Kar Payları ve İştirak Kazancı İstisnası

Yukarıda da belirttiğimiz gibi iştirak kazancı istisnası tam mükellef kurumlardan alınan kar paylarına uygulanmaktadır. İştirak kazançları istisnasının mükerrer vergilemeyi önleme gerekçesi, yurt dışındaki şirketlerden elde edilen kar payları için geçerli değildir. Çünkü yurt dışındaki ana kurumdan alınan kar payı Türkiye'de elde edilen bir kazanç değildir. Yurt dışında kurumlar vergisi ile vergilendirilmiştir. Türkiye'de vergileme açısından mükerrer vergileme yoktur. Bu nedenle, bu kar payları Türkiye'de hep vergilendirilmiştir. İlk kez 2004 yılında 5228 sayılı Yasa ile kurumlar vergisinde bazı koşullarla bu kazançların vergilendirilmesinde de istisna düzenlenmiştir. 5520 sayılı Yasanın 5 inci maddesinin 1/b fıkrasında bu istisnaya yer verilmiştir. 5520 sayılı Yasada, 5/1-a madde ile tam mükellef kurumlardan alınan kar payı, 5/1-b madde ile de Türkiye dışında yerleşik kurumdan alınan kar payı kurumlar vergisinden istisna edilmiştir.

1.2.1. İstisnanın Koşulları

Kanuni ve iş merkezi Türkiye dışındaki kurumlardan alınan kar paylarının vergiden istisna edilmesi aşağıdaki koşullara bağlanmıştır:

- İştirak edilen şirket anonim veya limited şirket statüsünde olmalıdır.
- İştirak eden şirket yurt dışındaki şirketin sermayesinin en az %10 unu elinde bulundurmalıdır.
- İştirak payı, kazancın elde edildiği tarihten geriye doğru en az 1 yıl süreyle kesintisiz elde bulundurulmuş olmalıdır.

- Elde edilen kar payının kaynağı yurt dışı şirket kazancı, faaliyette bulunulan ülke vergi kanunlarına göre en az %15 gelir ve kurumlar ve benzeri vergi yükü taşınalıdır.(Faaliyet konusu finansal kiralama, finansman temini, veya sigorta hizmetleri sunulması ya da menkul kıymet yatırımı ise bu oran Türkiye’deki vergi yükünden az olmamalıdır). Bu koşulun uygulanmasında **vergi yükünün**, kanuni ve iş merkezinin bulunduğu ülkede ilgili dönemde tahakkuk eden ve kâr pay dağıtımına kaynak olan kazançlar üzerinden ödenen vergiler dahil olmak üzere toplam gelir ve kurumlar vergisi benzeri verginin, bu dönemde elde edilen toplam dağıtılabılır kurum kazancı ile tahakkuk eden gelir ve kurumlar vergisi toplamına oranlanması ile saptanacağı madde metninde belirtilmiştir. Bu hesaplama yapılırken dağıtılabılır kazançtaki kanunen kabul edilmeyen giderler nedeniyle azalmanın, istisnalar nedeniyle artmanın göz önünde tutulacağı gerekçede belirtilmiştir. Gerekçede verilen örneğe göre, kurum ticari kazancının 90, kanunen kabul edilmeyen gider toplamının 10, vergiye tabi kazanç ve kazancın yarısı vergiden istisna, vergi oranı da %20 ise vergi yükü $(90+10)/2 \times \%20 = 10$ olarak hesaplanacaktır.

- Elde edildiği hesap dönemine ilişkin kurumlar vergisi beyannamesinin verilmesi gereken tarihe kadar, iştirak kazancı Türkiye’ye transfer edilmiş olmalıdır.

1.2.2. Kanuni ve İş Merkezi Türkiye Dışında İnşaat, Onarım, Montaj İşleri Yapan ve Teknik Hizmetler İfa Eden Kurumlardan Elde Edilen Kazancın İstisnası

Yurt dışındaki inşaat onarım ve teknik hizmet faaliyetinden elde edilen kazanç 1994 yılından beri kurumlar vergisinden istisna edilmiştir. 5520 sayılı Yasanın 5/1-b-4 bendinden sonra gelen hükmünde ise, yurt dışındaki inşaat, onarım, montaj işleri ve teknik hizmetlerin yapılabilmesi için ilgili ülke mevzuatına göre, ayrı bir şirket kurulması zorunlu ise özel amaçla kurulduğunun ana sözleşmede belirtilmesi, fiilen de amaç doğrultusunda faaliyet gösterilmesi durumunda, yurt dışındaki anonim veya limitet şirket niteliğindeki bu şirketten elde edilen kazancın istisnasında yukarıda sırladığımız koşullarının aranmayacağı belirtilmiştir.

İnşaat ve onarım işi yapan şirketlerle ilgili bu hüküm, yurt dışı inşaat onarım ve montaj faaliyetini, doğrudan merkezin yurt dışındaki şantiyesinin faaliyeti ile anonim veya limited ortaklık olarak yürütülen şantiye faaliyeti olarak ikiye ayırmakta ve farklı vergileme rejimine tabi tutmaktadır: Bu ayırımla ilgili görüşlerimizi yurt dışı inşaat, onarım ve montaj faaliyet kazancı istisnası (KVK md.5/1-h) bölümünde açıklayacağız.

Bu bölümde, yukarıda belirtilen hüküm yerine, yurt dışı inşaat onarım işleri kazanç istisnası hükmünün altına “belli bir inşaat onarım işinin ortaklık olarak üstlenilmesi durumunda ortaklık payının inşaat onarım işi kazancı sayılacağı” biçiminde bir hüküm eklenmesinin daha doğru olacağını, bu biçimde yasal düzenleme yapılması gerektiğini belirtmekle yetineceğiz.

2. Emisyon Primleri

Anonim şirketler kurulurken veya sermaye artırırken şirket paylarını nominal bedel üstünde satabilmektedirler. Nominal bedeli aşan satış tutarı, şirket bilançosunun pasifinde emisyon primi adı altında bir öz sermaye unsuru olarak yer almaktadır. Bu nitelikteki emisyon primi kurumlar vergisinden istisna edilmiştir.

3.Yatırım Fonları ve Ortaklıkları ile Konut ve Varlık Finansman Fonu Kazançları

Menkul kıymet yatırım fonlarının portföy işletmeciliğinden doğan kazançları ile, girişim sermayesi yatırım fonları, gayrimenkul yatırım fonları veya bu fonların ortaklarının kazançları, emeklilik yatırım fonları kazançları, konut finansmanı fonları ile varlık finansmanı fonlarının kazançları kurumlar vergisinden istisna edilmiştir. KVK nun 5/1-d maddesinde aşağıdaki düzenleme yapılmıştır:

Türkiye’de kurulu;

a. Menkul kıymetler yatırım fonları veya ortaklıklarının portföy işletmeciliğinden doğan kazançları,

b. Portföyü Türkiye’de kurulu borsalarda işlem gören altın veya kıymetli maddelere dayalı yatırım fonları veya ortaklıklarının portföy işletmeciliğinden doğan kazançları,

c. Girişim sermayesi yatırım fonları veya ortaklıklarının kazançları,

d. Gayrimenkul yatırım fonları veya ortaklıklarının kazançları,

e. Emeklilik yatırım fonlarının kazançları,

f. Konut finansman fonları ile varlık finansman fonlarının kazançları,

Kurumlar vergisinden istisna edilmiştir. Yukarıdaki sıralamadan da anlaşılacağı üzere, bir kısım fon ortaklıklarının toplam kazancı istisna edildiği halde, bazıları-
nın yalnızca portföy işletmeciliğinden doğan kazançları kurumlar vergisi dışında tutulmuştur.

4. İştirak Hisseleri ile Taşınmazların Elden Çıkarılmasından Sağlanan Kazançlarda İstisna

4.1. İştirak Hisselerinin ve Taşınmazların Elden Çıkarılmasından Sağlanan Kazançlar

5520 sayılı Yasanın 5/e maddesi ile düzenlenen bu istisna, yürürlükten kalkan 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 8/12 maddesindeki istisnanın yerini almıştır. Ancak, 5422 sayılı Yasanın 8/12 maddesinin yürürlükten kalkması ve 5520 sayılı Yasanın 5/e maddesinin yürürlüğe girmesi arasında boşluk olduğu görüşündeyiz. Şöyle ki: 5520 sayılı Yasanın 36 ncı maddesinde 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununu ile ek ve değişikliklerinin yürürlükten kaldırıldığı belirtilmiştir. 5520 sayılı Yasanın yürürlüğü düzenleyen 37 nci maddesinden; 36 ncı maddenin 1.1.2006 tarihinden geçerli olmak üzere yayımı tarihinde yürürlüğe gireceği anlaşılmaktadır. Bu durumda 5422 sayılı Yasa 1.1.2006 tarihinden başlayarak yürürlükten kalkmış olmaktadır. Aynı 37 nci maddede, 5520 sayılı Yasanın yeni istisna hükmünün yani 5/e maddenin yayımı tarihinde yürürlüğe gireceği belirtilmiştir. Bu durumda, eski hüküm 1.1.2006 tarihinden itibaren yürürlükten kalkmış, yeni hüküm ise, yasanın yayımlandığı tarih 21.06.2006 tarihinde yürürlüğe girmiş olmaktadır. Dolayısıyla 1.1.2006 ila 21.06.2006 tarihleri arasındaki iştirak hissesi ve taşınmaz satışlarından elde edilen kazancın ne eski ne yeni istisna hükümlerinden yararlanmaması gerekir.

1 Seri No.lu KVK GT. nde aşağıdaki açıklama yapılmıştır:

“Her ne kadar, 5520 sayılı Kanunun 36 ncı maddesi ile mülga 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu ile ek ve değişiklikleri yürürlükten kaldırılmış olsa da 5520 sayılı

Kanunun geçici 1 inci maddesinin onuncu fıkrasında ‘Bu Kanunun yürürlüğünden önceki dönemler itibariyle 5422 sayılı Kanun hükümlerinin uygulanmasına devam olunur.’ hükmü yer almaktadır.

Bu itibarla, söz konusu istisna hükmünün yürürlüğünün Kanunun yayımı tarihi olarak belirlenmiş olması, 1.1.2006 tarihi ile 21.06.2006 tarihleri arasında mülga 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 8 inci maddesinin (5) ve (12) inci bentlerinin uygulanmasına engel teşkil etmeyecektir.”

Gelir İdaresinin bu açıklamasına pek katılamıyoruz. Eğer böyleyse çok karmaşık bir düzenleme yapılmış olmaktadır. Bu başka bir yazının tartışma konusu olarak ele alınacak önemdedir. Rehberimiz, bu tartışmayı kapsayamaz. Şu kadarını söyleyelim 5422 sayılı Yasanın 8/12 hükmü ile 5520 sayılı Yasanın 5/e madde hükmü aynı değildir. Birbirinden çok farklıdır. 36 ncı madde çok açık bir anlatımla 5422 sayılı Yasayı yürürlükten kaldırmıştır. Geçici maddenin 10 uncu fıkrası çok genel ve sınırlarının saptanması zor bir hükümdür. “*Bu Kanunun yürürlüğünden önceki dönemler itibariyle*” ne demektir. Tartışma konusu yaptığımız, 5520 sayılı Yasanın 5/e maddesi dönemler itibariyle uygulamayı değil, tarih itibariyle uygulamayı hükme bağlamaktadır. Zaten 1 Seri No.lu KVK GT. nde de, 01.01.2006- 21.06.2006 arasında 5422 sayılı Yasanın 8/12 maddesinin uygulanacağı belirtilirken dönem söz konusu değildir. 01.01.2006- 21.06.2006 gibi bir dönem ne eski ne yeni kanunda yoktur. Bu dönem için uygulama değil, iki tarih arası uygulamadır. Vergi terminolojisinde “dönem” sözcüğünün çok özel ve çok önemli anlamı vardır. Gelir idaresi bu savrukluğunu, bu özensizliğini bir an önce bırakmalıdır. Ancak yukarıda da belirttiğimiz gibi Rehberimiz bu tartışmayı kapsayacak boyutta değildir. Bu nedenle gelir idaresinin görüşünü esas alarak uygulamayı açıklamak istiyoruz. Ancak okuyucuların, vergi inceleme elemanlarının, tebliğdeki anlayıştan farklı yorumlar yapabilecekleri riskini de göz önünde tutmaları gerekir.

4.1.1. (21.06.2006) Tarihinden Önce Gerçekleşen Satış İşlemleri

Bu satışlarda istisna uygulaması 5422 sayılı Yasanın 8/12 maddesi koşullarına göre yapılacaktır. Dolayısıyla satış kazancının sermayeye eklenmesine karar verilmesi, sermayeye ekleme işleminin satışın yapıldığı yılı izleyen ikinci takvim yılı sonuna kadar yani 31.12.2008 e kadar gerçekleştirilmesi ve 8/12 maddedeki diğer koşulların yerine getirilmesi gerekir.

4.1.2. (21.06.2006) Tarihinden Sonra Gerçekleşen Satış İşlemleri

4.1.2.1. Genel Olarak İstisnanın Koşulları

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 5/e maddesinde düzenlenen istisnanın uygulanmasında aşağıdaki özelliklerin göz önünde tutulması gerekir:

a. Taşınmaz kavramı. Arazi (üstündeki bina dahil) ve tapu siciline müstakil ve daimi olmak üzere ayrıca kaydedilen haklar taşınmaz olarak istisna kapsamındadır.

b. İştirak hissesi kavramı. Anonim şirket hisse senetleri (SPK hükümlerine göre kurulan yatırım ortaklıkları hisse senetleri dahil), limitet şirketlere ait iştirak payları, eshamlı komandit şirketlerin komanditer ortaklarına ait ortaklık payları, adi ortaklıklara (iş ortaklıkları dahil) ait ortaklık payları, iştirak hissesi olarak istisna kapsamındadır. (Kollektif şirket ortakları ile komandit şirketin komandite ortakları tüzel kişi olamayacağından kurumların bu ortaklık hisselerini edinmeleri söz konusu değildir.)

c. Kurucu ve intifa hisse senetleri ile rüçhan haklarının satışı, İstisna kapsamındadır.

d. Yasanın İstisna ettiği kazanç, taşınmaz ve iştirak hissesinin satış bedeli ile maliyet bedeli arasındaki farktır. Genel giderlerden pay verilmeyecektir.

e. İstisna hükmünden tam ve dar mükellefler, kooperatifler, iktisadi kamu müesseseleri gibi bütün kurumlar vergisi mükellefleri yararlanacaklardır.

f. Taşınmaz veya iştirak hissesi elden çıkaran kurumun, iki tam yıl süre ile aktiflerinde kayıtlı ise, kazanç istisna kapsamında olacaktır. İki tam yıl sürenin hesaplanmasında;

— Süre güne göre hesaplanacaktır. Yani 3.05.2004 de edinilmiş taşınmaz ya da iştirak hissesi iki tam yılı 4. 05.2006 gününde doldurmuş olacaktır.

— İştirak hissesi satın alınmışsa, satın alma tarihi; şirket kuruluşu veya sermaye artırımı yolu ile edinilmişse ticaret siciline teşçil tarihi, rüçhan hakkı kullanılarak edinilmişse, rüçhan hakkı veren iştirak hissesinin edinme tarihi esas alınacaktır. Örneğin, 3.05.2004 tarihinde edinilmiş iştirak hissesinin rüçhan hakkı kullanılarak 10.07.2005 tarihinde yeniden iştirak hissesi alınmışsa, bu iştirak hissesi de 4.05.2006 tarihinde iki yıllık süreyi doldurmuş sayılacaktır. Taşınmazlarda iki yıllık sürenin başlangıcı tapuya teşçil tarihidir.

— Kurumların devir ve bölünmesinde, devir alınan veya bölünen şirkette geçen süre; iki yıllık süre hesabında göz önünde tutulacaktır. GVK nun 81 inci maddesinde belirtilen devir ve dönüşüm için özel bir hüküm bulunmamaktadır. Ancak, aynı esas geçerli olmalıdır.

g. Devamlı olarak menkul kıymet alım satımı ile uğraşan kurumlar, iştirak hisselerinin elden çıkarılması istisnasından, devamlı olarak taşınmaz alım satımı ile uğraşan kurumlar da, taşınmazın elden çıkarılması istisnasından yararlanamazlar. Devamlı olarak menkul kıymet alım satımı ile uğraşan kurumların “başka bir kurumun yönetimine ve ortaklık politikasına katılmak üzere aldıkları ortaklık payları” istisnadan yararlanabilecektir. Holding şirketler MSUGT uyarınca “menkul kıymetler” hesabında izledikleri iştirak hisseleri bakımından istisnadan yararlanamayacaklar, “mali duran varlıklar” hesabında izledikleri menkul kıymetler için istisnadan yararlanacaklardır(51 sayılı KVK Genel Tebliği).

h. Eski hükümde, istisna tüm kazanca tanınmıştı. Yeni hükümde, elde edilen kazancın %75 ine uygulanmakta, kazancın %25 i vergiye tabi tutulmaktadır. Eski hükümde, kazancın sermayeye eklenmesi koşulu vardı. Yeni hükümde, sermayeye ekleme koşulu yoktur. Kazancın satışın yapıldığı yılı izleyen yıldan itibaren beş yıl süre ile özel bir fon hesabında tutulması yeterlidir (Kazancın tamamının fon hesabına alınması gerekli değildir. İstisna kazancın %75 ine uygulandığı için, kazancın %75 inin fon hesabına alınması yeterlidir). Eski hükümde, kazancın sermayeye eklenmesi koşulu, istisna için satış bedelinin tahsil edilmesini de içeriyordu. Yeni hükümde iki yıl içinde bedel tahsil edilmezse, bedelin tahsil edilmeyen kısmına ait kazancın vergisinin ziyaa uğramış sayılacağı madde metninde belirtilmiştir.

i. Eski hükümde de, yeni hükümde de iştirak edilen şirketin iş merkezinin veya kanuni merkezinin Türkiye’de olması (tam mükellef) gibi bir koşul bulunmamaktadır. Ancak yeni Kurumlar Vergisi Kanununun aşağıda açıklamaya çalışacağımız hükmü ile yabancı şirket iştirak hissesi satışının istisna durumu oldukça karışmıştır.

4.1.2.2. Fon Hesabının İşletmeden Çekilmemesi

a). Zaman Aşımı

Madde metninde fon hesabına alınan satış kazancının sermayeye ekleme dışında işletmeden çekilmesi veya başka hesaba alınması durumunda zamanında tahakkuk etmeyen vergilerin ziyaa uğramış sayılacağı belirtilmiştir. Ancak zaman aşımı ile ilgili belirleme yoktur. Dört yıl süreyle işletmeden çekilmemiş fon işletmeden çekilirse ve bu durum iki yıl sonra saptanırsa, ziyaa uğratıldığı varsayılan vergi zaman aşımına uğramış olacak ve ne vergi ne ceza ne gecikme faizi yönünden işlem yapılamayacaktır.

b). Tasfiye ve İşletmeden Çekme

Kazanç fon hesabına alındıktan sonra, kurum tasfiyeye girerse, tasfiye sonucunda fon işletmeden çekilmiş sayılacak mıdır? Bizim görüşümüz bunun işletmeden çekme sayılmaması gerektiği biçimindedir. Çünkü, amaç fonu işletmeden çekmek değil, hatta ek bir gelir elde etmek değil, işletmenin faaliyetine son vermektir. İşletmenin faaliyetine son verilmesi nedeniyle zorunlu olarak fon ortadan kalkmaktadır. Fon işletmeden çekilmemekte, işletmenin yaşamı sona ermektedir. Dolayısıyla beş yıldan önce tasfiyenin tamamlanması, fonun işletmeden çekilmesi biçiminde değerlendirilemez. Ancak 1 Seri No.lu KVK GT. nde aksi görüş belirtilmiştir. İşletmenin tasfiye sonucu ticaret sicilinden silinmesi durumunda da, işletmeden çekilme sayılarak vergi, ceza ve gecikme faizi alınacağı belirtilmiştir. Hatta 1 Seri No.lu KVK GT. nde verilen örnekte dördüncü yılın bitiminden iki gün önce tasfiyeye girilmesi ve tasfiyenin üç yıl sürmesi durumunda bile, tasfiye dönemi bir yıl sayıldığı için beş yıl dolmadan fonun işletmeden çekilmiş sayılacağı belirtilmiştir.

c). Devir ve Tam Bölünme Hallerinde İşletmeden Çekme

1 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinde “Kurumlar Vergisi Kanunu uyarınca gerçekleşecek devir ve tam bölünme hallerinde söz konusu fon hesabının devralınan kurumların bilançolarına aynen aktarılması gerekeceğinden, bu işlem işletmeden çekiş olarak değerlendirilmeyecektir” açıklaması yapılmıştır. Bu açıklamadan kısmi bölünmede işletmeden çekiş sayılma olasılığının bulunduğu anlaşılmaktadır.

4.1.2.3. Kooperatiflerde İstisna Uygulaması

Kooperatifler de istisnadan yararlanacaktır. Yapı kooperatiflerinde amaçlarını gerçekleştirdikten sonra fazla arsa veya yapı kalması durumu ile sıkça karşılaşılacaktır. Bu fazla arsa ve yapının elden çıkarılmasından doğan kazanç istisna kapsamındadır.

4.1.2.3. Taşınmazlar ile İştirak Hisselerinin Para Karşılığı Olmaksızın Elden Çıkarılması

4.1.2.3.1. Para Karşılığı Olmaksızın Devir ve Temlik, Trampası

Taşınmazların ve iştirak hisselerinin elden çıkarılmasından sağlanan kazancın kurumlar vergisinden istisna edilmesi uygulaması 1984 yılından beri sürdürülmektedir. Bu iktisadi kıymetlerin para karşılığı olmaksızın elden çıkarılmasından doğan kazancın istisna kapsamında olup olmadığı o zamandan beri tartışma konusudur. Taşınmaz ve iştirak hisselerinin para karşılığı olmaksızın devir ve temlik, trampası, amaç yönünden yorum yapılarak vergi idaresince istisna kapsamında sayılmamış, bu işlemlerin kurumun mali yapısında bir iyileşme sağlaması gerektiği ileri sürül-

müştür. 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu açıklamalarını içeren 1 Seri No.lu KVK GT. nde de aynı görüş belirtilmiştir. Ancak madde metninde böyle bir belirleme yoktur. Özellikle trampa ile ilgili olarak mükellef ile vergi idaresi arasında uyumsuzluğa neden olması olasıdır.

4.1.2.3.2. Kat Karşılığı Arsa Devri

1 Seri No.lu KVK GT. nde, istisna kapsamında sayılmayacağı belirtilmiştir. Maddedeki amaca aykırı olup olmadığı tartışma götürür. Örneğin arsasını, 10 apartman dairesi karşılığında devreden kurum, bu apartman dairelerini, daha temelde satmış ve parasını tahsil etmişse, mali bünyesinde iyileşme sağlanamadığı ileri sürülemez görüşündeyiz.

4.1.2.3.3. Borç Karşılığında Devir ve Kamulaştırma

Bu işlemler de taşınmaz veya iştirak hissesinin para karşılığı olmaksızın devridir. Ancak bu elden çıkarma işlemi sonunda kurumun mali bünyesinin kuvvetlendiği çok açıktır. Bu nedenle istisnadan yararlanılması gerekir. Zaten 1 Seri No.lu KVK GT. nde de bu durumda istisnadan yararlanılacağı açıklaması yapılmıştır.

4.1.2.3.4. Grup Şirketleri Arası Satışlar ve İstisna Uygulaması

Grup şirketlerin her birinin ayrı tüzel kişilikleri vardır. Dolayısıyla taşınmaz veya iştirak hissesinin grup içindeki şirkete satışı ile, grup dışındaki şirkete satışı arasında, elde edilen kazancın istisnasında farklı bir uygulama olmasının gerekçesi olamaz. Ancak, 1 Seri No.lu KVK GT. nde çok belirsiz, anlaşılmasız istisna uygulamasını güçleştirici ifadelerle yer verilmiştir. Tebliğdeki “*Ancak grup şirketlerinin birbirini ile gerçekleştirdiği satış işlemlerinin istisnasının amacına aykırı, muvazaalı olması veya işletmeye nakit girişi sağlamaması hallerinde, bu işlemlerden sağlanan fiktif kazançlara istisna uygulaması söz konusu olmayacaktır.*” Tebliğin bu anlatımında tanımlanmamış ne anlamda kullanıldığı belirli olmayan kavramlar art arda sıralanmıştır. **Grup şirketi, fiktif kazanç** tanımlanmamıştır. Kazanç fiktifse zaten vergilendirilmemesi gerekmez mi? **İşlemin muvazaalı olmasının, işletmeye nakit girişi sağlamamasının, istisnanın amacına aykırı olmasının** grup şirketler yönünden önemi nedir? Bu işlemler grup şirketi arasında olmasa da zaten istisnanın uygulanmasına engel değil midir?

Aynı tebliğin grup şirketlerle ilgili başka bir açıklaması da aşağıdaki gibidir:

“Ayrıca bağlı ortaklığın yapacağı sermaye artırımı sonucu doğacak sermaye taahhüdüne karşılık olmak üzere taşınmazların veya iştirak hisselerinin aynı sermaye olarak bağlı ortaklığa devredilmesi halinde, bağlı değer başka bir bağlı değere (iştirak hissesine) dönüşmüş olacağından söz konusu istisnadan yararlanılamayacaktır.”

Gene tam bir kavram kargaşası ile karşı karşıya kalıyoruz. Sermaye taahhüdünü yerine getirmek üzere taşınmaz veya hisse senedi devri aynı sermaye konulması değildir. Sermaye taahhüdünden alacak ile taşınmaz veya iştirak hissesi takas edilmiş olmaktadır. Gelir idaresinin bugüne kadar ki görüşü takas işleminde alış ve satış olarak iki farklı işlemin bulunduğu biçimindedir. Gelir idaresi bu görüşünden vazgeçmiş, takas işlemini tek bir işlem mi saymaktadır? Kaldı ki, bu işlem grup şirketi arasında yapılmayınca istisna kapsamında olacak, grup şirketleri arasında yapılanca istisna kapsamında olmayacak mıdır? Böyleyse gerekçe nedir?

4.1.2.3.5. Elden Çıkarılan Taşınmaz veya İştirak Hissesinin Yerine Aynı Nitelikte İktisadi Kıymet Alınması ve İstisna Uygulaması

Bu istisna uygulaması ile ilgili olarak, yukarıdan beri anlatmakta olduğumuz sorunlar, 5520 sayılı Yasadan önceki hükmün uygulanmasında da söz konusu olmuş, tartışılmış ve mükelleflerle vergi idaresi arasında uyumsuzluk yaratmıştır. Bu başlık altında verdiğimiz sorun da daha önce gündeme gelmiş ve çözülmeye çalışılmıştır. Eski yasada da, yeni yasada da bu sorunlarla doğrudan ilgili bir hüküm yoktur. Bu nedenle kamu hukuku olan vergi hukukunda kıyas olamayacağı görüşünden hareketle; satılan taşınmaz veya iştirak hissesi yerine aynı nitelikte iktisadi kıymet alınmasının istisna kapsamında olacağı, çünkü yasada aksi bir hüküm bulunmadığı ileri sürülmüştür. Amaca aykırı olduğundan, istisnadan yararlanılamayacağı biçiminde görüşler de vardır. Vergi idaresi bu görüşte olmuştur. Biz VUK nun 3 üncü maddesinin amaç yönünden yorumu çok kısıtladığı gerekçesi ile birinci görüşü savunuyoruz. 1 Seri No.lu KVK GT. nde de vergi idaresi, görüşünü yinelemiştir. 1 Seri No.lu KVK GT. nde açıklama aşağıda aynen verilmiştir:

“İstisnanın amacı, kurumların bağlı değerlerinin ekonomik faaliyetlerde daha etkin bir biçimde kullanılmasına olanak sağlanması ve kurumların mali bünyelerinin güçlendirilmesi olduğundan, elde edilen kazancın, amacı aşan bir şekilde aynı mahiyette iktisadi kıymet alımında kullanılması halinde istisnadan yararlanılabileceği mümkün olmayacaktır.” Tamamen amaca yönelik yorumdur. Maddenin lafzı göz önünde tutulmamaktadır. Ayrıca anılan iktisadi kıymetlerin satılmasından sonra, aynı nitelikte iktisadi kıymet alınmaması koşulunun süresi nedir? Belli değildir. Örneğin, anılan iktisadi kıymetin satışından bir gün sonra aynı nitelikte iktisadi kıymet alınması ile bir hafta, bir ay, altı ay, bir yıl sonra alınması arasında istisna uygulaması yönünden farklı değerlendirilebilir mi? Bu da belli değildir. 1 Seri No.lu KVK GT. nde, yukarıdaki açıklamadan sonra yer verilen *“ancak kazancın kurumun ihtiyaç duyduğu işletme sermayesi karşılandıktan sonra kalan kısmının fonksiyonel olarak benzer sabit kıymet alımında kullanılması istisna uygulamasına engel teşkil etmeyecektir”* ifadesi ise bu yorum biçimini iyice karman çorman etmiştir.

4.1.2.3.6. Vergiden İstisna Kazancın Saptanması

KVK nun 5/1-e maddesi ile satış işleminden doğan kazanç vergi dışı tutulmuştur. Dolayısıyla vergiden istisna edilen kazanç satış işlemi ile birlikte doğan kazançtır. Bu işlemten sonra, bu işlemle bağlantısı olsa da, elde edilen kazanç istisna kapsamında olamaz. Bu nedenle satış bedelinin sonradan tahsili nedeniyle yürütülen faiz veya dövizli satışlarda kur farkları istisna kapsamında olmayacaktır.

Örneğin, 20 birim maliyetli taşınmazın üç ay vade ile 110 birime satılması durumunda 10 birimin üç ay vadenin faizi olması istisna kazancın $(110-20) = 90$ birim olarak hesaplanmasını engellemez. Ancak bu vade üç aydan sonra bir üç ay daha uzatılırsa ek vade farkı 10 birimin istisna kapsamında olması söz konusu değildir. Aynı biçimde, 100 birim yabancı para karşılığı yapılan satış kazancı yabancı paranın satış günündeki kuru ile hesaplanır ve bu tutar vergiden istisna edilir. Sonradan gerek VUK hükümleri gereğince saptanan, gerek yabancı para cinsi alacağın tahsili sırasında oluşan kur farkı gelir ve giderleri istisna ile ilgilendirilmeden gelir veya gider sayılır. 1 Seri No.lu KVK GT. nde de aynı görüş belirtilmiştir.

4.1.3.Taşınmaz veya İştirak Hisselerinin Satışından Doğan Kazancın İstisnası ile İlgili Yargı Kararları

Yukarıda da belirttiğimiz gibi, 5520 sayılı Yasanın 5/1-e maddesi ile düzenlenen bu istisna yürürlükten kalkan 5422 sayılı yasanın geçici 10, geçici 23/a ve geçici 28/a maddelerinde de yer almıştır. 5520 sayılı yasadaki ile 5422 sayılı yasadaki bu istisna ile ilgili kavramlar yanıdır. Bu nedenle 5422 sayılı Yasanın geçici 23/a ve geçici 28/a maddedeki istisna uygulaması ile ilgili yargı kararları 5520 sayılı Yasanın 5/1-e maddesine de açıklık getirecektir:

- Aynı gruba veya holdinge dahil şirketler arasında yapılan taşınmaz ve iştirak hissesi satışına ilişkin kazançları, aynı gruba dahil şirketlerin ellerindeki gayri menkulü birinden alıp diğerine satması, amaç doğrultusunda olmadığından Geçici 23/a maddedeki istisnadan yararlanılamaz (Danıştay Vergi Dava Daireleri genel Kurulu 06.12.1996 gün, E.1996/320, K.1996/410 sayılı karar)

- Kredi borcu nedeniyle icra yoluyla satılan gayrimenkulden sağlanan kazanç, satışın şirketin iradesi dışında yapılması nedeniyle KVK unun Geçici 23/a madde kapsamında vergi dışı tutulamaz (Danıştay 4. Daire 29.05.1998 gün, E.1997/2540, K.1998/2301 sayılı karar)

- Şirketin elinde bulundurduğu iştirak hisselerinin (..) Holdinge satarak satış hasılatı ile aynı holdingin hisse senetlerini satın alması istisnadan yararlanmaya engel değildir.Çünkü iştirak hisseleri satışı yasanın aradığı koşullara göre yapılmıştır. Geçici 23 üncü madde hükmünün sermaye ve yönetim bakımından ilişkisi olmadığı açık olan şirketler arasındaki satış işleminin vergi dışı tutulmasına yönelik olduğu iddiası yasal değildir (Danıştay 3. Daire 27.11.2000 gün, E.2000/2387, K.2000/3881 sayılı karar).

- KVK unun 23/a maddesi hükmünün amacının taşınmaz gibi bağlı değerlerin satılarak mali yapının güçlendirilmesini sağlamak olduğu ileri sürülerek ,aynı grup içindeki şirketleri ayrı düşünmek haksız rekabete yol açar ve genellik ilkesine aykırı olur. Bu nedenle gayrimenkulün aynı grup içindeki diğer bir şirkete satışından elde edilen kazanç bu maddede düzenlenen istisna kapsamındadır (Danıştay 4. Daire 29.05.2000 gün, E.1999/4334, K.2000/2386 sayılı karar.)

4.2.Bankalara veya TMSF na Borçlu Kurumlar ile Bunların Kefillerinin Sahip Oldukları Taşınmazlar ve İştirak Hisselerinin Satışından Doğan Kazançlar

Bankalara olan borçları nedeniyle kanuni takibe alınmış veya TMSF na borçlu durumda olan kurumlar ile bunların kefillerinin ve ipotek verenlerin sahip oldukları taşınmazlar, iştirak hisseleri, kurucu ve intifa senetleri ile rüçhan haklarının, bu borçlara karşılık bankalara veya Fona devrinden sağlanan hasılatın bu borçların tasfiyesinde kullanılan kısmına isabet eden kazançların tamamı ile bankaların bu şekilde elde ettikleri kazancın %75 i kurumlar vergisinden istisna edilmiştir(KVK Md.5/1-f).

Madde gerekçesinde, KVK nun 5 inci maddesinin 1/f bendindeki iki yıl elde bulundurma koşulunun aranmayacağı belirtilmiştir. Bu bentteki diğer koşullar için bir açıklama gerekçede yoktur. Bu durum diğer koşulların aranacağı gibi bir izlenim vermektedir. 5 inci maddenin 1/e bendi ve 1/f bendi ile iki farklı düzenleme yapılmıştır. Dolayısıyla, 1/f bentte belirtilmeyen 1/e bentteki koşulların bu bentteki istisna uygulaması için geçerli olmaması gerekir. Diğer yandan, hasılatın borçların tasfiyesinde kullanılan kısmına isabet edenden artan kazancın istisna durumu KVK

nun 5/1-e maddesine göre belirlenmelidir. Yani devamlı olarak menkul veya gayrimenkul ticareti ile uğraşılmıyorsa, elden çıkarılan iştirak hissesi veya taşınmaz iki yıl süre ile elde tutulmuşsa, satış bedeli iki yıl içinde tahsil edilmişse, bu işlemle ilgili fon hesabı beş yıl süre ile işletmeden çekilmemişse, kalan kazancın %75 i istisna edilecektir. 5 inci maddenin 1/e bendindeki koşullar oluşmamışsa, kalan kazancın tamamı vergilendirilecektir.

Bu hüküm 1.1.2006 tarihinden geçerli olmak üzere, 21.06.2006 tarihinde yürürlüğe girmiştir. Dolayısıyla 01.01.2006 tarihinden başlayarak tüm işlemlere istisna uygulanacaktır.

4.3. Tam Mükellef Anonim Şirketlerin Kanuni veya İş Merkezi Türkiye’de Bulunmayan Anonim ve Limited Şirkete İştiraklerinin Satışından Doğan Kazançlar

5520 Sayılı Yasanın 5/1-c maddesi hükmündeki bu istisna aşağıdaki gibi özetlenebilir:

1.İstisnadan yalnızca Anonim şirket statüsündeki tam mükellefler yararlanacaktır.

2.Yurt dışında iştirak edilen şirket anonim veya limited şirket statüsünde olacaktır.

3.İstisnadan yararlanacak kurumun, kanuni ve iş merkezi Türkiye’de bulunmayan anonim veya limited şirket niteliğindeki şirketlere iştiraki, nakit varlıklar dışındaki aktif toplamının en az %75 ini oluşturmalıdır. Bu oran kazancın elde edildiği tarihten geriye doğru bir yıl boyunca korunmuş olmalıdır.

4.Nakit varlıklar dışındaki aktif toplamının %75 ini oluşturan iştiraklerde her şirkete iştirak oranı %10 dan az olmamalıdır.

5.Elden çıkarılan iştirak hissesi en az iki yıl (730 gün) önce edinilmiş olmalıdır.

Maddenin amacını saptamak güçtür. 5520 sayılı Yasanın yürürlüğünden önce 5228 sayılı Yasa ile KVK nun 8 inci maddesine 9 uncu bent olarak, hemen, hemen aynı koşullarla, iştiraklerden elde edilen kar paylarını istisna eden bir hüküm getirilmişti. Bu hükme göre, yurtdışından sağlanan iştirak kazancı vergiden istisna edilmişti. 5520 sayılı Yasa ile bu istisnadan kazanç payından iştirak hissesi satışına dönüştürülmesinin nedenini anlamış değiliz. Çünkü KVK nun 5/e maddesi gereğince, tam mükellef anonim şirketin aktifinde iki yıldır bulunan ister yabancı şirket, ister tam mükellef şirket iştirak hissesi satış karının %75 i zaten kurumlar vergisinden istisnadır. Bu bölümde açıklamaya çalıştığımız istisnadaki koşullar sağlarsa, kazancın tamamı mı vergi dışı kalacaktır? İki istisna hükmü arasındaki fark bu mudur? Maliye Bakanlığı’nın açıklama yapacağını ummaktan ve bu açıklamayı beklemekten başka çözüm göremiyoruz. Maliye Bakanlığı’nın 1 Seri No.lu KVK GT. nde bu konuda bir açıklık getirilmemiştir)

5. Yurt Dışındaki İşyerinden Elde Edilen Kazançlar

Kurumların yurt dışında bulunan işyerleri veya daimi temsilcileri aracılığı ile yurt dışından elde ettikleri kazançları;

- Bu kazançların doğduğu ülkede en az %15 oranında gelir ve kurumlar vergisi benzeri toplam vergi yükü taşıması (ana faaliyet konusu, finansal kiralama dahil finansman temini, sigorta hizmetlerinin sunulması veya menkul kıymet yatırımı olan kurumlarda bu oran Türkiye’de uygulanan kurumlar vergisi oranından az olmayacaktır.),

- Kazançların elde edildiği hesap dönemine ilişkin yıllık kurumlar vergisi beyannamesinin verilmesi gereken tarihe kadar Türkiye'ye transfer edilmiş olması, durumunda kurumlar vergisinden istisna edilmiştir.

Bu istisna hükmü yasal ve iş merkezi Türkiye'de bulunmayan anonim ve limited şirket niteliğindeki şirketlerden elde edilen iştirak kazancı istisnası paralelindedir. Yurt dışındaki faaliyet anonim veya limited şirket ortaklığı olarak değil, doğrudan kendi iş yeri veya daimi temsilci aracılığı ile yapılırsa da 5/1-b maddedeki iştirak kazancı gibi kurumlar vergisinden istisna edilmiştir.

6. Yurt Dışı İnşaat, Onarım ve Montaj İşleri ile Teknik Hizmetlerden Elde Edilen Kazançlar

Yurt dışı inşaat onarım ve montaj işlerinden elde edilen kazançlar 1994 yılından beri, 5422 sayılı KVK nun Geçici 24 üncü maddesi ve 8/12 maddesi ile hasılatın %15 inin Türkiye'ye transfer edilmiş olması durumunda; Türkiye'deki netice hesaplarına intikal eden kazanç kurumlar vergisinden istisna edilmiştir. 5520 sayılı Yasa ile hasılatın %15 inin Türkiye'ye transfer edilmiş olması aranmadan Türkiye'deki netice hesaplarına intikal ettirilen kazanç kurumlar vergisinden istisna edilmiştir. "Kazancın Türkiye'deki netice hesaplarına intikal ettirilmesi" nin anlamlandırılması, yorumlanması tartışmalıdır.

6.1. Yurt Dışı İnşaat, Onarım ve Montaj İşleri ile Teknik Hizmetlerden Elde Edilen Kazancın Türkiye'deki Netice Hesaplarına İntikali Kavramı

Görüşümüze göre, kazancın Türkiye'deki netice hesaplarına intikal ettirilmesi istisnanın koşulu değildir. Yurt dışı faaliyetin tanımı, niteliği gereğidir. Yurt dışı faaliyetin kazancı Türkiye'de oluşmaz, Türkiye'ye intikal eder. Bu nedenle Yurt dışı inşaat, onarım ve montaj kazancı yurt dışında oluşur. Yurt dışında oluşan kazancın da, Türkiye'de netice hesaplarına intikalinden söz edilebilir.

Vergi yasalarımıza göre, elde edilen kazanç vergilendirilir. Kazancın Türkiye'deki netice hesaplarına intikal ettirilmesi istisnanın koşulu değil, kazancın elde edilmiş sayılmasının koşuludur. Yurt dışı kazançların ne zaman elde edilmiş sayılacağı ile ilgili ne 5422 sayılı KVK nda ne de 5520 sayılı KVK nda bir düzenleme yapılmamıştır. Yurt dışı kazancın ne zaman elde edilmiş sayılacağı GVK nun 85 inci maddesinde düzenlenmiştir. Buna göre, yurt dışı kazanç Türkiye'de netice hesaplarına intikal ettirildiğinde elde edilmiş sayılır ve dolayısıyla vergilendirilir. Yurt dışı inşaat onarım kazancı Türkiye'deki netice hesaplarına intikal etmemişse, elde edilmemiş olduğundan zaten vergilendirilmesi söz konusu değildir. Bu nedenle kazancın Türkiye'deki hesaplara intikal ettirilmesi koşulu istisnanın koşulu değildir. Kazancın elde edilmesinin yani vergilendirilmesinin koşuludur. Ancak GVK nun 85 inci maddesi kazancın Türkiye'de elde edilmiş sayılmasını Türkiye'deki netice hesaplarına intikal etmesine bağlarken, "hesaplara intikal etmemeyi" mükellefin iradesine de bırakmış değildir. Kazanç intikal etmesi gereken sürede intikal etmiş olmalıdır. Bu sürede intikal etmemişse; intikal etmemenin mükellefin iradesi dışında nedenlerinin olması gerekir. GVK nun 85 inci maddesinde bu durum "Türkiye'de hesaplara intikal ettirilmemesinin mükellefin iradesi dışındaki sebeplerden ileri geldiği tevsik olunan hallerde, mükellefin bunlara tasarruf edebildiği yılda" elde etmiş sayılacağı biçiminde hükme bağlanmıştır. Dolayısıyla kazancın Türkiye'deki netice hesaplarına intikal ettirilmemesi nedeniyle yurt dışı inşaat, onarım ve montaj ile teknik hizmetlerden sağlanan kazanç istisnasının uygulanmasına engel değildir. Hükümden de anlaşılacağı gibi, "intikal etmeme" mükellefin iradesi dışındaki nedenlerle

açıklanabilmelidir. Aksi takdirde kazanç elde edilmiş sayılacaktır. Kazancın intikal etmesi gereken dönemde elde edilmiş sayılması, verginin konusuna girmesi ve intikal etmiş sayılan kazancın kurumlar vergisinden istisna olmasını gerekir.

Bu durumda yurt dışı kazancın netice hesaplarına intikal etmesi gereken zamanın belirlenmesi gerekir. Kazancın Türkiye'deki hesaplara intikal ettirilebilmesi, saptanması ile mümkündür. Kazanç, yurt dışındaki faaliyetin dönem hesaplarının kapatılıp, bilançosunun çıkarılması sonunda saptanabilecektir. İlke olarak, yurt dışı kazanç en erken faaliyet dönemini izleyen yılda Türkiye'de netice hesaplarına intikal ettirilebilir. yıllara yaygın inşaat ve onarım kazancının ancak iş bitiminde saptanabileceği, GVK nun 42 nci maddesi hükmü gereğidir. Yurt dışında ise GVK nun 42 nci maddesi kapsamında bir düzenleme olmayabilecektir. Bu durumda kazancın Türkiye'ye intikal zamanı nasıl belirlenecektir? Gelir yurt dışında elde edilmiş olsa da vergileme Türk vergi kanunlarına göre yapılacağından, kazancın elde edilmesi için olmazsa olmaz koşul, kazancın saptanması da Türk vergi kanunlarına göre belirlenmek durumundadır. Yıllara yaygın inşaat onarım işlerinde kazanç iş bitince saptanacaktır. Bu durumda kazancın netice hesaplarına intikali de işin bitimini izleyen yılda olmalıdır. Yurt dışı inşaat onarım kazancı Türkiye'de netice hesaplarına intikal etmesi gereken zamanda değil de sonradan intikal etmişse, Türkiye'deki netice hesaplarına intikal etmesi gereken zamanda intikal etmiş sayılacak, fakat istisna da uygulanacaktır.

Maddedeki *“Türkiye’de genel sonuç hesaplarına intikal ettirilen kazançlar”* belirlemesi istisnanın koşulu değil, istisna konusu kazancın tanımıdır. Bir kazancın vergilendirilmesi veya vergi dışı tutulması için elde edilmesi gerekir. Bir başka anlatımla elde edilen kazanç vergilendirilir veya vergi dışı tutulur. Dolayısıyla *“Türkiye’de genel sonuç hesaplarına intikal ettirilen kazançlar”* deyişi istisna konusu kazancın tanımıdır. Kazancın Türkiye'ye intikal etmiş olması istisnanın koşulu değildir.

Görüşümüz bu olmakla birlikte, Yargı mercilerinin bu konuda belirlenmiş, durağanlaşmış bir görüşünün oluşmadığı da göz önünde tutulmalıdır.

Maliye Bakanlığı da bu konuda açık bir görüş yayınlamış değildir. Ancak sözünü ettiğimiz 1 Seri No.lu KVK GT. nde, kazancın Türkiye'deki hesaplara intikalinin istisnanın koşulu sayılabilecek biçimde değerlendirilebilecek ifadeler vardır. Fakat kavramlar yerli yerinde kullanılmadığı için sağlıklı sonuçlara ulaşabilmek de zordur. Örneğin, 1 Seri No.lu KVK GT. nde 2006 yılına ait yurt dışı inşaat ve onarım kazancının 31.12.2006 tarihinde elde edilmiş sayılacağı belirtiliyor. Bu olanaksızdır. Elde etme kavramına aykırıdır. Türkiye’de bir kazanç oluşmamaktadır. Kazanç yurt dışında oluşmaktadır. Bu bakımdan 31.12.2006 tarihinde hesaplanmasına başlayan kazancın bu tarihte Türkiye’deki hesaplara intikalinden söz etmenin anlamı yoktur. GVK nun 85 inci maddesindeki yurt dışı kazancın elde edilmesi ile ilgili hükmün de bu biçimde yorumlanması olanaksızdır.

6.2.Yurt Dışı İnşaat, Onarım ve Montaj İşinin Türkiye’deki Merkezin Şantiyesinin Faaliyeti Olarak Yürütülmesi

Yurt dışı inşaat, onarım ve montaj işleri ile teknik hizmetlerden elde edilen kazançlar, yurt dışı inşaat onarım faaliyetinin ortaklık olarak yürütülmesi; kendi adına şantiye kurularak yürütülmesi ve teknik hizmet faaliyetleri olarak üçlü bir sistem içinde vergiden istisna edilmiştir. Kazancın Türkiye'deki hesaplara intikal ettirilmesi bu ayırım nedeniyle de pek çok sorun doğurmaktadır.

Yurt dışı inşaat onarım ve montaj işinin Türkiye'deki merkezin şantiyesinin faaliyeti olarak yürütülmesi kazanç intikali konusunda pek karışıklık yaratmayacaktır. Yasal veya iş merkezi Türkiye'de olan tam mükellef şirketin yurt dışındaki inşaat, onarım ve montaj işleri faaliyeti, kendi faaliyetidir. Bu kazanç iştirak kazancı niteliğinde olmayacağından inşaat, onarım ve montaj kazancı olarak istisnanın konusunu oluşturmaz.

6.3. Yurt Dışı İnşaat, Onarım ve Montaj İşinin Ortaklık Faaliyeti Olarak Yürütülmesi

Rehberin “1.2.2. Kanuni ve iş merkezi Türkiye dışında inşaat, onarım, montaj işleri yapan ve teknik hizmetler ifa eden kurumlardan elde edilen kazancın istisnası” bölümünde de belirttiğimiz gibi, 5520 sayılı Yasada inşaat onarım işinin ortaklık halinde yürütülmesi “kanuni ve iş merkezi Türkiye dışında olan kurumlardan elde edilen kazanç istisnası ile ilgili hükümlere göre belirlenecektir. KVK nun bu istisnanın düzenlendiği 5/1-b-4 maddesinde, “Yurt dışındaki inşaat, onarım, montaj işleri ve teknik hizmetlerin yapılabilmesi için ilgili ülke mevzuatına göre ayrı bir şirket kurulmasının zorunlu olduğu durumlarda, özel amaç için kurulduğunun ana sözleşmelerinde belirtilmesi ve fiilen bu amaç dışında faaliyetinin bulunmaması şartıyla, söz konusu şirketlere iştirak edilmesinden elde edilen kazançlar için bu bentte belirtilen şartlar aranmaz” hükmü getirilmiştir.

“Yurt dışı inşaat onarım faaliyeti kazancı” kavramı 1994 yılından beri uygulanmakta olan 5422 sayılı Yasanın geçici 24 üncü maddesindeki hüküm nedeniyle zaten tartışma konusuydu. Yurt dışı inşaat, onarım ve montaj faaliyetinin Türkiye'deki merkezin şantiyesi olarak yürütülmesi durumunda istisnadan yararlanabileceği, faaliyetin bir ortaklık şantiyesi olarak yürütülmesinden elde edilen kazancın istisna kapsamında olmayacağı biçiminde görüşler de vardı. Bizim görüşümüz yurt dışı inşaat, onarım ve montaj faaliyetinin böyle bir ayırım yapılarak vergilendirilemeyeceği biçiminde idi (Bkz. “Yurt Dışındaki Ortaklıklar Ve Yurtdışı İnşaat Onarım Faaliyeti Kazancı” OLUŞ Mali Hukuk Bürosu Sirküler II/129). Yukarıya aynen aldığımız hüküm ortaklık halinde yürütülen inşaat, onarım ve montaj faaliyetinden elde edilen kazancın; inşaat, onarım, montaj kazancı olmadığı gibi bir anlayışı güçlendirmektedir. Bu anlayışın yaratacağı karmaşa ve sorunları aşağıda açıklamaya çalışacağız:

a)- Ortaklık Faaliyetinin Tanımlanması

Yurt dışı inşaat, onarım ve montaj faaliyetinin, merkez şantiyesi ve ortaklık şantiyesi faaliyeti olarak ikiye ayrılması ve farklı biçimde vergilendirilmesi; ortaklık olarak yürütülen faaliyetin tanımlanmasını zorunlu kılar. En azından ortaklık faaliyeti kavramının açıklanması gereğini doğurur. Yurt dışındaki inşaat ve onarım faaliyeti anonim ve limited şirket olarak yürütülebileceği gibi, adi ortaklık, kolektif şirket, komandit şirket olarak da yürütülebilir (TTK nun, kolektif şirket ortaklarının gerçek kişi olacağı hükmü önemli değildir. Yurt dışında oluşan şirket, ağırlıklı olarak kolektif şirkete benzeyebilir). “Yurt dışında inşaat onarım, montaj ve teknik hizmet faaliyetini yürütmek için ilgili ülke mevzuatına göre ayrı bir şirket” kurulmasının gerekli görülmesi koşulunun, tüm şirketleri kapsayacağı görüşündeyiz. Yani ülke mevzuatı herhangi bir ortaklık kurulmasını gerekli görüyorsa, anonim ve limited şirket biçiminde kurulmuş şirket istisna kapsamına girecektir. Yabancı ülke mevzuatına göre anonim veya limited şirket benzeri şirket kurulması zorunluluğu aranmamalıdır.

İnşaat, onarım ve montaj faaliyetinin merkezin şantiyesi olarak yürütülmesinde elde edilen kazanç KVK nun 5/1-h maddesi hükmüne, ortaklıkla yürütülmesinden elde edilen kazanç da yalnızca anonim ve limited şirket olarak organize olmuş şantiyelerde KVK nun 5/1-b-4 maddesine dayanılarak vergiden istisna edilecektir. Bu yasal düzenleme anonim veya limited şirket olarak örgütlenmemiş şantiye ortaklıklarının inşaat, onarım ve montaj kazancının kurumlar vergisinden istisna olmadığı biçiminde bir yorumu da gündeme getirecektir. Dolayısıyla ortaklık faaliyetinden ne anlaşılması gerektiği vergi idaresince açıklanarak, bu konuda gereksiz vergi uyumsuzluklarının önlenmesi gerekir. Bizim görüşümüz, Türkiye’deki kurumlar vergisi mükellefi şirket, yurt dışındaki anonim veya limited şirket niteliğindeki bir şirkete iştirak etmişse; buradan elde edilen iştirak kazancı KVK nun 5-1/b maddesinde sayılan koşullar kapsamında ise kurumlar vergisinden istisna edilecektir. Ancak, o ülke mevzuatı, üstlenilecek inşaat, onarım, montaj ve teknik hizmet işinin ortaklık biçiminde yürütülmesini zorunlu kıldığı için anonim veya limited şirket niteliğinde bir şirkete iştirak edilmişse, 5-1/b maddesindeki koşullar aranmadan kazanç istisnadan yararlanacaktır.

Anonim ve limited şirket benzeri olmayan ortaklıkla inşaat işinin yürütülmesinden elde edilen kazanç, KVK nun 5/1-h maddesi gereğince kurumlar vergisinden istisna edilecektir.

b)- İlgili Mevzuatın Tanımlanması

KVK nun 5/1-b-4 maddesinde ilgili ülke mevzuatına göre ayrı bir şirket kurulmasının zorunlu olduğu durumlarda, inşaat, onarım ve montaj şantiyesinin anonim veya limited şirket olarak örgütlenmesi durumunda bu faaliyetten elde edilen kazancın KVK nun 5/1-b maddesindeki koşullar aranmadan bu maddeye göre vergiden istisna edileceği belirtilmiştir. “*ilgili ülke mevzuatı*” kavramı belirsizdir. Açıklanması gerekir. İhale şartnamesinde böyle bir koşulun bulunması ilgili ülke mevzuatı sayılacak mıdır? İlgili ülke mevzuatında (ihale şartnamesi dahil) herhangi bir ortaklık kurulması (örneğin adi ortaklık) koşul olarak belirtilmişse, şantiyenin anonim veya limitet ortaklık olarak örgütlenmesi istisna uygulaması için geçerli olacak mıdır?

Yurt dışı inşaat ve onarım faaliyetleri kazancı istisnası eskiden beri, faaliyet sürekli bir ortaklık biçiminde yapılsa da, uygulanmış, geçerli olmuştur. İnşaat ve onarım faaliyeti ile uğraşan bir organizasyon ortaklık olarak örgütlense de faaliyet iştirak niteliğinde değil, inşaat, onarım ve montaj niteliğindedir.

Yurt dışı inşaat, onarım ve montaj işleri kazancının vergilendirilmesinde, yeterli yasal düzenleme ve idari açıklama olmadığı için hep içinden çıkılmaz sorunlarla karşılaşmıştır. Bu sorunları gidermenin yolu olarak bu kazancın vergiden istisna edilmesi gündeme gelmiş ve bu nedenle vergiden istisna edilmiştir. Geçmişte kalan sorunların tekrar gündeme gelmemesi için vergi idaresinin yurt dışı kazancın Türkiye’deki netice hesaplarına intikal etme ile inşaat, onarım ve montaj faaliyetinin ortaklık biçiminde yürütülmesi kavramlarına açıklık getirmesi gereklidir.

İdari açıklama ile, yurt dışı kazancın Türkiye’deki hesaplara intikalinin, işin bitimi-ne bağlanmasının ve yalnızca belli bir inşaat onarım işinin yapılması için oluşmuş ortaklıktan sağlanan kazancın inşaat, onarım ve montaj faaliyeti kazancı sayılarak istisna kapsamında olduğunun belirtilmesi uyumsuzlukları ve karmaşayı önleyecektir. Yasal düzenleme olarak da KVK nun 5/1-b-4 maddesindeki “*Yurt dışındaki inşaat, onarım, montaj işleri ve teknik hizmetlerin yapılabilmesi için ilgili ülke mevzuatına göre....*” diye başlayan hükmün yanında , 5/h maddesine yalnızca inşaat

onarım işi yapılması için kurulmuş anonim ve limited ortaklıklar dışındaki ortaklıklardan elde edilen kazancın inşaat onarım kazancı sayılacağını belirten bir hüküm eklenmelidir.

6.4.Teknik Hizmet Kazancı İstisnası

Yurt dışı teknik hizmet kazancı da 5520 sayılı KVK nun 5/h maddesi ile kurumlar vergisinden istisna edilmiştir. İstisna “ *Yurt dışında yapılan inşaat onarım, montaj işleri ile teknik hizmetlerden sağlanarak Türkiye’de genel sonuç hesaplarına intikal ettirilen kazançlar*” olarak tanımlanmıştır. Maddede “inşaat, onarım ve montaj işleri” ile “teknik hizmetler” ifadeleri kullanılmıştır. Bu ifade biçimi, inşaat, onarım ve montaj işinin yurt dışında yapılacağı; teknik hizmetin yurt dışında yapılmasının gerekli olmadığı, yurt dışında yapılmamış olmakla birlikte yurt dışı için yapılmış olmasının yeterli olduğu biçiminde de anlaşılabilir. Çünkü, yurt dışı ile ilgili inşaat, onarım ve montaj işinin Türkiye’de yapılması mümkün değildir. Dolayısıyla yurt dışında yapılan inşaat, onarım ve montaj işi vergiden istisna edilecektir. Teknik hizmet ise, yurt dışında yapılan inşaat, onarım ve montaj işinin kapsamında olduğu için istisna edilmiştir. Teknik hizmette hizmetin nerde yapıldığının önemi yoktur. Yurt dışında yapılan inşaat, onarım ve montaj işi kapsamında olması istisnanın uygulanması için yeterlidir.

Bizim görüşümüz bu olmakla birlikte 5520 sayılı Yasanın gerekçesinde yurt dışındaki inşaat işine bağlı olarak Türkiye’de yapılan teknik hizmetlerden sağlanan kazancın, bu istisnadan yararlanmayacağı açıklaması yapılmıştır. Gerekçedeki bu açıklamanın istisna uygulamasını etkileyip etkilemeyeceğini belirlemek olanaklı değildir. Gerekçedeki belirleme uygulamada sorun yaratacaktır. Yurt dışında inşaat, onarım ve montaj işi yapan mükellef kurum, bu iş kapsamında proje çizimleri gibi teknik hizmet de yapacaktır. Yurt dışındaki inşaat kapsamındaki proje çizme hizmetinin Türkiye’deki merkezin proje bölümünde gerçekleştirilerek, çizimi bitirilen projelerin yurt dışına gönderilmesi durumunda bu hizmetin değerinin saptanması ve yurt içi hasılat yazılması, yurt dışına fatura kesilmesi gerekli mi olacaktır? Proje çizme hizmetinin Türkiye’deki merkez büronun proje bölümünde ifa edilmesi ile, Türkiye’deki bir proje bürosuna yaptırılması arasında istisna uygulaması yönünden fark olamaz. Bizce gerekçedeki açıklama gereksizdir. Uygulamayı zorlaştıracaktır. Vergi idaresi ile mükellefler arasında uyumsuzluk konusu olması kaçınılmazdır.

Ancak, ister yurt dışında inşaat onarım işi yapan kurumun bürosunda yapılmış olsun, ister herhangi bir proje bürosuna yaptırılmış olsun, yurt dışındaki inşaatın projesinin hazırlanması ile ilgili giderlerin yurt içi faaliyet gelirleri ile ilişkilendirilmemesi gerekir.

Diğer yandan, KVK ndaki istisna hükmünde, kazancın netice hesaplarına intikal ettirilmesi ifadesi yer almıştır. Yurt dışı inşaat işi ile ilgili teknik hizmet yurt içinde yapılmış olmasına rağmen kazancın Türkiye’deki netice hesaplarına intikal ettirilmesi gerekir. Türkiye’deki netice hesaplarına aktarılacak, bu faaliyetle ilgili olarak Türkiye’deki defter kayıtlarına yurt dışındaki işle ilgili gelir gider hesaplarının işlenmemesini; kazancın yurt dışında oluşmasını ve yurt dışında oluşan kazancın Türkiye’de netice hesaplarına aktarılmasını gerektirir.

Bu durumda yurt dışındaki inşaat, onarım, montaj işleri ile ilgili teknik hizmetin maliyeti Türkiye’deki defterlerde oluşturuluyor; yurt dışından yapılan ödeme Türkiye’deki defterlere hasılat olarak işleniyorsa; bu biçimde hesaplanan kazancın Türkiye’deki netice hesaplarına intikali söz konusu olamayacağından, kazanç Türkiye’de olduğundan kurumlar vergisi istisnasından yararlanılamaması gerekir.

Maliye Bakanlığı'nın Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinde de, yurt dışındaki şantiye için de olsa yurt içinde yapılan teknik hizmetlerin istisnadan yararlanamayacağı açıklaması yapılmıştır.

7. Eğitim Faaliyetinde Bulunan Kurumların Kazançları

Okul öncesi eğitim, ilköğretim, özel eğitim ve orta öğretim özel okulları ile Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflara veya kamu yararına çalışan derneklere bağlı rehabilitasyon merkezlerinin işletilmesinden elde edilen kazançlar beş hesap dönemi kurumlar vergisinden istisna edilecektir. 1985 yılından beri, bazı değişikliklerle 5422 sayılı Yasa hükmü gereğince de uygulanmakta olan istisnanın vurgulanması gereken başlıca özellikleri şunlardır:

1. İstisna eğitim faaliyeti kazancına uygulanacaktır. Eğitim kurumu işyerindeki kantin, büfe, kafeterya, kitap satışı gibi faaliyetlerden elde edilen kazanç vergiden istisna edilmeyecektir.

2. İstisna beş yılla sınırlıdır. Faaliyete geçilen hesap döneminden başlayarak beş hesap dönemi istisna uygulanacaktır.

3. Tevsi yatırımıyla ilgili açıklık madde metninde yoktur. Örnek vermek gerekirse, 2006 yılında 200 öğrenci kapasite ile faaliyet geçen okulun kazancının vergiden istisna edilmesi 2010 yılında sona erecektir. Bu okul, 2008 yılında 600 öğrencinin okuyacağı biçimde tevsi yatırımıyla genişletilmişse, istisnanın nasıl uygulanacağı belli değildir. Bizim görüşümüz, iki okul gibi düşünülmesi 200 kapasiteli okulun kazancı ile ek 400 kapasiteli okulun kazancı ayrılmalıdır. Ek yatırımın kazancı 2012 sonuna kadar vergiden istisna edilmelidir.

4. Eğitim faaliyeti istisnası kazanç istisnasıdır. Zarar halinde, istisna süresi sonundaki eğitim kazancından veya diğer kazançlarından indirilmeyecektir.

8. Kooperatif Kazançlarında İstisna

Kooperatifler kazanç amacı güden kuruluşlar değildirler. Bu nedenle muafiyetle ilgili bölümde açıkladığımız gibi, genellikle vergiden muaf tutulmuşlardır. Vergiden muaf kooperatifler için risturn istisnasının önemi yoktur. Çünkü zaten tüm kazançları vergiye tabi değildir. Muafiyet koşullarını sağlayamayan kooperatifler de ortaklarının gereksinimlerinin, maliyete yakın ve dolayısıyla ucuz bir bedelle karşılanması için kurulmuşlardır. Bu nedenle vergilendirilecek kazanç elde etmemeleri amaçtır. Ancak, ortakların gereksinimini karşılarken faaliyetlerinin zararlı sonuçlanmaması da amaçlanacaktır. Bununla beraber faaliyeti sıfır kazançla sonuçlandırmayı planlamak olanaklı değildir. Bedelin belli bir kazanç içermesi, işletmenin güvenliği açısından gereklidir. Risturn, güvenlik amacı ile oluşmuş kazancın ortaklara dağıtılarak, bedelin maliyete indirgenmesini sağlamaktadır. Bu nedenle risturn olarak dağıtılan kazancın verginin konusu dışında kalması kooperatif kavramının ve anlayışının gereğidir. KVK nun 5/1-i maddesinde düzenlenmiş kooperatiflerle ilgili istisnanın mantığı budur.

Maddedeki düzenleme sırasına uyarak açıklamalarımız aşağıdadır:

8.1. Kooperatif Ortaklarının Yönetim Gideri Olarak Ödediklerini Geri Almaları

Kooperatif ortaklarının yönetim gideri karşılığı olarak ödedikleri paralardan harcanmayarak iade edilen kısımlar kurumlar vergisinden istisnadır. KVK nun 5/1-i

maddesi ile düzenlenmiş bu hüküm açık değildir. Ortakların yönetim gideri olarak ödedikleri paranın bir kısmının geri verilmesinin gelir kavramı ile bağdaştırılması zordur. Hüküm, gider karşılığı olarak ödenen paraların gelir hesabına alınması, bu nedenle, geri ödemesinin vergi dışı tutulması biçiminde yorumlamak gerekir. Ancak yönetim gideri karşılığı ortaklardan alınan paraların gelir gösterilmesinin gelir-gider farkı kavramını anlaşılmaz kılacağı da göz önünde tutulmalıdır. Aşağıdaki örnek bunu ortaya koymaktadır:

Gelirler	Giderler		
-Ortak içi işlem gelirleri	1.000	-İdare gideri	700
-Ortak dışı işlem gelirleri	500	-Satış gideri	500
-İdare gideri karşılığı		-Amortisman	300
Tahsilat	2.000		

birim ise, gelir-gider farkı, 2.000 birim olacaktır. Oysa bu gelir gider farkı değil, ortaklardan gider karşılığı alınan tutardır. Ortaklardan gider karşılığı alınan para geri verildiğinde kazanç kalmayacak, risturn dağıtımı da söz konusu olmayacaktır. Ancak bu anlayışla gelir gider farkı çıkmış kabul edilip risturn dağıtılıp dağıtılmayacağı tartışmasının da gündeme gelmesi olasıdır.

8.2. Risturn İstisnası

8.2.1. Risturn Dağıtım Esasları

Kooperatifler Kanununun (1163 sayılı Kanun) 41 inci maddesinde gelir-gider farkının %10 unun yedek akçe olarak ayrılacağı, ayrıca ana sözleşme gereği ayrılacak yedek akçe varsa bunların da ayrılacağı belirtilmiştir. Kalan, ortaklara işlem hacimlerine göre dağıtılacaktır.

KVK nun 5/1-i maddesinde,

1. Tüketim kooperatiflerinde. Ortakların kişisel ve ailevi gıda ve giyecek ihtiyaçlarını karşılamak için satın aldıkları malların değerine,

2. Üretim kooperatiflerinde. Ortakların üreterek kooperatife sattıkları veya kooperatiften üretim faaliyetinde kullanmak üzere satın aldıkları malların değerine,

3. Kredi kooperatiflerinde. Ortakların kullandıkları kredilere,

göre dağıttıkları gelir gider farkı (risturn) vergiden istisna edilmiştir. Yasada belirlenen bu esaslara göre dağıtılmayan risturn vergilendirilecektir.

8.2.2. Ortak Dışı İşlem Kazancı ve Risturn

İstisna, ortaklarla yapılan işlemlerden elde edilen kazancın dağıtılmasına tanınmıştır. Ortak dışı işlem kazancı, yukarıdaki esaslara göre dağıtılsa bile, risturn sayılarak vergiden istisna edilemez (1163 sayılı yasa ortak dışı işlem kazancının dağıtımı yasaklanmıştır). Ortaklarla ortaklık statüsü dışında yapılan işlemler de ortak dışı işlem sayılır.

ÖRNEK

Kooperatifin	
Ortak içi işlem hacmi	3.000
Ortak dışı işlem hacmi	1.000
Dönem safi kazancı	600 birim ise,

Gelir-gider farkı 600 birimin %10 u yedek akçe olarak ayrılacaktır. Bu durumda risturn $590 \times 3./4 = 442,5$ birimdir. Kooperatif kazancının 442,5 birimi risturn olarak dağıtılmışsa vergiden istisna edilebilecektir.

8.2.3. Olumlu Gelir Gider Farkı.

Risturn, ortak içi işlemlerden sağlanan kazancın ortak işlem hacmine göre dağıtımıdır. Ortak içi işlemlerin kazançla sonuçlanması risturn dağıtımı için yeterli değildir. Ortak içi işlem ve ortak dışı işlemlerin toplamının gelir gider farkı olumlu olmalıdır. Ortak içi işlemlerden kazanç elde etmekle birlikte ortak dışı işlemler nedeniyle dönem faaliyeti gelir-gider farkı olumlu değilse, risturn dağıtımı, dolayısıyla vergi istisnası söz konusu olmaz.

8.2.3. Risturn İstisnasının Uygulanacağı Dönem

Risturn olarak dağıtılacak kazancın doğduğu dönemde istisna uygulanır. Risturnun fiilen ödenmesinin bir sonraki dönemde yapılması önemli değildir. Ancak yetkili kurulların gerekli kararları alma zorunluluğu elbette vardır.

8.2.4. Kooperatif Ortağınca Alınmayan Risturn.

Kooperatif ortaklarının hak ettikleri risturnu tahsil etmemesi durumuna oldukça sık rastlanır. Bu durumda, risturn istisnasının uygulanıp uygulanmayacağı konusu tartışmalıdır. Biz, risturn istisnasının ortakça tahsil edilmiş veya edilmemiş olmasının önemi olmadığı görüşündeyiz. Çünkü risturn istisnası yetkili kurulların kararı ile geçerlik kazanmakta, kazancın doğduğu yılda istisna uygulanmaktadır. Bu durumda istisna uygulamasının risturn ödemesi ile bağlantısı bulunmamaktadır. Yetkili organların kararlarına dayanılarak hesaben ödeme tüm ortaklara yapılmış olacaktır. Ortakların kooperatiften alacakları vardır. Bu alacağın tahsil edilmiş veya edilmemiş olmasının istisnayı etkilememsi gerekir. Farklı görüş için bakınız *Kurumlar Vergisi Yorum Ve Açıklamaları. Eylül 2006. Oluş Yayıncılık. Syf.190*

9. Yatırım İndirimi

Yatırım indirimi GVK na 19.2.1963 gün ve 202 sayılı Yasa ile 6 ek madde eklenecek düzenlenmiş ve çeşitli tarihlerde yapılan değişikliklerle, ek maddeler 24.4.2003 tarihine kadar uygulanmış; 24.4.2003 gün, 4842 sayılı Yasa ile ek maddeler yürürlükten kaldırılmış ve yatırım indirimi GVK nun 19 uncu maddesinde yeniden düzenlenmiştir.

2006 yılında yürürlüğe giren 5479 sayılı Yasa ile GVK nun 19 uncu maddesindeki yatırım indirimi düzenlemesi de kaldırılmıştır. Ancak GVK na eklenen Geçici 69 uncu madde ile 2005 yılı sonuna kadar indirilememiş yatırım indirimi hakkı ile, 2006 yılına kadar bitirilmemiş yatırımlarla bağlantılı 2006, 2007 ve 2008 yıllarında yapılan yatırım harcamalarının yatırım indirimi haklarının 2006, 2007 ve 2008 kazançlarından indirilebileceği belirtilmiştir.

Geçici 69 uncu maddede bu yatırım indiriminin kazançtan **indirilebileceğinin** belirtilmiş olması mükelleflere tercih hakkı tanındığı biçiminde yorumlanabilmektedir. Gelir İdaresi Başkanlığı da 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu Sirküleri /3 de “5479 sayılı Kanunla eklenen Geçici 69 uncu madde kapsamında yatırım indirimi istisnasından yararlanıp yararlanılmamasının mükelleflerin isteklerine bırakılmış” olduğu belirtilmiş, mükelleflerin, ikinci geçici vergileme dönemine ilişkin beyanamenin verileceği tarihe kadar tercihlerini belirlemeleri gerektiği ifade edilmiştir. Bu tercihin 2006, 2007, 2008 yılları için toplu yapılabileceği gibi, her yıl için ayrı

tercih belirlenmesi de önerilmiştir. Yasada, mükelleflerin ne tercih hakkı kullanacaklarını ne de dilekçe vereceklerini belirleyen bir hüküm yoktur. GVK na eklenen geçici 69 uncu madde hükmüne göre yatırım indiriminin kazançtan indirilmesi, bazı durumlarda mükellefe vergi avantajı sağladığı gibi, bazı durumlarda mükellefin ek vergi ödemesine de neden olabilmektedir. Yatırım indiriminin ek vergi ödenmesini gerektirdiği durumlarda mükellefin yatırım indirimini kazançtan düşmemesinin seçimlik hakla ilgisi yoktur. Çünkü yatırım indiriminin kazançtan indirilmesi durumunda daha fazla vergi ödenmesi gerekiyorsa, yatırım indirimi bir hak değil, külfet niteliği kazanır. Yatırım indirimi bir vergi istisnasıdır. Bu vergi istisnası, vergi sistem ve kavramına aykırı, bazı düzenlemelerle mükellefe ek vergi yükü getiriyorsa, yatırım indirimi istisnasının uygulanmaması işin mantığı gereğidir. Dolayısıyla, mükellef beyanda bulunurken bu hesabı yapıp yatırım indirimi istisnasını kullanacak veya kullanmayacaktır. Yatırım indirimi istisnasını bir külfet, ek vergi alma yöntemi olarak belirledikten sonra, mükellefe tercih hakkı verildiğini ileri sürmek olanağının bulunmadığı görüşündeyiz.

Geçici 69 uncu maddede “...yatırım indirimi istisnası tutarlarını. . . . kazançlarından indirebilirler” ifadesi kullanılmıştır. “İndirilir” değil, “İndirebilir” ifadesi kullanıldığına göre seçimlik bir yöntem olduğu sonucuna varılamaz. Yatırım indirimi bir haktır. Hakkın kullanılması diye bir zorunluluk yoktur. Hak kullanımı söz konusu olduğunda, “indirilir” ile, “indirilebilir” arasında hiçbir fark yoktur. Hak zaten isteye bağlı olarak kullanılır. Hakkın zorla kullandırılması hak kavramına aykırıdır. Yukarıda sözünü ettiğimiz vergi sirkülerinde “İndirilebilir” sözünden yola çıkılarak, “seçim yapmak zorunluluğu vardır. Bu zorunluluk da ikinci geçici vergi dönemi beyannamesi verilinceye kadar yerine getirilmelidir” gibi bir yöntem mükelleflere empoze edilmektedir.

Sirkülerde “ikinci geçici vergi dönemi vergi matrahından yatırım indirimi indirilebileceği için, İkinci geçici vergi dönemi beyanında bu hakkın kullanılması gerekir. Kullanılmazsa, artık, 3 üncü, 4 üncü geçici vergi dönemleri ile hesap dönemi beyannamesinde bu hak kullanılamaz” biçiminde bir görüş oluşturulmuştur. Bu görüş kesinlikle katılmıyoruz. Geçici 69 uncu madde bir vergileme yöntemi seçiminden söz etmemiştir. Doğrudan yatırım indirimi hakkının kullanılabilceğini belirtmiştir. Hakkı kullanırken hak sahibinin hesap yapması; hak kullanımı nedeniyle vergi avantajı varsa kullanması, yoksa, hatta hak kullanımı ek vergi yükü getiriyorsa bu hakkı kullanmaması; seçimlik hak verildiği gibi bir gerekçe ile engellenemez. Gerek “5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu Sirküleri/3” de, gerek 217 sayılı GVK Genel Tebliği’ndeki geçici vergi dönemlerinde kullanılan yöntemin yıllık beyanname ile ilgili vergilemede değiştirilemeyeceği belirlenmesi özellikle GVK nun 69 uncu madde uygulaması için geçerli olamaz.

Geçici vergi beyannamesindeki yöntem ve hesaplamalarla bağlı kalınmadan, hesap dönemi beyannamesinde, yasalara uygun olmak koşulu ile ayrı yöntem ve hesaplamaların yapılabileceği açıktır. Çünkü GVK nun Mükerrer 120 nci maddesinde “cari vergilendirme döneminin gelir vergisinden mahsup edilmek üzere, bu Kanunun kazancın tespitine ilişkin hükümlerine göre belirlenen ilgili hesap döneminin üçer aylık kazançları üzerinden” geçici vergi ödeneceği belirtilmiştir. Kurumlar Vergisi Kanununda da GVK nun bu hükmüne yollama yapılarak geçici vergi düzenlenmiştir. Alınan vergi, geçici vergidir. Yani bir anlamda vergi avansıdır. Esas vergi cari dönem vergisidir. Cari dönem vergisinin matrahının oluşturulmasında yasalara aykırı bir durum yoksa, geçici vergide şu veya bu hakkın kullanılmış olması nede-

niyle, cari dönem vergisi için, herhangi bir ek tarhiyat yapmak mümkün değildir. Örneğin, geçici vergi döneminde amortisman ayrılması ve dolayısıyla geçici vergi matrahından amortisman indirilmemesi, cari dönem beyannamesi matrahının hesaplanmasında da amortisman indirilemeyeceği, indirilirse vergi ziyayı oluşacağı biçiminde değerlendirilemez. Geçici 69 uncu madde ile, mükellefin, yatırım indirimini kazancından indirebileceği belirtilmiştir. Tercih yapacağı, bu tercihten dönemeceği biçiminde bir hüküm yoktur. Yatırım indiriminin kazançtan düşülmesi bazen ek vergiye neden olabilmekte, külfete dönüşebilmektedir. Mükellef; yatırım indiriminin kazançtan indirilmesi nedeniyle ek vergi alınması durumunda, şu veya bu geçici vergi döneminde yatırım indirimini matrahtan indirdiği veya indirmediği için, belli bir süre yatırım indirimini kazançtan indirmek veya indirmemek suretiyle cezalandırılmaz. Yatırım indiriminin kazançtan indirilmesi durumunda vergi avantajı varsa, bu yöntemi mükellef uygulayacaktır. Bu yöntemin ek vergi alınmasını gerektirdiği durumda da elbette yatırım indirimini kazancından indirmeyecektir.

GVK nun geçici 69 uncu maddesinde temel bir özellik vardır. Yatırım indirimi istisnası kazançtan indiriliyorsa, 2005 yılının vergi oranı uygulanacaktır. Şimdi 2006-2007 ve 2008 yılları ikinci geçici vergi beyannamelerinde kurum kazancının 100 birim yatırım indiriminin 100 birim, olduğunu varsayalım. Bu durumda mükellef yatırım indirimini kazancından indirecek, geçici vergi ödemeyecektir. Hesap dönemi sonunda kurum kazancı 1000 birim ise, yatırım indirimini kazancından indirirse, $900 \times \%30 = 270$ birim vergi ödeyecektir. Yatırım indirimini kazancından indirmese, $1000 \times \%20 = 200$ birim vergi ödeyecektir. Bu örnekten de açıkça anlaşılabacağı üzere, geçici vergi döneminde kullanılan yatırım indiriminin hesap döneminde kullanılmaması gayet doğaldır. Çünkü cari dönem vergisinin hesabında hata yoktur. Geçici verginin hesabında da hata yoktur. Mükellefin seçim hakkı olduğu bu hak veya yöntem kullanıldıktan sonra, yöntem değişikliği yapılamayacağı biçiminde bir hüküm de bulunmamaktadır.

5479 sayılı Yasa ile mükelleflerin kazanılmış hakları kaldırılmış; ancak bunu perdellemek için, kısıtlı da olsa bazı haklar veriliyor gibi hükümler getirilmiştir. Bir örnek vermek istiyoruz. 31.12.2005 yılı beyannamesinden indiremediği ek maddeler kapsamında 1.000 birim yatırım indirimi hakkı bulunan bir mükellef 2006 yılında 2.000 birim kazanç elde etmişse, yatırım indirimi kullanmazsa $2.000 \times \%20 = 400$.- birim vergi ödeyecektir. Yatırım indirimi hakkı kullanırsa, $1.000 \times \%19,8 + 1.000 \times \%30 = 498$ birim vergi ödeyecektir. Mükellef kazanılmış hakkının korunması amacıyla düzenleme yapılmasına rağmen kazanılmış hakkını kullanma durumunda daha fazla vergi ödemektedir. Mükellefin kazanılmış hakkını kullanmasını önleyecek bir yöntem geliştirilmiş olmaktadır. Ek maddeler kapsamındaki yatırım indiriminde 1.000 birim kazanç, 1.000 birim yatırım indirimi durumunda da mükellefin kazanılmış hakkının korunduğu gene de söylenemez. Çünkü, mükellef yatırım indirimini kazancından indirmese 200 birim vergi ödeyecektir. İndirirse, 198 birim vergi ödeyecektir. Vergi avantajı yalnızca 2 birimdir. Kazancın dağıtılması söz konusu ise, mükellefin 2 birim yerine 12 birim vergi avantajı olacaktır.

Geçici 69 uncu madde, vergi uygulamasında daha pek çok sorun yaratacaktır. Örneğin, vergi avantajı yarattığı için yatırım indirimi kullanıldıktan sonra bulunan matrah farkı nedeniyle yatırım indirimi kullanılmış olması ek vergi alınmasını gerektiriyorsa nasıl bir ek tarhiyat yapılacaktır? Örneğin; GVK nun 19 uncu maddesi kapsamındaki 2005 yılından 2006 yılına devreden 100 birim yatırım indirimi, 2006 yılında, 200 birim tutarındaki kurum kazancından indirilmiştir. Bu durumda $200 \times$

%20= 40 birim vergi yerine $100 \times \%30 = 30$ birim vergi ödenmiştir. Sonra yapılan vergi incelemesinde, 200 birim matrah farkı bulunmuştur. Vergi inceleme raporunda yatırım indirimi göz önünde tutulursa, $200 \times \%30 = 60$ birim vergi istenecektir. Yatırım indirimi göz önünde tutulmazsa, $400 \times \%20 = 80 - 30 = 50$ birim ek vergi istenecektir. Mükelleften 60 birim mi, 50 birim mi ek vergi istenecektir? Bizim görüşümüz, bu durumda yatırım indiriminin o yıl uygulanmayacağı, bu nedenle 60 birim değil, 50 birim ek vergi isteneceği biçimindedir.

Bakanlık görüşünün, görüşümüz doğrultusunda olmadığı bilinmeli, bu husus göz önünde tutulmalıdır.

10. Serbest Bölge Faaliyeti Kazancı İstisnası

Serbest Bölgeler Kanununun 6 ncı maddesi serbest bölgede faaliyet gösteren mükelleflerin bu faaliyetlerinden elde ettikleri kazancı kurumlar vergisinden istisna etmişti. 2004 yılında yürürlüğe giren 5084 sayılı Yasanın 8 inci maddesi Serbest Bölgeler Kanununun 6 ncı maddesini değiştirmiş, gelir ve kurumlar vergisi istisnası kaldırılmıştır. Ancak 3218 sayılı Kanuna eklenen geçici 3 üncü madde ile kurumlar vergisi yönünden iki ayrı düzenleme yapılmıştır:

10.1.Serbest Bölgede Faaliyette Bulunma Ruhsatını

6.2.2004 Tarihinden Önce Almış Olanlar

5084 sayılı Yasa ile 3218 sayılı Yasaya eklenen geçici 3 üncü maddede 6.2.2004 tarihinden önce serbest bölgede faaliyette bulunma ruhsatı almış mükelleflerin, ruhsatta belirtilen sürenin sonuna kadar, serbest bölgedeki faaliyetlerinden elde ettikleri kazancın kurumlar vergisinden istisna olduğu belirtilmiştir.

10.2. Serbest Bölgede İmal Edilen Ürünlerden Sağlanan Kazanç İstisnası

Serbest bölgede faaliyet gösteren gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin bu bölgede imal ettikleri ürünlerin satışından elde ettikleri kazançlar, Avrupa Birliğine tam üyeliğin gerçekleştiği tarihi içeren yıllık vergileme döneminin sonuna kadar gelir ve kurumlar vergisinden istisna edilmiştir.

Bu istisna Avrupa Birliğine tam üyelik gerçekleşinceye kadar sürecektir. İstisna süresi Avrupa Birliği'ne tam üyelikle sınırlandırılmış olması nedeniyle çok uzun olacaktır. İstisna yalnızca serbest bölgede imal edilen mal satışlarını kapsamaktadır. Serbest bölgedeki diğer faaliyetlerden (6.2.2004 yılından önce ruhsat almış olanların faaliyetleri hariç) elde edilen kazançlar vergiye tabii olacaktır. Bu durumda serbest bölgedeki faaliyetler vergi istisnası yönünden ikili bir uygulama içinde olacaktır:

a). 6.2.2004 tarihinden önce ruhsat almış mükelleflerin serbest bölgedeki tüm faaliyetleri, ruhsat süresinin sonuna kadar kurumlar vergisinden istisna edilmiştir.

b). İster 6.2.2004 tarihinden önce , ister sonra ruhsat almış olsun mükelleflerin serbest bölgede imal ettikleri ürünlerin satışından elde ettikleri kazançlar kurumlar vergisinden istisnadır.

Serbest bölge faaliyetleri nedeniyle elde edilen ve 3218 sayılı Yasanın geçici 3 üncü maddesi gereğince, kurumlar vergisinden istisna edilen kazanç; KVK nun 15 inci maddesinin (2) nci fıkrası gereğince %15 vergi kesintisine tabidir. Yani bu kazancın dağıtılması durumunda vergi kesintisi yapılacaktır.

11.Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Faaliyet Kazançları ile İlgili İstisna

Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanununun (4691 sayılı Kanun) 8 inci maddesine göre, gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin yalnızca bu bölgelerdeki yazılım ve AR-GE'ye dayalı faaliyetlerinden elde ettikleri kazançları, bu bölgelerde faaliyete başladıkları tarihten itibaren beş yıl gelir ve kurumlar vergisinden istisna edilmiştir. Bu hüküm 5035 sayılı Yasa ile yürürlükten kaldırılmış; 4691 sayılı Kanuna eklenen geçici ikinci madde ile istisna 31.12.2003 tarihine kadar olmak üzere yeniden düzenlenmiştir.

11.1. İstisna Kapsamındaki Faaliyetler

İstisna, teknoloji geliştirme bölgelerindeki faaliyetleri kapsamaktadır. Bu faaliyetler yönetici şirket faaliyeti ile yazılım ve AR-GE'ye dayalı faaliyetler olarak ayırıma tabi tutulmuştur.

11.1.1. Yönetici Şirket Faaliyetleri

Yönetici şirket faaliyeti bölgenin kurulmasına, yönetilmesine ve işletilmesine ilişkin faaliyetlerdir. Yönetici şirketin bu faaliyetleri nedeniyle elde ettiği kazanç vergiden istisna edilmiştir.

11.1.2. Yazılım veya AR-GE Projeleri Faaliyetleri

4691 sayılı Yasada bu faaliyetler aşağıdaki gibi tanımlanmıştır:

Araştırma ve geliştirme (AR-GE) , bilim ve teknolojinin gelişmesini sağlayacak yeni bilgileri elde etmek veya mevcut bilgilerle yeni malzeme, ürün ve araçlar üretmek, yazılım üretimi dahil olmak üzere yeni sistem, süreç ve hizmetler oluşturmak veya mevcut olanları geliştirmek amacı ile yapılan düzenli çalışmalar,

Yazılım, bir bilgisayar, iletişim cihazı veya bilgi teknolojilerine dayalı bir diğer cihazın çalışmasını ve kendisine verilen verilerle ilgili gereken işlemleri yapmasını sağlayan komutlar dizisinin veya programların ve bunların kod listesini, işletim ve kullanım kılavuzlarını da içeren belgelerin ve hizmetlerin tümü,

Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanununda tanımlanan ve anılan bölgelerde gerçekleştirilen bu faaliyetlerden elde edilen kazançlar kurumlar vergisinden istisna edilecektir. Bölgede bu faaliyetleri gerçekleştiren kurumların, bölge dışında gerçekleştirdikleri faaliyetlerden elde ettikleri kazançlar, yazılım veya AR-GE faaliyeti de olsa istisnadan yararlanmayacak vergiye tabi olacaktır.

İstisna bir buluşun, teknolojik bir ürünün oluşturulması esasına dayandırılmıştır. Dolayısıyla bu buluş, yaratılan teknolojik ürün nedeniyle oluşan kazanç vergiden istisnadır. Yani bu buluşların patentinin satışında ya da kiralanmasından kaynaklanan kazanç istisna kapsamında olmaktadır. Patent yaratıldıktan sonra, patent pazarlanmayıp, patenti yaratan kurum tarafında seri üretim yapılırsa; bu üretimden sağlanan kazanç için, bu seri üretim faaliyeti bölge içinde yürütülse de istisna söz konusu olmayacaktır. Bu durumda, seri üretim nedeniyle elde edilen kazancın patent hakkına isabet eden kısmının vergiye tabi tutulmaması, kazancın diğer kısmının kurumlar vergisine tabi olması gerekmektedir.

11.2. İstisna Kazancın Tutarının Belirlenmesi

İstisna hasılat istisnası olmayıp kazanç istisnasıdır. Dolayısıyla istisna kapsamında faaliyetlerin gelir ve giderleri birlikte değerlendirilerek, kazancın tutarı saptanmalı bu tutar vergiden istisna edilmelidir. Bu faaliyetlerle ilgili hasılat, maliyet ve giderlerin istisna kapsamında olmayan faaliyetlerle ilişkilendirilmemesi gerekir.

11.3. 4691 Sayılı Yasa Hükümü Gereği Kurumlar Vergisinden İstisna Edilen Faaliyet Zararının İstisna Dışı Kurum Kazancından İndirilmesi

11.3.1. Genel Olarak

İstisna kapsamındaki kazancın olumlu sonuçlanması durumunda sorun yoktur. Bu kazanç vergilendirilmeyecektir. Ancak olumsuz sonuçlanması durumunda, yani faaliyet zararları sonuçlanırsa, anılan zararın kurumun matrahını etkileyip etkilememesi tartışılmak durumundadır. KVK nun 5 inci maddesinin (3) üncü fıkrasındaki “kurumların kurumlar vergisinden istisna edilen kazançlarına ilişkin giderlerinin veya istisna kapsamındaki faaliyetlerinden doğan zararlarının istisna dışı kurum kazancından indirilmesi kabul edilmez” biçimindeki hüküm bu zararın kurumun vergiye tabi kazancından indirilemeyeceğini belirlemektedir.

Konu, başka yönleri ile bu kadar basit değildir. Önce AR-GE faaliyetleri, ticari kazançtan indirileceği belirtilen GVK nun 40 ıncı maddesindeki ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için yapılan genel giderler kapsamındadır. Bu giderlerin genel gider niteliği ile kazançtan indirilmesi gerektiği de bir başka yasa hükmüdür. Diğer yandan, bu harcamalar KVK nun 10/1-a maddesinde “Mükelleflerin işletmeleri bünyesinde gerçekleştirdikleri münhasıran yeni teknoloji ve bilgi arayışına yönelik araştırma ve geliştirme harcamaları tutarının %40” ının kurum kazancından indirilebileceğini belirleyen hüküm kapsamındadır da.

Bizim görüşümüz, 4691 sayılı Yasada tanımlanan bölgelerdeki faaliyet nedeniyle yapılan harcamaların KVK nun 10/1-a maddesinde belirlenen AR-GE indiriminden yararlanması gerektiği biçimindedir. 4691 sayılı Yasa gereği kurumlar vergisinden istisna edilen faaliyetten kaynaklanan zararın diğer kazançlardan indirilmesi konusundaki görüşümüz; kazanç kavramının hasılat olarak değerlendirilmesi ve hasılatın diğer faaliyet kazançları ile ilgilendirilmemesi biçimindedir. Daha açık belirtirsek, istisna kapsamındaki faaliyetin giderleri GVK nun 40/1 maddesi gereğince gider olarak kazanç saptamasında göz önünde tutulmalıdır. Faaliyet nedeniyle yasada tanımlanan hasılat ise kazanç olarak vergi dışı olmalıdır. Aksi görüş, AR-GE faaliyetinin desteklenmesi, özendirilmesi değil, vergi yoluyla cezalandırılması sonucunu verecektir.

Teknoloji geliştirme bölgelerindeki AR-GE harcamalarının indirimi ile ilgili olarak 1 Seri No.lu KVK GT. nde şu açıklama yapılmıştır:

“AR-GE indirimine ilişkin düzenlemenin AR-GE faaliyetlerine yönelik olarak 4691 sayılı ... Kanunda teşvik edici düzenlemenin bir tamamlayıcısı...” dır. “AR-GE indirimi uygulaması bakımından AR-GE departmanının bulunduğu yerin önemi bulunmamaktadır..... AR-Ge departmanında yapılan harcamalardan bu Tebliğde belirtilen kriterlere uyanlar AR-GE indirimi kapsamındadır.” Tebliğdeki bu açıklama AR-GE indirimi ile ilgili yukarıda belirttiğimiz görüşümüz doğrultusundadır. Ancak tebliğdeki aşağıdaki açıklama ise görüşümüzle çatışmaktadır.

“..teknoloji geliştirme bölgelerinde veya serbest bölgelerde yürütülen AR-GE faaliyetlerinin işletmenin kendi faaliyeti ile ilgili olması ve anılan kanunlarda yer alan istisnalara konu olmaması durumunda, bu tür harcamalar AR-GE indirimi kapsamında değerlendirilecektir.”

11.3.2. İstisna ve Seçimlik Hak

Yukarıda da belirttiğimiz gibi, 4691 sayılı Yasa ile getirilen kurumlar vergisi istisnasının gerçekte bir önemi yoktur. Hatta teknolojik gelişmeyi özendirmeyi amaçlayan bu istisnanın, amaca tam aykırı etkilerinin olması kaçınılmazdır. Teknolojik gelişme

bölgesi istisnasının olmadığı varsayılırsa, kurum araştırma geliştirme giderlerini kazancından düşebilecektir. Ayrıca bu harcamaların %40 ını da AR-GE indirimi adı altında ayrıca kazançtan indirecektir. Bu araştırmaların sonucu olarak elde edilen patentlerin araştırma geliştirme giderlerinin tamamını karşılaması olanaklı değildir. Yasada çizilen faaliyet kapsamında kalındığı sürece, anılan faaliyetlerin zararlar sonuçlanması olasılığı kazançla sonuçlanması olasılığından oldukça büyüktür. 4691 sayılı Yasa kapsamındaki faaliyet kurumlar vergisinden istisna edilmemiş olsaydı, bu zararın diğer gelirlerden mahsubu yapılabilecekti. İstisna nedeniyle mahsup yapılamaması ve bu çalışmaların genellikle zararlar sonuçlanıyor olması, istisna kavramının içeriğine ters; istisna kavramı ile çelişkili bir sonuç doğurmaktadır. Bizce istisna bir haktır. Bu durumda istisna bir hak olmaktan çıkmakta, bir külfet niteliğı kazanmaktadır. Bu nedenle, mükelleflerin anılan bölgelerdeki faaliyetlerinin istisna kapsamı dışında tutulmasını isteme haklarının olması ve bu istemde bulunan mükelleflerin istisna kapsamı dışında tutulmaları gerekeceğı görüşündeyiz.

Gerçekten de Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Uygulama Yönetmeliğinin 37 nci maddesinde, bölgede yer alan gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin, bu bölgedeki AR-GE faaliyetlerinden elde ettikleri kazançlarının gelir ve kurumlar vergisinden istisna edilebilmesi için Maliye Bakanlığı'na baş vuracakları belirtilmiştir. Bu başvuruda kurumların kurumlar vergisi istisnasından yararlanmak istemediklerini, diğer istisnalardan yararlanmak istediklerini bildirmekle bu seçimlik haklarını kullanabileceklerini sanıyoruz. Konu tartışmalıdır.

11.4. Müşterek Genel Giderler ve Amortismanların Dağılımı

Anılan bölgelerde faaliyet gösteren kurumların kurumlar vergisine tabi faaliyetleri de varsa müşterek genel giderlerin bu faaliyetlerle ilgili maliyetlere göre dağıtılacağı ve iki faaliyette de kullanılan iktisadi kıymetlerin amortismanlarının GVK nun 43 üncü maddesindeki esaslara göre bölüştürüleceğı 1 Seri No.lu KVK GT. nde belirtilmiştir.

11.5. İstisnanın Uygulanacağı Süre

İstisna 31.12.2013 tarihine kadar uygulanacaktır. İstisnanın başlangıcı ise, yönetici şirketten izin alınarak, bölgede fiilen faaliyete geçilen tarihtir.

12.Türk Uluslararası Gemi Siciline Kayıtlı Gemilerin İşletilmesinden ve Devrinden Elde Edilen Kazançlarda İstisna

Türk Uluslar arası Gemi sicili Kanunu (4490 sayılı) ile 491 sayılı kanun Hükümünde Kararnamede Değışiklik Yapılmasına Dair Kanunun 12 nci maddesinde “Bu kanun uyarınca oluşturulan Türk Uluslararası Gemi Siciline kayıtlı gemilerin işletilmesinden ve devrinden elde edilen kazançlar, gelir ve kurumlar vergileriyle fonlardan istisnadır” hükmü bulunmaktadır.

Bu hükme göre, kurumların (dar mükellef kurumlar dahil) bu gemilerin faaliyettinden elde ettikleri kazançlar kurumlar vergisine tabi tutulmayacak, bu kazançlar üzerinden KVK nun 15/2 maddesine göre vergi kesintisi yapılmayacaktır.

İstisna gerçek ve tüzel kişilerin Türk Uluslar arası Gemi Siciline kayıt ettirdikleri gemilerin işletilmesinden elde edilen kazançlarla sınırlıdır. Bu kazançların dağıtılması durumunda vergi kesintisi de yapılmayacaktır. Ancak, bu gemileri işleten kurumun anılan kazancını dağıtması durumunda kar payı elde eden gerçek kişiler GVK nun 85 ve 86 ncı maddeleri gereğince menkul sermaye iradı olarak beyan etmek zorundadırlar (Bknz. 69 Sayılı Kurumlar vergisi Genel Tebliğı)

13. Vergi Anlaşmalarına Göre Kurumlar Vergisi İstisnaları

Küreselleşen dünyada şirketlerin faaliyetleri zorunlu olarak ülkeler arası olmaktadır. Bu nedenle çeşitli ülkelere yayılan faaliyetlerin vergilendirilmesinin düzenlenmesi gerekmektedir. Tam mükellef kurumun yurtdışında elde ettiği kazancın o ülkede vergilendirilmesine karşın tam mükellef kavramı gereği, ilke olarak, yerleşik olduğu Türkiye’de de vergilendirilecektir. Bu durumda yurt dışında ödenen vergiler, Türkiye’deki oranlara göre hesaplanan tutarla sınırlı olarak Türkiye’de hesaplanan vergiden mahsup edilmektedir.

Tam mükellefiyette Türkiye içinden ve Türkiye dışından elde edilen gelirlerin tamamının, dar mükellefiyette Türkiye içinden elde edilen gelirlerin Türkiye’de vergilendirilecek olması zorunlu olarak kazancın iki ülke tarafından da vergilendirilmesi ve dolayısıyla mükerrer vergilemeye neden olmaktadır. Verginin mükerrer alınmaması için ülkeler arasında çifte vergilemeyi önleme anlaşmaları imzalanmaktadır. Türkiye pek çok ülke ile çifte vergilemeyi önleme anlaşmaları imzalamıştır. Gelir üzerinden alınan vergileri kapsayan bu anlaşmalardaki bazı hükümler, Türkiye dışında yerleşik yabancı firmaların Türkiye’den elde ettikleri kazançların, Türkiye’de yerleşik kurumların yurt dışındaki faaliyetlerinden elde ettikleri kazançların Türkiye’de vergilendirilmesine istisna getirebilmektedir.

Türkiye’nin imzaladığı vergi anlaşmaları, TBMM nin onayı ile kanunlaşır ve yürürlüğe girer. Dolayısıyla vergi kanunu niteliğindedir. Ancak uluslararası kanun olma niteliği nedeniyle, uygulama yönünden diğer vergi kanunlarına göre önceliği vardır.

Bu rehberimizin dar kapsamı içinde vergi anlaşmalarının kurumlar vergisi ile ilgili hükümlerini ayrıntıları ile açıklama olanağı bulunmamaktadır. Bu nedenle vergi anlaşmalarının ana ilkelerini aşağıda kısaca belirteceğiz. Türkiye ile birlikte diğer ülkeyi de ilgilendiren kazançların vergilendirilmesinde, o ülke ile Türkiye arasında vergi anlaşması olup olmadığının saptanması, varsa, anlaşma hükümlerinin incelenmesi gerekir.

13.1. Vergi Anlaşmalarının Konusu

Vergi anlaşmaları, ilke olarak, Türk vergi kanunlarını değiştirmez. Vergileme hakkının hangi ülkede olduğunu belirler. Fakat vergi anlaşmalarında ülkemiz vergi yasaları ile belirlenmiş vergi oranlarını kısıtlayan hükümler de vardır. Bu hükümler istisna niteliğinde değildir. Vergi anlaşmasına taraf olan ülkenin vergileme hakkını sınırlayan hükümlerdir. Bir başka anlatımla vergileme hakkı esasta anlaşma taraflarından birine verilmekte; ancak, diğer taraf ülkeye de, belli bir oranı aşmamak üzere vergileme hakkı verilmektedir. Örneğin, Alman anlaşmasına göre, telif, patent, alimeti farika gibi gayri maddi hakların vergilendirilme hakkı, hak bedelinin ödendiği ülkeye verilmiştir. Ancak hakkın kullanıldığı ülkenin de %10 u geçmemek üzere vergileme hakkı vardır. Türkiye’de yerleşik (A) firması, Almanya’daki (B) firmasından gayri maddi hak satın almışsa, KVK nun 30/2 maddesinde, (A) firması ödediği bedel üzerinden %15 vergi kesintisi yapmak ve vergi dairesine yatırmak durumundadır. Ancak Alman vergi anlaşması, Türkiye’nin vergileme hakkını %10 ile sınırladığından, KVK nun 30/2 maddesindeki %15 oranı %10 olarak uygulanacaktır.

13.2. Vergi Anlaşmaları ve Mukimlik

Kazancı elde edenin yerleşik olduğu devletle kazancın elde edildiği devletten hangisinin kazancı vergileyeceği vergi anlaşmalarının konusudur. Anlaşmalarda bunun

belirlenebilmesi için kazancı elde edenin yerleşik sayılacağı devlet yani mukimlik tanımlanmalıdır. OECD'nin tip vergi anlaşmalarının genellikle 4 üncü maddesinde mukimlik tanımlanmaktadır. KVK muzun 3 üncü maddesinde kanuni veya iş merkezi Türkiye'de olan kurumlar tam mükellef yani hem yurt içi, hem yurt dışı kazançları üzerinden vergilendirilecekler olarak belirtilmiştir. Bu bir bakıma bizim Kurumlar Vergisi Kanunumuzun mukimlik anlayışıdır. Vergi anlaşmalarında böyle bir mukimlik anlayışı çifte vergilemeyi önleyemez. Vergi anlaşmalarında genellikle mukimlik kurumun iş merkezinin bulunduğu yere bağlanmıştır.

Vergi anlaşmalarındaki mukimlik kavramı tam mükellefiyet kavramı ile örtüşmez. Tam mükellefiyet kavramı, yurt içi ve yurt dışı gelirlerin tamamının, yerleşik olunan (mukim) ülkede vergilendirilmesini düzenler. Vergi anlaşmalarında tam mükellefiyet kavramına göre vergileme söz konusu değildir. Vergi anlaşmalarında “mukim devlet” kavramı, ister dar mükellef, ister tam mükellef olsun, vergileme hakkının belirlenmesinde en önemli ölçü olarak kullanılmaktadır.

13.3. Vergileme Hakkının Belirlenmesi

Vergi anlaşmalarında vergileme hakkı gelir unsurlarına göre belirlenmiştir:

13.3.1. Ticari Kazançlarda Vergileme Hakkı(Md.7)

İşyerine göre belirlenmektedir. İlke;ticari kazancın, iş yerinin bulunduğu ülkede vergilendirilmesidir. Ticari kazancın elde edildiği ülkede işyeri yoksa, kazancın elde edildiği ülkede vergileme yapılmayacak, işmerkezinin bulunduğu (mukim) ülkede vergilendirilecektir. Kurumun iş merkezinin bulunduğu ülke dışındaki diğer ülkede ayrıca işyeri varsa, ister tam mükellef olsun (bu durumda anlaşmanın tarafı diğer ülkedeki iş yeri kazancı), ister dar mükellef olsun (iş merkezi anlaşmanın tarafı diğer ülkede bulunan kurumun Türkiye'deki işyerinden kazancı) bu işyerine atfedilen kazanç, işyerinin bulunduğu ülkede vergilendirilecektir. Örneğin iş merkezi Almanya'da olan (Almanya teşebbüsü) Türkiye'de de iş yeri açmışsa, bu işyerinden elde ettiği kazanç Türkiye'de vergilendirilecektir. Türkiye teşebbüsünün Almanya'da iş yeri açarak Almanya'da elde ettiği kazanç tam mükellefiyet hükümlerine dayanılarak Türkiye'de vergilendirilemeyecek, Almanya'da vergilendirilecektir. İşyeri anlaşmaların 5 inci maddelerinde tanımlanmıştır.

13.3.2.Gayrimenkul Varlıklardan Elde Edilen Gelirlerde Vergileme Hakkı (Md.6)

Gayrimenkulün bulunduğu devlette vergilendirilecektir. Almanya teşebbüsünün Türkiye'deki gayrimenkulden elde ettiği gelir Türkiye'de vergilendirilecektir. Türkiye teşebbüsünün de Almanya'daki gayrimenkulünden elde ettiği gelir, Türkiye'de vergilendirilmeyecek, Almanya vergilendirecektir.

13.3.3. Uluslararası Taşımacılıkta Vergileme Hakkı (Md.8)

Uçak, gemi, kara nakil vasıtaları işletmeciliğinden elde edilen kazancı vergileme hakkı genellikle, taşımacılık işini yapan işletmenin mukim olduğu devlettir. Burada taşımacılık işini yapan aracın hangi devlette kayıtlı olduğu değil, işletmenin hangi devletin teşebbüsü olduğudur.

Bu genel ilkedir. Bazı anlaşmalarda, nakliye işlerinin yapıldığı devlete (kaynak devlet) vergileme hakkı veren hükümler vardır.

13.3.4. Bağımlı Teşebbüslerde Vergileme (Md.9)

Vergi anlaşmalarında bağımlı teşebbüsler; Bir akit devlet teşebbüsünün doğrudan veya dolaylı olarak diğer akit devlet teşebbüsünün yönetim,kontrol veya sermayesine katılması olarak tanımlanmıştır. Bu tanıma uygun durumlarda iki teşebbüsün ticari ve mali ilişkileri, bağımsız teşebbüsler arasındaki ilişkilerden farklılaşmış ve bu durum bir takım kazancın vergi dışı kalmasına yol açmışsa, teşebbüsün kazancına eklenip vergilendirilebilecektir.

13.3.5. Temettülerde Vergileme Hakkı(Md.10)

Akit devletlerden birinin mukiminin diğer akit devletten elde ettiği temettü, ilke olarak, mukim devlette vergilendirilecektir. Ancak temettütün ödendiği devletin de sınırlı da olsa, özellikle bazı oranları aşmamak koşuluyla vergileme hakkı vardır. Ayrıntı için ilgili anlaşma hükmüne bakılması gerekir.

13.3.6. Faizlerde Vergileme Hakkı (Md.11).

Vergileme hakkı ilke olarak, faiz gelirini elde edenin mukim olduğu devlettir. Ancak kaynak devletin de yani faizin ödendiği devletin de sınırlı vergileme hakkı vardır. Kaynak devlet faizden en çok %15 vergi alabilecektir. Ancak vergi anlaşmaları itibarıyla farklı hükümler de vardır. Olayına özgü olarak ilgili vergi anlaşması hükümlerine bakılması gerekir.

13.3.7. Gayrimaddi Hak Bedellerinde Vergileme Hakkı (Md.12).

Telif, ihtira, alameti farika gibi gayrimaddi hak gelirleri de ilke olarak, bu geliri elde eden kurumun mukim olduğu devlet tarafından vergilenecektir. Ancak gayrimaddi hak bedellerinde de kaynak devlet %10 u geçmemek üzere vergileme yapabilecektir. İlgili anlaşmanın hükümlerine bakılmalıdır.

13.3.8. Sermaye Değer Artış Kazançlarında Vergileme Hakkı (Md.13).

Bu kazançlardan gayrimenkullerin elden çıkarılmasından doğanlar gayrimenkulün bulunduğu devlette vergilendirilir. Bir ticari iş yerinin aktifinde bulunan veya serbest meslek faaliyetine tahsis edilen kazançlar iş yerinin bulunduğu devlette vergilendirileceklerdir.

Uluslar arası trafikte işletilen gemi, uçak kara nakil vasıtalarının elden çıkarılmasından doğan kazançların, bu araçların kayıtlı olduğu ülkede değil, bu araçların işletmecisinin mukim olduğu devlette vergilendirilir.

13.3.9. Serbest Meslek Kazancında Vergileme Hakkı (Md.14)

Vergileme hakkı anlaşmalara göre farklıdır.

A. Alman anlaşması hükümlerine göre;

1.Kural bir devletin mukimi serbest meslek işletmesinin, mukim olduğu devlette vergilendirilmesidir. Diğer devlette vergilendirilemez. Öneğin, Almanya teşebbüsü danışmanlık firmasının Türkiye'ye gelmeden Almanya'da hazırlayıp Türkiye'ye gönderdiği değerlendirme raporu nedeniyle Türkiye'den ödenen ücret Türkiye'de vergilendirilmeyecek, Almanya'da vergilendirilecektir.

2.Bir devlet mukimi serbest meslek işletmesi, diğer devlette faaliyet gösterirse, elde ettiği kazanç aşağıdaki koşulların oluşması durumunda faaliyet gösterilen ülkede vergilendirilecek, gene mukim devlette vergilendirilmeyecektir:

a). Türkiye'deki faaliyeti 183 günü geçmemişse,

B). Serbest meslek kazancını bu kişiye temin eden kişi diğer devletin mukimi (tam mükellef) değilse,

c). Ödeme diğer devlette mukim olmayan (dar mükellef) kişi tarafından yapılmışsa, bu ödemenin dar mükellefin diğer devletteki serbest meslek faaliyetinde veya ticari faaliyetinde kullandığı iş yeri ile ilgilendirilmeyorsa,

Bu koşullardan birinin oluşması durumunda diğer devletle ilgili serbest meslek kazancı diğer devlette vergilendirilecektir. Örneğin yukarıda belirttiğimiz danışmanlık firması Türkiye'de bir gün faaliyette bulunmuş olsa bile ödeme Türkiye'deki tam mükellef tarafından yapılmışsa, yapılan bu ödemeyi Türkiye vergileyecektir.

Alman anlaşmasının serbest meslek kazançlarında vergileme hakkı ile ilgili 14 üncü maddesinin 1 ve 2 inci fıkra hükümleri yukarıda açıkladığımız gibidir. Ancak 3 üncü fıkra hükmünün anlamı yukarıdaki açıklamamızla ters düşmektedir. 3 üncü fıkra hükmünde Gelir elde eden kişi, Türkiye Cumhuriyeti'nde bir takvim yılı içinde bir veya birkaç seferde 183 günü aşan bir süre kalmadıkça veya ödeme Türkiye Cumhuriyetinde mukim olmayan bir kişinin Türkiye Cumhuriyeti'nde sahip olduğu bir iş yerinden veya sabit yerden yapılmadıkça, yalnızca Federal Almanya Cumhuriyetinde vergilendirilebilecektir.

Bu hükme göre yukarıda örneğini verdiğimiz Alman danışmanlık firması Türkiye'de 183 günden fazla kalmadığından Türkiye'de vergilendirilemeyecektir. Yani Anlaşmanın 14 üncü maddesinin 2 inci fıkra hükmüne göre verdiğimiz örnek, anılan maddenin 3 üncü fıkrasına göre tersine çevrilmekte, 2 inci fıkraya göre Türkiye'de vergilendirileceğini belirttiğimiz danışmanlık firması, 3 üncü fıkraya göre, Türkiye'de vergilendirilememektedir.

B. Belçika anlaşması hükümlerine göre,

Genel ilke mukim olunan ülkede vergilendirilmesidir. Örneğin Belçika teşebbüsü bir serbest meslek firmasının kazancı Belçika'da vergilendirilecektir. Teşebbüsün mukim olmadığı ancak faaliyette bulunduğu ülkedeki bu faaliyetinin kazancı, faaliyette bulunulan ülkede 183 günden fazla kalmamışsa veya faaliyette bulunulan ülkede işyeri varsa, bu ülkede vergilendirilebilecektir.

Vergi anlaşmalarına göre serbest meslek kazancının vergilendirilmesi ile ilgili olarak, yukarıda iki anlaşmayı açıkladık. Diğer anlaşmalarda genellikle az veya çok bu anlaşmalarda ki hükümlere benzer hükümler vardır. Olay hangi anlaşmayı ilgilendiriyorsa, o anlaşmadaki serbest meslek kazançları vergilendirilmesi ile ilgili hükümlere bakılmasını öneririz.

13.3.10. Bağımlı Faaliyetler (Ücretler) (Md.15)

Hizmet diğer devlette icra edilmeyorsa, mukim devlette vergilenecektir. Ancak diğer devlette ifa edilen hizmetin bedeli bu diğer devlette vergilendirilir. Diğer devlette ifa edilen hizmetin bedeli;

a). Mukimin diğer devletteki hizmet süresi bir takvim yılı içinde 180 günü geçmezse ve;

b). Ücret ödemesini yapan işveren, diğer devletin mukimi değilse ve,

b). Ücret ödemesi, işverenin diğer devletteki ticari veya serbest meslek işyerinden yapılmıyorsa,

Bu koşulların gerçekleşmesi durumunda ücret diğer Devlette vergilendirilmeyecektir. Bu koşullardan birinin bile olması durumunda, diğer ülkede ifa edilen hizmetin bedeli diğer devlette vergilendirilecektir.

13.3.11. Yürürlükteki Vergi Anlaşmaları

2007 yılı itibariyle yürürlükteki vergi anlaşmaları aşağıdaki listede verilmiştir.

Taraf Devlet	Resmi Gaz. Gün/sayı	Vergiler Yöntünden Uygulama Tarihi
Avusturya	01.08.1973/14612	01.01.1974
Norveç	21.12.1975/15445	01.01.1977
Güney Kore	02.10.1985/18886	01.01.1987
Ürdün	15.07.1986/19165	01.01.1987
S.Arabistan	02.07.1990/20566	01.01.1987
Tunus	30.09.1987/19590	01.01.1998
Romanya	21.08.1988/19906	01.01.1989
Hollanda	22.08.1988/19907	01.01.1989
Pakistan	26.08.1988/19911	01.01.1989
İngiltere	19.10.1988/19964	01.01.1989
Finlandiya	30.11.1988/20005	01.01.1989
K.K.T.C.	26.12.1988U/20031	01.01.1989
Fransa	10.04.1989/20135	01.01.1990
Almanya	09.07.1986/19159	01.01.1990
İsveç	30.09.1990/20651	01.01.1991
Belçika	15.09.1991/20992	01.01.1992
Danimarka	23.05.1993/21589	01.01.1991
İtalya	09.09.1993/21693	01.01.1994
Japonya	13.11.1994/22110	01.01.1995
B.A.E.	27.12.1994/22154	01.01.1995
Macaristan	25.12.1994/22152	01.01.1993
Kazakistan	08.11.1996/22811	01.01.1997
Makedonya	07.10.1996/22780	01.01.1997
Arnavutluk	05.10.1996/22778	01.01.1997
Cezayir	30.12.1996/22863	01.01.1997
Moğolistan	30.12.1996/22863	01.01.1997
Ç.H.C.	30.12.1996/22863	01.01.1997
Hindistan	30.12.1996/22863	01.01.1994
Malezya	30.12.1996/22863	01.01.1997
Mısır	30.12.1996/22863	01.01.1997
Polonya	30.12.1996/22863	01.01.1998
Türkmenistan	13.06.1997/23018	01.01.1998
Azerbeycan	17.06.1997/23032	01.01.1998
Bulgaristan	15.09.1997/23111	01.01.1998
Özbekistan	07.09.1997/23103	01.01.1997
A.B.D.	31.12.1997/23217	01.01.1998
Beyaz Rusya	22.04.1998/23321	01.01.1999
Ukrayna	22.04.1998/23321	01.01.1999
İsrail	24.05.1998/23351	01.01.1999
Slovakya	03.10.1999/23835	01.01.2000
Kuveyt	28.11.1999/23890	01.01.1997
Rusya	17.12.1999/23909	01.01.2000
Endonezya	15.02.2000/23965	01.01.2001
Litvanya	10.05.2000/24045	01.01.2001
Hırvatistan	10.05.2000/24045	01.01.2001
Moldova	25.07.2000/724120	01.01.2001
Singapur	18.07.2001/24466	01.01.2002
Kırgızistan	12.12.2001/24611	01.01.2002
Tacikistan	24.12.2001/24620	01.01.2002
Sudan	17.09.2003/25232	01.01.2004
Çek Cumhuriyeti	15.12.2003/25317	01.01.2004
Bangladeş	15.12.2003/25317	01.01.2004
Letonya	22.12.2003/25324	01.01.2004
İspanya	18.12.2003/25320	01.01.2004
Slovenya	23.12.2003/25325	01.01.2004
Suriye	28.06.2004/25506	01.01.2005
Yunanistan	02.03.2004/25390	01.01.2005

14. İstisna Kazanç ve Faaliyetlerle İlgili Giderler

Kurumların istisna kazançlarla ilgili giderleri veya istisna faaliyetlerle ilgili zararları istisna dışı kurum kazancından indirilemeyecektir (KVK nun 5 inci maddesinin son fıkrası). Ancak gerek temettü geliri, gerek iştirak hisselerinin elden çıkarılmasından sağlanan kazançlar istisna kapsamında olduğu halde, bunların alımıyla ilgili finansman giderlerinin indirilebileceği de yasada belirtilmiştir. İştirak hisselerinin alımıyla ilgili giderlerin kazançtan indirilmesi konusunda bir hüküm 5422 sayılı Yasada bulunmamasına rağmen, vergi idaresi bu giderlerin kazançtan indirilemeyeceği görüşünü belirtmişti. 5520 sayılı Yasada idarenin bu görüşü yasa hükmüne dönüştürmüştür.

Diğer yandan VUK nun 279 uncu maddesinde iştirak hisselerinin alış bedeli ile değerlendirileceği hükmü vardır. Bu nedenle iştirak hisselerinin alımı ile ilgili olsa bile, bu finansman giderlerinin ticari faaliyet gideri olarak değerlendirilmesi gerekir.

ÜÇÜNCÜ KISIM

TAM MÜKELLEF **KURUMLARDA VERGİNİN** **TARHI VE ÖDENMESİ**

BİRİNCİ BÖLÜM

KURUMLAR VERGİSİ MATRAHININ SAPTANMASI

KVK nun 6 ncı maddesinde, tam mükellefiyette kurumlar vergisinin matrahının, kurumların bir hesap dönemi içinde elde ettikleri safi kurum kazancı olduğu belirtilmiştir. Kurum safi kazancı, gelir vergisinin ticari kazanç hükümlerine paralel düzenlenmiştir. Bu nedenle, aynı maddede safi kurum kazancının GVK nun ticari kazanç hükümlerine göre saptanacağı belirtilmiştir. Gelir vergisinde ticari kazanç bilanço esasına ve işletme hesabı esasına göre, saptanmaktadır.

VUK nun 177 nci maddesinde sermaye şirketleri ve kooperatifler dışında kalan kurumlar vergisi mükelleflerinin işletme hesabı esasına göre defter tutmaları için Maliye Bakanlığı'nın izin verebileceği belirtilmiştir. Maliye Bakanlığı'nın işletme hesabı esasında defter tutulmasına izin verdiği mükelleflerin kurum kazancı GVK nun işletme hesabı esasında kazanç tespiti hükümleri göz önünde tutularak saptanacaktır.

I. KURUM KAZANCININ SAPTANMASI YÖNTEMLERİ

A. Kurum Kazancının Bilanço Esasına Göre Saptanması

VUK na göre, kurumlar vergisi mükellefleri, bilanço esasına göre defter tutacaklarından, ilke olarak, kazancın öz sermaye karşılaştırması ile saptanması gerekmektedir. Öz sermaye karşılaştırması ile kazanç tespiti “*Gelir Vergisi Beyanname Düzenleme Rehberi*”nde açıklanmış olduğundan burada yinelenmeyecektir. Ancak kurum kazancının bilanço usulüne göre saptanmasında aşağıdaki özellikler göz önünde tutulmalıdır:

1. Kurumların Ülke Dışı Faaliyet Kazançlarının Saptanması

Vergi sistemimizin en zor konusudur. Bilindiği gibi tam mükellefler Türkiye içinden veya dışından elde ettikleri kazanç üzerinden vergilendirilirler. Ülke dışı faaliyet kazancının ne zaman elde edileceği ile ilgili KVK nda bir hüküm bulunmamaktadır. Ancak GVK nun 85 inci maddesi hükmü göz önünde tutulursa, Türkiye’ye intikal eden kazanç elde edilmiş sayılır. Türkiye’ye intikal etme, kazancın netice hesaplarına intikal ettirilmesidir. Bu demektir ki yurt dışında kazanç oluşacak, oluşan kazanç Türkiye’de netice hesaplarına intikal edecektir. Aşağıda açıklamaya çalışacağımız kavramların tümü tartışmalıdır. Kesinlik kazanmamıştır. Vergi idaresinin de doyurucu bir açıklaması yoktur. Yargı kararları belirsizdir. Dolayısıyla yurt dışı kazançların vergilendirilmesi vergi sistemimizde çözülmemiş, belirlenmemiş, sınırları çizilmemiş bir kavramdır. Aşağıdaki açıklamalarımızın bu doğrultuda değerlendirilmesi göz önünde tutulması gerekir.

1.1.Yurt Dışına Ayrılan Sermaye

Yurt dışı faaliyet, şube faaliyeti ve iştirak faaliyeti olarak algılanabilir. Şube faaliyeti olduğu benimsendiğinde, bir bankanın İzmir şubesi ile Münih şubesi arasında kazanç saptaması yönünden fark olamaz. İzmir şubesinin mali tabloları nasıl merkez mali tablolarla konsolide edilip kazanç saptanıyorsa, Münih şubesinin mali tablolarının da aynı biçimde merkez mali tabloları ile konsolide edilmesi gerekir. Oysa, oluşan yurt dışı faaliyet kazancı değil, netice hesaplarına intikal eden yurt dışı faaliyet kazancının vergilendirileceği belirtilmektedir. Netice hesaplarına intikal eden kazancın vergilendirilecek olması, şube ilişkisi kabulünü olanaksız kılmakta; iştirak ilişkisine göre, kazancın saptanması sonucunu doğurmaktadır. İştirak

ilişkisinde de sermaye tahsis kavramı ile karşılaşırız. Bu durumda yurt dışına tahsis edilen sermaye yurt dışındaki ülke dışı şube cari hesabına değil, iştirak hesabında, veya cari hesabın alt hesabında açılan iştirak hesabında gösterilmelidir. Bu hesap yurt dışı alacak, borç hesapları ile ilgilendirilmemeli, bir iştirakmış gibi işlem görmelidir. Anılan hesabın yurt dışı alacak olarak VUK nun 280 inci maddesine göre değerlendirilmesi söz konusu olmamalıdır.

1.2. Ülke Dışı Faaliyetlerin Bütünüyle Sona Ermesi

Tam mükellef kurumlar Türkiye dışında tek ülkede değil, birkaç ülkede faaliyette bulunabilir. Her ülkedeki faaliyetin bir birinden farklı hesaplarda izlenmesi yurt dışı kazanç kavramı ile tam bağdaşmaz. Yukarıda sözünü ettiğimiz iştirak hesabı “Yurt Dışı İştirak Hesabı” olarak tek hesapta izlenmelidir. Farklı ülkelere tahsis edilen sermaye, Yurt Dışı İştirak Hesabının alt hesaplarında izlenmelidir. Yurt dışı faaliyet ile ilgili cari hesap da tek hesap olmalı, farklı ülkeleri ilgilendiren hareketler bu hesabın alt hesaplarında izlenmelidir. Yurt dışında ki faaliyet sona ermiş, bu ülkedeki iş tasfiye edilmişse, bu işe tahsis edilen sermaye fiilen geri dönmedikçe bir işlem yapılmaması gerekir. Tüm ülkelerdeki faaliyet sona erip, tahsis edilen sermaye fiilen Türkiye’ye geldiğinde işlem yapılacaktır. Ancak en önemli sorun kur artışından kaynaklanan denge hesaplarının vergilendirilmesidir. Yurt dışı faaliyet için 1 Milyon dolar sermaye tahsis edildiğinde kur 1.5YTL ise, Yurt Dışı İştirakler Hesabı 1.500.000.-YTL olarak kayıtlarda yer alacaktır. Yurt dışı faaliyet sona erdiğinde kur 2,5 YTL olmuşsa, geri dönen sermaye, 2.500.000.-YTL olarak banka hesaplarında yer alacak, bunun 1.500.000.-YTL si iştirakler hesabı kapatılarak karşılanacaktır. Kalan 1.000.000.-YTL geçerli vergi yasaları gereğince vergiye tabi tutulmaktadır. Anılan kur farkının vergiye tabi tutulmamasını sağlayacak yasal düzenleme yapılması çok önemli bir gerekliliktir. Bilindiği üzere, yurt dışından Türkiye’de yerleşik olmayan dar mükellef yabancı kurumların Türkiye’deki faaliyetlerine tahsis ettikleri sermayenin kur farklarının vergilendirilmemesi için yasal düzenleme yapılmıştır. Türkiye’de yerleşik tam mükellef kurumların, yurt dışı faaliyetleri için tahsis ettikleri sermayenin kur farklarının vergilendirilmesinin haklı bir gerekçesi olamaz.

1.3. Sabit Kıymet Hareketleri

Yurt dışı faaliyetle ilgili olarak, Türkiye’den yurt dışına sabit kıymet gönderilmesinin ve bu sabit kıymetlerin geri dönüşünün veya yurt dışında edinilinen sabit kıymetlerin Türkiye’ye girişinin vergilendirilmesi ile ilgili sorun da önemlidir. Türk firmalarının yurt dışı faaliyetleri yurt dışı müteahhitlik hizmetleri yönünden son yıllarda oldukça yoğunlaşmıştır. Bu nedenle de konunun irdelenmesini zorunlu görüyoruz.

Bu konuda da vergi idaresi uygulamaya tam bir açıklık getirmiş değildir. Hesap Uzmanları Danışma Komisyonu’nun 1974 yılındaki bir kararı yalnızca amortismanlar konusu ile ilgili bir görüş oluşturmıştır. Ancak bu karardan diğer uygulama sorunları ile ilgili olarak da bazı sonuçlar çıkarılması mümkündür. Bu nedenle kararın sonuç kısmını aşağıda aynen veriyoruz:

“Yurt dışında iş yapan bir tam mükellef, bu iş için belli bir sermayeyi yurt dışına aktarır. Bu sermaye nakit halinde olabileceği gibi, sabit kıymet şeklinde de olabilir.

Türkiye’de amortisman tabi tutulmakta iken iş yapılan yabancı ülkeye götürülen veya doğrudan doğruya hariçten temin edilen sabit kıymetlerin dışarıda kullanıldıkları süre içinde, dış ülkedeki iş yeri ayrı ve müstakil bir ünite olarak kabul edil-

diği ve sabit işyeri şeklinde tanımlandığı cihetle, bulunulan ülke kanunlarının ön gördüğü oranlar üzerinden amortisman tabi tutulmaları gerekir. Diğer taraftan bu demirbaşlardan sonradan Türkiye'ye getirilenlerden henüz tamamen itfa edilmemiş olanların amortismanlarına da yabancı ülkelerde tatbik olunan nisbetlerin daha yüksek veya düşük olmaları dikkate alınmaksızın, Türkiye için geçerli olan oranların esas alınması lazım gelir.”

Kararda ülke dışı faaliyet için Türkiye'den sabit kıymet gönderilmesi aynı sermaye tahsis olarak değerlendirilmiştir. Bizce bu önemlidir. Bizim görüşümüz de bu doğrultudadır. Ancak, amortisman ile ilgili değerlendirme sermaye tahsis kabulü doğrultusunda geçerlidir. Oysa yurt dışına sabit kıymet iki biçimde gönderilmektedir. Geçici ihraç yolu ile, kesin ihraç yolu ile. Kesin ihraç olarak yurt dışına gönderilen sabit kıymet bir sermaye tahsisidir ve karardaki gibi amortisman konu edilmelidir. Geçici ihraç yolu ile gönderilen sabit kıymet ise, sermaye tahsis değil, sabit kıymetlerin yurt dışındaki işletmeye kiralınmasıdır. Dolayısıyla, Türkiye'deki hesaplarda mevcutlar arasında yer alması gerekir. Bu durumda yurt dışından kira elde edilmesi (bu yurt dışı kazanç değil, yurt içi kazançtır) ve vergi yasalarımıza göre amortisman ayrılması gerekir.

1.3.1. Geçici İhraç Yolu ile Yurtdışı Edilen Sabit Kıymetlerin Dönüşü

Bu sabit kıymetler yurt dışında oldukları süre içinde de şirket merkez kayıtlarındadır ve amortisman ayrılmıştır. Geri dönüşünde, gümrük giderleri aktifleştirilmeli, ve aktifleştirilen bu giderler sabit kıymete daha önce uygulanan amortisman oranı üzerinden amortisman tabi olmalıdır. Sabit kıymetin tamamen itfa edilmemiş değerinin de amortismanı sürdürülmelidir.

1.3.2. Kesin İhraçla Yurt Dışı Edilmiş ve Yurt Dışında Edinilmiş Sabit Kıymetlerin Türkiye'ye İthalı

Kesin ihraç yolu ile yurt dışı edinilmiş sabit kıymetlerin ya da yurt dışında edinilmiş sabit kıymetlerin Türkiye'ye ithalinde, gümrük değeri ile aktive alınmalı, yurt dışı kazancı olarak netice hesaplarına intikal ettirilen tutarla dengelenmelidir. Netice hesaplarına intikal ettirilen tutardan fazlası bir fon hesabına alınmalıdır. Aktifteki kıymet için amortisman ayrılmamalıdır.

1.4. Ülke Dışı Faaliyetten Türkiye'de Netice Hesaplarına İntikal Etmesi Gereken Gelirin Saptanması

Vergi idaresinin bu konuda gerek tebliğ, gerek sirküler bazında net, anlaşılır, belirli bir açıklaması yoktur. Ancak bazı yasa, tebliğ hükümlerinden yurt dışında vergi idaresine beyan edilen gelirin esas alınacağı gibi bir izlenim edinilmektedir. Bunun vergi yasalarımız yönünden bir geçerliliği olamayacağı görüşündeyiz. Ancak yargı mercilerinin de pratik olduğunu göz önünde tutarak, aynı görüş doğrultusunda karar vermeleri de olasıdır. Bu kabulde yurt dışı kazanç için şu veya bu nedenle gelir beyan edilmiyorsa ne olacaktır? Faaliyette bulunulan yabancı ülke vergi mevzuatına göre, Türkiye'de vergileme yapmak, yabancı ülke kanunlarının geçerliliğini kabul etmek sonucunu verir. Bu ise, ne vatandaşlık hakları ile ne ülkelerin hükümlerle kavramı ile bağdaştırılamaz. Bize göre, yurt dışı faaliyet kazancı, yurt dışı faaliyetle ilgili hesapların, bu konuda uzmanlığı resmiyet kazanmış, gerçek veya tüzel kişilerce (örneğin yeminli mali müşavirlerce) incelenip bir rapora bağlanarak saptanmalı ve belgelendirilmelidir. Bu kazanç Türk Muhasebe Standartları esas alınarak saptanmalıdır.

2. Kontrol Edilen Yabancı Kurum Kazancının Saptanması

“Kontrol edilen yabancı kurum kazancı” kavramı yürürlükten kalkan yasada yoktur. Bu kavram 5520 sayılı Yasada düzenlenmiştir. KVK nun 7 nci maddesindeki bu düzenleme ile ilgili açıklamamız aşağıdadır:

Kurumların iştirak kazançları, ilke olarak dağıtım halinde iştirak eden kurum tarafından elde edilmektedir. Tam mükellef kurumlara iştiraktan elde edilen kurum kazancı, vergi mükerrerliğinin önlenmesi amacı ile vergiden istisna edilmiştir. Yurt dışındaki firmalara iştiraktan elde edilen kurum kazancının da bazı koşullarla vergiden istisna edildiğini yukarıda açıkladık. Bu istisna ve vergilemeler, kazancın dağıtılmasına bağlı olarak uygulanmaktadır. İlke; vergileme yapmak veya istisna uygulamak için iştirak edilen kurumun kazanç dağıtım kararı almış olmasıdır. Ancak bazı durumlarda vergiden kaçınmak için iştirak edilen kurum kazanç dağıtmamakta, böylece vergilendirilmesi gereken kazancın vergilendirilmesi önenebilmektedir. “Kontrol edilen yabancı kurum kazancı” başlığı altında 7 nci maddedeki düzenleme, kazancın bilinçli olarak dağıtılmaması yolu ile vergilendirilmesinin önlenmesine karşı alınan önlemdir.

Aşağıdaki koşulların birlikte oluşması durumunda yurt dışı iştiraktan elde edilen kazanç dağıtılma dağıtılmasın Türkiye’de vergiye tabi tutulacaktır:

1. Tam mükellef kurum doğrudan veya dolaylı olarak yurt dışındaki şirketin sermayesinin, kar payının veya oy kullanma hakkının %50 veya daha fazlasına sahip olmalıdır.

2. İştirakin toplam gayri safi hasılatının %25 veya fazlası faaliyet ile orantılı sermaye, organizasyon ve eleman istihdamı suretiyle yürütülen ticari, zirai veya serbest meslek faaliyeti dışındaki faiz, kar payı, kira, lisans ücreti, menkul kıymet satışı geliri gibi pasif nitelikteki gelirlerden oluşmalıdır.

3. Yurt dışındaki iştirakin ticari bilanço karı üzerinden %10 dan az oranda gelir ve kurumlar vergisi benzeri vergi yükü olmalıdır.

4. Yurt dışındaki iştirakin ilgili yıl toplam gayri safi hasılatı 100.000.- YTL karşılığını geçmelidir.

Yorum kitaplarında ve makalelerde hükmün *tam mükellefiyete tabi kurumların aşında* Türkiye’de değerlendirmeleri gereken kaynaklarını ticari-sınai, zirai ve mesleki mahiyette olmayan yatırımlara sırf vergi avantajı dolayısı ile “*vergi cenneti*” olarak adlandırılan ülkelere kaydırmalarının önlenmesi amacıyla getirildiği belirtilmektedir. Bu açıklamanın nedeninin vergi yükünün %10 dan az olması koşulu olduğunu sanıyoruz. Ancak vergi yükünün %10 dan az olması vergi cenneti kavramı anlamında değerlendirilemez. Çeşitli nedenlerle vergi yükü %10 dan az olabilir. Bazı vergi teşvikleri nedeniyle vergi yükü %10 dan aşağı olabilir. Örneğin Türkiye’de vergi yükü zaman zaman %10 dan aşağıda olabilmektedir. Bilanço karı üzerindeki vergi yükünün %10 dan aşağı olması o ülkenin vergi cenneti olarak nitelendirilmesini gerektirmeyebilir. Bu nedenle KVK nun 30 uncu maddesinde, vergi cenneti sayılacak ülkelerin Bakanlar Kurulu tarafından belirleneceği hükmü bağlanmıştır. Vergi yükü %10 dan aşağı olan ülke ile Türkiye arasında çifte vergilemeyi önleme anlaşması varsa, o ülkede yerleşik şirketin kazancını vergileme hakkı nasıl Türkiye’nin olacaktır? Bu hükmün uygulamada sorunlara neden olacağını sanıyoruz.

3. Kurumların Zirai Faaliyetten Doğan Kazançlarının Saptanması

KVK nun 6 ncı maddesinde, kurumların zirai faaliyetten doğan kazançlarının saptanmasında GVK nun 59 uncu maddesinin son fıkra hükmünün göz önünde tutulacağı belirtilmiştir. GVK 59 uncu maddesinin son fıkra hükmü, zirai kazancın bilanço usulüne göre saptanmasında, zirai kazancın, zirai işletme hesabı ile ilgili 56, 57 ve 58 inci maddelere yollama yapılmakta; yani zirai işletme hesabı ile ilgili GVK hükümlerinin uygulanacağı belirtilmektedir. Dolayısıyla kurumların zirai faaliyet kazancı da GVK nun bu hükümleri göz önünde tutularak saptanacaktır.

B. Kurum Kazancının İşletme Hesabına Göre Saptanması

Yukarıda da belirttiğimiz gibi, Maliye Bakanlığı'nın işletme defteri tutmasına izin vereceği kurumlar sermaye şirketleri ve kooperatifler dışında kalanlardır. Bunlardan iktisadi devlet teşekküllerinin işletme hesabı defteri ile muhasebelerini yürütmeleri zaten söz konusu değildir. Maliye Bakanlığı işletme hesabı kullanılmasına çok ender olarak izin vermektedir. Dolayısıyla kurum kazancının işletme hesabı esasına göre saptanması yaygın bir yöntem değildir.

İşletme hesabı esasına göre kazanç, VUK nun 193-196 maddelerinde GVK nun 39 uncu maddesinde düzenlenmiştir. *“Gelir Vergisi Beyanname Düzenleme Rehberi”nde açıkladığımız için burada yinelemeyeceğiz.*

II. KURUM KAZANCI VE DÖNEMSELLİK İLKESİ

KVK nun 6 ncı maddesinde kurumlar vergisinin, bir hesap dönemi içinde eklenilen safi kurum kazancı üzerinden hesaplanacağı belirtilmiştir. Bu hüküm göz önünde tutularak, bazı giderlerin kazançtan indirilmesi ya da indirilmemesi; bazı gelirlerin de kazançta eklenmesi veya eklenmemesi dönemsellik ilkesine dayandırılmaktadır.

Dönemsellik ile tahakkuk ve vergi ziyayı kavramlarının iç içe geçtiği bazı durumlar vergi uygulaması yönünden özellik göstermektedir.

A. Dönemsellik İlkesi Ve Tahakkuk Etmemiş Gelir, Gider

GVK nun dönemsellik ilkesi ile kurumlar vergisinin dönemsellik ilkesi birbirinden farklı değil, aynıdır. Gerek ticari kazancın, gerek kurum kazancının bilanço usulüne göre saptanmasında öz sermaye karşılaştırması yapılacak, işletmeden çekilen kıymetler farka eklenecek, işletmeye eklenen kıymetler de farktan düşülecektir. Ayrıca GVK nun 40 ve 41 inci madde hükümleri ile, KVK nun 8,9,10, ve 11 inci madde hükümleri de göz önünde tutulacaktır. Bu yasa hükümlerinin dışında dönemsellik ilkesi dayanak yapılarak, ticari kazancın veya kurum kazancının değişmesi söz konusu olmamak gerekir. KVK nda özel olarak belirlenen 8,9,10 ve 11 inci maddelerde sayılan giderler ile kurumlar vergisine özgü istisnalar dışında, kurumlar vergisi için ayrı gelir vergisi için ayrı bir matrah saptaması yoktur. Bir başka anlatımla, GVK nun 38, 40,41 KVK nun 8,9,10,11 hükümleri dışına çıkılarak, dönemsellik ilkesine dayanılarak farklı kazanç saptanmasının mümkün olmadığı görüşündeyiz.

Oysa, VUK, GVK ve KVK nun hiçbir maddesi dayanak gösterilmeden kurumlar vergisi mükelleflerinin, Vergi Usul Kanununa göre değerlendirilmiş öz sermaye farkı, yasa hükümleri ile sayılmış kazançtan indirilecek ve indirilemeyecek giderler göz önünde tutulduktan sonra saptanan kurum kazancına, hesap dönemi geçtikten sonra dönemsellik ilkesi gerekçe gösterilerek, ertesi yılda ödenen ve cari yıl kayıtlarında hiç bulunmayan bazı ödemelerin kazançtan indirilebileceği konusunda idarenin ve

yargının yaygın görüşü vardır. Bu uygulamanın yasal dayanağının olmadığı görülmektedir. Ayrıca, gelir vergisi için de geçerli olan dönemsellik ilkesi gereği olarak ertesi yıl tahakkuk eden ödemelerin, cari yıl gelir vergisi matrahından niçin indirilmediğinin bir açıklaması da yoktur.

Dönemsellik ilkesi şu veya bu nedenle yasallık ilkesinin önüne geçemez. Yasallık ilkesinin dayanağı Anayasamızdır. Anayasanın 73 üncü maddesinde vergi, resim, harç ve benzeri yükümlülüklerin kanunla konulacağı, kaldırılacağı ve değiştirileceği belirtilmiştir. Dönemsellik ilkesi Anayasanın bu hükmünün görmezden gelinmesine, savsaklanmasına gerekçe yapılamaz. Bazı giderlerin, yasal dayanak gösterilmeden “dönemsellik ilkesi” gibi bir gerekçe ile vergi matrahından indirilmesi veya indirilmemesi yaygınlaşmış, genel kabul görmüştür.

Giderlerin ilgili oldukları dönemin öz sermayesini azaltması ve dolayısıyla, ilgili dönemin kazancından düşülmesi GVK nun ve KVK nun yıllık kazancın vergileneceğini belirten hükmü gereğidir. Ancak bir giderin dönem öz sermayesini azaltması, tahakkuk etmesi cari yıl muhasebesine kayıt edilmesi ile mümkündür. Muhasebe kayıtlarına intikal ederek tahakkuk etmeyen işlemin sonradan, bilanço dışında, yıllık gelirden düşülmesi verginin yasallık ilkesine aykırı olur. Cari yıla ait olduğu ileri sürülen ancak cari yılda tahakkuk etmemiş giderler VUK nun hükümleri gereğince (karşılık ayırma veya aktif ve pasifi düzenleyici hesaplarla ilgili hükümler) öz sermayeyi azaltacak biçimde muhasebeye işlenebiliyorsa, o yılın kazancından indirilebilecektir.

Oysa, cari yılda tahakkuk etmediği ve muhasebede işlem görmediği halde aşağıdaki giderler muhasebe dışı işlemlerle cari yıl matrahından indirilebilmektedir:

- Cari yıldan sonra kesinleşecek, cari yılla ilgili toplu sözleşme gereği ücret farkları,
- Mahkeme kararı ile geriye dönük olarak ödenecek kira farkları,
- Genel kurul kararıyla, hizmet erbabına verilen ikramiyeler,

Tahakkuk etmemiş gelirlerin matraha eklenmesi ise, dönemsellik ilkesine daha doğrusu “bir hesap dönemi içinde elde edilen” gelirin matrahı oluşturacağı biçimindeki yasa hükmüne aykırı olmasına karşın, vergisel sonuç doğurmamalıdır. Bu durumda gelir tahakkuk ettiği dönemden önce vergilendirilmektedir. Bir sonraki dönemde bu gelir artık vergilendirilmeyecektir. Hesap dönemlerinin bağımsızlığı (dönemsellik ilkesi) gerekçesi ile bir sonraki dönemde yeniden vergi alınması durumunda vergi mükerrer alınmış olacaktır. Mükerrer vergi alınması VUK nun 117 nci maddesine göre düzeltilmesi gereken vergi hatasıdır. Dolayısıyla, gelirin tahakkuk ettiği bir sonraki dönem için vergi tarh ve tahakkuk ettirilirken, tahakkuk etmeden alınan verginin de terkin edilmesi gerekir. Vergi ziyana gelince, VUK nun 341 inci maddesinde vergi ziyayı “mükellefin veya sorumlunun vergilendirme ile ilgili ödevlerini zamanında yerine getirmemesi yüzünden verginin zamanında tahakkuk etmemesi” olarak tanımlanmıştır. Gelirin tahakkuk etmeden beyan edilip vergilendirilmesi durumunda vergi ile ilgili ödevin zamanından önce yerine getirilmesi; verginin de zamanından önce tahakkuk etmesi söz konusudur. Tahakkuk eden giderin, bir sonraki yıl kazancından düşülmesi de aynı sonucu verir. Dolayısıyla bu durumlarda vergi ziyayı olmayacağı, vergi ziyayı cezası ve gecikme faizi hesaplanmasının söz konusu olmaması gerekir. Ancak dönemsellik ilkesi öne sürülerek, döneminde tahakkuk etmeyen vergi için bir yandan vergi ziyayı ve gecikme faizi de hesaplanmakta, döne-

minden önce tahakkuk ettirilen vergi terkin edilerek, dönem için hesaplanan vergi, vergi ziyayı cezası ve gecikme faizi toplamından mahsup edilerek kalanın ödenmesi istenmektedir. Vergi idaresi zaman zaman bu anlayışı esas alan uygulama yapmak-tadır. Biz bu uygulamanın yasal olmadığı düşüncesindeyiz.

B. Dönemsellik İlkesi ve Tahakkuk Etmiş Gelir ve Gider.

Tahakkuk etmiş gelir tahakkuk ettiği dönemde, beyan edilmemiş, ertesi hesap döne-minde beyan edilmişse, vergi zamanından sonra tahakkuk etmiş olduğundan vergi ziyayı cezasının uygulanması; ayrıca, tahakkuk etmesi gereken dönemden sonra be-yan edilip tahakkuk ettirildiği için VUK nun 112 nci maddesine göre gecikme faizi uygulanması gerekir.

III. KURUM KAZANCINDAN İNDİRİLECEK VE İNDİRİLEMAYECEK GİDERLER

A. Kurum Kazancından İndirilecek Giderler

1. GVK nun 40 ncı Maddesinde Sayılan Giderler

KVK nun 6 ncı maddesi, kurum kazancının saptanmasında GVK nun ticari kazanç hükümlerinin uygulanacağını belirtmiştir. Kurum kazancının bilanço usulüne göre tespit edildiğini (çok özel durumlarda işletme defteri esaslı da uygulanmaktadır) yukarıda belirtmiştik. Ticari kazancın bilanço usulüne göre nasıl saptanacağı GVK nun 38 inci maddesinde düzenlenmiştir. Buna göre, ticari kazanç (kurum kazancı da) dönem sonu öz sermayesi ile, dönem başı öz sermayesi arasındaki farka işletmeden çekilen kıymetlerin eklenmesi, işletmeye eklenen kıymetlerin de düşülmesi; VUK nun değerlendirme hükümlerinin uygulanması; GVK nun 40 ve 41 inci maddelerinin göz önünde tutulması yoluyla saptanacaktır. Bilanço usulüne göre kazanç saptanırken giderler öz sermayeyi azaltıcıları için zaten kazançtan düşülmüş olacaklardır. Bu nedenle kazanç saptanmasında kar-zarar cetveli, ya da gelir tablosu kavramı yasada yer almamıştır. Kazançtan indirilecek giderler ve indirilemeyecek giderler biçimindeki yasal düzenleme, gelir tablosu kavramını çağrıştırmaktadır. Ancak 41 inci maddede belirtilen kazançtan indirilemeyecek giderler, gider niteliği nedeniyle öz sermayeyi azalttığı yani kazançtan düşüldüğü halde, matraha ekleneceklerini belirlemektedir. 40 ncı maddede sayılan kazançtan indirilebilecek giderler ise, açıklayıcı bir hükmüdür. Yani öz sermayeyi azaltan giderlerden nelerin gider olduğuna örnektir. GVK nun 40 ncı maddesinin kazançtan indirilecek giderleri kısıtlayıcı olduğunu destekleyen yargı kararları da vardır. Ancak, biz 40 ncı maddenin matrahtan indirilebilecek giderleri kısıtlayıcı nitelikte olduğunu kabul ederken, belli bir yumuşaklıkla uygulanması gerektiği, benzer giderlerin de kazançtan indirilebileceğini belirlediğinin de altını çizmek istiyoruz. Aslında kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için yapılan tüm giderler kazançtan indirilebilecektir. 40 ncı maddede sayılan giderler, ticari kazancın (kurum kazancı) elde edilmesi ve idame ettirilmesi ile ilgisi tartışmalı görünen giderlerdir. Bu anlamda kısıtlayıcı veya açıklayıcı diye nitelenmesi arasında bir fark yoktur.

GVK nun 40 ncı maddesine göre ticari kazançtan indirilebilecek giderler, genel giderler, sosyal giderler, işle ilgili zarar ve tazminatlar, seyahat giderleri, taşıt giderleri, aynı vergi, resim ve harçlar, işveren sendikalarına ödenen aidatlar, ücretliler için ödenen bireysel emeklilik katkı payları, finansal kiralama giderleri, bilgisayar yazılım programları başlıkları altında toplanabilir. GVK gereğince ticari kazançtan indirilebilecek bu giderlerle ilgili açıklamalar “*Gelir Vergisi Beyanname Düzenleme Rehberi*”nde vardır. Anılan rehberdeki açıklamalarımıza bakılması gerekir.

2.Kurumlar Vergisi Kanununa Göre Kazançtan İndirilecek Giderler.

GVK nun ticari kazançla ilgili hükümlerinde belirtilen bu giderlerden başka KVK nun 8 inci maddesinde aşağıdaki giderlerin de kurum kazancından indirilebileceği belirtilmiştir. Bu giderler de öz sermayeyi azaltan nitelikleri nedeniyle zaten kazancın bilanço usulüne göre saptanmasında kendiliğinden kazançtan indirilmiş olmaktadır.Öz sermayeyi azaltan nitelikleri nedeniyle zaten kazancın bilanço usulüne göre saptanmasında kendiliğinden kazançtan indirilmiş olmaktadır. Yasa koyucu kurum kazancından indirileceğini ayrıca belirtmek gereğini duymuştur. KVK nun 8 inci maddesinde sayılan giderler tamamen kurumlara özgü giderlerdir. Bu giderlerin kişisel ticari teşebbüslerce yapılması söz konusu değildir. Bu nedenle ticari kazancın saptanması ile ilgili 40ıncı maddede yer almamışlardır. Bu giderlerin de kurum kazancının elde edilmesi ve idame ettirilmesi ile bağlantısı açık olmadığı için, gider olarak kazançtan indirilebileceği ayrıca belirtilmiştir.

2.1. Menkul kıymet ihraç giderleri

Kurumlar, menkul kıymet olarak hisse senedi ve tahvil ihraç ederler. Bunlar ihraç edilirken basım giderleri, notere yapılan ödemeler, çeşitli harçlar söz konusu olur. Ayrıca bu menkul kıymetlerin ihracına genellikle bankalar aracılık etmekte ve komisyon ödenmektedir. Bu komisyon ödemeleri de menkul kıymet ihraç gideri olarak kazançtan indirilebilecektir.

2.2. Kuruluş ve örgütlenme giderleri

Kuruluş ve örgütlenme giderleri VUK nun 282 nci maddesinde tanımlanmıştır. Buna göre, kurumlar vergisi mükellefinin tüzel kişi olarak oluşması, yeni şube açılması, yahut işlerin devamlı genişletilmesi için yapılan ve karşılığında maddi bir değer edinilmeyen ödemeler kuruluş ve örgütlenme gideridir. Kuruluş ve örgütlenme giderlerine aşağıdaki ödemeler örnek gösterilebilir:

- Şirket ana sözleşmesinin hazırlanması için yapılan ödemeler,
- Şirketin kuruluş aşamasında, sermaye taahhüt çağrıları, toplantıları için yapılan ödemeler,
- İş ve piyasa etüd giderleri,
- Şirketin kuruluşu ile ilgili seyahat giderleri,
- Danışmanlık için yapılan ödemeler,
- Aynı sermaye için yaptırılan ekspertiz için yapılan ödemeler,
- Hisse senedi, basımı ile ilgili giderler.
- Tanıtım ve reklam giderleri
- İşçi ve personel eğitim giderleri,
- Tecrübe üretimi için yapılan giderler.

Bu giderlerin doğrudan gider olarak kazançtan düşülmesi mümkün olduğu gibi, aktifleştirilerek, amorti edilmesi de mümkündür.

2.3. Genel kurul toplantıları için yapılan giderler, birleşme, devir, bölünme, fesih ve tasfiye giderleri

Genel kurul toplantıları için, kurum tarafından yapılan ilan ve posta giderleri, toplantı salonu kira bedeli ve benzeri giderler dönem kazancından indirilecektir. Birleşme devir, bölünme halinde hem bölünen veya devir alınan kurum, hem birleşen veya devir alan kurum bu işlemlerle ilgili ödemeler yapmak durumundadırlar. Bu

ödemeler de ilgili kurumun dönem kazancından indirilebilecektir. Birleşme, devir bölünme giderleri fesih ve tasfiye giderleri ile birlikte düzenlendiğine göre, birleşme ve devir nedeniyle infisah edecek kurumların giderlerini kapsayacaktır.

2.4. Sermayesi Paylara Bölünmüş Komandit Şirketin Komandite Ortağının Kar Payı

Eshamlı komandit şirketin komandite ortağının kar payı gerçek kişinin ticari kazancı olarak gelir vergisine tabidir (GVK Md.37). Yani eshamlı komandit şirketin kazancının bu kısmı kurumlar vergisinin değil, gelir vergisinin konusu olmaktadır. Bu nedenle eshamlı komandit şirketin kurumlar vergisi matrahından indirilmektedir.

2.5. Katılım Bankalarınca Katılma Hesabı Karşılığı Ödenen Kar Payları

Bazı finans kuruluşları, topladıkları mevduat karşılığında faiz yerine, kar katılım payı adı ile ödeme yapmaktadırlar. Hukuki statü olarak, kar payı adı altında ödeme yapılan bu kişilerin ortak niteliği yoktur. Dolayısıyla, bu ödemelerin kar payı ödemesi olmadığı, faiz ödemesi niteliğinde olduğu açıktır. Ancak, kar payı adı ile yapılan bu ödemelerin, kar dağıtımı kavramı içinde değerlendirilmesi de söz konusu olabilecektir. Dağıtılan karın ise kurum matrahından indirilmesi kabul edilemez. Bu nedenle KVK nun 8/d maddesi ile kavrama açıklık getirilmiş, bu nitelikteki kar payı ödemelerinin, kurum matrahından indirilebileceği belirtilmiştir.

2.6. Sigorta ve Reassürans Şirketlerinde Teknik Karşılıklar

Gelir, kurumlar ve vergi usul yasalarının yürürlüğe girmesi ile 1950 yılından beri uyguladığımız vergi sistemimizde sigorta teknik karşılıkları kurumlar vergisi matrahından indirilmektedir. Hesap dönemi sonu itibarıyla süresi dolmamış, sigorta sözleşmeleri dolayısıyla, sigorta şirketi risk altındadır. Bu riskin VUK nun değerlendirme hükümleri kapsamında kazançtan düşülmesi mümkün değildir. VUK nun 288 inci maddesinde *“hasıl olan veya husulü beklenen fakat miktarı katiyetle kestirilemeyen ve teşebbüs için borç mahiyeti arz eden belli bazı zararları karşılamak maksadıyla hesaben ayrılan meblağlar”* olarak karşılık tanımlanmıştır, sigorta şirketinin ayırdığı teknik karşılık bu tanıma uymamaktadır. Bu nedenle KVK nda özel olarak düzenlenmiş ve 8/e maddesi kapsamında ayrılan karşılıkların dönem kazancından indirilebileceği belirtilmiştir. Hesap döneminin son gününde ayrılan ve gider yazılan bu karşılıklar, izleyen hesap dönemi başında gelir yazılarak muhasebeleştirilecektir.

KVK nun 8/e maddesinde sigorta teknik karşılıkları, muallak hasar karşılıkları, kazanılmamış prim karşılıkları, matematik karşılıklar, deprem hasar karşılıkları olarak düzenlenmiştir.

2.6.1. Muallak Hasar Karşılıkları

Sigorta poliçesi kapsamında hasar oluşması, sigorta şirketi tarafından hasar bedelinin ödenmesini gerektirir. Hasarla ilgili tazminat ödenmiş veya ödenmemiş olması ile ilişkilendirilmeksizin sigorta şirketinin kurum kazancından indirilecektir. Çünkü tahakkuk sistemi geçerli olduğundan gider yazmak için tahakkuk etmiş olması yeterlidir. Ancak, hasarla ilgili ekspertiz işlemlerinin sonuçlandırılmaması, taraflar arasında anlaşmazlık doğması gibi nedenlerle ödenecek tazminat tutarı belirlenememişse yani tahakkuk etmemişse, tazminatın tahmin edilen tutarının karşılık ayırmak suretiyle gider yazılması ve dönem kazancından indirilmesi mümkün olabilecektir. Madde metninde her ne kadar tahakkuk etmiş hasar tutarı yer alsa da, bu ifade, tahakkuk etmiş tazminat tutarının genel hükümler gereğince dönem kazancından indirilmesine bir engel oluşturmamaktadır.

2.6.2. Kazanılmamış Prim Karşılıkları

Yürürlükte bulunan sigorta sözleşmeleri için tahakkuk etmiş primlerden, komisyonlar düşüldükten sonra kalan tutarın gün esasına göre bilanço gününden sonraya sarkan kısmından aynı esasa göre hesaplanan reasürans payının düşülmesinden sonra kalan kısım kazanılmamış prim karşılıklarıdır. Yasada bu tanım yapılmıştır. Ancak karşılık olarak ayrılan tutar, nakliyat emtia sigortalarında, yıllık primin komisyon düşüldükten sonra kalanının %25 ini geçmeyecektir. Gün esasına göre hesaplama mümkün değilse, reasürans, retrosesyon işlemlerinde 1/8 esası uygulanabilecektir.

2.6.3. Matematik Karşılıklar

Hayat sigortalarında kullanılan matematik karşılıklar, tahsil edilen primlerden ayrılan karşılıklar ile bu karşılıklara yürütülen faizlerin toplamıdır. Matematik karşılıklar her poliçe için ayrı ayrı hesaplanmaktadır. Belli istatistik verilere dayanılarak sigorta matematiği ile hesaplanmaktadır.

Daha önce sözünü ettiğimiz muallak hasar ve kazanılmamış prim karşılıklarından oldukça farklıdır. Sürekli olduğu ve faaliyetin gereği olduğundan fon niteliğindedir. Bu fon sigorta şirketlerince işletilip değerlendirilecektir. Fonun kendisi kurum kazancından düşülmektedir. Ancak işletilip değerlendirilmesinden oluşan kar kurumlar vergisine tabi olacaktır. Fonun değerlendirilmesi sonucu oluşan kazanç kurumlar vergisine tabi değilse (vergi istisnası tanınmış menkul kıymetler yatırılması gibi) elbette vergilendirilmeyecektir.

2.6.4. Deprem Hasar Karşılıkları

Bu karşılığın kurum kazancından indirilmesi 5520 sayılı Yasa ile kabul edilmiştir. 5520 sayılı Yasanın 8/e-4 maddesinde “ Yangın ve mühendislik sigorta branşlarında verilen deprem karşılığında alınan ve şirketlerin kendi saklama paylarında kalan primlerin 21.12.1959 tarih ve 7397 sayılı Sigorta Murakabe Kanununun 25 inci maddesi uyarınca hesaplanan kısmı ile önceki hesap döneminde ayrılan karşılıkların yatırıldığı fonların gelirleri toplamından oluşur” biçiminde tanımlanmıştır. Deprem hasar karşılığı hesabına intikal ettirilen primlerin, kazanılmamış prim karşılığı hesaplamasına konu edilmeyeceği de aynı hükümde belirtilmiştir.

3. Zarar Mahsubu

KVK nun 9 uncu maddesinde geçmiş yıl zararlarının dönem kurum kazancından indirilmesi düzenlenmiştir. Geçmiş yıl zararlarının dönem kurum kazancından indirilmesi, 5422 sayılı Yasada indirilecek giderler düzenlemesi başlığı altında yer almıştı. Sonra 5228 sayılı Yasa ile 5422 sayılı KVK nda zarar mahsubu diğer indirimler başlığı altında düzenlenmişti. 5520 sayılı yeni KVK nda ise zarar mahsubu tek bir madde olarak (9 uncu madde) düzenlenmiştir.

Ülke içi faaliyet zararları ve ülke dışı faaliyet zararlarının dönem kazancından düşülmesi farklı esaslara bağlanmıştır. Bu nedenle önce ülke içi faaliyet zararlarının, sonra ülke dışı faaliyet zararlarının mahsubunu açıklayacağız.

3.1. Ülke İçi Faaliyet Zararlarının Mahsubu

3.1.1. Genel Kural

Kurumların geçmiş yıl kurumlar vergisi beyannamelerinde gösterilen zararları, dönem kurum kazancı beyannamesinde yıllar itibarıyla ayrı ayrı gösterilmek koşulu ile dönem kurum matrahından indirilebilecektir. Geçmiş kurumlar vergisi beyan-

namesinde gösterilmiş zararlar ancak beş yıl geriye kadar mahsup edilebilir. Örneğin 2001 yılı kurumlar vergisi beyannamesinde gösterilmiş zarar, ancak 2006 yılı kurumlar vergisi matrahından indirilebilir. 2006 yılı kurumlar vergisi matrahından indirilememiş 2001 yılı zararı, 2007 yılı kurum kazancından indirilemez. Çünkü beşinci yıldan sonra mahsup hakkı yoktur. Yurt içi faaliyetten doğan zararların mahsubunda aşağıdaki iki durumun göz önünde tutulması gerekir:

a). Geçmiş yıl zararı, mahsup olanağının doğduğu yılda mahsup edilmelidir. Bu yılda kullanılmayan mahsup hakkı sonraki yıllarda kullanılamaz. Örneğin, 2004 yılı kurumlar vergisi beyannamesinde gösterilmiş 1000 birimlik zarar, 2005 yılı kurum kazancı 500 birimle mahsup edilmemişse, 2006 yılı kazancı 1000 birim ise, 2004 yılında kullanılmayan 500 birim zarar mahsup edilmeyecek, kalan 500 birim 2006 yılı kazancından indirilecektir.

b). Vergi terkinine yol açan afetler nedeniyle vergi borcunun terkin edilmiş olması(VUK nun Md.115) afetin yarattığı zararın ayrıca mahsup edilmesine engel değildir. Yangın, deprem, su basması gibi afetler nedeniyle işletmenin emtia veya sabit kıymetlerinde oluşan zarar düşük bedelle değerlendirme (VUK Md.278) ve fevkalade amortisman (VUK Md.317) gibi değerlendirme yöntemleri ile öz sermayede azalışa neden olacağından öz sermaye karşılaştırması zararlar sonuçlanabilecektir. Bu zararın diğer faaliyet zararlarından bir farkı yoktur. İlerdeki yıl kazançlarından mahsup edilebilecektir.

3.1.2. Kurumların Devri ve Tam Bölünmesinde Zarar Mahsubu

KVK nun 9 uncu maddesinde devir ve tam bölünmede devir alınan kurumun devir tarihi itibarıyla öz sermaye tutarını geçmeyen zararları aşağıdaki koşullar çerçevesinde mahsup edilebilecektir:

a). Son beş yılın kurumlar vergisi beyannamelerinin süresinde verilmiş olması.

b). Devralınan kurumun faaliyetine devir veya bölünmenin meydana geldiği hesap döneminden itibaren beş yıl süre ile devam edilmesi.

Devir, tam bölünme ve kısmi bölünme KVK nda farklı düzenlenmiştir. Dolayısıyla zarar mahsubunu da ayrı başlıklar halinde açıklamaya çalışacağız:

3.1.2.1. Mahsup Edilebilecek Zarar Tutarı

a). Devirde

Devir alınan kurumun zararının özel bir düzenleme olmasa da devir alınan kurumun kurum kazancından indirilebileceği görüşündeyiz. Ancak yasada özel hüküm getirilerek, devralınan kurumun zararının aşağıdaki koşullarda mahsup edilecek tutarı, devredilen (münfesi kurumun) öz sermayesi ile sınırlandırılmıştır.

b). Tam bölünmede

Devirde olduğu gibi, tam bölünmede de mahsup edilebilecek münfesi kurum zararı, devralınan kurumun öz sermayesi ile kısıtlanmıştır. Bu hüküm, münfesi kurumu devralan kurumlardaki mahsup tutarını bir anlamda belirlemektedir. Ancak, tam bölünmede, bölünen tek kurum ve bu kurumu devralan birden fazla kurum söz konusudur. Dolayısıyla münfesi kurumun bilançosu devralan kurumlara paylaştırılacaktır. Bu paylaşımda zarar, devralınan öz sermaye ile orantılı olarak devralınıyorsa bir sorun çıkmayacaktır. Ancak devralınan zararlar devralınan öz sermaye uyumlu değilse, toplam olarak öz sermayeden daha az zarar mahsup edilebilecektir.

Çünkü zarar mahsubu hem öz sermaye hem devralınan zararlar kısıtlanmış olacaktır. Devralınan öz sermaye, devralınan zarardan fazla ise, fazla gene mahsup edilemeyecektir.

c). Kısmi bölünmede

Kısmi bölünmede bölünen şirketin tüzel kişiliği sona ermemektedir. Bu nedenle zararın bölünme konusu olmayacağı var sayılmaktadır. Bir başka anlatımla zarar devredilmeyecektir. Dolayısıyla devralan kurumlarda zarar mahsubu da yapılmayacaktır. Ancak kısmi bölünmede üretim veya hizmet işletmelerinin devrinde, işletme bütünlüğü korunacak şekilde aktif ve pasifin tümünün devredilmesinin zorunlu olduğu belirtilmiştir. İşletmenin aktif ve pasifi ile devralınması durumunda zarar devri de kendiliğinden ortaya çıkabilecektir. Dolayısıyla kısmi bölünmede zarar mahsubu ile ilgili düzenleme yapılmamış olması önemli bir eksikliktir.

KVK 1 Nolu Tebliğde, devir ve tam bölünmede zarar mahsubundan söz edilmiş, kısmi bölünme ile ilgili özel bir açıklama yapılmamıştır.

3.1.2.2. Son Beş Yılın Kurumlar Vergisi Beyannamelerinin Kanuni Sürelerinde Verilmiş Olması

Devir ve bölünme yönünden bir farklılık yoktur. Münfesi kurumun son beş yıl beyannameleri kanuni süresi içinde verilmiş ise, devralan kurum veya kurumlar münfesi kurum zararını mahsup edebileceklerdir. Son beş yılın kurumlar vergisi beyannamelerinden herhangi biri kanuni süresinde verilmemiş ise, münfesi kurum zararı mahsup edilemeyecektir.

3.1.2.3. Devir Alınan Kurumun Faaliyetinin Sürdürülmesi

Bu koşul yönünden de devir ile tam bölünme arasında ayırım yapılmasını gerektiren bir düzenleme yoktur. 5422 sayılı KVK ndaki zarar indirimi maddesine 4684 sayılı Kanunla getirilen “aynı sektörde” faaliyet gösterilmesi halinde, devralınan kurum zararının indirilebileceği biçimindeki hükümde yer alan “aynı sektör” koşulu faaliyetin beş yıl sürdürülmesi biçiminde belirtilmiştir. Dolayısıyla devralınan kurumun zararının mahsup edilebilmesi için, münfesi kurumun faaliyet konusunun devir tarihinden itibaren beş yıl sürdürülmesi gerekmektedir. Faaliyet konusu dar anlamda anlaşılmalıdır. Turizm işletmesi devralınmışsa, turizm işletmesi faaliyetinin beş yıl sürdürülmesi gerekir. Zarar mahsubundan sonra faaliyet konusu beş yıl dolmadan kapatılırsa, daha önce zarar mahsubu nedeniyle alınmayan vergiler cezalı alınacaktır.

Zarar mahsubunu düzenleyen 9 uncu madde ile ilgili hususları belirleme yetkisi Maliye Bakanlığı’na verilmiştir. Özellikle “aynı faaliyet” kavramı konusunda bakanlık açıklamasının beklenmesinde yarar vardır. (1 Seri No.lu KVK GT. nde do-yurucu bir açıklama yoktur. 5422 sayılı Yasadaki “aynı sektörde” kavramından daha dar bir kavramı ifade ettiği belirtilmekle yetinilmiştir.)

3.2. Ülke Dışı Faaliyet Zararlarının Mahsubu

KVK nun 9 uncu maddesinde ülke dışı faaliyet zararlarının da beş yıl ile sınırlı olarak, ülke içi kurum kazancından mahsup edilebileceği belirtilmiştir. Yurt dışı faaliyet zararının mahsup edilmesi ile ilgili esaslar aşağıda açıklanmıştır.

3.2.1. Kurumlar Vergisinden İstisna Edilen Kazançlar

Yurt dışı kazanç kurumlar vergisinden istisna edilmişse, bu faaliyet zararı Türkiye’deki kazançtan indirilemeyecektir. Örneğin, yurt dışı inşaat, onarım, montaj işleri ile teknik hizmetlerden sağlanan kazançlar KVK nun 5/h maddesi ile kurumlar vergisinden istisna edilmiştir. Dolayısıyla yurt dışı inşaat, onarım, montaj işleri

ile teknik hizmet faaliyetinden kaynaklanan yurt dışı faaliyet zararı, Türkiye’deki kurum kazancından mahsup edilemeyecektir.

Kurumlar vergisinden istisna edilen kazançlar yönünden **vergi anlaşmalarının** özel bir yeri olacaktır. Vergi anlaşmaları kazanç istisnasını değil, vergileme hakkını belirler. Ancak, sonuçta istisna niteliği de kazanır. Örneğin, yurt dışındaki işyerinde faaliyet gösteren tam mükellef kurumun bu faaliyetten elde ettiği kazancı vergileme hakkı, o ülkenindir. Dolayısıyla vergi anlaşması yapılmış ülkedeki işyerindeki faaliyet zararının da Türkiye’deki kurum kazancından indirilmemesi gerekir.

3.2.2. Zararın Denetim Raporuna Bağlanmış Olması

Yurt dışı faaliyet zararının Türkiye’deki kurum kazancından mahsup edilebilmesi için faaliyette bulunulan ülkenin vergi kanunlarına göre beyan edilen vergi matrahlarının zarar dahil, her yıl o ülke mevzuatına göre denetim yetkisi verilmiş kuruluşlarca rapora bağlanması gerekir. Bu raporun ekinde, vergi beyanları, bilanço ve gelir tabloları olacak ve bu ekler o ülkenin yetkili mali makamlarınca onaylanmış olacaktır.

Faaliyette bulunulan ülkede denetim kuruluşu yoksa, her yıla ait vergi beyannamesinin bir örneği yetkili mali makamdan alınarak o ülkedeki Türkiye konsolosluluğuna onaylatılacak ve Türkiye’deki beyannameye eklenecektir.

Yurt dışı faaliyet zararının Türkiye’deki kurum kazancından indirilmesi ile ilgili hüküm oldukça karmaşıktır. Maliye Bakanlığı açıklamasının beklenmesi gerekir. 5422 sayılı Yasadaki bezer hükümle ilgili 34 Nolu Kurumlar Vergisi Tebliği yayınlanmıştır. 5520 sayılı Yasadaki hükümle ilgili olarak aynı paralelde açıklamalar yapılması olasıdır. Ancak gene de Maliye Bakanlığı açıklamalarının izlenmesi gerekir. (1 Seri No.lu KVK GT. nde farklı bir açıklama yapılmamıştır.)

3.2.3. Yurt dışı zararın, ilgili ülkede mahsup edilmiş olması

Yurt dışı zarar ilgili ülkede de mahsup ediliyorsa, Türkiye’deki beyannameye dahil edilecek yurt dışı kazanç, mahsup veya gider yazılmadan önceki tutardır. Bu konuda Tebliğde ki örneği aynen aşağıda veriyoruz:

Yıl	Yurt dışı Faaliyet Sonucu (YTL)	Yurt içi Faaliyet Sonucu(YTL)
2005	25.000.000.-YTL zarar	10.000.000.-YTL kazanç
2006	35.000.000.-YTL kazanç	20.000.000.-TL Kazanç

Türkiye’de 2005 yılı kurumlar vergisi beyannamesi

Yurt içi faaliyet sonucu	10.000.000.-YTL
Yurt dışı Faaliyet sonucu	(-) 25.000.000.-YTL

Matrah 15.000.000.-YTL zarar

Türkiye’de 2006 Yılı Kurumlar Vergisi Beyannamesi

Yurt içi faaliyet sonucu	20.000.000.-YTL kazanç
Yurt dışı faaliyet sonucu (Mahsup Öncesi)	35.000.000.-YTL kazanç

Toplam	55.000.000.-YTL kazanç
Geçmiş Yıl zararı	(-) 15.000.000.-YTL

Matrah 40.000.000.-YTL kazanç

4. Diğer İndirimler

Kurum kazancının GVK nun ticari kazanç hükümleri göre saptanmasının KVK nun 6 ncı maddesi gereği olduğunu yukarıda belirtmiştik. Ancak GVK nda, gerçek kişilerin gelirinin vergilendirilmesi düzenlendiğinden, yedi gelir unsuruna göre farklı gelir saptama yöntemleri vardır. Bu biçimde safi tutarı saptanan gelirler, yıllık beyannameye toplanarak beyan edilmektedir. Yıllık beyannameye toplam gelirden de ayrıca indirimler yapılmakta ve vergi matrahı bu biçimde oluşmaktadır. Gelirler toplamından indirilebilecek ödemeler tüm gelir unsurları için geçerli olmak üzere GVK nun 89 uncu maddesinde düzenlenmiştir. Dolayısıyla bu indirimler ticari kazanca özgü değil, tüm gelir unsurları için geçerlidir. Kurum kazancının ticari kazanç usullerine göre saptanacağı biçimindeki hükmün GVK nun 89 uncu maddesindeki indirimleri kapsamı söz konusu değildir.

Bu nedenle KVK nun 10 uncu maddesinde bu ödemelerin veya giderlerin, kurumlar vergisi beyannamesinde ayrıca gösterilerek indirileceği belirtilmiştir. KVK nun 10 uncu maddesi ile belirlenen diğer indirimler, GVK nun 89 uncu maddesindeki indirimlerle hemen, hemen aynıdır.

Diğer indirimlerle ilgili olarak, altını çizmek istediğimiz başka bir husus, bunların kurumlar vergisi beyannamesinde ayrıca gösterilmesinin gerekli olduğudur. Yani anılan ödemeler öz sermaye karşılaştırması ile bulunan kazancı etkilemiş olsa da, kurumlar vergisi beyannamesinde ayrıca gösterilecektir.

KVK nun 10 uncu maddesi ile düzenlenen diğer indirimler aşağıda belirtilmiştir:

4.1. Araştırma ve Geliştirme (AR-GE) Harcamaları

Kurumlar vergisi mükelleflerinin işletme bünyesinde gerçekleştirdikleri teknoloji ve bilgi arayışına yönelik araştırma ve geliştirme harcamalarının %40 ı kurum kazancından indirilecektir. Paralel hüküm GVK nun 89/9 uncu maddesindedir. GVK rehberimizde gerekli açıklama yapılmıştır. Bu açıklamalarımıza bakılması gerekir.

4.2. Spor Faaliyetleri Sponsorluk Harcamaları

17.06.1992 gün ve 3813 sayılı Kanun kapsamında yapılan sponsorluk harcamalarının amatör spor dalları için tamamı, profesyonel spor dalları için %50 si kurum kazancından indirilebilecektir. GVK Rehberinde daha ayrıntılı açıklama vardır.

4.3. Bağış ve Yardımlar

Kamu idarelerine, vergi muafiyeti tanınmış vakıflara, kamu yararına çalışan derneklere, bilimsel araştırma ve geliştirme faaliyetinde bulunan kurum ve kuruluşlara yapılan bağışlar, 10 uncu maddenin 1/c bendi ile; okul, sağlık tesisi, öğrenci yurdu, çocuk yuvası vb. yerlerin inşası nedeniyle yapılan harcamalar ve bağışlar, aynı maddenin 1/ç bendi ile; kültür ve sanat faaliyetlerine ilişkin uluslararası organizasyonların gerçekleştirilmesine, ülke tanıtımına yönelik kitap, katalog, broşür, film vb. materyallerin hazırlanması, basımı dağıtımı, yazma ve nadir eserlerin korunmasına; taşınmaz kültür varlıklarının bakımı onarılması, kurtarma kazıları, bilimsel kazı çalışmalarına; yurt dışındaki Türk kültür varlıklarının korunmasına, taşınır kültür varlıkları ile güzel sanatlar, el sanatları alanındaki ürün ve eserlerin KTB na kazandırılması ve güvenliklerinin sağlanmasına; kütüphane, müze sanat galerisi ve kültür merkezi ile sinema tiyatro opera bale ve konser gibi kültür ve sanat faaliyetlerinin sergilendiği tesislerin yapımı, onarımı çalışmalarına ilişkin harcamalar ile bağış ve yardımların ve doğal afetler dolayısıyla makbuz karşılığı yapılan bağışların

tamamının kurum kazancından indirilmesi KVK nun 10 uncu maddesinin 1/c,ç,d,e bentleriyle belirtilmiştir. Daha fazla ayrıntı için GVK Beyanname Düzenleme Rehberindeki 89 uncu madde ile ilgili açıklamalara bakılmalıdır.

5. Kurum Kazancından İndirilemeyecek Giderler (Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler)

Kurumlar vergisinin matrahını oluşturan kurum kazancının, GVK nun ticari kazanç tespit usulüne göre saptanacağı, KVK nun 6 ncı maddesinde belirtilmiştir. Bu nedenle ilke olarak GVK nun 40 ıncı maddesi ile ticari kazançtan indirilmesi kabul edilen giderler kurum kazancından da indirilebilecektir. GVK nun 41 inci maddesi ile düzenlenen ticari kazançtan indirilmesi kabul edilmeyen giderler kurum kazancına uygulanamayacaktır. Çünkü, GVK nun 41 inci maddesinde sayılan kanunen kabul edilmeyen giderlerin pek çoğu (teşebbüs sahibinin kendisine eşine ve küçük çocuklarına ödenen aylık, ücret, ikramiye, komisyon ve tazminatlar gibi) gelir vergisinin gerçek kişilerin vergisi olma niteliğinden kaynaklanır. Bu hükümleri olduğu gibi kurumlar vergisi mükelleflerine uygulama olanağı yoktur. Bu nedenle kurum kazancından indirilemeyecek giderler bütünüyle ve GVK nun ticari kazanç hükümleri ile bağlantısız olarak KVK nun 11 inci maddesinde yeniden düzenlenmiştir. GVK nun 41 inci maddesindeki para ve vergi cezaları gibi, ticari kazançtan ve kurum kazancından indirilmesinde özelliği bulunmayan giderler de her iki yasada ayrı, ayrı sayılarak kavram kargaşası yaratılmamak istenmiştir.

KVK nun 11 inci maddesine göre, kurum kazancından indirilmeyecek ödemeler aşağıda açıklanacaktır:

5.1. Öz Sermaye Üzerinden Hesaplanan ve Ödenen Faizler

GVK nun 41/3 maddesinde teşebbüs sahibinin işletmeye koyduğu sermayeye yürütülecek faizlerin ticari kazançtan indirilemeyeceği belirtilmiştir. Buna paralel bir hükümdür. KVK nun 11/1 maddesinde kurumların öz sermaye üzerinden ödedikleri veya hesapladıkları faizin kurum kazancından indirilemeyeceği belirtilmiştir.

Öz sermaye, nominal sermaye, yedek akçeler, dağıtılmamış karlar, bazı fonların toplamıdır. Bunlar esas alınarak ödenen veya hesaplanan faizler kurum kazancından indirilemeyecektir.

5.1.1. Nominal Sermayeye Faiz Ödenmesi

5.1.1.1. Hazırlık Dönemi İçin Faiz Ödemesi

Nominal sermayeye faiz ödenmesi pek rastlanılan bir durum değildir. Türk Ticaret Kanunun da 470 inci maddesinde esas sermayeye faiz ödenemeyeceği hükmü getirilmiştir. Ancak 471 inci maddesinde işletmenin tam bir şekilde faaliyete başlamasına kadar geçecek olan hazırlık devresi için pay sahiplerine, tesisat hesabına geçirilmek üzere muayyen bir faiz ödenmesinin esas mukavelede şart kılınabileceği belirtilmiştir.

TTK nda hazırlık devresi faizi adı verilen bu faiz ödemesi de, öz sermaye üzerinden ödendiği veya hesaplandığı için kurum kazancından indirilemeyecektir. Zaten TTK nda da bu ödemenin gider hesapların intikal ettirilmeyeceği, tesisat hesabında aktifleştirileceği belirtilmiştir.

5.1.1.2. Ödenmiş Sermayenin %5 i Kadar Kar Dağıtımı

TTK nun 466/3 maddesinde safi kardan, birinci fıkrada yazılı yedek akçeden başka pay sahipleri için %5 kar payı ayrıldıktan sonra, pay sahipleriyle kara iştirak eden diğer kimselere dağıtılması kararlaştırılmış olan kısmın onda birinin yedek akçe olarak ayrılacağı belirtilmiştir. İkinci tertip yedek akçenin en az tutarını belirleyen bu hükümden hareketle, sermayeye faiz ödenmesi gerektiği gibi yorumlara da rastlanmaktadır. Bu hüküm sermayeye faiz ödenmesi anlamında değerlendirilemeyeceği gibi, I inci temettü gibi bir adla kazanç dağıtımının zorunlu olduğu biçiminde de yorumlanamaz. Her şeyden önce %5 kar payı sermayeye yürütülen faiz değil, dağıtılan kar payıdır. Bu niteliği nedeniyle zaten kurum kazancından indirilmesi de söz konusu değildir. Şirket genel kurulu ana sözleşmede zorlayıcı bir hüküm yoksa, kazancı dağıtıp dağıtmama kararı vermekte serbesttir. TTK nun 466/3 hükmü 2 nci tertip yedek akçenin hesaplama yöntemini belirlemektedir. Birinci temettü ikinci temettü ayırımı doğru değildir. Sermaye payı üzerinden % 5 hesabı, 2. tertip yedek akçenin hesaplanması ile ilgili bir hükümdür. Şirket genel kurulu, kar dağıtım kararı vermişse, sermayenin %5 i kadarlık dağıtım nedeniyle ikinci tertip yedek akçe hesaplanmayacak, sermayenin %5 ini geçen kar dağıtımının %10 u ikinci tertip yedek akçe olarak ayrılacaktır. Temettü olarak kardan dağıtılan tutarın, kurum kazancından indirilmesi kurum kazancı tanımına aykırıdır.

5.1.1.3.Kooperatif Ortaklarına Sermaye Üzerinden Kar Dağıtılması

Kooperatifler Kanunu (1163 sayılı Kanun) kooperatif ortaklarına %7 yi geçmemek üzere sermaye üzerinden faiz ödenebileceğini belirtmiştir. Bu faiz ödemesi de KVK nun 11/1 maddesi gereğince kurum kazancından indirilemeyecektir.

5.1.2. Kar Payına Faiz Ödenmesi

Nominal sermaye dışında kalan öz sermaye unsurlarına faiz ödemesine uygulamada pek rastlanmamaktadır. Ancak, öz sermaye unsurlarından kar paylarına faiz ödenmesi SPK uygulamaları nedeni ile söz konusu olabilmektedir.

5.2. Örtülü Sermaye Üzerinden Hesaplanan Faiz, Kur Farkları ve Benzeri Giderler

Örtülü sermaye üzerinden ödenen faizlerin kurum kazancından indirilmemesi yürürlükten kalkan 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nda da vardı. Ancak kur farkları ve benzeri giderlerin kurum kazancından indirilemeyeceği biçiminde bir belirleme yoktu. 5520 sayılı Yasada kur farkı ve benzeri giderlerin de indirilemeyeceği belirtilmiştir.

Kurumların ticari faaliyetini yürütürken, öz kaynak yanında yabancı kaynak kullanmaları, yani borçlanmaları kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesini sağlar. Dolayısıyla borç için ödenen faizin kurum kazancından indirilmesi safi kazancın vergilenmesi ilkesinin gereğidir. Bu anlamda işletmenin ortaklardan veya ilgili kişilerden borç alması bu borç için ödenen faizin kurum kazancından indirilmesi vergi uygulamasını etkilememelidir. İşletmenin borçlanma gereksinimini karşılamak üzere alınan borcun, kurumla ilgili veya ilgisiz kişilerden alınmasının vergi uygulamasında bir farklılık yaratmaması gerekir.

Ancak, işletmenin borçlanma gereksinimini karşılamak amacıyla dışına çıkılarak, borcun sermaye niteliğine dönüşmesi durumunda borç karşılığı ödenen faiz, borç için değil, sermaye için ödenmiş olur. Sermayeye ödenen faiz, borca ödenen faiz

görüntüsü altında gizlenir. Örtülü sermaye hükümleri bu aldatmacayı (muvaazaayı) önlemektedir. Bu nedenle 5422 sayılı Yasada, örtülü sermaye sayılması için kurumla ilgili kişilerden alınan borcun teşebbüste devamlı olarak kullanılması ve bu borçla kurumun öz sermayesi arasındaki oranın emsali kurumlardan fazla olması gerekliliği belirtilmişti. Gerçekten de, yasada vurgulanan bu iki ölçü borca sermaye niteliği vermektedir. Ancak bu ölçülerin saptanması çok zordur. Borcun devamlı işletmede kullanıldığı ya da borç öz sermaye oranının emsali kurumlardaki oranı aştığı nasıl belirlenebilecektir? Bu iki ölçü de mükelleflerle vergi idaresi arasında pek çok uyumsuzluk yaratmıştır.

Borcun örtülü sermaye niteliğinde sayılması konusundaki bu belirsizlik 5520 sayılı KVK nda objektif ölçülere bağlanmak istenmiştir. Buna göre, borcun öz sermayenin üç katını aşan kısmı örtülü sermaye sayılacaktır. Devamlı kullanılma ölçüsü kaldırılmıştır. Bizce öz sermayenin üç katı ölçüsü iki yönden örtülü sermaye kavramına aykırıdır. 1). Öz sermayenin üç katını aşsa da, işletmede çok kısa süre kullanılmışsa borç niteliğindedir. Sermaye niteliği kazanmış olamaz. 2). Öz sermayenin üç katını aşan kısım örtülü sermaye sayılmaktadır. Oysa, sermaye kavramı gereği aşan kısım değil, , öz sermayeyi aşan borcun tamamı örtülü sermaye sayılmalıdır. Ancak yasa böyle düzenlendiğine göre, bu tartışmalar konuya açıklık getirecek olmasına karşın, yasa hükmüne göre, uygulamaya yön verilecektir.

Örtülü sermaye kavramının ayrıntılarını aşağıdaki başlıkları atında açıklamaya çalışacağız:

5.2.1. Borçlanmanın Tarafı Yönünden Örtülü Sermaye Kavramı

KVK nun 12 nci maddesinde örtülü sermaye kavramı tanımlanmıştır. Bu tanımda kurumun kimden aldığı borcun örtülü sermaye sayılacağı belirtilmiştir. Buna göre, ortaklardan veya ortaklarla ilişkili olan kişilerden alınan borcun, öz sermayenin 3 mislini aşan kısmı örtülü sermaye sayılacaktır. Ortaklar bellidir. Kurumdaki pay oranı önemli değildir. Binde bir payı da olsa öz sermayenin üç mislini aşan borç para vermesi örtülü sermayedir. Ayrıca tanımlanmasına gerek yoktur. *Ortaklarla ilişkili kişiler* 12 inci maddenin (3) üncü fıkrasının (a) bendinde tanımlanmıştır. İlişkili kişi, “*ortanın doğrudan veya dolaylı olarak en az. %10 oranında ortağı olduğu veya en az bu oranda oy veya kar payı hakkına sahip olduğu bir kurumu ya da doğrudan veya dolaylı olarak, ortanın veya ortakla ilişkili kurumun sermayesinin, oy veya kar payı hakkına sahip hisselerinin en az. %10 unu elinde bulunduran bir gerçek kişi veya kurumu*” ifade edecektir. Bu tanımda sözü edilen kavramları açıklamaya çalışalım:

5.2.1.1. Ortakla İlişkili Kurum.

Borç alan kurumun ortağı borç alınan kurumun da %10 ve fazlası sermaye, kar veya oy payına, dolaylı veya dolaysız sahipse, bu kurum ilişkili kişi sayılacaktır. (A) kurumu ortanın (burada ortanın sermaye payının önemi yoktur, ortak olması yeterlidir.) %10 veya fazla sermaye veya kar veya oy payı bulunan (B) kurumundan borç para alıyorsa, (B) kurumu ilişkili kişi sayılacaktır.

5.2.1.2. Ortakla İlişkili Gerçek Kişi veya İlişkili Kurumla İlişkili Gerçek Kişi veya Kurum.

Yukarıdaki koşulları taşıyan kurumun (B kurumunun) dolaylı veya dolaysız %10 sermaye, kar veya oy sahibi ortağı gerçek kişi veya kurum da ilişkili kişi sayılacaktır.

Madde metnindeki, “dolaysız pay sahibi olmak” terimi açıktır. “Ancak dolaylı pay sahibi” olmaktan ne amaçlandığı belli değildir. (Tebliğ’in “**12.1.2. ortakla ilişkili kişi**” başlığı altındaki bölümünde verilen tabloda dolaylı ilişkili kişi gösterilmiştir. Buna göre borç veren ve %10 ortaklık payı bulunan kurumun %91 ortağı kurum dolaylı pay sahibi sayılmıştır. Anılan %91 oranı bir ölçü müdür? Bu oran ölçü değilse, ölçü nedir? Vergi idaresi böyle bir ölçüyü neye göre koymaktadır?) kurumun %10 oranının belirlenmesinde ortak ve ilişkili kişilerin bütünü’nün göz önünde tutulacağı da maddede belirtilmiştir.

Örtülü sermaye kavramı ile ilgili 5422 sayılı Yasadaki tanımdan farklı olarak, hangi borçlanmaların örtülü sermaye sayılmayacağı da yasa hükümleri ile belirlenmiştir.

5.2.1.3. Örtülü Kazanç Uygulamasında İlişkili Kişi Sayılmayanlar

KVK nun 12 nci maddesinin (3) üncü fıkrasında örtülü sermaye uygulaması yönünden ilişkili kişi sayılanlar yukarıda açıklanmıştır. Yürürlükten kaldırılan 5422 sayılı Yasanın 16 ncı maddesinde kurumların aralarında vasıtalı, vasıtasız bir şirket münasebeti veya devamlı ve sıkı iktisadi münasebet bulunan gerçek ve tüzel kişilerden yapılan, kurumda devamlı kullanılan ve öz sermayeye oranı emsali kurumlara göre yüksek olan istikrazlar örtülü sermaye sayılıyordu. Yürürlükten kalkan yasa-da çok belirsiz kavramlarla tanımlanan bu ölçüler, 5520 sayılı Yasada daha açık kavramlarla tanımlanmıştır. Yeni yasaya göre, borç alınan tüzel veya gerçek kişiler aşağıdakiler ise, borç örtülü sermaye sayılmayacaktır:

5.2.1.3.1. Devamlı ve Sıkı İktisadi Münasebet Ölçüsü Kaldırılmıştır.

Yürürlükten kaldırılan 5422 sayılı Yasada borç verenin ortak olmasa da borç alanın borç veren ile devamlı ve sıkı iktisadi münasebetinin bulunması örtülü sermaye kavramı kapsamına alınmıştı. Bu kavram yeni yasada yoktur. Dolayısıyla devamlı ve sıkı iktisadi münasebet ölçüsü kullanılarak örtülü sermaye uygulaması söz konusu olmayacaktır. Oysa, devamlı ve sıkı iktisadi münasebet, Türkiye’de faaliyet gösteren yabancı kurumların, dar mükellefiyet kapsamında Türkiye’de vergiye tabi tutulan kazançlarını vergisiz olarak merkeze aktarmalarının önünde önemli bir engel oluşturuyordu. Bu ölçünün hiç olmazsa dar mükellefler yönünden kaldırılması gerekirdi.

5.2.1.3.2. Ortak Olunan Kurumdan Borç Para Alınması

5422 sayılı Yasada “*aralarında şirket münasebeti bulunan*” ifadesine yer verilmişti. Dolayısıyla hem ortaktan alınan borç hem ortağa verilen borç örtülü sermayeye konu olabiliyordu. 5520 sayılı Yasa düzenlemesinde ilke olarak ortağa verilen borç, örtülü sermaye kapsamında değildir. Yani A kurumu ortağı (B) kurumuna (%99 ortağı da olsa) borç para vermişse, bu örtülü sermaye kapsamında sayılmayacaktır. (A) kurumu ortağı (C) kurumuna (%1 oranında ortak da olsa) borç verirse, bu borç (diğer koşullar da oluşmuşsa) örtülü sermaye sayılacaktır.

5.2.2. Borçlanma Oranı

Ortak veya ilişkili kişiden alınan borcun örtülü sermaye niteliğinde olan kısmı, kurum öz sermayesinin 3 katını aşan tutarıdır. Bu ölçü yürürlükten kalkan yasadaki “bu istikrazlarla kurumun öz sermayesi arasındaki nisbet”in emsali kurumlardakinden yüksek olması ölçüsündeki belirsizliği ortadan kaldırmış; sınırları belirlenmiş bir ölçü benimsenmiştir. Ancak, borç öz sermayenin üç katını aşmasına karşın, aşan kısmın örtülü sermaye sayılması örtülü sermaye kavramına aykırıdır. Ayrıca sektör-

ler göre, bir ayırım yapılmadan, tüm sektörlerde aynı ölçünün belirlenmiş olması bir başka tutarsızlıktır. Bu olumsuzluklara karşın, anlaşılır bir ölçüye göre örtülü sermayenin belirlenmesinin uygulamaya büyük bir rahatlık getireceği gözden uzak tutulmamalıdır.

5.2.2.1. Örtülü Sermaye Ölçüsü Olarak Borç Tutarı

Öz sermayenin üç katı oranı yalnızca ortak veya ilişkili kişilerden alınanlarla sınırlandırılmıştır. Diğer borçlarla birlikte, öz sermayenin üç katı aşılmışsa, ortak veya ilişkili kişilerden alınan borç bu oranı geçmiyorsa, örtülü sermaye uygulaması yapılmayacaktır. Üç katı geçip geçmediğinin saptanmasında ortak veya ilişkili kişilerden alınan borcun tamamı göz önünde tutulacaktır.

5.2.2.2. Borçlanma Oranı, Öz Sermaye Ve Borç Tutarı

Borçlanmanın öz sermayenin üç katını aşıp aşmadığının saptanmasında, VUK hükümlerine göre saptanan dönem başı öz sermayesi göz önünde tutulacaktır. Borç tutarı ise öz sermaye gibi değildir. Borç tutarı herhangi bir tarihte öz sermayenin üç katını aşarsa, aşan kısmın için örtülü sermaye uygulaması yapılacaktır. Yasa metninde aşan kısım örtülü sermaye sayıldığı belirtildiğinden, borcun öz sermayenin üç katını aştığı süre içinde örtülü sermaye uygulaması yapılacağı sonucuna varıyoruz. Örneğin 22.07.2007 de öz sermayenin üç katı aşılmış, 20.10 2007 de üç katın altına inmişse, aşan kısmın bu dönem için hesaplanan faizi gider kabul edilmeyecektir.

5.2.2.3. Banka veya Benzeri Kredi Kuruluşlarından Borçlanmalarda Oran

Ana faaliyet konusuna uygun olarak faaliyette bulunan banka veya kredi kurumlarından yapılan borçlanmalarda, bu banka veya kredi kurumu ilişkili kişi niteliğinde ise, borç tutarı %50 si ile orana esas alınacaktır. Yani bu durumda borcun öz sermaye tutarının altı katını aşan kısmı örtülü sermaye sayılacaktır. Daha doğru anlatımla bu kapsamdaki borç, öz sermayenin üç katı hesabına %50 tutarı ile katılacaktır. Örnek vermemiz gerekirse, öz sermayesi 100 birim olan kurum ilgili kişi sayılan bankadan 500 birim borç almışsa, borcun %50 si karşılaştırma kapsamında olacağından $500/2= 250$ birim öz sermayenin üç katını geçmediğinden örtülü sermaye uygulaması yapılmayacaktır. Bu kurum ayrıca ortağından da 100 birim borç almışsa, borç tutarı 350 birim olarak hesaplanacağından 50 birim için hesaplanan faiz örtülü sermayeye ödenen faiz sayılacak ve gider olarak kurum kazancından indirilemeyecektir.

5.2.3. Kur Farkı ve Benzeri Ödemeler

Yürürlükten kalkan 5422 sayılı Yasadaki örtülü sermaye düzenlemesinde örtülü sermayeye ödenen faizin gider kabul edilmeyeceği belirtilmişti. Ancak, maddenin uygulanmasında faiz kavramının kur farklarını da kapsadığı kabul edilmiş, buna göre vergi tarhiyatı da yapılmıştır. Yargı mercilerinin kur farklarını faiz kapsamında değerlendiren kararları olduğu gibi, kur farklarının gider kabul edileceğini onaylayan kararları da olmuştur. Yeni yasada örtülü sermaye niteliğindeki borcun kur farklarının da kurum kazancından düşülemeyeceği hüküm altına alınmış, bu konudaki uyuşmazlığa açıklık getirilmiştir.

Yeni düzenleme ile kur farklarının örtülü sermaye üzerinden faiz ödemesi sayılması bizce örtülü sermayeye faiz ödenmesi kavramına aykırıdır. Kur farkının faiz kapsamında sayılması da, sayılmaması da olayına özgü olarak değerlendirilmelidir. Çünkü örtülü sermayeye faiz ödenmesinin kurum kazancından indirilmemesi, orta-

ğın şirketten elde edeceği kar payının faiz adı altında ortağa aktarılmasını önlemek- tir. Yani şirketten ortağa bir değer aktarılması gerekir. Bu durum ortağın yabancı olup olmamasına göre farklı değerlendirilmek durumundadır. Türkiye’de yerleşik ortağın kuruma döviz cinsinden borç para vermesi durumunda ödenen faiz ve kur farkı aynı niteliktedir. İki unsur da ortağa bir çıkar sağlamaktadır. Ortak yabancı ülkede yerleşikse ve yerleşik olduğu ülke parası ile borç vermişse, şirkete verdiği 1.000 birim yabancı para cinsinden borcu, gene 1000 birim yabancı para olarak geri alıyorsa, alacağını tahsil etmiş, şirketten ortağa bir kaynak aktarılmamış olur. Bu durumda kur farkının örtülü sermayeye ödenen faiz kapsamında değerlendirilmesi, örtülü sermayeye ödenen faiz kavramına aykırıdır. 5520 sayılı Yasa ile kur farkı, örtülü sermayeye ödenen faiz sayıldığına göre, 1.1.2006 gününden başlayarak, örtülü sermaye üzerinden ödenen kur farkları gider kabul edilmeyecektir. Kavrama aykırı olması durumu değiştirmez. Yasanın lafzı kur farkının da gider kabul edilmemesi doğrultusundadır.

5.2.4. Örtülü Sermaye Sayılmayacak Borçlanmalar

KVK nun 12 nci maddesinin (6) ncı fıkrasında örtülü sermaye sayılmayacak borçlanmalar düzenlenmiştir. Buna göre, aşağıdakiler örtülü sermaye sayılmayacaktır:

a). Kurumların, ortaklarının veya ortaklarla ilişkili kişilerin sağladığı gayri maddi teminatlar karşılığında üçüncü kişilerden yapılan borçlanmalar. Üçüncü kişilerden yapılan borçlanmaların zaten örtülü sermaye niteliğinde olması söz konusu değildir. Ortakların teminat vermiş olmaları, bu borçlara örtülü sermaye niteliği kazandırmaz. Bu hüküm ihdas edici değil, açıklık getirici nitelikte sayılmalıdır.

b). Kurumların iştiraklerinin, ortaklarının veya ortaklarla ilişkili kişilerin, banka ve finans kurumlarından yada sermaye piyasalarından temin ederek aynı şartlarla kısmen veya tamamen kullandığı krediler. Bu hüküm uyumsuzluklara neden olacaktır. Borç veren kurumun şu veya bu biçimde bankalardan borçlanmış olması her zaman mümkündür. *“aynı şartlarla kısmen veya tamamen kullandığı krediler”* hükmünün kapsamı belirsizdir. Ortak veya ortaklarla ilişkili olanların, kuruma verdikleri borcun kullandığı kredilerden veya kendi kaynaklarından olup olmadığı tartışmalara ve uyumsuzluklara neden olacaktır. Finans kurumundan alınan borcun ortak kuruma aktarılan kısmına düşen faiz ve kur farkları olduğu gibi, borç aktarılan kuruma yansıtılsa borç tutarı ne olursa olsun, örtülü sermaye kabul edilmeyeceğinden, borç alan kurum tarafından gider yazılabilecektir. Maddeden anlaşılan budur.

c). 5411 sayılı Bankacılık Kanununa göre faaliyette bulunan bankalar tarafından yapılan borçlanmalar. Bankacılık sektörünün özelliğini vurgulayan bir hükümdür. Bankanın ana faaliyet konusu aldığı borç parayı, kredi olarak vermektir. Kredi verdikleri kişilerden aldıkları faiz ile borç aldıkları kişilere ödedikleri faiz arasındaki fark nedeniyle kazanç sağlamaktadırlar. Bu durumda şu veya bu gerekçe ile borç aldıkları yerlere ödedikleri faizin gider kabul edilmemesi ana faaliyet konusunda elde edilen kazancın gerçeğe aykırı olarak artması ve gerçek kazancı aşan matrah üzerinden vergilendirilmeleri sonucunu doğuracaktır. Madde metni bunu önlemektedir.

d). 3226 sayılı Kanun kapsamında faaliyet gösteren finansal kiralama şirketleri, 90 sayılı Ödünç Para Verme İşlemleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname kapsamında faaliyet gösteren finansman ve faktoring şirketleri ile ipotek finansman kuruluşlarının bu faaliyetleri ile ilgili olarak ortak veya ortakla ilişkili kişi sayılan bankalardan yaptıkları borçlanmalar.

5.2.5. Örtülü Sermaye Üzerinden Ödenen Faiz ve Benzerlerinin Muhataptaki Değerlemesi

KVK nun 12 nci maddesinin (7) inci fıkrasında, kazanç dağıtımı yönünden oldukça karmaşık, uygulanması zor bir düzenleme yapılmıştır. Örtülü sermaye kavramının esası, ortağın kar payını, faiz örtüsü altında almasıdır. Yani ortak (ortakla ilişkili kişiyi gizli ortak saymak gerekir), kurumdan faiz değil, temettü almış varsayılmaktadır. Bu kabule dayanılarak örtülü sermaye üzerinden faiz ve benzeri ödemelerin (kur farkları hariç) dağıtılmış kar payı, dar mükellefler için de ana merkeze aktarılan tutarlar sayılacağı hüküm altına alınmıştır. Hükümün uygulanmasında aşağıdaki olasılıkların üzerinde durulması gerekir:

5.2.5.1. Kurum, Örtülü Sermaye Uygulaması Yapmış ve Örtülü Sermaye Üzerinden Ödenen Faizi Kurum Kazancından Düşmemiştir:

Bu durumda örtülü sermaye üzerinden faiz ödeyen kurumun, bu faizi kurum kazancından düşmesi yeterli olmayacak, örtülü sermayenin gerçekleştiği hesap döneminin son günü itibariyle kar dağıtılmış sayılacağından, ödenen bu faiz üzerinden GVK nun 94 veya KVK nun 15 inci maddesi gereğince vergi kesintisi yapması gerekecektir:

Kendisine faiz ödenen ortak ise, sözü edilen hesap döneminin son günü itibariyle kar payı elde etmiş sayılacaktır. Kurumlar vergisi mükellefi ise; bu faiz ödemesini zaten gelir hesaplarına almış olacaktır. Ancak bu tutarı iştirak kazancı istisnası olarak vergi dışı tutulup tutulmayacağı tartışması yaşanacaktır. Çünkü iştirak kazancı istisnası kapsamında olduğunu belirleyen açık hüküm yoktur. Faiz ödenen gerçek kişi ise, temettü elde etmiş sayılacak ve GVK nun temettü hükümlerine göre beyan da bulunacaktır.

5.2.5.2. Örtülü Sermayeye Ödenen Faiz Vergi İnceleme Raporuna Dayanılarak Gider Kabul Edilmemiştir

Bu durumda, örtülü sermaye üzerinden faiz ödeyen kurumun kazancı ödenen bu faiz kadar artırılarak cezalı tarhiyat yapılacaktır. Faiz ödenen ortak kurumlar vergisi mükellefi ise, faiz geliri olarak bunu zaten beyan etmiştir. Düzeltme yapılacağı, yani kar payı sayılacağı anlaşılmaktadır. İştirak kazancı istisnasından yararlanma görüşü kabul edilirse, ortak kuruma vergi iadesi yapılması gerekecektir. Ancak bu düzeltme örtülü sermaye kullanan kurum adına salınan verginin kesinleşmiş ve ödenmiş olması durumunda yapılacaktır. Örtülü sermaye kullanan kurum adına salınan verginin kesinleşmesi ve ödenmesine kadar düzeltme zaman aşımı dolmuşsa ne olacaktır? Belli değildir.

Faiz ödenen ortak gerçek kişi ise, temettü elde etmiş sayılacaktır. Bu kişi elde ettiği faizi beyan etmiş, vergisini ödemişse, düzeltme yapılarak, fazla verginin kendisine iade edilmesi gerekecektir. Örnek vermemiz gerekirse, kurum ortağına 1.000 birim faiz ödemiştir. Ortak 1.000 birim faizi beyan etmiş ve %30 vergi dilimi üzerinden 300 birim vergi ödemiştir. Bu beyanname temettü geliri olarak düzeltilirse, 500 birim olarak beyan edilecek ve hesaplanan 150 birim vergiden kesilen 100 birim vergi mahsup edilecek ve 50 birim vergi hesaplanacaktır. Daha önce 300 birim vergi ödemediğinden 250 birim vergi iadesi alması gerekecektir. Bu da örtülü sermaye nedeniyle tarh edilen verginin kesinleşip ödenmesine bağlıdır. Düzeltme zaman aşımı burada da sorun olarak ortaya çıkacaktır.

5.3. Örtülü Kazanç Dağıtımı

Kurumlar vergisi, kurum kazancı üzerinden alınır. Kurum kazancı esasında ortakların kazancıdır. Yani ortaklara aktarılması gerekir. Ancak kurumun mali bünyesi yönünden kazancın bir kısmının, kurumda kalması, ortaklara dağıtılmaması gerekli olabilir. Bunun en yaygın örneği yedek akçelerdir. Ortaklara dağıtılın veya dağıtılmasın, kurum kazancının tamamı kurumlar vergisinin matrahı olacaktır. Kurum kazancının bir kısmının gider örtüsü altında, kurumlar vergisi alınmadan, ortağa aktarılması KVK nun örtülü kazanç hükümleri ile önlenmek istenmiştir.

Burada önemli bir kavram kargaşası ortaya çıkmaktadır. KVK nun 11 inci maddesinde transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazançların kurum kazancından indirilemeyeceği belirtilmiştir. Fakat gerek vergi idaresinin uygulamaları, gerekse yargı mercilerinin kararları ile örtülü kazanç dağıtımı bundan daha geniş kapsama yaygınlaştırılmıştır. Kuruma ait iktisadi kıymetlerin sermaye azaltışı dışında, ortaklara aktarılması da örtülü kazanç dağıtımı kapsamına alınmıştır. Gittikçe yaygınlaşan bu anlayış, örtülü kazanç dağıtımının tanımından kaynaklanmaktadır. Biz ödeden beri, örtülü kazanç dağıtımı kavramına yüklenen bu içeriği benimsemiyoruz. Katılmıyoruz. VUK nun 3 üncü maddesinde, yorumun, yasanın lafzına göre yapılacağı açıkça belirtilmiştir. Yasa metnine göre, örtülü kazanç dağıtımı niteliğindeki tutar kurum kazancından indirilmeyecektir. Kurumun iktisadi kıymetlerinin ortağa aktarılması, KVK nun 11 inci maddesinde düzenlenen gider kabul edilmeyen ödemelerle ilgili değildir. GVK nun 38 inci maddesi kapsamında değerlendirilmesi ve yorumlanması gerekir. Kanunen kabul edilmeyen giderleri belirleyen hükümler dayanak yapılarak, gelir elde edildiğinin var sayılması ve kurum kazancının, daha doğrusu kurum hasılatının artırılmasının olanaklı olmadığını savunuyoruz. Örnek vermemiz gerekirse, Şirket, ortağından emsal bedel üstünde iktisadi kıymet satın almışsa, amortismanı tabi iktisadi kıymet ise, emsal bedelin üstüne çıkan amortisman tutarı gider; emtia ise, emsal bedelin üstündeki tutar maliyet sayılmayacaktır. Ortağına maliyetinden düşük bedelle iktisadi kıymet satmışsa, maliyet bedelinin altındaki tutar gider kabul edilmeyecektir. Ancak bu satışın işletmeden çekilen değer niteliği kazanması ve bu niteliği ile emsal bedel kadar tutarının hasılat yazılması GVK nun 38 inci maddesi hükmü kapsamında olacaktır. Şirketin ortağından aldığı borç para karşılığında, emsalden yüksek faiz ödenmişse, emsalden yüksek faiz gider kabul edilmeyecektir. Ortağına emsalden düşük faizle borç para verirse, Şirketin yabancı kaynaklar için ödediği faizden ortağa verilen borca düşen faizi gider kabul edilmeyecektir. Bizim örtülü kazanç dağıtımı kavramı anlayışımız bu biçimdedir. Ancak, gerek vergi idaresinin uygulamalarının, gerek yargı mercilerinin kararlarının bu görüşümüz doğrultusunda olmadığı, örtülü kazanç dağıtımı kavramının şirket kaynaklarının ortaklarca kullanılması nedeniyle hasılat oluşması biçiminde yorumlandığının altını çizmek istiyoruz.

5.3.1. Örtülü Kazanç Dağıtımı Kapsamındaki Kurumlar Vergisi Mükellefleri

Yürürlükten kaldırılan 5422 sayılı KVK nda “*sermaye şirketlerince dağıtılan örtülü kazançlar*” ifadesi yer aldığından sermaye şirketi dışındaki kurumlar vergisi mükelleflerinin örtülü kazanç dağıtımının hükmün kapsamında olup olmadığı tartışma konusu olmuştu. 5520 sayılı yeni KVK nda bu ifade “*Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazançlar*” biçiminde değiştirilerek bu tartışmaya son verilmiştir.

5.3.2. Örtülü Kazanç Dağıtımı Kapsamındaki Kişiler

Örtülü kazanç dağıtımı ile kurum kazancının, kurumlar vergisi ödenmeden, gider görüntüsü altında, ortaklara aktarılmasının önlenmesinin amaçlandığını yukarıda belirtmiştik. Ancak kurum kazancının gizli ortağa aktarılması da söz konusu olabileceğinden ortak kavramı genişletilmiş “kurumla ilişkili kişiler” kavramı getirilmiştir.

KVK nun 13 üncü maddesinde kurum ortaklarının ilişkili kişi olduğu belirtildikten sonra, “kurumların veya ortakların ilgili bulunduğu gerçek kişi ve kurum” da ilişkili kişi sayılmıştır. Kanun maddesinde, bu kişilerin kurumu etkileme olanaklarının olup olmadığı önemli sayılmamıştır. Dolayısıyla, kurum ortağının veya ortağın ilişkili olduğu kişilerin sermaye payları, oy hakları gibi etkiyi belirleyen bir ölçü 13 üncü maddede yoktur. Ortaklık payları, oy oranları ne olursa olsun ilişki varsa, örtülü kazancın ilişkili kişi unsuru gerçekleşmiş sayılacaktır. Örtülü kazanç dağıtımı kapsamındaki kişiler aşağıda açıklanmaya çalışılacaktır.

5.3.2.1. Şirket Ortakları

Örtülü kazanç dağıtımının esas muhatabı şirket ortağı gerçek veya tüzel kişilerdir. Bunlara şu veya bu biçimde, kurumlar vergisi ödenmeden aktarılan şirket kaynakları, transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı sayılacaktır.

5.3.2.2. Kurumun İlgili Olduğu Gerçek Kişi ve Kurumlar

5520 sayılı KVK nun 13 üncü maddesinde kurumun ilgili olduğu gerçek veya tüzel kişinin ilişkili kişi olduğu belirtilmiştir. Kurumun ilgili olduğu kişi kendi ortaklarıdır. Kurum ortaklarının örtülü kazanç kapsamında olduğu zaten madde metninde belirtilmiştir. Bu nedenle “kurumla ilişkili kişi” kavramının ortak dışındaki kişileri amaçladığı kabul edilmek durumundadır. Ancak maddede kurumla ilişkili kişilerin tanımı yoktur. Bu kavram şu veya bu biçimde açıklanmış da değildir. Biz bu kavramın ortaklar dışındaki kişileri kapsamayacağı görüşündeyiz. Çünkü vergi hukukunda kıyas yapılamaz. Maddede bu kavram tanımlanmadığına, kapsamı belirlenmediğine göre; kurumla ilişkili kişinin ortak kavramı dışında yaygınlaştırılarak uygulanması olanaklı değildir. 2007 yılında yayınlanan KVK GT de kurumun ilgili olduğu gerçek kişi ve kurumdan ne anlaşılması gerektiği belirtilmiştir. Tebliğdeki açıklamaların göz önünde tutulması gerekir.

5.3.2.3. Kurumun Ortağı ile İlişkili Gerçek Kişiler

KVK nun 13 üncü maddesinde kurum ortağı ile ilişkili kişiler sayılmış ve sınırlandırılmıştır: Buna göre ortakların;

- Eşleri,
- Kendileri veya eşlerinin üst soy (usul) ve alt soyu (füru),
- Kendilerinin veya eşlerinin üçüncü derece dahil yan soy (civar) hısımları,
- Kendileri veya eşlerinin üçüncü derece dahil kayın (sıhri) hısımları

Ortakla ilişkili kişi sayılmaktadır.

5.3.2.4. Kurumun Ortağı ile İlişkili Kurumlar

Ortağın iştiraki kurum , ortakla ilişkili kurumdur. Ayrıca ortakla ilişkili gerçek ve tüzel kişilerin iştiraki kurum da ortakla ilişkili kurum sayılacaktır. Şirketin ortağı

tüzel kişi ise, bu tüzel kişinin ortağı gerçek kişinin kardeşi veya çocukları da, ilişkili kişi kapsamında olacak; bunlara sağlanan çıkarlar da örtülü kazanç dağıtımı kapsamında değerlendirilecektir.

5.3.2.5. Ortak Kurumun İlgili Olduğu Kurum

Bir şirketin tüzel kişi ortağının ilgili bulunduğu kurum kavramı kapsamlı bir tanımdır. Kurumun kendi ortağı olan tüzel kişinin ortak olduğu bir başka kurumla ticari ilişkisi örtülü kazanç kapsamında olabilecektir.

5.3.2.6. Kurum ile İdaresi Bakımından Doğrudan veya Dolaylı Olarak Bağlı Bulunduğu Gerçek veya Tüzel Kişi

KVK nun 13 üncü maddesinde, kurumun idaresi ile doğrudan veya dolaylı olarak bağlı bulunduğu gerçek veya tüzel kişi de ilişkili kişi sayılmıştır. Gerçek veya tüzel kişinin *“idaresi bakımından bağlı bulunduğu”* ifadesinden sonra gelen *“ya da nüfuzu altında bulundurduğu”* belirlemesi *“ya da”* yerine *“ve”* ile bağlansaydı; ilişkili kişi kavramı bu kadar genişlemez ve belirsizleşmezdi. Çünkü idare bakımından bağlılık, *“nüfuz altında bulunma”* ile sınırlandırılmış olurdu. Oysa madde metninden bu sınırlama yapılmamıştır. İdare bakımından bağlılıktan, yönetim kurulu üyeleri ve şirket müdürü gibi üst düzey idareciler amaçlanmış olsa dahi, bunların alt kademesindeki şirket çalışanlarının da dolaylı ya da dolaysız idare bakımından bağlılık olduğu ileri sürülebilecektir. Görüşümüz; şirket politikalarının saptanmasında etkili olmayan şirket çalışanlarının, şirketteki görevleri ne olursa olsun ilişkili kişi sayılmamaları gerekeceği doğrultusundadır. Madde metnine nüfuzu altında bulundurma *“ve”* sözcüğü ile bağlanmış olsaydı, şirket politikalarının saptanmasında etkili olma unsuru aranacaktı. Maliye Bakanlığı’nın açıklamalarının beklenmesinde yarar vardır. 1 Sayılı *“Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı”* Tebliğinin *“ilişkili kişi”* açıklamalarının göz önünde tutulması gerekir.

5.3.2.7. Kurumun Denetimi Bakımından Doğrudan veya Dolaylı Olarak Bağlı Bulunduğu Gerçek veya Tüzel Kişi

Bu tanım da oldukça geniş ve karmaşıktır. Bunun yasa metninde şirket murakıpları ve murakıplarla ilişkili kişilerle sınırlandırılması gerekirdi. Bu ifade pek çok gerçek veya tüzel kişiyi ilişkili kişi kapsamına almıştır.

5.3.2.8. Kurumun Sermayesi Bakımından Vasıtasız veya Vasıtalı Olarak Bağlı Bulunduğu Gerçek Kişi ve Kurumlar

Maddede belirtilen *“sermaye”* açıklanması gereken bir kavramdır. Çünkü Sermaye genellikle kayıtlı sermayeyi içerir. Şirketin kayıtlı sermayesinde payı olan gerçek veya tüzel kişi zaten ortak niteliği ile örtülü kazanç dağıtımı kapsamındadır. Ortaklar için *“Sermayesi bakımından vasıtalı veya vasıtasız bağlı bulunma gibi”* bir ölçü koymanın gereği yoktur. Kurumun öz sermayesi bakımından bağlı bulunduğu gerçek veya tüzel kişi kavramının da belirlenmesi oldukça güçtür. Öz sermaye ile bağlı olan gerçek veya tüzel kişilerin de ilke olarak şirketin ortaklarının olması gerekir. Geniş anlamda sermaye, borçları da kapsar. Bu durumda şirkete borç vermiş gerçek veya tüzel kişiler de örtülü kazanç dağıtımı kapsamında mı olacaklardır? Şirket borcu transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı kapsamında olmadığına göre; şirketten alacaklı olan kişiyi, örtülü kazanç dağıtımı kapsamında sayılması uygulamada nasıl yönlendirilecektir? Bir zaman şirketten alacaklı olan kişi, sonradan şirkete borçlanırsa, örtülü kazanç dağıtımı mı yapılacaktır? Bizce bu kavram oldukça belirsizdir.

5.3.2.9. Kurumun İdaresi ve Denetimi Bakımından Bağlı Olduğu Gerçek Kişilerin Yakınları

Kurumun idaresi ve denetimi bakımından bağlı olduğu yönetim kurulu üyeleri, müdür ve üst düzey yöneticileri ilişkili kişi sayılmıştır. Bunların yakınları da ilişkili kişi kapsamına alınmıştır.

5.3.2.10. Kurumun Nüfuzu Altında Bulundurduğu Gerçek veya Tüzel Kişiler.

Bu kavram da belirsizdir. Açıklanmasına gerek vardır. Kurumun nüfuzu altında bulundurduğu tüzel kişi, kurumun fiyali olabilir. Dolayısıyla kurumun fiyaline örtülü olarak aktardığı değerler, örtülü kazanç dağıtımı uygulamasının konusu olabilecektir. Ancak nüfuzu altında bulundurduğu gerçek kişinin açıklanması gerekir. Adi ortaklık amaçlanmış olamaz. Çünkü, tüzel kişi de değildir. Gerçek kişi de değildir. Belki geniş bir yorumla iş ortaklığı bu kapsamda sayılabilir. İş ortaklığına borç para verilmesinin bu kapsamda sayılmasının çok önemli sonuçları olacağının da göz önünde tutulması gerekir. Çünkü adi ortaklık statüsünde olan iş ortaklıklarının teşvilli sermayeleri olmayacaktır. Bu iş ortaklıklarının sermaye gereksinimi, ortakları kurumlar tarafından karşılanmak zorundadır. Borç para yönünden göz önünde tutulursa, adi ortaklık veya iş ortaklığının ortaklardan aldığı veya ortaklara ödediği paralar, sermaye artırımı veya azaltımı niteliğindedir.

5.3.3. Mal ve Hizmet Alım Satımı ve Örtülü Kazanç

KVK nun 13 üncü maddesinde kurumun ilişkili kişilerle mal veya hizmet alım satımının kapsamı da belirlenmiştir. Buna göre, alım, satım, imalat ve inşaat işlemleri, kiralama veya kiraya verme işlemleri, ödünç para alınması veya verilmesi, ikramiye, ücret ve benzeri ödemeleri gerektiren işlemler mal veya hizmet alım satımı olarak değerlendirilecektir.

5.3.4. Örtülü Kazanç ve Emsalinden Yüksek veya Düşük Bedel

KVK nda, kurumun örtülü kazanç dağıtımı kapsamındaki kişilerle alım satım işleminde bulunması, transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtılmış sayılması için yeterli değildir. Bu alım satım işlemi emsallere uygunluk ilkesine aykırı ise örtülü kazanç dağıtılmış sayılacaktır.

Örtülü kazanç dağıtımı düzenlemesinin amacı, kurum kazancının, gider örtüsü altında kurumlar vergisinden kaçırılarak ortağa aktarılmasının önlenmesidir. Bu amacın doğal sonucu da işlemde ortağa kaynak aktarma amacının aranmasıdır. Oysa, transfer fiyatlandırılması yoluyla örtülü kazanç dağıtımında bu subjektif unsurun etkisi yoktur. Ortağa kaynak aktarma amacı olsun olmasın, işlemler yasadaki objektif ölçüler kapsamında ise, örtülü kazanç dağıtımı söz konusu olacaktır.

Transfer fiyatlandırması yolu ile örtülü kazanç dağıtımının diğer unsuru emsallere uygunluk ilkesi yasanın 13 üncü maddesinde emsal bedele uygunluk, *“ilişkili kişilerle yapılan mal veya hizmet alım veya satımında uygulanan fiyat veya bedelin, aralarında böyle bir ilişkinin bulunmaması durumunda oluşacak fiyat ve bedele uygun olması”* biçiminde tanımlanmıştır. Ancak bu tanımla yetinilmemiş, aşağıdaki ölçüler ayrıca düzenlemiştir.

5.3.4.1. Karşılaştırılabilir Fiyat Yöntemi

KVK nun 13 üncü maddesinde bu yöntem, *“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” olarak tanımlanmıştır. Karışık bir tanımdır. Ancak emsal bedele uygunluk tanımı ile hemen hemen aynıdır.

5.3.4.2. Maliyet Artı Yöntemi

Bu yöntem de yasada “*emsallere uygun fiyatın ilgili mal veya hizmet maliyetlerinin makul brüt bir kar oranı kadar artırılması suretiyle hesaplanması*” olarak tanımlanmıştır. VUK nun 267 nci maddesinin ikinci sırasındaki maliyet bedeli esas tanımina paralel bir tanımdır. Ancak, tanım kötü yapılmıştır. Türkçe olarak anlaşıl-mazdır. VUK nun 267 nci maddesindeki terimler ve cümle yapısıyla ifade edilmesi daha doğru olurdu.

5.3.4.3. 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 karı düşülerek hesaplanması” olarak tanımlanmıştır. Hükümden ilişkili kişiye yapılan satışın, bu kişi tarafından üçüncü kişiye satış fiyatının esas alınacağı; bundan kar oranının düşülerek yeniden satış fiyat yönteminin bulunacağı anlaşılmaktadır. Oldukça karmaşık bir yöntemdir. Ayrıca gerekçeden anlaşıldığına göre, gerçekleşmiş satış fiyatı değil, varsayıma dayalı satış fiyatı baz alınacaktır. Uygulamada pek çok uyumsuzlığa neden olacaktır.

5.3.4.4. Diğer Yöntemler

KVK nun 13/4-ç maddesinde, karşılaştırılabilir fiyat, maliyet artı, ve yeniden satış fiyatı yöntemlerinden biri ile emsallere uygun fiyata ulaşma olanağı yoksa, mükellefin işlemlerin mahiyetine uygun bir yöntemi kendisinin seçebileceği belirtilmiştir. Yeni yasada, eski yasadaki “*emsalinden yüksek veya düşük*” kavramından daha da karmaşık ölçüler belirlenmiştir. “*Yöntemlerden biri ile emsallere uygun fiyata ulaşma olanağı yoksa*” ne demektir? Bunun objektif ölçüsü nedir? Mükellefin kendi belirleyeceği yöntemi vergi idaresi ne gibi nedenlerle uygun bulacak veya bulmayacaktır. Bu soruların hiç birine yanıt verilmemektedir. Maliye Bakanlığı’nın açıklamasını beklemek gerekecektir.

1 Seri No.lu KVK GT. ndeki ifade bu ölçülere açıklık getirmekten çok uzaktır. Hatta olayı daha da karmaşıktır. 1 Seri No.lu KVK GT. ndeki ifade aynen aşağıya alınmıştır:

“Emsaller uygun fiyat ve bedele ulaşmak için yukarıda yer verilen yöntemlerden en uygun olanının seçilmesinde öncelikle mükellefin ilişkisiz kişilerle yaptığı işlemlerde kullandığı fiyat veya bedel iç emsal olarak karşılaştırmaya esas ölçü alınacak olup, bu şekilde kullanılan fiyat veya bedelin bulunmaması veya güvenilir olmaması halinde doğrudan benzeri nitelikteki mükellef veya kurumların işlemleri dış emsal olarak esas alınabilmektedir. Ayrıca burada önemli olan emsallere uygun fiyat veya bedelin en doğru ve güvenilir şekilde tespit edilmesi olup iç ve dış emsallerinin bir arada kullanımı da mümkündür.”

5.3.4.5. Yöntemin Maliye Bakanlığı ile Birlikte Belirlenmesi

KVK nun 13/5 maddesine göre, “*mükellefin talebi üzerine Maliye Bakanlığı ile anlaşarak*” yöntem belirlenebilecektir. Maliye Bakanlığı ile uyularak belirlenecek yöntem, yasada sayılan üç yöntemden biri olabileceği gibi, mükellefin kendisinin

belirleyeceği (KVK md 13/4-ç) yöntemin de olabileceği görüşündeyiz. Bu yöntemin uygulanma süresi de anlaşımda yer alacaktır. Ancak üç yılı aşan bir süre olmayacaktır. Bu durumda, farklı bir yöntemin daha uygun olduğu biçiminde vergi idaresinin (inceleme elemanlarının) eleştiri ve tarhiyat yapmalarının artık söz konusu olmaması gerekir. Ancak gene de Maliye Bakanlığı'nın görüş bildirmesinin beklenmesinde yarar vardır.

5.3.4.6. Yöntem Seçiminde Öncelik ve Seçilen Yöntemin Bağlayıcılığı

KVK nun 13 üncü maddesinin 4 üncü fıkrasında belirtilen yöntemlerin seçiminde öncelik var mıdır? Yasadaki sıraya uyulacak mıdır? Uygun yöntem nasıl saptanacaktır? Bu soruların yanıtı madde metninde yoktur. Ancak Maliye Bakanlığı ile yöntem seçim anlaşması yapılması ile ilgili hüküm, bu anlaşma yapılamadan seçilen yöntemin eleştiri ve tarhiyat konusu yapılabileceğini çağrıştırmaktadır. Öte yandan, yasada bağlayıcı ve objektif bir ölçü getirilmemiş olması göz önünde tutulduğunda, mükellefin uyguladığı yöntemin eleştiri yapılması olanağının çok sınırlı olduğu sonucuna varılmaktadır.

Bu sorunların bizim yorumumuzla çözümlenmesi olanağını bulamıyoruz. Bu nedenle Maliye Bakanlığı'nın açıklamalarını beklemek gerekecektir.

5.3.5. Örtülü Kazanç Dağıtım Biçimleri

KVK nda, transfer fiyatlandırması yolu ile örtülü kazanç dağıtımı alım-satım, imalat ve inşaat işleri; Kiralama ve kiraya verme işlemleri; ödünç para alınması ve verilmesi; İkramiye, ücret, ve benzeri ödemeleri gerektiren işlemler olarak belirlenmiştir. Anılan maddede hizmet işlemlerinden söz edilmemiştir. Bu bir eksikliktir. Ancak hizmet işlemlerinin de örtülü kazanç dağıtımı kapsamı olarak değerlendirileceği gözden uzak tutulmamalıdır. Madde metninde somut olarak belirtilmemiş olmasını özensizlik ve savsaklama olarak değerlendiriyoruz. Bir başka anlatımla madde metni açık değildir. Bu nedenle VUK nun 3üncü maddesi hükmü gereğince, amaca bakarak yorum yapmak gerekir. Amaç yönünden değerlendirildiğinde, hizmet işlemlerini kapsamda saymak gerekir.

Bu işlemlerde örtülü kazanç dağıtımı özetle aşağıdaki gibidir:

5.3.5.1. Alım-Satım, İmalat ve İnşaat İşlemleri

Bu işlemler nedeniyle, kurum ilişkili kişilerden alım yapıyorsa, emsaline uygun fiyattan yüksek fiyatla işlem yapılmışsa, örtülü kazanç dağıtımı söz konusu olacaktır. Kurumun ATİK edinme niteliğindeki işlemlerde, emsaline uygun fiyatın üstündeki bedelin amortismanının kanunen kabul edilmeyen gider sayılması gerekir. Kurum, ilişkili kişilere, satışta bulunuyorsa, emsaline uygun fiyattan düşük fiyatla işlem yapmışsa, aradaki fark kurum geliri sayılacaktır.

5.3.5.2. Kiraya Verme ve Kiralama İşlemleri

Kurum, ilişkili kişiye mal veya hak kiraya vermişse, emsaline uygun fiyattan düşük fiyatla işlem yapmışsa, aradaki fark gelir sayılacaktır. Mal veya hak kiralamışsa, emsaline uygun fiyattan yüksek fiyatla işlem yapmışsa, aradaki fark gider kabul edilmeyecektir.

5.3.5.3. Ödünç Para Verilmesi veya Alınması

Kurum ilişkili kişiden borç para almışsa, ödenen faiz emsaline uygun faizden yüksek ise aradaki fark gider kabul edilmeyecektir. Kurum ilişkili kişiye borç para vermişse, alınan faiz emsaline uygun faizden düşükse aradaki fark gelir sayılacaktır.

5.3.5.4. İkramiye Ücret ve Benzeri Ödemeleri Gerektiren İşlemler

Bu işlemler nedeniyle, kurum ilişkili kişiye emsaline uygun ücretten fazla ücret ödemişse, aradaki fark gider yazılmayacaktır.

5.3.5.6. Transfer Fiyatlandırması Yolu ile Örtülü Kazanç Dağıtılmasında, Dağıtımın Karşısındaki Kişide Yapılacak Düzeltme

KVK nun 13/6 maddesinde transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazancın, gelir ve kurumlar vergisi kanunlarının uygulanmasında, koşulların oluştuğu hesap döneminin son günü itibariyle dağıtılmış kar payı veya dar mükellefler için ana merkeze aktarılan tutar sayılacağı belirtilmiştir.

Bu hüküm uygulamada büyük karışıklık yaratacaktır. Şöyle ki;

a. Ortak gerçek kişi yönünden. Kurumun gerçek kişi ortağa faizsiz borç verdiğini varsayarsak, kurum emsal faiz oranı ile hesaplanan kadar gelir elde etmiş sayılacak ve ortak da borç para verme işlemi ile ilgili dönemin son günü itibariyle, ortaklık payı yani menkul sermaye iradı elde etmiş mi sayılacaktır? Diğer sorular şunlardır:

Ortağın elde ettiği menkul sermaye iradının tutarı nedir? Kurum, emsal faiz tutarı kadar matrah üzerinden kurumlar vergisi ödeyeceğine göre, bu kurumlar vergisinden sonra kalan tutar mı menkul sermaye iradı sayılacaktır? Yoksa emsal faizin tamamı mı menkul sermaye iradıdır? Önce emsal faizin tamamı üzerinden ortağa vergi tahiyatı yapıp, kurum için yapılan tarhiyat kesinleşip; ödenince, ortağa yapılan tarhiyat düzeltilecek midir? Bu arada zaman aşımı süresi geçmişse veya ortak uzlaşma tutanağı imzalamış ise, düzeltme yapılabilecek midir?

b. Ortak kurum yönünden. Kurumun, kurum ortağına borç para vermesi durumunda, emsalden düşük faiz uygulanmasaydı, iştirak edilen kurumdaki matrah artışı kadar, iştirak eden kurumda matrah azalışı oluşacaktır. Bu göz önünde tutulacak mı? Yoksa emsalden düşük faiz tutarı kadar iştirak eden kurum kazanç elde etmiş mi sayılacaktır? Bu kazanç iştirak kazancı istisnasından yararlanacak mı?

c. Ortakların tümü yönünden. Kasa şişkinlikleri nasıl yorumlanacaktır? Kurum kasası makulün çok üstünde borç kalanı vermişse, şimdiye kadar ki uygulama, bu kasa şişkinliğinin örtülü kazanç dağıtımı sayılarak, emsal faiz kadar kuruma tarhiyat yapılması biçiminde idi. Aynı uygulama benimsenirse, transfer fiyatlandırması yoluyla kazanç kime dağıtılmış sayılacaktır? Ortakların hepsine dağıtılmış sayılacaksa, sermaye payları oranında mı dağıtılmış sayılacaktır? Çok ortaklı şirketlerde sorun nasıl çözülecektir?

d. İlişkili kişinin dar mükellef olması ve Türkiye’de iş yeri ve daimi temsilcisinin olmaması

Türkiye’de işyeri veya daimi temsilcisi bulunmayan dar mükellefin Türkiye’de elde ettiği kar payı vergi kesintisi yolu ile vergilendirilmektedir. Dolayısıyla, dar mükellef bünyesinde vergileme ve düzeltme yapılması söz konusu olmayacaktır. Dağıtım yapan kurumda yapılması zorunlu stopaj dışında işlem yapılamayacaktır.

5.3.5.7. İki de Tam Mükellef Kurumlarda Vergi Ziyamın İki Kurumun Ödeyeceği Vergide Birlikte Göz Önünde Tutulması

Örtülü kazanç dağıtımının objektif ve sübjektif unsuru vardır. Objektif unsur yukarıda belirtilen koşulların gerçekleşmesidir. Bu unsurlar gerçekleştiğinde objektif

unsur yönünden örtülü kazanç dağıtımının kabulü gerekir. Ancak, örtülü kazanç dağıtımı konusunda kurum iradesinin de oluşması yani subjektif unsurun gerçekleşmesi gerekir. Objektif unsurlar gerçekleşmişse, örtülü kazanç dağıtımı işleminin yapılması, subjektif unsurun varlığı kabul edilir. Subjektif unsurun gerçekleşmediği, örtülü kazanç dağıtımı amacının olmadığını ileri süren tarafın yani mükellefin bunu ispatlaması yükümlülüğü vardır. Beyyine külfeti mükellefindir. İşte bu yönden mükellef kurum, örtülü kazanç dağıtımı sayılan işlemde, örtülü kazanç dağıtımından beklenen sonuçların doğmadığını ortaya koyarak, subjektif amacı olmadığını, dolayısıyla işlemin örtülü kazanç sayılamayacağını ileri sürebilecektir. Bunun en yaygın örneği, örtülü yoldan dağıtıldığı ileri sürülen kazancın aktarıldığı kurumda aynı oran ve ağırlıkta vergilendirildiği gerçeğidir.

Yürürlükten kalkan 5422 sayılı Yasanın örtülü kazanç dağıtımı hükmü ile ilgili Danıştay kararlarında bu yönde değerlendirmeler vardır.

Danıştay 4. Daire'nin 18.10.1988 gün, E.1987/4073, K.1988/3511 sayılı kararında aşağıdaki gerekçe dayanak yapılmıştır:

“Diğer taraftan kurumlar yönünden örtülü kazanç dağıtıldığının kabulü için, ilgili kurumlar arasındaki çeşitli ilişkilerin, bu kurumların ödeyecekleri verginin azaltılması veya vergilendirilecek kazancın döneminin kaydırılmasına dönük olması, bunun da incelemeyle ortaya konması gereklidir.”

Gene Danıştay 4. Dairenin 8.11.1989 gün ve E.1988/3238, K.1989/3847 sayılı kararında aşağıdaki değerlendirme yapılmıştır:

“Diğer taraftan yine örtülü kazançtan söz edebilmek için yapılan muameleler sonucunda bir vergi kaybına neden olunduğunun da somut biçimde ortaya konması gereklidir. Eğer söz konusu ilişki sonucunda vergi kaybına sebep olduğu saptanamazsa, artık örtülü kazançtan da söz etmeye imkan yoktur.”

Danıştay 4. Dairenin bir başka kararı da aynı yöndedir. 25.12.1989 gün, E.1987/4359, K.1989/4393 sayılı kararında;

“Durum böyle olunca aynı holding bünyesinde yer alan şirketler arasında finans kaynaklarını holding amacı doğrultusunda iş birliği içinde kullanmak, finans ihtiyacı karşılanan şirketlerin de kurumlar vergisi mükellefi olmaları ve vergi kaybına neden olmamaları halinde, örtülü kazanç dağıtımı olarak kabul edilemez.”

Bir başka karar:

“Holdinge bağlı şirketlerin biri lehine hesaplanan faizin diğer şirketin giderini teşkil ettiği ve kurumlar vergisinin de artan oranlı bir vergi olmaması nedeniyle vergi kaybindan söz edilemeyeceği ve örtülü kazanç dağıtımının kabulüne imkan bulunmadığı” için tarhiyat kaldırılmıştır. (Danıştay 4. Dairenin 23.02.1994 gün, E.1992/4441, K.1994/1057 Sayılı karar)

Ancak bu kararlara tam aykırı Danıştay kararları da vardır. Örneğin Danıştay 3. Dairenin 17.06.1996 gün, E.1996/952, K.1996/2396 sayılı kararda “*örtülü kazancın mevcudiyeti için Hazine zararının bulunması aranmayacağı gibi, kendisine örtülü kazanç sağlanan diğer kurumun bu örtülü kazancı beyan etmiş olması da örtülü kazancı dağıtan kurum hakkında matrah farkı tespitiyle tarhiyat yapılmasına engel olmayacağı” ifade edilmiştir. Dolayısıyla 5422 sayılı Yasanın örtülü kazanç hükümleri ile ilgili Danıştay kararlarında, subjektif unsur, örtülü olarak kazanç dağıtma iradesinin varlığının aranıp aranmayacağı konusunda duraganlık (istikrar) yoktur.*

Yeni yürürlüğe giren 5520 sayılı KVK nun transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtılması hükümlerinde ise, “*transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazanç, Gelir ve Kurumlar Vergisi kanunlarının uygulanmasında, bu maddedeki şartların gerçekleştiği hesap döneminin son günü itibarıyla dağıtılmış kar pay veya dar mükellefler için ana merkeze aktarılan tutar sayılır*” dendiğinden sonra “*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*” hükmüne yer verilmiştir.

Bu hüküm sübjektif unsurun, yani örtülü olarak kazanç dağıtma iradesinin olup olmadığını yeniden gündeme taşımıştır. (A) kurumu ile (B) kurumu arasında transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı söz konusu ise, tek kurumdaki vergi ziyayı değil, diğer kurumdaki vergi ziyayı da göz önünde tutulacaktır. Maddeden çıkarıldığımız anlam budur. (A) kurumu, ilişkili olduğu (B) kurumundan emsaline uygun fiyattan daha yüksek fiyatla mal veya hizmet almışsa, matrahı aradaki fark kadar artırmak gerekecektir. Ancak, bu hüküm gereği, (B) kurumu matrahının da aradaki fark kadar azaltılması gerekecektir. Bu düzeltme yapıldığında, toplam olarak bir vergi ziyayı oluşmayacağından örtülü kazanç dağıtımı nedeniyle vergi tarhiyatı yapılmayacaktır. Aynı şekilde (A) kurumu (B) kurumuna faizsiz borç verdiğinde (A) kurumunun matrahı emsaline uygun faiz kadar artırılacaktır. Fakat aynı zamanda (B) kurumunun matrahı da emsali faiz tutarı kadar azaltılacağından toplam olarak vergi ziyayı oluşmayacak, dolayısıyla, örtülü kazanç yönünden tarhiyat yapılmayacaktır. Ancak (B) kurumu faaliyet sonucu zarar ise ve bu nedenle matrah beyan edilmemişse, iki kurum birden göz önünde tutulduğunda da vergi ziyayı oluşmaktadır. Bu durumda bile (B) kurumunun zararı artırılarak ertesi yıla devredilecek ve örtülü kazanç dağıtımı nedeniyle ertesi yıllar matrahlarının düzeltilmesi gerekecektir. İşte bu düzeltmeyi yapabilmek için, örtülü kazanç nedeniyle (A) kurumundaki ek tarhiyatın kesinleşmiş olması gerekmektedir.

Transfer fiyatlandırması yolu ile örtülü kazanç dağıtılması konusunda daha ayrıntılı bilgi ve değerlendirme, Yılmaz Özbacı’nın 5520 sayılı Yasa ile ilgili Kurumlar Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları Kitabına bakılması, ayrıca Maliye Bakanlığı’nca transfer fiyatlandırmasına özgü Tebliğdeki açıklamaların göz önünde tutulması gerekir.

5.3.5.8.Örtülü Kazanç Dağıtımı, Vergilendirme Dönemi ve Muhasebeleştirilmesi

Yukarıda da belirttiğimiz gibi, örtülü kazanç dağıtım yöntemleri;

- Bazı mal ve hizmetler, ilişkili kişilerden yüksek bedelle satın alınmış olabilir.
- Bazı mal ve hizmetler, ilişkili kişilere düşük bedelle satılmış olabilir.

Bazı mal ve hizmetlerin ilişkili kişilerden yüksek bedelle satın alınması durumunda, aradaki fark işlem tarihini içeren dönemin matrahına eklenecektir. Bu ekleme aradaki farkın kanunen kabul edilmeyen gider olarak muhasebeleştirilmesini gerektirir. Görüşümüz, işlemin yok sayılmayacağı, daha doğru bir ifade ile aradaki fark kadar tutarın muhasebeleştirilmeyeceği biçimindedir. Çünkü işlem yapılmıştır.

Muvazaa konu dışıdır. Muvazaa olsun olmasın, aradaki fark kurum kazancından indirilmeyecektir. Yani muhasebe ile değil, vergi matrahı ile ilgili bir işlemdir.

5.4. Yedek Akçeler

Her ne şekilde olursa olsun, kardan yedek akçe ayrılması durumunda bu yedek akçeler kurum kazancından indirilemeyecektir. (Yedek akçenin yasalar veya ana statü gereğince ayrılmış olması dahil)

5.5. Kurumlar Vergisi ile Her Türlü Para Cezaları, Vergi Cezaları Gecikme Zamları ve Gecikme Faizleri

KVK nun 11/1-d maddesi hükmüne göre, 6183 sayılı Kanun hükümlerine tabi her türlü kamu alacağının zam, ceza ve faizi kurum kazancından indirilmeyecektir. VUK nun 112 nci maddesi gereğince ödenen faizler de kurum kazancından indirilemez.

5.6. Menkul Kıymet Pazarlama Komisyonları

KVK nun 11/1-e maddesine göre, menkul kıymetlerin itibari değerinin altında ihracından doğan zararlar ile bu menkul kıymetlere ilişkin olarak ödenen komisyonlar ve benzeri her türlü gider kurum kazancından indirilemeyecektir. Ancak, kanunlarla veya kanunların verdiği yetkiye dayanarak tespit edilen hadler nedeniyle böyle bir zarar oluşuyorsa, o zaman kurum kazancından indirilebilecektir. Hüküm, tahvil, finansman bonusu vb. menkul kıymetlerin ihracındaki zararlar ile ilgilidir. Kurumların şu veya bu nedenle edindikleri menkul kıymetleri, alış bedelinin altında satmaları, bu hüküm kapsamında değildir. Kurum kazancından düşebileceklerdir.

5.7. Yat, Kotra, Uçak, Helikopter vb Taşıtların Giderleri

İster kiralama yoluyla kullanılsın, ister işletmenin aktifine kayıtlı olsun, yat, kotra, tekne, sürat teknesi gibi motorlu deniz araçları ve uçak helikopter gibi hava taşıtlarının giderleri ve amortismanları kurum kazancından indirilemeyecektir. Ancak kurumun esas faaliyet konusu ile ilgili araçlara ilişkin bu giderler kurum kazancından indirilebilecektir.

5.8. Suçtan Doğan Maddi ve Manevi Zararlardan Dolayı Ödenen Tazminatlar

Yürürlükten kaldırılan 5422 sayılı Yasada böyle bir hüküm yoktur. 5520 sayılı Yasa ile “Sözleşmelerde ceza şartı olarak konan tazminatlar hariç olmak üzere kurumun kendisinin, ortaklarının, yöneticilerinin ve çalışanlarının suçlarından doğan maddi ve manevi tazminat giderleri”nin kurum kazancından indirilemeyeceği belirtilmiştir (KVK md. 11/1-g). Bu hüküm GVK nun 41/5 maddesine paralel düzenlenmiştir. İçeriği tam anlaşılmaz değildir. GVK nun 40/3 maddesinde, işle ilgili olmak koşulu ile, mukaveleye veya ilama veya kanun emrine istinaden ödenen zarar, ziyan ve tazminatların gider yazılacağı belirtilmiştir. Aslında GVK ndaki bu hüküm, kurum kazancının saptanmasında da hangi tazminatların kazançtan indirilebileceğini ortaya koymaktadır. Kurum kazancından indirilemeyecek tazminatları da belirtecek bir hükme gerek yoktur. Suçtan doğan tazminatın zaten işle ilgili olmaması gerekir. Maliye Bakanlığı açıklamaları, yargı kararları ile konunun açıklığa kavuşması beklenmelidir.

5.9. Basın Yoluyla İşlenen Fiillerden veya Radyo ve Televizyon Yayınlarından Doğacak Zarar Karşılığı Tazminatlar

Basın yoluyla işlenen fiillerden veya radyo ve televizyon yayınlarından doğacak tazminatlar, zaten suç sayılan fiiller nedeniyle ödenecektir. Dolayısıyla, KVK nun 11/1-g maddesi hükmü kapsamındadır. Ancak KVK nun 11/1-h maddesi ile özel olarak belirtilmesine gerek duyulmuştur. Bizce mükerrer bir hükümdür.

5.10. Alkol ve Alkollü İçkiler ile Tütün ve Tütün Mamullerine Ait İlan ve Reklam Giderleri

KVK nun 11/1- i maddesinde bu giderlerin %50 sinin kurum kazancından indirilebileceği belirtilmiştir. Ancak Bakanlar Kurulunun bu oranı %(0) a kadar indirme veya %100 e kadar artırma yetkisi vardır. Aynı hüküm yürürlükten kaldırılan 5422 sayılı Yasada da vardı. 5422 sayılı Yasa ile ilgili 90/1081 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile oran %(0) a indirilmiş olduğundan, bu giderlerin tamamı kurum kazancından indirilebiliyordu. Anılan Kararnamenin 5520 sayılı Yasadaki bu hüküm için geçerli olup olmayacağı tartışmalıdır. Bizce, oranı %(0) a indiren yeni bir Bakanlar Kurulu Kararı'na gerek vardır. 5520 sayılı Yasanın Geçici 1 inci maddesindeki “*Bu kanunla tanınan yetkiler çerçevesinde Bakanlar Kurulu tarafından yeni kararlar alınuncaya kadar, 193 sayılı GVK ile 5422 sayılı Kanun kapsamında vergi oranlarına ve diğer hususlara ilişkin olarak yer alan Bakanlar Kurulu Kararlarında yer alan düzenlemeler, bu Kanunda belirtilen yasal sınırları aşmamak üzere geçerliliğini korur*” hükmü yeni bir Bakanlar Kurulu yayınlanmasa da eski Bakanlar Kurulu Kararı gereğince bu giderlerin tamamının kurum kazancından indirilmesi biçiminde bir uygulamaya izin vermektedir. Ancak Maliye Bakanlığı'nın hiç olmazsa tebliğ bazında bu doğrultuda açıklamada bulunmasına gerek vardır. 1 Seri No.lu KVK GT. nde Bakanlar Kurulu Kararının uygulanacağı, yani bu giderlerin tamamının kazançtan indirilebileceği belirtilmiştir.

İKİNCİ BÖLÜM

KURUMLAR VERGİSİ VE BEYANNAME

Kurumlar vergisi, beyanname verilerek veya vergi kesintisi yolu ile tarh ve tahakkuk ettirilmektedir. Yıllık beyanname yöntemi tam mükellef kurumlar için tarh ve tahakkuk yöntemidir. Dar mükellef kurumlar için; yıllık beyanname, özel beyanname ve vergi kesintisi yöntemleri ile vergi tarh ve tahakkuk ettirilir.

1.TAM MÜKELLEFİYETTE KURUMLAR VERGİSİ BEYANNAMESİ

A. KURUMLAR VERGİSİ BEYANNAMESİNİN İÇERİĞİ

Tam mükellefiyette kurumlar vergisi yıllık beyanname ile tarh ve tahakkuk ettirilir. Vergilendirme dönemi VUK nda tanımlanan hesap dönemidir. Hesap dönemi genellikle takvim yılı ile çakışır. Bazı özel durumlarda Maliye Bakanlığı'na başvurularda, takvim yılı dışında, gene yıllık özel hesap dönemi belirlenmesi istenebilir. Takvim yılı dışında özel hesap dönemi uygulayan mükellef sayısı çok azdır. Ayrıca işe başlama ve işi bırakmada, hesap dönemi takvim yılından az olmaktadır. Kurumlar vergisi beyannamesinde, bir hesap döneminde kurumun vergiye tabi yurt içi ve yurt dışı gelirlerinin tamamı yıllık beyannamede gösterilecektir. Genel olarak kurumlar vergisinden istisna kazançlar dahil kurum kazancı saptanmakta, istisna kazançlar bu kazançtan indirilmektedir.

1. Kurumlar Vergisi Beyannamesinin Kapsamı

Kurumlar vergisi beyannamesi kurumun hesap dönemi içindeki yurt içi ve yurt dışı faaliyet sonuçlarını kapsar. İlke olarak kurumun faaliyet sonuçları tek beyanname- de gösterilir. Kurumlar vergisi mükelleflerinin şubeleri, ajansları, alım-satım büro ve mağazaları, imalathaneleri veya kendilerine bağlı diğer işyerleri için bunların bağımsız muhasebeleri, ayrılmış sermayeleri olsa dahi ayrı beyanname verilmez. Ancak tüzel kişiliği bulunmayan iktisadi kamu kuruluşları ile dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmelerin her biri için bunların bağlı oldukları kamu tüzel kişileri ile dernek ve vakıflar tarafından ayrı beyanname verilir.

2. Kooperatiflerin Kurumlar Vergisi Beyannamesi Vermeleri

Kurumlar vergisinden muaf iseler, mükellef olmadıklarından beyanname vermeyeceklerdir. Kurumlar vergisinden muaf olmayan kooperatifler yıllık beyanname vereceklerdir. Ancak gelirleri yalnızca vergisi kesinti yolu ile alınmış gayrimenkul sermaye iradı olan kooperatifler beyanname vermeyeceklerdir.

B. BEYANNAMENİN VERİLME ZAMANI

1. Genel Olarak

Kurumlar vergisi beyannamesi ilgili olduğu hesap döneminin kapanmasını izleyen dördüncü ayı içinde (hesap dönemi takvim yılı olanlarda Nisan ayının) birinci gününden ayın 25 inci günü akşamına kadar verilebilir. Faaliyetin durdurulması ve tasfiyeye girilmesi durumunda, tasfiyeye girilen ayı izleyen dördüncü ay içinde ve bu ayın 25 inci günü akşamına kadar beyanname verilecektir. Örneğin, hesap dönemi takvim yılı olan kurum, 19.03.2006 da faaliyetini durdurmuş ve tasfiye dönemine girmişse, 01.01.2006-19.03.2006 dönemi kurumlar vergisi beyannamesi Temmuz ayı içinde ve Temmuz ayının 25 inci akşamına kadar verilecektir.

2. Genel Kural Dışında Beyanname Verilme Zamanı

Aşağıda açıklayacağımız üzere, bazı durumlarda beyanname yukarıda belirtilen genel kural (hesap döneminin kapandığı ayı izleyen dördüncü ay) dışındaki zamanda verilebilmektedir.

2.1. Mücbir Sebep, Zor Durum

VUK nun 13 üncü maddesinde sayılan mücbir sebeplerin varlığı, beyanname verme süresini de uzatmaktadır. Mücbir sebepler ve bu sebepler nedeniyle süre uzaması Yılmaz Özbalcı'nın Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları kitabında ayrıntıları ile anlatılmıştır.

Zor durumda Maliye Bakanlığı'nın beyanname verme süresini, bir aydan fazla olmamak üzere uzatma yetkisi vardır (VUK Md.17). VUK nda zor durumun tanımı yapılmamıştır. Ancak 17 nci maddesindeki “*istemde gösterilen mazeret mülhet verecek makam tarafından kabule layık görülmelidir*” biçimindeki hüküm, Vergi idaresinin zor durumu olayına özgü olarak belirleyeceğini göstermektedir. Ancak son yıllarda Maliye Bakanlığı uygulamalarının yasa hükmünü amacından saptırdığını, olayına özgü değil, aşağı yukarı nerdeyse, her vergilendirme dönemi için bütün mükellefleri kapsayacak biçimde, beyanname verme süresinin uzatıldığını belirtmek istiyoruz. Zor durumda süre uzatımı yetkisi, maddenin amacına aykırı olarak, mutlak süre uzatımı yetkisine dönüştürülmüştür.

2.2. Defter ve Belgelerin Muhafaza Altına Alınmış Olması

Arama veya mükellefin tutanak imzalamaması nedeniyle defter ve belgeler mükelleften alındığında, bu tarihten başlayarak beyanname verme tarihine bir aydan az zaman kalmışsa, bu mükellef için beyanname verme süresi bir ay uzayacaktır(VUK Md. 141,144). Mükellefin beyanname vermek için, kendisinden alınan defter ve belgeler üzerinde inceleme yapmak ve bunlardan kayıt ve notlar çıkarak, beyannamesini düzenleme hakkı engellenemez.

2.3. Tasfiyeye Giren Kurumlarda Beyanname Verme Süresi

Tasfiyeye giren kurumun beyanname verme süreleri de özelliklidir. Tasfiyeye girdiği yıldan önceki beyannamenin, tasfiyeye girdiği yılın başı ile tasfiyeye giriş tarihi arasındaki dönemin, tasfiyenin bittiği dönemin beyannameleri farklı tarihlerde ve-

ilmektedir. Tasfiyeye girilen yıldan önceki dönemin beyannamesi normal sürede, tasfiyeye girilen yılın başı ile tasfiyeye giriş günü arasındaki dönemin beyannamesi, dört aylık sürede, tasfiyenin bittiği dönemin beyannamesi bir ay içinde verilecektir. Konunun anlaşılması bakımından aşağıdaki örneği vermek istiyoruz:

Örnek: (A) kurumu, 15.01.2006 da tasfiyeye girmiş 10.03.2007 tarihinde tasfiyeyi tamamlamıştır.

a). 01.01.2005-31.12.2005 dönemi beyannamesini, 2006 Nisan ayında, bu ayın 25 inci günü akşamına kadar verecektir.

b). 01.01.2006-15.01.2006 beyannamesini 2006 yılı Mayıs ayında, bu ayın 25 inci günü akşamına kadar verecektir.

c). 15.01.2006-10.03.2007 beyannamesini 10.04.2007 tarihine kadar verecektir.

Madde metinlerinden çıkan anlam budur. Ancak tasfiye döneminin bitmesi ile kurumun tüzel kişiliği sona ereceğinden, yukarıdaki tüm beyannamelerin 10.04.2007 tarihinde verilmesi gerektiğini ileri süren görüşler de vardır (Bkz. Yılmaz Özbacı Kurumlar Vergisi Yorum Ve Açıklamaları Syf.455).

C. BEYANNAMENİN VERİLME YERİ

Kurumlar vergisi beyannamesi, kurumun bağlı olduğu vergi dairesine verilir. Kurumun bağlı olduğu vergi dairesi yasal merkezinin veya iş merkezinin bulunduğu yerin vergi dairesidir. Maliye Bakanlığı'nın yasal veya iş merkezi dışında da bağlı olunan vergi dairesi belirleme yetkisi vardır.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

VERGİNİN TARHI

KVK nun 16 ncı maddesinde, vergilendirme dönemi, vergiyi tarh edecek vergi dairesi, tarhiyatın muhatabı ve zamanı düzenlenmiştir.

A. Vergilendirme Dönemi

Daha önce de belirttiğimiz gibi, kurumlar vergisinde hesap dönemi kural olarak takvim yılıdır. Ancak, başvuran mükellefler için, bazı özel durumlarda Maliye Bakanlığı takvim yılı dışında gene yıllık özel hesap dönemi belirleyebilmektedir.

B. Tarha Yetkili Vergi Dairesi

Kurumlar vergisini tarh etmeye yetkili vergi dairesi mükellefin bağlı olduğu vergi dairesidir.

C. Tarhiyatın Muhatabı

Yürürlükten kaldırılan 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununda, tam ve dar mükellefler için tarhiyatın muhatabı aynı maddede düzenlenmişti. 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununda tam mükellefler için tarhiyat muhatabı ve dar mükellefler için tarhiyat muhatabı ayrı, ayrı maddelerde düzenlenmiştir. Dar mükellefiyette tarhiyatın muhatabı 28 inci madde ile ilgili olarak açıklanacaktır. Yasanın 16 ncı maddesinde tam mükellefiyette tarhiyatın muhatabı belirlenmiştir. 16 ncı madde ile ilgili açıklamalarımız aşağıdadır:

1. Tüzel Kişiliği Olan Kurumlar Vergisi Mükellefleri

Sermaye şirketleri ve kooperatifler gibi tüzel kişiliği olan kurumlar vergisi mükelleflerinde vergi, tüzel kişi adına tarh edilir.

2. Tüzel Kişiliği Olmayan Kurumlar Vergisi Mükellefleri

Tüzel kişiliği olmayan iktisadi kamu kuruluşları, dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmeler gibi kuruluşların kurumlar vergisi bağlı bulundukları kamu tüzel kişiliği ve dernek, vakıflar adına tarh edilir.

3. Yatırım Fonları

Fonun kurucusu adına tarh edilir.

4. İş Ortaklıkları

Yönetici ortak veya ortaklardan herhangi biri adına tarhiyat yapılabilir. Ancak tarhiyat kimin adına yapılırsa yapılsın, vergini ödenmesinden tüm ortaklar sorumludur.

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

TASFİYE, BİRLEŞME, DEVİR, BÖLÜNME, VE HİSSE DEĞİŞİMİ

A. TASFİYE

Kurumlar faaliyette bulundukları sürede, yukarıda açıkladığımız genel hükümler çerçevesinde kurumlar vergisi ile ilgili yükümlülüklerini yerine getirirler. Kurumlar faaliyetlerini durdurmak ve ticaret sicilinden silinmek istediklerinde vergilendirilme prosedürü de değişmektedir. Tasfiye dönemi dediğimiz ve tasfiye kararı ile başlayan ticaret sicilinden silinmekle sona eren bu dönemle ilgili vergileme sorunları KVK nun 17 nci maddesinde düzenlenmiştir.

I. Tasfiyenin Tanımı

KVK nun 17 nci maddesinde tasfiye kavramı tanımlanmış değildir. Zaten tasfiye kavramı TTK ile ilgilidir. 17 nci maddede “herne sebeple olursa olsun, tasfiyeye giren kurumların vergilendirilmesinde hesap dönemi yerine tasfiye dönemi geçerli olur” hükmü yer almıştır. Bu hükümden de anlaşıldığı gibi, tasfiyenin TTK hükümlerine uygun veya aykırı başlatılmasının, gerçekleştirilmesinin, kurumlar vergisi uygulaması yönünden önemi yoktur. 17 inci madde hükümlerine göre vergileme işlemleri yürütülecektir. Bizim anlayışımıza göre, faaliyetin durdurulması ile, tüzel kişiliğin sona ermesi arası dönem tasfiye dönemidir. Gerek faaliyetin durdurulmasının, gerek tüzel kişiliğin sona ermesinin bazı mevzuat hükümlerine aykırı olmasının vergi uygulamasına önemli bir etkisi olmayacaktır.

II. Kurumlar Vergisinin Tasfiye Hükümleri Karşısında Kurumlar Vergisi Mükellefleri

Tasfiye dar ve tam mükellefler için ayrı incelenmek durumundadır. Bu bölümde tam mükellefiyette kurumlar vergisi tarh ve tahakkukunu açıklayacağız. Ancak 5520 sayılı Yasanın “Dar Mükellefiyette Verginin Tarhı ve Ödenmesi” bölümünde, tasfiye düzenlenmemiştir. Dolayısıyla dar mükellefiyette tasfiye işlemleri de KVK nun 17 nci madde hükümleri esasında çözülmeye çalışılacaktır. Bu nedenle bu bölümde önce tam mükellefiyette tasfiye işlemleri incelenecek; sonra, dar mükellefiyette tasfiye işlemlerinin vergilendirilmesi üzerinde durulacaktır.

1. Tam Mükellefiyette Tasfiye

Tam mükellefleri özellikleri yönünden tüzel kişiliği olan mükellefler, tüzel kişiliği olmayan mükellefler, özel kanunları olan mükellefler olarak gruplandırabiliriz.

1.1. Sermaye Şirketleri ve Kooperatiflerin Tasfiyesi

Bunlar sermaye şirketleri ve kooperatiflerdir. Sermaye şirketleri TTK hükümlerine göre, kooperatifler de Kooperatifler Kanununa göre tasfiye edileceklerdir. Bu nedenle KVK nun tasfiye hükümlerinin uygulanması yönünden süreç oldukça düzenli ve belirgin işleyecek ve tamamlanacaktır.

1.2. Özel Kanunla Kurulmuş İktisadi Kamu Müesseselerinin Tasfiyesi

Bunların da nasıl tasfiye edilecekleri özel kanunlarında belirtilmiş olacaktır. Bu nedenle bunların tasfiye süreci de düzenli işleyecek ve sonlandırılacaktır.

1.3. Özel Kanunu Olmayan İktisadi Kamu Müesseselerinin, Dernek ve Vakıflara Ait İktisadi İşletmelerin Tasfiyesi

Bu kurumlarda tasfiye döneminin başlangıcı ve sona ermesi bir sürece bağlanmış değildir. Bu nedenle KVK nun tasfiye hükümlerinin uygulanması konusunda belirginleşmiş bir durum yoktur.

Bir yandan şu görüş savunulmaktadır: KVK nun 17 nci maddesinde “*her ne sebeple olursa olsun, tasfiye dönemine girilmesinden*” söz edildiğine göre, KVK nun tasfiye hükümlerinin uygulanması gerekeceği; ayrıca, vergi sistemimizde ticari işletmenin faaliyetinin durdurulmasından sonra işletme varlıklarının nakde çevrilmesi veya ticari işletme dışına çıkarılmasından kaynaklanan kazancın verilebilirliği esası benimsenmiştir. Bu nedenlerle bu kurumlar vergisi mükellefleri için de KVK nun 17 nci maddesindeki tasfiye hükümlerinin uygulanması gerekir.

Karşıt görüş şu biçimdedir: KVK nun 17 nci maddesi vergilemeyi tasfiye dönemine dayandırmıştır. Dolayısıyla, KVK nun 17 nci madde hükümlerinin uygulanması bir tasfiye dönemi oluşmasını zorunlu kılar, yukarıda belirtilen kurumlar vergisi mükelleflerinin başlangıcı ve sonlanması belirlenmiş bir tasfiye süreci yoktur. Bir başka anlatımla kurum faaliyetini yürütürken, bir sürece girmeksizin iktisadi işletme niteliğini yitirmektedir. Tasfiye süreci olmadığı için KVK nun 17 nci madde hükümlerinin uygulanması gereği bulunmamaktadır. Biz bu görüşteyiz.

Vergi idaresi bu konuda belirgin, açık bir görüş açıklamamıştır. Ancak kamu tüze kişileri ve tüzel kişiliği olmayan kurumlara uygulamada tasfiye hükümleri uygulanmamaktadır. Bu durum vergi idaresinin de bu kurumlarda tasfiye hükümlerini uygulanmayacağı görüşünde olduğunun göstergesi sayılabilir.

1.4. İş Ortaklıklarında Tasfiye

İş ortaklıkları kurum niteliğinde değildir. Hukuki yapısı adi ortaklıktır. KVK nda yer alan bir hükümle kurumlar vergisi mükellefi sayılmaktadırlar. Tüzel kişilikleri olmadığından KVK nun tasfiye hükümlerinin uygulanmaması gerekir. Zaten Danıştay 3. Daire 28.4.1993 gün, E.1991/2963, K.1993/1525 sayılı kararında iş ortaklıklarına KVK nun tasfiye hükümlerinin uygulanmayacağı belirtilmiştir.

2. Dar Mükellefiyette Tasfiye

Yürürlükten kalkan 5422 sayılı Yasada, dar mükelleflerin tasfiyesi ile ilgili bir hüküm bulunmamaktaydı. Dar mükellef kurumlara tasfiye hükümlerinin uygulanıp uygulanmayacağı da bu nedenle tartışma konusu olmuştu. Ancak 5520 sayılı KVK nda dar mükelleflerin tasfiye hükümlerine tabi tutulacağı belirtilmiş olduğundan (Md.22) bu tartışma güncel olmaktan çıkmıştır.

III. KURUMLARIN TASFİYESİNİN VERGİLENDİRİLMESİ

Yukarıda kurumlar vergisi mükelleflerinin hesap dönemi esasında vergilendirildikleri açıklamıştı. Tasfiyeye giren kurumlar, hesap dönemi esasında değil, tasfiye dönemi esasına göre vergilendirileceklerdir. Bu nedenle, kurumların tasfiyesinin vergilendirilmesinde tasfiye döneminin açıklanması gerekmektedir.

1. Tasfiye Dönemi

KVK nun 17 nci maddesinde, tasfiye dönemi iki biçimde tanımlanmıştır.

1.1. Aynı Takvim Yılında Başlayan ve Biten Tasfiyede Tasfiye Dönemi

Bu durumda tasfiye dönemi tasfiyeye girilen tarihte başlayacak, tasfiyenin bittiği tarihte sona erecektir.

1.2. Birden Fazla Yıla Yayılan Tasfiyede Tasfiye Dönemi

Birden fazla yıla yayılan tasfiyelerde; tasfiyeye girilen tarihten başlayan ve o yılın sonuna kadarki süre ile bundan sonra her takvim yılı müstakil tasfiye dönemi kabul edilir. Tasfiyenin sona erdiği dönem için yıllık tasfiye dönemi takvim yılının sonuna uzamaz. Tasfiyenin sona erdiği yılda yılın başı ile, tasfiyenin sona erdiği gün tasfiye dönemidir.

2. Tasfiyenin Başlaması

Sermaye şirketleri ve kooperatifler için tasfiye “*kurumun tasfiyeye girmesine ilişkin genel kurul kararının teşvil edildiği tarihte*” başlar (KVK Md.17). İflas halinde ilgili mahkemenin iflas kararında belirtilen iflasın açılma tarihi, tasfiyenin başlangıcıdır.

KVK nun tasfiye hükümlerinin uygulanacağı diğer kurumlarda, özel yasalarında veya statülerinde belirtilen esaslara göre, tasfiyenin başlangıcı belirlenir.

3. Tasfiyenin Sonuçlanması

Kurumlar vergisi yönünden tasfiye; genel kurul kararının teşvil edildiği tarihte başlar ve tasfiye kararının teşvil edildiği tarihte sona erer. Tasfiye sonunda şirkete ait ticaret unvanı ticaret sicilinden silinir ve silindiği ilan olunur (TTK Mad.449). Ticaret sicilinden silindiği tarih tasfiyenin bittiği tarihtir.

4. Tasfiye Karı

Tasfiye edilmekte olan kurumda kurumlar vergisi matrahı tasfiye karıdır. Tasfiye karı tasfiye dönemi başındaki servet değeri ile, tasfiye dönemi sonundaki servet değeri farkıdır.

4.1. Servet Değeri Kavramı

Kurum kazancı, GVK nun ticari kazançla ilgili 38 inci maddede belirlenen öz sermaye karşılaştırılması ile saptanır. Tasfiye karının hesaplanmasında öz sermaye yerine, servet değeri kavramı kullanılmıştır. Servet değeri karşılaştırması yapılması, öz sermaye karşılaştırması ile aynı sonucu verecektir. Zaten KVK nun 17/5 maddesinde tasfiye döneminin başındaki ve sonundaki servet değerinin tasfiye döneminin başındaki ve sonundaki öz sermaye olduğu belirtilmiştir. Öz sermaye yerine, servet değeri kullanılması, faaliyeti durdurulan bir işletmenin, öz sermayesinin artık servet niteliğinde olması nedeniyle.

4.1.1. Tasfiye Dönemi Başındaki Servet Değeri

Tasfiye dönemi başındaki servet değeri saptanırken aşağıdaki kalemler servet değerinin saptanmasında göz önünde tutulmayacaktır:

a). Vergi kanunlarına göre ayrılmış amortisman, karşılık ve sigorta şirketlerinin teknik ihtiyatları

Vergi kanunlarına göre ayrılan amortismanlar, ayrıldığı dönemlerin vergi matrahından indirilmişlerdir. Bunların öz sermaye unsuru olup olmadıkları zaten tartışmalıdır. Yasada açıklayıcı bir hükümle bunların öz sermaye unsuru olmadığı belirtilmiştir.

b). Pay sahipliği niteliğine bağlı olmadan dağıtılacak kazanç

Her ne kadar madde metninde “*Hissedar veya sahip olmayan kimselere dağıtılacak olan kazanç kısmı*” ifadesi kullanılmışsa da (Md. 17/6-b) bunun hissedar niteliğine bağlı olmayan kazanç kısmı olarak anlaşılması gerekir. Amaçlanan Yönetim Kurulu başkan ve üyeleri ile personele, kurucu intifa senetlerine kardan pay verilmesidir. Bir şirkette pay sahibi yönetim kurulu başkan veya üyesine, yönetim kurulu başkan veya üyesi olduğu için verilen kazanç payının öz sermayeye dahil olmadığı anlamında değildir.

4.1.2. Tasfiye Dönemi Sonundaki Servet Değeri

Tasfiye dönemi boyunca bilançonun aktifindeki mevcut ve alacaklar nakde dönüşecek, pasifteki borçlar ödenmiş olacaktır. Tasfiye sonunda işletmenin bilançosu aktifte kasa + bankalar ; pasifte öz sermaye ve ödenecek vergiler karşılığı olarak basitleştirilmiş olacaktır. Ödenecek vergiler karşılığının dışındaki nakit, ortaklara payları oranında dağıtılacaktır. Vergiler de ödendiğinde işletmenin bilançosu aktif ve pasifi ile sıfırlanacaktır.

Ancak, tasfiye edilen işletmenin mevcut ve alacaklarının, borçlarını karşılamaması da olasıdır. Örneğin, Tasfiye dönemi başındaki bilançosu şöyledir:

Emtia	10.000	Sermaye	10.000
Alacak	5.000	Borç	20.000
		Zarar (-)	15.000

İşletme tasfiye işlemleri ile alacağı tahsil etmiş, emtiayı 7.000 birime satmış, borcun 12.000 birimini ödemiş ise, tasfiye sonunda bilanço aşağıdaki gibi olacaktır:

Emtia	-	Sermaye	10.000
Alacak	-	Borç	8.000
		Zarar (-)	18.000

Burada pay sahiplerine ödeme yapmak söz konusu değildir. 8.000 birim borç vazeçilen alacak durumundadır. Çünkü ödenmesi söz konusu değildir. Bu durumda 8.000 birim borç zarar kalemi ile karşılaştırılmalı, zarar 10.000 birime inmelidir. Zararla Sermaye karşılaştırıldığında, bilanço sıfırlanmış olacaktır.

4.2. Tasfiye Karının Hesaplanması

Tasfiyeye giren kurumun tasfiyesi aynı takvim yılı içinde bitmezse, birden çok tasfiye dönemi olacaktır. Birinci tasfiye dönemi tasfiyeye girildiği gün ile aynı yılın sonu arasındır. Bundan sonra her takvim yılı bir tasfiye dönemi sayılacaktır. Tasfiyenin tamamlandığı yılın başı ile, tasfiyenin tamamlandığı gün arası da tasfiye dönemi kabul edilecektir.

Tasfiye karı bu tasfiye dönemlerinin başındaki servet değeri ile, sonundaki servet değeri arasındaki farktır. Bu farkta, ortaklara veya sahiplere işletmeden yapılan her türlü ödeme eklenecek, ortaklar veya sahipler tarafından işletmeye eklenen değerler ile, tasfiye döneminde elde edilmiş vergiden müstesna kazançlar farktan indirilecektir.

4.2.1. Tasfiye Dönemi İçinde Ortaklara veya Sahiplere Yapılan Ödemeler

Ortaklar veya sahiplere tasfiye döneminden önceki sermaye, yedek akçe ve birikmiş karlardan ödeme yapılmışsa, tasfiye dönemi sonundaki servet değeri bu ödemeler kadar azalacaktır. Bu ödemeler tasfiye karına eklenerek, tasfiye karının doğru hesaplanması sağlanmış olur.

Ortaklara veya sahiplere tasfiye dönemi içinde elde edilen kardan ödeme yapılırsa, tasfiye karının doğru hesaplanması için bu ödemelerin de kara eklenmesi gerekecektir.

4.2.2. Ortakların veya Sahiplerin Ödemeleri

Tasfiyeye girmiş kuruma ortaklar genellikle ödeme yapmazlar. Ancak sermaye taahhüt borçları ya da kurum borçlarının ödenmesi amacıyla ortakların ödemede bulunmaları da olasıdır. Bu durumda tasfiye dönemi sonu öz sermayesinde oluşan artışı tasfiye kazancı ile bir ilişkisi olmayacağından, tasfiye dönemi sonu öz sermayesinden yani tasfiye karından indirilmesi gerekir.

4.2.3. Vergiden İstisna Kazançlar

Tasfiye döneminde kurum kurumlar vergisinden istisna kazanç elde etmişse (örneğin iştirak kazancı gibi), bu kazanç tasfiye dönemi sonu öz sermayesini artıracaktır. Anılan kazancın vergilendirilmemesi için tasfiye dönemi başı öz sermayesine eklenmesi veya tasfiye sonu öz sermayesinden indirilmesi gerekir.

4.2.4. Tasfiye Karından İndirilecek Giderler

GVK nun 40 ıncı maddesi ile KVK nun 8 inci ve 10 uncu maddelerinde sayılan giderler tasfiye karından indirilecektir. 9 uncu maddede belirtilen geçmiş yıl zararları da tasfiye karından indirilebilecektir. Ancak KVK nun 11 inci maddesinde sayılan kanunen kabul edilmeyen giderler tasfiye karından indirilemeyecektir.

4.2.5. Ortaklara Verilen, Satılan, Devredilen veya Kurum Sahibine İade Olunan İktisadi Kıymetler.

KVK nun 17/4-b maddesinde “*Hisselerine mahsuben ortaklara dağıtılan, satılan, devredilen veya kurum sahibine iade olunan iktisadi*

kıymetlerin değerlerinin” belirleneceği hükmüne yer verilmiştir. Ayrıca, ortaklara (sermaye paylarına mahsuben olsun veya olmasın) verilen, satılan, devredilen iktisadi kıymetler için transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı hükümlerinin uygulanması gerekir. Bu nedenle yalnızca ortaklara değil, ilişkili kişilerle de bu işlemlerin yapılması örtülü kazanç hükümlerinin uygulanmasını gerekli kılar. Bu nedenle madde düzenlemesinin KVK nun transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı hükümlerinin transfer karının hesaplanmasında göz önünde tutulacağı biçiminde bir ekleme yapılması gerekirdi.

4.3. Tasfiye Bitişinde Tasfiye Karının Düzeltilmesi

Yukarıdaki açıklamalarımızda, tasfiyenin yıllara yayılması durumunda, birden fazla tasfiye dönemi olacağını belirtmiştik. İleride açıklayacağımız gibi, her tasfiye dönemi için tasfiye beyannamesi verilecek ve tasfiye karı hesaplanacaktır. Ancak tasfiye dönemi birden fazla olsa da, tasfiye sonucu, tasfiyenin başlangıcı ile tamamlanması arası bir bütün olarak göz önünde tutulur ve verilen son beyannameye göre, daha önceki tasfiye beyannameleri düzeltilir. Ancak yıllar itibarıyla kurumlar vergisi oranının değişmesi halinde bu hükmün nasıl uygulanacağı maddede belirtilmemiştir. Örneğin 10.07.2004 yılında başlayan tasfiye, 15.09.2006 yılında bitmiştir. Mükellef 1 inci tasfiye dönemi 10.07.2004-31.12.2004 için 20.000.-YTL, 2 nci tasfiye dönemi 01.01.2005-31.12.2005 dönemi için 300.000.-YTL, gelir beyan etmiş ve ilk iki dönem için, %30 vergi oranı üzerinden $(6000 + 90.000) = 96.000.-YTL$ vergi ödemiştir. Üçüncü tasfiye dönemi 01.01.2006-15.09.2006 2006 da 250.000.-YTL zarar beyan etmiştir. Bu durumda bir bütün olarak tasfiye karı $(20.000 + 300.000) - 250.000 = 70.000.-YTL$ dir. 70.000.-YTL nin vergisi %30 dan hesaplanırsa, $21.000.-YTL$ olacak ve daha önce alınan $96.000.-YTL$ verginin $(96.000 - 21.000) = 75.000.-YTL$ si iade edilecektir. 70.000.-YTL nin vergisi 2006 yılı için geçerli oran %20 den $14.000.-YTL$ olarak hesaplanırsa $(75.000 - 14.000) = 61.000.-YTL$ iade edilecektir.

Bizim görüşümüz, kazanç 2004 ve, 2005 yıllarında olduğundan %30 oranı üzerinden 21.000.-YTL vergi hesaplanıp, buna göre iadenin yapılması biçimindedir. Ancak konu açık değildir. Maliye Bakanlığı'nın görüş belirlemesinin beklenmesi uygun olacaktır.

5. Tasfiye Beyannamesi

5.1. Tasfiye Beyannamesi Şekli ve Ekleri

Tasfiye karı beyanname ile beyan edilir ve vergilendirilir. Normal kurumlar vergisi beyannamesi kullanılmaz. Tasfiye beyannamesi verilir. Bu beyannameye bilanço, gelir tablosu, tasfiye bilançosuna göre ortaklara dağıtılan paralar ve diğer değerlerin ayrıntılı bir listesi yapılarak eklenir.

5.2. Tasfiye Beyannamesinin Verilme Zamanı

Tasfiye beyannamesi aşağıdaki durumlara göre farklı tarihlerde verilmelidir:

1. Tasfiye tamamlandığında, tasfiye beyannamesi tasfiyenin tamamlandığının teşkilinden başlayarak 30 gün içinde verilir.

2. Tasfiyenin yıllara yayılması durumunda, tasfiyenin sonuçlanmasından önceki dönem tasfiye beyannameleri, tasfiye dönemini izleyen dördüncü ayın 25 ine kadar (takvim yılı kabul edilmişse, izleyen yılın Nisan ayının 25 ine kadar) verilir.

3. Yıllara yayılan tasfiyede, önceki döneme ait beyanname verme süresi içinde tasfiyenin sonuçlanması durumunda; önceki dönem beyannamesi de, tasfiye sonu beyannamesinin verilme süresi içinde verilir. Örneğin, 23.02.2006 da başlayan tasfiye 25.01.2007 tarihinde tamamlanmış ve teşkil edilmiş ise, tasfiye sonu beyannamesi, 25.02.2007 tarihinde verilecektir. Bu durumda 23.02.2006-31.12.2006 dönemi tasfiye beyannamesi de Nisan ayının 25 inci günü akşamına kadar değil, 25.02.2007 akşamına kadar verilecektir.

6. Tasfiye Memurlarının Sorumluluğu

TTK na göre ana sözleşme veya genel kurulca tasfiye işlerini yürütmek için tasfiye memuru belirlenebilir. Aynı tasfiye memuru belirlenmemişse, tasfiye işleri idare meclisince yürütülecektir. Tasfiye memurunun TTK na göre sorumlulukları bu rehberimizin konusu değildir. Tasfiye memurunun vergi kanunlarına göre sorumlulukları Vergi Usul Kanununda ve Kurumlar Vergisi Kanununda belirlenmiştir. VUK nun 10 ve 333 üncü maddelerine göre, kanuni temsilcilerin kurumun vergi ödevlerini yerine getirmemelerinden dolayı sorumlulukları vardır. Tasfiye memurları da, tasfiye döneminde kanuni temsilcidirler. Bu sorumluluk Yılmaz Özbalcı'nın Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları kitabında ayrıntılı olarak anlatılmıştır.

KVK nun 17/ 7 maddesinde tasfiye memurlarının sorumluluğu ile ilgili hüküm aşağıdaki gibidir:

“Tasfiye memurları, kurumun tahakkuk etmiş vergileri ile tasfiye beyannamelerine göre hesaplanan vergiler ve diğer itirazlı tarhiyatlar için. . İcra İflas Kanununun 207 inci maddesine uygun bir karşılık ayırmadan aynı Kanunun 206 ıncı maddesinin dördüncü sırasında yazılı alacaklılara ödeme ve ortaklara paylaşırma yapamazlar. Aksi takdirde bu vergilerin asıl ve zamları ile vergi cezalarından şahsen ve müteselsilen sorumlu olurlar.”

KVK nun 17 nci maddesi hükmü kapsamında tasfiye memurlarının sorumluluğu aşağıdaki gibi özetlenebilir:

6.1. Tasfiye Dönemi Öncesi Beyannamelerin Verilme Sorumluluğu

Tasfiye memurları, kurumun tasfiyeye girişten önceki dönemlerle ilgili beyannamelerin zamanında verilmesi sorumluluğunu taşırlar. Sorumluluğun TTK nun 440 ıncı madde hükmüne göre belirlenmesi gerekir. TTK nun 440 ıncı maddesinde Tasfiye dönemine girmiş şirket organlarının görev ve yetkileri, *“tasfiyenin yapılabilmesi için zaruri olan ve fakat mahiyetleri icabı tasfiye memurlarınca yapılamayacak”* işlemlere inhisar eder. Bu işlemlerin sorumluluğu şirket organlarıdır. Bunun dışında kalan görev ve yetkilerinin tasfiye memurlarınca yürütüleceği belirtilmiştir. Bu hükme göre, beyanname verme görevi tasfiye memurlarındır. Ancak tasfiye memurunun sorumluluğu, beyanname verme süresi, tasfiye dönemi içinde kalan işlemlerle sınırlıdır. Örneğin, 16.03.2007 tarihinde tasfiyesi başlayan kurumun 01.01.2006-31.12.2006 dönemi kurumlar vergisi beyannamesinin verilme süresi tasfiye dönemi içinde olduğundan, bu beyannamenin 25.04.2007 tarihine kadar verilmesinden tasfiye memuru sorumlu olacaktır.

6.2. Tasfiye Dönemi Öncesi Dönemle İlgili Cezalı Tarhiyatlar Yönünden Sorumluluk

Tasfiye memurunun tasfiye dönemi öncesi dönemlerle ilgili vergi ve ceza sorumluluğu iki yönden incelenebilir:

6.2.1. Tasfiye Dönemi Öncesine Ait Beyannamenin Verilme Süresinin Tasfiye Dönemi İçinde Bitmesi

Yukarıda açıkladığımız gibi bu beyannameyi verme yükümlülüğü tasfiye memurundur. Verme yükümlülüğü kanuni temsilci olarak tasfiye memurunda olduğu için, anılan beyanname nedeniyle istenecek ek vergi ve cezalardan VUK nun 10 ve 333 üncü maddeleri gereğince anılan maddelerdeki koşullarla sınırlı olarak tasfiye memuru sorumlu olacaktır.

6.2.2. Tasfiye Öncesi Döneme Ait Ve Beyanname Verme Süresi Tasfiye Döneminden Önce Bitmiş Dönemlerle İlgili Vergi ve Cezalar Yönünden Sorumluluk

Tasfiye memurları bu dönemlerde kanuni temsilci değildirler. Dolayısıyla VUK nun 10 ve 333 üncü maddeleri gereğince sorumlu tutulmaları söz konusu olmaz. Ancak bu dönemlerle ilgili vergi ve ceza tasfiye dönemi içinde kuruma tebliğ edilmişse, tasfiye memurlarının anılan vergi ve cezalar için karşılık ayırmaları veya kurum varlığından ödemeleri gerekir. Bu durumda tasfiye memurunun sorumluluğu, kurumun varlığı ile sınırlıdır.

6.2.3. Tasfiye İşlemlerinin İncelenmesi ve Sorumluluk

KVK nun 17/8 maddesine göre, tasfiye memurları, işlemlerinin vergi yasaları yönünden incelenmesini dilekçe ile isteyeceklerdir. Dilekçenin verilmesinden başlayarak en geç üç ay içinde vergi incelemesine başlanacak ve kesintisiz sürdürülecektir. Bizim görüşümüze göre, dilekçe verilmesinden başlayarak üç ay içinde inceleme başlatılmamışsa, tasfiye memurunun sonradan yapılan inceleme nedeniyle sorumlu tutulmaması gerekir.

Ancak” incelemeye başlama” kavramının da belirlenmesi gerekir. Vergi idaresinin kendi bünyesinde inceleme işlemlerini başlatmış olmasının, incelemeye başlanmış sayılmasını gerektireceği görüşündeyiz (Dilekçeyi alan vergi dairesinin incelemeye başlanması için denetim örgütlerine yazı yazması gibi). Ancak konu tartışmalıdır.

Tasfiye işlemlerinin incelenmesi sonucunu, vergi dairesi; tasfiye memurlarına incelenenin bitmesinden başlayarak 30 gün içinde yazı ile bildirecektir. İnceleme sonucunda tasfiye beyannamelerinde beyan edilen matrahlar üzerinden tahakkuk etmiş vergilerle ilgili ek tarhiyat istemi yoksa, tasfiye memurunun vergilerin tahakkuku ile ilgili sorumluluğu artık kalmayacaktır. Varsa, aranan vergilerin sonucu alınınca-ya kadar tasfiye memurlarının sorumluluğu devam edecektir.

6.2.4. Tasfiye Memurlarının Ortaklarla Birlikte Sorumluluğu

KVK nun 17/7 maddesinde tasfiye döneminde ortağa iktisadi varlık aktarılmışsa ya da tasfiye kalanı üzerinden pay verilmişse, yukarıda sözünü ettiğimiz vergi aslı ve zamlar ortaktan istenebilecektir. Cezalar istenemez. Ancak vergi idaresi ortağa başvurmakta serbesttir. İsterse, ortakdan değil tasfiye memurundan ister.

7. Tasfiyeden Vazgeçme

KVK nun 17/1-d maddesinde tasfiyeden vazgeçme düzenlenmiştir. Buna göre;

- a). Tasfiyeden vazgeçilmişse, tasfiye hükümleri uygulanmayacaktır.
- b). Tasfiyeden vazgeçme kararı, kararın alındığı dönemin başından başlayarak geçerlidir.
- c). Tasfiyeden vazgeçme tarihine kadar verilen tasfiye dönemi beyannameleri, normal faaliyet dönemi beyannameleri sayılacaktır.
- d). Tasfiyeden vazgeçilme tarihini kapsayan geçici vergilendirme dönemi başından başlayacaktır.

8. Tasfiyede Zaman Aşımı

Tasfiyede zaman aşımı KVK nun 17/1-ç maddesinde düzenlenmiştir Buna göre;

a). Başladığı takvim yılında biten tasfiyede genel kural geçerlidir. Yani izleyen takvim yılının başından itibaren beş yıldır.

b). Tasfiye yıllara yaygınsa, bütün dönemlere ait zaman aşımı, tasfiyenin sonuçlandığı yılı izleyen takvim yılı başında başlar, beşinci yıl sonuna kadar sürer.

B. BİRLEŞME

Birleşme ya bir şirketin diğer bir şirkete katılması ya da iki veya daha çok şirketin birleşerek yeni bir şirket olarak örgütlenmeleri biçiminde gerçekleşmektedir. İster bir şirketin diğer şirkete katılımı, ister iki ya da daha çok şirketin yeni bir şirket oluşturması biçiminde olsun; katılan ya da yeni şirketi oluşturan şirketlerin mevcut, alacak ve borçları, katılan ya da yeni oluşturulan şirkete devredilecek, tüzel kişilikleri sona erecek yani infisah etmiş olacaklardır. Birleşme nedeniyle infisah eden şirketlerin ortaklarına, katılan ya da yeni oluşan şirketin ortaklık payları verilecektir.

I. KURUMLAR VERGİSİNDE BİRLEŞME

KVK nun 18 inci maddesinde birleşme kavramı aşağıdaki gibi belirlenmiştir:

“Bir veya birkaç kurumun diğer bir kurumla birleşmesi, birleşme nedeniyle infisah eden kurumlar bakımından tasfiye hükmündedir. Ancak birleşmede tasfiye karı yerine birleşme karı vergiye matrah olur.”

1. Birleşmenin Gerçekleştirilmesi

Hükümden de anlaşılacağı üzere KVK nun tasfiye ile ilgili hükümleri birleşmede de uygulanacaktır. Ancak birleşmede tasfiyede olduğu gibi uzun bir tasfiye dönemi yoktur. Deyim yerinde ise, ani tasfiye söz konusudur. Dolayısıyla tasfiye dönemi ya da birleşme dönemi kavramları yoktur.

Birleşme aşağıdaki aşamalardan geçerek gerçekleşir:

a). Katılan ve birleşen şirketlerin genel kurulları birleşme işlemlerinin yürütülmesi için yönetim kurullarına yetki verirler.

b). Birleşme sözleşmesi imzalanır.

c). Devir alan şirketin sermaye artırımı için Ticaret Bakanlığı’ndan izin alınır.

d). Ticaret Bakanlığı’nın sermaye artırım izninden sonra, birleşen şirketlerin genel kurulları toplanır. Birleşme kararını onaylarlar. Devir alan şirketin genel kurulu ayrıca sermaye artırımı kararı alır.

e). Genel Kurullarca alınan birleşme kararları, sermaye artırım kararı ve katılan şirketin infisahı teşçil ettirilir.

2. Birleşme Karı

KVK nun yukarıya aynen aldığımız 18 inci maddesi, birleşme nedeniyle infisah eden kurumlar için tasfiye hükmünde olduğunu, bu durumda tasfiye karı yerine birleşme karının vergiye tabi olacağını belirtmiştir. Bu durumda, tasfiye dönemi başı ile sonu arasındaki servet değeri farkı birleşme karını oluşturacaktır. Ancak, 18 inci maddede, kurumların feshi ile ilgili 17 nci madde hükümlerine yollama yapılmasına karşın, birleşmede bu hükümlerin olduğu gibi uygulanmasına olanak yoktur. Çünkü;

a).Dönem başı servet değeri ile, dönem sonu servet değeri kavramları birleşme için gerçekçi değildir.Birleşme anında henüz infisah etmemiş kurumun birleşme anında VUK hükümlerine göre değerlendirilmiş mevcut alacak ve borçları olduğu gibi devredilecektir. Yani tasfiye başlangıcı ve sonu birleşiktir. Aynıdır. Bu yönden tasfiye karından farklı bir kavramdır.

b). Tasfiyede tasfiye dönemi başındaki şirket mevcutları, alacakları ve borçları tasfiye dönemi boyunca satılarak, tahsil edilerek ve ödenerek; tasfiye dönemi sonunda bilanço yalnızca sermaye (yedek ve karlar dahil) ve nakit varlıklara dönüşmektedir. Oysa, birleşmede birleşen şirketin mevcut alacak ve borçları olduğu gibi katılınan şirkete verilmektedir.

Birleşme durumunda, VUK nun değerlendirme hükümleri gereğince değerlendirilmiş bilanço kalemleri (bunların çoğu alış ya da maliyet bedeli ile değerlendirilmiştir) bu değerleri üzerinden devri söz konusu olamaz. Çünkü devredilen net varlık kadar diğer şirketin sermayesi artırılacaktır. Bu durumda TTK da devredilen net varlığın cari değerinin mahkemece, bilirkişi raporuna dayanılarak, saptanması biçiminde düzenleme yapmıştır.

Birleşme nedeniyle mahkemece saptanan öz sermayenin (muvazaa durumu hariç) vergileme uygulamasına esas alınması gerekir. Öz sermayenin mahkemece saptanmış cari değeri ile, VUK nun değerlendirme hükümlerine göre düzenlenmiş birleşme bilançosu öz sermayesi arasındaki fark birleşme karı olacaktır. Ancak, münfesihi kurum veya kurumların ortaklarına ya da sahiplerine birleşilen kurum tarafından doğrudan doğruya veya dolaylı olarak verilen değerler VUK na göre emsal bedelle değerlendirilerek birleşme karına eklenir (KVK Md.18/2).

Örnek. (B) şirketine katılan (A) şirketinin bilançosu aşağıdaki gibidir:

I. Dönen Varlıklar

C. Ticari alacaklar

1. Alıcılar 10.000

E. Stoklar

4. Ticari mallar 20.000

II: Duran varlıklar

8.000

D. Maddi Duran Varlıklar

4. Tes. Mak. Cihaz. 30.000

8. Birik. Amrt. (20.000)

Toplam

40.000

I. Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar

B.Ticari Borçlar

1. Satıcılar 12.000

III. Öz kaynaklar

A. Ödenmiş Serm. 20.000

C. Kar Yedekleri

1. Y. Yedekler

40.000

Mahkemece Ticari Malların cari değeri 25.000, Tesis Makine ve Cihazların cari değeri 40.000 birim olarak saptanmıştır. Bu durumda anılan şirketin birleşme karı ve bilançosu aşağıdaki gibi olacaktır:

I. Dönen Varlıklar	35.000	I. Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar	
C. Ticari alacaklar		B. Ticari Borçlar	12.000
1. Alıcılar	10.000	1. Satıcılar	
E. Stoklar		III. Öz kaynaklar	
4. Ticari mallar	25.000	A. Ödenmiş Serm.	20.000
II: Duran varlıklar	40.000	C. Kar Yedekleri	
E. Maddi Duran Varlıklar		1. Y. Yedekler	8.000
		G: Birleşme Karı	35.000
4. Tes. Mak. Cihaz.	40.000		
-----	-----	-----	-----
Toplam	75.000		75.000

Birleşilen şirket, birleşen şirket ortaklarına ayrıca 10.000 birim ödemede bulunmuşsa, birleşme karı 45.000 birim olacaktır.

3. Birleşme Karının Beyanı

Birleşmeden doğan kar, birleşmenin gerçekleştiği günü izleyen otuz gün içinde, birleşen kurumun bağlı olduğu vergi dairesine beyan edilir. Birleşme, birleşme sözleşmesinin, şirketlerin genel kurullarında onaylanıp teşkil ettirildikleri günde gerçekleşmiş sayılır. Birleşme karı beyannamesi birleşilen kurumca verilecektir. Beyanname zamanında verilmediğinde, vergi ve cezayı birleşilen kurum ödeyecektir.

4. Birleşmeden Doğan Sorumluluk

Birleşmede bir zaman aralığına yayılmış birleşme işlemleri olmadığı için, dönem de yoktur. Dolayısıyla bu dönemde işletmeyi yönetecek tasfiye memuru görevlendirmesi söz konusu değildir. Tasfiye memurları için KVK nun 17 nci maddesinde belirtilen sorumluluk, aynı Kanunun 18 inci maddesi gereğince birleşilen kurumda olacaktır.

5. Birleşme Öncesi Beyannamelerin Verilme Sorumluluğu

Birleşen kurumun beyanname verme süresi geçmemiş beyannamelerini birleşilen kurum vermek zorundadır. Bu beyannamelerin verilme süresi, birleşme karının beyanı ile bağlantılı kılınmaz. (A) kurumu (B) şirketine 07.02.2006 da katılmışsa, (A) şirketinin 01.01.2006- 07.02.2006 dönemi, 01.01.2005-31.12.2005 dönemi kurumlar vergisi beyannamelerinin, Ocak 2006 ile 01.02.2006- 07.02.2006 dönemi muhtasar ve KDV beyannamelerinin birleşilen şirket tarafından verilmesi gerekecektir. Birleşme karı beyannamesinin 07.03.2006 tarihine kadar verilmesi gerekmektedir. Gerek, 2005 yılı kurumlar vergisi beyannamesinin, gerekse Şubat ayı muhtasar ve KDV beyannamelerinin verilme süreleri bu tarihten sonra dolmaktadır. Ancak bu beyannamelerin de birleşme beyannamesinin verileceği tarihe kadar verilmesi zorunludur. Normal süre artık geçerli olmayacaktır.

6. Birleşme Öncesi Dönemle İlgili Cezalı Tarhiyatlar Yönünden Sorumluluk

Tasfiye dönemi öncesi dönemlerle ilgili vergi ve ceza sorumluluğu iki yönden incelenebilir:

6.1. Birleşme Öncesine Ait Beyannamenin Verilme Süresinin Birleşme Tarihinden Sonra Bitmesi

Yukarıda açıkladığımız gibi bu beyannameyi verme yükümlülüğü birleşilen kurumdur. Bu nedenle anılan beyanname nedeniyle istenecek ek vergi ve cezalardan birleşilen kurum ve VUK nun 10 ve 333 üncü maddeleri gereğince anılan maddelerdeki koşullarla sınırlı olarak birleşilen kurum kanuni temsilcileri sorumlu olacaktır.

6.2. Birleşme Öncesine Ait Ve Beyanname Verme Süresi Birleşme Tarihinden Önce Bitmiş Dönemlerle İlgili Vergi ve Cezalar Yönünden Sorumluluk

Birleşen kurumun tahakkuk etmiş vergi ve cezalarının ödenmesinden birleşilen kurum sorumludur. Yalnız bu borçlardan birleşilen kurum kanuni temsilcilerinin VUK nun 10 ve 333 üncü maddeleri gereğince sorumlu tutulmaları söz konusu olmaz. Sorumluluk birleşen kurumun kanuni temsilcilerinindir.

6.3. Birleşme İşlemlerinin İncelenmesi ve Sorumluluk

KVK nun 18. maddesine göre, 17 nci maddede belirtilen tasfiye memurlarının görev ve sorumluluklarının birleşilen kuruma ait olduğu belirtilmiştir. 17 nci maddeye göre, tasfiyesi biten şirketin tasfiye işlemlerinin incelenmesi için tasfiye memurlarının dilekçe ile başvurmaları gerektiği belirtilmiştir. Dolayısıyla birleşilen kurum da birleşen kurumun işlemlerinin denetlenmesi için dilekçe ile başvurmak zorundadır. Dilekçenin verilmesinden başlayarak en geç üç ay içinde vergi incelemesine başlanacak ve kesintisiz sürdürülecektir. Vergi idaresinin kendi bünyesinde inceleme işlemlerini başlatmış olmasının incelemeye başlanmış sayılacağı görüşündeyiz. Birleşme işlemlerinin incelenmesine üç aylık sürede başlanıp başlanılmadığı bizce önemli değildir. Çünkü, inceleme üç ay içinde başlasın veya başlamasın birleşme işlemlerinin denetlenmesi ile ilgili olarak salınacak ek vergi ve cezalardan birleşilen şirket sorumlu olacaktır. Bu sorumluluk zaman aşımı doluncaya kadar sürer. Çünkü birleşme kararını beyan eden birleşilen şirkettir.

Birleşme işlemlerinin incelenmesi sonucunu vergi dairesi birleşilen kuruma incelemenin bitmesinden başlayarak 30 gün içinde yazı ile bildirecektir.

C. DEVİR

Devir, kurumlar vergisinin kavramıdır. TTK nda birleşmeden farklı devir kavramı yoktur. KVK nun 19 uncu maddesinin (1) inci fıkrasında belirlenen koşullara uyularak birleşmenin gerçekleştirilmesi farklı vergilendirilmiş ve bu farklı vergilemeye devir adı verilmiştir. Birleşmenin, devir niteliği kazanması durumunda, birleşme işlemleri nedeniyle birleşme karı

oluşmamaktadır. Bu nedenle birleşme işlemleri genellikle devir işlemleri olarak yaygınlaşmıştır.

I. Devir İşleminin Gerçekleştirilmesi

Yukarıda da belirttiğimiz gibi, TTK nda devir kavramı yoktur. Devir birleşme kararının vergilendirilmemesinin koşullarının KVK nda belirlendiği bir birleşme işlemidir. Şirketlerin infisahı, birleşmesi işlemlerinin geçerli olabilmesi için TTK hükümlerine göre yapılması gerekir. TTK hükümleri açısından birleşmenin gerçekleştirilmesini Birleşme bölümünde açıkladık. Devir işlemleri bu açıklamamızdaki gibi yapılacaktır.

II. Birleşmenin Devir Sayılmasının Koşulları

KVK nun 19/1 maddesine göre, birleşme işleminin devir sayılması için aşağıdaki koşullara uyulması gerekir:

- Birleşen kurum veya kurumlarla birleşilen kurum tam mükellef niteliğinde olacaklardır.

- Birleşen kurum veya kurumların bilanço değerleri olduğu gibi ve bütün olarak birleşilen kuruma aktarılacaktır.

1. Birleşen ve Birleşilen Kurumun Kanuni veya İş Merkezi Türkiye’de Olması.

Birleşen ve birleşilen kurum ikisi de tam mükellef niteliğinde olacaktır. Kurumların bilançosunda yer alan iktisadi kıymetlerin değerleri ile bunların rayiç değerleri farklıdır. Bu fark işletmenin gizli ihtiyatlarıdır. Devir niteliğinde olmayan bu gizli ihtiyat birleşme karı olarak vergilendirilecektir. Oysa devir niteliğindeki birleşmelerde birleşme karı oluşmayacağı için, gizli ihtiyatlar devralan kuruma aktarılacak; bu kurumda gerçekleştiğinde (realize olduğunda) vergilendirilecektir. Birleşme karının ileride verginin konusunu oluşturabilmesi için devredilen kurumun ve aynı zamanda devralan kurumun da Türkiye içi ve dışı kazançlarının tamamı üzerinden vergilendirilmesi yani tam mükellef olmaları gerekir.

2. Birleşen Kurumun Birleşme Günündeki Bilanço Değerlerinin Birleşilen Kuruma Olduğu Gibi ve Bütünüyle Aktarılması.

Devir niteliğindeki birleşmede birleşme karı oluşmaması için, birleşme işleminin böyle gerçekleştirilmesi zaten gereklidir. Devir niteliğindeki birleşmelerde, birleşme karı vergiden istisna ediliyor değildir. Birleşme karı gizli ihtiyat olarak birleşilen kuruma aktarılmakta ve birleşilen kurumda gerçekleşinceye kadar bu gizli ihtiyatın vergisi ertelenmektedir.

3. Devir Alınan Kurumun Ortak veya Sahiplerine Verilecek Payın Saptanması

3.1. Devir Alınan Kurumun Ortak ve Sahiplerine Verilen Sermaye Payının, Devredilen Bilanço Değerlerinin Tutarını Aşması

Devir işlemi 5422 sayılı Yasada da düzenlenmişti. 5520 sayılı Yasadaki düzenleme, 5422 sayılı Yasadaki düzenlemenin aynısıdır. 5422 sayılı Yasadaki devir hükmü 1950 den yani yasanın yürürlüğe girmesinden beri uygulanmaktadır. 1950-1995 arasında bir üçüncü devir koşulu, devir alınan kurumun ortaklarına, devralan kurumun devraldığı değerler kadar hisse verilmesi idi. Bu koşul, yukarıda açıkladığımız, birleşen kurumun birleşme günündeki bilanço değerlerinin olduğu gibi ve bütünüyle aktarılması koşulunu tamamlamakta idi. Çünkü devir işlemi nedeniyle, gizli ihtiyatların gerçekleşmemesi, realize edilmemesi sağlanmak istenmiştir. Bilanço değerleri olduğu gibi aktarıldığı halde, ortadan kalkan kurum ortakları, devrettikleri bilanço değerleri karşılığında bu değerlerden daha fazla sermaye payı aldıklarında, gizli ihtiyatın gerçekleştiği realize olduğu endişesi bu hükmün nedenidir. Ancak bu kural devir işleminin önünde çok büyük bir engel oluşturmuştur. Çünkü birleşen ve birleşilen kurumun gizli ihtiyatları aynı değildir. Her iki şirketin ortaklarının şirketlerin kayıtlı bilanço değerleri üzerinden sermaye paylarını bölüşmeleri, gerçeklere uymayacağı için, gizli ihtiyatı fazla olan şirket ortakları bu paylaşımı uygun görmemekte bu nedenle birleşme kararları alınamamakta idi. 1995 yılında 4108 sayılı yasa ile anılan hüküm yürürlükten kaldırılarak sorun çözülmek istenmiştir. 5520 sayılı Yasaya devir hükümleri bu değişiklikte olduğu gibi 5422 sayılı Yasadan aktarıldığından, çok tartışılan bu konuyu çözülmüş sayıyor ve irdeleme konusu yapmıyoruz.

3.2.Devir Edilen Ve Devralan Kurumların Bilançolarının Konsolide Edilmesi

Devir işleminde devir edilen kurum ile devralan kurumun bilançolarının konsolide edilmesi uygulaması öteden beri sürdürülmektedir. Bu işlem tartışma konusu da yapılmamıştır. Devir alan kurumun devraldığı servet, devir edilen kurumun birleşme günündeki öz sermayesi olmaktadır. Birleşme karı oluşmayan; dolayısıyla, kurumlar vergisine tabi olmayan birleşme biçimi olan devir, şirketlerin bilançolarının konsolide edilmesi ile gerçekleştirilecektir. Bilançoların konsolide edilmesini aşağıdaki örneklerle açıklayalım:

(A) KURUMU BİLANÇOSU

I. DÖNEN VARLIKLAR		50.000	III. ÖZKAYNAKLAR	
A. Hazır Değerler			A. Ödenmiş Sermaye	
1. Kasa	50.000.-		1. Sermaye	50.000.-
			C. Kar Yedekleri	
			1. Yasal Yedekler	2.000.-
II. DURAN VARLIKLAR		2.000		
D. Maddi Duran Varlık.				
2. Tes. Mak. Cih.	10.000.-			
8. Amortismanlar(-)	8.000.-			
-----		-----	-----	
Toplam	52.000		52.000.	

(B) KURUMU BİLANÇOSU

II. DURAN VARLIKLAR		II. ÖZKAYNAKLAR	
D. Maddi Duran Varl.		A. Ödenmiş Sermaye	
1. Arazi ve Arsalar	10.000.-	1. Sermaye	15.000.-
2. Tes. Mak. Cih.	15.000.-	C. Kar yedekleri	
8. Amortismanlar(-)	6.000.-	1. yasal yedekler	4.000.-
-----		-----	
Toplam	19.000.-	19.000.-	

(B) Kurumu (A) Kurumunu devraldığında konsolide bilanço aşağıdaki gibi olacaktır:

I. DÖNEN VARLIKLAR		III. ÖZKAYNAKLAR	
A. Hazır Değerler		A. Ödenmiş Sermaye	
1. Kasa	50.000.-	1. Sermaye	50.000.-
		C. Kar Yedekleri	
		1. Yasal Yedekler 6.000.-	
II. DURAN VARLIKLAR			
D.Maddi Duran Varlık.			
1. Arazi ve Arsalar	10.000.-		
2. Tes. Mak. Cih.	25.000.-		
8. Amortismanlar(-)	14.000.-		
	-----	-----	
Toplam	71.000.-	71.000.-	

Birleşmede olduğu gibi, devir olunan şirket ortaklarına, devralan şirketten sermaye payı verilmesi gerekmektedir. Devralan şirketin sermayesi 19.000.-YTL, devir aldığı şirket nedeniyle 52.000.-YTL artmıştır. Dolayısıyla, devralan şirketin artan 52.000.-YTL sermayesinin devralınan şirketin ortaklarına verileceği ilk akla gelen olasılıktır. Ancak, devralan şirketin arsasının cari değerinin 150.000.-YTL olduğu varsayılırsa, bu paylaşımdan (B) şirketi ortakları çok zararlı çıkacaklardır. Dolayısıyla, sermaye payı bölüşüm cari değerlere göre yapılabilir. Bu durumda arsa dışında tüm bilanço kalemlerinin , kayıtlı değer uygun olduğu kabul edilirse, B Şirketinin cari değerle öz sermayesi $19.000 + (150.000 - 10.000) = 159.000.-$ YTL olacaktır. Konsolide bilançonun cari değer göre öz sermayesi ise $(71.000 + 159.000) = 230.000.-$ YTL dir. Bu durumda devralan şirketin ortaklarının sermaye payları $159.000/230.000 = \%69,1$ olacağından, 71.000.-YTL sermayenin $71.000 \times \%69,1 = 49.061.-$ YTL olacak devredilen şirketin ortaklarına da $(71.000 - 49.061) = 21.939.-$ YTL sermaye payı verilecektir. Bu sermaye paylaşım biçimi KVK unun 19 uncu maddesinde düzenlenmiş devir koşullarına aykırı sayılmayacaktır.

3.3. Devir Alan veya Devir Alınan Kurumun Diğerinde İştirakinin Bulunması

Bilanço konsolidasyonunda, konsolide edilen bilançolarda birleşen şirketlerin iştirak hisselerinin bulunması özellik gösterir. Çünkü, bu durumda, şirket kendi sermaye payını satın almış olacaktır. Oysa, TTK na göre, şirketin kendi payını edinmesi, kendi sermaye payının bilançosunda görünmesi söz konusu olmaz. İştirak hissesinin alış bedeli ile, nominal değerinin aynı olması durumunda sorun çıkmaz. Ancak, alış bedelinin nominal bedelden farklı olduğu durumda, aradaki farkın giderilmesi yöntemi önemli olacaktır. Yukarıdaki örneğimizi basitleştirelim;

(A) KURUMU BİLANÇOSU

I. DÖNEN VARLIKLAR		50.000	III. ÖZKAYNAKLAR	
A. Hazır Değerler				
1. Kasa	40.000.-			
B. Menkul Kıymetler			A. Ödenmiş Sermaye	
1. Hisse Senetleri	10.000.-		1. Sermaye	50.000
			C. Kar Yedekleri	
II. DURAN VARLIKLAR		2.000	1. Yasal Yedekler	2.000
D. Maddi Duran Varlık.				
2. Tes. Mak. Cih.	10.000.-			
8. Amortismanlar(-)	8.000.-			
-----		-----	-----	
Toplam		52.000.-	52.000.-	

(B) şirketinin 5.000.-YTL nominal bedelli hisse senedi 10.000.-YTL ye alınmıştır. Bu durumda, devralınan 10.000.-YTL hisse senedi, bilançoda olmayacaktır. Ancak bu hisse senetlerinin sermayede yaratacağı azalma nominal bedel kadar, yani 5.000.-YTL olacağından, bilanço dengesi bozulacaktır. Bilanço dengesinin sağlanması için ya aktifin 5.000.-YTL artırılması ya da pasifin 5.000.-YTL daha azaltılması söz konusudur. Aktifin artırılması söz konusu olmadığına göre (çünkü bilanço kalemleri aynen devralınacaktır.) pasif azaltılacaktır. Yani 5.000.-YTL zarar olarak değerlendirilecektir. Bu durumda, konsolide bilanço aşağıdaki gibidir:

I. DÖNEN VARLIKLAR

B. Hazır Değerler

1. Kasa 40.000.-

II. DURAN VARLIKLAR

D. Maddi Duran Varlık.

1. Arazi 10.000.-

2. Tes. Mak. Cih. 25.000.-

8. Amortismanlar(-) 14.000.-

Toplam

61.000.-

III. ÖZKAYNAKLAR

A. Ödenmiş Sermaye

1. Sermaye 60.000

C. Kar Yedekleri

1. Yasal Yedekler 6.000

(zarar) 5.000

61.000-

Bu zararın diğer gelir unsurlarında indirilmesi mümkündür.

Birleşilen şirkette sermaye paylaşımı ise şu biçimde olmalıdır: B Şirketinin cari değerle öz sermayesi $19.000 + (150.000 - 10.000) = 159.000$.-YTL olacaktır. (A) şirketi ortakları (B) şirketinin bu öz sermayenin $5.000/15.000 = \%33,3$ üne sahiptirler. Dolayısıyla (B) şirketinin 159.000 .-YTL öz sermayesinin $(159.000 \times \%33,33) = 52.947$.-YTL si (A) şirketi ortaklarındandır. Kendi öz sermayesi 42.000 .-YTL yi de şirketi devrederek sermaye olarak koymuşlardır. Bu durumda cari değerle birleşilen şirketin öz sermayesinin $52.947 + 42.000 = 94.947$.-YTL si onlarındır. Birleşilen şirketin cari değerle öz sermayesi 230.000 YTL olduğuna göre öz sermayedeki payları $94.947/230.000 = \%41,28$ olmaktadır. Bu durumda birleşilen şirketin 60.000 .-YTL sermayesinin $60.000 \times \%41,28 = 24.768$.-YTL si (A) şirketi ortaklarının, $(60.000 - 24.768) = 35.232$.-YTL si (B) şirketi ortaklarının olacaktır.

3.4. Devir Tarihi

Kurumlar arasındaki vergisiz birleşme olan devirin başlangıç ve sonuçlanma tarihlerinin fazla önemi yoktur. Çünkü, devrin başlangıcı ile, sonlanması arasındaki sürede gerçekleşen işlemler nedeniyle kazanç oluşmaması devir işleminin en önemli özelliğidir. Bu nedenle devir süresi diye bir kavram oluşmamıştır. Ancak devir gerçekleştiğinde, devir olunan kurumun devir tarihi itibarıyla kurumlar vergisi beyannamesi verilecektir. İşte bu beyannamenin düzenlenme zorunluluğu devir tarihinin belirlenmesini gerekli kılmaktadır. KVK nun 20 nci maddesinde, şirket yetkili kurulunun devre ilişkin kararının Ticaret Sicilinde tesçil edildiği tarihin devir tarihi olduğu belirtilmiştir.

3.5. Devir Giderleri

Devralan kurumun devir alma işlemleri nedeniyle yaptığı giderleri; ticari faaliyetin yürütülmesi, devamı, genişletilmesi nitelikli giderlerdir. Bu nedenle anılan giderlerin kurum kazancından indirilmesi mümkündür.

3.6. Zarar Mahsubu

Rehberimizin 9 uncu madde ile ilgili bölümünde yeterli açıklama yapılmıştır.

3.7. Devir ve Geçici Vergi.

Devir olunan kurum hesap dönemi başından devir tarihine kadar faaliyetini sürdürceğinden, devir tarihi itibarıyla kar ya da zararı oluşacaktır. Ayrıca bu kurum, bu

dönem içinde geçici vergi beyannamesi de verecektir. Geçici vergi beyannameleri nedeniyle ödediği vergileri, devir tarihi itibarıyla beyan edeceği gelirin vergisinden indirecektir. Geçici verginin bu yöntemle indirilememiş tutarı ise devralan kuruma geçecektir. Mahsup hakkını devralan kurum kullanacaktır (38 sıra sayılı KVK Genel tebliği)

3.8. Devir ve Amortisman Uygulaması

Devir işleminde, devredilen kurumun amortismanına tabi iktisadi kıymetleri birikmiş amortismanları ile birlikte devralınacaktır. Bu durum, ATİK in amortisman uygulamasının kaldığı yerden yürütülmesini gerektirmektedir. Feshedilen kurum devir tarihi itibarıyla kıst amortisman ayırmalı, o yılın kalan amortismanı devralan kurum kazancından indirilmelidir. Bundan böyle de

ATİK amortismanı iki kurum tek kurumuş gibi yürütülmelidir. Örneğin, feshedilen kurumda %60 amortisman ayrılmış ise ATİK için devralan kurumda %40 amortisman ayrılmalıdır.

3.9. Devir ve Katma Değer Vergisi

Devir işleminde katma değer vergisi iki yönden özelliklidir. Bunlardan biri devir nedeniyle yapılan işlemlerin katma değer vergisi yönünden vergiyi doğuran olay sayılıp sayılmayacağıdır. Çünkü şu veya bu biçimde teslim söz konusudur. KDVK nun 17/4-c maddesinde devir ve bölünme işlemlerinin KDV den istisna olduğu belirtilmiştir. Yani devir işlemleri KDV kapsamındadır. Ancak istisna edildiği için vergiye tabi olmayacaktır.

Diğer yandan ikinci sorun feshedilen kurumda indirilememiş katma değer vergisini, devralan kurumun indirim konusu yapıp yapamayacağıdır. KDVK nun 30/a maddesinde *“vergiye tabi olmayan veya vergiden istisna edilmiş bulunan malların teslimi ve hizmet ifası ile ilgili alış vesikalarında gösterilen veya bu mal ve hizmetlerin maliyetleri içinde yer alan katma değer vergisi”* nin indirim konusu yapılamayacağı belirtilmiştir. Bu hüküm nedeniyle feshedilen kurumda indirilememiş KDV nin, devralan kurumda indirilemeyeceği ileri sürülebilecektir. Ancak, aynı kanunun 17/4-c maddesinde parantez içi hükümle, devir ve bölünme kapsamında vergiden istisna edilen işlemler bakımından KDVK nun 30/b maddesinin uygulanmayacağı; bölünen veya ifisah eden mükelleflerce yüklenilen ve indirilemeyen vergilerin, devir edilen veya bölünen kurumların varlıklarını devralan mükellefler tarafından mükerrer indirim yol açılmamak koşuluyla indirim konusu yapılacağı belirtilmiştir.

3.10. Devir ve Damga Vergisi

Damga Vergisi Kanununa ekli (2) sayılı Tablo’nun “IV. Ticari ve Medeni İşlerle İlgili Kağıtlar bölümüne Kurumlar Vergisi Kanuna göre yapılan birleşme, devir ve bölünmeler nedeniyle düzenlenen kağıtların damga vergisinden istisna olduğu belirtilmiştir. Bu nedenle devir işlemleri ile ilgili kağıtlar için damga vergisi alınmayacaktır.

3.11. Devir Nedeniyle Beyanname ve Taahhütname Verilmesi

Yukarıda açıkladığımız koşullarla birleşmenin yapılmış olması (devir) durumunda, birleşme karı hesaplanmayacaktır. Dolayısıyla, devir işlemi nedeniyle kurumlar vergisi alınmamış olacaktır. Ancak, KVK nun 19 uncu maddesinde yukarıdaki koşullardan ayrı olarak, beyanname ve taahhütname verilmesi zorunluluğu da getirilmiştir.

3.11.1. Kurumlar Vergisi Beyannamesi Verilmesi

KVK nun 19 uncu maddesi ile birleşmenin özel bir biçimi olan devir işlemleri nedeniyle birleşme kararının vergilendirilmemesi düzenlenmiştir. Birleşme nedeniyle feshedilen kurum, fesh tarihine kadar faaliyetini sürdürmüş olacağından bu tarihe kadarki faaliyet sonucu kazancının vergisini vermek zorundadır. Diğer yandan, devir işlemi, feshedilen kurumun vergisel ödevlerinin yerine getirilmemesinin gerekçesi olamaz. Bu doğrultuda KVK nun 20/1-a maddesinde;

1.Şirket yetkili kurulunun devre ilişkin kararının Ticaret Sicilinde tescil edildiği tarih olan devir tarihi itibarıyla; kurumlar vergisi beyannamesi,

2.Devir işlemi, hesap döneminin kapandığı aydan, kurumlar vergisi beyannamesinin verildiği ayın sonu arasında yapılmış ise, münfesi kurumun bir önceki dönem beyannamesini (örneğin devir tarihi 31.12.2006 ile 30.04.2007 arası ise) münfesi kurumun 1.1.2006-31.12.2006 dönemi kurumlar vergisi beyannamesi,

Münfesi kurum ile birleşilen kurum birlikte imzalayacak ve devir tarihinden itibaren otuz gün içinde vergi dairesine vereceklerdir.

Devir tarihine kadar verilecek beyanname süresi için 30 günlük sürede sorun yoktur. Ancak önceki dönem kurumlar vergisi beyannamesi de 30 günlük süre ile kısıtlanmıştır. 30 günlük sürenin normal beyanname verme süresine kadar dolmuş olmasında da sorun yaşanmayacaktır. Geçmiş dönem beyannamesi ile ilgili 30 günlük süre, normal beyan süresinden sonra dolduğunda, hangi sürenin esas alınacağı uyumsuzluk konusu olabilecektir. Örneğin, devir işleminin 15.04.2007 de tamamlanması durumunda 30 günlük süre 15.05.2007 de dolacaktır. Oysa, 2006 hesap dönemi kurumlar vergisi beyannamesinin verilme süresi 25.04.2007 de sona ermektedir. Bizim görüşümüz, 2006 beyannamesinin verilme süresinin de 15.05.2007 de dolacağı biçimindedir. Ancak, vergi idaresinin açıklamasının beklenmesinde yarar vardır.

3.11.2. Taahhütname Verilmesi

Münfesi kurumun devir tarihine kadar süren faaliyet kazancının ve önceki dönem faaliyet kazancının beyannamelerinin müşterek imza ile verilmiş olması devralan kurum bu beyannamelerin vergi ve cezaları yönünden sorumlu kılmaktadır. Ancak münfesi kurumun bu beyannameler dışında, devir işleminden sonra ortaya çıkacak vergisel ödevleri de olacaktır. Bu nedenle KVK nun 20/1-b maddesinde, devir tarihi itibarıyla verilecek beyannamenin ekinde birleşilen kurumun bir taahhütname vermesi zorunluluğu da getirilmiştir.

Bu taahhütnamede;

Birleşilen kurumun, münfesi kurumun tahakkuk etmiş ve edecek vergi borçlarını ödeyeceği ve diğer ödevlerini yerine getireceği yazılı olacaktır. Mahallin en büyük mal memuru birleşilen kurumdan ayrıca teminat da isteyebilecektir.

3.11.3. Beyanname ve Taahhütname Koşullarının Önemi

Yukarıda açıkladığımız müşterek imzalı beyannameler ve taahhütname verilirse, birleşmeden doğan karın hesaplanmayacağı ve vergilendirilmeyeceği KVK nun 20 nci maddesinde belirtilmiştir. Bu durumda anılan beyannameler ve taahhütname verilmezse, devir işlemi 19 uncu maddede belirtilen koşullara uygun yapılsa bile birleşme karı yine hesaplanacak ve vergilendirilecektir. Bunun sonuçları aşağıdaki gibidir:

a). Devir tarihi itibariyle verilmesi gereken kurumlar vergisi beyannamesinin verilmemesi

Bu beyannamenin verilmemesi zaten VUK nun 30 uncu maddesi gereğince, yani genel hükümler uyarınca birleşme tarihine kadar ki kazancın takdir komisyonunca takdirini gerektirir.

Diğer yandan, bu beyannamenin verilmesi birleşme karı hesaplanmamasının ve vergilendirilmemesinin de koşuludur. Beyanname verilmemekle, bu koşul bozulmuş olduğundan birleşme karı hesaplanacak ve vergilendirilecektir. Dolayısıyla, devir tarihi itibariyle yalnızca faaliyet sonucu kazancının takdir edilmesiyle yetinilmeyecek, birleşme karının da takdir edilmesi gerekecektir. 19 uncu maddeye uygun; olarak kayıtlı değerlerle devir edilen iktisadi kıymetlerin cari değerleri esas alınarak takdir komisyonu birleşme karını hesaplayacaktır.

Bir başka konu da KDVK nun 17/4-c maddesindeki istisnanın uygulanması sorunudur. KDVK nun 17/4-c maddesinde, KVK na göre yapılan devir işlemi katma değer vergisinden istisna edilmiştir. Beyanname vermemekle, devir işlemi KVK na göre yapılmış olma özelliğini yitirmektedir. Bu nedenle KDV istisnası da söz konusu olmayacak, ve devir işlemi ile teslim edilen iktisadi kıymetler KDV ye tabi olacaktır.

b). Kurumlar vergisi beyannamesi ekinde verilmesi gereken taahhütnamenin verilmemiş olması

Devir tarihine kadar verilmesi gereken müşterek imzalı kurumlar vergisi beyannamesinin ekinde taahhütname verilmemiş olması da devir işlemi geçersiz kılacaktır. Bu durumda da birleşme karının takdir edilmesi ve vergilendirilmesi gerekecektir. Ancak, taahhütname verilmemesi işleminin, beyanname verilmemesi işlemi ile aynı biçimde değerlendirilemeyeceği görüşündeyiz. Biz, taahhütname verilmemesi durumunda vergi dairesinin, anılan taahhütnameyi yazılı olarak istemesi; verilen süre içinde taahhütnamenin verilmesi durumunda, devir koşulunun bozulmuş sayılmaması; yazılı olarak istenmesine rağmen taahhütname verilmemesi durumunda koşulun bozulacağı görüşündeyiz.

D. BÖLÜNME

I. GENEL OLARAK BİRLEŞME VE BÖLÜNME:

Kaynak ve imkanlar bakımından belli büyüklükleri gerektiren hedefleri gerçekleştirmek isteyen kurumların ekonomik güçlerini bir araya getirme ihtiyacı kendi aralarında birleşmeleri sonucunu doğurur. Amaç, birden fazla kurumdaki mali ve teknik potansiyelin en uygun şekilde kullanılması ile optimal verimin sağlanmasıdır.

Bu amacın sağlanması, bazı hallerde, kurum bünyesindeki birden fazla faaliyetin, gruplara ayrılarak her birimin kendi alanlarında daha özel donanımlı ayrı işletmeler bünyesinde toplanmasına bağlı bulunabilir. 4684 sayılı Kanun gerekçesindeki ifadeyle, ilgili faaliyete ait bilanço değerlerinin kısmen veya tamamen elden çıkarılması ile verimli olmayan alanlardan çıkılması; ölçeklerin gerektiği şekilde ayarlanması suretiyle belirli faaliyet alanlarında yoğunlaşarak ihtisaslaşmanın gerçekleştirilmesi sağlanır. Bu, birleşmenin aksine bir işlemi, bölünmeyi ifade etmektedir. Ortak özellik, amaç yönünden her ikisinde de, verimin artırılmasıdır. Devredilen değerlerin karşılığı olarak, devralan şirket ortaklık paylarının verilmesi, bir diğer müşterek özelliği teşkil etmektedir.

Bölünme tam veya kısmi olarak gerçekleşebilir.

Tam bölünmede, bölünen kurumun bilanço değerleri bütünüyle devredilmekte ve bölünme ile kurum infisah etmektedir. Bu, kurumlar arası birleşmeye benzer bir işlemi ifade etmektedir. Farklılık, bilanço değerlerinin tek bir kurum yerine mevcut veya yeni kurulacak iki yahut daha fazla kuruma intikal etmekte olmasından ibarettir. Birleşmedeki vergileme rejiminin uygulanmaması için neden yoktur.

Kısmi bölünme farklıdır. Temelde, başka bir kuruma aynı sermaye konulması ile benzerlik taşır. Devredilecek bilanço değerlerinin, dar ve teknik anlamda işletme teşkil edecek bütünlük içerisinde değerlemeye tabi tutulabilecek olması, özelliğini teşkil eder. Örneğin inşaat onarım işi ile inşaat malzemeleri alım satım işini bir arada yapan kurumda, bu iki işten her biri dar ve teknik anlamda ayrı işletmeleri oluşturur. Başka bir şirkete aynı sermaye koymak suretiyle gerçekleştirilecek bölünmede, inşaat malzemeleri faaliyeti ile ilgili bütün kıymetler (makina ve teçhizat, emtia stoku, gayrimenkul, varsa gayrimaddi haklar vb. yi içerecek şekilde) topluca değerlendirilir. Bu özelliğe bağlı olarak da, birleşme ve tam bölünmeye ait vergileme rejimi kısmi bölünmeye de teşmil edilebilmektedir.

Vergileme rejiminin esası, birleşme ve bölünme dolayısı ile değer artışı kazancı hesaplınmaması, devir tarihi itibarıyla buna bağlı vergileme yapılmamasıdır.

II. KURUMLAR VERGİSİ KANUNUNUN BÖLÜNME HÜKÜMLERİ VE TÜRK TİCARET KANUNU:

Yürürlükten kaldırılan 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 36 ncı maddesinde kurumlar arası birleşme, 37 nci maddesinde devir suretiyle birleşme esasları düzenlenmişti. Kurumların bölünmesi ile ilgili düzenleme aynı kanunun 4684 sayılı Kanunla değişen 38 inci maddesinde yer almıştı. Birleşme ve devir hükümleri 1950 yılından beri gelmektedir. Bölünme ilk defa 2001 yılında 4684 sayılı Kanunla getirilmiştir. 5422 sayılı Yasayı yürürlükten kaldıran 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 19 ve 20 nci maddelerinde bölünme, bazı küçük farklarla yeniden yer almıştır. Bu düzenlemenin gerektiği şekilde yapılmış olduğunun kabulünde güçlük vardır. Uygulamada pek çok sorun ve hatta çözümsüzlüklerle karşılaşılacağı şimdiden ifade edilebilir. Gerek birleşme ve devir, gerekse bölünme, esasında ticaret hukuku ile ilgili müesseselerdir. Alt yapısı itibarıyla Ticaret Kanununda düzenlenmesi gerekir. Vergi Kanunları sadece vergileme rejimi ile ilgili hükümleri taşıma durumundadır. Birleşme ve devir bakımından Ticaret Kanununda düzenleme yer almıştır. Bölünme konusunda ise herhangi bir hüküm yoktur. Tam bölünmenin, kurumlar arası birleşme ve devir hükümleri dahilinde değerlemeye tabi tutulabileceği bir yorum olarak ileri sürülebilir. Kısmi bölünmenin de aynı sermaye teşkili ile ilgili esaslara tabi olabileceği üzerinde durulabilir. Ancak her iki konuda da açıklığa ihtiyaç vardır. Ticaret Kanununda gerekli değişiklik yapılmadan Kurumlar Vergisi Kanunu ile düzenleme yapılmış olması ilk plandaki ve konunun esası ile ilgili zaafı teşkil etmektedir. Bunun yanında vergileme rejimi bakımından da gerekli açıklık sağlanabilmiş değildir.

III. TAM BÖLÜNME

Tam bölünmede bölünen şirketin hukuki ve ekonomik varlığı sona erer. Bölünen şirket tasfiyesiz olarak infisah eder. Bilanço değerleri bütünüyle iki veya daha fazla sermaye şirketine devredilir ve karşılığında devralan şirketlerin ortaklık payı alınır. Kurumlar Vergisi Kanununun 19/3-a maddesinde bölünme aşağıdaki gibi tanımlanmıştır:

“Tam mükellef bir sermaye şirketinin tasfiyesiz olarak infisah etmek suretiyle bütün mal varlığını, alacak ve borçlarını mukayyet değerleri üzerinden mevcut veya yeni kurulacak tam mükellefiyete tabi iki veya daha fazla sermaye şirketine devretmesi ve karşılığında devredilen sermaye şirketinin ortaklarına devralan sermaye şirketinin sermayesini temsil eden iştirak hisseleri verilmesi , bu Kanunun uygulanmasında tam bölünme hükmündedir. Devredilen şirketin ortaklarına verilecek iştirak hisselerinin itibari değerinin %10’una kadarlık kısmının nakit olarak ödenmesi işlemin bölünme sayılmasına engel değildir.”

20 inci maddede ise, şekle ilişkin ilave bazı şartların da yerine getirilmesi ile bölünmeden doğan karların vergilenmeyeceği hükme bağlanmaktadır.

Asli şartlar 19 uncu maddenin yukarıdaki hükmünde yer almaktadır. 20 nci madde-dekilerle birlikte bu koşullar şöyledir.

- Bölünen kurum ve devralan kurumlar tam mükellefiyete tabi olacaktır. Bu, kurumların kanuni ve iş merkezlerinden her ikisinin birden Türkiye’de bulunmasını ifade etmektedir. Vergileme yetkisinin ülke itibariyle değişmeyecek olması bakımından önem taşır.

- Bölünen kurumun bilanço değerleri mukayyet değerleri üzerinden devredilecektir. Bölünme dolayısı ile devredilen kıymetler, değerlemeye tabi tutulmadan yeni bünyeye intikal etmekte; varsa, meydana gelmiş olan değer artışının vergilenmesi, yeni bünyede bunların elden çıkarılması suretiyle kazancın realize edileceği tarihe ertelenmektedir. Bölünen kurum bilanço değerlerinin mukayyet değerle devredilmesi bunun için gerekmektedir.

Mukayyet değer üzerinden devredilecek bilanço varlık unsurlarında oluşmuş değer artışlarının vergilendirilmesinin, yeni bünyede realize edildiği tarihe ertelenmesi, devralan şirket gelirleri üzerinden vergileme hakkının bulunmasını gerektirmektedir. Devralan kurumun tam mükellefiyete tabi olması şartı bununla ilgilidir. Bölünmede, birleşmeden farklı olarak iki ve daha fazla devralan şirket bulunduğundan bunlardan birinin tam, diğerinin dar mükellefiyete tabi olması özellik taşıyan bir hal teşkil eder. Düzenlemenin mantığı itibariyle tam mükellefiyete tabi şirkete yapılacak devir bakımından vergisiz bölünme esasında işlem yapılmaması için neden olmadığı üzerinde durulabilir. Ancak, KVK nun 19/3-a maddesi hükmünde yer alan lafzi ifade bu tür bir anlayışı önlüyor niteliktedir. Bölünme suretiyle infisah eden kurum varlıklarının on ayrı şirkete devredildiği ve bunlardan sadece birinin dar mükellefiyete tabi olduğu durumda, vergisiz bölünme hükümlerinin tam mükellefiyete tabi kurumlara vaki intikaller yönünden de geçerli olmaktan çıkacağı anlaşılmaktadır.

- Asli nitelikteki şartlardan üçüncüsü, devredilen değerler karşılığında devralan kurum sermayesini temsil eden iştirak payı alınmasıdır. İlgili hükümde, devredilen şirket ortaklarına verilecek iştirak hisselerinin %10’una kadar olan kısmının nakit olarak ödenmesinin işlemin bölünme sayılmasını önlemeyeceği belirtilmiştir.

Asli nitelikteki bu üç koşul dışında 20 nci madde ile aşağıdaki ek koşullar getirilmiştir:

1.Şirket yetkili kurulunun tam bölünmeye ilişkin kararının Ticaret Sicilinde teşkil edildiği tarih olan devir tarihi itibariyle; kurumlar vergisi beyannamesini; devir işlemi, hesap döneminin kapandığı aydan, kurumlar vergisi beyannamesinin verildiği ayın sonu arasında yapılmış ise, münfesihi kurumun bir önceki dönem beyannamesini (örneğin devir tarihi 31.12.2006 ila 30.04.2007 arası ise münfesihi

kurumun 1.1.2006-31.12.2006 dönemi kurumlar vergisi beyannamesini) münfesi kurum ile birleşilen kurumlar birlikte imzalayacak ve devir tarihinden itibaren otuz gün içinde vergi dairesine vereceklerdir.

2.Bölünen kurum varlıklarını devir alan kurumlarca; devir beyannamesine eklenecek taahhütname ile bölünen kurumun bölünme tarihine kadar tahakkuk etmiş ve edecek vergi borçlarından müteselsilen sorumlu olacakları taahhüt edilecektir. 15 günlük sürenin, devir ve bölünmeye ilişkin şirket yetkili kurul kararının Ticaret Siciline tescil edildiği tarihten başlayacağı belirlenmesi yapılmıştır. Bu, bölünme nedeniyle infisah edecek şirket yetkili kurul kararını ifade etmektedir.

3.Bu şartların tümü, kurumlar arası vergisiz birleşme şekli olan devirde de bulunması gereken şartları ifade etmektedir. Zaten, tam bölünmenin özellikle vergi hukuku bakımından birleşme ile aynı planda mütalaa edilmemesi için neden yoktur.

1. Türk Ticaret Kanunu Açısından Tam Bölünme

Birleşme ve bölünme şirketlerin hukuki yapısını değiştirmektedir.Ticaret şirketlerinin hukuki yapısında değişiklik, Türk Ticaret Kanununun uygulama alanıdır. Vergileme olayı, yapılan işlemin vergisel boyutudur. Vergileme hükümlerinin birleşme veya bölünme işlemlerine yasal dayanak oluşturamayacağını pek çok yazımızda belirttik.

Adalet Bakanlığı'nda Prof. Dr. Ünal Tekinalp başkanlığında kurulan “Türk Ticaret Kanunu Komisyonu” TTK nu yeniden yazma hazırlık ve çalışmalarını birkaç yıldır sürdürmektedir. Bu çalışmalarda şirketlerin bölünmesi işlemi TTK nun bu komisyonca hazırlanan tasarı taslağında yer almıştır. Bölünme işleminin vergisel boyutunun düzenlenmesi de KVK nunda değişiklik yapılması çalışmaları ile yürütülmüştür. KVK ile ilgili çalışma ve tasarı TTK nun tümünün yazılması gibi kapsamlı olmadığından, TBMM ne gönderilmiş, 03.07.2001 gün, 4684 sayılı Yasa ile yürürlüğe konmuştur. KVK nu bütünüyle değiştiren 5520 sayılı Yasanın 19 uncu ve 20 inci maddelerinde 4684 sayılı Yasadaki hükümlere yer verilmiştir.

Şirketlerin kurulması, faaliyeti ve ortadan kalkması (infisah) TTK nda düzenlenmiştir. İnfisah, tasfiye veya birleşme işlemi ile gerçekleştirilir (Devir kavramı TTK nda yoktur. KVK ndaki bir kavramdır. Birleşme işleminin KVK unda belirlenen koşullarla yapılması durumunda vergilendirilmemesi devir olarak ifade edilmiştir.). Birleşme işlemi de bir tasfiye işlemidir. Ancak birleşme, tasfiye gibi uzun sürmemekte, dolaylı yoldan, kısa sürede, şirket ortadan kaldırılmaktadır.

Son yıllarda, TTK konusu işlemlerin nasıl vergilendirileceğini belirleyen vergi yasalarındaki hükümlere dayanarak, ticaret hukukunu ilgilendiren konularda işlemler yapılması, bu işlemlerin ticaret siciline kayıt edilerek, hukuki geçerliliğinin sağlanması girişimleri oldukça artmıştır. En yaygını, GVK nun 81 inci maddesine dayanarak yapılan işlemlerdir. GVK nun 81 inci maddesinde kolektif ve adi komandit şirketlerin yasada sayılan koşullarla sermaye şirketine dönüşmesinde (ki bu da bir birleşme işlemidir) değer artış kazancı hesaplanmayacağı, belirtilmiştir. Ancak TTK nun 147 nci maddesinde “*Birleşme, yalnız aynı nev’iden olan şirketler arasında caizdir. Şu kadar ki, birleşme bakımından kolektif ile komandit şirketler ve anonim ile sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketler aynı nev’iden sayılır.*” hükmü vardır. Bu hükme göre, kolektif şirket ile anonim şirketin birleşmesi veya kolektif şirketin anonim şirkete dönüşmesi mümkün değildir. Oysa, GVK nun 81 inci maddesi dayanak yapılarak, kolektif şirketin anonim şirkete dönüşmesinin pek çok örneği vardır. Bu işlemler ticaret siciline tescil de edilmişlerdir. Kolektif

şirketin anonim şirkete dönüşmesi işlemlerinin teşkil edilmiş olmalarına karşın, bu işlemlerin geçerli olup olmadığı tartışılmak durumundadır. Yargıtay 11 inci Hukuk Dairesi bu işlemin geçerli olamayacağı oy birliği ile karara bağlanmıştır (10.02 1984 gün, E.1984/227,K.1984/670 sayılı karar). Bu Yargıtay kararının gerekçesinde GVK nun 81 inci madde hükmünün TTK ile birleşme işlemine yasal dayanak oluşturmayacağı aşağıdaki gibi açıklanmıştır:

“Gelir Vergisi Kanunu’nun 24.12.1980 gün, ve 2361 sayılı Kanunla değişik 81 inci maddesinde... kolektif ve komandit şirketlerin nev’i değiştirerek sermaye şirketine dönüşmesi halinde, payların şekli ve oluşan sermaye şirketinin tabi olacağı amortisman ve (vergi durumlarından) söz edilmiş ise de bunlar,Ticaret Kanununun ticaret şirketlerinin kuruluş ve nev’i değişiklikleriyle ilgili maddelerinde ve ilkelerde değişiklik anlamına gelmeyip sadece yasa hükümleri ve kökleşmiş Yargıtay Özel daire görüşüne rağmen mahkemelerden tek tarafı olarak alınan ve Yargıtay denetiminden geçmeyen oluşan sermaye şirketlerinin de vergi düzenlemesini ve denetimi ni sağlamak amacını taşımaktadır.”

Gerekçedeki bu açıklama, vergilendirme koşullarını belirleyen vergi yasaları hükümlerinin ticaret hukuku konusu işlemlere dayanak olamayacağını kuşkuya yer bırakmayacak biçimde ortaya koymaktadır. Ticaret şirketlerinin doğuşu, varlığı, çalışması, ilişkileri, yok olması (infisah) aşamaları toplumda pek çok kişiyi ilgilendirmektedir. Bu kişilerin haklarını TTK hükümleri korumaktadır. TTK nun 434 ve 454 üncü maddeleri arasında yer alan hükümlere uyulmadan, bu hükümlerin gereği yerine getirilmeden bir anonim şirketin infisahı ve tasfiyesinin yapılması mümkün değildir. Birleşme (tasfiyesiz infisah) ise, 451, 452, 453 ve 454 üncü maddelerde düzenlenmiştir. Bu maddelerden hiç birisi KVK nda nasıl vergilendirileceği veya vergilendirilmeyeceği belirtilen bölünme işlemine izin vermemektedir. TTK nun 151 inci maddesinde, kalan veya yeni kurulan şirketin ortadan kalkan şirket veya şirketlerin yerine geçeceği, ortadan kalkan şirket veya şirketlerin bütün hak ve borçlarının, kalan veya yeni kurulan şirkete intikal edeceği belirtilmiştir. Tam bölünmede ortadan kalkan şirketin, kısmi bölünmede, bilançosunun bir kısmını devreden şirketin hak ve borçlarının ne olacağı askıdadır. Belirsizdir. *“Anonim ve Limited Şirketlerin Kısmi bölünme İşlemlerinin Usul Ve Esaslarının Düzenlenmesi hakkında Tebliğ”*ın (16.09.2003 günlü Resmi Gazetede yayınlanmıştır) 5. Alacaklıların korunması başlıklı bölümünde, *“Borçlarının ödendiği, tevdi olunduğu veya alacaklıların onay verdiği kanıtlanmadıkça ticaret sicil memurluğunca bölünme işlemi teşkil edilmez”* ifadesi yer almıştır. Bu belirlemenin hukuksal olarak önemi yoktur. Tebliğ ile TTK na aykırı şirket kuruluşu veya sermaye artırımı yapılamaz.

Ticaret Bakanlığı’nın ve Ticaret Sicilinin, TTK nda dayanak olmadığı halde, bu işleme izin veriyor olması, bizce işleme meşruiyet kazandırmayacaktır. Bu işlemlerin hukuken geçerliliği bir yana, TTK nda düzenleme yapılmamış olması KVK nun bölünme ile ilgili hükümlerinin de uygulanmasında çok büyük güçlük yaratmaktadır.

KVK nda vergilendirilmeyecek bölünme işlemleri tam bölünme ve kısmi bölünme olarak iki kavram içinde düzenlenmiştir. Maliye Bakanlığı ile Ticaret ve Sanayi Bakanlığı’nın birlikte yayınladıkları *“Anonim ve Limited Şirketlerin Kısmi Bölünme İşlemlerinin Usul Ve Esaslarının Düzenlenmesi Hakkında Tebliğ”* TTK nda düzenleme yapılmadan KVK nun tam bölünme ile ilgili hükümlerinin işlerlik kazanmayacağı, tam bölünme işlemine izin verilemeyeceği, ancak KVK nun kısmi bölünme hükümlerinin işlerlik kazanacağı, TTK nun aynı sermaye hükümleri kapsamında kısmi bölünmenin gerçekleştirilebileceği görüşünü dolaylı da olsa belirtmektedir.

Bu durumda KVK nda düzenlenmiş tam bölünme işlemlerinin,TTK nda gerekli düzenleme yapılmadan tebliği bazında da olsa ticaret hukuku yönünden yapılamayacağı bu tebliğle de belirtilmiştir. Dolayısıyla KVK nun tam bölünme il ilgili hükümlerinin TTK nda gerekli değişiklik yapılmadan uygulanması söz konusu değildir.

2. Tam Bölünmede Dar ve Teknik Anlamda İşletme Bütünlüğü

Yukarıda da belirttiğimiz gibi, TTK nda bu işleme izin veren düzenlemeler yapılmadan, tam bölünmenin gerçekleştirilmesi ve dolayısıyla KVK nun tam bölünme hükümlerinin işlerlik kazanması söz konusu değildir. Ancak, TTK nda gerekli düzenleme yapılması durumunda, KVK nun tam bölünme hükümlerinin uygulanma esaslarının belirlenmesini de gerekli görüyoruz.

Tam bölünmede, birleşmeye göre ayırıcı özellik, bölünme suretiyle infisah edecek şirket bilanço değerlerinin bir yerine iki veya daha fazla şirkete devredilecek olmasıdır. Birden fazla şirkete devredilecek bilanço değerlerinin ayırımında, dar ve teknik anlamda işletme teşkil edecek bütünlüğün aranıp aranmayacağı belli değildir. Örneğin gayrimenkul inşaatı ve projelendirme hizmetlerinin yapıldığı bir sermaye şirketinin infisah etmek üzere bilanço değerlerinin iki ayrı şirkete devredilmesi suretiyle bölünmesinde; bütünlük şartı arandığında, devredilecek değerlerin proje hizmeti faaliyeti ile inşaat faaliyetine bağlı olarak ayrıma tabi tutulması gerekecektir. Aksi takdirde inşaat faaliyetine ait bir iş makinası ile proje hizmetinde kullanılan bilgisayarların birlikte devri mümkün sayılabilecektir. Bize göre, faaliyet ve işletme itibarıyla bütünlük aranması gerekliliği vardır. Devir ve bölünmede zarar mahsubu hakkında 9 uncu maddede yapılmış olan düzenleme de bu anlayışı doğrulamaktadır. Kurumlar Vergisi Kanununun 9/1-a maddesinde, bölünme halinde, bölünme ile münfesi hale gelen kurumdan intikal eden zararın, zarar dışındaki aktif toplamını geçmeyen tutarı ile yeni bünyede indirim konusu yapılacağı kabul edilmiştir. Bu, bölünme ile devredilecek kıymetlere bağlı olarak zarar intikali de yapılacağını ifade etmektedir. Devredilen kıymetlere bağlı zarar intikali ise ancak dar ve teknik anlamdaki işletme bütünlüğü içerisinde mümkün olabilir. Öte yandan zarar mahsubunun bir diğer şartı olan aynı sektörde faaliyet gösterilmesi de gene, belli bütünlüğün aranacağını göstermektedir. Gayrimenkul inşası ve proje hizmeti yapılan sermaye şirketinin bölünmesi ile gayrimenkul inşası faaliyetine ait sabit kıymetle, proje hizmetine ait sabit kıymet sadece gayrimenkul inşaatı ile ilgili bir şirkete devredildiğinde, aynı sektörde çalışma şartı değerlendirilebilir olmaktan çıkar.

3. Bölünmede, Bilanço Hesaplarının Devri

Bilanço gerçek aktif ve gerçek pasiflerden oluşan bilanço değerleri ile birlikte bu değerleri temsil eden bilanço hesaplarından oluşur. Bizim görüşümüz, birleşmenin sadece bilançonun aktif değerleri itibarıyla yapılması, bu değerlere tekabül eden pasifteki kaynakları yeni bünyeye intikal etmemesi gerektiği şeklindedir. Ancak, vergi idaresi birleşmede devralan şirketin sermaye yedek akçe vb şeklindeki bilanço hesaplarının da devralan şirkete intikal edeceği anlayışındadır. Uygulamasını buna göre yapmaktadır.

Bu anlayış değiştirilmediğinde, bölünmede de aynı işlemin yapılması gereklidir. Buna göre, bölünen şirketin mukayyet değeri itibarıyla 100 milyon YTL bilanço aktif değerlerinin 20 milyon YTL nominal sermaye, 50 milyon YTL si yedek akçe, 30 milyon YTL si borçla karşılandığı ve %40, %50 ve %10'luk kısımlar itibarıyla devralan üç şirketin bulunduğu durumda sermaye ile yedek akçe 8 ve 20 milyon YTL olarak birinci şirkete, 10 ve 25 milyon YTL olarak ikinci şirkete, 2 ve 5 milyon YTL olarak üçüncü şirkete intikal edecektir.

Bunun gibi varsa olumsuz öz sermaye unsurları ve bu arada birikmiş zararlar da, devralan kurumlardan her birine devraldıkları kısma isabet eden tutarları ile intikal edecektir.

4. Borçların Devri

Bölünmede, genel nitelikteki borçların, örneğin bankalardan alınmış işletme kredilerinin devredilen kısımlar itibarıyla ayrılması normaldir. Yukarıda verilen örnekteki 100 birim aktif değer 40 biriminin sabit kıymet, 50 biriminin stok emtia ve 10 biriminin alacaktan; 30 birim borcun tamamının ise banka kredisinden oluştuğu durumda; %40 lık kısmın devredileceği şirkete 40 birim aktif değerle birlikte 12 birim borç, %50'lik kısmın devredileceği şirkete 50 birim aktif değerle birlikte 15 birim borç, %10'luk kısmın devredileceği üçüncü şirkete ise 10 birim aktif değerle birlikte 3 birim borç isabet edecektir.

Tam bölünmenin dar ve teknik anlamdaki işletme bütünlüğü içerisinde gerçekleşmesi gerektiği anlayışının geçerli sayılması halinde ise, borcun ait olduğu "bütünlüğe" mal edilmesi gerekecektir.

Aktif kıymetle bire-bir ilişkili borçlar ise farklı değerlemelere ayrıca açık sayılabilir. Yukarıdaki örnekte şirketlerden birine devredilecek 40 birimlik değer bütünüyle sabit kıymete tekabül etmesi, 30 birim borcun da bu kıymetin vadeli olarak alınmış olmasından doğması halinde, borcun tümünün bağlı olduğu 40 birimlik sabit kıymetle birlikte bu kıymeti devralan şirkete intikal ettirilmesi normal değerlemeyi teşkil eder.

Bununla beraber, bu açıdan genel bir kural koymak mümkün değildir. Her hadisenin kendi özelliği içerisinde çözüme kavuşturulması gerekir. Bir kısım borçların bölünmeden önce, bölünme ile infisah edecek şirket tarafından tasfiye edilmesi yolu da seçilebilir.

5. Değiştirme Birimlerinin Tespiti:

Kurumlar arası birleşme uygulaması çerçevesinde, bölünen şirket bilanço değerleri ile birlikte bilanço hesapları aynen devralan şirketlere intikal edecektir. Nominal sermaye buna göre artırılacak, ancak sermaye bölümü, payların cari değerine göre yapılacaktır.

Yukarıdaki örneğe göre, 20 birim sermayeli (A) Şirketinin 100 birim aktif değerinin 30 birim borçla birlikte devredildiği ve borcun, devralacak (B), (C), (D) şirketleri arasında payları oranında bölüştürüldüğü durumda, devredilecek net değerler;

- (B) Şirketinde $(40-12) = 28$,
- (C) Şirketinde $(50-15) = 35$,
- (D) Şirketinde $(10-3) = 7$ birim olacaktır.

Örneğin ilave verileri ve değerlemesi aşağıdaki gibidir.

(A) Şirketinin kayıtlı değeri itibarıyla 70 birim olan net aktif değeri değiştirme biriminin tespiti bakımından 105 birim olarak kabul edilmiştir. Şirketin 20 birim nominal sermayesi 1 birim değerinde 20 paya bölünmüştür.

(B) Şirketinin nominal sermayesi 60 birimdir. Değiştirme biriminin tespiti bakımından cari değer itibarıyla net aktif değeri 600 birim olarak kabul edilmiştir. Buna

göre bölünecek şirketten intikal edecek 8 birim sermaye dolayısı ile sermaye 68 birime yükseltilecektir. Cari değerler, devralan (B) şirketinde 600 birim, bölünen (A) şirketinde, (B) şirketine intikal eden kısım itibariyle $105 \times \%40 = 42$ birimdir. Cari değer itibariyle 642 birim üzerinden yapılacak hesaplama ile 68 milyar lira sermayenin $68 \times 42 / 642 = 4,4485$ birimlik kısmı (A) şirketi ortaklarına, $68 \times 600 / 642 = 63,5515$ birimlik kısmı (B) şirketi ortaklarına verilecektir.

(C) Şirketinin nominal sermayesi 15 birimdir. Değiştirme biriminin tespiti bakımından cari net aktif değeri 30 birim kabul edilmiştir. (A) Şirketinin 20 birimlik nominal sermayesinin $\%50$ oranı ile 10 birimi (C) Şirketine intikal etmektedir. (C) Şirketinde bu tutarda artırım yapılarak sermaye 25 birime çıkarılacaktır. Cari değerler bakımından ise (A) Şirketinden gelen 10 birimlik nominal sermayeye tekabül eden kısım 52,5 birim, (C) Şirketi cari değeri 30 birimdir. Buna göre 25 birimlik yeni sermaye, (A) ve (C) Şirketi ortaklarına, $(52,5 + 30,0) = 82,5$ birimlik cari değer itibariyle dağıtılacaktır. (A) Şirketi ortaklarına $25 \times (52,5 / 82,5) = 15,9$ birim, (C) Şirketi ortaklarına $25 \times (30 / 82,5) = 9,1$ birim ortaklık payı verilecektir. .

(A) Şirketi ortakları (C) Şirketine intikal eden 10 milyar sermaye karşılığında, (C) Şirketinden 15,9 milyar lira sermaye payı alacaklardır.

(A) Şirketinin bölünmesi nedeniyle varlıklarının intikal edeceği üçüncü şirket olan (D) Şirketi nominal sermayesi 5 birimdir. Değiştirme biriminin tespiti bakımından net aktif değeri 10,5 birim kabul edilmiştir.

(A) Şirketinden devren gelen 2 birim tutarındaki sermaye dolayısı ile (D) Şirketi sermayesi 7 birime yükseltilecektir. Sermayenin paylaştırılmasında esas alınacak net değerler ise (D) Şirketinde 10,5 birim, (A) Şirketinden devren gelen kısım itibariyle de $105 \times \%10 = 10,5$ milyar lira olup birbirine eşittir. Dolayısı ile 7 milyar liralık sermayenin 3,5 milyar liralığı (A) Şirketi ortaklarına, 3,5 milyar liralığı ise (D) Şirketi ortaklarına verilecektir.

Sonuç olarak, bölünme öncesinde (A) Şirketi ortaklarının elinde mevcut 20 milyar liralık ortaklık payı karşılığında, 4.448 birimi (B) Şirketinden, 15,9 birimi (C) Şirketinden, 3,5 birimi (D) Şirketinden alınmış ortaklık paylarına tekabül eden nominal bedeli ile toplam 23.848 birimlik ortaklık payı bulunmaktadır.

6. Pay Sahipleri Yönünden Değerleme

Bölünen (A) Şirketinin varlıklarını devralan (B), (C) ve (D) şirketlerinin ortakları bakımından sorun yoktur. Önceki ortaklık payları gene aynı şirketin ortaklık payları ile değiştirilecektir.

(A) Şirketi ortakları bakımından ise tek bir şirkete ait ortaklık payları üç ayrı şirkete ait ortaklık payı ile karşılanacaktır. (A) Şirketi ortaklarındaki eski payların değeri bunlardan farklı olduğu gibi devir yapılan şirketlere ait yeni payların değerleri kendi aralarında da aynı değildir. (B) Şirketinden alınan 4,448 birimlik sermaye tutarı, (A) Şirketinin 20 birimlik sermayesinden (B) Şirketine intikal eden 8 birimlik sermaye kısmı için alınmıştır.

(C) Şirketine devredilen 10 birimlik sermaye dolayısı ile 15,9 birimlik sermaye payı alınmıştır.

(D) Şirketine devredilen 2 birimlik sermaye karşılığı alınmış olan 3,5 birimlik sermaye payı alınmıştır. Bu durumun müfeseh kurumun ortakları yönünden vergileme sorunlarına neden olma olasılığı vardır. Tam bölünme henüz uygulama aşamasında değildir. Vergi idaresi açıklamaları ve yargı kararları ile uygulamadaki gelişmelerin izlenmesi gerekir.

IV. KISMI BÖLÜNME

Tam bölünmede bölünen şirketin hukuki ve ekonomik varlığı sona erer. Bölünen şirket tasfiyesiz olarak infisah eder. Kısmi bölünmede ise, bölünen şirket tasfiye edilip infisah etmemekte, bölünmeden sonra da faaliyetini sürdürmektedir. Kurumlar Vergisi Kanununun 19/3-b maddesinde kısmi bölünme aşağıdaki gibi tanımlanmıştır:

“Tam mükellef bir sermaye şirketinin veya sermaye şirketi niteliğindeki bir yabancı kurumun Türkiye’deki işyeri veya daimi temsilcisinin bilançosunda yer alan taşınmazlar ile en az iki tam yıl süre ile elde tutulan iştirak hisseleri ya da sahip oldukları üretim veya hizmet işletmelerinin bir veya bir kaçını kayıtlı değerleri üzerinden aynı sermaye olarak mevcut veya yeni kurulacak tam mükellef bir sermaye şirketine devretmesi bu kanunun uygulanmasında kısmi bölünme hükmündedir. Ancak üretim veya hizmet işletmelerinin devrinde, işletme bütünlüğü korunacak şekilde faaliyetin devamı için gerekli aktif ve pasif kalemlerin tümünün devredilmesi zorunludur. Kısmi bölünmede devredilen varlıklara karşılık edinilen devralan şirket hisseleri, devreden şirkette kalabileceği gibi; doğrudan bu şirketin ortaklarına da verilebilir. Taşınmaz ve iştirak hisselerinin bu bent kapsamında devrinde, devralan şirketin hisselerinin devreden şirketin ortaklarına verilmesi halinde, devredilen taşınmaz ve iştirak hisselerine ilişkin borçların da devri zorunludur.”

Asli şartlar 19 uncu maddenin yukarıdaki hükmünde yer almaktadır.

- Kısmi bölünmede, tam bölünmede olduğu gibi bölünen kurumun tam mükellef niteliğinde olması koşulu yoktur. Devralan kurum tam mükellef niteliğinde olacaktır.

- Kısmi bölünme TTK nda düzenlenmiş değildir. Bundan sonraki bölümde üzerinde duracağımız bu tartışmayı bir yana bırakır, KVK nun kısmi bölünme hükümlerini ve Maliye Bakanlığı ile Ticaret Bakanlığı’nın birlikte yayınladıkları tebliğe dayanılarak kısmi bölünmenin yapılmasını esas alırsak (ki bunlara dayanılarak pek çok kısmi bölünme işlemi yapılmıştır), ne KVK ndaki tanımda ne tebliğde kısmi bölünmenin tek bir şirketle sınırlı olduğu veya olmadığı konusunda açıklık yoktur. Kurumlar Vergisi Kanunun yukarıda verdiğimiz hükmünde, kısmi bölünme, bir şirketin “bilançosundaki taşınmazlar ile, iştirak hisselerinin veya sahip oldukları üretim veya hizmet işletmelerinin bir veya bir kaçını kayıtlı değerleri üzerinden aynı sermaye olarak mevcut veya yeni kurulacak tam mükellef bir sermaye şirketine devretmesi” biçiminde tanımlanmıştır. Bu tanımın lafzından bir şirketin varlığının bir başka şirkete devredilebileceği, yani bölünmenin taraflarının iki şirket olacağı, ikiden fazla şirketin bölünmenin tarafları olamayacağı anlaşılmaktadır. Oysa aşağıda değineceğimiz bölünmeyi düzenleyen tebliğde, kısmi bölünme sözleşmesinde “bölünen şirketin bölünme tarihine kadar tahakkuk etmiş ve edecek vergi borçlarından, bölünen kurumun varlıklarını devralan şirketlerin sorumlu olduğunun” yer alacağı belirtilmiştir. Bu Ticaret Bakanlığı ve Maliye Bakanlığı’nın bir şirketin birden fazla şirkete bölünebileceği anlayışında olduğunu çağırıştırılmaktadır.

- Bölünen kurumun bilanço değerleri mukayyet değerleri üzerinden devredilecektir. Bölünme dolayısı ile devredilen kıymetler, değerlemeye tabi tutulmadan yeni bünyeye intikal etmekte, varsa meydana gelmiş olan değer artışının vergilenmesi, yeni bünyede bunların elden çıkarılması suretiyle kazancın realize edileceği tarihe ertelenmektedir. Bölünen kurum bilanço değerlerinin mukayyet değerle devredilmesi bunun için gerekmektedir.

- Devredilen değerler karşılığında devralan kurum sermayesini temsil eden iştirak payı alınacaktır. Ancak bu iştirak payı devreden kurum ortaklarına da verilebilecektir.

1. Kurumlar Vergisi Beyannamesi ve Taahhütname

Tam bölünmede asli nitelikteki koşullardan ayrı olarak , bölünen şirketin kurumlar vergisi beyannamesinin birlikte imzalanacağı ve bu beyannameye taahhütname ekleneceği 20 nci maddede belirtilmiştir. Kısmi bölünmede böyle bir zorunluluk yoktur. Çünkü bölünen şirketin tüzel kişiliği devam etmektedir. Dolayısıyla bölünme tarihi itibarıyla kurumlar vergisi beyannamesi verilmesi ve taahhütname imzalanması gereği bulunmamaktadır.

Kısmi bölünme için 20 nci maddede tam bölünmeden değişik hüküm getirilmiştir. Bu na göre, *“bölünen kurumun bölünme tarihine kadar tahakkuk etmiş ve edecek vergi borçlarından bölünen kurum varlıklarını devralan kurumların, devraldıkları varlıkların emsal bedeli ile sınırlı olarak müteselsilen sorumlu”* oldukları belirtilmiştir. KVK nun 20/3 maddesinde yer alan bu hükmü, kısmi bölünmenin koşulu olarak değerlendirmek söz konusu değildir. Bu yasa ile devralan kuruma yüklenen bir yükümlülüktür.

Bu hüküm, 19 uncu maddedeki tanıma aykırı bir biçimde bölünen şirketten birden fazla şirkete varlık unsurunun aynı zamanda intikal edebileceğini ifade etmektedir.

Öte yandan, devralan kurumun, devraldığı varlık unsurunun değeri ile bağlantılı olmaksızın, bölünen kurumun devir tarihine kadar tahakkuk etmiş ve edecek vergi borçlarından sorumlu tutulmasının izahında güçlük vardır. 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunun 36 ncı maddesinde yapılan değişiklikle bölünmenin, kısmi bölünme itibarıyla hiç bir ayırım yapılmadan, devir ve birleşme halinde devralan şirket sorumluluğu ile aynı planda mütalaa edilmiş olmasında da aynı tutarsızlık vardır.

Vergi borcu bakımından müteselsil sorumluluk düzenlemesi yapılmasına rağmen, bölünen şirketin diğer alacaklıları bakımından hüküm bulunmaması ticaret hukuku yönünden önemli bir eksikliktir. Kısmi bölünmenin ticaret hukuku yönünden değerlendirilmesinde zaten önemli güçlükler vardır.

2. Türk Ticaret Kanunu Açısından Kısmi Bölünme

KVK nda vergilendirilmeyecek bölünme işlemleri tam bölünme ve kısmi bölünme olarak iki kavram içinde düzenlenmiştir. Maliye Bakanlığı ile Ticaret ve Sanayi Bakanlığı'nın birlikte yayınladıkları *“Anonim ve Limited Şirketlerin Kısmi Bölünme İşlemlerinin Usul Ve Esaslarının Düzenlenmesi Hakkında Tebliğ”* TTK nda düzenleme yapılmadan KVK nun tam bölünme ile ilgili hükümlerinin işlerlik kazanmayacağı, tam bölünme işlemine izin verilemeyeceği, ancak KVK nun kısmi bölünme hükümlerinin işlerlik kazanacağı, TTK nun aynı sermaye hükümleri kapsamında kısmi bölünmenin gerçekleştirilebileceği görüşünü dolaylı da olsa belirtmektedir.

Oysa KVK nda düzenlenen kısmi bölünmenin, TTK nun aynı sermaye koyma hükümleri kapsamında gerçekleştirilebilmesi sınırlıdır. Aynı sermaye koyma işleminde, konan değer karşılığında artan sermayeyi temsil eden iştirak hissesi, aynı sermaye koyan şirketin olmaktadır. Sermaye olarak konan iktisadi kıymetin değeri bilirkişi raporu ile belirlenecek ve bu değer karşılığı sermaye de ayın koyan şirketin bilançosunda iştirak hissesi olarak yer alacaktır. Bu işlemde şirketin öz sermaye-

si değişmediğinden alacaklılara zarar verecek bir durum yoktur. Sermayenin ayın olarak artırılmasında, TTK nda, ilgililerin haklarının korunması yönünden, o kadar titiz düzenleme yapmıştır ki, ayın karşılığı olan hisse senetlerinin iki yıl geçmeden başkalarına devredilmesinin hükümsüz olduğu belirtilmiştir (TTK Md.404). Yürürlükten kalkan 5422 sayılı KVK nun geçici 30 uncu maddesindeki “Bu kanunun 38 inci maddesine göre yapılacak bölünmelerde TTK nun 404 üncü maddesi uygulanmaz” biçimindeki hüküm bizce anlam ifade etmez. Çünkü TTK 404 üncü madde dışında bölünen şirketin aynı sermaye artırımı karşılığı edindiği hisse senetlerinin bedelsiz olarak ortaklarına devrine zaten izin vermemektedir. 404 üncü madde aynı sermaye koyan şirkete, ayın karşılığı sermayesi artan şirketin, bu işlem sonunda elde ettiği hisse senetlerinin bedelli de olsa devrini ilgili kişilerin hakları yönünden engellemektedir. Dolayısıyla, 404 üncü maddenin uygulanmayacağını belirten hüküm, hisse senetlerinin iki yıl geçmeden de bedelli olarak devredilebileceği anlamında belki yorumlanabilir. 404 üncü madde olmasa da aynı sermayeyi koyan şirketin dışındaki gerçek veya tüzel kişilere bedelsiz hisse senedi verilmesi zaten mümkün değildir. Ayrıca KVK nun 38 inci ve geçici 30 uncu maddeleri yürürlükten kalkmıştır. Bölünme işlemi 5520 sayılı KVK nun 19 ve 20 nci maddeleri gereğince yapılmaktadır.

KVK nda kısmi bölünme ile sermayesi artan şirketin hisse senetlerinin, ayın olarak sermaye koyan şirkette kalacağı veya bu şirketin ortaklarına verilebileceği belirtilmiştir. Kısmi bölünme TTK nun aynı sermaye koyma hükümlerine göre yapılacaksa, aynı sermaye karşılığı hisse senetlerinin zaten ortaklara verilmesi TTK nun, 404 üncü maddesi bir yana bırakılsa bile, diğer hükümlerine aykırı olacaktır. KVK nun kısmi bölünme ile ilgili maddesinde, kısmi bölünmenin aynı sermaye koyma hükümlerine göre gerçekleştirilmesi durumunda, ayın sermaye karşılığı edinilen hisse senetlerinin bedelsiz olarak ortaklara verilmesi, söz konusu olamaz. TTK nda düzenlenmemiş kısmi bölünme işlemi, TTK nun aynı sermaye koyma hükümlerine dayanılarak gerçekleştirilirse, iştirak hissesinin bedelsiz olarak ortağa verilmesi, bu işlemin vergilendirilmesi yönünden tartışmalara vergi uyumsuzluklarına neden olabilecektir.

Son yıllardaki yasal düzenlemeler ve bu düzenlemelerin uygulaması tüm hukuk kavramlarını alt üst etmiştir. Bu kargaşanın sonuçlarının ne olacağı ileride ortaya çıkacaktır. TTK nun açık hükümlerine rağmen, bölünme nedeni ile bölünen şirketin ortaklarına hisse senedi verilmesinin kısmi bölünme kavramı içinde işlerlik kazandırılmak istenmesi pek çok sorunu beraberinde getirmiştir.

Şirketin sermaye olarak koyduğu ayının karşılığında alması gereken hisseler ortaklarına verilince bu şirketin öz sermayesi kendiliğinden azalacaktır. Bir işletmede öz sermaye sürekli artmakta ve azalmaktadır. Öz sermaye artış ve azalışlarına paralel teşçilli sermayenin değiştirilmesi gibi bir zorunluluk TTK nda yoktur. Kaldı ki, öz sermaye azalışı, kısmi bölünme nedeniyle ortaya çıkmış değildir. TTK açısından işlem aynı sermaye koymadır. Aynı sermaye koyma işleminde öz sermayenin azalması söz konusu değildir. Aynı sermaye koyma nedeniyle sermaye azaltılması bölünen şirketin kendi inisiyatif ve kararı ile ortaya çıkan bir çözümdür.

3. Kısmi Bölünme Sözleşmesi

Yukarıda da belirttiğimiz gibi, Maliye Bakanlığı ile Sanayi ve Ticaret Bakanlığı’nın birlikte yayınladıkları “Anonim ve Limited Şirketlerin Kısmi Bölünme İşlemlerinin Usul ve Esaslarının Düzenlenmesi Hakkında Tebliğ” de, kısmi bölünmenin “aynı

sermaye teşkili suretiyle” yapılabileceği belirtilmiş ve kısmi bölünmenin nasıl yapılacağı düzenlenmiştir. Buna göre bölünmeye katılan şirketlerin yönetim organları bir bölünme sözleşmesi imzalayacaklardır. Tebliğ bu sözleşmenin bölünmenin dayanağını oluşturacağı izlenimini vermektedir. Bir başka anlatımla kısmi bölünmenin geçerli olabilmesi için, Tebliğde sayılan konuların bölünme sözleşmesinde bulunması ve bölünmenin bu esaslara göre yapılması gerekmektedir:

Bölünme sözleşmesinin içeriği;

1.Bölünmeye katılan anonim ve limited şirketlerin ticaret unvanlarını, merkezlerini ve nevilerini,

2.Bölünen mal varlığının kaç bölüm olduğunu, her bir bölümün nereye devredileceğini, her bölüm içindeki mal varlığı parçalarının tek, tek dökümünü,

3.Payların değiş/tokuş oranlarını ve gereğinde ödenecek denkleştirme tutarını,

4.Devreden şirketin ortaklarının haklarının devralan şirket nezdindeki durumlarını, devralan şirketin devreden şirketten imtiyazlı paylara, intifa hakkı sahipleri-ne ne türlü haklar verildiğini,

5.Bölünen/devreden şirketin veya ortaklarının iktisap ettiği payların hangi tarihten itibaren bilanço karına hak kazanacağını bölünme sözleşmesinin onaylandığı, genel kurul veya ortaklar kurulu kararında, belirtilmesini,

6.Bölünme işlemine esas teşkil eden bilirkişi raporunu,

7.Bölünme işleminin hangi tarihli mali tablolar üzerinden gerçekleştirileceğini,

8.Devralan şirketin hisse senetlerinin bölünen şirketin ortaklarına verilmesi halinde bölünen şirketin sermaye azaltım tutarını ve işlemlerini,

9.Devralan şirketin mevcut ortaklarının yeni pay alma hakları kısıtlanmak suretiyle yapacağı sermaye artırım tutarını, bu sermaye artırımında bölünen şirkete veya ortaklarına verilecek hisse senetlerinin türünü, nominal değerini ve teslim esaslarını

10. Bölünen şirketin bölünme tarihine kadar tahakkuk etmiş ve edecek vergi borçlarından, bölünen kurumun varlıklarını devralan şirketlerin sorumlu olduğunu,

11. Bölünmeye konu varlıklarla birlikte istihdam edilen personelin de devredilmesi halinde, devredilen iş gücünün hukuki durumu konusunda bilgiyi,

12. Tarafların bölünme sözleşmesinden kaynaklanan yükümlülüklerini yerine getirmemeleri durumunda katlanacakları sonuçların belirlenmesini,

13. Yönetim kurulları tarafından genel kurulların toplantıya çağrılacağı azami süreyi, bu süre içerisinde genel kurulların toplanmaması halinde bölünme işleminin geçersiz sayılacağını

Belirleyen hükümleri kapsayacaktır.

4. Sermaye Azaltması

Kısmi bölünme konusunda görüşümüzün, TTK hükümlerinin aynı sermaye koyma kapsamında yapılabileceği; ancak sermaye artışı nedeniyle kısmi bölünen şirketin alacağı iştirak hisselerinin ortaklarına devredilmesinin TTK na aykırı olacağı biçiminde olduğunu yukarıda belirtmiştik. Oysa uygulamada, kısmi bölünme, TTK

hükümlerine aykırı olarak bölünen şirketin edindiği iştirak hisselerinin ortaklarına devredilmesi biçiminde gerçekleştirilmektedir. Bölünen şirketin aktifli aynı sermaye olarak konan iktisadi kıymet nedeniyle değil, aynı sermaye karşılığı iştirak hisselerinin ortaklara bedelsiz verilmesi nedeniyle azalmaktadır. Bu nedenle aktifteki azalmanın sermaye azaltılması yöntemi ile dengelenmesine gerek yoktur. Ayrıca sermaye azaltılması zaten karmaşık olan kısmi bölünme işlemini daha da karmaşık ve çelişkili duruma sokmaktadır. Kısmi bölünme nedeniyle, aktifteki azalmanın muhasebe yöntem ve uygulamaları ile defter kayıtlarına alınması olayı basitleştirecek, çelişkilerden kurtaracaktır. Ancak yukarıda da belirttiğimiz gibi, kısmi bölünme, aynı olarak konan sermaye karşılığı edinilen iştirak hisselerinin ortaklara devredilmesi biçiminde uygulanmakta, iştirak hisselerinin devri nedeniyle de ana kurumun teşilli sermayesi azaltılmaktadır.

Bir işletmede öz sermaye sürekli artmakta ve azalmaktadır. Öz sermaye artış ve azalışlarına paralel teşilli sermayenin değiştirilmesi gibi bir zorunluluk TTK nda yoktur. Kaldı ki, öz sermaye azalışı, kısmi bölünme nedeniyle ortaya çıkmış değildir. TTK açısından işlem aynı sermaye koymadır. Aynı sermaye koyma işleminde öz sermayenin azalması söz konusu değildir. Aynı sermaye koyma nedeniyle sermaye azaltılması bölünen şirketin kendi inisiyatif ve kararı ile ortaya çıkan bir çözümdür. Maliye Bakanlığı ile Sanayi ve Ticaret Bakanlığı'nca da önerilen bu çözüm nedeniyle sermaye azaltılmasının ticaret hukuku ve vergi hukuku yönünden irdelenmesi gerekli olmaktadır.

4.1.Türk Ticaret Kanununda Sermaye Azaltılması

TTK nun 396 ncı maddesinde şirket genel kurulunun, idare meclisinin talebi üzerine, mahkemece tayin edilecek üç bilirkişi tarafından verilecek müşterek bir raporla, esas sermayenin azaltılmasına karar verilebileceği belirtilmiştir. Genel kurul şirket sermayesinin azaltılmasına karar verirse bu kararın gereği TTK nun 397 ve 398 inci madde hükümlerine uygun olarak şirket yönetim kurulunca yapılacaktır. Yönetim kurulu sermaye azaltılması kararını Ticaret Sicili Gazetesinde üç kez ilan ederek, üçüncü ilandan itibaren iki ay içinde alacaklıların alacaklarının ödenmesini veya teminata bağlanmasını isteyebileceklerini belirtecektir. Esas sermaye zararlar neticesinde bilançoda husule gelen bir açığı kapatmak maksadıyla ve bu açıklar nispetinde azaltılacaksa, ilana ve alacakların ödenmesine veya teminata bağlanmasına gerek olmayacaktır. Kısmi bölünme nedeniyle sermaye azaltılması, **zararlar neticesinde husule gelen bir açığı kapatmak maksadıyla olmadığından** (çünkü açık iştirak hisselerinin bedelsiz olarak ortaklara dağıtılmasında husule gelmiştir), bu ilan ve alacakların ödenmesi veya teminata bağlanması işlemleri bitirilmeden sermaye azaltılmasının hukuksal olarak geçerliliği söz konusu olmayacaktır.

TTK nun 398 inci maddesi hükümlerinden sermaye azaltılmasında azaltılan sermayeyi temsil eden hisse senetlerinin imha edilmesinin söz konusu olabileceği anlaşılmaktadır. Ancak imha edilen hisse senetlerini elinde bulunduran şirket ortağı tüzel kişilerin ana kurum doğrultusunda sermaye azaltmaları söz konusu olmayacaktır. Bir başka anlatımla sermaye azaltılmasının ana kuruma ortak tüzel kişilerin bilançolarına nasıl yansıtacağı özel olarak düzenlenmiş değildir. TTK nun 75 inci maddesinde bütün aktiflerin en çok bilanço gününde işletme için haiz oldukları değer üzerinden kayıt olunacağı belirtilmiştir. Bu hükümden anlaşılacağı üzere, ana kurumdaki sermaye azaltılmasının, ortak kurum bilançosuna, iştirak hisselerinin değerinin azaltılması sonucu zarar olarak yansıtılabileceği gibi; iştirak hisselerinin değerinin değiştirilmemesi sonucu bilanço kar zararının etkilenmeyeceği de an-

laşılmaktadır. Ancak Türkiye’de defter kayıtlarının tutulmasında ve bilanço çıkarılmasında, TTK hükümleri değil, VUK hükümleri esas alınmaktadır. Konunun iyi anlaşılması için, sermaye azaltılmasının VUK hükümlerine göre bilançolara yansması ve vergi matrahını etkilemesi üzerinde durmak gerekir.

4.2. Sermaye Azaltılmasının Vergi Uygulaması Yönünden Sonuçları

4.2.1. Kısmi Bölünme Dışında Sermaye Azaltılması ve Vergi Matrahı

4.2.1.1. Gerçek Kişi Ortaklar Yönünden

Gerçek kişi ortaklar yönünden ortaklık paylarında bir azalma vardır. Ancak bu durum ortağın gelir vergisi matrahını etkilemeyecektir. Çünkü, GVK nun 88 inci maddesinde, gelirin toplanmasında gelir kaynaklarının bir kısmından hasıl olan zararların diğer kaynakların kazanç ve iratlarından mahsup edileceği belirtildikten sonra “*sermayede vukua gelen eksilmeler zarar addolunmaz*” denmiştir. Sermayede vukua gelen azalmanın matrahtan indirilemeyeceği biçimindeki hüküm tüm gelir unsurlarını kapsamaktadır. Sermaye azaltılması sonucunda ortak mamelekinde azalma olabilir. (Azaltılan sermaye karşılığı ortağa ödeniyorsa mamelekte azalma olmayacaktır). Bu sermayede vukua gelen eksilme sayılacağından zarar olarak matrahtan indirilemeyecektir. Ancak iştirak hissesi kişinin ticari işletmesinin bilançosu içindeyse, sermaye azaltılmasının ticari bilançoğa yansımalarının sermayede eksilme değil, ticari işletmenin zararı olarak değerlendirileceği görüşü de ileri sürülebilecektir. Bizce bu ayırım yapılamaz. 89 uncu madde tüm gelir unsurlarını kapsar biçimde düzenlenmiştir. Dolayısıyla ticari işletmeye dahil iştirak payı için de 88 inci madde hükmünün geçerli olması gerekir. Bu konuyu tüzel kişi ortaklar yönünden irdelerken daha ayrıntılı açıklayacağız.

4.2.1.2. Tüzel Kişi Ortaklar Yönünden

Tüzel kişi ortaklardan kurumlar vergisi mükellefi olanlar üzerinde daha ağırlıklı duracağız. Ancak ortaya koyduğumuz görüşler gerek gerçek kişilerin, gerek şahıs şirketlerinin bilançolarına dahil iştirak hisseleri için de geçerlidir.

GVK nun 38 inci maddesinde, ticari kazancın VUK unun değerlendirme hükümlerine göre düzenlenmiş bilançolardaki dönem sonu öz sermayesi ile dönem başı öz sermayesi farkına işletmeden çekilen iktisadi kıymetlerin eklenmesi, işletmeye eklenen iktisadi kıymetlerin düşülmesi ile saptanacağı belirtilmiştir. Ana kurum sermayesinin azaltılması, ortak şirketin öz sermayesinde azalma yaratacağından sermaye azaltılmasının ticari işletme vergi matrahını etkileyeceği görüşü ağırlıklıdır. Ancak biz bu görüşte değiliz. Çünkü;

1. Bu tartışma önce ortakların ana şirketin zararını karşılamak için yaptıkları ödemenin vergi matrahından indirilmesi konusunda yaşanmıştır. TTK nun 324 üncü maddesinde belirtilen durumda, mahkemenin şirketin iflasına karar vermemesi için şirket zararlarının ortaklarca karşılanması yani zararın ortaklarca şirkete ödenmesinde ortakların bu ödemelerini hem gider yazılabileceğini, hem yazılamayacağını savunan görüşler olmuştur (Bak. Ahmet Bayrak Vergi Dünyası sayı 14, Şefik Çakmak Vergi Dünyası sayı 21. Prof.Dr. Salih Özel Yaklaşım Sayı119). Maliye Bakanlığı bu konudaki özelve istemine gider yazılamayacağı biçiminde yanıt vermiştir. Sermaye azaltılması bundan çok farklı değildir.

2. GVK nun 38 inci maddesinde, ticari kazanç VUK nun değerlendirme hükümlerine göre düzenlenmiş dönem sonu bilançosu ve dönem başı bilançosu öz sermayeleri

farkı olarak tanımlanmıştır. VUK nun 279 uncu maddesine göre, hisse senetleri alış bedeli ile değerlendirilir. Ana kurumdaki sermaye azalışının hisse senetlerinin alış bedelini değiştirmemesi gerekir. Dolayısıyla VUK nun değerlendirme hükümleri gereğince ana kurumdaki sermaye azalışı ortak kurum bilançosu öz sermayesini etkilemez. Bu gerekçeye karşı, hisse senedi adedinde azalma olduğu, dolayısıyla, ana kurumdaki sermaye azalışı nedeniyle, değersiz hale gelen hisse senetlerinin envanterde göz önünde tutulmaması gerektiği, bu durumda envanterdeki hisse senedi adedi azaldığı için, hisse senetlerinin alış bedelinin azalacağı, dolayısıyla ortak bilançosunda öz sermaye azalışına neden olabileceği ileri sürülebilecektir. Ancak gerek Maliye Bakanlığı'nın belirttiği görüşler, gerekse, son yasal düzenlemeler, hisse senedi alış bedelinin adet bazında hesaplanmayacağını ortaya koymaktadır. Maliye Bakanlığı 9 nolu VUK sirkülerinde *“çeşitli sebeplerle iştiraklerden bedelsiz olarak alınan ve itibari değerle değerlendirilen hisse senetleri, bunlar için daha önceden aktif ve pasifte açılmış hesapların kapatılması ve alış bedeli ile değerlendirilen hisse senedi miktarının bedelsiz alınan kadar artırılıp, alış bedeli yeniden bulunan miktara bölünmek suretiyle düzeltmeye esas tutar bulunacak ve düzeltmeye esas tarih olarak da orijinal hisse senetlerinin iktisap tarihi esas”* alınacak açıklaması yapılmıştır. Bu demektir ki ana kurumdaki sermaye artışı nedeniyle ortak bilançosundaki hisse senedi adedinin artması hisse senedinin alış bedelini değiştirmeyecek, adet ile değişmeyen alış bedeli tutarının uyumu için birim hisse senedi alış bedeli azaltılacaktır. Ana kurumdaki sermaye azalışında da aynı yöntemin geçerli olması gerekir. Yani hisse senedi adedinin azalmasına karşılık, bilançodaki alış bedeli değişmeyecek, denge- nin sağlanması için hisse senedi birim alış bedeli artırılacaktır.

Diğer yandan 5024 sayılı Yasayla değiştirilen VUK nun Mk.298 inci maddesinde ve VUK na bu yasa ile eklenen geçici 25 inci maddesinde *Pasif kalemlere ait enflasyon fark hesaplarının kurumlar vergisi mükelleflerince sermayeye ilave”* edilebileceği belirtilmiş, ancak bu sermaye artırımının, ortak kurum bünyesinde nasıl muhasebeleşeceği konusunda hüküm düzenlenmemiştir. Oysa Yeniden değerlendirme ile ilgili olarak yürürlükten kalkan metinde *“sermayeye eklenen değer artışları, ortaklar tarafından işletmeye ilave edilmiş kıymetler olarak kabul edilir. Değerleme yapılan kuruma iştirak eden işletmelerin aktifinde bu nedenle meydana gelen artışlar ise pasifte özel bir karşılık hesabında gösterilir ve bu karşılık sermayenin cüzü addolunur. Karşılık hesabında gösterilen değer artışı kurumlar tarafından sermayeye eklenebilir. Bu işlemler kar dağıtımı sayılmaz.”* hükmüne yer verilmişti. Yeni metinde bu hükme yer verilmemesi sermaye artışı nedeniyle, ortak bilançosunda hisse adedinin artmasına rağmen alış değerinde bir değişiklik yapılmayacağı, dolayısıyla fon oluşmayacağını biçiminde yorumlanmak durumundadır. Sermaye azaltılmasında da bundan böyle, ortak bilançosundaki hisse adedinin azalmasına rağmen alış bedelinde azalma olmayacağı sonucuna varılacaktır.

4.2.2. Kısmi Bölünme Nedeniyle Sermaye Azaltılması ve Vergi Matrahı

Bizim görüşümüz, kısmi bölünen şirketin ortaklarına devrettiği iştirak hisseleri nedeniyle aktifteki azalmanın teşvilli sermaye azaltılması işlemi ile değil, zarar oluşturarak muhasebe yöntemi içinde dengelenmesinin daha doğru olacağı biçimindedir. Fakat uygulamada aktifteki azalmanın teşvilli sermayenin azaltılması ile dengelenmesi yöntemi yeğlendiği için, ana kurumun sermayesinin azaltılmasının vergi hukuku yönünden ortaklara nasıl yansıtacağını irdelemeye çalışacağız.

KVK nun kısmi bölünme hükümlerinde aynı sermaye karşılığı ana kurumun edindiği hisse senetlerinin ortaklara devredilmesi nedeniyle kazanç hesaplanmayacağı,

dolayısıyla vergilendirilmeyeceği belirtilmiştir. Bu hükümler nedeniyle, ortağa iştirak hissesi devri nedeniyle kazanç hesaplanmaması, vergileme yapılmaması gerekir. Ancak kazanç hesaplanmama hükmünün iktisadi kıymet devreden kısmi bölünen kurum ve iktisadi kıymeti devralan kurum yönünden yani kısmi bölünmenin tarafları yönünden geçerli olacağı, iktisadi kıymeti devreden bölünen kurum ortaklarının kısmi bölünmenin tarafı olmadıklarından, devraldıkları iştirak hisseleri nedeniyle kazanç hesaplanması gerektiği de ileri sürülebilecektir. İştirak hisselerinin ortaklara devrinin kısmi bölünme kapsamında kazanç hesaplanmaması anlamında değerlendirilmemesi durumunda, konu gerçek kişi ortaklar ve tüzel kişi ortaklar yönünden aşağıda irdelenmiştir:

4.2.2.1. Gerçek Kişi Ortaklar Yönünden

Sermaye azaltılması ve aynı sermaye karşılığı iştirak hisselerinin ortaklara devredilmesi işlemleri birbirinden ayrı olarak değerlendirildiğinde durum şudur: Ana kurumun sermayesinin azaltılması nedeniyle, ana kurum ortağının sermayesinde eksilme husule gelmiştir. Sermayedeki bu azalma vergi matrahından indirilemeyecektir. İştirak hissesinin ortağa devri nedeniyle ana kurum ortağı mameleki artmıştır. Bu mamelek artışı gelir veya bedelsiz servet intikal sayılmak durumundadır. Gelir sayıldığı takdirde, menkul sermaye iradı olarak gelir vergisinin, servet intikali sayıldığı takdirde veraset intikal vergisinin konusu içine girecektir.

4.2.2.2. Tüzel Kişi veya Ticari Bilanço Yönünden

Ana kurumdaki sermaye azaltılması, bilançoda, alış bedeli ile değerlendirilmiş ana kurum iştirak payını etkilemeyecektir. Ana kurumun devrettiği iştirak hissesi, öz sermaye artışı yaratacaktır. Öz sermaye artışı vergi matrahını etkileyecektir.

Bu görüşe karşı hem gerçek kişi, hem ticari bilanço yönünden şu yorum yapılacaktır:

Ana kurumdan iştirak hissesi bedelsiz alınmış değildir. Sermaye azaltılması, zararı dengelemek için yapılmamaktadır. Azalan sermayenin tutarı kadar nominal değeri ile iştirak hissesi verilerek, ortağın sermaye payı yok edilmektedir. Bu durumda ortak ana kurum sermaye payını, ana kuruma devretme karşılığında bir başka şirketin iştirak hissesini almış olmaktadır. Bu nedenle vergileme söz konusu olmaz. Bu görüşle ilgili olarak aşağıdaki konuların da irdelenmesi gerekir:

1. Ana kuruma iştirak hissesi verilmekte (bir anlamda satılmakta) bunun karşılığında, başka bir şirketin iştirak hissesi alınmaktadır. Bu olay kısmi bölünmede kazanç hesaplanmayacağını belirten KVK unu hükmü kapsamında değilse, kazanç hesaplamak gene de gerekli olacaktır. Elden çıkarılan hisse senedi karşılığında bedel alınmıştır. Alınan bedel ile, elden çıkarılan ana kurum iştirak payının alış bedeli arasındaki fark kar veya zarar olarak hesaplanmak durumundadır. Alınan bedel para değildir. İştirak hissesidir. Dolayısıyla alınan bedel olan iştirak hissesinin emsal bedelle değerlendirilerek aradaki farkın kar veya zarar olarak vergi matrahını etkilemesi gerekir.

2. VUK nun Mk.298 inci maddesi değiştirilerek, ve bu Kanuna geçici 25 inci madde eklenerek 2003 ve 2004 yılı bilançoları enflasyona göre düzeltilmiştir. Bu düzeltme nedeniyle şirketlerin bilançolarında “Sermaye Olumlu Farkı” (pasif kaleme ait fark hesabı) ve 31.12.2003 günlü bilançonun düzeltilmesinden kaynaklanan geçmiş yıl karı oluşmuştur. Pasif hesaplara ait fark hesaplarının işletmeden çekilmesinin VUK nun Mk.298 ve geçici 25 inci maddelerinde, sözünü ettiğimiz geçmiş yıl karının işletmeden çekilmesi de 17 sayılı VUK sirküleri açıklamasında (biz bu sirküler açıklamasının yasaya aykırı olduğu görüşündeyiz), dönem ka-

zancı ile ilgilendirilmeden vergilendirileceği belirtilmiştir. Hem sermaye olumlu farkı, hem geçmiş yıl karı, teşvilli sermaye gibi, öz sermayenin unsurlarıdır. Öz sermaye kalemlerinin işletmeden çekilmesi ancak bilançonun aktifindeki kalemlerin işletmeden çekilmesi ile gerçekleştirilebilir. Bölünen şirketin ayın olarak koyduğu iktisadi kıymet karşılığında edindiği iştirak hissesini ortağına devretmesi öz sermayesini azaltmıştır. Bu öz sermaye azalışının dengelenmesi için pasifteki öz sermaye kalemleri azaltılacaktır. 2004 yılında enflasyon düzeltilmesi yapılmış ve bu düzeltme nedeniyle iştirak hissesini ortağına veren ana kurum, aktifteki azalmayı teşvilli sermayenin azaltılması ile dengeleyebileceği gibi, bu fonların azaltılması ile de dengeleyebilir. İştirak hisselerinin ortaklara devri nedeniyle aktif azalması, pasif hesaplara ait fark kalemlerinin veya 31.12.2003 günlü bilançonun düzeltilmesinden kaynaklanan geçmiş yıl karlarının azaltılması ile dengelenirse, bu fonlar işletmeden çekilmiş olur. İştirak hissesinin ortağına devrinin aktifte yarattığı azalmanın, pasifte teşvilli sermayenin azaltılması ile karşılanması tamamen şekildir. İşlemin esasının (olayın özelliğine göre) bu fonların işletmeden çekilmesi olduğu çok tartışılacaktır. Çünkü, aktifteki azalmanın, teşvilli sermayenin azaltılması gibi, TTK nda çok özel bir düzenleme olan amacı oldukça değişik bir yöntem ile dengelenmesi, bu işlemin esasının, pasif kalemlere ait fark hesaplarının, geçmiş yıl karlarının veya dönem karının işletmeden çekilmesi olduğu ileri sürülebilecektir. Bu fonların sermayeye dönüştürülmesinden sonra, sermayenin azaltılması durumunda da, gene olayın bu niteliği vurgulanarak, fonların ve dönem karının ortaklara dağıtıldığı kabul edilerek vergileme yapılabilecektir. Sermayeye ekleme ve sermaye azaltılmasının gerçek mahiyeti fonların işletmeden çekilmesi niteliğinde ise, sermaye artırımı ve azaltılması işlemleri göz önünde tutulmayacak, VUK nun 3 üncü maddesi de dayanak yapılarak fonlar işletmeden çekilmiş sayılıp, dönem kazancı ile ilgilendirilmeden vergilendirilebilecektir.

VUK nun 3 üncü maddesinde vergilemede vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyetinin esas olduğu belirtilmiştir. Yani şeklen vergilendirme dışında kalan işlem, gerçekte vergilendirilmesi gereken bir işlemi belirliyor- sa, işlemin şekli değil gerçek mahiyeti göz önünde tutulacaktır. Örnek vermek gerekirse, GVK nun 94 üncü maddesinde karın sermayeye eklenmesinin kar dağıtımı sayılmayacağı belirtilmiştir. Bu hüküm gereği, karın sermayeye eklenmesi nedeniyle iştirak hissesi alan ortak gelir elde etmiş sayılmamaktadır. Ancak kar sermayeye eklendikten sonra sermaye azaltılması yapılarak, bedeli karşılığında, ortağın hisse senetlerinin iptal edilmesi işleminde, kar sermayeye eklendikten sonra, sermaye azaltılarak ortağına kıymet aktarılmış olacaktır. Ortağına aktarılan bu kıymet iptal edilen hisse senedinin bedeli sayılmayacak, işlemin görüntüsü sermaye artırımı ve sermaye azaltılması olmasına karşın esasının kar dağıtımı olduğu belirtilerek, sermaye artırımı ve azaltılması işlemleri göz önünde tutulmayacak, kar dağıtımı işlemi yönünden vergileme yapılacaktır.

5. Kısmi Bölünmede Bütünlük

Kısmi bölünmede, üretim ve hizmet işletmelerinin başka bir sermaye şirketine aynı sermaye olarak konulmasında işletme bütünlüğü koşulu aranacaktır. KVK nun 19/3-b maddesinde faaliyetin devamı için gerekli aktif ve pasif kalemlerin tümünün devredilmesinin zorunlu olduğu belirtilmiştir. Ancak, bu aktif ve pasif kalemlerden nelerin devredileceği konusunda tam bir açıklık yoktur. Bu nedenle hüküm, farklı yorumlanabilecek, gereksiz uyumsuzluklara neden olacak niteliktedir. Vergi idaresi açıklamalarının ve yargı kararları ile konunun açıklığa kavuşturulması gerekmektedir.

Taşınmaz ve iştirak hisselerinin devri yolu ile kısmi bölünmede ise, devredilen kıymetlere ait borçlarının devri zorunluluğunun bulunmadığı anlaşılmaktadır. Çünkü KVK nun 19/3-b maddesinde, devredilen kıymetler karşılığı alınan iştirak hisselerinin, ortaklara verilmesi durumunda, bu kıymetlere ait borçların devralan şirkete intikalinin zorunlu olduğu belirtilmiştir. Demekki, devreden şirket, iştirak hisselerini ortaklarına vermezse, borç devralma yükümlülüğü yoktur.

6. Dar Mükelleflerin Kısmi Bölünmesi

KVK nun 19 uncu maddesinde “ . . bir yabancı kurumun Türkiye’deki iş yeri veya daimi temsilcisinin bilançosunda yer alan taşınmazlar ile en az iki tam yıl süreyle elde tutulan iştirak hisseleri ya da sahip oldukları üretim veya hizmet işletmelerinin” de kayıtlı olarak aynı sermaye koymalarının kısmi bölünme hükmünde olacağı belirtilmiştir. Yani dar mükellef kurumların da kısmi bölünmesi mümkündür. Ancak KVK nun 22/5 maddesinde devralan kurum tarafından verilen hisselerin, ortaklara devir edilemeyeceği belirtilmiştir. Dolayısıyla dar mükellef kurumların kısmi bölünmesinde, tam mükelleflerden farklı olarak; devredilen iktisadi kıymetler karşılığında alınan hisselerin dar mükellef kurumun aktifin de kalması, ortaklara devredilmemesi gerekmektedir.

E.) HİSSE DEĞİŞİMİ:

Kurumlar Vergisi Kanununun 19/3-c maddesinde,hisse senedi değişimi ile ilgili düzenleme yapılmıştır. “Tam mükellefiyete tabi bir sermaye şirketinin, diğer bir sermaye şirketinin hisselerini bu şirketin yönetimini ve hisse senedi çoğunluğunu elde edecek şekilde devralması ve karşılığında bu şirketin ortaklarına kendi şirketinin sermayesini temsil eden iştirak hisselerini vermesi” hisse değişimi olarak tanımlanmış, hisseleri devralınan şirketin ortaklarına verilecek iştirak hisselerinin itibari değerinin %10’una kadarlık kısmının nakit olarak ödenmesi işlemin hisse değişimi sayılmasına engel olmadığı belirtilmiştir.

Kullanılan deyimler açısından belli belirsizlikler bulunmaktadır. Bir yerde işlem, hisse değişimi olarak isimlendirilmektedir. Ancak, toplanacak sermaye payları için hisse senedi deyimini kullanılmakla beraber, karşılığı için “iştirak hissesi” deyimine yer verilmektedir. Buna göre, hissesi devralınacak sermaye şirketinin anonim şirket olması gerekmektedir. Hisseyi devralacak sermaye şirketinin ise anonim şirket dışında sermaye şirketi de olabileceği sonucu çıkmaktadır. Bununla beraber, hisse değişiminin esas itibariyle anonim şirket statüsündeki sermaye şirketleri arasında gerçekleşecek işlem olarak düzenlendiği, izlenimi edinilmekte, bu sonuca varılmaktadır.

Öte yandan, hisseleri devralacak şirketin tam mükellefiyete tabi olması gerekmektedir. Hisseleri devralınacak şirket bakımından ise mükellefiyet şekli itibariyle belirlenme yoktur. Buna göre, dar mükellefiyete tabi bir sermaye şirketi hisselerinin devralınması da mümkün hale gelmektedir.

Hükmün esası bakımından ise hisse değişiminin gene kurumlar arası birleşme veya bölünme işlemi çerçevesindeki devirle gerçekleşeceği anlaşılmaktadır. (A) Anonim Şirketinin, (B) Anonim Şirketi bilançosunda yer alan %60 oranındaki sermaye payının (C) Anonim Şirketine devredildiği durumda hisse senedi çoğunluğu ve yönetim (C) Anonim Şirketine geçmiş olacaktır. (C) anonim Şirketi devraldığı hisse senedi karşılığında sermaye artırımları yapacak (B) Anonim Şirketine bu hisse senetlerini verecektir. Hisse senetleri devrinin (B) Anonim Şirketinde kayıtlı olan değer üze-

rinden yapılması gereklidir. Değiştirme biriminin tespitinde gene, cari değerler esas alınmak durumundadır.

(A) Anonim Şirketinin %60'ı oranındaki hisse (çoğunluğun elde edilmesini sağlayacak orandaki hisse) tek bir şirket yerine birden fazla şirketten devir alınmasının da mümkün olması gerekir. Bu takdirde zamanlama özel önem taşıyan unsur olarak ortaya çıkabilir. %40 hissenin (B) Anonim Şirketten intikal etmesinden örneğin bir ay sonra %20 oranında hissenin (D) Anonim Şirketten intikal etmesi halinde, hisse çoğunluğunun 19 uncu madde kapsamında devralınmış sayılıp sayılmayacağı sorun olarak ortaya çıkabilir.

Aslında hisse değişimi, geneli ile belirsizliklerle doludur.

BEŞİNCİ BÖLÜM

VERGİNİN ÖDENMESİ

A. GENEL OLARAK KURUMLAR VERGİSİNİN ÖDENMESİ

Kurumlar Vergisi beyannamesi, hesap döneminin kapandığı yılı izleyen dördüncü ayın başından başlayarak en geç bu ayın 25 inci günü akşamına kadar verilir. Bu beyannameye göre tahakkuk eden kurumlar vergisinin de, aynı ayın sonuna kadar tamamının ödenmesi gerekir. Kurumlar vergisinin tek ödeme zamanı vardır. Ödeme taksitlere bölünmemiş, def'aten ödenmesi zorunlu kılınmıştır. Kurumlar vergisinde hesap dönemi genel olarak takvim yılıdır. Dolayısıyla, gene genel olarak kurumlar vergisi beyannamesi Nisan ayının başından 25 i akşamına kadar verilecek, bu beyanname üzerinden hesaplanan vergi de Nisan ayının sonuna kadar ödenecektir. Hesap döneminin faaliyet konusu yönünden takvim yılı olması uygun olmayan mükelleflere Maliye Bakanlığı özel hesap dönemi belirleyebilmektedir. Özel hesap dönemi belirlenmiş mükellefler de kurumlar vergisi beyannamesini bu hesap döneminin bitimini izleyen dördüncü ayın başından başlayarak 25 i akşamına kadar verebilecekler ve aynı ayın sonuna kadar ödeyeceklerdir. Örneğin, özel hesap dönemi 1.11.2005- 31.10.2006 olarak belirlenen kurum, kurumlar vergisi beyannamesini Şubat ayının başından başlayarak, yirmi beşi akşamına kadar verecek ve Şubat ayı sonuna kadar da kurumlar vergisini ödeyecektir.

B. TASFİYE HALİNDE KURUMLAR VERGİSİNİN ÖDENMESİ

Tasfiyenin kesin olarak sonuçlanması nedeniyle oluşacak tasfiye karının kurumlar vergisi beyannamesi tasfiyenin sona ermesinden başlayarak otuz gün içinde verilir ve bu sürede ödenir. Tasfiye edilmiş kurumun tahakkuk etmiş, fakat henüz ödenmemiş vergileri de bu süre içinde ödenir.

Tasfiyenin birden çok yıla yayılması durumunda, tasfiye dönemi sayılan her yılın tasfiye karı, genel hükme göre (KVK Md.14) yani dördüncü ayın 25 ine kadar beyan edilir ve sonuna kadar ödenir.

C. BİRLEŞME HALİNDE KURUMLAR VERGİSİNİN ÖDENMESİ

Birleşmede de, tasfiyede olduğu gibi, birleşme karı birleşmenin Ticaret Sicili Gazetesinde ilanından başlayarak otuz gün içinde beyan edilir ve ödenir.

D. DEVİR VE BÖLÜNMELERDE

Devirde, devir tarihi itibarıyla hazırlanacak kurumlar vergisi beyannamesinin, devralan ve devreden kurumların birlikte imzalayacaklarını ve bir ay içinde vergi dai-

resine vererek bu sürede kurumlar vergisini ödeyeceklerini, devir işlemlerini açık-larken belirtmiştik.

Bu esas tam bölünme için de geçerlidir. Ancak kısmi bölünmede, bölünen şirket münfesihi olmayacağı için bölünme tarihi itibarıyla kurumlar vergisi beyannamesi verilmeyecek ve kurumlar vergisi hesaplanıp ödenmeyecektir.

Kısmi bölünen kurum, kurumlar vergisi beyannamesini normal süresinde verecek ve gene normal ödeme zamanında ödeyecektir. Kısmi bölünme için farklı beyanna-me verme ve vergi ödeme süresi yoktur.

ÜÇÜNCÜ KISIM

DAR MÜKELLEFLERDE **VERGİNİN TARHI VE** **ÖDENMESİ**

BİRİNCİ BÖLÜM

DAR MÜKELLEFİYETTE KURUMLAR VERGİSİNİN KONUSU VE MATRAH

I. DAR MÜKELLEFİYET KONUSU KAZANÇ VE İRATLAR

Dar mükellefiyette kurum kazancının vergilendirilmesi Türkiye’de elde edilen kazanç ve iratlarla sınırlıdır. Dolayısıyla, konusu Türkiye’de elde edilen kazanç ve iratlardır. KVK nun 3/3 maddesinde dar mükellefiyette kurum kazancını oluşturan kazanç ve iratlar aşağıdaki gibi sayılmıştır:

- a). Türkiye’deki işyeri veya daimi temsilci yoluyla elde edilen ticari kazançlar.
- b). Türkiye’de bulunan zirai işletmeden elde edilen kazançlar,
- c). Türkiye’de elde edilen serbest meslek kazançları,
- d). Taşınır ve taşınmazlar ile hakların Türkiye’de kiralanmasından elde edilen iratlar,
- e). Türkiye’de elde edilen menkul sermaye iratları,
- f). Türkiye’de elde edilen diğer kazanç ve iratlar.

II. KAZANCIN TÜRKİYEDE ELDE EDİLMESİ

Yukarıda sayılan kazanç ve iratlardan Türkiye’de elde edilenler vergilendirileceklerdir. Dolayısıyla, yukarıda belirttiğimiz kazanç ve iratların ne zaman elde edildiği belirlendiğinde, verginin konusu açıklığa kavuşturulmuş olacaktır. Ancak GVK nda bu kazanç ve iratların Türkiye’de elde edilme koşulları belirlendiği halde, KVK nda, ticari kazanç dışında kalan kazanç ve iratlar için böyle bir belirleme yapılmamıştır. Bizce bu önemli bir boşluktur. Bu kazanç ve iratların GVK hükümlerine göre saptanacağı biçiminde KVK nda yer alan hükümlerin; elde etmenin de GVK hükümlerine göre belirleneceği biçiminde yorumlanmaması gerekir. Örneğin Dar mükellef niteliğindeki kuruma, Türkiye’de icra edilmeyen ve fakat Türkiye’de masraf hesaplarına işlenen serbest meslek faaliyeti karşılığı yapılan ödemenin, Türkiye’de elde edilmiş sayılıp sayılmayacağı tartışılmak durumundadır. Ancak 5422 sayılı Yasa uygulamasında dar mükellef niteliğindeki kurumların Türkiye’de kazanç elde etmeleri GVK nun 7 nci maddesi hükümlerine göre belirlenmiş ve bu uygulama yerleşmiştir. Aynı anlayışın 5520 sayılı Yasa uygulamasında da benimsenmesi gerekir.

A. GVK na Göre Elde Etme

Dar mükellef niteliğindeki kurumların Türkiye’de kazanç ve irat elde etmelerinin GVK nun 7 nci maddesine göre belirlenmesi gerekecektir. Buna göre; yukarıda sayılan kazanç ve iratlardan;

1.Ticari kazançlar. Türkiye’deki işyeri veya daimi temsilci yoluyla elde edilenler,

2.Zirai kazançlar. Türkiye’de icra edilen zirai faaliyetten elde edilenler,

3.Serbest meslek kazançları. Türkiye’de icra edilen veya değerlendirilen serbest meslek faaliyetinden elde edilenler,

4. Gayrimenkul sermaye iratları. Türkiye’de bulunan gayrimenkullerden elde edilenler ile bu mahiyetteki mal ve hakların Türkiye’de kullanılmasından elde edilenler veya Türkiye’de değerlendirilenler,

5. Menkul sermaye iratları. Türkiye’de yatırılmış sermayeden elde edilenler,

6. Diğer kazanç ve iratlar. Türkiye’de ifa edilen veya Türkiye’de değerlendirilen iş veya muameleden elde edilenler,

Türkiye’de elde edilmiş sayılırlar.

B. GVK na Göre Türkiye’de Değerlendirme

GVK nun 7 nci maddesinde, bazı kazanç ve iratlarda; faaliyet, iş veya muamele Türkiye’de yapılmasa, mal ve hak Türkiye’de kullanılmasa bile Türkiye’de değerlendirilmişse, Türkiye’de elde edilmiş sayılacağı belirtilmiştir. Türkiye’de değerlendirmeden, ödemenin Türkiye’de yapılması; ödeme yabancı memlekette yapılmışsa Türkiye’de ödeyenin veya nam veya hesabına ödeme yapılanın hesaplarına intikal ettirilmesi veya karından ayrılmasının anlaşılacağı gene bu maddede belirtilmiştir. Örneğin yurt dışında yerleşik kurumun Türkiye’de icra edilmeyen serbest meslek faaliyeti için Türkiye’den ödeme yapılmış veya Türkiye’deki hesaplara intikal etmişse, serbest meslek kazancı Türkiye’de elde edilmiş sayılacaktır.

III. DAR MÜKELLEFLERİN TÜRKİYE’DE ELDE ETTİKLERİ KAZANCIN SAPTANMASI

KVK nun 22 nci maddesinde dar mükelleflerin kazancının saptanması için iki yöntem belirlenmiştir. Buna göre;

1. İş yeri veya daimi temsilci vasıtasıyla elde edilen kazançların saptanması,
2. Ticari veya zirai kazançlar dışında kalan kazanç ve iratların saptanması

A. Dar Mükellefiyette Ticari veya Zirai Kazancın Saptanması

1. Genel Olarak

KVK nun 22 nci maddesinin (1) inci fıkra hükmünde, tam mükellef kurumlar için geçerli yöntemle belirlenecek kazancın, işyeri veya daimi temsilci yoluyla elde edilen kazanç ve iratlar olarak belirlenmiş olmasına karşın; hemen arkadan gelen ikinci fıkra bunu sınırlayan hüküm getirilmiştir. Anılan (2) nci fıkra hükmünde, Dar mükellefiyete tabi kurumların ticari veya zirai kazançlar dışında kalan kazanç ve iratlarının kurumlar vergisinin tam mükellefiyetle ilgili kazanç tespit yöntemine göre değil, GVK na göre saptanacağı belirtilmiştir. Bu durumda, iş yeri veya daimi temsilci yoluyla elde edilen kazançlardan yalnızca ticari ve zirai kazancın KVK nun tam mükellefiyet hükümlerine göre saptanacağı sonucu çıkmaktadır. Oysa, serbest meslek kazancı da işyeri vasıtasıyla elde edilmiş olabilir. 22 nci maddenin (1) inci fıkrasına göre, işyeri vasıtasıyla elde edilen serbest meslek kazancının KVK nun tam mükellefiyet hükümlerine göre saptanması gerekirken, (2) nci fıkra yalnızca ticari ve zirai kazancın bu yöntemle saptanacağı belirtilmiştir. Dolayısıyla, işyeri veya daimi temsilci vasıtasıyla elde edilen kazançlardan yalnızca ticari veya zirai kazançlara tam mükellefler için geçerli hükümler uygulanacaktır. Bu nedenle başlığa “İşyeri veya daimi temsilci vasıtasıyla elde edilen kazançların saptanması” olarak değil, “Ticari veya zirai kazancın saptanması” dedik.

Hem yürürlükten kalkan 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununda, hem 5520 sayılı KVK nda, işyeri veya daimi temsilci ticari kazancın Türkiye’de elde edilmiş sayılmasının koşuludur. Zirai kazancın Türkiye’de elde edilmesi ise, zirai faaliyetin Türkiye’de yapılmasına bağlanmıştır. Zirai faaliyetin Türkiye’de yapılması, Türkiye’de işyerinin bulunmasını zorunlu kılar. Bir başka anlatımla iş yeri veya daimi temsilci yolu ile elde edilen kazanç ticari kazanç veya zirai kazanç niteliğinde değilse, ticari kazanç veya zirai kazanç sayılmayacak; dolayısıyla tam mükellefiyet hükümlerine göre vergilendirilmeyecektir. Oysa, tam mükellefiyette kurum kazancı (kazancın niteliği ne olursa olsun) GVK nun ticari kazanç hükümlerine göre saptanacaktır. Bizim eskiden beri anlayışımız Türkiye’de iş yeri veya daimi temsilci bulunduran dar mükelleflerin bu işyeri veya daimi temsilci yoluyla gerçekleştirdiği faaliyetten (örneğin serbest meslek faaliyeti niteliğindeki faaliyet) elde edilen kazancın her halükarda ticari kazanç olduğu ve ticari kazanç hükümlerine göre vergilendirilmesi gerektiği biçimindedir.

Bu nedenle yeni yasadaki işyeri veya daimi temsilci vasıtasıyla elde edilen kazançların tespitinde, aksi belirtilmediği takdirde tam mükellef kurumlar için geçerli hükümlerin uygulanacağı biçimindeki hükmün (Madde 22/1) hemen arkasından gelen tam mükellef kurumlar için geçerli olan hükümlerin uygulanacağı kazançları ticari ve zirai kazançlarla sınırlayan (Md.22/2) hükmün yerinde olmadığını düşünüyoruz.

Gerçi 5520 sayılı KVK nun 22 nci maddesinin 2 nci fıkrasının son cümlesi. *“Ancak, bu kazanç ve iratların Türkiye’de yapılmakta olan ticari veya zirai faaliyet kapsamında elde edilmesi halinde, kurum kazancı bu maddenin 1 inci fıkrasına göre saptanır”* hükmünden iş yeri veya daimi temsilci yoluyla elde edilen diğer gelir unsurlarının da tam mükellefler için geçerli hükümlere göre saptanacağını anlaşılabileceği ileri sürülebilirse de bu görüşe katılmıyor, anılan hükmü aşağıdaki gibi değerlendiriyoruz:

Hem 5422 sayılı Yasada, hem 5520 sayılı Yasada iki kavram esas alınmıştır:

1.Tam mükellef kurumlarda kurum kazancının, ticari kazanç gibi saptanıyor olması nedeniyle, kazanç, kurum kazancı olarak adlandırılacak ve GVK na göre niteliği ne olursa olsun, kurumlar vergisi uygulamasında, ticari kazanç gibi saptanacaktır.

2.Dar mükellef kurum kazançları, GVK ndaki kazanç ve irat ayırımına paralel olarak, GVK na atuf yapılarak farklı nitelikte vergilendirilmiştir. Yani GVK ndaki tanım esas alınarak dar mükellef kurumun kazancının niteliği saptanacak, GVK nda olduğu gibi, farklı nitelikteki bu kazançlar farklı yöntemlerle saptanacaktır.

KVK nun 3 üncü maddesinde sayılan kazanç ve iratlardan; ticari kazançlar, ticari ve sınai faaliyetten; zirai kazançlar zirai faaliyetten; serbest meslek kazançları serbest meslek faaliyetinden; gayrimenkul sermaye iratları taşınır ve taşınmazlar ile hakların kiralanmasından; menkul sermaye iratları nakdi sermayenin değerlendirilmesinden sağlanan ve; diğer kazanç ve iratlar da GVK nun Yedinci Bölümünde yer alan hükümlere göre kazanç ve irat sayılanlardan oluşur. Bu kazanç ve iratlar için KVK nda, GVK ndan farklı bir tanım bulunmadığı için her bir kazanç GVK hükümlerine göre saptanacaktır (KVK nun diğer kazanç ve iratlar için GVK ndan değişik bazı tanımlar da vardır. Bunlara rehberimizin ilgili bölümünde değineceğiz).

KVK nun 22 nci maddesinin (2) nci fıkrasının son cümlesindeki hüküm, ticari faaliyet yanında, diğer gelir unsurlarının elde edilmesini kapsar; yoksa, bir iş yeri açarak, ticari faaliyet dışında faaliyette örneğin serbest meslek faaliyetinde bulunan dar mükellef kurumun elde ettiği kazanç ticari kazanç değil, serbest meslek kazancıdır. Çünkü faaliyetin niteliği ticari faaliyet değil, serbest meslek faaliyetidir.

KVK nun 3 üncü maddesinde, Türkiye’de işyeri veya daimi temsilci bulunduran dar mükelleflerin, bu işyeri veya daimi temsilci yoluyla yapılan işlerden elde ettikleri kazanç ticari kazanç sayılmış olsaydı, bir başka anlatımla dar mükellefler için ticari kazanç bu biçimde tanımlansaydı; dar mükellefler için kazanç tespit yöntemleri vergi sistemimizle uyumlu olurdu. İşyeri veya daimi temsilci kullanılarak yapılan ve ticari faaliyet niteliğinde olmayan faaliyetlerden elde edilen kazançlar, ticari kazanç sayılmadığından; tam mükellefiyet hükümlerine (ticari kazancın tespiti hükümlerine) göre saptanmayacaktır. KVK nda dar mükellefler için ticari kazanç işyeri veya daimi temsilci yolu ile elde edilen tüm kazançları kapsayacak biçimde tanımlanmamıştı. KVK nda ticari kazanç dışında kalan diğer tüm kazançların elde edilmesi değil, kendisi tanımlandığı halde, yalnızca ticari kazanç GVK ndaki elde etme tanımı ile paralel düzenlenmiştir. Oysa GVK ndaki ticari kazancın elde edilmesi kavramı yinelenerek ticari kazancı tanımlamanın gereği yoktur. Ticari kazancın işyeri veya daimi temsilci yolu ile elde edilen kazançlar olduğu biçiminde bir tanım yapılması yeterli ve doğru olacaktı. Çünkü kurumlar vergisindeki kurum kazancı kavramı, GVK ndaki ticari kazanç kavramının aynısıdır. Böyle olduğu için de kurum kazancının GVK nun ticari kazanç hükümlerine göre saptanacağı belirtilmiştir. Bunun doğal sonucu dar mükelleflerin işyeri veya daimi temsilci yoluyla elde edilen tüm kazançlarının ticari kazanç sayılmasını gerektirir.

Bu durumda 3 üncü maddedeki “Türkiye’de elde edilen serbest meslek kazançları”, Türkiye’de elde edilen menkul sermaye iratları”, “Türkiye’de elde edilen diğer kazanç ve iratlar”vb. Türkiye’deki işyeri veya daimi temsilci yoluyla elde edilmeyen kazançları kapsamalıydı. Türkiye’deki işyeri veya daimi temsilci yoluyla elde edilenlerin tümü ticari kazanç sayılmalıydı.

Dar mükellef kurumların ticari kazancının, doğrudan Kurumlar Vergisi Kanununda tanımlanması gerektiği görüşündeyiz. Türkiye’de işyeri veya daimi temsilci yoluyla elde edilen kazancın ticari kazanç olarak tanımlanmaması, 22 nci maddedeki işyeri veya daimi temsilci yoluyla elde edilen kazancın tam mükellefiyet hükümlerine göre saptanacağını belirleyen hükümle çatışmaktadır. Bugüne kadarki uygulamada Türkiye’de işyeri yoluyla elde edilmiş olmasına rağmen ticari kazanç niteliğinde olmadığı var sayılan kazançlar, tam mükellef kurumlardan farklı yöntemlerle vergilendirilmişlerdir. Dar mükellef kurumların Türkiye’de işyeri veya daimi temsilci yoluyla elde edilen kazançlarının, tam mükellef kurumlar dışındaki usul ve esaslara bağlanarak vergilendirilmesinin anlamı da, gerekçesi de yoktur. Türkiye’de bir iş yeri açarak, danışmanlık hizmetleri veren bir dar mükellef kurumun, karşısındaki başka bir işyerinde danışmanlık hizmeti veren tam mükellef kurumdaki ne farkı vardır ki, anılan dar mükellefin kazancı farklı yöntem ve usullerle saptansın? Dar mükellefler için, kendi seçimine bağlı vergi kesintisi ile vergileme ve yıllık beyanname ile vergileme gibi iki yöntem belirlenmiş olması; tam mükellefe göre, dar mükellefe vergi avantajı oluşturacaktır. (Vergi kesintisi zorunluluğu bazen dar mükellef zararına çalışan bir vergileme yöntemi de olabilecektir. Ancak vergi kesintisinin farklı nedenleri vardır. Kurumlar vergisinde vergi kesintisinin ayrıca düzenlenmiş olması genellikle vergi güvenliğini sağlamak içindir. Kaldı ki, dar mükellef kesinti yolu ile

fazla vergi ödemişse, alternatif yöntem beyanname vermeyi seçerek fazla ödediği vergiyi geri alabilecektir). Yöntem farklılığı ister tam mükellef, ister dar mükellef zararına olsun rekabet açısından verginin tarafsızlığı açısından doğru değildir.

Vergi idaresinin, Türkiye’de iş yeri veya daimi temsilci yoluyla elde edilen dar mükellef kazanç ve iratlarının tümüne beyan zorunluluğu getireceği anlayışında olduğunun bazı ip uçları vardır. 1 nolu KV GT, çok açık olmamakla birlikte, bunu çağrıştıran açıklamalar içermektedir. Ancak KVK nun 22/2 madde ve 30 uncu maddenin 9. fıkrası hükümleri nedeniyle böyle bir uygulamanın, mükelleflerle vergi idaresi arasında uyumsuzluklara neden olacağını sanıyoruz.

2. Dar Mükelleflerde Tasfiye Karının Saptanması

Yürürlükten kaldırılan 5422 sayılı Yasada dar mükellef kurumların tasfiye hükümlerine göre tasfiye karı hesaplamaları ve beyan etmeleri söz konusu değildi. KVK nun 22 nci maddesinin (5) inci bendinde KVK nun tasfiyeye ait hükümlerinin dar mükellefler için de uygulanacağı belirtilmiştir. Buna karşın, dar mükelleflerde tasfiye hükümlerinin nasıl uygulanacağı sorusuna yanıt bulmak kolay değildir. Sorun, kısmi bölünmenin dar mükellefler için de geçerli olduğu biçimindeki düzenlemelerden kaynaklanmaktadır. Dar mükelleflerde tasfiye karı hesaplanması ile ilgili sorunların çözülmesinde, vergi idaresi açıklamalarının beklenmesi gerekmektedir.

3. Dar Mükelleflerde Kısmi Bölünme ve Kar Hesaplaması

KVK nun 22/5 maddesinde aynen “Kanunun tasfiyeye ilişkin hükümleri ile 19 uncu maddenin üçüncü fıkrasının (b) bendi aynı şartlarla dar mükellef kurumlar hakkında da uygulanır.” Denmiştir. Bölünme ile ilgili 19/3- b maddesinde zaten dar mükelleflerin kısmi bölünebilecekleri belirtilmiştir. Matrahın tayini ile ilgili 22/5 maddede ki yukarıdaki hükmün, bu esaslara uygun olarak kısmi bölünme yapılması halinde kazanç hesaplanmayacağı biçimindeki 19/3-b hükmünün pekiştirilmesi biçiminde anlaşılması gerektiği görüşündeyiz. Maliye Bakanlığı tebliğindeki açıklamaların beklenmesi yararlı olacaktır.

4. Dar Mükellefiyette Örtülü Sermaye Kavramı

KVK nun 12 nci maddesinde örtülü sermaye tanımlanmıştır. Buna göre kurumların ortaklarından veya ortakları ile ilişkili olan kişilerden doğrudan veya dolaylı olarak temin ederek işletmede kullandıkları borçların, öz sermayenin üç katını aşan kısmı örtülü sermaye sayılmakta idi. Maddenin 3 üncü fıkrasında da ortakla ilişkili kişi ortağın doğrudan veya dolaylı olarak en az %10 oranında ortağı olduğu veya en az bu oranda oy veya kar payı hakkına sahip olduğu bir kurum olarak tanımlanmıştır. 12 nci maddedeki ortakla ilişkili kişiyi belirleyen bu yüzde on oranı dar mükellef kurum için uygulanmayacaktır. Yani pay oranı ne olursa olsun, 12 nci maddede sayılan kişiler ilişkili kişi sayılacaktır.

5. Dar Mükellef Kurumlara Özgü Matrahtan İndirilmesi Kabul Edilmeyen İndirimler

KVK nun 22/3 maddesinde aşağıdaki indirimlerin matrahtan düşülemeyeceği belirtilmiştir:

“a). Bu kurumlar hesabına yaptıkları alım satımlar için ana merkeze veya Türkiye dışındaki şubelere verilen faizler, komisyonlar ve benzerleri,

b). Türkiye’deki kurumun kazancının elde edilmesi ve idamesi ile ilgili olan ve emsallere uygunluk ilkesi uyarınca belirlenecek dağıtım anahtarlarına göre ayrılan

paylar ile Türkiye’deki kurumun denetimi için yabancı ülkelerden gönderilen yetkili kişilerin seyahat giderleri hariç olmak üzere, ana merkezin veya Türkiye dışındaki şubelerin genel yönetim giderlerine veya zararlarına katılmak üzere ayrılan paylar.”

5.1. Yabancı Kurum Hesabına Yaptıkları Alımlar ve Satışlar İçin Ana Merkez veya Türkiye Dışındaki Şubelere Verilen Faizler, Komisyonlar ve Benzerleri

Türkiye’de dar mükellefiyete tabi yabancı kurum için, Türkiye dışında alım yapılması, dar mükellef şirketin Türkiye’ye ithal ettiği mallardır. Bu suretle temin edilen Türkiye’ye gönderilen mal bedellerinin borçlanılan kısmı belli sürelerle ödendiği için, ana merkeze veya Türkiye dışındaki şubeye faiz veya komisyon ödenmesi durumunda, bunlar Türkiye’de vergilendirilecek kazançtan indirilemeyecektir. Yukarıya aldığımız hüküm gereğince dar mükellef kurum adına satın alınıp, Türkiye’ye gönderilen faturaların, alım için hesaplanmış komisyon içerip içermediği araştırılıp, böyle bir komisyon içerdiğinin anlaşılması durumunda; bu komisyon mal maliyetinden, yani emtia hesabının borcundan düşülmeli, kanunen kabul edilmeyen gider sayılmalıdır.

Dar mükellef kurum adına ana merkezin veya Türkiye dışındaki şubelerin yaptıkları satışlar dar mükellefin ihraç ettiği mal ve hizmetler ile ilgili olacaktır. Bu nedenle herhangi bir faiz yürütülmesi veya komisyon tahakkuk ettirilmesi durumunda bunlar da kanunen kabul edilmeyen gider olarak matraha eklenecektir.

5.2. Ana Merkezin veya Türkiye Dışındaki Diğer Bir Şubenin Gider veya Zararlarına İştiraki

Dar mükellef kurumların yurt dışındaki ana merkez veya şubelerinin gider ve zararlarına katılma paylarından;

Türkiye’deki kurumun kazancının elde edilmesi ve idamesi ile ilgili olan,

Yabancı kurumun denetimi için yurtdışındaki merkezlerden gönderilen yetkili kişilerin seyahat giderleri,

Kurum kazancından indirilebilecek bunun dışında kalanlar indirilemeyecektir.

Seyahat giderleri, gidiş geliş yol masrafları ile denetim görevi süresince yolculuk ve ikamet giderlerini karşılayacak gündeliklerdir. Seyahat giderlerinin kurum kazancından düşülmesinde aşağıdaki özellikler göz önünde tutulmalıdır:

5.2.1. Gidiş Geliş Yol Giderleri.

Gerçek giderler olmalıdır.

5.2.2. Yolculuk ve Oturma Gündelikleri.

Türkiye’de faaliyette bulunan benzer kurumlardaki denetim işi yapanlara ödenen tutardan fazla olmamalıdır. Fazlası gider yazılamayacaktır. Maliye Bakanlığı’nın 5422 sayılı Yasadaki aynı hükümle ilgili açıklaması bu yöndedir.

Yolculuk ve oturma gündelikleri “benzer kurumlardaki” kişilere ödeneni aşmakla birlikte, GVK nun 24/2 maddesindeki haddi aşması durumunda aşan kısım ücret olarak vergiye tabi tutulacaktır.

6.Yabancı Ulaştırma Kurumlarında Kurum Kazancının Tespiti

Yürürlükten kalkan yasada 18 ve 19 uncu maddelerde düzenlenmiş olan bu konu yeni yasada tek maddede 23 üncü maddede düzenlenmiştir.

Yabancı ulaştırma kurumlarının Türkiye’de elde ettikleri hasılat; Türkiye sınırları içinde gerçekleşen kara yolu taşımacılığı, Türkiye’deki yükleme limanlarından başlayan deniz ve hava yolu taşımacılığı ve Türkiye dışındaki taşımacılık faaliyeti için Türkiye’de satılan yolcu ve bagaj ücretleri ve komisyonlar olarak tanımlanmış; bu biçimde hesaplanan hasılatla, ortalama emsal ücretleri uygulanarak vergi matrahının bulunacağı belirtilmiştir. Yürürlükten kalkan yasada ortalama emsal oranlarının Maliye Bakanlığı’nca belirleneceği hükme bağlanmışken , yeni yasada bu oranlar yasa hükmü olarak belirlenmiştir. Buna göre,Türkiye’de daimi ve arızı olarak çalışan bütün yabancı ulaştırma kurumları için, ortalama emsal oranları;

- a)- Kara taşımacılığında %12,
- b)- Deniz taşımacılığında %15,
- c)- Hava taşımacılığında %5

olarak uygulanacaktır.

B. Dar Mükellef Kurumların Ticari veya Zirai Kazanç Dışındaki Kazançlarının Saptanması

Dar mükellefiyette kazanç saptaması kazanç türleri ticari ve zirai kazanç ile bu kazanç ve iratlar dışında kalan gelirler olarak ikili düzenlenmiştir. Dar mükelleflerin ticari ve zirai kazançlarının yasanın tam mükelleflerle ilgili hükümlerine göre saptanacağı belirtilmiş, özellik gösteren durumlar ayrıca belirtilmiştir. Bu kazanç tespiti ile ilgili yukarıda gerekli açıklama yapılmıştır.

Kurumlar Vergisi Kanununun 30 uncu maddesinde dar mükellef kurumlara yapılan ödemelerde vergi kesintisi düzenlenmiştir. Aynı maddenin 9 uncu fıkrasında da, *“Bu maddeye göre vergi kesintisi yolu ile alınan kazanç ve iratlar için . . . beyanname verilmesi. . . ihtiyaridir”* hükmü getirilmiştir. Dolayısıyla, ilke olarak, 30 uncu madde kapsamında vergi kesintisine tabi tutulmuş kazanç ve iratlarda vergilendirme biçimi yıllık veya özel beyanname ile olabileceği gibi, vergi kesintisinin nihai vergi kabul edilip, beyanname verilmemesi de mümkün olacaktır. 5520 sayılı Yasadaki 30 uncu madde hükmü ile ilgili olarak, işyeri veya daimi temsilci vasıtasıyla elde edilen kazanç ve iratlar ve Türkiye’deki işyeri veya Türkiye’de bulundurulmuş daimi temsilci kullanılmadan elde edilen kazanç ve iratlar olmak üzere ikili bir ayırım yapılacağı anlaşılmaktadır. Bizim görüşümüz KVK nun 30 uncu maddesinde böyle bir ayırıma dayanak oluşturacak hüküm yoktur. Ancak, bu ayırım yapılmadan da dar mükellefiyette, anlamlı, tutarlı bir vergi uygulaması mümkün olmayacaktır. Yukarıda da belirttiğimiz gibi, KVK nun 22/1 maddesindeki *“Dar mükellef kurumların iş yeri veya daimi temsilci vasıtasıyla elde edilen kazançlarının tespitinde, aksi belirtilmediği takdirde tam mükellef kurumlar için geçerli olan hükümler uygulanır”* hükmü, işyeri veya daimi temsilci vasıtasıyla elde edilen kazanç ve iratlarda (kazanç ve iradın niteliği ne olursa olsun) kazanç tespitinin tam mükellef kurumların kazançları gibi yapılacağını belirlemektedir. Ancak hemen arkasından gelen 2 inci fıkra hükmü, bu anlamla çelişmektedir. Bu fıkra *“Dar mükellefiyete tabi kurumların ticari veya zirai kazançları dışında kalan kazanç ve iratları hakkında, Gelir Vergisi Kanunun bu kazanç ve iratların tespitine ilişkin hükümleri”* nin uygu-

lanacağı belirtilmiştir. Bu durumda Türkiye’deki faaliyet ticari veya zirai faaliyet niteliğinde değilse, kazanç ve irat Türkiye’deki iş yeri veya daimi temsilci yoluyla elde edilmiş olsa da tam mükellefler için geçerli hükümlere göre saptanmayacak, GVK hükümleri geçerli olacaktır. KVK nun 22/2 maddesi ticari veya zirai işletmede bütünlüğü esas almıştır. Oysa, işyeri veya daimi temsilci yoluyla sağlanan kazanç ve iratlar ticari kazanç sayılmış olsaydı, böyle bir sorun olmayacaktı. 5520 sayılı Yasadaki düzenlemeye göre,örneğin serbest meslek faaliyeti Türkiye’deki iş yerinde de yapılırsa, bu işyeri yoluyla elde edilen kazanç, ticari veya zirai nitelikte kazanç olmadığı için KVK nun tam mükellef kurumlar için geçerli hükümlerinin uygulanmayacağı sonucuna varılır.

Konunun uygulamada açıklık kazanacağını sanıyoruz.

İKİNCİ BÖLÜM

DAR MÜKELELFİYETTE BEYAN

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 24 üncü maddesinde, kurumlar vergisinin mükellefin veya vergi sorumlusunun beyanı üzerine tarh olunacağı belirtilmiştir. Genel ilke budur. Dar mükellef kurumlar Türkiye’de elde edilen kazanç ve iratlarını yıllık beyanname ile bildirecek ve bu beyan üzerinden vergi tarh edilecektir. Ancak, KVK nun 26ıncı maddesinde, dar mükellef kurumların diğer kazanç ve irat niteliğindeki kazanç ve iratlarının, özel beyanname ile beyan edileceği ve KVK nun 30 uncu maddesine göre, vergisi, vergi kesintisi yoluyla alınmış kazanç ve iratların beyanının ihtiyari olduğu belirtilmiştir. KVK nun 24 üncü maddesine göre;

- Yıllık Beyanname ilgili bulunduğu hesap döneminin sonuçlarını içerecektir.
- Vergiye tabi kazancın tamamı için bir beyanname verilecektir.
- Şubeler, ajanslar, alım-satım büro ve mağazaları veya bağlı diğer iş yerleri için, bunların bağımsız muhasebeleri ve ayrılmış sermayeleri olsa dahi ayrı beyanname verilmeyecektir.

Tam mükellef kurumlarda, kurum kazancı GVK nda tanımlanan kazanç ve irat niteliklerine bakılmaksızın, ticari kazanç sayılır. Dar mükellef kurumlar için kurum kazancı tanımı değişiktir. Dar mükellef kurumların Türkiye’de elde ettikleri kazançları gelir vergisindeki gelir unsurları kapsamı çerçevesinde, farklı vergilendirilirler. Dolayısıyla, yıllık beyanname ile beyan edilmeleri kazancın niteliğine göre farklıdır.

Genel kural, yıllık beyanname verilmesi olmasına karşın, bazı gelir unsurları için özel beyanname sistemi getirilmiş, bazı gelir unsurları için de beyanname verilmesi seçimlik bir hak olarak tanınmıştır.

I. Yıllık Beyanname Verilmesi ve Vergilendirme Dönemi

A. Genel Olarak

Dar mükellef kurumun, elde ettiği ticari veya zirai kazancın yıllık beyanname ile beyan edilmesi gerekir. Ticari veya zirai kazanç dışında kalan kazançlardan yıllık beyanname ile beyan edilecekler, ticari veya zirai kazanç kapsamında elde edilenlerdir. KVK nun 22/2 maddesinde, dar mükellef kurumların, ticari veya zirai kazanç dışındaki kazançlarının Türkiye’de yapılmakta olan ticari veya zirai faaliyet kapsamında elde edilmesi halinde tam mükellef kurumlar için geçerli hükümlere göre saptanacağı belirtilmiştir. Dolayısıyla ticari veya zirai işletme bünyesinde elde

edilen tüm kazançların niteliği ne olursa olsun, ticari veya zirai kazanç sayılarak yıllık beyanname ile beyan edilmesi zorunludur.

Örneğin, dar mükellef kurumun KVK nun 30 uncu maddesine göre vergi kesintisine tabi tutulmuş ticari işletmesi kapsamındaki gayri menkul sermaye iradı veya menkul sermaye iradının yıllık beyanname ile beyan edilmesi gerekir.

Dar mükelleflerin yıllık beyanname ile beyan edilmesi gereken gelirleri için vergilendirme dönemi hesap dönemidir. Hesap dönemi ilke olarak takvim yılıdır. Ancak tam mükellef kurumlarda olduğu gibi işin özelliğine göre, Maliye Bakanlığı'ndan özel hesap dönemi için izin de istenebilecektir.

B. KVK nun 30 uncu Maddesi ve Yıllık Beyanname Verilmesinde Seçimlik Hak.

KVK nun 30 uncu maddesinde dar mükellef kazanç ve iratlarında vergi kesintisi düzenlenmiştir. Bu düzenlemedeki bazı hükümleri uygulama açısından değerlendirdiğimizde, vergi idaresinin, 30 uncu maddenin 1 inci fıkrasını, diğer fıkralardan farklı değerlendirdiği; 1 inci fıkrayı ticari veya zirai işletme bünyesinde elde edilen kazanç ve iratlar sayarak, bunların beyanının zorunlu olduğu görüşünde olduğu sonucuna varıyoruz. Çünkü birden fazla yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinden elde edilen kazançlar 30/1 madde kapsamında vergi kesintisine tabi tutulmuştur. Yıllara yaygın inşaat ve onarım kazancının yıllık beyanname ile beyan edilmesinin ihtiyari olmasını vergi sistematigi ve düzeni içinde olası görmüyoruz. Ancak vergi idaresinin bu yorumunun yasal dayanağı olmadığı görüşündeyiz.

1. KVK nun 30 uncu Maddesinin 1 inci Fıkrasına Göre Vergi Kesintisine Tabi Kazanç Ve İratlar ve Yıllık Beyanname

KVK nun 30 uncu maddesinin birinci fıkrası uyarınca dar mükellefiyete tabi kurumların,

- Gelir vergisi kanununda belirtilen esaslara göre, birden fazla takvim yılına yayılan inşaat ve onarım işleri ile uğraşan kurumlara bu işleri ile ilgili olarak yapılan ödemeleri,
- Serbest meslek kazançları,
- Gayrimenkul sermaye iratları,
- GVK nun 75 inci maddesinin ikinci fıkrasının (1), (2), (3) numaralı bentlerinde sayılanlar hariç olmak üzere, menkul sermaye iratları,

Vergi kesintisine tabidir.

Bu kazanç ve iratlar KVK tebliğinde 30.3 maddesinde “*Dar mükellef kurumlar tarafından Türkiye’de bulunan iş yeri veya daimi temsilci vasıtasıyla elde edilen kazanç ve iratlarda kazanç tespiti*” başlığı altında verilmiştir. Tebliğde ki bu başlık altında düzenleme yapılmış olması bizde gelir idaresinin bir başka varsayım kurduğu izlenimi uyandırıyor. Şöyle ki; KVK nun 30 uncu maddesinin 1 inci fıkrasına göre yapılan vergi kesintisi de ikiye ayrılıyor. Eğer bu kazanç ve iratlar iş yeri veya daimi temsilci yoluyla sağlanıyorsa ticari işletme kapsamındaki kazanç ve irat sayılacak ve yıllık beyanname verilmesi zorunlu olacak; işyeri veya daimi temsilci söz konusu değilse, ticari işletme kapsamında kazanç ve irat sayılmayacak, dolayısıyla yıllık beyanname verilmesi ihtiyari olacaktır. Yasal bir dayanak olmadan bu spekülasyonları yapma durumunda kalmamız, zorunluluktan kaynaklanmaktadır. Çünkü

5520 sayılı Yasadaki 30 uncu madde düzenlemesi ve KVK nun genel tebliğindeki açıklamaları vergi sistemine oturtabilmek için bu yorumu yapmak zorunda kalıyoruz.

Şunu da eklemeyi gerekli görüyoruz: Vergi idaresinin olası görüşü olarak belirttiğimiz KVK nun 30 uncu maddesinin 1 inci fıkrasının işyeri veya daimi temsilci yoluyla sağlananlar ve sağlanmayanlar ayırımının temelde farkı da yoktur. 30 uncu madde kapsamındaki kazanç ve iratların yıllık beyanname ile bildirilmesi iş yeri veya daimi temsilci ile bağlantılı değildir. Ticari işletme bünyesinde sayılıp sayılmama ile bağlantılıdır. Ticari işletme bünyesinde sayılan kazanç ve iratlar, 30 uncu maddenin hangi fıkrasına göre vergisi kesinti yoluyla alınmış olursa olsun, yıllık beyanname ile beyan edilmek durumundadır. Ticari işletme bünyesinde sayılmazsa, beyanı ihtiyari olacaktır.

1.1. Birden Fazla Takvim Yılına Yayılan İnşaat ve Onarım İşlerinden Elde Edilen Kazançlar ve Yıllık Beyanname

Dar mükellef kurumların yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinden elde ettikleri kazanç ticari kazanç olduğundan, yıllık beyanname ile beyan edilmesinin zorunlu olması gerekir. Ancak yıllara yaygın inşaat ve onarım hak edişlerinden vergi kesileceği KVK nun 30 maddesinin 1 inci fıkrasında belirtilmiştir. Aynı maddenin 9 uncu fıkrasında da 30 uncu maddeye göre vergisi kesinti yoluyla alınan kazanç ve iratlar için beyanname verilmesinin ihtiyari olduğu belirtilmiştir. Bu durumda, dar mükellef kurumların yıllara yaygın inşaat onarım işlerinden elde edilen kazançlarını yıllık beyanname ile bildirme zorunluluğu bulunmadığı gibi bir sonuçla karşılaşılacaktır. 30 uncu madde kapsamında sözü edilen hak edişlerin Türkiye’deki işyeri veya daimi temsilci yoluyla elde edilmeyenler olduğu; dolayısıyla, ihtiyarilik hakkının bu kazançlar için geçerli olduğu yorumu da yapılamaz. Çünkü, 30 uncu maddenin 1 inci fıkrası ile vergi kesintisine tabi tutulmuş kazanç ve iratların Türkiye’de iş yeri veya daimi temsilci olmadan elde edilmesi mümkün olduğu halde, yıllara yaygın inşaat ve onarım işinin Türkiye’de iş yeri olmadan elde edilmesi mümkün değildir.

Bizim anlayışımız, ticari kazanç niteliğinde olan yıllara yaygın inşaat ve onarım işleri kazancının Türkiye’de iş yeri veya daimi temsilci yoluyla elde edilenlerinin Türkiye’de vergilendirilebileceği biçimindedir. Bir başka anlatımla, Türkiye’de bulunan iş yeri veya daimi temsilci vasıtasıyla elde edilmeyen inşaat ve onarım işleri kazancı ne vergi kesintisi yoluyla ne de, beyanname verilmesi yoluyla vergilendirilemez. Çünkü Türkiye’de elde edilen ticari kazanç işyeri veya daimi temsilci yoluyla sağlananlardır. Ticari kazanç Türkiye’deki iş yeri veya daimi temsilci yoluyla sağlanmamışsa, zaten elde edilmiş sayılmayacak ve Türkiye’de vergilendirilemeyecektir. Ticari kazanç kapsamında olan yıllara yaygın inşaat ve onarım işi hak edişlerinin 30 uncu maddeye göre vergi kesintisine tabi tutulması gereksiz olmuştur. Böyle bir düzenleme yapılmak isteniyorsa, bu kazançlar hiç olmazsa 30/9 madde hükmündeki ihtiyarilik uygulaması dışında tutulmalıydı.

Birden fazla takvim yılına yayılan inşaat ve onarım işleri ile uğraşan kurumlara, bu işleri ile ilgili olarak yapılan ödemelerden vergi kesileceği 30 uncu maddenin 1 inci fıkrasının (a) bendinde belirtilmiştir. Yıllara yaygın inşaat onarım işleri hak edişlerinden KVK nun 30 uncu maddesi gereğince, vergi kesintisi yapılıyor olması, KVK nun yürürlüğe girdiği 1950 yılından günümüze kadar, olasılık olarak bile göz önünde tutulması söz konusu olmayacak bir uygulamayı günümüze taşımıştır. Şöyle ki;

KVK nun 30/9 maddesinde, “*Bu maddeye göre vergisi kesinti yoluyla alınan kazanç ve iratlar için Kanunun 24 veya 26 ncı maddelerine göre beyanname verilme-*

si. . . *ihityaridir*” hükmü vardır. Bu durumda inşaat ve onarım işleri ile uğraşan dar mükellefler, bu inşaat işlerinden elde ettikleri kazançları için isterlerse beyanname verecek, istemezlerse vermeyeceklerdir. 30 uncu madde düzenlemesinden çıkan anlam budur. Ancak bu uygulama da aklın alacağı bir şey değildir. Türkiye’de baraj, oto yol, tünel, hava alanı gibi inşaatları üstlenmiş dar mükellef kurumların Türkiye’deki kazançları için KVK nun 24 üncü maddesi gereğince beyanname vermek zorunda olmamaları gibi bir anlayışı da içimize sindiremiyoruz.

Soruna çözüm olarak, 30 uncu maddedeki, birden fazla takvim yılına yayılan inşaat ve onarım işleri ile uğraşan kurumlara, bu işleri ile ilgili olarak yapılan ödemelerden vergi kesileceği hükmünün Türkiye’de bulunan işyeri veya daimi temsilci vasıtasıyla elde edileceği; bu özelliği ve ticari kazanç olması nedeniyle ticari işletme kapsamında sayılacağı ve 30 uncu maddeye göre vergi kesintisine tabi tutulsa da yıllık beyanname ile beyanın zorunlu olduğu ileri sürülebilecektir. Ancak, yıllara yaygın inşaat ve onarım işleri dışındaki ana ticari faaliyet genellikle 30 uncu madde kapsamında değildir. Vergileme yıllık beyanname ile yapılır. Bu ticari faaliyet bünyesi içinde, olan (deyim yerinde ise) yan kazanç ve iratların ana ticari faaliyet nedeniyle verilecek yıllık beyannameye dahil edilmesi zorunludur. Ana faaliyet konusu 30 uncu kapsama alınmış ise ve herhangi bir aksine hüküm getirilmeden, 30 uncu madde kapsamındaki kazançların yıllık beyanname ile beyanı ihtiyari kılınmışsa, dar mükellef kurumun yıllara yaygın inşaat ve onarım işi kazancının beyanın ihtiyari olduğu da ileri sürülebilecektir. Niteliği ne olursa olsun, ihtiyari beyan hakkının, Türkiye’de iş yeri veya daimi temsilci yoluyla sağlanan ticari kazançları kapsamadığı; Türkiye’de iş yeri veya daimi temsilci yoluyla elde edilmeyen inşaat ve onarım hak edişleri ödemelerini kapsadığı ileri sürülebilecektir.

Bu kabulde de aşağıdaki sorunun çözülmesi gerekecektir:

Bu kabul KVK nun 22/1 maddeye dayandırılabilir. Ancak 22/1 maddenin kazanç saptaması ile ilgili olduğunun, beyanname vermek, vergi kesintisi gibi uygulamalarla ilgili olmadığı göz önünde tutulması gerekecektir. 22/1 maddede aynen “*dar mükellef kurumların iş yeri veya daimi temsilci vasıtasıyla elde edilen kazançlarının tespitinde, aksi belirtilmediği takdirde tam mükellef kurumlar için geçerli olan hükümler uygulanır*” ifadesi vardır. “*aksi belirtilmediği takdirde*” koşulunu bir yana bıraksak bile vergilendirmenin tam mükellef kurumlar için geçerli hükümlere göre yapılacağı belirtilmiş değildir. Kazanç tespitinin tam mükellef kurumlar için geçerli hükümlere göre yapılacağı belirtilmiştir. 22/1 maddede yasa koyucu amacını ifade edememiş, aslında kazanç tespiti değil, vergilendirme amaçlanmıştır dersek, aksine hüküm olmaması koşulu da getirilmiştir ki, 30 uncu maddedeki bu hüküm aksine hükümdür. Ama kanun koyucuya kusur izafe etmezsek, 22/1 maddeye göre, tam mükellef kurumlar için geçerli hükümler uygulanarak saptanan kazancın beyanı, 30/9 maddeye göre ihtiyari olacaktır. Beyan etmek isterlerse, tam mükellef kurumlar için geçerli hükümlere göre tespit ettiği kazancı beyan edeceklerdir. Ama isterse bu yöntemle saptadığı kazancı beyan etmeyebilecektir.

Durum ticari faaliyette bulunan ve GVK tarifi gereği ticari faaliyette bulunan ve bu anlamda ticari kazancı 30 uncu madde kapsamında olmayan ve dolayısıyla bu kazancını yıllık beyanname ile bildirmek zorunda olan dar mükellef kurumun 30 uncu maddeye göre vergisi, kesinti yoluyla alınmış yan kazanç ve iratlardan farklıdır. Ana faaliyet konusu elde edilen kazanç vergi kesintisine tabi tutulmuş ve ; ihtiyarilik olup olmadığı ana faaliyet kazancının beyanname ile beyan edilip edilmeyeceğidir.

Tüm bu değerlendirmelere karşın, yasa hükümlerine aykırı da olsa, 5520 sayılı Yasada dar mükellefiyette yıllık beyanname verilmesini ihtiyari kılan hükmün; ticari kazanç olduğu için, yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinden elde edilen kazançları kapsamadığı kabul edilerek³, uygulamanın bu biçimde yönlendirileceğine inanıyoruz.

1.2. Dar Mükellef Kurumların Serbest Meslek Kazançları ve Yıllık Beyanname

Kurumlar Vergisi Tebliğinde (1 Nolu), KVK nun 30 uncu maddesine göre serbest meslek kazançlarından vergi kesintisi, Türkiye’de bulunan iş yeri veya daimi temsilci vasıtasıyla elde edilen kazanç ve iratlar başlığı altında düzenlenmiştir. Sorun 30 uncu maddeye göre vergi kesintisi konusuna alınmış serbest meslek kazançlarının Türkiye’de bulunan iş yeri veya daimi temsilci yoluyla elde edilmesi halinde, tam mükellef kurumlar için geçerli olan hükümlere göre kazanç saptanıp saptanmayacağı, yıllık gelir vergisi beyannamesi verilip verilmeyeceğidir. Tebliğde çok açık ifade edilmemekle beraber, serbest meslek kazançlarının da ikiye ayrılacağı; Türkiye’de bulunan iş yeri veya daimi temsilci vasıtasıyla elde edilen serbest meslek kazancının, beyanının zorunlu olacağı; işyeri veya daimi temsilci yoluyla elde edilmemiş ise, beyanname vermenin ihtiyari olacağı gibi bir izlenim edinilmektedir. Ancak bu görüşü destekleyen bir yasa hükmü yoktur. Durum yıllara yaygın inşaat ve onarım işindeki gerekçelerle de uyumsuz. Çünkü yıllara yaygın inşaat ve onarım faaliyeti zaten ticari faaliyetidir. Dolayısıyla ticari faaliyet nedeniyle elde edilen kazancın, KVK nun 30 uncu maddesi kapsamında vergisi kesinti yoluyla alınmış olsa bile, yıllık beyanname ile vergilendirilmesinin zorunlu olduğu ileri sürülebilir. Ancak serbest meslek faaliyeti, ticari faaliyet olmadığı için, bu faaliyet işyerinde yapılsa da yıllık beyannamenin zorunlu olması söz konusu olamaz. Dayanak alınabilecek hüküm KVK nun 22/1 maddesidir. KVK nun 22 nci maddesinin 1 inci fıkrası hükmünün, 2 inci fıkra hükmü ile çeliştiğini rehberimizin bundan önceki bölümlerinde, ayrıntıları ile açıkladık. Diğer yandan, 22 nci madde kazanç saptaması ile ilgilidir. Kazancın tam mükellef kurumlar için geçerli hükümlere göre tespit edilmesi durumu da beyanın ihtiyari olmasına engel değildir. Kaldı ki; KVK nun 30 uncu maddesinin 9 uncu fıkrasında herhangi bir ayırım yapılmadan, 30 uncu madde gereğince vergi kesilmiş kazançların beyanının ihtiyari olduğu çok açık bir biçimde belirtilmiştir. 5422 sayılı Yasada da işyeri olsun olmasın dar mükelleflerin vergisi kesinti yoluyla alınmış kazançlarının beyanının ihtiyari olduğu belirtilmiş ve yıllardır uygulama bu biçimde yürütülmüştür. Ticari işletme bünyesinde serbest meslek kazancı elde edilmişse (örneğin, inşaat işleri ile uğraşan dar mükellef kurum, herhangi bir gerçek veya tüzel kişiye proje hizmeti vermişse), KVK nun 30 uncu maddesi kapsamında kesinti yolu ile vergi ödemiş olsa dahi bu kazancını yıllık beyannameye dahil etmek zorundadır.

1.3. Dar Mükellef Kurumların Gayri Menkul Sermaye İratları ve Yıllık Beyanname

Bundan önceki bölümdeki serbest meslek kazançları açıklamalarımız, gayrimenkul sermaye iratları için de geçerlidir. Vergisi kesinti yoluyla alınmışsa ve dar mükellef ticari bilançosu kapsamında değilse, beyanname verilmesi ihtiyari olacaktır.

1.4. Dar Mükellef Kurumların Menkul Sermaye İratları ve Yıllık Beyanname

Dar mükellef kurumların, menkul sermaye iratlarından vergi kesintisi KVK nun 30 uncu maddesinin 1 inci fıkrasına, 3 üncü fıkrasına, 6 ncı fıkrasına göre vergi ke-

sintisine tabi tutulmuştur. Vergi idaresinin, 30 uncu maddenin 1 inci fıkrasını, diğer fıkralardan farklı değerlendirdiği; 1 inci fıkrayı ticari veya zirai işletme bünyesinde elde edilen kazanç ve iratlar sayarak, bunların beyanının zorunlu olduğu görüşünde olduğu sonucuna varıyoruz. Ancak konunun anlaşılması bakımından, bu menkul sermaye iratlarında vergi kesintisini (aynı başlık) yıllık beyanname verilmesi başlığı altında veriyoruz.

1.4.1. Dar Mükellef Kurumların 30 uncu Maddenin 1 inci Fıkrası Kapsamındaki Menkul Sermaye İratları ve Yıllık Beyanname

KVK nun 30 uncu maddesinin 1 inci fıkrasına göre, GVK nun 75 inci maddesinin ikinci fıkrasının (1), (2), (3) ve (4) numaralı bentlerinde sayılanlar hariç olmak üzere, menkul sermaye iratları vergi kesintisine tabi olacaklardır. GVK nun 75 inci maddesinin 1 inci bendi; her nevi hisse senetlerinin (kurucu hisse senetleri ve diğer intifa senetleri ile, hazırlık dönemi faizi dahil) kar paylarını ve Sermaye Piyasası Kanununa göre kurulan yatırım fonları katılma belgelerine ödenen kar paylarını; 2 inci bendi, iştirak hisselerinden doğan kazançları; 3 üncü bendi, kurumların idare meclisi başkan ve üyelerine verilen kar paylarını; 4 üncü bendi, yıllık veya özel beyanname veren dar mükellef kurumların indirim ve istisnalar düşülmeden önceki kurum kazancından kurumlar vergisi düşüldükten sonraki kısmı kapsamaktadır. (KVK nun 30/9 maddesindeki ihtiyarılık hakkı ile ilgili bundan önceki açıklamalarımız bu kazançlar için de geçerlidir.)

2. Dar Mükellef Kurumların 30 uncu Maddenin 3 üncü Fıkrası Kapsamındaki Menkul Sermaye İratları ve Yıllık Beyanname

KVK nun 30 uncu maddesinin 3 üncü fıkrasına göre, tam mükellef kurumlar tarafından Türkiye’de bir işyeri veya daimi temsilci aracılığı ile kar payı elde edenler dışında kalan dar mükellef kurumlara veya kurumlar vergisinden muaf olan dar mükelleflere dağıtılan ve GVK nun 75 inci maddesinin (1), (2) ve (3) bentlerinde sayılan kar payları (menkul sermaye iratları) KVK nun 30/3 maddesine göre, vergi kesintisine tabi olacaklardır. Bundan önceki bölümde, 30 uncu maddenin 1 inci fıkrası gereğince vergi kesintisine tabi tutulmayacağını açıkladığımız GVK nun 75 inci maddenin 1, 2 ve 3 üncü bentlerindeki kar paylarının bir kısmı bu bende göre vergi kesintisine tabi tutulmaktadır. Bunların içinde KVK 15 inci maddesi gereğince vergiye tabi tutulmuş olanlar varsa, bu fıkra hükmüne göre ikinci kez vergi kesintisi yapılmayacaktır. 30 uncu maddenin hükmünün şu özelliklerini vurgulamak istiyoruz:

1. Kar payının sermayeye eklenmesi kar dağıtımı sayılmayacak, dolayısıyla vergi kesintisi yapılmayacaktır.

2. KVK nun 15 inci maddesinin 3 üncü fıkrası kurumlar vergisinden istisna edilmiş yatırım fon ve ortaklıklarının kazançlarını dağıtım şartına bağlı olmaksızın vergi kesintisine tabi tutmuştur. Bu fıkra göre, bir de dağıtıldığında vergi kesintisi yapılması mükerrek vergilemeye neden olacağı için bu fıkra kapsamı dışında tutulmuştur.

3. KVK nun 30/1 maddesine göre vergi kesintisi yapılmayan GVK nun 75 inci maddesinin 1,2 ve 3 üncü bentlerinde tanımlanan menkul sermaye iratları bu bent kapsamında vergi kesintisine tabi tutulmuşlardır. 4 üncü bentte tanımlanan menkul sermaye iradından ise, 30 uncu maddenin 6 ncı fıkrasına göre vergi kesintisi yapılagından bu fıkra kapsamı dışında tutulmuştur.

4. Türkiye’de bir işyeri veya daimi temsilci aracılığı ile kar payı alanlardan da bu fıkraya göre vergi kesintisi yapılmayacaktır. Çünkü; bu kurumlar anılan kar paylarını dağıttıklarında vergi kesintisi yapacaklardır.

KVK nun 30 uncu maddesinin 3 üncü fıkrasına göre vergi kesintisine tabi tutulan bu kazançlar için de yıllık veya özel beyanname verilmesi ihtiyaridir.

3. Dar Mükellef Kurumların 30 uncu Maddenin 6 ncı Fıkrası Kapsamındaki Menkul Sermaye İratları ve Yıllık Beyanname

Yıllık veya özel beyanname veren dar mükellef kurumların, indirim ve istisnalar düşülmeden önceki kurum kazancından, kurumlar vergisinden sonra kalan kısmından ana merkeze aktarılan tutar üzerinden de vergi kesintisi yapılacaktır. Aktarılan tutarın yıllık veya özel beyanname ile beyan edilmesi söz konusu değildir.

C. KVK nun 30 uncu Maddesi ve Yıllık Beyanname Verilmesinde Seçimlik Hak.

1. Dar Mükellef Kurumların KVK nun 30 uncu Maddesi Kapsamındaki Kazanç ve İratları İçin Yıllık Beyanname Vermeleri ve Seçimlik Hak.

KVK nun 30 uncu maddesine göre vergisi kesinti yoluyla alınan kazanç ve iratların yıllık veya özel beyanname ile beyanı ihtiyari kılınmıştır. 5520 sayılı KVK nun 30 uncu maddesinde düzenlenen dar mükellef kurumların kazanç ve iratlarından vergi kesintisi, yürürlükten kaldırılan 5422 sayılı Yasanın 24 üncü maddesindeki vergi kesintisinden oldukça farklıdır. 5422 sayılı Yasanın 24 üncü maddesindeki vergi kesintisi kapsamının ticari, zirai ve diğer kazanç ve iratları içermediği maddenin ilk cümlesinde belirtilmişti. 30 uncu maddede böyle bir belirleme yapılmamıştır. (Ancak madde metninde ticari kazançlardan yalnızca yıllara yaygın inşaat ve onarım hak edişlerinin vergi kesintisi kapsamına alındığı, diğer kazanç ve iratların 30 uncu madde kapsamına alınmadığı görülmektedir.) Ticari, zirai, diğer kazanç ve iratlar genellikle yıllık veya özel beyanname ile vergilendirilen kazançlardır. Bu nedenle 24 üncü madde kapsamı dışında tutulmuş, dolayısıyla, 24 üncü maddeye göre vergi kesintisine tabi olan kazançların, yıllık veya özel beyanname ile beyanında seçimlik hak tanınması (ihtiyarilik), önemli sorun yaratmamıştır. 24 üncü madde kapsamındaki kazançların pek çoğunun Türkiye’de iş yeri veya daimi temsilci yoluyla elde edilmeme özelliğinde olması da (yalnız serbest meslek kazançlarında işyeri kullanımı oldukça yaygındır) uygulamaya önemli ölçüde rahatlık sağlamıştır. Gerçi, Türkiye’de iş yeri veya daimi temsilci bulunduran dar mükelleflerin menkul sermaye iradı gibi bazı kazanç ve iratlarında sorun yaşanmıştır. Ancak 24 üncü madde kapsamındaki kazanç ve iratlarda bu sorunlar yaygınlık kazanmamış, şu veya bu biçimde de çözülmüştür.

Rehberimizde 30 uncu madde kapsamındaki kazanç ve iratların vergilendirilmesi üzerinde bu nedenle durduk. Rehberimiz beyanname düzenlenmesi ile ilgili açıklamaları içermektedir. Dar mükelleflerde vergi kesintisini düzenleyen 30 uncu madde bu rehberin konusu değildir. (Muhtasar beyanname düzenlenmesi ile ilgili başka bir rehberde, vergi kesintilerini açıklayacağız).

5520 sayılı Kanunun 30 uncu maddesine göre, vergisi kesinti yoluyla alınmış tüm kazanç ve iratların (ticari veya zirai işletme bünyesinde elde edilenler ile GVK nun 75 inci maddesinin (5), (7) ve (14) numaralı bentlerinde yer alan menkul sermaye iratları ve yatırım ortaklıklarının hisse senetlerinden elde edilenler hariç) yıllık beyanname ile beyanı ihtiyari olacaktır.

2. Dar Mükellef Kurumlar Tarafından Türkiye’de Bulunan İş Yeri veya Daimi Temsilci Vasıtasıyla Elde Edilen Kazanç ve İratlar ve Yıllık Beyanname

KVK GTde Kanunun 30.3 maddesi “Dar mükellef kurumlar tarafından Türkiye’de bulunan iş yeri veya daimi temsilci vasıtasıyla elde edilen kazanç ve iratlarda kazanç tespiti” başlığı altında verilmiştir. Tebliğde ki bu başlık altında düzenleme yapılmış olması, KVK nun 30 uncu maddesinin 1 inci fıkrasına göre yapılan vergi kesintisinin ticari işletme kapsamındaki kazanç ve iratları içerdiği; ticari işletme kapsamındaki kazanç ve iratların ise, her halükarda yıllık beyanname ile beyan edileceği anlamında olabilecek midir? KVK nun 30/1 maddesi kapsamında, vergisi kesinti yolu ile alınmış yıllara yaygın inşaat, onarım kazançları için bu genelleme biraz doğru sayılsa bile, yıllara yaygın inşaat onarım kazançları dışında kalan 30 uncu maddenin 1 inci fıkrası kapsamındaki kazanç ve iratlar için anlam ifade etmesi söz konusu olmayacaktır.

Dar mükellefiyette kazanç saptaması, ticari ve zirai kazanç ile bu kazanç ve iratlar dışında kalan gelirler olarak ikili düzenlenmiştir. Dar mükelleflerin ticari ve zirai kazançlarının tam mükelleflerle ilgili hükümlere göre saptanacağı belirtilmiş, özellik gösteren durumlar ayrıca belirtilmiştir. Bu kazanç tespiti ile ilgili yukarıda gerekli açıklama yapılmıştır. Dar mükellef kurumların ticari veya zirai işletme kapsamındaki kazanç ve iratları yıllık beyanname ile beyan edilecektir. KVK nun 30 uncu maddesinin 1 inci fıkrasına göre vergi kesintisine tabi tutulan kazançların, Türkiye’de bulunan iş yerlerinden veya daimi temsilci yolu ile sağlananlar olduğu konusunda bir belirleme madde metninde yoktur.

Ticari veya zirai işletme bünyesinde sağlananlar dışında kalan yukarıdaki kazançların vergisi KVK nun 30 uncu maddesi gereğince kesinti yolu ile alınmış olduğundan yıllık beyanname ile beyan edilmeleri ihtiyari olacaktır. Bu kazançların işyerinden veya daimi temsilci yolu ile sağlanmış olmaları, yıllık beyanda bulunma seçimsel hakkını ortadan kaldırmayacaktır.

3. Dar Mükellef Kurumlar Tarafından Türkiye’de Elde Edilen ve KVK nun 30 uncu Maddesinin 1 inci Fıkrası Dışında Kalan Kazanç ve İratların Beyanı

Dar mükellef kurumların kazanç ve iratlarından 30 uncu maddenin diğer fıkralarına göre yapılacak kesintiler;

— Telif, imtiyaz, ihtira, işletme, ticaret ünvanı, marka ve benzeri gayri maddi hakların satışı devir ve temlik karşılığında yapılan ödemeler,

— Tam mükellef kurumlar tarafından, dar mükellef kurumlara (Türkiye’de bir işyeri veya daimi temsilci aracılığı ile kar payı elde edenler hariç), dağıtılan ve GVK nun 75 inci maddesinin ikinci fıkrasının (1), (2) ve (3) numaralı bentlerinde sayılan kar payları,

— Türkiye’de iş yeri ve daimi temsilcisi bulunmayan mükelleflerin sergi ve panayırılarda elde ettikleri kazançları,

— Yıllık veya özel beyanname veren dar mükellef kurumların ana merkeze aktardıkları kazançları,

— Bakanlar Kurulunca ilan edilen ülkelerde yerleşik olan kurumlara yapılan her türlü ödeme,

Olacaktır.

KVK nun 30 uncu maddesine göre vergisi kesinti yolu ile alınmış bu kazanç ve iratların da beyanı ihtiyaridir. Bu kazanç ve iratlar, Türkiye’de işyerinden veya daimi temsilci yoluyla sağlanmış olsalar da vergisi kesinti yolu ile alındığı için beyanname ile beyanı ihtiyaridir. Ancak, bu kazanç ve iratlar ticari veya zirai işletme bünyesinde sağlanıyorsa, yıllık beyanname ile beyan edilmek zorundadırlar.

4. Her Nev’i Tahvil ve Hazine Bonosu Faizleri, T.K.İ, Ö.İ.B, Tarafından Çıkarılan Menkul Kıymetlerden Sağlanan Gelirler, Mevduat Faizleri, Repo Gelirleri, Fonların Katılma Belgelerinden Yatırım Ortaklıklarının Hisse Senetlerinden Elde Edilen Kar Paylarının Beyanı

KVK nun 30 uncu maddesine göre, bunlar da vergisi kesinti yolu ile alınmış kazanç ve iratlardır. Ancak 30 uncu maddenin 9 uncu fıkrasındaki beyana dahil edilme serbestisine, bunlarla ilgili bir istisna getirilmiştir. Bu gelirleri elde eden dar mükellef kurumun genel rejim uyarınca beyan edilecek geliri yoksa, bu gelirlerin beyan edilip edilmemesi konusunda serbesti vardır. Ancak, bu gelirleri elde eden kurum, genel rejim uyarınca beyanname vermek

zorunda ise, bu gelirleri anılan beyannameye dahil etmek zorundadır. Bu durumda beyana dahil etme serbestisi ortadan kalkmaktadır.

5. GVK nun Geçici 67 nci Maddesine Göre Vergisi Kesinti Yolu ile Alınmış Kazanç ve İratların Beyanı

Dar mükellef kurumların GVK nun Geçici 67 nci maddesine göre, vergisi kesinti yolu ile alınmış kazanç ve iratlarını beyan etmeleri veya beyannameye dahil etmeleri söz konusu değildir.

6. Seçimlik Hakkın Kullanılmasında Bütünlük

KVK nun 30 uncu maddesinin 9 uncu fıkrası ile düzenlenmiş seçimlik hakkın bütün olarak kullanılması gerekir. Seçimlik hak kapsamındaki bazı kazanç ve iratları beyan ederken, diğerlerini beyan etmemek söz konusu değildir. Örneğin, Türkiye’de aynı hesap dönemi içinde serbest meslek kazancı ve menkul sermaye iradı elde eden dar mükellef kurum serbest meslek kazancını beyan etmişse, menkul sermaye iradını da beyan etmek zorundadır.

D. Dar Mükellef Kurumların Yıllık Beyanname Verme Yeri ve Zamanı

1. Beyannamenin Verileceği Yer

Dar mükellef kurumlar ilke olarak ticari veya zirai kazançları için yıllık beyanname verirler. Ticari veya zirai kazanç işyeri veya daimi temsilci yoluyla sağlanırsa Türkiye’de elde edilmiş sayılır. Dolayısıyla ticari veya zirai kazanç elde eden dar mükellef kurumların yıllık beyannamelerini, işyerlerinin veya daimi temsilcinin bulunduğu yerin vergi dairesine verilir.

KVK nun 25 inci maddesinin 4 üncü fıkrasında ,Türkiye’de iş yeri veya daimi temsilci olmadığı takdirde, yıllık beyannamenin yabancı kuruma kazanç sağlayanların bağlı olduğu yerin vergi dairesine verileceği belirtilmiştir. Bu durum ticari veya zirai faaliyeti olmayan ve KVK nun 30 uncu maddesi kapsamında gelir elde eden ve seçimlik hak olarak beyanda bulunan dar mükellefler için söz konusudur. Çünkü, ticari veya zirai kazanç elde eden dar mükelleflerin, iş yeri veya daimi temsilcileri olacaktır.

2. Beyannamenin Verilme Zamanı

Ticari veya zirai faaliyeti olan dar mükellef kurumların beyannamelerinin verilme zamanı tam mükellef kurumlarda olduğu gibi, hesap dönemini izleyen dördüncü ayın 25 i akşamına kadardır.

KVK nun 30 uncu maddesi kapsamında vergisi kesinti yolu ile alınmış kazanç ve iratların beyan edilmek istenmesi durumunda da beyanname verme süresinin Nisan ayının 25 i akşamına kadar olması gerekir.

Dar mükellefin memleketi terk halinde beyannamenin terk etmeden önceki 15 gün içinde verilmesi gerekir(KVK Md. 25/5).

III. Dar Mükellef Kurumların Özel Beyanname ile Vergilendirilmeleri

5520 sayılı Yasanın Üçüncü Kısım Üçüncü Bölümünde özel beyan düzenlenmiştir. Bu bölümün ilk maddesi 26 ncı maddenin **“Özel beyan zamanı tayin olunan gelirler”** başlığı anlaşılır değildir. Maddenin içeriğinden dar mükellef kurumların vergiye tabi kazancı yalnızca GVK nda yazılı diğer kazanç ve irat niteliğinde ise, özel beyanname ile beyan edilecektir.

A. Özel Beyanname ile Vergilendirilecek Kazanç ve İratlar

1. Gayri Maddi Hakların Satışı

KVK nun 26 ncı maddesinde telif, imtiyaz, ihtira, işletme, ticaret unvanı, marka ve benzeri gayri maddi hakların satışı devir ve temlik karşılığında alınan bedeller özel beyanname kapsamı dışında tutulmuştur. Bunların vergisinin kesinti yolu ile alınacağı 30 uncu maddenin 2 nci fıkrasında belirtilmiştir. Bu kazanç ve iratlar için yıllık veya özel beyanname verilmeyecektir.

2. GVK nda Yazılı Diğer Kazanç ve İratlar

KVK nun 26 ncı maddesinde özel beyanname ile beyan edilecek kazanç ve iratların GVK nda yazılı diğer kazanç ve iratlar olduğu belirtilmiştir. GVK nda yazılı diğer kazanç ve iratlar değer artış kazançları ve arazi kazançlarıdır. Değer artış kazançları GVK nun Mk. 80 inci maddesinde düzenlenmiştir. Değer artış kazançları GVK nda tek, tek sayılmıştır. Bu kazanç unsurlarından bazıları GVK ndaki hükümlerden ayrı değerlendirilmek durumundadır.

2.1.Menkul Kıymetlerin Elden Çıkarılmasından Sağlanan Kazançlar

GVK nun Mk.80 inci maddesinde ivazsız olarak iktisap edilenler ile tam mükellef kurumlara ait olan ve iki yıldan fazla süreyle elde tutulan hisse senetlerinin elden çıkarılmasından sağlanan kazançlar değer artış kazancı dışında tutulmuştur. Bu kazançlar, menkul kıymet satışından sağlanan kazanç olarak gelir vergisinde yazılıdır. İvazsız olması veya belli bir süre elde tutulması gelir vergisi alınması ile ilgilidir. Bu koşulların kurumlar vergisi uygulamasında da geçerli olması söz konusu değildir. Dolayısıyla dar mükellef kurumun ivazsız iktisap ettiği veya iki yıldan fazla elde tuttuğu hisse senetlerinin elden çıkarılmasından doğan kazançları da özel beyanname ile beyan edilmek zorundadır.

2.2. Gayrimenkullerin Elden Çıkarılmasından Sağlanan Kazançlar

GVK nun Mk. 80 inci maddesinde arazi, bina, maden suları, menba suları, madenler taş ocakları, kum ve çakıl istihsal yerleri, tuğla ve kiremit harmanları ve tuzlala-

rın, voli mahalleri ve dalyanları, gayrimenkul olarak teşkil edilen hakların, gemi ve gemi paylarının iktisap tarihinden başlayarak dört yıl içinde elden çıkarılmasından sağlanan kazançlar değer artış kazancı olarak GVK nda yazılıdır. Bu kazançların GVK nda yazılı olduğu için ve bundan önceki paragrafta açıkladığımız nedenlerle dört yıllık süre ile bağlı olmaksızın özel beyanname ile beyan edilmeleri gerekir.

3. Özel Beyanname ve İhtiyari Beyan

KVK nun 30 uncu maddesine göre vergisi kesinti yolu ile alınmış kazanç ve iratların beyanı ihtiyaridir. Bu seçimlik hak kullanılarak, vergisi tevkif yolu ile alınmış kazanç ve iratlar için yıllık beyanname verilecek olması; özel beyanname ile beyan edilecek diğer kazanç ve iratların bu yıllık beyannameye dahil edileceği gerekçesi ile özel beyanname verme yükümlülüğünü kaldırmaz. Bu durumda da özel beyanname verilmek zorundadır.

B. Dar Mükellef Kurumların Özel Beyanname Verme Yeri ve Zamanı

1. Beyannamenin Verilme Yeri

Özel beyannamenin verileceği yer vergi dairesi, yürürlükten kalkan yasada, GVK nun 101 inci maddesine yollama yapılarak belirlenmişti. Yeni yasada 27 nci madde ile bu vergi dairesi belirlenmiştir. Ancak, GVK nun 101 inci maddesindeki hükümden farklı değildir. 5520 sayılı KVK nun 27 nci maddesinde, özel beyannamenin verilme yeri aşağıdaki gibi belirlenmiştir:

a. Taşınmazların elden çıkarılmasından doğan diğer kazanç ve iratlarda taşınmazın bulunduğu,

b. Taşınırların ve hakların elden çıkarılmasından doğan kazanç ve iratlarda mal ve hakların Türkiye’de elden çıkarıldığı,

c. Ticari veya zirai bir işletmenin faaliyetinin durdurulması veya terk edilmesi karşılığında elde edilen diğer kazanç ve iratlarda işletmenin bulunduğu,

d. Arizi olarak ticari işlemlerin yapılmasından veya bu nitelikteki işlemlere aracılıktan elde edilen kazançlar ile arizi olarak yapılan serbest meslek faaliyetleri dolayısıyla elde edilen kazançlarda faaliyetin yapıldığı,

e. Arizi olarak Türkiye ile yabancı ülkeler arsında yapılan taşımacılık faaliyetlerinden elde edilen kazançlarda yolcu veya yükün taşıta alındığı,

f. Zarar yazılan değersiz alacaklarla karşılık ayrılan şüpheli alacakların tahsili dahil olmak üzere terk edilen işlemlerle ilgili olarak sonradan elde edilen diğer kazanç ve iratlar ile ticari, zirai veya mesleki bir faaliyete hiç girişilmemesi veya ihale artırma ve eksiltmelere iştirak edilmemesi karşılığında elde edilen diğer kazanç ve iratlarda ödemenin Türkiye’de yapıldığı,

g. Diğer hallerde Maliye Bakanlığı’nca belirlenen yerin vergi dairesine verilir.

2. Beyannamenin Verilme Zamanı

Özel beyanname, özel beyan konusu kazançların elde edilme tarihinden itibaren 15 gün içinde yabancı kurum veya Türkiye’de adına hareket eden kimse tarafından vergi dairesine verilir (KVK Md.27)

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

DAR MÜKELLEFLİYETTE VERGİNİN TARHI VE ÖDENMESİ

I. Tarhiyatın Muhatabı ve Tarh Zamanı

Yürürlükten kalkan yasada tam ve dar mükellefleri kapsar biçimde verginin nispeti ve tarhi (25 inci madde), teklif yeri (26 ncı madde), tarh zamanı (29 uncu madde), tarhiyatın muhatabı (27 nci madde) düzenlenmişti. Yeni Yasada dar mükellefler için tarhiyatın muhatabı, tarh zamanı ve tarh yeri tek maddede (Madde 28) düzenlenmiştir.

Yürürlükten kalkan Yasadaki hükümlerden çok farklı değildir. Yürürlükten kalkan Yasadaki dar mükellef kurumlarda tarhiyatın muhatabının müdür veya temsilci; yoksa, kazanç ve iratları yabancı kuruma sağlayanlar olduğu biçimindeki hüküm yeni yasada da aynen korunmuştur. kazancı sağlayanları verginin muhatabı sayan hükmün nasıl uygulanacağı konusunda belirsizlik vardır. Aşağıda da belirtileceği gibi, tarhiyatın muhatabı, Türkiye’de ticari veya zirai faaliyeti olan dar mükellef kurumlarda müdür veya temsilci; özel beyan esasında tarhiyatta dar mükellef adına hareket eden; vergisini, kesinti yolu ile ödeyen dar mükelleflerde, kazancı sağlayanlardır. Ancak “*müdür veya temsilcileri mevcut değilse, kazancı sağlayanlar*” ifadesinden sonuç çıkarmak zordur. Bu durumda örneğin, bir yabancı kurumun elinde bulundurduğu hisse senetlerini Türkiye’de satın alan kurum, kazancı sağladığı için tarhiyatın muhatabı mı sayılacaktır? Sayılacaksa özel beyannamele tarhiyatın, yabancı kurum veya Türkiye’de adına hareket eden kimse adına yapılacağı biçimindeki hüküm (Md. 26) nasıl işlerlik kazanacaktır? Bu bir yana bırakılsa bile, kazancın yabancı kurum tarafından beyan edilmediğini veya kazancın tutarının ne olduğunu, yabancı kurum tarafından satılan hisse senetleri alış bedelinin ne olduğunu, hisse senetlerini satın alan nasıl bilecektir? Dolayısıyla 28 inci maddede kazancı sağlayanın tarhiyatın muhatabı olduğu biçimindeki hükmün “*müdür veya temsilcileri mevcut değilse, kazancı sağlayanlar*” biçiminde değil, “veya” sözcüğü ile müdür veya temsilcilere bağlanması gerekirdi.

Tarhiyatın muhatabının dar mükellef kurumun faaliyeti veya kazanç ve iradı yönünden farklı ele alınması gerekmektedir:

A. Türkiye’de Ticari veya Zirai Faaliyeti Olan Dar Mükelleflerde Tarhiyatın Muhatabı

Bu mükelleflerin yıllık beyanname ile vergilendirilmeleri zorunludur. Bunlarda tarhiyatın muhatabı müdür veya temsilci olacaktır. Kazancı temin edenin tarhiyatın muhatabı olmasına olanak yoktur. Çünkü yıllık faaliyet içinde kazanç sağladığı işlemler kadar, kazanç sağlayan gerçek veya tüzel kişi vardır. Dar mükellef kurumun idaresinden en çok sorumlu olan kişi sıfatı ne olursa olsun müdür veya temsilci sayılacaktır.

B. Özel Beyan Esasında Tarhiyat

KVK nun 26 ncı maddesinde, özel beyan esasında yapılacak vergilemede, beyanname verme mükellefiyeti yabancı kurumun kendisine veya Türkiye’de yabancı kurum namına hareket eden kişiye verilmiştir. Bu kişinin dar mükellef kurumun müdürü veya temsilcisi olması gerekli değildir. Dar mükellef namına hareket ediyor olması yeterlidir. Örneğin, dar mükellef kurumun sahip olduğu hisse senetlerinin Türkiye’de pazarlanmasını üstlenen, bu konuda aracılık eden kişi, dar mükellef na-

mına hareket eden kişi sayılacak ve beyanname verme zorunda olacaktır. Tarhiyatın muhatabı da ya dar mükellef kurumun kendisi veya namına hareket ettiği kabul edilen bu kişi olacaktır. Dolayısıyla, kazancı sağlayan kişi, örneğin hisse senetlerini satın alan kişi adına vergi tarh edilmesi veya verginin ondan istenmesi söz konusu olamaz.

Bizce, dar mükellef kurum, özel beyannameyi kendisi vermiş ve tarhiyat dar mükellef kurum adına yapılmışsa, sonradan yapılacak ikmal veya re'sen tarhiyatta namına hareket eden sorumlu tutulmamalıdır.

C. KVK nun 30 uncu Maddesi Kapsamındaki Kazanç ve İratlar İçin Beyanname Verilmesi

KVK nun 39/9 maddesinde vergisi, kesinti yolu ile alınmış kazanç ve iratların beyanının ihtiyari olduğunu belirtmiştik. Bu kazanç ve iratlar ticari veya zirai kazanç nedeniyle verilen beyannameye dahil edilmişse, tarhiyatın bir bütün olarak, müdür veya temsilci adına yapılacağı açıktır.

Seçimlik hak bu kazanç ve iratlar için yıllık beyanname verilmesi biçiminde kullanılmışsa, tarhiyat kazancı sağlayanlar adına yapılabilecektir. Ancak bu durumda kazanç ve iradı sağlayanın vergi kesintisi tutarı kadar sorumlu tutulabileceği biçiminde görüşler vardır. Sorun tam çözülmüş değildir.

II. Tarhiyatın Zamanı

Tarhiyat, beyannamenin vergi dairesine geldiği günde tarh edilir. Beyanname posta ile gönderilmişse, vergi dairesine geldiği günü izleyen üç gün içinde tarh edilecektir.

III. Ödeme Süresi

Dar mükellefler için ödeme süresi yıllık beyanname, muhtasar beyanname ve özel beyanname, tasfiye birleşme beyannameleri olarak düzenlenmiştir. Yıllık ve muhtasar beyanname ödeme süreleri tam mükelleflerden farklı değildir. Özel beyanname ile bildirilen ile tarhiyatın muhatabının Türkiye'yi terk etmesi halinde veya tasfiye ve birleşmede kurumlar vergisi beyanname verme süresi içinde ödenecektir.

DÖRDÜNCÜ KISIM

ORTAK HÜKÜMLER VE **GECİCİ MADDE**

Yeni yasanın Dördüncü Kısımında tam ve dar mükelleflerin tabi olduğu ortak hükümlerle, 1 geçici madde düzenlenmiştir.

I. Kurumlar Vergisi Oranı

1. Genel Oran

Kurumlar vergisinin oranı, 5520 sayılı Yasanın 1.1.2006 dan geçerli olmak üzere yürürlüğe giren 32 nci maddesine göre %20 dir. 2006 yılı kurum kazançları üzerinden %20 kurumlar vergisi alınacaktır.

2. Yabancı Ulaştırma Kurumlarında Oran

Yabancı ulaştırma kurumlarında da kurumlar vergisinin oranı %20 dir. Ancak Bakanlar Kurulu'na karşılıklı olmak koşuluyla sifıra kadar indirme veya bir katına kadar artırma yetkisi verilmiştir.

3. Geçiş Dönemi ve Oran Farklılığı

Geçici 1 inci maddenin (6) nolu fıkrasında özel hesap dönemi verilmiş kurumların, 1.1.2006 ya kadar geçen süredeki kazançlarına %30, 1.1.2006 dan sonraki kazançlarına %20 oranının uygulanacağı belirtilmiştir.

Diğer yandan, yatırım indirimi kullanılırsa, kurumlar vergisi oranı %20 değil, %30 olarak uygulanacaktır. Bu oran farklılığı yatırım indirimi uygulamasının sona ereceği 2008 hesap dönemi sonuna kadar geçerli olacaktır. Yatırım indirimi ve oran farklılığı ile ilgili sorunları yatırım indirimi bölümünde açıklamıştık.

II. Vergi Mahsupları

A. Yurt Dışında Ödenen Vergilerin Mahsubu

33 üncü Maddenin (1) inci fıkrasında yabancı ülkelerde elde edilerek Türkiye’de genel sonuç hesaplarına intikal ettirilen kazançlardan mahallinde ödenen kurumlar vergisi ve benzeri vergilerin Türkiye’de bu kazanç üzerinden tarh olunan kurumlar vergisinden mahsup edileceği genel olarak belirtilmiştir. Bu hüküm yürürlükten kalkan yasadaki hükümden çok farklı değildir. Maddenin (2) nci ve (3) üncü fıkralarında yurtdışından elde edilen kurum kazançlarından özellikli olanlar için yurt dışında ödenen vergilerin mahsubu ile ilgili hükümlere yer verilmiştir. Ancak fazla bir özelliği yoktur. Yalnız “kontrol edilen yabancı kurum kazancı”nın (KVK md.7) Türkiye’de beyan edilmesi durumunda yurtdışındaki iştirakin ödemiş olduğu gelir ve kurumlar vergisi ve benzeri vergilerin, bu kazanç üzerinden hesaplanan kurumlar vergisinden mahsup edileceği ifade edilmiştir ki, bu 7 nci maddedeki düzenlemenin sonucudur. Çünkü, 7 nci maddede yurt dışındaki kurum kazanç dağıtılmasa da, bu kuruma iştirak eden Türkiye’deki kurumun anılan geliri dağıtılmış gibi beyan edeceği hükmü vardır. Bu durumda bu geliri beyan eden kurumun, iştirak edilen kurumun yurt dışında ödediği vergiyi mahsup etmesi olanağı sağlanmıştır.

Yurt dışında ödenen vergilerin mahsubu ile ilgili yürürlükten kalkan yasadaki farklı bir hüküm, bu vergilerin geçici vergiden de mahsup edilebileceğinin belirtilmiş olmasıdır.

B. Yurt İçinde Kesilen Vergilerin Mahsubu

Yürürlükten kalkan Kurumlar Vergisi Kanununda, vergi kesintisi yalnızca dar mükelleflerin bazı kurum kazançları üzerinden 24 üncü maddeye göre yapılıyordu.

24 üncü madde kapsamında olmayan bazı kurum kazançları üzerinden de GVK hükümlerine göre vergi kesiliyordu. Bu nedenle yürürlükten kalkan yasanın “kesilen vergilerin mahsubu” başlıklı 44 üncü maddesinde “bu Kanuna ve Gelir Vergisi Kanununa göre tevkifan kesilmiş olan vergiler” ifadesi kullanılmıştı. Yeni yasada kurum kazançlarından vergi kesintisi yapılmasını zorunlu kılan Gelir Vergisi Kanunundaki hükümlere Kurumlar Vergisi Kanununun 15 inci maddesinde yer verilmiştir. Yani yeni Yasada vergi kesintisi, dar mükelleflerin 30 uncu madde kapsamındaki kazanç ve iratlarından yapılan ve 15 inci madde kapsamındaki kazanç ve iratlardan yapılan olmak üzere iki yöntemle belirlenmiştir. Dolayısıyla 5520 sayılı Kanunun 34 üncü maddesinde GVK na göre kesilen vergilerin mahsubundan söz edilmemiştir.

Yürürlükten kalkan yasanın yurt içinde kesilen vergilerin mahsubunu düzenleyen maddesinde, beyannameye yer alan kazanç ve iratlardan kesilmiş olan vergilerin beyanname üzerinden hesaplanan kurumlar vergisinden mahsup edileceği genel çerçeveye bir hüküm olarak yer almış, bu çerçeve hükümden sonra mahsupla ilgili diğer ayrıntılar düzenlenmiştir.

Yeni yasada genel bir çerçeve çizilmeden, vergi kesintilerinin mahsubu kazanç ve iratlar yönünden tek, tek düzenlenmiştir. Bu maddenin uzamasına, aynı ifadelerin tekrarına neden olmuştur. Ayrıca beyannameye yer alan kazanç ve iratlardan kesilmiş olan vergilerin beyanname üzerinden hesaplanan kurumlar vergisinden mahsup edileceği biçiminde genel bir ifade olmadığından, beyannameye dahil edilen kazançlardan kesilmiş bazı vergilerin mahsubu konusunda güçlüklerle karşılaşılması olasılığı doğmuştur.

Yurt içinde kesilen vergilerin mahsubu, kazanç ve iratlar itibariyle aşağıdaki gibidir:

1. Kurumlar Vergisi Kanununun 15 inci Maddesinin (1) inci Fıkrasına ve 30 uncu Maddesinin (1) inci ve (2) nci Fıkralarına Göre Kesilen Vergilerin Mahsubu

Kurumlar Vergisi Kanununun 15 inci maddesinin (1) inci fıkrasında kurumlar vergisi kesintisi yapılacak ödemeler sayılmıştır. 30 uncu maddenin 1 ve 2 inci fıkralarında da, dar mükelleflerin yıllara yaygın inşaat onarım İşleri hak edişlerinden, serbest meslek kazançlarından, gayrimenkul sermaye iratlarından, menkul sermaye iratlarından (GVK nun 75 inci maddesinin ikinci fıkrasının (1), (2), (3) ve (4) numaralı bentlerinde tanımlanan menkul sermaye iratları bu kapsamda değildir), telif, imtiyaz, ihtira, işletme, ticaret unvanı gibi gayri maddi hakların satışı, devri ve temlikinde vergi kesintisi yapılacağı belirtilmiştir.

Beyannameye gösterilen kazançlar içinde yer alan 15/1 ve 30/1,2 maddede sayılan bu kazançlardan kesilen vergiler beyanname üzerinden hesaplanan vergiden mahsup edilecektir. İncelediğimiz yasa maddesinin (34 üncü madde) birinci fıkrasından çıkan anlam budur. Çok katı bir yorumda, Kurumlar Vergisi Kanununun 15/1 ve 30/1,2 maddesi kapsamında değilse, beyannameye yer alan diğer kazanç ve iratlardan yapılmış vergi kesintilerinin mahsup edilemeyeceği bile ileri sürülebilecektir. Anılan maddelerdeki ödemelerden kesilen vergilerin mahsup edileceğine dair özel bir düzenleme yapmanın hiç gereği yoktur. Maddenin (1) inci fıkrasında ilke belirlenmeli yani beyannameye dahil kazanç ve iratlar üzerinden kesilen vergilerin mahsup edileceği yer almalıydı. Bundan sonraki fıkralarda, bu genel hükmün istisnaları uygulama esasları düzenlenmeliydi.

2. Fon ve Yatırım Ortaklığı Kar Paylarının Vergi Kesintisinin Mahsubu

Kurumlar Vergisi Kanununun 5 inci maddesinin (1) inci fıkrasının (d) bendinde kurumlar vergisinden istisna edilen yatırım fonları kazançları tanımlanmıştır. Aynı

Kanunun 15 inci maddesinde de bu kazançlar dağıtılsın dağıtılmasın %15 oranında kurumlar vergisi kesintisine tabi tutulmuştur.

Bu fonlardan elde edilen iştirak kazançları KVK nun 5/1-a-1 maddesindeki iştirak kazançları istisnası kapsamında olmadığından (parantez içi hüküm) elde eden kurumlar beyan etmek zorundadırlar. Kurumlar beyan ettikleri kazançları içinde yer alan bu kar paylarından 15 inci maddeye göre kesilmiş olan vergileri mahsup edileceklerdir. Yukarıda belirttiğimiz gibi, beyannameye dahil kazanç ve iratlardan kesilen vergilerin mahsup edileceği biçiminde genel bir hüküm düzenlenmediğinden, beyannameye dahil bu kazanç ve iratlardan kesilmiş vergilerin mahsup edileceğinin ayrıca düzenlenmesi gerekmiştir.

3. Kontrol Edilen Yabancı Kuruma Yapılan Ödemelerin Vergi Kesintisinin Mahsubu

Kesilen vergilerin mahsubu ile ilgili 34 üncü maddenin (3) üncü fıkrasındaki ifade *“kontrol edilen yabancı kurumlara yapılan ödemeler üzerinden Kanunun 30 uncu maddesinin yedinci fıkrası uyarınca kesilen vergiler”* ifadesi kullanılmıştır. Kontrol edilen yabancı kurum kazancının dağıtılsın dağıtılmasın Türkiye’de vergilendirileceği Kanunun 7 nci maddesinde belirtilmiştir. 30 uncu maddenin 7 nci fıkrasındaki vergi kesintisi düzenlemesi ise, kontrol edilen yabancı kuruma özgü değildir. Anılan madde ve fıkra da vergi cenneti ülkelerdeki firmalara yapılan ödemelerden vergi kesintisi yapılması düzenlenmiştir. Bu durumda, maddenin şöyle anlaşılması gerektiği görüşündeyiz: Bakanlar Kurulunca ilan edilen vergi cenneti ülkelerdeki kontrol edilen yabancı kurum niteliğindeki bir kuruluşa yapılan ödemeden kesilen vergi bu kuruluşun Türkiye’de beyan edilen kazancından hesaplanan vergiden mahsup edilecektir.

Uygulanması oldukça güç ve sorunlara gebe bir düzenlemedir.

KVK nun 34 üncü maddesindeki yurt içinde kesilen vergilerin mahsubu ile ilgili diğer hükümler, yürürlükten kalkan yasanın vergi mahsubu ile ilgili hükümlerinden çok farklı değildir.

C. Yurt İçinde Kesilen Vergilerin İadesi

KVK nun 34/5 maddesinde *“.....mahsup edilecek vergiler beyanname üzerinden hesaplanan kurumlar vergisinden fazla olduğu takdirde, bu durum vergi dairesince mükellefe yazı ile bildirilir Aradaki fark, mükellefin söz konusu yazıyı tebellüğ tarihinden itibaren bir yıl içinde başvurusu halinde kendisine iade olunur”* hükmü vardır. Vergi iadesinin yapılma usul ve esasları hakkında GVK Rehberimizde açıklamalar vardır.

III. Muafiyet, İstisna ve İndirimlerin Sınırı

Bu maddenin (1) inci fıkrasında diğer kanunlardaki muafiyet, istisna ve indirimlerle ilişkin hükümlerin geçersiz olduğu belirtilmiştir. Bu madde 1.1.2007 tarihinde yürürlüğe girecektir. Dolayısıyla, diğer kanunlardaki 1.1.2007 tarihinden itibaren, bu tarihten önce yürürlüğe girmiş kurumlar vergisi ile ilgili muafiyet ve istisna hükümleri geçersiz olacaktır. Kurumlar Vergisi Kanunu dışındaki pek çok kanunda kurumlar vergisi ile ilgili ve halen uygulanmakta olan pek çok muafiyet ve istisna hükmü vardır. Bunların 1.1.2007 tarihinden itibaren geçersiz sayılması, bu istisna ve muafiyet hükümlerinin tamamen gereksiz olduğu, her hangi bir yarar ve işlevinin olmadığı kabulü anlamındadır. Yalnızca 4325 sayılı Yasadaki istisna hükmünü

göz önünde tutarsak, özellikle yıllara yaygın inşaat işleri kazançlarının vergilendirilmesi yönünden 5520 sayılı Yasanın bu 35 inci madde hükmünün, geriye, 1998 yılına kadar işletilmesi gibi bir sonuç ortaya çıkacaktır. Ancak bu Yasanın geçici 1 inci maddesinde “*Bu Kanunun yürürlüğünden önce kurumlar vergisine ilişkin olarak başka kanunlarda yer alan muafiyet istisna ve indirimler bakımından 35 inci madde hükmü uygulanmaz.*” ifadesi vardır. Bu geçici madde hükmü 35 inci maddenin (1) inci fıkrası hükmünü işlevsiz bırakmış, uygulanması olanağını ortadan kaldırmıştır. 35 inci maddenin 1 inci fıkrası hükmünden sonra bu hükmü uygulanamaz duruma getiren geçici madde hükmü tam bir çelişkidir. 35 inci maddenin 1 inci fıkrasındaki hüküm olmasaydı, geçici maddedeki hükme de gerek kalmayacaktı.

Maddenin (2) nci fıkrasındaki hükmün de uygulanma olanağı yoktur. Ayrıca yasama hukuku yönünden de anlamsızdır. Bu fıkra da kurumlar vergisi ile ilgili muafiyet, istisna ve indirimlere ilişkin hükümlerin, ancak bu Kanun, Gelir Vergisi Kanunu ve Vergi Usul Kanunu veya bu kanunlarda değişiklik yapmak suretiyle düzenleneceği belirtilmiştir. Yasama meclisinin çıkaracağı yasalara bir başka yasa ile ipotek koyma olanağı yoktur. Yasama organı anayasa hükümlerine aykırı yasa çıkarırsa, bu yasanın uygulanmaması söz konusu olur. Yoksa, yasama organı maddede sayılan yasalar dışındaki yasalarda, kurumlar vergisi ile ilgili muafiyet, indirim ve istisna hükümleri düzenleyebilir. KVK nun 35 inci maddesindeki bu hüküm, sonradan yapılacak düzenlemeleri geçersiz kılmayacaktır. Çünkü KVK nun diğer kanunlardan üstünlüğü yoktur.

IV. Yürürlükten kaldırılan hükümler ve geçici 1 inci madde

A. Yürürlükten Kaldırılan Hükümler

Bu maddede 1950 yılından beri uygulanmakta olan 03.06.1949 gün, 5422 sayılı KVK nun yürürlükten kalktığı belirtilmiştir.

B. Geçici madde 1.

Geçici madde ile (11) fıkrası düzenlenerek, yeni yasanın uygulanmasının geçiş dönemi ile ilgili sorunları çözülmeye çalışılmıştır. Geçici maddenin bu hükümleri aşağıda özetlenmiştir:

Birinci fıkrası. Bu fıkra da, 5520 sayılı KVK na göre vergi kesintisi yapılmış kazanç ve iratlar üzerinden GVK nun 94 üncü madde hükümlerine göre ayrıca vergi kesintisi yapılmayacağı hükme bağlanmıştır. Böylece aynı ödeme üzerinden hem GVK na, hem KVK na göre mükerrer vergi kesintisi yapılması önlenmiştir.

İkinci fıkrası. Birinci fıkradaki hükme paralel olarak, GVK nun geçici 67 nci maddesi uyarınca vergi kesintisi yapılmış kazanç ve iratlar üzerinden kurumlar vergisi kanununa göre vergi kesintisi yapılmayacağı ve GVK nun 67 nci maddesine göre yapılan vergi kesintisinin KVK nun 34 üncü maddesi gereğince mahsup konusu yapılabileceği belirtilmiştir.

Üçüncü fıkrası. Bu geçici fıkra ya göre, dar mükellef kurumların aşağıdaki kazanç ve iratları için yıllık veya özel beyanname verilmeyecektir:

a). Türkiye’deki işyerlerine atfedilmeyen veya daimi temsilcilerinin aracılığı olmaksızın elde edilen kazançlarından GVK nun 67 nci maddesine göre vergi kesintisi yapılmış olanlar.

b). İMKB de işlem gören tam mükellef kurumlara ait hisse senetlerinin bir yıldan fazla süreden sonra elden çıkarılmasından sağlanan ve geçici 67 nci maddenin

(1) nolu fıkrasının altıncı paragrafı kapsamında vergi kesintisine tabi tutulmayan kazançları.

c). Daimi temsilcilikle elde edilen ve tamamı geçici 67 nci madde kapsamında vergi kesintisine tabi tutulmuş kazançları.

Dördüncü fıkra. Vergi kesintisi ile ilgili eskiden beri yapıla gelmekte olan uygulama, yasada tek vergi kesintisi oranı belirlemek, bu tek oranı (0) a kadar indirme ve bir katına kadar artırma yetkisini Bakanlar Kuruluna vermek ve Bakanlar kurulunun bu oranları gelir unsurları ve faaliyet konuları itibariyle ayrı, ayrı belirlemesi biçimindedir. Yürürlükten kalkan Kurumlar Vergisi Kanununun 24 üncü maddesinde bu tek oran %25 idi. Bakanlar Kurulu (0) a kadar indirme, bir katına kadar (%50 ye kadar) yükseltme yetkisini kullanarak 30.12.1993 gün, 93/5147 sayılı kararla bu oranları belirlemişti.

KVK nun 15 inci maddesinde ve 30 ncu maddesinde vergi kesintisi yeniden düzenlenmiş ve gene tek oran belirlenmiştir. Yeni yasada bu oran %25 değil, %15 dir. Yürürlükten kalkan yasada olduğu gibi Bakanlar Kurulu'na gelir unsurları ve faaliyet konuları itibariyle (0) a kadar indirme ve bir katına kadar (%30 a kadar) artırma yetkisi verilmiştir. Geçici 1 inci maddenin (4) üncü fıkrasında Bakanlar Kurulu yeni yasaya göre oranları saptayıp ilan edinceye kadar, yukarıda belirtilen 93/5147 sayılı karardaki oranların uygulanacağı hükme bağlanmıştır. Ancak yeni KVK nda belirlenen yasal sınır aşılmayacaktır. Aşılmayacak olan sınır nedir? Bizim anlayışımıza göre yasal sınır %15 dir. Çünkü hem 15 inci maddede, hem 30 uncu maddede %15 oranı belirlenmiştir. Örnek vermemiz gerekirse, yabancı kuruma yapılan serbest meslek ödemesinden 93/5147 sayılı Kararda %22 oranında vergi kesintisi yapılacağı belirtilmiştir. Yasal sınır %15 olduğundan bu kesintinin %15 i geçmemesi yani 5520 sayılı Yasa yürürlüğe girdikten sonraki serbest meslek ödemelerinden yeni Bakanlar Kurulu Kararı yayınlanıncaya kadar %15 oranında vergi kesintisi yapılması gerekir. Ancak, Maliye Bakanlığı internette yayınlanan 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu Sirküleri/1 de 5520 sayılı Kanunun 30 uncu maddesinin (1/b) bendine göre kesinti oranı %15 olmasına karşın, Bakanlar Kurulu'nun bu kesinti oranını bir katına kadar artırmaya yetkili olduğundan, 93/5147 sayılı Karardaki oranların yasal sınır olarak %30 oranını geçemeyeceği belirtilmiştir. Bizim düşüncemize göre, yasal sınır %15 dir. Bakanlar Kuruluna bu oranı (0) a kadar indirme, bir katına yükseltme yetkisinin verilmiş olması, yasal sınırı %30 a çıkarmaz. Zaten 93/5147 sayılı kararda da, gelir unsurları ve faaliyet konuları itibariyle belirlenen oranlardan hiç biri maddede belirtilen oranın bir katının (%30) üstünde değildir. Dolayısıyla yeni Yasa ile getirilen sınır %15 değil, %30 olsaydı, eski kararname hükümlerinin yasal sınırı aşmayacağı biçiminde bir hükme gerek olmazdı. Çünkü %30 oranını zaten aşmıyordu. Maliye Bakanlığı'nın bu sirküleri nedeniyle konu gereksiz yere tartışılacak ve mükelleflerle vergi idaresi arasında uyuşmazlıklara neden olacaktır.

Beşinci fıkra. Diğer kanunlarda, yürürlükten kalkan 5422 sayılı Yasaya yapılan yollamaların ilgili olduğu maddeler itibariyle bu Kanuna yapılmış sayılacağı belirtilmiştir. Uygulamada karşılık yaratacaktır. 5422 sayılı Yasanın somut maddelerine yapılan yollamalar vardır. Bu yollamalar 5520 sayılı Yasanın hangi maddeleri için geçerli sayılacaktır? Vergi idaresi açıklamasının beklenmesi gerekir.

Altıncı fıkra. Bu fıkroda kendilerine özel hesap dönemi tayin edilen kurumların kazançlarına; geçiş döneminde uygulanacak vergi oranı belirlenmiştir. VUK nun 174 üncü maddesinde hesap döneminin takvim yılı olduğu belirtildikten sonra, Ma-

liye Bakanlığı'na, bazı işletmelere, takvim yılından farklı oniki aylık özel hesap dönemi belirleme yetkisi verilmiştir. Bu işletmelerin 2006 takvim yılı içinde biten hesap dönemlerine ait kazançlarının 1.1.2006 döneminden önceki kazançlarından %30, 1.1.2006 döneminden sonraki kazançlarından %20 oranında kurumlar vergisi alınacağı bu fıkra da belirtilmiştir. Bu işletmelerin 31.12.2005 günü itibarıyla bilanço çıkarmaları, gelir tablosu düzenlemeleri ve kanunen kabul edilmeyen gider ve vergiden istisna kazançlarını göz önünde tutarak 31.12.2005 günü itibarıyla kurum kazançlarını saptamaları gerekecektir. Böylece 1.1.2006 öncesi kazançla, 1.1.2006 sonrası kazanç saptanarak %30 ve %20 oranları uygulanabilecektir.

Yedinci fıkra. Bu Yasanın yayımı tarihinden önce bölünme işlemine başlayan kurumlar, Kanunun yayımından başlayarak üç ay içinde kısmi bölünme işlemlerini tamamlayarak Ticaret Sicili Gazetesi'nde teşkil ettirmek ve bölünme işleminin tarafları değişmemek kaydıyla 5422 sayılı Yasa hükmünden yararlanabileceklerdir. Bundan önceki sirkülerimizde, bölünme ile ilgili hükmün yürürlük tarihinin 1.1.2006 tarihinden başlatılmasının 1.1.2006 dan sonra Yasa yayımlanıncaya kadar yapılmış bölünme işlemleri yönünden sorun yaratacağından söz etmiştik. Bu geçici madde hükmü, bu sorunları önemli ölçüde çözmektedir. Ancak "bölünme işlemine başlamak" kavramının yorumlanmasının uygulamada sorun doğuracağı da göz önünde tutulmalıdır. Bizce Yasanın yayımı tarihinden başlayarak üç ay içinde bitirilecek bölünme işlemlerinin 5422 sayılı Yasa hükümlerine göre yapılabileceğinin belirtilmesi yeterli olacaktı.

Sekizinci fıkra. Yasanın 4üncü maddesinin (1) inci fıkrasının 4 üncü bendinde, tüketim ve taşımacılık dışındaki kooperatifler aşağıdaki koşullarla kurumlar vergisinden muaf tutulmuştur:

1.Ana sözleşmelerinde sermaye üzerinden kazanç dağıtılmaması,yönetim kurulu başkan ve üyelerine kazanç üzerinden pay verilmemesi, yedek akçelerin ortaklara dağıtılmaması, yalnızca ortaklarla iş görülmesine ilişkin hükümler bulunmak ve fiilen bu koşullara uymak.

2.Kuruluşundan inşaatın bitim tarihine kadar yönetim ve denetim kurullarında söz konusu inşaat işlerini kısmen veya tamamen üstlenen gerçek kişilere veya tüzel kişilerin temsilcilerine veya bu kişilerle ilişkili kişilere yönetim ve denetim kurullarında yer vermemek.

Anılan sekizinci fıkra da bu koşullara 31.12.2006 tarihine kadar uymayan yapı kooperatiflerinin vergi muafiyetlerinin 1.1.2006 tarihi itibarıyla sonlandırılacağı belirtilmiştir.

Dokuzuncu fıkra. Bu fıkra ile ilgili açıklama, 35 inci madde açıklamasında verilmiştir.

Onuncu fıkra. Bu fıkra da, 5520 sayılı Yasanın yürürlüğünden önceki dönemleri itibarıyla 5422 sayılı Yasa hükümlerinin uygulanmasına devam olunacağı hükmüne bağlanmıştır. Geçici maddenin bu hükmündeki görüşümüzü anlayış biçimine katılmadığımızı bundan önceki bölümlerde belirtmiştik.

Onbirinci fıkra. Yasanın 32 nci maddesi ile ilgili bölümde bu fıkra'yı açıklamıştık.

BESİNCİ KISIM

KURUMLAR VERGİSİ **BEYANNAMESİ ÖRNEĞİ**

Rehberimizin buraya kadar olan bölümünde, kurumlar vergisi beyannamesinin düzenlenmesi ile ilgili açıklamalarımız yer aldı. Bu açıklamalar doğrultusunda, kapsamlı bir yıllık kurumlar vergisi beyannamesi örneği ile rehberimizi tamamlamak istiyoruz.

ÖRNEK: Sermayesi 500.000.-YTL olan, turizm işletmeciliği yapan (A) kurumunun 1.1.2007- 31.12.2007 dönemine ait veriler aşağıdaki gibidir:

- 1- Kurumun 2007 takvim yılı ticari bilanço kazancı 500.000.-YTL dir.
 - 2- 500.000.-YTL ticari bilanço kazancı ile ilgili bilgiler aşağıdaki gibidir:
 - a). Kurum bilançosunda iki yıldır bulunan ve alış bedeli 50.000.-YTL olan iştirak hisseleri 25.03.2007 de 150.000.-YTL ye satılmıştır. Satışın 100.000.-YTL si 2007 yılında tahsil edilmiştir
 - b). Kurum bilançosunda iki yıldan fazla süredir yer alan ve bilanço değeri 300.000.YTL olan gayrimenkul 15.08.2006 tarihinde 450.000.-YTL ye satılmış, satış bedelinin 50.000.-YTL si 2006 yılında tahsil edilmiştir.
 - c). 1.600.-YTL vergi cezası kesilmiştir.
 - d). 2007 yılında 70.000.-YTL vadeli çek reeskontu yapılmıştır.
 - e). 90.000.-YTL kıdem tazminatı karşılığı ayrılmıştır.
 - f). 2007 yılında 75.000.-YTL AR-GE harcaması yapılmıştır.
 - g). İştirak edilen kurumdan 2007 yılı Ekim ayında 55.000.-YTL temettü geliri elde edilmiştir. Temettünün elde edildiği kurum, kar dağıtımını bütünüyle 2002 yılının yatırım indirimi istisnasından yararlanmış olan ve dağıtım koşuluna bağlı olmadan stopaja tabi tutulmuş kazancından yapmıştır.
 - h). İştirak edilen ikinci bir kurumdan 2007 Haziran ayında 5.000.-YTL temettü geliri elde edilmiştir. Temettünün elde edildiği kurum stopaj yapmamıştır.
 - 3- GVK nun 19 uncu maddesine göre 2005 yılından 100.000.-YTL yatırım harcaması 2007 yılına devir etmiştir.
 - 4- Şirket Genel Kurulu 20 Şubat 2008 tarihinde personele 20.000.-YTL temettü ikramiyesi dağıtılmasına karar vermiştir.
 - 5- 2006 yılı kurumlar vergisi beyannamesinde 10.000.-YTL zarar beyan edilmiştir.
 - 6- Şirket genel kurulu vergi karşılıkları ve yedek akçelerin ayrılmasından sonra kazancın tümüyle dağıtılmasına karar vermiştir.
- Bu veriler göz önünde tutularak, kurumun ticari bilanço karından hareketle, indirim ve istisnalar öncesi mali kar, indirim ve istisnaların düşülmesinden sonra kurumlar vergisi matrahı ve stopaj matrahı aşağıdaki gibi saptanacaktır:

1. Kurumlar Vergisinin Matrahının Hesaplanması

Ticari bilanço karı

500.000.-YTL

Kanunen kabul edilmeyen Giderler

161.600.-

- Vergi Cezası	1.600
- Kıdem tazminatı karşılığı	90.000
- Vadeli çek reeskontu	70.000

İndirim ve istisna öncesi kar

661.600.-YTL

- İştirak kazancı	60.000
- Yatırım indirimi	40.000
- İştirak hissesi satış kazancı istisnası	50.000
- Gayrimenkul satış kaz. İstisnası	150.000
- personele temettü ikramiyesi	20.000
- AR-GE indirimi	30.000
- Geçmiş Yıl Zararı	10.000

Kurumlar vergisi matrahı

314.100.-YTL

Kurumlar vergisi tutarı

94.230.-YTL

(314.100 x %30)

2. Kurumlar Vergisi Matrahının ve Vergisinin Hesaplanması ile İlgili Notlar:

a. İştirak hissesi satış bedeli 150.000.-YTL nin 2007 yılında yalnız 100.000.-YTL si, gayrimenkul satış 450.000.-YTL nin 2007 yılında yalnız 50.000.-YTL si tahsil edildiği halde, bu kazançların tamamı 250.000.-YTL nin %75 i (187.500.-YTL) matrahtan indirilmiştir. Çünkü istisnanın tamamı satışın yapıldığı yılda uygulanacaktır. 2007 yılında tahsil edilmeyen, gayrimenkul satış bedeli 400.000.-YTL 2008 ve 2009 yıllarında tahsil edilirse, 2007 tahsil edilmeyen 50.000.-YTL iştirak hissesi satış bedeli 2009 yılı sonuna kadar tahsil edilmese, 2007 yılı kazancından indirilen 112.500.-YTL istisna için işlem yapılmayacak, tahsil edilemeyen 50.000.-YTL nin 1/3 üne takabül eden (50.000/150.000) 25.000.-YTL nin vergisi vergi ziyayı cezası ile alınacaktır. 2009 yılında kurumun kendiliğinden pişmanlıkla beyanname vererek bu matrahı beyan etmesi durumunda vergi ziyayı cezasının alınmaması pişmanlık zammı ile yetinilmesi gerekir.

b. Matrahtan indirilen yatırım indirimi 40.000.-YTL dir. Yatırım indirimi kullanıldığı için kurumlar vergisi %20 oranında değil, %30 oranında uygulanmıştır. Yatırım indirimi hakkı kullanılmasaydı, kurumlar vergisi $(314.100 + 40.000) \times \%20 = 70.820$.-YTL olarak hesaplanacaktı. Bu durumda yatırım indirimi kullanmakla mükellef kurum $(94.230 - 70.820) = 23.410$.-YTL fazla vergi ödemektedir. **Bu durumda kurumun yatırım indiriminden yararlanmaması ve fazla vergi ödememesi gerekir.**

c. 2007 yılı AR-GE harcaması 75.000.-YTL nin %40 ı 30.000.-YTL olduğundan KVK unun 10/a maddesi gereğince matrahtan indirilmiştir.

3. Vergi Kesintisinin Hesaplanması

1.Vergi kesintisi ticari kar üzerinden yapılacaktır. 500.000.-YTL ticari karın 20.000.-lirası ikramiye olarak çalışanlara ödendiğinden, 10.000.-YTL si de geçmiş yıl zararını karşıladığından dağıtım konusu ticari kar tutarı 470.000.-YTL dir.

2.Kurumlar vergisi 94.230.-YTL den sonra kalan karm $(470.000 - 94.230) = 375.770$.-YTL dir.

3.60.000.-YTL iştirak kazancının 55.000. YTL si üzerinden vergi kesintisi yapılmıştır. 5.000.-YTL si üzerinden vergi kesilmemiştir.

4.Kurum kazancının kalan kısmı dağıtılırken, vergi kesintisi yapılmayan kazanç üzerinden vergi kesintisi yapılacak, daha önce vergi kesintisi yapılmış kazanç kısmı üzerinden vergi kesintisi yapılmayacaktır.Yedek akçeler dağıtılmayacağından, yedek akçelerin hangi kazanç üzerinden ayrılmış sayılacağı bu durumda önemli olacaktır. 67 Seri Nolu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinde dağıtımda istisna kazançlara öncelik verileceği açıklanmıştır. Bu nedenle kar dağıtımında, vergi kesintisi yapılmayacak kazançlara öncelik verilmesi uygun olacaktır.

Bu bilgilere göre stopaj matrahı (YTL olarak) aşağıdaki tabloya göre saptanmalıdır:

	Dağıtımında stopaj Yapılmayacak İştirak Kazancı	Genel Rejime Tabi Kazanç
- Bilanço Karı 470.000	55.000	415.000
- Vergi karşılığı 94.230	-	94.230
Kalan 375.7700	55.000	320.770
- I. Tertip Yd. Akçe 18.788 (375x%5)	-	18.788
Kalan 356.982	55.000	301.982
- I. Temettü 25.000 (500.000 x %5)	25.000	
Kalan 331.982.-	30.000.-	301.982
- II: Tertip Yd. Akçe 33.198		33.198
Kalan 298.784 Dağıtılacak Kar 323.784	30.000 30.000	268.784 268.784

(.1.Temettü + 2. temettü)

Bu durumda 268.784.-YTL matrah üzerinden $268.784 \times \%15 = 40.317.-$ YTL vergi kesintisi yapılacaktır.

Kar Dağıtımı aşağıdaki gibi gerçekleşmiş olmaktadır.

- Kurumlar vergisi	94.230.-
- I. Tertip Yedek Akçe	18.788.-
- II. Tertip yedek Akçe	33.198.-
- I. Temettü	25.000.-
- II. Temettü	258.467.-
- Stopaj	40.317.-
- İşçilere ödenen ikramiye	20.000.-
- Geçmiş yıl zararı	10.000.-
Toplam	500.000.-

OLUŞ

YAYINCILIK



Tüm Vergi Kanunlarını Kapsayan
Son Derece Kullanışlı Mevzuat Seti,
Yansız ve Özenli Yorumlarla
Vergi Hukuku Kültürünün
Gelişimine Katkı Sağlayan Yorum Seti.

**Tamamı 44 Ciltten Oluşan,
Her An Güncel**

VERGİ HUKUKU KÜLLİYATI

OLUŞ YAYINCILIK A.Ş.

(Maliye Hesap Uzmanları Vakfı ile Maliye Hesap Uzmanları Demeği'nin Bir Kuruluşudur.)

Komşu Sokağı Ladin Apt. No: 3/A 06690 A. Ayrancı-Çankaya / ANKARA

Tel : 0.312. 441 61 47 - 441 61 48 • Fax : 0.312. 441 45 86

e-mail: olusyayincilik@superonline.com.tr